

职工薪酬准则在国企改革中的应用问题分析

石仕明

摘要：本文分析了职工薪酬准则在国企改革中的系列应用问题，并提出相应对策和建议：清理国有企业统筹外福利政策；设立国有企业改革职工安置基金和管理机构，以承接国有企业改革中的三类人员相关管理问题；对于三类人员福利负债精算初始确认问题，建议分步解决，兼顾各方要求，以规避风险；后续计量面临的是否需要复核调整以及调整金额由谁承担的问题，要结合重组协议对未来义务的约定具体分析。

关键词：职工薪酬准则；国企改革；三类人员；设定受益计划

一、我国国有企业员工离职后福利政策类别及现行福利费用预提政策

1. 离职后福利政策类别。现阶段我国的社保体系主要包括由政府组织的社会统筹保险（五险一金）、企业和员工共同出资的企业年金计划以及员工个人购买的各类商业养老保险。从国有企业来看，除社会统筹及企业年金两类政策外，还有一些由人社部、国资委等制定针对特殊时期、特殊企业、特殊人员的一些离职后福利政策，主要指对三类人员（离休、退休及内退人员）设立的困难生活补贴，取暖费、医药费、丧葬费、抚恤金费等（简称统筹外费用）。国有企业的社会统筹保险及企业年金相当于设定提存计划，相对简单；而三类人员的统筹外费用则相当于设定受益计划，由企业承担未来的支付义务和风险，需要按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》的要求核算。

2. 现行国有企业三类人员福利费用预提政策规定。财政部在2009年、2010年先后发布了《财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》（财企[2009]117号）（以下简称117号文）和《财政部关于中央企业重组中退休人员统筹外费用财务管理问题的通知》（财企[2010]84号）（以下简称84号文）。文件要求，国有企业在改制、合并、分立等重组改制过程中，可以对三类人员社会统筹外的福利费用进行精算，并经国资主管部门批准后，作为负债一次性预提，以

冲减改制企业净资产，减少原股东权益。笔者认为，一次性预提该部分福利负债，可以保障国有企业离退休人员的合法权益，给企业重组改制引入新投资者扫清障碍。财政部在117号文和84号文中对福利负债预提适用的企业范围、人员范围、福利政策范围及折现率也都给予了明确规定和要求。

2014年11月，国资委下发《关于做好2014年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》（国资发评价[2014]175号）（简称175号通知），要求中央企业执行职工薪酬准则时，根据企业年金的有关政策规定，已实行企业年金制度的企业，不得再设定其他补充养老福利计划；尚未实行年金制度的企业，如根据企业实际情况需设定补充养老福利计划，应通过规范的企业年金制度来实施，不得设定其他形式的补充养老福利计划。在改制上市时已对有关人员费用进行预提的，不得对已纳入预提范围的人员重复设定受益计划；未对有关人员费用进行预提的企业，以及未纳入预提范围人员的统筹外费用，按现行列支渠道列支。该通知要求国有企业对补充养老福利开支按原渠道列支（实际发生时计入费用开支），而不对其按照职工薪酬准则做精算计提处理，但默认了国有企业重组改制时可以精算计提福利负债。

二、职工薪酬准则在国企改革中的主要问题

一方面，在深化国企改革中，不论是混合所有制改革还是瘦身健体工作，都会涉及企业合并、分立、改制、国有股

表 1

类别	职工薪酬准则	117号文及84号文
人员范围	已离休、退休、内退人员以及未来将离退休的在岗人员	已离休、退休及内退人员(统称三类人员)
福利政策范围	企业所有现行制度规定的	地市级以上政府文件规定的;根据2003年年底以前企业的行业管理部门或者集团公司的制度规定的;自2004年年初至117号文印发前,为缓解物价上涨对退休人员生活待遇的影响,根据集团公司的制度规定支付给2003年年底以前退休人员的
折现率	同期限国债利率或活跃市场高质量公司债券的市场收益率	同期限银行贷款利率

权转让等资产重组事宜,按照要求均需要聘请审计师按照企业会计准则开展审计,将核实企业的资产和负债作为改革重组中交易价格的确定基础。对于国有企业普遍存在的统筹外三类人员福利开支,就需要按照职工薪酬准则予以确认和计量。同时,按照财政部117号文及84号文的规定,在国有企业重组改制时,要求对三类人员统筹外福利开支进行精算,并报国资主管部门审批后,方可确认为一项预提负债,否则视同违反国资监管规定。另一方面,支付三类人员福利开支是原股东的义务,且福利负债是基于精算假设基础上估算得出的,计提的福利负债未来能否覆盖住实际的开支存在不确定性,所以在资产重组时,新老股东为明确双方未来的责任义务,在签署的重组协议中往往会对该笔负债予以说明并约定后续事宜。由此,在国有企业改革过程中,职工薪酬准则的应用,会导致三类人员的福利负债在初始计量和后续计量环节存在问题,具体情况如下:

1. 初始计量问题。通过对比研究117号文、84号文与职工薪酬准则,可以总结出以下方面的差异(见表1)。

从差异来看,可以发现职工薪酬准则较117号文、84号文规定的人员范围及福利政策范围广、折现率低,按照职工薪酬准则精算的福利负债金额也较117号文、84号文更高,二者之间出现矛盾,导致企业不知选用哪种标准来确定初始计量金额,即使国资委175号通知在某种程度上减少了人员范围及福利政策范围差异带来的影响,但折现率这一关键计算参数的差异依然存在。若只执行财政部117号文、84号文的规定,企业的会计报表会被审计机构认定为没有执行企业会计准则,将面临会计差错风险,而且按117号文、84号文规定计算的负债金额较低,冲减净资产金额小,股权交易价格高,这会令国企改革新进入的非国有股东认为原股东对负债估计不足、资本不实,可能会影响新股东的投资意愿。若只执行职工薪酬准则,企业将违反国资监管规定,而且在重组报批环节,也不会获得国资主管部门批准。

2. 后续计量问题。按照职工薪酬准则规定,对于属设定受益计划类的三类人员统筹外福利费用,因企业承诺了在未

来期间对员工的支付义务,精算风险和投资风险均由企业承担,所以在后续计量时,企业需要在每期期末复核离职后福利政策是否有调整、精算假设及其他经验参数是否有变化,并相应计算确认计入损益的服务成本、利息净额和其他综合收益,同时调整长期应付职工薪酬负债,以避免负债被低估。后续计量会影响企业的利润、负债和净资产,进而影响新股东的投资回报。同时,重组协议中对未来义务的特别约定会有不同的类型,对于国有企业改革后的离退休人员管理问题,实际操作中也会采取不同的模式,包括:整体移交给上级单位或存续企业管理、重组企业自行管理。

后续计量时,在不同的重组协议约定类型和离退休人员管理模式下,投资风险和精算风险承担主体各有不同,是否仍然需要按照职工薪酬准则的规定每期复核并调整精算福利负债?复核调整增加的福利负债该由原股东还是企业自行承担?若企业自行承担,则复核调整将计入企业当期损益、净资产,影响新股东的投资回报。这些都是后续计量中存在的重要问题。实际工作中,重组协议对未来义务的约定可以归纳为以下几种类型:

(1) 原股东承担类约定。这类重组协议中约定,预提福利负债以精算结果为限,未来当负债不足时,由原股东全部承担,无需改革重组后的新公司承担,不影响新股东的投资回报。

(2) 或有负债类约定。这类重组协议中约定,未来当预提福利负债不足时,由原股东和改革重组后的新公司另行协商处理,并未明确由谁承担,是否影响新股东的投资回报取决于未来是否商定由新公司承担。

(3) 改革重组后的新公司承担类约定。这类重组协议中,当未来预提的福利负债不足时,不约定由谁承担,或者直接约定由新公司自行承担。不约定承担方,则按照推定义务,依然要由新公司承担。这类约定将会影响新股东的投资回报。

三、建议及对策

一方面,统筹外的离职后福利增加了企业的人工成本,

加重了企业的负担,国外有很多企业因过高的员工离职后福利而导致企业不堪重负,最后不得不破产的案例。另一方面,职工薪酬准则明晰离职后福利义务,合理确认未来的负债义务,出发点非常合理,也符合会计的基本原则,但其采用的计量方法是基于精算假设而估算的,过多的精算假设决定了福利负债存在较大不确定性,这类非经营因素容易干扰企业财务信息,这是计量方法本身的缺陷。目前,我国经济正处于转型升级的关键时期,作为国民经济的支柱和主导力量,国有企业改革又是经济转型升级的重中之重。为保证国有企业深化改革的顺利开展,降低企业人工成本负担,减少非经营因素对企业财务信息的干扰,扫清引入非国有资本投资主体的政策障碍,针对前述问题,笔者建议如下:

1. 清理国有企业统筹外福利政策。正如国资委175号通知中提到的,国有企业应尽量采用企业年金的方式来解决补充养老问题,避免过多的采用统筹外福利政策。在此次国有企业深化改革过程中,建议有关主管部门牵头,清理现行国有企业所有的统筹外福利政策,该废止的废止,并鼓励国有企为员工设立企业年金,结合国企薪酬改革政策,尝试利用市场化的手段和工具来解决员工补充养老问题。这样能从根本上解决国有企业改革过程中职工薪酬准则和现行政策的矛盾,避免出现前述初始确认和计量问题。

2. 设立国有企业改革职工安置基金和管理机构,以承接国有企业改革中的三类人员相关管理问题。对于经过清理后,认为对特殊企业的特殊人员必须保留的统筹外福利政策,建议在进行改革前,由企业按照财政部的规定精算计提一笔未来的福利负债,并将该笔负债以现金一次性或分期(需缴纳利息)支付给设立的国有企业改革职工安置基金,人员的后续管理也移交给管理机构,这样将三类人员原设定受益计划类的统筹外福利变成了设定提存计划,企业将不再承担投资风险和精算风险,后续计量时也就无需每期期末复核,减少对企业财务报表的影响。经过上述处理后再开展改革重组,也就不存在本文前述提到的问题,而且没有三类人员问题,相信新股东投资的意愿会更强烈,有利于国有企业开展混合所有制改革。

3. 在前述建议未实施前,针对现阶段的实际问题,笔者建议:

(1) 对于三类人员福利负债精算初始确认问题,建议分步解决,兼顾各方要求,以规避风险。财政部发布117号文及84号文,是为了维护职工的权益,避免国有资产流失,关注的是国有企业改革重组中国有资产的保值问题,而职工薪酬准则是为了充分反映企业负债,避免因低估负债导致企业财务信息不准确,关注的是财务报表审计中财务信息的准确

性问题。二者关注的重点不同。基于此,企业首先可按照财政部117号文及84号文的规定精算三类人员福利负债,并报国资主管部门审批后,以此负债金额来计算国有权益评估价值,先确保国有权益的评估价值。待确定完评估价值后,企业再按职工薪酬准则的规定,重新按新的折现率精算三类人员福利负债,并按此负债金额调整财务报表,提供给新股东。这样既规避国资监管风险,也规避了会计差错风险。但是,必须先履行股东大会等法定审批程序,取得所有股东对该处理方法的认可,以避免新股东认为原股东少计负债、资本不实等问题。若股东会不同意,则不能重新精算并调整财务报表。

(2) 后续计量面临的是否需要复核调整以及调整金额由谁承担的问题,要结合重组协议对未来义务的约定具体分析。

①对于原股东承担类约定。若重组企业未来将离退休人员的管理整体移交给上级单位或存续企业管理,预提负债也由重组企业以现金一次性或分期支付给管理单位,这种情况相当于将设定受益计划客观上转变成设定提存计划,所以后续计量时,无需每年年末复核并调整精算负债,只需确认分期支付时的资金占用利息即可;若重组企业未来自己管理离退休人员,预提的负债也由企业自行支付,则相当于原股东承担了精算风险,而重组企业承担了投资风险,所以后续计量时,将精算风险导致的福利负债调整计入应收原股东款项,而将投资风险带来的计划义务的利息记入企业当期损益。

②对于或有负债类约定。在这类约定情况下,离退休人员的管理一般均由重组企业自行管理。正于上述①中所论述,只要是企业自行管理离退休人员并自行支付福利负债的,企业即承担了投资风险,所以每期期末需要确认计划义务的利息。而对于精算风险对每期期末精算负债的影响,因其未来可能由重组企业承担,也有可能由原股东承担,或者二者共同承担,需要根据或有事项准则来处理。后续计量时,若重组企业能可靠估计未来需要企业承担的可能性,则可依据预计负债的确认条件来判断是否需要复核调整;若无法可靠估计未来的可能性,建议可暂缓复核调整,待精算负债出现超支迹象时再处理。但在这之前,建议企业应按照或有事项来定期、如实披露。

③对于改革重组后的新公司承担类约定。后续计量时,新公司需要严格按照职工薪酬准则下设定受益计划的规定,每期期末复核精算福利负债,并相应做账务处理。☐

(本文作者系全国会计领军<后备>人才企业类第十期学员)

(作者单位:中国航空科技工业股份有限公司计划财务部)

责任编辑 武献杰