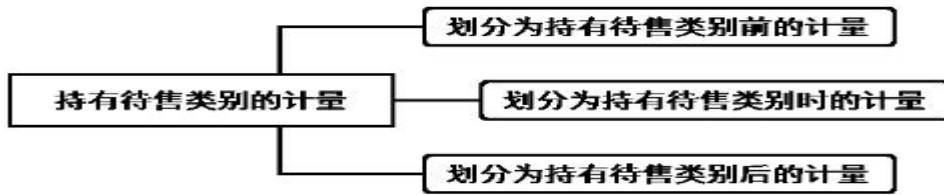


## 第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 知识点 1: 持有待售类别的分类 (★★)

知识点框架

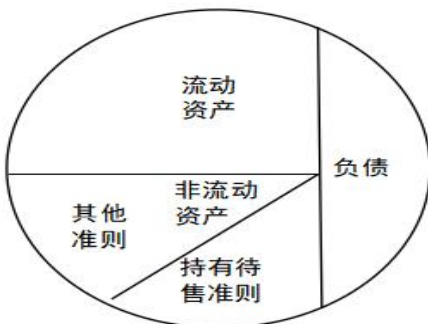


### 知识点 2: 持有待售类别的计量 (★★)

#### 一、持有待售类别的非流动资产、处置组计量原则

1. 处置组中的**流动资产**和**所有负债**的计量适用相关会计准则。

板书



2. 对于持有待售的**非流动资产**（包括处置组中的**非流动资产**）的计量，应当区分不同情况：

- (1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》；
- (2) 采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》；
- (3) 职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》；
- (4) 递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；
- (5) 由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；
- (6) 由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则；

(7) 除上述各项外的其他持有待售的非流动资产，按照下文所述的方法计量。

- ① 固定资产、在建工程
- ② 无形资产、研发支出
- ③ 成本模式计量的投资性房地产
- ④ 长期股权投资
- ⑤ 商誉

对于持有待售的处置组的计量，只要处置组中包含了上述第 (7) 项所述的非流动资产（以下简称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。**【适用持有待售准则的资产】**

#### 二、持有待售类别非流动资产、处置组的计量

##### (一) 划分为持有待售类别前的计量【旧账算清】

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**。

【教材例题-8】企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2×16 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2×17 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。

分析：2×17 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。2×17 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（ $120-60-12\div 12$ ），此后不再计提折旧。

## （二）划分为持有待售类别时的计量

1. 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**。

2. 持有待售的非流动资产或处置组整体的**账面价值与其公允价值减去出售费用后的净额，孰低计量**；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**。

借：资产减值损失

    贷：持有待售资产减值准备

其中：

出售费用：包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，也包括相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税和印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

### 【特别提示】

有些情况下，公允价值减去出售费用后的净额可能为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。

是否需要确认相关预计负债，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理。

【教材例题-9】企业 P 拟将下属子公司 Q 出售给企业 R，双方已签订了转让协议，预计将在 5 个月内完成转让，子公司 Q 满足划分为持有待售类别的条件。Q 与银行 T 之间存在未决诉讼，Q 可能败诉。由于不符合预计负债的确认条件，企业 P 仅在报表附注中披露了或有负债。

分析：在确定子公司 Q 的公允价值减去出售费用后的净额时，需要考虑尚未确认的或有负债的公允价值，Q 的账面价值未确认该项或有负债，因此子公司 Q 的公允价值减去出售费用后的净额低于其账面价值，应当确认持有待售资产减值损失，计入当期损益。

【2014-单选题】甲公司计划出售一项固定资产，该固定资产于 20×7 年 6 月 30 日被划分为持有待售固定资产，公允价值为 320 万元，预计处置费用为 5 万元。该固定资产购买于 20×0 年 12 月 11 日，原值为 1 000 万元，预计净残值为零，预计使用寿命为 10 年，采用年限平均法计提折旧，取得时已达到预定可使用状态。不考虑其他因素，该固定资产 20×7 年 6 月 30 日应予列报的金额是（ ）。

A. 315 万元      B. 320 万元      C. 345 万元      D. 350 万元

【答案】A

【解析】该固定资产 20×7 年 6 月 30 日划分为持有待售固定资产前的账面价值 =  $1\,000 - 1\,000 / 10 \times 6.5 = 350$ （万元），20×7 年 6 月 30 日划分为持有待售固定资产的公允价值减去处置费用后的金额为 315 万元（ $320 - 5$ ），划分为持有待售固定资产时按两者孰低计量，即按照 315 万元列报。

3. 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：（如：**专为转售**取得的非流动资产或处置组）

a. 假定其**不划分**为持有待售类别情况下的**初始计量金额**；

b. 公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

借：持有待售资产【初始计量金额和净额孰低】

    资产减值损失

    贷：银行存款【支付的款项】

其中：

合并类型	合并财务报表处理原则
非同一控制下的企业合并	新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量
同一控制下的企业合并	非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量
注意：除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益（资产减值损失）	