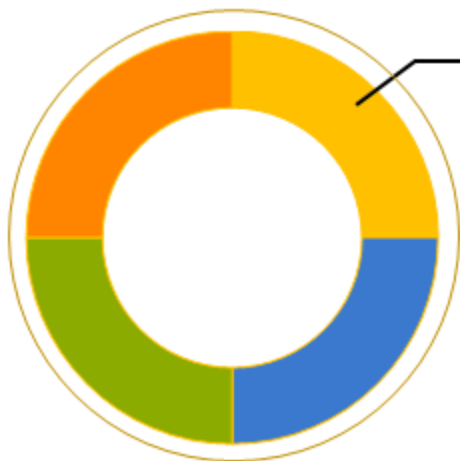


第三章 负债

第三节 应付职工薪酬



一、职工薪酬的内容【九号准则第二条】

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。

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。



职工薪酬主要包括以下内容：

（一）短期薪酬

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，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。
7. 短期利润分享计划，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。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。
8. 其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

（二）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。

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。

【注意 1】 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。（该部分费用由社会养老保险机构发放）

【注意 2】 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。（该部分费用由企业发放）

（三）辞退福利

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。



（四）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，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

【注意 1】 缴纳的补充养老保险，以商业保险形式提供给职工的各种 **保险待遇也属于企业提供的职工薪酬**。

【注意 2】 提供给高级管理人员使用的住房，免费为职工提供诸如医疗保健的服务、或向职工提供企业支付了一定补贴的商品或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房等，属于企业提供给职工的非货币性福利。

【注意 3】 职工薪酬包括提供给职工本人和其配偶、子女或其他被赡养人的福利，比如支付给因公伤亡职工的配偶、子女或其他被赡养人的抚恤金。

【注意 4】 职工出差预借的差旅费不属于应付职工薪酬。

【注意 5】 职工本人缴纳的保险不属于职工薪酬。

【例题 - 单选题】 下列各项中，有关应付职工薪酬说法正确的是（ ）。 （2013年）

- A. 为职工支付的住房公积金属于职工薪酬
- B. 自产产品与外购产品发放给职工不属于职工薪酬
- C. 因解除与职工的劳动关系给予的补偿不属于职工薪酬
- D. 给员工买的商业保险不属于职工薪酬

【答案】 A

【解析】 自产产品与外购产品发放给职工和给员工买的商业保险属于短期薪酬、因解除与职工的劳动关系给予的补偿属于辞退福利。

【例题 - 多选题】 下列各项中，计入应付职工薪酬的有（ ）。 （2013年）

- A. 向职工发放非货币性福利
- B. 职工因工出差的差旅费
- C. 按规定支付的工会经费
- D. 提供给职工配偶、子女福利费

【答案】 ACD

【解析】 选项 B 计入管理费用。

【例题 - 多选题】 下列各项中，应计入应付职工薪酬的有（ ）。 （2014年）

- A. 为职工支付的培训费
- B. 为职工支付的补充养老保险
- C. 因解除职工劳动合同支付的补偿款
- D. 为职工进行健康检查而支付的体检费

【答案】 ABCD

【例题 - 判断题】 企业为职工缴纳的基本养老保险金、补充养老保险费，以及为职工购买的商业养老保险，均属于企业提供的职工薪酬。（ ）

【答案】 √

【例题 - 多选题】 下列各项中，应作为应付职工薪酬核算的有（ ）。

- A. 支付的工会经费
- B. 支付的职工教育经费
- C. 为职工支付的住房公积金
- D. 为职工无偿提供的医疗保健服务

【答案】 ABCD

【例题一多选题】下列各项中，应作为应付职工薪酬核算的有（ ）。 （2013年）

- A. 为职工支付社会保险费
- B. 为职工支付住房公积金
- C. 为职工支付商业保险
- D. 为职工补充养老保险

【答案】 ABCD

【例题一判断题】企业生产工人的社会保险费应计入当期管理费用。（ ）

【答案】 ×

【解析】应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本。

二、应付职工薪酬的科目设置

“应付职工薪酬”科目应当按照“工资、奖金、津贴和补贴”、“职工福利费”、“非货币性福利”、“社会保险费”、“住房公积金”、“工会经费和职工教育经费”、“带薪缺勤”、“利润分享计划”、“设定提存计划”、“设定受益计划义务”、“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

三、短期薪酬的核算

职工薪酬核算的两个步骤：

第一步：确认应付职工薪酬，

第二步：实际发放应付职工薪酬。

（一）货币性职工薪酬

1. 短期薪酬确认与发放

确认：根据受益对象或岗位（谁受益谁买单）

借：生产成本（生产工人的薪酬）

制造费用（车间主任的薪酬）

劳务成本（提供劳务人员的薪酬）

管理费用（行政管理人员的薪酬）

销售费用（销售人员的薪酬）

在建工程（在建工程人员的薪酬）

研发支出（研发人员的薪酬）

贷：应付职工薪酬 ——工资、奖金、津贴和补贴

——职工福利费

——工会经费和职工教育经费

——社会保险费（企业负担部分）

——住房公积金等（企业负担部分）

发放：

借：应付职工薪酬 ——工资、奖金、津贴和补贴

——职工福利费

——工会经费和职工教育经费

——社会保险费（企业负担部分）

——住房公积金等（企业负担部分）

贷：库存现金

银行存款等

【例 3-15】乙企业下设一所职工食堂，每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额，从而确定企业每期因职工食堂而需要承担的福利费金额。2017年 9月，企业在岗职工共计 200人，其中管理部门 30人，生产车间 170人，企业的历史经验数据表明，每个职工每月需补贴 150元。

- | | |
|--------------------|-------|
| ① 借：生产成本 | 25500 |
| 管理费用 | 4500 |
| 贷：应付职工薪酬 ——职工福利费 | 30000 |
| ② 借：应付职工薪酬 ——职工福利费 | 30000 |
| 贷：银行存款 | 30000 |

2. 短期带薪缺勤 【九号准则第八条】

对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为 **累积带薪缺勤**和 **非累积带薪缺勤**两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理， **如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。**

(1) 累积带薪缺勤，是指带薪权利可结转下期带薪缺勤，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。

确认累积带薪缺勤时，借记“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤”科目。

【例 3-19】丁企业共有 2000 名职工，从 2017 年 1 月 1 日起，该企业实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪休假。未使用的年休假只能向后结转一个公历年度，超过 1 年未使用的权利作废，在职工离开企业时也无权获得现金支付；职工休年假时，首先使用当年可享受的权利，再从上年结转的带薪年假中扣除。

2017 年 12 月 31 日，丁企业预计 2018 年有 1900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年假，剩余 100 名职工每人将平均享受 6 天带薪年假，假定这 100 名职工全部为总部各部门经理，该企业平均每名职工每个工作日工资为 300 元。不考虑其他相关因素。2017 年 12 月 31 日，丁企业应编制如下会计分录：

借：管理费用 45000
贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤 45000

丁企业在 2×17 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪年假权利而导致的预期支付的金额，即相当于 150 天 $[100 \times (6.5 - 5)]$ 的天休假工资金额 45000 (150×300) 元。

(2) 非累积带薪缺勤，是指带薪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。

我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关的职工薪酬。

通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

休息	不追加账务处理（累和非累一样）	
未休息	累积带薪缺勤	企业会产生债务
	非累积带薪缺勤	企业不会产生债务

(二) 非货币性职工薪酬确认和发放 【九号准则第六条】

重点关注：确认应付职工薪酬和计入当期费用或相关资产成本的金额。

1. 以自产产品作为职工薪酬的确认和发放

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值和相应的增值税销项税额之和，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。



确认时：

借：生产成本、制造费用、销售费用、管理费用等（公允价值 + 销项税额等）

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

实际发放时：

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

贷：库存商品

如果该产品需要计算缴纳消费税：

借：营业税金及附加（不计入应付职工薪酬）

贷：应交税费——应交消费税



【例 3-20】甲公司为家电生产企业，共有职工 200名，其中 170名为直接参加生产的职工， 30名为总部管理人员。 2017年 12月，甲公司以其生产的每台成本为 900元的电暖器作为春节福利发放给公司每名职工。该型号的电暖器市场售价为每台 1000元， B公司适用的增值税税率为 17%。甲公司的有关会计处理如下：

借：生产成本	198900
管理费用	35100
贷：应付职工薪酬 ——非货币性福利	234000

应确认的应付职工薪酬 =200×1000×17%+200×1000=234000（元）

【例题】承上题，甲公司向职工发放电暖器作为福利，同时要根据相关税收规定，视同销售计算增值税销项税额。甲公司的有关会计处理如下：

借：应付职工薪酬 ——非货币性福利	234000
贷：主营业务收入	200000
应交税费 ——应交增值税（销项税额）	34000
借：主营业务成本	180000
贷：库存商品 ——电暖器	180000

【相关链接】企业将自产产品用于工程（不动产）建设，不应当视同销售计算销项税额了，但是消费税还是要视同销售的，增加在建工程成本。

借：在建工程	
贷：库存商品	
应交税费 ——应交消费税（计税价格 ×消费税税率）	



2. 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，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。



借：管理费用、生产成本、制造费用等	
贷：应付职工薪酬 ——非货币性福利	

同时：（两个分录同时做，不需要日后支付现金）

借：应付职工薪酬 ——非货币性福利	
贷：累计折旧	

【例 3-21】甲公司为总部各部门经理级别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。甲公司总部共有部门经理以上职工 20 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 1000 元。该公司共有副总裁以上高级管理人员 5 名，公司为其每人租赁一套面积为 200 平方米的公寓，月租金为每套 8000 元（含税）。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认提供汽车的非货币性福利

借：管理费用	20000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	20000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	20000
贷：累计折旧	20000

（2）确认为职工租赁住房的非货币性福利：

借：管理费用	40000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	40000

【例题 - 单选题】企业作为福利为高管人员配备汽车。计提这些汽车折旧时，应编制的会计分录是（ ）。

- A. 借记“管理费用”科目，贷记“累计折旧”科目
- B. 借记“管理费用”科目，贷记“固定资产”科目
- C. 借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目；同时借记“应付职工薪酬”科目，贷记“累计折旧”科目
- D. 借记“制造费用”科目，贷记“累计折旧”科目

【答案】C

【解析】计提这些汽车的折旧时，应编制两笔会计分录：借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目；同时借记“应付职工薪酬”科目，贷记“累计折旧”科目。

3. 租赁住房等资产供职工无偿使用：

确认时，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当期损益，并确认应付职工薪酬。

借：管理费用、生产成本、制造费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

实际支付租金时（两个分录不需要同时作，因为需要以后支付现金）：

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：银行存款



【注意】难以认定受益对象的非货币性福利，直接计入当期损益和应付职工薪酬（判断题）

【例题 - 单选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2010 年 1 月甲公司董事会决定将本公司生产的 500 件产品作为福利发放给公司管理人员。该批产品的单件成本为 1.2 万元，市场销售价格为每件 2 万元（不含增值税）。不考虑其他相关税费，甲公司可在 2010 年因该项业务应计入管理费用的金额为（ ）万元。

- A. 600
- B. 770
- C. 1000
- D. 1170

【答案】D

【解析】2010 年因该项业务应计入管理费用的金额 = $500 \times 2 \times (1 + 17\%) = 1170$ （万元）。

【例题 - 判断题】将企业拥有的房屋无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“累计折旧”科目。（ ）

【答案】×

【例题 - 单选题】企业从应付职工工资中代扣的职工房租，应借记的会计科目是（ ）。

- A. 应付职工薪酬

- B. 管理费用
- C. 其他应收款
- D. 其他应付款

【答案】 A

【解析】代扣职工房租时的会计分录：

借：应付职工薪酬
 贷：银行存款
 其他应收款

【例题一单选题】某饮料生产企业为增值税一般纳税人，年末将本企业生产的一批饮料发放给职工作为福利。该饮料市场售价为 12 万元（不含增值税），增值税适用税率为 17%，实际成本为 10 万元。假定不考虑其他因素，该企业应确认的应付职工薪酬为（ ）万元。（2010 年）

- A. 10
- B. 11.7
- C. 12
- D. 14.04

【答案】 D

【解析】将自产产品用于职工福利，要确认收入，所以记入到应付职工薪酬中的金额 = $12 + 12 \times 17\% = 14.04$ 。分录如下：

借：应付职工薪酬	14.04
贷：主营业务收入	12
应交税费——应交增值税（销项税额）	2.04
借：主营业务成本	10
贷：库存商品	10

四、设定提存计划的核算

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——设定提存计划”科目。

【例 3-23】承【例 3-13】，甲企业根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 12% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2017 年 7 月份，甲企业缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 57600 元，应计入制造费用的金额为 12600 元，应计入管理费用的金额为 10872 元，应计入销售费用的金额为 2088 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	57600	
制造费用	12600	
管理费用	10872	
销售费用	2088	
贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费		83160