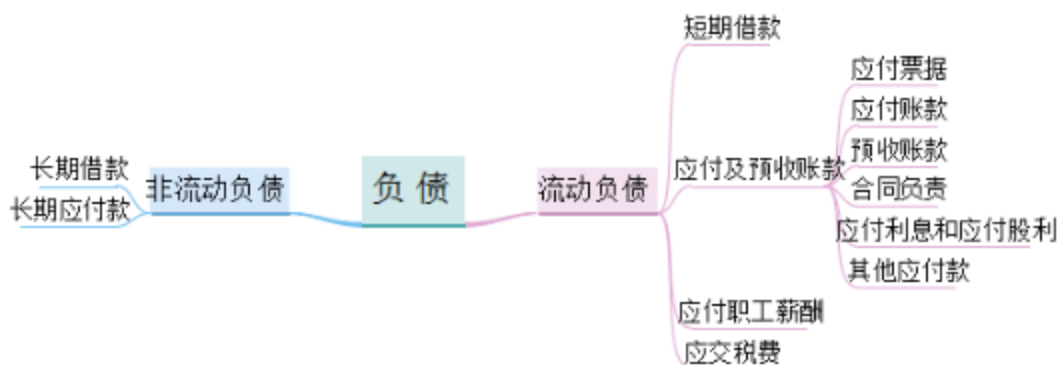


## 第五章 负债



### 本章考情分析

本章是 2022 年初级会计实务教材中改动不大，删除了应付账款附有现金折扣条款的相关内容、应交个人所得税的相关内容，增加了合同负债、辞退后福利、其他长期职工福利以及非流动负债等相关内容。本章主要考点是流动负债部分，难度不大。大多数考试题型为客观题，会结合资产和收入等内容一同考察。

### 第一节 短期借款

#### 考点 1. 短期借款概述

##### 一、短期借款的管理

|      |  |
|------|--|
| 概念   | 企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下（包括 1 年）的各种款型 |
| 持有目的 | 企业为满足正常生产经营所需要的资金或者是为了抵偿某项债务而借入        |
| 特征   | 借款金额小、时间短、利息低等，对企业资产的流动性要求高            |

#### 考点 2. 短期借款账务处理

##### 一、短期借款的科目设置

【注】可以按照短期借款的借款种类、贷款人和币种设置明细科目。

##### 短期借款

| 借方          | 贷方                    |
|-------------|-----------------------|
| 偿还短期借款本金的金额 | 取得短期借款本金的金额           |
|             | 期末余额在贷方，反映企业尚未偿还的短期借款 |

##### 二、短期借款的账务处理

###### （一）取得短期借款

会计分录：

借：银行存款

贷：短期借款（本金）

###### （二）发生短期借款利息

###### 1. 采用预提方式

短期借款利息按期支付，如按季支付利息，或者利息在短期借款到期时连同本金一起归还，且金额较大。

计提利息时：

借：财务费用  
 贷：应付利息  
 实际支付利息时：  
 借：应付利息/财务费用  
 贷：银行存款/库存现金

### 2. 直接支付利息

短期借款利息按月支付，或者在短期借款到期时连同本金一起归还，且金额较小。

账务处理：

借：财务费用  
 贷：银行存款/库存现金

### (三) 归还短期借款

到期偿还短期借款本金：

借：短期借款  
 应付利息/财务费用（到期连同本金一起偿还利息）  
 贷：银行存款

【例题-单选】（2020年）

企业因日常业务经营需要向银行借入短期借款，利息按月预提、按季支付。下列各项中，预提借款利息应贷记的会计科目是（ ）。

- A. 应付账款
- B. 合同负债
- C. 应付利息
- D. 短期借款

【答案】C

【解析】会计分录：

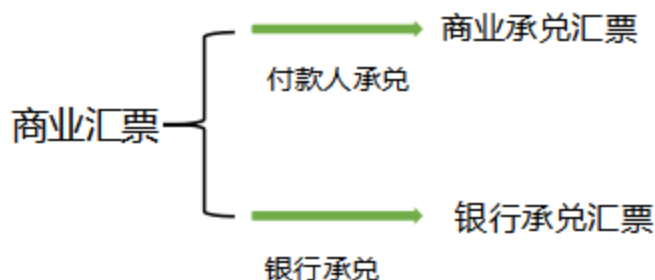
借：财务费用  
 贷：应付利息

## 第二节 应付及预收款项

### 考点 1. 应付票据

#### 一、应付票据概述

企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。



#### 二、应付票据的账务处理

##### 1. 开出票据

借：材料采购/在途物资/原材料/库存商品/应付账款  
 应交税费——应交增值税（进项税额）  
 贷：应付票据

开出银行承兑汇票支付银行的手续费：

借：财务费用（银行承兑汇票手续费）

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

2. 偿付应付票据

借：应付票据

贷：银行存款

3. 转销应付票据

（1）商业承兑汇票到期无力支付：

借：应付票据

贷：应付账款

（2）银行承兑汇票到期无力支付：

借：应付票据

贷：短期借款

【例题·单选题】（2020年）

下列各项中，企业签发的银行承兑汇票到期无力支付时，应将未支付的票款记入的会计科目是（ ）。

A. 其他应付款

B. 应付账款

C. 短期借款

D. 营业外支出

【答案】C

【解析】企业应付银行承兑汇票到期，无力支付票款时，应由承兑银行代为支付并作为对付款企业的贷款处理，企业应将应付票据的账面余额转作短期借款，借记“应付票据”科目，贷记“短期借款”科目。选项C正确。

## 考点 2. 应付账款

### 一、应付账款管理

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项。

应付账款包括购买材料、商品或接受服务等经营活动应支付的价款，应支付的增值税额，应付销货方代垫的运杂费、包装费等。

入账价值=应付货款+增值税+对方代垫的运费、包装费

### 二、应付账款的账务处理

#### 1. 发生应付款项

##### ①购买材料

借：材料采购/在途物资/原材料/库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款

##### ②接收劳务

借：生产成本/管理费用等

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款

#### 2. 偿还应付账款

偿还应付账款或开出商业汇票抵付应付账款时：

借：应付账款

贷：银行存款/应付票据

### 3. 外购电力、燃气动力

(1) 在每月付款时先作暂付款处理

借：应付账款（暂付款）

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

(2) 月末按照外购动力的用途

借：生产成本

制造费用

管理费用等

贷：应付账款

### 4. 转销应付账款

由于债权单位撤销或其他原因而应付账款无法清偿，应予以转销，按其账面余额计入营业外收入。

借：应付账款

贷：营业外收入

【提示】不单独设置“预付账款”科目的企业，预付的账款可以通过“应付账款”科目的借方核算。

【例题-单选题】2019年7月2日，甲企业购买乙企业一批商品并验收入库，取得经税务机关认证的增值税专用发票，价款50000元，增值税税额6500元。不考虑其他因素，甲企业应付账款入账金额为（ ）元。

A. 56000

B. 55935

C. 56500

D. 50000

【答案】C

【解析】相关会计分录为

|                   |       |
|-------------------|-------|
| 借：库存商品等           | 50000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 6500  |
| 贷：应付账款            | 56500 |

## 考点 3. 预收账款

### 一、预收账款的概念

预收账款是指企业按照合同规定预收的款项。

### 二、预收账款的账务处理

#### 1. 取得预收账款

借：银行存款

贷：预收账款

应交税费——应交增值税（销项税额）

#### 2. 偿付预收账款

借：预收账款

贷：主营业务收入/其他业务收入等

#### 3. 收到剩余款项及增值税时

借：银行存款

贷：预收账款

应交税费——应交增值税（销项税额）

4. 退回客户多付的款项时

借：预收账款

贷：银行存款等

【提示】预收款业务不多的企业，可以不单独设置“预收账款”科目，其所发生的预收款，可通过“应收账款”科目核算。

合同负债是指企业已收或应收客户对价而向客户转让商品的义务。

### 考点 5. 应付利息和应付股利

#### 一、应付利息

##### 1. 应付利息核算的内容

应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息，包括短期借款利息、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

##### 2. 利息的账务处理

###### ① 计提利息

借：在建工程

财务费用

研发支出等

贷：应付利息

###### ② 实际支付利息

借：应付利息

贷：银行存款

#### 二、应付股利

##### 1. 应付股利的内容

应付股利是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定分配给投资者的现金股利或利润。

董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润不做账务处理，但在附注中披露。

企业分配的股票股利不通过“应付股利”科目核算。

##### 2. 应付股利的账务处理

###### ① 宣告分派现金股利

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利

###### ② 实际支付现金股利

借：应付股利

贷：银行存款

### 【例题·多选题】（2020年）

下列各项中，股份有限公司应通过“应付股利”科目核算的有（ ）。

- A. 实际发放现金股利
- B. 实际发放股票股利
- C. 宣告发放现金股利
- D. 宣告发放股票股利

【答案】AC

【解析】宣告发放股票股利不做账务处理，实际发放股票股利的会计分录：

借：利润分配

贷：股本

### 考点 6. 其他应付款

#### 一、其他应付款的管理

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付短期租赁固定资产租金、应付低价值资产租赁的租金、应付租入包装物租金、出租或出借包装物向客户收取的押金、存入保证金等。

#### 二、其他应付款的账务处理

##### 1. 发生其他应付、暂收款项时

借：管理费用等

贷：其他应付款

##### 2. 支付或退回其他应付、暂收款项时

借：其他应付款

贷：银行存款

### 第三节 应付职工薪酬

#### 考点 1. 职工薪酬的内容

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。

#### 职工分类

|                   |   |
|-------------------|---|
| 与企业签订劳动合同         | 与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；   |
| 未与企业签订劳动合同，但由企业任命 | 未与企业订立劳动合同、但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等；                                      |
| 未与企业签订劳动合同也未任命    | 虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，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服务的员工。 |

#### 一、短期职工薪酬

##### 1. 短期薪酬的概念

企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外（辞退福利）。

##### 2. 短期薪酬的内容

- ① 职工工资、奖金、津贴、补贴
- ② 职工福利费用
- ③ 医疗保险费、工伤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 其他短期薪酬

短期带薪缺勤，指职工虽然缺勤，但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。

短期利润分享计划，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薪

酬的协议。

## 二、长期职工薪酬

### 1. 离职后福利

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。离职后福利主要包括:

- ①设定提存计划(如基本养老保险、失业保险)
- ②设定受益计划(除设定提存计划以外的离职后福利)

### 2. 辞退福利

企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

### 3. 其他长期职工福利

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,包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

【例题-多选题】(2021年)

下列各项中,属于短期薪酬的有( )。

- A. 提前解除劳动合同给予职工的补偿
- B. 按规定计提的基本养老保险
- C. 按规定计提的住房公积金
- D. 向职工发放的生活困难补助

【答案】CD

【解析】选项A属于辞退福利;选项B属于离职后福利。

【例题-多选题】(2020年)

下列各项中,应通过“应付职工薪酬”科目核算的有( )。

- A. 职工教育经费
- B. 工会经费
- C. 职工住房公积金
- D. 职工医疗保险费

【答案】ABCD

【解析】“应付职工薪酬”科目应按照“工资”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”(选项D)“住房公积金”(选项C)“工会经费”(选项B)“职工教育经费”(选项A)“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

## 考点2. 短期职工薪酬的账务处理

### 一、科目设置

#### 应付职工薪酬

| 借方                   | 贷方                    |
|----------------------|-----------------------|
| 实际发放的职工薪酬<br>包含扣还的款项 | 已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬    |
|                      | 期末余额在贷方,反映企业应付未付的职工薪酬 |

### 一、科目设置

| 总账科目(一级科目) | 明细分类科目(二级科目) |       |
|------------|--------------|-------|
| 应付职工薪酬     | —工资          | —带薪缺勤 |

|  |   |  |
|--|---|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>—职工福利费</li> <li>—非货币性福利</li> <li>—社会保险费</li> <li>—住房公积金</li> <li>—工会经费</li> <li>—职工教育经费</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>—利润分享计划</li> <li>—设定提存计划</li> <li>—设定受益计划</li> <li>—辞退福利</li> </ul> |
|--|---|--|

## 二、账务处理原则

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工薪酬确认为负债，分别计入相关资产成本或当期损益。

### （一）货币性职工薪酬

#### 1. 工资、奖金、津贴和补贴

（1）计提货币性职工薪酬时，根据职工提供服务的受益对象：

借：生产成本

制造费用

销售费用、管理费用等

贷：应付职工薪酬—工资

| 业务事项       | 借方科目 | 贷方科目   |
|------------|------|--------|
| 车间生产工人工资   | 生产成本 | 应付职工薪酬 |
| 车间管理人员工资   | 制造费用 |        |
| 行政管理人员工资   | 管理费用 |        |
| 财务人员工资     |      |        |
| 销售人员工资     | 销售费用 |        |
| 研发人员工资     | 研发支出 |        |
| 固定资产建造人员工资 | 在建工程 |        |

#### （2）支付工资及其他货币性薪酬

会计分录：

借：应付职工薪酬—工资（应发）

贷：银行存款/库存现金（实际支付的款项）

其他应收款（收回代垫的各种款项）

应交税费—应交个人所得税（代扣个人所得税）

#### 2. 职工福利费

企业应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本；

借：生产成本

制造费用

管理费用等

贷：应付职工薪酬—职工福利费

借：应付职工薪酬—职工福利费

贷：银行存款等

#### 3. 按国家规定计提标准的职工薪酬

（1）工会经费（2%）和职工教育经费（8%）

①计提时

借：生产成本

制造费用



管理费用  
销售费用等  
贷：应付职工薪酬—工会经费  
—职工教育经费

②实际支付时

借：应付职工薪酬—工会经费  
—职工教育经费  
贷：银行存款等

(2) 医疗、工伤保险费和住房公积金

①计提时

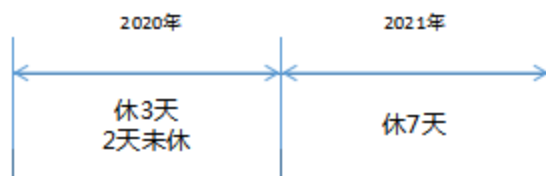
借：生产成本  
制造费用  
管理费用  
销售费用等  
贷：应付职工薪酬—社会保险费  
—住房公积金

②个人承担的社会保险费（不含基本养老保险和失业保险）和住房公积金，每月由企业从其工资中扣除

借：应付职工薪酬—工资  
贷：其他应付款—社会保险费  
—住房公积金

#### 4. 短期带薪缺勤

(1) 累积带薪缺勤，是指带薪权利可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。



借：管理费用等（2天）  
贷：应付职工薪酬

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。确认累计带薪缺勤时的会计分录：

借：管理费用  
贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤

(2) 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。

企业确认职工薪酬享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。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。

#### (二) 非货币性职工薪酬

1. 企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的

计提时：

借：生产成本、制造费用、管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利（含税公允价值）

发放时：

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：主营业务收入（售价）

应交税费——应交增值税（销项税额）

**【按计税价格或售价计算】**

同时结转成本：

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

**【提示】**企业以外购的商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。

2. 企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬（计提折旧金额）

借：应付职工薪酬

贷：累计折旧

3. 租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬（应付的租金）

借：应付职工薪酬

贷：银行存款等

**【提示】**

难以认定受益对象的非货币性福利，应当直接计入当期损益。

**【例题·单选题】**（2021 年）

某企业将自产的一批产品作为非货币性福利发给车间的生产工人，该批产品不含税售价为 50000 元，适用的增值税税率为 13%，成本为 35000 元，下列各项中，发放该项非货币性福利应计入生产成本的金额为（ ）元。

A. 41500

B. 35000

C. 56500

D. 50000

**【答案】** C

**【解析】**应计入生产成本的金额=50000×（1+13%）=56500（元）。

相关账务处理为：

计提时：

借：生产成本 56500

贷：应付职工薪酬 56500

实际发放时：

借：应付职工薪酬 56500

贷：主营业务收入 50000

应交税费——应交增值税（销项税额） 6500

借：主营业务成本 35000  
贷：库存商品 35000

### 考点 3. 长期职工薪酬的账务处理

#### (一) 离职后福利

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金（养老保险等），确认为应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本。

借：生产成本、制造费用、管理费用、销售费用等

贷：应付职工薪酬—设定提存计划

#### (二) 辞退后福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在“企业不能单方面撤回因解除劳动关系或裁减所提供的辞退福利时”和“企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时”两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

借：管理费用（不区分收益对象）

贷：应付职工薪酬—辞退福利

#### (三) 其他长期职工福利

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利。

## 第四节 应交税费

### 考点 1 · 应交税费概述

#### (一) 应交税费的管理

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：增值税、消费税、城市维护建设税、企业所得税、土地增值税、资源税、房产税、车船税、土地使用税、教育费附加、印花税、耕地占用税、环境保护税、契税、车辆购置税等。

#### (二) 应交税费的确认与计量

企业应通过“应交税费”科目，总括反映各种税费的应交、交纳等情况。

#### 【提示】

1. 印花税、耕地占用税等不需要预计应交的税金，不通过“应交税费”科目核算。
2. 企业代扣代缴的个人所得税，通过“应交税费—应交个人所得税”科目核算。

### 考点 2 · 应交增值税

#### (一) 增值税概述

##### 1. 增值税征税范围和纳税义务人

##### (1) 范围

增值税是以商品（含应税劳务、应税行为）在流转过程中实现的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按照我国现行增值税制定的规定，在我国境内销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产以及进口货物的企业、单位和个人为增值税的纳税人。

##### (2) 纳税人

根据经营规模大小及会计核算水平的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

##### 2. 增值税的计税方法

计算增值税的方法分为一般计税方法和简易计税方法。

| 计税方法   | 应纳税额计算  | 适用对象     |
|--------|---|----------|
| 一般计税方法 | $\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$<br>$\text{销项税额} = \text{销售额} (\text{不含税}) \times \text{增值税税率}$<br>$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率})$<br><b>【提示】</b> 当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣 | 大多数一般纳税人 |

| 计税方法   | 应纳税额计算  | 适用对象                            |
|--------|---|---------------------------------|
| 简易计税方法 | $\text{应纳税额} = \text{销售额} (\text{不含税}) \times \text{征收率}$<br>$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$ | 小规模纳税人和一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产符合规定的 |

### 3. 一般计税方法相关问题说明

(1) 一般纳税人可以抵扣增值税进项税额的法定凭证通常包括:

① 增值税专用发票注明的增值税税额;

② 海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额;

③ 购进农产品,除取得①②外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算的进项税额;如用于生产销售或委托加工13%税率的农产品,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和10%的扣除率计算的进项税额;

$\text{进项税额} = \text{购买价款} \times \text{扣除率}$

④ 从境外单位或个人购入服务、无形资产或不动产,自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额【了解】

⑤ 一般纳税人支付的道路通行费,凭增值税电子普通发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额;桥、闸通行费凭取得的通行费发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额【了解】

(2) 一般纳税人增值税采用的税率分为13%、9%、6%和零税率。

### 4. 简易计税方法相关说明

增值税的简易计税方法不得抵扣进项税额。

$\text{应纳税额} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率}$

$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$

小规模纳税人一般采用简易计税方法;一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税销售行为,也可以选择简易计税方法计税,但是不得抵扣进项税额。

简易计税方式的增值税征收率为3%,国家另有规定的除外。

### (二) 一般纳税人的账务处理

#### 1. 增值税核算应设置的会计科目

企业一般应在“应交税费”下设置以下明细科目:

| “应交税费”二级科目 | 内容  |
|------------|---|
| (1) 应交增值税  | 见后续内容   |
| (2) 未交增值税  | 核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预交的增值税额,以及当月交纳以前期间未交的增值税税额 |
| (3) 预交增值税  | 核算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,以及其他按现行增值税制度规定应预交的增值税税额  |
| (4)待抵扣进项税额     | 合算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证,按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额  |
| (5)待认证进项税额     | 核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额<br>【提示】包括:一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额 |
| (6)待转销项税额      | 核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税税额   |
| (7)简易计税        | 核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务   |
| (8)转让金融商品应交增值税 | 核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额   |
| (9)代扣代缴增值税     | 核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税  |

(1)“应交税费——应交增值税”的明细科目

| 借方专栏                                 | 贷方专栏                                    |
|--------------------------------------|---|
| ①进项税额                                | ①销项税额                                   |
| ②已交税金(当月已缴纳的)                        | ②进项税转出(发生非正常损失及其他原因,不应从销项税额中抵扣而转出的进项税额) |
| ③减免税款(按制度规定准予减免的)【了解】                | ③出口退税(出口按规定退回的增值税额)【了解】                 |
| ④出口抵减内销产品应纳税额(一般纳税人实施“免、抵、退”办法的)【了解】 | ④转出多交增值税                                |
| ⑤销项税额抵减(扣减销售额而减少的销项税额)【了解】           |   |
| ⑥转出未交增值税                             |   |

2.取得资产、接受应税劳务或服务

(1)一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产

借:材料采购、在途物资、原材料、库存商品、生产成本、无形资产、固定资产、管理费用等

应交税费——应交增值税(进项税额)/应交税费——待认证进项税额

贷:银行存款

(2)货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证。

企业购进的货物等已到达并验收入库,但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的,应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账,不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初,用红字冲销原暂估入账金额,待取得相关增值税扣税凭证并经认证后,按应计入相关成本费用或资产的金额,进行确认。

(3)进项税额转出。

①企业已单独确认进项税额的购进货物、加工修理修配劳务或服务、无形资产或不动产

改变用途（如用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、非增值税应税项目等）

②购进的货物由于管理不善原因造成的非正常损失（如被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形等）

①外购原材料或商品用于集体福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：原材料等

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

②管理不善导致进项税额转出

借：待处理财产损益

贷：原材料

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

### 3. 销售等业务的财务处理

（1）企业销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或不动产

借：应收账款/应收票据/银行存款等

贷：主营业务收入/固定资产清理等

应交税费——应交增值税（销项税额）/

应交税费——简易计税

会计上收入或利得确认时点先于增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额记入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

纳税义务发生时点早于确认收入或利得时点，计入“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”

**【提示】**发生销售退回的，应根据开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录。

（2）视同销售。企业将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费，将自产、委托加工或购买的货物作为投资、提供给其他单位或个体工商户、分配给股东或投资者、对外捐赠等，按照现行增值税制度规定，应视同销售处理，计算应交增值税。

借：长期股权投资/应付职工薪酬/利润分配/营业外支出等

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）/

应交税费——简易计税

### 4. 交纳增值税

（1）交纳当月应交增值税：

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

（2）交纳以前期间未交增值税：

借：应交税费——未交增值税

（以前期间未交的增值税）

贷：银行存款

### 5. 月末转出多交增值税和未交增值税

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

### 应交税费——未交增值税

|         |            |
|---------|------------|
| 转入多交增值税 | 转入未交增值税    |
| 多交的增值税  | 结转下期应交的增值税 |

对于当月应交未交的增值税（未交增值税增加）：

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

对于当月多交的增值税（相当于未交增值税减少）：

借：应交税费——未交增值税（减）

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

#### （三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人实行简易办法征收，购进货物、应税服务或应税行为，取得增值税专用发票上注明的增值税一律不得抵扣，直接计入相关成本或资产。

小规模纳税人进行账务处理时，只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”（无销项进项之分）明细科目，其下不再设置增值税专栏。

购入材料时：

借：原材料（含税，增值税计入成本）

贷：银行存款等

销售货物（服务）时：

借：银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税【无进销之分】

交纳增值税时：

借：应交税费——应交增值税

贷：银行存款

【例题·判断题】小规模纳税人购进原材料取得的增值税专用发票上注明的增值税，应计入原材料成本。（ ）

【答案】✓

#### （四）差额征税的账务处理

1. 企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理：

借：主营业务成本

贷：银行存款

借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）

贷：主营业务成本

2. 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

#### （五）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

1. 企业初次购入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扣减。

（1）初次购入时：

借：固定资产（价款+税款）

贷：银行存款等

（2）按规定抵减的增值税应纳税额：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）  
或应交税费——应交增值税（小规模纳税人）  
贷：管理费用

2. 企业发生增值税税控系统专用设备技术维护费：

借：管理费用  
贷：银行存款等

按规定抵减的增值税应纳税额：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）  
或应交税费——应交增值税（小规模纳税人）  
贷：管理费用等

### 考点 3 · 应交消费税

#### （一）应交消费税概述

1. 消费税是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转额交纳的一种税。

【提示】消费税是一种“价内税”，价内税的特点是会影响企业当期的损益。

2. 消费税包括从价定率、从量定额、从价定率和从量定额复合计税（简称复合计税）三种征收方法。

从价定率：消费税=不含增值税销售额×税率

从量定额：消费税=数量×单位税额

复合计税：消费税=不含增值税售价×税率+数量×单位税额

不含税销售额=含增值税销售额÷（1+13%或9%等）

#### （二）应交消费税的账务处理

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目，核算应交消费税的发生、交纳情况。

1. 企业销售应税消费品交纳的消费税，通过“税金及附加”科目核算。

借：税金及附加  
贷：应交税费——应交消费税

2. 自产自用应税消费品

| 企业将生产的应税消费品用于项目 | 会计处理                           |
|-----------------|--------------------------------|
| 用于在建工程等非生产机构时   | 借：在建工程等（计入成本）<br>贷：应交税费——应交消费税 |
| 用于对外投资、职工福利等    | 借：税金及附加（计入损益）<br>贷：应交税费——应交消费税 |

3. 委托加工应税消费品

委托加工应税消费品在会计处理时，需要交纳消费税的委托加工物资，于委托方提货时，由受托方代收代缴税款。（个人除外）

受托方代收代缴消费税账务处理

借：应收账款、银行存款等  
贷：应交税费——应交消费税

委托方账务处理

委托加工物资收回后，视具体情形进行相应账务处理：

①直接用于销售的：

委托方应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本



②用于连续生产应税消费品：

按规定准予抵扣的，

借：应交税费——应交消费税

贷：应付账款、银行存款等

【例题·单选题】企业委托加工应税消费品收回后直接对外销售，下列各项中，属于由受托方代收代缴的消费税应计入的会计科目是（ ）。

- A. 发出商品
- B. 委托加工物资
- C. 税金及附加
- D. 应交税费

【答案】B

【解析】委托加工物资收回后直接对外销售的，消费税计入委托加工物资的成本，选项B正确。

4. 进口应税消费品

企业进口应税物资缴纳的消费税由海关代征、应交的消费税按照组成计税价格和规定的税率计算。（计入成本）

借：原材料、材料采购、库存商品、固定资产等（含消费税）

贷：银行存款

【总结】

| 情形         | 消费税会计处理                             |
|------------|-------------------------------------|
| 销售应税消费品    | 税金及附加                               |
| 对外投资、分配给职工 | 税金及附加                               |
| 在建工程       | 计入成本                                |
| 委托加工委托方    | 直接用于销售记成本，用于连续生产应税消费品记“应交税费——应交消费税” |
| 进口环节消费税    | 计入成本                                |

#### 考点4·其他应交税费

其他应交税费指除上述税费以外的其他各种应上交国家的税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交所得税、应交房产税、应交土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交个人所得税等。

企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算。

（一）应交资源税的账务处理

1. 对外销售应税矿产品应交资源税

借：税金及附加

贷：应交税费——应交资源税

2. 自产自用应税矿产品应交资源税

借：生产成本、制造费用等

贷：应交税费——应交资源税

3. 缴纳资源税

借：应交税费——应交资源税

贷：银行存款

（二）应交城市维护建设税的账务处理（税上税）

计提时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交城市维护建设税

交纳时：

借：应交税费——应交城市维护建设税

贷：银行存款

（三）应交教育费附加的账务处理

计提时：

借：税金及附加等

贷：应交税费——应交教育费附加

交纳时：

借：应交税费——应交教育费附加

贷：银行存款

（四）应交土地增值税的账务处理

土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。

根据企业对房地产核算方法不同，企业应交土地增值税的账务处理也有区别。

1. 普通企业

（1）土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的：

借：固定资产清理

贷：应交税费——应交土地增值税

（2）土地使用权在“无形资产”科目核算的：

借：银行存款

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

应交税费——应交土地增值税

差额：资产处置损益

2. 房地产开发经营企业

销售房地产应交纳的土地增值税核算的：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交土地增值税

（五）应交房产税、城镇土地使用税、车船税的账务处理

计提时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交房产税

——应交城镇土地使用税

——应交车船税

交纳税金时：

借：应交税费——应交房产税

——应交城镇土地使用税

——应交车船税

贷：银行存款

## 第五节非流动负债

### 考点 1. 长期借款

#### 一、长期借款的管理

|      |  |
|------|--|
| 概念   | 企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以上（不包括 1 年）的各种款型      |
| 持有目的 | 一般用于固定资产的购建、改扩建工程、大修理工程、对外投资以及为了保持长期经营能力等方面。 |

#### 长期借款的科目设置

根据贷款单位和贷款种类设置明细账：

长期借款——本金

长期借款——利息调整

长期借款——应计利息

#### 二、长期借款的账务处理

##### （一）取得长期借款

会计分录：

借：银行存款

长期借款——利息调整

贷：长期借款——本金

##### （二）发生长期借款利息

借：管理费用

在建工程

制造费用

财务费用

研发支出等

贷：应付利息（分期付息）

长期借款——应计利息（到期付息）

利息处理原则：

①属于筹建期间的，计入管理费用；

②属于生产经营期间的，计入财务费用；

③长期借款用于购建固定资产等符合资本化条件的，在资产尚未达到预定可使用状态前，所发生的利息支出数应当资本化，计入在建工程等相关资产成本；

④资产达到预定可使用状态后发生的利息支出，以及按规定不予资本化的利息支出，计入财务费用。

##### （三）归还长期借款

借：长期借款——本金

贷：银行存款

借：长期借款——应计利息/应付利息

贷：银行存款

#### 考点 2. 长期应付款

##### 一、长期应付款的管理

长期应付款，是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，如以分期付款购入固定资产发生的应付款项等。

##### 二、长期应付款的账务处理

###### 1. 科目设置

企业应设置“长期应付款”科目，用以核算企业应付的款项及偿还情况。该科目可按长期应付款的种类和债权人进行明细核算。该科目的贷方登记发生的长期应付款，借方登记

偿还的应付款项，期末贷方余额反映企业尚未偿还的长期应付款。

2. 账务处理

借：固定资产、在建工程、财务费用等 [购买价款的现值]

未确认融资费用 [差额] （在信用期间内采用实际利率法进行摊销）

贷：长期应付款 [应支付的价款总额]