

分部信息披露的国际比较及启示

上海财经大学 王鑫

【摘要】 分部报告能够弥补合并会计报表的不足,应对公司的行业分部和地理分部的会计信息进行详细的披露。本文试图通过对美国和国际会计准则委员会在分部信息披露方面的规定进行分析,揭示目前我国分部信息披露方面的不足,并对我国在制定分部信息披露的具体准则方面提出几点建议。

【关键词】 分部报告 行业分部 地理分部

长期以来,人们认为报表使用者需要的是合并信息的会计报表,然而实践表明,合并会计报表并不能为报表使用者提供所有相关和可靠的会计信息,不能完全满足报表使用者的需要。随着企业经营规模的逐步扩大,特别是跨国公司的经营业务遍布世界各地,各地的投资者必然会关心跨国公司在本地区(分部)的经营业绩,因此,仅仅披露集团公司会计信息的合并会计报表满足不了这一需求。另外,跨国公司的经营范围往往不只是某个单一行业,跨行业经营的趋势愈来愈明显;而各行业的经营效果是不一样的,某一行业可能是盈利的,另一行业却可能亏损,而合并报表提供的是企业整体的经营成果,对当地分部的经营情况未予单列反映,这样不利于投资者对企业进行正确的判断和与之相关的决策。分部报告在这些方面恰恰可以弥补合并会计报表的不足。分部报告是按照行业或地域来披露分部信息的报告,它能够为不同地区和不同行业的投资者提供各不同会计信息,满足投资者的不同需求。如果充分披露分部信息,报表使用者将有可能将公司的特定信息与外部信息结合起来考虑,这将有助于他们评估公司的前景。

随着我国市场经济进一步深化,市场竞争越来越激烈,企业多元化经营的趋势也越来越明显。在这种新的形势下,为投资者提供按行业分部、地理分部来披露会计信息就显得十分必要和重要。同时,伴随着对外开放程度的逐步加深,我国有越来越多的企业到海外上市,投资者和广大利益相关者迫切要求企业按照经营区域来披露会计信息,以便及时准确地获得海外企业相关和可靠的会计信息。这样,也能提升我国企业在海外资本市场的形象,扩大企业海外融资的渠道,并能降低企业海外融资的成本。鉴于我国目前对公司分部信息披露的规定尚不完善,笔者试图通过对美国及国际会计准则委员会在分部报告方面的规定进行分析,从而对我国分部信息披露提出几点建议。

一、分部信息披露的国际比较

1. 美国。迄今为止,美国对分部信息的披露最为详尽。1967年,美国会计原则委员会(APB)发布了第2号公告《多元化公司披露补充的财务信息》,鼓励但不强制要求多元化经营的公司对其行业分部披露补充的会计信息。1969年,美国证券交易委员会(SEC)要求多元化经营的公司提出上市申请时必须

披露行业的分部信息。SEC规定申请上市(含已上市)的公司,当其某一行业分部的销售收入或所得税及非常项目目前的收益达到总销售收入或所得税及非常项目目前总收益的10%以上时,应披露此行业分部最近五年的销售收入或所得税及非常项目目前的总收益。SEC的规定仅仅适用于上市公司,而不适用于按照公认会计原则来编制财务报表的所有公司。

1974年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了关于分部报告的讨论意见稿。1976年,FASB颁布了第14号公告《经营分部的财务报告》,要求公司对行业 and 地理分部应披露如下的信息:来自非关联方顾客的收入、集团内部交易;营业利润、亏损或净收益;可辨认资产。此外,对于行业分部,公司必须披露:折旧、资本支出及其在联营方的净收益和净资产中所分享的权益。1997年,FASB又发布了第131号公告(SFAS131)《关于企业分部及相关信息的披露》,规定了确认可报告分部的标准,只要满足以下重要性测试标准之一,公司就应披露分部相关信息:①经营分部的总收入(对外部客户以及集团内)达到所有分部总收入的10%以上;②经营分部的可辨认资产占集团总资产的10%以上;③分部的营业利润或亏损需达到获利分部总额以及亏损分部总额中较大数额的10%以上。

SFAS131明确要求公司应该按行业分部和地理分部分别披露分部信息。其中:

(1)行业分部披露的信息应包括:①来自关联客户和非关联客户的收入;所有可报告分部的收入与集团收入的调整;分部间销售收入和内部转移的会计计量基础,包括会计计量基础的变化对分部经营利润和亏损的影响。②可辨认资产的账面金额;所有可报告分部可辨认资产和公司总合并资产的调整。③分部经营利润或亏损;每一可报告分部非常项目的性质和金额;所有可报告分部和其他行业分部的经营利润或亏损与公司合并损益表的调整,其中公司的费用要单独列示;分部间经营费用分配的变化对可报告分部经营利润或亏损的影响;会计原则的变化对每一可报告分部经营利润的影响。

(2)地理分部披露的信息应包括:①来自非关联客户的收入,地理分部间销售收入和转移的金额。以上项目的收入和集团收入的调整和核对,地理分部间销售收入和转移的会计基础,并且包括会计基础的变化对经营利润或亏损的影

响。②可辨认资产的账面金额,地理分部的可辨认资产和集团总资产的调整和核对。③地理分部经营利润或亏损的数额,经营利润或亏损与合并损益表中所反映的持续经营的税前收益的调整和核对。

FASB还规定了可报告分部应该披露的其他信息,主要是:分部的利息收入和利息费用;折旧、折耗及摊销费用;非常项目收益或损失;权益法投资所确认的收入;除折旧、折耗及摊销外其他的重要的非现金项目;权益法投资的数额;使长期资产增加的总支出。除了关于分部利润或损失以及资产的信息外,企业还需披露解释性信息,以帮助财务报告的使用者更好地理解分部信息。

2.国际会计准则委员会。1981年国际会计准则委员会(IASC)颁布了第14号国际会计准则(IAS14),从而成为最早对分部报告进行规定的组织之一。该准则要求按行业分部和地理分部来披露营业收入,并且应将分部间的收入和对外收入分开列示;还要求按绝对数和相对数来披露经营成果和可辨认资产。1995年,IASC又颁布了E51征求意见稿《报告分部财务信息》,在这个文件里,IASC明确提出要限制管理当局对确认分部的选择权。1997年IASC对IAS14进行了重新修订,修订后的内容与原14号准则的内容相比有了较大的变动。

至于在可报告分部确认的具体标准上,IASC与FASB的规定基本相似,也有10%比例的重要性测试。与美国的标准不同的是,IAS14对分部利润的定义更为详细,规定公司必须将直接归属于或可合理分配的收入和费用包括在内,同时用于所有项目的会计政策应在所有分部间保持一致,并且必须与外部报告所采用的会计政策保持一致。

在可报告分部披露的信息方面,修订的14号准则除了包括原国际会计准则所要求披露的外部收入、内部收入、经营成果及资产的账面总额外,还额外要求披露负债总额、资本性支出、折旧和摊销、重要的非现金费用以及对联营企业、合资企业和被投资方盈利或亏损的分享。对次要分部在信息披露方面的规定,IAS14没有美国会计准则详细,它仅报告分部一些基本的会计信息,如外部收入、资产的账面价值和资本性支出等。

二、我国分部信息披露的现状与建议

到目前为止,我国尚未制定有关分部信息披露的具体准则,这明显滞后于美、英等西方发达国家,与国际会计组织的整体步伐尚有一定距离。1997年12月,我国证监会发布了《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第二号》的第二次修订稿,对分部信息披露内容做了简单的规定,要求“公司的经营涉及到不同行业,若行业收入占主营业务收入10%(含10%)以上的,则应按行业类别披露有关数据”,分行业披露的项目包括营业收入、营业成本和营业毛利,并且分别按上年数和本年数披露。随后财政部于2001年颁布了《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿),该稿在很大程度上借鉴了IAS14,但在规定分部报告的内容上要比IAS14粗糙得多。可见,我国在可报告分部的确认标准以及具体内容方面过于简单,不利于上市公司向广大投资者披露相关、可靠的分部会计信息,这很有可能造成会计信息失真。

根据国际国内的现实情况,笔者拟对我国分部信息披露

问题提出以下几点建议:

1.应同时规定按销售地的地区分部来披露信息。我国在分部报告的“征求意见稿”中,规定了以资产所在地的地区分部来披露分部信息,这样可以比较真实地反映资产所在地分部的财务状况和经营成果。但由于我国人力资本有一定优势,为了降低企业产品成本,我国很多企业仅仅在本土制造、加工产品,然后将产品销往国外,这种特殊情况若按“征求意见稿”规定的方法进行处理,就不能按销售地来披露地区分部的信息,这样,不利于投资者对企业各销售地的经营成果进行评估,因此如果规定按销售地来披露分部信息,就能在很大程度上保证销售地信息的真实和完整。

2.充实分部报告所披露的信息。我国现行分部报告披露的信息仅包括营业收入、营业成本和毛利等指标,这些指标不能全面反映分部的信息。借鉴FASB和IASC的做法,我国的分部信息可以披露以下内容:①营业收入,分部对外营业收入和分部间的营业收入应分开列示;②营业成本、共同成本应按合理标准来分摊;③营业利润(亏损);④可辨认资产。由于我国目前资产评估手段比较落后,缺乏一个确定资产公允价值的流通市场,因此对分部投资所形成的商誉可不反映在分部的可辨认资产中。随着我国证监会对上市公司分部信息披露的逐步规范,应要求上市公司披露分部的重大资本投资项目,分部间转移价格的基础以及分部雇员等信息。还可以通过一些非财务指标来弥补财务指标的不足,更加客观地反映可报告分部的经营情况。只有充分披露分部相关的信息,才能使投资者对分部的财务、经营状况有一个全面的了解。

3.借鉴FASB的做法,增加对出口销售收入和重要客户的信息披露。当对某一国的销售收入超过对外总销售收入的10%时,这一国家的销售收入非常重要。因此,根据重要性原则,我国在制定分部信息披露的准则时,对这种(国家)情况予以充分重视,规定披露其出口销售收入。同时,对于某一客户的销售收入如果也达到总销售收入的10%以上,则也应披露与此客户相关的销售信息。

除以上可报告行业分部和地理分部应共同披露的营业收入、营业成本、营业利润(亏损)、可辨认资产等信息外,行业分部还应披露:①分部之间营业费用的分配对可报告分部营业利润(亏损)的影响。②会计准则的变化对每一可报告分部营业利润的影响。③对未合并子公司的投资以及从未合并子公司获得的投资收益。④每一可报告分部所提供的产品和服务。⑤在公司财务报告上未披露的与分部信息相关的会计政策。由于“征求意见稿”对地理分部所披露的信息规定得过于简单,不适应我国当前地理分部,因此还应该披露:①国外经营所划分的地理分部。②国外经营所划分的地理分部的变化以及这些变化对地理分部信息披露的影响程度。

主要参考文献

- ①财政部会计司译.国际会计准则.北京:中国财政经济出版社,2000
- ②戴维·亚历山大,西蒙·阿彻.国际会计准则指南.北京:中信出版社,2004
- ③汪祥耀等.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较.上海:立信会计出版社,2004