

# 中外分部报告准则对比研究

刘新仕(教授) 曾丽雅

(河南大学工商管理学院 河南开封 475004)

**【摘要】** 分部报告衍生于企业财务报告,是对企业合并财务报表的一种补充。本文主要将 CAS35 与 SFAS131 和 IFRS8 进行对比研究,分析其间存在的差异及其原因,旨在找出我国分部报告准则中存在的不足并提出改进建议。

**【关键词】** 分部报告 比较 研究

分部报告是应经济发展之需而产生的,验证了会计的反应性特征。20 世纪五六十年代,特别是六十年代后期,美国和欧洲企业掀起了混合合并的浪潮。这次大规模的合并浪潮极大地推动了企业的多元化经营和跨国经营,使越来越多的企业走上了跨行业、跨地区、跨国界经营的道路。企业的经营活动日益复杂而且多样化,使企业内部各组成部分面临着不同的风险和机会。在这种情况下,如果企业仅以合并财务报表或企业整体财务报表反映其财务状况,则往往会隐匿企业内部各分部的重要消息,使信息使用者不能了解企业在不同行业、不同地区的盈利水平、增长趋势和风险情况,可能会混淆企业的真实财务状况和经营成果。全球经济环境的变化、财务报告的缺陷和信息使用者对财务信息需求的提高,催生了分部报

告的产生。

## 一、分部报告的发展历程

美国最早对分部报告作出规范。1964 年美国参议院附属委员会在有关美国行业反托拉斯和垄断的听证会上建议美国证券交易委员会“要求公司披露每一所在经营分部的营业收入和利润”。1967 年美国会计原则委员会(APB)鼓励但并不要求各多元化经营公司对其行业分部的补充财务信息进行披露。1976 年美国财务会计准则委员会(FASB)以全国会计师联合会等组织的研究报告为基础,发布了 SFAS14《企业的分部财务报告》,正式确定了分部报告的准则地位。1981 年 8 月国际会计准则委员会(IASC)发布了 IAS14《按分部报告财务信息》。

(2)合理设置会计科目格式,简化摘要内容。某些经济业务事项,需要进行数量、部门等核算,如固定资产、材料的核算等,可将该类经济业务事项使用的会计科目格式设置为“数量金额式”模式,并采用“部门核算”的辅助核算方式,而不必在摘要中注明商品数量和部门,在简化摘要的同时也有利于利用软件的自动汇总功能。

4. 尽量使用现有会计科目标准名称,高度统一关键词。电算化会计的凭证摘要,讲究关键词的统一性,笔者认为应尽量使用现有会计科目作为摘要的关键词,以避免对同一内容,不同人员或不同时刻使用不同词语描述。如统一使用“办公费”“差旅费”等标准化科目名称,而不是使用“办公用品”“旅差费”等相近名称。

5. 注意多音字的使用,避免一词多义产生误解。由于存在较多一词多义的情况,要特别注意相关搭配,搭配不当容易使人误解。比较常见的摘要如“张三还借款 1 000 元”,有人理解为“张三归还(huán)所借款项 1 000 元”,有人则理解为“张三还(hái)欠款 1 000 元”。“还”字在经济业务事项中使用频率也较高,所以建议将职工归还借款这一经济业务事项的摘要统一书写为“还款”而不是“还借款”。

6. 突出重点,经济业务事项涉及单位名称时能简则简。有的经济业务事项涉及单位名称比较长,只需录入该单位

名称的关键词、词,没必要书写齐全。

## 7. 其他应注意的摘要书写规律。

(1)注意经济业务事项涉及的相关时间的书写规律。①建议将经济业务事项涉及的时间统一书写为“×年×月”。时间的表示方法有多种,在实践中,“×年×月”、“×/×”、“×-×”的写法往往同时存在,笔者建议可统一书写成“×年×月”,一目了然。②经济业务事项中 1 月、2 月的书写统一表示为“01 月”、“02 月”。在会计实务中,常常需要录入经济业务事项所属月份,如发放某月工资等。而 12 个月份中,1 月、2 月、10 月、11 月、12 月这五个月份,出现重复数字 1 和 2,为有效避免查询差错,在摘要中,1 月和 2 月务必以“01 月”和“02 月”表示,查询时,切记录入关键字段“01 月”、“02 月”或“11 月”、“12 月”等。

(2)注意经济业务事项涉及的相关名字(经办人等)的书写规律。名字为两个字的,统一书写成“××”的基本格式。对于计算机而言,“张三”与“张 三”是不同的名字,录入时不统一,查询时会得出不同的结果,进而影响查询的正确性。所以,笔者建议需录入的人名为两个字的,统一书写成“××”的基本格式。

## 主要参考文献

荣树新.记账凭证摘要的填写技巧.财会月刊,2011;4

20世纪90年代中后期,经济的进一步发展促使多元化、跨国公司发展到了一个新的阶段,旧的会计准则已不能满足投资者对分部信息呈报的需求。鉴于此,国际上开始对分部报告准则进行修订:1997年FASB发布SFAS131《企业分部和相关信息的披露》,取代了SFAS14。同年,IASC在对原发布的IAS14进行全面修订的基础上,发布了新的IAS14《分部报告》。2006年11月30日,国际财务报告准则理事会(IASB)发布了IFRS8《经营分部》,从2009年1月1日起在年度财务报告和中期报告中使用。

我国对分部信息披露的规范始于1994年。1994年1月,证监会颁布了《公开发行股票公司信息披露的内容和格式准则第2号——年度报告的内容与格式(试行)》,其中在“会计报表附注指引(试行)”中规定企业的经营如果涉及不同行业的业务,需要按行业类别披露相关资料。随后证监会对其进行了数次修订,不断完善分部信息的内容和披露要求。

1998年1月,财政部颁布了《股份有限公司会计制度》,要求年报中编制“分部营业利润和资产表”,反映公司各行业、各地区经营业务的收入、成本、费用、税金、营业利润、资产总额以及现金流量的情况,作为利润表的附表。2000年12月,财政部颁布的《企业会计制度》,其中要求企业分别按业务分部和地区分部编制分部报表,作为利润表的附表。2001年,财政部发布《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿)。2006年3月,财政部发布《企业会计准则第35号——分部报告》(CAS35),它是在广泛借鉴国外有关分部报告制度的基础上,结合我国具体国情颁布的一项新的准则。

## 二、IFRS8、SFAS131和CAS35的对比分析

SFAS131和IFRS8是当前国际上最具代表性的有关分部报告的准则。现将两者与CAS35进行比较,分析三者的异同点,旨在借鉴国际经验,完善我国的分部报告准则,从而更好地指导我国的会计实务。

**1. 分部报告的目标。**IFRS8和SFAS131均明确指出编制分部报告的具体目标,即主体应当披露分部信息以帮助其财务报表使用者评价主体各类业务活动的性质、财务影响以及其经营所处的经济环境。CAS35并没有明确指出披露分部信息的目标,只要求分部报告的目标应当遵从财务报告的目标,即受托责任观与决策有用观相结合。

准则制定的目标是整个准则的风向标。IFRS8和SFAS131均明确了编制分部报告的具体目标,指明了分部报告的作用,使准则的使用更具目的性。CAS35并没有明确分部报告的目标,只是表明其与财务报告目标一致。这样的规定太过笼统、宽泛,可能不利于信息使用者的理解和运用。

**2. 分部报告的适用范围。**IFRS8适用于债务工具或权益工具在公开市场上交易以及正处于公开证券市场上发行权益或债务证券过程中的企业。SFAS131规定分部报告的适用范围是公开招股企业,但不应用于非公开招股企业或非营利组织。CAS35适用于存在多种经营或跨地区经营的企业,但法律、行政法规另有规定的除外。

IFRS8和SFAS131的适用范围大致相同,都适用于公开

上市的企业和其他经济实体。CAS35的适用范围则比较广泛,不仅包括在深沪两地挂牌交易的股份有限公司,而且包括其他所有从事多种经营或跨地区经营的企业,但是在实际运用中,我国却遵循了证监会的有关规定,只要求上市公司进行分部信息的披露。公开上市企业固然必须披露分部信息,因为这些企业较其他类型企业而言所有权和经营权分离程度更大,会计信息使用者远离企业经营,信息不对称矛盾突出,他们只能通过企业对外公布的财务报告了解企业的经营情况,取得决策所需要的信息。比较三者的适用范围,CAS35的规定是比较广泛和完善的,适合整个经济发展情况。

**3. 分部的确定。**分部的确定是编制分部报告的基础,也是影响分部信息质量的重要因素。IFRS8和SFAS131均采用“管理法”来确定分部,即以企业的内部组织结构和管理方式反映企业的风险和报酬,并以此为基础划分企业分部。不同的是,IFRS8要求以有关主体组成部分的内部报告为基础来识别经营分部,而SFAS131则要求报告主体依据产品和服务的类别,使用组织机构的矩阵形式确定经营分部。CAS35确定分部的的方法是“风险报酬法”,即基于企业所生产的产品和提供的劳务所隐含的风险和报酬来进行划分,而且分部应建立在行业或地区的基础之上。CAS35也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,但只是说明企业内部管理要求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。

众所周知,企业的内部组织和管理结构通常是决定企业面临风险的主要来源、性质以及不同收益率的基础。对大多数企业来说,风险和收益的主要来源决定了企业如何进行组织和管理。因此,除了少数情况,“风险报酬法”和“管理法”几乎没有差别,但两者仍具有一定的差异。按“风险报酬法”确定报告分部,是为了向信息使用者提供企业多元化经营和在不同地区经营的信息,以帮助财务报表的使用者更好地洞察企业的风险和报酬,更好地理解企业整体状况,更有根据地对企业整体情况作出判断,但是这样确定的分部可能会与企业内部的组织结构脱节,增加了企业内、外部信息使用者之间的信息不对称,增加了信息的处理时间和成本,在一定程度上影响了信息披露的及时性;按“管理法”确定报告分部,是为了向信息使用者提供与管理者作出经营决策过程相关的信息,从而使信息使用者更好地理解和评价企业战略性和关键的管理决策,增加了信息的价值,增强了信息的透明度,不会产生太多的附加成本。

**4. 报告分部的确定标准。**为了突出重点,企业只需对重要分部信息进行单独报告,其他分部信息可以实行汇总报告。那么,这就需要界定报告分部。

IFRS8、SFAS131和CAS35关于报告分部确定的标准基本相同,都要求主体披露达到以下定量门槛之一的经营分部的分部信息:①其报告的来自外部顾客和分部间销售或转让的收入占所有经营分部的合并收入(内部和外部的)的10%或以上;②其已报告的损益的绝对值占以下绝对金额较高者的10%或以上:未报告损失的所有经营分部的合并报告利润、已

报告损失的所有经营分部的合并报告损失;③其资产占有经营分部合并资产的10%或以上。如果经营分部报告的外部总收入占主体收入的比重不足75%,则必须将额外的经营分部认定为报告分部(即使其并不符合上述规定的定量门槛),直至报告分部包括至少75%的主体收入。同时,三者都指出各分部数量不宜超过10个,若超过该数量限制,企业就应考虑进行分部间合并,避免分部信息过于琐碎。

IFRS8、SFAS131和CAS35均使用了“10%”、“75%”、“10个”这样明确的检验标准,体现了准则制定的规则性导向。规则性导向虽然可以统一标准,但这种只规定单一性指标的做法还是存在一定的弊端:首先是可变性强,易于人为操作,管理当局可以根据需要,只披露对企业有利的信息;其次是不利于编者确定应报告分部,有时甚至会遗漏重要信息,例如巨额亏损的分部和占用公司大量资产的分部,就因为不符合标准,而不需对外单独披露。

IFRS8、SFAS131和CAS35都使用了“所有分部成果的合计额的10%或者以上”的规定。笔者认为使用“所有分部成果的合计额”是合理的,因为如果集团公司某一分部的收入多为对内部销售所得,很少或极少有对外销售所得,如果按照“合并成果的数额”来衡量,这类分部不能被确认为报告分部,既然分部报告是由于合并财务报表掩盖了企业各分部的经营风险而应运而生的,就不应该更注重合并经营成果,因此这样的规定是符合经济发展之需的。

**5. 分部信息的披露。**分部报告的信息内容通常包括财务信息和描述性信息。基于准则的披露目标,IFRS8和SFAS131都将经营分部看做一个可以独立核算的利润中心,要求企业披露的是经营者计量分部利润或损失所包含的项目内容。不同点在于,IFRS8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并未要求进行该披露。

CAS35以非对等披露模式报告分部信息,即企业将分部报告以主要报告形式和次要报告形式进行披露。对于主要报告形式,企业应当披露分部收入、分部费用、分部利润(亏损)、分部资产总额和分部负债总额等信息。企业披露的分部信息应当与合并财务报表或企业财务报表中的总额信息相衔接。对于次要报告形式,企业应当披露占企业对外交易收入总额或资产总额的10%及以上的相关报告分部的对外交易收入或者资产总额。分部间转移交易应当按照实际交易价格计量,其交易价格的确定原则及其变更也应当予以披露。

不同的分部划分方法使分部报告披露的形式也有所不同,IFRS8和SFAS131均以经营分部为一个利润中心进行独立核算,而CAS35则分主要报告形式和次要报告形式对分部信息进行披露。对于披露的内容,三者均未要求披露主营业务税金及附加,CAS35也没有鼓励企业披露分部现金流量,没有要求在次要报告形式中披露当期购置的固定资产和无形资产的支出额,也没有明确指出分部收入以及分部费用具体应该包括哪些项目。由此可见,CAS35在准则的制定过程中对细节的要求不够,实际操作性不强。

### 三、对我国分部报告准则的改进建议

**1. 分部报告目标具体化。**任何准则的制定都应该首先明确制定该准则的目标,这样才能使该准则更好地为实务服务,因此,CAS35应当在准则中指出该准则的具体目标。笔者建议将分部报告的具体目标界定为,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,对财务报告信息披露具有辅助作用。这样可以使分部报告的有关规定更加完整。

**2. 分部划分方法择优。**CAS35确定报告分部的方法为“风险和报酬法”,这种方法在短期内是适合我国经济发展的实际状况的。但笔者认为,“管理法”将是我国企业确定报告分部的最终选择。理由在于“管理法”将内部管理部门报告的分部作为向外报告的分部,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,使分部信息更加真实可靠,有利于外部信息使用者预测企业的未来发展前景等;另一方面使企业在编制分部报告时无需额外搜集资料,降低了编报成本。

**3. 报告分部确认合理化。**报告分部的确定如果单纯以相对数作为标准是不恰当的。以“10%”的数量指标为例,很多时候满足这一标准的企业,由于规模的不同,其绝对数可能相差很远,从而使提供的分部信息缺乏可比性,同时这也可能给某些企业在编制分部报告时留下可操作的空间。因此,在制定一个比较低的相对数指标的同时,应规定一个绝对数限额,这样就可以使判定标准更加合理。

**4. 分部报告披露内容完备化。**对于分部报告中应披露的内容,准则的规定虽然已经比较完善,但主营业务税金及附加这个重要指标还是应当予以重视。对于实施多元化经营的上市公司,不同的行业面临着不同的税负,而在行业分析中税负是一个重要的考虑因素,因此笔者建议,在披露分部信息时,应当在原有披露内容的基础上增加披露主营业务税金及附加。同时,CAS35应鼓励企业披露分部现金流量,鼓励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。这样可以使信息使用者更全面地了解企业的经营状况,弥补合并财务报表信息太过笼统的缺点。

**5. 分部信息规范协调化。**目前,证监会与财政部对分部信息的规范不一致,这会给企业会计实务带来很大的负面影响。笔者认为证监会作为证券市场监管机构,工作重点之一是规范上市公司的信息披露,在财务信息的披露上可以有特别的要求,但不能与企业会计准则相抵触。财政部与证监会之间应加强沟通与协调,将双方的意见融入准则或制度中去,让规定更好地为实践服务。

#### 主要参考文献

1. 桑士俊,吕斐适.分部报告的分析与利用——兼论我国有关企业分部信息披露的要求.会计研究,2002;8
2. 王维虎,郑琳.分部报告会计准则的国际比较.财会月刊(综合),2007;11
3. 邹小平,吕跃金.国际分部报告准则的最新发展及启示.国际商务财会,2007;3