

带薪缺勤会计处理的进一步探讨

刘丽波(副教授)

(华东交通大学经济管理学院 南昌 330013)

【摘要】基于最新修订、即将施行的《企业会计准则第9号——职工薪酬》，针对“带薪缺勤”的具体会计处理方法，结合实例，深入详尽探讨，为下步准则施行后的会计实务操作提供借鉴。

【关键词】企业会计准则 职工薪酬 带薪缺勤 会计处理

一、引言

2014年1月27日财政部印发了《关于修订〈企业会计准则第9号——职工薪酬〉的通知》(财会[2014]8号)，以进一步规范我国企业会计准则中关于职工薪酬的相关会计处理规定，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同。新修订颁布的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(以下简称“新9号”)自2014年7月1日起施行。相比财政部2006年发布的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(以下简称“旧9号”)，即将施行的新9号增加了不少新的内容。其中“带薪缺勤”是新充实、整合的内容之一，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，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。

作为“职工薪酬”的最新会计准则，新9号的规定具体详尽，但实务操作中具体的会计处理方法超出了准则的范畴，这也是本文旨在研究的问题。

二、日工资收入计算

自2008年1月1日起施行的《职工带薪年休假条例》(国务院第514号令)和自2008年9月18日起施行的《企业职工带薪年休假实施办法》(人力资源和社会保障部第1号令)明确：职工在年休假期间享受与正常工作期间相同的工资收入；对职工应休未休的年休假天数，单位应当按照该职工日工资收入的300%支付年休假工资报酬。其中，日工资收入按照职工本人的月工资除以月计薪天数进行折算。

《劳动法》规定，在法定节假日和带薪年休假日，用人单位应当依法支付工资。因此依据《企业职工带薪年休假实施办法》第11条规定，职工的月计薪天数为21.75天 $[(365-104)\div 12]$ 。月工资是指职工在用人单位支付其未休年休假工资报酬前12个月剔除加班工资后的月平均工资。在本用人单位工作时间不满12个月的，按实际月份计

算月平均工资。如某职工1~6月剔除加班后的月工资收入平均为4200元，7~12月剔除加班后的月工资收入平均为4500元，该职工的月工资 $= (4200 \times 6 + 4500 \times 6) \div 12 = 4350$ (元)，日工资收入 $= 4350 \div 21.75 = 200$ (元)。

三、非累积带薪缺勤的会计核算

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。婚丧假、产假、探亲假、病假等带薪休假权利不存在递延性，不能结转下期，属于非累积带薪缺勤。如果用人单位规定年休假不得累积，则年休假也为非累积带薪缺勤。新9号规定，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。遵照现行的会计处理方法和新9号规定，通常在缺勤期间计提应付工资薪酬时一并处理，借记有关成本费用类科目，贷记“应付职工薪酬——带薪缺勤”科目，操作较简单。

四、累积带薪缺勤的会计核算

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。婚丧假、产假、病假等带薪休假权利不能结转下期，故累积带薪缺勤主要是累积带薪年休假。新9号规定，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，按照权责发生制原则，累积带薪年休假应按月确认，这样将使每月生产经营成本承担的金额更加合理。

例1：东方公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定每名职工每年有权享受12个工作日的带薪年休假，带薪年休假权利可以向后结转至翌年末，休假以后进先出原则为基础，即首先从当年可享受的带薪年休假中扣除，再从上年结转的带薪年休假中扣除。在翌年末，公司将

工未行使的带薪年休假权利支付现金。假定该公司一管理人员月平均工资为4 350元,则日工资收入为200元,遵照现行的会计处理方法和新9号规定进行账务处理。

(1)假定2013年1月,该管理人员没有休年假。公司应当确认相当于1个工作日工资的应付带薪缺勤福利,分录为:借:管理费用4 550;贷:应付职工薪酬——工资4 350、——累积带薪缺勤200。实际支付职工薪酬时:借:应付职工薪酬——工资4 350;贷:银行存款4 350。

期末应付职工薪酬的差额200元则作为企业的一项负债暂时留在资产负债表里。

(2)假定2013年2月,该管理人员休了1天假。公司在该管理人员为其提供服务的当月,应首先计算职工正常出勤工资4 150元(200×20.75),然后计提相当于1个工作日工资的应付带薪缺勤福利,反映该管理人员行使累积带薪缺勤权利的情况,分录为:借:管理费用4 350;贷:应付职工薪酬——工资4 150、——累积带薪缺勤200。实际支付职工薪酬时:借:应付职工薪酬——工资4 150、——累积带薪缺勤200;贷:银行存款4 350。

该职工仍有1天的带薪年休假的权利尚未行使,故应付职工薪酬仍有200元的差额留在资产负债表里。

(3)假定2013年2月,该管理人员休假2天。该职工正常出勤工资3 950元(200×19.75),同时计提相当于1个工作日工资的应付带薪缺勤福利200元,则应做如下会计分录:借:管理费用4 150;贷:应付职工薪酬——工资3 950、——累积带薪缺勤200。实际支付职工薪酬时:借:应付职工薪酬——工资3 950、——累积带薪缺勤400;贷:银行存款4 350。

该职工到2月份为止的带薪年休假的权利全部行使,故应付职工薪酬的明细科目累积带薪缺勤全部结转,余额为零。

(4)若至翌年底,基于用人单位的原因职工未能享用该年的带薪年休假12天,则职工应得到相当于日工资三倍的金额作为经济补偿,总额为7 200元($200 \times 12 \times 3$)。而当年预提带薪年休假负债是按照日平均工资的一倍来计提的,累积金额为2 400元(200×12),故应按照差额补提累积带薪年休假,并调整相应的成本费用。分录为:借:管理费用4 800;贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤4 800。实际支付职工薪酬时:借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤7 200;贷:银行存款7 200。

对该职工应休未休年假天数,企业按照其日工资收入的300%支付报酬后,应付职工薪酬的明细科目累积带薪缺勤全部结转,余额为零。

五、累积带薪缺勤核算的简化会计处理

显然,上述的累积带薪缺勤会计核算处理烦琐复杂,会计人员的工作量较大。在实务操作中,可遵照现行的会

计处理方法和新9号规定,采用简化的方法进行账务处理。即企业平时各月按照职工正常出勤的工资和当期实际使用的带薪年休假的薪酬来计算、分配工资,职工尚未使用的带薪年休假权利则在年底一并处理。具体的会计处理如下:

例2:东方公司共有100名职工,该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定,每个职工每年可享受10天的带薪年休假,未享受的年假只能向后结转1个会计年度,超过1年未行使的带薪年休假权利作废,累积未行使的带薪缺勤权利可以获得相应的现金支付。职工休假是以后先进出原则为基础。

(1)2012年12月31日,有10个职工当年未享受的带薪年休假为2天。假定这10名职工全部为生产车间工人。该公司车间工人平均每名职工日工资收入为200元。

根据新9号的规定,累积带薪缺勤需要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为资本成本或者计入当期损益。因此,公司在2012年12月31日,应当预计由于10名职工未享受的每人2天年假权利而导致的预期支付金额,即相当于20天(10×2)的年假工资4 000元(20×200),并做如下会计分录:借:生产成本4 000;贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤4 000。

(2)如果假定2013年,上述10名生产人员中有8名享受了12天的年假,公司以银行存款支付,剩下2名只享受了10天的年假。2013年12月31日,8名享受了12天的年假职工的会计分录如下:借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤3 200($8 \times 2 \times 200$);贷:银行存款3 200。

根据该公司的带薪缺勤制度规定,未行使的权利只能结转1年,超过1年未行使的权利将作废。根据《职工带薪年休假条例》的规定,对职工应休未休的年假天数,单位应当按照该职工日工资收入的300%支付年假工资报酬。剩余2名没有享受2012年的年假,其会计分录如下:借:生产成本1 600,应付职工薪酬——累积带薪缺勤800;贷:银行存款2 400(800×3)。

(3)如果单位不安排职工休年假又不依照《职工带薪年休假条例》规定给予年假工资报酬,《职工带薪年休假条例》第七条特别规定:应由县级以上地方人民政府人事部门或者劳动保障部门依据职权责令限期改正;对逾期不改正的,除责令该单位支付年假工资报酬外,单位还应当按照年假工资报酬的数额向职工加付赔偿金,即双倍支付年假工资,承担600%的年假工资和赔偿金。其会计分录如下:借:生产成本1 600,营业外支出2 400,应付职工薪酬——累积带薪缺勤800;贷:银行存款4 800(800×6)。

主要参考文献

国务院令514号.职工带薪年休假条例,2007-12-14