



我国人力资源 会计研究之现状



西南财经大学 易志 李越冬

人力资源会计是计量人力资源、提供人力资源信息的一种会计程序和方法。本文试图在以前理论研究成果的基础上,按照主流的国际刊物中常用的主观评估程序,对近十年来关于我国人力资源会计的学术文章进行甄别,并进行一些分析评价,以期反映目前我国学术界在这一领域的研究现状。

一、研究的方法

我国对人力资源会计的研究是从20世纪80年代以后才开始的,起步比较晚,研究水平也比较低,因此关于这方面的资料文献不是很多。据不完全统计,近年来我国人力资源会计涉及的主要研究方向有:人力资源会计的框架结构;人力资源会计假设;人力资源成本会计;人力资源价值会计;劳动者权益会计;人力资源战略管理会计;人力资源会计研究中的问题与构想;人力资源剩余收益分配会计;人力资源会计与其他传统会计之间的关系等。

二、研究的内容与取得的成果

从现有文献分析,近十年来我国会计理论与实务界围绕人力资源会计问题进行研究所取得的成果主要体现在以下几个方面:

1.人力资源会计的概念与本质。尽管人们对人力资源会计这个概念有着不同的认识,但就人力资源的本质来说,人们比较认同的是把人力资源看做是人的能力,它与人本身应该是严格区分开来的,是两个不同的概念。因此,是人力资源而不是人作为商品在市场上进行交换。这就使得人力资源会计建立在了科学的理论基础之上。

2.人力资源会计的主体、目的和对象。许多学者认为,凡是需要进行人力资源核算工作的组织都是人力资源会计的主体,如国家(社会)、企事业单位、家庭等。

阎达五、徐国君(1996)认为,人力资源会计的目的包括:①满足企业管理部门对人力资源信息的需求,帮助管理部门做出正确的决策;②满足企业外部各方对人力资源信息的需求;③调动企业劳动者的积极性。

人力资源会计的对象是人力资源会计主体中人力资源的价值运动。对企业来说,人力资源的价值运动包括作为价值运动起点的对人力资源的投入和作为价值运动终点的与该投入相对应的人力资源产出两个方面。

3.人力资源会计属性的确认。是否把人力资源看做是一项资产,是人力资源会计能否成立的关键。传统观点认为,人力资源不同于会计上的资产,它带有极大的不确定性,对其也难以用货币计量,不能完全被企业控制。另外,将人的价值金额化,也有损于人的尊严。与此相反,张惠忠(1998)认为,人

力资源是企业能够控制和利用、能够用货币计量并能为企业带来预期收益的资源,其符合资产的定义,因而可以将其确认为资产。关于人力资源的具体属性,有的学者认为可以将其确认为无形资产;有的学者则认为人力资源依赖于人而存在,不同于无形资产的独立性,不可以同时被不同的企业占有和使用,因而有别于有形资产和无形资产,应将其单独确认为一项人力资产。

4.人力资源会计的计量与分类。将人力资源资本化,就涉及到人力资产的计价问题,而对人力资产的计价主要有成本法和价值法两种观点。上述两种观点经过多年的发展,已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。

人力资源成本会计是较早被提出的且比较成熟的人力资源会计计量模式,它是指为取得、开发和重置作为组织资源的人所引起的成本的会计计量模式。一些学者认为,人力资源成本应该包括人力资源的使用成本即工资部分。有的学者还指出了人力资源成本会计的局限性,即认为开始意义的人力资源成本会计只是管理会计内容的简单扩展;人力资源历史成本会计并没有体现出人力资源的真实经济价值;人力资源成本会计没能明确人力资源的所有权归属,不能从根本上调动劳动者的内在积极性等。

人力资源价值会计建立的理论基础是西方经济学理论,即人力是有价值的经济资源,与其他资源共同创造价值。一些学者在研究人力资源会计时,将其定义为将人作为有价值的组织资源时对其的价值进行计量和报告的程序。这样定义的目的,在于用人力资源的创造能力来反映组织现有人力资源的质量状况,为企业当局和外部利益相关者提供完整的决策信息。但是,从不同学者所提出的人力资源价值会计的核算模型来看,对于计量模型的争论较多,这种情况的存在促使一些学者开始构建人力资源会计新模式框架。例如,阎达五、徐国君(1996)提出了劳动者权益会计模式设想;有的学者针对传统人力资源会计计量模式的不足,提出了建立在生产者剩余基础上的人力资源会计计量模式等。

5.人力资源会计的信息披露。近年来,学者们研究的方向主要集中在人力资源会计报表应该是对外报告还是对内报告以及人力资产在会计报表中如何列示等问题上。从西方国家试行人力资源会计的会计实务中可看出,人力资源会计信息一般只为企业内部使用,并不对外公布。从实际效果来看,虽然目前人力资源会计信息只对内报告,但并不表示外部利益相关者不需要这方面的信息。列入对外会计报表中的人力资

对“社会公众是注册会计师 的惟一委托人”的质疑

复旦大学管理学院 王珂珂

“社会公众是注册会计师的惟一委托人”是西方注册会计师职业界的一句名言,著名审计学家莫茨·夏拉夫在1961年出版的《审计理论结构》中也讲到,注册会计师不仅对其委托人和信赖于他的意见的人负有责任,而且作为职业专家,他们对经济社会也有着义不容辞的责任。

一、注册会计师代表社会公众在委托代理关系中角色冲突

按照詹森和麦克林的定义,企业是一组契约的联结。实际上,社会经济活动同样是一张由诸多利益相关者构成的契约网,注册会计师因其专业能力和独立性而在该契约网中起到建立信任、减少资源供求双方交易成本和分担社会风险的作用。但应该注意的是,注册会计师同样有自己的经济利益,其自身也是委托代理关系的一部分,也必须根据成本收益原则来决定自身的行为。如果社会公众是注册会计师的惟一委托人,就意味着注册会计师不仅要对与自己有委托代理关系的确定方负责,还要对与自己没有直接关联的不确定方负责,这意味着其收益虽然是由确定的受托方支付的,而其成本却来自诸多不确定方。同时,由于这种成本具有或有性,因而在

源会计信息可使企业外部投资者更好地了解企业人力资源的投资、开发和管理现状。因此,有的学者赞成采用对内报告和对外报告相结合的形式。

对于人力资产在会计报表中列示的问题,目前有两种流行观点:其一认为应将人力资产列示于递延资产之后;其二认为应将人力资产列示于长期投资和固定资产之间。人力资产的列示应使管理者注意到人力资源的价值问题,并为提高人力资源价值而设计并执行最佳的管理决策;人力资产由对人力资源进行投资而形成,且持续期限往往大于一年且一般会短于某些固定资产的经济寿命,考虑到其流动性,应列示于长期投资和固定资产之间。

三、对研究现状的评价与未来展望

我们可以借用阎达五教授在1999年中国会计学会“人力资源会计理论与方法”专题研讨会中的发言来描述我国人力资源会计研究的现状:主要归纳为“三多三少”,即一般论述、必要性、可能性分析和名词解释较多,深入分析和具体论述较少;介绍西方理论的较多,结合我国实际情况的分析研究较少;对现有理论方法的研究较多,创新较少。

笔者根据对上述研究成果的回顾和对所选论文样本的分析认为,近十年来我国人力资源会计研究有以下几个主要的特点:

面对竞争压力时,注册会计师无法通过对收益与全部成本的权衡来决定是否接受委托,而只能通过对收益与确定性成本的权衡来做出决定,这样必然会导致其执业风险的增加。如果一种职业长期处于风险与收益的不对称状态,同时又面临着外部严厉的惩戒机制,最终的结果就是该职业逐渐萎缩直至消亡。而当外部惩戒机制不健全时,又会给机会主义留下生存空间,注册会计师可能会以降低审计质量的方式来降低成本,以期实现成本与收益的平衡,但这样会破坏经济交往中的契约链条,增加交易的摩擦,并且给资本市场的发展带来很大隐患。

虽然我们不能狭义地将注册会计师应负的责任限定在直接委托人这一层面(因为特定的其他信息使用者可能会通过委托方与注册会计师形成一种事实上的委托代理关系),但是20世纪中期以来在美国资本市场上掀起的对注册会计师的诉讼风潮一定程度上确实与注册会计师和社会公众关系上的混淆有很大关系。

注册会计师对第三方的审计责任,是指注册会计师应该对因使用经其审计的财务报告而遭受损失的除审计合约缔约

1.目前我国对人力资源会计的重视程度日益提高,相关研究涉及的范围更为全面。我国自20世纪80年代引入人力资源会计至今,从理论到实务都作了大量有益的探索。同时,在研究内容中,不仅涉及到对研究核心问题的确认、计量问题,而且涉及到理论体系、模式框架、会计制度等问题,并提出了许多大胆的设想和新颖的构思。

2.研究内容缺乏系统性,研究成果缺乏实践指导性。从已有的论文来看,大多数论文只是注重于某一方面的研究,而能将人力资源会计作为一个系统和一个整体来研究并已形成成果的非常少。另外,许多人写了一两篇论文之后就不再继续探讨,未能进行深入分析和系统研究。同时,大多数学者都较为注重研究理论性较强的问题,比如人力资源的假设、对象、框架等,但对将其运用于会计实践的可行性、操作性等问题则缺少具体的研究。例如,在人力资源会计的计量问题上,虽然很多人也提出了许多方法和构想,但大多都只是简单罗列,并没有对这些方法和构想的实际应用作细致的分析,因而仍然没能从根本上解决问题。

3.人力资源会计目前的确有许多难题存在。这些难题主要是指:人力资源会计的学科属性;如何与现行会计融为一体而不是另搞一套;劳动力产权的收益权如何确定等。这些都是我们亟待研究的问题。□