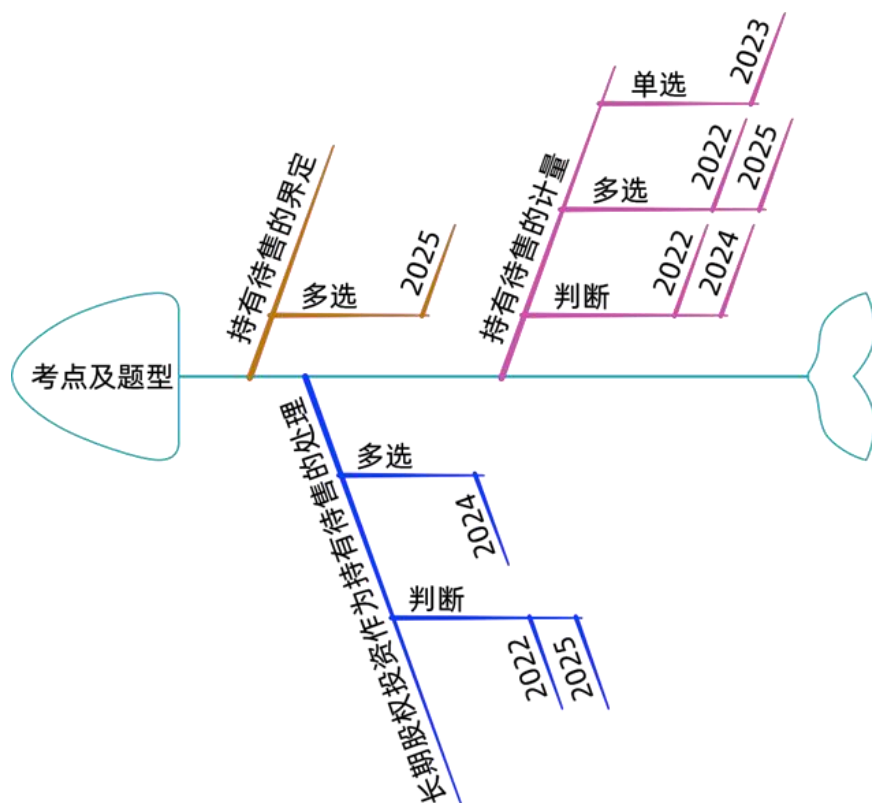


第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营



综述：考情分析

一、各年考点及题型（3分）

考点及题型

综述：考情分析

二、教材主要变化

没有实质变化。

目录

考点 1：持有待售的划分条件

考点 2：持有待售的计量

考点 3：终止经营（略）

考点 1：持有待售的划分条件

（一）划分为持有待售类别应满足的具体条件

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：（想法能力准备好+批准承诺一年

内)

1. 可立即出售 (想法能力准备好)

(1) 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。

(2) 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, 例如, 按照惯例允许买方在报价和签署合同前对资产进行尽职调查等。

2. 出售极可能发生 (批准承诺一年内)

(1) 企业出售非流动资产或处置组的决议一般需要由企业相应级别的管理层作出, 如果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, 应当已经获得批准。

(2) 企业已经获得确定的购买承诺, 确定的购买承诺是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。

(3) 预计自划分为持有待售类别起一年内, 出售交易能够完成。

【计算分析·教材例题 20-1】企业 G 在 X 市区繁华地段拥有一栋办公大楼, 企业的主要业务部门均在该大楼内办公。由于发展战略发生改变, 企业 G 计划整体搬迁至 Y 市。企业 G 与企业 H 签订了办公大楼转让合同, 附带约定条款。

情形一: 企业 G 将在腾空办公大楼后将其支付给企业 H, 且腾空办公大楼所需时间是正常且符合交易惯例的。

情形二: 企业 G 将在 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼, 竣工后将 X 市大楼支付企业 H。

解析:

情形一, 在出售建筑物前将其腾空属于出售此类资产的惯例, 且腾空只占用常规所需时间, 因此, 即使企业 G 的办公大楼当前尚未腾空, 也并不影响其满足在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二, “在 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼”的条件不属于类似交易中出售此类资产的惯例, 使得办公大楼在当前状况下不能立即出售, 在新大楼竣工前企业 G 虽然已取得确定的购买承诺, 办公大楼仍然不符合持有待售类别的划分条件。

(二) 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。

2. 如果涉及的出售是关联方交易, 不允许放松一年期限条件。

3. 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。

4. 无法控制的原因:

(1) 意外设定条件 (人为因素, 如房子需要装修)

企业在初始对非流动资产或处置组进行分类时，能够满足划分为持有待售类别的所有条件（立即出售和出售极可能发生），但此后买方或是其他方提出一些意料之外的条件，且企业已经采取措施应对这些条件，预计能够自设定这些条件起一年内满足条件并完成出售，那么即使出售无法在最初一年内完成，企业仍然可以维持原持有待售类别的分类。

【计算分析·教材例题 20-3】企业 E 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 2×17 年 9 月 16 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。

情形一：企业 E 不知晓土地污染情况，2×17 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 2×18 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 2×17 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。

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 2×17 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，虽然买卖现方已经签订协议，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。

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。

（2）发生罕见情况（客观因素，如疫情无法看房）

非流动资产或处置组在初始分类时满足了持有待售类别的所有条件，但在最初一年内，出现罕见情况（不可抗力、宏观经济形势变化等不可控情况）导致出售将被延迟至一年之后。如果企业针对这些新情况在最初一年内已经采取必要措施，而且该非流动资产或处置组重新满足了持有待售类别的划分条件，也就是在当前状况下可立即出售且出售极可能发生，那么即使原定的出售计划无法在最初一年内完成，企业仍然可以维持原持有待售类别的分类。

【计算分析·教材例题 20-4】企业 A 拟将一栋原自用的写字楼转让，于 2×07 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。

2×08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2×08年9月21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2×08年12月1日与企业C重新签订了房产转让协议，预计将于9个月内完成转让，A和B、C不存在关联关系。

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2×08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。

假设在本例中，A企业尽管降低了写字楼售价并积极开展市场营销，但在2×08年12月6日前始终没有找到合适买家，企业也没有将该写字楼用于经营出租的计划。

则在这种情况下，写字楼不再满足持有待售类别的划分条件，企业A应当根据实际情况，重新将该写字楼作为固定资产。

（三）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。

对于企业专为转售而新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。

提示：

“其他条件”包括：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；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。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. 持有待售的长期股权投资

（1）不丧失控制权：企业出售对子公司投资但并不丧失对其的控制权，企业不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。（并不是为了出售实现经济利益）

（2）丧失控制权：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，

①在母公司个别财务报表中将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；

②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。

③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。

提示：

以上规定仅限于在签订协议至实际转让期间的处理，待实际交付之后应按照后续的规定处理。

④出售后：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：成本法转权益法、成本法转金融资产。

（3）联营或合营企业的处理

①对于拟出售的部分，满足持有待售类别划分条件、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。

②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。

【计算分析·教材例题 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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组，不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。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。