

# 人力资源开发会计信息研究

华南理工大学工商管理学院 曹建新



在知识经济时代,对人力资源开发会计信息的研究无论在无形资产理论上还是在实际应用中都有着十分深远的意义。笔者拟对此作以下探讨。

## 一、人力资源的含义

从产权角度界定人力资源,可将其定义为,人力资源是人力资源产权主体通过投入一定费用可以获得的并能够实现价值增值和效用最大化的依附于产权主体的价值存量的总和。这一定义有三个特点:一是突出了人与人之间利益关系的“产权”特征;二是通过教育、培训、医疗保健等有意识的活动,使得人力资源具有了投资性、增值性和收益性等“资源”特征;三是具有人身依附性、边际收益递增性等“人力”特征。要准确理解此概念,应重点把握以下几点:

1.从本质上看,人力资源是一种能力。人的能力有许多种,如生存能力、处理人际关系的能力、完成特定工作的能力等,这些能力是随着生产力的发展和社会的进步而不断积累形成的。人类将自身的能力作用到劳动对象上,借以改变劳动对象的性能和使用价值,马克思将人类拥有的这种劳动能力称之为劳动力。从概念本身来看,人力资源也就是劳动力发展到一定阶段的产物。

2.人力资源属于价值范畴。人力资源作为一种商品,具有使用价值和价值,其使用价值就是创造价值,由自身价值和价值增值两部分组成。这里所说的价值增值要比传统意义上的劳动力的使用价值范围更广泛,它包括维护高级劳动力再生产的生活资料价值,维护高级劳动力家属再生产的生活资料价值及用于教育、培训、医疗保健的费用等。

事实上,在商品经济条件下,由于资源的稀缺性,人力资源价值不仅包括人力资源生产中耗费的活劳动价值,而且还包括其中投入的物质资源价值。因为,人力资源作为商品,它的价值总和也为 $(V+C+M)$ 。人力资源是价值和使用价值的统一体,也是产权分析的基础。

3.正确认识个体和群体人力资源的含义。从个体角度定义为:人力资源是指存在于人体之中的后天获得的具有经济价值的知识、技术、能力及健康等质量因素之和。从群体角度定义为:人力资源是指存在于一个国家或地区人口群体每一个人体之中的后天获得的具有经济价值的知识、技术、能力及健康等质量因素之和。当然,从宏观上分析人口群体的人

力资源问题时,必须考虑个体人力资源之间替代、互补、互动所形成的整合效应,因为这种整合效应的方向(即正向整合和负向整合)及其程度本身就反映了一个人口群体的生产能力。而且从微观上看,各人所拥有的不同形式的人力资源之间也具有整合效应。

4.人力资源的要素构成。人力资源的内涵较为丰富,主要包括智力和非智力(精神)两种基本因素,同时还包括健康因素。智力因素主要包括人的知识、技能、经验、资历等。智力因素是人力资源的核心内涵,也是人力资源素质最基本的反映。精神因素主要有意志品德、企业家精神、敬业精神、协作与凝聚力、创新能力以及社会活动力等,属于一种潜在资源。健康因素主要是指人的体力方面,是人的知识和精神赖以存在的物质基础。需要指出的是,人力资源要素的构成是动态的,而不是一成不变的。例如,在农业时代,强调体力;在工业时代,强调人的技能、经验等;而到了知识经济时代,更强调人的知识、创新能力和社会协作力等。

## 二、人力资源开发会计信息的内涵

我国有会计学者认为,人力资源开发会计信息是对人力资源开发进行价值核算和管理的一种活动,其内容包括人力资源开发财务会计信息和人力资源开发管理会计信息两部分。人力资源开发财务会计信息是以会计准则为准绳,主要是鉴别、计量与提供有关人力资源开发的货币性信息,以使信息使用者做出正确判断和决策;人力资源开发管理会计信息是利用人力资源开发的货币性信息及其他信息,对人力资源开发进行选择、配置、保护、评价等的会计管理活动。这一表述充分体现了会计的职能,具有明显的中国特色。

笔者认为,人力资源开发会计信息是用来确认、计量和报告有关人力资源开发的信息,以使信息使用者做出正确判断、决策和管理的信息系统。首先,人力资源开发会计信息的对象是“充满智慧的人”而非传统的有形资产;其次,人力资源开发会计信息也是一个信息系统,为信息使用者提供其所需要的相关信息。

## 三、人力资源开发会计信息的确认

人力资源开发能否作为企业的一项无形资产是人力资源开发会计信息是否存在的关键。我国《企业会计制度》规定:无形资产是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。

笔者认为,人力资源开发完全符合无形资产的要件。首先,人力资源开发是可以计量的。人力资源开发在其获得、开发、维持过程中发生的成本和取得的收益,都是可以计量的,

# 对功能货币和外币报表折算的理性思考

浙江工商大学财务与会计学院 张陶勇



## 一、功能货币理论

功能货币是美国财务会计准则公告第52号(SFAS52)中“外币折算”所阐述的一种货币理念,即一项资产或负债可以用同一种货币计量和标示,也可以用一种货币计量而用另一种货币标示。由这一理念进一步引申出,会计系统中的货币具有两种功能:计量功能和标示功能。在单一货币环境下,货币的计量功能

和标示功能是合二为一的,而在非单一货币环境下,两者往往相互分离。功能货币特指充当计量尺度的货币,由于不同货币之间的比价关系经常发生变动,功能货币的不同选择就可能导致计量结果的迥异。

尽管SFAS52是为了平息SFAS8所引发的有关外币报表折算方法的争论,但功能货币理论仍在很大程度上改变了人们

人力资源开发的可计量性体现在人力资源开发成本及人力资源开发收益的可计量性上。其次,在知识经济时代,生产的核心要素是知识,经济的发展状况将取决于对人力资源的开发利用程度。

## 四、人力资源开发费用的计量

对人力资源开发费用的计量目前较为流行的主要有两种观点:一种观点认为,应该按照人力资源开发在其获得、开发、维持过程中的全部实际耗费入账。因为这些支出确实是存在的,按此入账,既客观又方便。这种方法称为成本法。另一种观点认为,应该按照人力资源开发的实际价值入账,而不应该按其全部实际耗费入账。因为企业在获得、开发、维持人力资源开发过程中发生的全部实际耗费往往与人力资产的实际价值不符。这种方法称为价值法。笔者认为,这两种方法各有利弊,在推行人力资源开发会计初期,应采用成本法计量,随着计量手段的提高,可逐步过渡到采用价值法计量。

## 五、人力资源开发会计的报告

人力资源开发会计的报告所要解决的问题是如何把有关人力资源开发的信息传递给信息使用者。传统财务报告既不反映人力资源开发这一无形资产,也不反映人力成本,从而低估了企业资产总额。同时,把为获得、开发、维持人力资源开发而发生的费用全部计入当期损益,严重背离了收入与费用配比的会计原则,歪曲了企业的财务状况和经营成果,因此有必要对其进行适当调整。

传统的会计货币观念。国际会计准则理事会近期发布了改进后的13项国际会计准则,其中改进后的IAS21几乎完全采纳了SFAS52有关功能货币的规定,将原“报告货币”的概念划分为“功能货币”和“列报货币”,并且取消了对“构成报告企业经营整体组成部分的国外经营”和“国外实体”的区分。该准则将“功能货币”定义为“主体经营所处的基本经济环境的货币”,并且提供了如何确定功能货币的详细指南,将与“功能货币”相对应的“列报货币”则直接定义为“列报财务报表的货币”。由上述规定不难看出,功能货币和列报货币正是货币的计量功能和标示功能的具体体现。

## 二、功能货币与外币报表折算方法的选择

外币报表折算通常是指会计报告主体将一种货币列报的财务报表按照另一种货币进行重新标示或重新计量的过程。现行汇率法和时态法是外币报表折算的两种基本方法,前者将折算视为重新标示,或者说是列报货币的转换,折算过程本身并不影响各期损益;后者是SFAS8所规定的折算方法,它将

在资产负债表下,人力资源开发可作为无形资产列示。因为人力资产是对人力资源开发投资形成的,其持续期限往往大于一年,是企业的一项无形资产。相应地,在负债与所有者权益项目之间增设“劳动者权益”项目,用以反映企业的人力资源开发及劳动者权益分享。在利润表上,可增设“人力资源开发成本费用”项目,用以反映使用人力资源开发而发生的不应资本化的费用和人力资产的摊销,同时对原“管理费用”项目反映的内容作必要的调整。在现金流量表上,对为获得、开发、维持人力资源开发而发生的现金流出和企业人力资源开发带来的现金流入,在投资活动产生的现金流量下单独列项反映。

当然,与物质资源相比,人力资源开发有其自身的特殊性,仅仅靠财务报表来解释人力资源开发信息,难以满足信息使用者的需要。人力资源开发会计的报告,除了将有关信息在财务报表中列示以外,还应当包括一些附加报告,如人力资源开发投资报告、人力资源开发流动报告、人力资源开发效益报告等,以提供一些不能或不便于用货币精确计量的信息。

总之,知识经济必然会带来人力资源开发会计理论领域的巨大变革。虽然目前人力资源开发会计信息尚未形成一套完整的理论体系和严密而科学的处理方法,但随着科学技术的进步以及经济的发展,人力资源开发会计信息将会逐步对无形资产会计理论予以完善。□