

## 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 一、持有待售的非流动资产、处置组

#### (一) 持有待售类别分类原则

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。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、非流动资产和非流动负债。

#### (二) 持有待售的非流动资产、处置组和分类和核算

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	<p>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。为满足该条件，企业应当具有在当前状态下出售该非流动资产或处置组的意图和能力。</p> <p>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。</p> <p>具体来说，“出售极可能发生”应当包含以下几层含义：</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
-------------------------------	--

#### 案例：

企业 G 在 X 市区繁华地段拥有一栋办公大楼，企业的主要部门均在该大楼内办公。由于发展战略发生改变，企业 G 计划整体搬迁至 Y 市。企业 G 与企业 H 签订了办公大楼转让合同，附带约定条款。

情形一：企业 G 将在腾空办公大楼后将其交付给企业 H，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：企业 G 将在 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼，竣工后将 X 市大楼交付企业 H。

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，因此，即使企业 G 的办公大楼当前尚未腾空，也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 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼”的条件不属于类似交易中出售此类资产的惯例，使得办公大楼在当前状况下不能立即出售，在新大楼竣工前企业 G 虽然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。

#### **案例：**

由于企业 F 经营范围发生改变，企业计划将生产 D 产品的全套生产线出售，企业 F 尚有一批积压的未完成客户订单。

情形一：企业 F 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：企业 F 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，由于在出售日移交未完成客户订单不会影响对该生产线的转让时间，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，由于生产线在完成积压订单后方可出售，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。

#### **说明：延长一年期限的例外条款（本次准则新变化点）**

有些情况下，由于发生一些企业无法控制的原因，可能导致出售未能在一年内完成。如果涉及的出售是关联方交易，不允许放松一年期限条件。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。** 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即企业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，但此后买方或是其他方提出一些意料之外的条件，且企业已经采取措施应对这些条件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。

#### **案例：**

企业 E 计划将整套钢铁生产厂房和设备出售给企业 F，E 和 F 不存在关联关系，双方已于 2x17 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。

情形一：企业 E 不知晓土地污染情况，2 x 17 年 11 月 6 日，企业 F 在对生产厂房和设备进行检查过程中发现污染，并要求企业 E 进行补救。企业 E 立即着手采取措施，预计至 2 x 18 年 10 月底环境污染问题能够得到成功整治。

情形二：企业 E 知晓土地污染情况，在转让合同中附带条款，承诺将自 2x17 年 10

月 1 日起开展污染清除工作，清除工作预计将持续 8 个月。

情形三：企业 E 知晓土地污染情况，在协议中标明企业 E 不承担清除污染义务，并在确定转让价格时考虑了该污染因素，预计转让将于 9 个月内完成。

分析：

情形一，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 2x17 年 11 月 6 日发现延期事项后，企业 E 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。

情形二，虽然买卖双方已经签订协议，但在污染得到整治前，该处置组在当前状态下不可立即出售，不符合划分为持有待售类别的条件。

情形三，由于卖方不承担清除污染义务，转让价格已将污染因素考虑在内，该处置组于协议签署日即符合划分为持有待售类别的条件。

**(2) 发生罕见情况。**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。即非流动资产或处置组在初始分类时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。这里的“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。

**案例：**

企业 A 拟将一栋原自用的写字楼转让，于 2 x07 年 12 月 6 日与企业 B 签订了房产转让协议，预计将于 10 个月内完成转让，假定该写字楼于签订协议当日符合划分为持有待售类别的条。2x08 年发生全球金融危机，市场状况迅速恶化，房地产价格大跌，企业 B 认为原协议价格过高，决定放弃购买，并于 2x08 年 9 月 21 日按照协议约定缴纳了违约金。企业 A 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 2x08 年 12 月 1 日与企业 C 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：企业 A 与企业 B 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，企业 A 已经重新签署转让协议，并预计将在 2x08 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，企业 A 仍然可以将该资产继续划分为持有待售类别。

### (三) 持有待售的长期股权投资

持有待售的长期股权投资	个别报表	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，出售后企业可能保留对原子公司的部分权益性投资，也可能丧失所有权益。无论企业是否保留非控制的权益性投资，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，而不是仅将拟处置的投资划分为持有待
-------------	------	---

		售类别。	
	合并报表	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，而不是仅将拟处置的投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。但是，无论对子公司的投资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	

### 案例：

企业集团 G 拟出售持有的部分长期股权投资，假设拟出售的股权符合持有待售类别的划分条件。

情形一：企业集团 G 拥有子公司 100%的股权，拟出售全部股权。

情形二：企业集团 G 拥有子公司 100%的股权，拟出售 55%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。

情形三：企业集团 G 拥有子公司 100%的股权，拟出售 25%的股权，仍然拥有对子公司的控制权。

情形四：企业集团 G 拥有子公司 55%的股权，拟出售 6%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。

情形五：企业集团 G 拥有联营企业 35%的股权，拟出售 30%的股权，G 持有剩余的 5%股权，且对被投资方不具有重大影响。

情形六：企业集团 G 拥有合营企业 50%的股权，拟出售 35%的股权，G 持有剩余的 15%股权，且对被投资方不具有共同控制或重大影响。

### 分析：

情形一，企业集团 G 应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司全部股权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。

情形二，企业集团 G 应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司全部股权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。

情形三，由于集团 G 仍然拥有对子公司的控制权，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

情形四与情形二类似，企业集团 G 应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 55%的股权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。

情形五，企业集团 G 应当将拟出售的 30%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余 5%的股权在前述 30%的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述

30%的股权处置后，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。

情形六与情形五类似，企业集团 G 应当将拟出售的 35% 股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余 15% 的股权在前述 35% 的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述 35% 的股权处置后，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。

注：实务中股权被划分为持有待售的情形极为罕见，因为很难满足立即可出售的条件。

#### （四）拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

非流动资产或处置组可能因为各种原因而结束使用，且企业并不会将其出售，或仅取其残值，例如，因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备报废，因技术进步而将某子公司关停或转产。由于对该非流动资产或处置组的使用几乎贯穿其整个经济使用寿命期，其账面价值并非主要通过出售收回，企业不应当将其划分为持有待售类别。对于暂时停止使用的非流动资产，不应当认为其拟结束使用，也不应当将其划分为持有待售类别。

##### 案例：

某纺织企业 H 拥有一条生产某类布料的生产线，由于市场需求变化，该类布料的销量锐减，企业 H 决定暂停该生产线的生产，但仍然对其进行定期维护，待市场转好时重启生产。

分析：由于生产线属于暂停使用，企业 H 不应当将其划分为持有待售类别。

#### （五）划分为持有待售类别前的计量

计量	<p>企业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非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。</p> <p>例如，按照《企业会计准则第 4 号-固定资产》的规定，对固定资产计提折旧；按照《企业会计准则第 6 号-无形资产》的规定，对无形资产进行摊销。按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，如果资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置，表明资产可能发生了减值。</p>
	<p>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考虑进行减值测试。</p>

##### 案例：

企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2x16 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2 x 17 年 1 月 31 日，企业 A 与企业 B 签署不动产转让协议，拟在 6 个月内将该仓库转让，假定该不动产满足划分为持有待售类别的其他条件，且不动产价值未发生减值。

分析：2x17年1月31日，企业A应当将仓库资产划分为持有待售类别，并按照《企业会计准则第4号——固定资产》对该固定资产计提1月份折旧1万元。2x17年1月31日，该仓库在划分为持有待售类别前的账面价值为59万元，此后不再计提折旧。

#### (六) 划分为持有待售类别时的计量

计量	<p>对于持有待售的非流动资产或处置组，企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债。</p> <p>如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业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，企业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。</p> <p>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不得转回。</p>
	<p>持有待售的固定资产不计提折旧，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低计量。</p>

**注：**企业应当按照《企业会计准则第39号-公允价值计量》的有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。具体来说，企业应参考所获得的确定的购买承诺中的交易价格，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、合同中存在的重大融资成分、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做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

#### 案例：

20x3年12月31日，经A公司董事会批准，A公司与非关联公司J公司签订了一份不可撤销的资产转让协议，将一项账面价值为200万元的固定资产以210万元的价格转让给J公司。双方约定于20x4年5月31日前完成转让资产的交割。A公司预计上述转让将发生20万元处置费用。由于截至20x3年12月31日上述交易尚未实施，除计提折旧外，A公司于20x3年末对上述固定资产进行任何其他会计处理。

问题：判断A公司的会计处理是否正确？

答：A公司的会计处理不正确。尽管于20×3年末交易未实施，但A公司拟出售的资产在20×3年末已满足持有待售固定资产的条件。对于持有待售的固定资产，应在20×3年末按账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

处理意见：该项固定资产的预计净残值为其公允价值210万元减去处置费用20万元后的金额190万元，原账面价值200万元高于调整后预计净残值190万元的差额10万元，应在20×3年末作为资产减值损失计入当期损益。

### （七）不再继续符合划分条件的处理

持有待售的非流动资产或处置组不再继续满足持有待售类别划分条件的，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，否则应当将满足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。

### （八）持有待售类别的列报

“持有待售负债”应当分别作为流动资产和流动负债列示。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划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债，不应当调整可比会计期间资产负债表，即不对其符合持有待售类别划分条件前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或重新列报。企业还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相关信息。

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，并在附注中披露相关信息。

### （九）综合案例解析

天星公司与一家新能源汽车P公司（以下简称P公司）签订协议，采购新能源汽车100辆，同时由P公司回购天星公司的老款运营车75辆。两笔交易分别签订协议，其中收购协议签订日期为2017年12月，但实际新能源公交车已于2017年11月交付并投入使用，且回购车也已于11月份下线不再运营。由于涉及国有资产，2017年12月份由天星公司向当地国资部门请示处置该批车辆，但直到2018年1月才获得签字批复同意，所以该批回购老款车尚未进行移交。其中，2017年10月底某评估公司已出具了评估报告，天星公司根据该评估报告于2018年1月开具该回购老款车的销售发票，此时该批老款车仍未移交。项目组经了解，与P公司的合作为当地市政府重点招商引资项目，该项目实际由市政府主导，因此审批不存在疑问。同时，P公司回购的老款运营车目前仍具有一定的使用价值，可以继续按原定用途使用。

天星公司于11月将该批回购车辆划分为持有待售资产，同时不再计提该批车辆11-12月的折旧。由于开具发票的时间是2018年1月，因此天星公司于2018年1月将回购价格与该批车辆账面净额的差计入营业外收支科目核算。

分析：天星公司上述会计处理是否正确？

答案：天星公司的处理不正确。该批回购车辆不应划分为持有待售资产。

根据新42号准则中第六条规定的持有待售资产条件：“（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；（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，应当已经获得批准。”

获得市政府批准仍是已停止使用的旧车被分类为持有待售的必要前提，因此该批旧车在 2017 年末仍是作为固定资产，并相应计提 11-12 月折旧。处置收益需在实际处置完成（旧车交还 P 公司）后才能确认为资产处置损益，而并非在发票开具时点。同时处置收益应计入“资产处置收益”列报。

注：处置和毁损报废的主要区别是该资产能否继续按原定用途使用（包括修复后按原定用途使用）。如果已经不能再按原定用途使用，也没有修复的价值，则属于毁损报废。

## 二、终止经营

### （一）终止经营的定义

终止经营，是指企业满足下列条件之一的，能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别	(1)该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区； (2)该组成部分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计划的一部分； (3)该组成部分是专为转售而取得的子公司。
---	---

注：终止经营应当具有一定的规模。终止经营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。专为转售而取得的子公司也是企业的组成部分，但不要求具有一定规模。

并非所有处置组都符合终止经营的定义，企业需要运用职业判断确定终止经营。如果企业主要经营一项业务或主要在一个地理区域内开展经营，企业的一个主要产品或服务线也可能满足终止经营定义中的规模条件。有些专为转售而取得的重要的合营企业或联营企业，也可能因为符合有关组成部分的第（1）和（2）项条件而符合终止经营的定义。

#### 案例：

某快餐企业 A 在全国拥有 500 家零售门店，A 决定将其位于 Z 市的 8 家零售门店中的一家门店 C 出售，并于 2×17 年 8 月 13 日与企业 B 正式签订了转让协议，假设该门店 C 符合持有待售类别的划分条件。判断 C 是否构成 A 的终止经营。

分析：尽管门店 C 是一个处置组，也符合持有待售类别的划分条件，但由于它只是一个零售点，不能代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，也不构成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，因此该处置组并不构成企业的终止经营。

#### 案例：

天宇能源子公司 D 本期因项目完结，于 12 月 31 日清算注销。天宇能源本期报表中将 D 公司净利润金额列入终止经营净利润。D 公司主要从事房地产相关业务，项目组了解到，天宇能源在该行业内还有其他 3 家子公司。

分析：

天宇能源不应将 D 公司净利润金额列入终止经营净利润。因为天宇能源只是简单地关闭或处置一家子公司，但在该子公司所处的行业和地区内还有其他子公司的，则该待处置或待关闭的子公司不构成“终止经营”。

分析：构成“终止经营”的包括三种情形，但最主要也最常见的是“该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区”，即此类终止经营除了满足“持有待售”的条件以外，还有其他特殊要求。如果满足了“终止经营”的条件，则意味着本会计主体将彻底退出某行业或某地区的经营，通常意味着战略性的重大变化，并将在不少情况下伴随着依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定对“企业重组义务”相关预计负债的确认。如果只是简单地关闭或处置一家子公司，但在该子公司所处的行业和地区内还有其他子公司的，则该待处置或待关闭的子公司不构成“终止经营”。例如，从事连锁经营的行业，门店的新开或关闭是经常发生的事项，如果只是作为策略性调整而新开或关闭部分门店（调整某一区域内的门店布局），则此类待转让或关闭的门店不构成“终止经营”；但如果集中关闭或转让某一地区的所有门店，从此将退出该战略性区域的运营，则属于“终止经营”。

另一方面，根据 CAS 42 第二十八条规定：“拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的，应当自停止使用日起作为终止经营列报”，意味着在某些情况下，不满足持有待售条件的组成部分也可能作为终止经营列报。所以终止经营不能简单理解为持有待售的“子集”。

## （二）满足终止经营的条件

符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一	组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售、结束使用（如关停或报废等）
	组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

### 【案例】

企业集团 C 拥有一家经营药品批发业务的子公司 H，药品批发构成 C 的一项独立的主要业务，且 H 在全国多个城市设立了营业网点。由于经营不善，C 决定停止 H 所有业务。至 2x17 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：由于子公司 H 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

来交易并不构成上述业务的延续，因此该子公司的经营已经终止，应当认为 2x17 年 10 月 13 日后该子公司符合终止经营的定义。

**(三) 终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。相关损益具体包括：**

1. 终止经营的经营活动损益，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。

**案例：**

天星公司拥有一家 在宁波注册的全资子公司 B，出于业务整合和优化产业结构的考虑，2017 年 6 月 30 日天星公司将持有 B 公司的 100% 股权转让给非关联方宏华公司，转让价款为 1400 万元，B 公司 7 月后不再纳入合并报表范围。B 公司为天星公司于 2013 年通过非同一控制下企业合并取得，购买日天星公司的合并成本为 1100 万元，B 公司可辨认净资产的公允价值为 1000 万元。2017 年 6 月 30 日，B 公司自购买日持续计算的可辨认净资产公允价值为 1100 万元，其中 2017 年 1-6 月 B 公司净利润为 100 万元（已考虑自购买日持续计算可辨认净资产的公允价值本期因折旧、摊销的调整金额）。天星公司本期将 B 公司 1-6 月的净利润 100 万元列为终止经营净利润。天星公司在江南地区仅有 B 一个子公司，且 B 公司构成一个单独的报告分部。

**问题：**

- 1) 计算 2017 年天星公司合并报表处置 B 公司股权的投资收益金额？
- 2) B 公司本期在天星公司合并报表中是否属于终止经营？并说明理由。
- 3) 如 B 公司本期在天星公司合并报表中属于终止经营，请计算本期的终止经营净利润金额？

**答案：**

1、投资收益 =  $1400 - 1100 \times 100\% - 100 = 200$  万元

合并报表当期的处置投资收益 = [ (处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值) - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产  $\times$  原持股比例 ] - 商誉 + 其他综合收益、其他

所有者权益变动×原持股比例

2、B公司本期在天星公司报表中属于终止经营。

准则中规定终止经营一般是指企业退出一个主要经营行业或地区，天星公司在江南地区仅有B一个子公司，且B公司构成一个单独的报告分部，则意味着天星公司彻底退出某行业或某地区（江南地区）的经营，也通常意味着战略性的重大变化，因此处置宁波子公司构成终止经营。

分析：构成“终止经营”的包括三种情形，但最主要也最常见的是“该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区”，即此类终止经营除了满足“持有待售”的条件以外，还有其他特殊要求。如果满足了“终止经营”的条件，则意味着本会计主体将彻底退出某行业或某地区的经营，通常意味着战略性的重大变化，并将在不少情况下伴随着依据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定对“企业重组义务”相关预计负债的确认。如果只是简单地关闭或处置一家子公司，但在该子公司所处的行业和地区内还有其他子公司的，则该待处置或待关闭的子公司不构成“终止经营”。

3、本期的终止经营净利润金额为300万元

如果算作是终止经营，本期的终止经营净利润列示的是B公司本期的净利润+合并报表处置B公司股权的投资收益。

注：终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。

#### （四）终止经营的列报

<b>四、净利润（净亏损以“-”号填列）</b>
（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）

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。终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。相关损益具体包括：

- （1）终止经营的经营活动损益，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。

企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些增量费用，如果不进行该项处置就不会产生这些费用，企业应当将这些增量费用作为终止经营损益列报。

#### **案例：**

甲公司 2017 年 8 月 31 日符合持有待售条件，2017 年年度报告需要披露终止经营事项，终止经营收入是 9-12 月收入，还是 1-8 月收入？另外上年数数据也需要按照同口径披露（9-12 月或 1-8 月）？

分析：如满足终止经营条件，则整个报告期内（包括前期比较期间）的损益均作为终止经营损益