

# 新职工薪酬准则的相关核算问题举例

李敏

(新乡学院 河南新乡 453003)

**【摘要】**随着《企业会计准则第9号——职工薪酬》(以下简称“新职工薪酬准则”)的发布与实施,职工薪酬的核算范围发生了巨大的变化。本文主要结合新职工薪酬准则的相关规定,对准则中涉及的新的会计业务:带薪缺勤、利润分享计划、离职后福利、非货币性福利等业务的会计核算进行分析,以期为会计核算提供必要的参考。

**【关键词】**职工薪酬 会计核算 带薪缺勤

2014年1月27日,财政部对职工薪酬准则进行了重新修订,并规定从2014年7月1日开始执行。新职工薪酬准则不但明确了“职工”的范围,也扩展了职工薪酬的内涵,新增了离职后福利的内容,增设了其他长期职工薪酬,并且整合了带薪缺勤、利润分享计划、辞退福利等职工薪酬。

## 一、带薪缺勤的会计核算

带薪缺勤是新职工薪酬准则引入的新概念,是指职工缺勤期间得到的企业支付工资或补偿,主要包括产假、婚假、年休假、探亲假、病假、短期伤残、丧假等。在会计核算时,一般根据带薪缺勤权利是否可以结转使用分为“累积带薪缺勤”和“非累积带薪缺勤”。

1. 累积带薪缺勤的会计核算。所谓累积带薪缺勤是指职工本期的“带薪缺勤”权利如果当期没有使用或没有完全使用可以结转下期的带薪缺勤,即本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间内使用。根据权责发生制原则,职工将来要享受的缺勤工资或福利是由于本期的服务产生的,本期为受益期间,故应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。

例1:假定上海某公司共有100名职工,该公司的带薪缺勤制度规定:每个职工每年可享受3个工作日带薪探亲假,5个工作日的带薪病假,当年没有使用的探亲假或病假可以向后结转1年,超过1年未使用的权利作废,不能在职工离开公司时获得现金支付;职工休病假或探亲假都是以后进先出为基础,即职工首先享受的是本年的带薪缺勤权利,本年的带薪缺勤权利利用完后方可使用上年累积的带薪缺勤权利;职工离开公司时,公司对职工未使用的累积带薪缺勤权利不支付现金。

假定2×14年12月31日,每个职工当年平均未享受的带薪探亲假为1天,未享受的带薪病假为3天。根据过去的经验并预期该经验将继续适用,上海某公司预计2×15年将有80名职工将享受不超过3天的带薪探亲假和5天的带薪病假,其余10名生产一线的职工将享受4天的带薪探亲假和6天的带薪病假,另外10名销售部门的职工将享受5天的带薪探亲假和7天的带薪病假。假定该公司每名职工每个工作日工资为100元。

假定2×15年12月31日,上述10名生产一线工人全部享受了4天的带薪探亲假和6天的带薪病假,另外10名销售部门的职工中有8名享受了5天的带薪探亲假和7天的带薪病假,且带薪缺勤以现金单独支付。

分析:根据丁公司的缺勤制度可知,其上年未使用完的带薪缺勤权利是可以累积到下一年的,但累积时间最长为1年,应属于累积带薪缺勤。累积带薪缺勤的记账时间为职工提供服务的会计期间,故丁公司对于职工2×14年没有使用的2天的带薪探亲假和2天的带薪病假权利应予以记账。但由于对于2×15年职工是否会使用2×14年的累积缺勤权利无法预知,故丁公司2×15年应按照以前年度的经验数据记账。丁公司在2×14年12月31日应当预计由于职工累积未使用的带薪病假权利而导致的预期支付的追加金额。

相关会计处理如下:

(1)2×14年:借:生产成本2 000(10×1×100+10×1×100),销售费用4 000(10×2×100+10×2×100);贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤6 000。

(2)2×15年:借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤5 200(10×1×100+8×2×100+10×1×100+8×2×100);贷:库存现金5 200。借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤800(2×2×100+2×2×100);贷:销售费用800。

2. 非累积带薪缺勤的会计核算。所谓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,即本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以作废,并且职工离开企业时也不能获得相应的现金补偿。根据权责发生制原则,非累积带薪缺勤的受益期间就是本期,故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。

例2:沿用例1的资料,假定上海某公司的带薪缺勤制度规定:每个职工每年可享受3个工作日带薪探亲假和5个工作日的带薪病假,未使用的探亲假和病假将作废,不能向后结转。假定2×14年3月,上海某公司有20名生产一线工人使用了3天的带薪探亲假和3天的带薪病假;2×14年8月,丁公司有30名高级管理人员使用了2天的带薪探亲假和3天的带薪病假。2×14年12月,丁公司有40名销售人员使用了1天的带薪探亲假和5天的带薪病假。

分析:丁公司的带薪缺勤制度规定未使用的病假不能向后结转,属于非累积带薪缺勤,丁公司应于职工实际使用带薪缺勤权利时按照职工实际的缺勤天数记账。相关会计处理如下:

(1)2×14年3月:借:生产成本 12 000(20×3×100+20×3×100);贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 12 000。  
借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 12 000;贷:库存现金 12 000。

(2)2×14年8月:借:管理费用 15 000(30×2×100+30×3×100);贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 15 000。  
借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 15 000;贷:库存现金 15 000。

(3)2×14年12月:借:销售费用 24 000(40×1×100+40×5×100);贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 24 000。  
借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤 24 000;贷:库存现金 24 000。

## 二、利润分享计划的会计核算

所谓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。利润分享计划同时满足下列条件的,企业应当确认相关的应付职工薪酬:①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;②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。

例3:2014年初M公司决定对其高级管理人员实行利润分享计划,约定该公司高级管理人员在本公司服务1年可以在当年年底按照当年税前利润的1%领取奖金报酬。假定M公司共有高级管理人员10名,2014年5月,有1人离开,其他均未离开,2014年度税前利润为20 000万元。

相关会计处理如下:借:管理费用 1 800(20 000×1%×9);贷:应付职工薪酬——利润分享计划 1 800。

## 三、离职后福利的会计核算

所谓“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。离职后福利计划分为设定提存计划和设定受益计划。

1. 设定提存计划的会计核算。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。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(如为职工缴纳的养老、失业保险费)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。

例4:2×14年6月,郑阳公司当月应发工资总额为2 000万元,其中:生产一线直接生产人员工资1 000万元;生产一线管理人员工资200万元;公司高级管理人员工资360万元;公司专设销售机构人员工资100万元;建造厂房人员工资220万元;内部开发存货管理系统人员工资120万元。根据所在地政府规定,公司分别按照职工工资总额的12%和2%向当地社会保险经办机构缴纳了养老保险费和失业保险费。

相关会计处理如下:借:生产成本 140,制造费用 28,管理费用 50.4,销售费用 14,在建工程 30.8,研发支出——资本化支出 16.8;贷:应付职工薪酬——社会保险费 280 [2 000×(12%+2%) ]。

2. 设定受益计划的会计核算。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。企业应根据预期累计福利单位法,采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等做出估计,计量设定受益计划所产生的义务,并确定相关义务的归属期间。即企业应当按照规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现,以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

例5:假定H公司2×14年起对公司10名高级管理人员离职后福利采用设定受益计划,2×14年根据累计福利单位法估计设定受益计划的现值为200万元。

相关会计处理如下:借:管理费用 200;贷:应付职工薪酬——离职后福利 200。

## 四、非货币性福利的会计核算

“新职工薪酬准则”明确规定:企业发生的职工福利费,应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本;职工福利费为非货币性福利的,应当按照公允价值计量。

例6:新丰公司主要从事手机的生产,共有职工1 000名,其中高管人员100名,生产一线的工人700名,销售人员200名。2×14年12月,为了鼓励员工,新丰公司给每位高管人员发放1部成本8 000元、市场售价10 000元的手

# 高校“非财政补助结余”:概念辨析及报表列示

李 珣 谷书平

(聊城大学财务处 山东聊城 252000)

**【摘要】**新《高等学校会计制度》中“非财政补助结余”与“非财政补助结转”并列出现在资产负债表中,容易让报表使用者误认为“非财政补助结余”反映的是“非财政补助结转”涉及的项目完工后的剩余资金。而新制度中“非财政补助结余”真正核算的是事业结余和经营结余,因此建议对资产负债表中净资产类科目的列示进行必要的修订。

**【关键词】**非财政补助结余 非财政补助结转

新《高等学校会计制度》(简称“新制度”)规定,高校资产负债表中净资产类科目包括事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转、财政补助结余、非财政补助结转和非财政补助结余。一般来说,结转是指预算未完成需要下一年度按原用途继续使用的资金,而结余是指预算工作目标已完成或终止后剩余的资金,“财政补助结转”和“财政补助结余”就是分别反映高校财政补助资金未完工项目结转金额和这些项目完工后的结余金额。

笔者认为,“非财政补助结转”与“非财政补助结余”两个概念并列出现在资产负债表中,容易让报表使用者

机;给其余每位员工每人发放1部成本3 000元、市价5 000元的手机。另外购1 000袋大米,每袋不含税价200元作为春节福利发放给每位职工。

分析:企业以自己生产的产品作为福利发放给职工,应计入成本费用的职工薪酬金额以公允价值计量,计入主营业务收入,产品按照成本结转,同时按视同销售计算增值税销项税额。以外购商品作为非货币性福利发放给职工的,应当按照该商品的公允价值和相关税费计量应计入成本费用的职工薪酬,但不确认为收入。本例相关的业务处理如下:

(1)手机的售价总额=10 000×100+5 000×700+5 000×200=1 000 000+3 500 000+1 000 000=5 500 000(元)。

手机的增值税销项税额=10 000×100×17%+5 000×700×17%+5 000×200×17%=170 000+595 000+170 000=935 000(元)。

公司决定发放手机作为非货币性福利时,应做如下账务处理:借:管理费用1 170 000(1 000 000+170 000),生产成本4 095 000(3 500 000+595 000),销售费用

产生误导,以为“非财政补助结余”核算的内容是“非财政补助结转”核算的项目完工后的剩余资金,这种理解与新制度中“非财政补助结余”的定义完全不同,建议对资产负债表中净资产类科目的列示进行必要的修订。

## (一)

为了动态地反映高校多渠道资金的运动过程及最终的结转结余情况,进一步实现资金的精细化管理,提高会计信息质量,新制度对收入支出结转结余的科目设置及结转方法进行了较大的改动。本文按照资金性质的不同将收支结转方式梳理成四种类型,如图所示:

1 170 000(1 000 000+170 000);贷:应付职工薪酬——非货币性福利6 435 000。

实际发放手机时,应作如下账务处理:借:应付职工薪酬——非货币性福利6 435 000;贷:主营业务收入5 500 000,应交税费——应交增值税(销项税额)935 000。借:主营业务成本3 500 000;贷:库存商品3 500 000。

(2)1 000袋大米的购价金额=100×200+700×200+200×200=20 000+140 000+40 000=200 000(元)

1 000袋大米的进项税额=100×200×13%+700×200×13%+200×200×13%=2 600+18 200+5 200=26 000(元)

公司决定发放大米作为非货币性福利时,应作如下账务处理:借:管理费用22 600(20 000+2 600),生产成本158 200(140 000+18 200),销售费用45 200(40 000+5 200);贷:应付职工薪酬——非货币性福利226 000。

购买大米时,公司应作如下账务处理:借:应付职工薪酬——非货币性福利226 000;贷:银行存款226 000。

## 主要参考文献

余莉.新旧职工薪酬准则比较分析.财会月刊,2014;