

职工薪酬及关联业务的平行分录编制

钞天虎

摘要：在以平行分录兼顾权责发生制和现金收付制各自优势的双基并行会计模式下，财务会计子系统所确认的负债，还将成为预算会计子系统进行相关支出确认的依据，故而当延迟付款支出涉及较为复杂的明细分类核算时，对相关负债增设明细核算会使所编制的平行分录异常繁琐。为简化延迟付款业务的会计处理，本文结合高校会计实务，针对职工薪酬及关联业务的核算特点，提出一种较为简便的会计处理方法。

关键词：职工薪酬；延迟支付；支出确认；平行分录

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 05-0065-05

职工薪酬及关联业务的复杂性决定了与职工薪酬相关的平行分录，因延迟支付而涉及极为复杂的会计科目设置和会计业务处理。本文以高校会计实务为例，针对传统会计处理方法存在的问题，介绍一种更为简洁的平行分录编制方法。

一、职工薪酬及关联业务的核算特点

综合《政府会计制度——会计科目和报表》(以下简称《制度》)和《政府收支分类》的相关规定，高校职工薪酬及关联业务的核算具有以下特点：

1. 组成内容复杂性。按《制度》规定，职工薪酬包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴(绩效工资)、改革性补贴、社会保险费(含职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等，下同)和住房公积金等。这一特点决定了无论是财务会计出于职工薪酬数据的统计需要，还是预算会计出于支出明细分类的需要，均涉及非常庞大的明细科目设置。

2. 负担对象复杂性。按《制度》规定并结合高校实际，职

工薪酬费用的负担对象，既有通过“单位管理费用”核算的行政管理和后勤保障活动，又有通过“业务活动费用”核算的教学和科研业务活动，还有通过“在建工程”“加工物品”“研发支出”和“经营费用”核算的资产或经营活动成本。

3. 扣款种类多样性。按《制度》规定，与职工薪酬相关的预扣款，至少包括代扣代缴的社保缴费、住房公积金、工薪所得税和其他代扣款项。这一特点决定了无论是否考虑预算会计中的支出确认，财务会计都将涉及较为复杂的负债科目设置。

4. 开支渠道多样性。就高校而言，用于支付职工薪酬的经费来源，除基本预算拨款之外，还可能涉及项目预算拨款和自筹经费。这一特点决定了相关明细科目的设置，将随经费来源的不同而成倍地增加。

5. 延迟时间明确性。与职工薪酬相关的延付款项，多为具有明确延迟期限的政策性应付款，如当月预提(扣)的社保缴费、住房公积金、工薪所得税等，均必须于次月在固定时限内全部缴纳。这一特点决定了财务会计在确认与职工薪酬相关的负债时，就可预知其延迟付款支出的归属期间及其具体分类。

6. 会计处理节奏性。职工薪酬的计提分配、工资的发放、代交(缴)款的预提(扣)和缴纳等，在发生顺序上所具有的依次继起性和发生时间上所具有的相对固定性，使得相关业务的会计处理具有明显的时间节奏。这一特点决定了职工薪酬及关联业务的会计处理，可从业务循环的角度进行整体优化。

二、职工薪酬及关联业务的核算假定

为简化论述，现结合高校会计实务，就职工薪酬及关联业务的核算做如下假定：

1. 职工薪酬的组成项目仅包括基本工资、津贴补贴、绩效工资、社保缴费(包括医疗保险、养老保险和失业保险，下同)、

基金项目：山东省教育会计学会2019年度科研课题“高等学校双系统会计核算体系研究”(sdjk2019010)

作者简介：钞天虎，中国海洋大学财务处，会计学博士，高级会计师。

其他工薪和住房公积金。此假定可明确并简化与职工薪酬及关联业务核算相关的明细科目设置。

2. 除财政拨款外无其他资金来源。此假定可使预算会计对相关支出的核算,简化到无需按“资金来源”进行明细科目设置。

3. 基本预算拨款和专项预算拨款均不涉及国库支付并且所有款项均存于基本存款户。此假定可排除与国库集中支付相关的核算内容并将付款业务的会计处理简化到只有一条银行付款记录。

4. 职工薪酬费用的分配仅涉及“业务活动费用”和“单位管理费用”。此假定可将与在建工程、加工物品、研发支出和经营费用相关的核算内容排除在外。

5. 只有一个专项并且其支出功能分类为“科学技术”。此假定可将预算会计中的支出核算简化到无需按“具体项目”和“支出功能分类科目”进行明细科目设置。

6. 其他代扣款项仅为个人负担的周转房租。此假定可将“其他应付款”的核算简化到只需设置一个与职工薪酬核算相关的二级科目。

7. 对事业支出的核算采用一级科目单设“教育支出”“科研支出”“行政管理支出”和“后勤保障支出”的账务组织方法。此假定可降低支出类会计科目的级次。

8. 业务处理顺序依次为计提工资及单位负担的社保缴费和住房公积金——计提个人负担的社保缴费和住房公积金——发放工资并代扣工薪所得税和其他款项——缴纳社保缴费——缴纳住房公积金——缴纳代扣的工薪所得税——支付其他代扣款项。

三、基于传统会计思维的会计科目设置及业务处理

通过增设明细科目以满足核算或管理上的特殊需要,是人们最为习惯的一种明细核算组织形式,以职工薪酬及关联业务的核算为例,为使预算会计对相关延迟支付的确认有迹可循,就要对相关负债科目增设明细核算。基于本文核算假定,在传统会计思维模式下,高校可按下述方法进行相关明细科目设置和业务处理。

1. 会计科目设置。

(1) 为满足相关事业成本的核算需要,“业务活动费用”和“单位管理费用”之下可按成本大类、预算类型、支出经济分类类级科目进行明细科目设置。其中:“业务活动费用”下分设“教育”和“科研”,“单位管理费用”下分设“行政”和“后勤”;“科研”下分设“基本”和“项目”,“教育”“行政”和“后勤”下只设“基本”;支出经济分类类级科目分别为“工资福利费”和“对个人和家庭补助费”。按此思路,需设置 $(3+1) \times 2$

$\times 2$ 计10个与职工薪酬费用核算相关的最明细级费用类会计科目。

(2) 为满足职工薪酬数据的统计需要并使延迟支付的预算会计确认有迹可循,“应付职工薪酬”之下可按支出经济分类类级科目及社保缴费的具体组成、支出大类、预算类型和负担对象进行明细科目设置。其中:二级科目设“基本工资”“津贴补贴”“绩效工资”“医疗保险”“养老保险”“失业保险”“其他工薪”和“住房公积金”;三级科目设“教育”“科研”“行政”和“后勤”;四级科目针对“科研”设“基本”和“项目”,针对“教育”“行政”和“后勤”只设“基本”,并且仅针对二级科目中的“医疗保险”“养老保险”“失业保险”和“住房公积金”进行设置;五级科目仅针对二级科目中的“医疗保险”“养老保险”“失业保险”和“住房公积金”并分别设“单位”和“个人”两个明细科目。按此思路,“应付职工薪酬”之下需设置 $8+8 \times 4+(4 \times 2+4 \times 5)+(4 \times 5 \times 2)$ 计108个明细科目,其中最明细级科目数为 $5 \times 4+5 \times 2 \times 4$ 计60个。

(3) “其他应交税费——应交个税”和“其他应付款——代扣房租”之下综合支出大类和预算类型分别设“教育基本”“科研基本”“科研项目”“行政基本”和“后勤基本”。按此思路,需设置 $2+5 \times 2$ 计12个与职工薪酬关联业务核算相关的负债类科目,其中最明细级科目数为 5×2 计10个。

(4) “教育支出”“科研支出”“行政管理支出”和“后勤保障支出”下按预算类型和支出经济分类设置明细科目。其中:二级科目在“科研支出”下设“基本”和“项目”,在“教育支出”“行政管理支出”和“后勤保障支出”下只设“基本”;三级科目设“工资福利”和“对个人和家庭补助”;四级科目在“工资福利”下设“基本工资”“津贴补贴”“绩效工资”“社保缴费”和“其他工薪”,在“对个人和家庭补助”下设“住房公积金”。按此思路,需设置 $5+5 \times 6$ 计35个与职工薪酬核算相关的支出类会计科目,其中最明细级科目数为 5×6 计30个。

2. 业务处理。

(1) 计提职工薪酬。因该业务不涉及现金的收付,故只需编制如下记录数为 $5 \times 2+5 \times 8$ 计50个的财务会计分录:

借:单位管理费用——教育——基本——工资福利费(应付个人工薪+单位负担社保缴费)
——教育——基本——对个人和家庭补助费
(单位负担住房公积金)
……
贷:应付职工薪酬——基本工资——教育——基本
……
——住房公积金——教育——基本——单位
……

(2) 计提个人负担的社保缴费和住房公积金。因该业务不涉及现金的收付,故只需编制如下记录数为 $5+5\times(3+1)$ 计25个的财务会计分录:

借:应付职工薪酬——基本工资——教育——基本(个人负担
社保缴费+住房公积金)
……
贷:应付职工薪酬——医疗保险——教育——基本——个人
……
——住房公积金——教育——基本——个人
……

(3) 发放工资并代扣工薪所得税和房租。发放工资有现金付出,故会计处理同时涉及财务会计分录和预算会计分录的编制。因个人负担的社保缴费和住房公积金已从“应付职工薪酬”下的“基本工资”中预提,个人负担的工薪所得税和房租在工资发放时要从“应付职工薪酬”下的“基本工资”中预扣,故应编制如下记录数为 $(5\times 4+1+5+5)+(5\times 4+1)$ 计52个的平行分录:

借:应付职工薪酬——基本工资——教育——基本
……
贷:银行存款
其他应交税费——应交个税——教育基本(代扣个税)
……
其他应付款——代扣房租——教育基本(代扣房租)
……
借:教育支出——基本——工资福利——基本工资(实发)
……
贷:资金结存

(4) 缴纳社保缴费。缴纳社保缴费有现金付出,故会计处理同时涉及财务会计分录和预算会计分录的编制。因单位和个人分别负担的社保缴费已计入“应付职工薪酬”的所属明细科目,并且预算会计所确认的支出要分别计入支出经济分类科目中的“社保缴费”和“基本工资”,故应编制如下记录数为 $(3\times 2\times 5+1)+(2\times 5+1)$ 计42个的平行分录:

借:应付职工薪酬——医疗保险——教育——基本——单位
(单位负担数)
——医疗保险——教育——基本——个人
(个人负担数)
……
贷:银行存款
借:教育支出——基本——工资福利——社保缴费
(单位负担数)
——基本——工资福利——基本工资

(个人负担数)

……

贷:资金结存

(5) 缴纳住房公积金。缴纳住房公积金有现金付出,故会计处理同时涉及财务会计分录和预算会计分录的编制。因单位和个人分别负担的住房公积金已计入“应付职工薪酬”的所属明细科目,并且预算会计所确认的支出要分别计入支出经济分类科目的“对个人和家庭补助——住房公积金”和“工资福利——基本工资”,故应编制如下记录数为 $(2\times 5+1)+(2\times 5+1)$ 计22个的平行分录:

借:应付职工薪酬——住房公积金——教育——基本——单位
(单位负担数)
——住房公积金——教育——基本——个人
(个人负担数)
……
贷:银行存款
借:教育支出——基本——对个人和家庭补助——住房公积金
(单位负担数)
——基本——工资福利——基本工资
(个人负担数)
……
贷:资金结存

(6) 缴纳工薪所得税。缴纳预扣的工薪所得税有现金付出,故会计处理同时涉及财务会计分录和预算会计分录的编制。因预扣工薪所得税已计入“其他应交税费”的所属明细科目,并且预算会计所确认的支出要依其来源计入支出经济分类科目的“工资福利——基本工资”,故应编制如下记录数为 $(5+1)+(5+1)$ 计12个的平行分录:

借:其他应交税费——应交个税——教育基本
(预扣工薪所得税)
……
贷:银行存款
借:教育支出——基本——工资福利——基本工资
……
贷:资金结存

(7) 代交房租。支付预扣的房租有现金付出,故会计处理同时涉及财务会计分录和预算会计分录的编制。因预扣的房租已计入“其他应付款”的所属明细科目,并且预算会计所确认的支出要依其来源计入支出经济分类科目的“工资福利——基本工资”,故应编制如下记录数为 $(5+1)+(5+1)$ 计12个的平行分录:

借:其他应付款——代扣房租——教育基本(预扣房租)

……

贷：银行存款

借：教育支出——基本——工资福利——基本工资

……

贷：资金结存

四、 迟延支付业务的改进会计处理

复式记账模式下，任何一笔不涉及现金收付的转账业务，都可通过在其会计分录中加入现金类科目而虚拟为现金收支业务。以职工薪酬的核算为例，通过为“借：单位管理费用/业务活动费用，贷：应付职工薪酬”这一会计分录中加入金额相等但方向相反的两笔“银行存款”，职工薪酬计提与发放分离模式下的职工薪酬计提，就可转化为职工薪酬计提与发放融合模式下以“借：单位管理费用/业务活动费用，贷：银行存款”为其记录形式的工薪计发，和以“借：银行存款，贷：应付职工薪酬”为其记录形式的支付失败收回。由此，与职工薪酬相关的迟延支付在预算会计中就可按虚拟现金制予以提前确认，从而使财务会计中的负债类科目设置，不必考虑预算会计中的支出确认。为简化负债类科目设置而将相关支出予以提前确认的这一变通会计处理方法，可称为迟延支付业务的改进会计处理。基于本文核算假定，在这一会计处理思路下，高校可按下述方法进行相关明细科目设置和业务处理。

1. 会计科目设置。

(1) 因预算会计对相关支出的提前确认并不影响财务会计对职工薪酬费用的计提和分配，故“业务活动费用”和“单位管理费用”仍需比照前述方法进行明细科目设置，即需设置 $(3+1 \times 2) \times 2$ 计10个与职工薪酬核算相关的最明细级费用类会计科目。

(2) 为对提前确认的未付现支出进行冲抵，预算会计中应在“其他支出”下增设一个名为“待冲支出”的过渡科目。该科目贷方记录计提职工薪酬费用时因提前确认相关支出而应冲减的过渡支出，借方记录因付款而实际冲抵的过渡支出，期末贷方余额反映尚未冲抵的过渡支出（该余额可在“其他支出”下单独列示）。

(3) 为满足职工薪酬数据的统计需要，“应付职工薪酬”应按组成内容及负担对象设 $8+4 \times 2$ 计16个明细科目。

(4) 为满足工薪所得税和代扣房租的核算需要，应设“其他应交税费——应交个税”和“其他应付款——代扣房租”两个与职工薪酬核算相关的负债科目。

(5) 为满足相关支出的核算需要，应比照前述方法设 $5+5 \times 6$ 计35个与职工薪酬核算相关的支出类会计科目，其中最明细级科目数为 5×6 计30个。

2. 会计业务处理。

(1) 计提职工薪酬。计提职工薪酬虽不涉及现金收付，但为简化相关负债科目而将相关支出予以提前确认时，计提职工薪酬就可虚拟为现金的一进一出并据以进行相关预算会计处理。就本文举例及前述会计科目设置而言，应编制如下记录数为 $(2 \times 5+8) + (6 \times 5+2)$ 计50个的平行分录：

借：单位管理费用——教育——基本——工资福利费

……

贷：应付职工薪酬——基本工资

……

借：教育支出——基本——工资福利费——基本工资（虚拟支出）

……

贷：其他支出——待冲支出（应冲减的虚拟支出）

(2) 计提个人负担的社保缴费和住房公积金。计提个人负担的社保缴费和住房公积金不涉及现金的收付，并且与之相关的支出已在计提职工薪酬时得到确认，故会计处理只涉及财务会计分录的编制。就本文举例及前述会计科目设置而言，应做如下记录数为5个的财务会计分录：

借：应付职工薪酬——基本工资

贷：应付职工薪酬——医疗保险——个人

——养老保险——个人

——失业保险——个人

——住房公积——个人

(3) 发放工资并代扣工薪所得税和房租。因计提职工薪酬费用时就已按虚拟现金制对相关支出进行了确认，并且所确认的支出因无实际现金付出而通过“其他支出——待冲支出”进行了冲抵，故而发放工资时，就应按实际付款额冲减过渡科目余额以使虚拟支出转化为实际支出。就本文举例及前述会计科目设置而言，应编制如下记录数为9个的平行分录：

借：应付职工薪酬——基本工资

——津贴补贴

——绩效工资

——其他工薪

贷：银行存款

其他应交税费——应交个税

其他应付款——代扣房租

借：其他支出——待冲支出

贷：资金结存

(4) 缴纳社保缴费。同(3)所述原因，应编制如下记录数为9个的平行分录：

借：应付职工薪酬——医疗保险——单位

——养老保险——单位



图 / 戴国华

——失业保险——单位
——医疗保险——个人
——养老保险——个人
——失业保险——个人

贷：银行存款

借：其他支出——待冲支出

贷：资金结存

(5) 缴纳住房公积金。同(3)所述原因，应编制如下记录数为5个的平行分录：

借：应付职工薪酬——住房公积金——单位
——住房公积金——个人

贷：银行存款

借：其他支出——待冲支出

贷：资金结存

(6) 缴纳工资所得税。同(3)所述原因，应编制如下记录数为4个的平行分录：

借：其他应交税费——应交个税

贷：银行存款

借：其他支出——待冲支出

贷：资金结存

(7) 代交房租。同(3)所述原因，应编制如下记录数为4

个的平行分录：

借：其他应付款——代扣房租

贷：银行存款

借：其他支出——待冲支出

贷：资金结存

五、改进会计处理的比较优势

从本文举例中不难看出，即使在严格的假设条件下，高校职工薪酬及关联业务的核算也是极为复杂，并且其复杂程度因会计处理方法的不同而有显著的不同。从会计科目设置和会计业务处理来看，传统会计处理方法所需的165个会计科目和215条会计记录，在改进会计处理方法下可分别锐减为64个和86条。相比较而言，改进会计处理可显著简化账务系统设置并降低会计核算成本。除此之外，改进会计处理还可避免年度预算执行情况因迟延支付而被扭曲，这是因为，当与职工薪酬相关的支出同步于相关费用的发生时，因迟延支付而产生的结余，就会以“其他结余”而非“预算结余”的形式呈现并在付款后自行消失。故此，通过增设过渡科目对相关支出进行提前确认的做法，不失为一种更加务实的平行分录编制方法。■

责任编辑 武献杰