《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）》起草说明

一、制定本准则的必要性

目前，有关企业在其他主体中权益的披露散见于《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》之中，不仅披露范围有限，而且披露内容不全面，不利于财务报表使用者全面了解并评估企业在其他主体中权益的风险及其对本企业财务状况和经营业绩的影响。**主要体现在**：**一是**统一现有相关准则的有关披露内容。现有相关准则所披露的内容仅涉及子公司、联营企业和合营企业，但不包括有关共同经营和结构化主体的披露，财务报表使用者难以了解结构化主体这一表外业务。**二是**优化现有相关准则的披露内容。现有准则披露要求不够全面、充分，只要求披露诸如注册地、持股比例、主要财务信息等有限的内容，未包括有助于财务报表使用者评估企业在其他主体中权益的性质、风险，以及对企业影响的其他信息，例如：少数股东持有的所有者权益比例等。**三是**完善现有准则披露对象。现有相关准则披露对象不够全面，未涵盖有关结构化主体和表外主体的风险，国际财务报告准则正因为缺乏该部分披露而在始于2007年的全球金融危机中受到众多批判和指责。基于上述原因，我们在现有准则披露基础上对在其他主体中权益的披露进行了整合、补充和完善，并征求有关方面意见后形成《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）》，该稿同时也遵循了2010年发布的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，与国际财务报告准则保持了持续趋同。

二、制定的过程

2011年5月，国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》、《国际财务报告准则第11号——合营安排》及《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》、《国际会计准则第27号——单独财务报表（2011）》及《国际会计准则第28号——合营和联营中的投资（2011）》等后，我们即着手立项研究合并财务报表、合营安排、长期股权投资及在结构化主体中的权益等及相关披露要求，根据研究成果，起草了我国《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露（草稿）》，并广泛征求部分中央国有企业、商业银行、会计师事务所等的意见，根据大家意见，数次修改，几易其稿，形成讨论稿并征求了会计准则委员会委员意见，根据委员反馈意见修改后形成本征求意见稿。

三、准则的主要内容

本征求意见稿共六章24条，主要内容如下：

**（一）明确披露在其他主体中权益的目的。**

与现行有关准则的披露要求不同，准则首先明确规定，披露在其他主体中权益的目的是有助于其财务报表的使用者评估企业在其他主体中权益的性质及相关的风险，以及这些权益对企业财务状况、经营业绩和现金流量的影响。

**（二）整合并优化在子公司、联营企业、合营企业中权益的披露。**

1．统一在其他主体中权益的披露，主要体现在：一是现有《企业会计准则第2号——长期股权投资》及《企业会计准则第33号——合并财务报表》均对在子公司的权益有披露要求，包括名称、注册地、业务性质、持股比例、表决权比例等，本准则对此予以统一；二是统一主要财务信息，现有《企业会计准则第2号——长期股权投资》要求披露合营企业和联营企业的主要财务信息，则《企业会计准则第33号——合并财务报表》对此没有要求，本准则要求拥有重要少数股东权益的子公司、合营企业和联营企业均需要披露主要财务信息。

2．优化有关披露内容。与现有有关准则相比，本准则对一些披露内容进行了优化，主要体现在：一是在持股比例和表决权比例方面，现有准则要求披露的是母公司的持股比例和表决权比例，而本准则将母公司和子公司作为一个整体考虑，要求披露少数股东的持股比例和表决权比例。二是在重要限制方面，现有准则要求披露的是被投资单位向投资企业（或子公司向母公司）转移资金所受到的重要限制，本准则从不同报告主体（报告企业或集团）角度，对有关重要限制的披露进行了区分，要求披露集团内企业（或主体）之间相互转移资金受到的限制等。三是在失去对子公司控制时，现有准则要求披露该子公司的名称、母公司的持股比例和表决权比例、本期不再成为子公司的原因，以及其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额等，本准则要求披露剩余权益投资的公允价值及按照公允价值重新计量产生的相关利得和损失金额。

**（三）增加在结构化主体中权益的披露。**

我国现有《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第34号——合并财务报表》中均不包括有关结构化主体的披露要求，本准则要求披露结构化主体的有关情况，既包括纳入合并范围的结构化主体，也包括未纳入合并范围的结构化主体：

对于纳入合并范围的结构化主体而言，本准则要求企业披露向结构化主体提供财务支持或其他支持的意图、类型、金额，包括帮助结构化主体获得财务支持的情况及意图等。

对于未纳入合并范围的结构化主体而言，本准则要求企业披露结构化主体的性质、目的、规模、活动及其融资方式、在财务报表中确认的相关资产和负债的账面价值、从结构化主体中获得的收益、收益类型等；提供财务支持或其他支持的，还应当披露支持的类型、数量及提供支持的原因、目的等。

三、关于本征求意见稿征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们希望重点就以下问题征求意见：

**（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？**