

浅谈人力资源会计的计量

作者：潘文聪

人力资源可以以成本计量，也能以价值计量，这是理论界达成的共识，因而人力资源成本会计与人力资源价值会计也就构成了人力资源会计的两个重要分支。人力资源成本会计是从投入的角度以投入价值对人力资源成本进行的会计核算。人力资源价值会计是从产出的角度以产出价值对人力资源的经济价值进行的会计核算，是事前对企业内部人力资源价值进行的预测性核算。本文拟对二者作简要介绍。

一、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。

人力资源成本包括：为了获得企业的人力资源成本而发生的招聘、录用、教育、培训、医疗保险福利、使用、管理等的费用和支出。

人力资源成本根据其计量依据的不同，可分为历史成本法、重置成本法与机会成本等。

1. 历史成本法。指为取得和开发人力资源而付出的代价，通常包括人力资源的招募、选拔、聘用、定向和在职培训的成本。历史成本的数据摘自原始记录，较容易取得，具有客观性和可验证性，但是人力资源的实际经济价值与历史成本差别较大。

2. 重置成本法。指重新取得和开发一个替代者而发生的成本，它包括职务重置成本与个人重置成本。职务重置成本指在既定职位上提供同等服务的人来替代占有该职位的而现在必然导致的牺牲，个人重置成本是指用一个能够提供同等服务的人来替代目前雇佣的人，而现在必须导致的牺牲。重置成本能体现在当前条件下重置此人力资源所花的代价，但对人力资源的重置成本进行估价带有较强的主观因素。

3. 机会成本法。指因选择某一方案而放弃另一方案而失去该方案的收益值，体现在人力资源上就是职工离职带来的损失。表面上看，机会成本法很贴近人力资源的价值，而事实上，人力资源价值在成本和数量上是很难界定的。

4. 综合计算法。上述几种方法各有其优缺点。我们可以以历史成本法为原则结合其他两种方法的使用，建立一种综合计算方法，在此方法下成本项目包括：原始成本、吸收成本、追加成本、使用成本、安置成本、流动成本、机会成本、沉淀成本、重置成本。原始成本指最新取得时的“购入成本”。吸收成本是指为了招聘人力资源而发生的费用，如广告费、调入费、安家费等。追加成本是指各种培训费。使用成本包括工资、奖金、福利费等。安置成本包括内部调动费、退休金等。流动成本指人员流动过程中发生的费用，如：解聘费、因“跳槽”而发生的争议诉讼费等。沉淀成本指已经投入的人力资源成本因某种原因而闲置起来所造成的成本。

人力资源成本会计的特点是将有关人力资源的取得、开发、使用等成本予以资本化，形成人力资产，然后按收益期转做费用。这种会计处理程序使得所提供的会计信息符合配比原则，而且提供了有关人力资源成本的信息，使得管理当局及其他会计报表使用者全面考核投资回报率的实现情况，同时使投资者意识到在人力资源上的支出是一项投资，更全面地认识到它的收益功能。此外，有关人力资源信息的提供也丰富了管理当局进行人力资源管理的策略。

当然人力资源成本会计的局限性也是明显的。首先，它对人力资产的计价只是将传统会计中的制造费用、管理费用等有关人力资源开发、取得的费用，按一定方式归类，予以资本化后计量为人力资产价值，并未突破传统会计的框架。其次，它没有对人的能力和产出价值进行计量，也就是说，按人力资源成本会计确认不同能力的人的价值可能因取得的费用相同，从而在账上表现出相同的价值。因此账面上的人力资产的价值并不代表人力资源所创造的价值，从而也就不能体现出人力资源的真实经济价值。

二、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，与其它资源共同创造价值。人力资源贡献主要在于价值创造，相对于实物资产来说，实物资本对财物创造的贡献在于价值转移，则实物资本的投入往往伴随着相应财富的增加；而对于人力资源投入不一定能带来财富的增加，因为人的作用的发挥有赖于主观能动性，而并非金钱与物质就能独立发挥作用。因此，历史成本原则对实物资

本的计量和核算非常重要，而对人力资源的计量则意义不大，人力资源应以人的劳动能力所创造的价值，即人力资源价值来计量。

而且，在知识经济时代由于信息的迅速传递，许多在工业化社会视为不确定的因素，通过高速的信息传递，都变为确定因素。另外，由于信息多元化要求，单纯的成本信息、数学信息已不能满足决策的需要，多元化的人力资源信息已成为必要。目前常见的人力资源价值会计的计量方式有未来薪金资本化法、收益折现计价法、经济价值法、商誉法等。

1. 未来薪金资本化法。即预计企业职工从现在到退休时的薪金总和，再按一定的折现率折为现值，并分别加总求和得出人力资源价值的一种方法。它的计算公式为： $V_n = \sum_{t=0}^{T-n} \frac{I(t)}{(1+r)^t}$ ，式中 V_n 表示 n 年龄的人力资源价值。 T 表示职工的退休年龄， n 表示职工被录用时的年龄， $I(t)$ 表示退休前年度的平均工资， r 表示适用于该职工的收益折现率。可以看出，退休年龄、年度平均工资、收益折现率都是估计值，有很大不确定性，尚待推敲。

2. 收益折现计价法。它是以人力资源获得的未来收益折算为现值的方法来计算人力资源的价值。它的基本计算公式为： $V_n = \sum_{t=0}^{n-1} \frac{R(t)}{(1+r)^t} \times W$ ，在这里， V_n 是表示人力资源价值， n 表示人力资源有效使用年限， $R(t)$ 表示第 t 年净收益， r 表示适用的折现率， w 是指人力资源投资额与总投资额之比，此方法也带有很大的主观性。

3. 商誉法。即指以企业超过本行业正常盈利的资本化盈利加以估计来计量人力资源价值，具体模式是把企业过去若干年的超额利润列为“商誉”的值，并把商誉按人力资源投资占总资源投资的比例摊配额作为人力资源价值，此方法也带有很大估计性。

上面所列举的几种方法不仅带有很强的主观性，还带有一定的片面性，不能涵盖人力资源价值的全部。人力资源价值会计是以产出价值对人力资源的经济价值进行核算，所以人力资源的价值不仅包括交换价值，还包括剩余价值。由此可见，比较全面的计量方法应是将来薪金资本化法与收益折现计价法相结合。未来薪金资本化是计算人力资源的交换价值，收益折现法计算出的是人力资源的剩余价值，二者之和等于人力资源的总价值，这种先分后合的计量方法有其独特的优点。未来薪金资本化法计算的人力资源交换价值可以为人力资源价值会计提供未来预测信息，有利于企业比较并及时调整人力资源成本，加强对人力资源成本的管理；收益折现法计算的人力资源剩余价值可以使企业管理人员了解企业的人力资源在未来一定期间可能为企业创造的经济效益，有利于企业进行投资报酬分析，采取更有利的措施进行人力资源管理。两者之和，作为企业人力资源的总价值，代表着企业拥有的全部人力资源的使用价值，为企业的决策提供了有益数据。

同样地，人力资源价值会计与人力资源成本会计一样，也有自身的局限性。首先，由于采用的计量基础有悖于传统会计的原则，因而此模式只是作为管理会计的一个子系统进行探索。即便在初步尝试对外披露企业人力资源价值信息的企业，由于其计量方法存在问题，使得人力资源价值会计提供的人力资源信息缺乏可比性，从而无法让信息使用者对企业的人力资源状况做出正确的评价。其次，此模式没有解决人力资源的产权归属问题，不能从实质上明确劳动者在企业中的地位，因而不能从根本上调动劳动者内在的积极性。

在具体会计实务中，如何选择适当的计量模式：应考虑多种不同因素来进行正确的选择，如技术因素、行业因素、使用者的一些特定要求，等等。总之，人力资源计价方法并不是固定的、一成不变的，在会计实践中应根据具体情况灵活运用，以满足不同需要。

参考文献：《对人力资源会计核算的探讨》 宋良荣 《财会月刊》 1998年第7期。

《人力资源价值会计计量方法的探讨》 元香 《财会月刊》 2000年第2期。

《社会—经济的主要源泉》，罗歇·休 法国《世界报》 1999年3月2日。

《人力资源管理会计》 埃里克·G·弗兰霍尔茨 上海翻译出版公司 1986年版。

作者单位：福建省注册会计师协会

（责任编辑：陈 靖）