

# 人力资产概念及其计量模式的推导

谢兰兰

(广州航海高等专科学校 广州 510750)

**【摘要】** 本文从资产的概念和计量模式出发,提出了在目前的会计准则下,对人力资产的计量只能采用“经济资源观”下的历史成本计量模式,人力资产的价值等于企业为投入人力资产的成本。

**【关键词】** 资产概念 人力资产概念 计量模式

人力资产概念及其计量模式,一直是会计理论界热议的话题。本文从资产的概念和计量模式出发,推导出人力资产的概念和计量模式,以供同仁探讨。

## 一、资产概念及其计量模式

关于资产概念,学术界先后出现过科目余额观、未逝成本观、经济资源观、未来利益观这四种有影响力的观点。

**1. 科目余额观。**该观点认为,资产确认的依据是会计规则,按照这种会计规则,在结账时从各账户中结转过来的借方余额(前提是这种借方余额不是负债)就是资产的价值(AICPA, 1953)。这一定义是站在记账规则的角度来确定资产概念的,它与实践并不吻合。因为会计人员登记资产时遵循什么样的记账规则以及记账的前提,是其对登记对象性质已做出正确判断后就确定了,其并不是依据定义的说法确定资产的前提是记账的结果。另外,该定义只描述了登记资产在借方的金额为正数,并未给出计量资产的具体方法。

**2. 未逝成本观。**该观点认为,资产是指企业通过实际交易行为所得到的实际财物,这种实际财物“是未消逝或者未耗用的成本”(Paton 和 Littleton)。按照该定义,资产的价值应等于企业为购买该资产所花费的成本减去已消逝或者已耗用的成本。该定义强调资产的实物形态是一种实实在在的资产,资产的价值尽可能地反映计量对象的真实状况是购买资产的净价值。在此基础上,推导出最能反映该定义要求的计量属性应该是实际成本(即历史成本)的计量模式。

**3. 经济资源观。**1967年美国会计学会(AAA)在《公司财务报表所依附的会计和报告准则》中将资产定义为:资产是一个特定会计主体从事经营所需要的经济资源。我国企业会计准则体系将资产定义为:资产是企业拥有和控制的能以货币计量的经济资源,它包括财产、债权或其他权利。

**4. 未来利益观。**FASB指出:资产是指可能的未来经济利益,它是特定个体从已经发生的交易或事项中所取得或加以控制的利益。该定义并不认为资产的价值是企业为了获得该项资产所实际耗费的支出,即获得资产的历史价值或现时价值,而是资产未来的价值,即资产就是未来的经济利益,这些未来的经济利益是企业拥有或者控制的。

## 二、人力资产概念及其计量模式

作为资产范畴内的人力资产,其概念和计量模式与资产概念及其计量模式密切相关。定义人力资产和对人力资产进行计量,最好的方法是直接从资产的概念出发,推导出人力资产的概念,然后在人力资产概念的基础上,推导出最能反映该人力资产定义要求的计量属性,再确定相应的计量模式。

理论界正是采用从资产概念出发,推导出人力资产概念这种方法来确定人力资产定义的。受资产观的影响,人力资产概念也有经济资源观和未来利益观这两种观点。

经济资源观认为,人力资产是指企业所拥有或控制的能为企业带来未来经济利益的人力资源。根据这种认识,人力资产是一种可能导致企业未来经济利益流入的人力资源,而能反映人力资产价值的应该是人力资源的价值,人力资源价值也是拥有其企业的价值。由此可以看出,该人力资产的定义和资产的经济资源观相一致。在该观点下,人力资产的计量模式与资产的经济资源观所主张的计量模式相一致,即采用历史成本或现行成本计量模式。

未来利益观认为,人力资产的本质是未来的经济利益。按照该定义,人力资产的价值应该是人力资产带给企业未来经济利益的价值,也就是人对企业的贡献价值。因此最能反映人力资产价值的应该是人力资源带给企业未来总收益贡献额的现值。在未来利益观下,人力资产的计价是面向未来的,这和未来利益观的资产计量模式相一致。

## 三、对两种计量模式的剖析

**1. 经济资源观下人力资产计量的特殊性。**与普通资产相比,人力资产价值的计量有些特殊。人力资产的价值应以人力资源的价值来计量。人力资源是体现在人身上的知识、能力、经验、技能、技术等,本质是人的能力(刘仲文,1999)。事实证明,人力资源是社会和个人投资的产物,其质量高低完全取决于投资的多少(胡世明,1995)。从以上对人力资源的理解来看,人力资源的价值取决于人的能力的大小,而人的能力的大小又取决于社会和个人投资的大小,因此人力资源的价值不仅取决于企业对人力资产的投入成本,而且取决于人本身对自身的投入成本。即人力资源的价值等于人自身投入的成本

# 连环替代法计算表的设计与应用

郁玉环(教授)

(湖北汽车工业学院 湖北十堰 442002)

**【摘要】**在实际应用中连环替代法的经济指标影响因素达到三个以上时,逐个替换影响因素,依次测定各因素变动对经济指标影响的替换过程会变得非常烦琐,计算结果很容易出错。本文设计的连环替代法计算表可解决连环替代过程中的烦琐替换问题,且计算方便。

**【关键词】**连环替代法 计算表 Excel

## 一、连环替代法简述

连环替代法是指在多种因素对某一指标综合发生作用的情况下,根据因素之间的内在依存关系,通过逐个替换影响因素,依次测定各因素变动对经济指标影响的一种分析方法。连环替代法的主要作用在于分析计算综合经济指标变动的原因及其各因素的影响程度。该方法广泛应用于价值分析和财务报表分析中,是因素分析法的主要应用形式之一。

连环替代法的分析步骤是:①找出与经济指标有因果关系的影响因素,列出经济指标与影响因素代数关系式。②确定影响因素的替换顺序,替换顺序的确定原则是:先替换量的

和企业为人力资源投入的成本之和。

在现代企业中,企业录用某个人力资产的载体——人时往往会对这个人提供企业所需要的特定知识、能力、技能和技术的培训,这些培训可以基本保证这个人能胜任他所处岗位上的工作。因此我们不妨大胆假设,人力资产的价值就是企业为人力资源所投入的成本。目前经济资源观对人力资产计量都是这样处理的,客观地说这样处理比较合理。

2. 未来利益观下人力资产计量的困难。人力资产的价值应该是人力资产带给企业未来经济利益的现值,和未来利益观下的资产计量模式一样,人力资产未来利益观也面临着利益风险和利益分割问题,而目前的会计技术尚没有办法解决这两个问题,于是一些学者提出了一些替代计量模型。如 Lev 和 Schwartz 提出了人力资产的未来收益贴现计量模型,然而这种模型很难精确估计人力资产带给企业未来总收益贡献额。有些学者提出用员工的未来工资或者企业的价值差额等来替代人力资产带给企业未来总收益贡献额,分别形成未来工资贴现法计量模式和企业价值差额估价计量模式,但是未来工资和企业价值差额并不必然等于人力资产带给企业未来总收益贡献额。实际上,正如 Mary M.K.Fleming(1995)在调研中所得出的结论:员工创造的价值比他们每年从企业获得的报酬要高。人力资产的价值应该大于未来工资贴现法计算的价值,但小于企业价值差额计算法计算的价值。

影响因素,后替换质的影响因素;先替换主要影响因素,后替换次要影响因素。③从基期的水平开始进行连续替换,每次只替换一个因素,将替换后与替换前的经济指标值进行比较,确定该影响因素对经济指标的影响程度。

连环替代法的分析步骤要求严格地按照已经确定好的替换顺序依次进行。在实际应用中当影响因素在三个以上时这个替换过程会变得非常烦琐,计算结果很容易出错。为此本文拟设计连环替代法计算表,通过计算表将全部原始数据、中间计算过程和最终计算结果与结论都设计在一张表格上,以期解决连环替代法烦琐的替换与计算问题。

由以上分析可以看出,未来利益观计量模型还有缺陷,当然这并不是说经济资源观比未来利益观更优,而更多的是因为目前会计技术的局限性,导致资产各会计科目都选择了历史成本或者现行成本计量模式,因而对人力资产的定义和计量,更多的学者倾向于采用经济资源观下的定义和历史成本计价模式。但如果市场是半强式的,则股票价格反映了所有的公开信息,无论是采用经济资源观下的人力资产计量模式还是采用未来利益观下的人力资产计量模式,投资者从企业公开的会计信息中都能做出正确的决策,会计方法的变更不可能愚弄投资者,市场能对不同的会计方法作出正确的反应。所以是采用未来利益观还是经济资源观的人力资产计量模式,是无关紧要的。两者没有孰优孰劣之分,只是在目前的会计技术下,人们更倾向使用经济资源观下的人力资产计量模式。

## 主要参考文献

1. 王秀丽,徐枋巍,张昭俊.共同治理逻辑下的人力资本. 会计研究,2005;8
2. 葛家澍.中级财务会计.北京:中国人民大学出版社,2004
3. 阎达五,徐国君.关于人力资源会计的框架.会计研究,1995;6
4. 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003