

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 15

承例题 12, 2017 年 3 月 31 日, L 公司与 N 公司签订合同, 转让所持有 M 公司的全部股权, 转让价格为 1 607 万元, L 公司预计还将支付 8 万元的出售费用。

(1) 情形一: 2017 年 3 月 31 日, L 公司持有的 M 公司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, 以两者孰低计量。

L 公司 2017 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

(2) 情形二: 2017 年 3 月 31 日, L 公司持有的 M 公司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, 以两者孰低计量, L 公司不需要进行账务处理。

例题 16

【多选题】 (2022 年) 2×16 年 12 月 10 日, 甲公司的一台生产用设备达到预定可使用状态并投入使用, 初始入账金额为 3 450 万元, 预计使用年限 20 年, 预计净残值为 50 万元, 采用年限平均法计提折旧。2×21 年 12 月 31 日, 甲公司与乙公司签订一项不可撤销的销售合同, 拟在 4 个月内将该设备转让给乙公司。合同约定的销售价格为 2 560 万元, 预计的出售费用为 60 万元, 该设备满足划分为持有待售资产的条件。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司该设备会计处理的表述中, 正确的有 ()。

- A. 2×21 年 12 月 31 日, 划分为持有待售类别前的账面价值为 2 560 万元
- B. 2×21 年度, 应计提折旧金额为 170 万元
- C. 2×21 年 12 月 31 日, 应确认的减值损失为 100 万元
- D. 2×21 年 12 月 31 日, 在资产负债表持有待售资产项目中列报的金额为 2 500 万元

分析

【答案】 BCD

【解析】 划分为持有待售类别前的账面价值=3 450- (3 450-50) /20×5=2 600 (万元), 选项 A 错误; 2×21 年应计提折旧= (3 450-50) /20=170 (万元), 选项 B 正确; 2×21 年 12 月 31 日, 应确认的减值损失=2 600- (2 560-60) =100 (万元), 选项 C 正确; 2×21 年 12 月 31 日, 资产负债表持有待售资产项目中列报的金额为 2 500 万元, 选项 D 正确。

例题 17

【多选题】 (2022 年) 2×20 年 12 月 31 日, 甲公司取得一栋写字楼并立即投入使用, 预计使用年限为 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。2×21 年 6 月 30 日, 甲公司与乙公司签订协议, 约定 3 个月内以 4 600 万元的价格将该写字楼出售给乙公司, 当日该写字楼符合划分为持有待售类别的条件。2×21 年 10 月 1 日, 因乙公司受疫情影响出现财务困难, 双方协商解除该协议, 甲公司继续积极寻求购买方。2×21 年 12 月 31 日, 甲公司与丙公司签订协议, 约定 3 个月内以 4 500 万元的价格将该写字楼出售。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司会计处理的表述中, 正确的有 ()。

- A. 2×21 年度, 计提持有待售资产折旧 480 万元
- B. 2×21 年 6 月 30 日, 确认持有待售资产初始入账金额 4 560 万元
- C. 2×21 年 12 月 31 日, 计提持有待售资产减值准备 60 万元
- D. 2×21 年 6 月 30 日, 确认固定资产处置损益 40 万元

分析

【答案】BC

【解析】此题属于延长一年期限的例外条款，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。固定资产划分为持有待售类别后不计提折旧，因此 2×21 年度固定资产计提的折旧 $=4\,800/10 \times 6/12=240$ （万元），选项A不正确； 2×21 年6月30日，划分为持有待售类别前固定资产账面价值 $=4\,800-4\,800/10 \times 6/12=4\,560$ （万元），公允价值减去出售费用后的净额为4600万元，因此持有待售资产初始入账金额为4560万元，选项B正确； 2×21 年12月31日，计提持有待售资产减值准备 $=4\,560-4\,500=60$ （万元），选项C正确；固定资产划分为持有待售类别不应确认资产处置损益，选项D不正确。

(2) 持有待售的处置组的后续计量

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。

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。**

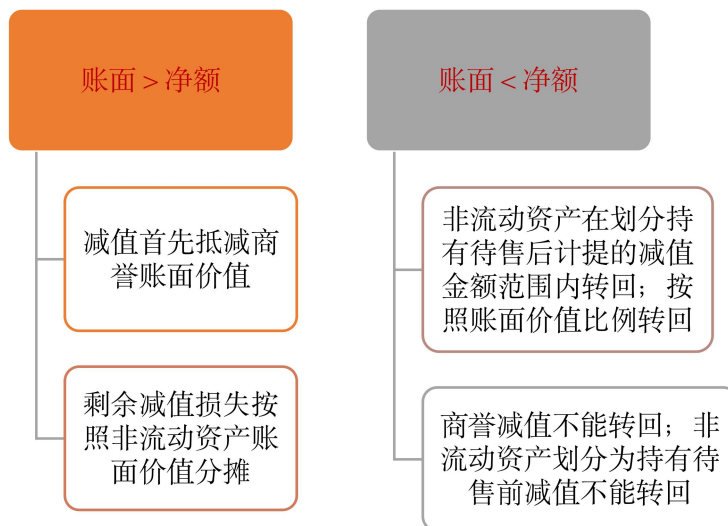
对于持有待售的处置组确认的**资产减值损失金额**，如果该处置组**包含商誉**，应当**先抵减商誉的账面价值**，再根据处置组中适用**本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重**，按比例**抵减其账面价值**。

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**净额增加的**，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**本准则**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。

【提示1】已抵减的商誉账面价值，以及适用**本准则**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**。

【提示2】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**负债的利息和其他费用**应当**继续予以确认**。

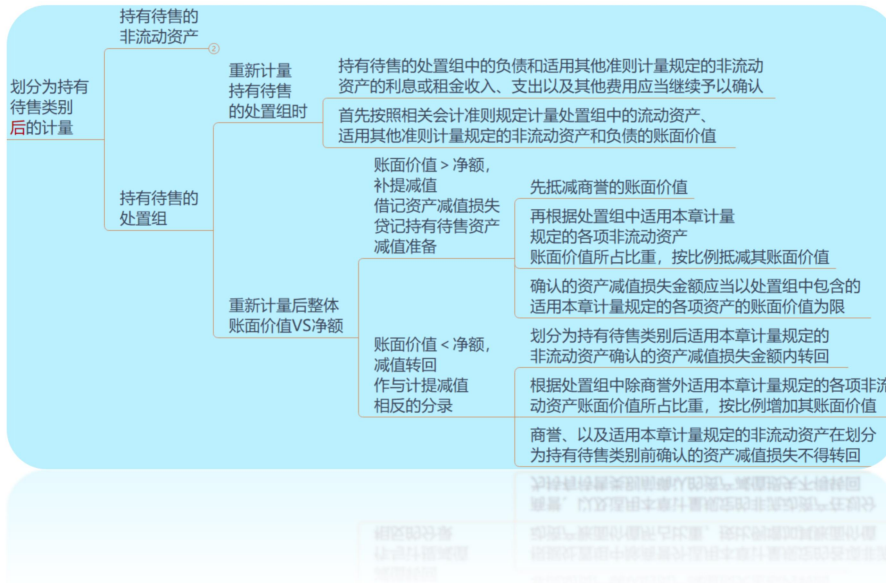
【总结】持有待售的处置组的后续计量



处置组减值转回处理



【总结】划分为持有待售类别后的计量



4. 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的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**。

5. 终止确认

企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入**当期损益**。

例题 16

承例题 15，2017 年 6 月 26 日，L 公司为转让 N 公司的股权支付律师费 5 万元。6 月 29 日，L 公司完成对 N 公司的股权转让，收到价款 1 607 万元。

(1) 情形一：L 公司 2017 年 6 月 26 日支付出售费用的账务处理如下：

借：投资收益 50 000
贷：银行存款 50 000

分析

L 公司 2017 年 6 月 29 日的账务处理如下：

借：持有待售资产减值准备——长期股权投资 10 000
银行存款 16 070 000
贷：持有待售资产——长期股权投资 16 000 000

投资收益 80 000

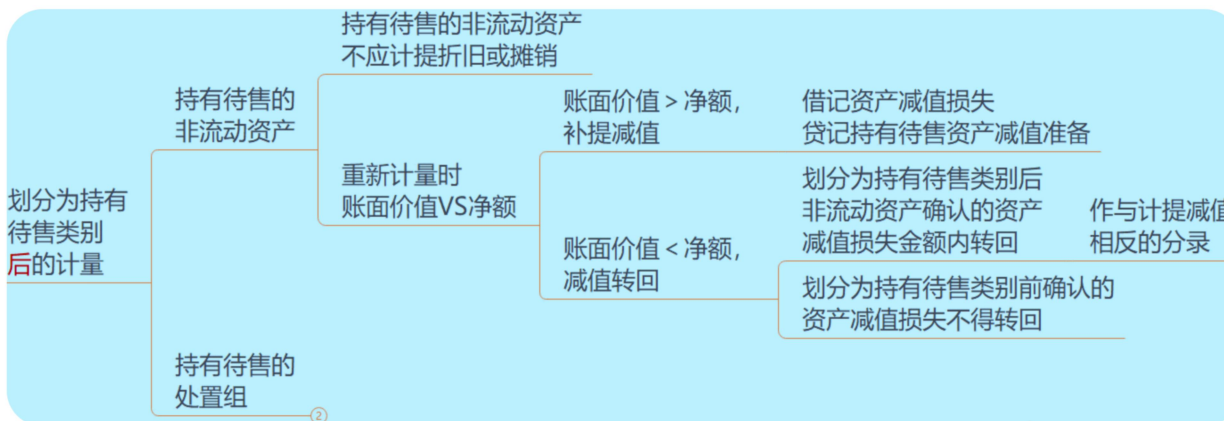
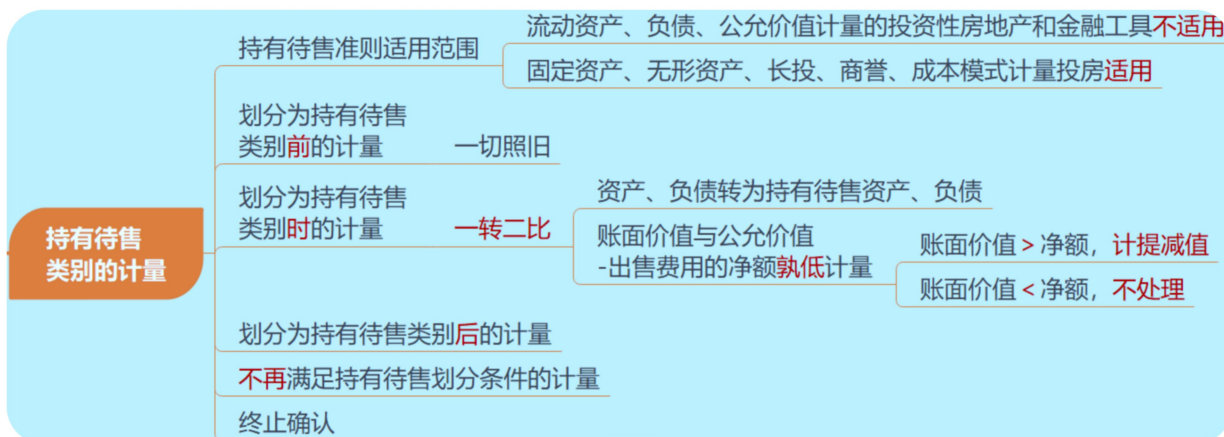
(2) 情形二：L 公司 2017 年 6 月 26 日支付出售费用的账务处理如下：

借：投资收益 50 000
 贷：银行存款 50 000

L 公司 2017 年 6 月 29 日的账务处理如下：

借：银行存款 16 070 000
 贷：持有待售资产——长期股权投资 15 880 000
 投资收益 190 000

【总结】持有待售类别的计量



(五) 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**，即不对其符合持有待售类别划分条件前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或 重新列报。