

## 第一节 持有待售的非流动资产和处置组

|  |
|--|
| (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）   |
| 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 <b>资产减值损失</b> ，计入当期损益，同时，计提 <b>持有待售资产减值准备</b> 。 |
| 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 <b>恢复</b> ，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， <b>划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回</b> 。    |
| 持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销  |

|                  |   |
|------------------|---|
| 2. 持有待售的处置组的后续计量 |   |
| ①                | 企业在资产负债表日 <b>重新计量</b> 持有待售的处置组时，应当 <b>首先</b> 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 <b>处置组整体</b> 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 <b>高于</b> 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 <b>先抵减商誉的账面价值</b> ，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 <b>适用本章计量规定的各项资产的账面价值为限</b> ，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 <b>予以恢复</b> ，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 <b>不应当重复确认</b> 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 <b>商誉</b> 账面价值，以及适用本章计量规定的非流动资产在 <b>划分为持有待售类别前</b> 确认的资产减值损失 <b>不得转回</b> 。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。 |

【例 15-12】企业 A 拥有一个销售门店，2×17 年 6 月 15 日，企业 A 与企业 B 签订转让协议，将该门店整体转让，转让初定价格为 190 万元。转让协议同时约定，对于门店 2×17 年 6 月 10 日购买的一项作为其他权益工具投资核算的金融资产，其转让价格以转让完成当日市场报价为准。假设该门店满足划分为持有待售类别的条件，但不符合终止经营的定义。2×17 年 6 月 15 日门店部分科目余额表 15-1 所示。

表 15-1 2×17 年 6 月 15 日门店部分科目余额表

（考虑持有待售会计处理前）单位：元

| 科目名称     | 借方余额      | 贷方余额    |
|----------|-----------|---------|
| 库存现金     | 310 000   |         |
| 应收款项     | 260 000   |         |
| 库存商品     | 300 000   |         |
| 存货跌价准备   |           | 100 000 |
| 其他权益工具投资 | 380 000   |         |
| 固定资产     | 1 100 000 |         |
| 累计折旧     |           | 30 000  |
| 固定资产减值准备 |           | 15 000  |
| 无形资产     | 950 000   |         |
| 累计摊销     |           | 14 000  |

|          |         |         |
|----------|---------|---------|
| 无形资产减值准备 |         | 5 000   |
| 商誉       | 200 000 |         |
| 应付账款     |         | 310 000 |
| 应付职工薪酬   |         | 560 000 |
| 预计负债     |         | 250 000 |

至2×17年6月15日，固定资产还应当计提折旧5 000元，无形资产还应当计提摊销1 000元，固定资产和无形资产均用于管理用途。2×17年6月15日，其他权益工具投资公允价值降至36万元，固定资产可收回金额降至102万元。2×17年6月15日，该门店的公允价值为190万元，企业A预计为转让门店还需支付律师和注册会计师专业咨询费共计7万元。假设企业A不存在其他持有待售的非流动资产或处置组，不考虑税收影响。

**【解析】**

(1) 2×17年6月15日，企业A首先将该处置组划分为持有待售类别前，应当按照适用的会计准则计量各项资产和负债的账面价值。其账务处理如下：

借：管理费用 6 000  
    贷：累计折旧 5 000  
    累计摊销 1 000  
借：其他综合收益 20 000  
    贷：其他权益工具投资 20 000  
借：资产减值损失 30 000  
    贷：固定资产减值准备 30 000

经上述调整后，2×17年6月15日该门店各资产和负债的账面价值见表15-2。

表15-2 2×17年6月15日门店资产和负债账面价值

单位：元

| 项目        | 账面价值        |
|-----------|-------------|
| 持有待售资产：   |             |
| 库存现金      | 310 000     |
| 应收款项      | 260 000     |
| 存货        | 200 000     |
| 其他权益工具投资  | 360 000     |
| 固定资产      | 1 020 000   |
| 无形资产      | 930 000     |
| 商誉        | 200 000     |
| 持有待售资产小计： | 3 280 000   |
| 持有待售负债：   |             |
| 应付账款      | (310 000)   |
| 应付职工薪酬    | (560 000)   |
| 预计负债      | (250 000)   |
| 持有待售负债小计  | (1 120 000) |
| 合计        | 2 160 000   |

(2) 2×17年6月15日，企业A将该门店处置组划分为持有待售类别时，其账务处理如下：

借：持有待售资产——库存现金 310 000  
    ——应收账款 260 000  
    ——库存商品 300 000  
    ——其他权益工具投资 360 000  
    ——固定资产 1 020 000  
    ——无形资产 930 000  
    ——商誉 200 000

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| 存货跌价准备               | 100 000   |
| 固定资产减值准备             | 45 000    |
| 累计折旧                 | 35 000    |
| 累计摊销                 | 15 000    |
| 无形资产减值准备             | 5 000     |
| 贷：持有待售资产减值准备——存货跌价准备 | 100 000   |
| 库存现金                 | 310 000   |
| 应收账款                 | 260 000   |
| 库存商品                 | 300 000   |
| 其他权益工具投资             | 360 000   |
| 固定资产                 | 1 100 000 |
| 无形资产                 | 950 000   |
| 商誉                   | 200 000   |
| 借：应付账款               | 310 000   |
| 应付职工薪酬               | 560 000   |
| 预计负债                 | 250 000   |
| 贷：持有待售负债——应付账款       | 310 000   |
| ——应付职工薪酬             | 560 000   |
| ——预计负债               | 250 000   |

(3) 2×17年6月15日，由于该处置组的账面价值216万元，高于公允价值减去出售费用后的净额190-7=183(万元)，企业A应当以183万元计量处置组，并计提持有待售资产减值准备216-183=33(万元)，计入当期损益。

持有待售资产的减值损失应当先抵减处置组中商誉的账面价值200 000元，剩余金额130 000元再根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。2×17年6月15日，各项资产和负债分摊持有待售资产减值损失及抵减减值损失后的账面价值见表15-3(2×17年6月15日门店资产和负债抵减减值损失后的账面价值单位：元)

| 项目       | 2×17年6月15日抵减减值损失前账面价值 | 减值损失分摊    | 2×17年6月15日抵减减值损失后账面价值 |
|----------|-----------------------|-----------|-----------------------|
| 库存现金     | 310 000               | ——        | 310 000               |
| 应收款项     | 260 000               | ——        | 260 000               |
| 存货       | 200 000               | ——        | 200 000               |
| 其他权益工具投资 | 360 000               | ——        | 360 000               |
| 固定资产     | 1 020 000             | -68 000*  | 952 000               |
| 无形资产     | 930 000               | -62 000** | 868 000               |
| 商誉       | 200 000               | -200 000  | 0                     |
| 应付账款     | -310 000              | ——        | -310 000              |
| 应付职工薪酬   | -560 000              | ——        | -560 000              |
| 预计负债     | -250 000              | ——        | -250 000              |
| 合计       | 2 160 000             | -330 000  | 1 830 000             |

\*130 000/(1 020 000+930 000)×1 020 000=68 000

\*\*130 000/(1 020 000+930 000)×930 000=62 000

企业A的账务处理如下：

|                    |         |
|--------------------|---------|
| 借：资产减值损失           | 330 000 |
| 贷：持有待售资产减值准备——固定资产 | 68 000  |
| ——无形资产             | 62 000  |
| ——商誉               | 200 000 |

题干资料

2×17年6月30日，该门店尚未完成转让，企业A作为其他权益工具投资核算的股权投资市场报价上升至

37万元，假设其他资产价值没有变化。企业B在对门店进行检查时发现一些资产轻微破损，企业A同意修理，预计修理费用为5 000元，企业A还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至4万元。当日门店处置组整体的公允价值为191万元。

(4) 2×17年6月30日，企业A按照适用的会计准则计量其他权益工具投资，账务处理如下：

借：持有待售资产——其他权益工具投资 10 000

贷：其他综合收益 10 000

当日，该处置组的账面价值为1 840 000元（包含其他权益工具投资已经确认的利得10 000元），预计出售费用为5 000+40 000=45 000（元），公允价值减去出售费用后的净额为1 910 000-45 000=1 865 000（元），高于账面价值。

处置组的公允价值减去出售费用后的净额后续增加的，应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围内转回，但已抵减的商誉账面价值200 000元和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回，因此，转回金额应当以68 000+62 000=130 000（元）为限。

根据上述分析，企业A可转回已经确认的持有待售资产减值损失（1 865 000-10 000）-1 830 000=25 000（元），根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例转回其账面价值。资产减值损失转回金额的分摊见表15-4（2×17年6月30日门店资产和负债减值损失转回后的账面价值，单位：元）

| 报表项目         | 2×17年6月<br>15日抵减减值<br>后账面价值 | 2×17年6月<br>30日按照其他<br>适用准则重新<br>计量 | 2×17年6月<br>30日重新计量<br>后的账面价值 | 减值损失转回<br>的分摊 | 2×17年6月<br>30日减值损失<br>转回后账面价<br>值 |
|--------------|-----------------------------|------------------------------------|------------------------------|---------------|-----------------------------------|
| 持有待售资产       |                             |                                    |                              |               |                                   |
| 库存现金         | 310 000                     |                                    | 310 000                      |               | 310 000                           |
| 应收款项         | 260 000                     |                                    | 260 000                      |               | 260 000                           |
| 存货           | 200 000                     |                                    | 200 000                      |               | 200 000                           |
| 其他权益工具<br>投资 | 360 000                     | 10 000                             | 370 000                      |               | 370 000                           |
| 固定资产         | 952 000                     |                                    | 952 000                      | 13 077*       | 965 077                           |
| 无形资产         | 868 000                     |                                    | 868 000                      | 11 923**      | 879 923                           |
| 商誉           | 0                           |                                    | 0                            |               | 0                                 |
| 持有待售资产<br>小计 | 2 950 000                   |                                    |                              |               | 2 985 000                         |
| 持有待售负债       |                             |                                    |                              |               |                                   |
| 应付账款         | -310 000                    |                                    | -310 000                     |               | -310 000                          |
| 应付职工薪酬       | -560 000                    |                                    | -560 000                     |               | -560 000                          |
| 预计负债         | -250 000                    |                                    | -250 000                     |               | -250 000                          |
| 持有待售负债<br>小计 | -1 120 000                  |                                    |                              |               | -1 120 000                        |
| 合计           | 1 830 000                   | 10 000                             | 1 840 000                    | 25 000        | 1 865 000                         |

\*25 000/（952 000+868 000）×952 000=13 077

\*\*25 000/（952 000+868 000）×868 000=11 923

借：持有待售资产减值准备——固定资产 13 077

——无形资产 11 923

贷：资产减值损失 25 000

企业A在2×17年6月30日的资产负债表中应当分别以“持有待售资产”和“持有待售负债”列示2 985 000元和1 120 000元。由于处置组不符合终止经营定义，持有待售资产确认的资产减值损失应当在利润表中以持续经营损益列示。企业同时应当在附注中进一步披露该持有待售处置组的相关信息。

**【提示】**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。

【例 15-13】企业 F 拟将拥有的核电站转让给企业 H，双方已签订了转让协议。由于核电站主体设备核反应堆将对当地生态环境产生一定影响，在核电站最初建造完成并交付使用时，企业 F 考虑到设备使用期满后将其拆除并整治污染的弃置费用，确认了 38.55 万元的预计负债，并按照每年 10% 的实际利率对该弃置费用逐期确认利息费用。

分析：企业 F 将核电站划分为持有待售类别后，该预计负债应当作为持有待售负债，且该资产弃置义务产生的利息费用应当继续确认。

| （四）不再继续划分为持有待售类别的计量 |   |
|---------------------|---|
| 原则                  | 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<br>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。

知识点：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。

【提示】非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息。