

第一节 持有待售的非流动资产和处置组

【例 15-12】企业 A 拥有一个销售门店，2×25 年 6 月 15 日，企业 A 与企业 B 签订转让协议，将该门店资产和相关负债整体转让，但保留员工，假设该处置组不构成一项业务，转让初定价格为 1900000 元。转让协议同时约定，对于门店 2×25 年 6 月 10 日购买的一项分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资（其购入成本为 380000 元），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。2×25 年 6 月 15 日门店部分科目余额表见表 15-1。

表 15-1 2×25 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	270 000	
坏账准备		10000
库存商品	300 000	
存货跌价准备		100 000
其他债权投资	380 000	
固定资产	1 100 000	

科目名称	借方余额	贷方余额
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
------	--	---------

截至 2×25 年 6 月 15 日, 固定资产还应当计提折旧 5000 元, 无形资产还应当计提摊销 1000 元, 固定资产和无形资产均用于管理用途。2×25 年 6 月 15 日, 其他债权投资公允价值降至 360000 元, 固定资产可收回金额降至 1020000 元。2×25 年 6 月 15 日, 该门店的公允价值为 1900000 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 70000 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。

2×25 年 6 月 30 日, 该门店尚未完成转让, 企业 A 作为其他债权投资核算的债券投资市场报价上升至 370000 元, 假设其他资产、负债价值没有变化。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 5000 元, 企业 A 还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至 40000 元。当日, 门店处置组整体的公允价值为 1910000 元。

【解析】

(1) 2×25 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: 其他债权投资            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, 2×25 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 2×25 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
----	------

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

——坏账准备 10000

库存现金	310 000
应收账款	270 000
库存商品	300 000
其他债权投资	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) 2×25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。2×25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

题干资料

2×25年6月30日,该门店尚未完成转让,企业A作为其他债权投资核算的债券投资市场报价上升至370000元,假设其他资产、负债价值没有变化。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5000元,企业A还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至40000元。当日,门店处置组整体的公允价值为1910000元。

(4) 2×25年6月30日,企业A按照适用的会计准则计量其他债权投资,账务处理如下:

借: 持有待售资产——其他债权投资 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(包含其他债权投资已经确认的利得10000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1910 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+62000=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25000元(1865000-1840000),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:

报表项目	2×25年6月 15日抵减减 值后账面价 值	2×25年6月 30日按照其 他适用准则 重新计量	2×25年6月 30日重新计 量后的账面 价值	减值损失转 回的分摊	2×25年6月 30日减值损 失转回后账 面价值
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
库存商品	200 000		200 000		200 000
其他债权投资	360 000	10 000	370 000		370 000

报表项目	2×25年6月 15日抵减减值后账面价值	2×25年6月 30日按照其他适用准则重新计量	2×25年6月 30日重新计量后的账面价值	减值损失转回的分摊	2×25年6月 30日减值损失转回后账面价值
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
持有待售资产小计	2 950 000				2 985 000
持有待售负债					

报表项目	2×25年6月 15日抵减减值后账面价值	2×25年6月 30日按照其他适用准则重新计量	2×25年6月 30日重新计量后的账面价值	减值损失转回的分摊	2×25年6月 30日减值损失转回后账面价值
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	-1 120 000				-1 120 000

债小计					
合计	1 830 000	10 000	1 840 000	25 000	1 865 000

$$25\,000 / (952\,000 + 868\,000) \times 952\,000 = 13\,077$$

$$25\,000 / (952\,000 + 868\,000) \times 868\,000 = 11\,923$$

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 2×25 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 1120000 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不适用本章计量规定的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产等的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。