

第十六章 所得税

考点：所得税会计的处理方法

一、资产负债表债务法

项目	说明
第一步	计算资产、负债的账面价值和计税基础
第二步	比较账面价值和计税基础，暂时性差异： 资产 账面价值 > 计税基础，产生应纳税暂时性差异； 账面价值 < 计税基础，产生可抵扣暂时性差异； 负债： 账面价值 > 计税基础，产生可抵扣暂时性差异； 账面价值 < 计税基础，产生应纳税暂时性差异； 【口诀】 有钱（产大）应纳税、没钱（债大）可抵扣
第三步	可抵扣暂时性差异额 × 所得税率 = 期末递延所得税资产应有余额 本期确认的金额 = 期末应有余额 - 已有金额 若，结果 > 0，确认（增加）递延所得税资产： 借：递延所得税资产 贷：所得税费用——递延所得税【一般情况影响损益】 其他综合收益【特殊事项影响所有者权益】 若，结果 < 0，转回（减少）递延所得税资产： 借：所得税费用——递延所得税【一般情况影响损益】 其他综合收益【特殊事项影响所有者权益】 贷：递延所得税资产 应纳税暂时性差异额 × 所得税率 = 期末递延所得税负债应有余额 本期确认的金额 = 期末应有余额 - 已有金额 若，结果 > 0，确认（增加）递延所得税负债： 借：所得税费用——递延所得税【一般情况影响损益】 其他综合收益【特殊事项影响所有者权益】 贷：递延所得税负债 若，结果 < 0，转回（减少）递延所得税负债： 借：递延所得税负债 贷：所得税费用——递延所得税【一般情况影响损益】 其他综合收益【特殊事项影响所有者权益】

二、资产的账面价值与计税基础

（一）账面价值与计税基础的计算

项目	说明	
账面价值	会计上核算的资产的账面价值	
计税基础	税法上认可的资产的金额，税法本着据实扣除的原则，不认可会计上计提的减值准备，公允价值变动等	
项目	账面价值	计税基础
存货	账面余额 - 跌价准备	账面余额【取得成本】
应收账款	账面余额 - 坏账准备	账面余额
债券投资	账面余额 - 减值准备	账面余额

(二) 固定资产、外购的无形资产、成本模式计量的投资性房地产的账面价值和计税基础

项目	账面价值	计税基础
固定资产、外购无形资产、成本模式计量的投资性房地产	原值－会计折旧摊销－减值准备	原值－税法折旧摊销
使用寿命不确定的无形资产	原值－减值准备	原值－税法的摊销

(三) 自行研发的无形资产

项目	会计处理	税法规定
费用化支出	计入“管理费用”	加计 75%税前扣除
资本化支出	形成无形资产	以 175%为基础摊销

(四) 公允价值模式的投资性房地产、交易性金融资产、其他权益工具投资账面价值和计税基础的计算

项目	账面价值	计税基础
公允价值模式计量的投资性房地产	公允价值	原值－税法规定的折旧摊销
交易性金融资产	公允价值	取得成本
其他权益工具投资	公允价值	取得成本

三、负债的账面价值和计税基础的计算

项目	说明
负债的账面价值	按会计核算规定计算的价值
负债的计税基础	计税基础＝负债的账面价值－未来期间可以税前扣除的金额

(一) 各项负债账面价值和计税基础的计算

负债	账面价值	计税基础
预计负债（对外担保损失）	账面价值＝计税基础（永久性差异）	
其他应付款（应交滞纳金罚款）	账面价值＝计税基础（永久性差异）	
应付职工薪酬（超标福利支出）	账面价值＝计税基础（永久性差异）	
预计负债（质保、未讼、损同）	账户余额	0
应付职工薪酬（超标职工教育经费）	账户余额	0
合同负债（预收款销售形成的）	会计在后、税法在前	账户余额
	都是交货时点确认收入	账户余额＝计税基础

四、特殊事项产生的暂时性差异

项目	说明
1. 超标的广告费、业务宣传费	未来可以税前抵扣，形成可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产
2. 可以结转以后年度的可弥补亏损及税款抵减	

五、递延所得税的确认与计量

项目	说明
递延所得税资产的确认	确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额（未来期间产生的＋应纳税暂时性差异转回的）为限。 【提示】长期股权投资的可抵扣暂时性差异（在未来期间很可能转回＋未来很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额）才确认递延所得税资产
递延所得税负债的确认	有应纳税暂时性差异，即确认递延所得税负债 【提示】递延所得税资产和负债在确认时均不折现，即不考虑货币的时间价值

六、不确认递延所得税的情形

项目	说明
1. 商誉的初始确认	非同一控制下企业合并形成的商誉，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异， 不确认与其相关的递延所得税负债
2. 长期股权投资	长期股权投资在投资企业 能控制转回的时间+不会转回（长期持有）、收益免税时皆不确认递延所得税负债
3. 自行研发形成的无形资产	除企业合并以外的交易，如果该交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额时，资产和负债的初始确认金额与计税基础不同，形成的应纳税暂时性差异，交易中事项发生时不确认递延所得税负债

考点：所得税费用的确认与计量

项目	说明
所得税费用	所得税费用 = 递延所得税费用 + 应交所得税
1. 递延所得税	递延所得税 = 影响损益的（递延所得税负债期末数 - 期初数） - 影响损益（递延所得税资产期末数 - 期初数） 【提示】 不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响
2. 应交所得税	应交所得税 = 应纳税所得额 × 当期适用税率（25%） 按照税法的规定进行调整：应纳税所得额 = 会计利润总额 ± 纳税调整额

第十七章 会计调整

考点：会计政策变更

一、会计政策变更的概念和范围

项目	说明
含义	是指企业对 相同的交易或事项 由原来采用的 会计政策改用另一会计政策的行为 。 ①会计核算方法改变；②会计计量基础改变
会计政策变更的条件	企业应当对 相同或者相似 的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致， 不得随意变更 。（可比性质量要求） 满足下列条件之一的， 可以变更 会计政策： 第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度（含企业会计准则）等要求变更。 第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。
属于会计政策变更的内容	存货发出计价由加权平均法改为先进先出法； 投资性房地产由成本模式改变为公允价值模式； 【提示】 会计政策变更并不意味着以前期间的会计政策是错误的
不属于会计政策变更的	（1）对初次发生的交易或者事项采用新的政策； （2）本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策 ≈ 新业务（如长期股权投资增减资导致核算方法改变）； （3）对不重要的交易或者事项采用新的政策； （4）错误运用政策、错误政策的更正 —— 投资性房地产公允价值模式变更为成本模式； （5）会计估计变更 —— 估计资产减值损失的方法改变；固定资产（无形资产）折旧（摊销）方法的改变。

二、会计政策变更处理方法

项目	原则	会计处理
追溯调整	会计政策变更累积影响数：指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现	（1）涉及损益的调整，用“留存收益”代替

法	有金额之间的差额	借：资产等科目 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 (2) 政策变更不涉及应交所得税的调整，但要考虑损益变化导致的递延所得税影响 借：盈余公积 利润分配——未分配利润 贷：递延所得税负债（资产）
未来适用法	变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项。（在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理）	(1) 既不计算会计政策变更的累积影响数，也不必调整变更当年年初的留存收益； (2) 只在变更当年及以后采用新的会计政策，并计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数

考点：会计估计变更概念和范围和处理方法

项目	说明
概念	会计估计变更是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。 【提示】会计估计变更，并不意味着以前期间的会计估计是错误的，如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错
范围	1. 减值 坏账准备计提的比率、估计损失方法； 存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时——即估计减值； 2. 折旧、摊销 固定资产折旧方法、固定资产的耐用年限与净残值； 无形资产的受益年限； 递延资产的分摊期间； 3. 收入确认中的估计（退货率的估计）
会计处理	1. 对于会计估计变更，企业应采用未来适用法。 即在会计估计变更当年及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。 2. 具体方法 (1) 如果会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。 (2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。 (3) 会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。

考点：前期差错更正

项目	说明
处理原则	当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据【追溯追溯重述】。不重要的差错调整发现当期数据【改在当期】。
追溯重述法	(1) 切实可行的，应当采用追溯重述法更正重要的前期差错； 追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表的相关项目进行更正的方法。 (2) 确定前期差错累积影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

会计处理	<p>(1) 编制调整分录，涉及损益的，用以前年度损益调整代替；</p> <p>借：资产等科目</p> <p> 贷：以前年度损益调整</p> <p>(2) 调整对所得税的影响；</p> <p>借：以前年度损益调整</p> <p> 贷：应交税费/递延所得税负债（资产）</p> <p>(3) 结转以前年度损益调整的余额，计入留存收益</p> <p>借：以前年度损益调整</p> <p> 贷：盈余公积</p> <p> 利润分配——未分配利润</p>
------	--

考点：资产负债表日后事项

一、资产负债表日后事项的概念和类型

项目	说明
日后事项的涵盖期间	资产负债表日至财务报告批准报出日
资产负债表日后事项	是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。
调整事项	<p>调整事项指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项（重大影响）；</p> <p>(1) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。</p> <p>(2) 资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；</p> <p>(3) 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。</p> <p>(4) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；</p> <p>【口诀】 舞差诉减退</p>
非调整事项	<p>指在资产负债表日尚未存在，但在财务报告批准报出日之前发生或存在，对理解财务报告有重大影响的事项；</p> <p>(1) 日后 发行股票和债券以及其他 巨额举债；</p> <p>(2) 企业 利润分配方案中拟分配的，日后 经审议批准宣告发放的股利或利润；</p> <p>(3) 日后资本公积 转增资本；</p> <p>(4) 日后发生企业 合并或处置子公司；</p> <p>(5) 日后因 自然灾害导致资产发生重大损失；</p> <p>(6) 日后发生 巨额亏损；</p> <p>(7) 日后发生 重大诉讼、仲裁、承诺；</p> <p>(8) 日后资产 价格、 税收政策、 外汇汇率发生重大变化。</p> <p>【口诀】 股巨债、股利转增子公司、大灾之后是巨亏、大讼之后是承诺（价税会）</p>

二、资产负债表日后事项的会计处理

项目	会计处理
调整事项会计处理	<p>1. 对报告年度财务报表进行调整：</p> <p>借：以前年度损益调整</p> <p> 贷：资产等科目</p> <p>2. 调整应交所得税：</p> <p>借：应交税费/递延所得税资产（负债）</p> <p> 贷：以前年度损益调整</p> <p>3. 调整递延所得税：</p> <p>借：应交税费/递延所得税资产（负债）</p>

	<p>贷：以前年度损益调整</p>
	<p>4. 结转以前年度损益调整的余额，计入留存收益</p> <p>借：盈余公积</p> <p> 利润分配——未分配利润</p> <p> 贷：以前年度损益调整</p> <p>5. 调表：</p> <p>①资产负债表日编制的财务报表相关项目的数字；</p> <p>②当期编制的财务报表相关项目的年初数；</p> <p>③涉及财务报表附注的，还应当调整财务报表附注相关项目的数字。</p>
非调整事项的处理	不应当调整资产负债表日的财务报表