

高等职业教育财会类专业系列规划教材

主编◎王 竞

CAIWU KUAIJI

财务会计 (下册)



重庆大学出版社

内 容 提 要

本书根据最新企业会计准则应用指南和税法编写,分别从会计核算的基本原理、核算方法、账务处理的技能入手,对企业所发生的基本经济业务作了全面系统的介绍。全书分上下两册,本书为下册,分8个项目,分别为:负债的核算、所有者权益的核算、收入的核算、费用的核算、利润的核算、借款费用的核算、会计调整的核算、财务会计报告。全书重点突出,内容新颖,理论阐述言简意赅,通俗易懂,有理有例,每个项目后都有课后习题,全书最后有综合习题,便于学习,操作性强。本书既可以作为高职院校财会类、经济管理等相关专业的教材,也可以为从事会计、经管类工作的专业人员提供学习参考。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计. 下册 / 王竞主编. -- 重庆: 重庆大学出版社, 2017. 8
高等职业教育财会类专业系列规划教材
ISBN 978-7-5689-0679-1

I. ①财… II. ①王… III. ①财务会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第169533号

财务会计(下册)

主 编 王 竞
副主编 贾湘琳 童小春
策划编辑:顾丽萍

责任编辑:杨 敬 江欣蔚 版式设计:顾丽萍
责任校对:王 倩 责任印制:赵 晟

*

重庆大学出版社出版发行
出版人:易树平
社址:重庆市沙坪坝区大学城西路21号
邮编:401331
电话:(023) 88617190 88617185(中小学)
传真:(023) 88617186 88617166
网址: <http://www.cqup.com.cn>
邮箱: fxk@cqup.com.cn (营销中心)
全国新华书店经销
重庆紫石东南印务有限公司印刷

*

开本:787mm×1092mm 1/16 印张:15.5 字数:358千
2017年8月第1版 2017年8月第1次印刷
印数:1—3 000
ISBN 978-7-5689-0679-1 定价:36.00元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换
版权所有,请勿擅自翻印和用本书
制作各类出版物及配套用书,违者必究

前 言

PREFACE

财务会计是融会计核算、法规、税法为一体,以会计主体为核算对象,对企业的经济业务进行核算与监督的一门专门性会计课程。

本书从我国普通高等教育的现状和发展要求出发,充分体现了高等职业技术教育的“理论适度、够用,注重实际操作”的特色。全书系统阐述了财务会计的基本理论、基本知识、基本核算的方法,以及账务处理的技巧。全书分为上下两册,本书为下册,分8个项目,分别为:负债的核算、所有者权益的核算、收入的核算、费用的核算、利润的核算、借款费用的核算、会计调整的核算、财务会计报告。本书后附有综合习题。全书重点突出,内容新颖,理论阐述言简意赅,通俗易懂,有理有例,课后都有复习训练题,便于学习,操作性强。本书既可以作为高职院校经济管理等相关专业的教材,也可以为从事经管类工作的专业人员提供学习参考。

本书由湖南软件职业学院王竞担任主编,贾湘琳、童小春担任副主编,会计教研室相关教师参与编写。具体编写分工如下:项目1、项目2由贾湘琳负责编写,项目3、项目4由童小春负责编写,项目5到项目8由王竞负责编写。本书在编写过程中,参阅了大量的近年来出版的财务会计、税务会计、财经法规等专著与资料,并得到有关专家和本书策划编辑的大力支持,在此一并致以诚挚的谢意。

在本书的编写过程中虽然充分考虑和吸收了有关财务会计最新的要求和规定,但由于税法变化快,书中实例的解答在涉及税收方面可能会因跟不上税法的变化而发生偏差,我们会及时在本书重印或修订时加以调整。由于作者水平有限,加之时间仓促,书中难免存在疏漏之处,恳请各位专家和广大读者批评指正,以使本书在更新的过程中不断完善。

编 者
2017年5月

目 录 CONTENTS

项目 1 负债的核算	1
任务 1 短期借款的核算	1
任务 2 应付及预收款项的核算	3
任务 3 应付职工薪酬的核算	9
任务 4 应交税费的核算	15
任务 5 应付股利及其他应付款的核算	26
任务 6 长期借款的核算	28
任务 7 应付债券及长期应付款的核算	30
课后习题	33
项目 2 所有者权益的核算	44
任务 1 实收资本的核算	44
任务 2 资本公积的核算	50
任务 3 留存收益的核算	53
课后习题	56
项目 3 收入的核算	61
任务 1 销售商品收入的核算	61
任务 2 提供劳务收入的核算	74
任务 3 让渡资产使用权收入的核算	78
任务 4 政府补助收入的核算	80
课后习题	86
项目 4 费用的核算	92
任务 1 营业成本的核算	92
任务 2 税金及附加的核算	96
任务 3 期间费用的核算	97
课后习题	101

项目 5 利润的核算	107
任务 1 营业外收支的核算	107
任务 2 所得税费用的核算	111
任务 3 本年利润的核算	113
课后习题	117
项目 6 借款费用的核算	120
任务 1 认知借款费用	120
任务 2 借款费用的确认	121
任务 3 借款费用的计量	124
课后习题	128
项目 7 会计调整的核算	135
任务 1 会计政策及其变更的会计处理	135
任务 2 会计估计及其变更的会计处理	145
任务 3 前期差错更正的会计处理	149
任务 4 资产负债表日后事项的会计处理	152
项目 8 财务会计报告	163
任务 1 认识财务报告	163
任务 2 资产负债表	164
任务 3 利润表	173
任务 4 现金流量表	176
任务 5 所有者权益变动表	182
任务 6 附注	184
任务 7 主要财务指标分析	185
课后习题	191
综合习题	211
参考文献	242



项目 1 负债的核算

任务 1 短期借款的核算

1.1.1 相关知识

1) 短期借款的概念

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债按偿还时间的长短划分为流动负债和非流动负债两类。流动负债是指将在一年以内(含一年)或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务。流动负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、应付利息、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、其他应付款等。长期负债是指偿还期在一年或超过一年的一个营业周期以上的债务,包括长期借款、应付债券、长期应付款、预计负债等。

短期借款是指企业为了满足正常生产经营的需要,向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的各种借款。目前,我国企业短期借款主要有流动资金借款、临时借款、结算借款等。

2) 短期借款的账务处理

为了核算企业的短期借款,应设置“短期借款”“应付利息”科目。“短期借款”账户的贷方登记取得借款的本金数额,借方登记偿还借款的本金数额,余额在贷方,表示尚未偿还的借款本金数额。本科目按照债权人的名称设置明细科目,并按借款种类、贷款人和币种进行明细核算。

1.1.2 工作过程

1) 借入短期借款

【会计工作 1】甲股份有限公司于 2016 年 1 月 1 日向银行借入一笔生产经营用的短期借款 30 000 元,期限 9 个月,年利率为 8%。根据与银行签署的借款协议,该借款到期后一次归还,利息分月预提,按季支付。

【会计凭证】借款合同、银行回单。

【工作指导】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。2016年1月1日借入款项时:

借:银行存款	30 000
贷:短期借款	30 000

2) 短期借款利息的处理

【会计工作2】承【会计工作1】,利息按月预提。

【会计凭证】预提利息一般没有原始外来单据,但应该自制凭证内容,一般要注明预提的原因,由经办人和主管领导签名盖章即可,就是原始凭证。

【工作指导】在实际工作中,银行一般于每季度末收取短期借款利息。为此,企业的短期借款利息一般采用月末预提的方式进行核算,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。

每月应计提的利息金额 = $30\,000 \times 8\% \div 12 = 200$ (元),1月末预提当月利息的会计处理:

借:财务费用	200
贷:应付利息	200

2月末预提当月利息的处理同上。

【会计工作3】承【会计工作1】,按季支付利息。

【会计凭证】电子缴费付款凭证(回单)。

【工作指导】3月末支付本季度(第一季度)应付银行借款利息时的会计处理:

借:财务费用	200
应付利息	400
贷:银行存款	600

第二、三季度的会计处理同上。

3) 归还短期借款

【会计工作4】承【会计工作1】,10月1日归还借款本金。

【会计凭证】电子缴费付款凭证(回单)。

【工作指导】

借:短期借款	30 000
贷:银行存款	30 000

如果上述借款期限是8个月,则到期日为9月1日,8月末之前的会计处理与上述相同。

9月1日偿还本金及支付未付利息时作如下会计分录:

借:短期借款	30 000
应付利息	400
贷:银行存款	30 400

任务2 应付及预收款项的核算

1.2.1 相关知识

1) 应付账款

(1) 应付账款的概念

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项。应付账款,一般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。在实务工作中,为了使所购入物资的金额、品种、数量和质量等与合同规定的条款相符,避免因验收时发现所购物资存在数量或质量问题而对入账的物资或应付款项金额进行改动,在物资和发票账单同时到达的情况下,一般在所购物资自验收入库后,再根据发票账单登记入账,确认应付账款。在所购物资已经验收入库,但是发票账单未能同时到达的情况下,企业应付物资供应单位的债务已经成立。在会计期末,为了反映企业的负债情况,需要将所购物资和相关的应付账款暂估入账,待下月初再用红字予以冲回,或作相反分录冲回。

企业应通过“应付账款”科目,核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。账户贷方登记企业购买材料、商品和接受劳务等而发生的应付账款,借方登记偿还的应付账款,或开出商业汇票抵付应付账款的款项,或已冲销的无法支付的应付账款。该科目具有双重性质,余额可能在借方,但一般在贷方,表示企业尚未支付的应付账款余额。本科目一般应按照债权人设置明细科目进行核算。

(2) 应付账款的账务处理

应付账款的处理主要涉及以下环节:

①发生应付账款。企业购入材料、商品或接受劳务等所发生的应付账款,应按应付金额入账。购入材料、商品等验收入库,但货款尚未支付,根据有关凭证(发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值),借记“材料采购”“在途物资”等科目;按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;按应付的价款,贷记“应付账款”科目。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。

应付款项附有现金折扣的,在会计实务中应用总价法,即按照扣除现金折扣前的应付款总额入账。因在折扣期限内付款而获得的现金折扣作为理财收益,应在偿付应付账款时冲减财务费用。

②偿还应付账款。企业偿还应付账款而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。

③转销应付账款。企业转销确实无法支付的应付账款(比如因债权人撤销等原因而产生无法支付的应付账款),应按其账面余额计入营业外收入,借记“应付账款”科目,贷记“营业外收入”科目。

2) 应付票据

(1) 应付票据概述

应付票据是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票,包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。企业应当设置“应付票据备查簿”,详细登记商业汇票的种类、号数、出票日期、到期日、票面余额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时,应当在备查簿内予以注销。

商业汇票按是否带息,分为不带息票据和带息票据。不带息票据,按面值就是企业到期时应支付的金额。带息票据的票面金额仅表示本金,票据到期时除按票面支付外,还应另行支付。

企业应通过“应付票据”科目,核算应付票据的发生、偿付等情况。该科目贷方登记开出、承兑汇票的面值及带息票据的预提利息,借方登记支付票据的金额,余额在贷方,表示企业尚未到期的商业汇票的票面金额和应计未付的利息。

(2) 不带息应付票据的账务处理

①发生应付票据。通常而言,商业汇票的付款期限不超过6个月,因此在会计上应作为流动负债管理和核算。同时,由于应付票据的偿付时间较短,在会计实务中,一般均按照开出、承兑的应付票据的面值入账。

企业因购买材料、商品和接受劳务供应而开出、承兑的商业汇票,应当按其票面金额作为应付票据的入账金额,借记“材料采购”“原材料”“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。

企业支付的银行承兑汇票手续费应当计入当期财务费用,借记“财务费用”科目,贷记“银行存款”科目。

②偿还应付票据。应付票据到期支付票款时,应按票面余额予以结转,借记“应付票据”科目,贷记“银行存款”科目。

③转销应付票据。应付商业承兑汇票到期,如企业无力支付票款,应将应付票据按账面余额转作应付账款,借记“应付票据”科目,贷记“应付账款”科目。应付银行承兑汇票到期,如企业无力支付票款,应将应付票据的账面余额转作短期借款,借记“应付票据”科目,贷记“短期借款”科目。

(3) 带息应付票据的账务处理

与不带息应付票据的会计处理的不同之处是,企业开出、承兑的带息票据,应于期末计算应付利息,计入当期财务费用,借记“财务费用”科目,贷记“应付票据”科目。

3) 应付利息

(1) 应付利息的概念

应付利息核算企业按照合同约定应支付的利息,包括短期借款、分期付款到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。企业应当设置“应付利息”科目,按照债权人设置明细科目进行明细核算。该科目期末贷方余额反映企业按照合同约定应支付但尚未支付的利息。

(2) 应付利息的账务处理

企业采用合同约定的名义利率计算确定利息费用时,应按合同约定的名义利率计算确

定的应付利息金额,计入“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”等科目。

4) 预收账款

(1) 预收账款的概念

预收账款是指企业按照合同规定向购货单位预收的款项。与应付账款不同,预收账款所形成的负债不是以货币偿付,而是以货物偿付。

(2) 预收账款的账务处理

企业应通过“预收账款”科目,核算预收款项的取得、偿付等情况。该科目贷方登记发生的预收账款数额和购货单位补付账款的数额,借方登记企业向购货方发货后冲销的预收账款数额和退回购货方多付账款的数额,余额一般在贷方,反映企业预收的款项。企业应当按照购货单位设置明细科目进行明细核算。预收货款业务不多的企业,可以不单独设置“预收账款”科目,其所发生的预收货款,可通过“应收账款”科目核算。

企业预收购货单位的款项时,借记“银行存款”科目,贷记“预收账款”科目;销售实现时,按照实现的收入和应交的增值税销项税额,借记“预收账款”科目,按照实现的营业收入,贷记“主营业务收入”科目,按照增值税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)”等科目;企业收到购货单位补付的款项,借记“银行存款”科目,贷记“预收账款”科目;向购货单位退回其多付的款项时,借记“预收账款”科目,贷记“银行存款”科目。

1.2.2 工作过程

1) 发生应付账款

【会计工作5】甲企业为增值税一般纳税人。2015年3月1日从A公司购入一批材料,货款100 000元,增值税17 000元,对方代垫运杂费1 000元。材料已运到并验收入库(该企业材料按实际成本计价核算),款项尚未支付。

【会计凭证】增值税专用发票、运输业发票、入库单。

【工作指导】

借:原材料	101 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:应付账款——A公司	118 000

【会计工作6】乙百货商场于2015年4月2日,从A公司购入一批家电产品并已验收入库。增值税专用发票上列明,该批家电的价款为100万元,增值税为17万元。按照购货协议的规定,乙百货商场如在15天内付清货款,将获得1%的现金折扣(假定计算现金折扣时需考虑增值税)。

【会计凭证】增值税专用发票、购货协议、入库单。

【工作指导】乙百货商场的有关会计处理如下:

借:库存商品	1 000 000
--------	-----------

应交税费——应交增值税(进项税额)	170 000
贷:应付账款——A 公司	1 170 000

【会计工作 7】根据供电部门通知,丙企业本月应支付电费 24 000 元。其中,生产车间电费 16 000 元,企业行政管理部门电费 8 000 元,款项尚未支付。

【会计凭证】缴费通知单。

【工作指导】企业的会计处理如下:

借:制造费用	16 000
管理费用	8 000
贷:应付账款——××电力公司	24 000

2) 偿还应付账款

【会计工作 8】承【会计工作 5】,2015 年 3 月 31 日,甲企业用银行存款支付上述应付账款。

【会计凭证】转账支票。

【工作指导】企业的会计处理如下:

借:应付账款——A 公司	118 000
贷:银行存款	118 000

【会计工作 9】承【会计工作 6】,乙百货商场于 2015 年 4 月 10 日,按照扣除现金折扣后的金额,用银行存款付清了所欠 A 公司货款。

【会计凭证】转账支票。

【工作指导】乙百货商场在 4 月 10 日(即购货后的第 8 天)付清所欠 A 公司的货款,按照购货协议可以获得现金折扣。乙百货商场获得的现金折扣 = $1\,170\,000 \times 1\% = 11\,700$ (元),实际支付的货款 = $1\,170\,000 - 11\,700 = 1\,158\,300$ (元)。会计处理如下:

借:应付账款——A 公司	1 170 000
贷:银行存款	1 158 300
财务费用	11 700

3) 转销应付账款

【会计工作 10】2015 年 12 月 31 日,丁企业确定一笔应付账款 3 000 元为无法支付的款项,应予转销。

【会计凭证】相关证明(通过税务局审查备案)。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

借:应付账款	3 000
贷:营业外收入——其他	3 000

4) 不带息应付票据的账务处理

(1) 发生应付票据

【会计工作 11】甲企业为增值税一般纳税人。该企业于 2015 年 2 月 6 日,开出并承兑一张面值为 58 500 元、期限 5 个月的不带息商业承兑汇票,用以采购一批材料,材料已收到,按

计划成本核算。增值税专用发票上注明的材料价款为 50 000 元,增值税税额为 8 500 元。

【会计凭证】增值税专用发票、商业承兑汇票。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

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

【会计工作 12】承【会计工作 11】,假设上例中的商业汇票为银行承兑汇票,甲企业已经交纳承兑手续费 29.25 元。

【会计凭证】电子缴费付款凭证(回单)。

【工作指导】该企业的有关会计处理如下:

借:财务费用	29.25
贷:银行存款	29.25

(2) 偿还应付票据

【会计工作 13】承【会计工作 11】,2015 年 7 月 6 日,甲企业于 2 月 6 日开出的商业承兑汇票到期。甲企业通知其开户银行以银行存款支付票款。

【会计凭证】电汇凭证(回单)。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

借:应付票据	58 500
贷:银行存款	58 500

(3) 转销应付票据

【会计工作 14】承【会计工作 11】,假设上述商业汇票为银行承兑汇票,该汇票到期时甲企业无力支付票款。

【会计凭证】借款合同。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

借:应付票据	58 500
贷:短期借款	58 500

(4) 带息应付票据的账务处理

【会计工作 15】2015 年 3 月 1 日,乙企业开出带息商业汇票一张,面值 320 000 元,用于抵付其前欠大发公司的货款。该票据票面利率 6%,期限为 3 个月。

【会计凭证】商业承兑汇票。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

借:应付账款——大发公司	320 000
贷:应付票据	320 000

【会计工作 16】承【会计工作 15】,3 月 31 日,乙企业计算开出的带息应付票据应计利息。

【会计凭证】商业承兑汇票、利息计算单。

【工作指导】3 月份应计提的应付票据利息 = $320\,000 \times 6\% \div 12 = 1\,600$ (元)

企业会计处理如下:

借:财务费用	1 600
贷:应付票据	1 600

乙企业4月末和5月末的会计处理同上。

【会计工作17】承【会计工作15】,6月1日,乙企业开出的带息商业承兑汇票到期,企业以银行存款支付到期票款和3个月的票据利息。

【会计凭证】转账支票。

【工作指导】该商业承兑汇票到期应偿还的金额 = 本金 + 利息 = $320\,000 + 320\,000 \times 6\% \div 12 \times 3 = 324\,800$ (元)

该企业的有关会计处理如下:

借:应付票据	324 800
贷:银行存款	324 800

【会计工作18】承【会计工作15】,6月1日,带息商业承兑汇票到期,乙企业无力支付票款。

【会计凭证】借款合同。

【工作指导】应将应付票据的账面余额转入“应付账款”科目。会计处理如下:

借:应付票据	324 800
贷:应付账款	324 800

【会计工作19】某企业借入5年期到期还本每年付息的长期借款5 000 000元,合同约定年利率为3.5%。

【会计凭证】借款合同、利息计算表、转账支票。

【工作指导】企业每年应支付的利息 = $5\,000\,000 \times 3.5\% = 175\,000$ (元)

每年计算确定利息费用时:

借:财务费用	175 000
贷:应付利息	175 000

每年实际支付利息时:

借:应付利息	175 000
贷:银行存款	175 000

【会计工作20】甲企业为增值税一般纳税人。2015年6月3日,甲公司与乙公司签订供货合同,向其出售一批产品,货款金额共计100 000元,应交增值税17 000元。根据购货合同的规定,乙公司在购货合同签订后一周内,应当向甲公司预付货款60 000元,剩余货款在交货后付清。2015年6月9日,甲公司收到乙公司交来的预付货款60 000元并存入银行。6月19日,甲公司将货物发到乙公司并开出增值税专用发票,乙公司验收后付清了剩余货款。

【会计凭证】增值税专用发票、银行进账单(收账通知)、购货合同。

【工作指导】

6月9日,收到乙公司交来的预付货款60 000元:

借:银行存款	60 000
贷:预收账款——乙公司	60 000

6月19日,按合同规定,向乙公司发出货物:

借:预收账款——乙公司	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

收到乙公司补付的货款:

借:银行存款	57 000
贷:预收账款	57 000

【会计工作21】承【会计工作20】,假设甲公司不设置“预收账款”科目核算有关业务。

【会计凭证】增值税专用发票、银行进账单(收账通知)、购货合同。

【工作指导】

6月9日,收到乙公司交来的预付货款60 000元:

借:银行存款	60 000
贷:应收账款——乙公司	60 000

6月19日,按合同规定,向乙公司发出货物:

借:应收账款——乙公司	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

收到乙公司补付的货款:

借:银行存款	57 000
贷:应收账款——乙公司	57 000

任务3 应付职工薪酬的核算

1.3.1 相关知识

1) 应付职工薪酬的内容

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。这里所称“职工”比较宽泛,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企业治理层和管理层人员,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,但为其提供与职工类似服务的人员,也属于职工范畴。

职工薪酬主要包括以下内容:

①职工工资、奖金、津贴和补贴,是指按照国家统计局《关于职工工资总额组成的规定》,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则支付给职工的津贴,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。根据国家法律、法规和政策规定,企业在职工因病、工伤、产假、计划生育假、婚丧假、事假、探亲假、定期休假、停工学习、执行国家或社会义务等特殊情况下,按照计时工资或计件工资标准的一定比例支付工资,也属于职工工资范畴,在职工休假时,不应当从工资总额中扣除。

②职工福利费,主要是尚未实行主辅分离、辅业改制的企业,内设医务室、职工浴室、理发室、托儿所等集体福利机构人员的工资、医务经费,职工因公负伤赴外地就医路费,职工生活困难补助,以及按照国家规定开支的其他职工福利。

③医疗保险费、养老保险费、失业保险费、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交纳的金额,以及根据《企业年金试行办法》《企业年金基金管理试行办法》等相关规定,向有关单位(企业年金基金账户管理人)交纳的补充养老保险费。此外,以商业保险形式提供给职工的各种保险待遇也属于企业提供的职工薪酬。

④住房公积金,是指企业按照国务院《住房公积金管理条例》规定的基准和比例计算,向住房公积金管理机构缴存的金额。

⑤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、提高职工业务素质,用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训,根据国家规定的基准和比例,从成本费用中提取的金额。

⑥非货币性福利,是指企业以自己的产品或外购商品发给职工作为福利,企业提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用和为职工无偿提供服务等。比如提供给企业高级管理人员使用的住房,免费为职工提供诸如医疗保健的服务,或向职工提供企业支付了一定补贴的商品或服务(如以低于成本的价格向职工出售住房)等。

⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿,是指实施主辅分离、辅业改制、分流安置富余人员、实施重组改组计划、职工不能胜任等原因,企业在职工劳动合同尚未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提出补偿建议的计划中给予职工的经济补偿,即国际财务报告准则中所指出的辞退福利。

⑧其他与获得职工提供的服务相关的支出,是指除上述7种薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的薪酬。比如企业提供给职工以权益形式结算的认股权、以现金形式结算但以权益工具公允价值为基础确定的现金股票增值权等。

总之,从薪酬的涵盖时间和支付形式来看,职工薪酬包括企业在职工在职期间和离职后给予的所有货币性薪酬和非货币性福利;从薪酬的支付对象来看,职工薪酬包括提供给职工本人及其配偶、子女或其他被赡养人的福利,比如支付给因公伤亡职工的配偶、子女或其他被赡养人的抚恤金。

2) 应付职工薪酬的核算

企业应当设置“应付职工薪酬”科目,核算应付职工薪酬的提取、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,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”“职工福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”“非货币性福利”等应付职工薪酬项目设置明细科目,进行明细核算。应付职工薪酬的账务处理主要包括确认和发放两个方面。

(1) 应付职工薪酬的确认

①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,根据职工提供服务的受益对象,将应确认的职工薪酬(包括货币性薪酬和非货币性福利)计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。具体分以下情况进行处理:生产部门人员的职工薪酬,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”科目。

a. 生产部门人员的职工薪酬,借记“生产成本”“制造费用”“劳务成本”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

b. 管理部门人员的职工薪酬,借记“管理费用”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

c. 销售人员的职工薪酬,借记“销售费用”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

d. 应由在建工程、研发支出负担的职工薪酬,借记“在建工程”“研发支出”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

企业在计量应付职工薪酬时,应当注意国家是否有相关的明确计提标准加以区别处理。一般而言,企业应向社会保险经办机构(或企业年金基金账户管理人)缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费,应向住房公积金管理中心缴存的住房公积金,以及应向工会部门缴纳的工会经费等,国家统一规定了计提基础和计提比例,应当按照国家规定的标准计提;职工福利费等职工薪酬,国家没有明确规定计提基础和计提比例,企业应当根据历史经验数据和实际情况,合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的,应当补提应付职工薪酬;当期实际发生金额小于预计金额的,应当冲回多提的应付职工薪酬。

②非货币性职工薪酬。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,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。

将企业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,并且同时借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“累计折旧”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。

(2) 发放职工薪酬

①支付职工工资、奖金、津贴和补贴。企业按照有关规定向职工支付工资、奖金、津贴等,借记“应付职工薪酬——工资”科目,贷记“银行存款”“库存现金”等科目;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。

实务中,企业一般在每月发放工资前,根据“工资结算汇总表”中的“实发金额”栏的合计数向开户银行提取现金,借记“库存现金”科目,贷记“银行存款”科目,然后再向职工发放。

②支付职工福利费。企业向职工食堂、职工医院、生活困难职工等支付职工福利费时,借记“应付职工薪酬——职工福利”科目,贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

③支付工会经费、职工教育经费和交纳社会保险费、住房公积金。企业支付工会经费和职工教育经费用于工会运作和职工培训,或按照国家有关规定交纳社会保险费或住房公积金时,借记“应付职工薪酬——工会经费”(或职工教育经费、社会保险费、住房公积金)科目,贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

④发放非货币性福利。企业以自产产品作为职工薪酬发放给职工时,应确认主营业务收入,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“主营业务收入”科目,同时结转相关成本。涉及增值税销项税额的,还应进行相应的处理。

企业支付租赁住房等资产供职工无偿使用所发生的租金,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目,贷记“银行存款”等科目。

1.3.2 工作过程

1) 货币性职工薪酬

【会计工作 22】乙企业本月应付工资总额 462 000 元。工资费用分配汇总表中列示的产品生产人员工资为 320 000 元,车间管理人员工资为 70 000 元,企业行政管理人员工资为 60 400 元,销售人员工资为 11 600 元。

【会计凭证】工资费用分配汇总表。

【工作指导】企业的有关会计处理如下:

借:生产成本——基本生产成本	320 000
制造费用	70 000
管理费用	60 400
销售费用	11 600
贷:应付职工薪酬——工资	462 000

【会计工作 23】丙企业下设一所职工食堂,每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额,从而确定企业每期因职工食堂需要承担的福利费金额。2015 年 11 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,每个职工每月需补贴食堂 150 元。

【会计凭证】在岗职工数量及岗位分布表。

【工作指导】丙企业应当提取的职工福利 = $150 \times 100 = 15\,000$ (元),会计处理如下:

借:生产成本	12 000
管理费用	3 000