

中外石油天然气会计准则异同分析

王 岚

(西安石油大学经济管理学院 西安 710065)

【摘要】 本文对中外石油天然气会计准则在制定背景、基本内容框架、会计处理三个方面进行趋同与差异分析,并对我国相关会计准则的完善提出了看法。

【关键词】 油气 矿产资源 会计准则

一、基本内容框架趋同与差异分析

1. 中外石油天然气(简称“油气”)会计准则(或公告)的发布机构及时间、准则规范范围和基本内容框架。

(1)中国。具体准则:ASBE27。财政部(2006)发布。准则范围:油气生产的全部上游阶段。基本框架按油气生产阶段,即矿区权益的取得、油气勘探、油气开发和油气生产的顺序。基本内容包括总则(范围、目标和依据)、矿区权益、油气勘探、油气开发、油气生产等几个方面。

(2)美国。具体准则:SFAS19、SFAS25、SFAS33、SFAS39、SFAS69、SFAS121;SEC发布的系列公告有:ARS253、ARS257、ARS258、ARS259、SX4到SX10。准则范围:油气生产的全部上游阶段。基本框架按油气生产阶段,即矿区权益的取得、油气勘探、油气开发和油气生产的顺序。基本内容由系列规定组成,包括总述、成本发生的会计处理、资本化成本的处理、矿区转让和相关交易、所得税的会计处理、探明矿区的减值测试和资本化的勘探、开发成本、全部成本法下的资本化利息、披露和名词解释等。

(3)国际会计准则理事会(IASB)。具体准则:IFRS6。发布机构是IASB(2004)。准则范围:矿产资源生产的全部上游勘探和评价。基本框架按会计程序安排,即资产的确认、计量、列报、再确认(减值)和披露。基本内容包括目标、范围、勘探和评价资产的确认、勘探、计量、列报、减值、披露、生效日期与过渡性规定9个方面。

(4)英国。英国的会计准则由财务报告准则(FRSs)、标准会计实务公告和紧急事务处理委员会简报组成。OIAC发布经ASB认可(2001)。准则范围:油气生产的全部上游勘探和评价。基本框架按油气生产阶段安排,即油气勘探、开发、生产与废弃活动。基本内容包括术语定义、生产前活动与废弃会计处理、生产活动会计处理、风险分担安排、财务报表呈报与揭示等组成。

(5)加拿大。研究报告:《石油天然气行业完全成本会计》。加拿大特许会计师协会(CICA)(1990)颁布。准则范围:油气生产的全部上游勘探和评价。基本框架按油气生产阶段安排,即油气勘探、开发、生产与转让等活动。基本内容包括完全成本法

在油气勘探、开发和开采活动中的应用以及“油气资产”折旧、减值和转让利得、损失的确认等问题。

(6)澳大利亚。具体准则:AASB6。澳大利亚会计准则委员会AASB(2004)颁布。准则范围:矿产资源生产的全部上游勘探和评价。基本框架与IFRS6框架对等,但保留了澳大利亚采掘业会计原有的特色。

(7)印度尼西亚。具体准则:第29号、第33号。印度尼西亚会计师协会(1994)发布。准则范围:矿产资源生产的全部上游勘探、评价及下游销售活动。基本框架按油气生产阶段安排,即油气勘探、油气开发、油气生产、运输及销售等活动顺序。第29号准则对油气的勘探、开发、开采、加工、运输和销售活动进行了规范,第33号准则对涉及勘探、开发和建造、开采以及环境管理等活动的会计处理及其披露和列报进行了规范。

(8)南非。公告:《采矿行业会计与报告实务》。矿业部和特许会计师协会各自下属的会计实务委员会(1995)颁布。准则范围:油气生产的全部上游勘探、评价及下游销售活动。基本框架与国际会计准则基本保持一致。基本内容规定了两种特殊的其他国家几乎很少使用的会计方法,即拨款会计法和摊销法。

(9)尼日利亚。具体准则:第14号、第17号。由会计准则委员会发布。准则范围:石油行业上游和下游活动。基本框架按石油行业生产阶段安排,包括石油行业会计的上游活动(第14号准则)和下游活动(第17号准则)。基本内容中上游活动会计规定了油气矿权取得、勘探、钻井、开发和开采的会计处理及其披露;下游活动会计规定了油气运输、炼制与销售活动的会计处理及其披露。

2. 中外油气会计准则或公告的基本内容框架趋同与差异。

(1)会计规范的性质。除英国、加拿大、南非等少数国家为公告或研究报告外,其他国家均参照美国或国际油气会计准则制定石油天然气会计的具体准则。我国ASBE27也是主要参照美国和国际油气会计准则来制定。

(2)发布机构和时间。在发布机构上,除国际会计准则外,绝大多数国家由会计准则委员会和会计师协会等民间机构制定,我国由政府管理部门制定,而南非则由政府部门和民间机

构共同制定。在发布时间上,美国最早,且持续时间最长,从上世纪70年代至90年代末相继发布了一系列的准则公告。其他绝大多数国家则在上世纪90年代中期发布和实施了各自的油气会计准则。国际会计准则和我国会计准则分别在2004年和2006年发布。

(3)准则范围。第一,除IFRS6、印度尼西亚和澳大利亚为矿产资源准则外,其余均为单一矿产资源——油气的具体会计准则;第二,除印度尼西亚、南非、尼日利亚会计准则范围涉及油气生产的全部上游和下游活动外,其他国家和国际会计准则均只涵盖油气生产的上游活动。

(4)基本框架。除国际会计准则和澳大利亚会计准则按会计程序制定外,其余均按油气企业生产阶段来制定,具体为上游活动包括矿区权益取得、油气勘探、开发和生产四个阶段,下游活动包括油气运输、冶炼和销售。

(5)基本内容。国际会计准则和各国准则在内容上基本都包含总则、具体会计处理、披露与列报、生效期和过渡期的规定四个方面,当然各自也一定程度上考虑了自有的特点。同时,各国油气准则都对油气行业与会计处理有关的专业名词进行界定。我国ASBE27也不例外,界定了“矿区权益”、“探明经济可采储量”、“油气勘探”、“油气勘探支出”、“油气开发”、“油气生产”等名词和概念。

二、会计处理的趋同与差异分析

美国和国际油气会计准则为世界范围内的典型代表,因此本文在对中外油气会计准则(或公告)会计处理的趋同与差异分析上,就以两者为例重点说明如下:

1. 矿区权益。

(1)ASBE27:单独规定了矿区权益取得的相关会计处理,分为探明矿区权益和未探明矿区权益,其计量应当按照取得时的支出进行初始计量,并应当在发生时予以资本化。同时,采用产量法或年限平均法对探明矿区权益计提折耗,分为探明矿区权益和未探明矿区权益转让,并进一步细分为全部转让和部分转让,将转让所得与矿区(或部分探明或未探明矿区)权益账面价值之间的差额确认为利得或损失。当废弃义务符合ASBE13中预计负债确认条件的,按其处理;不符合确认条件的,将矿区废弃时发生的支出计入当期损益。

(2)FASB、SEC系列准则与公告:规定了矿区权益取得的相关会计处理。为取得矿区权益而发生的支出应在发生时予以资本化。除产量法外,可按其他方法摊销。同时,可不考虑地质结构特征将多个小额开采权益进行集合处理。分为探明矿区权益和未探明矿区权益转让,并将转让所得与矿区权益账面价值之间的差额确认为利得或损失。

(3)IFRS6:没有单独规定,仅在准则中略有涉及。将勘探权的取得成本作为“矿产资源勘探与评价资产”成本的一部分。将勘探与评价资产分为有形资产和无形资产,无形资产按照IAS38的规定在有效使用年限内平均摊销。明确了矿区勘探权取得支出为无形资产时,按照IAS38的规定,对转让所得价款与该资产账面价值之间的差额计入当期损益。另外,仅规定主体应按照IAS37的规定处理因从事矿产资源的勘探和评价

而导致的所有移除和恢复义务。

2. 矿产资源勘探与评价。

(1)ASBE27:对油气勘探进行了定义,并将油气勘探支出分为钻井勘探支出和非钻井勘探支出;采用成果法计量。

(2)FASB、SEC系列准则与公告:勘探应包括钻井勘探和勘探参数井。勘探成本包括辅助设备和设施的折旧、操作成本以及进行其他勘探活动发生的成本;用成果法和完全成本法计量。

(3)IFRS6:在附录中对矿产资源的勘探与评价、勘探与评价支出、勘探与评价资产进行了单独定义,但没有对矿产资源勘探与评价资产的取得成本和勘探与评价成本进行严格区分;采用成果法计量。

3. 矿产资源的开发与生产。

(1)ASBE27:定义了油气开发,并将其支出根据用途分别资本化为油气开发支出和钻井勘探支出。油气开发成本的计量采用成果法。定义了油气生产,规定了油气生产成本的构成,要求采用产量法或年限平均法计算油、气井及相关设施的折耗,按照ASBE4处理辅助设备及设施。

(2)FASB、SEC系列准则与公告:定义了油气开发,成本构成上包括取得和确定钻井准备井位、井的设备购置和建造、提高采收率系统等;按成果法和完全成本法计量。定义了油气生产,规定了油气生产成本的构成,折旧、折耗和摊除产量法外还有其他方法。

(3)IFRS6:与矿产资源开发相关的支出不应确认为勘探和评价资产,开发活动中形成资产应按照IASC制定的《编制和提供财务报表的框架》和IAS38确认。生产方面没有涉及。

4. 减值。

(1)ASBE27:对矿区权益的减值进行了单独规定,要求探明矿区权益的减值按照ASBE8处理;对未探明矿区权益,应当至少每年进行一次减值测试,并将公允价值低于账面价值的差额确认为减值损失,计入当期损益,且不得转回。对于油、气井及相关设施、辅助设备及设施的减值,按照ASBE8处理。

(2)FASB、SEC系列准则与公告:对未探明矿区定期进行减值测试并估计损失,且列举了几种可能遭受损失的情况。减值的确认通过摊销实现。当未探明矿区转为探明矿区后,按已确认的减损矿区的净值划入探明矿区并重新划分成本。

(3)IFRS6:当事实和情况表明勘探和评价资产有减值迹象时,应每年进行减值评估并确认相应的减值损失,且确认时应考虑IAS36的规定和表明主体将终止勘探的某些迹象。

5. 信息披露。

(1)ASBE27:拥有国内和国外的油气储量年初、年末数据;当年在国内和国外发生的矿区权益的取得、勘探和开发全部支出;探明矿区权益、井及相关设施的账面原值,累计折耗和减值准备累计金额及其计提方法;与油气开采活动相关的辅助设备及设施的账面原价,累计折旧和减值准备累计金额及其计提方法。

(2)FASB、SEC系列准则与公告:对储量、资本化成本、当期发生成本、重大储量发现等均要详细报告和披露。

谈会计本科专业“A型人才”的培养

梁旭雯

(宁波工程学院 宁波 315016)

【摘要】会计本科教育担负着为经济建设培养高素质会计人才的重任。本文针对当前国内外会计本科专业的人才培养目标确定思路,提出了“A型人才”培养目标的一些构想。

【关键词】会计本科 A型人才 培养目标 教学实践

随着时代的推进、外界环境的变迁及会计本科教学改革的不深入,会计本科专业人才培养目标的定位也逐渐演变。进入21世纪,经济多元化对通用人才的需求量越来越大,会计本科教育已成为会计教育体系中的核心。同时,随着市场经济的发展和对外开放程度的提高,我国企业面临更大的不确定性和更为激烈的国际国内竞争,迫切需要一大批高层次应用型会计专业人才。

一、国外会计本科教育目标

美国会计教育改革委员会1990年9月发表的状况公告第1号《会计教育的目标》中明确指出:会计专业教育应该为学生

(3)IFRS6:关于勘探与评价支出的会计政策;由矿产资源的勘探与评价所引起的资产负债表、利润表和现金流量表项目的金额变动;根据其分类按照IAS16和IAS38来披露勘探和评价资产。

可以看出,ASBE27和美国关于油气会计处理的系列会计准则具有很强的趋同性,而与国际会计准则IFRS6的差异性很大。对于资产减值和信息披露,三者表现出了较强的趋同性,同时为了突出各自的特色,三者体现了一定程度的差异性。具体表现在:①明确规定了矿区权益转让的具体处理方法;②主要采用“成果法”对勘探支出进行资本化;③使用产量法计提油气资产的折耗;④规范了油气资产减值的会计处理;⑤对信息披露的基本内容要求一致。

三、启示与展望

1. 完善油气准则制定程序。油气会计所涉及到的特殊的油气资产,在工艺和风险上有其特殊性,因此我们必须重视油气地质工程技术人员和行业管理专家的意见,借鉴世界经验加大民间会计机构的参与,在以后准则的改进上政府部门要和民间机构充分协作,保证准则的实践性和可操作性。

2. 重视ASBE27的后续工作。首先,加大基础理论研究,在研究机构、研究力量、学术刊物、研究方法和内容上加大力度,这样才能保证准则的逻辑性、准确性和适用性。其次,重视准则修订完善工作,如ASBE27关于减值的规定不明确、披露要求过于简单、准则内容不全面、缺少石油企业涉外活动的会计

成为职业会计师做好准备。强调会计教育最重要的目的是教导学生独立学习的素质。大学教育应使学生在毕业后能够以独立自我的精神持续地学习新知识。

澳大利亚大学会计教育对培养学生在社会政治、经济环境和组织系统中的职业角色有着非常明确的目标,即要使学生了解其未来职业生涯中所应承担的责任与具有的权利。例如强调培养学生以下能力:继续学习、增长知识的能力及严谨的分析能力和创造力;愿意开始并参与变革;清晰地交流与流畅地写作;拥有团队合作的能力;拥有解决问题与做出决策的能力;自信并能够清楚地陈述自己的意见等。

处理等,这些都需要补充与修订。再次,充分考虑国际趋同,如使ASBE27与FASB系列、IFRS6在准则范围、减值处理、披露方面趋同,同时可将油气准则拓展为矿产资源准则,减少制度变迁成本。

3. 提高信息披露质量。ASBE27在信息披露上应至少完善以下两方面:①油气资产减值,ASBE27当前只规定披露其减值金额,对于资产减值准备的累计金额、资产组的情况、可收回金额的计算方法等内容没有考虑;②油气企业核心能力信息——成本风险的分担安排,在明确产权的前提下开展多种形式的产权安排将是一个必然趋势,况且我国石油企业已有一定实践,而ASBE27没有涉及。

4. 力争对国际采掘业会计准则修订施加影响。ASBE27比IFRS6框架更完整,并且在矿区权益取得及资源勘探、开发、生产等方面的规定更具可操作性。随着我国油气会计理论研究的深入和ASBE27的使用和修订,我国在油气会计准则国际协调方面应走向主动地位,争取在国际采掘业会计准则制定或修订过程中掌握主导权,对国际采掘业会计准则的修订施加影响。

主要参考文献

1. 李晚金、龚光明.英国石油天然气会计规范:评价与启示.当代经济管理,2005;4

2. 党红.关于石油天然气会计研究的最新进展及其启示.会计研究,2005;1