

人力资源会计

应属于财务会计范畴

张惠忠

当今世界的经济竞争表面上是对经济资源、产品质量和市场的竞争,实质上是对知识、技术和人才的竞争。因此,现代企业不仅要重视物质资源、财务资源、信息资源、环境资源的有效利用,更重要的是要重视人力资源的开发和使用。人力资源具有无穷的主观能动性和创造性,是企业资源的根本所在。第二次世界大战后遭受严重破坏的战败国西德和日本的经济腾飞和发达,就是发挥人力资源优势的一个明证。随着我国改革开放和社会主义市场经济建设的深入发展,人力资源也将成为我国企业最宝贵的资源,人力资源的经济价值会成为企业生存和发展的关键。因此,在研究借鉴西方人力资源会计理论体系的基础上实施人力资源会计,已经成为我国企业加强人力资源管理的一项有效举措。但是,目前理论界对人力资源会计到底属于财务会计还是属于管理会计范畴仍众说纷纭。大多数的意见认为人力资源会计属于管理会计的范畴,一小部分同志认为它既是管理会计的一个组成部分但同时也可算是财务会计的一条支脉。笔者认为,人力资源会计应属于财务会计的范畴。

一、从人力资源会计的目标看

众所周知,会计的目标是为信息使用者提供决策有用的以货币计量的信息。财务会计是传统会计的延伸,它的主要目的是对外部信息需要者提供有关企业财务状况和经营成果的信息,以供投资者和债权人进行有效决策之用。管理会计是上世纪50年代从传统会计中分化出来的一个分支,其目的主要是为了给企业内部管理者提供必要的信息以供决策之需。财务会计和管理会计是现代企业会计学的两大分支,但它们之间又有千丝万缕的联系。



西方人力资源会计是在本世纪60年代诞生在美国的一门新兴的、目前正处在发展中的会计学科。何谓人力资源会计?最权威的定义应该是美国会计学会(AAA)的表述:确认和计量有关人力资源资料并报告给有关利害集团的程序,即人力资源会计。从人力资源会计的定义出发,可以看出,人力资源会计的目的并不仅仅局限于为企业内部管理者提供有关人力资源管理方面的信息,尤其是现在企业中人力资源的地位成为居各种资源首位的资源后,企业外部的信息需要者,尤其是在那些技术密集型、人才密集型、劳动密集型企业里(如咨询业、保险业、航空业、银行业、社会中介服务机构等企业组织),除了企业内部管理当局特别注重人力资源信息外,外部利害关系集团往往也十分关注其投资对象的人力资源情况,他们不但要了解企业的经营规模和技术力量,更要了解企业的职工人数、人员素质、技术人员和管理人员的有关比例及高级职称的人员数量等等,这往往对现在的和潜在的投资者、债权人的决策有很大影响。因此,那种根据过去的经验,认为在六七十年代的人力资源会计信息主要是为企业内部管理者管理人力资源

服务而很少为企业外部信息需要者提供的做法而断定人力资源会计是一种管理会计的认识是不科学的。不但人力资源会计与生俱来就有为企业组织外部信息需要者提供人力资源计划和利用方面信息的功能,而且随着科学技术的发展,人力资源重要性的进一步突出,人力资源信息必将越来越多地提供给外部信息需要者。那种把人力资源会计仅局限于管理会计范畴的认识和做法,大大削弱了人力资源会计的有用性。

二、从人力资源会计的操作程序方法看

人力资源会计可以划分为人力资源成本会计和人力资源价值会计两大体系。

人力资源成本会计主要研究如何计量与核算在取得、开发及重置人力资源方面的企业组织的投资。它的主要操作程序和方法如下:(1)将招聘、培训等一切人力资源方面的费用均列为对资产的投资,并开设帐户核算(除人力资源原始成本的一部分列为费用外,其余全部记入人力资产总帐户和按员工别、部门别或职能别设置的明细帐户)。(2)在员工服务期内,按传统会计的摊销程序摊销其成本。当发生员工死亡或突然流动时,列为资产损失。(3)当某项专业知识或技术陈旧报废时,记录为资产损失。(4)向企业管理当局和有关集团定期报送人力资源状况及其动态的报表。

人力资源价值会计主要研究如何计量与分析人力资源对企业可期望的未来收益或经济价值。它的主要操作程序和方法如下:(1)设置人力资源价值总帐户,并在总帐下按员工和部门分别设置明细帐户,根据人力资源成本会计的资料登记人力资产的投资价值。(2)按一定的方法计量人力资源的货币性价值和非货币性价值。在计量货币性价值时必须考虑物价变动因素,而且以人力资源的创利额作为货币性价值的计量基础。货币性价值记入人力资源价值帐户与人力资源投资成本进行比较,从而计算人力资源的实际经济价值。(3)人力资源的非货币性价值资料作为管理当局进行人力资源管理计划和决策的依据。(4)向管理当局和有关集团报送有关人力资源价值状况及其动态的报表。

虽然人力资源会计目前仍处在研究完善阶段,尤其是人力资源价值会计的研究和实践由于概念和定量的困惑一度在70年代进展不大。但从目前已经形成的人力资源成本会计和人力资源价值会计的理论体系和操作程序方法看,它们无论是在记录、核算、摊销和报告等整个过程中的任何环节上,均广泛采用了财务会计的一系列方法,因此它仍是传统财务会计的延伸。从生产要素核算的角度看,人力资源作为一种资产,在其

自身的投资形成、成本摊销、价值转移的过程中,也无不深深地打上了财务会计的烙印,我们不能不说它更具有财务会计的特点,处处显得与财务会计一脉相承。

三、从人力资源会计的实践看

人力资源会计理论和方法的研究在60年代初具雏型后,1966年,美国密歇根大学的会计学者和巴里纺织品公司一起,率先在巴里公司进行了人力资源会计系统的开拓性实施。他们通过人力资源投资成本的资本化和摊销程序达到对人力资源的监控,在资产负债表上列示了“人力资源净投资”项目,在损益表中也有一项对“人力资源投资效益净增或净减额”的调整。继巴里公司后,塔奇·罗斯会计师事务所和一些专业体育机构也实行了人力资源会计,美国的其他国内和海外公司以及英国、加拿大、日本等国家的人才密集型企业和组织纷纷效仿,采用人力资源会计的方法,取得了不少成果。从这些实践看,人力资源会计信息已经纳入了企业基本财务报表——资产负债表和损益表的有关正式项目,已经为企业的外部信息需要者所接受以用之于有效的决策。因此,人力资源会计也属于财务会计的范畴。当然,由于人力资源会计仍处在探索的阶段,因此在现实中,大多数企业仍没有将人力资源会计信息纳入对外公布的财务报表,而仅供企业内部管理者决策参考,但这并非人力资源会计本身的根本目的,这正说明人力资源会计正在不断发展过程中,等到人力资源会计的理论和实践成熟之时,必是人力资源会计信息被作为对外会计报表的必备内容之日。事实上,国内外人力资源会计的研究,无不是在现行财务会计的基础上进行的,而其研究的目标,就是想把传统财务会计中那部分没有被确认的人力资源资料信息,通过核算单独地揭示出来,并在财务报表中占有一席之地。

综上所述,笔者倾向于将人力资源会计纳入财务会计的范畴。但是,在研究人力资源会计的理论与实践的过程中,仍需要积极吸收管理会计的营养。

责任编辑 宋军玲

