

法规标题：关于持有待售准则有关问题的解读

发文单位：财政部

发文日期：2018年3月14日

关于持有待售准则有关问题的解读

我部于2017年5月印发了《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》（财会〔2017〕13号，以下简称持有待售准则），为便于理解，现就有关问题解读如下：

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。本科日期末借方余额，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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。