

# 人力资源会计初探

吴绍军

(新疆阜康石油基地准东采油厂 新疆昌吉州阜康市 831511)

**【摘要】** 人力资源会计虽然引起了会计理论界的广泛关注,但对其研究却存在许多“禁区”。本文主要对人力资源会计对象的特殊性及人力资源会计的核算特点进行探讨,同时分析了人力资源会计对会计核算体系的新要求,以期为企业改革和发展提供参考。

**【关键词】** 人力资源会计 人力资本 人力资产

## 一、人力资源会计对象的特殊性

### (一) 人力资源的产权特征

1. 人力租用论。人力租用论认为人力资源是企业以负债的方式取得的。因为我国劳动用工制度普遍采用合同制,所以劳动者不再终身依附于企业。人力资源的买卖关系实质上是一种租赁关系,双方所得到和失去的只是一定时间、地点、条件下的使用权而非所有权。劳动者与实物资产的所有者一同享有企业的剩余收益索取权。人力租用论认为,剩余收益索取权的分配标准不在于有关主体对企业贡献的大小,而在于其承担风险的大小。正如长期以来人们所认为的那样:同样是企业的利益相关者,债权人获得的是利息收入,而所有者获得的是剩余收益,这是由于二者承担的风险不同。人力租用论认为实物资本一旦投入企业,其所发挥的作用和承担的风险是知识资本所无法比拟的。当企业发生亏损时,实物资本所有者损失最大,其可能会丧失全部资本;而知识资本所有者则不然,其依然是知识资本的完全拥有者。

2. 劳动者权益论。劳动者权益论认为传统的会计理论是以非人力资本为中心,按照“资本基本主义”原则构建的。“资本基本主义”原则强调的主要观点有:①非人力资本是经济增长的决定性因素;②非人力资本是社会经济权力的中心,社会的基本经济制度是非人力资本雇佣劳动制,企业的治理结构是以非人力资本为中心的。但是,随着社会经济的发展和劳动者素质的提高,推动社会经济发展的决定性因素不再是非人力资本,而且非人力资本权力在企业权力结构中的主体地位也发生了动摇,这就动摇了“资本基本主义”的根基,“人力资本中心观”应运而生。“人力资本中心观”认为社会的基本组织和经济权力是以人力资本为主、以非人力资本为辅构建和形成的。其中,人力资本是对人力资源的统称(与人力资产的概念相对应),包括企业家的决策能力、经理的经营管理能力、技术人员的科技开发能力和工人(农民)的劳动技能等。人力资本依附于劳动者,是劳动者在长期的学习和实践过程中形成的,归劳动者个人所有,无法与劳动者分离,其性质近似于实收资本。在“人力资本中心观”下,不再简单地将企业的人力

资本确认为成本,而将其视为企业最重要的资产。而且会计理论界普遍认为,生产要素的稀缺性决定了谁拥有剩余收益索取权。知识经济时代,知识必将成为最稀缺的生产要素,这使得最先进的知识载体——人力资本所有者成为企业的剩余收益索取者。人力资源会计正是在这一前提下认可人是企业的人力资本投资者,是企业的所有者,人力资本所有者和非人力资本所有者共同承担企业的风险。随着直接的实物、货币投资形式逐渐向间接的证券投资形式转化,非人力资本所有者通过“用脚投票”的方式转移风险。而人力资本具有专用性,这有效地制约了人力资本所有者随意进出企业。可见,伴随着非人力资本所有者与企业关系的逐步淡化和间接化,人力资本所有者与企业的关系却在逐步强化和直接化,并逐渐成为企业的主要风险承担者。由于风险和收益成正比,因而企业的收益分配也会偏向于人力资本所有者。所以,人力资本所有者不仅有资格成为企业的所有者,而且有资格成为企业风险的真正承担者。知识经济时代,劳动者和投资者作为企业共同的所有者,将共同享有企业利润的控制权和索取权,并共同承担企业的经营风险和财务风险。

笔者认为,经济的发展具有连续性,会计理论的发展也需要经历一定的过程。从“资本基本主义”到“人力资本中心观”需要经历一定的阶段,这也是由人力资本在社会的基本组织和经济权力结构中的作用由弱到强、从辅助地位到主导地位的变化过程决定的。目前,会计理论界对人力资源的核算更多的是以人力租用论为基础。在当前的经济环境下,由于工资制度由来已久,人力租用论更具有操作性。但是随着经济的发展,劳动者权益论未来很可能成为企业人力资源核算的理论基础。

### (二) 人力资源的资产特征

人力资源是不断投资的产物。人力资产和传统的生产要素不同,有其自身的特点,人力资产和物质资产在生产过程中发挥着截然不同的作用。所谓人力资产,是指以人为载体的各种知识、生产能力的总和。因为人的知识、技能难以用实物量和价值量来衡量,这就对传统会计理论提出了前所未有的挑

战。要正确地计量人的知识和技能只能从其成本构成入手,也就是以投入成本作为衡量知识资本的依据。但要获取相同的知识和技能,不同的人的投入也会不同,所以成熟的人力资源市场将为企业对人力资源进行核算奠定基础。人力资源只有具有价值才会有价格,因为价格取决于价值,价格围绕价值上下波动,而价值又是由社会必要劳动时间决定的。人力资本的价值是由社会平均的投入成本决定的,具体来讲,只能以同类人才的社会平均生活水平条件下的正常投入与获得同一层次的知识所付出的平均成本作为人力资本价值的构成。例如,一般的技术人才要经过小学、中学,然后再经过技术学校的学习才能掌握相应的技术,那么企业要聘请这样的人才,在开放的市场条件下,支付给其的报酬就要与社会上此类人才的平均工资水平相符。

我国要加大对人力资源的投资。人力资本是通过投资形成一定人力存量并依附于人的资本。现阶段,人力资本的再生、增值能力比物质资本要强得多。由于人力资源是一种“活”的能动的智力型资源,在其使用过程中,可伴随知识更新、经验积累、不断创新、自我完善、自我丰富等一系列独特过程,所以只有人力资本形成的资源才是经济可持续发展的动力。从人力资源会计角度看,不仅应该计量人力资本的积累状况即人力资本的存量,而且要计量人力资本的流量。无论是企业的微观会计还是社会宏观会计,均应预测和计算人力资本的存量与流量,看其是否适应经济发展的要求,以便更好地把握人力投资的方向和力度。目前许多发达国家的人力资本存量迅速增加,人力资本质量不断提高,劳动力市场价格也不断上涨,同时人力资本投资的收益率也持续上升,人力资本对经济增长的贡献大于物质资本,经济发达国家不惜投入巨资展开一场激烈的“人才大战”。由此可见,我国加大人力资源投资是一项非常紧迫而艰巨的任务,同时也可促使人力资本投资学在会计学中充分显示出其重要地位。

根据现行企业会计准则,资产的确认必须符合三个条件:①由过去的交易或事项形成的;②能为企业拥有或控制;③预期会给企业带来经济利益。会计理论界对人力资源是否属于资产曾展开争论,其焦点在于企业是否能够拥有或控制人力资源。从目前企业的劳动用工制度看,企业的所有员工都要和企业签订劳动合同,在合同期内,每个员工都受企业的控制。所以大部分人认为人力资源属于企业的资产,但将人力资源归入企业资产的哪一类仍无定论。目前争论最多的是人力资源是否属于企业的无形资产,这也是企业对人力资源进行会计核算的重要前提。当前,会计理论界存在以下两种关于人力资源的资产性质划分的观点:

**1. 人力资源不属于无形资产。**无形资产的确认要满足三个条件:一是符合无形资产的定义,无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产;二是产生的经济利益很可能流入企业;三是成本能够可靠计量。虽然现在很难准确地将人力资源货币化,但这个问题必将在未来得到解决。所以,单纯地从无形资产的确认真条件看,人力资源属于无形资产。按现行财

务制度,无形资产不计提折旧,原因是企业一旦拥有无形资产,只要经济上可行,便可一直持有下去,不需要再提取折旧。但企业将人力资源作为无形资产就必须提取折旧,因为企业的人力资源需要不断更新。倘若如此,就违背了马克思的有关理论。理由如下:

(1)固定资本和流动资本的回顾。马克思认为,生产资本按照其在生产过程中执行职能的资本机制或价值周转方式的不同,可分为固定资本和流动资本。固定资本可以在较长时间内保持独立的、原有的物质形态,并在多次生产过程中反复执行相同的职能,而且其使用价值根据其在使用过程中的社会平均损耗程度一部分一部分地转移到新产品中去,并随着产品的出售以货币的形式陆续收回。正是这种特殊的流通,使得这部分资本的价值获得了双重存在形式:一部分仍固定在执行职能的物质形式中,另一部分则与其物质形式相分离而转化为货币形式。可见,固定资本就是指在生产资本中,物质形态全部参与生产过程,而价值逐渐转移到新产品中去的那部分资本。与此对应,流动资本则在一次生产过程中被全部消耗,价值也一次性转入新产品中去,并通过产品流通以货币的形式收回。

(2)无形资产属于固定资本。无论是企业自创的无形资产,还是从外部购入的无形资产,都可以使企业长期受益。就专利权来说,企业为获得专利权而付出代价后,专利权就会在法律或合同规定的期限内受到保护。在此期限内,无论企业生产多少商品,都可以无偿享有专利的使用权。在生产过程中,无形资产具有双重性质:一部分价值始终处于生产领域,持续发挥作用;另一部分价值处于流通领域,转化为货币。可见,无形资产与固定资产类似,企业可以长期使用并获益,并逐步从商品销售收入中得到补偿。正是由于无形资产总有一部分价值固定在生产领域,只有执行生产职能时,我们才能得出无形资产属于固定资本的结论。

(3)人力资本是企业的流动资本。人力资本具有特殊性,如果企业无力补偿人力资本所有者的耗费,就无法保持企业的生产力。企业通过发放工资来弥补人力资本所有者的耗费,它是人力资本所有者内在价值的体现,故而人力资本所有者必然按照工资的高低来决定投入量的大小。人力资本所有者在工作过程中,不仅将他们价值的等价物加入产品中去,而且还将剩余价值即无酬劳动加入产品中去,等价物和剩余价值随着产品的流通转化为货币。可见,人力资本所有者拥有的人力资本同产品一起经过了流通领域的两个形态变化,并且循环往复。鉴于此,人力资本所有者投入的人力资本应属于流动资本,并且无需计提折旧。

笔者认为,此种观点是人力租用论在资产性质上的反映。因为这种观点只考虑了目前企业要支付给员工工资,却没有考虑未来企业需要的是高层次的技术型和知识型人才,企业实际上使用的是劳动者的技术和知识,企业对体力劳动者的需求越来越小。

**2. 人力资源属于无形资产。**人力资源是经济资源,经济资源分为实物形态的经济资源和无实物形态的经济资源。人

力资源与人是绝对不同的概念,并不是所有的“人”都具有体力和智能,只有具有体力和智能的“人”才能从事各种劳动,也才能称为人力资源。人力资源不是原生劳动力,而是依附于人的生产手段,也就是亚当·斯密所说的人在后天形成的能力,这种能力是指某种技能,是无实物形态的。特别是高级脑力劳动,其巨大价值更是无形的、潜在的,只有发挥出来并形成一定成果的时候,才能为企业或社会带来高于一般资产的经济效益。因此,人力资源属无形资产。无形资产具有以下特点:

(1)无形资产多为智力劳动的成果,是复杂的脑力劳动创造的,其价值含量高于实物资产。人力资源作为一种经济资源,其是指经过特殊教育培养出的具有专门技能的人才,它比普通劳动者需要更高的教育费用,它的形成要花费更多的时间,因此具有更高的价值。在同一劳动时间里,复杂劳动创造的价值是简单劳动创造的价值几倍,所以更能体现无形资产的特点。

(2)无形资产的成本具有不完整性。无形资产在开发过程中,有时要经过一系列的失败才能得出成果,因而在会计账目上反映的无形资产的成本并不是其形成过程中的全部实际投入。同时,某些无形资产形成以后能为企业创造高于一般资产的经济效益,其价值会远远超过其投入成本。从成本会计角度看,人力资源的历史成本包括开发成本、取得成本等;而从社会角度看,人力资源的历史成本的范围就大得多,包括家庭投资、个人投资、国家投资、社会投资等。人力资源成本与无形资产成本一样,都具有不完整性。

(3)价格严重背离价值。这是无形资产的重要特征。有无形资产的价值是用社会必要劳动时间来计量的。初始的商品价格应是对其价值的货币表现。在商品经济发展到一定程度以后,商品价格变成了生产价格的货币表现,而无形资产的价值计量方法又不同于有形资产,所以带有极大的不确定性,其价格也不是一般商品价格或生产价格的货币表现。这种垄断性的品牌效应所创造的超额利润是无法与人类一般劳动所创造的利润相比的。

笔者认为这种观点是劳动者权益论的反映。在知识经济时代,劳动者以知识和技术作为投资来参与企业的利润分配,而且随着物质资本投资者对高科技产业化条件下的企业投资越来越间接化、多样化,物质资本投资者的风险越来越小,更多的风险转嫁到了劳动者身上。劳动者投入的知识和技术对企业的生产越来越重要,资本循环恰恰使人力资本的一部分转化为货币,而另一部分仍处于职能资本的形态。所以,人力资本不能划归为流动资本。

## 二、人力资源会计的核算特点

### (一)对传统财务会计假设的影响

由于货币计量假设是基于传统会计理论对实物资产进行核算所提出来的,但人力资产是以人为载体的,而人有着不同的性别、年龄和学历等,进而会有许多显著的差别,因此单纯地以原会计核算中的货币形式、数量和单价形式是很难准确地对人力资源进行计量的,从而要借助于人的不同于物的要

素来进行衡量。所以,笔者认为应将人的性别、年龄和学历等要素作为人力资源会计信息的重要组成部分,这是财务核算资料的重要补充。此外,还应当将特殊的人才(如硕士、双硕士、博士、博士后等)单独在财务报表附注中予以披露。由于有些企业的某些工作需要由若干高层次的人才共同合作才能完成,所以在特殊的情况下,在财务报表附注中还要披露团体的合作精神,避免使财务报表使用者对企业人力资源产生错误的认识。这也是人力资源会计对传统的货币计量假设赋予的新内涵,突破了传统的会计计量模式。

人力资源会计将改变传统财务会计的会计主体假设。传统的财务会计认为股东是企业的所有者,企业是会计主体,由于债权人不参与企业的经营决策,实质上各种会计政策都是从企业所有者即股东的角度来制定的。进入知识经济时代以后,劳动者作为人力资本所有者同样享有企业的权益。而且在企业中,由于知识资本逐渐发挥主导作用,而物质资本则处于次要地位,所以会计主体假设的内涵将发生重大变化,企业的财务决策不能再单纯地从物质资本投资者的利益出发,而且劳动者作为人力资源的投资者在企业中发挥更大的作用,相应的各项决策也要充分保障他们的利益。

### (二)对会计原则的影响

人力资源会计对收益性支出和资本性支出赋予了新的内涵。对于企业来说,由于各企业的人才竞争较为激烈,因此人才的投资也将成为企业重要的支出内容。这就要求企业加强对人才方面支出的核算,严格地划分对人力资源的各项投入是收益性支出还是资本性支出。笔者认为对人力资源的投入既不能单纯地费用化,也不能单纯地资本化,而应将日常的维持职工正常的工作和生活的投入费用化,将对职工培训和教育等费用以及职工的取得成本予以资本化。这也给划分收益性支出和资本性支出增加了一定的难度。

在知识经济时代,传统的历史成本原则将会使企业的资产信息发生扭曲,因为某些企业的人力资源的取得成本及教育等投入成本较低,当企业拥有大量的人才时,总体的人力资源仍以其成本为计量基础,将会给财务报表使用者造成错觉,认为企业的人力资源不足,进而对企业缺乏投资信心。但是企业的人力资源具有无形资产的特征,也就是说其价格严重地背离其价值。企业内的各种人才在日常的生产经营活动中的团结合作也是企业巨大的财富,如果能定期地将上述因素纳入评估范围,对企业的人力资源状况进行评估和计算其损失或溢余,将会给企业内外部的信息使用者提供较为可靠的信息,从而增强投资者的信心。

## 三、人力资源会计对会计核算体系的新要求

将人力资源纳入会计核算体系后,人力资产和其他物质资产一并构成了企业的总资产,这样便于投资者、债权人和其他财务报表使用者对企业现实的资产状况和未来的发展有更全面的了解。因为企业未来的竞争将主要是企业人才的竞争,将人力资产状况在企业财务资料中揭示将会使财务报表使用者清楚地了解企业未来的竞争能力,进而能更加准确地估计企业未来的发展趋势。所以,人力资产状况的披露将会增强财

务报表使用者决策的可靠性,促进企业的快速发展,这对飞速发展的世界经济有着决定性的意义。

由于人力租用论在当前的经济环境下更具有操作性,而劳动者权益论是人力资源会计理论未来的发展方向,所以本文更侧重于从劳动者权益论的角度来探讨人力资源会计的核算特点。按个体对人力资本列明细,这样才有利于人力资本所有者和物质资本所有者一起参与企业利润的分配。由于人力资本是按个体的社会平均的投入成本计价入账,所以人力资本所有者参与企业利润分配时,将会按其资产价值的大小进行分配,这样掌握先进技术的高层次人才将会凭借其较大的资产价值分得较多的利润。这同时也体现了知识经济时代的本质特征,即根据知识含量将利润在不同层次的人才之间进行分配。由于利润分配倾向于知识型人才,又会在客观上促进社会上人才向高知识化、高智力化方向发展,这样就会出现企业向高科技化、高智能化方向发展的良性循环,社会上将不断涌现出一批又一批高层次的知识型人才,企业之间的竞争也将更多地趋向于高层次化、高知识化人才的竞争,稀缺的自然资源将不再是企业之间竞争的主要内容。

根据人力资源的特点,人力资源会计将对传统的会计核算体系提出新的要求。为了准确核算企业的人力资产和劳动者权益,人力资源会计将要求在传统会计账户设置的基础上新增以下科目和账簿:

1. “人力资产”科目。此科目作为资产类科目,用来核算企业所拥有或控制的由过去的交易或事项形成的,预计很可能给企业带来经济利益的人力资产。一般来说,可以单独设置科目反映人力资产的附带成本,也可以直接在“人力资产”科目下设置二级明细科目“人力资产附带成本”来核算企业取得或开发人力资产时发生的成本。

2. “租用人力”科目。该科目属于负债类科目,核算企业在劳动合同到期时需要偿还给劳动者的那部分价值,包括人力资产原值和评估增值部分(减值时冲减)。会计理论界认为人力资产具有流动性,企业拥有的只是人力资源的使用权而非所有权,因而不能将人力资源作为一项资产进行确认。企业人力资产的所有权属于劳动者自己,从而要将人力资源作为企业租用的资产进行会计处理。当企业取得人力资源及评估增值时贷记“租用人力”科目;当劳动者离开企业及评估减值时借记“租用人力”科目;期末余额在贷方,表示企业还需要偿付给劳动者的价值量。“租用人力”是根据人力租用理论来核算企业人力资源的会计科目。人力租用论是人力资本在企业生产过程中发挥重要作用但仍处于辅助地位的情况下,对人力资本进行会计核算的基础理论。与人力租用论相对应的是

劳动者权益论,它是在经济发展到高级阶段,人力资本在企业生产过程中发挥主导作用而物质资本处于辅助状态时,企业对人力资本进行会计处理时所采用的一种理论。

3. “人力资产成本费用”科目。该科目属于成本类科目的二级科目,核算企业人力资产的收益性支出,如工资、奖金、劳保、福利费等,以及应与本期收益相配比而摊销的资本性支出(人力资产附带成本)。应在管理费用、销售费用、制造费用、生产成本、营业外支出等科目下设置此二级科目。当费用发生和人力资产附带成本摊销时记借方,期末结转损益时记贷方,结转后无余额。此科目可按费用项目再设明细科目,例如工资、工资附加费、劳保、奖金等,每月归集,月末结转。人力资产附带成本的摊销类似于待摊费用,按员工和企业签订的劳动合同期的长短进行分摊,分别记入生产成本、制造费用、管理费用、营业外支出等科目。

4. “人力资本”科目。该科目用来反映企业的所有者权益中应归属于劳动者的权益,它和企业的物质资本所有者权益及负债共同构成企业的权益。劳动者权益是劳动者作为人力资产的所有者而享有的相应权益,它包括人力资本和新创造价值中属于劳动者的部分。

当一个企业接收各种人才以后,在会计上既要反映为企业的资产,又要以劳动者权益的形式作为企业的权益反映,即在“人力资产”科目下设置不同的明细科目,反映企业人力资产的全貌和构成情况,同时在企业的“人力资本”科目下按个人分列明细科目。“人力资本”科目和“人力资产”科目的总数应相等。

5. 人力资源卡片登记簿。由于企业的人力资源具有特殊性,因而人力资源的非货币性信息显得非常重要。企业除设立上述正常科目外,还应设立人力资源卡片登记簿,登记与个人档案有关的信息,作为企业人力资源重要的补充信息。

#### 主要参考文献

1. 王晓军.中国养老金制度及其精算评价.北京:经济科学出版社,2000
2. 朱舟.人力资本投资的成本收益分析.上海:上海财经大学出版社,1999
3. 冯子标.人力资本运营论.北京:经济科学出版社,2000
4. 赵云喜.知识资本家:中国知识分子面对知识经济的抉择.北京:中华工商联合出版社,1998
5. 严诚忠.企业人力资源管理——理论与实务.上海:立信会计出版社,1999
6. 孙光德,董克用.社会保障概论.北京:中国人民大学出版社,2000