

《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》及有关问题的解 读——致同研究之企业会计准则系列（五十二）

2017年12月25日，财政部发布《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30号）。针对2017年施行的《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）和《企业会计准则第16号——政府补助》（财会〔2017〕15号）的相关规定，对一般企业财务报表格式进行了修订。随后于2018年1月12日，财政部会计司发布了《关于一般企业财务报表格式有关问题的解读》（以下简称“解读”），对此前发布的财会〔2017〕30号进行了进一步的说明。

执行企业会计准则的非金融企业应当按照企业会计准则和财会〔2017〕30号文件要求编制2017年度及以后期间的财务报表；金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照一般企业财务报表格式进行相应调整。财会〔2017〕30号及解读不适用于执行《企业会计制度》的企业。

修订内容概要

一、本次修订的主要内容概括如下：

修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
资产负债表			
新增“持有待售资产”行项目	反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。	该项目应根据在资产类科目新设置的“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。	N/A
新增“持有待售负债”行项目	反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。	该项目应根据在负债类科目新设置的“持有待售负债”科目的期末余额填列。	N/A
利润表			
新增“资产处置收益”行项目	反映企业出售划分为持有待售的非流动资产或处置组时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也包括在本项目内。	不包括出售金融工具、长期股权投资和投资性房地产的处置利得或损失。 该项目应根据在损益类科目新设置的“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。	调整可比期间的比较数据

修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
新增“其他收益”行项目	反映计入其他收益的政府补助(与企业日常活动相关的政府补助)等。	该项目应根据在损益类科目新设置的“其他收益”科目的发生额分析填列。	无需调整可比期间的比较数据
“营业外收入”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的收益,主要包括债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得以及非流动资产毁损报废利得等。	该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。	除“政府补助”明细项目之外,其他明细项目调整可比期间的比较数据。
“营业外支出”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的支出,主要包括债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。	该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。	调整可比期间的比较数据
新增“(一)持续经营净利润”和“(二)终止经营净利润”行项目	分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润;如为净亏损,以“-”号填列。	这两个项目应按照《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》的相关规定分别列报。	调整可比期间的比较数据

二、“资产处置收益”、“营业外收入”和“营业外支出”项目的列报

新增“资产处置收益”项目中列报的利得或损失原归集于“营业外收入”、“营业外支出”项目,新增“资产处置收益”项目后,计入“营业外收入”和“营业外支出”项目的范围缩小。

(一)“资产处置收益”项目的列报

1、对于不构成业务的资产包的处置收益,无论直接出售还是先划分为持有待售处置组再出售,均整体计入“资产处置收益”项目,与资产包相关的其他综合收益转入“资产处置收益”项目。

2、对于业务(包括子公司和分公司)处置的收益,无论直接出售还是先划分为持有待售处置组再出售,均整体计入“投资收益”项目,与业务相关的其他综合收益同时转入“投资收益”项目。

3、单项的投资性房地产的处置,无论是直接出售还是先划分为持有待售资产再出售,处置损益均计入“其他业务收入”或“其他业务成本”项目,不计入“资产处置损益”项目。

（二）“营业外收入”项目的列报

1、“营业外收入”项目中列报的盘盈利得不包括存货盘盈（计入管理费用）。根据《企业会计准则讲解 2010》第 82 页规定，企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。

2、“营业外收入”项目中列报的政府补助本期发生额仅列示与日常活动无关（如与自然灾害等不可抗力发生的停工、停产损失有关的政府补助）且采用总额法进行会计处理的政府补助，上期发生额列示企业取得的全部计入损益的政府补助（即，比较数据无需追溯调整）。根据国有企业财务决算的要求，需要在附注中同口径披露计入“营业外收入”和“其他收益”的政府补助。

（三）“营业外支出”项目的列报

1、“营业外支出”项目中列报的盘亏损失不包括存货盘亏（计入管理费用），但包括固定资产盘亏。

2、“营业外支出”项目中列报的非流动资产毁损报废损失，通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，财务报表中直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”行项目和“营业外支出”行项目进行列报。

（四）“营业外收入/支出——非流动资产毁损报废利得和损失”与“资产处置收益”中列报的非流动资产处置利得或损失的区别

非流动资产毁损报废利得和损失，强调资产“已丧失使用功能”。

【示例】企业将未到折旧年限的固定资产进行清理（采用出售方式），损失应如何列报？

分析：

已丧失使用功能并不完全等同于折旧期满。有些已提足折旧的固定资产仍然可以使用，此时以整体出售的方式进行清理，由于资产并未丧失使用功能，应计入“资产处置收益”项目。

未提足折旧的固定资产，由于技术进步等原因而丧失使用功能，企业以整体出售或者拆除、变卖零部件的方式进行清理，则应计入“营业外收入/支出”项目。

三、终止经营的列报

(一) 利润表中终止经营净利润的列报

1、利润表

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
……（略）		
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
其他收益		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
……（略）		

2、合并利润表中净利润部分的列报

企业可以参考以下格式对合并利润表中的净利润部分进行列报：

项 目	本期金额	上期金额
……（略）		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）按经营持续性分类：		
1. 持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
2. 终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）按所有权归属分类：		
1. 少数股东损益（净亏损以“-”号填列）		
2. 归属于母公司股东的净利润（净亏损以“-”号填列）		
……（略）		

（二）终止经营在 IPO 申报财务报表的利润表中的列报

如 IPO 申报财务报表的期间涵盖 2015 年、2016 年和 2017 年，企业在 2016 年处置一子公司，并且满足终止经营的定义。终止经营净利润在 IPO 申报财务报表的利润表中应如何列报？

《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》（以下简称 CAS 42）第 27 条规定，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，并按照本准则第二十五条（六）、（七）、（九）、（十）的规定披露可比会计期间的信息。

CAS 42 第 33 条规定，本准则自 2017 年 5 月 28 日起施行。对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

在 CAS 42 发布之前，按照《企业会计准则第 30 号-财务报表列报》第 41 条和第 42 条有关终止经营的定义和在附注中的披露要求，企业将出售子公司认定为终止经营，并在其 2016 年度财务报告的附注中披露了终止经营（出售子公司）的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润等信息。则在 IPO 申报财务报表中，2016 年度利润表应列报终止经营损益；同时，我们建议，参照 CAS 42 第 27 条的规定，2015 年度利润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。

（三）“一年内到期的非流动资产”项目的列报

1、解读规定，根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，资产应当分别流动资产和非流动资产在资产负债表中列示；资产满足该准则第十七条规定的，应当归类为流动资产。通常情况下，预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产应归类为流动资产，作为“一年内到期的非流动资产”列报。对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产、长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报；预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，也无需归类为流动资产，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

2、《企业会计准则第 30 号-财务报表列报（2014）》应用指南（以下简称 应用指南）规定，企业应当根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列资产负债表“期末余额”栏，具体包括如下情况：（3）根据总账科目和明细账科目的余额分析计算填列。

“长期待摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列。

3、若企业 2016 年度报告中，按照应用指南的原规定，将“长期待摊费用”重分类至“一年内到期的非流动资产”，在出具 2017 年度报告时，应按照解读的要求不再做重分类调整；同时，建议比较数据不做调整。



www.grantthornton.cn

© 2018 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。