

看我国会计准则与国际财务报告准则趋同

——基于2006~2009年A+H股上市公司报表的分析

王天东 赵菲

(浙江农林大学经济与管理学院 浙江临安 311300)

【摘要】 本文以2006~2009年A+H股上市公司为样本,在比较中国企业会计准则与国际财务报告准则内容差异的基础上,采用按两套准则编制的净利润差异值和净资产差异值作为两套准则的趋同程度的度量指标进行分析。分析发现,中国企业会计准则与国际财务报告准则的趋同度在逐年提高。

【关键词】 中国企业会计准则 国际财务报告准则 趋同

会计准则国际趋同已经成为全球共识。我国会计准则国际化进程中以国际会计准则/国际财务报告准则为标杆,经历了接轨、协调、趋同的历程。我国2007年1月1日起在上市公司实施的新企业会计准则,除了在关联方交易的披露、资产减值损失的转回和企业合并等较少方面与国际会计准则存在一些差异外,其他内容已经趋同。会计准则内容的协调与趋同不等于会计准则实施的趋同,形式上趋同不等于实质上趋同。王建新(2005)分析指出,我国A+B股上市公司在中国企业会计准则与在国际财务报告准则下的盈余质量不存在显著性差异,从国际化进程来看,两种准则体系下盈余质量差异的绝对值变化显著且逐年减少,说明了中国企业会计准则国际化改革形式上的协调促进了实质上的协调。王华、刘晓华(2007)选择以A+B股上市公司的净资产差异作为研究对象,分析了我国会计准则的国际趋同情况,即A+B股上市公司的净资产差异从总体上看具有逐渐缩小的趋势,说明我国会计准则的国际协调取得了实质性成果。

笔者选取21家同时按中国企业会计准则和国际财务报告准则编制财务报告的A+H股上市公司为研究对象(截至2009年年底,A+H股上市公司共有62家,其中41家由于未按国际会计准则编制财务报告、境外数据未披露以及上市未满四年等原因被剔除),通过计算2006~2009年按两套准则编制的净利润差异程度和净资产差异程度来分析我国会计准则的实质趋同程度。

一、基于净利润差异的趋同分析

1. 净利润差异的年度趋势分析。将样本按年度统计其分别按照国际财务报告准则编制和按中国企业会计准则编制的净利润的总额,然后比较其每年差异额和差异率的变化情况。

从表1可以看出,按中国企业会计准则和按国际财务报告准则编制的报表中的净利润差异额,从2006年到2008年,其数值越来越小,差异率的数值也越来越小,呈逐年下降的趋势。但是从2008年到2009年,其差异额和差异率却有回升。详见图1。

表1 净利润差异——按年度分析 单位:百万元

年份	2006年	2007年	2008年	2009年
中国准则	201 949.1	276 598.9	224 048	362 357
国际准则	212 140.4	282 978.6	223 675	364 276.9
差异额	10 191.3	6 379.7	-373	1 919.9
差异率	5.05%	2.31%	-0.17%	0.53%

注:差异额=按国际财务报告准则编制的净利润-按中国企业会计准则编制的净利润;差异率=|差异额/按中国企业会计准则编制的净利润|(下同)。

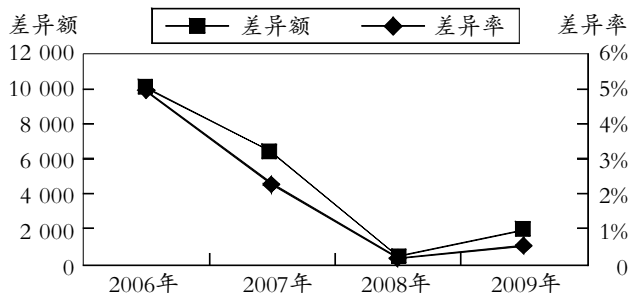


图1 净利润差异的变化趋势

2. 净利润差异的行业特征。将样本按行业分为金融行业与非金融行业,然后分别比较金融行业与非金融行业每年的净利润的差异趋势。

表2 净利润差异——按行业分析 单位:百万元

行业		2006年	2007年	2008年	2009年
中国准则	金融行业	108 786	160 861	188 287	237 621
	非金融行业	93 163	115 738	35 761	124 736
国际准则	金融行业	110 583	164 778	188 823	237 915
	非金融行业	101 557	118 201	34 852	126 362
差异额	金融行业	1 797	3 917	536	294
	非金融行业	8 394	2 463	-909	1 626
差异率	金融行业	1.65%	2.44%	0.28%	0.12%
	非金融行业	9.01%	2.13%	-2.54%	1.30%

从表2可以看出,金融行业的差异额从2006年到2007年是升高的,但是从2007年到2009年是逐年下降的;非金融行业的差异额从2006年到2008年是逐年下降的,但是从2008年到2009年又回升了。金融行业的差异率从2006年到2007年也是升高的,但是从2007年到2009年是逐年下降的;非金融行业从2006年到2007年是下降的,但是从2007年到2008年回升了一点,从2008年到2009年又是下降趋势。总体来看,不管是金融行业还是非金融行业,差异额和差异率总体呈下降趋势。

3. 净利润高低差异的分析。按国际财务报告准则与按中国企业会计准则编制的报表净利润有高低之分。

表3 净利润高低 单位:家

	2006年	2007年	2008年	2009年
国际>中国	16	14	11	11
国际<中国	5	6	7	7
国际=中国	0	1	3	3
合计	21	21	21	21

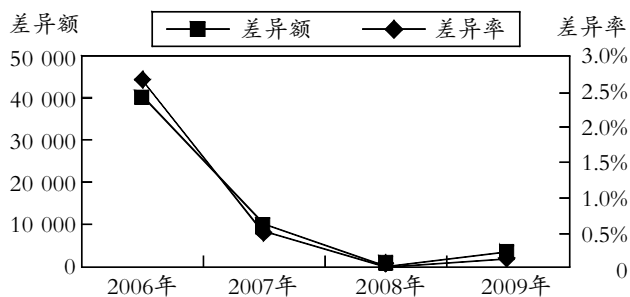
从表3可以看出,按国际财务报告准则计算的净利润大于按中国企业会计准则计算的净利润的公司数在不断减少,两者相等的公司数在不断增加,这表明准则的差异逐渐缩小。

二、基于净资产差异的趋同分析

1. 净资产差异的年度趋势分析。按年度统计两套准则下的净资产总额,然后比较其每年差异额和差异率的变化情况,并对变化情况进行分析。

表4 净资产差异——按年度分析 单位:百万元

年份	2006年	2007年	2008年	2009年
中国准则	1 518 814	1 961 649	2 004 963	2 213 261
国际准则	1 559 190	1 971 538	2 004 054	2 209 783
差异额	40 376	9 889	-909	-3 478
差异率	2.66%	0.50%	-0.05%	-0.16%



从表4可以看出,按中国企业会计准则和按国际财务报告准则编制的报表中的净资产差异额和差异率,与净利润的变化相同,从2006年到2008年,其数值逐年变小,但是从2008年到2009年,其数值都有回升。其差异趋势从图2可以看出。另外,不管是差异额还是差异率,从2006年到2008年都有大幅度的下降。虽然2008年到2009年略有上升,但是总体来看还是呈下降趋势。

2. 净资产差异的行业特征。将样本按行业分为金融行业与非金融行业,然后分别比较金融行业与非金融行业每年的净资产的差异趋势。

表5 净资产差异——按行业分析 单位:百万元

行业	2006年	2007年	2008年	2009年	
中国准则	金融行业	987 395	1 185 310	1 271 184	1 322 085
	非金融行业	531 419	776 339	733 779	891 176
国际准则	金融行业	982 605	1 184 936	1 271 171	1 319 564
	非金融行业	576 585	786 602	732 883	890 219
差异额	金融行业	-4 790	-374	-13	-2 521
	非金融行业	45 166	10 262	-896	-957
差异率	金融行业	-0.49%	-0.03%	0.00%	-0.19%
	非金融行业	8.50%	1.32%	-0.12%	-0.11%

从表5可以看出,金融行业的差异额和差异率从2006年到2008年也是呈逐年下降趋势,从2008年到2009年有回升趋势,非金融行业的情况大致也是如此,只是其差异率是逐年下降的。

3. 净资产高低差异的分析。按国际财务报告准则与按中国企业会计准则编制的报表净资产也有高低之分。

表6 净资产高低 单位:家

	2006年	2007年	2008年	2009年
国际>中国	10	10	10	7
国际<中国	9	9	9	9
国际=中国	2	2	2	5
合计	21	21	21	21

从表6可以看出,从净资产的角度分析,从2006年到2008年按国际财务报告准则计算的净资产大于、小于、等于按中国企业会计准则计算的净资产的公司数目都没有变化,到了2009年,按国际财务报告准则计算的净资产等于按中国企业会计准则计算的净资产的公司增加了,而大于、小于、等于情况下的公司减少了。虽然从2006年到2008年三者都没有变化,但是到了2009年,这三者之间的差距还是缩小了。

三、结论

本文以A+H股上市公司为研究对象,通过计算2006~2009年按中国企业会计准则和按国际财务报告准则编制的净利润和净资产的差异,分析两者的实质趋同程度。研究发现,总体来看,差异程度呈下降趋势,表明两者的差异在缩小。从净利润和净资产高低发生频率来看,两者相等的频率显著增加,这也表明两套准则的差异在实质上缩小。另外值得注意的是,2008年到2009年的差异缩小的趋势有所反弹,这可能是金融危机对两套准则的影响不同所致,但没有证据证明,需要进一步研究。

主要参考文献

喻灵,冷冰.积极行动,稳步推进企业会计准则持续全面趋同——企业会计准则持续全面趋同路线图研讨会综述.会计研究,2009;9