构建基于三式簿记理论的人力资源会计报告模式

中南大学商学院　梁莱歆(博士生导师)　谢思旺

【摘要】本文结合三式簿记理论中的两个基本方程式,提出在人力资源会计中建立“人力权益=人力收益=人力动力”方程式,并在分析方程式各要素的界定和计量的基础上,提出基于三式簿记理论的人力资源会计报告模式——人力资源表。

【关键词】三式簿记理论　人力权益　人力收益　人力动力　人力资源表

一、问题的提出

20世纪70年代后期，人力资源会计研究在经历了短暂的“热潮”后,逐渐趋于沉寂,几十年未曾有过重要的发展,理论上没有重大突破,实际应用中更是举步维艰。要打破这种僵局,就需要对传统的人力资源会计模式进行改革,引入新理论、新思想,建立一套适合企业操作的人力资源会计报告模式。

需要探讨的是:传统的复式簿记报告模式能否用于人力资源会计报告?笔者认为,从根本上说,复式簿记报告模式无法胜任对人力资源的确认、计量和披露,也无法满足会计信息使用者对人力资源信息质量的要求。究其原因,是由复式簿记本身固有的局限性所决定的。首先，复式簿记记载的是物化资源,而将人力资源要素排除在外;其次,将信息与其导致的主体——人之间的联系割裂开来，信息无法反映经济活动的本质;最后,复式簿记用会计的专门方法,强行把在立体空间进行的动态经济活动平面化、静态处理,从而使会计的反映与经济活动现实不符，既不能反映动态经济活动带给企业的影响,也不能反映企业的利润源泉。因此对于人力资源会计报告模式,要放弃在复式簿记内部改革的努力,而建立一套适合其特点的新的报告模式。

有鉴于此，笔者将三式簿记理论引入到人力资源会计中来,重点探讨人力资源会计报告模式问题,尝试为人力资源会计的实际应用研究提供一个新的视角。

二、三式簿记理论简介

1982年日裔美国会计学家井尻雄士教授发表了《三式簿记与收益动量》一书,首次提出了“三式簿记”这一概念。从复式簿记的内在机理中经过精心地推导,提出了“时间三式簿记”和“微分三式簿记”两种三式簿记原型,并且构建了三式簿记体系,此体系包括工作底稿、分录及三张报表:财富表、动量表和动力报表。

微分三式簿记理论基本方程式为：财富=资本=动力。财富是资产与负债之差,表明企业的财务现状,是反映存量的账户;资本账户表明过去的财富变化,是反映流量的账户,流量意味着权益价值的变化，决定企业资本变化的因素是企业内部和外部的动力;动力成为三式簿记的第三个度,即动力引起资本的变化,资本的变化又引起财富的变动。可以认为,动力是资本的微分,资本是财富的微分,财富是资本和动力的二重积分。三式簿记在理论上为我们提供了一个新的视角,它通过引入动力作为第三个度，为正确披露企业的动态经营信息提供了可能。

三、在人力资源会计中引入三式簿记理论

对人力资源会计的研究应把握一个前提：会计是为会计主体服务的,我们应站在企业的角度来考虑问题。实际上,企业并不太关注人力资源自身的价值是多少，而更看重企业对人力资源的投入是多少、人力资源的产出是多少以及人力资源在未来可预见的会计期间能为企业创造的价值是多少。这些也是会计信息使用者重点关注的人力资源信息。

在这个前提下,我们借鉴微分三式簿记理论基本方程式:财富=资本=动力,以及时间三式簿记理论基本方程式:现在=过去=未来，把它们引入到人力资源会计中，建立以下方程式:人力权益=人力收益=人力动力。

(一)对方程式中三个要素的界定和计量

1. 人力权益的界定和计量。这里的人力权益是一种权益范畴,是人力资源主体对人力收益的求偿权和分配权。而对于企业来说,就是应该对人力资源付出多大的成本。依据可靠性和谨慎性原则，应反映为在报表日企业对人力资源所付出的实际代价。人力权益包括两部分:一是人力资本,二是新产出价值中属于劳动者的部分。其中人力资本代表劳动力的所有权投入企业后所形成的企业的一种“资金来源”,性质上近似于实收资本。根据目前企业的实际情况,可近似用计入包括工资、奖金、福利费以及发生的员工教育、培训等可以归于人力资源的相关费用来表示。而新产出价值中属于劳动者的部分,则主要包括效益工资、股票期权等,我们可用企业通过以上方式实际支付给员工的部分来计量。

2. 人力收益的界定和计量。我们把人力收益界定为特定会计期间内企业所有人力资源创造的新增价值。在理论上它应包括弥补其自身的补偿价值和创造的剩余价值。在数值上应等于弥补除人力资本外其他资本损耗后的企业新增利润。人力收益是一个时期数，反映的是企业过去一段经营期内人力资源所创造的新增价值。根据马克思的劳动价值学说,借助于传统的利润表,笔者认为人力收益可用以下方式计量:人力

收益=利润总额+计入生产成本、期间费用中的人工费用。

该式的使用有一个前提：就是各项物力资产在付出一定成本后即可在外部取得，因此不考虑物力资产对本期收益的贡献。类似地，可外购获得的无形资产由于有较公平的市场价值，我们也不考虑其对本期收益的贡献。

在上述前提下，由于利润总额已扣除占用除人力资产外的其他资产发生的成本、费用，如产品耗用的材料成本、占用资金的利息、固定资产的折旧、无形资产的摊销等，所以不用再考虑企业的期间人力收益是依靠多少资产来取得的，不同企业或同一企业在不同会计期间依据上述公式计算出的人力收益数额具有可比性。

但是，公式所计算出的人力收益是一种总收益，它既包括本期人力资源创造的新价值，还包括前期人力资源对本期人力收益的贡献。具体来说，前期人力资源通过自创的商誉、专利、非专利技术等无形资产（不包括外购的无形资产）在本期产生了一定的收益。因此我们在计算本期人力资源创造的人力收益时，要从总的人力收益中减去这一部分。可以用对应的自创无形资产评估增值的部分来计量前期人力资源在本期产生的收益。由此，可以得到下列公式：人力收益=总人力收益-前期自创无形资产评估增值。

考虑到在实际工作中，很多企业不可能每年对其无形资产进行评估，故可以采用以下方法进行近似计算：人力收益=总人力收益-前期自创无形资产×（本期销售收入÷上期销售收入-1）。

3. 人力动力的界定和计量。人力动力是指驱动人力资源所有者为企业创造物质财富的合理欲望，并通过一定的行为予以实施。作为影响人力权益和人力收益的第三个度，要精确计量或界定人力动力是非常困难的。在这里，笔者结合人力资源会计的相关知识设计了以下三个指标：

（1）人力资源成本收益率=当期人力资源成本÷当期人力收益。该式中的人力资源成本是指取得或重置人员而发生的费用支出，包括人力资源的取得成本（历史成本）和人力资源的重置成本。其中，取得成本是指取得和开发人力资源而付出的代价，重置成本是指目前重置人力资源应该付出的代价。计量模型有历史成本和重置成本两种。

人力资源成本收益率反映了本期人力收益与付出人力成本之间的关系。正常情况下，该指标应小于1，说明此时的人力资源是有效的；如果该指标大于1，则说明企业付出的人力成本过高，或者没有充分发挥人力资源价值，企业应该加强人力成本控制和人力资源管理。

（2）人力资源价值收益率=（人力资源完全价值/普通年金现值系数）÷当期人力收益。该式中的人力资源完全价值是指按完全价值计算的人力资源价值。在这里，我们采用张文贤教授主持的人力资源会计研究组提出的计量公式：$V=\sum[F_t(Y_t+M_t)/(1+r)^t]$。其中：V表示人力资源价值；$Y_t$表示第t年的工资报酬；$M_t$表示企业的人力资源在第t年创造的剩余价值；$F_t$为行业调整系数，调整第t年属于国家垄断行业的企业因行政垄断因素而产生的完全价值的差异，$0<F_t\leq1$，其他行业的企业在计量人力资源价值时，取$F_t=1$；r表示折现率。设T为人力资源的计算年限，则段首式中的普通年金现值系数是计算年限为T、折现率为r的普通年金现值系数。

人力资源价值收益率反映了人力资源的利用程度，它是最能揭示人力动力状况的一个指标。一般情况下，该指标会大于1，但如果该指标数值过高（可与同行业的指标进行比较来判断），则说明企业人力资源利用效率差，应考虑加强人力资源管理，并对人力资源进行重新配置。

（3）人力资源权益收益率=当期人力权益÷当期人力收益。人力资源权益收益率是最值得人力资源所有者关注的一个指标，它反映了人力资源的权益分配状况。通常情况下，该指标会小于1，最好能与同行业的指标进行比较，从而确定一个比较合理的水平。该指标过低说明企业对人力资源的投入不足，应考虑增加人力资源投入，改善员工待遇；该指标大于1，则通常是人力收益水平低下的标志，需要企业加强人力资源管理，对人力资源进行重新配置或更新。

（二）建立基于三式簿记理论的人力资源表

综上所述，我们可以建立一张基于三式簿记理论的人力资源表，如下表：

人力资源表

人力权益	人力收益	人力动力
人力资本 其中：工资 福利费 奖金 培训、教育成本 其他 新产出价值部分 包括：股票期权 效益工资 合　计：	本期利润总额： 加：计入生产成本、期间费用中的人工费用 减：前期自创无形资产评估增值 合　计：	人力资源成本收益率 人力资源价值收益率 人力资源权益收益率
本期期初额： 本期增减额：	上期收益额： 本期增减额：	上　期　数： 本期增减幅度：

该人力资源表通过人力权益、人力收益和人力动力三个度的揭示，能较好地反映企业在特定会计期间内人力资源投入、产出及未来收益状况。这不仅能够满足会计信息使用者从宏观上获取人力资源信息的需要，而且有利于企业重视人力资源，加强人力资源管理，提高企业的经营效率和经济效益，实现多方共赢。当然，该表不足之处也是比较明显的：一是披露人力资源微观信息不足，没有考虑人力资源内部的差别性和人力资源个体信息；二是部分项目核算比较复杂，导致披露成本较高。

主要参考文献

1. 阎达五，徐国君.三维会计的提出与基本问题构想.财务与会计，2002；1

2. 张文贤.人力资源会计研究.北京：中国财政经济出版社，2002