

《国际综合报告框架》内容概要

赵璐¹, 于长春^{2,3}(教授)

【摘要】 随着股东等利益相关者对信息披露的要求日益提高,为帮助利益相关者预测组织的发展前景和价值创造能力,综合报告这种全新的报告形式浮出水面。本文通过分析《国际综合报告框架》的具体内容,认为该框架的应用对促进我国经济稳定持续发展具有重要的积极意义。

【关键词】 综合报告; 框架; 基本理念; 指导原则; 内容要素

【中图分类号】 F233

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0122-3

2013年12月,国际综合报告理事会(IIRC)正式发布了《国际综合报告框架》,该框架由两大部分(引言与综合报告)和一个附录构成。其中,引言部分阐述了运用框架时应明确的几个基本问题(框架的目标、报告的责任、报告形式与其他信息的关系等),并重点说明了用于支撑正式框架的三个基本理念。综合报告部分是构成综合报告的主体内容,框架中该部分主要包括编制综合报告的指导原则和内容元素。本文就上述内容进行具体分析。

一、三个基本理念

整合思维基础上构建的《国际综合报告框架》特别关注组织持续价值创造能力的影响因素及各因素之间的依赖关系,以提高组织内部信息与外部信息的沟通效率。在该框架中,保障这一目标实现的三个基本理念是:为组织和其他方创造价值、资本、价值创造过程。

1. 为组织和其他方创造价值。IIRC认为,组织持续创造价值表现为资本因组织的商业活动和产出而增加、减少或者转化。具体而言,此类价值由相互关联的两个方面构成:一是为组织自身创造的价值,其内涵是为组织的财务资本提供者带来经济回报;二是为除财务资本提供者之外的其他方创造的价值,如组织给其他利益相关者和整个社会创造的价值。财务资本提供者密切关注组织为自己带来的价值是由资本的逐利性决定的。同时,IIRC认为当组织为其他方创造价值的的能力影响到该组织为财务资本提供者创造价值时,财务资本提供者也会对组织为其他方创造的价值感兴趣。因此,组织为资本提供者创造价值的的能力与为其他方创造价值的的能力是相关的。

如图1所示,组织通过广泛的活动、互动和关系与其他方相联系。比如,客户对组织的商业活动和产出的满意度;供应商与组织交易的意愿及交易条件;业务伙伴同意与组织共同

采取的计划;组织自身的声誉;对组织获得社会许可,开展经营活动所施加的条件;供应链条件或法律要求的约束等。当这些互动、活动和关系对组织为自身创造价值的的能力至关重要时,应将其纳入综合报告范畴。为了突出利益相关者这一基本思想,《国际综合报告框架》将这一理念提升到三个基本理念的首要位置。

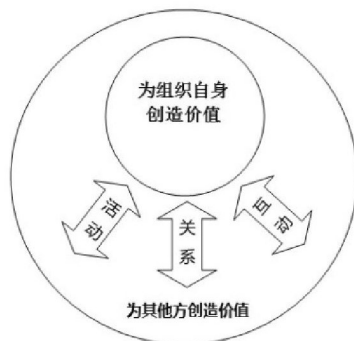


图1 为组织和其他方创造价值

2. 资本。营利性组织的成功与各种形态的资本密不可分,《国际综合报告框架》中将组织所拥有或控制的资本分为六种:财务、制造、智力、人力、社会与关系以及自然资本。

如果将营利性组织视为一个不断循环的实体,那么其资金池就是财务资本。财务资本可以通过融资(如举债、增发股票、申请政府补助等)手段获得,也可以是企业日常经营活动和投资活动中创造的可被用于再生产过程中的资本。

相较于财务资本,以有形物体(如厂房、设备、建筑物等)出现的制造资本更易识别。需要注意的是,制造资本通常由其他组织生产,但也包括由本组织制造并用于销售或留作自用的资产。

智力资本是组织拥有或可控的、基于知识的无形资产,

常见的如知识产权、隐性知识、系统、程序和协议等。

人力资本指组织中个体自身的才干和能力,以及个体的创新动力和组织经验。具体包括:组织中个体赞同并支持组织的治理框架、风险管理方法、道德价值观;员工理解、制定并执行组织的战略;员工的忠诚度和改善流程、产品和服务的动机等。

在开放系统观的视角下,无论是营利性组织还是非营利性组织,均是根植于大环境下的不同利益参与者,他们之间必然存在结盟活动。组织必须重视并有效协调自身与所处大环境下的其他有关组织之间的关系。社会与关系资本具体涵盖:共同的规范及共同的价值观和行为;与组织形成的品牌和声誉相关的无形资产;组织与外部利益相关者之间已经形成或力图构建和保护的关键利益关系、信任关系等。

自然资本是组织在存续期内所必需的环境和资源,如矿产、树木、生物、大气、水资源,甚至生态系统。

并非所有资本对所有组织都具有同等重要性或适用性。尽管大多数机构都在一定程度上运用各类资本,但其重要程度不同,因此IIRC并不主张将全部资本纳入综合报告中。总体而言,关于资本的分类和界定IIRC基本上维持了国际综合报告框架征求意见稿中的内容。但是,IIRC也表示,组织可以采用与框架不同的分类方式,但不论组织采用何种分类方式,都应当以框架中的类别作为指导,以确保组织不会忽略被使用的或有影响力的资本。

3. 价值创造过程。如图2所示,价值创造过程是在外部环境影响下,治理层如何优化商业模式,不断提高经营活动效益的永续循环过程。在这一过程中,每一个模块都具有重要意义。经济条件、技术变革、社会问题和环境挑战组成的外部环境构成了组织的经营环境。治理层一方面有责任创建合适的监督机构,支持组织的价值创造,另一方面要统筹经营活动。商业模式下,组织利用各种资本作为投入,并通过组织的经营活动将其转化为产品。组织的商业模式对外部环境变化的适应能力越强,该组织的长期生存能力也越强。

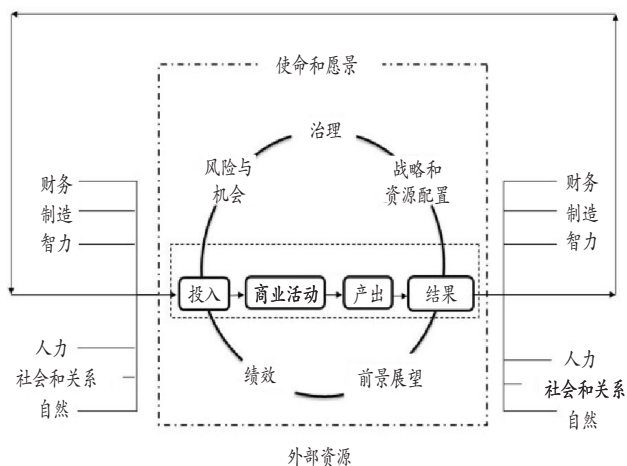


图2 价值创造过程

二、指导原则

1. 重视战略和着眼未来。综合报告有必要阐明当前组织的战略以及战略如何与价值创造能力相结合以提升组织价值,同时还需要对战略和资本之间的相关情况加以描述。要做到既重视战略又着眼未来,综合报告编制者必须对核心问题予以披露,如关键资本能否持续获得,在战略实现过程中现有产品的质量和价格是否具有可承受性等。正式框架十分关注综合报告中披露的具有面向未来特征的非财务信息。尽管基于未来的信息的不确定性高于历史信息,但不能因此排除这类信息。在某些地区,存在法律或者监管部门要求营利性组织对某些面向未来的信息做出披露或声明,以强调在战略实现等方面的不确定性。

2. 信息连通性。综合报告要显示对组织持续价值创造能力产生重大影响的各个要素之间的组合、相互关联性和依赖关系的全貌。营利性组织在经营管理活动中整合思维的应用越深,信息连通性就越能够在管理报告、分析和决策过程中得到体现,继而体现在综合报告中。信息连通性主要包括以下7个方面信息之间的连通性:

(1)内容元素。综合报告将各内容元素融为一体,以从整体上反映动态的组织活动和系统的相互作用。比如对现有资源配置的分析,以及组织如何组合这些资源或做出进一步投资以实现其目标绩效;发现新的风险和机遇时,如何调整组织战略的信息;将组织的战略和商业模式与外部环境的变化联系起来,外部环境的变化包括技术变革步伐的加快和放缓、社会期望的变化、因地球资源枯竭造成的资源短缺等。

(2)历史、现在和未来。组织对其从过去到现在的活动进行分析,可用于支持评估已报告的关于从现在到未来期间信息的合理性。此外,对组织从过去到现在这一期间的相关情况做出说明也有助于分析当前的盈利能力和管理质量。

(3)资本。主要表现为资本之间的相互依赖和权衡关系,以及其可用性、质量和价格可承受性对组织的价值创造能力的影响。

(4)财务信息与非财务信息。主要表现为非财务信息对财务信息的影响,如:研发决策、技术、专业知识或人力资源投资对预期收益增长乃至目标市场份额的意义;环境政策、能源效率、与当地社区的合作以及用以解决社会问题的技术对成本消减和新商机的意义;长期客户关系、客户满意度或声誉对收益和利润增长的意义。

(5)定量和定性信息。为保证综合报告恰当地反应组织的价值创造能力,定性和定量信息都十分必要,而且两者互为基础。主要业绩指标作为叙述性说明的一部分,可成为连通定量与定性信息的有效方式。信息使用者在利用信息进行评估时,会将组织提供的信息和其他来源信息结合考虑,而不是分开阅读。所以,《国际综合报告框架》要求组织的全部沟通文件保持一致,主要表现在综合报告的定量指标与治理

□ 参考借鉴

层所使用的内部指标相一致。

(6)与管理相关的信息、董事会受托责任完成情况信息及对外披露信息。

(7)综合报告中的信息、组织的其他沟通文件中的信息以及其他来源信息。IIRC认为,当综合报告的结构逻辑性强,列报规范,使用清晰易懂的语言,并且运用有效的搜索工具时,信息连通性和整体实用性均会得到提高。因此,可通过运用信息和沟通技术,提高对信息的搜索、访问、合并、连接、自定义、重新使用或分析能力。

3. 利益相关者关系。组织生存环境中存在众多利益相关者,其中组织与关键利益相关者之间的关系尤为重要,特别要关注这类关系的质量水平和性质属性。通过对关系的聚焦可以反映组织对关键利益相关者的合理需要和利益的满足程度。正如图2所显示的,尽管价值创造在形式上通过组织体现,但组织与其他利益相关者的关系才是价值创造的本质。利益相关者理论是支撑《国际综合报告框架》将利益相关者关系视作指导原则的理论基石。

4. 重要性与简洁性。重要性是指综合报告编制者应对与价值创造能力有实质性影响的事件予以披露。简洁性则要求综合报告在提供充足信息的同时避免冗余。

5. 可靠性和完整性。完整性是指一份综合报告应涵盖所有重要事项(包括有利的和不利的事项),且要保证报告本身不存在重大差错。可靠性是由内部机制(如有效的内部报告系统)来增强的独立的外部保障。

三、内容要素

《国际综合报告框架》中的内容要素由七部分组成,即组织概览和外部环境、治理、机会与风险、商业模式、战略和资源配置、前景展望和绩效,以下就其中四要素做简单介绍。

1. 商业模式。商业模式可以理解为组织“做什么,如何做,怎样赚钱”的问题,换言之,就是通过经营活动将投入转化为产出和成果的循环体系,其本质是关注利益相关者的交易结构问题。《国际综合报告框架》是向组织提供的一个编制综合财务报告的指导性文件,所以框架的对象是每一个组织,而不是整个产业链,而商业模式则是每一个组织的核心要素,足见商业模式的重要性。

2. 战略和资源配置。战略是组织的一系列选择,是一个自上而下的整体性规划过程,是对组织整体性、长期性课题的规划。关于战略的披露至关重要,利益相关者可通过战略明晰组织现在、未来打算做什么,以及如何做。出于对自身利益的考虑,与组织有关的其他组织希望通过综合报告了解该组织的内部资源配置与战略是否得到有效地结合,战略与组织各项内容元素之间的关联是否紧密。特别是当组织具有差异化竞争优势时,组织的利益相关者们更加关心自身在组织战略中的参与情况。与战略不同,策略是构成组织内部中层和底层的目标和措施。就战略与策略概念本身的宽度和广度

而言,战略能更好地体现框架制定者将组织视为一个循环系统的整合观。

3. 前景展望。前景展望侧重于帮助利益相关者了解组织在未来可能遭遇的风险和挑战,以及这些风险和挑战对组织的业务模式和未来绩效的潜在影响。《国际综合报告框架》强调,组织陈述的期望和意图应始终以实际情况为基础,前景展望应与组织把握机遇的能力、对组织的竞争力状况、市场定位及其对风险所进行的符合实际的评估相称。

4. 绩效。简而言之,绩效是组织在报告期间经营成果的绝对数和相对数的总称。《国际综合报告框架》希望通过对绩效的披露,描述组织战略的完成程度和组织对资本的影响程度。绩效由定性和定量信息组成,包括与利益相关者关系的状态、组织对资本的影响、机构如何应对利益相关者的合法需求与利益等。

四、正式框架发布的意义及对我国的启示

自2010年8月IIRC成立到《国际综合报告框架》的发布,其间经历了3年多的时间。尽管目前在全球范围内大规模应用该框架的条件仍不成熟,但该框架的发布不仅折射出组织的利益相关者对非财务信息的深度渴求,更为世界各国(特别是发展中国家)调整经济结构,实现经济社会协调可持续发展提供了制度支持。目前,越来越多的国家已经意识到《国际综合报告框架》的意义所在。继南非正式向上市公司授权使用综合报告之后,约翰内斯堡证券交易所要求上市公司必须提交综合报告,否则,需就未提交的原因做进一步的解释和说明。此后,欧洲、非洲和美洲的许多上市公司纷纷采用综合报告,如微软、可口可乐等世界知名大公司。

《国际综合报告框架》的可持续理念更适应现今世界重要能源有限和商业环境复杂的形势。我国处于经济结构深度调整和转型时期,尽管沪深两市的上市公司尚未对大陆股民发布综合报告,但截至2014年年底,已经有相当数量的上市公司提供社会责任报告,这就意味着我国企业认可可持续发展的理念。但是社会责任报告不能完全等同于综合报告,因为社会责任报告未能将财务信息与非财务信息合理整合,以描述两者之间的关系。综上所述,我国应该积极参与国际综合报告有关问题的研究,做好框架应用的准备工作和前期建设,以促进我国经济稳定可持续发展。

主要参考文献:

尹蓁.整合报告的国际发展与经验借鉴[J].财会月刊,2014(9).

杨敏,刘光中,陆建桥等.综合报告国际发展冬天及我国应对举措[J].会计研究,2012(9).

郭道扬.论中国会计改革三十年[J].会计研究,2008(11).

作者单位:1.吉林财经大学,长春130021;2.北京国家会计学院,北京101312;3.南昌职业学院,南昌330454