

人力资源会计初探

文/雷振海

人力资源会计是指对组织的人力资源成本与价值进行计量和报告的一种会计程序和方法，是会计学发展的一个崭新分支，是人力资源管理学与会计学相互渗透形成的新型会计理论。

一、建立人力资源会计的必要性

1、知识经济发展的需要。知识经济时代，经济的增长和财富的创造已不同于传统的农业或工业经济时代，不再主要依靠于自然资源或物质资源，而是主要依靠于智力资源，其中以人的开发和利用为核心，人力资源已成为影响企业生存和发展的基本因素。因此，对人力资源会计这种最重要的生产要素的信息需求迫切要求引入人力资源会计。

2、国家宏观调控的需要。通过人力资源会计所提供的信息，政府可以了解整个社会人力资源的维护与开发情况；同时，政府还可以运用税收等手段鼓励企业加大人力资源投资的力度，以保持社会经济的稳定发展。

3、企业内部管理的需要。现行会计将人力资源投资支出计入当期费用，由于不单独提供的有关人力资源投资及其变动的情况、人力资源投资的经济效果以及人力资源的经济价值等方面的信息，因而无法满足人力资源的管理和控制对信息的需求。

4、会计核算原则的要求。现行会计对人力资源投资计入当期费用，违背了权责发生制原则。因为企业在人力资源投资上的支出，收益期往往超过一个会计期间，属于资本性支出，按照权责发生制原则应先予以资本化，然后在各收益期内分期摊销。

二、人力资源会计的确认

我国新《企业会计制度》中这样定义“资产是指过去交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。”可见，人力资源完全符合资产的定义。首先，当企业聘用某一劳动者时，企业就应向受聘者支付相关费用，这意味着人力资源已经成为企业的现实资产；其次，人力资源是由企业的经营活动需要而产生，人力资本者一旦受聘，企业即取得了对劳动资源在受聘合同期间的所有权；第三，在知识经济时代，生产的核心要素是知识，对人力资源的利用程度，将影响到企业经济效益的高低。由此可见人力资源必须被列为企业的一项非常重要的且特殊的资产。

三、人力资源会计的计量

对人力资源的会计计量主要包括从投入和产出两个角度来考虑的两种观点：

(1) 人力资源成本会计。主要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，以形成人力资产，然后按受益期逐期分摊转作费用。其计量方法主要有三种：一是历史成本法：即以人力资源的取得、开发、安置、遣散等过程实际发生的成本支出为依据，将这些支出资本化的计价方法。二是重置成本法：即在当前物价条件下，对重置目前正在使用的人员所需成本进行计量的方法。三是机会成本：即以员工离职而使企业蒙受的经济损失为依据进行计量的计价方法。

(2) 人力资源价值会计。主要不是以人力资源的投入价值而是以产出价值作为人力资源价值的计量基础，这使得对人力资源价值的计量不可能十分准确，而只能采用推算方法。

比较两种方法，我认为对人力资源的资本化应采用人力资源成本会计法。原因如下：一是在市场经济条件下，遵循等价交换原则，通过公平竞争所形成的人力资源的价格能最大程度地贴近人力资源的价值，从会计稳健性原则出发将实际支出成本化的方法不会造成人力资产的账面价值与实际价值的严重背离。二是成本法易于获取数据，而且获得的数据比较客观、真实，可以防止有关人员利用会计处理方法的主观性随意更改数据、粉饰报表。而人力资源价值会计能够避免成本会计低估人力资源价值的弊端，同时也能促使企业管理当局更注重人力资源的开发和投资。

四、人力资源会计的报告

会计报告提供的是货币性和定量的会计信息，由于人力资源信息的特殊性，使得人力资源又有别于其它资源。因此，在计量人力资源价值时必须采用两种模式，一是货币性价值计量模式，其信息主要反映在三大报表中；二是非货币性价值计量模式，以说明人力资源的创新能力和品格、事业心、工作热情和对企业的忠诚等无法计量的信息，其信息可通过表外形式进行报告。

1、报表披露：这些报表主要包括资产负债表、利润表和现金流量表三大报表。

在资产负债表中，由于将人力资源确认为企事业的一项资产，由此产生了对应的人力资本和人力负债，因此，会计报表的编制基础就应修正为：传统资产+人力资产=负债（包括人力负债）+

实收资本+人力资本。人力资产是对人力资源进行投资形成的，持续期往往大于一年，而且一般会短于某些固定资产的经济寿命，因此应列示于“长期投资”和“固定资产”之间，将“人力资产摊销”列在“人力资产”项目之后，体现人力资产净值，将“人力资本”项目列在“实收资本”之后，以完整反映企业的所有者权益。

在利润表中，对于为人力资源而发生的相关费用应通过在“管理费用”和“财务费用”之间增添“人力资产费用”项目予以反映；在净利润前增添“人力资本增加净值”项目反映人力资源所创造的收益。

在现金流量表“投资活动的现金流量”中增添“人力资产投资的现金流出”和“人力资产投资的现金流入”项目，主要根据人力资产投资过程中所涉及到的现金流动来填列，以反映人力资产给企业带来的现金流量。

2、表外披露；在企业财务报告中，由于会计报告有规定的格式和标准，使某些特殊或重要的数据和其影响因素无法列入会计报表之中，这就必须借助表外信息披露方法来帮助不同的报告使用者更清楚的阅读和理解，附注就是其中较为有效的一种方式（作者单位：河北理工大学）

相关链接

我国部门预算编制中存在的若干问题及解决措施
农村集体经济组织会计信息失真的成因分析
基于契约观的承租人租赁会计政策选择分析
浅析实质重于形式的会计原则在我国的应用
企业会计信息失真及其防治浅析
浅议科学进行成本控制
人力资源会计初探
新准则下会计职业判断能力探微
基于目标导向的政府财务报告主体的研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心