矿产资源资本化问题研究

黑龙江科技学院　毕金星　谭旭红

长期以来，我国对矿产资源实行无偿使用政策，认为矿产资源没有价值，这加剧了资源供求矛盾，加速了资源的浪费和耗损。为适应社会主义市场经济体制，我们要改革现行的矿产资源管理体制，建立资本化的矿产资源管理体制。

一、矿产资源资本化的前提

1.矿产资源具有价值。

(1)人类认识、勘探、开发和保护矿产资源需要付出劳动。人类在认识矿产资源的有用性、研究其探测方法以及怎样才能创造利用它的条件等方面付出了劳动，这种劳动以及认识自然的前期劳动应构成矿产资源的价值实体。地质勘探者通过地质调查、地质普查和地质勘探等方式勘探矿产资源，以及国家各级矿产资源管理部门和其他有关部门为保护和开发矿产资源进行的大量管理、维护、研究工作均需投入一定的物力和财力，这些都应构成矿产资源的价值实体。

(2)矿产资源客体特征反映了它具备价值的前提。矿产资源客体特征是指矿产资源的有效性、稀缺性及其所有权的垄断性。矿产资源的有效性是指矿产资源具有使用价值,这本身就使它拥有了具备价值的前提。矿产资源的稀缺性是指矿产资源这种不可再生资源会随着人类开发强度的加大而相应减少。资源的稀缺性决定了资源所有权的垄断性,即谁拥有稀缺的矿产资源,谁就拥有获得未来收益的权力,从这一点来讲,矿产资源具有“潜在社会价值”。

2.矿产资源是一项资产。资产,是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。矿产资源是企业购买、租赁或借入形成的资源,是过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源;企业经营开采出的矿产品,预期会给企业带来经济利益。由此可见,矿产资源符合资产含义,应将其确认为一项资产——矿产资源资产。矿产资源资产化为我国矿产资源管理体制改革提出了新的思路,在此基础上进一步发展的方向是实现矿产资源的资本化。

3.矿产资源实行有偿开采。《矿产资源法》规定探矿权、采矿权可以转让。浙江采矿权招标出让、江西省某金矿拍卖标志着我国矿权市场化和矿产资源资产化运作开始,同时标志着我国矿产资源产权关系与国际接轨,实现了有偿开采。资源保护与可持续发展、资源与环境的绿色会计、矿产资源资本化等从理论研究阶段走向实质性操作阶段。

二、矿产资源资本化的方式

1.购买法。矿山企业或其他投资主体直接向矿产资源所有者(国家)和矿产资源发现者(地质勘探单位)购买矿产资源采矿权,称为购买法。矿产资源的整体价值由矿产资源所有权价值和发现权价值共同构成。矿山企业一旦买下矿产资源采矿权,矿产资源采矿权就归矿山企业或其他投资主体行使。

2.租赁法。矿山企业或其他投资主体以租赁方式向矿产资源所有者取得矿产资源采矿权,称为租赁法。在租赁法下,为了便于对租赁行为进行集中管理,矿产资源的双重主体(所有者和发现者)应落实为惟一主体——国家,即矿产资源发现者将发现权转让给国家,国家再将矿产资源采矿权“租”给矿山企业或其他投资主体。

3.债务法。矿山企业或其他投资主体以负债方式向矿产资源所有者取得矿产资源采矿权,称为债务法。在债务法下,为了便于对借贷行为进行集中管理,矿产资源的双重主体(所有者和发现者)也应落实为惟一主体——国家,即矿产资源发现者将发现权转让给国家,国家再将矿产资源采矿权“借”给矿山企业或其他投资主体。

三、矿产资源资本化后的核算

设置“递耗资产”科目。由于无法确认递耗资产能否开发成功,对发生的开发成本,一般不直接作为资产的价值,当开发取得成功时才予以资本化。如开发不成功,则应计入当期损失。递耗资产在取得后,其经常性发生的费用支出,如勘探成本、开发成本等与资产形成有关的,应予以资本化,计入递耗资产的价值。借:递耗资产;贷:勘探成本,开发成本。

递耗资产开采时发生的折耗费用，全部计入开采产品成本。开采产品销售时,转为主营业务成本,未实现销售的,则转为存货成本。递耗资产不被开采时,因自然资源的蕴藏量不会减少,因此不必转移成本,也不发生折耗。若本期采掘或采伐的产品全部售出,则期末将折耗费用全部转为销售成本;若本期采掘或采伐的产品只有部分售出，则将售出部分的折耗费用转为主营业务成本,而将其余部分转为存货处理。借:主营业务成本(已售出部分的折耗费用和有关生产费用),存货(未售出部分的折耗费用和有关生产费用);贷:折耗费用。

折耗的计提基数是递耗资产价值，即上述资本化的价值减去预计残值后的余额。递耗资产折耗的计提方法主要采用工作量法(或产量法),即先用预计可采掘或采伐的总产量除以计提折耗的基数,以确定单位产品的折耗费用,然后用每期实际采掘或采伐的产量乘以单位产品的折耗费用，计算出每期应提折耗额,并计入当期主营业务成本和存货成本中。借:折耗费用;贷:累计折耗。

在会计报表中,递耗资产是列于固定资产范围之内的,不予单独列示。在市场经济条件下,资源经营者要取得一项资源的使用权,不仅要支付资源的取得成本,而且要支付其所有权权益价值。这样,一方面递耗资产价值数额较大,另一方面为了加强对递耗资产的开发和利用,促使各经营企业有效、持续地利用自然资源,我们有必要将其单独列示在资产负债表上。将递耗资产项目列在固定资产项目下，其列示方法与固定资产基本相同。递耗资产的折耗费用,最终要进入产品销售成本或存货成本中,所以不用在会计报表中单独列示。