

从可靠性、相关性要求看人力资源会计处理方式

谢兰兰

(广州航海高等专科学校 广州 510600)

【摘要】 本文从会计信息质量的相关性与可靠性特征的含义以及其在会计质量特征中的排序入手,探讨了在目前的财务会计体系中人力资源会计难以实践的必然性。

【关键词】 人力资源会计 可靠性 相关性 会计信息质量

知识经济时代,企业发展的关键是以企业家为代表的人力资源,他们影响企业的生存和发展,是企业最大的财富。美国经济学家法布里坎和丹尼森对美英等国的余值增长率进行了系统的研究,证明了人力资本比物质资本对经济增长的贡献率更高。本文试图从会计信息质量特征的角度,对人力资源会计做出解释。

财务会计的具体目标之一是反映企业的财务状况,一方面,人力资源是企业最大的财富;另一方面,正是人力资源(一种积极的货币)在企业的存在才使得企业的物质资本(一种消极的货币)不断增值。因此,应在财务报告中披露人力资源以反映企业的财务状况。然而目前的财务报告提供的是“唯物质资本”的会计信息,对人力资源进行费用化处理。费用化处理强调人力资源的使用会导致企业经济利益的流出,减少了企业所拥有的某种资产或增加了企业的负债。然而,企业持有资源的真正目的不是耗用企业的资产,而是给企业未来带来经济利益的流入,因此要求人力资源资产化的人力资源会计应运而生。

一、会计信息的可靠性和相关性

(一)会计信息的可靠性

美国财务会计准则委员会(1980)将信息可靠性定义为:①可验证性;②如实表述;③中立。即会计信息的可验证性越强,越如实表述,越中立,会计信息的可靠性越高。可靠性作为会计信息的重要质量特征,本身没有价值,信息使用者真正关注的是会计信息所反映的内容,这要求会计工作的各个环节包括会计的记录、计算、报告、分析和考核等经济业务都如实表达并可靠,才不会误导信息使用者做出错误决策。

1. 当客观环境改变时,可靠性的内容会发生变化。当客观环境特别是影响企业发展的主要因素发生变化时,按原会计准则提供的会计信息就不准确,信息使用者为了了解企业的真实财务状况和经营成果,会产生新的、超出原会计信息提供范围的新需求。但会计准则的制定往往滞后于客观环境的变化。在现实中,当环境发生巨大变化时,会计信息往往会遵循原会计准则提供,导致会计信息不具有可靠性。

2. 对会计信息可靠性的验证可通过历史成本来进行。我

国有一套完整的会计规范体系,包括会计准则、会计工作条例、会计制度等多个层次。会计人员、信息使用者和审计人员判断企业提供的会计信息是否可靠,往往看会计信息是否严格遵循现有的会计准则。若会计信息不按照现有的会计准则提供,会计人员、信息使用者和审计人员往往会怀疑其可靠性。会计准则规定,会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映企业财务状况、经营成果等有关会计信息。这说明可靠性的验证依据是实际发生的交易或事项,即历史成本,而现时成本、贴现值等是建立在虚拟交易或事项的基础上,其可靠性较低。

(二)会计信息的相关性

美国财务会计准则委员会(1980)将信息相关性定义为:①预测价值;②反馈价值;③及时性。即会计信息的预测价值越大,反馈价值越大,企业越早提供会计信息,则该种会计信息的相关性越强。

1. 相关性分为一般相关和特殊相关。一般相关是指会计信息对所有经济决策、信息使用者都有用的性质;特殊相关是指会计信息对个别经济决策、信息使用者有用的性质。实际上,企业提供的会计信息只可能是一种通用的会计信息,是在考虑所有信息使用者共同需求的基础上提供的一般相关信息。

2. 会计信息相关性的强弱取决于预测价值和反馈价值的大小。一般来说,会计信息不存在不相关的问题,只存在相关性强弱的问题。反映过去的交易或事项的历史导向型会计信息也有预测价值和反馈价值,但现在或未来导向型会计信息更接近未来,和决策有着更为密切的关联,具有更强的预测性和反馈能力。因此与历史导向型会计信息相比,未来导向型会计信息更具相关性。

可靠性和相关性是会计信息最重要的质量特征,但可靠性和相关性在一定情况下会相互冲突。如果强调及时性,则会计信息相关性加强的同时可靠性可能削弱;如果强调可验证性,则会计信息可靠性加强的同时相关性就可能削弱。从按当前会计准则要求提供的财务报告信息质量来看,更强调可验证性、可靠性的会计信息质量特征,而把相关性看做次要的会计信息质量特征。

二、人力资源会计处理方式的比较

人力资源会计是强调对人力资源进行资产化的会计体系,主要包括人力资源成本会计和人力资源价值会计。前者是单独资产化人力资源取得、维持、开发、培训及辞退等所耗费的全部支出,其主要计量方式有人力资源历史成本资产化和人力资源重置成本资产化;后者主要用于计量人力资源对组织贡献的经济价值,其主要计量方式包括补偿模式和调整的已折现未来工资模式。从计量属性来看,人力资源历史成本资产化是将发生在人力资源上的成本资产化,是属于历史的;人力资源重置成本资产化是资产化人力资源的现行成本,是属于现在的;人力资源补偿模式和调整的已折现未来工资模式是资产化人力资源对组织的未来价值,是属于未来的。

1. 从可靠性角度看人力资源会计处理方式。目前,对人力资源的会计处理方式为历史成本费用化。在这种计量方式下,会计准则对人力资源的记录、计算、报告和分析等都有详细的规定,会计人员只要严格遵循会计准则的规定,信息使用者和审计人员就会认为其所提供的会计信息是可靠的。在知识经济时代已变为企业最大财富的人力资源应属于“资产”,而其当前是以费用在资产负债表上列示的,这从本质上讲已违背了可靠性原则。但目前会计人员、信息使用者等却认为这种方式严格遵循了会计准则,其提供的会计信息是最可靠的。

对人力资源进行资产化处理更符合时代特征,所提供的会计信息也更可靠。但由于过于依赖会计准则,导致人力资源会计资产化实践更难让人信服,外界对其可靠性的评价普遍比财务会计对人力资源会计处理方式的评价要低。从各种具体人力资源资产化处理方式来看:

(1) 人力资源重置成本资产化是以现实重置企业的人力资源所花费的代价作为人力资源计价基础,即在当前物价水平下,假设对企业现有的员工重新取得、维持、开发、培训及辞退所需的全部支出进行人力资源成本资产化。采用重置成本计量属性,人力资源资产化价值并不以实际发生的交易为基础,而是以现在的虚拟交易为基础,导致信息使用者对人力资源重置成本资产化价值的可靠性无法用实际交易来进行验证,因此外界对人力资源重置成本资产化的可靠性评价较低。

(2) 人力资源历史成本资产化是对人力资源的取得、维持、开发、培训等成本直接资产化,与人力资源重置成本资产化方式相比,其建立在真实交易基础之上,因此外界对其可靠性的评价要比对人力资源重置成本资产化方式要高。

(3) 人力资源补偿模式和调整的已折现未来工资模式是指将人力资源对组织的未来价值进行资产化。一方面,这种模式是建立在未来虚拟交易基础之上的,难以验证;另一方面,其计量存在大量的主观估计,客观特征不足,导致信息使用者对该模式的可靠性产生怀疑,对其可靠性评价最低。

总之,在外界看来,各种人力资源会计处理方式提供的会计信息,其可靠性的排序为:历史成本费用化>历史成本资产化>重置成本资产化>补偿模式和调整的已折现未来工资模式。

2. 从相关性角度看人力资源会计处理方式。历史成本费用化、历史成本资产化、重置成本资产化以及补偿模式和调整

的已折现未来工资模式处理方式所提供的会计信息都与决策者的决策相关,但这几种处理方式存在相关性强弱的问题。从历史成本费用化、历史成本资产化处理方式来看,其提供的会计信息为历史导向型会计信息,预测价值和反馈价值最低,相关性最弱;与前两种处理方式相比,重置成本资产化提供的会计信息相关性较强;补偿模式和调整的已折现未来工资模式提供的会计信息是未来导向型会计信息,预测价值和反馈价值最高,对决策者最有用,因此相关性最强。

总之,在外界看来,各种人力资源会计处理方式提供的会计信息,其相关性的排序为:历史成本费用化≈历史成本资产化<重置成本资产化<补偿模式和调整的已折现未来工资模式。

三、思考

1. 人们过于依赖会计准则来验证会计信息的可靠性。实际上可靠性的含义会随着客观环境的变化而变化,依赖于不合客观环境的会计准则,可能导致可靠性的验证失去意义。从本质来看,人力资源资产化最可靠;但从会计准则来看,人力资源费用化最可靠。现实是以后者作为可靠性依据的,这就导致主张人力资源资产化的人力资源会计难以发展。

2. 第一会计信息质量特征的选择决定人力资源会计处理方式的选择。长期以来,我们一直关注人力资源的计量、确认问题,却很少从财务会计概念框架的角度来探讨这个问题。实际上,在财务会计概念框架内,会计信息质量特征排在比会计要素确认更高的层次上,这就决定了第一会计信息质量特征的选择会影响人力资源要素的确认和会计处理方式的选择。若第一会计信息质量特征为相关性,次会计信息质量特征为可靠性,按以上几种人力资源会计处理方式的相关性排序,则对人力资源会计处理方式的现实选择就是人力资源补偿模式和调整的已折现未来工资模式;若第一会计信息质量特征为可靠性,次会计信息质量特征为相关性,按以上几种人力资源会计处理方式的可靠性排序,则对人力资源会计处理方式的现实选择就是人力资源历史成本费用化,人力资源会计不可能在现实中运用。现实财务会计选择了可靠性作为第一重要的会计信息质量特征,因此目前对人力资源的会计处理方式为历史成本费用化。

总之,人力资源会计的提出是时代的要求,但是运用人力资源会计会和目前财务会计体系建立的基础发生冲突,导致人力资源会计只开花,却不能结果。对可靠性和相关性含义的理解以及两者在会计信息质量特征中的排序问题,会影响人力资源会计的实践。笔者认为,只有在澄清两大会计信息质量特征的含义以及两者之间关系的前提下,人力资源会计才能不断发展。

主要参考文献

1. 葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究.北京:中国财政经济出版社,2003
2. 杜兴强,李文.人力资源会计的理论基础及其确认和计量.会计研究,2000;6
3. 周其仁.市场里的企业:一个人力资本与非人力资本的特别合约.经济研究,1996;6