

DOI: 10.12361/2661-3263-06-02-129634

国际会计准则与中国会计准则实质性差异下的 我国会计准则国际趋同思考

——基于英国电信与中国移动的对比研究

徐贝儿

广西大学工商管理学院, 中国·广西 南宁 530004

【摘要】随着国际会计准则理事会不断更新与修订国际会计准则(IFRS),我国也紧跟国际动态实时更新中国会计准则(CAS),进一步实现企业跨国业务发展与国内资本市场完善。近年来IFRS15与IFRS16的颁布导致了我国收入、租赁准则的趋同,对业务量庞大的电信行业产生了深远影响;本文选取使用IFRS的英国电信与使用CAS的中国移动作为案例对象,通过财务报表、会计核算、计量、信息披露等角度对比IFRS与CAS的数据口径、报表列示等方面的实质性差异,从而总结出国际会计准则对中国会计准则的启示,以促进我国会计准则的国际趋同。

【关键词】会计准则趋同;会计核算对比;实质性差异;信息披露

Thoughts on the International Convergence of Chinese Accounting Standards under the Substantial Difference Between International Accounting Standards and Chinese Accounting Standards

——Based on the Comparative Study Between BT and China Mobile

Beier Xu

School of Business Administration, Guangxi University, Nanning, Guangxi, 530004

[Abstract] With the International Accounting Standards Board constantly updating and revising the International Accounting Standards (IFRS), China also follows the international dynamic update of the Chinese Accounting standards (CAS), to further realize the development of enterprise transnational business and the improvement of the domestic capital market. In recent years, the promulgation of IFRS15 and IFRS16 has led to the convergence of revenue and leasing standards in China, which has had a profound impact on the telecom industry with huge business volume. In this paper, BT using IFRS and China Mobile using CAS are selected to compare the substantive differences between data caliber and statements of IFRS and CAS through financial statements, accounting, measurement and information disclosure, so as to summarize the enlightenment of international accounting standards for Chinese accounting standards, so as to promote the international convergence of China's accounting standards in order.

[Keywords] Convergence of accounting standards; Accounting comparison; Material differences; Information disclosure

1 引言

2006年以来我国不断改进中国会计准则(CAS),立足于我国资本市场尚未完善的国情坚持形成以原则导向为基础并以规则导向为补充的特色会计理论系统,逐步完成与国际会计准则(IFRS)的趋同,趋同主要表现在(1)公允价值地位提升。修订后的CAS在投资性房地产、权益

法下的企业合并等方面都重新引入了公允价值计量方式。

(2)报表合并范围转换。企业合并准则侧重于母公司理论,更强调实体控制。(3)金融工具准则改良。我国财政部于2014年修订了八项企业会计准则,很大程度上实现了与IFRS的进一步趋同,便于我国更好地开展国际贸易,促进全球化资本市场的形成。但由于我国企业分类与国际企

业类别略有不同, CAS与IFRS之间仍存在一些差异。主要差异体现在(1)制定背景与内容差异。我国由于市场管理体系不完备, 因而会计准则配套应用指南、业务讲解等条文; 相比之下, 国际会计市场较为成熟, 因而国际会计准则内容仅有准则制定的概念基础。(2)计量模式差异。我国会计准则侧重于利润表数据, 以历史成本作为会计核算的主要计量属性, 近年来也不断引入公允价值计量; 国际会计准则侧重于资产负债表数据, 倾向于公允价值计量属性。综上所述, 准则趋同是一渐进过程, 除了报表项目列示的差异之外, 实质差异阶段仍然存在, 因而数据口径的实质性差异在准则报告披露中也需考量。

本文以新收入准则、租赁准则修订后的电信行业为背景, 选取中英两家电信巨头英国电信与中国移动进行对比研究, 通过探寻两家公司的财务报表与分项目等实质性差异来使报表使用者了解准则差异对会计信息造成的影响并据此提出我国会计准则如何更好趋同国际会计的战略, 从而更好地为我国会计准则制定完善与企业国际化财务报表提出参考, 促进市场经济发展。

2 案例简介

全球电信运营商近年来都存在数据流量增长、收入剪刀差凸显及产业链控制削减等情况, 英国电信的业务板块按占比大小依次是消费移动、商业解决方案、国际业务。体现了英国电信向家庭客户和合作企业等多方引流的特点。英国电信的董事会报告中提及企业计划构建由软件定义网络和网络功能虚拟化技术驱动的三代网络, 实现由硬件为中心向软件为中心转变; 英国电信打算跟随电信巨头AT&T公司进行domin2计划, 即通过新技术驱动繁冗的物理网络设施并重新定义软件的灵活分层, 从而促进电信业务可比性、灵活度与流量的高速提升。其次业务侧方面英国电信也积极参与数字化转型, 比如通过自营、合作+收购等方式, 选取固网与移动视频两条路径精准完善视频全产业链, 内容从内容涵盖制作到分发路径至产品服务, 这样可以打造英国电信全套产业链, 实现服务生态。

中国移动近年来聚焦于个人市场与家庭市场、政企市场及新兴市场的数字化转型战略。推动业务市场模式向信息服务拓展延伸, 推动业务市场发展方式从资源驱动向创新驱动转型升级。数字化转型收入达到1594 亿元, 同比增长26.3%。虽然中国移动数字化转型的思路与国际电信市场基本趋同, 但是在网络创新转型方面存在一些不足。若是能像英国电信参与的domin2计划那样在网络通讯端应用云计算、人工智能技术, 重构网络架构, 实现网络的软化、云化和智能化升级的技术路线, 这样在推进5G网络的建设过程中, 中国移动也能与全球网络软化走向亦步亦趋。

3 英国电信与中国移动的差异研究

3.1 财务报表方面差异影响

英国电信固定资产折旧与无形资产摊销并未像中国移动的一样在资产负债表里作为备抵科目列示, 英国电信选择将其作为“折旧与摊销”科目在分部报告消费者、合作企业、基础部门Openreach中详细披露金额。2021年英国电信的资产负债表中列示了历史成本惯例下修改重估的负债公允价值, 计入非流动资产中的“衍生金融工具”, 主要包括远期合同、期货合同和期权。而中国移动的消费者捆绑业务合同、企业间远期合约等远期合同遵循金融资产的三分类, 中国移动采用公允价值计量的属性定义远期合同, 其通过“交易性金融资产”列示。中国移动因以前年度向最终控股母公司收购内地十余省的运营子公司移动通信业务及资产收购价与收购生效日被收购公司账面净资产值之间的差额确认为长期股权投资差额并进行摊销, 并于将尚未摊销的长期股权投资差额冲销并减记了本公司资本公积。

3.2 会计核算方面差异

英国电信的无形资产主要有土地使用权、软件、电信服务、频谱等。英国电信自建铁塔的年限尚未超过五十年, 因而其属于无形资产。此外, IFRS也规定若是英土地使用权的期限超过80年), 此时代表企业已经付现金对价买下土地, 租金现值约等于该土地的公允价值, 应该确认为固定资产。而且无形资产摊销没有在资产负债表里进行列示而是作为“折旧与摊销”在分部业绩报告里列示, 由年报可得英国电信消费者、国内外合作企业及基础部门Openreach的折旧与摊销合计43.27亿英镑。相比之下, 我国对于土地使用权的规定则与IFRS有些出入且无形资产摊销作为备抵科目单独在资产负债表里列示。中国移动对于土地使用权确认为一项“使用权资产”并在使用权资产附注中进行披露。其二, 英国电信在无形资产的附注披露中区分了企业内部形成与外购的无形资产; 中国移动虽然未对此进行区分, 但是中国移动的附注披露了期末研发用无形资产占全部无形资产余额的比例, 为65.6%; 两家公司对于研发费用资本化的确认条件、研发内容、范围归结等方面的规定较为一致, 体现了CAS和IFRS的趋同。

3.3 环境信息披露要求方面差异

环境信息披露方面两家公司也略有不同。英国电信在年报附注第十项披露了风险执行委员会对于企业环境等相关风险信息, 即气候变化政策议程和对企业有关部门在碳排放中的作用看法规划如何应对全球气候变化的影响, 包括网络和信息技术。此外英国电信计划在资产减值、无形资产等会计准则中增加反映气候变化风险的要求。其首席财务官认为企业至2030年建立200亿瓦可再生电力产能的新目标, 预计将需要2000亿美元的投资。预计这笔投资将包括并购活动和公司内部新的技术和战略专业知识的投资及研究和战略支出, 以探索实施和改进已知和未发现的可持续

续能源技术。为了支持这一战略，公司削减了50%的股息，但也承诺通过回购将剩余现金流的60%返还给股东。2021年英国电信在综合收益表中还引入了可持续能源转型费用，其对碳达峰的决心可见一斑。

我国较少参与环境信息披露标准制定，中国移动在年报的可持续发展报告和董事会报告书中列示了其对环境信息披露做出的贡献，应对气候变化风险主要通过节电、节能等产业链方向上的战略进行部署。企业在全面推进数字经济共同富裕的数字网络建设的同时全面贯彻落实国家有关碳达峰、碳中和的政策部署，积极减少企业碳排放并助力同行业脱碳。2021年企业应用可持续再生产的主设备外包装，应用比例近乎90%，完成26.2万立方米的木材节约目标。

3.4 分部报告方面差异

英国电信业务量涉及全球且产品涉猎种类广泛，所以其在合并财务报表的基础上披露分部信息。英国电信在年报中按照业务分部，分为消费者、国内外企业与基础部门Openreach三个分部编制利润分部报告（Operating Review）。以消费者分部报告为例，英国电信对报表所列示科目进行一一分析。年营业收入（Revenue）由于Covid-19的持续影响导致关闭零售商店和俱乐部而同比下降5%；营运成本（Operating Cost）的下降是由于合同外价格的上升和铜价的降低，以解决帐面定价问题，再加上英国电信语音客户基础和电话数量的持续下降。本年度的息税折旧摊销前利润（EBITDA）由于收入下降、客户在铜、光纤迁移和FTTP项目基础的增长方面的持续投资及提供给一线员工的奖金同比下降12%；由于网络和设备投资增加，资本支出相较2020年上升14%。由于较低的EBITDA和较高的资本支出，正常自由现金流下降。英国电信的这三项分部报告有利于企业和正在洽谈的战略合作伙伴进行良性互动，以探索产生投资的方式，加强BT的拓展业务，如体育竞技等项目，并帮助它进入其增长的下一个阶段。

中国移动则是按照地区分部，分为四个分部列示企业的资产收入与利润的情况。在主要控股参股公司分析中列示总部、广东、浙江及江苏四个主要控股子公司的基本情况及截至2021年12月31日和2021年度合并口径的主要财务数据。

4 研究启示

4.1 坚持原则导向并加强财务报告沟通

依据原则导向所制定的会计准则较少采用定量指标，如中国移动所遵循的融资租赁判断条件为占了重大比重的而非诸如3/5的定量表达，因而更加需要会计专业人员做出相对合理的职业判断以配合准则的具体实施。若按90%的定量指标分析租赁模式有可能使上下偏离1%的经济实质相同的租赁合同被划入不同的会计处理方式从而导致报表列报时的重大差异，不仅降低了会计信息的可比性且有悖于实质重于形式的信息质量特征要求。

加强财务报告沟通原则强调了国际会计准则理事会一些项目的重要性和共同主题。比如财务报表表内项目与披露和财务报表的表外项目的管理层评论等。比如英国电信选择在附注中披露信用风险防止其影响收入，而中国移动则是将其列示为“信用减值损失”；中国移动选择将土地使用权在使用权资产附注中进行披露而英国移动单独将其列示为“使用权资产”。通过这两家企业不同的表达方式反映了IFRS与CAS的侧重点即IFRS注重资产负债表，从表外披露项目获取的信息不多而对于公允价值运用娴熟；而CAS相对保守如禁止资产重新估值与减值转回，可以因地制宜反映国企与民营企业的经营状况。综上所述，该项原则强调的这些项目旨在帮助使财务信息更有用从而改进向财务报表用户传达财务信息的方式。改善以往财务报表信息呈现度差而导致投资者很难识别有用信息且耗时的局面。董事会也希望为使公司财务报表中的信息沟通更加有效做出贡献。因而我国会计准则趋同时可以将加强财务报告沟通原则的原则引入财务报告项目从而支持企业内部与外部投资者在财务报告中更好地进行沟通。

4.2 推进环境信息披露进程

我国电信行业在环境会计实操方面还有较大的进步空间，一方面电信行业的环境会计信息在披露时缺乏一定标准的数值参考，另一方面电信披露环境信息的绿色创新激励效应低于高耗能行业从而导致企业环境信息的披露动力较低。在此背景下，电信企业应严格落实环境信息披露要求，制定差异化披露指标，切实增强不同企业环境信息披露的透明度以实现向IFRS的趋同和绿色创新以期转型升级之路。

4.3 构建准则趋同背景下的跨国企业报告系统

随着我国会计准则的国际趋同和企业的跨国业务也日益频繁，为了企业进行涉外业务时可以依据IFRS与CAS的双重要求制定财务报告提供给各界财务报告使用者，我国会计准则可以从多准则报告与多账套报告维度应对数据敞口的实质性差异。企业基于列报需要构建多准则报告体系，基础数据按准则分类并共享，通过下层明细科目的集中汇总自动生成多准则报表。企业可构建多项准则的差异报告账簿，针对业务系统单据按照IFRS与CAS的准则口径进行币种转换自动传送至相应账簿。

参考文献：

- [1] 财政部, 企业会计准则第30号—财务报表列报, 2006年.
- [2] 贺宏, 熊健, 赵康乐, 杜松桦. 海峡两岸现行租赁会计准则的若干问题比较研究——依循CAS-21 (2018)与IFRS-16趋同的历史沿革与实施现状[J]. 财会通讯, 2022 (17): 107-113.
- [3] IAS 7 Statement of Cash Flows. September, 2007.