

人力资源群体价值 与个体价值之和差异的

会计处理

□ 国 赉 钟跃元

在对一个组织的人力资源价值进行计量时,其群体价值并不等于所有个体价值的简单相加。这是因为群体价值与个体价值在计量方法上有差异,并且个体在实现自身价值的过程中会产生合作或内耗的效应,造成群体价值和个体价值之和之间存在差异。如果将人力资源价值会计纳入财务会计系统,就必须对这种差异进行处理使“人力资源价值”总分类账户和所属的明细分类账户之间实现平衡。本文旨在对这一问题进行探讨。

一、设置总分类账户及明细分类账户核算人力资源的群体价值和个体价值

笔者认为,可设立总分类账户“人力资源价值”来核算组织的人力资源,借方登记预测的人力资源总价值,及因员工能力提高引起的人力资源价值增加数,贷方登记因劳动者离开企业、技术知识老化等因素导致的人力资源减值;设立“待转人力资源价值”账户,用于反映员工未来能够创造的价值,随着劳动过程逐步转化为员工的工资报酬和所创造的企业利润;设立“人力资源价值摊销”账户,用于反映随员工价值的实现而冲销的人力资源价值。在总分类账户“人力资源价值”下,可按组织内部的不同团体设立一级明细科目,如企业可以设立“高级管理人员”、“高级技术人员”、“一般管理人员”、“一般技术人员”、“生产工人”等;在一级明细科目之下,还可设立二级明细科目,如按每个员工的姓名来设立。

二、人力资源群体价值和个体价值的计量方法

笔者认为,组织的人力资源价值就是组织拥有或控制的,能在未来时期内给组织带来经济利益的人力或劳动力。因此,对它的计量应该以人力资源的完全价值为基础。人力资源的完全价值分两部分,一部分是其必要劳动创造的价值,体现为未来的工资报酬;另一部分是其剩余劳动所创造的剩余价值。这种计量方式能够比较完整地反映出人力资源的价值。以企业为例,其群体价值的计量公式如下:

$$V = \sum \{ [FY_0(1+g_1)^t + M_0(1+g_2)^t] / (1+r)^t \}$$

其中, Y_0 表示本年度企业的工资报酬总额; g_1 是企业未来工资报酬的增长率; F 是行业调整系数,用来调整垄断行业的企业因垄断因素产生的工资报酬的差异, $0 < F \leq 1$,非垄断企业在计量时取1即可; M_0 表示本年度企业的人力资源所创造的剩余价值,笔者认为,在实际操作中为方便起见,可以用企业本年度的营业利润来代替 M_0 ,虽然不够准确但是有利于计算和推广; g_2 是企业未来创造的价值的增长率; r 表示折现率; t 表示计算年限。在实际计算时, g_1 、 g_2 可用本行业过去五年内工资报酬和所创造剩余价值的增长率来估算。 t 的取值不宜过短或过长,一般认为以10年为宜。

对于企业人力资源的个体价值的计量,笔者认为应该按照企业的不同团体选择不同的计量方法。如高级管理人员,他们先进的管理经验、丰富的人生阅历和广泛的人际关系对企业来讲是非常重要的,但是他们的工资报酬往往因企业的不同而差别很大,所创造的价值也不易测算,所以,笔者认为应该由权威的人力资源评估机构来对其进行评估。另外,掌握着企业的核心技术的高级技术人员的价值也应该由人力资源评估机构来评估。因为,一个高级技术人才的流失有可能给企业造成重大损失,这在高科技产业,特别在IT行业尤为明显。对于占企业绝大多数的一般管理人员和技术人员、生产工人,宜先按照团体计算团体价值,再按照工作岗位、技术等级确定权数,分别计算出每个人的价值。这是因为,他们个人对企业的影响并不大,但作为一个团体却对企业的经营发展意义重大。

对团体人力资源价值的计量可以参照上面的公式,但需要调整如下:

$$V' = \sum \{ [FY_0'(1+g_1)^t + M_0Ht(1+g_2)^t] / (1+r)^t \}$$

其中, Y_0' 是企业中某一团体的工资总额, Ht 是第 t 年的该团体的人力资源投资占全部人力资源投资的比重, M_0Ht 是这个团体所创造的剩余价值。

三、人力资源群体价值与个体价值之和差异的会计处理

对差异的处理,有两种方法:

第一种方法是日常通过人力资源价值明细账户对个体价值的增减进行核算,年末,“人力资源价值”总分类账户余额由各明细账户余额简单相加得出,同时在报表附注中披露根据人力资源群体价值计量公式计算的企业人力资源价值,并说明与个体价值之和相比是否存在差异及差异的性质。如果是正差异,则说明企业员工因合作产生了增效;如果是负差异,则说明个体之间存在内耗。这种做法的优点是日常核算及会计处理简单,缺点是“人力资源价值”总分类账户的余额不能准确反映整体人力资源价值。在员工之间因团结合作产生了增效的情况下,会低估企业的人力资源价值;相反的,在员工之间内耗严重的情况下,又会高估企业的人力资源价值。

第二种方法是年末“人力资源价值”总分类账户披露人力资源的群体价值,并据其与个体价值简单相加之和之间的差异调整各明细账户。这种调整有两种方法:一种是将差异按个体价值占企业群体价值的比例进行分配;另一种是先按个体在组织中的地位确立一个权数,地位越高权数越大,然后根据加权平均法来分配差异。笔者认为,采用第一种方法较妥。这是因为,个体价值本身就能体现出他在组织中的地位,高级管理人员的价值显然是高于普通员工的,而且第二种方法需要确定权数,增加了实际操作的难度,并受人为因素的影响较大。

采用第二种方法,可以在总分类账户“人力资源价值”下设立一级明细分类账户“人力资源价值——价值差异”对群体价值和个体价值之和之间的差异进行调整。在平时日常核算时,通过各明细账户对个体价值进行核算。

例如,企业新近吸收了一位高级管理人员,则

借:人力资源价值——高级管理层——某某

贷:待转人力资源价值

随着其工资报酬和为企业创造价值的实现,则

借:待转人力资源价值

贷:人力资源价值摊销

在期末计算出该管理人员应该分摊的差异之后,则

借:人力资源价值——价值差异,

贷:人力资源价值——高级管理层——某某

然后,借:待转人力资源价值

贷:人力资源价值——价值差异

这种处理方法的好处是总分类账户“人力资源价值”余额是企业员工作为一个整体的群体价值,能够反映出个体在实现其价值过程中的合作程度;将差异具体到人,有助于提高企业员工的凝聚力,培养员工之间团结合作精神。但缺点是核算过程较为复杂,而且影响因素较多,如企业文化、企业经营环境等,因此,将这些因素造成的影响货币化,并分摊到各员工身上是否合理还有待于进一步探讨。

(作者单位:山东经济学院研究生部

广东韶能集团股份有限公司)

责任编辑 季建辉

关联方交易的 几个会计核算问题



□ 严善明 钱义霞

一、《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的适用范围

《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《暂行规定》)明确该文适用于上市公司与关联方之间关联交易的会计处理,在上市公司范围内执行,但并未明确在上市公司所属纳入合并范围内的控股子公司是否参照执行。如果是上市公司母公司直接与关联方发生与《暂行规定》有关的关联交易,则应按《暂行规定》处理,但若上市公司的控股子公司不执行《暂行规定》,则上市公司可以通过控股子公司实现《暂行规定》列举的交易事项,如通过权益法间接计入关联交易所实现的显失公允价格部分的利润,这样对合并报表就会产生重大影响。从《暂行规定》出台的背景分析,其目的是为了防范上市公司利用与控股股东或其他关联方之间的交易操纵利润。因此,笔者认为《暂行规定》适用范围应包括上市公司母公司和纳入合并会计报表范围内的控股子公司。

二、上市公司纳入合并范围内的子公司之间及母子公司之间的关联交易形成的差价核算

《暂行规定》对纳入合并范围内的子公司之间及母子公司之间的关联交易形成的差价核算未明确,故