

人力资源会计在高校的应用研究

李 涛

(四川师范大学 计划财务处,成都 610068)

摘要:高校是典型的人力资源密集的组织,在高校中建立人力资源会计,对高校的人力资源管理和自身发展以及国家的强盛意义重大。基于此,本文研究了高校人力资源会计的确认、计量、核算和报告内容,旨在为人力资源会计在高校的实践应用提供思路和方法,充实和发展人力资源会计的实践研究成果。

关键词:人力资源;人力资源会计;高校

中图分类号:G647.23 **文献标志码:**A **文章编号:**1000-5315(2007)05-0060-04

1960年代,为适应人力资源管理的需要,美国首先兴起了对人力资源会计的研究,有很多学者对其进行了研究。经过近40年的发展,人力资源会计理论体系逐步形成并不断完善。但是,人力资源会计体系的实践应用研究还存在很多不足,特别是在高校中的应用研究还存在一些难点和问题,到目前为止尚没有一套完善的统一的应用模式。

一 发展高校人力资源会计的必要性

高校是人才聚集的地方,也是人才竞争的焦点,如何培养并留住内部人才,如何吸引更多的外部人才,已成为高等院校普遍关注的问题。然而,如何计算引进人才和培养人才的成本,怎样衡量使用人才的效益,在人力资源管理实践中却存在着相当大的盲目性。因此,发展高校人力资源会计意义重大。具体表现在以下几个方面。

1. 满足高校有效进行人力资源管理的需要

美国会计学家弗兰霍尔茨提出,人是具有价值的资源;作为组织的资源的人,其价值乃是其管理方式的函数;用计算人力资源成本和价值的形式所提供的信息对卓有成效地管理人力资源是必不可少的^{[1]15}。1960年代,人力资源会计为适应人力资源管理的需要而产生,它的目标就在于鉴别和计量人

力资源数据,对人力资源的成本和价值进行核算和管理,为组织内外部利益相关者提供进行人力资源管理的数据。作为典型的人力资源密集组织的高校,实施人力资源会计,对其人力资源的运动进行核算,必将有助于提高高校的人力资源管理质量,实现高校人力资源的优化组合和有效管理,避免人浮于事、资源浪费、分配不公平等问题。

2. 真实、完整地反映高校的资产和财务状况

传统高校会计没有专门计量和报告人力资源的成本与价值。高校最为重要而又特殊的一项资源——人力资源,到底有多少,是增加了还是减少了,在一般预算会计报表中没有反映出来,也不能从人事部门提供的人事档案中有关人数、学历、职称等数据中简单得出,因为它不能反映人力资源的成本和价值。这就要求高校引入人力资源会计核算方法,即用人力资源会计的方法对高校的教师和科研人员——这一高校特殊资源,进行确认、记录、计量、编报和反馈。在人力资源会计制度下,人力资源支出是被当作资产处理,合理地分摊到实际受益期间,并在报表中列示,可以真实地、完整地反映高校期末的资产状况和财务状况。

3. 有助于实现科教兴国,强化国家宏观管理

收稿日期:2007-03-27

作者简介:李涛(1973—),男,四川达州人,注册会计师。

科教兴国战略是我国现代化建设和社会发展的基本战略。在教育经济规模化、全球化的背景下,鉴于我国人口多、底子薄的特殊国情,在高校这样一个人力资源密集组织中实施人力资源会计核算,加强人力资源管理,提高人力资源素质、发挥人力资源优势,成为我国教育事业发展的重要因素,也是促进我国经济发展,提高我国综合实力,实现科教兴国,强化国家宏观管理的需要。

二 高校人力资源会计的确认和计量

简单地讲,人力资源会计就是对人力资源成本和价值进行确认、计量、记录和报告的一种会计程序和方法。人力资源的成本和价值是否是传统会计上的成本和价值,是否可以用传统会计的方法对其进行计量和确认呢?这是高校引入人力资源会计体系时应重点思考和解决的问题,也是高校引入人力资源会计的难点所在。当然,答案是否定的。

人力资源是一种特殊的经济资源,它虽然具有某些与其他资源相类似的属性,即都具有服务潜能,都可以为高校提供劳务或创造价值,但人力资源还具有其他资源所不具有的属性。

高校人力资源作为一项特殊的资产具有以下几个典型特点。其一,以人为载体。其服务潜力的实现程度受主观能动作用影响较大,不完全由学校控制。其二,两个支配主体。物质资产投入企业后,就完全由该企业支配,所有者不再拥有这项资产的支配权。但人力资产却不同,因为学校可以让劳动者从事某一方面的工作,但工作努力程度、工作效果等却很大程度上受到劳动者个体的影响,因此,高校人力资产同时由两个主体支配和控制,即学校和人力资源的载体——劳动者本身。其三,价值不断变化。一是通过折旧摊销,其账面价值不断减少;二是通过培训、学习、实践,其价值不断增加。其四,未来收益不确定。人力资产所代表的未来经济利益具有高度的不确定性。这些特殊性使人力资产的不确定性因素远远超过其他资产。此外,人力资源的价值又受管理方式的影响,不同的组织结构和领导方式对人的素质、能力、工作态度产生不同的影响。不同的管理方式能使人力资源的价值或增长、或损耗、或保持不变。因此,对人力资源成本和价值的计量应采用货币价值计量和非货币价值计量两种计量方式。以货币计量为主,并辅以充分的非货币性计量手段。比如,对人力资源取得时所付出的成本及人力资源

增值所支付的成本,如引进人才的费用、人才管理的职能性费用、为提高人才水平而支付进修培训费用,以及人力资源的工资性费用,如工资、津贴、课酬、奖金、福利及社会保障费等,可以采用货币价值计量。而对人力资源的能力、水平、潜力、未来绩效等则采用非货币价值进行评估、计量,以文字形式反映出来。

三 高校人力资源的会计核算

1. 高校人力资源会计核算对象

高校人力资源会计是视人力资源为有价值的资源,以货币为主要单位,对高校人力资源的价值运动(包括人力资源的取得、开发、调配、使用等)进行连续、系统地反映和控制的一门科学^[2]。可见,高校人力资源会计核算对象是高校的人力资源价值的运动,即体现在高校所拥有的或使用的教职员身上的人力资源价值运动,并且该人力资源的价值必须是人力资源为高校提供服务时所实现的。

2. 高校人力资源会计核算内容和方法

高校人力资源会计核算主要包括两个方面的内容:一是从高校人力资源投资的角度进行人力资源的会计确认与计量,人力资源投资形成人力资源成本,即高校人力资源成本会计;二是从人力资源价值效益的角度进行高校人力资源的会计确认与计量,即高校人力资源价值会计。相应地高校人力资源会计核算的方法有两种:一是成本法,二是价值法。

(1) 高校人力资源成本会计

高校人力资源成本会计是指为取得、开发、重置和调配使用高校人力资源所引起的成本确认和计量。它包括四个部分^[2]:其一,取得人力资源的开支,如招募、引进、选拔、定岗等支出;其二,维护人力资源的开支,如工资、奖金、劳保、医疗保健、社会保险支出等;其三,开发人力资源的支出,如岗位培训、在职教育、外出学习、被培训人员误工损失等;其四,人力资源离职开支,如离、退休金支出,工作调动,自动离职教职工空缺支出等。上述各项支出,从性质上讲,取得人力资源支出和开发人力资源的支出,受益期一般超过一个会计年度,属于资本性支出。因此,可设置“人力资产成本”帐户进行核算,借方登记资本性支出的增加额,贷方登记资本性支出的减少额。至于维护人力资源的支出和人力资源的离职支出,各期数额基本稳定,属于费用性支出。因此,

可设置“人力资产费用”帐户进行核算,借方登记费用性支出的增加额,贷方登记费用性支出的减少额。另外,还可设置“人力资产摊销”帐户,核算高校人力资源资本性支出的逐期损耗,贷方登记本期损耗的人力资源资本性支出,借方登记离开高校的人力资源资本性支出已提摊销部分,余额在贷方。这样,在现行《高等学校会计制度》中设置的会计帐户基础上,增设以上帐户,即可核算高校人力资源的投资成本。

高校人力资源成本会计的计量可分别采用以下三种方法^[3]。其一,历史成本法。即将高校人力资源的取得和开发所需要的全部支出,运用会计的核算、汇总、编报等程序计算出教师资源的实际成本,作为人力资产的入账价值。这种方法简单,结果也比较准确。其二,重置成本法。即在现时物价条件下,将重新取得高校人力资源所需的全部支出作为人力资产的入账价值。其具体内容包包括现时条件下取得教师资源成本和开发教师资源成本。这种方法有助于管理决策,反映了人力资源的现实价值,但重置成本估价的难度和工作量大,不可避免带有一定的主观性。其三,机会成本法。即将高校教职工离职使学校由此所遭受的损失作为人力资源的计价依据。该方法使用面太窄,主要用于一些拥有专业技术能力的重要员工,对于一般员工不适用。以上三种方法中,应首选历史成本法,只有在无法取得历史成本的情况下,才可以考虑重置成本法。

(2) 高校人力资源价值会计

高校人力资源价值是指高校人力资源在预期服务期内所能提供的未来收益的估计现值。这个价值实际上是组织对人力资源投资而产生的效益^[4]。高校人力资源价值会计是把高校教工作为有价值的组织资源而对它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利能力来反映高校现有人力资源的质量状况,为高校内部管理者 and 外部利益相关者提供有用的信息。它与人力资源成本会计有很大不同,它计量和报告的不是取得和开发人力资源等所付出的成本,而是人力资源本身具有的价值,即具有一定智能的劳动力资源的价值。它可以把人过去创造出的价值作为计量的基础,也可以把人将来能创造的价值作为计量的标准。目前常见的计量方法有经济价值法、商誉评价法、报酬折现法、拍卖价格法,以及非货币计量的方法,如评价法、

技能一览表法等。由于这些方法不是以实际成本为基础,因而有很大的不确定性。另外,高校人力资源预计能创造的未来价值受诸多因素的影响,准确进行价值计算有很大的难度。鉴于此,对高校人力资源会计的计量,目前可只用成本法,待条件成熟后,再推广使用价值法。

四 高校人力资源会计信息的报告和披露

财务报告应全面反映组织的财务状况和经营成果,即与会计主体有关的所有信息都必须在财务报表或附注中予以报告和披露,从而为组织的内部管理者 and 外部利益相关者提供完整可靠的有用信息,以供作出正确的决策。传统财务报告既不反映人力资产的价值,也不反映人力资产总额,忽视了劳动者对单位的经济贡献^{[5]87}。显然,这样的报告是无法满足组织的内部管理者 and 外部利益相关者对信息的使用要求的。人力资源会计报告所要解决的问题正是如何把有关人力资源的信息传递给使用者。知识经济条件下,人力资源在高校具有举足轻重的地位和作用,迫切需要对该项资产及相关的权益和费用在财务报告中予以充分揭示和披露。

在资产负债表中,有关人力资产的数据,应该作为一个单独的项目列示。因为“人力资产”其流动性类似于固定资产,且强调人力资源的重要性和主观能动性,所以应将“人力资产”作为一级科目单独列示于“对外投资”与“固定资产”之间,同时增设“人力资产减值准备”一级科目作为人力资产的减项;并相应地在“净资产类”增记“人力资本”。在“支出明细表”中,将“计提人力资产减值准备”金额分别反映在相关类别费用中。其实,人力资源会计报表与传统会计报表的框架是一样的,只是在传统会计报表中加入了人力资源的增减变动、使用情况。

高校人力资源会计的相关信息除了在会计报表中反映外,还应该对无法进行货币量化部分的信息在会计报表附注中予以反映。按照人力资源所处不同阶段,可分别编制人力资源投资报告、人力资源流动报告和人力资源效益报告等。在人力资源投资报告中,主要反映学校在人才引进、招聘、培训等方面的费用和支出情况,对人力资源的数量、质量和师资结构进行分析,披露关键人才和高层次人才年龄、学历、职称、身体状况、科研成果及承担的教学与科研任务等。在人力资源流动报告中披露人才的引进和流出情况、反映教职员对学校的满意度等;在人

力资源效益报告中反映教职员工教学、科研成果情况以及所带来的办学效益和社会效益,对人力资源投资损失及风险更应予以披露,便于决策者进行人力资源规划、分析、考核和激励。

总之,随着我国高等教育管理体制改革的不断深化,对高校人力资源的投入及未来带来的经济效益、社会效益用会计的方法来确认、计量显得尤为重要,因此,实行高校人力资源会计势在必行,我们应为此做出不懈的努力。

参考文献:

- [1](美)埃里克·弗兰霍尔茨.人力资源管理会计[M].上海:上海翻译出版公司,1986.
- [2]侯日敬.建立高校人力资源会计若干问题研究[J].河北职业技术师范学院学报.2001,(6).
- [3]杨扬.浅析人力资源会计[J].集团经济研究.2006,(10).
- [4]王笑梅.人力资源会计在高校运行的可能性[J].辽宁工程技术大学学报.2002,(7).
- [5]湛新民,刘善敏.人力资源会计[M].广州:广东经济出版社,2002.

Application of Human Resources Accounting in Higher Learning Institutions

LI Tao

(Planning & Finance Office, Sichuan Normal University, Chengdu, Sichuan 610068, China)

Abstract: Higher learning institutions are a typical organization of human resources intensity, where to establish human resources accounting is of great significance for its human resources management, its own development and the nation's prosperity. This author examines the affirmation, calculation, assessment and report of its human resources accounting, in order to provide some ways of thinking and methods for the practical application of the accounting at higher learning institutions as well as to enrich and develop the practical application study.

Key words: human resources; human resources accounting; higher learning institutions

[责任编辑:李大明]