

注册会计师 会计 教材精讲班

【知识点 4】持有待售类别的列报

持有待售资产和负债不应当相互抵销。“持有待售资产”和“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。

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。

【例题 15-4·多选题】关于持有待售非流动资产或处置组的列报，下列说法中不正确的有（ ）。

- A. 持有待售资产属于流动资产
- B. 持有待售资产和持有待售负债如果联系紧密，则可以相互抵销并以净额列报
- C. 处置组的减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报
- D. 资产负债表日后期间非流动资产或处置组满足持有待售类别划分条件的，应作为调整事项处理

【答案】BCD

【解析】选项 B，持有待售资产和持有待售负债不应当相互抵销；选项 C，处置组如果符合终止经营的定义，则相关减值损失和转回金额及处置损益应当作为终止经营损益列报，否则，应当作为持续经营损益列报；选项 D，资产负债表日后期间非流动资产或处置组满足持有待售类别划分条件的，应作为非调整事项处理，并在附注中披露相关信息。

【知识点 5】终止经营

(一) 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。通常是企业的一个子公司、一个事业部或事业群
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相关联计划的一部分
③	组成部分是专为转售而取得的子公司
终止经营的定义包含以下三方面含义	
①	终止经营应当是企业能够单独区分的组成部分
②	终止经营应当具有一定的规模
③	终止经营应当满足一定的时点要求
(二) 终止经营的列报。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	
下列不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的相关损益，应当在利润表中作为持续经营损益列报：	
①	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，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
②	后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组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
③	持有待售的非流动资产或处置组的处置损益
终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，具体包括：	

①	终止经营的经营活动损益
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
(三) 特殊事项的列报	
1. 企业专为转售而取得的持有待售子公司的列报	在合并资产负债表中，允许采用简便方法处理，将企业专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示
	在合并利润表中，企业专为转售而取得的持有待售子公司的列示要求与其他终止经营一致
2. 不再继续划分为持有待售类别的列报	在资产负债表中，企业应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、无形资产等列报，并调整其账面价值
	在当期利润表中，企业应当将账面价值调整金额作为持续经营损益列报
企业持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资不再符合持有待售类别划分条件的，应当自划分为持有待售类别日起采用权益法进行追溯调整。持有待售的对子公司、共同经营的权益性投资不再符合持有待售类别划分条件的，同样应当自划分为持有待售类别日起追溯调整	

【例题·单选题】2×20年10月1日，甲公司与交易对手方签订股权出售协议，协议约定甲公司出售其全资子公司乙公司80%的股权。2×21年3月15日，双方办理了股权过户登记手续、董事会改选、支付股权转让款等事项。乙公司的经营地区在华南，是甲公司的一个单独的主要经营地区。处置乙公司股权后，甲公司将退出华南地区。甲公司2×20年度财务报告经批准于2×21年4月15日对外报出。甲公司在编制2×20年度财务报表时，下列各项会计处理的表述中，正确的是（ ）。(2021年)

- A. 比较合并财务报表中，将乙公司2×19年度的经营损益列报为终止经营损益
- B. 合并财务报表中，终止经营损益为乙公司2×20年10月至12月的经营损益
- C. 个别财务报表中，将持有的乙公司长期股权投资的80%重分类为持有待售资产
- D. 合并财务报表中，不再将乙公司纳入2×20年度合并范围

【答案】A

【解析】乙公司是甲公司的一个单独的主要经营地区，能够单独区分，且划分为持有待售类别，符合终止经营的列报。从财务报表可比性出发，对于当期列报的终止经营，甲公司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，选项A正确；甲公司拟出售乙公司的80%股权，符合终止经营的确认条件。

甲公司出售对乙公司的投资等原因导致丧失对乙公司的控制权，且乙公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，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，选项B错误；甲公司因出售对乙公司的投资等原因导致其丧失对乙公司的控制权，应当在拟出售的对乙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乙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，选项C错误；

甲公司因出售对乙公司的投资等原因导致其丧失对乙公司的控制权，无论对乙公司的投资是否划分为持有待售类别，甲公司始终应当按照《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，选项D错误。

本章小结：

- (1) 持有待售类别的分类 (2) 持有待售类别的计量 (3) 持有待售类别的列报 (4) 终止经营

差以毫厘，谬以千里。——《礼记》

对自己狠一点，逼自己努力，再过五年你将会感谢今天发狠的自己，恨透今天懒惰自卑的自己，既然认准了一条路，那就坚持走下去，命运不亏待每一个认真而努力的你。