

浅谈新会计准则体系下煤炭行业的会计核算

吴文晓

郑州煤电物资供销有限公司

[摘要]2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则—基本准则》和38项具体准则,实现了我国会计准则的国际趋同。基本准则和具体准则是企业进行会计确认、计量和报告的根本依据,作为煤炭企业进行会计核算同样也要遵循基本准则和具体准则。但煤炭行业作为一个特殊的高危行业,其政策性规定较多,既要按照相关行业管理部门的规定计提、使用各类税费,同时也要适应社会主义经济发展的客观需要,逐步完善煤炭成本构成及核算,这就导致煤炭行业会计在具体运用中又有本行业的特殊性。笔者通过对新会计准则和煤炭行业相关法律、法规的认真学习,结合自己在实际工作中的亲身体会,以郑州煤炭(工业)集团公司的煤炭企业会计核算为例,从煤炭行业成本核算,固定资产及维简费、安全费用核算,采矿权价款核算,会计科目设置,月底结转,所得税税前扣除等等六个方面进行分析探讨新会计准则体系下的煤炭行业的会计核算。

[关键词]新会计准则;煤炭行业;会计核算

[DOI] 10.12252/j.issn.2096-627X.2021.09.1603

一、煤炭行业成本核算的思考

(一)成本核算项目

财政部在现行会计准则中规定:企业应在“生产成本”科目下设置“直接材料”“直接人工”“燃料动力”“制造费用”等四个成本项目进行明细核算。在核算过程中,应根据重要性原则和完善煤炭成本构成项目的要求,考虑煤炭企业维简费、安全费、采矿权摊销、可持续发展基金、转产发展资金、环境恢复治理保证金等均按煤炭产量的一定比例提取,具有稳定性和重要性,因此在煤炭企业中核算成本时可增设“维简安全费”“采矿权摊销”“煤炭基金”三个成本项目进行明细核算。

(二)成本在各品种之间的分配

《企业会计准则—存货》(财会[2001]57号)中规定:在同一生产过程中,如果同时生产两种或者两种以上的产品,如联产品、主产品和副产品,并且每种产品的加工成本不能直接区分,则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法通常有售价法、实物数量法等。在分配主产品和副产品的加工成本时,通常先确定副产品的加工成本,将其中的差额确定为主产品的加工成本。

该规定在新企业会计准则中虽然已经取消,但是对煤炭企业成本在各品种之间的分配仍具有一定的指导意义。煤炭企业应采用售价法或实物数量法将每月发生的成本、费用在煤、小炭、炭等品种之间进行合理的分配。

另外,“维简安全费”“采矿权摊销”“煤炭基金”这三个成本项目的金额是按照原煤生产量的一定比例计提的,不再需要分配,应该直接按照各品种数量的一定比例计提后计入各品种的成本项目中。

(三)煤炭产品数量的确定

我国是煤炭生产大国,大大小小的煤炭企业星罗棋布,分布广泛。在中小型煤炭企业中确定煤炭产品的数量是有一定的困难,它往往要根据销售数量以销定产,虽然有些不合理,不符合新会计准则的理念,但是由于其受具体情况所

限,只能采用销售数量作为生产数量来进行成本核算(且中小型煤矿多以销售数量计算工人工资、定额材料消耗)。即便是大型煤炭企业利用电子计数装置可以精确地计算出原煤产量,但对原煤进行筛分以分离出矸石和大炭、小炭、末煤等品种时,仍然存在一定数量的损耗,也很难准确地确定各个品种的生产数量。

二、固定资产及维简费、安全费用核算的思考

(一)煤炭企业固定资产确认计量

煤炭企业在长期不断的开采过程中所形成的巷道、通风设施、井下构筑物等,如果是在筹建期间形成的,其金额可以确定,可以确认为固定资产;但如果是在生产过程中形成的,由于巷道、通风设施、井下构筑物的建设与生产经营同时进行,是很难将其区别开来的,其金额更是很难确定,确认固定资产有一定的难度,但是如果对煤炭企业进行评估时,则必须对这类固定资产进行评估。

(二)维简费、安全费用的使用范围

1.《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》(财建[2004]119号)规定:煤矿维简费,主要用于煤矿生产正常接续的开拓延深、技术改造等,以确保矿井持续稳定和安全生产,提高效率。具体使用范围主要是:

(1)矿井(露天)开拓延深工程;(2)矿井(露天)技术改造;(3)煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置;(4)矿区生产补充勘探;(5)综合利用和“三废”治理支出;(6)大型煤矿一次拆迁民房50户以上的费用和中小煤矿采动范围的搬迁赔偿;(7)矿井新技术的推广;(8)小型矿井的改造联合工程。

2.《煤炭生产安全费用提取和使用管理办法》(财建[2004]119号)规定:安全费用是指企业按原煤实际产量从成本中提取,专门用于煤矿安全生产设施投入的资金。

安全费用具体使用范围是:

(1)矿井主要通风设备的更新改造支出;(2)完善和改造矿井瓦斯监测系统与抽放系统支出;(3)完善和改造矿井综合防治煤与瓦斯突出支出;(4)完善和改造矿井防灭火

支出；（5）完善和改造矿井防治水支出；（6）完善和改造矿井机电设备的安全防护设备设施支出；（7）完善和改造矿井供电系统的安全防护设备设施支出；（8）完善和改造矿井运输（提升）系统的安全防护设备设施支出；（9）完善和改造矿井综合防尘系统支出；（10）其他与煤矿安全生产直接相关的支出。

而在具体的生产经营的实际工作中，要严格区别是用于维简费的开支，还是用于安全费用的开支，还是用于其他类固定资产的开支，都在一定程度上存在相当大的难度。其原因主要有以下两个方面：1. 维简费、安全费用的使用范围与其他相关规定有冲突或划分不清的地方。例如：维简费中的综合利用支出与转产发展基金的使用；维简费中的“三废”治理支出与环境恢复治理保证金的使用；煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置与现行固定资产准则的相关规定；用于安全生产方面的培训与职工教育经费的使用；用于安全生产设备修理支出与生产经营中的修理支出等；2. 利用维简费、安全费用形成的固定资产或用于维简费、安全费用的支出的界定需要一定的专业技术知识，会计人员仅凭发票及其他有关凭证很难准确界定。

（三）维简费、安全费用使用中存在的问题

《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》（财建[2004]119号）规定：煤矿维简费由煤炭企业按规定标准提取，自行安排使用。煤矿维简费提取和使用，应坚持先提后用，量入为出的原则，专款专用，专项核算。煤矿维简费年度结余资金允许结转下年度使用。

《煤炭生产安全费用提取和使用管理办法》（财建[2004]119号）规定：安全费用在本办法规定的范围内可由企业自行安排使用，专户存储，专款专用。年度结余资金允许结转下年度使用。

关于上述一些规定，在具体的实际生产经营工作中可能还会存在下列一些问题：

1. 矿井筹建期间发生的属于维简费、安全费用的支出或利用维简费、安全费用购置建造的固定资产，因还没有提取维简费、安全费用，这部分资金应该如何解决；

2. 专户存储、专款专用，是每月存一次，还是每年存一次，专用账户不够用时如何处理，再者企业急需用于维简费和安全费用方面的支出，还可能由于从基本账户或一般账户向专用账户转款而延误时间，从而影响企业安全生产；

3. 专用账户产生的利息如何处理，是冲减当期财务费用，还是冲减生产成本（因提取维简费、安全费用时是计入成本的），还是增加专项储备；

4. 处置利用维简费、安全费用购置建造的的固定资产形成的收入是存入专用账户，还是存入其他账户。

（四）维简费、安全费用会计处理中存在的问题

1. 对维简费、安全费用会计处理的若干规定。

《财政部关于工业企业会计制度若干问题的补充规定》（财会字[1993]29号）规定：矿山企业提取维简费时，应按实际提取的金额，借记有关的费用科目，按固定资产的折旧方法计算的折旧，贷记“累计折旧”科目，应按其差额，贷记“资本公积”科目。

财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（四）》的通知（财会[2004]3号）规定：煤炭生产企业按照国家有关规定提取安全费用时，应将按照国家规定标准计算的提取金额，借记“制造费用（提取安全费用）”科目，贷记“长期应付款（应付安全费用）”科目。

另外，煤炭企业于未来期间使用已提取的安全费用时，在相关费用实际发生时，直接冲减长期应付款；如能确定有关支出最终将形成固定资产，应在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的费用。待有关安全项目完工后，对于形成固定资产的，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记“在建工程”科目；同时，按固定资产的实际成本，借记“长期应付款”科目，贷记“累计折旧”科目，该项固定资产在以后使用期间不再计提折旧。

《企业会计准则解释第3号》（财会[2009]8号）规定：高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“4301 专项储备”科目。煤炭企业在使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用，比照上述规定处理。

另外，近几年，业内也对煤炭完全成本曾展开了一段热烈的讨论，笔者认为安全成本是个理念，对完全成本的认识会有所不同，不同时期完全成本的内涵也不会相同。完善煤炭成本核算制度和办法，要引进安全成本理念，但不要把完全成本理念当成成本核算的一个模式，原选煤完全成本体现为全部成本或全部成本费用，既生产成本+制造费用=制造成本。

参考文献：

[1]张春生.企业环境财务成本核算会计处理解析[J].现代经济信息,2019,(19):244.

作者简介：吴文晓，女，1988年9月出生，河南登封市人，本科学历，中级职称，现在郑州煤电物资供销有限公司工作。研究方向：财务会计方向。