

**《财务与会计》**  
**教材精讲班**  
**主讲：杨薇老师**  
**第十二章 流动负债**

### **本章考情分析**

#### **1. 考试规律分析**

本章属于比较重要的章节，近年考试平均分 4 分左右，考试题型集中在单项选择题、多项选择题。

考察重点内容：

- (1) 应付账款及应付票据；
- (2) 各种税费的核算，重点掌握增值税、消费税等；
- (3) 应付职工薪酬的核算，重点掌握短期薪酬及离职后福利及辞退福利的核算；
- (4) 现金结算的股份支付会计处理；
- (5) 售后回购等。

本章的内容相对比较独立，与其他章节关联性较弱，考察内容包含文字性内容和计算性内容，建议考生在学习时注重理解，在理解的基础上应用于计算性题目。

#### **本章考情分析**

#### **2. 最近 3 年题型题量分析**

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	2 题 3 分	1 题 1.5 分	2 题 3 分
多项选择题	-	1 题 2 分	-
计算题	-	-	-
综合分析题	-	-	-
合计	3 分	3.5 分	3 分

### **应付账款和应付票据的核算**

#### **一、应付账款和应付票据的概念**

项目	应付账款	应付票据
定义	应付账款指因购买材料、商品或接受劳务、服务供应等而发生的债务。	应付票据是由出票人出票，付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据
	1. 买卖双方在购销活动中由于取得物资与支付货款在时间上不一致而产生的负债 2. 应付账款是尚未结清的债务	1. 应付票据也是付款人承诺在一定时期内支付一定金额的书面证明 2. 是一种期票，是延期付款的证明，有承诺付款的票据作为凭据

#### **二、应付账款的核算**

含现金折扣的应付账款	借：相关科目 贷：应付账款（不扣除折扣）
实际获得现金折扣	借：相关科目 贷：财务费用
转销无法支付的应付账款	借：应付账款 贷：营业外收入——其他

## 二、应付账款的核算

【要点提示1】影响应付账款入账价值的因素：(1)商品价款；(2)增值税进项税额；(3)销售方代垫的运杂费。不影响应付账款入账价值的因素：现金折扣

【要点提示2】应付账款附有现金折扣的，应按照扣除现金折扣前的应付账款总额入账。现金折扣是否考虑增值税，要根据题目中的要求而定，题干要求考虑增值税则考虑，否则不考虑

【要点提示3】实务中，企业外购电力、燃气等动力一般通过“应付账款”科目核算

## 三、应付票据的核算

项目	账务处理
应付票据到期，企业无力支付票款时	(1) 如为商业承兑汇票，按应付票据账面余额 借：应付票据 贷：应付账款 (2) 如为银行承兑汇票，按应付票据账面余额 借：应付票据 贷：短期借款

## 应交税费的核算

### 一、增值税

#### (一) 一般纳税企业的会计处理

项目	内容
一般购销业务的账务处理	(1) 企业购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产等 借：库存商品/固定资产/在建工程等 应交税费——应交增值税（进项税额）（当月已认证的予抵扣增值税） 应交税费——待认证进项税额（当月未认证的可抵扣进项税额） 贷：银行存款等
购入免税农产品的账务处理	借：材料采购/库存商品等（买价-买价×扣除率） 应交税费——应交增值税（进项税额）（买价×扣除率） 贷：应付账款/银行存款等（买价）
购进后退回或折让的账务处理	①企业进货后尚未入账就发生退货或折让的，无论货物是否入库，必须将取得的扣税凭证主动退还给销售方注销或重新开具。无需作任何会计处理； ②企业进货后已作会计处理，发生退货或索取折让时，若专用发票的发票联和抵扣联无法退还，企业必须按国家税务总局的规定要求销售方开具红字专用发票。收到销售方开具的红字专用发票时： 借：应付账款/银行存款等 贷：原材料等 应交税费——应交增值税（进项税额）
不予抵扣项目的账务处理	①购入时即能认定其进项税额不得抵扣的账务处理 企业购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费的，其进项税额按规定不得从销项税额中抵扣的，应借记相关成本费用或资产科目； ②因发生非正常损失或改变用途等，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，但按规定不得从销项税额中抵扣的： 借：待处理财产损溢/应付职工薪酬等

	<p>贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）</p> <p>——待抵扣进项税额</p> <p>——待认证进项税额</p>
视同销售	<p>(1) 企业将自产的、委托加工的货物——用于集体福利、个人消费、非应税项目等</p> <p>(2) 企业将自产的、委托加工或购入的货物——用于对外投资、对外捐赠给股东等</p>
营业税改征增值税	<p>(1) 营改增前已确认收入，但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的，在达到增值税纳税义务时点时，企业应在确认应缴增值税销项税额的同时冲减当期收入</p> <p>(2) 已经计提营业税且未缴纳的，在达到增值税纳税义务时点时</p> <p>借：应交税费——应交营业税</p> <p>——应交城市维护建设税</p> <p>——应交教育费附加</p> <p>贷：主营业务收入</p> <p>并根据调整后的收入（即不含税销售额）</p> <p>借：主营业务收入</p> <p>贷：应交税费——待转销项税额</p>
出口退税	<p>(1) 实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物劳务服务，在货物劳务服务出口销售后结转销售成本时，按规定计算的当期不得免征和抵扣税额</p> <p>借：主营业务成本</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）</p> <p>根据按规定计算的当期免抵退税额与当期期末留抵税额的大小计算的当期应退税额</p> <p>借：应收出口退税款</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（出口退税）</p> <p>对按规定计算的当期免抵税额（即按规定计算的当期抵减的内销产品应纳税额）</p> <p>借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（出口退税）</p> <p>在实际收到退税款时</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：应收出口退税款</p> <p>(2) 未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物劳务服务按规定退税的，按规定计算的应收出口退税额</p> <p>借：应收出口退税款</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（出口退税）</p> <p>收到出口退税时</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：应收出口退税款</p> <p>退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额</p> <p>借：主营业务成本</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）</p>

差额征税	<p>(1) 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额</p> <p>借：主营业务成本/存货 贷：应付账款/应付票据/银行存款</p> <p>取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额</p> <p>借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减） 贷：应交税费——简易计税</p> <p>（2）金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理。金融商品实际转让月末，如产生转让收益</p> <p>借：投资收益 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税（应纳税额）</p> <p>如产生转让损失</p> <p>借：应交税费——转让金融商品应交增值税（可结转下月抵扣税额） 贷：投资收益</p> <p>缴纳增值税时</p> <p>借：应交税费——转让金融商品应交增值税 贷：银行存款</p> <p>年末本科目如有借方余额</p> <p>借：投资收益 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税</p>
月末转出多缴增值税和未缴增值税	<p>月度终了，企业应当将当月应缴未缴或多缴的增值税进行结转</p> <p>对于当月应缴未缴的增值税</p> <p>借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 贷：应交税费——未交增值税</p> <p>对于当月多缴的增值税</p> <p>借：应交税费——未交增值税 贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）</p>
缴纳增值税	<p>①缴纳当月应缴增值税的账务处理</p> <p>借：应交税费——应交增值税（已交税金） 贷：银行存款</p> <p>②缴纳以前期间未缴增值税的账务处理</p> <p>借：应交税费——未交增值税 贷：银行存款</p> <p>③符合规定可以用加计抵减额抵减应纳税额的，实际缴纳增值税时</p> <p>借：应交税费——未交增值税/应交税费——应交增值税（已交税金） 贷：银行存款/其他收益</p> <p>已计提加计抵减额的，应按可抵减额予以冲销。</p> <p>④预缴增值税的账务处理</p> <p>借：应交税费——预交增值税 贷：银行存款</p> <p>月末，企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目</p> <p>借：应交税费——未交增值税</p>

	<p>贷：应交税费——预交增值税 房地产开发企业等在预缴增值税后，应直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。 ⑤减免增值税的账务处理。 对于当期直接减免的增值税，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记损益类相关科目。</p>
购买方作为扣缴义务人	<p>(1) 境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人 (2) 境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产 借：生产成本/无形资产/固定资产/管理费用     应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款     应交税费——代扣代交增值税 实际缴纳代扣代缴增值税时 借：应交税费——代扣代交增值税 贷：银行存款</p>
增值税期末留抵税额	<p>(1) 纳税人营改增试点当月月初，原增值税一般纳税人应按不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额 借：应交税费——增值税留抵税额 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 待以后期间允许抵扣时 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应交税费——增值税留抵税额</p>
深化增值税改革相关政策规定	纳税人取得退还的增量留抵税额，应相应调减当期留抵税额，即可贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。
增值税税控系统专用设备和技术维护费用	<p>取得时： 借：固定资产/管理费用 贷：银行存款 抵减时： 借：应交税费——应交增值税（减免税款） 贷：管理费用</p>
【要点提示】增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额、小微企业免征增值税、一般纳税人纳税辅导期内进项税额等账务处理参考教材简要了解账务处理内容即可	

【2018·真题·多选题】下列关于增值税会计核算的表述中，正确的有（ ）。

- A. “应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”记录企业月终转出当月应缴未缴的增值税额
- B. “应交税费——应交增值税（减免税款）”记录企业按规定准予减免的增值税额
- C. “应交税费——预交增值税”核算企业转让不动产，提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按规定应预缴的增值税额
- D. “应交税费——应交增值税（已交税金）”记录企业当月已缴纳的增值税额
- E. “应交税费——未交增值税”期末借方余额反映未缴的增值税额，贷方余额反映多缴的增

值税额

【答案】ABCD

【解析】选项 A, “应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”记录一般纳税人月度终了转出当月应缴未缴的增值税额；选项 B, “应交税费——应交增值税(减免税额)”记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额；选项 C, “应交税费——预交增值税”记录一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，按现行增值税制度规定应预缴的增值税额；选项 D, “应交税费——应交增值税(已交税金)”记录一般纳税人已缴纳的当月应缴增值税额；选项 E, “应交税费——未交增值税”期末借方余额反映多缴增值税，贷方余额表示未缴增值税。

【教材例 12-1】甲公司（增值税一般纳税人）收购原材料一批，已认证的增值税专用发票上注明的原材料价款 600 万元，增值税税额为 78 万元。货款已经支付，材料已到达并验收入库。甲公司当期销售产品不含税收入为 1200 万元，货款尚未收到。假如该产品适用增值税税率为 13%，不缴纳消费税。

根据上述经济业务，甲公司应作如下会计分录（该企业采用计划成本进行日常材料核算。原材料入库分录略）：

借：材料采购	6000000
应交税费——应交增值税(进项税额)	780000
贷：银行存款	6780000
销项税额=1200×13%=156（万元）	
借：应收账款	13560000
贷：主营业务收入	12000000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1560000

【教材例 12-2】甲公司（增值税一般纳税人）收购农产品一批，适用的扣除率为 10%，实际支付的价款为 150 万元，收购的农产品已入库。甲公司应作如下会计分录（该企业采用计划成本进行日常材料核算。原材料入库分录略）：进项税额=150×10% =15（万元）

借：材料采购	1350000
应交税费——应交增值税(进项税额)	150000
贷：银行存款	1500000

【教材例 12-3】甲公司（增值税一般纳税人）购入一批材料，增值税专用发票上注明的增值税税额为 15.6 万元，材料价款为 120 万元。材料已入库，货款已经支付（假设该企业材料采用实际成本进行核算）。材料入库后，该公司将该批材料的一半用于职工集体福利项目。根据该项经济业务，甲公司可作如下会计分录：

材料入库：

借：原材料	1200000
应交税费——应交增值税(进项税额)	156000
贷：银行存款	1356000

职工福利领用材料：

借：应付职工薪酬——非货币性福利	678000
贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出)	78000
原材料	600000

## (二) 小规模纳税人账务处理

科目设置	应交税费——应交增值税 ——转让金融商品应交增值税 ——代扣代交增值税 在“应交增值税”明细科目中不需要设置任何专栏
取得专用发票	取得的增值税专用发票上注明的增值税额应直接计入相关成本费用或资产，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算
销售 (含视同)	销售、视同销售等业务发生的应纳增值税额记入“应交税费——应交增值税”科目
差额征税业务	发生相关成本费用允许扣减销售额业务(差额征税业务)的，其取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，允许抵扣的税额记入“应交税费——应交增值税”科目的借方
税控系统	初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应将按规定抵减的增值税应纳税额记入“应交税费——应交增值税”科目的借方
交纳增值税	借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目
<b>【要点提示】</b> 小规模纳税人发生增值税代扣代缴义务的账务处理、从事金融商品转让的账务处理，参见一般纳税人账务处理	

**【教材例 12-4】**甲公司为小规模纳税人，本期购入原材料，按照增值税专用发票上记载的原材料成本为 100 万元，支付的增值税税额为 13 万元，甲公司开出商业承兑汇票，材料尚未到达；甲公司本期销售产品，含税价格为 90 万元，货款尚未收到。根据上述经济业务，甲公司应作如下会计分录：

(1) 购进货物：

借：材料采购	1130000
贷：应付票据	1130000

(2) 销售货物：

不含税价格 = 90 / (1 + 3%) = 87.38 (万元)

应交增值税 = 87.38 × 3% = 2.62 (万元)

借：应收账款	900000
贷：主营业务收入	873800
应交税费——应交增值税	26200

(3) 上缴本月应纳增值税 2.62 万元时：

借：应交税费——应交增值税	26200
贷：银行存款	26200

## 二、消费税(价内税)

### (一) 产品销售的账务处理

借：税金及附加	
贷：应交税费——应交消费税(退税时作相反的会计分录)	

**【教材例 12-5】**甲公司(增值税一般纳税人)当月销售摩托车 10 辆，每辆售价 1.5 万元(不含增值税)，货款尚未收到，摩托车每辆成本 0.5 万元。适用的消费税税率为 10%。根据这项经济业务，甲公司应作如下会计分录：

应向购买方收取的增值税税额=  $15000 \times 10 \times 13\% = 19500$  (元)

应交消费税=  $15000 \times 10 \times 10\% = 15000$  (元)

借：应收账款	169500
贷：主营业务收入	150000
应交税费——应交增值税（销项税额）	19500
借：税金及附加	15000
贷：应交税费——应交消费税	15000
借：主营业务成本	50000
贷：库存商品	50000

(二) 自产应税消费品用于非货币性资产交换、债务重组、在建工程、非应税项目、非生产机构、管理部门、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面账务处理

借：固定资产/营业外支出/管理费用/应付职工薪酬/生产成本/销售费用等

贷：应交税费——应交消费税

【教材例 12-6】某汽车制造企业（增值税一般纳税人）将自产的一辆汽车用于赞助活动，同类汽车销售价格为 20 万元，该汽车成本为 14 万元，适用的消费税率率为 5%，增值税税率为 13%。企业应作如下会计分录：

应交消费税=  $200000 \times 5\% = 10000$  (元)

应交增值税=  $200000 \times 13\% = 26000$  (元)

借：营业外支出 176000

贷：库存商品 140000  
    应交税费——应交消费税 10000  
        ——应交增值税 26000

### (三) 包装物销售的会计处理

企业随同产品出售但单独计价的包装物：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

企业收取的包装物押金（除啤酒、黄酒外的押金，按规定需要交纳消费税）

借：其他应付款

贷：应交税费——应交消费税

企业因逾期未退还包装物而没收的押金和已收取一年以上的包装物押金，按照规定应缴纳消费税：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

### (四) 委托加工应税消费品和外购应税消费品的账务处理

#### 1. 委托加工的应税消费品

##### (1) 受托方：

借：应收账款、银行存款（按规定计算的应扣税款金额）

贷：应交税费——应交消费税

##### (2) 委托方

以不高于受托方计税价格对外销售或用非应税项目（消费税应计入应税消费品的成本中）	借：委托加工物资等 贷：应付账款/银行存款等
用于连续生产应税消费品或高于受托方的计税价格（消费税可以在以后出售环节抵扣）	借：应交税费——应交消费税 贷：应付账款、银行存款等

【教材例 12 -7】黄河公司委托外单位加工材料（非金银首饰）一批，原材料价款为 40000 元，加工费用 20000 元，收到普通发票一张，由受托方代收代缴的消费税为 3000 元，材料已经加工完毕入库，加工费用已经支付。假如黄河公司原材料按实际成本核算。根据上述资料，黄河公司应作如下会计处理：

（1）如果委托方黄河公司收回加工后的材料用于继续生产应税消费品：

借：委托加工物资	40000
贷：原材料	40000
借：委托加工物资	20000
应交税费——应交消费税	3000
贷：银行存款	23000
借：原材料	60000
贷：委托加工物资	60000

（2）如果委托方黄河公司收回加工后的材料以不高于受托方的计税价格对外销售：

借：委托加工物资	40000
贷：原材料	40000
借：委托加工物资	23000
贷：银行存款	23000
借：原材料	63000
贷：委托加工物资	63000

## 2. 外购（含进口）应税消费品用于生产应税消费品

借：应交税费——应交消费税  
贷：银行存款等

用于其他方面或直接对外销售的，不得抵扣，计入其成本。

委托加工收回的应税消费品在连续生产应税消费品的过程中或外购（含进口）应税消费品在生产应税消费品的过程中，如改变用途，应将改变用途的部分所负担的消费税从“应交税费——应交消费税”科目的借方转出。

3. 因非货币性资产交换、债务重组而换入应税消费品的账务处理比照上述规定执行。
4. 纳税人用委托加工收回的或外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰，在计税时一律不得扣除在委托加工或外购环节已缴纳的税款。
5. 企业因受托加工或翻新改制金银首饰按规定应缴纳的消费税，应于企业向委托方交货时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【2014·真题·单选题】企业随资产出售但单独计价的包装物，按规定应缴纳的消费税，应借记的会计科目为（ ）。

- A. 税金及附加                      B. 销售费用  
C. 其他业务成本                    D. 管理费用

【答案】A

【解析】选项 A，计入到税金及附加，因为属于日常活动。

### (五) 出口产品的账务处理(21年教材新修改)

- 属于生产企业直接出口应税消费品或通过外贸企业出口应税消费品,按规定直接予以免税的,可不计算应交消费税。出口后如发生退关或退货,经所在地主管税务机关批准,可暂不办理补税,待其转为国内销售时,再计缴消费税。
- 有出口经营权的外贸企业直接出口应税消费品,以及外贸企业受其他外贸企业委托代理出口应税消费品的,生产企业缴纳的消费税视同一般销售业务处理,外贸企业在应税消费口报关出口后申请出口退税时

借:应收出口退税款

贷:主营业务成本

实际收到出口应税消费品退回的税金

借:银行存款

贷:应收出口退税款

#### 【要点提示】

- 发生退关或退货而补缴已退的消费税,作相反分录。
- 非生产性的一般商贸企业委托外贸企业代理出口中应税消费品一律不予退(免)税。

### (六) 金银首饰零售业务等的账务处理

以旧换新方式销售金银首饰计算缴纳的消费税	借:税金及附加 贷:应交税费——应交消费税
受托代销方式销售金银首饰计算缴纳的消费税	借:税金及附加 贷:应交税费——应交消费税
将金银首饰用于馈赠、赞助、广告、职工福利、奖励等计算缴纳的消费税	借:营业外支出、销售费用 贷:应交税费——应交消费税
随同金银首饰出售但单独计价的包装物计算缴纳的消费税	借:税金及附加 贷:应交税费——应交消费税
企业因受托加工或翻新改制金银首饰按规定应缴纳的消费税,于企业向委托方交货时计算缴纳	借:税金及附加 贷:应交税费——应交消费税

### 三、其他应交税费的核算

税费种类	费用归属
资源税	<p>借:税金及附加(将应税资源作为产品销售时) 生产成本、制造费用(将应税资源自产自用时) 材料采购(收购未税矿产品时,代扣代缴的资源税) 贷:应交税费——应交资源税</p> <p>外购液体盐加工成固体盐 借:应交税费—应交资源税 材料采购等 贷:银行存款/应付账款(支付的全部价款)</p> <p>加工成的固体盐对外销售时 借:税金及附加 贷:应交税费——应交资源税</p> <p>上缴税款时 借:应交税费——应交资源税 贷:银行存款</p>

土地增值税	借：税金及附加（经营房地产业务） 固定资产清理（连同土地使用权一并处置房屋建筑物） 贷：应交税费——应交土地增值税
城市维护建设税和教育费附加	借：税金及附加 贷：应交税费——应交城市维护建设税、应交教育费附加
环境保护税、房产税、城镇土地使用税、车船税	借：税金及附加 贷：应交税费——应交环境保护税 其他税种按照上述分录更换明细科目掌握即可
企业应代扣代缴职工个人所得税	借：应付职工薪酬 贷：应交税费——应交个人所得税
车辆购置税	借：固定资产 贷：银行存款

【教材例 12-8】甲公司自己开采的煤炭 40000 吨用于产品加工，每吨应交资源税 5 元，甲公司应作如下会计处理：

借：生产成本 200000  
贷：应交税费——应交资源税 200000

#### 【知识点】应付职工薪酬的核算

含义：职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

这里所指的“职工”主要包括：①与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；②虽未与企业订立劳动合同、但由企业正式任命的人员，如董事会成员、监事会成员等；③在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由企业正式任命，但向企业所提供的服务与职工所提供的服务类似的人员，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供的服务的人员。

#### 一、职工薪酬的分类

分类	具体内容
短期薪酬	包括以下内容： 1. 职工工资、奖金、津贴和补贴 2. 职工福利费 3. 医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费 4. 住房公积金 5. 工会经费和职工教育经费 6. 短期带薪缺勤 7. 短期利润分享计划 8. 非货币性福利 9. 其他短期薪酬 <b>★带薪缺勤是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、</b>

	<p>短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等；</p> <p>★利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供新酬的协议</p>
离职后福利	<p>1. 离职后福利是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利（短期薪酬和辞退福利除外）</p> <p>【要点提示】离职后福利计划按其特征可以分为设定提存计划和设定受益计划</p> <p>（1）设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付的离职后福利计划</p> <p>（2）设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划</p>
辞退福利	<p>辞退福利是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿</p> <p>【要点提示 1】企业应区分辞退福利与正常退休养老金 辞退福利，企业应当在辞退时进行确认和计量 退休养老金，企业应在职工提供服务的会计期间确认和计量</p> <p>【要点提示 2】职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理</p>
其他长期职工福利	<p>1. 其他长期职工福利是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬</p> <p>2. 其他长期职工福利包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等</p>

## 二、应付职工薪酬的核算

### （一）短期薪酬

#### （1）货币性短期薪酬

企业实际发生短期薪酬时

借：生产成本/制造费用/管理费用/销售费用

贷：应付职工薪酬

待到发放时

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

【教材例 12-9】华丰公司某年 4 月应付工资总额为 100000 元。其中：生产部门直接生产人员工资 40000 元，生产部门管理人员工资 15000 元；管理部门人员工资 21000 元；销售部门人员工资 10000 元；建造厂房人员工资 6000 元；内部开发存货管理系统人员工资 8000 元。该公司发生职工福利费 2000 元，其中：生产部门直接生产人员福利费 800 元，生产部门管理人员福利费 300 元；管理部门人员福利费 420 元；销售部门人员福利费 200 元；建造厂房人员福利费 120 元；内部开发存货管理系统人员福利费 160 元。

当年 4 月 30 日，华丰公司按照职工工资总额的 10% 分别计提医疗保险费和住房公积金，按工资总额的 2% 和 2.5% 计提工会经费和职工教育经费。另外，应由公司代扣代缴职工个人应负担的住房公积金为 10000 元，个人所得税为 1500 元。假定华丰公司的存货管理系统已经处于开发阶段，并符合资本化标准。当月发生的职工薪酬费用已在下月初支付。

华丰公司当年 4 月确认应付职工薪酬时应作如下会计处理：

①工资分配进成本、费用时：

借：生产成本	40000
制造费用	15000
管理费用	21000
销售费用	10000
在建工程	6000
研发支出——资本化支出	8000
贷：应付职工薪酬——工资	100000

②发生职工福利费时：

借：生产成本	800
制造费用	300
管理费用	420
销售费用	200
在建工程	120
研发支出——资本化支出	160
贷：应付职工薪酬——职工福利	2000

③按工资总额 10%分别计算应缴纳的医疗保险费和住房公积金时：

借：生产成本	8000
制造费用	3000
管理费用	4200
销售费用	2000
在建工程	1200
研发支出——资本化支出	1600
贷：应付职工薪酬——社会保险费	10000
——住房公积金	10000

④按工资总额 2%和 2. 5%分别计提工会经费和职工教育经费时：

借：生产成本	1800
制造费用	675
管理费用	945
销售费用	450
在建工程	270
研发支出——资本化支出	360
贷：应付职工薪酬——工会经费	2000
——职工教育经费	2500

⑤代扣代缴职工个人应负担的住房公积金和个人所得税时：

借：应付职工薪酬——工资	11500
贷：其他应付款——应付住房公积金	10000
应交税费——应交个人所得税	1500

(2) 非货币性短期薪酬（难以确认受益对象的非货币性福利，直接计入管理费用和应付职工薪酬）

分类	账务处理		
非货币性福利 (应当按照公允价值计量)	(1) 以自产品发放给职工作为福利(视同销售)	借: 生产成本等(按受益对象) 贷: 应付职工薪酬 借: 应付职工薪酬 贷: 主营业务收入 应交税费——应交增值税(销项税额) 借: 主营业务成本 贷: 库存商品	
	(2) 以外购商品发放给职工作为福利	①购入时 借: 库存商品等 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款 ②决定发放非货币性福利时 借: 生产成本 管理费用 在建工程 研发支出等 贷: 应付职工薪酬 ③发放时 借: 应付职工薪酬 贷: 库存商品等 应交税费——应交增值税(进项税额转出)	
	(3) 将拥有或租赁的房屋等资产提供给员工使用	借: 生产成本(生产工人) 制造费用(车间管理人员) 管理费用(行政管理人员) 销售费用(销售人员) 在建工程(基建人员) 研发支出 贷: 应付职工薪酬	借: 应付职工薪酬 贷: 累计折旧 其他应付款 银行存款等

【教材例 12-10】豫丰公司是一家食品加工企业，有职工 100 名，其中生产工人 70 名，管理人员 30 名。该公司以其生产的大礼包食品作为福利发放给职工，每人 1 份。该大礼包的单位成本为 240 元，单位售价(公允价格)为 300 元，适用的增值税税率为 13%。则豫丰公司应作如下会计处理：

发放非货币性福利时：

借: 应付职工薪酬——非货币性福利	33900
贷: 主营业务收入	30000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3900
借: 主营业务成本	24000
贷: 库存商品	24000

分配非货币性福利时：

本月应提取的非货币性福利=300×100 × (1 +13%) =33900(元)

其中：

生产工人非货币性福利=300 × 70 × (1 +13%) =23730(元)

管理人员非货币性福利=300 × 30 × (1 +13%) =10170 (元)

借：生产成本	23730
管理费用	10170
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	33900

【教材例 12-11】华丰公司有部门经理 5 人，公司为每人免费提供公司名下的轿车 1 辆；副总经理以上 3 人，公司为每人提供租赁的高级公寓 1 套。这些资产的所有权不转移，只提供使用权。假定每辆轿车每月计提折旧 3000 元，每套公寓每月的租金是 4000 元。则华丰公司每月应作如下会计处理：

每月应提取非货币性职工薪酬= 3000×5 +4000×3 = 27000 (元)

借：管理费用	27000
--------	-------

贷：应付职工薪酬——非货币性福利	27000
------------------	-------

借：应付职工薪酬——非货币性福利	27000
------------------	-------

贷：累计折旧	15000
--------	-------

其他应付款	12000
-------	-------

### (3) 其他形式的短期薪酬

带薪缺勤—累积带薪缺勤	定义	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
	确认	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
带薪缺勤—非累积带薪缺勤	定义	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）
	确认	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
利润分享计划	定义	企业为了鼓励职工长期为其提供服务，可能制定利润分享计划，规定当职工在企业工作了特定年限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的奖金
	确认	同时满足下列条件的，应予确认： 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 ②因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计

【教材例 12-12】华新公司从某年 1 月 1 日起实行累积带薪缺勤制度。该制度规定：每名职工每年可享受 12 个工作日带薪休假，休假权利可以向后结转 2 个日历年。在第 2 年年末，公司将对职工未使用的带薪休假权利支付现金。假定该公司每名职工平均每月工资 2000 元，每名职工每月工作日为 20 个，每个工作日平均工资为 100 元。以公司 1 名直接参与生产的职工为例。

①假定当年 1 月，该名职工没有休假。公司应当在职工为其提供服务的当月，累积相当于 1 个工作日工资的带薪休假义务，并作如下会计处理：

借：生产成本	2100
贷：应付职工薪酬——工资	2000
——累积带薪缺勤	100

②假定当年 2 月，该名职工休了 1 天假。公司应当在职工为其提供服务的当月，累积相当于 1 个工作日工资的带薪休假义务，反映职工使用累积权利的情况，并作如下会计处理：

借：生产成本	2100
贷：应付职工薪酬——工资	2000
——累积带薪缺勤（计提本期休假）	100
借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤	100
贷：生产成本（使用上期休假）	100

③假定第 2 年年末，该名职工有 5 个工作日未使用带薪休假，公司以现金支付了未使用的带薪休假。

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤	500
贷：库存现金	500

**【教材例 12-13】**黄河公司某年 5 月有 2 名销售人员放弃 15 天的婚假，假设平均每名职工每个工作日工资为 200 元，月工资为 6000 元。该公司实行非累积带薪缺勤货币补偿制度，补偿金额为放弃带薪休假期间平均日工资的 2 倍，则黄河公司应作如下会计处理：

借：销售费用	24000
贷：应付职工薪酬——工资	12000
——非累积带薪缺勤	12000 ( $2 \times 15 \times 200 \times 2$ )

实际补偿时一般随工资同时支付：

借：应付职工薪酬——工资	12000 ( $2 \times 6000$ )
——非累积带薪缺勤	12000
贷：银行存款	24000

**【教材例 12-14】**利欣公司为了鼓励本公司高级管理人员为其提供服务，制订了短期利润分享计划。该计划规定，在实行短期利润分享计划的年度，管理人员只要在公司工作满一整年即可获得奖金。假定当年没有管理人员离开公司，公司应支付的奖金总额为当年净利润的 4%，并于当年年末以银行存款支付。公司当年净利润为 1500 万元。则利欣公司当年 12 月 31 日应作如下会计处理：

借：管理费用	600000
贷：应付职工薪酬——利润分享计划	600000
借：应付职工薪酬——利润分享计划	600000
贷：银行存款	600000

**【2018·真题·单选题】**长江公司于 2017 年年初为公司管理层制订和实施了一项短期利润分享计划，公司全年的净利润指标为 7000 万元。如果完成的净利润超过 7000 万元，公司管理层可以获得超过 7000 万元净利润部分的 10% 作为额外报酬。假定长江公司 2017 年度实现净利润 8000 万元，不考虑其他因素，长江公司 2017 年度实施该项短期利润分享计划时应作的会计处理是（ ）。

A. 借：本年利润 1000 000  
贷：应付职工薪酬 1000 000

B. 借：利润分配	1000 000
贷：应付职工薪酬	1000 000
C. 借：管理费用	1000 000
贷：应付职工薪酬	1000 000
D. 借：营业外支出	1000 000
贷：应付职工薪酬	1000 000

【答案】C

【解析】企业应当将短期利润分享计划作为费用处理，不能作为净利润的分配。

会计处理如下：

借：管理费用	1 000 000
贷：应付职工薪酬	1 000 000

【2017·真题·单选题】长江公司2016年年初制定并实施一项短期利润分享计划，以激励公司管理层更好提供服务。该计划规定，长江公司全年净利润指标为3000万元。如果在公司管理层努力下完成的净利润超过3000万元，公司管理层可以分享超过3000万元净利润部分的20%作为额外报酬，长江公司2016年度实现净利润3500元。假定不考虑离职等其他情形，则长江公司2016年12月31日因该项短期利润分享计划应计入管理费用的金额是（ ）万元。

- A. 100                  B. 0                  C. 600                  D. 700

【答案】A

【解析】长江公司2016年12月31日因该项短期利润分享计划应计入管理费用的金额=  $(3500-3000) \times 20\% = 100$ （万元）。

## （二）离职后福利

### 设计提存计划与设定受益计划区别

项目	设计提存计划	设定受益计划
支付方式不同	企业向独立基金缴费金额固定	企业与职工达成协议，在职工退休时一次或分期支付一定金额的养老金
企业义务不同	不负进一步支付义务	企业向独立基金缴费金额要以满足未来养老金给付义务的顺利进行为限，负有进一步支付义务
风险承担主体不同	企业不承担与基金资产有关的风险	与基金资产有关的风险由企业承担

【教材例12-15】承【教材例12-9】，当年4月30日，华丰公司按照职工工资总额的12%和2%分别计提养老保险和失业保险。华丰公司当月发生的离职后福利将在下月初支付。

华丰公司当年4月确认应付职工薪酬时应作如下会计处理：

本月职工薪酬的计提比例=12% +2% = 14%

本月应计提的离职后福利=100000 × 14% = 14000（元）

其中：应计入生产成本的离职后福利=40000 × 14% =5600（元）

应计入制造费用的离职后福利=15000 × 14% =2100（元）

应计入管理费用的离职后福利=21000 × 14% =2940（元）

应计入销售费用的离职后福利=10000 × 14% =1400（元）

应计入在建工程的离职后福利=6000 × 14% =840（元）

应计入无形资产成本的离职后福利=8000 × 14% =1120 (元)

相应的会计分录为：

借：生产成本	5600
制造费用	2100
管理费用	2940
销售费用	1400
在建工程	840
研发支出——资本化支出	1120
贷：应付职工薪酬——离职后福利	14000

### (三) 辞退福利

辞退福利超过一年的，应该按照其现值计入管理费用（只作为了解）

确认时	借：管理费用 未确认融资费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利	
支付辞退福利款项时	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款	借：财务费用 贷：未确认融资费用

【教材例 12-16】豫丰公司是一家食品加工企业，有职工 100 名，其中生产工人 70 名，管理人员 30 名。某年 5 月 10 日，豫丰公司因引入两条自动化生产线而制订了一项辞退计划。拟辞退车间主任 4 名，共补偿 700000 元；高级技工 8 名，共补偿 1160000 元；一般技工 20 名，共补偿 2500000 元。当年 5 月 29 日，辞退 5 名一般技工，实际补偿 500000 元。则豫丰公司应作如下会计处理：

(1) 提取辞退福利时：

本月该企业提取辞退福利=700000 + 1160000 + 2500000 =4360000 (元)

借：管理费用	4360000
贷：应付职工薪酬——辞退福利	4360000

(2) 发放辞退福利时：

借：应付职工薪酬——辞退福利	500000
贷：银行存款	500000

### (四) 其他长期职工福利

其他长期职工福利，指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括以下各项（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算）：长期带薪缺勤，如其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。

## 三、以现金结算的股份支付的核算

定义	股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。 分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付
授予日	除了立即可行权的股份支付外，企业在授予日均不做会计处理。 授予后立即可行权的以现金结算的股份支付应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债

等待期内每个资产负债表日	应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入资产成本或费用和相应的负债（应付职工薪酬） 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬（当期应确认金额） 【要点提示】当期应确认应付职工薪酬=累计应付职工薪酬—以前期间累计确认应付职工薪酬
可行权日之后	企业在可行权日之后不再确认成本费用，结算日之前负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应计入公允价值变动损益。 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬（或者相反分录）
行权日	借：应付职工薪酬 贷：银行存款

【教材例 12 -17】2 × 15 年 11 月，B 公司董事会批准了一项股份支付协议。协议 规定，2×16 年 1 月 1 日，B 公司为其 200 名中层以上管理人员每人授予 100 份现金 股票增值权，这些管理人员必须在该公司连续服务 3 年，即可自 2×18 年 12 月 31 日 起根据股价的增长幅度行权获得现金。该股票增值权应在 2 × 20 年 12 月 31 日之前行使完毕。B 公司估计，该股票增值权在负债结算之前每一个资产负债表日以及结 算日的公允价值和可行权后的每份股票增值权现金支出额如表 12 - 1 所示。

表 12-1 每份股票增值权现金支出额 单位：元

年份	公允价值	支付现金
2×16	14	
2×17	15	
2×18	18	16
2×19	21	20
2×20		25

第 1 年有 20 名管理人员离开 B 公司，B 公司估计 3 年中还将有 15 名管理人员离开；第 2 年又有 10 名管理人员离开 B 公司，公司估计还将有 10 名管理人员离开；第 3 年又有 15 名管理人员离开。假定：第 3 年末有 70 人行使了股票增值权，第 4 年末有 50 人行使了股票增值权，第 5 年末剩余 35 人全部行使了股票增值权。

(1) 费用和应付职工薪酬计算过程如表 12 -2 所示。

表 12-2 费用和应付职工薪酬计算过程 单位：元

年份	负债计算 (1)	支付现金 (2)	当期费用 (3)
2×16	$(200-35) \times 100 \times 14$ $\times 1/3=77000$		77000
2×17	$(200-40) \times 100 \times 15$ $\times 2/3=160000$		83000
2×18	$(200-45-70) \times 100$ $\times 18=153000$	$70 \times 100 \times 16=112000$	105000
2×19	$(200-45-70-50) \times$ $100 \times 21=73500$	$50 \times 100 \times 20=10000$	20500
2×20	$73500-73500=0$	$35 \times 100 \times 25=8750$	14000
总额		299500	299500

其中：本期 (3)=本期 (1)-上期 (1) +本期 (2)

(2) 会计处理：

① 2×16年1月1日 授予日不作处理。

② 2×16年12月31日

借：管理费用	77000
贷：应付职工薪酬——股份支付	77000
③ 2×17年12月31日	
借：管理费用	83000
贷：应付职工薪酬——股份支付	83000
④ 2×18年12月31日	
借：管理费用	105000
贷：应付职工薪酬——股份支付	105000
借：应付职工薪酬——股份支付	112000
贷：银行存款	112000
⑤ 2×19年12月31日	
借：公允价值变动损益	20500
贷：应付职工薪酬——股份支付	20500
借：应付职工薪酬——股份支付	100000
贷：银行存款	100000
⑥ 2×20年12月31日	
借：公允价值变动损益	14000
贷：应付职工薪酬——股份支付	14000
借：应付职工薪酬——股份支付	87500
贷：银行存款	87500

**【知识点】其他流动负债的核算**

**其他流动负债的核算**

**一、短期借款的核算**

项目	账务处理
借入短期借款	借：银行存款 贷：短期借款
资产负债表日利息	借：财务费用 贷：银行存款（或应付利息）
以应收债权取得质押借款	借：银行存款（实际收到的款项） 财务费用（按实际支付的手续费） 贷：短期借款（银行贷款本金并考虑借款期限）
归还短期借款	借：短期借款 贷：银行存款

**二、预收账款的核算**

预收账款的会计处理	预收款项时	借：银行存款 贷：预收账款
	发货时	借：预收账款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）

	退回多支付的款项	购货单位补付款项时，直接借方确认银行存款： 借：预收账款 贷：银行存款
--	----------	---

【要点提示】如果企业在预收账款业务不多时，可用“应收账款”来代替，其列报方式等同。

### 三、代销商品款的核算

代销商品款是指企业接受代销商品的价款（包括代销国外商品的价款）

#### 1. 企业收到受托代销商品时

(1) 采用进价核算的，按接收价，

借：受托代销商品（接收价）

贷：受托代销商品款

(2) 采用售价核算的，按售价，

借：受托代销商品（售价）

贷：受托代销商品款（接收价）

商品进销差价（差额）

#### 2. 采取收取手续费方式代销的商品，售出受托代销商品后

借：银行存款/应收账款

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

应付账款——× ×委托代销单位

收到委托单位开来的票据时

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——× ×委托代销单位

借：受托代销商品款（接收价）

商品进销差价（接收价与售价的差额）

贷：受托代销商品（接收价或售价），

计算代销手续费等收入时

借：应付账款——× ×委托代销单位

贷：其他业务收入

付款时

借：应付账款——× ×委托代销单位

贷：银行存款

### 四、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的核算

金融负债含义	1. 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务
	2. 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。 3. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。 4. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。
	金融负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、应付债券、长期借款等。而预收账款、预计负债、专项应付款、递延收益、递延所得税负债等则属于非金融负债。

金融 负债 分类	金融负债满足下列条件之一的，表明企业承担该金融负债的目的是交易性的： 1. 承担相关金融负债的目的，主要是为了近期回购 2. 金融负债在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式 3. 金融负债属于衍生工具 但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外 企业对所有金融负债均不得进行重分类
	企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。  按照准则相关规定金融负债被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，其所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理： ①由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益，该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益  ②该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益 按照①规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。  被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失（包括对财务担保合同确认的减值损失或减值利得），应当计入当期损益。
金融 负债 会计处理	企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。  按照准则相关规定金融负债被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，其所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理： ①由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益，该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益  ②该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益 按照①规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。  被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失（包括对财务担保合同确认的减值损失或减值利得），应当计入当期损益。
	企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。  按照准则相关规定金融负债被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，其所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理： ①由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益，该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益  ②该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益 按照①规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。  被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失（包括对财务担保合同确认的减值损失或减值利得），应当计入当期损益。
	企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。  按照准则相关规定金融负债被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，其所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理： ①由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益，该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益  ②该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益 按照①规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。  被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失（包括对财务担保合同确认的减值损失或减值利得），应当计入当期损益。
	企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。  按照准则相关规定金融负债被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，其所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理： ①由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益，该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益  ②该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益 按照①规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。  被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失（包括对财务担保合同确认的减值损失或减值利得），应当计入当期损益。

## 五、应付利息和应付股利核算

应付利息	应付股利
计提利息时： 借：财务费用、研发支出、在建工程等 贷：应付利息	借：利润分配——应付现金股利或利润 贷：应付股利 【要点提示】企业实际发放股票股利不通过“应付股利”科目核算，其会计处理如下：
支付利息时： 借：应付利息 贷：银行存款等	借：利润分配—转作股本的股利 贷：股本

## 六、其他应付款的核算

“其他应付款”科目核算企业发生的一些经营活动以外的其他各项应付、暂收其他单位或个人的款项：

- ①应付经营租入固定资产和包装物租金（含预付的租金）；
- ②存入保证金（如收取的包装物押金）；
- ③应付、暂收所属单位、个人的款项等。

采用售后回购方式 融资的会计处理	发出商品等资产时	借：银行存款（实际收到的金额） 贷：其他应付款（差额） 应交税费——应交增值税 (销项税额)
---------------------	----------	---

	回购价格与原销售价格之间的差额，应在售后回购期间内按期计提利息费用	借：财务费用 贷：其他应付款
	购回该项商品等时	借：其他应付款（回购商品等价款） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款（实际支付的金额）

**【教材例 12-18】** 2x20 年 10 月 10 日，乙公司委托甲商店代销 A 产品 1000 件，单位售价 1130 元（含 13% 的增值税），单位成本 680 元。次月 20 日收到甲商店转来的代销清单上列示已售出 400 件，其手续费 5000 元，乙公司按售价向甲商店开具增值税专用发票一张。假设乙公司对存货采用实际成本法计价，甲商店对代销商品或品采用进价核算。

乙公司有关的会计分录如下：

(1)发出该批产品时

借：发出商品	680000
贷：库存商品	680000

(2)次月 20 日收到代销清单时：

借：应收账款—甲商店	452000
贷：主营业务收入	400000
应交税费—应交增值税（销项税额）	52000
借：主营业务成本	272000
贷：发出商品	272000
借：销售费用	5000
贷：应收账款—甲商店	5000

(3)收到甲商店汇来的货款净额 447000 元时：

借：银行存款	447000
贷：应收账款—甲商店	447000

甲商店有关的会计分录如下：

(1)收到 A 产品时：

借：受托代销商品	680000
贷：受托代销商品款	680000

(2)实际销售时：

借：银行存款	452000
贷：应付账款	400000
应交税费—应交增值税（销项税额）	52000

(3)收到增值税专用发票时：

借：应交税费—应交增值税（进项税额）	52000
贷：应付账款	52000

借：受托代销商品款	272000
贷：受托代销商品	272000

(4)确认代销手续费（假设适用增值税税率为 6%），支付乙企业货款时：

借：应付账款	5000
贷：主营业务收入	4700
应交税费—应交增值税（销项税额）	300

借：应付账款 447000  
贷：银行存款 447000

【教材例 12-19】黄河公司出租包装物，收到押金 5000 元，存入银行。出租期满，对方单位退回包装物，黄河公司退回押金。黄河公司应作如下会计处理：

(1) 黄河公司收到押金时：

借：银行存款 5000  
贷：其他应付款——存入保证金 5000

(2) 黄河公司退回押金时：

借：其他应付款——存入保证金 5000  
贷：银行存款 5000

【教材例 12-20】甲公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%。2×20 年 5 月 1 日，甲公司与乙公司签订协议，向乙公司销售一批商品，成本为 900000 元，增值税专用发票上注明销售价格为 1100000 元，增值税税额为 143000 元。协议规定，甲公司应在 2×20 年 9 月 30 日将所售商品购回，回购价为 1200000 元，另需支付增值税税款 156000 元。货款已实际收付，不考虑其他相关税费。

甲公司的会计分录如下：

(1) 发出商品时：

借：银行存款 1243000  
贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 143000  
其他应付款 1100000  
借：合同资产 900000  
贷：库存商品 900000

(2) 由于回购价大于原售价，因而应在销售与回购期间按期计提利息费用，计提的利息费用直接计入当期财务费用。

2×20 年 5—9 月，每月应计提的利息费用 = (1200000 - 1100000) / 5 = 20000 (元)

借：财务费用 20000  
贷：其他应付款 20000

(3) 2×20 年 9 月 30 日，甲公司购回 5 月 1 日销售的商品，增值税专用发票上注明的价款为 1200000 元，增值税税额为 156000 元。

借：其他应付款 1200000  
应交税费——应交增值税（进项税额） 156000  
贷：银行存款 1356000  
借：库存商品 900000  
贷：合同资产 900000

2. 乙公司的会计处理如下：

(1) 收到商品时：

借：其他应收款 1 100 000  
应交税费——应交增值税（进项税额） 143 000  
贷：银行存款 1 243 000  
借：库存商品 900 000  
贷：合同负债 900 000

(2) 由于回购价大于原售价，因而应在销售与回购期间按期确认利息收入。

2×19年5—9月，每月应确认的利息收入=(1 200 000—1 100 000)÷5=20 000(元)

借：其他应收款 20 000

贷：财务费用 20 000

(3) 2×19年9月30日，甲公司购回5月1日销售的商品，增值税专用发票上注明的价款为1 200 000元，增值税税额156 000元。

借：银行存款 1 356 000

贷：其他应收款 1 200 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 156 000

借：合同负债 900 000

贷：库存商品 900 000