

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第八章 职工薪酬及借款费用

【考点】职工薪酬的分类

分类	具体内容
短期薪酬	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
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） 【提示】离职后福利计划按其特征可以分为设定提存计划和设定受益计划 设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付的离职后福利计划； 设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划
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合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿 【提示 1】企业应区分辞退福利与正常退休养老金 辞退福利，企业应当在辞退时进行确认和计量 退休养老金，企业应在职工提供服务的会计期间确认和计量 【提示 2】职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理
其他长期职工福利	是指除短期薪酬、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、长期残疾福利、长期利润分享计划等

应付职工薪酬的核算

（一）非货币性福利（应当按照公允价值计量）

账务处理	
(1) 以自产产品发放给职工作为福利（视同销售）	借：生产成本等（按受益对象） 贷：应付职工薪酬 借：应付职工薪酬 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
(2) 以外购商品发放给职工作为福利	① 购入时 借：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 ② 决定发放非货币性福利时 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 ③发放时 借：应付职工薪酬 贷：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）	
(3)将拥有或租赁的房屋等资产提供给员工使用	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 贷：应付职工薪酬	借：应付职工薪酬 贷：累计折旧 其他应付款 银行存款等

（二）其他形式的短期薪酬

带薪缺勤—累积带薪缺勤	定义	指带薪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
	确认	企业应当在职工提供了服务（★★）从而增加了其未来享有的（★★）带薪缺勤权利时，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
带薪缺勤—非累积带薪缺勤	定义	指带薪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（我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤）
	确认	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
利润分享计划	定义	企业为了鼓励职工长期为其提供服务，可能制定利润分享计划，现定当职工在企业工作了特定年限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的奖金
	确认	同时满足下列条件的，应予确认： 1. 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务 2. 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计

（三）辞退福利，辞退福利超过一年的，应该按照其现值计入管理费用

确认时	借：管理费用 未确认融资费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利	
支付辞退福利款项时	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款	借：财务费用 贷：未确认融资费用

【考点】借款费用的核算

一、借款费用的内容

借款利息	借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息，以及为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务所承担的利息等
折价或者溢价的摊销	发行公司债券等所发生的折价或者溢价在每期的摊销金额
因外币专门借款发生的汇兑差额	由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额
辅助费用	借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费等费用

【提示】债券的溢折价属于对债券价值的调整，而溢折价的摊销额影响利息费用的金额，属于借款费用

二、借款费用的确认和计量

(一) 应予资本化借款范围

借款的范围	专门借款	为资产的构建或生产符合资本化条件资产而专门借入的款项
	一般借款	专门借款以外的其他借款

(二) 符合资本化条件的资产

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产，其中：

(1) “相当长时间”，通常为1年以上（含1年）

(2) 建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产；

(3) 符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的商品房、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等

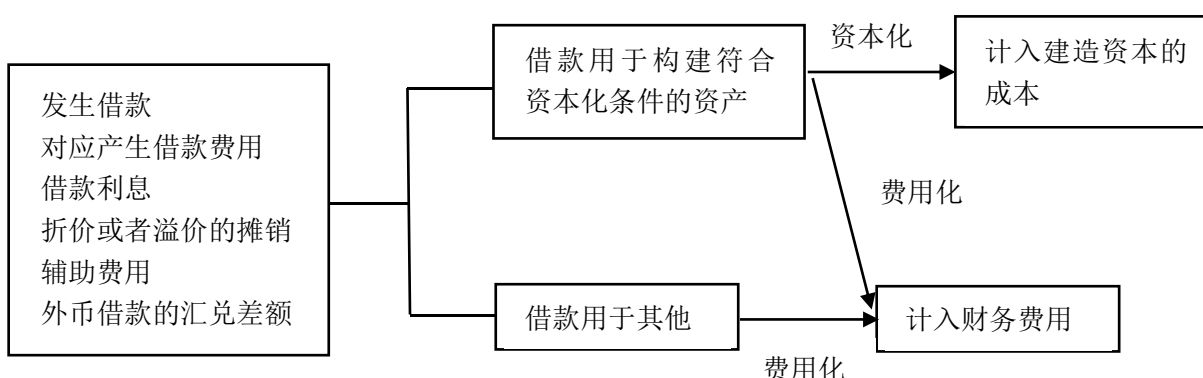
(三) 借款费用开始资本化期间的确定

开始资本化的时点 (同时满足)	1. 资产支出已经发生：包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务。 2. 借款费用已经发生：已经发生了专门借款费用或占用了一般借款的借款费用。 3. 必要的购建或者生产活动已经开始：指符合资本化条件的资产的实体建造或生产工作已经开始
暂停资本化的时间	符合资本化条件的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，应暂停借款费用的资本化；在中断期间所发生的借款费用，计入当期损益，直至购建或者生产活动重新开始。 【提示】若中断是使所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，所发生的借款费用应继续资本化
停止资本化的时点	购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用（固定资产）或者可销售（存货）状态时，借款费用应当停止资本化。达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当计入当期损益

三、正常中断与非正常中断的区分

非正常中断	指企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断，例如： (1) 企业因与施工方发生了质量纠纷。 (2) 工程、生产用料没有及时供应。 (3) 资金周转发生了困难。 (4) 施工、生产发生了安全事故。 (5) 发生了与资产购建、生产相关的劳动纠纷等
正常中断	中断是资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序、可预见的不可抗力导致中断，正常中断期间所发生的借款费用应当继续资本化。例如： (1) 工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查。 (2) 如雨季或冰冻季节等原因导致施工出现停顿

四、借款费用的具体确认原则



五、借款费用资本化金额的确定

项目	内容
专门借款	资本化金额=资本化期间实际发生的专门借款利息费用-尚未动用的借款资金的利息收入或暂时性投资收益
借款辅助费用	借款辅助费用资本化金额的确定： 无论是一般借款还是专门借款发生的辅助费用均按《金融工具确认和计量》的规定，将辅助费用计入负债的初始确认金额，并采用与借款费用一致方法进行会计核算
限制条件	每一会计期间的利息资本化金额，不应超过当期相关借款实际发生的利息金额

一般借款化金额的确定

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{一般借款利息费} \\ \text{用资本化金额} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{累计资产支出超过专门借款} \\ \text{部分资产支出加权平均数} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{所占用一般借} \\ \text{款资本化率} \\ \hline \end{array}$$

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{所占用一般借款利息之和} \\ \hline \end{array} \div \begin{array}{|c|} \hline \text{所占用一般借款本金之和} \\ \hline \end{array}$$

六、借款费用的账务处理

借：管理费用（属于筹建期间不应计入相关资产价值的借款费用）

财务费用（属于经营期间不应计入资产价值的借款费用、符合资本化条件的资产达到预定可使用状态后所发生的借款费用）

在建工程

制造费用

研发支出

贷：应付利息