

国有企业用工制度改革 对会计核算的影响及对策

连洋 蒋珩

对于国有企业用工制度改革的问题,已有研究大多集中在用工制度改革对员工利益的保障和社会稳定的维护等方面,本文从会计信息质量的视角,分析用工制度改革对企业会计核算的影响,并提出改进建议。

一、国有企业用工制度现状

自1986年国务院发布《国营企业实行劳动合同制暂行规定》后,国有企业用工制度改革文件相继出台。目前,国有企业用工制度改革的目标已经基本实现,劳动用工主要是以合同工、派遣工和业务外包这3种形式进行管理。合同工就是员工与企业签订劳动合同,直接建立劳动关系;派遣工为企业通过与人力资源中介机构签订劳务外包合同,由中介机构负责管理,企业不与劳动者建立直接劳动关系;业务外包是企业将原来运行较为独立的整体经济业务(如售后服务、日常维护等)外包,将原有的业务和人员全部交由第三方管理。上述用工模式在帮助企业理顺劳动关系、深化企业改革方面发挥了较大作用,但由于管理模式过于灵活,企业会计核算也产生了一些问题。

二、对会计核算的影响

(一)“应付职工薪酬”无法完整反映企业人力成本

《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定,“职工薪酬,是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出”。《〈企业会计准则第9号——职工薪酬〉应用指南》规定,“职工,是指与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工;也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员,如董事会成员、监事会成员等。在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但为其提供与职工类似服务的人员,也纳入职工范畴,如劳务用工合同人员”。但目前绝大多数国有企业以是否与企业订立劳动合同为判断标准来核算应付职工薪酬,仅把合同制员工的薪酬支出列入“应付职工薪酬”核算,派遣制员工的薪酬支出通常直接列入劳务费,业务外包制员工的薪酬支出则按照外包业务的类型列入“管理费用”、“销售费用”等科目中。在

上述核算模式下,“应付职工薪酬”科目已经无法完整反映企业人力成本。笔者认为,在国有企业用工制度改革不断深化的背景下,通过与人力资源中介机构合作,而不与员工发生直接关系的用工方式将会越来越普遍,以是否与企业订立劳动合同为判断标准来核算应付职工薪酬,已经不能完整反映企业人力成本,背离了准则的实质精神。

(二)通过业务外包管理员工,造成会计核算账实不符

为满足业务外包形式上的要求,企业向第三方支付付款金额的结算依据和标准必须为各类经济业务,如设备维修、市场服务等,但实质上是由第三方代为发放工资,上述各类经济业务为没有发生的虚构事项,造成企业账实不符,由此也产生了很多问题。如企业向所有员工发放绩效奖金,对通过业务外包形式管理的员工奖金发放需要由第三方完成,若当月的奖金发放金额较大,造成本就是虚构的经济业务当月业务量剧增,明显不合常理;又如企业发放新年红包,由于是企业领导现场慰问并发放,无法通过第三方完成,企业只得先通过业务结算的方式将资金转入第三方,再由企业从第三方提取现金,造成现金流脱离财务监管,存在管理风险。

(三)企业与劳务派遣公司实施人力总成本结算,不利于财务数据的精细化核算

《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定“在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但为其提供与职工类似服务的人员也纳入职工范畴,如劳务用工合同人员。”上述“职工”在现实中主要表现为劳务派遣制人员。与企业正式合同制员工不同的是,这些派遣制员工的薪酬由第三方机构代发及管理,企业没有薪酬实际支出的明细依据,通常仅保存每月与第三方机构费用结算的总金额,不利于财务分析和预算控制的实施。

此外,派遣制员工因为工作性质的原因流动性较强,尤其是市场营销、工程建设等季节性部门,各阶段的用人需求差异较大。企业与第三方机构的总费用结算模式的弊端在于,一是无法追踪到实际用工数量,存在虚列职工薪酬、调节利润的空间;二是“在建工程”和“无形资产”等项目产生的应资本化职

工薪酬无法精确计量,从而影响企业当期损益的准确性。

(四) 无法全面、清晰地反映工会经费的提取和使用

依据《关于组织劳务派遣工加入工会的规定》,“劳务派遣工的工会经费应由用工单位按劳务派遣工资总额的百分之二提取并拨付劳务派遣单位”,用工企业对这部分工会经费的核算,通常是依据配比原则,将其随同劳务派遣工的工资、社保等费用一同在企业劳务费中列支。即企业工会经费科目核算的,只是合同制员工的工会经费。

但是在企业实际运行中,合同制员工与非合同制员工通常是混岗工作,企业员工无论何种身份都是企业的一分子。由于企业不直接和非合同制员工个人发生劳动合同关系,而劳务派遣公司和业务外包公司与他们也只有劳动合同关系而没有用工管理关系,使得非合同制员工的工会经费管理和使用与实际脱节,用工企业会计核算不能完整、准确地反映其所有员工的工会经费计提使用情况。

(五) 会计岗位新进人员采用派遣制管理,会计信息质量存在隐患

目前,国有企业对人员编制的严格控制使得高素质财务人员难以以正式员工的身份进入企业,许多企业的合并财务报表、对外投资核算、成本分析等技术含量较高的核心环节的会计人员大部分由派遣制员工负责。派遣制员工属于临时性用工,与正式员工身份上的差异容易造成用工人员心理上的落差,这种不稳定情绪对于企业编制高质量的会计信息明显不利。如某央企中负责财务核算核心业务的3名会计均是财务部从大型会计师事务所挖来的专业审计人员,也均为派遣制员工,其中1人最近突然跳槽,其所从事的核算业务在短期内面临断档,对企业会计信息质量造成了较大的负面影响。

三、对策及建议

(一) 进一步规范“应付职工薪酬”科目的核算范围

基于法律效力的考虑,目前对职工薪酬的核算管理,应该遵守《劳动法》和《企业会计准则》的规定将所有与企业存在事实劳动关系的人力成本支出通过“应付职工薪酬”科目核算。一是无论何种用工形式,无论何种支出用途,凡因存在事实劳动关系而发生的成本费用,均通过“应付职工薪酬”科目;二是在“应付职工薪酬”科目的使用上,应充分利用二级子科目进行细化分类,尽可能精确地记录反映用工形式和支出用途;三是改变过去“应付职工薪酬”单纯作为工资结余的记录科目,利用“应付职工薪酬”这一过渡科目,充分发挥会计核算在统计分析中的作用。

(二) 明确业务外包在实质和形式上的划分界线

通过业务外包的形式管理员工是深化国有企业用工制度改革的重要探索,应加强对此类用工方式的管理和政策指导,

在会计核算上严格划分业务外包在实质和形式上的界线,协调好用工制度改革与会计核算规范化所产生的问题。区别是否为实质业务外包的标准主要包括:一是关注业务外包承接方是否具有承担相应业务的资质和能力;二是关注企业与业务外包承接方的费用结算依据,如果是以业务外包用工实际工资加管理费结算,则不属于实质业务外包;三是关注业务外包承接方是否参与了具体业务的管理,是否承担了相应的业务风险。

(三) 加强对派遣制员工的管理及精细化核算

应明确第三方劳务派遣公司及用工企业在员工劳动关系建立、日常管理、工资福利管理等方面的权利与责任。用工制度改革所带来的用工形式及管理方式的多样化并不改变其与企业的事实劳动关系。本质上与会计核算的原则并不冲突。因此,在会计核算上,一是在与劳务派遣公司按月进行费用总结算时,须从“应付职工薪酬”科目过渡;二是通过贷记“应付职工薪酬”,借记各类成本费用及资产类科目,精细核算用工成本支出项目;三是加强对派遣制用工的核算管理,在财务会计口径上留存派遣制用工工资及管理费的计算明细备查台账,杜绝吃空饷的行为。

(四) 加强对派遣制员工工会经费的核算管理

建议财政、劳动、工会等主管部门出台相应的会计核算指导办法,在确保企业所有员工切身利益的前提下,规范用工企业与第三方劳务派遣公司对工会经费的提取、使用和结算。具体做法包括:一是将劳务派遣工应提取的工会经费单独列账,单独划转至劳务派遣公司,并在劳务派遣公司单独列账管理;二是企业作为实际用工单位,应加强对这部分工会经费的监督管理,确保工会经费用到实处。

(五) 建立一支稳定的高水平财会队伍

在会计准则不断完备、经济业务日趋复杂的今天,会计已经不仅仅局限于记录和反映功能,其对从业人员的专业技术和能力要求越来越高。作为我国会计行业的主管部门,财政部应加强宣传和引导,维护会计人员在企业管理中的话语权,鼓励企业在人员编制等方面予以一定政策倾斜。一是通过更加严格的会计证准入或分级准入制度,提高会计核心岗位的准入门槛,如要求总账会计必须具有中级以上职称等;二是提高企业财务总监或总会计师在财务系统中的用人自主权,尽可能维护会计核心岗位人员的稳定性;三是严格控制劳务派遣等非正式员工在会计岗位的比例,避免人员频繁流动对企业会计信息质量的负面影响。■

(本文系江西省研究生创新课题<YC2013-B038>的阶段性研究成果)

(作者单位:江西财经大学会计发展研究中心)

江西财经大学会计学院)

责任编辑 鲍双双