# 第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### ■ 本章内容导读

第一节 持有待售的非流动资产和处置组

第二节 终止经营

### ■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节。主要考点包括:

- (1) 非流动资产或处置组划分为持有待售类别的判断条件;
- (2) 持有待售的长期股权投资在报表中的列示;
- (3) 持有待售类别的初始计量和后续计量:
- (4) 终止经营的判断;
- (5) 持有待售类别和终止经营的列报等。

本章近三年试题题型主要为客观题,每年客观题分值在2分左右;2019年和2020年综合题涉及本章 考点 (3-4 分)。

2023年本章教材内容基本没有变化。

### ■ 本章知识讲解

# 第一节 持有待售的非流动资产和处置组

- 一、持有待售类别的分类
- 二、持有待售类别的计量
- 三、持有待售类别的列报

### 一、持有待售类别的分类

- (一) 分类的基本要求
- 1.分类原则

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。

固定资产

持有待售资产

2.分类条件

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:

(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。

数材例 15-1 G企业在 X 市区的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, G 企业计划整体搬迁至 Y 市。G 企业与 H 企业签订了办公大楼转让合同, 附带约定条款。

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

## 园 分析

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 G 企业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: G 企业在 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 市大楼交付 H 企业。

### 园 分析

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G企业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。

教材例 15-2 由于 F 企业经营范围发生改变, F 企业计划将生产 D 产品的全套生产线出售, F 企业尚有一批积压的未完成客户订单。

情形一: F企业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。

# 园 分析

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在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二: F企业决定在完成所积压的客户订单后再将生产线转让给买方。

### 园 分析

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。

### (2) 出售极可能发生

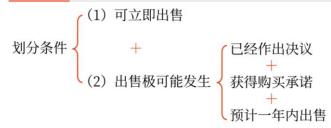
出售极可能发生,即企业已经就一项出售计划**作出决议**且**获得确定的购买承诺,**预计出售将在一年内**完成。**有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的,应当已经获得批准。

### □ 板书

已经作出决议 + 获得确定的购买承诺 + 预计一年内出售

卖方 买方

### □ 板书



3. 例外条款(延长一年期限)

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。

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。

如果涉及的出售是关联方交易,不允许放松一年期限条件。

企业无法控制的原因包括:

### (1) 意外设定条件

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,但此后<u>买</u>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采取措施,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。

教材例 15-3 E企业计划将整套钢铁生产厂房和设备出售给F企业, 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: E企业不知晓土地污染情况。2×17年11月6日, F企业在对生产厂房和设备进行检查过程中发现污染, 并要求E企业进行补救。E企业立即着手采取措施, 预计至2×18年10月底环境污染问题能够得到成功整治。

### 园 分析

### (意外设定条件——买方发现污染问题并要求补救)

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,E企业预计将在一年内消除延期因素,因此<u>仍然可</u>以将处置组划分为持有待售类别。

情形二: E 企业知晓土地污染情况, 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。

### 园 分析

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<u>不可立即出售</u>, 不符合划分为持有待售类别的条件。

情形三: E 企业知晓土地污染情况,在协议中标明 E 企业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。

### 园 分析

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

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,因发生罕见情况(如因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况),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。

如果企业在最初一年内已经针对这些新情况**采取了必要措施**,而且该非流动资产或处置组<u>重新满足了</u> 持有待售类别的划分条件,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。

教材例 15-4 A企业拟将一栋原自用的写字楼转让,于 2×07 年 12 月 6 日与 B企业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,B企业认为原协议价格过高,决定放弃



购买,并于2×08年9月21日接照协议约定缴纳了违约金。A企业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C企业重新签订了房产转让协议,预计将于9个月内完成转让.A企业和B企业不存在关联关系。

### 园 分析

A企业与B企业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,A企业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,A企业仍然可以将该资产继续划分为持有待售类别。

#### 4.不再继续符合划分条件的处理

持有待售的非流动资产或处置组不再继续满足持有待售类别划分条件的,企业不应当继续将其划分为持有待售类别。

教材例 15-5 假设在<u>【教材例 15-4】</u>中,A企业尽管降低了写字楼售价并积极开展市场营销,但始终没有找到合适买家。

### 园 分析

写字楼不再符合持有待售类别的划分条件, A 企业应当根据实际情况, 重新将该写字楼作为固定资产或者投资性房地产处理。

- (二)某些特定持有待售类别分类的具体应用(3种)
- 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。

- 2.持有待售的长期股权投资
- (1) 拟出售的对子公司投资

80%—80%=0√

80%—70%=10% √

80%-20%=60% (继续控制) ×

企业因出售对子公司的投资等原因导致其<u>丧失对子公司的控制权</u>的,无论出售后企业是否保留部分权 益性投资,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:

- ①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;
- 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(持有待售资产和持有待售负债)。

# 提示 1

企业出售对子公司投资但<u>并不丧失对其的控制权</u>,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。

# ♀ 提示 2

无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别,企业始终应当按照合并财务报表准则的规定确定合并范围,编制合并财务报表。



(2) 拟出售的对联营企业或合营企业投资

30%-30%=0√

30%-20%=10% √

①拟出售部分的权益性投资

对于拟出售部分的权益性投资,满足持有待售类别划分条件、<u>分类为持有待售资产</u>的,应当<u>停止权益</u> 法核算。

②未划分为持有待售资产的剩余权益性投资

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。

### 园 举例

(30%-20%=10%)

	在划分为持有待售部分的权益 性投资 <u>出售前</u>	在划分为持有待售部分的权益 性投资 <u>出售后</u>
划分为持有待售资产的权益性投资(20%)	分类为 <u>持有待售资产</u> ,停止权 益法核算	
未划分为持有待售资产的剩余 权益性投资(10%)	继续采用权益法进行会计处理 ( <u>长期股权投资</u> )	长期股权投资(具有共同控制 或重大影响); 交易性金融资产或其他权益工 具投资(不具有共同控制和重 大影响)

# ♀ 提示

原权益法核算的相关<u>其他综合收益</u>等应当在<u>持有待售资产终止确认时</u>,按照长期股权投资准则有关处 置长期股权投资的规定进行会计处理。

教材例 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。

# 园 分析

企业集团 G 应当在母公司个别财务报表中将<u>拥有的子公司全部股权</u>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, 出售后将丧失对子公司的控制权, 但对其具有重大影响。

## 园 分析

企业集团 G 应当在母公司个别财务报表中将<u>拥有的子公司全部股权</u>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, 仍然拥有对子公司的控制权。

# 园 分析

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,<u>不符合持有待售类别的分类原则</u>,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: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。

### 园 分析

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<u>拥有的子公司 55%的股权</u>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 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。

### 园 分析

企业集团 G 应当将<u>拟出售的 30%股权</u>划分为持有待售类别,不再按权益法核算,而按持有待售准则进行后续计量; **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,应当照金融工具确认和计量准则的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。

### 园 分析

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, 而按持有待售准则进行后续计量;剩余 15%的股权在<u>前述 35%的股权处置前</u>,应当采用<u>权益法</u>进行会计处 理,在**前述 35%的股权处置后**,应按照**金融工具**确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

例题•2020年多选题 甲公司持有乙公司 80%股权,能够对乙公司实施控制。20×9年 12月 20日,甲公司与无关联关系的丙公司签订股权转让协议,拟将所持乙公司 60%股权转让给丙公司,转让后甲公司将丧失对乙公司的控制,但能够对乙公司施加重大影响。截至 20×9年 12月 31日,上述股权转让尚未成功,甲公司预计将在 3个月内完成转让。假定甲公司拟出售的所持乙公司 60%股权投资在 20×9年 12月 31日满足划分为持有待售类别的条件。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司会计处理的表述中,错误的有()。

- A. 自满足划分为持有待售类别的条件起不再将乙公司纳入 20×9 年度合并财务报表的合并范围
- B. 在 20×9 年 12 月 31 日个别财务报表中将所持乙公司 80%股权投资在"一年内到期的非流动资产"项目列示
- C. 在 20×9 年 12 月 31 日个别财务报表中将所持乙公司 60%股权投资在"持有待售资产"项目列示, 将所持有乙公司 20%股权投资在"长期股权投资"项目列示
- D. 在 20×9 年 12 月 31 日合并财务报表中将所持乙公司 60%股权投资在"持有待售资产"项目列示, 将所持有乙公司 20%股权投资在"长期股权投资"项目列示

#### 【答案】ABCD

【解析】无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别,企业始终应当按照合并财务报表准则的规定确定合并范围,编制合并财务报表。选项 A 错误。企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权,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;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。选项 B、C和D的表述均错误。

例题 • 2018 年单选题 20×7年12月15日,甲公司与乙公司签订具有法律约束力的股权转让协议,将其持有子公司——丙公司70%股权转让给乙公司。甲公司原持有丙公司90%股权,转让完成后,甲公司将失去对丙公司的控制,但能够对丙公司实施重大影响。截至20×7年12月31日止,上述股权转让的交易尚未完成。假定甲公司就出售的对丙公司投资满足持有待售类别的条件。不考虑其他因素,下列各项



关于甲公司 20×7年 12月 31日合并资产负债表列报的表述中,正确的是()。

- A. 对丙公司全部资产和负债按其净额在持有待售资产或持有待售负债项目列报
- B. 将丙公司全部资产在持有待售资产项目列报, 全部负债在持有待售负债项目列报
- C. 将拟出售的丙公司 70%股权部分对应的净资产在持有待售资产或持有待售负债项目列报,其余丙公司 20%股权部分对应的净资产在其他流动资产或其他流动负债项目列报
- D. 将丙公司全部资产和负债按照其在丙公司资产负债表中的列报形式在各个资产和负债项目分别列报

#### 【答案】B

【解析】企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权的,无论出售后企业是否保留部分权益性投资,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,在合并财务报表中将**子公司的所有资产和负债**划分为持有待售类别(持有待售资产和持有待售负债)。选项 B 正确。

### 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,其账面价值并非主要通过出售收回,企业<u>不应当</u>将其划分为持有待售类别。例如,因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备<u>报废</u>,因技术进步而将某子公司**关停或转产**。

# ♀ 提示

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。

教材例 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, H 企业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。

## 园 分析

由干生产线属干暂停使用、H企业不应当将其划分为持有待售类别。

### 二、持有待售类别的计量

- (一) 持有待售类别在计量时适用的会计准则
- 1. 持有待售的非流动资产

对于持有待售的非流动资产(包括处置组中的非流动资产)的计量,应当区分不同情况:

持有待售的非流动资产	适用的企业会计准则
(1) 采用 <u>公允价值模式</u> 进行后续计量的投资性 房地产	《企业会计准则第3号——投资性房地产》
(2) 采用公允价值减去出售费用后的净额计量 的生物资产	《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) 由金融工具相关会计准则规范的金融资产	金融工具相关会计准则



第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 | 零基础精讲班-赵小彬

持有待售的非流动资产	适用的企业会计准则
(6) 由保险合同相关会计准则规范的保险合同 所产生的权利	保险合同相关会计准则
(7)除上述各项外的其他持有待售的非流动资 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》 【板书】 ①成本模式计量的投资性房地产 ②固定资产、在建工程 ③无形资产、开发支出 ④长期股权投资 ⑤商誉等

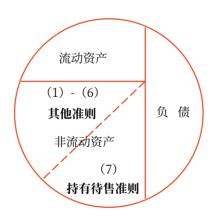
### 2.持有待售的处置组

对于持有待售的处置组的计量,只要处置组中包含了上述第(7)项所述的非流动资产(以下简称"适用**持有待售准则**计量规定的非流动资产"),就应当采用下文所述的方法计量整个处置组。

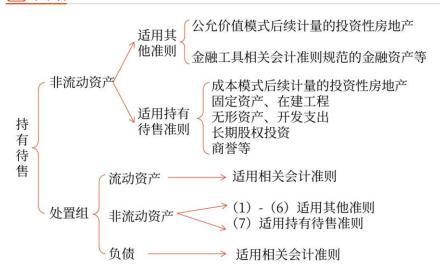
处置组中的<u>流动资产</u>、<u>上述第(1)至(6)项所述的非流动资产</u>(以下简称"适用<u>其他准则</u>计量规定的非流动资产")和**所有负债**的计量适用相关会计准则。

# ■ 板书

处置组



### □ 归纳



### (二)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<u>前</u>,应当按照<u>相关会计准则</u>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。

# ○ 提示

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。

教材例 15-8 A企业拥有一座仓库,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,A企业与 B企业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。

## 园 分析

2×17年1月31日,A企业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(120-60-12÷12),此后不再计提折旧。

## ■ 板书

2×17年1月31日, A企业会计处理如下:

借:管理费用	1
贷: 累计折旧	1
借:持有待售资产——固定资产	59
累计折旧	61
贷:固定资产	120

### (三) 划分为持有待售类别时的计量

- 1.持有待售的非流动资产或处置组的初始计量(主要是针对处置组)
  - (1) 处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债(先局部)

对于持有待售的处置组,企业在初始计量时,应当按照相关会计准则规定计量处置组中的<u>流动资产</u>、适用其他准则计量规定的**非流动资产**和**负债**。

(2) 持有待售的非流动资产或处置组的减值处理(后整体)



①企业初始计量持有待售的非流动资产或处置组时,如果其整体账面价值高于公允价值减去出售费用 后的净额,应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持有待售准则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。

②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<u>适用持有待售准则计量规定的各项非流动资产</u>账面价值所占比重,按比例抵减其账面价值。

## ■ 板书

借: 资产减值损失

贷:持有待售资产减值准备——商誉

——固定资产

——无形资产

# ♀ 提示

确认的资产减值损失金额应当以处置组中包含的<u>适用持有待售准则计量规定的各项非流动资产</u>的账面价值为限,不应分摊至处置组中包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产。

2.取得日划分为持有待售类别的初始计量(专为转售)

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为 持有待售类别情况下的**初始计量金额**和公允价值减去出售费用后的**净额**,以两者**孰低**计量。

## ■ 板书

- (1) 假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额
- (2) 公允价值减去出售费用后的净额

# ② 提示1

按照上述原则,在合并财务报表中:

①同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的,应当按照<u>合并日在被合并方</u>的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。

# 豆 原理

此时"假定其不划分为持有待售类别情况下的<u>初始计量金额</u>"为<u>合并日在被合并方的账面价值</u>(理由:合并方对同一控制下企业合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值确认)。

②非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的,应当按照公允价值减去出售费用后的**净额**计量。

# **园** 原理

此时"假定其不划分为持有待售类别情况下的<u>初始计量金额</u>"为其<u>公允价值</u>(理由:非同一控制下的企业合并中,购买方取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以相关资产、负债在购买日的公允价值计量)。



## ② 提示 2

除<u>企业合并中取得的</u>非流动资产或处置组外,非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的<u>净额</u> 作为初始计量金额而产生的差额,应当计入当期损益(资产减值损失)。

教材例 15-10 2×17年3月1日, L公司购入非关联方M公司全部股权,支付价款1600万元。购入该股权之前, L公司的管理层已经做出决议,一旦购入M公司,将在一年内将其出售给N公司,M公司当前状况下即可立即出售。预计L公司还将为出售该子公司支付12万元的出售费用。L公司与N公司计划于2×17年3月31日签署股权转让合同。

情形一: L公司与N公司初步议定股权转让价格为 1 620 万元。(股权公允价值 1 620 万元)

### 园 分析

M公司是专为转售而取得的子公司,<u>其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为 1</u>600万<u>元</u>,当日公允价值减去出售费用后的净额为 1608万元 (1620-12),按照两者孰低计量。L公司 2×17年3月1日的账务处理如下:

借:持有待售资产——长期股权投资

1 600

贷:银行存款 1 600

# ♀ 提示

如何理解"其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为 1 600 万元"?

1 600

### 国 解析

L公司支付价款 1 600 万元购入非关联方 M公司全部股权,属于非同一控制企业合并,假定为控股合并,则购买方应以付出资产的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本:

借:长期股权投资

贷:银行存款 1 600

即, 其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为 1 600 万元。

情形二: L 公司尚未与 N 公司议定转让价格,购买日股权公允价值与支付价款一致(股权公允价值 1 600 万元)。

# 园 分析

M公司是专为转售而取得的子公司,其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额为 1 600 万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为 1 588 万元 (1600-12),按照两者孰低计量。L公司 2×17 年 3 月 1 日的账务处理如下:

借:持有待售资产——长期股权投资

1 588

资产减值损失12贷:银行存款1 600

- (四) 划分为持有待售类别后的计量
- 1.持有待售的非流动资产的后续计量
  - (1) 持有待售资产减值准备的计提

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时,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。



(2) 持有待售资产减值准备的转回

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产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。

### □ 板书

借:持有待售资产减值准备——××资产

贷: 资产减值损失

(3) 持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

教材例 15-11 承<u>【教材例 15-10】</u>, 2×17年3月31日, L公司与N公司签订合同, 转让所持有 M公司的全部股权, 转让价格为1607万元, L公司预计还将支付8万元的出售费用。

情形一的会计处理 (账面价值 1 600 万元):

2×17年3月31日, L公司持有的 M公司的股权公允价值减去出售费用后的净额为1599万元(1607-8), 账面价值为1600万元, 以两者孰低计量, L公司2×17年3月31日的账务处理如下:

借: 资产减值损失 (1 600-1 599) 1

贷:持有待售资产减值准备——长期股权投资

1

情形二的会计处理 (账面价值 1 588 万元):

2×17年3月31日, L公司持有的 M公司的股权公允价值减去出售费用后的净额为1599万元, 账面价值为1588万元, 以两者孰低计量, L公司不需要进行账务处理。

# ○ 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,只有在划分为持有待售类别<u>以后</u>计提的减值准备,因后续资产负债表日其公允价值减去出售费用后的净额增加才予以恢复;划分为持有待售类别<u>时</u>计提的减值损失无须转回。

- 2.持有待售的处置组的后续计量
- (1) 处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的后续计量(先局部)

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的 流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的账面价值。(如:处置组中的金融工具)

# ♀ 提示

持有待售处置组中的负债和适用其他准则计量规定的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产等的 利息或租金收入、支出及其他费用应当**继续予以确认**。

教材例 15-13 F企业拟将拥有的核电站转让给 H企业,双方已签订了转让协议。由于核电站主体设备核反应堆将对当地生态环境产生一定影响,在核电站最初建造完成并交付使用时,F企业考虑到设备使用期满后将其拆除并整治污染的弃置费用,确认了 38.55 万元的预计负债,并按照每年 10%的实际利率对该弃置费用逐期确认利息费用。

## 园 分析

F 企业将核电站划分为持有待售类别后,该预计负债应当作为持有待售负债,且该资产弃置义务产生的<u>利息费用应当继续确认</u>。



- (2) 持有待售的处置组的减值处理(后整体)
- ①持有待售资产减值准备的计提

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。

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**适用持有待售准则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。

# ♀ 提示

确认的资产减值损失金额应当以处置组中包含的<u>适用持有待售准则计量规定的各项非流动资产</u>的账面价值为限,不应分摊至处置组中包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产。

②持有待售资产减值准备的转回

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<u>恢复</u>,并在划分为持有待售类别后<u>适用持有待售准则计量规定的非流动资产</u>确认的资产减值损失金 额内转回、转回金额计入当期损益。

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**适用持有待售准则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。

# ○ 提示

已抵減的**商誉**账面价值,以及适用持有待售准则计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别<u>前</u>确认 的资产减值损失不得转回。

# □ 板书

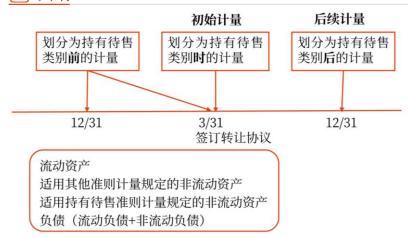
借:持有待售资产减值准备——固定资产

——无形资产

贷: 资产减值损失

(3) 持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销。

### 国 归纳





教材例 15-12 A企业拥有一个销售门店。2×17年6月15日,A企业与B企业签订转让协议,将该门店整体转让,转让初定价格为1900000元。转让协议同时约定,对于门店2×17年6月10日购买的作为其他权益工具投资核算的金融资产(其购入成本为380000元),其转让价格以转让完成当日市场报价为准。假设该门店满足划分为持有待售类别的条件,但不符合终止经营的定义。2×17年6月15日,该门店部分科目余额表见表15-1。

表 15-1 2×17年6月15日门店部分科目余额表 (考虑持有待售会计处理<u>前</u>)

单位:元

科目名称	借方余额	贷方余额
库存现金	310 000	
应收账款	260 000	
库存商品	300 000	
存货跌价准备		100 000
其他权益工具投资	380 000	
固定资产	1 100 000	
累计折旧		30 000
固定资产减值准备		15 000
无形资产	950 000	
累计摊销		14 000
无形资产减值准备		5 000
商誉	200 000	
应付账款		310 000
应付职工薪酬		560 000
预计负债		250 000

至2×17年6月15日,固定资产还应当计提折旧5000元,无形资产还应当计提摊销1000元,固定资产和无形资产均用于管理用途。2×17年6月15日,上述其他权益工具投资公允价值降至360000元,固定资产可收回金额降至1020000元,其他资产、负债价值没有发生变化。

2×17年6月15日,该门店的公允价值为1900000元,A企业预计为转让门店还需支付律师和注册会计师专业咨询费共计70000元。假设A企业不存在其他持有待售的非流动资产或处置组,不考虑税收影响。

2×17年6月30日,该门店尚未完成转让,其他权益工具投资的市场报价上升至370000元,假设其他资产、负债的价值没有变化。B企业在对门店进行检查时发现一些资产轻微破损,A企业同意修理,预计修理费用为5000元,A企业还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至40000元。当日,门店处置组整体的公允价值为1910000元。



### □ 归纳



## 园 分析

(1) 划分为持有待售类别前(2×17年6月15日)

2×17年6月15日,A企业首次将该处置组划分为持有持售类别前,应当按照适用的会计准则计量各项资产和负债的账面价值。其账务处理如下:

借:管理费用6 000贷:累计折旧5 000累计摊销1 000

借: 其他综合收益 20 000

贷: 其他权益工具投资

(380 000-360 000) 20 000

借: 资产减值损失 30 000 贷: 固定资产减值准备 30 000

## ♀ 提示

30 000=账面价值 1 050 000 (固定资产原值 1 100 000-累计折旧 30 000-固定资产减值准备 15 000-累计折旧 5000) -可收回金额 1 020 000

经上述调整后, 2×17年6月15日该门店各资产和负债的账面价值见表15-2。

表 15-2 2×17年6月15日门店资产和负债账面价值

单位:元

项目	账面价值
持有待售资产:	
库存现金	310 000
应收账款	260 000
存货	200 000
其他权益工具投资	360 000
固定资产	1 020 000
无形资产	(950 000-14 000-5 000-1 000) 930 000
商誉	200 000
持有待售资产小计	3 280 000
持有待售负债:	

表 15-2 2×17年6月15日门店资产和负债账面价值

单位:元

项目	账面价值
应付账款	(310 000)
应付职工薪酬	(560 000)
预计负债	(250 000)
持有待售负债小计	(1 120 000)
合计	2 160 000

(2) 划分为持有持待售类别时(2×17年6月15日)

2×17年6月15日, A企业将该门店处置组划分为持有待售类别时, 其账务处理如下:

借: 持有待售资产——库存现金 310 000

——应收账款 260 000

——库存商品

300 000 (账面余额)

——其他权益工具投资

360 000 (公允价值)

——固定资产

1020 000 (账面价值)

——无形资产

930 000 (账面价值)

一商誉 200 000

<u>存货跌价准备</u>

100 000

固定资产减值准备

(15 000+30 000) 45 000

累计折旧 (30 000+5 000) 35 000 累计摊销 (14 000+1 000) 15 000

无形资产减值准备 5 000

贷:持有待售资产减值准备<u>——存贷跌价准备</u>

100 000

库存现金 310 000

应收账款 260 000

库存商品 300 000

其他权益工具投资 360 000

固定资产 1 100 000

无形资产 950 000

商誉 200 000 借: 应付账款 310 000

应付职工薪酬 560 000

预计负债 250 000

贷: 持有待售负债——应付账款 310 000

——应付职工薪酬

560 000



——预计负债 250 000

(3) 2×17 年 6 月 15 日,由于**该处置组**的账面价值 2 160 000 元高于公允价值减去出售费用后的净额 1 830 000 元 (1 900 000-70 000),A企业应当以 1 830 000 元计量处置组,并计提持有待售资产减值准备 330 000 元 (2 160 000-1 830 000),计入当期损益。

持有待售资产的减值损失应当先抵减处置组中商誉的账面价值 200 000 元,剩余金额 130 000 元再根据固定资产、无形资产账面价值所占比重,按比例抵减其账面价值。

2×17年6月15日,各项资产和负债分摊持有待售资产减值损失及抵减减值损失后的账面价值见表15-3。

表 15-3 2×17年6月15日门店资产和负债抵减减值损失后的账面价值

单位:元

项目	2×17年6月15日抵减 减值损失前账面价值	减值损失分摊	2×17年6月15日抵减减 值损失后账面价值
库存现金	310 000	_	310 000
应收账款	260 000	_	260 000
存货	200 000	_	200 000
其他权益工具投资	360 000	_	360 000
固定资产	<u>1</u> <u>020</u> <u>000</u>	<u>-68</u> <u>000</u>	<u>952</u> <u>000</u>
无形资产	930 000	<u>-62</u> <u>000</u>	<u>868</u> <u>000</u>
商誉	<u>200</u> <u>000</u>	<u>-200</u> <u>000</u>	<u>0</u>
应付账款	-310 000	_	-310 000
应付职工薪酬	-560 000	_	-560 000
预计负债	-250 000	_	-250 000
合计	2 160 000	-330 000	1 830 000

### [試] 板书

$$6.8 = (33 - 20) \times \frac{102}{102 + 93}$$

$$6.2 = (33 - 20) \times \frac{93}{102 + 93}$$

A 企业的账务处理如下(2×17年6月15日):

借:资产减值损失

贷:持有待售资产减值准备——固定资产

68 000

——无形资产

330 000

62 000

-----商誉

200 000

(4) 划分为持有持售类别后(2×17年6月30日)

2×17年6月30日, A企业按照适用的会计准则计量其他权益工具投资, 账务处理如下:

借:持有待售资产——其他权益工具投资



10 000

贷: 其他综合收益

(370 000-360 000) 10 000

当日, 该处置组的账面价值为 1 840 000 元 (包含其他权益工具投资已经确认的利得 10 000 元), 预 计出售费用为 45 000 元 (5 000+40 000), 公允价值减去出售费用后的净额为 1 865 000 元 (1 910 000-45 000), 高于账面价值。

处置组的公允价值减去出售费用后的净额后续增加的,应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围 内转回, 但已抵减的商誉账面价值 200 000 元和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回, 因此,转回金额应当以130 000 元(68 000 +62 000)为限。根据上述分析,A企业可转回已经确认的持 有待售资产减值损失 25 000 元 (1 865 000-1 840 000),根据固定资产、无形资产账面价值所占比重, 按比例转回其账面价值。资产减值损失转回金额的分摊见表 15-4。

表 15-4 2×17年 6月 30 日门店资产和负债减值损失转回后的账面价值

单位:元

报表项目	2×17年6 月 15 日抵 减减值后账 面价值	2×17年6月 30日按照其他 适用准则重新 计量	2×17年6月 30日重新计量 后的账面价值	减值损 失转回 的分摊	2×17年6月 30日滅值损失 转回后账面价 值
持有待售资产:					
库存现金	310 000		310 000		310 000
应收账款	260 000		260 000		260 000
存货	200 000		200 000		200 000
其他权益工具投资	360 000	10 000	370 000		370 000
固定资产	952 000		<u>952</u> <u>000</u>	<u>13</u> <u>077</u>	965 077
无形资产	868 000		<u>868</u> <u>000</u>	<u>11</u> <u>923</u>	879 923
商誉	0		0		0
持有待售资产小计	2 950 000	10 000		25000	2 985 000
持有待售负债:					
应付账款	-310 000		-310 000		-310 000
应付职工薪酬	-560 000		-560 000		-560 000
预计负债	-250 000		-250 000		-250 000
持有待售负债小计	-1 120 000				-1 120 000
合计	1 830 000		1 840 000	25 000	1 865 000

## □ 板书

952000  $13077 = 25000 \times \frac{}{952000 + 868000}$ 868000

 $11923 = 25000 \times \frac{}{952000 + 868000}$ 



借:持有待售资产减值准备——固定资产

13 077

——无形资产

11 923

贷: 资产减值损失

25 000

A企业在2×17年6月30日的资产负债表中应当分别以"持有待售资产"和"持有待售负债"列示2985000元和1120000元。由于处置组不符合终止经营定义,持有待售资产确认的资产减值损失应当在利润表中以持续经营损益列示。企业同时应当在附注中进一步披露持有待售处置组的相关信息。

#### (五) 不再继续划分为持有待售类别的计量

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。

# ○提示

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。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。

### (六) 终止确认

持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时、企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

例题 2×17年3月1日,甲公司购入非关联方丙公司全部股权,支付价款 1600 万元。购入该股权之前,甲公司的管理层已经做出决议,一旦购入丙公司,将在一年内将其出售给乙公司,丙公司当前状况下即可立即出售。甲公司与乙公司初步议定股权转让价格为 1620 万元,预计甲公司还将为出售该子公司支付 12 万元的出售费用。甲公司与乙公司计划于 2×17年3月31日签署股权转让合同。

2×17年3月31日, 甲公司与乙公司签订合同, 转让所持有丙公司的全部股权, 转让价格为1607万元, 甲公司预计还将支付8万元的出售费用。

2×17年6月25日,甲公司为转让丙公司的股权支付律师费5万元。2×17年6月29日,甲公司完成对丙公司的股权转让,收到价款1607万元。

#### 【答案】

(1) 2×17年3月1日

丙公司是专为转售而取得的子公司,其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为 1600 万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为 1608 万元 (1620-12),按照两者孰低计量。

借: 持有待售资产——长期股权投资 1600

贷:银行存款

1600

(2) 2×17年3月31日

甲公司持有的丙公司的股权公允价值减去出售费用后的净额为 1599 万元 (1607-8), 账面价值为 1600 万元, 以两者孰低计量, 甲公司 2×17 年 3 月 31 日的账务处理如下:

借:资产减值损失

1

贷:持有待售资产减值准备——长期股权投资



1

(3) 2×17年6月25日(支付出售费用)

借:投资收益

贷:银行存款 5

(4) 2×17年6月29日

借:银行存款 1607

持有待售资产减值准备——长期股权投资

1

贷:持有待售资产——长期股权投资

1600

投资收益

8

例题 2×17年3月1日,甲公司购入非关联方丙公司全部股权,支付价款 1600 万元。购入该股权之前,甲公司的管理层已经做出决议,一旦购入丙公司,将在一年内将其出售给乙公司,丙公司当前状况下即可立即出售。甲公司尚未与乙公司议定转让价格,购买日股权公允价值(1600 万元)与支付价款一致。预计甲公司还将为出售该子公司支付 12 万元的出售费用。甲公司与乙公司计划于 2×17年3月31日签署股权转让合同。

2×17年3月31日,甲公司与乙公司签订合同,转让所持有丙公司的全部股权,转让价格为1607万元,甲公司预计还将支付8万元的出售费用。

2×17年6月25日,甲公司为转让丙公司的股权支付律师费5万元。2×17年6月29日,甲公司完成对丙公司的股权转让,收到价款1607万元。

### 园 分析

(1) 2×17年3月1日

丙公司是专为转售而取得的子公司,其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额为 1600 万元, 当日公允价值减去出售费用后的净额为 1588 万元 (1600-12),按照两者孰低计量。

借: 持有待售资产——长期股权投资 1588

资产减值损失

12

贷:银行存款

1600

(2) 2×17年3月31日

甲公司持有的丙公司的股权公允价值减去出售费用后的净额为 1599 万元 (1607-8), 账面价值为 1588 万元,以两者孰低计量,甲公司不需要进行账务处理。

(3) 2×17年6月25日(支付出售费用)

借:投资收益

5

贷:银行存款

5

(4) 2×17年6月29日

借:银行存款

1607

贷: 持有待售资产——长期股权投资 1588

投资收益

19

教材例 15-15 承<u>【教材例 15-12】</u>, 2×17年9月19日, 该门店完成转让, A企业以银行存款分别支付维修费用5000元和律师、注册会计师专业咨询费37000元。当日A企业上述其他权益工具投资的市场报价为374000元, B企业以银行存款支付所有转让价款1914000元。

# 园 分析

A企业账务处理如下:

借:资产处置损益

5000

贷:银行存款

5000



版权所有, 侵权必究

第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 | 零基础精讲班-赵小彬 借: 资产处置损益 37000 贷:银行存款 37000 借:银行存款 1914000 持有待售资产减值准备——存货跌价准备 100000 一固定资产 54923 (68000-13077)—无形资产 50077 (62000-11923) ----商誉 200000 持有待售负债——应付账款 310000 —应付职工薪酬 560000 ——预计负债 250000 贷: 持有待售资产——库存现金 310000 ——应收账款 260000 一库存商品 300000 ——其他权益工具投资 370000 ——固定资产 1020000 ——无形资产 930000 —商誉 200000 资产处置损益 49000

# ♀ 提示

借: 资产处置损益

贷: 其他综合收益

"资产处置损益"科目核算的内容

"资产处置损益"科目核算企业出售划分为持有待售的<u>非流动资产</u>(金融工具、长期股权投资和<u>投资</u>性房地产除外)或处置组(子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程及无形资产而产生的处置利得或损失。

10000

10000

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换中换出非流动资产(固定资产、在建工程及无形资产等)产生的利得或损失也在"资产处置损益"科目核算。

- 即, "资产处置损益"科目核算的内容包括:
- ①企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组 (子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失;
  - ②企业处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程及无形资产等而产生的处置利得或损失;
- ③企业以公允价值为基础计量的非货币性资产交换中换出非流动资产(固定资产、在建工程及无形资产等)产生的利得或损失。



### □ 总结

有关"其他权益工具投资"会计处理的总结

根据金融工具确认和计量会计准则的规定,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(其他权益工具投资),其公允价值的后续变动计入其他综合收益,不需计提减值准备。除了获得的股利收入(明确代表投资成本部分收回的股利除外)计入当期损益外,其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益,且后续不得转入当期损益。当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,计入留存收益。

但是,下列两类有关其他权益工具投资的交易事项的会计处理比较特殊:

(1)根据债务重组会计准则的规定,债务人以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(其他权益工具投资)清偿债务的,债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额,记入"投资收益"科目,而非计入留存收益;但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,记入"盈余公积""利润分配——未分配利润"等科目。

## 园 理由

债务重组准则规定,按照债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额计算债务重组损益,而非按 照偿债金融资产的公允价值与其账面价值的差额计算,不按照金融工具确认和计量会计准则中有关其他权 益工具投资终止确认的要求进行会计处理。

(2)根据持有待售准则的规定,持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时,企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。持有待售的处置组中包含有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(其他权益工具投资)的,在持有待售的处置组终止确认时,相关利得或损失一并计入当期损益(资产处置损益),而非计入留存收益;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,也计入当期损益(资产处置损益)。

# □ 归纳

其他权益工具投资终止确认的相关会计处理比较如下:

交易事项	终止确认的会计处理	之前计入其他综合收益的累计利得或 损失的结转
企业转让其他权益工 具投资	借:银行存款 贷:其他权益工具投资 <u>盈余公积</u> (差额,或借方) <u>利润分配</u> —未分配利润(差 额,或借方)	借:其他综合收益 贷: <u>盈余公积</u> <u>利润分配</u> —未分配利润 (或相反会计分录)
债务人以其他权益工 具投资清偿债务(债 务人的债务以长期借 款为例)	借:长期借款(债务的账面价值) 贷:其他权益工具投资 (偿债金融资产的账面价值) 投资收益 (差额,或借方)	借: 其他综合收益 贷: <u>盈余公积</u> <u>利润分配</u> —未分配利润 (或相反会计分录)

 借:银行存款

 企业转让包含其他权
 贷:持有待售资产—其他权益工具投
 借:其他综合收益

 益工具投资的持有待售资等
 贷: 资产处置损益

 每产处置损益(差额,或借方)
 (或相反会计分录)

### 三、持有待售类别的列报

### (一) 资产负债表列示

持有待售资产和负债不应当相互抵销。"持有待售资产"项目和"持有待售负债"项目应当分别作为流动资产和流动负债列示。

# ♀ 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。

# ■ 板书



### (二) 利润表列示

企业应当在利润表中分别列示<u>持续经营损益</u>和<u>终止经营损益</u>。在利润表"净利润"项下增设"持续经营净利润"和"终止经营净利润"项目,以税后净额分别反映持续经营相关损益和终止经营相关损益。

# 🖪 板书

项目	本期金额	上期 金额
三、利润总额(亏损总额以"-"号填列)		
减: 所得税费用		
四、净利润(净亏损以"-"号填列)		
(一) <u>持续经营净利润</u> (净亏损以"-"号填列)		
(二) <u>终止经营净利润</u> (净亏损以"-"号填列)		_

**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下列相关损益,应当在利润表中作为 持续经营损益列报:

1.企业<u>初始计量</u>或在<u>资产负债表日重新计量</u>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。

例题 • 2021 年单选题 2×20年9月10日,甲公司董事会会议决议: (1) 拟出售其子公司(乙公司)60%的股权,剩余20%股权仍对乙公司具有重大影响; (2) 因甲公司经营战略发生变化,甲公司拟出售其原作为主要经营业务的资产组(包括固定资产和无形资产)。2×20年10月10日,甲公司与丙公司、丁公司分别签订的转让资产协议约定,甲公司应于2×21年5月1日前办理完成转让乙公司60%股权过户登记手续,以及出售主要经营业务的资产组所涉及资产的所有权转让手续。不考虑其他因素,下列各项关于上述交易或事项在甲公司2×20年度财务报表列报的表述中,正确的是()。

A. 在个别资产负债表中应将拟出售乙公司 60%股权在"持有待售资产"项目列示,剩余 20%股权在"长期股权投资"项目列示

- B. 拟转让业务所涉及的资产组的公允价值高于账面价值的差额在合并利润表的"公允价值变动收益"项目列示
- C. 拟转让业务所涉及的所有资产在个别资产负债表中应按资产性质在"固定资产"和"无形资产"项目分别列示
- D. 乙公司的资产总额和负债总额在合并资产负债表中分别在"持有待售资产"和"持有待售负债"项目列示

#### 【答案】D

【解析】在甲公司个别资产负债表中将对乙公司投资整体 (80%) 划分为持有待售资产,在合并财务报表中将乙公司所有资产和负债分别在"持有待售资产"及"持有待售负债"项目列示,选项 A 错误,选项 D 正确;拟转让业务所涉及的资产组,不按公允价值进行后续计量,选项 B 错误;拟转让业务所涉及的所有资产在个别资产负债表"持有待售资产"项目列示,选项 C 错误。

# 第二节 终止经营

- 一、终止经营的定义
- 二、终止经营的列报
- 三、特殊事项的列报

### 一、终止经营的定义

规模条件 单独区分

终止经营,是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分

的组成部分,且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别:时点要求

- (1) 该组成部分代表一项<u>独立的主要业务</u>或一个<u>单独的主要经营地区</u>; (甲上市公司事业部: 冰箱+ 空调+洗衣机)
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项<u>相关联计划</u>的一部分;
  - (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

终止经营的定义包含以下三方面含义:



1.终止经营应当 <u>具有一</u> 定的规模	终止经营应当代表一项独立的 <u>主要业务</u> 或一个单独的 <u>主要经营地区</u> ,或者是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分。 【提示】 专为转售而取得的子公司也是企业的组成部分,但准则对其规模不做要
	求,只要是单独区分的组成部分且满足时点要求,即构成终止经营。
2.终止经营应当是企业 能够单独区分的组成部 分	该组成部分的 <u>经营和现金流量</u> 在企业经营和编制财务报表时是能够与企业的其他部分清楚 <u>区分</u> 的。企业组成部分通常是企业的一个子公司、一个事业部或事业群。
3.终止经营应当满足一 定的 <u>时点要求</u>	符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一: (1)组成部分在资产负债表日之前 <u>已经处置</u> ,包括已经出售、结束使用(如关停或报废等)。 (2)组成部分在资产负债表日之前 <u>已经划分为持有待售类别</u> 。

# ② 提示

(2点)

(1) <u>不是所有划分为持有待售类别的处置组都属于终止经营</u>。因为有些处置组可能不是"能够单独 区分的组成部分"或不符合终止经营定义中的规模条件。即,<u>并非所有处置组都符合终止经营的定义</u>,企 业需要运用职业判断确定终止经营。

## 🗔 板书

教材例 15-16 某快餐 A 企业在全国拥有 500 家零售门店。A 企业决定将其位于 Z 市的 8 家零售门店中的一家门店 C 出售,并于 2×17 年 8 月 13 日与 B 企业正式签订了转让协议,假设该门店 C 符合持有待售类别的划分条件。判断门店 C 是否构成 A 企业的终止经营。

# 园 分析

尽管门店 C 是一个处置组,也符合持有待售类别的划分条件,但由于它只是一个零售点,<u>不能代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区</u>,也不构成拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分,因此该处置组并不构成企业的终止经营。

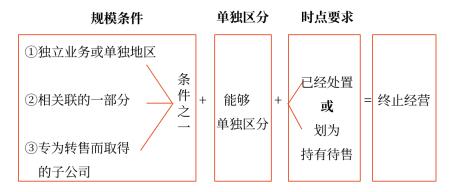
(2) 不是所有的终止经营都划分为持有待售类别,因为有些终止经营在资产负债表日前已经处置。

# ■ 板书





## 国 归纳



### 二、终止经营的列报

- (一) 资产负债表列示
- 1.终止经营划分为持有待售类别

如果终止经营划分为持有待售类别、应当按照前述持有待售类别的列报要求处理。

### 2.终止经营已经处置

如果终止经营没有划分为持有待售类别,而是被处置,无论<u>当期</u>或是<u>可比会计期间</u>的资产负债表中<u>都</u> 不应当列报与之相关的持有待售资产或负债。

### □ 板书



### (二) 利润表列示

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<u>应当包含整个报告期间,而不</u> 仅包含认定为终止经营后的报告期间。

# 🗔 板书



终止经营的相关损益具体包括(5+1):

- 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<u>符合终止经营定义的</u>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。

可能引起调整的情形包括:

- (1) 最终确定处置条款, 如与买方商定交易价格调整额和补偿金;
- (2) 清除与处置相关的不确定因素,如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务;
- (3) 履行与处置相关的职工薪酬支付义务等。

### ○ 提示

企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些<u>增量费用</u>,<u>企业应当将这些增量费用作为终止经营</u> 损益列报。

教材例 15-19 企业集团 A 拥有子公司 B, 并为其专门租入一栋写字楼作为办公场所, 现企业集团 A 决定将子公司 B 转让给 F 企业, 转让完成后, 子公司 B 将整体搬迁至 F 的自有写字楼。由于子公司 B 目前办公所在地的租期未满, 企业集团 A 必须承担将办公楼低于原租金转租或者提前终止租赁合同的损失。假设子公司 B 符合持有待售类别的划分条件和终止经营的定义。

### 园 分析

尽管如果不出售子公司 B,与租赁办公楼相关的损失就不会发生,但对于出售子公司 B 本身而言,该损失并不是必不可少的,不是与出售子公司 B 直接相关的增量费用。因此,在对子公司 B 以账面价值和公允价值减去出售费用后的净额孰低计量时,不应当将办公楼低于原租金转租或者提前终止租赁合同的损失作为出售费用处理,但应当在利润表中将其列示在"终止经营净利润"中,并在附注中作为终止经营费用的一部分披露。

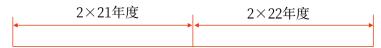
# ♀ 提示

- ①在计算"公允价值减去出售费用后的净额"时,该增量费用不作为出售费用处理;
- ②在利润表中将该增量费用作为终止经营损益列报。
- (三)终止经营列报的其他要求
- 1.<u>拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的</u>,应当<u>自停止使用日起作</u>为终止经营列报。列报的终止经营损益应当包含整个报告期间,而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。

如果因出售对子公司的投资等原因导致企业丧失对子公司的控制权,且<u>该子公司符合终止经营定义</u>的, 应当**在合并利润表中列报相关终止经营损益**。

2.从财务报表<u>可比性</u>出发,对于当期列报的终止经营,企业应当在当期财务报表中将<u>原来作为持续经</u>营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。

# 🗔 板书



例题 • 2021 年单选题 2×20年10月1日,甲公司与交易对手方签订股权出售协议,协议约定甲公司出售其全资子公司乙公司80%的股权。2×21年3月15日,双方办理了股权过户登记手续、董事会改选、支付股权转让款等事项。乙公司的经营地区在华南,是甲公司的一个单独的主要经营地区。处置乙公司股权后,甲公司将退出华南地区。甲公司2×20年度财务报告经批准于2×21年4月15日对外报出。



甲公司在编制 2×20 年度财务报表时,下列各项会计处理的表述中,正确的是( )。

- A. 比较合并财务报表中, 将乙公司 2×19 年度的经营损益列报为终止经营损益
- B. 合并财务报表中, 终止经营损益为乙公司 2×20年 10月至 12月的经营损益
- C. 个别财务报表中, 将持有的乙公司长期股权投资的80%重分类为持有待售资产
- D. 合并财务报表中,不再将乙公司纳入2×20年度合并范围

#### 【答案】A

【解析】乙公司是甲公司的一个单独的主要经营地区,能够单独区分,且划分为持有待售类别,符合终止经营的定义。从财务报表可比性出发,对于当期列报的终止经营,企业应当在当期财务报表中,将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报,选项 A 正确;企业出售对子公司的投资等原因导致企业丧失对子公司的控制权,且该子公司符合终止经营定义的,应当在合并利润表中列报相关终止经营损益,列报的终止经营损益应当包含

整个报告期间,而不仅包含认定为终止经营后的报告期间,选项B错误;

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,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,选项 C 错误:

无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别,企业始终应当按照合并财务报表准则的规定确定合并范围,编制合并财务报表,选项 D 错误。

**例题•2019 年多选题** 下列各项关于终止经营列报的表述中,错误的有 ( )。

- A. 终止经营的相关损益作为持续经营损益列报
- B. 终止经营的处置损益以及调整金额作为终止经营损益列报
- C. 对于当期列报的终止经营,在当期财务报表中将处置日前原来作为持续经营损益列报的信息重新作 为终止经营损益列报,但不调整可比会计期间利润表
- D. 拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分条件的, 自停止使用日起作为终止经营列报

#### 【答案】AC

【解析】终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报,选项 A 错误;从财务报表可比性出发,对于当期列报的终止经营,企业应当在当期财务报表中将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报,调整可比期间利润表,选项 C 错误。

### 三、特殊事项的列报

(一) 企业专为转售而取得的持有待售子公司的列报

如果企业专为转售而取得的子公司符合持有待售类别的划分条件,应当按照持有待售的处置组和终止经营的有关规定进行列报。

在合并资产负债表中,企业专为转售而取得的持有待售子公司的<u>全部</u>资产和负债应当分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示。

在合并利润表中, <u>符合终止经营定义的</u>专为转售而取得的持有待售子公司的净利润与其他终止经营净 利润应当合并列示在"终止经营净利润"项目中。

- (二) 不再继续划分为持有待售类别的列报
- 1.持有待售的非流动资产或处置组

对于非流动资产或处置组,如果其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,在资产负债表中,企业应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、



无形资产等列报,并调整其账面价值。在当期利润表中,企业应当将**账面价值调整金额**作为<u>持续经营损益</u>列报。

- 2.持有待售的的子公司、共同经营、合营企业、联营企业
- (1) 持有待售的<u>对联营企业或合营企业的权益性投资</u>不再符合持有待售类别划分条件的,应当<u>自划</u>分为持有待售类别日起采用权益法进行追溯调整。
- (2) 持有待售的<u>对子公司、共同经营的权益性投资</u>不再符合持有待售类别划分条件的,同样应当<u>自</u> 划分为持有待售类别日起追溯调整。

上述情况下, 划分为持有待售类别期间的财务报表应当作相应调整。

### 3.终止经营

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的,企业应当在当期财务报表中,将原来作为<u>终止经营损益</u>列报的信息重新作为可比会计期间的**持续经营损益**列报,并在附注中说明这一事实。

### ■ 本章小结

