

## 第一节 持有待售的非流动资产和处置组

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。原权益法核算的相关其他综合收益等应当在持有待售资产终止确认时,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》有关处置长期股权投资的规定进行会计处理。

**【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所有资产和负债划分为持有待售类别。

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所有资产和负债划分为持有待售类别。

情形三: 企业集团 G 拥有子公司 100%的股权, 拟出售 25%的股权, 出售后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, 企业集团 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，不再按权益法核算，剩余 5% 的股权在前述 30% 的股权处置前，应当继续采用权益法进行会计处理，在 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，企业集团 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，不再按权益法核算，剩余 15% 的股权在 35% 的股权处置前，应当继续采用权益法进行会计处理，在 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。

简记：

1. 成本法（控制）：

控制 = 整体业务，拟卖一部分

① → 失去控制权 = 整体业务要脱手 → 整体划分持有待售，赚钱模式从【经营】变【出售】

② → 未失去控制权 → 不划分持有待售

2. 权益法（重大影响、共同控制）：

权益法 = 可拆分股权，拟卖一部分 → 只划要卖的，剩余继续权益法，赚钱模式暂时不变

经典例题

【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

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。原因是企业对该非流动资产或处置组的使用实质上几乎贯穿了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，而是主要通过持续使用收回。

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

对于**暂时停止使用**的非流动资产，企业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。

对于拟结束使用而非出售的处置组：

在停止使用**前**，不应当划分为持有待售类别，也不应当作为终止经营列报；

在停止使用**后**，不应当划分为持有待售类别，如果该处置组满足终止经营中有关单独区分的组成部分的条件，应当作为终止经营列报。

对于拟结束使用而非出售的非流动资产，无论在停止使用之前或之后，均不应当划分为持有待售类别，也不应当作为终止经营列报。

**【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。