

# 非油气矿产资源会计确认探讨

毕金星

(黑龙江科技学院 哈尔滨 150027)

**【摘要】** 鉴于我国非油气矿产资源的会计确认规定还不完善,实际工作中存在不少问题,本文就改革现行矿产资源管理体制,建立非油气矿产资源会计确认体系问题进行了探讨。

**【关键词】** 非油气矿产资源 会计确认 可确定性

## 一、引言

随着经济的高速发展和资源节约型经济发展战略的实施,我国政府将矿产资源的无偿配置改为以市场交易为主的有偿使用,以国家资源转让收费和管理收费(税)为核心的矿产资源权益价值机制已逐步形成。2000年9月28日,国土资源部、财政部等联合下发了《关于进一步鼓励外商投资勘查开采非油气矿产资源的若干意见》,这对加大外商勘查、开采非油气矿产资源的投资力度,保证我国经济与社会的可持续发展,起到了重要的促进作用。2006年财政部颁布的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(CAS 27),不仅标志着我国在油气资源会计的核算规范方面迈出了成功的一步,也为非油气矿产资源会计(或称非油气矿产资源采掘业会计)的研究指明了方向。但是,矿产资源大部分是由非油气状态的金属和非金属资源所构成,非油气矿产资源在资产特性和开采方式上与油气资源有着巨大差异,我国非油气矿产资源开采企业的会计确认特有问题的处理不能完全参照现有的CAS 27的相关规定,需要作另外的研究。

## 二、非油气矿产资源的涵义

CAS 27借鉴国际石油天然气会计准则,并结合油气开采生产工艺自身的特点,对油气资产的定义作出了明确的界定:油气资产属于递耗资产,是油气开采企业所拥有或控制的井及相关设施和矿区权益。很明显,在此定义中既包括属于自然生成物的油气资源本身,也包括用于开采这些自然生成物的“井及相关设施”等人工构筑物,这是符合油气资源资产特性和开采工艺特点的,但是由于非油气矿产资源的物质形态和开采技术与油气资源有着巨大的差异,这一定义不能完全适用于非油气矿产资源。非油气矿产资源应只包括所开采的自然生成物本身,而用于开采的地面建筑物、大型矿山(开采)专用设备或用于地下开采的井巷工程、地下建筑物等应属于固定资产的范畴并按其服务年限计提折旧,这是由非油气矿产资源开采的资产特性和开采工艺特点所决定的。

## 三、非油气矿产资源会计确认条件缺乏规范

1. 资产的确认。首先,关于资产价值的确认问题。我国非油气矿产资源企业从事资源的采掘活动需要取得采矿权和探

矿权,具体包括探矿权使用费、采矿权使用费、探矿权价款、采矿权价款。如果是通过支付探矿权使用费取得探矿权的,后期需要进行勘探,发生勘探成本,进而形成资产;如果是通过支付探矿权价款、采矿权使用费取得采矿权的,需要进行二次勘探,进而形成资产。即非油气矿产资源企业所拥有与控制的主要资产——非油气矿产资源,需要通过采取一定的技术手段,历经不同生产阶段而获得。这与其他行业主要通过商品流通领域购买获得资产,资产的价值即为实际支出的资产确认方式有显著不同。可见,依据现有会计制度难以正确反映非油气矿产资源企业资产价值。

其次,关于井巷工程资产的确认问题。目前,大多数井巷资产占非油气矿产资源成本的30%。井巷资产是随采掘进度不断建造的,不同于其他工业企业资产的建造,其确认具有特殊性。

2. 非油气矿产资源企业成本与费用的确认。与其他企业相比,非油气矿产资源企业也存在其特殊性。普通工业企业所发生的成本费用总是与一定的收入相比,而非油气矿产资源企业发生的主要成本费用却不一定带来收入,而且这些费用在非油气矿产资源生产成本中占较大比重。

(1)安全成本。由于非油气矿产资源生产地质条件复杂,不确定因素很多。一旦发生事故,其危害和造成的损失是巨大的,甚至影响企业的生存和发展,为此国家鼓励企业加强安全生产投入,为保障安全而投入的长期资金必须在成本中列支。

(2)环境治理费用。按照《环境保护法》、《煤炭法》的有关规定,遵照“谁开发、谁保护、谁污染、谁恢复”的原则,增加对环境保护和治理的投入是非油气矿产资源企业必须承担的社会责任。

(3)非油气矿产资源转产费用。非油气矿产资源开采是有时间限度的,一旦资源枯竭就需要进行转产发展。转产发展需要接续和替代产业的投资支出,职工的再就业培训及创业补助支出等均需要未雨绸缪。所以企业应该根据非油气矿产资源生产的特殊性,建立非油气矿产资源衰老期转产发展基金制度,支持企业的可持续发展。

上述这些费用怎么提取?提取的依据是什么?这些问题都

亟须法律依据的指导,否则将严重影响会计信息的可靠性和相关性。

#### 四、非油气矿产资源的会计确认条件

资源会计在对与资源生态循环相适应的经济循环各阶段的过程和结果进行反映和控制时,其会计确认问题就构成资源会计核算的一个基础内容。非油气矿产资源会计的确认过程,除了应当遵循一般会计确认中的会计主体、持续经营、会计分期和币值不变等基本假定,还要考虑以下几个基本前提条件:

1. 非油气矿产资源的可确定性。资源就其总体而言并不是静止不变的,它们每时每刻都在发生着变化。有些自然资源是经过了一个相当漫长的地质演变过程才逐渐形成的,如非油气矿产资源,并且还有可能随时发生相应的物理和化学变化;有些资源则每时每刻都在变化之中,如森林资源,这种变化的形式主要是生物形态的变化;有些资源则在发生着周期性的变化,如草原资源、动物资源、海洋资源和生物资源,进行着一年一轮回的更新和几年甚至几十年一代的进化与繁衍;有些资源的功能却基本上是固定的,如土地资源。在非油气矿产资源会计核算中,要采用一定的方法对其开发和利用过程进行全面的反映和控制,可确定性应当是一个基本的前提条件。

可确定性具有三个方面的含义:①会计对象是可以确定的。尽管会计对象种类繁多,但我们可以根据其各自的特点,对其种类、范围、形态、质量和可利用程度加以确定。只有这样,我们才可以根据每种非油气矿产资源的特征,选用恰当的方法和手段对其进行计量和核算,提供相关的信息。②各种资源的储量和变量是可以确定的。特别是对非油气矿产资源储量和变量的确定程度,要以一定时期的科学技术条件为基础,建立在有依据的科学论证和推测之上。如新中国成立以前,我国曾被西方资本主义国家定为“贫油国”,但在地质学家李四光先生的科学论证和积极倡导下,经过老一代地质工作者们不屈不挠的努力,终于探明了我国石油资源的基本储量,摘掉了“贫油国”这顶强加在我们头上的帽子。③资源的用途是可以确定的。尽管随着科学技术的发展,人们对资源作用的认识将不断加深,对资源用途范围的开发越来越广,使资源的利用价值越来越大,但我们必须有这样一个假定,才能对资源的再生和更新等问题作出必要的诠释。

2. 非油气矿产资源的相对稀缺性。它主要体现在以下三个方面:一是人类活动使得某些自然资源数量减少、枯竭和耗尽;二是自然资源与自然条件的贫化、退化及发生质变;三是自然资源的生态结构和生态平衡被摧毁和破坏。正是因为资源的相对稀缺,所以会产生对有限自然资源优化配置的客观需求。资源配置涉及许多复杂的物理系统和生物系统,而它的解决又必须在一个复杂的社会条件和制度条件下进行。合理的配置目标之间往往有可能是矛盾的,人们对其合理利益的权衡也会各不相同。那些物理系统和生态系统代表着一种权衡和取舍,即倘若我们有目的地去追求目标甲,那就必然会损失一部分目标乙;倘若我们要保持目标乙,就必须放弃目标甲

在某些方面可能取得的成就。在这种情况下,作出决策的依据就要看我们的相对评价。这种评价过程及其结论的得出,需要参考非油气矿产资源会计所提供的相关资料,而这些相关资料的出具及其方法的确定,又应当以资源的稀缺性为前提。需要说明的是,资源的稀缺性也是相对的,因为尽管某些不可再生的耗竭性资源可能会出现枯竭,但随着科学技术的发展,人类最终会找到替代的方法。

3. 非油气矿产资源的可计量性。可计量性假设是指对种类繁多的各种资源,都可以从一定的角度、采用一定的方式对其存量、变量和增量用价值量度进行计量,可以从价值角度提供资源变动情况及其相关信息。尽管资源随着人们的开采和利用具有日益稀缺性,但人们对资源有用性的认识也在不断提高,因而其价值的确认也具有无限的可增长性。在非油气矿产资源会计核算过程中,虽然某些核算对象增量和变量的变化较难以货币量度进行确定,如森林资源的再生速度和土地资源的复垦程度等,若用货币量度对其变量进行确定就较为困难,但若将这种确认与计量建立在可计量性的假设之上,对其结果就可以作出合乎逻辑的解释。

4. 非油气矿产资源的不可再生性。可再生性或称可更新性是对部分资源而言的。可再生性观念的确立使我们在对部分资源实施核算时,可基于这一点来设计符合其生物特点的专门方法。如通过建立育林基金,就可进行专门用于森林资源的再生投资,以营造新的林木基地;通过对海洋捕捞期的定期封海管理以及对海区进行鱼苗定期投放,以保证渔业资源的长盛不衰。对这类以保证资源的再生性为目的的投资及其收益核算方法的设计,应当以可再生性作为其基本前提条件之一。因此,资源作为人类社会发展的物质基础,在人类不断地进行补偿和投资的前提下,可以较好地实现“使用——补偿——再生——使用”的良性循环。尽管目前还有许多尚待进一步探明和开发的资源,但非油气矿产资源类不可再生资源在总量上具有一种耗竭性,它们不可能在原有的基础之上再生。已经干涸的油井、已经枯竭的矿区,要让其再生出原有的矿藏是不可能的,但若采取其他方式进行补偿性投资,则可以让它们发挥其他的资源效益。如矿区开采结束后将其改造为良田,从而形成一种新的耕地资源,当然,这种更新是需要具备一定条件的。

#### 五、小结

通过以上分析我们可以看出,非油气矿产资源会计的确认与普通会计的确认条件存在一定差异。如果采用现行会计准则中的确认条件进行非油气矿产资源会计的确认将存在一定问题,因此应该根据非油气矿产资源自身特点确定相应的确认条件,以便进行正确的会计计量、记录和报告。

#### 主要参考文献

1. 王昌锐. 论矿产资源资产的会计确认、计量与报告. 中国石油大学学报(社会科学版), 2007; 4
2. 李恩柱. 非油气矿产资源会计问题研究. 会计研究, 2008; 4
3. 梁星等. 煤炭开采会计问题探讨. 煤炭经济研究, 2008; 5