



□ 牛彦秀

一、人力资源会计实施面临的困境

1. 人力资源会计的理论尚未完全成熟

1964年,美国企业管理学家赫曼森在《人力资产会计》一文中率先提出人力资源会计概念,并阐述了人力资源成本及价值计量的会计问题,标志着人力资源会计进入初创阶段。在这一时期,人们致力于人力资源成本会计和人力资源价值会计的研究,人力资源的取得成本和开发成本列为

人力资产,在资产负债表的长期资产项下列示;人力资源的使用成本列入当期损益,对此理论界已达成共识。而人力资源价值会计,虽然有很多方法如未来工资报酬贴现模型、未来收益贴现模型等可以反映,但都存在着这样或那样的缺陷,没有一个公认的模式,因此,人力资源价值会计研究陷入困境。

20世纪90年代末,我国的阎达五教授和徐国君教授率先提出人力资源权益会计概念,推动了停滞不前的人力资

说明问题的原因和上市公司已采取或拟采取的解决办法,以加大审计委员会工作的透明度和信息使用者的监督力度。

四、审计委员会的成员结构与素质

1. 成员结构方面

审计委员会成员的产生应经过特定的程序,为了保证审计委员会的独立性和拥有履行其职责的能力,应经过一系列筛选与选举程序产生审计委员会的成员。审计委员会委员的候选人应由广泛的渠道产生,如公开招聘、股东推荐、董事会推荐、经理人推荐、社会推荐、个人自荐等并组织差额选举,采用一定的公开方式(例如报刊),向社会公示审计委员会当选人的情况。

为保证审计委员会作用的发挥,审计委员会中既要有独立董事,也要有内部董事;既要有懂得公司财务的人员,也要有熟悉公司经营管理和内部控制的人员。无论哪方面的成员,首要条件是要保证其独立性。对此,可以借鉴美国新规定中的两点内容:一是该委员会成员除了职务收入外,不得收受来自上市公司及其子公司的顾问、咨询或者其它报酬;二是该委员会成员不得担任上市公司及其子公司的任何职务。此外,为保证审计委员会工作的有效性,进一步减小审计委员会被大股东和管理当局操纵的可能,应明确由独立董事担任审计委员会主席,并且出任主席的独立董

事应是财务专家。所谓“财务专家”,借鉴美国证券交易委员会的规定,应当符合以下条件:了解会计报表和一般公认会计原则;有能力评价这些原则的具体运用;具有编制、审计、分析或评价包含复杂会计事项的会计报表的经验,或者目前负责监督从事类似活动的人员;了解内部控制与财务报告的程序;了解审计委员会的职能。具体来讲应具备拥有国家认定的高级会计资格水平证书等条件,从而既保证其相对独立性,又保证其胜任能力。

2. 人员素质方面

审计委员会成员的任职资格的共同要求应该是:没有贪污、行贿受贿、侵占财产、破坏经济秩序等方面的犯罪记录 and 信用劣迹记录;具有诚实守信、勤勉尽责、坚持原则的品质;具有财务、会计、审计等方面的专业知识和较强的财务理解力,能够阅读和分析财务报表,并能对财务状况做出专业判断;具有财务、会计、审计相关工作的丰富经验;熟悉公司运作、公司提供的产品及服务;理解主要会计原则,能够迅速判断新推出的会计原则及法律法规对公司的影响;熟悉公司面对的风险及相应的风险管理机制,具备从多角度分析问题及作出建设性提议的能力;能投入足够的时间和精力等。

(作者单位:西安交通大学会计学院)

责任编辑 孙蕊

源会计研究,标志着人力资源会计进入发展阶段。在这一时期,人力资源权益会计以及人力资源权益会计与人力资源价值会计的结合成为理论界研究的热点问题,以人力资本形式确认劳动者权益成为共识,但人力资本的确认与人力资源价值的确认紧密相连,虽然人们在原有人力资源价值确认方法的基础上又提出了一些新的模式,但这些模式仍然存在漏洞。

2、人力资本的确认具有随意性

人力资本是指人力资源投入企业后所形成的凝结在劳动者身上的潜在的价值总量。这种潜在的价值总量只有在未来才能予以表现,如果在劳动者劳动前给其定价,就具有高度的不确定性;另外,人力资本的确认是与工资还是净利润相连,尚属于争议性问题。因此,总体来看,人力资本的确认具有随意性。

从人力资本的确认方法来看,也同样具有随意性。归纳起来,人力资本的确认方法有以下几类:

(1)历史成本计量法。即以对人力资源的实际投入确认其价值。例如,以每个员工接受国家义务教育为起点,直至其工作为止,计算其不同时期的平均投入成本再计算其合计值。这种方法以历史数据发生为依据,似乎十分精确,但对人力资源的投入包括国家投入、家庭投入、其他人投入等,每个人是不同的。如果将每个员工视为同质,投入的平均值相同,显然不合理;如果区别对待,虽然符合历史成本原则,但并没有数据来源的真实原始凭证,仅仅是一个事后估计值,同样具有随意性。

(2)评估计量法。即对重要的人力资源通过资产评估机构的测算来确认其价值。也就是说,这种观点只承认重要人力资源具有价值,而普通人力资源则不具有价值,很不合理。

(3)未来收益贴现计量法。即通过预计未来人力资源在企业服务期内的各年不同的价值产出,将其折现并求其合计值来确认其价值。这里的价值产出可能是工资奖金,也可能是利润总额,还可能是净资产,不同的人会得出不同的结论。但单独肯定人力资源创造价值而忽视物力资本的存在,是不科学的;况且劳动者的服务年限、产出值的大小、贴现率的高低均具有人为因素;另外,即使考虑人力资本占全部资本的比例,人力资本本身仍然具有随意性,因此理论界对此存有异议。

(4)报表及统计资料结合计量法。即以每年公布的财务报表及行业或社会平均净资产利润率的统计资料进行测算来确认其价值。测算公式如下:

$$\text{人力资本} = \text{净资产} \times \text{净资产利润率} \div \text{行业或社会平均的净资产利润率} - \text{净资产}$$

$$= \text{净利润} \div \text{行业或社会平均的净资产利润率} - \text{净资产}$$

目前很多学者赞成这种观点,它较好地避免了人为因

素的作用,依据人力资本所占比例,可以用于人力资源的业绩评价。但实际存在的问题是这是一个人力资本整体价值确认模型,必须采用一定的方法将其分解到每一个员工,而分解过程具有随意性;另外,测算结果还取决于行业或社会平均净资产利润率的真实性;更为重要的是,如果企业的净资产利润率远远低于行业或社会平均的净资产利润率,如为行业或社会平均净资产利润率的1/2,则人力资本极有可能出现负值。

3、账务处理存在缺陷

一是凡涉及人力资源权益会计的核算问题,其账务处理要求对“人力资产”和“人力资本”两个科目双重平衡地予以反映,借记“人力资产”,贷记“人力资本”,人力资产数额的确定取决于人力资本的高低,而前述的人力资本各种测算方法本身都具有明显的缺陷,因此,对人力资本核算的探讨仅仅限于理论界,实际中不具有可操作性。

二是凡人力资源无论何时、何种原因退出企业,“人力资产”和“人力资本”的账务处理做前述相反的会计分录即可,如果退出时还有未摊完的人力资源取得成本和开发成本,则列入当期损益。虽然从会计核算来看,没什么问题,但数额的确定存在问题。因为,通常人力资源投入时,我们按照整体价值估算,而员工退出时,是个体价值的确定,从这一点来看,也不具有可操作性。

4、人力资源信息的披露会使整体会计信息更加失真

为满足信息使用者对有关人力资源信息的需求,理论界倡导将有关人力资源的信息纳入现行的会计报表体系:

(1)会计平衡公式由原来的“资产=负债+所有者权益”变为“物力资产+人力资产=负债+劳动者权益+所有者权益”。式中的物力资产,相当于原平衡公式中的资产;人力资产属于长期资产,包括与人力资本相对应的价值量(它代表企业对劳动者使用权的拥有)、人力资源的取得成本和开发成本;劳动者权益实质是人力资本,反映劳动者对其所有权的拥有,劳动者可以据此参与企业剩余利润的分配。(2)将原利润表中的“未分配利润”,细分为两个明细项目,“未分配职工利润”和“未分配投资者利润”。(3)在原利润表中增设“人力资源成本费用”项目,用来反映不应资本化的人力资源的相关费用和人力资产的摊销额。

如果不考虑数额,相关的信息披露十分必要,能够满足信息使用者对人力资源会计信息的要求,但结合数据分析,结论则不令人乐观。因为劳动者权益的确定依赖于人力资本,利润的分享同样依赖于人力资本,人力资产的摊销随摊销期的不同而具有随意性。实际上,企业为了特定的目的,可以任意调整人力资产、劳动者权益以及人力资产的摊销额,会计信息失真在所难免。

二、应采取的对策

1、转变认识

对于一个企业而言,人力资源有重要人力资源(理论界称之为智力资本)和普通人力资源之分,普通人力资源应否参与剩余利润的分配,无论理论界还是实务界都存有异议,笔者认为人力资源所有者应像物力资源所有者一样,参与企业剩余利润的分配。当然,普通人力资源与重要人力资源所获报酬不能等同,这之间应有差异。

2、绕开拦路虎

如果以后人力资源会计的研究定位在人力资本的确上,人们将永远陷入困境。与其这样,倒不如另辟途径。实际上,已有一些人力资源所有者参与剩余收益分配的方法:(1)美国的职工持股计划,它是一种典型意义上的职工以其投入的劳动力拥有股份,并参与剩余利润分配的形式。这种形式不需要企业的员工出钱,而是由企业通过向银行贷款或直接拿出一部分利润作为职工持股的资金当用企业的税后盈利偿还完所购职工股的全部股价后,职工就可以分得实实在在的股利。(2)干股,它是对重要人力资源直接确定其所占股份比例并据此参与剩余利润分配的一种形式。这两种形式均不涉及人力资本的计量问题。二者共性的特征,一是从现行所有者权益中让出一定的比例,供劳动者据此分享利润;二是符合人力资源权益会计的基本思想,不需要支付现金,员工即可分利。不同在于,美国的职工持股计划要求用税后利润先偿付股金,若干年之后职工才真正受益;而干股主要针对智力资本。

实践证明,不计量人力资本,劳动者照样可以分享剩余收益。如果避开对人力资本的计量,人们将绕开拦路虎,走出人力资源会计实施面临的困境。剩下的问题就是劳动者权益的确定方式。从劳动者权益的列示来看,应列入现行资产负债表所有者权益中的股本或实收资本之前,从其计量来看,不应脱离现行的所有者权益而单独计量,而应从现行所有者权益中让出一定的比例。一旦劳动者权益比例确定,借“股本或实收资本”,贷“劳动者权益”。劳动者权益比例不应有统一的标准,每个企业应结合其实际确定,确定之后再按劳动者的工资高低将其分解到每个职工。

3、规范人力资源成本会计的核算与报告

人力资源成本的构成包括人力资源取得成本、人力资源开发成本、人力资源替代成本、人力资源使用成本。

在核算中,人力资源的取得成本和开发成本,实质为资本性支出,因此应将其列为人力资产,并在人力资源的有效合同期内分期摊销;另外,人力资源的使用成本,属于收益性支出,应作为当期费用处理,这样与传统会计基本保持一致,不同在于,增设“使用成本”总账科目,下设“应付工资”(即维持成本)、“保障成本”和“调剂成本”三个明细科目;至于遣散前业绩差别成本和空职成本不是企业的实际支出,它是一种机会成本,可以不予考虑。

会计期末,应将“人力资产”以及“人力资产摊销”科目,在资产负债表的左方列示,将其置于固定资产净值之下,以反映人力资产的净值;将人力资源的保障成本、调剂成本以及人力资产的摊销额合并为“人力资源费用”,列在利润表的管理费用之前,以反映人力资源费用的当期发生额;最后依据变通后的会计报表,编制人力资源成本效益的内部分析表,该表从投入和分配两个角度用来反映企业对人力资源的重视程度以及人力资源成本的利用效率。格式如下:

人力资源成本效益分析表

项目	上年	本年	差异额	差异率
人力资源成本				
取得成本①				
开发成本②				
维持成本(三项内容可以单列)③				
年终分红④				
合计⑤				
销售收入或净利润⑥				
人力资源成本收入率或利润率⑦=⑥÷⑤×100%				

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 闵超

·建议·

会计核算软件需要解决两个问题

□ 罗芳

一是会计账与出纳账自动核对问题。通常情况下,出纳账登记采用逐笔登记方式,而会计账则是以汇总登记方式为主,客观上要求会计核算软件提供一种会计账与出纳账自动核对的功能。但是目前一般会计核算软件还不能提供这个功能,所以,笔者认为应在会计核算软件中按下列要求设计会计账与出纳账的自动核对功能:首先,让会计人员选择是否采用计算机对账方式。如果采用,在会计账登记时给会计人员提供按“银行存款”与“现金”科目分解登记的功能,例如:对“银行存款”科目贷方用支票号、金额进行分解;对“现金”科目贷方用发票号、金额或与出纳账的约定来输入摘要、编号。如账账不平可列表显示对账结果,账账不平不能进行月结,达到通过软件实现账账相符目的。

二是银行对账单的自动录入问题。目前,很少有银行向用户提供“电子对账单”业务,即使有提供的,其数据格式也很少有数据交换价值。因此,建议由相关管理部门出面组织,要求银行按统一规范的数据格式向企事业单位提供“电子对账单”,各会计核算软件的提供商也可以据此设计相应的数据自动转入功能。

(作者单位:广州市东山区人民法院办公室)

责任编辑 王教育