

采掘行业会计准则制定的国际比较 及对我国的启示

——基于对 AASB6 与 IFRS6 的趋同分析

吴 杰

(长江大学 管理学院,湖北 荆州 434023)

[摘 要] 澳大利亚会计准则委员会(AASB)和国际会计准则理事会(IASB)同时发布了与国际财务报告准则 IFRS6 对应的澳大利亚准则 AASB6。AASB6 体现了 AASB 对会计准则国际趋同制定的总体策略,而且在与会计准则国际趋同的同时,充分体现了澳大利亚国情;我国应借鉴 IFRS6 和 AASB6,完善我国的《石油天然气开采》准则。

[关键词] 采掘行业会计准则;矿产资源的勘探与评价;趋同分析

[中图分类号] F257.2 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-5595(2006)02-0010-(05)

国际会计准则理事会(IASB)于 2004 年 12 月发布了《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探与评价》(IFRS6),首次对采掘业主体所发生的勘探和评价成本的会计处理提供了指南,为增强国际采掘行业会计信息可比性和相关会计准则的趋同提供了一个参考框架。澳大利亚会计准则理事会(Australian Accounting Standards Board, AASB)为了使其准则与 IFRSs 趋同,在 IASB 发布 IFRS6 的同时也发布了与 IFRS6 对等的《澳大利亚会计准则第 6 号——矿产资源的勘探与评价》(AASB6),取代了《澳大利亚会计准则第 1022 号——采掘行业会计》(AASB1022)和《澳大利亚会计准则第 7 号——采掘行业会计》(AAS7),但保留了澳大利亚采掘行业会计原有的特色。笔者通过对二者趋同分析,提出对我国油气会计准则征求意见稿的改进建议。

一、AASB6 与 IFRS6 的制定背景比较

20 世纪 90 年代末,世界采掘业有了很大的发展,但其会计和报告实务却极不规范,各国会计实务之间存在很大差异,同一国家内的不同企业之间的作法也不一致,不符合国际会计准则的概念框架,而且由于采掘业风险很大,目前在是否存在具有商业

开采价值的矿物、储量大小、从探明储量到达经济可采储量的时间间隔、市场需求、政府控制、环境保护以及投资回报等方面均存在着很大程度上的不确定性。因此,为了增强采掘业会计准则的国际可比性,国际会计准则委员会(IASC)于 1998 年初步确认了开采前成本的确认、场地恢复成本的确认、存货的计量、收入确认和准备的提取等问题的研究议题。^{[1]70-80}2000 年 11 月, IASC 发表了其采掘行业指导委员会的一份题为《采掘行业问题报告》(Issues Paper: Extractive Industries)的研究报告。该报告主要论述了采掘业上游活动的会计处理,其目的是确定采掘行业中重要的财务报告问题,评价解决这些问题备选方式的优劣,并特别关注提供相关可靠信息的需要。该报告还强调了为采掘行业建立一份通用准则并单独设立矿业或石油行业指南的重要性、历史成本计量的重要性和储量数量与储量价值信息的重要性等等。IASB 在 2000 年《采掘业问题报告》的基础上,于 2004 年 12 月颁布了 IFRS6。

自 2001 年 4 月 IASC 改组为 IASB 并宣称制定“全球会计准则”以来,会计准则国际趋同的步伐明显加快,而澳大利亚对采用 IFRS 的态度最为积极。

[收稿日期] 2005-09-21

[基金项目] 国家自然科学基金课题《创建资源会计学科的基础理论问题研究》(70272054)的阶段性成果。

[作者简介] 吴杰(1964-),女,河南信阳人,长江大学管理学院教授,主要从事石油天然气会计理论与实务研究。

在 IASC 改组前,澳大利亚已独自完成了具有本国特色且体系较为完整的约 50 项会计准则的建设。但是,为了与国际会计准则趋同,澳大利亚不惜重新颁布准则取代现有准则或对现有准则进行大规模的修订。2001 年澳大利亚政府修改了《澳大利亚证券和投资委员会法案》,规定“AASB 具有参与制定全球统一会计准则并为之作出贡献的职责”。该法案为澳大利亚的国际趋同提供了法律支持。AASB 国际趋同的目标是通过参与 IASB 和国际会计师联合会公共部门委员会(PSC)的活动,寻求制定一套单一的国际上可接受的会计准则,该准则既能在澳大利亚国内又能在全球其他地方采用,从而使澳大利亚获益。^{[2]25-29} AASB 于 2003 年发布了“AASB 在 2005 年采纳 IASB 准则”的计划,阐述了 AASB 对主要趋同问题的策略并决定为 AASB 准则引入一套新的编号方法,即 AASBs1~99 系列与 IASB 新发布的 IFRS 系列对应,例如 AASB6 对应于 IFRS6; AASBs101~199 系列与现有的或修订后的 IAS 系列对应,例如 AASB101 对应于 IAS1《财务报表的列报》。2004 年 6 月 AASB 正式发布了与 IASB 准则相对应的澳大利亚准则(Equivalent – IASB Standards,简称 EIASB 准则),其中包括 2004 年 12 月发布的 AASB6。

由此可见,IFRS6 和 AASB6 都是在会计准则国际趋同的大背景下制定的,都是为了增强准则的国际可比性或提高会计准则的质量。但它们制定的直接目的不同。IFRS6 的制定是因为目前尚未制定采掘行业统一的国际会计准则,各国制定的准则又非常不一致,会计和报告实务不规范,严重影响了国际采掘业企业会计信息的可比性。而澳大利亚则不同,它已独自建立了具有本国特色且较为完整的会计准则体系,但是,为了与国际会计准则趋同,颁布了与 IFRSs 系列对应的 AASB 系列,或对原准则进行修订,以体现与 IASB 或 IAS 的趋同,其背后的原因,除“促进制定一套全球统一的会计准则”外,更重要的是“如果最符合澳大利亚经济体中的私营和公共部门的利益,则促进在澳大利亚会计准则制定过程中采用国际上最佳实务的会计准则”(2001 年 ASIC 法案),以帮助澳大利亚公司筹集资本或在海外上市。尽管看起来,AASB 似乎为了趋同而趋同,但实质上是国家利益至上宗旨的体现。

二、AASB6 与 IFRS6 的主要内容比较^[3-4]

AASB6 与 IFRS6 的框架结构基本相同。IFRS6 主要包括目标、范围、勘探与评价资产的确认及勘探与评价资产的计量、列报、减值、披露等,而 AASB6

多出了“应用”一节,其他的标题相同,多出的 18 段是增加了“澳”字的段落,以体现澳大利亚国际趋同的总体策略和特有要求。具体从以下七个方面进行比较:

(一) 准则目标基本相同、适用范围完全相同

IFRS6 和 ASB6 的目标都是规范矿产资源勘探与评价的财务报告,都是为了:有限地改进现存的关于矿产资源勘探与评价支出的会计实务;确认勘探与评价资产的主体应按本准则的要求对这些资产的减值进行评估,而对资产减值的计量应根据《资产减值》的要求进行;披露用于确定和解释因矿产资源的勘探与评价而在主体财务报告中确认的金额的信息,帮助财务报告的使用者理解主体确认的勘探与评价资产的未来现金流量的金额、时间分布和确定性。不同的是,AASB6 增加了“应用”部分,体现了澳大利亚的特色。AASB6 与 IFRS6 的范围完全相同,都适用于发生的勘探与评价支出,不规范从事矿产资源勘探与评价的主体的其他方面的会计问题和主体发生的在矿产资源勘探与评价之前发生的支出。

(二) 勘探与评价资产的确认:IFRS6 采用成果法,AASB6 采用权益区域法

在矿产资源勘探与评定资产的确认方面,IFRS6 采用成果法,而 AASB6 采用权益区域法,它规定了与某权益区域有关的矿产资源勘探与评价支出应予以费用化或资本化的条件,基本要求和成果法类似。

(三) 勘探与评价资产计量:都要求确认时按成本计量,但成本构成要素不同

1. 确认时的计量。IFRS6 与 AASB6 都规定,在确认时按成本计量勘探与评价资产。

2. 勘探与评价资产的成本构成要素。双方存在一定的差异,主要表现为以下四个方面:(1)关于勘探与评价资产的成本构成要素的规定。IFRS6 与 AASB6 都规定:一个主体应根据支出与发现特定矿产资源之间的联系程度,规定哪些支出可以确认为勘探与评价资产并且一贯遵守该会计政策。同时二者都举例了勘探与评价资产在初始计量时应包括的支出:探矿权的获取;地形、地质、地球化学、地球物理研究;勘探性钻井;挖掘;采样;与评价开采矿产资源的技术可行性和商业价值有关的活动;(2) AASB6 的特殊要求。这些要求是澳大利亚原准则中特有的内容,主要包括与矿产资源勘探与评价有关直接和或间接成本的分配问题、勘探与评价资产成本是否包括租赁权或其他矿区使用权的取得成本

的问题以及综合管理费用的分配问题;(3)有关开发活动的支出。IFRS6与AASB6都规定,与矿产资源开发活动有关的支出不应确认为勘探与评价资产;(4)有关拆除与恢复义务。IFRS6与AASB6都规定,主体应根据IAS37(EIASB:AASB137,《准备、或有负债和或有资产》)的规定,确认在特定期间内发生的从事矿产资源的勘探与评价而导致的所有拆除与恢复义务。

3. 确认后的计量。IFRS6与AASB6都规定,主体对勘探与评价资产进行确认以后,应采用成本模式或重估价值模式对其进行计量。

(五)列报要求相同

关于列报的规定,IFRS6与AASB6的要求完全相同,都规定:(1)主体应根据取得的勘探与评价资产的性质将其分为有形资产和无形资产,并一贯地运用该分类,而且不能将开发无形资产过程中使用的有形资产划转为无形资产;(2)当开采一项矿产资源的技术可行性和商业价值能够得到证明时,勘探与评价资产将不再作如此分类。在重新分类之前,主体应对勘探与评价资产进行减值评估,并确认减值损失。

(六)减值处理基本精神相同,但AASB6在评估层次的确定方面体现了澳大利亚特色

1. 勘探与评价资产减值的确认与计量的会计处理基本相同,这里不赘述。

2. 确定勘探与评价资产减值评估的层次。IFRS6与AASB6都规定,主体应确定一项会计政策,将勘探与评价资产分配于现金产出单元或现金产出单元组以便进行减值评估。分配到勘探与评价资产的现金产出单元或现金产出单元组,不应大于主体按照IAS14(EIASB:AASB114,《分部报告》)确定的主要或次要报告形式中的分部,并且主体为进行勘探与评价资产的减值测试而确定的层次,可以由一个或多个现金产出单元组成。但AASB6在澳22.1段特别规定,主体为进行勘探与评价资产减值测试而确定的层次不应大于与该勘探与评价资产有关的权益区域。

(七)披露要求基本相同,但AASB6增加了与权益区域有关的要求

二者都规定,主体应披露用于认定和解释因矿产资源的勘探与评价而在财务报告中确认的金额的信息。为遵循上述规定,主体应披露:(1)勘探与评价支出的会计政策;(2)产生于矿产资源勘探与评价的资产、负债、收入和费用的金额以及经营活动和投资活动的现金流量。主体还应根据勘探与评价资

产的分类,将勘探与评价资产作为资产中的一项单独的资产类别。此外,AASB6澳24.1段规定,除了上述(2)要求的披露之外,确认其权益区域中勘探与评价资产的主体,还应在披露这些资产的金额时,解释清楚勘探与评价资产的账面价值的可收回性依赖于成功的开发和商业性开采,或相应权益区域的销售的情况。

三、AASB6的主要特点

(一)体现了AASB对准则国际趋同所制定的总体策略,但也存在一定的问题

在采用IASB准则时,AASB的总体策略采纳了IASB准则的内容和措辞,只有在需要适应澳大利亚的法律环境时才会对有关文字加以修改。AASB6就充分体现了AASB国际趋同的这一总体策略。例如,AASB6的框架结构与IFRS6基本相同,都包括目标、范围、勘探与评价资产的确认、勘探与评价资产的计量、列报、减值、披露、生效日期和过渡性规定9个部分,除在相应段落增加了带“澳”字段的规定以外,所有的条款编号都相同;在内容和措辞方面,除了涉及与澳大利亚准则对应的国际会计准则以外,内容和措辞几乎相同,准则编号相同,名称相同,就连发布的日期都是2004年12月9日,是名副其实的趋同准则即EIASB。

值得注意的是,为了与IFRS6的适用范围一致,AASB6取代了1989年发布的AASB6和AAS7。从主体方面,AASB1022适用于公司企业,而AAS7应用于私营部门的非公司报告主体和公营部门的企业。AASB6取代了这两项准则,属于所谓部门中立准则(sector-neutral Standard);其次,从采掘行业涉及的生产阶段讲,AASB6的适用范围限定于勘探与评价支出的处理但不包相关的折耗、折旧与摊销。因此AASB6是一项活动基础准则(activities-based Standard),仅仅用于勘探与评价支出的处理。而AASB1022还适用于:开发、土建和恢复成本的处理及其摊销和存货的处理与收入确认。因此AASB1022和AAS7是一项行业基础准则(industry-based Standard)。由于AASB1022和AAS7被AASB6所替代,因此,从事采掘活动其他阶段的主体也将必须同时采用其他澳大利亚会计准则,这些准则可能应用于AASB1022和AAS7以前所描述的各方面的会计处理,例如矿产资源勘探与评价之前的活动、开发与土建成本、资本化成本的摊销就要采用《概念框架》、AASB116《不动产、厂场和设备》和AASB138《无形资产》的要求,而恢复成本就要采用AASB137《准备、或有负债与或有资产》、AASB116

《不动产、厂场和设备》等。笔者认为,这也是趋同的代价,因为牵涉到会计政策的变更,提供信息的成本将会增加。

(二)与国际财务报告准则趋同的同时,充分考虑澳大利亚国情

AASB6 在与会计准则国际趋同的同时,也考虑了澳大利亚法律环境和国情特点的需要,并没有全盘照搬 IFRS6 内容。AASB 规定,除了那些专门针对非营利或公众部门的准则,或仅适用于国内的准则以外,AASB 倾向于将 IASB 准则作为“基本”准则,并在此基础上增加重要的详细说明,说明在澳大利亚环境中准则的使用范围和适用性。AASB 在需要的地方增加一些必要内容,以覆盖没被 IASB 准则和国内其他规章所覆盖的部分。对 EIASB 准则中加入的额外披露要求以及非营利性主体的条款,AASB 在 2003 年明确要求应在其前面加上前缀“Aus”,以便于识别它是澳大利亚所特有的要求。“Aus”体现了澳大利亚采掘业会计的特色,基本都与“权益区域”法有关。例如,确认勘探与评价资产时,要求主体应就每个权益区域分别对勘探与评价支出作出决策,只有满足一定条件时,与一个权益区域有关的勘探与评价资产才予以确认;在规定勘探与评价资产的计量时,要求勘探与评价成本一定要与某“权益区域”相关;在确定勘探与评价资产减值评估的层次时,要求主体为进行勘探与评价资产减值测试而确定的层次不应大于与该勘探与评价资产有关的权益区域;在披露方面,AASB6 规定,除了披露产生于矿产资源勘探与评价的资产、负债、收入和费用的金额以及经营活动和投资活动的现金流量之外,确认其权益区域中勘探与评价资产的主体,在披露这些资产的金额时,应解释清楚勘探与评价资产的账面价值的可收回性依赖于成功的开发和商业性开采,或相应权益区域的销售的情况。可见,在矿产资源的勘探与评价的所有重要方面,如确认、计量、减值和披露,AASB6 都保留了澳大利亚特色,而且这种特色是原 AASB1022 和 AAS7 的规定或方法。

四、对完善我国石油天然气开采准则的建议

我国会计准则的公布在停滞了两年后,为了适应会计准则的国际趋同趋势,财政部 2005 年已经发布了《企业会计准则——基本准则》等 20 项会计准则征求意见稿,其中包括《企业会计准则——石油天然气开采》征求意见稿(以下简称征求意见稿)。征求意见稿规范了石油企业从事的矿区权益取得、勘探、开发和生产等油气开采活动的会计处理和相关信息披露。相对于我国企业目前普遍采用的企业

会计制度,征求意见稿突出了油气开采会计与其生产工艺相适应的特点,并且与国际惯例基本实现了趋同,且主要是与美、英石油天然气会计准则趋同,主要表现在以下四个方面:(1)是一项行业基础准则。征求意见稿只涵盖了石油天然气行业上游各阶段的会计处理,不涉及炼制、销售等下游活动,也不涉及其他采矿行业的会计处理。这完全与美、英等国的石油天然气会计准则一致,但与前述的 AASB6 和 IFRS6 只涉及矿产资源的勘探与评价活动不同。但是按照 IASB 和 AASB 的计划,AASB6 和 IFRS6 只是过渡性准则,一旦时机成熟,它们将被完整的行业基础准则——采掘行业会计准则取代,将与美、英石油天然气准则趋同。我国不能像澳大利亚如此激进,因为我国以前没有像澳大利亚的 AASB1022 或 AAS7 那样的准则作为基础,如果仅仅颁布一个活动基础准则即仅涉及勘探与评价活动,那么,我国的石油天然气行业企业仍然没有完整的准则可遵循,不利于该行业会计信息质量的提高;(2)明确了油气资产的计量模式。国外对油气资产的计量主要有两种模式:“历史成本+标准化计量”和“储量认可法”。征求意见稿按照历史成本归集、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,^[5]但没有像美、英准则那样,要求对石油天然气储量的价值按标准化计量的方法进行披露,只是要求披露储量的实物数量。不过这对我国企业来说已经是一大进步了。而 AASB6 和 IFRS6 对勘探与评价资产确认时的计量要求按历史成本,而确认后的计量既可以采用成本模式也可以采用重估价值模式,并且没有要求披露矿产资源的储量;(3)要求采用成果法。对于油气勘探支出的会计处理,存在成果法和完全成本法两种方法。目前主要国际石油公司包括我国三大海外上市的石油公司都采用成果法。征求意见稿在我国油气开采会计中正式引入了成果法,只确认探明经济可采储量的钻井勘探活动的支出。AASB6 和 IFRS6 虽然没提到成果法的概念,但实际上采用的却是类似成果法的方法;(4)按产量法计提油气资产的折耗。矿区权益和井及相关设施等油气资产,应当计提折耗。征求意见稿引入了产量法,同时仍旧保留了使用年限法。而 AASB6 和 IFRS6 没有涉及矿产资源勘探与评价资产的折耗问题。

我国会计准则虽然实现了与国际惯例尤其是美、英石油天然气会计准则多方面的趋同,但是在一些方面仍存在可探讨的地方:(1)关于石油天然气资产减值的规定不明确。征求意见稿规定,“企业

对于探明矿区权益^①的减值,应当分别不同情况确认减值损失。对于探明矿区权益的减值,应当按照《资产减值》准则处理;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的,且与其他矿区具有相同或类似地质构造特征或地层条件的,可以按照具有相同或类似地质构造特征或地层条件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减值损失”。这样规定虽然类似美国准则的规定,但是,它不具可操作性,因为油气资产减值迹象的判断和资产组的认定都与其他行业不同,不能简单地规定按资产减值准则处理了事。资产减值准则毕竟是一般性的规定,对特殊资产并未进行特殊考虑。企业无法直接按其规定的减值迹象判断油气资产减值与否。而且征求意见稿也没考虑井及相关设备和设施的减值问题,只规定了矿区权益的减值问题。所以,笔者认为我国油气会计准则应借鉴 IFRS6 和 AASB6 的做法,对石油天然气资产的减值迹象的判断和资产组的确定作出专门规定,而对其减值测试、确认和计量则按资产减值准则进行;(2)披露要求比较简单。首先,征求意见稿对油气资产减值的披露太简单,只规定披露其减值金额,对于资产减值准备的累计金额、分部的减值损失、资产组的情况、可收回金额的计算方法等内容没有考虑。所以,为了准则的一致性,油气准则应规定按照资产减值准则的规定披露;其次,对油气储量的披露也比较简

单。只规定企业应当分别披露其在国内和国外拥有的油气储量的年初年末数据,对于储量在年内的变化原因和影响因素,以及储量的价值则没要求披露。其实,我国的三大海外上市石油公司的年报和半年报都按美国准则披露了这些内容。因此,它们的财会人员已经掌握了相关的会计技术,国内上市的石油公司虽没有被要求披露储量的价值信息,但是它们几乎都是被我国三大石油集团控股的公司,技术上也不存问题;(3)我国的征求意见稿没涉及成本风险的分担安排问题,而这个问题恰是油气开采企业很重要的问题,随着油气勘探开发合作业务的增多,这个问题可能越来越重要。

[参考文献]

- [1] 吴杰,廖洪.2005.国际采掘行业会计研究综述[J].财会通讯,2005(9).
- [2] 汪祥耀,邓川.2005.主权国家会计准则与国际财务报告准则趋同的经验及启示——以澳大利亚为例[J].会计研究,2005(9).
- [3] AASB. AASB6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources[S]. 2004.
- [4] IASB. IFRS6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources [S]. 2004.
- [5] 财政部会计司.《企业会计准则第 XX 号——资产减值》等七项会计准则征求意见稿的主要特点与突破[EB/OL]. <http://www.asc.em.tsinghua.edu.cn>.

注释:

①作者认为此处应为“矿区权益”而非“探明矿区权益”。

[责任编辑:张岩林]

International Comparison of Accounting Standard for the Extractive Industries and Its Revelation ——Based on the Analysis of Convergence of AASB6 and IFRS6

WU Jie

(School of Management, Yangtze University, Jingzhou Hubei 434023, China)

Abstract: Australia is ahead of all other countries for the international convergence of accounting standards. AASB issued AASB6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, which is equivalent to international financial reporting standard IFRS6, on 9 December 2004 when IASB issued IFRS6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. This paper compares AASB6 with IFRS6 in background, framework and contents and then finds that AASB6 shows the general strategy of international convergence of AASB and indicates sufficiently Australia's situation with being in line with IFRS6. Finally, it puts forward some suggestions of improving China's oil and gas accounting standard.

Key words: extractive industries; accounting standard; exploration for and evaluation of mineral resources; international comparison; convergence analysis