

《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》解析

中国石油天然气集团公司 严九

一、新旧会计处理规定的主要差异

1. 井及相关设施折耗的计算方法。井及相关设施折耗计算的方法主要有年限平均法和产量法两种。原制度规定采用年限平均法,新准则允许在年限平均法和产量法中选用一种方法。

(1) 年限平均法。支持采用年限平均法的主要理由:①年限平均法简单,便于实务操作。②如果每年的产量相对比较稳定,则采用年限平均法和采用产量法计提的折旧额并没有显著的差异。③由于储量估计经常变化,产量法使单位产量的折旧也会经常变化。即使两年间的产量完全相同,某成本中心的单位产量折旧总额也会变化很大。

反对采用年限平均法的主要理由:①由于早期不恰当的折旧费用,年限平均法可能使投产前成本的剩余账面价值比例大于剩余储量的比例。在储量被全部开采之前的很长一段时间里,年限平均法需要记录成本中心的减损。②如果可折旧年限小于储量的期望寿命,年限平均法可能存在不恰当配比问题。

3. 分入业务核算向精算方法靠拢。新准则第十五条规定,分保费收入同时满足三个条件的,才能予以确认;第十八条规定,再保险接受人应当在收到分保业务账单时,按照账单标明的金额对相关分保费收入、分保费用进行调整,调整金额计入当期损益。上述规定既体现了会计确认的基本原则,又充分考虑了我国再保险分入业务的核算现实。

美国、欧洲等国家会计实务中一般采用精算等专门方法预估确认分保费收入及相关费用,我国实务中一般于收到分保业务账单时确认分保费收入及相关费用。新准则的做法既考虑了目前实务中预估方法有待完善的现实,也支持了有实力的公司进行分入业务精算预估的业务核算。

4. 再保准备金的独立核算与披露。鉴于再保险业务独立核算的目标,准备金的核算也区分原保险合同和再保险合同分别进行。再保险分出人应当在提取原保险合同未到期责任准备金、未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金的当期,按照相关再保险合同的约定,计算确定应向再保险接受人摊回的准备金,确认为相应的应收分保准备金资产。同时,再保险接受人应当提取分保未到期责任准备金、分保未决赔款准备金、分保寿险责任准备金、分保长期健康险责任准备金。至少应当于每年年度终了,对分保未决赔款准备金、分保寿险责任准备金和分保长期健康险责任准备金进行充足性测试。

(2) 产量法。产量法的原理是某成本中心发生的资本化成本和勘查开发该成本中心可采储量密切相关。因此,每一个产量单位应承担相同数量的成本。产量法以矿物或矿物含量的物理数量为计算基础,假定固定资产的服务潜力随着使用程度而减退。产量法实质上是一种特殊的工作量法。

运用产量法的一个前提是生产的矿物产量在开发期间内不可能保持不变。例如在石油行业中,开始几年年产量要高于随后几年的年产量。如果采用年限平均法,则开始几年单位产量的折旧比随后几年单位产量的折旧低。再考虑到生产后期单位生产成本上升的事实,意味着年限平均法可能歪曲企业的经营成果,即开始几年的利润比较大,而随后年份的利润较小。产量法更能反映消耗资产的方式。

2. 新准则允许预计弃置费用并相应增加资产账面价值。原制度没有对矿区废弃处置准备的会计处理进行规定。

新准则规定:企业承担的矿区废弃处置义务,满足《企业会计准则第 13 号——或有事项》中预计负债确认条件的,应当将该义务确认为预计负债,并相应增加井及相关设施的账

将精算方法引入再保险业务核算,必然推动再保险业务的核算向透明化、精细化、科学化的方向发展。对于保险公司而言,区分原保险合同和再保险合同的准备金,有利于分析再保险业务的资产负债结构,结合再保险业务的资金流入、流出,进行保险公司的资产负债匹配管理。对于监管部门而言,区分原保险业务和再保险业务,实现信息披露的明细化、透明化,有利于发现保险公司可能存在的风险隐患,配合现行的偿付能力监管体系。

三、执行新准则的关键环节

1. 保险公司内部各部门有效配合。新准则的实施必然改变现有的财务会计核算框架,改变财务会计报表的格式和披露内容。保险公司原有的财务系统需要做好变革的准备工作。首先,整合业务前端的流程,为对外报告提供数据源。再保险业务全面按照权责发生制原则操作,需要相关的再保险部门及时地预估判断每期分出、分入业务信息,以提供给财务部门进行核算。IT 部门需要考虑如何支持数据自动流转到财务,并根据既定的规则进行电算化处理。其次,改变现有的财务报告结构,以满足未来的内外部信息报送需要。

2. 加强保险公司精算对再保险核算的支持。新准则中特意强调了分出业务需要单独确认应收分保准备金和摊回分保准备金,分入业务需要按规定提取分保准备金并进行充足性测试,披露充足性测试的主要精算假设和方法。○

面价值。不符合预计负债确认条件的,在废弃时发生的拆卸、搬移、场地清理等支出,应当计入当期损益。

考虑到以下因素,新准则允许考虑弃置费用:①石油企业在生产过程中结束了生产时,不可避免会对环境造成影响。随着公众环保意识的不断提高,国家相关部门有关环保的法规、制度日益健全,在会计核算中有必要对弃置费用加以考虑。②与其他行业相比,一般而言,石油企业为油气生产建造的各类设施的规模较大,生产结束时拆除设施和恢复场地的费用也较大,为了客观、真实地反映每期的损益情况,应当预计弃置费用。③国际会计准则以及英国石油行业会计委员会发布的“建议实务公告”(SORP)都对弃置支出准备的会计处理进行了规定,本着与国际惯例接轨的原则,新准则应该规定预计弃置费用。

二、新准则与国际准则的主要差异

国际会计准则还没有专门关于石油天然气的准则,我们的比较对象主要是国际惯例和实务做法,需要说明以下几点:

1. 油气勘探支出的会计处理。对油气勘探支出的会计处理,国际上有成果法和完全成本法两种。在成果法下,只有发现探明经济可采储量的勘探支出才能予以资本化,其他勘探支出要作为当期费用处理。在完全成本法下,勘探支出都应当予以资本化。

支持成果法的主要理由是:①成果法成本核算符合资产的定义。②成果法反映了勘探活动内在的不确定性。如果将不成功的勘探成本资本化,并在无关的油气生产时计提折旧,就有可能导致收益不真实。③成果法与传统配比概念相一致。④成果法更能够反映企业在发现新储量过程中的成功率。

支持完全成本法的主要理由是:①所有为增加储量而发生的成本都是相关成本中心增加的储量的成本的基本部分。它们直接和企业在该中心的储量相关。②完全成本法使收益与费用得到更好的配比。如果所有成本在一个大的成本中心生产的所有矿藏中按比例计提折旧,收益和费用会得到更好的配比。③完全成本法类似一般企业加工存货的吸收成本法。不成功活动的成本类似于生产过程中常见的正常废品成本。正常废品成本通常作为生产的正常品的成本。

必须指出,正如不能将员工培训等支出作为企业人力资源价值一样,无论是成果法还是完全成本法,都不能简单地以资本化的成本来代表储量本身的价值,而仅仅是与储量相关的资本化成本。

目前国际上的大石油公司主要采用成果法,中小石油公司一般采用完全成本法。造成这种状况的主要原因是不同规模企业的经济实力大小不一,对盈利水平的要求也不同。

考虑到国外主要石油公司和我国三大石油公司大都采用成果法,新准则规定,为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化(取得后发生的维持矿区权益的支出应当计入当期损益),将钻井勘探支出予以资本化,其他的取得成本和勘探支出予以费用化。

2. 井及相关设施折耗的计算方法。如前所述,井及相关设施折耗计算的方法主要有年限平均法和产量法两种。国际惯

例采用年限平均法,新准则允许在年限平均法和产量法中选用一种方法。

三、新准则下的主要会计科目及使用说明

新准则下的主要会计科目包括矿区权益、矿区权益减值准备、井及相关设施、井及相关设施折耗、井及相关设施减值准备、地质勘探支出、地质勘探支出减值准备、油气开发支出、油气开发支出减值准备、油气生产成本、地质勘探费用等。

新准则增设了“矿区权益”和“矿区权益减值准备”两个科目,相应取消了“地质成果”科目,同时规定“地质勘探支出”科目不再核算探矿权价款、探矿权使用费,“油气开发支出”科目不再核算采矿权价款、采矿权使用费。

1. “矿区权益”科目。该科目核算企业取得的在矿区内勘探、开发和生产油气的权利。矿区权益分为探明矿区权益和未探明矿区权益。探明矿区是指已发现探明经济可采储量的矿区,未探明矿区是指未发现探明经济可采储量的矿区。为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化,作为矿区权益的取得成本。申请取得矿区权益的成本包括探矿权使用费、采矿权使用费、土地或海域使用权支出、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他申请取得支出。

企业申请取得国家出资勘查形成的探矿权,除应缴纳探矿权使用费外,还应缴纳探矿权价款,借记本科目,贷记“银行存款”或“其他应交款——应交探矿权价款”科目。采矿权价款发生时,借记本科目,贷记“银行存款”或“其他应交款——应交采矿权价款”科目。购买取得矿区权益的成本包括购买价款、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他购买取得支出,借记本科目,贷记“银行存款”等科目。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。

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。采用产量法计提折耗的,折耗额可以按照单个矿区计算,也可以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组成的矿区组计算。采用产量法计提折耗的,计算公式如下:探明矿区权益折耗额=探明矿区权益账面价值×探明矿区权益折耗率;探明矿区权益折耗率=探明矿区当期产量÷(探明矿区期末探明经济可采储量+探明矿区当期产量)。

2. “矿区权益减值准备”科目。该科目核算企业提取的各区块矿区权益的减值准备。企业对于矿区权益的减值,应当分别不同情况确认减值损失:①探明矿区权益的减值,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行处理。②对于未探明矿区权益,应当至少每年进行一次减值测试。单个矿区取得成本较大的,应当以单个矿区为基础进行减值测试,并确定未探明矿区权益减值金额。单个矿区取得成本较小且与其他相邻矿区具有相同或类似地质构造特征或储层条件的,可以按照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进行减值测试。

计算未探明矿区权益减值时,将其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。未探明矿区权益减值损失一经确认,不得转回。○