

人力资源会计若干问题探讨

——首届“人力资源会计理论与方法研讨会”综述

邵其军

中国会计学会“会计新领域专题研究组”于1999年5月8日至9日在首都经济贸易大学举办了首届“人力资源会计理论与方法”专题研讨会,来自全国20多所高校以及政府机关、企业界、会计师事务所的近百名会计专家、学者出席了会议。会议分别就人力资源会计基本理论、成本与管理、计量与披露和实际应用等四个专题进行了讨论。现就其中三个方面的一些主要观点综述如下:

一、关于人力资源会计基本理论

1. 人力资源的本质。与会代表比较认同的观点是“人力资源的本质是人的能力,与人本身是不同的两个概念。人力资源是商品不是指人是商品,而是说人的某种技能是商品。”

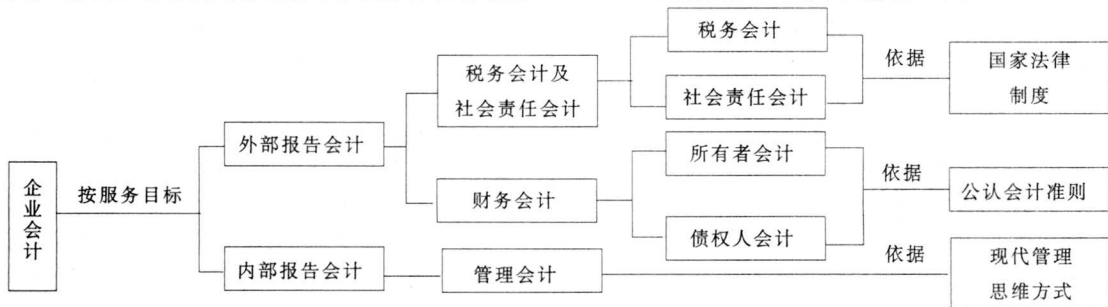
2. 人力资源会计模式。(1)人力资源成本会计。人力资源成本会计是较早提出、比较成熟的人力资源会计计量模式。本世纪70年代,美国会计学者弗兰霍尔茨教授将其定义为:“为取得、开发和重置作为组织的资源的人所引起的成本的计量和报告。”人力资源成本会计的特点是通过单独计量人力资源招聘、选拔、安置、培训等成本,将有关人力资源取得和开发的成本进

行资本化形成人力资产,然后按受益期转作费用。会上,一些代表对此提出了新的设想,认为“人力资源成本还应该包括人力资源的使用成本,即工资部分”,即将企业对人力资源的全部投资转化为企业的人力资源成本。(2)人力资源价值会计。人力资源价值会计建立的理论基础是西方经济学理论,即人力是有价值的经济资源,与其他资源共同创造价值。一些代表认为,人力资源价值会计就是“把人作为有价值的组织资源,而对它的价值进行计量和报告的程序。它的目的在于用人力资源的创造能力来反映组织现有人力资源的质量状况,为企业当局和外部利害关系集团提供完整的决策信息”。(3)人力资源会计新模式——劳动者权益会计。针对传统人力资源会计模式的不足,有的学者提出了人力资产投资、人力资产、人力资本和劳动者权益等概念,对传统会计等式进行了重构,并论述了人力资本参与企业盈余价值分配的均衡机理和基本原则。认为通过劳动者权益可以明确人力资源的产权归属,从根本上调动劳动者的生产积极性。(4)以生产者剩余为基础的人力资源会计模式。有的学者提出了建立在生产者剩余基础上的人力资源会计计量模式,这一理论的创新之处在于通过分析企

种管理形式,使用各种管理手段,强化内部管理,提高经济效益。会计可以参与企业经营管理当局的决策活动,这一分支我们称其为管理会计。其服务目标就是

企业经营,其工作依据是现代管理科学的基本思维模式。

以上分析可以用下图直观表示:



(作者单位:新疆科委科技开发交流中心)

责任编辑 袁蓉丽

业所获得的经济剩余,明确指出企业剩余价值中的消费者剩余部分为企业投资者所有;而作为生产者的权益,剩余价值中的生产者剩余部分应归生产者所有。人力资本作为能够获得剩余价值的人力资源价值,表现为人所具有的创造剩余价值的潜在能力或生产能力。在此基础上,人力资本参与企业分配的形式可以有劳力股、职工股、效益工资和生产者权益股等。

3. 人力资源会计的学科属性。关于人力资源会计的学科属性,与会代表主要有三种观点。一种观点认为人力资源会计属于管理会计,其理由是:人力资源价值是可计量的,并能在对外报表中得到体现;人力资源价值是管理方式的函数;人力资源管理的定量定性信息与企业经营决策密切相关。另一种观点认为人力资源会计属于财务会计,也就是人力资源应该作为无形资产的一部分,同商誉一样,是企业在知识、智能、技能等方面优于其他企业的、能为企业带来经济资源流入的资产。所以,人力资源会计应该作为传统的财务会计的一部分。还有一种观点认为,人力资源会计是一种把财务会计和管理会计结合在一起的新的会计核算方法。人力资源成本会计主要采用传统的财务会计方法,人力资源价值会计则主要采用管理会计的方法。

4. 人力资源会计研究的角度。人力资源会计可以分为社会人力资源会计和企业人力资源会计。但是,人力资源会计研究的目的主要是为了企业了解自身人力资源的数量和质量的信息。所以,学者们认为应当站在企业的角度研究人力资源会计。

二、关于人力资源会计的计量与披露

人力资源会计的核心问题是计量问题。由于人力资源成本会计计量模型较为公认,本次研讨会重点讨论了人力资源价值的计量与披露问题。

1. 人力资源价值计量问题。一些代表从经济学的角度对人力资源价值加以界定,认为企业产品中的 C+V+M 中的 V+M 部分是人力资源价值,计量的着眼点在于劳动者为企业创造利润的大小。在人力资源价值计量方法上,可采用货币计量(精确计量)和非货币计量(模糊计量)相结合的方式。对于人力资源价值的模糊计量问题,认为把模糊集合论引入到人力资源价值

的非货币计量中是可行的。同时,为适应企业当局对人力资源管理的要求,认为人力资源价值应分别按个人价值和群体价值进行计量。还有一些代表认为,应该以人力资本为中心,建立人力资源会计的计量模式,将用于人力资源方面的开支作资本化处理,形成人力资产。同时,人力资源创造的剩余价值要由出资者和劳动者共同分享,企业的风险也由他们共同承担。

2. 人力资源会计的披露问题。一些代表认为,人力资源会计核算制度未形成之前,可以首先进行人力资源成本和价值的表外披露,反映企业为取得、开发,使用和重置人力资源付出的代价。等到人力资源会计确认和计量等方法成熟之后,再考虑将其纳入传统财务会计作为一项资产进行核算。同时,有些代表还就人力资源披露的细节提出了具体设想。

三、关于人力资源会计的基本应用

1. 知识资本的确认与计量。与会代表中有些专家已经尝试在企业中使用人力资源会计,他们把人力资源定义为知识资本(即知本),并强调人力资本不断增值的目标优先于财务资本增长的目标,认为知识只有资本化才能形成公司发展的原始动力。据此设计的分配形式是,对知识劳动既给予记入成本费用的工资、奖金、福利等形式的报酬,又给予股权形式的报酬,使员工能参与企业税后利润的分配。在人力资源会计的具体核算上,采用“双轨制”编制知识资本汇总表和购股权动态表,并使用货币与非货币两种尺度进行计量。货币计量采用收益模型和成本模型,非货币法采用对工作态度、工作能力和工作绩效进行综合评价的方法。在会计科目上,设置“知识资本”账户,分别对人力资本、购股权等进行明细核算。

2. 人力资源资产化及其折旧。在人力资源资产化方面,有的代表提出人才以及人才折旧的概念。其观点是:人才的再生产过程包括人才生产、人才流通和人才消费,人才再生产客观上存在价值补偿与实物更新,因此应当进行折旧,可以设置“人力资产——人才折旧”账户,比照企业的固定资产进行相应的会计处理。

(作者单位:首都经济贸易大学会计系)

简讯 129 万人报名参加 1999 年度全国 会计专业技术资格考试

1999 年是全国会计专业技术资格考试政策作出重大改革后进行的第一次考试,各地会计人员报考非常踊跃。据统计,今年报名参加会计专业技术资格考试的达 129 万人,其中报考初级资格考试的为 91 万人,报考中级资格考试的为 38 万人。今年的会计专业技术资格考试仍是全国各类专业技术资格考试中人数最多、规模最大、范围最广的。

自 1992 年会计专业技术资格实行考试制度以来,已举行了 7 次全国性的会计专业技术资格考试,累计报名参加会计专业技术资格考试的超过 1 000 万人,经考试合格取得会计专业技术资格的会计人员已达 176 万名,其中会计员约 68 万名,助理会计师约 64 万名,会计师约 44 万名。实行会计专业技术资格考试制度,也是推行会计人员继续教育制度的一项重要措施,对调动广大会计人员努力学习专业知识,促进会计队伍建设发挥了重要的作用。

(全国会计专业技术资格考试领导小组办公室供稿)