

# 合伙企业人力资产入账及赎回问题研究

中国海洋大学管理学院 徐国君(博士生导师) 赵书东

**【摘要】**在现行的合伙企业会计处理方法下,无论是红利法还是商誉法都没有合理地核算人力资本。本文认为,应将人力资产和人力资本入账,并在合伙人退伙时或企业清算时要求相应合伙人“赎回”其人力资产。

**【关键词】**合伙企业 人力资产 赎回

合伙企业的会计处理方法有红利法和商誉法。入伙时投资者进入一相对已经发展的合伙企业,由于该合伙企业已经有了资本公积、留存收益以及商誉等,所以新加入的合伙人必须以高于其在合伙企业所占份额的出资才能获得相应份额,所高出的部分视为对先前合伙人的补偿。对于这种情况,在红利法下,将差额视为该投资者给予其他投资者的红利;在商誉法下,应在增加合伙企业商誉的同时增加先前合伙人的权益。而在某些情况下,合伙企业可能急需某类人才,这时会允许该类人才以低于其在合伙企业所占份额的出资获得相应份额。对于这种情况,在红利法下将该差额视为先前合伙人对新加入合伙人的红利,而在商誉法下则将该差额计入新加入合伙人的商誉。

## 一、问题的提出

这样的会计处理存在一些问题,我们以一个最简单的例子来说明:假设甲、乙两人共同成立一合伙企业,甲出资 100 万元,乙负责经营,甲、乙约定损益分配比例为 1:1。第一年企业亏损 50 万元,于是甲、乙协商后决定解散该企业,清算时物力资本变现所得为 40 万元。

这种情况下,由于乙对该合伙企业并没有所有权,因此红利法和商誉法下的会计处理是一致的,见表 1。

表 1 单位:万元

	成立时	一年后	清算后
物力资产	100	50	40
其他应收款——乙		25	30(25+10/2)
业主权益——甲	100	75	70

由此甲获得 40 万元的现金以及对乙的 30 万元的债权。

如果在企业成立时甲乙协商对合伙企业各占 50%的所有权(甲以物力资本 100 万元出资,乙以其人力资本出资),其他情况同上,具体见表 2。

可以看到,两种会计处理方法的清算分配结果相同:清算后甲乙各获得 20 万元。上面的会计处理看似合理,实际存在一个重大的问题:在红利法下,其不仅没有反映出乙以人力资本出资这一事实,还人为地将甲的一半资本转给乙。这样的处理意味着如果情况发生变化,合伙企业成立第二天甲乙决定

表 2 单位:万元

	红利法			商誉法		
	成立时	一年后	清算后	成立时	一年后	清算后
物力资产	100	50	40	100	50	40
其他应收款——乙	50	25	20	50	25	20
业主权益——甲	50	25	20	50	25	20

解散企业,那么甲只能获得其前一天投入的 100 万元资产的一半 50 万元,而乙能得到 50 万元的分配。这样的结果显然是荒谬的。出现这样荒谬结果的原因就在于会计人为地将甲投入的一半资产给予了乙,这样处理唯一合理的解释是:在投资者将资产投入企业后便失去了对该资产的要求权,所以如果该企业在成立第二天清算,那么甲前一天投入企业的 100 万元资产就需要在合伙人之间进行分配。这样的解释没有问题,但问题是为什么不把乙投入的人力资产也在甲乙之间分配呢?假如清算时人力资产价值为 90 万元,将其在甲乙之间分配后甲乙各可获得 65 万元(20+45)的分配。由此可见红利法没有将人力资产入账,从而导致其清算时的处理错误。

在商誉法下,乙的人力资产被计入商誉,在清算时,此时商誉被视为 0。这是否合理?表面看来,当企业清算时,由于人力资产不能再为企业带来未来经济利益,所以应将其价值降低为 0。但是在清算时为什么不将物力资产价值降低为 0 呢?表面的原因是物力资产具有流动性,可以在清算时向其他企业(或个人)出售。但这样的解释显然无法让人接受。人力资产固然具有特殊性(其与人力资本所有者不可分离),但是这并不能成为人力资产变现值为 0 的理由。物力资产之所以在清算时变现值不为 0,是因为虽然其不能为该企业创造价值,但是将其转让后其可以继续为其他企业(或个人)创造价值。同样的道理,人力资产在清算以后虽然不能再为该企业创造价值,但仍然可以为其他企业(或个人)创造价值,所以人力资产在清算后其变现值不应为 0。由此我们得出结论:必须对人力资产进行估值后再将其出售,并将其变现值在合伙人之间分配。

## 二、人力资本会计的引入以及人力资产赎回

从上文可以看出,我们有必要将人力资产入账并在必要

的时候将其变现。必要的时候是指合伙人退伙或者合伙企业清算时,因为在这两种情况下都会发生人力资本的退出,而由于人力资本与人力资产不可分离,所以这两种情况就成为相关合伙人对其人力资产进行“赎回”的时刻。针对上述人力资产入账及“赎回”的问题,笔者提出以下会计处理方法:

将“人力资产”作为一级账户,按合伙人明细核算,相应确认人力资本权益。如果企业发生培训等支出,则记入“人力资产”账户。期末对人力资产进行减值测试,计提的减值损失由所有合伙人承担。新加入合伙人出资额高于或低于其在合伙企业所占份额时,红利法下调整红利、商誉法下调整商誉的会计处理不变,但是此处的出资额不仅包含物力资产的出资额,而且包含人力资产的出资额。在合伙人退伙或者合伙企业清算时要求相应合伙人按照权威人力资产评估机构评估的人力资产价值“赎回”其人力资产。按照这样的会计处理方法,上例(增加条件:假设合伙企业成立时人力资产价值为100万元,清算时其价值为90万元)的清算结果,见表3:

表3 单位:万元

	成立时	一年后	清算后
物力资产	100	50	40
人力资本	100	90	90
其他应收款——乙	100	70	65
业主权益——甲	100	70	65

从清算结果看,假如人力资产由乙自己赎回,则乙出资90万元,后获得分配65万元,总体来看仍需补偿出资25万元。对其进行原因分析:由于企业的物力资产共损失60万元,乙承担一半30万元。人力资产发生损失10万元,乙承担一半5万元。总的看来,乙需承担损失35万元,但是由于乙的人力资产由原来的100万元降低到90万元,发生10万元损失。这10万元的损失是由乙自己承担的,所以需要对其补偿10万元,因此乙共需承担损失25万元(35-10)。而从甲的角度看,企业共发生70万元的损失,其承担一半35万元,所以仍应获得分配65万元(100-35),具体表现为物力资产变现后的40万元与乙需补偿的25万元之和。在本例中由于乙出资时其在合伙企业所占份额与其出资额相等,所以红利法和商誉法下的会计处理结果相同。但如果乙出资时其在合伙企业所占份额与其出资额不相等,则红利法和商誉法下的会计处理结果会出现差异。

人力资本所有者以人力资本出资时、期末对人力资产进行减值测试时、合伙人退伙或合伙企业清算时都需要对人力资产的价值进行评估,以便进行相关的会计处理。徐国君教授在《劳动者权益会计》一书中指出:人力资产的计价应由权威的人力资产评估机构,结合每个人的智能以及其在组织中的作用采用科学的方法统一评估,一个人可能因组织的原因而影响其产出能力,但可通过劳动力市场得出其公允价值,实现

与物力资产的优化配置。由此我们可以找到一个确定合伙企业清算时人力资产价值的方法:寻找、确定与该合伙企业性质、规模等属性类似的可比企业,预期人力资产可为该可比企业带来的未来经济利益,以其现值为依据确定人力资产的变现价值(正像上面所提到的,这个过程可由权威人力资产评估机构来完成)。当然确定人力资产价值的方法很多,根据其定义确定其价值的方法只是其中一种,另外权威人力资产评估机构确定的人力资产价值也可以只作为参考标准,作为合伙人之间协商谈判的基础。

在解决了合伙企业清算时人力资产变现值确定的问题后,我们来讨论人力资产由谁购买的问题。与物力资产不同,人力资产与人力资本所有者不可分离,所以最直接、最简单的途径就是由该人力资本所有者购买,这样的例子在现实中也存在的。但是也有可能不是由人力资本所有者购买,而由其他组织或个人购买。但在第二种情况下,就像与下一家企业签订了“卖身契”,人力资本所有者虽然现在不需要亲自赎回自己的人力资产,但是流转的结果肯定是最终没有其他企业再为其“赎回”(这一时刻何时到来取决于多种因素,如人力资产的价值大小、机遇等,但最晚就是其退休时),这时还是需要人力资本所有者亲自赎回。极端的情况就是等到人力资本所有者退休时,由于其人力资产价值已经较低,所以基本不用多少资金甚至不必再缴纳资金就可以将其人力资产赎回。

### 三、分配差异分析

会计处理方法改进前后,分配结果出现了重大差异:从甲的角度看,现行会计处理方法下其分配额是20万元,而在改进后的会计处理方法下其分配额为65万元。45万元的差额来源在红利法和商誉法下是不同的:红利法下,在合伙企业一成立就强制将甲的一半出资额归到乙名下,造成50万元的差额(损失),而在合伙企业存续期间人力资产损失10万元甲没有承担,又造成5万元的差额(收益),总的来看,共造成45万元的差额(损失)。商誉法下,在合伙企业清算时没有对人力资产进行变现,而简单地将其价值降低为0,造成甲的损失为45万元(90÷2)。至此,我们看到:在合伙企业中将人力资产入账并在某些情况下要求相关合伙人将其人力资产“赎回”,能够更真实地反映合伙企业的状况。

#### 主要参考文献

1. 徐国君. 劳动者权益会计. 北京: 中国财政经济出版社, 1997
2. 王丽娟. 从人力资源会计到人力资本会计. 经济师, 2006; 10
3. 余国杰. 高级财务会计. 武汉: 武汉大学出版社, 2002
4. 阎达五, 徐国君. 人力资本的价值增值与劳动者权益的确立. 会计研究, 1999; 6
5. 王秀丽, 徐枫巍, 张昭俊. 公司治理逻辑下的人力资本会计研究. 会计研究, 2005; 8