

石油、天然气矿权的会计确认和计量问题探微

西安石油大学经济管理学院 赵选民(教授) 王毅娜

【摘要】 本文通过对矿权权益的划分,认为在对矿权进行会计确认时应分为经营权和非经营权,同时针对矿权各个阶段权益价值构成的差异,提出矿权应按企业取得阶段的不同而分别进行计量。

【关键词】 矿权权益 会计确认 会计计量

石油、天然气资源是国家重要的战略资源,规范石油、天然气的会计核算及价值管理,促进社会持续发展,是我国会计界的一项重要任务。并且,随着矿权流转市场的建立,在会计上进一步加强矿权流转价值的核算,对矿权流转制度的完善有着重要意义。但在实际应用中石油、天然气会计仍存在问题,有待进一步改进。

一、问题的提出

对于石油、天然气开采企业来说,企业的核心资产就是对石油、天然气资源所拥有的权益,即矿权,企业所拥有的矿权是其矿产资源价值最重要的外在表现形式。石油、天然气会计实际上就是一种矿权会计,其主要功能就在于确认矿权,反映矿权价值的变化,并将这些信息提供给各矿权主体,最终起到保护矿权主体利益的作用。矿权具有价值,其应作为一种典型的递耗资产在会计上被确认和计量已成为一种共识。

但是,目前对于矿权这种递耗资产及其价值的构成仍存在很大争议,导致在会计上没有切实反映各权益人的权益流转和价值变动情况。以《企业会计准则第27号——石油天然气开采》为例,其关于矿权的确认和计量的规定仍存在以下问题:①仅将矿区权益界定为企业取得的在矿区内勘探、开发和生产油气的权利,没有区分企业取得的是经营权还是非经营权,导致矿权权益界定不清,而转让的是企业的经营权还是非经营权对利得与损失的核算有不同影响,从而影响到石油、天然气资产的计量,致使国有资产大量流失。②矿权资本化后的入账价值与矿产资源价值严重背离,无法提供真实的会计信息,导致权益人利益受损。

二、矿权权益价值论是确认和计量矿权的基础

根据马克思劳动价值理论,事物具有价值的前提条件是它必须有使用价值,当这种使用价值通过投入人力、物力得以实现就表示该事物具有价值。石油、天然气的使用价值在于其含有有用的自然要素,而这种自然要素在没有被开发之前都处于隐性状态,必须投入人力、物力进行勘探、开发才能为人所用。与其他商品不同的是石油、天然气资产价值不仅包含在勘探、开发过程中的投入,而且包含由于矿产资源的垄断性而带来的各类收益,这是矿权权益价值的重要组成部分。主要包括:①矿产资源所有者权益。根据我国《矿产资源法》的规定,

国家是一切矿产资源的所有者,因而应享有由于垄断而带来的绝对收益和超额收益。②矿产资源管理者权益。矿产资源管理者代替国家行使管理职能,并通过征收资源补偿费获得管理权收益。③矿产资源经营者权益。矿产资源经营者投入成本,获取正常的经营收益。

只有了解矿权权益的构成以及各种权益价值通过何种方式体现,企业才能在会计上合理地确认矿权的各类权益,同时确保在进行会计计量时能够合理地反映企业取得矿权的价值。

三、矿权的会计确认

由于矿权具有价值,由企业拥有和控制并能够为企业带来未来经济利益,因而符合资产的确认条件。由于矿产资源的特殊性,矿权收益一般会随着矿产资源开采量的增加而逐渐降低,二者呈反向变动关系,因此应将矿权作为递耗资产列报。我国将矿权列入油气资产中进行确认,没有反映出矿权的实质,同时在对矿权进行会计确认时仅用矿区权益来代替全部的矿权权益,这就导致企业无法了解其应享有的是哪种权益、在转让时是否应该确认损益,继而导致企业利润无法得到真实反映。

笔者认为矿权是一种递耗资产,企业在取得矿权时应区分经营权和经营权并分别予以确认,因为任何矿权权益都是凭借对所有权的垄断或因投入资本而产生的。因对所有权的垄断形成了非经营权,这种权益不需要投入任何生产成本,而是以取得地租、利息、分成等形式体现出来;经营权则是资产支配者因投入成本而享有收益的权益,主要由探矿权和采矿权构成。对企业来说,只有合理地区分经营权和经营权,才能了解企业真实的权益构成,以便于合理地确认损益,防止企业利润虚高或虚低。

四、矿权的会计计量

对矿权进行计量的过程也就是矿权资本化的过程,即企业经营者要向国家支付其取得矿权的整体价值,将这项支出计入资产,分期转入成本,并在收入中得到补偿。目前,针对矿权的会计计量的争议主要集中于是以投入价值为基础还是以产出价值为基础对矿权进行计量。以投入价值为基础进行计量,是指以获取日付出的现金或承诺支付的现金或现金等价

物作为获取资产的成本而计量,其缺点是难以反映矿权的实际价值。而以产出价值为基础进行计量,是指以现行的价格和开发成本、开采成本、法定税率为基础,对矿产资源储量资产的未来现金流量按一定的折现率加以折现计算,以此确定矿产资源储量资产的价值和收益,但该方法的缺点是带有主观成分,导致可靠性较差,而且计算过程复杂致使人工成本过高,所以实际操作中一般不采用该方法。

(一)探矿权的会计计量

1. 企业初始取得矿区时探矿权的会计计量。企业初始取得矿区时,石油、天然气资源仍未探明,在这一阶段国家与探矿权人之间是一种互惠互利的合作关系,因此国家并不能作为矿产资源所有者而享有矿产资源所有权收益,而只能通过对勘探期的进入权征收一定费用实现其权益的价值。而对于拥有探矿权的企业和地质勘探单位来说,此时没有发生任何投入,也无法预计未来收益,探矿权的价值只是虚拟值或期望值,因而不存在经营权收益,因此,探矿权价值等于按地区计算的矿区租金及其他费用。

所以当企业取得矿区探矿权时,其资本化成本为取得矿区探矿权而发生的一切支出,包括矿区租金和其他为取得矿区探矿权而缴纳的费用。而后期发生的矿区租金只是为进入矿区而支付的一项费用,应在发生时计入当期损益。需要注意的是,当勘探结束而没有发现石油、天然气时,探矿权也就失去了价值,应将其资本化部分转为费用处理。

2. 详查区探矿权的会计计量。当企业或地质勘探单位在普查后发现矿产资源,对于矿产资源所有者来说,此时石油、天然气资源仍处于隐性状态,其权益及价值的实现方式不变;而企业的探矿权由于对勘探地的投入而产生了现实的社会价值。同时,我国现行的《矿产资源法》规定:探矿权人可根据探矿阶段形成的地质成果的实际情况,经地质矿产主管部门批准,可以依法有偿取得采矿权,并对其进行开发或将探矿权转让,这就形成了拥有探矿权的潜在收益。此时,探矿权的价值=地勘劳动投入价值+探矿权的潜在收益+矿区租金等其他费用。在历史成本法下,地勘劳动投入价值和矿区租金都可以可靠地计量,而探矿权的潜在收益受外界影响很大,难以合理估计,应在财务报表中根据具体情况进行披露,并在发生时确认收益,因此在对详查区探矿权进行初始确认时应将地勘劳动投入与为取得探矿权而缴纳的各项税费之和计入探矿权成本。

(二)采矿权的会计计量

当进入矿产资源开采阶段,石油、天然气资源由隐性状态逐步转变为显性状态。此时采矿权的价值包括地质成果发现者权益价值、矿产资源所有者权益价值、矿产资源管理者权益价值。其中,地质成果发现者权益就是探矿人权益,采矿权是探矿权的延伸,成功的勘探导致采矿权的产生,这是采矿权具有价值的前提条件;矿产资源所有者权益是采矿权价值的重要组成部分,此时石油、天然气资源已经具有使用价值,而国

家作为矿产资源的所有者理应享有矿产资源带来的剩余价值(即矿山地租),其主要通过征收采矿权使用费来获得收益,对于丰度高、地理位置好的矿产资源还可以征收特别资源费和资源级差费。同时,在开采过程中必然伴随着对环境的破坏,这就需要矿产资源管理者通过征收环境补偿费对环境进行治理,由此形成了矿产资源管理者权益。因此,采矿权价值=地质成果发现者权益+矿山地租+环境补偿费。

地质成果发现者权益可以根据支付给勘探者的费用可靠地计量,而对于矿山地租和环境补偿费,根据我国《企业会计准则第27号——石油天然气开采》的规定,仅将企业初次取得矿区权益而缴纳的矿区使用费计入矿区权益成本,将之后发生的特别资源费、资源级差费、环境补偿费作为费用计入当期损益。笔者认为矿山地租和资源补偿费都是采矿权价值的组成部分,由于石油、天然气资源经过勘探后其储量已能够大概估计出来,因此矿山地租和资源补偿费也能够合理估计出来,在初始确认时应将其全部资本化。采矿权的资本化部分不仅包括为取得采矿权而发生的一切支出,还包括在开采期间企业缴纳的全部矿山地租之和(包括采矿权使用费、资源级差费、特别资源费)与环境补偿费的现值,并在未来发生时扣除,现值与实际缴纳金额的差额计入当期损益。

(三)非经营权价值构成及会计计量

非经营权属于由所有权派生出来的收益权,它既包括直接由所有权派生出来的收益权,也包括企业经营者出于分担风险的目的出让经营权而保留的附加收益权。前者已包含在探矿权、采矿权中,这里我们主要讨论的是附加收益权,它的价值构成与企业密切相关,在历史成本法下难以准确估计入账,建议企业初始取得非经营权时,以企业为取得非经营权而发生的支出为基础确认其入账价值,这样有利于确认企业的损益。同时,企业应在报表附注中对非经营权的价值进行披露。

五、结论

本文从矿权权益价值论出发,认为在进行会计确认时应将企业取得的矿权合理区分为经营权和经营权。同时,由于矿权权益及其价值在不同阶段的构成内容不同,从而导致矿权资本化金额不同,在进行会计计量时应区别对待,这样才能减少因采用历史成本法而导致的矿权资本化金额与其价值差距过大的情况,对维护矿权权益人的相关利益有着重要意义。

主要参考文献

1. 伍中信. 产权与会计. 上海:立信会计出版社,1998
2. 朱学义. 矿产资源权益理论与应用研究. 北京:社会科学文献出版社,2008
3. 葛家澍,林志军. 现代西方会计理论. 厦门:厦门大学出版社,2006
4. 龚光明,马新勇. 石油天然气行业的会计与报告模式:储量认可会计法. 石油大学学报(社会科学版),2002;1
5. 王赞新. 矿业权的经济学思考. 国土资源科技管理,2008;1