

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

本章涉及持有待售的非流动资产、处置组的计量和列报，终止经营的列报，内容相对比较少，主要集中在客观题的考查，以及在主观题中的某一小问中考查。

估计分值在 3 分左右。

第一节 持有待售的非流动资产和处置组

知识点：持有待售类别的分类

（一）持有待售类别分类的基本要求

1. 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**。

提示：

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。如果处置组为该资产组或者包括在该资产组或资产组组合中，处置组也应当包含分摊的商誉。

【单选题】关于处置组，下列表述中正确的是（ ）。

- A. 处置组中只包括非流动资产
- B. 处置组中不包括负债
- C. 处置组中不包括流动资产
- D. 处置组中可能包括流动资产、非流动资产和负债

答案：D

解析：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，选项 D 正确。

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。

【提示】确定的购买承诺，是指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**。企业**不应当**因持有待售的非流动资产或处置组仍在产生零星收入而不将其划分为持有待售类别。

【例 15-2】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。

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：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。

2. 延长一年期限的例外条款

(1) 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**。

①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。

(2) 企业无法控制的原因（2 个方面）

①**意外**设定条件

买方或其他方（注意：不是自己）意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件 **a. 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 b. 一年内顺利化解延期因素**。

②发生**罕见情况**（在最初一年内已经采取必要措施、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）

3. 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。

(二) 某些特定持有待售类别分类的具体应用

1. 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：

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；

③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。

2. 持有待售长期股权投资

①因减资导致对子公司的控制权的丧失

a. 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对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；

b. 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；

c. 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。

②企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况处理：

a. 如果企业对被投资企业施加共同控制或重大影响

在编制母公司个别财务报表时，应当按照长期股权投资准则中有关成本法转权益法的规定进行会计处理；在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

b. 如果企业对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响，应当按照金融工具准则进行会计处理。

③按照长期股权投资准则规定，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。

【例 15-6】 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条件。
情形一：企业集团 G 拥有子公司 100%的股权，拟售全部股权。

分析：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分为持有待售类别，合并财务报表中将子公司所有资产和负债分为持有待售类别。