

# 试析职工解职补偿费的会计与税务处理

山东财政学院 李伟毅

企业在生产经营过程中由于各种原因会遇到辞退职工的情况,企业支付给职工的解除劳动合同的一次性补偿支出的会计处理与税法规定的纳税处理不相同。

## 一、辞退职工补偿费的会计处理

会计准则规定的职工薪酬包括:①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、养老保险费(以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇,也属于职工薪酬)、失业保险费、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非货币性福利;⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿(辞退福利);⑧其他与获得职工提供的服务相关的支出。因此,解除与职工的劳动关系给予的补偿属于职工薪酬的核算范畴。根据《企业财务通则》的规定,企业解除职工劳动关系,按照国家有关规定支付的经济补偿金或者安置费,除正常经营期间发生的列入当期费用以外,应当区别以下情况处理:企业重组中发生的,依次从未分配利润、盈余公积、资本公积、实收资本中支出;企业清算时发生的,以企业扣除清算费用后的清算财产优先清偿。

《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定,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提出给予补偿的建议,同时满足下列条件的,应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债,同时计入当期损益:①企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议,并即将实施。该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量;根据有关规定按工作类别或职工确定的解除劳动关系或裁减补偿金额;拟解除劳动关系或裁减的时间。②企业不能单方面撤回解除劳动关系或裁减建议。会计处理为:借:管理费用;贷:应付职工薪酬。

对于满足负债确认条件的所有辞退福利,不管是哪个部门的均应当借记“管理费用”科目(不计入资产成本),贷记“应付职工薪酬”科目。从性质上说,这里确认的应付职工薪酬属于预计负债,但是会计处理上通过“应付职工薪酬”科目反映。

实质性辞退工作在一年内完成,但补偿款项超过一年支付的辞退福利计划,企业应当选择恰当的折现率,将折现后的金额确认为管理费用,其与实际应支付的辞退福利之间的差额,确认为未确认融资费用。以后各期实际支付辞退福利款项时再将其转入财务费用。确认因辞退福利产生的预计负债时,借:管理费用,未确认融资费用;贷:应付职工薪酬——辞退福利。各期支付辞退福利款项时,借:应付职工薪酬——辞退福利

利;贷:银行存款。同时,借:财务费用;贷:未确认融资费用。

例:某公司为家用电器制造企业,2008年9月为了能够在下一年度顺利实现转产,该公司管理层制订了一项重组计划,即从2009年1月1日起,公司将以职工自愿方式,辞退其平面直角系列彩电生产车间的职工。辞退计划的详细内容均已与职工沟通,并达成一致意见,辞退计划已于当年12月10日经董事会正式批准,并将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容以及2008年12月31日公司预计拟接受辞退职工数量的最佳估计数(最可能发生数)及补偿金额如表1所示。

表1

所属部门	级别	辞退数量(人)	工龄(年)	每人补偿(万元)	接受辞退职工数量(人)	补偿金额(万元)
彩电车间	车间主任	10	1~10	10	5	50
			10~20	20	2	40
			20~30	30	1	30
	高级技工	50	1~10	8	20	160
			10~20	18	10	180
			20~30	28	5	140
	一般技工	100	1~10	5	50	250
			10~20	15	20	300
			20~30	25	10	250
小计		160			123	1400

计算最佳估计数的方法有两种:①根据最可能发生的数量确定;②按照各种发生数量及其发生概率计算确定。

第一种做法:接受辞退职工的最可能数量为123人,预计补偿总额为1400万元,则公司在2008年(辞退计划2008年12月10日由董事会批准)应作如下账务处理:借:管理费用1400万元;贷:应付职工薪酬——辞退福利1400万元。

第二种做法:以级别为车间主任、工龄在1~10年的职工为例,假定接受辞退的职工各种数量及发生概率如表2所示。

表2

接受辞退职工数量	0	1	2	3	4	5	6	7	9	10	合计
发生概率	0	3%	5%	5%	20%	15%	25%	8%	12%	7%	
最佳估计数	0	0.03	0.10	0.15	0.80	0.75	1.50	0.56	1.08	0.70	5.67

由表2可知,级别为车间主任、工龄在1~10年的职工接受辞退计划最佳估计数为5.67人,则应确认该级别的辞退福利金额为56.7万元。由于所有的辞退福利所形成的预计负债

# 经营租赁中售后租回账务处理解析

江苏淮阴师范学院 蒋苏娅(教授)

现行会计规范中涉及的售后租回交易有:①《企业会计准则第 21 号——租赁》;②《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南;③《企业会计准则实施问题专家工作组意见》;④《企业会计准则解释第 1 号》;⑤《企业会计准则解释第 2 号》。本文主要对经营租赁中售后租回承租人的会计处理作一分析。

如果售后租回交易不是按公允价值达成的,则确认售后租回损益时应分两步进行:第一步,将公允价值与账面价值(加上相关税费)之间的差额作为资产处置损益计入当期损益;第二步,将售价与公允价值之间的差额按以下原则进行处理:①如果售价高于公允价值,其差额计入递延收益,并在租赁期内进行分摊,作为租金费用的调整。②如果售价低于公允价值,其差额计入当期损益,作为资产处置损益的组成部分。但是,如果该损失将由以后以低于市价的租金进行弥补,即先低售价、后低租金,则该差额应当递延,按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊,作为租金费用的调整。

由此,对于经营租赁中的售后租回交易,应划分为以公允

均应计入当期费用,因此,2008 年 12 月 10 日公司应作如下账务处理:借:管理费用 56.7 万元;贷:应付职工薪酬——辞退福利 56.7 万元。

## 二、辞退职工补偿费的税务处理

1. 企业所得税处理。根据《国家税务总局关于企业支付给职工的一次性补偿金在企业所得税税前扣除问题的批复》(国税函[2001]918 号)的规定,企业对已达到一定工作年限、一定年龄或接近退休年龄的职工内部退养支付的一次性生活补贴,以及企业支付给解除劳动合同职工的一次性补偿支出(包括买断工龄支出)等,属于《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84 号)第二条规定的“与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出的,原则上可以在企业所得税税前扣除。各种补偿性支出数额较大,一次性摊销对当年企业所得税收入影响较大的,可在以后年度均匀摊销”。

2. 个人所得税处理。根据《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》(财税[2001]157 号)的规定:个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当年上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分,免征个人所得税;超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税的通知》(国税发[1999]

价值出售资产和租入售出资产两项业务进行确认和计量,这与《企业所得税法》的规定是一致的。

## 一、以公允价值达成的售后租回交易的账务处理

1. 确认资产出售。①出售的资产为固定资产的,通过“固定资产清理”科目进行账务处理,会计分录略。②出售的资产为库存商品的,按正常销售商品业务进行账务处理,即按售价确认收入,按售出商品账面价值结转成本,会计分录略。

2. 确认租金费用。①一次性交付应由两个以上会计期间分摊的租金费用,按当期应分摊的租金费用,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目,按其差额,借记“预付账款”、“长期待摊费用”等科目;分期确认应分摊的预付租金费用时,按当期应分摊的金额,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“预付账款”、“长期待摊费用”等科目。②当期交付当期租金费用时,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“银行存款”等科目;③确认当期欠付的租金费用时,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷

178 号)的有关规定,计算征收个人所得税。个人领取一次性补偿收入时,按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费,可以在计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。另外,国税发[1999]178 号文件规定,个人因解除劳动合同而取得的一次性经济补偿收入,应按“工资、薪金所得”计征个人所得税。个人取得的一次性经济补偿收入除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过 12 年的按 12 年计算。

3. 企业减员增效和行政事业单位、社会团体在机构改革过程中实行内部退养的人员取得收入的征税问题。①内部退养所得报酬不属于离退休工资,应按“工资、薪金所得”计征个人所得税。②个人在办理内部退养手续后从原任职单位取得的一次性收入,应按办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间的所属月份进行平均,并与领取当月的工资、薪金所得合并后减除当月费用扣除标准,以余额为基数确定适用税率,再将当月工资、薪金加上取得的平均到当月的一次性收入,减去费用扣除标准,按适用税率计征个人所得税。③个人在办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间重新就业取得的工资、薪金所得,应与其从原任职单位取得的同一月份的工资、薪金所得合并,并依法自行向主管税务机关申报缴纳个人所得税。○