第二十章　持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

考情分析

本章属于非重点章节，关注持有待售资产的认定问题和基本概念，重点关注客观题，2025年本章没有变动，预计分值3-6分左右。

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

（一）持有待售类别分类的基本原则

流动资

1. 基本原则

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。

1+1

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

（1）在当前状况下即可立即出售；

（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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-2】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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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~~。

卖

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

2. 延长一年期限的例外条款

因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

（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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-3】E企业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15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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（2）发生罕见情况

因发生罕见情况，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，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

②

①　②　②

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-4】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。

① ②

① ②

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（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

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

2. 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控制权的，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在拟出售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。

60% — 20%

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例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。

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：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。

100% - 25% = 75%

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：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。

55%-6%=49%

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

解析：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。

35%-30%=5%

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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《企业会计准第22号—金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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。

可能

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-6】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。

Z

X

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

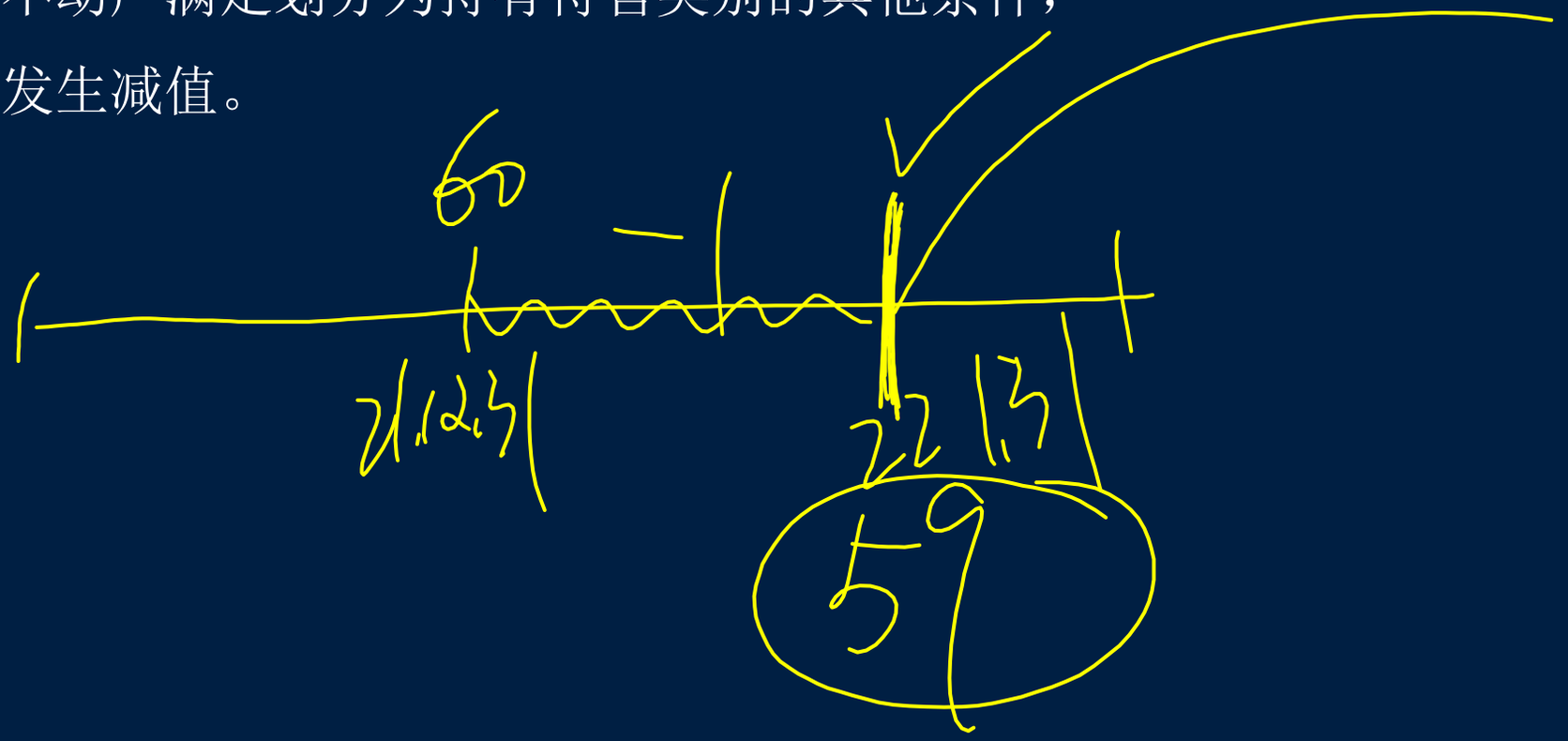
二、持有待售类别的计量

（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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例】企业A拥有一座仓库，原价为120万元，年折旧额为12万元，至2021年12月31日已计提折旧60万元。2022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。



第一节　持有待售的非流动资产、处置组

解析：2022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。2022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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（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，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-9】2017年3月1日，公司L购入公司M全部股权，支付价款1 600万元。购入该股权之前，公司L的管理层已经做出决议，一旦购入公司M，将在一年内将其出售给公司N，公司M当前状况下即可立即出售。预计公司L还将为出售该子公司支付12万元的出售费用。公司L与公司N计划于2017年3月31日签署股权转让合同。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

情形一：公司L与公司N初步议定股权转让价格为1 620万元。

1620－12＝1608

解析：情形一：公司M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1 600万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为1 608万元，按照二者孰低计量。公司L2017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　16 000 000

　　贷：银行存款　16 000 000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

情形二：公司L尚未与公司N议定转让价格，购买日股权公允价值与支付价款一致。

1600-12=1588

解析：情形二：公司M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，按照二者孰低计量。公司L2017年3月1日的账务处理如下：

借：持有待售资产—长期期股权投资　15 880 000

　　资产减值损失　120 000

　　贷：银行存款　16 000 000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（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的后续计量

资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

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的，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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-11】承【例15-9】2017年3月31日，公司L与公司N签订合同，转让所持有公司M的全部股权，转让价格为1 607万元，公司L预计还将支付8万元的出售费用。

情形一：2017年3月31日，公司L持有的公司M的股权公允价值减去出售费用后的净额为1 599万元，账面价值为1 600万元，以二者孰低计量，公司L2017年3月31日的账务处理如下：

借：资产减值损失　10 000

　　贷：持有待售资产减值准备—长期股权投资　10 000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

情形二：2017年3月31日，公司L持有的公司M的股权公允价值减去出售费用后的净额为1 599万元，账面价值为1 588万元，以二者孰低计量，公司L不需要进行账务处理。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

2. 持有待售的处置组的后续计量

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。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例】企业F拟将拥有的核电站转让给企业H，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，企业F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。

解析：企业F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利息费用应当继续确认。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（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的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。

① 划入
② 调后的54

min

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

（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时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

持续
固定

处置
终止

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例20-12】承【例20-11】2017年6月26日，公司L为转让公司N的股权支付律师费5万元。6月29日，公司L完成对公司N的股权转让，收到价款1 607万元，

情形一：公司L2017年6月25日支付出售费用的账务处理如下：

借：投资收益　　50 000

　　贷：银行存款　　50 000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

公司L2017年6月29日的账务处理如下：

借：持有待售资产减值准备——长期股权投资10 000

　　银行存款

16 070 000

贷：持有待售资产——长期股权投资　16 000 000

　　投资收益

80 000

1

2

3

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

情形二：公司L2017年6月25日支付出售费用的账务处理如下：

借：投资收益　　50 000

　　贷：银行存款　　50 000

公司L2017年6月29日的账务处理如下：

借：银行存款　　16 070 000

　　贷：持有待售资产—长期股权投资　　15 880 000

　　投资收益　　190 000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例-单选题】2×22年3月1日，甲公司购入非关联方乙公司的全部股权，支付购买价款2 000万元。购入该股权之前，甲公司的管理层已经作出决议，一旦购入乙公司，将在一年内将其出售给丙公司，乙公司在当前状况下即可立即出售。甲公司与丙公司计划于2×22年3月31日签署股权转让合同。2×22年3月1日，公允价值减去出售费用后的净额为1 990万元。2×22年3月31日，公允价值减去出售费用后的净额为2005万元。不考虑其他因素，2×22年甲公司对购买该股权的会计处理表述中，正确的是（　）。

A. 3月1日确认持有待售资产1 990万元

B. 3月1日确认长期股权投资2 000万元

C. 3月1日确认管理费用10万元

D. 3月31日，冲减持有待售资产减值准备15万元

借 持售 1990
贷 银 10
银 2000

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

答案：A

解析：乙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2 000万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为1 990万元，按照两者孰低计量。甲公司2×22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　　1 990

　　资产减值损失　　10

　　贷：银行存款　　2 000

2×22年3月31日，公允价值减去出售费用的净额为2005万

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例-多选题】2×20年12月31日，甲公司以4800万元取得一栋写字楼并立即投入使用，预计使用年限为10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。2×21年6月30日，甲公司与乙公司签订协议，约定3个月内以4 600万元的价格将该写字楼出售给乙公司，当日该写字楼符合划分为持有待售类别的条件。2×21年10月1日，因乙公司受疫情影响出现财务困难，双方协商解除该协议。甲公司继续积极寻求购买方，2×21年12月31日，甲公司与丙公司签订协议，约定3个月内以4 500万元的价格将该写字楼出售。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（　）。

A. 2×21年度，计提持有待售资产折旧480万元

B. 2×21年6月30日，确认持有待售资产初始入账金额4 560万元

C. 2×21年12月31日，计提持有待售资产减值准备60万元

D. 2×21年6月30日，确认固定资产处置损益40万元

4800-240

240

4560

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

答案：BC

解析：选项A，划分为持有待售资产后不计提折旧，2×21年度划分为持有待售资产前计提的折旧＝4800/10×6/12＝240（万元）；选项B，2×21年6月30日，确认持有待售资产初始入账金额＝4 800－4 800/10×6/12＝4 560（万元）；选项C，2×21年12月31日，计提持有待售资产减值准备＝4 560－4 500＝60（万元）；选项D，2×21年6月30日，应将固定资产账面价值转入持有待售资产，不确认固定资产处置损益。

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

【例-多选题】2×21年11月30日，甲公司与乙公司签订一项合同，约定将一项原值为600万元、已计提折旧385万元的固定资产，在6个月内以200万元的价格出售给乙公司，预计法律服务费为10万元。甲公司对该固定资产每月计提折旧5万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司2×21年会计处理的说法中正确的有（　）。

A. 2×21年末，资产负债表中持有待售资产的列报金额为190万元

B. 2×21年全年计提折旧额55万元

C. 需要计提减值25万元

D. 在资产负债表中应列为一年内到期的非流动资产

600-385-215

11×5

215-190=25

第一节　持有待售的非流动资产、处置组

答案：ABC

解析：签订合同时，固定资产的账面价值＝600－385＝215（万元），公允价值－出售费用＝200－10＝190（万元），账面价值大于公允价值减去出售费用后的净额，所以需要计提减值，减值金额＝215－190＝25（万元）；固定资产转为持有待售资产后，不再计提折旧，所以2×21年应计提11个月折旧，即2×21年全年计提折旧额＝11×5＝55（万元）；2×21年末，该资产尚未出售，应作为持有待售资产进行列报，列报金额为190万元。

第二节　终止经营

一、终止经营的定义

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。

第二节　终止经营

【提示】判断终止经营的要点：

（1）能够单独区分，指经营活动和现金流量能够单独区分；

（2）要有一定规模；

（3）时点要求：处置（主要业务终止）或者划分为持有待售。

第二节　终止经营

【例20-13】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2023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。

① ② ③

第二节　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。

① ② ③

√ × √

第二节　终止经营

【例20-14】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2023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放回，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。

1 2 3

第二节　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2023年10月13日后该子公司符合终止经营的定义。

第二节　终止经营

【例20-17】企业集团F决定出售其专门从事酒店管理的下属子公司R，酒店管理构成F的一项主要业务。子公司R管理一个酒店集团和一个连锁健身中心。为获取最大收益，F决定允许将酒店集团和连锁健身中心出售给不同买家，但酒店和健身中心的转让是相互关联的，即两者或者均出售，或者均不出售。

F于2023年12月6日与企业S就转让连锁健身中心正式签订了协议，假设此时连锁健身中心符合了持有待售类别的划分条件，但酒店集团尚不符合持有待售类别的划分条件。判断酒店集团和连锁健身中心是否构成F的终止经营。

1　2

3

第二节　终止经营

解析：处置酒店集团和连锁健身中心构成一项相关联的计划，虽然酒店集团和连锁健身中心可能出售给不同买家，但分别属于对一项独立的主要业务进行处置的一项相关联计划的一部分，因此连锁健身中心符合终止经营的定义，酒店集团在未来符合持有待售类别划分条件时也符合终止经营的定义。

①②③

第二节　终止经营

二、终止经营的列报

1. 企业在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

2. 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，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。

第二节　终止经营

3. 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。

第二节　终止经营

【例-判断题】企业处置专为转售而取得的子公司相关损益应在利润表中作为持续经营损益列报。（　）

第二节　终止经营

答案：错

解析：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。处置专为转售而取得的子公司属于终止经营，终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报。

谢谢 观看

THANK YOU