

CPA考前指导：妙法突破会计难点 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/74/2021_2022_CPA_E8_80_83_E5_89_8D_E6_c45_74773.htm 《妙法突破会计难点系列》之所得税会计在现有的资料里，我见过有一篇“所得税处理三步曲”写的不错，但我觉得还不够简练。在这里我总结了自己的一点学习心得，感觉很是受用，希望对各位CPA考友有帮助。

第一步：计算应交所得税本期应交所得税=税前会计利润 会计折旧或减值-税法差异折旧或减值（这样做可以不用费脑子考虑到底是 还是-）

第二步：计算递延税款本期发生额（这一步是所得税会计处理的关键，也是最难的地方，解决好了递延税款的问题，所得税会计就算会了大半了）非常好的公式：递延税款本期发生额=递延税款期末余额-递延税款期初余额问题在这里：递延税款期末余额和递延税款期初余额到底怎么求？（思考一下你的方法）妙法求解：递延税款期末余额=（期初时间性差异 /-本期会计时间性差异）*现行税率。（一定是现行税率。这里计算的关键之处在于 /-号的处理，大家只要记住一句话“会计折旧或减值大就在借方（号），税法折旧或减值大就在贷方（-号）”）

递延税款期初余额=期初时间性差异*前期税率（一定注意税率是前期税率）

第三步：倒挤所得税费用根据分录确定如何倒挤借：所得税递延税款 贷：应交税金 应交所得税 现在我通过下面的一道例题来说明这一方法：1.甲股份有限公司为境内上市公司（以下简称“甲公司”），20×0年度实现利润总额为5000万元；所得税采用债务法核算，20×0年以前适用的所得税税率为15%，20×0年起适用的所得税税率为33%. 20×0甲公司

有关资产减值准备的计提及转回等资料如下（单位：万元）

项目	年初余额	本年增加数	本年转回数	年末余额
短期投资跌价准备	120	0	60	60
长期投资减值准备	1500	100	0	1600
固定资产减值准备	0	300	0	300
无形资产减值准备	0	150	0	150

假定按税法规定，公司计提的各项资产减值准备均不得在应纳税所得额中扣除；甲公司除计提的资产减值准备作为时间性差异外，无其他纳税调整事项。假定甲公司在可抵减时间性差异转回时有足够的应纳税所得额。要求：（1）计算甲公司20×0年度发生的所得税费用。（2）计算甲公司20×0年12月31日递延税款余额（注明借方或贷方）。（3）编制20×0年度所得税相关的会计分录（不要求写出明细科目）。解答如下：

（1）第一步：计算应交所得税
 $\text{应交所得税额} = [5000 - (100 + 300 + 150) - 60] \times 33\% = 1811.7$ （万元）

**注释：八项减值都是时间性差异，税法始终不认，计提的减值都在递延税款的借方，这是常识。公式：本期应交所得税 = 税前会计利润5000 - 会计折旧或减值(100 + 300 + 150) - 60 - 税法折旧或减值0 = 1811.7，注意这里的60实际上是会计减值的转回，而不是税法减值，因为税法减值是0

第二步：计算递延税款本期发生额（这一步是所得税会计处理的关键，也是最难的地方）
 $\text{递延税款期末余额} = [(120 + 1500 + 100 + 300 + 150) - 60] \times \text{现行税率} 33\% = 696.3$ 。这也就是递延税款的期末余额。注意这里的60实际上是会计减值的转回，税法上根本不认减值，所以税法减值为0
 $\text{递延税款期初余额} = (120 + 1500) \times \text{前期税率} 15\% = 243$
 $\text{递延税款本期发生额} = \text{递延税款期末余额} - \text{递延税款期初余额} = 696.6 - 243 = 453.3$ （借方，因为会计减值大）

第三步：倒挤所得税费用
 $\text{所得税费用} = 1811.7 - 453.3 = 1358.4$

（2）计算甲公司20×0年12月31日递

延税款借方或贷方余额递延税款年末余额=[(120 1500 100 300 150-60)-0]*现行税率33%=696.3 (3) 编制20×0年度所得税相关的会计分录> 借：所得税1358.4 递延税款453.3 贷：应交税金 应交所得税1811.7 《妙法突破会计难点系列》之长期股权投资成本法成本法虽然不是投资的重点，但作为投资的一部分仍然比其他章节重要，他可以出客观题，在成本法转权益法中也会用到。如果对成本法不理解就不能很好的学好权益法，也就不能学好投资。大多数CPA考友都头疼的是教材上的两个公式，怎么看也不明白，其实这两个公式看不明白也没关系，根本不用去看。当看完了以下的解题妙法或说解题技巧后，你也许会豁然开朗！大家首先必须明确以下三个问题：(1) 注意一个节点：前股权购买日（投资日）后冲减投资成本计入投资收益 (2) 明确两个概念：应收股利累计数和应收净利累计数 (3) 我国的分红是压年分的，就是今年分配的是以前年度的。(4) 成本法下，关于现金股利的处理只涉及三个科目：应收股利、投资收益、长期股权投资大家都知道投资时和分配投资前的股利时的分录，很简单，略。成本法的难点就在于次年分配现金股利时如何处理，关键也就在这里。于是就有了下面的妙法！妙法做次年分配现金股利时的分录：三步走第一步：计算总分录里的“投资收益”（一定在贷方大家记住最重要也是最关键的一句话：应收股利累计数和应收净利累计数二者孰低，那么总分录里的“投资收益”就是谁。（这是问题的关键，也是本妙法的关键点，妙就妙在这里。大家看出来没有？）由此就有了下面的两步走：第二步：确定总分录里的“应收股利”金额。（一定在借方）妙法：应收股利=分配的现金股利（4.5）（

一定等于) (以轻松过关一第30页中的三(三)的例题,它的(2)为例说明)借:应收股利4.5 贷:投资收益4.5 第三步:倒挤“长期股权投资”的金额。由于总的投资收益(4万)是应收股利累计数(14.5)和应收净利累计数(4)二者孰低。所以大家应该看出来了吧,“应收股利”确定出来了(一定在借方),总分录里的“投资收益”确定出来了(一定在贷方),“长期股权投资”也就确定出来了(倒挤),总的分录也就很好写了:借:应收股利4.5 贷:投资收益4 长期股权投资0.5 大家看一下,是不是没用到教材里的公式,教材里的公式只会使我们更糊涂。那么接下来大家做一下“教材第77页例题10、轻松过关一第30页中的三(三)的例题”体会一下,是不是很简单,根本不用费很大脑筋。妙法突破会计难点系列》之长期股权投资权益法核算(注一:应该说权益法没难点,但为什么说权益法难呢?其实我个人认为,权益法难就难在内容繁杂。但反过来又说了,不就4个明细科目嘛,有什么难的,比成本法不就多了一个嘛。所以我认为突破权益法最关键的一点:思路清晰。如何做到思路清晰呢?这就是妙中所在了!妙法:头脑中有条线。“线”是什么?这就是我接下来要说的妙法学权益法了。)(注二:在学习权益法之前必须强调的是:成本法和权益法的学习,至关重要。这是基础的基础,是学习以后难点的基础。必须清醒地认识到以下这个链条的重要意义:(影响关系) 成本法、权益法的基础学习 成本法转权益法的学习 会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正的学习 资产负债表日后事项的学习 合并会计报表的学习 所得税会计(一只大老虎) 教材中“会计政策变更”的例题就是从“成本法转权益法

”的例题转化而来。“所得税在其中”起到了推波助澜的作用了。通过上面这条链条的分析我们可以明白会计“难”，“难”在哪里。必须明确的知道：如果我们一步做不好，那么就步步做不好）下面我们步入正题，“妙法学权益法”。大家记住两条线：投资成本股权投资差额损益调整股权投资准备 投资时分红时资本公积增减变动时实现净损益时股权投资差额的摊销 这两条线就是权益法的*精髓灵魂*所在！！有这两条线延伸出权益法学习的两个角度：横向和纵向第一个角度横向：所需要解决的问题是，这四个科目各涉及哪些业务，或说在遇到某个业务时会用到哪个科目。这是奠定纵向学习的基础。

1、投资成本：投资时、分红时、股权投资差额形成时或资本公积形成时 投资时：借：长期股权投资x公司（投资成本） 贷：银行存款 分红时注意：1、分的是投资前被投资企业实现净利润的分配额。2、一定要注意“投资时点”，一定要注意这个“点”，千万不要搞错）借：应收股利 贷：长期股权投资x公司（投资成本） 股权投资差额形成时：借：长期股权投资x公司（股权投资差额） 贷：长期股权投资x公司（投资成本） 形成资本公积时：借：长期股权投资X公司（投资成本） 贷：资本公积股权投资准备 2、股权投资差额：形成时、摊销时 形成时：借：长期股权投资x公司（股权投资差额） 贷：长期股权投资x公司（投资成本） 摊销时：借：投资收益 贷：长期股权投资x公司（股权投资差额） 3、损益调整：分红时、被投资单位实现净利润时、被投资单位亏损时 分红时：（注意是投资后被投资企业实现净利润的分配额）借：应收股利 贷：长期股权投资x公司（损益调整） 被投资单位

实现净利润时：借：长期股权投资x公司（损益调整）贷：投资收益 被投资单位亏损时：（注意：在这里就出现问题了，“投资企业确认被投资单位发生的净亏损，应以投资账面价值减计至零为限”教材P81页。那么必须首先计算出“长期股权投资的账面价值”然后与“净亏损”孰低，关键就在于“长期股权投资的账面价值”的求解，这里很容易出错，但是大家只要记住一句话就可以了：“长期股权投资的账面价值=被投资方所有者权益×持股比例 股权投资差额借差余额”，这是最关键的，03年的考题如果这样做不容易出错，如果按照轻松过关上的答案很容易漏项！这里一定要仔细）

借：投资收益-“长期股权投资的账面价值”与“净亏损”孰低 贷：长期股权投资x公司（损益调整）

4、股权投资准备：净损益以外的其他所有者权益的变动，主要是资本公积的增减变动。如：接受捐赠，增资扩股，外币资本折算差额，专项拨款，关联交易差价。重点是接受捐赠的处理。

借（贷）：长期股权投资x公司（股权投资准备） 贷（借）：资本公积

股权投资准备容易出错的地方：

- 一、分红时注意：投资这个时点 分清是投资前被投资企业实现净利润的分配额还是投资后被投资企业实现净利润的分配额。
- 二、投资时注意：必须会求被投资单位在投资这个时点上的“所有者权益总额”
- 三、被投资单位亏损时注意：“长期股权投资的账面价值”与“净亏损”孰低
- 四、计算期末“长期股权投资的账面价值”时注意：长期股权投资的账面价值=被投资方所有者权益×持股比例 股权投资差额借差余额一定要思路清晰。

第一个角度的学习是为第二个角度的学习奠定坚实的基础，在接下来将要介绍的妙法学权益法中将会让我们更牢固的掌握权

益法 《妙法突破会计难点系列》之长期股权投资权益法核算
接“解题妙法系列之投资篇（二）长期股权投资权益法核算”
“从纵向的角度学习权益法。第二个角度纵向：就是按业务发生顺序具体运用以上从横向所学习的四个科目。首先，我们必须在头脑中形成一个思路，或说在头脑中必须有一条主线。只有思路清晰才不会思维混乱。妙法：狠抓 一条线：投资时分红时资本公积增减变动时实现净损益时股权投资差额的摊销 这条线就是权益法的关键所在，灵魂所在！！！！掌握了它也就掌握了权益法的大部分（不是全部，因为还有一些注意的问题需要解决）。 这里提醒大家必须注意的是：在做投资题时一定要按照这五步一条线来做，无论业务有还是没有，都要从头到尾时刻想着这5步，没有就不写，但是想的过程必须要有的。（大家记住这条线后，后面的内容可以不看。） 还有一个关键：在这条线上的每个点上我们必须清楚的知道应该注意哪些问题：投资时：注意 投资点 投资点被投资单位所有者权益总额是多少 股权投资差额或资本公积的形成。分两步。分红时：注意 投资这个时点 分清是投资前被投资企业实现净利润的分配额还是投资后被投资企业实现净利润的分配额资本公积增减变动时：注意影响金额是多少实现净利润时：注意： 投资点 一定记住确认的投资收益是投资后被投资单位实现的。发生亏损时：注意 “长期股权投资的账面价值”与“净亏损”孰低 关键还在长期股权投资的账面价值的求解，只有在前面思路清晰的情况下才能做对，它是权益法中的一个难点。（这里的典型题是：轻松过关一P41三、3）股权投资差额的摊销：注意 一定不要忘记次年及以后年度的摊销 在亏损时如

果投资的账面价值已经减计至零应停止摊销。下面我们以03年的考题计算题第一题来学习具体运用这个方法：（其实这道题并不典型，其中没有涉及到或很少涉及在每一个点我们所需要注意的问题，但通过做这道题却可以训练我们学习这条线的具体运用，如何形成清晰的思路。特别是对“投资”的权益法仍然不知所云的CPA考友。）

1、2000年度的账务处理

（1）2000年1月1日投资时：（注意：投资时被投资单位所有者权益总额是多少8100万元）

借：长期股权投资B公司（投资成本）5200 贷：银行存款5200

借：长期股权投资B公司（股权投资差额）664 贷：长期股权投资B公司（投资成本）664

（2）分红时2003年3月20日宣告发放1999年度现金股利（注意：分清是投资前被投资企业实现净利润的分配额还是投资后被投资企业实现净利润的分配额）这里是投资前

借：应收股利280 贷：长期股权投资B公司（投资成本）280

2000年实际发放：借：银行存款280 贷：应收股利280

（3）资本公积增减变动

（4）股权投资差额的摊销 借：投资收益66.4 贷：长期股权投资x公司（股权投资差额）66.4

（5）实现净利润时 借：长期股权投资x公司（损益调整）336 贷：投资收益336

2、2001年度的账务处理

（1）投资时

（2）分红时

（3）资本公积增减变动 借：长期股权投资B公司（股权投资准备）123.2 贷：资本公积股权投资准备123.2

（4）股权投资差额的摊销（注意千万不要忘记） 借：投资收益66.4 贷：长期股权投资x公司（股权投资差额）66.4

（5）实现净利润时 借：长期股权投资x公司（损益调整）504 贷：投资收益504

2002年度的账务处理

（1）投资时 以换出资产的账面价值确定投资的入账价值 换出资产的账面价值 = $(2200 - 300 - 100) = 220$

$240 \times 17\% = 2040.8$ 借：长期股权投资E公司（投资成本）2040.8
贷：银行存款2040.8 看是形成股权投资差额还是形成资本公积。关键是确定被投资单位在投资这个点上的所有者权益总额

借：长期股权投资E公司（投资成本）159.2 贷：资本公积股权投资准备159.2

（2）分红时 （3）资本公积增减变动
（4）股权投资差额的摊销（注意千万不要忘记）（5）实现净利润时

借：长期股权投资x公司（损益调整）320 贷：投资收益320

《妙法突破会计难点系列》之成本法转权益法众所周知，成本法转为权益法核算应该是投资中最难懂的了，但在经过前面的“解题妙法系列之投资篇 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com