

財會 41 號公報新思維 - 依內部管理報告辨認營運部門

勤業眾信會計師事務所
江美艷會計師、王淑玲協理、蔡素芬經理

國際會計準則理事會(IASB)於2006年11月30日發布國際財務報告準則第8號「IFRS 8 *Operating Segments*」，將取代國際會計準則第14號「IAS 14 *Segment Reporting*」，並預計於2009年開始適用。我國財團法人中華民國會計研究發展基金會已參考IFRS 8訂定財務會計準則公報第41號「營運部門資訊之揭露」草案(簡稱41號公報)，現已完成對外意見徵詢。該公報預計於年底前發布，會計年度開始日在2010年1月1日(含)以後的財務報表開始適用，原財會20號公報「部門別財務資訊之揭露」則不再適用。茲將41號公報草案主要內容說明如下，並就IFRS 8在制訂過程產生的疑問，提供Deloitte的看法，供作參考。

《草案摘要介紹》

核心原則

41號公報之核心原則為企業應揭露有助於財務報表使用者評估企業所從事經營活動與所處經濟環境之性質及財務影響之資訊。

適用範圍

41號公報適用於符合以下條件之企業所編製之個別財務報表，以及母公司所編製之合併財務報表：

- 其債務或權益商品已公開發行；或
- 欲公開發行任何型式之金融商品，而向證券管理機關或其他主管機關申報財務報表，或正處於申報之程序中。

企業若已於其合併財務報表揭露部門資訊，則其個別財務報表得不揭露部門資訊。但應於個別財務報表附註說明，已於合併財務報表中依公報的規定揭露部門資訊。

問題

一公開發行公司的董事長推斷揭露營運部門資訊將對公司利益將造成嚴重的傷害，因為公司的主要競爭對手不需適用IFRS 8因而毋須提供類似的資訊。請問：若公司已適當揭露不擬揭露部門資訊的理由時，是否財務報表可以省略部門資訊？

回覆

對於董事會或管理階層認為揭露部門資訊將危害到公司的利益時，IFRS 8並未予以排除適用。即使當部分部門資訊確實嚴重危害到公司的利益，對於聲明係依照一般公認會計原則編製的財務報表而言，仍不可省略該等資訊。

營運部門

營運部門係企業的組成單位，且同時具下列特徵：

- 從事獲得收入並發生費用(包括與企業內其他組成單位間交易所產生之收入與費用)之經營活動；
- 營運結果定期由企業之營運決策者進行複核，以制訂分配予該部門資源之決策，並評估部門之績效；以及
- 具個別分離之財務資訊。

問題

A公司與B公司生產及銷售同樣的產品。A公司係依地區別(例如，美國、歐洲)來作決策及評估績效，B公司則以產品線為基礎。請問：A公司與B公司是否需依相同的基礎來報導部門資訊？

回覆

企業應依管理方式(management approach)來決定營運部門，企業係以內部管理報告為基礎來辨認營運部門，且該內部報告係提供營運決策者定期覆核用以決定如何對部門分配資源及評估績效。因此，A與B公司雖屬相同產業的公司，但於分配資源及評估績效之管理方式係採不同的基礎，因是，A、B公司所辨認出的營運部門將不同。A公司應以地區別為基礎報導營運部門，而B公司則依產品線為基礎。

企業的每一部分並非皆為營運部門或營運部門的一部分。例如，企業總部或某些功能性部門若未獲得收入或所獲得之收入非企業主要活動產生者，非屬營運部門。此外，公報特別舉例說明，負責退休福利計畫之單位非屬營運部門。

於辨認營運部門時，很重要的一環即是決定所謂「營運決策者」(Chief Operating Decision Maker, CODM)。營運決策者是指所具之職能，為分配資源予企業營運部門及評估其績效之職能，無須為特定職稱之經理人。企業營運決策者通常為董事長、總經理、執行長或營運長，但亦可能為執行董事團隊或其他人員。

問題

A公司為一公開發行公司，其主要係製造航空、醫療及消費性電子產品，並依不同產

品領域各設有一位營運長(Chief Operating Officer, COO)。每個營運長主要負責所屬產品之營運、預算、財務報導以及人事管理。營運長將對執行長(Chief Executive Officer, CEO)報告有關所屬單位資源分配之建議。執行長則依各管理報告評估每個單位之績效，且負責企業整體資源分配之決策。請問：A公司之營運決策者為誰？

回覆

就A公司而言，雖然營運長負責其所屬產品之其他重要管理職能，但績效評估及資源分配是由執行長作最後決定。故A公司的營運決策者應是執行長。儘管中階管理人員負責各單位的營運、預算及財務報告，但企業資源分配的決策通常係由最高管理階層決定。再者，A公司極有可能判斷有三個營運部門，而且每個營運長將被視為部門經理人。

應報導部門 (Reportable Segments)

並非所有營運部門皆須報導公報規定之揭露資訊。若符合營運部門定義(單一或彙總)，且達公報規定之門檻者，企業應分別報導營運部門資訊。

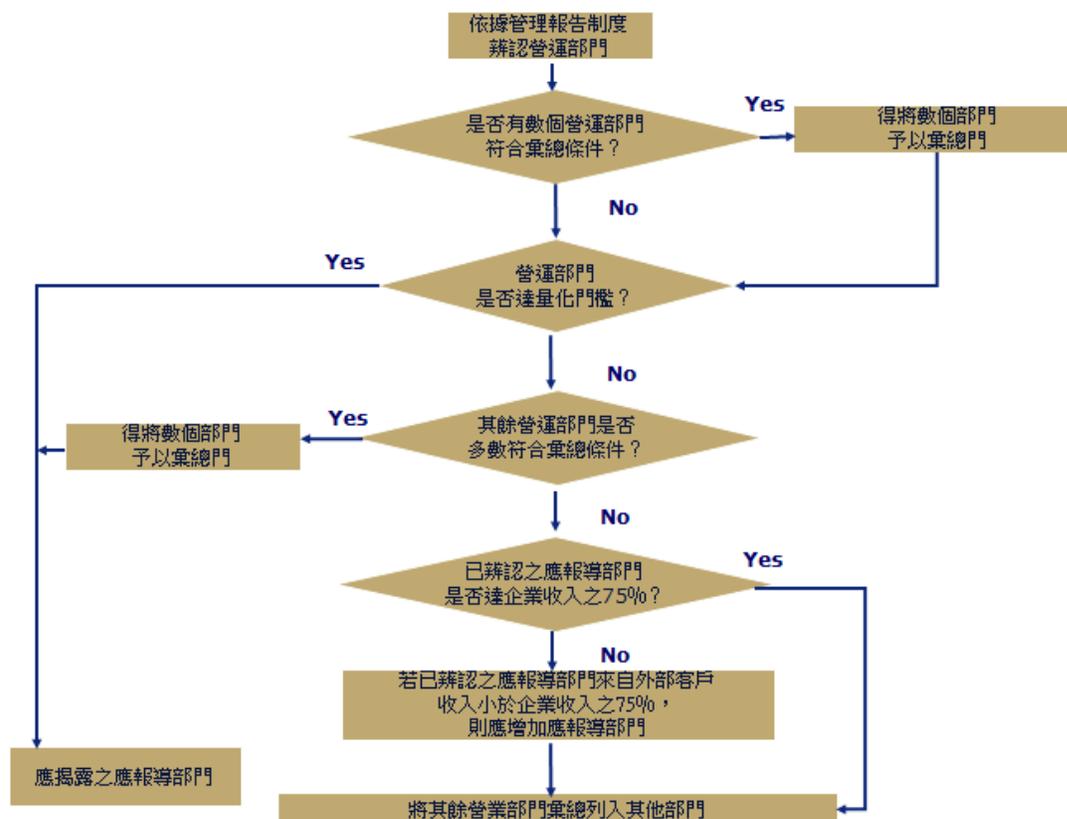
量化門檻

公報所稱之量化門檻係指符合下列條件之一者：

- 部門收入(包括對外銷售及部門間銷貨與轉撥)達企業所有營運部門收入(包括對外銷售及部門間銷貨與轉撥)合計數之10%以上者。
- 部門損益之絕對值達下列兩項絕對值較大者之10%以上者：
 - (i) 無虧損各營運部門之部門利益合計數。
 - (ii) 有虧損各營運部門之部門損失合計數。
- 部門資產達企業各營運部門資產合計數之10%以上者。

所報導營運部門對外銷售之收入合計數若小於企業收入之75%，則應增加應報導部門數(即使未符合上述量化門檻之條件)，直至符合75%之條件為止。

【辨認應報導部門之流程圖】



問題

A公司依公報規定辨認應報導部門，但所報導的營運部門來自外部客戶收入僅占企業收入的68%。若其他未報導營運部門的規模大小相似，請問：為達到75%的門檻，A公司應增加分別揭露哪些部門？

回覆

公報並未明確規定為符合75%門檻規定時，企業該如何決定增加分別揭露哪些部門。企業選擇增加分別揭露的營運部門似不必然是未報導部門中最大者，而似應依各別真實情況及環境來判斷。為符合75%門檻規定，企業所決定增加分別揭露的應報導部門與其他應報導部門，揭露的資訊應相同。

彙總條件

具有類似的經濟特性且下列考量因素均類似，則得彙總為單一營運部門：

- (a) 產品或勞務之性質；

- (b) 製造過程之性質;
- (c) 產品或勞務之客戶類型或種類;
- (d) 配銷產品或提供勞務之方法;以及
- (e) 特殊法令規定(若可適用時)。例如，銀行、保險或公用事業。

公報並未明確說明何謂"類似"，且對所列的考量因素亦未提供進一步的詳細指引。因此，於判斷二個以上的營運部門是否屬"類似"，將取決於各別真實情況及環境，此將涉及高度判斷。

Deloitte提出下列說明以協助企業加以判斷：

- 類似的經濟特性—公報僅說明具有類似經濟特性的營運部門，預期將有類似的長期平均毛利率。惟企業似亦可考量其他的績效衡量，例如未提列利息、所得稅、折舊及攤銷前盈餘(earnings before interest, taxes, depreciation, and amortisation, EBITDA)、銷貨成長、營業活動現金流量、資產報酬率、存貨週轉率或其他企業衡量方法。這些考量因素應依目前、歷史及預期未來績效觀點來衡量。企業若僅依預期之長期績效來分析，將稍嫌不足(例如，依預算分析而排除過去的營運結果)。有關企業的競爭力、營業或財務風險以及產業型態亦需列入考量。若營運部門位於不同的地區，企業可能需將經濟及政治環境、匯率風險以及外匯管制等因素列入考量。
- 產品或勞務之性質—類似的產品或勞務似可認為具有類似的目的或最終用途，而在獲利率、成長率及風險各方面亦相同。
- 製造過程的特質—企業應可依是否使用共同之生產或行銷設備、人力資源與售後服務或維修人員，或者使用相同或類似的原物料，且在勞力密集或資本密集程度方面是否類似來判斷。
- 產品或勞務之客戶類型或種類—可依管理階層看待客戶的角度來判斷，例如類似的市場行銷策略、共同銷售人員以及客戶統計資料。通常零售與量販經營並不被認為具有類似的客戶類型或種類。
- 配銷產品或提供勞務之方法—可依配銷管道(例如，零售賣場、郵購、網路)或產品性質(例如，零組件、製成品)來判斷。
- 主管機關監理環境(例如，銀行、保險或公用事業)—該條件僅適用於企業之某些組成單位受特定的法令規範。例如，若一公用企業有國營部門及非國營部門，每個部門應視為於不同的法令環境中營運。因此，雖然部門生產同樣的產品，但將其彙總為單一營運部門，並不適當。

問題

企業出具期中財務報表時是否需再次評估營運部門有無符合彙總條件？

回覆

不一定。於期中若企業內部組織架構並未發生變動，則企業通常不需要再次評估彙總條件。然而，若經濟環境改變且意謂著目前或未來已不再適合將其彙總為單一營運部門時，則管理階層應於發生改變當時，再次評估彙總條件。

舉例來說，公司於前期有兩個應報導部門。然而，在期中時，其中兩個部門之毛利率及銷售走勢發生變動因而不具有類似的經濟特性，且管理階層不認為其走勢於未來將趨於一致。因此，公司似應於期中時，再次評估彙總條件以辨認適當的應報導部門。

問題

當應報導部門數量超過一適當數量，例如 10 個，企業可以考量哪些因素？

回覆

公報雖未明訂數量的限制，惟若應報導部門數量超過10個時，企業應考量是否已達實用上之限制。

一旦應報導數量超過適當數量，企業應再評估是否有二個以上的營運部門已符合彙總條件且已適當地彙總為單一營運部門。再者，若營運部門數量明顯超過10時，此可能意謂著營運決策者沒有適當地辨認營運部門。

揭露

企業應揭露「有助於財務報表使用者評估企業所從事經營活動及所處經濟環境下，各類業務活動的性質及其對財務影響之資訊。」為了符合該原則，企業必須揭露以下資訊：

- 企業辨認其營運部門之因素，以及每一營運部門收入來源之產品與勞務類型之一般性資訊。
- 應報導部門損益(包括應報導部門之特定收入與費用)、部門資產、部門負債及衡量基礎之資訊。
- 將部門收入、應報導部門損益、部門資產、部門負債及其他重要部門項目之個別合計數調節至與相對應之企業財務報表金額相符之資訊。

此外，公報規定即使僅有單一應報導部門的企業，均需依規定對企業整體的資訊進行揭露，包括每一個產品及勞務或每一組類似產品及勞務來自外部客戶之收入資訊、地區別資訊以及重要客戶資訊。前述報導之金額係以編製企業財務報表之財務資訊為基礎。

關於地區別資訊，公報要求對企業本國及外國之外部客戶收入和非流動資產(金融商品、遞延所得稅資產、退休辦法下之資產及保險合約之合約權利除外)按地區別進行分析。若企業來自單一外國之外部客戶收入或位於單一外國之非流動資產金額屬重大時，則應單獨揭露來自該單一外國之收入或該非流動資產。若企業於報導上述地區別資訊時，其必要資訊不易取得且編製成本過高而未報導者，則得不揭露必要資訊，但應揭露該事實。另，企業亦得額外提供數個國家組合之地區別資訊。

而關於重要客戶資訊，公報則要求揭露與重要客戶交易之資訊。企業若與單一外部客戶交易產生的收入總額占企業總收入10%以上，則需揭露來自該重要客戶之收入總額及所屬報導部門名稱。惟企業無須揭露每一重要客戶名稱或每一部門來自該客戶之收入金額。此外，對已知屬共同控制下之聯屬公司應視為單一客戶，且對已知屬同一政府(中央、地方或國外)控制下之政府單位或企業亦應視為單一客戶。

問題

A公司經營連鎖超商，且於編製財務報表時，存貨計價係使加權平均法。然而，提供給營運決策者的內部管理報告則係採用先進先出法(FIFO)。

請問A公司於報導部門資訊之金額時是否可使用FIFO衡量？

回覆

營運部門報導金額之衡量基礎應取決於編製內部管理報告時所使用的方法，其並未規定部門報導金額之衡量方法應與企業編製財務報表所採用的方法一致。是以，A公司於報導部門資訊之金額時，可使用FIFO衡量。

首次適用

會計年度開始日在2009年1月1日(含)以後之財務報表應適用41號公報，但亦得提前適用。該公報並規定企業於首次適用時，除非必要資訊不易取得且編製成本過高，否則應重編前期之部門資訊。

其他準則配合修訂或影響

對財會23號公報「期中財務報表之表達及揭露」之修訂

41號公報適用後，23號公報亦將配合修正。依修訂後之規定，企業於編製期中財務報表時，若部門資訊屬重大，則將較以往揭露更多的部門資訊。應揭露的部門資訊包括：

- (a) 來自外部客戶之收入(若包括於營運決策者複核之部門損益之衡量或定期提供予營運決策者)。
- (b) 來自企業內其他營運部門之收入(若包括於營運決策者複核之部門損益之衡量或定期提供予營運決策者)。
- (c) 部門損益之衡量金額。
- (d) 部門總資產(若部門資產較上一會計年度結束日有重大變動者)。
- (e) 部門劃分基礎或部門損益衡量基礎之差別說明(若與上一會計年度不同者)。
- (f) 應報導部門損益合計數調節至與企業繼續營業單位稅前損益金額相符。若企業將所得稅費用(利益)分攤與應報導部門，則企業得調節部門損益合計數至與企業稅後損益金額相符。重大調節項目應分別辨認並說明。

對財會35號公報「資產減損之會計處理準則」之影響

財會35號公報規定，商譽減損測試係於對商譽所屬現金產生單位進行減損測試中進行。在辨認減損測試中商譽所屬單位(或單位群組)時，現金產生單位不得大於企業所辨認的部門。適用41號公報後，現金產生單位最大規模將與以往依據20號公報劃分的部門有所不同。惟於41號公報草案中似未對此有相關說明。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2008勤業眾信會計師事務所版權所有
保留一切權利