

# 浅论采矿权入账价值及摊销方法

张北平

(中非高岭茂名新材料有限公司,广东 茂名 525000)

**摘要:**各地矿产资源整合以来,许多基建矿山陆续转入生产,对采矿权价款如何进行摊销影响到企业成本及所得税处理。实际工作中,对采矿权价款的摊销方法存在一些争议,会计准则及税法尚未有明确规定,本文将进行采矿权入账价值及摊销方法分析和探究,以期为企业提供参考和帮助。

**关键词:**采矿权;资源整合;入账价值;摊销方法

## 1 企业采矿权的概念、特征及属性

### 1.1 概念与特征

企业采矿权是指在依法取得的采矿权许可证规定的矿区范围和期限内,开采矿产资源和获得所开采矿产品的权利。依法取得采矿许可证的企业,被称为采矿权人。

采矿权具有以下特征:第一,采矿权是由矿产资源所有权派生出来的他物权。矿产资源的所有权属于国家,国家对矿产资源依法享有占有、使用、收益和处分的权利,国家通过转让矿产资源的采矿权,实现矿产资源的使用权能,因此,采矿权是由矿产资源所有权派生出来的他物权。采矿权人对矿产资源没有完全支配能力,只有使用和收益的权利,从而采矿权又是一种限制物权。第二,采矿权的功能是对已探明储量的矿产资源进行开采,为国家和社会提供所需的矿产品。采矿权人取得采矿权的目的是在采矿许可证规定区域内,开采或加工矿产品并从矿产品销售中获取收益。

### 1.2 采矿权的资产属性

采矿权属于无形资产范畴。根据《企业会计准则第6号——无形资产》中第三条对无形资产的定义“无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:

(1)能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

(2)源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。采矿权具备无形性(无实物形态)、可辨认性、非货币性资产等特征,符合无形资产的定义。采矿权不同于其他无形资产的特点是使用周期长、投资多、风险大。

### 1.3 采矿权资产价值的确认与计量

采矿权资产价值是指企业、组织或个人取得采矿权时付出的全部价款,它包括付给国家的矿业权价款,或付给转让企业或个人与采矿权对应的价款。

采矿权符合下列条件之一的应列入“无形资产—采矿权”账户,一般应在办理变更登记手续、产权发生转移时入账。第一,探矿权人在勘查作业区内优先取得的采矿权;第二,采矿权人通过申请、招标、拍卖等出让形式,从国家登记治理机关取得的采矿权;第三,采矿权人通过出售、作价出资、兼并重组、合作等转让形式从出让方获得的采矿权。

企业兼并重组对采矿权资产价值的重新确认应结合评估价值与当地矿产资源资产补偿政策标准,以实际补偿的与采矿权对应的金额确定。通过政府招标采购方式出让的矿产资源,拍卖价格中已包含采矿权价值增值部分,兼并重组中对该采矿权价值可按兼并重组评估确认的采矿权价值入账,或按原采矿权价值摊余价入账;对于通过招标、拍卖等公开的市场化的购买方式取得的采矿权,其资产反映了市场参与者对于矿产资源资产的真实价值的判断,体现了公允价值,应该将采矿权资产和中介费等可以直接归属于采矿权资产的相关费用作为采矿权资产初始计价的基础。

## 2 关于采矿权入账价值问题

### 2.1 采矿权入账

财政部、国土资源部《关于探矿权采矿权有偿取得制度改革有关问题的补充通知》(财建[2008]22号):分期缴纳价款的矿业权人应按中国人民银行发布的同档次银行贷款基准利率水平承担资金占用费。资金占用费计算基数为本期应缴纳价款的本金,计费期限为延期缴纳的天数,费率按缴款当日同档次银行贷款基准利率确定。对于分期缴纳价款期限内矿业权人提前缴款的,计费期限按实际延期缴纳的天数计算。

假如某公司于2018年11月份获取了某项采矿权,采矿权出让合同约定,采矿权价款为50000元,出让年限为25年,总的可采矿量2500万吨。该采矿权价款可分四年分期支付,首期价款应于2018年12月31日前支付40%即20000元,其余60%价款于每年年底分三年平均支付。依照上述规定及合同约定,公司各年应缴纳的采矿权价款及资金占用费(按目前的1-5年期银行贷款基准利率4.75%计算)如表1。

表 1

缴费时间	应缴纳的采矿权价款(万元)	资金占用费计算过程	应缴纳的资金占用费(万元)
2018.12.31	20,000.00	-	0.00
2019.12.31	1,0000.00	1,0000.00*4.75%*1	475.00
2020.12.31	1,0000.00	1,0000.00*4.75%*2	950.00
2021.12.31	1,0000.00	1,0000.00*4.75%*3	1,425.00
合计	50,000.00	-	2,850.00

### 2.2 采矿权入账明细问题

《企业会计准则第6号——无形资产》第十二条:无形资产应当按照成本进行初始计量。外购无形资产的成本,包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外,应当计入当期损益。

按照以上制度规定,无形资产—采矿权应按50000万元价值入账,各年支付的资金占用费2850万元分别计入发生当期的损益(财务费用)。

## 3 采矿权摊销方法

### 3.1 采矿权摊销要求

2001年的旧会计准则对无形资产摊销的规定是直线平均法,按照无形资产的价值在一定期限内平均摊销,摊销期为合同与法律规定的最低期限,合同与法律无规定的摊销年限不应小于10年。它对所有的无形资产根据使用时间平均摊销,没有考虑不同无形资产的时间价值。

《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条:使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式

的,应当采用直线法摊销。新会计准则借鉴国外的摊销方法,对采用的摊销方法没有实行“一刀切”,而是提出“应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式”,更具可行性。新准则通过将无形资产区分为使用寿命有限和使用寿命无限的无形资产划分,使摊销的对象更明确。

### 3.2 采矿权摊销方法

目前,较常用的摊销方法有两种,一是直线法,又叫平均年限法,指将无形资产价值平均分配到采矿年限;二是产量法,又叫生产总量法,就是根据生产量把无形资产价值给分摊到各个时期中去。此外还有加速摊销法等,不在本次讨论范畴之内。

(1)直线法,该公司每年应摊销额为  $50000/25=2000$ (万元)。采用该方法的原因有以下两点,一是符合谨慎性原则,确定了开采年限,有利于科学合理的确定开采规模,同时避免人为操纵损益现象的发生;二是符合配比原则和一贯性原则,在各会计年度,摊销额均衡,采矿期和摊销期能有效配比。但该方法有其局限性,主要是资源在不同年份提供的产量和效益不同,在试生产期、高产期、衰竭期都等额分摊,甚至在政策性停产期也要分摊,显然不尽合理。

(2)产量法,每吨原矿应摊销额为  $50000/2500=20$ (元)。即每个核算期的摊销额=本期原矿使用量 \* 20(元)。该方法相对来说能客观的反映企业当期的经营情况,原矿使用量越大,企业效益越好,摊销额对应也大;原矿使用量越小,企业效益较差,摊销额对应也小。

以上两种方法摊销方法各有利弊,各企业可视自身具体情况而定。企业至少应当于每年年度终了,对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的,应当改变摊销期限和摊销方法。

### 4 结束语

从会计核算角度分析,采用产量法进行采矿权价款摊销符合权

责发生制原则和配比性原则的基本精神,能够提供更客观可靠的会计信息。从税法角度分析,《企业所得税法实施条例》第六十七条规定“无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除”。直线法又称平均年限法,是将无形资产均衡地分摊到各期的一种方法。采用这种方法计算的每期摊销额均是等额的。产量法是假定无形资产的服务潜力会随着使用程度而减退,各期摊销额随着产量的不同而增减变化。因此,产量法有待于有权的税务机关以法规的形式加以明确。

### 参考文献

- [1]王晓静.受让采矿权的资金占用费财税研究[J].山西财税,2018(09):31-34.
- [2]梁小丽.企业采矿权价款摊销探析[J].中国总会计师,2014(07):125-127.
- [3]景志伟.企业并购重组后采矿权价款摊销的探析[J].财会学习,2012(03):55-56.
- [4]马林.基于套利定价理论的采矿权估价模型构建研究[D].湖南大学,2011.
- [5]杨轩,王玲.采矿权会计核算初探[J].财会通讯,2011(07):84.
- [6]高伟,董永祥.煤炭资源整合重组后采矿权资产的摊销[J].内蒙古煤炭经济,2011(01):47-48+52.