



# 试 论 人 力 资 源 会 计

\*\*\*\*\*

重庆科技学院 黄启国

\*\*\*\*\*

**【摘要】** 本文阐述了人力资源会计的作用及建立人力资源会计过程中的争论和解决问题的思路。笔者提出了人力资源会计财务处理应该规范化,实施人力资本、长期负债传统处理相结合的财务处理方法,指出企业实施人力资源会计具有自主权,实施财务会计核算应按历史成本原则进行表内披露,其余可采用适当的计量方式进行表外披露。

**【关键词】** 人力资源会计 市场机制 契约机制

当今世界经济的竞争实质上是知识和技术的竞争,归根到底是人的素质的竞争。充分发挥人力资源的作用是我国企业提高竞争力的关键环节。在人力资源会计中怎样进行适当的财务处理,才能充分发挥人力资源会计的作用是个值得探讨的问题。

人力资源会计是在运用经济学、组织行为学原理的基础上,将会计学与人力资源管理学相结合、相互渗透所形成的对组织的人力资源价值与成本进行计量和报告的专门会计领域。其目的是将企业人力资源状况、效用、变化等情况,通过对人力资源的计量或人力资源价值的计量,为企业管理局和企业外部利害关系人提供有用信息。

联合国人力资源委员会曾致力于各国人力资源的统计,与国家或地区人力资源开发不谋而合。通过加强人力资源管理取得实效对企业而言更具有现实意义。相比社会、家庭、个人,企业的人力资源管理由于不仅有人力资源投资,还可使用人力资源取得竞争优势,从而获得巨大差别效益,因而更加受人关注。但我们同时应该看到,人力资源的激励机制不以一个企业为限。因而,人力资源的核算具有重要的意义。

## 一、人力资源会计的作用

人力资源会计最早产生于20世纪60年代。1962年,美国的巴登提出,经过良好组合而又忠于企业的员工,是远较库存商品更为重要的一项资产。1964年,赫曼逊撰写了《人力资产会计》论文,对企业人员的招聘、选拔、训练所发生的成本费用以及绩效衡量等的计量和报告问题进行阐述。之后美国会计学会(AAA)、美国注册会计师协会(AICPA)等组织,长期致力于人力资源会计理论和方法的探讨。显然,人力资源会计的作用不容置疑。

1.反映企业的竞争能力,健全内部管理机制,强化企业激励机制。企业进行人力资源会计信息披露,可以进一步反映企业的竞争能力。信息披露提供的人力资源会计信息有利于区别企业核心竞争力的大小、强弱及发展状况,使其对企业外部利害关系人更加具有相关性。

企业实施人力资源会计核算,对人力资源的取得、培养、配置、使用等管理工作具有信息支持效用。这样的核算过程具有在企业内部调动人的积极性的效果,能够帮助企业建立

健全内部人员管理机制。

人力资源会计能够强化企业激励机制。我国19世纪初晋商实施的“身股”与“银股”一样分红和我国目前推行的股票期权等,都具有强化企业人才激励机制的作用。

2.反映全社会的人力资源状况,推动全社会激励机制的健全。在全社会形成人力资源激励机制,需要每个单位的激励机制与社会需要的发展方向接轨。企业单位是社会中最数量最多、最具有活力的组织。如果每个企业都通过不同方式对外披露本企业人力资源的信息,将激励企业重视人力资源的取得、培养、使用,促使个人努力争取提高自身素质,推动全社会人力资源激励机制的形成。

## 二、影响人力资源会计运用的争论

企业应该实施人力资源会计是基本共识。但是目前实施人力资源会计的效果并不理想。争论主要集中在人力资源会计的属性、计量方式、权益处理等方面。

1.人力资源会计的属性之争。阎达五教授认为人力资源会计是指对人力资源进行价值核算和管理的一种活动,它包括人力资源财务会计和人力资源管理会计两个部分。但是也有进一步的争论,主要集中在人力资源会计是属于财务会计还是管理会计。目前流行的观点是人力资源会计隶属于财务会计。但是也有人认为人力资源会计属于管理会计,还有人认为人力资源会计应当提供模糊报告。

笔者认为,它可以列入财务会计核算进行表内披露,也可以用管理会计的方式核算并进行表外披露。这些应该结合企业实际的具体处理,也是企业根据重要性原则处理会计事项的自主权。因为企业有没有值得专门反映的人力资源与有没有员工是两个不同的概念。

2.人力资源会计计量方式之争。人们普遍认为,人力资源也是一种经济资源。但是人力资源如何计量?每个人的能力是有大小的,即便是同一学历层次也是不同的,而且还受人机制、管理方式、使用过程中的情绪和健康状况等不可预见因素的影响。在没有一个切实可行的人力资源计量方法的情况下,完善的核算与报告体系也就只能是空中楼阁。

人力资源会计是人力资源管理与会计相结合产生的学科,主要研究人力资源成本和人力资源价值两个相互联系的

方面。前者是取得、重置(保护)人员所付出的代价;后者指可提供用途和服务潜能的价值。

在不强制地划分为财务会计和管理会计的前提下,企业是从成本角度计量,还是从未来价值角度计量呢?人力资源会计既是企业的自主权,也是人力资源拥有者的权利。我们应当通过市场机制,在人力资源拥有者的供给和企业的需要之间通过契约给予较为妥善的解决。

**3.人力资源权益之争。**主张在会计报告中加入人力资产和人力资源权益的呼声较高。会计要进行核算,首先就有个确认问题。确认为什么?目前主要有这样几种观点:主张人力资源权益应当以人力资本的形式来实现,将劳动者权益提到了很高的位置,也有人认为应该将人力资源确认为负债。

笔者认为,将所有的劳动者都确认为人力资本或负债都是不科学的,也是不能真正持久地调动劳动者积极性的,因此必须对人力资源、人力资源权益进行适当的分类处理。其理由是:人力资源既然有投资、培养等问题,那自然也应该有收获多少以及谁收获的问题。没有进行人力资源投资就不能与人力资本挂钩,人力资源投资后没有适当的回报也不能形成人力资本,这是必须坚持的基本底线。只有这样的思维方式才能推动人力资源投资,进而促进人力资源在全社会成长,最终建立根本性的人力资源激励机制,发挥人力资源会计的作用。

进而笔者认为,属于人力资本的人力资源应该是有范围的。这个范围不是哪个人去划分的,也不应该是某个机构去划分的,而应该是使用市场机制,通过需要使用人力资源的单位与人力资源的所有者双方以自愿的方式,用合同或协议的方式确定。这个范围内的高素质人力资源,可以在确认为资产的同时确认为人力资本;对于较高素质的人力资源,可以在确认为资产时同时确认为长期负债,其企业长期负债的这笔钱按年薪逐年支付;其余的人力资源,尚处于争取主动权的过程中,实行按月计量应付报酬,其薪金就在当期费用化。

人力资源实行分类别的、以契约机制为主线的财务处理方式,能够有效地促进企业激励机制的生成,也能有效地促进社会激励机制的完善。

### 三、解决人力资源会计运用难题的对策

笔者认为,解决人力资源会计运用中的问题,必须建立起一套合理的运行机制,其核心是建立起针对不同情况、适当的财务处理方式,从而解决争论,化解矛盾,走出困惑。我们可以将这些对策概括为以下基本原则:

#### 1.充分尊重自主权原则。

(1)在人力资源会计的属性方面。在是采用管理会计还是财务会计核算方式问题上,引入人力资源会计的企业单位应该有自己的选择权利。

(2)在人力资源会计的计量方面。首先,充分尊重企业的自主权,也是人力资源拥有者的自主权。我们主张通过市场机制给予较为妥善的解决。其次,自主权也是结合一定的实际情况使用的,不可具有随意性。即企业对人力资源实施财务会计核算的,应当从成本角度计量。而企业对人力资源使

用管理会计核算方式的,应当既可以从未来价值角度计量,也可以从成本角度计量。

**2.充分尊重人力资源特质的原则。**人力资源会计的财务处理应当充分尊重人力资源的特质。高素质的人力资源、较高素质的人力资源及一般的人力资源必须区别对待。笔者的观点是既要反对忽视人力资源的做法,又不能停留在是人力资源就一定形成人力资本的观念上。其具体财务处理措施如下:

(1)在确认为资产时,还能够同时确认为人力资本的,特别是要纳入所有者权益参与分配利润的,必须要原股东同意。这就需要人力资源所有者拿出股东们十分愿意签订协议的东西,如具有重大价值的专利权、重大的非专利技术、重大的可立即实施的科研成果以及特殊的高级管理人员素质等。这是人力资本所有者与物力资本所有者之间签订协议而产生的在其工作合同之外的契约,其本质是使用特殊的资源入股。

(2)在确认为资产时,尚能够同时确认为企业长期负债的人力资源。这类人力资源要被确认为人力资本还得不到股东的批准,但是相应地应该具有值得企业高级管理人员重视的东西,如应该拥有专利权、非专利技术、可立即实施的科研成果或拥有专门的管理技能等;这类人力资源素质也较高,有能力让股东们认定值得管理层与之签订一项实行年薪制的为期限较长的工作合同。这是在人力资源所有者与企业高级管理层之间签订工作合同而产生的契约,这个契约是工作合同性质的契约,用实行年薪制的优厚待遇吸引人们去争取。

(3)不需要专门确认入账,而实行传统财务处理的人力资源。这主要针对大量的一般的人力资源。他们尚处在争取主动权的过程中,在实现就业的同时,就与企业人事管理部门签订月薪制工作合同,成为合同制员工,其工资、报酬还沿用改革开放后的工资加奖励的制度。其工资、奖金在应当开支的月份作为企业当期的开支而费用化,并确认为当月的“应付工资”按月结算。值得注意的是,不单独作为人力资源进行核算,并不是不实施会计核算,而是实施完全与传统财务会计相同的核算。

**3.规范化原则。**人力资源会计是新生事物。若要推动企业实施有效的人力资源会计核算,必须进行适当的理论指导。在我国使用会计制度的条件下,制度化是进行有效理论指导的一种方式。首先,政府在制定统一的会计制度时,应做出适当的人力资源会计实施的指导性说明;其次,企业制定自己的会计制度时,应该倡导制定实施人力资源会计的规程;再次,政府应该制定人力资源会计准则。

#### 主要参考文献

- ①王悦.浅谈人力资源会计的计量问题.中国统计,2004;5
- ②吴国灿.论人力资源会计对人力资源配置的信息支持.企业经济,2004;4
- ③阎达五.人力资本的保值增值与劳动者权益的确立.会计研究,1999;6
- ④梁水源.对人力资源会计学科归属的探讨.经济问题,2004;5
- ⑤孔庆林.论人力资源会计模糊性.北京工商大学学报,2004;2