

会计准则与会计职业判断之三

—— 基于SL公司采矿权证的案例分析

苏新龙 谢丽英 傅彩芬

SL 矿业有限公司(以下简称 SL 公司)于 2009 年 10 月披露的第三季度财务报告显示,公司 2009 年 1—9 月累计实现净利润约 -221.08 万元,预计公司全年累计净利润可能为负。而在 2010 年 4 月,SL 公司披露的 2009 年年度业绩快报中又提出,公司全年净利润为 855.96 万元。短短几个月,SL 公司便实现了“扭亏为盈”。对此,SL 公司在 2010 年 5 月发布的公告《关于 SL 公司 2009 年度盈利预测信息披露事项的说明》中指出,“除主营收入有所变动影响外,另有一个会计事项问题涉及谨慎的会计估计,在董事会、管理层和注册会计师之间存在不同的会计处理意见,由于影响金额相对较大,将直接导致公司 2009 年度盈亏状况发生变化。”本文将从会计估计事项——采矿权证会计处理问题进行剖析,探讨会计准则与会计职业判断问题。

一、SL 公司案例简介

2005 年 9 月,SL 公司通过拍卖取得老龙塘铁矿的采矿权,成交价为 3.15 亿元。根据 SL 公司与 H 市国土资源局的《Q 铁矿老龙塘矿段 22-31W 线铁矿采矿权出让签约文书》以及《H 市国土资源局〈关于缴纳 Q 铁矿老龙塘矿段第一期采矿权出让价款余款的函〉》,SL 公司需支付的 Q 铁矿老龙塘矿段 22-31w 线铁矿采矿权证款项为 3.15 亿元,其中根据 H 市非税收入征收管理局下发的《关于 Q 县 SL 矿业有限公司采矿权款有关问题的意见》及 Q 县人民政府下发的《Q 县人民政府关于代收 SL 矿业有限公司 1 000 万元采矿权价款的函》的要求,由 Q 县财政局代收 SL 公司 1 000 万元采矿权价款,用于修建 322 国道与 SL 矿区相连接的高等级公路——风花公路的建设。

根据相关文件,这 1 000 万元作为风花公路的修筑款支付给当地财政局,SL 公司则拟按“公路修筑权”作为一项独立的无形资产进行核算,剩余的 3.05 亿元为取得铁矿采矿权实际应支付的价款。根据相关协议,SL 公司首期需支付全部价款的 30%,并于之后 5 年每年缴纳价款的 14%,即至 2009 年年底,SL 公司累计支付 2.709 亿元,2010 年 6 月底

支付剩余的 4 410 万元。

截至 2009 年 4 月 30 日,公司除支付公路款 1 000 万元外,实际支付了 1.05 亿元,尚欠 2 亿元未支付。公司于 2009 年 4 月底取得《采矿权证》,并进行了相关的业务处理:公司根据承诺支付款项的进度,按《企业会计准则》的要求对分期付款购入采矿权的情况进行了折现,产生“未确认融资费用”1 150 万元,其中在 2009 年度计入当期费用约 700 万元。此外,SL 公司拟采用工作量法对“无形资产——采矿权”进行摊销。

2009 年 11 月,H 省国土资源厅出具了《关于同意缓缴矿业权价款的批复》,同意 SL 公司对剩余 70% 未支付的款项分期付款,具体缴纳期数、时限由 H 国土厅研究后另行通知。由于 2009 年年末 SL 公司尚未获得 H 省国土资源厅的相关付款通知,故未支付剩余款项,但已根据前三季度原应由 2009 年度承担的 700 万元的“未确认融资费用”按季度计入财务费用 525 万元(700 × 75%)。

之后,SL 公司的采矿权款得到 H 市国土局的批准予以缓交,SL 公司据此情况对该采矿权的折现问题做出的职业判断是:采矿权证的取得成本已不适用折现的核算方式,其未实现融资费用不需要进行摊销,且为保持年度会计处理的一致性,前三季度已摊销的 525 万元未确认融资费用应予以冲销。该事项对 SL 公司损益金额的影响约为 700 万元。

二、涉及到的会计估计和会计职业判断问题

(一) 融资购买无形资产的初始成本如何确定?

根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》,对于外购无形资产,初始确认有两种方法:第一种是按购买价款、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作为初始成本;第二种是当购买无形资产的价款超过正常信用条件可延期支付、实质上具有融资性质时,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。融资购买无形资产实际上可以分为两项业务来看待:一是购买无形资产,二是向销售方借款,因此必须考虑货币时间价值。

根据 SL 公司取得采矿权时相关协议关于付款方式的约

定,可以判断其实质上具有融资性质,因此公司对采矿权证采用折现的方法进行核算符合《企业会计准则》的规定。

(二)当主管政府部门同意SL公司对剩余70%未支付的款项分期付款时,是否仍需将无形资产折现?若需要折现应采取什么方式?

至2009年年末,SL公司尚未获得H省国土资源厅的相关付款通知,故未支付剩余款项,也未对付款进度做出承诺,已经丧失了付款期间、付款金额等折现核算的必要条件,因此公司管理层及董事会认为应对之前的会计政策进行调整,由现值法改为原值法核算,原未确认融资费用在当期应列入费用约700万元,待收到国土厅的付款通知后再做相应的估计折现等调整。但现场审计的注册会计师则认为:该事项作为融资性质购买无形资产的经济实质不曾改变,仍应按原有会计政策进行摊销,2009年度应计入财务费用700万元。两种意见相持不下,分别在当年2月和3月通过各自渠道递交会计师事务所及SL公司的证券监管机构申请答复。至2010年4月初,会计师事务所专家委员会认为:公司管理层和董事会的意见较为合适。

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定,企业采用的会计政策在每一会计期间和前后各期应当保持一致,不得随意变更。但是满足下列条件之一的,可以变更会计政策:法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更;会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

笔者认为,SL公司管理层及董事会的意见不合理,原因在于改用原值法核算后并未提供更可靠、相关的信息,反而会使人产生误解。因为无论H省国土厅是否做出《关于同意缓缴矿业权价款的批复》,这项经济事项始终是属于购买价款超过正常信用条件延期支付,实质上仍为具有融资性质的购买事项,需要考虑货币时间价值。因此,笔者认为存在

着更为合理的第三种会计处理方法:在未收到H省国土厅的付款通知前仍按现值法核算,但暂时不对未确认融资费用进行摊销,只在附注中披露不作摊销的原因,待收到国土厅的付款通知后再做相应的调整。

(三)2009年年末,对剩余70%未支付款项是否应重分类为“一年内到期的非流动负债”?

根据最初的拍卖成交合同,所有款项应于2010年6月付清,H省国土厅同意SL公司对剩余70%未支付的款项分期付款,但并未对具体缴纳期数、时限做出具体的要求。由于付款期限存在不确定性,笔者认为该项“长期应付款”不需要重分类为“一年内到期的非流动负债”。

(四)SL公司拟对“无形资产——采矿权”采用工作量法(即按铁矿产出量占预计总可开采储量的比例)进行摊销,是否合适?

按照《企业会计准则第6号——无形资产》,无形资产的使用寿命有限时,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。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。

采矿权以矿产资源实体灭失为代价,不断消耗矿产资源并将其转化为产品,从而取得收入。随着开采数量、开采年限的增加,采矿权的实际价值不断减小,因此笔者认为采用产量配比储量进行摊销虽然存在一定的风险,但它具有一定的合理性,更能反映其经济价值的实现方式。

(作者单位:厦门大学管理学院会计系
中国海洋大学管理学院会计系)
责任编辑 张璐怡

(上接第9页)公益服务活动,加强事务所网络空间管理,支持党组织开展评优表彰等活动,让从业人员享有健康丰富的精神文化生活,引导广大员工在文化建设中自我表现、自我教育、自我服务,认同、参与、传播和丰富事务所诚信文化,培育积极健康、诚实守信的文化风尚。

问:开展行业“诚信文化建设年”活动的方法步骤是什么?

答:各级行业党组织、注协和事务所要有计划、有组织、分步骤地推进行业“诚信文化建设年”活动。一是部署发动。重点搞好学习宣传和动员部署工作。通过召开党委(扩大)会、组织专题座谈会、制发文件等多种方式进行动员部署,使每一家事务所和每一名从业人员特别是事务所合伙人(股东)及党员,都把握“诚信文

化建设年”活动有关要求。结合学习贯彻“两会”精神,开展行业诚信文化及事务所文化建设大讨论。二是全面推进。着力挖掘、培养文化先进、诚信执业的先优事务所和从业人员典型,大力宣传推广,结合“七一”活动进行表彰。开展“手拉手、面对面、心贴心”注协干部“走基层”活动,对诚信文化建设进行重点调研督导。适时召开“诚信文化建设年”活动交流推进会,总结交流做法与经验,进一步强化措施,推进活动。三是巩固提升。重点是加强制度机制建设,形成行业文化建设的长效机制。制定完善行业诚信文化建设主要任务所涉及的有关制度。公开事务所创先争优综合评价结果,引导事务所形成文化建设的自觉。四是扩大影响。重点是总结行业“诚信文化建设年”活动成果,向全社会大力宣传注册会计师职业的特点、价值、精神,广泛宣传和推介事务所先优典型。