

构建中国特色的人力资源会计理论体系

文/朱丹

在知识经济时代,一个企业的人力资源,成为创造企业价值的主要驱动因素,他的贡献率远远大于传统的物质资本贡献率。因而,人作为一种资源越来越受到重视,人力资源会计的实用性及重要性也日益凸显,建立和实施人力资源会计势在必行。但我国目前尚处于向国内介绍国外研究成果和引进人力资源会计的阶段,行之有效的完善的人力资源会计理论方法体系还没建立,财务报告中也不要求提供人力资源的有关信息,实务中更没得到应用。并且在多方面传统会计与人力资源会计存在着分歧与冲突,对人力资源的会计处理也有诸多不妥,这决定了人力资源会计不能继续沿用传统会计的研究方法和手段,必须修正、重构传统会计理论,构建一套新型的适合中国特色的人力资源会计理论与核算体系。

一、人力资源会计与传统会计的理论冲突

1、会计假设方面的理论冲突

会计假设是会计核算的基本前提。人力资源会计作为会计学的一个分支,在接受传统会计假设的同时,又兼具了一些特殊的前提假设。①人是人力资源的载体;②人力资源是有价值的组织资源;③人力资源效用的发挥在不同的管理方式下产生不同的经济价值,也即其价值受组织管理方式的影响;④人力资源具有主动性和创造性;⑤信息重要性假设。因此,传统会计假设应当适应社会环境的变化而作出相应的调整和变革,以便推进会计理论与实务的发展创新。

2、会计目的与对象方面的理论冲突

不同的会计假设使人力资源会计核算目的与传统会计产生了差异。人力资源会计具体目的,一是为企业管理者提供管理人力资源的信息,例如人员的编制数量、雇佣渠道以及企业人力资源应具备的“质”与“量”等,这是传统会计无法解决的。二是为投资者,债权人提供正确的决策信息。三是调动企业职工积极性。建立人力资源会计,发展和完善人力资源市场,合理开发与利用人力资源,在企业内形成一种爱才、重才、惜才的良好氛围,可激发职工的活力和热情,调动工作积极性。四是向社会反映企业履行社会责任的会计信息。企业在实现经营目标——追求企业价值最大化的同时,又占有使用人力资源,不可避免地肩负着履行社会责任的职责。人力资源会计的基本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,提供详实的人力资源数据,为企业当局和外部利害关系者提供完整的决策信息。由此可见,人力资源会计目的突破了传统会计目的的限定,构成了其独特的目的。

而传统会计提供的只是财务资源和物质资源的状况和变动情况,核算目标是为企业当局和外部利害关系者提供企业财务状况、经营成果和现金流量。

人力资源会计核算对象是人力资源会计中人力资源的价值运动,包括作为价值运动起点的对人力资源的投入和作为价值运动终点的与投入相对应的人力资源产出两方面。传统会计则以企业的物流,资金和信息为会计研究对象,将人力资源投资计入当期费用,这不仅违背了权责发生制原则,而且将人力资源支出费用化,必然使各期盈亏报告不实,导致决策失误。因而,人力资源会计弥补了传统会计关于会计对象不完整的缺陷。

3、会计核算原则的理论冲突

人力资源既具有商品的共性,又具有商品的特殊性。将人力资源列为会计核算的对象,在核算过程中除了遵循会计的一般原则外,又赋予了一般核算原则新的内涵,同时还兼有特殊性的核算原则。

(1) 权责发生制原则。人力资源会计需正确反映人力资源投资支出及其受益情况并为决策者提供有用信息。对于支出情况应按其受益期合理摊销,属当期或以后各期应予以确认或采取其他方式在受益期确认,以此避免信息失真。

(2) 谨慎性原则。为了有效规避风险,对人力资源评估处理时,不能少计可能发生的费用与损失,置换正在使用的职工所估算的支出,在适当范围内可多计,但不得多计可能实现的收入,使企业能够有一定的备抵准备,减少职工因突然离职而带来的损失。

(3) 效益成本原则。在使用人力资源过程中,不仅能实现自身价值,而且能实现价值增殖。基于效益成本考虑,在核算时对决策意义不大且核算成本较高的项目可不予以揭示。

(4) 有形资产核算原则。作为人力资源的载体的人是有形的,人的劳动也是有形的,提高人力资源使用效率,是通过对人实施提高生活质量、医疗保健、健身娱乐等维护方式来实现的。因此,应遵循有形资产核算原则。

(5) 原始价值核算原则。人力资源原始价值包括两个方面，一是人力资源取得的招聘费、教育费等一次性费用支出；二是使用过程中支付的维护支出。

(6) 成本区分核算原则。人力资源成本构成，一是平均成本与个别成本，将人力资源的一次性投资作为平均成本，分期投资作为个别成本；二是人力资源使用过程中发生的政策保障性成本和人为损失性成本。

4、会计报告方面的理论冲突

知识经济时代，社会经济的发展将有80%-90%来源于知识及经济创新的贡献，因此，作为对知识载体的人力资源进行确认、计量、记录和报告的人力资源会计成为知识经济时代的会计主流。人力资源会计报告所要解决的是企业如何将有关人力资源的信息传递给信息使用者，供他们作出相关决策。但传统会计报告既不反映人力资源信息，又不反映人力资源的价值，也不反映人力资本，忽视了劳动者对企业的经济贡献，低估了企业资产价值，歪曲了企业的财务状况和经营成果，显然是不完整，不充分的。

二、人力资源会计理论体系完善的对策建议

1、构建完善的人力资源会计理论体系

现阶段，我国尚未就人力资源核算制定相应的会计准则或会计法规，实务中也没得到广泛应用，其关键问题就在于人力资源会计赖以构建的基本理论缺乏足够的支持。因此，迫切需要有关部门结合人力资源自身的特殊性，制定相应的人力资源会计准则，利用“企业理论”的最新成果来为人力资源会计的应用寻求理论支持。从中国实际出发，加强理论研究，对当前理论上存在争议的方面加以修正、补充，并借鉴、吸收西方先进的会计理论来发展、完善我国的会计理论，建立真正意义上的具有中国特色的人力资源会计理论体系。

2、建立切实可行的人力资源会计计量模式

将人力资源的计量属性与计量单位有机结合起来，建立切实可行的人力资源会计计量模式。人力资源的计量单位，主要是用货币或其他非货币量度单位计算与反映人力资源。人力资源会计计量属性，可以分为人力资源成本计量和人力资源价值计量，前者是企业根据在人力资源方面的支出即为了取得、开发和保全人力资源使用价值所付出代价作为人力资源成本的依据，后者是以产出价值对人力资源的经济价值所进行的会计核算工作。

由于人力资源会计确认、计量中带有不确定性因素，一方面可将上述两种计量模式结合使用，相互弥补不足，力求完善；另一方面，也可参照西方在此问题上的解决方法，如职工持股计划或干股的方法。从现行的所有者权益中让出一定的比例，供劳动者分享，员工可参与分利。

3、修正权益理论，建立合理的人力资本参与剩余收益分配的模式

传统会计理论将决定知识经济发展的第一资源排除在会计核算之外，但在完全意义上的知识经济时代，知识才是最稀缺的生产要素，因为正是由于富有一定创造力的人力资本的参与，非人力资本的增值才呈现几何增长，成为现实。所以，最先进的知识载体——人力资本所有者也应和非人力资本所有者一样成为企业剩余权益的索取者。因此，我们不能停留在忽略人力资本，突出财务资本的基础上，对“人力资本应纳入权益理论”给予应有的重视和关注，从法律上保障人力资源权益并加以确认，建立合理的人力资本参与剩余收益分配的模式。在人力资本获取一定固定收入的基础上，将净利润扣除财务资本必要报酬后的余额在人力资本和财务资本所有者之间进行分配。

同时，修正权益理论，将人力资源这一因素包含在权益理论当中。为此，权益理论应该拓展为“财务资产+人力资产=财务负债+人力负债+财务资本所有者权益+人力资本所有者权益。”

4、将人力资源会计纳入财务会计系统，规范财务报告

人力资源是能给企业带来经济利益流入的资产，因此，人力资源价值的确认、计量、记录和报告，都是财务会计的重要内容。将人力资源纳入传统的财务会计系统，将财务对象由财务资源扩大到能够导致企业价值增值的财务资源和人力资源，将人力资源资产及其有关的权益和负债在现行资产负债表上予以充分揭示和披露。在利润表中将“未分配利润”分为“未分配职工利润”和“未分配投资者利润”两个明细科目，利润表将增设“人力资源成本费用”项目，反映未资本化的人力资源的其他费用及人力资产的摊销。在利润分配表的“可供投资者分配的利润”项目下增设“应付人力资本所有者收益”项目，由此反映人力资本投资者对企业利润的分享情况。在现金流量表中，对为取得、开发、培训人力资源而发生的现金流出和企业人力资源带来的现金流入，在筹资活动产生的现金流量下单独列项反映。

如财务报告上揭示人力资源的信息不能满足信息使用者的需求时，还可附加报告：人力资产投资报告、人力资源结构及变动情况报告、人力资源效能报告等。

5、重视人力资源投资，加强人力资源管理，提高员工素质

与传统会计相比，人力资源会计的核算方法更复杂，技术要求更高。而当前领导者对企业管理的重视程度、内部会计人员素质和会计管理完备程度不尽人意。因此，必须首先加大人力资源投资和培训力度，提供进修、培训机会，提高员工素质。其次，加强人力资源开发利用与管理，使巨大的人口负担转化为巨大的资源优势，优化人力资源配置，加快人力资源会计在企业管理中的运

用。同时加快构建网络化的学习型组织，大力开展计算机教育，提高理论水平与操作能力，为实施人力资源会计打好基础，以全面适应社会经济发展的需要（作者单位：重庆三峡学院学报编辑部）

相关链接

从心理学视角看企业奖励制度的有效性
知识型员工职业生涯规划激励机制的探讨
构建中国特色的人力资源会计理论体系
对社会工作者职业化和专业化的思考
知识型员工激励模式的探究
农村农业生产技术人员短缺分析
构筑知识经济时代的人力资源高地
心理契约对知识型员工的激励价值观
黄河三角洲地区高职人才教育发展探讨
家族型企业人力资源管理过程中的逆向选择和道德风险

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