

# 再论人力资本会计对象

孟祥革

(牡丹江师范学院管理系 黑龙江牡丹江 157012)

**【摘要】** 人力资源会计经历几十年的发展,至今仍未形成系统的核算体系,在实务中无法推广,其根本原因在于人力资源会计对象选择错误。本文站在一个新的角度,从人力资本的二重性及人力资本所有者与企业签订的报酬契约入手展开研究,认为人力资本会计的会计对象是人力资本所有者与企业签订的报酬契约。

**【关键词】** 人力资本 报酬契约 会计对象

## 一、人力资源会计固有的缺陷

传统的人力资源会计把人当作有价值的资源,力图用各种计量模型计量出其价值。人力资源成本会计是“为取得、开发和重置作为企业的资源的人所引起的成本的计量和报告”。核算由于企业对人力资源投资后而获得的人力资产的成本价值,是企业按照历史成本对其人力资产进行的事后反映,其计量的成本并没有真正地再现为人力资源的原始投资支出,账面上人力资产的价值并不代表人所(能)创造出的价值。因为对不同能力的人可能所发生的招聘、培训等费用是一样的,从而账面上无法体现不同人力资源的经济价值。这对企业经营决策和分析没有帮助,信息缺乏相关性,违背了人力资源会计的初衷。

人力资源价值会计是把人作为有价值的组织资源,而对其的价值进行计量和报告的程序。它的目的在于用人力资源的创造能力来反映组织现有的人力资源的质量状况。它是从产出的角度对人力资源的经济价值——预计未来人力资产可提供的服务总值的现值,即产出价值,进行会计核算,以会计方法定量地研究人力资源的使用价值和交换价值,是一种反映其价值的会计方法。人力资源价值会计对人力资源在未来特定期限内为企业创造出的价值进行计量和报告,这一思路是不成立的。因为现代企业理论认为人力资本所有者与非人力资本所有者一样有权分享企业剩余,人力资本分享企业剩余索取权,是要通过与非人力资本之间重复博弈之后才能确定这部分人力资源的价值,它在企业生产经营过程中是无法确定。因此,以上评述的各种人力资源价值的计量方法根本是在做无用功。

人力资源需与其他资源共同创造价值。但是目前人力资源会计的计量方法都很难从企业的收益中准确地地区分出由人力资源贡献的部分,更无法分解出特定的个体人力资源贡献的收益。另外,我们认为企业的收益中有人力资本所作的贡献,但是如何从群体价值中区分出个体价值,这又是无法解决的问题。最后,以上各种计量方法同质地对待企业内所有员工,采用统一的模式核算其成本、计量其价值。事实上,不同层

次的人力资源在同一外在约束条件下对经济增长的贡献差异是客观存在的,人力资源会计采用统一的模式核算其成本、计量其价值,显然没有准确反映人力资源的异质性。

总之,人力资源会计在其发展过程中尚且存在不少亟待解决的困难,这些问题的存在阻碍了人力资源会计理论系统的完善及其实际应用,需要我们做进一步深入的研究。人力资源会计发展的障碍看似是会计计量问题和实践应用的困难,但究其根本原因在于人力资源会计的对象选择错误。本文针对传统人力资源会计模式存在的缺陷,试图从另一个角度来进行人力资本会计的研究,即对人力资本与企业签订的报酬契约的会计问题加以研究。

## 二、人力资本会计对象研究

### (一)人力资本的二重性

1. 资本的本质。资本理论是经济学的核心理论。在经济学说史上有关资本理论的争论从未停止过。研究人力资本会计问题,当然首先要明确界定人力资本概念,掌握人力资本的本质。为此,本文首先来探讨资本的本质。

(1)资本作用的二重性:收入性和权益性资本的作为生产要素、作为生产过程的投入品具有收入性,即生产过程的产出价值大于投入的价值,或者说资本是剩余产品的源泉。

资本的权益性就是资本使得资本所有者具有了获取收入的潜能,资本作为资本所有者在市场中竞争、谈判的筹码,使得资本具有了增值的潜能。这就是资本的内在激励,是财产转化为“资本”的内在动力。因而资本的收入性与权益性存在互为因果的关系。

(2)资本形态的二重性:价值形态和物质形态。资本循环的起点是货币资本,尔后转化为生产资本、商品资本,再转化为货币资本。因此,从资本循环的角度可以看出,资本具有价值形态和物质形态。

(3)资本行为的二重性:合作性与竞争性。资本的所有者之间签订契约,组成一个企业,目的是要获取收入或剩余价值,这表现为资本的合作精神;剩余价值一旦形成,剩余价值的分割就成为主要矛盾,资本所有者将会为争夺剩余价值展

开竞争。这种合作—竞争关系的协调仰赖于企业的契约组合。

**2. 人力资本的二重性。**人力资本从属于资本,是资本集合的一个子集。按照上述资本性质的描述,我们可以得出:人力资本可以表述为是以赢利为目的,投入生产经营的劳动力的价值。即劳动力的资本化。但是劳动力转化为资本也需要两个条件:首先劳动力必须投入生产经营,不从事生产的劳动力不是人力资本;其次,投入生产经营的目的是赢利,只在自己家里从事家务劳动的劳动力也不是资本。

本文给出人力资本的描述性定义:①人力资本是劳动力转化而来;②人力资本的劳动能力并没有作为商品出卖给资本家;③人力资本作为生产要素参与企业的生产;④人力资本参与企业剩余价值的分配。

人力资本的核心属性是生产性和权益性。生产性体现在人力资本作为生产要素的边际贡献较高;权益性体现在人力资本分享剩余价值,拥有剩余索取权。

## (二)人力资本与企业签订的报酬契约

**1. 报酬契约作为人力资本会计切入点。**人力资本最根本的性质在于其二维属性:生产性和权益性。生产性体现在人力资本作为生产要素的边际贡献较高;权益性体现在人力资本分享剩余价值,拥有剩余索取权。但是,目前的会计等式“资产=负债+所有者权益”仅体现了非人力资本这一生产要素以及非人力资本所有者享有的权益,完全忽视了人力资本在企业中的生产要素的地位以及其在企业中应享有的权益。所以,应该打破现有会计理论的束缚,将人力资本的二维属性用会计语言反映出来,是人力资本会计最根本的目标。

一个企业的经济活动,主要是以交易为基础。企业相互之间以及企业内部的交易,就是财务会计要捕捉的,能用货币量化的财务信息。一项交易行为,可能是很简单的商品与货币之间的交换,也可以是一个经过复杂步骤才能完成的过程,还可以通过不断地创新,构成一个迂回曲折、包含若干不同性质的业务相结合的活动。人力资本与企业之间的交易便是一个复杂的、不断变化的过程。人力资本与企业的交易不是一次性行为,而是一个过程,这个过程可能是一年,也可能是几年或长期。

人力资本与企业进行交易的结果是人力资本所有者与企业签订的报酬契约。即人力资本所有者作为人力资本的载体为企业提供服务,而企业获得了人力资本,需要为人力资本所有者支付报酬。这份报酬契约同时体现了人力资本的生产性和权益性。因此,本文认为应该对人力资本与企业签订的报酬契约进行会计处理,便同时在会计报表中确认了人力资本的生产性和权益性。

会计核算是以事项或交易为依据的。人力资本会计核算的依据是人力资本所有者与企业进行的交易。也就是需要在会计报表中分别确认人力资本所有者为企业提供的服务和人力资本所有者从企业得到的报酬。人力资本所有者为企业提供服务,企业接受服务就应该确认其接受服务的成本或费用,这是按照人力资本所有者提供服务的收益部门来归集分类;另一方,人力资本所有者得到企业支付的报酬,根据不同的报

酬契约确认为一项负债或所有者权益,总之都是人力资本所有者应在企业享有的权益。

人力资本为企业提供服务,企业接受服务将其确认为成本或费用。但是人力资本提供的服务和其创造的价值是无形的,难于计量,即使运用各种模型公式计量出了价值,那也存在很大不确定性,如:无法区分人力资本与非人力资本的贡献,无法区分特定的个体人力资本提供的服务。人力资源会计的发展停滞不前的原因很大程度就是因为计量的问题。交易是双方的,人力资本会计需要对人力资本所有者的义务和权利双方都确认,因此,我们可以放弃从人力资本所有者为企业服务的角度计量,而从企业支付给人力资本所有者的报酬的角度进行计量。计量人力资本所有者的各种报酬只不过是一种替代的方法,以此来替代对企业获得的服务的公允价值的计量。

## 2. 报酬契约的分类。

(1)以支付时间为标准,人力资本与企业签订的报酬契约可以分为当期支付的报酬契约和延期支付的报酬契约。当期支付的报酬契约是指人力资本所有者在当期投入劳动的同时便给予补偿。例如,每月发放的月薪。另外,企业还可采取报酬延期支付方式,这种方法能将员工的报酬与企业的长期业绩挂钩。例如:股票增值权,是将股票在奖励日与实际支付日间的增值部分用现金方式支付给员工。

(2)以支付方式为标准,报酬契约又可分为货币支付报酬契约,非货币支付报酬契约。货币支付报酬契约是指以货币形式直接支付给本单位人力资本所有者的劳动报酬的,一般包括计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、年薪、股票增值计划等。非货币支付报酬契约是以非货币形式发放给员工的契约,其作用是满足员工多方面的需求。比如企业为员工提供的带薪进修、深造或培训的机会;资助员工完成某方面的学业;提供假期旅游;授予优秀员工荣誉称号等等。

(3)根据给予对象的不同划分报酬契约。将人力资本所有者分为三类:一般员工,核心技术人员,高级管理者。按照企业对人力资本的分类,可以将报酬契约按照对象的不同分为以下三种情况:

一般员工的工作的质与量都可以考核,这一类员工一般都可以实行计件工资,按件付酬比较简单的报酬形式。

核心技术人员工作的数量和质量不像在普通员工那样易于考核,但也不像高级管理者的工作那样完全不能观测。这部分人的报酬契约不可能制订得像普通员工那样完备,但在高级管理者的报酬契约要制订的完备的多。报酬契约不是很完备,有创造剩余的可能,如果订得比较完备,则创造剩余的潜力有限。对这部分人可以给他少量的剩余索取权,一方面激发他有限的剩余创造力,另一方面使他所创造的有限的剩余能做到物归原主。

而企业的高级管理人员的工作的数量和质量几乎不可监测,而这部分人的贡献弹性又很大,工作积极主动,可以为企业多创造许多价值;工作消极偷懒,可能对企业造成巨大损失。对这部分人力资本所有者,调动积极性和最好办法就是让

# 价值星系视角下的企业成本管理新探

徐玲 孟祥霞(教授)

(浙江万里学院商学院 宁波 315100)

**【摘要】**价值星系是一种全新的价值创造模式,本文在分析价值星系的特点对成本管理影响的基础上提出价值星系的成本管理是以增加成本的价值贡献为管理理念、将关系成本等广义成本纳入成本决策、具有制度安排职能、与价值创造管理合二为一的成本管理模式。

**【关键词】**价值星系 成本的价值贡献 关系成本 制度安排职能

全球价值创造模式正在向价值星系演变。价值星系跨越了单个行业的界限,是由多个行业不同经济主体——供应商、商业伙伴、同盟者、顾客等为成员的如星系般的立体网状组织,成员间的竞合关系以及知识在网络中的扩散成为其价值创造的源泉,成员在核心企业价值观的引导下共同合作创造价值。价值星系下,组织结构以及价值创造的基本逻辑与理念都发生了深刻的变化,这些内外环境的变化必将会扩大成本的内涵与外延,使成本管理的指导思想发生改变。

## 一、价值创造模式的新趋势:价值星系

价值星系理论是由Norman和Ramirez(1993)提出的。该理论认为核心企业及其经纪人公司、模块生产企业、供应商、

其拥有剩余索取权。

(4) 根据报酬契约的不确定性可将报酬契约划分为固定部分和变动部分。而变动部分又可分为:基于会计盈利的报酬契约和基于股价的报酬契约。①报酬契约中的固定收入:工资性报酬。工资性报酬是所有人力资本所有者均享有的报酬,它是人力资本的劳动补偿,保证人力资本基本生活,保持相对稳定。以基本工资、福利等形式支付。②以会计盈利为基础的报酬契约:利润分享性报酬。利润分享是根据公司绩效的改善,给企业中的员工支付奖金。它的特征在于收入与企业整体绩效相关性强。在我国,利润分享性报酬的常见方式是对高级管理人员的年薪制。本文主要探讨年薪制的相关会计问题。③以股价为基础的报酬契约:股份支付报酬。股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。企业授予职工期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具,对职工进行激励或补偿,以换取职工提供的服务,实质上属于职工报酬的组成部分。按结算方式的不同,股份支付可以分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

## 三、结束语

虽然人力资源会计与人力资本会计有同样的初衷,都是为了将为企业服务的人力用会计语言体现出来,在会计报表

经销商、合伙人、顾客等价值创造的利益相关者构成了一个类似星系的价值创造体系。通过对企业间的资源、知识与关系进行重塑,价值星系的各成员企业共创价值、共享成果。由于拥有不同的资源禀赋,该体系中各成员企业处于该“价值星系”的不同位置。核心企业由于拥有高位资源而处于恒星的主导位置,对整个星系的信息和资源具有统筹调度的能力;拥有中位与低位资源的企业分别处于行星与卫星的位置,所拥有的优势往往需要通过“恒星”企业的体系优势才能够充分地发挥出来。与天体星系一样,价值星系中各成员企业间也存在着吸力和斥力,二者相互作用最后趋于平衡,决定了恒星企业最终“捕获”到的行星企业的数量以及行星企业与卫星企业构成的

中确认,为企业提供全面的财务信息。但是人力资源会计的研究已陷入困境,对人力资本会计进行研究应摒弃传统人力资源会计的研究思路,站在全新的角度将人力资本会计融入现有财务会计体系。

通过对人力资本的二重性和人力资本与企业签订的报酬契约进行分析,我们认为对报酬契约进行会计处理可以体现人力资本的生产性和权益性。并且,目前作为人力资本回报方式的各类报酬契约已被广泛接受和运用,意味着报酬契约的签订执行已成为现实经济生活中的一类真实交易,可直接取得其相关信息,具可验证性,可靠性也较高。因此,从对报酬契约进行会计处理这一角度来实现在财务会计中纳入人力资本的相关内容,具可操作性。

综上,本文认为人力资本会计的会计对象就是人力资本所有者与企业签订的报酬契约。

## 主要参考文献

1. 谭劲松.智力资本会计研究.北京:中国财政经济出版社,2001
2. 冯子标.人力资本参与企业收益分配研究.北京:经济科学出版社,2003
3. 王瑞华.股票期权会计研究.北京:中国财政经济出版社,2003