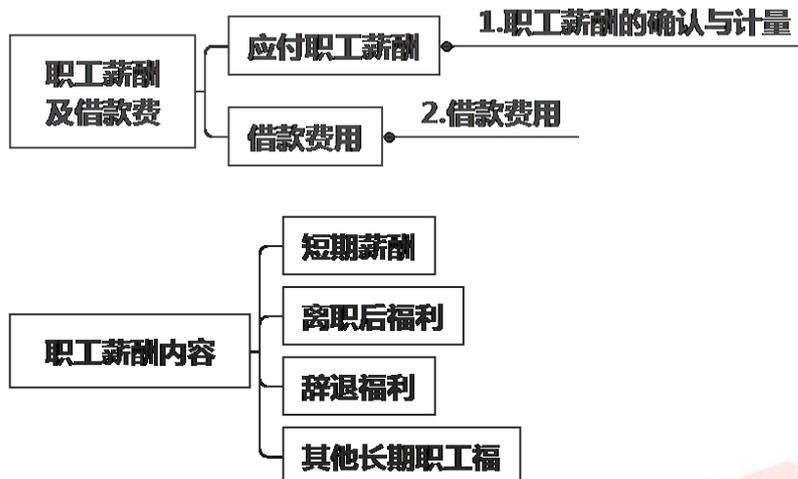




## 第九章 职工薪酬和借款费用

### 【本章考点清单】



### 考点一：职工薪酬的确认与计量

1. 职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿

2. 短期薪酬是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外，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、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，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬

3. 离职后福利：指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外

4. 辞退福利：指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给予职工的补偿

5. 其他长期职工福利：指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等

#### （一）短期薪酬

是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要

职工工资、奖金、津贴和补贴。企业的短期奖金计划属于短期薪酬，长期奖金计划属于其他长期职工福利。

职工福利费、工会经费和职工教育经费。[注]按实际发生额入帐，不预提。

医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费。[注]养老保险和失业保险属于离职后福利。

住房公积金。

短期带薪缺勤。

短期利润分享计划。[注]长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

非货币性福利。



其他短期薪酬。

(二) 短期薪酬的会计处理

1. 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债（应付职工薪酬），并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

(1) 货币性短期薪酬

借：生产成本（生产工人）

    制造费用（车间管理人员）

    管理费用（行政管理人员）

    销售费用（销售人员）

    在建工程（基建人员）

    研发支出（研发人员）

贷：应付职工薪酬——工资

    ——职工福利

    ——社会保险费

    ——住房公积金

    ——工会经费

    ——职工教育经费等

2. 非货币性福利：企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，按照成本计量。

以自产产品发放给职工作为福利，应当先按照产品的公允价值和相关税费确认应付职工薪酬，发放时再按照视同销售确认收入和结转成本。以外购商品发给职工的，应当先按照该商品的公允价值和相关税费确认应付职工薪酬，发放时直接转销商品的账面价值，不确认收入和成本。会计分录：

(1) 决定发放非货币性福利

借：生产成本

    管理费用

    在建工程

    研发支出等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

(2) 将自产产品实际发放时

借：应付职工薪酬——非货币性福利

    贷：主营业务收入

        应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

    贷：库存商品

3. 带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤。分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。

(1) 累积带薪缺勤：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（如年休假等）。

会计原则：企业应当在职工提供服务时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。未来期间，若职工行使了带薪缺勤权利（即休假），或者职工未行使了带薪缺勤权利且企业也无需现金支付的，或者因未行使了带薪缺勤权利而导致企业现金支付的，都应当终止确认原确认的应付职工薪酬负债，同时冲回原确认的成本



费用或支付现金。

(2) 非累积带薪缺勤：指带薪缺勤权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未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（如病假、产假、婚假、丧假等）。

会计原则：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。也就是说，在职工实际发生缺勤的期间视同职工出勤，因此，不必额外作的账务处理。

#### 4. 短期利润分享计划的确认和计量

短期利润分享计划是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

##### (二) 辞退福利的定义：

是指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给予职工的补偿。

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

##### (三) 离职后福利

离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

设定提存计划，是指企业向单独主体（如基金等）缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。

## 考点二：借款费用确认与计量

### 一、借款费用的确认

(一) 借款费用，反映的是企业借入资金所付出的代价，是指企业因借款而发生的利息及其他相关费用，包括：借款利息，溢折价摊销额，辅助费用摊销额，外币借款汇兑差额，承租人融资租赁中的融资费用，分期付款购买资产中的融资费用。

(二) 权益性融资费用，指发行权益工具，比如发行股票，发生的佣金手续费等等。

权益性融资虽然也叫融资，但因为不需要偿还，本质上与借款不同，所以不属于借款费用。

(三) 借款范围包括专门借款（指定借款用途）和一般借款，借款费用要分开核算。

(四) 符合资本化条件的资产：指需要经过相当长的时间（1年以上，含1年）购建或生产活动才能达到预定可使用或可销售状态的资产，包括固定资产、投资性房地产、存货、符合条件的建造合同成本、无形资产的开发支出等。

### 二、借款费用资本化

(一) 借款费用的会计原则：符合资本化条件的资产，在资本化期间内发生的借款费用，才可以资本化，也就是将借款利息等费用计入资产成本，否则全部费用化，计入当期损益（财务费用）。

(二) 资本化期间，是指从开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但暂停资本化的期间不包括在内。

(三) 借款费用同时满足下列3个条件的，才能开始资本化：

1. 资产支出已经发生：“资产支出”包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式所发生的支出。表明已经占用借款资金了。

赊购工程物资，若承担的是不带息债务则不属于资产支出，若是带息债务才属于资产支出已经发生；工程人员未支出的职工薪酬、应付账款等不属于资产支出已经发生，因为没有占用



借款资金：

2. 借款费用已经发生；表明已经承担利息等借款费用了。
3. 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。但不包括仅仅持有资产，没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。

（四）资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用资本化，直至购建或者生产活动重新开始。暂停资本化期间发生的借款费用只能费用化。

1. 非正常中断，是由于不可预见的原因等所导致的中断，包括管理决策等原因造成的中断。
2. 正常中断，指因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的因素导致的中断。正常中断期间发生的借款费用应当继续资本化。

（五）购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化，之后所发生的借款费用全部费用化。满足下列条件之一即可：

1. 资产的实体建造（包括安装）或者生产活动已经全部完成或者实质上已经完成。
2. 需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时。
3. 资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。
4. 继续发生在资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。
5. 如果所购建或者生产的资产各部分分别完工的，若每部分可供单独使用或对外销售，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化（如家电生产线项目的洗衣机车间、电视机车间、空调车间）；若必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在整体完工时停止借款费用的资本化（如钢铁冶炼项目的炼铁车间、炼钢车间、轧钢车间）。

### 三、借款费用的计量

（一）计量原则：只有专门借款资金不够或者没有专门借款时，才计算占用了多少一般借款资金，如果一般借款资金也用完还不够的，说明占用了自有资金，自有资金部分不计利息。

（二）计算专门借款的借款费用：

1. 专门借款应付利息总额=本金×利率
2. 专门借款资本化利息=资本化期间的  
(实际利息-闲置资金收益)
3. 专门借款闲置资金收益=∑不同期间闲置资金×收益率
4. 专门借款费用化利息=费用化期间的  
(实际利息-闲置资金收益)

提示：专门借款的利息计算不考虑资产支出，闲置资金收益要分段计算。

（三）计算一般借款的利息金额：

1. 一般借款应付利息总额=∑（本金×利率）
2. 一般借款资本化利息=累计超过专门借款部分的资产支出加权平均数×一般借款的资本化率

其中：

累计资产支出加权平均数=∑（每笔超过专门借款金额的支出×占用天数/当期总天数）

提示：以前期间发生的资产支出在计算本期的累计资产支出加权平均数时应当包括在内，不能仅考虑本期支出金额。

资本化率：加权平均利率=一般借款当期利息之和/当期本金加权平均数



提示：计算资本化率时，分子计算利息的时间权重和分母计算本金的时间权重要保持一致。如果只占用一笔一般借款，则不需要计算资产支出加权平均数和资本化率，如果占用了两笔或两笔以上一般借款时，才需要计算资本化率。当期，这个期间可以是年，可以是半年或季度。

提示：如果按年付息，则一般借款年度资本化利息=年度资产支出加权平均数×年度资本化率  
如果按季付息，则一般借款季度资本化利息=季度资产支出加权平均数×季度资本化率

提示：计算季度资本化率时，分子是季度利息，分母是本金×季度时间权重，口径要保持一致。

#### （四）外币专门借款汇兑差额资本化

会计处理原则：外币专门借款本金和利息产生的汇兑差额，在资本化期间内应当资本化，否则费用化。为了简化核算，外币一般借款产生的汇兑差额全部费用化，不论是否在资本化期间内。



请关注公众号、听更多免费直播