

浅谈人力资源会计的管理

作者：高锦云

一、人力资源会计的方法

人力资源会计是确认和计量人力资源成本和价值的一种程序和方法，但人力资源的成本或价值是应该资本化还是费用化，理论界与实务界存在分歧。有一种观点认为，因为人力资源提供未来经济利益具有不确定性，人力资源不能为企业所拥有和控制。而且，人力资源不能交换，不具备可交换性的特征，因此不是资产，人力资源投资应该费用化。

笔者认为，人力资源必须资本化，即应将人力资源作为资本计量。首先，人力资源是具有生命和高级思维能力的特殊资源，由于其特有的创造性，成为企业未来经济利益的主要源泉。许多知识型企业的成功经验，已充分证明了这一点。其次，人力资源资本化的前提实际上是其市场化，或者说是劳动力的商品化。人力资源的价值是在劳动中体现的，一旦劳动者将自己劳动的使用权让渡给企业，虽然企业不能全部拥有其所有权，但在职工受职任职期间，其劳动必须在企业的指挥与监督下进行，必须服从于企业管理，职工无权支配。如同会计中确认的许多资产仅代表了部分权利一样，由于企业对人力资源拥有部分权利，所以应该确认为资产。再次，对人力资源进行确认有利于企业管理、考核人力资源，加强对人力资源的再投资，提高人力资源的质量，提高其服务企业的功能。

二、人力资源会计的核算

一般会计平衡公式“资产=负债+所有者权益”，反映了商品经济条件下企业价值运动的一般规律，即债权人的清偿权加上企业业主权益的清偿权等于企业的资产总值。建立人力资源会计，把人力资产、人力资本以及劳动者权益等概念引入会计平衡公式后，该公式改变为：物力资产+人力资产=负债+劳动者权益+所有者权益（含人力资本）。此时，会计平衡公式的内容已发生根本性变化，它揭示了企业的所有财富，包括物力资产和人力资产由债权人、劳动者和所有者三方共同占有的关系，反映了企业对债权人权益、劳动者权益和所有者权益的确认，有利于调动各方面的积极性，能更好地满足企业经营管理对会计信息资料的需要。

人力资源会计的核算主要包括两个方面的内容：人力资产核算和劳动者权益核算。

1. 人力资产核算。

人力资产是指企业所拥有或控制的可望向企业流入未来经济利益的人力资源，从其价值构成来看，它由四部分组成：取得价值、开发支出、离职成本、新增价值可潜在的价值增值。前三部分构成人力资产成本，后一部分形成人力资本。

(1) 人力资产成本，实质上是企业对人力资产的投资，它将随着人力资产的折旧而逐渐得到补偿，因而它的核算主要沿用传统会计的一般会计方法和程序，并稍作演绎。首先，将人力资产成本进行细分，然后把其中一部分列为期间成本，当期注销；剩余部分进行资本化，随人力资源服务潜能递延至以后各期间摊销。

(2) 人力资产增值，是指人力资源为企业提供的经济贡献和服务潜能，它包括三部分：个人价值，即个人在企业中预期服务期内未来服务的估计现值；群体价值，就是群体在组织中预期未来服务的估计现值；整体人员价值，是指某组织预期可获取的未来服务现值。这三者相互联系、相互制约，不可分割，只有个人价值或群体价值相互协调，才能达到组织整体价值的最大化。

人力资产增值的核算，有货币计量和非货币计量两种方式。非货币计量方式的核算内容和方法，就是通过编制人员实际工作业绩评价表、人员发展潜能可塑性评估表，评价实施人力激励机制带来的效果；从个人生产能力、晋升能力和调整工作能力等方面来评定个人价值；从管理方式、组织结构协作气氛等管理行为来评定群体价值。货币计量方式的核算内容和方法，目前主要有未来薪金折现法、经济价值法和高誉法等。人力资产增值应当由权威的人力资产评估机构，结合个人能力及其在组织中的作用采用科学的方法统一评估确定。

2. 劳动者权益核算。

劳动者权益是劳动者作为人力资源的所有者而享有的相应权益，它的核算包括两部分：一是人力资本核算；二是新产出价值中属于劳动者的部分，即劳动者权益分成核算。

人力资本是对应人力资产增值的概念，它代表劳动力的所有权投入企业形成的资金来源，性质上近似于实收资本。人力资本概念的确定，意味着承认劳动者在企业中的应有地位，承认劳动者是人力资源的所有者。劳动者从青年到壮年，由于其知识、技能、工作经验和生活阅历是不断积累的，劳动者能力不断增加，对企业的贡献不断增大，所以在这个时期，人力资产增值，对应的人力资本不断增加；劳动者从壮年到老年，劳动能力逐渐下降，对企业的贡献开始减少，因而在这个时期，随着人力资产的贬值，对应的人力资本逐渐减少。人力资本呈抛物线型变化，这是人力资本与实物资本的区别所在。

劳动者权益分成是企业实现的价值增值部分，按存留的人力资本分配给劳动者的收益。有时，企业由于经营状况欠佳，支付给劳动者的工资低于国家或政府规定的最低工资标准，这部分差额也应转为劳动者权益分成挂帐。劳动者权益分成不能象资本公积可以转增实收资本那样，转增为人力资本。

三、人力资源会计在企业中的应用

人力资源会计理论的研究具有探索性和超前性，在国际上尚未形成定论，在国内更是触及经济改革，尤其是国企改革的症结——个人产权问题，因而在实践上步履维艰。不少公司作了一些有益的尝试。如：民企深圳华为公司的经验是把人力资源定为知识资本，简称为知本。确定人力资本增值的目标优先于财务资本增值的目标。认为知识只有资本化才能形成公司发展的原始动力。据此设计的分配原则是，对知识劳动既给予记入成本费用的工资、资金、福利形式的报酬，又给予股权形式的报酬，使职工能参与企业税后利润的分配。对参股权实行动态调节，解决公司可持续发展的动力源泉问题。在人力资源会计的具体核算上，公司采用“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。非货币计量采用对工作态度、工作能力和工作绩效的综合评价。在会计科目上，设置“知识资本”帐户，分人力资本、购股权等进行明细核算。

人力资源会计与传统会计的根本不同点在于它将人力资源货币化，作为可统计的公司资产或资本。因此，人力资源会计势必影响企业的资产负债表及损益表。比如，过去在资产负债表上得不到反映的人力资源将作为“人力资产”及“人力资本”分别出现在资产负债表的左右栏；一直处理为当期费用的培训费作为人力资产投资而被资本化。人力资源会计也是一种管理方法，投资者可以从财务报表的数据中获悉公司人力资源的增减情况；实施人力资源会计后，企业管理当局在进行人力资源管理及投资决策时，也可以借助会计手段，结合公司的财务情况，进行均衡考虑。

作者单位：宁德财经学校

（责任编辑：陈 靖）