

第一节 持有待售的非流动资产和处置组

情形二：企业集团 G 拥有子公司 100% 的股权，拟出售 55% 的股权，出售后将丧失公司的控制权，但对其具有重大影响。

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，在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。

情形三：企业集团 G 拥有子公司 100% 的股权，拟出售 25% 的股权，仍然拥有对子公司的控制权。

分析：由于企业集团 G 仍然拥有子公司的控制权，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用收回账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权分为持有待售类别。

情形四：企业集团 G 拥有子公司 55% 的股权，拟出售 6% 的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其仍具有重大影响。

分析：与情形二类似，企业 G 应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 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所有资产和负债分为持有待售类别。

情形五：企业集团 G 拥有联营企业 35% 的股权，拟出售 30% 的股权，G 持有剩余的 5% 股权，且对被投资方不具有重大影响。

分析：企业集团 G 应当将拟出售的 30% 股权划分为持有待售类别，不再权益法核算，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 30% 的股权处置后应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。

情形六：企业集团 G 拥有合营企业 50% 的股权，拟出售 35% 的股权，G 持有剩余的 15% 股权，且对被投资方不具有共同控制或重大影响。

分析：与情形五类似，企业集团 G 应当将拟出售的 35% 股权划分为持有待售类别，不再权益法核算，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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。

【多选题】下列各项甲公司拟出售持有的部分长期股权投资的情形中，拟出售的股权均满足划分为持有待售类别的条件，剩余股权应当采用权益法进行会计处理的有（ ）。

- A. 甲公司持有联营企业 40% 股权，拟出售 30% 的股权，出售后对被投资方不再具有重大影响
- B. 甲公司持有子公司 100% 股权，拟出售 90% 的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，对被投资方不具有重大影响
- C. 甲公司持有合营企业 50% 股权，拟出售 45% 的股权，出售后将丧失对合营企业的共同控制，对被投资方不具有重大影响
- D. 甲公司持有子公司 100% 股权，拟出售 60% 的股权，出售后将丧失对子公司控制权，对被投资方具有重大影响

答案：AC

解析：选项 A、C，将拟出售的部分划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余部分在拟出售部分处置前，应当采用权益法进行会计处理。选项 B、D，在甲公司个别报表中应将拥有的子公司的全部股权划分为持有待售类别。

3. 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。例如，因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备报废，因技术进步而将某子公司关停或转产。

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 15-7】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。

分析：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。

知识点：持有待售类别的计量
持有待售资产适用的准则范围

	适用准则
①以公允价值模式计量的投资性房地产	《企业会计准则第3号——投资性房地产》
②生物资产	《企业会计准则第5号——生物资产》
③职工薪酬形成的资产	《企业会计准则第9号——职工薪酬》
④递延所得税资产	《企业会计准则第18号——所得税》
⑤金融工具规范的资产	金融工具相关会计准则
⑥保险合同产生的权利	保险合同相关会计准则
⑦除上述以外的资产	《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》

持有待售处置组中包含了上述第⑦项所述的非流动资产，就应当采用本章所述的方法计量整个处置组。处置组中的流动资产、上述①~⑥所述非流动资产及所有负债均适用相关准则。即这些资产处置时不会通过持有待售资产核算。

(一) 划分为持有待售类别前的计量	
企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当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。	
举例	按照固定资产准则的规定，对固定资产计提折旧； 按照无形资产准则的规定，对无形资产进行摊销； 按照资产减值准则的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。 对于拟出售的非流动资产或处置组，企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

【例 15-8】企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2×16 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2×17 年 1 月 31 日，企业 A 与企业 B 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，企业 A 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 万元，此后不再计提折旧。

(二) 划分为持有待售类别时的计量	
对于持有待售的非流动资产或处置组，企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债。	
①	如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；
②	如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业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。

【提示】：企业应当参考所获得的确定的购买承诺中的交易价格，确定持有待售非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。如果企业尚未获得确定的购买承诺，如对于专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

【提示】：
出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用。

出售费用包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，也包括相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税和印花税等，但是，不包括财务费用和所得税费用。

【提示】：
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持有待售

