

刍议职工薪酬的会计处理

山东外贸职业学院 万颀钧 孙静

一、职工薪酬的涵义及科目设置

2006年财政部发布的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(以下简称“新准则”)中的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,即企业提供给职工的在职期间和离职后的全部货币性薪酬和非货币性薪酬。

新准则统一使用“应付职工薪酬”科目进行职工薪酬负债的会计核算,并按开支项目分设二级明细科目。二级明细科目中的“工资”用以核算构成职工工资总额的各种工资、奖金、津贴和补贴;“职工福利”用以核算企业为职工集体提供的福利;“社会保险费”用来核算企业按国家有关规定计提的养老保险费(包括基本养老保险与补充养老保险)、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费五大保险费;“住房公积金”用以核算企事业单位按国家建设部有关规定为职工缴存的住房公积金;“工会经费”用以核算企业按全国总工会的有关文件规定提取的工会经费;“职工教育经费”用以核算企事业单位按财政部、国家税务总局等八部委的有关文件规定提取的职工教育经费;“非货币性福利”用以核算企业为职工提供的实物福利、服务性福利和有偿性休假等福利;“辞退福利”用以核算企事业单位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给予的补偿。

二、福利费的新旧会计处理及其衔接

1. 对于上市公司,2007年1月1日起开始执行新的企业会计准则,根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定,首次执行日企业的应付福利费余额,全部转入应付职工薪酬,首次执行日后的第一个会计期间,按照企业实际情况和职工福利计划确认应付职工薪酬(职工福利),首次执行日转入应付福利费的余额与当年度实际使用额之间的差额,调整管理费用。

2. 对于非上市公司,因目前尚未要求实行新的企业会计准则,根据财政部颁发的《关于实施修订后的〈企业财务通则〉有关问题的通知》(财企[2007]48号),原福利费余额为结余的,继续按照原有规定使用,待结余使用完毕后,再按照修订后的《企业财务通则》执行;余额为赤字的,转入2007年年初未分配利润,由此造成年初未分配利润出现负数的,依次以任意公积金和法定公积金弥补,仍不足弥补的,以2007年及以后年度实现的净利润弥补。

3. 对于外商投资企业,根据财政部2001年、2002年的有关规定,外商投资企业执行《企业会计制度》时不按工资总额

计提福利费,企业当年发生的福利费在当期损益中据实列支,因此外商投资企业一般没有“应付福利费——计提的福利费用”科目余额。但外商投资企业按税后利润的一定比例提取的职工奖励和福利基金,提取比例由各企业自行决定,提取的职工奖励及福利基金主要用于职工非经常性奖励、补贴购建和修缮职工住房等集体福利。计提时,借记“利润分配——提取职工奖励及福利基金”科目,贷记“应付福利费——职工奖励及福利基金”科目。执行新准则后,根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定,首次执行日企业的应付福利费余额,全部转入“应付职工薪酬”科目。以后计提时,借记“利润分配——提取职工奖励及福利基金”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。但新准则指南未指明将“应付福利费——职工奖励及福利基金”科目余额转入应付职工薪酬中的哪一个明细科目,实践中许多企业将其转入“应付职工薪酬——职工福利费”明细科目。

笔者认为,可以设置“应付职工薪酬——提取职工奖励及福利基金”明细科目并将外商投资企业的“应付福利费——职工奖励及福利基金”科目余额转入该科目。这是因为“应付职工薪酬——职工福利费”与“应付职工薪酬——提取职工奖励及福利基金”这两个明细科目性质是完全不同的:首先是来源不同,前者是从工资总额中提取的,后者是从税后利润中提取的;其次是用途不同,前者主要用于发放职工各种补助、补贴、救济,职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员的工资,以及按照国家规定开支的其他职工福利支出等,而后者主要用于职工非经常性奖励以及职工集体福利设施的购建。作为从税后利润提取开支的项目,是否计提以及计提比例由企业投资者自行决定,原外商投资企业也正是因为没有计提公益金的要求才有从税后利润中提取职工奖励及福利基金的有关规定,因此在所有企业都取消公益金提取的前提下,可以增设该明细科目用于核算企业从税后利润提取的职工奖励与福利基金,区别于从税前利润中提取的职工福利费用,增设此科目进行相关会计核算也符合国际会计准则中有关雇员“利润分享与奖金计划”的规定。

需要指出的是,目前在计算应纳税所得额时,企业发生的工资及福利费用,内资企业实行计税工资制度,是在计税工资和计税工资的14%范围内扣除;外商投资企业实行据实扣除制度,是在实际工资和实际工资总额的14%范围内据实扣除,即将于2008年1月1日起执行的《企业所得税法》统一为据实扣除制度,指出“企业实际发生的与取得收入有关的、合理

会计师事务所审计中 Excel 的应用技巧

安徽来安守信会计师事务所 徐壮照

一、掌握 Excel 快速录入、编辑的基本功能

1. 熟悉 Excel 的基本功能,提高基本操作速度。Excel 操作中常用的快捷键有:Alt+Enter——在单元格内强制换行;F4——重复上一次操作;Ctrl+D——复制上一单元格内容;Ctrl+R——复制左单元格;Alt+178——输入上标“2”;Alt+179——输入上标“3”;Alt+137——输入“%”;Alt+177——输入“±”等。

2. 减少无效击键的次数。例如:sheet1,sheet2……sheet10 十张表的 A5 单元格都要输入“××有限公司”,快速录入方法有:光标在 sheet1 时,按住 Shift 键,单击 sheet10 标签,就同时选中了十张表,在 sheet1 的 A5 单元格输入“××有限公司”,十张表的 A5 单元格都出现“××有限公司”。或者用编辑公式的办法,在 sheet2……sheet10 的 A5 单元格分别输入公式“=sheet1!A5”,以后每次审计时只需在 sheet1 的 A5 单元格输入“××有限公司”,十张表的 A5 单元格就会全部出现“××有限

的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除”。至于何为“与取得收入有关的、合理的支出”,则有待企业所得税法实施细则的进一步明确。

三、养老保险费的新旧会计处理及其衔接

我国目前正在建立和完善的多层次的养老保险制度包含三个层次:第一层次是社会统筹与个人账户相结合的基本养老保险;第二层次是补充养老保险;第三层次是个人储蓄性养老保险。补充养老保险是指企业在国家法定基本养老保险的基础上,根据企业自身的经济能力为职工建立的一种养老保险制度,根据国家有关规定:“已参加基本养老保险的企业,具有持续盈利能力和支付能力的,可以为职工建立补充养老保险,所需费用按照省级以上人民政府规定的比例从成本(费用)中提取。超出规定比例的部分,由职工个人负担。”补充养老保险在我国采取信托型,即通过企业和(或)职工个人注册成立基金(企业年金基金),独立于企业运行。

原准则、制度对基本养老金的会计处理为借记“管理费用”科目,贷记“其他应付款”科目;而对补充养老保险则借记“管理费用”科目,贷记“应付福利费”科目。根据新准则,无论是由企业负担的基本养老保险还是补充养老保险,计提时一律按照受益对象(职工所在岗位),分别借记“生产成本”、“制造费用”、“在建工程”、“研发支出”、“管理费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——社会保险费”科目。企业和(或)职工个人缴纳的补充养老保险形成的独立于企业运行的企业年金基

公司”。

3. 掌握批量录入数据和快速编辑的常用方法。①操作柄(也有人称之为填充柄):把鼠标(空心十字架)放在任一单元格右下角,鼠标变成了实心小十字架(操作柄),按住左键可以往上、下、左、右拖动。例如:在某个单元格中输入一个数“12”,移动光标至单元格右下角出现操作柄,按住鼠标左键往下(各个方向均可)拖动鼠标,松开鼠标左键,你会发现下面的单元格中均被 12 所填充。在数字拖动时,同时按住 Ctrl 键,你会发现下面出现“13,14,15……”。②替换功能:在编辑菜单中点击“替换”即可在瞬间替换成百上千的目标。需要注意的是,空格和无内容也是可以替换的。例如,审计时导入的客户财务资料有时因软件原因,在很多明细前面或中间有一些不必要的空格,不想要,怎么办?按“Ctrl+E”后在“查找内容里”输入一个空格,点击“全部替换”即可。③批注功能:经理在检查电子版审计工作底稿时,在审计工作底稿上找不到地方发表

金,作为独立的会计主体,按照《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》进行会计处理和列报。

在西方,职工退休后的养老金计划分为“设定提存计划”和“设定受益计划”两种。前者是指企业按期向社会保障部门提存一定养老金后,职工退休后由社会保障部门接管,企业不再有任何义务。后者是指企业承诺在职工退休后支付一定数额的养老金,企业负有向退休职工支付既定数额的养老金的义务。在“设定提存计划”模式下会计处理比较简单,只需在按期提存养老金时借记“养老金费用”科目,贷记“现金”(实际提存现金时)或“应付养老金”(尚未实际提存现金时)科目即可。在“设定受益计划”下企业负有向退休职工支付既定数额的养老金的义务,因此其会计处理比较复杂,需要用精确的方法如精算技术等来计算未来的养老金支出以确认当期成本费用和养老金负债。

目前我国的企业年金计划属于设定提存计划,这是因为我国大多数企业按设定受益计划处理的条件尚不成熟,这就造成我国在企业年金计划及其会计处理上同国际惯例存在较大的差异。但由于养老保险在我国日益受到重视,养老保险支出在职工薪酬中占较大的比重,因此可以考虑将“社会保险费”中包含的基本养老保险费和补充养老保险费分别设置明细科目,这样有利于有条件的企业在基本养老保险的基础上为员工补充“设定受益计划”养老金,并逐步向补充养老保险按“设定受益计划”养老金会计处理模式过渡。○