



石油和 天然气行业 的合营安排

识别资产使用合同中的客户

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*)

2018年5月

kpmg.com/ifrs



目录

谁是客户?	1
概览	2
谁是合营安排中的客户?	2
实务情景	4
情景1 如果合营安排不具备法人资格,应如何处理?	4
情景2 资产的性质是否重要?	6
情景3 如果合同是由作业者代表某个具备法人资格的合营安排签订,应如何处理?	9
情景4 如果合同是作业者因自身使用目的而以其自身名义签订,应如何处理?	11
情景5 如果资产被承诺用于多项合营安排,应如何处理?	12
情景6 如果资产被转租给合营安排,应如何处理?	14
总结	18
关于本刊物	19
其他前沿资讯及资料	20
联系我们	22

谁是客户？

在评估《国际财务报告准则第16号》这一新租赁准则的影响方面，许多企业已取得显著的进展。可以预见，许多企业将发现其面临的主要挑战是：在该项新准则于2019年生效前，为将全部租赁记入资产负债表需要开展大量的工作来收集所有相关数据。

石油和天然气行业面临的其中一项最具挑战的技术和实务难题是：针对由某个合营安排使用资产而订立的合同，如何识别客户。

例如，在与资产供应商签订的合同中，客户是该合营安排还是另一方（例如，作业者）？

该项评估结果对于合营安排各参与方确定其会计处理方法至关重要。《国际财务报告准则第16号》虽提及这一问题，但仅作了简要讨论。

我们在评估实际情景过程中发现的主要问题包括：不具备法人资格的合营安排能否作为客户？资产的性质是否重要？合营安排的一方“代表”合营安排签订（合同）意味着什么？在上述各种情况下，会计核算结果如何？

本刊物旨在分享我们对这些问题的全新见解。我们希望本刊物将有助于贵企业在核算合营安排所使用的资产时，能够识别出哪一方是客户。

Serge Heidrich,
毕马威法国

Dave Vijfinkel,
毕马威挪威

毕马威能源及天然资源专业服务

概览

对于合营安排的所有参与方，确定租赁合同中的客户对其会计处理至关重要。

谁是合营安排中的客户？

IFRS 16.9, B9, B11

《国际财务报告准则第16号》将租赁定义为：在一段时期内让渡一项可识别资产（标的资产）的使用控制权以换取对价的合同（或合同的一部分）。如果合同包含一项租赁，则该项租赁通常计入承租人的资产负债表。

为确定合同是否让渡了在一段时期内控制可识别资产使用的权利，主体应当评估**客户**是否有权在整个使用期间：

- 获得因使用可识别资产所产生的几乎所有经济利益；并且
- 主导可识别资产的使用。

如果合同中的客户是某个合营安排，则主体应当考虑该合营安排是否有权在整个使用期间控制可识别资产的使用。



毕马威见解 – 合营安排是否可能作为承租人？

是可能的。

一个合营安排（即，合营企业或共同经营）可以成为租赁中的承租人，但前提是合营安排的各参与方在可识别资产的整个使用期间，共同拥有控制该项资产使用的权利。在许多情况下，各参与方通过对合营安排的共同控制来行使该项控制权。

如果因合营安排的各参与方存在以下情况，就得出合同不包含租赁的结论是不恰当的：

- 仅取得物理形态上不可区分的部分产能；
- 仅从标的资产的使用中获得部分经济利益；或者
- 不能单方面主导标的资产的使用。

IFRS 16.B11, BC126, IFRS 11.20, 24

合营安排可以成为承租人，但前提是其在与资产供应商订立的租赁合同中被认定为客户。这意味着与资产供应商之间的合同应：

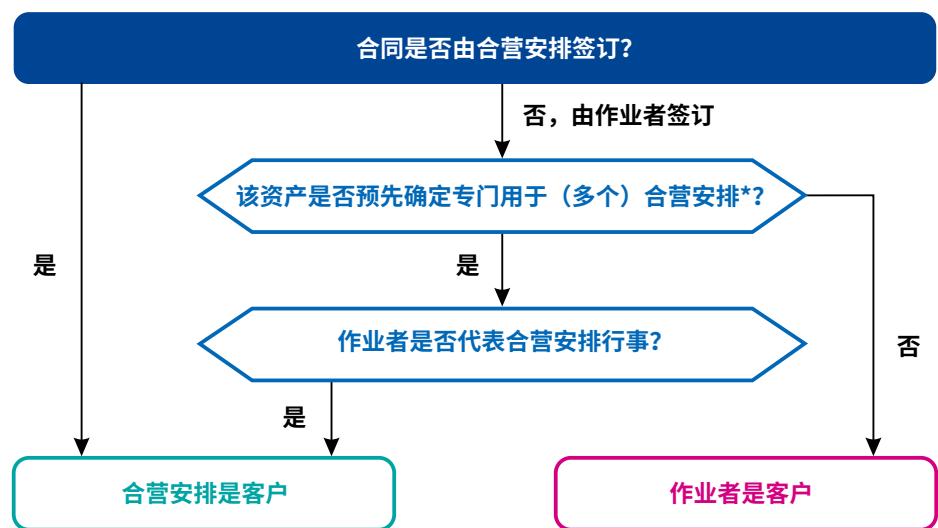
- 由合营安排自行签订；或
- 由合营安排的一方或多代表合营安排签订。

当合营安排被视为一项租赁中的客户时，该项租赁的会计处理如下所示：

- 对于共同经营，共同经营的各参与方在其自身的财务报表中，按所占份额确认使用权资产和租赁负债。
- 对于合营企业，使用权资产和租赁负债在合营企业（而非合营企业的各参与方）的财务报表中确认。

如果合营安排不被视为客户，则与资产供应商订立合同的一方（例如，合营安排中的作业者）通常是客户，并在其自身的财务报表中核算有关租赁。非合同订立方不对租赁进行会计处理，除非合同订立方（例如，作业者）将相关资产转租给合营安排。

因此，识别客户对于合营安排各参与方确定其会计处理至关重要。下图说明了当使用资产的合同协议涉及合营安排时，在识别客户的过程中应予以考虑的重要事项和常见结果。



* 需要根据单项安排的事实和情况作出判断。参见情景5。

实务情景

在进行评估时,我们考虑了以下可能出现的一些常见问题。在下文的每个情景中,我们假设各参与方均认为,将石油和天然气活动作为合营安排进行会计处理是恰当的。

情景 1

如果合营安排不具备法人资格,应如何处理?

在石油和天然气行业中,合营安排通常不采取单独法律实体架构的形式。因此,合营安排往往不以其自身名义订立合同。

相反,常见的做法是将合营安排的某一参与方指定为作业者。该作业者有权代表合营安排订立合同,包括资产使用合同。该合营安排的所有其他参与方通常被称为非作业者。在这种情况下,资产供应商可能仅对作业者具有法定追索权,而对非作业者没有该项权利。

《国际财务报告准则第11号——合营安排》(IFRS 11 *Joint Arrangements*)要求将合营安排划分为共同经营或合营企业。如果共同经营是客户,则无论共同经营是否具备法人资格,会计结果都是相同的——即,共同经营的各参与方在其自身账目中按所占份额确认使用权资产和租赁负债。但是,当共同经营不具备法人资格时,识别客户的过程可能更为复杂且需作出判断。

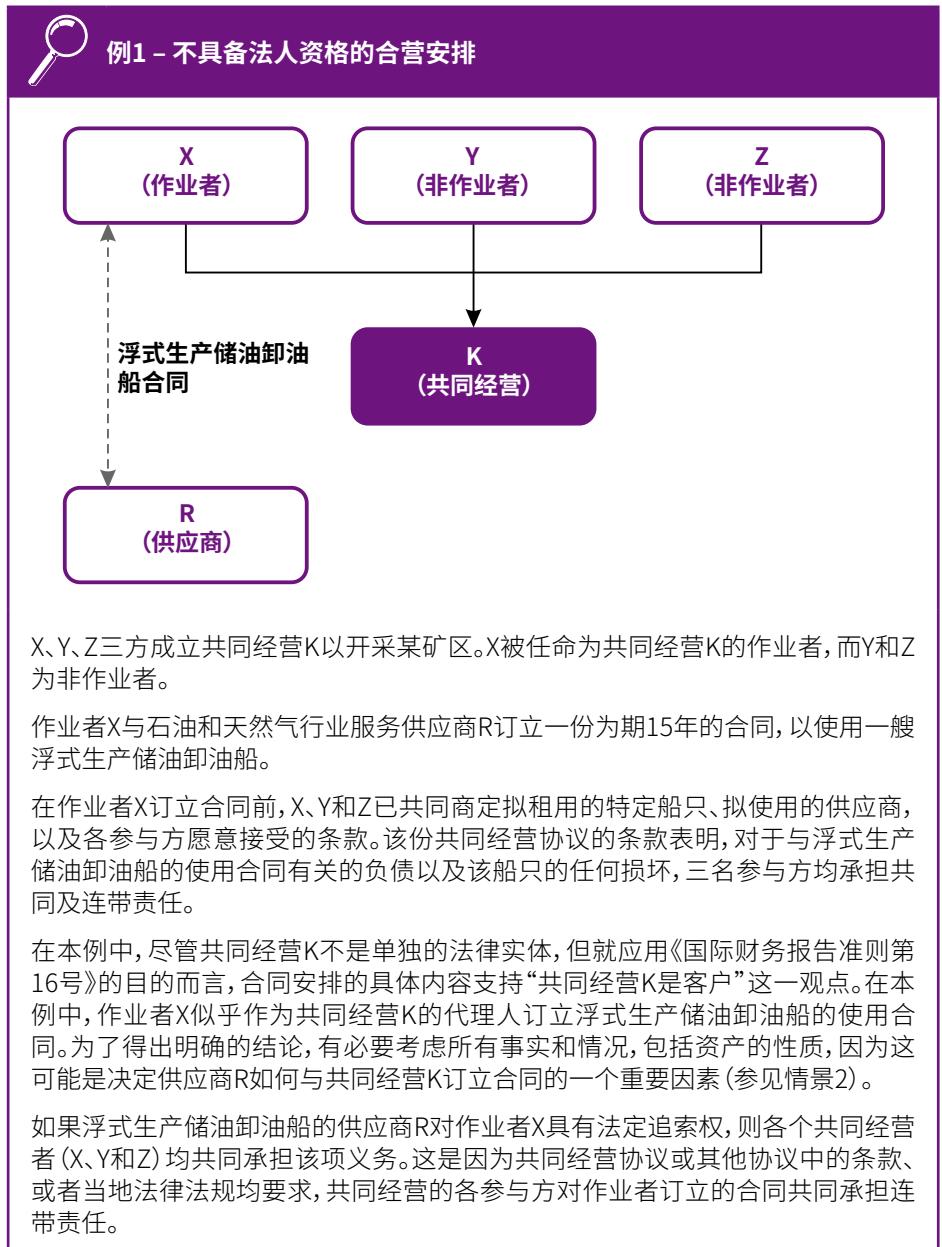
具备法人资格的合营安排能够以其自身名义订立合同。因此,识别其是否作为客户较为简单明了(参见情景4)。相反,不具备法人资格的合营安排将依赖合营安排的某一参与方(通常是作业者)代为订立合同。



毕马威见解 – 不具备法人资格的合营安排能否作为客户?

能。

合营安排无须成为单独的法律实体也可作为客户。主体所需考虑的关键事项是,与资产供应商订立的合同安排在性质上是否表明:该合营安排作为主要责任人并有权主导标的资产的使用。



在确定合营安排能够作为客户后，下一步是确定谁才是真正的客户：是合营安排还是作业者。

在许多情况下，客户的识别较为简单明了，特别是当合同是由作业者以其自身名义并作为主要责任人订立时，或者是由具备法人资格的合营安排订立时。

在其他情况下（例如，不清楚作业者是否代表合营安排订立合同时），确定谁是客户将需要重大的判断，并因此还需要考虑资产的性质。



是的, 如下图所示:

作业者 是客户*	作业者以其自身名义并作为主要责任人订立合同 (参见情景4)
需要作出判断	资产被承诺用于多个合营安排(参见情景5)
合营安排 是客户	不清楚作业者是否代表合营安排订立合同 ——考虑资产的性质(参见情景2)
合营安排 是客户	由合营安排或代表合营安排订立合同(参见情景3)

* 考虑作业者是否将资产转租给合营安排(参见情景6)。

情景 2

资产的性质是否重要?

作业者通常会就合营安排所使用的资产直接与资产供应商订立合同。但是, 非作业者与该等资产有关的权利和义务可能未清楚阐明或未加以界定, 这导致难以确定作业者是代表合营安排订立合同, 还是以其自身名义作为主要责任人订立合同。

需要订立合同的资产可能种类广泛, 包括从对合营安排而言至关重要的资产(例如, 复杂且昂贵的海上钻塔), 到用于执行作业者日常职责的辅助性资产(例如, 作业者可自行决定用于多项合营安排的车辆、通用目的供应船舶和直升飞机等)。



毕马威见解 – 能否仅凭资产的性质来确定客户是作业者还是合营安排？

不能。

该项评估将取决于合同协议的安排，但也可能受到资产性质的影响。

根据我们的经验，如果相关资产有专门用途且价值昂贵，并具有战略重要性，则在订立合同安排时以及在整个合同期间，所有参与方都将寻求更高程度的透明性和保证度。换言之，非作业者不太可能允许作业者独立协商具有战略重要性的资产的使用，并会确保他们能够参与整个合同的全部订立过程。与此同时，资产供应商很可能会就合营安排的构成、计划和财务能力寻求详细的信息和保证。

这种情况下，需要仔细评估合同安排和支持性证据以确定该等安排的实质，这可能有助于支持相关合营安排（而非作业者）是客户的结论。

表明合营安排（而非作业者）是客户的迹象包括：

- 合营安排的各参与方在会议上专门讨论了资产的性能要求。
- 资产供应商同意该份合同，因为其掌握了该合营安排所有参与方的信息，并知悉资产在租赁期内的使用方式。
- 当地法律或法规规定，某些由作业者订立的合同被推定为代表合营安排订立。
- 关于获取资产使用权的战略性决策须征得所有参与方的事先同意。
- 有关资产设计和/或使用的战略性决策须征得所有参与方的事先同意。
- 共同经营协议或其他文件已明确规定了合营安排各参与方对资产的权利或其责任范围。

相反，当就战略重要性较低的资产订立合同时，作业者更可能是客户。在这种情况下，作业者可能保留主导资产使用的权利（例如，将其用于与合营安排无关的目的），因而不存在对资产的集体控制。

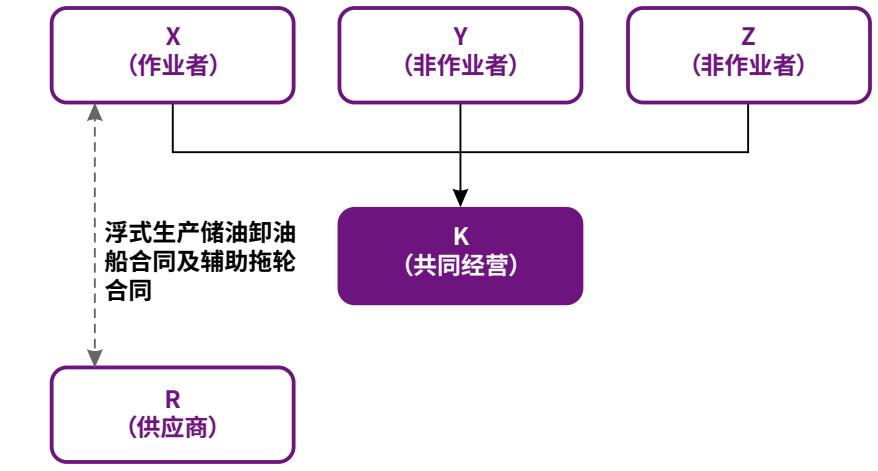
 毕马威见解 - 是否存在某些类型的行业资产, 可能表明合营安排是客户?

存在。

为满足合营安排的需求, 海上资产的定制化程度通常很高(例如, 针对特定地域和环境而配置的浮式生产储油卸油船), 并且该类资产的重新部署将导致重大成本。在这种情况下, 合营安排更可能是客户。

属于陆上资产的辅助车辆得以重新配置到另一项安排可能相对简单, 且其战略重要性可能较低。在这种情况下, 合营安排是客户的可能性较低。

 例2 – 资产的战略重要性



```

graph TD
    X["X  
(作业者)"] --- XY[ ]
    XY --- Y["Y  
(非作业者)"]
    XY --- Z["Z  
(非作业者)"]
    Y --> K["K  
(共同经营)"]
    Z --> K
    R["R  
(供应商)"] --- X
    R --- Y
    R --- Z
    K --- K_label["浮式生产储油卸油  
船合同及辅助拖轮  
合同"]
  
```

X、Y、Z三方成立共同经营K以开采某矿区。X被任命为共同经营K的作业者, 而Y和Z为非作业者。

作业者X与石油和天然气行业服务供应商R签订了两份为期15年的单独合同, 以便使用一艘浮式生产储油卸油船和一艘辅助拖轮。

浮式生产储油卸油船	辅助拖轮
<ul style="list-style-type: none"> - 该浮式生产储油卸油船对实现共同经营K的目标起关键性作用 - 该浮式生产储油卸油船的性能是共同经营K每次会议的常设议题 - 共同经营协议规定,有关该船舶的部署决定需征得所有参与方的一致同意;且X、Y和Z对使用该浮式生产储油卸油船的成本承担共同连带责任 - 在订立合同前,供应商R已经对共同经营的所有参与方进行了尽职调查 	<ul style="list-style-type: none"> - 在整个合同期限内,该艘拖轮将用于辅助浮式生产储油卸油船的作业活动 - 共同经营协议并未提及该项资产,且该项资产的活动情况并不会向作业者(Y和Z)进行通报 - Y和Z并未参与订立与供应商R之间的合同 - 供应商R不要求提供有关该拖轮的拟议用途或该共同经营其他参与方的任何信息
在与供应商R订立的合同中,共同经营K是客户。尽管作业者X是共同经营方唯一的订约方,但是该项资产对于共同经营至关重要,且其部署需征得所有参与方的同意—即,作业者X代表共同经营K订立了有关该项资产的合同。	在与供应商R订立的合同中,作业者X是客户。尽管合营安排在经营过程中需要使用拖轮,但该拖轮的战略重要性较低,且非作业者在很大程度上并不知晓其存在性或重要性。
	这意味着,不能认为作业者X代表共同安排订立了该项资产的合同。但是,如果该合同包含一项租赁,则各参与方应考虑该艘拖轮是否被转租给共同经营K(参见情景6)。

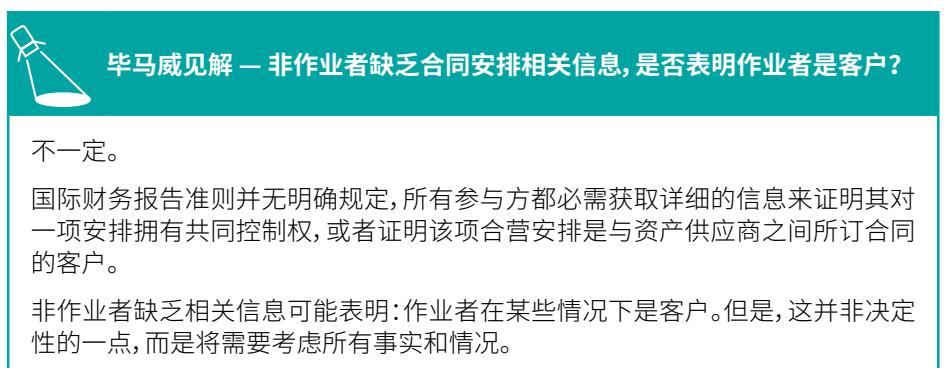
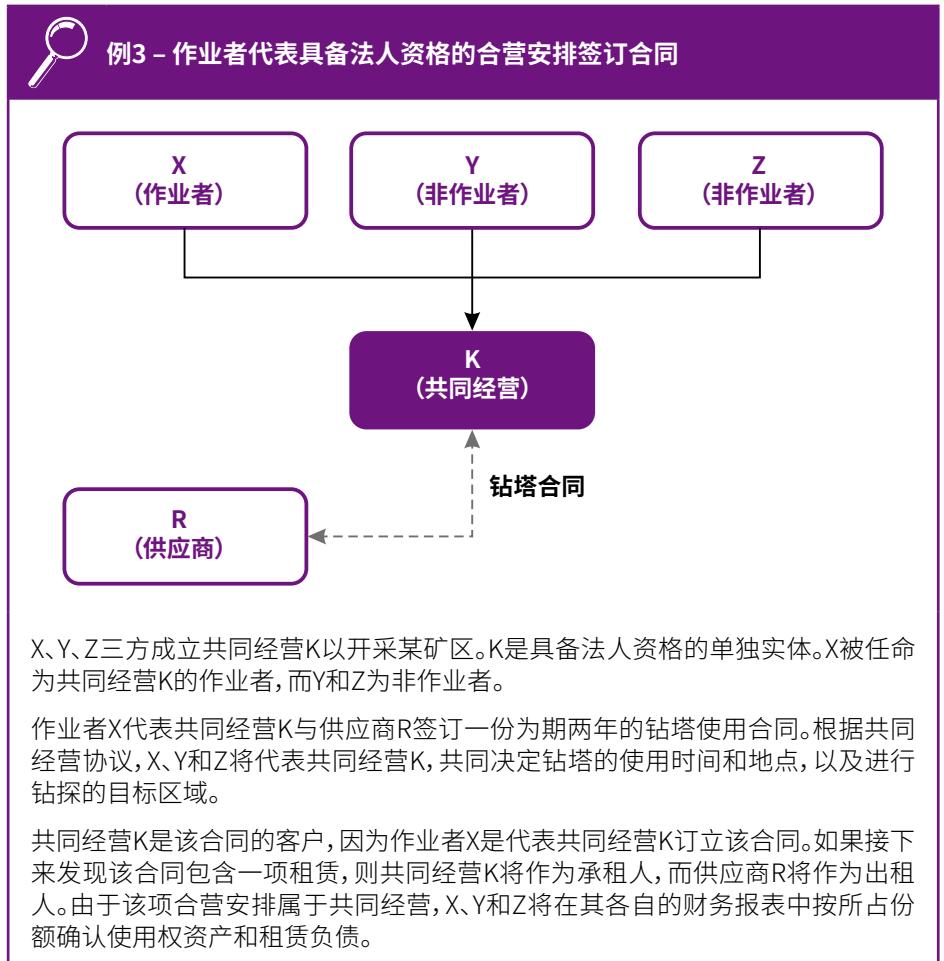
情景 3

如果合同是由作业者代表某个具备法人资格的合营安排签订,应如何处理?

资产的使用合同可能:

- 由具备法人资格的合营安排以其自身法律身份签订;
- 由合营安排的所有参与方代表该具备法人资格的合营安排签订;或者
- 由作业者代表具备法人资格的合营安排签订。

在上述各情况中,就执行租赁定义测试的目的而言客户是指该合营安排。如果已确定合同是一项租赁或者包含一项租赁,则对于共同经营,该项安排的各参与方应按其所占份额直接确认使用权资产和租赁负债;对于合营企业,各参与方将按照权益法进行间接核算。



作业者和非作业者将需要同意分享充分的信息，以使合营安排的所有参与方都能对资产进行适当的会计处理。如果当前向非作业者提供的信息不足以令其根据《国际财务报告准则第16号》的要求确定会计处理方法，则将需要修改经营协议和实务做法。

合营安排的各参与方可能会发现，难以收集必要的信息来拆分合同中的非租赁成分（例如，服务要素）。

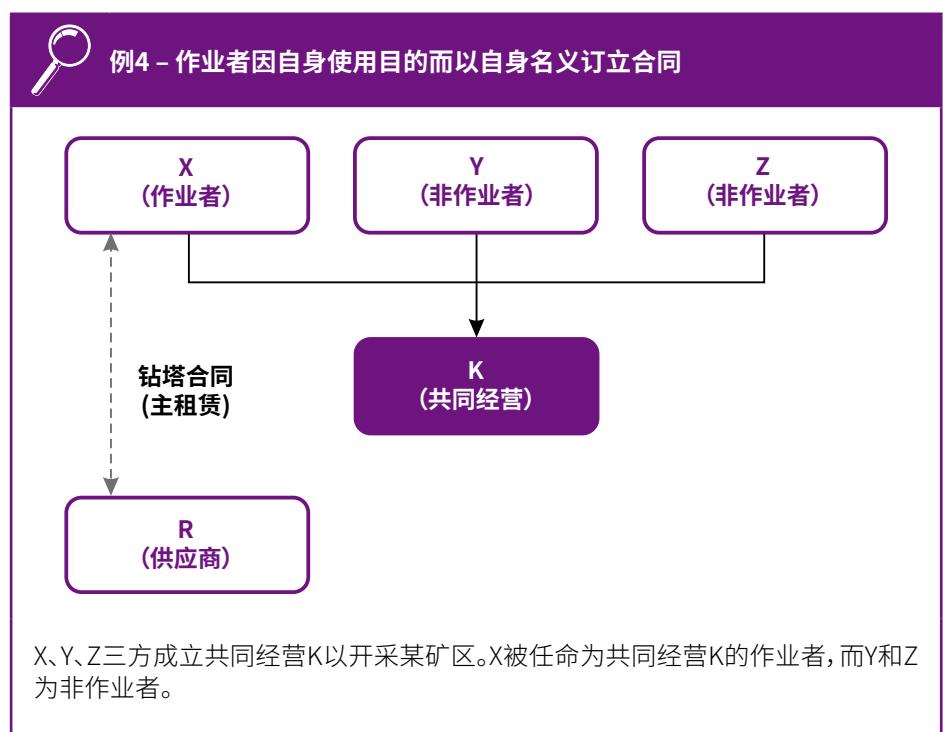
《国际财务报告准则第16号》允许承租人作出以下会计政策选择：根据标的资产的类别，将租赁组成部分和非租赁组成部分作为一项单一的租赁组成部分进行会计处理。但是，该项便于实务操作的方法不适用于出租人。因此，对于在转租赁（参见情景6）中作为中间出租人的作业者，如果其在作为承租人时采用该项便于实务操作的方法，其将面临会计错配。

情景 4

如果合同是作业者因自身使用目的而以自身名义签订，应如何处理？

作业者经常会因自身使用目的而以自身名义（而不是代表合营安排或其他参与方）订立资产使用合同。

在这种情况下，作业者是与供应商之间订立合同的客户。如果作业者确定合同包含一项租赁，则其可能需要考虑资产是否被转租给合营安排（参见情景6）。



作业者X以其自身名义并作为主要责任人，与供应商R签订一份为期四年的钻塔使用合同。合同规定，作业者X全权决定钻塔的使用时间和地点。

作业者X参与了处于不同开发阶段的多个项目。作业者X在初始两年合同期间内将钻塔分配给共同经营K使用，并在剩余两年合同期间内预先将钻塔分配给同一地域内另一个非关联的项目使用。

作业者X是该合同的客户，因为它是以其自身名义并作为主要责任人（而不是代表共同经营K）订立该合同。如果接下来发现该合同包含租赁，则作业者X是租赁中的承租人。作业者X将需要考虑资产是否被转租给共同经营K（参见情景6）。

情景 5

如果资产被承诺用于多项合营安排，应如何处理？

有时，作业者在和资产供应商签订资产使用合同后，会承诺将资产（按先后顺序，或按总承诺时间）用于多项合营安排。

在这种情况下，如果作业者有权将资产用于其他合营安排，则作业者很可能被视为客户。作业者在整个合同期间内拥有配置资产的最终自主权，尽管各合营安排在其使用资产的整个期间可能行使控制权（即，存在转租赁的情况）。

在其他情况下，与资产供应商之间的协议可能由（或代表）两个或两个以上、将按顺序使用相关资产的合营安排签订，这使得作业者无权将资产用于其他合营安排。在这种情况下，认为合营安排是初始合同中的客户可能是恰当的。但这仅适用于：事先即有迹象表明初始合同是由合营安排或代表合营安排签订的情况。这需要：

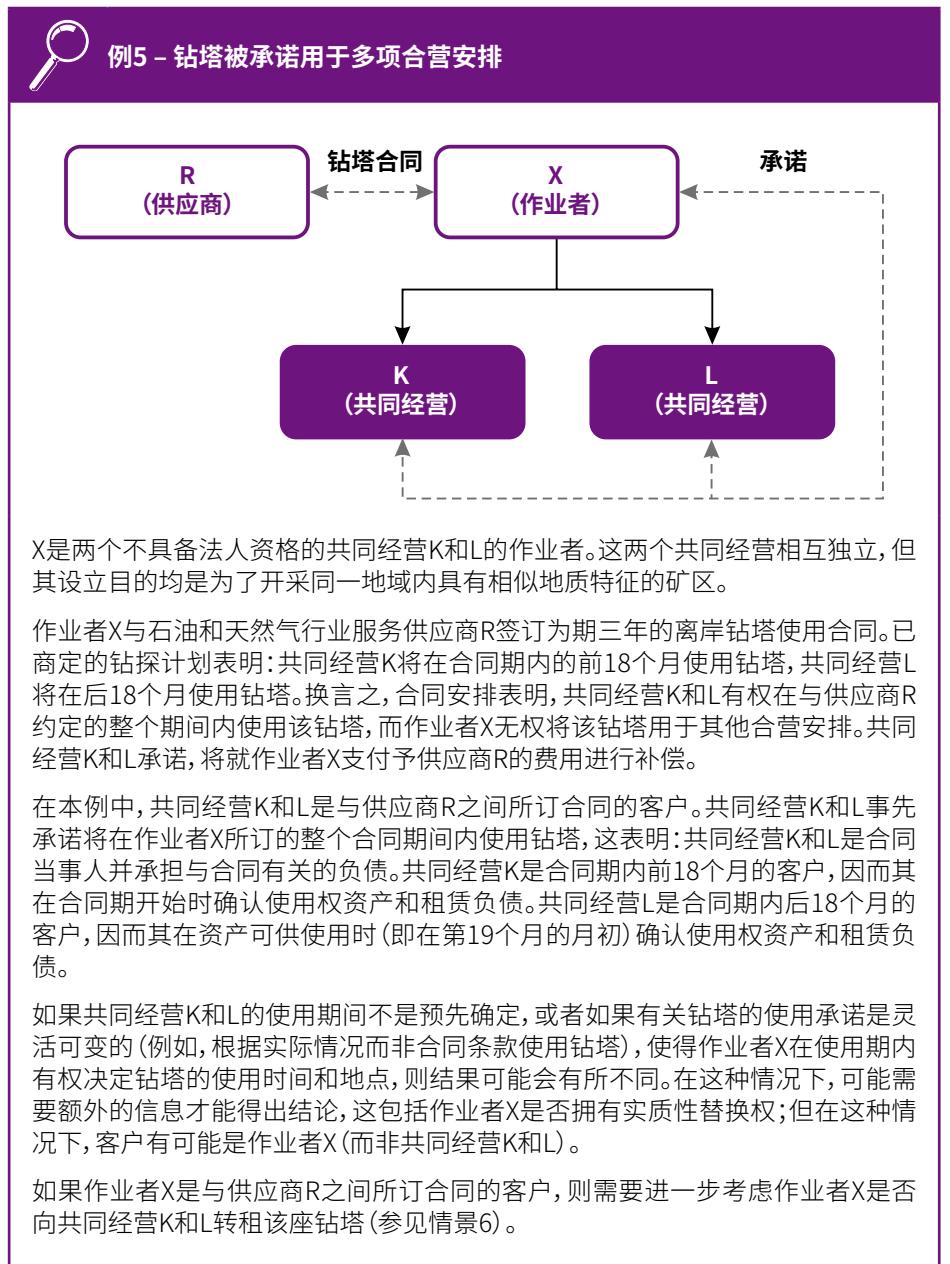
- 根据上述情景1至4进行分析来识别客户；以及
- 进行分析以证明在与资产供应商约定的整个期间，各项合营安排有权使用相关资产。

当资产对每项合营安排都具有战略重要性时（例如，钻塔），上述论证可能相对简单明了。这是因为各方在订立此类资产合同时，可能会通过在合同中加入钻探计划，或者以其他方式要求钻探计划的修改需征得所有参与方的一致同意，以此寻求更高程度的透明性和保证把握。

在本例中，将钻探计划加入合同可以表明：合同是代表合营安排（而不是由作业者作为主要责任人）订立的。但在实务中，由于钻探计划需要适时改变的灵活性，可能难以按照这种方式为多项合营安排订立合同。

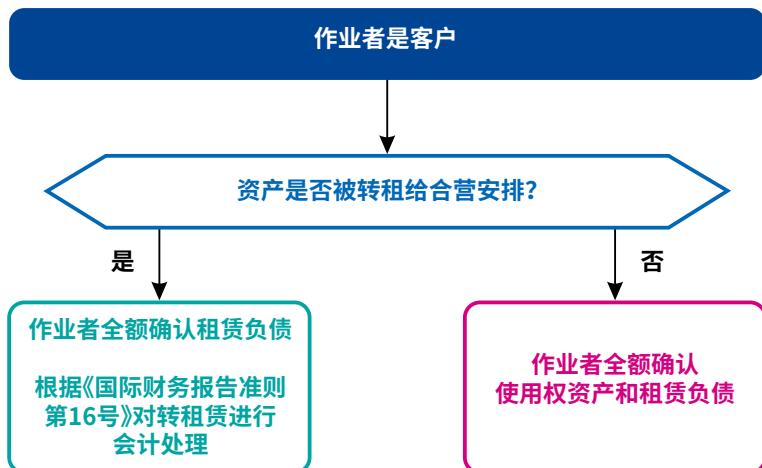
租赁存在的前提是,被认定为客户的每项合营安排应在合同指定的日期之间单独有权主导资产的使用。

如果作业者是客户且合同包含一项租赁,则有必要确定资产是否被转租给各单项合营安排(参见情景6)。



情景 6

如果资产被转租给合营安排, 应如何处理?



如果作业者从资产供应商处租入一项资产并被认定为客户，并且随后作业者将该项资产的使用权授予某项合营安排，则作业者应分别核算：

- 作业者与资产供应商之间的主租赁；以及
- 将该资产转租给合营安排的转租赁。

作为出租人，作业者将与合营安排之间的转租赁划分为融资租赁或经营租赁。作业者使用主租赁中指定的资产的权利，是转租赁中的标的资产——例如，如果作业者将从资产供应商处租入的钻塔转租给合营安排，那么：

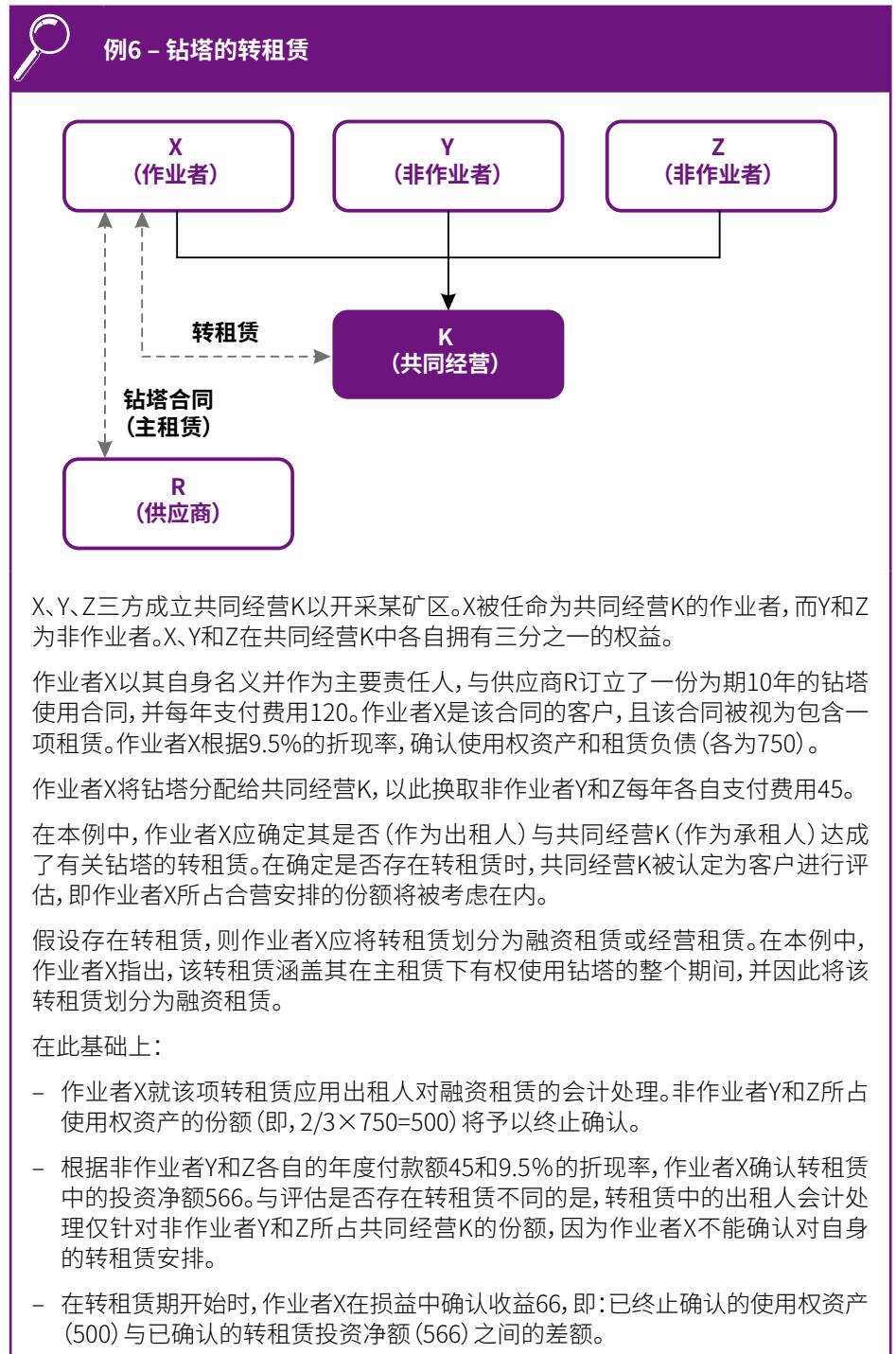
- 钻塔本身是作业者与资产供应商签订的主租赁中的标的资产；以及
- 作业者使用钻塔的权利是转租赁中的标的资产。

如果转租赁被划分为融资租赁，则作业者应终止确认合营安排其他参与方所控制的那部分使用权资产，并确认转租赁投资净额。作业者因作为合营安排的一方而控制的自身使用权资产份额无需终止确认。在转租赁期开始时，已终止确认的使用权资产的账面金额与新确认的转租赁投资净额之间的差额计入损益。对于作业者，这个过程可能涉及大量的工作。

如果转租赁是经营租赁，则作业者将继续全额确认使用权资产。因转租赁而从其他参与方取得的补偿列示为其他收入或租赁收益。

在这两种情况下，作业者均继续全额确认其在主租赁下对于资产供应商的负债。

非作业者核算转租赁的方法，与核算其在由合营安排（或代表合营安排）订立的其他租赁中所占份额的方法相同。



- 非作业者Y和Z根据其作为承租人而在转租赁中各自所占的份额，分别确认使用权资产和租赁负债，金额均为283（假设共同经营所用的折现率与作业者确定的折现率并无差别）。
- 如果转租赁被划分为经营租赁，则作业者X将继续全额确认使用权资产750，并将非作业者Y和Z支付的补偿在利润表中确认为租赁收益。

值得注意的是，在与供应商R订立的合同中，无论是共同经营K还是作业者X被认定为客户，非作业者Y和Z的会计处理基本上是相同的。在第一种情况下，对于因与供应商R的租赁而产生的使用权资产及租赁负债，非作业者Y和Z分别核算其所占的份额；在第二种情况下，对于因与作业者X的转租赁而产生的使用权资产和租赁负债，非作业者Y和Z分别核算其所占的份额。



毕马威见解 — 如果作业者确认一项转租赁会受到何种影响？

如果作业者确认一项转租赁，其损益可能会发生变动。如果转租赁是一项经营租赁，则波动性可能会更大，因为相关补偿将按直线法确认为经营租赁收益，而主租赁的成本将前高后低。

如果存在集团内部安排，则可能会出现出租人与承租人之间的会计处理在合并时无法完全抵销的情况。



毕马威见解 — 还有哪些与租赁相关的事项可能会特别影响到石油和天然气行业？

土地租赁

与勘探或使用矿产、石油、天然气和类似非可再生资源的权利有关的租赁安排，不在《国际财务报告准则第16号》的适用范围内。

在确定土地是否与矿物采掘相关时，将需要根据单项安排的事实和情况进行仔细的分析。

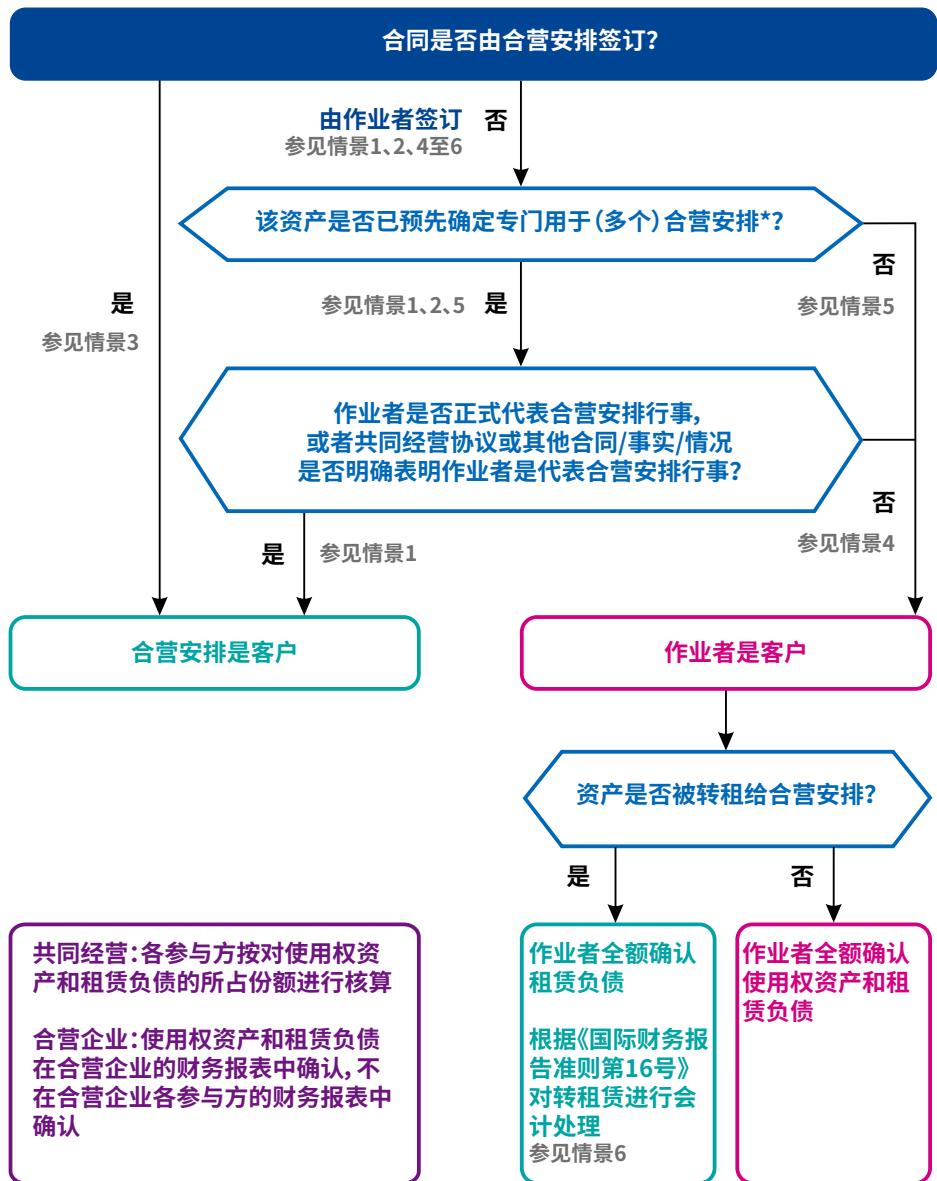
国际会计准则理事会的初衷是以《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 *Leases*)的要求范围为基础，确定《国际财务报告准则第16号》的适用范围。预计企业将按照类似于旧准则下的方法，应用范围豁免。

在采用多种费率结构的情况下确定租赁负债

如果合同被视为包含一项租赁，则应以符合《国际财务报告准则第16号》所界定租赁付款额的合同款项为基础确认租赁负债。例如，固定付款额和实质固定付款额应计入租赁负债，但取决于销售或使用情况的付款额应在发生时确认为费用。

石油和天然气行业经常会采用多种费率结构，例如，就钻塔租赁而分别应付的待命费率和作业费率。为了区分用于计算租赁负债的费率与在发生时确认为费用的费率，主体可能需要作出重大的判断。

总结



* 需要根据单项安排的事实和情况进行判断。参见情景5。

关于本刊物

本刊物由毕马威国际财务报告小组 (KPMG IFRG Limited的一部分) 编写。我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是：毕马威能源及天然资源专业服务的Serge Heidrich 和 Dave Vijfvinkel, 以及毕马威英国的 Greg Stinson 和 Steven Quinn。

本刊物参考了国际会计准则理事会于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*) 以及于2018年5月1日已发布的部分其他现行准则。

企业可能需要作出进一步分析和诠释，以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来考虑《国际财务报告准则第16号》的影响。本刊物所载资料是根据毕马威能源及天然资源专业服务以及毕马威国际财务报告小组的初步观察编写的，而这些观察可能会有变化。因此，不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物，均不能代替相关准则及解释指引的原文。

其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或浏览 kpmg.com/ifrs，了解国际财务报告准则的最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则，您都能通过上述渠道找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

提供国际财务报告准则的见解、分析及实务指引



国际财务报告准则工具包

Insights into IFRS (《剖析国际财务报告准则》，英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用国际财务报告准则。



Guides to financial statements

(《财务报表指南》，英文版)

根据现行要求提供国际财务报告准则披露范本与披露资料一览表。



新生效的准则



国际财务报告准则(IFRS)与美国公认会计原则(US GAAP)之比较



问答:公允价计量



汇总财务报表和/或剥离财务报表



对现行准则的修订

企业合并与合并报表



列报与披露



为2018年国际财务报告准则实施做准备.....

尽快行动起来

新准则实务指引



您准备好了吗?

行业指引



收入



金融工具



.....更多相关资讯及资料

租赁



保险合同



国际财务报告

准则动态



与银行业相关的
国际财务报告准则



 Download on the
App Store



如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物,请访问毕马威的Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变,这项网上订阅服务可协助您随时了解最新资讯。现在访问aro.kpmg.com完成注册,即可享受30天的免费试用。

联系我们

毕马威能源及天然资源专业服务

Anton Oussov

石油天然气业全球主管合伙人, 毕马威国际

暨毕马威俄罗斯合伙人

电话: +7 495 937444

电邮: aoussov@kpmg.ru

Jonathon Peacock

石油天然气业合伙人

毕马威澳大利亚

电话: +61 7 3233 3150

电邮: jjpeacock@kpmg.com.au

Serge Heidrich

石油天然气业合伙人

毕马威法国

电话: +33 1 55 68 66 50

电邮: sheidrich@kpmg.fr

Anderson C V Dutra

石油天然气业合伙人

毕马威巴西

电话: +55 21 2207 9477

电邮: adutra@kpmg.com.br

Dave Vijfinkel

石油天然气业合伙人

毕马威挪威

电话: +47 4063 9952

电邮: dave.vijfinkel@kpmg.no

Michael McKerracher

石油天然气业合伙人

毕马威加拿大

电话: +1 403 691 8056

电邮: mmckerracher@kpmg.ca

Mark Andrews

石油天然气业合伙人

毕马威英国

电话: +44 20 7694 1029

电邮: mark.andrews@kpmg.co.uk

kpmg.com/ifrs

刊物名称:《石油和天然气行业的合营安排》

刊物编号:135630

刊物日期:2018年5月

© 2018 KPMG IFRG Limited 是一家英国有限责任公司。版权所有,不得转载。

© 2018 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文 “Joint arrangements in the oil and gas industry” (“原文刊物”) 的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致,应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有,原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) ——瑞士实体,是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或任何其他客户服务。有关服务全由毕马威国际的成员所(包括附属特许机构和子公司)按所在地区提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立且不同的个体,彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系,本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制性或约束性权限;而毕马威国际对其任何成员所也不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料,但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。