

矿产资源资产会计核算相关问题浅析

唐洋 舒祎祎 阳秋林

一、会计确认

从现有研究成果来看,现阶段我国对矿产资源资产是否应予确认及如何确认还未形成统一的标准。正确确认矿产资源资产是矿产资源资产确认的研究前提,区分矿产资源和矿产资源资产是进行矿产资源资产确认的首要工作。矿产资源作为一种不可再生资源,由自然孕育而成,未被勘探发现时处于自然状态,当人们不能科学判断其所具有的经济价值时,便仅是一种资源;当能够利用现有技术探明其规模和储量,使其进入经济活动并为主体带来经济利益时,便可视为矿产资源资产。由此可见,矿产资源并不等价于矿产资源资产,矿产资源是矿产资源资产的实物形态,矿产资源资产是矿产资源的部分体现。此外,矿产资源资产的确认还需要与自然资产负债表相关理论体系相结合,适应自然资产负债表的功能定位,明确矿产资源资产的权属、可控性以及相关经济利益等属性。

根据矿产资源的特性和资产定义对矿产资源资产进行确认,需综合考虑以下三方面的因素:一是明确所有权主体。主体对矿产资源享有所有权或控制权是矿产资源确认为资产的必要条件。国家是我国矿产资源所有权主体,无论探矿权、采矿权是否分离,矿产企业均需要通过向政府缴纳一定的费用来获得探矿权、采矿权,从而进行勘探开采活动。二是明确能否被

可靠计量。矿产资源资产作为会计要素进入核算主体,其价值与成本应当能够被可靠计量,但由于技术的有限性和矿产资源的特殊性,不是所有的矿产资源都能够被可靠计量,在实务中无法核算矿产资源的实物量以及价值量、无法记录存量和流量的矿产资源均不能被确认为矿产资源资产。三是能够带来经济利益流入。资源之所以能够成为资产,在于其能为主体带来经济利益,矿产资源可被开发利用参与经济生产,转化成有价值的矿产品,再通过市场交易获得收益,为主体带来经济利益流入。因此,可将符合国家所有者拥有或控制、已探明储量、能够开发利用、预期能够为主体带来经济利益的矿产资源定义为矿产资源资产,未探明而不能确定是否会给相关权益主体带来未来经济利益,已探明但不能给相关权益主体带来经济利益,以及已经为相关权益主体带来过经济利益且未来无法再为其带来经济利益的矿产资源均不属于矿产资源资产。

二、会计计量

基于矿产资源的特性,传统单纯利用货币计量的形式无法满足信息使用者的需要,需要对矿产资源资产在某一特定时点以及某一特定时段发生变化的情况予以计量(涉及实物量和价值量)。大多数矿产资源的实物量以及价值量无法直接获取,加之现阶段计量尺度、理论计量方法多样,实

务界与理论界尚未形成统一的矿产资源核算方法和指标体系。

(一) 实物量计量

实物量计量是对矿产资源资产实物方面的情况进行统计。根据矿产资源不同的物理形态,可用如立方米、升等物理单位表示。具有实物状态但无法价值量化、单靠价值量计量无法完全反映其信息的矿产资源需要采用实物量进行计量。科学技术的发展扩展了矿产资源物理范畴,有效计量了矿产资源资产实物量,使矿产资源资产实物量计量具有现实可行性。

矿产资源可分为能源、金属、非金属和水气四类,不同类别的矿产资源可通过不同的技术手段来获取信息,运用几何图形法、地质统计学法或最佳结构曲线断面积分储量计算及储量审定算法等方法估算储量。储量认定需要经过一系列严格的认定管理程序,其结果具有权威性和科学有效性,并非所有的矿产都可以进行储量认定,需根据我国储量分类标准《固体矿产资源/储量分类》《石油天然气资源/储量分类》进行计量,将技术可行的储量直接进行计量,将探明、控制以及推断的矿产资源量作为潜在资产,按照风险进行估计折价。考虑到矿产资源资产的变化是连续性的,应当注意当期消耗量和新探明储量导致的矿产资源增减变化量,及时更新各类矿产资源期初和期末存量数据。

(二) 价值量计量

价值量计量是对矿产资源资产经

济价值方面的核算,用货币单位来表示。用货币形式表现的矿产资源价值量,可以克服实物量计量中不同类别矿产资源物理单位不一致而无法比较或加总的缺陷,也可以反映某些实际存在但无法用实物量计量的矿产资源资产。随着理论与实践应用,多样化的价值计量方法也使矿产资源资产价值量计量成为可能。价值量计量的核算方法主要有成本法、收益法和市场法三大类,需根据矿产资源资产价值实现环节以及数据的可获得性灵活选用。

从矿产资源资产价值实现环节来看,矿产资源资产价值包括矿产资源资产取得价值与使用价值。矿产资源资产取得价值由矿业权出让收益额来衡量,其实质是国家让渡矿产资源使用权所付出的对价,微观层面可以按成本、收益与市场途径,分别采用地质要素评序法、现金流量法和收入权益法对矿业权价值进行评估。矿产资源资产使用价值是指国家将矿产资源委托企业经营所获得的收益的价格表现,一般利用工业总产值来衡量。微观层面可以采用生产费用法、净现值法以及可比交易法进行计量。

在数据的可获得性方面,按照我国会计准则相关规定,一般以历史成本为主,无法获取历史成本,但能直接进入市场的矿产资源可以参照一般商品直接以市价进行计量,而对于无法获得交易市价或者其交易市场有待完善的矿产资源,可采用成本定价法、供求定价法及未来现金流折现法等方法进行价值计量。由于大多数矿产资源都不具有成熟的市场价格,笔者建议可选取一种矿产作为标的矿种,从矿业市场获取相关标的矿种的数据,根据实际情况制定价值换算系数,其他矿种可按该系数计算自身价值,从而获得相应的价值量。这种方法可以

使各资产进行横向比较,有利于更好地进行资产管理。

三、会计报告

矿产资源资产会计报告包含多张报表、报表附注以及情况说明书,以财务报表为主,以报表附注、情况说明书为辅。其中,矿产资源资产负债表作为财务报表的核心内容,和一般商品的资产负债表一样,左侧是资产,右侧是负债和净资产,表中设置矿产资源资产的期初数(数量/价值)、期末数(数量/价值)、本期增加数(数量/价值)以及本期减少数(数量/价值),符合“期初存量+本期增加量=期末存量+本期减少量”等式,满足实物量与价值量一一对应关系。

资产类账户对矿产资源资产的数量、质量、存量和流量进行反映,应注意与自然资产负债表的编制内容相衔接,尽数反映矿产资源资产实物量与价值量。负债类账户反映矿产资源过度损耗、产生的生态损益和环境代价的信息,周期性监测资源损耗情况以及生态价值变动,提高资产利用效率,加大保护生态环境力度。净资产是资产与负债的差额,可以用于评价矿产资源资产的经营绩效以及利用潜力,为矿产资源管理提供所需信息。对于资产负债表无法详细反映出的信息,可在报告附注中详细披露。

四、完善矿产资源资产会计核算的建议

(一) 制定统一的会计核算方法,加强矿产资源管理

应对矿产资源资产相关理论进行创新,对核算边界、核算内容以及数据获取方式等采取规范化形式,制定切实可行且具有指导性的统一核算方法,不断进行实践探索,以保证矿产资源资产核算的连续性、对比性和可

操作性,有利于提高矿产资源资产的管理水平。

(二) 依托现代科学技术,实现会计信息共享

矿产资源勘测受制于经济、地质和技术等多方面因素的现实影响,数据和资料采集难度较大,可依托现代科学技术开展地质调查工作,获取有效数据,构建国家矿产资源资产数据库,将权威数据在信息平台上公开,使不同区域、部门交流协作,逐步实现各省市数据实时共享,提升矿产资源资产决策功能。

(三) 完善相关法律法规,保障会计管理工作顺利开展

建议政府相关部门完善矿产资源资产相关法律法规,一方面规范文字叙述,明晰相关定义;另一方面可参照国际准则,并结合我国实际情况,及时发布或修订政策。同时,建议加强矿产资源资产管理队伍建设,使相关政策真正得以落实。

(本文系湖南省教育厅科研重点项目“生态文明建设背景下我国水污染治理绩效审计评价体系构建与应用研究”<20A431>、南华大学社科基金重点培育项目“领导干部自然资源资产离任审计评价体系与运行机制研究”<2018XZX14>的阶段性研究成果)

(作者单位:南华大学经济管理与法学院)

责任编辑 武献杰 林荣森

主要参考文献

- [1] 张瑞琛. 基于价值量的森林资源资产负债表财务报告概念框架构建研究[J]. 会计研究, 2020, (9): 16-28.
- [2] 曹玉珊, 陈哲. 新财务会计概念框架下的自然资源资产计量研究[J]. 财务与会计, 2021, (9): 46-51.