

## 五、职工薪酬

### （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。

1. 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十二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：

（1）职工工资、奖金、津贴和补贴；

（2）职工福利费；

（3）医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；

（4）住房公积金；

（5）工会经费和职工教育经费；

（6）短期带薪缺勤。带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

（7）短期利润分享计划。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；

（8）非货币性福利；

（9）其他短期薪酬。

2. 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。

3. 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。

4. 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。

### （二）短期薪酬

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

1. 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。

（1）以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

①企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产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金额。相关收入及其成本的确认计量和相关税费的处理，与正常商品销售相同。

②以外购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，计量应计入成本费用的职工薪酬金额。

**【例题】**甲公司为一家生产彩电的企业，属于增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。甲公司共有职工1000名，其中850名为直接参加生产的职工，150名为总部管理人员。2×14年1月，甲公司以其生产的成本为0.5万元的液晶彩电和外购的每台不含税价格为0.1万元的电暖气作为春节福利发放给公司职工。该型号液晶彩电的计税价格为每台0.7万元，已开具增值税专用发票；甲公司以银行存款支付了购买电暖气价款100万元和增值税进项税额17万元，并取得了增值税专用发票。

甲公司将自产的彩电作为非货币性福利的会计处理

①甲公司决定发放自产的彩电时，

借：生产成本  $[850 \times 0.7 \times (1 + 17\%)] 696.15$

管理费用  $[150 \times 0.7 \times (1 + 17\%)] 122.85$

贷：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	819
②甲公司实际发放自产的彩电时，	
借：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	819
贷：主营业务收入	700
应交税费——应交增值税（销项税额）	119
借：主营业务成本	500
贷：库存商品	500

甲公司将外购电暖气作为非货币性福利的会计处理

①甲公司决定发放外购的电暖气时，

借：生产成本	$[850 \times 0.1 \times (1 + 17\%)] 99.45$
管理费用	$[150 \times 0.1 \times (1 + 17\%)] 17.55$
贷：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	117

②甲公司购买并实际发放外购的电暖气时，

借：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	117
贷：银行存款	117

（2）将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用、或租赁住房等资产供职工无偿使用。

①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，将住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或费用，同时确认应付职工薪酬。

②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费用，并确认应付职工薪酬。

借：管理费用	
制造费用	
生产成本	
贷：应付职工薪酬	
借：应付职工薪酬	
贷：累计折旧	
其他应付款	

【例题】甲公司为总部各部门经理级以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司总部共有部门经理以上职工 100 名，每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用，假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧 0.1 万元；该公司共有副总裁以上高级管理人员 20 名，公司为其每人租赁一套公寓，月租金为每套 0.8 万元。

该公司每月应作如下账务处理：

借：管理费用	$(100 \times 0.1 + 20 \times 0.8) 26$
贷：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	26
借：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	26
贷：累计折旧	10
其他应付款	16

（3）向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

企业有时以低于企业取得资产或服务成本的价格向职工提供资产或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房、以低于企业支付的价格向职工提供医疗保健服务。以提供包含补贴的住房为例，企业在出售住房等资产时，应当将出售价款与成本的差额（即相当于企业补贴的金额）分别情况处理：

①如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分

别计入相关资产成本或当期损益。

②如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当将该项差额直接计入出售住房当期损益，因为在这种情况下，该项差额相当于是对职工过去提供服务成本的一种补偿，不以职工的未来服务为前提，因此，应当立即确认为当期损益。

【例题】2×14年1月，某公司为留住人才，将以每套100万元的价格购买并按照固定资产入账的50套公寓，以每套60万元的价格出售给公司管理层和生产一线的优秀职工。其中，出售给公司管理层20套，出售给一线生产工人30套。出售合同规定，职工在取得住房后必须在公司服务10年，不考虑相关税费。公司出售住房时，应作如下账务处理：

借：银行存款	(60×50) 3000
长期待摊费用	2000
贷：固定资产	(100×50) 5000

出售住房后的十年内，公司应按照直线法摊销该项长期待摊费用，每期账务处理如下：

借：生产成本	120	
管理费用	80	
贷：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）		200
借：应付职工薪酬——短期薪酬（非货币性福利）	200	
贷：长期待摊费用		200

2. 企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。

#### 【教材例9-2】

【提示】公司在分配工资、职工福利费、各种社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等职工薪酬时，应做如下账务处理：

借：生产成本	1400	
制造费用	280	
管理费用	504	
销售费用	140	
在建工程	308	
研发支出——资本化支出	168	
贷：应付职工薪酬——短期薪酬（工资）		2000
	（职工福利费）	（2000×2%） 40
	（医疗保险费）	（2000×10%） 200
	（住房公积金）	（2000×10.5%） 210
	（工会经费）	（2000×2%） 40
	（职工教育经费）	（2000×1.5%） 30
	——离职后福利（养老保险费）	（2000×12%） 240
	（失业保险费）	（2000×2%） 40

3. 带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。

#### （1）累积带薪缺勤

累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以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。

#### （2）非累积带薪缺勤

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，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。

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。

【例题】甲公司从2×14年1月1日起实行累积带薪缺勤制度。制度规定，该公司每名职工每年有权享受12个工作日的带薪休假，休假权利可以向后结转1个日历年度。在结转后的第1年年末，公司将对职工未使用的带薪休假权利支付现金。甲公司累积带薪缺勤制度采用先进先出原则为基础，即首先从上年结转的带薪年休假中扣除，再从当年可享受的带薪年休假中扣除。

甲公司共有1000名职工，其中：200名为总部各部门管理人员，800名为直接生产工人。每名职工平均每月工资6000元，每名职工每月工作日为20个，每个工作日平均工资为300元。2×14年和2×15年甲公司职工人数及岗位均没有变化。

①2×14年甲公司没有职工休假。甲公司做如下账务处理：

借：生产成本  $(800 \times 20 \times 0.03 \times 12 + 800 \times 12 \times 0.03)$  6048  
    管理费用  $(200 \times 20 \times 0.03 \times 12 + 200 \times 12 \times 0.03)$  1512  
    贷：应付职工薪酬——短期薪酬（工资）  $(1000 \times 20 \times 0.03 \times 12)$  7200  
            （带薪缺勤）  $(1000 \times 12 \times 0.03)$  360

②2×15年甲公司每个职工均休了10天假。截至2×15年12月31日，甲公司每个职工均有2个工作日公司应以现金支付的未使用带薪休假。甲公司做如下账务处理：

借：生产成本 6048  
    管理费用 1512  
    贷：应付职工薪酬——短期薪酬（工资）  $(1000 \times 20 \times 0.03 \times 12)$  7200  
            （带薪缺勤）  $(1000 \times 12 \times 0.03)$  360  
借：应付职工薪酬——短期薪酬（带薪缺勤）  $(1000 \times 10 \times 0.03)$  300  
    贷：生产成本  $(800 \times 10 \times 0.03)$  240  
        管理费用  $(200 \times 10 \times 0.03)$  60  
借：应付职工薪酬——短期薪酬（带薪缺勤）  $(1000 \times 2 \times 0.03)$  60  
    贷：银行存款 60

4. 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。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

①在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；

②该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；

③过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

借：管理费用

    生产成本

    贷：应付职工薪酬——短期薪酬（利润分享计划）

（三）离职后福利

企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，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；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。

## 【参考】

区 别	设定提存计划	设定提存计划
支付方式不同	企业向独立基金缴费金额固定	企业与职工达成协议，在职工退休时一次或分期支付一定金额的养老金
企业义务不同	不负进一步支付义务	企业向独立基金缴费金额要以满足未来养老金给付义务的顺利进行为限，负有进一步支付义务
风险承担主体不同	企业不承担与基金资产有关的风险	与基金资产有关的风险由企业承担

## 1. 设定提存计划的会计处理

(1) 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。

借：生产成本

管理费用

贷：应付职工薪酬——离职后福利（养老保险费）

（失业保险费）

(2) 根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

①确认职工薪酬成本时，

借：管理费用（全部应缴存金额折现后的现值）

未确认融资费用（差额）

贷：应付职工薪酬——离职后福利（全部应缴存金额）

②以后各期实际支付应缴存金额时，

借：财务费用

贷：未确认融资费用

借：应付职工薪酬——离职后福利

贷：银行存款

## 2. 设定受益计划的会计处理

(1) 企业对设定受益计划的会计处理通常包括下列 4 个步骤：

①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。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。

## 【提示】

企业应当对所有设定受益计划义务予以折现，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的 12 个月内支付的义务。折现时所采用的折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

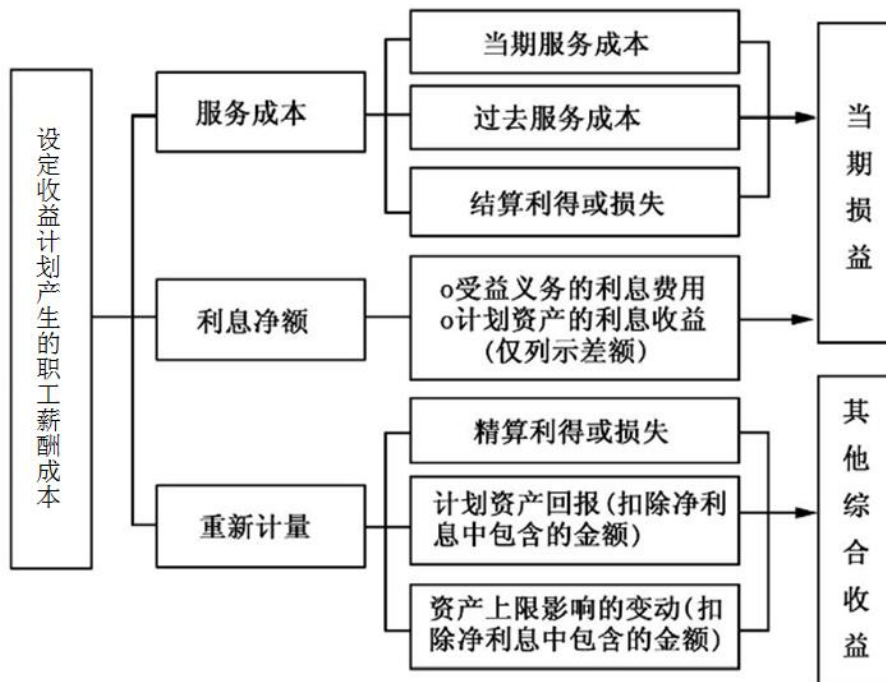
②设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。

③根据设定受益计划产生的职工薪酬成本，确定应当计入当期损益的金额。

④根据设定受益计划产生的职工薪酬成本以及重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，确定应当计入其他综合收益的金额。

## (2) 设定受益计划产生的职工薪酬成本的构成



## (四) 辞退福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列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：（1）企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时；（2）企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

借：管理费用

贷：应付职工薪酬——辞退福利

企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用关于其他长期职工福利的有关规定。

## (五) 其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用关于设定提存计划的有关规定进行处理。除此之外，企业应当适用关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

1. 服务成本；
2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额；
3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

【习题】下列各项有关职工薪酬的表述中，正确的有（ ）。（多选题）

- A. 企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬
- B. 企业向职工提供辞退福利的，应当确认辞退福利产生的职工薪酬负债并计入当期损益
- C. 企业应当对所有的设定受益计划义务包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的12个月内支付的义务，参照规定的折现率予以折现
- D. 企业重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动金额应计入当期损益