

人力资本会计研究

褚颖

(河南农业职业学院 郑州 451450)

【摘要】 本文阐述了人力资本在企业中的产权地位,分析了知识经济环境下人力资本的确认和报告,以期更加充分、有效地反映出对企业发展起关键和核心作用的人力资源的运用状况。

【关键词】 知识经济环境 企业家人力资本 技术型人力资本

一、人力资本在企业中的产权地位

当人类进入知识经济社会时,由于社会经济系统中的生产力要素在创造价值过程中的作用发生了革命性变化,这就要求生产力要素即所有者的地位和产权关系也必须随之变化,否则就会阻碍生产力的发展。根据联合国教科文组织提供的研究结果,劳动生产率与劳动者文化程度呈指数曲线关系。例如与文盲相比,小学毕业生可以提高43%的劳动生产率,初中毕业生可以提高108%,大学毕业生可以提高300%。著名的例子有美国著名企业家艾柯卡从福特汽车公司流动到克莱斯勒汽车公司后使后者起死回生。20世纪80年代末,美国经济处于低落时期时,艾柯卡说过,如果有50个真正的企业家,美国的经济就可以振兴。由此看来,企业的兴衰成败在于是否有迎合潮流的、真正的企业家掌握企业的运营,企业家成长与更替是保持企业持续成长和经济持续发展的关键所在。此外,技术人员也较为重要,因为决定一个企业先进与否的关键在于技术的先进性,而技术由技术人员掌握。巴泽尔认为,所有权最优配置的总原则是:对资产平均收入影响倾向更大的一方,得到剩余的份额也应该更大。因为剩余索取权作为行为的担保,能够起到促进当事人积极提升资产价值的作用。谁对未来收入流的影响最大,给他的激励也应该最大。在传统企业中,资本所有者对企业收入流的作用大于劳动者,因而资本所有者拥有较大比例的剩余索取权;而在现代高新技术企业中,掌握专门技术的人对企业收入流有更大的作用,因而技术人员拥有的剩余索取权也就比过去大。

从历史发展来看,一直是企业家主导资本家而不是资本家主导企业家。就某个历史阶段或个别情况来讲,资本家可能源自继承或非经济的其他手段(例如通过暴力剥夺),但是就历史的整体和该组织群体的情况而言,资本家源于企业家。在现实生活中,发达资本主义国家的资本家的泛化已经成为一种基本的社会现象,资本家不仅仅是一个社会阶层,而是涉及所有的社会阶层。作为企业股东的资本家大多从单个的“自然人”发展成为群体的“社会人”(自然人和法人)。在这种情况下,资本家也无法主导企业家。在巨型企业和大型企业中,股权非常分散,以至于整个企业事实上被管理当局(企业家)所

控制。

根据以上分析可以看出,人力资本(特别是企业家人力资本和技术型人力资本)无论是从理论层面还是从现实层面都已经到了迫切要求享有企业产权的时候了。但是,这个问题并不能简单地由会计来解决,会计最多去解决其计量问题和入账问题,然而这个问题所涉及的更重要的方面是要改变人们对人力资本的传统观念,从法理上认同人力资本出资,将人力资本出资作为一种对企业的投资形式正式载入法律,从而为人力资本享有企业产权排除制度障碍。承认人力资本出资合法性具有两个方面的意义:一方面,只有承认了人力资本出资合法性,人力资本所有者分享企业管理权和收益权才具有坚实的理论基础与权利基础,才不是仅出于激励物质资本所有者(即股东)积极性的一种技术性安排,而是基于人力资本投入的一种当然享有的权利;另一方面,只有承认了人力资本出资合法性,人力资本所有者才能够改变依附于物质资本所有者的地位。在不承认人力资本出资合法性的情况下,公司制度的设计与安排实际上是以“股东至上”为基本出发点,权利与利益的安排均以股东即物质资本所有者为中心,人力资本所有者所分享的权利只是股东权利与利益的一种让渡,而是否进行此种让渡以及让渡的程度、期限等完全取决于公司章程(即股东的意志),人力资本所有者只能处于被动地位(最多以其劳动的实际效率加以制约)。这种局面既无助于劳动者权利与利益的维护,又不利于其积极性的发挥,也不利于最大限度地提高公司的效益与实现股东的利益。下面从法理的角度来论述人力资本出资适格性问题。

出资适格性,是指股东用于向公司出资的财产应当具备的条件与资格。由于货币是一种最典型与无可争议的出资形式,因此出资适格性问题主要是针对除货币以外的其他出资形式而言。现物出资适格性问题是基于现物相对于货币的特殊性而提出的。现物出资广泛涉及出资人、其他股东、债权人 and 公司本身的利益,由于其价值需要借助人为的评估加以确定,因而极易对其他利益相关者的利益造成损害,因此各国的公司法不同程度地对现物出资做出了规定。而现物出资范围的确定必然需要一定的标准作为指导,这就涉及到出资适格

性问题。由此可见,出资适格性是现物出资法律制度的逻辑前提,无论是评估制度、创立大会审议制度,还是公示制度、审计制度等,其发挥作用均是针对适格的现物。现物出资适格性由有益性、可支配性和债权人保护的可能性三部分构成。同理,人力资本是否具有出资适格性,就取决于人力资本是否具有上述三要件,即是否具有有益性、可支配性和债权人保护的可能性。

第一,人力资本对公司的有益性。无论是从一般的生产要素理论,还是从马克思的科学劳动价值论出发,人力资本均是公司生产经营不可或缺的重要资源。人力资本对公司的有益性还主要表现在它是公司核心竞争力的关键因素。因此,人力资本对公司的有益性已经不是一般意义上的有益性,而是处于一种核心的、关键的地位。

第二,公司对人力资本的可支配性。只有公司对人力资本具有可支配性,人力资本才构成股东的出资。笔者认为,从法律角度与经济角度来看,公司可以拥有对人力资本的支配权,这是因为:①人力资本的使用权可以转让。人力资本的使用权的部分转让是可能的,受让人可以在一定程度上取得对人力资本的支配权。②转让使用权同样可以构成出资,原因在于:使用权同样为公司经营所需,对公司具有有益性,而使用权所产生的利益可以为公司所支配,仅取得使用权而未取得所有权或支配权所可能产生的风险与利益损害完全可以通过合同约定或其他制度加以控制和消除。③人力资本使用权所产生的利益完全可以由公司支配。

第三,债权人保护的可能性。在出资适格性要件中,债权人保护的可能性既可以表现为出资标的本身所具有的可变性,也可以表现为法律制度设计下保护债权人的可能性。由于人力资本具有人身依附性,一旦公司陷入清算或在其他情况下需要以构成股本的财产对债权人进行清偿时,债权人不可能获得用于出资的股东人力资本,从法律意义上看,债权人不可能将以人力资本出资的股东变成债务奴隶而实现债权的收回,因此从出资标的本身的属性来看,是不利于债权人利益保护的,也是有损于公司资本所承担的债权人保护功能的。但是,公司资本制度为那些本身不具有债权人保护可能性的出资标的提供了另一种可能性,即责任制度的设计。《公司法》完全可以通过设立担保责任制度、填补责任制度和连带责任制度等,要求股东提供相应价值的财产用于债务的担保,从而保护债权人的利益。

综上所述,人力资本既具有有益性,也具有可支配性和债权人保护的可能性。虽然具有一些特殊的性质,但完全符合出资适格性的要求。当然,由于传统理论下的出资适格性还包括价值现存性和评估可能性,而这两项要求对接受人力资本出资具有重要的影响,故在此我们稍作分析。价值现存性强调在股东出资时出资标的事实上已经存在,显然人力资本所有者作为出资者在出资时所拥有的人力资本是现实存在的(虽然是无形的),因此同样符合价值现存性要求。而评估可能性同样也是人力资本所具有的,目前针对人力资本的评估理论和模型非常多,虽然还没有出现公认的、应用性强的模型,但是

这个问题必将会得以解决。

二、知识经济环境下人力资本的确认和报告

从企业的本质和法理的角度论证人力资本作为企业的一种出资形式既是历史的必然也是符合法理的,这就充分论证了人力资源权益会计的合理性。由此可以预见,未来的财务报告必然包含人力资本/人力资源,从而更加有效、充分地反映出企业的经营状况,特别是对企业发展起关键和核心作用的人力资源的运用状况。企业的会计等式将改为“财务资产+人力资产=财务负债+人力负债+人力资本所有者权益+财务资本所有者权益”。但是,由于人力资本所有者的资本存量和发挥作用的方式以及对企业的贡献具有较大差异,必然导致对人力资本采用不同的计量方式和产权形式。

本文将人力资本划分为企业家人力资本、技术型人力资本和一般型人力资本三类。这三类人力资本的所有者从企业获取的收益包括两部分:一部分是比较稳定的工资;另一部分是与物力资本所有者一样共同享有的企业分红和企业剩余。另外从企业的角度来看,经常会发生企业对人力资本所有者进行教育等方面的投资,由于这部分投资不属于人力资本所有者对企业的投资,所以不能享有(至少在摊销完之前不能享有)同物力资本一样的企业产权,而只能作为单独的一种人力资产进行摊销,等摊销完之后再重新评估,以确认人力资本载体的股权份额。从而人力资产分为两种:一种是要分期摊销的,包括为获取固定收益的人力资产和企业后续对各类人员的投资;二是不用分期摊销的,主要是人力资本折股部分,其性质同物力资本。

1. 企业家人力资本。企业家人力资本是经济学学者所指的管理型人力资本与企业家型人力资本的统称,是指进行企业生产经营决策和管理活动所需要的知识、能力的总和,其内容包括经营管理领域的各种知识和特殊能力,如领导能力、创新能力、洞察力、协调能力等。有关人员主要包括CEO、CFO、COO、公司副总等高层管理人员以及中层管理人员。本文采用期权模型来估计企业家人力资本的价值。

需要注意的是,利用期权模型计算出的P是企业家人力资本的内在价值或基本价值,并非企业家人力资本的实际价值。鉴于人力资本的典型特征在于其努力的不可观测性和主观能动性,为此我们需要分别按照人力资本的模糊计量来确定人力资本的效率(L),按照对企业的综合业绩评价和衡量企业家人力资本的业绩和贡献确定其乘数(K)。这样就得出了企业家人力资本的真实价值(V),计算公式为: $V=P \times L \times K$ 。

在计算出企业家人力资本的真实价值之后,再由企业出资各方进行博弈,确定企业家的工资性收入,将其工资性收入折现后计入人力负债,设其金额为A,真实价值与人力负债之差作为股本出资,设其金额为B。相关会计处理如下:

进行人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产A、——人力资本投资B;贷:人力负债A,人力资本B。

计提工资以及摊销时:借:人力负债,管理费用;贷:应付职工薪酬。借:管理费用;贷:人力资产——待摊人力资产。

年末,企业分配股利时:借:利润分配——未分配利润;

贷:应付股利。

企业对企业家进行教育等方面的人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产;贷:银行存款。企业对企业家进行教育等方面的人力资本投资所形成的人力资本摊销完毕后,可重新评估企业家人力资本的价值,以合理确认其价值增值后对企业的投资。

2. 技术型人力资本。技术型人力资本是指人们所拥有的科学技术领域的知识、技能技巧和发明创造能力,在实务中体现为科技创新人员的活动及其劳动成果(职务发明等)。从技术的角度来看,技术人员的劳动成果如职务发明等可以由专业评估机构和人员对其价值进行评估。另外,技术人员的日常工作所创造的价值同样可以由专业评估机构进行评估。虽然目前从法律上来讲,职务发明的所有权归企业所有,但是这种制度安排明显偏向于财务资本所有者,进入知识经济社会后,技术人员应该同样享有其职务发明所创造的利润,即应该取得相应的剩余索取权。通过评估出技术人员的真实价值后,再由企业出资各方进行博弈,确定技术人员的工资性收入,将其工资性收入折现后计入人力负债,设其金额为A,真实价值与人力负债之差作为股本出资,设其金额为B。相关会计处理如下:

进行人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产A、——人力资本投资B;贷:人力负债A,人力资本B。

计提工资以及摊销时:借:人力负债,制造费用;贷:应付职工薪酬。借:制造费用;贷:人力资产——待摊人力资产。

年末,企业分配股利时:借:利润分配——未分配利润;贷:应付股利。

企业对技术人员进行教育等方面的人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产;贷:银行存款。企业对技术人员进行教育等方面的人力资本投资所形成的人力资本摊销完毕后,可对技术人员人力资本的价值重新评估,以合理确认其价值增值后对企业的投资。

技术人员取得职务发明或者取得重大成果时,应尽快请专业评估机构或人员进行评估,其增加价值视同对企业的增资。会计处理如下:借:人力资产——待摊人力资产、——人力资本投资;贷:人力负债,人力资本。

3. 一般型人力资本。一般型人力资本是指人所具有的社会平均的知识存量和一般能力水平,其对应的社会分工角色为一般劳动者,在公司中就是一般职工。世界各国包括我国公司法律制度中对职工基于其劳动者身份而建立的一系列职工参与制度或民主管理制度,充分说明了广大职工对企业经营管理及决策所享有的权利。职工的劳动者身份的特殊性在于其是公司价值的创造者,其通过劳动将物力资本与自己的人力资本相结合,因此是公司最为重要的利益相关者,应当与物力资本的投入者共同分享企业创造的价值。随着世界各国公司经营与分配制度的变革,职工参与企业利润的分配、职工以其劳动获得分红逐渐成为—种大的发展趋势。

由于一般型人力资本所有者较多,不可能也没有必要对每一位都进行价值评估,但是对一个企业来讲,具体岗位对企

业的价值则是稳定的,甚至是可计量的。毕竟,对于企业来讲,是因为岗位的需要才与人力资本的载体签订契约,而不是因为某个人具有特殊的才能而与其签订契约。因此,可根据具体岗位的价值来评估一般型人力资本的价值。通过评估具体岗位的真实价值后,再由企业出资各方进行博弈,制定出一般职工的工资性收入,将其工资性收入折现后计入人力负债,设其金额为A,真实价值与人力负债之差作为股本出资,设其金额为B。相关会计处理如下:

进行人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产A、——人力资本投资B;贷:人力负债A,人力资本B。

计提工资以及摊销时:借:人力负债,制造费用;贷:应付职工薪酬。借:制造费用;贷:人力资产——待摊人力资产。

年末,企业分配股利时:借:利润分配——未分配利润;贷:应付股利。

企业对一般职工进行教育等方面的人力资本投资时:借:人力资产——待摊人力资产;贷:银行存款。

三、结论

笔者认为,必须对传统会计系统中的生产力三要素重新进行评价和反映,否则会计不但不能促进生产力的发展,还会阻碍生产力的发展。目前三种人力资本理论都建立在这样一个假设前提下:人力资本已经获得法律上的认可,可以作为一种对企业的投资,可以获得企业的部分产权。然而事实上不是这样,世界各国都没有修改相关法律来为人力资本作为一种对企业的出资扫清法律上的障碍。所以,人力资本要想进入会计系统,还需要从立法方面进行努力。企业是各种生产力要素所有者为了实现利益最大化(首要的是经济利益最大化)而通过一系列契约所联结成的一个组织,它的使命就是为契约主体(包括物力资本所有者和人力资本所有者)谋取最大化的经济利益,主要包括追求生产性剩余和节约交易费用。从法理角度来看,人力资本既具有有益性,也具有可支配性和债权人保护的可能性以及价值现存性和评估可能性。虽然存在一些特殊的性质,但完全符合出资资格性的要求。本文从企业的本质和法理角度论证了人力资本作为企业的一种出资形式既是历史的必然也是符合法理的,这就充分论证了人力资源权益会计的合理性。企业的会计等式将改为“财务资产+人力资产=财务负债+人力负债+人力资本所有者权益+财务资本所有者权益”。

主要参考文献

1. 伍中信,王跃武.人力资源会计之产权经济学.财经理论与实践,2005;1
2. 王素莲.对人力资本摊销问题的再探讨.会计之友,2004;2
3. 陈红梅,邓志敏.对人力资源会计的几点质疑.当代经济,2003;9
4. 杨有红,王仲兵.关于人力资源会计的若干理论问题.会计研究,2002;9
5. 刘家强.论人才资源向人才资本的转变.财经科学,2004;1