

对国有上市公司业务招待费披露的反思

欧阳春花(副教授)

(广东财经大学会计学院 广州 510320)

【摘要】本文在对国有上市公司业务招待费披露现状进行分析的基础上,对国有上市公司要不要公开披露业务招待费及如何披露业务招待费的问题进行了深入探讨。国有上市公司不仅应该在年报附注中披露业务招待费总额,而且应该披露业务招待费的具体构成,并对重要项目进行详细说明,这是国有企业所有权特殊性的必然要求,也是有效控制“天价”业务招待费出现的强有力的外部措施。

【关键词】国有上市公司 业务招待费 所有权 特殊性 信息披露

一、研究背景

企业业务招待费超支问题一直受到理论界和社会公众的广泛关注,尤其是2013年中国铁建在其2012年年报中披露了8.37亿元业务招待费后,“天价”招待费再次成为社会舆论的焦点,也把属于央企的中国铁建推到了舆论的风口浪尖上。网友强烈要求中国铁建详细公布其8.37亿元的业务招待费的具体构成。当时,中国铁建新闻处处长告诉记者,他们将向国务院国资委及证监会提出申请,如果获得同意的话,中国铁建将公开8.37亿元招待费

具体构成。后来,尽管国资委对中国铁建的8.37亿元招待费进行了核查并在国资委系统中通报了核查结果,也处分了一部分涉事人员,但最终还是没有公开招待费的具体构成,中国铁建更是在2013年年报中“雪藏”了业务招待费而不再公开披露。

中国铁建“天价”招待费事件后出现了大量的“躲猫猫”现象,不少企业把部分业务招待费挪到其他会计科目中,甚至像中国铁建那样索性选择不披露。那么,国有上市公司到底要不要公开披露业务招待费?如何披露?

理,该监管机构对财务信息制定统一的披露标准和相关制度规范,以利于加强企业间信息的可比性,同时减轻银行数据处理负担和避免数据不一致问题。

(三)倡导XBRL自愿性披露意识

我国上市公司自愿性信息披露过程中存在信息披露不充分、披露内容不详尽的问题。要提高上市公司参与XBRL信息披露的积极性,首先要解决好上市公司面临的风险与成本效益问题,通过实际行动让上市公司感受到XBRL信息披露是利大于弊的,相关监管部门应鼓励自愿披露信息的行为,并定期对上市公司进行培训,帮助其完成从被动披露到主动披露的转变。同时需要上交所、深交所、证监会以及其他相关部门的政策鼓励和引导,出台必要的规章制度对上市公司进行规范。

(四)加快软件开发及XBRL人才培养

技术滞后成为XBRL信息披露的瓶颈。针对人工填制存在的问题,上市公司要开发人性化操作软件来减少人工操作的失误。为适应XBRL的应用和发展,有关各方应积极配合研发更安全的专用程序,以提高网络信息系统安全,加强防火墙技术、身份认证以及数据加密措施,

完善抗病毒功能等软件技术。与此同时,为了配合技术发展,会计人员应积极主动地学习新知识和新技术,以满足我国经济对复合型人才的需求。

主要参考文献

1. Debreceeny R., Gray L. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2001; 1
2. Hodge F. D., Kennedy J., Maines L. A. Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?. *The Accounting Review*, 2004; 79
3. 黄天胤,张天西.上市公司自愿性信息披露的行业差异——基于XBRL分类标准的量化视角. *证券市场导报*, 2011; 7
4. 高锦萍,彭晓峰. XBRL财务报告分类标准的质量及特征研究. *经济问题探索*, 2008; 7
5. 封海燕,武丽薇.我国上市公司基于XBRL财务报表附注信息披露研究——以煤炭行业上市公司为例. *财会月刊*, 2011; 4

二、国有上市公司应当公开披露业务招待费信息

1. 国有企业公开业务招待费的必要性。杨励、刘美珣(2003)认为,国有企业作为一种特殊的所有制企业,其所有者不同于非国有企业,这是它最大的特点。国有企业所有权的特殊性即国家(政府)是国有企业的主要所有者和控制者,包括政府凭借其所有权直接控制的企业、政府通过其国有企业直接或间接地持有大部分股份的企业以及政府虽持有少量股份但能有效控制的企业。我国国有企业的最终所有者是全体人民,但实际上国有企业也是由国家来投资并行使出资人权利。

对于公共机构的含义以及国有企业是否构成公共机构等论点,目前主要有两大观点:公共机构政府控制论和公共机构政府职能论。公共机构政府控制论认为,公共机构是由政府控制的机构,据此解释可推理出国有企业属于公共机构,即国有企业公共机构论。公共机构政府职能论认为公共机构是被赋予政府职能并履行政府权限的机构,由此则可推断出国有企业不属于公共机构的结论,即国有企业非公共机构论。根据国有企业所有权的特殊性,本文认为国有企业属于公共机构。国家行政学院竹立家教授、汕头大学白巴根教授也认为,国有企业属于公共机构范畴。因而,国有企业必须公开支出信息(商业秘密信息除外),不属于商业秘密的业务招待费理应公开披露。

2. 国有企业公开业务招待费的紧迫性。业务招待费指企业在生产经营管理过程中用于接待应酬而支付的各项费用,主要包括企业招待客户的餐饮费、住宿费及香烟、礼品、正常的娱乐活动、客户旅游等发生的费用支出。在税务执法实践活动中,企业业务招待费的具体范围包括以下三个方面:①因企业生产经营需要而进行宴请或工作餐的支出费用;②因企业生产经营需要而外购礼品用于赠送或赠送纪念品的支出费用;③因企业生产经营需要而发生的招待外单位人员的旅游景点参观费、交通费及其他费用支出。但当前还没有明确的制度规范来规定业务招待费的具体范围,使得业务招待费成为一个无所不包的“大熔炉”。

企业发生业务招待费的目的是维护良好的外部公共关系,以实现股东利益的最大化,因而必要且合理的业务招待费支出无可厚非。从股东价值最大化角度来看,只要能增加股东价值的业务招待费支出都是必要的,但业务招待费到底花多少才算合理,这个标准很难界定(马军生,2013)。因而,业务招待费的另一个特征就是其合理性难以界定。由于信息不对称,现实中业务招待费的背后已经成为企业行贿、官员受贿的温床,业务招待费的金额也在一定程度上反映了中国商业社会中拉关系的严重程度。为此,只有增加业务招待费使用的透明度,公开业务招待费的具体使用情况,使其接受公众的监督,才能阻断

企业和公权力利用业务招待费这一合法手段进行行贿受贿的肮脏交易,也才能真正实现股东价值最大化目标。

三、上市公司业务招待费信息披露现状

本文以归属于国务院国资委直接监管的中央企业上市公司为样本,对其2012年和2013年的业务招待费披露现状进行分析。

1. 业务招待费披露的总体情况。2013年样本总量为247个,其中金马集团因处于重组停牌当中至今未披露2013年年报,天方药业因被中国医药吸收合并于2013年7月15日退市,振华重工的年报附件找不到因而未有其年报附注信息,故2013年有效样本为244个,未披露业务招待费金额的样本76个,披露了业务招待费金额的共168个。2012年样本总量为247个,有效样本总量也为247个,其中未披露业务招待费金额的样本58个,披露了业务招待费金额的189个。

扣除2013年的3个无效样本,则未披露业务招待费金额的样本2013年比2012年多17个,占比为7.38%,说明包括中国铁建等在内的部分上市公司受到2013年中国铁建“天价”业务招待费事件的影响而不再披露业务招待费金额。

其实,对国有企业业务招待费的披露,早在1995年监察部、国家经贸委和全国总工会联合发布的《关于国有企业实行业务招待费使用情况向职代会报告制度的规定》中就对其做出明确规定,要求报告的内容包括业务招待费支出项目、金额、开支是否符合制度、使用是否合理、手续是否完备及其他需要说明的情况。但当前样本公司中对业务招待费的披露与此规定相去甚远,除了极少数样本公司(估计占比在5%以内)在现金流量表附注中披露了当期业务招待费支出金额外,绝大多数公司仅限于在财务报表附注中的“管理费用”或“销售费用”项下设置“业务招待费”或“交际费”明细项披露当期业务招待费金额,几乎没有一家公司披露业务招待费支出项目、开支是否符合制度、使用是否合理、手续是否完备等详细信息。可见,业务招待费信息的充分披露,任重而道远!

2. 业务招待费披露的详细情况。表1对样本公司是否披露业务招待费金额信息分行业进行了统计。

(1)制造业、批发和零售业及信息传输、软件和信息技术服务业三个行业的披露比例较高,2013年和2012年均达到66%以上,即有三分之二的公司披露了业务招待费金额。

(2)采矿业、房地产业、土木工程建筑业和电力、热力、燃气及水生产和供应业及交通运输、仓储和邮政业披露比例2013年和2012年均低于60%。显然,垄断行业的披露比例较竞争性行业的低。

(3)大型企业的披露意愿较中小型企业低。如房地

产业企业共9家,其中4家较小的公司如中房地产等2013年和2012年都披露了业务招待费金额,而4家较大的公司如万科A、保利地产等2013年与2012年均未披露;采矿业共12家,其中7家2013年和2012年都披露了业务招待费,而如中国石油、中国石化、中国神华等5家大型企业则2013年和2012年都没有披露;电力、热力、燃气及水生产和供应业共21家,其中2013年披露的有12家、未披露的为9家,2012年披露的有16家、未披露的为6家,如长江电力和大唐发电等;交通运输、仓储和邮政业的航空运输业中中国国航、南方航空和东方航空两年均未披露。C3中的宝钢股份、武钢股份、中国南车、中国北车和中国铝业等大型企业两年均未披露业务招待费。

(4)土木工程建筑业2013年的披露意愿显著下降。土木工程建筑业共10家公司,其中2013年全部未披露,2012年则有5家进行了披露。2012年披露而2013年未披露的5家为中国铁建、中国化学、葛洲坝、中国水电和中国交建,2013年和2012年均未披露的5家为中国中铁、中国中冶、中国建筑、中铁二局和北方国际。显然,业务招待费支出高昂的土木工程建筑业受2013年中国铁建的“天价”业务招待费事件的影响最大,2013年全部选择了不披露。

表1 央企上市公司业务招待费信息披露统计

项 目 行 业	2013年		2012年		合 计	2013年 披露比 例(%)	2012年 披露比 例(%)	
	披露	未披露	披露	未披露				
A:渔业	1	0	1	0	1	100	100	
B:采矿业	7	5	7	5	12	58.33	58.33	
C:制造业	C1	5	1	5	1	6	83.33	83.33
	C2	30	8	32	6	38	78.95	78.95
	C3	85	27	92	20	112	75.89	75.89
	合计	120	36	129	27	156	76.92	82.69
D:电力、热力、燃气及水生产和供应业	12	9	16	5	21	57.14	76.19	
E:土木工程建筑业	0	10	5	5	10	0	50	
F:批发和零售业	8	3	9	2	11	72.72	81.81	
G:交通运输、仓储和邮政业	9	7	9	7	16	56.25	56.25	
I:信息传输、软件和信息技术服务业	4	2	4	2	6	66.67	66.67	
K:房地产业	4	5	5	4	9	44.44	55.55	
L:租赁和商务服务业	1	2	2	1	3	33.33	66.67	
N:水利、环境和公共设施管理业	1	1	1	1	2	50	50	
合 计	167	80	188	59	247	100	100	

注:①此表数据来自公司公开披露的年报;②此表仅对样本公司是否在报表附注中“管理费用”和“销售费用”项下设置明细项披露业务招待费金额的情况进行统计,未统计个别公司在现金流量表附注中披露了当期业务招待费支出金额的情况;③目前还没有公司披露业务招待费的具体构成等详细信息。

四、如何规范国有上市公司业务招待费信息披露

1. 制定强制性的业务招待费披露规则。制度的缺失是“天价”业务招待费频出的根本原因之一。《中央企业负责人职务消费管理暂行规定》(2011年)中指出,“企业负责人不得安排接待对象到高档的娱乐、休闲、健身、保健等经营场所活动。企业不得向所出资企业转嫁企业负责人业务招待费用,不得报销企业负责人因私招待费用、个人消费费用”等。但关于国有企业业务招待费披露的规定,仅在由监察部、国家经贸委、全国总工会三部门于1995年联合发布的《关于国有企业实行业务招待费使用情况向职代会报告制度的规定》中有提及,而在《企业会计准则》和《企业所得税法实施条例》中,对于业务招待费只有一些零星规定,缺乏对业务招待费具体范围与信息披露的明确规定。

因此,当务之急是要出台国家层面的关于国有企业业务招待费列支的具体范围与信息披露的强制性规范,即在《企业会计准则》和《企业所得税法实施条例》中对此做出明确规定,且要明确核算业务招待费的明细科目的名称统一为“业务招待费”。

2. 披露业务招待费的详细情况。①在董事会报告中简要披露。在董事会报告“董事会关于公司报告期内经营情况的讨论与分析”部分的“主营业务分析”的“利润表及现金流量表相关科目变动分析表”中,如同“管理费用”一样单列“业务招待费”的本期数、上年同期数和变动比例,且如果变动比例增加10%以上则要对此做出说明。②在会计报表附注中详细披露。即在会计报表附注的“管理费用”项中设置“业务招待费”明细项披露业务招待费的本期发生额、上期发生额,并在后面进一步披露大金额(如超过500元或1000元)的业务招待费的具体构成及占比,披露的具体格式如表2所示:

表2 大金额业务招待费明细表

招待事由	招待地点	招待人数	招待时间	金额	金额是否超标

本期业务招待费占营业收入的比例____,本期业务招待费占营业利润的比例____。

同时,在现金流量表附注“支付的其他与经营活动有关的现金”项下披露业务招待费支出金额,从而可以让信息使用者了解公司本期应支付的业务招待费金额与实际支付金额的差额,以便于与资产负债表中的“其他应付款”项目的期末余额进行对比,发现公司有无乱记账的可能性。

主要参考文献

杨励,刘美珣.国有企业的特殊性与我国国有企业的布局定位.清华大学学报(哲学社会科学版),2003;2