

谈谈人力资源会计

○张信东

作为影响当今世界的大趋势之一,知识经济正在蓬勃兴起。它不仅充分显示了邓小平同志关于“科学技术是第一生产力”伟大论断的真理性和预见性,充分说明了党和国家作出实施科教兴国战略重大决策的英明和及时,而且也向国人表明了工业经济不是我们的终点,中国必然走向知识经济。伴随着知识经济的到来,会计工作者是否面临着新的挑战?本文就此谈点粗浅认识。

一、人力资源的会计认识

是否把人力资源看作一项资产,是人力资源会计能否成立的关键,也是自1964年美国密执安大学的会计学家郝曼逊(G. Hermanson)在《人力资源会计》中提出人力资源会计观念以来,争议颇多的一个问题。我们只有统一了对这些基本理论问题的认识,彻底澄清其中一些误解,才谈得上建立和完善人力资源会计,迎接知识经济时代的挑战。

关于人力资源的资产属性问题,有不少学者认为,人力资源完全不同于会计上的“资产”,它带有极大的不确定性,难以用货币计量,且不能完全为企业所控制,另外,将人的价值金额化,也有损于人的尊严。持这种观点的学者显然是反对建立人力资源会计的。而主张建立人力资源会计的学者则认为,人力资源是否为企业的一项资产,取决于它是否符合资产定义中的三个衡量标准:企业主体可以控制、货币计量和具有未来服务能力,这是《国际会计准则》和我国《企业会计准则》所共同要求的。

首先,当劳动者与企业通过劳动合同等手续建立雇用和被雇用关系时,企业通过支付工资报酬等方式就获得了该劳动力资源的控制权,使其能够按照企业主体的意愿为企业提供服务,同时也限制了该劳动者为其他组织提供服务的机会,也就是说企业取得或控制了该劳动力资源的使

生不同的结果,因此,会计报表所披露的数据在不同行业以及同行业的不同企业之间的可比性较差。即使企业已根据会计准则的要求,以附注形式说明了所采用的会计方法或会计方法的变更情况,但这种说明往往是不充分的,而且易于为报表使用者所忽视。

4. 警惕财务分析指标被“粉饰”。有些分析指标,并不能正确地披露企业的真相,尤其是经过人为的刻意修饰后,分析出来的指标反而可能使报表使用者得出与实际相反的结论。如流动比率、速动比率指标,是采用资产负债表的时点指标来计算的,这样就极易被人以合法手段“粉饰”,以此导致经济效益评价上的错误。会计主体采取结算日前突击还贷;结算日前加班赶工、提前办理预收账款等都可造成流动比率、速动比率提高的假象。所以,在利用这些指标时应综合考核并辩证地对待其行业标准,历史标准以

便使分析的结果更具连续性、可比性。

5. 注意增值税对经济效益指标的影响。企业推行增值税后,不仅税负发生变化,而且要在会计核算上体现增值税“价税分流”的特征。这就不可避免地对总结评价企业经济效益的指标,如资产负债率、流动比率、速动比率、应收账款周转率、存货周转率、销售利润率等产生不可忽视的影响。

6. 会计报表信息具有双重性。会计报表分析所披露的数值,往往具有双重性,需要从正反两方面去分析。如速动比率较高,从债权的安全性而言,是可喜的,但从另一方面则表示该企业有较多的闲散资金,这并不是投资者所期望的。简单、片面地凭借一个或几个指标而断定一家企业偿债能力、获利能力的强弱是不恰当的。

(作者单位:东北林业大学)

收稿日期:1998—07—13

用权。因此,尽管从法律意义上讲,人力资源不为企业所拥有,企业却取得或控制了人力资源的使用权。其次,人力资源是可计量的,人力资源在取得、开发和使用过程中发生的成本和取得的收益都是可以用货币计量的,人力资源的可计量性体现在人力资源成本的货币计量和人力资源价值的货币计量上,现在理论界已提出多种方法。再次,人力资源能为企业创造价值,在企业的供产销等各环节,没有劳动力的作用,没有劳动力与其他生产要素的结合,企业的生产、销售、利润等都无法实现,而且在企业经济发展过程中,作为劳动者的人属于主体地位,与物质要素相比,劳动力要素更重要,企业经济的发展,效益的高低,归根到底取决于人的能力的发挥。取决于人力资源的充分利用,所以人力资源是能为企业带来经济利益的经济资源。从以上分析可见,人力资源具备了资产的一般特征,是企业的一项资产。

进一步,人力资源还是企业的一项举足轻重的无形资产,这可以从它符合的以下几个特征来认识。第一,无实体性。人力资源是以人为载体的一种特殊资源,它指人的劳动能力,而不是指人本身,作为人力资源资产构成的劳动力不是直观的,只能凭意识和观念进行感觉,显然不具有实物形态,是无形的。第二,长期性。人力资源是企业的一项长期资产,可在较长时期内为企业发挥作用,因为当一个人受聘于某一企业时,都希望长期稳定地努力工作,以寻求提高收入机会和升迁机会,这一特点决定了人力资源资产的长期性。第三,不确定性。人力资源资产所创造的价值,受人员个性、能力、敬业程度、组织管理形式、人际关系等诸多非经济因素的影响,其价值具有高度的不确定性,在一定的条件下,能为企业提供与投资成本非常悬殊的高额收益,为企业带来巨大的经济利益。第四,可转让性。人力资源资产的使用价值具有可转让性,不像有形资产当使用价值转让与他人时,转让方就不能再无偿使用,而当人们把知识价值用于为别人服务时,自己仍

拥有劳动创造能力,仍为企业所拥有或控制。

综上,人力资源是企业的一项资产,且是一种特殊的无形资产,那种否认人力资源是企业组织的会计资产的观点,实际上是混淆了劳动力与劳动者、人力资源与人的关系。

二、人力资源会计的现状

既然人力资源属于会计资产,会计上应对该项资产的投资及所带来的收益进行确认、计量和报告,那么现实情况如何呢?下面我们从人力资源会计的理论研究和实际应用两方面加以认识。

1. 理论研究方面

人力资源会计是会计科学中正在发展的一个新分支,是在市场经济和知识经济的共同作用下,人力资源管理学和会计学相互渗透形成的新型会计理论。它主要研究企业中人力资源的成本和价值的计量和报告问题,其目的是将企业人力资源变化的信息提供给企业和外界有关人士使用。人力资源会计自本世纪六十年代在美国诞生以来,到目前为止已形成了人力资源成本会计和人力资源价值会计两个较为成熟、互有联系的体系。

人力资源成本会计是将人力资源当作资产,把用于招募、选拔、雇佣、继续培训、开发和重置人力资源发生的支出即人事管理职能成本予以资本化,并在人力资源预计的服务期限内进行摊销。人力资源成本在理论上还应包括人力资源本身的本成本即人才的教育成本,然而由于目前用人制度的无偿性,企业在取得人力资源时,并不一定支付其本身的成本,或没有完全支付,只是借助于工资形式予以补偿,工资已在财务会计中作为费用处理,随着人才有偿使用制度的建立,人力资源本身的成本也应予以资本化。显然,人力资源成本会计中有许多理论问题需作进一步探讨。

人力资源价值会计是对人力资源投资的效能和效益进行评估,测算人力资源在企业中的预计服务期间内所能提供的未来服务的估计现值,为企业当局制定人力资源决策和投资者进行投资决策提供有用的信息,它是人力资源会计

的核心。人力资源成本与人力资源价值是投入与产出的关系,产出只有与投入相比较,才能显示投资的效益,而这种效益才是人力资源的实际经济价值,最能全面反映人力资源的质量状况。人力资源价值的计量是人力资源会计中的难点,由于人力资源是一种特殊的具有“人性”的资源,与企业的物质资源、货币资源相比,往往难以量化,所以对人力资源价值的计量就有货币性计量模式和非货币性计量模式两种,前者通过人力资源价值账户,采用未来工资折现法、人才交流法、竞标法、商誉法、指数法、行为变数的扩充运用等方法,在会计报表体系中反映人力资源价值,后者则通过能力一览表法、绩效评估法、可塑性评估法、人力激发型机制等方法,揭示货币指标所无法反映的人力资源中的能力、品格、事业心、工作热情和对企业的忠诚程度方面的信息。同样,人力资源价值中也有很多理论和实际问题需作进一步的研究。

2. 实际运用方面

自本世纪六十年代人力资源会计在美国问世以来,国际会计学界为人力资源会计的发展已经作出了许多贡献,虽然会计准则中还未明确将人力资源列为企业的一项资产,要求企业必须对外公布有关人力资源投资及收益的信息。但在美国电话电报公司,德克萨斯仪器公司和通用电器公司等一些大型工业企业和一些大的会计公司、专业体育机构中已付诸于实践,并初步得到社会各界的认可。我国目前正处于向国内介绍和引进人力资源会计阶段,理论研究也处于起步阶段,实务中没有得到应用。

三、人力资源会计的未来展望

随着知识经济的兴起,社会各方面越来越注重人力资源这项资产对企业带来的经济效益。在企业的生产经营活动中,人起的作用最大。人们已经开始认识到,推动企业成长和现代经济增长的主要力量不是非人力资本(即物质资本和货币资本),而是人力资本,如日本的企业界普遍认为,没有资金可以借,没有机器可以买,如果没有

一支懂技术、会经营、善管理的专业人才队伍和高素质的劳动队伍,就什么事也办不成;美国已故钢铁大王卡内基曾扬言:把我所有的资金、设备和市场全部拿走,只要保留原有的组织机构和人员,四年之后我仍将成为一个钢铁大王。这充分说明了人力资源在现代竞争中的极端重要性,未来世界是知识经济的时代,市场竞争将是知识的竞争、技术的竞争、人才的竞争,而竞争的焦点是人力资源的竞争,人力资源是将企业经济资源转化为业绩的唯一桥梁。

人类物质财富尤其是精神财富的积累,推动了知识经济的兴起,伴随知识经济的来临,一个显著的特点是:知识型劳动者从后台走向前台,成为决定生产和管理运作的主体,人力资源或知识积累已成为改变经济系统产出的显著变量。社会各方越来越重视有关人力资源的信息,期望企业的财务报告予以定量披露,美国会计学者先注意到这一问题的重要性,开创了人力资源会计的先河。经过国际会计学界近30多年艰苦探索,人力资源会计的理论和实践已经有了很大的发展。相信人力资源会计在不远的将来会被公认会计准则所接纳。

我国是世界上人力资源最丰富,也是最浪费的国家,人力资源作为企业的一项资产进行会计核算,并在企业的资产负债表和损益表中予以呈报,可以向企业内外各方提供一系列有用的信息,促使企业各部门有效地利用人力资源,科学地管理人力资源,合理地开发人力资源,提高人力资源资产的投资报酬率,以顺应知识经济的发展潮流。所以在我国建立和推行人力资源会计更为迫切。

改革开放已将中国企业推向国际舞台,面向21世纪,我们必须借鉴西方人力资源会计的理论和方法,深入研究,努力创新,尽快建立适合我国企业的人力资源会计,迎接知识经济时代对我们的挑战。

(作者单位:山西大学)

收稿日期:1998—06—16