

## 第四十一章 在其他主体中 权益的披露

### 一、总体要求

《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》对企业在其他主体中权益的披露要求进行了规定。企业应当在财务报表附注中对其在子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益进行信息披露。

企业披露的在其他主体中权益的信息，应当有助于财务报表使用者评估企业和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；应当能够使财务报表使用者更好地了解下列内容：企业在确定能够对其他主体实施控制、共同控制或重大影响时所作的重大判断和假设；企业集团的少数股东权益对企业集团业务活动和现金流量的影响。

同时，企业披露的在其他主体中权益的信息也应当有助于财务报表使用者对下列情形进行评估：使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，该重大限制的性质和程度；企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，与企业在该主体中的权益相关的风险；企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中有权益的，该权益的性质和风险；企业在合营安排或联营企业中的权益的性质和风险；企业在其子公司所有者权益份额发生变化的，该变化的财务影响。

企业应当应用重要性原则，从定性和定量两方面综合考虑各项权益的风险特征和回报特征，判断各项信息披露的详细程度。对企业或企业集团而言重要的权益，需要单独且详尽地披露；对企业或企业集团而言重要性程度不足以单独披露的权益，可以汇总披露。对汇总披露的信息，企业需要明确分类汇总的

依据，例如，按照其他主体的业务性质、所在行业，以及所在国家和地区等进行分类。

## 二、适用范围

下列各项信息披露不在本章范围内：

1. 离职后福利计划或其他长期职工福利计划，包括通过结构化主体开展相关活动的离职后福利计划，适用第十章职工薪酬。

2. 企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益，适用第三十八章金融工具列报。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，适用本章。企业作为对合营安排不享有共同控制的参与方，对其在合营安排中的权益的披露，分以下三种情况：（1）企业对合营安排不享有共同控制，但具有重大影响的，适用本章；（2）企业对合营安排不享有共同控制也不具有重大影响，但合营安排是结构化主体的，在遵循第三十八章金融工具列报相关要求的同时，还应当遵循本章关于未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求；（3）企业对合营安排不享有共同控制也不具有重大影响，且合营安排不是结构化主体的，适用第三十八章金融工具列报。

3. 企业持有的由第二十二章金融工具确认和计量规范的在其他主体中的权益，适用第三十八章金融工具列报。但是，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，适用本章。根据第三章长期股权投资等规定，部分股权投资可以按照第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理。由于会计处理方法的选择权并不改变权益的性质，所以对于这部分权益（包括在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，以及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），应当在遵循第三十八章金融工具列报相关要求的同时，遵循本章相关披露要求。

需要说明的是，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章要求的信息，不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。

### 三、在其他主体中权益的定义

#### (一) 在其他主体中的权益

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。其中，其他主体包括企业的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

企业在其其他主体中的权益能够使其参与其他主体的相关活动，并因此享有可变回报。第三十四章合并财务报表对“相关活动”和“可变回报”进行了界定。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。可变回报是指投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动。根据上述定义，企业因其在其其他主体中的权益承受了其他主体经营业绩变动的风险。企业的参与方式不仅包括持有其他主体的股权，还包括持有其他主体的债权，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。

#### (二) 结构化主体

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。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政性管理事务相关。

在判断某一主体是否为结构化主体，以及判断该主体与企业的关系时，应当综合考虑结构化主体的定义和特征。结构化主体通常具有下列特征中的多项或全部特征：

1. 业务活动范围受限。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，业务活动范围受到了限制。例如，从事信贷资产证券化业务的结构化主体，在发行资产支持证券募集资金和购买信贷资产后，根据相关合同，其业务活动是将来源于信贷资产的现金向资产支持证券投资者分配收益。

2. 有具体明确的目的，而且目的比较单一。结构化主体通常是为了特殊目的而设立的主体。例如，有的企业发起结构化主体是为了将企业的资产转让给结构化主体以迅速回收资金，并改变资产结构来满足资产负债管理的需要；有的企业发起结构化主体是为了满足客户特定的投资需求，吸引到更多的客户；还有的企业发起结构化主体是为了专门从事研究开发活动，或开展租赁业

务等。

3. 股本（如有）不足以支撑其业务活动，必须依靠其他次级财务支持。次级财务支持是指承受结构化主体部分或全部预计损失的可变权益，其中的“次级”代表受偿顺序在后。股本本身就是一种次级财务支持，其他次级财务支持包括次级债权、对承担损失作出的承诺或担保义务等。通常情况下，结构化主体的股本占资产规模的份额较小，甚至没有股本。当股本很少或没有股本，不足以支撑结构化主体的业务活动时，通常需要依靠其他次级财务支持来为结构化主体注入资金，支撑结构化主体的业务活动。

4. 通过向投资者发行不同等级的证券（如分级产品）等金融工具进行融资，不同等级的证券，信用风险及其他风险的集中程度也不同。例如，以发行分级产品的方式融资是对各级产品的受益权进行分层配置。购买优先级的投资者享有优先受益权，购买次级的投资者享有次级受益权。投资期满后，投资收益在逐级保证受益人本金、预期收益及相关费用后的余额归购买次级的投资者，如果出现投资损失，先由购买次级的投资者承担。由于不同等级的证券具有不同的信用风险、利率风险或流动性风险，发行分级产品可以满足不同风险偏好投资者的投资需求。

**【例 41-1】** 甲银行（发起人）委托某信托公司设立乙信托（结构化主体）。甲银行将其信贷资产转让给乙主体，以满足甲银行自身资产负债管理的需要，这是一种结构化设计。乙主体以信贷资产产生的现金流为基础通过承销商向投资者发行不同等级的资产支持证券筹集资金，并向甲银行支付信贷资产转让对价。信贷资产产生的现金流是资产支持证券投资者的收益来源，本例中，资产支持证券分为优先级和次级，其中优先级还分为优先 A 档、优先 B 档和优先 C 档，不同等级的证券对应着不同等级的受益权，这也是一种结构化设计。根据约定，甲银行持有乙主体发行的次级档资产支持证券，其持有规模为资产支持证券发行总规模的 5%。甲银行同时向乙主体提供资产管理服务，乙主体因此向甲银行支付服务费。本例中，乙主体在信托合同等相关合同或协议约定的范围内开展业务活动，由于权益结构比较分散，表决权或类似权利不作为确定乙主体的控制方的决定性因素。该信贷资产证券化的交易结构见图 41-1，资金流见图 41-2。

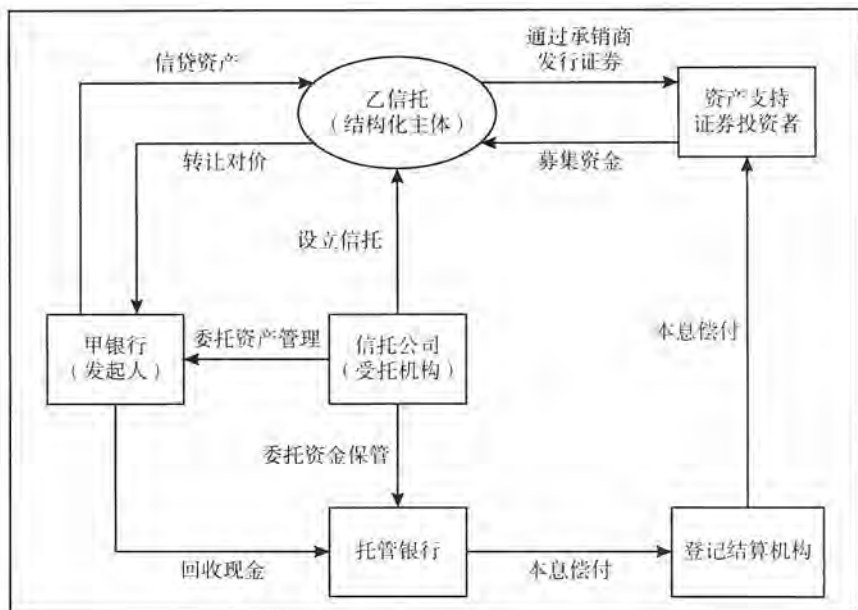


图 41-1 信贷资产证券化交易结构

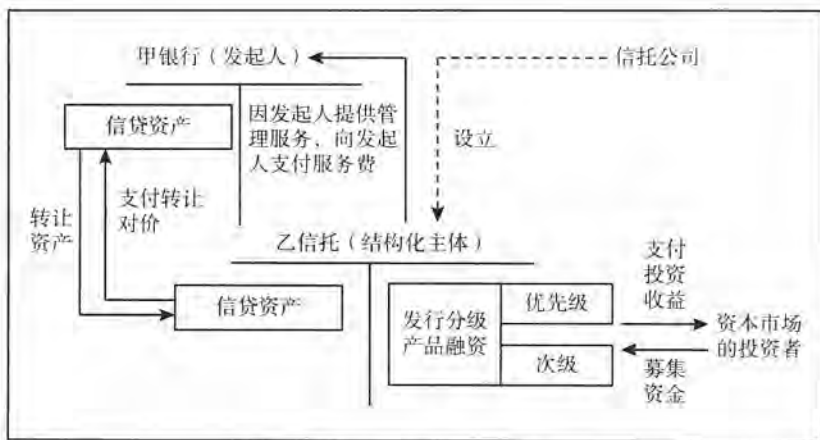


图 41-2 信贷资产证券化资金流

#### 四、重大判断和假设的披露

##### （一）对控制、共同控制、重大影响的判断

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。

企业在其他主体中持有权益的，应当判断通过持有该权益企业能否对其他

主体实施控制、共同控制或重大影响，并在财务报表附注中披露对控制、共同控制和重大影响的总体判断依据，针对某些具体情况作出的重大判断和假设，以及权益性质改变导致企业得出与原先不同的结论时所作的重大判断和假设。具体情况包括但不限于下列各项：

1. 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。

2. 企业持有其他主体 20% 以下的表决权但对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主体不具有重大影响的判断和假设。

3. 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。

4. 确定企业是主要责任人还是代理人的判断和假设。企业应当根据第三十四章合并财务报表的规定，判断企业是主要责任人还是代理人。

**【例 41-2】** 甲企业集团持有乙公司 40% 的股份，但甲集团认为其能够控制乙公司。甲集团在其 2×23 年报的合并财务报表附注中作出如下披露：

本集团持有乙公司 40% 的股权，对乙公司的表决权比例亦为 40%。虽然本集团持有乙公司的表决权比例未达到半数以上，但本集团能够控制乙公司，理由如下：（1）乙公司的其他股东的表决权比例均不超过 1%，且没有迹象表明其他股东会集体表决；（2）近 5 年来其他股东出席或通过代理人出席股东大会、行使表决权的比例未超过乙公司总表决权的 20%；（3）本集团有权任免乙公司董事会中的多数成员；（4）本集团有权主导乙公司的经营活动并享有可变回报。

**【例 41-3】** 甲企业集团持有乙公司 17% 的股份，但甲集团认为其能够对乙公司实施重大影响。甲集团在其 2×23 年报的合并财务报表附注中作出如下披露：

本集团持有乙公司 17% 的股权，对乙公司的表决权比例亦为 17%。虽然该比例低于 20%，但由于本集团在乙公司董事会中派有代表并参与对乙公司财务和经营政策的决策，所以本集团能够对乙公司施加重大影响。

## （二）对投资性主体的判断及主体身份的转换

企业应当披露按照第三十四章合并财务报表被确定为投资性主体的重大判断和假设，以及虽然不符合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。第三十四章合并财务报表规定了投资性主体的判断依据。企业被



确定为投资性主体时，企业应当披露与这一认定相关的重大判断和假设。如果企业不具备投资性主体特征中的一项或多项特征，但仍被确定为投资性主体的，企业应当披露作出这一认定的原因。

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。企业被认定为投资性主体，企业应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。对停止纳入合并财务报表范围的子公司，相关权益的会计处理方法由成本法转为以公允价值计量且其变动计入当期损益，会计处理方法的转变会对企业的财务报表产生影响。针对这项变化，企业应当在变化当期的财务报表附注中披露下列信息：（1）对其主体身份变化这一情况及其原因予以说明；（2）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。

## 五、在子公司中权益的披露

### （一）企业集团的构成情况

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（一般指国家或地区，下同）、业务性质、企业的持股比例（或类似权益比例，下同）等。企业对子公司的持股比例不同于企业持有的表决权比例的，还应当披露该表决权比例。企业可以采用表 41-1 的格式来反映企业集团的构成情况。

表 41-1

子公司名称	主要经营地	注册地	业务性质	持股比例

## (二) 重要的非全资子公司的相关信息

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:(1)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。(2)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。(3)子公司在当期期末累计的少数股东权益余额。(4)子公司的主要财务信息。如果单个非全资子公司的少数股东权益对企业集团而言并不重要,则不需要披露上述信息。

除子公司的主要财务信息外,企业可以采用表 41-2 的格式来披露上述(1)至(3)项要求的信息。

表 41-2

子公司名称	少数股东的持股比例	当期归属于少数股东的损益	当期向少数股东支付的股利	期末累计少数股东权益

企业应当披露重要非全资子公司的主要财务信息,以帮助财务报表使用者了解重要的少数股东权益对整个企业集团的业务活动和现金流量的影响。重要非全资子公司的主要财务信息包括:流动资产、非流动资产、流动负债、非流动负债、营业收入、净利润、综合收益等。企业可以采用表 41-3 的格式来披露重要非全资子公司的主要财务信息。

表 41-3

重要非全资子公司的主要财务信息

单位:万元

项目	本期数			上期数		
	A 公司	B 公司	...	A 公司	B 公司	...
流动资产						
非流动资产						
资产合计						
流动负债						



续表

项目	本期数			上期数		
	A公司	B公司	...	A公司	B公司	...
非流动负债						
负债合计						
营业收入						
净利润						
综合收益总额						
经营活动现金流量						

表 41-3 的数据来源于重要非全资子公司的财务报表，不是根据少数股东的持股比例计算出来的金额。来源于重要非全资子公司财务报表的数据还需要经过一定调整才能在表 41-3 中披露，包括以合并日子公司可辨认资产和负债的公允价值为基础进行的调整，以及因母公司与子公司会计政策不一致而按照母公司会计政策对子公司财务报表进行的调整等，但不需要抵销企业集团成员企业之间的内部交易。

企业在子公司中的权益（或权益的一部分）按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营划分为持有待售资产的，不需要披露该子公司的上述主要财务信息。

### （三）对使用企业集团资产和清偿企业集团债务的重大限制

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：（1）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。（2）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。（3）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

企业集团成员企业使用企业集团资产和清偿企业集团债务可能因法律、行政法规的规定以及合同协议的约定而受到重大限制。企业应当根据重要性原则判断限制是否重大，并在合并财务报表附注中披露对使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在的重大限制。

此外，子公司的少数股东可能享有保护性权利。保护性权利是指仅为了保

护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。例如，根据协议，母公司动用子公司资产、清偿子公司债务必须经过子公司少数股东的批准。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，企业应当披露该限制的性质和程度。

上述重大限制对企业集团的资产和负债产生一定影响，企业应当在合并财务报表附注中披露该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

**【例 41-4】**甲企业集团主要从事金融业务，总部设在中国，并在多个国家设立了子公司。甲集团在其 2×23 年报的合并财务报表附注中就集团成员企业使用企业集团资产和清偿企业集团债务受到的重大限制作出如下披露：

本集团在欧洲的子公司乙公司因当地法律中有关银行资本充足率的规定使乙公司向母公司转移现金或其他资产的能力受到重大限制，该项限制涉及的资产在合并财务报表中的金额为 73 亿元（2×22 年的金额为 71 亿元）。

本集团在欧洲的子公司丙公司需要遵循当地政府有关金融企业保持流动性的要求，根据该要求，丙公司不能使用已确认但未实现的收益进行利润分配。该限制涉及的金额为 350 万元（2×22 年的金额为 400 万元）。

本集团有多家投资基金，这些投资基金是纳入合并财务报表范围的结构化主体。投资基金持有的资产具有专门用途，按照相关合同约定，对这部分资产不得擅自改变用途并转移至本集团的其他成员企业。该限制涉及的资产在合并财务报表中的金额为 4.8 亿元（2×22 年的金额为 4.5 亿元）。

本集团在非洲的子公司丁公司需要遵循当地外汇管理政策，根据该政策，丁公司必须经过当地外汇管理局的批准才能向母公司及其他投资者支付现金股利。丁公司 2×23 年 12 月 31 日现金及现金等价物的金额为 500 万元（2×22 年的金额为 480 万元）。

#### （四）纳入合并财务报表范围的结构化主体的相关信息

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与该结构化主体相关的风险信息。与结构化主体相关的风险主要是指企业或其子公司需要依合同约定或因其他原因向结构化主体提供财务支持或其他支持，包括帮助结构化主体取得财务支持。

这里所指的支持不属于企业日常的经营活动，通常是由特定事项触发的交易。例如，当纳入合并财务报表范围的结构化主体流动性紧张或资产信用评级被降低时，企业作为母公司可能需要向结构化主体提供流动性支持，或与结构

化主体进行资产置换来提高结构化主体的资产信用评级，使结构化主体恢复到正常的经营状态。这里所指的“财务支持”（即直接或间接地向结构化主体提供经济资源）通常包括：向结构化主体无偿提供资金；增加对结构化主体的权益投资；向结构化主体提供长期贷款；豁免结构化主体所欠的债务；从结构化主体购入资产，或购买结构化主体发行的证券；按照偏离市场公允价值的价格与结构化主体进行交易，造成企业资源的净流出；企业就结构化主体的经营业绩向第三方提供保证或承诺；其他情形。这里所指的“其他支持”通常是非财务方面的支持，例如提供人力资源管理或其他管理服务等。

#### 1. 有合同约定的情况。

对纳入合并财务报表范围的结构化主体，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。

**【例 41-5】** 甲公司是乙结构化主体的发起人，能够控制乙主体并将其纳入合并财务报表范围。甲公司在其 2×23 年报的合并财务报表附注中对有关事项披露如下：甲公司与乙主体以合同方式约定，如果乙主体资产的信用评级降至 AAA 级以下，甲公司将与乙主体进行资产交换，甲公司将用信用评级为 AAA 级资产换取乙主体相同公允价值但信用评级低于 AAA 级的资产，用于交换的资产的公允价值上限为 1 000 万元。

#### 2. 没有合同约定的情况。

对纳入合并财务报表范围的结构化主体，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，企业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，企业还应当披露决定提供支持的相关因素。

**【例 41-6】** 甲公司是乙结构化主体的发起人，能够控制乙主体并将其纳入合并财务报表范围。甲公司在其 2×23 年报的合并财务报表附注中对有关事项披露如下：2×23 年 7 月，乙主体所持有的资产信用评级下降，由原先的 AAA 级下降至 AA 级，很有可能被迫回购其发行的中长期债券。为此，本公司在没有合同约定的情况下，仍将信用评级为 AAA 级的资产按照该资产的公允价值 2 000 万换取乙主体相同公允价值但信用评级为 AA 级的资产，使乙主体资产的信用评级维持在 AAA 级。

### 3. 向结构化主体提供支持的意图。

对纳入合并财务报表范围的结构化主体,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。这里所指的“意图”是指企业基本决定将在未来期间向结构化主体提供财务支持或其他支持,具体表现为适当级别的企业高管批准了企业向结构化主体提供支持的计划或者方案。如果计划或者方案仅处于酝酿阶段,尚未获得企业高管批准,则不属于这里所称的意图,也不需要披露。

## (五) 企业在其子公司的所有者权益份额发生变化的情况

### 1. 不丧失控制权的情况。

企业在其子公司所有者权益份额发生变化且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。在不丧失控制权的情况下,子公司仍纳入合并财务报表范围,但这一交易会影响合并财务报表中少数股东权益等金额,对本企业所有者权益产生影响,企业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。

**【例 41-7】**甲公司持有乙公司 80% 的股权,能够对乙公司实施控制。2×23 年 1 月,甲公司将其持有的乙公司的部分股份对外出售(占乙公司股份的 20%),该项交易未导致甲公司丧失对乙公司的控制权。

甲公司在 2×23 年报的合并财务报表附注中对该项交易的披露如下:甲公司于 2×23 年 1 月处置部分对乙公司的投资(占乙公司股份的 20%),但未丧失对乙公司的控制权。处置股权取得的对价为 2 600 万元,该项交易导致少数股东权益增加 2 400 万元,资本公积增加 200 万元。

### 2. 丧失控制权的情况。

企业丧失对子公司控制权的,如果企业还有其他子公司并需要编制合并财务报表,应当在合并财务报表附注中披露按照第三十四章合并财务报表计算的下列信息:(1) 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。(2) 剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计算而产生的利得或损失。

**【例 41-8】**甲公司持有乙公司 60% 的股权,能够对乙公司实施控制。2×23 年 6 月,甲公司将其持有的乙公司的部分股份对外出售(占乙公司股份的 40%),该项交易导致甲公司丧失了对乙公司的控制权,但仍对乙公司具有重大影响。

甲公司在 2×23 年报的合并财务报表附注中对该项交易的披露如下:甲公

司2×23年6月处置部分对乙公司的投资（占乙公司股份的40%），丧失了对乙公司的控制权。处置股权取得的对价为6 000万元，该项交易的收益为720万元，列示在合并财务报表的“投资收益”项目中。处置当日剩余股权的公允价值为3 000万元，剩余股权按照公允价值计量而产生的利得为200万元。

#### （六）投资性主体的相关信息

企业按照第三十四章合并财务报表被确定为投资性主体，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，应当披露该子公司的基础信息和与权益相关的风险信息。

##### 1. 未纳入合并财务报表范围的子公司的基础信息。

企业（母公司）是投资性主体的，对未纳入合并财务报表范围的子公司，企业应当披露下列基础信息：（1）子公司的名称、主要经营地及注册地。（2）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。

##### 2. 与权益相关的风险信息。

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：（1）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。（2）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。（3）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。



## 六、在合营安排或联营企业中权益的披露

### （一）合营安排和联营企业的基础信息

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：（1）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地。（2）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。（3）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。

对于重要的合营安排或联营企业，企业可以采用表 41-4 的格式披露合营安排或联营企业的基础信息。

表 41-4 重要合营安排或联营企业的基础信息

企业名称	主要经营地	注册地	持股比例	业务性质	对企业活动是否具有战略性

### （二）重要的合营企业和联营企业的主要财务信息

对于重要的合营企业或联营企业，企业除了应当披露基础信息外，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，以及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。合营企业或联营企业的主要财务信息，包括流动资产、非流动资产、流动负债、非流动负债、营业收入、净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益总额等。由于企业对合营企业相关活动的参与程度更高，对于重要的合营企业，除披露上述信息外，还需要披露的信息有：现金和现金等价物；财务费用（能够区分利息收入和利息费用的，分别披露利息收入和利息费用）；所得税费用。

企业对重要的合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理的，上述主要财务信息应当是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。同时，企业应当披露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。企业对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理但该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。



对于重要的合营企业，企业对其投资按照权益法进行会计处理的，可以采用表 41-5 的格式披露合营企业的主要财务信息和相关信息。

表 41-5 重要合营企业的主要财务信息 单位：万元

项目	本期数			上期数		
	A 企业	B 企业	...	A 企业	B 企业	...
流动资产						
其中：现金和现金等价物						
非流动资产						
资产合计						
流动负债						
非流动负债						
负债合计						
净资产						
按持股比例计算的净资产份额						
调整事项						
对合营企业权益投资的账面价值						
存在公开报价的权益投资的公允价值						
营业收入						
财务费用						
所得税费用						
净利润						
其他综合收益						
综合收益总额						
企业本期收到的来自合营企业的股利						

注：存在终止经营的净利润的，还应当在表 41-5 中单列项目披露。

表 41-5 的数据来源于重要合营企业的财务报表，不是根据持股比例计算出来的金额。来源于重要合营企业财务报表的数据还需要经过一定调整才能在表 41-5 中披露，例如，以取得投资时被投资方可辨认资产和负债的公允价值

为基础进行的调整,或者因被投资方与企业的会计政策不一致而对被投资方财务信息进行的调整等,但不需要抵销企业与合营企业之间的内部交易,相关抵销信息在“调整事项”中反映。假设甲公司是对乙企业享有共同控制的合营方,在取得对乙企业的投资时,乙企业一项固定资产的账面价值为500万元,公允价值为600万元,剩余摊销年限为10年。在编制表41-5时,甲公司应当以600万元为基础调整乙企业财务报表的金额,按调整后的金额填列“非流动资产”项目、“净利润”项目,以及“综合收益”项目等。

表41-5还包括企业当期从合营企业收到的股利、存在公开报价的投资的公允价值等信息,以及按照权益法调整至企业对合营企业投资账面价值的调节过程。表41-5中的“调整事项”包括取得投资时形成的商誉,即取得投资时企业的初始投资成本大于投资时应享有合营企业可辨认净资产公允价值份额的金额;还包括抵销企业与合营企业之间的内部交易、减值准备等其他事项。

对于重要的联营企业,企业对其投资按照权益法进行会计处理的,可以采用表41-6的格式披露联营企业的主要财务信息。除了在披露项目上简化外,表41-6的内容和编制方法与表41-5一致。

表 41-6

重要联营企业的主要财务信息

单位:万元

项目	本期数			上期数		
	A 企业	B 企业	...	A 企业	B 企业	...
流动资产						
非流动资产						
资产合计						
流动负债						
非流动负债						
负债合计						
净资产						
按持股比例计算的净资产份额						
调整事项						
对联营企业权益投资的账面价值						
存在公开报价的权益投资的公允价值						
营业收入						

续表

项目	本期数			上期数		
	A 企业	B 企业	…	A 企业	B 企业	…
净利润						
其他综合收益						
综合收益总额						
企业本期收到的来自联营企业的股利						

注：存在终止经营的净利润的，还应当在表 41-6 中单列项目披露。

企业对重要的合营企业或联营企业投资采用权益法以外的其他方法进行会计处理的，需要区分两种情况：（1）企业是投资性主体的，不需要披露合营企业或联营企业的主要财务信息。（2）企业不是投资性主体的，在财务报表附注中所披露的合营企业或联营企业的主要财务信息直接来源于合营企业或联营企业的财务报表，不需要经过调整，也不包括调节过程。

企业在合营企业或联营企业中的权益（或权益的一部分）按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营划分为持有待售资产的，不需要披露合营企业或联营企业的上述主要财务信息。

### （三）不重要的合营企业和联营企业的汇总财务信息

企业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：（1）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。（2）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。企业是投资性主体的，不需要披露上述信息。

对于不重要的合营企业或联营企业，企业可以采用表 41-7 的格式披露汇总财务信息。

表 41-7

不重要合营企业和联营企业的汇总信息

单位：万元

项目	本期数	上期数
合营企业：		
投资账面价值合计		

续表

项目	本期数	上期数
下列各项按持股比例计算的合计数		
净利润		
其他综合收益		
综合收益总额		
联营企业：		
投资账面价值合计		
下列各项按持股比例计算的合计数		
净利润		
其他综合收益		
综合收益总额		

注：存在终止经营的净利润的，还应当在表 41-7 中单列项目披露。

#### (四) 与企业在合营企业和联营企业中权益相关的风险信息

##### 1. 对转移资金能力的重大限制。

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。例如，某联营企业与银行（银行是独立第三方，不是联营企业的投资方）签订借款合同，合同约定：如果联营企业未能清偿到期债务，就不能向其投资方支付股利。在这种情况下，联营企业向企业（投资方）转移资金的能力就受到了限制，如果该项限制属于重大限制，企业应当在其财务报表附注中披露该项限制的性质和程度。

##### 2. 超额亏损。

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，包括当期间额和累积份额。在合营企业或联营企业发生超额亏损的情况下，企业可以采用表 41-8 的格式披露企业应分担的超额亏损，也可以用文字形式披露相关信息。

表 41-8 企业对合营企业或联营企业发生超额亏损的分担额 单位: 万元

被投资单位名称	前期累积未确认的损失份额	本期末确认的损失份额 (或本期实现净利润的分享额)	本期末累积未确认的损失份额
合营企业:			
(1)			
……			
小计			
联营企业:			
(1)			
……			
小计			
合计			

【例 41-9】甲公司持有乙公司 40% 的股权，能够对乙公司实施重大影响。2×23 年度，乙公司发生巨额亏损。甲公司在其 2×23 年报的财务报表附注中对该事项披露如下：2×23 年度乙公司亏损 10 000 万元，本公司按照持股比例应分担损失 4 000 万元，但本公司对乙公司权益投资的账面价值仅为 3 500 万元，本公司不存在长期应收款等其他实质上构成对乙公司净投资的权益项目，本公司确认了 3 500 万元的投资损失，当期末确认的对乙公司投资的损失份额为 500 万元，本期末累积未确认的对乙公司投资的损失份额为 500 万元。

甲公司也可以采用表格的形式披露（见表 41-9）。

表 41-9

2×23 年

单位: 万元

被投资单位名称	前期累积未确认的损失份额	本期末确认的损失份额	本期末累积未确认的损失份额
联营企业:			
乙公司	0	500	500
合计	0	500	500

### 3. 与对合营企业投资相关的未确认承诺。

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。未确认承诺是

指企业已作出但未确认的各项承诺,既包括企业单独作出的未确认承诺,又包括企业与其他参与方共同作出的未确认承诺中企业所承担的份额。

未确认承诺的具体内容包括但不限于:(1)企业因下列事项而作出的提供资金或资源的未确认承诺。例如,企业对合营企业的出资承诺,对于合营企业承担的资本性支出企业将提供支持的承诺,企业承诺从合营企业购买或代表合营企业购买设备、存货或服务时无条件购买义务,企业向合营企业承诺提供贷款或其他财务支持,以及企业作出的与对合营企业投资相关的其他不可撤销的承诺。(2)企业购买合营企业其他参与方在合营企业的全部或部分权益的未确认承诺。企业是否需要履行这一承诺通常取决于特定事件是否在未来期间发生。

**【例 41-10】**2×23 年 7 月 1 日,甲公司、乙公司和丙公司共同出资设立了企业,出资比例分别为 50%、40% 和 10%,各参与方的表决权比例与其出资比例相同。假设根据协议,甲公司和乙公司对丁企业具有共同控制,且该合营安排为合营企业。协议约定,乙公司承诺丙公司在丁企业成立届满 3 年后,丙公司可以选择将其在丁企业中的财产份额全部转让给乙公司,由乙公司一次性全额向丙公司支付丙公司初始投资成本的 120%。丙公司的初始投资成本为 150 万元,乙公司承担的未确认承诺为 180 万元。

乙公司在其 2×23 年报的财务报表附注中对该项未确认承诺披露如下:本公司对丁企业(2×23 年 7 月成立)享有共同控制,表决权比例为 40%。根据协议,如果丁企业的参与方丙公司选择在丁企业成立届满 3 年后将其在丁企业中财产份额转让给本公司,本公司需要一次性全额向丙公司支付 180 万元。

#### 4. 或有负债。

企业应当单独披露与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债,但不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债。企业应当按照第十四章或有事项来判断某一事项是否属于或有负债。如果企业与合营企业的其他参与方、联营企业的其他投资方共同承担某项或有负债,企业应当在财务报表附注中披露在该项或有负债中企业所承担的份额。在或有负债较多的情况下,企业可以按照或有负债的类别进行汇总披露。

**【例 41-11】**甲公司在其 2×23 年报的财务报表附注中对与联营企业相关的或有负债单独披露如下:2×23 年 12 月 31 日,本公司为联营企业提供财务担保的全额为 4 625 万元(2×22 年的全额为 4 519 万元),半数以上的财务担



保将在一年内到期。上述金额代表联营企业违约将给本公司造成的最大损失。由于不符合预计负债确认条件，上述财务担保属于未确认或有负债。

## 七、在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

### （一）未纳入合并财务报表范围的结构化主体的基础信息

对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露该结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式，包括与之相关的定性信息和定量信息。其中，结构化主体的规模通常以资产总额或者所发行证券的规模来表示，融资方式包括股权融资、债权融资以及其他融资方式。企业应当按照重要性原则来确定信息披露的详细程度，无需逐个披露结构化主体的信息。只要不影响财务报表使用者评价企业与结构化主体之间的关系及企业因涉入结构化主体业务活动而面临的风险，企业可以根据需要汇总披露相关信息。

**【例 41-12】** 甲企业集团在其 2×23 年报中就未纳入合并财务报表范围的结构化主体的基础信息披露如下：

2×23 年 12 月 31 日，与本集团相关联、但未纳入本集团合并财务报表范围的结构化主体主要从事信贷资产证券化业务，从本集团成员企业购买信贷资产，以信贷资产产生的现金流为基础发行资产支持证券融资。这类结构化主体 2×23 年 12 月 31 日的资产总额为 5 亿元（2×22 年的金额为 4.8 亿元）。

### （二）与权益相关资产负债的账面价值和最大损失敞口

企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中有权益的，还应当披露下列信息：（1）在财务报表中确认的与企业在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。（2）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。最大损失敞口应当是企业因在结构化主体中持有权益而可能发生的最大损失。在确定最大损失敞口时，不需要考虑损失发生的可能性，因为最大损失敞口并不是企业的预计损失。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。（3）在财务报表中确认的与企业在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。

**【例 41-13】** 甲企业集团 2×23 年报中，与在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负债账面价值和最大损失敞口的信息披露如表 41-10 所示

表 41-10

2×23 年

单位:万元

项目	账面价值	最大损失敞口	账面价值	最大损失敞口
	2×23 年	2×23 年	2×22 年	2×22 年
优先级债券	430	430	400	400
次级债券	200	200	220	220
信用违约互换 (负债)	(100)	(1 600)	(90)	(1 500)

优先级债券列示在财务报表的“债权投资”项目中。最大损失敞口为优先级债券在资产负债表日的账面价值(摊余成本)。

次级债券列示在财务报表的“交易性金融资产”项目中。最大损失敞口为次级债券在资产负债表日的账面价值(公允价值)。

信用违约互换列示在财务报表的“衍生金融负债”项目中。最大损失敞口为相关贷款全部违约情况下企业需要偿付的本金和利息之和。

以上披露仅针对【例 41-13】,并非一般性结论。其他类似问题仍需根据企业具体情况进行判断和会计处理,不宜简单直接适用。

### (三) 企业是结构化主体的发起人但在结构化主体中没有权益的情况

企业发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体,资产负债表日在该结构化主体中没有权益的,企业不披露与权益相关的资产负债的账面价值及最大损失敞口。但作为发起人,企业通常与其发起的结构化主体之间保持着业务联系,仍可能通过涉入结构化主体的相关活动而承担风险。此类企业应当披露下列信息:

1. 企业作为该结构化主体发起人的认定依据,即如何判断企业是该结构化主体的发起人。企业的发起人身份可能给企业带来一定风险。例如,当结构化主体的经营遇到困难时,企业作为发起人很可能向结构化主体提供财务支持或其他支持,在帮助结构化主体渡过难关的同时维护企业的声誉。存在下列情况的,可能说明企业是结构化主体的发起人:(1) 企业单独创建了结构化主体;(2) 企业参与创建结构化主体,并参与结构化设计的过程;(3) 企业是结构化主体的最主要的服务对象,例如,结构化主体为企业提供资金,或者结构化主体所从事的业务活动是企业主要业务活动的组成部分,企业即使没有发起结构化主体,自身也要开展这些业务活动;(4) 企业的名称出现在结构化主体的名称或结构化主体发行的证券的名称中;(5) 其他能够说明企业是结构化主体发起人的情形。

**【例 41-14】** 甲企业集团在其 2×23 年报的合并财务报表附注中披露结构化主体发起人的认定依据。

本集团作为结构化主体发起人的认定依据为：在发起设立结构化主体的过程中，或者组织其他有关各方共同设立结构化主体过程中发挥了重要作用，而且该结构化主体是本集团主要业务活动的延伸，在结构化主体设立后，仍与本集团保持密切的业务往来。

2. 分类披露企业当期从该结构化主体获得的收益及收益类型。企业作为发起人，即使在结构化主体中没有权益，也可能取得来自结构化主体的收益。例如，向结构化主体提供管理或咨询服务并收取服务费；向结构化主体转移资产而取得收益；以及原先在结构化主体中持有权益，当期处置了相关权益，虽然资产负债表日企业不再持有权益，但当期取得了处置收益。对当期从结构化主体获得的收益及其类型，企业应当分类披露。

3. 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。

**【例 41-15】** 甲公司发起多个结构化主体，但在结构化主体中均不持有权益。2×23 年，甲公司从其发起的结构化主体获得收益的情况以及当期向结构化主体转移资产的情况，如表 41-11 所示。

表 41-11

结构化主体类型	2×23 年 当期从结构化主体获得的收益			当期向结构化主体 转移资产账面价值
	服务收费	向结构化主体出 售资产的利得（损失）	合计	
信用资产证券化	10	8	18	258
投资基金	5	—	5	—
合计	15	8	23	258

#### （四）向未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供支持的情况

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。

#### （五）未纳入合并财务报表范围结构化主体的额外信息披露

如果企业披露的有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的信息，仍不

能充分反映相关风险及其对企业的影响，企业还应当额外披露信息。

1. 合同约定企业在特定情况下需要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，企业应当披露相关的合同条款及有关信息。有关信息包括在何种情况下企业需要向结构化主体提供支持并可能因此遭受损失，是否存在其他约定对企业向结构化主体履行支持义务产生约束，在多方向结构化主体提供支持的情况下各方提供支持的先后顺序等。

2. 企业因在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中持有权益而当期遭受损失的，企业应当披露损失的金额，包括计入当期损益的金额和计入其他综合收益的金额。

3. 企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中持有权益，如果企业当期取得与该权益相关的收益，企业应当披露收益的类型。收益类型主要包括：服务收费；利息收入；利润分配收入；处置债权或股权的收益；以及企业向结构化主体转移资产取得的收益等。

4. 在合同约定企业和其他主体需要承担未纳入合并财务报表范围结构化主体的损失的情况下，企业应当披露企业和其他主体需要承担损失的最大限额以及承担损失的先后顺序。

5. 企业应当披露第三方提供的、对企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的公允价值或风险可能产生影响的流动性支持、担保、承诺等。

6. 企业应当披露当期未纳入合并财务报表范围的结构化主体在融资活动中遇到的困难，主要是指债务融资或股权融资遇到的困难。

7. 企业应当披露与未纳入合并财务报表范围的结构化主体融资业务有关的信息，包括融资形式（例如商业票据、中长期票据）及其加权平均期限。特别是当结构化主体投资长期资产但资金来源于短期负债时，企业需要分析该结构化主体资产和负债的期限结构，并披露这一情况。

## 八、衔接规定

首次执行日，企业编制财务报表时，应当对其比较财务报表中与本章要求不一致的披露信息按照本章要求进行调整，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。对于企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，企业只需提供首次执行日当年的信息，不需要提供以前年度的比较信息。

首次执行日之后，企业应当按照本章进行相关披露。