

人力资源会计核算模式浅探

同济大学经济与管理学院 黄丽彬 郭仁玉

目前以企业为主体的人力资源会计模式主要有三种:成本模式、价值模式和权益模式。这三种模式在人力资源确认和计量上采取了不同的方法。

一、三种主流会计模式评价

成本模式中人力资源以投入价值即历史成本入账,将有关人力资源取得、开发、使用等成本予以资本化,形成“人力资产”,在一定期限内予以摊销。成本模式弥补了传统模式下将人力资源支出直接费用化的缺陷,使得所提供的会计信息更符合权责发生制原则和配比原则,更多地提供了关于人力资源的货币信息,强调了人力资产所具有的收益功能,丰富了管理当局进行人力资源管理的策略。但是它只是将传统会计中的制造费用、管理费用等有关人力资源开发取得成本,按一定方式重新归类予以资本化,计量为人力资源价值,因此并未突破传统会计的框架。此外,成本模式忽视了对人的能力和产出价值的计量,账面上的人力资源价值并不代表人力资源所创造的价值,因此不能体现出人力资源的真实经济价值。

价值模式把人作为有价值的组织资源进行计量和报告。人力资源以产出价值来计量,通过采用诸如商誉法、未来薪金资本化法、收益折现价值法等计量方法来估计人力资源的价值,并将人力资源的价值在一定期限内进行摊销。价值模式反映了人力资源价值方面的信息,避免了人们低估企业价值,同时将企业拥有或控制的潜在价值数量化和信息化,促使人们不至于因实物资产价值低而轻视企业,同时也促使管理当局重视投资与开发,使企业潜在的个人价值和组织价值变成最大的现实产出,它与成本模式相比前进了一步。

然而,价值模式和成本模式的共同缺陷在于没有突破传统会计以财务资本和物质资本为中心的框架,所反映的只是
制度尚未明确规定公允价值应如何确认,因此目前无法在会计处理中体现国有资产的保值增值。若将支付的对价确认为费用,无疑会在减少利润的同时减少净资产,这不仅会对当年的利润产生很大影响,给国有控股公司的高级管理人员造成很大压力,不利于对其业绩进行考核,也不利于国有资产的保值增值,而且会使非流通股股东由于业绩压力而不愿对流通股股东支付合理的对价,从而影响股票分置改革的进程。如果将支付的对价确认为资产,则其会计处理仅仅是一项资产减少而另一项资产增加,与利润无关,也不会影响净资产,从而消除了对国有资产保值增值以及高级管理人员的业绩考核的负面影响。○

财务资本和物质资本的权益,而没有将有企业剩余分配权的人力资本的权益反映出来。权益模式在这个问题上进了一步,它认为:财务、技术和劳动都是企业不可或缺的要害,人力资源所有者进入企业是以前拥有的人力资本对企业进行投资。在市场经济条件下,企业通过契约取得人力资源使用权,由于人力资源所有者对其人力资源拥有“自然”的控制权,且人力资源所有者的劳动创造了价值,这样人力资源所有者就像物质资本的投入者一样,应该可以通过让渡其使用权而享有一定的权益,因此在把人力资源确认为企业的一项资产的同时,还应确认为一项权益的增加。资产反映企业对劳动力的使用权,权益则确认了劳动力的所有权。相应地,人力资源所有者有权参与企业净利润的分配,同时也应承担企业在生产经营期间发生的亏损和破产清算的责任。

人力资源所有者权益的确立,在一定程度上可以调动人力资源所有者的劳动积极性,并且提出了企业亏损、破产责任的承担办法以及劳资关系的处理原则,为所有者与经营者的目标协调一致提供了新思路。

但是,是否应将企业人力资源都确认为人力资本,人力资源是否均应参与剩余价值的分配?现代企业作为一系列委托代理关系的组织,它以企业的委托代理理论和产权理论为基础。人力资源所有者一旦将人力资源投入到企业中,就意味着人力资源所有者加入了企业这种委托代理关系的组织,因此人力资源以劳动者为载体注入企业,形成了企业法人财产,则其运行规律也应该遵循委托代理理论和产权理论。人力资源以劳动者为载体有其特殊性,它具有主观能动性、高度的流动性和不确定性,在周转方式、收益产生方式及使用方式上与物质资源都有所不同。人力资源所有者让渡其产权加入企业,只是一种形式标志,既不能说明让渡产权的内容,也不能说明人力资源所有者应享有的权益。这些实质性问题只能且必须在各方的契约中约定。当人力资源所有者与企业约定不将其所有权让渡给企业时,表现为企业的一个雇员而非一个股东,按约定在一定时间和范围内向另一方提供有限的人力资源的使用权、处置权和收益权,以获得工资作为其在参与组织活动过程中的消耗补偿,故人力资源所有者分配的是对剩余价值的税前分配,不行使所有者权利也不承担企业经营破产清算的风险和责任。在与企业的合约失效后,劳动契约关系解除,人力资源所有者的人力资源也从企业撤出。从这个意义上说,人力资源所有者向企业提供人力资源的性质如同物质资源所有者向企业提供借贷资本一样,具有债权人权益的性质。

当人力资源所有者与各契约方约定以人力资源为股权,以股东身份加入企业时,人力资源所有者和企业的契约关系是“生死”契约,人力资源所有者与其他物质资本所有者紧密联系在一起,都不得随意从企业撤出,从而避免了因人力资源所有者的流动而给企业带来的损失。在企业经营期间,人力资源所有者并非仅仅是雇员,并不是单纯地在上级赋予的职权范围内履行职责、完成任务,而是要行使作为股东的权利,享有企业剩余价值的分配,并承担企业经营亏损和破产清算的责任。只有从这个意义上看,人力资源才能真正成为企业的人力资本。

二、不同层次人力资源的确认和计量

1. 一般生产型资源的确认和计量。

该类型人员主要从事简单的机械性劳动,作业流程基本按第二、第三层次人员的规定运作,一般无多大创造力。该类型人员接受教育程度一般是趋同的。在劳动力供给充足的条件下,由于对企业剩余价值的贡献较少,发生在该层次人员上的支出也相对较少,不必测定潜在价值以构成人力资产,只需要双方约定,以一方提供的工资、奖金等补偿成本获得另一方人力资源使用权即可。考虑到重要性原则和成本效益原则,一般只需计量其取得、开发和维持成本。属于资本性支出且数额较大的,于当期资本化并按受益期分摊;属于收益性支出的,于当期费用化。

2. 经营管理技术型资源的确认与计量。

该层次资源主要体现在企业的研发、市场营销、管理策划等人员身上。经营管理技术型与一般生产型类别的划分可依据其稀缺性,通过劳动的创新性和成果的可度量性来衡量。该层次资源的主体是从事创新工作且劳动成果很难度量的人力资源所有者,掌握着企业的核心发展能力,对企业竞争力的影响较大。对于这类资源,一方面应该确认其价值,以作为企业的人力资产;另一方面应确认一项负债。支付的报酬,就好比企业融资租赁了资产,结合人力资源的特性可以注意到,企业实质上只控制了人力资源的使用权,不具备所有权,仅仅是因为控制了其带来的未来经济利益而确认为资产,在租赁期间,要分期偿还融资租赁款。该层次人力资源所有者具有较高专业技术或经营管理能力,因此取得成本往往较高,且在知识更新较快的时代,对该层次人员的培训开发支出将会使企业付出相当大的代价。基于重要性原则考虑,企业应将其作为一项重要事项予以核算和反映。

在会计处理上,设置“人力资产”账户核算取得和使用过程中在人力资源上发生的资本性支出以及人力资产的增值。其入账价值等于吸收人力资源过程中的各项费用和人力资源的价值之和。在“人力资产”科目下设置“吸收成本”、“人力资产价值”明细科目分别核算成本和价值。价值的确定可选取薪金资本化法:工资在一定程度上反映了人力资源所有者创造的价值,在人才市场健全、人才流动畅通的情况下,这种反映更为精确;也可以聘请专业评估机构对人力资源群体价值或某些极其重要的个体价值进行评估。设置“人力资产”科目的同时增加另一科目“应付人力资源款”,以体现该层次资源所有者的债权人性质。

在会计处理上,人力资源应予以嗣后确认和计量。一方

面由于人力资源主体蕴含的知识、技能具有时效性,会随着时间的变化逐渐减少,因此应进行适当摊销,并定期审查摊销政策及数额的合理性;另一方面人力资源价值也可以得到增值,如果主体接受培训、学习,那么其价值就可能在特定时点上出现上升趋势,因此也应适当确认。支付工资时,借记“应付人力资源款”、“财务费用”科目,贷记“应付工资”科目。摊销时,借记“管理费用”、“营业费用”等科目,贷记“人力资产”科目。实现增值时,借记“人力资产”科目,贷记“银行存款”、“应付人力资源款”等科目。

此外,主体预期服务年限受许多不确定性因素的影响,健康状况恶化、人员流动、解雇、退休或是技术淘汰、知识老化等都会缩短人力资源的预期服务年限。人力资源财务部门与管理部门应定期评估人力资源及其主体职务要求的变化以确定当前摊销政策的合理性及未摊销部分是否应予以转销并确认为损失。对于人员流动性大的主体而言,应设置“人力资产备抵”账户作为“人力资产”的备抵账户,以估计人员流动等不确定性因素带来的损失。注销人力资源吸收成本或人力资产价值时,借记“管理费用”、“应付人力资源款”科目,贷记“人力资产”科目。

3. 企业家型人力资源的确认和计量。

企业的高层决策人员或企业家是企业最稀缺的人才,处于企业内部多重代理链的中心环节。一方面,该人力资源所有者将其自身代表的先进生产力和掌握的知识让渡给企业,从企业定期获得固定报酬,体现为固定权益所有者;另一方面,由于企业对该类有特殊经济利益的人力资源在一定程度上具有排他占有性,因此这种稀缺要素的所有者拥有剩余索取权。对于企业家型人力资源,可视为一项资金来源,确认为人力资本。这样,人力资本所有者让渡其产权的同时,也可以获得在企业边界内介于固定权益求偿权和剩余权益之间的混合权益。

在会计处理上,在确认人力资产的同时,还应确认一项负债和一项权益。人力资源吸收成本的确认、计量以及摊销等同于第二层次人力资源,不同的是应按人力资源所有者拥有的股份确认为人力资本以作为人力资产价值的一部分,在进行税后利润分配时,确认为人力资本所有者权益。接受投资时,借记“人力资产”科目,贷记“应付人力资源款”、“银行存款”、“人力资本”科目。支付固定薪水时,借记“应付人力资源款”、“财务费用”科目,贷记“应付工资”科目。年末,按比例分配税后利润,借:利润分配——未分配利润——人力资本(或非人力资本);贷:应付利润。人力资本的价值,可事先由企业根据其人力资本、物质资本对企业的不同贡献来确定一个利润分配比例,再根据非人力资本的数额及利润分配比例加以确定。

知识经济催生人力资源会计,在我国实施人力资源会计的必要性是毋庸置疑的。随着我国经济体制改革的深入开展,人力资源会计理论的逐渐成熟,在我国推行人力资源会计也是有可能的。我们可以根据实际情况,选择一些高科技产业作为试点进行推行,在总结试点工作经验的基础上逐步推广和普及,建立适合各行各业的人力资源会计核算体系,不断地完善和改进人力资源会计理论和实践体系。○