

石油天然气开采企业会计核算方法探讨

耿建军

(中国石油化工股份公司胜利油田分公司桩西采油厂 山东东营 257237)

【摘要】石油天然气(简称“油气”)行业是具有高风险、高投资、生产周期长和效益递减等特性的特殊行业,在国民经济中占有重要地位。本文简要分析了现行会计准则实施前油气开采企业会计核算存在的问题,并探讨了现行会计准则下油气开采企业的会计核算方法选择问题。

【关键词】油气开采企业 成果法 完全成本法

我国2006年发布的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》,是我国第一个有关油气行业会计行为的具体规范。笔者基于对会计准则相关规定的分析,探讨了现行会计准则下我国油气开采企业会计核算方法的选择问题。

一、现行会计准则实施前油气开采企业会计核算存在的问题

1. 会计核算方法选择问题。会计核算方法选择问题从根本上讲就是勘探费用如何进行会计处理的问题。世界上通用的油气开采企业会计核算方法主要是成果法和完全成本法两种。二者最大的不同在于勘探费用在发生时是资本化还是费用化,即费用或损失与收入相配比的时期问题。另外一个不同之处是费用归集和摊销的成本中心的规模不同。对成果法来

交易费用)购入B公司同日发行的5年期债券,面值1250万元,票面利率4.72%,按年支付利息,每年1月1日付息,本金最后一次支付,甲公司将其作为持有至到期投资核算。经计算该债券的实际利率为10%,其账务处理如下(单位:万元):

2007年1月1日购入债券时:借:持有至到期投资——成本1250;贷:银行存款1000,持有至到期投资——利息调整250。

2007年12月31日确认利息收入时:借:应收利息59,持有至到期投资——利息调整41;贷:投资收益100。

2008年1月1日收到利息:借:银行存款59;贷:应收利息59。

仔细分析可以发现,例3与例1的共同之处在于甲公司所购债券的时间即是债券的发行时间,而且是1月1日,这只是一种巧合。如果我们将债券的发行时间任意修改一下,那么按照权责发生制原则,对于到期一次还本付息的债券至少每年末计息一次,确认当年的投资收益;而对于分期付款、到期还本的债券,至少每年应在两个特定的时间确认债券的利息收益:一是12月31日,二是合同约定的债券付息日。

例4:2007年5月1日,甲公司支付价款1000万元(含交易费用)购入B公司同日发行的5年期债券,面值1250万

元,票面利率4.72%,按年支付利息,每年5月1日付息,本金最后一次支付,甲公司将其作为持有至到期投资核算。

说,成本中心是指建立在相同地理结构或地质构造上的一组单个区块的集合,即通常意义上的油田或租赁的土地;而完全成本法的成本中心是一个国家或地区,成本中心的规模或范围对折旧折耗和摊销以及限值测试有着重要的影响。

2. 企业会计核算方法不合理。油气开采企业会计核算以《企业会计制度》为依据,成本核算采用一般制造业成本核算方法,在诸多方面存在问题:①在油气资产成本核算方法上存在完全成本法与成果法的争议。②在油气开采行业中采用直线法计提折旧不能全面反映企业的经营成果。③油气资产弃置费用较高,弃置费用是一次计入损益还是摊销计入,对利润影响很大。我国采取一次计入费用的方法不符合配比原则。④不对油气资产进行减值测试,不能准确揭示矿区油气资产

元,票面利率4.72%,按年支付利息,每年5月1日付息,本金最后一次支付,甲公司将其作为持有至到期投资核算。

经计算该债券的实际利率为10%,2007年12月31日甲公司应确认该债券的利息收益。账务处理如下:借:应收利息39.33,持有至到期投资——利息调整27.34;贷:投资收益66.67。

2008年5月1日,应收取利息,如果未收到利息,也应确认利息收益。未收到利息时账务处理为:借:应收利息19.67,持有至到期投资——利息调整13.66;贷:投资收益33.33。

收到利息时账务处理为:借:银行存款59;贷:持有至到期投资——利息调整13.66,投资收益45.34。

目前,债券投资是企业比较常见的投资业务,认真分析并解决持有至到期投资业务核算中的具体问题,正确地进行持有至到期投资业务核算,有助于企业提供更加真实可靠的会计信息。

主要参考文献

1. 刘永泽.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2007

2. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2007

的变动状况。⑤未对矿区权益转让进行明确的界定。

二、现行会计准则下油气开采企业会计核算方法的选择

1. 油气开采企业会计核算。

(1)设置“矿区权益”科目核算勘探开发支出。现行会计准则发布之前在会计核算中设置“地质勘探支出”和“油气开发支出”账户作为过渡账户,分别核算探矿权价款及使用费、采矿权价款及使用费,反映企业为勘探和开发某一矿区的储量资产而发生的各项支出。如勘探、开发后发现具有开采价值的储量资产,未来收益在很大程度上可以确定,则将各项支出资本化;如未能发现有开采价值储量资产,各项支出直接计入当期损益。现行会计准则将在矿区内勘探、开采和生产油气的权利归集于“矿区权益”一个科目中,汇总反映企业为勘探、开发油气所发生的各项支出,并进一步分为探明与未探明矿区权益,这样更能反映矿业权作为一种财产权依附于油气资源存在并有一定的有效期限的特性。矿业权作为企业的一项单独的资产,在一个单独科目下核算更加合理,也符合会计的明晰性原则。

(2)油气资产成本计量。在历史成本计量基础上,油气资产成本主要包括油气开采企业所发生的取得成本、勘探成本、开发成本和开采成本。计价方法有成果法和完全成本法两种,其区别在于当成本发生时是资本化还是费用化。成果法下只有发现探明经济可采储量的勘探支出才能予以资本化,其他勘探支出作当期费用处理;而完全成本法下全部勘探支出都予以资本化。

现行会计准则考虑到国外主要石油公司和我国三大石油公司大多采用成果法,规定对油气开采支出也采用成果法计量。然而对于油气资产成本采取何种计量方法,在学术界一直存在争论。支持完全成本法的学者认为,完全成本法能通过递延、摊销平衡各期风险收益,且附以充分储量披露信息能更好地满足财务报告使用者的需要,而成果法将未发现储量的勘探支出费用化,可能使资本化的勘探支出与企业探明储量价值不相关。支持成果法的学者则认为,成果法更符合会计理论关于资产的定义,能产生更高质量的报告收益,而完全成本法将使企业有较高的杠杆率,因而有更大的风险。

(3)变更油气资产折旧方法。现行会计准则发布之前采用直线法对矿区权益计提折旧。现行会计准则规定企业可采用产量法或直线法对探明矿区权益计提折旧,采用产量法计提折旧的,折旧额既可按照单个矿区计算,也可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组计算。产量法假定固定资产的服务潜力随着使用程度而减退,将直线法中固定资产的有效使用年限改为这项资产所能生产的产品或劳务数量,其实质是一种特殊的工作量法。使用产量法计提油气资源折旧符合企业的生产经营特点,更准确地反映了油气消耗状况,同时也符合采用产量法计提折旧的国际惯例,当公司实际产量降低时,可合理分担相应的成本,油气开采业务的毛利水平可相应提高。现行会计准则鼓励油气开采企业采用产量法进行折旧,这将对油气开采企业的每股盈余和股东权益产生一定的影响。

2. 油气开采企业会计核算方法的选择。笔者认为,现行会计准则实施后,我国在制定或选择油气开采行业会计核算方法时必须遵循一定的原则。首先,必须能够反映油气开采行业的特点。油气开采行业在多方面与其他行业存在明显区别,然而长期以来我国的油气开采行业会计核算方法没有反映出行业特点,与其他工业企业会计核算方法相混淆,造成会计信息不能正确反映油气生产活动,影响了会计信息的质量。其次,必须符合我国的国情。我国的油气资源属于国家所有,在矿区的取得成本等方面与西方国家有明显区别,而且我国油气开采企业为国家控股,在实施统一的会计核算制度方面具有一定的优势。再次,必须符合国际惯例。当今的世界是一个开放的世界,资本和技术的全球化促使我国石油企业走向世界,迎接挑战,选择符合国际惯例的核算方法有利于油气开采企业在会计信息的交流和比较方面减少障碍和降低成本。最后,必须具有前瞻性。任何事物都在不断发展、不断进步,会计核算方法也必然随之不断改进、不断完善。

成果法和完全成本法都是当今世界上流行的油气开采企业会计核算方法,我们主张在这两种方法中选择一种方法,而不是否定其中的一种方法。成果法和完全成本法是从不同角度对油气开采活动进行会计处理,不能简单地对其进行评价。随着世界浅层油气资源的减少,油气勘探难度越来越大,成本也越来越高,勘探费用的不同处理会严重影响油气开采企业的经营成果和财务状况。我国油气资源并不丰富,对于勘探费用的处理对上市油气开采企业显得尤为关键,如果采用成果法,将不成功的勘探成本全部作为当期费用处理,势必造成不同会计期间收益的大幅度波动,影响企业勘探的持续性和在资本市场的筹资能力。对此笔者倾向于采用完全成本法。另外,我国油气产品成本是国内所有油田油气产品成本的平均值,采用完全成本法更适合我国的行业现状。

三、结束语

石油资源本身是一种不可再生资源,油气开采企业的经营活动总是伴随着寻找资源、开发资源和开采资源而进行的,这是油气开采企业最鲜明的特点。但是长期以来,我国实行高度集中的计划经济体制,会计核算一直没有发挥出反映经济活动和引导资金投向的重要作用,油气开采行业的会计核算也未能反映其特点。随着我国国内油气市场的逐步开放和国内油气开采企业参与世界油气资源分配活动的增多,国家越来越关注这一问题,从而制定了一套明确、清晰、统一的会计核算制度,这不仅有利于合作项目高效有序地开展,也有利于合作双方建立一种相互信任的长期合作关系,同时将进一步促进我国社会经济的发展。

主要参考文献

1. 吴杰,吉寿松.中国油气会计准则的国际趋同分析.资源与产业,2006;8
2. 马剑波,刘鸣.关于新《企业会计准则第27号——石油天然气开采》的几点思考.资源与产业,2006;10
3. 李玉萍.石油天然气开采会计准则的几点思考.油气田地面工程,2006;9