

# 注册会计师

## 会计

### 教材精讲班

#### 【知识点 3】持有待售类别的计量

对于持有待售的处置组的计量，只要处置组中包含了适用本章计量规定的非流动资产，就应当采用下文所述的方法计量整个处置组。处置组中的流动资产和适用其他准则计量规定的非流动资产和所有负债的计量适用相关会计准则。

(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	
举例	按照固定资产准则的规定，对固定资产计提折旧；按照无形资产准则的规定，对无形资产进行摊销；按照资产减值准则的规定，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。对于拟出售的非流动资产或处置组，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	
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。
(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（不应计提折旧或摊销）	
①	企业在资产负债表日重新计量时，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
②	若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
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。

(四) 不再继续划分为持有待售类别的计量	
原	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	

**【例题 15-3·多选题】**为整合资产, 甲公司 2×14 年 9 月经董事会决议处置部分生产线。2×14 年 12 月 31 日, 甲公司与乙公司签订某生产线出售合同。合同约定: 该项交易自合同签订之日起 10 个月内完成, 原则上不可撤销, 但因外部审批及其他不可抗力因素影响的除外。如果取消合同, 主动提出取消的一方应向对方赔偿损失 360 万元。生产线出售价格为 2 600 万元, 甲公司负责生产线的拆除并运送至乙公司指定地点, 经乙公司验收后付款。

甲公司该生产线 2×14 年年末账面价值为 3 200 万元, 预计拆除、运送等费用为 120 万元。2×15 年 3 月, 在合同实际执行过程中, 因乙公司所在地方政府出台新的产业政策, 乙公司购入资产属于新政策禁止行业, 乙公司提出取消合同并支付了赔偿款。不考虑其他因素, 下列关于甲公司对于上述事项的会计处理中, 正确的有 ( )。

- A. 自 2×15 年 1 月起对拟处置生产线停止计提折旧
- B. 2×14 年资产负债表中该生产线列报为 3 200 万元
- C. 2×15 年将取消合同取得的乙公司赔偿款确认为营业外收入
- D. 自 2×15 年 3 月知晓合同将予取消时起, 对生产线恢复计提折旧

**【答案】**AC

**【解析】**选项 B, 2×14 年资产负债表中该生产线的列报金额为 2 480 万元 (2 600—120)。甲公司应当在停止将其划分为持有待售资产的次月, 即 4 月, 开始计提折旧, 因此, 选项 D 错误。