

人力资源会计

● 陈仁栋 主编 姚立中 副主编



厦门大学出版社

责任编辑:许 群

装帧设计:魏献忠

ISBN7—5615—0384—9/F·68

定价:2.30 元



● 陈仁栋 主编 姚立中 副主编

— 人力资源会计 —

● 厦门大学出版社

● 一九九一年·厦门

人 力 资 源 会 计
陈仁栋 主编 姚立中 副主编

●
厦门大学出版社出版发行
福建省新华书店经销
福建第二新华印刷厂印刷

●
开本850×1168 1/32 8.875印张 2插页 215千字
1991年4月第1版 1991年4月第1次印刷
印数：1—2000册
ISBN 7—5615—0384—9/F·68
定价：2.30元

内 容 简 介

人力资源会计是近20年来才发展起来的新学科。它的显著特点是把“人力资源”作为有价值的组织资源看待，用货币和非货币这两种计量尺度加以计量。它的产生不仅促使企事业单位重视培养和合理使用人力资源，也充实了会计学科的内容。

本书贯彻“洋为中用”的原则，有批判地吸收西方的学术成果，为建立具有中国特色的人力资源会计作了尝试。全书系统阐述了会计在人力资源管理上的应用，即人力资源成本会计、人力资源价值会计、人才会计和人事管理会计的理论与方法。附录部分，提出了作者对人力资源成本会计制度的设计构想，介绍了西方几个组织实行人力资源会计的典型案列，旨在帮助读者加深理解和掌握其计量方法。可供高等院校财会专业师生及企事业单位的管理人员、财会人员阅读参考。

前 言

人力资源会计作为会计学的新分支，它起源于美国，60年代开始发展起来。它阐述会计在人力资源管理上的应用。本书的主要内容包括三个部分：一是以企业为会计主体来确认、计量和报告人力资源成本和价值的人力资源会计；二是以教育部门（高等院校）为会计主体来阐述培养人才的投资及其经济效益的人才会计；三是以企事业单位为会计主体来提供有关人员流动方面所需要的信息的人事管理会计。三者是从不同的角度为各自的会计主体提供有关人力管理方面的信息。它们之间既有联系又有区别。

党的十一届三中全会以来，我国执行改革开放政策，对外经济技术合作和人才交流日益频繁，在尊重知识、尊重人才的呼声下，对引进和介绍国外人力资源会计有其现实意义。考虑到我国目前还没有一本自己编著的人力资源会计，为此，我们试图结合国情写成本书，旨在抛砖引玉，为这一新学科的开拓和发展，为社会主义现代化建设略尽绵薄。应该指出，国外人力资源会计虽然是一门应用性很强的学科，但它本质上是为资产阶级服务的，在编写本书时，我们遵循了“以我为主，洋为中用”的原则，以马克思主义原理为指导，批判其非科学的部分，吸收其中有益的人力资源管理经验，为我国当前进行会计改革、人事管理制度改革和经济体制改革提供借鉴。

建立一门新的学科是需要经过长期艰苦研究和探索才能实现的。建立适合我国国情的人力资源会计也不例外，在它的建立过

程中，有许多难题需要突破，有许多理论和方法需要探讨。我们坚信，在党的十一届三中全会确立的路线、方针和政策的指引下，有广大会计理论和实际工作者的共同努力和支持，这门新学科将会在我国社会主义的沃土上，成为一株破土而出的新葩。

本书由陈仁栋主编，负责全书的初稿的修改、补充、统纂和定稿。姚立中任副主编。除前言外，全书共分6章和1个附录，分别由下列同志执笔：第1章陈仁栋；第2章林志军；第3章陈守文、李建发、张晓然；第4章王华、陈仁栋；第5章苏新龙、浦永灏、陈仁栋；第6章李慕寒；附录姚立中、陈仁栋。厦门大学经济学院会计系吴水澎教授审阅了全书，并提了许多中肯的修改意见，谨此致谢。

本书是国家教委哲学、社会科学重点研究项目之一，是从改革开放后开始起步的。初稿形成于1985年，之后，分别在我系作为研究生、本科生和培训班的试用教材，进行了多次修改和补充。由于我们水平有限，材料掌握不全面，错误之处在所难免，我们恳切期望广大读者与专家批评指正！

编著者

1990年2月于厦门大学会计系

目 录

第一章	概论	(1)
第一节	人的系统和人力资源管理.....	(1)
第二节	传统会计必须改革.....	(7)
第三节	人力资源会计的形成与发展.....	(10)
第四节	人力资源会计的定义.....	(13)
第五节	人力资源会计的基本假设.....	(15)
第六节	人力资源会计的主要内容.....	(16)
第七节	人力资源成本会计在管理上的应用.....	(17)
第八节	人力资源成本会计在人力资源管理职能 中的作用.....	(19)
第二章	人力资源的计量	(25)
第一节	人力资源计量的涵义.....	(25)
第二节	人力资源成本计量原理.....	(28)
第三节	人力资源价值计量原理.....	(37)
第三章	人力资源成本会计的理论与方法	(43)
第一节	人力资源成本会计的产生与发展.....	(43)
第二节	成本与人力资源成本.....	(47)
第三节	人力资源成本的构成.....	(52)
第四节	人力资源成本的计量.....	(54)
第五节	人力资源历史成本核算.....	(63)

第六节	人力资源职务重置成本核算·····	(76)
第七节	人力资源成本信息的揭示与报告·····	(82)
第四章	人力资源价值会计的理论与方法·····	(88)
第一节	人力资源价值与人力资源价值会计·····	(88)
第二节	西方人力资源价值计量方法评介·····	(97)
第三节	发展社会主义商品经济需要人力资源 价值会计 ·····	(110)
第四节	人力资源价值的计量模式 ·····	(120)
第五章	人才会计 ·····	(137)
第一节	人才会计的基本理论 ·····	(137)
第二节	人才会计核算帐务处理系统的基本 方法 ·····	(143)
第三节	人才培养成本的计算 ·····	(146)
第四节	教育投资的经济效益 ·····	(167)
第五节	人才会计分析系统与人才会计检查系统 ···	(182)
第六节	人力资源会计与人才会计之间的 相互关系 ·····	(192)
第六章	人事管理会计的理论与方法 ·····	(194)
第一节	人事管理的发展 ·····	(194)
第二节	人事管理会计基本理论 ·····	(200)
第三节	人事管理会计基本方法 ·····	(211)
第四节	会计系统的统一 ·····	(227)
附录 I	人力资源成本会计制度的设计 ·····	(234)
附录 II	典型的西方人力资源成本会计案例 ·····	(241)

第一章 概 论

第一节 人的系统和人力资源管理

一、人的系统

人口、人力、人才、天才组成人的系统。因其量级不同，所以它是一个比较的概念。人口包括的范围较广，量级较低。每一个心脏在跳动的有生命的人，都是现实的人口，娃娃离开母体后，就算现实的人口，心脏已经停止跳动的人，那已离开人世的人，只算是过去的人口。简单说来，所谓人口就是在一定地区内活着的人数总和。

人力要比人口高出一个量级，也叫做劳动力。它应具有下列几个特征：

（一）要有一定的体力水平。儿童和老年人，由于身体方面的原因，或者不具备劳动能力，或者丧失劳动能力，都不能算作人力。马克思说：“劳动力只是作为活的个体的能力而存在。因此，劳动力的再生产要以活的个体的存在为前提。”^①

（二）要有一定的智力水平。神经病者、白痴、低能的人也不能列入人力资源范围。马克思把人的劳动能力理解为“智力和体力的总和”。^②

（三）要同一定的生产资料相结合。失业的人，正在学习的

^{①②}《马克思恩格斯全集》，第23卷第193、190页。

人，他们的情况虽然大不一样，但从人力的角度看，他们都只能算做潜在的人力，而不是现实的人力。一个人从小到大，从无知到具有一定的学识、才能，需要一个培养的过程。人要生存，需要吃的、喝的、穿的、住的；人要谋生，需要学习知识和技术，这就需要家庭和学校为他们创造生活和接受教育的条件，这就是社会的投资，也就是人力投资或称为智力投资。古语云“十年树木，百年树人”，这说明人才成长的不易，说明社会投资的必要。

人才的量级比人力的量级高一个层次，它的基础是人力。它首先应当是一个人力，就是要有一定的才能、一定的职业。否则，才能虽高而无所事事，也只能是一个潜在的人力。人才有广义的和狭义的概念。狭义的人才是指对社会发展和人类进步进行了创造性劳动的人。主要包括智能较高、贡献较大的人，才能超群、出类拔萃的人。广义的人才则更为全面，包括各行各业中有劳动能力的人，他们各在其位，各司其职，各尽其能，在不同的岗位上为社会主义建设作出贡献，是对社会、对人民有用之才。可见，衡量人才不是主观随意的，而是有一定的客观标准的，这个标准，就是对社会发展和人类进步所做贡献的大小。就人才总体而言，它是一个多序列、多层次、动态的有机结构。人才有不同类型，又有不同的水平、层次，因而他们在社会中各有不同的作用。他们是相互协调、配合的。高层次人才不能脱离低层次人才而孤立存在，而需要低层次人才作基础；低层次人才也需要高层次人才作指导。同时，人才是动态变化的，在一定条件下，不同类型和不同层次的人才间可以互相转化。例如，高层次人才与低层次人才之间，会计人才与管理人才之间，理科专业人才与经济管理人才之间的相互转化，等等。就人才的一生来说，都经历过人口、人力、人才阶段的，而当他丧失劳动能力之后，就成为过去的人才。这就是人才的三部曲：潜在人才、现实人才和过去的人才。人

才中还有拔尖的人才，称为天才。

总之，人的系统可用图式列示如下（见图1—1）：

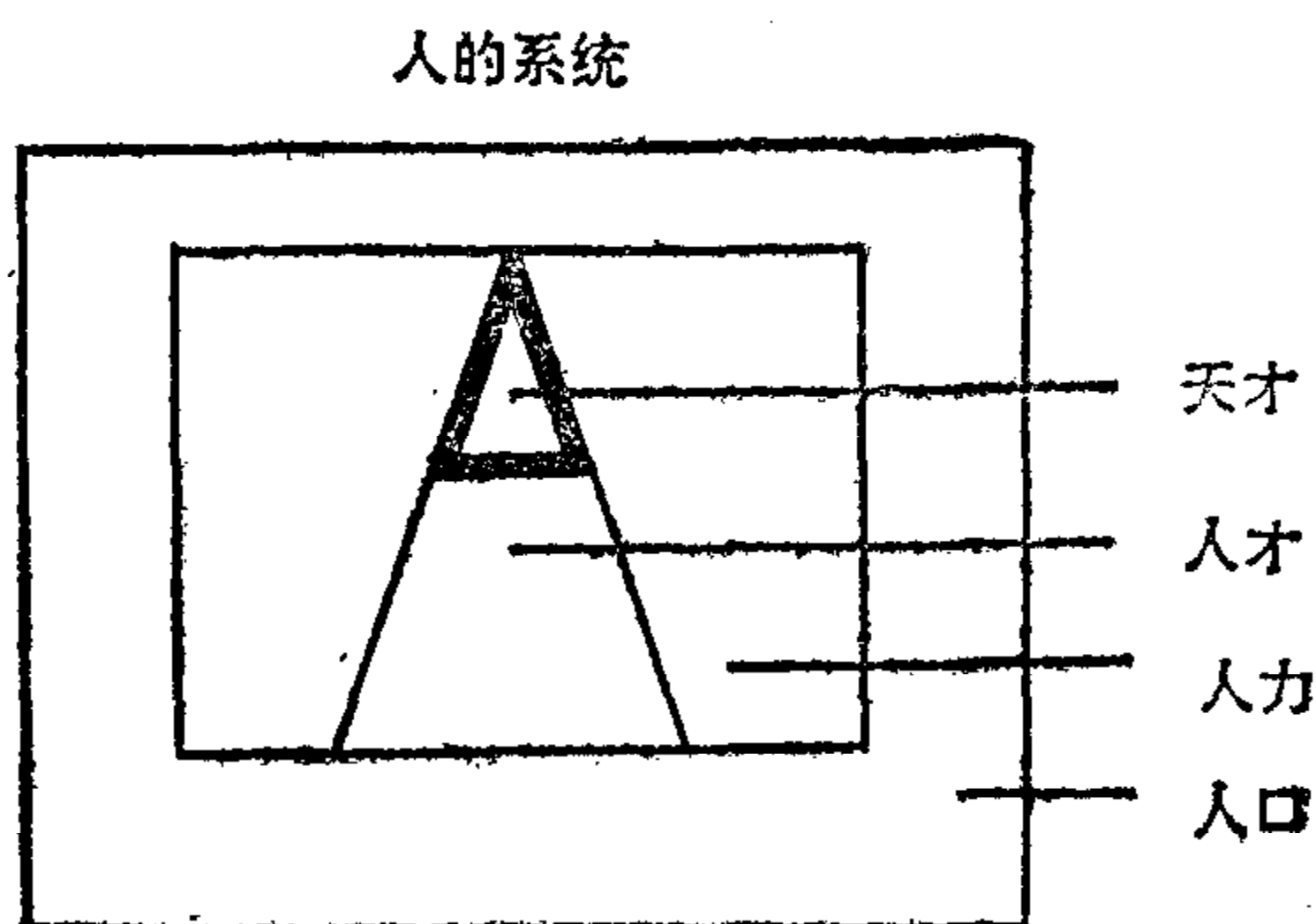


图1—1

二、人力资源管理是现代管理的核心

任何单位或企业要从物质资料的生产和有关的经济活动，必须具备两个要素：一是“人”的要素，也就是拥有一定数量和一定质量的“人力”，即“劳动力”；一是“物”的要素，也就是拥有一定的设备、工具和原材料，即“物力”。从管理来讲，也可以分为两个方面：一方面是人对物的管理，即人对生产资料、劳动过程的管理，它涉及的问题是人和物的关系，心理学家称之为“人——机”系统，也就是把人和机器当作一个系统来管理。通过这样的管理可以发掘人的更大的潜力，提高企业的劳动生产率。另一方面是人对人的管理，即管理者对人力资源的管理，它涉及的问题是人和人的关系，心理学家称之为“人——人”系统，也就是把人与人之间的关系进行科学管理，调动人的积极性，提高企业的劳动生产率并获得较高的经济效益。无论是“人——机”系统，还是“人——人”系统，都离不开“人”这个重要因素。众所周知，物是死的，人是活的，物是被动的，人是主动的。不管现

代化机器设备如何先进、完备,归根到底总是由人所创造、所驾驭的,管理主体是人,没有掌握先进技术的人,没有较好的人力管理,再好的机器设备也是废物。特别是科学技术高度发展的今天,管理的核心应该是对人力资源的管理。要管好人力资源,就要建立人力资源会计,借以提供人力资源信息,并运用其理论与方法分析过去,控制现在,预测未来,制订耗费最小、效益最大的管理人力资源的最优方案,作为企业领导决策的参考。

三、人力资源管理的基本原则

作为一个合格的领导者,就要重视人才,就要善于有效地开发和管理好人力这个最宝贵的资源,充分调动其积极性,发挥其内在潜力和有效技能。在社会主义人力资源管理中,尽可能地做到对人力的合理使用和科学管理,使人尽其才,才尽其用,使每一个人的聪明才智都能为社会做出应有的贡献。其基本原则如下:

(一)动力原则。要管好人力资源,必须运用强大的动力,这是人力资源管理中极为重要的原则,大致可以分为三类基本动力:

1. 物质动力。马克思主义者不仅承认和维护劳动者的物质利益,而且把为人民谋求物质利益作为自己的基本职责。建国40多年来的经济建设和人力管理经验证明,在哪一段时间里,在哪些部门和企业里,比较好地贯彻了物质利益原则,劳动者的积极性就高。劳动生产率就高,经济效益也较好;而违背了这一原则,则相反。

在贯彻物质利益原则时,要兼顾国家、集体和个人三者的利益,不能只顾一头。就是说,在贯彻物质利益原则时,要把企业的物质利益同企业对国家的贡献大小挂起钩来;要把职工个人物质利益同职工劳动贡献大小挂起钩来。必须明确指出,除了物质

动力以外，还要充分发挥其他动力的作用。

2. 精神动力。人是万物之灵，精神动力具有巨大的力量。领导要善于量才使用，给予精神鼓励。每个人的智力结构存在着差异，各有所长，各有所短。因此，要扬长避短，量才使用，用其所长，长处越得到发展，贡献就越大。

3. 信息动力。领导者要善于向职工输送各种重要的信息，激励职工的积极性。如经常把国内外企业管理经验介绍给职工，把本企业经营管理的情况向职工通报，把遇到的困难向职工摆明，这些信息都会激励职工发愤图强。

（二）能级原则。人的能力有大有小有强有弱。在人力管理中，就要据以进行分级，把不同能力等级的人放在相应的岗位、职位上使用。这是人力管理中的一项基本原则。例如，不同能级的领导者，由于其工作任务不同，管理的范围不同，被领导的对象不同，就要求各级领导应具有三种基本能力，就是：技术或业务能力、人际关系能力和管理能力，如图1—2所示。

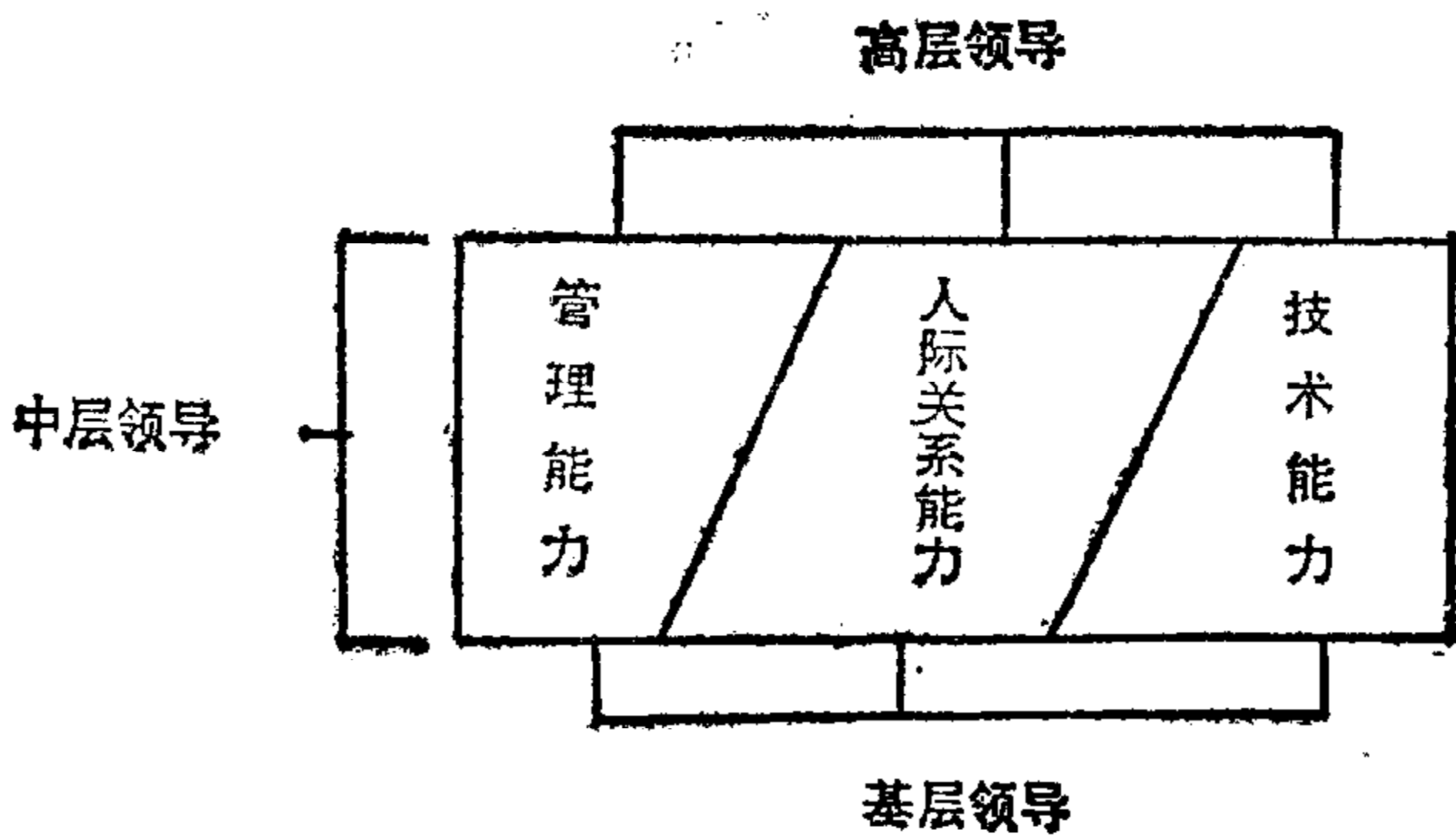


图1—2

从上图可以看出，对高层领导者管理能力的要求较高，而对技术能力的要求较低。相反，对基层领导者技术能力的要求较高，

而对管理能力的要求就较低些。在人力管理中，我们要按照能级原则，尽可能使管理者的职位和能级相符。要“在其位，有其能，行其权，负其责”。这样才能发挥每个人的才能和积极性，提高工作效率，获得较高的经济效益。

（三）流动原则。即要创造一个人才合理流动的环境。邓小平同志曾经指出，我们不是没有人才，问题是能不能很好地把他们组织起来，发挥他们的专长。现在有的单位出现人才富余，学非所用，用非所学，形成弃长就短的现象；而有的单位则人才奇缺。这是当前人事部门单位所有制造成的恶果。由于人才不能合理流动，矛盾得不到解决，人才的潜力没有得到充分发挥。合理的人才流动，是开发人力资源、打破人事部门所有制和禁锢人才的封闭性人事管理体制的需要，是当前人事管理制度改革的突破口。大量事实证明，只有努力创造人才合理流动的环境，才能调整人才余缺，才能方便有用之才找到充分发挥其专长的场所。我们要发挥改革精神，创造人才流动的新环境。在经济改革过程中出现的劳务市场，将有利于人才流动和人才竞争。目前全国有28个省、自治区、直辖市先后创办了不同形式的劳务市场，促进人才流动，为加速实现社会主义现代化发挥了积极的作用。

（四）协调原则。人力的协调是指人力的培养、使用和管理要组合成最佳的群体结构，这样的群体才能真正使每个人“人尽其才”，以发挥其特长。最佳的群体结构会产生增值，可用 $1 + 1 > 2$ 的数字表示。这是因为在原来1与1之间还存在着相互协调、相互推动、相互激励的关系，这种关系会导致增值。反之，如果1与1之间的关系是不协调、相互抵触、相互摩擦、相互促退，就会发生内耗，导致减值，可用 $1 + 1 < 2$ 的数字表示。只有最优的劳动组合，不仅能充分发挥个体的优势，而且能充分发挥群体的最佳效应，形成整体大于部分之和。

总之，要管好人力资源，必须把人力资源会计的理论与方法所提供的信息作为企业领导制订耗费最小、收益最大的管理人力资源的最优方案的依据。

第二节 传统会计必须改革

党的十一届三中全会之后，随着改革开放和社会主义有计划商品经济的发展，对会计工作产生了深刻的影响，也给传统会计提出了一系列亟待解决的新课题，从客观上要求传统会计必须改革。会计改革已成为会计界共同关心的重要问题。会计改革的内容很多，涉及的面很广。这里仅就传统会计改革与人力资源会计方面有关的几个问题进行探讨。

什么叫传统会计？

所谓传统会计是指以历史成本（原始成本）作为资产计价依据的会计。它是通过凭证和帐务系统，对企业单位的财物状况、资金的来源与占用、耗费与收回等有关信息进行加工处理，形成一系列经济指标，通过报表系统输出。它既为企业当局提供信息，又为企业外部的有关方面服务，相对来说，更侧重于为企业外部的有关利益集团服务，即为政府、投资人、债权人等提供决策信息。由于它在世界各国使用的历史悠久，所以称为传统会计。与人力资源会计对比，传统会计有下列四个主要缺陷，必须改革：

一、人力资源成本费用化

目前传统会计把人力资源投资（Investment of Human Resource）都当作当期费用处理，这是不合理的。因为大部分人力资源成本，如取得成本（Acquisition Cost）和开发成本（Development Cost）到未来期间都能给企业组织带来经济效

益，或给社会带来社会效益。因此，不应该把人力资源成本费用化，而应该把它当作人力资源的投资（Investment）来处理，在职工服务期间内予以摊销，其摊销的方法与固定资产折旧的摊销方法相类似。如果把人力资源成本全部当作当期的费用列入当期成本，这样的处理既减少了企业组织的资产，也减少了当期的利润，从而使当期的资产和利润都不真实。

二、人力资源成本没有单独列帐

人力资源是最宝贵的组织资源。正如美国的钢铁大王卡内基所说：“把我所有的工厂、设备、市场、资金都夺去，只要保留我的组织和人员，四年之后，我又是一个钢铁大王。”此话虽有些夸大，但说明资产阶级对人力资源的重视。第二次世界大战后促进日本和西德经济复兴的一个因素，就是重视人力资源的利用。

由于传统会计对最宝贵的人力资源没有单独列帐，没有向管理当局提供人力资源的会计数据，管理当局对人力资源的成本心中无数。比如，会计师的招聘成本为多少？销售经理的培训成本为多少？他们离职的成本各为多少，都无法回答。这些人力资源是企业 and 事业单位，特别是人力资源密集的第三产业（商业、金融业、保险业、旅游业、信息业、咨询业、科技服务业、文教卫生事业、会计事务所、律师事务所等）最有价值的资源。而传统会计几乎从未对它加以计量，列入其对内对外的财务报表，这是传统会计的一种缺陷。正如美国著名会计学者W. A. 佩顿(William A. Paton)教授所说的：“在企业中，组织良好且忠诚的职工是一项远比商品更为重要的‘资产’……，而传统资产负债表忽视报告这项‘资产’，这是一种严重的缺陷。”^①

^①James A. Caslia & Ralph S. Polimeni, "Human Resource Accounting", McGraws-Hill Book Co.1981, P. 827.