

第三节 应付职工薪酬

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。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，也属于职工福利。

【提示】 这里的“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。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

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：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

【提示】

（1）短期带薪缺勤，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。

（2）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。

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。（养老保险及失业保险归为此类）

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。

【例题·多选题】 下列各项中，应通过“应付职工薪酬”科目核算的有（ ）。（2015年）

- A. 提取的工会经费
- B. 计提的职工住房公积金
- C. 计提的职工医疗保险费
- D. 确认的职工短期带薪缺勤

【答案】 ABCD

【解析】 选项 ABCD均通过“应付职工薪酬”科目核算。

【例题·多选题】 下列各项中，应确认为应付职工薪酬的有（ ）。

- A. 非货币性福利
- B. 社会保险费和辞退福利
- C. 职工工资和福利费
- D. 工会经费和职工教育经费

【答案】 ABCD

【解析】 四个选项均正确。

二、应付职工薪酬的账务处理

企业通过“应付职工薪酬”科目核算应付职工薪酬的计提、结算、使用等情况。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、社会保险费、住房公积金、工会经费、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、辞退福利等科目设置明细账进行明细核算。

1. 职工薪酬确认的原则

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将职工薪酬确认为负债，并根据职工提供服务的受益对象，分别计入相关资产成本或当期损益。

基本账务处理：

- 借：生产成本 （生产车间生产工人薪酬）
- 制造费用 （生产车间管理人员薪酬）
- 管理费用 （行政人员薪酬）
- 销售费用 （销售人员薪酬）
- 研发支出 （从事研发活动人员薪酬）
- 在建工程等 （从事工程建设人员薪酬）

贷：应付职工薪酬

【举例】甲企业 2×18 年 7 月份应付工资总额 693 000 元，“工资费用分配汇总表”中列示的产品生产人员工资为 480 000 元，车间管理人员工资为 105 000 元，企业行政管理人员工资为 90 600 元，专设销售机构人员工资为 17 400 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	480 000
制造费用	105 000
管理费用	90 600
销售费用	17 400

贷：应付职工薪酬——职工工资、奖金、津贴和补贴 693 000

【例题·单选题】某企业以现金支付行政管理人员生活困难补助 2000 元，下列各项中，会计处理正确的是（ ）。（2014 年）

- | | |
|-------------------|------|
| A. 借：其他业务成本 | 2000 |
| 贷：库存现金 | 2000 |
| B. 借：营业外支出 | 2000 |
| 贷：库存现金 | 2000 |
| C. 借：管理费用 | 2000 |
| 贷：库存现金 | 2000 |
| D. 借：应付职工薪酬——职工福利 | 2000 |
| 贷：库存现金 | 2000 |

【答案】D

【解析】企业以现金支付的行政管理人员生活困难补助属于一项职工的福利，所以在实际支付的时候应该借记“应付职工薪酬——职工福利”科目，贷记“库存现金”科目。

2. 职工薪酬的确认和计量

（1）货币性职工薪酬

①工资、奖金、津贴和补贴：企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等根据受益对象将应确认的职工薪酬计入相关成本或费用中，同时确认应付职工薪酬。

②职工福利费：企业应当在实际发生时根据实际发生额借记“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——职工福利费”科目。

③国家规定计提标准的职工薪酬：对于国家规定了计提基础和计提比例的医疗保险费、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计入相关成本或费用中，同时确认应付职工薪酬。

④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。

a. 累积带薪缺勤，是指带薪权利可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。

【举例】丁企业共有 2 000 名职工，从 2×17 年 1 月 1 日起，该企业实行累积带薪制度。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休假中扣除。

2×17 年 12 月 31 日，丁企业预计 2×18 年有 1900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 100 名职工每人将平均享受 6 天半年休假，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。

【解析】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休假权利而导致的预期支付的金额，即相当于 150 天 $[100 \times (6.5 - 5) \text{ 天}]$ 的年休假工资金额 45 000 (150×300) 元。

应编制的会计分录为：

借：管理费用	45 000
贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤	45 000

b. 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。

【提示】企业确认职工薪酬享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。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。

【例题·判断题】企业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，确认与非累计带薪缺勤相关的职工薪酬。（ ）（2017年）

【答案】×

【解析】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。

（2）非货币性职工薪酬



①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，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

计提时：

借：生产成本、制造费用、管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

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）

同时结转成本：

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

【提示】企业以外购的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确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。

基本账务处理：

外购商品时：

借：库存商品（含增值税）

贷：银行存款等

发放时：

借：应付职工薪酬——非货币性福利

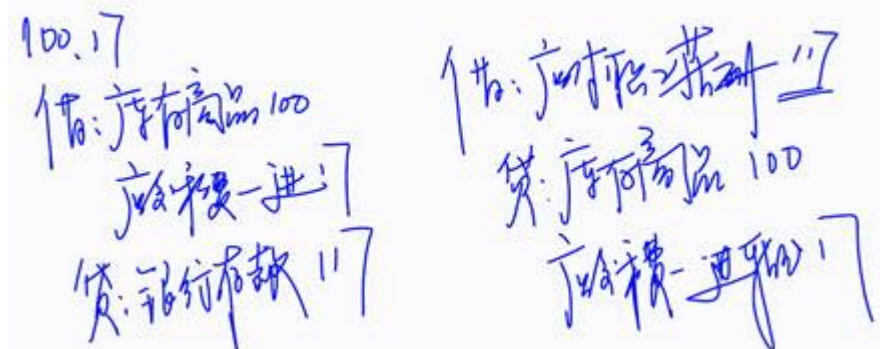
贷：库存商品（含增值税）

同时：

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

【提示】外购商品用于职工福利根据相关税法规定其进项税额不得抵扣，所以应将其计入商品成本中。



【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人。2015年12月25日，向职工发放一批自产的空气净化器作为福利，该批产品售价为10万元，生产成本为7.5万元，按计税价格计算的增值税销项税额为1.7万元。不考虑其他因素，该笔业务应确认的应付职工薪酬为（ ）万元。（2016年）

- A. 7.5
- B. 11.7
- C. 10
- D. 9.2

【答案】 B

【解析】 企业应确认的应付职工薪酬 =10+1.7= 11.7（万元）。

【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%。 2018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，甲公司在 2018年因该项业务应计入管理费用的金额为（ ）万元。

- A. 600
- B. 770
- C. 1 000
- D. 1 170

【答案】 D

【解析】 相关的会计处理：

借：管理费用	1 170
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	1 170
借：应付职工薪酬——非货币性福利	1 170
贷：主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170
借：主营业务成本	600
贷：库存商品	600

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。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当期损益，并确认应付职工薪酬。

基本账务处理：

计提时：

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

实际支付租金或计提折旧时：

借：应付职工薪酬——非货币性福利
 贷：银行存款
 累计折旧

【举例】 甲公司决定为公司的部门经理每人租赁住房一套，并提供轿车一辆，免费使用，所有轿车的月折旧为 1万元，所有外租住房的月租金为 1.5万元，则甲公司的账务处理如下：

【答案】

（1）计提轿车折旧时

借：管理费用	10 000
贷：应付职工薪酬	10 000
借：应付职工薪酬	10 000
贷：累计折旧	10 000

（2）确认租金费用

借：管理费用	15 000
贷：应付职工薪酬	15 000
借：应付职工薪酬	15 000
贷：银行存款	15 000

【例题·单选题】 企业将自有房屋无偿提供给本企业行政管理人员使用，下列各项中，关于计提房屋折旧的会计处理表述正确的是（ ）。（2017年）

- A. 借记“其他业务成本”科目，贷记“累计折旧”科目
- B. 借记“其他应收款”科目，贷记“累计折旧”科目
- C. 借记“营业外支出”科目，贷记“累计折旧”科目
- D. 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。

【答案】 D

【解析】 企业将自有房屋无偿提供给本企业行政管理人员使用，在计提折旧时：

借：管理费用
 贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬
贷：累计折旧

【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】×

【解析】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“应付职工薪酬—非货币性福利”科目，同时借记“应付职工薪酬—非货币性福利”科目，贷记“累计折旧”科目。

(3) 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。

【例题·多选题】下列各项中，应作为职工薪酬计入相关资产成本的有()。(2011年)

- A. 设备采购人员差旅费
- B. 公司总部管理人员的工资
- C. 生产职工的伙食补贴
- D. 材料入库前挑选整理人员工资

【答案】CD

【解析】选项 A 不属于职工薪酬，应计入管理费用；选项 B，公司总部管理人员的工资计入管理费用；选项 C，生产职工的伙食补贴计入生产成本；选项 D，材料入库前挑选整理人员工资计入原材料成本。

【例题·判断题】企业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，确认为其他应付款。() (2016年)

【答案】×

【解析】企业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，应确认为应付职工薪酬。