

人力资源会计应用问题研究

西安国际信托投资有限公司 刘 炜

【摘要】 本文从何为人力资源会计出发,主要对人力资源会计的账户设置、人力资源会计的确认和计量以及人力资源会计在企业管理中的应用等问题进行了探讨。

【关键词】 人力资源会计 账户设置 确认 计量 应用

一、人力资源会计的概念

1. 人力资源符合资产的定义。人力资源是指人的能力、知识、技术和素养。它具有取得未来经济利益的潜力并符合资产定义的三个条件:

(1) 必须是一项经济资源,未来可提供收益。人力资源以人为载体,通过生产活动体现其价值。人力资源可为企业创造经济价值,提供未来经济利益。有些学者认为,人力资源对企业所提供的未来经济利益难以像固定资产那样合理地预计与确定,所以人力资源不是资产。但笔者认为,提供未来经济利益的确定性并非是一项经济资源被确定为资产的必要条件,事实上无形资产所带来的经济利益就无法事先准确地确定,但我们仍将其视作资产。

(2) 可以用货币计量其价值。人力资源能够用货币进行计量。人力资源作为一种经济资源,需要企业取得、开发与使用,而取得与开发需发生相应的成本支出,使用要形成资源耗费,这种成本支出与资源耗费都是能以货币计量的。

(3) 为企业所拥有或控制。人力资源也是企业可以实际控制的。持反对意见的学者认为:人力资源是劳动者的劳动能力,其所有权归劳动者所有,而企业无法拥有该所有权,从而也就无法拥有和控制人力资源。人力资源的所有权属于劳动者个人,劳动者具有流动性,但是,一旦劳动者被聘用为企业员工,企业即取得了对员工受聘期间的劳动能力资源的使用权,企业并不需要拥有对劳动者人身的所有权。所以,人力资源是可以为企业所拥有和控制的。

2. 人力资源会计的账户设置。

(1) “人力资产”账户。本账户反映人力资产的增减变动情况。其借方反映人力资产的增加,贷方反映人力资产的减少,余额一般在借方,反映现有人力资产的历史成本和重置成本,该账户按职工类别设置明细账户。

(2) “人力资产累计摊销”账户。其贷方反映按一定的摊销率计算的人力资产摊销额,借方反映因退休、离职等原因退出企业的职工的累计摊销额,余额表示现有人力资产的累计摊销额,该账户应按照对应的人力资产明细账设立相应的明细账户。

(3) “人力资产取得成本”账户和“人力资产开发成本”账户。这两个账户是成本计算性质的过渡账户,用以分类汇

集企业在人力资产上的投资,借方反映投资支出的实际数额,贷方反映转入“人力资产”账户的金额,期末余额在借方,表明对尚处于取得和培训阶段的员工投资。

(4) “人力资本”账户。该账户用来反映当从有关方面无偿调入员工时,作为“人力资产”的对应账户反映投资来源,当员工离开企业时要同时转出。该账户属于所有者权益类账户,当人力资源评估增值时记入其贷方,当评估减值时记入其借方。该账户期末余额在贷方,表示企业现有人力资源中由其他方面拥有的份额。

二、人力资源会计的确认和计量

1. 人力资源会计的确认。人力资源在性质上可归属于企业的无形资产,故可视为无形资产进行单独核算,人力资本所有者将其拥有的人力资本投入企业,形成企业的一项无形资产。企业在确认一项权益的同时,应该确认一项长期应付款,反映企业平时支付给人力资本所有者的报酬。人力资产的账面价值随培训、评估增值而增加,随调出、退休、死亡及评估减值而减少。企业应综合考虑员工服务年限、退休制度、离职率、健康状况等因素,采用合理的方式进行人力资产摊销。对企业员工调出、转让等原因而收取的补偿费与人力资产账面价值的差额,应确认为人力资产损益。

2. 人力资源会计的计量。人力资源资本化涉及人力资产的计价问题,目前,对人力资产的计价主要有两种观点:第一种观点认为,对人力资产应按照其获得、维持、开发过程中的全部实际耗费支出作为人力资产的价值入账,因为这些支出是实实在在的,以此入账,既客观又方便,这种方法称为成本法;另一种观点认为,对人力资产应按照其实际价值入账,而不应按其耗费支出入账,因为企业获得、维持、开发人力资源的过程中的支出往往与人力资产的实际价值不符,该方法称为价值法。上述两种观点经过多年发展,形成了人力资源会计的两大分支——人力资源成本会计和人力资源价值会计。下面主要对前者进行介绍。

人力资源成本会计。人力资源成本会计的特点是通过单独计量人力资源招聘、选拔、安置、培训等成本,将有关人力资源取得和开发的成本进行资本化形成人力资产,然后在受益期内转作费用。对人力资源成本的计量主要采用三种方法,下面分别介绍。

一是历史成本法。它是以前人力资源的取得、开发、安置、遣散等实际成本支出为依据,并将其资本化的计价方法。历史成本法操作简便,数据确凿,具有客观性和可验证性。不过,人力资源的实际经济价值往往与历史成本有较大的差异,人力资源的增值或摊销并不直接与人力资源的实际生产能力相关联,拥有相同生产能力的员工所分摊的招聘、培训等历史成本可能并不相同,因而在一定程度上削弱了人力资源计价的可比性和真实性。可见,此方法只适用于一般企业。

二是重置成本法。它是在当前的物价条件下,对重置目前正在使用的人员所需成本进行计量的计价方法。该方法包括两个部分:一个是由于现有雇员离去导致的离职成本;另一个是取得、开发其替代者的成本。该方法提供的信息更具有决策相关性,但由于它在什么是相同的人力资源、重置成本到底有多大等问题的确定标准上主观性过强,从而限制了其应用的范围。

三是机会成本法。它是以前企业员工离职使企业蒙受的经济损失为依据进行计量的计价方法。这种计价方法接近于人力资源的实际经济价值,但与传统会计模式相距较远,导致核算工作量繁重。它适用于雇员素质较高、流动性较大且机会成本易于获得的企业,如律师事务所、会计师事务所等。

三、人力资源会计在企业管理中的应用

1. 关于人员流动。从管理角度讲,适度的人员流动可以促进职工之间的竞争,增强企业活力。但流动率过高对企业也有消极的影响。在目前的人事管理方式和会计核算模式下,高流动率仅反映员工对企业的低满意度和员工的低士气,而不能使人事主管们看到频繁的人员流动的经济性质和结果,加上目前劳动力总量供给大于需求,企业较易找到替代者,所以企业员工的高流动率并没有引起人们过多的关注。人力资源会计可以从两个方面为企业管理者提供帮助:①人员流动的经济损失披露;②说明应索取多大数额的赔偿才能避免或减少人员变动所带来的损失。

2. 关于工资。在一个正常的、成熟的人才市场上,各类人才的薪金即人力资源的使用价格由市场决定。人力资源的价值是由生产、发展、维护和延续劳动力所必需的生活资料的价值所决定的。

在当前阶段,对人力资源价值的计量主要采用货币计量方式,其中最具有代表意义的是以工资为基础的“未来工资报酬折现模型”,即人力资源价值为其最初为企业提供服务起至退休或死亡止工资总和的折现价值。但这种模型至少存在两个局限:①它是事后的计算结果;②它忽视了员工除死亡或退休外退出企业和改变角色的可能性。其最大的局限是它颠倒了人力资源价值与工资的关系,认为工资的折现价值决定了人力资源的价值。况且工资受诸多非经济、非市场因素干扰,高低悬殊,波动很大,这样就使其价值具有极大的不确定性。

四、建立人力资源会计的必要性

世界高新技术革命的浪潮已经把世界经济的竞争从物质资源竞争推向人力资源竞争,对人力资源的开发、利用和管理将是人类社会经济发展的关键制约因素。在这个过程中需要大量的人力资源信息,必然离不开人力资源会计。在人口

众多且人口素质相对较差的我国,推行人力资源会计更具有必要性。

1. 国家宏观调控的需要。市场经济体制的不断完善,使人力资源有更多的经济特征,要求确认人力资源的成本和价值。对人力资源开发的经济效益进行研究分析,通过人力资源会计报告,国家可以掌握各企业人力资源开发维护的现状,从而采取相应的宏观调控手段,促进人力资源的供求平衡,确定人力资源的开发方向,引导人力资源的合理流动,在宏观上优化人力资源的配置。

2. 提高企业效益的需要。在市场经济下,社会竞争、行业竞争归根到底就是人才竞争。谁争取到合适的高素质的人才,谁就在市场经济中立于不败之地。在这种情景之下,企业为了获得更好的人才,加大了对人力资源的投资,包括提高物质待遇、改善人际关系、提供良好的工作条件、提供在职培训和教育、提高薪酬福利水平等。而投资的效益如何,这是管理当局所关心的重点,相应的就要求会计对人力资源的收益与成本进行核算,考察其经济效益。随着我国经济体制和用人制度的不断完善,这种对人力资源进行核算的动力将会逐渐加大。

3. 满足现代财务会计信息使用者的要求。

传统会计核算将人力资源排斥在外,无法满足信息使用者的要求,在知识经济时代,现代财务会计所提供的信息要求做到以下几点。

(1) 向企业管理者提供人力资源管理决策的有用信息。知识经济时代,现代企业的人力资源管理已经远远超出了招聘、雇用等传统的内容,更多的是在人力资源管理工作中如何确定人力资源所需要的投资、人力资源价值的评价及人力资源的发展规划等。只有依靠人力资源信息,企业管理当局才能制定出正确的人力资源管理决策。

(2) 向政府管理机构、社会公众提供企业履行社会责任情况的信息。人力资源信息可以反映出一个企业人力资源的现状、教育培训状况以及劳动者的生活改善状况等许多重要内容。随着社会经济的发展,政府和社会公众要求企业在披露传统会计信息的基础上,还要充分披露企业社会责任的履行状况,其中包括企业对劳动者教育状况的改善情况等,这正是基于人力资源相关信息的披露。另外,政府还可根据企业提供的这方面的信息,做出相关的正确的宏观经济决策。

总的来说,在知识经济时代,随着人力资源会计理论和实践的不断探索和完善,人力资源会计必将有用武之地,不仅可以使管理人员重视人力资源,运用会计信息制定具体的管理政策,营造珍惜、爱护人才的良好氛围,激发员工的工作热情,而且可以使员工从人力资源会计信息中了解企业在企业的价值,了解企业在自己身上的投资,从而增强自己的责任感,做好自己的本职工作。

主要参考文献

- ①刘仲文.人力资源会计.北京:首都经济贸易大学出版社,1997
- ②张文贤.人力资源会计制度设计.上海:立信会计出版社,1999
- ③弗兰霍尔茨.陈仁栋译.人力资源管理会计.上海:上海翻译出版公司,1986