

源会计的实际应用却进展缓慢,在二十世纪会计难题的遴选,人力资源会计被很多专家确定为会计研究中的难题之一。具体说来,人力资源会计理论在实际应用中存在如下问题。

(1) 人力资产确认存在的疑问

确认和计量是会计处理的基本程序,人力资源的资产确认是目前人力资源会计研究中论述较多且论点比较一致的题目。基于这一点,很多人认为人力资源具备与其它物质资产相同的资产性质特征,可以将其确认为企业资产并予以资本化形成相应的权益。那么,人力资源资产可以确认为会计意义上的资产吗?

一般对人力资源的资产确认的论述都是从资产的定义出发,将人力资源的各种特征一条一条地往里面套,如人力资源可以为企业带来未来经济效益、人力资源可以用货币来计量、人力资源可以被企业所实际控制等等。但我们应该看到,恰好在这几点上,人力资源会计的资产确认存在着疑点。人力资源给企业带来的未来经济效益带有极大的不确定性,用货币计量的人力资源无法像其它资产那样表现其变现能力,人力资源成本和价值的计量难于进行规范统一的操作,企业所控制的人力资源与其控制的其它资产存在着实质性的差异。

(2) 人力资源价值计量的不确定性

计量是会计处理程序中的关键环节,当今会计研究领域对于现行的资产计量方法也提出了不同的看法,但在会计实务中,不论你认为现行的计量手段存在着多么大的弊端或不合理性,但目前对于实体资产的计量是在同一尺度下进行,其取得成本具有相当程度上的可比性,资产的未来价值大体上也具备衡量的标准。我们能够比较明确的将一个企业的资产与其它企业进行横向的比较和与企业自身以前以后的发展进行纵向的比较,通过比较可以确定企业的经济实力和状况。会计计量必须具有可操作性,即经济上、技术上可行;必须是一种硬尺度,具有无争议性;必须具有客观性,即外部现象的真实性不应受人的主观性的影响;必须具有可验证性^[4]。而人力资源取得成本的不可比和未来价值的不确定是人力资源计量的困难所在,从宏观上说,优质人力资源的获得与其取得成本之间存在是正相关的,优质人力资源也肯定具有较大的未来价值。但具体到一个企业甚至到一个具体的个体对象,也就是从微观、从特殊上来看,这种相关性就极低了。企业与企业之间对于它们所获得的人力资源所产生的耗费,

不能像从物质市场上购买设备、原材料具有客观的市场价格标准,反之,这种交易更多地依靠管理者的主观判断。即使目前存在着一些有形或无形的人才市场,人力资源的交易在某种程度上也形成了讨价还价的市场竞争形式,但这种市场机制与物质资源是无法比拟的。实际生活中为取得人力资源所耗费的成本在不同的对象、不同的企业之间是缺乏可比性的。

人力资源的未来价值的不确定更是非常明显的,人力资源效用的发挥不仅仅在于其本身的素质,往往更依赖于它所处的环境,这包括它的工作生存条件、所处环境下的管理效率、激励机制以至整个社会的政治经济状况。假设有同质的人力资源个体,如果处在不同的环境下发展,他们的未来价值必定有极大的差异。也可以换句话说,拥有知识资源或智力资源,并不能保证创造出价值,在不同的环境下初始条件相当的人力资源或者说智力资源的未来价值必定不同。从理论上根据数学模型计算出来的人力资源未来价值与实际情况可能会大相径庭,其结果显然也不可验证。那么这样计算出来的人力资源价值对会计实务来说并无实际的应用意义。

(3) 其它问题

人力资源会计的实际应用必然还涉及到其本身的核算成本问题,即人力资源会计核算的成本效益原则。如果我们对每一个别的人力资源进行确认、计量并设置单独的核算账户,对每一人力资产价值随着耗费的发生、评估的结果、人员的流动或其它原因进行调整,在理论上或许能成立,但是在具体的工作实践中,将人力资产作为会计数据进行计量、报告,特别是在采用人力资源价值会计的计量方法时,因为数据的采集、计算、判别和确定是一个极其复杂的过程,尽管目前计算机的广泛使用和数学模型等计算技术的发展给数据处理带来了便利,但作为学科研究能做到的事情到全社会的普遍采用还有一个漫长的过程,必然有一个成本和效益的比较的问题。当一项技术手段的采用成本高于它所取得的效益时,我们对其应用价值就要三思了。

现行的经济运行体制是经过各个利益集团数十年乃至数百年的摩擦、博弈而形成的利益平衡格局,牵涉到各个利益集团的经济分配方式,带有强烈的制度刚性。要打破这种利益分配格局,如果像众多的人力资源会计研究者所提出的,让人力资源所有者以其人力资本作为企业的财富权益参与企业剩余索取权的分配,无异于在社会财富的分配领域进行

一场革命。这必将涉及到方方面面的经济利益, 真正要实行恐怕还不具备这种社会经济环境。现代社会经济的一般技术水平、对经济信息的需求程度、社会资源管理的规范化程度尚不能满足人力资源会计应用的实施条件, 也不具备对人力资源会计的迫切需要。会计的产生和发展与其生存环境息息相关, 特定时期的会计发展水平是以该时期的会计环境为前提的, 环境决定着会计思想、会计行为、会计组织、会计制度以及会计实务的发展水平^[6]。一项会计技术的采用必然依托于它所处的社会经济环境, 具体地说是经济的发展水平。而目前已采用的一些方法, 如对技术所有者以其技术入股使其占有企业的股份, 对高层管理者以期权形式对其进行利益分配等, 在一定程度上解决了智力资本所有者的权益问题, 实行起来对社会的冲击也要平和得多。

知识经济的到来, 对传统会计理论的资本理论、资产概念、会计处理程序等都产生了冲击, 虽然这种冲击还不足以撼动目前实行的会计实务, 但人力资源会计推动了会计理论向更深入、更广泛的领域发展。在传统财务会计系统中, 包括人力资源价值在内的许多企业价值没有能在会计信息中得到充分地

披露, 或者说会计信息使用者不能有效地从会计报表中获得这部分信息, 而这部分信息对于企业的发展来说又是至关重要的, 似乎是一个不争的事实。传统会计理论不能完整地反映决策需要的人力资源相关信息, 而人力资源会计的方法并不能可靠地在实务中实际操作。矛盾引出问题, 需要我们在会计理论研究上站在更高的高度, 脱离传统会计思想的束缚, 开拓思路, 进一步创新。

参考文献:

- [1] 刘仲文. 人力资源会计[M]. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 1997.
- [2] 于越冬. 人力资本与企业商誉的经济实质[J]. 会计研究, 2000, (2): 40-44.
- [3] 谭劲松, 王朝曦, 谭燕. 试论智力资本会计[J]. 会计研究, 2001, (10): 45-49.
- [4] 唐予华. 开放型经济下的财务会计问题探索[M]. 厦门: 鹭江出版社, 1997.
- [5] 葛家澍, 余绪缨. 会计学[M]. 北京: 高等教育出版社, 2000.
- [6] 李云峰. 论会计环境及对会计的影响. 财务与会计, 1997, (10): 44-48.

Human resource accounting—The asymmetry of theoretical research and practical application

GONG Bei-chen

(Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The theoretical research on human resource accounting has pointed out the ignorance of human resource value in traditional accounting. And it has also provided the theoretical basis for confirmation and measurement of human resource accounting together with the dealing methods. But its achievements have not been applied efficiently in accounting practice. Human resource accounting has many problems in its confirmation such as high uncertainty of measurement and bad practical maneuverability. The effective use of enterprise human resources can not mainly depend on the information provided by human resource accounting because of its limited role. It is also difficult for the accounting information of human resources to bear the needed qualities of enterprise accounting information. The present social economic environment cannot satisfy the conditions of applying human resource accounting in accounting practice.

Key words: human resource accounting; accounting confirmation; accounting measurement; accounting information