

人力资源管理信息 指标生成机制及会计模式设计

吴 泷

(宝鸡文理学院 陕西宝鸡 721013)

【摘要】 本文着眼于人力资源的产权运作与权益分配的内在机制,按照人力资源产权运作形式和权益分配结果的不同重新划分会计事项,并据以设计有关人力资源管理信息指标生成的会计模式。

【关键词】 人力资源 人力资本 产权交易 收益分配

人力资源管理不同于传统的人事管理,它基于“人力是资源”的基本观念,利用财务会计所提供的有关人力资源信息进行科学的预测、决策及计划等管理工作。虽然关于人力资源会计学的研究已发展了二十多年,但截至目前,国内外有关人力资源的会计研究既没有真正再现对人力资源投资的成本与产出的价值,也没能最终确立一个统一的基于人力资源信息的会计模式。因此,本文拟从以下四个方面就这一问题进行探讨。

一、人力资源的产权投资信息及其指标生成的会计模式

人力资源产权投资是指为了控制人力资源的产权而进行的开发投资,它不同于组织为取得人力资源的使用权所进行的成本支出活动,其实质上就是一项新人力资源的开发过程。当企业作为投资主体进行人力资源投资时,投资活动就是企业的人力资源开发过程,使被开发的人力资源又形成了一项作为新增体力或智力的追加人力资源。按照投资收益原则,企业拥有这部分追加人力资源的产权,该项投资属于人力资源的产权投资。在这种人力资源投资的典型情形下,企业进行人力资源投资所发生的各项支出在人力资源的生产过程中就形成了人力资源的成本,则人力资源会计应在产权投资完成后确认相应的人力资产,并以实际成本为基础进行成本计量。

因此对于上述人力资源产权投资事项来说,企业可以按照产权行为的运作机理设计账务处理流程,并据以对人力资源产权投资信息的会计模式进行再造。

有关人力资源产权投资信息的指标生成过程,实际上是确认属于人力资源开发的事项,从传统会计的费用处理流程中分离出人力资源开发的投资支出信息并确认支出。当属于被确认的支出发生时,借记“人力资源投资”科目,贷记与该项投资支出相关的相应资产科目。在投资完成并计算出开发成本后,确认相应的产权资产,借记“人力资产——××人力资源投资成本”科目,贷记“人力资源投资”科目。对于人力资产的形成过程来说,开发一项新人力资源的投资成本只能按照开发成本的补偿渠道进行摊销,而不能从人力资本投资所产生的净收益中收回。因此,在实际摊销人力资产入账成本时,摊

销期应按照该项人力资产形成后知识和技能的有效期限与效力期限两者孰短的原则来确定;而摊销渠道应区别于从企业净收益中收回人力资源投资成本的摊销方式,按该项人力资源所服务的项目及部门来确定。分期摊销时,要依据当期应计提的摊销数额,借记“生产成本”及“管理费用”科目,贷记“人力资产摊销——人力资源投资成本摊销”科目。

二、人力资源的产权交易信息及其指标生成的会计模式

人力资源产权交易是指为了获取对人力资源的产权而进行的交易活动,它既不同于组织为取得人力资源的使用权所进行的成本支出活动,也不同于组织为控制人力资源的产权所进行的开发投资活动。对于这个过程来说,不仅个人把自身所拥有的人力资源的产权让渡给组织(或他人),使人力资源成为组织(或他人)的人力资产,而且在组织(或他人)获得人力资源产权的同时,人力资源也成为了个人的人力资本,这是典型的人力资源产权交易行为。

在上述企业与人力资本所有者之间进行的人力资源产权交易过程中所形成的交易价格就构成了人力资本的投入价值,则人力资源会计不仅要确认企业获得的人力资产,还要确认相应的投资者所投入的人力资本,并以公允价值为基础进行计量。

因此,对于企业与人力资本所有者(个人)之间进行人力资源产权交易的事项来说,企业可以按照在上述一般形式下产权交易行为的运作机理设计账务处理流程,并据以再造人力资源产权交易信息的会计模式。

在人力资源产权交易信息的指标生成过程中,当产权交易手续完成后要确认相应的人力资产时,按交易价格借记“人力资产——××人力资本投入价值”科目,并按公允价值贷记“人力资本”科目,同时按照两种计价标准所产生的差额贷记“人力资本公积金”科目或借记“人力资本价值补偿”科目。由于企业确认人力资产的过程就是企业与人力资本所有者之间进行人力资源产权交易而获得一项新人力资源的过程,则其入账价值就不是在企业作为投资主体进行人力资源产权投资过程中所形成的人力资产投资成本。因此,在对该项人力资产

进行摊销时,虽然其摊销的实质是形成一项人力资产风险准备金,但是其摊销的形式却表现为按照在人力资产效用期内从净收益中分期收回成本的方式进行账务处理。所以在实际进行摊销时,摊销期应按照该项产权交易合同的有效期限来确定,而摊销的渠道则应区别于开发成本的补偿方式。这样,在进行摊销的账务处理时,应依据当期应实际计提的摊销数额借记“本年利润”科目;贷记“人力资产摊销——人力资本投入价值摊销”科目。

三、人力资源的收益分配信息及其指标生成的会计模式

在人力资源管理过程中,当人力资本形成并随着人力资本被确认以后,对于分配领域的研究结果来说,要求人力资源会计按照人力资源活动主体产权运作行为的不同表现,把人力资本权益划分为人力资本所有者的所有者权益和人力资源所有者的劳动者权益。其中,所有者权益是指作为人力资源载体的人力资本所有者能从净资产中获得的经济利益,又可进一步分解为人力资本的所有权和由其产生的收益分配权;而对于劳动者权益来说,则是作为人力资源载体的人力资本所有者劳动力再生产成本的补偿权。

因此对于人力资本参与收益分配的事项来说,有关分配信息可以按照确认人力资本所有者权益的一般机理设计账务处理流程,并据以再造人力资本收益分配的会计模式。

由于人力资本所有者所享有的人力资本所有权属于虚权益,它没有实际的物力资产作为风险保障,因此如果把人力资本所有者的这部分收益分配权益(如盈余公积金)转为追加投资,则按照实权益入账的“实收人力资本投资人资本”所代表的那部分收益分配权与劳动者权益一样,都可以通过使用物力资产得到实际利益。所以,其会计模式就可以参照普通股分红的方式进行明细处理,再通过“利润分配”科目下设的明细科目来反映人力资本的收益分配结果。

因此,在具体进行账务处理时,按照作为人力资源载体的人力资本所有者应该分配的份额,借记“利润分配”科目,贷记“人力资本投资人盈余公积金”科目或“应付人力资本投资人红利”科目。如果企业发生用人力资本来进行对外投资的业务时,应把通过人力资本对外投资而从被投资单位分得的人力资本投资红利也计算在可供分配的利润总额内,一并参与分配。对于这部分账务处理,作为投资方的企业则要按照投资的公允价值和账面的成本净额,借记“人力资本对外投资”科目,贷记“人力资产——××人力资源投资”科目,至于借贷方的差额,则一般记入“人力资产摊销——人力资源投资成本摊销”科目。当企业作为人力资本所有者从被投资企业中按期分得红利时,要按照成本法核算。依据应分得的红利,借记“应收人力资本投资红利”科目,贷记“投资收益”科目;当投资期满后,要按照当期应分得的红利借记“应收人力资本投资红利”科目,贷记“人力资本对外投资”科目,对于借贷方的差额则记入“人力资源损益——投资损益”科目。

上述人力资源产权投资会计模式、人力资源产权交易会

计模式以及人力资本收益分配会计模式三大体系之间既相互独立又相互联系,形成一个不同于现行核算体系的全新的人力资源会计系统。

四、人力资源的成本补偿信息及其指标生成的会计模式

一般来说,企业的人力资本有三种基本来源:①通过招募、选拔、录用及安置等劳动雇佣手续自由进入的;②通过前述产权投资开发形成的;③企业通过上述产权交易手续接受投资形成的。无论是哪一种来源的人力资本,对于人力资源管理过程来说都是企业可以支配的。同时,对于人力资本的使用成本和取得成本来说,其成本支出活动不会产生新的人力资本。因为它们全部是在人力资本生成之后所发生的耗费,全都与人力资本的生成过程无关,所以都属于传统会计对人力资本的核算范畴。因此企业对人力资本的使用成本和取得成本的核算,可以借鉴现行的人力资源会计体系中对人力资本成本的会计处理模式,并可据以再造人力资本成本补偿的会计模式。

对人力资本成本进行补偿的有关信息指标生成过程包括两个基本部分:①企业在人力资本的招募、选拔、录用及安置等过程中所发生的各项支出,是为取得人力资本而发生的成本支出。尽管各项支出与所取得的人力资本的形成无关,但是各项支出作为资本性支出,仍需要在相应的人力资本的效用期内予以摊销并计入各期损益。当企业为取得人力资本而发生支出时,借记“人力资本取得成本”科目,贷记与该项支出相关的物力资产的相应科目。当企业取得的人力资本在实际使用过程中被替代时,应按所发生的替代损失(主动替代的补偿支出)借记“人力资本损益——替代损益”科目,贷记与该项损失相关的物力资产的相应科目;而对于预期可能产生的替代收益(被动替代的赔偿收入)应借记与该项收入相关的物力资产相应科目,贷记“人力资本损益——替代损益”科目。②企业可以支配的各项人力资本,在被使用的过程中都会形成企业对人力资本的使用成本,它是企业维持劳动力再生产的成本支出。在企业实行年薪制的情况下,对于每位员工的固定年薪,应借记“人力资本使用成本”科目,贷记“应付工资”科目;预提员工工资时,借记“生产成本”、“制造费用”等成本科目或“管理费用”及“销售费用”等费用科目,贷记“人力资本使用成本”科目;实际支付员工工资时,借记“应付工资”科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目。

主要参考文献

1. 吴泯.基于产权行为研究的人力资本会计模式再造.会计研究,2007;1
2. 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
3. 杨明洪.论西方人力资本理论的研究主线与思路.经济评论,2001;1
4. 邓荣霖.现代企业制度.北京:中国人民大学出版社,1995