

注册会计师 会计 教材精讲班

第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【考情分析】

本章内容属于《企业会计准则 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》，近五年的分值为 2~10 分左右，考试题型涉及客观题和主观题。本章属于比较重要的章节。

【本章内容】

阐述 3 个知识点：

1. 持有待售类别的确认
2. 持有待售的非流动资产或处置组的计量
3. 终止经营

2022 年：无实质性变动

【知识点 1】持有待售类别分类的基本要求

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。处置组如符合终止经营条件的，则属于终止经营。

(一) 分类原则，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。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。为了符合类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，企业应当在出售前做好相关准备，出售包括具有商业实质的非货币性资产交换
2. 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
(二) 延长一年期限的例外条款	
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；②发生罕见情况	
(三) 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	

【例题 15-1·单选题】2×19 年，甲公司发生了如下交易或事项：(1) 2×19 年 5 月 10 日，甲公司将一条生产线关停，准备等市场进一步拓展后再启用，但目前无法确定再次启用时间。(2) 2×19 年 6 月 5 日，甲公司董事会决议处置一项成本模式计量的投资性房地产，并于当日与乙公司就该项房地产签订了转让协议，协议约定售价为 1 000 万元，该协议将在 1 年内履行完毕，如一方违约，需向另一方支付违约金 200 万元。(3) 2×19 年 7 月 2 日，甲公司的一台生产设备使用寿命届满，甲公司董事会作出决议，拟将其拆除，并将拆解下来的零部件作为废旧物资变卖。

假定不考虑其他因素。针对上述事项，下列说法中正确的是（ ）。

- A. 甲公司应将关停的生产线作为持有待售资产核算
- B. 甲公司不应将投资性房地产作为持有待售资产核算
- C. 甲公司不应将生产设备作为持有待售资产核算
- D. 甲公司关停的生产线应暂停折旧

【答案】C

【解析】选项 A、D，甲公司关停的生产线，属于暂时闲置的固定资产，不应作为持有待售资产核算，暂时闲置期间应继续计提折旧。

【知识点 2】某些特定持有待售类别分类的具体应用

（一）专为转售而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 3 个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别 “其他条件”包括：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；出售极可能发生
（二）持有待售长期股权投资	1. 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 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；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
（二）持有待售长期股权投资	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。对于企业部分出售对子公司投资后，剩余的股权投资，企业在个别报表中应当按成本法转权益法或成本法转金融资产的相关规定进行会计处理 2. 对联营企业或合营企业的权益性投资，全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算 对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。对于企业部分出售对联营企业或合营企业的权益性投资后，剩余的股权投资，企业在个别报表中应当按权益法转金融资产的相关规定进行会计处理
（三）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，或仅获取其残值。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

【例题 15-2·单选题】20×7 年 12 月 15 日，甲公司与乙公司签订具有法律约束力的股权转让协议，将其持有子公司丙公司 70%的股权转让给乙公司。甲公司原持有丙公司 90%股权，转让完成后，甲公司将失去对丙公司的控制，但能够对丙公司实施重大影响。截至 20×7 年 12 月 31 日止，上述股权转让的交易尚未完成。假定甲公司就出售的对丙公司投资满足持有待售类别的条件。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司 20×7 年 12 月 31 日合并资产负债表列报的表述中，正确的是（ ）。

- A. 对丙公司全部资产和负债按其净额在持有待售资产或持有待售负债项目列报
- B. 将丙公司全部资产在持有待售资产项目列报，全部负债在持有待售负债项目列报
- C. 将拟出售的丙公司 70%股权部分对应的净资产在持有待售资产或持有待售负债项目列报，其余丙公司 20%股权部分对应的净资产在其他流动资产或其他流动负债项目列报
- D. 将丙公司全部资产和负债按照其在丙公司资产负债表中的列报形式在各个资产和负债项目分别列报

【答案】B

【解析】母公司出售部分股权，丧失对子公司控制权，但仍能施加重大影响的，应当在母公司个别报表中将拥有的子公司股权整体划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司的所有资产和负债划分为持有待售类别分别进行列报。

【例题·单选题】2×20年9月10日，甲公司董事会会议决议：（1）拟出售其子公司（乙公司）60%的股权，剩余20%股权仍对乙公司具有重大影响；（2）因甲公司经营战略发生变化，甲公司拟出售其原作为主要经营业务的资产组（包括固定资产和无形资产）。2×20年10月10日，甲公司与丙公司、丁公司分别签订的转让资产协议约定，甲公司应于2×21年5月1日前办理完成转让乙公司60%股权过户登记手续，以及出售主要经营业务的资产组所涉及资产的所有权转让手续。不考虑其他因素，下列各项关于上述交易或事项在甲公司2×20年度财务报表列报的表述中，正确的是（ ）。（2021年）

- A. 在个别资产负债表中应将拟出售乙公司60%股权在“持有待售资产”项目列示，剩余20%股权在“长期股权投资”项目列示
- B. 拟转让业务所涉及的资产组的公允价值高于账面价值的差额在合并利润表的“公允价值变动收益”项目列示
- C. 拟转让业务所涉及的所有资产在个别资产负债表中应按资产性质在“固定资产”和“无形资产”项目分别列示
- D. 乙公司的资产总额和负债总额在合并资产负债表中分别在“持有待售资产”和“持有待售负债”项目列示

【答案】D

【解析】甲公司因出售乙公司投资丧失控制权，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在拟出售对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在甲公司个别财务报表中将对乙公司投资整体（80%股权）划分为持有待售类别，在合并财务报表中将乙公司所有资产和负债分别在“持有待售资产”项目及“持有待售负债”项目列报，选项A错误，选项D正确；划分为持有待售类别时，若划分为持有待售的资产组公允价值高于账面价值，企业不需要对账面价值进行调整，因此，不确认“公允价值变动收益”项目，选项B错误；拟转让业务所涉及的所有资产在个别资产负债表中应在“持有待售资产”项目列报，选项C错误。