

略谈递耗资产核算

东北林业大学 谭旭红

递耗资产是指通过采掘、采伐、使用而逐渐耗竭,以致无法恢复或难以恢复,且无法更新或无法按原样重置的自然资源,又称消耗性资产,如矿产资源、石油资源、天然气资源、天然林资源等。

一、递耗资产的特点

1.递耗资产具有价值。递耗资产对应的自然资源具有价值。首先,它凝结了人类劳动。其次,自然资源本身所蕴藏的潜在价值主要表现为自然资源的收益,包括绝对收益(或绝对地租)和级差收益(或级差地租)。由于自然资源具有价值,因此可以通过一定的方法将其资本化,即形成递耗资产,从而实现对自然资源的资产化核算和管理。

2.递耗资产具有可耗竭性。递耗资产与一般资产不同,随着资源的不断开采和利用,递耗资产会逐渐枯竭,具有不可再生性。我们把递耗资产随着采掘、采伐工作的开展而逐渐转移到所开采的产品成本中去的那部分价值称之为折耗。递耗资产的折耗与机器、设备、房屋等固定资产的折旧不同。其他固定资产虽是在生产过程中被消耗一部分,但仍保留原来的物质形态,而递耗资产对应的自然资源的物质形态则完全消失,除森林类资产可以造林补植外,大多不能重置。因此,递耗资产是一次性占用,逐渐消耗,自然资源由实物形态转化为货币形态,应该对递耗资产的折耗进行核算。

3.递耗资产价值变化大,计量比较复杂。由于自然资源经济寿命长,这期间受国家经济政策特别是价格政策的影响,再加上货币的时间价值会导致递耗资产增值或贬值,因此每隔一段时间要对递耗资产对应的自然资源进行重新评估,但要精确计量则很困难。

4.递耗资产的价值补偿性。自然资源的开发会对环境、生态平衡造成破坏,比如矿产资源的开发会造成地面塌陷、良田流失,原始森林的采伐会造成水土流失、环境破坏等。为了保证自然资源开发过程中的生态平衡,在资源的总价值核算中要考虑资源的转移价值。这部分价值要单独核算,专门用于资源消耗,使补偿过程具有稳定的资金来源和必要的基金准备。

二、递耗资产的价值计量

要进行递耗资产的会计核算,首先必须确定资本化为递耗资产的自然资源的价值。自然资源的价值计量方法主要有影子价格法、市价法、资源补偿价值法和收益现值法。前三种方法由于难以测算出因自然资源本身地质条件及地理位置差异而形成的级差收益,所以价值计量不够准确。收益现值法相对来说计量较准确。

三、递耗资产的会计核算

1.自然资源资本化为递耗资产的核算。自然资源的资本化是指自然资源的经营者要取得自然资源经营权就要向资源所有者(国家)支付一笔款项,对矿产资源来说是要支付采矿权整体价值,对森林资源来说则要支付资源所有权权益价值。经营企业应将这项支出记作一项资产,即递耗资产,在会计核算上设置“递耗资产”科目,递耗资产按实际支出的成本入账,具体包括取得(购入)时的原始成本和勘探开发成本等,对因市价上涨所发生的增值一般不予反映,但对新发现的价值和自然增值则要进行重新估价并予以反映。新发现的价值是指取得资产所有权后,又勘探发现了自然资源新的蕴藏量,或者是发现蕴藏量比原来取得时的预计数要多。自然资源的增值主要是指森林资源,如果实行砍伐与造林补植相结合,使林木分期成长,陆续砍伐,就可以延长其生产经营年限。在这两种情况下,都应按估价调整递耗资产价值。递耗资产入账时,借记“递耗资产”科目,贷记“银行存款”科目。

2.有关费用缴纳的核算。自然资源资本化为递耗资产时,要向政府缴纳资源环境补偿费,包括资源保护费、资源替代费和一般管理费用。在缴纳时,这些费用直接列作期间费用,从管理费用中列支。

3.折耗的核算。当自然资源经过采掘和采伐逐渐变为资源开发型企业的资源产品时,对递耗资产实物减少部分所应承担的成本在会计上采取折耗的方法。由此可见,折耗是随着资源的逐渐消耗而应予转销的那部分递耗资产的成本,折耗的核算也就是把自然资源的成本列作资源产品生产成本的过成。折耗的计算常采用产量法,即先求出折耗率,再计算出各期应提的折耗额。为了正确反映折耗的核算,设置“折耗费用”和“累计折耗”科目,后者的贷方余额在资产负债表上作为递耗资产项目的减项处理。计提折耗时,借记“折耗费用”科目,贷记“累计折耗”科目。如果本期采掘或采伐的产品全部售出,则将折耗费用全部转为销售成本,借记“产品销售成本”科目,贷记“折耗费用”科目。如果本期采掘或采伐的产品中有一部分售出,则将售出部分的折耗费用转作产品销售成本,而将其余部分转作存货处理,借记“产品销售成本”、“存货”科目,贷记“折耗费用”科目。

4.递耗资产在会计报表中的列示。递耗资产作为资源性资产,不能简单地归属为哪一类资产,也不能不反映。笔者认为,递耗资产应单独列示在资产负债表中,居固定资产之后;而递耗资产的折耗费用最终都进入了产品销售成本或存货中,所以不用单独在会计报表中列示。□