

# 一种新型企业报告——综合报告

黎明(教授) 朱先琳 李丽军 胡迎东

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

**【摘要】** 本文通过对综合报告的国际发展动态进行概述,并对其发展前景作了SWOT分析,以期为我国提供一定的参考。

**【关键词】** 综合报告 非财务信息 信息披露

## 一、综合报告的产生与发展

在可持续发展、环境、社会责任等问题被各国都高度关注的背景下,反映这类非财务信息的非财务报告,如企业社会责任报告、环境报告、可持续发展报告等出现在人们的视野。但是这些独立的报告披露的信息量超负荷,很大程度上重点不够突出,且编制成本较高,信息利用率很低。故很有必要在分析和整理现有各类财务报告与非财务报告的基础上,编制一份更为综合及精要的“整合报告”(Integrated Reporting),以满足报告使用者对企业多方面信息的了解(汪祥耀,2012)。由此,一种新型的企业报告——综合报告应运而生。

综合报告又称为整合报告,是由英国查尔斯王子倡导成立的可持续性会计项目和全球报告倡议组织等机构成立的一个联合项目的全球报告倡议组织——国际综合报告委员会(IIRC),于2010年提出的新型报告框架。IIRC的宗旨是:构建一套全球公认的综合报告的方法——该方法将以明确、清晰、持续和可比的方式,提供更多关于对某组织历史和未来产生影响和取得业绩的综合信息。综合报告不谋求实现更大透明度,而是揭示不能由传统的财务报告解释隐藏的价值(Prescott,2013)。

2011年IIRC在其发布的关于综合报告的讨论文件《迈向综合报告:在21世纪传播价值》(以下简称“讨论文件”),第一次给出了综合报告的定义:是以一种可以反映企业所处的社会环境和商业等背景的方式,对企业战略、治理、业绩和前景等重要信息进行整合并列示的报告制度。

讨论文件发布后,收到了来自全球范围内两百多个不同组织和机构的反馈意见,多数机构对综合报告持赞同态度,仅有少数机构(如澳大利亚会计准则理事会)认为传统的财务报告不应该被综合报告所取代,应将其中的非财务信息部分单独构成一份报告作为财务报告的补充。这些机构和组织同时也提出了许多关于综合报告的改进意见,认为综合报告还存在很大的改进空间。

2011年,IIRC在北京召开会议,财政部副部长王军审议了综合报告研究取得的重要进展。会计司司长杨敏在2012年

指出“整合报告能加强和融合现有的报告框架和报告实践,使企业报告体系不断向前发展,企业应关注整合报告与其价值之间的关系,从而预测企业的发展前景和价值创造能力”。

我国学者蔡海静等(2013)也展开了这方面的研究,建立了FESG四维报告,认为未来的整合报告应是涵盖企业财务(F)、环境(E)、社会责任(S)和公司治理(G)这四个方面的综合信息的报告,形成了新的我们称之为的“FESG报告”。

## 二、综合报告发展前景的SWOT分析

### (一)综合报告可能带来的优势

**1. 提高报告的清晰性。**从2000年GRI提出的可持续发展报告到后来的社会责任报告等,非财务报告包括的内容日渐多维化,形式逐渐多样化。这种多报告互存的报告方式虽然看起来内容丰富全面,各报告之间容易出现内容重复、信息冗余的问题,某些关键的信息得不到突出。对管理层来讲,不仅降低了企业报告的决策有用性,而且还加大了企业报告的编制成本;对外部信息使用者而言,加大了阅读财务报告的难度,而且可能让利益相关者忽视某些重要信息。

综合报告把企业的财务、环境、社会及治理四方面的信息汇集于一身,通过有组织、系统的方式整合而成,能够把各种内容重复、信息冗余的现象有效的解决。编制综合报告一方面通过清晰明了、系统的表述提高了企业的信息披露质量;另一方面有助于信息使用者更为快捷地掌握企业的核心信息,提高信息的及时性,从而能及时做出有利的决策。

**2. 提高信息价值相关性。**综合报告框架编制的核心在于企业的商业模式及其如何创造并维持价值(杨敏2012)。蔡海静(2013)把全球第一个强制性执行综合报告的国家——南非,在约翰内斯堡证交所的四百余家上市公司作为研究样本,通过对比分析综合报告实施前后信息价值相关性,以此检验综合报告的执行是否能够影响企业的价值。研究结果显示:①整合报告强制执行后,会计信息价值相关性有所增加,综合信息具有较高的决策有用性;②非财务信息对股价的解释力度有所提升,弥补了部分财务信息价值的不足,甚至还提升财务信息的价值相关性。综合报告在南非执行是一个良

好的开端,南非的数据表明,综合报告股价更能全面解释企业未来的发展状况(可持续发展能力)和企业的价值创造。

## (二)综合报告的劣势

1. 编制框架和理论尚不成熟。综合报告近几年来新提出的一个概念,虽然由IIRC提出了草案,但是不论是国外还是国内,对这方面的研究都比较少见。就我国而言,仅有蔡海静、汪耀祥等为数不多的几位学者在这方面有研究,他们都提出了许多对综合报告的发展很有利的意见,但总体来讲,综合报告始终是一个尚未成熟的新兴产品,相对于传统财务报告的成熟度而言,处于一个劣势地位。

2. 编制难度较大,成本较高。由综合报告的定义我们可以看出,综合报告披露的是财务信息和非财务信息,至少包含财务信息、环境保护、社会责任以及公司治理四个方面的内容。对财务信息而言,有完整的会计准则体系对其编制、计量和报告进行规范,也就是说,主要问题在于非财务信息:第一,由于非财务信息涉及的范围非常大,分布较为散乱,因此非财务信息的收集难度相当大。第二,据笔者所知,目前还没有提出任何方案可以彻底解决非财务信息的计量问题,因此综合报告的编制者应以何种方式呈现非财务信息,而信息使用者又如何捕捉这些非财务信息。第三,综合报告不是简单地把各类信息相加汇总,而是要通过系统的方法剔除重复的信息,从而整合成一套综合报告,在此过程中各种信息的获取、分析、计量、加工的难度也较大。第四,由于非财务信息涉及面较广,某些信息的收集已经超出了企业财务部门力所能及的范围了,因此,编制综合报告需要其他部门的协助,这势必会增加企业人力和物力的投入,从而增加了综合报告的编制成本。

3. 外部审计难度增加。由于非财务信息的广泛性和复杂性,其公允性、真实性、可靠性均比财务信息更加难以衡量,就目前并没有相关的非财务信息的审计准则。综合报告给审计带来的挑战主要体现在以下两个方面:第一,非财务信息的主观性较大,其真实性、公允性等标准不明确,并且审计人员本来对于综合报告所含的社会责任信息和环境信息等领域并不太熟悉,这就给审计增加了很大的难度,因此必须培养知识面较广且专业能力更强的审计人员。这对于大型会计师事务所而言可能会加速高素质人员的培养,对于小型和中型会计师事务所而言,结果难以预料。第二,增加了审计机构的风险,综合报告涵盖的内容越全面,审计风险越高,承担的责任越大,特别是在企业社会责任和环境问题被高度重视的今天,更容易引起相关的审计责任的问题。

4. 监管难度加大。综合报告含有财务、社会责任、环境等方面的信息,如果依然由财政部门监管的话,因为财政部门对环境和社会责任方面不如环保部门和社会保障部门了解,那么势必会出现分管协助的问题。在这种情况下,各个监管部门之间一旦没有协调得当,将会出现“监管漏洞”,监管难度就大大地提升了。

## (三)综合报告面临的机会

1. 世界各国对综合报告积极响应。2011年IIRC发布了关于综合报告概念框架的讨论稿,得到了200多个来自世界各地机构或组织的积极响应,并提出了诸多宝贵的反馈意见,总体而言,世界各国对综合报告都持支持的态度。同年,IIRC正式宣布了在全球范围内的40多家企业(包括微软和我国的中电控股有限公司在内)编制综合报告,微软公司的财务总监Peter认为“综合报告提供了改善财务报告的机制”,对综合报告持看好的态度。

2. 技术支持。诸如“云计算”、可扩展商业报告语言(XBRL)等,这类信息处理的技术近年来在世界各国飞速地发展并得到了推广运用。它是一种可扩展标记语言(XML),主要用于商业信息和会计信息的定义和交换,其特点是服务可量化,资源的池化和透明化。因此运用该类技术,在一定程度上能够实现财务信息和非财务信息的大量收集和量化,为综合报告的编制创造了技术支持。

## (四)综合报告面临的威胁

1. 综合报告与现有会计准则难以协调。会计司司长杨敏(2012)认为综合报告的推出将财务信息与非财务信息进行整合,势必需要国际以及各国相关标准做出相应的调整和修订,这也需要委员会与国际上的多个机构以及各国会计准则制定机构之间进行有力的沟通和有效的磋商,其协调工作量和难度之大不容忽视。

2. 企业对编制综合报告积极性较低。综合报告是近几年的新产物,不少企业对综合报告的认识程度较低,可能还没有意识到编制综合报告的意义,并且尚无确切研究能够证明综合报告能为企业带来利益,在此情况下,企业编制综合报告的积极性要低于各地的会计机构或组织的积极性。

3. 报告使用者可能还不适应综合报告的模式。报告使用者一般来讲都是企业的利益相关者,综合报告致力于表现企业的未来发展能力即可持续发展能力,而多数利益相关者可能较多地关注短期的有关利益方面的财务信息,可能不会敏感地捕捉到其中更为深层次的信息,如公司治理、资源等方面的信息。

4. 增加企业内部控制的难度。内部控制规范体系在保证财务报告真实可靠目标方面的得分在几个分类中均得分最高(刘晓婧,2013)。也就是说,要保证财务报告的真实可靠,必须要有有效的内部控制,我们可以认为综合报告同样适用这条规则。笔者通过在CNKI进行有关内部控制案例的文献搜索,结果显示大部分文献都是阐述企业出现的内部控制缺陷(文献中列举的企业基本都是大企业甚至著名企业),因此我们有理由认为我国企业的内部控制并不如人意。

若是编制综合报告,由于各类非财务信息的加入,以及编制人员的增加,势必会对企业的内部控制提出更高的要求,在我国企业实施内部控制并不成熟的今天,无异于是雪上加霜。内部控制得不到保证,那如何保证综合报告的公允

# 我国沪深交易所XBRL项目现状调研

胡波(博士) 郭双

(中华女子学院管理学院 北京 100101)

**【摘要】** 本文以沪深交易所XBRL项目为研究对象,通过与美国证券交易委员会的XBRL项目对比,发现不足,借鉴相关经验,对构建和完善我国XBRL网络财务报告示范服务平台提出建议。

**【关键词】** 沪深交易所 XBRL 网络财务报告 信息披露平台

## 一、研究背景

作为信息时代网络技术与信息披露结合的产物,可扩展商业报告语言(XBRL)为财务报告数据的标准化和共享提供了有力支撑。我国近年来积极推进XBRL在中国的应用,取得了显著成绩。沪深交易所已经建成了利用XBRL技术的相关信息披露平台。作为XBRL网络财务报告信息的重要载体,这一披露平台的设计和应用的合理性直接关系到XBRL技术优势功能是否实现,更是直接关系到使用者对XBRL应用的认可度。

沪深交易所XBRL网络财务报告示范平台的建设与应用,尽管已经在国际网络财务报告信息披露实践中处于领先地位,但是该平台在对信息披露的实时性、完整性、易理解性等方面还存在明显不足,主要包括其所提供的上市公司的信息缺乏共享性,上市公司的数据之间难以实现可比性,不具有权威性,也无法满足外部使用者对上市公司财务信息的需求。

本文将沪深交易所XBRL项目与国际经验进行系统比较,发现两者存在的问题和缺陷,借鉴美国应用XBRL的经

性和真实性呢?

## 三、小结

综合报告的推出,给出了财务报告发展的一个崭新的方向,其意义是非常重大的。综合报告有可能成为未来企业报告的主流,但是综合报告的实施面临重重的困难,笔者认为,要发展综合报告就我国而言可以从以下几个方面着手:

第一,虽然国际上提出了综合报告编制框架的草案,但是并没有在大范围内进行实践操作,该方案是否适合于我国企业,还不得而知。因此,我们在密切关注综合报告的国际动态的同时,需鼓励我国学者展开综合报告相关的理论研究。着手于我国的实际情况,因地制宜,重视综合报告的实用性和可操作性,提出适合我国企业的综合报告模式。

第二,传统财务报告有一套完整的财务报告准则体系,这就要求综合报告也需要有一套完整的准则体系,以规范综合报告的报告形式、披露内容、财务和非财务信息质量要求等。因此发展综合报告,研究和探索综合报告准则体系是非常必要的。

第三,研究和探索综合报告的评价体系。综合报告编制得好坏与否,不能由某一组织或机构主观判定,需要一套可信、可行的评价体系来客观判定综合报告的完整性、公允性、真实性等。监管部门和审计机构在开展相关工作、给出相关意见的时候,才能够做到有依据可循。

第四,完善相关的内部控制体系。对此,我国学者刘晓婧在这方面展开了研究。她认为综合报告的实施使得内部控制有效性的评价变得更加复杂和有价值。对此她也提出了一些关于在综合报告实施下内部控制的改进措施。完善内部控制体系,是为综合报告的实施做良好的铺垫,因此着手于完善内部控制体系也是综合报告发展的措施之一。

第五,向企业宣传综合报告。首先,企业是综合报告最重要的参与者,不论是学者还是会计组织或机构如何地热衷于研究综合报告,但企业才是主要的实施者,一旦企业的积极性不高,一切都是空谈。即使是强制性要求企业编制综合报告,结果只会差强人意。因此要提高企业的积极性,向企业从上至下灌输综合报告的理念,让企业意识到编制综合报告的重要性,意识到综合报告为企业带来的长期利益。对此相关部门可以挑选部分企业进行试点,在专家学者的指导下编制综合报告,以此对企业进行更有说服力的宣传。

## 主要参考文献

1. 蔡海静,汪祥耀.实施整合报告能否提高信息的价值相关性.会计研究,2013;1
2. 杨敏,刘光忠等.综合报告国际发展动态及我国应对举措.会计研究,2012;9
3. 蔡海静,汪祥耀等.基于可持续发展理念的企业整合报告研究.会计研究,2011;11