

焦炭产能置换交易会计核算

宋晓敏

焦炭属于高污染、高耗能的资源性商品,为了促使焦化行业符合节能减排大趋势,实现可持续发展,国家政策近年来主要集中在设立行业准入条件、优化产业结构、提高环保要求、限制出口四个方面加强宏观调控。2009年《国务院批转发展改革委等部门关于抑制部分行业产能过剩和重复建设引导产业健康发展若干意见的通知》(国发[2009]38号)规定,要严格执行煤化工产业政策,遏制传统煤化工盲目发展,今后三年停止审批单纯扩大产能的焦炭项目,禁止建设不符合《焦化行业准入条件(2008年修订)》的焦化项目,综合运用节能环保等标准提高准入门槛,加强清洁生产审核,实施差别电价等手段,加快淘汰落后产能。对焦炭实施等量替代方式,淘汰不符合准入条件的落后产能。这就意味着以后新建的焦化项目和单纯扩大产能的焦化改造项目所需要的产能容量只能在总量控制范围内通过产能置换交易的方式取得,这也是最近几年新建和改扩建焦化项目取得产能容量的主要途径。

所谓焦炭产能置换就是将焦化企业所保留产能,通过政府配给、企业有偿购买等方式从一个企业转移到另一个企业的行为。焦化产能置换项目,必须在满足区域环境容量和污染物排放总量控制的前提下,按规定程序报经政府主管部门审批核准。

一、焦炭产能置换交易的形式

企业申请核准焦化项目必须取得一定的产能容量,产能容量的取得可通过政府配给、市场购买以及企业兼并重组等方式获取。

政府配给,就是政府通过行政核准的方式,将一定的焦炭产能容量直接配给给焦炭生产企业,目前现有的焦炭产能容量基本为这种方式取得。按照国家有关焦化产业的政策,今后将不再新批单纯扩大产能的焦化项目,通过政府配给取得焦炭产能将受到限制。同时,对于企业关停淘汰落后产能,政府向企业支付补偿后,其产能容量由政府掌握,可按比例配给特大型产能置换项目。

市场购买,企业和个人取得的产能容量可通过市场进行交易,对于符合条件的焦化项目所需产能容量,可通过市场化的方式进行购买,从一个企业转移到另一个企业。

企业兼并重组,对于有实力的焦化企业,特别是处于同一焦化建区集中区内的焦化企业,可以以资本、产权、市场等为纽带,兼并重组落后产能焦化企业,采用等量或减量的方式,置换建设符合《焦化行业准入条件(2008年修订)》的现代化大型机焦炉,进行化产集中加工、污染集中处理、优化资源配置,降低投资成本和运行成本,提高资源综合利用水平。兼并重组将是今后一段时间内焦化企业进行产能置换的主要方式。

二、焦炭产能置换交易会计核算

1. 焦炭产能的确认

在焦炭产能置换交易中,焦炭产能容量实际上是作为一种权利或无形的商品进行转换的。《企业会计准则第6号——无形资产》规定,“无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产”。相对于其他资产,无形资产具有以下特征:(1)无形资产不具有实物形态。焦炭产能容量表现为政府部门授予相应焦化企业的、准予其进行焦炭生产的一种权利,它不具有实物形态。(2)无形资产具有可辨认性。焦炭产能容量是焦化企业通过政府配给、企业收购以及市场购买等方式获取的,它的载体必须是具有合法生产经营条件的企业,否则无法单独产生收益。(3)无形资产属于非货币性资产。焦炭产能容量虽然可以在市场进行交易,但其并没有发达的交易市场,其可变现净值是不确定的,在持有过程中为焦炭生产企业带来的预期经济利益也是不确定的。由此可见,焦炭产能容量符合无形资产的特征,可以将其作为无形资产进行确认。

2. 焦炭产能的初始计量

通过产能置换取得焦炭产能的方式不同,其成本构成也不相同。

(1)政府配给取得的焦炭产能。政府配给的焦炭产能包括政府无偿配给和政府公开拍卖处置两种情况。由于受计划经济体制的影响,我国过去对焦炭产能容量的配给多采用无偿分配的方式,无形资产通常按照实际成本计量,所以,多数企业对于政府无偿配给的焦炭产能容量是不进行确认的。对于通过政府公开拍卖处置的方式取得的焦炭产能容量,企

业则按照实际支出进行确认。实际上,焦炭产能容量作为一项资产,不论是政府无偿配给还是公开拍卖取得,都应进行确认,这样才能使企业资产负债表真实地反映企业拥有的所有可控资源,根据《企业会计准则第16号——政府补助》规定,对于政府无偿配给的焦炭产能容量应按其公允价值进行计量,由于我国目前尚不存在完善的焦炭产能交易定价机制,无法取得可靠的公允价值,在进行会计初始计量时可以按照名义金额(1元)计量。

例1:A公司计划投资建设具有国际领先水平的炭化室高度7.63米大型焦炉,生产能力达到500万吨/年的特大型焦化生产项目。项目已完成了土地、环保、取水等行政许可手续。2010年政府主管部门根据A公司申请,将部分已领取政府补偿资金由政府掌握的焦炭产能共计500万吨无偿配给给该项目。

A公司在取得相关手续后:

借:无形资产 1

贷:银行存款 1

(2)市场购买取得的焦炭产能。市场购买取得的焦炭产能容量,按照《企业会计准则第6号——无形资产》规定,应将购买焦炭产能容量所支付的全部价款确认为无形资产。

例2:B公司为一家80万吨/年焦炭生产企业(焦炉炭化室高度4.3米的捣固式焦炉)。2010年按照政府有关焦化产业调整和振兴规划,公司拟新建160万吨/年(焦炉炭化室高度6米的捣固式焦炉)焦炭生产线。公司计划通过产能置换

的方式从市场购买焦炭产能。C公司和D公司为两家已经列入政府落后产能淘汰目录的焦化生产企业,两个企业核准的焦炭产能分别为50万吨和30万吨。为此,B公司与C公司和D公司达成了焦炭产能置换协议,B公司以110元/吨的价格购买了C公司和D公司所持有的焦炭产能,该转让协议已经各方股东会决议通过,同时报政府主管部门审核批准,项目建成投产后,立即关停被置换项目。B公司共支付转让价款8800万元。

B公司会计处理(单位:万元):

借:无形资产 8800

贷:银行存款 8800

(3)企业兼并重组取得的焦炭产能。通过兼并重组方式取得焦炭产能的,应按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,分别同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并确认取得焦炭产能容量的入账价值。

3. 焦炭产能的后续计量

目前我国法律法规未对焦化生产企业产能容量规定明确的使用期限,焦化企业取得的焦炭产能容量也并不随着时间的推移而发生损耗,其为企业带来经济利益的期限不能可靠估计,按照《企业会计准则第6号——无形资产》规定,应将其视为使用寿命不确定的无形资产,在持有期间内不进行摊销。■

(作者单位:天健正信会计师事务所山西分所)

责任编辑 武献杰

● 启事

《财务与会计》和《财务与会计》(理财版) 2011年度优秀文章评选活动启动

2011年,广大读者、作者给予了我刊一如既往的支持和厚爱,积极应约撰稿。为鼓励优秀作者更多地出精品,我刊继续开展优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

1. 评选范围:所有在2011年《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)上发表的文章(不论长短,不限栏目)。
2. 优秀文章奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设一等奖2名(一等奖的得票须超过票半数),奖金每篇1500元;二等奖10名,奖金每篇1000元。
3. 奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审委员会进行复审。
4. 读者奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设优秀读者奖100名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评审意见的优先),每位奖金100元;设热心读者100名,每位赠送《走进会计的日子》一本。随函附寄评审意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。
5. 编辑中心给所有获奖作者颁发证书。
6. 请将您的评选结果(请注明刊名、刊期、篇名、作者姓名)及联系单位或地址寄至:(100036)北京市187信箱中国财政杂志社财务与会计编辑中心李莉。评选活动的截止日期为2012年3月31日(以当地邮戳为准)。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。

中国财政杂志社
财务与会计编辑中心