

《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？