

# 职工薪酬审计探析

杨录强

(郑州航空工业管理学院 郑州 450015)

**【摘要】** 本文根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》对职工薪酬的确认、会计处理等问题的规定,从审计角度提出了注意识别企业管理当局在职工薪酬上进行盈余管理的问题,以规范职工薪酬的会计核算。

**【关键词】** 职工薪酬 盈余管理 经营业绩

## 一、职工薪酬的内涵及确认

1. 职工薪酬的内涵。根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》(简称《职工薪酬准则》)的规定,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以及其他相关支出,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、养老保险费、失业保险费、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;非货币性福利;因解除与职工劳动关系给予的补偿;其他与获得职工提供的服务相关的支出。

### 2. 职工薪酬的确认。

(1)企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,还应当根据职工提供服务的受益对象,分别下列情况处理:①应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入存货成本或劳务成本。②应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产成本。③除上述①和②之外的其他职工薪酬,确认为当期费用。

(2)企业为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金,应当在职工为其提供服务的会计期间,根据工资总额的一定比例计算,按照上述(1)的口径处理。

(3)因解除与职工的劳动关系给予补偿的核算。根据《职工薪酬准则》的规定,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,同时满足下列两个方面条件的,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位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计划或裁减建议。

## 二、利用职工薪酬进行盈余管理的主要表现形式

### 1. 利用职工薪酬的费用化与资本化的选择进行盈余管

理。当职工薪酬在企业成本费用中所占比重较大时,职工薪酬可能是企业进行盈余管理的手段之一。企业利用职工薪酬来平滑利润的做法有:①当企业经营业绩较差而恰逢企业进行大规模基建活动时,企业往往会将部分从事生产经营活动的职工列入工程人员之列,将其薪酬资本化,从而降低当期成本费用,达到增加当期盈利的目的;②当企业业绩较好而企业恰恰希望适当降低盈利时,企业往往会将部分从事基建活动的职工列入生产经营人员之列,从而增加当期成本费用,达到适当降低当期盈利的目的。

2. 通过隐瞒或虚列职工人数进行盈余管理。通过隐瞒或虚构职工人数进行盈余管理是某些企业利用职工薪酬进行盈余管理的常见方式之一。其表现形式有:当企业经营业绩较差时,企业往往将部分职工薪酬在母公司或者合并范围外的关联企业列支;当企业经营业绩较好时,企业往往将母公司或者合并范围外的关联企业职工薪酬在本企业列支,或直接隐瞒员工人数,将支付这部分员工的薪酬计入借款或往来款(其他应付款),或者虚构职工人数,增加职工薪酬支出,将增加的这部分职工薪酬纳入账外核算等等。

3. 利用提前或延后确认因解除与职工劳动关系给予补偿而产生的预计负债进行盈余管理。根据《职工薪酬准则》的规定,符合前述两个方面条件的补偿,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,同时计入当期费用。但是实践中,企业可能根据当年经营业绩情况进行盈余管理,即当企业经营业绩较好时会提前进行因解除劳动关系给予补偿的处理,而当企业经营业绩较差时则会延后进行因解除劳动关系而给予补偿的处理。

4. 利用特定性质职工就业可享受的税收优惠政策进行盈余管理。根据税法相关规定,民政部门开办的福利生产企业可减征或者免征企业所得税。对民政部门开办的福利工厂和街道办的非中途转办的社会福利生产单位,凡安置“四残”人员占生产人员总数的比例超过10%未达到35%的,减半征收企业所得税。新办的城镇劳动就业服务企业,当年安置待业人员超过企业从业人员总数60%的,可在3年内减征或免征企业所得税。为了得到上述税收优惠政策,那些钻政策空子的企业

往往对“四残”人员、待业人员和企业生产人员人数进行调节,从而达到上述指标,进行盈余管理。

### 三、职工薪酬与企业经营业绩的关系

一般情况下,企业职工人数稳定或者稳中有升是企业经营正常或者经营业绩较好的体现;相反,若企业职工人数变动频繁,且呈减少趋势,则在企业的自动化程度、工作效率未提高的情况下,基本上可以得出企业经营有问题的结论,至少说明企业经营业绩较以前年度难有大的改善或提高。这对我们分析企业经营业绩与职工薪酬的关系很有帮助。因此,我们要十分关注企业职工人数的变动和企业的经营状况。

1. 职工薪酬波动与企业经营业绩的关系。正常情况下,企业职工薪酬会随着社会平均工资、物价变动以及企业经营业绩的波动而适度波动:若企业职工单位薪酬的变动与社会平均工资、物价水平等指标的变动趋势一致,则说明企业经营业绩的波动基本正常;若企业职工单位薪酬与上述指标反向变动,而企业经营业绩却有较大增长,则企业经营业绩或者职工薪酬可能存在问题。

2. 职工薪酬相关费用与企业经营业绩的关系。企业为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等与职工的人员构成以及职工薪酬水平有密切的关系,因此,通过上述费用的缴纳情况以及金额变动情况可以判断企业职工薪酬及其波动的合理性,进而对企业经营业绩进行初步判断。

### 四、审计中需对职工薪酬特别关注的方面

#### 1. 应对对职工薪酬的审计延伸至账外。

(1)将从企业人力资源部取得的职工信息与基层单位职工信息进行核对。实践中审计人员主要是从企业人力资源部取得企业职工信息资料来分析企业生产经营情况以及计算企业工资应纳税调整的金额,由于企业人力资源部很可能对提供给审计人员的信息进行过处理,因此审计人员拿到的职工人数资料可能与企业实际不符。为解决此问题,可随机抽取部分部门或车间人员资料进行核对或者在对存货、固定资产等资产进行盘点时对有关人员进行必要的询问,这样可核实企业提供职工人数资料的真实性。

(2)将人力资源部提供的职工信息与企业缴纳个人所得税及各项保险费等人员信息进行核对。根据相关规定,企业需为职工缴纳医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、住房公积金等,以及对工资超过个人所得税扣除标准的职工代扣代缴个人所得税。缴纳上述费用以及税金的人员信息经过相关部门审核,真实性较高,因此,我们可将人力资源部提供的职工信息资料与上述人员实际数据进行核对,以进一步证实企业提供职工信息的真实性、准确性。

经过以上核对分析后,我们可以初步确定或排除企业利用职工人数进行盈余管理的嫌疑,从而降低或规避企业利用职工人数进行盈余管理造成的审计风险。

2. 实地查看与询问。对属于享有安置“四残”人员税收优惠等职工性质特殊的企业,以及存在集中解除与职工劳动关系而确认的预计负债的企业,或传言有解除与职工劳动关系

而账上未见由此而确认的预计负债的企业,可采取深入车间、仓库、相关部门等实地查看与随机询问相关人员了解职工情况的办法进行必要的核实;同时,该办法也适用于对企业提供的职工信息的准确性与真实性进行核对。通过实地查看与询问对企业特定性质职工加以了解以降低或规避由于企业利用特定人员而进行纳税盈余管理的风险,以及企业隐瞒企业职工人数或虚构职工人数、提前或延迟解除与职工劳动关系等进行盈余管理而造成的审计风险。

3. 关注职工个人借款等拆借款以及追踪职工薪酬的支付。当企业经营业绩较差时,有些企业会利用隐瞒职工人数或降低职工薪酬来增加盈利,这种情况下除可采用实地查看与询问方式外,我们还可关注企业是否存在众多职工借款以及大额拆借款的情况,若有则很可能是职工薪酬的支付未计入企业成本费用;当企业经营业绩很好而职工人数大量增加时,除可采用实地查看与询问方式外,还可对企业职工薪酬的支付进行跟踪检查,以确认企业职工薪酬是否真正支付到个人或者是否存在支付后又返还等情况。

4. 与同行业企业单位人工产出相比较。《职工薪酬准则》规定,企业需在会计报表附注中披露应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴,以及期末应付未付的金额。由此我们对企业间单位人工产出的比较分析成为可能。众所周知,人的力量和能力是有限的,因此同行业企业单位人工产出应差别不大。我们将企业与同行业企业的单位产出及其波动进行比较,进行横向分析,可大致了解企业经营业绩的真实性以及企业在行业中的竞争地位等情况。

5. 关注企业前后年度职工薪酬的波动。众所周知,在企业没有劳动效率提高、工艺改进、产品改善、工资提高或物价上涨以及经营能力的大幅度变化等情况下,企业职工薪酬应不会出现大的波动,单位人工产出年度间也会比较均衡,因此审计人员在审计时应对企业年度间职工薪酬总额以及单位人工产出进行分析,着重分析年度间职工薪酬总额及单位人工产出波动的原因及合理性。这有助于我们分析企业是否存在利用职工人数操纵利润的问题,同时,还可以利用企业年度间薪酬总额以及单位人工产出的异常波动发现企业可能存在其他操纵利润的问题。

《职工薪酬准则》对职工薪酬的确认和计量以及职工薪酬的披露进行了规范,由此可以看出职工薪酬在企业经营中的重要性。职工是企业的主人,人力资源成本是企业生产经营成本的重要组成部分,因此职工薪酬在企业生产经营中的地位举足轻重。在实践中应十分重视对职工薪酬的审计,并对其给予特别的关注,以发现、降低或规避企业利用职工薪酬进行盈余管理而带来的审计风险。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 叶陈刚.审计理论与实务.北京:中信出版社,2006
3. 崔建民.现代企业内部审计精要.北京:中信出版社,2006