

人力资源会计确认问题探讨

邓孙棠

(肇庆学院 广东肇庆 526061)

【摘要】 对于与权益对应的人力资源的会计确认方法,当前主要有“利润分配观”、“综合资产观”、“费用(成本)观”和“资产观”。本文在分析评价这些观点的基础上,提出了“有条件的费用(成本)、资产观”,并指出了其应用条件。

【关键词】 权益 人力资源 资产观

会计界对于企业接受人力资源而向人力资源所有者支付薪酬(本文称其为“与负债对应的人力资源”)的会计处理已基本达成了共识,即:借记相关费用或成本科目,贷记“应付职工薪酬”科目。但是对于企业接受人力资源而向人力资源所有者支付权益性工具(本文称其为“与权益对应的人力资源”)的会计处理,尤其是在分录的借方应确认何种会计科目的问题上有着较大的意见分歧。本文将研究与权益对应的人力资源的会计确认方法,评价已有观点的缺陷,并在此基础上提出个人观点。

一、对已有观点的回顾与评价

1. 已有观点。对于与权益对应的人力资源的会计确认方法,目前存在以下几种观点:

(1)利润分配观。这是谢德仁、刘文(2002)在讨论经理人股票期权会计处理时提出的观点。按照利润分配观,与权益对应的人力资源应记入“利润分配——未分配利润”科目。

(2)综合资产观。这是刘玉勋、龙镇辉、陈永昌(2005)在讨论经理人股票期权会计处理时提出的观点。按照综合资产观,与权益对应的人力资源或全部确认为费用,或一部分确认为费用而另一部分确认为资产。具体处理方法取决于当期会计利润与经济剩余(刘玉勋等将“经济剩余”定义为某一会计期间股价的上升)的关系,如果会计利润大于经济剩余,与权益对应的人力资源应全部确认为费用;如果会计利润小于经济剩余,与权益对应的人力资源应一部分确认为费用而另一部分确认为资产。

(3)费用(成本)观。美国《财务会计准则第123号——股票型报酬的会计处理》、《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》和《企业会计准则第11号——股份支付》中都提到了这种观点。根据费用(成本)观,需要将与权益对应的人力资源确认为“费用(成本)”。方慧(2003)、邓孙棠(2008)也持同样的观点。

(4)资产观。这是我国大多数人力资源会计研究者所持的观点,如阎达五、徐国君(1999),袁振兴(2000),杜兴强、李文(2000),谭劲松、王朝曦、谭燕(2001),吴泷(2007)等。根据资产观,与权益对应的人力资源应确认为人力资产。美国财务会

计准则委员会也曾提到这种观点,并指出资产——预付报酬应当在员工股票型报酬支付日确认。

2. 相关评价。

(1)笔者不赞同利润分配观。由财务学原理可知,企业(以制造业企业为例)先是筹集生产经营所需的资金,然后将筹集到的资金用于厂房建造和设备购置等,并开展日常生产经营活动,如果某年在生产经营中获得利润,则按企业的利润分配政策对投资者分配利润。显然,企业向经理人授予的股票期权,是企业因获取人力资源而开具给人力资源所有者(如企业的经理人)的出资凭证,而非向人力资源所有者分配利润。所以,利润分配观并不合理。

(2)对于综合资产观,笔者认为其与利润分配观一样也是不可取的。综合资产观主要存在以下问题:

第一,综合资产观存在的主要问题也是没有正确认识有关交易的本质。在综合资产观下,将企业授予经理人的股票期权看做是企业接受经理人的人力资源投资而支付的成本,也可以看做是经理人对企业剩余的分享。

而事实上,如前所述,企业接受人力资源而向人力资源所有者(如企业的经理人)授予股票期权,这对企业来说是一项接受人力资源投资的活动,该交易与企业接受现金投资而向现金提供者授予股票期权的交易的唯一不同是所接受的投资物不同。由于综合资产观没有正确认识有关交易的本质,因此基于此种观点无法对有关交易进行正确的会计处理。

第二,在综合资产观下,借记“利润分配——未分配利润”科目和有关费用科目都是可以的,只要借记这些科目后,会计利润与经济剩余不发生系统性偏离即可。但会计利润与经济剩余的形成轨迹是完全不同的。会计利润的变化不一定带来经济剩余的变化;同样,经济剩余的变化也不必在会计上加以确认。财务会计从来就没有被要求使会计利润与经济剩余不发生系统性偏离。

第三,综合资产观还存在一些技术上的问题。①“经济剩余”是综合资产观下的核心概念,综合资产观下的经济剩余是指某一会计期间内股价的上升,其计算公式是: $(m+n)(P_1-P_0)$ 。其中: m 为普通股股数, n 为经理人股票期权份数, P_1 为

末股价, P_0 为期初股价。综合资产观把经理人股票期权等价于普通股来计算“经济剩余”。然而, 经理人不一定行权, 股票期权并不等价于普通股。②综合资产观认为, 在利润较大的情况下, 按费用(成本)观将与权益对应的人力资源确认为费用, 或者按利润分配观将与权益对应的人力资源记入“利润分配——未分配利润”科目, 或者将与权益对应的人力资源一部分确认为费用而另一部分确认为资产, 都是可行的, 按这三种方法核算出的净利润是相同的, 只是费用(成本)观更为谨慎, 因此费用(成本)观应当是更合理的方法。但实际上, 按这三种方法核算出的净利润是不相同的, 因为利润分配的“利润”是指税后利润, 而费用是从税前利润中扣减, 费用(成本)观下所核算出的净利润会小于利润分配观下所核算出的净利润。另外, 既然综合资产观认为按这三种方法核算出的净利润相同, 那就意味着这三种方法的谨慎程度一样, 又何来费用(成本)观更为谨慎之说呢?

(3) 费用(成本)观与资产观都认识到, 企业接受人力资源而向人力资源所有者支付权益性工具是一项企业接受人力资源投资的活动, 并且都认为人力资源在初始确认时就作为资产。而这两种观点的关键分歧是, 费用(成本)观认为尽管人力资源在初始确认时就作为资产, 但该资产不应反映在资产负债表中; 而资产观则主张先把人力资源确认为人力资产, 然后在使用时对其进行摊销。

费用(成本)观之所以不把与权益对应的人力资源(与人力资本对应)确认为资产而直接确认为费用(成本), 是因为按照《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》, 人力资源在初始确认时作为资产, 而这些资产会被立即消耗掉, 如果资产的获取与使用是同时进行的, 则资产并不入账而直接确认为费用(成本)。

费用(成本)观和资产观的缺陷都在于过分绝对化: 费用(成本)观认为所有的人力资源都应费用(成本)化, 而资产观则认为所有的人力资源都应作为资产。

二、笔者的观点——有条件的费用(成本)、资产观

笔者同意“与权益对应的人力资源在初始确认时作为资产”的观点。同时也承认在大多数情况下, 企业当期支付权益性工具是为了在当期获得雇员服务, 有时甚至是对雇员过去提供服务的一种补偿, 人力资源在当期就会被消耗掉。在这样的情况下, 显然应将人力资源确认为支付权益性工具当期的费用(成本)。但在某些情况下, 企业当期支付权益性工具是为了换取雇员未来较长时期的服务(雇员在未来较长的时期内持续为企业提供服务)。笔者认为, 在这种情况下, 与权益对应的人力资源并没有在支付权益性工具的当期被全部消耗掉, 从而应首先将其确认为资产, 然后在使用时分期确认为费用(成本)。这就是笔者所主张的“有条件的费用(成本)、资产观”。下面具体加以说明。

在风险投资行业中, 风险投资基金公司的法律组织形式为有限合伙制, 它由有限合伙人和普通合伙人依契约组成, 其

存续期一般为10年。有限合伙人为风险投资基金公司提供约99%的资本, 分享80%左右的投资收益, 但不负责具体经营, 只承担有限责任; 普通合伙人通常是风险资本的专业经营管理者, 负责统管投资机构的业务, 并参与风险资本所投入企业的经营决策, 为风险投资基金提供约1%的资本, 分享20%左右的投资收益, 承担无限责任。普通合伙人出资约1%却分享20%左右的投资收益, 这意味着普通合伙人除了对风险投资基金公司注入1%的货币资金, 还为其提供人力资源。在这里, 该风险投资基金公司分别与有限合伙人和普通合伙人发生资本交易: 风险投资基金公司收到有限合伙人约99%的现金而授予其80%的股份, 风险投资基金公司收到普通合伙人约1%的现金和人力资源而授予其20%的股份。

在对这样的情况进行会计处理时, 在贷方按所授予的股份总额(包括授予有限合伙人的股份和授予普通合伙人的股份)的公允价值确认为相应的权益; 在借方按收到的现金数额确认为相应的资产, 即借记“现金”科目。而对普通合伙人投入的人力资源, 在费用(成本)观看来, 由于该人力资源在接受时已立即被消耗掉, 从而并不将其作为资产入账而直接确认为费用(成本)。但笔者认为, 应先将该风险投资基金公司获取的人力资源确认为人力资产, 使用时再分期摊入费用(成本)。这样做的理由是: 既然要求普通合伙人在风险投资基金公司的存续期内提供服务, 那就意味着相应的人力资源并没有在接受时立即被全部消耗掉, 而是在风险投资基金公司存续期内, 在普通合伙人服务的过程中被逐渐地消耗掉(假如真的在接受时就立即被全部消耗掉, 那就意味着普通合伙人以后不必再为企业服务), 因而企业应在接受该人力资源时先将其确认为资产, 在消耗时即普通合伙人在风险投资基金公司存续期内提供服务时, 再分期摊入费用(成本)。

综上所述, 尽管企业获取的与权益对应的人力资源在实质上属于资产, 但是否将其作为资产确认, 应该看所支付的权益性工具是对应于人力资源所有者的当期或前期服务, 还是对应于人力资源所有者的未来服务。如果对应的是人力资源所有者的当期或前期服务, 应在支付权益性工具的当期将相应的人力资源确认为费用(成本); 如果对应的是人力资源所有者的未来服务, 则应在支付权益性工具的当期将相应的人力资源先确认为人力资产, 然后在使用时分期摊入费用(成本)。

主要参考文献

1. 邓孙棠. 人力资本及其对应人力资源的确认与计量问题研究. 会计研究, 2008; 2
2. 刘玉勋, 龙镇辉, 陈永昌. 人力资本与股票期权的会计确认方法. 经济管理, 2005; 5
3. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
4. 美国财务会计准则委员会著. 孙永尧译. 美国财务会计准则·149-150号·金融工具和套期保值会计修订. 北京: 经济管理出版社, 2007