

人力资源会计核算的探讨

张琼

(湖北大学, 湖北武汉 430062)

摘要: 人力资源符合资产定义, 应作为资产要素予以确认。针对目前人力资源计量模式存在的弊端, 建议重构一种具有可行性、可比性、可验证性的人力资源价值计量方法——未来价值分期法; 改革传统会计等式, 将人力资源作为企业单独的会计要素在会计等式中予以反映; 合理设置会计账户记录人力资源信息, 在会计报表中列示人力资源现状、来源及盈利情况。

关键词: 人力资源; 人力资源会计; 人力资本; 未来价值分期法

中图分类号: F230 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-309(2005)02-0017-04

人类社会经济形态的演进过程, 是知识作为生产要素的重要性的增长过程。进入到知识经济时代, 人力资源成为企业和社会的主要资源, 是经济发展的核心, 因此传统会计的局限性日益突出, 人力资源会计应运而生, 但迄今为止我国对人力资源会计的研究仍处于初级研究阶段, 未形成完善的理论体系, 实践上基本是空白, 需要加大人力资源会计的研究力度, 为此本文针对人力资源的会计核算问题, 围绕着人力资源会计的确认、计量、记录和报告四个环节, 进行分析论证, 提出了人力资源会计核算模式的初步设想。

一、人力资源的会计确认

人力资源是指一定范围内的人口总体所具有劳动能力的总和, 或者说是指能够推动社会和经济发展的具有智力和体力劳动能力的人的总称。人力资源会计就是确认和计量人力资源的会计信息, 并将这些信息传递给利害关系人的程序。

人力资源符合资产定义, 应作为资产要素予以确认。理由是: 人力资源以人为载体, 通过生产活动创造的价值总是远大于人力资源本身的价值(成本), 具有服务绩效潜力, 能够为企业创造未来的经济利益流入; 企业在取得、开发与使用人力资源时, 会发生相应的支出和收益, 这些支出与收益均是能以货币计量的; 人力资源在人力资源的所有权属于劳动者个人, 劳动者具有流动性, 但是, 一旦劳动者被聘用为企业员工, 签订劳动合同建立雇佣与被雇佣关系, 企业即取得了对职工受聘期间的劳动能力资源的使用权和控制权^[1]。

二、人力资源的会计计量

会计计量是会计系统的核心职能, 人力资源会计系统的运行同样离不开一套恰当的会计计量理论。目前人力资源的计量包括对人力资源成本的计量和对人力资源价值的计量。

人力资源成本是指企业为取得、开发、保全人力资产使用价值所耗费的投资成本, 用人力资

收稿日期: 2004-06-22

作者简介: 张琼(1967-), 女, 浙江长兴人, 会计师, 注册会计师, 工商管理硕士(MBA), 研究方向: 财务管理

源成本计量人力资源的方法,存在的问题有:不能全面反映人力资源的实际成本价值,因为人力资本在形成过程中不仅有企业的投入,还有个人、社会、政府等的投入;不能反映人力资源的产出价值;虽然成本数据具有一定的客观性和可验证性,但是在人力资源投资成本资本化时无明确的划分标准,又降低了可靠性;另外传统会计已通过有关账户反映了人力资源的成本信息,再推行人力资源成本会计,缺乏实际意义。

人力资源价值法是以人力资源的产出价值为计量基础,对人力资源进行计量的一种方法。目前人力资源价值的计量模式有:个人价值模式和群体价值模式^[2]。

个人价值模式包括:未来薪金资本化法、内部竞标法和随机报酬法;群体价值模式包括:商誉法和经济价值法。

未来薪金资本化法是将企业职工从现在到退休期满为止预计所获得的个人薪金所得,按一定的折现率折为现值,并分别加总求得人力资源价值的一种方法^[2]。

内部竞标法认为人力资源的价值通过各部分、各利润中心的经理投标竞价来确定,对某员工的最高竞价也就是该员工的价值。

随机报酬法认为职工在未来时期所处的状态是不确定的,可能提升、调离、退休、死亡等,职工状态是一个随机过程,通过计算不同服务状态下个人的服务价值,将其加总折现为人力资源的价值^[2]。

商誉法是将企业过去若干年的年度收益超过同行业平均收益的部分作为企业商誉的价值,再把这一价值中属于人力资源的那部分价值,按照一定的利率计算出现的终值,作为人力资源价值^[3]。经济价值法是把企业未来的各期收益折现,然后按照人力资源占全部投资的比例,将企业未来收益中人力资源投资获得的收益部分作为人力资源的价值。

与成本法相比,人力资源价值法反映了人力资源的创利能力和质量状况,能够提供更有用的信息,对人力资源管理更有现实意义。但是上述几种价值计量模式不同程度存在一些缺陷:有的过多依赖主观判断,可靠性差,如未来薪金资本化法中未来薪金报酬和职工的实际有效使用年限、经济价值法中未来收益都要估算;有的在理论上不完善,如内部竞标法忽略一般员工的价值计量,商誉法中没有获得超额收益的企业就没有人力资源价值或为负数;有的在技术上不成熟,如随机报酬法本身不能解决如何用货币单位来计量预期服务的价值问题。

综上所述,重构具有可行性、可比性、可验证性的人力资源价值计量方法,提高人力资源数据的可靠性,是推行人力资源会计的关键所在。为此,笔者提出了一种新的人力资源价值计量模式——未来价值分期法。

未来价值分期法的基本原理是:虽然人力资源所有者受管理水平、个人努力、科技进步、教育培养、身体状况等多方面因素的影响,在整个使用年限内为企业所提供的未来利益具有不确定性,但是在一定期间内人力资源的服务价值具有相对稳定性,创造的利益能够较可靠地予以计量,因此从企业租用角度出发,运用会计基本假设中的会计分期理论,就能够计量一定期间(如一个会计年度)内人力资源的产出价值,为人力资源定价。

人力资源的产出价值包括两部分:第一部分是劳动力商品的补偿价值,是劳动者与企业签订合同后,劳动力商品投入企业所形成的人力资本。从实物形态的角度描述的人力资本就是人力资产。第二部分是人力资源给企业利润总额做出的贡献,即人力资本收益。人力资本收益的实物形态是人力资源创造的实物资产(目前财务会计的资产中就包含了这一部分)。

由于人力资源是分期计量,人力资产在使用期内是相对稳定的,合同期满,劳动者退出,企业人力资本也就不复存在,所以人力资产不进行摊销或计提折旧。

人力资本的计量步骤：先由国家以工薪为基础，综合物价、技术进步、服务年限等其他因素制定每个类别每个等级的劳动力的市价，然后企业按统一市价，分别计算现有在岗人员的单个价值，对个人价值进行计量，再将个人价值汇总，就确定了企业拥有的当期人力资本价值。

人力资源的收益则由人力资源附带利润和人力资源权益利润组成，人力资源附带利润指企业人力资源的补偿值与人力资源市值的差额，这里人力资源的补偿值是指企业为在用在岗劳动力实际支付的全部费用，包括：

1. 维护人力资源的支出：如在职人员工薪及奖金支出、医疗保险支出、人事部门的人员费用等。

2. 取得及开发人力资源的支出：如招工支出、培训支出、人事部门的管理费用等。

之所以存在人力资源附带利润，是由于作为人力资源载体的人，与实物资产不同，既有物质上的需求，又有精神上的需求，单个企业在运用可用人力资源（不含退休等不在岗人员）的过程中，实际开支部分可能高于或低于劳动力商品的社会平均补偿值。

人力资源的权益利润指人力资本应分享的企业盈余中的部分，企业当年实现利润扣除上述人力资源附带利润后乘以人力资产耗费率为人力资源的权益利润，即：人力资源权益利润=（本年利润-人力资源附带利润）*人力资产耗费率，其中人力资产耗费率=人力资产/（人力资产+财物耗费）。

根据“谁投资、谁受益”的原则，人力资源的收益应该由其投资者受益，按照一定顺序进行分配。首先应支付非在岗职工的费用，如企业退休职工费用、非工资性的解雇费及长期待岗职工的生活费等，这些费用不是用于当期在岗劳动力的补偿，与当期损益无关，不应列入期间费用，而应冲减人力资源的权益利润，相当于支付非在岗职工未分配的人力资源利润；其次应考虑企业的长远利益，留足企业的；再分配给人力资本所有者；最后还应留下一部分未指定用途的未分配利润参与下一年度分配。如果人力资源当年亏损，也可制定相应的弥补政策^[4]。

作为人力资源价值的一种计量模式，未来价值分期法具备可行性，体现在：（1）理论依据充分。以产出价值计量人力资源，克服了成本法的缺点，以会计分期理论为前提，以未来薪金资本化法和经济价值法这两种方法为主要参考，综合这两种方法的优点、克服其不足而提出的一种新的计量方法；（2）能够计量个人价值和群体价值，满足不同需要；（3）具备相关性又兼顾了可靠性。劳动力商品价格的基础是工薪，而工薪基本上能反映劳动力的补偿值，且数据来源可靠，运用信息技术进行搜集和统计也比较容易；（4）具有可比性。国家权威部门以工薪为依据，分类分级为劳动力商品定价，企业依照该标准计量人力资本，计算口径、范围、方法一致，避免了企业在确定人力资本时的随意性，信息能够进行横向和纵向的比较；（5）计算公式简单，易于理解和操作。

当然，人力资源价值还受到许多因素，如工作条件的好坏、职工工作态度的影响，所以我们除了要采取货币计量方法外，还需大量应用非货币计量方法，以便较为确切地计量人力资源。

三、人力资源会计等式

会计等式是会计上设置会计账户、建立会计报表体系并编制会计报表以及复式记账的理论依据，传统会计等式所贯彻的是“财务资本至上”的逻辑，由于新的产权经济理论的冲击，在会计上确立人力资本中心观是知识经济的现实要求^[5]，因此，必须对传统会计等式进行适当的改革，新的会计等式拟考虑如下：

等式 1：财物资产（目前财务会计中的资产）=负债+财物资本所有者权益+人力资源利润计

提的盈余公积+未分配人力资源利润

其中财物资本所有者权益=实收财物资本（目前财务会计中的实收资本）+资本公积+财物资本利润
 计提的盈余公积+未分配财物资本利润

等式 1 明确了企业财物资产总额的构成及来源情况。

等式 2: 人力资产=人力资本

等式 2 明确了人力资产的来源是人力资本，两者价值相等。

等式 3: 财物资产+人力资产=负债+财物资本所有者权益+人力资本所有者权益

其中人力资本所有者权益=人力资本+人力资源利润计提的盈余公积+未分配人力资源利润

未分配人力资源利润=人力资源本年利润-退休职工费用等权益性支出-人力资源利润按规定提取的盈余公积-企业分配给劳动者的权益性利润

等式 3 完整反映了企业全部资产与来源的关系。

对会计等式进行上述改进后，可以反映知识经济时代企业的全部资源，把人力资本单独作为企业的一个资产来源，则体现了以人为本的知识资源在企业内的重要地位。

四、人力资源会计核算与会计报告

（一）会计科目与会计账户

设置人力资源会计科目除了要遵循一般原则外，还必须考虑其可行性和效率性，既能满足人力资源核算要求，又不会对企业当前传统会计核算造成太大影响，为此笔者认为，可设置以下几个会计科目：

1. “人力资产”核算企业拥有的劳动力商品一年的公允市价及增减变动情况。借方登记企业拥有的人力资产价值、新增人员价值、年末人力资源市价增值、人力资产评估增值，贷方登记减少劳动者的市价、年末人力资源市价减值、人力资产评估减值；

2. “人力资本”核算企业收到的人力资产所有者投入的劳动力商品一年的市价。借方登记减少劳动者的市价、年末人力资源市价减值、人力资产评估减值，贷方登记劳动者投入的劳动力商品一年的公允市价、新增人员价值、年末人力资源市价增值、人力资产评估增值；

3. “人力资源本年利润”核算企业在本年度实现的人力资源利润总额；

4. “人力资源利润分配——权益性支出”核算企业支付的退休职工费用、非工资性的解雇费及长期待岗职工的生活费等权益性费用；

5. “人力资源利润分配——提取盈余公积”核算在人力资源利润中计提盈余公积；

6. “人力资源利润分配——人力资源分红”核算分配给人力资源所有者的权益收入；

7. “人力资源利润分配——未分配人力资源利润”核算人力资源利润分配和结存情况；

8. “人力资源维护费用”核算维护人力资源的费用如工资、福利费、保险费等的支出；

9. “人力资源开发费用”核算取得、开发管理人力资源的费用如招聘费、培训费、人力资源部门管理费用等。

（二）人力资源的会计报告

人力资源会计报告体系要实现的目标有：充分揭示和披露会计主体的包括人力资源在内的全部资源情况，满足企业利害关系人对人力资源会计信息的需求，具备可行性。为此笔者提出，对传统资产负债表进行改进，增加相应项目反映企业拥有的人力资产及其来源情况；单独设计人力资源利润表及利润分配表，反映企业一定期间的人力资产损益情况和分配情况。

在资产负债表中增设的项目有：资产方增加“人力资产”反映企业当期拥有劳动力商品价值；

在“实收资本”下增设“物力资本”和“人力资本”，其中“人力资本”反映企业收到的人力资本，根据“人力资本”账户余额填列；在“未分配利润”下增设“未分配物力资本利润”和“未分配人力资源利润”，其中未分配物力资本利润根据“利润分配-未分配利润”账户余额填列，未分配人力资源利润项目根据“未分配人力资源利润”账户余额填列。

当然，人力资源有别于物质资源，其内容比较复杂，既有货币性信息，又有非货币性信息，仅仅靠财务报表来揭示人力资源会计信息是远远满足不了信息使用者的需要的，所以还应附加一些统计报表和分析指标作为补充，统计报表有：人力资产投资报表、人力资源结构及变动情况报表、人力资源效能报告等；分析指标有：（1）市场价值 / 员工数；（2）合同数 / 员工数；（3）研究与开发资源 / 总资源；（4）培训时间指标；（5）员工保持率；（6）人力资产比率；（7）人力资产利润率；（8）人力资产增长率等^[6]。

以上我们从确认、计量、记录和报告四个方面构建了人力资源会计核算模式，但人力资源会计的推行不仅取决于会计理论的完善，也必须具备一定的前提条件，如树立“人力资源是一项不可忽视的资产”的观念；改革传统的产权制度、人事管理制度和会计理论，制定人力资源会计准则，调整我国收入分配政策和所得税制度等。

总之，随着知识经济的不断发展、人力资源会计理论的日渐成熟，将会有越来越多的企业开展人力资源会计核算工作。

参考文献

- [1] 王书明. 关于人力资源会计有关问题的探讨[J]. 上海会计, 2003, (12): 25-26
- [2] 刘明辉. 走向 21 世纪的现代会计(中)[M]. 沈阳: 东北财经大学出版社, 1996
- [3] 王嘉军. 人力资源价值的计量方法研究[J]. 财会通讯, 1998, (1): 30-31
- [4] 李荔. 人力资源利润分配会计[J]. 上海会计, 2000, (11): 36-37
- [5] 阎德玉, 孙贤林. 会计理论比较与评析[M]. 武汉: 湖北科学技术出版社, 2002
- [6] 陈宇, 王忠厚. 人力资源经济活动分析[M]. 北京: 中国劳动出版社, 1991

On the Human Resource Accounting

ZHANG Qiong

(Hubei University, Wuhan, China 430062)

Abstract: According to the definition of “asset”, the human resource should be recognized as an asset. We must reconstruct a new reasonable method---the periodic future value method---to measure the value of human resources since there are many defaults in present approaches of measuring human resource’s value. The traditional accounting equal must be reformed so as to reflect the human resources as a separate element in the accounting equal. To take a record of human resource, some account should be established, such as “human asset” and “human capital”, etc. Hence some catalogs should be added to the financial report in order to reveal the information about human resource.

Key words: Human resource; Human resource accounting; Human capital; Periodic future value method