

论人力资源投资会计 在高等教育成本核算中的应用

陕西宝鸡文理学院 吴 泷

【摘要】 高等教育成本是对在校学生进行人力资源的对内投资支出,属于人力资源的资本投资。其投资主体既可通过对高校的教育投资间接向在校学生进行人力资源的投资,又可直接对在校学生进行人力资源的投资。如果运用人力资源投资会计来计算高等教育成本,则需要在客观分析投资主体形式的基础上,正确划分投资的核算内容,在账户设置与账务处理方面建立独立于高校财务之外的会计核算体系,通过试点完善后进行全面推广。

【关键词】 人力资源 投资 会计核算

人力资源投资会计是在对人力资源投资活动进行核算的基础上,计算人力资源投资成本的专门程序与方法,属于一门应用型的人力资源会计。如果把它应用于高等教育成本的核算,则需要在分析投资主体形式的基础上,全面规划投资的核算内容,进一步建立相对独立的高等教育人力资源投资会计核算体系,通过个别试点完善后予以全面推广。

一、高等教育人力资源投资的主体形式

主体接受人力资源投资与主体进行人力资源投资分别是投资行为的两种情形,前者需要计算企业人力资源的价值和确认投资者的人力资源权益,故分别属于人力资源价值会计与人力资源权益会计的范畴;后者则要区别对外投资和对内投资,其中对外投资可区分为处置权投资和产权投资两种形式,对内投资可区分为成本投资和资本投资两种形式。成本投资的过程就是“花钱使用人才”,形成人力资源取得成本、开发成本、使用成本等,属于人力资源成本会计的范畴;而资本投资的过程就是“花钱培养人才”,形成人力资源投资成本,属于人力资源投资会计的范畴。高等教育人力资源投资活动一般表现为对内投资的特征,属于培养人才的资本性投资活动。

对于高等教育投资,国内外的发展趋势基本相同。受益各方共同分担高等教育成本已经成为国际上高等教育事业发展的方向。目前从经费来源来看,我国高等教育的投资主体已经包括了“国家投资”、“社会投资”、“企业投资”及“家庭和个人投资”等形式,基本呈现出多元化、多渠道分担高等教育成本的趋势。在这种高等教育投资主体形式多样化的情况下,各投资主体不仅可以通过高校间接对在校学生进行教育投资,也可以直接对高校学生进行人力资源投资。因此,为了准确地计算高校的教育成本,就必须明确、清晰地划分高等教育人力资源投资的核算内容。

二、高等教育人力资源投资的核算内容

1.各投资主体对高校的教育投资的事项。各投资主体对高校的教育投资是高等教育的经费源泉,其投资过程表现为高校对教育投资的取得、使用及结存。对于这些投资,要分各个投资主体进行单列。

2.高校对学生的人力资源投资的事项。高校对学生的人

力资源投资是高校所接受的教育投资被运用在培养学生人力资源方面的支出。这些费用都要在学生的受益期间内进行合理分摊,从而确定每个学生应分摊的数额。

3.各投资主体对学生的人力资源投资的事项。各投资主体对学生的人力资源投资是不通过高校财务部门进行的投资,其开支不属于高校所取得的教育投资的使用范围。这项投资是家庭和个人、社会及企业直接面对受益学生的投资。

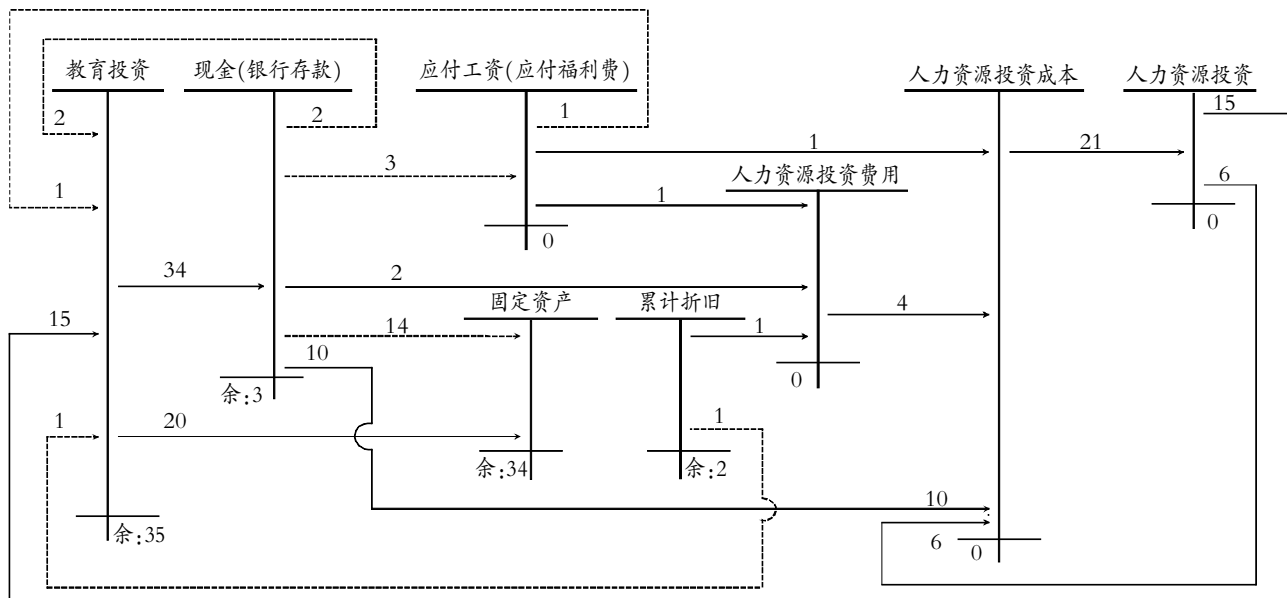
4.形成高校学生的人力资源投资成本的事项。高校学生的人力资源投资成本就是在校学生的教育成本,即有关培养学生所消耗的全部教育资源的价值。从其构成内容来看,高等教育成本分为直接成本、间接成本和机会成本项目。其中:直接成本项目是学生在接受高等教育期间实际发生的、直接归属于特定的某位学生的费用支出,包括正规教育支出、自主性教育支出和非教育性支出;间接成本项目是学生在接受教育期间以学校教育经费形式列支的、需要确定具体受益者分摊的费用支出;机会成本项目则是学生由于接受教育而放弃了在原有知识水平上可以获得工作的那部分收入,以及在接受教育期间而失去的那部分兼职收入。

三、高等教育人力资源投资的会计方法

1.高等教育人力资源投资会计的账户设置。为了计算对学生进行人力资源投资的高等教育成本,需要在主体会计账户之外增设如下账户:

(1)“教育投资”账户。它属于盘存账户,用来核算通过高校财务部门所接受的、各投资主体投入的教育投资数额的取得、使用及结存。其借方登记已取得的教育投资的支出数额,贷方登记不同形式及渠道的教育投资的取得数额,余额在贷方,表示尚未使用的教育投资。为了划分不同主体投入的教育投资,该账户按照投资主体设立明细账,进行明细核算。

(2)“人力资源投资费用”账户。它属于集合分配账户,用来核算对学生进行人力资源投资而发生的共同性投资支出及分配。其借方登记将各投资主体用于教育人力资源投资所形成的共同性间接费用支出数额,贷方登记分配给学生的人力资源投资成本负担的投资支出数额,余额在贷方,表示尚未分配的共同性投资支出。为了区分不同支出内容,该账户按照支



说明：——→表示属于高等教育人力资源投资会计的账务处理流程。-----→表示不属于高等教育人力资源投资会计的账务处理流程,线上数字为模拟核算金额,单位为百万元。

出项目设立明细账,进行明细核算。

(3)“人力资源投资成本”账户。它属于成本计算账户,用来核算用于在校学生人力资源投资而发生的全部成本。其借方登记将各投资主体的全部投资用于对学生人力资源投资所形成的、分配给各个受益学生的直接投资支出数额和分配转入的间接投资支出数额,贷方登记学生毕业后结转人力资源投资的数额。为了计算受益学生的人力资源配置成本,该账户按照每位学生的学籍、学号设立明细账,进行明细核算。

(4)“人力资源投资”账户。它属于计价对比账户,用来核算与学生人力资本的形成和积累有关的各投资主体人力资源投资的构成及结转。其借方登记学生毕业后人力资源投资成本的结转数额,贷方登记各投资主体全部用于学生人力资源投资的数额,包括属于高校教育投资范围的间接面对学生的人力资源配置数额和不属于高校教育投资范围的直接面对学生的人力资源配置数额。为了区别不同主体投资规模,该账户按照投资主体设立明细账,进行明细核算。

2.高等教育人力资源投资会计的账务处理。在取得高校教育投资时,可按照投资项目的不同借记“固定资产”、“银行存款”及“现金”等科目,贷记“教育投资”科目;在使用时,借记“教育投资”科目,贷记“应付工资”、“银行存款”、“现金”及“累计折旧”等科目;学年度末,“教育投资”账户的余额反映还没有使用的教育投资数额,可在以后年度继续使用。

在计算在校学生的高等教育成本时,对于可分别受益学生的直接性投资成本,应按照开支的形式借记“人力资源投资成本”科目,贷记“现金”、“银行存款”或“应付工资”等科目。对于不能分别受益学生的间接性投资成本,应先通过“人力资源投资费用”账户来汇集,于学生毕业时再分配转入每个学生的“人力资源投资成本”账户。在汇集时,借记“人力资源投资费用”科目,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”或“累计折旧”等科目;在分配时,根据每位学生应负担的数额,

借记“人力资源投资成本”科目,贷记“人力资源投资费用”科目。通过“人力资源投资成本”账户就能分步汇总计算学生高等教育成本的数额。

在汇总各投资主体对高校已完成了的投资项目的人力资本投资时,对于学生发生的自主教育支出、非教育支出及承担的机会成本,在已经借记“人力资源投资成本”科目和贷记“人力资源投资”科目的基础上,于学生毕业时还要结转全部的高等教育成本,其账务处理为:借记“人力资源投资”科目,贷记“人力资源投资成本”科目;在全面核算时,还需通过“人力资源投资”账户的借贷方发生额的差额,来转销通过高校对学生进行人力资源投资所使用的教育投资数额,账务处理为:借记“教育投资”科目,贷记“人力资源投资”科目。

从实际情况来看,我国目前要在高校推行人力资源配置会计还存在一定的困难。不过,与企业相比,高校施行人力资源投资会计有利条件多一些,相对要容易一些。因为,如果以高校作为特定的研究主体,进行人力资源投资的活动则表现为对内投资的单一特征,而且由于高校工作的核心就是人才培养的投资活动,仅属于人力资源的资本投资,其投资的对象仅为高校的在校学生,这是高校的优势所在。所以,现在的问题是建立起计算高等教育成本的高校人力资源投资会计核算体系(如图1所示),先选择一部分高校进行试点,待逐步完善以后再进行全面推广。

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孟东军,张幼铭.试析社会捐赠在高教成本分担中的作用.高等农业教育,2003;6
 ③施建军,王云.关于高等教育收费属性的思考.教育财会研究,2004;2
 ④李金泉.关于高等教育成本的两个问题.价格月刊,2004;12