

论采掘活动会计研究的理论基础

陈洁 龚光明(博士生导师)

(湖南涉外经济学院 长沙 410205 湖南大学会计学院 长沙 410079)

【摘要】 本文探讨了矿产资源的价值构成,根据劳动价值理论和效用价值论把矿产资源的价值分为外在价值和内在价值,并基于财务会计概念框架探讨了矿产资源的会计计量及信息披露。

【关键词】 采掘活动会计 矿产资源 财务会计概念框架 效用价值论

一、劳动价值理论

马克思的劳动价值理论是在批判地继承了古典政治经济学的劳动价值理论的基础上形成的科学的价值理论。在商品价值决定和价值计量问题上,马克思以人为本,首创了劳动二重性学说,指出具体劳动创造使用价值,抽象劳动创造价值,价值量的大小由社会必要劳动时间决定。

矿产资源属于耗竭性的不可再生资源,其储量是有限的,包括已开发和待开发的矿产、石油、天然气、煤炭等。矿产资源是由地质作用形成的自然资源,其本身并没有凝结人类的劳动,但是在矿产资源的勘探、开发和开采过程中,人类进行了劳动,其中既有体力劳动又有脑力劳动,但是更多的是脑力劳动。

随着社会人口的增加和生产力水平的提高,人们利用矿产资源的能力在不断增强、数量在不断增加,矿产资源变得越来越稀缺,自然环境负荷越来越大,从而人类必须在矿产资源的勘探、开发和开采过程中进行劳动,使矿产资源的勘探、开发和开采过程与社会再生产过程结合起来。于是,在矿产资源的勘探、开发和开采过程中,伴随着人类的劳动,现存有用的稀缺自然资源就有了可比价值,其大小由人们在矿产资源的勘探、开发和开采过程中耗费的劳动时间(即社会必要劳动时间)决定。在矿产资源的勘探、开发和开采过程中进行劳动所形成的价值,称为矿产资源的外在价值。

康发展。

三、结语

近年来发生的一些财务丑闻使很多人提出应在管理会计和财务会计中嵌入更多的责任,这种责任的主要表现是要求公司提高会计信息披露质量和会计透明度。当前,我们必须认识到企业的会计透明度亟待提高。提高会计透明度的要求是非常合理且必要的,但同时我们也需要认识到会计透明度的提高具有内在约束性,如果我们忽视这个问题,那么会计透明度提高的过程本身可能引发新的问题。比如,个人可能因为责任压力而在极端困难或者不可能的情况下提高会计透明度,这反而会扭曲本来的状况。我们绝不能否认会计透明度的提

二、效用价值论

效用价值论认为价值起源于效用,没有效用就没有价值,效用和稀缺性是价值得以出现的充分条件。人的欲望是一切经济活动的出发点,也是包括价值理论在内的一切经济分析的出发点,因此效用是物品满足人的欲望的能力,价值则是人对物品满足自己欲望的能力的一种主观评价。只有在人的欲望面前显得稀缺的物品,才会引起人们的重视,才是有价值的。因此,效用价值论的核心观点是:效用是价值的源泉,稀缺性是价值的前提,而边际效用递减规律是一般规律,价值由边际效用决定。

矿产资源是大自然赐予人类的,矿产资源是稀缺的,其具有效用性。矿产资源对人类的生存和发展而言非常重要,其已经进入到了人类的生产和生活的各个方面,为人类的生存和发展提供了主要的物质来源,在经济建设和社会发展中起着决定性的作用。可以说,矿产资源已成为整个世界经济的支柱。正像有人所描述的那样:石油是工业的“血液”,煤炭是工业的“粮食”,而钢铁正像马克思所说的是“近代工业的杠杆”。按照效用价值论,无论矿产资源是否凝结了人类劳动,其有用性就决定了其具有价值。当人类未进行勘探、开发和开采,矿产资源处于原始状态时,它的价值表现为潜在的社会价值,笔者将其称为矿产资源的内在价值。矿产资源的内在价值可根据矿区储量来确定。因此,价值起源于效用,效用是价值的源泉,同

高对于促进资本市场健康发展、增强公众信心有着重要意义,但我们必须强调这种“透明”是相对的,而且由于一些因素的影响,“完全透明”是不可能实现的。

主要参考文献

1. Martin Messner. The limits of accountability. Accounting, Organizations and Society, 2009; 34
2. John Roberts. No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for intelligent accountability. Accounting, Organizations and Society, 2009; 34
3. 魏明海,刘峰,施鲲翔.论会计透明度.会计研究,2001; 9
4. 张书义.弗洛伊德人格理论述评.天中学刊,1998; 4

时也是形成价值的必要条件。价值可以通过效用表现出来,即使凝结着人类劳动的商品,如果其没有效用,那么其也没有价值。

三、产权经济学理论

产权经济学是新制度经济学的一个分支,它是以产权为对象,研究产权配置方式和产权配置效率的经济学。会计因人们追求经济效益而产生和发展的事实表明,资源的稀缺性也是会计产生的根源。矿产资源属于典型的稀缺性资源,因此为了建立采掘行业的财务会计报告制度,我们必须以产权经济学作为研究的理论基础。计划经济时期,我国企业的所有权与经营权没有分离,对经营者的考核不是以经济效益为基础,而是以完成国家指令性计划为基础,且成果的转移往往具有无偿性,因而经济效益低下。随着社会主义市场经济体制的建立和运行,矿产资源市场的重要性逐渐显现出来。《矿产资源法》强调矿产资源的所有权属于国家,由国务院行使国家对矿产资源的所有权,如果要进行勘探、开发和开采,必须依法取得探矿权、采矿权并办理登记。为保证矿产资源的合理配置、保护有关各方的利益,同时也为了合理计价,基于产权经济学来研究采掘行业资源的分享和安排是很有必要的。

矿区权益的转让是指一实体将某种类型的矿物权益转让给另一实体,目的是分散采掘活动的风险、获得融资、提高经营效率以及实现纳税利益。矿区权益包括矿区使用费权益、经营权益、附加矿区使用费权益、产量支付权益和矿物资产的转让权益。与转让相关的会计问题主要是转让收益的确定问题,确定转让收益的时候应当考虑不同的转让方式和矿物资产的计量方法。只有在矿权明晰的前提下才能进行矿区权益的转让。

四、会计计量与报告理论

会计就是一个计量的过程,会计的核心是计量。因此,在采掘行业的财务会计中,我们首先要确定资产的计量基础与方法,这也是采掘行业会计的最主要问题。美国财务会计准则委员会(FASB)列举了会计实务中常用的五种计量属性,包括历史成本、重置成本、现行市价、可变现净值和未来现金流量的现值。国际会计准则理事会(IASB)提出计量基础包括历史成本、现行成本、可变现净值和现值。FASB和IASB近几年来开展的联合概念框架项目也开始提到计量基础的问题,但还没有形成初步结论。IASB和FASB都把计量基础分为两类:一类是历史成本,另一类是现行价值。这两种计量模式反映会计信息质量特征的侧重点有所不同,历史成本模式以资产或负债实际发生的成本和金额进行计量,虽然真实可靠,但无法反映资产或负债市场价值的变化情况;现行价值模式能使会计信息反映资产或负债的真实价值,提高了财务信息的相关性,但缺乏可靠性。公允价值计量分为“市值计价”和“估值计价”,一般在活跃市场按市值计价;当市场不够活跃、缺少可参照的市价时,就采用估值模型等技术确定资产或负债的公允价值。在正常的市场情况下,市价能够动态而合理地反映资产的价值。

目前,采掘活动会计中,矿产资源的计量和报告还是在历

史成本法下进行的。IASB和FASB以及我国2006年颁布的会计准则都提出在矿产资源勘探与评价过程中采用成本法计量。IFRS6中明确指出:勘探与评价矿产资源时应按成本计量,但在后续计量中,允许运用成本模式或重估价模式来处理确认后的勘探与评价资产,如果勘探与评价资产发生减值,应根据IAS36的规定进行减值测试,确认减值损失。2009年发布的《采掘活动讨论稿草案》中,项目小组坚持以历史成本计量矿产和石油天然气资产,认为以现值计量这些资产不符合成本效益原则。随着通货膨胀的发生、产品现货市场和期货市场的成熟,现行价值得到越来越多的运用。FASB于2006年发布了第157号财务会计准则,这是一项独立的关于公允价值的准则,它把公允价值的计量推向高潮。但由于金融危机的出现,人们对公允价值计量属性产生了质疑,公允价值在矿产资源计量中的应用短期内还难以实现。采掘行业对使用公允价值计量属性的担心是可以理解的,因为财务报告中的资产和损益受储量数量重大估计、商品价格和汇率波动等综合因素的影响,公允价值的运用会增强财务报告的波动性。最终的国际财务报告准则不太可能针对两种会计模式选用一种会计政策,但有可能达到一种折中,采用混合计量基础,即在使用历史成本模式时加大对储量/资源信息的披露力度。项目小组承认,如果决定在勘探权和矿产、石油天然气资产中采用单一的计量基础,将影响计量基础的选择。矿产资源勘探权的取得,勘探及评价、开发过程中所发生的支出,可以资本化为资产,以历史成本计量,并进行折旧和减值测试。而采掘行业的核心资产——储量资产是指埋藏于地下的矿产资源,与勘探与评价支出之间存在很大的差异。由于矿产资源市场化程度越来越高,像石油天然气、煤炭、铁铝等矿产资源都有公开的交易市场,我们可以参考公开的市场价格即公允价值来确定矿产资源的储量价值,采用公允价值计量,并在财务报表主表中进行反映,同时在附注中揭示储量。当储量估计发生变动时,应作为会计估计变更,按照国际会计准则第8号的规定予以恰当反映。

五、财务会计概念框架理论

财务会计概念框架是由目标和相互关联的基本概念组成的连贯的理论体系,具有连贯、协调和内在一致性。其内容主要涉及财务报告的目标,财务信息的质量特征,会计要素的划分,会计要素的确认、计量、列报,披露原则等。财务会计概念框架可以评价现有会计准则、指导未来会计准则的制定,并在缺乏会计准则的情况下起到基本规范作用。会计准则的制定必须以会计理论为基础,否则制定出来的会计准则作用不大。IASB采掘活动项目小组的最终目标就是要制定一项全球趋同的、涉及采掘行业全部上游活动的矿产资源的国际财务报告准则。为了制定统一的采掘行业的会计准则,我们必须在财务会计概念框架理论之下考虑采掘行业经济活动的特殊性,考虑建立的准则能否恰当地反映财务报表的目标,提供信息的质量,报表的要素,确认、计量及列报要求等内容。

美国是世界上第一个研究并制定财务会计概念框架的国家。FASB于1973年成立后,充分认识到财务会计目标的重要

性,形成了以会计目标为起点的财务会计概念框架的构建思路,并构建了系统的财务会计概念框架。从1978年到2000年,FASB共发布了7项财务会计概念公告:《财务会计概念公告第1号——企业财务报告的目标》、《财务会计概念公告第2号——会计信息的质量特征》、《财务会计概念公告第3号——企业财务报表的要素》、《财务会计概念公告第4号——非营利组织的财务报告目标》、《财务会计概念公告第5号——企业财务报表的确认与计量》、《财务会计概念公告第6号——财务报表的要素》(替代第3号,并修正第2号)、《财务会计概念公告第7号——在会计计量中使用现金流量信息和现值》(补充、修正第5号中可计量部分)。由于财务会计概念公告第3号被后来的财务会计概念公告第6号替代,因而目前FASB存在的财务会计概念公告是6项。

IASB于1989年4月批准并于1989年7月发布执行财务会计概念框架。IASB的财务会计概念框架由目标和基本概念组成。财务会计概念框架中资产、负债的定义为会计处理和财务报表的列报设定了前提:符合定义的项目不应从资产负债表中省略,不符合定义的项目不应在资产负债表中列示。目前采掘行业会计是根据采掘活动的各个阶段来处理发生的成本的,在各个阶段中符合资本化条件的开支予以资本化,不符合资本化条件的开支予以费用化,各个阶段可能重叠,有时同时进行几个活动,这样不能准确地分配成本,因而不符合财务会计概念框架中资产的定义。因此,在采掘活动开展过程中,应考虑什么时候确认资产、资产的定义和确认标准。其他国家也在研究并建立了财务会计概念框架,如英国的《财务报告原则公告》、加拿大的《年度报告的概念框架》、澳大利亚的《受管制财务报告的概念框架》、韩国的《财务报告概念框架》以及日本的《财务会计概念框架(讨论资料)》。我国也于2006年2月颁布了《企业会计准则——基本准则》,虽然名义上不是财务会计概念框架,但对我国具体会计准则的制定仍起到指导作用,因此可以视为我国的财务会计概念框架的雏形。

各国财务会计概念框架的形式及内容都有差异,这对制定一项统一的采掘行业会计准则是不利的。因而,IASB和FASB提议建立一个通用的财务会计概念框架,决定对基本概念进行清理,目标是建立一个通用的财务会计概念框架,以指导和评价会计准则体系,实现会计准则的国际趋同和协

调。在2004年10月20日的联席会议上,FASB和IASB都把此项目添加到各自的日程表中。2005年6月,它们已经就财务报告的目标及会计信息的质量特征进行了较为充分的研究和讨论,即将进入计划中的第二个阶段,对财务报表的要素及确认和计量进行研究和探讨。

为了在不同的会计准则下得到一致的财务会计核算和财务报告,我们需要构建一个权威的、综合的、内在一致的框架。假如没有普遍接受的框架的指导,会计准则的制定就会受到准则制定人员意志的影响。财务会计概念框架除了有助于准则的制定,还对财务报表的编制者、审计人员以及财务报表的使用者有用。对于财务报表的编制者,财务会计概念框架能帮助他们运用准则和对准则尚未涉及的问题进行处理;对于财务报表的审计人员,财务会计概念框架能帮助他们形成对财务报表的意见;对于财务报表的使用者,财务会计概念框架能帮助他们理解财务报表中的信息。这些作用将会由于有权威的、综合的、内在一致的概念而得以加强。

六、结论

本文阐述了马克思的劳动价值理论、效用价值论、产权经济学理论、会计计量与报告理论以及财务会计概念框架理论对采掘行业会计理论研究的指导作用。马克思的劳动价值理论中提到了历史成本,效用价值论是公允价值的基础,而矿产产权的转让则是建立在产权的基础上。我们认为,在了解了矿产资源价值形成、对矿产资源价值进行评估后,采用公允价值计量方法使储量价值体现在财务报表内,不仅可以真实反映矿产资源的价值,而且有利于矿产资源的合理利用和人类的和谐发展。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 龚光明,李晚金.采掘行业财务会计与报告的国际进展.上海会计,2003;2
3. 李金昌.资源经济概论.北京:人民出版社,1993
4. 潘义勇.产权经济学.广州:暨南大学出版社,2008
5. 谢诗芬.公允价值:国际前沿问题研究.长沙:湖南人民出版社,2004
6. 姚红.资源经济学.北京:中国农业出版社,2007