

必过！

《中级会计实务》

冲刺串讲课





第十七章

所得税



所得税 核算程序

确定资产负债的账面价值、计税基础

比较，确定暂时性差异类型

确定递延所得税类型

确定对方科目

计税基础

资产

资产计税基础=未来期间允许税前抵扣的金额
=初始成本-税法累计折旧/摊销

初始计量

一般：等于初始成本，与会计不存在差异

特殊：若内部研发无形资产符合加计扣除条件，
在初始计量时，其计税基础=初始成本×175%

后续计量

- ①税法对固定资产、无形资产、投资性房地产允许折旧或摊销进行税前扣除
- ②税法不允许计提减值准备、不允许按公允价值计量

负债

资产

计税基础

负债

负债计税基础=负债的账面价值-未来期间允许税前扣除的金额

预计负债
(产品质量保证)

税法规定：计提时不允许扣除，在实际发生保修费时据实扣除

计税基础=0

预收账款
(合同负债)

一般：税法与会计确认收入时点相同，不存在差异

计税基础=账面价值

特殊：对于特殊行业，税法规定预收款项在收到时计入应纳税所得额交税，
但未来在会计确认收入时可以扣除

计税基础=0

应付职工薪酬

①税法对工资允许据实扣除，一般不存在差异

②对超过规定标准部分

若在未来也不许扣除，则属于永久性差异

若在未来允许扣除，则形成暂时性差异

应付的行政罚款与滞纳金

属于永久性差异

计税基础=账面价值

递延收益

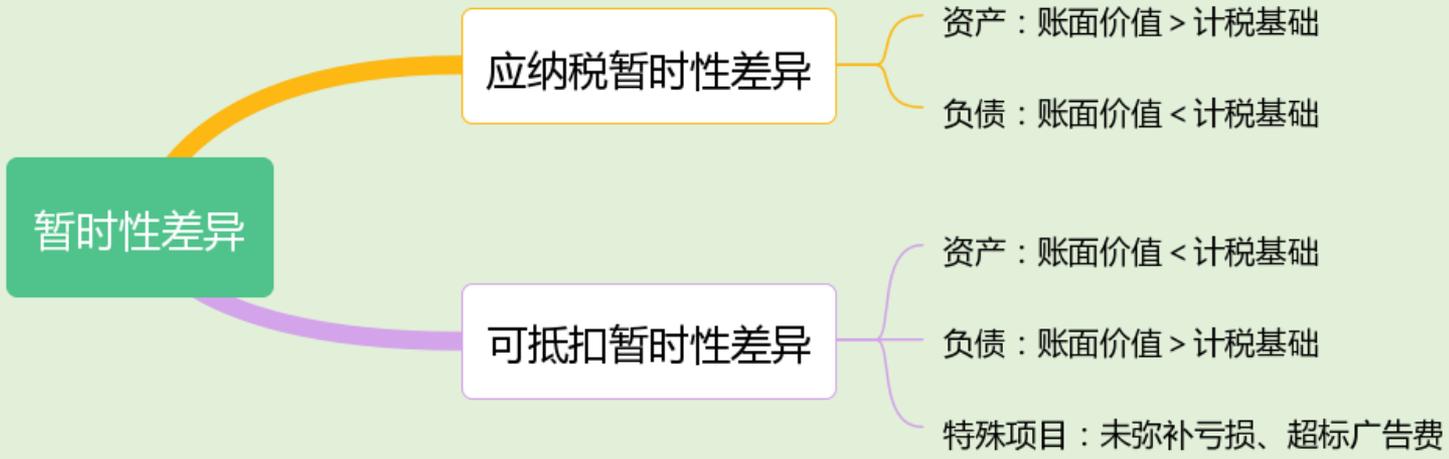
若该政府补助为免税收入，属于永久性差异

计税基础=账面价值

若属于非免税收入，且税法规定再收到时计入应纳税所得额，
但在会计确认收益时允许扣除

计税基础=0

暂时性差异



```
graph LR; A[暂时性差异] --- B[应纳税暂时性差异]; A --- C[可抵扣暂时性差异]; B --- B1[资产：账面价值 > 计税基础]; B --- B2[负债：账面价值 < 计税基础]; C --- C1[资产：账面价值 < 计税基础]; C --- C2[负债：账面价值 > 计税基础]; C --- C3[特殊项目：未弥补亏损、超标广告费];
```

应纳税暂时性差异

资产：账面价值 $>$ 计税基础

负债：账面价值 $<$ 计税基础

可抵扣暂时性差异

资产：账面价值 $<$ 计税基础

负债：账面价值 $>$ 计税基础

特殊项目：未弥补亏损、超标广告费

递延所得税 资产和负债

递延所得税负债

期末余额=应纳税暂时性差异×税率（未来转回期间）

递延所得税资产

期末余额=可抵扣暂时性差异×税率（未来转回期间）

特殊暂时性差异

有暂时性差异但不确认
递延所得税

商誉

内部研发形成无形资产

确认递延所得税，
但不影响所得税费用

追溯调整。追溯重述以前年度损益：留存收益

其他债权投资、其他权益工具投资公允变动：其他综合收益

非投转公允投房，公允大于账面：其他综合收益

免税合并可辨认资产或负债公允与账面差额：资本公积

税率变化

按新税率重新计量递延所得税资产或负债的余额

所得税费用

所得税费用

当期所得税+递延所得税

所得税费用 = (会计利润 ± 永久性差异) × 税率

当期所得税

当期所得税 = 应纳税所得额 × 税率 (当期)

应纳税所得额 = 利润 + 纳税调增 - 纳税调减

借：所得税费用 贷：应交税费——应交所得税

递延所得税

借：所得税费用/其他综合收益等

贷：递延所得税负债

(或相反分录)

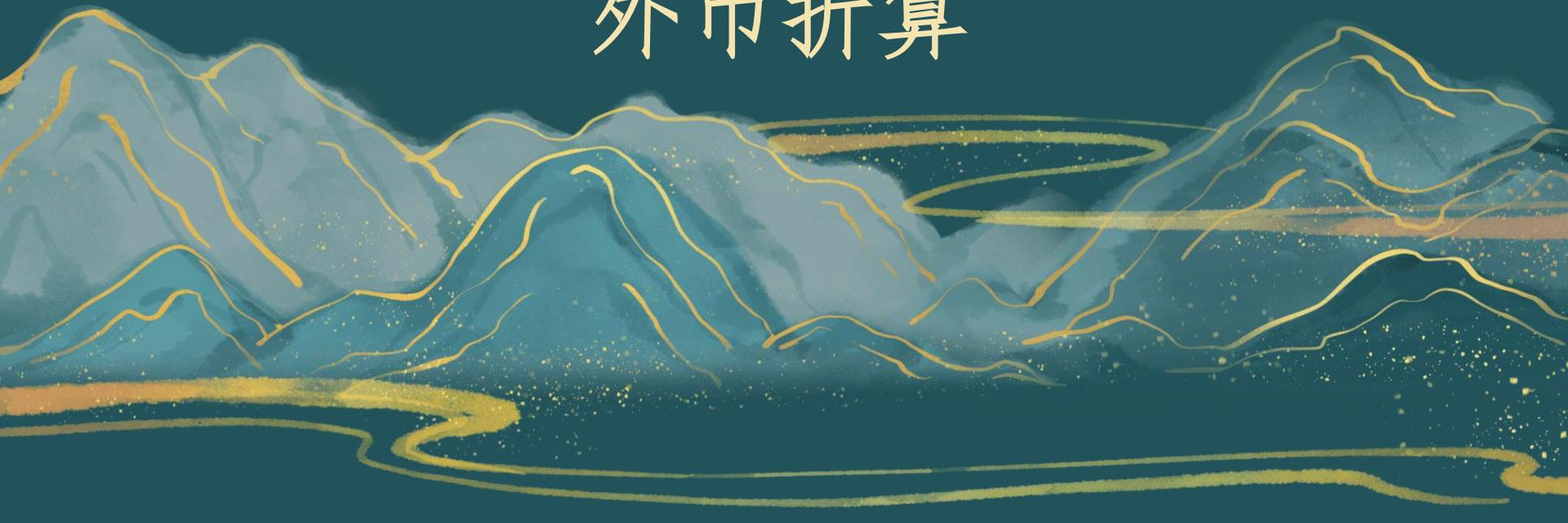
借：递延所得税资产

贷：所得税费用/其他综合收益等

(或相反分录)



第十八章 外币折算



记账本位币的确定

通常应选择人民币作为记账本位币

影响因素

- 对商品或劳务进行计价或结算的货币（卖）
- 对所需人工、材料等费用进行计价或结算的货币（买）
- 融资活动取得以及保存从经营活动收取款项的货币（融、存）

境外经营考虑的因素

- 所从事的活动是否拥有很强的自主性
- 与本企业交易的比重
- 产生现金流量是否影响本企业现金流量、是否可以随时汇回
- 产生的现金流量是否足以偿还其债务

变更

- 不得随意变更，除非主要经济环境发生变化
- 确需变更，采用变更当日即期汇率折算，不产生汇兑差额

外币 业务 折算

初始确认

一般：采用交易发生日的即期汇率或近似汇率折算

外币投入资本：只能采用交易发生日即期汇率折算（唯一选择）

外币兑换：采用银行买入价或卖出价折算，差额计入财务费用

期末调整 (或结算)

期末调整
(或结算)

外币货币
性项目

原则：采用资产负债表日即期汇率重新折算产生的汇兑差额，计入当期损益（财务费用）

流程：①外币账户的期末外币余额=期初外币余额+本期增加的外币发生额-本期减少的外币发生额

②调整后的记账本位币余额=期末外币余额×期末即期汇率

③汇兑差额=调整后记账本位币余额-调整前记账本位币余额

结果：资产：汇兑差额大于零为收益，小于零为损失

负债：汇兑差额小于零为收益，大于零为损失

外币非货
币性项目

历史成本计量：不产生汇兑差额

存货：①将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额

②与以记账本位币反映的存货成本比较

③确定该存货的期末价值

公允价值计量

交易性
金融资产 —— 采用公允价值确定日的即期汇率折算，
折算后的差额计入公允价值变动损益

以公允价值计量
且其变动计入
其他综合收益的金额资产

其他债权投资的汇兑差额计入财务费用

其他权益工具投资形成的汇兑差额计入其他综合收益

外币 报表 折算

折算汇率

资产、负债项目：采用资产负债表日的即期汇率折算

所有者权益项目：除未分配利润项目外，其他均采用发生时的即期汇率折算

收入、费用项目：采用交易发生日的即期汇率或者近似汇率折算

折算差额

在合并资产负债表中其他综合收益项目列示

非全资子公司

母公司承担折算差额在其他综合收益项目列示

少数股东承担的折算差额在少数股东权益项目列示

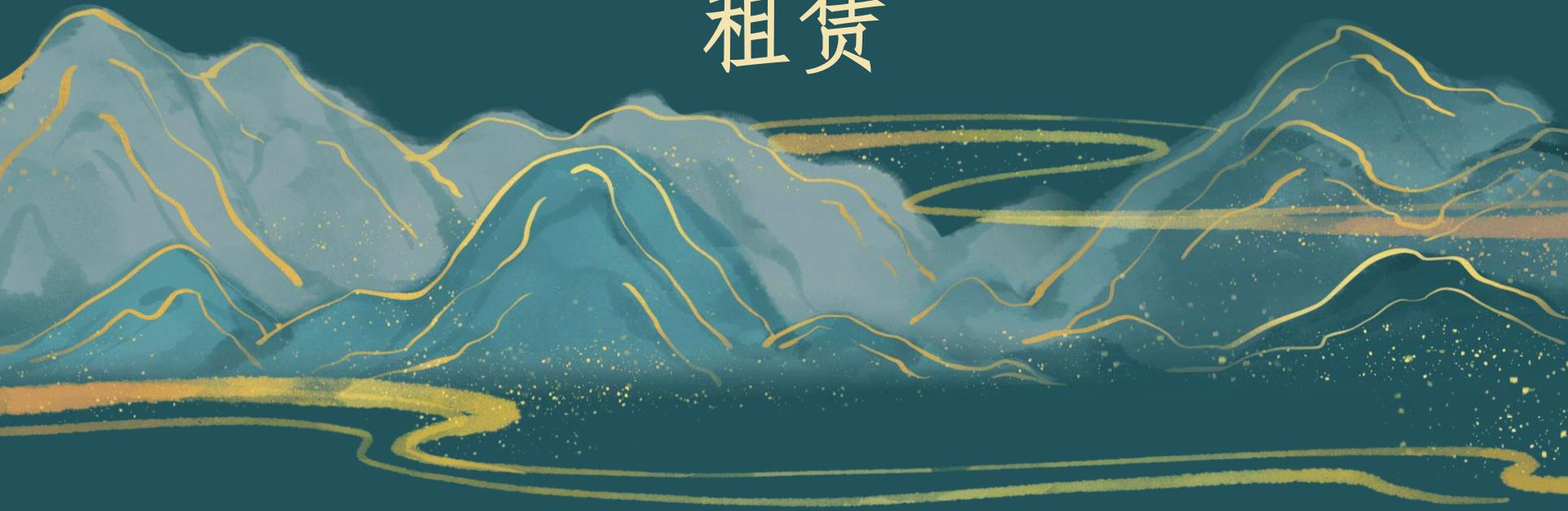
境外经营的处置

处置时，将其他综合收益转入当期损益

部分处置时，按照处置的比例转入当期损益



第十九章 租赁



租赁概述

租赁识别

- 存在一定期间
- 存在已识别资产
- 转移对已识别资产使用权的控制

租赁的分拆

- 包含多项单独租赁
- 包含租赁与非租赁

按单独价格比例分拆

构成单独租赁的条件

- 可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利
- 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系

租赁的合并 (满足条件之一)

租赁期

租赁概述

租赁识别

租赁的分拆

租赁的合并
(满足条件之一)

构成“一揽子”交易

对价金额取决于其他合同的定价或履行情况

让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁

租赁期

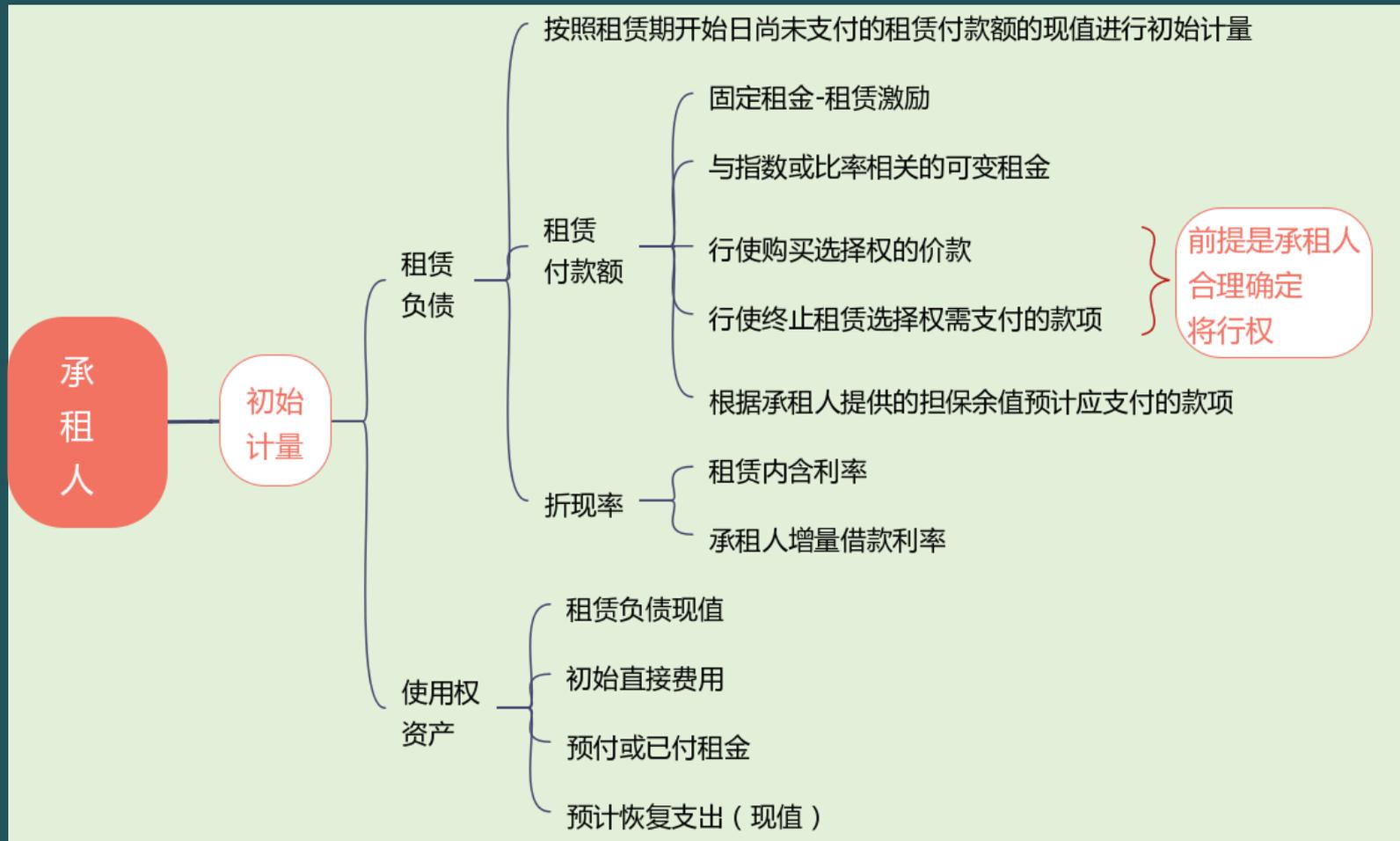
自租赁期开始日起计算

租赁期开始日：出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期

租赁开始日：租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者

- 选择权
- ①续租选择权
 - ②终止租赁选择权
 - ③购买选择权

对租赁期和购买选择权的重新评估（会计估计变更）



承租人

后续计量

租赁负债

确认租赁 借：财务费用/在建工程
负债利息 贷：租赁负债——未确认融资费用

支付租赁 借：租赁负债——租赁付款额
付款额 贷：银行存款等

因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值

使用权资产

计量基础 —— 成本模式

折旧 —— 借：“谁受益谁承担” 贷：使用权资产累计折旧

借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

减值 —— 减值准备一经计提，不得转回

应按扣除减值损失后的使用权资产账面价值，进行后续折旧

短期租赁和低价值租赁

简化处理原则

承租人选择不确认使用权资产和租赁负债

将租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益

出租人

融资租赁

常见情形

- ①租赁期届满所有权转移
- ②预期行使低价购买选择权
- ③租赁期 \geq 租赁资产剩余使用寿命的75%
- ④租赁收款额现值 $>$ 租赁资产公允价值的90%
- ⑤租赁资产性质特殊，不做大改造，只有承租人能用

初始计量

租赁开始日，确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产

租赁收款额

租赁付款额前4个

承租人及其相关方担保余额+独立第三方担保余额

借：应收融资租赁款——租赁收款额（尚未收到的租赁收款额，不折现）
——未担保余值（预计租赁期结束时的未担保余值）

银行存款（已收租赁款）

贷：融资租赁资产（账面价值）
资产处置损益（公允价值-账面价值，或在借方）
银行存款（发生的初始直接费用）
应收融资租赁款——未实现融资收益

租赁保证金

收到时计入其他应付款

到期不交租金，保证金抵作租金，冲减应收融资租赁款

违约没收保证金，计入营业外收入

后续计量

出租人

融资租赁

常见情形

初始计量

后续计量

确认各个期间的利息收入

借：应收融资租赁款——未实现融资收益
贷：租赁收入——利息收入

收到租赁收款额

借：银行存款
贷：应收融资租赁款——租赁收款额

取得未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额时

借：银行存款/应收账款
贷：租赁收入——可变租赁付款额

出租人

经营
租赁

账务处理

借：银行存款/应收账款/其他应付款等

贷：租赁收入/其他业务收入等

预收账款

计量

租金，在租赁期内各个期间按照直线法确认收入
(免租期内也要确认收入)

初始直接费用，计入租赁资产初始成本，在租期内摊销计入当期损益

出租人承担了承租人某些费用情况下，应将费用从租金总额中扣除，
并将租金收入余额再租赁期内进行分配

特殊租赁业务的会计处理

转租赁

原租赁合同的承租人=转租赁合同的出租人

生产商或经销商出租人的融资租赁

确认收入

借：应收融资租赁款——租赁收款额（未来租金总额）
贷：主营业务收入（资产公允与租金现值的较低者）
 应收融资租赁款——未实现融资收益（差额）

结转成本

借：主营业务成本（账面价值-未担保余值的现值）
 应收融资租赁款（未担保余值现值）
贷：库存商品

初始直接费用

借：销售费用
贷：银行存款

售后租回

属于销售，构成售后租回

按比例确认资产处置损益
按比例确认使用权资产
(不完全确认资产处置损益，不按现值确认使用权资产)

不属于销售，不构成售后租回

确认金融负债



第二十章

持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营

分类

划分条件 (同时满足)

可立即出售

出售极可能发生

已决定出售

已获得确定的购买承诺

出售将在1年内完成

延长1年期限的 例外条款

前提

非关联方交易

情形

意外设定条件：企业已采取措施且预计再设定条件起1年内化解

发生罕见情况：企业已采取措施且重新满足持有待售条件

特殊情形

转为转售而取得的非流动资产或处置组

预计3个月内很可能满足划分条件，在取得时直接作为持有待售确认

持有待售的长期股权投资

对子公司的投资 (整体划分原则)

出售将丧失对子公司的控制权

在个别财务报表中，将对子公司的长期股权投资全部划分为持有待售资产

在合并财务报表中，将子公司所有资产和负债都要划分为持有待售资产、持有待售负债

不会丧失对子公司的控制权

不用确认为持有待售资产，因为不是“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”

对联营企业和合营企业的投资 (部分划分原则)

预计出售部分划分为持有待售资产

剩余部分继续按照权益法进行持续计量

拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

企业不应当将其划分为持有待售类别

对于暂时停止使用的非流动资产，不应当认为其拟结束使用，也不应当将其划分为持有待售类别

持有待售的非流动资产计量

转换前正常处理

继续计提折旧或摊销，考虑减值，一切照旧

转换时重分类

原有资产划分持有待售

- ①先结转账面价值
- ②再考虑是否确认持有待售减值准备（如果账面价值 > 可收回金额）
- ③计提的持有待售资产减值准备，以后可以转回

买入资产作为持有待售

- ①假定不划分为持有待售类别的初始入账金额与可收回金额孰低入账
- ②差额计入资产减值损失（减值损失在以后不能转回）

转回后考虑减值

持有待售类别账面价值 > 可收回金额

计提持有待售减值准备

持有待售类别账面价值 < 可收回金额

转回持有待售减值准备，以持有减值准备金额为限

转回后打回原形

处置

持有待售的非流动资产计量

转换前正常处理

转换时
重分类

转回后
考虑减值

转回后
打回原形

假定未转换为持有待售类别持续计算的账面价值和可收回金额孰低者入账
差额计入资产减值损失

处置

结平账面价值

原资产为长期股权投资 —— 差额计入投资收益

原资产为固定资产、无形资产、处置组 —— 差额计入资产处置损益

列报

```
graph LR; A((列报)) --- B(持有待售资产和负债不应当相互抵销); A --- C(当期首次满足划分条件的，不调整其符合条件前各个会计期间的资产负债表项目的分类); A --- D(在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息);
```

持有待售资产和负债不应当相互抵销

当期首次满足划分条件的，不调整其符合条件前各个会计期间的资产负债表项目的分类

在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息

终止经营

定义

满足下列条件之一的、
能够单独区分的组成部分，
且该组成部分已经处置或
划分为持有待售类别

代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区

是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置
的一项相关联计划的一部分

是专为转售而取得的子公司

列报

在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益

列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，
而不仅包含认定为终止经营后的报告期间

必
过
!

考试顺利

