

第十九章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

历年考情概况

本章以主观题和客观题的形式同时进行考查，客观题的考点是持有待售的非流动资产后续计量、列报项目、判断是否构成终止经营；主观题的考点是持有待售的非流动资产、转售、持有待售类别的计量和终止经营等会计核算方法。

第一节 持有待售的非流动资产、处置组

一、持有待售类别的分类原则

（一）相关概念

企业主要通过**出售**而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的**一组资产**，以及在该交易中转让的与这些资产**直接相关的负债**。

（二）划分为持有待售类别应满足条件

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当**同时满足**两个条件：

（1）可立即出售

根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售。（是否符合惯例）

为满足该条件，企业应当具有在当前状态下出售该非流动资产或处置组的**意图和能力**。（是否说走就走）

【例 19-1】企业 G 在 X 市区繁华地段拥有一栋办公大楼，企业的主要业务部门均在该大楼内办公。由于发展战略发生改变，企业 G 计划整体搬迁至 Y 市。企业 G 与企业 H 签订了办公大楼转让合同，附带约定条款。

情形一：企业 G 将在腾空办公大楼后将其交付给企业 H，且腾空办公大楼所需时间是正常且符合交易惯例的。

【解析】情形一，在出售建筑物前将其腾空属于出售此类资产的惯例，且腾空只占用常规所需时间，因此，即使企业 G 的办公大楼当前尚未腾空，也并不影响其满足在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二：企业 G 将在 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼，竣工后将 X 市大楼交付企业 H。

【解析】情形二，“在 Y 市兴建的新办公大楼竣工前继续使用现有办公大楼”的条件不属于类似交易中出售此类资产的惯例，使得办公大楼在当前状况下不能立即出售，在新大楼竣工前企业 G 虽然已取得确定的购买承诺，办公大楼仍然不符合持有待售类别的划分条件。

【例 19-2】由于企业 F 经营范围发生改变，企业计划将生产 D 产品的全套生产线出售，企业 F 尚有一批积压的未完成客户订单。

情形一：企业 F 决定在出售生产线的同时，将尚未完成的客户订单一并移交给买方。

【解析】情形一，由于在出售日移交未完成客户订单不会影响对该生产线的转让时间，可以认为该生产线符合了在当前状况下即可立即出售的条件。

情形二：企业 F 决定在完成所积压的客户订单后再将生产线转让给买方。

【解析】情形二，由于生产线在完成积压订单后方可出售，在完成所有积压的客户订单前，该生产线在当前状态下不能立即出售，不符合划分为持有待售类别的条件。

2. 出售极可能发生。

出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划**作出决议**且获得**确定的购买承诺**，预计出售将在**一年内完成**。

有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

（三）延长一年期限的例外条款

有些情况下，由于发生一些企业无法控制的原因，可能导致出售未能在一年内完成。如果涉及的出售不是关联方交易，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组，允许放松一年期限条件，企业可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

企业无法控制的原因包括：

1. 意外设定条件。

买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件**已经及时采取行动**，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素。

【例 19-3】企业 E 计划将整套钢铁生产厂房和设备出售给企业 F，E 和 F 不存在关联关系，双方已于 2021 年 9 月 16 日签订了转让合同。因该厂区的污水排放系统存在缺陷，对周边环境造成污染。

情形一：企业 E 不知晓土地污染情况，2021 年 11 月 6 日，企业 F 在对生产厂房和设备进行检查过程中发现污染，并要求企业 E 进行补救。企业 E 立即着手采取措施，预计至 2022 年 10 月底环境污染问题能够得到成功整治。

【解析】情形一，在签订转让合同前，买卖双方并不知晓影响交易进度的环境污染问题，属于符合延长一年期限的例外事项，在 2021 年 11 月 6 日发现延期事项后，企业 E 预计将在一年内消除延期因素，因此仍然可以将处置组划分为持有待售类别。

情形二：企业 E 知晓土地污染情况，在转让合同中附带条款，承诺将自 2021 年 10 月 1 日起开展污染清除工作，清除工作预计将持续 8 个月。

【解析】情形二，虽然买卖双方已经签订协议，但在污染得到整治前，该处置组在当前状态下不可立即出售，不符合划分为持有待售类别的条件。

情形三：企业 E 知晓土地污染情况，在协议中标明企业 E 不承担清除污染义务，并在确定转让价格时考虑了该污染因素，预计转让将于 9 个月内完成。

【解析】情形三，由于卖方不承担清除污染义务，转让价格已将污染因素考虑在内，该处置组于协议签署日即符合划分为持有待售类别的条件。

2. 发生罕见情况。

这里的“罕见情况”主要指因**不可抗力**引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况。如果企业针对这些新情况在最初**一年内已经采取必要措施**，而且该非流动资产或处置组重新满足了持有待售类别的划分条件，那么即使原定的出售计划无法在最初一年内完成，企业仍然可以维持原持有待售类别的分类。

【例 19-4】企业 A 拟将一栋原自用的写字楼转让，于 2007 年 12 月 6 日与企业 B 签订了房产转让协议，预计将于 10 个月内完成转让，假定该写字楼于签订协议当日符合划分为持有待售类别的条件。2008 年发生全球金融危机，市场状况迅速恶化，房地产价格大跌，企业 B 认为原协议价格过高，决定放弃购买，并于 2008 年 9 月 22 日按照协议约定缴纳了违约金。企业 A 决定在考虑市场状况变化的基础上降低写字楼售价并积极开展市场营销，于 2008 年 12 月 1 日与企业 C 重新签订了房产转让协议，预计将于 9 个月内完成转让，A 和 B 不存在关联关系。

【解析】企业 A 与企业 B 之间的房产转让交易未能在一年内完成，原因是发生市场恶化、买方违约的罕见事件。在将写字楼划分为持有待售类别的最初一年内，企业 A 已经重新签署转让协议，并预计将在 2008 年 12 月 1 日开始的一年内完成，使写字楼重新符合了持有待售类别的划分条件。因此，企业 A 仍然可以将该资产继续划分为持有待售类别。