



揭阳职业技术学院

经济管理系  
教案

(2025-2026 学年第一学期)

课程：财务会计（二）  
(36 学时)

教师姓名：刘林德

所授专业：大数据与会计 241

课程名称	财务会计（二）	授课章节 （课题）	项目十 职工薪酬和应交税费业务核算	授课时数	10
授课班级	大数据与会计 241		任课教师	刘林德	
教材名称及版本	财务会计实务（北京理工大学出版社）				
教学方法	讲授法+实操				
教学目标及要求	<p>负债按其流动性分为流动负债和非流动负债，本项目主要讲解应付职工薪酬、应交税费等项目的业务处理。</p> <p>学生在学习过程中，务必注意负债相关业务处理以及与其他会计要素之间的联系。</p>				
教学重难点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 应交增值税的会计处理，特别关注视同销售和不予抵扣的会计处理；</li> <li>2. 应交消费税的会计处理，特别关注委托加工应税消费品的会计处理；</li> <li>3. 职工薪酬的范围及短期薪酬的会计处理。</li> </ol>				
课程思政教育内容	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 诚信纳税的社会责任。诚信纳税不仅是企业应尽的法律义务，更是企业社会责任的体现，让学生认识到诚信纳税对于促进社会公平、维护市场秩序、推动国家发展的重要性。</li> <li>2. 职工薪酬核算中的公平正义。让学生理解在薪酬核算中贯彻公平正义原则的重要性，培养其尊重劳动、尊重人才的职业道德。</li> <li>3. 职业道德与职业操守。让学生在实践中体会职业道德的重要性，培养其成为遵纪守法、诚实守信的会计专业人才。</li> <li>4. 社会责任与可持续发展。企业不仅要追求经济效益，还要关注环境保护和社会责任。结合当前全球可持续发展的趋势，讲解企业在薪酬和税费管理中如何体现社会责任，例如通过绿色税收优惠政策促进环保，或者通过合理的薪酬激励机制促进员工的可持续发展。</li> </ol>				

## 本章知识点讲解

### 【专题一】应付职工薪酬▲▲▲

#### 知识点：职工和职工薪酬的范围及分类

##### （一）职工的概念

职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。具体包括：

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. 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人员。

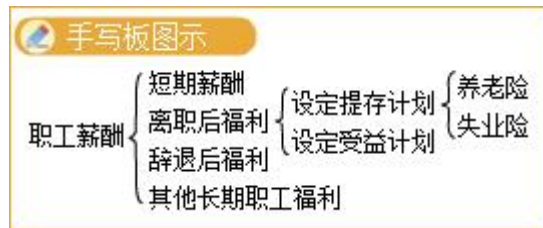
##### （二）职工薪酬的概念及分类

1. 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬。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。

##### 2. 职工薪酬的内容

###### （1）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（属辞退福利）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：
  - a. 为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利，包括职工因公赴外地就医费用、职工疗养费用、防暑降温费等；
  - b. 企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用；
  - c. 发放给在职职工的生活困难补助以及按规定发生的其他职工福利支出，如丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费等。



- 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：

指职工虽然缺勤但企业仍向其支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。



⑦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。

⑧非货币性福利;

⑨其他短期薪酬。

(2) 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, 属于短期薪酬和辞退福利的除外。

按其特征可分为:

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义务的离职后福利计划。即养老保险费和失业保险费。

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。

(3) 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。

(4) 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。

【关键考点】掌握职工薪酬的内容。

【单选题】下列各项中, 企业应计入“应付职工薪酬”科目贷方的是( )。

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

『正确答案』B

『答案解析』选项 ACD, 因为都属于支付职工薪酬, 所以应当计入“应付职工薪酬”科目的借方。

【单选题】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. 按国家规定标准提取的职工教育经费
- D. 为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿

『正确答案』A

『答案解析』为职工代扣代缴的个人所得税不属于职工薪酬的组成部分, 企业只是承担了代扣代缴的义务。

【单选题】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

『正确答案』C

『答案解析』选项C，应计入管理费用。

【多选题】下列各项中，属于“应付职工薪酬”科目核算内容的有（ ）。

- A. 已订立劳动合同的全职职工的奖金
- B. 正式任命并聘请的独立董事津贴
- 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

『正确答案』ABCD

『答案解析』选项B，职工也包括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。所以支付给董事的津贴也属于职工薪酬。

### 知识点：短期薪酬的确认和计量

（一）货币性短期薪酬

1. 货币性短期薪酬的范围

- ①职工工资、奖金、津贴和补贴；
- ②大部分的职工福利费；
- ③医疗保险费、工伤保险费和生育保险费；
- ④住房公积金；
- ⑤工会经费和职工教育经费。

2. 货币性短期薪酬的会计处理原则

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。

一般会计分录如下：

借：生产成本（一线工人薪酬）  
    制造费用（生产管理人员薪酬）  
    管理费用（行政人员薪酬）  
    销售费用（销售人员薪酬）  
    研发支出（从事研发人员的薪酬）  
    在建工程（从事工程建设人员的薪酬）  
    劳务成本（提供劳务人员薪酬）  
    贷：应付职工薪酬

【要点提示】记住薪酬的费用归属方向。

3. 案例解析 最新课件搜索公众号「速通在线」

（1）工资、奖金、津贴和补贴及计提的社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等。

【基础案例】2×15年6月，甲公司当月应发工资1 560万元，其中：生产部门直接生产人员工资1 000万元，生产部门管理人员工资200万元，公司管理部门人员工资360万元。

根据所在地政府规定，公司分别按照职工工资总额的10%和8%计提医疗保险费和住房公积金，缴纳给当地社会保险经办机构和住房公积金管理机构。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。

假定不考虑所得税影响。

『答案解析』甲公司应作如下账务处理：

借：生产成本	[1 000+1 000×(10%+8%+2%+1.5%)]	1 215
制造费用	[200+200×(10%+8%+2%+1.5%)]	243
管理费用	[360+360×(10%+8%+2%+1.5%)]	437.4
贷：应付职工薪酬——工资		1 560
——医疗保险费		156
——住房公积金		124.8
——工会经费		31.2
——职工教育经费		23.4

## (2) 职工福利费

【基础案例】乙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补贴职工食堂需要承担的福利费金额，2017年9月，企业在岗职工共计200人，其中管理部门30人，生产车间生产人员170人，每个职工每月需补贴食堂150元。相关账务处理如下：

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

2017年10月乙公司支付30 000元补贴给食堂时：

借：应付职工薪酬——职工福利费	30 000
贷：银行存款	30 000

【单选题】某企业结算本月应付职工薪酬，按税法规定应代扣代缴的职工个人所得税为8 000元，下列各项中，关于企业代扣个人所得税的会计处理正确的是（ ）。

- A. 借：应付职工薪酬 8 000  
    贷：应交税费——应交个人所得税 8 000
- B. 借：应付职工薪酬 8 000  
    贷：其他应付款 8 000
- C. 借：其他应付款 8 000  
    贷：应付职工薪酬 8 000
- D. 借：应交税费——应交个人所得税 8 000  
    贷：应付职工薪酬 8 000

『正确答案』A

『答案解析』企业代扣个人所得税：

借：应付职工薪酬	8 000
贷：应交税费——应交个人所得税	8 000

## (二) 带薪缺勤

### 1. 带薪缺勤的内容

#### (1) 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。

#### (2) 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。

## 2. 累积带薪缺勤的会计处理

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。

【基础案例】乙公司共有 1 000 名职工从 2×15 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 个工作日带薪年假，未使用的年假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废；职工休年假时，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假中扣除；职工离开公司时，对未使用的累积带薪年假无权获得现金支付。

2×15 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用带薪年假为 2 天。乙公司预计 2×16 年有 950 名职工将享受不超过 5 天的带薪年假，剩余 50 名职工每人将平均享受 6 天带薪年假，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 300 元。

『答案解析』乙公司在 2×15 年 12 月 31 日预计由于职工累积未使用的带薪年假权利而导致预期将支付的工资负债即为 75 天（50×1.5 天）的年假工资金额 22 500 元（75×300），并作如下账务处理：

借：管理费用 22 500  
贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 22 500

【拓展一】如果 2×16 年乙公司职工休假情况与预测一致，则这 75 天的工资在支付时：

借：应付职工薪酬 22 500  
贷：银行存款 22 500

手写板图示		
	费用	兑付
2015年	全勤+2.25	全勤
2016年	全勤-2.25	全勤

【拓展二】如果 2×16 年乙公司职工休假情况与预测不一致，职工只休了 60 天，则相关会计处理如下：

①先将当初多计的费用冲回：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（15×300）4 500  
贷：管理费用 4 500

②再兑付这 60 天的工资：

借：应付职工薪酬 18 000  
贷：银行存款 18 000

## 3. 非累积带薪缺勤的会计处理

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。

即非累积带薪缺勤发生时视为全勤，按正常全勤状态进行会计处理。

【例题·单选题】甲公司实行累积带薪休假制度，当年未享受的休假只可结转至下一年度。2×14 年年末，甲公司因当年度管理人员未享受休假而预计将于 2×15 年支付的职工薪酬 20 万元。2×15 年年末，该累积带薪休假尚有 40%未使用，不考虑其他因素。下列各项中，关于甲公司因其管理人员 2×15 年未享受累积带薪休假而原多预计的 8 万元负债（应付职工薪酬）于 2×15 年的会计处理，正确的是（ ）。

- A. 不作账务处理
- B. 从应付职工薪酬转出计入资本公积

- C. 冲减当期的管理费用  
D. 作为会计差错追溯重述上年财务报表相关项目的金额

『正确答案』C

『答案解析』甲公司规定未使用的带薪假只能结转下一年度，其他未使用带薪假在本期冲回，应冲减当期管理费用。

2014年		2015年	
借：管理费用	20	借：应付职工薪酬	8
贷：应付职工薪酬	20	贷：管理费用	8
		借：应付职工薪酬	12
		贷：银行存款	12

【判断题】某企业职工张某经批准获得探亲假5天，企业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。（ ）

『正确答案』√

『答案解析』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。由于职工提供服务本身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。

### （三）非货币性福利

企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。公允价值不能可靠取得的，可以采用成本计量。

1. 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关税费，**计入相关资产成本或当期损益**，同时确认应付职工薪酬，相关收入、成本的处理与正常商品销售相同。

一般账务处理：

①借：××费用（以产品的价税合计认定）

贷：应付职工薪酬

②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）

③借：主营业务成本

贷：库存商品

2. 购买商品发放给职工作为福利

①以商品的价税合计认定福利费用

借：生产成本、制造费用或管理费用等

贷：应付职工薪酬

②购买商品时

借：××存货

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

③发放时

借：应付职工薪酬

贷：××存货

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

3. 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。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。

一般账务处理如下：

①借：××费用（如为企业自有资产则以折旧费用认定费用标准；如为企业短期租赁的，则以租金认定费用标准）

贷：应付职工薪酬

②借：应付职工薪酬

贷：累计折旧（企业自有资产的折旧计提）

银行存款或其他应付款（企业短期租赁租入房屋等资产支付或应付的租金）

4. 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。

【多选题】某企业为增值税一般纳税人，2019年12月该企业将500台自产加湿器作为福利发放给基本生产车间工人，每台的成本100元，每台不含税市场售价为200元，销售商品适用的增值税税率为13%。不考虑其他因素，下列各项中，关于该项经济业务的相关会计科目处理正确有（ ）。

A. 借记“生产成本”科目113 000元

B. 借记“主营业务成本”科目50 000元

C. 贷记“应付职工薪酬”科目63 000元

D. 贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目13 000元

『正确答案』ABD

『答案解析』会计分录为：

借：生产成本	113 000
贷：应付职工薪酬	113 000
借：应付职工薪酬	113 000
贷：主营业务收入	(200×500) 100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 000
借：主营业务成本	(100×500) 50 000
贷：库存商品	50 000

【判断题】企业以自产的产品作为非货币性福利发放给职工，应以账面价值计量该项非货币性福利。（ ）

『正确答案』×

『答案解析』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，按照该产品的含税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。

【单选题】某企业为增值税一般纳税人，月末将自产的一批空气净化器作为福利发放给本企业职工。该批空气净化器实际成本为14万元，市场价格为20万元，增值税税额为2.6万元。不考虑其他因素，该企业发放空气净化器应确认的应付职工薪酬为（ ）万元。

A. 22.6

B. 16.6

C. 20

D. 14

『正确答案』A

『答案解析』将自产产品用于职工福利，视同销售，确认收入。

借：应付职工薪酬	22.6
贷：主营业务收入	20
应交税费——应交增值税（销项税额）	2.6

结转成本：

借：主营业务成本	14
贷：库存商品	14

【单选题】企业将自有房屋无偿提供给本企业行政管理人员使用，下列各项中，关于计提房屋折旧的会计处理表述正确的是（ ）。

A. 借记“其他业务成本”科目，贷记“累计折旧”科目

B. 借记“其他应收款”科目，贷记“累计折旧”科目

C. 借记“营业外支出”科目，贷记“累计折旧”科目

D. 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

『正确答案』D

『答案解析』企业将自有房屋无偿提供给本企业行政管理人员使用，在计提折旧时：

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

#### （四）离职后福利

##### 1. 离职后福利的概念

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，属于短期薪酬和辞退福利的除外。

##### 2. 离职后福利的内容

（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义务的离职后福利计划。

（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。

##### 3. 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。

【基础案例】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。2017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57 600元，计入制造费用的金额为12 600元，应计入管理费用的金额为10 872元，应计入销售费用的金额为2 088元。

甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本	57 600
制造费用	12 600
管理费用	10 872
销售费用	2 088

贷：应付职工薪酬——设定提存计划 83 160

【单选题】某企业计提生产车间管理人员基本养老保险费 120 000 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 120 000  
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费 120 000
- B. 借：制造费用 120 000  
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费 120 000
- C. 借：制造费用 120 000  
贷：银行存款 120 000
- D. 借：制造费用 120 000  
贷：其他应付款 120 000

『正确答案』B

『答案解析』计提生产车间管理人员的养老保险费：

借：制造费用 120 000  
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费 120 000

【判断题】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，确认为应付职工薪酬。（ ）

『正确答案』√

## 【专题二】应交税费▲▲▲

### （一）应交增值税

增值税的结论：价外税不影响损益；与消费税计税依据相同；谁消费谁买单。

#### 1. 增值税的抵扣凭证

增值税专用发票；

完税凭证；

进口物资的进项税=（买价+关税）×税率

收购免税农产品的收购凭证。

手写板图示	
收购农产品	贷：应交税费—应交增值税（销项税额） 17万
借：原材料	100×90%
	应交税费—应交增值税（进项税额）100×10%
贷：银行存款	100

【要点提示】记住抵扣凭证。

#### 2. 一般纳税人涉及增值税的一般会计处理

##### （1）购入商品时

借：库存商品

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

##### （2）销售商品时

借：银行存款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

(3) 交纳增值税时

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

【单选题】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

『正确答案』C

『答案解析』增值税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，通过“待抵扣进项税额”科目核算。

3. 一般纳税人的特殊会计处理

(1) 购入免税农产品

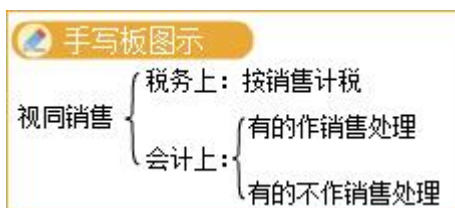
借：材料采购或原材料（收购免税农产品的按收购凭证的 90%入账）

    应交税费——应交增值税（进项税额）（收购免税农产品的按收购凭证的 10%扣税）

    贷：银行存款

【要点提示】记住抵扣比例。

(2) 视同销售的会计处理



业务范围	会计处理
①将自产的、委托加工的物资和 <b>购买</b> 的物资用于分红 ②将自产的、委托加工的物资和 <b>购买</b> 的物资用于对外投资	A. 业务①②④的会计分录 借：应付利润① 长期股权投资② 应付职工薪酬④ 贷：主营业务收入或其他业务收入 应交税费——应交增值税(销项税额)(按计税价计算销项税额) 同时结转成本： 借：主营业务成本或其他业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品或原材料
③将自产的、委托加工的物资和 <b>购买</b> 的物资用于捐赠 ④将自产的、委托加工的物资用于集体福利或个人消费	如果涉及消费税的还需如下分录： <b>借：税金及附加</b> 贷：应交税费——应交消费税 B. 当自产的、委托加工的和购买的物资用于捐赠时： 借：营业外支出 存货跌价准备

	贷：库存商品（账面余额） 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额） ——应交消费税（按计税价计算消费税额）
⑤将自产的、委托加工的物资用于其他非应税项目	C. 当自产的、委托加工的物资用于在建工程时： 借：在建工程 存货跌价准备 贷：库存商品（账面余额） <u>应交税费——应交消费税（按计税价计算消费税额）</u>

**手写板图示**

用于集体福利 { 买的 → 不予抵扣  
                  { 自产, 委托加工 → 视同销售

**手写板图示**

集体福利设施

借：在建工程	103	
贷：库存商品		80
应交税费——应交增值税（销项税额）	13	
—应交消费税		10

【要点提示】记住视同销售的业务内容，尤其与不予抵扣业务区分开来。另外，需掌握其账务处理。

(3) 进项税额不予抵扣的会计处理

业务范围	会计处理
①将购买的物资或接受的劳务用于集体福利或个人消费	借：应付职工薪酬① 待处理财产损益③ 存货跌价准备 贷：库存商品（按账面成本结转） 或原材料等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
②将购买的物资或接受的劳务用于其他非应税项目	
③因企业管理不善造成存货盘亏时其进项税额不予抵扣	

【要点提示】记住业务内容，尤其与视同销售业务区分开来。另外，需掌握其账务处理。

**手写板图示**

买商品给职工 {

①买时：借：库存商品	100		
应交税费——应交增值税（进项税额）	13		
贷：银行存款		113	
②发时：借：XX费用	113	借：应付职工薪酬	113
贷：应付职工薪酬	113	贷：库存商品	100
		应交税费——应交增值税（进项税额转出）	13

手写板图示

工程挪用原材料	用于集体福利		
	借：在建工程	113	
	贷：原材料		100
	应交税费—应交增值税（进项税额）		13
	用于其他工程：		
	借：在建工程	100	
	贷：原材料		100

【多选题】下列各项中，关于增值税一般纳税人会计处理表述正确的有（ ）。

- 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. 已单独确认进项税的购进货物发生管理不善导致的非正常损失，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

『正确答案』BC

『答案解析』选项 A，应当视同销售，确认应交税费——应交增值税（销项税额）；选项 D，不视同销售，直接借记“管理费用”科目，贷记“库存商品”科目。

(4) 转出多交或少交增值税

①转出少交增值税

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

②转出多交增值税

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）

手写板图示

应交税费—应交增值税					
	转出未交	已交	进项税	销项税	转出多交
应交税费—未交增值税	2	6	8		应交税费—未交增值税
←					→

【单选题】企业缴纳上月应交未交的增值税时，应借记（ ）。

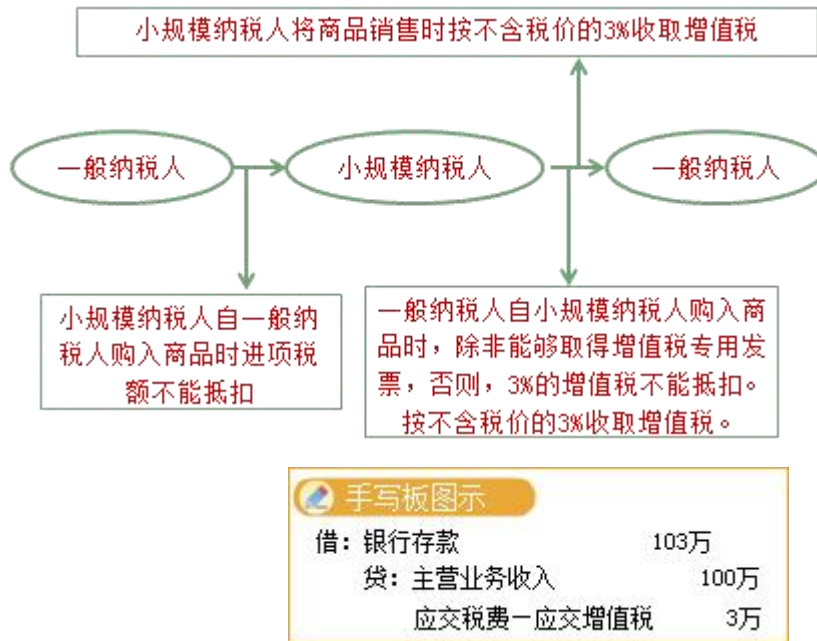
- A. 应交税费——应交增值税（转出未交增值税）
- B. 应交税费——未交增值税
- C. 应交税费——应交增值税（转出多交增值税）
- D. 应交税费——应交增值税（已交税金）

『正确答案』B

『答案解析』企业缴纳以前期间未交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷

记“银行存款”科目。

#### 4. 小规模纳税人的会计处理



【要点提示】记住小规模纳税人在购入商品时、销售商品时会计处理原则。

【单选题】某公司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上注明的价款为10 000元，增值税税额为1 300元。当月销售产品开具的增值税普通发票注明价款123 600元，适用的增值税征收率为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. 2 108
- B. 3 708
- C. 3 600
- D. 2 300

【正确答案】C

【答案解析】小规模纳税人，不管是取得增值税普通发票还是增值税专用发票，确认的进项税额都不能抵扣，需计入采购存货的成本中。所以本月应缴纳的增值税税额=123 600÷（1+3%）×3%=3 600（元）。

【单选题】下列各项中，小规模纳税人应交纳增值税应贷记的科目是（ ）。

- A. 应交税费——应交增值税
- B. 应交税费——应交增值税（已交税金）
- C. 应交税费——预交增值税
- D. 应交税费——未交增值税

【正确答案】A

【答案解析】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，“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应交纳的增值税，借方登记已交纳的增值税。

【判断题】小规模纳税人购进原材料时，应按照取得的增值税专用发票上注明的增值税税额计入所购原材料的成本。（ ）

【正确答案】√

【判断题】小规模纳税人销售货物采用销售额和应纳增值税税额合并定价的方法，向客户结算款项时应将其换算为不含税销售额，计算公式为：销售额=含税销售额÷（1+征收率）。（ ）

『正确答案』√

『答案解析』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）。

(二) 应交消费税

1. 一般会计处理

借：税金及附加

    贷：应交税费——应交消费税

【要点提示】记住消费税的归属科目。

2. 特殊会计处理

(1) 用应税消费品用于在建工程、对外投资和其他非生产机构方面，此业务的本质就是增值税部分所讲的视同销售行为。

①用应税消费品用于对外投资和其他非生产机构方面

A. 借：长期股权投资

    贷：主营业务收入或其他业务收入

        应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额）

B. 同时结转成本：

借：主营业务成本或其他业务成本

    存货跌价准备

    贷：库存商品或原材料

C. 计算应交消费税

借：税金及附加

    贷：应交税费——应交消费税

②用应税消费品用于在建工程时

借：在建工程

    存货跌价准备

    贷：库存商品（账面余额）

        应交税费——应交消费税（按计税价计算消费税额）

【要点提示】掌握账务处理，注意与增值税的视同销售联系在一起理解。

(2) 委托加工应税消费品

①如果收回后直接销售或用于非应税消费品的再加工	由受托方代交的消费税计入加工物资的成本： 借：委托加工物资 贷：银行存款或应付账款
②如果收回后再加工应税消费品然后再出售	A. 由受托方代交的消费税先计入“应交税费——应交消费税”的借方： 借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款 B. 最终产品出售时，按总的应交消费税计入“应交税费——应交消费税”的贷方： 借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税 C. 最后，再补交其差额即可。

【要点提示】重点掌握消费税与加工物资成本的关系。

【例题·多选题】甲企业为增值税一般纳税人，委托外单位加工一批材料（属于应税消费品，且为非金银首饰），该批原材料加工收回后用于连续生产应税消费品。甲企业发生的下列各项支出中，能增加收回委托加工材料实际成本的有（ ）。

- A. 支付的加工费
- B. 支付的增值税
- C. 负担的运杂费
- D. 支付消费税
- E. 支付的材料费

『正确答案』ACE

『答案解析』委托加工材料收回后用于连续生产应税消费品支付消费税、支付的增值税进项税额允许抵扣，不计入委托加工材料成本，选项BD的说法不正确。

【判断题】企业销售自产应税消费品确认的消费税，应记入“税金及附加”科目。（ ）

『正确答案』√

【单选题】下列各项中，关于收回后用于连续生产应税消费品的委托加工物资在加工过程中发生的相关税费，不应计入委托加工物资成本的是（ ）。

- A. 发出加工物资应负担的材料超支差异
- B. 由受托方代缴的消费税
- C. 企业支付给受托方的加工费
- D. 企业发出加工物资支付的运费

『正确答案』B

『答案解析』选项B，应记入“应交税费——应交消费税”科目。

【单选题】甲公司为增值税一般纳税人，委托乙公司加工一批应税消费品，收回后直接对外出售，甲公司支付加工费100万元，增值税税额13万元，并取得乙公司开具的增值税专用发票。另付乙公司代收代缴消费税15万元。下列各项中，甲公司支付加工费和相关税费会计处理正确的是（ ）。（金额单位为万元）

- A. 借：委托加工物资 131  
    贷：银行存款 131
- B. 借：委托加工物资 100  
    应交税费——应交增值税（进项税额）13  
        ——应交消费税 15  
    贷：银行存款 128
- C. 借：委托加工物资 115  
    应交税费——应交增值税（进项税额）13  
    贷：银行存款 128
- D. 借：委托加工物资 116  
    应交税费——应交消费税 15  
    贷：银行存款 131

『正确答案』C

『答案解析』会计分录为：

- 借：委托加工物资 115

(三) 其他应交税费

税费种类	费用归属
资源税	1. 将应税资源作为产品销售时，资源税计入“税金及附加”； 2. 将应税资源自产自用，资源税计入： ①生产成本 ②制造费用 3. 收购未税矿产品时，代扣代缴的资源税计入“材料采购”
土地增值税	1. 税金及附加（房地产业） 2. 固定资产清理（连同土地使用权一并清理房屋建筑物） 3. 计入“资产处置损益”科目（处置土地使用权）
房产税、车船税、印花税、城镇土地使用税	计入“税金及附加” <b>【注】</b> 只有“印花税”通常不通过“应交税费”核算。
城市维护建设税和教育费附加的比较	作为流转税的附加税计入“税金及附加”
耕地占用税	在建工程 <b>【注】</b> 不通过“应交税费”核算
代扣代缴个人所得税	①借：应付职工薪酬 贷：应交税费——应交个人所得税 ②借：应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款

**【要点提示】**记住这些税费的科目归属。

**【单选题】**下列各项中，企业应通过“应交税费”科目核算的是（ ）。

- A. 应缴纳的职工社会保险费
- B. 占用耕地建房缴纳的耕地占用税
- C. 转让房屋应缴纳的增值税
- D. 签订合同应缴纳的印花税

**【正确答案】** C

**【答案解析】**选项 A，应通过“应付职工薪酬”科目核算；选项 BD，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。

**【多选题】**下列各项中，企业应通过“应交税费”科目核算的有（ ）。

- A. 计算应缴纳的城市维护建设税
- B. 对外转让厂房应缴纳的增值税
- C. 购买印花税票应缴纳的印花税
- D. 对外销售应税产品应缴纳的增值税

『正确答案』 ABD

『答案解析』 选项 A，会计分录：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交城市维护建设税

选项 B，会计分录：

计算应交土地增值税：

借：固定资产清理

贷：应交税费——应交土地增值税

用银行存款交纳土地增值税：

借：应交税费——应交土地增值税

贷：银行存款

选项 C，会计分录：

借：税金及附加

贷：银行存款

选项 D，会计分录：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交资源税

【多选题】 下列各项中，企业应通过“应交税费”科目核算的有（ ）。

- A. 计算确认的代扣代缴个人所得税
- 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

『正确答案』 AC

『答案解析』 选项 BD，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。

【单选题】 下列各项中，企业依据税法规定计算应交的车船税应借记的会计科目是（ ）。

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

『正确答案』 A

『答案解析』 会计分录为：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交车船税

【判断题】 企业发生印花税应税行为时，应记入“管理费用”科目。（ ）

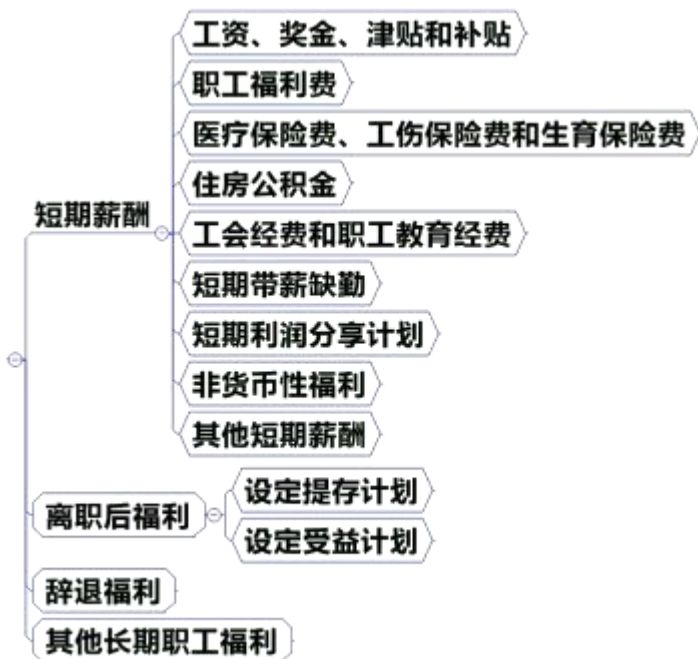
『正确答案』 ×

『答案解析』 企业发生的印花税，应通过“税金及附加”科目核算。

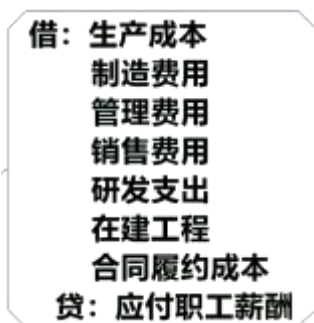
【关键点小结】

#### 1. 应付职工薪酬的关键考点

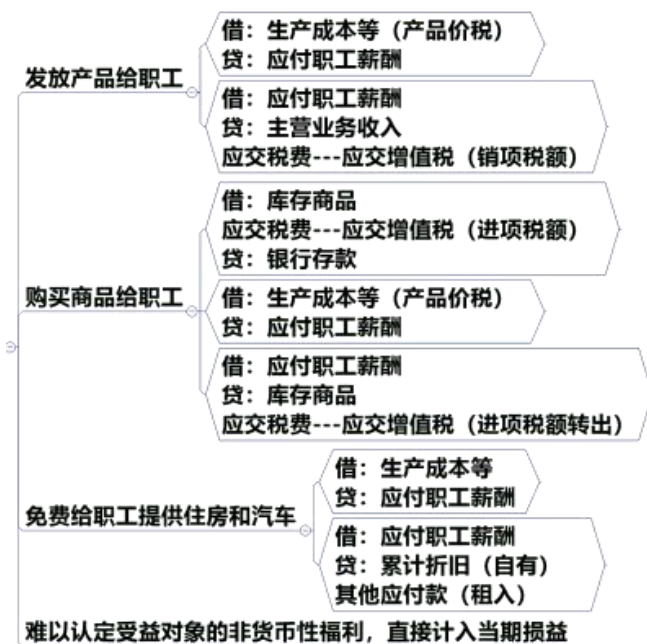
(1) 职工薪酬的内容



(2) 短期薪酬的会计处理

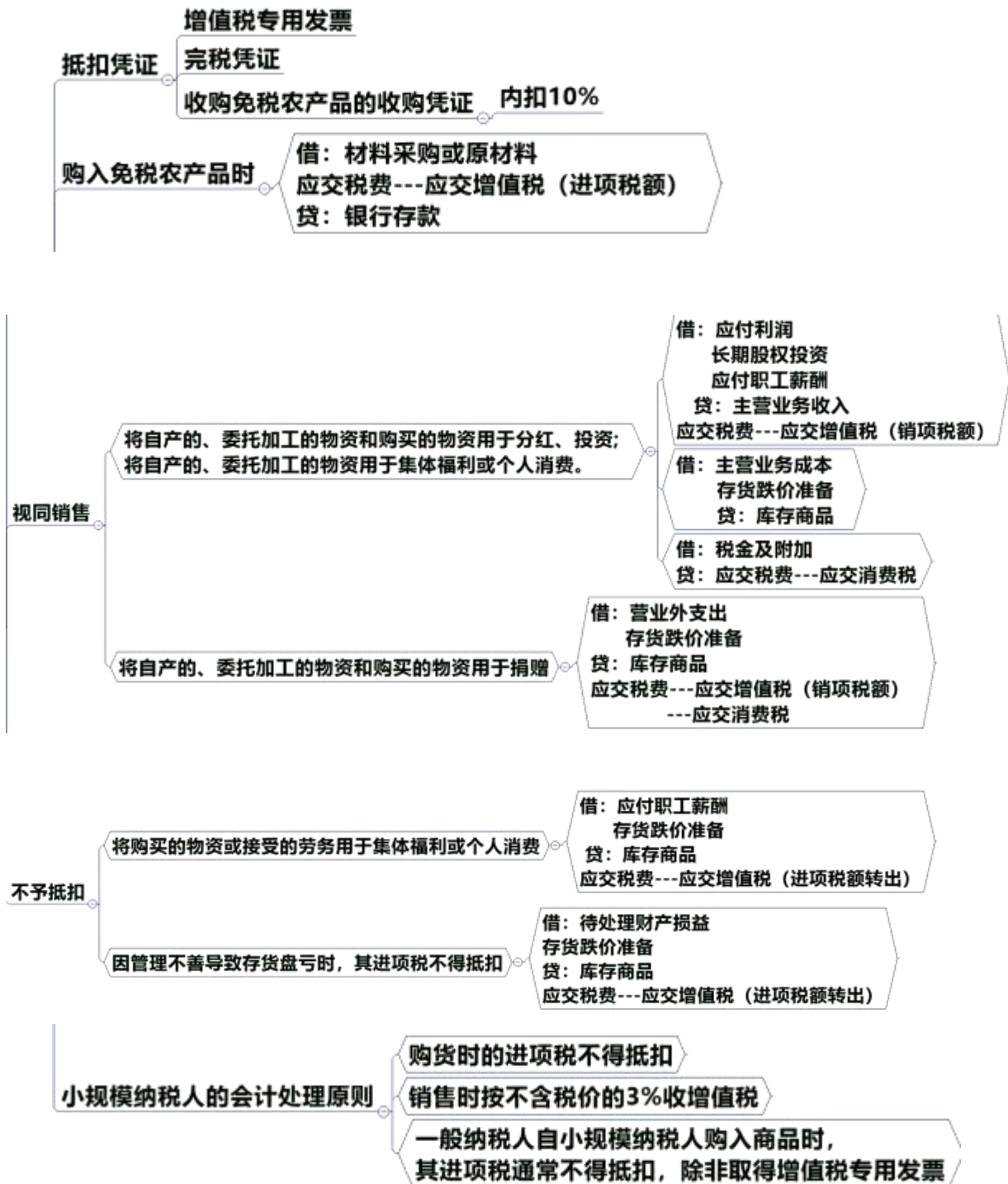


(3) 非货币性福利的会计处理

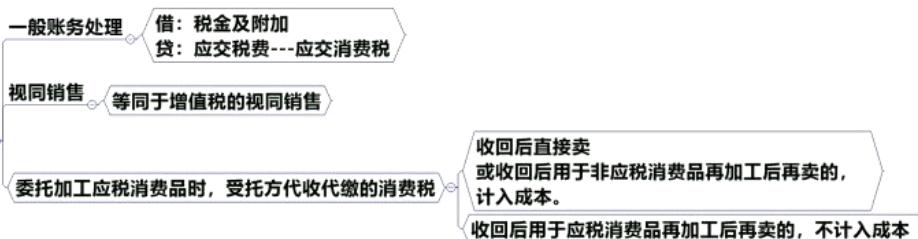


## 2. 应交税费的关键考点

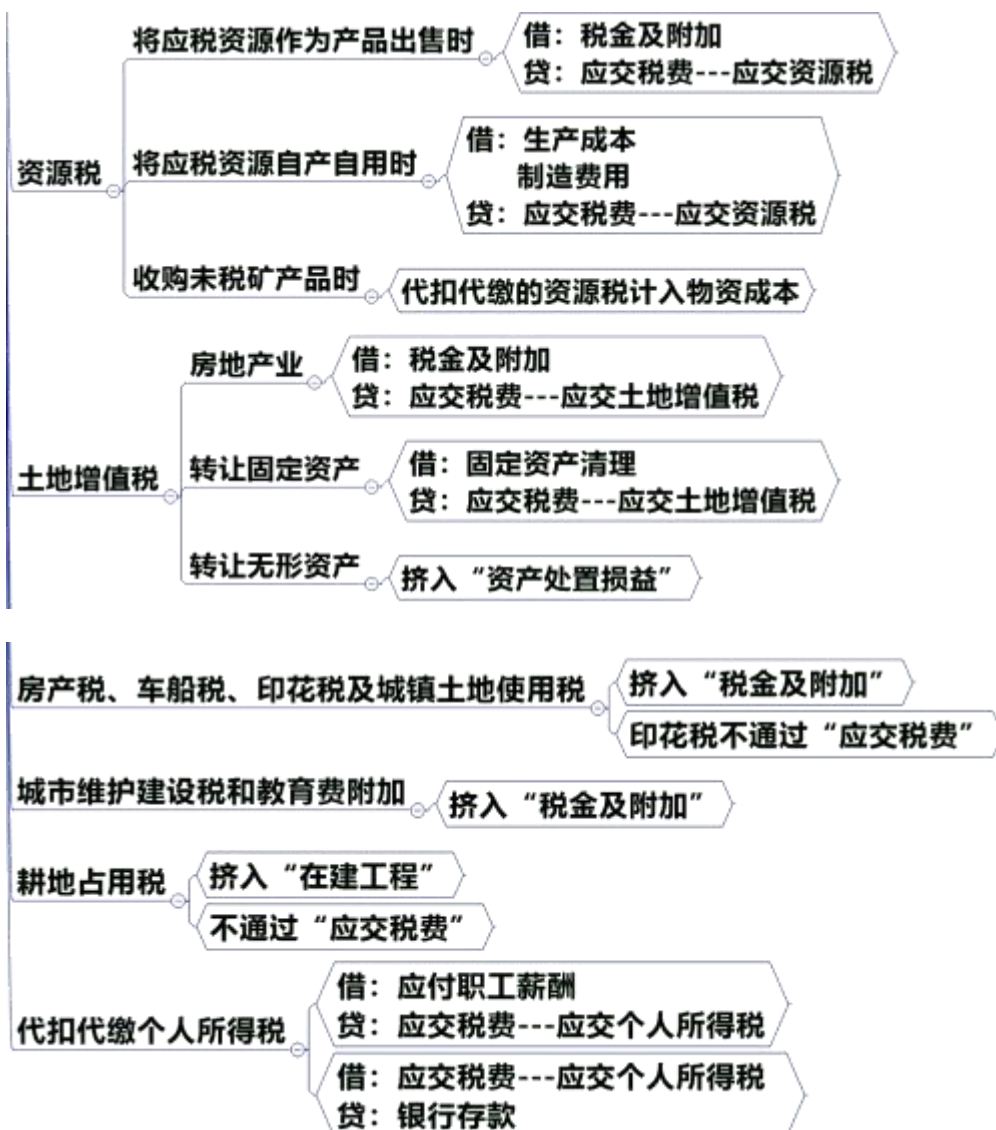
### (1) 应交增值税的会计处理



### (2) 应交消费税的会计处理



(3) 其他应交税费的会计处理



课程名称	财务会计（二）	授课章节 （课题）	项目十一 所有者权益	授课 时数	6
授课 班级	大数据与会计 241		任课教师	刘林德	
教材名称 及版本	财务会计实务（北京理工大学出版社）				
教学方法	讲授法+实操				
教 学 目 标 及 要 求	<p>本章就所有者权益的构成、实收资本的确认和计量、资本公积的确认和计量以及留存收益的确认和计量作了较为详细地解析。</p> <p>学生在本章学习过程中，应结合资产、负债相关知识点理解本章所涉及知识点、应用知识点。</p>				
教 学 重、难 点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 实收资本（股本）增减变动的会计处理；</li> <li>2. 资本公积的构成内容及会计处理；</li> <li>3. 留存收益的会计处理；</li> <li>4. 弥补亏损的会计处理。</li> </ol>				
课 程 思 政 教 育 内 容	<ol style="list-style-type: none"> <li>1、从历史的角度出发，介绍所有者权益的演变过程。从早期的私有制到现代公司制度的形成，让学生认识到所有者权益在现代社会中的地位和作用。</li> <li>2、培养学生的法律意识。通过对公司法、合同法等相关法律法规的讲解，使学生明白所有者权益的法律保障机制，引导学生思考如何在法律框架内维护自身权益。</li> <li>3、道德伦理教育。在市场经济条件下，企业不仅要追求经济效益，更要注重社会责任和道德规范，引导学生思考所有者权益与社会责任之间的关系，培养他们在追求经济利益的同时，关注环境保护、社会公益等议题。</li> </ol>				

## 本章知识点讲解

### 知识点：所有者权益的分类▲▲▲▲

所有者权益是企业的净资产，反映的是企业资产在偿付债权人权益之后所有者享有的剩余权益，所有者权益根据其核算的内容和要求，可分为实收资本（股本）、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积和未分配利润等部分。其中，盈余公积和未分配利润统称为留存收益。

手写板图示	
有限责任公司	实收资本
股份制有限责任公司	股本

手写板图示	
实收资本（股本）	借：银行存款 100
资本公积	贷：股本 10
投入资本△	资本公积—股本溢价 90

### 知识点：实收资本▲▲▲▲

#### 一、实收资本确认和计量的基本要求

手写板图示	
资产负债表	
有限责任公司	资产 100万
	负债 130
	所有者权益 -30

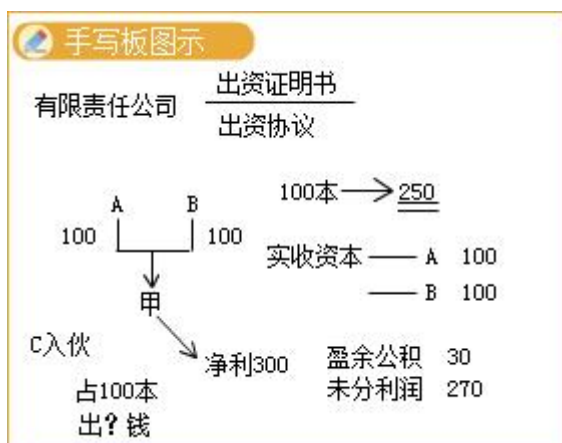
根据我国《公司法》规定，公司制企业可以分为有限责任公司和股份制有限责任公司两种形式。

#### （一）有限责任公司

有限责任公司设置“实收资本”科目进行核算。

有限责任公司的全部资本不分为等额股份，不发行股票而由公司向股东签发出资证明，股东转让出资需经股东大会讨论通过。

1. 初始投资：各投资者投入企业的资本，按出资比例，全部记入“实收资本”。



2. 增资扩股：新加入投资者出资额，按约定份额，记入“实收资本”，大于约定份额的部分，记入“资本公积——资本溢价”。由于企业创办者承担了初创阶段的巨大风险，同时在企业内部形成留存收益，新加入的投资者将享有这些利益，就要求其付出大于原有投资者的出资额，才能取得与原有投资者相同的投资比例。



(二) 股份有限公司



股份有限公司设置“**股本**”科目进行核算，对于发行收入，企业将相当于股票面值的部分记入“股本”科目，其余部分在扣除发行费、佣金等相关发行费用后，记入“资本公积——股本溢价”科目。

股份有限公司的全部资本划分为等额股份，以发行股票方式筹集资本，股票可以交易或转让。股份有限公司的设立，包括发起式和募集式两种方式：

**手写板图示**

借：银行存款	100万 - 7万 = 930万
贷：股本	10万
资本公积——股本溢价	90万 - 7万 = 83万

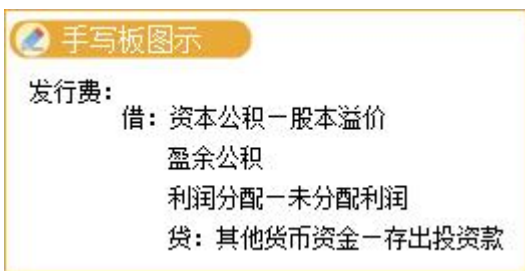
1. 发起式

- (1) 筹资费用低，一般只发生印刷费等少量费用，发生时可以直接记入“管理费用”科目。
- (2) 筹资风险小，一般不会发生设立公司失败的情况。

2. 募集式

(1) 筹资费用高，发行股票支付的手续费或佣金等相关费用，减去股票发行期间冻结的利息收入后的余额，按以下原则处理：属于溢价发行的，记入“资本公积——股本溢价”，从溢价收入中抵销；溢价中不够抵销的，或者属于面值发行无溢价的，应冲减盈余公积和未分配利润。

(2) 筹资风险大，有发行失败的可能。如发行失败，发行失败损失由发起人承担。



【多选题】某公司由甲、乙投资者分别出资 100 万元设立，为扩大经营规模，该公司的注册资本由 200 万元增加到 250 万元，丙企业以现金出资 100 万元享有公司 20% 的注册资本。不考虑其它因素，该公司接受丙企业出资相关科目的会计处理结果正确的有（ ）。

- A. 贷记“实收资本”科目 100 万元
- B. 借记“银行存款”科目 100 万元
- C. 贷记“资本公积”科目 50 万元
- D. 贷记“盈余公积”科目 100 万元

『正确答案』BC

『答案解析』会计分录为：

借：银行存款 100  
 贷：实收资本——丙企业 (250×20%) 50  
 资本公积 50

## 二、实收资本增减变动的会计处理

### (一) 实收资本(股本)增加的核算

增加渠道	会计处理
资本公积转增	借：资本公积 贷：股本(实收资本)
盈余公积转增	借：盈余公积 贷：股本(实收资本) 资本公积
所有者投入	借：银行存款、固定资产等 贷：股本(实收资本) 资本公积——股本溢价(资本溢价)

【单选题】甲有限责任公司注册资本为1 000 000元，设立时收到乙公司投入的不需要安装的设备一台，合同约定该设备的价值为200 000元，增值税进项税额为26 000元(由投资方支付税款并提供增值税专用发票)。合同约定的价值与公允价值一致，乙公司享有甲公司注册资本20%的份额。不考虑其他因素，下列各项中，关于甲公司接受乙公司投资的会计处理正确的是( )。

- A. 借：固定资产 226 000  
 贷：实收资本 200 000  
 资本公积 26 000
- B. 借：固定资产 200 000  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 26 000  
 贷：实收资本 200 000  
 资本公积 26 000
- C. 借：固定资产 226 000  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 26 000  
 贷：实收资本 226 000
- D. 借：固定资产 226 000  
 贷：实收资本 226 000

『正确答案』B

『答案解析』会计分录为：

借：固定资产 200 000(固定资产价值)  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 26 000  
 贷：实收资本 (1 000 000×20%) 200 000  
 资本公积 26 000(倒挤)

【单选题】某股份有限公司增发普通股1 000万股，每股面值1元，每股发行价格6元，支付证券公司手续费50万元(不考虑增值税)，该公司发行股票计入资本公积的金额为( )万元。

- A. 1 000  
 B. 6 000  
 C. 5 000  
 D. 4 950

『正确答案』D

『答案解析』会计分录为：

借：银行存款 (1 000×6) 6 000  
 贷：股本 (1 000×1) 1 000  
     资本公积 5 000  
 借：资本公积 50  
 贷：银行存款 50

所以计入资本公积的金额=5 000-50=4 950 (万元)。

(二) 实收资本(股本)减少的核算

减少渠道	会计处理										
一般企业撤资	借：实收资本 贷：银行存款(库存现金)										
股份有限公司回购股票	1. 回购股票时： 借：库存股 贷：银行存款										
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p style="text-align: center; background-color: #f96; color: white; border-radius: 5px; display: inline-block;">手写板图示</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 5px;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">库存股</td> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">股本     资本公积</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; width: 50%;">回购成本</td> <td style="width: 50%;">注销</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">结余库存股成本</td> <td></td> </tr> </table> </td> <td style="text-align: center;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">投入资本总额</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">减：库存股</td> </tr> <tr> <td>投入资本净额</td> </tr> </table> </td> </tr> </table> </div>	库存股	股本 资本公积	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; width: 50%;">回购成本</td> <td style="width: 50%;">注销</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">结余库存股成本</td> <td></td> </tr> </table>	回购成本	注销	结余库存股成本		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">投入资本总额</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">减：库存股</td> </tr> <tr> <td>投入资本净额</td> </tr> </table>	投入资本总额	减：库存股
库存股	股本 资本公积										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; width: 50%;">回购成本</td> <td style="width: 50%;">注销</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">结余库存股成本</td> <td></td> </tr> </table>	回购成本	注销	结余库存股成本		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">投入资本总额</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">减：库存股</td> </tr> <tr> <td>投入资本净额</td> </tr> </table>	投入资本总额	减：库存股	投入资本净额			
回购成本	注销										
结余库存股成本											
投入资本总额											
减：库存股											
投入资本净额											
	2. 注销库存股时： (1) 回购价大于回购股份对应的股本时： 借：股本 资本公积——股本溢价(当初发行时的溢价部分) 盈余公积 利润分配——未分配利润(在冲完股本和当初溢价后如果还有差额，应先冲盈余公积再冲未分配利润) 贷：库存股 (2) 回购价小于回购股份对应的股本时： 借：股本 贷：库存股 资本公积——股本溢价										

【要点提示】重点掌握实收资本增减变动的会计处理。

【单选题】2017年6月30日，某股份有限公司的股本为5 000万元(面值为1元)，资本公积(股本溢价)为1 000万元，盈余公积为1 600万元。经股东大会批准，该公司回购本公司股票200万股并注销，回购价格为每股3元。不考虑其他因素，下列各项中，关于该公司注销全部库存股的会计处理结果正确的是( )。

- A. 盈余公积减少600万元
- B. 股本减少600万元
- C. 资本公积减少400万元
- D. 盈余公积减少400万元

『正确答案』C

『答案解析』回购库存股会计分录：

借：库存股	(200×3) 600	
贷：银行存款		600

注销库存股会计分录

借：股本	200	
资本公积——股本溢价	400	
贷：库存股		600

**知识点：资本公积▲▲▲**

### 一、资本溢价（股本溢价）

“资本公积——资本溢价（股本溢价）”科目反映企业实际收到的资本（或股本）大于注册资本的金额。溢价发行股票的发行费用，从溢价收入中抵销，以净发行溢价记入“资本公积——股本溢价”；溢价中不够抵销的，或者属于面值发行无溢价的，冲减“盈余公积”和“未分配利润”。

【单选题】某股份有限公司首次公开发行普通股 500 万股，每股面值 1 元，发行价格 6 元，相关手续费和佣金共计 95 万元（不考虑增值税）。不考虑其他因素，该公司发行股票应计入资本公积的金额为（ ）万元。

- A. 2 905
- B. 2 405
- C. 2 500
- D. 3 000

『正确答案』B

『答案解析』会计分录为：

借：银行存款	(500×6-95) 2 905	
贷：股本		500
资本公积——股本溢价	(500×6-95-500) 2 405	

【判断题】企业溢价发行股票发生的相关手续费、佣金等交易费用，应计入财务费用。

『正确答案』×

『答案解析』发行股票相关的手续费、佣金等交易费用，如果是溢价发行股票的，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢价）；无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的，应将不足抵扣的部分冲减盈余公积和未分配利润。

【多选题】下列各项中，企业应通过“资本公积”科目核算的有（ ）。

- A. 投资者实际出资额超出其在企业注册资本的所占份额
- B. 盈余公积转增资本
- C. 回购股票确认库存股科目的账面价值
- D. 股份有限公司溢价发行股票扣除交易费用后的股本溢价

『正确答案』AD

『答案解析』选项 A，投资者实际出资额超出其在企业注册资本的所占份额：

借：银行存款	
贷：实收资本/股本	
资本公积	

选项 B, 盈余公积转增资本:

借: 盈余公积

贷: 实收资本

选项 C, 回购股票确认库存股科目的账面价值:

借: 库存股

贷: 银行存款

选项 D, 股份有限公司溢价发行股票扣除交易费用后的股本溢价:

借: 银行存款

贷: 资本公积

## 二、其他资本公积

事项	会计处理
权益法被投资方其他所有者权益变动时投资方的会计处理	借: 长期股权投资——其他权益变动 贷: 资本公积——其他资本公积

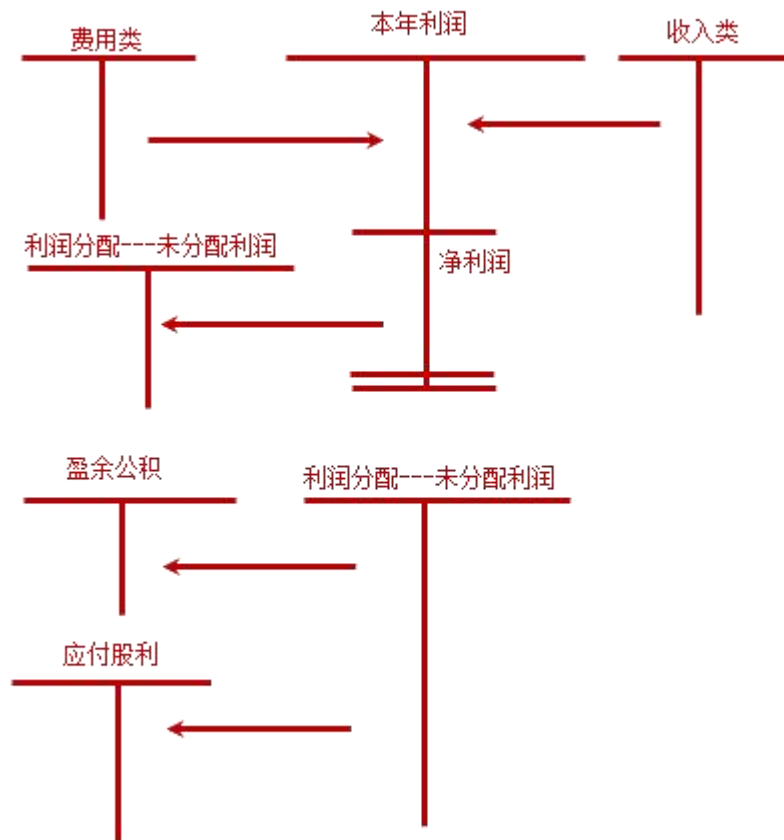
## 三、资本公积转增资本的会计处理

借: 资本公积

贷: 实收资本(或股本)

【要点提示】重点掌握资本公积的构成及会计处理。

## 知识点: 留存收益▲▲▲



### 一、留存收益的用途

留存收益包括盈余公积和未分配利润，其用途如下：

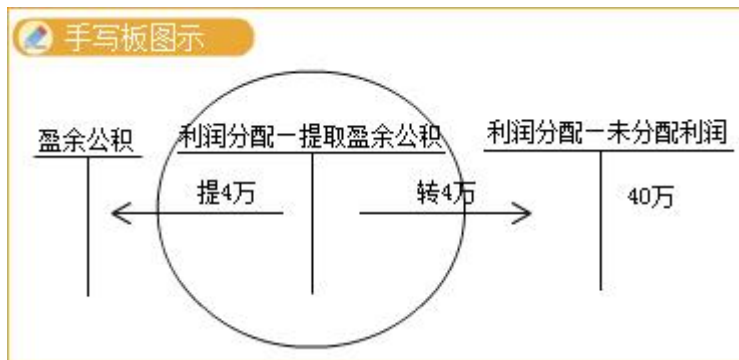
1. 盈余公积用途：一是用于弥补亏损，二是用于转增资本，三是扩大企业生产经营。
2. 未分配利润用途：一是留以后年度分配，二是未指定用途。

### 二、利润分配的程序

利润分配的程序依次是：（1）提取法定公积金；（2）提取任意公积金；（3）向投资者分配利润或股利。

### 三、盈余公积的核算

事项	会计处理
以盈余公积弥补亏损	借：盈余公积 贷：利润分配——盈余公积补亏
以盈余公积转增资本	借：盈余公积 贷：股本（实收资本）
提取盈余公积	借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积



【单选题】2017年1月1日，某股份有限公司未分配利润为100万元，2017年度实现净利润400万元，法定盈余公积的提取率为10%。不考虑其他因素，下列关于盈余公积的账务处理正确的是（ ）。

- A. 借：利润分配——提取法定盈余公积 400 000  
贷：盈余公积 400 000
- B. 借：本年利润——提取法定盈余公积 400 000  
贷：盈余公积 400 000
- C. 借：本年利润——提取法定盈余公积 500 000  
贷：盈余公积 500 000
- D. 借：利润分配——提取法定盈余公积 500 000  
贷：盈余公积 500 000

『正确答案』A

『答案解析』如果期初未分配利润为亏损，计提盈余公积时的基数为净利润扣除亏损之后的余额；如果为盈利，计提盈余公积时的基数为当期实现的净利润。应计提法定盈余公积金额=400×10%=40（万元）。

【单选题】某企业2017年年初盈余公积为100万元，当年实现净利润为200万元。提取盈余公积20万元，用盈余公积转增资本30万元，用盈余公积向投资者分配现金股利10万元，2017

年年末该企业盈余公积为（ ）万元。

- A. 70
- B. 80
- C. 90
- D. 60

『正确答案』B

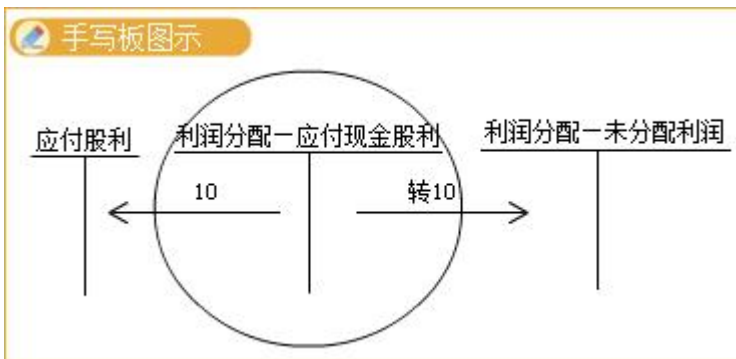
『答案解析』2017年年末该企业盈余公积=100+20-30-10=80（万元）。

【判断题】企业计提盈余公积应该以本年实现的净利润为基础，如果存在以前年度尚未弥补的亏损，应该先弥补以前年度的亏损再提取盈余公积。（ ）

『正确答案』√

#### 四、利润分配的核算

事项	会计处理
从净利润中提取盈余公积	借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积
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
转增资本	借：利润分配——转作股本的股利 贷：股本
年度结转	借：本年利润 贷：利润分配——未分配利润 (如为净亏损，做相反分录)



【单选题】某股份有限公司年初未分配利润 75 万元，当年实现净利润 750 万元，分别按 10% 和 5% 计提法定盈余公积和任意盈余公积，当年宣告发放现金股利 60 万元。不考虑其他因素，该公司年末未分配利润余额为（ ）万元。

- A. 577.5
- B. 641.25
- C. 652.5
- D. 712.5

『正确答案』C

『答案解析』该公司年末未分配利润余额=75+750×(1-10%-5%)-60=652.5（万元）。

【多选题】下列各项中，年度终了需要转入“利润分配——未分配利润”科目的有（ ）。

- A. 本年利润
- B. 利润分配——应付现金股利
- C. 利润分配——盈余公积补亏
- D. 利润分配——提取法定盈余公积

『正确答案』 ABCD

『答案解析』年度终了，“本年利润”科目需转入“利润分配——未分配利润”科目，同时，“利润分配”科目下除“未分配利润”明细科目以外所有的明细科目，均需转入“利润分配——未分配利润”科目。

### 五、弥补亏损的核算

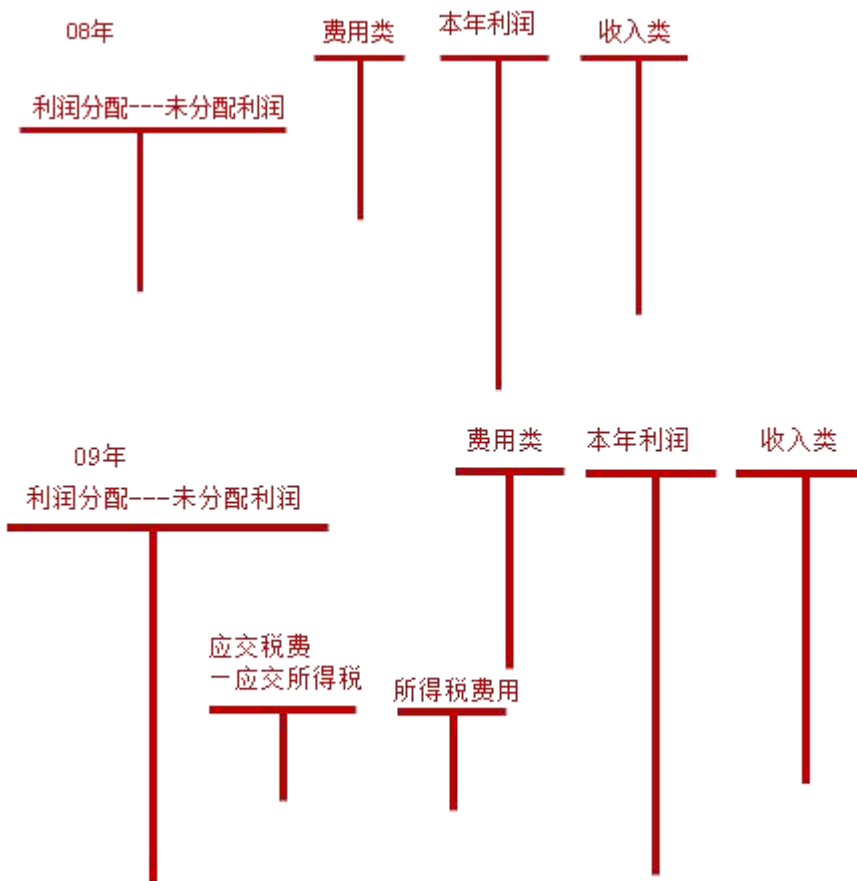
企业弥补亏损的渠道主要有三条：一是用以后年度税前利润弥补；二是用以后年度税后利润弥补；三是以盈余公积弥补。

#### 1. 用利润弥补亏损

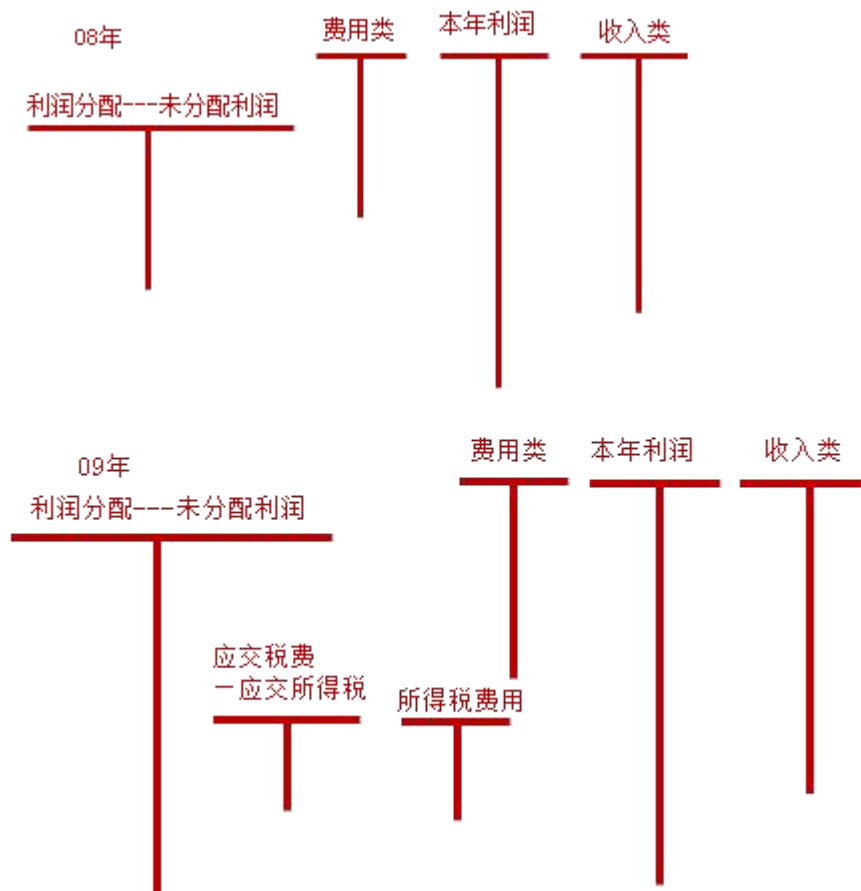
不需专门进行账户处理，以后年度实现利润弥补亏损时，将“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”的贷方，其贷方发生额与“利润分配——未分配利润”的借方余额自然弥补。

案例展示

#### ① 税前利润弥补



## ②税后利润弥补



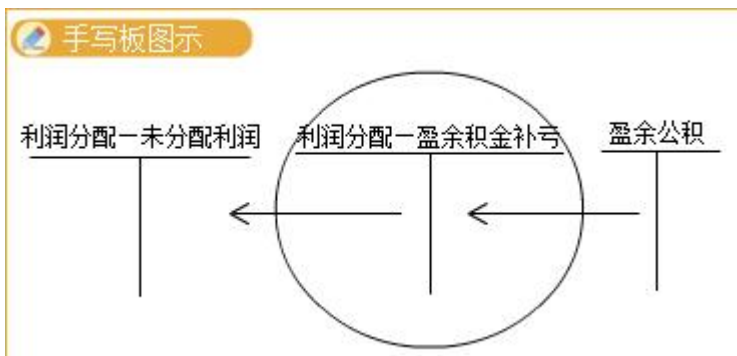
## ③盈余公积补亏

税前弥补和税后弥补只是在计算所得税时处理方法不同。以税前利润弥补亏损时，弥补的数额不需要计算所得税，“本年利润”科目不扣除该部分所得税即可转入“利润分配——未分配利润”科目。以税后利润弥补亏损时，弥补数额应先计算所得税，并在“本年利润”科目扣除后转入“利润分配——未分配利润”科目。

### 2. 用盈余公积弥补亏损

用盈余公积弥补亏损时，借记“盈余公积”科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。

**【要点提示】**重点掌握弥补亏损的方式及会计处理。



**【多选题】**下列各项中，引起企业留存收益总额发生增减变动的有（ ）。

- A. 用盈余公积发放现金股利
- B. 用盈余公积弥补亏损
- C. 用盈余公积转增资本

#### D. 用净利润发放现金股利

『正确答案』ACD

『答案解析』选项 A，用盈余公积发放现金股利

借：盈余公积

贷：应付股利

盈余公积减少，留存收益总额减少。

选项 B，用盈余公积弥补亏损

借：盈余公积

贷：利润分配

盈余公积减少，利润分配增加，留存收益一增一减，不影响。

选项 C，用盈余公积转增资本

借：盈余公积

贷：实收资本

盈余公积减少，留存收益总额减少。

选项 D，用净利润发放现金股利

借：利润分配

贷：应付股利

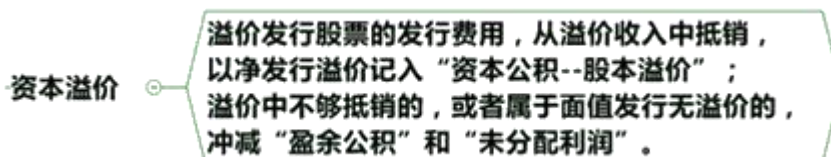
利润分配减少，留存收益总额减少。

### 关键点小结

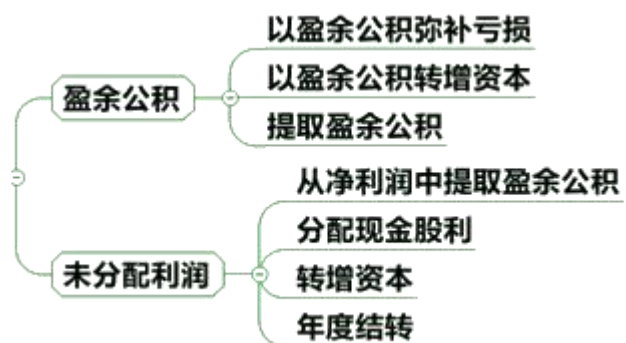
#### 1. 实收资本增减变动的账务处理



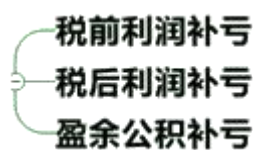
#### 2. 资本公积---资本溢价的会计处理



### 3. 留存收益的会计处理



### 4. 弥补亏损的会计处理



课程名称	财务会计（二）	授课章节 （课题）	项目十二 财务成果业务核算	授课时数	12
授课班级	大数据与会计 241		任课教师	刘林德	
教材名称及版本	财务会计实务（北京理工大学出版社）				
教学方法	讲授法+实操				
教学目标及要求	<p>本章首先解析了收入的确认原则、确认条件及收入确认计量的步骤，继而对其时点履约业务的收入确认原则作了解析，并在此基础上案例解析了委托代销业务的会计处理，商业折扣、现金折扣及销售退回的会计处理；对于期间履约的业务，则以案例方式展示了合同履行成本、合同取得成本及相关会计处理。本章还对费用的界定及分类作了详细地解析，并对利润的构成及计算流程作了理论及案例解析。</p> <p>通过本章的学习，要求学生了解、掌握收入最新准则规定的内容以及费用、利润知识点的应用。</p>				
教学重难点	<p>1. 收入的确认原则；2. 收入确认的前提条件；</p> <p>3. 收入确认和计量的步骤；4. 委托代销业务的会计处理；</p> <p>5. 商业折扣、现金折扣和销售退回的会计处理；</p> <p>6. 期间履约业务的界定；7. 合同履行成本、合同取得成本的会计处理；</p> <p>8. 期间费用的界定；9. 营业外收入、营业外支出的界定；</p> <p>10. 利润的构成及计算。</p>				
课程思政教育内容	<p>1. 诚信为本的职业道德。通过剖析财务造假、贪污腐败等现象，教育学生树立诚信意识，坚守职业道德底线。</p> <p>2. 培养团队合作与社会责任，引导学生思考企业财务活动对社会、环境的影响，培养其社会责任感和可持续发展意识。</p>				

## 本章知识点讲解

### 知识点：收入的概念

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

【备注】本章不包括如下业务：

- ①出租资产的租金收益；（租赁准则）
- ②债权投资的利息收益；（金融工具准则）
- ③股权投资的股利收益；（金融工具准则、长期股权投资准则）
- ④保险公司的保费收入；（与保费有关的准则）
- ⑤以非存货交换非货币性资产的业务。（非货币性资产交换准则）

### 知识点：收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

【备注】取得商品控制权包括以下三个要素：

- ①能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。
- ②主导该商品的使用。
- ③能够获得几乎全部的经济利益。

### 知识点：收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- ①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- ②该合同明确了合同各方与所转让的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务；
- ③该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款；
- ④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- ⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

### 知识点：收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	收入确认

**手写板图示**

甲  $\xrightarrow{\quad}$  乙

	单独售价	合同价	1.01万
电脑主机	1万	$1.01万 \times \frac{1万}{1.15万}$	
键盘	0.1万	$1.01万 \times \frac{0.1万}{1.15万}$	
鼠标	0.05万	$1.01万 \times \frac{0.05万}{1.15万}$	

### （一）识别与客户订立的合同

合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

### （二）识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

#### 1. 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

①客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；

②企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

**【案例】**企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益，但是，在该合同下，企业对客户承诺的是为其建造一栋写字楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些商品或服务进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分。

**【结论】**此合同为一项履约义务。

#### ②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制

**【案例】**企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，虽然该软件无需更新或技术支持也可直接使用，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。此时，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

**【结论】**此合同为一项履约义务。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

**【案例】**企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 10 个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

**【结论】**此合同为一项履约义务。

#### 2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺

企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。

①转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本节在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

【案例】每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同。



A公司要求劳务公司，劳务公司提供保洁、保安、维修、整理草坪服务，如在我国北方草坪不是一年四季都有，所以保洁、保安、维修属于相同模式的服务，所以属于一项履约义务，整理草坪服务与其他三种服务的服务模式不一样，所以作为单独的一项履约义务。如在我国南方，保洁、保安、维修、整理草坪服务属于相同模式的服务，所以这四个服务属于一项履约义务。

【结论】此合同为一项履约义务。

②企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，如果企业承诺的是提供确定数量的商品，那么需要考虑这些商品本身是否实质相同；如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身。

【案例】企业向客户提供2年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，因此，该服务符合“实质相同”的条件。

【结论】此合同为一项履约义务。

### （三）确定交易价格

#### 1. 交易价格的界定

（1）所谓交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

#### 【备注】

①企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

②合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

#### 2. 可变对价确认

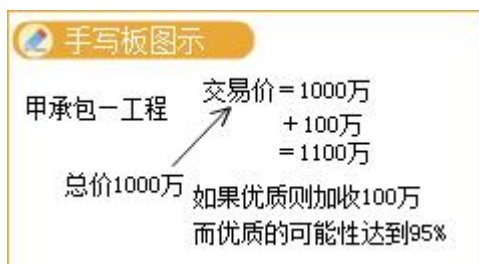
（1）可变对价的情形

①企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。

②根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

（2）可变对价最佳估计数的确定

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。



【案例】A公司承揽了一项安装劳务，合同期3个月，合同价款为100万元，每提前完工一

天加收 1 万元，相关概率如下：

提前天数	概率	可变对价
3 天	60%	3 万元
2 天	20%	2 万元
1 天	10%	1 万元
按时完工	10%	0 万元

『答案解析』可变对价期望值 =  $3 \times 60\% + 2 \times 20\% + 1 \times 10\% + 0 \times 10\% = 2.3$ （万元）。

【拓展】如果合同规定，工程达到优质标准，A 公司还可获取 12 万元的奖励，取得优质工程的概率为 90%。

『答案解析』此工程奖励 12 万元也应定义为可变对价，其结果只有两个可能，要么优质，要么不优质，此时应按最可能的情形认定，即 90% 可能是优质，则 12 万元应并入交易价格。

#### （四）将交易价格分摊至各单项履约义务

##### 1. 会计处理原则

当合同中包含两项或多项履约义务时，为了使企业分摊至每一单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品（或提供已承诺的相关服务）而预期有权收取的对价金额，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

##### 2. 单独售价的确认

①单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

②单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

##### 【备注】

①市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法；

②成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法；

③余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

【基础案例】20×7 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，A 商品的单独售价为 6 000 元，B 商品的单独售价为 24 000 元，合同价款为 25 000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司有权收取 25 000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

##### 【解析一】

分摊至 A 商品的合同价款为 5 000  $[6 000 \div (6 000 + 24 000) \times 25 000]$  元；

分摊至 B 商品的合同价款为 20 000  $[24 000 \div (6 000 + 24 000) \times 25 000]$  元。

##### 【解析二】甲公司的账务处理如下：

（1）交付 A 商品时：

借：合同资产           5 000  
    贷：主营业务收入    5 000

（2）交付 B 商品时：

借：应收账款          25 000  
    贷：合同资产           5 000

主营业务收入 20 000



### 【备注】

①合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素，该权利既承揽信用风险，还承揽履约风险。

②应收款项是企业无条件收取合同对价的权利，该权利应当作为应收款项单独列示，此权利只有信用风险。

### （五）履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品**控制权时确认收入**。

企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时间段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时间段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

### 知识点：某时点履行履约义务的收入确认

#### （一）某时点履行履约义务的收入确认原则

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

在判断客户是否已**取得商品控制权**时，企业应当考虑下列迹象：

1. 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。如果企业就该商品享有现时的收款权利，则可能表明客户已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

2. 企业已将该商品的**法定所有权转移**给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。客户如果取得了商品的法定所有权，则可能表明其已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，或者能够阻止其他企业获得这些经济利益。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业所保留的这项权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍。



3. 企业已将该商品实物转移给客户，即客户**已实物占有该商品**。

客户如果已经实物占有商品，则可能表明其有能力主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益，或者使其他企业无法获得这些利益。需要说明的是，客户占有了某项商品的实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。



4. 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。



5. 客户已接受该商品

企业在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑客户是否已接受该商品，特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

6. 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

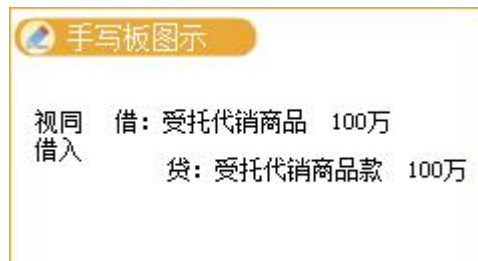
【提示】上述迹象中，并没有哪一个是或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否以及何时将商品的控制权转移给客户，从而确定收入确认的时点。

(二) 特殊会计处理

1. 委托代销商品的会计处理

(1) 非包销视同买断的会计处理

【案例引入】A 委托 B 代销商品 100 件，单件成本 0.8 万/件，单件协议价 1 万元，增值税率为 13%，B 将商品以单价 2 万元标准卖给 C 公司。



业务	会计处理	
	A	B
交付商品	借：发出商品 80 贷：库存商品 80	借：受托代销商品 100 贷：受托代销商品款 100
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 113 贷：主营业务收入 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：主营业务成本 80 贷：发出商品 80	借：银行存款 226 贷：主营业务收入 200 应交税费——应交增值税（销项税额）26 借：主营业务成本 100 贷：受托代销商品 100 借：受托代销商品款 100 应交税费——应交增值税（进项税额）13

		贷：应付账款 113
结算货款	借：银行存款 113 贷：应收账款 113	借：应付账款 113 贷：银行存款 113

【理论总结】

业务	会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款——受托方 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本 贷：发出商品	①借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本 贷：受托代销商品 ③借：受托代销商品款 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款——委托方
结算货款	借：银行存款 贷：应收账款——受托方	借：应付账款——委托方 贷：银行存款

(2) 收取手续费的会计处理

【案例引入】A委托B代销商品100件，单件成本0.8万元，单件协议价1万元，增值税率13%，按售价的10%给B提成。B将商品以单价1万元标准给C公司。

业务	会计处理	
	A	B
交付商品	借：发出商品 80 贷：库存商品 80	借：受托代销商品 100 贷：受托代销商品款 100
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 113 贷：主营业务收入 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：主营业务成本 80 贷：发出商品 80	借：银行存款 113 贷：应付账款 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：受托代销商品款 100 贷：受托代销商品 100 借：应交税费——应交增值税（进项税额）13 贷：应付账款 13
结算货款和手续费	①借：销售费用 10 贷：应收账款	借：应付账款 113 贷：银行存款 103 主营业务收入 10

	10 ② 借：银行存款 103 贷：应收账款 103	(或其他业务收入)
--	--	-----------

【理论总结】

业务	会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款——受托方 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ②借：主营业务成本 贷：发出商品	①借：银行存款 贷：应付账款——委托方 应交税费——应交增值税（销项税额） ②借：受托代销商品款 贷：受托代销商品 ③借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款——委托方
结算货款和手续费	①借：销售费用 贷：应收账款——受托方 ②借：银行存款 贷：应收账款——受托方	借：应付账款——委托方 贷：银行存款 主营业务收入（或其他业务收入）

(3) 视同买断方式与收取手续费方式的区别

方式	委托方确认收入的时间	受托方有无定价权	受托方确认收入的时间	受托方的收入方式
非包销形式的视同买断	都是在收到代销清单时确认收入	有	在卖出商品时即可确认收入	视为自有商品的销售，以价差方式赚取收益
收到手续费	单时确认收入	无	在有权收取手续费时确认收入	以手续费方式认定收入
包销形式的视同买断	委托方与受托方完全按正常商品购销行为进行处理			

【单选题】企业对不符合收入确认条件的售出商品进行会计处理，应借记的会计科目是（ ）。

- A. 在途物资
- B. 库存商品
- C. 主营业务成本
- D. 发出商品

【正确答案】D

『答案解析』“发出商品”科目核算一般销售方式下，已经发出但尚未确认收入的商品成本。

【单选题】下列各项中，委托代销商品的企业根据代销清单确认支付代销手续费时应借记的会计科目是（ ）。

- A. 销售费用
- B. 财务费用
- C. 管理费用
- D. 其他业务成本

『正确答案』A

『答案解析』委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入，同时将应支付的代销手续费计入销售费用。

## 2. 销售商品涉及现金折扣、商业折扣和销售折让的会计处理

### (1) 商业折扣与现金折扣的比较

折扣类型	原因	与收入的关系	与增值 税的关 系	与应收账款的关系	会计处理
商业折扣	企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除	折扣后列收入	折后计税	按折扣后的价款加折扣计税额入应收账款	无专门会计处理
现金折扣	债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除	全款列收入	按全款计税	按全款价税列应收账款	会计处理如下： ① 赊销时 借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ② 折扣期内收款 借：银行存款 [价税合计×(1-折扣率)] 财务费用 (价税合计×折扣率) 贷：应收账款 ③ 非折扣期收款 借：银行存款 贷：应收账款

【关键考点】对比掌握现金折扣、商业折扣的会计处理。

【教材例 5-3】甲公司为增值税一般纳税人，2×19 年 9 月 1 日销售 A 商品 5 000 件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为 200 元（不含增值税），A 商品适用的增值税税率为 13%；每件商品的实际成本为 120 元；由于是成批销售，甲公司给予客户 10% 的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为 2/10，1/20，N/30；A 商品于 9 月 1 日发出，客户于 9 月 9 日付款。该项销售业务属于在某一时刻履行的履约义务。假定计算现金折扣不考虑增值税。

『答案解析』甲公司应编制如下会计分录：

① 9 月 1 日确认收入时：

借：应收账款	1 017 000
贷：主营业务收入	900 000

	应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000
借：主营业务成本		600 000
贷：库存商品		600 000

②9月9日收到货款时：

借：银行存款	999 000
财务费用	18 000
贷：应收账款	1 017 000

本例中，若客户于9月19日付款，则享受的现金折扣为9 000元（900 000×1%），收到货款时，甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	1 008 000
财务费用	9 000
贷：应收账款	1 017 000

若客户于9月底付款，则应按全额付款，收到货款时，甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款	1 017 000
贷：应收账款	1 017 000

【单选题】下列各项中，关于销售商品并提供现金折扣的会计处理正确的是（ ）。

- A. 实际收到款项时，应将发生的现金折扣计入营业外支出
- B. 确认应收账款时，应扣除预计可能发生的现金折扣
- C. 确认销售收入时，应扣除预计可能发生的现金折扣
- D. 实际收到款项时，应将发生的现金折扣计入财务费用

『正确答案』D

『答案解析』选项A，应计入财务费用；选项B，应在实际发生现金折扣时将其计入财务费用，不影响应收账款的入账金额；选项C，应在实际发生现金折扣时将其计入财务费用，不影响销售收入的确认金额。

（2）销售折让，是指企业因售出商品质量不合格等原因而在售价上给予的减让。发生在收入确认之后的销售折让应直接冲减发生当期的销售收入，一般会计分录如下：

借：主营业务收入	
应交税费——应交增值税（销项税额）	
贷：应收账款或银行存款	

【基础案例】甲公司在2×09年12月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为80万元，增值税额为10.4万元，款项尚未收到；该批商品成本为64万元。12月30日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税额）给予5%的减让。

『答案解析』甲公司的账务处理如下：

（1）2×09年12月1日销售实现

借：应收账款——乙公司	90.4
贷：主营业务收入	80
应交税费——应交增值税（销项税额）	10.4
借：主营业务成本	64
贷：库存商品	64

（2）2×09年12月30日发生销售折让，取得红字增值税专用发票：

借：主营业务收入	4
----------	---

应交税费——应交增值税（销项税额）	0.52
贷：应收账款——乙公司	4.52
(3) 2×09年12月31日收到款项	
借：银行存款	85.88
贷：应收账款	85.88

(3) 销售退回的会计处理

①会计处理原则

分类	会计处理
未确认收入的已发出商品的退回	将“发出商品”转回“库存商品”
已确认收入的销售商品退回（除资产负债表日后事项外）	直接冲减退回当月的收入和成本，相应的现金折扣一并反转。

【关键考点】掌握销货折让及销售退回的会计处理。

②一般销售退回的会计处理

【案例引入】甲公司在2×09年10月18日向乙公司赊销商品，增值税专用发票上注明的销售价格为100万元，增值税额为13万元，商品成本为52万元。甲公司为尽早收款，执行如下现金折扣条件：2/10；1/20；n/30。乙公司在2×09年10月27日支付货款，2×09年12月5日，该批商品因质量问题被乙公司退回，甲公司当日支付有关款项。假定甲公司已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。（计算现金折扣时考虑增值税）

『答案解析』甲公司的账务处理如下：

(1) 2×09年10月18日销售实现时：

借：应收账款——乙公司	113
贷：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	13
借：主营业务成本	52
贷：库存商品	52

(2) 在2×09年10月27日收到货款

借：银行存款	110.74 (113×98%)
财务费用	2.26 (113×2%)
贷：应收账款——乙公司	113

(3) 2×09年12月5日发生销售退回，取得红字增值税专用发票

借：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	13
贷：银行存款	110.74
财务费用	2.26
借：库存商品	52
贷：主营业务成本	52

【理论总结】

(1) 退货当月冲减收入

借：主营业务收入	
应交税费——应交增值税（销项税额）	
贷：银行存款	
财务费用（当初有现金折扣的还需回调当初的财务费用）	

(2) 退货当月冲减成本

借：库存商品  
    贷：主营业务成本

(3) 退货当月冲减税金及附加

借：应交税费——应交消费税  
    贷：税金及附加

【2019年单选题】下列各项中，已确认销售成本的售出商品被退回，应借记的会计科目是( )。

- A. 发出商品
- B. 主营业务成本
- C. 销售费用
- D. 库存商品

『正确答案』D

『答案解析』会计分录：

借：库存商品  
    贷：主营业务成本



### 知识点：某一时段内履行履约义务的收入确认

(一) 在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

1. 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益

企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务的控制权的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务，如果该继续履行合同的企业实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【案例】企业承诺将客户的一批货物从A市运送到B市，假定该批货物在途经C市时，由另外一家运输公司接替企业继续提供该运输服务，由于A市到C市之间的运输服务是无需重新执行的，因此，表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【结论】企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。





## 2. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品

企业在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，如果客户在企业创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为企业提供该商品的履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。



【基础案例】企业与客户签订合同，在客户拥有的土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与企业重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向企业支付工程款。如果客户终止合同，已完成建造部分的厂房归客户所有。

『答案解析』企业为客户建造厂房，该厂房位于客户的土地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。因此，企业提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。



3. 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

a. 商品具有不可替代用途

b. 企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

### （二）在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

#### 1. 原则

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。企业应当采用恰当的方法确定履约进度，以使其如实反映企业向客户转让商品的履约情况。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

#### 2. 具体计算方法

（1）当期收入 = 总收入 × 完工进度 - 已确认过的收入；

(2) 当期成本 = 总成本 × 完工进度 - 已确认过的成本。

**【拓展】完工进度的确认方法**

① 产出法

产出法主要是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。

**【基础案例】**甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换 100 根铁轨，合同价格为 10 万元（不含税价）。截至 20×7 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 20×8 年 3 月 31 日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时间段内履行的条件。假定不考虑其他情况。

**【答案解析】**甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时间段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至 20×7 年 12 月 31 日，该合同的履约进度为 60%（60 ÷ 100），甲公司应确认的收入为 6 万元（10 万元 × 60%）。

② 投入法

投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。



**【教材案例 5-6】**

**【资料一】**甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率为 9%。2×19 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同，合同约定装修价款为 50 万元，增值税税额为 4.5 万元，装修费用每月末按完工进度支付。2×19 年 12 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截止 2×19 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 10 万元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本 30 万元。

假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由其自行完成；该装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时间段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

**【答案解析】**甲公司应编制如下会计分录：

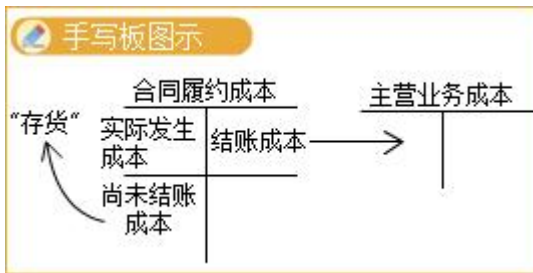
(1) 实际发生劳务成本 10 万元：

借：合同履约成本	10
贷：应付职工薪酬	10

(2) 2×19 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×19 年 12 月 31 日确认的劳务收入 = 50 × 25% - 0 = 12.5（万元）

借：银行存款	13.625
贷：主营业务收入	12.5
应交税费——应交增值税（销项税额）	1.125
借：主营业务成本	10
贷：合同履约成本	10



手写板图示

$$\text{当期主营业务成本} = \frac{(10+30)}{25\%} - 0 = 10$$

手写板图示

$$(10+30) \times 20\% - 0 = 8$$

10	8
2	

【资料二】2×20年1月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2×20年1月，为完成该合同发生劳务成本18万元（假定均为装修人员薪酬），为完成该合同估计还将发生劳务成本12万元。

『答案解析』甲公司应编制如下会计分录：

(1) 实际发生劳务成本18万元：

借：合同履约成本 18  
贷：应付职工薪酬 18

(2) 2×20年1月31日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×20年1月31日确认的劳务收入 =  $50 \times 70\% - 12.5 = 22.5$ （万元）

借：银行存款 24.525  
贷：主营业务收入 22.5  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 2.025

借：主营业务成本 18  
贷：合同履约成本 18

手写板图示

$$\text{当期主营业务成本} = (10+18+12) \times 70\% - 10 = 18$$

【资料三】2×20年2月28日，装修完工；乙公司验收合格，按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2×20年2月，为完成该合同发生劳务成本12万元（假定均为装修人员薪酬）。

『答案解析』甲公司应编制如下会计分录：

(1) 实际发生劳务成本12万元：

借：合同履约成本 12  
贷：应付职工薪酬 12

(2) 2×20年2月28日确认劳务收入并结转劳务成本：

2×20 年 2 月 28 日确认的劳务收入=50-12.5-22.5=15 (万元)

借：银行存款	16.35
贷：主营业务收入	15
应交税费——应交增值税（销项税额）	1.35
借：主营业务成本	12
贷：合同履行成本	12

手写板图示

当期主营业务成本 = 40万 - 10万 - 18万  
= 12万

【教材案例 5-7】甲公司经营一家健身俱乐部。2×19 年 7 月 1 日，某客户与甲公司签订合同，成为甲公司的会员，并向甲公司支付会员费 3 600 元（不含税价），可在未来的 12 个月内在该俱乐部健身，且没有次数的限制。该业务适用的增值税税率为 6%。

『答案解析』客户在会籍期间可随时来俱乐部健身，且没有次数限制，客户已使用俱乐部健身的次数不会影响其未来继续使用的次数，甲公司在该合同下的履约义务是承诺随时准备在客户需要时为其提供健身服务，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，并且该履约义务在会员的会籍期间内随着时间的流逝而被履行。因此，甲公司按照直线法确认收入，每月应当确认的收入为 300 元（3 600÷12）。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 2×19 年 7 月 1 日收到会员费时：

借：银行存款	3 600
贷：合同负债	36 00

(2) 2×19 年 7 月 31 日确认收入，开具增值税专用发票并收到税款时：

借：合同负债	300
银行存款	18
贷：主营业务收入	300
应交税费——应交增值税（销项税额）	18

2×19 年 8 月至 2×20 年 6 月，每月确认收入同上。

手写板图示

预收账款 ⇒ 合同负债

## 知识点：合同成本

### （一）合同取得成本

1. 企业为取得合同发生的**增量成本**预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。

【备注】增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。

2. 该资产摊销期限**不超过一年**的，可以在发生时计入**当期损益**。

3. 企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【基础案例】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，甲公司发生下列支出：（1）聘请外部律师进行尽职调查的支出为 15 000 元，（2）因投标发生的差旅费为 10 000 元，（3）销售人员佣金为 5 000 元，甲公司预期这些支出未来能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 10 000 元。

『答案解析』

①甲公司向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。

②甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益。

③甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

4. 企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的**额外佣金**，也属于为取得合同发生的增量成本。

【基础案例】甲公司相关政策规定，销售部门的员工每取得一份新的合同，可以获得提成 100 元，现有合同每续约一次员工可以获得提成 60 元。甲公司预期上述提成均能够收回。

『答案解析』

①甲公司为取得新合同支付给员工的提成 100 元，属于为取得合同发生的增量成本，且预期能够收回，因此，应当确认为一项资产。

②甲公司为现有合同续约支付给员工的提成 60 元，也属于为取得合同发生的增量成本，这是因为如果不发生合同续约，就不会支付相应的提成，由于该提成预期能够收回，甲公司应当在每次续约时将应支付的相关提成确认为一项资产。

【教材案例 5-8】甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年末支付含税咨询费 190.8 万元，为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 1.5 万元，为投标而发生的差旅费用 1 万元，支付销售人员佣金 5 万元，甲公司预期这些支出未来均能收回，此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 1 万元。

『答案解析』

①支付给销售人员的佣金属于取得合同的增量成本，应作为合同取得成本认定；

②其他费用不属于增量成本，应当计入当期损益；

③账务处理如下：

A. 支付相关费用：

借：合同取得成本	50 000
管理费用	25 000
销售费用	10 000
贷：银行存款	85 000

B. 每月确认服务收入，摊销销售佣金时：

借：应收账款	159 000
销售费用	833.33 【50 000÷5÷12】
贷：合同取得成本	833.33
主营业务收入	150 000 【1 908 000÷（1+6%）÷12】

**手写板图示**

借：应收账款	15.9万	借：销售费用	833.33
贷：主营业务收入	15万	贷：合同取得成本	833.33
应交税费	0.9万		

(二) 合同履约成本

1. 合同履约成本是指企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、属于《企业会计准则第 14 号——收入》（2018）规范范围并且按照该准则应当确认为一项资产的成本。

2. 企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于《企业会计准则第 14 号——收入》（2018）准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

①与合同直接相关的成本包括直接人工(如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等)；

②直接材料（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；

③制造费用或类似费用（如组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等）；

④明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

(2) 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源

(3) 该成本预期能够收回



3. 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

①管理费用，除非这些费用明确由客户承担；

②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中；

③与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关；

④无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

4. 账务处理

(1) 发生合同履约成本时

借：合同履约成本

    贷：银行存款

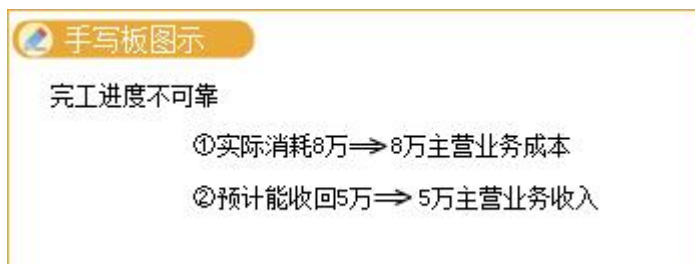
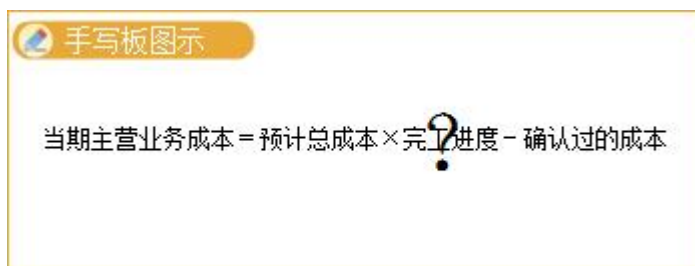
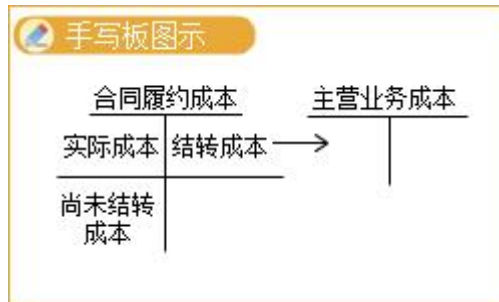
        应付职工薪酬

(2) 摊销合同履约成本时

借：主营业务成本

其他业务成本

贷：合同履约成本



【教材例 5-9】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产，2×19 年 12 月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧 12 万元、酒店土地使用权摊销费用 6.5 万元，经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入 42.4 万元，全部存入银行。

『答案解析』

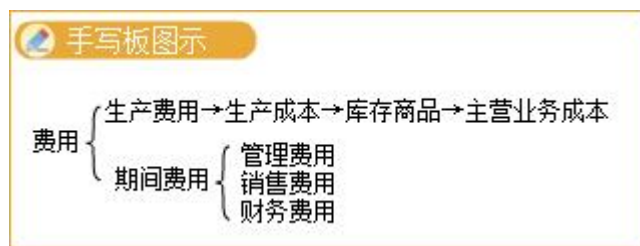
①确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本	18.5
贷：累计折旧	12
累计摊销	6.5

②12 月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：

借：银行存款	42.4
贷：主营业务收入	40
应交税费——应交增值税（销项税额）	2.4
借：主营业务成本	18.5
贷：合同履约成本	18.5

## 知识点：费用



### （一）费用的确认

费用的概念有广义和狭义之分。广义的费用泛指企业各种日常活动发生的所有耗费；狭义的费用仅指与本期营业收入相配比的那部分耗费。在确认费用时，应划分生产费用和非生产费用的界限、生产费用和产品成本的界限、生产费用和期间费用的界限。

### （二）期间费用

**【要点提示】**掌握期间费用的辨认。

#### 1. 管理费用

指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用。

**【单选题】**下列各项中，企业发生的诉讼费应借记的会计科目是（ ）。

- A. 其他业务成本
- B. 管理费用
- C. 信用减值损失
- D. 营业外支

『正确答案』B

『答案解析』企业发生的诉讼费应计入管理费用。

**【单选题】**2017年4月，某企业发生行政管理部门工资50万元，诉讼费5万元，销售商品时发生的装卸费价税合计3万元，发生银行汇票手续费2万元。不考虑其他因素，该企业4月应计入管理费用的金额是（ ）万元。

- A. 55
- B. 50
- C. 60
- D. 58

『正确答案』A

『答案解析』计入管理费用的金额=50+5=55（万元）。销售商品发生的装卸费应计入销售费用，银行汇票手续费应计入财务费用。

**【单选题】**下列各项中，不应计入企业管理费用的是（ ）。

- A. 支付筹建期间的开办费
- B. 支付的业务招待费
- C. 支付中介机构的咨询费
- D. 支付短期租入车间厂房的租金

『正确答案』D

『答案解析』选项D，应计入制造费用。

**【多选题】**下列各项中，应通过“管理费用”科目核算的有（ ）。

- A. 企业专设销售机构的设备折旧费
- B. 中介机构咨询费
- C. 生产用机器设备的日常修理费
- D. 财务人员的薪酬

『正确答案』BCD

『答案解析』选项 A，通过“销售费用”科目核算。

【判断题】商品流通企业管理费用不多的，可不设置管理费用科目，其核算内容并入销售费用科目核算。（ ）

『正确答案』√

## 2. 销售费用

指企业在销售商品过程中发生的费用。

【多选题】下列各项中，企业应记入“销售费用”科目的有（ ）。

- A. 随同商品出售不单独计价的包装物成本
- B. 已售商品成本
- C. 销售商品过程中发生的保险费
- D. 专设销售机构的房屋折旧费

『正确答案』ACD

『答案解析』选项 B，已售商品成本应计入主营业务成本。

【单选题】企业发生的产品广告费记入的会计科目是（ ）。

- A. 主营业务成本
- B. 其他业务成本
- C. 营业外支出
- D. 销售费用

『正确答案』D

【多选题】下列各项中，企业应通过“销售费用”科目核算的有（ ）。

- A. 专设的售后服务网点的业务费
- B. 销售商品发生的保险费
- C. 专设的销售网点的折旧费
- D. 销售商品发生的运输费

『正确答案』ABCD

## 3. 财务费用

指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用，包括应当作为期间费用的利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）以及相关的手续费等。

【单选题】2018 年度，某企业“财务费用”科目核算内容如下，短期借款利息支出 600 万元，银行存款利息收入 20 万元，银行手续费支出 10 万元。不考虑其他因素，2018 年度该企业利润表中“财务费用”科目本年度金额为（ ）万元。

- A. 580
- B. 590
- C. 600

D. 610

『正确答案』B

『答案解析』短期借款利息支出记入“财务费用”的借方；银行存款利息收入记入“财务费用”的贷方；银行手续费支出记入“财务费用”的借方，所以期末“财务费用”的金额=600-20+10=590（万元）。

【单选题】2017年5月企业销售一批商品已经确认收入，已给予现金折扣1 000元。6月，因商品发生质量问题，所有商品被退回。2017年6月该企业发生商品退回时，关于现金折扣的会计处理正确的是（ ）。

- A. 冲减营业外支出1 000元
- B. 冲减财务费用1 000元
- C. 冲减销售费用1 000元
- D. 冲减管理费用1 000元

『正确答案』B

『答案解析』企业销售商品时，给予购买方的现金折扣，计入财务费用，所以发生销售退回时，对已经发生的现金折扣，应同时冲减财务费用的金额。

【单选题】下列各项中，不属于“财务费用”科目核算内容的是（ ）。

- A. 办理银行承兑汇票支付的手续费
- B. 发生的业务招待费
- C. 销售商品发生的现金折扣
- D. 短期借款利息支出

『正确答案』B

『答案解析』选项B，通过“管理费用”科目核算。

【单选题】某企业2017年10月计提短期借款利息300万元，发生汇兑损失96万元，收到现金折扣180万元，存款利息15万元。不考虑其他因素，计算该企业2017年10月应计入财务费用的金额为（ ）万元。

- A. 201
- B. 216
- C. 396
- D. 380

『正确答案』A

『答案解析』计入财务费用的金额=300+96-180-15=201（万元）。

## 知识点：费用

### （三）所得税费用

手写板图示	
甲 - 100 = 900	税务口径认可 会计口径
乙 1000	900 × 25% = 225 } 少交25
	1000 × 25% = 250 } 惩罚
	力度七五折



【单选题】某企业适用的所得税税率为25%，2017年实现利润总额1 350万元，其中，取得国债利息收入150万元，发生税收滞纳金3万元。不考虑其他因素，该企业2017年度利润表中所得税费用为（ ）万元。

- A. 374.25
- B. 337.5
- C. 338.25
- D. 300.75

『正确答案』D

『答案解析』所得税费用 = (1 350 - 150 + 3) × 25% = 300.75 (万元)。

【单选题】2017年度企业应交所得税为300万元，递延所得税负债年末数为40万元，年初数为100万元，该企业递延所得税的影响计入当期损益。不考虑其他因素，该企业年末确认的所得税费用是（ ）万元。

- A. 240
- B. 360
- C. 400
- D. 260

『正确答案』A

『答案解析』递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)；所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税 = 300 + (40 - 100) = 240 (万元)。

【判断题】企业计算确定的当期所得税与递延所得税之和，即为应从当期利润总额中扣除的所得税费用。（ ）

『正确答案』√

### 知识点：利润

#### 1. 利润的构成

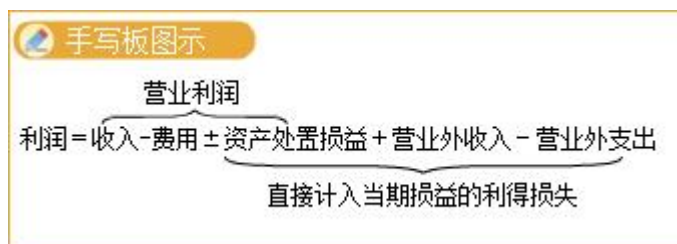
(1) 营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 研发费用 - 财务费用 - 信用减值损失 - 资产减值损失 ± 投资损益 ± 公允价值变动损益 + 其他收益 ± 资产处置损益 ± 净敞口套期损益

(2) 利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

(3) 净利润 = 利润总额 - 所得税费用

【要点提示】记住上述要素的关系式。

按照教材完善了此公式



【多选题】下列各项交易事项中，不会影响当期营业利润的有（ ）

- A. 计提应收账款坏账准备
- B. 报废无形资产取得净损失

- C. 开发无形资产时发生符合资本化条件的支出
- D. 自营建造固定资产期间处置工程物资取得净收益

『正确答案』BCD

『答案解析』计提坏账准备计入信用减值损失科目，影响营业利润的计算金额，选项A不符合题意。

【单选题】某企业2018年发生的销售商品收入为1000万元，销售商品成本为600万元，销售过程中发生广告宣传费用为20万元，管理人员工资费用为50万元，短期借款利息费用为10万元，股票投资收益为40万元，资产减值损失为70万元，公允价值变动损益为80万元（收益）因自然灾害发生固定资产的净损失为25万元，因违约支付罚款15万元。不考虑其他因素，该企业2018年的营业利润为（ ）万元。

- A. 370
- B. 330
- C. 320
- D. 390

『正确答案』A

『答案解析』营业利润=1000-600-20-50-10+40-70+80=370（万元）。因自然灾害发生固定资产的净损失为25万元和因违约支付罚款15万元均应计入“营业外支出”科目，不影响企业营业利润。

【单选题】下列各项中，会导致企业当期营业利润增加的是（ ）。

- A. 确认无法查明原因的现金溢余
- B. 转销无法偿付的应付账款
- C. 结转出售生产设备收益
- D. 分配在建工程人员薪酬

『正确答案』C

『答案解析』选项AB，计入营业外收入，导致利润总额增加；选项C，计入资产处置损益，导致营业利润增加；选项D，计入在建工程，不影响营业利润。

【单选题】下列各项中，不影响企业营业利润的是（ ）。

- A. 确认的资产减值损失
- B. 销售商品发生的展览费
- C. 违反合同约定支付的违约金
- D. 出售包装物取得的收入

『正确答案』C

『答案解析』选项A，资产减值损失增加，营业利润减少；选项B，销售费用增加，营业利润减少；选项C，营业外支出增加，不影响营业利润；选项D，其他业务收入增加，营业利润增加。

【单选题】某企业2017年度实现利润总额1450万元，当年发生的管理费用中按规定不能税前扣除的业务招待费为10万元，企业适用所得税税率为25%。不考虑其他因素，该企业2017年实现的净利润为（ ）万元。

- A. 1085
- B. 1087.5
- C. 1095
- D. 1450

『正确答案』A

『答案解析』所得税费用 = (1 450 + 10) × 25% = 365 (万元)；该企业 2017 年实现的净利润 = 1 450 - 365 = 1 085 (万元)。

## 2. 营业外收入和营业外支出的内容

(1) 营业外收入包括：非流动资产毁损报废收益、债务重组利得、盘盈利得、捐赠利得等。

(2) 营业外支出包括：非流动资产毁损报废损失、债务重组损失、盘亏损失、公益性捐赠支出、非常损失、罚款支出等。

【要点提示】掌握营业外收入、营业外支出的范围界定。

【单选题】2018 年 9 月某企业发生公益性捐赠支出 8 万元，非专利技术转让损失 20 万元，补缴税款交纳税收滞纳金 3 万元。不考虑其他因素，该企业 2018 年 9 月应记入“营业外支出”科目的金额是 ( ) 万元。

- A. 28
- B. 31
- C. 11
- D. 23

『正确答案』C

『答案解析』公益性捐赠支出和税收滞纳金记入“营业外支出”科目，所以确认的营业外支出金额 = 8 + 3 = 11 (万元)。非专利技术转让损失记入“资产处置损益”科目。

【单选题】2018 年 9 月，某企业因合同纠纷导致专利权提前失效，该专利权入账价值为 100 万元，累计摊销 80 万元，企业支付合同纠纷诉讼费 10 万元，律师服务费 3 万元。不考虑其他因素，企业当月转销专利权计入营业外支出的金额应为 ( ) 万元。

- A. 33
- B. 3
- C. 20
- D. 13

『正确答案』C

『答案解析』专利权提前失效的净损失计入营业外支出；支付的诉讼费和律师费计入管理费用。所以计入营业外支出的金额 = 100 - 80 = 20 (万元)。

【单选题】下列各项中，企业应通过“营业外支出”科目核算的是 ( )。

- A. 支付会计师事务所审计费
- B. 发生的环保罚款支出
- C. 收回货款发生的现金折扣
- D. 计提应收账款坏账准备

『正确答案』B

『答案解析』选项 A，通过“管理费用”科目核算；选项 C，通过“财务费用”科目核算；选项 D，通过“信用减值损失”科目核算。

【多选题】下列各项中，企业应记入“营业外支出”科目的有 ( )。

- A. 固定资产盘亏净损失
- B. 行政罚款支出
- C. 公益性捐赠支出

D. 财产保险费支出

『正确答案』ABC

『答案解析』选项D，一般通过“管理费用”科目核算。

【多选题】下列各项中，企业应确认为营业外支出的有（ ）。

- A. 自然灾害造成的原材料净损失
- B. 发生的公益性捐赠支出
- C. 盘亏固定资产确认的净损失
- D. 因违反环保法规发生的罚款支出

『正确答案』ABCD

【多选题】下列各项中，企业应通过“营业外收入”科目核算的有（ ）。

- A. 无法支付的应付账款
- B. 接受固定资产捐赠
- C. 无法查明原因的现金溢余
- D. 出租包装物实现的收入

『正确答案』ABC

『答案解析』选项D，出租包装物实现的收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

【判断题】企业收到与日常经营活动相关的且计入当期损益的政府补助，应列入利润表的“营业外收入”项目。（ ）

『正确答案』×

『答案解析』其他收益主要是指与企业日常活动相关，除冲减相关成本费用以外的政府补助。如果是非日常活动的政府补助才列入利润表“营业外收入”项目。

### 3. 本年利润的会计处理

(1) 结转各项收入、利得类账户发生额

借：主营业务收入

其他业务收入

公允价值变动损益

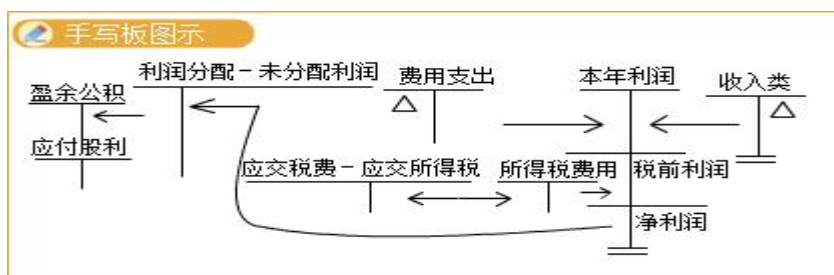
投资收益

资产处置损益

其他收益

营业外收入

贷：本年利润



(2) 结转各项费用、损失类账户发生额

借：本年利润

贷：主营业务成本  
其他业务成本  
管理费用  
销售费用  
财务费用  
信用减值损失  
资产减值损失  
公允价值变动损益  
投资收益  
资产处置损益  
营业外支出

(3) 计算应交所得税

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

(4) 结转所得税费用，计算净利润

借：本年利润

贷：所得税费用

(5) 净利润结转

借：本年利润

贷：利润分配——未分配利润

(6) 亏损结转

借：利润分配——未分配利润

贷：本年利润

【单选题】下列各项中，不应计入营业外支出的是（ ）。

- A. 支付的合同违约金
- B. 发生的债务重组损失
- C. 向慈善机构支付的捐赠款
- D. 在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失

『正确答案』D

『答案解析』在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失应计入在建工程成本。

【单选题】企业因下列交易事项产生的损益中，不影响发生当期营业利润的是（ ）。

- A. 固定资产报废损失
- B. 投资于银行理财产品取得的收益
- C. 预计与当期产品销售相关的保修义务
- D. 发放给高管人员的绩效奖励

『正确答案』A

『答案解析』选项 A，计入营业外支出，不影响营业利润；选项 B，计入投资收益，影响营业利润；选项 C，计入销售费用，影响营业利润；选项 D，计入管理费用，影响营业利润。

【单选题】企业采用表结法结转本年利润，2017 年度“营业利润”3 000 万元，营业外收入 50 万元，营业外支出 40 万元。企业年末从“本年利润”结转至“利润分配”全年累计余额是

- ( ) 万元。
- A. 3 250
  - B. 2 257.5
  - C. 3 010
  - D. 3 000

『正确答案』 C

『答案解析』 企业年末从“本年利润”结转至“利润分配”全年累计余额=3 000+50-40=3 010 (万元)。



【单选题】 下列各项中，关于企业期末结转本年利润的“表结法”表述正确的是 ( )。

- A. 每月末需要编制将损益类科目发生额合计结转至本年利润的转账凭证
- B. 1 至 11 月损益类科目发生额合计无需转入“本年利润”科目
- C. 月末“本年利润”科目的余额反映当月实现的利润或发生的亏损
- D. 不需要设置“本年利润”科目

『正确答案』 B

『答案解析』 表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。

【判断题】 企业年末将损益类科目结转后，“本年利润”科目的借方余额表示实现的净利润，贷方余额表示发生的净亏损。( )

『正确答案』 ×

『答案解析』 “本年利润”为所有者权益科目，借方表示减少，贷方表示增加，所以贷方表示企业的净利润，借方表示企业的净亏损。

【判断题】 企业采用账结法结转本年利润时，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计金额，年末将全年累计金额转入“本年利润”科目。( )

『正确答案』 ×

『答案解析』 表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。

【判断题】 企业采用账结法结转本年利润时，需要每月月末都编制记账凭证，将损益类科目的余额结转至“本年利润”科目。( )

『正确答案』 √

**【关键点小结】**

1. 收入确认原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得控制权的三要素：

- ①能力；
- ②主导该商品的使用；
- ③能够获得几乎全部的经济利益。

2. 收入确认的一般条件

企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- ①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- ②该合同明确了合同各方与所转让的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务；
- ③该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款；
- ④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- ⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

3. 收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	收入确认

4. 履行履约义务时收入的确认原则

会计处理原则	时点履约的	按控制权转移确认收入
	期间履约的	按履约进度确认收入
期间履约	满足如下条件之一，即可界定为期间履约：	①客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益；
		②客户能控制企业履约过程中在建商品；
期间履约	履约进度的确认方法	③产出商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。
		①产出法
		②投入法
完工百分比法	完工百分比法	①本期收入=总收入×履约进度-确认过的收入；
		②本期成本=总成本×履约进度-确认过的成本
时点履约	控制权转移的迹象	①企业就该商品享有现时收款权利
		②企业已将商品的法定所有权转移给了客户
		③企业已将商品的实物转移给了客户
		④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。
		⑤客户已接受该商品

5. 委托代销业务的会计处理

视同买断	①委托方收到代销清单确认收入；
	②受托方有定价权；
	③受托方发出商品时确认收入
收取手续费	①委托方收到代销清单确认收入；
	②受托方无定价权；
	③受托方有权收取手续费时确认收入
包销	委托方发出商品时确认收入，与一般商品销售处理相同。

6. 现金折扣、商业折扣的会计处理

现金折扣	不影响收入	不影响增值税	发生时列“财务费用”
商业折扣	折后列收入	折后计税	无账务处理

7. 销货折让及销售退回的会计处理

销售折让		发生时冲减当月的销售收入及销项税；
销售退回	发出商品未确认收入即退的	借：库存商品 贷：发出商品
	一般销售退回	冲减退货当月的收入及成本，有现金折扣的一并反冲。

8. 合同成本

合同履约成本	企业履行合同发生的成本如果形成存货、固定资产和无形资产的，按相关准则处理；		
	不属于其他准则规范的，在同时满足如下条件时，应作为合同履约成本确认为一项资产	①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关； ②该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源； ③该成本预期能够收回。	
合同履约成本	如下支出，列当期损益	①管理费用； ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用； ③与履约义务中已履行部分相关的支出； ④无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的支出。	
		合同履约成本中不超过一年或一个正常营业周期的，列为存货项目；	
		合同履约成本中超过一年或一个正常营业周期的列为非流动资产项目；	
合同取得成本	企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应确认为合同取得成本；		
合同取得成本	合同取得的增量成本以外的支出，列当期损益：	①差旅费； ②投标费； ③尽职调查费； ④律师费。	
		摊销期在一年内的	计入当期损益
		摊销期超一年的	列其他非流动资产。
合同成本	借：销售费用、主营业务成本		

本的摊 销	贷：合同取得成本、合同履约成本
----------	-----------------

9. 期间费用的界定；

10. 营业外收入、营业外支出的界定；

11. 营业利润和利润的因素构成。

课程名称	财务会计（二）	授课章节 （课题）	项目十三 财务报表	授课 时数	6
授课 班级	大数据与会计 241		任课教师	刘林德	
教材名称 及版本	财务会计实务（北京理工大学出版社）				
教学方法	讲授法+实操				
教学 目 标 及 要 求	<p>本章阐述了财务报告的体系及资产负债表、利润表、所有者权益变动表的编制方法及会计报表附注的主要内容。</p> <p>通过本章的学习，了解财务报表新准则内容，掌握资产负债表和利润表的填列方法和主要计算。</p>				
教学 重、 难 点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 资产负债表中关键项目的编制方法；</li> <li>2. 利润表的编制方法；</li> <li>3. 所有者权益变动表的主要内容；</li> <li>4. 报表附注的主要内容。</li> </ol>				
课 程 思 政 教 育 内 容	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 认识财务报告，培养爱岗敬业、遵纪守法的职业精神。</li> <li>2. 具有编制资产负债表的能力，培养一丝不苟、精益求精的工匠精神。</li> <li>3. 具有编制利润表的能力，培养认真、细致、严谨的工作作风。</li> <li>4. 了解现金流量表，培养正确的价值观、金钱观。</li> </ol>				

### 本章知识点讲解

#### 知识点：财务报告概述▲▲

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 资产负债表
2. 利润表
3. 现金流量表
4. 所有者权益（或股东权益，下同）变动表
5. 附注

【要点提示】记住财务报表的体系构成。



知识点 资产负债表▲▲▲▲

(一) 资产负债表格式



资产负债表 会企 01 表

编制单位：\_年\_月\_日 单位：元

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	上年年末余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
其他应收款			应付职工薪酬		
存货			应交税费		
合同资产			其他应付款		
持有待售资产			持有待售负债		
一年内到期的非流动资产			一年内到期的非流动负债		
其他流动资产			其他流动负债		
流动资产合计			流动负债合计		
非流动资产：			非流动负债：		
债权投资			长期借款		
其他债权投资			应付债券		

长期应收款			其中：优先股		
长期股权投资			永续债		
其他权益工具投资			租赁负债		
其他非流动金融资产			长期应付款		
投资性房地产			预计负债		
固定资产			递延收益		
在建工程			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		
使用权资产			负债合计		
无形资产			所有者权益（或股东权益）：		
开发支出			实收资本（或股本）		
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用			其中：优先股		
递延所得税资产			永续债		
其他非流动资产			资本公积		
非流动资产合计			减：库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积		
			未分配利润		
			所有者权益（或股东权益）合计		
资产总计			负债和所有者权益（或股东权益）总计		

(二) 关键资产负债表项目编制方法一览表

报表项目	具体编制方法
货币资金	根据“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”的总账科目余额之和填列
交易性金融资产	根据“交易性金融资产”科目余额填列
应收账款和预收款项	“应收账款”项目 = “应收账款”明细科目的借方余额 + “预收账款”明细科目的借方余额 - 坏账准备（应收账款相关部分）； “预收款项”项目 = “应收账款”明细科目的贷方余额 + “预收账款”明细科目的贷方余额
应付账款和预付款项	“预付款项”项目 = “应付账款”明细科目的借方余额 + “预付账款”明细科目的借方余额 - 坏账准备（预付账款相关部分）； “应付账款”项目 = “应付账款”明细科目的贷方余额 + “预付账款”明细科目的贷方余额
其他应收款	应收利息 + 应收股利 + 其他应收款 - 坏账准备

存货	根据“原材料”、“材料采购”、“在途物资”、“材料成本差异”、“库存商品”、“发出商品”、“受托代销商品”、“受托代销商品款”、“委托加工物资”、“生产成本”、“周转材料”、“存货跌价准备”等科目余额相加或相减后填列
持有待售资产	“持有待售资产”－“持有待售资产减值准备”
长期待摊费用	根据“长期待摊费用”科目余额扣掉下一年到期的部分后填列
债权投资	“下一年不到期的债权投资”－相应的“债权投资减值准备”
长期应收款	下一年不到期的“长期应收款”减去相应的“未实现融资收益”、“坏账准备”
一年内到期的非流动资产	下一年要到期的“长期应收款”减去相应的“未实现融资收益”＋下一年到期的“债权投资”减去相应的“债权投资减值准备”＋下年度到期的长期待摊费用
长期股权投资	“长期股权投资”－“长期股权投资减值准备”
固定资产	“固定资产”－“累计折旧”－“固定资产减值准备”＋“固定资产清理”
无形资产	“无形资产”－“累计摊销”－“无形资产减值准备”
开发支出	根据“ <b>研发支出——资本化支出</b> ”这一明细科目的期末余额填列

在建工程	(在建工程－在建工程减值准备)＋(工程物资－工程物资减值准备)
递延所得税资产	根据“递延所得税资产”科目余额填列
递延所得税负债	根据“递延所得税负债”科目余额填列
短期借款	抄自“短期借款”账面余额
应付职工薪酬	抄自“应付职工薪酬”账面余额
应交税费	抄自“应交税费”的账面余额
“长期负债”与“一年内到期的长期负债”	根据各长期负债项中下一年要到期的部分填在“一年内到期的长期负债”，其余部分填在各长期负债项
实收资本(股本)	抄自“实收资本”或“股本”账面余额
资本公积	抄自“资本公积”账面余额
其他综合收益	抄自“其他综合收益”账面余额
盈余公积	抄自“盈余公积”账面余额
未分配利润	根据“本年利润”和“利润分配”的余额计算填列

其余诸项可根据其总账科目余额抄列，在此不予赘述。

【关键点】记住上表中所列示的资产负债表项目的编制方法。

【单选题】下列属于企业资产负债表负债项目的是( )。

A. 递延收益

- B. 预付款项
- C. 其他收益
- D. 其他综合收益

『正确答案』A

『答案解析』选项B，属于资产负债表资产项目；选项C，属于利润表项目；选项D，属于所有者权益变动表项目。

【单选题】（改）2017年12月31日，某企业“应付账款——甲企业”明细科目贷方余额40 000元，“应付账款——乙企业”明细科目借方余额10 000元，“预付账款——丙企业”明细科目借方余额30 000元，“预付账款——丁企业”明细科目贷方余额6 000元。不考虑其他因素，该企业2017年12月31日资产负债表“应付账款”项目期末余额为（ ）元。

- A. 36 000
- B. 40 000
- C. 30 000
- D. 46 000

『正确答案』D

『答案解析』期末资产负债表中“应付账款”项目期末余额=“应付账款”期末明细贷方余额+“预付账款”期末明细贷方余额=40 000+6 000=46 000（元）。

【单选题】2017年12月31日，某企业“固定资产”科目借方余额为3 000万元，“累计折旧”科目贷方余额为1 400万元，“固定资产减值准备”科目贷方余额为200万元。2017年12月31日，该企业资产负债表中“固定资产”项目期末余额应列示的金额为（ ）万元。

- A. 1 600
- B. 2 800
- C. 3 000
- D. 1 400

『正确答案』D

『答案解析』资产负债表中“固定资产”项目期末余额=“固定资产”科目期末借方余额-“累计折旧”科目贷方余额-“固定资产减值准备”科目贷方余额=3 000-1 400-200=1 400（万元）。

【单选题】2017年末某企业有关科目余额如下：“库存商品”科目借方余额为80万元，“原材料”科目借方余额为800万元，“材料成本差异”科目贷方余额为100万元。不考虑其他因素，2017年12月31日该企业资产负债表中“存货”项目的期末余额为（ ）万元。

- A. 980
- B. 700
- C. 900
- D. 780

『正确答案』D

『答案解析』2017年12月31日该企业资产负债表中“存货”项目的期末余额=80+800-100=780（万元）。

【多选题】下列资产负债表项目中，其“期末余额”应根据有关总账科目和明细科目余额分析计算填列的有（ ）。

- A. 长期借款
- B. 货币资金

- C. 资本公积
- D. 其他非流动资产

『正确答案』AD

『答案解析』选项 BC，根据总账科目余额填列。

【多选题】下列各项中，导致企业资产负债表“存货”项目期末余额发生变动的有（ ）。

- A. 计提存货跌价准备
- B. 收到受托代销的商品
- C. 已经发出但不符合收入确认条件的商品
- D. 用银行存款购入的修理用备件（备品备件）

『正确答案』AD

『答案解析』资产负债表中的“存货”项目，需要根据“原材料”、“委托加工物资”、“周转材料”、“材料采购”、“在途物资”、“发出商品”、“材料成本差异”等总账科目期末余额的分析汇总数，再减去“存货跌价准备”科目余额后的净额填列。

选项 A，计提存货跌价准备

借：信用减值损失

贷：坏账准备

选项 B，收到受托代销的商品

借：受托代销商品

贷：受托代销商品款

选项 C，已经发出但不符合收入确认条件的商品

借：发出商品

贷：库存商品

选项 D，用银行存款购入的修理用备件（备品备件）

借：周转材料——低值易耗品

贷：银行存款

【判断题】资产负债表中“开发支出”项目应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。（ ）

『正确答案』√

【单选题】2019年12月31日，某企业“应付票据”“应付账款”和“其他应付款”相关明细科目期末贷方余额分别列示如下：商业承兑汇票60万元，应付账款15万元，其他应付款5万元。不考虑其他因素，该企业2019年12月31日资产负债表中“应付账款”项目期末余额为（ ）万元。

- A. 65
- B. 15
- C. 75
- D. 80

『正确答案』B

『答案解析』资产负债表中“应付账款”项目期末余额=“应付账款”明细科目贷方余额+“预付账款”明细科目贷方余额=15+0=15（万元）。

【单选题】某企业一笔长期借款将于2020年7月1日到期，下列各项中，该笔长期借款应列

于企业 2019 年 12 月 31 日资产负债表的项目是（ ）。

- A. 一年内到期的非流动负债
- B. 其他非流动资产
- C. 短期借款
- D. 长期借款

『正确答案』A

『答案解析』“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。而“长期借款”科目所属的明细科目中将在一年内到期的长期借款的金额应计入“一年内到期的非流动负债”项目。

【单选题】某企业 2018 年 12 月 31 日“固定资产”账户余额为 3 000 万元，“累计折旧”账户余额为 800 万元，“固定资产减值准备”账户余额为 200 万元，“固定资产清理”账户借方余额为 50 万元，“在建工程”账户余额为 200 万元。不考虑其他因素，该企业 2018 年 12 月 31 日资产负债表中“固定资产”项目金额为（ ）万元。

- A. 3 000
- B. 1 950
- C. 2 050
- D. 3 200

『正确答案』C

『答案解析』“固定资产”项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。“固定资产”项目金额=3 000-800-200+50=2 050（万元）。而“在建工程”账户的金额，应列示在“在建工程”项目。

【多选题】下列资产负债表项目中，根据总账科目余额填列的有（ ）。

- A. 货币资金
- B. 固定资产
- C. 短期借款
- D. 应付账款

『正确答案』AC

『答案解析』选项 B，根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列；选项 D，根据有关明细账科目余额计算填列。

【判断题】资产负债表中的“货币资金”项目，应根据“库存现金”“银行存款”和“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。（ ）

『正确答案』√

『答案解析』“货币资金”项目，需根据“库存现金”“银行存款”和“其他货币资金”三个总账科目的期末余额的合计数填列。

【判断题】企业日常核算不设置“预付账款”科目的，期末编制资产负债表时不需要填列“预付款项”项目。（ ）

『正确答案』×

『答案解析』不管企业是否设置“预付账款”科目，期末资产负债表中都需要填列“预付款项”项目。

**知识点：利润表▲▲▲**

(一) 利润表的格式

利润表 会企 02 表

编制单位：\_年\_月 单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
其中：利息费用		
利息收入		
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
（一）不能重分类进损益的其他综合收益		
1. 重新计量设定受益计划变动额		
2. 权益法下不能转损益的其他综合收益		
3. 其他权益工具投资公允价值变动		
4. 企业自身信用风险公允价值变动		
.....		
（二）将重分类进损益的其他综合收益		
1. 权益法下可转损益的其他综合收益		
2. 其他债权投资公允价值变动		
3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额		

4. 其他债权投资信用减值准备		
5. 现金流量套期		
6. 外币财务报表折算差额		
.....		
六、综合收益总额		
七、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

（二）利润表的编制方法

利润表各项指标编制方法一览表

项目	填列方法
一、营业收入	= “主营业务收入” + “其他业务收入”
减：营业成本	= “主营业务成本” + “其他业务成本”
税金及附加	= “税金及附加”
销售费用	= “销售费用”
管理费用	= “管理费用”
研发费用	= “研发费用” + “无形资产摊销”
财务费用（收益以“-”号填列）	= “财务费用”
加：其他收益	= “其他收益”
投资收益（损失以“-”号填列）	= “投资收益”
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）	= “净敞口套期损益”
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	= “公允价值变动损益”
信用减值损失	= “信用减值损失”
资产减值损失	= “资产减值损失”
资产处置收益	= “资产处置损益”
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	推算认定
加：营业外收入	= “营业外收入”
减：营业外支出	= “营业外支出”
三、利润总额（亏损总额以“-”填列）	推算认定
减：所得税费用	= “所得税费用”
四、净利润（净亏损以“-”填列）	推算认定
五、其他综合收益的税后净额	
六、综合收益总额	
七、每股收益	

【要点提示】记住利润表的编制方法，尤其关注基本每股收益的计算。

【单选题】下列各项中，应计入利润表营业收入项目核算的是（ ）。

- A. 经营租赁租金收入
- B. 出售专利技术净收益
- C. 债券利息收入
- D. 接受捐赠利得

『正确答案』A

『答案解析』营业收入包括主营业务收入和其他业务收入。选项A，计入其他业务收入；选项B，计入资产处置损益；选项C，计入投资收益；选项D，计入营业外收入。

【单选题】下列各项中，不属于利润表“利润总额”项目的内容的是（ ）。

- A. 确认的资产减值损失
- B. 无法查明原因的现金溢余
- C. 确认的所得税费用
- D. 收到政府补助确认的其他收益

『正确答案』C

『答案解析』选项C，所得税费用影响的是利润表中“净利润”项目。

选项A，确认的资产减值损失，应借记“资产减值损失”。

选项B，无法查明原因的现金溢余

借：待处理财产损溢

贷：营业外收入

选项C，确认的所得税费用

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

选项D，收到政府补助确认的其他收益

借：递延收益

贷：其他收益

【单选题】2017年12月，某企业结转销售商品成本100 000元，结转销售材料成本2 000元，对外捐赠支出5 000元。不考虑其他因素，该企业2017年12月利润表“营业成本”项目的本期金额为（ ）元。

- A. 105 000
- B. 107 000
- C. 102 000
- D. 100 000

『正确答案』C

『答案解析』该企业2017年12月利润表“营业成本”项目的本期金额=主营业务成本+其他业务成本=100 000+2 000=102 000（元）。对外捐赠支出通过“营业外支出”科目核算。

【单选题】2017年11月，某企业计提短期借款利息7.2万元，折扣期内支付除购货款取得现金折扣1.5万元，开具银行承兑汇票支付手续费0.5万元。不考虑增值税及其他因素，该企业11月份利润表中“财务费用”项目金额为（ ）万元。

- A. 7.7
- B. 5.2
- C. 6.2
- D. 5.7

『正确答案』C

『答案解析』利润表“财务费用”项目=7.2-1.5+0.5=6.2（万元）。

【多选题】下列各项中，关于利润表项目本期金额填列方法表述正确的有（ ）。

- A. “税金及附加”项目应根据“应交税费”科目的本期发生额分析填列
- B. “营业利润”项目应根据“本年利润”科目的本期发生额分析填列
- C. “营业收入”项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的本期发生额分析填

列

D. “管理费用”项目应根据“管理费用”科目的本期发生额分析填列

『正确答案』CD

『答案解析』选项A，“税金及附加”项目应根据“税金及附加”科目的本期发生额分析填列；选项B，以营业收入为基础，减去营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失，加上公允价值变动收益（或减去公允价值变动损失）、投资收益（或减去投资损失）、资产处置收益（或减去资产处置损失）、净敞口套期收益（或减去净敞口套期损失）和其他收益，计算出营业利润。

【判断题】利润表中的“综合收益总额”项目，可以为财务报表使用者提供企业实现净利润和其他综合收益（税后净额）的信息。（ ）

『正确答案』√

【单选题】2018年甲企业发生短期借款利息120万元，享受购货现金折扣10万元，收到银行存款利息收入30万元。2018年末甲企业利润表中“财务费用”项目应列报的金额是（ ）万元。

- A. 120
- B. 90
- C. 80
- D. 100

『正确答案』C

『答案解析』发生短期借款利息记入“财务费用”的借方；享受现金折扣记入“财务费用”的贷方；收到银行存款利息收入记入“财务费用”的贷方，所以期末利润表中“财务费用”项目应列报的金额=120-10-30=80（万元）。

【单选题】2018年企业实现主营业务收入100万元，其他业务收入5万元，营业外收入3万元。不考虑其他因素，该企业2018年利润表中“营业收入”项目的金额是（ ）万元。

- A. 103
- B. 100
- C. 105
- D. 108

『正确答案』C

『答案解析』营业收入=主营业务收入+其他业务收入=100+5=105（万元）。

【多选题】下列各项中，属于企业利润表列示的项目的有（ ）。

- A. 每股收益
- B. 综合收益总额
- C. 其他收益
- D. 信用减值损失

『正确答案』ABCD

### 知识点：所有者权益变动表▲

（一）所有者权益变动表的内容及结构

所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。本表应在一定程度上体现企业综合收益的特点，除列示直接计入所有者权益的利得和损失外，同时包含最

终属于所有者权益变动的净利润。

至少应单独列示反映如下信息：

- (1) 综合收益总额；
- (2) 会计政策变更和差错更正的累积影响金额；
- (3) 所有者投入资本和向所有者分配利润等；
- (4) 提取的盈余公积；
- (5) 实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

(二) 所有者权益变动表的填列方法

本表各项目应当根据当期净利润、直接计入所有者权益的利得和损失项目、所有者投入资本和提取盈余公积、向所有者分配利润等情况分析填列。

所有者权益变动表的编制方法一览表

项目	本金额									
	实收资本 (或股本)	其他权益工具	资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	净利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	抄自于上年所有者权益变动表的年末数									
加：会计政策变更								通常调整此三项指标		
前期差错更正								通常调整此三项指标		
二、本年初余额	将上述数据合并过来即可									
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）										
(一) 综合收益总额					其他综合收益部分			净利润	两项合计	
(二) 所有者投入和减少资本										
1. 所有者投入资本	影响实收资本和资本溢价								影响所有者权益合计	
2. 股份支付计入所有者权益的金额			调整资本公积						影响所有者权益合计	
3. 其他	略									
(三) 利润分配										
1. 提取盈余公积							增加盈余公积，减少未分配利润，但不影响所有者权益合计			
2. 对所有者（或股东）的分配							减少未分配利润同时调整所有者权益合计			
3. 其他	略									
(四) 所有者权益内部结转										
1. 资本公积转增资本	减少资本公积		同						不影响所有	

(或股本)	时增加实收资本			者权益合计
2. 盈余公积转增资本 (或股本)	增加实收资本或 资本公积		减 少 盈 余 公 积	
3. 盈余公积弥补亏损	空		减少盈余公积 增加未分配利 润	
4. 其他	略			
四、本年年末余额	将上述各栏目数据累计下来即可			

【关键点】掌握所有者权益变动表的一般编制方法，尤其是会计政策变更、前期差错更正时的填写方法。

【多选题】下列各项中，属于在“所有者权益变动表”中单独列示的项目有（ ）。

- A. 会计估计变更
- B. 会计政策变更
- C. 综合收益
- D. 所有者投入资本

『正确答案』BCD

『答案解析』在所有者权益变动表上，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：（1）综合收益总额；（2）会计政策变更和差错更正的累积影响金额；（3）所有者投入资本和向所有者分配利润等；（4）提取的盈余公积；（5）实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

【判断题】企业年报中所有者权益变动表中，“未分配利润”项目本年年末余额应与资产负债表中“未分配利润”项目年末余额相一致。（ ）

『正确答案』√

【判断题】所有者权益变动表中，“综合收益总额”项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。（ ）

『正确答案』√

### 知识点：附注▲

附注的主要内容：

1. 企业的基本情况
2. 财务报表的编制基础
3. 遵循企业会计准则的声明
4. 重要会计政策和会计估计
5. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
6. 报表重要项目的说明
7. 或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项
8. 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

【要点提示】记住这八项构成内容。

【判断题】企业在财务报表附注中应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。（ ）

『正确答案』√

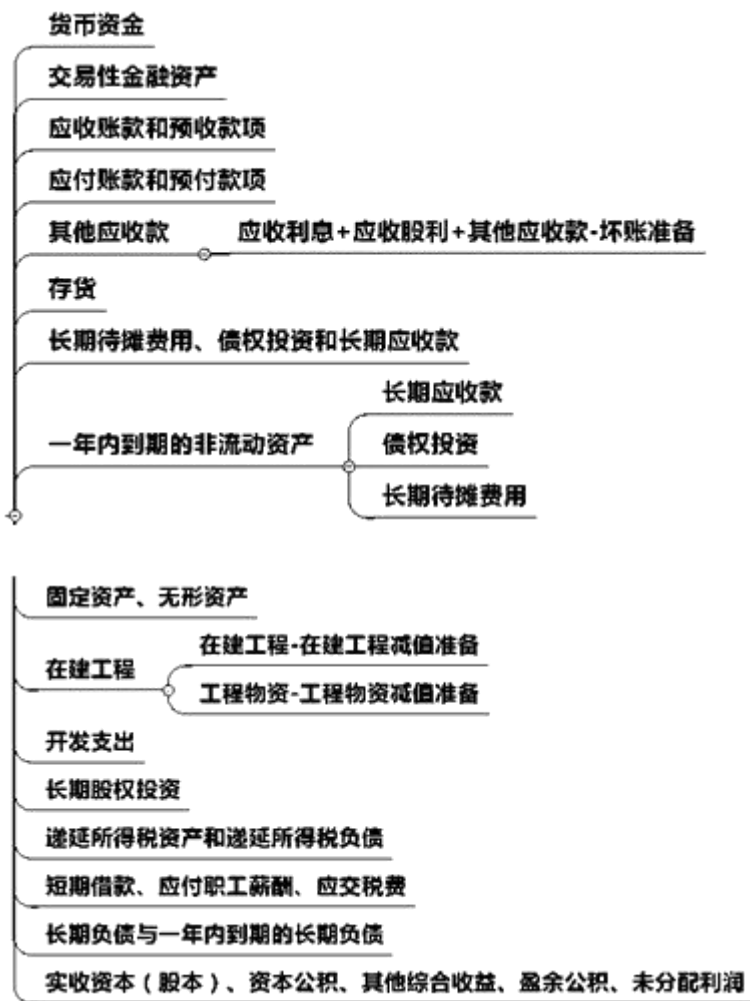
【多选题】下列各项中，应在企业财务报表附注中披露的内容有（ ）。

- A. 财务报表的编制基础
- B. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
- C. 重要会计政策和会计估计
- D. 遵循企业会计准则的声明

『正确答案』 ABCD

【关键点小结】

1. 资产负债表的关键项目编制



2. 利润表的关键项目编制

