

# 透过附注看上市公司会计信息披露质量

万 迈

(浙江树人大学管理学院 杭州 310015)

**【摘要】** 会计报表附注是报表使用者了解上市公司信息的重要来源。本文分析了现有个别信息质量评级较差的上市公司报表附注存在的问题,并找出其原因和对策,以帮助信息使用者正确阅读报表附注,识别会计信息质量。

**【关键词】** 附注 上市公司 会计信息质量

## 一、会计报表附注的涵义

《国际会计准则第1号——财务报表列报》对报表附注的定义为:“财务报表附注是对资产负债表、收益表、现金流量表和权益变动表内反映的金额的文字描述或更详细的分析,同时也包括或有负债和承诺等附加信息。”

美国会计原则委员会(APB)在1970年的第4号公告中指出,报表附注是报表整体的一部分,它可说明报表的名称、项目标题或数额,或列示未能以货币单位表示的信息。美国财务会计准则委员会(FASB)在第5号概念公告中也明确指出:“财务报表的附注或表上括号插入的信息,诸如重要的会计政策或资产(负债)的其他计量结果,是对财务报表上确认的信息进一步的阐述或解释等,它们是了解财务报表所提供信息所必不可少的。长期以来,它一直被看作是根据公认会计原则编制的财务报表的组成部分。”

我国《企业会计准则第30号——财务报表列报》对于附注的解释是:“附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。”

以上对会计报表附注的解释在表述上略有不同,但实质都说明会计报表附注作为一种附加信息,是财务会计报告的重要组成部分,且对于会计报表附注的重视程度都在不断提高。会计报表附注是分析公司财务信息最关键的资料来源,附注质量的优劣直接关系到会计信息质量的高低。

## 二、上市公司会计报表附注的内容

会计报表附注是上市公司财务报告不可缺少的重要组成部分,所以在实务中其内容应遵照《企业会计准则》、《企业会计制度》和证监会发布的相关规定编制和披露。

证监会2010年发布了第1号公告《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》,该公告总则部分规定:“凡在中华人民共和国境内公开发行证券并在证券交易所上市的股份有限公司,按照有关规定需要披露年度财务报告或需要参照年度财务报告披露有关财务

信息时,应遵循本规则。”公告中详细说明了报表附注的列示内容:

1. 公司的基本情况。上市公司披露定期报告时至少应简述公司历史沿革、所处行业、经营范围、主要产品或提供的劳务等。公司在报告期间主营业务发生变更、股权发生重大变更、发生重大并购、重组的,应予以说明。

2. 会计政策、会计估计和前期差错。公司应根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》等相关准则和本规则的要求,并结合母公司或编制合并报表时合并范围内主体的业务特点充分披露报告期内采用的主要会计政策和会计估计。包括财务报表的编制基础、遵循企业会计准则的声明、会计期间、记账本位币、同一控制下和非同一控制下企业合并的会计处理方法、合并财务报表的编制方法、编制现金流量表时现金及现金等价物的确定标准等。

3. 税项。按税种分项说明本期执行的法定税率。

4. 企业合并及合并财务报表。公司应披露境内外重要子公司的全称、子公司类型、注册地、业务性质、注册资本、经营范围以及本公司期末对其实际出资额、实质上构成对子公司净投资的其他项目余额、持股比例和表决权比例等。对于通过企业合并取得的子公司,应分别“通过同一控制下的企业合并取得的子公司”和“通过非同一控制下的企业合并取得的子公司”两大类进行上述披露。

5. 财务报表项目附注。编制合并财务报表的公司,应按照本规则对合并财务报表项目进行注释,并对母公司财务报表的主要项目进行注释。对资产负债表中的资产、负债项目,注释比较期间的期末数及其变动情况;所有者权益变动表、利润表和现金流量表中的项目应按照比较财务报表逐期列示。因担保或其他原因造成所有权或使用权受到限制的资产项目,应充分披露其期末金额、所有权或使用权受限制的原因。

6. 资产证券化业务的会计处理。公司应根据《信贷资产证券化试点管理办法》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》,披露金融资产证券化业务的主要交易安排及其会

计处理。

7. 关联方及关联交易。披露本企业的关联方情况,以及购销商品、提供和接受劳务、关联托管、关联承包、关联租赁、关联担保、关联方资金拆借、关联方资产转让、债务重组等各项关联交易等。

8. 股份支付。公司应披露本期授予、行权和失效的各项权益工具总额,以及期末发行在外的股份期权或其他权益工具行权价格的范围和合同剩余期限。

9. 或有事项。公司应分别未决诉讼或仲裁、对外提供担保、贷款承诺、开出保函、信用证等产生或有负债的事项,逐项披露或有负债金额、预计财务影响(如无法预计,说明理由)。

10. 承诺事项。公司对于资产负债表日存在的涉及上市公司的重大承诺事项,应在财务报表附注中逐项披露涉及的金額及其财务影响。

11. 资产负债表日后事项。公司应按《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》及有关规定,说明资产负债表日后股票和债券的发行、对一个公司的巨额投资、金额重大的债务重组、自然灾害导致的资产损失以及外汇汇率发生较大变动等非调整事项的内容,估计其对财务状况、经营成果的影响。如无法做出估计,应说明原因。

12. 其他重要事项。非货币性资产交换、债务重组、租赁等应按相关企业会计准则和证监会的有关规定进行披露。企业合并按上述第4点的要求进行披露。

13. 母公司财务报表的主要项目附注。包括应收账款、其他应收款、长期股权投资、营业收入、营业成本、投资收益、现金流量表补充资料等,参照本规则财务报表项目附注的要求列示、披露。

### 三、上市公司会计报表附注分析——以JC股份为例

#### (一)案例公司概况

JC股份所属生产制造业,其在深交所上市公司信息质量考评中2007~2011年中有四年被评为不合格,只有2008年为合格。JC股份经营范围包括机制纸浆、机制纸及纸板、粘合剂生产、销售、造纸技术的咨询、服务、蒸汽、电力生产供应。经营本企业及所属企业自产产品及相关技术的出口业务;经营本企业及所属企业生产科研所需的原辅材料、机械设备、仪器仪表及相关技术进口业务;经营进料加工和“三来一补”业务。于1998年6月30日在深圳证券交易所挂牌交易。

#### (二)案例公司报表附注存在的主要问题

参照上述会计准则及证监会公告的规定,综合该公司近五年的报表及其附注,发现该上市公司会计报表附注披露存在如下问题:

1. 会计报表附注披露缺乏及时性。2012年9月22日,证监会发布《行政处罚决定书》(公告编号:2012-075),JC股份因未及披露为金城集团借款提供担保、未及披露巨额资产抵押而被中国证监会立案调查,最后被给予警告并处以40万元罚款。该处分源于2011年年报中曾披露的事项,“因公司

2002年以前为原控股股东金城造纸(集团)有限责任公司提供15 687万元担保,以及公司2009年与锦州银行签订巨额资产抵押合同未及时公告事项,2011年11月21日中国证监会对公司进行立案调查”。

其实该公司自2007年以来已经数次因为信息披露的及时性问题受到相应的处分。而且值得关注的是,每次处分的原因都雷同,均为“未及披露重大担保事项、未及披露巨额资产抵押事项”。

2. 会计报表附注披露内容不统一,缺乏可比性。该公司2012年报表附注中第五部分“财务报表主要项目附注”中涉及应收账款信息披露如下:

期末金额重大并单项计提坏账准备的应收账款

应收账款内容	账面余额(元)	坏账准备(元)	计提比例(%)	计提理由
盘锦锦隆兴苇业有限公司	35 898 155.53	35 898 155.53	100.00	预计无法收回

该公司当年年末应收账款余额为197 127 857.94元,公司对于单项金额重大的判断依据或金额标准是“根据超过应收款项期末余额10%的欠款单位款项确定(含)”。

而2011年年报的同样位置,该公司对于应收账款的信息披露中列示如下:

期末金额重大并单项计提坏账准备的应收账款

应收账款内容	账面余额(元)	坏账准备(元)	计提比例(%)	计提理由
合计共1户客户的应收款	41 849 070.67	35 898 155.53	85.78	预计无法收回

同样是“预计无法收回”的应收款项,在2011年对原值为4 184万元的应收账款计提坏账比率为85.78%,在2012年对原值为3 589万元的应收账款计提坏账比率为100%。而且可以看出欠款方都是同一家公司,前一年计提的坏账准备数额和后一年全额计提坏账准备的数额居然一致,难免让报表使用者存在疑问。而且2011年年报没有列示客户真实名称,相比之下2012年年报规范许多。

3. 会计报表附注重要项目披露缺乏明晰性,违背重要性原则。前文涉及的证监会2010年公告1号明确指出“账龄超过1年且金额重大的预付款项,应说明未及及时结算的原因”。查阅JC股份2011年年报附注可以看到该公司超过1年的预付款项共计约有1 012万余元,其中1~2年的预付款项期末数为966万余元,但是该公司并没有在附注中予以披露未及及时结算的原因,只是列示了期初、期末余额以及金额前五名单位的情况。

#### 四、上市公司会计报表附注质量不高的普遍原因

1. 利益驱使。以JC股份为例,由于2008年、2009年、2010年连续三年亏损,根据《深交所上市规则》的规定,公司股票于2011年4月28日被暂停上市。2011年,公司通过解除部分担保责任、进行债务重组、收回陈欠款等措施解决了部分历史遗留问题,公司实现净利润3 250万元。2012年通过破产重

# 上市公司金融工具采用公允价值计量的困境

张复生 辛苗苗

(郑州大学商学院 郑州 450001)

**【摘要】** 本文分析了公允价值计量属性在我国运用的成熟度,认为我国上市公司相关金融工具对公允价值的运用时机尚未完全成熟。在我国目前的环境下,上市公司若广泛地运用公允价值计量属性,不但不能真实地反映其财务状况,相反,却为企业人为操纵会计信息提供了方便的条件。

**【关键词】** 公允价值 金融工具 会计目标 资本市场

## (一)

根据我国《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)的规定,金融工具是指形成一个企业的金融资产,并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同,包括金融资产、金融负债和权益工具。该准则提出,企业应当结合自身业务特点和风险管理要求,将取得的金融资产或承担的金融负债在初始确认时分为交易性金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产或其他金融负债。该准则规定,对这些金融工具进行初始计量时,均采用公允价值计量,即市场成交价格;对这些金融工具进行后续计量时,仅对交易性金融资产和可供出售金融资产采用公允价值计量。据此,初始计量时的公允价值即采用交易日的历史成本,数

整,公司彻底解决了债务负担,为公司重新上市提供了条件。案例公司特殊时期的特殊问题,可能是造成其报表附注存在漏洞的关键原因。

2. 制度不完善。目前我国会计准则对实务中很多问题都没有规定,或有规定但会计处理的选择余地很大,从而给一些上市公司造假留下了很大的操纵空间。比如公告1号中提到的“账龄超过1年且金额重大的预付款项,应说明未及时结算的原因”,其中并没有说明是单项金额还是绑定金额,所以容易被公司利用,忽略对关键信息的披露。

3. 执法力度不够。我国《证券法》第一百九十三条注明:发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定披露信息,或者所披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,给予警告,并处以三十万元以上六十万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告处分,并处以三万元以上三十万元以下的罚款。

如前文所述,JC公司自2007年开始陆续多次因为未及时披露重大担保和巨额资产抵押信息而被处分,但是公司为何屡罚屡犯呢?其中原因不言而喻。

据很容易取得;而后续计量时公允价值的确定则比较复杂。

我国现行会计准则体系中虽然大范围地引入了公允价值,却没有对公允价值的计量问题做专门规定。根据上市公司在年度财务报告中所披露的信息得知,我国大多数上市公司根据国际惯例来确定其金融资产的公允价值。

国际会计准则委员会(IASB)于2011年发布的《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》中提到,公允价值计量的输入值分为三个层级:第一层级的输入值是指在活跃市场上相同资产或者负债的价格,不需要做任何的调整,例如在证券交易所交易的股票价格。第二层级的输入值是除了第一层级输入值所包含的报价以外的该资产或负债可观察的直接或间接输入值,例如活跃市场中类似资产或负债的报价。

## 五、对策与建议

1. 完善信息披露法律法规。目前我国涉及上市公司附注信息披露的法律、法规主要有《会计法》、《公司法》、《证券法》、《企业会计准则》、《企业会计制度》等,今后应围绕《企业会计准则》进一步完善附注披露规则,使信息披露义务人和信息使用者有章可循。

2. 加强监管,树立法律权威。应充分发挥审计部门、证监会、银监会、社会舆论等各方面监督力量,提高违规成本,适时奖优罚劣,提高公司信息披露的主动性。

3. 加强公司治理,提高专业人员业务素质和道德观念。公司管理层和会计人员是会计信息的发布者。从源头着手,加强公司内部控制制度建设,提高会计从业人员的职业素养和职业道德教育,可以起到事半功倍的效果。

## 主要参考文献

1. 国际会计准则委员会.国际会计准则2002.北京:中国财政经济出版社,2003
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006