

知识经济对会计的冲击 ——浅论人力资源会计

沈 路

摘 要: 知识经济使知识成为第一生产要素,人力资源会计对传统会计的资产内容、权益的确认及收益的分配、会计平衡公式等理论带来了巨大的冲击。人力资源会计的模式包括:人力资源成本会计、人力资源价值会计、人力资源权益会计。现阶段在我国逐步推行人力资源会计是可行的,但有许多迫切需要解决的问题。

关键词: 人力资源会计;人力资产;人力资源成本会计;人力资源价值会计

中图分类号:F 230 **文献标识码:**A **文章编号:**1006-1894(2004)03-0024-05

人类社会已跨入了 21 世纪——知识经济时代,知识经济时代的一个显著特征是知识成为第一生产要素,成为财富的分配依据。会计总是依存于一定的社会环境发展的,知识经济带来的巨大变化,必然对会计也产生巨大的冲击。随着我国加入 WTO,中国企业将无可选择地面对全球竞争的格局,传统的竞争优势物质资源已不再能以稀缺的、不可替代的方式为企业创造价值,企业的人力资源将成为持久竞争优势的重要来源。由此对人才的竞争将首当其冲,谁能吸引留住人才,谁就将在竞争中处于更加有利的位置。因此确认人力资源的价值,有效地管理人力资本,将是企业绩效的最终决定因素,也是会计应研究的新课题。

一、人力资源会计的产生对传统会计的冲击

人力资源即以人力形式存在的一种经济资源,具体指企业或其他组织所拥有或可使用的劳动者的能力的总称。人力资源会计是确认、计量、报告企业人力资源在成本、价值和权益等方面增减变化及其结果的信息,以满足企业有关利害关系人需求的一种会计程序和办法。人力资源会计的产生对传统会计的冲击主要体现在:

1. 人力资源是企业资产的一部分 人力资源能否作为企业的一项资产,是人力资源会计能否成立的关键因素。我国财政部 2001 年颁布实施的《企业会计制度》中指出:“资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。”按照传统的衡量标准资产的确认必须符合 3 个条件:一是必须是企业所拥有或控制的;二是必须是能以货币计量的;三是必须是能给企业带来未来经济利益的经济资源。经济资源在工业经济时代主要指物质和财务资源,而在知识经济时代则主要表现为知识资源。知识资源由人力资源和知识构成,人力资源是知识的载体,知识通过人的运用、积累、创新而

发挥作用。首先,当作为人力资源载体的劳动者与企业签定劳动合同,人力资源产权便发生了分解和让渡,人力资源的所有权仍归人力资源载体所有,但处分权和使用权则让渡给企业,即企业获得了在一定时期内对该项人力资源的控制权;其次,人力资源在取得、开发、使用中发生的成本和取得收益都是以货币形式计量的,这就使人力资源成本和价值以货币计量成为可能;再次,人力资源在企业的经营活动中通过发挥其能力,创造价值,从而为企业带来未来的经济利益。因此可以认为:人力资源是企业拥有或控制的、能以货币计量、能给企业带来未来经济利益的经济资源,它是企业资产的一部分。

把人力资源纳入企业资产的范畴,无疑是对传统会计观念的重大冲击,它意味着传统的资产概念将被赋予新的内容。资产内容的扩展也将带来会计研究的新课题——人力资产的计价。

2. 确认人力资源的权益 综上所述,人力资产是企业拥有或控制的,能以货币计量,能为企业带来未来经济利益的人力资产。但是人力资产怎样确认,有两种观点。一是把人力资产视为企业进行人力资源投资产生的,这种观点在确认人力资产的同时确认一项或几项其他资产的减少。这样人力资产无任何权益可言,因为人力资产是用物质资本投资者投入的资产交换所得。另一种观点则把人力资产视为人力资源产权主体对企业进行投资产生的,因此在确认人力资产的同时应确认人力资源权益——人力资本,从而作为人力资源载体的所有者就像物质资本的投资者一样,由于投资而拥有了对企业收益的享有权。笔者赞成后一种观点,因为当今世界正面临着从工业经济时代向知识经济时代的过渡,知识的重要性已被公认,高新技术的发展产生了对人才的大量需求。劳动者拥有的知识和技能已成为比其他物质资本更为稀缺和重要的生产要素。同时只有劳动者将其拥有的人力资产投入企业,与物质资本相结合,才创造了新的社会财富,实现了物质资本的增值,是劳动创造了剩余价值,这就决定了人力资源载体的所有者应该和物质资本所有者共享剩余索取权。

人力资源权益的确认,意味着剩余价值的分配领域将出现一场划时代的革命。对剩余价值既要按物力、财力的资本份额分配,又要按人力资本的份额分配,必将对传统会计的核算方式带来新的冲击。

3. 会计平衡公式的改革 由于人力资产和人力资本的确认,对作为会计学理论基础之一的传统会计平衡公式:“资产=负债+所有者权益”提出了严峻的挑战。传统会计平衡公式所列示的资产体现财务资产中心观,财务资产包括:货币资产、实物资产、部分无形资产和衍生资产(经法律认可的有价证券等);传统会计平衡公式所列示的权益也是奉行了“财务资本至上”的逻辑,所有者权益所体现的只是财务资本所有者的权益。这一会计平衡公式在以财务资本密集为特征的工业经济时代是可行的,但在知识资源已成为经济发展首位资源的今天,显然是不适宜的。人力资产的确认扩展了资本的范围,改变了资本的结构。在新的资本结构中,财务资本的相对市值日趋下降,知识资本的相对市值趋于上升,知识资本作为新的核心资本正取代财务资本的地位。这一变化要求变革传统的会计平衡公式,在会计等式中加入人力资产与人力资本的要素,会计平衡公式可扩展为:财务资产+人力资产=负债+所有者权益+人力资源权益。

会计平衡公式的扩展体现了知识经济时代企业所拥有或控制的经济资源及其结构的变化,反映了企业产权制度的新特征,对传统会计等式带来巨大的冲击。

二、人力资源会计的主要模式

人力资源会计模式主要包括：人力资源成本会计、人力资源价值会计和人力资源权益会计。

1. 人力资源成本会计模式 人力资源成本会计是对企业为取得和开发人力资源的费用支出进行计量和报告的会计程序和方法。企业为取得、开发人力资源的费用支出包括：人力资源取得成本、使用成本、开发成本和离职成本。人力资源成本的核算方法主要有：

(1) 历史成本法。即以取得、开发、使用人力资源时发生的实际支出来计量人力资源成本的核算方法。采用这种方法应按划分收益性支出和资本性支出的原则区分人力资源的支出，将人力资源的资本性支出确认为人力资源成本，并在各会计期末分期摊销。其优点是人力资源成本的确定具有客观性并易于验证，缺点是人力资源的增值和摊销与人力资源的实际能力增减不一致，从而使信息使用者的分析产生偏差。

(2) 重置成本法。即以现时物价条件下重置某一特定人力资源所必须发生的支出作为企业目前人力资源成本的核算方法。这种方法的优点是考虑了人力资源价值的变化，反映了人力资源的现时价值。但按人力资源的重置成本估价，使提供的信息带有很大的主观性，而且账面上既要按现时价值随时调整人力资源成本的余额，将重置成本与原账面余额的差额作为人力资源损益计入当前利润，又同时要对以后会计期间的人力资源成本摊销额进行相应调整，核算工作量较大。

(3) 机会成本法。即以企业员工离工离职时使企业所蒙受的经济损失为依据进行人力资源成本计量的核算方法。这种方法的优点是机会成本较接近人力资源的实际经济价值。但是机会成本不是实际支出，而是企业可能要为所作出的人力资源决策承担的牺牲，所以把机会成本的摊销额作为一种人力资源损益计入当期损益显然是不恰当的。

2. 人力资源价值会计模式 人力资源价值会计是以企业所拥有或控制的人力资源在未来特定日期内为企业创造的价值为基础，计量和报告人力资源经济价值的会计程序和方法。人力资源价值包括补偿价值和剩余价值。补偿价值是对劳动者参与企业生产经营活动所消耗的脑力和体力的补偿，体现为支付给人力资源载体的工资报酬；剩余价值是劳动者剩余劳动所创造的价值。人力资源的价值可分为个体价值和群体价值。个体价值指作为人力资源载体的劳动者个人在未来特定时期内为企业创造的价值；群体价值指企业中的特定群体在未来特定时期为企业创造的价值。群体价值不是群体中的个人价值的简单相加，而是个体价值之间相互作用、相互影响的结果。

人力资源价值会计计量核算的方法主要有非货币计量法和货币计量法。

非货币计量法是用价值评价的方法对不能直接用货币计量的人力资源价值予以反映的方法。例如：人的进取心、责任感，与同事、上下级或客户的关系等。

货币计量法主要有：

(1) 以工资报酬为基础的计量方法。即以人力资源在未来特定时期提供服务将得到的工资总额为基础，考虑折现率、不同企业的效率系数或职工离职提升等发生的概率等因素计量人力资源价值的核算方法。这种方法以人力资源未来所能得到的工资报酬为基础，反映的只是人力资源的补偿价值，没有反映劳动者创造的剩余价值。对盈利企业是低估了人力

资源的价值,对亏损企业则高估了人力资源的价值。同时也忽视除人力资源素质外的因素,如:国有企业与外资企业在工资上的差异。

(2) 以收益为基础的计量方法。即以企业或企业的某一群体在未来特定时期内实现的收益、或是以企业过去若干年超同行业平均水平的收益累计数,按人力资源投资占企业全部资产投资的比例及折现率计算属于人力资源投资实现的现值,作为人力资源价值的核算方法。它适用于人力资源群体价值的估计。这种方法只反映出人力资源剩余价值中转化为收益的部分人力资源价值,没有反映出人力资源的补偿价值,从而低估了人力资源的价值。同时企业无盈利或收益率低于同行业平均水平,也并不意味着该企业的劳动者没有创造剩余价值。

(3) 以完全价值为基础的计量方法。即以人力资源能为企业所拥有或控制的一定时期内能创造的全部价值为基础,并将其折现确定人力资源价值的方法。这种方法克服了上述以工资报酬或收益为基础计量人力资源价值不完全的缺点,包含了人力资源的全部价值(补偿价值和剩余价值),适用于计算人力资源的个体价值和群体价值。但对于价值的估计等带有主观性。

3. 人力资源权益会计模式 人力资源权益会计是对企业人力资源载体应享有的参与企业收益分配的权益所进行的计量和报告。根据上述如果我们把人力资产理解为是人力资源所有者对企业的投资,则在确认人力资产的同时应确认人力资源权益,即人力资源所有者因为投资便拥有了对企业收益的享有权。这种权益分为两部分:一是人力资源所有者因企业使用人力资源而获得补偿的权利,它体现为获取的工资报酬;二是人力资源所有者分享企业利润的权益。前者在确认人力资产的同时可确认一项负债——长期应付款(应付人力资源补偿价值),在企业人力资源服务期内分期偿付;后者在确认人力资产同时确认为一项权益——人力资本。

收益性分配涉及到资本份额的确定和分配的方式。人力资本参与企业收益分配可以有以下方式:

(1) 劳力股。即根据劳动者投入企业的劳动力折成股份参与企业收益分配的方式。劳力股的折算可按照劳动者对企业的贡献大小,如出勤天数、从事的岗位等,应分配的金额则根据企业经济效益而定。

(2) 股票期权制度。即经营者在与企业所有者约定的期限内享有以某一事先约定的价格购买本企业一定数量股票的权利,通过持有这部分股票分享企业收益的方式。在这种方式下,股票期权持有者因持有这部分股票从企业分得股利或转让所得的收益实质上是分享了企业股东以前的收益。但它只适用于对企业高级管理人员激励。

(3) 人力资源权益股。即按劳动者投入企业的人力资本形成的人力资本所拥有的人力资本权益股分享企业收益的方式。采用这种方式,当劳动者将人力资源投入企业就确认了其应享有的收益分配权,并随着其岗位的变化及对企业贡献的大小变动其收益分配权,分配的数额则根据适当的方式及企业的经营情况而决定。

三、我国实施人力资源会计的可行性分析

笔者认为我国加入 WTO 后,汹涌而来的跨国公司将更快更广地进入中国市场,人才的

争夺将更加激烈,将使企业不得不关注人力资源的管理和人力资本的投资效益。同时随着我国经济改革的深入,市场经济体制的建立和不断完善,人才流动渠道的开辟,企业会计电算化的普及,这一切都为人力资源会计的推行创造了有利的外部 and 内部环境,使我国人力资源会计的实施成为可能。但在现阶段亟需解决的关键问题是:

1. 要进一步完善人力资源会计的理论体系 在人力资源会计研究中还有许多迫切需要解决的问题,诸如:人力资源价值和权益的计量、人力资源成本或价值的摊销期及摊销方法、人力资源权益参与利润分配的方式、人力资源信息的披露等。因为只有建立一个完善的理论体系,才能为人力资源会计实践奠定理论基础,使其更具有科学性。

2. 人力资源法制化 国家相关部门一方面应根据会计准则,结合人力资源的特点制定相应的人力资源会计准则或规定,规范人力资源的核算;另一方面对企业人力资源的取得、流动、辞退也应制定相应的法律法规,对违约离职的也制定相应的处罚,以确保人力资源所有者与企业双方的利益。

3. 建立健全的人才交流市场 人才交流市场的健全与完善对人力资源会计发展的意义是:一方面可使人才流向社会急需又适才适位的岗位,充分发挥其潜能,同时也方便企业获取其所需要的人才,使社会真正地产生对人力资源信息的需求,从而奠定人力资源会计的社会基础。另一方面通畅的人才流动渠道提供了合理的人才市场价格,为人力资源招聘、录用成本、人才价值等确定和计量提供依据。

人力资源会计作为一门新兴学科,还有许多研究解决的问题。笔者认为我国现阶段可先在高科技产业推行实施比较成熟的人力资源成本会计,在条件更成熟时再推行人力资源价值会计与人力资源权益会计,以逐步建立完善我国的人力资源会计核算体系。

(作者单位:上海对外贸易学院)

