

第一节 持有待售的非流动资产、处置组

二、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

对于企业**专为转售而新取得**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。

(二) 持有待售的长期股权投资

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，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、合并财务报表中会计处理方法见下列。

【例题】甲公司为母公司，其子公司、联营企业和合营企业包括A公司、B公司、C公司、D公司、E公司、F公司，甲公司拟出售其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。

要求：分别说明各种情形在个别财务报表和合并财务报表（如果涉及）中的会计处理思路。

(1) 情形一：甲公司拥有子公司A公司100%的股份，拟出售全部股权。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司A公司全部股权对应的长期股权投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司A公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。

个别报表中的分录：

借：持有待售资产

 贷：长期股权投资[账面价值]

合并工作底稿中的调整分录：

借：持有待售资产

 贷：存货、应收账款、固定资产等等

借：应付账款、长期借款等等

 贷：持有待售负债

(2) 情形二：甲公司拥有子公司B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，但仍对其具有重大影响。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司B公司全部股权对应的长期股权投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司B公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。

分录格式同(1)。

(3) 情形三：甲公司拥有子公司C公司100%的股权，拟出售25%的股权，仍然拥有对该子公司的控制权。

【答案】由于甲公司仍然拥有对子公司C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以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

(4) 情形四：甲公司拥有子公司D公司55%的股权，拟出售6%的股权，出售后将丧失对该子公司的控制权，但仍对其具有重大影响。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司D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D公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。

分录格式同(1)。

(5) 情形五：甲公司拥有联营企业E公司35%的股权，拟出售30%的股权，甲公司持有剩余的5%的股权，且对被投资方E公司不具有共同控制或重大影响。

【答案】甲公司应将拟出售E公司的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，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

不涉及合并报表的问题，个别报表中的分录：

满足持有待售类别划分条件时：

借：持有待售资产

 贷：长期股权投资 [账面价值×30%/35%]

上述 30%股权投资处置后，剩下 5% 的股权转为金融资产：

借：交易性金融资产/其他权益工具投资

 贷：长期股权投资 投资收益 [或借记]

借：其他综合收益 [或贷记]

 资本公积 [或贷记]

 贷：投资收益/留存收益 [或借记]

（6）情形六：甲公司拥有合营企业 F 公司 50%的股权，拟出售 35%的股权，甲公司持有剩余的 15%的股权，且对被投资方 F 公司不具有共同控制或重大影响。

【答案】将拟出售 F 公司的 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，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

分录格式同（5）。

（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，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。

【例 19-6】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。

【解析】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。