

基于“人力资本当期贡献率”的利润分享制设计

郭黎(副教授)

(武汉软件工程职业学院商学院, 武汉 430205)

【摘要】实施利润分享计划的目的是激励员工,而对员工贡献计量的公平可靠是前提和基础。本文所设计的利润分享计划计量模型建立在人力资本当期贡献率的基础上,首先按贡献计算应由员工分享的总利润,然后通过岗级和个人绩效两个调整系数最终落实到每位员工。这样的设计体现了“按贡献分享”的基本原则,可基本保证利润分享计划实施中的分配公平。

【关键词】利润分享计划; 计量模型; 调整系数

西方国家普遍采用的利润分享制可在一定程度上激励员工,提高生产效率。随着市场环境的成熟,我国企业也将引入和推广利润分享制。2014年新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS 9)增加了利润分享计划的会计处理方法,这是我国企业实施此项薪酬制度的一个前兆。必须明确利润分享制的内涵,抓住实际实施中的主要问题,并从理论和实践两个方面不断深化认识,从而解决好实际问题。本文正是基于此,尝试从人力资本当期

贡献角度出发,为利润分享计划中的计量问题提供一个初步的方案。

一、利润分享制的内涵及运用中的关键问题

1. 利润分享制的内涵。利润分享制是指企业在支付基本工资外,根据当年的盈利情况提取一定比例的剩余利润由员工共享的一种制度。每年提取的比例可大可小,决策灵活,该制度的根本目的是激励。在科技密集型行业,产品的知识含量高,人力资本替代物质资本成为首要

3. 光租租金的账务处理。承租人每期支付光租租金,直接冲销“长期应付款”科目,其会计处理如下:

借:长期应付款——光租租金

贷:银行存款

对于出租人每期收到的光租租金,直接冲销长期应收款科目,其会计处理如下:

借:银行存款

贷:长期应收款——光租租金

4. 相关会计信息的列表与披露。承租人应当在资产负债表中,将“其他非流动资产——光租船舶”或“无形资产——光租船舶使用权”科目借方余额减去“其他非流动资产——光租船舶摊销”或“无形资产——光租船舶使用权摊销”科目贷方余额的差额在“其他非流动资产”或“无形资产”项目中列示;将“长期应付款”贷方余额减去“未确认融资费用”借方余额的差额在资产负债表的“长期应付款”项目中列示。

出租人应当在资产负债表中,将“长期应收款——光租租金”借方余额减“未实现融资收益”贷方余额的差额在“长期应收款”项目中列示;将固定资产按固定资产原价分别减累计折旧、减值准备和光租价值转出后的余额在“固定资产”项目中列示。

航运企业应当在会计报表附注中披露与船舶光租相关的下列信息:①光租船舶的日租金、光租期限及起止日期;②将光租船舶使用权资本化所采用的折算率的确定方法;③光租船舶对资产负债表各项目及资产负债率的影响。

五、结束语

航运企业船舶经营性光租业务期限较长、涉及金额较大,对企业的财务状况影响重大且具有广泛性。仅将船舶光租租金作为短期账务处理的方式与企业实质财务状况已经严重脱节。这迫切需要相应的企业会计准则和会计制度对航运企业船舶经营性光租的会计处理方法予以完善。因此,本文提出将船舶经营性光租租金纳入资产负债表反映,以对航运企业的经营决策进行正确的判断和评价,它同样适用于其他行业长期财产经营租赁的会计处理。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

邵瑞庆.构建船舶与融资租赁船舶的财务决策研究[J].中国航海,2002(22).

要素,如果员工(特别是高级员工)仅仅得到劳动力的补偿性薪酬,贡献与所得严重脱节,人力资本可能会自动减值或关闭,甚至退出企业。利润分享制赋予了员工分享剩余的权利,权利的相对大小直接和个人的绩效挂钩,权利的绝对量取决于企业整体的经营水平。因此企业的效益与每个人息息相关,从而可提高员工的劳动积极性,防止内部的“零和”博弈。

2. 计量是利润分享制实施的关键。利润分享制涉及员工的切身利益,其实施中可能面临的主要问题包括:企业如何选择和确定作为分享基础的利润指标?如何将确定的利润指标在股东(物质资本投资者)和经营管理者(人力资本投资者)之间进行拆分?合理拆分后,如何在个别经营管理者之间进行分配?分配采用现金还是非现金方式?分配时间是即时的还是递延的?所有问题的关键是两次拆分,第一次是人力资本和物质资本之间,第二次是人力资本内部之间。拆分即计量,如果计量程序不公正公开、计量模型不公平,计量仍掌握在少数股东或者管理层的手里,计量结果得不到普遍的认可,那么利润分享计划不但起不到其应有的作用,反而可能引起大规模的内部矛盾,导致集体的低效率。因此,计量问题是实施计划的核心问题。

本文设计的人力资本当期贡献率模型主要是按贡献进行拆分,按贡献分配体现了“多劳多得”的本质,是最为科学合理的方法。

二、人力资本当期贡献率模型设计

(一)人力资本与物质资本贡献的分离

1. 利润指标。作为利润分享计划的基础,利润指标应该综合考虑企业的发展阶段、投资机会、融资能力、内外部经济法律环境等。本文的利润指标采用调整后的经济增加值(EVA_{adj}),其公式为:

$$EVA_{adj} = EVA - SR - SD - DR \quad (1)$$

式中: EVA=税后经营利润-资本总额×综合资本成本; SR是当期提取的法定和任意盈余公积; SD是当期的普通股和优先股股利; DR是当期提取的其他发展和储备资金。该变量综合考虑了企业的具体情况,比如经营战略、当期管理经营需求。

EVA_{adj}指标是在扣除盈余公积、满足股东股利需求的基础上再扣除提取的各种发展储备资金后确定的,其金额取决于当期实际经营状况。确定变量所需的数据易于从财务报表中获得,比如股利、盈余公积等可以直接获得,而资本成本等可以通过简单的计算求得。

2. 指标的第一次拆分。为了将利润指标在股东和经营者之间进行拆分,需要引入柯布·道格拉斯投入产出函数。国内学者李世聪首次将该函数运用于分离人力资本和物质资本的价值贡献中,本文对其作了进一步修正,模型如下:

$$H_t = \frac{\alpha \cdot \ln L_t}{\alpha \cdot \ln L_t + \beta \cdot \ln K_t} \quad (2)$$

式中: H_t表示第t年人力资本的贡献率; L_t表示第t年人力资本投入,其确定稍微复杂一些,包括的项目主要有当期支付的工资、奖金、津贴、福利、培训保险等费用,根据当期财务报表中的“应付职工薪酬本期减少额+应付职工薪酬期末账面余额-应付职工薪酬的期初账面余额”确定; K_t表示第t年企业物质资本投入,为了简化,可取当期期初和期末资产的算数平均值; α、β分别表示人力资本和物质资本的产出弹性,短期内产出弹性变化不大,可以采用李世聪的线性方程计算求得。

确定H_t后,总的人力资本贡献价值(或称人力资本群体贡献价值)的计算公式为:

$$V_t = H_t \cdot EVA_{adj} \quad (3)$$

式中: V_t是第t年人力资本群体贡献价值,即应该由经营者共享的利润; H_t、EVA_{adj}同上。此计量模型的优点是直接利用会计数据,不涉及人为估计的因素,因此操作性强且较为可靠。本文采用的分离模型为贡献率的确定提供了一个初步的框架,但仍存在不完善的地方,比如产出弹性的计算比较粗糙。

(二)人力资本内部贡献的分离

人力资本群体价值确定后,需要对群体价值作进一步拆分,即具体到每个岗位的每个员工对当期价值的贡献率,从而为按贡献分配提供计量基础。在具体分配时需要将分配率与岗位和个人绩效挂钩,但是考评需要遵循成本效益原则及重要性原则。本文采用如下调整公式确定人力资本个体价值贡献:

$$V_{ij} = V \times G_i \times R_{ij} = H \times EVA_{adj} \times G_i \times R_{ij} \quad (4)$$

式中: V_{ij}是第i岗位第j员工个体价值; V是当期人力资本群体价值贡献; G_i是岗位i的岗级调整系数; R_{ij}是第i岗位第j员工的个人绩效调整系数。

该模型用于计算个体价值贡献,实现对利润指标的第二次拆分。模型的关键是两个调整系数,第一层次主要是按岗位贡献大小进行系数调整,第二层次是各岗位上不同员工的绩效调整系数。综合考虑两个系数才能更好地反映处于不同岗位的人力资本及同一岗位上各人力资本绩效之间的差异。具体确定方法如下:

1. 岗级调整系数。一般采用因素法对岗位进行评分,确定岗级系数,比如“四要素”法根据岗位的劳动强度、岗位责任、技术含量、工作环境等因素判断岗位的贡献。这种方法纯粹是由岗定贡献,没有考虑人力资本要素的投入产出。本文以人力资本内部要素贡献为基础来确定岗级调整系数,使得其更符合“按贡献分享利润”的原则。

就一般性分析而言,可以将人力资本内部要素分为普通劳动、科技、管理和其他要素,首先根据各要素对企业的贡献赋予其相应的权重,比如某高科技企业,对应的

权重分别为0.1、0.6、0.2、0.1。然后根据企业具体情况细分岗位,考评人员结合“四要素”判断某岗位所需的人力资本某要素占企业对该要素全部需要的比重,比如技术岗对人力资本的首要需求是技术知识,通过考评对技术赋值0.4、对管理赋值0.05、对普通劳动和其他要素各赋值0.1。最后根据要素权重和赋值求出各岗的岗点 D_i ,比如上述技术岗岗点 $D=0.1 \times 0.1 + 0.6 \times 0.4 + 0.2 \times 0.05 + 0.1 \times 0.1 = 0.27$;各岗的岗级调整系数 $G_i = D_i / \sum D$ 。

2. 绩效调整系数。对员工的绩效进行全面客观的考核评价是保证分配公平的重要前提,企业必须摆正态度,认真执行事先制定的量化评价制度。对于个人绩效的考核,首要环节是找到符合本企业职位特点的各种量化依据。比如首先针对某岗位,对岗位上员工的基本素质(包括体质、专业技能、工作经验等)、活力水平(如协作精神、创新能力、工作态度)以及工作业绩等进行评价。依据每项评价指标能够对公司做出的贡献大小赋予其相应的分值,然后计算出某岗位 i 上员工 j 的综合评分 S_{ij} 。再计算出该岗位上所有员工的得分之和 $\sum S$ 。最后,该员工的个人绩效调整系数 $R_{ij} = S_{ij} / \sum S$ 。

模型(4)总的调整思路是:根据人力资本内部各要素的贡献权重和岗位 i 对各内部要素的使用比重计算出该岗位的岗级调整系数 G_i ,从而计算出考虑岗级差异的各岗位价值贡献;然后依据该岗位上个人绩效差异 R_{ij} 计算出个体价值。

(三)模型的适用性与利润分享计划的会计处理

1. 模型的适用性。利润分享计划是有效的激励措施,但还未在我国企业中广泛运用,企业在具体实施中通常会考虑到员工岗位级别、个人贡献等因素。本文所设计的模型是按人力资本当期贡献率分享利润,企业价值由人力资本创造,所以该模型充分体现了公平原则,适用性较强。整个方案所需数据来自会计数据、平时的考评等,具有可操作性。

2. 利润分享计划的确认与计量。根据CAS 9第九条的规定,该利润分享计划应该确认为应付职工薪酬。根据支付的形式和支付期的长短进行相应的会计处理,短期利润分享计划应当在职工为其提供服务的会计期间,直接确认为负债;对于长期利润分享计划,如果设定提存条件的,应该按设定提存条件有关规定处理。

三、实例运用

本文选取NL公司为研究对象。NL是一家以物联网为主的高科技上市公司,在业内处于领先水平,产品科技含量高。企业的核心竞争力来源于人力资本的积累,高级人力资本属于极为稀缺的资源,企业必须通过薪酬设计等激励人才各尽其能。公司目前每年组织考核,考核结果与工资奖金、内部奖惩晋升等有机结合。本文假设NL公司拟实施利润分享计划,其具体操作如下:

1. 分享基数的确定。

(1)首先计算 EVA_{adj} 。以公司2014年年报数据为基础,税后经营利润=净利润+税后利息费用=11 938+2 746 \times (1-25%)=13 998(万元);企业有多种长短期借款,综合利息率可以据此计算,假设为6%;资本成本=(净负债+所有者权益) \times 资本成本率=89 354 \times 6%=5 361(万元);2015年公司进一步扩大业务,增加研发支出,且计划加大海外市场投入,假设在可供分配利润的基础上提取40%的发展资金。则:

$EVA_{adj} = \text{税后经营利润} - \text{资本成本} - \text{盈余公积} - \text{股利} - \text{发展资金} = (13\ 998 - 5\ 361 - 1\ 194 - 4\ 082) \times (1 - 40\%) = 2\ 017$ (万元)

(2)再计算人力资本贡献率 H 。根据近四年的年报数据计算 α 、 β ,得到: $\alpha=0.734$, $\beta=0.266$ (限于研究目的及篇幅,具体计算过程略)。则:

$$H = \frac{\alpha \cdot \ln L}{\alpha \cdot \ln L + \beta \cdot \ln K} = \frac{0.734 \cdot \ln 30\ 813}{0.734 \cdot \ln 30\ 813 + 0.266 \cdot \ln 215\ 009} = 0.699$$

因此,分享的基数即人力资本群体价值 $V = H \times EVA_{adj} = 0.699 \times 2\ 017 = 141\ 0$ (万元)。

2. 个体分享金额计算。截至2014年年末,NL公司共有员工2 732人。其中财务人员37人,占比1.35%。下面以财务岗上一位拥有高级职称的员工甲为例,说明如何计算个体分享价值。个体价值计算公式为:

$$V_{甲} = 1\ 410 \times G_{财务} \times R_{财务/甲}$$

NL属于高科技企业,假设把人力资本内部要素分为技术劳动、普通劳动、管理、其他,通过专家打分等方式评价内部要素对企业的贡献,假设权重为0.5、0.3、0.1、0.1,财务岗对上述内部要素的需求比重是0.1、0.05、0.05、0.05,则:财务岗岗点=0.5 \times 0.1+0.3 \times 0.05+0.1 \times 0.05+0.1 \times 0.05=0.075。假设所有岗位的岗点之和为3.5,则: $G_{财务} = 0.075 / 3.5 = 0.021$ 。甲的绩效调整系数建立在一套科学的考评机制上,假设财务岗37位员工的总考评分数为200分,甲的得分是10分,则: $R_{财务/甲} = 10 / 200 = 0.05$ 。于是, $V_{甲} = 141\ 0 \times 0.021 \times 0.05 = 1.481$ (万元)。

本文的计算是基于一般情况且比较粗糙,各个企业的状况不尽相同,不可能机械地固定一个模式,具体实施需要在初始满意的基础上持续改进。

主要参考文献

李洋,姚旒.基于“贡献价值系数”的人力资源个人价值评估模型设计[J].财务与金融,2010(2).

李世聪.论人力资本贡献率及其贡献价值计量的研究[J].长沙交通学院学报,2004(2).

王高.企业人力资本当期贡献率计量的新方法——基于宏观经济计量模型的微观运用[J].中南财经政法大学研究生学报,2014(5).