

## US GAAP 与 IFRS 之比较：雇员福利-致同研究之 US GAAP 系列(十六)

雇员福利包括短期薪酬（U.S. GAAP 没有特别对短期福利作出规定）、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利等。

2015 年 4 月，FASB 发布了 ASU 2015-04《薪酬——退休福利（主题 715）：雇员设定受益义务和计划资产计量日的实务简便处理》。该修订允许会计年度末与日历月度末日期不一致的主体最接近其会计年度末的月度末来计量设定受益计划资产和义务，并逐年将该实务简便处理一贯的应用于主体的全部设定受益计划（ASC 715-35-63B）。对公众商业实体，该修订对发布的自 2015 年 12 月 15 日以后日期开始的会计年度及这些会计年度内的中期的财务报表生效。对所有其他主体，该修订对发布的自 2016 年 12 月 15 日以后日期开始的会计年度及自 2017 年 12 月 15 日以后日期开始的会计年度内的中期的财务报表生效。允许提前采用。IFRS 未提供类似的实务简便处理。

### 雇员福利

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引：</b> IAS 19; IFRS 13; IFRIC 14	<b>相关指引：</b> ASC 420、450、710、712、715 和 820
<b>简介</b>	
<p>IAS 19 适用于通过以下方式提供的雇员福利（IAS 19.4）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 主体与雇员个人、雇员团体或他们的代表所签订的正式计划或其他正式协议</li> <li>• 根据法律规定或行业安排，主体需要向全国、州、行业或其他多雇主计划缴存资金</li> <li>• 非正式的惯例所导致的推定义务</li> </ul> <p><b>雇员福利包括（IAS 19.5）：</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 如下列的短期雇员福利，前提是此类福利预期在雇员提供相关服务的年度报告期末之后 12 个月内全部结算：</li> </ul>	<p>与 IFRS 不同，若干《汇编》主题涵盖了雇员福利的会计处理。某些比较重要的领域列示如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 薪酬——概述（ASC 710） <ul style="list-style-type: none"> <li>- 带薪缺勤（ASC 710）</li> <li>- 递延薪酬安排</li> <li>- 根据工会合同的一次性付款</li> </ul> </li> <li>• 薪酬——退休福利（ASC 715） <ul style="list-style-type: none"> <li>- 设定受益计划 – 综述</li> <li>- 设定受益计划 – 养老金</li> <li>- 设定受益计划 – 其他退休后福利</li> </ul> </li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 工资、薪金以及社会保障提存金</li> <li>- 带薪年假和带薪病假</li> <li>- 利润分享和奖金</li> <li>- 对现有雇员提供的非货币性福利</li> <li>• 离职后福利，例如： <ul style="list-style-type: none"> <li>- 退休福利</li> <li>- 其他离职后福利，例如离职后人寿保险和离职后医疗保障</li> </ul> </li> <li>• 其他长期雇员福利，例如： <ul style="list-style-type: none"> <li>- 长期带薪缺勤，例如长期服务休假或高等院校教师的休假年</li> <li>- 年资福利或其他长期服务福利</li> <li>- 长期伤残福利</li> </ul> </li> <li>• 辞退福利</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 设定提存计划</li> <li>- 多雇主计划</li> <li>• 薪酬——非退休的离职后福利（ASC 712） <ul style="list-style-type: none"> <li>- 辞退福利</li> <li>- 其他离职后福利</li> </ul> </li> </ul>
<b>短期雇员福利</b>	
<p>当雇员在一个会计期间为主体提供了服务，主体应确认为获得该服务预期支付的短期福利的非折现金额（IAS 19.15）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 在扣除任何已支付金额后，确认为一项负债（应计费用）</li> <li>• 确认为费用，除非其他 IFRS 要求或允许将该福利包括在资产的成本中（参见 IAS 2.10-22 和 IAS 16.15-.28）</li> </ul>	<p>U.S. GAAP 没有特别对短期福利作出规定，存在若干例外情况，例如 ASC 710 中的递延薪酬合同和带薪缺勤、以及 ASC 712 中的有关离职后退休前福利。但与 IFRS 类似，权责发生制用于短期福利的核算。</p>
<p><b>短期带薪缺勤</b></p> <p>累积带薪缺勤是指如果本期的权利未用完，可以结转后期并且在未来期间使用的带薪缺勤。当雇员提供服务从而增加了其未来带薪缺勤权利时，就产生了一项义务。即使带薪缺勤是非既定的，该义务依然存在并应予以确认，虽然雇员在使用累积非既定权利之前离职的可能性会影响对该义务的计量（IAS 19.13）。</p> <p>非累积带薪缺勤不结转后期、将会失效。在缺勤发生前，主体不确认负债或费用，因为雇员服务不能增加其福利的金额（IAS 19.18）。</p>	<p><b>带薪缺勤</b></p> <p>如果以下所有条件均满足，雇主应对雇员未来缺勤的薪酬计提一项负债（ASC 710-10-25-1）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 与雇员在未来缺勤时获得薪酬的权利相关的雇主义务归属于雇员已提供的服务</li> <li>• 该项义务与既定或累积的权利有关</li> <li>• 该薪酬的支付很可能发生</li> <li>• 相关金额能够合理估计</li> </ul> <p>雇主无需对获得病假工资福利的非既定累积权利计提负债（ASC 710-10-25-6 和 25-7）。</p>
<p><b>利润分享和奖金计划</b></p> <p>当出现以下情形时，才应确认利润分享和奖金计划的预期费用（IAS 19.19）：</p>	<p><b>奖金和利润分享</b></p> <p>如果并非基于公式的奖金很可能会支付，应对该</p>

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 作为过去事项的结果，负有作出支付的现有法定义务或推定义务，以及</li> <li>• 可以对义务作出可靠的估计</li> </ul>	奖金进行计提。基于在某个期间内达到特定目标的奖金应根据到目前为止取得的成果进行计提。
<b>离职后福利</b>	
<p><i>离职后福利</i></p> <p>离职后福利是雇佣结束后应付的雇员福利（辞退福利和短期雇员福利除外）（IAS 19.8）。</p>	<p><i>离职后退休前福利</i></p> <p>如果 ASC 710-10-25-1 中的所有条件均满足，雇主应对离职后退休前福利计提一项负债（ASC 712-10-25-4）。不符合 ASC 710-10-25-1 中条件的离职后退休前福利依据 ASC 450 进行核算（ASC 712-10-25-5）。因此，如果在资产负债表日很可能承担对该福利的负债，并且其金额能够合理估计，应确认一项负债（ASC 450-20-25-2）。</p>
<b>离职后福利——设定提存计划</b>	
<p><i>设定提存计划</i>是主体的法定或推定义务仅限于其同意向基金缴存的金额的离职后福利计划。精算风险和投资风险实质上应由雇员而非主体承担（IAS 19.8 和.28）。</p>	<p><i>设定提存计划</i>是向每个参与者提供个人账户并提供基于以下所有各项的福利的计划：(a) 由雇主或雇员向参与者账户缴存的金额，(b) 投资所得，及 (c) 分摊至账户的任何损失金额减去计入该计划的任何管理费。精算风险和投资风险由雇员而非主体承担（ASC 主术语表“设定提存计划”）。</p>
<b>离职后福利——设定受益计划</b>	
<p>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（IAS 19.8）。</p> <p>根据设定受益计划，主体的义务是为现有及以前的雇员提供已同意的福利。精算风险（福利费用将超出预期）和投资风险实质上是由主体承担（IAS 19.30）。</p>	<p>设定受益养老金计划是指通常根据一个或多个因素（如年龄、服务年数或薪酬），设定将提供的养老金福利金额的养老金计划。精算风险和投资风险是主体的责任（ASC 主术语表“设定受益养老金计划”）。</p>
<p><i>确认和计量——财务状况表</i></p> <p>主体在其财务状况表中确认设定受益净负债（资产）（IAS 19.63）。</p> <p>当主体的设定受益计划有盈余时，按以下两者中的孰低者计量设定受益净资产（IAS 19.64）：。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 设定受益计划的盈余；及</li> <li>• 使用 IAS 19.83 中规定的折现率确定的资产上限</li> </ul>	<p><i>确认和计量——资产负债表</i></p> <p>主体在其资产负债表中确认设定受益计划的资金状况（ASC 715-30-25-1 和 ASC 715-60-25-1）。资金状况是计划资产公允价值与受益义务之间的差额。对于设定受益养老金计划，受益义务是预计的受益义务。对于其他退休后设定受益计划，受益义务是累积的退休后受益义务。与 IFRS 不同，对于应予确认的设定受益资产的金额没有限制。</p>
<p><i>精算估价方法</i></p> <p>主体应运用预期累积福利单位法确定其设定受益义务的现值和相关的当期服务成本，以及过去服务成本（如果可行的话）（IAS 19.67）。</p>	<p><i>精算估价方法</i></p> <p>与 IFRS 不同，精算方法的使用取决于计划的类型，例如最终支付计划或定额福利计划。某些使用的方法包括预期累积福利单位法、按服务比例的累积福利单位法和累积福利单位法（ASC 715-</p>

IFRS	U.S. GAAP
	30-35-36 至 35-39)。假定的折现率反映了能够用于有效结算养老金福利的利率。
<b>其他长期雇员福利</b>	
<p><i>其他长期雇员福利</i>是指除短期雇员福利、离职后福利和辞退福利以外的所有其他雇员福利 (IAS 19.8)。</p> <p>IAS 19 对其他长期雇员福利应采相对用简化的会计核算方法。与离职后福利的核算不同, 本方法未在其他综合收益中确认重新计量 (IAS 19.154)。</p>	<p>U.S. GAAP 阐述了某些 (但不是全部) 如 IAS 19 中定义的其他长期福利。如果福利实质上构成了一项退休后计划, 雇主应根据 ASC 715-60 对未来福利确认负债。如果此类福利实质上是单独的递延薪酬合同, 则 ASC 715-10 适用。通常, 其他长期福利的会计核算与上述短期福利类似。</p> <p>与 IFRS 不同, U.S. GAAP 不包括针对长期福利核算的可比简化版本。</p>
<b>辞退福利</b>	
<p><i>辞退福利</i>是指以下原因之一引起的为终止对雇员的雇佣而提供的雇员福利 (IAS 19.8 和.159) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 主体决定在正常退休日期之前终止对雇员的雇佣; 或</li> <li>• 雇员决定接受为终止雇佣而提供的福利提议</li> </ul> <p>主体在下述日期中的较早日期对辞退福利确认一项负债和费用 (IAS 19.165) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 当主体不能撤回其提供的福利时</li> <li>• 当主体确认 IAS 37.70-.83 范围内的重组成本, 且涉及辞退福利的支付时</li> </ul>	<p>存在不同类型的辞退福利。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 特殊辞退福利: 当雇员接受福利提议并且金额可以合理估计时, 针对此类福利确认一项负债 (ASC 712-10-25-1)。</li> <li>• 合同辞退福利: 当雇员很可能有权获得福利并且金额可以合理估计时, 确认一项负债 (ASC 712-10-25-2)。</li> <li>• 一次性辞退福利: 当辞退计划被传达给雇员并且某些条件得到满足时, 确认一项负债。然而, 如果雇员需要在最短保留期间之外提供服务, 应在未来服务期间按比例确认负债 (ASC 420-10-25-4 至 25-10)。</li> </ul>

**来源: 致同美国公认会计原则实务指引系列**

《致同美国公认会计原则实务指引: 公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引: 收入确认指引-探讨复杂的收入确认》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引: 美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。