



浅谈权益型人力资源会计

西安财经学院 段敏生

【摘要】 本文提出人力资源所有者以投资者身份参与企业的生产经营,因此应同物质资源所有者一样享有对企业新产出价值的分配权,同时认为稀缺型、生产型人力资源权益应得到充分的尊重与肯定。这种人力资源权益的确立会使人力资源价值得到充分发挥,从而实现企业价值最大化的目标。

【关键词】 人力资源 权益 会计

一、权益型人力资源会计的兴起

在知识经济时代,企业最具价值的资源已经不是物质资源,而是人力资源。人力资源的质量主要体现在人力资本的存量和可预期增值上,它对企业竞争力有极大的影响,关系到企业的生存和发展。为了吸引和维持开展生产经营所需要的人力资本,企业必须实施激励人力资本的措施。为了优化配置人力资本,发挥其更大的效用,还需制定恰当的评价标准。随着“劳动者应当拥有剩余索取权”的观点逐渐被认可,还应考虑人力资本权益的确认和计量以及如何对物质资本和人力资本的投资双方进行收益分配。在对人力资本管理的要求做到科学化、系统化的同时,企业需要会计部门提供人力资本成本和价值方面的详细信息。

是更好地为企业管理提供便于理解的和相关性更强的成本信息,更好地为企业战略决策服务。而会计信息的可理解性正是沟通决策有用性与决策相关性的桥梁。作业成本法变产品中心为作业中心,会计科目大体上可以分为资源、作业、作业中心和制造中心几个层次,资源消耗与产品成本之间的关系演变成了产品与作业的关系和作业与资源的关系,产品成本与资源消耗之间的因果关系因为有了作业成本层次而更加明确、清晰,从而增强了成本信息的可理解性。

2.以作业成本法为基础,重构管理会计体系。作业成本法与管理会计的融合程度要高于制造成本法,其原因是:

第一,作业成本法是面向适时制生产系统和价值链管理的,其成本核算对象除产品成本之外,主要是作业成本。作业成本信息对于适时制生产系统和价值链管理的重要性是不言自明的,可以说作业成本会计本身就是管理会计。

第二,作业成本法以资源动因和作业动因作为成本费用归属于作业成本和产品成本的依据,其所提供的作业成本信息对于作业和产品而言都是可变的,而且都是可控的。变动成本法所需要的可变成本以及在变动成本法基础上所运用的目标成本会计方法可以直接取自于作业成本。

第三,作业成本法下的作业中心本来就是责任中心,从此意义上讲,作业成本法事实上就是责任会计,以作业为中心的责任会计代表了未来管理会计的发展方向。

传统会计未将企业劳动者作为人力资本载体,也没有将其作为企业的人力资本投资者参与企业利润的分配,致使人力资本所有者的权益未能得到应有的重视和保护,这极不利于企业的长远发展。人力资本进入企业时如何确认相应的人力资本?其权益如何在物力资本和人力资本分配中得到保障?如何在会计报表中反映这部分权益?传统会计不能解决的这些问题给人力资源会计的产生带来了契机。

人力资本衍生出人力资本产权,它是指劳动者所拥有的由契约和国家法律予以确认和保障的一组权利,人力资本产权的出现标志着人力资本理论的形成。在以知识为基础、智力为资源的知识经济社会里,人力资本的开发、利用和管理,人力资本成本和价值的确认、计量和记录以及收益的分配、权

第四,在适时制生产系统之下,产品生产是按照小批量、多品种、短生产周期的模式来安排的,原来的根据产品产量的相关变动范围来确定变动成本与固定成本的假设已经不能成立。从作业成本的角度看,所有的费用都是可变的,因此传统的变动成本概念在作业成本法下被赋予了新的涵义。

作业成本法是新制造环境的产物,但又不以新制造环境为前提,作业成本法已经超出其设计者最初的设想而广泛应用于非制造行业。真正驱动作业成本法由理论变为现实的是适时制生产系统和价值链管理方法在企业管理实践中的应用以及现代信息技术的有力支持。目前,我国已经具备了产生作业成本法的新制造环境,更重要的是适时制生产系统和价值链管理方法已经在我国企业战略管理实践中扎下了根。因此可以预期,作业成本法取代制造成本法是必然的趋势,管理会计也将因此而获新生。

主要参考文献

- ①胡奕明.ABC、ABM在我国企业的自发形成与发展.会计研究.2001;3
- ②欧佩玉,王平心.作业分析法及其在我国先进制造企业的应用.会计研究.2000;2
- ③罗飞.成本会计.北京:高等教育出版社,2002
- ④李守明,黄敏学,范明.财务决策支持系统.北京:经济科学出版社,2001

益的维护都将作为会计研究的新课题。

二、建立权益型人力资源会计的必要性

1. 知识经济时代企业特征的本质要求。企业是为节约交易费用而由要素所有者(包括物力资本和人力资本所有者)共同签订的一组合约;企业内部合约是企业内部经营者与其他资本所有者签订的关于人力资本和非人力资本具体配置的合约。合约双方对于合约安排的选择,均力图在交易费用的约束下,从风险分散中获得利益最大化,即风险承担者应当拥有不确定风险收益的索取权。劳动者与股东在订立劳资契约的过程中,最终可能出现三种结果:①风险由股东全部承担的“资本雇佣劳动”;②风险由劳动者全部承担的“劳动雇佣资本”;③双方共同承担风险。事实上,企业所有权按某一特定系数分散于人力资本和非人力资本持有者之间。

2. 企业实行激励与约束机制的内在需要。企业对人力资源的开发和利用,目的是激发劳动者为企业创造价值的积极性。约束机制理论告诉我们,将权益分配给最难监督的人可使总的交易费用最低。因此,建立以权益分配为基础的约束和激励机制是十分必要的。而公司权益问题的解决又成为该种手段能否成功的关键,这就进一步衍生出人力资源权益的计量、确认与分配问题,它恰恰是人力资源会计所要解决的问题,因而建立权益型人力资源会计成为必然。权益型人力资源会计与传统会计相比,具有以下优点:

(1)充分体现了对价值创造的主体——人力资源所有者的尊重。按照马克思劳动价值理论,劳动是价值创造的惟一源泉,物力资本只是为价值创造提供了基本物质条件,并未创造价值,新增的价值完全是由劳动创造的,在已有的分配方式下,劳动者只是获得了维持劳动力及其子女生活资料的价值,而大部分价值被物力资本所有者占有了。权益型人力资源会计模式使价值的创造与分配高度统一起来。

(2)极大地鼓舞了劳动者的工作积极性。人力资源权益的确立,不但使劳动者自身的价值受到尊重,而且使劳动者与企业形成利益共同体,这有利于激励劳动者,使之充分发挥主动性、创造性和积极性,努力实现企业价值最大化。

(3)能优化企业的资源配置。在推动经济增长的过程中,掌握先进知识与技能的劳动者发挥着越来越重要的作用,人力资本已成为核心的生产要素。因此,确立人力资源权益有利于发挥人力资本的作用,优化企业的资源配置。

三、权益型人力资源会计的确认和计量

1. 人力资源权益的内容。人力资源权益包括劳动者应享有的所有权利,主要是指平等就业和选择职业的权利、取得劳动报酬的权利、休息和休假的权利、获得劳动安全保护的权利、接受职业技能培训的权利、享受社会福利和保险的权利、提请劳动争议处理的权利以及法律规定的其他权利。这些权利具体包括三项内容:①法定的劳动者权益,它是指国家为保障劳动者个人或集体的利益而以法规形式规定从成本、费用中提取的劳动补偿金;②补偿的权益,它是指少付的工资、社会捐赠等形成的劳动者权益,如国家或政府规定了最低工资标准,而企业因经营状况欠佳低于标准支付的工资;③实现的价值增值部分,它是指按存留的劳动者权益以及劳动者实际贡献(承担风险)进行资产性收益分配和劳动

者权益收益分配后划归劳动者权益的部分。

2. 人力资源权益的确认。对生产型人力资源采取群体价值计量的方法,按照整体来确认人力资源权益,对这部分权益如同共同基金一样,实行统一管理,然后再具体对应到每个员工,确定其应得权益份额。这样做的依据是:

(1)生产型人力资源的单位价值较小,与物力资本相比完全处于劣势,但作为价值创造的主体,其权益应当得到确认。

(2)生产型人力资源具有同质性,各人力资源主体之间没有明显的性质差别,可以单纯从数量上进行确认。因此,在统一管理的前提下,再将共同的人力资本分解到各个具体的人力资本主体便成为可能。

(3)从激励与约束角度来看,由于生产型人力资源市场趋于完全竞争市场,这些人力资源各得其所,他们的生产活动比较直接,可通过计时、计件等方法来考核。

对于高级技术人员、管理者、企业家等稀缺型人力资源采用个体计量的方法确认。因为这些人力资源之间存在很大差异,有明显的非同质性,且单个人力资本数量较大,不能笼统地统一确认,应以每个人力资源主体作为会计对象,进行核算和考核。另外,这部分人力资本在企业权益中所占的比重较大,需要有详尽、准确的会计信息,实行特殊管理。

3. 人力资源权益的计量。人力资源计量分为货币性计量和非货币性计量。①现有的会计计量假设规定会计的各个要素都必须用货币性单位进行计量。非货币性计量大多在企业内部管理中应用,对外提供的信息大多采用货币性计量。要使人力资源会计被广泛接受,就必须遵守现有的规则。②若人力资源价值依靠非货币性计量方式来体现,那么人力资本就无法具体确认,也无法得到物力资本所有者的认可,更无法谈及利润的分配权了。③如果各个企业更多地采用非货币性计量方式,那么各个企业之间提供的信息就完全缺乏可比性,信息也就失去了价值。而在人力资源管理会计方面,非货币性计量则十分必要,在企业内部管理中应充分发挥其积极作用。

权益计量方法分为成本计量方法和价值计量方法。价值计量方法又分个体价值计量和群体价值计量。成本计量方法的可靠性较强,相关性较弱;价值计量方法的相关性较强,可靠性较弱,两者各有长短。具体应用到实践中,笔者认为对于生产型人力资源权益采用成本计量方法较好,因为生产型人力资源价值客观上较低,其成本近似于自身价值,且存在相当的不确定性,采用“成本加成”的方法能够直观、准确地计量,这样就弥补了成本计量方法科学性较差的不足。另外,生产型人力资源所占比重较大,从成本效益角度考虑可节约大量的计量成本。对于稀缺型人力资源采用价值计量方法比较现实,因为他们能为企业带来巨大的价值,创造性是其价值所在,若采用成本计量方法,则以这些数据对外提供的信息是不准确的,人力资源权益也将被大大地低估。

主要参考文献

- ①张文贤.人力资源会计.大连:东北财经大学出版社,2002
- ②谭劲松.知识经济下的会计创新——初论建立以智力资本为中心的知识会计.会计研究,1999;2
- ③李端生,张文龙.论产权关系变迁与人力资源会计.会计之友,2003;5