



谈石油天然气会计准则存在的问题

吴荷青

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012)

【摘要】《企业会计准则第27号——石油天然气开采》及其应用指南对油气开采的会计核算进行了规范,但有些问题仍需要明确。本文对该准则存在的一些问题进行了探讨,以期更好地掌握该准则。

【关键词】石油 天然气 油气资产 矿区权益

2006年2月财政部发布了《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(简称“准则”)以后,众多学者纷纷从不同的角度对该准则进行了评论,但通过对各家意见和相关文献的研究,笔者认为还有一些问题值得商榷。

一、油气资产的定义

准则的应用指南将油气资产定义为“油气开采企业所拥有或控制的井及相关设施和矿区权益”,将递耗资产定义为“通过开采、采伐、利用而逐渐耗竭,以致无法恢复或难以恢复、更新或按原样重置的自然资源,如矿藏等”。同时还规定,“油气资产属于递耗资产”。

从以上的定义中可以得出这样的推论:井及相关设施和矿区权益是一种自然资源。这显然是前后矛盾的,这主要是由于自然资源本身的价值并没有被纳入到现行的石油天然气会计核算体系中,核算的只是人类劳动价值。所以需进一步加强

对自然资源会计理论的研究,考虑如何将自然资源的价值纳入会计核算体系,然后再重新明确油气资产与递耗资产各自的含义。

二、矿区权益的核算

1. 账户设置。准则规定,为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化。但在资本化时的会计处理,各学者有不同的看法,比较有代表性的观点是:有的认为应记入“无形资产”账户(刘三昌,2007);有的认为应记入“矿区权益”类科目(旷晶,2006),但没有明确说明具体的科目名称;有的则认为应记入“递耗资产”账户(谭旭红,2005)。

据此可知,各学者的认识还存在一定的差异,但各有其理由:“无形资产”账户是《中国石油天然气股份有限公司成本、费用核算管理办法》中的规定;“矿区权益”类科目是一个模糊的概念,并没有明确说明具体的账户名称,笔者认为它只能作

表2 现行会计准则下资产减值准备明细表格式

类别	资产减值项目	期初数	本期增加数	本期减少数	期末数
存货减值	一般企业存货				
	消耗性生物资产				
	建造合同形成的资产				
金融资产减值	持有至到期投资				
	应收款项				
长期资产减值	可供出售金融资产				
	长期股权投资				
	固定资产				
	在建工程、工程物资				
	无形资产、开发支出				
	商誉				
	采用成本模式计量的投资性房地产				
	生产性生物资产				
	探明油气矿区权益及相关设施				
	未探明油气矿区权益				
未担保余值					
递延所得税资产					

根据对现行会计准则中关于资产减值的相关内容的归纳,本文认为资产减值准备明细表应包括表2所含内容。

【注】本文系四川省哲学社会科学“十一五”规划2008年度青年项目(项目编号:SC08C12)的阶段性成果,并得到西南财经大学211三期建设的资助。

主要参考文献

1. Chen, J.P., S.Chen, X.Su Wang Y..Incentives for and consequences of initial voluntary asset write-downs in the emerging Chinese market. Journal of International Accounting Research, 2004; 3

2. 周忠惠, 罗世全.上市公司资产减值会计研究.会计研究, 2000; 9

3. 沈振宇, 王金圣, 薛爽等.坏账准备与上市公司利润操纵——来自中国上市公司的证据.中国会计与财务研究, 2004; 2

4. 曲晓辉, 陈瑜.会计准则国际发展的利益关系分析.会计研究, 2003; 1

5. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社, 2006

为一个明细账户来使用;“递耗资产”账户则是因为油气资产本身属于递耗资产。如果不统一账户名称,则不利于各石油天然气公司间会计信息的比较。

根据准则应用指南公布的会计科目表中的“油气资产”会计科目,笔者建议可将核算“矿区权益”类账户统一为“油气资产”,下面再设置“矿区权益”明细科目,以满足石油天然气公司间会计信息可比性的要求。

2. 核算内容。准则除规定“为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化”外,还规定“矿区权益取得后发生的探矿权使用费、采矿权使用费和租金等维持矿区权益的支出,应当计入当期损益”。据此可知,同是探矿权使用费、采矿权使用费,由于发生的时间顺序不一样,导致了不同的会计处理结果。本人认为这种处理方法值得商榷,虽然它们发生的时间顺序有差别,但在性质上是一样的,前者是企业为取得在矿区内勘探、开发和生产油气权利而发生的成本,后者是为继续这种权利而发生的支出,不管是取得这种权利还是维持这种权利,都是为了能享有这种权利,所以其会计处理就应该是一致的。

另外,取得矿区权益后发生的相关支出,会使矿区权益的价值发生相应变化,所以理应计入矿区权益成本,而不是计入当期损益。反之,如果将发生时间顺序不同的支出做不同的会计处理,就会造成两家公司支付的总支出虽然相同,但由于支付的时间不同,而计入资产与损益的金额不同,从而违背了信息可比性原则。

3. 探明矿区权益的摊销。准则规定,企业应当采用产量法或年限平均法对探明矿区权益计提折耗。虽然许多学者认为产量法能更好地实现收入与费用的配比,更符合国际惯例(李健等,2008;吴敏,2006),但笔者认为探明矿区权益计提折旧的方法采用年限平均法更具可操作性,这不仅是因为年限平均法计算简单,而且《探矿权采矿权使用费和价款管理办法》(财综字[1999]74号)规定探矿权使用费与采矿权使用费是按区块面积逐年缴纳的,可见,其矿区权益的获得是按年限和区块面积平均分配的,而与当期生产的石油天然气产量关系不大,所以探明矿区权益的摊销采用年限平均法更符合实际情况,更符合收入与费用配比的原则。

4. 矿区权益的转让。准则对于探明矿区权益与未探明矿区权益分别采用了不同的会计处理方法。探明矿区权益的转让,确认转让损益。未探明矿区权益的转让,分为单独计提减值准备和以矿区组为基础计提减值准备,而在单独计提减值准备的情况下,又分全部转让与部分转让,采用了不同的会计处理方法。下面分别予以说明:

(1)单独计提减值准备的未探明矿区权益的会计处理分两种情况:①全部转让单独计提减值准备的未探明矿区权益,确认转让损益;②部分转让的,如果转让所得大于矿区权益账

面价值的,确认转让损益;如果小于矿区权益账面价值的,则以转让所得冲减账面价值,不确认损益。之所以作出以上规定,主要是因为转让只是部分转让,转让所得小于账面价值并不能就此认为发生了转让损失,因剩余部分再转让还有可能获得收益,而且由于是未探明矿区权益,并不能确认转让部分与保留部分公允价值所占的比例,也就无法确定转让部分矿区权益的账面价值,所以也就不能比较转让所得与转让部分的账面价值,因而也就无法判断是损失还是收益。

(2)以矿区组为基础计提减值准备的未探明矿区权益的会计处理也分两种情况:①如果转让所得大于矿区权益账面原值,确认转让损益;如果转让所得小于矿区权益账面原值,以转让所得冲减账面原值,不确认损益。②转让矿区组最后一个未探明矿区权益时,比较转让所得与未探明矿区权益的账面价值,并将两者的差额计入当期损益。

值得注意的是,这里有一个显著的不同,即在转让最后一个未探明矿区权益前,比较的是转让所得与矿区权益的账面原值,而不是矿区权益的账面价值,只有在转让最后一个矿区权益时才将转让所得与账面价值作比较。原因在于,石油天然气会计准则应用指南中规定:“按照矿区组进行减值测试并计提减值准备的,确认的减值损失不分摊至单个矿区权益的账面价值。”既然在计提减值损失时不进行分摊,那么在转让非最后一个未探明矿区权益时便无法获得转让部分矿区权益的账面价值,因此只能与其账面原值进行比较,也只有在转让最后一个未探明矿区权益时才能与整个矿区组矿区权益的账面价值进行比较,进而确认转让损益。

三、矿区井及相关设施折耗的计提

准则规定,矿区井及相关设施折耗的计提可采用年限平均法或产量法。大多数学者都认为应采用产量法,笔者也赞成这种观点。因为这种方法更能客观地反映每期开采石油天然气数量而付出的代价(井及相关设施的折耗),能更好地实现收入与费用的配比。

产量法与年限平均法相比,其难点是计算较复杂,还需要估计采量。不过,企业财务会计报表附注一般需要披露其所拥有的国内和国外油气储量的年初与年末数据,根据这一数据可以进行计算。

【注】本文系新疆财经大学会计学院院级重点课题“微观自然资源会计研究”的阶段成果。

主要参考文献

1. 吴敏.从美国财务会计概念框架看我国石油天然气会计准则.财会月刊(综合),2006;12
2. 李健,秦彦.石油和天然气资产折旧与减值计量方法的改进.资源与产业,2008;2
3. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006