

过渡性人力资源会计制度探讨

厦门大学 姚宝燕

目前关于人力资源会计,理论研究多,实务探讨少,原因在于人力资源不同于物力资源的特殊性以及确认与计量的复杂性使人力资源会计的可操作性差。我国人力资源会计的实践尚处于起步阶段,企业对外公布的会计报表尚不能提供有关人力资源的开发、利用、管理的信息。因此,尽快建立具有现实可操作性的过渡性人力资源会计制度,解决对管理型人力资本的激励约束问题,对我国国有企业改革具有重要的现实意义。

一、目标及基本概念

过渡性人力资源会计制度的目标,旨在传统会计的概念框架中融入人力资本的新观念,为相关利益者提供有助于其决策的有关人力资源开发、利用、管理的信息。为使人力资源会计在实践中取得突破,强调可操作性是人力资源会计制度的一个基本出发点。

人力资本是指体现在人身上的各种知识和能力,可以用来提供未来的收入,其范围包括人天生具有的才能和后天获得的能力,还包括运用和继续传授这些知识的能力等,它

是相对于物力资本或非人力资本而言的。

从企业的角度看,人力资本应该包含三个方面的能力:生产能力、科研创新能力、资源配置能力。生产能力是指人力资本所有者将其人力资本与其他生产要素相结合生产产品的能力,这是一种较低级的人力资本,其所有者一般是企业的工人与普通的白领职工。科研创新能力是指人们打破传统的习惯,应用现代的科学技术知识和工具,创造出新的科研成果的能力。这是一种较高级的人力资本,又可称为技术型人力资本,其所有者一般是科研人员。资源配置能力是指人们感知、正确把握和采取行动重新配置资源,应付非均衡状况的能力。对于企业来说,资源配置能力是指针对改变了的环境重新调整生产要素,从而获得更多经济成果的能力。拥有较强的资源配置能力是一个优秀企业家的标志,这种人力资本又可称为管理型人力资本。

二、会计恒等式新的内涵

在传统会计恒等式中,资产=负债+所有者权益,其中所有者指物力资本所有者,这是由恒等式最早产生时的历史背

三、财务决策与企业财务主体属性分析

企业组织实质上是决策机制,组织效率取决于组织决策。企业财务活动的核心是财务决策,利益主体财务决策能力与决策权力的配置决定企业财务主体的属性。财务决策的复合性说明企业财务主体的复合性。企业专业化生产实质上表现为组织成员面临不同知识与信息约束条件下的个体决策与组织决策行为。组织决策是对个体决策的有效整合,组织决策的过程是知识与信息在企业组织成员之间交流的过程,是个体行为与组织行为协调整合趋于一致的过程。企业组织成员的个体决策行为是分析企业组织行为的逻辑起点。在有限理性假设约束条件下,财务决策表现为组织决策与个体决策的互动过程。知识分散化是知识分工和专业化发展的必然结果,决策者必然面临知识与信息约束,而不能以个体决策替代企业组织决策,因为个体的最优决策并不是企业组织的最优决策。财务决策是组织决策与个体决策的复合决策。

财务决策能力配置反映了企业财务主体的主导性与从属性。利益主体受判断力约束条件而具有不同的决策能力,受知识与信息约束条件而具有不同的决策效率,从而最终决定了财务资源配置效率。不同的财务资源配置空间与时间需要与财务决策能力对称分布,财务决策能力集中表现为对财务资源的战略性配置与战术性配置。战略性配置的全局性、长期性要求决策主体具有较强的判断力与知识、信息的综合性,战术

性配置的局部性、短期性要求决策主体具备一般的判断力与知识、信息的分散性。战略性配置对战术性配置具有总体指导作用,战术性配置则具体落实战略性配置的要求。因此,在财务资源战略性配置中发挥作用的属于主导性财务主体,而在财务资源战术性配置中发挥作用的属于从属性财务主体。

财务决策权配置表明了企业财务主体的主导性与从属性。专业化生产的效率取决于企业组织成员之间决策权的配置。受财务决策能力约束条件的影响,财务资源所有权与财务决策权并非对称分布。决策效率关系到财务资源配置的效率,由此决定了财务决策权必须与财务决策能力对称分布。由于财务决策者不可能同时具备完全理性决策的所有条件,受知识和预见能力等因素的限制,拥有财务资源实际控制权的利益主体必须将部分财务决策权适当下放,将财务资源使用权与具有相应决策能力的利益主体对称分布,使财务决策权通过集中与分散的方式实现财务资源优化配置。伴随着财务决策权的分解,财务资源在不同的时空范围由不同的利益主体进行具体运作。集中决策与分散决策可以有多种组合,但是,财务集中决策权对财务分散决策权起主导作用,财务资源配置的过程必须遵循统一的配置目标,企业行为必须从总体上协调一致。财务集中决策权与财务分散决策权的协调是财务资源有效配置的内在要求,也是企业财务主体具有主导性与从属性的直观反映。☐

景决定的。当时物力资本所有者往往自己经营企业,物力资本的稀缺性以及他们对主要风险的承担能力决定了由其享有剩余索取权是实现最高社会效率的制度安排。然而,随着经理革命的兴起,掌握企业控制权的不再是物力资本所有者,取而代之的是拥有管理能力(管理资本)的经营者。那么经营者是否有资格获得企业剩余索取权呢?答案是肯定的。理由是:①从稀缺性上看,在信息产业为主导的知识经济下,企业的规模和经营范围的扩大、企业经营的复杂性的增强,使得经营管理能力成为一种稀缺资源。对一个特定企业来讲,这种资源的稀缺程度甚至高于物力资源。②从风险承担方面看,经营管理企业的复杂程度使得经营者退出一个自己所熟悉的企业的成本很高,而且由于发达的经理人市场的存在,一旦经营失败,名誉声望毁于一旦,就其个人而言,这是一笔巨大的无形资产的损失。因此管理资本所有者所承担的风险并不低于物力资本所有者。

考虑到人力资本所有者对企业剩余收益的索取权,会计恒等式中的所有者权益应一分为二:物力资本所有者权益、人力资本所有者权益,即:物力资产+人力资产=负债+物力资本所有者权益+人力资本所有者权益。

三、对货币计量会计假设的拓展

会计假设是构成财务会计与报告的基础,它表明了财务会计的环境特征。当客观环境发生变化时,会计假设也面临调整,否则将影响会计信息的相关性及有用性。知识经济到来之前,会计确认与计量的主要对象是有关物力资产的价值运动,物力资产的数量与质量都可以用货币加以计量。知识经济时代,人力资产的信息纳入会计报告,由于人力资产具有主观能动性、社会性、不确定性等特点,很难全部用货币进行计量,非货币性的表述也是向相关利益者传递人力资产信息的重要手段,因此,在过渡性人力资源会计制度中,货币计量假设演变为货币计量与非货币表述并用的会计假设。

四、会计确认与计量

(一) 确认与计量原则

1.按重要性确认的原则。出于对过渡性人力资源会计制度的可操作性以及成本效益原则的考虑,对人力资本的确认应遵循重要性原则,即只确认管理型人力资本与技术型人力资本,对生产型人力资本暂不确认。这一原则也与我国人力资本的现状相符合。我国人口众多,然而由于教育水平相对落后,管理型与技术型人力资本十分紧缺,企业所拥有的管理型与技术型人力资本的情况才是利益相关者主要关心的问题,所以将管理型人力资本纳入人力资源会计核算具有现实意义。

2.按公允价值计量的原则。人力资源会计制度的目标是为相关利益者的决策提供有用的信息,而取得人力资本所支付的招募费用、培训费用等历史成本的信息并不具有显著的相关性与有用性,因为人力资产是生产力中最活跃的因素,其作用的发挥取决于工作的实践、团队的合作、有效的激励机制等多种因素。而经过权威的人力资产评估机构根据历史业绩预测人力资本为企业带来的超额盈利能力,从而评估出人力资产价值,则能够给利益相关者提供有关人力资产未来效用的较可靠的信息。由权威机构进行评估还有两大优点:

①避免由各企业自己评估所面临的技术难度;②避免由于各企业评估方法尺度不同造成企业间信息的不可比。

3.逐年评估,计提减值准备的原则。人力资产作为生产力中最活跃的因素,具有主观能动性,而且受个人健康状况以及社会进步所导致的知识更新的影响,其效用的发挥不是一成不变的。为了公允地反映人力资产的价值,必须逐年评估,发生减值时要计提减值准备。这里有必要说明的是:人力资产不同于固定资产,其价值不一定随着使用而发生减损,通过在实践中的锻炼与学习,人力资产可能发生增值,所以对人力资产计提折旧或摊销的方法尚不能提供准确的信息。

(二) 确认的条件及相关账务处理

对人力资本不是自其进入企业就在会计上予以确认的,需同时具备下列条件才予以确认:

1.为企业带来超额盈利。人力资本的确认是为了兑现人力资本所有者对企业剩余收益的索取权,而其对哪部分剩余收益拥有索取权呢?剩余收益索取权划分比例取决于三个因素:①人力资本所有者进入企业时与物力资本所有者之间关于受托经营责任的契约;②人力资本所有者就完成受托经营责任之后的剩余收益部分与物力资本所有者讨价还价的能力;③物力资本所有者为达到对人力资本所有者的激励效果所考虑到的对方心理接受能力。人力资本所有者管理企业,使其利润率达到行业平均利润率,是他进入企业时就承担的受托责任,完成受托责任的报酬已经以工资和固定年薪的形式领取,那么,人力资本所有者只能对完成受托责任后的剩余收益拥有索取权,即由人力资本所有者与物力资本所有者来共同分享企业超过其所在行业平均水平的超额利润。因此,人力资本的第一个确认条件为企业利润率超过行业平均利润率,否则不确认人力资本。

2.人力资本所有者对其享有的剩余收益以期权等形式再投资给企业。当经营者将所享有的剩余收益以提取利润分成等方式转移出企业时,不确认人力资本。

有关人力资本账务处理的思路是:①企业支付招募费用、培训费用、工资报酬等费用时,按照传统的会计核算方法,计入当期费用。②年末当企业利润率超过行业平均利润率时,由权威人力资产评估机构评估人力资产价值,按评估值借记“人力资产”科目,贷记“人力资本”科目。③人力资产评估减值时,借记“管理费用”科目,贷记“人力资产减值准备”科目。④管理人员退出企业时,借记“人力资本”科目、“人力资产减值准备”科目,贷记“人力资产”科目。

五、会计报表

会计报表使用者为物力资本所有者、人力资本所有者以及拟对企业进行投资的利益相关方。

由于人力资产的信息相当复杂,所以披露宜采用表内披露与附注披露相结合的方式,而且年终报告中要披露人力资产评估机构的评估报告。

资产负债表是按流动性来排列的,由于一个成功的高级管理人员在企业的时间往往长于一般固定资产而短于无形资产,另外考虑到人力资产类似于一种无形资产,所以对于企业拥有的人力资产应当在固定资产与无形资产之间单列项目予以披露。☐