



第 13 课 应付职工薪酬、应交税费

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。

【注】这里的“职工”，主要包括三类人员：

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；

二是未与企业订立劳动合同，但由企业正式任命的人员，例如董事会成员、监事会成员等；

三是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，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

（一）短期职工薪酬

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：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划以及其他短期薪酬。

（二）长期职工薪酬

1、离职后福利是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

（**养老保险及失业保险**归为此类）

2、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。

3、其他长期职工福利是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括**长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划**等。

【例题 1·多选题】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 5 000 元
- B. 为职工交纳 6 月份的工伤保险费 100 000 元
- C. 支付给职工李华休产假期间的工资 15 000 元
- D. 为辞退职工王明而支付的补偿金 30 000 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 2·单选题】下列各项中，不属于企业职工薪酬的是（ ）。（2018 年）

- A. 为职工交纳的医疗保险
- 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



老会计，用心传递温度

【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。

二、短期职工薪酬的账务处理

企业就设置“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。该科目的贷方登记已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬，借方登记实际发放的职工薪酬，包括扣还的款项等；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”科目应按照“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”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

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，并根据职工提供服务的受益对象，分别计入相关资产成本或当期损益。

会计处理：

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（行政管理人员薪酬）

 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）

贷：应付职工薪酬

（一）货币性职工薪酬

1、职工工资、奖金、津贴和补贴。

对于职工工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等，根据职工提供服务的受益对象，将应确认的职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“合同履约成本”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬—工资”科目。

【例题3·案例题】甲企业2020年7月份应付工资总额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。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
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

2、职工福利费。

对于职工福利费，企业应当在实际发生时根据实际发生额借记“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。

3、国家规定计提标准的职工薪酬。

①工会经费和职工教育经费



老会计，用心传递温度

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（2%）、职工教育经费（8%），借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目，贷记“应付职工薪酬—工会经费”“应付职工薪酬—职工教育经费”科目。

②社会保险费和住房公积金

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，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目，贷记“应付职工薪酬—社会保险费、住房公积金”科目。

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，借记“应付职工薪酬—工资”科目，贷记“其他应付款—社会保险费（医疗保险、工伤保险）、住房公积金”科目。

提示：
在实务工作中，一般个人缴纳的社保是从工资中扣除的，但工资并未区分不同的明细科目，即如下的处理方式：

借：应付职工薪酬—工资（应发工资）

贷：其他应付款—社保（个人缴纳的社保）

应交税费—应交个人所得税

其他应收款—代垫款项

银行存款（实发工资）

4、短期带薪缺勤：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。

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

【例题 4·案例题】丁企业共有 2 000 名职工，从 2×19 年 1 月 1 日起，该企业实行累积带薪制度。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休假中扣除。

2×19 年 12 月 31 日，丁企业预计 2×20 年有 1 900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，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。

【解析】丁企业在 2×19 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致的预期支付的金额，即相当于 150 天 $[100 \times (6.5 - 5)]$ 的年休假工资金额 45 000（ 150×300 ）元。

应编制的会计分录为：

借：管理费用 45 000

贷：应付职工薪酬—带薪缺勤—短期带薪缺勤—累积带薪缺勤 45 000

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。



老会计，用心传递温度

【例题 5·判断题】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。（ ）（2019 年）

【答案】×

【解析】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。

【例题 6·判断题】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。（ ）（2018 年）

【答案】×

【解析】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。

【例题 7·判断题】企业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，确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。（ ）（2017 年）

【答案】×

【解析】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。

（二）非货币性职工薪酬

1、企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，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。

计提时：

借：生产成本、制造费用、管理费用等

贷：应付职工薪酬—非货币性福利

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）

同时，结转成本：

借：主营业务成本

存货跌价准备（如有）

贷：库存商品

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

会计处理：

外购商品时：

借：库存商品（含增值税）

贷：银行存款等

发放时：

借：应付职工薪酬—非货币性福利

贷：库存商品（含增值税）

同时：

借：管理费用等



老会计，用心传递温度

贷：应付职工薪酬—非货币性福利

【注】根据税法的相关规定，外购商品用于职工福利其进项税额不得抵扣，所以应将其计入商品成本中。

【例题 8·单选题】某家电生产企业，2019 年 1 月以其生产的每台成本为 800 元的微波炉作为非货币性福利发放给职工，发放数量为 100 台，该型号的微波炉不含增值税的市场售价为 1 000 元，适用的增值税税率为 13%。不考虑其他因素，该企业确认职工薪酬的金额应为（ ）元。（2019 年改编）

A. 93 000 B. 80 000 C. 100 000 D. 113 000

【答案】D

【解析】应确认应付职工薪酬的金额=100×1 000×（1+13%）=113 000（元）。

【例题 9·单选题】某纺织业企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。该企业以其生产的服装作为福利发放给 100 名生产车间管理人员，每人一套，每套服装不含税售价为 350 元，成本为 280 元。不考虑其他因素，下列各项中，该企业关于非货币性福利的会计处理结果正确的是（ ）。（2018 年改编）

A. 确认管理费用 39 550 元
B. 确认应付职工薪酬 39 550 元
C. 确认主营业务收入 39 550 元
D. 确认增值税销项税额 3 640 元

【答案】B

【解析】相关会计处理如下：

借：制造费用 39 550

贷：应付职工薪酬—非货币性福利 [350×100×（1+13%）] 39 550

实际发放时：

借：应付职工薪酬—非货币性福利 39 550

贷：主营业务收入 35 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 4 550

借：主营业务成本 [280×100] 28 000

贷：库存商品 28 000

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。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。

会计处理：

计提时：

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

实际支付租金或计提折旧时：

借：应付职工薪酬—非货币性福利

贷：银行存款

累计折旧

【例题 10·案例题】甲公司决定为公司的部门经理每人租赁住房一套，并提供轿车一辆，免费使用，所有轿车的月折旧为 1 万元，所有外租住房的月租金为 1.5 万元，则甲公司的账务处理如下：

【答案】



老会计，用心传递温度

(1) 计提轿车折旧时：

借：应付职工薪酬	10 000
贷：累计折旧	10 000
借：管理费用	10 000
贷：应付职工薪酬	10 000

(2) 确认租金费用：

借：应付职工薪酬	15 000
贷：银行存款	15 000
借：管理费用	15 000
贷：应付职工薪酬	15 000

【例题 11·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（ ）。（2017 年）

- 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。

【答案】D

【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：

借：管理费用
贷：应付职工薪酬
借：应付职工薪酬
贷：累计折旧

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，确认为应付职工薪酬，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”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬—设定提存计划”科目。

(二) 辞退后福利

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

(三) 其他长期职工福利

【例题 12·单选题】甲企业与其销售总经理达成协议：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



老会计，用心传递温度

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。

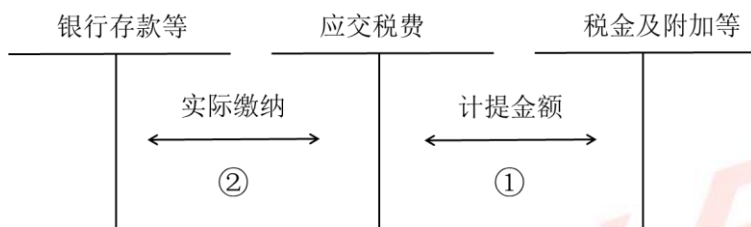
一、应交税费概述

(一) 应交税费的管理

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：**增值税、消费税、企业所得税、城市维护建设税、资源税、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。

(二) 应交税费的确认与计量

企业应通过“应交税费”科目，核算各种税费的应交、交纳等情况。



企业代扣代缴的个人所得税，也通过“应交税费”科目核算。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**。

不通过“应交税费”科目核算的有：

1、印花税

借：税金及附加

贷：银行存款

2、耕地占用税

借：无形资产、开发支出等

贷：银行存款

3、契税

借：无形资产、固定资产等

贷：银行存款

4、车辆购置税

借：固定资产

贷：银行存款

【例题 1·单选题】下列各项中，企业应通过“应交税费”科目核算的是（ ）。(2019 年)

A. 应缴纳的职工社会保险费

B. 占用耕地建房交纳的耕地占用税

C. 转让房屋应交纳的土地增值税

D. 签订合同应交纳的印花税

【答案】C

【解析】选项 A，计入应付职工薪酬；选项 B、D，企业交纳的印花税、耕地占用税等不需预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

【例题 2·单选题】下列各项中，企业确认当期销售部门使用车辆应交纳的车船税，应借记的会计科目是（ ）。(2019 年)



老会计，用心传递温度

- A. 其他业务成本
B. 税金及附加
C. 管理费用
D. 销售费用

【答案】B

【解析】确认车船税时：

借：税金及附加

贷：应交税费—应交车船税

【例题3·多选题】下列各项中，应通过“应交税费”科目核算的有（ ）。(2018年)

- A. 缴纳的印花税
B. 增值税一般纳税人购进固定资产应支付的增值税进项税额
C. 为企业员工代扣代缴的个人所得税
D. 缴纳的耕地占用税

【答案】BC

【解析】选项 BC 通过“应交税费”科目核算，而企业缴纳的印花税、耕地占用税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) 应交增值税概述

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。我国增值税相关法规规定，在我国境内销售货物、加工修理修配劳务、销售服务、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，销售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**。

一般纳税人采用购进扣税法计算当期增值税应纳税额，即先按当期销售额和适用税率计算出销项税额，然后对当期购进项目向对方支付的税款（即进项税额）进行抵扣，从而间接算出当期的应纳税额。其计算公式如下：

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

可以抵扣增值税进项税额的法定凭证通常包括：

- (1) 增值税专用发票注明的增值税税额；
- (2) 海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额；
- (3) 购进农产品，如用于生产税率为 9% 的产品按照农产品收购发票或者销售发票注明的农产品买价和 9% 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；
- (4) 接受境外单位或个人提供应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税税额。
- (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。

各行业具体税率如下表：

具体项目	税率
销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物	13%



老会计，用心传递温度

销售或进口粮食等农产品、食用植物油、食用盐等以及国务院及其有关部门规定的其他货物，提供交通运输、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	9%
金融服务、增值电信服务、现代服务（租赁服务除外）、生活服务、销售无形资产（土地使用权除外）等其他应税行为	6%
小规模纳税人采用简易计税方法（征收率）	3%、5%
一般纳税人出口货物（另有规定的除外）	0%

增值税是在价格以外另外收取的，所以称为“**价外税**”，价外税的特点是其缴纳多少并**不会影响企业当期损益**。具体说明如下：

收入（100 万元）+增值税（9 万元）=含税金额（109 万元）

收入+收入×税率=含税金额

收入×（1+税率）=含税金额

收入=含税金额÷（1+税率）

（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

应交税费	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
	简易计税	转让金融商品应交增值税	代扣代缴增值税

（1）“应交税费—应交增值税”明细科目

借方专栏	贷方专栏
（1）进项税额	（1）销项税额
（2）已交税金	（2）进项税转出
（3）减免税款	（3）出口退税
（4）出口抵减内销产品应纳税额	
（5）销项税额抵减	
（6）转出未交增值税	

（2）“应交税费—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、多交或预交的增值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税税额。

（3）“应交税费—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税税额。

（4）“应交税费—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。

例如：实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。



老会计，用心传递温度

(5) “应交税费—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) “应交税费—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税税额。

(7) “应交税费—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) “应交税费—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税额。

(9) “应交税费—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 4·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（ ）。(2019 年)

- 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定，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。

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、无形资产或固定资产，根据合法扣税凭证注明的增值税税额记入“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目。

会计处理：

借：材料采购

 原材料

 固定资产等

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

【注】

①一般纳税人购入固定资产（动产）支付的增值税，记入“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，在购置当期**全部一次性扣除**。

②对于购入的免税农产品可以**按收购金额**的一定比率（9%或 10%）计算进项税额，并准予从销项税额中抵扣。

③企业购进货物以及在生产经营过程中支付的运费按照取得增值税专用发票注明的税额作为进项税额。

④属于购进货物时即能认定进项税额不能抵扣的，直接将增值税专用发票上注明的增值税税额计入**购入货物或接受劳务的成本**。

(2) 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。

会计处理：

借：原材料等

 应交税费—待认证进项税额



老会计，用心传递温度

贷：应付账款等

经认证后准予抵扣时：

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

【例题5·单选题】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. 小规模纳税人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记入“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目的借方。

（3）进项税额转出

企业购进的货物由于**管理不善**等原因造成的**非正常损失**，以及将购进货物、加工修理修配劳务或服务、无形资产或不动产**改变用途（如专用于简易计税项目、免税项目、集体福利或个人消费等）**，其进项税额**不能再抵扣**，转入“应交税费—应交增值税（进项税额转出）”科目。

【注】非正常损失，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**。

会计处理为：

借：待处理财产损溢

贷：原材料等

应交税费—应交增值税（进项税额转出）

3、销售等业务的账务处理（销项税额）

（1）企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产时，按照不含税收入和增值税税率计算确认“应交税费—应交增值税（销项税额）”。

（2）视同销售。企业将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费，将自产、委托加工或购买的货物作为投资、分配给股东或投资者、无偿赠送他人等，税法上视为视同销售行为，计算确认增值税销项税额。

①集体福利：

借：应付职工薪酬

贷：主营业务收入等

应交税费—应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本等

贷：库存商品

②对外投资：

借：长期股权投资等

贷：主营业务收入等

应交税费—应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本等

贷：库存商品

③（以实物）支付（分配）股利：



老会计，用心传递温度

借：应付股利

贷：主营业务收入等

应交税费—应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本等

贷：库存商品

④对外捐赠：

借：营业外支出

贷：库存商品（成本价）

应交税费—应交增值税（销项税额）

（计税价或公允价或市场价×增值税税率）

【注】如果企业销售货物或者提供应税劳务采用销售额和销项税额合并定价方法的，先按公式“不含税销售额=含税销售额÷（1+税率）”还原为不含税销售额，再按不含税销售额计算销项税额。

4、交纳增值税

（1）交纳当月应交增值税：

借：应交税费—应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

（2）交纳以前期间未交增值税：

借：应交税费—未交增值税

贷：银行存款

5、月末转出多交增值税和未交增值税

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

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）

【注】

① “应交税费—应交增值税”月末无贷方余额。

② “应交税费—应交增值税”月末借方余额代表留抵税额。

③ “应交税费—未交增值税”贷方余额代表期末结转下期应交的增值税。

④ “应交税费—未交增值税”借方余额代表多交的增值税。

【例题6·单选题】某增值税一般纳税人当月销项税额合计 120 万元，进项税额合计 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



老会计，用心传递温度

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。

【例题 7·多选题】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（ ）。
（2019 年）

- 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 A、B 正确。

（三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人实行简易办法征收，按照销售价款（不含税）的 3%（或 5%）的征收率征收。

小规模纳税人从一般纳税人处购买货物不得抵扣进项税，其销售的货物一般纳税人原则上也不得抵扣进项税（取得增值税专用发票除外）。

销售货物（服务）时：

借：银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税

交纳增值税时：

借：应交税费—应交增值税

贷：银行存款

【例题 8·单选题】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 万元，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。（2018 年改编）

- A. 151
- B. 170.59
- C. 170.5
- D. 151.09

【答案】B

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

【例题 9·判断题】小规模纳税人销售货物采用销售额和应纳税额合并定价的方法向客户结算款项时，应按照不含税销售额确认收入。（ ）（2018 年）

【答案】√

【解析】小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法向客户结算款项，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，按不含税销售额确认收入。

（四）差额征税的账务处理



老会计，用心传递温度

1、企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

发生费用支出时：

借：主营业务成本等

贷：银行存款

根据增值税扣税凭证抵减销项税额时：

借：应交税费—应交增值税（销项税额抵减）

贷：主营业务成本等

【综合例题】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。2020 年 2 月，该旅行社为甲公司提供职工境内旅游服务，向甲公司收取团费 318 000 元，其中包括增值税 18 000 元，全部款项已收托入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游公司旅行费用和其他单位相关费用合计 254 400 元。其中，根据税法规定可以扣减销售额而减少的销项税额 14 400 元。

【答案】

（1）支付住宿费等旅行费用时：

借：主营业务成本 254 000

贷：银行存款 254 000

（2）根据增值税相关规定可以抵减销项税额时：

借：应交税费—应交增值税（销项税额抵减）14 400

贷：主营业务成本 14 400

（3）确认旅行服务收入时：

借：银行存款 318 000

贷：主营业务收入 300 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 18 000

2、企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

（五）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

增值税一般纳税人初次购入增值税税控系统专用设备和每年支付技術维护费的账务处理：

1、购入时

借：固定资产（管理费用）

贷：银行存款等

2、按规定抵减的增值税应纳税额

借：应交税费—应交增值税（减免税款）

贷：管理费用

三、应交消费税

（一）应交消费税概述

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。

【注】消费税是在销售收入中包含的税款，所以称为“**价内税**”，价内税的特点是会影响企业当期的损益。

（二）应交消费税的账务处理

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目，核算应交消费税的发生、交纳情况。该科目贷方登记应交纳的消费税，借方登记已交纳的消费税；期末贷方余额反映企业尚未交纳的消费税，借



老会计，用心传递温度

方余额反映企业多交纳的消费税。

1、销售应税消费品

企业将生产的应税消费品直接对外销售的，其应交纳的消费税，通过“税金及附加”科目核算。

会计处理：

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，按规定应交纳的消费税，借记“在建工程”等科目，贷记“应交税费—应交消费税”科目；将自产应税消费品用于对外投资、分配给职工等，应借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费—应交消费税”科目。

【例题 10·单选题】某企业在建工程领用自产柴油 50 000 元，应纳消费税 6 000 元，则企业计入在建工程中的金额为（ ）元。

- A. 50 000 B. 60 200 C. 66 200 D. 56 000

【答案】D

【解析】相关会计处理为：

借：在建工程 56 000

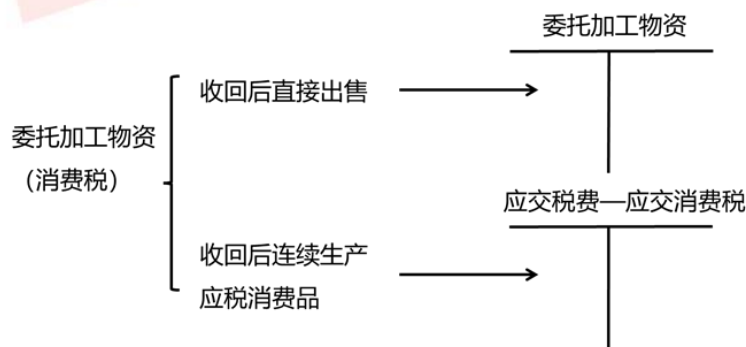
贷：库存商品 50 000

应交税费—应交消费税 6 000

3、委托加工应税消费品

委托加工应税消费品在会计处理时，需要交纳消费税的委托加工物资，于委托方提货时，由受托方代收代缴税款。受托方按应扣税款金额，借记“应收账款”“银行存款”等科目，贷记“应交税费—应交消费税”科目。

委托加工物资收回后，直接**用于销售的**，委托方应将受托方代收代缴的消费税**计入委托加工物资的成本**；委托加工物资收回后**用于连续生产应税消费品**，按规定**准予抵扣**的，委托方应按已由受托方代收代缴的消费税，借记“应交税费—应交消费税”科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目，待用委托加工的应税消费品生产出应纳消费税产品销售时，再交纳消费税。



【例题 11·单选题】委托加工的应税消费品收回后准备直接出售的，由受托方代收代缴的消费税，委托方应借记的会计科目是（ ）。

- A. 在途物资
B. 委托加工物资
C. 应交税费—应交消费税



老会计，用心传递温度

D. 税金及附加

【答案】B

【解析】委托加工的应税消费品收回后准备直接出售的，由受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资的成本中核算。

【例题 12·单选题】A 公司为增值税一般纳税人，委托 M 公司加工应交消费税的 B 材料一批（非金银首饰），发出材料价款 20 000 元，支付加工费 10 000 元，取得增值税专用发票上注明增值税税额为 1 300 元，由受托方代收代缴的消费税为 1 000 元，材料已加工完成，委托方收回 B 材料用于继续生产应税消费品，该 B 材料收回时的成本为（ ）元。

A. 30 000

B. 31 000

C. 32 300

D. 22 300

【答案】A

【解析】委托加工的应税消费品收回后用于继续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，委托方应按已由受托方代收代缴的消费税款，借记“应交税费—应交消费税”科目，不在委托加工物资的成本中核算，所以 B 材料收回时的成本=20 000+10 000=30 000（元）。

4、进口应税消费品

企业进口应税物资在进口环节应交纳的消费税，计入该项物资的成本。

四、其他应交税费

（一）其他应交税费概述

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、应交土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交环境保护税、应交个人所得税等。企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算，贷方登记应交纳的有关税费，借方登记已交纳的有关税费，期末贷方余额，反映企业尚未交纳的有关税费。

（二）应交资源税的账务处理

对外销售应税产品应交纳的资源税应记入“税金及附加”科目；自产自用的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。

会计处理：

借：税金及附加

 生产成本

 制造费用等

贷：应交税费—应交资源税

（三）应交城市维护建设税的账务处理

应纳税额=（实际交纳增值税+实际交纳消费税）×适用税率

会计处理：

计提时：

借：税金及附加等

 贷：应交税费—应交城市维护建设税

交纳时：

借：应交税费—应交城市维护建设税

 贷：银行存款



（四）应交教育费附加的账务处理

应纳税额=（实际缴纳增值税+实际缴纳消费税）×适用税率

会计处理：

计提时：

借：税金及附加等

贷：应交税费—应交教育费附加

交纳时：

借：应交税费—应交教育费附加

贷：银行存款

【例题 13·单选题】某企业适用的城市维护建设税税率为 7%，2020 年 8 月份该企业实际缴纳增值税 200 000 元、土地增值税 30 000 元、印花税 100 000 元、消费税 150 000 元、资源税 20 000 元，8 月份该企业应记入“应交税费—应交城市维护建设税”科目的金额为（ ）元。

A. 16 100 B. 24 500 C. 26 600 D. 28 000

【答案】B

【解析】增值税、消费税是计算城市维护建设税的基础。该企业应记入“应交税费—应交城市维护建设税”科目的金额=（实际缴纳增值税+实际缴纳消费税）×7%=（200 000+150 000）×7%=24 500（元）。

（五）应交土地增值税的账务处理

土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收，通过“应交税费—应交土地增值税”科目核算。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，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费—应交土地增值税”科目；土地使用权在“无形资产”科目核算的，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费—应交土地增值税”科目，同时冲销土地使用权的账面价值，将其差额，记入“资产处置损益”科目。

【注】房地产开发经营企业销售房地产应交纳的土地增值税：

借：税金及附加

贷：应交税费—应交土地增值税

（六）应交房产税、城镇土地使用税和车船税的账务处理

企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税和记入“税金及附加”科目。

【例题 14·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. 主营业务成本 B. 销售费用
C. 税金及附加 D. 管理费用

【答案】C

【解析】企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税和矿产资源补偿费均记入“税金及附加”科目。