



第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营



考情分析

本章属于非重点章节，关注持有待售资产的认定问题和基本概念，重点关注客观题，2025年本章没有变动，预计分值3-6分左右。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

一、持有待售类别的分类

（一）持有待售类别分类的基本原则

1. 基本原则

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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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) 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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

【例20-2】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。

解析：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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

2. 延长一年期限的例外条款

因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

（1）意外设定条件

买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

【例20-3】E企业计划将整套钢铁生产厂房和设备出售给企业F，E和F不存在关联关系，双方已于2021年9月15日签订了转让合同。因该厂区的污水排放系统存在缺陷，对周边环境造成污染。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

情形一：企业E不知晓土地污染情况，2021年11月6日，企业F在对生产厂房和设备进行检查过程中发现污染，并要求企业E进行补救。企业E立即着手采取措施，预计至2022年10月底环境污染问题能够得到成功整治。

解析：情形一，在签订转让合同前，买卖双方并不知晓影响交易进度的环境污染问题，属于符合延长一年期限的例外事项，在2021年11月6日发现延期事项后，企业E预计将在一年内消除延期因素，因此仍然可以将处置组划分为持有待售类别。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

情形二：企业E知晓土地污染情况，在转让合同中附带条款，承诺将自2021年10月1日起开展污染清除工作，清除工作预计将持续8个月。

解析：情形二，虽然买卖双方已经签订协议，但在污染得到整治前，该处置组在当前状态下不可立即出售，不符合划分为持有待售类别的条件。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

情形三：企业E知晓土地污染情况，在协议中标明企业E不承担清除污染义务，并在确定转让价格时考虑了该污染因素，预计转让将于9个月内完成。

解析：情形三，由于卖方不承担清除污染义务，转让价格已将污染因素考虑在内，该处置组于**协议签署日**即符合划分为持有待售类别的条件。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

(2) 发生罕见情况

因发生罕见情况，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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

【例20-4】企业A拟将一栋原自用的写字楼转让，于2007年12月6日与企业B签订了房产转让协议，预计将于10个月内完成转让，假定该写字楼于签订协议当日符合划分为持有待售类别的条件。2008年发生全球金融危机，市场状况迅速恶化，房地产价格大跌，企业B认为原协议价格过高，决定放弃购买，并于2008年9月22日按照协议约定缴纳了违约金。企业A决定在考虑市场状况变化的基础上降低写字楼售价，并积极开展市场营销，于2008年12月1日与企业C重新订了房产转让协议，预计将于9个月内完成转让，A和B不存在关联关系。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

解析：企业A与企业B之间的房产转让交易未能在一年内完成，原因是发生市场恶化、买方违约的罕见事件。在将写字楼划分为持有待售类别的最初一年内，企业A已经重新签署转让协议，并预计将在2008年12月1日开始的一年内完成，使**写字楼重新符合了持有待售类别的划分条件**。因此，企业A仍然可以将该资产继续划分为持有待售类别。



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

1. 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条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

2. 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控制权的，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在**拟出售**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，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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

【例20-5】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划分条件。

情形一：企业集团G拥有子公司100%的股权，拟出售全部股权。

解析：情形一，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划分为持有待售类别。



第一节 持有待售的非流动资产、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，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。

解析：情形二，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划分为持有待售类别。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：情形三，由于企业集团G仍然拥有对子公司的控制权，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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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，但对其具有重大影响。

解析：情形四与情形二类似，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划分为持有待售类别。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：情形五，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《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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：情形六与情形五类似，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《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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

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。



第一节 持有待售的非流动资产、处置组

【例20-6】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。