

人力资源会计核算的架构

中国地质大学(北京) 陈元旭

【摘要】 人力资源对一个国家、一座城市、一种产业乃至一个组织,都是极其宝贵的财富,对其进行科学的核算,将其纳入资本化管理是很必要的。本文将人力资源会计定义为确认和计量经济组织中人的价值、成本和使用效果,为管理者和其他利益关系人提供人力资源信息的一个信息系统,它属于会计信息系统的一个子系统。本文探讨在产业升级中的高科技企业试行人力资源会计核算的情况,对我国人力资源的深度开发有着极其重要的理论及现实意义。

【关键词】 人力资源 会计核算 架构

一、人力资源会计的发展及其内涵

1960年,美国经济学会会长西奥多·舒尔茨在其《人力资本投资》一书中提出了人力资本投资经济理论,认为人力(包括人的知识和技能)的取得不是无代价的,人力是资本的一种形态,可以称之为人力资本。这一演讲推动了人力资源理论研究,并由此衍生出了人力资源的基本概念。

1964年,美国密歇根州立大学企业研究所的赫曼森在其《人力资产会计》一文中提出了人力资源会计问题,开启了人力资源会计理论研究的大门。他指出,人力资源构成了大多数企业最有效的经营资产,财务报表中应该包括人力资源。1965~1966年,美国会计学会对人力资源会计理论进行了系统研究,认为需要对人力资源费用成本及人力资源效益进行衡量与评价,并由密歇根州立大学进行试验。

我国会计学界对人力资源会计也有不少定义,如人力资源会计是会计学的一个新兴分支,它是测定和报告企业人力资源的变动和现状,帮助决策者决定行动方针的一门新兴会计。这与弗兰霍尔茨的定义差不多,只是将“组织”改成了“企业”。笔者认为,美国会计学会人力资源会计委员会于1973年所下的定义更合适,即:人力资源会计是用来确认和计量有关人力资源信息的会计,通过它将这些信息传递给有关利益关系人。这一概念将人力资源会计的核算对象、核算方法和核算目标等内容均包含在其中,因而比较全面。

二、人力资源会计的基本假设、核算对象及其分类

根据上述从不同角度论述的观点,可以将人力资源界定为某个特定人口总体所具有的劳动能力的总和,也可以说人力资源是劳动力人口数量与劳动力人口质量两者的综合。人力资源会计则包括:

1.人力资源会计的基本假设。除了财务会计一般的四个基本假设(会计主体、持续经营、会计分期、货币计量),人力资源会计还有其自身的基本假设:①人是具有价值的、组织的资本。②作为组织资源的人,其价值是其管理方式的函数。③计量人力资源成本和价值形式所提供的信息对有效地管理人力资源是必不可少的。

2.人力资源会计核算的对象。人力资源会计核算的对象

是人力资源。就某个经济组织(如各类企业、盈利性的事业单位等)来说,人力资源的占用形式表现为“人力资产”,来源形式表现为“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经济资源,即通过人力资产的使用和支配能为经济组织带来未来的经济利益。人力资产是以“人”成为企业的劳动者为标志,以未来的经济利益中视为人力资源产生的部分现值作为计价尺度,它在性质上类似于无形资产,但其价值不因使用而减少。我们可以将人力资本称为“劳动者权益”,则人力资源会计的恒等式为“人力资产=人力资本(劳动者权益)”。如果将人力资源会计同传统会计结合起来,将“人、财、物”都作为整个会计系统核算的对象,那么其会计恒等式应改为“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:债权人权益的报酬是利息,所有者权益的报酬是红利(或股利),劳动者权益的报酬是工资。

3.人力资源会计的分类。综合目前学术界有关人力资源会计的论述,笔者认为,人力资源会计可划分为人力资源财务会计、人力资源成本会计、人力资源管理会计三个分支,它们的内容分别对应并归属于传统的财务会计、成本会计、管理会计,使传统会计学科的内容更加丰富。传统的财务会计、成本会计、管理会计增加人力资源的会计核算内容后,仍然可以通过内容与方法上的相互交叉和借鉴来保持它们之间的联系,使整个会计核算系统保持完整性和统一性。

三、人力资源财务会计

人力资源会计核算,就是在传统的财务会计核算基础上增加人力资源会计核算的内容,即增设相应的科目,并在会计报表中披露人力资源信息的项目。

1.账户设置。人力资源会计核算需在传统的财务会计核算基础上增设以下几个账户:

(1)“人力资产”科目。它属于资产类账户,用来核算企业人力资产的增减变化情况,借方登记人力资产的增加数,贷方登记人力资产的减少数,其余额一般在借方。“人力资产”的计价应由权威的“人力资产”评估机构,经过精确的测算、评估来确定。由于劳动有简单劳动和复杂劳动、体力劳动和脑力劳动之分,所以为了系统地反映人力资产的质量,该账户应按劳动

的“等级”设置明细账。

(2)“人力投资”科目。它也属于资产类账户,用来核算企业在员工的招聘与培训、人力资源开发等方面的投资及摊销情况,借方登记企业对人力资源的投资成本中应予资本化的部分,贷方登记每期摊销数,余额在借方。

(3)“人力资本”科目。它属于劳动者权益类账户,用来核算企业劳动者权益的增减变化情况,借方登记劳动者权益的减少数,贷方登记劳动者权益的增加数,其余额一般在贷方。该账户应按具体的劳动者设置明细账。

(4)“人力费用”科目。人力费用属于期间费用类账户,借方登记企业对人力资源的投资成本应予费用化的部分及人力投资(资本化部分)的每期摊销数,贷方登记期末结转到“本年利润”科目借方的数额。由于该账户的设置,使得传统财务会计核算人力资源投资成本有关的账户(如“管理费用”等账户)的内容需要调整。这里要说明的是,“人力费用”与“人力薪酬”是两个不同的概念,它是劳动力的取得、维护与发展成本中已费用化的部分;而工资是劳动力的使用成本,应在“应付工资”科目中核算并分配到相关成本费用账户中。

2.账务处理。根据人力资源各科目的性质,对其发生的业务分别进行核算。

(1)如果企业没有人力资源的记录,应根据“人力资产”评估机构的评估结果,借记“人力资产”科目,贷记“人力资本”科目。当雇员被录用时,应根据其经评估确定的价值编制同上的会计分录。年终,企业应对其人力资源进行财产清查,由“人力资产”评估机构对人力资源重新评估其价值以保证账实相符和会计报表的真实性,如果评估值大于原账面价值,则应按差额部分借记“人力资产”科目,贷记“人力资本”科目。反之,则作相反的会计分录。

(2)如果企业经营终止清算,应按清算日的账面原值,借记“人力资本”科目,贷记“人力资产”科目。

(3)当雇员被解雇后应按评估价,借记“人力资本”科目,贷记“人力资产”科目。

(4)结转人力资源开发成本时,借记“人力投资”科目,贷记“人力资源开发”科目(该账户的结构见“人力资源成本会计”之二的“成本会计账户”部分)。

(5)企业进行人力资源的投资时,借记“人力费用”科目(费用化的部分)和“人力投资”科目(资本化的部分),贷“现金”、“银行存款”等科目;摊销人力投资耗费时,借记“人力费用”科目,贷记“人力投资”科目。

(6)期末,结转人力费用时,借记“本年利润”科目,贷记“人力费用”科目。

3.会计报表(本文只探讨资产负债表、利润表)。为了恰当地披露人力资源的会计信息,应对传统的会计报表进行改革,对其项目做些适当的调整。

(1)人力资源投入时,在资产负债表的“长期投资”和“固定资产”项目之间增列“人力资产”项目,相应地在“所有者权益”栏目下增列“人力资本”项目;人力资产的摊销在“人力资产”项目下增列“人力资产摊销额”项目和“人力资产摊销净额”项目。人力资源减少时,相应减记“人力资本”和“人力资产”项目。“人力费用”项目应列示在利润表的“管理费用”项

目之下,作为“营业利润”项目的减项。

(2)人力资源会计报表与传统会计报表的关系。人力资源会计报表与传统会计报表的框架是一样的,只是在传统会计报表中加入了人力资源的增减变动及使用情况,从而使得人力资源的资产负债表中的资产总额比传统会计资产负债表中的资产总额要大。由于人力资源利润表所包含的与人力资源相关的成本、费用是当期人力资源的直接摊销额,这与传统利润表将当期有关人力资源方面的支出全部作为当期费用是有区别的,两者的数额一般情况下是不相等的,这就造成了两种利润表计算出来的利润不一样。

四、人力资源成本会计

1.人力资源成本的涵义。人力资源成本有广义和狭义之分。广义的人力资源成本包括劳动者被企业雇用之前为了培养自身的劳动能力所花费的代价(劳动力受雇前成本)和企业员工的招聘与培训、人力资源开发等方面所花费的代价(劳动力受雇后成本)。狭义的人力资源成本仅指劳动力受雇后成本,也是人力资源成本会计要研究的对象。劳动力受雇后成本可用历史成本计价,是企业核算人力投资的基础。劳动力受雇前成本往往很难用历史成本计价,它是构成企业人力资产的基础,常常用评估的方法确定其重置价值。

2.人力资源成本会计的方法和程序。人力资源成本会计与人力资源管理会计在核算方法和程序上有点类似:

(1)成本会计账户。人力资源成本会计需设置“人力资源开发”科目,以核算人力资源开发的费用。该账户借方归集劳动力受雇后其成本中应予资本化的部分,包括招聘、选拔、培训、开发等费用,贷方登记雇员交给有关部门使用时结转到“人力投资”科目借方的金额;劳动力受雇后其成本中直接费用化的部分归集在“人力费用”科目的借方。

(2)成本核算。人力资源成本会计的内容包括:成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本责任、成本分析、成本考核,其中人力资源的成本核算是人力资源成本会计中最基本的内容。其具体账户处理是:在发生应予资本化的招聘、选拔、培训、开发等费用时,借记“人力资源开发”科目,贷记“现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付工资”等科目;雇员正式交付给有关部门使用时,结转人力资源开发成本,借记“人力投资”科目,贷记“人力资源开发”科目。

五、人力资源管理会计

人力资源管理会计是人力资源会计与人力资源管理的有机结合,与传统财务管理会计衔接对应。它主要利用人力资源财务会计和人力资源成本会计提供的信息及其他有关资料,对人力资源进行预测、决策、控制、计划、考核和激励,其目的是通过调动人的一切积极因素来实现人力资源的最优配置。传统管理会计的成本概念、本量利分析法、变动成本法同样适用于人力资源管理会计,而人力资源管理会计的内容则是在传统管理会计基础上的创新。它主要包括:

1.人力资源决策会计,即从会计的角度来反映人力资源决策的内容。决策建立在预测的基础上。企业主要根据自己的战略目标和任务来预测自己将来对人力资源的需求。一个企业对人力资源的需求取决于其生产、服务的需要及其投入与产出之间的关系等因素。目前,国内外对人力资源进行预测的方



浅探企业预算编制的控制

武汉科技大学国际学院 张宏 湖北大信会计师事务所 崔松

【摘要】 本文从预算编制的角度来探讨对预算编制具体方法的控制,以便使预算达到应有的控制效果,从而为我国预算控制的具体实施提供直接有效的控制方法。文章主要从预算编制的制度控制、模式控制、程序控制、起点控制、内容控制、方法控制以及审核制度七个方面展开讨论。

【关键词】 预算 编制 控制 方法

预算管理是企业内部控制的一个重要控制方法,我国许多企业已意识到了它在企业管理中的重要作用,并在实践中积累了许多宝贵经验。但是目前预算管理在我国各类企业的实际运行中很不平衡,还存在不少问题,特别是有些企业忽视对预算本身的控制问题,这直接影响了其控制效果的发挥。笔者拟从预算编制的角度来探讨预算编制具体方法的控制,以便使预算达到应有的控制效果。本文主要从预算编制的制度控制、模式控制、程序控制、起点控制、内容控制、方法控制以及审核制度七个方面展开讨论。

一、预算编制的制度控制——建立规范的预算编制制度

编制预算是一个涉及企业多个部门和员工,且编制的程序、方式和方法也较为复杂的系统工程,这决定了企业在编制预算时要统筹规划、精心组织。为了规范预算的编制,企业应建立规范的预算编制制度,制定完善、周密的编制工作程序,明确编制依据、编制原则、编制起点、编制内容、编制方法和审核要求,从而在制度上为编制科学、有效的预算提供保

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

二、预算编制的模式控制——“集权”和“分权”的权衡

根据企业经营管理模式和战略成本管理模式的的不同,预算编制可分为集权式的预算编制和分权式的预算编制两种类型。预算编制模式的不同决定了预算编制主体或者不同主体的参与程度,而这又会直接影响到预算编制的准确性和其后执行的可操作性。笔者认为,预算编制模式的选择实质上就是对“集权”和“分权”的一种权衡,其关键是要解决上下级

成本。人力资源成本控制要求在坚持整体性原则、全面性原则、分级归口管理原则、权责利相结合原则、例外管理原则的基础上,按照不同的成本特性来进行。

3.人力资源责任会计,即从会计的角度来反映人力资源主体的责任。管理会计中责任中心的基本特征是“责、权、利”相结合。人力资源责任可以划归传统管理会计的成本中心和投资中心。人力资源责任成本是成本中心的重要控制内容之一。由于人力资源是企业最重要的资源,人力资源的整体素质关系到企业的全局,所以对人力资源招聘、培训、开发的责权应归投资中心。

主要参考文献

- ①周涛.人力资源会计初探.四川会计,1994;2
- ②文善恩.人力资源会计.大连:东北财经大学出版社,1996
- ③财政部.企业会计准则2003.北京:经济科学出版社,2004
- ④谌新民.新人力资源管理.北京:中央编译出版社,2002
- ⑤陈维政等.人力资源管理及开发高级教程.北京:高等教育出版社,2004

法和技术常用的有人力资源现状规划法、经验预测法、分合性预测法、描述法和计算机模拟法。对企业的人力资源需求进行合理的预测后,面临的决策问题在于是增员还是减员、何时增(或减)等等。企业人力资源管理部门应会同财会部门确定若干人事方案,通过成本效益分析选择最优的方案。

2.人力资源控制会计,即从会计的角度来反映人力资源控制的内容。它建立在全面预算和计划的基础上。传统的预算资产负债表、预算利润表和预算现金流量表应增加企业人力资源的预算信息,包括“人力资产”、“人力投资”、“人力资本”、“人力费用”预算指标。在企业的财务成本计划体系中也应增加相应的计划指标,据此进行人力资源控制,包括:

(1)增员、减员的控制,即根据招聘费或委托招聘代理费、人力资源维护费等人力资源成本之间的相互关系,确定一个使总人力资源成本最小的增(或减)员数量,这个数量可称为“经济增(减)员批量”。

(2)人力资源成本控制,即对影响人力资源成本的各种因素加强管理,及时发现、分析执行情况与成本预算或计划之间的差异,并采取有针对性的措施来保证完成预定的目标