

中美油气会计准则信息披露规范之比较

中国地质大学(武汉)管理学院 查道林(教授) 冯永志

【摘要】 本文就我国和美国油气会计准则信息披露要求进行了对比,指出了两者的异同点及我国准则在此方面存在的不足之处,并由此提出了建议。

【关键词】 油气会计准则 信息披露 比较

财政部于2006年2月颁布了新企业会计准则,“国际趋同”是此次会计准则体系的亮点之一,并且强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念。《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(以下简称“新油气会计准则”)是我国第一个关于油气开采的会计准则,它要求按历史成本归集油气资产,确认矿区权益和井及相关设施的成本,同时辅之以特殊的披露要求,与国际惯例基本实现了趋同。但对比中美油气会计准则的内容,笔者认为,我国新油气会计准则对油气生产企业信息披露的要求过于简单,还有待于进一步完善。

一、中美油气会计准则信息披露规范体系的比较

相比我国而言,国外对油气会计准则的研究起步较早。研究最早、最成熟的首推美国,其他国家如英国、澳大利亚、加拿

大等紧随其后。美国在20世纪60年代末就发布了有关采掘工业财务报告的公告;1977年发布了第一个专门的油气行业会计准则即第19号财务会计准则公告(SFAS19),就油气资产的计价、矿区权益转让收益的决定以及揭示等问题作了系统的阐述;1982年颁布了第69号财务会计准则公告(SFAS69),专门针对“石油和天然气生产活动的披露”进行了详细规定,并要求对油气储量进行价值揭示,即确认了“历史成本+储量价值”的计量模式;之后,又制定了一系列与油气有关的会计准则,形成了较完善的油气会计准则体系。我国的油气会计准则发展较慢,在新油气会计准则中,对信息披露的规范只是其中的一小部分。

三、新审计报告准则的主要特征

1. 使审计报告更易于理解。审计报告措辞的概括性和抽象性,以及对一些内容描述的隐含性,使大部分审计报告使用者不能很好地理解注册会计师希望在审计报告中传递的信息。因此,此次审计报告准则的重大修改在提高审计报告的可理解性方面做出了如下改进:①更详细地描述了已审计的财务报表范围;②更详细、具体地描述了管理当局对财务报表的责任;③从不同方面更详尽地陈述了注册会计师在审计中的责任;④更详细、具体地描述了注册会计师在审计过程中所完成的审计程序;⑤以审计证据的充分性和恰当性来明晰已完成审计工作的充分性;⑥为每一部分增加小标题,使审计报告

的层次更分明、结构更清楚、中心更突出。

二、新油气会计准则与 SFAS69 信息披露内容的比较

我国在制定新油气会计准则时虽然充分借鉴了美国油气

报告

2. 责任划分更明确。以明确的小标题和单独的自然段形式,并以较多的内容更详细、具体地陈述了管理当局和注册会计师各自对已审计财务报表的责任,便于使用者理解和分清他们各自的责任。

3. 部分内容起到风险警示作用。通过使用重大错报、合理保证、财务报表重大错报的风险评估、评价管理当局所使用会计政策的恰当性和做出的会计估计的合理性、评价财务报表的总体列报等程序,使新审计报告向使用者传递了财务报表编制过程和审计过程的职业判断,也就是传递了已审计财务报表存在的风险。

4. 与国际接轨。随着我国经济的飞速发展以及对外开放的进一步深入,加快审计报告准则的国际一体化进程势在必行。我们在新审计报告准则中不仅看到了许多内容上的可喜变化,更看到了我国审计理论在借鉴吸收国外先进的审计理念的基础上正在日臻成熟。

主要参考文献

- ①林启云,田丽艳.审计报告.大连:东北财经大学出版社,1998
- ②刘华.审计理论与案例.上海:复旦大学出版社,2005
- ③徐政旦等.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002

会计准则,但在很大程度上简化了其具体内容。关于补充信息的披露规范是中美油气会计准则差别最明显之处。

1. 已探明油气储量的披露。新油气会计准则要求企业在会计报表附注中披露其拥有的国内和国外油气储量的年初、年末数据,而 SFAS69 规定该项补充资料应分国家和地区揭示企业年度内原油气已探明净储量和已探明净开发储量的期初和期末数,并要求对部分重大变化给出合理的解释,且明确了储量的确定方法和单位。储量资产是油气企业生产经营的基础,是评价油气企业经营风险和发展潜力的极其重要的指标。我国新油气会计准则对该项信息披露的要求过于简单,不能有效满足信息使用者的需求,投资者难以通过该项信息准确把握企业的发展前景和趋势。

2. 当期发生的矿区权益的取得、油气勘探和开发成本的披露。关于油气资源的取得、勘探和开发成本,两国会计准则的规定是相似的,即都要求按地理区域披露矿区取得成本、勘探成本和开发成本。只是 SFAS69 规定,如果企业的财务报表中包括权益法计算的投资,则要单独披露企业拥有的被投资者发生的取得、勘探和开发成本的份额,这个规定稍微细化一些。油气行业具有自身的特性,我国油气生产企业现行的财务报告没有充分揭示其发生的取得成本、成功与未成功的勘探和开发成本,因此有必要作为一项补充信息予以披露,以确定企业生产活动的重点所在,并帮助信息使用者全面了解企业的生产活动和现金流量分布情况。

3. 有关油气生产活动资本化成本的披露。我国新油气会计准则要求企业披露探明矿区权益、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以及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。而 SFAS69 要求企业除揭示与油气生产活动相关的总计资本化成本,合计的累计折旧、折耗、摊销和估价备抵之外,还需要单独披露重大的未探明矿区的资本化成本和其拥有的按权益法计算的被投资者的资本化成本的份额。相对来说,SFAS69 规定得更为详尽,更有助于投资者正确估计企业的实际经营成本和未探明矿区的近似值。

4. 油气生产活动经营成果的披露。SFAS69 要求油气生产企业将生产活动的经营成果作为一项补充信息予以提供,在此经营成果表中需要包括收入项、生产(提升)项、勘探费用项、折旧、折耗、摊销和估价备抵项、所得税费用项以及最终经营成果项的合计数。而我国新油气会计准则中没有此项信息披露的规定。但从中国石油天然气股份有限公司的年度报告看,其提供的补充资料中有经营业绩的披露,与 SFAS69 要求揭示的经营成果资料完全一致。

5. 与探明油气储量相关的未来现金净流量折现的标准化计量的披露。SFAS69 要求油气生产企业按地理区域列示已探明储量的未来开发和生产成本、未来所得税费用、未来现金净流量以及折现值。由于油气资产的账面价值和真实价值存在较大的偏差,所以 SFAS69 接受了储量认可会计的价值揭示原则,要求企业计算预计的未来现金净流量现值,力争为投资者提供探明储量的公平市场价值的近似值。我国新油气会计准则对此没有要求,这是两国油气会计准则中关于信息披露

规定的最显著区别。

三、国内外油气会计准则信息披露形式的比较

国外石油公司年报信息披露非常注重全面性和灵活性。在年度报告中,不仅披露财务信息,还要披露非财务信息,不仅披露定量信息,还要披露定性信息,不仅披露确定性信息,还要披露有关的风险信息等;运用的财务分析指标非常广泛,通过比率分析法、比较分析法分析企业的偿债能力、获利能力、营运能力等;除文字描述外,还会运用图表等形象的披露方式,从而增强了信息的可理解性,加大了年报的信息量。而国内油气公司对于非财务信息尤其是影响公司价值的的不确定性信息,都尽量避免揭示,或者歪曲反映,而且很少在会计报表附注中出现财务分析指标等,导致会计信息的可读性不强。

四、完善我国新油气会计准则信息披露规范的建议

1. 有选择地借鉴国外先进经验。国外对油气会计理论的研究比较早,而且理论体系比较完善,尤以美国为代表。对于初步建立油气会计准则的我国而言,国外的准则体系有着很大的借鉴意义。但目前我国市场经济发展还不够完善,油气生产企业的运行机制与国外企业也不尽相同,所以在吸收国外油气会计准则精华的同时,一定要结合我国油气生产企业的实际情况,有选择地予以借鉴,以制定真正适合我国油气企业的信息披露要求。

2. 增加对经营成果的披露。油气资产是油气生产活动的结果,是油气生产企业经营成果的来源。它不同于一般的长期资产,具有稀缺性和不可再生性。报告油气生产活动的结果,是对油气资产报告的必要补充,对于综合化(一体化经营)油气公司或包含油气生产活动的混业经营公司来说,报告油气生产活动的成果更具意义。所以,我国油气会计准则应将经营成果的披露问题予以规范化,以便投资者更好地了解油气生产企业的生产经营全貌。

3. 尝试提供储量的价值信息。SFAS69 要求上市油气公司使用标准化计量,即以 10%的贴现率将储量的未来现金净流量折为现值,并作为不经审计的补充信息予以披露。虽然许多人认为,标准化计量缺乏可靠性,但是通过提供储量价值信息不仅可以反映油气资产的价值,而且可以减少信息披露的主观性,解决历史成本计量结果相关性不够的问题,从而使信息具有更强的可比性。因此,我国可以尝试要求油气生产企业向投资者报告储量价值信息。

4. 丰富信息披露的形式。国外油气公司年报信息披露形式全面灵活。我国的油气生产企业也应逐渐改变传统单一的披露方式,多运用直方图、曲线图、地区分布图等进行直观、形象的说明。同时要注重对多层次、多角度分析性信息的揭示,通过简明的财务分析指标分析企业的财务状况和发展前景,尤其对于重大变化的原因要给予详细解释,使投资者清楚地了解企业的经营历史,合理预测企业的发展前景。

主要参考文献

- ①葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则. 会计研究, 2006;3
- ②龔光明, 薛西武. 油气资产报告: 对 SFAS NO.19 之报告要求的评价. 西安石油大学学报(社会科学版), 2005;1