



第十五章

持有待售的非流动资产、处置 组和终止经营



考点：持有待售类别的分类

（一）持有待售类别分类的基本要求

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。



考点：持有待售类别的分类

（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。



考点：持有待售类别的分类

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. 企业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部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别；



考点：持有待售类别的分类

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。



考点：持有待售类别的分类

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。



考点：持有待售类别的分类

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，在编制母公司个别财务报表时，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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。



考点：持有待售类别的分类

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。



考点：持有待售类别的分类

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。



考点：持有待售类别的分类

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。



考点：持有待售类别的计量

（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。



考点：持有待售类别的计量

(二) 划分为持有待售类别时的计量

企业初始计量持有待售的非流动资产或处置组时：

- | | |
|---|--|
| ① | 如果其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，但不应当重复确认不适用本章计量规定的资产和负债按照相关准则规定已经确认的损失。 |



考点：持有待售类别的计量

（三）划分为持有待售类别后的计量

1. 持有待售的非流动资产（不应计提折旧或摊销）

企业在资产负债表日重新计量时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，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。

若公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销



考点：持有待售类别的计量

2. 持有待售的处置组的后续计量

- | | |
|---|---|
| ① | 企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本章计量规定的资产和负债的账面价值。 |
| ② | 在进行上述计量后，企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额，如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，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。 |



考点：持有待售类别的计量

③

对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

确认的资产减值损失金额应当以适用本章计量规定的各项资产的账面价值为限，不应分摊至处置组中不适用本章计量规定的其他资产。



考点：持有待售类别的计量

④

如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本章计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，且不当重复确认适用其他准则计量规定的非流动资产和负债按照相关准则规定已经确认的利得。已抵减的商誉账面价值，以及适用本章计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。



考点：持有待售类别的计量

（四）不再继续划分为持有待售类别的计量

原则	非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：
①	划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额。
②	可收回金额 由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。



考点：持有待售类别的计量

（五）终止确认。

企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组，应当将尚未确认的利得或损失计入**当期损益**。

按照《企业会计准则第19号——外币折算》的规定，企业在处置持有待售的境外经营时，应当将与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自其他综合收益转入处置当期损益，部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。



考点：持有待售类别的列报

持有待售资产和负债不应当相互抵销。

“持有待售资产”和“持有待售负债”应当分别作为流动资产和流动负债列示。对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债，不应当调整可比会计期间资产负债表，即不对其符合持有待售类别划分条件前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或重新列报。



考点：持有待售类别的列报

【提示】非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息。



考点：终止经营

★下列不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的相关损益，应当在利润表中作为持续经营损益列报：

- | | |
|---|---|
| ① | 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。 |
| ② | 后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。 |
| ③ | 持有待售的非流动资产或处置组的处置损益。 |



考点：终止经营

终止经营的相关损益应当作为**终止经营损益**列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包括认定为终止经营后的报告期间。相关损益具体包括：

①	终止经营的经营活动损益，如销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等。
②	企业初始计量或在资产负债表日重新计量符合终止经营定义的持有待售的处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的 资产减值损失 。
③	后续资产负债表日符合终止经营定义的持有待售处置组的公允价值减去出售费用后的净额增加，因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。
④	终止经营的处置损益。
⑤	终止经营处置损益的调整金额。



考点：终止经营

提示：

企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些增量费用，如果不进行该项处置就不会产生这些费用，企业应当将这些增量费用作为终止经营损益列报。



第十六章

所有者权益



考点：实收资本增减变动的会计处理

1. 实收资本（股本）增加的核算

（1）资本公积转增资本

借：资本公积

贷：实收资本（股本）

（2）盈余公积转增资本

借：盈余公积

贷：实收资本（股本）



考点：实收资本增减变动的会计处理

(3) 接受投资者投入的资本：

借：银行存款/固定资产/无形资产/长期股权投资等

贷：实收资本【非股份制公司】

股本【股份制公司】

资本公积——资本溢价【非股份制公司】

资本公积——股本溢价【股份制公司】



考点：实收资本增减变动的会计处理

(4) 发放股票股利

借：利润分配

贷：股本



考点：实收资本增减变动的会计处理

【提示】

如果是发生现金股利：

借：利润分配

贷：应付股利

借：应付股利

贷：银行存款



考点：实收资本增减变动的会计处理

(5) 可转换公司债券持有人行使转换权利

借：应付债券——可转换公司债券（面值）

 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或贷方）

 其他权益工具（初始确认时权益成份公允价值）

贷：股本

 资本公积——股本溢价



考点：实收资本增减变动的会计处理

(6) 债务重组中的债转股方式

借：应付账款

贷：股本（实收资本）

资本公积——股本溢价（资本溢价）

投资收益



考点：实收资本增减变动的会计处理

(7) 以权益结算的股份支付的行权

借：银行存款

 资本公积——其他资本公积

贷：股本（实收资本）

 资本公积——股本溢价（资本溢价）



考点：实收资本增减变动的会计处理

2. 实收资本（股本）减少的核算

（1）非股份有限公司按法定程序报经批准减少注册资本的，按减少的注册资本金额减少实收资本。

借：实收资本

贷：银行存款等



考点：实收资本增减变动的会计处理

（2）股份有限公司回购股票

①股份有限公司为减少注册资本而回购本公司股份的，即：

借：库存股

贷：银行存款【实际支付的金额】



考点：实收资本增减变动的会计处理

②注销库存股

A. 回购价格大于回购股份所对应的股本

借：股本【注销股票的面值总额】

资本公积——股本溢价 ①【差额先冲股本溢价】

盈余公积 ②【股本溢价不足，冲减盈余公积】

利润分配——未分配利润 ③【股本溢价和盈余公积

仍不足部分】

贷：库存股【注销库存股的账面余额】



考点：实收资本增减变动的会计处理

B.如回购价格低于回购股份所对应的股本：

借：股本【回购股份所对应的股本面值】

贷：库存股【注销库存股的账面余额】

资本公积——股本溢价【倒挤】



考点：其他综合收益的的确认与计量

1.以后会计期间**不能重分类**进损益的其他综合收益项目，
主要包括：

- （1）重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；
- （2）企业自身信用风险公允价值变动；
- （3）初始确认时，企业可以将非交易性权益工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该指定后不得撤销。
- （4）按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额。



考点：其他综合收益的的确认与计量

2.以后会计期间有满足规定条件时将**重分类进损益**的其他综合收益项目，主要包括：

（1）符合金融工具准则规定，同时符合两个条件的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益：

①企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标；

②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

当该类金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。



考点：其他综合收益的的确认与计量

(2) 按照金融工具准则规定，将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资重分类为以摊余成本计量的金融资产的，或重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分。

(3) 采用权益法核算的长期股权投资

按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额



考点：其他综合收益的的确认与计量

（4）企业将存货或自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日其公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”，待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

（5）现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分

（6）外币财务报表折算差额

谢谢 观看

THANK YOU