

我国石油天然气会计准则的国际协调度测量

张自伟 杜海薇

(滨州学院 山东滨州 256603 辽河油田公司 辽宁盘锦 124010)

【摘要】 本文以我国石油天然气会计准则和国际采掘业会计准则为研究对象,采用判定分析法和平均距离法测量我国石油天然气会计准则的国际协调度。测量结果表明,我国石油天然气会计准则与国际采掘业会计准则仍存在一定差异,且勘探与评价项目的协调度高于矿区权益处理项目的协调度。

【关键词】 石油天然气会计准则 国际协调度 判定分析法

在当前会计准则国际协调乃至全球趋同的趋势下,我国以国际会计惯例为基础,积极制定本国的企业会计准则,逐渐实现了与国际会计准则的趋同。但在石油天然气(简称“油气”)等采掘行业方面,我国是以美油气会计准则为借鉴,制定颁布了《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(CAS27),该准则基本实现了同美国油气准则的趋同,但是同国际会计准则理事会(IASB)颁布的IFRS6(矿产资源的勘探与评价)相比,在名称和内容上都存在一定的差异,这在一定程度上影响了我国油气准则的国际协调进程,因此需要对此进行评价研究。

在此,笔者借鉴以前关于油气准则国际比较研究的成果,采用判定分析法和平均距离法对我国油气准则与国际采掘业会计准则在总体及具体项目上的协调程度进行测量研究,力求直观反映我国油气准则国际协调度的高低,以便对我国油气准则国际协调程度有更直观的认识。

一、国际协调度测量内容

通过对CAS27同IFRS6的比较分析可以看出,我国油气准则同国际采掘业会计准则相比仍有一定差异。我国是借鉴美国油气准则,按照油气的生产阶段即矿区权益取得、勘探、开发和生产的顺序安排准则结构;而IASB主要按照确认、计量的会计程序安排准则结构,并且仅就矿产资源勘探与评价的会计处理进行规定。我国准则的内容更为全面一些,因此本文在选择可比的准则项目时,以我国CAS27为基准点,对于我国准则规定而IFRS6未规定的矿产资源开发与生产项目,比较时依据IFRS通常采用的会计处理原则。具体的可比项目与可比点分别为A₁(矿区权益取得项目),该项目下的可比点有6个,分别为A₁₁(矿区权益确认)、A₁₂(计量)、A₁₃(矿区取得支出的会计处理)、A₁₄(矿区权益折耗)、A₁₅(转让)、A₁₆(废弃);A₂(矿产资源勘探与评价项目),该项目下的可比点有4个,分别为A₂₁(勘探与评价资产确认)、A₂₂(计量)、A₂₃(勘探与评价支出的会计处理)、A₂₄(勘探与评价资产折耗);A₃(矿产资源开发与生产项目),该项目下可比点有6个,分别为A₃₁(资源开

发的确认)、A₃₂(资源开发计量)、A₃₃(资源开发的会计处理)、A₃₄(资源生产支出的确认)、A₃₅(资源生产计量)、A₃₆(资源生产支出的处理);A₄(减值),该项目下可比点有4个,分别为A₄₁(减值确认)、A₄₂(计量)、A₄₃(测试评估)、A₄₄(减值处理);A₅(披露),该项目下可比点有2个,分别为A₅₁(会计信息)、A₅₂(会计政策)。

二、矿产资源会计处理方法的分类规范

矿产资源会计处理方法包括确认、计量、支出处理、披露等,相应的矿产资源会计协调可分为确认、计量、支出处理和披露协调。在测量协调度之前,我们借鉴王治安等人关于会计处理方法的分类,将有关矿产资源确认、计量或披露规范分为“要求(I)”、“允许(II)”、“不涉及(III)”、“禁止(IV)”四类。其中,“要求”表示强制要求的会计处理方法;“允许”表示非强制要求的会计处理方法;“不涉及”表示IFRS规定而我国不涉及或我国规定的特殊事项而IFRS没有规定的;“禁止”表示一方规定而另一方禁止采用的方法。

如果同一矿产资源会计处理方法在CAS27同IFRS6中归入类别不一致,准则协调程度将会因归入类别的差异不同而有所不同。归入同一类别,准则为完全协调,且相邻两类的协调度较高,为反映这种协调程度的优序关系,假设在既定的I、II、III、IV类别顺序下,两类之间的距离越远,准则协调程度越低。

三、国际协调度测量方法的选择

本文综合运用王静、王治安等人的判定分析法和平均距离法来测量CAS27同IFRS6的协调程度。具体步骤如下:①选择可比的准则项目,并为每个项目设置若干个比较点。②对准则具体可比项目及其下属的可比点进行判定分析,确定其归属类别。③计算每个准则项目的平均距离d。若分属类别相同,距离d为0;若类别相邻,距离d为1;若相隔1个类别,距离d为2,若相隔2个类别,距离d为3。距离值越大,协调度越低;反之,协调度越高。将各比较点的类间距加总求和并除以比较点的数目,即可求出该准则项目下的平均距离。

四、判定与测量结果分析

根据所选择准则项目及可比点,对CAS27同IFRS6进行判定分析归类,从而计算出每个项目及准则的加权平均距离。

1. CAS27同IFRS6的判定分析与协调度测量。

(1)矿区权益项目。CAS27对矿区权益进行了明确定义,而IFRS6未涉及;CAS27认为申请取得矿区权益成本和购买取得矿区权益成本共同构成矿区权益取得成本,而IFRS6则是将勘探权的取得支出归于勘探与评价资产;CAS27将矿区取得成本在发生时予以资本化,IFRS6对勘探与评价资产中的无形资产部分(如钻井权)规定比较模糊;CAS27将矿区废弃支出确认为预计负债或将其计入当期损益,而IFRS6仅规定按IAS37在特定期间确认移除和恢复义务,但不禁止也不要求对提取准备时所确认的费用予以资本化。

(2)矿产资源勘探与评价。关于矿产资源勘探与评价的确认与计量,IFRS6将探矿权归入勘探与评价资产,而CAS27则将其单独作为矿区权益处理;关于勘探与评价支出处理,CAS27同IFRS6都要求采用成果法;关于折耗,国际会计准则要求的是在使用年限内平均摊销,而CAS27规定的是采用产量法或年限平均法。

(3)矿产资源开发与生产。关于矿产资源开发的确认与计量,我国会计准则同国际会计准则实质上无太大差异;关于矿产资源开发支出处理,我国准则是将其资本化为油气开发支出和钻井勘探支出,而IFRS6则规定开发活动中形成的资产按《提供与编制财务报表的框架》和IAS38确认;关于矿产资源生产,IFRS6虽无明确规定,但在实际处理上我国会计准则同国际会计准则无明显差异。

(4)减值。在减值确认和计量上,CAS27应用的是公允价值概念,如公允价值低于账面金额则确认为减值损失,计入当期损益。而IFRS6应用的是可回收金额,当可收回金额低于账面价值时,主体按照IAS36计量、列报与披露,实质上两者无实质区别。关于减值处理,CAS27规定减值损失一经确认,不得转回,而IFRS6则允许减值损失转回。

(5)披露。两者无明显区别。在会计信息上,CAS27要求披露折旧、折耗、减值方法和油气储量,IFRS6则要求将勘探与评价资产作为无形资产单独披露。

通过上述对CAS27同IFRS6的比较分析,并结合其他相关准则对CAS27和IFRS6具体准则项目进行判定,准则项目下可比点归类结果如右表所示。

2. 我国油气会计准则国际协调情况。

(1)总体情况。由平均距离来看,相对于d的取值范围(0,3),CAS27各项目的总体加权平均值为0.64,处于(0,1)区间内,可以认为已经实现同国际会计准则的高度协调。同时,在会计准则制定过程中,我国也并没有全盘照搬国际会计准则,而是结合我国国情,适当保

准则项目的比较结果

准则项目	可比点数	比较点的类别归属								平均距离d
		CAS				IFRS				
		I	II	III	IV	I	II	III	IV	
A ₁	6	A ₁₁ A ₁₂ A ₁₃ A ₁₅ A ₁₆	A ₁₄			A ₁₄ A ₁₅	A ₁₂ A ₁₃ A ₁₆	A ₁₁		1
A ₂	4	A ₂₃	A ₂₁ A ₂₂ A ₂₄			A ₂₁ A ₂₂ A ₂₃ A ₂₄				0.75
A ₃	6	A ₃₁ A ₃₂ A ₃₃ A ₃₄ A ₃₅ A ₃₆				A ₃₁ A ₃₂ A ₃₄ A ₃₅ A ₃₆	A ₃₃			0.17
A ₃	4	A ₄₁ A ₄₂ A ₄₃			A ₄₄	A ₄₁ A ₄₂ A ₄₃ A ₄₄				0.75
A ₄	2	A ₅₁ A ₅₂				A ₅₂	A ₅₁			0.5
总体	22									0.64

留了一定的差异。这主要表现为我国CAS27同IFRS6在形式上有所不同,例如我国油气准则是就油气生产的会计处理进行规定,虽然其适用范围小于IFRS6,但从准则框架来看,CAS27规定了油气生产上游活动的4个阶段,其可操作性远远大于IFRS6。

(2)各项目国际协调度。准则各项目中,没有一个是完全协调的,其协调程度高低排序依次为矿产资源开发生产、披露、矿产资源勘探与评价、减值、矿区权益处理。其中对于矿产资源开发与生产项目,CAS27有明确规定,IFRS6虽然未全部涉及,但在实际业务处理中两者无实质差异,因此协调程度最高;关于披露项目,CAS27要求披露的内容相对于IFRS6更多一些,也无较大的实质性差异。就矿产资源会计的关键问题——矿区权益取得和资源勘探支出的处理方面,两个准则坚持采用成果法,这两个准则的高度协调乃至趋同奠定了基础。在矿区权益项目上,由于IFRS6将矿区权益取得和资源勘探合并为一体,先就矿产资源的勘探与评价进行规定,这造成两个准则在矿区权益的确认、计量和相关会计处理等方面都存在一定差异,导致该项目协调程度不高,进而影响了准则的总体协调程度。

五、结论

从测量结果来看,我国油气准则与国际会计准则总体协调程度较高,但基于我国特殊的会计环境,我国油气准则仍保留了适度差异。笔者认为,IASB未来应是以美国油气准则为借鉴来进行修订。同时,我国也应借鉴国际会计准则,在充分的理论研究基础上将我国油气准则应用范围扩展到整个矿产资源采掘业;在折旧与折耗方法上,我国也应减少备选方法;在减值损失处理上,应综合考虑我国国情并积极向国际会计准则靠拢。只有这样才能提高我国油气准则的质量,并最终实现我国油气准则的国际趋同。同时,本文在准则项目权重确定和可比点选择方面有一定的主观性,可能影响了最终的测量结果。上述问题有待于在今后研究中予以解决。

主要参考文献

1. 张自伟,吉寿松.石油天然气会计准则的国际比较与借鉴.管理现代化,2005;6
2. 张自伟,杜海薇.我国石油天然气会计准则国际协调探讨.石油化工技术经济,2006;6
3. 王治安,万继峰.会计准则国际协调度测量研究.当代经济科学,2005;9