



21世纪高等院校教材·人力资源管理系列·科学版

人力资源会计

张文贤 编著



科学出版社

www.sciencep.com

F243
Z197-2.02



21世纪高等院校教材·人力资源管理系列·科学版

人力资源会计

张文贤 编著

科学出版社
北京

内 容 简 介

本书首先介绍了人力资源和人力资本的关系及人力资本理论的发展,探讨了人力资源会计的基本理论,然后分别论述了人力资源成本会计、人力资源投资会计、人力资源价值会计和人力资源权益会计,以及人力资源会计报告。在此基础上,着重提出了人力资源会计的推广应用和企业经营者激励制度设计,同时充实了人力资源管理会计和人力资源会计分析和审计,并对大学人力资源会计制度设计探索了新的思路。

本书适合于人力资源管理专业、企业管理专业、会计学专业或教育经济学专业本科生和研究生作为教材使用。

图书在版编目(CIP)数据

人力资源会计/张文贤编著. —北京:科学出版社,2010.2
(21世纪高等院校教材·人力资源管理系列)
ISBN 978-7-03-026477-0

I. 人… II. 张… III. 劳动力资源-会计-高等学校-教材 IV. F243

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 013096 号

责任编辑:马 跃 / 责任校对:陈玉凤
责任印制:张克忠 / 封面设计:耕者设计工作室

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京市安泰印刷厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

2010 年 2 月第 一 版 开本:B5(720×1000)

2010 年 2 月第一次印刷 印张:21 1/2

印数:1—4 000

字数:433 000

定价:34.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

编辑委员会

顾问 赵履宽 潘金云 刘福垣

主编 萧鸣政

策划 马 跃

编委 (按照作者姓氏笔画排列)

文跃然 中国人民大学劳动人事学院

方振邦 中国人民大学公共管理学院

石金涛 上海交通大学安泰经济与管理学院

关培兰 武汉大学经济管理学院

杨河清 首都经济贸易大学劳动经济学院

张文贤 复旦大学管理学院

陈国权 清华大学经济管理学院

郑功成 中国人民大学劳动人事学院

段兴民 西安交通大学管理学院

夏 光 吉林大学商学院

萧鸣政 北京大学政府管理学院

秦志华 中国人民大学商学院

程廷圆 中国人民大学劳动人事学院

总 序

组织管理，人事为本；创造财富，人才为先。任何社会的存在与发展，都离不开人口；任何组织的存在与发展，都离不开人员；任何经济的存在与发展，都离不开人力；任何技术的创造与发明，都离不开人才；任何社会组织的进步与改革，都离不开人物。人口、人员、人力、人才与人物，是人力资源形成与发展过程中的不同形态，是人力资源学科领域中研究的基本对象。人力资源是组织的生命源泉，是组织发展的第一资源。美国钢铁大王卡耐基说过，炸毁我工厂所有的财物不要紧，只要给我留下人力资源，我可以制造出比原来更好的企业。

然而，人力资源，对于一个组织的贡献与作用，不是自发产生的，需要通过科学的管理。同样的人才，在不同的组织中与管理方式下，其实际的价值与绩效大不一样，需要科学地开发。当今的时代，是知识经济的时代。人力资源在社会经济发展中的作用大幅度提高，而物力资源与财力资源的作用相对减小。土地、矿产等自然资源及物质资金等在经济中的首要性正逐渐让位于人力资源，因此，物流的管理与资金流的管理逐渐让位于人力资源的管理。当今的时代，是后工业时代与人本时代。自然资源在被大量开采转化为财金资源后已日益短缺，而人力资源随着人口大幅度的增长与教育水平的提高却日益丰富。自然资源的开发必然被人力资源的优先开发所取代。当今的时代，是发展创新与组织变革的时代，特别需要的是员工的先进知识、创造能力与创新意识，而不是他们的体力与一般的劳务。特别需要的是前瞻性、全局性、系统性与开放性的管理，而不是机械性、短视性与封闭性的管理。因此，传统的人事管理必然被现代的人力资源开发与管理所取代。

1993年我国开始批准招收人力资源专业的本科生，当时我博士生刚刚毕业，并且同年受聘为中国人民大学劳动人事学院副教授，因此有机会见证了人力资源专业及其研究在中国的发展过程。回顾我国人力资源专业十多年来的发展，我有以下几点见解，在这里提出来与大家共同探讨。

一、专业热门，产学研政都很重视

(1) 发展成果多。每个大学几乎都有人力资源的课程或者专业，目前中国内地以“人力资源管理”或“人力资源开发与管理”为书名出现的中文著作，我见到过的大约有100多种，知名度较大的专业性杂志有中国人力资源开发研究会主办的人力资源开发与管理《中国人力资源开发》、中国人事人才研究所主办的

《中国人才》、中国人民大学报刊复印资料中心的《劳动经济与人力资源管理》，后又改名为《人力资源管理》。报纸有《中国人事报》，知名专业网站大约有近 10 家。

(2) 开设人力资源方向的学校与院系，从 20 世纪 90 年代的 1~2 家，发展到 1999 年的 40 多家，到 2000 年这一数据达到 60 多家，目前估计已达 100 多家。许多与管理、心理、教育与经济等有关的专业机构、硕士点与博士点，都纷纷开始招收人力资源方向的学生，开始为人力资源方向的研究与咨询服务。几乎所有大学都开设了人力资源的课程。

(3) 报考人力资源硕士与博士的考生特别多。以北京大学政府管理学院为例，每年报考人力资源方向的研究生与报考 MPA 人数最多。2005~2008 年，每年报考政府管理学院人力资源方向的博士生为 50~70 人，但每年的招生名额只有 2 名，是北京大学所有博士报考中人数较多的专业方向之一。其他学校招生情况也大体一致，一直是报考的热门专业。

(4) 人力资源咨询业发展迅速。1993~1998 年咨询机构非常少，大学教师既讲课又咨询；1999~2004 年发展迅速，咨询机构大量涌现，在深圳当时的咨询机构就有 2000 多家，北京、上海则更多。

(5) 媒体宣传多。在中国内地，人力资源的概念，频繁出现在报纸、杂志、电视、广播与领导人的讲话报告中。

(6) 国家领导人重视多。江泽民在 APEC 会议上三次强调人力资源能力建设的问题，胡锦涛在 2003 年 12 月 18~20 日的全国人才工作会议上，特别提出了人才强国战略问题。2007 年人才强国战略被写进了中国共产党的章程。

出现以上现象的原因是什么呢？主要是因为知识经济已成为当今世界经济发展的趋势，是由经济形式所决定的；中国人口多，是由国情所决定的；是以新加坡为代表的国家经济发展与管理的成功实践经验所证明的。

二、历史较长，进展较快

(1) 中国的人力资源管理思想源远流长。如果说人力资源管理是来源于人事管理，那么我国有着漫长的历史。2000 多年前的春秋战国就出现了职务能力匹配思想，隋唐时期就有严格与系统的绩效考评系统、人事选拔的制度与方法。因此，中国的人力资源管理专业的发展首先是从政府人力资源管理开始的，然后再发展到企业与 NGO（事业单位与非营利组织）。

(2) 我国现代人力资源观念的接受是在 20 世纪 90 年代。如果说人力资源的观念是 20 世纪 60 年代初随着舒尔茨和贝克等人的人力资本理论的创建而形成的，那么人力资源观念在中国的形成是什么时间呢？从有关资料及笔者的分析来看，大约在 20 世纪 90 年代。因为，人力资源观念在中国大陆被社会人士所普遍

接受的时间,大约在20世纪90年代中期MBA与MPA专业出现之后,并随着MBA与MPA教育的普及而扩大。

(3) 人力资源的观念在中国内地提出之初,仅限于企业,2000年以后随着MBA与MPA教育的出现,人们已把人力资源观念扩大到公共行政、政府机构,即所谓公共人力资源。换句话说,人力资源目前已扩大到“全民皆是”。可以说人力资源在中国内地的形成,大约经历了四个阶段:①1987~1991年,传播阶段;②1992~1995年,专业化阶段;③1996~1999年,扩展阶段;④2000~现在,全员化或公共化阶段。

(4) 中国内地人力资源专业前后隶属于不同学科,但基本都是管理学范畴。在1988~1998年的专业目录调整中,国务院学位办把人事管理(人力资源管理)从政治学领域调整到行政管理学领域,又从行政管理扩大到现在的企业管理学,实现了人力资源观念在管理学领域的全面发展。可以预测,随着高新技术经济或者知识经济的发展,人力资源的观念还将在我国深入地发展与普及,为中国经济的发展与中华民族的复兴做出应有的贡献。

三、差距很大,问题不少

我国人力资源专业的发展尽管取得了令人瞩目的成绩,但是与发达国家相比,差距还是很大,问题不少。主要表现在以下几个方面:

(1) 研究中主观经验多,科学定量少。尽管目前中国人力资源管理专业发展很快,专业竞争力较强,学生就业相对容易,研究人员较多,但与欧美国家相比,还有很大差距。

(2) 发表论文中经验描述多,深度研究少。发表的文章中,经验总结的多,理论研究少,内容描述的多,实证研究的少,观点综述的多,原创观点的少。

(3) 著作中翻译编译偏多。书本内容中翻译多,自己的理论少。

(4) 潜心研究人员太少。研究人员与教师中,热心讲课咨询的多,潜心持续研究的少;目前,中国人力资源工作者(practitioner)非常多,但是人力资源学者(scholar)却非常少。因此,中国学者需要多向美国等西方朋友学习。

(5) 进入创新阶段,创建中国特色的人力资源管理体系道路还很长。目前,中国的人力资源教材建设主要还处于模仿学习阶段,现阶段的模仿有两种:一种是纯粹的模仿,鹦鹉学舌,即进行大量翻译;另外一种理解性的模仿,即进行大量的编译与综述。然而在将来的教材建设中我们应该向改造性的模仿发展,也就是汉化性的人力资源管理教材体系的建立,例如中西融合与融通性的教材编写,英文与中文合讲。最后应该是发展性的人力资源管理,即中国式的人力资源管理,从而进行自己的人力资源学科思想体系的建设。

四、值得进一步研究的几个问题

(1) 人力资源专业是单独设立还是融合在经济、管理与社会学科中? 是向专业深化分化还是向基础与理论综合化?

(2) 人力资源学科的教学是基于实际问题的解决技能还是基于人力资源专业素质培养?

(3) 人力资源学科的研究是基于理论体系建立与创新还是基于个案与样本的实证与检验? 是向数理化(定量与实证)方向发展还是向综合化(理论化与多学科方法)方向发展?

(4) 人力资源与人力资本有什么不同? 人力资本应不应该在人力资源学科中专门出现?

(5) 人力资源学科是经验性学科、思辨性学科还是操作性学科?

(6) 是否认为人力资源学科有问无学, 入门容易深入难, 介绍容易创新难?

如何建立起一套适合中国高校人力资源专业需要的教材体系, 一直是我国近年来各高校与研究机构积极探讨的事情。承蒙各位专家与同仁的厚爱, 诸多学者希望北京大学人力资源开发与管理研究中心能够与大家一起努力, 进行教材的开发。经过科学出版社马跃同志的努力, 本套教材的编写与出版工作才得以顺利进行。这套教材的内容目前包括《人力资源开发与管理》、《培训与开发》、《人力资源战略与规划》、《组织行为学》、《工作分析》、《人员素质测评》、《绩效考评与管理》、《薪酬管理》、《社会保障学》、《劳动关系》、《人力资源会计》、《人力资源管理审计》、《职业生涯规划》等。其突出特点有三, 一是作者都是国内的资深著名教授, 在课程教学、课题咨询与论文发表等方面同时具有 3 年以上的工作经验; 二是在教材内容的选择与编写上, 坚持简洁、典型、实用与通俗的原则; 三是实行教材的立体化建设, 每本教材要求配置目标导向、多个案例、习题文献等辅助材料, 同时提供多媒体课件、教师手册等资料。因此, 本套教材, 比较适用于地方高校人力资源专业、重点高校非人力资源专业的课程教学与企事业单位的人力资源课程培训。同时, 对于我国人力资源开发与管理的实践工作者具有积极阅读的价值。

一套教材的出版并非易事, 如果没有诸位专家教授的鼎力相助, 没有马跃同志的积极策划与编辑, 没有科学出版社及其领导的大力支持, 这套教材是难以与读者见面的。在此, 我们特别致以诚挚的谢意。

北京大学人力资源开发与管理研究中心主任

萧鸣政教授

2009 年 8 月

前 言

人力资源会计是会计学科的一个崭新分支，它是鉴别和计量人力资源数据的一种会计程序和方法，其目标是将企业人力资源变化的信息提供给企业和外界有关人士使用。

在一个组织的活动中，经常会出现需要对人力资源数据进行鉴别和计量的情况。

例如，在 2001 年，“百万年薪聘教授究竟值不值”是清华大学也是全国许多高校和媒体最热门的争议话题之一。一年之后，这一争议可说已是尘埃落定。在清华园里，对这个问题，不管是教师还是学生，回答的答案都是“物超所值”。但比较准确地说明“物超所值”，就必须对学校“百万年薪招聘教授”时所发生的成本费用与这些支出在受益期内（由于这些高级人才给学校带来的影响的延续性，受益期可能大于聘用期）给学校带来的效益进行鉴别和计量。这里涉及的是对人力资源的成本和人力资源创造的价值和贡献进行分析。

又如，一位在意大利默洛尼卫生洁具（中国）有限公司工作了两年的生产工人向厂方提出加薪要求，并声称如果得不到满足便要离职。那么是同意这名员工的加薪要求还是不同意这一要求而另外招聘一名工人来代替他呢？要作出正确的决策，就必须对这名员工的离职成本和招聘一名新的工人并使之达到能提供相同的服务水平时所发生的有关成本进行鉴别、计量和比较分析。

再如，要深化分配制度的改革，确立劳动、资本、技术和管理等生产要素按贡献参与分配的原则，完善按劳分配为主体、多种分配方式并存的分配制度。这是在我国社会主义初级阶段多种经济成分共存条件下的分配制度。在这种分配制度下，劳动者除了获得工资和工资以外的应得部分（即直接获得的自己剩余劳动的一部分，如利润中的用于保险、福利、公积金、公益基金等的那一部分），作为生产要素的劳动者的劳动还要参与作出必要扣除后的利润部分的分配。这就涉及人力资源权益的核算。

在传统会计中，人力资源成本的有关数据分散在许多账户之中，同时传统会计也没有对组织的人力资源价值、人力资源权益等进行核算，因此，传统会计不能满足各有关方面对人力资源信息的需要。要解决这一问题，就必须在组织中进行人力资源会计核算。

人力资源会计于 20 世纪 60 年代起源于美国。第二次世界大战后，科学技术的第三次革命推动社会经济不断增长，在此过程中出现了许多用传统经济理论无

法阐述清楚的现象。西奥多·舒尔茨 (Theodore Schultz)、雅各布·明瑟尔 (Jacob Mincer)、加里·贝克尔 (Gary S. Becker)、爱德华·丹尼森 (Edward F. Denison)、罗默 (P. M. Romer)、卢卡斯 (R. E. Lucas) 等美国经济学家和英国经济学家斯科特 (A. D. Scott) 等把人力资本变量引入经济分析,对经济发展的动力作出了全新的解释,人力资本理论等就此诞生、发展和日益完善。随着人力资本理论在宏观经济领域的应用和发展,会计学界也日益认识到传统会计在某些方面已不能适应新的社会经济环境,因为它无法正确反映人力资源在经济发展中的巨大作用。会计学家将人力资本理论引入会计学领域,创立了人力资源会计。

20 世纪 60 年代为人力资源会计的开始试行阶段。在这一时期,理论界初步奠定了人力资源会计的基础,并将设计出来的会计程序和方法应用于一些小型工业企业。在 70 年代初期,对人力资源会计理论的研究和该理论在实践中的应用得到迅速发展,同时还设计出了几种人力资源会计的程序和方法。但在 70 年代后期,人力资源会计的深入发展面临着一些当时难以解决的问题,致使人力资源会计的研究和应用出现停滞的局面。从 80 年代至今,人力资源会计又进入一个新的发展阶段,得到了更加广泛的应用,在理论研究和实践应用方面都在向前稳步推进。

人力资源会计在 20 世纪 80 年代引入我国。现在,我国会计界在人力资源会计的理论研究方面已经取得了很大的进展,但是人力资源会计在会计实践的应用中还很落后,这严重地阻碍了人力资源会计在我国的发展。实际上,在我国充分重视人力资源会计的理论研究并将其广泛运用于会计实践,具有非常重要的意义。

首先,进行人力资源会计核算为在我国加强人力资源开发和人力资源能力建设工作的开展提供了必要的信息。

千百年来,人类为了生存和发展不断发掘地球上的各种资源,经济社会的发展和物质财富的增长在很大程度上取决于对物质资源的直接占有。物质资源的开发利用是人类社会发展的基础,而人类智慧和能力的发展决定着对物质资源开发的深度和广度。随着社会的进步,人类自身能力不断发展,显示出越来越大的力量。经济发展和社会进步,需要物质资源作基础,更需要人的知识和能力作支撑。当今世界,人才和人的能力建设,在综合国力竞争中越来越具有决定性的意义。人类有着无限的智慧和创造力,这是文明进步不竭的动力源泉。开发人力资源,加强人力资源能力建设,已成为关系当今各国发展的重大问题。

社会的不断发展,为充分发挥人的能力打开了广阔前景。人类不断创造新的文明成果,而文明进步特别是科学技术的重大突破,又为人类本身的发展不断创造新的条件,对人类的发展提出新的要求。每一次技术发明和运用,在提高社会

生产力的同时,都为人的能力提高带来新的推进。当今蓬勃发展的新科技革命,对人类自身发展所产生的影响更为深刻广泛。信息技术的发展,使人们的学习和交流打破了过去时空界限,为人类能力的提高和发挥作用带来了新的空间。知识不断更新,科技不断突破,经济不断发展,对劳动者素质的要求越来越高。加强人力资源开发,加强人力资源能力建设,从来没有像今天这样重要、这样紧迫。

加强人力资源开发和人力资源能力建设具有极其重要的意义。要做好这些工作,就必须充分了解我国人力资源的现状,了解当前和未来一定时期内我国社会对人力资源的需求,从而有针对性地制定和实施加强人力资源开发和人力资源能力建设的政策和措施。进行人力资源会计(包括社会人力资源会计和企业人力资源会计等)核算,掌握我国人力资源的存量、质量、结构、分布及流动性、流动方向,人力资源的投资成本,人力资源的投资效益等信息,预测未来一定时期内我国人力资源总量、分布、流动、供需状况等的发展趋势,能够认识到我国人力资源现状与当前和未来一定时期我国社会对人力资源的需求之间存在的矛盾,从而制定相应的人力资源政策,采取相应的措施,加强我国建设所需要的人力资源开发和人力资源能力建设,引导人力资源的合理流动和优化配置,提高人力资源的利用效率,增强我国国际竞争的综合能力。

其次,进行人力资源会计核算,有助于加强我国经济建设中各种资源的合理有效配置,克服我国在发展经济中存在的自然资源和资本资源不足、人力资源总量巨大而质量偏低的弱点。

发展经济,离不开对自然资源、资本资源和人力资源的合理有效配置。我国是一个自然资源、资本资源短缺的国家。资金严重不足已经成为制约许多企业特别是中小企业发展的瓶颈,这已是不争的事实。而长期以来在人们心目中所形成的我国“地大物博”的概念,其实是一个误解,因为用我国巨大的人口总量作为分母一平均,就可看出我国实际是一个资源小国,我国经济发展所需要的许多重要资源的人均占有量远远低于世界的平均水平:人均耕地仅为世界人均占有量的32%,人均永久草地为46%,人均森林为11%,淡水为24%,水能为61%,原油为13%,铁为34%,铜为24%,铅为35.3%,锌为58.4%,镍为29%,钴为62.5%,铝为13.9%,锰为18.3%,金为19%,……。

要在自然资源、资本资源短缺的条件下实现经济发展,提高人力资源的整体素质、发挥人力资源的整体优势是关键。日本国土面积狭小、资源匮乏,但它却创造出了经济发展的奇迹。日本《经济白皮书》总结了三点成功原因,居于首位的就是重视人才投资教育、培育使人才的聪明才智得到充分发挥的环境;其次是吸收消化国外技术,使之适合日本国情;再次是形成了适应经济形势变化和不断

同发展阶段的经济系统^①。在这三条中,第一、二两条都与人力资源开发和人力资源能力建设有关。可以说,日本通过提高国民的整体素质弥补了经济发展中资源短缺的弱点。

“世间万物,人是最宝贵的。人力资源是第一资源。”但值得引起我们重视的是,在我国发展经济所需要的自然资源、资本资源短缺的同时,我国的人力资源状况却不容乐观。我国教育部在2003年2月14日公布的“中国教育与人力资源问题报告”中描绘了我国人力资源基本现状:我国人力资源总量巨大,但整体国民素质偏低,中高层次人才严重缺乏,人力资源整体水平与发达国家和新兴工业化国家相比存在较大差距,产业、行业人力资源结构性矛盾突出,劳动力整体文化素质不能适应产业高度化发展和劳动生产率的持续提升^②。

我国人力资源整体素质低下所导致的远低于世界先进水平的资源利用率,更加突出了我国经济建设中自然资源短缺的矛盾。有关资料显示,我国能源有效利用率只有28%,大体相当于世界20世纪50年代的水平,而发达国家的能源有效利用率为40%~50%;我国重点企业的吨钢能耗比国外先进企业高出30%以上;我国每单位GDP的耗油量相当于美国的1.8倍,日本的3.2倍;我国的水重复利用率为20%~30%,发达国家为70%左右,我国工业万元产值耗水量为103立方米,是发达国家的10~20倍;我国在木材采伐、造材和加工过程中的剩余材料的利用率为10%左右,而发达国家为70%~90%;我国矿产资源总回采率仅为30%,比世界平均水平低20个百分点,铁矿资源总利用率为36%,有色金属资源总利用率为20%;化工原料利用率为40%~50%。

资源利用率低下,体现出我国经济发展所面临的一个突出的问题——经济增长的质量和效益不高。造成这种情况的原因很多,主要原因在于我国多数企业尚未从根本上摆脱以大量消耗资源、粗放经营为特征的传统发展模式,通过高投入、高消耗、高污染来实现较高的经济增长,工艺技术和装备落后,管理混乱等。但管理上存在的问题和关键技术的开发与应用能力相对不足,都与人力资源素质有关。

传统会计一直很重视对自然资源、资本资源的核算和控制,而到目前为止,对人力资源虽然在理论上承认它是生产经营活动中主导的、起决定作用的生产要素,但在会计核算和控制方面,相对于前两者是远远落后了。随着科学技术的进步和生产力的高速发展,人力资源在经济活动中的作用将越来越重要,人力资源与自然资源、资本资源之间的协调也越来越重要。不提高人力资源的整体素质,自然资源、资本资源的有效配置就是一句空话。建立人力资源会计,开展人力资

① 李晓光. 2003-06-25. 日本戴明奖:“经济奇迹的助推器”. 经济日报.

② 郭蓝燕等. 2003-02-14. 我国首次公布“中国教育与人力资源问题报告”. 中国青年报.

源会计核算,掌握人力资源信息,加强人力资源开发和人力资源能力的建设,已迫在眉睫。

第三,进行人力资源会计核算,有助于提高企业人力资源管理水平,增强企业竞争力。

由于传统会计忽视对人力资源数据的核算,严重影响了我企业的人力资源管理水平,影响了我企业的竞争能力。

传统会计中人力资源成本的数据分散于许多账户之中,人力资源成本支出也作为费用直接计入当期损益,而且传统会计也没有进行人力资源投资收益的核算,再加上人力资源投资具有周期长、见效慢等特点,因此许多企业管理者为了追求短期效益,不愿在人力资源投资上增加支出。这种行为导致了我国企业中出现了技术人才断层和老化的现象,影响到企业正常生产经营活动的开展,削弱了企业的竞争能力。例如,目前我国数控机床操作工短缺总量已高达 60 万人,软件行业的高级技工缺口也达 42 万人。企业技术人才的严重短缺,导致出现某企业愿出 30 万元年薪招聘一位高级模具技工和在某地高级技工身价超过博士工资的情况。即便如此,许多企业急需人才的愿望还是无法得到满足。因此,在一些企业和地区出现了发人深省的现象:哈尔滨龙江电机厂掌握着关键技术的四位年已 70 的老工人迟迟不能退下来,因为“没有了他们,这家万人大厂将只能停产”;在“制鞋大省”广东,制鞋业 250 万名从业人员中,踏破铁鞋也难觅一名鞋业技师^①。

在参与国际竞争时,中国企业往往爱提自己劳动力成本低的优势,但实际上这种“优势”并不像人们一般所想象的那么明显。一方面,劳动力成本低并不意味着生产率高。联合国贸易与发展会议发布的《2002 贸易和发展报告》显示,中国劳动力的平均工资甚至低于肯尼亚和津巴布韦,但如果考虑到生产率的差异,偏重劳动密集型制成品的中国,在出口方面的低工资优势就不太明显了。以 1998 年的数据为例,美国的平均工资是中国的 47.8 倍,但考虑到生产率的因素,创造同样多的制造业增加值,美国的劳动力成本只是中国的 1.3 倍。如此比较下来,日本、韩国的劳动力成本比我国还要低!^② 我国的劳动力生产率低下,原因在于劳动者的劳动素质、技能和敬业精神都比较落后。而另一方面,劳动力素质有高低之分,给低素质劳动力以低工资是正常的,但给高素质的劳动力以低工资则是不正常的了。也就是说,中国长期存在的人才“价廉物美”的情况是一种极不正常的现象,它不利于企业留住高素质人才,也不能激励高素质人才发挥其主动性、积极性和创造性。我国国有企业的管理人才、技术人才流失的主要原

① 从玉华, 2002-09-27. 技工薪酬行情是否虚火过旺, 中国青年报。

② 童少广, 2003-04-29. 制造业能否经住冲击, 中华工商时报。

因就在于此。在这种时候,这种所谓劳动力成本低的“优势”根本不成其为“优势”了。企业要留住所需的高素质人才,不但要使他们获得与其付出相对应的劳动报酬,而且应该让他们依其所拥有的人力资本与企业物质资本投资者一样参与企业利润的分配。要解决我国企业存在的劳动生产率低下和建立有效的激励机制的问题,确立和增强我国企业的竞争能力,就应该在企业内进行人力资源会计核算,掌握企业人力资源的数据,通过学习、培训等方式提高企业人力资源素质;同时,进行人力资源价值和权益核算,使企业员工的价值能得到充分体现,使他们的权益能够得到充分的尊重。

企业进行人力资源会计核算,还有助于促进企业员工的合理流动,保持企业活力。企业员工缺乏流动性会导致两方面的后果:一是企业无法根据市场需求的变化及时调整资产与员工存量来改变产出组合,因为企业急需的人才吸引不进来,企业的富余人员也流不出去,从而出现人浮于事的现象,造成企业效率低下、市场竞争力弱的局面;二是企业员工对工作岗位的无风险意识会减弱其对工作的责任心和进取心,产生“当一天和尚撞一天钟”的心理。这种情况,在我国国有企业中最为明显。在传统体制下,我国国有企业的员工缺乏退出机制,企业实际上实行的是终身雇用制,即职工能进不能出,企业不能随意解雇职工。国有企业对职工实行就业、福利、保障三位一体的用工制度,使劳动者在国有企业一旦获得了就业岗位,不仅能获得一份工资,而且同时可从企业中获得医疗保险、住房补贴、退休保障等福利和保障。虽然在改革进程中,国有企业的用工制度也进行了相应的改革,但积重难返,人员严重富余和由此产生的企业效率低下的现象仍继续存在。我国著名企业家、许继集团有限公司董事长王纪年在经营管理的实践中总结出企业发展中的四条“死亡线”:企业在正常经营时期,如果普通员工每年的淘汰率低于2%,在员工的收入分配总额中与企业绩效相挂钩的“活”的部分低于15%,企业内高素质人才的比例低于10%,在竞争性领域里企业的股本纯而又纯,这样的企业将难逃死亡的结局^①。四条“死亡线”说明了一个简单的道理,即如果企业内的资产与员工缺乏流动性,企业就会死亡。许继集团通过体制创新构建了资产与职工的退出机制,成功地跨越了四条“死亡线”:通过建立现代企业制度,把纯而又纯的国有企业改造成国有控股条件下的股权分散化股份公司,在企业内积极探索员工持股、高级管理人员与核心技术人员持更多比例股份的改革试点,使国有企业的资产在一定程度上具有可流动性;在企业内形成优胜劣汰的员工流动机制,每年按照5%~8%的比率分别对普通员工与管理层人员实行末位淘汰制,并以一流的工资吸引与招进优秀人才,到2003年初,许继集团4260名员工中,各类专业技术人员有2550余人(其中本科生1375人,

① 杨瑞龙, 2002-02-28. 跨越企业发展死亡线——让资产与人员流动起来. 经济日报.

硕士 216 人, 博士、博士后 34 人, 国家级有突出贡献专家 8 人), 占全员的 60%, 从而大幅度地提高了企业内中、高级技术与管理人才占全体员工的比例。在跨越四条“死亡线”的同时, 许继集团也成为国家经贸委企业改革司向全国国有大中型企业推荐的企业改革典范, 1999 年被国家经贸委、中宣部确定为向全国重点宣传的五家企业之一, 销售收入、利润、市场占有率等主要经济技术指标连续多年居全行业第一位, 是中国电力装备行业中品种最多、规格最全、配套能力最强的专业化研究、生产企业。许继集团的成功经验说明, 在企业中保持员工的合理流动性是非常必要的。但如何确定要引进的人才, 如何确定哪些人应被淘汰, 这不能仅凭主观印象, 必须进行人力资源会计核算, 根据有关的人力资源成本 and 人力资源价值的 data 作出相应的决策。

人力资源会计的确立还将产生间接的和更为深刻的社会性影响。例如, 人力资源成本和人力资源价值的核算及人力资源价值的货币性计量, 将使人力资源的投入与产出更加具体而现实, 这就使人力资源在经济建设中的重要性和加强人力资源开发与人力资源能力建设的必要性摆脱了过去那种虚无缥缈的空洞说教。不难想象, 这必然对全社会形成重视人才与人才培养、重视人才利用的良好风气产生巨大的推动作用。

世界高新技术革命和进步的浪潮, 已把世界各国的经济发展从自然资源竞争、资本资源竞争推向人力资源竞争。人力资源的开发、利用、管理将成为人类和社会经济发展的关键的制约因素, 因此在我国发展人力资源会计具有紧迫的现实意义。

会计学正面临着一场深刻的革命——从物本主义转向人本主义的革命。由此要求我们在资本、投资、成本、价值、权益等方面的一系列概念必须更新。

1. 关于资本的概念必须更新

传统的经济学只确认计量货币资本和实物资本, 却把最重要的人力资本放在视线之外, 是一种典型的“见物不见人”的物本主义。我们记得, 早期的资产负债表总是把固定资产放置在资产类的首项, 因为固定资产是企业实力的象征。后来, 人们发现, 企业不仅要有实力, 而且还要有活力, 而资产的流动性正是企业活力的象征。于是, 固定资产的“老大”地位悄悄地被流动资产取而代之, 流动资产昂然挺立于资产类的首项。再后来, 人们又发现, 以往只看到有形资产, 却忽略了十分重要的无形资产。殊不知, 无形资产对于一个企业来说, 简直非同小可。于是, 无形资产成了资产负债表的新宠。由此可见, 人们的认识总是随着客观事物的不断发展而不断更新。世界的潮流正向着人本主义进军。自从西奥多·舒尔茨提出人力资本理论以来, 科学、技术、信息、知识、经验、阅历、关系等, 都成了生产要素, 成了资本。知识资本或智慧资本成为资本最重要的形式。

诚如唐·泰普斯科特所指出的：“如果网络世代会成为资本的主要形式，那么你就不能当他们是可变动支出，而是资产和资源。这不一定表示人力资本应该列入公司的资产负债表（这是一个复杂的辩论话题），但这确实表示，公司必须好好对待网络世代资本，视他们为珍宝。网络世代不能被视为传统的资本——不仅因为他们是人类，也因为他们聪明、自信、善变，而且能和其他人合力完成知识性工作。”

2. 关于投资的概念必须更新

人力资本理论的精髓就在于论证人力资本投资是促进社会进步、推动经济发展的动力。传统的会计只核算和反映物质资本投资，却把人力资本投资置之度外。尽管人们在口头上也总是说，现代的竞争归根结底是人才的竞争，但是，如果没有人力资本投资，难道人才会从天上掉下来吗？1998年11月，微软中国研究院宣告成立。不久就推出了“微软学者计划”，为国内优秀计算机人才提供奖学金等方面的赞助，按照这一计划，每年将有大约10名计算机专业的优秀博士生获得“微软学者”称号。有消息说，微软计划投资的8000万美元，主要花在人才投资上。这意思是明摆着的，微软要争抢中关村的软件人才！企业应该有战略发展的长远目标，不惜重金进行人力资本投资。网络世代的会计从某种意义上说，其本质是人力资源会计。不仅企业是如此，而且任何机构、学校都是如此，甚至整个国家又未尝不是如此！生产经营是如此，科学研究又未尝不是如此！据报道，中国科学院遗传研究所人类基因组研究中心不久前成功测试出1%的人类基因，举世瞩目。但是现在该中心却处境尴尬：守着上亿元的固定资产，就是招不来人。

3. 关于成本的概念必须更新

传统的经济学一般只计算实际发生的成本，而不计算机会成本，更不计算沉没成本。即使计算成本，也没有把重点放在人力资源成本上。未来学家尼葛洛庞帝预言：五年内就会出现一美元的电脑。他还说，由于数字化，生活将不那么同步了。过去人们都认为大就是好，现在有了互联网就不一样了，你可以做很多大公司可以做的事，所以大公司很担心这么大的规模花费太大，他们都要电子化。现在即使是最强大的公司也认识到，必须采取迅速的行动，就像你看到大象也要争取跑得很快一样。未来社会是一个管理数字化、经营虚拟化的创新社会。比尔·盖茨认为，在未来的10年中，商务领域将会经历的变革比过去50年所经历的还要多。21世纪的成功企业是一群知道如何运用数字化工具改造工作方式的公司。而下列12个关键步骤就可以让数字信息在企业内部顺畅流通，一如人类思考的速度，让企业及时适应外界环境变化、顾客需求以及竞争挑战，并及时采取

行动,博得顾客的满意。这些关键步骤是:①单位里使用电子邮件,以便对最新信息作出快速反应;②利用数字工具,与每个人共享信息,分析重要业务数据,交流观点;③将常规工作任务自动化,使员工们有自由的时间进行思考;④利用技术,建立高效的团队;⑤用高效的在线表格代替纸表格;⑥利用数字工具,以增值工作取代一次任务性工作;⑦利用数字工具,快速地获取产品反馈并更迅速地利用反馈改进产品质量;⑧利用技术重新定义自己的任务,拓展业务范围;⑨利用技术拓展新的客户服务种类;⑩用信息换取时间,运作准时;⑪不再通过中介,直接与客户交易。如果你自己是中介,就利用技术进行增值服务;⑫让客户利用新技术,解决他们自己的问题。

4. 关于价值的概念必须更新

人力资源价值的计量一直被认为是一个难题。其实,人力资源价值的计量与物质资源价值的计量可以采用同样的原理与方法。从古典政治经济学的创始人威廉·配第、亚当·斯密、大卫·李嘉图,到卡尔·马克思都曾经对劳动价值的计量进行过深入的研究。威廉·配第在他的《政治算术》中表示要“用数字、重量和尺度的词汇来表达我自己想说的的问题”。由此可见,他们才是数字化的真正老祖宗。物质资源价值的计量其实也是人为的,而不是天然的。无论是现值还是未来值,也无论是历史成本还是重置成本,都是通过一定的渠道,运用一定的方法,对物质资源进行计量,用货币反映其价值。人力资源的价值与物质资源的价值,计量的出发点有着根本的区别。物质资源价值的计量,反映的是其本身的内在价值;人力资源价值的计量,反映的则是人力资源新创造的价值。

5. 关于权益的概念必须更新

传统的会计所谓所有者权益是指货币资本所有者的权益。也就是说,货币资本所有者有权参与利润分配。而事实上,企业的经营成果是由各种生产要素发挥作用的结果,其中主要的是人力资源的贡献。这就形成了剩余索取权。因此,人力资源所有者理应和货币资本所有者一样有权参与利润分配。

自从“现代会计理论之父”卢卡·帕乔利发表了他的《簿记论》以后,复式簿记理论在世界范围内得到了广泛的传播。20世纪会计学界的重大事件是,著名会计学家伊尻雄治提出了三式簿记理论。这是对传统的复式簿记提出的挑战。复式簿记是基于“资产=负债+所有者权益(资本)”的平衡观,而伊尻雄治教授提出的三式簿记分别以时间的“未来”作为第三度和以收益的导数——“动力”为第三度。但是,伊尻雄治教授的三式簿记之所以没有被推广应用,其重要原因还在于没有能够回答财富的真正动力是什么和谁应该拥有所有者权益。事实上,迄今为止,我们还是停留在货币资本或物质资本的概念上,没有把人力资本