



为什么将原来的“工资”科目 改为“应付工资”科目？

财政部1973年颁发的《国营工业企业会计科目》规定，在资金占用类科目中应设置“工资”科目，核算企业按照规定付给职工的工资，借（增）方记实际支付的工资总额，贷（减）方记按用途分配的工资数额，月末应无余额。“工资”科目成为反映实际支付的工资总额和进行分配的过渡性科目，或集合分配科目。事实上，目前企业实际支付的工资额中，扣发的缺勤工资和加发的加班加点工资一般都是根据上月的考勤记录计算的，因而本月实际支付的工资额不是本月实际发生的工资额，与职工在本月内实际耗用在生产上的劳动量不一致。“工资”科目只反映实付数，并按实付数进行分配，而不反映发生数并按发生数进行分配。这样处理，从理论上讲，不符合权责发生制的原则。在实务上，根据实际支付的工资额而不按实际发生的工资额分配计入成本，就不能正确反映成本的真实情况。现举例说明于下：

假定某企业共有100个工人，每人月工资60元。4月份无缺勤、无加班，5月份缺勤工资300元（相当于5个工人全月缺勤），6月份缺勤工资60元（相当于1个工人全月缺勤）。那末，5月份实际发生的工资总额应为 $60 \times 100 - 300 = 5,700$ 元，而实际支付（发放）的工资总额为 $60 \times 100 = 6,000$ 元；6月份实际发生的工资总额应为 $60 \times 100 - 60 = 5,940$ 元，而实际支付（发放）的工资总额为 $60 \times 100 - 300 = 5,700$ 元（扣发的缺勤工资300元，根据5月份考勤记录计算）。5月份“工资”帐户的借（增）方反映实际支付数6,000元，贷（减）方反映分配计入成本数也是6,000元；6月份“工资”帐户的借（增）方反映实际支付数5,700元，贷（减）方反映分配计入成本数也是5,700元。

假定5月份和6月份都生产产品1,000件，根据上

述资料分析，会得出一个错误的结论：5、6两个月相比较，5月份用工95人，生产产品1,000件，单位产品工资成本为 $6,000 \div 1,000 = 6$ 元；6月份用工99人，生产产品1,000件，单位产品工资成本为 $5,700 \div 1,000 = 5.70$ 元，6月份成本比5月份低。6月份用工比5月份多，产量不变，成本反而低，显然与事实不符。

因此，1980年新的会计制度将“工资”科目改为“应付工资”科目。凡包括在国家统计局规定的工资总额范围内的各种工资、奖金、津贴等，不论是否在当月支付，都应在这个科目核算。它的贷（增）方反映本月实际发生的工资总额，也就是本月应分配的工资数额，借（减）方反映本月实际支付的工资总额，月末贷（增）方余额反映应付未付的工资数额，借（减）方余额反映多付的工资数额。根据上例数字，“应付工资”帐户的记录如下：

借(减)方	5月份	贷(增)方
实际支付	6,000	实际发生 (分配计入成本)
合计	6,000	合计
		月末余额
		300

借(减)方	6月份	贷(增)方
月初余额	300	实际发生 (分配计入成本)
实际支付	5,700	合计
合计	6,000	合计
		月末余额
		60

根据以上资料分析，可以得出正确的结论：5、6两个月相比较，5月份用工95人，生产产品1,000件，单位产品工资成本为 $5,700 \div 1,000 = 5.70$ 元，6月份用工99人，生产产品1,000件，单位产品工资成本为 $5,940 \div 1,000 = 5.94$ 元，6月份成本比5月份高。

因此，“工资”科目改为“应付工资”科目较为科学。但是，如果企业由于条件的限制，月终难以计算出本月实际发生的工资总额，而且，实际支付的工资总额与实际发生的工资总额又相差不大的，也可以暂按实际支付的工资总额，作为应分配的工资数额计算成本。这样，“应付工资”科目月末也就没有余额了。

（财政部会计制度司二处）