

分部报告会计准则的国际比较

王维虎(教授) 郑琳

(山东财政学院 济南 250014)

【摘要】 本文剖析了我国《企业会计准则第35号——分部报告》与美国会计准则和国际会计准则之间的异同,旨在借鉴国际经验,完善我国的分部报告会计准则,从而对我国会计实践发挥更好的指导作用。

【关键词】 会计准则 分部报告 国际会计协调

我国财政部于2006年2月颁布了《企业会计准则第35号——分部报告》(以下简称《分部报告准则》)对报告分部的确定以及分部信息的披露做了较为详细的规定,该准则与国际会计准则基本趋同,是我国会计准则体系与国际接轨的成果之一。《国际会计准则第14号——分部报告》(IAS14)和《美国财务会计准则第131号——企业分部和相关信息的披露》(FASB131)是国际上最具代表性的有关分部报告的准则,它们各代表着一种编制分部报告的思路。将《分部报告准则》与IAS14和FASB131进行比较,有助于我国会计准则的完善。

一、分部报告会计准则的比较

1. 分部报告目标的比较。FASB131和IAS14明确指出编制分部报告的目的在于提供有关企业从事不同种类的经营活动的信息和企业所处不同的经济环境的信息,并指出此目的与财务报告的目的相一致,同时提出分部信息披露的目标,强调“决策有用观”居主导地位。

《分部报告准则》并没有明确指出披露分部信息的目标。由于我国财务报告的目标是受托责任观与决策有用观相结合,因此,分部报告在我国不仅要“决策有用”,同时还应能够更好地反映企业管理层的受托责任履行情况。

2. 划分分部的方法比较。FASB131采用的划分分部的方法为“管理法”,即以企业管理层为做出经营决策和评估业绩而对内部各部门进行组织的方式为基础划分。“管理法”能促使企业在其年度报告和各种其他公开信息中对企业的描述保持一致,但是可能会造成分部信息的可比性下降以及给企业带来竞争劣势。美国财务会计准则委员会(FASB)也承认“风险与报酬法”的作用,即可以提高分部信息的可比性。

IAS14将“管理法”和“风险与报酬法”相结合划分分部。“风险与报酬法”是指按风险与收益的来源确认分部。IAS14在定义产业分部与地区分部时以风险与收益的来源为基础。同时,IAS14强调以企业内部管理框架为起点确定分部,但它更多地着眼于企业所生产的产品和提供的劳务隐含的风险和报酬。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和劳务时,需要对该产品和劳务进行拆分,直至消除这种情况。

《分部报告准则》确定分部的方式是“风险与报酬法”,但是该准则中要求企业在确定报告分部时,还应当结合企业内部管理要求。这种划分方式并不能称之为“管理法”和“风险与报酬法”的结合,仍然只是“风险与报酬法”,因为在该准则中只是强调组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬,企业内部管理的要求只是企业需要考虑的一个因素,并没有与风险和报酬相结合成为确定分部的基础。

3. 分部种类的比较。FASB131将按照企业内部经营结构划分的分部称为“经营分部”。可见,FASB131规定的经营分部以企业内部经营结构为基础划分,不再强调划分业务分部和地区分部,而都以经营分部代替。

IAS14和《分部报告准则》都将企业对外报告的分部划分为业务分部和地区分部,且两者对于业务分部和地区分部的定义和确定分部时考虑的因素都基本一致。其差异主要表现在:①IAS14对于确定产业分部和地区分部的因素的具体应用做了简要说明,《分部报告准则》并没有这方面的说明。②对于地区分部,IAS14明确指出,企业应以风险来自其资产分部(其销售的源头)还是客户分部(其销售的目的地)来确定其地区分部应以其资产分部为基础,还是以其客户分部为基础。《分部报告准则》并没有这方面的要求。

分部种类的不同,充分体现了两种不同划分分部的思路。FASB131强调的是分部与内部经营管理的结合以及分部核算和决策的独立性。而IAS14和《分部报告准则》则强调分部的分类能体现企业经营中不同风险和报酬的来源。

4. 确定应报告分部的比较。《分部报告准则》与IAS14和FASB131的规定基本一致,都采用“10%”和“75%”的确定应报告分部的数量标准。但是,FASB131强调应报告分部数量超过10个,企业就应考虑是否已达到了实际限制。同时,FASB131认为10个应报告分部的标准只是一种参考标准,并不是一种强制性标准,FASB131承认“没有确定精确的限制数量”。《分部报告准则》与IAS14对“10个”这一限制数量并没有进行说明。另外,《分部报告准则》和FASB131使用的都是“所有分部成果(利润或亏损)的合计额的10%或者以上”,而IAS14使用的是“分部合并成果的10%或者以上”。有关小型分部的处理,

IAS14 和《分部报告准则》都将不单独报告或合并的分部作为一个未分配的调节项目进行披露,而 FASB131 则要求它们在“进行调节的项目中的‘所有其他’类别中披露,而与其他调节项目相分离”。

5. 分部信息报告形式的比较。FASB131 并没有明确提出主要报告形式和次要报告形式的概念,但它还是间接地要求分清主次报告分部信息。例如,要求企业提供有关经营分部的信息,之后还要求企业提供有关产品和劳务及有关地区和主要客户的信息。

《分部报告准则》的规定和 IAS14 一致,将分部报告形式分为主要报告形式和次要报告形式。风险和收益的主要来源为主要报告形式,而风险和收益的次要来源为次要报告形式。稍有不同的是,IAS14 划分分部是采用“管理法”和“风险与报酬法”相结合的方法,所以 IAS14 强调主要报告形式和次要报告形式的确定应以企业的内部组织和管理结构及内部财务报告体系为基础,而《分部报告准则》并没有此项说明。另外,企业的风险和收益同时受其生产的产品和劳务的差异及其经营所在地区差异的强烈影响时,IAS14 和《分部报告准则》都要求企业分部信息的主要形式应当是业务分部,次要形式为地区分部。

6. 分部披露内容的比较。关于分部信息,FASB131 要求企业披露的是经营决策者计量分部利润或损失所包含的项目内容,它与经营分部的特征是一致的。FASB 认为经营分部在某种程度上讲,可以进行利润的独立核算,是一个独立的利润中心。因此,FASB131 规定的企业披露内容最全,其披露的分部信息更具个性化,能够充分体现企业内部管理的要求,更有利于信息使用者的预测和决策。

IAS14 则要求以非等量揭示模式披露分部信息,以主要风险与收益的不同来源确定以产业分部或地区分部作为主要报告形式揭露详细信息,包括分部收入、分部费用、分部利润(或亏损)、分部资产(不包括所得税资产)的账面总额、分部负债(不包括所得税负债)的账面总额等内容。另外,IAS14 鼓励企业披露分部的现金流量信息。在次要报告形式中按占收入或资产的 10% 及以上的分部披露资产、收入与当期购置固定资产和无形资产的支出额。

《分部报告准则》主要借鉴了 IAS14 的做法,要求企业应就报告分部分别主要报告形式和次要报告形式进行披露,其中主要报告形式披露的内容与 IAS14 基本一致。但是《分部报告准则》并没有鼓励企业披露分部现金流量,也不要求在次要报告形式中披露当期购置固定资产和无形资产的支出额,而且也没有明确指出分部收入以及分部费用具体应该不包括哪些项目。《分部报告准则》的规定还不够详细、具体,且其操作性较 IAS14 弱。

7. 分部会计政策的比较。关于分部报告的信息采用什么样的会计政策作为确认和计量的基础,目前国际上存在两种不同的观点。FASB131 要求对各个分部所报告的信息采用与主要经营决策者为向内部分配资源和评估分部业绩所用的信

息相同的计量基础,这就是计量分部信息的“管理法”。FASB 明确指出不要求分部信息按照与编制合并财务报表所运用的相同的公认会计原则提供。

IAS14 认为分部报告的编制应遵循与企业集团或母公司财务报表编制和报告相一致的会计政策。《分部报告准则》认为企业在编制分部报告时,应该依据合并财务报表和个别财务报表编制所采用的会计政策,以及与分部报告特别相关的会计政策。

这两种不同的观点各有优缺点。FASB131 采用的会计政策的优点是相关性较强,更具个性化特点,但缺点是可比性不足,可靠性也在一定程度上有所减弱。IAS14 和《分部报告准则》采用的会计政策的优点是可比性较强,对于信息使用者而言更易了解企业编制分部信息时所采用的确认和计量方法,从而更易了解分部数据的来源。但是,其缺点也是比较明显的:在涉及与分部报告特别相关的会计政策时,因为没有相应的公认会计原则的规定,所以存在较强的主观性,同样也会造成可靠性的降低。由于 FASB131 要求提供的分部信息首先应满足企业主要经营决策者进行管理决策的需要,可以说在某种程度上,FASB131 提供的分部信息可靠性更强。

二、小结

会计是环境的产物,处于一个动态的、与时俱进的发展过程之中。环境不同,会计原则、会计惯例也会存在差异。

美国和中国会计环境的不同体现到分部报告准则中表现为:①美国采用“管理法”划分分部,并在此基础上披露分部信息,体现了美国重视企业的个性特征。我国采用“风险与报酬法”划分分部,对于所有遵守《分部报告准则》的企业要求同样的分部类别以及披露形式。虽然我国也要求企业考虑内部管理的需要,但仅仅是将其作为一个因素,而不是划分分部的依据。②就分部信息的透明度而言,美国内部信息外部化的程度比我国要高。美国要求企业披露的分部信息应与企业内各分部为决策者做出决策提供的财务信息一致,因此投资者能够与企业决策者站在相同的角度对企业的财务状况、经营成果等进行分析,更体现了分部信息的决策有用性。而我国按照“风险与报酬”的来源区分业务分部和地区分部并进行信息披露,虽然也做到了内部信息外部化,但是留给企业较大的主观判断空间,分部信息质量可能会大打折扣。

国际会计准则委员会在制定准则时需要在各个国家之间进行协调,力求各个国家均能接受国际会计准则,从而使得根据国际会计准则编制的财务报告具有国际可比性。体现在 IAS14 中就是其采用“风险与报酬法”和“管理法”相结合进行分部的划分,既要求企业提供横向可比的分部信息,又要求企业提高内部信息外部化程度,从而提高信息的决策有用性。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 美国财务会计准则委员会. 美国财务会计准则. 北京: 经济科学出版社, 2002