

# 人力资源会计研究中三个亟待解决的问题

○ 章早立

1997年以来,知识经济成为我国经济理论研究人员所关注的热点问题。不少学者将目光重新投向了本世纪60年代产生于西方的人力资源会计,希望用知识经济理论观点对人力资源会计的研究加以拓展和深化。令人遗憾的是,人力资源会计至今未能与传统会计体系融为一体,在研究中也引起诸多争议。这是因为现行人力资源会计理论中至少还存在三个未能得到妥善解决的关键问题。

问题一:人力资源是一种什么性质的资源?

支持“人力资源资产”观点的学者认为,人力资源是介于智力成果与一般资源之间的以独特形式存在于企业中的特定资产。其理论依据是美国FASB对资产作出的定义,即“资产是指某一特定主体由于过去的交易或事项而获得或控制的可预期的未来经济利益”。企业通过劳动合同获得对劳动者的组织控

制权,并对其工作方式进行规范,对相应的劳动成果提出具体的质量要求。劳动者通过其劳动产生经济价值,从而为企业带来经济利益的流入。从以上分析可以看出,人力资源确能为特定主体带来未来经济利益,可以直接或间接地为企业未来的现金净流入作出贡献。因此,将人力资源视为企业总体资产的组成部分似乎具有足够的理由。

不过,这一结论忽略了一个基本事实,即人力资源与企业拥有或控制的其他经济资源相比较,最大的区别在于:人力资源具有自主性。他们在处理任何事情时主观上都存在着积极或消极、作为或不作为的倾向与选择。这种自主性导致了企业对于人力资源控制权的不完全性。对于传统资产项目而言,企业不但有权控制其产出物或效用,而且对于特定资产本身还拥有着占有、使用、收益和处置等完全的财产

环境中,对确保企业公平竞争和健康运行起着重要作用。

四、电子化普及体现了信息时代发展的必然趋势

在香港稍微具有规模的企业,几乎看不到手写的发票。商品的信息包含在条形码中,只需光笔一划,即可开出发票,既保证了数据的正确性,又杜绝了作假的可能。香港地铁采用自动收费系统,使用磁性的单程车票及“八达通”卡,特别是“八达通”卡使用极其方便,能透过皮包刷卡,自动记录进站和出站的地点,扣除车资,“八达通”卡也能在巴士车上通用,真可谓“一卡在手,四通八达”。在地铁公司的监控室里,管理人员介绍说:香港地铁的发车量和车速全部由电脑根据客流量自动控制,每辆地铁的情况在监控室的屏面上一目了然。目前,地铁已在中环站设立了新机场候机、检票、办理登记手续、托运行李的服务站点,只要是当日机票均可受理,并可从中环地铁站直接把旅客送到新机场。正是由于采用了高效的自动列车控制系统、自动票务系统和电力控制系统,使得香港地铁的经营服务水平不断完善,成为世界上极少数在经营上能够获利的地下运输线路。由此可见,社会发展到信息时代,电脑

已渗透到各个行业,谁能够采用新技术,就能在激烈的竞争中保持领先地位。

五、廉洁高效的政府、敬业向上的民众,是保持香港繁荣发展的根本

此次赴港,正值香港经历了东南亚金融风暴的洗礼,在港期间许多业内人士对香港前景充满了希望,认为香港目前的困难是经济发展过程中的暂时困难,是能够克服的。在政治上,港人对治港的历史责任心,远远超过英国人,还有中央政府的支持和大陆经济的稳定发展。在经济上,香港作为高度开放的世界第三金融中心、亚洲第三股票市场、世界第四大黄金市场,仍具有独特的投资吸引力。为提高香港的综合经济实力,香港特区政府正在建立创新科技基金,致力于扶持高新技术产业的发展。此外,香港的勤政廉政制度经过了20多年的宣传和完善,取得了举世瞩目的成就。香港的廉政公署,在市民心目中有很高的威望。同时,特区政府不断增加透明度,保障投资者、经营者的正当权益,坚持公平竞争的原则,也为商界创造和维持了一个有秩序、高效率的商业环境。这些都是使香港的经济能在较短时期内得到恢复的制度保障。

(作者单位:上海金桥集团公司)

权利；而对于人力资源，任何企业所能控制的仅仅是其知识或技能的固化产品，即劳动成果。因此，对于人力资源这一不完全产权客体，将其界定为资产项目是否恰当，存在着较大的争议。

另外，劳动者与企业之间本质上是一种交易契约关系，而非财产所有权关系，劳务合同的存续期又具有很大的不确定性。从企业角度看，它对人力资源效用的控制及相应收益的占有都只是暂时的，在构成企业总体获利能力的诸多因素中，经营性租赁资源的性质和特点与人力资源极其相似（经营性租入固定资产，企业对其拥有的财产权利具有不完全性，一般没有所有权和最终处置权；租赁契约的不确定性与劳务合同相似；租金与工资的性质相近）。对于前者，财务会计不将其纳入企业资产的范围。因此，将人力资源界定为资产，似乎有悖于会计确认的一致性要求。

问题二：人力资源成本核算的意义何在？

人力资源会计理论认为，在招聘、选拔、录用和培训人才过程中所发生的资源牺牲构成了人力资源成本，应当集中归类并予以资产化处理。长期以来，会计上的成本概念是与资产概念相联系的。成本可以证明资产的取得和存在。我们姑且假设“人力资源资产”的论断成立，那么在会计实务中，人力资源成本核算必须解决以下问题：如何划分与人力资产相关的收益性支出与资本性支出？成本是费用按照具体对象归集而形成，在实务中是否具备归集人力资源成本的现实可能性？如果可行，是否需要相应地进行人力资源收益的核算和配比？

上述问题显然相当棘手。人力资产的收益性支出与资本性支出的划分，首先难以解决的是受益期的确定问题；而对可能频繁发生的人力资产“资本性支出”进行归集、摊销，也相当令人头痛。另外，成本必须与收益相对应才有意义，要从企业总收益中分辨出人力资源的贡献成份，并与相关的人力资产成本相配比评价，又谈何容易。

人力资源的重要性不容置疑。但从会计核算的角度来看，人力资源成本核算对企业的意义却并不明确，它给企业带来的未来经济利益也具有很大的不确定性。从稳健性原则考虑，将人力资源的取得、开发和重置支出，作为一次性费用处理似乎更为妥当。

更现实的是，从纳税角度考虑，人力资源成本的资产化处理，相当于将这些费用的抵税好处（至少是

时间价值）自动加以放弃。从以上分析可以看出，人力资源成本的核算可能不符合成本—效益原则。

问题三：人力资源价值能否计量？

人力资源价值是把人作为有价值的资源而对其价值进行计量。与人力资源成本核算不同，它计量的是人力资源本身所具有的价值。目前对于这种价值的计量，一般采取管理会计领域中的经济价值法、商誉法、工薪资本化法、竞争出标法等方法。

且不论这些方法的合理性如何，一个首要的问题是：人力资源的价值能否加以数量化评价？我们知道，人力资源的重要性体现在劳动者的智力产出上，西方称其为知识资本（Intellectual capital）。知识资本是一种动态的资本而非固定的资本，是劳动者潜在的创新思维方式以及解决企业未来问题的能力，它们通常以潜藏的形式存在。知识是未来智力产出的基础，但这并不意味着：知识资本可以保证为企业带来较为确定的未来经济利益，因为劳动者头脑中各种知识的联系、组合、嫁接乃至知识产品的形成，都具有极大的随机性。

如果人力资源的价值可以被独立评价，那它应当是一种客观的、相对稳定的存在。在现实世界里，人们常常将知识资本和知识产品二者混为一谈。他们所看到的只是知识产品的商业价格，却想当然地将其等同于劳动者本身的价值，全然不考虑产品价格可能受到其他因素的更大影响。当人们津津乐道比尔·盖茨2,400亿美元身价的时候，他们通常认为自己是在谈论比尔·盖茨的价值，而不是变动无常的微软公司的股票价格。

从企业角度而言，既然在估量新知识产品开拓市场的潜力时，企业常常感到茫然，那么可以认为，存在于劳动者脑海中的新思想和新概念就几乎不可能被企业所评价，企业更难以计量拥有这些知识的劳动者的价值。

本文仅就涉及人力资源会计理论立论基础的几个关键论断提出一些合理的疑问。可以认为，如果人力资源会计理论无法圆满地回答上述问题，那么它将始终只能是传统财务会计理论或管理会计理论的简单套用或移植，很难令人相信它将会带来多少社会经济效益。笔者提出上述问题，并非对人力资源管理的重要性和必要性有任何怀疑。管窥之见，不当之处恳请同仁批评指正。

（作者单位：厦门大学会计系）