

《企业会计准则第9号——职工薪酬》解析

上海柴油机股份有限公司 孙瑜

2006年2月15日,我国财政部颁布的38项具体准则中,《企业会计准则第9号——职工薪酬》旨在规范企业为获取职工提供的服务而给予职工各种形式的报酬以及其他相关支出的确认、计量和信息披露,但不涉及以股份为基础的薪酬和企业年金的规范。

一、新准则的主要内容

新准则中职工薪酬的定义包括以下八个方面:职工工资、奖金、津贴、补贴等工资类薪酬,职工福利费,各类社会保险费用,住房公积金,工会经费和职工教育经费,非货币性福利,辞退补偿以及其他与薪酬相关的支出。

新准则规定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,分别计入产品成本或劳务成本、建造固定资产或无形资产成本、当期

损益。而对于企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系所给予的补偿,在满足一定的条件下确认为预计负债,同时计入当期损益。

新准则规定企业应在报表附注中披露与职工薪酬有关的信息,主要包括:①应支付给职工的工资类薪酬和为职工缴纳的各类社会保险费、住房公积金及其期末应付未付金额;②为职工提供的非货币性福利及其计算依据;③应当支付的因解除劳动关系给予的补偿及其期末应付未付金额;④其他职工薪酬。同时规定,因自愿接受裁减建议的职工数量、补偿标准等不确定而产生的或有负债,应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》予以披露。

二、新准则特点及与以往相关规定的比较

1.首次系统规范。该准则是相关规范内容的首次制定、归纳和颁布,即是首次在一个准则中系统地规范了企业和职工

资产减值准备列示对比表

项 目	新准则	国际财务报告准则
短期投资跌价准备	投资收益	其他费用净额
坏账准备	管理费用	销售及管理费用
存货跌价准备	管理费用	购买服务及其他
长期投资减值准备(成本法)	投资收益	其他费用净额
委托贷款减值准备	投资收益	其他费用净额
固定资产减值准备	营业外支出	折旧、折耗及摊销
在建工程减值准备	营业外支出	折旧、折耗及摊销
无形资产减值准备	营业外支出	其他费用净额

注:若某种无形资产已不能再给企业带来经济利益流入,新准则规定将其全部转入当期管理费用,而国际财务报告准则规定将其列入其他费用净额。

立于其他资产产生现金流量,其减值测试必须结合相关的资产组或资产组组合(即能够从企业合并协同效应中受益的资产组或资产组组合),这就要求企业自合并日起应当将合并产生的商誉分摊至相关的资产组。

资产组或资产组组合减值损失按以下两个步骤进行分摊:①抵减资产组或资产组组合中商誉的账面价值,即减值损失应先分摊至价值确定比较主观的资产;②根据资产组或资产组组合中除商誉以外的其他各项资产的账面价值比例,按比例抵减其他各项资产的账面价值。

四、几点思考

1.定期对存货进行减值测试十分重要。以新准则实施为

契机,统一存货跌价准备测算标准,规范存货跌价准备测算和计提方法,更加真实地反映存货资产价值。

2.资产报废处置前的评估很有必要。按照新准则的规定,对准备报废处置和即将出售处理的固定资产统一要求,在报废处置和出售前就进行资产评估,测算未来现金流量,按照净现值法计算资产可收回金额,进行减值测试;对于存在减值迹象的固定资产,计提减值准备,防止预计处置净收益与资产账面价值偏差过大,造成资产价值不实。从真实、可靠反映资产状况和经营成果角度来看,这个评估很有必要,具有十分重要的实务操作价值。

3.需要进一步加强可收回金额计算的可操作性。新准则中关于预计资产未来现金流量的现值公式较为清楚,具有较强的实务操作性,但如何预计资产未来现金流量就比较困难,建议公司按照资产类别和性质分别规定如何确定和具体计算预计未来现金流量的测算方法。

4.如何合理划分资产组对财务人员提出挑战。在准则模拟测试工作中,如何准确、合理地划分资产组,对固定资产的实物管理提出了更高的要求,只有对每一项实物资产进行细致的管理,才能做到对每项资产的使用寿命、残值做出精确的估计,才能做好资产的价值调整工作。同时,需要有专业部门的积极配合,根据每一项固定资产发挥效用的情况进行职业判断,财务部门需要与专业部门配合,共同高质量地完成资产组划分工作,避免由于业务量大、人为判断因素影响等问题。因此,建议股份公司在具体实务操作中谨慎对待,沿用现行复核资产的做法。○

建立在雇佣关系上的各种支付关系,而以前是散见于其他准则中。

2.明确定义和增加内涵。新准则明确定义了职工薪酬的内容,即包括工资类薪酬等八项内容,同时也明确不包括以股份为基础的薪酬和企业年金基金,这是会计准则中首次明确定义职工薪酬的内容。从新准则所定义的职工薪酬来看,其内涵较以往也有很大的扩充和延伸,既有传统意义上的工资、奖金、津贴和补贴,也包括以往包含在福利费和期间费用中的职工福利费、工会经费、职工教育经费、各类社会保险费(包括养老、医疗、失业、住房、工伤、生育保险)等,更是增加了诸如辞退补偿、带薪休假等职工薪酬形式,以适应我国社会主义市场经济的发展和变化。

3.会计处理的变化。新准则规范和明确了职工薪酬的会计处理原则,较以往也有许多不同之处。

(1)各类职工薪酬的会计处理原则不同。新准则规定企业辞退补偿之外的职工薪酬应根据受益对象分别计入资产、成本或当期损益。而以往规定则是除了工资类薪酬和职工福利费按受益对象分别计入资产、成本或当期损益外,其他职工薪酬全部计入当期损益。此项会计处理的变化将普遍降低企业各期的毛利率和毛利额,同时对于企业的各期损益也会造成一定程度的递延影响,这种影响对于生产周期较长的企业将会更大。

(2)职工福利费的会计处理方法。新准则中未涉及企业是否提取职工福利费以及提取的具体比例,而在以往实务操作中各类企业不尽相同,有的按工资总额的14%计提职工福利费并保留余额,有的则按实列支不留余额。但从一定程度上看,新准则更趋向于取消提取职工福利费,企业的职工福利费应按实列支,当然这种职工福利费的会计处理方法与税务处理仍有不一致之处,需要进行纳税调整。

(3)引入了新型职工薪酬的会计处理方法。如对于辞退补偿,新准则规定在符合企业已制定正式的解除劳动关系计划和企业不能单方面撤回解除劳动关系计划这两个条件时应确认为负债并计入当期损益,而以往没有类似的规范和规定,这也是适应当前我国社会 and 经济发展过程中所出现新情况和新问题的要求。

4.信息披露的变化。新准则统一了关于职工薪酬的披露原则,首次明确规范了披露的范围和内容。

5.与国际会计准则的差异。国际会计准则体系中并没有单独的职工薪酬准则,而本准则是根据我国现行的有关政策以及我国目前企业类型多样、职工构成类型众多、雇佣关系形成历史原因复杂的实际情况,为规范企业职工薪酬的会计处理和信息披露而制定的,具有鲜明的中国特色和时代特征。

与职工薪酬准则有所关联的国际会计准则主要是《国际会计准则第19号——雇员福利》,该准则对各种短期雇员福利、短期带薪休假、利润分享与奖金计划、非货币性短期雇员福利以及雇员退休后的长期福利和辞退福利作了规范,要求企业将为获得雇员服务而预期支付的短期雇员福利的非折现金额确认为负债和费用,同时将一年期以上的长期雇员福利折现后的金额确认为负债和费用。

本准则与《国际会计准则第19号——雇员福利》相比,更

注重对短期和传统职工薪酬形式的规范,而对辞退补偿、养老金成本等长期职工薪酬形式的规范则显得较为原则化,当然这也是与我国目前所处的实际情况、历史变革和会计发展的现状相符的。

三、几点思考与建议

新准则的发布对我国企业处理职工薪酬方面的问题起到了积极的指导作用,但是企业在具体实施时可能仍会存在一些问题,笔者认为可对该准则进行一些补充和完善,在此作如下思考和建议。

1.鉴于企业会计准则的规定较为原则化,故在其实施指南中作了一些具体的规定和示例,便于广大会计人员在实务操作中进一步统一理解和认识,规范会计处理,提高会计信息的可比性。

2.在会计实务中设置“应付职工薪酬”科目,下设各明细科目进行核算,如工资薪酬、职工福利费、各类社会保险费用、辞退补偿等,取消原来的“应付工资”、“应付福利费”、“其他应付款”等科目,以便统一核算。

3.进一步明确和统一职工福利费的使用范围和会计处理方法。可考虑将医疗保险费用单独列示而非在此项中列示;将非独立法人和非对外营利的职工医院、浴室和食堂餐饮(包括自制餐饮和外包餐饮)等后勤单元的收支净额在此项中列支;会计处理中职工福利费按实列支,年末清算结零。对于首次执行新企业会计准则中出现的职工福利费期初余额,可根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》调整留存收益。

4.增加新型职工薪酬的会计处理规范。如带薪休假作为一种新型的职工薪酬形式已逐步在企业中运用。带薪休假可分为非累积的带薪休假和累积的带薪休假。对于非累积的带薪休假(如产假等),由于权利和义务不能结转到下期,故会计上可不作处理。而对于可累积的带薪休假,由于权利和义务可以结转到下期,如果有确凿证据证明企业很有可能因职工放弃带薪休假而产生现金流出,则应确认为负债,计入资产成本或当期费用。

5.将对辞退补偿作为预计负债的做法加以严格定义和限制,以避免其成为企业盈余管理的工具。除非有确凿证据证明企业很有可能因解除与职工劳动关系而产生现金流出,否则不能作为预计负债计入当期损益。“确凿证据”可定义为企业与职工代表大会或工会组织已达成正式的不可撤销的解除职工劳动关系计划或协议。对于首次执行新企业会计准则中出现的辞退补偿,可根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》调整留存收益。

6.鉴于我国企业用工形式的多样性和历史性,企业(尤其是国有企业)存在一定数量的待退休和退养人员,因此十分有必要增加对企业预计支付待退休和退养人员等职工薪酬的会计确认和计量。此项待退休和退养人员职工薪酬计划的会计处理类似于《国际会计准则第19号——雇员福利》和《国际会计准则第26号——退休福利计划的会计和报告》中所规范的内容,可采用设定受益计划。若企业已提取专项现金款项,可作为一项基金按《企业会计准则第10号——企业年金基金》进行单独核算。○