



微·信

2018年 第8期

 **BDO** 立信

目 录

CONTENTS

信·头条 03

- | 上海总所分别举办两期分支机构师资班培训
- | 新股首发

信·鲜事 05

- | 立信央企事业总部&华中管理总部第一期栋梁人才培养对象颁奖典礼及第一期培训顺利开展
- | 立信央企事业总部举办长期伙伴颁奖礼及座谈会
- | 《宁波资本市场发展报告.2017》成功发布
- | 防范审计风险、提高执业质量——云南分所开展审计操作规程培训
- | 美国MAT总部及美国BDO友人访问立信辽宁分所
- | 青岛市党建工作座谈会与会全体人员到立信青岛分所观摩

信·生活 09

- | 缤纷赛事，乐在其中——浙江分所成功举办第十三届运动会
- | 立信海南分所成功举办“我当先锋、我做表率”主题演讲比赛
- | 立信华中管理总部举办“正装风采大赛”活动
- | 立信央企事业总部秋季联谊会圆满结束

信·观点 13

- | 谨信计要——《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其应用指南解读

信·头条

总所分别举办两期分支机构师资班培训

9月26日至9月27日、10月9日至10月10日、总所分别在河南郑州和浙江宁波，以不同的培训主题，共分两期举办了分支机构师资班培训，由此，我所2018年度全国分支机构业务培训也正式落下了帷幕。本年两场培训，共计200余名分支机构委派的师资前来参加，其中合伙人近50位。

今年，是总所连续集中举办针对分支机构业务培训的第三年，三年内对培训形式不断追求突破创新，从简单的集中培训，到分南北片区按地域集中培训，再到今年分两个城市，按不同的培训主题，针对不同业务类型的分所进行分批师资培训，可谓是一次不小的改革。

本年师资班开设两期主题：“新准则”和“IPO”。其中：《会计准则和审计准则更新及运用》专项培训在河南郑州举办，邀请到总所技术标准部的合伙人及多位经理担任主讲人，而《IPO审计业务全套流程介绍》专项培训在浙江宁波举办，则邀请到了全所范围内IPO项目承接数量最多、过会率极高、拥有丰富相关经验的浙江分所团队作为主讲人，两期培训均要求分支机构委派业务骨干前来参加培训，除现场的学习和交流以外，更加能够将总所传递的信息，在回到分所后进行二次转化，对分所员工进行讲授。课后，参训代表纷纷表示：“准则变化剖析到位…”、“关键事项的解读为今年忙季的工作打下了扎实的基础…”、“IPO课程弥补了小所经验上的不足…”、“IPO扫盲班来得很及时”……



《IPO审计业务全套流程介绍》专项培训实现了如下突破创新

01 从分所中来
到分所中去

全所一盘棋，不再单纯由总所派出师资，全分所师资阵容，参训人员亦全部来自分所，浙江分所在此次培训中率先挑起大梁，为所有分所做出了表率，借此机会既为全所培养储备了师资，又在总分所中体现了自身的培训管理水平。

02 总所搭台
分所唱戏

总所负责培训的组织运营管理，分所讲师担当授课任务，一方面锻炼了总所的员工高效管理能力，一方面给予分所讲师平台，积累经验，提升了分所在培训工作中的积极性和参与感。

03 合伙人亲自参与
课程开发

浙江分所对此次课程开发极其重视和支持，除委派权益合伙人朱伟全程参与外，由业务经理陈瑜主导，风控经理俞伟英审核，在课程开发撰写期间，多次对课程内容进行改革，总分所合作的过程中，双方各取所长。

04 案例教学
全程互动

首次在现场把案例教学的模式在分所中予以展示，即本次课程以案例为基础，以互动的方式，通过对多个案例的讨论，加深学员对知识点的消化和理解，这种教学方法更符合成年人的学习思维，课后学员普遍反馈学习效果较好。



本年两期培训均以师资班的形式开展，期望通过高效、便捷的组织方式将优秀的课程内容，传达给更多的分所员工，这是总所以对分所的期许，也是分所以对总所资源的最有效利用，同时通过本年的创新改革，浙江分所也在分所中起到了表率作用，希望以后会有越来越多的分所参与到课程开发、讲师储备中。经过总所以对分所三年的引导和带领，分所以对总所举办培训的参与热情日益高涨，在前不久在我所举办的新晋升合伙人专项培训、权益合伙人专项培训中，共有40余位分所的合伙人积极参与。

新股首发

宁波水表股份有限公司	20180927
无锡上机数控股份有限公司	20180904
江西金力永磁科技股份有限公司	20180731



信·鲜事

立信央企事业总部&华中管理总部第一期栋梁人才培养对象颁奖典礼及第一期培训顺利开展

为了选拔一批志同道合的高素质青年人才加入“栋梁人才库”，通过事务所的培养机制，鼓励年轻人用“青春和实干”点燃梦想，脚踏实地、朝着成为“未来合伙人”的目标而奋斗。央企事业总部和华中管理总部分别举办了“栋梁人才培养对象”的竞聘选拔，经过合伙人公平、公正的评议，最终在北京和湖北团队分别选拔出了51位和13位“栋梁人才培养对象”。

2018年10月18日上午9时，立信央企事业总部&华中管理总部在北京中海国际办公楼17层多功能区举办了第一期栋梁人才培养对象颁奖典礼。本次典礼由合伙人蔡晓丽总担任主持人。典礼开始后，首先由陈星辉总及全体合伙人为64位栋梁人才颁奖并表示祝贺。接着来自央企事业总部审计14部的杨美玲和来自华中管理总部审计5部的谈家明分别代表发言。



陈总真挚的讲话让大家了解了所里推出栋梁人才培养计划的初衷和背景，以及所领导们对大家的器重和期望。望入选栋梁人才计划的同事们能够依托栋梁人才培养的平台，不断提升自我，发挥创造力和感染力，为团队的发展筑牢坚实的根基，为实现辉煌人生插上腾飞的翅膀！



立信央企事业总部举办长期伙伴 颁奖礼及座谈会

2018年10月26日下午，立信央企事业总部为入选“长期伙伴计划”的15位资深员工举办颁奖礼及座谈会，会议由蔡晓丽总主持，参加会议的所领导为长期伙伴们颁发了荣誉证书。

赵斌总在会议讲话中向各位长期伙伴介绍了央企事业总部连续出台人才政策的背景和初衷。随后，所领导们与长期伙伴们一起座谈，听取各位“长期伙伴”们对未来的规划、设想，以及对提升央企事业总部内部管理方面的意见，各位领导与大家真诚分享了自身的看法和建议。

赵总对各位长期伙伴们提出了殷切期望，希望大家提升主人翁意识，在工作中更多的体现积极性和主动性；提升综合素质，提升客户服务水平和公司品牌形象，要有更宽的胸怀和更高的眼界；作为团队的表率，带好团队，同时平衡好工作与生活。

会议结束后，赵总和各位领导与长期伙伴们一起合影留念。



“长期伙伴计划”是央企事业总部为了鼓励资深员工与团队长期共同发展的一项人才政策，“长期伙伴计划”坚持以“稳定人才、激励骨干”为原则，通过事务所长效政策的扶持，激励资深员工将个人发展融入团队发展中，乐于承担、勇于奋斗，实现人生梦想。



《宁波资本市场发展报告·2017》 成功发布



10月25日下午，《宁波资本市场发展报告·2017》发布会在宁波股权交易中心成功举行，宁波市人民政府金融办领导出席此次发布会并致辞，经济日报、中国新闻社、宁波日报、宁波电视台、宁波电台、甬派、东南商报等多家媒体记者参加新闻发布会。

《宁波资本市场发展报告·2017》由立信会计师事务所（特殊普通合伙）宁波分所联合浙江和义观达律师事务所、光大证券浙江分公司、宁波股权交易中心、宁波大学共同发起、出资并编写。报告对2017年宁波资本市场发展状况进行全面详细的研究，从上市公司、新三板市场、区域股权市场、债券市场、公司IPO等几方面剖析了宁波地区资本市场发展情况。

防范审计风险 提高执业质量—— 云南分所开展审计操作 规程培训

2018年10月9日至11日立信会计师事务所

（特殊普通合伙）云南分所开展审计操作规程培训。

本次培训的审计操作规程由立信云南分所所长、各部门主任及高级项目经理拟稿，上海立信总所专业技术专家核稿，并经多次讨论后定稿。培训内容主要包括：一、经济责任审计操作规程及要点；二、尽职调查审计操作规程及要点、年报审计操作规程及要点；三、征地拆迁审计操作规程及要点；四、专项资金审计操作规程及要点；五、竣工财务决算审计操作规程及要点。

本次培训目标旨在规范立信云南分所审计人员的审计业务操作行为及工作流程，提高立信云南分所执业质量，防范审计风险。培训期间大家认真学习，通过分组讨论及写授课人相互交流的形式取得了较好的培训效果。



美国MAT总部及美国BDO友人访问立信辽宁分所



美国MAT集团的财务总监Terry O'Brien先生、行政总监Jeff Elmer先生、内部审计Diederick Kluid先生、大连MAT公司财务总监Vika Sun女士以及美国BDO总部合伙人Matt Segal先生一行五人于2018年10月9日对辽宁分所进行参观访问并就具体业务进行了磋商沟通。

文继光先生代表与会中方人员首先对美国、大连MAT公司友人及美国BDO合伙人的来访表示了热烈的欢迎，并对立信辽宁分所的设立、成长及现状做了简短介绍。立信北京事业总部合伙人金春花女士就具体业务与美国客户就企业管理变化和问题及未来年度审计安排进行沟通与讨论。



会后大家一起合影留念，美国友人充分表达对本次热情接待的谢意，并预期未来双方更好的合作。

青岛市党建工作座谈会与会全体人员到立信青岛分所观摩

10月11日，中共青岛市委非公有制经济组织和社会组织工委、青岛市财政局党委在市级机关会议中心召开全市注册会计师行业党建工作座谈会。出席座谈会的人员有：青岛市各综合党委、行业党委书记，各区、市两新组织工委书记，高新区两新组织党委书记，各区、市财政局分管副局长，高新区财政局分管副局长，市注册会计师行业党委委员，全市注册会计师事务所党组织书记等80余人。立信青岛分所党支部书记林盛同志在大会上作了重点发言，会议组织与会全体人员到立信青岛分所进行了现场观摩。



信·生活

缤纷赛事, 乐在其中 浙江分所成功举办第十三届运动会

2018年10月26日, 浙江分所在浙江大学华家池校区逸夫体育馆隆重举行第十三届运动会, 全体员工同场竞技。这是浙江分所举办运动会至今, 规模最大、参赛人数最多的一届。

本届运动会项目设置包括经典项目拔河、篮球友谊赛以及趣味项目“财源滚滚”、“倒跑接力”、“抢凳子”、“女子定点投篮”等六大赛事。各代表队热情高涨, 奋勇拼搏, 以默契的合作创下佳绩。

浙江分所第十三届运动会在一片欢声笑语中落幕, 全体参赛人员表现出的比赛精神, 展现了高尚的道德风气, 促进了体育竞技与团队凝聚力的双丰收。期待立信浙江全体员工在工作和生活中始终保持积极向上、锐意进取的精神, 自信满满地迎接新挑战。



立信海南分所成功举办 “我当先锋、我做表率”主题演讲比赛



为推动深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想，激发积极参加建设海南自由贸易区和中国特色海南自由贸易港的热情，我所举行了“我当先锋、我做表率”的主题演讲比赛。

2018年09月30日下午3时，演讲比赛在大家的热烈掌声中拉开帷幕。经过两个小时激烈的追逐，和评委们现场公正的评分，业务三部庄丽芬获得了一等奖；业务三部李彤、业务一部吴小雪获得二等奖；业务四部王试圣、业务一部曾一兰、业务七部周宣妤获得三等奖；优秀组织奖则由业务一部获得。演讲结束后，所长李进华同志对部分优秀选手的演讲进行了点评，对本次演讲活动的组织工作和参赛选手的良好表现给予充分肯定。在全所人员的热烈掌声中，所领导为各位获奖选手和部门现场颁发了奖金和奖励证书。



本次活动得到了省注协和行业党委领导的大力支持。省注协专为指派李润演同志到我所现场指导演讲比赛活动，并担任了本次比赛特邀评委。李润演同志代表省注协，对本所组织本次活动予以积极鼓励和具体指导，对本所党建和群团等工作提出了进一步工作要求。

本次活动旨在发挥我所全体职员的主观能动性，强化党性教育，讲述立足岗位为建设海南自由贸易实验区和中国特色自由贸易港奋斗的故事。



立信华中管理总部举办“正装风采大赛”活动

本次比赛分为两个环节，第一环节由各部门内部选拔推荐参赛选手，将结果报至人事部。第二环节由人事部汇总后进行线上投票，依投票结果定胜负。最终业务二部的林婷以6470票的票数夺得桂冠，市场部的黄钰玉以4217票紧随其后，共同摘获一等奖！

本次比赛微信推文阅读量突破了18000次，不仅调动了员工积极性，彰显了立信员工别样的职业风采，而且进一步推广了立信品牌，让更多人参与活动、了解立信、感受立信！今后，我们将举办更多丰富精彩的活动，期待全体员工再一次的精彩表现！



林婷
黄钰玉

1



人人都是我们形象的代言人，每一位员工都是我们声誉的传播者。正装是职场人的标识，为充分展现员工的职业精神风貌，引导规范员工的职业着装，提升丰富员工的文化内涵，努力营造积极向上的工作氛围，立信华中管理总部组织开展了“正装风采大赛”活动。



何雨飞
杨昕
徐丽佳
黄芬

2

李兰
肖薇
李云峰
种紫妍
杨芙蓉
王文俊

3

立信央企事业总部秋季 联谊会圆满结束



为了丰富员工活动，为大家提供更多交友的机会，2018年10月31日13:30，立信央企事业总部在中海国际办公区17层多功能区举办秋季交友联谊会。本次活动我们还邀请到了北京朗锋科技有限公司、北京天行网安信息技术有限责任公司、北京灵动时空科技有限责任公司、北京搜狗网络技术有限公司、文投基金管理有限公司、国投融实、久其软件等七家公司的小伙伴们一起参加。



信·观点

《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其应用指南解读

2017年，财政部新发布了《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会[2017]13号）（以下简称“CAS 42”）。

在我国企业会计准则中，一方面，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；另一方面，对持有待售类别的后续计量、持有待售资产减值准备等问题缺少细化规定或指引，不利于实务操作。为切实解决相关会计实务问题，同时保持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，财政部针对持有待售和终止经营单独制定了会计准则进行系统性规范。

继技术标准部在2017年5月发布的第61期谨信计要中对新旧准则的变化进行比较后，本期谨信计要将结合最新发布的CAS 42应用指南，在以下几个方面对实施中的相关问题做进一步的解读。

一、CAS 42的适用范围

CAS 42规范了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。

此外，为了与国际财务报告准则保持一致，这次新发布的应用指南特别明确：除特别说明外，准则中有关持有待售非流动资产或处置组分类、计量和列报的规定同样适用于持有待分配给所有者的非流动资产或处置组。

除了以下情形中提及的相关非流动资产外，对于持有待售的非流动资产（包括持有待售的处置组中的非流动资产）的计量都应当按照CAS 42规定进行处理：（1）采用公允价值模式进行后续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》；（2）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》；（3）职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》；（4）递延所得税资产，适用《企业会计准则第18号——所得税》；（5）由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；（6）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则。

只要处置组中包含了除上述（1）至（6）项之外适用CAS 42计量规定的非流动资产，CAS 42的计量规定就适用于整个处置组。对于持有待售的处置组的计量，处置组中的流动资产、上述（1）至（6）项提及的非流动资产和所有负债的计量适用于相关会计准则。对于持有待售的处置组的分类和列报，则仍应当按照CAS 42规定进行处理。

二、划分持有待售类别

（一）持有待售类别分类的基本要求

1. 分类原则

1) 非流动资产或处置组

只有非流动资产或处置组才有可能被划分为持有待售类别，对于非流动资产和处置组的定义如下：

非流动资产是流动资产以外的资产。按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，流动资产是指满足下列条件之一的资产：（1）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；（2）主要为交易目的而持有；（3）预计在资产负债表日起一年内变现；（4）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

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。处置组中可能包含企业的任何资产和负债，如流动资产、流动负债、投资性房地产、固定资产、无形资产、金融工具等非流动资产、按照《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称“CAS 8”）规定分摊到处置组的商誉、以及非流动负债等。

处置组和CAS 8中的资产组并非一个概念。资产组是企业可以认定的，其产生的现金流量应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流量的最小资产组合。处置组可能是一组资产组合、某个单一的资产组，或者某个资产组的一部分。

处置组和《企业会计准则第20号——企业合并》中的业务也不是一个概念。资产、负债的组合要形成一项业务，通常应具备投入、加工处理过程和产出三个要素，但不一定要同时具备上述三个要素，具备投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。处置组可能构成业务，也可能不构成业务。

2) 持有待售类别的划分原则

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

根据这一原则判断，企业不应当因持有待售的非流动资产或处置组仍在产生零星收入而不将其划分为持有待售类别。因为通过该非流动资产或处置组的使用收回的价值相对于通过出售收回的价值是微不足道的，其账面价值仍然主要通过出售收回。

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：

(1) 可立即出售

根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售。即企业应当具有在当前状况下出售该非流动资产或处置组的意图和能力。上述“出售”包括具有商业实质的非货币性资产交换，和以非流动资产或处置组作为换出资产进行的债务重组。因为进行非货币性资产交换和债务重组也就意味着资产或处置组的账面价值将主要通过出售而不是通过继续使用收回。

如果相关交易从性质上没有“售”的实质，则不适用划分为持有待售类别的规定，例如，国有企业无偿划转交易是应股东要求进行的，资产的划转既没有资产流动的性质，也没有抵偿现金的功能，相关划转资产不应划分为持有待售类别。

示例1

G企业拥有一栋办公大楼，已与H企业签订了转让合同，附带约定条款。

情形一：G企业将在腾空办公大楼后将其交付给H企业，且腾空办公大楼所需时间是正常且符合交易惯例的。

情形二：G企业将在新办公大楼竣工并装修完成前继续使用现有办公大楼，竣工并装修完成后将该办公大楼交付H企业。

分析：

情形一：在出售建筑物前将其腾空属于出售此类资产的惯例，且腾空只占用常规所需时间，在交付前即可在短期间内完成；因此，即使G企业的办公大楼当前尚未腾空，并不影响其满足在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二：在新办公大楼竣工并装修完成前，G企业将继续使用现有办公大楼，表明在新楼建成之前G不打算将现有办公大楼交付给买方，使得现有办公大楼在当前状况下不能立即出售，虽然G企业已取得确定的购买承诺，办公大楼仍然不符合持有待售类别的划分条件。

2

示例2

F企业计划将一套生产线出售，但尚有一批积压的未完成客户订单。

情形一：F企业决定在出售生产线的同时，将尚未完成的客户订单一并移交给买方。

情形二：F企业决定在完成所积压的客户订单后再将生产线转让给买方。

分析：

情形一：F企业打算将生产线以及尚未完成的客户订单一并移交给买方，因此尚未完成的客户订单并不影响生产线的转让时间，可以认为该生产线符合了在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二：F企业打算仅出售生产线本身，只有在生产线完成积压订单后才可转让给买方。因此在完成所有积压的客户订单前，该生产线在当前状态下不能立即出售，不符合划分为持有待售类别的条件。

需要提醒的是：资产在当前状况下可立即出售，是指在类似交易的惯例中资产达到了可交付给购买方的条件，或者只需要花费很少时间即可达到交付条件。同时，企业在出售前做好相关准备，比如必不可少的尽职调查、积极寻找买家等行动，则表明了企业在当前状况下出售资产的意图。

(2) 出售极可能发生

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。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

具体来说，“出售极可能发生”应当包含以下几层含义：

一是企业出售非流动资产或处置组的决议一般需要由企业相应级别的管理层作出，如果有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售，应当已经获得批准。

二是企业已经获得确定的购买承诺，确定的购买承诺是企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

三是预计自划分为持有待售类别起一年内，出售交易能够完成。

CAS 42所说的确定的购买承诺，与CAS 42发布之前《企业会计准则第30号——财务报表列报》第四十二条（以下简称“CAS 30”）关于持有待售分类条件中的“签订不可撤销协议”，实质上并无重大区别。因此，CAS 42中关于持有待售分类的条件，在企业会计准则体系下，并不是一个新的变化。

2. 延长一年期限的例外条款

如前所述，CAS 30中关于持有待售的分类条件也同样规定必须在一年内完成。但实务中发现，有些情况下，可能由于发生一些企业无法控制的原因导致出售未能在一年内完成。因此，CAS 42增加了一项豁免规定。但如果涉及的是向关联方出售，则不适用该豁免规定。CAS 42规定，如果涉及的出售不是关联方交易，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，允许放松一年期限条件，企业可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

企业无法控制的原因包括：

(1) 意外设定条件

在初始对非流动资产或处置组进行分类时，能够满足划分为持有待售类别的所有条件，但此后买方或其他方提出一些意料之外的条件，且企业已经采取措施加以应对，预计能够自设定这些条件起一年内满足条件并完成出售，那么即使出售无法在最初一年内完成，企业仍然可以维持原持有待售类别的分类。

示例3

3

E企业将整套钢铁生产厂房和设备出售给F企业，E和F不存在关联关系，双方已于2×17年9月16日签订了转让合同。因该厂区的污水排放系统存在缺陷，对周边环境造成污染。E企业不知晓土地污染情况，2×17年11月6日，F企业在对生产厂房和设备进行检查过程中发现污染，并要求E企业进行补救。E企业立即着手采取措施，预计至2×18年10月底环境污染问题能够得到成功整治。

分析：

在签订转让合同前，买卖双方并不知晓影响交易进度的环境污染问题，属于符合延长一年期限的例外事项，在2×17年11月6日发现延期事项后，E企业预计将在一年内消除延期因素，因此仍然可以将处置组划分为持有待售类别。

(2) 发生罕见情况

“罕见情况”主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况，例如：全球金融危机等。在初始分类时，非流动资产或处置组满足了持有待售类别的所有条件，但在最初一年内，出现罕见情况导致出售将被延迟至一年之后。如果企业针对这些新情况在最初一年内已经采取必要措施，而且该非流动资产或处置组重新满足了持有待售类别的划分条件，也就是在当前状况下可立即出售且出售极可能发生，那么即使原定的出售计划无法在最初一年内完成，企业仍然可以维持原持有待售类别的分类。



4

示例4

A企业拟将一栋写字楼转让，于2×07年12月6日与B企业签订了房产转让协议，预计将于10个月内完成转让，假定于签订协议当日符合划分为持有待售类别的条件。2×08年发生全球金融危机，市场状况迅速恶化，房地产价格大跌，B企业决定放弃购买，并按照协议约定缴纳了违约金。A企业决定在考虑市场状况变化的基础上降低写字楼售价，并积极开展市场营销，于2×08年12月1日与C企业重新签订了房产转让协议，预计将于9个月内完成转让，A和B不存在关联关系。

分析：

A企业与B企业之间的房产转让交易未能在一年内完成，原因是发生市场恶化、买方违约的罕见事件。在将写字楼划分为持有待售类别的最初一年内，A企业已经重新签署转让协议，并预计将在2×08年12月1日开始的一年内完成，使写字楼重新符合了持有待售类别的划分条件。因此，A企业仍然可以将该资产继续划分为持有待售类别。

(二) 某些特定持有待售类别的具体应用

1. 专为转售而取得的非流动资产或处置组

对于专为转售而新取得的非流动资产或处置组，如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为三个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件（即可立即出售、出售决议获得批准、取得确定的购买承诺等三项条件），应当在取得日将其划分为持有待售类别。

2. 持有待售的长期股权投资

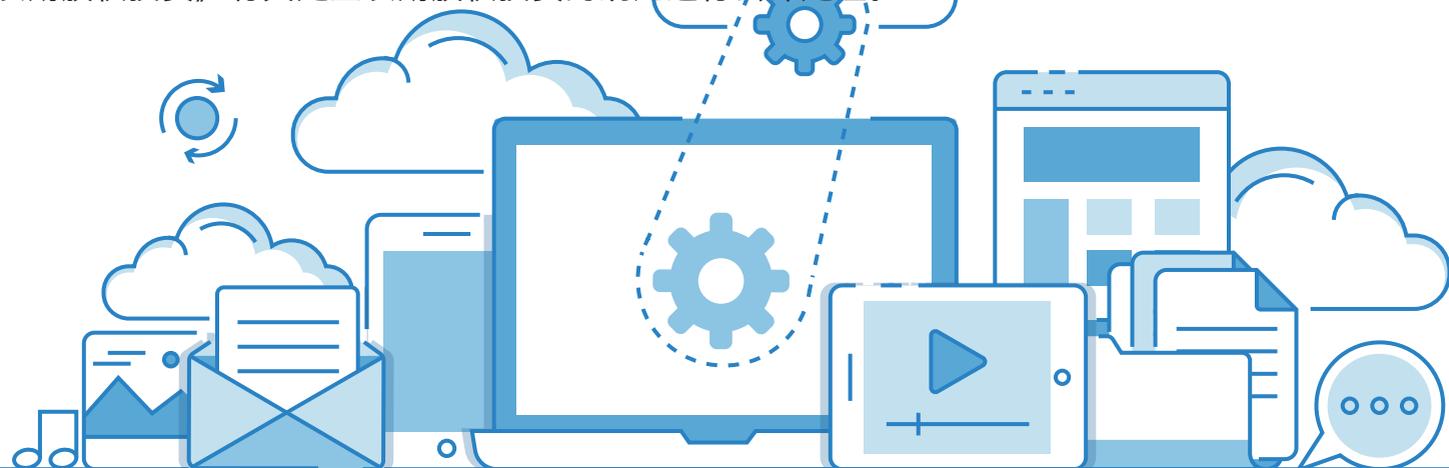
持有待售的长期股权投资，在具体运用时较为复杂，需要区分不同情形，分别进行处理。

情形一：企业出售对子公司的部分投资但并不丧失对其的控制权，企业不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。

情形二：企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，如果满足持有待售类别划分条件，无论是否保留对原子公司的非控制性权益，在母公司个别财务报表中应对子公司投资整体（包括拟出售的部分和不拟出售的部分）划分为持有待售类别；在合并财务报表中应将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。但是，无论是否划分为持有待售类别，企业始终应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定确定合并范围、编制合并财务报表。在后续编制合并报表时，应站在合并层面，将子公司所有资产和负债作为处置组按照本文“三、持有待售类别的计量/（二）后续计量/2.持有待售的处置组的后续计量”所述的方法进行计量，并列报在恰当的会计科目中。

企业在出售对子公司的投资后保留的剩余权益性投资，应当区分其对被投资单位具有的影响程度进行处理：（1）如果能施加共同控制或重大影响，在编制母公司个别财务报表时，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》有关成本法转权益法的规定进行会计处理，在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理；（2）如果不具有控制、共同控制或重大影响，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称“CAS 22”）进行会计处理，在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。不过，上述处理是要在企业出售子公司投资后进行的，在出售前按照前述规定要将子公司投资先整体分类为持有待售资产。

情形三：企业出售对联营企业或合营企业的全部或部分权益性投资，满足持有待售资产划分条件的，应当停止权益法核算，适用CAS 42的规定处理；对剩余权益性投资，在划分为持有待售的那部分权益性投资处置前，应当继续采用权益法进行会计处理。在处置发生后，企业应根据CAS 22对剩余权益进行会计处理，除非剩余权益继续是联营企业或合营企业投资，在这种情况下应采用权益法。原权益法核算的相关其他综合收益等应当在持有待售资产终止确认时，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》有关处置长期股权投资的规定进行会计处理。



5

示例5

甲公司持有乙公司 30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2X17年11月，甲公司签订协议拟出售该项投资中的 50%给非关联方，不再对乙公司施加重大影响，协议价格为1800万元（注：假定满足持有待售划分条件）；从签订协议日至2X17年12月31日，乙公司实现净利润100万元，所有者权益未发生其他变动。

签订出售协议时，该项长期股权投资的账面价值为3 200 万元，其中投资成本2 600万元，损益调整为300 万元，其他综合收益为200万元（性质为被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。

2×18年1月1日，取得价款1 800万元，相关手续于当日完成，剩余股权的公允价值为1 800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

分析：

甲公司应当将拟出售的15%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，而按照CAS 42的规定进行后续计量，剩余15%的股权在所述15%的股权处置前，应当继续采用权益法进行会计处理，在所述15%的股权处置后，应当按照CAS 22有关规定进行会计处理。

甲公司有关会计处理如下：

1. 2X17年11月，拟出售的15%符合持有待售类别：

借：持有待售资产——长期股权投资	16 000 000
贷：长期股权投资	16 000 000

2. 2X17年12月31日，剩余15%股权应当继续采用权益法进行会计处理：

借：长期股权投资	150 000
贷：投资收益	150 000

3. 2X18年1月1日：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	18 000 000
贷：持有待售资产——长期股权投资	16 000 000
投资收益	2 000 000

（2）由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益，并将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：其他综合收益	2 000 000
贷：投资收益	2 000 000
借：资本公积——其他资本公积	1 000 000
贷：投资收益	1 000 000

（3）甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为可供出售金融资产，当天公允价值为1 800 万元，账面价值为1 615 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产	18 000 000
贷：长期股权投资	16 150 000

3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

需要提醒的是，企业不应当将拟结束使用的非流动资产或处置组划分为持有待售类别，原因是企业对该非流动资产或处置组的使用实质上几乎贯穿了其整个经济使用寿命期，其账面价值主要通过持续使用收回而非通过出售。例如，因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备报废，并收回少量残值。但是，如果拟结束使用的处置组满足终止经营中有关单独区分的组成部分的条件，应当在停止使用后作为终止经营列报。有关终止经营的相关处理，将在本文“四、列报/（二）终止经营的定义及其列报”中讨论。

此外，企业不应当将暂时停止使用的非流动资产视同拟结束使用进行会计处理。

三、持有待售类别的计量

(一) 初始计量

在将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量各项资产和负债的账面价值。值得注意的是，对于拟出售的非流动资产或处置组，企业应当在划分为持有待售类别前按照CAS 8的相关规定考虑进行减值测试。

在初始计量持有待售的非流动资产或处置组时，如果其账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，不需要对账面价值进行调整；如果账面价值高于其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减值准备，但不应当重复确认不适用CAS 42计量规定的资产和负债按照其他相关准则规定已经确认的损失。

非流动资产或处置组的公允价值应当按照《企业会计准则第39号——公允价值计量》的有关规定确定。具体来说，如果已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。如果企业尚未获得确定的购买承诺，例如对于近期刚刚取得的专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值作出估计，应优先使用市场报价等可观察输入值。

出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用，是直接由出售引起，并且是企业进行出售所必需的，如果企业不出售资产或处置组，该费用将不会产生；包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税和印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

有些情况下，公允价值减去出售费用后的净额可能为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。是否需要通过确认相关预计负债继续确认减值损失，应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。

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，以两者孰低计量。按照上述原则，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量；同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

(二) 后续计量

1. 持有待售的非流动资产的后续计量

企业应当在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产，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减值准备。

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，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失，是按照CAS 8确认的，因此不得转回。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

2. 持有待售的处置组的后续计量

企业应当在资产负债表日重新计量持有待售的处置组，首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用CAS 42计量规定的资产和负债的账面价值，即本文第一部分适用范围中所指的不适用CAS 42计量规定的非流动资产，以及流动资产和所有负债的计量适用其相关会计准则。例如，处置组中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当继续根据CAS 22的规定按照公允价值进行后续计量，并将其公允价值变动计入当期损益。

在进行上述计量后，企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额，如果账面价值高于其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减值准备，但不应当重复确认不适用CAS 42计量规定的资产和负债按照相关准则规定已经确认的损失。

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CAS 42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。确认的资产减值损失金额应当以适用CAS 42计量规定的各项资产的账面价值为限，不应分摊至处置组中不适用CAS 42计量规定的其他资产。

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CAS 42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，且不应重复确认不适用CAS 42计量规定的资产和负债按照相关准则规定已经确认的利得。已抵减的商誉账面价值，以及适用CAS 42计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。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CAS 42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。

6

示例6

2×17年5月15日，A企业与B企业签订包括相关资产和负债的转让协议，初定价格为1 900 000元。该处置组中包含的资产和负债调整前账面情况如下：固定资产1 100 000元、累计折旧75 000元，无形资产950 000元、累计摊销19 000元，一项分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资380 000元（其购入成本即为380 000元，公允价值尚未发生变化），负债为500 000元。假设该处置组满足划分为持有待售类别的条件，但不符合终止经营的定义。截至2×17年5月15日，固定资产还应当计提折旧5 000元，无形资产还应当计提摊销1 000元，固定资产和无形资产均用于管理用途；其他债权投资公允价值降至360 000元，其他资产、负债价值没有发生变化。2×17年5月15日，该处置组的公允价值为1 900 000元，A企业预计为转让该处置组还需支付律师和注册会计师专业咨询费共计70 000元。假设A企业不存在其他持有待售的非流动资产或处置组，不考虑税收影响。

2×17年6月30日，该处置组的公允价值为1 910 000元。当日A企业作为其他债权投资核算的债券投资市场报价上升至370 000元，其他资产、负债价值没有变化。

2×17年7月15日，该处置组完成转让，收到对应转让款1 920 000元，并支付出售费用。当日，A企业作为其他债权投资核算的债券投资市场报价上升至380 000元，其他资产、负债价值没有变化。

分析：

1. 2×17年5月15日：

(1) A企业首次将该处置组划分为持有待售类别前，应当按照适用的会计准则计量各项资产和负债的账面价值。

借：管理费用 6 000

贷：累计折旧 5 000

累计摊销 1 000

借：其他综合收益 20 000

贷：其他债权投资 20 000

(2) A企业将该处置组划分为持有待售类别。

借：持有待售资产——其他债权投资 360 000

——固定资产 1 020 000

——无形资产 930 000

累计折旧 80 000

累计摊销 20 000

贷：其他债权投资 360 000

固定资产 1 100 000

无形资产 950 000

借：应付账款 500 000

贷：持有待售负债——应付账款 500 000

由于该处置组的账面价值1 810 000元低于公允价值减去出售费用后的净额1 830 000元（1 900 000-70 000），A企业应当以1 810 000元计量处置组。

2. 2×17年6月30日，持有待售的非流动资产不再计提折旧或摊销，其他债权投资则按照适用的会计准则计量：

借：持有待售资产——其他债权投资 10 000

贷：其他综合收益 10 000

该处置组的账面价值为1 820 000元（包含其他债权投资已经确认的利得10 000元），公允价值减去出售费用后的净额为1 840 000元（1 910 000-70 000），高于账面价值。

3. 2×17年7月15日，处置组完成转让：

借：资产处置损益 70 000

贷：银行存款 70 000

借：银行存款 1 920 000

持有待售负债——应付账款 500 000

贷：持有待售资产——其他债权投资 370 000

——固定资产 1 020 000

——无形资产 930 000

资产处置损益 100 000

借：资产处置损益 10 000

贷：其他综合收益 10 000

(三) 不再继续划分为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额。

（2）可收回金额。由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。

(四) 终止确认

在终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

按照《企业会计准则第19号——外币折算》的规定，企业在处置持有待售的境外经营时，应当将与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自其他综合收益转入处置当期损益，部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

四、列报

(一) 持有待售类别的列报

1. 资产负债表列示

持有待售处置组中的持有待售资产和持有待售负债不应当相互抵销。“持有待售资产”和“持有待售负债”应当分别作为流动资产和流动负债列示。具体来说，企业应当在资产负债表资产项下“一年内到期的非流动资产”项目之上增设“持有待售资产”项目，在资产负债表负债项下“一年内到期的非流动负债”项目之上增设“持有待售负债”项目，分别列报“持有待售的非流动资产、持有待售的处置组中的资产”和“持有待售的处置组中的负债”。

对于当期首次满足持有待售类别划分条件的资产和负债，不应当调整可比会计期间资产负债表。即前期比较财务报表中不满足持有待售分类条件的相关资产负债，不能因为本期划分为持有待售而重新列报。

2. 利润表列示

在利润表中“营业利润”项目之上单设“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失。

不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的相关损益，在利润表中“净利润”项下的“持续经营损益”列报，其中包括：（1）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，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。（2）后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。（3）持有待售的非流动资产或处置组的处置损益。

3. 持有待售类别的附注披露

企业应当在附注中披露有关持有待售的非流动资产或处置组的下列信息：（1）出售费用和主要类别，以及每个类别的账面价值和公允价值；（2）出售原因、方式和时间安排；（3）列报持有待售的非流动资产或处置组的分部；（4）确认的减值损失及其转回金额；（5）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，例如，与境外经营相关的外币财务报表折算差额等。

(二) 终止经营的定义及其列报

1. 终止经营的定义

与CAS 30第四十二条的规定一致，CAS 42中规定的终止经营是指已经处置或划分为持有待售类别，并且满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分：（1）代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；（2）是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；（3）是专为转售而取得的子公司。

根据终止经营的定义可知，不是所有划分为持有待售类别的处置组都符合终止经营的定义，因为有些处置组可能不是“能够单独区分的组成部分”或不符合终止经营定义中的规模条件；也不是所有终止经营都划分为持有待售类别，因为有些终止经营在资产负债表日前已经处置。

终止经营的定义包含以下三方面含义：

1) 应当是经营和现金流量能够与其他部分清楚单独区分的组成部分，可能是一个资产组，或一组资产组组合，例如：一个子公司、一个事业部或事业群。

2) 应当代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，或者是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分，特点是具有一定的规模。值得注意的是，对于专为转售而取得的子公司，对其规模不做要求，只要满足单独区分和时点要求，即构成终止经营。有些专为转售而取得的重要的合营企业或联营企业，也可能因为符合规模等条件而构成终止经营。

示例7

7

某快餐A企业在全国拥有500家门店，A决定将其位于Z市的8家门店中的一家门店出售，并签订了转让协议，假设该门店符合持有待售的划分条件。

分析：

尽管该门店属于持有待售的处置组，但不符合终止经营的定义。由于其只是众多门店中的一家，不构成一项独立的主要业务，因此并不构成企业的终止经营。如果A企业将Z市的8家门店全部出售，则A企业已经将其在Z市的所有门店均出售，如果Z市是A企业的一个单独的主要经营地区，则该8家门店构成A企业的终止经营。

3) 应当满足一定的时点要求，即应当属于以下两种情况之一：

(1) 该组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售和结束使用（如关停或报废等）。

8

示例8

C企业集团拥有一家经营药品批发业务的子公司H公司，药品批发构成C的一项独立的主要业务。由于经营不善，C决定停止H的所有业务。截至2×17年10月13日，已处置了该子公司所有存货并辞退了所有员工，但仍有一些债权等待收回，部分营业网点门店的租约尚未到期，仍需支付租金费用。判断H是否构成C的终止经营。

分析：

由于H子公司原药品批发业务已经停止，收回债权、处置租约等尚未结算的未来交易并不构成药品批发业务的延续，并不继续创造日常经营活动收入，因此该子公司的经营已经终止，应当认为2×17年10月13日后该子公司符合终止经营的定义。

示例9

9

D企业集团正在关闭其主要从事放贷业务的L子公司，自2×17年2月1日起，L公司不再贷出新的款项，但仍会继续收回未结贷款的本金和利息，直到原设定的贷款期结束。判断L是否构成D的终止经营。

分析：

由于L子公司仍会继续收回未结贷款的本金和利息，表明其仍在从事与放贷业务相关的日常经营收入创造活动，因此，直至最后一期本金和利息被收回之前，该子公司都不能被认为已被处置，也不符合终止经营的定义。虽然“示例8”中也存在H子公司收回债权的活动，但该活动仅仅是收回现金的过程，并不继续创造日常经营活动收入，不构成H子公司重大的收入创造活动，因此不影响将H子公司作为终止经营处理。

(2) 该组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

2. 终止经营的列示

在资产负债表中，如果终止经营同时又属于持有待售的处置组，应当按照持有待售类别的列报要求处理，“持有待售资产”和“持有待售负债”应当分别作为流动资产和流动负债列示，不调整可比会计期间资产负债表；如果终止经营没有划分为持有待售类别，而是已经被处置，无论当期或是可比会计期间的资产负债表中都不应当列报与之相关的持有待售资产或负债。

在利润表中，终止经营的相关损益应当在利润表“净利润”项下的“终止经营净利润”项目，以税后净额作为终止经营损益列报，相关损益包括：（1）终止经营的经营损益，如销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等。（2）企业初始计量或在资产负债表日重新计量符合终止经营定义的持有待售的处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。

（3）后续资产负债表日符合终止经营定义的持有待售处置组的公允价值减去出售费用后的净额增加，因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。（4）终止经营的处置损益。（5）终止经营处置损益的调整金额，可能引起调整的情形包括：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；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；履行与处置相关的职工薪酬支付义务等。

利润表中的终止经营损益应当涵盖整个报告期间，而不仅涵盖认定为终止经营后的报告期间，并且，对于当期列报的终止经营，应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。这意味着对于可比会计期间的利润表，作为终止经营列报的不仅包括在可比会计期间即符合终止经营定义的处置组，还包括在当期首次符合终止经营定义的处置组。由于后者的存在，处置组在可比会计期间销售商品、提供服务的收入和相关成本、费用，以及相关资产按照CAS8的规定确认的资产减值损失等也应当作为终止经营损益列报。

另外值得特别注意的是，如果终止经营同时又属于持有待售的处置组，则在资产负债表中，应当按照持有待售类别的列报要求处理，不调整可比会计期间资产负债表，但在利润表中，无论终止经营是否属于持有待售处置组，均应当调整可比会计期间的终止经营损益。

10

示例10

A集团在2X17年作出关停子公司B的决策，并于9月正式停止了B公司的经营业务，满足终止经营的定义，但不属于持有待售类别。B公司在2X17年和2X16年的净利润（已包括上述相关损益）分别为-50万元和100万元。

分析：

根据终止经营的披露要求，由于关停B公司不属于持有待售类别，A集团的当期或是可比会计期间资产负债表都不需要列报与之相关的持有待售资产或负债；应在2X17年利润表的“净利润”项下增设“持续经营净利润”和“终止经营净利润”项目，将B公司2X17年和2X16年的净利润-50万元和100万元填列在“终止经营净利润”项目。

即从财务报表可比性出发，对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营列示。

3. 终止经营的披露

应当在附注中披露有关终止经营的下列信息：（1）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润，即利润表中“终止经营净利润”项目信息的进一步分解；（2）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；（3）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；（4）终止经营的经营、投资和筹资活动现金流量净额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益；（6）终止经营处置损益调整的性质和金额。

对于当期首次列报的终止经营，企业应当在附注中披露可比会计期间与该终止经营有关的上述（1）（2）（4）（5）项信息。

(三) 特殊事项的列报

1. 专为转售而取得的持有待售子公司的列报

如果企业专为转售而取得的子公司符合持有待售类别的划分条件，应当按照持有待售的处置组和终止经营的相关规定进行列报，相对于不符合持有待售类别划分条件的子公司，其资产负债表列示和附注披露都得到适当简化。但是，除非企业是投资性主体并将该子公司按照公允价值计量且其变动计入当期损益，否则仍然应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，将该子公司纳入合并范围。

在合并资产负债表中，企业专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债应当分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示。

在合并利润表中，符合终止经营定义的专为转售而取得的持有待售子公司的净利润与其他终止经营净利润应当合并列示在“终止经营净利润”项目中。

在附注中，应当披露下列信息：（1）企业专为转售而取得的持有待售子公司的出售原因、方式和时间安排；

（2）列报该子公司的分部；（3）该子公司确认的减值损失及其转回金额；（4）与该子公司有关的其他综合收益累计金额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

2. 不再继续划分为持有待售类别的列报

对于非流动资产或处置组，如果其不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除，在资产负债表中，企业应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、无形资产等列报，并调整其账面价值。在当期利润表中，企业应当将账面价值调整金额作为持续经营损益列报。在附注中，企业应当披露下列信息：（1）企业改变非流动资产或处置组出售计划的原因；（2）可比会计期间财务报表中受影响的项目名称和影响金额。

对于企业的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资不再符合持有待售类别划分条件的，应当自划分为持有待售类别日起采用权益法进行追溯调整。持有待售的对子公司、共同经营的权益性投资不再符合持有待售类别划分条件的，同样应当自划分为持有待售类别日起追溯调整。上述情况下，划分为持有待售类别期间的财务报表应当作相应调整。

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。





2018年 第8期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

BDO China
www.bdo.com.cn

立信会计师事务所(特殊普通合伙)
BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP