

## 考点 2: 持有待售的计量

### (一) 概述

1. 对于持有待售的非流动资产（包括处置组中的非流动资产）的计量，应当区分不同情况：

(1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》；

(2) 采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》；

(3) 职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》；

(4) 递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；

(5) 由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；

(6) 由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则；

(7) 除上述各项外的其他持有待售的非流动资产，按照下文所述的方法计量。

2. 对于持有待售的处置组的计量，只要处置组中包含了上述第（7）项所述的非流动资产，就应当采用下文所述的方法计量整个处置组。

处置组中的流动资产、上述第（1）至（6）项所述的非流动资产（以下简称适用其他准则计量规定的非流动资产）和所有负债的计量适用相关会计准则。

### (二) 计量规则

#### 1. 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账面价值。（正常计提折旧、摊销、减值）

对于拟出售的非流动资产或处置组，企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

#### 2. 划分为持有待售类别时的计量

(1) 持有待售的非流动资产或处置组（原有资产转为持有待售）

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。（按照账面价值转或账面余额转）

②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；

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。

注意：

有些情况下，公允价值减去出售费用后的净额可能为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。

是否需要确认相关预计负债，应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。

### （2）专为转售而取得的非流动资产或处置（新取得资产）

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。（如专为转售的非流动资产）

（3）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（对价与净额的差额），应当计入当期损益（资产减值损失）。

**【计算分析·教材例题 20-9】**2×17年3月1日，公司L购入公司M全部股权，支付价款1 600万元。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2×17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。

情形二：L公司尚未与N公司议定转让价格，3月1日股权公允价值与支付价款1 600万元一致。

#### 解析：

情形一：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1 600万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为1 608万元，按照两者孰低计量。

公司L2×17年3月1日的账务处理如：

借：持有待售资产——长期股权投资	16 000 000
贷：银行存款	16 000 000

情形二：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，按照两者孰低计量。

公司L2×17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	15 880 000
资产减值损失	120 000
贷：银行存款	16 000 000

### 3. 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（计提减值、恢复减值）

①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。

②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。

③持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

**【计算分析·教材例题 20-11】**承【计算分析·教材例题 20-9】，2×17 年 3 月 31 日，公司 L 与公司 N 签订合同，转让所持有公司 M 的全部股权，转让价格为 1 607 万元，公司 L 预计还将支付 8 万元的出售费用。

情形一：2×17 年 3 月 31 日，公司 L 持有的公司 M 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，以二者孰低计量，公司 L 2×17 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

情形二：2×17 年 3 月 31 日，公司 L 持有的公司 M 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，以二者孰低计量，公司 L 不需要进行账务处理。

**【单选·2023】**2×22 年 3 月 1 日，甲公司购入非关联方乙公司的全部股权，支付购买价款 2 000 万元。购入该股权之前，甲公司的管理层已经作出决议，一旦购入乙公司，将在一年内将其出售给丙公司，乙公司在当前状况下即可立即出售。甲公司与丙公司计划于 2×22 年 3 月 31 日签署股权转让合同。2×22 年 3 月 1 日，公允价值减去出售费用后的净额为 1 990 万元。2×22 年 3 月 31 日，公允价值减去出售费用后的净额为 2 005 万元。不考虑其他因素，2×22 年甲公司对购买该股权的会计处理表述中，正确的是（ ）。

- A. 3 月 1 日确认持有待售资产 1 990 万元
- B. 3 月 1 日确认长期股权投资 2 000 万元
- C. 3 月 1 日确认管理费用 10 万元
- D. 3 月 31 日，冲减持有待售资产减值准备 15 万元

**答案：A**

**解析：**乙公司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 2 000 万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为 1 990 万元，按照两者孰低计量。

2×22 年 3 月 31 日，公允价值减去出售费用的净额为 2 005 万元，高于持有待售资产的账面价值，不作处理。

（2）持有待售的处置组的后续计量

①计提减值

A. 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。例如，处置组中的金融工具，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定计量。（先确定特殊的）



贷：银行存款 50 000

公司 L2×17 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

情形二：公司 L2×17 年 6 月 25 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

公司 L2×17 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

