

持有待售准则与资产减值准则中的知识点辨析

冷琳(副教授)

【摘要】财政部2017年发布的《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》看似与2014年发布的《企业会计准则第8号——资产减值》毫不相干,但有些内容很容易混淆,有必要结合具体案例,将两个准则中容易混淆的知识点逐一进行辨析,阐述前者中处置组与后者中资产组的差异,剖析两者在减值确认方法上的异同。同时,指出持有待售资产的减值计提对后续计量没有影响,能否转回要视具体情况而定,并揭示前者中出售费用与后者中处置费用会计核算的差异。

【关键词】持有待售资产; 资产减值; 减值损失; 出售费用; 处置费用

【中图分类号】 F234 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)11-0085-4

为了适应社会主义市场经济的发展需要,规范持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报以及终止经营的列报,提高会计信息质量,财政部于2017年4月发布了《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》(简称“持有待售准则”),并已在2017年5月28日施行。但该准则中的有些内容极容易与《企业会计准则第8号——资产减值》(简称“资产减值准则”)中的相关内容混淆。鉴于此,本文拟针对一些细节问题,结合具体案例加以归纳与辨析。

一、持有待售准则中处置组与资产减值准则中资产组有无区别?两者减值确认方法有无差异?

处置组与资产组是两个既相联系又有区别的概念,其分别出现在不同的具体准则中,有必要将两者放在一起进行辨析以加深印象。处置组是持有待售准则中的概念,指在一项交易中通过出售或其他方式(如具有商业实质的非货币性资产交换、债务重组等)一并处置的一组资产以及与这些资产相关的负债,因此处置组可能包含企业的任何资产和负债,它可以是流动资产、非流动资产,也可以是流动负债、非流动负债。并且,如果处置的是资产组或资产组组合,还可能

包含原本分摊在资产组或资产组组合中的商誉,组内的资产间不一定存在密切联系,甚至可以是毫无关联的,仅是因为一并处置而被放在一起^[1]。而资产组是企业认定的能够独立产生现金流入的最小资产组合,在资产组内只包含资产或商誉,而没有负债,组内的资产之间应该有一定的关联,是能共同创造现金流入的,比如生产线上的固定资产与相关无形资产。

持有待售的处置组由于必须同时满足出售极可能发生和可立即出售两个条件,对其确认减值时可以直接将公允价值减去出售费用后的净额(不必考虑未来现金流量现值,这点也是基于其即将出售的特点)与处置组整体账面价值比较。而对于资产组,是将公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值较高者作为可收回金额,与资产组账面价值进行比较。当发生减值损失时,处置组要将此减值损失按扣除处置组中的商誉账面价值后的余额,在处置组中的非流动资产(不包括金融工具)之间按账面价值比重进行分配(只需以账面价值为限),处置组中的流动资产与金融工具不承担减值损失。而资产组是将减值损失首先抵减资产组中商誉的账面价值,再在除商誉以外的其他各项资产之间按账面

【基金项目】湖南省社会科学成果评审委员会课题“非正式制度对会计准则执行的影响机理及对策研究”(项目编号:XSP18YBC007)

价值进行分摊,但抵减后的各单项资产账面价值不得低于以下三者最高者:该资产的公允价值减去处置费用的净额、预计未来现金流量的现值和零,如果存在未分摊完的减值损失,还需要在其他资产之间进行二次或三次分配。

从以上差异可以看出,资产组比处置组的减值确认更加严苛,处置组的减值确认相对比较简单,其在确认可收回金额时直接取公允价值减去出售费用后的净额,充分体现了其持有待售的特点,符合实质重于形式的要求,而后续处置组内分摊减值时更加简洁,没有限额的限制,也不存在二次或三次分配问题。下面通过例题加以说明:

例1:甲公司计划将一个销售门店整体转让,在当前状况下可立即出售,且企业已经做出销售决议并取得确定的购买承诺,预计将在1年内完成出售。假定门店转让价格减去出售费用后的净额为660万元,划归为持有待售门店时其资产、负债账面价值如下:存货400万元、固定资产300万元、无形资产150万元、商誉60万元、交易性金融资产200万元、应付账款100万元、应付职工薪酬200万元。

分析:因为甲公司的销售门店可立即出售并在1年内极可能出售,能同时满足持有待售的两个条件,且符合持有待售准则中处置组的概念,作为整体出售的销售门店内既有流动资产、流动负债也有非流动资产,但各项资产、负债之间并没有密切的关联。划归持有待售门店时其账面价值=400+300+150+60+200-100-200=810(万元),高于转让价格减去出售费用后的净额660万元,因此要确认该处置组的资产减值损失150万元(810-660)。因为处置组中包含商誉,要先抵减60万元商誉,再将剩下的90万元在固定资产与无形资产之间按账面价值进行分摊,固定资产承担的减值损失=90×[300÷(300+150)]=60(万元),无形资产承担的减值损失=90×[150÷(300+150)]=30(万元)。这里不需要考虑处置组中的流动资产(存货)、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产(交易性金融资产),因为这两类资产不适用于持有待售准则的计量原则。相应的会计处理如下:

借:资产减值损失	1500000
贷:持有待售资产减值准备	
——商誉	600000
——固定资产	600000
——无形资产	300000

例2:甲公司在某地拥有一家分公司,由上年吸收合并形成。由于C分公司能产生独立于其他分公司的现金流入,所以甲公司将C分公司确定为一个资产组。2018年12月31日,C分公司经营所处的技术环境发生了重大不利变化,出现减值迹象,进行减值测试时,C分公司资产组的账面价值为630万元(含合并商誉30万元)。该公司计算的C分公司资产的可收回金额为500万元。C分公司资产组由A、B设备和一项无形资产组成,2018年12月31日其账面价值分别为600万元、300万元和100万元。其中A设备的公允价值减去处置费用后的净额为550万元,其他两项资产的可收回金额均无法确定。

分析:根据题意,C分公司三项资产之间有密切联系,是能独立、共同产生现金流入的资产组,由三项资产组成,整体账面价值为630万元,但可收回金额只有500万元,资产组产生了减值损失130万元(630-500)。首先抵减资产组中的合并商誉30万元,剩下的100万元减值损失在A、B设备和无形资产中按账面价值比重进行分配。其中A设备分担减值损失=100×[600÷(600+300+100)]=60(万元),B设备分担减值损失=100×[300÷(600+300+100)]=30(万元),无形资产分担减值损失=100×[100÷(600+300+100)]=10(万元)。但A设备如果承担60万元的减值损失后其账面价值只有540万元,将低于其公允价值减去处置费用后的净额550万元,不符合资产减值准则中相关条款的规定。所以,A设备只能承担50万元的减值损失,另外的10万元减值损失再在B设备与无形资产之间按账面价值进行二次分配:B设备二次分担减值损失=10×[300÷(300+100)]=7.5(万元),无形资产二次分担减值损失=10×[100÷(300+100)]=2.5(万元)。总计B设备分担的减值损失=30+7.5=37.5(万元),无形资产分担的减值损失=10+2.5=12.5(万元),相应的会计处理如下:

借:资产减值损失	1300000
贷:商誉减值准备	300000
固定资产减值准备——甲设备	500000
——乙设备	375000
无形资产减值准备	125000

可见,持有待售准则中处置组的减值确认较资产组要简化很多,这也符合其即将出售的特点。

二、持有待售资产计提的减值准备对后续计量有无影响?能否转回?

由于其即将出售的特点,划归持有待售的非流

流动资产不必计提折旧或摊销,而是适用其他准则计量的非流动资产。因为不承担减值,不会对其后续利息收入的确认产生影响,因此持有待售资产计提的减值准备对其后续计量没有影响。资产组中的资产一旦计提减值准备,在其后续计量中,要对扣除减值准备后的剩余金额计提折旧或摊销,就会对其后续计量产生影响。

持有待售资产计提减值准备后,如果后续公允价值减去出售费用的净额增加,可以将划归持有待售后非流动资产减记的损失金额在原计提额度内转回,冲减原计提的“资产减值损失”,但对商誉计提的减值准备和划归持有待售以前非流动资产计提的减值准备不能转回。而资产组中非流动资产计提的减值准备是一律不能转回的^[2]。这种规定充分体现了实质重于形式的要求,因为持有待售非流动资产的目的已经不是继续使用,而是近期内出售,所以其是否发生减值不取决于它持续使用预期会给企业带来的经济利益流入,而是最终的转让价格。只要出售净额增加了,原减记的减值准备就应该转回。而资产组中的非流动资产是留在企业内部继续使用的,一般计提减值后价值难以恢复,并且为了防止企业利用长期资产减值准备的计提进行利润操纵,出于谨慎性要求,其减值准备不允许转回。下面通过例题进行说明:

例3:2018年12月20日,经董事会批准,甲公司与乙公司签订一份不可撤销合同,6个月后将一台设备转让给乙公司,合同约定转让价格为550万元,预计出售费用为20万元。2018年12月16日,该设备账面价值为600万元,预计可收回金额为560万元。2019年3月,由于乙公司破产,不再购买该设备,为此支付20万元的违约金。2019年4月30日,甲公司就该设备与丙公司签订一份不可撤销销售合同,转让价格为590万元,预计出售费用为20万元,并预计在6月底完成交易。假定不考虑其他因素。

分析:2018年12月20日,由于甲公司的设备有不可撤销合同约定,且将在6个月内完成出售交易,可将其划分为持有待售资产。但其在划归持有待售资产前,是作为固定资产核算的,可收回金额560万元低于账面价值600万元,需要计提40万元的固定资产减值准备。在划归持有待售资产后,由于其公允价值减去出售费用后的净额为530万元(550-20),低于持有待售资产的账面价值560万元,需计提持有待售资产减值准备30万元,但由于其持有目的转

为出售,不需再计提折旧。乙公司违约后,甲公司依然在继续寻找客户,该设备仍然属于持有待售类别,在后续与丙公司签订的合同中其转让价格上升到590万元,其公允价值减去出售费用后的净额上升到570万元。由于该设备的用途不是使用而是出售,甲公司在设备转让价格增加后,可以转回已计提的持有待售资产减值准备30万元,但其原计提的固定资产减值准备40万元则应适用资产减值准则不得转回。这种会计处理方式充分反映了资产的持有目的,符合实质重于形式与谨慎性要求。甲公司的会计处理如下:

(1)划归持有待售资产前:

借:资产减值损失	400000
贷:固定资产减值准备	400000

(2)划归持有待售资产时:

借:持有待售资产——固定资产	5600000
固定资产减值准备	400000
贷:固定资产	6000000
借:资产减值损失	300000
贷:持有待售资产减值准备——固定资产	300000

(3)与丙公司签订协议时:

借:持有待售资产减值准备——固定资产	300000
贷:资产减值损失	300000

例4:甲公司生产所用的A设备原价为245000元,预计净残值为5000元,预计使用年限为8年,采用年限平均法计提折旧。第4年年末该项固定资产的预计可收回金额为73000元,预计净残值为3000元。假定第6年年末该项固定资产预计可收回金额为90000元。

分析:依题意,该生产用固定资产采用年限平均法计提折旧,前4年年折旧额=(245000-5000)÷8=30000(元),因此第4年年末账面价值为125000元(245000-30000×4),低于预计可收回金额73000元,需要计提固定资产减值准备52000元(125000-73000),依据《企业会计准则第4号——固定资产》中的相关条款,一旦计提减值,就需要在剩余使用寿命期限内扣除减值准备后再计提折旧,则后4年年折旧额=(73000-3000)÷4=17500(元)。即使以后该固定资产的可收回金额增加,由于该固定资产生产经营的使用目的不变,原计提的减值准备仍然不得转回。

三、持有待售准则中的出售费用应该如何确认？与资产减值准则中的处置费用有何差异？

目前注会教材对持有待售准则中的出售费用没有明确定义，也没有具体阐述其会计确认方法。对此笔者是这么理解的：出售费用应是资产出售的增量成本，包括与资产出售相关的税费、法律费用及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。当销售持有待售的非流动资产或处置组时，必然会涉及及相关出售费用，如出售固定资产时发生的清理费用、装卸费等，出售无形资产时发生的登记费、咨询费等，出售长期股权投资等金融资产时发生的佣金、印花税、手续费等。这些费用是企业在出售资产时实际发生的，必然要计入当期损益，至于涉及的具体会计科目，则要视出售的资产类别而定，固定资产、无形资产的出售费用应该记入“资产处置损益”科目，长期股权投资等金融资产的出售费用则记入“投资收益”科目。

资产减值准则中处置费用的含义、内容与持有待售准则中的出售费用基本相似，但其是在确定资产可收回金额时用到的，是预计发生的归属于资产处置的增量成本，并不需要针对出售费用单独进行会计处理。当资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值较高者比资产账面价值高时，依据该差额计提资产减值准备即可，因此处置费用不会直接对企业损益造成影响。这点与企业专为转售而取得非流动资产或处置组时，预计转让价格减去出售费用的净额与购买价款的差额计入当期损益类似。如下例：

例5：2018年12月1日，甲公司支付1000万元购入乙公司全部股权，并做出决议，将在一年内把该股权出售给丙公司，为完成该项出售，预计将发生咨询费等费用10万元。假定甲、丙公司尚未达成初步协议，股权公允价值为1000万元。

分析：因为甲公司购买的乙公司全部股权预计将在一年内出售，属于专为转售而取得的子公司，为出售股权所发生的咨询费属于出售费用，但在股权入账时并未实际发生，只能作为确定持有待售资产入账价值的参考：当日股权公允价值1000万元减去出售费用10万元后的净额等于990万元，而其在不划分为持有待售情况下的初始投资成本为1000万元，因此该项持有待售资产应该按照孰低原则计量。

在2018年12月1日甲公司的会计处理为：

借：持有待售资产——长期股权投资	9900000
资产减值损失	100000
贷：银行存款	10000000

在例5中，出售费用并未直接计入当期损益，只是在确定持有待售资产入账价值时间接影响了资产减值金额。这点与资产减值准则中处置费用的会计处理基本一致。但如果甲、丙公司已经就股权转让达成了初步协议，并且协议的转让价格高于1010万元时，该持有待售资产按1000万元入账即可，此时出售费用只是持有待售资产入账价值的参考，对当期损益并无任何影响。

例6：承例5，2019年3月1日，甲公司转让乙公司全部股权给丙公司，收取1030万元价款，另支付律师咨询费10万元。

分析：律师咨询费属于甲公司持有待售的乙公司股权的出售费用，在出售时是实际发生的，必然要计入当期损益，并且由于其是与投资相关的增量费用，应该记入出售当期的“投资收益”科目。相关会计分录如下：

借：投资收益	100000
贷：银行存款	100000
借：银行存款	10300000
贷：持有待售资产——长期股权投资	9900000
投资收益	400000

如果是与固定资产、无形资产或处置组相关的出售费用，在实际发生的时候则记入“资产处置损益”科目。

综上，我们要注意相关准则中容易混淆的内容，并对其进行辨析，通过对比理解和记忆，做到融会贯通，从而达到事半功倍的效果。

主要参考文献：

- [1] 中国注册会计师协会. 2018年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计[M]. 北京：中国财政经济出版社，2018：493~494.
- [2] 张志凤. 2018年注册会计师考试应试指导及全真模式测试·会计[M]. 北京：北京科学技术出版社，2018：507~509.

作者单位：湖南财政经济学院会计学院，长沙410205