

# 世界主要国家油气准则的适用范围和资产计价

于永生 ■

国际上对油气会计进行系统研究并制定相应准则的国家或组织主要有美国、英国和国际会计准则理事会等。本文主要介绍世界主要国家和组织油气准则的适用范围和资产计价方法。

## 一、油气会计准则研究综述

美国财务会计准则委员会(FASB)早在1977年就颁布了对油气行业上游活动进行系统规范的会计准则SFAS19。该准则秉承压缩会计方法选择空间、增强财务报告可比性的宗旨,在勘探资产确认上支持成果法(SE)、否定完全成本法(FC)。但此举遭到一些政府部门和中小油气企业的强烈反对。迫于压力,FASB于1979年颁布SFAS25,将FC作为可接受的方法。1982年,FASB又发布SFAS69,制定了油气企业财务报告的披露标准。

英国的油气会计规范并非由英国会计准则委员会(ASB)制定,而是由石油行业会计委员会(OIAC)发布“建议实务”(SORP),再通过ASB认可生效。2001年发布的SORP——《石油天然气勘探、开发、生产与废弃活动》,同样对油气行业的上游活动进行了规范。

国际会计准则委员会(IASC)将油气纳入采掘行业范畴,对采掘行业上游活动的会计处理进行统一规范,2000年发布《采掘行业问题报告》。2004年底,改组后的国际会计准则理事会(IASB)发布了《矿产资源的勘探和评价》(IFRS6),但该准则只涉及勘探和评价支出的会计处理,并未涵盖油气行业上游活动的其他阶段。

## 二、油气会计准则的适用范围

### (一)油气行业单独制定会计准则的必要性

美国、英国和我国都对油气行业单独制定会计准则,而IASB却将油气(行业)纳入矿产资源(采掘业)范畴,制定统一的矿产资源会计准则。

尽管油气资源与其他矿产资源同属递耗性资产,但油气开采活动与其他矿产资源采掘活动有显著差别。首先,油气储量一般隐蔽性强、勘探风险高,而开发相对容易、风险低;

其他矿产资源一般勘探风险低,开发风险高。因此,其他矿产资源企业主要集中精力进行现有矿藏的开发和经营;而油气企业却要花大力气寻找新储量,其勘探成本高、失败概率大。其次,当今世界40%的能源消耗依靠石油,油气工业对各国经济及世界经济都有举足轻重的影响,政治风险很大。再次,国际原油市场一体化程度很高,原油价格波动极大。最

后,油气行业从勘探到商业性开采周期很长、投资很大,使油气行业的风险进一步增大。油气行业的上述风险特征必须在油气企业的财务报告中真实反映,这客观上要求单独制定油气会计准则。此外,油气行业的投资回报率高,对资本市场具有极大的吸引力,大型油气企业也大多是上市公司,油气行业的发展不仅影响国家经济,也涉及广大投资者,因此受到广泛关注,这进一步增强了该行业单独制定会计准则的必要性。

### (二)油气会计准则的适用范围

油气行业从开采到最终消费要经过矿区权益取得、勘探、开发、生产、储运、炼制、销售等过程。其行业的特殊性主要反映在上游活动矿区权益取得、勘探、开发和生产各阶段。而下游活动的储运、炼制、销售过程与一般企业的运输、生产和营销活动性质相同。国际上通常对油气行业上游活动单独制定会计规范,而规定下游活动适用其他相关会计规范,以避免重复规范和准则间的冲突。美国、英国的油气准则都涵盖油气行业上游各阶段的会计处理,不涉及下游活动,也不涉及其他矿产资源行业的会计处理。

总体上看,美国、英国油气准则是适用于整个油气行业上游活动的会计准则,是“以行业为基础的准则”(Industry-based Standard)。相比之下,IFRS6只涉及采掘行业单一阶段的会计处理,即勘探和评价支出的会计处理,是“以作业为基础的准则”(Activity-based Standard),适用范围比较小,存在局限性。其实,IFRS6只是一项过渡性准则,它是IASB迫于许多国家和地区要求企业2005年后采用国际会计准则提供财务报表的压力,匆忙制定发布的。由于时间限制,IASB无法完成采掘行业会计与财务报告问题的完整项目,而只能着眼关键问题。IASB正在进行相关的研究,计划尽快用完整的采掘行业会计准则来取代IFRS6。但是,笔者认为,IASB将油气行业会计准则与其他矿产资源行业会计规范混为一体,并不反映油气行业特征的做法,是值得商榷的。

## 三、油气会计准则的资产计价方法

在油气上游活动的矿区权益取得、勘探、开发、生产四个阶段中,各准则制定机构一般都将矿区权益取得支出、开

发支出予以资本化，将生产支出当期费用化。但是，在勘探费用的会计处理上存在较大分歧。勘探支出是油气会计的焦点，两种对立的方法——成果法(SE)和完全成本法(FC)孰是孰非的争论在会计界持续了几十年至今未果。SE和FC的根本差别在于对未发现探明储量勘探成本的会计处理上，SE将其费用化，FC将其资本化。FC允许企业在不超过储量价值的前提下全部资本化其勘探费用并分期摊销；SE只允许将发现储量的勘探费用资本化，而将未发现储量部分一次性计入当期损益。由于油气企业勘探风险很高，勘探成功概率一般很低，与FC相比，采用SE会使企业当期净收益和净资产大幅减少，对财务报告产生重大影响，对于新设的或处于发展阶段的油气企业来说，由于其勘探活动频繁，所受影响将会更大。

SE和FC反映了准则制定机构对油气行业勘探风险的两种不同考虑，SE强调勘探风险而FC将其淡化。FC将行业最主要的风险隐蔽起来，这与投资者要求客观披露企业风险的需要相矛盾。SE也有缺陷，SE将未发现储量的勘探成本费用化是无可非议的，但发现探明储量而资本化相关金额时，SE却以勘探的实际支出为基础而不是以所发现储量的实际价值为基础，致使资本化成本的金额无法反映油气储量的实际价值，这是问题的根源。FASB在SFAS19研究阶段曾考虑采用“发现价值”或“现值”作为油气会计的计量模式，但由于当时会计环境所限这些方法都被放弃。在当今公允价值广泛运用的会计环境下，抛弃历史成本模式采用公允价值作为油气会计的计量基础是解决“资本化成本与储量价值不相关”问题、提高油气会计财务报告质量的有效途径。

美国和英国当前的油气会计准则都将SE和FC作为可接受的方法，允许企业自己做出选择。但是FASB明显偏好SE，认为它与当前公认的概念框架一致。虽然FASB被迫将FC作为可选方法，但对使用FC的企业提出额外要求：资本化成本必须以估计储量价值为上限，超过部分确认为减值损失。英美国家的油气企业大多为私营企业，采用FC的多为中小油气企业。对于它们而言，放弃FC采用SE其报告收益和股票价格将受到严重影响，进而影响其筹资能力和长期发展。这与英美等能源消耗大国的经济环境和国家政策背道而驰。所以，SE和FC并存是准则制定机构屈从油气工业发展需要和国家经济发展政策所作出的无奈选择。

IASB在IFRS6中没有明确其勘探和评价支出的资本化政策是SE还是FC，但要求主体“在计量时考虑支出与发现特定矿产资源的相关程度”。成功的勘探和评价支出被认为是与发现特定矿产资源相关的，要资本化；失败的勘探和评价支出被认为是与发现特定矿产资源无关的，要费用化。很明显，IASB支持SE否定FC。在油气会计史上，主要准则制定机构对勘探支出资本化政策进行排他选择时都不约而同地选择SE。IASB的做法与国际会计理论界的主流愿望一致。■

(作者单位：浙江财经学院会计学院)

责任编辑 张玉伟

# 国际会计协调 谁主沉浮

刘晓蓉 ■

## 一、国际会计协调乃经济全球化的要求

### (一) 经济全球化与会计差异

世界贸易的飞速发展和全球资本市场的流动将世界经济带入全球化的进程。会计作为国际通用的商业语言，在经济全球化过程中自然扮演着越来越重要的角色，市场的各个参与者也对其提出了越来越高的要求。会计信息已经成为各市场主体达成市场交易的重要媒介，相应地，会计信息质量，特别是会计信息的透明度和可比性的高低也直接影响着市场交易质量的高低，影响着全球资源的有效配置。但世界上大多数国家的会计准则之间存在着不同程度的区别，根据这些会计标准提供的会计信息自然也存在差异，从而影响了这些会计信息的可比性和有用性。而要在国际投资、融资或者国际贸易中经常性地调整各国会计信息之间的差异，又会大大增加交易成本，不利于经济效率的提高和经济的全球化。因此，会计准则的国际协调毫无疑问是经济全球化的必然要求。

### (二) 国际会计协调的需求者

具体而言，会计准则国际协调的主要动力来源于会计信息的使用者、提供者以及监管者。1、面对各国企业对资金的需求，债权人、投资者等资金供应者进行决策时，首先需要了解目标企业的财务状况、经营成果和现金流量，然后在对不同国家财务报表比较分析的基础上作出最优化投资或贷款决策。国际资本的自由流动要求不同国家企业披露的会计信息必须具有可比性。只有这样，债权人、投资者在不同企业的业绩评估过程中才能从客观上消除因会计差异而产生的对外国财务报表的不理解和误解。2、随着近几十年来跨国公司的大量涌现，各国对跨国公司进行管制的要求亦相应提高。然而，由于跨国公司的经营业务纷繁复杂、子公司遍及世界各地且不同国家的会计