



# 我国分部报告编制有关问题探讨



中南林业科技大学 曾良秀 湖南大学会计学院 万宇洵(教授)

**【摘要】** 我国财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第35号——分部报告》对规范我国分部信息披露将起到非常积极的作用,但其过于简洁,影响了实际操作性。本文针对我国分部报告主要项目的确认与计量存在的问题进行探讨,旨在为发布具体的分部报告会计准则操作指南提供参考建议。

**【关键词】** 分部收入 分部费用 确认与计量 建议

## 一、分部收入的确认和计量

《企业会计准则第35号——分部报告》(以下简称“分部报告准则”)中指出,分部收入是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入,分部的对外交易收入和对其他分部交易收入应当分别披露。但笔者认为,分部收入的确认和计量主要存在三个问题:第一,分部收入是指分部的主营业务收入还是指包括其他业务收入在内的总销售收入,分部收入中是否包含非正常收益,分部报告准则没有明确规定。第二,分部收入包括直接归属于该分部的收入以及企业收入中能按合理的基础分配给该分部的份额,但企业共同收入的合

基于特定使用者的特殊需要而进行推定与计量,才能增进信息对使用者的共同需要的相关性。财务会计信息的提供者,不应试图增加信息对少数使用者的有用性而伤害到其他使用者。

会计中立并没有触及会计公正的本质,它是会计契约本质的自然推导。企业是一系列契约的耦合体,这些契约涉及的利益相关者的构成相当复杂。会计要同时为这些利益相关者提供有用信息,就不得不站在中立的立场来选取公允的会计制度、选择会计政策、执行会计程序、披露会计信息,客观地反映经济活动。而会计人员价值中立只是会计中立的一个方面,会计公正不仅是一种个人道德,更是一种制度道德。公正伦理构建的根本任务就是对规则(制度)进行伦理和道德的诉求(唐代兴,2003)。笔者认为,对会计制度公正的理论探讨(也即对会计制度体现的价值公正的理论探讨)要比对会计人员的个人价值公正的探讨更有意义,更切合会计公正的契约本质。

3.会计公正是分配公正。林钟高(2005)认为,伦理道德研究的惟一课题就是解决利己主义者之间的利害冲突。道德问题集中体现在利害冲突所导致的问题上。这样,基本上所有的道德问题都被转化为利益分配的公正问题。因此,对于社会公正、经济公正乃至会计公正问题的考虑最终也可以转化为对利益分配公正问题的考虑。会计是经济运行的记录者、反映者,但记录反映并不是其最终目标。会计的最终目标是要实现企业间资源的有效配置和个体间财富的合理分配,若会计分

理分配基础是什么以及如何进行合理分配,分部报告准则中均没有提及,但这是不容忽视的问题,因为“企业所选择的分配标准是否合理”是确认和计量的关键。第三,对于分部间的转移交易要求以企业实际转移价格计量,但分部报告准则对实际转移价格的含义没有做出进一步说明。

对于第一个问题,笔者认为只有以金融性质经营活动为主的、利息和股利收入为主营业务收入的分部,才可以将利息和股利收入列入分部收入之中,而其他类型的分部,其分部收入不包括利息和股利收入。对于非常收益,则不能包括在分部收入中。因为非常收益是偶然事项,如果包含在分部收入中,

分配公正不能实现,会计公正就失去了意义。因此,会计公正也是一种实体公正,其最终目标是实现分配的公正。

然而,我们并不能将分配公正局限于物质利益的分配之中,而应当将分配公正理解为权利和义务的公平分配。契约经济学认为,任何交易都不是单纯的物品交换,人们之间物品的交易实际上是对物品权利的交易,交易实际上是经济当事人通过协商划分权益的过程。林钟高(2005)认为,随着市场经济的发展和会计的变革,人们认识到起点平等和过程平等对于社会经济效率和秩序的重要性,逐渐形成对会计准则分配公正的另一种理解,即:会计准则的分配公正主要是指分配原则和方式的公平,其所关注的是在社会成员或群体成员之间进行会计权利、义务和责任配置的问题。我们应当看到,不仅会计信息对物质利益的分配有着极其重要的影响,而且从会计制度的制定、会计政策的选择到会计程序的执行、会计信息的披露,整个过程都体现出对会计契约各方权利和义务的确定、分配。这些权利和义务的确定、分配构成了会计公正的核心内容。

## 主要参考文献

- ①雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004
- ②唐代兴.公正伦理与制度道德.北京:人民出版社,2003
- ③林钟高,韩立军.论会计准则的伦理基础.财经研究,2005;6
- ④付磊,马元驹.论会计信息质量的公正性特征.会计研究,2005;9

则分部收入会因非常收益的有无及金额大小而在不同的报告期间发生很大波动,不能反映分部正常的经营能力和盈利能力,不便于报表分析者把握该分部的正常发展趋势,也不利于对各分部正常盈利能力进行客观的分析与比较,从而使投资者得不到真正有用的信息,不利于证券市场长期、健康、有序地发展。

对于第二个问题,笔者认为收入的分配基础可能有多个,分部报告准则应对分部共同收入的各个分配基础进行说明,以确定分配基础的适用情况。例如,分部工资、平均固定资产及存货占分部总数的比例等常被作为合理分摊的标准。当企业属于“知识型”企业时,分部员工的知识水平、创新能力、科研能力、管理能力等成为企业创造收入的关键因素,以“分部工资”作为企业共同收入的分配标准是比较合理的。当企业属于传统的“劳动密集型”企业,企业员工的工资支出是企业主要的成本费用项目时,也可以“分部工资”作为分配标准。而当企业属于“资本密集型”企业时,企业收入的创造主要是依靠先进的设备和材料,固定资产、存货成为企业最主要的成本费用项目,故建议此类企业采用固定资产及存货占分部总数的比例作为分部共同收入的分配标准。当然,有些企业的上述特征表现得不够明显,那么就需要根据具体情况并依靠专业判断来选择相对合理的分配标准,对各分部共同取得的收入进行合理的分配。为便于外部投资者获得相对透明、可靠的分部信息,应要求各报告分部对分部共同收入的分配标准进行详细披露。

对于第三个问题,分部报告准则也对“分部间的销售收入包括在分部收入中”表示肯定,而且要求分部间的转移交易以企业实际转移价格计量。但由于对分部实际转移价格的具体计量标准没有作进一步的说明,从而在分部报告实务中,分部转移价格出现了正常市价、基础市价、批发价、合同价、协议价、出厂价、计划价等多种标价方式,很多企业甚至不披露分部间转移定价的基础。因此,笔者建议对分部间转移交易的定价基准做出明确说明,指明哪种定价政策为法律所允许并适用于何种情况,同时要求对应报告分部的转移定价方法及采用该方法的原因进行披露。

## 二、分部费用的确认和计量

“分部费用”这种表达方式在国际上的运用较为普遍,但不符合我国会计习惯,建议修正“分部费用”这个术语。分部报告是财务会计报告的一个组成部分,通常作为利润表的附表予以披露。作为利润表附表的分部报告与利润表的格式应有较好的衔接,而利润表中的项目是按收入、成本和期间费用的方式进行排列的。分部费用是一个广泛的定义,包含了分部成本,在具体会计准则中,将分部经营成本和分部期间费用不加区分地称为“分部费用”是不规范的。因为分部收入是按照分部对外部客户取得的销售收入及分部间销售收入分别列示,笔者认为,按照配比原则,分部销售成本也应列示分部对外部客户发生的销售成本及分部间销售发生的销售成本,而与分部有关的期间费用应单独列示。

另外,对分部费用是否包括管理费用、所得税费用等应有一个较明确的说明。按照配比原则,几个分部共同取得的收入能按照一定的分配基础分配给各分部,那么几个分部为

取得共同收入所发生的共同成本也应该分配给各分部,而且各分部共同发生的成本可以按照各分部所分配的收入比例进行分配。对于共同的分部费用是否分配给各分部,一个基本原则是:共同的分部费用如果存在合理的分配基础,则应该分配给各分部。所得税费用及发生在整个企业层次上的与经营无直接关系的管理费用,由于难以合理分配,多数国家及国际会计准则委员会都规定不将其包含在分部期间费用内,而其他的管理费用应该直接计入或分配计入分部期间费用。我国也可借鉴这种做法,否则计算出的分部利润(亏损)与分部费用的相关性就会降低。

对于分部(期间)费用中的营业费用,分部报告准则没有具体提及。笔者认为,对于营业费用,如果能明确知道是某一个分部发生的,则直接计入该分部。对于两个或两个以上分部共同发生的营业费用,如果存在合理的分配基础,则按照该分配基础分配计入各分部;如果不存在合理的分配基础,则应该允许企业分部费用中不包括营业费用,但企业应就事实提供说明。由于分配共同收入和费用的基础有多种选择,因此在分部报告准则中明确分配基础的基本要求和参考基础,并要求信息提供者披露其所使用的分配基础及理由,对提高分部信息的合理性和可理解性具有积极意义。

## 三、分部资产的确认与计量

分部报告准则对自创商誉等无形资产的确认问题未曾提及,这给实务操作造成了一定的影响。笔者认为,由于商誉难以准确计量,因此建议在确认分部资产时应明确将商誉排除在外,以提高会计信息的可靠性与可比性。

另外,我国分部报告准则要求在披露分部资产总额时,应当单独披露当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额,但没有明确强调计量的基础。笔者认为,采用权责发生制计量基础,有利于反映高层投资动向和战略重点变化情况,对预测企业未来的发展前景有非常重要的作用,因此建议在我国分部报告准则中明确规定“当期购置的在建工程、固定资产和无形资产的成本总额以权责发生制为计量基础单独披露”。分部资产应按企业集团内部交易抵销前的数额确定。

## 四、分部成果的确认与计量

我国分部报告准则对分部成果的阐述过于简单,仅仅指出分部利润(亏损)是指分部收入减去分部费用后的余额,对分部利润(亏损)中是否包括所得税费用没有做出明确的规定。笔者认为,分部成果是分部收入减去分部成本及分部期间费用后的差额,由于已明确分部(期间)费用中不包括所得税费用,因此分部利润(亏损)中也不应包括所得税费用。对于企业利润中不归属于任何一个分部的利润,应作为未分配项目在分部报告中列示。当然,当分部所在国与我国的所得税税率有较大差异时,为避免企业管理当局对各分部的利润进行操纵,该分部应披露净利润。

### 主要参考文献

- ①宋常,朱海丹.论企业的报告分部与分部报告.会计之友,2003;5
- ②刘小丽,王海萍.关于分部报告有关问题的探讨.华东交通大学学报,2003;20