

中华人民共和国财政部办公厅

财办会〔2016〕32号

关于征求《企业会计准则第×号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营（征求意见稿）》意见的函

国务院有关部委办公厅，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关单位：

为适应社会主义市场经济发展，完善我国企业会计准则体系，提高财务报表列报质量和会计信息透明度，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们近期草拟了《企业会计准则第×号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营（征求意见稿）》。现印发给你们，请组织征求意见，并于2016年9月5

日之前将意见反馈至财政部会计司。

联系人：财政部会计司准则二处 朱琳

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷3号 100820

联系电话：010-68553022

邮箱：zhulin@mof.gov.cn

- 附件：1. 企业会计准则第X号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营（征求意见稿）
2. 企业会计准则第X号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营（征求意见稿）起草说明



信息公开选项：主动公开

财政部办公厅

2016年8月8日印发



企业会计准则第 X 号——
持有待售的非流动资产、处置组和终止经营
(征求意见稿)

第一章 总则

第一条 为了规范持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 除本准则第四条所列情形外，本准则适用于所有非流动资产，如果适用于本准则计量规定的非流动资产包含在处置组中，本准则同样适用于处置组整体。

处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组也包含按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》分摊的企业合并中取得的商誉。

第三条 终止经营，是指企业满足下列条件之一的、在经营中和编制财务报表时能够单独区分的组成部分，且该组成部分已被处置或划分为持有待售类别：

(一) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个经营地区。

(二) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分。

(三) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

第四条 下列各项非流动资产或处置组中的资产或负债的计量，适用其他相关会计准则：

（一）采用公允价值模式计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

（二）采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

（三）职工离职后福利计划形成的资产，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

（四）递延所得税资产，适用《企业会计准则第18号——所得税》。

（五）《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第24号——套期保值》规范的金融工具，分别适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第24号——套期保值》。

（六）《企业会计准则第25号——原保险合同》和《企业会计准则第26号——再保险合同》规范的原保险合同，分别适用《企业会计准则第25号——原保险合同》和《企业会计准则第26号——再保险合同》。

（七）投资性主体的子公司，适用《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

第二章 分类

第五条 企业主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

第六条 非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

（一）在当前状况下，仅根据出售（或具有商业实质的非货币性资产交换，下同）此类资产或处置组的惯常条款，即可立即出售；

（二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。如果该出售计划需要得到股东或者监管部门批准，应当已经取得批准。

确定的购买承诺，是企业间签订的约束性购买协议，该协议通常具有法律强制执行力，包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等所有重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

第七条 因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

（一）买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素。

(二) 因发生罕见情况, 导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售, 企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施, 且重新满足了持有待售类别的划分条件。

第八条 持有待售类别的重分类, 是指持有待售的非流动资产或处置组不再划分为持有待售类别。

如果持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别的划分条件, 企业不应当继续将其划分为持有待售类别。

部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后, 如果处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别的划分条件, 企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别, 否则应当将符合持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

第九条 企业专为转售而取得的非流动资产或处置组, 如果在取得日满足“出售将在一年内完成”的规定条件, 且短期(通常为3个月)内很可能满足持有待售类别的其他划分条件, 企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

第十条 如果企业出售对子公司的投资将导致其丧失对子公司的控制权, 无论出售后企业是否保留少数股东权益, 应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时, 在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别, 在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

第十一条 企业不应当将拟弃置的非流动资产或处置组划

分为持有待售类别。已弃置的处置组满足终止经营定义的，应当自停止使用日起作为终止经营列报。

第三章 计量

第十二条 企业首次将非流动资产或处置组划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。

第十三条 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产损失准备。

第十四条 对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以二者孰低计量。

第十五条 企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本准则计量规定的资产和负债的账面价值。

第十六条 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所

占比重，按比例抵减其账面价值。

第十七条 如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十八条 如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。已抵减的商誉账面价值和划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十九条 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

第二十条 持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

第二十一条 持有待售类别重分类的，企业应当自划分为持有待售类别起采用追溯调整法处理。

第二十二条 持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时，应当分别按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业

会计准则第3号——投资性房地产》、《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》等准则进行会计处理。

第四章 列报

第二十三条 企业应当在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示与持有待售的处置组直接相关的负债。持有待售资产和负债不应当相互抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示。企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失或转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。终止经营的减值损失或转回金额等经营损益和处置损益应当作为终止经营损益列报。

第二十四条 企业应当在附注中披露下列信息：

（一）持有待售的非流动资产或处置组的类别、账面价值、公允价值和出售费用；

（二）持有待售的非流动资产或处置组的出售原因、方式和时间安排；

（三）列报持有待售的非流动资产或处置组的分部；

(四) 持有待售资产确认的减值损失及其转回金额;

(五) 与持有待售的非流动资产或处置组有关的其他综合收益累计金额;

(六) 终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用(收益)和净利润;

(七) 终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额;

(八) 终止经营的处置损益总额、所得税费用(收益)和处置净损益;

(九) 终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额;

(十) 归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的,应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理,并按照本条(一)至(三)的规定进行披露。

企业专为转售而取得的持有待售的子公司,仅需要按照本条(二)至(五)和(十)的规定进行披露。

第二十五条 对于本期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组,不应当调整前期资产负债表。

第二十六条 对于当期列报的终止经营,企业应当将可比会计期间作为持续经营损益列报的信息重新作为终止经营损益列

报，并按照本准则第二十五条（六）、（七）、（九）、（十）的规定进行披露。

第二十七条 如果企业出售对子公司的投资将导致其丧失对子公司的控制权，且该子公司符合终止经营定义，应当在利润表中列报相关终止经营损益，并按照本准则第二十五条（六）至（十）的规定进行披露。

第二十八条 企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：

（一）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金。

（二）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务。

（三）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

第二十九条 持有待售类别重分类后采用追溯调整法处理的，划分为持有待售类别期间的财务报表应当作相应调整。企业应当在利润表中将调整金额作为持续经营损益列报，并在附注中披露下列信息：

（一）重分类的原因；

（二）各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。

第三十条 终止经营不再符合持有待售类别划分条件的，企

业应当将可比会计期间作为终止经营损益列报的信息重新作为持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

第五章 衔接规定

第三十一条 对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产或处置组和终止经营，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用未来适用法进行会计处理。

第六章 附则

第三十二条 本准则自 201×年×月×日起施行。财政部此前发布的有关持有待售的非流动资产、处置组或终止经营的会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

《企业会计准则第 X 号——持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营（征求意见稿）》起草说明

一、本准则的制定背景

对持有待售的非流动资产或处置组进行恰当的分类、计量和列报，对终止经营进行充分的信息披露，有助于报表使用者评估资产处置及终止经营的财务影响，判断未来现金流量的时间、金额和不确定性。在我国企业会计准则中，有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理要求分散在《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》及相关应用指南、解释和讲解中，这些规定为规范相关业务的会计处理发挥了一定作用，但缺少对持有待售类别的后续计量、持有待售资产减值准备计提等问题的细化规定或指引，不利于实务操作。近年来，随着企业经济业务的不断发展和创新，特别是今年以来国务院化解过剩产能、推动“三去一降一补”工作积极推进，对持有待售的非流动资产和处置组及终止经营的会计处理规定亟待补充细化，有必要制定单独的会计准则进行系统性规范，以满足财务报表使用者对财务信息相关性、及时性需求的增加，不断完善我国企业会计准则体系体例，服务于国家供给侧结构性改革需要。

2004 年 3 月，国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》，此后，国际会

计准则理事会又先后在发布《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》、《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》、《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》和修订《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》等准则时对《国际财务报告准则第 5 号》进行了修订。

为进一步规范持有待售的非流动资产和处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报，提高会计信息质量，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，在借鉴《国际财务报告准则第 5 号》的基础上，根据我国有关准则实施以来的执行情况和征求意见过程中收集的反馈意见，结合我国企业实际情况，我们制定了《企业会计准则第 X 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营（征求意见稿）》（以下简称本准则）。

二、本准则的制定过程

基于我国企业和资本市场发展的实际需要，我们于 2016 年初启动了本准则的研究和起草工作，主要完成了以下工作：一是收集整理实务案例。我们收集近年来沪深两市上市公司有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的案例，分析相关业务类型和会计处理，充分了解实务情况，为准则制定奠定基础。二是梳理研究相关准则。我们对分散在我国不同准则、应用指南、解释和讲解中的规范进行了收集整理，研究了现行国际财务报告准则、美国公认会计原则的有关规定，并对相关规定进行了比较研究。三是召开准则修订座谈会。组织来自证监会、国资委、沪深

交易所等监管机构、大型企业、大型会计师事务所、高等院校的代表，就本准则具体技术问题进行了深入探讨。四是开展实地调研。通过电话访谈、座谈等方式，向开展相关业务的企业和审计相关业务的事务所了解情况，多方听取意见和建议。五是起草征求意见稿。在深入调查研究和广泛听取意见的基础上，对本准则初稿反复修改完善，形成本征求意见稿。

三、 本准则的主要内容

本准则规范了持有待售的非流动资产和处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报。

（一） 关于持有待售类别的划分条件

本准则沿用了现行准则规定对持有待售类别的划分条件，非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件，一是在当前状况下，仅根据出售此类资产或处置组的惯常条款，即可立即出售；二是出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。如果该出售计划需要得到股东或者监管部门批准，应当已经取得批准。

值得一提的是，除满足其他条件外，企业必须在获得确定的购买承诺后才能将相关的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。这一要求比国际财务报告准则更为严格，主要考虑到根据过去几年的准则执行经验，较为严格且明确的划分条件便于企业和会计师事务所解读准则并严格执行，有利于防范企业利用持有

待售类别操纵利润，便于监管机构监管。

本准则还借鉴国际财务报告准则，允许在意外或罕见情况下，放松“出售将在一年内完成”的要求，从而更符合实务中经济业务的实际情况。

（二）关于持有待售类别的计量

本准则对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组的计量、持有待售类别的初始计量和后续计量等进行了细化规范。

针对持有待售的非流动资产或处置组确认的减值损失是否允许转回问题，由于相关资产的性质在划分为持有待售类别后已经由非流动资产转化为流动资产，同时考虑到与《企业会计准则第8号——资产减值》的规定相一致，本准则只允许将划分为持有待售类别后确认的持有待售资产减值损失转回，不允许将划分为持有待售类别前确认的长期资产减值损失转回。

（三）关于终止经营的列报

本准则要求，在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益，在附注中进一步披露有关终止经营损益和现金流量的详尽信息。

在利润表主表中增加有关终止经营损益的信息，有利于财务报表更客观真实地反映企业经营成果，有利于报表使用者了解哪些经营将无法为企业创造现金流量。但如果在报表中提供过多有关终止经营的信息，可能造成冗余，降低报表使用者对重要信息

的关注度。而且，终止经营在未来能够产生的现金流量十分有限，以汇总金额披露应该能够满足报表使用者的基本需求。因此，本准则要求在利润表中单独列示项目反映终止经营损益，其他细化信息则在附注中进一步披露。

四、 征求意见的主要问题

关于本准则征求意见稿，我们拟重点就以下问题听取意见和建议：

（一） 关于持有待售类别的划分条件

问题 1： 您是否同意征求意见稿中持有待售类别的划分条件？

（二） 关于资产减值转回

问题 2： 征求意见稿仅允许转回划分为持有待售类别后确认的减值损失，国际准则同时允许转回划分为持有待售类别前确认的长期资产减值损失，您是否同意征求意见稿中的处理方法？

（三） 关于持有待售类别的重分类

问题 3： 对于持有待售类别的重分类，本准则要求采用追溯调整法处理，您是否同意这一处理方法？