

人力资源会计核算体系的设计

杨琳

(长安大学资产经营有限公司 西安 710064)

【摘要】 随着知识经济时代的到来,人力资源问题日益受到人们的普遍关注。如何有效地开发、利用和管理人力资源,建立一套既符合市场经济发展规律,又符合企业实际情况的人力资源会计理论和方法体系是本文讨论的重点问题。

【关键词】 人力资源会计 体系 设计

关于人力资源会计的理论和方法体系,国内外研究者们已作了大量的研究论证,形成了一套较为科学和完善的体系。根据目前研究的成果,笔者对企业人力资源会计核算体系进行了初步设计,其内容分为两大部分:人力资源成本会计和人力资源价值会计。

人力资源成本会计核算体系的设计思路为:按照权责发生制原则,将人力资源成本支出资本化,计入“人力资产”账户,然后按照配比原则在其受益期内摊销。这一体系的优点在于与传统会计原理一致,类似于固定资产的核算,易于被人们理解和接受;缺点在于将人力资源核算简单化,不能正确反映人力资源价值可变性等特点。

人力资源价值会计核算体系的设计思路为:打破传统会计的束缚,采用货币性计量与非货币性计量相结合的模式,对人力资源可为会计主体创造的未来价值进行计量;为人力资源开发与管理提供相关信息。其优点为:一是打破货币性计量的局限,结合非货币性计量方式,可更确切地反映人力资源价值;二是打破只对历史资料进行核算的束缚,大胆地面向未来进行人力资源价值核算使会计信息更全面。其缺点表现在:不遵循历史成本原则,价值计量中涉及许多主观因素和假定条件,其科学性和可行性还有待研究。然而这些缺点不妨碍企业管理者将人力资源价值信息作为决策的参考依据。

一、人力资源成本会计核算体系设计

人力资源成本会计核算体系的设计包括账户设置、账务处理与财务报告三个部分。具体思路是:将人力资源成本支出按照传统的会计原则,严格分为资本性支出和收益性支出,对这两种支出分别设置账户进行核算。属于资本性支出的人力资源成本先计入“人力资产”账户,然后再分期逐步摊销计入“人力资源费用”账户;属于收益性支出的人力资源成本直接计入“人力资源费用”账户,会计期末,再将“人力资源费用”账户中积累的人力资产摊销和计提的风险准备及费用化的人力资产维持支出结转入“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等账户。这样核算,一方面解决了单独提供人力资源有关信息的问题;另一方面又不和传统财务会计发生冲突,相当于将传统财务会计中应属于人力资源的有关成本支出分离出来单独核

算后,再归入原传统财务会计体系中去。

(一)人力资源成本会计的账户设置

为了正确核算有关人力资源成本支出,满足信息使用者人力资源成本信息的需求,设置账户时应设立“人力资产”、“人力资产摊销”、“人力资源费用”和“人力资源风险准备”四个总账账户。

“人力资产”账户,将人力资源成本确认入账。

“人力资产摊销”账户,反映按受益期摊销的人力资产成本,该账户作为“人力资产”账户的备抵账户,差额反映人力资源的摊余价值。

“人力资源费用”账户,用来反映分期摊销的人力资本成本和费用化的人力资产维持支出。

“人力资源风险准备”账户,用来反映按一定比例计提的人力资产风险准备。

(二)人力资源成本会计的账务处理

1. 企业在对以前取得的人力资源按重置成本入账时,根据有关凭证编制会计分录为:借:人力资产;贷:资本公积——人力资产重置价值。

2. 企业在为取得人力资源付出代价时,根据有关凭证,按历史成本原则编制会计分录为:借:人力资产;贷:银行存款(实收资本等)。

3. 企业取得人力资源后,发生的培训费等人力资源开发成本,根据有关凭证编制会计分录为:借:人力资产;贷:银行存款(现金等)。

4. 培训费数额较小时,可直接计入当期人力资源费用,编制会计分录为:借:人力资源费用;贷:银行存款(现金等)。

5. 各期发生工资等经常性支出,根据有关凭证,直接计入费用,编制会计分录为:借:人力资源费用——直接人工费用、——间接人工费用、——期间人工费用;贷:应付工资(应付福利费等)。

6. 企业计提人力资源风险准备金时,应编制会计分录:借:人力资源费用——期间人工费用;贷:人力资源风险准备。

7. 按受益期进行人力资产成本摊销时,根据有关凭证编制会计分录为:借:人力资源费用——期间人工费用等;贷:人

力资产摊销。

8. 会计期末,为了和传统财务会计相一致,需要将人力资源费用分配转入相应成本费用账户,编制会计分录为:借:生产成本,制造费用,管理费用;贷:人力资源费用——直接人工费用、——间接人工费用、——期间人工费用。

9. 企业职工正常离职(已摊销完成本)时,根据有关凭证,编制会计分录:借:人力资产摊销(已摊累计数);贷:人力资产(账面价值)。

10. 企业职工非正常离职(成本未摊销完)时,有准备金的,根据有关凭证,编制会计分录:借:人力资产摊销(已摊累计数),人力资源风险准备(未摊完部分);贷:人力资产。

11. 企业辞退职工时,根据有关凭证,编制会计分录:借:人力资产摊销(已摊累计数),营业外支出(未摊完部分);贷:人力资产。

(三)人力资源成本会计的报告

1. 人力资产成本在资产负债表中的资产方单列一项“人力资产”项目;该项目下列“减:人力资产摊销”,计算结果即为人力资产摊余价值;从人力资产摊余价值中再减去人力资源风险准备,计算结果即为人力资产净值。具体如下所示:

人力资产	××元
减:人力资产摊销	××元
人力资产摊余价值	××元
减:人力资源风险准备	××元
人力资产净值	××元

注:企业辞退职工发生的损失不冲减风险准备金。

2. 人力资源费用不必在损益表中单列项目反映,但可在损益表附注中加以披露,附注形式如下:

利润总额	××元
减:所得税	××元
净利润	××元
附注:当期人力资源费用总额	××元
其中:直接人工费用	××元
间接人工费用	××元
期间人工费用	××元

二、人力资源价值会计核算体系设计

人力资源价值会计核算体系采用货币计量与非货币计量相结合的模式,对以人力资源为会计主体所创造的未来价值进行计量和报告。这一体系未采用传统会计的账户核算体系,而是采用估计、判断、期望值等非确定性数值进行计算,为人力资源管理提供参考依据。所以,其核心是人力资源价值的计量问题。

(一)人力资源价值的计量方法

1. 非货币性计量法,是以人力资源的才干和运用知识的能力来决定其在企业中的价值,按照主观预测和经验判断对人力资源价值进行计量的一种方法。其考虑的因素主要有:文化程度、技术职称或职务、技术工种、实际工龄、年龄、健康状况等。采用非货币性计量法可以为人力资源管理提供必要的信息,弥补货币性计量的不足。通常采用的方法主要有:技能

详细记载法(例如:详细简历)、绩效评估法等。

2. 货币性计量法,是以货币为计量单位对人力资源的价值进行量化的一种符合传统会计要求的计量方法,做法通常可分为两大类:

(1)群体价值计量模式。其理论依据为:①人力资源价值是指人在组织中的价值,这与人力资源会计的基本假设“人是有价值的组织资源”是完全一致的;②个人作为组织成员之一,离开了组织就无法衡量其价值;③个人价值的总计,不一定就等于组织的价值。

(2)个人价值计量模式。其理论依据为:①企业各部门、各单位和团体的人力资源是个人价值的总计,故应先求出个人价值,才能求出组织的价值;②许多组织的决策都是以个人为中心的,经营结果的好坏与一些个人的经营水平和领导能力有直接关系;③人员的投资和管理是以个人为基础的,其价值也应以个人为单位计量。

笔者认为,群体价值计量模型与个人价值计量模型并不矛盾,而是相辅相成、相互补充的,但不能相互替代。个人价值计量模型是群体价值计量模型的组成部分,但群体价值既不能是群体中每个人价值的简单相加,也不能将群体价值简单地分解为个人价值。因为受组织方式、领导艺术等因素的影响,群体价值可能大于个人价值之和,也可能等于或小于个人价值之和。所以,人力资源价值会计既要有反映群体价值的信息,又要有反映个人价值的信息。

(二)人力资源价值会计的报告

关于人力资源价值会计的报告问题,笔者认为只能对内报告,不能对外报告。这是因为:一方面是由人力资源保全和保密的需要决定的;另一方面是由于人力资源价值会计违背了历史成本原则和货币计量假定,其提供的数据具有不确定性和计量单位具有不统一性所决定的。所以,人力资源价值会计只能像成本会计、管理会计一样,对内提供会计报告,为企业内部管理者服务。报告没有统一的格式,企业可以根据需要灵活编报。

主要参考文献

- 董伟广. 浅谈知识经济条件下人力资源会计的确认与计量. 经济师, 2003; 8
- 杜勇, 石忠亮. 高科技企业推行人力资源会计探讨. 高科技产业, 2003; 5
- 弗兰霍尔茨著. 陈仁栋译. 人力资源管理会计. 上海: 上海翻译出版公司, 1987
- 李旭, 郭永安, 李曜. 浅议人力资源会计与核算来源. 经济师, 2005; 1
- 李曜. 人力资源会计的必要性及可行性. 经济师, 2005; 4
- 梁水源. 对人力资源会计学科归属的探讨. 经济问题, 2004; 5
- 杜兴强. 人力资源会计的确认、计量与报告. 会计研究, 1997; 12
- 宋夏伟. 人力资源会计与传统会计体系的联系及其修正. 湖南商学院学报, 2002; 5