

知识点：持有待售类别的计量

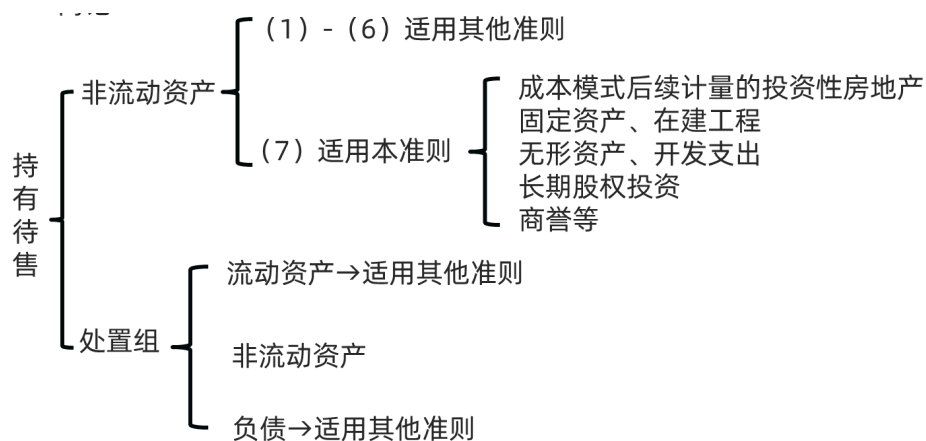
持有待售资产适用的准则范围

	适用准则
①以公允价值模式计量的投资性房地产	《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》
②生物资产	《企业会计准则第 5 号——生物资产》
③职工薪酬形成的资产	《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》
④递延所得税资产	《企业会计准则第 18 号——所得税》
⑤金融工具规范的资产	金融工具相关会计准则
⑥保险合同产生的权利	保险合同相关会计准则
⑦除上述以外的资产	《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

持有待售处置组中包含了上述第⑦项所述的非流动资产，就应当采用本章所述的方法计量整个处置组。

处置组中的流动资产、上述①~⑥所述非流动资产及所有负债均适用相关准则。即这些资产处置时不会通过持有待售资产核算。

简记



(一) 划分为持有待售类别前的计量

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 <b>账面价值</b> 。	
举例	<p>按照固定资产准则的规定，对固定资产计提折旧；</p> <p>按照无形资产准则的规定，对无形资产进行摊销；</p> <p>按照资产减值准则的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。</p> <p>对于拟出售的非流动资产或处置组，企业应当在<b>划分为持有待售类别前考虑进行减值测试</b>。</p>

【例 15-8】企业 A 拥有一座仓库，原价为 120 万元，年折旧额为 12 万元，至 2×24 年 12 月 31 日已计提折旧 60 万元。2×25 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：2×25 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。2×25 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) <b>划分为持有待售类别时的计量</b>	
企业初始计量持有待售的非流动资产或处置组时：	
①	如果其账面价值 <b>低于</b> 其公允价值减去出售费用后的净额，企业 <b>不需要</b> 对账面价值进行调整；
②	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，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 <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> ，但不应当重复确认不适用本章计量规定的资产和负债按照相关准则规定已经确认的损失。

**【提示】**

如果企业**已经获得**确定的购买承诺，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付

客户对价等因素的影响。

如果企业**尚未获得**确定的购买承诺，如对于专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

**【提示】**

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**。

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，但是，**不包括财务费用和所得税费用**。

**【提示】**

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。

**【提示】**

**非同控或同控下企业合并取得的持有待售资产，在合并报表中的处理：**

**非同一控制下**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进行初始计量；

**同一控制下的企业合并**中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**进行初始计量。

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。

**【例 15-10】**2×25 年 3 月 1 日，公司 L 购入非关联的公司 M 的全部股权，支付价款 1600 万元。购入该股权之前，公司 L 的管理层已经作出决议，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 2×25 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。

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，按照两者孰低计量。公司 L 2×25 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 6000000

贷：银行存款 1 6000000

情形二：公司 L 尚未与公司 N 议定转让价格，2×25 年 3 月 1 日股权公允价值与支付价款 1600 万元一致。

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。L 公司 2×25 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 5880000

资产减值损失 120000

贷：银行存款 1 6000000

持有待分配给所有者的非流动资产或处置组发生的分配费用，是可以直接归属于分配资产或处置组的增量费用，但不包括财务费用和所得税费用。除此之外，持有待分配给所有者类别的计量要求与持有待售类别相类似。

（2026 年新增）

（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。
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

