

《CAS 42——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》—— 致同研究之企业会计准则系列（十七）

2017年4月28日，财政部正式发布了《关于印发〈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〉的通知》（财会〔2017〕13号）（CAS 42）。自2017年5月28日起施行，对于施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，采用未来适用法处理。

此前的企业会计准则中，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，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统一细化规定或指引。

随着企业经济业务的不断发展和创新，特别是化解过剩产能、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。

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》（IFRS 5），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IFRS 5进行了修订。

2016年8月，财政部发布了《关于征求〈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）〉意见的函》（财办会〔2016〕32号）。与征求意见稿相比，正式稿主要对措辞、结构等进行了梳理调整，并对于以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额的非流动资产或处置组、不再满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组及终止确认持有待售的非流动资产或处置组的计量进行了明确规定。

IFRS 5包括将非流动资产或处置组划分为持有待分配给所有者的相关规定，而CAS42对此未进行明确规定。

对于持有待售的非流动资产和处置组的分类、计量和列报，以及持有待售和终止经营的列报的相关概要如下：

一、关于持有待售类别的划分条件

CAS 42 明确了持有待售类别的定义，主要包括通过**出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用**一项非流动资产或处置组收回其账面价值。不包括**拟结束使用而非出售**的非流动资产或处置组，例如报废、弃置、自行清算或关闭（但是，这些情形可能会作为终止经营进行披露）。

CAS 42 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，在 CAS 42 和 IFRS 5 下应当分别满足的条件如下：

CAS 42	IFRS 5
<p>应当同时满足两个条件：</p> <p>（一）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；</p>	<p>应当同时满足两个条件：</p> <p>（一）资产（或处置组）必须在其当前状况下仅根据出售此类资产（或处置组）的通常和惯用条款即可立即出售；</p>
<p>（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。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，应当已经取得批准。</p>	<p>（二）出售必须极可能（highly probable）发生。</p> <p>出售极可能发生是指：</p> <p>（1）必须有适当级别的管理层承诺出售资产（或处置组）的计划；</p> <p>（2）为寻找买家和完成该项出售计划的积极活动业已展开；</p> <p>（3）该资产（或处置组）必须被以和其当前公允价值相比合理的价格积极地寻求市场出售；以及</p> <p>（4）除超出主体的控制范围的事项或情况可能使完成出售的期间超过一年，但有充分的证据表明主体仍坚持承诺出售资产（或处置组）的计划外，自划归为持有待售之日起一年内，</p>

	<p>该项出售预计应能够符合作为一项完整的出售确认的条件，并且完成该项出售计划所需的行动表明，不可能对该项出售计划做出重大修改或予以撤销。</p>
--	---

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。

另外，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。即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的，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。

二、关于持有待售类别的计量

CAS 42 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。

CAS 42 有关非流动资产的计量规定，不适用于以下项目：金融资产/保险合同产生的权利、公允价值计量的投资性房地产、递延所得税资产、职工薪酬形成的资产（例如，计划资产）。

（一）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

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。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

（二）持有待售类别的初始计量和后续计量

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，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，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。

CAS 42 使用了“公允价值减去出售费用（costs to sell）后的净额”的表述，有别于《企业会计准则第 8 号—资产减值》中确定可收回金额的“公允价值减去处置费用（costs of disposal）后的净额”的表述。

对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，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。

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，CAS 42 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。

CAS 42	IFRS 5
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的，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。	主体对于资产的公允价值减去出售费用后的余额的后续增加，应确认利得，但不得超过按照本国际财务报告准则或以前按照《国际会计准则第 36 号——资产减值》确认的累计减值损失。

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别的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。

企业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。

（三）持有待售类别计量示例

（1）初始计量

主体 A 计划处置其子公司 B。管理层认为在 20X6 年 9 月 30 日的报告日满足划分为持有待售的标准，相应资产账面价值如下：

子公司 B 资产	资产的账面价值 20X6 年 9 月 30 日
商誉	1 500
无形资产	800
固定资产	1 000
存货	1 300
应收账款	1 700
合计	6 300

在对子公司 B 按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》（CAS 8）执行减值测试时（该子公司整体被认为是一个现金产出单元），管理层估计可收回金额如下：

使用价值	6 000
公允价值减处置费用	3 600

20X6年9月30日，主体A按照账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低对处置组进行初始计量：

子公司 B 资产	依据 CAS 8 调 减账面价值前	依据 CAS 8 的减值	依据 CAS 8 调 减账面价值后	依据 CAS 42 调减	依据 CAS 42 调 减账面价值后
商誉	1 500	(300) ^{注 1}	1 200	(1 200) ^{注 2}	0
无形资产	800		800	(533) ^{注 4}	267
固定资产	1 000		1 000	(667) ^{注 5}	333
存货	1 300		1 300		1 300
应收账款	1 700		1 700		1 700
合计	6 300		6 000 ^{注 3}	(2 400)	3 600 ^{注 6}

注 1、注 2：减值损失应当首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

注 3：可收回金额，指资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其使用价值两者之间较高者。

注 4： $533=800 \div (800+1000) \times 1200$

注 5： $667=1000 \div (800+1000) \times 1200$

注 6：持有待售的非流动资产按照账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低进行计量。

(2) 后续计量

20X6年12月31日,主体A依据适用的准则(如应收账款——《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》;存货——《企业会计准则第1号——存货》)对处置组中的资产(除持有待售之外)进行重新计量,导致处置组中资产的账面价值调整后如下:

子公司B资产	资产的账面价值 20X6年12月31日
商誉	0
无形资产	267
固定资产	333
存货	1 050
应收账款	2 000
合计	3 650

整个处置组的公允价值减去出售费用后的净额为5 000。

20X6年12月31日,主体A对处置组进行后续计量时,当公允价值减去出售费用后的净额高于当前账面价值时,需恢复处置组中非流动资产的账面价值。

后续升值1 350(=5 000-3 650),但账面价值的转回仅限于准则允许的减值转回【商誉减值不得转回;划分为持有待售类别后确认的减值损失金额内转回,划分为持有待售类别前确认的减值损失不得转回】。

子公司 B 资产	资产的账面价值 20X6 年 12 月 31 日	累计已确认的 减值损失	CAS 42 允许转回的 金额	依据 CAS 42 转回 调整后的余额
商誉	0	(1 500)	0	0
无形资产	267	(533)	533	800
固定资产	333	(667)	667	1 000
存货	1 050	N/A	N/A	1 050
应收账款	2 000	N/A	N/A	2 000
合计	3 650	(2 700)	1 200	4 850

(3) 不再满足持有待售类别的划分条件

20X7 年 3 月 31 日，主体 A 改变计划，决定不再出售子公司 B。在处置组停止划分为持有待售之日，子公司 B 资产的账面价值（按照假定处置组从未被划分为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额）如下：

子公司 B 资产	假定处置组从未被划分为持有待售， 其在 20X7 年 3 月 31 日的账面价值
商誉	1 200
无形资产	700
固定资产	850
存货	1 100
应收账款	1 500
合计	5 350

在计划改变日，每项资产的可收回金额均高于其账面价值。

改变计划日，主体 A 对原处置组须按照下列两项金额中较低者计量相关资产：

①该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值，按照其假定在没有被划归为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额；

②决定不再出售之日的可收回金额。

子公司 B 资产	假定处置组从未被划分为持有待售,其在 20X7 年 3 月 31 日的账面价值	在未对出售计划变更进行调整前,依据 CAS 42 确认的 20X7 年 3 月 31 日的账面价值	依据 CAS 42 确认的净减值损失	出售计划变更后,经调整的 20X7 年 3 月 31 日的账面价值
商誉	1 200	0	(1 200)	0
无形资产	700	800	0	700
固定资产	850	1 000	0	850
存货	1 100	N/A	0	1 100
应收账款	1 500	N/A	0	1 500
合计	5 350		(1 200)	4 150

三、关于持有待售的列报

(一) 准则要求

CAS 42 要求,在资产负债表中单独列示:

- 持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产;
- 持有待售的处置组中的负债。

企业应当在附注中披露下列信息:

(1) 持有待售的非流动资产或处置组的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) 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;

(3) 列报持有待售的非流动资产或处置组的分部;

(4) 持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产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。

对于当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，不应当调整可比会计期间资产负债表。

(二) 年报披露示例

福耀玻璃 2016 年年报

项目	附注	期末余额	期初余额
流动资产：			
货币资金	七(1)	7,211,178,987	5,918,845,168
结算备付金			
拆出资金			
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	七(2)	1,951,267	
衍生金融资产			
应收票据	七(4)	871,597,857	569,748,367
应收账款	七(5)	3,636,343,106	2,762,405,078
预付款项	七(6)	150,956,724	178,812,459
应收保费			
应收分保账款			
应收分保合同准备金			
应收利息			
应收股利			
其他应收款	七(9)	118,430,342	86,561,210
买入返售金融资产			
存货	七(10)	2,785,865,099	2,494,920,809
划分为持有待售的资产	七(11)		320,467,619
一年内到期的非流动资产	七(12)	16,936,288	14,065,004
其他流动资产	七(13)	174,699,089	186,051,895
流动资产合计		14,967,958,759	12,531,877,609

流动负债：			
短期借款	七 (31)	4,255,037,518	2,636,462,068
向中央银行借款			
吸收存款及同业存放			
拆入资金			
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	七 (32)		925,435
衍生金融负债			
应付票据	七 (34)	613,982,362	460,160,232
应付账款	七 (35)	1,300,220,344	909,111,745
预收款项	七 (36)	21,435,585	33,985,494
卖出回购金融资产款			
应付手续费及佣金			
应付职工薪酬	七 (37)	420,291,759	353,759,783
应交税费	七 (38)	558,062,870	335,339,211
应付利息	七 (39)	15,286,048	22,642,760
应付股利			
其他应付款	七 (41)	1,090,612,474	1,087,807,096
应付分保账款			
保险合同准备金			
代理买卖证券款			
代理承销证券款			
划分为持有待售的负债	七 (42)		9,551,912
一年内到期的非流动负债	七 (43)	808,000,000	1,234,589,400
其他流动负债	七 (44)	608,604,575	
流动负债合计		9,691,533,535	7,084,335,136

11、划分为持有待售的资产

√适用 □不适用

其他说明：

金垦玻璃工业双辽有限公司(原名：“福耀集团双辽有限公司”，以下简称“双辽有限”)原为本集团的全资子公司，其中本公司持有其 75%的股权，福耀香港持有其 25%的股权。根据本公司原与独立第三方双辽市金源玻璃制造有限公司(以下简称“金源玻璃”)签订的协议，金源玻璃将向本集团收购双辽有限 100%的股权，故本集团 2015 年 12 月 31 日资产负债表中将双辽有限的资产和负债列示为划分为持有待售的资产和负债。于 2016 年度，本集团与金源玻璃、独立第三方吉林省华生燃气集团有限公司(以下简称“华生燃气”)签订了新的股权转让协议。根据该协议，双辽有限将注册资本自原 50,028,000 美元减资至 30,028,000 美元，减资后金源玻璃以人民币 130,000,000 元的价格向本公司收购双辽有限 50%的股权，华生燃气以人民币 65,000,000 元的价格向本公司收购双辽有限 25%的股权。上述股权转让已于 2016 年完成且本公司已收到全部股权转让款，股权转让款高于合并财务报表层面本集团享有双辽有限净资产份额的差额以及剩余股权公允价值与原账面价值的差额计入投资收益。股权转成转让完成后，本集团仍持有双辽有限 25%的股权，对其有重大影响，按其公允价值人民币 65,000,000 元转入长期股权投资作为联营公司核算。

42、划分为持有待售的负债

√适用 □不适用

单位：元 币种：人民币

项目	期末余额	期初余额
应付账款	0	1,885,924
预收款项	0	453,126
应付职工薪酬	0	319,279
应交税费	0	3,905,951
其他应付款	0	2,987,632
合计	0	9,551,912

其中双辽有限处置收益如下：

项目	金额
处置价格	195,000,000
减：丧失控制权日合并财务报表层面享有的双辽有限净资产份额	-181,022,714
加：其他综合收益转入当期损益	179,355
加：划分为持有待售的资产和负债资产减值准备转回	21,646,751
加：剩余股权公允价值与原账面价值的差额	4,659,096
列示于投资收益的金额	40,462,488

四、关于终止经营的列报

（一）准则要求

CAS 42 要求，在利润表中分别列示：

- 持续经营损益；
- 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。

企业应当在附注中披露下列信息：

- （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；
- （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。

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损益列报。

(二) 年报披露示例

鑫茂科技 2016 年年报

1、终止经营

其他说明：

如附注十一、4、（5）述，本公司将其持有圣君公司70%的股权、贝特维奥公司100%股权及鑫茂科技园公司90%的股权转让给鑫茂集团，本公司停止工业厂房出租及出售业务。报告期来自于已终止经营业务的经营成果如下：

①贝特维奥公司终止经营业务的经营成果如下：

项目	本年发生额	上期发生额
一、营业收入		9,571,992.13
减：成本及费用		21,775,376.10
加：公允价值变动净收益及投资收益		
加：营业外收支净额		-105,010.95
二、来自于已终止经营业务的利润总额		-12,308,394.92
减：所得税费用		
三、终止经营净利润		-12,308,394.92
其中：归属于母公司所有者的终止经营净利润		-12,308,394.92
加：出售业务的净收益（税后）	4,295,118.47	
四、来自于已终止经营业务的净利润总计	4,295,118.47	-12,308,394.92
其中：归属于母公司所有者的来自于已终止经营业务的净利润总计	4,295,118.47	-12,308,394.92



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际)的成员所。GTIL(致同国际)与各成员所并非全球合伙关系。GTIL(致同国际)和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL(致同国际)不向客户提供服务。GTIL(致同国际)与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。