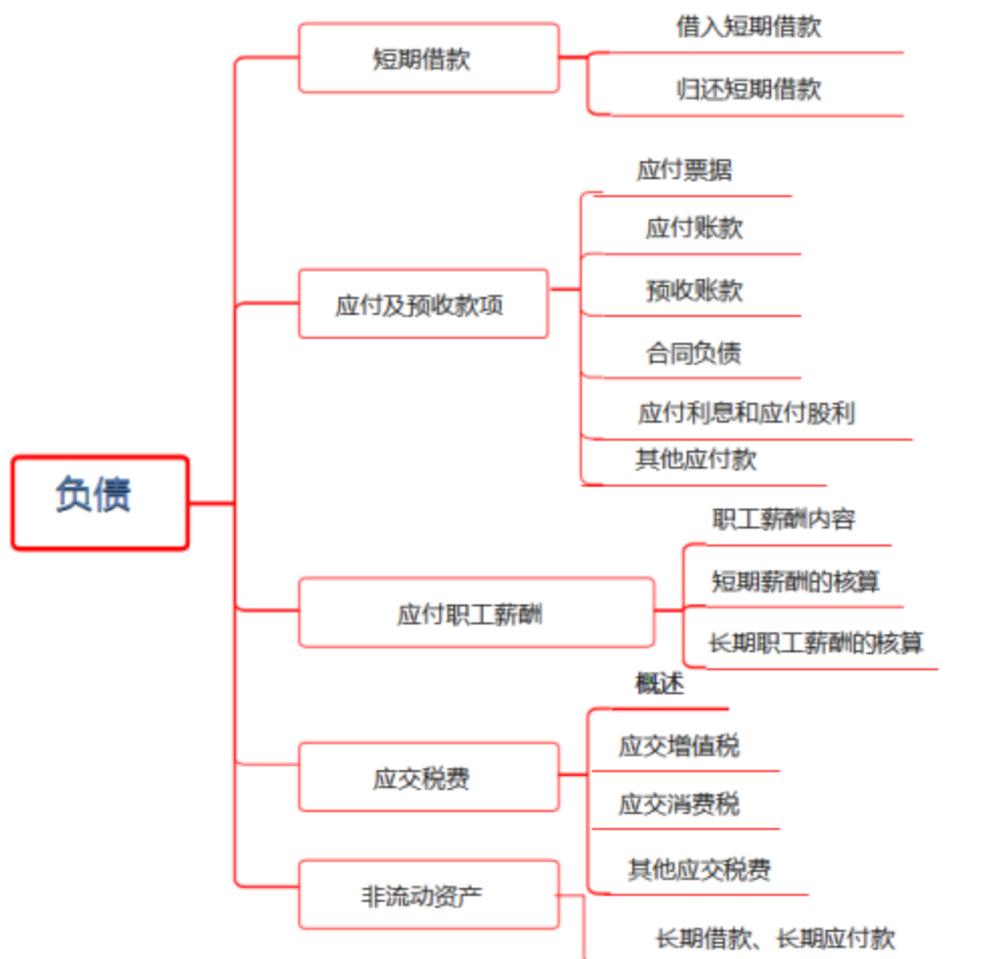


第五章 负债



本章考情分析：

负债属于重要内容，各位考生在学习本章内容时要与资产、收入等会计要素相结合，在考查负债的有关知识时，往往会结合资产、收入等章节进行考核。在学习本章内容时，应重点关注应付职工薪酬、应交税费等知识与资产、收入等知识的结合。

第五章：本章变动较大。

结构变动：	新增：	调整：	删除：
原教材第三章负债调整到第五章，并进行了修订。	1. 新增了合同负债的内容。 2. 新增辞退后福利、其他长期职工福利的具体核算处理。 3. 新增第五节非流动负债内容，具体涉及长期借款和长期应付款的核算。	应付职工薪酬的分类。	1. 应付账款部分删除涉及现金折扣的相关内容。 2. 删除应交个人所得税的处理。

学习方法与应试技巧：

本章前两节难度较小，后两节难度在于和税法有较多联系，有一些特殊的业务需要特别理解一下。

第一节 短期借款

一、概念

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下(≤1年)的各种款项。短期借款一般是企业为了满足正常生产经营所需的资金或者是为了抵偿某项债务而借入的。短期借款具有借款金额小、时间短、利息低等特点,对企业资产的流动性要求高。

【名师点拨】在实际工作中,企业的短期借款利息一般采用月末预提,按季支付。短期借款利息属于筹资费用,应当在发生时作为财务费用直接计入当期损益。

1. 借入短期借款:	借: 银行存款 贷: 短期借款	
2. 确认利息费用	①确认利息费用-非预提方式: 如果利息是按月支付的,或者利息是在借款到期时连同本金一起归还,但是数额不大的,可以不采用月末预提的方法,而在实际支付或收到银行的计息通知时,直接计入当期损益。 ②确认利息费用-预提方式: 如果利息是按期支付的,如按季度支付利息,或者利息是在借款到期时连同本金一起归还,并且其数额较大的,企业应采用月末预提方式进行短期借款利息的核算。	借: 财务费用 贷: 银行存款 借: 财务费用 贷: 应付利息 借: 应付利息 贷: 银行存款
3. 偿还短期借款:	借: 短期借款 贷: 银行存款	

【例题 5-1】2020 年 4 月 1 日,甲公司向银行借入一笔生产经营用短期借款共计 900000 元,期限为 6 个月,年利率为 4%。根据与银行签署的借款协议,该项借款的本金到期后一次归还,利息按季支付。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 4 月 1 日借入短期借款:

借: 银行存款 900000
 贷: 短期借款 900000

(2) 4 月末,计提 4 月份应付利息:

借: 财务费用 3000
 贷: 应付利息 3000

本月应计提的利息金额=900000×4%÷12=3000(元)

5 月末计提利息费用的处理与 4 月份相同。

(3) 6 月 20 日,按季度支付银行借款利息:

借: 财务费用 (3000÷30×20) 2000
 应付利息 (3000+3000) 6000
 贷: 银行存款 8000

(4) 6 月 30 日,计提 6 月份最后 10 日应付利息:

借: 财务费用 (3000÷30×10) 1000
 贷: 应付利息 1000

7 月末、8 月末计提利息费用的处理与 4 月份相同。

(5) 9 月 20 日,按季度支付银行借款利息:

借: 财务费用 (3000÷30×20) 2000
 应付利息 (1000+3000+3000) 7000

贷：银行存款 9000

(6) 9月30日，偿还银行借款本金和最后10日的利息：

借：短期借款 900000
 财务费用 (3000÷30×10) 1000

贷：银行存款 901000

【例题·单选题】(2021年)2020年7月1日，某企业借入生产经营用借款600000元，期限6个月，年利率4%。该借款的利息按月计提、季度末支付，借款本金到期一次偿还。下列各项中，2020年9月30日该企业支付借款利息的会计处理正确的是()。

- A. 借：应付利息 4000
 财务费用 2000
 贷：银行存款 6000
- B. 借：财务费用 6000
 贷：银行存款 6000
- C. 借：财务费用 2000
 短期借款 4000
 贷：银行存款 6000
- D. 借：短期借款 6000
 贷：银行存款 6000

【答案】A

【解析】相关账务处理为：

7月1日：

借：银行存款 600000
 贷：短期借款 600000

7月末，计提7月份应付利息：

借：财务费用 2000
 贷：应付利息 (600000×4%/12) 2000

8月末，计提8月份应付利息：

借：财务费用 2000
 贷：应付利息 (600000×4%/12) 2000

9月末，支付银行借款利息：

借：财务费用 2000
 应付利息 4000
 贷：银行存款 6000

8月末，计提8月份应付利息：

借：财务费用 2000
 贷：应付利息 (600000×4%/12) 2000

9月末，支付银行借款利息：

借：财务费用 2000
 应付利息 4000
 贷：银行存款 6000

【例题·多选题】(2019年)下列各项中，关于制造业企业预提短期借款利息的会计科目处理正确的有()。

- A. 借记“财务费用”科目 B. 借记“制造费用”科目
C. 贷记“应付账款”科目 D. 贷记“应付利息”科目

【答案】AD

【解析】相关账务处理如下：

借：财务费用

贷：应付利息

【例题-单选题】（2018年）2017年9月1日，某企业向银行借入资金350万元用于生产经营，借款期限为3个月，年利率为6%，到期一次还本付息，利息按月计提，下列各项中，关于该借款相关科目的会计处理结果正确的是（ ）。

- A. 借入款项时，借记“短期借款”科目350万元
- B. 每月预提借款利息时，贷记“财务费用”科目5.25万元
- C. 每月预提借款利息时，借记“应付利息”科目1.75万元
- D. 借款到期归还本息时，贷记“银行存款”科目355.25万元

【答案】D

【解析】选项A错误，应该贷记“短期借款”科目350万元；选项B错误，每月计提借款利息=350×6%/12=1.75万元，借记“财务费用”科目1.75万元；选项C错误，贷记“应付利息”科目1.75万元。

相关分录如下：

借入款项时：

借：银行存款	350	
贷：短期借款		350

计提利息时：

借：财务费用	1.75	
贷：应付利息		1.75

到期偿还本息时：

借：短期借款	350	
应付利息	5.25	
贷：银行存款		355.25

【例题-单选题】（2017年）某企业月初的短期借款账户的贷方余额为60万元，本月向银行借入6个月的借款20万元，归还以前的短期借款30万元，则本月末短期借款账户的余额为（ ）。

- A. 贷方80万元
- B. 贷方50万元
- C. 借方50万元
- D. 贷方30万元

【答案】B

【解析】本月末短期借款账户的余额=60+20-30=50万元。短期借款月末贷方余额=月初贷方余额+本月借入（贷方发生额）-本月归还（借方发生额）。

【例题-判断题】企业短期借款利息一定通过预提方式进行会计核算。（ ）

【答案】×

【解析】如果企业短期借款利息是按月支付的，或者利息是在借款到期时连同本金一起归还，但是数额不大的，可以不采用预提的方法，而在实际支付或收到银行的计息通知时，直接计入当期损益。

第二节 应付及预收款项

一、应付票据

（一）概念

应付票据是指企业购买材料、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。

我国商业汇票的付款期限不超过 6 个月。因此，企业应将应付票据作为流动负债管理和核算。

【名师点拨】由于应付票据的偿付时间较短，在会计实务中，一般均按照开出、承兑的应付票据的面值入账。

【例题-单选题】(2021 年)下列各项中，企业应通过“应付票据”科目核算的是()。

- A. 签发商业承兑汇票支付的商品采购款
- B. 按购货合同以转账支票预付的货款
- C. 申请签发银行承兑汇票支付的手续费
- D. 用信用卡支付的商品采购款

【答案】 A

【解析】选项 B 通过“银行存款”科目核算，选项 C 通过“财务费用”科目核算，选项 D 通过“其他货币资金”科目核算。

(二) 账务处理

1. 购买原材料时开出应付票据	借：原材料 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：应付票据
2. 开出商业汇票抵偿应付账款	借：应付账款 贷：应付票据
3. 支付票据的手续费	借：财务费用 贷：银行存款
4. 带息票据计算利息	借：财务费用 贷：应付票据
5. 偿还应付票据	借：应付票据 贷：银行存款
6. 如果是银行承兑汇票，到期无力偿还（银行垫款，转为对银行的短期借款）	借：应付票据 贷：短期借款
7. 如果是商业承兑汇票，到期无力偿还（无力偿还的商业承兑汇票，到期转入应付账款）	借：应付票据 贷：应付账款
<p>【名师点拨】银行承兑汇票有银行作保，到期无力支付，银行先把钱付了，为此银行要收手续费，企业计入财务费用。</p> <p>【名师点拨】银行承兑汇票有银行作保，到期无力支付，银行会先付，这个钱就成为企业的短期借款，商业承兑汇票这个没有银行有保证，到期无力支付，票据也失效了，就成为企业的应付账款。</p>	

【例 5-2】甲企业为增值税一般纳税人，原材料按计划成本核算。2020 年 6 月 1 日购入原材料一批，增值税专用发票上注明的材料价款为 60000 元，增值税税额为 7800 元，原材料验收入库。该企业开出并经开户银行承兑的商业汇票一张，面值为 67800 元、期限 3 个月。交纳银行承兑手续费 33.9 元，其中增值税 1.92 元。9 月 1 日商业汇票到期，甲企业通知其开户银行以银行存款支付票款。

甲企业应编制如下会计分录：

(1) 开出并承兑商业汇票购入材料：

借：材料采购	60000
应交税费——应交增值税（进项税额）	7800
贷：应付票据	67800

(2) 支付商业汇票承兑手续费:

借: 财务费用	31.98
应交税费——应交增值税(进项税额)	1.92
贷: 银行存款	33.9

(3) 支付商业汇票

借: 应付票据	67800
贷: 银行存款	67800

【例题 5-3】承接【例题 5-2】，假设上述银行承兑汇票到期无力支付，分录:

借: 应付票据	67800
贷: 短期借款	67800

【例题·单选题】(2021 年)下列各项中,关于企业应付票据会计处理的表述正确的是()。

- A. 应以商业汇票的票面金额作为应付票据的入账金额
- B. 应将到期无力支付的银行承兑汇票的账面余额转作应付账款
- C. 应将到期无力支付的商业承兑汇票的账面余额转作短期借款
- D. 申请银行承兑汇票支付的手续费应计入当期管理费用

【答案】A

【解析】选项 B,应将到期无力支付的银行承兑汇票的账面余额转作短期借款;选项 C,应将到期无力支付的商业承兑汇票的账面余额转作应付账款;选项 D,申请银行承兑汇票支付的手续费应计入当期财务费用。

【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。

【例题-判断题】(2020 年)企业因申请签发银行承兑汇票支付的手续费,计入当期财务费用。()

【答案】✓

【例题-单选题】(2018 年)将无力支付的商业承兑票据转为企业应付账款,对会计等式的影响是()。

- A. 一项资产减少一项负债减少
- B. 一项负债减少一项所有者权益减少
- C. 一项资产增加一项负债增加
- D. 一项负债增加一项负债减少

【答案】D

【解析】将无力支付的商业承兑票据转为企业应付账款,借:应付票据,贷:应付账款,一项负债增加一项负债减少。

【例题-多选题】(2016 年)下列各项中,引起“应付票据”科目金额发生增减变动的有()。

- A. 开出商业承兑汇票购买原材料
- B. 转销已到期无力支付票款的商业承兑汇票

- C. 转销已到期无力支付票款的银行承兑汇票
- D. 支付银行承兑汇票手续费

【答案】ABC

【解析】选项 A，增加“应付票据”科目余额；选项 B、C，减少“应付票据”科目余额；选项 D，计入财务费用，不影响“应付票据”科目余额。

【例题-单选题】企业开具银行承兑汇票到期而无力支付票款，应按该票据的账面余额贷记的会计科目是（ ）。

- A. 应付账款
- B. 其他货币资金
- C. 短期借款
- D. 其他应付款

【答案】C

【解析】企业开具银行承兑汇票到期而无力支付票款，应将应付票据转入短期借款，会计分录为：

借：应付票据
贷：短期借款

二、应付账款

（一）概念

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受服务等经营活动而应付给供应单位的款项。

实务中，为了使所购入物资的金额、品种、数量和质量等与合同规定的条款相符，避免因验收时发现所购物资的数量或质量存在问题而对入账的物资或应付账款金额进行改动，在物资和发票账单同时到达的情况下，一般在所购物资验收入库后，根据发票账单登记入账，确认应付账款。

在所购物资已经验收入库，但是发票账单未能同时到达的情况下，企业应付物资供应单位的债务已经成立，在会计期末，为了反映企业的负债情况，需要将所购物资和相关的应付账款暂估入账，待下月初用红字将上月末暂估入账的应付账款予以冲销。

（二）账务处理

1. 购入货物时发生应付账款	借：原材料、材料采购等 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	借：应付账款 贷：银行存款、应付票据等
3. 无法归还的应付账款	借：应付账款 贷：营业外收入

【名师点拨】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：

1. 在每月付款时先作暂付款处理	借：应付账款 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
2. 月末按照外购动力的用途分配动力费	借：生产成本/制造费用/管理费用等 贷：应付账款

【例题 5-4】甲企业为增值税一般纳税人。2020 年 6 月 1 日，甲企业从 A 企业购入一批材料，货款 100000 元，增值税 13000 元，对方代垫运杂费 1000 元、增值税 90 元，已收到对方转来的增值税专用发票。材料已运到并验收入库（该企业材料按实际成本计价核算），

款项尚未支付。7月10日,甲企业以银行存款支付购入材料相关款项114090元。

甲企业编制会计分录如下:

借:原材料	101000
应交税费—应交增值税(进项税额)	13090
贷:应付账款—A公司	114090

偿还应付账款:

借:应付账款—A公司	114090
贷:银行存款	114090

【例题5-5】2020年5月20日,丙企业收到银行转来电力公司供电部门开具的增值税专用发票,发票上

注明的电费为38400元、增值税税额4992元,企业以银行存款付讫。月末,该企业经计算,本月应付电费38400元,其中生产车间电费25600元,企业行政管理部门电费12800元。丙企业应编制如下会计分录:

(1)支付外购动力费:

借:应付账款—电力公司	38400
应交税费—应交增值税(进项税额)	4992
贷:银行存款	43392

(2)月末分配外购动力费:

借:制造费用	25600
管理费用	12800
贷:应付账款—电力公司	38400

(1)支付外购动力费:

借:应付账款—电力公司	38400
应交税费—应交增值税(进项税额)	4992
贷:银行存款	43392

(2)月末分配外购动力费:

借:制造费用	25600
管理费用	12800
贷:应付账款—电力公司	38400

【例题5-6】2020年12月31日,丁企业确认一笔应付某公司货款56500元为无法支付的款项,对此予以

转销。丁企业应编制如下会计分录:

借:应付账款	56500
贷:营业外收入	56500

【例题-单选题】(2021年)下列各项中,企业转销无法支付的应付账款应贷记的会计科目是()。

- A. 其他业务收入
- B. 盈余公积
- C. 营业外收入
- D. 资本公积

【答案】C

【解析】应付账款一般在较短期限内支付,但有时由于债权单位撤销或其他原因而使应付账款无法清偿。企业对于确实无法支付的应付账款应予以转销,按其账面余额计入营业外收入,借记“应付账款”科目,贷记“营业外收入”科目。

【例题-单选题】甲企业为增值税一般纳税人。2020年3月1日,从甲公司购入一批材料,价款100万元,增值税13万元,对方代垫运杂费1万元。原材料已经验收入库,款项尚

未支付。则不正确的会计处理是（ ）。

- A. 原材料初始确认价值为 101 万元
- B. 对方代垫运杂费 1 万元计入应收账款
- C. 增值税的进项税额 13 万元可抵扣
- D. 计入应付账款的金额为 114 万元

【答案】B

【解析】会计分录如下：

借：原材料	101
应交税费—应交增值税(进项税额)	13
贷：应付账款	114

三、预收账款

(一) 概念

预收账款是指企业按照合同规定预收的款项。

企业应设置“预收账款”科目，核算预收账款的取得、偿付等情况。贷方登记发生的预收账款金额；借方登记企业冲销的预收账款金额；期末贷方余额，反映企业预收的款项，如为借方余额，反映企业尚未转销的款项。本科目一般应按照客户设置明细科目进行明细核算。

【名师点拨】预收账款情况不多的企业，可不设“预收账款”科目，将预收的款项直接记入“应收账款”科目的贷方。

(二) 账务处理

1. 取得预收账款	借：银行存款等 贷：预收账款 应交税费—应交增值税（销项税额）
2. 分期确认收入时：	借：预收账款 贷：主营业务收入、其他业务收入
3. 多退少补	补付： 借：银行存款、库存现金 贷：预收账款 应交税费—应交增值税（销项税额） 多退： 借：预收账款 应交税费—应交增值税（销项税额） 贷：库存现金、银行存款

【例题 5-7】甲公司为增值税一般纳税人。税率 13%。2020 年 7 月 1 日，甲公司与乙企业签订经营租赁（非主营业务）吊车合同，向乙公司出租吊车三台，期限 6 个月，三台吊车租金（含税）共计 67800 元。合同约定，合同签订日预付租金（含税）22600 元，合同到期结清全部租金余款。合同签订日，甲公司收到租金并存入银行，开具的增值税专用发票上注明的租金是 20000 元，税额 2600 元，租金届满，甲公司收到租金余款及相应增值税，有关会计处理如下：

(1) 收到乙公司的的预付租金：

借：银行存款	22600
贷：预收账款——乙企业	20000
应交税费—应交增值税（销项税额）	2600

(2) 每月末确认租金收入：每月租金收入=[67800÷(1+13%)]÷6=10000（元）

借：预收账款——乙企业	10000
-------------	-------

贷：其他业务收入 10000
 (3) 租赁届满收到余款和增值税：
 借：银行存款 45200
 贷：预收账款——乙企业 40 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 5200

【例题 5-8】承接前例，假设甲公司不设置“预收账款”科目，通过“应收账款”科目核算有关业务。甲公司的有关会计处理如下：

(1) 收到乙公司的的预付租金：
 借：银行存款 22600
 贷：应收账款——乙企业 20000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 2600

(2) 每月末确认租金收入：
 借：应收账款——乙企业 10000
 贷：其他业务收入 10000

(3) 租赁届满收到余款和增值税：
 借：银行存款 45200
 贷：应收账款——乙企业 40 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 5200

【例题-单选题】预收账款情况不多的企业，可以不设“预收账款”科目，而将预收的款项直接计入的科目是（ ）。

- A. 应收账款
- B. 预付账款
- C. 其他应付款
- D. 应付账款

【答案】A

四、合同负债

合同负债是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。具体账务处理参见本书第七章内容。

五、应付利息和应付股利

(一) 应付利息

1. 应付利息的概念

应付利息核算企业按照合同约定应支付的利息，包括预提短期借款利息、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

【名师点拨】应付票据产生的利息不计入“应付利息”科目（计入“应付票据”）。

2. 基本账务处理

1. 计提利息时	借：在建工程（工程改造固定资产改良） 研发支出（无形资产研发） 财务费用（一般日常经营） 贷：应付利息
2. 实际支付时	借：应付利息 贷：银行存款

【例题 5-10】甲企业借入 5 年期到期还本、每年付息的长期借款 3 000 000 元，合同约定年利率为 6%。该企业的有关会计分录如下：

(1) 每年计算确定利息费用时：

借：财务费用 180 000
贷：应付利息 180 000

(2) 每年实际支付利息时：

借：应付利息 180 000
贷：银行存款 180 000

【例题—多选题】(2021 年)下列各项中,企业应通过“应付利息”科目核算的有()。

- A. 计提每季度付息到期还本的应付企业债券利息
- B. 计提短期借款的利息
- C. 计提每半年付息到期还本的长期借款利息
- D. 宣告发放的现金股利

【答案】ABC

【解析】应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息,包括预提短期借款利息(选项 B)、分期付息到期还本的长期借款(选项 C)、企业债券等应支付的利息(选项 A)。选项 D 通过“应付股利”科目核算。

【例题—多选题】(2018 年)下列各项中,关于“应付利息”科目表述正确的有()。

- A. 企业开出银行承兑汇票支付银行手续费,应记入“应付利息”科目借方
- B. “应付利息”科目期末贷方余额反映企业应付未付的利息
- C. 按照短期借款合同约定计算的应付利息,应记入“应付利息”借方科目
- D. 企业支付已经预提的利息,应计入“应付利息”科目借方

【答案】BD

【解析】选项 A,企业因开出银行承兑汇票而支付银行的承兑汇票手续费,应当计入当期财务费用,借记“财务费用”科目,贷记“银行存款”科目;选项 C,在资产负债表日,企业应当按照计算确定的短期借款利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“应付利息”科目。

(二) 应付股利

1. 应付股利的概念

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。

【名师点拨】(1) 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,但应在附注中披露。

(2) 企业分配的股票股利不通过“应付股利”科目核算(股本)。

股东大会宣告现金股利时：

借：利润分配——应付现金股利
贷：应付股利

实际支付股利或利润时：

借：应付股利
贷：银行存款

2. 基本账务处理

1. 股东大会宣告现金股利时：	借：利润分配—应付现金股利或利润 贷：应付股利
2. 实际支付股利或利润时：	借：应付股利 贷：银行存款

【例题 5-10】甲有限责任公司有 A、B 两个股东,分别占注册资本的 30%和 70%。2016 年度实现净利润 6 000 000 元,经过股东会批准,决定 2019 年分配股利 4 000 000 元。股

利已经用银行存款支付。

借：利润分配——应付现金股利或利润	4 000 000
贷：应付股利——A 股东	1 200 000
——B 股东	2 800 000
借：应付股利——A 股东	1 200 000
——B 股东	2 800 000
贷：银行存款	4 000 000

【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】宣告发放现金股利：

借：利润分配——应付现金股利或利润	
贷：应付股利	

实际发放现金股利：

借：应付股利	贷：银行存款
--------	--------

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——转作股本的股利	贷：股本
-----------------	------

【例题-判断题】（2020 年）企业董事会通过的利润分配方案中拟分配的现金股利，不需要进行账务处理。（ ）

【答案】✓

【解析】企业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，不需要进行账务处理，但应在附注中披露。

【例题-判断题】（2019 年）企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案中确认分配的股利，应通过“应付股利”科目核算。（ ）

【答案】×

【解析】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。企业分配的股利不通过“应付股利”科目核算。

【例题-单选题】对董事会提议分配的现金股利，正确的处理是（ ）。

- A. 计入“应付股利”科目核算
- B. 计入“应收股利”科目核算
- C. 备查登记
- D. 不进行会计处理，在会计报表附注中披露

【答案】D

【解析】对董事会提议分配的现金股利，只需在会计报表附注中披露，而不作会计处理。

【例题-单选题】对董事会提议分配的现金股利，正确的处理是（ ）。

- A. 计入“应付股利”科目核算
- B. 计入“应收股利”科目核算
- C. 备查登记
- D. 不进行会计处理，在会计报表附注中披露

【答案】D

【解析】对董事会提议分配的现金股利，只需在会计报表附注中披露，而不作会计处理。

【例题-判断题】(2016年)企业向投资者宣告发放现金股利，应在宣告时确认为费用。

()

【答案】×

【解析】企业向投资者宣告发放现金股利时，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目，不确认为费用。

五、其他应付款

(一) 其他应付款的内容

其他应付款是指企业除应付账款、应付票据、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。(2022年调整)

【名师点拨】其他应收款核算内容包括：应收的各种赔偿、罚款；应收的出租包装物的租金；应向职工收取的各种垫付款项和存出保证金，如租入包装物支付的押金等。

其他应付款	其他应收款
应付短期租赁固定资产租金	应向职工收取的各种垫付款项
应付低价值资产租赁的租金	存出保证金(支付的押金)
应付租入包装物租金	应收的各种赔偿、罚款
出租或出借包装物向客户收取的押金	
存入保证金	应收的出租包装物的租金

(二) 账务处理

1. 发生各种应付、暂收款项时	借：管理费用等 贷：其他应付款
2. 退回或者支付时	借：其他应付款 应交税费-应交增值税(进项税额) 贷：银行存款等

【例题 5-11】2020年6月1日，甲公司向客户出借一批包装箱，收到现金押金3000元；2020年9月1日，客户将该批完好无损的包装箱还回，甲公司于当日退还其现金押金3000元。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 6月1日，收到押金：

借：库存现金 3000
贷：其他应付款 3000

(2) 9月1日，退还押金：

借：其他应付款 3000
贷：库存现金 3000

【例题-单选题】(2021年)下列各项中，企业应通过“应付账款”科目核算的是()。

- A. 应付材料采购款
- B. 应付债券利息
- C. 应付存入保证金
- D. 应付租入包装物租金

【答案】A

【解析】选项B计入应付利息，选项CD计入其他应付款。

【例题-多选题】(2021年)下列各项中，企业应通过“其他应付款”科目核算的有()。

- A. 采购原材料应付供应商代垫的运费

- B. 代扣职工个人承担的社会保险费
- C. 出租包装物收取的押金
- D. 采购原材料应付的价款

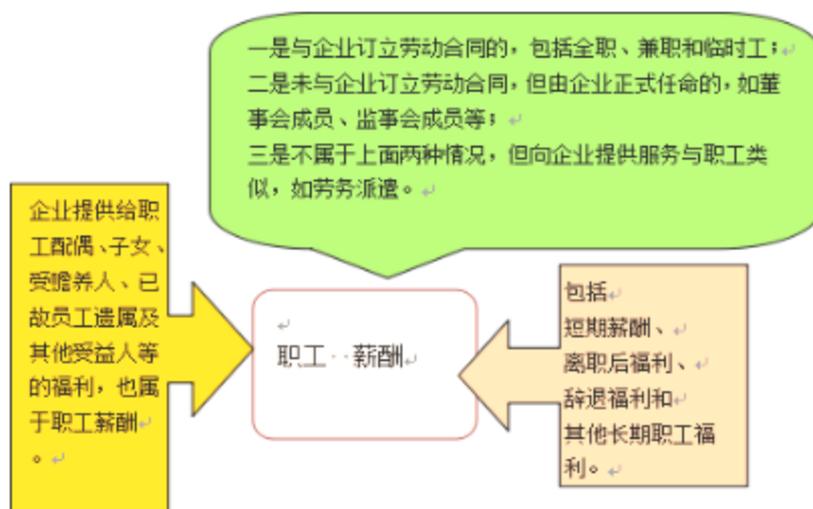
【答案】BC

【解析】选项 AD 通过“应付账款”科目核算。

第三节 应付职工薪酬

一、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。



职工薪酬主要包括以下内容:

(一) 短期薪酬

短期薪酬,是指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。

短期薪酬具体包括:

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,是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。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。
7. 短期利润分享计划,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薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。
8. 其他短期薪酬,是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

工资、奖金、津贴和补贴	计时工资、计件工资、超额劳动报酬(加班工资)和增收节支的劳动报酬、奖金、津贴、物价补贴
二险	医疗保险费、工伤保险费等社会保险费(包括商业保险);(养老、失业保险属于离职后福利)
一金	住房公积金

两费	工会经费和职工教育经费：
----	--------------

【例题-单选题】（2021年）下列各项中，不属于职工福利费用的是（ ）。

- A. 抚恤费
- B. 企业向职工发放的奖金
- C. 丧葬补助费
- D. 防暑降温费

【答案】B

【解析】职工福利费是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、

防暑降温费等职工福利支出。

（二）长期职工薪酬：

1. 离职后福利

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。

企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

分类	概念	责任方
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义务的离职后福利计划。	该部分费用由社会养老保险机构发放，例如，养老保险和失业保险。
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。	该部分费用由企业发放。

【例题-判断题】资产负债表日企业按工资总额的一定比例计提的基本养老保险属于设定提存计划，应确认为应付职工薪酬。（ ）

【答案】✓

2. 辞退福利

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关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

【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-判断题】（2018年）企业提前解除劳动合同给予职工解除劳动关系的补偿，应通过“应付职工薪酬-辞退福利”科目核算。（ ）

【答案】✓

【解析】

借：管理费用

贷：应付职工薪酬-辞退福利

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。

【名师点拨】1. 缴纳的补充养老保险，以商业保险形式提供给职工的各种保险待遇也属于企业提供的职工薪酬。

2. 提供给高级管理人员使用的住房，免费为职工提供诸如医疗保健的服务、或向职工提

供企业支付了一定补贴的商品或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房等，属于企业提供给职工的非货币性福利。

3. 职工薪酬包括提供给职工本人和其配偶、子女或其他被赡养人的福利，比如支付给因公伤亡职工的配偶、子女或其他被赡养人的抚恤金。

4. 职工出差预借的差旅费不属于应付职工薪酬。

【例题 5-12】下列各项中，属于企业短期职工薪酬内容的有（ ）。

- A. 支付给职工张阳生活困难补助 5000 元
- B. 为职工交纳 6 月份的工伤保险费 100000 元
- C. 支付给职工李华休产假期间的工资 15000 元
- D. 为辞退职工王明而支付的补偿金 30000 元

【答案】ABC

【解析】选项 D 为辞退福利，属于长期职工薪酬的内容。

【例题-单选题】（2019 年）下列各项中，不属于企业职工薪酬组成内容的是（ ）。

- A. 为职工代扣代缴的个人所得税
- B. 根据设定提存计划计提应向单独主体缴存的提存金
- C. 为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿
- D. 按国家规定标准提取的职工教育经费

【答案】A

【例题-单选题】（2018 年）下列各项中，不属于职工薪酬的是（ ）。

- A. 为职工缴纳的医疗保险
- B. 为职工交存的住房公积金
- C. 为职工报销因公差旅费
- D. 支付职工技能培训费

【答案】C

【解析】医疗保险归属于社会保险费，职工技能培训费归属于工会经费和职工教育经费，这两项和住房公积金均属于短期薪酬包括的内容，属于职工薪酬。选项 C，职工差旅费应计入管理费用。

二、应付职工薪酬的科目设置

企业应当设置“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算、使用等情况。

“应付职工薪酬”科目包括“工资”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”“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”等明细科目。

【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”（选项 D）“职工福利费”（选项 B）“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”（选项缺勤）“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划”“辞退福利”（选项薪酬项目设置明细账进行明细核算。

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，属于企业“应付职工薪酬”科目核算内容的

有（ ）。

- A. 已订立劳动合同的临时职工的工资
- B. 正式任命并聘请的董事会成员的薪酬
- C. 与劳务中介公司签订合同而向企业提供服务的人员工资
- D. 已订立劳动合同的全职职工的奖金

【答案】ABCD

【例题-单选题】（2019年）下列各项中，企业应记入“应付职工薪酬”科目贷方的是（ ）。

- A. 支付职工的培训费
- B. 发放职工工资
- C. 确认因解除与职工劳动关系应给予的补偿
- D. 缴存职工基本养老保险费

【答案】C

【解析】选项A，支付职工的培训费分录如下：

借：应付职工薪酬—职工教育经费
贷：银行存款

选项BD，发放职工工资和缴存职工基本养老保险费的分录如下：

借：应付职工薪酬—工资/设定提存计划—基本养老保险费
贷：银行存款

选项C，确认因解除与职工劳动关系应给予的补偿分录如下：

借：管理费用
贷：应付职工薪酬—辞退福利

选项C正确，应记入“应付职工薪酬”科目贷方。

【例题-多选题】（2018年）下列各项中，属于“应付职工薪酬”科目核算内容的有（ ）。

- A. 正式任命并聘请的独立董事津贴
- B. 已订立劳动合同的全职职工的资金
- C. 已订立劳动合同的临时职工的工资
- D. 向住房公积金管理机构缴存的住房公积金

【答案】ABCD

【解析】选项A属于应付职工薪酬中短期薪酬的津贴；选项B属于应付职工薪酬中短期薪酬的工资；临时工也属于职工的范畴，因此选项C也属于应付职工薪酬；选项D属于应付职工薪酬中短期薪酬的国家规定计提标准的职工薪酬，四个选项均正确。

三、短期薪酬的核算

职工薪酬核算的两个步骤：

第一步：确认应付职工薪酬，

第二步：实际发放应付职工薪酬。

（一）货币性职工薪酬

1. 短期薪酬确认与发放

确认：根据受益对象或岗位（谁受益谁买单）

借：生产成本（生产车间生产工人薪酬）

制造费用（生产车间管理人员薪酬）

管理费用（行政人员薪酬）

销售费用（销售人员薪酬）

研发支出（从事研发活动人员薪酬）
在建工程等（从事工程建设人员薪酬）/合同履约成本
贷：应付职工薪酬—工资

—职工福利费

—工会经费

—职工教育经费

—社会保险费

—住房公积金等

发放：

借：应付职工薪酬—工资

—职工福利费

—工会经费

—职工教育经费

—社会保险费

—住房公积金等

贷：库存现金、银行存款等

【名师点拨】工会经费和职工教育经费。

企业按每月全部职工工资总额的 2% 向工会拨缴经费，职工教育经费一般由企业按照每月工资总额的 8% 计提。

期末，企业根据规定的计提基础和比例计算确定应付工会经费、职工教育经费：

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

【名师点拨】社会保险费和住房公积金。

社会保险费包括医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费。其中养老保险费和失业保险费属于离职后福利。

住房公积金分为职工所在单位为职工缴存和职工个人缴存两部分，但其全部属于职工个人所有。

涉及扣还各种款项（代垫的家属药费、对于职工个人承担的个人所得税、社会保险费和住房公积金，由职工所在企业每月从其工资中代扣代缴等）：

期末，对于企业应缴纳的社会保险费（不含基本养老费和失业保险费）和住房公积金，应按照国家规定的计提基础和比例，在职工提供服务期间根据受益对象计入当期损益或相关资产成本，并确认相应的应付职工薪酬金额：

借：生产成本、制造费用、管理费用、销售费用、在建工程、研发支出等

贷：应付职工薪酬—社会保险费

—住房公积金

对于职工个人承担的社会保险费和住房公积金，由职工所在企业每月从其工资中代扣代缴：

借：应付职工薪酬—工资

贷：其他应收款

应交税费—应交个人所得税

其他应付款—社会保险费

—住房公积金等

【例题-判断题】（2020年）企业生产车间生产人员福利费应根据实际发生额记入生

产成本。()

【答案】✓

【解析】对于职工福利费，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，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——职工福利费”科目。生产车间生产人员的福利费属于直接人工，记入“生产成本”科目。

【例 5-13】甲企业 2020 年 7 月份应付职工工资总额 693 000 元，工资费用分配汇总表中列示的产品生产人员工资为 480 000 元，车间管理人员工资为 105 000 元，企业行政管理人员工资为 90 600 元，专设销售机构人员工资为 17 400 元。

借：生产成本—基本生产成本	480 000
制造费用	105 000
管理费用	90 600
销售费用	17 400
贷：应付职工薪酬—工资	693 000

【例题 5-14】承上例，甲企业根据“工资费用分配汇总表”结算本月应付职工工资总额 693 000 元，其中企业代扣职工房租 32 000 元、代垫职工家属医药费 8 000 元，实发工资 653 000 元。甲企业应编制如下会计分录：

(1) 通过银行网银转账发放工资：

借：应付职工薪酬—工资	653 000
贷：银行存款	653 000

(2) 代垫款项：

借：应付职工薪酬—工资	40 000
贷：其他应收款—职工房租	20 000
—代垫医药费	8 000
应交税费—应交个人所得税	12 000

【例题 5-15】乙企业下设一所职工食堂，每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额，从而确定企业每期因职工食堂而需要承担的福利费金额。2020 年 9 月，企业在岗职工共计 200 人，其中管理部门 30 人，生产车间 170 人，企业的历史经验数据表明，每个职工每月需补贴 150 元。

①借：生产成本	25 500
管理费用	4 500
贷：应付职工薪酬——职工福利费	30 000

【例题 5-16】承上例，2020 年 10 月，乙企业支付 30 000 元补贴给食堂。乙企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬—职工福利费	30 000
贷：银行存款	30 000

【例题 5-17】承接【5-13】甲企业 2020 年 7 月份应付职工工资总额为 693 000 元，“工资费用分配汇总表”中列示的产品生产人员工资为 480 000 元，车间管理人员工资为 105 000 元，企业行政管理人员工资为 90 600 元，专设销售机构人员工资为 17 400 元。2020 年 7 月份，甲企业根据相关规定，分别按照职工工资总额的 2% 和 8% 计提标准，确认应付工会经费和职工教育经费。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本—基本生产成本	(480 000×2%+480 000×8%) 48 000
制造费用	(105 000×2%+105 000×8%) 10 500

管理费用	(90 600×2%+90 600×8%)	9060
销售费用	(17 400×2%+17 400×8%)	1740
贷：应付职工薪酬—工会经费		13860
—职工教育经费		55440

【例题 5-18】承接【5-13】2020 年 7 月，该企业根据国家规定的计提标准，计算应向社会保险经办机构缴纳社会保险费（不包含基本养老金和失业保险费）共计 83160 元，按规定标准计提住房公积金 76230 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本—基本生产成本	110400	
制造费用	24150	
管理费用	20838	
销售费用		4002
贷：应付职工薪酬—社会保险费	83160	
—住房公积金		76230

本例中，应付职工薪酬=83160+76230=159390 元，应计入生产成本科目的金额=159390*(480000/693000)=110400 元，应计入制造费用的金额=159390*(105000/693000)=24150 元，应计入管理费用的金额为=159390*(90600/693000)=20838 元，应计入销售费用金额为=159390-110400-24150-20838=4002 元。假定该企业从应付职工薪酬中代扣个人应缴纳的社会保险费 20790 元、住房公积金 76230 元，共计 97020 元，分录如下：

借：应付职工薪酬—工资	97020	
贷：其他应付款—社会保险费	20790	
—住房公积金		76230

【例题-单选题】（2019 年）2018 年 7 月 31 日，某企业确认本月应发放生产车间职工的降温补贴 11500 元，其中：车间生产工人 8500 元，车间管理人员 3000 元。全部款项将于发放职工工资时支付。下列各项中，该企业会计处理正确的是（ ）。

- A. 借：生产成本 8500
 管理费用 3000
 贷：其他应付款 11500
- B. 借：生产成本 8500
 制造费用 3000
 贷：其他应付款 11500
- C. 借：生产成本 8500
 管理费用 3000
 贷：应付职工薪酬—职工福利费 11500
- D. 借：生产成本 8500
 制造费用 3000
 贷：应付职工薪酬—职工福利费 11500

【答案】D

【解析】对于职工福利费，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，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目。贷记“应付职工薪酬—职工福利费”科目。

2. 短期带薪缺勤

对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理，如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

(1) 累积带薪缺勤，是指带薪权利可结转下期带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。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。

确认累积带薪缺勤时

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

【例题 5-19】丁企业从 2020 年 1 月 1 日起，该企业实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪休假。未使用的年休假只能向后结转一个公历年度，超过 1 年未使用的权利作废，在职工离开企业时也无权获得现金支付；职工休年假时，首先使用当年可享受的权利，再从上年结转的带薪年假中扣除。

2020 年 12 月 31 日，丁企业共有 2000 名职工未享受当年的带薪年假，预计 2021 年有 1900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年假，剩余 100 名职工每人将平均享受 6 天半年休假，假定这 100 名职工全部为总部各部门经理，该企业平均每名职工每个工作日工资为 300 元。不考虑其他相关因素。2020 年 12 月 31 日，丁企业应编制如下会计分录：

借：管理费用 45000

贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤

45000

丁企业在 2020 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪年假权利而导致的预期支付的金额，即相当于 150 天 $[100 \times (6.5 - 5)$ 天]的年休假工资金额 45000 (150×300) 元。

(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。

我国企业职工婚假、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。由于职工提供服务不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关的费用和负债，为此，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。

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。

休息	不追加账务处理（累和非累一样）	
未休息	累积带薪缺勤	企业会产生债务
	非累积带薪缺勤	企业不会产生债务

【例题-判断题】（2019 年）某企业职工张某经批准休探亲假 5 天，根据企业规定确认为非累积带薪缺勤，该企业应当在其休假期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

（ ）

【答案】✓

【解析】由于职工提供服务不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关的费用和负债，为此，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。

【例题-判断题】（2018 年）企业应在职工发生实际缺勤的会计期间确认与累积带薪缺勤相关的应付职工薪酬。（ ）

【答案】×

【解析】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。

(二) 非货币性职工薪酬确认和发放

【重点关注】确认应付职工薪酬和计入当期费用或相关资产成本的金额。

1.以自产产品作为职工薪酬的确认和发放

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值和相应的增值税销项税额之和，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

确认时：

借：生产成本、制造费用、销售费用、管理费用等（公允价值+销项税额等）

贷：应付职工薪酬—非货币性福利

实际发放时：

借：应付职工薪酬—非货币性福利

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

存货跌价准备

贷：库存商品

如果该产品需要计算缴纳消费税：

借：税金及附加（不计入应付职工薪酬）

贷：应交税费—应交消费税

【提前普及】视同销售。企业有些交易和事项按照现行增值税制度规定，应视同对外销售处理，计算应交增值税。视同销售需要交纳增值税的事项有：

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

- 1.将货物交付其他单位或者个人代销；
- 2.销售代销货物；
- 3.设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
- 4.将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目（营改增后本条款自动废止）；
- 5.将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；
- 6.将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；
- 7.将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；
- 8.将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

根据财税【2016】36号文附件1第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

- 1.单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。
- 2.单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。
- 3.财政部和国家税务总局规定的其他情形。

2.以外购商品作为福利发给职工

以外购商品作为非货币性福利发给职工的，按照该产品的公允价值和相应的增值税销项税额之和，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

借：库存商品（含增值税，不可抵扣）

贷：银行存款等

计提时：

A. 已单独确认进项税额的购进货物用于投资, 应贷记“应交税费—应交增值税(进项税额转出)”科目

B. 将委托加工的货物用于对外捐赠, 应贷记“应交税费—应交增值税(销项税额)”科目

C. 已单独确认进项税额的购进货物发生非正常损失, 应贷记“应交税费—应交增值税(进项税额转出)”科目

D. 企业管理部门领用本企业生产的产品, 应贷记“应交税费—应交增值税(销项税额)”科目

【答案】 BC

【解析】 选项 A 不正确, 外购货物用于投资, 应视同销售, 确认增值税销项税额; 选项 B 正确, 委托加工的获取对外捐赠, 应视同销售, 确认增值税销项税额; 选项 C 正确, 存货发生非正常损失, 进项税额不得抵扣, 应做进项税额转出; 选项 D 不正确, 企业领用自己生产的存货, 不视同销售, 按成本领用。

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、生产成本、制造费用等

贷: 应付职工薪酬——非货币性福利

同时: (两个分录同时做, 不需要日后支付现金)

借: 应付职工薪酬——非货币性福利

贷: 累计折旧

3. 租赁住房等资产供职工无偿使用:

确认时, 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、生产成本、制造费用等

贷: 应付职工薪酬——非货币性福利

实际支付租金时(两个分录不需要同时作, 因为需要以后支付现金):

借: 应付职工薪酬——非货币性福利

贷: 银行存款

【名师点拨】难以认定受益对象的非货币性福利, 直接计入当期损益和应付职工薪酬(判断题)

【例题 5-21】 甲公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用, 同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。甲公司总部共有部门经理以上职工 20 名, 每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用, 假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧 1000 元。该公司共有副总裁以上高级管理人员 5 名, 公司为其每人租赁一套面积为 200 平方米的公寓, 月租金为每套 8000 元(含税)。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 确认提供汽车的非货币性福利

借: 管理费用	20000	
贷: 应付职工薪酬——非货币性福利		20000
借: 应付职工薪酬——非货币性福利	20000	
贷: 累计折旧		20000

(2) 确认为职工租赁住房的非货币性福利:

借: 管理费用	40000	
贷: 应付职工薪酬——非货币性福利		40000

【例题-单选题】企业作为福利为高管人员配备汽车。计提这些汽车折旧时，应编制的会计分录是（ ）。

- A. 借记“管理费用”科目，贷记“累计折旧”科目
- B. 借记“管理费用”科目，贷记“固定资产”科目
- C. 借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目；同时借记“应付职工薪酬”科目，贷记“累计折旧”科目
- D. 借记“制造费用”科目，贷记“累计折旧”科目

【答案】C

【解析】计提这些汽车的折旧时，应编制两笔会计分录：借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目；同时借记“应付职工薪酬”科目，贷记“累计折旧”科目。

三、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

【例题 5-23】承【例题 5-13】，甲企业根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 12% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2020 年 7 月份，甲企业缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 76800 元，应计入制造费用的金额为 16800 元，应计入管理费用的金额为 14496 元，应计入销售费用的金额为 2784 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	76800	
制造费用	16800	
管理费用	14496	
销售费用	2784	
贷：应付职工薪酬—设定提存计划—基本养老保险费		110880

【例题-单选题】（2017 年）某企业计提生产车间管理人员基本养老保险费 120000 元。下列各项中，关于该事项的会计处理正确的是（ ）。

- A. 借：管理费用 120000
 贷：应付职工薪酬—设定提存计划—基本养老保险费 120000
- B. 借：制造费用 120000
 贷：应付职工薪酬—设定提存计划—基本养老保险费 120000
- C. 借：制造费用 120000
 贷：银行存款 120000
- D. 借：制造费用 120000
 贷：其他应付款 120000

【答案】B

【解析】计提生产车间管理人员的养老保险费：

借：制造费用	120000	
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费		120000

（二）辞退福利

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

贷：应付职工薪酬——辞退福利

【例题 5-24】甲公司是一家空调制造企业。2020 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划，从 2021 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。

辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于 2020 年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。

该项辞退计划的详细内容如下所示：

所属部门	职位	辞退人数	工龄（年）	每人补偿额（万元）
空调车间	车间主任、副主任	10	1-10	10
			10-20	20
			20-30	30
	高级技工	50	1-10	8
			10-20	18
			20-30	28
	一般技工	100	1-10	5
			10-20	15
			20-30	25

2020 年 12 月 31 日，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如下表所示：

职位	接受辞退人数	补偿总金额（万元）
车间主任、副主任	8	120
高级技工	35	480
一般技工	80	800
合计	123	1400

根据上表所示，预计补偿总额为 1400 万元，则企业在 2020 年（辞退计划于 2020 年 12 月 10 日由董事会批准）应编制如下会计分录：

借：管理费用 1400

贷：应付职工薪酬——辞退福利 1400

【例题 5-25】甲公司是一家空调制造企业。2020 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划，从 2021 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。

辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于 2020 年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。

（三）其他长期职工福利

1. 企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理；符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定进行会计处理。

2. 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。

【例题 5-25】甲企业与其销售总经理达成协议：3 年后利润达到 1 亿元，其薪酬为利润的 2%。下列各项中，甲企业向销售总经理提供薪酬的类别是（ ）。

- A. 带薪缺勤
- B. 辞退福利
- C. 离职后福利
- D. 利润分享计划

【答案】D

【解析】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薪酬的协议。

第四节 应交税费

一、应交税费的概述

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、资源税、企业所得税、土

地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、教育费附加、印花税、耕地占用税、契税、车辆购置税等。

企业代扣代缴的个人所得税，也通过“应交税费”科目核算，而企业交纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金。不通过“应交税费”科目核算。而是直接通过“银行存款”核算。

企业代扣代缴的个人所得税	借：应付职工薪酬 贷：应交税费—应交个人所得税
不通过“应交税费”科目核算	企业交纳的印花税、契税、车辆购置税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金。 基本账务处理： 1. 印花税 借：税金及附加 贷：银行存款 2. 契税 借：无形资产、固定资产等 贷：银行存款 3. 车辆购置税 借：固定资产 贷：银行存款 4. 耕地占用税 借：无形资产、开发支出等 贷：银行存款
通过“税金及附加”科目核算	企业缴纳的房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税。

【例题—多选题】（2021 年）下列各项中，企业应通过“应交税费”科目核算的有（ ）。

- A. 占用耕地从事非农业建设的耕地占用税
- B. 应交纳的企业所得税
- C. 企业按规定应向工会拨缴的经费

D. 代扣代缴的个人所得税

【答案】BD

【解析】耕地占用税不用预计应交数，所以不通过“应交税费”科目核算，选项 C 通过“应付职工薪酬”科目核算。

【例题-单选题】（2019 年）2018 年 12 月，某企业当月实际应交增值税 15 万元，经营用房应交房产税 5 万元，应交城市维护建设税 1.05 万元，应交教育费附加 0.45 万元。不考虑其因素，该企业当月计入“税金及附加”科目的金额为（ ）万元。

A. 21.5 B. 16.5 C. 1.5 D. 6.5

【答案】D

【解析】企业当月计入“税金及附加”科目的金额=5+1.05+0.45=6.5（万元）。

【例题-多选题】（2019 年）下列各项中，应通过“税金及附加”科目核算的有（ ）。

- A. 按规定计算确认的应交教育费附加
- B. 销售商品应交的增值税
- C. 订立货物运输合同支付的印花税
- D. 按规定计算确认的应交城市维护建设税

【答案】ACD

【解析】税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括消费税、城市维护建设税(选项 D)、教育费附加(选项 A)、资源税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税(选项 C)等。销售商品应交的增值税通过应交税费科目核算，选项 B 不正确。

【例题-多选题】（2019 年）下列各项中，企业通过“应交税费”科目核算的有（ ）。

- A. 计算确认的代扣代缴的个人所得税
- B. 占用耕地建设厂房缴纳的耕地占用税
- C. 计算确认的教育费附加
- D. 签订购销合同购买印花税票缴纳的印花税

【答案】AC

【解析】选项 B、D，企业缴纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

二、应交增值税

（一）增值税概述

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度的规定，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。

其中，“服务”是指提供交通运输服务、建筑服务、邮政服务、电信服务、金融服务、现代服务、生活服务。

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。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	$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$ $\text{销项税额} = \text{销售额} (\text{不含税}) \times \text{增值税税率}$ $\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率})$ 【名师点拨】 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	大多数一般纳税人

	转下期继续抵扣	
简易计税方法	应纳税额=销售额(不含税)×征收率 不含税销售额=含税销售额÷(1+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

增值税的一般计税方法,是先按当期销售额和适用的税率计算出销项税额,然后以该销项税额对当期购进项目支付的税款(即进项税额)进行抵扣,从而间接算出当期的应纳税额。应纳税额的计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

公式中的“当期销项税额”是指纳税人当期销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产时按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税税额。

其中,销售额是指纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

当期销项税额的计算公式:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{增值税税率}$$

公式中的“当期进项税额”是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、应税服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税税额。

下列进项税额准予从销项税额中抵扣:

(1) 从销售方取得的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票,下同)上注明的增值税税额;

(2) 从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(1)(2)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;

(5) 一般纳税人支付的道路、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。

纳税人	一般纳税人	小规模纳税人
销项税额	按规定税率确认增值税销项税额	按3%的征收率确认增值税应纳税额
进项抵扣	购入货物取得的增值税专用发票上注明的增值税可以从销项税额中抵扣	购入货物,无论是否取得增值税专用发票,其支付的增值税均不可以抵扣,应计入存货的成本

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。

【名师点拨】一般纳税人采用的税率分为13%、9%、6%和零税率。

1. 货物税率	一般税率 13%		
	低税率 9%	① 生活必需品类	粮食等农产品、食用植物油、食用盐、自来水、热水、暖气、冷气、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品
		② 文化用品类	图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物
		③ 农业生产类	饲料、化肥、农机、农药、农膜
		④ 国务院规定的其他货物	

	零税率 0%	税人出口货物（特殊货物除外）
2. 应税劳务税率	13%	纳税人提供加工修理修配劳务
3. 销售服务、无形资产或者不动产的税率	一般税率为 6%	
	9%	纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权
	13%	自提供有形动产租赁服务
	零税率 0%	境内单位和个人发生的跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产

增值税的简易计税方法是按照销售额与征收率的乘积计算应纳税额，不得抵扣进项税额。

应纳税额的计算公式：应纳税额=销售额×征收率

公式中的销售额不包括其应纳税额，如果纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，应按照公式“销售额=含税销售额÷（1+征收率）”还原为不含税销售额计算。

增值税一般纳税人计算增值税大多采用一般计税方法；

小规模纳税人一般采用简易计税方法；

一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产，符合规定的，可以采用简易计税方法。

采用简易计税方法的增值税征收率为 3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

（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

为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、交纳、退税及转出等情况，增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“增值税留抵税额”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”等明细科目。

（1）“应交增值税”明细科目，核算一般纳税人进项税额、销项税额抵减、已交税金、转出未交增值税、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税等情况。

该明细账设置以下专栏：

①“进项税额”专栏，记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额；

②“销项税额抵减”专栏，记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额；

【例 5-35】某旅行社为增值税一般纳税人，增值税采用差额征税方式核算。2018 年 7 月，该旅行社为乙公

司提供职工境内旅游服务，向乙公司收取含税价款 318000 元，其中包括增值税 18000 元，全部款项已收妥入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游公司的旅行费用和其他单位相关费用合计 254400 元。其中，根据税法规定可以扣减销售额而减少的销项税额 14400 元。

（1）确认旅行服务收入时：

借：银行存款	318000	
贷：主营业务收入		300000
应交税费——应交增值税（销项税额）	18000	

（2）支付住宿费等旅行费用时：

借：主营业务成本（含税价）	254400	
贷：银行存款		254400

(3) 根据增值税扣税凭证抵减销项税额, 并调整成本时:

借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 14400
 贷: 主营业务成本 14400

或合并(2)(3)分录:

借: 主营业务成本 240000
 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 14400
 贷: 银行存款 254400

③“已交税金”专栏, 记录一般纳税人当月已缴纳的应交增值税额;

④“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏, 分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税额;

1. 2022年4月购入货物200万, 税额26万元, 取得专票并抵扣。

借: 库存商品 2 000 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 260 000
 贷: 应付账款 2 260 000

2. 2022年4月实际缴纳本月增值税1万元。

借: 应交税费——应交增值税(已交税金) 10 000
 贷: 银行存款 10 000

3. 2022年4月销售货物100万, 税额13万元, 取得专票并抵扣。

借: 应收账款 1 130 000
 贷: 主营业务收入 1 000 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 130 000

4. 2022年4月月底结转应交增值税(13-26-1=-14)。

借: 应交税费——未交增值税 140 000
 贷: 应交税费——应交增值税(转出多交增值税) 140 000

⑤“减免税款”专栏, 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;

【例 5-36】某公司为增值税一般纳税人, 初次购买数台增值税税控系统专用设备作为固定资产核算, 取得增值税专用发票上注明的价款为38000元, 增值税税额为4940元, 价款和税款以银行存款支付。该公司应编

制如下会计分录:

(1) 取得设备, 支付价款和税款时:

借: 固定资产 42940
 贷: 银行存款 42940

(2) 按规定抵减增值税应纳税额时:

借: 应交税费——应交增值税(减免税款) 42940
 贷: 管理费用 42940

⑥“出口抵减内销产品应纳税额”专栏, 记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额;

⑦“销项税额”专栏, 记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额;

⑧“出口退税”专栏, 记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额;

⑨“进项税额转出”专栏, 记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

(2) “待抵扣进项税额” 明细科目, 核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。

(3) “转让金融商品应交增值税” 明细科目, 核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值额。(交易性金融资产讲过)

(4) “未交增值税” 明细科目, 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、多交或预交的增值额, 以及当月交纳以前期间未交的增值额。

(5) “待认证进项税额” 明细科目, 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。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” 明细科目, 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额。

(7) “简易计税” 明细科目, 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) “预交增值税” 明细科目, 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额。

(9) “代扣代缴增值税” 明细科目, 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。

【例题-多选题】(2019年) 下列各项中, 一般纳税人月末转出多交增值税的相关会计科目处理正确的有()。

- A. 借记“应交税费-未交增值税” 科目
- B. 贷记“应交税费-应交增值税(转出多交增值税)” 科目
- C. 借记“应交税费-应交增值税(转出多交增值税)” 科目
- D. 贷记“应交税费-未交增值税” 科目

【答案】AB

【解析】月末转出多交增值税, 应该做分录:

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)

选项 AB 正确。

【例题-单选题】(2019年) 下列各项中, 增值税一般纳税人当期发生(增值税专用发票已经税务机关认证) 准予以后期间抵扣的进项税额, 应记入的会计科目是()。

- A. 应交税费-待转销项税额
- B. 应交税费-未交增值税
- C. 应交税费-待抵扣进项税额
- D. 应交税费-应交增值税

【答案】C

【解析】“待抵扣进项税额” 明细科目, 核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, 选项 C 正确。

【例题-多选题】甲公司为增值税一般纳税人, 2019年5月2日外购原材料一批, 已验收入库。款项尚未支付, 根据销售方提供的购货清单注明的价格为100万元, 预计可以扣的

增值税为 13 万元，尚未认证。则下列会计表述正确的有（ ）。

- A. 借记“原材料 100 万元”
- B. 贷记“应付账款 113 万元”
- C. 借记“应交税费—应交增值税（进项税额）13 万元”
- D. 借记“应交税费—待认证进项税额 13 万元”

【答案】ABD

【解析】甲公司应编制的会计分录为：

借：原材料 100
 应交税费—待认证进项税额 13
 贷：应付账款 113

2. 取得资产、接受劳务或服务

(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、管理费用
 无形资产、固定资产
 应交税费——应交增值税（进项税额）（当月已认证）
 应交税费——待认证进项税额（当月未认证）
 贷：应付账款、应付票据、银行存款

购进货物等发生的退货，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票编制相反的会计分录，如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

企业购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，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；

如用于生产税率为 13% 的产品，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，

借：材料采购、在途物资、原材料、库存商品（农产品买价扣除进项税额后的差额）
 应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷记：应付账款、应付票据、银行存款（应付或实际支付的价款）

【例题 5-26】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，原材料按实际成本核算，销售商品价格为不含增值税的公允价格。2020 年 6 月份发生交易或事项以及相关的会计分录如下：

①5 日，购入原材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 120 000 元，增值税税额为 15 600 元，材料尚未到达，全部款项已用银行存款支付。

借：在途物资 120 000
 应交税费——应交增值税（进项税额）15 600
 贷：银行存款 135 600

②10 日，收到 5 日购入的原材料并验收入库，实际成本总额为 120 000 元。同日，与运输公司结清运输费用，增值税专用发票上注明的运输费用为 5 000 元，增值税税额为 450 元，运输费用和增值税税额已用转账支票付讫。

借：原材料 125 000
 应交税费——应交增值税（进项税额）450
 贷：银行存款 5 450
 在途物资 120 000

③15 日，购入不需要安装的生产设备一台，增值税专用发票上注明的价款为 30 000 元，

增值税税额为 3 900 元，款项尚未支付。

借：固定资产 30 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 3 900
 贷：应付账款 33 900

④20 日，购入农产品一批，农产品收购发票上注明的买价为 200 000 元，规定的扣除率为 9%，货物尚未到达，价款已用银行存款支付。

借：在途物资 182 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 18 000
 贷：银行存款 200 000

进项税额=购买价款×扣除率=200 000×9%=18 000（元）

⑤25 日，企业管理部门委托外单位修理机器设备，取得对方开具的增值税专用发票上注明的修理费用为 20 000 元，增值税税额为 2 600，款项已用银行存款支付。

借：管理费用 20 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 2 600
 贷：银行存款 22 600

⑥25 日，该公司购进一幢办公楼作为固定资产核算，并投入使用。已取得增值税专用发票并经税务机关认证，增值税专用发票上注明的价款为 1500000 元，增值税税额为 135000 元，全部款项以银行存款支付。不考虑其他相关因素。

借：固定资产 1500000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 135000
 贷：银行存款 1635000

（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。

借：原材料、库存商品等
 应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款等

【例题 5-27】承【例题 5-26】2020 年 6 月 30 日，甲公司购进原材料一批已验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证，款项也未支付。随货同行的材料清单列明的原材料销售价格为 260000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料 260000
 贷：应付账款 260000

下月初，红冲：

借：原材料 260 000
 贷：应付账款 260 000

7 月 10 号，取得相关增值税专用发票上注明的价款为 260 000 元，增值税税额为 33 800 元，增值税专用发票已经认证。全部银行存款支付，分录如下：

借：原材料 260 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 33 800
 贷：银行存款 293 800

（3）进项税额转出。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者服务、无形资产或者不动产但其事后改变用途（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)，或发生非正常损失，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣。

这里所说的“非正常损失”，根据现行增值税制度规定，是指因管理不善造成货物被盗、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。

借：材料采购/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
 应交税费——待抵扣进项税额
 贷：银行存款等

事后改变用途或发生非正常损失：

借：待处理财产损益/固定资产等
 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
 应交税费——待认证进项税额
 应交税费——待抵扣进项税额

【其中进项税额转出】：

①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）

②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）

【例题 5-28】承【例题 5-26】，2020 年 6 月份，甲公司发生进项税额转出事项如下：

①10 日，库存材料因管理不善发生火灾损失，材料实际成本为 20 000 元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 2 600 元。甲公司将毁损库存材料作为待处理财产损益入账。

借：待处理财产损益——待处理流动资产损益 22 600
 贷：原材料 20 000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 2 600

②18 日，领用一批外购原材料用于集体福利，该批原材料的实际成本为 60 000 元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 7 800 元。

借：应付职工薪酬——职工福利费 67 800
 贷：原材料 60 000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 7 800

需要说明的是，一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，即使取得的增值税专用发票上已注明增值税进项税额，该税额按照现行增值税制度规定也不得从销项税额中抵扣的。

购入时：

借：原材料、库存商品等
 应交税费——待认证进项税额
 贷：银行存款、应付账款

经税务机关认证时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应交税费——待认证进项税额

同时，将增值税进项税额转出：

借：相关成本费用或资产科目

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

【例题 5-29】承【例题 5-26】，2020 年 6 月 28 日，甲公司外购空调扇 300 台作为福利发放给直接从事生产的职工，取得的增值税专用发票上注明的价款为 150 000 元、增值税税额为 19 500 元。以银行存款支付了购买空调扇的价款和增值税进项税额，增值税专用发票尚未经税务机关认证。甲公司应编制如下会计分录：

①购入时：

借：库存商品——空调扇	150 000
应交税费——待认证进项税额	19 500
贷：银行存款	169 500

②经税务机关认证不可抵扣时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	19 500
贷：应交税费——待认证进项税额	19 500

同时，

借：库存商品——空调扇	19 500
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	19 500

③实际发放时：

借：应付职工薪酬——非货币性福利	169 500
贷：库存商品——空调扇	169 500

【例题-单选题】某企业因台风造成原材料毁损一批，该批原材料取得时的成本为 20 万元，负担的增值税为 2.6 万元，该批原材料的计税价格为 22 万元。取得保险公司的赔款为 10 万元。则此项业务下列表述正确的是（ ）。

- A. 应确认应交税费-应交增值税（销项税额）3.52 万元
- B. 应计入待处理财产损益 23.52 万元
- C. 应计入营业外支出 10 万元
- D. 应确认应交税费-应交增值税（进项税额转出）2.6 万元

【答案】C

【解析】该企业应当编制的会计分录为：

借：待处理财产损益	20
贷：原材料	20
借：其他应收款	10
贷：待处理财产损益	10
借：营业外支出	10
贷：待处理财产损益	10

【例题-多选题】甲公司为增值税一般纳税人，2019 年 5 月 2 日外购原材料一批，已验收入库。款项已支付，取得增值税专用发票并经税务机关认证，增值税专用发票上注明的价款为 100 万元，增值税税额为 13 万元。则下列会计表述正确的有（ ）。

- A. 借记“原材料 100 万元”
- B. 贷记“银行存款 113 万元”
- C. 借记“应交税费-应交增值税（进项税额）13 万元”
- D. 借记“应交税费-待认证进项税额 13 万元”

【答案】ABC

【解析】甲公司应编制的会计分录为：

借：原材料 100
 应交税费—应交增值税（进项税额） 13
 贷：银行存款 113

3. 销售等业务的账务处理

（1）企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，应当按应收或已收的金额，

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

企业销售货物等发生销售退回的，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录。

情形	会计处理
确认收入或利得时点早于纳税义务发生时点	先记入“应交税费—待转销项税额”；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）”或“应交税费—简易计税”科目
纳税义务发生时点早于确认收入或利得时点	借“应收账款”贷“应交税费—应交增值税（销项税额）”或“应交税费—简易计税”

【例题 5-30】承【例题 5-26】，2020 年 6 月份，甲公司发生与销售相关的交易或事项如下：

①15 日，销售产品一批，开具增值税专用发票上注明的价款为 3 000 000 元，增值税税额为 390 000 元，提货单和增值税专用发票已交给买方，款项尚未收到。

借：应收账款 3 390 000
 贷：主营业务收入 3 000 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 390 000

②28 日，为外单位代加工电脑桌 500 个，每个收取加工费 80 元，已加工完成。开具增值税专用发票上注明的价款为 40 000 元，增值税税额为 5 200 元，款项已收到并存入银行。

借：银行存款 45 200
 贷：主营业务收入 40 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 5 200

（2）视同销售。企业有些交易和事项按照现行增值税制度规定，应视同对外销售处理，计算应交增值税。

视同销售需要交纳增值税的事项有：

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

1. 将货物交付其他单位或者个人代销；（视同买断方式下，发出商品确认收入）
2. 销售代销货物；（按照手续费确认收入，销售货物不确认收入）
3. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；（不确认收入）
4. 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目（营改增后本条款自动废止）；（不确认收入）
5. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；（确认收入）
6. 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；（确

认收入)

7. 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；(确认收入)
8. 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。(不确认收入)

根据财税【2016】36号文附件1第十四条规定,下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:

1. 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

2. 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

3. 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

在这些情况下,企业应当根据视同销售的具体内容,

借:应付职工薪酬(将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费)

长期股权投资(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)

利润分配(将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者)

营业外支出(将自产、委托加工或购买的货物对外捐赠)

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

应交税费——简易计税

【例题 5-31】承【例题 5-26】,2020年6月份,甲公司发生的视同销售交易或事项如下:

①10日,以公司生产的产品对外捐赠,该批产品的实际成本为200 000元,售价为250 000元,开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为32 500元。

借:营业外支出 232 500
贷:库存商品 200 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 32 500

公司以自产产品对外捐赠应交的增值税销项税额=250 000×13%=32 500(元)

②25日,甲公司用一批原材料对外进行长期股权投资。该批原材料实际成本为600 000元,双方协商不含税价值为750 000元,开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为97 500元。

借:长期股权投资 847 500
贷:其他业务收入 750 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 97 500

同时,

借:其他业务成本 600 000
贷:原材料 600 000

公司对外投资原材料应交的增值税销项税额=750 000×13%=97 500(元)

4. 交纳增值税

企业交纳当月应交的增值税,

借:应交税费——应交增值税(已交税金)

贷:银行存款

企业交纳以前期间未交的增值税,

借:应交税费——未交增值税

贷:银行存款

【例题 5-32】承【例题 5-26】至【例题 5-31】,2020年6月份,甲公司当月发生增值

销项税额合计为 525 200 元，增值税进项税额转出合计为 29 900 元，增值税进项税额合计为 195 050 元。甲公司当月应交增值税计算结果如下：

当月应交增值税=525200+29900-195050=360050（元）

6 月 30 日，假设甲公司以银行存款交纳当月增值税税款 310050 元，甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 310 050
 贷：银行存款 310 050

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。

对于当月应交未交的增值税，

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，

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）

【例题 5-33】（修改）2020 年 7 月，甲公司交纳 6 月份未交的增值税 50000 元时，编制如下会计分录：

借：应交税费——未交增值税 50000
 贷：银行存款 50000

需要说明的是，企业购入材料、商品等不能取得增值税专用发票的，发生的增值税应计入材料采购成本，

借：材料采购、在途物资、原材料、库存商品
 贷：银行存款

【例题-单选题】某增值税一般纳税人当月销项税额合计 120 万元，进项税额 80 万元，进项税额转出 5 万元，预缴增值税 10 万元，则月末的账务处理正确的是（ ）。

- A. 借：应交税费-应交增值税（已交税金） 35
 贷：应交税费-应交增值税（转出未交增值税） 35
- B. 借：应交税费-应交增值税（转出多交增值税） 10
 贷：应交税费-未交增值税 10
- C. 借：应交税费-应交增值税（转出未交增值税） 35
 贷：应交税费-未交增值税 35
- D. 无需进行账务处理

【答案】C

【解析】该增值税一般纳税人应缴纳的增值税=120-80+5-10=35（万元），月末应将 35 万元转入“应交税费-未交增值税”科目的贷方。

（三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，即购进货物、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，一律不予抵扣，直接计入相关成本费用或资产。

小规模纳税人销售货物、应税服务或应税行为时，按照不含税的销售价格和规定的增值税征收率计算应缴纳的增值税（即应纳税额），但不得开具增值税专用发票。

一般来说，小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法并向客户结算款项，销售货物、应税劳务或应税行为后，应进行价税分离，确定不含税的销售额。

不含税的销售额计算公式：

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)

应纳税额=不含税销售额×征收率

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”明细科目,该明细科目不再设置增值税专栏。

“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应缴纳的增值税,借方登记已缴纳的增值税;期末贷方余额,反映小规模纳税人尚未缴纳的增值税,期末借方余额,反映小规模纳税人多缴纳的增值税。

小规模纳税人购进货物、应税服务、或应税行为,按照应付或实际支付的全部款项(包括支付的增值税额),

借:材料采购、在途物资、原材料、库存商品等科目

贷:应付账款、应付票据、银行存款等科目

销售货物、应税服务或应税行为,应按全部价款(包括应交的增值税额),

借:银行存款等科目

贷:主营业务收入等科目

应交税费——应交增值税

【例题 5-34】某企业为增值税小规模纳税人,适用增值税征收率为 3%,原材料按实际成本核算。该企业发生经济交易如下:购入原材料一批,取得增值税专用发票上注明的价款为 30 000 元,增值税税额为 3 900 元,款项以银行存款支付,材料已验收入库。销售产品一批,开具的普通发票上注明的货款(含税)为 51 500 元,款项已存入银行。用银行存款交纳增值税 1 500 元。该企业应编制如下会计分录:

(1) 购入原材料:

借:原材料 33 900
贷:银行存款 33 900

(2) 销售产品:

借:银行存款 51 500
贷:主营业务收入 50 000
应交税费——应交增值税 1 500

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)=51 500÷(1+3%)=50 000(元)

应纳增值税=不含税销售额×征收率=50 000×3%=1 500(元)

(3) 交纳增值税:

借:应交税费——应交增值税 1 500
贷:银行存款 1 500

【例题-单选题】(2019年)某企业为增值税小规模纳税人,2019年8月购入原材料取得的增值税专用发票注明价款为 10000 元,增值税税额为 1300 元。当月销售产品开具的增值税普通发票注明含税价款为 123600 元,适用的征收率为 3%。不考虑其他因素,该企业 2019 年 8 月应缴纳的增值税税额为()元。

A. 3600 B. 2108 C. 3708 D. 2000

【答案】A

【解析】小规模纳税人核算增值税采用简化方法,购入材料取得增值税专用发票上注明的增值税一律不予抵扣,直接计入原材料成本;销售时按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应缴纳的增值税(即应纳税额),所以该企业 2019 年 8 月应缴纳的增值税税额=123600/(1+3%)×3%=3 600(元),选项 A 正确。

【例题-单选题】(2018年改编)某企业为增值税小规模纳税人。该企业购入一批原材料,取得增值税专用发票上注明的价款为 150 万元,增值税税额为 19.5 万元;另付运费 1

万，增值税税额为 0.09 万元。不考虑其他因素，该批原材料的入账成本为（ ）万元。

- A. 151 B. 170.59 C. 169.5 D. 170.5

【答案】B

【解析】原材料的入账成本=150+19.5+1+0.09=170.59（万元）。

（四）差额征税的账务处理

根据财政部和国家税务总局营改增试点政策的规定，对于企业发生的某些业务（金融商品转让、经纪代理服务、融资租赁和融资性售后回租业务、一般纳税人提供客运场站服务、试点纳税人提供旅游服务、选择简易计税方法提供建筑服务等）无法通过抵扣机制避免重复征税的，应采用差额征税方式计算交纳增值税。

1. 企业按规定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，

借：主营业务成本等科目

 应交税费——应交增值税（一般纳税人一般计税方法）

 ——简易计税（一般纳税人简易计税方法）

 ——应交增值税（小规模纳税人）

 贷：银行存款/应付账款/应付票据等科目

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

按现行增值税制度规定，企业实际转让金融商品，月末，如产生转让收益，则按应纳税额，

借：投资收益等科目

 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税

 如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

 贷：投资收益等科目。

交纳增值税时，

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

 贷：银行存款

年末，“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目如有借方余额，则

借：投资收益等科目

 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税

（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

按现行增值税制度规定，企业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。

增值税税控系统专用设备，包括增值税防伪税控系统设备（如金税卡、IC卡、读卡器或金税盘和报税盘）、货物运输业增值税专用发票税控系统设备（如税控盘和报税盘）、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统的设备（如税控盘和传输盘）。

企业初次购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，

借：固定资产（价税合计）

 贷：银行存款

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

 应交税费——应交增值税（小规模纳税人）

 贷：管理费用

企业发生增值税税控系统专用设备技术维护费，应按实际支付或应付的金额，

借：管理费用

贷：银行存款

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

应交税费——应交增值税（小规模纳税人）

贷：管理费用

【例题 5-36】某公司为增值税一般纳税人，初次购买数台增值税税控系统专用设备作为固定资产核算，取得增值税专用发票上注明的价款为 38 000 元，增值税税额为 4 940 元，价款和税款以银行存款支付。

该公司应编制如下会计分录

（1）取得设备，支付价款和税款时：

借：固定资产 42 940

贷：银行存款 42 940

（2）按规定抵减增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款） 42 940

贷：管理费用 42 940

小微企业在取得销售收入时，应当按照现行增值税制度的规定计算应交增值税，并确认为应交税费，在达到增值税制度规定的免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期损益。

【例题-判断题】（2019 年）企业初次购买增值税税控系统专用设备，按规定可抵减的增值税应纳税额，应冲减专用设备成本。（ ）

【答案】×

【解析】按现行增值税制度规定。企业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，而不是抵减专用设备的成本。

三、应交消费税

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。

【知识链接】比如鞭炮、焰火，木制一次性筷子，实木地板，电池，涂料等属于应税消费品。

消费税有从价定率、从量定额和既从价定率又从量定额复合计税（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

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目。

1. 销售应税消费品	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在建工程等非生产机构时	借：在建工程等 贷：应交税费-应交消费税
3. 委托加工应税消费品	①收回以后用于连续生产应纳消费税的商品负担的消费税（由受托方代扣代缴），记入“应交税费-应交消费税”借方。 ②收回以后直接用于对外销售的商品负担的消费税，计入委托加工物资的成本。
4. 进口应税消费品	借：材料采购、固定资产（含消费税）等科目

	应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
--	----------------------------

【例题 5-37】甲企业销售所生产的高档化妆品，价款 1 000 000 元（不含增值税），开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为 130 000 元，适用的消费税税率为 5%。款项已存入银行。

（1）取得价款和税款时：

借：银行存款	1 130 000	
贷：主营业务收入		1 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	130 000	

（2）计算应交纳的消费税：

借：税金及附加	150 000	
贷：应交税费——应交消费税		150 000

【例题 5-38】乙企业在建工程领用自产柴油，成本为 50 000 元，应纳消费税 6 000 元。不考虑其他相关税费。乙企业的有关会计分录如下：

借：在建工程	56 000	
贷：库存商品		50 000
应交税费——应交消费税	6 000	

【例题 5-39】丙企业下设的职工食堂享受企业提供的补贴，本月领用自产产品一批，该产品的账面成本 20 000 元，市场价格 30 000 元，适用的增值税税率为 13%、消费税税率 10%。丙企业的有关会计分录如下：

借：应付职工薪酬——职工福利费	33 900	
税金及附加	3 000	
贷：主营业务收入		30 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 900	
——应交消费税	3 000	
借：主营业务成本	20 000	
贷：库存商品		20 000

【例题 5-40】甲企业（增值税一般纳税人）委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料（非金银首饰）。甲企业的材料成本为 2 000 000 元，加工费为 400 000 元，增值税税率为 13%，由乙企业代收代缴的消费税为 160 000 元。材料已经加工完成，并由甲企业收回验收入库，加工费尚未支付。甲企业采用实际成本进行原材料的核算。

（1）如果甲企业收回的委托加工物资用于继续生产应税消费品，甲企业的有关会计分录如下：

借：委托加工物资	2 000 000	
贷：原材料		2 000 000
借：委托加工物资	400 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	52 000	
——应交消费税	160 000	
贷：应付账款		612 000
借：原材料	2 400 000	
贷：委托加工物资		2 400 000

（2）如果甲企业收回的委托加工物资直接用于对外销售，甲企业的有关会计分录如下：

借：委托加工物资	2 000 000	
----------	-----------	--

贷：原材料	2 000 000
借：委托加工物资	560 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	52 000
贷：应付账款	612 000
借：原材料	2 560 000
贷：委托加工物资	2 560 000

【例题 5-41】甲企业从国外进口一批需要交纳消费税的商品，商品关税完税价 540 000 元，按规定应缴纳关税 108 000 元，假定进口的应税消费品的消费税税率为 10%，增值税税率 13%，货物报关后，自海关取得的“海关进口消费税专用缴款书”注明的消费税为 72 000 元，增值书为 93 600 元，进口的商品已经验收入库，货款和税款已经用银行存款支付，。对该批商品的消费税甲企业应编制如下会计分录：

借：库存商品	720 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	93 600
贷：银行存款	813600

关税完税价=货价+采购费用（货物运抵我国关境内输入地点起卸前的运费/保险及其他相关费用）

关税=关税完税价×关税税率

组成计税价格=关税完税价+关税+消费税=（关税完税价+关税）/（1-消费税税率）

【例题-单选题】（2020 年）下列各项中，企业应交消费税的相关会计处理表述正确的是（ ）。。

- A. 收回委托加工物资直接对外销售，受托方代收代缴的消费税记入“应交税费-应交消费税”科目的借方
- B. 销售产品应交的消费税记入“税金及附加”科目的借方
- C. 用于在建工程的自产产品应交纳的消费税记入“税金及附加”科目的借方
- D. 收回委托加工物资连续生产应税消费品，受托方代收代缴的消费税记入“委托加工物资”科目的借方

【答案】B

【解析】选项 A 计入委托加工物资的成本；选项 C 计入在建工程；选项 D 计入应交税费-应交消费税。选项 ACD 均错误。

【例题-多选题】（2016 年）增值税一般纳税人委托加工的应税消费品收回后直接销售，下列各项中，应该计入应税消费品成本的有（ ）。

- A. 支付加工费应缴纳的增值税
- B. 加工方代收代缴的消费税
- C. 支付的加工费
- D. 发出的委托加工原材料成本

【答案】BCD

【解析】委托加工物资收回后直接用于销售的，受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本。增值税一般纳税人缴纳的增值税不计入资产成本。

【例题-单选题】委托加工应税消费品收回后用于连续生产应税消费品的，按规定由受托方代扣代缴的消费税，委托方应计入（ ）科目。

- A. 在途物资
- B. 应交税费-应交消费税
- C. 税金及附加
- D. 委托加工物资

【答案】B

【解析】委托加工物资收回后直接用于销售的，其负担的消费税应计入委托加工物资的

成本;如果收回的委托加工物资用于连续生产应税消费品的,应将所负担的消费税先计入“应交税费—应交消费税”科目的借方,按规定用以抵扣连续加工的应税消费品销售时所负担的消费税。

【例题-单选题】甲公司为增值税一般纳税人,2019年5月甲公司委托乙公司加工一批应税消费品(非金银首饰),发出原材料成本为22万元,支付乙公司加工费取得增值税专用发票注明的价款为3万元,增值税税额为0.39万元,乙公司代收代缴消费税6.25万元。甲公司支付往返运费,取得运输增值税专用发票注明的运费1万元,增值税税额0.09万元。甲公司收回后用于连续生产应税消费品。则甲公司收回该批委托加工物资的入账成本为()万元。

- A. 26 B. 32.25 C. 26.09 D. 32.87

【答案】A

【解析】委托加工物资收回成本=22(材料成本)+3(加工费)+1(运费)=26(万元)。甲公司为增值税一般纳税人,所以取得增值税专用发票注明的增值税税额可以抵扣;因收回后连续生产应税消费品,所以受托方代收代缴的消费税应记入“应交税费—应交消费税”科目的借方。

四、其他应交税费

是指除上述应交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、应交城镇土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交个人所得税等。

(一) 应交资源税

资源税是对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税。应税产品应交纳的资源税应记入“税金及附加”科目,

借:税金及附加(对外销售)

贷:应交税费——应交资源税

借:生产成本/制造费用等科目(自产自用)

贷:应交税费——应交资源税

【例题 5-42】甲企业本期对外销售资源税应税矿产品3 600吨、将自产资源税应税矿产品800吨用于其产品生产,税法规定每吨矿产品应交资源税5元。甲企业应编制如下会计分录:

(1) 计算对外销售应税矿产品应交资源税:

借:税金及附加 18 000

贷:应交税费——应交资源税 18 000

企业对外销售应税产品而应交的资源税=3 600 ×5=18 000(元)

(2) 计算自用应税矿产品应交资源税:

借:生产成本 4 000

贷:应交税费——应交资源税 4 000

企业自产自用应税矿产品而应交纳的资源税=800×5=4 000(元)

(3) 交纳资源税:

借:应交税费——应交资源税 22 000

贷:银行存款 22 000

【例题-单选题】(2020年)某企业将应交资源税的自产矿产品用于其产品生产,不考虑其他因素,该企业确认应交资源税应借记的会计科目是()。

- A. 管理费用 B. 税金及附加 C. 生产成本 D. 销售费用

【答案】C

【解析】自产自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”“制造费用”等科目，借记“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目。选项 C 正确。

【例题-单选题】某矿山开采企业当月对外销售应税矿产品 2000 吨，将自产应税矿产品 200 吨用于其他产品的生产。已知税法规定该矿产品的资源税为 12 元/吨，则关于资源税的下列说法中不正确的是（ ）。

- A. 当月该企业应当交纳资源税为 26400 元
- B. 计入税金及附加的金额为 24000 元
- C. 计入生产成本的金额为 2400 元
- D. 计入应交税费-应交资源税的金额为 24000 元

【答案】D

【解析】该企业应编制的会计分录为：

借：税金及附加	24000
贷：应交税费-应交资源税	24000
借：生产成本	2400
贷：应交税费-应交资源税	2400

【例题-单选题】（2018 年）某企业生产资源税应税项目产品用于本企业生产，应交资源税借记（ ）。

- A. 管理费用
- B. 营业为支出
- C. 税金及附加
- D. 生产成本

【答案】D

【解析】借记“生产成本”科目，贷记“应交税费-应交资源税”科目。

（二）应交城市维护建设税

城市维护建设税是以增值税和消费税为计税依据征收的一种税。其纳税人为缴纳增值税和消费税的单位和个人，以纳税人实际缴纳的增值税和消费税税额为计税依据，并分别与两项税金同时缴纳。税率因纳税人所在地不同从 1%-7%不等。

公式为：

应纳税额=（实纳增值税+实纳消费税）×适用税率

企业按规定计算出应交纳的城市维护建设税，

借：税金及附加	
贷：应交税费——应交城市维护建设税	
借：应交税费——应交城市维护建设税	
贷：银行存款	

【例题 5-43】甲企业本期实际应交增值税 510 000 元、消费税 240 000 元，适用的城市维护建设税税率为 7%。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交城市维护建设税：

借：税金及附加	52 500
贷：应交税费——应交城市维护建设税	52 500

应交的城市维护建设税=（510 000+240 000）×7%=52 500（元）

（2）用银行存款交纳城市维护建设税：

借：应交税费——应交城市维护建设税	52 500
贷：银行存款	52 500

【例题-多选题】（2019年）2018年12月，某企业当月应交纳增值税50万元，销售应税消费品应交纳消费税20万元，经营用房屋交纳房产税10万元。该企业适用的城市维护建设税税率为7%，教育费附加为3%，不考虑其他因素，下列各项中，关于该企业12月份应交纳城市维护建设税和教育费附加的相关会计科目处理正确的有（ ）。

- A. 借记“税金及附加”科目7万元
- B. 贷记“应交税费-应交教育费附加”科目2.1万元
- C. 贷记“应交税费-应交城市维护建设税”科目5.6万元
- D. 借记“管理费用”科目7万元

【答案】 AB

【解析】 应交城市维护建设税 $= (50+20) \times 7\% = 4.9$ (万元)，选项C错误；应交教育费附加 $= (50+20) \times 3\% = 2.1$ (万元)，选项B正确；企业的城市维护建设税以及教育费附加需要计入税金及附加，所以因为本月城市维护建设税和教育费附加而计入税金及附加的金额为 $4.9+2.1=7$ (万元)，选项A正确，选项D错误。

（三）应交教育费附加

教育费附加是为了发展教育事业、扩大地方教育经费资金来源而向企业征收的附加费用，企业按应交流转税的一定比例计算交纳。企业按规定计算出应交纳的教育费附加，

借：税金及附加

贷：应交税费——应交教育费附加

【例题 5-44】 甲企业本期实际应交教育费附加300 000元，款项银行存款支付。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交教育费附加：

借：税金及附加 300 000
贷：应交税费——应交教育费附加 300 000

（2）用银行存款交纳教育费附加：

借：应交税费——应交教育费附加 300 000
贷：银行存款 300 000

（四）应交土地增值税

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物(以下简称转让房地产)并取得增值性收入的单位和个人所征收的一种税。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。

转让房地产的增值额是转让收入减去税法规定扣除项目金额后的余额，其中，转让收入包括货币收入、实物收入和其他收入；扣除项目主要包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的成本及费用、新建房及配套设施的成本及费用、与转让房地产有关的税金、旧房及建筑物的评估价格、财政部确定的其他扣除项目等。

土地增值税采用四级超率累进税率，其中最低税率为30%，最高税率为60%。

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所区别：

1、企业转让的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，转让时应交的土地增值税，

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
 资产处置损益（或借记）

3、房地产开发经营企业销售房地产应缴纳的土地增值税，

借：税金及附加
 贷：应交税费——应交土地增值税

4、交纳土地增值税，

借：应交税费——应交土地增值税
 贷：银行存款

【例题 5-45】甲企业对外转让一栋厂房，根据税法规定计算的应交土地增值税为 25 000 元。甲企业应编制如，下会计分录：

（1）计算应交土地增值税：

借：固定资产清理 25 000
 贷：应交税费——应交土地增值税 25 000

（2）用银行存款交纳土地增值税：

借：应交税费——应交土地增值税 25 000
 贷：银行存款 25 000

（五）应交房产税、城镇土地使用税、车船税

房产税是国家对在城市、县城、建制镇和工矿区征收的由产权所有人缴纳的一种税。

房产税依照房产原值一次减除 10%~30%后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

城镇土地使用税是以城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人为纳税人，以其实际占用的土地面积和规定税额计算征收。

车船税是以车辆、船舶（简称车船）为课征对象，向车船的所有人或者管理人征收的一种税。

企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税记入“税金及附加”科目，

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

【例题 5-46】某企业按税法规定本期应交纳房产税 160 000 元、车船税 38 000 元、城镇土地使用税 45 000 元。该企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交纳上述税金：

借：税金及附加 243 000
 贷：应交税费——应交房产税 160 000
 ——应交城镇土地使用税 45 000
 ——应交车船税 38 000

（2）用银行存款交纳上述税金：

借：应交税费——应交房产税 160 000
 ——应交城镇土地使用税 45 000
 ——应交车船税 38 000
 贷：银行存款 243 000

【总结】

“应交税费”明细科目	对应的借方科目
应交消费税	税金及附加（对外销售） 在建工程（自产自用）
应交资源税	税金及附加（对外销售） 生产成本、制造费用（自产自用）
应交土地增值税	固定资产清理（卖房） 资产处置损益（卖地） 税金及附加（房地产开发企业卖房）
应交城市维护建设税	税金及附加
应交教育费附加	
应交房产税	
应交城镇土地使用税	
应交车船税	
应交矿产资源补偿费	
应交个人所得税	应付职工薪酬（发工资）

【例题-单选题】（2021年）下列各项中，将应交资源税的自产矿产品用于企业产品的生产，确认应交的资源税应借记的会计科目是（ ）。

- A. 应交税费——应交资源税
- B. 税金及附加
- C. 管理费用
- D. 生产成本

【答案】D

【解析】用于产品生产的自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”或“制造费用”科目。

【例题-单选题】（2011年）下列税金中，不应计入存货成本的是（ ）。

- A. 一般纳税人进口原材料支付的关税
- B. 一般纳税人购进原材料支付的增值税
- C. 小规模纳税企业购进原材料支付的增值税
- D. 一般纳税人进口应税消费品支付的消费税

【答案】B

【解析】一般纳税人购进原材料支付的增值税计入应交税费-应交增值税(进项税额)的借方。

【例题-单选题】某工业企业当月应交纳增值税25万元，消费税30万元，印花税5万元，房产税15万元。该企业适用的城市维护建设税税率为7%，教育费附加征收率为3%，则记入“税金及附加”科目的金额为（ ）万元。

- A. 40.5
- B. 55.5
- C. 77
- D. 35.5

【答案】B

【解析】记入“税金及附加”的税费包括：消费税、城市维护建设税、印花税、房产税、教育费附加和资源税等。城市维护建设税及教育费附加的计税依据为纳税当月实际应交的增值税、消费税合计数。所以计入“税金及附加”的金额=30+（25+30）×（7%+3%）+20=55.5（万元）。

第五节 非流动负债

一、长期借款

（一）长期借款的管理

长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各种借款，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。它是企业长期负债的重要组成部分，必须加强管理与核算。

（二）长期借款的账务处理

企业应通过“长期借款”科目，核算长期借款的借入、归还等情况。该科目按照贷款单位和贷款种类设置明细账，分“本金”“利息调整”等进行明细核算。

【名师点拨】只有到期一次还本付息的长期借款，其利息才计入长期借款；如果是分次付息的，其利息计入应付利息。

1. 取得长期借款。

企业借入长期借款，应按实际收到的金额：

借：银行存款
 长期借款——利息调整
 贷：长期借款——本金

【例题 5-47】甲企业为增值税一般纳税人，于 2020 年 11 月 30 日从银行借入资金 3000000 元，借款期限为 3 年，年利率为 4.8%（到期一次还本付息，不计复利）。所借款项已存入银行。甲企业用该借款于当日购买不需安装的设备一台，价款 2000000 元，增值税税额为 260000 元，另支付保险等费用 100000 元，设备已于当日投入使用。甲企业应编制如下会计分录：

（1）取得借款时：

借：银行存款 3000000
 贷：长期借款——本金 3000000

（2）支付设备款及保险费用时：

借：固定资产 2100000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 260000
 贷：银行存款 2360000

2. 发生长期借款利息。

长期借款利息费用应当在资产负债表日按照实际利率法计算确定，实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。

借：管理费用（筹建期间）
 财务费用（生产经营期间）

 在建工程、研发支出、制造费用（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）

 贷：应付利息（分次付息）
 长期借款——应计利息（到期一次还本付息）

【例题 5-48】承【例题 5-47】甲企业于 2020 年 12 月 31 日计提长期借款利息。甲企业应编制如下会计分录：

借：财务费用 12000
 贷：长期借款——应计利息 12000

2020 年 12 月 31 日计提的长期借款利息 = $3000000 \times 4.8\% \div 12 = 12000$ （元）

2021 年 1 月至 2023 年 10 月末预提利息分录同上。

3. 归还长期借款。

企业归还长期借款的本金时，应按归还的金额：

借：长期借款——本金

【例题-单选题】2021年1月1日，甲公司与乙公司签订一台大型设备的转让协议，协议约定，该专利技术的转让价款为2000万元。甲公司自当年末起分5次每年末支付400万元。已知该延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质，未来分5年支付的购买价款的现值为1688万元，甲公司于当日取得设备且达到预定可使用状态，不考虑其他因素，则该设备的初始入账金额为（ ）万元。

- A. 2000 B. 1688 C. 3688 D. 2088

【答案】B

【解析】如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本不能以各

期付款额之和确定，应当以延期支付购买价款的现值为基础确认，即以1688万元确认。

同学，你掌握了吗？

1. 短期借款的预提非预提弄清楚就可以了；
2. 应付账款、应付票据、应付利息、应付股利、预收账款和其他应付款，傻傻分不清楚？
3. 职工薪酬重要重要的是哪里？货币性职工薪酬和非货币职工薪酬！
4. 税是这一章的C位，增值税是这一节的C位，二级三级明细搞清楚，取得、销售、视同销售相关的账务处理要掌握！
5. 消费税销售、自产自用、委托加工、进口账务处理要掌握！
6. 小税种也是要简单抓起来的。
7. 今年新来的长期借款和长期应付款，内容不多，简单看一下差不多了。