

对人力资源会计的定位思考

作者：中铁一局集团公司市政环保公司 董秀珍

【摘要】本文通过会计分析人力资源的价值，认为由于人力资源收益的不确定性和权能分配的特殊性，人力资源能否作为会计资产范畴确认还有待研究。同时由于人力资源的特殊性——人的主观能动性，决定了不能按照反映物质资源价值的思路来为人力资源价值会计定位。因此，将人力资源会计归入管理会计体系之中比较适合。

【关键词】会计资产；权能；有效市场；非显性因素；非物质要素

目前我国人力资源会计目标定位不够清晰，笔者通过长期的会计工作实践，就人力资源会计在企业管理中应当作何定位谈谈看法。

一、人力资源的资产性质分析

国外会计学认为人力资源会计是用来确认和计量有关人力资源的信息，相关学者认为人力资源符合资产的定义，即能带来未来经济利益，能为企业拥有和控制也可以对其产生的经济利益货币计量，但笔者认为这是一个不够准确的想法。

人力资源是能够创造经济利益这一点并无争议，但人力资源给企业带来的经济利益存在很大不确定性，不仅难以将其货币量化，而且人力资源可能为企业带来经济利益的同时，也有为企业带来巨大经济损失的可能性，如高管人员的决策失误，此时人力资产不仅没有带来资产的增值，相反引起企业负债的增加或者权益净额的减少。至于人力资源是否为企业拥有和控制，伍中信在对人力资源的权能结构分析中指出：“产权是产权主体利用其拥有的财产(资源)的一组(束)权利，不仅包括原始的终极的所有权，还可分解成支配(占有)权、使用权、收益权、处置权(转让权)等权利”。并且认为人力资源的所有权界定是清晰的，只能归属于其人身承载者，企业只不过是通过对契约的形式建人力资产产权所有者和其他产权所有者之间的合作关系，在契约的限定范围内，人力资产产权所有者和其他产权所有者共同享有人力资产的支配权、使用权和收益权。因此，人力资源所有者始终都是人力资源的拥有者，也就是说企业不可能成为人力资源的拥有者。

从会计实务角度来看，将人力资源确认为企业资产也存在诸多问题。从纳税角度看，人力资源支出资本化处理将加大企业前期税务负担，相当于剥夺了企业推迟纳税的税收优惠，因而会受到一部分利益相关者的排斥；从人才流动的角度来看，为了将人力资源作为企业资产限定在企业范围内，企业往往会采取些限制性措施限制人才流动，从而避免资产流失。更为重要的是人力资源的价值是要在不断的流动学习中才能保值增值，因而将人力资源确认为资产也不利于资产的保值增值。倘若企业不能采取有效措施留住人才，则又会造成企业资产的无谓流失，有损有关人力资源会计信息的可靠性，造成利益相关者的决策失误；从人力资源这一资产的风险性来看，人力资源可能由于意外事故或其他原因造成其失去原来为企业创造价值的功能，而且这种不确定性的大小以及可能为企业造成的损失都具有不可预计性。其次，即使在正常情况下，人力资源在企业发挥作用的大小还可



能受到其他许多因素的制约，企业文化、高层管理人员的管理思维等等因素都会对人力资源为企业带来的价值产生影响，将人力资源资本化后这种风险更可能放大到无法控制的地步；人力资源价值确认没有科学依据，难以准确货币量化，从而有可能产生人力资源价值确认随意化，这种局面无疑比现在一般的会计造假更具隐蔽性。同时，这样也会催生通过人力资源价值确认进行会计造假的动因。

二、关于人力资源价值计量与资本化

人力资源价值计量是人力资源会计研究的一个难点问题。将人力资源投资资本化处理是人力资源会计的核心思想，而人力资源价值的计量是资本化的一个重要前提。就目前关于人力资源价值的计量方法的研究来看，基本上可以说没有出现令人满意的研究成果。

首先，人力资源方面发生的一部分费用是以沉没成本的形式发生的，比如人力资源取得成本，这些成本的发生并不会为企业带来未来经济利益。其次，人力资源的使用成本诸如工资、奖金等本来就是与本期相关的费用，将这部分费用通过配比原在当期确认也不应该存在争议。存在争议的是对人力资源进行追加投资的会计处理，企业为了增强竞争能力而进行人力资源开发投入是必要的，但这方面的人力资源投资为企业带来的未来经济利益存在很大不确定性，且难以货币量化，这点在前文已有充分论述，所以笔者认为在难以保证有关人力资源价值可靠性的前提下，本着稳健性原则将人力资源开发投资费用化处理有其合理性。况且对于一个正常运营的企业来说，每年用于人力资源投资方面的支出相差不大，费用化还是资本化对企业的盈利计算影响不大。因此不存在低估当期盈利的问题，更谈不上决策失误。

三、关于人力资本价值和有效市场的思考

第一，如果有效市场产生的公允价格和人力资本未来经济利益并不符合，那是否意味着人力资本价值在有效市场中被高估或是低估了；第二，如果有效市场产生的公允价格能如实体现人力资本未来经济利益成立，那么是否意味着我们在人力资源会计研究上所做的努力是多余的？因为有效市场能够公允的体现人力资本的价值，那么人力资源对企业价值的贡献当然可以通过市场对企业价值的评价中体现出来。即使在传统会计模式下，人力资本的价值也可以通过市场评价和其他物质资源一样在企业资产项目中列示出来，则不需要开拓人力资源会计这个会计新领域。换一个角度，企业作为各种要素配置的契约连接点，其价值是通过其产品在市场中的表现来体现的，如果市场有效，则企业各项要素的价值均已通过企业产品的交换价值在市场中体现出来，进而资本市场中企业股票的价格是对企业价值更为直接有效的表达。因此，并不存在现行会计体系低估企业价值的问题。

四、人力资源会计在企业管理中的角色定位

人力资源的特殊性——人的主观能动性，决定了不能按照反映物质资源价值的思路，通过会计来反映人力资源的价值。人力资源确实能够为企业带来经济利益，但是在企业这一现代经济组织中，除物质资源外能够为企业创造经济价值作出贡献的并不只有单纯的人力资源，诸如企业的治理结构、激励约束机制以及企业文化等非显性因素都会对企业整体价值产生影响。这些非显性因素和人力资源有相似之处，都作为企业生产经营的要素在企业中发挥作用，都存在产权不够清晰特点。但它们的区别也是明显的，那就是人力资源具有的主观能动性和实体性特点。在这里，我们可以把这些影响企业价值的非显性因素和人力资源统称为非物质要素，这些非物质要素对企业价值的贡献必需要借助于物质要素才能体现出来，即必须通过企业所生产产品在市场中的表现来得以体现。如果企业产品价值不能在市场交换中得以实现，则所有非物质要素的价值都无从谈起。



货币化的数量信心在人力资源管理中的作用远远不及物质资源管理中的作用明显,将人力资源价值纳入财务会计体系不利于人力资源作用发挥的最大化。因此,将人力资源会计归入管理会计体系之中比较适合。

【参考文献】

- [1]伍中信,王跃武.人力资源会计之产权经济学[J].财经理论与实践,2005.
- [2]胡玉明.高级成本管理会计[M].厦门大学出版社.2002.
- [3]龚北辰.人力资源会计理论研究与实际应用的有关问题[J].中南大学学报,2003,(04):235-237.
- [4]谭劲松,王朝曦,谭燕.试论智力资本会计[J].会计研究,2001,(10):41-47.
- [5]张文贤.人力资源会计的四大难题[J].会计研究,1995,(12):20-22.

【作者简介】

董秀珍(1971--),女,山东菏泽人,硕士,中国中铁一局市政环保公司会计师。

