

# 中国石油天然气会计准则的评价与改进

龚光明

(湖南大学会计学院,湖南长沙410079)

**[摘要]** 石油天然气生产活动的特殊性决定了它应有会计规则。中国财政部于2006年发布了企业会计准则第27号——石油天然气开采。为提高该准则的质量,该准则还需在体例、用词、内容等几个方面进一步完善。

**[关键词]** 石油天然气;会计准则;评价;改进

**[中图分类号]** F406.72 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-5595(2008)02-0010-(04)

## 一、对中国石油天然气会计准则的总体评价

在进行了长时间研究、调查的基础上,2006年2月25日,财政部发布了《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(以下简称《油气准则》)。笔者有幸参与了财政部组织的两次有关石油天然气会计问题的课题研究,对该准则的出台十分关注。笔者对该准则的总体评价是:该准则是一份简洁、实用,但尚需进一步加以完善的准则。

之所以说该准则是一份简洁的准则,是因为该准则是目前世界上最短的石油天然气准则。美国的SFAS No. 19有275段<sup>①</sup>,英国的建议实务公告有252条加4个附录<sup>②</sup>,澳大利亚矿物资源与矿石储量报告法典有41条加1个附表和1个附录<sup>③</sup>。尽管国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探与评价<sup>④</sup>较短,但因其未能涵盖油气生产活动的全过程,因而还称不上是一份完整的石油天然气会计准则。可见,中国石油天然气会计准则建设在风格上体现了原则导向。

说该份准则实用,是因为它包括了石油天然气会计的主要内容。由于中国的财务分析师和社会公众对石油天然气生产活动缺乏相应的了解,该准则文本在用词上较为通俗,工程用语和石油天然气经营活动的专业用语使用得较少。

不可否认,该份准则还很不完善,笔者现提出以下建议,供准则制定者加以考虑,也可作为学术讨论的内容。

## 二、关于中国石油天然气会计准则的改进问题

### (一)关于准则的名称和总则问题

石油天然气会计准则当然是规范石油天然气生产活动的。石油天然气生产活动有四个基本环节(阶段),即矿区权益取得、勘探、开发和生产。在西方文献中,对石油天然气生产有大概念和小概念之区分,用在不同的地方意义大不一样。大概念的石油天然气生产包括全部四个环节,小概念的石油天然气生产仅指开采。所以,准则的名称最好由“石油天然气开采”改为“石油天然气生产”。同时,将第1、2、3条中的“开采”改为“生产”。为避免大概念与小概念之间的相互混淆,可将第2条中的“生产”改为“开采”,或在“生产”后加括号标明“开采”二字。

### (二)关于矿区权益的会计处理问题

从内容上看,《油气准则》对矿区权益的取得、折耗、减值、转让、不同类型间的结转以及冲销作了较全面的规范,不仅较为全面、简洁,而且具有较强的逻辑关系,但有如下几个方面可以考虑修改:

其一,第6条中对探明矿区权益折耗的会计处

**[收稿日期]** 2007-11-19

**[基金项目]** 国家自然科学基金项目(70372038)

**[作者简介]** 龚光明(1962-),男,湖南澧县人,湖南大学会计学院副院长,会计学博士,管理学博士后,教授,博士生导师,主要研究领域为会计理论与资源会计。

理,《油气准则》允许在产量法和使用年限法之间进行选择,这种做法虽有弹性,但不符合国际惯例。另外,国际上目前正在用“折旧”一词取代“折耗”,因而用词方面可再斟酌一下。

其二,关于未探明矿区权益的减值处理,《油气准则》总的原则精神是按第8号准则——“资产减值”处理。未探明矿区权益公允价值低于账面价值的差额,应当确认为减值损失,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。笔者认为,石油天然气未探明矿区权益的价值,受太多因素影响,不确定性较其他资产更大,不允许减值转回,不能正确反映石油天然气经营的风险。

其三,关于企业转让矿区权益的处理,《油气准则》第8条的第1款规定了部分探明矿区权益转让的利得与损失确认问题,要求以转让和保留权益公允价值比例确定转让出权益的利得或损失,但对公允价值如何计算没有明确的规定,不便于操作。SFAS No. 69有标准化的现值计量<sup>⑤</sup>,这是美国石油天然气资产公允价值计量的基础,但它的当前油气价格、当前开采成本和当前税收政策以及10%的贴现率假设是否恰当,值得我们考虑。

其四,《油气准则》第8条的第2款规定:转让单独计提减值准备的未探明矿区权益的,如果转让所得大于矿区权益账面价值,将其差额计入当期损益;如果转让所得小于矿区权益账面价值,以转让所得冲减矿区权益账面价值,不确认损益。对于单独计提减值准备的未探明矿区权益来说,它实际上是一项单独的资产。它的整体转让,不论其转让所得是否大于其账面价值,都应计入当期损益。至于转让部分未探明矿区权益的,准则规定应当将部分转让所得与全部矿区(组)权益账面价值之间的差额确认为利得或损失。这种处理是非常谨慎的,但不恰当。不如规定为按部分转让所得与转让出权益账面价值之差确认损失,不确认利得。

其五,《油气准则》第8条的第3款规定:转让以矿区组为基础计提减值准备的未探明矿区权益的,如果转让所得大于矿区权益的账面原值,将其差额计入当期损益;如果转让所得小于矿区权益账面原值,以转让所得冲减矿区权益账面原值,不确认损失。该款的规定至少有如下不足之处:(1)“矿区权益账面原值”的提法不妥,至少可以说与第2款的提法不匹配;(2)转让的以矿区组为基础计提减值准备的未探明矿区权益,实际上是把矿区组作为一项单独的资产。对于矿区组的整体转让来说,不论转让所得是否大于未探明矿区组权益的账面价值,

其差额均应计入当期损益。但转让未探明矿区组中单个未探明矿区权益,是否确认损益,什么条件下确认损益则值得讨论。

### (三)关于油气勘探的会计处理问题

《油气准则》在第三章油气勘探的会计处理部分,对油气勘探活动、勘探支出类别及其相应的会计处理进行了规范。但亦有如下几个方面可考虑修改:

其一,非钻井勘探活动一般在钻井勘探活动之前,因而非钻井勘探支出也是发生在钻井勘探支出之前。所以,第13~15条应调整顺序,原第15条应调整为第13条,原第13条调整为第14条,原第14条调整为第15条。这样调整后,体例安排才符合实际的勘探活动过程的逻辑,因为价值核算安排要与勘探过程相一致。

其二,钻井勘探支出的会计处理是石油天然气会计的核心。从准则的内容上看,规定是按照成果法的要求来写的。为什么不允许企业在完全成本法与成果法之间进行选择,并没有说明理由。但至少应表明我们的态度,我们采用的是成果法而不是采用完全成本法。不采用完全成本法的理由或许有如相关专家的分析。<sup>[1]</sup>

其三,《油气准则》第13条规定:钻井勘探支出在完井后,确定该井发现了探明经济可采储量,应当将钻探该井的支出结转为井及相关设施成本。确定该井未发现探明经济可采储量的,应当将钻探该井的支出扣除净残值后计入当期损益。确定部分井段发现了探明经济可采储量的,应当将发现探明经济可采储量的有效井段的钻井勘探支出结转为井及相关设施,无效井段钻井勘探累计支出转入当期损益。未能确定该探井是否发现探明经济可采储量的,应当在完井后一年内将钻探该井的支出予以暂时资本化。应该说第13条最后一句话有问题,可改为:在钻井勘探完成时,不能确定该探井是否发现经济可采储量的,可暂时资本化。暂时资本化的时间为一年,且应符合第14条的条件。

### (四)关于油气开发的会计处理问题

《油气准则》的第四章为油气开发的会计处理,就油气开发的主要活动、主要支出类型及开发活动形成的主要资产——井及相关设施的成本构成进行了规定。总的来说,油气开发活动形成石油天然气企业的主体资产——油气资产。开发过程所形成的油气资产会计的主要原则是分类进行资本化。之所以要分类进行资本化,是因为油气资产的构成中,有些资产的年限与油气储量生产的年限不一致,因而

采用的折旧方法应该有所差异。

#### (五)关于油气生产(开采)的会计处理问题

第五章主要就油气生产(开采)的主要活动、油气生产成本构成、操作费用构成、废弃处置支出的会计处理等方面进行了规范。这里有如下几方面的问题值得讨论:

其一,该章的油气生产是小概念的油气生产,为避免混淆,可将其改为“开采”,或在生产后加括号注明为“开采”。

其二,开采阶段所发生的直接费用为操作费用,但对操作费用如何处理没有做明确的规定。不论是采用成果法还是采用完全成本法,操作费用都是要进入当期损益的。所以,在第20条后面应加上“操作费用直接进入当期损益”。

其三,油气生产过程中的会计处理问题,核心是油气资产——井及相关设施的折旧问题。

准则第21条规定,企业应当采用产量法或年限平均法对井及有关设施计提“折耗”,这与国际上的用产量法计提折旧的规定有所出入,增加了选择空间。第21条还规定,采用产量法计提折耗的,折耗额可按照单个矿区计算,也可以按照若干具有相同或类似地质构造特征或储存条件的相邻矿区所组成的矿区计算,计算公式为:

井及相关设施折耗额 = 期末井及相关设施账面价值 × 折耗率

井及相关设施折耗率 =  
(矿区当期产量) / (矿区期末探明已开发经济可采储量 + 矿区当期产量) (1)

在这里,非石油专业人士可能会提出疑问,即井及相关设施的折耗率为什么不采用如下公式计算,即:

井及相关设施折耗率 = 矿区当期产量 / 矿区期初探明经济可采储量 (2)

应该说,一个时点某矿区探明已开发经济可采储量的多少是独立石油工程师采用一定程序,按照一定标准加以确定的。石油天然气深埋于地下,即使是独立石油工程师确定的储量数也只能是一种估计。而且,随着生产过程的不断进行,独立石油工程师获取的地质数据会越来越丰富,因而对地下油气储量的估计会越来越准确。可见,“矿区期末探明已开发经济可采储量 + 矿区当期产量”往往与期初探明已开发经济可采储量不相等,且期末探明已开发经济可采储量的估计值在可靠性上高于期初探明已开发经济可采储量的估计值,所以,公式(1)比公式(2)更为精确,这也是国际上使用公式(1)的

道理。

其四,该章定义了许多重要的概念,其中第19条定义了油气生产,第20条定义了油气生产成本。由于油气生产成本中的核心内容是油气资产折旧,第21条接着便规定了油气资产折旧的方法与计算公式。由于油气资产折旧公式中出现了探明已开发经济可采储量这一重要概念,第21条还对该概念进行了界定。由于油气生产过程不仅涉及到油气资产这种核心的长期资产,还包括许多支持性资产(辅助性固定资产),这些支持性(辅助性)固定资产如何处理,尤其是折旧如何处理,第22条进行了规定。不过从体例上看,准则的格式似乎与国际会计准则、美国财务会计准则不同,有关核心概念并没有采取集中定义的方式。

其五,油气生产过程中及矿区废弃时,会出现环境责任问题,这同时涉及到油气资产折旧的价值基础问题。为此,《油气准则》第23条做了规定:企业承担的矿区废弃处置义务符合企业会计准则第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、搬运、场地清理等支出,应当计入当期损益。

#### (六)关于油气生产活动的报告问题

第六章以“披露”为标题,就石油天然气生产活动的报告问题作了相应的规定。该章主要有如下几个方面的问题值得进一步讨论:

其一,标题用“披露”一词不恰当,笔者建议用“油气生产活动报告”,因为只有向公众公开的报告才可称之为“披露”。

其二,关于油气储量报告问题。在附注中揭示油气储量及其变动(准确地说应该是探明经济可采储量,包括探明已开发经济可采储量和探明未开发经济可采储量)是国际惯例,《油气准则》第25条第1款对此也进行了规定。SFAS No. 19要求附注中的储量数量单位为桶和立方英尺,而在中国的习惯中,原油一直是按吨来计量,天然气按立方米来计量。是遵从中国习惯还是国际惯例,以及二者之间的转换计算方法问题,准则中没有明确。此外,油气储量数量的分部揭示是按地理区域进行的,且地理区域的划分相对较为粗略,这可能与中国海外石油天然气生产活动还不多有关。另外,油气储量的数量包括了母公司和子公司全部储量的数量及占合营油气储量数量的份额是国际惯例,只不过国际上使用的按权益法长期投资所占的储量份额来表示。笔

者认为,合营和长期投资还是有区别的,如果是这样,这里的规定就不全面了。

其三,《油气准则》第 25 条第 2 款对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也提出了报告要求。应该讲,支出信息是一种成本信息,在其他行业也许是不加以揭示的,属于商业秘密的内容。为什么石油天然气生产企业要揭示这种信息?其目的在于让投资者了解石油企业的主要风险及其分布,更加有利于投资者的决策。<sup>[2]</sup>

其四,《油气准则》第 25 条第 3 款要求在附注中揭示探明矿区权益、井及相关设施的账面原值,累计折耗和减值准备金额以及计提方法;与油气开采活动相关的辅助设备及设施的账面原值,累计折旧和减值准备金额以及计提方法。揭示油气生产活动的会计政策,目的在于让财务报告的使用者更好地理解财务会计信息。就石油天然气生产活动的会计来说,涉及到的重要会计政策包括:石油天然气资产的会计方法及其折旧、减值计提方法。应该说,石油天然气资产(核心是井及相关设施)的期末余额、累计折旧和减值准备金额已在资产负债表中加以单独揭示,是否还应在附注中加以揭示,值得考虑。与油

气生产活动相关的辅助设备及设施,其揭示要求同固定资产,是否单独在附注中列示出来,也值得考虑。

#### [参考文献]

- [1] 龚光明,油气资产会计论[M,北京:石油工业出版社 2002:33.
- [2] 龚光明,油气生产活动揭示:SFAS NO. 69 的揭示逻辑分析[J].石油大学学报:社会科学版,2005,21(4):12-15.

#### 注释:

- ① 参见 FASB, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies, 1977.
- ② 参见 OIAC, Accounting for Oil and Gas Exploration, Development, Production and Decommission Activities, 2001.
- ③ 参见 JORC, Australasian Code for Reporting of Mineral Resources and Ore Reserves, 1999.
- ④ 参见 IASB, Exploration for and Evaluation of Mineral Resource (draft), 2004.
- ⑤ 参见 FASB, Disclosures about Oil and Gas Producing Activities, 1982.

[责任编辑:张岩林]

## Appraisal and Improvement of China's Oil and Gas Accounting Standard

GONG Guang-ming

(Institute of Accounting, Hunan University, Changsha, Hunan 410079, China)

**Abstract:** The special characteristics of oil and gas production activity determine that they need special accounting rules. The Ministry of Finance of PRC issued enterprises' accounting standard No. 27, oil and gas production. For improving the quality of this standard, we suggest that it should be perfect in arrangement, terms usage and content.

**Key Words:** oil and gas; accounting standard; appraisal; improvement