



## 项目八 负债的核算



### 学习目标

- ◆ 掌握负债的概念和分类方法。
- ◆ 掌握流动负债和非流动负债的区别。
- ◆ 掌握并理解各项流动负债的科目设置和核算方法。
- ◆ 掌握并理解各项非流动负债的科目设置和核算方法。

负债是指企业过去的交易或事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债有多种分类方法，最常用的一种是按照偿付期限进行分类。按偿付期限的长短，负债可分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指在一年内或超过一年的一个营业周期内需要清偿的债务，主要包括短期借款、应付账款、预收账款、应付票据、应交税费、应付职工薪酬、应付股利、应付利息和其他应付款等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，主要包括长期借款、应付债券和长期应付款等。与流动负债相比，非流动负债具有金额较大、偿还期限较长、可以分期偿还等特点。

### 任务一 短期借款的核算

#### 知识储备



短期借款是指企业从银行或其他金融机构等借入的期限在一年以内（含一年）的各种借款。企业借入短期借款，一般用来维持正常的生产经营活动或用来抵偿其他债务。



#### 自学会计科目

“短期借款”科目。为了核算短期借款的借入、使用及归还情况，企业应设置“短期借款”

科目。本科目贷方登记企业借入的各种短期借款,借方登记企业按期归还的各种短期借款;期末贷方余额反映企业尚未到期归还的各种短期借款数额。本科目应按债权人设置明细账,并按借款种类进行明细分类核算,以反映各种短期借款的情况。

### 核算任务



#### 一、短期借款取得的核算

企业从银行或其他金融机构取得短期借款时,借记“银行存款”科目,贷记“短期借款”科目。

#### 二、短期借款利息的核算

短期借款利息的处理包括利息费用的确认与支付2个环节。短期借款利息属于筹资费用,应记入“财务费用”科目。实务中有以下2种核算方法。

① 预提法。如果短期借款的利息是按期(通常是一季度)支付或者到期还本付息且数额较大的,可采用月末预提的方式进行核算。每个月末,按照计算确定的利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“应付利息”科目;实际支付利息时,借记“应付利息”科目,贷记“银行存款”科目。

② 直接摊销法。在短期借款数量不多、各月负担的利息费用数额不大的情况下,也可采用直接摊销法。可在实际支付时,将利息费用计入当期损益,借记“财务费用”科目,贷记“银行存款”科目。

#### 三、归还短期借款本金的核算

企业短期借款到期偿还本金时,借记“短期借款”科目,贷记“银行存款”科目。

 **实例 8-1** 2015年1月1日,天津滨海股份有限公司从银行取得短期借款100 000元,年利率为6%,6个月后偿还本金,利息按季度支付。

天津滨海股份有限公司应作如下会计处理。

1) 1月1日取得短期借款时,编制会计分录如下。

借:银行存款	100 000
贷:短期借款	100 000

2) 1月、2月末预提借款利息时,编制会计分录如下。

借:财务费用	500
贷:应付利息	500

3) 3月份实际支付利息时,编制会计分录如下。

借:应付利息	1 000
财务费用	500
贷:银行存款	1 500

4) 4月、5月末预提借款利息同2)。

5) 6月偿还本金并支付本季度的利息,编制会计分录如下。

借:应付利息	1 000
财务费用	500

短期借款	100 000
贷：银行存款	101 500



**实例 8-2** 承实例 8-1，若息金额较小，可以采用直接摊销法。

天津滨海股份有限应作如下处理。

1) 1 月 1 日取得短期借款时，编制会计分录如下。

借：银行存款	100 000
贷：短期借款	100 000

2) 6 月还本付息，编制会计分录如下。

借：短期借款	100 000
财务费用	3 000
贷：银行存款	103 000

## 任务二 应付账款的核算

### 知识储备



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。这是由于购销双方在购销活动中因取得物资与支付货款在时间上不一致而形成的负债。一般来说，应付账款应在与所购买物资所有权相关的主要风险和报酬已经转移，或者所购买的劳务已经接受时确认。



### 自学会计科目

“应付账款”科目。为区别因商品交易或接受劳务供应而发生的应付款项与由于其他原因而形成的应付款项，企业应设置“应付账款”科目，专用于核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。本科目贷方登记因商品交易或接受劳务供应而增加的应付账款，借方登记企业以各种方式清偿的应付账款或已冲销的无法支付的应付账款；一般余额在贷方，表示尚未清偿的应付账款余额。如果出现借方余额，则表示多付的货款，此时已转换为预付项目，变成了债权。本科目应按债权人设置明细账，进行明细分类核算，以反映所欠不同债权人的债务情况。

### 核算任务



#### 一、发生应付账款的核算

企业购买材料、商品或接受劳务所产生的应付账款，应按应付金额入账。按照有关凭证记载的实际价款或暂估价值，借记“原材料”“库存商品”“在途物资”等科目，按照可以抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应付账款”科目。

对于应付账款附有现金折扣条件的情况，应采用总价法处理，即按照扣除现金折扣之前的

发票金额入账,如果在折扣期内付款而享受到现金折扣,再去冲减财务费用。

企业接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项,根据供应单位的发票账单,借记“生产成本”“管理费用”等科目,贷记“应付账款”科目。

## 二、偿还应付账款

企业偿还应付账款或开出商业汇票抵付应付账款时,借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

## 三、转销应付账款

应付账款由于债权单位撤销或其他原因无法支付的,应按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。

 **实例 8-3** 2015年1月6日,天津滨海股份有限公司购得某种规格元钢100吨,取得的增值税专用发票上注明的价款为800 000元,增值税税额为136 000元。货款及增值税税款于2015年1月8日用银行存款付清。所购元钢由供货方送货上门。

天津滨海股份有限公司应作如下处理。

1) 2015年1月6日购入货物时,编制会计分录如下。

借:原材料	800 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	136 000
贷:应付账款	936 000

2) 2015年1月8日付清货款时,编制会计分录如下。

借:应付账款	936 000
贷:银行存款	936 000

3) 如果信用期满公司存款不足无法支付款项,经协商改为票据结算,则编制会计分录如下。

借:应付账款	936 000
贷:应付票据	936 000

4) 如果供货方已撤销,天津滨海股份有限公司无法支付这笔款项,则编制会计分录如下。

借:应付账款	936 000
贷:营业外收入	936 000

 **实例 8-4** 承实例8-3,假定供货方给予天津滨海股份有限公司购货的现金折扣条件为“2/10, n/30”。

天津滨海股份有限公司就作如下处理。

1) 2015年1月6日购货时的会计分录同实例8-3的1)。

2) 如果天津滨海股份有限公司在10日之内付款,可以少付16 000元,则编制会计分录如下。

借:应付账款	936 000
贷:银行存款	920 000
财务费用	16 000

3) 如果天津滨海股份有限公司超过折扣期付款,则编制会计分录如下。

借:应付账款	936 000
贷:银行存款	936 000

## 任务三 应付票据的核算

### 知识储备



应付票据是指企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票。应付票据是一种商业凭证，是付款人允诺在一定时期内支付一定金额给收款人或持票人的书面证明。目前，我国商业汇票的付款期限最长不超过6个月，因而将应付票据归于流动负债进行管理和核算。应付票据与应付账款虽都属于流动负债，但两者的性质不同。应付票据是一种承诺未来付款的期票，是延期付款的书面证明，应付账款则是尚未结清的债务。

应付票据按承兑人的不同可分为商业承兑汇票与银行承兑汇票。商业承兑汇票的承兑人为付款人，承兑人承诺在未来一定时期内支付该项债务，并将其作为企业的一项负债予以记录。如果企业采用银行承兑汇票，首先应持票及商品交易合同向开户银行申请承兑，经银行审查同意并交付承兑手续费后，企业方可持银行已承兑的票据进行商品交易。对付款人而言，经由银行承兑的汇票并不意味着企业的这项负债消失，只是为收款方按期收回债权提供了可靠的信用保证。在票据到期前，付款企业应将票款足额交存开户银行。如果到期时企业无力承付，银行除无条件向收款人承兑款项外，还将向付款企业强制执行扣款，并按日罚息。



### 自学会计科目

“应付票据”科目。为了核算票据的签发和偿付等情况，企业应设置“应付票据”科目。企业因购买材料、商品和接受劳务供应等开出、承兑汇票时，按票面金额记入本科目的贷方。期末对带息票据计息时，按照利息金额记入本科目的贷方。企业承付、支付票款及利息时，按照支付金额记入本科目的借方。本科目余额在贷方，表示企业尚未到期支付的票据的面值和利息。

### 核算任务



#### 一、应付票据发生的核算

企业因购买材料、商品和接受劳务供应等开出、承兑的商业汇票，应按其票面金额作为应付票据的入账金额，借记“材料采购”“库存商品”“应付账款”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“应付票据”科目。

企业支付银行承兑汇票的手续费应计入当期财务费用，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

#### 二、应付票据期末计息的核算

带息票据应于期末计提利息，计入财务费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付票据”科目。

### 三、应付票据到期偿还本息的核算

应付票据到期偿还本息时,应按应付票据科目的贷方余额借记“应付票据”科目,按应计未计的利息借记“财务费用”科目,按实际支付的金额贷记“银行存款”科目。

### 四、应付票据到期无力偿付的核算

到期无力偿付的商业承兑汇票票款,按应付票据的账面余额,借记“应付票据”科目,贷记“应付账款”科目。到期不能偿付的带息票据,转入“应付账款”科目后,期末不再计提利息。

到期无力偿付的银行承兑汇票票款,按应付票据的账面余额,借记“应付票据”科目,贷记“短期借款”科目。

 **实例 8-5** 2015年11月1日,天津滨海股份有限公司购入一批原材料,取得的增值税专用发票上注明的价款为100 000元,增值税税额为17 000元。天津滨海股份有限公司向供货单位签发一张为期限5个月、年利率为6%的商业承兑汇票,原材料已验收入库。

天津滨海股份有限公司作如下处理。

1) 2015年11月1日购入原材料,签发汇票时,编制会计分录如下。

借:原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:应付票据	117 000

2) 2015年年末计提利息时,编制会计分录如下。

借:财务费用	1 170
贷:应付票据	1 170

3) 2016年4月1日到期偿付时,编制会计分录如下。

借:应付票据	118 170
财务费用	1 755
贷:银行存款	119 925

4) 如果2016年4月1日到期时企业无力偿付,则编制会计分录如下。

借:应付票据	118 170
财务费用	1 755
贷:应付账款	119 925

 **实例 8-6** 2015年1月1日,天津滨海股份有限公司购入一批原材料,价值50 000元。增值税税额为8 500元。原材料已验收入库。天津滨海股份有限公司于当日开出一张面值为58 500元、期限为5个月的不带息银行承兑汇票,并支付银行手续费50元。

天津滨海股份有限公司应如下处理。

1) 购入原材料签发汇票时,编制会计分录如下。

借:原材料	50 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500
贷:应付票据	58 500

2) 支付银行手续费时,编制会计分录如下。

借:财务费用	50
--------	----

贷：银行存款	50
3) 2015年6月1日到期偿付时，编制会计分录如下。	
借：应付票据	58 500
贷：银行存款	58 500
4) 若2015年6月1日到期时企业无力偿付，编制会计分录如下。	
借：应付票据	58 500
贷：短期借款	58 500

## 任务四 应付职工薪酬的核算

### 知识储备



### 一、职工薪酬的含义

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。这里所称的职工，主要包括3类人员：一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；二是虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如独立董事；三是未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业提供服务与职工提供服务类似的人员，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服务的员工。

### 二、职工薪酬的内容

#### (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12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。

短期薪酬具体包括以下内容。

#### 1. 职工工资、奖金、津贴和补贴

职工工资、奖金、津贴和补贴是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬，为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

#### 2. 职工福利费

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。

### 3. 医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费

医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等。

### 4. 住房公积金

住房公积金是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

### 5. 工会经费和职工教育经费

工会经费和职工教育经费是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

### 6. 短期带薪缺勤

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

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。

### 8. 其他短期薪酬

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。

## （二）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。离职后福利计划是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划是指向独立的基金交存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；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。

## （三）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。

## （四）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、长期利润分享计划和长期奖金计划等。



## 自学会计科目

**“应付职工薪酬”科目。**企业应当通过“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算和使用等情况。本科目贷方登记已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬的数额，借方登记实际发放职工薪酬的数额，包括扣还的款项等。该科目期末贷方余额，反映企业应付未付的职工薪酬。

“应付职工薪酬”科目应当按照“工资、奖金、津贴和补贴”“职工福利费”“非货币性

福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费和职工教育经费”“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划义务”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细科目,进行明细核算。

## 核算任务



### 一、短期薪酬的核算

企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将实际发生的短期薪酬确认为负债,并计入当期损益,其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

#### (一) 货币性职工薪酬

##### 1. 工资、奖金、津贴和补贴

对于工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬,企业可分别按以下情况处理。

① 生产部门人员的工资、奖金、津贴和补贴,借记“生产成本”“制造费用”“劳务成本”等科目,贷记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目。

② 管理部门人员的工资、奖金、津贴和补贴,借记“管理费用”科目,贷记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目。

③ 销售人员的工资、奖金、津贴和补贴,借记“销售费用”科目,贷记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目。

④ 在建工程、研发人员的工资、奖金、津贴和补贴,借记“在建工程”“研发支出”科目,贷记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目。

在实务中,企业一般根据每个月工资结算表中“实发金额”栏的合计数通过开户银行向职工发放,借记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目,贷记“银行存款”科目。企业从应付职工薪酬中扣还的各种款项(代垫的家属药费、个人所得税等),借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”“库存现金”“其他应收款”“应交税费——应交个人所得税”等科目。

 **实例 8-7** 天津滨海股份有限公司 2016 年 1 月的工资结算汇总表如表 8.1 所示。请根据此表作出相应的会计处理。

编制单位:天津滨海股份有限公司

表 8.1 工资结算汇总表  
2016 年 1 月

元

项 目	应 付 职 工 薪 酬					待扣款项 (个税)	实发工资
	计时工资	计件工资	奖金	津贴	合计		
车间生产工人	10 000	8 000	5 000	2 000	25 000	1 000	24 000
车间管理人员	2 000		900	300	3 200	200	3 000
行政管理人员	8 000		3 500	1 000	12 500	800	11 700
销售部门人员	6 000		1 500	1 000	8 500	600	7 900
专项工程人员	1 000		500	100	1 600	100	1 500
合 计	27 000	8 000	11 400	4 400	50 800	2 700	48 100

天津滨海股份有限公司应作如下处理。

1) 确认应付职工薪酬时, 编制会计分录如下。

借: 生产成本	25 000
制造费用	3 200
管理费用	12 500
销售费用	8 500
在建工程	1 600
贷: 应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴	50 800

2) 发放职工薪酬时, 编制会计分录如下。

借: 应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴	48 100
贷: 银行存款	48 100

3) 代扣个人所得税的处理, 编制会计分录如下。

借: 应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴	2 700
贷: 应交税费——应交个人所得税	2 700

## 2. 职工福利费

企业发生的职工福利费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“管理费用”“生产成本”“制造费用”“销售费用”等科目, 贷记“应付职工薪酬—职工福利费”科目。

 **实例 8-8** 天津滨海股份有限公司下设一所职工食堂, 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。2015年1月, 企业在岗职工共计100人。其中, 管理部门20人, 生产车间80人。企业的历史经验数据表明, 对于每个职工, 企业每月需要补贴食堂120元。企业实际支付12 000元补贴给食堂。

天津滨海股份有限公司应作如下处理。

1) 确认应付职工薪酬时, 编制会计分录如下。

借: 生产成本	9 600
管理费用	2 400
贷: 应付职工薪酬——职工福利费	12 000

2) 实际支付时, 编制会计分录如下。

借: 应付职工薪酬——职工福利费	12 000
贷: 银行存款	12 000

## 3. 国家规定计提标准的职工薪酬

对于国家规定了计提基础和计提比例的医疗保险费、工伤保险费和生育保险等社会保险费和住房公积金, 以及按规定提取的工会经费和职工教育经费, 企业应当在职工为其提供服务的会计期间, 根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额, 并确认相关负债, 按照受益对象计入当期损益或相关资产成本, 借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”“销售费用”等科目, 贷记“应付职工薪酬”科目。

 **实例 8-9** 天津滨海股份有限公司2015年2月应发工资为1 560万元。其中, 生产部门生产工人工资为1 000万元, 生产部门管理人员工资为200万元, 管理部门管理人员工

资为 360 万元。(假定不考虑其他因素及所得税的影响)

根据当地政府规定,天津滨海股份有限公司应当按照职工工资总额的 10% 和 8% 计提并缴存医疗保险费和住房公积金。天津滨海股份有限公司分别按照职工工资总额的 2% 和 1.5% 计提工会经费和职工教育经费。

天津滨海股份有限公司应作如下会计处理。天津滨海股份有限公司 2016 年 2 月的职工薪酬金额如下。

应当计入生产成本的职工薪酬 =  $1\ 000 + 1\ 000 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%) = 1\ 215$  (万元)

应当计入制造费用的职工薪酬 =  $200 + 200 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%) = 243$  (万元)

应当计入管理费用的职工薪酬 =  $360 + 360 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%) = 437.40$  (万元)

编制会计分录如下。

借：生产成本	12 150 000
制造费用	2 430 000
管理费用	4 374 000
贷：应付职工薪酬——工资	15 600 000
——医疗保险费	1 560 000
——住房公积金	1 248 000
——工会经费	312 000
——职工教育经费	234 000

#### 4. 短期带薪缺勤

企业根据其性质及职工享有的权利,将带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。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

累积带薪缺勤是指带薪缺勤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。企业应当在职工提供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,借记“管理费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤”科目。

 **实例 8-10** 天津滨海股份有限公司共有 1 000 名职工。从 2014 年 1 月 1 日起,该公司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 个工作日带薪年休假,未使用的年休假只能向后结转一个日历年度,超过一年未使用的权利作废;职工休年休假时,首先使用当年可享受的权利,不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除;职工离开公司时,对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。

2014 年 12 月 31 日,每个职工当年平均未使用带薪年休假为 2 天。天津滨海股份有限公司预计 2015 年有 950 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假,剩余 50 名职工每人将平均享受 6 天半年休假。假定这 50 名职工全部为总部管理人员。该公司平均每名职工每个工作日工资为 500 元。

天津滨海股份有限公司职工 2014 年已休带薪年休假的,由于在休假期间照发工资,因此共相应的薪酬已经计入公司每月确认的薪酬金额中。与此同时,公司还需要预计职工 2014 年享有但尚未使用的、预期将在下一年度使用的累积带薪缺勤,并计入当期损益或相关资产成本。

天津滨海股份有限公司在2014年12月31日预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债即为75(50×1.5)天的年休假工资金额为37500(75×500)元。

天津滨海股份有限公司应编制会计分录如下。

借：管理费用	37 500
贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤	37 500

#### (2) 非累积带薪缺勤

非累积带薪缺勤是指带薪缺勤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。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。

企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬，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账务处理。

#### 5. 利润分享计划的会计处理

利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬：

- (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或推定义务；
- (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。

属于下列3种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

- ① 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；
- ② 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；
- ③ 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

 **实例 8-11** 天津滨海股份有限公司于2015年年初制订并实施了一项短期利润分享计划，以对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为1000万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过1000万元，公司管理层将可以分享超过1000万元净利润部分的10%作为额外报酬。假定至2015年12月31日，天津滨海股份有限公司全年实际完成净利润1500万元。(假定不考虑离职等其他因素)。按照利润分享计划公司管理层可以分享利润50[(1500-1000)×10%]万元作为其额外的薪酬。

天津滨海股份有限公司2015年12月31日应编制会计分录如下。

借：管理费用	500 000
贷：应付职工薪酬——利润分享计划	500 000

#### (二) 非货币性职工薪酬

企业将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，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。同时确认主营业务收入，结转成本，涉及增值税销项税额的，还应进行相应处理。

 **实例 8-12** 天津滨海股份有限公司为小家电生产企业，共有职工 200 名。其中，170 名为直接参加生产的职工，30 名为总部管理人员。2015 年 1 月，公司以其生产的成本为 900 元/台的电暖器作为春节福利发放给公司的每名职工。该型号的电暖器市场售价为 1 000 元，公司适用的增值税税率为 17%。

企业将自产的电暖器作为福利发放给职工，应视同销售计算增值税销项税额，同时确认收入，结转成本。

天津滨海股份有限公司应作如下处理。

1) 确认应付职工薪酬时，编制会计分录如下。

借：生产成本	198 900
管理费用	35 100
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	234 000

2) 发放非货币性福利时，确认主营业务收入，编制会计分录如下。

借：应付职工薪酬——非货币性福利	234 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000

3) 结转成本时，编制会计分录如下。

借：主营业务成本	180 000
贷：库存商品	180 000

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，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。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，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。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。

 **实例 8-13** 天津滨海股份有限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。天津滨海股份有限公司总部共有部门经理级别以上职工 20 名，为每人提供一辆轿车使用，假定每辆轿车每月计提折旧 1 000 元；共有副总裁以上高级管理人员 5 名，为每人租赁 200 平方米公寓一套，月租金为 8 000 元/套。

天津滨海股份有限公司应作出如下处理。

1) 确认提供汽车的非货币性福利时，编制会计分录如下。

借：管理费用	20 000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	20 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	20 000
贷：累计折旧	20 000

2) 确认租赁住房的非货币性福利时，编制会计分录如下。

借：管理费用	40 000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	40 000

3) 支付住房租金时，编制会计分录如下。

借：应付职工薪酬——非货币性福利	40 000
------------------	--------

贷：银行存款

40 000

向职工提供企业支付了补贴的商品或服务，如果合同约定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与成本间的差额，作为长期待摊费用处理，在合同约定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。如果合同没有约定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与成本间的差额，作为对职工过去提供服务的一种补偿，直接计入向职工出售商品或服务当期的损益。



**实例 8-14** 2015 年年初天津滨海股份有限公司为稳定管理队伍，与 10 名中层管理人员签订了协议：以每套 50 万元的价格售给每名管理人员一套公寓；每名管理人员必须自协议签订之日起服务 10 年，如违约则由公司无偿收回公寓。此协议于 2016 年年初生效并当即执行。天津滨海股份有限公司在 2014 年 11 月以每套 80 万元的价格购入 10 套公寓，假定不考虑相关税费。

天津滨海股份有限公司应作如下处理。

1) 2014 年 11 月购入公寓时，编制会计分录如下。

借：固定资产	8 000 000
贷：银行存款	8 000 000

2) 2015 年年初执行协议时，编制会计分录如下。

借：银行存款	5 000 000
长期待摊费用	3 000 000
贷：固定资产	8 000 000

3) 2015 年分摊长期待摊费用时，编制会计分录如下。

借：管理费用	300 000
贷：应付职工薪酬	300 000
借：应付职工薪酬	300 000
贷：长期待摊费用	300 000

4) 假如协议并未要求服务年限及其他附加条件，则 2015 年年初执行协议时，编制会计分录如下。

借：银行存款	5 000 000
管理费用	3 000 000
贷：固定资产	8 000 000

## 二、离职后福利的核算

### (一) 设定提存计划的会计处理

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并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”等科目，贷记“应付职工薪酬——设定提存计划”科目。根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后 12 个月内支付全部应缴存金额的，应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。



**实例 8-15** 承实例 8-9，天津滨海股份有限公司根据所在地政府的规定，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。2015 年 2 月，天津滨海股份有限公司缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 120 万元，应计入制造费用的金额为 24 万元，应计入管理费用的金额为 43.2 万元。

天津滨海股份有限公司 2015 年 2 月应编制会计分录如下。

借：生产成本	1 200 000
制造费用	240 000
管理费用	432 000
贷：应付职工薪酬——设定提存计划	1 872 000

## （二）设定受益计划的会计处理

### 1. 确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

企业应当根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

### 2. 确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务的现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限 2 项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限是指企业可从设定受益计划退款或减少未来向独立主体缴存提存金而获得的经济利益的现值。

### 3. 确定应当计入当期损益的金额

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。除非其他相关会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本，企业应当将服务成本和设定受益净负债或净资产的利息净额计入当期损益。

### 4. 确定应当计入其他综合收益的金额

企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括：精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少；计划资产回报，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额；资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

## 三、辞退福利的核算

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列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：

- ① 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时；
- ② 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

确认辞退福利时，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬——辞退福利”科目。

企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后 12 个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后 12 个月内不能完全支付的，应当适用关于其他长期职工福利的有关规定。

### 四、其他长期职工福利的核算

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，应当设定提存计划相同的原则进行处理。此外，企业应当适用关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：服务成本；其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额；重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应当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。长期残疾福利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义务。

## 任务五 应交税费的核算

### 知识储备



应交税费是指企业依法缴纳的增值税、消费税、企业所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、教育费附加、房产税、土地使用税、车船税、矿产资源补偿费、印花税和耕地占用费等。



### 自学会计科目

“应交税费”科目。企业应通过“应交税费”科目，总括反映各种税费的缴纳情况，并按照应交税费项目进行明细核算。本科目贷方登记应缴纳的各种税费等，借方登记实际缴纳的税费；期末余额一般在贷方，反映企业尚未缴纳的税费，期末余额如果在借方，则反映企业多缴或尚未抵扣的税费。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。

### 核算任务



#### 一、应交增值税的核算

增值税是对我国境内销售服务、无形资产或不动产，以及进口货物的单位和个人，以其实

现的增值额为征税对象征收的一种流转税。为严格增值税的征收管理和适当简化经营规模较小纳税人的税款征收，通常将增值税纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。

### （一）一般纳税人应交增值税的核算

为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、缴纳、退税及转出等情况，应在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，并在“应交增值税”明细科目内设置“进项税额”“已交税费”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“营改增抵减的销项税额”“转出未交增值税”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出多交增值税”等明细。上述各明细所反映的经济内容为如下所述。

①“进项税额”记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税税额。

②“已交税费”记录企业已缴纳的增值税税额。

③“减免税款”记录企业按规定享受直接减免的增值税税款或按规定抵减的增值税应纳税额。

④“出口抵减内销产品应纳税额”记录企业按规定的退税率计算的零税率应税服务的当期免抵税额。

⑤“营改增抵减的销项税额”核算一般纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款，按规定扣减销售额而减少的销项税额。

⑥“转出未交增值税”记录企业月终转出应交未交的增值税。

⑦“销项税额”记录企业销售货物或提供应税劳务而收取的增值税税额。

⑧“出口退税”记录企业出口货物、向海关办理报关手续后，凭出口报关单等有关凭证，向税务机关办理出口退税而收到退回的税款。

⑨“进项税额转出”记录企业因各种原因，不得从销项税额中抵扣而转出的进项税额。

⑩“转出多交增值税”记录企业月终转出多交的增值税。

#### 1. 一般购销业务的账务处理

企业从国内采购物资或接受应税劳务等，根据增值税专用发票上记载的应计入采购成本或应计入加工、修理、修配等物资成本的金额，借记“固定资产”“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”或“生产成本”“制造费用”“委托加工物资”“管理费用”等科目；根据增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；按照应付或实际支付的总额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

企业销售物资或提供应税劳务，按照营业收入和应收取的增值税税额，借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目，按专用发票上注明的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；按照实现的营业收入，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。

 **实例 8-16** 天津滨海股份有限公司为增值税一般纳税人，于2015年1月购入一批生产用原材料，增值税专用发票上注明的价款为400 000元，增值税税额为68 000元。材料已到达并验收入库，货款尚未支付。该公司当期销售产品一批，不含税售价为700 000元，应收取增值税税额为119 000元，货款尚未收到。

天津滨海股份有限公司应作如下会计处理。

1) 购进货物时, 编制会计分录如下。

借: 原材料	400 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	68 000
贷: 应付账款	468 000

2) 销售产品时, 编制会计分录如下。

借: 应收账款	819 000
贷: 主营业务收入	700 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	119 000

## 2. 购入免税产品的账务处理

企业购入免税农产品, 可以按买价和规定的扣除率计算进项税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目; 按买价扣除规定的进项税额后的余额, 借记“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目; 按照应付或实际支付的价款, 贷记“应付账款”“银行存款”科目。



**实例 8-17** 天津滨海股份有限公司收购一批免税农产品, 支付的买价为 1 500 000 元, 货物尚未到达, 款项已经支付。假定企业采用实际成本法进行日常材料核算, 该农产品准予抵扣的进项税额按买价的 10% 计算。

编制会计分录如下。

进项税额 = 1 500 000 × 10% = 150 000 (元)

借: 在途物资	1 350 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	150 000
贷: 银行存款	1 500 000

## 3. 不予抵扣项目和进项税额转出的账务处理

不予抵扣的项目有: 将购买的物资或接受的劳务用于集体福利或个人消费; 将购买的物资或接受的劳务用于其他非应税项目; 非正常损失的购进货物; 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务, 等等。

如果购进货物或接受劳务时即能认定进项税额不能抵扣, 应连同价款一起计入购进货物或接受劳务成本中; 如果不能立即认定, 可先按增值税专用发票上注明的增值税税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 待日后作进项税额转出处理, 借记“在建工程”“应付职工薪酬”“待处理财产损益”等科目, 贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。



**实例 8-18** 天津滨海股份有限公司的库存材料因遭火灾发生毁损, 其实际成本为 200 000 元, 购进时支付增值税税款 34 000 元。

编制会计分录如下。

借: 待处理财产损益	234 000
贷: 原材料	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	34 000



**实例 8-19** 天津滨海股份有限公司于 2016 年 1 月购入原材料一批, 价款 10 000 元和增值税 1 700 元已通过银行存款支付。当月该公司所属的职工医院维修时领用该批原材料的