

人力资源会计理论的特殊性探讨

张凯 韩辉

(杭州师范大学钱江学院 杭州 310012)

【摘要】 人力资源成本、价值的确认和计量,是当今会计服务于社会的新课题。本文结合传统的会计理论,对我国实行人力资源会计的必要性及人力资源会计理论的特殊性进行了探讨。

【关键词】 人力资源会计 会计目标 会计假设 会计对象

人力资源会计是20世纪60年代出现的一个会计分支,最早由美国密芝根大学的会计学家赫曼森于1964年在《人力资源会计》中提出。此后,美国会计学会(AAA)、政府会计师协会(GAA)及全美会计师协会(NAA)等组织长期致力于人力资源会计理论和方法的研究,但时至今日,人力资源会计尚未得到广泛应用。在我国,传统的会计理论仅承认物力资源的价值,而对人力资源的价值不予确认,对人力资源的投入和支出,仅作为企业经济活动中发生的期间费用简化处理,这与客观经济实际明显不相适应。

一、我国实行人力资源会计的必要性

在知识经济时代,一个经济主体是否具有生命力,关键是要看其是否拥有掌握现代化科学知识并具有较强的创造能力的高智力人才,拥有了高智力和现代化科学知识的人才,也就拥有了丰富的智慧资源,通过智慧资源的作用,对自然资源进行开发和利用,创造出高新技术和超常效益。知识与智力资源来源于人力资源,可见,人力资源是促进经济发展的最有价值的资源。人力资源的开发、利用和管理,人力资源的成本、价值的确认、计量和记录,收益和权益的分配等,是当今会计领域的新课题,这就要求会计必须紧紧围绕知识经济社会的智力资本这个中心,研究和构建人力资源会计理论结构,建立和完善人力资源会计核算方法体系,以适应经济环境的变化,满足社会经济发展的需要。

通过人力资源会计提供的经济信息,可以使各级政府了解社会人力资源维护与开发情况,便于对人力资源进行宏观管理和调控。通过人力资源会计提供的经济信息,有利于管理当局克服短期行为,立足长远规划,做出合理的人力资源管理决策,重视人力资源的投资,合理安排人才的使用;通过建立人力资源会计,将人力资源投资资本化,不再把企业中的人仅仅看做是需支付工资的成本项目,而将之视为一种生产资源,从而正确区分投资与耗费,使企业确定的经营成果配比更加合理,计算更加准确。通过建立人力资源会计,可以促使企业珍惜和爱惜人才,从而进一步激发职工爱岗敬业的热情,促进企业的精神文明建设,为社会主义市场经济的良性发展和现代企业制度的发展奠定基础。

二、人力资源会计理论的特殊性

1. 会计目标。 会计目标是指在一定的环境和条件下,会计实践活动所期望得到的结果和所要达到的目的,它对会计的发展有导向作用。传统的会计目标是投资权益型,即以物质和货币的所有者为服务对象,以保障所有者和债权人权益为出发点,站在投资者和债权人立场上记录和反映企业财务状况和经营成果,并为其提供决策信息。而人力资源会计的目标是主体权益型,即以计量企业主体资源、权益的变动情况、收益的形成过程和有效控制企业组织内部的人力资源为主的企业主体性会计目标模式。会计目标从投资权益型向主体权益型的转移,是由于企业所有者的地位发生了变化。投资权益型会计目标建立在实物经济基础上,其决定企业生存和发展的主导因素是实物形态的物质资本,而物质资本则是由投资者出资形成的。在知识经济时代,对企业经济增长起主要作用的不是物质资产,而是知识资产和人力资产。知识资产和人力资产主要是通过会计主体本身的努力创造的。会计主体作为主要资源的拥有者,不仅在企业中占据了主导地位,而且成为企业剩余资产的主要拥有者,因此人力资源会计的目标为主体权益型。

2. 会计假设。 为了使人力资源会计核算方法更具可操作性,除了要接受传统的会计主体、持续经营、会计期间、货币计量等一般会计假设外,还应遵循其特有的会计假设:①人力资源最有价值假设,即假设人力资源是具有巨大潜力的经济资源,是企业经济发展的决定性要素,能为企业带来最大的经济效益。以这一假设为前提,企业才不惜重金引进和培养人才,做出人力资源开发、利用的经营决策。②人力资源资本化假设,即假设人力资源可转化为人力资产,其成本和价值同实物资产一样可计量。在这一假设基础上,企业可以计算人力资产的取得成本、使用维护成本,并进行价值量考核,以实现企业内部人力资源的合理配置和优化组合。③人力资源持续服务假设,即假设人的劳动能力可以长时期为企业使用并发挥作用,也就是说,假设企业的人才资源不会外流或自动消失。在这一假设基础上,企业可以采用一定的核算方法来摊销人力资源的投资成本,正确计算企业一定时期的经营成果及人力

资源为企业带来的经济利益。人力资源特有的会计假设,为人力资源会计核算提供了科学的前提条件。

3. 会计对象。传统意义上的会计对象仅从静态的价值方面考察,而忽视了人类劳动作用于劳动对象的行为过程,人类劳动凝结为价值的形成过程以及价值的分配过程。因此,完整的会计对象还应该包括动态的人的行为过程和价值运动过程,即应该在会计要素中确认人的要素。具体来说,就是在资产中确认人力资产,在权益中确认人力资本。人力资产是指企业拥有或控制的能以货币计量的人力资产,即通过人力资源的使用和支配,能为组织提供有效的未来服务,并能带来经济效益。人力资本是与人力资产相对应的概念,代表劳动力的所有权投入企业形成的资金来源。我们把人力资本称为“劳动者权益”。人力资源会计的会计恒等式为“人力资产=人力资本(劳动者权益)”。如将人力资源会计融入传统会计中,把“人、财、物”都作为整个会计系统核算的对象,则会计恒等式为“财物资产+人力资产=债权人权益+所有者权益+劳动者权益”。其中:债权人权益的报酬以利息形式支付,所有者权益的报酬以红利(或股利)形式支付,劳动者权益的报酬以工资形式支付。

在人力资源能否列为会计资产的问题上,理论界一直存有分歧。确认资产的标准有三:①可以用货币计量;②为企业所拥有或控制;③具有服务潜力,能带来经济利益。传统的会计理论只承认实物资产而不承认人力资产,其理由是:人是崇高无价的,不能与物等同用货币计量,并且人力资源的服务潜力也有很大的不确定性,不能客观反映,并认为人力资源的所有权应天然地归属于劳动者本人,不能为企业所拥有。笔者认为,这种观点混淆了劳动者和劳动力、人力资源与人的关系。人只是人力资源的载体,其本身并不是资产,而人力资源是指人的劳动能力资源,是符合资产定义的。首先,人力资源的投资成本,如招聘费、培训费、保险费、工资及福利费等各项费用都是以货币形式反映的,而且在时间上可以确定,在程序上可以记录,在价值上可以计量。至于人力资源为企业未来经济利益的不确定性问题,是会计环境的必然特征,其客观程度与实物资产相同,如机器设备在使用期限内可能会因意外毁损而影响其提供的未来经济效益,但我们不能因此将之排除在企业资产之外。其次,人力资源资本化的前提实际上是人力资源市场化,或者说劳动力的商品化。当劳动者与企业通过签订劳动合同建立雇佣关系后,根据有关劳动法规,企业通过支付工资报酬就获得了对该劳动力资源的控制和使用权。再次,人力资源是一项有较大服务潜力的、能为企业提供未来经济利益的经济资源,特别是在知识经济时代,人力资源是推动企业生存和发展的基本因素,知识和智力的运用是企业利润形成的重要来源。关于人力资源的属性问题,是人力资源会计理论的基本问题,对这一问题的认识能否达成一致,是人力资源会计能否得以推广和应用的关键。

4. 会计核算内容。人力资源会计的核算内容应包括人力资源成本会计和人力资源价值会计两部分。人力资源成本是指为获取具有一定生产能力及知识、技能水平的人力资产而

实际发生的各项耗费的货币表现。广义的人力资源成本包括劳动力受聘前成本和受聘后成本。人力资源会计所研究的人力资产成本是指劳动力受聘后的成本,主要由四部分组成:①人力资源的取得成本,包括招聘费用、选拔录用费用、定岗安置费用等;②人力资源的开发成本,包括上岗前的培训费用、在职继续教育费用、脱产进修费用等;③人力资源的维持成本,包括工资及奖金支出、各种福利费支出、劳动保险支出、从事管理支出等;④人力资源的机会成本,指由于在职人员脱产培训等原因而发生的职位空缺等损失。传统的会计处理方法是将所有关于人力资源的成本支出全部作为“期间费用”处理,而人力资源成本会计是按照权责发生制原则,把凡是与当期会计期间相关的费用性支出(如第③项)列入当期损益,而把那些能在未来多个期间内提供经济效益的人力资产资本性支出(如第①、②项)作为人力资产的原始成本,按其为企业预计服务的期限进行分期摊销,计入各期损益。对人力资源的机会成本,企业只能在人力资源开发决策时参考使用。

人力资源价值是指为组织主要资源的个人或群体,为组织提供有效的未来服务的能力。主要由两部分组成:一部分是补偿价值,即为维持劳动者的劳动能力而补偿给劳动者的脑力和体力耗费,如工资、福利费等;第二部分是新增价值,即人力资源在劳动中新创造的利益,具体表现为应上缴国家的税金和企业留存利润。

5. 财务报告。传统的财务报告不反映人力资产和人力资本,从而低估了企业的价值总量,忽视了劳动者对企业的经济贡献。对人力资源的开发成本不予以摊销,也违背了配比原则,使企业财务报告反映的经济信息不够客观和准确。为了全面、正确地反映企业的财务状况和经营成果,人力资源会计需对传统会计报表的结构和内容加以调整,通过报表为使用者提供有关人力资源方面的会计信息。

传统的财务报告是以货币为计量尺度的,而人力资源的许多特性是货币所无法衡量的。所以,对人力资源除用货币计量外,还应采用非货币计量法。所谓非货币计量法是以人力资源的才干和运用知识的能力等因素衡量其在组织中的价值的方法。具体包括:①资历归档。把企业人力资源中每个人的受教育程度、所学专业、知识和技能等级、工作经验等能反映个人资历的情况归档备查,必要时列出一览表,便于经营者对人力资源的管理做出规划和决策。②业绩考核。对企业员工定期进行业务考核并做出综合评价,奖优罚劣,定期调整人力资源的配置,促进人力资源的发展。③潜力评估。通过对人力资源的日常观察,对其悟性、适应性、创造性、可塑性等各方面进行考察,测试其贡献潜力,并做出评价,为人力资源的投资决策提供依据。④风范计量。根据人力资源个人在组织中提供服务的敬业精神和工作态度计量其价值。对以上人力资源的非货币计量信息,可以作为会计报表的附加内容加以反映。

主要参考文献

1. 张文贤. 人力资源会计的四大难题. 会计研究, 1995; 12
2. 徐爱萍, 程明娥. 人力资源会计. 武汉: 武汉理工大学出版社, 2007