



# 山航 B “以人抵债”引发的会计思考



江苏大学财经学院 殷磊刚 许良虎

## 一、背景资料

上海证券报于 2006 年 5 月 30 日报道:山东航空公司(以下简称“山航 B”)推出“以人抵债”清欠方案,凸显会计核算空白。

2006 年 5 月 27 日,山航 B 发布公告称,决定受让关联方山东航空彩虹公务机有限公司(以下简称“公务机公司”)16 名飞行员,转让价格根据国家相关文件确定为 1 568.42 万元。山航 B 称,公务机公司已不具备产生足够现金流来偿还对山航 B 欠款的能力,通过受让飞行员将使公务机公司对山航 B 所欠款项得以部分扣减,有利于解决关联方资金占用的问题。

## 二、“以人抵债”的经济活动性质

笔者认为,“以人抵债”这一经济事项可以归入债务重组业务。《企业会计准则第 12 号——债务重组》指出,债务重组,是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定做出让步的事项。

这里的“以人抵债”是山航 B 受让其关联方公务机公司 16 名飞行员以抵销公务机公司所欠的款项,并且公务机公司已经发生了财务困难,因此这一经济事项符合债务重组的定义。

## 三、“以人抵债”业务的会计核算

**1. 入账价值的确定。**《企业会计准则第 12 号——债务重组》第十条规定,以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,比照本准则第九条的规定处理。该准则第九条规定,以现金清偿债务的,债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额,确认为债务重组损失,计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分,确认为债务重组损失,计入当期损益。

从以上规定来看,入账价值确认的关键是对接受的非货币性资产(即飞行员)公允价值的确定,但是国际上对人力资源会计的研究还不成熟,人力资源的价值计量还处于研究和探讨的阶段。笔者认为,就这一经济事项而言,债权人(山航 B)将应收债权的账面价值加上应支付的相关税费作为入账价值较为合理。

**2. 山航 B 对飞行员价值“资本化”与“费用化”的选择。**“资本化”是指将款项首先计入相关资产的成本,将其列入资产负债表,然后通过确定合理的摊销年限和系统的分摊方法逐年确认为费用从而进入利润表。“费用化”则是指将相

关款项一次性计入当年的年度费用,直接进入利润表。例如,山航 B 可以直接将其应收债权确认为坏账损失,并计入当年费用冲减利润总额。因此,若是选择“费用化”则会对山航 B 2006 年上半年的经营成果产生重大影响。

对飞行员价值“资本化”还是“费用化”?选择的关键在于确认山航 B 所受让的飞行员是否符合资产的确认标准,如果符合,则看其是属于长期资产还是短期资产。

(1) 根据人力资源会计的基本理论,人力资源具备资产的确认条件。首先,作为人力资源载体的劳动者进入企业就意味着人力资源产权的分解和交易,通过交易,人力资源的使用权、处分权让渡给了企业。其次,由于人力资源产权交易的结果,企业在契约期内拥有人力资源的使用权和处分权,因此可以说在契约期内企业拥有或控制了该人力资源。再次,人力资源也可以通过货币进行计量。最后,在正常情况下,企业所拥有或控制的人力资源在企业的生产经营活动中能够发挥其作用、体现其价值,为企业带来经济利益,这是不争的事实。根据资产的定义:资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。所以,应该将飞行员所具备的技能和知识确认为一项资产。

(2) 笔者认为,飞行员属于航空业长期的经济利益。阎达五、徐国君也认为,人力资本是企业拥有或控制的可望为企业带来未来经济利益流入的人力资源,它包括直接和间接增加企业的现金或其他经济利益的潜力。与之相对应,人力资本代表人力资源的使用权让渡给企业后所形成的一种“资金来源”,它在性质上类似于实收资本。因此笔者认为,若是根据合同或者能够恰当地判断企业拥有或控制飞行员技能的使用权在一年以上,那么山航 B 应该将其放弃的债权金额进行资本化。《企业会计制度》规定:凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的,应当将其作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当将其作为资本性支出。

**3. 会计科目的设置。**在将飞行员的换入价值进行“资本化”后,要在现有会计制度和准则下对该项业务进行会计核算,就必须选择合适的会计科目。由于现行企业会计准则与《民航企业会计核算办法》并未就飞行员转让的会计核算做出规定,因此先要分析该项资产的性质,然后将其归入现有的会计科目体系之中,并增设二级明细科目。由于山航 B 通过合约方式已对这些飞行员的技能的使用权拥有了控制权,能够利用飞行员的专有技能和知识为企业创造利益,所以可以

在“无形资产”科目下增设“人力资本”二级科目进行核算。这样,在债务重组日,山航B的会计处理为:借:无形资产——人力资本,坏账准备;贷:应收账款——公务机公司,银行存款(支付的相关税费)。

4. 飞行员价值摊销期限及摊销方法。根据以上分析,可以将飞行员的专有技能和知识归结为一项无形资产,按照无形资产的相关规定进行会计处理。《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。对于无形资产的摊销期限,《企业会计制度》规定,如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,无形资产的摊销年限按如下原则确定:①合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的,摊销期不应超过受益年限;②合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的,摊销期不应超过有效年限;③合同规定了受益年限,法律也规定了有效年限的,摊销期不应超过受益年限与有效年限两者之中的较短者;④合同没有规定受益年限,法律也没有规定有效年限的,摊销期不应超过10年。所以,飞行员入账价值的摊销期限可以根据签订的服务合同和同类人员在企业的平均服务年限两者之中的较短者确定。当飞行员提前离开公司或者出现意外情形时,应该将尚未摊销的价值一次性转入当期损益,确认为营业外支出。

5. “以人抵债”不同处理方法对应纳税所得额的影响。若山航B不确认飞行员的价值,直接将应收债权作为坏账损失处理,则山航B可以将实际发生的坏账损失冲减应纳税所得额,从而减少企业的所得税费用。但是,当山航B将其资本化后,能否征得税务机关的同意而将每年的摊销金额作为一项费用在税前抵扣就成为了一个问题。对此,山航B可以采用变通的方法进行处理,一方面,对飞行员的价值进行资本化,分期摊销,以实现会计信息真实、可靠、相关性强的目标,使会计报表能更真实、公允地反映出企业的财务状况和经营成果;另一方面,在该项业务发生时将该应收债权确认为坏账损失在税前抵扣,但在以后年度确认所得税费用时,通过增设“递延税款”科目进行纳税调整,使得企业的所得税费用与会计收益相匹配。

#### 四、“以人抵债”会计披露的要求

为了使外部会计信息使用者能更好地理解企业的财务状况和经营成果,山航B应在会计报表附注中详细披露以下内容:①山航B推出的“以人抵债”清欠方案的具体实施情况;②这一全新的清欠方案对公司的利润可能产生的重大影响;③阐明将以应收债权换入的飞行员确认为资产的理由;④将飞行员确认为资产对公司以后的经营活动可能产生的影响等。

山航B推出的“以人抵债”清欠方案在我国证券市场是第一次出现。由于飞行员属于航空业的稀缺资源,因此“以人抵债”无论是对上市公司本身还是对关联方债务人来说,都不失为一种双赢的方案。但是,目前的相关会计法规对此未作任何规定,可见,规范民航企业相关人力资源的会计核算、提高其会计报表的信息质量已迫在眉睫。○

所谓“财产”都是客观的“存在”,财产权必有权利的客体。“权利”本质上是对“利益”的法律制度安排,任何实质性权利都必须有“利益”的内容。人们行使自己的权利、实现自己的利益必须有承载利益的具体对象。物权的客体是可为人们支配的物;债权的客体是特定债务人的给付行为,该给付行为承载着权利人的利益,债权人行使请求性财产权是客观具体的;知识产权的客体是人们创造的一种信息资源,它只能靠法律力量进行人为的垄断,实现产权界定与保护,成为支配权的客体是现实的可控制的财产。

与资产表现为一定类型的财产权相悖,会计上存在对资产的“拟制”问题。由于会计核算的配比原则与权责发生制原则的要求,会计上的“资产”并非“实现制”的。有些不同于通常意义的“财产”在会计上被视作资产,但其并不具备财产权属性,没有显性的权利客体,既无法占有也不可转让,既没有实物形态也不表现为其他类型的财产权,如预付账款、待摊费用、待处理财产损失、无形资产中的商誉、递延税款借项等,皆没有明确的财产权客体。例如,预付账款的本质不是债权,而是在双务合同中有先行支付义务的一方为了让对方履行义务而先行支出的款项。预付行为本身是履行自己的义务,并不代表现实权利。虽然权利与义务应该是统一的,但在时间上有先后,它对应的是一种后期的权利,会计中为与未来收益配比,通常在后期的会计处理中结转为成本而不是收回此款项;如果合同解除,这笔款项应如数返还,会计上转为其他应收款,这时其才属于一种债权。

在持续经营的企业中,由于上述事项可以提高企业整体收益性,是企业的一种潜在获利能力,故将其计入资产。这是会计学一项合适的技术处理方法,相对于财产概念,这类资产是人为拟制的,故可总称为“拟制资产”,包括预付账款、待摊费用、待处理财产损失、递延税款借项、待抵增值税进项税额、商誉等。

综上所述,资产的属概念是“财产”;相邻属概念是“会计确认的财产”,总括会计实务中全部资产形态,可具体表述为“企业实际可支配的经济资源、既得的财产权利与预期的财产利益”。所以,资产的完整定义应为:资产即会计确认的财产,是企业实际可支配的经济资源、既得的财产权利与预期的财产利益,其能够以货币计量且预期会给企业带来经济收益。根据资产的财产权客体不同,结合会计核算的特点,全部资产可分为八类,即货币资产、票据资产、应收款项、对外投资、存货资产、固定资产、知识产权资产和拟制资产。○

## 拟制资产小议

江苏镇江港务集团有限公司  
戴高传