

企业职工薪酬会计核算存在的问题

程仲鸣(博士) 刘合华

(咸宁学院经济与管理学院 湖北咸宁 437100 财政部财政科学研究所 北京 100142)

【摘要】 本文通过对《企业会计准则第9号——职工薪酬》中职工薪酬的会计核算原则进行探讨,剖析了职工薪酬在非货币性福利的会计核算、福利费会计核算和辞退福利确认方面存在的漏洞与调控空间,并结合实务与理论提出了相应的对策和措施。

【关键词】 企业职工薪酬 非货币性福利 辞退福利

一、企业职工薪酬核算的范畴

《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS9)首次系统规范了我国企业与职工两者之间在建立雇用关系上的会计核算和会计处理原则。CAS9对职工薪酬的概念进行了严格的定义,全面而系统地界定了企业因职工劳动而付出的各种形式报酬的会计处理和信息披露。

职工薪酬,是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬及其他相关支出,主要包括货币性薪酬和非货币性福利支出两大类。因而,职工薪酬涉及的范围十分宽泛,不仅包括在职期间、离职后企业给予的福利,而且还包括企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等。CAS9界定的职工主要包括如下三类:与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工;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、监事会成员等;在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未正式任命,但提供与职工类似服务的人员。

具体而言,职工薪酬核算的内容主要包括:工资、奖金、津贴和补贴;福利费;五种社会保险费(即医疗保险费、失业保险费、养老保险费、工伤保险费和生育保险费);工会经费和职工教育经费;住房公积金;非货币性福利;解除劳动关系补偿(辞退福利)。住房公积金制度属于住房分配货币化形式,是将住房的实物福利转化为工资货币的分配方式。非货币性福利是货币性薪酬之外的福利待遇,一般是指企业以非货币的形式提供给职工的一种报酬形式,包括企业为职工提供的实物福利、服务性福利、优惠性福利及有偿休假性福利等,如企业的员工通信费用和上班交通费等就属于非货币性福利。辞退福利是企业劳动合同还未到期前决定解除双方的雇用关系或者裁减职工而给予的一定补偿。

二、企业职工薪酬会计核算存在的问题

CAS9规定,在职工为企业提供服务时,在会计核算上,一方面将企业应支付给职工的薪酬作为一项负债(因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外),另一方面应根据职工提供服务的受益对象进行分配,没有受益对象的就可以确认为当

期费用。根据受益对象分配原则,由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入相应产品成本或劳务成本;由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,则计入建造固定资产或无形资产成本;其他职工薪酬,包括各种管理上层因为难以确认直接受益对象和职工薪酬的辞退福利,均计入当期损益。但是,在实务操作中,职工薪酬的会计核算仍旧存在一些问题,从而影响薪酬会计核算的准确性和会计信息质量。

1. 非货币性福利的会计核算存在一定的漏洞。目前,企业职工薪酬制度已日益成熟,在日常业务中以非货币性福利的形式支付薪酬的现象也越来越普遍。CAS9对企业非货币性福利的会计核算的规定只涉及三方面内容:①企业将自产产品发放给职工作为职工薪酬;②企业将外购产品发放给职工作为福利;③企业无偿向职工提供住房等资产使用作为职工薪酬。

但是在企业的实际操作中,非货币性福利的情况是多种多样的,而CAS9对非货币性福利类型的计量阐述不够全面。其一,现行职工薪酬的会计核算规定没有系统全面地规范各种非货币性福利的计量方法以及适用情况。

其二,核算中是以账面价值还是公允价值计量没有明确界定,即使是根据公允价值进行计量,但对账面价值与公允价值之间的差额的处理方法也存在明显的漏洞。

其三,企业将其产品无偿提供给职工作为福利的行为则视同销售。但是,上市公司很可能利用发放非货币性福利来增加其“主营业务收入”,从而达到调高账面利润的目的,这在无形当中将会成为企业操纵利润的手段。

在实务中,企业可能大量地采用非货币性福利发放职工福利缩减货币性职工薪酬,从而导致企业虚增成本,最终达到减少税收的目的。因此,现行的非货币性福利计量存在着较大的弹性空间,为企业进行利润操纵提供了机会,这必然影响到会计信息的真实性。

2. 职工薪酬中的福利费会计核算存在一定的调控空间。我国税法规定,职工薪酬中的应付福利费用应该按照14%的比例进行提取。但是,在实际会计核算中,企业的会计处理是

按照财政部的相关规定进行核算的。CAS9 应用指南规定：“没有规定计提比例和计提基础的，企业应根据历史经验数据和实际情况，合理预计当期应付职工薪酬”，即在会计处理中，福利费是没有统一的计提标准的，而是各企业根据自身的情况进行计提。

因不同企业的实际情况以及运作情况存在较大差异，职工薪酬的核算保持一定的弹性有其客观原因，但正是由于这种可调控的弹性空间的存在，也产生了会计核算问题。由于企业在财税上的处理存在差异，会使其财务状况中的流动负债、存货成本等发生变动。一方面，企业可能会通过调整职工福利费的计提比例而增加企业的费用发生额、减少利润的增加幅度，这会影响到企业应交所得税的数额，有的企业还会随意压低企业的福利费，减少职工薪酬的支出，侵害劳动者的合法权益。另一方面，各个企业的计提比例各不相同，有的甚至可以不计提职工福利费，这将会影响同行业之间的某些会计信息比较的真实性。

3. 辞退福利确认的不明确性。企业因各种原因解除与职工的劳动关系而产生的辞退福利，在会计处理中应作为预计负债计入当期损益。但是，由于企业支付给职工的解除劳动合同的一次性补偿支出在会计和税法上的处理存在一定差异，这将使企业核算的工作量大大增加。

辞退福利是企业与职工之间劳动关系解除产生的费用，从企业外部视角来看，企业发生的实际辞退福利费是无法可靠地获取的。这在某些程度上使辞退福利费成为企业调控利润的一种手段。CAS9 关于辞退福利的会计核算规定是，企业应将辞退福利的预计负债按受益对象分配到各项费用。那么，企业就会有动机故意调低辞退福利金额，导致分配的费用减少，或者故意调高辞退福利的金额，减少企业利润，从而减少应缴纳税额。

三、解决企业职工薪酬会计核算问题的对策

1. 改变非货币性福利的计量方法或规范其计量标准。针对非货币性福利在会计处理中存在的这些漏洞，笔者认为，企业在实践中以非货币性福利作为职工薪酬时，其计价方法应结合企业会计准则和企业的实际情况，考虑实务的可操作性，在遵循CAS9 的前提下保持一定的弹性空间，并进行相关的变动。

非货币性福利中最特殊的一点就是，企业将其生产的产品发放给员工作为职工福利时，将其视同销售。对此，实务界与理论界是存在分歧的。笔者认为，为了减少企业调控利润的空间，非货币性福利不应作视同销售处理，即不通过销售收入账户核算，而直接按成本结转。企业处理非货币性福利时，其相关会计分录为：借：应付职工薪酬——非货币性福利（产品成本与增值税总额）；贷：库存商品（产品成本），应交税费——应交增值税（销项税额）。

这种方法将会控制企业利用随意发放非货币性福利来提高账面利润，控制企业的营业收入过分增长，从而防范企业通过非货币性福利来操纵利润的行为。

同时，为了减少企业通过虚增成本来抵减税收的可能性，

建议在企业的信息披露中对收入增加额与上一年相比过大的理由进行解释，即在财务报表附注中注明增长原因，从而防止企业虚增收入。

2. 明确并统一职工福利费的使用范围与会计处理方法。由于福利费与成本费用的分界点并不是很明确，企业进行自我调节福利费的使用范围的空间增大。针对这点明显的不足，笔者认为，日常会计核算中企业若发生职工福利费时，应该要明确福利费的使用范围。可以采用在计提或者据实扣除时将使用的项目进行明确的列举的方法，并且将福利费的使用对象、发生金额、用途等描述清楚。这将会在一定程度上明确企业职工福利费的使用范围。

为了减少企业人为提高福利费的情况，使职工福利费的发放更加地符合实际，在实践中可以采取按照工资的不同档次来合理地分配福利费，先计提后据实扣除，期末时则实行多充少补的办法。

3. 辞退福利会计处理应严格限制确认要求。为了避免辞退福利成为企业一种调节盈余水平的工具，应该严格规范辞退福利确认为预计负债的要求。只有在企业有确凿证据证明为可能发生的解除与职工劳动关系会产生现金流出的前提下，才能确认为辞退福利，并且计入当期损益。其中提到的确凿证据可明确定义为：企业与职工代表大会或工会组织已达成正式的解除职工劳动关系计划或协议。通过工会或相应机构的共同监督，使企业的辞退福利发生得更加透明化。只有严格按照这种限制要求去使用辞退福利，才会减少人为调节会计核算方式的行为。

综上所述，职工薪酬是企业支付给职工付出劳动力的一种报酬，而职工也将职工薪酬作为自己的重要收入来源之一。所以，完善的职工薪酬会计核算制度将会有利于企业与职工共同发展。然而，规范出一套完善的适应经济发展并能将其有效地贯彻到具体的实务中去的职工薪酬会计理论，仍是一项长期而艰巨的工作，需要社会各界的共同努力才能完成。经济发展日新月异，关于职工薪酬的理论知识也不断拓展，对职工薪酬研究的深入，实务知识的补充，职工薪酬的会计核算在日后必然会越来越完善。

【注】 本文受湖北省教育厅科学技术研究重点项目（项目编号：D20112803）、湖北省教育厅人文社科项目（项目编号：2010D084、2011jyte141）资助。

主要参考文献

1. 代学钢. 关于非货币性职工薪酬的账务处理. 中国乡镇企业会计, 2008; 7
2. 刘玉勋. 股份支付准则存在的问题及改进. 财会月刊(会计), 2008; 8
3. 秦莉. 新准则下职工薪酬的核算问题. 中国乡镇企业会计, 2009; 6
4. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
5. 朱智慧, 吴春滢. 股份支付的会计核算. 天津市经理学院学报, 2009; 3