

The ACCA logo is a red square with the white text "ACCA" inside. The background of the entire page is a low-angle photograph of a city street. On the left is a classical stone building with many windows. In the center is a very tall, modern skyscraper with a blue glass facade. To the right is another modern building with a dark glass facade. The sky is clear and blue.

ACCA

优质企业 报告的黄金法则

Think Ahead

关于ACCA

ACCA(特许公认会计师公会)是全球广受认可的国际专业会计师组织,为全世界有志投身于财会、金融以及管理领域的专才提供首选的资格认证。ACCA目前在大中华区拥有25,000名会员及108,000名学员,并在北京、上海、广州、深圳、成都、沈阳、青岛、武汉、长沙、香港和澳门共设有11个代表处。

ACCA为全球179个国家的208,000名会员及503,000名学员提供支持,从雇主的技能需求出发,为会员和学员的事业发展提供完善的专业服务。ACCA透过全球104个办事处和中心,以及全球超过7,300家认可雇主,为员工的学习与发展提供高标准服务。ACCA致力于维护公共利益,提倡适度的会计监管方式,同时,通过开展国际化研究,不断提升财会行业的声誉与影响力。

目前,ACCA的核心——ACCA专业资格正在进行重大创新,以确保我们的会员继续成为全球倍受推崇和青睐、与时俱进的专业会计师。

自1904年成立以来,ACCA一直秉承着独特的核心价值,即机遇、多元性、创新、诚信和责任。

了解详情,请访问ACCA网站:www.accaglobal.com

关于本报告

本报告阐述了在特许公认会计师公会(ACCA)眼中,优质企业报告所应具备的特征,以及普遍影响企业报告质量的一些关键问题,包括需要遵循全球性准则、兼顾公允价值和历史成本、谨慎性原则,并且企业报告必须超越财务报表来提供更多信息。



优质企业报告的黄金法则

企业报告不仅能影响公司股价，还能帮助企业获得融资、客户、供应商，并吸引人才。

企业报告是公司正式发布和归档的对外信息文件，目的在于向有意了解企业的外部各方全面呈现其绩效与现状。具体而言，企业报告包括年度报告、持续经营财务报表、企业社会责任报告和临时报告等，以纸制报告或在线文档等形式呈现。

本文对聚焦金额披露的财务报告与重点围绕其他非财务问题的陈述式报告进行了区分。

企业报告是利益相关方了解企业的重要信息来源。它们能帮助企业获得股权、债务和贸易融资，也能影响公司股价；它们可以支持企业获得客户和供应商，并且有助于招募和留住人才。

本文宗旨

目前已有许多行之有效的企业报告框架，就报告目的、以及优质企业报告的质量特征做出了界定——包括国际财务报告准则 (IFRS) 基金会的《概念框架》、国际会计准则理事会 (IASB) 的《管理层评述实务公告》、《国际综合报告框架》以及气候变化相关财务信息披露工作组 (TCFD) 的优质报告原则。相关框架的详细介绍请参见附录部分。

ACCA支持这些框架及其确立的优质报告特征。其中许多特征都在这些框架中普遍出现，并已得到广泛接纳，可同时用以衡量企业报告的财务和非财务要素。

优质企业报告的一项关键特征，便是最高管理层对报告内容承担明确责任 (例如以明确的管理层声明为证据)。这有助于使用者对报告信息建立信心。与之类似，确保企业报告独立鉴证也是增强其质量的因素。但本文并未涉及这些重要方面。

本报告阐述了ACCA对以下方面的看法：

- 优质企业报告应综合具备的一系列质量特征；
- 一些影响企业报告质量的普遍问题。

这些要素共同构成了优质企业报告的黄金法则。

优质企业报告的质量特征

如上文所述，很多质量特征已得到广泛采纳，并在各行业机构的框架文件中有详细说明，在此不再赘述。相关文件详情请参见附录。



企业报告普遍适用的关键质量特征

相关性和重要性

报告应包含能够影响报告使用者做出决策的相关信息：例如，他们应该购买、还是出售公司股份，可否与企业签订合同？重要性是针对特定报告实体的相关性指标。如果某信息错报或漏报将影响使用者依据报告所做的决策，那么该信息就非常“重要”。不同的企业报告或许针对不同的使用者群体，这意味着在他们眼中，具有相关性和重要性的信息也有所不同。如果剔除非重要信息，报告质量就会得以改善，因为过多的非重要信息有可能掩盖报告中重要的相关信息。

完整性

报告应包含所有相关信息，以便使用者能够了解报告实体的状况、绩效，以及适当情况下的发展前景。与相关性和重要性原则一样，由于不同的企业报告可能针对不同的使用者群体，因此“信息完整性”的具体内容也可能不尽相同。

可靠性和中立性，以及避免出现错误

为了使报告使用者能够信赖报告中的所载信息，报告陈述应公正，不偏不倚。报告通常必须包括各种估计，其中有些估计可能不准确，但要想不出现错误，这些估计应基于报告时获得的最佳证据。同时，报告还应披露重大的估计不确定性。

可比性

使用者希望能够了解各项目之间以及各报告实体之间的异同。对同一报告实体而言，报告一致性不但意味着不同报告之间的含义可比，还要求不同报告期间可比。过去几年的可比性信息往往有助于了解变化趋势。标准化信息（例如财务报表的标准化内容）既可提供同一企业逐年的固有可比性，亦可提供不同企业之间的固有可比性。以普遍采用的方式衡量非财务变量，并报告同一部门中其他企业通常会说明的问题，有助于提高财务报表以外其他信息的可比性。

可验证性

信息应尽可能客观，并公开进行检验。知识渊博的独立观察者，应能够就这一信息达成合理的共识，即使意见可能并不完全一致。

及时性

一般来说，信息越新越有用。

易理解性

报告应清楚地传达复杂的问题。同时可能需要对使用者的理解水平进行合理的假设。



陈述式报告的质量特征

与财务报表相比，陈述性的非财务报告更应具备如下的优质特征。

面向未来

虽然有助于预估未来的现金流，但财务报表主要是对企业经营成果和财务状况的历史记录。实践中，报表使用者会着力找寻有关该实体经营目标和发展前景的深入信息，利用它们更好地预估未来业绩。相比经营成果和财务状况等历史资料，前瞻性信息无疑有着更大的不确定性。

针对特定实体

除财务报表中的标准化信息外，企业报告还应包含从管理层视角出发，对实体过往经营成果、目前财务状况、以及未来最有可能出现局面的分析。企业必须尽力确保，对外报告的信息与内部用于决策的信息保持一致。例如，对外报告的关键绩效指标 (KPI) 应当与内部绩效衡量指标相一致；重要问题应与董事会讨论的风险和机遇相一致，同时避免格式化的陈述文本（“模板文本”）。

战略重点

在评估未来绩效的相关信息中，占据核心位置的是管理层为实现目标并管控各类风险而制定的战略与业务模式。

关联性

对实体过往绩效、现状和未来前景的描述，应明确说明企业是如何创造价值的，以及管理层希望未来如何创造更多价值。这将反映出各种资源和资本的相互作用。例如，《国际综合报告框架》列举了财务、制造、社会、人力、智力以及自然等六大资本。企业报告应体现这些资本之间的关联及关系。

平衡性

在涉及各种因素的情况下，报告需要对所有重要方面保持公允讨论，并以中立的方式对其加以展示。

简洁性

如果只包括相关事项、剔除不重要事项，报告将更加有用、更易理解。利用在线报告，企业能够以这样的方式构建演示文档，通过链接使用户在有需要时获得各方面的详细信息。



普遍适用的质量特征

其中一些特征之间存在着对立关系。例如，有些信息虽然相关但可能不够可靠，或无法进行充分验证，所以不能纳入报告。确保报告的完整性可能与保持易理解性和简洁性相冲突。针对特定实体的信息有时可能与其他实体的可比性相冲突。优质企业报告的黄金法则是，在相关性与可靠性、相关性与可比性等特征之间，保持合理平衡。

与此同时，部分质量特征也具有密切的相关性。例如，对完整性、平衡性和中立性的要求可被视为应对一些类似的问题。在确保信息可靠性和可验证性的那些特征之间，存在着大量重叠部分。

而编制优质企业报告的基本原则还包括，提供信息的成本不应超过由此带来的益处。

编制优质企业报告普遍涉及的重要问题



1. 企业报告使用者不仅仅是股东

企业报告的使用者包括哪些对象?IFRS概念框架指出,投资者和债权人是财务报告的主要使用者。对综合报告(IR)来说,其主要目的是向资金提供者提供信息。当然,“主要使用者”并不意味着他们是唯一的使用者。

事实上在实践中,企业报告的使用者众多,不仅有企业的承包商、客户和员工,也包括监管机构、税务主管部门、记者、以及其他可能关注企业对社会与环境影响的组织和个人。其中一些使用者或许能够要求企业直接向他们提供信息,而不是依靠公开记载信息,这将成为重要的用户差别之一。

通常,财务报表的基本用户为现有及潜在的投资者、放款人和其他债权人;另一方面,企业责任报告可能主要面向员工、客户、供应商,或是关注环境、社会及治理(ESG)的投资者。

如上所述,信息的相关性和重要性取决于报告的预期使用

者。尽管如此,企业如果将各类财务资本的提供者视为报告主要使用方,那么整体而言就能面向这些最广泛的使用者,编制出有用、相关的通用型企业报告。为这些主要使用者提供的信息通常也能满足其他使用者的诸多要求——其原因之一在于,一旦员工和客户非常关注企业的活动,往往会对其财务表现产生潜在影响,故而此类活动也将受到投资者的重视。

如果其他利益相关方群体的需求和看法对实体特别重要,企业应设法通过最恰当的渠道与他们接触沟通,这并不一定要采用企业报告的形式。

将投资者和债权人作为报告的主要使用者,是制定标准和规则的切实之举;但在此过程中,应将其他使用者也视为利益相关方。



2. 报告准则应国际化

ACCA支持制定企业报告的国际准则。

国际准则带来的好处包括:

- 会计处理和披露的一致性有助于增强不同报告实体之间的可比性;
- 国际准则要求高质量的会计处理和披露,并向使用者提供相关且可靠的信息;
- 一致性和高质量相结合,将减少投资者依赖报告所做决策的不确定性,并将提高他们对企业及其绩效、现状和前景的了解程度;
- 市场参与者能够更好地评估风险,从而更有效地分配资金、降低融资成本、吸引更多广泛的投资者,并提高市场流动性。

这些效果对上市公司、以及正在设法吸引国际投资的企业影响最大,不过包括中小企业在内的其他机构也能从中获益。为了获得最显著的效果,在遵循国际准则的同时应结合鼓励优质报告的其他因素和激励措施——如确保投资者保护、优秀的企业治理和独立审计等。

国际准则需全面,不仅涵盖上市公司,而且包括中小企业和非盈利部门。

国家准则应基本符合国际准则的原则——既要设法满足不同使用者的需求,同时除上市公司以外,实体编制报告还需符合成本/效益原则。

制定企业报告的国际准则,将有助于简化对会计师的教育及培训,提高各实体之间和各国之间会计师的流动性。

就财务报表而言,IASB制定的《国际财务报告准则》(IFRS)就是国际准则。

单凭财务报表,可能无法提供企业报告使用者需要的所有信息与背景资料。对于企业报告的其他组成部分,一些国际框架已经建立,例如IASB的《管理层评述实务公告》和《国际综合报告框架》。很遗憾的是,此类监管要求大都在国家层面制定,目前仍缺乏公认的国际准则制定机构来统御财务报表以外的企业报告。虽然其他机构可能会提供更详细的指导,但ACCA认为,IFRS基金会的能力范围应超越财务报表,成为企业整体报告管理的最终权威机构。IFRS基金会所拥有的国际影响力、独立性和问责性(见下文),能使其更好地发挥这一作用。



3. 制定国际准则需要优秀的治理

ACCA支持IASB作为会计准则的国际准则制定机构。IASB成立于2001年，由于它是独立的准则制定机构，不受政治干预，因此是制定可靠国际会计准则的最佳模式。

独立性和问责性之间须保持恰当平衡。然而，作为独立的准则制定机构，IASB仍有必要就如下方面与利益相关方展开协商：

- 工作议程；
- 建议新准则或修订稿的方向；
- 评估其建议的影响；
- 起草新准则或修订稿；
- 修订准则的实际有效性。

总体来说，IFRS基金会的现有架构取得了恰当平衡——即由IASB制定准则，IFRS基金会受托人和监督委员会行使监督和预算职责，这构成了与授权使用IFRS的公共主管部门之间的纽带。

此外，以公开、有组织的方式筹措运作资金、而非依靠单一实体的捐赠，有助确保IASB决策的独立性。

最重要的是，在挑选IASB成员时应体现各种相关背景：是否具有近期的实际经验——特别是编制或审计企业财务报表、或使用这些报表进行投资管理的实际经验。

担任监督和融资职责的受托人不仅需要具备各种不同背景，还需要密切体现不同地区的准则使用情况以及IFRS基金会的资金来源。



4. 中小企业需要国际准则

本质上讲，整体IFRS的设计以上市公司等具有重大公共责任的企业为对象。在大多数国家，要求规模较小和未上市公司全面遵循IFRS并不合理。

因此，ACCA支持为中小企业专门制定一套国际报告准则，并认为IASB的中小企业准则最终将对全球数百万家企业产生重大的积极影响。

中小企业使用国际准则将：

- 面向潜在投资者、以及其他希望依赖报告数据的使用者，提高未上市公司财务报表的可信度；
- 加强各国间中小企业账目的可比性，并且使之可以同全面遵循IFRS准则的大型或上市公司进行比较；
- 简化会计师培训工作。

现行的IFRS中小企业版本于2009年首次发表，主要依据的是与完整IFRS相同的会计原则，对会计处理工作进行一定简化，并适当减少了披露要求。这些简化只是出于中小企业的成本/收益效应与大型企业不同，以及其财务报表使用者的特定需求。

然而，随着完整IFRS准则发生改变，可能存在两个版本差异不断拉大的风险。从积极方面来看，采用新准则，可以从大型上市公司获得经验。但是ACCA认为，这两套系统不应偏离太远，而应继续以共同的会计处理平台为基础，适当考虑成本/收益和差异化的使用者需求。

有了针对中小企业的IFRS，各国将不需要采用两套截然不同的财务报告体系——大型上市公司使用国际准则，而小型或未上市的私有化企业却在使用国家准则。

ACCA与英格兰和威尔士慈善委员会一起为非营利实体使用中小企业IFRS作为报告基础制定了一份配套指南。¹

¹ ACCA，非盈利实体使用《中小企业国际财务报告准则》的配套指南，2015年。
<http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/smb/companion-guide-for-not-for-profits.pdf>, 2018年1月21日访问。



5. 国家准则与国际准则趋同——IFRS和美国公认会计准则 (US GAAP)

作为全球会计机构, ACCA 强烈支持采用全球会计准则统一体系。这一过程的关键组成部分, 便是 IFRS 和美国公认会计准则实现趋同。

近年来, IFRS 和美国公认会计准则之间的趋同过程已取得长足进展。在美国上市的外国公司已获准使用 IFRS, 而无需根据美国公认会计准则进行调整。作为美国会计准则制定机构, 财务会计准则委员会 (FASB) 和 IASB 共同制定了一系列关于金融工具、收入确认和租赁的重要新准则。

正如 20 国集团在全球金融危机爆发后召开的峰会上所敦促的那样, ACCA 也支持采用一套统一的国际准则。

尽管如此, 在美国主要的监管机构——美国证券交易委员会 (SEC) 做出决策之后, 美国国内上市公司采用 IFRS 在短期内似乎不太可能。

短期来看, ACCA 认为, 美国证券交易委员会应当允许美国发行人选择仅使用 IFRS 编制财务报表。这可能成为普遍选择, 抑或只限于专注国际业务的部门——其中的大多数企业已采用了 IFRS, 投资者也很可能在开展横向比较。

ACCA 希望, 在已经实现相当程度趋同的基础上, FASB 和 IASB 能够继续通力合作, 努力防止在绩效报告、改善披露和债务-股权的区别等重要的准则制定问题上, 出现新的显著分歧。这意味着工作计划以及相关解决方案在一定程度上统一。



6. 国家准则与国际准则趋同

国际准则的进步和普及, 引发了国家准则制定机构 (NSS) 转变定位的问题。ACCA 认为, 对不同国家准则的需求会随着时间的推移不断减少, 因为多数情况下, 不管是上市公司还是中小企业, 使用国际准则更为合理。另一方面, 在各自管辖范围内采用统一方式实施 IFRS 方面, 国家准则制定机构仍扮演着重要角色。

如果国家准则制定机构支持 IFRS 或中小企业版 IFRS 等国际准则, 他们就需要努力确保这些准则完整、及时地实施, 让使用者能够同时遵守国际准则 (如 IASB 发布的 IFRS) 和国家准则。为保持国际准则带来的可比性和其他优势, 国家准则制定机构应尽可能避免修订国际准则, 或是基于本国的具体背景, 就准则的解释和实施做出自己的权威指南。同样, 在实施 IFRS 或中小企业 IFRS 时, 国家准则制定机构应尽可能减少额外的会计核算可选方案。



7. 报告应及时且在限制范围内

及时性是企业报告应当达到的质量要求, 并且被 IFRS 的理念框架等视为改善报告质量的重要特征。投资者、分析师和其他报告使用者希望得到有关企业的最新信息, 这一诉求理所当然。但是一方面要满足用户的及时性要求, 同时也必须保证报告的可靠性和高质量, 两者之间存在着对立关系。

在很多国家, 证券监管当局要求上市公司至少以季度为单位编制报告。其他一些国家则要求发布半年报, 并且在前景或现状出现重大变化的情况下提供临时报告。这两种做法各有赞成和反对的声音, 最终选择哪种实践应当体现报告使用者的预期。定期报告本身并非导致投资者“短视”的主要原因。任何投资者都希望定期了解最新情况, 从而将进展情况与企业长期目标进行对比, 并考虑对企业长期绩效的影响。

也有部分参与方倡导采用实时报告。但是, 投资者和其他利

益相关方虽然期待及时报告, 但他们也认为, 董事会和其他独立鉴证方应发布深思熟虑的意见及证据。此外, 报告中提及的财务信息也需要配合背景资料才能足够可靠。对信息及其陈述的考量可能涉及各种需要时间来做出的判断, 无法即刻完成。因此实时报告会形成相当大的风险, 难以确保利大于弊。



8. 小企业报告的要求需要平衡报告编制成本和透明度

在全球很多地方，政府已开始设法大幅减免小企业的会计义务，这一做法正日渐普遍。其原因往往在于，这类义务实际会成为行政负担，但对公司或其股东却毫无益处。换言之，会计义务是一种官僚化的无益之举，应当加以摒弃来节约企业成本，并使其集中精力开展业务运作。

ACCA主张以务实的眼光来看待针对小企业会计的监管要求。ACCA意识到，同其他监管领域一样，这其中也存在着监管成本超出监管价值的平衡点。

尽管如此，免除小企业编制和公布账目的要求意味着，包括股东、潜在投资者、贸易伙伴、债权人和税务当局等在内的利益相关方，将缺乏渠道来获得这些企业的可靠会计信息。这或许令其难以保护自身财务利益，从而导致潜在的贷款方或投资者不愿冒险出资，而个人和企业也会避免与小公司交易。此外，缺少可靠账目可能还将导致税务当局增加针对小企业的监管合规活动，最终导致行政开支负担加重、而非减轻。

ACCA同时认为，对公司在特定日期公布账目做出有效要求能够作为一种纪律约束，确保公司至少每年一次提供可靠的会计信息。这不但有助于减少欠缺财务管理的范围，而且可以降低腐败和舞弊的可能性。

在有些情况下，或许可以对小企业执行简化版本的会计准则——即简化基本会计处理。而对于一些财会职业高度发展、已建立更完整报告体系的国家来说，则没有必要简化小型实体的会计义务。减少披露不会从实质上减少编制与合规负担，因为财务报表是有效的企业管理规范手段，亦是税务和借贷活动的必备材料。减少披露将导致这些公司的透明度降低。



9. 会计准则应以原则为基础，而不仅仅只是包含规则

ACCA支持基于原则的会计准则。以规则为基础的方式可能导致会计准则过于繁冗复杂——不仅试图覆盖所有可能的情况和问题，还在鼓励机械式的“逐项检查”合规思维。更严格的规则未必能够降低数字被操纵的风险。它们会刺激公司寻找漏洞，虽然符合规定，但却给人以错误的概念，安然事件正是这样的实例。会计准则，特别是国际准则，不可能对所有时间、所有地区、可能遇到的所有业务状况下的会计工作都提供准确指示。

会计准则应当从整体上确定应遵循的会计处理目的及其描述。指南和释例或许有所帮助，能够让读者更清楚的理解原则，但不应认为它们是必须遵守的规则。

无论如何，公司及审计师都需要在很多时候通过专业判断，决定怎样将原则应用于具体财务事实，从而保证能够向财务报表使用者公允地呈现经济实质。为了达成这一目标，必须超越一味查找“哪项规定指明我必须/不能采取该行动”的做法。



10. 会计需综合公允价值和历史成本

某些情况下，公允价值能够为账目使用者提供最相关的信息，特别是在持有交易性或实现投资收益的资产时。这是衍生工具的唯一切实可行的核算方法。对于存续时间较长的资产，历史成本可能显著低估经济价值——特别是当出现明显通货膨胀的情况下。

公允价值会计具有很多优势，但如果市场流动性不足，或是必须通过模型模拟决定公允价值时，将公允价值方法用于投资性房地产、农业资产和部分金融工具等资产所引发的各种问题便会突显出来。对很多企业而言，持有单个资产是为了与其他资产结合使用，那么使用历史成本或许能更好地反映绩效，因为这一方法以实际现金流为基础。

总而言之，ACCA认为，IFRS应继续采用历史成本与当前价值衡量标准并用的方式。ACCA相信，IFRS第9号——新的金融工具准则中指出的方式，能够广泛实现恰当平衡。

对于以公允价值呈现负债在多数情况下能够提供有意义信息的论断，ACCA表示怀疑，认为这只适用于有限情形。负债价值的变化通常会导致反常结果，例如：公司信用评级下降的同时却报告盈利，或是与此相反。对于IFRS9中建议在当年损益表中剔除由公司自身信用评级变化带来的损益，ACCA持欢迎态度。

据ACCA观察，目前没有足够的证据支持扩大会计准则中公允价值的使用范围，特别在相关市场尚未形成的地区。

公允价值会计要求公司以市场价格计量某些资产。这样做会招致指责——当经济状况良好时，由此认定的收益将强化错误的乐观情绪。同样，一旦经济前景不佳，资产价值的大幅缩水又可能进一步损害市场信心。不过账目的作用在于告知股东公司状况，不能为了维护金融稳定而随意操纵。核算不应忽视市场局面，尤其是要考虑金融资产可回收性所受到的质疑。



11. 绩效衡量指标应不止一个

本年利润是衡量绩效最受认可的基准指标，因此在财务报告中仍当处于重要位置。有些价值变化因素并不构成盈利，而是作为其他综合收益(OCI)记录，例如物业的重估利得和养老金义务的精算损益等。财务报表使用者不应忽视这些项目。准则制定方应当对当期损益和OCI的区分做合理解释，确保当年盈利依然是体现业绩的连贯指标。

尽管如此，很多时候，其他绩效指标或许对投资者也有一定帮助，同时可以使管理层参照战略诠释已取得的成绩。这类替代性业绩指标(APM)可能是更具前瞻性的非财务指标——如注册用户人数、新产品渠道，或是已探明的自然资源储量。

此外，它们还包括了未出现在一般公认会计原则中的财务指标，例如通过剔除非经常性项目等方式，更加准确地揭示未来可持续收入。

如果使用这些绩效指标，确保以下几点非常重要：

- 充分解释引入这些指标的理由；
- 明确说明它们如何计算；
- 保证逐年使用一致性，对所有改变计算方法所带来的影响做出充分阐释，包括为何不再报告某项替代性业绩指标；
- 财务衡量指标尽可能与一般公认会计原则绩效指标一致，例如本年利润；
- 财务类替代性业绩指标应以均衡的方式，与基准的一般公认会计原则指标同时呈现。



12. 在某些方面，会计应遵循审慎原则

审慎和会计准则的关系包括两个方面：审慎制定准则，以及公司在依照准则编制财务报表时也保持审慎。

准则制定过程中的审慎性存在更大的争议。很多人希望审慎原则嵌入制定过程，作为对管理层在报告公司绩效时的过度乐观情绪的限制。人们期待会计数字是“硬数据”，是决定奖金和分红的可靠依据。

另一方面，会计账目应当中立，避免偏见。这里的风险在于，出于审慎而限制某一年的盈利认定或许导致下一年的过度认定，或者遮盖需要得到解决的绩效下滑问题。额外增加审慎原则带来的问题在于，报告使用者是否应当意识到报告中增加的审慎幅度。

无论是否提倡“审慎性”，制定准则时应建立稳健的资产和负债认定标准。现有准则很多地方都可以明显看到对损益认定的谨慎态度，特别是当资产难以估值或资产是否存在尚有疑问的情况下——例如虽然公司已与客户签订合同，但并不能确认收入，需要直到商品或服务交付后才进行确认；另一方面，亏损合同却必须先确认全部损失。或有资产只有在收入基本确定的情况下才能确认；而或有负债在可能发生的情况下即予确认。内部无形资产，包括品牌和客户关系等，则不能被确认为资产。

ACCA认为，公允价值和净现值等衡量基准需要尽可能中立，并且展示对估值技巧的诚实应用，由此合理认定不确定性的影响。准则不应要求在估值中额外任意增加一层审慎性，因为这可能导致或许无法量化的偏见。

前文概念框架定义部分讨论报告可靠性时已提到，应用准则来编制财务报表时需要秉承审慎原则——在不确定的情况下应谨慎判断。²

准则提供了指南，但其应用往往涉及一定程度的判断，因此会形成不同结果。这主要是由于不确定性的存在。在做出判断时，管理层应保持审慎，宁肯过于谨慎而非过于冒险。但是，财务报表编制者在应用审慎原则时需要始终保持一致，这非常重要。如果有选择性地执行审慎原则，就可能导致收入管理和盈利转移等方面的问题。



13. 适当时应涵盖无形资产

目前就有关无形资产的会计准则来看，内部产生无形资产与购买或收购所得类似资产的处理办法截然不同。

内部无形资产仅限于新产品和服务的开发成本，其他所有项目——无论是研究、市场营销活动、或是员工培训，其开支都作为已发生成本一次性计入损益。而即使是开发成本，也必须通过六项测试来判断，成本是否应被认定为资产。这导致企业在分配研发投入时，会非常谨慎地确定开发成本比例。此外，即使完成六项测试，累计投资成本也只能从该时点开始计入，为达到现有状态而付出的过往开支仍须保留在损益中。

另一方面，若是直接购买或通过企业合并得到的无形资产，如果可分割、或由此产生法律权利，则必须确认为资产，以收购时公允价值计量。因此，不仅许可证或研发费用得到确认，就连品牌、客户关系和客户名单等与许多客户相关的无形资产都被列入了资产负债表。

很多国家都已形成现代经济趋势——不再投资于地产、厂房设备或库存，而是围绕品牌、知识、软件、或技能熟练的员工队伍等无形资产来发展业务。很多无形资产不易估值，其成本难以追踪，甚至有可能处于公司控制范围以外，这些都是不将其确认为资产的良好理据。显然，对这类无形资产的估值并非来自于其开发成本，因此将其包含在报表内并不合适。

因此，在财务报表之外单独报告这类信息，或许是说明企业发展情况更有效的方式。

企业的市场价值和财务报表体现的净账面价值之间的差距正越来越大，有研究估计，其幅度高达85%。资产负债表的作用从来都不是对企业价值的估计。尽管如此，两者之间分歧如此之大，仍会令现行会计准则遭到质疑。IASB和其他监管当局应当认真考虑，这一局面将造成的影响、无形资产会计处理中的一些异常情况，以及是否会计准则对无形资产的认定过于严格。

² 审慎原则的概念出现在1989年到2010年期间使用的概念框架中。目前框架修订公开草案中提到重新引入审慎概念，用于解释中立性，其中包括了第9页的这一定义。<<http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>>



14. 应避免过度披露

有些情况下,企业报告包含的相关信息不充分,却包含过多的无关或非重要信息。ACCA认为,提供的相关信息不充分是最为迫切的问题。

虽然混入非重要信息的严重性不及漏报重要信息,但过多无关信息的弊端亦不容小觑。其无关性同时体现在:报告事项数量过多,以及有些报告使用了没有信息含量的“模板”术语。财务报表使用者需要一目了然地了解报告实体的整体绩效与现状。数字技术虽然可以起到辅助作用,但无法解决所有问题。

正如此前“陈述性报告的质量特征”所述,简洁性是企业报告应具备的特征之一。近来,企业报告出现不断加长的倾向,陈述性要求固然是原因之一,但与财务报表同样关系密切。

在财务报表方面,解决过度披露问题很大程度上需要改变报告编制者、审计师和监管机构等参与方的行为与态度,从而改善报告质量。不过,IASB也可以做进一步的改变,特别是下列方面:

- 在概念框架中集中说明披露目标;
- 在—项准则中指出有效沟通的原则;
- 建立通行的披露准则。

不过ACCA认为,如果有关披露的各项准则没有改动,态度和行为就不太可能出现转变。每项准则都需要:

- 针对该准则覆盖的议题说明具体披露目标;
- 以一致的语言明确指出,为实现这些目标所需进行的详细披露中,有哪些是一贯要求,而哪些只在足够重要时才需要披露;
- 避免任何过度、重复或冗余的披露。

IFRS要求披露的信息,有些或许在财务报表之外说明会更为有效;同样,财务报表可能也包含有准则规定之外的信息。更综合全面的企业报告编制方法可以很好的覆盖这些要求,从而有助于从整体上更好地解读企业报告,并且/或是减少重复。ACCA支持这些可能采用的方式,但其必须经过鉴证人员审核。

非IFRS重要披露内容的引入、以及与其他企业报告的交叉参照,引发了有关“谁为信息负责”的重要问题。需要明确报告实体管理层以及审计师等各自的责任,以及所有法定“免责”所覆盖的范围。



15. 企业报告必须超越财务报表提供更多信息

企业报告需要更全面地展现公司绩效,而不仅仅是向投资人呈报财务绩效。

首先,投资者如今需要更多信息,包括:

- 业务及商业模式;
- 管理层的业务前瞻视角和具体展望;
- 战略和意图;
- 与财务目标和非财务运营目标对照的企业绩效,这些非财务目标用于管理业务,并且往往是比财务目标更有效、更超前的指标。

其次,其他利益相关方也会对企业绩效抱有兴趣,包括关注企业更为广泛的社会贡献、或其重要的社会目标——例如缓解气候变化或环境恶化的不良后果。这些考量最终都将影响企业长期财务绩效。

国际综合报告框架是提供这类信息的很好的方式,不过并非唯一方式。

综合报告旨在以综合全面的方式向投资者解释实体长期和短期内如何创造价值。决定报告的最根本概念是,商业模式通过企业实际依靠的各种资本之间的互动,为机构和利益相关方创造价值。这六大资本包括财务、制造、人力、知识、社会与关系、以及自然资源。例如,报告中描述的战略和风险应体现为,通过商业模式及不同资本之间的平衡来创造

价值。

综合报告框架具有普遍性,并未针对不同资本做出具体要求或建议。在要求讨论风险及消除措施的时候,也没有指明一套可行方法。

其他一些机构则在提供指南,帮助企业明确如何报告和衡量环境影响、以及人力资源或知识资本的开发,这些内容随后也可能纳入综合报告当中。根据广泛认同的原则对这些问题进行报告和衡量,对于使用者来说大有裨益。

作为已设定好各项目标、并且为实现目标制定了一些指导性原则的框架,综合报告拥有许多优势。鉴于报告实体及其活动所涉及的范围非常之广,除财务报表以外,基于原则的框架是目前最实际的改善方式。它同时也便于企业普遍采用。在企业报告要求已经超越财务报表的地区,综合报告框架或许比其他更详细、具体的报告体系有着更少的实施障碍,更易于采用。

企业表示,这种更全面的报告方法带来的主要益处之一,是促进了综合思考和综合管理在企业内部的发展。为了切实制定战略和商业模式,充分利用更为广泛的资本提升绩效,企业需要清晰识别各种举措之间的相互联动并保持均衡——因此,许多公司都已开始反思其方法与战略。

附录:企业报告框架示例

财务报告概念框架

包含在2017年1月1日发布的IFRS准则中, A21页

<<http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>>, 访问日期:2018年1月23日。

新版概念框架预计将于2018年发布。

管理层评述展示框架

包含在“IFRS实务公告1:管理层评述”当中, 包含在2017年1月1日发布的IFRS准则中, B2932页

<<http://www.ifrs.org/issued-standards/management-commentary-practice-statement/>>, 访问日期:2018年1月23日。

国际会计准则理事会已着手对本“实务公告”进行复核。

国际综合报告框架, 特别是第三部分“指导原则”

国际综合报告理事会, 2013年12月

<<http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>>, 访问日期: 2018年1月23日。

有效披露的基本原则

“气候变化相关财务信息披露工作组 (TCFD) 建议”, 第51页附录3, 2017年6月

<<https://www.fsb-tcdf.org/publications/final-recommendations-report/>>, 访问日期:2018年1月23日。

战略报告——重要性与沟通原则

“战略报告指南”第5、6节, 英国财务报告理事会, 2014年6月

<<http://www.frc.org.uk/getattachment/2168919d-398a-41f1-b493-0749cf6f63e8/Guidance-on-the-Strategic-Report.pdf>>, 访问日期:2018年1月23日。

英国财务报告理事会 (FRC) 的本指南预定于2018年修订。



PI-TENETS-GOOD-CORPORATE-REPORTING

ACCA The Adelphi 1/11 John Adam Street London WC2N 6AU United Kingdom / +44 (0)20 7059 5000 / www.accaglobal.com