

第十三章 人力资源会计

人力资源会计研究的是组织中人力资源成本与价值的确认、计量、记录和报告等问题，为人们提供人力资源会计信息。

第一节 人力资源会计的产生与发展

人力资源是会计学科的一个重要分支，其目标是将企业人力资源变化信息及质量提供给企业及需要的外部使用。

人力资源会计是人力资源管理与会计学的有机结合而产生的一门学科。美国是人力资源会计产生的发源地，专门设有美国会计学会人力资源会计委员会。

美国经济学家弗兰·霍尔茨在其《人力资源会计》中将人力资源会计发展分为五个阶段。

一、基本概念阶段（1960—1966）

此阶段的标志是提出了人力资源体系概念及核算方法。1964年，美国会计学家赫曼森（G Hemanson）在《人力资源会计》一书首次提出了人力资源会计的概念。他提出，人力资源构成了大多数企业最有效的经营资产，为使财务报表更全面、更准确地为它提供服务，其内容必须包括人力资源具体计量与核算的方法。他以为传统的会计报表因没有人力资源而无法反映企业的实际财务状况，他开始提出具体方法来计量企业所拥有的已经通过招聘和培训等人力资源管理活动而取得的人力资源价值。

二、人力资源成本和价值计量模型阶段（1966—1971）

在此期间，密歇根大学进行了人力资本（历史成本法和重置成本）和人力资源价值模型（货币和非货币）研究。1967年底，他们提出的人力资源历史成本计量所在的巴里公司的年终结算中首次报告人力资源会计的有关信息，这在人力资源会计的研究历史上是一件值得记忆的事件。

三、人力资源会计发展阶段（1971—1976）

这一时期以人力资源会计两件大事为标志。第一件是美国会计学会在 1971 年成了人力资源会计委员会；第二件事是 1974 年迪克逊出版公司出版了弗兰·霍尔茨的《人力资源会计》一书。这标志着人力资源发展进入了一个新的阶段。

四、短暂的停滞阶段（1977—1980）

这一时期的标志是人力资源会计在实际应用中遇到了一系列的难题和困难。主要的问题是人力资源会计发展的初始阶段提出的模型都非常复杂，所需要的资料也比较缺乏，对数据解释也比较困难。同时，实行人力资源会计也需要大量人力、物力支持。但又在回报中无法得到实际确切的数据。因此，很少企业主动地进行研究、试验人力资源会计的研究与应用，进入了一个低潮期。

五、复苏阶段（1981—至今）

瑞典政府 1991 年颁布法律，要求 100 人以上的企业必须在年报中提供人力资源成本说明。人力资源会计复苏阶段的标志是工业经济向知识经济的转变使人力资源会计成为重要的生产要素。在此期间，美国海军研究所建议将人力资源会计应用于海军的人力资源管理中，对人力资源会计的发展也是一个有力的推动。

第二节 人力资源会计方法与体系

一、人力资源计价方法

（一）成本法人力资源会计

成本法是以对人力资源的实际支出作为人力资源价值的计价方法。企业获得拥有和使用人力资源实际发生的招聘费、培训费、使用费等。在实务中依据计价标准的不同，又可以分为四类：历史成本法、重置成本法、标准成本法和机会成本法。

1、历史成本法。历史成本包括招聘、选择、雇用、培训、开发等成本。还可以分成获得和学习成本。这种方法没有考虑到员工潜在服务的整体价值，并且由于分期摊销，人力资源的价值持续减少，但在实务中，其价值应该随着时间的推移、经验的增加而增加。

2、重置成本法。包括职务重置成本和个人重置成本

3、标准成本法。在这种方法下，招聘、雇用、培训和开发的标准成本针对每一级别的雇员进行累计。

4、机会成本法。把员工的离职将给企业带来的经济损失作为人力资源价值计算的基础。

具体来说，人力资源成本资产化的会计处理有以下几种：

(1) 人力资源成本资产增加。企业在人力资源获得、开发等费用支出时，借记“人力资产”账户，贷记“银行存款”或“现金”账户；同时对非企业投资的人力资源投资额也要在账户中反映。比如，可以把人力资源学历价值作为投入的初始价值，借记“人力资产”账户，贷记“人力资本”账户，“人力资本”账户下设二级明细科目，说明是国家投资还是个人投资。

(2) 人力资源摊销。企业对人力资源的投资，按估计的职工就职期平均摊销，或按预计产值、新创造价值按比例摊销，借记相应的成本、费用账户，贷记“人力资源摊销”账户。

(3) 人力资源减少。对于人力资源的个人投入价值，减少时，借记“人力资本——个人投入资本”账户，贷记“人力资产”账户。对于人力资源的国家投入价值减少时，如属于正常调动或离退休，借记“人力资本——国家投入资本”账户，贷记“人力资产”账户；如属于自动离职，可将国家投入价值根据离职者剩余工作年限，按企业正常投资报酬率折合成终值，减少时，根据人力资产的累积摊销额，借记“人力资产摊销”账户，贷记“人力资产”账户。对于人力资源原始成本与累积摊销额的差额，分别不同情况处理：如属于离退休，借记“管理费用”账户；如属于正常调动，借记“其他应交款——教育费附加”账户；如属于自动离职，借记“其他应收款”账户，同时做贷记“人力资产”账户处理。

(4) 对人力资源按现时成本重新估价时，人力资产增值或减值，应与实物资产一样，作为资本盈余处理。如人力资源重新估价增值时，借记“人力资产”账户，贷记资产盈余类账户。

在财务报表中，人力资产的余额列示于资产负债表的资产方，“人力资产”账户下设一备抵账户——“人力资产摊销额”账户，两者相抵的余额为人力资产的账面价值。人力资本的余额列示在资产负债表的权益中。人力资产当期费用化部分，以各类人力资源的性质分类，按收入与费用配比的原则，归于有关成本、费用项下，或单独作为一项费用列示于损益表内。

(二) 价值法人力资源会计。

价值法以人力资源预计创造的价值作为人力资源价值的计价方法。计算人力资源价值的方法有：经济计价法（将未来收益视为人力资源投资获得的部分作为人力资源的价值），商誉评价法（将企业过去若干年的累积收益或本企业收益超过平均收益的部分作为商誉的价值，在企业物的资产、经营能力和人力资产三者之间分配，属于人力资产的商誉价值作为人力资源的价值），报酬折现法（将一个职工从录用到退休停止支付报酬为止预计支付的报酬，按一定的折现率折成现值，作为人力资源的价值）等。

预计出人力资产的总价值后，借记“人力资产”账户，贷记“待转人力资产价值”账户。人力资产增值时，会计分录相同；减值时分录相反。计算工资报酬时，借记成本、费用账户，贷记“应付工资”账户。同时转销人力资产补偿价值，借记“待转人力资产价值”账户，贷记“人力资产摊销”账户。利润实现时，转销转化为价值，借记“待转人力资产价值”账户，贷记“人力资产摊销”账户。人力资源减少时，借记“人力资产摊销”账户，贷记“人力资产”账户，借贷方差额作为“人力资产损失”计入当期损益处理。收到补偿金时，还应借记“现金”账户。至于人力资源的成本中除工资外的其它支出，处理方法同前，可以用“人力资产”、“人力资产摊销”的明细帐方法反映。

“人力资产”以全部价值单独反映在资产负债表上，该项下列减“人力资产摊销”数，两者的差额即人力资产净值。如果没有其他人力资源成本支出，则人力资产净值应等于“待转人力资产价值”余额；若“人力资产”包括教育、培训等的人力资源成本支出，则人力资产净值应大于“待转人力资产价值”的余额。“待转人力资产价值”作为一项未来实现的价值，列示于负债与所有者权益中间。

总之，传统会计不把人力资源看作是企业的资产，人力投资发生当期，将其全部作为费用处理。人力资源会计认为，人力资源是企业的一项资产，应对相关的投资区别对待，为当期创造收益服务的部分作为资产，在资产负债表中予以反映。

二、人力资源会计的核算内容

（一）人力资产核算

包括取得价值、开发支出、离职成本、新增价值或潜在价值增值。前三部分构成人力资产，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，将随着人力资产的折旧而逐渐得到补偿。

（2）人力资产增值。包括三个部分：个人价值、群体价值和整体人员价值。

（二）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，包括人力资产核算和新产出中属于劳动者部分的权益分成核算。

（1）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，性质上近似实收资本。

（2）劳动者部分的权益分成是企业实现的价值增值部分，按留存的人力资本分配给劳动者的收益。

三、人力资源会计科目

1、“人力资产”账户

该账户核算人力资源的取得、培养、开发、管理和使用过程中发生的资本性支出及人力资产的评估增值。发生支出和评估增值时记借方，人员调出、退休、死亡及评估减值时记贷方，余额在借方表示期末人力资产结余数。

2、“人力资本”账户

属于权益性账户。职工被录用时或因能力提高并经重估的价值，据评估的价值记贷方；因调出、退休、死亡而脱离企业时和年老健康恶化致使其能力下降时记借方；余额在贷方，代表剩余劳动能力形成的资本额。

3、“人力资产累计折旧”账户

本账户是“人力资产”的备抵调整账户。计提折旧时记贷方；人员调出、转让、退休或

死亡时记借方；余额在贷方，表现现有人力资产的累积折旧额，折旧时可以采用个别计提折旧法和集体计提折旧法两种不同方法。

4、“人力资产成本费用”账户

本账户核算人力资产的收益性支出如工资、福利等，以及应与本期收益相配比而配比而摊销的资本性支出（人力资产成本）。属于损益类账户，费用发生和摊销时记借方，期末结转损益时记贷方，结转后无余额。

5、“人力资产损益”账户

核算企业人员调出、转让时收取的补偿费用与账面净值之间的差额。补偿收入大于账面净值时和收到保险赔偿、其他赔偿时记贷方，补偿小于账面净值时和注销账面净值、支付有关费用时记借方，期末结转损益后无余额。

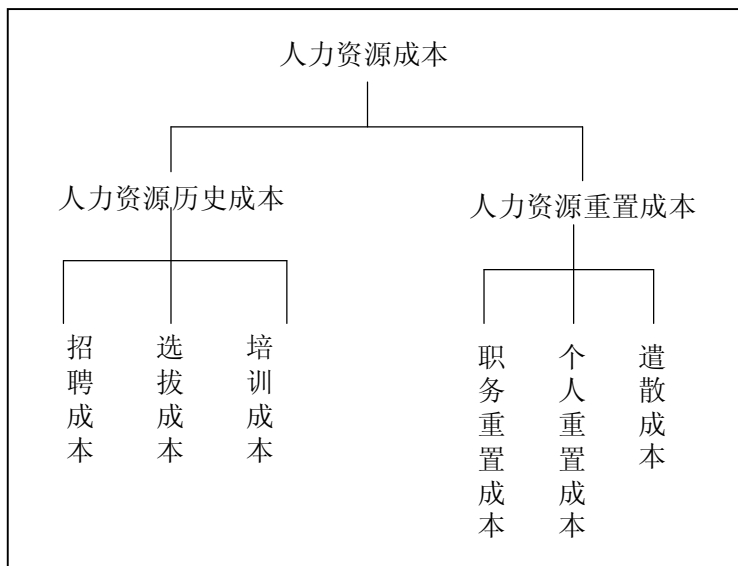
6、“劳动者权益分成”账户

属于权益类账户，按留存在人力资本分配企业实现的价值增值给劳动者时记贷方，企业支付给劳动者的工资大于国家或政府规定的最低标准时，差额部分也记贷方；劳动者从企业提取劳动者权益分成收益时和劳动者退出企业放弃劳动者权益分成时记借方；余额在贷方，表示留存在企业的劳动者权益分成额。

第三节 人力资源成本的核算

一、人力资源成本的概念

是指取得或重置人员而发生的费用支出，它应该包括人力资源的取得和重置资本两部分。如图所示



二、人力资源成本的内容

- (一) 人力资源取得成本（招聘、选拔和雇用时的费用支出）
- (二) 人力资源开发成本（培训、医疗等）
- (三) 人力资源离职成本（直接离职成本等、新员工补充成本等）

三、人力资源成本计量方法

(一) 人力资源的确认

首先要确定人力资源是否是资产，如果具备资产性则必须进行核算。

(二) 人力资源成本计量方法

历史成本法、重置成本法、机会成本法