



IASB与FASB在经营分部准则上的趋同与差异

东北财经大学内部控制与风险管理研究中心 陈玉媛(博士)

【摘要】IASB于2006年11月30日发布了《国际财务报告准则第8号——经营分部》，该准则取代了《国际会计准则第14号——分部报告》并对报告期始于2009年1月1日及以后日期的年度财务报表有效。本文论述了国际财务报告准则与美国公认会计原则下的分部报告准则趋同的过程、具体表现及尚存的差异。

【关键词】分部报告 趋同 差异 管理法 风险与报酬法

国际会计准则理事会(IASB)于2006年11月30日发布了《国际财务报告准则第8号——经营分部》(IFRS8),该准则取代了《国际会计准则第14号——分部报告》(IAS14),并对报告期始于2009年1月1日及以后日期的年度财务报表有效。IFRS8一经生效,国际财务报告准则与美国公认会计原则下的分部报告准则除一些细微的差异外将基本实现趋同。

一、分部报告的重要作用

分部报告是指对一些在不同行业或不同地区都有业务的企业,按其经营业务性质的不同或经营业务的地理范围分别编制、报出的财务报告。对一些有着多种经营业务或多个地区分部的大企业来说,其各个分部的利润率、发展机会、未来前景和投资风险都可能会有很大的差别。因此,信息的使用者不仅要看到总体的会计报表,还需要参看分部的资料,以正确评价企业的机会与风险。

证券市场的有效运转和股份公司的健康发展都离不开会计信息披露制度的建立和健全。随着全球经济一体化的发展和跨行业、跨地区企业集团的涌现,分部财务信息的披露越来越受到人们的关注,并成为会计信息披露制度的一个重要组成部分。对股东而言,分部报告能够大大提高对企业未来现金流量及潜在盈利能力预测的准确性;对债权人而言,则可借助分部报告对未来现金流量的预测来评估企业短期变现能力和长期偿债能力,以优化其信贷决策;对宏观管理当局而言,分部信息则有助于其了解、校正经济统计的相关数据,修正产业政策和地区政策,评判企业在境内、境外的活动。

二、经营分部划分之管理法

分部的划分和确定是分部报告的基础。

对于分部的划分,国际上有两种流行的方法,即以国际会计准则为代表的风险与报酬法和以《美国财务会计准则公告第131号——企业分部及相关信息的披露》(SFAS131)为代表的管理法。

管理法的指导思想是将企业的内部报告和外部报告结合起来,即在尽可能的情况下,企业对外报告的分部可以与向企业高级管理部门报告的分部一致,这种分部被称为经营分部。

与SFAS131不同的是,IAS14虽然也强调以企业内部管理框架为起点来确定分部,但是它更多地着眼于企业所生产的产品和提供劳务隐含的风险和报酬。

风险与报酬法强调企业不同的业务和不同的地区(包括生产地和销售地)具有不同的风险和报酬,应将风险与报酬相同或相似的业务和地区合并为一个业务分部或地区分部,而将风险与报酬不同的业务和地区分别划分为不同的分部。当按照内部管理要求确定的分部包括了风险和报酬存在重大差异的产品或劳务时,需要对该产品或劳务进行拆分,直至消除这种情况。

以这一标准划分分部,看起来很合理,但实际运用起来却有很大的困难。主要体现在以下方面:业务和地区所表现出的风险与报酬差异不易区分;以这种方式所划分的分部与企业的组织结构相脱节。这会使分部的划分掺杂较多的人为因素,表现出较大的随意性,为企业管理层掩盖不良经营提供了可操纵的空间。综观各国所披露的分部财务报告,不合理的分部划分屡见不鲜。分析人士认为,解决这一问题的有效方法是通过其他渠道充分了解企业的相关行业、地理环境以及经营特点等有关情况,而要获得这些信息仅仅依赖于管理当局的定期报告是远远不够的。

那么,新的国际财务报告准则为什么要选择管理法,它有何优点呢?

笔者认为,管理法确定的经营分部是指企业高级决策人员出于资源配置的目的而确定的组织单位。建立在企业内部组织结构基础上的分部至少有以下四个显著的特点:

(1)能够“通过管理层的眼光”来看企业,这就增强了信息使用者预测管理层行动和反应的能力,而这些行动和反应能力将极大地影响企业未来的现金流量。

(2)因为这些分部信息是为满足管理层的需要而产生的,所以为外部报告提供信息而增加的成本就相对较少。

(3)实践证明“行业”一词是主观的,而以现有的内部结构为基础的分部则大大降低了主观性(SFAS131,1997)。分部的划分采用管理法,可以降低分部划分的主观性和分析人员的分析难度,是促进分部报告发展的较好途径。

(4)按管理法确定的分部,由于其与企业管理报告单位基本一致,当企业选择对内报告所采用的会计政策时,分部信息的相关性就高一些,也更能帮助分析人士把握企业的未来。所以,从决策有用观出发,企业报告分部信息的会计政策与对内报告所采用的会计政策相一致,会是一个很好的选择。

由此不难看出,管理法和风险与报酬法两者的出发点不同,各有优缺点。权衡之下,笔者更认同管理法,理由如下:管理法将内部管理部门报告的分部作为对外报告的分部,一方面使报表使用者可以将自己对企业经营的评价建立在与企业内部管理所用信息相同的基础上,使分部信息更具有决策有用性,有利于外部信息使用者预测企业的未来发展前景、投资风险、获利机会等,另一方面使得企业在编制分部报告时无需额外收集资料,降低了编报的成本。

三、IFRS8 趋同之体现及尚存的差异

众所周知,从 2001 年 IASB 成立至今,IASB 的主要任务是制定一套单一、高质量、原则导向、适用于全球资本市场的财务报告准则。2000 年国际会计准则委员会(IASC)进行重组并通过 IASB 的新章程时,全球仅有少数几个国家和公司使用当时被称为“国际会计准则(IAI)”的准则。

IASB 作为一个重要团体,并不受制于美国,而美国的公认会计原则在当时是国际资本市场上公司和投资者所使用的主要国际规范。但是现在,全球已有 100 多个国家和地区要求或允许使用由 IASB 制定的国际财务报告准则,并且这一数字还在持续增加。2005 年后,各国会计准则向国际财务报告准则的转换出现了一个高潮,而且众多国家的转换过程都相当平稳,没有对其财务系统产生任何冲击。不过为了稳定起见,2009 年之前 IASB 将不会要求采用任何新的会计准则,并给予每个会计准则从制定完成到其生效至少 1 年的过渡期。

下面笔者主要论述 IFRS8 的变化及其原因,并指出其与美国公认会计原则下的分部报告准则尚存的差异。

1. IFRS8 较之 IAS14 的变化及原因解析。

变化一:分部的识别。IFRS8 一经采用,对主体分部的识别是否发生变化取决于报告主体以往对 IAS14 的应用情况。IAS14 要求主体采用风险与报酬法来识别两种分部(业务分部和地区分部),主体“对关键管理人员的内部财务报告制度”仅作为识别此类分部的起点,其中一种分部作为主要分部,另一种分部作为次要分部。此外,IAS14 将报告分部限制在通过对外部顾客的销售赚取其大部分收入的分部,且不要求将垂直一体化主体的不同阶段识别为独立的分部。IFRS8 要求基于有关主体组成部分的内部报告来识别经营分部,并且该内部报告由主要经营决策者定期评估以决定如何分配资源和评估绩效。

变化解析:如果根据 IAS14,主体按照向根据 IFRS8 所定义的“主要经营决策者”提供的报告来识别其主要分部,则此类分部就可能成为 IFRS8 所言的“经营分部”。根据 IFRS8 的规定,如果主体按照 IFRS8 所定义的经营分部的方式进行管理,则主体中主要或专门向主体其他经营分部进行销售的重要组成部分也符合经营分部的定义。

变化二:分部信息的计量。IAS14 要求分部信息依据编报合并财务报表所采用的会计政策进行编制。IFRS8 要求每个分部项目报告的金额应是基于向该分部分配资源和评估绩效的目的而向主要经营决策者报告的计量金额。

变化解析:与 IAS14 相比,IFRS8 并没有定义分部收入、分部费用、分部经营成果、分部资产和分部负债,但要求对各经营分部的分部损益、分部资产及分部负债的计量进行说明。据此,根据 IFRS8,除受到内部报告实务的限制外,主体将拥有更多的自由选择权来决定哪些项目应纳入分部损益。

变化三:披露。IFRS8 要求披露包括关于主体如何识别其经营分部,以及各经营分部赚取收入的产品或服务类型的信息。

如果各报告分部的利息收入及利息费用被纳入分部损益的计量金额或需定期向主要经营决策者报告,则该利息收入和利息费用必须单独列报,除非分部的大部分收入来自利息且主要经营决策者在做出资源分配决策和评估绩效时主要依赖净利息收入。

2. IFRS8 与 SFAS131 之间尚存的差异。

(1)根据国际财务报告准则,非流动资产包括无形资产,但 SFAS131 后附的指引似乎限定该准则所指的“长期资产”为不易于移动的实物资产。该差异的产生是源于两套准则所固有的、无法在经营分部项目中解决的差异。

(2)根据 IFRS8 的规定,如果分部负债的计量金额需要定期向主要经营决策者提供,则需予以披露,而 SFAS131 并未要求披露此项内容。

(3)SFAS131 要求具有“矩阵”形式架构的主体应根据其产品或服务来确定其经营分部,而 IFRS8 则要求此类主体应根据核心原则确定其经营分部。

此外,IFRS8 的发布与实施将导致对《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》(IAS34)的修订和对《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS36)的修订。

IFRS8 将进一步扩展中期报告日的分部信息披露要求。鉴于报告的金额将与内部报告的金额一致,IASB 认为现时有可能在无需过多成本或延迟的情况下,在中期报告中扩展分部信息。而 IAS36 规定,商誉的减值测试应当在与商誉相关的现金产出单元的减值测试中进行。在识别减值测试中商誉所属的单元(或单元组)时,IAS36 通过参照主体的报告分部来限制该单元或单元组的规模。在 IFRS8 取代 IAS14 后,这种限制将参照根据 IFRS8 认定的主体经营分部来确定,这可能与以往根据 IAS14 确定的限制有所不同。

主要参考文献

1. 杨多友.我国企业分部财务报告的改进与探讨.企业经济,2007;11
2. 姚松琴.论企业分部报告.现代商业,2008;2
3. 罕尼·梵·格鲁宁等著.沈朝卿译.国际会计准则实用指南.北京:中国财政经济出版社,2001
4. 大卫·泰迪著.李珍译.国际财务报告准则国际趋同前景与现状.中国注册会计师,2007;8