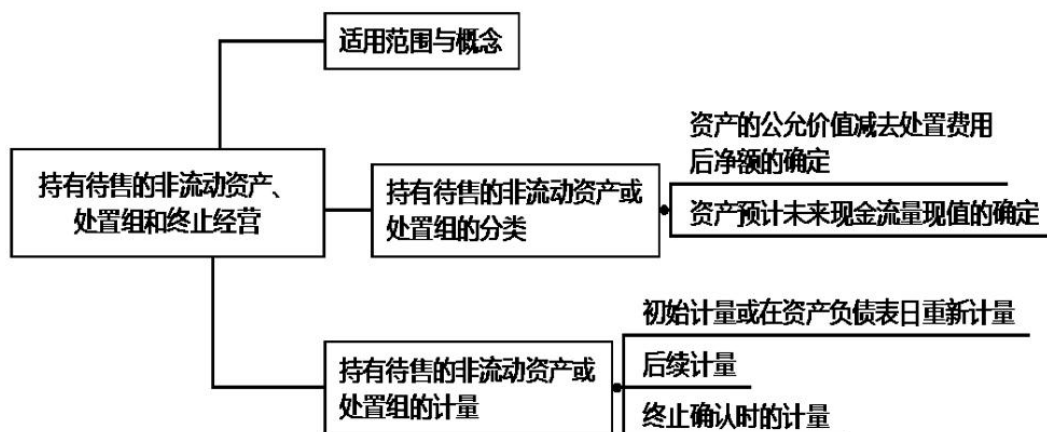


## 第七节 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 知识点框架



### 一、适用范围与概念

#### (一) 适用范围

《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》，适用于所有非流动资产和处置组，但除该准则第三条规定外。

**【补充】**《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》第三条：本准则的计量规定适用于所有非流动资产，但下列各项的计量适用其他相关会计准则：

- (1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第 3 号—投资性房地产》
- (2) 采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号—生物资产》
- (3) 职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号—职工薪酬》
- (4) 递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号—所得税》
- (5) 由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则
- (6) 由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则

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。

处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第 8 号—资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。

### 二、持有待售的非流动资产或处置组的分类

企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）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，应当划分为持有待售类别。

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

1. 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；
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。

**【2022·单选题】**下列各项业务在达成意向、签订协议或作出协议时应将固定资产划分为持有待售资产的是（ ）。

- A. 乙公司 2020 年 12 月 10 日与黄河公司签订不可撤销的转让协议约定于 2022 年 2 月 20 日将一台生产设备转让给黄河公司
- B. 甲公司 2021 年 3 月与长江公司达成初步意向，计划于本年 6 月将一台管理用设备转让给长江公司，但未签订书面协议
- C. 丙公司与泰山公司签订一项转让协议，约定于次月 5 日将一条生产线出售给泰山公司，双方管理层均已通过决议
- D. 丁公司管理层作出决议，计划将一辆汽车于本月底出售给华山公司，但双方尚未签订转让协议

【答案】C

【解析】非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应同时满足下列条件：①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；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。

延长一年期限的**例外条款**：

1. 适用范围

**非关联方交易。如果涉及的出售是关联方交易，不允许放松一年期限条件。**

2. 适用情形（**企业无法控制的原因**）

（1）**买方或其他方意外设定导致出售延期的条件**，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

（2）发生罕见情况（**不可抗力、宏观经济形势急剧变化等**），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

【提示】

对于企业**专为转售而取得的非流动资产或处置组**，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）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的**，企业应当在**取得日将其划分为持有待售类别**。

【2019·多选题】企业将非流动资产或处置组划分为**持有待售时**，应满足的条件有（ ）。

- A. 非流动资产或处置组拟结束使用
- B. 出售极可能发生，预计将在一年内完成
- C. 非流动资产或处置组已发生减值
- D. 出售该资产应具有商业实质
- E. 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

【答案】BE

【解析】非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，应同时满足下列条件：①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；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。

持有待售的非流动资产或处置组**不再满足**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，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的**，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。

企业不应当将**拟结束使用而非出售**的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

三、持有待售的非流动资产或处置组的计量

（一）**初始计量**或在资产负债表日**重新计量**

划分为持有待售类别前的计量：

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**，并考虑进行减值测试（即按照原先适用的企业会计准则核算到划分为持有待售之日）。

**【例题】**A企业拥有一座仓库，原价为120万元，年折旧额为12万元，截至2×16年12月31日已计提折旧60万元。2×17年1月31日，A企业与B企业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：2×17年1月31日，A企业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。2×17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（120-61）万元，此后不再计提折旧。

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，其**账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额**的，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。

对于**取得日**划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的**初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额以两者孰低计量**。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

借：持有待售资产  
    资产减值损失  
    贷：银行存款

**【例题·单选题】**甲公司计划出售一项固定资产，该固定资产于20×7年6月30日被划分为持有待售固定资产，公允价值为320万元，预计处置费用为5万元。该固定资产购买于20×0年12月11日，原值为1 000万元，预计净残值为零，预计使用寿命为10年，采用年限平均法计提折旧，取得时已达到预定可使用状态。不考虑其他因素，该固定资产20×7年6月30日应予列报的金额是（    ）。

- A. 315万元            B. 320万元  
C. 345万元            D. 350万元

**【答案】**A

**【解析】**该固定资产20×7年6月30日划分为持有待售固定资产前的账面价值=1 000-1 000/10×6.5=350（万元），20×7年6月30日划分为持有待售固定资产的公允价值减去处置费用后的金额为315万元（320-5），划分为持有待售固定资产时按两者孰低计量，即按照315万元列报。