

第十九章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

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。处置组中可能包含企业的任何资产和负债。企业合并中取得的商誉应当按照合理的方法分摊至相关的资产组或资产组组合,如果处置组即为该资产组或者包括在该资产组或资产组组合中,处置组也应当包含分摊的商誉。

(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。

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。

(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。即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。

2. 发生罕见情况

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,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。

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

(1) 因减资导致**对子公司的控制权的丧失**

①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,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;

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。

(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：

①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；

②如果企业对被投资企业**不具有控制、共同控制或重大影响**，应当按照金融工具准则进行会计处理。

(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。

(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种种原因而结束使用，且企业并**不会将其出售**，或仅获取其残值，例如，因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备报废，因技术进步而将某子公司关停或转产。由于对该非流动资产或处置组的使用几乎贯穿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，企业**不应当将其划分为持有待售类别**。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。

三、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。例如，按照固定资产和无形资产准则的规定，对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销；按照资产减值的规定，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**，如果资产发生了减值，企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行**减值测试**。

(二) 划分为持有待售类别时的计量（初始计量）

1. 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流动资产和负债。

(1) 如果持有待售的非流动资产或处置组整体的**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。

2. 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。

(三) 划分为持有待售类别后的计量（后续计量）

1. 非流动资产的后续计量

(1) 持有待售的非流动资产**不应计提折旧或摊销**。

(2) 补提减值。

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。

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备

(3) 转回减值。

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**。会计分录如下：

借：持有待售资产减值准备

贷：资产减值损失

2. 处置组的后续计量

(1) 按照相关会计准则规定进行会计处理。

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。例如，处置组中的金融工具，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定计量。

(2) 计提处置组的减值准备。

① 计算减值准备。

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。

② 分配减值准备。

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本章计量规定的各项非流动资产（固定资产、无形资产、长期股权投资、成本模式计量的投资性房地产等）**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。

③ 转回减值准备。

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。

(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；

(2) 可收回金额。

（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**。

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。

五、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。

（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**。

1. 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**。

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。

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可能引起调整的情形包括：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；消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；履行与处置相关的职工薪酬支付义务等。