



## 第十九章

### 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

#### 历年考情概况

本章以主观题和客观题的形式同时进行考查，客观题的考点是持有待售的非流动资产后续计量、列报项目、判断是否构成终止经营；主观题的考点是持有待售的非流动资产、转售、持有待售类别的计量和终止经营等会计核算方法。

#### 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原则

###### （一）相关概念

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。

处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的**一组资产**，以及在该交易中转让的与这些资产**直接相关的负债**。

###### （二）划分为持有待售类别应满足条件

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。（是否符合惯例）

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**。（是否说走就走）

**【例 19-1】**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交付给企业 H，且腾空办公大楼所需时间是正常且符合交易惯例的。

**【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：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 市大楼交付企业 H。

**【解析】**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。



## 老会计-用心传递温度

【例 19-2】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。

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。

### 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。

#### (三) 延长一年期限的例外条款

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。

企业无法控制的原因包括:

#### 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。

【例 19-3】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 2021 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,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。

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。

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。



## 老会计-用心传递温度

这里的“罕见情况”主要指因**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。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，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。

**【例 19-4】**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 重新签订了房产转让协议，预计将于 9 个月内完成转让，A 和 B 不存在关联关系。

**【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。

### 二、某些特定持有待售类别分类的具体应用

#### （一）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。

#### （二）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、合并财务报表中会计处理方法见下例。

**【例题】**甲公司为母公司，其子公司、联营企业和合营企业包括 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司、E 公司、F 公司，甲公司拟出售其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。

要求：分别说明各种情形在个别财务报表和合并财务报表（如果涉及）中的会计处理思路。

（1）情形一：甲公司拥有子公司 A 公司 100% 的股份，拟出售全部股权。

**【答案】**在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 A 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 A 公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。

个别报表中的分录：

借：持有待售资产

贷：长期股权投资[账面价值]

合并工作底稿中的调整分录：

借：持有待售资产

贷：存货、应收账款、固定资产等等

借：应付账款、长期借款等等



贷：持有待售负债

(2) 情形二：甲公司拥有子公司 B 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，但仍对其具有重大影响。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 B 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 B 公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。分录格式同 (1)。

(3) 情形三：甲公司拥有子公司 C 公司 100% 的股权，拟出售 25% 的股权，仍然拥有对该子公司的控制权。

【答案】由于甲公司仍然拥有对子公司 C 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以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

(4) 情形四：甲公司拥有子公司 D 公司 55% 的股权，拟出售 6% 的股权，出售后将丧失对该子公司的控制权，但仍对其具有重大影响。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 D 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 D 公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子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。分录格式同 (1)。

(5) 情形五：甲公司拥有联营企业 E 公司 35% 的股权，拟出售 30% 的股权，甲公司持有剩余的 5% 的股权，且对被投资方 E 公司不具有共同控制或重大影响。

【答案】甲公司应将拟出售 E 公司的 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，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

不涉及合并报表的问题，个别报表中的分录：

满足持有待售类别划分条件时：

借：持有待售资产

贷：长期股权投资 [账面价值 × 30%/35%]

上述 30% 股权投资处置后，剩下 5% 的股权转为金融资产：

借：交易性金融资产/其他权益工具投资

贷：长期股权投资 投资收益 [或借记]

借：其他综合收益 [或贷记]

资本公积 [或贷记]

贷：投资收益/留存收益 [或借记]

(6) 情形六：甲公司拥有合营企业 F 公司 50% 的股权，拟出售 35% 的股权，甲公司持有剩余的 15% 的股权，且对被投资方 F 公司不具有共同控制或重大影响。

【答案】将拟出售 F 公司的 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





## 老会计-用心传递温度

后，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。  
分录格式同（5）。

### （三）拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

非流动资产或处置组可能因为各种原因而**结束使用**，且企业**并不会将其出售**，或仅获取其残值，其账面价值并非主要通过出售收回，企业不应当将其划分为持有待售类别。

**【例 19-6】**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。

## 三、持有待售类别的计量

重分类前		重分类后	
公允模式计量的投房		持有待售的非流动资产	适用相关准则 (前后计量原则相同)
公允模式计量的生产性生物资产			
金融资产			
递延所得税资产			
职工薪酬形成的资产			
保险合同形成的资产		持有待售的非流动资产	适用 42 号准则 (前后计量原则不同)
部分列举	固定资产（在建工程）		
	无形资产（开发支出）		
	成本模式计量的投房		
	成本模式计量的生产性生物资产		
	长期股权投资		
	商誉		

### （一）划分为持有待售类别前的计量

实质	按各自准则进行处理
原则	相关资产正常折旧、摊销和减值准备

**【例题】**企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2×21 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2×22 年 1 月 31 日，企业 A 与企业 B 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。

**【解析】**2×22 年 1 月 31 日，企业 A 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。2×22 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，此后不再计提折旧。

### （二）划分为持有待售类别时的计量

#### 1. 对于持有待售的非流动资产或处置组

企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非





## 老会计-用心传递温度

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**。

【例·多选题】2×16年9月末，甲公司董事会通过一项决议，拟将持有的一项闲置管理用设备对外出售。该设备为甲公司于2×14年7月购入，原价为6000万元，预计使用10年预计净残值为零，至董事会决议出售时已计提折旧1350万元，未计提减值准备。甲公司10月3日与独立第三方签订出售协议，拟将该设备以4100万元的价格出售给独立第三方，预计出售过程中将发生的处置费用为100万元。至2×16年12月31日，该设备出售尚未完成，但甲公司预计将于2×17年第一季度完成。不考虑其他因素，甲公司2×16年末因持有该设备应计提减值准备的金额（ ）万元。

- A. 650
- B. 0
- C. -650
- D. 100

【答案】A

【解析】企业应将该设备划分为持有待售的非流动资产，其公允价值减去出售费用后的净额=4100-100=4000（万元）；账面价值为4650万元（6000-1350）大于公允价值减去出售费用后的净额4000万元，因此，应该在划分为持有待售当日计提减值准备，应计提的减值准备=4650-4000=650（万元）。

### 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。

（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**。

（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处置组中包含的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包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产。

（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**不应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。

持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中的负债和适用其他准则计量规定的非流动资产的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。



## 老会计-用心传递温度

### （四）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**；

【提示】需要补提折旧及对应的成本费用，但不属于追溯调整。

（2）可收回金额。

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。

### （五）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**。

【提示】此处“当期损益”所指会计科目：

非流动资产：资产处置损益、投资收益等。

处置组：资产处置损益。

### 【总结】

## 四、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**。

企业还应当在附注中披露有关持有待售的非流动资产或处置组的相关信息。

## 第二节 终止经营

### 一、终止经营的认定条件

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：

（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（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相关联计划的一部分；

（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

【例 19-13】某快餐企业 A 在全国拥有 500 家零售门店，A 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 日与企业 B 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 C 是否构成 A 的终止经营。

【解析】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，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，也不构成拟对一项独立





## 老会计-用心传递温度

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。

【例 19-14】企业集团 C 拥有一家经营药品批发业务的子公司 H，药品批发构成 C 的一项独立的主要业务，且 H 在全国多个城市设立了营业网点。由于经营不善，C 决定停止 H 的所有业务。至 2×17 年 10 月 13 日，已处置了该子公司所有存货并辞退了所有员工，但仍有一些债权等待收回，部分营业网点门店的租约尚未到期，仍需支付租金费用。判断 H 是否构成 C 的终止经营。

【解析】由于子公司 H 原药品批发业务已经停止，收回债权、处置租约等尚未结算的未来交易并不构成上述业务的延续，因此该子公司的经营已经终止，应当认为 2×17 年 10 月 13 日后该子公司符合终止经营的定义。

【例题·判断题】A 超市销售集团公司在全国有 400 家门店，A 将位于 B 市的 10 家门店中的一家 C 门店出售，并于 2021 年 7 月 20 日与甲企业正式签订了转让协议，假设该 C 门店符合持有待售类别的划分条件，该种情形构成 A 的终止经营。（ ）

【答案】×

【解析】C 门店不构成一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区。

## 二、终止经营的列报

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（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，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报

终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报

【例题·判断题】2021 年 10 月，甲公司决定放弃其所有的纺织厂，这些纺织厂构成了一项主要业务。在截至 2021 年 12 月 31 日的一年里停止了纺织厂的所有运营。2021 年 12 月 31 日应作为终止经营列报。（ ）

【答案】×

【解析】至 2021 年 12 月 31 日，该组成部分尚未处置或划分为持有待售，不构成终止经营。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计  
www.lkj100.com