

人 力 资 源 会 计 新 探

陕西宝鸡文理学院 吴 泷

【摘要】 本文试图跳出把人力资源作为直接选项的传统思维模式,重新建立会计确认标准,间接地以人力资产或人力资本的产权身份作为会计要素进入会计程序,按照产权行为的运作形式及其结果来设计人力资源会计的示范体例。

【关键词】 人力资源会计 确认标准 产权投资 产权交易

着眼于新经济增长背景,通过对人力资源产权经济活动的进一步分析可以发现,有关人力资源产权行为的运作过程所涉及人力资本投入的事项包括人力资源的产权投资和人力资源的产权交易两种形式。这两种形式又产生了一种经济后果,间接或直接地导致了人力资本参与对企业净资产的收益分配。

随着人们对人力资源重要性认识的逐渐加深,关于人力资源会计的研究越来越多,但到目前为止,其不仅没有解决诸如价值的计量、折旧的计提、权益的分配及信息的披露等难题,而且没有正确对待会计思维模式的转变,只是片面地强调会计技术方法而忽视了人力资源作为一项会计要素进入会计程序时的适用性。这集中地表现在并不能真正反映有关人力资源原始投资支出的人力资本成本会计上。即使会计研究者已注意到了人力资源会计的价值模式,然而所提出的工资贴现法、商誉法、随机报偿价值法,甚至包括完全价值法等价值计量模式都还是未能客观、公允地反映特定主体所控制的人力资源的真正价值,只是一种介于成本模式和价值模式之间的模式,致使人力资源价值计量问题难以解决。实践证明,有关人力资源会计的理论探索只有寻求一种全新的会计确认标准,彻底打破旧的人力资源会计思维模式,才能取得突破性进展。

一、人力资源会计确认标准的创新

现行的人力资本成本会计仅仅是把传统会计中有关企业对人力资本投资的成本信息剥离出来,并进行系统化的处理。因为在传统会计中已经将为取得、开发及使用人力资本的有关耗费分别在料、工、费(包括期间费用)中进行了核算,人力资本成本会计只不过是把这些耗费重新进行了分类而已,而这些分类在传统会计中也不是不能解决的。这种针对传统会计能解决的问题又提出一门新的会计的做法将是徒劳的。

人力资本作为一项生产要素并不是新的经济范畴,只不过在新经济背景下才被赋予了新的认识。以知识的生产、交换及消费为主的知识经济是一种新的经济运行模式,它描述了一种经济增长的新现象,而人力资本投入作为推动新经济增长的首要因素,呈现出以往推动因素所不具有的边际效应递增规律。只有我们的出发点着眼于新经济增长背景,对

导致人力资本投入事项发生的人力资本投资和人力资本产权交易的过程及其结果做进一步分析,则关于人力资源会计的研究才能有所突破。

综观社会经济活动中有关人力资本产权行为的运作,其所涉及人力资本投入的经济事项包括人力资本的产权投资和人力资本的产权交易两种形式。

1.从人力资本产权行为的表现形式来看。在一般情形下,人本身是人力资本投资的主体。由于人自身不仅是投资主体,而且也是不可分离的人力载体,因此对自身人力投资所发生的各项支出,其作为资本性支出在价值生产过程中凝结为既拥有自身产权又依附于人身的人力资本。就其性质来看,这种运作形式体现为产权投资,它使自身拥有人力资本的产权从而成为了人力资本的产权主体。

如果企业与人力资本的产权主体进行人力资本产权交易,其产权行为的运作,一方面使企业在完成了人力资本产权的过户手续后成为新的产权主体,通过控制原依附于人身的人力资本而获得了人力资本的产权;另一方面,使人身作为人力载体却没有被改变既定的身份,仍旧是人力资本的产权主体。而在典型的情形下,企业是作为人力资本开发的投资主体的。

由于人身是不可分离的人力载体,则企业也应将人力资本开发所发生的各项支出作为资本性支出,因为其在物力的成本消耗过程中形成的只被企业控制产权却仍旧依附于人身的人力资本。就其性质来看,这种运作形式也体现为产权投资,它使企业拥有了人力资本的产权,并成为人力资本的产权主体。

如果企业作为会计主体进行人力资本的产权投资,其产权行为的运作使企业随着所开发的知识和技术成本的形成而最终控制了人力资本的产权。笔者认为,有关人力资本的产权行为应包括企业进行人力资本的产权投资和企业与作为人力资本产权主体的个人进行人力资本的产权交易两种运作形式。

2.从人力资本产权行为的经济结果来看。在第一种产权行为的运作形式下,企业在进行人力资本的产权投资时,会计要核算其投资成本,并在投资过程完成后确认相应的人力资本,人力资本则间接以人力资本的产权身份进入会计程

序;在第二种产权行为的运作形式下,当企业与作为人力资本产权主体的个人进行人力资源的产权交易时,会计要反映交易价值,在完成了产权过户的法定手续后确认企业的人力资产的同时还要确认个人的人力资本,人力资源则间接以人力资产和人力资本的双重产权身份进入会计程序。因此,笔者认为,两种产权行为的运作形式反映了同一种经济结论,即只有第二种产权行为的运作形式才直接导致了人力资本可以从企业净资产中获得收益分配的经济结果。

所以我们对人力资源的研究就需要彻底地走出试图把人力资源作为直接选项的传统思维模式,重新建立会计确认标准,间接地以人力资产或人力资本的产权身份作为会计要素进入会计程序,按照产权行为的运作形式及其结果来设计人力资源会计的示范体例。

二、新的确认标准下的人力资源会计核算

与物力资源一样,人力资源也存在着一个形成、获得、使用、耗费等的过程,只不过在整个经济过程中其价值的运动会涉及到有关人力资本投入的变化。以企业作为产权主体,深入分析人力资源产权经济实践活动的全过程,其所涉及人力资本投入的事项不仅变成更加普遍的行为,而且表现出更加规范的形式及结果。因此,对人力资源会计示范体例的设计要体现有关人力资源产权行为的运作形式及结果,即形成人力资源产权投资会计、人力资源产权交易会计和人力资本收益分配会计。

1.人力资源产权投资会计。对于人力资源产权行为的运作来说,它与传统的内部长期投资相同。企业作为投资主体进行人力资源的产权投资,当有关投资支出形成了人力资源开发的成本时,人力资源会计要在产权行为完成后确认相应的人力资产,并以历史成本或现行成本为基础进行相应的成本计量。

不可否认,现行的人力资源成本会计核算思路是把开发一项新的人力资源的资本性支出与取得、使用一项旧的人力资源的收益性支出,以及为替代一项旧的人力资源而承担的机会性损失混为一谈,其所计算的人力资源成本就只是企业在取得、使用及开发一项旧的人力资源期间所发生的期间成本,以及为替代一项旧的人力资源而承担的机会损失,而不是一项新的人力资源在其形成过程中所发生的、作为项目成本处理的原始投资支出。

事实上,只有当企业进行现实的人力资源开发时,企业才真正作为投资主体进行人力资源的产权投资,其在开发过程中使人力资源掌握的知识和技术才是企业以付出物力资产成本为代价而获得的人力资产。至于在形成该项人力资产过程中所发生的支出,既不能被视为传统会计中的费用开支而计入期间成本,也不能被视为成本开支而据以提出一门新的成本会计,并试图将其作为人力资源会计来计算一项旧的人力资产在消耗过程中的追加成本,而只能视之为一项资本性支出来计算为开发一项新的人力资源而发生的原始成本,至于其成本入账的过程则是把人力资源会计作为一门新的会计来核算仍依附于人身却被企业控制了产权的人力资产。这只是一种观念的转变,它不是把人力资源作为一个直接选项,而是间接以人力资产的产权身份作为会计要素进入会计

程序。因此,对于企业进行人力资源的产权投资,则可以按照上述第一种产权行为的运作形式的内在机理来设计其会计示范体例。

新的人力资源会计示范体例只是确认属于人力资源开发的事项,从传统会计的费用处理流程中仅仅剥离出人力资源开发的投资支出予以确认。当属于应当被确认的支出发生时,借记“人力资源开发成本”科目,贷记与该项投资支出相关的物力资产相应科目;在投资过程完成并计算出开发成本后确认相应的产权资产时,借记“人力资产——××人力开发成本”科目,贷记“人力资源开发成本”科目;对于人力资产的形成过程来说,它是开发一项新的人力资源的成本投资,而不是一项旧的人力资源消耗过程中所发生的成本追加,则不能将其作为活劳动来比照成本会计的成本补偿渠道进行摊销,而应该按照投资报偿渠道在开发效用期内分期从净损益中收回,以取得对人力资源开发风险的实际保障。因此,在该项人力资产形成后,对其要按照知识和技能的有效期限与效力期限两者孰短的原则来确定回收期,并计算应当计提的回收额,借记“本年利润”科目,贷记“人力资产——××人力开发成本”科目;而对于该项人力资产在回收期所发生的替代业务来说,要作为人力资源投资损益来核算。当替代业务发生时,根据尚未回收的人力资产净额,借记“营业外支出”科目,贷记“人力资产——××人力开发成本”科目,并根据主动替代下实际发生的补偿性支出,借记“营业外支出”科目,贷记有关物力资产的相应科目,或根据被动替代下实际收到的赔偿性收入,借记有关物力资产的相应科目,贷记“营业外收入”科目。

2.人力资源产权交易会计。对于人力资源产权行为的运作来说,它与传统的接受外部实物资产的长期投资也完全是一样的。当企业与作为人力资本产权主体的个人进行人力资源的产权交易时,人力资源会计要在获得人力资产的产权的同时还要确认相应的人力资本,并以公允价值或变现价值为基础进行计量。

时至今日,关于人力资源价值会计的研究结果,既不能提供关于人力资源价值投入活动的有关会计信息,也不能提供关于人力资源价值产出活动的有关会计信息,还不能解决有关人力资源进入企业后其被资本化处理的部分不能与物力资产一样用来承担任何经营风险的问题,更不能解决人力资源退出企业时其被资本化处理的部分也不能与物力资本一样享受任何经济权益的问题。总之,有关的研究结果基本上不具备任何实用价值。

但是,如果从资本生产与资本使用两个过程来考察人力资本价值运动,就会发现人力资本的生产过程是由个人进行的,投入企业的人力资本价值就是投入前的资本生产的结果,而绝非使用过程产出的价值。至于其价值投入的过程,则表现为企业与作为人力资本产权主体的个人之间进行人力资源的产权交易形式,不仅是量化人力资源价值惟一公允的手段,而且是把人力资源作为一个会计要素,间接地以人力资产和人力资本的双重产权身份进入会计程序。因此,对于企业与作为人力资本产权主体的个人进行人力资源的产权交易的事项,则可以按照上述第二种产权行为的运作形式

的内在机理来设计其会计示范体例。

新的会计示范体例下,在人力资源的产权交易过程完成后要确认相应的人力资产时,要以公允价值借记“人力资产——××人力投入价值”科目,贷记“待充值人力资本”科目;对于这一类以人力形式提供的资产保障来说,可以比照计提资产减值准备的方法在产权交易合同的有效期限内分期从利润中计提减值准备,以便逐期转销人力资产所承担的对人力资本权益保障的实际风险。

因此,可以创造性地依据因接受该项人力资本投资而为以后各期所带来的环比利润增长数额对该项人力资本按期计提减值准备(如果当期没有实现利润增长则不予以计提),借记“本年利润”科目,贷记“人力资产——××人力投入价值”科目。

同时,还要依据当期实际计提的人力资产减值准备来充值已入账人力资本,借记“待充值人力资本”科目,贷记“人力资本——××投资人”科目。在人力资本退出企业时,可以选择变现价值予以销户,借记“人力资本——××投资人”科目,贷记“人力资产——××人力投入价值”科目。

对于还没有实际入账而充值的人力资本,则应按账面余额予以转销,借记“待充值人力资本”科目,贷记“人力资产——××人力投入价值”科目。对于已充值人力资本的公允价值与已销户的人力资本变现价值之间产生的差额则作为资本公积处理。在进行具体账务处理时,如果表现为增加则借记“人力资本——××投资人”科目,贷记“资本公积”科目;如果表现为减少则借记“资本公积”科目,贷记“人力资本——××投资人”科目。

3.人力资本收益分配会计。从收益分配的角度来看,人力资源会计完全可以按照经济结果的不同把人力资源权益划分为所有者权益和劳动者权益。其中,所有者权益则是作为人力资本产权主体的个人能从企业净资产中获得的经济利益,又可进一步分解为人力资本的所有权和人力资本的分配权;而劳动者权益则是人力成本的补偿权。

众所周知,人力资源作为一项生产要素,其在生产过程中的劳动消耗是以成本补偿的形式作为费用处理的,这是传统会计固有的内容,没有理由把这部分原属于活劳动耗费的内容从传统会计中剥离出来。而人力资源作为一项经济活动的要素,人力资源会计的诞生则是反映有关涉及人力资本投入事项的结果。

尽管导致人力资本投入的产权行为表现为人力资源的产权投资和人力资源的产权交易两种形式,但是只有人力资源的产权交易形式带来了人力资本的投入。由于资本的所有权是收益分配权的基础,故有关人力资本收益分配的权益份额就是作为人力资本产权主体的个人所投入企业的人力资本数额,且是已经计提并已入账的“人力资本”真实存量,而不是“待计提人力资本”的账面数额。因此,我们可以按照其产权行为所导致的经济结果来设计人力资本的收益分配会计示范体例。

对于新的会计示范体例来说,与同属于虚权益(没有实际的物力资产作为风险保障)的“待充值人力资本”截然不同,作为计提充值并按照实权益(有实际的物力资产作为风

险保障)入账的“人力资本”,其代表的收益分配权就是作为人力资本产权主体的个人对企业资产净增值部分的分配权。它与劳动者权益一样都属于实权益,都可以物力资产得到补偿。所以,其会计模式就可以参照“普通股”分红的方式进行明细化处理,再通过“未分配利润”科目下设的明细科目来反映人力资本的收益分配结果。因此,在进行具体账务处理时,应按作为人力资本产权主体的个人应该分配的份额借记“利润分配”科目,贷记“人力资本盈余公积”和“人力资本应付利润”科目。

三、对人力资源会计新思维模式的评价

人力资源会计的新思维模式,不但摒弃了对人力资源成本和人力资源价值进行的计量,而且明确地区分企业主体的人力资源开发与投资主体的人力资源投资的差别,并在此基础上重新界定人力资源权益。

通过对新经济增长现象的深入分析,让我们注意到在新经济增长背景下,所涉及人力资本投入事项的人力资源的产权投资和人力资源的产权交易作为新的经济活动,不仅会变成更加普遍的产权行为,而且会表现出更加规范的运作形式及结果。

这样我们就应该意识到,在会计方法上人力资源会计不可能与传统会计之间存在明显的界限,关键在于能否实现运用可行的会计手段把人力资源作为会计要素引入会计程序,使我们的研究产生观念性的变革。因此,在人力资源会计领域的研究要想实现根本性突破,必须完全摆脱单纯性计量意义上的人力资源会计的思想禁锢,努力地寻求人力资源作为会计要素进入会计程序的身份转换形式,才能最终回到正确的思路上来,实现对人力资源会计思维模式的转变,也只有尝试建立新的人力资源会计思维模式,才能彻底走出现行人力资源会计理论与探索的死胡同,为人力资源会计设计新的示范体例。

在本文中,基于对人力资源产权经济实践活动的基本事实的全新认识所提出的新的会计确认标准,为人力资源会计研究提供了再思考的机会,具有理论开创性价值,值得我们去作进一步探讨。

同时,针对人力资源产权行为运作的形式及结果而设计的人力资源会计示范体例,不仅能收集、处理、提供关于企业人力资源的产权投资和人力资源的产权交易及其收益分配等方面的重要信息,而且回避了现行人力资源会计在应用方面与人力资源产权经济实践活动之间所存在的严重不适。

主要参考文献

- ①王秀丽,徐枫巍,张昭俊.共同治理逻辑下的人力资本会计研究.会计研究,2005;8
- ②魏朝志.人力资源会计体系及其改良.经济体制改革,2003;2
- ③张文贤.人力资源会计.大连:东北财经大学出版社,2002
- ④邓荣霖.现代企业法人制度.北京:中国人民大学出版社,1995
- ⑤(美)西奥多·W.舒尔茨著,关殊华译.论人力资本投资.北京:北京经济学院出版社,1990