

财务报告中的分部信息披露

张 岚

1997年底,国际会计准则委员会修订了国际会计准则第14号——按分部编报财务报告,取代了1981年公布的国际会计准则14号。新规定要求上市公司必须在合并报表的基础上按行业分类(亦称行业分部)和地区分类(亦称地区分部)编报财务信息,比原准则“编报企业认为重要的行业分部和地区分部的财务资料”的要求具有了强制性。此外,新准则进一步提出了行业分部和地区分部的定义,明确了必须报告的信息内容和计量方法。新准则从1998年7月1日起实施。国际会计准则14号在17年后的今天加以修订,顺应了跨地区、跨行业的全球化经营,特别是当今大企业大集团合并的形势要求,显示了国外对上市公司财务信息披露的要求是详细和透明的。

简单地说,分部信息披露指按企业经营行业和涉及地区的不同分类在财务报告中编制财务资料,内容涉及企业营业额、利润额和资产额的分解报告。由于跨行业和跨地区经营的存在,无论是利润率、发展机会、未来前景或是投资风险均存在很大差别,因此,财务报表的使用者需要有分部资料来评定一个多种经营企业的前途和风险,而这种前途和风险是无法用汇总资料来确定的。按分部提供资料,信息使用者对处于同一行业或同一地区、从事多种经营的企业能作出更有依据的判断,通过分析企业规模、利润贡献以及发展

后各期举债公司对债券利息的记录及取得债券公司对债券投资收益的记录,随着债券的到期或转为集团外部的其它企业,在以后的会计期间分别确认债券的推定损益。笔者以为这种处理方法明显存在以下问题:首先,从集团公司编制合并报表的角度看,债券已经赎回,因此,与债券有关的应付债券和长期投资都应消除,只消除一部分,把另一部分改头换面地反映在“合并价差”中,这种做法让人费解。其次,依照权责发生制原则,债券推定赎回所产生的推定损益应当归于发生推定赎回当期,而不是以后会计期间。再次,不符合一惯性原则,一惯性原则要求在处理同一事项时,前后各期要一致,而且,对同一性质的业务,都应采取同

趋势等资料预测未来收益及股票价格。

在我国,财政部新出台的《股份有限公司会计制度》特别地将分部信息的披露采用附表方式单独列示,符合当前会计发展潮流,令会计信息更细致、更实用。新制度不仅要求提供行业分部信息,还要求提供地区分部信息;分部信息不仅包括营业收入、营业成本、营业毛利等指标,还包括折扣与折让、税金及附加、存货跌价损失、营业费用、管理费用、财务费用、营业利润、资产总额、经营活动现金净流量、投资活动现金净流量、筹资活动现金净流量等指标。

关于分部信息披露的规定,财政部新出台的《股份有限公司会计制度》比中国证券监督管理委员会关于分部信息披露的规定前进了一大步。1997年12月中国证监会公布的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则二号〈年度报告的内容与格式〉》(以下简称准则二号)是这样规范分部信息披露的:“公司经营涉及到不同行业的业务,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。”包括营业收入、营业成本、营业毛利的上年与本年对比数。由于上市公司对外信息披露是按照准则二号进行的,《股份有限公司会计制度》关于分部信息披露的规定并未使广大的信息使用者受益,因此本文拟将准则二号与国际会计准则相比,以便了解差距,明确

样的处理方法。我国《合并会计报表暂行规定》中明确规定,存货项目中,由内部销售所产生的未实现利润的数额应当予以抵销,显然,公司间债券交易、固定资产交易、销售购货业务在性质上是一致的,同属公司内部交易,因而处理时应遵循一惯性的要求。

我国现阶段,允许公开发行债券的企业比较少,而债券的赎回业务就更少。但随着我国股份市场的稳步发展,债券市场进一步健全,类似的业务必然会日趋增多,因此,相关的更为合理的规定或准则应尽快出台。

(作者单位:中南财经大学会计系)

责任编辑 王教育

将来发展方向。

与国际会计准则相比,中国证监会的要求比较简单,主要表现在以下几方面:

(1)中国证监会对行业提出了分部编制要求,未要求按地区不同编制信息。国外上市公司具有的全球性跨地区的经营特点,使按地区分部编制信息显得尤为重要。以美国可口可乐公司为例,它的利润80%以上来自海外,无疑按地区分部分类资料是非常有用的,这次东南亚金融风暴所影响的经济损失便突出地表现为区域性的。通过分析细化了的财务信息,信息使用者可以从中了解损失的影响程度,最终得出损失对利润的影响度,预测股价水平。像可口可乐这种善用世界资源、面对世界市场的全球化大公司在外国上市公司中比比皆是。而在中国上市的股份公司其投资大部分都在国内,诸如税收政策、利率政策、财务和会计政策等都处于同一宏观环境运行下,证监会不要求按地区分类编制资料,也许是出于按地区提出分部编制不如按行业分类编制符合中国国情的考虑。

(2)中国证监会对披露要求从经营成果影响的大小考虑,即以行业收入是否占主营业务收入10%作为分部披露的标准,未像国际会计准则那样对资产规模加以考虑。国际会计准则的考虑是周全的、完善的。因为评价一个行业或地区在集团中的重要性,收入指标与资产指标两者缺一不可。举个例子,如果某集团对某行业在过去的巨额投资未能产生良好效益,尽管某行业资产总额占集团总资产10%以上,但由于销售收入低于10%未达到中证监会的披露要求,结果集团投资的失败或经营的不善便隐蔽在合并报表中,而读者只有从资产利润率的低下,结合对主营业务分析来评判某项目投资的成败。这一披露界限的不同,引出中国证监会对披露内容的要求与国际会计准则相比缺少了关于资产情况的指标,例如资产现值、负债、取得资产成本、固定资产和无形资产的成本与折旧。而这些关于资产、负债等数据对分析那些经营多业的公司来说是非常有用的数据,例如进行资产利润率、净资产收益率、资产负债率等等许多财务数据的同业对比。

目前,中国证券市场上资产重组如火如荼,主业经营多元化必定使广大信息使用者对财务资料提出更高要求。东方明珠作为一家以娱乐业为主营的公司,购并了奉浦大桥;联合实业被上海实业收购后,由纺织业变成制造业、高新技术和城建基础产业三足鼎立的格局;广发电力在广州市政府扶持下逐步进入通讯、路桥等基础行业,像这些主业多元化的资产重组不胜枚举。若按中国证监会要求仅进行营业收入、营业成本、营业

毛利的两年数对比,远远不足以反映分业经营的财务状况,因为各个产业的利润率、发展机会、未来前景和投资风险有着个体差异。以净资产收益率为例,电力行业1997年平均为15.36%,建材行业为9.88%,纺织行业为6.14%,化工行业为1.52%,相距甚远。因此,按行业分类披露资料十分必要,能很好地为信息使用者提供有用数据,使之可以像分析只经营一种产业的企业那样分析多种经营的企业,对整个企业作出更有依据的判断。

另外,通过增加信息披露的透明度还有利于规范证券市场的发展,杜绝那些为迎合股人口味、满足配股规模把一些企业零星加以拼凑的行为。

(3)新修订的国际会计准则14号区分重要分部和次要分部分别规定披露要求,对重要分部披露信息提出的要求非常高:企业必须揭示收益、经营成果、资产现值、负债、取得资产成本、固定资产和无形资产的成本与折旧、每股收益、合资企业投资情况。对次要分部则要求揭示收益、资产和取得资产的成本。中国证监会准则二号提到的必须单独列示的包括了母公司以及未予合并的特殊行业。这一规定是对合并报表的有力补充,但没有关于重要分部和次要分部的披露仍然令合并报表残缺不全。许多上市公司其母公司仅行使管理职能,并没有经营实业,利润表往往只有管理费用和投资收益,因而除强制母公司资料单独披露外,强制分部信息完整披露也是合并报表的必要补充。

在我国,上市公司为了增利润求生存,通过重组打破行业经营的势头必将持续,广大的信息使用者为预测未来收益和股票价格,对分部信息披露要求必然越来越高,财务报告与国际接轨必定是将来发展的趋势。

(作者单位:广州会计师事务所)

责任编辑 袁庚

· 书讯 ·

北商系列教材出版

北京商学院会计系列教材已于日前正式出版,该系列教材是几年来会计系教师在总结教学经验和会计改革实践的基础上编写而成的,具有系统性与可操作性相结合、现实性与超前性相结合、打基础与能力培养相结合的特点,可作为高等院校经济学类与管理类各专业相关课程的教材,也可作为企业财会人员培训与学习用书。本套系列教材共十本:会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、管理会计、成本会计、企业财务学、审计学、电算化会计、财务报表分析、会计制度设计。

欲购者请与北京商学院会计系联系,邮编:100037;联系人:任凤仙;联系电话:(010)68904323;传真:(010)68904324。