

# 人力资本会计核算模式探讨

祝建军 袁春生

(武汉科技学院 武汉 430073 江西师范大学财政金融学院 南昌 330022)

**【摘要】**本文提出了以利润为核心的人力资本会计核算方法,主要解决人力资本参与企业剩余分配和获得企业所有权的会计处理问题。

**【关键词】**人力资本 收益分配 增值收益

## 一、人力资本会计发展现状

经过会计学者几十年来的努力,人力资本会计研究取得了一些成果,形成了三种主要的模式,即人力资源成本会计、人力资源价值会计、劳动者权益会计。

人力资源成本会计假定人力资源是一种与物质资源一样为企业所控制的资源,在计量和核算方法上几乎与传统的财务会计完全一致。

人力资源价值会计是把人作为有价值的组织资源而对其价值进行计量和报告,目的在于用人力资源的创利能力来反映组织现有的人力资源的数量和质量。人力资源价值会计在理念上是先进的,其试图将人力资源和物质资源在价值表现上的一致性反映出来,从而重新确立人在企业中的地位。

劳动者权益会计是由我国著名的会计学家阎达五和徐国君提出的。劳动者权益会计通过重构会计等式(物力资产+人力资源投资+人力资产=负债+劳动者权益+所有者权益),实现了人力资源会计与传统财务会计的融合。它开创性地提出了劳动者权益的概念以及人力资本参与盈余价值分配的均衡机理和基本原则,明确了人力资源的产权归属,承认了人力资本的补偿权和收益权,从而能够从根本上调动劳动者的内在积极性。劳动者权益会计的思想吸收了企业管理理论的最新成果,指出了人力资本会计发展的基本方向。

传统的会计核算体系建立在股东至上的基础上,整个核算体系是围绕物质资本展开的,企业剩余收益完全为物质资本所有者拥有,这十分不利于充分调动人力资本的积极性。因此,人力资本参与企业的剩余分配且部分拥有企业所有权是一种必然。但是,人力资本如何参与企业剩余分配、通过何种途径拥有企业所有权以及如何进行会计反映则是必须首先解决的问题。

以利润分配为核心的人力资本会计的目标是建立一套完整的人力资本与物质资本进行利益分配的会计核算体系,以实现两者利益的最大化。为了达到以上目标,以利润为核心的人力资本会计在进行制度设计时应遵循平等互利、激励与约束、易操作性等原则。具体来说:①平等互利原则。既然企业中人力资本和物质资本是相互配合发生作用的,那么它们之间

的关系就是平等的,这种平等的关系不仅应该体现在利益分配上,而且应该体现在企业所有权的拥有上。②激励与约束原则。要调动人力资本的积极性,只能采取激励措施,而不能采取强迫手段。由于约束也是一种特殊的激励方式,因此在进行人力资本会计制度设计时,应该同时考虑对人力资本的激励与约束作用。激励理论认为,对人的激励可以基于行为(努力程度),也可以基于结果(利润)。但一方面行为往往具有不易观测性的特点,另一方面在一定程度上结果可以看成是行为的函数,可以部分反映人的行为,所以进行人力资本会计制度设计时可以选择基于结果的激励方式。③易操作性原则。以利润分配为核心的人力资本会计从企业新增利润水平出发来确定人力资本在价值创造中的作用,从而实现对手力资本价值的补偿,这种方法比较简便且易于操作。

## 二、以利润分配为核心的人力资本会计思想

人力资本是实现企业经济效益的关键因素,在一定条件下,企业经济效益可以看成是企业人力资本价值大小和人力资本所有者努力程度的函数。以利润分配为核心的人力资本会计就是要对人力资本在价值创造中的作用进行衡量,并以此作为人力资本参与企业剩余分配的衡量尺度,从而实现对手力资本的激励与约束。

1. 计算资本增值收益。将人力资本收益分为人力资本保本收益和人力资本增值收益,同时将物质资本收益分为物质资本保本收益和物质资本增值收益。其中:人力资本保本收益是指人力资本所获得的固定性收入,如基本工资、基本福利等,而人力资本增值收益是指人力资本参与企业剩余分配所获得的价值补偿;物质资本保本收益是指物质资本的无风险收益(无风险收益率可以用国库券利率代替),而物质资本增值收益则是指物质资本参与企业剩余分配所获得的价值补偿。人力资本增值收益和物质资本增值收益之和为资本增值收益。根据现行的财务会计法规,人力资本保本收益一般在税前列支,因此企业税后利润中只包含人力资本增值收益、物质资本保本收益和物质资本增值收益。通过以上定义可知,在人力资本会计中存在以下一系列等式:①物质资本保本收益=所有者权益×无风险收益率;②净利润=物质资本保本收益+

物质资本增值收益+人力资本增值收益;③资本增值收益=物质资本增值收益+人力资本增值收益=净利润-物质资本保本收益=净利润-所有者权益×无风险收益率。

2. 将资本增值收益在物质资本和人力资本之间进行分配。利用传统的财务会计手段,可以十分简便地计算出企业净利润和物质资本保本收益,然后可以很容易地计算出资本增值收益。

为了实现对人力资本的激励,在物质资本和人力资本之间分配资本增值收益时可以采取分段确定不同比例的办法,随着企业增值收益的提高而不断提高其分配比例。例如,某企业规定:

$$r = \begin{cases} 50\%, R \leq 100 \text{ 万元} \\ 60\%, 100 \text{ 万元} < R \leq 500 \text{ 万元, 超过 100 万元的部分} \\ 70\%, R > 500 \text{ 万元, 超过 500 万元的部分} \end{cases}$$

其中:r表示人力资本增值收益的分配比例;R表示企业资本增值收益大小。

当企业资本增值收益为100万元时,人力资本与物质资本的分配比例为1:1,即人力资本和物质资本各获得50万元的增值收益;当企业资本增值收益为300万元时,人力资本的增值收益=100×50%+(300-100)×60%=170(万元),物质资本增值收益为130万元;当企业资本增值收益为1 000万元时,人力资本增值收益=100×50%+(500-100)×60%+(1 000-500)×70%=640(万元),物质资本增值收益为360万元。

3. 将人力资本增值收益在人力资本所有者之间进行分配。人力资本增值收益在人力资本所有者之间的分配主要按照岗位职责和绩效水平进行。具体步骤如下:

(1)首先,企业按照一定的标准进行岗位之间的分类,如按照岗位性质可分为经营岗、管理岗、技术岗和操作岗,分别对应于企业经营者、管理者、科技人员和一般工作人员;其次,根据不同的岗位制定不同的分配比例,分配比例的大小重点考虑岗位的重要性和对企业资本增值收益贡献的大小,在此基础上计算各岗位应分配的增值收益。

(2)在岗位内按资历及其绩效水平计算每个人的人力资本增值收益。具体做法如下:假设某岗位的人数为M,每个人的资历系数分别为 $B_i$ ,每个人的绩效系数分别为 $C_i$ (其中: $i=1,2,\dots,M$ ),资历和绩效可以按等次分别赋值,设该岗位分配的增值收益为V,每个人应分得的增值收益为 $V_i$ ,则有:

$$V_i = B_i \times C_i \div (\sum B_i \times C_i) \times V$$

如果某企业经营岗位有两人,一名董事长,一名总经理,该企业本年度人力资本增值收益为300万元,按规定经营岗位占整个人力资本所有者增值收益分配比例的30%,则经营岗位可分得人力资本增值收益90万元;如果董事长的资历系数为1.2,绩效系数为1,总经理的资历系数为1,绩效系数为2,根据上述公式计算董事长应分配的人力资本增值收益为33.75万元 $[(1.2 \times 1) \div (1.2 \times 1 + 1 \times 2) \times 90]$ ,则总经理的人力资本增值收益为56.25万元 $(90 - 33.75)$ 。

在进行人力资本增值收益分配以后,对于经营者和管理者所获得的人力资本增值收益应该规定一个最低的转化为所

有者权益的比例,这样设计的理由在于:①使企业人力资本所有者逐步获得企业的所有权,从而使企业人力资本所有者和物质资本所有者更好地得以融合。②有利于对企业经营管理者进行激励与约束,将其未来的收益与企业的发展紧密联系在一起,当企业发生亏损时,应首先冲减经营管理者拥有的所有者权益,直到冲减为零。如果下一年度或以后年度有盈利,则首先恢复被冲减的经营管理者权益,直至全部恢复被冲减的数额为止。同时,这种做法可以避免人力资本所有者的短期行为。③减少企业的现金支出,因为上述分配是以利润为分配基础的,而企业相应的现金净流量可能不足以支付全部的人力资本增值收益,如果对人力资本增值收益全部以现金形式支付,则会影响企业正常的生产经营活动。至于其他的人力资本所有者则采取自愿原则,可以团体的形式将其部分增值收益转化为所有者权益。

### 三、以利润分配为核心的人力资本会计账户设置及其会计处理

以利润分配为核心的人力资本会计的账户设置十分简单,只需增设“人力资本收益”和“人力资本权益”两个账户即可,其中在“人力资本权益”账户下设置三个二级科目,即“经营者人力资本权益”、“管理者人力资本权益”和“其他人力资本权益”,以分别核算不同类型的人力资本权益。

1. 当企业产生增值收益,并在人力资本和物质资本之间进行分配后,对人力资本增值收益的会计处理为:借:利润分配;贷:人力资本收益。

2. 当一部分人力资本收益以现金形式支付时:借:人力资本收益;贷:现金或银行存款。

3. 当一部分人力资本收益转化为人力资本权益时:借:人力资本收益;贷:人力资本权益——经营者人力资本权益、——管理者人力资本权益、——其他人力资本权益。

4. 当企业亏损时:借:人力资本权益——经营者人力资本权益、——管理者人力资本权益;贷:利润分配。

5. 当企业进行收益分配时:借:人力资本权益——经营者人力资本权益、——管理者人力资本权益、——其他人力资本权益;贷:现金或银行存款。

6. 当人力资本所有者退出企业时:借:人力资本权益;贷:现金或银行存款。

以上方法只是对人力资本参与企业剩余分配及人力资本获得企业所有权进行了反映,而没有对人力资产相关问题如人力资产存量、人力资产投资等进行反映,这主要是由人力资产的特殊性决定的。可行的方法是,在会计报表附注中以定性和定量信息的方式对其进行对外披露。

#### 主要参考文献

1. 张文贤. 人力资本参与收益分配的理论基础. 中国人力资源开发, 2003; 6
2. 阎达五, 徐国君. 关于人力资源会计的框架——以劳动者权益会计为中心. 会计研究, 1996; 11
3. 杜兴强, 黄良文. 企业家人力资本计量模型探讨. 中国工业经济, 2003; 8