



母仪天下第二季——负债专题

【职工薪酬专题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。每月月初发放上月工资。2024 年 12 月初“应付职工薪酬——工资”科目的贷方余额为 500 万元。12 月甲公司发生有关职工薪酬业务如下：

| 业务 | 会计分录（以万元为金额单位） |
|---|--|
| 结算并发放上月应付职工薪酬 500 万元，其中代扣职工个人应缴纳的住房公积金 40 万元，代扣职工个人应缴纳的社会保险费 60 万元（不含基本养老保险和失业保险），通过银行转账发放货币性职工薪酬 400 万元。 | 借：应付职工薪酬——工资 500 贷：银行存款 400 其他应付款——住房公积金 40 ——社会保险费 60 |
| 以其自产产品作为非货币性福利发放给一线生产人员，产品成本为 80 万元，不含税售价为 100 万元，增值税税率为 13%，消费税税率为 5%。 | ①确认非货币性福利时： 借：生产成本（ $100+100\times 13\%$ ） 113 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 113 ②发生非货币性福利时（确认收入同时结转成本）： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 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：库存商品 80 借：税金及附加 5 贷：应交税费——应交消费税 5 |
| 购买商品发给行政高管，商品买价为 10 万元，进项税额为 1.3 万元（增值税专用发票已经税务机关认证）。商品价款已用银行存款支付。 | ①购入商品时： 借：库存商品 10 应交税费——应交增值税（进项税额） 1.3 贷：银行存款 11.3 ②确认并发放非货币性福利时： 借：管理费用 11.3 贷：应付职工薪酬 11.3 借：应付职工薪酬 11.3 贷：库存商品 10 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 1.3 |
| 计提专设销售机构主管人员免费使用汽车的折旧费 1 万元，计提车间管理人员免费使用汽车的折旧费 4 万元。 | 借：销售费用 1 制造费用 4 贷：应付职工薪酬 5 同时： 借：应付职工薪酬 5 贷：累计折旧 5 |
| 分配本月货币性职工薪酬 1000 万元，其中车间生产工人 300 万元，车间管理人员 100 万元，行政管理人员 400 万元，专设销售机构人员 200 万元。并按工资总额的 10% 计提医疗保险费。 | 借：生产成本 $[300\times (1+10\%)]$ 330 制造费用 $[100\times (1+10\%)]$ 110 管理费用 $[400\times (1+10\%)]$ 440 销售费用 $[200\times (1+10\%)]$ 220 贷：应付职工薪酬——工资 1000 |





——社会保险费 100

【应交税费专题】 甲公司为增值税一般纳税人，2024 年 12 月发生如下业务：

| 业务内容 | 会计分录 |
|--|--|
| 甲公司以其自产的一批产品对乙公司投资，取得乙公司 20% 的股权，并于当日起能够对乙公司施加重大影响。该批产品的实际成本为 50 万元，投资当日该批产品的不含税公允价值为 80 万元，适用的增值税税率为 13%、消费税税率为 10%。投资当日乙公司的可辨认净资产公允价值为 300 万元。 | ①借：长期股权投资 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 ②借：主营业务成本 50 贷：库存商品 50 ③借：税金及附加 8 贷：应交税费——应交消费税 8 |
| 甲公司将其自产的产品用于对外捐赠，该批产品的实际成本为 60 万元，市场不含税公允价值为 100 万元，适用的增值税税率为 13%、消费税税率为 10%。 | 借：营业外支出 83 贷：库存商品 60 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 ——应交消费税 10 |
| 甲公司库存材料因管理不善发生盘亏，盘亏材料实际成本为 80 万元，进项税额为 10.4 万元。按管理权限报经批准，由相关责任人员赔偿 20 万元，款项尚未收到，其余损失由企业承担。 | ①盘亏当时： 借：待处理财产损益 90.4 贷：原材料 80 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 10.4 ②处理时： 借：管理费用 70.4 其他应收款 20 贷：待处理财产损益 90.4 |

母仪天下第三季——收入专题

【类型一】 附有销售退回条款的商品销售

| 业务内容 | 会计分录（以万元为金额单位） |
|--|---|
| 甲公司是一家健身器材销售公司。2023 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 1000 件健身器材，单位销售价格为 1000 元，单位成本为 600 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 100 万元，增值税税额为 13 万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于 2023 年 12 月 31 日之前支付货款，在 2024 年 3 月 31 日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为 20%。在 2023 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有 10% 的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳 | (1) 2023 年 10 月 1 日发出健身器材时： 借：应收账款 113 贷：主营业务收入 80 预计负债——应付退货款（100×20%） 20 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 借：主营业务成本 48 应收退货成本（60×20%） 12 贷：库存商品 60 (2) 2023 年 12 月 31 日前收到货款时： 借：银行存款 113 贷：应收账款 113 |



| | |
|--|---|
| <p>税义务已经发生,实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。</p> | <p>(3) 2023 年 12 月 31 日,甲公司对退货率进行重新评估: 借: 预计负债——应付退货款 10 贷: 主营业务收入 10 借: 主营业务成本 6 贷: 应收退货成本 6 (4) 2024 年 3 月 31 日发生销售退回,实际退货量为 100 件,退货款项已经支付: 借: 库存商品 6 应交税费——应交增值税(销项税额) 1.3 预计负债——应付退货款 10 贷: 应收退货成本 6 银行存款 11.3</p> |
| <p>【拓展一】2024 年 3 月 31 日发生销售退回,实际退货量为 60 件,退货款项已经支付</p> | <p>借: 库存商品 3.6 应交税费——应交增值税(销项税额) 0.78 预计负债——应付退货款 10 主营业务成本 2.4 贷: 应收退货成本 6 主营业务收入 4 银行存款 6.78</p> |
| <p>【拓展二】2024 年 3 月 31 日发生销售退回,实际退货量为 140 件,退货款项已经支付</p> | <p>借: 库存商品 8.4 应交税费——应交增值税(销项税额) 1.82 预计负债——应付退货款 10 主营业务收入 4 贷: 应收退货成本 6 主营业务成本 2.4 银行存款 15.82</p> |

【类型二】附有质量保证条款的销售

| 业务内容 | 会计分录(以万元为金额单位) |
|---|---|
| <p>甲公司是一家手机经销商。2024 年甲公司与客户签订合同,销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题,甲公司负责提供质量保证服务。此外,在此期间内,由于客户使用不当(例如手机进水)等原因造成的产品故障,甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。</p> | <p>①合同中,甲公司的承诺包括:销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。 ②合同中,包含的履约义务有几项,如果涉及多项履约义务,应如何分摊交易价格? 该合同下,甲公司的履约义务有两项:销售手机和提供维修服务,甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例,将交易价格分摊至这两项履约义务,并在各项履约义务履行时分别确认收入。</p> |

【类型三】附有客户额外购买选择权的销售

| 业务内容 | 会计分录(以万元为金额单位) |
|--|--|
| <p>2024 年 11 月 1 日,甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划,客户在甲公司每消费 10 元可获得 1 个积分,每个积分从次月开始在购物时可以抵减 1 元。截</p> | <p>(1) 计算商品和积分分摊的交易价格。 客户购买商品的单独售价合计为 100 万元,考虑积分的兑换率,甲公司估计积分的单独售价为 8 万元(1 元×10 万个积分×80%)。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格</p> |



| | |
|---|--|
| <p>至 2024 年 11 月 30 日, 客户共消费 100 万元, 可获得 10 万个积分, 根据历史经验, 甲公司估计该积分的兑换率为 80%。甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利, 应当作为一项单独的履约义务。上述金额均不包含增值税, 且假定不考虑相关税费影响(计算结果保留小数点后两位)。</p> <p>截至 2024 年 12 月 31 日, 客户共兑换了 5 万个积分, 甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计, 预计客户总共将会兑换 9 万个积分。因此, 甲公司以客户兑换的积分数占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。</p> | <p>进行分摊:</p> <p>①分摊至商品的交易价格 = $100 \times \frac{100}{100+8} = 92.59$ (万元)</p> <p>②分摊至积分的交易价格 = $100 \times \frac{8}{100+8} = 7.41$ (万元)</p> <p>(2) 2024 年 11 月 1 日, 甲公司的会计处理: 甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入 92.59 万元, 同时确认合同负债 7.41 万元。 借: 银行存款 100 贷: 主营业务收入 92.59 合同负债 7.41</p> <p>(3) 2024 年 12 月 31 日, 甲公司的会计处理: 积分应当确认的收入 = $5/9 \times 7.41 = 4.12$ (万元); 剩余未兑换的积分 = $7.41 - 4.12 = 3.29$ (万元), 仍然作为合同负债。 借: 合同负债 4.12 贷: 主营业务收入 4.12</p> |
|---|--|

【类型四】售后回购

| 业务内容 | 判断甲公司交易的会计处理形式 |
|--|--|
| 甲公司向乙公司销售一台设备, 销售价格为 200 万元, 同时双方约定两年之后, 甲公司将以 120 万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。 | 该业务中, 甲公司的回购价低于原售价, 实质是乙公司支付了 80 万元 (200 万元 - 120 万元) 的对价取得了该设备 2 年的使用权。因此, 甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。 |
| 甲公司向乙公司销售一台设备, 销售价格为 200 万元, 同时双方约定两年之后, 甲公司将以 230 万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。 | 该业务中, 甲公司的回购价大于原售价, 实质是甲公司以设备作为质押取得了 200 万元的借款, 2 年后归还本息合计 230 万元。因此, 甲公司应当将该交易作为融资交易进行会计处理。 |
| 甲公司向乙公司销售一台设备, 销售价格为 200 万元, 同时双方约定, 乙公司在 2 年后有权要求甲公司以 250 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将远低于 250 万元。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。 | 该业务中, 甲公司的回购价格大于原售价, 但远高于该设备在回购时的市场价值, 甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此, 甲公司应当将该交易作为融资交易进行会计处理。 |
| 甲公司向乙公司销售一台设备, 销售价格为 200 万元, 同时双方约定, 乙公司在 2 年后有权要求甲公司以 250 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将高于 250 万元。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。 | 该业务中, 甲公司的回购价低于该设备在回购时的市场价值, 甲公司判断乙公司不具有行使该要求权的重大经济动因的, 因此甲公司应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。 |

【类型五】期间履约业务

甲公司为增值税一般纳税人, 主营装修业务。甲公司确认当月合同收入并结转合同履约成本, 采用与相关



合同收入确认相同的基础对合同取得成本、合同履约成本进行摊销。2024 年 12 月该公司发生如下业务：

| | |
|---|--|
| <p>12 月 1 日，甲公司通过竞标与乙公司签订一项服务期为 20 个月的装修合同，合同约定不含税装修价款为 3 200 万元。为取得该合同，甲公司支付因投标而发生的差旅费 4 万元，聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 2 万元，支付咨询费 3 万元，另支付销售人员佣金 15 万元，全部款项通过银行存款支付。甲公司预期上述支出未来均能够收回。此外，12 月末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 5000 元。</p> | <p>甲公司取得合同发生的支出的会计处理： 借：合同取得成本 15 管理费用（4+2+3） 9 贷：银行存款 24</p> |
| <p>12 月，甲公司为履行与乙公司的合同，累计发生装修成本 100 万元，其中：装修人员薪酬为 50 万元，水电费为 10 万元，装修设备折旧费为 40 万元。水电费已通过银行存款支付，装修人员薪酬尚未支付。为完成该合同甲公司估计还将发生装修成本 1 900 万元。该装修合同属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度。</p> | <p>(1) 甲公司发生装修成本的会计处理： 借：合同履约成本 100 贷：应付职工薪酬 50 银行存款 10 累计折旧 40</p> <p>(2) 甲公司确认当月合同收入并结转当月合同履约成本的会计处理： 履约进度 = $100 / (100 + 1\ 900) \times 100\% = 5\%$； 本月确认收入金额 = $3\ 200 \times 5\% - 0 = 160$（万元）； 本月结转的成本金额 = $(100 + 1\ 900) \times 5\% - 0 = 100$（万元）。 确认当月合同收入（不考虑增值税）： 借：银行存款 160 贷：主营业务收入 160 结转当月合同履约成本： 借：主营业务成本 100 贷：合同履约成本 100</p> <p>(3) 甲公司合同取得成本摊销的会计处理： 履约进度 = $100 / 2\ 000 = 5\%$； 本月合同取得成本的摊销额 = $15 \times 5\% = 0.75$（万元）。 借：销售费用 0.75 贷：合同取得成本 0.75</p> |

母仪天下第四季——成本会计专题

【类型一】约当产量比例法

某企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。该企业生产销售甲、乙两种产品，均采用品种法核算生产成本。2024 年 12 月初开始投产甲、乙产品，当月发生相关经济业务如下：

(1) 本月投产甲产品 600 件、乙产品 500 件，共同耗用 M 材料 9 000 千克，每千克 50 元。M 材料在生产开



始时一次性投入，材料费用按材料定额消耗量比例分配，甲、乙产品材料消耗定额分别为 10 千克、6 千克。

(2) 本月发生生产工人薪酬为 180 000 元，厂部管理人员薪酬为 30 000 元，车间管理人员薪酬为 60 000 元。企业按生产工时比例在甲、乙产品之间分配职工薪酬和制造费用，甲产品耗用生产工时 9 000 小时，乙产品耗用生产工时 6 000 小时。

(3) 本月甲产品完工 400 件，月末在产品 200 件，在产品完工程度为 50%。甲产品生产成本按约当产量比例法在完工产品和在产品之间分配。

(4) 本月乙产品 500 件全部完工。企业检查入库的乙产品时，发现入库的乙产品有 2 件存在瑕疵，经质检部门鉴定不需要返修，每件以不含税售价 580 元降价为每件 530 元出售，符合收入确认条件。

【要求】完成如下业务要求。

【解析】

| | |
|-------------------------|---|
| 甲、乙产品的材料分配过程 | 甲产品材料定额消耗量 = $600 \times 10 = 6\ 000$ (千克)； |
| | 乙产品材料定额消耗量 = $500 \times 6 = 3\ 000$ (千克)； |
| | 甲产品应负担材料费用 = $9\ 000 \times 50 \times 6\ 000 \div (6\ 000 + 3\ 000) = 300\ 000$ (元)； |
| | 乙产品应负担材料费用 = $9\ 000 \times 50 \times 3\ 000 \div (6\ 000 + 3\ 000) = 150\ 000$ (元)。 |
| 甲、乙产品应负担的职工薪酬和制造费用的分配过程 | 甲产品应负担的职工薪酬 = $180\ 000 \times 9\ 000 \div (9\ 000 + 6\ 000) = 108\ 000$ (元)； |
| | 乙产品应负担的职工薪酬 = $180\ 000 \times 6\ 000 \div (9\ 000 + 6\ 000) = 72\ 000$ (元)； |
| | 甲产品应负担的制造费用 = $60\ 000 \times 9\ 000 \div (9\ 000 + 6\ 000) = 36\ 000$ (元)； |
| | 乙产品应负担的制造费用 = $60\ 000 \times 6\ 000 \div (9\ 000 + 6\ 000) = 24\ 000$ (元)。 |
| 甲产品成本计算过程 | 甲在产品的约当产量 = $200 \times 50\% = 100$ (件)； 甲产品制造费用和直接人工成本分配率 = $\text{甲产品负担的制造费用和直接人工成本} \div (\text{甲完工产品数量} + \text{甲在产品约当产量}) = (36\ 000 + 108\ 000) \div (400 + 100) = 288$ ； 甲完工产品负担的制造费用和直接人工成本 = $\text{甲完工产品数量} \times \text{甲产品制造费用和直接人工成本分配率} = 400 \times 288 = 115\ 200$ (元)； 甲在产品负担的制造费用和直接人工成本 = $\text{甲在产品约当产量} \times \text{甲产品制造费用和直接人工成本分配率} = 100 \times 288 = 28\ 800$ (元)； 甲产品直接材料成本分配率 = $\text{甲产品负担的直接材料成本} \div (\text{甲完工产品数量} + \text{甲在产品数量}) = 300\ 000 \div (400 + 200) = 500$ ； 甲完工产品负担的材料成本 = $\text{甲完工产品数量} \times \text{甲产品直接材料成本分配率} = 400 \times 500 = 200\ 000$ (元)； 甲在产品负担的材料成本 = $\text{甲在产品数量} \times \text{甲产品直接材料成本分配率} = 200 \times 500 = 100\ 000$ (元)； 期末完工甲产品的成本 = $115\ 200 + 200\ 000 = 315\ 200$ (元)； 期末甲在产品的成本 = $28\ 800 + 100\ 000 = 128\ 800$ (元)。 |
| 甲产品成本归集及完工结转的会计分录 | 借：生产成本——甲产品 444 000 贷：制造费用 36 000 应付职工薪酬 108 000 原材料 300 000 甲完工产品验收入库： 借：库存商品——甲产品 315 200 |



| | |
|-------------------------|--|
| | 贷：生产成本——甲产品 315 200 |
| 乙产品成本计算过程 | 完工乙产品的成本=150 000（资料 1 直接材料成本）+72 000（资料 2 直接人工成本）+24 000（资料 2 制造费用）=246 000（元）； 乙产品单位成本=246 000÷500=492（元/件）。 |
| 销售乙产品的会计处理（假设已收到款项存入银行） | 借：银行存款 1 197.8 贷：主营业务收入（530×2）1 060 应交税费——应交增值税（销项税额） 137.8 借：主营业务成本 984 贷：库存商品（492×2）984 |

【拓展】假设 M 材料在生产开始时陆续投入。

| | |
|-----------|---|
| 甲产品成本计算过程 | 甲在产品的约当产量=200×50%=100（件）； 甲产品本月负担成本总额=直接材料成本+直接人工成本+制造费用=300 000+36 000+108 000=444 000； 分配率=444 000÷（400+100）=888； 期末完工甲产品的成本=400×888=355 200（元）； 期末甲在产品的成本=100×888=88 800（元）。 |
|-----------|---|

【类型二】在产品按定额成本计价法

某制造业企业只生产甲产品，制造费用单独核算，生产费用在完工产品与在产品之间分配采用在产品按定额成本计价法。2024 年 12 月初无在产品，12 月该企业基本生产车间发生经济业务如下：

- （1）本月基本生产车间耗用材料共计 315 万元，其中甲产品生产耗用 300 万元，车间机物料消耗 15 万元。
- （2）月末分配本月基本生产车间工资共计 125 万元，其中车间生产工人 100 万元，车间管理人员 25 万元；计提职工社会保险费共计 20 万元，其中车间生产工人 16 万元，车间管理人员 4 万元。
- （3）本月基本生产车间计提折旧费共计 30 万元，其中生产设备 18 万元，车间一般管理用设备 12 万元。
- （4）本月末完工甲产品 100 件，在产品 50 件，在产品直接材料定额成本为 80 万元，直接人工定额成本为 20 万元，定额制造费用为 15 万元。

【要求】完成如下业务要求。

【解析】

| |
|--|
| （1）本月甲产品负担的直接材料成本总额=300（万元） |
| （2）本月甲产品负担的直接人工成本总额=116（万元） |
| （3）本月甲产品负担的制造费用总额=15+（25+4）+（18+12）=74（万元） |
| （4）本月生产甲产品发生的总成本=300+116+74=490（万元） |
| （5）本月在产品总成本=80+20+15=115（万元） |
| （6）在产品单位成本=115÷50=2.3（万元） |
| （7）完工产品总成本=总成本-在产品总成本=490-115=375（万元） |
| （8）完工产品单位成本=375÷100=3.75（万元） |

【类型三】【定额比例法】

某企业生产 N 产品，本月完工产品数量 120 个，在产品数量 80 个；完工产品与在产品材料消耗定额分别为



200 千克/个、100 千克/个，工时定额分别为 50 小时/个、25 小时/个。已知生产 N 产品共发生直接材料成本 300 000 元、直接人工成本 200 000 元、制造费用 100 000 元。假设月初 N 产品无在产品。该企业生产费用采用定额比例法在完工产品和在产品之间进行分配。

| | |
|-----------|---|
| 直接材料的分配 | 完工产品直接材料定额消耗 = $120 \times 200 = 24\ 000$ (千克) ; 在产品直接材料定额消耗 = $80 \times 100 = 8\ 000$ (千克) ; 直接材料成本分配率 = $300\ 000 \div (24\ 000 + 8\ 000) = 9.375$; 完工产品应负担的直接材料成本 = $24\ 000 \times 9.375 = 225\ 000$ (元) |
| 直接人工的分配 | 完工产品直接人工定额消耗 = $120 \times 50 = 6\ 000$ (小时) ; 在产品直接人工定额消耗 = $80 \times 25 = 2\ 000$ (小时) ; 直接人工成本分配率 = $200\ 000 \div (6\ 000 + 2\ 000) = 25$; 完工产品应负担的直接人工成本 = $6\ 000 \times 25 = 150\ 000$ (元) |
| 制造费用的分配 | 完工产品制造费用定额消耗 = $120 \times 50 = 6\ 000$ (小时) ; 在产品制造费用定额消耗 = $80 \times 25 = 2\ 000$ (小时) ; 制造费用分配率 = $100\ 000 \div (6\ 000 + 2\ 000) = 12.5$; 完工产品应负担的制造费用 = $6\ 000 \times 12.5 = 75\ 000$ (元) |
| 完工产品负担的成本 | 完工产品成本 = $225\ 000 + 150\ 000 + 75\ 000 = 450\ 000$ (元) |
| 在产品负担的成本 | 在产品成本 = $300\ 000 + 200\ 000 + 100\ 000 - 450\ 000 = 150\ 000$ (元) |