

人力资源信息披露新构架 及对传统会计报表的改造

吴 洸

对于人力资源会计的研究,现在有一种新的视角,即引入产权经济学理论提出基于产权行为分析的人力资源会计研究的新思路。通过对特定会计主体人力资源活动基本行为的分析,严格区分人力资源管理活动和人力资源投资活动两类不同性质的会计事项,其中对于人力资源投资活动又进一步划分为人力资源产权投资和人力资源产权交易两种基本行为形式,以及由此而导致的人力资本参与收益分配的行为结果,并按照这三种基本会计事项来设计有关人力资源信息的指标体系,重新构建涉及人力资源活动的会计主体对于其人力资源信息披露的新框架。

一、基于人力资源活动主体产权行为分析人力资源会计报表新构架

人力资源投资活动包括人力资源产权投资和人力资源产权交易两种行为形式。前者是作为投资主体的企业组织为开发现实或潜在人力资源的对内投资,会发生人力资源的生产成本,形成投资者拥有产权的追加人力资源;后者是作为产权主体的企业组织为获得投资收益而用人力资源进行的对外投资,会形成人力资源的交易价格,需要确认投资者对人力资本的产权。两者分别涉及人力资本的生产过程和确认过程。其中,当人力资本表现为提供给其他主体使用的人力资源时,还涉及到其参与被投资主体的收益分配活动这一行为结果。正是基于这一点认识的突破,形成了以产权主体人力资源活动基本行为的形式和结果作为会计事项的人力资源会计体系,从而创建了基于产权行为分析的人力资源会计新模式。在新模式下,企业组织要披露的涉及人力资源的会计信息主要有两大类:第一类是传统会计系统所披露的企业在人力资源的取得、使用、替代等日常活动中发生的成本,这些作为成本的费用与支出是企业为取得、使用以及置换某项人力资源所发生的物力资产成本的转移支出,而非人力资源的成本。第二类才真正属于人力资源会计系统所要披露的与人力资源有关的成本与价值的信息,包括人力资源的投资成本和人力资本的投入价值两方面内容。其中,人

力资源投资成本揭示人力资源在其能力形成的生产过程中所耗费的物力资产价值,即投资的成本,而人力资本的投入价值则描述人力资源在使用过程中,人力资源的产权主体投入到人力资源使用过程中的人力资本价值,即投入价值。这些人力资源成本与人力资本价值方面的信息,才是真正意义上的人力资源会计系统的信息。因此人力资源会计的新模式,要求把涉及有关人力资源的信息严格地区分为两类(人力资源管理活动和人力资源投资活动),而充分性披露原则的基本要求应最终体现于对传统会计报表结构与内容所进行的改造。

二、对资产负债表的改造

(一) 对于传统会计资产负债表的“资产”栏目的一般改造

为了系统、全面地提供有关人力资源信息,对传统资产负债表中“资产”栏目的改造包括重设项目和增设项目两类。

1、传统会计领域内需要进行剥离、组合的重设项目

(1) 在“流动资产”栏目内,重设“待摊人力资源费用”项目,用来反映企业作为费用性支出的,应由以后各期分期摊销的有关人力资源管理的费用与支出。本项目的数据,根据传统会计下“待摊人力资源费用”总账账户的期末余额填列。

(2) 在“流动资产”栏目内,依次重设“人力资源取得成本”、“人力资源取得成本摊销”及“人力资源取得成本净额”等相关项目。其中,“人力资源取得成本”项目用来反映企业为取得人力资源所发生的成本性支出,根据传统会计中的有关“人力资源取得成本”总账账户的期末余额填列;“人力资源取得成本摊销”项目用来反映企业分期摊销人力资源取得成本的累计数额,作为对“人力资源取得成本”项目进行抵减的项目,根据传统会计下的“人力资源取得成本摊销”总账账户的期末余额填列;“人力资源成本净额”项目用来反映企业截至当期尚未摊销的人力资源取得成本的净额,根据传统会计下的“人力资源取得成本”项目与“人力资源取得成本摊销”项目的差额填列。

2、在传统会计领域外需要进行补充的增设项目

(1) 在流动资产栏目内,增设“人力资本价值补偿”项目,

反映在人力资源产权交易过程中,企业应向人力资本所有者收取的人力资本公允价值大于人力资产交易价格的补偿价值。该项目的数据根据人力资源会计下“人力资本价值补偿”总账账户的期末余额填列。

(2)在流动资产栏目内,增设“应收人力资本投资红利”项目,反映企业用进行人力资源产权投资所形成的依附于人身的人力资本进行对外投资时,从其他人力资本使用者那里应收取的投资红利。该项目的数据根据人力资源会计下的“应收人力资本投资红利”总账账户的期末余额来填列。

(3)在长期资产栏目内,依次增设“人力资产”、“人力资产摊销”及“人力资产净额”等三个相关项目。其中,“人力资产”项目用来反映企业在产权投资活动中所形成的人力资本(投资成本)和通过产权交易所获得的人力资本(投入价值)。该项目的数据根据人力资源会计下的“人力资产——××人力资本投资成本”总账账户和“人力资产——××人力资本投入价值”总账账户的期末余额合计填列;“人力资产摊销”项目作为对“人力资产”项目进行抵减的项目,反映企业已分期摊销人力资产的累计数额。该项目的数据根据人力资源会计下的“人力资产摊销——人力资本投资成本摊销”总账账户和“人力资产摊销——人力资本投入价值摊销”总账账户的期末余额合计填列;“人力资产净额”项目用来反映企业截至当期尚未摊销的人力资本净额,根据人力资源会计下“人力资产”项目与“人力资产摊销”项目的差额填列。

(4)在长期资产栏目内,增设“人力资源投资”项目,反映企业在进行人力资源产权投资过程中尚未形成企业人力资产的人力资本培训、开发投资的费用与支出。该项目的数据根据人力资源会计下“人力资源投资”总账账户的期末余额填列。

(5)在长期资产栏目内,增设“人力资本对外投资”项目,反映企业用进行人力资源产权投资所形成的依附于人身的人力资本对外进行投资时,应予以列示的人力资本投资数额。该项目的数据根据人力资源会计下“人力资本对外投资”总账账户的期末余额填列。

(二)对于传统会计资产负债表的“负债”栏目的一般改造

1、另设“应付人力资源使用费用”项目,反映企业在人力资源使用过程中所计提的、作为形成人力资源使用成本的工资费及福利费。该项目的数据根据传统会计下“应付工资”和“应付福利”总账账

户的期末余额合计填列。

2、增设“应付人力资本投资人红利”项目,反映人力资本参与企业剩余收益分配过程中应计提分配的尚未支付的现金红利。该项目的数据根据人力资源会计下“应付人力资本投资人红利”总账账户的期末余额填列。

(三)对于传统会计资产负债表的“所有者权益”栏目的一般改造

1、增设“人力资本”项目,反映会计账面上参与企业主体收益分配的人力资本投资人所持有的人力资本数额。该项目的数据根据“人力资本”总账账户的期末余额填列。

2、增设“人力资本公积金”项目,反映产权交易时人力资产交易价格大于人力资本的公允价值的资本公积金的期末余额。该项目的数据根据“人力资本公积金”总账账户的期末余额填列。

3、增设“人力资本投资人盈余公积金”项目,反映通过产权交易企业所获得的人力资本参与企业收益分配时,实际计算分配给人力资本投资人的盈余公积金数额。该项目的数据根据“人力资本投资人盈余公积金”总账账户的期末余额填列。

4、增设“实收人力资本投资人资本”项目,反映体现在物力资产上的资本,是从所分得的盈余公积金中增增人力资本投资人的实收资本数额。该项目的数据根据“实收人力资本投资人资本——盈余公积金增增”账户和“实收人力资本投资人资本——投入价值摊销转入”账户的期末余额合计填列。

在对传统会计资产负债表内有关项目进行一系列改造后,《资产负债表》的基本格式如表1所示。

表1

编制单位:

资产负债表

年 月 日

单位:元

资产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
流动资产:			流动负债:		
.....					
人力资本价值补偿			应付人力资源使用费用		
应收人力资本投资红利			应付人力资本投资人红利		
待摊人力资本费用					
人力资本取得成本(+)			流动负债合计		
人力资本取得成本摊销(-)					
人力资本取得成本净额			所有者权益:		
.....					
流动资产合计			人力资本		
长期资产:			人力资本公积金		
.....			人力资本投资人盈余公积金		
人力资本投资			实收人力资本投资人资本		
人力资本(+):					
人力资本投资成本					
人力资本投入价值			所有者权益合计		
人力资本摊销(-):			负债及所有者权益合计		
人力资本投资成本摊销					
人力资本投入价值摊销					
人力资本净额					
人力资本对外投资					
.....					
长期资产合计					
资产合计					

注:传统会计的《资产负债表》经过改进后,能够提供人力资源信息的新资产负债表就体现出“人力资产+物力资产=负债+人力资本所有者权益+物力资本所有者权益”的恒等关系。

三、对损益表的改造

1、在营业利润步式内，增设“人力资源损益”项目，包括投资损益和替代损益两个明细项目，用来反映企业通过人力资源的产权投资所形成的人力资源或产权交易所获得的人力资源在突然消失或提前退出企业后，给企业带来的损失或收益。该项目的数据根据“人力资源损益——投资损益”账户和“人力资源损益——替代损益”账户的期末余额合计填列。

2、在可供分配利润步式内，分别增设“人力资本投资人盈余公积金”项目、“应付人力资本投资人红利”项目及“人力资本投资人盈余公积金补亏”项目。其中：

(1)“人力资本投资人盈余公积金”项目用来反映在企业利润分配环节允许人力资本参与剩余收益分配时，所提取的盈余公积金中应分配给人力资本投资人的盈余公积金数额。该项目的数据根据“人力资本投资人盈余公积金”账户的期末余额填列。

(2)“应付人力资本投资人红利”项目用来反映在企业利润分配环节里，与物力资本投资人一起分得的现金红利中应付给人力资本投资人的现金红利数额。该项目的数据根据“应付人力资本投资人红利”账户的期末余额填列。

(3)“人力资本投资人盈余公积金补亏”项目用来反映董事会决定用投资人的盈余公积金来弥补企业亏损时，人力资本投资人盈余公积金所分配的弥补亏损数额。该项目的数据根据“利润分配——盈余公积金补亏”账户的本期发生额分析填列。

在对传统会计损益表内有关项目进行一系列改造后，《损益表》的基本格式如表2所示。

表2 损益表
编制单位： 年 月 日 单位：元

项目	报告期金额	本年累计金额
一、营业收入		
二、营业毛利		
三、营业利润		
人力资源损益		
(1) 投资损益		
(2) 替代损益		
四、利润总额		
五、净利润		
六、可供分配利润		
减：人力资本投资人盈余公积金		
应付人力资本投资人红利		
人力资本投资人盈余公积金补亏		
七、未分配利润		

如果企业认为有必要提供员工在企业收入实现中所发挥的作用的信息，也可以对利润表进行必要的改进。这样在提供了员工对企业收入实现的贡献信息之后，再结合资产负债表中的

人力资源成本的信息，就可以确定企业人力资源的使用效率，也可以对人力资源参与企业收益分配的比率的合理性作出判定。至于企业的人力和物力在收入实现中的作用，则可以根据产出对人力、物力的弹性来确定。

四、对现金流量表的改造

1、计算经营活动的现金净流量，应以利润总额为基础，加上不构成流出量的“对人力资源产权投资所形成的人力资产进行摊销”项目的数额，减去不构成流入量的“对人力资源产权交易所获得的人力资产进行摊销”项目的数额。

2、计算投资活动的现金净流量，应加上“收取人力资源价值补偿”项目的数额，减去“人力资源替代赔偿支出”项目的数额。

3、计算筹资活动的现金净流量，应加上“人力资源替代补偿收入”项目的数额，减去“支付的人力资本投资人现金红利”项目的数额。

按照上述要求具体改进后，传统会计《现金流量表》就嵌入了包括投资投入、收益分配、损益计算等人力资源活动所涉及的现金流量的变化信息，成为一张新《现金流量表》，如表3所示。

表3 现金流量表
编制单位： 年 月 日 单位：元

项目	金额
经营活动的现金净流量	
利润总额	
加：	
对人力资源产权投资所形成的人力资产的摊销数额	
减：	
对人力资源产权交易所获得的人力资产的摊销数额	
投资活动的现金净流量	
收取人力资源价值补偿	
人力资源替代赔偿支出	
筹资活动的现金净流量	
人力资源替代补偿收入	
支付的人力资本投资人现金红利	
合计	

如果企业认为有必要提供在员工招募、选拔、录用、安置和维持、激励、调剂等活动中所发生的涉及现金收支变化的信息，也可以在现金流量表之外附加有关说明书，专门反映这方面人力资源管理活动所引起的企业现金收支的变化情况。

(作者单位：宝鸡文理学院)

责任编辑 刘忻