

文章编号:1005-0523(2003)03-0001-03

# 对当前四种人力资源会计模式的可行性质疑

黄一鸣, 杨晓丹

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

**摘要:**人力资源会计是当前研究的一个热点问题,学术界提出了一些人力资源会计模式,但是这些模式都忽略了对其自身可行性的研究,本文从确认、计量、报告、制度障碍和完整性五个方面分析了这些模式在可行性方面存在的不足,以期引起人们对人力资源会计模式可行性研究的重视。

**关键词:**人力资源会计;可行性;计量

**中图分类号:**F230

**文献标识码:**A

## 0 引言

人力资源会计是当前研究的一个热点问题,不少学者纷纷著书立说,提出自己的人力资源会计模式,其中颇具有代表性的有:徐国君的劳动者权益模式、李世聪的当期实现价值模式、刘仲文的生产者剩余模式和谭劲松等人的智力资本会计模式。这四种模式为我国人力资源会计的构建进行了有益的探索,有一定的理论价值。但是笔者认为这四种模式都有些美中不足:这些模式都侧重于理论的构建而不同程度地忽略了对其自身可行性的研究。笔者试图从确认、计量、报告、制度障碍和完整性五个方面去分析这些模式的可行性,以期引起人们对人力资源会计模式可行性研究的重视。

## 1 确认

确认是会计系统的首要环节。根据 SFASNO. 5 的规定,一个事项若要以确认,须同时满足四条确认标准:可定义、可计量、相关性和可靠性,另外还须服从效益大于成本的约束条件。笔者把相关性与可靠性标准一并纳入人力资源信息效益分析,而

把可计量标准安排在下文论述,故在此处先分析可定义标准和效益大于成本约束条件。

当前四种人力资源会计模式都对人力资源会计的前期工作,即“人力资源符合资产定义”进行了详细论述,但对于后期实质性工作,即人力资产的定义问题,或者未涉及,或者虽给出定义,但缺乏明确具体的确认标准,且不同模式之间的确认标准分歧很大。如 1) 当期实现价值模式并未给出人力资产定义;2) 劳动者权益模式和生产者剩余模式把全体职工视为人力资产;3) 智力资本会计模式仅把复杂劳动者视为人力资产,而把简单劳动者排除在外。

由于这四种模式普遍缺乏明确的人力资产定义和可操作的具体标准,致使人力资源进入会计系统出现了困难。而确认是会计系统的首要环节,它直接决定了后面的计量、记录和报告环节是否发生,如果一个模式的确认出现困难,那么它的可行性就大打折扣。

就人力资源信息的效益和成本而言,一方面,由于现有模式的初始计量和后续计量都涉及繁琐的公式,使人力资源信息成本远远大于其它资产的信息成本;另一方面,人力资源信息的效益也令人怀疑:1) 信息效益取决于信息的可靠性和相关性,但是现有模式都不约而同地默认了牺牲可靠性以换取相关性的

收稿日期:2002-07-08

作者简介:黄一鸣(1945-),男,福建福州人,华东交通大学教授。

做法,使人们更加怀疑报表数据的可靠性,而这种怀疑只会抵消人力资源信息效益.2) 人力资源信息的决策相关程度缺乏实证研究,会计报表上的几个数字未必就一定导致决策差异.3) 现有模式都未能考虑人力资源信息的负效益,如:由于人力资产不能变现,银行会因企业人力资产比重过高而对贷款更加谨慎;投资者可能会担心企业虚增人力资产以粉饰财务指标,从而加重对企业的不信任感.

笔者认为,当前一个迫切任务是对人力资源信息的真实效益进行实证研究,而不应过多地停留在假想的效益论述上.如果人力资源的信息效益小于其成本,那么人们就应重新思考人力资源会计存在的必要性.

## 2 计量

由于人力资产的显著特点是其能创造剩余价值,所以现有的人力资源会计模式普遍采用人力资源价值会计的观点,同时兼顾成本核算.因为人的价值有很大的不确定性,使得人力资产的价值计量成为人力资源会计最大的技术难题.为了解决这个难题,四种模式都提出自己的计量方法,从不同的价值角度可以大致把它们分为三类:未来价值法、当期实现价值法和内在价值法:

### 2.1 未来价值法

未来价值法是最常见的方法,为徐国君的劳动者权益模式和刘仲文的生产者剩余模式所采用.它把职工未来的工资调整为未来的价值,然后折现计算出职工的价值.笔者认为这是一种过于理想化的方法,理由如下:

它的理论基础是人的价值与工资正相关,其适用的前提便是存在科学的工资体系.有学者为研究方便,把科学的工资体列入会计假设.但是在现实生活中,这条假设能否像会计四大基础假设一样,是理所当然、不言自明的命题吗?事实上,现实中的同工不同酬、平均主义等不合理现象影响了未来价值法的可行性.

即便有了科学的工资体系,未来工资的预测也决非易事.工资可分为三部分:基本工资、福利和奖金,如果说基本工资和福利的预测有章可循的话,那么奖金则是不可预测的,因为未来奖金与企业未来的业绩和个人努力有关,而企业未来的业绩和个人努力是高度地不确定,而一个科学的工资体系恰恰是高奖金、低基本工资,所以说未来工资是不可

能预测的.

### 2.2 当期实现价值法

当期实现价值法是由李世聪教授提出的.他把经济学中的柯布一道格拉斯生产函数引入人力资源会计,然后利用企业近三年的劳动投入、资本投入和产出数据,计算出人力资源贡献率,再计算出人当期实现的价值.<sup>[2]</sup>

笔者认为这种简单地把柯布一道格拉斯生产函数引入人力资源会计的做法存在一定的理论缺陷:经济学中的生产要素可分为劳动、资本、土地和企业家才能,而柯布一道格拉斯生产函数只考虑了两种生产要素,自身便有一定的局限性.同时企业的超额利润可能是由于企业技术创新带来的,也可能是由企业的垄断地位创造的,而不仅仅是劳动和资本创造的.当期实现价值法没有考虑技术和垄断的影响,不能不说是一个遗憾.

### 2.3 内在价值法

颇有代表性的内在价值法是谭劲松教授等人在智力资本会计模式提出的“评估+讨价还价”法:先由权威机构评估出人的公允价值,然后各方根据评估价进行谈判,最终确定人的内在价值.<sup>[3]</sup>

笔者认为,直接发生的评估费和间接发生在谈判中的交易费用影响了该法的可行性.权威机构的评估费用肯定不会低,谈判的交易费用亦是企业的间接损失,即使企业可承受初始计量的费用,那么后续计量的费用也是一个沉重的负担.

## 3 报告

很多人力资源会计模式在报告方面,仅仅在资产负债表中列示几个数字.笔者认为这远远不能满足决策需要,因为完整的信息须体现在会计三大报表中,同时人们也希望从这三大报表中获取相应的人力资源信息,仅在资产负债表中列示几个数字的做法只会导致信息供给不足.

倘若人力资源会计报告仅止步于资产负债表,那么从某种意义上讲,人力资源会计就没有存在的必要.因为企业完全可以在报表附注中披露员工的学历、职称等非货币信息,以代替表内的数字,这样做不仅成本小,而且提供的信息也具有相关性.所以,为了证明其存在的意义,人力资源会计必须主动提供更多的信息,如人力资产创造的收益和现金流量.

刘仲文教授在其生产者剩余模式中重新设计了损益表,试图单独列示人力资产的收益和费

用<sup>[4]</sup>。这种动机是好的,但是其难度是可想而知的:企业的收益、现金流量是由人力和物力共同作用的产物,从理论上讲是无法区分出人力资产所创造的收益和现金流量的!于是人力资源会计的报告似乎陷入了两难困境:理论上应在三大报表中披露相关信息,但现实中又无法提供全面的信息。

如果会计系统的产出不尽如人意,那我们就应该重新思考这个系统存在的意义。

## 4 制度障碍

现有的人力资源会计模式的最大障碍不是上文所述的技术难题,而是现实中的产权制度和分配制度。

劳动者权益模式提出了与所有者权益相并列的劳动者权益,大大发展了会计权益理论<sup>[5]</sup>。它实施的前提是劳动者拥有企业的产权,这恰恰是其最不现实的地方。尽管理论界对劳动者拥有企业产权问题讨论得沸沸扬扬,但我们必须回到现实中来,劳动者产权不是一个觉悟问题,而是人力资本和物质资本的力量博弈问题。在物质资本仍然稀缺的今天,要改变现有的产权制度是何其之难!其它一些模式,如当期实现价值模式,从表面上看,很巧妙地回避了产权制度,但它们仍以分配制度的改革为实施前提,即劳动者和股东同时参与企业分红,这似乎是绕了一个圈,仍然又回到产权制度的改革上,因为产权制度决定了分配制度。如果现有的产权制度和分配制度不改变的话,那么这些人力资源会计模式就永远没有实施的一天。而会计不是万能的,它只是一个信息系统,只能去适应而不能去改变现有制度,若仅仅为了实行人力资源会计而要求变更现有的产权制度和分配制度,那未免夸大了会计的

功能。

尽管现在已有个别企业通过经理股票期权、职工持股等方式实现了劳动者产权,但这与现有人力资源会计模式的要求相差甚远。这些新事物本身就存在很多问题,让职工拥有产权也只是出于激励考虑,根本未涉及人力资产的反映与控制问题。

## 5 完整性

一个可行的模式必然要具备完整性,而现有的四种模式都侧重于理论的构建,而忽视了一些细节问题,如:1) 企业因资不抵债而破产时,由于人力资产无法变现,如何平衡各方利益? 2) 经营亏损由谁来弥补? 3) 国有企业的高额退休金问题 4、员工频繁流动问题等。如果这些细节问题不加以解决的话,那么人力资源会计会因事前考虑不足而陷入困境。

## 6 结束语

通过以上分析,我们可以看到,现有的四种人力资源会计模式都或多或少缺乏可行性。其实这些问题也是人力资源会计本身亟待解决的问题,如果我们不能很好地提高人力资源会计模式的可行性,那么人力资源会计就只能是一门“屠龙术”!

### 参考文献:

- [1] 李世聪. 人力资源价值会计计量研究的创新[J]. 会计之友, 2002, 5.
- [2] 谭劲松. 试论智力资本会计[J]. 会计研究, 2001, 10.
- [3] 刘仲文. 人力资源会计[M]. 北京: 首都经贸大学出版社, 1997.
- [4] 徐国君. 劳动者权益会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1997.

# Challenging the Feasibility of Four Human Resource Accounting Models

HUANG Yi-ming, YANG Xiao-dan

(School of Economics and Management, East China Jiaotong University, Nanchang, 330013, China)

**Abstract:** Human resource accounting is a hot topic, some scholars proposed some models about it, which, but, are ignorant of possibility. This paper discusses the feasibility of four human resource accounting from recognition, measurement, reporting, institution and integrity.

**Key word:** human resource accounting; feasibility; measurement