



会计聚焦

《企业会计准则第 41 号—— 在其他主体中权益的披露》

内容

| | |
|--------------------------|---|
| 定义 | 2 |
| 其他主体中的权益 | 2 |
| “结构化主体”的定义 | 2 |
| 适用范围 | 2 |
| 重大判断和假设的披露 | 3 |
| 在子公司中权益的披露 | 4 |
| 集团的构成 | 4 |
| 拥有重大的少数股东权益的子公司 | 4 |
| 使用集团资产和清偿集团债务存在重要限制 | 5 |
| 纳入合并财务报表范围的结构化主体 | 5 |
| 子公司所有者权益份额发生变化 | 5 |
| 投资性主体 | 6 |
| 在合营安排或联营企业中权益的披露 | 6 |
| 对重要的合营安排或联营企业的披露要求 | 6 |
| 对重要的合营企业或联营企业的额外披露要求 | 7 |
| 单个不重要的合营企业或联营企业的披露要求 | 7 |
| 其他披露要求 | 7 |
| 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露 | 8 |
| 生效日期 | 8 |
| 衔接规定 | 8 |

《德勤会计聚焦》由德勤中国专业技术部编纂，专为各行业公司董事、高管及财会人士提供德勤的专业洞察及会计见解。

如需进一步沟通，请联系您的客户服务团队，我们诚愿作进一步诠释和讨论。

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

《企业会计准则第 41 号—— 在其他主体中权益的披露》

财政部于 2014 年 3 月 14 日以财会[2014]16 号文件发布了《关于印发修订<企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露>的通知》。《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》(以下简称"ASBE 41")是财政部于 2014 年 1 月至 3 月发布的一系列新的或经修订的准则中的最后一项准则。ASBE 41 自 2014 年 7 月 1 日起施行,鼓励在境外上市的企业提前执行。

ASBE 41 旨在为主体披露其在子公司、合营安排(包括共同经营和合营企业)、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体等中的权益提供指引,以有助于财务报表使用者评估企业与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、经营成果和现金流量的影响。在 ASBE 41 颁布前,与子公司、合营企业和联营企业相关的披露要求分别在修订前的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》和修订前的《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》中规范。新发布的 ASBE 41 集中了子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体相关的披露要求,而财政部于 2014 年 2 月至 3 月间颁布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(修订)》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资(修订)》中都不再包括披露要求。

ASBE 41 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。本简讯将对 ASBE 41 的内容作详细介绍。



定义

其他主体中的权益

ASBE 41 所指的在其他主体中的权益，是指通过合同或其他形式能够使企业参与其他主体的相关活动并因此享有可变回报的权益。参与方式包括持有其他主体的股权、债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。企业通过这些参与方式实现对其他主体的控制、共同控制或重大影响。

ASBE 41 统一了原分散在合并财务报表准则和长期股权投资准则中的披露要求

其他主体包括：

- 子公司；
- 合营安排（包括共同经营和合营企业）；
- 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

结构化主体是指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。

观察

结构化主体通常具有下列部分或全部特点：

- 活动受限；
- 经营目标界定明确且范围较窄，如从事研发活动，向投资者提供资本或资金来源，或者通过向投资者转移与结构化主体资产相关的风险和报酬而向投资者提供投资机会；
- 所有者权益不充足，使得结构化主体在没有次级财务支持的情况下不能为其活动提供足够的财务支持；
- 以多项合同相关联的工具向投资者进行融资，该情形导致信用或其他风险集中。

适用范围

ASBE41 适用于企业在子公司、合营安排、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。

观察

如果企业持有权益的合营企业和联营企业本身就是一个结构化主体，则需要同时满足对联营企业/合营企业和结构化主体的披露要求。

但下列各项的披露适用其他相关会计准则：

- 离职后福利计划或其他长期职工福利计划，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。
- 企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。但是，企业对该合营安排具有重大影响或该合营安排是结构化主体的，适用 ASBE 41。
- 企业持有的由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的在其他主体中的权益，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。但是以下两项仍适用 ASBE 41：
 - 企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益；以及
 - 根据其他相关会计准则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。

观察

根据其他相关会计准则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包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连结保险产品）或投资性主体持有的、在初始确认时按照 ASBE 22 的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的投资。

同时提供合并财务报表和个别财务报表的，无需重复披露。

企业同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的，应当在合并财务报表附注中披露本准则要求的信息，不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。

重大判断和假设的披露

企业应当披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况，包括但不限于下列各项：

- 企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设；
- 企业持有其他主体 20% 以下的表决权但对该主体具有重大影响的判断和假设，或者持有其他主体 20% 或以上的表决权但对该主体不具有重大影响的判断和假设；
- 企业通过单独主体达成合营安排的，确定该合营安排是共同经营还是合营企业的判断和假设；
- 确定企业是代理人还是委托人的判断和假设。

企业应当披露与投资性主体相关的重大判断和假设，包括：

- 按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》被确定为投资性主体的重大判断和假设；
- 虽然不符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关投资性主体的一项或多项特征但仍被确定为投资性主体的原因；

- 企业（母公司）由非投资性主体转变为投资性主体的，应当披露该变化及其原因，并披露该变化对财务报表的影响，包括对变化当日不再纳入合并财务报表范围子公司的投资的公允价值、按照公允价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目；
- 企业（母公司）由投资性主体转变为非投资性主体的，应当披露该变化及其原因。

观察

企业在通常情况下可能无需在财务报表附注中对重大判断和假设进行披露，特别是对于子公司的判断和假设。只有在确定企业与其他主体的关系时需要作出重大判断和假设的情况下，企业才需要在财务报表附注中进行有关判断和假设的披露。对于大多数子公司而言，如果控制权仅仅通过给予持有者相应比例表决权的权益工具（如，普通股）直接行使的，则评估可能是简单明了的，需要作出的判断很少。

在子公司中权益的披露

集团的构成

企业应当在合并财务报表附注中披露企业集团的构成，包括：

- 子公司的名称；
- 主要经营地及注册地；
- 业务性质；
- 企业的持股比例（或类似权益比例）等。

拥有重大的少数股东权益的子公司

子公司少数股东持有的权益对企业集团重要的，企业还应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

- 子公司少数股东的持股比例。子公司少数股东的持股比例不同于其持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例；
- 当期归属于子公司少数股东的损益以及向少数股东支付的股利；
- 子公司在当期期末累计的少数股东权益余额；
- 子公司的主要财务信息。

观察

根据上述披露要求所披露的当期归属于子公司少数股东的损益可能与子公司的主要财务信息中所披露的损益金额不同，因为前者可能反映的是内部交易抵消后的金额。

此外，准则并未对需披露的重大的少数股东权益应基于哪个子公司层级予以披露给出具体指引，因而实务中需企业运用判断。

使用集团资产和清偿集团债务存在重要限制

使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，企业应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

- 该限制的内容，包括对母公司或其子公司与企业集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对企业集团内主体之间发放股利或进行利润分配、发放或收回贷款或垫款等的限制；
- 子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对企业使用企业集团资产或清偿企业集团负债的能力存在重大限制的，该限制的性质和程度；
- 该限制涉及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

企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

- 合同约定企业或其子公司向该结构化主体提供财务支持的，应当披露提供财务支持的合同条款，包括可能导致企业承担损失的事项或情况；
- 在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向该结构化主体提供了财务支持或其他支持，应当披露所提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。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，还应当披露决定提供支持的相关因素；
- 企业存在向该结构化主体提供财务支持或其他支持的意图的，应当披露该意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。

关于在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露要求请参见第 8 页“在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露”部分。

子公司所有者权益份额发生变化

企业在其子公司所有者权益份额发生变化的：

- 该变化未导致企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响；
- 企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》计算的下列信息：
 - 由于丧失控制权而产生的利得或损失以及相应的列报项目；
 - 剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。

投资性主体

企业是投资性主体且存在未纳入合并财务报表范围的子公司、并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当在财务报表附注中对该情况予以说明。

同时，对于未纳入合并财务报表范围的子公司，企业应当披露下列信息：

- 子公司的名称、主要经营地及注册地；
- 企业对子公司的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

企业的子公司也是投资性主体且该子公司存在未纳入合并财务报表范围的下属子公司的，企业应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。

企业是投资性主体的，对其在未纳入合并财务报表范围的子公司中的权益，应当披露与该权益相关的风险信息：

- 该未纳入合并财务报表范围的子公司以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度；
- 企业存在向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的承诺或意图的，企业应当披露该承诺或意图，包括帮助该子公司获得财务支持的承诺或意图。在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的，企业应当披露提供支持的类型、金额及原因；
- 合同约定企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司向未纳入合并财务报表范围、但受企业控制的结构化主体提供财务支持的，企业应当披露相关合同条款，以及可能导致企业承担损失的事项或情况。在没有合同约定的情况下，企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受企业控制且未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持，并且所提供的支持导致企业控制该结构化主体的，企业应当披露决定提供上述支持的相关因素。

在合营安排或联营企业中权益的披露

对重要的合营安排或联营企业的披露要求

存在重要的合营安排或联营企业的，企业应当披露下列信息：

- 合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地；
- 企业与合营安排或联营企业的关系的性质，包括合营安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对企业活动是否具有战略性等；
- 企业的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

对重要的合营企业或联营企业的额外披露要求

对于重要的合营企业或联营企业，企业（投资性主体除外）除了应当按照上述要求披露相关信息外，还应当披露：

- 对合营企业或联营企业投资的会计处理方法；
- 从合营企业或联营企业收到的股利；
- 合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息（按照权益法对合营企业或联营企业相关财务信息调整后的金额）；
- 将上述主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程；
- 如该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

单个不重要的合营企业或联营企业的披露要求

企业（投资性主体除外）在单个合营企业或联营企业中的权益不重要的，应当分别就合营企业和联营企业两类披露下列信息：

- 按照权益法进行会计处理的对合营企业或联营企业投资的账面价值合计数；
- 对合营企业或联营企业的净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益等项目，企业按照其持股比例计算的金额的合计数。

其他披露要求

合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

企业对合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理，被投资方发生超额亏损且投资方不再确认其应分担合营企业或联营企业损失份额的，应当披露未确认的合营企业或联营企业损失份额，包括当期待确认和累积份额。

企业应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺，以及与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债。

观察

如果企业是上市公司或拟上市公司，还需遵循中国证券监督管理委员会发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2010年修订）》（以下简称“15号文”）的要求。15号文针对子公司、合营和联营企业投资都有着进一步的披露要求。需要注意的是随着新的或经修订的企业会计准则的颁布，15号文的披露要求也将有修订。

在未纳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，企业（投资性主体除外）应当披露下列信息：

- 未纳入合并财务报表范围的结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式；
- 在财务报表中确认的与企业未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值及其在资产负债表中的列报项目；
- 在未纳入合并财务报表范围的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其原因；
- 在财务报表中确认的与企业未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较。

企业发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，但资产负债表日在该结构化主体中没有权益的，企业仅需披露未纳入合并财务报表范围的结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式，以及企业作为该结构化主体发起人的认定依据，并分类披露企业当期从该结构化主体获得的收益、收益类型，以及转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

企业应当披露其向未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持的意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。在没有合同约定的情况下，企业当期向结构化主体（包括企业前期或当期持有权益的结构化主体）提供财务支持或其他支持的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。

生效日期

ASBE 41 自 2014 年 7 月 1 日起施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

衔接规定

企业比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，应当按照本准则的规定进行调整，但有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求除外。

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)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

成都

德勤咨询(成都)有限公司
中国成都市人民南路二段1号
仁恒置地广场写字楼34层3406单元
邮政编码: 610016
电话: +86 28 62102383
传真: +86 28 6210 2385

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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)
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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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

关于德勤全球

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。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

关于德勤大中华

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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、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方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络, 在德勤全球网络的支持下, 为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国, 我们拥有丰富的经验, 一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息, 故此, 并不构成任何德勤、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。