

致同解读：财政部关于持有待售准则有关问题的解读》

——致同研究之企业会计准则系列（五十四）

2018年3月12日，财政部会计司发布了《关于持有待售准则有关问题的解读》，就《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》应用中的问题进行了解读。

解读就“1481 持有待售资产”、“1482 持有待售资产减值准备”、“2245 持有待售负债”和“6115 资产处置损益”等科目核算内容进行了规范。其中**资产处置损益不包括金融工具、长期股权投资和投资性房地产处置利得或损失，以及子公司和业务的处置利得或损失。**

强调企业**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**。明确划分为持有待售的非流动资产或处置组的公允价值的确定方式，如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定；如果企业尚未获得确定的购买承诺，**优先使用市场报价等可观察输入值进行估计。**

企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，不应当划分为持有待售。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，企业应当在拟出售的部分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部分投资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，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**。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，分别按照长期股权投资准则或金融工具准则处理。

对于持有待售准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

致同相关提示如下:

一、关于会计科目

企业应当设置以下科目,正确记录和反映持有待售的非流动资产和处置组的相关交易或事项:

1. “1481 持有待售资产”科目。本科目核算持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中的资产。本科目按照资产类别进行明细核算。企业将相关非流动资产或处置组划分为持有待售类别时,借记本科目,按已计提的累计折旧、累计摊销等,借记“累计折旧”、“累计摊销”等科目,按各项资产账面余额,贷记“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”、“应收账款”、“商誉”等科目,已计提减值准备的,还应同时结转已计提的减值准备。本科目期末借方余额,反映企业持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中资产的账面余额。

致同提示

“持有待售资产”科目系根据《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》(财会〔2017〕30号)增设。

此次财政部解读给出了科目编码,并细化了核算说明。“持有待售资产”不再仅仅是报表科目。

2. “1482 持有待售资产减值准备”科目。本科目核算适用持有待售准则计量规定的持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中资产计提的减值准备。本科目按照资产类别进行明细核算。初始计量或资产负债表日,持有待售的非流动资产或处置组中的资产发生减值的,按应减记的金额,借记“资产减值损失”科目,贷记本科目。后续资产负债表日,持有待售的非流动资产或处置组中的资产减值转回的,按允许转回的金额,借记本科目,贷记“资产减值损失”科目。本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的持有待售资产减值准备。

致同提示

“持有待售资产减值准备”在《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》(财会〔2017〕30号)中并未提及,但根据《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》第十三条,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,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。

此次财政部解读给出了科目编码,并细化了核算说明。

3. “2245 持有待售负债”科目。本科目核算持有待售的处置组中的负债。本科目按照负债类别进行明细核算。企业将相关处置组划分为持有待售类别时，按相关负债的账面余额，借记“应付账款”、“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目。本科目期末贷方余额，反映企业持有待售的处置组中的负债的账面余额。

致同提示

“持有待售负债”科目系根据《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30号）增设。

此次财政部解读给出了科目编码，并细化了核算说明。“持有待售负债”不再仅仅是报表科目。

4. “6115 资产处置损益”科目。本科目核算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，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。本科目按照处置的资产类别或处置组进行明细核算。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失也在本科目核算。企业处置持有待售的非流动资产或处置组时，按处置过程中收到的价款，借记“银行存款”等科目，按相关负债的账面余额，借记“持有待售负债”科目，按相关资产的账面余额，贷记“持有待售资产”科目，按其差额借记或贷记本科目，已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备；按处置过程中发生的相关税费，借记本科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

致同提示

资产处置损益需要调整可比期间的比较数据。

不包括金融工具、长期股权投资和投资性房地产的处置利得或损失，以及子公司和业务的处置利得或损失。

金融工具、长期股权投资的处置利得或损失在“投资收益”核算；投资性房地产的处置利得或损失在“其他业务收入/支出”核算；子公司和业务的处置利得或损失在“投资收益”核算。

二、关于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。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。

致同提示

重申了《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》第十一条的要求：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。

此次解读解释了上述规定的原因——拟结束使用的非流动资产或处置组其账面价值主要通过持续使用收回，并非主要通过出售收回。

对于暂时停止使用的非流动资产，由于不满足划分为持有待售类别的条件，如并未就出售计划作出决议或获得确定的购买承诺，因此不应当将其划分为持有待售类别。

三、关于公允价值的确定

对于划分为持有待售的非流动资产或处置组，企业应当按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的有关规定确定其公允价值。具体来说，如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。如果企业尚未获得确定的购买承诺，例如对于专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

致同提示

根据《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》，持有待售的非流动资产或处置组按账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。

“公允价值减去出售费用”属于非持续的公允价值计量，适用《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的计量与披露要求。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

在企业已经获得确定的购买承诺的情况下，交易价格是可观察输入值，因此应当参考交易价格确定公允价值；在企业尚未获得确定的购买承诺的情况下，可以参考类似交易价格，或采用收益法确定公允价值。

四、关于持有待售长期股权投资的会计处理

有些情况下，企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，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。

有些情况下，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，出售后企业可能保留对原子公司的部分权益性投资，也可能丧失全部权益，企业应当在拟出售的部分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部分投资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，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。但是，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。

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）如果企业对被投资单位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《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》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）如果企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，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。

按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》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类别的剩余权益性投资，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。

致同提示

根据《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》第十条，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。

企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权的，由于不满足划分为持有待售类别的条件，如由于保留部分仍具有控制，即并非主要通过出售收回其账面价值，而是主要通过持续使用（持有）收回。

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，由于跨越了重大

会计处理的界限——丧失控制权从而不再合并，视同全部出售（后续可能再购回部分股权），因此在母公司个别财务报表中将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。但在真正处置前，仍应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定确定是否控制，进而编制合并财务报表。

对于企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十五条的规定，分别按照长期股权投资准则或金融工具准则处理。

五、关于衔接规定

持有待售准则规定，对于持有待售准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

在编制 2017 年年报时，对于利润表的“持续经营净利润”和“终止经营净利润”项目，企业应当根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定，列报可比会计期间的相应数据。

致同提示

根据《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》第三十三条，对于本准则施行日（2017 年 5 月 28 日）存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

根据《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》第二十七条，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。此外，第三十二条规定：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，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报。

需要强调的是，关于终止经营的范围，不能直接认为处置子公司就属于终止经营（除非是专为转售而取得的子公司），终止经营应是一项主要业务或一个主要经营地区，这里的经营是以报告分部为基础的。



© 2018 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。