

# 我国会计标准与 国际财务报告准则的差异分析



武汉大学 廖洪(博士生导师) 南京大学 张娟(博士)

**【摘要】** 会计标准与国际接轨是我国会计改革的目标。为此,要认真研究我国现有会计标准与国际财务报告准则之间的差异,尽快地实现趋同。对于尚不能趋同的部分,也应积极争取国际会计组织的理解。本文就我国会计标准与国际财务报告准则之间的差异及其协调对策进行研究。

**【关键词】** 会计标准 差异 国际协调

我国制定会计标准的过程始终是与国际财务报告准则的发展联系在一起的,在20多年的会计改革历程中,我国一直以积极的姿态促进会计标准的国际协调,成效有目共睹。2006年,我国新颁布的会计准则实现了与国际财务报告准则的极大趋同,有些学者甚至认为我国会计标准与国际财务报告准则基本上已是大同小异。但是,如将两者作进一步对比仍然可以发现它们之间存在的一些差异,而且这些差异也因近年来我国会计准则和国际财务报告准则的多次修订而有所变化。所以,本文首先选取几家上市公司,对会计标准差异进行了实证案例分析,然后从会计标准的属性出发,对会计标准差异进行剖析和分类,由此提出我国处理会计标准差异的基本思路。

## 一、案例研究

我国B股市场为会计标准差异的实证研究提供了基础,已经有大量丰富的文献从各种角度对我国B股市场进行了总体考察,本文的实证方法是选取几家典型的上市公司进行案例剖析,这可以让我们更清晰地看到会计标准差异对我国企业的具体影响。

### (一) 样本选取

从历年数据统计来看,两种会计准则下净利润差异度[这里差异度=(国际财务报告准则下的金额-我国会计准则下的金额)/我国会计准则下的金额,以下净资产差异度类似]远远高于净资产差异度。例如,2001年会计报表净利润差异度和净资产差异度分别为86.04%和6.46%,2002年分别为39.09%和4.09%。而且与资产负债表相比,我国社会各界对利润表更为关注,所以本节以两种会计准则下净利润差异度为依据来选取样本公司,对形成其净利润差异的主要因素加以考察。研究的时间选取2001年、2002年和2003年,这是因为国际财务报告准则自2001年开始正式取代国际会计准则,而我国《企业会计制度》也于该年度正式实施,所以选取这三年的数据进行对比分析更具有现实意义。我们着重关注以下三类共6家净利润差异度较大的公司。

**1.净利润差异度显著为正。**东贝B股(900956)和氯碱B股(900908)2001年的净利润差异度明显为正,分别是8.76%和25.7%;2002年两家公司的净利润正差异度进一步显著提高,

分别高达453.32%和447.93%。

**2.净利润差异度显著为负。**轮胎B股(900909)和沙隆达B股(200553)的净利润负差异度十分明显,2001年分别为-1 556.3%和-299.26%,2002年分别为-212.81%和-38.68%。

**3.净利润差异度正负变化较大。**阳晨B股(900935)和二纺B股(900902)在2001年和2002年净利润差异度的正负变化最为显著。在这两年中,阳晨B股的净利润差异度分别为-388.69%和37.66%,二纺B股的净利润差异度分别为122.75%和-429.07%。

### (二) 案例剖析

下面将对这6家上市公司进行细致分析,找出两种会计准则下净利润差异的调整和导致净利润差异的主要因素。

**1.东贝B股和氯碱B股。**东贝B股2001年、2002年和2003年税后利润存在的差异主要是因国际财务报告准则将接受捐赠和债务减免作为损益处理所造成的,其影响金额见下表。另外,固定资产折旧的计算标准不同造成2001~2003年每年的股东权益减少2 311 000元。

东贝公司调整项目金额表 单位:万元

| 项目     | 年度        |           |         |
|--------|-----------|-----------|---------|
|        | 2001      | 2002      | 2003    |
| 接受捐赠   | 82 000    | 254 000   | 254 000 |
| 债务减免   | 1 969 000 | 5 165 000 | 244 000 |
| 少数股东权益 |           | -437 000  | -17 000 |

氯碱B股2001年的调整项目中,短期投资跌价准备、住房周转金处理及固定资产清理和转销使得净利润分别调增113 280 000元、935 470 000元和204 890 000元,抵销了固定资产及在建工程减值对净利润的调减额1 168 040 000元,使得2001年在国际财务报告准则下的净利润略高于在我国会计准则下的净利润。2002年的利润调增,一是来自固定资产的评估增值和有关折旧费用,这一项目的金额为15 063 000元;二是B股比A股短期投资多计提跌价准备和出售资产给控股公司后拨回的准备,这对利润的影响额高达15 760 000元,在我国会计准则下转至资本公积,而在国际财务报告准则下计入本年利润。

另外,对若干联营公司改用会计制度而产生的盈亏,按我国会计标准对其采用追溯调整法,而国际财务报告准则将其计入本年利润,这也调增了净利润。2003年净利润调增中仍有2 131 000元来自冲减固定资产的评估增值和有关折旧费用。而且,债务重组产生的收益16 721 000元在我国会计标准下计入资本公积,在国际财务报告准则下则将其计入了当期收益。

**2. 轮胎B股和沙隆达B股。**在轮胎B股2001年的调整项目中,房屋、厂场、设备及在建工程的减值准备,合并子公司损失,兼并商誉一次性摊销对净利润的调减额分别为182 937 000元、99 506 000元和108 806 000元。在2002年的调整项目中,合并附属公司的亏损对利润差异的影响较大,高达156 248 000元。这是因为,在我国会计标准下,如果被投资单位发生亏损,投资企业应该按照持股比例分担亏损,并冲减长期股权投资账面价值,以长期股权投资的账面价值减记至零为限,未确认的亏损分担额在编制合并会计报表时在资产负债表和利润表及利润分配表中确认为未确认投资损失;而国际财务报告准则要求全部列入当年损益表,列为投资损失。笔者发现,合并会计准则方面的差异在2003年对轮胎B股净利润的调整上也很明显,其中合并附属公司的亏损共计92 197 000元,由于合并企业海华公司破产清算退出合并而转回上年已确认的亏损也高达151 219 000元,致使2003年在国际财务报告准则下的净利润为127 985 000元,大于在我国会计标准下的76 186 000元。另外,资产置换和关联交易差价在我国会计标准下计入资本公积,而在国际财务报告准则下计入本年损益,在2002年和2003年对净利润的影响额分别为65 776 000元和12 542 000元。

沙隆达B股会计报表调整主要来自于出于谨慎性原则提取的各项准备,包括不动产、厂场和设备减值准备、坏账准备和长期投资减值准备,上述三项准备项目2001年在国际财务报告准则下比在我国会计标准下分别多提取4 666 000元、12 978 000元和15 200 000元。另外,2001年和2002年对闲置的不动产、厂场及设备补提的折旧分别为3 878 000元和4 187 000元。2003年,从会计报表中可以看到上述项目不再调减净利润。

**3. 阳晨B股和二纺B股。**阳晨B股2001年的调整项目主要是确认房产、机器及设备固定资产减值准备的时间性差异,使在我国会计标准下的利润调减18 950 410元,同时住房周转金使得净利润调减1 816 420元。另外,基于谨慎性原则所提的准备和开办费摊销累计使净利润调减1 771 000元。2002年的调整项目主要是其他应收款冲销,使净利润调增2 034 000元。2003年这些项目的影响消失,两种会计准则下的净利润达到一致。二纺B股2001年的调整项目较多,使净利润调增的项目主要是冲回已计提的坏账准备和存货跌价准备,各为15 636 000元和25 723 000元;2002年仅“以前年度未使用的固定资产折旧”这一项目就使得净利润调减42 154 000元,而该年度二纺B股在我国会计标准下的净利润只有9 002 000元,由此导致2002年的净利润差异度高达-429.07%。

### (三) 初步结论

从上述净利润差异的分析来看,2001年住房周转金项目

对氯碱B股和阳晨B股的净利润调整影响较大,这是因为2001年1月7日财政部印发了《企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定》,要求企业从2001年开始取消“住房周转金”科目,其余全部调整2001年的年初未分配利润,并按规定冲销有关所有者权益项目。当然,在2001年以后,这一项目就不再产生调整影响。

除此之外,笔者发现:①调增净利润的项目,主要是债务重组和关联方交易的收益,因为该金额在我国会计标准下应计入资本公积,而在国际财务报告准则下计入当年收益;②调减净利润的项目,2001和2002年主要表现为各项资产减值准备和闲置固定资产的折旧,当然随着我国借鉴国际财务报告准则,对固定资产和存货等准则进行了修订,在2003年的会计报表中这些项目的调整就不再重要;③合并附属公司的范围差异对轮胎B股的净利润调整影响很突出。

另外,笔者又对2001年净利润差异度几乎为零的B股公司进行了简要考察,它们分别是东电B股(900949)、深基地B股(200053)和宁通信B股(200468),这三家公司在2002年的净利润差异度分别只有1.1%、0和6.3%,吉林化纤B股(000420)、中鲁B股(200992)、深本实B股(200041)三家公司2001年和2002年的净利润差异度也较小,都在1%以内。通过详细分析这些公司的财务报告,笔者发现除了东电B股是由于项目的增减调整相互抵销外,其余公司都是因为净利润调整项目很少且金额很小或根本就没有调整项目,前者如深基地B股、中鲁B股和深本实B股,后者如吉林化纤B股和宁通信B股。但是从关联方交易来看,这些公司的关联方交易注释中,存在按我国会计标准应计入资本公积的关联交易差价。例如,在中鲁B股2001年的财务报告中,关联交易差价及股权投资准备使资本公积增加10 823 839元,但在其将我国会计标准下的净利润向国际财务报告准则调整的项目中却没有相关反映。

同时,在有关对东方航空和南方航空的财务报表分析中也发现这一点。例如,东方航空有“商誉摊销、负商誉摊销”的差异调整,这是由于境内外企业合并的购买法与权益法的差异导致的。而南方航空也有不少子公司、合营企业、联营企业,却没有出现这项差异。这些不一致在一定程度上说明目前B股上市公司的财务报告还未充分、真实地反映全部的会计标准差异,也说明我国B股上市公司按照国际财务报告准则编制的财务报表数据值得推敲。

根据中期报告的文献综述,相关实证研究的结论主要分为两类:一是国际财务报告准则下的净利润或净资产低于按我国会计标准编报的数值。这一结论仍然成立,因为在信息不对称情况下,上市公司存在“机会主义”和“道德风险”倾向,一般会利用信息上的优势地位尽可能提供有利于自己的信息,这样按国际财务报告准则报告的真实数值只可能更低于现在实际列示的数值。二是国际财务报告准则的相关性低于我国会计标准的相关性,这一结论可能由于统计数据的真实性不足而需要进一步证实。

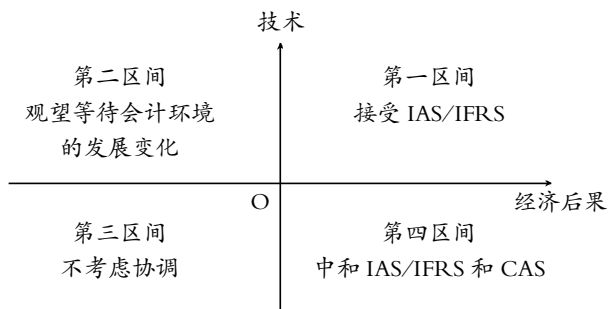
## 二、会计标准差异的分类和基本协调对策

最近,国际会计准则理事会(IASB)发出多项新的IFRS及对多项IAS做出修订。这些新规则与我国现行的会计标准存在许多差异。造成会计标准差异的原因是多方面的,主要的

原因还是会计环境的不同。从会计环境来说,我国当前的会计环境与国际财务报告准则基于的会计环境有较大的差别,这是导致我国会计标准与国际财务报告准则之间差异的主要原因。例如,我国社会主义市场经济还处于初级发展阶段,市场体系尚不完善,法律制度不够健全,缺乏充分和公开的市场竞争环境,公允价值的获取和使用也就存在较大的难度;关联方交易极为普遍,将关联企业间的非正常交易收益计入当期利润会成为利润操纵的一种手段;会计人员总体素质不高,过多依赖会计职业判断难以保证会计信息质量。

针对上述会计环境差异,已有的观点是:①对环境差异不大或者与环境关联度较小的会计标准差异尽量协调;②对会计环境存在明显不同或会计环境关联度较大的会计标准差异尽量保留;③某些会计标准差异虽可以消除,但我国会计人员对交易事项存在的不同判断易导致实务上的差异。上述按照会计环境对会计标准进行的分类和处理方式需要进一步进行详细说明。以下从会计标准的属性出发对此加以分析。

会计标准本质是一项制度安排,这种制度安排的内容有“技术性”要求,实施结果会有“经济后果”表现,并由“经济后果”产生“政治程序性”。在我国,会计标准的政治程序性问题较为容易解决,因为我国政府制定会计标准的主体模式保持了会计标准的权威性,而且政府通过给予经济后果为负的利益集团部分补偿,从而形成“卡尔多”均衡,以此可以解决政治程序中的博弈问题。何况从有关调查的结果看,国内会计标准的制定中,还没有太多来自多方利益集团的政治游说。那么,作为会计标准制定主体的政府可以作如下最基本的构思和设想:如果国际财务报告准则质量高于我国当前的会计标准,或者存在总体经济后果为正的部分,是可以考虑协调



**会计标准差异的四区间模型**

的;如果这两个条件都不能满足,则就应拒绝国际协调,而保持我国的会计标准不变。我们可以通过模型来展开对这一构思的讨论,如下图所示:

在第一区间的部分,可以直接接受国际财务报告准则;在第二区间的部分,可暂时持观望态度,待会计环境转变能够产生正经济后果时再采取协调策略;在第三区间的部分,坚持不协调策略;在第四区间的部分,采取中和或局部修改的方式进行国际协调,以既实现部分经济后果为正又不至于降低我国会计标准的质量。下面根据这种思路对会计标准差异进行分类,当然这只是运用“四区间”法对部分会计标准差异的举例分析,其余会计标准差异可以采取类似的

判断方法。

1.在第一区间的差异。首先,国际财务报告准则对中期财务报告的要求是披露内容翔实、格式可以简化,从对企业会计行为更为规范和提供的会计信息更充分来看,这比我国会计标准更为合理,是可以直接采纳的。其次,在存货计价方法上,国际财务报告准则禁止采用后进先出法对存货成本进行计量,这减少了会计备选方案,可以增强会计信息的可比性,而且在目前我国通货膨胀趋势明显的情况下对防止企业减少账面净利润进而减少政府的税收有一定积极作用。再次,在借款费用的资本化上,我国会计标准要求资本化的借款费用应与资产实际支出挂钩,但实践证明这不符合成本效益原则,因而可以采取国际财务报告准则的专门借款费用全部资本化的处理方式,这样还可以减少会计核算和审计的复杂性。

2.在第二区间的差异。首先,对于递延税款的调整,国际财务报告准则只允许采用纳税影响法中的递延法,而我国的备选方法过多,实际中绝大多数企业采用应付税款法,这不能真实反映企业的资产负债情况,但从递延法增加了企业会计人员调整会计报表和审计人员审核报表的烦琐和复杂程度来看,要求只能采用递延法的经济后果为负。对此只能通过提高会计人员和审计人员的技术水平或者开发和完善相关会计处理软件来减少相应的负面经济后果。其次,涉及到公允价值的一些差异,如要求债务重组中债权人接受的抵债资产以公允价值计量等。从理论上讲,由于以公允价值计量能更真实反映企业的财务状况和经营成果,所以公允价值计量是一种高质量的计价方法,但是受我国市场经济发展初级阶段的局限,目前公允价值还难以判断和获得,所以需要等待市场发展的逐步成熟。

3.在第三区间的差异。首先,由于我国特有的土地管理办法,显然不能像国际财务报告准则允许的那样将土地作为投资处理。其次,我国规定的借款费用资本化的范围比国际财务报告准则要窄,只允许固定资产和房地产开发企业的房地产实行借款费用资本化,如果采取国际财务报告准则的宽范围资本化,则容易导致资产虚增,也增加了报表审核的工作量。再次,已关停并转、宣告破产或根据程序进行清理整顿、非持续经营的股东权益为负数的子公司,如果按照国际财务报告准则将其纳入合并范围,会引起合并会计报表中净利润的异常变动,如上述轮胎B股对子公司不再具有控制能力,将其纳入合并会计报表范围是不必要的。

4.在第四区间的差异。首先,对关联企业会计处理的规定,可采取国际财务报告准则“不具有商业实质”的说法,对具有商业实质的关联方交易可以采取国际财务报告准则的处理方法。对国际财务报告准则要求披露所有关联方交易的规定,可以在与IASB的协调下,要求在国际财务报告准则中保留豁免条款或认同我国的豁免规定。

#### 主要参考文献

- ①冯淑萍,应唯.我国会计标准建设与国际协调.会计研究,2005;1
- ②刘玉廷.论中国会计国际协调.商业会计,2005;1
- ③郭道扬.论统一会计制度.会计研究,2005;1