【石油观察家】助推油气勘探领域改革的油气会计准则修改探讨

**文** | **刘朝全 陈建荣 夏初阳 苏穗燕**

**摘要：**中国现行的油气会计准则已经不能满足多种所有制资本进入油气勘探开发领域的需要，影响了中国油气行业的进一步发展。为增强油气自主供给和保障能源安全，顺应油气勘探开发领域改革开放的需要，中国应借鉴美国的做法，在会计准则对于勘探支出的会计处理方法的规定上，增加“完全成本法”，与“成果法”并存，允许中小型油气企业自主选择。建议尽快修改中国现行的油气会计准则。

**关键词；**油气会计准则；成果法；完全成本法；油气勘探

**一、中国现行油气会计准则已经不能适应油气勘探领域改革的需要**

近年来，中国油气勘探投入不足，削弱了储量接续能力，储采比持续下降，油气对外依存度不断增加。根据国土资资源部《2016年全国石油天然气资源勘查开采情况通报》，2016年，中国油气勘查、开采投资分别为527.5亿元和1333.4亿元，比上年分别下降12.1%和29.6%，比2007年分别下降14.4亿元和197.4亿元。2016年，中国的石油储采比为12.7（世界平均为50.7），天然气储采比为31.9（世界平均为52.8），与《能源发展战略行动计划（2014－2020年）》提出的到2020年石油储采比达到14～15的战略目标有一定差距。目前，中国2/3原油和1/3天然气的需求依赖进口，随着经济的增长，这一比例势必会继续上升。

为化解国内勘探投入和探明可采储量不足的深层次矛盾，保障中国能源安全，国家有序放宽油气矿权准入，推进油气行业混合所有制改革，鼓励多种所有制资本投资国内油气勘查开发项目。常规油气勘查开发体制改革率先在新疆启动试点，页岩气实行了数轮竞争性招标，但实施效果并不理想。其中一个重要的原因就是现行的油气会计准则有道隐形的“高门槛”，制约了社会资本进入油气勘查开发领域。这道“高门槛”隐藏于油气勘探支出的核算方法，即中国油气会计准则强制采用的“成果法”。一旦勘探失败，巨额的勘探支出作为当期费用，一次性直接冲减损益，不能分期摊销和分散风险，这对企业利润影响较大，仅适合大型石油企业，不适合中小石油企业。

对于中小油气企业勘探支出的会计处理，国际上普遍采用“完全成本法”，即全部勘探支出都应当予以资本化，分期摊销巨额勘探费用，这对企业利润的影响较小，能有效分散企业风险。财政部在2006年编制油气会计准则时，基于当时石油市场主体为三大国有石油公司的情况，将“成果法”作为中国油气勘探支出会计处理的唯一选择，这在当时有其合理性，但在目前已不能顺应油气勘探领域改革开放的大趋势，继续强制使用“成果法”势必会削弱社会资本进入勘探开发领域的积极性，影响中国油气行业的进一步发展。为适应放宽准入的新要求，形成多元主体参与油气勘查开发的新机制，中国可借鉴国际通用的做法，适时修改油气会计准则，增加“完全成本法”，与“成果法”并存。

**二、美国油气会计准则促进美国走向能源独立**

美国是世界上第一个制定油气会计准则的产油国。20世纪60年代早期，美国石油行业以大型垄断石油公司为主体，当时几乎所有的油气企业都采用“成果法”，但没有系统的油气行业会计准则予以规范。1973年，中东阿拉伯产油国对西方国家实行石油禁运；1975年，美国出台了《能源政策与保护法案（EPCA）》，全面禁止石油出口。在双重压力下，美国财务会计准则委员会将油气会计列入日程，于1977年12月发布SFAS No.19，将“成果法”作为唯一的会计方法。SFAS No.19明显忽略了中小企业的经济利益。中小企业处于发展阶段，资金筹集至关重要。采用“成果法”，中小油气公司报告收益和股票价格将受到影响，较低的报告收益和较少的净资产会使企业筹资面临困难，资金短缺将迫使中小型企业减少勘探活动。因此，SFAS No.19的发布引发了激烈的争论和冲突，随后美国财务会计准则委员会和证券交易委员会迫于不断升级的压力，取消了“成果法”的强制性使用，在1979颁布了SFAS No.25，将“成果法”和“完全成本法”作为均可接受的会计方法，沿用至今。

“完全成本法”的应用极大地刺激了美国中小油气企业的发展，促进了它们对上游产业的开发投入，助推美国的能源独立，进一步提升了美国在世界油气资源配置中的话语权。美国第一波士顿公司的研究显示，美国最大的20家上市石油公司几乎都采用了“成果法”；200家大石油公司中，采用“成果法”的公司和采用“完全成本法”的公司数量各占一半；众多的小型油气公司基本上都选用“完全成本法”。另据统计，美国页岩油气产业涉及的8000多家油气公司，有7900余家是中小石油公司，这些中小石油企业大多采用“完全成本法”，少数大型油企采用“成果法”。2015年，美国中小企业的油、气储量分别占美国总体油、气储量的81.9%和88.1%，油、气产量占比分别为82.2%和88.6%。

其他发达国家纷纷效仿美国的做法。英国于2001年发布油气会计准则《石油天然气勘探、开发、生产与废弃活动》，在编制初始就关注到中小油气企业的诉求，将“成果法”和“完全成本法”均作为可接受的方法，允许企业自行选择。加拿大于1990年颁布《石油天然气行业完全成本会计》，确认“完全成本法”在油气勘探、开发和开采活动中的应用。加拿大最近颁布的《2017年财政预算报告》规定，对于探井的钻井和完井支出，由归集于勘探费用、一次性进入损益调整为归集于开发费用、按30%的折旧率摊销。该项调整既是应对低油价的挑战，也进一步扩大了“完全成本法”在油气勘探开发中的应用。

**三、适时修改中国现行的油气会计准则，将产生重大的经济价值**

可借鉴美国的做法，适时修改中国的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》第三章“油气勘探的会计处理”第十三条、第十四条、第十五条，增加“完全成本法”，与“成果法”并存，允许中小油企自主选择“完全成本法”，将所有勘探支出资本化，分期摊销，减少勘探失败对企业利润的冲击，降低油气勘查开发进入门槛，吸引社会资本参与油气勘查开发，这对国家以及大型石油公司、中小油气企业都有重要意义。

一是对国有大石油公司有利。首先，修改现行的油气会计准则后，国有大石油公司可以继续选择“成果法”，其经营业绩和现金流不受影响。通过参股控股进行合资合作的国有大石油公司可选择“完全成本法”，分期摊销勘探支出，减少计入当期费用的勘探支出，增加经营利润和股东分红，提高投资收益，加速现金回流。其次，带动石油全产业链发展。近年来，中国三大石油公司上游投资额整体下滑，2016年上游投资额不足2013年的一半。若修改现行的油气会计准则，将吸引社会资本投资勘探开发领域，带动石油工程技术服务、石油装备市场的发展，有效缓解相关产能过剩的矛盾。再次，有利于大型石油公司矿权有序流转，更好地集中资金实施资源战略。

二是对中小石油企业有利。现行的油气会计准则修改后，中小石油企业可以选择“完全成本法”，这将会增加中小石油企业当期利润及对股东的分红，进而消除中小石油企业进入油气勘探的阻碍和后顾之忧，增强投资者信心，有利于中小石油企业进一步筹融资，激发中小石油企业投资油气上游领域的活力，形成良性循环。

三是对国家有利。根据国土资源部新一轮全国油气资源动态评价成果，中国油气资源总量丰富。石油资源探明程度为34%，处于勘探中期；天然气资源探明程度为19%，处于勘探早期，中国在油气资源上具备稳油增气的物质基础。及时修改现行的油气会计准则，有利于加快形成多元主体参与勘探开发的机制。按未来10年中小油企贡献产量10%～20%保守估计，国内原油年产量将增加2000万～4000万吨，天然气年产量将增加200亿～300亿立方米，原油对外依存度将大幅降低近10个百分点，有利于提升储量接续保障能力。

作者单位：中国石油集团经济技术研究院

文章来源：《国际石油经济》2017年第11期