



人力资源会计学科属性研究



湖南衡阳财经工业职业技术学院 刘荣策 管洪桥

一、问题的提出

21世纪是知识经济的时代,可以预见人力资源会计研究将会在本世纪的会计研究中占有非常重要的地位。目前,人力资源会计研究正处于起步阶段,且主要是对人力资源会计进行理论上的研究。然而,综观国内外有关这方面的论著与文章,可谓众说纷纭,莫衷一是,其关键原因是人力资源会计的学科归属这一极为重要而基本的理论问题缺乏深入的理解与认识。

事实上,现代会计有两个重要的学科分支即财务会计和管理会计,而这两个学科分支在学科特征上有着根本的不同。人力资源会计的学科归属不同,其职能和目的就会不同,其所使用的技术和方法也就不同。因此,只有对人力资源会计的学科归属问题有一个较为明确的回答,才能根据学科的特征构建基本概念和框架,并采用适当的技术和方法,使人力资源会计研究不断深入和完善。从这个角度来看,人力资源会计的学科归属是深入研究人力资源会计的核心和基本前提,也是制约人力资源会计继续向前发展的一个瓶颈。如果这一根本问题得不到解决,则人力资源会计的研究就只能

指标为负数意味着利润的含金量不高。2002年,公司主营业务收入达到125.8亿元,同比增长32.27%。其中,出口收入为55.4亿元,同比增加47.6亿元,占全部主营业务收入的44%,增长幅度超过600%。上述数据显示,出口收入对四川长虹2002年的业绩提升起着重要作用。但是,在四川长虹对美国出口量猛增的同时,我们也看到了其对美国代理商APEX公司应收账款的大幅增加。截止到2002年12月31日,此项应收账款从年初的3.46亿元猛增到38.3亿元,占年末应收账款总额的90.75%。大量的商品被赊销出去,而货款又不能及时收回,这不仅说明四川长虹利润的含金量不高,而且还反映了其很可能存在巨大隐患。

三、2003年:遭遇反倾销调查,情况更加危急

年报显示,2003年四川长虹主营业务收入实现141.3亿元,同比增长12.3%。其中出口收入为50.38亿元,占全部主营业务收入的35.65%;净利润实现2.42亿元,同比增长37.14%。但经营活动产生的现金流量净额仍为负数,经营活动产生的每股现金流量净额为-0.34元。更严重的是,其对美国代理商APEX公司的应收账款还在继续增长,而且还引起了美国政府对我国彩电业的反倾销调查,2002年我国出口美国的涉案彩电共有342万台,而长虹彩电就占了301万台。2004年5月15日,美国国际贸易委员会裁定了我国彩电对美国的倾销成

零散的、非系统的甚至是片面的和错误的。

二、人力资源会计应归属于管理会计

在我国,对于人力资源会计的学科属性有两种不同意见,即人力资源财务会计观和人力资源管理会计观。人力资源财务会计观认为,人力资源应该作为无形资产的一部分,同商誉一样,是企业知识、智能、技能等方面优于其他企业的能为企业带来经济资源流入的资产。所以,人力资源会计应该作为传统会计的一部分,即以财务会计方法为主要手段,通过设置账户、复式记账、编制凭证、登记账簿、成本计算,最终编制会计报表,进行人力资源会计信息的确认、计量、记录和报告等工作;而人力资源管理会计观是以管理会计方法为主要手段,以对企业内部提供人力资源财务会计信息为主要目的,主要是进行人力资源价值的预测、确认、计量、记录和报告,进行人力资源需求预测以及人力资源投资效益分析、人力资源投资决策分析等。

在我国会计界中支持人力资源财务会计观的研究者不在少数,许多学者都认为,人力资源会计应归属于财务会计。对于这一点,有人从会计理论上加以论证;有人精心设计了有关

立,并要求对我国包括四川长虹在内的彩电厂家加征20%~25%的反倾销税。由于我国彩电业属于薄利产业,所以反倾销税只要超过10%,就基本消除了我国彩电出口美国的可能性。更糟的是,对四川长虹来说,收回APEX公司巨额欠款的不确定性也进一步加大。

四、2004年:出现巨亏实属意料之中

在经历了2004年7月的人事更迭之后,四川长虹在12月27日对外发布的2004年度预亏的提示性公告中称,将按更为谨慎的个别认定法对该项应收账款计提坏账准备,预计最大计提金额为3.1亿美元左右,并最终将36.8亿元巨亏的年报公之于众。然而通过以上分析看出,四川长虹受APEX公司所累绝非一朝一夕。其实早在2003年3月5日,就有媒体报道APEX公司和四川长虹之间的业务往来可能让四川长虹遭受巨大损失,可四川长虹为什么要冒如此大的风险与一个早在2001年就在国内败绩已露的公司进行如此密切的合作呢?可能是上市公司对业绩的追求使然吧。

不管怎样,四川长虹在2004年终于敢于直面自己的巨额亏损,这是对广大投资者特别是中小投资者负责任的表现。我们有理由相信四川长虹从此能接受教训并更加安全高效地经营资产,四川长虹2005年的年报一定能给投资者一个惊喜。让我们拭目以待! ☒

□·借鉴与参考

人力资源的会计科目并举例证明,以求证其可操作性和实用性;有人还设计了人力资源会计核算的计算公式并举例说明,甚至有专著问世。但笔者认为,人力资源会计应属于管理会计的范畴,而不应将其纳入财务会计的范畴。

1.从人力资源会计的产生来看,它应归属于管理会计。

人力资源会计是20世纪60年代后期产生于美国会计学界的一个新的会计分支学科,人力资源会计的创始人埃里克·弗兰霍尔茨所著的《人力资源管理会计》一书的问世,意味着人力资源会计自产生起就被归于管理会计领域。埃里克·弗兰霍尔茨给人力资源会计下的定义是:把人的成本和价值作为组织的资源而进行的计量和报告,其目的是便于把人作为组织的资源而进行管理。人力资源会计是管理会计的一个分支,它包括将会计的概念和方法应用于人事管理领域。它以人力资源成本和人力资源价值为核心,将人力资源会计作为一种管理工具广泛应用于人力资源管理的各个方面,使得人力资源会计具有实践意义和可操作性,使人力资源的计划、控制、取得、开发、分配、保护、补偿等环节的管理工作更加细化和具体化。在这里,埃里克·弗兰霍尔茨明确指出,人力资源会计主要是为本企业的人力资源管理服务的,属于管理会计范畴。

2.人力资源会计符合管理会计的学科特征。

从服务对象上来看,管理会计主要是为企业内部各级管理人员提供有效经营和最优化决策的管理信息,所以被称为“对内报告会计”。如何对人力资源进行有效管理完全属于企业内部事务,而对外报告所涉及的利益相关者主要是财税部门、主管机关、银行、证券等监管机构和中小投资者,他们一般只关注与“货币”有关的会计事项,因为人力资源管理基本上不涉及“货币”,或者说难以计量和入账,所以并不被外部会计信息使用者所关注(主要投资者和大股东除外)。可见,最需要得到有关人力资源会计信息的是企业管理者。

从行为方式上来看,财务会计关注的是如何计量和传递财务成本信息,一般不重视经理人和员工的行为;而管理会计吸收行为科学的“以人为本”的思想,最关注的问题是业绩报告中计量的结果对经理人和员工的日常行为会产生什么样的影响,并想方设法调动他们的主观能动性,这正是人力资源会计管理的核心与实质。

3.从财务会计的性质及客观现实看,它应归属于管理会计。

从财务会计的性质来看,真实、可靠、准确地反映企业财务状况和经营成果是财务会计的本质所在。笔者认为,我们可以借助传统的会计方法,但并不能因为使用财务会计的计量、记账方法,就将人力资源会计归属于财务会计范畴。而且从客观现实看,把人力资源会计纳入传统的财务会计体系中可能是徒劳无益的,甚至是有害的。事实上,由于人力资源计量及权益确认上的复杂性,也没有哪一个国家颁布规范财务报告的人力资源会计准则和原则。具体来说,这种来自财务会计学科性质和客观现实的限制来自三个方面:

(1)人力资源无法抵御财务风险。有专家认为,人力资源应予以资本化,并且应将其同固定资产、流动资产一样列入资产负债表中。但笔者并不这么认为,因为人力资源和实物资产在实务中毕竟不同,将人力资源作为一项资产列示于资

产负债表中并没有办法抵御财务风险。这一方面表现在企业出现财务运转困难或不能按时还本付息时,管理者不能像出售其他资产一样出售人力资源以获得抵御财务危机所需的现金;另一方面表现在管理者不能用人力资源作抵押向银行进行短期借贷来获得现金渡过困难时期。通常在困难时期企业可以用其拥有的房屋设备等有形资产甚至无形资产中的专利权向银行作抵押以获得借款。而人力资源在困难时期不但不能作为抵押向银行进行短期的借贷,而且企业一旦出现问题,员工的流失会更加严重,企业的人力资源会受到损害。以上问题的根本原因在于,与其他资产不同,企业只拥有人力资源的暂时使用权,而不拥有其所有权。将人力资源和存货、固定资产列示于同一张会计报表中无疑是不合适的,这将给信息使用者带来严重误导。

(2)准确性悖论使得人力资源会计无法被纳入财务会计领域。以货币准确地计量人力资源不仅现在而且在以后相当长的一段时间内都是难以做到的,而准确、真实地反映企业财务状况和经营成果又是财务会计的生命所在。这种悖论使得人力资源会计无法被纳入财务会计领域。将重要而不确定的人力资源价值信息纳入财务会计信息系统可能会误导信息使用者,也很难经得起注册会计师的审计。依笔者之见,将人力资源会计纳入财务会计体系,不仅不能起到准确反映企业资产的作用,反而使原本相对准确的财务会计体系变得混乱。

(3)将人力资源纳入财务会计体系带来了巨大的道德风险。美国的安然事件、世界通讯及施乐公司造假事件给会计界带来了巨大的震动,也引起了社会对于会计道德风险的反思。大量的事实表明,管理者有动机对外部的信息使用者进行蒙蔽,其动机包括获得投资、使股票的价值上升等。而管理者对外部信息使用者进行蒙蔽的主要手段就是寻找传统财务会计体系中的漏洞来调整会计报表,或者直接违反准则做假账。财务会计体系经过多年的发展与完善,已经能够对企业管理者的道德风险进行较有效的控制。但即使如此,每年的年报中仍有大量违规操作被查处。而一旦将人力资源会计纳入财务会计体系,费用资本化的漏洞和过多的人为估计将使企业控制者的会计报表调整空间空前扩大。这不仅违背了用人力资源会计更准确地反映企业资产的本意,而且给不良的企业管理者提供了一个合理调整会计报表的工具,扰乱了原本准确的财务会计体系,其后果不堪设想。

三、结论

在知识经济时代,强调人力资源会计的重要性是正确的,但是从人力资源会计的产生以及管理会计的学科特征来看,人力资源会计应该属于管理会计,而且根据财务会计的性质及客观现实得出的结论同样如此。笔者认为,在人力资源会计归属于管理会计的这种定位下,人力资源会计的研究应更加注重实用性和可操作性,即能够触及一些实际问题。人力资源会计不是纯抽象的理论,而应是实践性非常强的一项工作、一门学科。若其不能操作、不实用则不能算做是会计。基于此,人力资源会计研究及实践应偏向于为管理尤其是为人力资源管理服务,让及时的人力资源会计信息为组织管理的决策和控制服务。☐