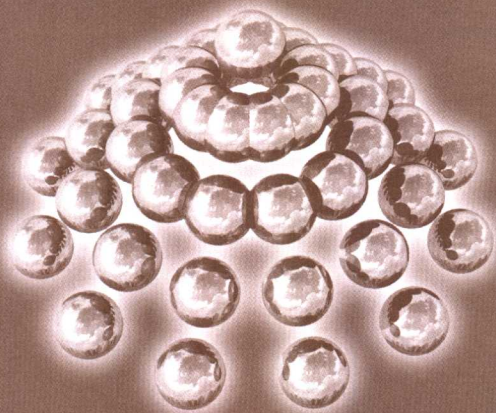


无形资产与人力资源 会计相互关系研究

孙琳著



黑龙江人民出版社



孙琳著

无形资产与人力资源 会计相互关系研究

图书在版编目(CIP)数据

无形资产与人力资源会计相互关系研究/孙琳著. —哈尔滨:
黑龙江人民出版社, 2005. 12

ISBN 7-207-06860-3

I. 无... II. 孙... III. 劳动力资源—会计—研究
IV. F243

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 146026 号

责任编辑: 李春兰

技术编辑: 董淑丽

封面设计: 于克广

无形资产与人力资源会计相互关系研究

孙琳 著

出版者 黑龙江人民出版社

通讯地址 哈尔滨市南岗区宣庆小区 1 号楼

邮 编 150008

网 址 [www. longpress. com](http://www.longpress.com) E-mail [hljrmcbs@yeah. net](mailto:hljrmcbs@yeah.net)

印 刷 黑龙江省教育厅印刷厂

开 本 880 × 1230 毫米 1/32

印 张 12

字 数 280 000

版 次 2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-207-06860-3/F·1198.

定价: 25.00 元

(如发现本书有印制质量问题, 印刷厂负责调换)



序

随着科技的第三次革命的发展,对经济发展的动力有了新的发现:人力资本理论的诞生。作为知识资本重要组成部分——人力资产与无形资产的概念、特征和本质有较多相似之处,会计理论在宏观经济领域的应用和发展,要求对这两类资产会计核算对象进行重新分配组合。孙琳博士将就当前来讲在经济发展过程中最有成效的生产要素——无形资产和人力资源会计相互关系作为研究方向,一定程度上具有挑战性。

孙琳博士留学乌克兰七年,2002年2月获得基辅大学博士学位,对欧洲国家的经济状况有较为深刻的认识并有良好的科研能力,攻读博士期间发表了一系列与课题相关的论文,显示了扎实的理论基础和研究能力;同年3月回国在复旦大学管理学院工商管理流动站作了我的博士后,博士后期间在我的指导下完成了“无形资产与人力资源会计相互关系”博士后科研报告并在国内外发表了多篇相关论文,2004年3月该报告得到了博士后站评审专家的肯定和好评,获得了当年的“优秀博士后科研报告”的好成绩。2004年6月,孙琳博士顺利出站并留在了复旦大学经济学院工作。参加工作后,孙琳博士在原有的基础上,完善了博士后科研报告,丰富了理论部分的内容,形成了这本著作。

无形资产和人力资源会计是会计学科的两个崭新分支,是鉴



别和计量无形资产和人力资源数据的一种会计程序和方法,其目标是将企业无形资产和人力资源变化的信息,提供给企业实务界和理论界有关人士使用。该书立足于无形资产和人力资本的特性分析,以无形资产和人力资产计量方法为内容,分析无形资产和人力资本要素之间的内在联系,用现代经济理论方法体系研究在国际惯例和准则的基础上无形资产和人力资本的确认、评估,探讨无形资产和人力资本核算及如何参与企业收益的分配,建立了以知识资本为核心的企业核心竞争力计分卡,具有较强的科学性和实用性。孙琳博士的研究成果有利于企业进一步披露企业无形资产和人力资本的财务信息,使企业更加注重加强知识管理,为增强企业核心竞争力提供有力依据和途径。

张文贤

2005年8月于复旦大学美国研究中心



目 录

第一章 导 论	(1)
1.1 问题的提出	(1)
1.2 本书的研究方法	(5)
1.3 本书的内容安排	(6)
1.4 本书力图解决的问题	(7)
第二章 知识经济下无形资产的会计核算	
理论	(9)
2.1 无形资产研究的起源和发展	(9)
2.2 无形资产在现代会计系统中的界定	(14)
2.3 无形资产会计核算基本内容	(26)
2.4 无形资产理论的实务应用专题	(40)
附录 1:无形资产会计准则的设计安排	(77)
第三章 人力资源会计基本理论	(85)
3.1 人力资源会计产生的过程及研究现状	(85)
3.1.1 人力资源会计的产生和发展过程	(85)
3.1.2 人力资源会计在我国的研究现状	(88)
3.2 人力资源会计理论结构	(91)
3.2.1 人力资本理论	(91)
3.2.2 人力资源会计的相关概念	(95)



3.2.3 人力资源会计假设	(101)
3.3 人力资本定价	(104)
3.3.1 人力资源会计计量的基本模式	(104)
3.3.2 人力资本定价可操作模型设计与 安排	(122)
3.4 人力资源会计核算体系	(148)
3.4.1 人力资源成本会计	(148)
3.4.2 人力资源价值会计	(158)
3.5 人力资源会计的前景	(170)
附录 1: 人力资源会计准则设计 (成本法)	(173)
附录 2: 人力资源会计准则(价值法)	(180)
附录 3: 美国会计原则委员会第 16 号意见书 (APB Opinion NO. 16) 关于净资产公允价值的 确定	(188)
附录 4: 无形资产超额收益测算的 基本方法	(190)
第四章 无形资产和人力资源会计核算体系 整合	(199)
4.1 基本要素间的相互关系	(199)
4.2 无形资产和人力资源会计计量的相互 关系	(203)
4.3 无形资产和人力资源会计业务处理方法的 相互关系	(213)
4.4 无形资产和人力资本信息披露机制	(216)



第五章 无形资产和人力资本参与收益分配的 制度安排	(228)
5.1 多层次的分配结构:以中国企业分配制度的 历史沿革为例	(228)
5.2 无形资产和人力资本参与剩余收益分配的制度 设计	(234)
5.2.1 剩余收益分配基础	(234)
5.2.2 人力资本权益:剩余索取权和剩余 控制权	(257)
5.2.3 无形资产和人力资本参与剩余收益分配的 制度安排	(264)
5.3 无形资产和人力资本产权与收益方式选择 研究	(284)
5.3.1 无形资产和人力资本产权	(285)
5.3.2 人力资本收入总量及其结构国际 比较	(292)
5.3.3 人力资本收益方式	(297)
5.3.4 人力资本激励研究	(313)
第六章 无形资产和人力资本与企业核心竞争力 计分卡	(328)
6.1 无形资产和人力资本与企业价值增长	(328)
6.2 企业核心竞争力计分卡	(333)
第七章 总体研究结论	(357)
参考文献	(366)
后 记	(376)



第一章

导 论

1.1 问题的提出

知识经济对人类社会的发展起到了积极的促进作用,并带来了一系列的变化:企业资产比重变化,资本结构和扩张方式发生变化,经营方式发生变化,利益分配方式发生变化,资产的价值观念、资产的保值增值方式发生变化,会计、统计等计量手段及经济技术指标体系发生变化,人力资源的控制与激励机制也发生了变化。

传统意义上的资产主要是指有形资产,而对无形资产的认识则是随着时代的发展和现实的需要不断加深的。从 20 世纪 60 年代到 20 世纪 90 年代,随着科学技术的进步和知识经济的发展,人们对无形资产的理解进一步深化,国内外有关无形资产的理论研究主要包括无形资产的内涵和外延、无形资产的管理、无形资产的评估和计量、无形资产的财务信息披露等领域。但自无形资产作为企业的资产要素被纳入到传统的会计体系中,有关无形资产核



算的范围、无形资产的评估和计量方法以及如何评价无形资产在提升企业核心竞争力的作用程度等问题上,在理论界和实务界一直存在争论和分歧。

早期的经典学者都是崇尚劳动的,将劳动看作是财富之源。斯密说:“一国国民每年的劳动,本来就是提供给他们每年消费的一切生活必需品的方便的基础。”他认为,财富增长的来源决定两个条件:一是专业分工促进劳动生产率提高,二是劳动者数量和质量提高。对于劳动素质提高,斯密阐述了以下观点:全体国民“后天取得的有用能力”都应被视为资本的一部分。穆勒则认为技能和知识都是对劳动生产率产生重要影响的因素。他强调劳动能力应当同机器、工具一样被视为国民财富的一部分。穆勒富有创造性的论点是:教育支出将会带来更大的国民财富。马歇尔对“个人财产”作出的表述是:“我们已将个人财富定义为具有那些精神、能力与习性,可直接有益于使工作勤奋、具有效率……如果可视为资本。”他说:“一个伟大的工业天才的经济价值,足以抵偿整个城市的教育费用;因为,像白赛麦的主要发明那样的一种新思想能增加英国的生产力,等于10万个人的劳动那样多。”他在《经济学原理》这部巨著中将企业利润作为准税金分析时曾指出:雇主不应独揽企业的全部利润,利润的一部分也应归属雇员。

因此,从威廉·配第的《政治算术》到亚当·斯密的《国富论》,从大卫·李嘉图的价值理论,到马克思的劳动价值论,再到西奥多·舒尔茨的人力资本理论,都提出了劳动价值的决定和计量问题。人力资源开发是现代国家社会经济发展规划中不可缺少的组成部分,人力资源开发的理论则以人力资本理论为依据。人力资本理论研究的代表人物西奥多·舒尔茨发现:“高收入国家和低收入国家经济现代化的共同内容是,耕地的经济重要性在下降,而人力资



本,即知识和技能的重要性在提高。”^①美国著名管理学家彼得·德鲁克(Peter F·Drucker)也认为,“企业或事业惟一的资源是人”,“现在我们明白,财富的来源的确是某种非常人性化的东西:知识”。^②

迄今为止,目前国内外研究人力资本的价值贡献计量的学者有很多,包括列夫、舒瓦茨、赫曼森、布鲁密特、明瑟、斯特鲁米林等,然而研究主要集中在人力资本的估价和投入产出分析上,且研究对象分布在三个层次上,即国家、企业和个人。在人力资本投入产出分析中,对人力资本的价值贡献计量也没能够深入到企业内部各类人力资本的产出贡献及计量方法的研究上。在管理学研究领域,人力资源会计的发展令人瞩目,会计理论对于人力资本的价值计量提供了一个新的思路,Roger Hermanson, Rensis Likert, Canon Doyle, Wordsworth 等都对人力资本价值的评估提出了自己的看法;国内许多会计学者,诸如阎达五、张文贤、徐国君、刘仲文、陈仁栋等也作了大量尝试,他们的研究成果对人力资本的计量作出了很大贡献。研究结果初步表明,随着信息不对称理论、逆向选择和道德风险等理论的产生和发展,由于没有建立相应的人力资源会计制度,再加上国内相当多的企业缺乏有效的激励机制,导致员工工作不尽力,员工流动率高,人才流向外企甚至国外的现象大量发生。因此,如何评价人力资源对企业作出的贡献,进而如何按照人力资源所作出的贡献比例分配他所应得到的利益,是企业组织范围内亟待解决的管理与会计主要问题之一。同时,现行的业绩评价制度基本上是一种整体评价与定性主观判断结合的产物,对每

① 西奥多·W·舒尔茨:《论人力资本投资》,北京经济学院出版社,1992,第42~43页。

② 彼得·德鲁克:《九十年代的管理》,上海译文出版社,1999,第14页。



个人的业绩评价没有量化的依据。因此,如何通过会计方法将每个人的努力程度和价值贡献确认和量化也是摆在我们面前需要研究解决的难题之一。

无形资产与人力资源会计在性质、基本特征、会计计量和会计处理等问题上既有极大的相似性,又因其核算的对象不同而有所差异。人力资源是无形资产产生的内在源泉,只有人力资源的专业水平和综合素质达到了较高的层次,无形资产资源的产生和发展才会有保证;同时,无形资产是人力资本智慧结晶的外化表现形式,也就是说人力资本的智力成果多表现为无形资产的要素形式。正是因为两者之间的关联性和相似性,以至于自 20 世纪 90 年代至今,一些学者将组织资本、人力资本也并入无形资产的研究范畴。那么,人力资本属于无形资产范畴吗?两者之间的联系和区别在哪里?如何在传统的会计核算体系下纳入价值创造新元素?如何认识无形资产的经济内涵和确认纳入会计核算的范围边界?在知识经济下企业收益分配在原有的分配模式下是否需要改变?如何改变?怎样加强现代企业的知识管理以提高企业核心竞争力?

带着这些问题,本书将在已有的研究成果的基础之上,作进一步探索与开拓:以人力资本及无形资产等知识资本要素为研究对象,通过对国内外研究现状的分析,对无形资产和人力资本本质特征进行比较,建立相关的计量模型,完善价值创造要素会计核算方法,健全价值创造要素在会计核算体系的信息披露机制,根据价值创造要素的收益形式设计激励约束制度安排,并结合知识管理模式设计企业核心竞争力计分卡。



1.2 本书的研究方法

本书的研究建立在劳动价值论、新制度经济学、人力资本理论、现代企业理论基础之上,在第二章“无形资产的会计核算”(2.1节和2.2节)中,主要采用了规范研究方法,在国内外对无形资产研究的文献成果的基础上,回顾了从无形资产的产生到纳入会计核算体系的进程,并对无形资产在现代会计系统中的地位进行了进一步界定。在2.3节“无形资产的会计核算”和2.4节“无形资产理论的实务应用专题”中,主要采用了规范与实证相结合、理论与实务相结合以及国内外研究相结合的方法,如以俄罗斯与我国无形资产会计核算比较分析为线索,对国内外无形资产核算方法进行比较研究,以及大学无形资产的价值评估方法研究等。在第三章“人力资源会计基本理论”中,主要采用了定性与定量分析相结合的方法,例如在对人力资本定价方法研究中列举了货币计量法和非货币计量法,并设计了基于管理贡献的人力资本定价模型。在第四章“无形资产和人力资源会计核算体系整合”第五章“无形资产和人力资本参与剩余收益分配的制度安排”和第六章“无形资产和人力资本与企业核心竞争力计分卡”主要采用了以规范研究为主,以实证为辅,结合理论和实务的方法,例如在研究人力资本在形成企业核心竞争力中的作用和企业核心竞争力计分卡构建等方面就采用了这种分析方法。

综上所述,本书中主要采用辩证的宏观与微观相结合、规范分析与实证分析相结合、国内外研究相结合、定性分析与定量分析相结合、典型案例与综合比较相结合、理论与实务相结合等研究方



法,从各个角度分析人力资本形成和计量问题,对有关无形资产和人力资源的理论与实践展开全方位、多视角的论述,特别强调定量与定性相结合的研究方法。

1.3 本书的内容安排

本书除第一章导论外,其余部分分为六章。

在第二章“知识经济下无形资产的会计核算理论”,主要回顾了无形资产研究的起源和发展的进程,界定了无形资产在会计系统中的特殊性质和现状,完善了无形资产会计核算内容,重新设计了无形资产会计核算准则,并就无形资产理论在实务中的应用通过实用专题形式进行了研究论述。

在第三章“人力资源会计基本理论”中,主要介绍了人力资源会计产生的过程及在国内外研究现状,分析了人力资源会计理论结构,构建了基于管理贡献的人力资本定价模型,在已有的研究成果的基础上完善了人力资源会计核算体系,并针对人力资源成本会计和人力资源价值会计分别设计了成本法下的人力资源会计准则和价值法下的人力资源会计准则,并对人力资源会计的发展前景进行了展望。

在第四章“无形资产和人力资源会计核算体系整合”中,首先分析了无形资产要素和人力资本要素之间的相互关系;然后从无形资产和人力资源会计计量相互关系以及无形资产和人力资源会计业务处理方法的相互关系两个方面阐述无形资产和人力资源会计核算的会计核算体系整合的前提和可操作性;最后通过将无形资产和人力资源会计核算体系的整合,建立无形资产与人力资本



信息披露机制,从而使企业的财务信息得以充分披露,为企业财务报表使用者作决策提供客观依据。

在第五章“无形资产和人力资本参与收益分配的制度安排”中,阐述了以中国企业分配制度的历史沿革为例的多层次的分配结构,通过确定剩余收益分配基础和人力资本的权益形式——“剩余索取权和剩余控制权”设计安排了无形资产和人力资本参与剩余收益分配的制度,并对无形资产和人力资本收益形式与激励约束模式的选择进行了深入研究。

在第六章“无形资产和人力资本与企业核心竞争力计分卡”中,利用知识资本与企业价值增长的显著正相关的研究结论,设计出知识资本在企业中的管理模式——企业核心竞争力记分卡,力求在现代企业中建立符合企业发展的科学的知识管理模式。

在第七章“总体研究结论”中,对前述各章内容和主要观点进行总结,阐述了本书的主要结论和创新点。

1.4 本书力图解决的问题

本书力图利用会计学的概念和方法,立足于无形资产和人力资本等知识资本的特性分析,以无形资产和人力资本核算和计量方法为内容,在国际惯例和会计准则的基础上,使用现代经济理论方法全面的评价和计量企业价值创造要素——无形资产和人力资本,探讨无形资产和人力资本核算如何在传统会计核算体系中有整合,寻求在现代企业中如何通过管理价值创造元素提升企业的核心竞争力的方法和途径,并能为企业经营管理者和员工实际贡献确定合理的报酬,从制度上保证管理和技术等人力资本要素



参与收益分配的科学性、合理性。

研究重点：

1. 无形资产与人力资源会计的相互关系。
2. 人力资本定价模型的建立。
3. 价值创造要素的披露机制的建立。
4. 企业核心竞争力计分卡的设计。

研究难点：

1. 无形资产和人力资本的经济内涵和确认、计量(定价)问题。
2. 人力资本定价模型的建立。
3. 价值创造要素参与收益分配的制度安排问题。
4. 知识管理在企业管理中的具体应用：企业核心竞争力计分卡的设计。



第二章

知识经济下无形资产的 会计核算理论

2.1 无形资产研究的起源和发展

自 19 世纪中叶美国经济学家托尔斯·本德提出“无形资产”（不包括商誉）的概念以来，人们对此进行了不懈地探索，相关理论历经组合无形资产（商誉）、要素无形资产（专利权、商标权特许权等）以及合力无形资产（核心竞争力）等发展阶段。无形资产英文“Intangible Assets”一般从字面上解释为“不可触摸或没有实物形态的资产”。已有资料表明，早在亚当·斯密的著作中就有把国民所有的有用能力当作资本的思想。到了卡尔·马克思的时代，科学是生产力的思想更加明确。进入 20 世纪后，资产阶级的经济学家 A. 马歇尔和费沙，进一步地把知识一般性归纳为资产，即无形资产。可见，当人类社会发展到一定的历史阶段时，人们对生产中的