

贵州省教育厅 1999 年度社会科学研究项目

人力资源会计理论与方法

□ 张志康 / 编著

贵州财经学院

2001.4

目 录

上篇 人力资源会计的基本理论

第1章 人力资源会计的理论基础·····	(3)
1.1 人力资本理论的思想渊源·····	(3)
1.2 现代人力资本理论·····	(5)
第2章 人力资源会计的产生和发展·····	(9)
2.1 人力资源会计的产生·····	(9)
2.2 人力资源会计在西方的发展·····	(11)
2.3 人力资源会计在我国的发展·····	(14)
第3章 人力资源会计的定义、对象、职能和作用·····	(17)
3.1 传统会计的局限性·····	(17)
3.2 人力资源会计的定义、特点和分类·····	(19)
3.3 人力资源会计对象·····	(22)
3.4 人力资源会计的职能·····	(24)
3.5 人力资源会计的作用·····	(26)
第4章 人力资源会计的环境、目标、假设和原则·····	(29)
4.1 人力资源会计环境·····	(29)
4.2 人力资源会计目标·····	(31)
4.3 人力资源会计假设·····	(33)
4.4 人力资源会计原则·····	(35)

下篇 人力资源会计的基本方法

第5章 人力资源成本会计模式·····	(39)
5.1 成本及人力资源成本的性质·····	(39)
5.2 人力资源成本会计的概念、性质和作用·····	(42)

5.3 人力资源成本项目	(46)
5.4 人力资源成本纳入传统会计的核算	(49)
5.5 人力资源成本的单独核算	(63)
第6章 人力资源价值会计模式	(64)
6.1 人力资源价值的基本概念	(64)
6.2 人力资源价值会计的性质和意义	(67)
6.3 人力资源价值会计的核算方法	(70)
第7章 生产者剩余会计模式	(72)
7.1 生产者剩余会计的基本概念与理论	(72)
7.2 生产者剩余会计的核算方法	(75)
第8章 劳动者权益会计模式	(83)
8.1 劳动者权益会计概述	(83)
8.2 劳动者权益会计的基本概念与理论	(84)
8.3 劳动者权益会计核算方法	(90)
8.4 人力资源盈余价值的分配	(96)
第9章 人力资源的计量	(102)
9.1 人力资源计量概述	(102)
9.2 人力资源成本计量的方法	(105)
9.3 人力资源价值计量的货币性方法	(111)
9.4 人力资源价值计量的非货币性方法	(119)
9.5 人力资源计量的组织	(131)

附 录

附录 I 人力资源会计准则	(135)
附录 II 人力资源会计制度设计举例	(139)
附录 III 我国人力资源会计研究论文索引	(150)

上篇 人力资源会计的基本理论

- ☐ 人力资源会计的理论基础
- ☐ 人力资源会计的产生和发展
- ☐ 人力资源会计的定义、对象、职能和作用
- ☐ 人力资源会计的环境、目标、假设和原则

第1章

人力资源会计的理论基础

产生于20世纪60年代的人力资源会计是会计的一个分支。建立人力资源会计,所依据的理论基础来自经济学的人力资本理论。人力资本理论认为,其实质为未来收益来源的资本有两种形式,即物力资本(传统会计所说的资本概念)和人力资本。物力资本体现于物质形式的物力资源之上,通常认为是物力资源的货币表现;人力资本则体现于劳动者形式的人力资源之上,通常认为是人力资源的货币表现。一般来说,劳动者的知识、技能、体力(健康状况)等是人力资本的构成内容。与物力资源一样,企业组织的人力资源也是其重要的生产要素,也是通过投资形成的资源。对人力的投资是多方面的,其中主要是教育支出、保障支出、劳动力迁移支出等。正如机器设备等物力资源通过修理或更新改造可以提高其等级一样,人力资源也可以通过教育、培训等方式提高其等级。人力资本理论的这些观念,为人力资源会计建立人力资本概念提供了经济学依据,为人力资源会计对人力资源的价值计量及分析人力资源成本构成等提供了理论基础。正是受到经济学人力资本理论的影响,人力资本及人力资源问题才开始受到会计学界重视并将其引入会计领域,在此基础上创建了人力资源会计。

1.1 人力资本理论的思想渊源

人力资本理论体系兴起于20世纪50年代,成长于60年代至70年代,但其思想的萌芽却要久远得多。早期的古典经济学家在提出劳动价值学说时,就明确肯定了人的劳动在创造财富过程中的决定性地位和作用。在威廉·配第的《政治算术·原序》、《论人口的价值》,亚当·斯密的《国富论》,阿尔弗雷德·马歇尔的《经济学原理》等古典政治经济名著中,无不闪耀着人力资本的思想火花。

早在1676年,被马克思称为“英国政治经济学之父”的英国资产阶级古典政治经济学的创始人威廉·配第(William Petty, 1623~1687年)就曾将战争中武器等物质的损失与人类生命的损失进行比较;他在分析生产要素创造劳动价值过程中,把人的“技艺”列为除了土地、物力资本和劳动以外的第四个特别重要的要素。他认为,具有“技艺”的人在劳动过程中创造的价值比没有某种“技艺”的人创造的价值要大。他写道:“有的人,由于他有技艺,一个人就能够做许多没有本领的人所做的许多工作。例如,一个人用磨粉机把谷物磨成粉,他所能磨出的分量会等于二十个人用石臼所能春碎的分量。一个印刷工人所能印出的册数,会等于一百个人用手抄写出来的册数。一匹马,如果用以拉车,则所载运的重量,等于五匹马所能驮的重量。”^①配第认为:“土地耕种者、海员、士兵、手工业者和商人,是任何一个社会的真正的支柱”。“英国的

^① 王亚南主编:《资产阶级古典政治经济学选辑》,商务印书馆1979年版,第67页。

土地耕种者每周劳动所得不过四先令,而海员通过工资、食品以及房屋等其他各种供应所得的收益多到十二先令,所以,一个海员实际上等于三个农民。”^① 配第在《献给英明人士》的第二章《论人口的价值》中,通过列举一系列的数字,完全把人口和人口创造的价值量化了。他写道:“如果六百万人口值四亿一千七百万镑,那么,每个人就值六十九镑;而其中三百万劳动者每人值一百三十八镑,按每日大约十二便士计算,这等于七年的年收入。”^② 配第的这些观点,一般被认为是“人力资本”思想的最早萌芽。

古典政治经济理论体系的建立者和杰出代表亚当·斯密(Adam Smith, 1723~1790年)在其1776年出版的经典名著《国富论》中,对人力资本以及教育的经济意义作了较深刻的理论阐述。“作为哲学家和经济学家的亚当·斯密,大胆在将全体国民后天获得的有力能力,全部算作是资本的一部分。”他是“少数把人视为资本”的人们中的“杰出”者之一。^③ 斯密敏锐地认识到,人的知识、经验和才能对社会生产有着重要作用,是一种具有生产性的资本。他在《国富论》中将“不必经过流通,不必更换主人,即可提供收入或利润”视为“固定资本”的特征。“固定资本”主要包含的四项内容之一是“社会上一切人们学到的有用才能”。他还写道:“学习一种才能,须受教育,须进学校,需做学徒,所费不少。这样费去的资本,好象已经实现并且固定在学习者的身上。这些才能,对于他个人自然是财产的一部分,对于他所属的社会,也是财产的一部分。工人增进熟练的程度,可和便利劳动、节省劳动的机器和工具同样看作是社会上的固定资本,学习的时候,固然要花一笔费用,但这种费用,可以得到偿还,同时也可以赚取利润”。^④ 由此我们不难看出,亚当·斯密把人们学习有用的技能看作是一种投资活动,学习中所花费的费用可以得到偿还并赚取利润。

阿尔弗雷德·马歇尔(Alfred Marshall, 1842~1924年)是剑桥学派的创始人。他对早期人力资本的思想有一种矛盾的观点:一方面承认教育的经济价值,另一方面却不接受并反对人力资本概念。在《经济学原理》一书中考察生产因素时,与以前的经济学家主要不同之点在于,马歇尔提出了除土地、劳动、资本三因素以外的人的健康、产业训练问题,即把人的能力因素同人的健康程度及产生训练问题联系起来。他写道:“我们必须考察人的体力的、精神的、道德的健康及其程度所依存的各种条件。唯有这些条件,才是劳动生产率的基础。物质财富的生产是依存于劳动生产率的。而另一方面,物质财富,重要的在于通过很好地利用此财富提高人力的、体力的、精神的、道德的健康和程度”。^⑤ 马歇尔在阐述教育作为国家的投资时指出:“教育仅仅当作是一种投资,使大多数人有比他们自己通常能利用的大得多的机会,也将是有利的。……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,像白塞麦的主要发明那样的一种新思想之能增加英国的生产力,等于十万人的劳动那样多”。^⑥ 马歇尔认为,对人力的投资是一种创造物质生产财富的重要手段。他指出:“优良的教育,即使对于普通工人也予以很大的间接利益。……它是物质财富生产上的一个重要手段;同时,即使它被看作是为了本身的目的,它也不比物质财富的生产所能助成的任何事情为低劣”。^⑦ 然而,马歇尔在

① 王亚南主编:《资产阶级古典政治经济学选辑》,商务印书馆1979年版,第77页。

② 威廉·配第:《献给英明人士》,见王亚南主编:《资产阶级古典政治经济学选辑》,商务印书馆1979年版,第57页。

③ 舒尔茨:《论人力资本投资》,北京经济学院出版社1990年版,第3页。

④ 亚当·斯密:《国富论》(上卷),商务印书馆1972年版,第257至258页。

⑤ 马歇尔:《经济学原理》,伦敦麦克伦公司1930年版,第787至788页。

⑥ 马歇尔:《经济学原理》(上卷),商务印书馆1964年版,第233页。

⑦ 马歇尔:《经济学原理》(上卷),商务印书馆1964年版,第229页。

强调教育和培训对个人和国家的经济价值的同时,却坚持认为“以一种抽象的和数学的观点来看,无可否认,人是资本,但是,在实际分析中把他们当作资本,与市场的实际情况是不相符合的”。^① 尽管如此,马歇尔的“国民教育投资论”对人力资本理论的形成仍然产生了较大影响。

总之,直到20世纪中叶以前,有关人力资本的思想火花及理论阐述,都只是偶见于浩繁的文献当中,经典的正统西方经济学说并没有真正把人力资源看作是一种资本。一般地说,它们都把入(或者劳动、劳动力)与土地、资本并列为生产的要素,但同时又都认为,作为生产要素的人是“非资本的”。实际上,经典西方经济学说中的劳动力指的是一种不包含知识和技能的自然形态的劳动力,是简单的劳动数量的总和。西方古典经济学之所以持有这些观念,其主要原因是:①在西方古典经济学建立之时,工业劳动力的素质相当低下,知识和技能对人的劳动能力还没有决定性影响,可以直接将劳动力看作是简单的劳动数量的总和。②很多经济学家都宁愿把劳动力看作是与资本无关的先天能力,因为这样做可以简化经济理论结构,给经济分析带来了极大的方便。因此,尽管历史条件已经发生了很大变化,人力资源的素质与200年前相比有了天壤之别,多数经济学家仍然习惯于沿用传统的理论与分析方法。③不少著名的经济学家都不免受传统观念的束缚,认为教育的宗旨是给予受教育者以判断是非善恶的能力,使他们对人生的价值有所理解;医疗卫生事业的宗旨在于人道主义和博爱主义等,把教育、卫生保健等视为“投资”,是对其崇高意义的贬低和否定。他们认为,财富是为人而存在的,但人决不是财富,如若把人当作资本,当作能够通过投资而增加的财富看待,就是对入的人格贬低,是对入的自由侵犯。就连马歇尔这样的大师,尽管已经十分敏锐地看到“所有资本中最有价值的是对入本身的投资”,却仍然反对在实际分析中把人力资源看作是资本,坚持认为在实际分析中把人当作资本“与市场的实际情况是不相符合的”。英国经济学家布朗格(M·Blang)教授认为,正是马歇尔的《经济学原理》及其在经济领域的权威性影响,扼杀了人们对人力资本思想的兴趣,使得激发于早期古典经济学家们著作中的人力资本思想之光至19世纪黯然失色,直至20世纪40年代。

1.2 现代人力资本理论

20世纪50年代后期,由于科学技术的进步、社会生产条件的发展以及其他社会性因素的影响,人力资源在生产中的地位发生了很大变化。一些感觉敏锐的学者捕捉到这种变化,开始对人力资本进行系统的研究。另一方面,战后西方经济理论的研究领域和研究方法都发生了重要变化,宏观经济学的兴起和经济发展理论的逐步成熟,使人们对诸如总投资、总收入、总储蓄和总消费之类的总量关系的探讨日益深入。这种总量分析揭示出的一个重要现象是,对于不同国家和地区来说,相同的实物资本总投入量会带来差异悬殊的收益增长。对这种差别的进一步研究揭示了其主要原因是人力资源的质量存在的差异。显然,这些研究过程说明,人力资本理论的产生有其客观的必然性。

20世纪50年代对人力资本理论研究比较突出的人物,有出生在波兰的美国经济学家明瑟尔(J·Mincer),他在1958年发表了题为“人力资本投资与个人收入分配”一文,首次进行了

^① 舒尔茨:《论人力资本投资》,北京经济学院出版社1990年版,第3页。

建立个人收入分配与其接受培训量之间关系的经济数学模型的尝试。其后,在他的另一篇开拓性论文“在职培训:成本、收益与某些含义”中,又根据对劳动者个体收益差别的研究,估算出美国对在职培训的投资总量和在这种投资上获得的收益率。明瑟尔还是最早提出“收益函数”的经济学家之一,他用收益函数揭示了劳动者收入差别与接受教育和获得工作经验年限长短的关系。

然而,明瑟尔等人的研究未能广为人知。人们通常认为,人力资本理论的创始人是美国的两位著名经济学家西奥多·舒尔茨(Theodore. W. Schultz)和加里·贝克尔(Gary. S. Becker),而对人力资本要素作用的计量分析,则首推爱德华·丹尼森(Edward. F. Denison)。

1.2.1 西奥多·舒尔茨的人力资本理论

尽管美国芝加哥大学教授西奥多·舒尔茨并不应算作人力资本理论的创始人,但是,他在1960年出任美国经济学会会长时发表的演说“人力资本投资”,给学术界留下了极其深刻的印象,并为推动这一领域的研究作出了重大贡献,以至使他成为西方公认的人力资本理论之父,并为此获得了1979年的诺贝尔经济学奖。

舒尔茨是从探索经济增长和社会丰裕的秘密而逐步踏上研究人力资本的道路的。他的研究道路恰好代表了西方人力资本理论兴起的典型进程。舒尔茨发现,单纯从自然资源、实物资本和劳动力的角度,不能解释生产力提高的全部原因。因为,二次大战以来的统计数字表明,国民收入的增长一直比国家投入资源(包括自然资源、实物资本和劳动人数)的增长快得多。而且,一些在战争中实物资本遭到巨大破坏的国家(如德国、日本等),都奇迹般地迅速恢复和发展起来;另一些资源条件很差的国家和地区(如丹麦、瑞士和亚洲四小龙等)也同样能在经济起飞方面取得很大成功。舒尔茨认为,这些现象说明,除了我们已知的要素外,一定还有重要的生产要素被“遗漏”掉了。这个要素就是人力资本。

舒尔茨把人力、人的知识和技能认定为资本的一种形态,叫人力资本。认为这一资本形态在经济发展中起着决定性作用。“大量的人的技能是必不可少的,它为经济发展的动力加油添水。如果少了它们,经济的前景将会暗淡无光”。^①然而人力、人的技能的取得并不是无代价的。它需要消费资源,需要消耗资本投资。因此,人力,包括人的知识、人的技能的形成乃是投资的结果。并非一切人力资源都是最重要的资源,只有通过一定方式的投资,掌握了一定知识和技能的人力资源才是一切资源中头等重要的资源。这种资源本质是财富的转化形态,进而在财富的再生产中起着举足轻重的作用。

既然知识和能力由投资和财富转换而来,其获得必然要通过多种途径的投资。实际上,人对自身的投资历来是十分巨大的。舒尔茨采用收益率法测算了人力资源投资中最主要的教育投资对美国1929~1957年间经济增长的贡献,其比例高达33%,这一数据后来为全世界广泛引证。舒尔茨这一实证研究成果,证明了人力资源作为一种生产要素资源能力,已经远远超过了一切其它形态的生产要素资源能力的总和,对人的投资带来的收益率超过了一切其它形态的资本的投资收益率。

舒尔茨批评了西方经济学和发展经济学中“自然的土地观”和“社会经济观”,指出,苍白无力的自然土地观关于“生产食物的土地固定不变,而耕种这些土地可供获取的能量正在逐渐被

^① 舒尔茨:《论人力资本投资》,北京经济学院出版社1990年版,第152页。

耗尽”的观点是不符合历史发展实践的。土地生产率的差异无法解释为什么在世界上某些长期以来便由人类定居的地方会十分贫穷。居住在降雨稀少,土地生产率不高的德干高原和土地生产率很高的南部印度居民一直都很穷困,无论是生活在撒哈拉沙漠南部边境上不毛之地的人们,还是生长在尼罗河口及冲积平原这类大粮仓上的人们,都无一例外地过着贫穷生活。舒尔茨指出,人类能够通过知识的进步来增加资源,人类有能力和智慧控制自身的发展,更有能力和智慧减少对土地和其它自然资源的依赖。“通过研究,我们发现了耕地的替代物,这是李嘉图没有预见到的。当家庭收入增加时,父母就可以选择少要一些孩子,用质量代替数量,马尔萨斯也没有预见到这一点。……人类的未来并不取决于空间、能源和耕地,而将取决于人类智力的开发。”^①

舒尔茨有关人力资本的基本观点,归纳起来主要包括以下几点:一是有技能的人力资源是一切资源中最为重要的资源;二是人力资本投资的效益大于物力资本投资的效益;三是教育投资是人力资本投资的主要部分;四是人力资本的理论是经济学研究中的重大问题,等等。

瑞典皇家科学院称赞舒尔茨是“第一位有系统地研究教育投资于农业生产率以及社会生产力的关系的学者”。“舒尔茨和他的学生已经证明了长期以来在美国经济中,人力资本的投资报酬率一直比物质资本的投资报酬率高出许多”^②

在舒尔茨之后,人力资本成了经济学中一个非常热门的领域,并且对发展经济学、农业经济学、劳动力经济学、经济史、国际经济学、商业经济学、城市经济学以及新兴的家庭经济学的研究,产生了巨大的影响。^③

1.2.2 加里·贝克尔的人力资本理论

芝加哥大学的另一位教授加里·贝克尔也是人力资本理论研究热潮的推动者。他的著作《人力资本》被西方学术界认为是“经济思想中人力资本投资革命”的起点。

贝克尔的人力资本理论研究成果集中反映在他在1960年以后发表的一系列著作中,其中最有代表性的是《生育率的经济分析》(1960)、《人力资本》(1964)和《家庭论》(1981)。贝克尔对人力资本理论的贡献,突出表现在对人力资源的微观经济分析上。他对家庭生育行为的经济决策和成本效用进行分析,提出的孩子的直接成本和间接成本的概念、家庭时间价值和时间配置的概念、家庭中市场活动和非市场活动的概念,都令人耳目一新。他在人力资本形成方面,在教育、培训和其他人力资本投资过程的研究方面取得的成果,也都具有开创意义。追求效用最大化、市场均衡和稳定偏好是贝克尔丰富的理论著述中贯穿始终的主线。

1.2.3 爱德华·丹尼森的人力资本理论

爱德华·丹尼森在经济学上的主要贡献是,对用传统经济分析方法估算劳动和资本对国民收入增长所起的作用时所产生的大量未被认识的、不能由劳动和资本的投入来解释的“余数”(Residue,又译“残差”),作出了最令人信服的定量分析和解释。他最著名的研究成果是通过精细的分解计算,论证出1929~1957年间美国的经济增长中,有23%的份额要单独归因于美国教育的发展。显然,丹尼森的结论是对舒尔茨的结论的重要修正。丹尼森提出了一套自己的分析“余数”的方法,他将“余数”中包含的因素分为规模经济效益、资源配置和组织管理改

① 舒尔茨:《论人力资本投资》,北京经济学院出版社1990年版,第42页。

② 《世界经济》编辑部:《荣获诺贝尔奖经济学家》,四川人民出版社1985年版,第375页。

③ 《世界经济》编辑部:《荣获诺贝尔奖经济学家》,四川人民出版社1985年版,第369页。

善、知识应用上的延时效应以及资本和劳动力质量本身的提高等等。在劳动力质量项下,他的测算方法是,首先把教育和收入差别关联起来,并用参数 $3/5$ 加以校正,得出各级教育的收入系数,以此系数分别乘以基年和下一年的各级受教育者人数,得出差额后,用计算复利的公式算出这一差额在报告期内的年平均增长率。再乘以劳动产出弹性,得出教育对经济增长的贡献率。最后,以该贡献率除以报告期内的经济增长率,即得出教育的贡献份额。

学术界后来普遍认为,丹尼森的计算方法要比舒尔茨的更严密精确。尽管这种计算由于缺乏公认的经济增长理论的支持,受到过不少批评,但是,自 20 世纪 60 年代起,丹尼森的方法在国际上得到非常广泛的传播,他的支持者们把这种方法应用到世界各国,包括不同社会制度和不同发达程度的国家,都取得了成功。许多人认为,从 60 年代开始出现的长达 10 余年的世界各国教育经费的激增,在相当程度上应当归功于丹尼森和他的这一大批追随者的努力。

由于舒尔茨、贝克尔、丹尼森及其追随者的卓越贡献,20 世纪 60 年代以来,国外人力资源和人力资本理论的研究逐步升温,形成了一个世界性的热潮,人力资本理论的重要性已为世界许多国家和学者所接受。英国经济学家哈比森(F·H·Harbison)1973 年在《作为国民财富的人力资源》一书中写道:“人力资源是国民财富的最终基础。资本和自然资源是被动的生产要素,人是积累资本,开发自然资源,建立社会、经济和政治并推动国家向前发展的主动力量。显而易见,一个国家如果不能发展人们的知识和技能,就不能发展任何新的东西。”这段话集中反映了这一时期经济学界对人力资本观念的认同、发展和变化。与此同时,人力资本理论研究成果层出不穷,日新月异,如同其他学科发展一样,经历了一个指数式增长和跨越式拓展进程。据统计,关于人力资本的论文和专著,在 1940 年以前只有 14 种,1950 年增加到 98 种,1960 年增加到 283 种,1970 年进一步增加到 1358 种。

随着对人力资源和人力资本理论研究的深入,与此相关的一些新兴经济学科,诸如教育经济学、卫生经济学、家庭经济学和人力资源会计学迅速成长和发展起来。教育经济学把教育投资作为生产性投资,研究其分配和经济收益的客观规律。卫生经济学以人力资本理论为基础,把国家的医疗卫生和个人为健康保健而支付的费用看作是对人的投资,这种投资的结果将以人力资本的形式存在下来,从而给个人和社会带来相应的经济效益。无论是从微观还是从宏观的角度看,卫生投资无疑会提高家庭和社会的人力资本质量,导致生产效率和国民收入的增加。家庭经济学在人力资本理论产生以后,被赋予了崭新的内容。经舒尔茨、贝克尔改造过的家庭经济学,成为集中研究家庭规模、孩子需求和生育决策的理论,成为人力资源开发和微观人力资本理论的一个主要组成部分。人力资源会计学是利用会计学的概念和方法,对企业及其各类组织用于招募、挑选、录用及其开发自己的人力资产所花费的成本进行计量,同时就自己所雇员工对本组织的经济价值进行计量,即用会计学的概念和方法来全面分析、评析作为一种生产要素资源的人。

第2章

人力资源会计的产生和发展

最早的人力资源会计可以追溯到古罗马时代,当时就有奴隶主对所拥有的奴隶的劳动能力和销售价格的记录。在19世纪中叶,美国南方一个纺纱厂的资产负债表中除了列有运输工具和纺纱机等资产以外,还列有奴隶的价值,并按照奴隶的出生、死亡、逃跑和购买等项目分别设置账户。但是由于当时奴隶归奴隶主所有,奴隶没有被当作人来对待,因此这并不是现代意义上的人力资源会计。严格意义上的人力资源会计产生于20世纪60年代的美国,迄今为止,其发展过程可以被划分为五个阶段。

2.1 人力资源会计的产生

2.1.1 人力资源会计产生的理论基础

从第1章的论述可以看出,早期的古典经济学家在提出劳动价值学说时就明确肯定了人的劳动在创造财富过程中的决定性地位,从而实际上也就确立了人力资源在经济活动中的特殊地位和作用。20世纪中期以来,人力资本理论得到快速的发展和完善。这一理论的代表人物西奥多·舒尔茨认为,人力资源是社会进步的的决定性因素,但是并非所有的人力资源都是重要的财富,只有那些通过一定方式的投资从而掌握了知识和技能的人力资源才是一切生产资源中最为重要的资源。正是受到经济学人力资本理论的影响,会计学界才开始重视并引入人力资源及人力资本问题的研究,从而促成了人力资源会计的产生。显然,现代人力资本理论为人力资源会计的产生奠定了理论基础。值得提及的是,在为人力资源会计学奠定理论基础的过程中,人事管理学界的“人力资源学派”作出过不小的努力。这个学派的代表人物有美国人事管理理论家奥迪奥恩(Odiorne)和著名的组织行为理论家伦西斯·利克特(Rensis.Likert)等。这一学派强调,人是一种极其有价值的、稀缺的组织资源,企业活动的一切方面都是由构成该企业的人类组织之能力、动机和总体效率所决定的。因此,对企业人力资源的会计核算和管理将成为企业管理的核心。

会计理论界的一些主张将人作为企业资产看待的会计学家也为人力资源会计学的建立起了重要作用。甚至在现代经济结构发生变化和人力资本理论得到重视之前,这些会计学专家就已经提出过人力资源的重要作用。美国密执根大学的会计学教授威廉·安德鲁·佩顿(William Andrew Paton)在他1922年出版的《会计理论》一书中就指出:“在企业中,一支忠诚的、有组织的员工队伍可能是比一堆存货重要得多的资产”。密苏里大学的会计学教授斯科特(Scott)在他1925年出版的《会计理论》一书中也指出:“经过训练的技术人员永远是一项有价值的资产”。

总之,20世纪60年代以后,各种不同流派的理论和微观管理实践探讨,都引出了同一个结论,即组织所占有的最有价值的资产,体现在其所雇用的人员身上。正是由于明确认识到这个问题,才促使人们在整个60年代中一直在不断地探索这种作为资本的人的成本、价值及其具体计量方法。这样,就逐步形成了现在被称为“人力资源会计学”的会计新学科。

2.1.2 人力资源会计产生的经济背景

尽管经济学界很早就提出了人力资本的思想,但是人力资源管理与会计学的融合直到20世纪60年代才开始出现。人力资源会计的产生与当时的社会经济环境密切相关。

20世纪50年代开始,世界科学技术突飞猛进地发展,以新型材料和计算机等为代表的第三次工业革命使世界经济向信息化时代过渡,发达国家的经济结构向服务型转化,这就使现代产业变动的主要趋势从以自然资源为主要支柱的第一产业,以及以资本资源为主要支柱的第二产业向以人力资源为主要支柱的第三产业转化。从各国的发展来看,第三产业在各国国民生产总值中的地位不断增长。经济的发展需要大量经过高等教育和培训的专业技术人才和科学研究人才,这就使人力投资的数额迅速地增加。加强对人力的投资,提高人口质量,成为社会经济发展的关键。在社会经济的发展过程中,许多经济现象已经不能用传统的经济理论解释,因此新的经济理论逐渐产生和发展。其中,人力资本、人力资产、人力资产投资等经济理论及概念相继提出,孕育着人力资源会计的产生。

随着对人力资源质量的关心,许多大公司都建立培训中心及其他培训机构,企业对人力投资加大。由于人力投资加大,企业管理从重视物质的管理转向对人的管理。把人作为一种使企业在激烈竞争中生存、发展,始终充满生机和活力的特殊资源来刻意发掘,科学管理已成为先进管理思想的主要组成部分。于是,作为管理学一个新的分支学科——人力资源管理学应运而生,并在管理实践中日益丰富、完善和成熟。企业人事管理也从招收职工、评定和计算工资等级、管理人事档案等琐碎工作,转为由吸收、录用、保持、发展、评价及调整等六个职能组成的人力资源管理系统。在人力资源管理趋于科学化、系统化、数量化的同时,企业不仅需要核算各种人员的投资成本,还要核算其投资的经济效益;为使企业人力资源的长期发展列入计划,企业还要预测其人力投资总额,并评价其投资效果。这些资料的取得都需要企业财会部门提供有关人力资源成本和价值信息。

在这种情况下,传统的会计方法也遇到了严峻的挑战。例如,购买机器设备被作为投资,这些机器设备当然要被列为企业的资产。但是,在招聘和遴选技术专家和高级管理人员方面的花费很高甚至大于购买机器设备的花费,而根据传统的会计处理方法,这些花费只能作为本期费用,与本期收入相比。但是,实际上这些开支并不是只在一个会计期间发挥作用。因此,继续沿用传统的会计处理方法必然会扭曲企业的资产负债表和利润表所反映的企业财务状况和经营成果,同时也会使劳动力结构不同的企业之间的资产、权益和财务比率等会计信息缺乏可比性。

正是因为传统会计不能反映和提供企业人力资源取得、开发、使用、保障等方面的耗费和人力资源产生的效益等数据资料,不能反映企业人力投资效果,更谈不上有效地控制和调节企业人力投资行为,提高企业经营效益,所以,客观上越来越迫切地要求建立一种能反映人力资源信息的会计。人力资源会计正是为了弥补传统会计的这些不足而产生的。

2.2 人力资源会计在西方的发展

美国会计学家埃里克·G·弗兰霍尔茨(Eric G. Flamholts)在他的《人力资源会计》一书(1985年版)中将人力资源会计产生的过程分为五个阶段,即基本概念的产生阶段、人力资源成本和价值计量模型的学术研究阶段、人力资源会计迅速发展阶段、理论与实务界对人力资源会计兴趣下降阶段、人力资源会计恢复活力阶段。

2.2.1 基本概念的产生阶段(1960~1966)

此阶段的主要标志是对人力资源会计产生兴趣并从其他相关理论中衍生出人力资源会计的基本概念。人力资源会计产生受到许多相关理论发展的影响,其中影响最大的是以美国经济学会会长西奥多·W·舒尔茨教授为代表的有关人力资本的经济理论。

西奥多·W·舒尔茨是美国著名经济学家、芝加哥大学教授。1960年,他在出任美国经济学会会长时,发表就职演说,题为“人力资本投资”,提出人力资本投资经济理论,认为人力的取得不是无代价的,人力——包括人的知识和人的技能的形成是投资的结果。因此,人力、人的知识和技能是资本的一种形态,可以把它称为人力资本。虽然舒尔茨并不应算作人力资本理论的创始人,但是他的演说给学术界留下了深刻印象,并推动了人力资本理论的研究,成为西方公认的人力资本理论之父。1979年他与威廉·阿瑟·刘易斯一起获得诺贝尔经济学奖。

1964年,美国赫曼森(R. H. Hermanson)发表的“人力资产会计”一文是人力资源会计理论研究的起点。赫曼森是美国密执根州立大学企业经济研究所的企业管理学家,他最先提出人力资源会计的概念,后被引入会计学研究之中。他在其著作中指出,为使财务报表更为完善,有必要提出人力资产的概念。

这一阶段的理论研究为人力资源会计的发展奠定了理论基础。人力资源会计的概念、人力资产的概念、将人力资产作为企业商誉的一部分的概念、人力资源成本和人力资源价值的概念等,都是在这—阶段产生的。

2.2.2 成本和价值计量模型的学术研究阶段(1966~1971)

这一阶段以开发计量人力资源成本模型(历史成本和重置成本)和人力资源价值模型(货币和非货币)及评价其有效性为标志,并且研究人力资源会计作为一种人力资源管理人员、部门经理、财务信息的外部使用者的工具,所具有的现时和潜在的用途。在此期间,大量的研究工作在密执根大学进行。另外,1967年该大学成立一个研究小组,成员包括利克特(Rensis Likert)、布诺默特(R. Lee Brummert)、弗兰霍尔茨(Eric G. Flamholts)和派尔(William C. Pyle)等人。小组进行了一系列有关人力资源会计的理论概念和方法的研究设计。其中派尔在俄亥俄州哥伦布市的巴里公司(R. G. Barry Corporation)进行人力资源历史成本的计量研究。在该年底,巴里公司的年终结算中首次报告人力资源会计的有关信息。这在人力资源会计的研究历史上是一件具有里程碑意义的事件。

1967年,利克特教授出版《人力组织的管理与价值》(The Human Organizations: Its Management and Value)一书,设专章论述人力资源会计问题。同年,赫奇曼(James S. Hekimian)和琼斯(Curtis H. Jones)两位教授在《哈佛商业评论》上著文强调人力资源在资源分配决策中的

重要性,并提出了著名的“内部竞标模型”。

最早引进人力资本理论的会计学家是布诺默特。1970年,他在《会计师杂志》上发表的“人力资源会计”一文中,依据经济学家的人力资本经济理论,建议将人力资产的变化情况纳入企业会计报表。布诺默特指出:“在公司年度报告的总经理致股东的信函中,通常有这样一句老生常谈的话,‘我们的全体职工是公司的最重要和最宝贵的财产。’但是,翻过这一页信函以后,人们会问:作为最重要和最宝贵的人力资产,为什么没有反映在报表之中。它们究竟是增加了,还是减少了。”

1971年,巴鲁克·列夫(Baruch Lev)和阿巴·施瓦茨(Aba Schwartz)在《会计评论》1月号上发表了“在财务报表中人力资本经济价值概念的应用”一文。该文对人力资源会计理论作了详细的阐述,排除了会计界对人力资源会计的以下误解:首先,有些会计人员认为人力资本除奴隶社会外,既不能购买,也不能为企业所拥有。因而,在会计中不能被确认为资产。这对个别企业职工来说固然是对的,但作为企业职工整体来说,由于个别职工的雇用或解雇,并不会影响企业职工整体的存在,所以企业职工可以视为企业所实际“拥有”的人力资产。并且从现代经济现实来看,商誉作为一项无形资产,从而可以高估企业的价值,其中一项重要因素是这个企业拥有稳定和高质量的人力资产。在预测企业未来盈利水平时,人力资源所能提供的未来收益,确是一个不可忽视的因素。其次,有些会计人员认为人力从性质上看不是资产,企业职工在本期所提供的劳务,是由本期职工工资支付,因此,认为它不具有资产的服务潜力。他们认为人力资本只能维护,而不能扩大投资。但实际上,企业为了培训职工、改进职工福利、提高职工士气所花费的支出,是可以预期获得未来收益的,这些支出增加了人力资本的未来服务潜力,列为企业的资产是有充分理由的。另外,还有不少会计人员认为人力资产不能客观地加以计量,从而不接受人力资本观念。实际上,人力资源会计可以采用的计量方法,其客观程度并不低于实物资产。例如,机器设备的使用年限和折旧费的计提,亦均是主观决定的。综上所述,在会计报表中既有必要也有可能反映企业人力资产的变化情况。人力资本的经济理论为人力资源会计奠定了理论基础。

总之,该阶段人力资源会计的基本概念、基本理论和基本技术处理方法逐渐形成,在实践中开始被尝试。

2.2.3 人力资源会计迅速发展阶段(1971~1976)

这个阶段,学术界与实务工作者对人力资源会计的兴趣很大,使人力资源会计得到迅速发展。在西欧、澳大利亚和日本,都进行了大量的学术研究,并且在企业中进行人力资源会计操作的尝试。这些尝试都是在一些较小的企业组织中进行,如巴里公司、莱斯特·怀特公司等。在这个时期,巴里公司在财务报表中报告了该公司的人力资产情况。当然也招致一些攻击,认为该公司把人列入资产负债表是把人作为“金融物品”,把人当作物进行会计处理是降低了人格,侵犯了人权。尽管如此,人力资源会计的研究工作仍还在进行。

这一时期发生了两件在人力资源会计历史上具有意义的大事。第一件是美国会计学会(AAA)于1971~1973年间成立了人力资源会计委员会(The Committee on Accounting for Human Resources),组织和支持一些人力资源会计项目的开发,并于1973年和1974年在《会计评论》增刊上发表了研究报告(Report of the Committee on Accounting for Human Resources),对人力资源会计作出肯定性评论,推动了人力资源会计的发展。第二件是1974年,迪克逊出版

公司出版了弗兰霍尔茨的《人力资源会计》。该书根据战后不断增强的对人力资源重要性的认识,阐述了建立和发展人力资源会计的必要性,提出了人力资源会计管理的一系列具体方法。当代美国会计学家弗兰霍尔茨在人力资源会计方面的研究成果卓著。

可见,这时期是人力资源会计的迅速发展时期,人力资源会计从理论到实践是在全面发展,迅速成熟。这时期会计理论界对此发表论文及专著都很多,许多企业也纷纷尝试进行人力资源会计核算与报告,显示出企业界对人力资源会计的极大兴趣。

2.2.4 人力资源会计研究兴趣下降阶段(1976~1980)

20世纪70年代后期,无论理论界还是实务界,对人力资源会计的兴趣都开始下降。其中主要原因是相对容易的初级研究已经完成,前期成果已总结完毕,更深一步的研究工作需要具有较高水平的专家进行,而且需要有企业自愿继续作实验对象,更多的工作需要在企业深入实际解决,但其研究成本高,效益很难测量。因此,很少有企业愿意再继续这项实验,这使人力资源会计的研究进入了一个低潮。

2.2.5 人力资源会计恢复活力阶段(1980年至今)

虽然前一阶段,美国人力资源会计研究有明显的下降趋势,但是对人力资源会计的研究并没有完全停顿。由于美国海军研究署(ONR)出资建立一个研究海军人力资源管理方面问题的项目,上述低落情况逐渐好转。之后出现的一些其他情况使人力资源会计的研究又开始复苏:其一,是美国政府要求研究增加劳动生产力的手段,人力资源会计研究的潜在贡献,对研究该课题的影响是不容忽视的;其二,是美国的竞争对手日本对人力资源会计的研究与重视,促使美国管理部门又转向人力资源会计的研究;其三,是美国服务业的迅速增加。这些都是使研究人力资源会计开始复苏的原因。20世纪80年代后,许多企业都开始重视人力资源会计的应用,如美国银行、美国海军研究署、美国金融机构、美国航天公司、在欧洲的大型跨国企业、在加拿大的大型跨国工业公司、美国大型医药公司及六大国际会计师事务所等,都开始应用人力资源会计。这使人力资源会计的学术研究和实践工作都进入一个新的前所未有的高潮。

美国人力资源会计的研究在经历了上述几个发展过程后,很快引起其他国家的关注。西欧、日本、加拿大等国相继进行这一领域的开发。

1985年,弗兰霍尔茨撰写的《人力资源会计》一书修订后再次印刷出版,列举了30个应用人力资源会计的案例,阐述企业管理人员需要应用人力资源信息于经营决策和人力资源管理决策。一些大型的金融机构,如美国梅特罗银行,拥有职工18000人和150亿美元资金,已使用人力资源会计信息于人力资源管理决策;美国海军研究署应用人力资源会计信息于海军人力资源管理;加拿大格林菲尔德航空公司应用人力资源会计信息评价临时解雇职员的成本和效益。

由于人力资源会计的应用范围越来越大,人力资源会计学家认为人力资源会计目前已进入迅速发展的时期。其中既包括人力资源会计理论,也包括人力资源会计程序和方法,并且还认为它将使传统会计产生重大变革。

2.3 人力资源会计在我国的发展

我国会计学界对人力资源会计的研究约有 20 年历史。

在我国,对人力资源会计的最早关注始于 20 世纪 80 年代初。1980 年,上海《文汇报》发表了著名会计学家潘序伦先生的文章,提出我国必须开展人才会计的研究,建议既要计量人才成本,也要讲求效益,率先在国内提出了人力资源会计研究的问题。自此以后,我国会计学界发表了多篇有关人力资源会计的论文。1986 年 10 月,上海翻译出版公司出版了由陈仁栋翻译、美国加利福尼亚大学会计学家埃里克·G·弗兰霍尔茨所著的《人力资源管理会计》,该书第一次在我国系统介绍了人力资源会计的内容。不久,以《会计研究》1987 年第 2 期刊登的张俊瑞“关于人力资源会计的几个问题”一文为发端,这一内容成为中国会计学会“七五科研规划”和《会计研究》的主要课题之一,会计辞典中也开始出现有关人力资源会计的词条。

从 20 世纪 90 年代开始,我国会计学界对人力资源会计问题的研究进入了新的发展阶段。下面就其主要情况和成果作一介绍。

①陈仁栋主编的《人力资源会计》一书 1991 年 4 月由厦门大学出版社出版发行。该书是国家教委哲学、社会科学重点研究项目,其初稿形成于 1985 年,之后进行了多次修改和补充。该书对人力资源会计的形成与发展、人力资源会计的定义和主要内容、人力资源会计的基本假设以及人力资源计量原理、人力资源成本会计和人力资源价值会计的理论与方法、人才会计、人事管理会计的理论与方法等作了较为系统的介绍和探研。

②1992 年,首都经济贸易大学财会系王志忠教授和刘仲文申请到“国家社会科学基金(中华社会科学基金)”研究课题,进行人力资源会计研究,研究时间为 1992 年 7 月至 1995 年 12 月。项目完成以后,评审组认为:该项目填补了我国这一研究领域的空白,富有开拓精神,并具有超前意义。在项目研究报告的基础上,刘仲文完成了《人力资源会计》一书的写作,并于 1997 年 12 月由首都经济贸易大学出版社出版发行。该书全面系统地论述了人力资源会计产生和发展的历程、基本概念、对象、特点、分类等方面的内容,阐述了在我国研究和推行人力资源会计的必要性和可能性,构建了人力资源会计中有关人力资源成本会计、人力资源价值会计的基本框架和计算方法,人力资源供给与需求预测,以及人力资源投资与收益分析等基本理论与方法,并在有关章节附有操作性较强的案例。最终专著在综合理论研究和调查研究的基础上,运用科学理论和方法,结合中国经济改革的实际情况,同时借鉴分析国外的研究成果,系统全面地阐述了人力资源会计学的理论及方法。

③阎达五主编的《会计准则全书》1993 年由辽宁人民出版社出版发行。在该书中,徐国君将人力资源会计作为财务会计准则中的一项具体会计准则予以设计。该准则界定了人力资源、人力资源成本、人力资源价值等概念,介绍和规定了人力资源的分类、人力资源计价的基本方式以及人力资源成本范围、确认方法、人力资源成本资产化的会计处理、人力资源在财务报告中的揭示和人力资源价值的确认方法、人力资源价值的确认与会计处理等。

④徐国君所著的《劳动者权益会计:人力资源会计新模式研究》一书 1997 年 7 月由中国财政经济出版社出版发行。该书是徐国君在其博士论文基础上整理加工而成的,全书共 10 章,