

对回购合同相关会计处理的思考

李程远^{1,2}(高级会计师), 李振², 葛海明², 罗东坤¹(教授)

【摘要】 伊朗回购合同是当前国际石油合作的主流模式之一,但有关承包商的会计核算方面没有明确的准则规定。本文对回购合同的特点及业务实质进行了剖析,提出运用该合同模式的承包商应该建立三套账务核算体系。随后,本文借鉴国际会计准则及中国会计准则的部分内容,对承包商己方核算体系涉及的关键经济业务的会计处理方法与原则进行了分析,以期为执行国家“走出去”和“引进来”战略且从事类似业务承包商的会计核算工作提供参考。

【关键词】 回购合同; 国际石油合作模式; 建设期; 回收期; 收入确认

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)14-0050-4

回购合同是伊朗独有的且以法律形式确立的国际石油合作模式,业界将其定义为纯风险服务合同。由于制裁等原因,目前执行回购合同项目的仅有中国石油和中国石化两大公司,而且正在进入回收期。在理论界,很难找到专门针对回购合同的有关会计核算问题进行深入研讨的文献。在实务中,接触过或者亲身在回购合同项目工作过的财务从业者也一直在不断摸索回购合同的会计核算问题。国际会计准则(IAS)与中国会计准则(CAS)对此也都没有明确详细的规定。对于强调油藏储量和油气资产所有权或者控制权,以油田勘探开发建设结果为导向的国际石油会计准则而言,由于回购合同自身一些特点的存在,使得直接套用准则变得不现实,从而需要结合对回购合同经济业务实质的剖析,寻找合适的会计政策。

一、回购合同的特点及其业务实质的判断

回购合同是伊朗国家石油公司(NIOC,即业主)与国际石油公司(即承包商)签订的一种有限获利的风险服务合同。在建设期承包商承担全部油田勘探开发费用和建设投资,为项目的开发建设提供资金、装备、技术、招标、管理等全方位服务,完成合同规定的建设工程量,建成所有油气生产设施,达到合同规定的产量目标。在油田建成投产并验收移交后,在有限的回收期内,承包商有权回收移交前经业主审计确认的投资支出、按照实际付出的成本(收付实现制)计算的银行利息及按规定的内部收益率计算的报酬费等。回收方式有两种:一种为业主从项目产出的不超过一定比例的原油销售收入中以现金形式支付给承包商;另外一种为承包商与业主签订原油销售协议,提取与应回收金额等值的原油。

目前,业界已经有很多介绍回购合同合作模式、特点以及主要风险的文献。Binder mann(1999)认为,回购合同兼具

产品分成合同与服务合同的特点,但更类似于服务合同。Van Groenendaal和Mazraati(2006)深入阐述了回购合同的主要特点,介绍了经济评价方法,分析了伊朗国家石油公司的主要风险。Marcel(2006)分析了回购合同的主要条款,与产品分成合同进行了对比。Shiravi和Ebrahimi(2006)介绍了回购合同自1974年以来的演变历程,并讨论了回购合同主要条款以及业主的主要风险。Ghandi和Lin(2012)建立了伊朗离岸Soroosh及Nowrooz油田的动态最优优化生产模型,发现业主并未实现累积产量最大化的目标。Ghandi和Lin(2013)对回购合同的主要风险因素进行了详细分析。

在建设期,承包商需要承担合同规定的工程期、投资上限、工作量、产量目标等的所有相关风险。任何一项指标达不到合同要求,承包商的报酬收益率就会被下调,甚至可能因完不成开发建设任务,承包商根本无法进入回收期,从而所有投资变为沉没成本。在整个建设期,承包商完全以业主的名义进行所有的采购、建设等开发活动,所有产出成果的所有权归属于业主,因此,不论承包商是否可以完成建设期的所有任务进入回收期,合同区块内所有的钻井物资、物料、井及相关地面设施、中央处理站、管线等资产都归业主所有。

上述特点使得回购合同与一般的建设合同或者建设经营移交方式(BOT)、建设移交方式(BT)等都存在不同,无法完全按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和费用。例如,在移交前,承包商需要明确回购合同收入确认的条件,“收入金额可以可靠计量”以及“与合同相关的经济利益很可能流入企业”的标准较难确定实现。即使在移交后,由于稳产目标与收益率时时保持挂钩、承包商对油田设施的质量保证等因素,油田没有产出或者油田设施出现问题,业主就会拒绝向承包商支付全部或者部分回收款项,从

而与合同相关的经济利益很可能不能流入企业或者流入金额较难确定。业主对建设期所有活动都有监控权和审批权,因此移交前承包商拥有的所谓操作权,与一般意义的国际石油行业的操作权有本质的区别,合同期内所有重大生产经营活动的最终决策权均在业主。

综上,回购合同为业主提供了一种将所有风险转移给承包商的架构设计,从而拥有最大的经营杠杆和财务杠杆。而承包商基于自身商务运作能力、技术实力、资金、一体化优势等资源能力,自愿承担所有风险和业主设置的层层限制而实施风险投资。在建设期,承包商以业主的名义按照业主批复的技术开发方案和商务方案进行垫资、代管等一系列活动,而没有获取任何合同规定的对价作为补偿的权利。进入回收期之后,承包商获取的是在油田生产经营的一定期间内向业主回收代垫资金和收取合同规定收益的权利,但收取的金额是不确定的,且该权利与油田的生产捆绑在一起,并不构成一项无条件收取现金的权利。

二、会计核算账务体系的建立

实务中,对于某个特定的回购合同项目,以项目(或油田区块)为单位,应该建立至少三套会计核算账务体系,来满足不同的管理需求。第一套是承包商按照回购合同规定及业主批准的会计科目结构建立的项目石油成本核算体系,合同约定的记账本位币为美元;第二套是按照当地税法要求,遵循伊朗会计准则编制的承包商经济业务的核算体系,记账本位币为伊朗官方货币里亚尔,主要用途为满足当地年度财务报表审计及税务审计需要;第三套账务应该为承包商为满足己方管理需求按照国际会计准则或者国内会计准则建立的核算体系,记账本位币为美元。

需要特别说明的是,第一套账务体系实际上是承包商代替业主记录有关经济业务的账务体系,该套账务体系既受回购合同及会计程序的制约,为履行合同服务,又要为核算承包商的收益服务。回购合同规定有明确的会计程序,对石油成本的定义、分类、是否有上限进行了详细的说明。不同的成本类别关系到不同的回收方式与回收次序,资本性成本与非资本性成本是计息与计酬的基础,采用分期等额的回收方式;而操作成本与生产支持成本采用当期发生下期回收的方式;当期不能全额回收的成本计息并结转至下期回收。回购合同不同于其他合同模式的特点在于,合同规定了两种计量模式,即权责发生制与收付实现制。成本审计和回收的基础都是以收付实现制下确认的石油成本为基础,将付现的石油成本作为现金流出,将回收的石油成本、银行利息及报酬费作为现金流入,由此来计算整个项目的内部收益率。权责发生制与收付实现制两种模式下核算的石油成本的主要差异包括不得计入收付实现制的汇兑损益以及权责发生制下预估的已实际完成但未完成入账的工程量价值。

第二套账务为当地法定要求的会计账务。每个会计年度

终了的4个月内,承包商须进行纳税申报并申明税务审计开展方式。如计划通过税务局认可的第三方进行审计,须提交相关合同。在完成纳税申报后3个月内,承包商须向税务局提供年度财务审计报告及税务审计报告,以此确定承包商是否严格遵守伊朗直接税法及其他税法规定,完成了按时足额缴税的义务。在建设期,主要涉及预提税、个人所得税等的计缴,进入回收期后,主要涉及企业所得税以及增值税等的计缴。近几年,伊朗国内通胀压力巨大,里亚尔存在持续贬值的趋势,正确使用折算汇率记账以及正确处理恶性通货膨胀对承包商计缴税款、损益等的影响成为第二套账务核算应关注的重点。

第三套账务为承包商核算建设期风险投资以及进入回收期后有关经济业务的账务,作为承包商出具中国会计准则或者国际会计准则财务报告的基础,用于计算实际的会计报酬率。

三套账务有各自的用途,但三套账务之间也存在密切的对应和钩稽关系。这三套账务中,第一套以回购合同为基础,主要体现的是历史成本的概念,记账原则比较清晰。第二套账务适用伊朗会计准则(与国际会计准则基本趋同),但对回购合同并无明确指导意见,由此带来承包商纳税申报的困扰。第三套账务的编报,无论是国际准则还是中国会计准则,均无相关指导意见,各公司会计政策也有所不同。本文的研究适用于第二及第三套账务。在实务中,为了提高效率,第三套账务可以以第一套账务中的权责发生制账务为基础进行编制,月末将第一套账务中的有关余额转入第三套账务对应的科目,并根据第一套账务和第三套账务的关系,编制少量账务处理凭证即可。

三、建设期主要业务的会计处理

回购合同有显著的阶段性特点,根据每个阶段承包商与业主承担的风险不同,可将其划分为建设期和回收期两个阶段。如果一个回购合同涉及不同的产能建设阶段,则每个阶段可分别划分为建设期和回收期进行核算。在不同的开发建设期间或者阶段,承包商与业主的权利义务不同,承包商应以回购合同的业务实质为基础,确定具体经济事项的核算原则。

1. 建设期投资的初始计量。如前文所述,承包商在建设期不能按照有关准则的完工百分比法或类似方法核算成本收入。在建设期实际上是以石油天然气开发、开采等活动为载体,承包商自愿进行的一项风险投资,在投资的过程中,承包商放弃了所有建设期成果的所有权或者控制权,且最终投资回报也与建设期开发的石油区块的产出结果关联在一起。由于建设期投资会使承包商在进入回收期以后的会计年度内受益,且回购合同也赋予建设期投资作为计算投资回收金额的基数,承包商在建设期按照报业主批准的投资计划,在满足以下条件时,发生的支出(权责发生制下)应暂时作为资

本性支出,使用“油气开发支出”科目进行归集。

在4~6年的建设期内,承包商无法准确预测整个风险投资的最终结果,即是否可以、何时可以进入回收期以及可以获取的回报金额。即使如此,承包商基于掌握的地质情况、目前的技术条件和商务运作情况等,可以预计承包商很可能完成所有建设期任务而进入回收期。

在建设期,承包商认可的业主审计剔除的投资成本应该在剔除的当期计入当期损益,贷记“油气开发支出”科目。建设期及以后回收期发生的,因承包商责任导致的任何罚款、罚息等,应于发生的当期计入当期损益,不应记入“油气开发支出”科目。

承包商在建设期中因资金周转等原因向银行借入款项,发生的借款费用符合《企业会计准则第17号——借款费用》规定的资本化条件的,应当计入油气开发支出。不符合资本化条件的,应在发生时计入当期损益。但需要特别说明的是,在回购合同的第一套账务中,借款费用不允许计入石油成本。

2. 建设期投资减值准备。承包商应当至少于每个会计期末以回购合同(或者开发建设合同区域)为单位对油气开发支出进行检查,如果有证据或者迹象表明回购合同项下油气开发支出项目已经发生了减值,应当计提油气开发支出减值准备,计入当期损益。由于减值迹象或者证据一般不可逆转,根据《企业会计准则第8号——资产减值》确认的减值损失不能转回。

可以参考作为油气开发支出减值的迹象或者证据包括:

①承包商预计不能在规定的合同期内完成规定的工作量,部分资本性支出不能回收;②承包商预计投资总额会超过合同规定的投资上限,超过部分的管理费用无法回收;③承包商预计进入回收期后无法达到规定的产量目标,甚至产出的原油无法弥补已经发生的资本性支出;④油田产出原油的价格非正常大幅下跌,以至于产出的原油价值无法弥补已经发生的资本性支出;⑤承包商基于最新的技术条件和商务运作情况等现实,预计无法完成合同规定的义务从而无法进入回收期;⑥其他导致承包商无法正常回收建设期投资的情形。

油气开发支出的可回收金额可以采用公允价值减去处置费用的方法进行确认,公允价值为今后可以回收的金额,按照合同规定进行测算,处置费用可视同为零。如果出现提前终止合同,承包商不能进入回收期等情况,承包商应在该情况出现的时点,将油气开发支出的账面价值与预计可回收投资的差额,全额计入资产减值损失。

3. 建设期投资的结转。当回购合同到达移交的时点,表明承包商可以在一定程度上预测整个风险投资的最终结果,且获取了附条件的收取代垫投资款项及报酬的合同权利,所附条件主要与回收期间的稳产义务关联。在不能满足稳产义务的情况下,收款权利的对价金额会被调整。在这个时点,应将油气开发支出及其减值准备结转,计入长期应收款,而不

是油气资产或者固定资产。

这样做的原因,除建设期承包商投入属于垫资的业务实质外,还包括:①伊朗宪法及石油法有明确规定,并且回购合同并没有赋予承包商在任何阶段对油田开发成果的所有权或者控制权;②油气资产是指油气田企业所拥有或控制的井及相关设施和矿区权益。尽管准则规定在产品分成合同中成本回收直接依赖于油气储量的其他设施也作为油气资产核算,但必须注意的是,产品分成合同一般有20~30年的合同期,在这样长的时期内,承包商实际上享受了油气资产带来的所有或者绝大部分经济利益,并且采出的油气储量也占可采储量的较大比例,可以说,承包商实际上控制了油气资产,从而符合油气资产的定义。但对于回购合同,无论是回收期年限还是可以获取的产量,都无法表明承包商享受了油气资产带来的大部分经济利益,或者拥有油区井及相关设施的控制权。

四、回收期主要业务的会计处理

1. 回购合同收入的确认原则和时点。承包商在建设期的投资是一种风险投资,但并不是股权投资或者债权投资,而是国际石油公司作为承包商进行国际石油市场开发运作的一种正常生产经营活动的集合,因此,回收期的经营成果应作为收入而不是投资收益核算。进入回收期以后,承包商应当参照《企业会计准则第14号——收入》确认与整个回购合同期间相关的收入和费用,并分别核算每个回收会计期间的会计收益。

回购合同中确认每期回收金额的程序一般为:

(1)承包商与业主组成的联管会根据资本成本投资上限及预计的回收年限,以合同规定的内部收益率为已知参数,测算每期回收的石油成本以及承包商获取的利息和报酬。

(2)进入回收期后,每个季度承包商与业主组成的联管会或提油分委会对上个季度的实际产量、当季的预计产量以及下季度的预测产量进行审批。

(3)产量数据符合合同规定的情况下,承包商向业主(或联管会)提交一系列成本回收报表,列明上季度实际、当季预计、下季度预测的回收金额、石油成本摊销金额等信息。

(4)依据业主或者联管会批准的回收报表,承包商向业主提交下季度回收金额或者折算的提油量信息。

(5)承包商在下一季度获得批准的现金补偿或者以伊朗官价折算为原油提油权作为补偿。

对于回购合同,财务人员在确认收入时需要收集更多的信息,根据风险转移程度做出正确的职业判断。根据一般的收入确认原则,应该在产量数据符合合同规定得到确认,且业主或者联管会根据产量数据批准回收金额或者提油量表的时点确认收入,表明满足与合同有关的风险报酬已经完全转移、收入的金额能够可靠地计量且相关的经济利益很可能流入企业等条件。

2. 长期应收款的按期冲销。由于项目的现金流量模型是以收付实现制数据为基础,而会计核算是以权责发生制为基础,两种核算制度存在一定的差异。每期确认可回收金额后,需要计算回收金额中包含的建设期投资即长期应收款的金额,冲销这部分金额后的差额,计入当期收入。即每次收到的款项包括四部分:历史成本回收、合同规定的利息收入、报酬费及其他期结转的应在当期冲销的成本(包括有限的短期操作费、生产支持费及企业所得税等)。所有回收的成本均冲减长期应收款而不计入收入,成本之外的银行利息及报酬费为确认的当期收入。《企业会计准则第27号——石油天然气开采》规定的对油气资产计提折耗的产量法,比较符合油气资产价值损耗的特点,但计算折耗率的前提是矿区累计的每期实际产量与矿区探明可开发经济可采储量大体一致,这样能实现油气资产价值摊入生产经营期间成本的意图。回购合同下,回收期累积的原油产量占整个矿区探明可开发经济可采储量比例有限,因此不适合直接套用该法计算每期应冲减的长期应收款。

每期冲销的长期应收款金额(回收的成本部分)的计算方法有两种:

第一种为直线法,即将长期应收款在预计的回收期内等额冲销。在回收期最后一年,需要根据合同规定的调整机制调整最后一年每季度应冲销的长期应收款金额。这种方法计算简单,在整个回收期稳产、每期回收金额变化不大、回收模式没有较大变动等情况下适用。

第二种为根据每期回收的金额占预计总回收金额的比例,乘以长期应收款余额的方法计算。这种方法可以反映每期回收总金额与冲销长期应收款的配比关系,而且在预计总回收金额出现变化时,不需要进行特别调整。在合同双方临时调整回收模式导致每期回收金额波动较大的情况下适用。

3. 不同回收方式的收入核算。以现金作为回收方式的核算比较简单,在收到现金后,冲减应收账款。在以提取等值原油作为回收方式时,应该将整个过程划分为业主以油品抵偿回收款和承包商进行油品销售两个步骤,分别进行核算。首先,业主以油品抵偿回收款,在承包商提取原油装船后,形成承包商的存货,并冲销当期应收账款。其次,承包商进行油品销售具体操作时,存在两种情形。一种为承包商提取原油后自行销售;一种为承包商提取原油后,委托原油贸易商进行代销。可以参考企业会计准则要求,根据具体的合同规定,在符合收入确认的条件下,确认原油销售收入,同时结转成本。原油销售过程中产生的船只租赁、港口费用、保险、代销佣金等支出计入期间费用。

由于伊朗整体的经济风险较大,具体到回购合同的执行也存在较多不可预计的变数,承包商应重点关注应收账款价值的估计,当出现迹象表明债权不能收回或者价值减损时,应及时确定当期的资产减值损失。

4. 所得税还原。根据合同规定,承包商有缴纳所得税的义务,但实际缴纳的所得税由业主承担并于承包商缴纳的下一个回收期回收,因此,这部分实质由业主承担的所得税应还原为承包商的收入。承包商在完成所得税汇算清缴后,应借记“应收账款”科目,同时贷记“承包商收入”科目。

5. 回收阶段增值税处理。伊朗增值税法与我国增值税法的主要规定及计缴方法相似。目前对回收阶段增值税税基存在争议,伊朗国家石油公司与税务机关仍未达成一致。

按照伊朗增值税法规定,对外开具发票时,应该以发票总额为基数计算销项增值税,因此税务机关倾向于以回收总额为税基。伊朗国家石油公司希望以银行利息及报酬费为税基,甚至认为无须缴纳增值税。对承包商来讲,由于其没有增值税进项税额可抵扣,所有销项税额均直接汇缴税务机关。在执行回购合同时,回收阶段承包商收取的金额包括成本回收、银行利息及报酬费。其中成本部分发生在建设期,应予支付的增值税部分已经完成,且形成了伊朗国家石油公司增值税进项税额。因此如在回收阶段再次就该部分成本向伊朗国家石油公司收取增值税,一是不符合增值税作为流转税的一般特点,二是对其形成重复的增值税进项税额,是额外的现金流支出。在伊朗国家石油公司与税务机关出具明确的指导意见前,承包商应督促双方尽快出具明确意见并严格执行,最起码应获得业主同意承担增值税缴纳风险的承诺,以降低或者规避己方的税务风险。

6. 其他经济业务。回收期的其他经济业务可以参照一般会计准则处理,如承包商在回收期发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费等计入财务费用,一般管理性支出计入管理费用等。

五、结论与展望

回购合同是一种特殊的国际石油合作模式合同,但没有详细的会计政策可遵循。对其具体会计核算以及财务列报问题的研究存在一定的紧迫性和必要性,同时也可以补充有关会计准则规定,指导执行“走出去”和“引进来”战略的从事类似业务承包商的财务工作。回购合同各种会计要素的确认、计量和列报直接影响承包商实际收益,因此在商务运作中非常关键。为了完整、真实地反映承包商运作过程中的财务状况和经营成果,还需要考虑如何解决不同账套下包括权责发生制核算和收付实现制核算之间的差异、关键会计要素确认和计量的差异、税务核算与企业会计核算的差异等问题。

主要参考文献:

Marcel V.. Oil Titans: National Oil Companies in the Middle East [M]. Washington D. C.: Brookings Institution Press, 2006.

作者单位: 1. 中国石油大学(北京)工商管理学院,北京 102249; 2. 中国石油伊朗公司,北京 102249