

中國煤炭業維簡費會計處理探討

—以兗州煤業為例

謝銘元 方順逸

煤炭法、礦產資源法為主要監管法規

行政干預會計專業不利與國際接軌

維簡費轉資本公積佔多數
細部定義略有不同

以兗州煤業為依歸
簡分析、避混淆

煤炭開採事涉國家礦產資源大事，故中華人民共和國境內之煤炭生產事業受到眾多的法規管制¹，其中以《中華人民共和國煤炭法》(煤炭法)、《中華人民共和國礦產資源法》(礦產資源法)為主要監管法規。另，中國地區煤業礦災頻仍，為降低事故發生率，中國政府於各相關法規中嚴格規範若干安全法令，其中強制提列「維持簡單再生產費用」(維簡費)即為一例。

重視工安故為美法良策，惟中國政府以強制行政規定干預會計專業，恐不利於會計資訊品質之提升，對與國際會計準則接軌之成效亦將有負面影響。以兗州煤業為例，該公司2007年上半年即提列維簡費1.02億人民幣，造成以中國會計準則(CAS)計算之稅後淨利與國際會計準則(IFRS)相較，有明顯低估之情形(請詳參本刊，CAS與IFRS之比較——兗州煤業(600188)一文)。

本文擬自中國8家煤炭上市公司之財報中，整理出維簡費之相關會計處理程序，惟研究過程中發現各家公司對維簡費之定義略有不同²，會計處理亦有差異。

為便於讀者閱讀，理解「維簡費會計處理」之概念及對財務報表之影響，本文擬以兗州煤業作為主要研究對象，推論其維簡費會計處理程序，並分析相關作法對財務報表之影響。選用兗州煤業的主要原因為，該公司股票已同時於上海、香港及紐約等地掛牌交易，推論其財務報表會計品質較佳、揭露亦較充分。另外亦摘錄其他7家上市煤炭公司於財務報表中所揭露之維簡費相關會計處理政策，歸納作表於附錄，供讀者參考。

一、維簡費發展歷史背景

1998年底，依中國財政部(92)財工字第380號文之規定，煤炭事業須

¹ 《中華人民共和國礦產資源法》、《中華人民共和國煤炭法》、《中華人民共和國礦山安全法》、《中華人民共和國安全生產法》、《煤礦企業安全生產許可證實施辦法》、《關於建立煤電價格聯動機制的意見的通知》和《關於核實電煤價格情況的通知》、《煤礦安全規程》、《關於預防煤礦生產安全事件的特別規定》、《國土資源部等部門對礦產資源開發進行整合意見的通知》、《關於深化煤炭資源有償使用制度改革試點的實施方案》、《國家安全監管總局關於印發煤礦安全生"十一五"規劃的通知》、《山西省煤炭可持續發展基金徵收管理辦法》等法規。

² 請詳參附錄：各上市公司維簡費會計政策彙整。

1998 年底前實際支付
1999 年起不再支付，惟帳上仍應提列費用

按原煤產量每噸人民幣 6 元提列維簡費，並帳入生產成本及其他流動負債，提列之維簡費於日後支付予國家煤炭工業局費用及省煤炭工業局局長基金，並於日後轉列資本公積。1999 年起，公司已不須再提撥資金至前述基金帳戶，惟該筆資金亦不得作為股利向股東發放，只能用於煤礦開採業務發展，故須將維簡費相應結轉至資本公積之規定仍存。

二、維簡費會計處理程序

以下將分段說明兗州煤業於不同時期，按當時規定，對維簡費之會計處理，並分析該會計處理對財務資訊之影響：

(一)1998 年底前會計處理(有實際撥付現金，舊規定)

1998 年底前中國煤炭事業需提撥維簡費至中央及地方政府所設立之基金，政府基金收現後，再統籌依各公司之實際需求，協助各公司進行維持簡單再生產之作業。

因此我們推論，維簡費之規定可視為政府為避免各公司浮濫使用資金，致其喪失再生產能力，而強制規定企業提撥基金之政策，企業於提撥維簡費至基金後，概念上公司仍可享有一部經濟資源(提撥後可享有若干政府之補助)。基於以上的概念，我們推論其會計處理流程如下：

1、依原煤重量，提列維簡費(每噸人民幣 6 元)

借：維簡費	600	
貸： 其他流動負債 - 維簡費		600

2、提撥資金至指定基金

借：其他流動負債 - 維簡費	600	
貸： 現金		600

3、受領政府補助(貼)時

借：XX 資產	xxx (提存不一定等於受補貼金額)	
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		xxx

(二)1999 年起會計處理(未實際撥付現金，現行規定)

1998 年中國政府編制異動，撤銷煤炭工業部，另成立能源部，故自 1999 年起企業已不須再實際提撥資金至中央及地方政府基金，惟仍強制企業應按產煤量提列維簡費，且為避免企業喪失再生產能力，規定計提之維簡費須於費用實際支出後，轉列資本公積。

依兗州煤業之定義，所謂維簡費係用於煤炭生產設備及煤礦井巷建築設施更新之支出，於支出發生時，將維簡費從其他流動負債相應結轉至資本公積。該定義並未提及將維簡費支出资本化之情形，故推論維簡費多係支出於

避免企業濫用資金，強制提撥基金

維簡費再細分：
費用性支出
資本性支出

效用不及 1 年之短期費用性支出。

但是在研讀其他上市煤炭公司財報時發現，部分公司對維簡費用之定義，分為 " 費用性支出 " 及 " 資本性支出 " 二類。為求較全面地了解中國維簡費相關會計處理流程，本文將費用性及資本性支出之作法分段敘述如下：

◆費用性支出

1、依原煤重量，提列維簡費(特殊分錄，即因維簡費規定所作之分錄)

借：維簡費	600	
貸： 其他流動負債 - 維簡費		600

2、實際發生費用(" 正常分錄 "，即不考慮維簡費規定之分錄)

借：維修費用(非維簡費)	500	
貸： 現金(應付款項)		500

3、結帳時，統計已發生之維簡費，並將之轉列資本公積(特殊分錄)

借：其他流動負債 - 維簡費	500	
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		500

4、次期再發生費用之分錄(正常分錄)：

借：維修費用(非維簡費)	100	
貸： 現金(應付款項)		100

5、次期轉列資本公積分錄(特殊分錄)

借：其他流動負債 - 維簡費	100	
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		100

◆資本性支出

1、依原煤重量，提列維簡費(特殊分錄)

借：維簡費	600	
貸： 其他流動負債 - 維簡費		600

2、實際發生資本性支出時先以 " 在建工程 " 入帳(正常分錄)

借：在建工程	500	
貸： 現金(應付款項)		500

3、年底結帳時，不結轉資本公積

4、次期再發生資本性支出之分錄(正常分錄)

借：在建工程	100	
貸： 現金(應付款項)		100

5、工程完工後將再建工程轉列固定資產(正常分錄)

借：固定資產	600	
貸： 在建工程		600

產煤時提列維簡費
實際支用方得轉列
資本公積

先以在建工程入帳
完工後將負債轉列
資本公積

6、同時將資本性支出費用化、並將負債轉列資本公積(特殊分錄)

借：折舊費用	600	
借：其他流動負債 - 維簡費	600	
貸： 累計折舊		600
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		600

三、現行規定對財務資訊之影響分析

為簡化起見，僅以費用性支出之分錄為例，說明現行規定對財務數據之影響如下：

(一)當期效果(結帳前)

強制提列將高估費用

借：維簡費	600	
借：維修費用	500(正常分錄)	
貸： 現金(應付款項)		500(正常分錄)
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		500
貸： 其他流動負債 - 維簡費		100

(二)當期強制提列維簡費效果(即去除正常分錄，結帳後)

未全部轉列前：
負債高估、
股東權益低估

借：保留盈餘	600 (當期費用高估 600)	
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		500 (股東權益低估 100)
貸： 其他流動負債 - 維簡費		100 (負債高估 100)

強制提撥維簡費將導致當期費用及負債高估，股東權益低估之情形。

(三)次期效果(假設已全部轉列)

全部轉列後：
股東權益總額正確
可分配盈餘減少

借：其他流動負債 - 維簡費	100	
貸： 資本公積 - 維簡費轉入		100

次期結帳後(設維簡費已全部發生)，股東權益及負債高低估情形消失。

四、結論

經前述分析，本文對「中國煤炭業提列維簡費」對兗州煤業之會計資訊產生的影響歸納如下：

1、短期影響(提列當期)：

短期低估獲利
長期限制股利分配
權

將高估費用(成本)，致財報閱讀者低估企業之獲利能力(股東權益報酬率、資產報酬率等比率將低估)。若期末仍有未轉列資本公積之負債，將低列股東權益，高列負債，且造成保留盈餘轉列資本公積，無法發放之情形。

2、長期影響(費用已實際發生，全數轉列資本公積)：

負債與股東權益均無高低估現象，僅產生保留盈餘相對減少，資本公積

相對增加之情形，等於直接限制了股東享有獲配股利之權利，而此效果即與中國政府強制企業提列維簡費之政策目的相符。

最後，在本文研究範圍內的 8 家上市公司中，對於維簡費是否轉列資本公積及轉列之金額、時點等細節並不一致，謹列點說明，供讀者參考：

多數公司有轉列資本公積

◆轉列資本公積之公司佔多數：

在 8 家公司中共有 6 家公司有轉列資本公積之處理，僅中國神華及恒源煤電 2 家公司未轉列，推論係會計入帳科目及處理流程不同所致。

◆轉列資本公積之金額不同：

轉列金額計算方式亦有不同

基本原則為實際支出後，將相對應之負債科目轉列資本公積，惟上海能源係以提取的煤礦維簡費超過固定資產折舊方法計算的折舊部分計入資本公積、大同煤業係以收到煤炭安全改造專案補助資金中已形成固定資產之部分相應轉增資本公積。

參考文獻

1. 兗州煤業股份有限公司財務報表(2002 年 12 月至 2007 年 6 月)。
2. 中國神華能源股份有限公司招股意向書，2007 年 9 月。
3. 山西國陽新能股份有限公司財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
4. 大同煤業股份有限公司中國財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
5. 甘肅靖遠煤電股份有限公司中國財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
6. 山西西山煤電股份有限公司中國財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
7. 上海大屯能源股份有限公司中國財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
8. 安徽恒源煤電股份有限公司中國財務報表(2006 年 12 月至 2007 年 6 月)。
9. 政務院批轉國家經委、國家計委、財政廳關於調整煤炭工業若干政策問題的請示的通知，中國政務院，1984 年 9 月。
10. 煤炭行業 2007 年報告，國金證券 - 龔雲華，2006 年 12 月。
11. 煤礦維簡費會計核算方法亟需規範，平頂山（煤業）集團公司 - 曾昭林 <http://www.xiaoyusoft.com>。
12. 大陸煤炭業評析，上海元富投顧，2007 年 10 月。

附錄：各上市公司維簡費會計政策彙整

公司名稱 (上市代碼)	會計政策段說明(原文)	應否轉列 資本公積
兗州煤業 (600188)	根據現行國家規定，公司按開採原煤量每噸人民幣 6 元計提維簡費計入生產成本和其他流動負債，用於煤炭生產設備支出和煤礦井巷建築設施更新支出，並在相關支出發生時，將維簡費從其他流動負債結轉至資本公積。根據相關法規，該項資本公積只可用于煤礦未來開採發展業務。	YES

續附錄：各上市公司維簡費會計政策彙整

公司名稱 (上市代碼)	會計政策段說明(原文)	應否轉列 資本公積
國陽新能 (600348)	本公司發生的維簡費支出，屬於費用性支出的，直接在維簡費中核銷，屬於資本性支出的，通過“在建工程”核算，工程完工後，借記“維簡費”科目，貸記“在建工程”，同時，對屬於增加固定資產部分的，借記“固定資產”、貸記“資本公積”科目。	YES
上海能源 (600508)	根據財政部、國家發展改革委員會、國家煤礦安全監察局財建[2004]119 號《關於規範煤礦維簡費管理問題的若干規定》，提取之煤礦維簡費按照財政部財會字[1993]29 號、財工字[1993]214號文的規定，提取的煤礦維簡費超過固定資產折舊方法計算的折舊部分計入資本公積。	YES
靖遠煤電 (000552)	維簡費計提時計入“其他應付款—維簡費”貸方，其使用範圍為井巷維簡工程和由於採煤造成的地面土地塌陷，按合同規定一次50 戶以上民房拆遷賠償費。其中：井巷維簡工程按實際發生的支出先列入在建工程，年底在提取的維簡費中列支計入“其他應付款—維簡費”的借方；一次50 戶以上民房拆遷賠償費直接計入“其他應付款—維簡費”的借方。本期增加的資本公積中，使用維簡費形成的固定資產增加資本公積xxx 元，其餘全部為公司獲得債務豁免而增加的資本公積。	YES
大同煤業 (601001)	本公司根據財政部（92）財工字第380 號文及財政部財建字[2004]119 號文的規定，按原煤產量每噸6 元計提維簡費：借記生產成本，貸記其他流動負債。發生維簡支出且未形成固定資產時，核銷計提的維簡費：借記其他流動負債---維簡費，貸記相關科目。本公司根據山西省財政廳《關於下達2005 年國債專項資金和國家補助基建支出預算的通知》（晉財建[2005]476 號），本期收到煤炭安全改造專案補助資金xxx千元已形成固定資產，相應專項應付款轉增資本公積。	YES
西山煤電 (000983)	根據財政部、國家發展改革委員和國家煤礦安全監察局財建[2004]119 號文件及山西省財政廳、山西省煤炭工業局晉財建[2004]320 號“關於印發《煤炭生產安全費用提取和使用管理辦法》和《關於規範煤礦維簡費管理問題的若干規定》的通知，煤礦維簡費按原煤實際產量，以噸煤8.50元的標準在成本中提取。其中：維簡費6.00 元，井巷費2.50 元；安全費用按原煤實際產量，以噸煤15.00 元的標準從成本中提取。 根據山西省人民政府令第203 號，對本省從事原煤開採的單位和個人，自2007山西西山煤電股份有限公司 2007 年半年度報告全文37年3 月1 日起開徵煤炭可持續發展基金，按不同煤種的徵收標準和礦井核定產能規模調節係數及實際產量計征。公司產能規模調節係數為1，動力煤徵收標準為14 元，焦煤徵收標準為20 元。 本公司報告期計提維簡費xxxxx元，支出xxxx元，形成固定資產的維簡費支出轉入資本公積金xxx元。	YES
恒源煤電 (600971)	維簡費計提時，借記“製造費用”，貸“其他應付款”。其使用範圍為井巷維簡工程和由於採煤造成的地面土地塌陷按合同規定一次50 戶以上民房拆遷賠償費（以下簡稱50 戶拆遷補償費）。其中：井巷維簡工程按實際發生的支出先列入在建工程，年底在提取的維簡費中列支計入“其他應付款—維簡費”的借方；50 戶拆遷補償費直接計入“其他應付款—維簡費”的借方。 井巷維簡工程按實際發生的支出先列入在建工程，年底在提取的維簡費中列支，沖減在建工程，不形成固定資產。	未轉列資本公積
中國神華 (601088)	按中國政府相關機構的規定，本集團應根據煤炭產量計提維簡費，用於維持礦區生產以及設備改造相關支出；同時，本集團根據煤炭產量計提生產安全費用，用於煤炭生產設備和煤炭井巷建築設施安全支出。維簡費及生產安全費用在計提時計入當期費用和長期應付款，當在費用實際發生時，相關費用直接沖減長期應付款。 對於維簡費和生產安全費用形成的固定資產，應在計入相關資產的同時全額結轉累計折舊及長期應付款，該項固定資產在以後使用期間不再計提折舊。	未轉列資本公積