关于人力资本出资的会计制度设计

刘玉勋(教授)

(肇庆学院 广东肇庆 526061)

上海市工商局2000年2月发布的《关于上海张江高科技园区内企业工商注册登记的有关规定》和2000年10月发布的《关于鼓励浦东新区企业技术开发机构发展的若干意见》,均明确"具有管理才能、技术特长或者有专利成果的个人,可以人力资源、智力成果作价投资入股"。人力资本出资办法在张江试行三年后扩大到整个浦东新区。2005年3月18日,上海浦东新区率先推出《浦东新区人力资本出资试行办法》,人力资本出资比例可占注册资本的35%。截至2005年底,上海市工商局浦东新区分局已核准人力资本出资企业37户,人力资本出资总额达3 094万元。人力资本出资突破了《公司法》的限制,成为与货币出资、实物出资并列的第三种重要的出资形式。人力资本出资有利于形成良好的创业与创新环境,增强对人才资源的吸引力与集聚力,形成一个更加尊重知识、尊重人才的政策环境和法律环境。但是,现行会计制度远远落后于企业实践,人力资本出资业务的会计处理尚缺乏必要的会计制度予以指导和规范。李江萍(2006)在《企业会计准则第6号——无形资产》的框架内对人力资本出资业务的会计处理进行了探讨,但其所提出来的会计处理方法并不能反映人力资本出资业务的经济本质。本文将提出一套更为完善的人力资本出资会计制度,用于指导和规范人力资本处理业务的会计处理,促进人力资本出资业务的健康发展。

一、会计科目设置

1. 人力资产——人力资本出资。本科目核算由人力资本出资交易形成的服务索取权。货币出资是用货币换取企业股权的交易,实物出资是用实物资产换取企业股权的交易,而人力资本出资实质上就是人力资本所有者用未来的服务换取企业股权的交易。人力资本出资的特点在于出资期较长,通常为连续数年的服务期。人力资本出资交易使得企业在给予人力资本出资者股权的同时,形成了一项服务索取权。

2. 资本公积——人力资本出资。本科目核算由人力资本出资交易形成的权益。在人力资本出资期内,完成出资的部分由本科目转入"股本"和"资本公积——股本溢价"科目。

3. 人力资产累计摊销。本科目用于核算"人力资产——人力资本出资"科目记录的服务索取权已经实现的部分,即按照人力资本出资合同人力资本出资股东已经提供的服务。期末"人力资产——人力资本出资"账户与"人力资产累计摊销"账户抵减后的余额为"人力资产净额",表示企业服务索取权尚未实现的部分,也即尚未完成的出资部分。

二、账务处理举例

1. 人力资本出资的相关业务。业务1:在第一年年初,经评估人力资本出资价值为400 000元,经全体股东协商同意人力资本出资折算为100 000股股票。出资期为5年,人力资本出资的检验标准为:①出资者连续为本公司工作5年;②平均每年出勤率不低于90%;③平均每年每股收益达到1元。该三项要求,只要有一项未达标,则可认为未完成人力资本出资。人力资本实际出资差额=合同约定的出资额×未完成出资的比率。未完成出资的比率,取上述三项指标未完成率较高者。

业务2:在第一年年末,假定三项指标按年度都达标,则本年度可按总额的1/5确认服务成本和人力资本出资,即80 000元。

业务3:人力资本出资股东在第三年末发生意外身故;保险公司按保额赔偿公司剩余两年的出资额,计160 000元。

业务4:人力资本股东完成了五年的出资期,每股收益5年累计为4元,只完成了80%,故需要弥补的出资差额为400 000×(1-80%)=80 000元。人力资本出资者用现金补足出资差额(假定没有发生业务3)。

业务5:人力资本出资股东决策出现重大失误,导致公司经营出现危机,在第四年年末,董事会决定终止其人力资本出资并强制转让其股份,转让所得为250 000元,归公司所有(假定没有发生业务3、4)。

2. 对应的账务处理。

业务1会计处理:合同签订日,按合同约定,人力资本出资额为400 000元。借:人力资产——人力资本出资400 000;贷:资本公积——人力资本出资400 000。

业务2会计处理:①确认已取得的服务成本。借:管理费用80 000;贷:人力资产累计摊销80 000。②确认实际收到的人力资本出资。借:资本公积——人力资本出资80 000;贷:股本20 000,资本公积——股本溢价60 000。

业务3会计处理:①人力资本出资者意外身故时,对人力资产进行清理。借:人力资产累计摊销240 000(80 000×3),其他应收款——应收保险赔款160 000;贷:人力资产——人力资本出资400 000。②确认收到的保险赔款。借:银行存款160 000;贷:其他应收款——应收保险赔款160 000。同时,确认由保险赔款替代的人力资本出资额。借:资本公积——人力资本出资160 000;贷:股本40 000,资本公积——股本溢价120 000。

完善地方应急预算管理制度之我见

肖 超

(江西九江市财政局 江西九江 332000)

应急预算管理制度的建立是加强财政管理的一项重大举措,但我国地方政府应急预算安排的制度不性不强,缺乏细致的执行规范。本文在分析了我国地方应急预算管理制度存在原问题,在完善相关的法律规范、建立应急成本分提机制和重视预备费的管理等方面提出了相应的改进建议,以期为相关政策的出台提供有益参考。

一、地方应急预算的现状及问题分析

根据我国《预算法》的第三十二条,政府每年按照财政支出额的适当比例安排政府预算费,主要作为公共财政应急储备资金。国家《突发公共卫生事件应急条例》中第六条明确指出:"县级以上各级人民政府应当组织开展防治突发事件相关科学研究,建立突发事件应急……有关物资、设备、设施、技术与人才资源储备,所需经费列入本级政府财政预算。"两者从法律层面上赋予财政在应急体系中首先应承担的职责。地方财政部门要在一般支出预算中增设突发公共事件应急专项准备金,按照本级预算支出额的1%~3%安排预备费,用于当年预算执行中的自然灾害救灾开支及其他难以预见的特殊开支。此外,还设有预算拨款和专项拨款这两项政府拨款机制予以财力保障。从过去危机事件的情况可以看出,在公共危机事件爆发并蔓延后,地方政府财政在资金保障、政策保障和措施保障等方面都发挥了很重要的作用。同时我们也应认识到,有关预备费用的规定过于概括,且后续没有出台其他条例或细则对应急资金的使用、地方政府的责任等一系列问题做出具体规定。整体上看,地方上的应急预算安排制度性仍不强,同时缺乏细致的执行规范。就制度本身而言,存在以下主要问题:

1. 地方财政应急预算编制缺乏完备的法律保障。虽然财政部于2004年制定了《突发事件财政应急保障预案》,具体规定了财政部门在公共危机管理中的职责和在应急管理中的具体程序,使其在处理公共危机时有法可依。但是法律层次较低,法律依据单一,没有对财政应急预算编制和执行的权限等进行明确,因此一旦采取应急措施,资金运作方面的问题就会凸显出来。虽然地方财政部门也在积极适应公共危机管理的新形势,但要它们在公共危机出现时处于更有利于的位置,就

业务4会计处理:①确认出资差额80 000元。借:其他应收款80 000;贷:管理费用80 000。②企业收到出资差额80 000元。借:银行存款80 000;贷:其他应收款80 000。

业务5会计处理:①终止人力资本出资,对人力资产进行清理。借:资本公积——人力资本出资80 000,人力资产累计摊销320 000(80 000×4);贷:人力资产——人力资本出资400 000。②强制转让人力资本出资股份,转让收入250 000元入账。借:银行存款250 000;贷:利润分配——未分配利润250 000。

三、人力资本出资会计信息在资产负债表上的列报

在第一年年末,"人力资产——人力资本出资"账户借方余额为400 000元,"人力资产累计摊销"账户贷方余额为80 000元,两账户余额相抵得到"人力资产净额"为320 000元。"人力资产净额"在资产负债表上应作为资产列示还是应作为所有者权益的减项列示?

笔者倾向于将"人力资产净额"作为所有者权益的减项处理,与"资本公积——人力资本出资"账户余额相互抵销。首先,"人力资产净额"表示企业服务索取权尚未实现部分,"资本公积——人力资本出资"账户余额表示尚未完成的人力资本出资部分,由于企业服务索取权存在一定的不确定性,是否能够完成出资也存在一定的不确定性,两账户余额抵销可以使资产负债表列示的资产信息、所有者权益信息更为可靠,符合谨慎性原则。其次,这种抵销只是降低了资产负债表列示的资产总额和负债及所有者权益总额,该两账户的余额信息在资产负债表中仍然得到完整反映。第一年的年末,与人力资本出资有关的信息在资产负债表上按如下方式列报:

股本	20 000
资本公积——股本溢价	60 000
资本公积——人力资本出资	320 000
减:人力资产净额	-320 000
所有者权益合计	80 000

其中,"股本"账户的20 000元和"资本公积——股本溢价"账户的60 000元表示人力资本出资者已经完成的出资,而"资本公积——人力资本出资"账户的320 000元表示人力资本出资者尚未完成的出资,与人力资产净额(-320 000)抵销后,人力资本出资引起的所有者权益增加为80 000元。

【注】本文系广东省自然科学基金项目"人力资本报酬契约形成机制与人力资本会计研究"(项目编号:8152606101000010)及广东省普通高校人文社会科学"十一五"规划项目"人力资本定价机制与人力资本会计研究"(项目批准号:06ZD79002)的阶段性研究成果。○