

## 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 2: 持有待售类别的计量 (★★)

【教材例题-10】2×17年3月1日,公司L购入公司M全部股权,支付价款1 600万元。购入该股权之前,公司L的管理层已经做出决议,一旦购入公司M,将在一年内将其出售给公司N,公司M当前状况下即可立即出售。预计公司L还将为出售该子公司支付12万元的出售费用。公司L与公司N计划于2×17年3月31日签署股权转让合同。

情形一:公司L与公司N初步议定股权转让价格为1 620万元。

情形一:公司M是专为转售而取得的子公司,其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为1 600万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为1 608万元,按照二者孰低计量。

公司L2×17年3月1日的账务处理如下

借:持有待售资产——长期股权投资 16 000 000  
贷:银行存款 16 000 000

情形二:公司L尚未与公司N议定转让价格,购买日股权公允价值与支付价款一致。

情形二:公司M是专为转售而取得的子公司,其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额为1 600万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为1 588万元,按照二者孰低计量。

公司L2×17年3月1日的账务处理如下:

借:持有待售资产——长期股权投资 15 880 000  
资产减值损失 120 000  
贷:银行存款 16 000 000

### (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的后续计量

(1) 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

(2) 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。

(3) 持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销或停止权益法核算。

【教材例题-11】承【教材例题-10】,2×17年3月31日,公司L与公司N签订合同,转让所持有公司M的全部股权,转让价格为1 607万元,公司L预计还将支付8万元的出售费用。

情形一:2×17年3月31日,公司L持有的公司M的股权公允价值减去出售费用后的净额为1 599万元,账面价值为1 600万元,以二者孰低计量,公司L2×17年3月31日的账务处理如下:

借:资产减值损失 10 000  
贷:持有待售资产减值准备——长期股权投资 10 000

情形二:2×17年3月31日,公司L持有的公司M的股权公允价值减去出售费用后的净额为1 599万元,账面价值为1 588万元,以二者孰低计量,公司L不需要进行账务处理。

【2018·单选题】甲公司2018年3月31日与乙公司签订一项不可撤销的销售合同,将其不再使用的厂房转让给乙公司。合同约定,厂房转让价格为1 720万元(等于其公允价值),不存在处置费用。该厂房所有权的转移手续将于2019年2月10日前办理完毕。甲公司厂房系2013年9月达到预定可使用状态并投入使用,成本为3 240万元,预计使用年限为10年,预计净残值为40万元,采用年限平均法计提折旧,至2018年3月

31 日签订销售合同时未计提减值准备。下列关于甲公司 2018 年对厂房的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 2018 年对该厂房应计提的折旧额为 80 万元
- B. 2018 年对该厂房应计提资产减值损失的金额为 80 万元
- C. 该厂房在期末资产负债表中应作为非流动资产列示
- D. 该厂房在期末资产负债表中应在“持有待售资产”项目中列示

【答案】C

【解析】选项 A，该厂房产于 2018 年 3 月底已满足持有待售固定资产的定义，因此应从下月停止计提折旧，所以 2018 年应计提的折旧额 =  $(3\ 240 - 40) / 10 \times (3 / 12) = 80$  (万元)；选项 B，转换时，原账面价值 1 800 万元  $[3\ 240 - (3\ 240 - 40) / 10 / 12 \times (3 + 4 \times 12 + 3)]$  大于调整后的预计净残值 1 720 万元，因此应确认资产减值损失的金额 =  $1\ 800 - 1\ 720 = 80$  (万元)；选项 C，持有待售的资产应由非流动资产重分类为流动资产列示。

## 2. 持有待售的处置组的后续计量

### (1) 减值的后续计量

步骤	说明
第一步	【先特殊】首先按照相关会计准则规定计量处置组中的流动资产、适用其他计量规定的非流动资产和负债的账面价值。
第二步	【在整体】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。
第三步	【有商誉，先冲商誉，然后按资产账面价值比例分摊】确认的资产减值损失金额，如果处置组包含商誉，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。

【提示】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。

### (2) 减值转回的后续计量

原则：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；【减值可以转回】

①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；

②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。

资产	划分为持有待售前	划分为持有待售时	划分为持有待售后
流动资产	减值可计提也可转回，不受 42 号准则约		
持有待售的非流动资产	减值可计提但不可转回	减值可计提也可转回	
商誉	减值只可计提但不可转回		

【2018·单选题】下列关于划分为持有待售的处置组的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 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
- B. 后续资产负债表日后如果持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回以前减记的金额
- C. 后续资产负债表日后如果持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，应当首先恢复商誉的减值金额
- D. 后续资产负债表日后如果持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回

**【答案】**C

**【解析】**后续资产负债表日后如果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相关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，但已抵减的商誉账面价值和划分为持有待售类别前确认的减值损失不得转回。