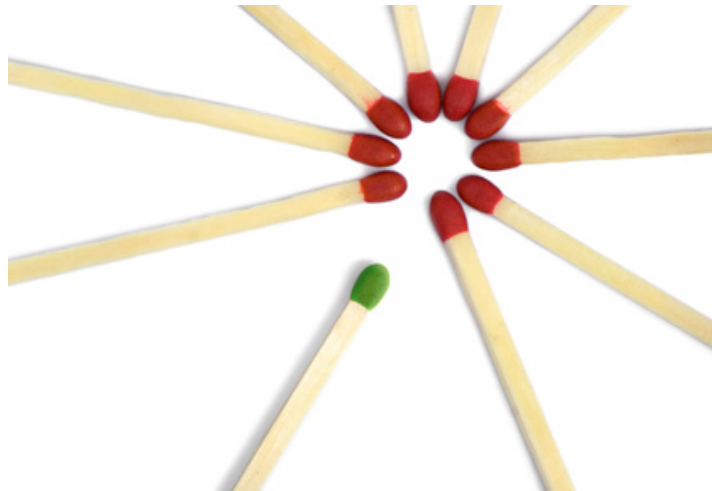


会计聚焦

财政部发布关于在其他主体中权益的披露的征求意见稿



财政部日前发布了四项相关准则的征求意见稿，包括合并财务报表、合营安排、长期股权投资，及在其他主体中权益的披露

财政部于2012年11月15日发布了《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿），并向公众征求意见。与该征求意见稿同时发布的还有：

- 《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）；
 - 《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿）；
- 以及
- 《企业会计准则第X号——合营安排》（征求意见稿）

这些征求意见稿的征求意见截止期均为2013年2月16日。

本文是对《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）的介绍。其与2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效的《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》基本一致。

征求意见稿为主体披露其主体在子公司、合营安排、联营企业和未予合并的结构化主体中权益提供指引，以助财务报告使用者评估主体在其他主体中权益的性质和相关风险，以及该权益对企业财务状况、经营业绩和现金流量的影响

鉴于征求意见稿建议的内容会对现行的实务产生重大的影响，我们鼓励读者积极向财政部会计司提出反馈意见。

您可以通过以下网页取得更多关于此征求意见稿的信息：

http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuotongzhi/201211/t20121123_702614.html

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，请浏览以下网站：

英文: www.iasplus.com

中文: www.casplus.com

适用范围

征求意见稿的适用范围是企业子公司、合营企业、共同经营、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。但下列各项的披露不适用征求意见稿：

征求意见稿的披露要求 不适用于以下准则所规范的交易或事项

- CAS 9 所规范的离职后福利计划或其他长期职工福利计划；
- CAS 37 所规范的企业持有的对合营安排不具有共同控制或重大影响的权益投资，但是当合营安排是一结构化主体时除外；
- CAS 22 所规范的企业持有的在其他主体中的权益投资，有关的披露适用 CAS 37，但不包括下列两项内容投资方拥有对被投资方的权力（即下列两项应当适用征求意见稿）：
 - 未纳入合并财务报表范围的结构化主体；
 - 风险资本机构、投资基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体持有或间接持有以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益投资。

观察

值得注意的是，现行准则允许风险资本机构、投资基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体根据 CAS 22 的规定对合营企业或联营企业投资以公允价值计量且其变动计入当期损益，并根据 CAS 37 的要求披露有关信息。但是征求意见稿将上述主体在合营企业或联营企业中的权益规范为它的适用范围，要求按照其规定披露相关信息。财政部特别就征求意见稿的上述适用范围问题向公众征求意见。

征求意见稿要求企业根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》对外提供合并财务报表时，应当在合并财务报表附注中披露征求意见稿规范的信息；不需要提供合并财务报表而需要提供个别财务报表的企业，应当在个别财务报表附注中披露除征求意见稿第三章（关于在子公司中权益的披露）以外要求的信息。

定义

“在其他主体中的权益”的定义

征求意见稿将在其他主体中的权益定义为“因合同安排或虽未签订合同但存在相应安排而对其他主体的涉入，并因此从其他主体获得可变回报。涉入的方式包括因持有其他主体的股权、债权以及向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等而对其他主体实施控制、共同控制或重大影响等”。

其他主体包括：

- 企业的子公司；
- 合营安排（包括合营企业和共同经营）；
- 联营企业；
- 未纳入合并财务报表范围的结构化主体。

“结构化主体”的定义

征求意见稿将结构化主体定义为“在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体，主导该主体相关活动的依据通常是合同或相应安排。结构化主体包括证券化工具、资产支持融资、部分投资基金等”。

结构化主体通常具有下列一项或多项特征：

- 经营活动受到限定；
- 设立目标受到限定；
- 在不存在次级财务支持情况下，其所拥有的权益不足以对所从事的活动进行融资；
- 以多项基于合同相关联的工具向投资者进行融资，导致信用风险集中或其他风险集中。

观察

征求意见稿首次在会计准则中采用新的术语“结构化主体”，并对其提出披露要求，这与 IFRS 12 保持一致。金融危机发生后，各方（特别是 20 国集团领导人和金融稳定理事会）要求 IASB 改进“表外”活动的披露要求。未纳入合并财务报表范围的结构化主体，特别是证券化工具及资产支持融资被认为属于这类表外活动，按照征求意见稿的规定应当在财务报表附注中予以披露。

重大判断和假设的披露

根据征求意见稿的规定，企业应披露：

控制、共同控制或重大影响

- 企业对其他主体实施控制、共同控制或重大影响所作的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况，包括：
 - 虽然拥有其他主体一半以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，以及虽然拥有其他主体一半以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设等；
 - 虽然拥有其他主体 20%以下的表决权但对该主体具有重大影响的判断和假设，以及虽然拥有其他主体 20%或 20%以上的表决权但对该主体没有重大影响的判断和假设等。

共同经营及合营企业的区分

- 合营安排是通过单独主体达成的，区分该合营安排是共同经营还是合营企业的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况；

代理人还是主要责任人

- 按照 CAS 33 的规定确定为被投资者的代理人还是主要责任人；

观察

通常情况下，特别是对于子公司，企业可能无需在财务报表附注中对重大判断和假设进行披露。只有在确定与其他主体的关系需要作出重大判断和假设时，企业才需要在财务报表附注中作出披露。对于大多数子公司而言，评估是简单明了的，企业很少需要作出判断，因为控制权可能仅仅通过其相应比例表决权的权益工具（如，普通股）就可以直接行使。

在子公司中权益的披露

根据征求意见稿的规定，企业在子公司中权益的披露包括以下几个方面：

集团的构成

- 集团的构成，包括重要子公司的名称、主要经营地及注册国家（或地区）

拥有重大的少数股东权益

- 当子公司拥有的少数股东权益对企业重要时，应当披露

- 子公司的名称、主要经营地及注册国家（或地区）；
- 少数股东持有的所有者权益比例；
- 当期归属于子公司少数股东的损失有关的信息；以及
- 子公司的主要财务信息（这些信息为集团内各企业之间相互抵销前的金额。但是，当企业在子公司中的权益按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定被划分为持有待售时，企业不必披露该子公司的主要财务信息）。

使用集团资产和清偿集团债务存在重要限制

- 使用集团资产和清偿集团债务存在重要限制的，应当披露
 - 这些限制的内容；
 - 涉及的资产和在合并财务报表中的金额；
 - 存在少数股东权益保护性权利、并且该保护性权利对企业使用集团资产或清偿集团负债存在重要限制的，应当披露该重要限制的性质和程度，以及涉及到的资产和负债在合并财务报表中的金额。

纳入合并财务报表范围的结构化主体

- 当存在纳入合并财务报表范围的结构化主体时：
 - 若合同约定企业或其子公司对结构化主体提供财务支持，应当披露提供财务支持的合同条款和意图，包括导致企业承担损失的情况；
 - 若不存在合同义务情况下企业或其子公司当期对结构化主体提供了财务支持或其他支持，或者帮助结构化主体获得财务支持，应当披露所提供财务支持的类型、金额、原因和意图（其中，企业或其子公司当期对以前未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供了财务支持或其他支持并且该支持导致企业控制了该结构化主体的，企业还应当披露将该结构化主体纳入合并财务报表范围的原因）。

子公司所有者权益份额发生变化

- 在其子公司所有者权益份额发生变化的：
 - 该变化未导致丧失对子公司控制权时，应当披露该变化对归属于企业所有者权益的影响；
 - 该变化导致企业丧失对子公司控制权时，应当披露剩余权益投资在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失金额。

多次交易分步实现非同一控制下企业合并

- 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，应当披露购买日之前持有的在其他主体中的权益投资在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失金额；

不同报告期末日

- 如果子公司财务报表的报告期末日与合并财务报表不同的，应当披露子公司财务报表的期末日、使用不同报告期末日的原因、以及编制合并财务报表的处理方法和其影响。。

在合营安排或联营企业中权益的披露

根据征求意见稿的规定，对于重要的合营安排和联营企业，应当披露：

- 合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册国家（或地区）；
- 企业与合营安排或联营企业的关系（包括合营安排或联营企业经营活动性质及其是否在战略上影响企业活动等）；
- 企业所持有的参与份额或所有者权益比例；
- 企业从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业和联营企业按照权益法调整后的主要财务信息，以及将这些主要财务信息按照企业在合营企业和联营企业权益的账面价值所做的调整（当企业在重要的联营企业或合营企业中的权益投资按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定被划分为持有待售时，企业不必披露该联营企业或合营企业的主要财务信息）；
- 如果存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

对于单项而言不重要的合营企业和联营企业，应当披露：

- 所有不重要合营企业或联营企业中权益投资的账面价值合计；
- 所有不重要合营企业或联营企业净利润、终止经营的净利润、其他综合收益和综合收益项目中所占份额的合计。

其他有关的披露内容还包括：合营企业或联营企业向企业转移资金存在重要限制的的性质和程度；未确认的合营企业或联营企业损失份额，包括当期份额和累积份额；与合营企业有关的未确认承诺；与企业合营企业或联营企业中的权益相关的或有负债；以及当合营企业或联营企业的报告期末日与企业不同时，合营企业或联营企业财务报表的报告期末日，以及使用不同报告期末日的原因。

在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

征求意见稿要求提供广泛披露，以协助财务报表使用者了解企业在未予合并的结构化主体中权益的性质和范围以及与此类权益相关的风险，包括：

- 结构化主体的性质、目的、规模、活动及其融资方式；
- 在财务报表中确认的与在结构化主体中的权益相关的资产和负债的账面价值及在资产负债表中列示的相应报表项目；
- 在结构化主体中权益的最大损失敞口及其确定方法。企业不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及相应的原因；
- 在财务报表中确认的相关资产和负债的账面价值与其最大损失金额的比较；
- 当企业在所负责的结构化主体中没有权益的，应当披露确定其负责该结构化主体的方式、企业在当期从该结构化主体中获得的收益、收益类型和企业在当期转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值；
- 向结构化主体提供财务支持或其他支持的，应当披露支持的目的。其中，企业在当期没有合同义务的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因。

观察

对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，征求意见稿要求企业披露结构化主体的性质、目的、规模、活动、融资方式及与其相关的资产和负债的账面价值等信息。这些披露要求与国际财务报告准则基本一致。除银行业外，绝大多数人员对此没有异议。银行业有人提出，由于银行目前信贷业务证券化产品较多，每一产品在其网站都有详细信息，建议删除有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求，以减少银行信息披露的负担。因此，财政部特别就是否披露未纳入合并财务报表范围的结构化主体向公众征求意见。

过渡性规定

征求意见稿未对准则施行时采用追溯调整法还是采用未来适用法作出规定。

征求意见的主要问题

财政部对关于在其他主体中权益的披露的征求意见稿，提出了以下三项重点问题：

(一) 有关在未入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，本准则要求企业披露结构化主体的性质、目的、规模、活动、融资方式及与其相关的资产和负债的账面价值等。这些要求与国际财务报告准则基本一致。

在征求意见过程中，除银行业外，绝大多数均对此没有异议。银行业有人提出，由于银行目前信贷业务证券化产品较多，每一产品在其网站都有详细信息，建议删除有关未合并结构化主体的披露要求，以减少银行的披露负担。但是，随着银行资本充足率的严格限制和信贷收紧，银行信贷资产证券化和房地产信托日益增多，风险加大，披露此类业务的有关信息有助于报表使用者及时完整了解相关业务的风险。另一方面，从2008年国际金融危机来看，国际财务报告准则受到质疑的重要原因之一是，未将结构化主体等表外业务纳入表内反映或披露。为便于报表使用者了解此类产品的有关风险，征求意见稿没有采纳该意见，仍要求企业作相关披露。您是否同意本征求意见稿的意见？

(二) 有关以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业和合营企业中的权益投资的披露

根据《企业会计准则第X号——合营安排（征求意见稿）》等，允许风险资本机构、投资基金以及类似主体对合营企业或联营企业的投资以公允价值计量且其变动计入当期损益，但是，风险资本机构、投资基金以及类似主体对合营企业或联营企业的投资仍属于在合营企业或联营企业的投资，为便于财务报表使用者了解该权益投资的有关信息，本准则要求其按照本准则披露有关信息。在征求有关方面意见时，有人提出，既然已经允许这些权益投资根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》采用公允价值计量，其披露应当遵循《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关要求。由于《企业会计准则第37号——金融工具列报》主要是从金融工具的信用风险、流动性风险、市场风险等角度，而不是从合营企业或联营企业业绩对权益投资的影响提出披露要求的，因此，本征求意见稿暂未采纳该意见，您是否同意本征求意见稿意见？

(三) 关于重要子公司有关信息的披露

对于没有拥有重要少数股东权益的重要子公司，由于本准则是以集团作为披露主体，子公司视为披露主体的一部分，因此，与《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》一致，本准则在起草时没有要求披露重要子公司的相关信息，但在征求有关方面意见时，有意见认为，没有拥有重要少数股东权益的重要子公司的名称、主要经营地、注册国家等相关信息对于报表使用者而言是非常重要的信息，因此建议予以披露。考虑到现行《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》中有相应的披露要求，为保持与现行准则要求的连续性，本征求意见稿采纳了该建议，您是否同意本征求意见稿意见？

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所**
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

**德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所**
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

**德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所**
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

哈尔滨

**德勤管理咨询(上海)有限公司
哈尔滨分公司**
哈尔滨市南岗区长江路368号
开发区管理大厦1618室
邮政编码：150090

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

济南

**德勤咨询(上海)有限公司
济南办事处**
中国济南市泺源大街150号 济南
中信广场A座十层1018单元
邮政编码：250011
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

**德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所**
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

**德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所**
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司**
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

**德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所**
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

**德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处**
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

**德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处**
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤约 182,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

在中国大陆、香港和澳门,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司,以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所,我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港特别行政区、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门特别行政区、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工,按照当地适用法规以协作/合作方式服务客户。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。