

长短期带薪缺勤的会计处理剖析

张亚杰(副教授), 徐丹丹

(中国矿业大学管理学院, 江苏徐州 221116)

【摘要】我国企业对年休假、病假、短期伤残等的会计核算并不是很规范,这样会影响相关的会计信息质量。对此,新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》作出了一定的整合与充实。本文拟结合案例对实务中长短期带薪缺勤的会计处理进行分析,以供实务界参考。

【关键词】短期带薪缺勤; 长期带薪缺勤; 累积; 非累积; 会计处理

一、带薪缺勤的界定

《劳动法》规定,在法定假日和带薪年假节假日,用人单位应当依法支付工资。新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(新CAS9)中也作出了相应的界定,带薪缺勤是指企业支付工资或者提供补偿的职工缺勤。

职工提供服务而增加了未来享有的带薪缺勤的权利,相应地形成了企业的一项义务,根据履行义务期限的长短,可以将带薪缺勤分为短期带薪缺勤和长期带薪缺勤。

对于短期缺勤的界定,新CAS9规定:带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。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,如常见的年休假。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,本期尚未使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,如婚假、产假、丧假等。

对于长期带薪缺勤,新CAS9中并未作过多涉及,只

成多纳税。而这种规定的不合理性以及制度设计的缺陷,笔者在其他文章中已经做过讨论,此处只讨论配比问题,这个问题也在解除劳动关系一次性补偿扣税中存在。

按照配比原则,税后收入48 000应该单独按月确认税前收入: $48\ 000 \div 12 = 4\ 000$,适用税率10%,速算扣除数105,应纳税所得额 $= [4\ 000 - 105] \div (1 - 10\%) \times 12 = 4\ 327.78 \times 12 = 51\ 933.33$,与原来的应纳税所得额 $“[48\ 000 - 105 - (3\ 500 - 1\ 500)] \div (1 - 10\%) = 50\ 994.44”$ 相比金额增加,但是更合理和准确,是否纳税额反而增加?

在考虑月份配比后,12月份应纳税额 $= [4\ 327.78 - (3\ 500 - 1\ 500)] \times 10\% - 105 = 127.78$,不考虑前11个月的工资纳税情况,则年终奖还需纳税 $= (4\ 327.78 \times 10\% - 105) \times 11 = 3\ 605.56$,共计纳税 $= 3\ 605.56 + 127.78 = 3\ 733.34$ 。与原来计算的应纳税额4 994.44相差较大,税负减轻。

这是假设前11个月工资都超过3 500且前11个月已经纳税的前提下的计算结果。

如果前11个月工资都是1 500,则按月配比,应纳税额 $= \{ [4\ 327.78 - (3\ 500 - 1\ 500)] \times 10\% - 105 \} \times 12 = 1\ 533.36$,税负还要大幅降低。

但这就是制度设计的公平、合理问题了,也就回到了本文讨论的第一个问题,即年终奖要分摊进行纳税筹划。

为了避免人为增加企业和税务征收部门的业务操作负担,解决之道就是对个人所得税也进行汇算清缴。平时每月预缴,年底年收入总额统计后,平均到12个月,再进行汇算清缴,除了可以减少相关人员的计算工作量、减轻纳税筹划负担,可能还能防止因计算失误而逃税或故意逃税的情况。

主要参考文献

袁中文.个人所得税年终奖纳税设计缺陷分析与建议[J].全国商情,2013(43).

袁中文.个人所得税税后收入纳税计算设计缺陷与改进[J].财会月刊,2013(10).

中华会计网校编.税务代理实务应试指南[M].北京:人民出版社,2014.

李文.东奥会计在线.税务代理实务[M].北京:北京大学出版社,2013.

财政部,国家税务总局,民政部.关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知.财税[2010]45号,2010-07-21.

全国人民代表大会常务委员会.个人所得税法.主席令第四十八号,2011-06-30.

国务院.个人所得税法实施条例(2011年).国务院令第六百号,2011-07-19.

是将其归属于其他长期职工福利,在实务中比较常见的是企业职工的内退。

二、短期带薪缺勤的会计处理

(一)非累积带薪缺勤的会计处理

新CAS9中规定: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。

一般企业对于非累积带薪缺勤不实行货币补偿制度,但也不排除一些比较人性化的企业给予一定的货币补偿。下面分别讨论这两种情况:

1. 对于非累积带薪缺勤未实行货币补偿制度。因为不实行货币补偿制度,那么职工所提供期间的未休假权利并不会额外形成企业的负债,所以这种情况一般不另做会计处理,而是在缺勤期间计提应付职工薪酬时一并处理,因此期末也不会作为一项负债挂账。

例1:富腾实业有限公司2014年2月一名财务主管应休7天婚假,但实际只休了5天,他的平均月工资为8700元。同月,细纱生产车间一名女工应休10天病假并已休完,她的平均月工资为3480元。该企业对员工未行使的非累积带薪缺勤不给予任何补偿。

那么该公司账务处理如下:

当月计提工资时:

借:管理费用	8 700
生产成本	3 480
贷:应付职工薪酬——工资	12 180

实际发放工资时:

借:应付职工薪酬——工资	12 180
贷:银行存款	12 180

2. 对于非累积带薪缺勤实行货币补偿制度。

例2:承接例1资料,月末核算工资时,企业对员工未行使的带薪缺勤权利给予补偿,企业规定按应休而未休天数内正常工资的1倍支付。

对于平均日工资的计算,根据《企业职工带薪年休假实施办法》规定,职工的月薪天数为 $(365-104) \div 12=21.75$ (天)。那么,财务主管的平均日工资 $=8700 \div 21.75=400$ (元)。

当月计提工资分录与例1相同,对于财务主管应休而未休的权利导致的福利补偿形成了企业未来额外的一项负债,所以应计提费用:

借:管理费用	800(2×400)
贷:应付职工薪酬——非累积带薪缺勤	800

故该月财务主管实际工资 $=8700+800=9500$ (元)

那么,实际发放工资时:

借:应付职工薪酬——工资	12 180
——非累积带薪缺勤	800
贷:银行存款	12 980

对于以上两种非累积带薪缺勤,在正常的工资处理

上是相同的,所不同的地方在于,如果企业对于职工未行使权利给予货币补偿时就会相应地形成企业的一项负债,那么就要进行另外的会计核算。

(二)累积带薪缺勤的会计处理

新CAS9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有关的职工薪酬,并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

实务中,累积带薪缺勤也可分为两类,一类是员工离开公司时,对员工应休而未休的累积带薪缺勤给予现金支付;另一类是不给予现金支付。

1. 对未使用带薪休假权利给予现金支付。《职工带薪年休假条例》规定,单位确因工作需要不能安排职工休年休假的,经职工本人同意,可以不安排职工休年休假。对职工应休而未休的年假天数,单位应当按照该职工日工资收入的300%支付年休假工资报酬,其中包含用人单位支付正常工作期间的工资收入。

据此,企业对于职工应休而未休的年假必须给予一定的货币补偿。

例3:富腾实业有限公司对于员工的年假实行累积带薪缺勤制度,该制度规定未使用的年假只能向后结转一个年度,超过1年未使用则权利作废,职工离开企业可获得现金支付。其销售经理及车间主任每年均可享受12天年假,其中销售经理的月工资为10875元,平均日工资为500元;车间主任的月工资为6525元,平均日工资为300元。假定销售经理在2014年末仍有2天未休年假,车间主任已休满。按照权责发生制,并且结合企业按月发放工资的实际情况,累积未休年假应按月予以确认。另外,我们还需要考虑职工在之后期间休假所涉及的之前未休假权利与当期休假权利的使用顺序问题,实务中一般采用后进先出和先进先出两种处理方法。

下面对实务中所采取的两种不同的处理方法进行比较分析:

(1)采用后进先出的处理方法。假定2013年1月,销售经理没有休假,车间主任休了1天假,则公司应做如下会计处理:

借:销售费用	11 375(500+10 875)
制造费用	6 525
贷:应付职工薪酬——工资	17 400(10 875+6 525)
——累积带薪缺勤	500

销售经理未使用的1月份的休假权利作为企业的一项负债予以反映。

假定2013年2月,销售经理休了1天假,车间主任没有休假,因为采用的是后进先出法,那么销售经理休的是2月份的假,故当月只需对车间主任的累积带薪缺勤权利做另外的会计处理。

公司的账务处理如下:

借:销售费用	10 875
制造费用	6 825(300+6 525)
贷:应付职工薪酬——工资	17 400(10 875+6 525)
——累积带薪缺勤	300

假定2013年3月,销售经理休了2天假,那么销售经理目前为止的应休年假已休满,车间主任休了1天假,由于采用后进先出法,故车间主任休的是3月份的应休年假。那么应该做如下会计处理:

首先,做正常的工资处理:

借:销售费用	10 875
制造费用	6 525
贷:应付职工薪酬——工资	17 400

然后,对销售经理使用了1月份未使用的权利予以冲回:

借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤	500
贷:销售费用	500

2014年末,销售经理仍存在2天未休年假,而车间主任的年假都已经休满,故公司以现金支付未使用的带薪休假,并做如下会计处理:

因为以其平均日工资3倍进行计价支付,那么应补提费用,做如下会计处理:

借:销售费用	2 000(2×2×500)
贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤	2 000

实际支付工资时:

借:应付职工薪酬——工资	17 400
——累积带薪缺勤	2 000
贷:银行存款	19 400

(2)采用先进先出的处理方法。2013年1月份的会计处理与后进先出法下相同。

2013年2月份会计处理有所变动,由于采用的是先进先出法,那么销售经理应行使1月份未行使的休假权利,其2月份的休假权利照提:

借:销售费用	11 375(500+1 0875)
制造费用	6 825(300+6 525)
贷:应付职工薪酬——工资	17 400
——累积带薪缺勤	800

对销售经理使用的1月份未休假权利予以冲销:

借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤	500
贷:销售费用	500

此时,销售经理和车间主任2月份未行使的休假权利一并作为负债处理,确认为公司待履行的义务。

2013年3月份的会计处理也有所变动,因为车间主任所休的1天假是2月份未行使的休假权利,所以这个月的休假权利会形成一项负债,故应计提费用:

借:销售费用	10 875
--------	--------

制造费用	6 825(300+6 525)
贷:应付职工薪酬——工资	17 400
——累积带薪缺勤	300

对销售经理行使的2月份未行使权利和车间主任行使的2月份未行使权利应做冲回处理:

借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤	800
贷:销售费用	500
制造费用	300

2014年末会计处理与后进先出法下相同。

对于以上这两种处理方法进行比较分析可知,撇开每年的会计处理差异不谈,而只是考虑整个经济事项,那么不妨对两种方法的会计分录进行合并,最后可以得到相同的结果。所以对于整个经济事项的核算,并没有因为这两种处理方法的不同而形成根本性的差异,但是由于薪酬是按月处理,那么必然在每月的核算上会有所不同。如2013年3月份的会计处理,采用后进先出法更为简单,对于销售经理和车间主任已使用的3月份的休假权利无需再确认,对于车间主任2月份未使用的休假权利无需作冲回处理。所以,笔者认为采用后进先出的处理方法更好。

2. 对未使用带薪休假权利不给予现金支付。在实务中,有一些企业允许当年未休的探亲假累积转入次年休,但是并不会进行货币补偿,那么职工未行使的带薪缺勤权利并不会形成企业的额外负债,所以其会计处理类似于不实行货币补偿制度的非累积带薪缺勤的会计处理,所不同的是需要人事部门记录相应的累积未休假天数。

三、长期带薪缺勤的会计处理

1. 长期带薪缺勤的核算方法。对于长期带薪缺勤,新CAS9中将其归属于其他长期职工福利,对此符合设定提存计划条件的,应当根据准则中第十二条有关规定进行处理。除此以外,企业应当使用准则关于设定受益计划的有关规定,确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。

在现实经济生活中,比较常见的长期带薪缺勤为企业员工的内退以及因公长期休病假等,由于是一年以上到期则应列为长期负债,并进行现值精算。诚然,采用设定受益计划更合理、更有助于完善职工薪酬的整个核算体系,但是对于长期带薪缺勤,其所跨年度区间并不是很大(相关法律规定,距法定退休年龄不足5年,本人申请企业批准,可办理企业内部退养手续)。那么其支出受那些不确定未来变量的影响并不是很大,故笔者认为对于长期带薪缺勤的核算应采用设定提存计划,更容易计算其价值,将全部应缴存金额折现后计量应付职工薪酬。在内退计划符合会计准则规定的确认条件时,按照内退规定,将自职工停止服务日至正常退休期间,企业拟支付的内退人员工资和社会保险费等确认为预计负债,折现后计

入当期管理费用,同时在每期期末,确认利息费用计入当期损益。

对于折现问题,新CAS9规定折现时所采用的折现率应当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。

2. 长期带薪缺勤具体会计处理举例分析。相关法律规定,内退期间由企业逐月为其发放生活费,缴纳各项社会保险费。生活费标准根据企业支付能力由企业与其内退人员协商确定,但最低不得低于当地下岗职工第一年的生活费标准,即当地失业保险金标准的120%。

例4:富腾实业有限公司董事长秘书李三,其年薪平均为100万元,在2013年末向企业申请内退并得到批准,距其法定退休年龄还有5年,内退期间公司每年向其支付12万元并按月发放,其中包含了各项社会保险金。

(1)批准内退申请时。折现率的确定:根据新CAS9的规定,本例拟选取期限为五年左右的国债平均市场收益率作为折现率,经数据处理,计算结果为4.57%。将每年的支付金额以4.57%折现,现值(PV)= $12 \times P/A(4.57\%, 5) = 12 \times 4.38 = 52.56$ (万元),并以现值计入管理费用。

会计处理如下:

借:管理费用 52.56
未确认融资费用 7.44
贷:应付职工薪酬——长期带薪缺勤 60(12×5)

(2)长期带薪缺勤摊销。每期支付工资时,应采用实际利率法对长期带薪缺勤进行摊销(见下表)。

长期带薪缺勤摊销表 单位:元

日期	支付薪酬	利息费用 (4.57%)	归还本金	摊余成本
2013.12.31				525 600
2014.12.31	120 000	24 019.92	95 980.08	429 619.92
2015.12.31	120 000	19 633.63	100 366.37	329 253.55
2016.12.31	120 000	15 046.89	104 953.11	224 300.44
2017.12.31	120 000	10 250.53	109 749.47	114 550.97
2018.12.31	120 000	5 449.03	114 550.97	0

2014年按月分发内退员工工资及福利,对于利息费用按月确认,此时货币时间价值影响不大,故在上表按年折现的基础上采用直线法摊销。那么2014年每月应承担利息费用为2 001.66元($24\ 019.92 \div 12$)。

2014年1月末做如下会计处理:

借:应付职工薪酬——长期带薪缺勤 10 000
贷:银行存款 10 000

同时,确认利息费用:

借:财务费用 2 001.66
贷:未确认融资费用 2 001.66

以后各会计期间处理同上。

在现实经济生活中,大多数企业会选择在每月发放内退员工工资时才确认相关费用,这样在申请内退的当期期末就会少估相关的费用和负债,这不符合权责发生制的要求,因为在内退申请被批准时已经形成了一项负债,而采用实际利率法来处理长期带薪缺勤能更真实反映这一经济事项。

四、结论

综合前文的分析,得出以下结论:

第一,不实行货币补偿的非累积短期带薪缺勤,不另做会计处理,应与计提职工薪酬一并处理。

第二,实行货币补偿的非累积短期带薪缺勤,除做正常的工资处理之外,还要对所补偿金额做相应的费用计提处理。

第三,给予现金支付的累积短期带薪缺勤,应当在职工因提供劳务而增加其未来享有的带薪缺勤权利时,以预期支付金额计量确认有关累积带薪缺勤的职工薪酬,并且在实务处理中采取后进先出法核算更为合理。

第四,不给予现金支付的累积短期带薪缺勤,其处理方法应与不实行货币补偿的非累积短期带薪缺勤的处理方法相同,只需要做正常的工资核算处理。

第五,长期带薪缺勤的会计处理,应按设定提存计划,基于时间价值原理,采用实际利率法进行核算。

主要参考文献

财政部.关于印发修订《会计准则第9号——职工薪酬》的通知.财会[2014]8号,2014-01-27.

财政部.《企业会计准则第9号——职工薪酬》.财会[2014]8号,2014-01-27.

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

刘丽波.带薪缺勤会计处理的进一步探讨[J].财会月刊,2014(11).

【基金项目】基于价值增值管理的成本管控体系研究与应用(项目编号: SJY20119112/0402)