文章编号:1005-0523(2003)06-0050-04

关于分部报告有关问题的探讨

刘小丽,王海萍

(华东交通大学 经济管理学院,江西 南昌 330013)

摘要:随着我国经济融入世界经济的步伐逐步加快,跨行业、跨地区甚至跨国界经营的企业不断增加,对分部报告的编制不断提出规范要求.为适应我国经济的快速发展,规范企业的生产经营,财政部于2001年11月颁布了《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿).本文就与分部报告有关的编制范围、分部的划分、分部报告的分析等几个问题进行了探讨,并提出对征求意见稿的意见和建议.

关键词:分部报告;分部划分;分部分析

中图分类号:F231.5

文献标识码:A

0 引言

分部报告的出现是企业多元化、跨地区、跨国界经营的结果.由于合并会计报表存在着不能揭示不同行业 and 不同地区的盈利水平、增长趋势和风险情况的不足,编制分部报告,将企业综合的信息进行“分解”,提供给投资者、债权人等信息使用者更加相关和可靠的信息,以便他们作出更有效的决策,就成为解决该问题的一种方法.

世界大多数国家对分部报告的编制都作出了规范,如英国会计准则委员会于1990年发布的SS-AP²⁵《分部报告》;美国财务会计准则委员会(FASB)1976年发布的SFAS¹⁴《企业分部财务报告》,经1997年修订后成为SFAS¹³¹《分部报告》;国际会计准则委员会(IASC)也于1981年发布了IAS¹⁴《按分部报告财务信息》,并于1997年重新进行了修订.

1994年以来,我国的证监会、财政部也陆续发布了有关分部报告的一些规定.如1995、1997年证监会《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第二号》、1998年财政部颁布的《股份有限公司会计制度》及2000年《企业会计制度》,对分部信息的

披露提出了零散的要求,但并未制定出独立的分部报告准则.2001年11月,我国财政部印发了《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿),它的出台对完善我国财务会计准则体系可以说是一个重要的补充.本文针对分部报告有关的内容,结合国内外有关规定,拟对与其有关的问题做些探讨.

1 关于分部报告的编制范围

美国SFAS¹³¹《分部报告》与1997年修订的IAS¹⁴《分部报告》都规定只有证券公开交易的公司才提供分部报告,而英国SSAP²⁵《分部报告》认为除了证券公开交易的公司之外,经济上重要的公司也要披露分部信息.我国的《企业会计制度》主要是适用于股份有限公司的,而新近印发的征求意见稿未明确其适用范围.

笔者认为,分部报告的编制范围在我国应是上市公司和其他经济上重要的企业集团,换句话说,编制合并报表的公司都要编制分部报告,而不仅是上市公司.理由如下:一个国家经济制度的形成是与其经济发展状况密切相关的.同样的,编制分部报告的规定也是适应各国经济发展的需要的,有需求就会产

收稿日期:2003-02-09

中国期刊网 <http://www.cnki.net> 刘小丽,王海萍,华东交通大学经管学院教授.

生供给。投资者、债权人等信息使用者对越来越大、多元化、跨行业、跨地区经营的企业倍加关注其风险和收益,又由于合并报表的不足,便产生了对分部报告的需求。因为分部报告编制制度的建立,是与各个国家经济发展的需要密切相关的。

美国作为经济发达国家,其上市公司数目之多、规模之大都是世界上少有的,而且占美国公司的绝大多数,加之美国证券市场是半强势有效市场,公司上市的各项规章制度也都十分健全,要求所有上市公司编制分部报告也就符合美国投资者、债权人等信息使用者的利益要求,正因为如此,美国在其修订 SFAS¹⁴ 准则时广泛征求各投资者、各上市公司、财务分析师等的意见,形成了自己独特的分部报告准则。

就国际会计准则而言,通常是为了协调世界各国准则的需要而定的,容易受到各个国家政治势力的影响,也并不具备直接指导性,即不直接作用于会计处理,因而其只适用于其他国家借鉴进而在此基础上制定各国自己的准则。笔者认为,我国的分部报告准则也应在借鉴国际惯例的基础上适应我国投资者、债权人等使用者的要求,适应于我国经济发展的要求。

我国国有大中型企业经过股份制改造后,成为独立的市场经济主体,鉴于其在国民经济中的重要地位和作用,国家有必要详细了解这部分企业分行业、分地区经营的情况,以利于做出宏观决策。此外,我国的证券市场是弱势有效市场,会计信息失真现象的产生还需要政府制定相关的制度加以规范。为了规范我国的证券市场,避免信息失真现象的发生,也要求我国制定相应的会计信息披露制度,因此建议我国的分部报告准则适用于上市公司和经济上重要的大型企业或企业集团。

2 关于分部的划分标准

国际上有两种划分分部的方法,一种是以美国财务会计准则 131 号(SFAS¹³¹)为代表的“管理法”;另一种是以国际会计准则 14 号(IAS¹⁴)为代表的“风险和报酬法”。

“管理法”是指以企业内部组织和管理结构来划分分部的方法。FASB 认为该法能够提高投资者对企业经营活动中出现的风险和报酬的洞察力,能够“直面”企业经营者的如何进行经营管理、如何利用资源、如何抵御风险的,即提高了信息的相关性。但

是管理法也存在一些不足:首先,由于该法使企业分部报告与企业内部管理报告一致,从而又使不同企业间的信息不可比。一般来说,信息的有用性是由相关性、可靠性和可比性三个方面决定的,相关性、可靠性与可比性之间并不相互独立,而是互有关联。信息所具有的这三种特征的程度可能有所不同。相关性和可靠性提高了,可比性可能有所降低,而可比性提高了,相关性和可靠性又有所降低。由此看出,管理法是以可比性为代价提高分部信息的相关性和可靠性的。其次,按企业内部管理结构提供分部信息会使企业在竞争中处于劣势。因为企业的战略决策和计划往往体现在其内部管理中,管理法的采用容易暴露企业的竞争力所在,从而不利于企业的平等竞争。

“风险和报酬法”则是以业务或地区承担的不同风险和报酬为基础划分分部的方法。其优点是有利于信息使用者评估风险和收益。但如何区分不同的风险和报酬则要依靠管理当局的主观判断,这可能使管理当局有借口操纵分部的划分,从而降低分部信息的可靠性和相关性。

究竟那种方法更适合我国,需要从不同角度进行分析,征求意见稿采纳了国际会计准则的风险和报酬法。从本质上看,两种方法是一致的。管理当局直接参与企业的经营,是有关机会和风险信息的来源;同时,管理当局的决策又是企业所面临的机会和风险的重要推动力。从我国情况来看,我国证券市场是一个弱势有效市场,信息失真的现象相当严重,投资者进行决策并不主要依据会计信息,这样可靠性就成为我国企业提供的会计信息最重要的质量特征,能够最大限度地提高会计信息可靠性又不失相关性的方法即可为我国所采用。我国征求意见稿采纳了国际会计准则的风险和报酬法,笔者认为不妥,试析如下:一、从本质上看,对于“管理法”,由于管理当局在其决策过程中应用分部信息,对企业提出的分部基础的解释进行测试,因而其可靠性较高;而“风险和报酬法”使企业很难准确地界定各种业务或各个地区的风险和报酬,分部的划分依赖于管理当局的判断,具有一定的主观性;审计人员也没有可操作的客观性标准对分部的风险和报酬进行检验,因而可靠性较低。二、从我国情况看可采用具有较高可靠性又不失相关性的方法,相较之下,笔者认为,我国可以将二者结合,取其之长,以企业内部组织管理结构为划分基础,如果企业管理部门报告所反映的分部包含了风险和报酬不同的

业务和地区分部,则将其进一步“拆分”,直至符合业务分部或地区分部的含义为止;若企业管理部门报告划分的分部与风险报酬法规定的分部含义相符,则采用管理部门报告的分部为业务分部或地区分部.此外,通过比较分析,笔者认为,我国可以将由于分部报告的可靠性程度由审计人员来进行判断,这就要求我国的注册会计师应具有较高的职业水平和素质,需要制定相应的审计准则来指导和规范审计人员的行为.

3 关于分部报告的分析

分部报告作为企业财务报告的一个组成部分,应具有与财务报告一致的目标,即向报告使用者提供决策有用的信息. SFAS131 与 IAS14 都明确指出,编制分部报告的目的是为了让使用者更好地理解企业以往的业绩,评估企业的风险和回报,进行更有根据的判断.因此,对企业分部报告进行正确的分析,是做出正确决策的前提.

分析分部报告的目的一般是为了评价企业的经营和财务风险、利润的来源以及未来的发展前景.可以从各个分部的财务与经营能力、财务与经营结构及财务与经营成长性几个方面进行定性的分析,并采纳比较分析法和趋势分析法对各分部的具体状况进行定量的分析.

3.1 定量分析

1) 比较各报告分部的对外销售收入与分部间销售收入的大小,了解各报告分部的收入对外部客户的依赖程度.

2) 计算每一报告分部的对外销售收入与对外利润占整个企业销售收入与销售利润的比例,确定每一分部对整个企业贡献的大小和重要性水平.

3) 计算和比较各个分部的销售收入增长率、利润增长率和资产的增长率水平,揭示整个企业增长率变动的原因.

4) 计算和比较各个分部的销售利润率和资产收益率,确定各分部的相对获利能力,并同企业整体获利能力进行比较.

5) 分析各分部资产变动趋势,计算各分部资产占企业总资产的百分比,更好地理解管理层的资本配置决策和资产的分布情况.行业分部的固定资产所占比重和流动资产所占比重是否与行业的特征相匹配,如果出现不正常的比重出现,很可能掩藏着一定的财务危机和风险.

6) 计算各报告分部的资产周转率,以确定每一分部资产的管理效率以及各分部对整个企业管理效率的影响.

7) 利用因素分析法对分部的资产报酬率进行分解,以分别确定分部资产周转率和销售利润率对资产报酬率的影响,并解释各分部对企业整体资产报酬率的影响.

8) 利用趋势分析法分析各分部收入、利润的发展趋势,预测其发展前景;并与上年、行业平均水平加以比较,分析出现的差异及原因,提出改进措施.

3.2 定性分析

1) 财务与经营能力

我们通常可以借助于资产和净资产评价企业的财务实力,借助于收入和利润评估企业的经营能力.财务实力和经营能力的判断,还必须与企业资产、收入和利润的分布相结合.

在资产规模一定时,资产分布在“夕阳产业”和分布在经济萧条的环境中所显示的财务实力,总是差于资产分布在“朝阳产业”和分布在经济繁荣的环境中所显示的财务实力;在销售收入和利润的总规模一定时,经营能力与收入和利润的行业分布、地区分布也相关.收入、利润分布在“朝阳产业”和经济繁荣的环境中所显示的经营能力要好于分布在“夕阳产业”和经济萧条的环境中所显示的经营能力.

2) 财务与经营结构

我们可以通过资产负债表和利润表观察企业的财务与经营结构的合理性,借助于分部报表可以从另外的角度加以分析.不同的行业分布和地区分布结构所显示的财务风险和经营风险是不一样的.处于通货膨胀和通货紧缩时期的资产,预期经济利益的水平是不同的.而不同国家或地区的政治、经济和人文环境客观上是不同的,这也决定了分布在不同国家或地区的资产和经营活动,其风险和报酬水平也是有差别的.

3) 财务与经营成长性

分析企业的财务与经营成长性有助于预测其发展前景.成长性不仅与企业生产产品的寿命周期阶段有关,而且与资产、经营的行业分布、地区分布状况有关.电子信息、通讯等高科技产业是成长性较好的行业,资产和收入主要分布在这些行业的企业,其财务和经营成长性一般也较好,但其面临的风险也较大.

参考文献:

[1] FASB-131, IASC-14(1981), IASC-14(1997), SSAP25.

[2] 财政部. 企业会计准则——分部报告(征求意见稿).

[3] 葛家澍、林志军著. 现代西方财务会计理论. 厦门大学出版社, 2001.

[4] 桑士俊. 关于企业分部财务报告. 会计研究, 2000, (2): 26~30.

Discussion about Several Problems on Segment Report

LIU Xiao-li, WANG Hai-ping

(School of Economic and Management, East China Jiaotong Univ., Nanchang 330013, China)

Abstract: With the pace of the Chinese economic integrating into the world economic quickening and the number of enterprises across the industry, the area and the country increasing continually, the standardization requirement on the segmental report preparation has been made constantly.

In order to adjust to the quick development of our economic, and standardize the activities of the manufacturing and management of the enterprise, the Ministry of Finance published *Accounting Standard of Enterprise—Segment Report* (Seeking Opinion Draft) in November, 2001. The paper discusses the relative issues on the preparation scope, segment division and the analysis of Segment report, then puts forward some advices for the draft.

Key words: segmental report; segment division; segmental analysis

(上接第 39 页)

参考文献:

[1] 刘明辉. 独立审计准则研究[M]. 沈阳: 东北财经大学出版社, 1997, 159~166.

[2] 林启云. 审计和非审计业务: 不可调和的利益冲突[J].

www.e521.com. 2002-03-26.

[3] 宋献中. 冲突与协调: 我国会计师事务所发展咨询业的思考[J]. 中国注册会计师, 2002, 37.

[4] 杜兴强. 论审计业务与非审计业务的剥离[J]. 中国审计, 2002, 75.

Analys on Influences of Management Consulting on the Independency of CPA

HU Sheng-chang, LIU Xiao-li

(School of Economic and Management, East China Jiaotong University, Nanchang Jiangxi 330013, China)

Abstract: With the quick development of the CPA profession, its rang of service also changes from the traditional sole financial statement auditing to the coexistence of the auditing service and non-auditing service, in addition, the revenues of non-auditing service weights more and more in the revenues of the whole accounting company. At the same time, with the company false case appearing one after another, a lot of investors interests have been impaired, other parties concerned are also involved in them, so many people become quite concerned about the issue whether providing non-auditing service will influence the independency of CAP.

Key words: Management consulting; non-auditing service; CPA; Independency