

第一节 持有待售的非流动资产、处置组

三、持有待售类别的计量

重分类前		重分类后		
公允模式计量的投房	持有待售的非流动资产	适用相关准则 (前后计量原则相同)		
公允模式计量的生产性生物资产				
金融资产				
递延所得税资产				
职工薪酬形成的资产				
保险合同形成的资产				
部分列举	固定资产(在建工程)	持有待售的非流动资产	适用42号准则 (前后计量原则不同)	
	无形资产(开发支出)			
	成本模式计量的投房			
	成本模式计量的生产性生物资产			
	长期股权投资			
	商誉			

(一) 划分为持有待售类别前的计量

实质	按各自准则进行处理
原则	相关资产正常折旧、摊销和减值准备

【例题】企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2×21 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2×22 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。

【解析】2×22 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。2×22 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，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。

(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**。

出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的**增量费用**。

2. 对于**转售**而取得的非流动资产或处置组

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假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者**孰低计量**。

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。

借：持有待售资产【孰低计量】

 资产减值损失【该资产减值损失没有备抵科目，以后期间永远无法转回】

 贷：银行存款

【例 19-9】2017 年 3 月 1 日，公司 L 购入公司 M 全部股权，支付价款 1600 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 2017 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 1620 万元。

【解析】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 1600 万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为 1608 万元，按照二者孰低计量。L 公司 2017 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 1 600
 贷：银行存款 1 600

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。

【解析】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 1600 万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为 1588 万元，按照二者孰低计量。L 公司 2017 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 1 588
 资产减值损失 12
 贷：银行存款 1 600

（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

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。

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。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

【例·多选题】2×16 年 9 月末，甲公司董事会通过一项决议，拟将持有的一项闲置管理用设备对外出售。该设备为甲公司于 2×14 年 7 月购入，原价为 6 000 万元，预计使用 10 年预计净残值为零，至董事会决议出售时已计提折旧 1 350 万元，未计提减值准备。甲公司 10 月 3 日与独立第三方签订出售协议，拟将该设备以 4 100 万元的价格出售给独立第三方，预计出售过程中将发生的处置费用为 100 万元。至 2×16 年 12 月 31 日，该设备出售尚未完成，但甲公司预计将于 2×17 年第一季度完成。不考虑其他因素，甲公司 2×16 年末因持有该设备应计提减值准备的金额（ ）万元。

- A. 650
- B. 0
- C. -650
- D. 100

【答案】A

【解析】企业应将该设备划分为持有待售的非流动资产，其公允价值减去出售费用后的净额=4100-100=4000（万元）；账面价值为 4650 万元（6000-1350）大于公允价值减去出售费用后的净额 4000 万元，因此，应该在划分为持有待售当日计提减值准备，应计提的减值准备=4650-4000=650（万元）。

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**。对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，**按比例增加**其账面价值。

持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中的负债和适用其他准则计量规定的非流动资产的**利息或租金收入、支出**以及其他**费用**应当**继续予以确认**。

(四) 不再继续划分为持有待售类别的计量

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**；

【提示】需要补提折旧及对应的成本费用，但**不属于追溯**调整。

(2) **可收回金额**。

这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。由此产生的**差额**计入当期损益，可以通过“**资产减值损失**”科目进行会计处理。

(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**。

【提示】此处“当期损益”所指会计科目：

非流动资产：资产处置损益、投资收益等。

处置组：资产处置损益。

【总结】

四、持有待售类别的列报

持有待售资产和负债**不应当相互抵销**。

“持有待售资产”和“持有待售负债”应当分别作为**流动资产和流动负债**列示。

对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债，**不应当调整可比会计期间资产负债表**。

企业还应当在附注中披露有关持有待售的非流动资产或处置组的相关信息。