

知识点 1：谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

【总结】下列会计处理方法是按照谨慎性要求处理

- (1) 计提资产减值准备
- (2) 固定资产采用加速折旧方法计提折旧
- (3) 企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生时计入当期损益
- (4) 在物价持续下降的情况下，发出存货采用先进先出法计价
- (5) 或有事项
- (6) 递延所得税

在有确凿证据表明很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异时，才能确认相关的递延所得税资产。

对于发生的相关应纳税暂时性差异，应及时足额确认递延所得税负债。

知识点 2：外购存货的初始计量

（一）外购存货的成本

存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

(1) 相关税费：包括计入存货的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等。

(2) 运输费：对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，按取得的运输增值税专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，其增值税的进项税额，也可以抵扣。

(3) 其他可归属于存货采购成本的费用：包括入库前的仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

(4) 商品流通企业，在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货采购成本。

【总结】

企业存货成本的确定

项目	是否计入存货成本
进口原材料支付的关税	√；计入原材料
材料采购过程中：途中合理损耗、发生的保险费、装卸费用、运输费用、材料入库前发生的挑选整理费	√；计入原材料
材料入库后发生的储存费用	×；计入管理费用
生产用固定资产的折旧费、租赁费等	√；计入制造费用
季节性和修理期间的停工损失	√；计入制造费用
为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用	√；计入制造费用
产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销	√；计入制造费用
超定额的废品损失	×；计入管理费用或营业外支出
定额内的废品损失	√；计入制造费用
自然灾害而发生的停工损失	×；计入营业外支出
自然灾害造成的存货净损失	×；计入营业外支出
管理不善造成的存货净损失	×；计入管理费用【需进项税额转出】
为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费用	√；【注：一般产品设计费用计入损益】
企业采购用于广告营销活动的特定商品	×；计入销售费用

知识点 3：存货期末计量

（一）资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量

当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

（二）可变现净值

是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。

1. 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为：

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

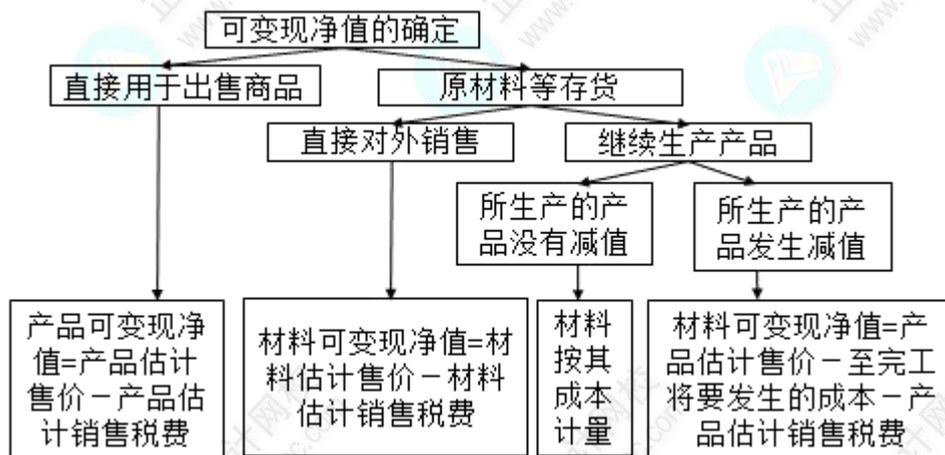
2. 需要经过加工的材料存货，需要判断：

（1）用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本（材料的成本）计量；

（2）产品价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。其可变现净值为：

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 产成品估计销售费用和相关税费

【可变现净值的确定方法】



（三）可变现净值中估计售价的确定方法

（1）为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

（2）企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，应分别确定其可变现净值并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计

算。

【提示】签订合同的用合同价格，没有签订合同的用市场价格。

（四）计提存货跌价准备的方法

1. 通常应当按照单个存货项目计提

企业应当将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存货，并且按成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备。

需要注意的是，资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

2. 可以按照存货类别计提

如果某一类存货的数量繁多并且单价较低，企业可以按存货类别计量成本与可变现净值，即按存货类别的成本的总额与可变现净值的总额进行比较，每个存货类别均取较低者确定存货期末价值。

3. 可以合并计提存货跌价准备

与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

4. 全额计提存货跌价准备

存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零。

- （1）已霉烂变质的存货。
- （2）已过期且无转让价值的存货。
- （3）生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

（五）存货跌价准备的核算

1. 存货计提减值

- （1）“存货跌价准备”科目期末余额 = 存货成本 - 可变现净值。
- （2）资产减值损失 = “存货跌价准备”科目期末余额 - 期初余额 + 借方发生额。

借：资产减值损失

 贷：存货跌价准备

2. 存货跌价准备转回

在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额转回，但转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

借：存货跌价准备

 贷：资产减值损失

3. 存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。

借：存货跌价准备

 贷：主营业务成本

 其他业务成本

知识点 4：分期付款购买固定资产

采用分期付款方式购买资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件。购入固定资产时，按购买价款的现值，借记“固定资产”或“在建工程”科目；按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。各期实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，采用实际利率法摊销，符合资本化条件的，应当计入固定资产成本，不符合资本化条件的应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

知识点 5：固定资产后续支出

后续支出的处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

（一）资本化的后续支出

（1）固定资产发生可资本化的后续支出时，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧。发生的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

（2）企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固

定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产的确认条件的应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

（二）费用化的后续支出

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件。除与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则进行处理外，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用或销售费用。

知识点 6：外购无形资产的初始计量

（一）外购无形资产

1. 无形资产成本包括的内容

无形资产成本，包括购买价款、相关税费（不包括可以抵扣的增值税）以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，其中，包括发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

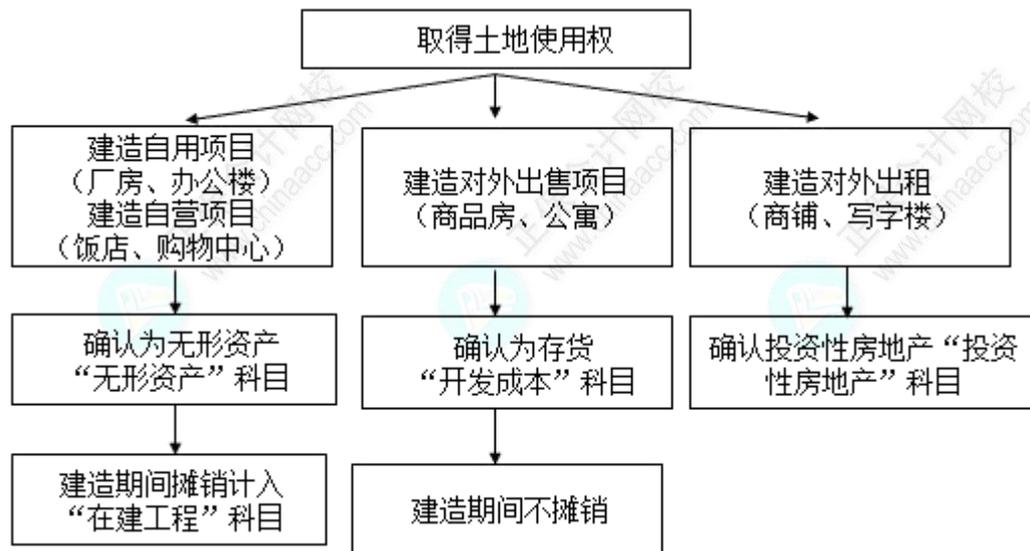
【提示】外购的固定资产、无形资产、投资性房地产这三个内容，其成本包括的内容基本相同。

2. 不计入无形资产成本的内容

不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费（计入销售费用）、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。无形资产达到预定用途后所发生的支出，不构成无形资产的成本。

知识点 7：企业取得的土地使用权的会计处理

企业取得的土地使用权，通常需要结合其具体用途分情况进行会计处理。



企业取得土地使用权时，入账成本通常为取得时所支付的价款及相关税费。需要注意的是，如果企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权以及建筑物的价值的，则应当对实际支付的价款按照公允价值相对比例或其他更合理的方法在土地使用权和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法进行合理分配，则应当全部确认为固定资产。

知识点 8：投资性房地产转换的会计处理

1. 非房地产企业

非房地产企业投资性房地产转换的账务处理如下表所示。

项目	(1) 成本模式下的转换	(2) 公允价值模式下的转换
自用房地产转换为投资性房地产时的处理	借：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 贷：固定资产（无形资产）【原值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销）	借：投资性房地产——成本【公允价值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 公允价值变动损益【借差】 贷：固定资产（无形资产）【原值】

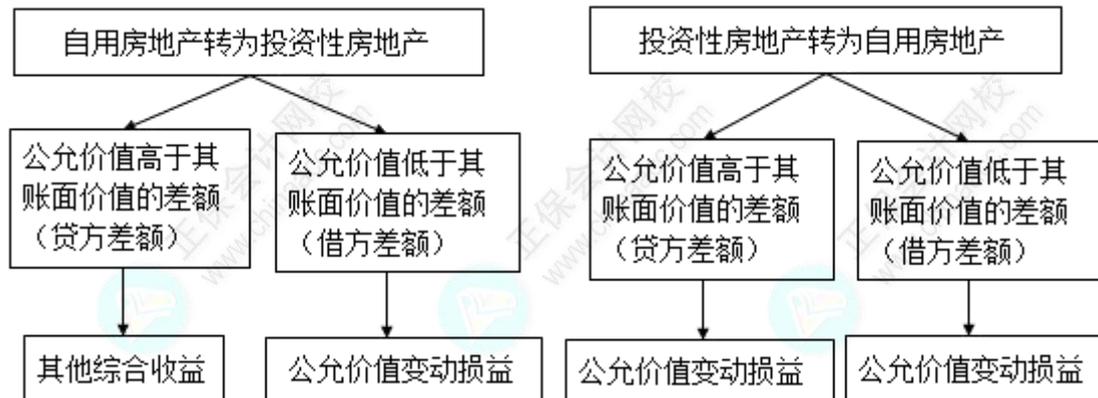
	投资性房地产减值准备	其他综合收益【贷差】
投资性房地产转换为自用房地产时的处理	借：固定资产（无形资产）【原值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备）	借：固定资产（无形资产）【公允价值】 公允价值变动损益【借差】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益【贷差】

2. 房地产企业

房地产企业投资性房地产转换的账务处理如下表所示。

项目	成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
存货转换为投资性房地产时的处理	借：投资性房地产【账面价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准备】 贷：开发产品【账面余额】	借：投资性房地产——成本【公允价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准备】 公允价值变动损益【借差】 贷：开发产品【账面余额】 其他综合收益【贷差】
投资性房地产转换为存货时的处理	借：开发产品【账面价值】 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	借：开发产品【公允价值】 公允价值变动损益【借差】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益【贷差】

【提示】公允价值模式下投资性房地产与非投资性房地产的转换思路如图所示。



知识点 9：投资性房地产后续计量模式的变更

投资性房地产后续计量模式的变更

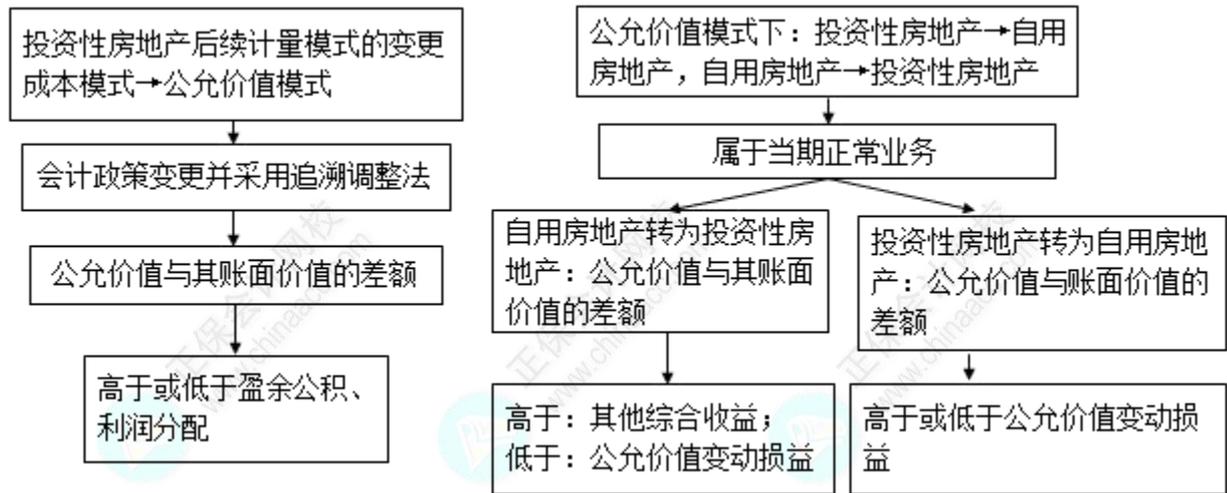
1. 后续计量模式变更的原则

- (1) 企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。
- (2) 只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。
- (3) 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

2. 成本模式转为公允价值模式的会计处理

- (1) 应当作为会计政策变更处理。
- (2) 将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积、未分配利润）。

【总结】投资性房地产的转换与后续计量模式变更的辨析如图所示。



知识点 10：对联营企业、合营企业投资的初始计量

1. 以支付现金取得的长期股权投资

应当按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等相关交易费用、税金及其他必要支出。

企业在支付对价取得长期股权投资时，对于实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收股利处理。

2. 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资

以发行权益性证券取得长期股权投资的，应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本。

为发行权益性工具支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性工具发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

【提示】如有确凿证据表明，取得长期股权投资的公允价值比所发行证券（工具）的公允价值更加可靠的，以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。

3. 投资者投入的长期股权投资

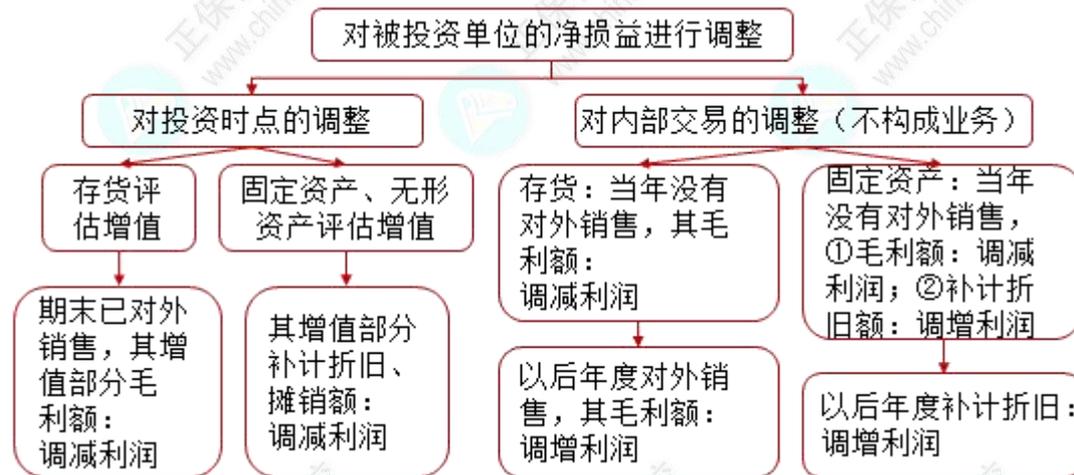
应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资

其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的原则确定。

知识点 11：权益法下投资损益的会计处理

如图所示（应考虑所得税的影响）。



知识点 12：因处置部分股权导致成本法转换为权益法

母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权【例如：60%（成本法）→20%（权益法）】

（1）按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本【例如持有 60%，剩余 20%，则出售 40%的股权或出售股权的 66.67%】

借：银行存款

贷：长期股权投资【账面价值×40%/60或账面价值×66.67%】

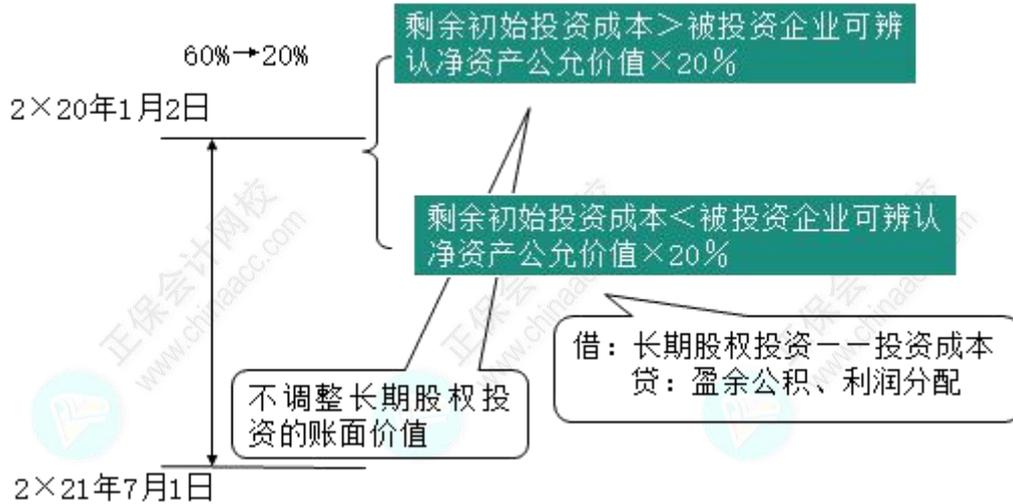
投资收益【或借方】

（2）原投资时点：追溯调整为权益法，比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时点应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

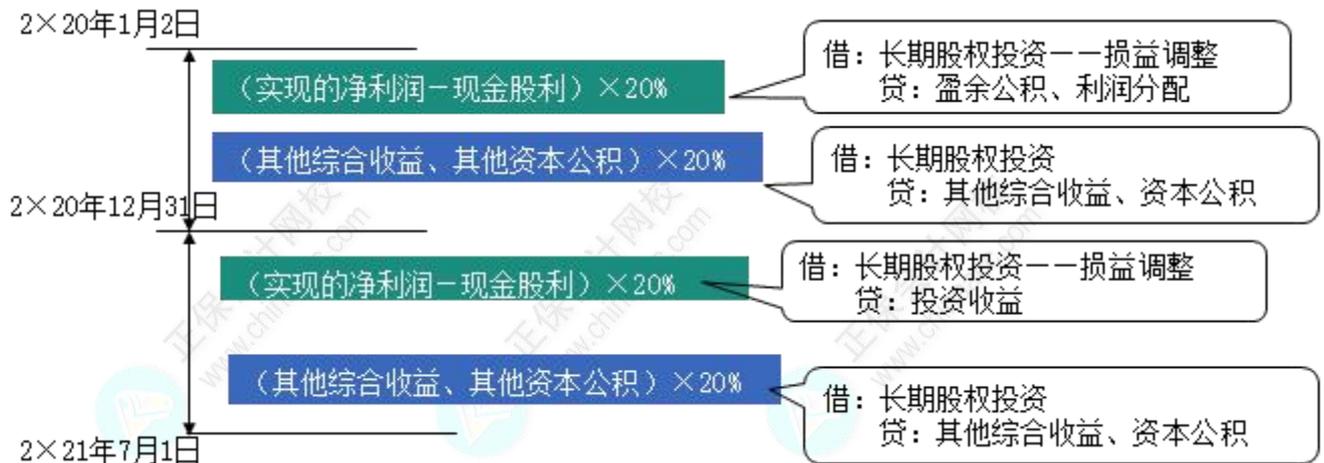
借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润



(3) 原投资时点与丧失控制权时点之间的差额：追溯调整为权益法



借：长期股权投资——损益调整
——其他综合收益
——其他权益变动

贷：盈余公积、利润分配【(以前年度调整后的净利润 - 现金股利) × 20%】

投资收益【(本年度调整后的净利润 - 现金股利) × 20%】

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

知识点 13：金融资产转换为权益法的核算

1. 金融资产转换为权益法的核算【例如：5%（金融资产）→20%（权益法）】

(1) 追加投资时

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本【原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值】

贷：交易性金融资产【原 5%的股权账面价值】

投资收益【原 5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本【原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值】

贷：其他权益工具投资【原 5%的股权账面价值】

盈余公积、利润分配【原 5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

借：其他综合收益【原计入其他综合收益的累计公允价值变动】

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

或相反分录。

(2) 比较上述计算所得的初始投资成本与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，同时计入当期营业外收入。

知识点 14：资产减值的范围与测试

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值，包括单项资产和资产组。本章所涉及的资产是指的资产减值准则中规定的非流动资产。

(一) 资产减值的范围

1. 对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资
2. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产
3. 固定资产（包括在建工程）
4. 生产性生物资产
5. 无形资产（包括研发支出）

6. 商誉

7. 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施

(二) 资产减值的迹象

企业在资产负债表日应当判断资产是否存在可能发生减值的迹象，主要可从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断：

企业外部信息来源：

1. 资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。
2. 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。
3. 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。
4. 企业所有者权益（净资产）的账面价值远高于其市值等。

企业内部信息来源：

1. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。
2. 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。
3. 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等。

(三) 资产减值的测试

有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当在资产负债表日进行减值测试，估计资产的可收回金额。资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是，以下资产除外：

(1) 商誉和使用寿命不确定的无形资产。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产（该无形资产不需要进行摊销），由于其价值通常具有较大的不确定性，无论是否存在减值迹象，企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。

(2) 尚未达到可使用状态的无形资产。由于其价值通常具有较大的不确定性，

也应当于每年年末进行减值测试。

企业资产存在下列情况的，可以不估计其可收回金额：

(1) 以前报告期间的计算结果表明，资产的可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或事项的，可以不需要重新计算可收回金额。

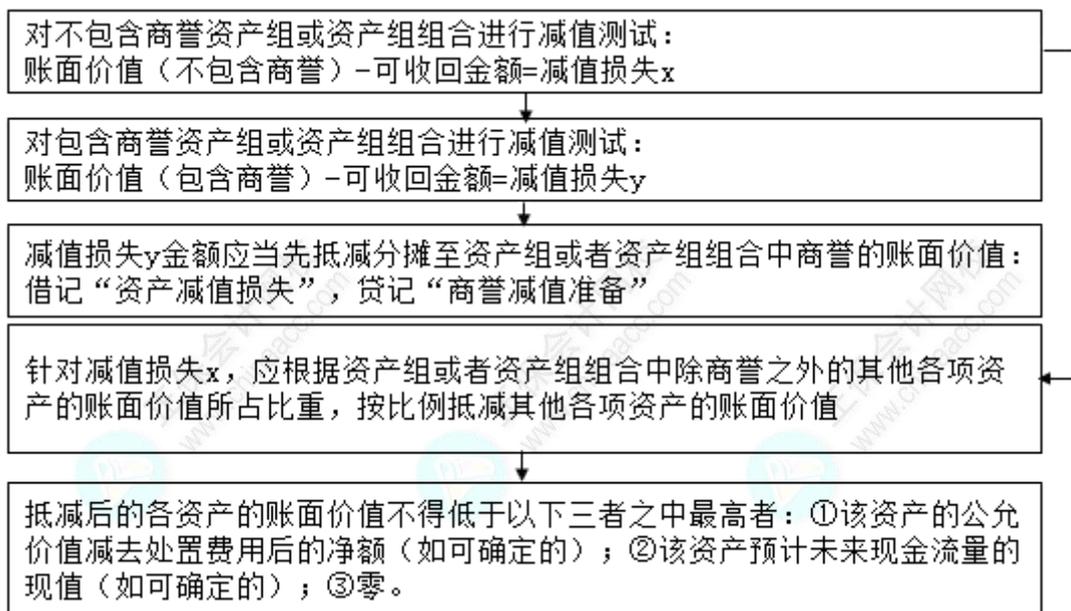
(2) 以前报告期间的计算与分析表明，资产的可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，也可以不需要重新计算可收回金额。例如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算未来现金流量现值采用的折现率影响不大，可以不需要重新计算可收回金额。

知识点 15：商誉减值测试

商誉是在非同一控制下企业合并产生的，同一控制下的企业合并不会产生新的商誉。

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，其减值测试思路如图所示（包括吸收合并和控股合并）。

商誉的减值测试思路



知识点 16：可转换公司债券的会计处理

企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具。在进行分拆时：

1. 应当先对负债成分的未来现金流量进行折现，确定负债成分的初始确认金额。
2. 再按整体的发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。
3. 发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。
4. 企业应按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按可转换公司债券包含的负债成分面值，贷记“应付债券——可转换公司债券（面值）”科目，按权益成分的公允价值，贷记“其他权益工具”科目，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司债券（利息调整）”科目。

对于可转换公司债券的负债成分，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同。

可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整）”科目，按其权益成分的金额，借记“其他权益工具”科目，按每股面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

知识点 17：带薪缺勤的确认与计量

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。

1. 累积带薪缺勤及其会计处理

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

2. 非累积带薪缺勤及其会计处理

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

知识点 18：短期利润分享计划（或奖金计划）

企业制定有短期利润分享计划的，如当职工完成规定业绩指标，或者在企业工作了特定期限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的薪酬，企业应当按照准则的规定，进行有关会计处理。

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

- （1）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务。
- （2）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。

如果企业预期在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。

企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照短期利润分享计划进行处理。

知识点 19：一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

项目	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	<p>立即可行权的股份支付：</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：资本公积——股本溢价</p> <p>【按授予日权益工具的公允价值计量；其中：若授予期权则采用期权的公允价值；若授予限制性股票则采用股票公允价值】</p>	<p>立即可行权的股份支付：</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：应付职工薪酬</p> <p>【按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益】</p>
	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理
在等待期内的每个资产负债表日	<p>借：管理费用等</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>【按授予日的公允价值为基础计量，同上】</p>	<p>借：管理费用等</p> <p> 贷：应付职工薪酬</p> <p>【按每个资产负债表日的公允价值为基础计量】</p>
	<p>注意事项：</p> <p>(1) 首先确定等待期长度。</p> <p>(2) 等待期长度确定后，在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。</p> <p>(3) 计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。</p>	
可行权日之后	对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用	对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允

	和所有者权益总额进行调整	价值的变动应当计入当期损益(公允价值变动损益)。 借: 公允价值变动损益 贷: 应付职工薪酬 【按资产负债表日公允价值为基础计量】 或相反分录
行权日	借: 银行存款(无偿授予时不涉及该科目) 贷: 资本公积——其他资本公积 股本 资本公积——股本溢价	借: 应付职工薪酬 贷: 银行存款
回购股份	回购股份时: 借: 库存股 贷: 银行存款 同时进行备查登记。 在等待期内每个资产负债表日: 确认成本费用(同上)。 职工行权时: 借: 银行存款(无偿授予时不涉及该科目) 资本公积——其他资本公积 贷: 库存股 资本公积——股本溢价	

知识点 20: 授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

(一) 授予限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中,常见做法是上市公司以非公开发行

的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

1. 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时：

借：银行存款〔按照职工缴纳的认股款〕

贷：股本

 资本公积——股本溢价

同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）。

借：库存股〔按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额〕

 贷：其他应付款——限制性股票回购义务〔包括未满足条件而须立即回购的部分〕

2. 等待期内股份支付相关的会计处理

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。

3. 未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务〔按照应支付的金额〕

 贷：银行存款

同时：

借：股本〔按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额〕

 资本公积——股本溢价〔按其差额〕

 贷：库存股〔按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值〕

4. 达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务〔按照解锁股票相对应的负债的账面价值〕

 贷：库存股〔按照解锁股票相对应的库存股的账面价值〕

 资本公积——股本溢价〔如有差额〕

(二) 等待期内发放现金股利的会计处理

限制性股票等待期内发放现金股利的会计处理

项目	现金股利可撤销	现金股利不可撤销
内涵	未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。	即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。
针对预计未来可解锁限制性股票持有者的处理	借：利润分配 贷：应付股利 同时： 借：其他应付款 贷：库存股	借：利润分配 贷：应付股利
针对预计未来不可解锁限制性股票持有者的处理	借：其他应付款 贷：应付股利	借：管理费用 贷：应付股利

知识点 21：借款费用的范围

借款费用是指企业因借入资金所付出的代价，包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

【总结】

- ①企业发行股票的相关费用不属于借款费用，应冲减资本公积；
 - ②企业发行债券产生的折价或者溢价不属于借款费用，计入应付债券的初始确认金额；
 - ③企业发行债券产生的折价或者溢价的摊销额属于借款费用；
 - ④因借款而发生的辅助费用属于借款费用；
 - ⑤分期付款购买固定资产等情形下发生的“未确认融资费用”摊销属于借款费用。
- 符合资本化条件的资产范围：

1. 是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产、存货和无形资产的研发等资产。
2. 符合资本化条件的存货, 主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程, 才能达到预定可销售状态。
3. “相当长时间”是指为资产的购建或者生产所必需的时间, 通常为一年以上(含一年)。企业购入即可使用的资产, 或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产, 或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产, 均不属于符合资本化条件的资产。

借款费用的确认原则:

借款费用确认的基本原则是: 企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的, 应当予以资本化, 计入相关资产成本; 其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用, 计入当期损益。

企业因专门借款及占用的一般借款而发生的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额和安排专门借款而发生的辅助费用在符合资本化条件的情况下, 应当予以资本化, 计入相关资产的成本; 其他的借款利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额, 应当于发生当期计入当期损益。

知识点 22: 借款利息费用的核算

(一) 专门借款

在资本化期间内, 企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的, 应当以专门借款当期实际发生的利息费用, 减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间, 借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

专门借款资本化金额 = 资本化期间的实际的利息费用 - 资本化期间的存款利息收入或投资收益

专门借款费用化金额 = 费用化期间的实际的利息费用 - 费用化期间的存款利息收入或投资收益

（二）一般借款

在资本化期间内，企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出（以下简称“资产支出”）加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

其中：所占用一般借款加权平均利率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

其中：所占用一般借款本金加权平均数 = \sum （所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数）

知识点 23：待执行合同变为亏损合同

亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。其中，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

1. 金额的确定

预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。

2. 科目的确定

（1）待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，此时，企业通常不需要确认预计负债；再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。

（2）合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认预计负债。

知识点 24：未决诉讼

注意问题：对于未决诉讼实际发生的情况与预计负债的差额处理方法：

1. 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据合理确认预计负债后，应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差

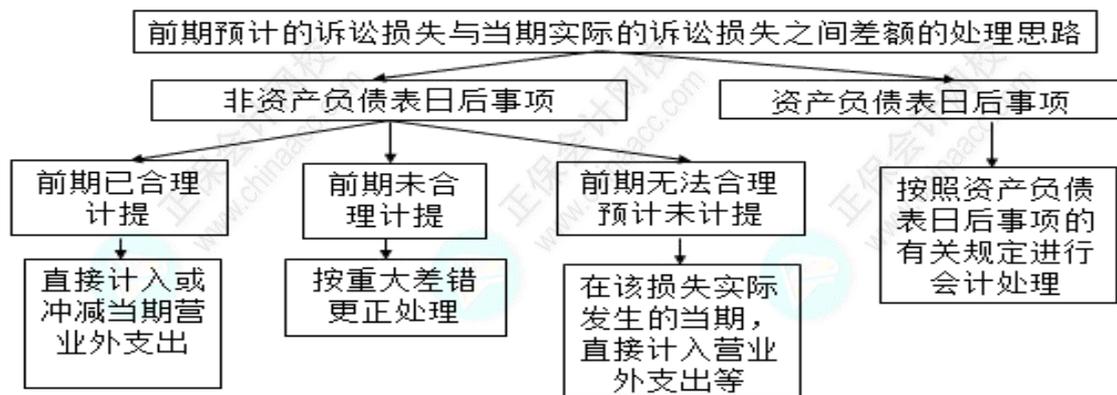
额，直接计入或冲减当期营业外支出。

2. 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据原本应当能够合理估计诉讼损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

3. 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出。

4. 资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的有关规定进行处理。

【总结】前期预计的诉讼损失与当期实际的诉讼损失之间差额的处理思路如图所示：



知识点 25：金融资产“三分类”

金融资产类别	合同现金流量特征	金融工具类型	业务模式	会计科目	计量原则
第一类（以摊余成本计量的金融资产）	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（本金+利息）	债务工具（如普通债券、贷款、应收款项等）	收取合同现金流量	债权投资、贷款、应收账款等	实际利率法 + 摊余成本 + 减值

第二类（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产）	一般情形：同上	债务工具	收取合同现金流量以及出售	其他债权投资	实际利率法 + 公允价值 + 减值
	直接指定：不属于以上情形	权益工具	非交易性	其他权益工具投资	公允价值
第三类（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）	不属于以上两类（兜底分类）	债务工具、权益工具（如股票、基金、可转换债券等）	不属于以上两类	交易性金融资产	公允价值

知识点 26：金融资产的重分类

债权投资、其他债权投资和交易性金融资产中的债务工具可以重分类，且三者之间可以相互重分类。

1. 以摊余成本计量的金融资产的重分类

（1）债权投资重分类为交易性金融资产，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。一般会计分录为：

借：交易性金融资产[公允价值]

 债权投资减值准备[终止确认原损失准备]

 贷：债权投资[原账面价值]

 公允价值变动损益[倒挤，或借记]

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的重分类

（1）其他债权投资重分类为债权投资，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。一般分录为：

借：债权投资[原账面余额]

贷：其他债权投资〔原账面余额〕

应当将重分类之前计入其他综合收益的累计利得或损失冲回

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：其他债权投资——公允价值变动

如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备，结转资产减值准备：

借：其他综合收益——信用减值准备

贷：债权投资减值准备

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

（1）交易性金融资产重分类为债权投资，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

一般会计分录为：

借：债权投资〔公允价值〕

贷：交易性金融资产

对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行重分类的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

知识点 27：承租人的初始计量

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

（一）租赁负债的初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

1. 租赁付款额

是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：

（1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

① 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。

例如，央行基准利率或消费者价格指数（CPI）变动可能导致租赁付款额调整，纳入租赁负债的初始计量中。

② 承租人源自租赁资产的绩效。

例如，零售业不动产租赁可能会要求基于使用该不动产取得的销售收入的一定比例确定租赁付款额。不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。

③ 租赁资产的使用。

例如，车辆租赁可能要求承租人在超过特定里程数时支付额外的租赁付款额。不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使购买标的资产的选择权。如果承租人合理确定将行使购买标的资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。

(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使终止租赁的选择权。如果承租人合理确定将行使终止租赁选择权，则租赁付款额中应包含行使终止租赁选择权需支付的款项，并且租赁期不应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项，它反映了承租人预计将支付的金额，而不是承租人担保余值下的最大敞口。

2. 折现率

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。在

计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

（二）使用权资产的初始计量

使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项：

1. 租赁负债的初始计量金额。

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，其中租赁付款额包括前述五项内容。会计分录如下：

借：使用权资产【租赁付款额的现值】

 租赁负债——未确认融资费用【差额】

 贷：租赁负债——租赁付款额【租赁付款额】

2. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。

（1）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额不需要折现，会计分录如下：

借：使用权资产

 贷：银行存款

（2）享受的租赁激励相关金额不需要折现，会计分录如下：

借：银行存款

 贷：使用权资产

3. 承租人发生的初始直接费用。

承租人发生的初始直接费用，即增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。会计分录如下：

借：使用权资产【佣金、印花税】

 贷：银行存款

4. 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，注意需要考虑货币时间价值。

借：使用权资产【现值】

贷：预计负债

知识点 28：租赁变更的会计处理

【特别提示】注意与“租赁负债的重新计量”区别。租赁负债的重新计量包括：实质固定付款额发生变动（折现率不变）；担保余值预计的应付金额发生变动（折现率不变）；因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的（折现率变），因指数或比率（浮动利率除外）的变动而导致未来租赁付款额发生变动的（折现率不变）；购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化（折现率变）。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- （1）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限；
- （2）增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理：

- （1）按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；
- （2）确定变更后的租赁期；
- （3）采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。
- （4）在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。
- （5）就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：

①租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。

②其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

知识点 29：出租人的会计处理

（一）出租人对融资租赁的会计处理

1. 初始计量

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和（即租赁投资净额）等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。因此，出租人发生的初始直接费用包括在租赁投资净额中，也即包括在应收融资租赁款的初始入账价值中。

2. 融资租赁的后续计量

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。

【提示】在初始计量时，应当采用租赁期开始日的指数或比率进行初始计量。无论是纳入承租人租赁负债还是出租人租赁投资净额的可变租赁付款额，只包含取决于指数或比率的可变租赁付款额。之后支付还是取得的可变租赁付款额，如与资产的未来绩效或使用情况挂钩的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益（承租人一般确认为费用、出租人一般确认为收益）。

【提示】出租人应定期复核计算租赁投资总额时所使用的未担保余值。若预计未担保余值降低，出租人应修改租赁期内的收益分配，并立即确认预计的减少额。

（二）出租人对经营租赁的会计处理

1. 租金的处理

在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用

租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法。

2. 出租人对经营租赁提供激励措施

出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

3. 初始直接费用

出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。

4. 折旧和减值

对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

5. 可变租赁付款额

出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额；除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益。

6. 经营租赁的变更

经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

知识点 30：持有待售的非流动资产的计量

（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账面价值。例如，按照固定资产和无形资产准则的规定，对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销；按照资产减值的规定，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，如果资产发生了减值，企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

【提示】此处的减值（即“进门时”确认的减值），指所有的资产，既包括存货、金融资产等，也包括“企业会计准则第 8 号——资产减值”准则规定的资产减值。其中“企业会计准则第 8 号——资产减值”准则规定的资产减值，是特指账面价值与可收回金额的差额。划分为持有待售类别时和以后期间的减值，（即“进门时和进门后”确认的减值），是特指账面价值与公允价值减去出售费用的差额。

（二）划分为持有待售类别时的计量

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。

（1）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；

（2）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。

企业应当按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。

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。

2. 对于转售而取得的非流动资产或处置组

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。

按照上述原则，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中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。

借：持有待售资产【孰低计量】

 资产减值损失

贷：银行存款

（三）划分为持有待售类别后的计量

持有待售的非流动资产的后续计量

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。

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。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

（四）不再继续划分为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

【提示】需要补提折旧及对应的成本费用，但不属于追溯调整。

（2）可收回金额。

这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

（五）终止确认

持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时，企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

