

基于负债模式的人力资源价值计量探讨

袁广达(教授) 刘 珊

(南京信息工程大学经济管理学院 南京 210044)

【摘要】 本文对人力资源资本化失败的原因进行了分析,提出了基于负债的人力资源价值计量模式,认为负债模式是解决目前人力资源会计难题的有效途径。

【关键词】 人力资源 人力资源会计 或有负债

著名经济学家R.L.Brumment曾经在在一次演讲中指出:“在公司年度报告的总经理致股东的信中,通常有这样一句老生常谈的话:‘我们的全体职工是公司最重要和最宝贵的资产。’但是,翻过这一页之后,人们会问:‘作为公司最重要和最宝贵的人力资源,为什么没有反映在报表之中,它们究竟是增加了还是减少了?’这就涉及人力资源的价值计量的问题。”同样,学校、公司、银行、研究所、会计师事务所、证券交易所等对人力资源的投资、成本和价值也存在计量问题。只有解决计量问题,才能在会计报表上充分反映人力资产、人力资本的增减变动,利益相关者才可以通过会计报表判断和预测企业是否有活力和后劲、是否能不断地开发新产品、是否能够进行制度创新。

一、人力资源会计的负债模式

为了改变传统的人力资源会计在确认、计量以及在财务报表上披露的问题,美国密西根中心大学商学院的Herman A. Theeke教授对于人力资源价值的确认作了一个新的研究方向的假设。他认为不应将人力资源作为资产入账,而应将其作为一项负债入账。这就将人力资源会计的研究引入了一个新的领域——负债模式。

1. 负债模式的由来。 Herman A. Theeke教授在一篇介绍负债模式的论文中讲道:“一天,当我正在思考如何寻求既适合于会计理论,同时又能够将人力资源的价值计量出来的方法时,我做了一个简单的联想,我意识到雇员可以随时离开组织就像存款人可以随时取走其存款一样。我从会计的角度调查了银行处理这些活期存款的方式,结论是:活期存款被看做负债一样对待。”活期存款和人力资产具有相似性,这种相似性主要体现在:

(1)两者都是财产所有者租赁财产。劳动者是人力资产的所有者,他们将人力资产租赁给公司,公司为了满足生产产品和提供服务的需要而租赁其人力资产。

(2)两者都保留财产最终所有权。活期存款的储户可以决定存多少财产、存多久,并且随自己意愿决定什么时候全额拿回这笔存款。同样,公司和银行一样不能控制人力资产。人力资源所有者将人力资产租赁给企业后,完全由他自己决定是

完全使用其人力资产还是在某个时间段使用人力资产,当他不想在这个企业工作了,可以随时辞职,收回其人力资产,而企业并不拥有其租来的人力资产所有权。因此,银行和雇主在接受活期存款或人力资产后,当所有者想要回时,他们有义务归还,这就相当于一项负债。

2. 负债模式的理论思想。 负债模式应用的前提是必须明确在任何组织中人力资源都是不可能被拥有的,组织通过产生负债来获取和保留人力资源。会计将负债界定为未来经济利益的牺牲品,随着时间的改变,负债可以转化为将来的资产或提供其他的实体服务。如果一个组织没有人力资源负债或者不期望有此负债,那么它将不会拥有人力资源,因为人力资源就是一种新型的负债。

认识了活期存款和人力资产的相似性后,我们可以发现,货币的所有者——储户将货币作为一种资产对待,可是,当他将货币存入银行后,对于银行来说,储户的这笔资产转化为了一项负债。了解了银行如何对待活期存款,那么我们就不难推断:劳动者也是将其人力资产作为一项资产看待,当他被一个企业雇佣后,他所拥有的人力资产在还没有为企业创造价值的时候,就转化为企业的一项负债。也许有人会反对,认为人力资源是企业不断创造价值的,怎么会是一项负债呢?基于这点,本文要说明的是,将人力资源确认为负债是为了对其现在的价值进行确认和计量。不可否认,企业获取的人力资源会在将来创造价值,但是就目前而言,企业要为获取人力资源而付出代价,如支付工资、提供各种福利待遇、出资为其培训等等。这些未来的潜在支出都是负债,因为企业无法获知现在给员工的投资能否与其在将来为企业创造的利润相等。

二、基于负债模式的人力资源价值计量

1. 两种计量方法。 我们可以从与人力资源负债相似的负债入手对其进行计量,即活期存款法和或有负债法。

(1)活期存款法。用活期存款模式来计量人力资源,首先要明确的原则就是劳动者是人力资产的所有者,他们仅将人力资产租赁给企业。在这一原则的基础上,企业将人力资源作为一项资产入账,同时建立一个相应的负债账户来抵销这笔资产。会计上将人力资产作为一项流动资产加以披露。

将人力资源的价值作为一项资产入账,就必须创建一个相应的负债账户“借入人力资产”,同时需要设置一个资产账户“人力资产”作为其对应账户。当雇员被分配到生产活动中时,必须记入“人力资产”账户贷方,同时记入另一个新增的成本账户“人力资产成本”借方。“人力资产”总账账户下设“初始价值”、“维护价值”、“摊销价值”进行明细核算。同时设置“或有负债——人力资源负债”科目以反映人力资源或有负债情况。

虽然人力资产和活期存款在理论上有许多相似之处,但是仍然存在差异。最大的区别在于:很容易确定活期存款的货币值,但人力资产的价值却很难确定。另一点差异是:当活期存款归还时,其所有的原始金额将被归还;而当人力资产被归还时,总数可能会与原始金额有出入。显然,这种方法消除了会计人员认为无法将人力资源作为资产表达的障碍。

(2)或有负债法。或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务,其存在需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或指过去的交易或事项形成的义务,履行该义务很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

和活期存款相比,人力资产负债更倾向于以或有负债表示,这是因为:①或有负债由过去的交易或事项产生。人力资产之所以会成为企业的负债,是由于企业在租赁其人力资产后产生了负债。②或有负债的结果具有不确定性。或有负债包括两类义务:一类是潜在义务,另一类是现实义务。前者很难确定是否会产生负债义务,后者无法估计导致经济利益流出企业的值。而这种无法具体估计的值,显然是人力资源价值确认中最大的难题。另外,人力资源之所以类似于一种或有负债,是因为企业雇佣这批人力资产将来创造的价值与企业为此所支付的包括员工工资和其他培训费用等是否等价具有密切的关联性。如果能够等于或超过原始支付的费用,那么这项或有负债就不可能发生;如果不能超过原始支付的金额,那么就表明这项或有事项会发生。

综上所述,人力资产会计处理为:

借入时:借:人力资产——初始价值;贷:借入人力资产。

维护时:借:人力资产——维护价值;贷:银行存款。

使用时:借:人力资产成本;贷:人力资产——摊销价值。

转销时:借:人力资产——摊销价值;贷:人力资产——维护价值,或有负债——人力资源负债。

退出时:借:借入人力资产;贷:人力资产——初始价值。

发生或有支付时:借:或有负债——人力资源负债;贷:银行存款。

不发生或有支付时:借:或有负债——人力资源负债;贷:人力资产成本。

2.或有负债披露。显然,活期存款法消除了无法将人力资源作为资产入账的障碍。但是,利用活期存款法,人力资源会计首先要使会计人员确信人力资源的价值是可以被计量的。因为这种方法实际上是在资产负债表上创造一项资产,然后由建立的一项负债账户去抵销,并通过资产负债表来平衡。由于未来的事项能否发生具有较大的不确定性,因而这种负

债只能作为或有负债处理。或有负债一般不在企业会计报表中加以列示,只有当或有负债很有可能导致经济利益流出企业时,才在会计报表附注中披露。

那么,这样的一个附注应该包括哪些内容呢?笔者认为,把人力资本放在资产负债表上以显示人力资本的价值,并以附加项加以注释。这种资产负债表附加信息应该包括五个项目:或有事项、合理价值、契约条件、表后披露、会计政策。其中,前三项对于人力资源的负债模式是非常重要的。

(1)或有事项主要被用来描述一个不确定的将来事项发生或不发生。一项或有负债应该披露其估计的损失值,或者很有可能损失的值。这就承认了一项预期的或有事项的损失应该被计量。对于人力资源会计来说,潜在损失数量就等于拥有一项新的权益的劳动力的重量资本的总和。对于潜在损失,主要依据补偿方案、激励手段、员工满意度的结果和减少人力资源变动项目来预计其可能损失的值。同样,员工的安全、健康、薪酬和在正常期间的失业补偿也十分重要。

(2)由于企业会计准则认为重要的契约应该被披露,所以雇佣合同、退休金支付的义务等必须清楚地在附注中记录并披露。

(3)与维持生产资本、限制股息的支付和限制资产的使用相关的重要契约也必须被披露。

三、运用负债模式的优势

负债模式把人力资源会计带入了一个新的研究领域,这种方法不仅解决了人力资源价值很难计量的问题,而且和现行的会计理论能很好地融合,对人力资源价值的披露也更科学、有效。

1. 负债模式将会解决目前人力资源会计中的难题。人力资源会计的负债模式还仅仅是一个雏形,如果能够完善这个模式,那么导致人力资源资本化失败的几个问题也可以迎刃而解:

(1)能基本解决不同人力资源的价值确认和计量问题。以负债模式来确认和计量人力资源的价值,考虑了对于每个员工所进行的不同投资。比如,把企业对员工的投资认定为一项负债的话,对于那些调入或者自愿进入企业的员工,企业对其的负债就要比那些企业自己培养出来的员工低,从而可以显示出人力资源的不同的价值。

(2)能解决人力资源价值确认与人力资源使用价值不相等的问题。或有负债方法就是建立在不能够确定企业现在为员工进行的投资是否和将来员工为企业创造的经济利益相等的基础上的。把企业现在对员工的投资作为一项负债记录,就可以很好地衡量将来员工为企业创造的经济利益和企业对其的投资支付是否相等,这样就可以比较出员工创造价值的高低,有利于人力资源部门对员工进行绩效考核。

(3)能在财务报告中披露人力资源价值信息。人力资源价值的计量采用负债模式,不需要把人力资源作为一项资产计入资产负债表,而只需要把企业为了获取和保留人力资源而付出的潜在损失,即支付的工资、奖金、失业补偿等,以附注的形式在资产负债表上披露,实现人力资源价值信息的透明和

刍议价值链会计

崔毅¹(博士生导师) 王明伟¹ 胡海军¹ 谭有超²

(1. 华南理工大学工商管理学院 广州 510640 2. 山东经济学院 济南 250014)

【摘要】 价值链会计中的管理会计和财务会计具有不可分离性和市场性。在价值链会计中,历史成本原则将被弱化,公允价值将得到普遍采用,最终在实现价值链企业联盟价值最大化的同时实现核心企业价值最大化。

【关键词】 价值链 价值链会计 价值链企业联盟

1985年,哈佛商学院教授迈克尔·波特提出了“价值链”的概念。波特认为,每一个企业都是在设计、生产、销售、发送和辅助其产品的过程中进行种种活动的集合体。所有这些活动构成了一个价值链。为了更加有效地管理整个价值链,我国会计学界的泰斗阎达五教授(2004)提出了价值链会计的概念:价值链会计是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,亦即收集、加工、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业实现价值最大化及最优价值分配提供基础。

本文在阎达五教授研究的基础上,着重分析了价值链会计和传统会计的本质区别以及价值链会计的内涵。

一、价值链企业联盟的本质

正如传统的会计是随着传统的企业形式发展而产生一

公开,解决利益相关者对人力资源信息的需求。

2. 凸显人力资源部门在人力资源会计中的作用。以前,人力资源部门只是不断强调人力资产是企业的一项重要资源,而对其价值的衡量仍是会计部门的事。引入负债模式后,通过或有负债来披露人力资源的价值,人力资源部门的作用就十分重要了。

比如,一家公司遭遇员工死亡赔偿的诉讼,仅凭公司的规章和安全准则,公司很难为自己辩护。因而,就需要人力资源部门估算这个员工的总价值,包括员工潜在的可能创造的价值,然后将其作为或有负债。当公司被要求赔偿的时候,公司就能够拿出证据表明员工的死亡与公司本身不具有直接的联系,那么该公司的这项赔偿诉讼就可能被撤回,或有负债发生的可能性就减小。显然,人力资源部门在这个过程中作用是极为关键的,而不仅仅是作为企业潜在价值损失的估量者。如果人力资源部门能够充分利用好企业人力资源,使其为企业创造更多的价值,那么这项或有负债就不可能会发生。

四、结论

由于人力资源资本化存在诸多实施障碍,必须要有一种新的方法来解决人力资源会计计量的问题。而在寻找新方法时,应该将重点放在企业雇佣员工时产生的负债上,以及对

样,价值链会计也是随着价值链企业联盟这一全新的组织形式的出现而出现的。当会计主体由企业内部扩展到企业的外部,即整个价值链企业联盟的时候,价值链会计也就顺应这一形势应运而生了。

为了探寻价值链会计的本质,就必须深入了解企业联盟的本质,它和传统的公司制企业、集团制企业的根本区别是什么?根据契约理论,企业本质就是一组特殊的契约,谢德仁(2000)进一步发展了这一理论,他认为企业这组特殊的合约其实是要素市场合约的履行过程。集团制企业表面上看也从企业的内部扩展到了企业的外部,但是集团内部的企业之间相互签订的股权合约从本质上讲和传统的单一公司制企业的合约没有什么区别,都是在要素市场上签订的合约,都是相当不完备的。和单一公司制企业一样,集团制企业同样存

人力资源管理而引起的负债披露上。活期存款和人力资产的相似性为人力资源会计的进一步研究开辟了新方向。本文认为,负债模式的人力资源会计研究方向,既符合现行的会计理论,又符合人力资源的特征,而且有益于揭示人力资源的财务信息。

当然,这种方法是否适合实际,还需要实践来检验。而将来的人力资源会计实践一旦转向负债模式,也还需要学者们不断地努力来充实这个理论,以使人力资源会计理论的研究更具有科学的价值依据和广泛的实践意义。

主要参考文献

1. 崔东顺.人力资源会计面临的困境及对策探讨.吉林广播电视大学学报,2004;4
2. 吴雁,李中斌.人力资源会计论文解析与相关研究.价值工程,2007;4
3. 杨丹.当前人力资源会计研究中存在的几个问题.江西电力报,2006;2
4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
5. 张文贤.人力资源会计研究.北京:中国财政经济出版社,2002
6. 余绪缨.管理会计.北京:首都经贸大学出版社,2004