

对职工薪酬准则若干新规的解读

黄浩岚(副教授)

(江苏经贸职业技术学院会计学院, 南京 210007)

【摘要】伴随我国劳动和社会保障制度的不断完善,对职工薪酬会计提出了更高要求,新《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS 9)进一步规范了职工薪酬的确认和计量。本文将其与2006年同名准则及应用指南(简称“旧CAS 9”)进行比较,着重分析新增项目,以及作重大调整的原有项目的规则差异,并举例进行实务说明。

【关键词】企业会计准则; 职工薪酬; 职工福利费; 带薪缺勤; 离职后福利

2014年,新《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS 9)出台,旧CAS 9已废止。新CAS 9共八章三十二条,将原第二章确认与计量分拆成短期薪酬、离职后福利、辞退福利、其他长期职工福利四个章节,增加了第七章衔接规定和第八章附则。现就新旧CAS 9的差异进行对比分析,并列相关事项进行实务说明。

一、职工薪酬结构的变化

旧CAS 9规定,企业为获得职工服务给予的报酬和其他相关支出即为职工薪酬。新CAS 9将企业给予报酬或补偿的缘由表述为“为获得职工服务,或为解除与职工之间的劳动关系”。所增述的“解除劳动关系”使职工薪酬在概念与基本分类之间更具一致性;正式引入对“职工”的解释,并赋予该词更广泛的含义,将提供给“已故员工遗属或其他受益人”等的福利也明确为职工薪酬。

鉴于职工薪酬形式的日益多样化,新CAS 9将旧CAS 9所列职工工资、奖金、津贴和补贴;职工福利费;社会保险费;住房公积金;工会经费和职工教育经费;非货币性福利;因解除与职工的劳动关系给予的补偿;其他与获得职工提供服务相关的支出上述八项重分类为短期薪酬、离职后福利、辞退福利、其他长期职工福利四项。将原前六项(仅含社会保险费中的部分种类)划归短期薪酬;增设带薪缺勤、利润分享计划,并以在年报期间结束后十二个月内是否需要全部支付为标准划分短期和长期,分别归入短期薪酬和其他长期职工福利;增设离职后福利,未区分短期和长期,将原第三项社会保险费中的养老保险费、失业保险费划归离职后福利。

针对离职后福利与辞退福利的区分问题,对于非在职且视同职工的人员,可从两方面考虑其薪酬项目归属:其一,办理了正式退休手续的,如在退休后继续为企业提供与职工所提供服务类似的,此类薪酬应归入离职后福利;办理了内退手续的,自职工停止服务日至正常退休日

期间的内退福利应归入辞退福利。其二,解除了劳动关系的,如在职工劳动合同到期之前,企业为了提前与其解除劳动关系给予的补偿应归入辞退福利;如在职工劳动合同到期之后,虽未与企业续签劳动合同,但继续为企业提供与职工所提供服务类似的,此类薪酬应归入离职后福利。此外,以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇,以及以现金结算的股份支付,应划归为其他长期职工福利。

二、职工薪酬确认与计量的变化

(一)会计科目的设置

配合职工薪酬范畴的改变,“应付职工薪酬”的明细科目也需相应调整。在沿用旧CAS 9按工资、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、辞退福利等进行明细核算的基础上,增设带薪缺勤、利润分享计划、离职后福利、其他长期职工福利作为二级明细。在社会保险费中仅保留属于短期薪酬的部分项目,将属于离职后福利的部分项目移至离职后福利核算;带薪缺勤、利润分享计划等个别二级明细可按短期和长期再下设三级明细。

上述每个明细科目都有特定核算内容,含义和界限较为明确。其相较于先将“应付职工薪酬”科目按照四个新项目设置二级科目,再结合考虑每个项目(尤其是短期薪酬)所包含的较多细目展开分设三级甚至四级明细的做法,更便于当期实务操作,又为日后调整留有了余地。明细科目级数如果过多,会加大账务处理工作量,也难以实施对职工薪酬项目的重点管理。职工薪酬业务比较简单的企业,可对上述二级明细科目做必要的删减或合并。

(二)短期薪酬的确认与计量

在职工提供服务期间,旧CAS 9规定,企业应根据受益对象,将职工薪酬计入相关资产成本或当期损益,同时确认为一项负债(应付职工薪酬)。新CAS 9规定,将实际

发生的短期薪酬确认为一项负债,并计入当期损益(要求或准予计入相关资产成本的除外)。在上述基本点一致的前提下,部分项目的具体变化如下:

1. 职工福利费。原前五项属于货币性职工薪酬,旧CAS 9规定,国家规定了计提基础和计提比例的,按照规定标准计提,诸如五险一金、工会经费、职工教育经费;没有规定计提基础和计提比例的,根据历史数据、经验判断和实际情况合理预计,诸如职工福利费。按原政策,上述项目都要经过计提、支用两个核算环节。新CAS 9规定,在实际发生时,以实际发生额计入当期损益或相关资产成本。换言之,职工福利费不再分期预提,其确认时点由资产负债表日改为实际发生日,计量金额由合理预计数改为实际发生额。

例1:20×4年11月15日,甲公司用银行存款支付厂部某职工医药费7 000元,在建工程某职工生活困难补助1 000元。

按原政,作为职工福利费的实际支用,借:应付职工薪酬——职工福利8 000;贷:银行存款8 000。月末,根据工资结算汇总表,结算本月应付职工工资总额为200 000元,其中:生产工人工资110 000元,车间管理人员工资30 000元,厂部管理人员工资20 000元,销售人员工资10 000元,在建工程人员工资30 000元。月末,在工资费用分配后,甲公司根据历史、经验数据和实际情况自行设定按职工工资总额X%提取职工福利费。假定提取比例为10%,借:与结算工资分录的借方科目相同;贷记:应付职工薪酬——职工福利20 000。若无期初余额,“应付职工薪酬——职工福利”科目的月末余额为12 000元。

按新政,11月15日编制两笔分录:其一,借:管理费用7 000,在建工程1 000;贷:应付职工薪酬——职工福利8 000;其二,借:应付职工薪酬——职工福利8 000;贷:银行存款8 000。月末,无须再按10%提取职工福利费。通过上述两个分录,虽然“应付职工薪酬——职工福利”的借贷方相抵,余额为零,但通过该科目可将分散的与职工福利费相关的支出归集起来,便于统计和管理。

2. 带薪缺勤。新CAS 9规定,带薪缺勤主要包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。依据能否结转下期于未来期间继续使用,将其划分为累积和非累积两个子类别。新CAS 9仅界定了累积与非累积的概念,并未给出具体划分标准,会计人员需要结合企业带薪休假制度的功能特征和管理方式进行实质性判断。通过调研,病假、短期伤残、婚假、产假、丧假等权利通常不能结转下期,本期尚未用完的权利将予以取消,可作为非累积处理。年休假权利有所不同,根据《职工带薪年休假条例》的规定,年休假一般不跨年度安排,可以集中或分段安排,因生产、工作特点确有必要跨年度的,可以跨1个年度安排。换言之,在当期尚未用完的年休假权利可递延到

未来期间使用,探亲假也有类似的行权特点,此两项可作为累积处理。

结合前述的科目设置思路,可在“应付职工薪酬——带薪缺勤”下设“累积带薪缺勤”和“非累积带薪缺勤”作为三级明细;如有预期在年报期间结束后十二个月内不能完全支付的带薪缺勤,也可通过“应付职工薪酬——其他长期职工福利——长期带薪缺勤”科目核算。带薪缺勤制度较为简单的企业,至少设置到二级明细确有必要。

例2:乙公司从20×5年1月1日起实行带薪婚丧假制度。凡符合《婚姻法》规定的晚婚年龄的职工均可享受晚婚假15天(含3天法定婚假、公休假)。职工直系亲属丧亡的,可请丧假3天(含公休假);职工旁系亲属丧亡的,可请丧假1天(含公休假)。当年尚未用完的婚丧假将予以取消,凡确因工作需要放弃该类休假的也不再事后补假,采取货币补偿方式,按照放弃婚丧假天数给予平均日工资200%的补偿。该类休假应判断为非累积带薪缺勤,新CAS 9规定,在职工实际发生缺勤的会计期间,企业应当确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。在实务中,对该类休假的账务处理往往与工资费用分配一同进行。20×5年5月,当月应付职工工资总额为315 000元,拟各休15天婚假的3名职工中有2名车间管理人员因公取消了婚假,1名财务人员按期休假;拟休3天丧假的1名职工是在建工程人员也因公放弃休假。假设每位职工平均日工资150元。

5月末,先结算工资项目,借:当期损益或相关资产成本科目;贷:应付职工薪酬——工资315 000。按新政,乙公司还应针对按照因公放弃婚丧假天数计算的应补偿部分,借:制造费用9 000(15×2×150×2),在建工程900(3×150×2);贷:应付职工薪酬——带薪缺勤——非累积带薪缺勤9 000。上述补偿义务通常随同工资的实际发放一并支付,非累积带薪缺勤一般不留余额。乙公司如将婚丧假制度变更为职工放弃休假权利时没有任何货币补偿,或者规定凡确因工作需要放弃休假的职工,可在且仅限于当年内事后补假,补假期间工资照常发放,未补假的也不给予任何货币补偿。按照变化后制度,无论职工是否行使婚丧假权利,企业都无须因该类休假为获得职工服务给予额外补偿,无须进行非累积带薪缺勤的相关账务处理。

例3:丙公司从20×4年1月1日起实行带薪年休假制度。职工累计工作已满1年不满10年的,年休假5天;已满10年不满20年的,年休假10天;已满20年的,年休假15天。经测算,该公司100名职工(假定均为管理人员)符合上述年休假制度的人数分别为5天(20人)、10天(60人)、15天(20人)。当年尚未用完的年休假权利可向后结转1个年度安排,对职工应休未休的到期年休假天数按平均日工资支付现金补偿。假设每位职工平均日工资200元。经统计,年休假标准为5天的,在20×4年实体5天(20

人),在20×5年实休3天(5人)、5天(15人);年休假标准为10天的,在20×4年实休6天(60人),在20×5年实休10天(10人)、12天(15人)、14天(35人);年休假标准为15天的,在20×4年实休10天(20人),在20×5年实休4天(1人)、16天(8人)、20天(11人)。

新CAS 9规定,在职工提供服务使其未来享有的带薪缺勤权利增加时,企业应当确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬;以累积未行使权利而增加的预期支付金额作为计量基础。按新政,20×4年12月31日,在工资费用分配后,丙公司应针对未行使的年休假计算预期支付金额,先预提计入当期损益或相关资产成本。20×5年12月31日,分三步计算转销、到期和未休的年休假天数并进行账务处理:其一,将已享受的20×4年累积的年休假作转销处理;其二,以现金支付未享受的20×4年累积已到期年休假;其三,计提20×5年未行使的年休假预期支付金额。依据年休假核销顺序的不同,有先批先销原则和后批先销原则可供企业选择。先批先销是先从上年结转的带薪年休假中扣除,再从当年应享受的带薪年休假中扣除;后批先销恰好与之相反,即先从当年应享受的带薪年休假中扣除,再从上年结转的带薪年休假中扣除。企业一经选定后,不得随意变更。现分别执行上述两种销假制度在20×4年和20×5年的相关账务处理,具体如表1所示:

表1 年休假账务处理对比表

摘要	分录	计量方法及金额		
		先批先销	后批先销	
20×4年12月31日	借:管理费用; 贷:应付职工薪酬——带薪缺勤——累积带薪缺勤	68 000元 [(5×20+4×60)×200]		
20×5年12月31日	转销	借:应付职工薪酬——带薪缺勤——累积带薪缺勤; 贷:管理费用	67 800元 [(5×11+4×1+5×8+4×60)×200]	46 600元 [(1×8+5×11+4×35+2×15)×200]
	到期	借:应付职工薪酬——带薪缺勤——累积带薪缺勤; 贷:库存现金	200元 (1×1×200)	21 400元 [(5×1+4×18+2×15)×200]
	计提	借:管理费用; 贷:应付职工薪酬——带薪缺勤——累积带薪缺勤	25 400元 [(15×1+4×8+4×10+2×20)×200]	4 200元 [(11×1+2×5)×200]

由表1可知,20×4年是带薪年休假制度的首次执行年,两种销假制度的年末账务处理相同。至20×5年末,20×4年度的年休假已全部核销完毕,20×5年度的年休假可结转至20×6年继续使用。需要说明的是:第一,关于累积带薪缺勤的余额问题。因逐期滚存,累积带薪缺勤一般会留有余额。表1中两种销假制度下累积带薪缺勤余额分别为25 400元、4 200元。第二,关于先批先销与后批先销

的选择问题。在职工为企业提供服务的整个存续期间,如果不考虑工资增长和货币时间价值等因素,对职工个人薪酬利益并无较大影响,但企业分期确认的损益或相关资产成本的金额会有所改变,也会产生现金流的较大差异。表1中两种销假制度下支付现金补偿的金额分别为200元、21 400元,必然连带到财务报表的部分列报项目金额变动。第三,负债义务的所得税问题。将预计累积未行使权利发生的支出在职工提供服务当期进行负债和损益确认,该事项形成的应付职工薪酬如果在期末因计税基础与其账面价值不同产生暂时性差异的还需确认相关的所得税影响,下一年转销与以前期间职工服务相关的累积带薪缺勤时需要同时转销相应部分的暂时性差异。

3. 利润分享计划。新CAS 9规定,与职工达成的基于利润(或者其他形式的经营成果)提供相关薪酬的协议,当企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务,且因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计时,应当予以确认。结合前述的科目设置思路,可在“应付职工薪酬——利润分享计划”下设“短期利润分享计划”和“长期利润分享计划”作为三级明细,长期利润分享计划单独用于反映在年报期间结束后十二个月内不需要全部支付的利润分享福利。

例4:丁公司正处于快速发展期,从20×4年1月1日起执行员工激励计划,与职工达成一项基于利润提供薪酬的协议。协议约定:当企业全年实际利润高出目标利润10%及以上时,从盈利中提取一部分作为薪酬发放,按每位职工月平均工资两倍计算,在次年上半年内发放到位,但职工在企业工作满五年的方可加入该计划。新CAS 9针对在企业工作一段特定期间才能分享利润的情况,计量时应当反映职工因离职而无法享受该项利润分享计划福利的可能性。假设丁公司年利润增幅达到预定绩效目标,除一名职工因出国陪读辞职外无其他职工离开企业,符合协议范围的职工月平均工资总额为400 000元。在20×4年12月31日,借:当期损益或相关资产成本科目;贷:应付职工薪酬——利润分享计划——短期利润分析计划800 000。

4. 非货币性福利。企业以其自产产品作为福利发放给职工,或将产权房屋、租赁住房等无偿提供给职工使用的,应当确认应付职工薪酬。旧CAS 9根据非货币性资产的类属差异,分别设定以公允价值或成本属性进行计量,即以自产产品的公允价值,或以产权房屋的每期应提折旧,或以租赁住房的每期应付租金作为计量基础;新CAS 9统一了计量属性,非货币性福利义务应当按照公允价值予以计量。

(三)离职后福利的确认与计量

离职后福利的相关薪酬划分为设定提存和设定受益两个子计划。新CAS 9对于设定提存,预期不会在年报期

间结束后十二个月内支付全部应缴存金额的,企业应将全部应缴存金额配合恰当的折现率,以折现后金额计量应付职工薪酬。对于设定受益义务全部应当予以折现,包括预期在年报期间结束后十二个月内支付的义务。换言之,应付职工薪酬金额与其折现后金额相差不大的,也不以未折现的金额加以确认。结合前述的科目设置思路,可在“应付职工薪酬——离职后福利”下设“设定提存福利”和“设定受益福利”作为三级明细。

1. 设定提存计划。新CAS 9将其界定为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。在职工提供服务期间,企业将按该计划计算的应缴存金额确认为薪酬负债,并计入当期损益或相关资产成本。

例5:A公司参加了国家统筹保险。20×4年12月31日结算当月应付职工工资总额为500 000元,按国家规定比例提取由企业负担的养老保险费和失业保险费,提取比例分别为12%和1.5%。A公司为职工缴存的该类保险费在交纳完后将来需要承担的义务是确定的,仅限于提取部分,实际发生超过提取部分的企业不再负担,此种做法即为设定提存。按新政,月末,在工资费用分配后,借:当期损益或相关资产成本科目;贷:应付职工薪酬——离职后福利——设定提存福利67 500。

2. 设定受益计划。新CAS 9将其界定为除设定提存计划以外的离职后福利计划。

例6:B公司经董事会决议实施向退休职工提供统筹外养老金的福利计划,职工退休后领取的养老金取决于退休时的职位及工龄等。该类退休福利属于设定受益计划,设定受益计划义务每年由独立精算师采用与该义务期限和币种相似的政府债券利率、以预期累积福利单位法计算,以估计未来现金流折现确定,未来精算假设条件发生变化时将重新计量与确认。假设本计划有计划资产投资,当年未向职工支付福利,也未进行消除设定受益计划义务的交易,精算假设为折现率5%、设定受益计划资产预期报酬率8%,且前期无精算利得或损失。20×4年度相关数据(单位:万元)如下:①设定受益计划义务现值(期初274,期末377);②设定受益计划资产公允价值(期初150,期末168.5);③服务成本(过去3.5,当期58.75);④结算利得或损失(当期0)。新CAS 9规定,企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产(y),即 $y=a-b$ 。按新政,期初 $y_0=124$ (净负债),期末 $y_1=208.5$ (净负债),净负债增加额 $\Delta y=84.5$ 。由于没有形成净资产,不涉及资产上限事项,变动因素具体见表2所示。

由表2可知,项目①的103万元变动因素由职工当期提供服务所致设定受益计划义务现值的增加额58.75、设定受益计划修改所致前期义务现值调整3.5万元、精算假

表2 设定受益计划列报项目表 单位:万元

	成本构成	计量方法及金额	确认项目
设定受益计划产生的职工薪酬	服务成本 62.25	=当期服务成本58.75+过去服务成本3.5+结算利得或损失0	当期损益或相关资产成本 68.45
	y的利息净额 6.2	=每个报告期的期初124×折现率5% =设定受益计划的利息费用13.7-计划资产的利息收益7.5	
	重新计量y产生的变动 16.05	=(扣除利息净额中包含的设定受益计划利息费用13.7后的)精算损失27.05-(扣除利息净额中包含的计划资产利息收益7.5后的)计划资产实际回报11	其他综合收益 16.05

设和经验调整所致前期义务现值调整27.05万元、设定受益计划利息费用13.7万元;项目②的18.5万元变动主要是由包含利息收益在内的计划资产回报所致。借:当期损益或相关资产成本科目68.45,资本公积——其他资本公积16.05(反映其他综合收益);贷:应付职工薪酬——离职后福利——设定受益福利84.5。其他综合收益在后续期间不允许转回至损益,只可在权益范围内转移,诸如转至留存收益(通常是先盈余公积,后未分配利润)。

(四)辞退福利的确认与计量

新CAS 9将法定退休后养老金重分类为离职后福利,不再作为辞退福利;提出了辞退福利确认时点的孰早日判断标准。对于付款时间超过一年的辞退福利,旧CAS 9规定,实质性辞退工作在一年内已完成的,出于对货币时间价值因素的综合考虑,企业应当选择恰当的折现率,以折现后的金额计量应付职工薪酬;而新CAS 9规定应当适用其他长期职工福利的有关规定。

(五)其他长期职工福利的确认与计量

新CAS 9比照离职后福利关于设定提存计划和设定受益计划的有关规定处理。不同在于与设定受益计划相关的其他长期职工福利,其净负债或净资产按照总净额计入当期损益或相关资产成本,不涉及计入其他综合收益的部分。长期残疾福利是新增项目,由企业根据该类福利与职工提供服务期间长短的关系予以合理判断,在职工提供服务期间分期确认,或者在导致职工长期残疾事件发生的当期确认。结合前述的科目设置思路,可在“应付职工薪酬——其他长期职工福利”下按照不同子项分设三级明细科目。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

财政部.企业会计准则——应用指南[M].北京:中国财政经济出版社,2006.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第9号——职工薪酬》的通知.财会[2014]8号,2014-01-27.

【基金项目】江苏省高校“青蓝工程”项目