

# 全球会计改革视阈下 我国企业整合报告实践前景

蔡海静

传统企业报告体系因信息超载、未能反映企业可持续发展能力而饱受诟病。整合现有财务与非财务报告，提高企业报告的决策有用性，已成为后金融危机时代全球企业会计改革的重要方向。

## 一、开展实施企业整合报告前期准备工作

### (一) 构建整合报告内容框架

整合报告框架的核心是企业的商业模式以及企业如何创造并维持自身价值。而商业模式本身，也经常被视为一种创造

并维持企业价值的方法和途径。企业可以通过多种商业模式来实现价值创造，这也就决定了整合报告框架体系也应该致力于以下几方面的内容：影响企业价值的外部因素；企业可以利用的社会、自然资源及其渠道；企业创造并维持企业价值的模式；企业的商业模式与社会、自然资源等外部因素之间产生互动等。本文力图构建的整合报告框架至少应包括企业商业模式、财务状况、经营环境、战略目标、公司治理、经营业绩与企业未来发展方向等内容。换言之，整合报告框架应该将这些要素进行内容整合、列示与介绍，清晰地展现它们之间的内在

### (四) 递延收益的摊销额应作为企业减排费用的抵减

对于递延收益摊销额的处理，《企业会计准则第16号——政府补助》规定：与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关费用的期间，计入当期损益。一般企业的会计处理是确认为营业外收入。但是笔者认为，企业如果没有获得足够的碳排放权用来抵减自身的减排量，就会因此受到相关处罚，支付相应费用。所以从政府免费获得的为中和企业自身碳排放量的碳排放权可以减少企业因超过排放限额而受到处罚的经济利益的流出，即减少企业的费用支出，因此递延收益的摊销额应作为企业减排费用的抵减。

(五) 采用双重计量属性，根据企业持有碳排放权的不同用途采用不同的计量模式

在碳排放权计量属性的选择上，学者们对于采用公允价值进行初始计量的认识是一致的，但在后续计量上则有不同看法。有学者认为目前碳排放权交易的会计处理应简单化，对持有目的不同的碳排放权在计量方面没必要区别对待，初始及后续计量均采用成本模式处理，即采用历史成本计量。有学者则认为应采用公允价值进行后续计量。当碳排放权价值发生变动时，调整碳排放权资产、递延收益及预计负债的账面价

值，同时调整前期分摊的递延收益及预计负债。笔者认为，应同时采用历史成本和公允价值双重属性来解决碳排放权资产的计量问题。原因在于：一是忽视企业进行碳交易的意图仅采用历史成本属性对其计量存在着很多不合理的地方。如企业持有碳排放配额的意图为在排放额市场价格比较高的时候出售从中获取差价，这种情况采用历史成本计量属性显然是不合适的。二是递延收益不是一种严格意义上的负债，充其量是一种递延收入，不存在后续计量以反映价值变动的功能。三是自用配额的后续计量采用公允价值模式只会增加会计处理的复杂性，并不能获得更高质量的财务信息。而且企业还需在规定的时期（一般是年末）交还与年度排放量等量的配额，期间对自用配额的价值进行调整没有多大意义。因此，笔者认为应根据企业持有碳排放权的不同用途区别处理。当企业取得碳排放权是为了持有以备增值后转让时，应确认为投资性碳排放权，初始计量、后续计量和处置参照投资性房地产中的公允价值模式处理。当企业取得碳排放权是为了满足日常生产经营活动的需要时，应在初始计量中按照公允价值确认为碳排放权资产，后续计量采用成本模式处理。■

(作者单位：深圳市会计学会)

责任编辑 鲍双双

联系。

重点攻克有关非财务信息的计量、分析等技术难题,为我国企业全面实施整合报告做好铺垫工作。整合报告需要企业全面披露财务与非财务信息。完整的会计准则可以有效地规范财务信息的编制、计量与报告。不过,包括社会责任、环境保护与公司治理等在内的一系列非财务信息,普遍存在内容涉及广且收集困难等问题,即使收集到充分的非财务信息,由于它们的非数字化特征,也难以对其进行有效的计量。Web 2.0技术的兴起和普及,若佐以推广可扩展商业报告语言(XBRL),将在很大程度上缓解非财务信息的量化难题。这无疑会减少现已相当突出的信息量化不足和随意性问题,增强非财务信息的可比性和可信度。

金融危机的爆发使人们质疑企业报告的决策有效性和可读性,提高企业报告综合性、降低复杂性、增加可读性的呼声日益高涨。就信息质量特征而言,除了满足可比性、相关性、可靠性等要素外,企业整合报告还应充分体现综合性和明晰性等信息质量特征。从关键绩效指标(KPI)视角看,构建整合报告首先应分别从财务、环境、社会责任与公司治理四维信息入手,为衡量企业绩效遴选代表性指标,构建涵盖四维信息的指标库。然后通过专家调查并利用层次分析法(AHP)等数据处理方法确定适当的评价指标,以尽可能地反映企业的全方位信息。

## (二) 组织企业进行实地测试

在遴选企业进行整合报告内容框架实地测试时,可以借鉴南非等国家的经验,强制中央直属国有大型企业(央企)率先成为整合报告实施试点。同时,为了增加企业的代表性和试点结论的普适性,可以通过税收、贷款等优惠政策鼓励其他有条件的大中型企业参与。在进行全国范围推广企业整合报告时,应因地制宜,针对不同地区、不同行业实行差异化政策。在制定具体推广时间表时,可以尝试先在东部沿海发达地区大型企业特别是上市公司试行整合报告,总结其成败得失对整合报告制度进行修订,然后考虑推广至内陆地区。同时,应选定使用者对其社会责任履行关注度比较高的行业,如造纸业、石油化工业企业,特别是中石化、中石油等央企,鼓励甚至要求其率先发布整合报告。

高度重视整合报告试点企业的反馈。对每家参与企业,都应有专人负责随访,以保障整合报告实施的规范性,并及时、有效地收集相关绩效信息。财政部等相关部门收到企业相关反馈后,应组织研究人员对其按内容进行分类,及时处理反映集中的问题或突发问题。整合报告内容框架修订和企业实地测试之间形成良性动态反馈机制,将是一个复杂、漫长的调试过程。这需要政府部门、试点企业、相关行业组织乃至整个社会的共同参与和资源投入。

## 二、保障我国企业整合报告的编制水准

### (一) 关注核心业绩指标披露

1. 财务信息。财务信息作为当前企业对外披露的主要信息,也是整合报告的核心部分。财务信息具体应包括:反映企业过去交易或事项所发生的经济信息,即关于企业资金筹集、投资、运营与分配等方面的信息,如企业的资产负债表、利润表和现金流量表等;反映企业内部管理层所需的特定信息,即体现企业内部管理效率的数据,如财务分析表,对预测有用信息,年度预算与决策等信息。

2. 环境信息。整合报告中的环境信息应该包括,反映企业环境管理理念、环境文化、环境管理的基本方针,以及企业为改善环境、履行社会责任所做的工作。具体包括环境管理状况、环保目标、降低环境负荷的措施及绩效、与社会及利益相关者的关系等。

3. 社会责任信息。企业社会责任是指企业在实现利润最大化的同时,不仅要维护企业股东利益,还应承担对企业员工、政府、投资者、债权人、顾客、社会公众、社区与环境等其他利益相关者的责任和义务。即企业在追求利润最大化的同时,也要将社会效益考虑在内,避免危害社会公众和环境的行

为,真正实现与社会、环境的共生共荣。

4. 公司治理信息。整合报告中的公司治理信息主要是内部治理信息,主要包括股东大会、董事会、监事会等机构的设立,充分发挥激励机制、监督机制、决策机制,对企业资产所有者、管理层的权力进行制衡,实现企业经营目标或战略目标等内部权力结构安排方面的信息,具体包括所有者控制权、董事会职责、董事会决策、经营者的聘任与考核评价、监事会监督职责等。

### (二) 切实保障整合报告质量

1. 人员方面的保证。整合报告编制过程中,编制人员的意识、专业、职业道德、责任心等均会在不同程度上影响整合报告信息质量。为提高整合报告的编制水平,应该加强岗位培训,提升专业技能。

2. 资料方面的保证。整合报告的编制需依赖财务、环境、社会责任和公司治理等方面的原始资料,因此应保证其内容完整、数字可靠、计量准确。在整合报告编制前,应对这些原始资料对应的事项进行仔细审查,确保相关事项信息的全面、准确、及时地反映在整合报告中。

3. 技术方面的保证。计算机设备的适应、稳定、安全、可操作等特性均对整合报告质量有重要影响。为系统地保证整合报告信息披露质量,应做到:保障计算机设备的硬件运行和软件更新,定期对计算机数据处理系统进行维护;关注计算机设备的安全权限设定和内部控制以及系统运行状态,保

证整合报告发布时计算机网络的畅通。

4. 规范方面的保证。主要是指编制过程中应该遵循企业内部的规章制度,消除可能影响整合报告质量的隐患,保障整合报告的编制水准和信息披露质量。具体而言,应包括四方面内容:一是准备充分,即对可能影响整合报告编制质量和水平的事项,应提前做好充分的规范准备;二是流程明确,应针对整合报告编制过程中的资料准备、填报、复核、审批等环节,设置多层次的质量监控关口,以保证各个环节的质量标准;三是信息畅通,在编制过程中应及时地交流和反馈理念、标准、问题等信息;四是考核公正,应建立贯穿整合报告编制全过程的质量考核机制,以强化责任意识。

5. 环境方面的保证。为确保整合报告的质量,应该在企业内部倡导有利于整合报告编制的企业文化,充分发挥企业文化在编制过程中对报告质量的正面影响,通过软监控来弥补规章制度刚性约束的不足,确保整合报告信息的可靠性与真实性,提升编制质量。

### (三) 借助多种披露技术增强信息可读性

整合报告涵盖了所有重要的财务信息和非财务信息。财务信息是传统财务报告的组成部分,有完整的会计准则体系对其进行规范地计量。而环境、社会责任与公司治理信息等非财务信息,普遍存在涉及面广、形式多样化等问题。其信息的搜集、筛选工作量大,计量更是困难重重,这些都会增加报告编制成本。

事实上,即使以财务报告为主要内容的企业报告,如我国上市公司年报,在语言措辞和表述方式方面都屡遭诟病。有研究指出我国上市公司年报用语过于专业化,非行内人士难以阅读,从中汲取有效信息更是困难重重。为此,笔者提出如下建议:一是在行文上,整合报告应尽可能地使用通俗易懂的语言,相关术语尽量少用或者提供相关解释;二是应利用新技术提高非财务信息的量化水平。

## 三、拓宽我国企业整合报告国际合作实践

### (一) 全力投入国际整合报告框架协商工作

全球范围内整合报告的研究和推广方兴未艾。现行关于整合报告研究与推广走在前沿的组织应是国际整合报告委员会(IIRC)。IIRC于2010年8月成立,是致力于发展整合报告框架和编制标准的国际机构。2011年1月,IIRC在北京召开会议,之后,多家国际会计组织就整合报告整体架构进行了多轮磋商,已就整合报告的基本框架内容,达成初步协议,但并未涉及具体准则设定等内容。

学术界和实务界的关于整合报告方面的互动日益增强,建立全球统一企业整合报告体系的必要性已达成了共识。全球主要监管机构、会计准则制定机构等国际组织都积极参与到整合



报告的讨论和制定中,国际会计准则理事会(IASB)前主席戴维·泰迪也成为IIRC理事会成员。2013年4月16日,IIRC发布了其建议的国际整合报告框架征求意见稿,这是IIRC和国际会计行业专家致力于推动传统财务报告模式创新和改革的重要成果,同时,也意味着新的企业报告框架即将面世。

我国政府和企业不应仅仅满足于作为追随者,而应积极地投身于规则的制定和实施。目前,IIRC与IASB已达成协议,共同商定涵盖财务报告、公司治理、生态环境保护等方面的整合报告框架。我国应当密切关注企业整合报告制度这一全球会计改革最新潮流,应密切关注国际学术界整合报告理论的发展,积极参与IIRC全球统一整合报告框架的协商,使其充分注意到我国等新兴经济体的特殊情况和相关诉求,增强相关话语权。同时立足我国特殊国情,吸收现有整合报告内容框架研究成果,借鉴先行国家(地区)实践推广经验,构建中国特色整合报告模式并编制具体准则。

### (二) 鼓励企业积极参与国际整合报告试点

一方面要密切关注整合报告领域最新实施推广动态,另一方面也应广泛听取企业关于实施整合报告的意见,结合我国企业非财务报告发布的实际情况,鼓励有条件的大中型企业与IIRC进行良性互动,积极开展整合报告的试点。这不仅可为我国整合报告的实施与推广积累经验,也能增进IIRC对我国转型经济时期特殊情况的了解,并及时将这些情况反馈到整合报告的框架和准则的制定中。■

(本文系2011年度国家社科基金重大项目《中国会计通史系列问题研究》<项目编号:11&ZD145>的阶段性研究成果)

(作者单位:浙江财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡