

## 第九章 职工薪酬

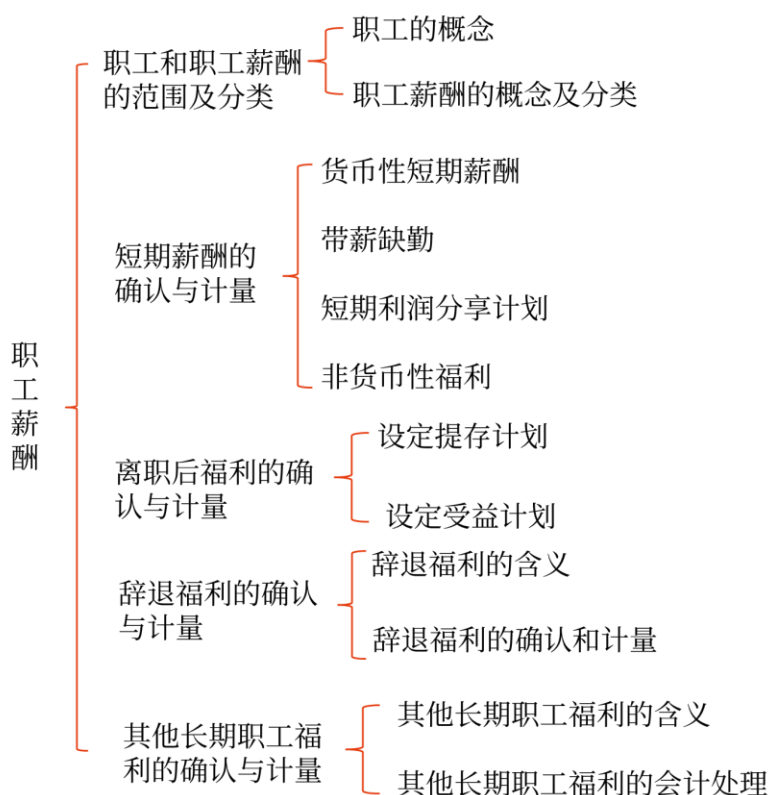
### ■ 本章考情分析

本章内容阐述了职工薪酬的账务处理原则，考试时既可以客观题形式进行考核，又可以结合差错更正等内容在主观题中进行考核。2019 年及 2021 年单独考核了计算分析题，近几年本章平均分值为 3 分左右。

### ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



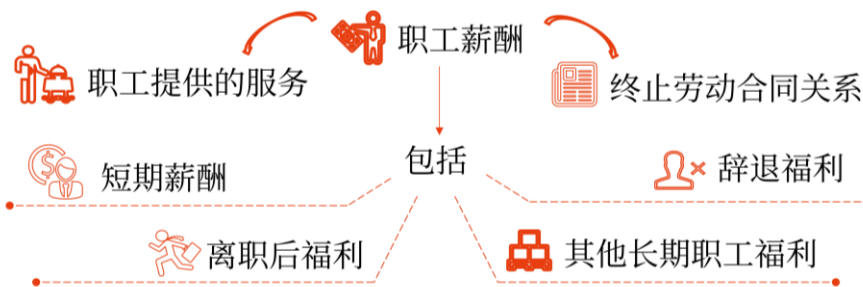
## 第一节 职工和职工薪酬的范围及分类

### 一、职工的概念

职工：是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。（如董事会成员、监事会成员、劳务用工人员等）

### 二、职工薪酬的概念及分类

1. 职工薪酬：是指企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬。职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。



提示

企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。



2.分类 (四类)

(1) 短期薪酬 (9 项内容)	短期薪酬：是指企业预期在职工提供相关服务的年度 <u>报告期间结束后 12 个月内</u> 需要全部予以支付的职工薪酬，因 <u>解除</u> 与职工的劳动关系 <u>给予的补偿除外</u> 。（ <u>辞退福利</u> ）
	a.职工工资、奖金、津贴和补贴 【提示】企业的短期奖金计划属于 <u>短期薪酬</u> ，长期奖金计划属于 <u>其他长期职工福利</u>
	b.职工福利费
	c.医疗保险费、工伤保险费等 <u>社会保险费（二险）</u> 【提示】 <u>养老保险</u> 和 <u>失业保险</u> 作为离职后福利
	d.住房公积金（ <u>一金</u> ）
	e.工会经费和职工教育经费
	f.短期带薪缺勤
	g.短期利润分享计划：是指因职工提供服务而与职工达成的 <u>基于利润</u> 或 <u>其他经营成果</u> 提供薪酬的协议。 【提示】长期利润分享计划属于 <u>其他长期职工福利</u>
	h.非货币性福利

	i.其他短期薪酬
(2) 离职后福利	离职后福利：是指企业为获得职工提供的服务而在 <u>职工退休或与企业解除劳动关系后</u> ，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的 <u>除外</u> 。离职后福利计划 <u>按其特征</u> 可以分为 <u>设定提存计划</u> 和 <u>设定受益计划</u>
(3) 辞退福利	辞退福利：是指企业在职工 <u>劳动合同到期之前</u> 解除与职工的劳动合同关系， <u>或者</u> 为鼓励职工 <u>自愿接受裁减</u> 而给予职工的补偿。（ <u>强制或自愿</u> ）
(4) 其他长期职工福利	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 <u>长期带薪缺勤</u> 、 <u>其他长期服务福利</u> 、 <u>长期残疾福利</u> 、 <u>长期利润分享计划</u> 和 <u>长期奖金计划</u> 等

**补充例题·多选题**

（2020 年）2×18 年，甲公司发生的相关交易或事项如下：

- （1）为给境外派到境内的 10 名高管人员提供临时住所，租入 10 套住房，每年租金共 120 万元；  
 （2）因业务调整，拟解除 150 名员工的劳动关系，经与被辞退员工协商一致，向每位被辞退员工支付 20 万元补偿；

- （3）实施员工带薪休假制度，发生员工休假期间的工资 80 万元；  
 （4）为 40 名中层干部团购商品房，2 500 万元购房款由甲公司垫付。

下列各项中，甲公司应当作为职工薪酬进行会计处理的有（ ）。

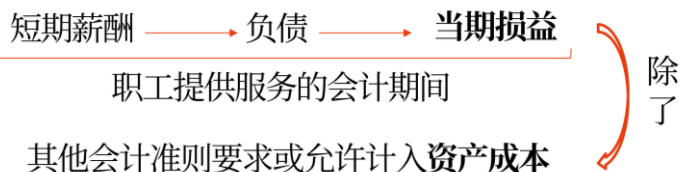
- A. 为高管人员租房并支付租金  
 B. 支付员工带薪休假期间的工资  
 C. 为中层干部团购商品房垫付款项  
 D. 向被辞退员工支付补偿

【答案】ABD

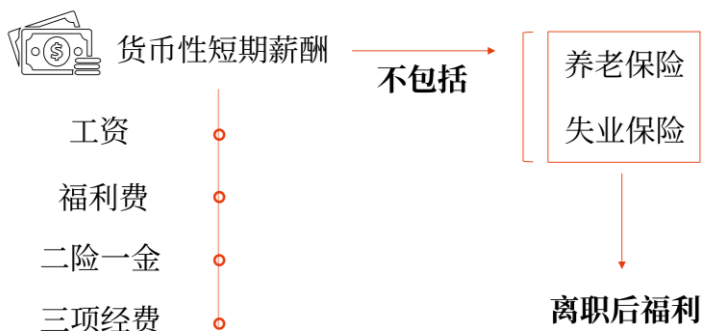
【解析】为中层干部团购商品房垫付款项应计入其他应收款，不作为职工薪酬核算。

## 第二节 短期薪酬的确认与计量

总体原则：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。（区分受益对象：计入损益或资产成本）



## 一、货币性短期薪酬



借：生产成本（生产工人）  
 制造费用（车间管理人员）  
 管理费用（行政管理人员）  
 销售费用（销售人员）  
 在建工程（基建人员）  
 研发支出——资本化支出/费用化支出（研发人员）

贷：应付职工薪酬——工资  
 ——职工福利费  
 ——社会保险费  
 ——住房公积金  
 ——工会经费  
 ——职工教育经费等

**例 9-1** 2×15 年 6 月，甲公司当月应发工资 1 560 万元，其中：生产部门直接生产人员工资 1 000 万元；生产部门管理人员工资 200 万元；公司管理部门人员工资 360 万元。

根据所在地政府规定，公司分别按照职工工资总额的 10% 和 8% 计提医疗保险费和住房公积金，缴纳给当地社会保险经办机构和住房公积金管理机构。

公司分别按照职工工资总额的 2% 和 1.5% 计提工会经费和职工教育经费。

假定 **不考虑** 所得税影响。

**【答案】**

应计入生产成本的职工薪酬金额  
 $= 1\,000 + 1\,000 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%)$   
 $= 1215$ （万元）

应计入制造费用的职工薪酬金额  
 $= 200 + 200 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%)$   
 $= 243$ （万元）

应计入管理费用的职工薪酬金额  
 $= 360 + 360 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%)$   
 $= 437.4$ （万元）

公司应根据上述业务，作如下账务处理：

借：生产成本	12 150 000
制造费用	24 300 000

管理费用 4 374 000  
 贷：应付职工薪酬——工资 15 600 000  
     ——医疗保险费 1 560 000  
     ——住房公积金 1 248 000  
     ——工会经费 312 000  
     ——职工教育经费 234 000

## 二、带薪缺勤

### (一) 累积带薪缺勤

含义	累积带薪缺勤：是指带薪权利可以 <u>结转下期</u> 的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在 <u>未来期间</u> 使用。
确认原则	企业应当在职工 <u>提供了服务（★★）</u> 从而 <u>增加了其未来享有的（★★）</u> 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 <u>累积未行使权利而增加的预期支付金额</u> 计量。（ <u>今年确认明年的</u> ）

### 手写板 1

今年：管理人员，全勤 100 天，1 元/天，休 5 天

借：管理费用 5

贷：应付职工薪酬 5

今年：

借：管理费用 100 (100×1)

贷：应付职工薪酬 100

支付：

借：应付职工薪酬 100

贷：银行存款 100

明年：

借：管理费用 95 (95×1)

贷：应付职工薪酬 95

支付：

借：应付职工薪酬 100

贷：银行存款 100

### 提示

有些累积带薪缺勤在职工离开企业时，对于未行使的权利，职工有权获得现金支付。职工在离开企业

时能够获得现金支付的，企业应当确认企业必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。

企业应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额，作为累积带薪缺勤费用进行预计。

**例 9-2** 乙公司共有 1 000 名职工，从 2×15 年 1 月 1 日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每名职工每年可享受 5 个工作日 带薪年休假，未使用的年休假 只能向后结转 一个日历年度，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；职工休年休假是以后 进先出 为基础，即首先从当年可享受的权利中扣除，再从上年结转的带薪年休假余额中扣除；职工离开公司时，公司对职工未使用的累积带薪年休假 不支付现金。

2×15 年 12 月 31 日，每个职工当年平均 未使用 带薪年休假为 2 天。根据过去的经验并预期该经验 将继续适用，乙公司预计 2×16 年有 950 名职工 将享受 不超过 5 天 的带薪年休假，剩余 50 名职工 每人将 平均享受 6 天半 的年休假，假定这 50 名职工全部为 总部各部门经理，该公司平均 每名职工 每个工作日工资为 300 元。

#### 【答案】

乙公司在 2×15 年 12 月 31 日应当预计由于职工 累积未使用的带薪年休假权利 而导致预期将支付的工资负债，即相当于 75 天 (50×1.5 天) 的年休假工资 22 500 (50×1.5 天×300) 元，并作如下账务处理：

借：管理费用 22 500  
贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 22 500

2×16 年，如果 50 名职工 均未享受 累积未使用的带薪年休假，则 冲回 上年度确认的费用：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 22 500  
贷：管理费用 22 500

2×16 年，如果 50 名职工 均享受了 累积未使用的带薪年休假，则 2×16 年确认的工资费用 应扣除 上年度已确认的累积带薪费用。

#### (二) 非累积带薪缺勤

含义	非累积带薪缺勤：是指带薪权利 <u>不能结转</u> 下期的带薪缺勤，本期 <u>尚未用完的</u> 带薪缺勤权利 <u>将予以取消</u> ，并且职工离开企业时 <u>也无权获得</u> 现金支付。 我国企业职工休 <u>婚假</u> 、 <u>产假</u> 、 <u>丧假</u> 、 <u>探亲假</u> 、 <u>病假期间的工资</u> 通常属于非累积带薪缺勤。
确认原则	1. 企业应当在职工 <u>实际发生缺勤</u> 的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。(★) 2. 通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬 <u>已经包括在</u> 企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此， <u>不必</u> 作额外的账务处理。

#### ☞ 手写板 2

管理人员：全勤 30 天，1 元/天

情形一：全勤

借：管理费用 30 (30×1)  
贷：应付职工薪酬 30

借：应付职工薪酬 30

贷：银行存款 30

情形二：休 10 天

借：管理费用 30 (30×1)

贷：应付职工薪酬 30

借：应付职工薪酬 30

贷：银行存款 30

情形三：丧假 8 天

借：管理费用 30 (30×1)

贷：应付职工薪酬 30

借：应付职工薪酬 30

贷：银行存款 30

### 三、短期利润分享计划

处理原则	利润分享计划 <u>同时满足</u> 下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入 <u>当期损益</u> 或者相关 <u>资产成本</u> ： <ol style="list-style-type: none"> <li>1.企业因<u>过去事项</u>导致现在具有支付职工薪酬的<u>法定义务</u>；</li> <li>2.因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务<u>能够可靠估计</u>。</li> </ol>
相关说明	属于以下三种情形 <u>之一</u> 的，视为义务 <u>金额</u> 能够可靠估计： <ol style="list-style-type: none"> <li>1.在财务报告批准报出之前<u>企业已确定</u>应支付的薪酬金额</li> <li>2.该利润分享计划的<u>正式条款中包括</u>确定薪酬金额的方式；</li> <li>3.<u>过去的惯例</u>为企业确定推定义务金额提供了明显证据。</li> </ol>

#### 提示

- ①企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照利润分享计划进行处理。
- ②企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。（考虑职工离职情况）

**例 9-3** 丙公司有一项利润分享计划，要求丙公司将其至 2×15 年 12 月 31 日止会计年度的税前利润的指定比例支付给在 2×15 年 7 月 1 日至 2×16 年 6 月 30 日为丙公司提供服务的职工。该奖金于 **2×16 年 6 月 30 日** 支付。

2×15 年 12 月 31 日止财务年度的税前利润为 1 000 万元人民币。如果丙公司在 2×15 年 7 月 1 日至 2×16 年 6 月 30 日期间没有职工离职，则当年的利润分享支付总额为税前利润的 3%。丙公司估计职工离职将使支付额降低至税前利润的 2.5%（其中，直接参加生产的职工享有 1%，总部管理人员享有 1.5%），不考虑个人所得税影响。

#### 【答案】

尽管支付额是按照截至 2×15 年 12 月 31 日止财务年度的税前利润的 3% 计量，但是业绩却是基于职工在 2×15 年 7 月 1 日至 2×16 年 6 月 30 日期间提供的服务。因此，丙公司在 2×15 年 12 月 31 日应按照



税前利润的 50% 的 2.5% 确认负债和成本及费用，金额为 125 000 元 ( $10\ 000\ 000 \times 2.5\% \times 50\%$ )。余下的利润分享金额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额作出的调整额，在 2×16 年 予以确认。

其中：50% 为 2×15 年和 2×16 年每年各确认一半。

2×15 年 12 月 31 日 的账务处理如下：

借：生产成本

50 000 ( $10\ 000\ 000 \times 50\% \times 1\%$ )

管理费用

75 000 ( $10\ 000\ 000 \times 50\% \times 1.5\%$ )

贷：应付职工薪酬——利润分享计划

125 000

2×16 年 6 月 30 日，丙公司的职工离职使其支付的利润分享金额为 2×15 年度税前利润的 2.8%（直接参加生产的职工享有 1.1%，总部管理人员享有 1.7%），在 2×16 年确认余下的利润分享金额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额作出的调整额合计为 155 000 元 ( $10\ 000\ 000 \times 2.8\% - 125\ 000$ )。其中，计入生产成本的利润分享计划金额 60 000 元 ( $10\ 000\ 000 \times 1.1\% - 50\ 000$ )。计入管理费用的利润分享计划金额 95 000 元 ( $10\ 000\ 000 \times 1.7\% - 75\ 000$ )。

2×16 年 6 月 30 日 的账务处理如下：

借：生产成本

60 000 ( $10\ 000\ 000 \times 1.1\% - 50\ 000$ )

管理费用

95 000 ( $10\ 000\ 000 \times 1.7\% - 75\ 000$ )

贷：应付职工薪酬——利润分享计划

155 000

#### 四、非货币性福利

企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。公允价值无法可靠取得的，可以按照成本计量。

##### （一）以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

相关说明	在以 <u>自产产品</u> 或 <u>外购商品</u> 发放给职工作为福利的情况下，企业在进行账务处理时，应当 <u>先通过</u> “应付职工薪酬”科目 <u>归集</u> 当期应计入 <u>成本费用的</u> 非货币性薪酬金额。 借：生产成本/制造费用/管理费用/销售费用/在建工程/研发支出等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	
自产产品	基本原则	企业以其 <u>生产的产品</u> 作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的 <u>公允价值</u> 和 <u>相关税费</u> ，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与 <u>正常商品销售</u> 相同。
	账务处理	借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本





**补充例题·单选题** (2021年) 2×20年, 甲公司发生的有关交易或事项如下:

(1) 甲公司以其生产的产品作为奖品, 奖励给 20名当年度被评为优秀的生产工人。上述产品的销售价格总额为 500 万元, 销售成本为 420 万元; (2) 根据甲公司确定的利润分享计划, 以当年度实现的利润总额为基础, 计算的应支付给管理人员利润分享金额为 280 万元; (3) 甲公司于当年起对 150名管理人员实施累积带薪年休假制度, 每名管理人员每年可享受 7个工作日的带薪年休假, 未使用的年休假只能向后结转一个日历年度。超过 1 年未使用的权利作废, 也不能得到任何现金补偿。2×20 年, 有 10名管理人员每人未使用带薪年休假 2 天, 预计 2×21 年该 10 名管理人员将每人休假 9 天。甲公司平均每名管理人员每个工作日的工资为 300 元。不考虑相关税费及其他因素, 下列各项关于甲公司上述职工薪酬会计处理的表述中, 正确的是 ( )。

- A. 2×20 年应从工资费用中扣除已享受带薪年休假权利的 140 名管理人员的工资费用 29.4 万元
- B. 将自产的产品作为奖品发放应按 420 万元确认应付职工薪酬
- C. 根据利润分享计划计算的 2×20 年应支付给管理人员的 280 万元款项应作为利润分配处理
- D. 2×20 年应确认 10 名管理人员未使用带薪年休假费用 0.6 万元并计入管理费用

【答案】D

【解析】甲公司管理人员提供的带薪年休假权利, 不可以从工资费用中扣除已享受的带薪年休假工资费用, 选项 A 错误; 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, 选项 B 不正确; 企业应当将利润分享计划确认相关的应付职工薪酬, 并计入当期损益或者相关资产成本, 不作利润分配处理, 选项 C 不正确; 企业应在职工提供了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。应确认的职工薪酬费用为  $10 \times (9 - 7) \times 300 / 10\,000 = 0.6$  (万元), 选项 D 正确。

(二) 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

自有房屋	基本原则	企业将 <u>拥有的房屋</u> 等资产 <u>无偿提供</u> 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 <u>当期损益</u> 或相关 <u>资产成本</u> , 同时确认应付职工薪酬。公允价值无法可靠取得的, 可以按照 <u>成本</u> 计量。 ( <u>代价: 折旧</u> )
	账务处理	借: 管理费用等 贷: 应付职工薪酬——非货币性福利 借: 应付职工薪酬——非货币性福利 贷: 累计折旧
租赁住房	基本原则	<u>租赁住房</u> 等资产供职工 <u>无偿使用</u> 的, 应当根据受益对象, 将 <u>每期应付的租金</u> 计入相关资产成本或当期损益, 并确认应付职工薪酬。 ( <u>代价: 租金</u> )
	账务处理	借: 管理费用等 贷: 应付职工薪酬——非货币性福利 借: 应付职工薪酬——非货币性福利 贷: 其他应付款/银行存款

(三) 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务 (★★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:

规定了 服务年限	基本原则	如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后 <u>至少应当提供服务</u> 的年限,且如果职工提前离开则 <u>应退回部分差价</u> ,企业应当将该项差额作为“ <u>长期待摊费用</u> ”处理,并在合同或协议规定的服务年限内 <u>平均摊销</u> ,根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。
	账务处理	出售住房时 借:银行存款 (向职工收取的款项) 长期待摊费用 (企业补贴的金额) 贷:固定资产 (购置价款、公允价值)  出售住房后,每年摊销 借:生产成本/管理费用等 贷:应付职工薪酬——非货币性福利 借:应付职工薪酬——非货币性福利 贷:长期待摊费用
未规定 服务年限	基本原则	如果出售住房的合同或协议中 <u>未规定</u> 职工在购得住房后 <u>必须服务</u> 的年限,企业应当将该项差额 <u>直接计入</u> 出售住房当期 <u>相关资产成本或当期损益</u> 。
	账务处理	借:银行存款 (向职工收取的款项) 生产成本/管理费用等 (企业补贴金额) 贷:固定资产 (购置价款、公允价值)

**补充例题** 2×22年1月1日,某房地产开发企业作出决议,拟将一套成本为400万元,市场价格为600万元的别墅,以550万元的价格出售给公司副总裁,2×22年6月30日收到售房款并办理完成产权过户手续。假定不考虑增值税等相关税费的影响。

【答案】区分两种情况

规定必须工作满5年	未规定服务期限
2×22年6月30日 借:银行存款 550 长期待摊费用 50 贷:主营业务收入 600 借:主营业务成本 400 贷:开发产品 400	2×22年6月30日 借:银行存款 550 管理费用 50 贷:主营业务收入 600 借:主营业务成本 400 贷:开发产品 400
出售住房后,按5年摊销,2×22年当年: 借:管理费用 5 (50/5/2)	

规定必须工作满 5 年	未规定服务期限
贷：应付职工薪酬                   5 借：应付职工薪酬                   5 贷：长期待摊费用                   5	

### 第三节 离职后福利的确认与计量

含义	离职后福利：是指企业为获得职工提供的服务而在 <u>职工退休</u> 或与企业 <u>解除劳动关系</u> 后，提供的各种形式的报酬和福利， <u>短期薪酬</u> 和 <u>辞退福利</u> 除外。
分类	离职后福利计划分类为 <u>设定提存计划</u> 和 <u>设定受益计划</u> 两种类型。

#### 一、设定提存计划

含义	设定提存计划：是指企业向单独主体（如： <u>独立的基金</u> ）缴存 <u>固定费用</u> 后，企业 <u>不再承担</u> 进一步支付义务的离职后福利计划。（如 <u>养老保险</u> 和 <u>失业保险</u> 等）
确认原则	1.企业应在 <u>资产负债表日</u> 确认为换取职工在会计期间内为企业提供的服务而 <u>应付</u> 给设定提存计划的 <u>提存金</u> ，并作为一项费用计入 <u>当期损益</u> 或 <u>相关资产成本</u> 。 2.设定提存计划的会计处理比较简单，因为企业在每一期间的义务取决于该期间 <u>将要提存的金额</u> 。因此，在计量义务或费用时 <u>不需要</u> 精算假设，通常 <u>也不存在</u> 精算利得或损失。
账务处理	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 借：应付职工薪酬 贷：银行存款

#### 二、设定受益计划

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。

##### （一）设定受益计划与设定提存计划的区别

种类	企业义务	风险承担主体
设定提存计划	以企业同意向基金的 <u>缴存额为限</u> ， <u>不负</u> 进一步支付义务	精算风险和投资风险实质上要 <u>由职工来承担</u> ，企业 <u>不承担</u> 与基金资产有关的风险
设定受益计划	企业向独立基金缴费金额要以 <u>满足未来养老金给付义务的顺利进行为限</u> ， <u>负有</u> 进一步支付义务	与基金资产有关的风险 <u>由企业承担</u>

（二）当企业通过以下方式负有法定义务时，该计划就是一项设定受益计划：

1. 计划福利公式不仅仅与提存金额相关，且要求企业在资产不足以满足该公式的福利时提供进一步的提存金；

2. 通过计划间接地或直接地对提存金的特定回报作出担保。

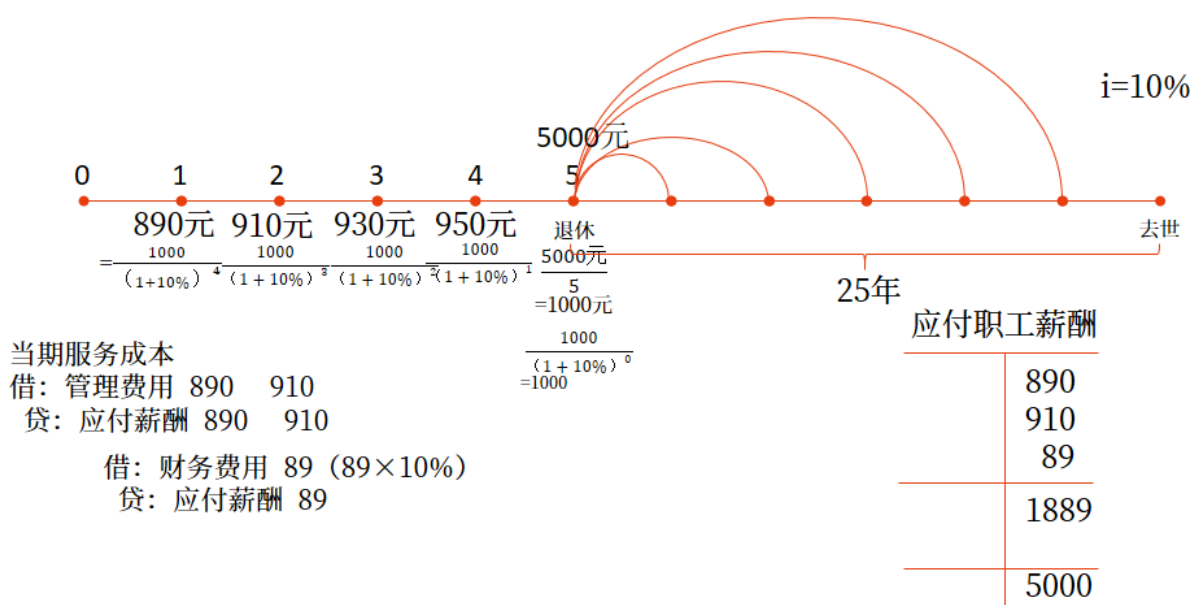
### 💡 提示

企业实质上承担着与计划相关的精算风险和投资风险。因此，设定受益计划所确认的费用并不一定是本期应付的提存金额。

(三) 设定受益计划的核算步骤 (四个步骤)

### 📝 手写板 2

老汉有5个儿子，退休后，每年20斤苹果



步骤一：确定设定受益义务现值和当期服务成本。

企业应当通过下列两步确定设定受益义务现值和当期服务成本。

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（如职工离职率和死亡率）和财务变量（如未来薪金和医疗费用的增加）等作出估计，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。

2. 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（★★应付职工薪酬丁字账的余额）和当期服务成本。

步骤二：确定设定受益计划净负债或净资产

1. 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。

2. 设定受益计划净负债或净资产 = 设定受益计划义务现值 - 设定受益计划资产公允价值

两种情形	相关结论
>0	形成赤字（确认为 <u>净负债</u> ）
<0	形成盈余（以 <u>盈余</u> 和 <u>资产上限</u> 两项的 <u>孰低者</u> 计量 <u>净资产</u> ） 其中： 资产上限：是指企业可从设定受益计划 <u>退款</u> 或 <u>减少未来</u> 对设定受益计划 <u>缴存资金</u> 而获得的经济利益的 <u>现值</u> 。

步骤三：确定应当计入当期损益的金额

设定受益计划产生的职工薪酬成本（2部分）	
1.服务成本（ <u>第一部分</u> ：3项内容）	
(1) 当期服务成本	借：管理费用/生产成本等 贷：应付职工薪酬
(2) 过去服务成本	
(3) 结算利得或损失	
2.设定受益净负债或净资产的 <u>利息净额</u> （ <u>第二部分</u> ）	借：财务费用（ <u>净负债</u> ） 贷：应付职工薪酬 或者： 借：应付职工薪酬 贷：财务费用（ <u>净资产</u> ）

步骤四：确定应当计入其他综合收益的金额

基本原则	设定受益计划净负债或净资产的 <u>重新计量</u> 应当计入 <u>其他综合收益</u> ，且在后续期间 <u>不应重分类</u> 计入损益，但是企业可以在 <u>权益范围内</u> 转移这些在其他综合收益中确认的金额。	
包括内容	1. <u>精算</u> 利得和损失	由于 <u>精算假设</u> 和 <u>经验调整</u> 导致之前所计量的设定受益计划义务现值的 <u>增加或减少</u> 。
	2.计划资产回报， <u>扣除</u> 包括在设定受益净负债或净资产的 <u>利息净额</u> 中的金额。 其中：计划资产的回报：指计划资产产生的 <u>利息</u> 、 <u>股利</u> 和 <u>其他收入</u> ，以及计划资产 <u>已实现</u> 和 <u>未实现的利得或损失</u> 。	
	3.资产上限影响的变动， <u>扣除</u> 包括在设定受益净负债或净资产的 <u>利息净额</u> 中的金额。	

### 💡 提示

计入 <u>当期损益</u> （ <u>资产成本</u> ）	计入 <u>其他综合收益</u>
①当期服务成本；	①精算利得和损失；



计入当期损益（资产成本）	计入其他综合收益
②过去服务成本； ③结算利得和损失； ④设定受益计划净负债或净资产的 <u>利息净额</u>	②计划资产回报， <u>扣除</u> 包括在设定受益净负债或净资产的 <u>利息净额</u> 中的金额； ③资产上限影响的变动， <u>扣除</u> 包括在设定受益净负债或净资产的 <u>利息净额</u> 中的金额

**补充例题·单选题** （2015年）下列各项有关职工薪酬的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 与设定受益计划相关的当期服务成本应计入当期损益
- B. 与设定受益计划负债相关的利息费用应计入其他综合收益
- C. 与设定受益计划相关的过去服务成本应计入期初留存收益
- D. 因重新计量设定受益计划净负债产生的精算损失应计入当期损益

【答案】A

【解析】选项B，应该计入当期损益；选项C，应该计入当期成本或损益；选项D，应该计入其他综合收益。

## 第四节 辞退福利的确认与计量

### 一、辞退福利的含义

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。

### 二、辞退福利的确认和计量

（一）辞退福利包括的内容（3方面）

- 1.在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；
- 2.在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职；
- 3.辞退福利还包括当公司控制权发生变动时，对辞退的管理层人员进行补偿的情况。

#### 提示

①在确定企业提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当区分辞退福利和正常退休养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，企业应当在辞退时进行确认和计量。

职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理。（内退：正式退休前，辞职福利、正式退休后，离职后福利）

②实施职工内部退休计划的，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定的确认条件时，企业应当按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期



间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，一次性计入当期损益，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而产生的义务。

### （二）确认原则

企业向职工提供辞退福利的，应当在以下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.企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

### （三）同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：

- 1.有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的员工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；
- 2.该重组计划已对外公告。

### 提示

①由于被辞退的职工不再为企业带来未来经济利益，因此，对于所有辞退福利，均应当于辞退计划满足负债确认条件的当期一次计入费用，不计入资产成本。

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

②对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，企业应当将整个计划看作是由各单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成，在每期或每阶段计划符合预计负债确认条件时，将该期或该阶段计划中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认，计入该部分计划满足预计负债确认条件的当期管理费用，不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认。

### （四）辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同：

强制辞退	对于职工 <u>没有选择权</u> 的辞退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。
自愿接受裁减	对于 <u>自愿接受裁减</u> 的建议，因接受裁减的 <u>职工数量不确定</u> ，企业应当根据《企业会计准则第13号—— <u>或有事项</u> 》规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。

### （五）其他说明

- 1.辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后 12 个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定。
- 2.对于辞退福利预期在年度报告期间期末后 12 个月内不能完全支付的，企业应当适用其他长期职工福利的相关规定。

即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

### 补充例题·多选题

（2019 年）

下列各项关于职工薪酬会计处理的表述中，错误的有（ ）。

- A. 将租赁的汽车无偿提供高级管理人员使用的，按照每期应付的租金计量应付职工薪酬
- B. 以本企业生产的产品作为福利提供给职工的，按照该产品的成本和相关税费计量应付职工薪酬
- C. 重新计量设定受益计划净负债或净资产而产生的变动计入其他综合收益
- D. 因辞退福利而确认的应付职工薪酬，按照辞退职工提供服务的对象计入相关资产的成本

【答案】BD

【解析】以本企业生产的产品作为福利提供给职工的，属于非货币性福利，应该按照相关产品的公允价值和相关税费计量应付职工薪酬，选项B不正确；因辞退福利而确认的应付职工薪酬，应当计入管理费用，选项D不正确。

## 第五节 其他长期职工福利的确认与计量

### 一、其他长期职工福利的含义

含义	其他长期职工福利：指 <u>除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的</u> 其他所有职工福利。
包括	其他长期职工福利 <u>包括以下各项</u> (假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 <u>12个月内</u> 不会全部结算): 1.长期带薪缺勤，如： <u>其他长期服务福利</u> 、 <u>长期残疾福利</u> 、 <u>长期利润分享计划</u> 和 <u>长期奖金计划</u> ； 2. <u>递延酬劳</u> 等。

### 二、其他长期职工福利的会计处理

设定提存计划	基本原则	符合 <u>设定提存计划</u> 条件的，应当按照 <u>设定提存计划</u> 的有关规定进行会计处理。
设定受益计划	基本原则	符合 <u>设定受益计划</u> 条件的，应当按照 <u>设定受益计划</u> 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。
	账务处理	在报告期末，企业应当将 <u>其他长期职工福利</u> 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 <u>利息净额</u> 。 3. <u>重新计量</u> 其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。（★★★与设定受益计划不同： <u>其他综合收益</u> ） 为了 <u>简化</u> 相关会计处理，上述项目的总净额应计入 <u>当期损益</u> 或 <u>相关资产成本</u> 。

### ■ 本章小结

- 1.理解职工和职工薪酬的范围及分类
- 2.掌握短期职工薪酬的确认与计量（货币性短期薪酬、带薪缺勤、短期利润分享计划、非货币性福利）
- 3.掌握设定提存计划的确认与计量

- 4.熟悉设定受益计划的确认与计量
- 5.掌握辞退福利的确认与计量
- 6.熟悉其他长期福利的确认与计量



对于一个有志者来说，信念是立身的法宝和希望的长河。