

人力資源會計與 管理資訊之應用

郭章芳 編著

清華管理科學圖書中心

中華民國七十七年五月初版・八月再版

版權所有・翻印必究

清華管理科學叢書

電腦編號：4009

人力資源會計與 管理資訊之應用

編著者：郭 章 芳

發行者：清華管理科學圖書中心

台北市愛國西路九號奇美大樓二樓

電話總機：(02)3819816・3147527

郵政劃撥帳戶第0112908-8號

每册新台幣二二〇元

鄧 序

長期以來，儘管「人力資源」已被確認為組織最珍貴的資產，可是它卻不曾出現在組織的資產負債表上！這種令人困惑的事實，恐怕是因傳統的會計處理方法欠缺周延與縝密所致。基於此，人力資源會計遂應運而生。

人力資源會計試圖運用計量方法，系統化地評估一組織之人力成本及效益，以資作為制定相關決策之基礎。人力資源會計對人力之有效運用及管理績效之提升，具有不容忽視之潛在貢獻。

本校商學院傑出校友郭章芳先生，素來有志於人力資源會計之研究。郭先生最近將他所研究「人力資源會計與管理資訊之應用」的心得，付梓並公諸於衆。這是一件很有意義的事，因此樂以為序。

鄧 東 濱 謹序
於東吳大學商學院
七七・四・二六

自序

人力資源是現代企業組織的基本要素，任何企業爲了生存及發展必須有效地去管理其人力資源。而人力資源對企業成敗的重要性，散見於各公司的對外文件，及學者發表的文章中。但是目前在會計制度中，仍然無法列報有關的人力資源資料。企業每年甄用、開發、訓練各級員工，所作的花費甚鉅，而會計人員對此等支出，卻依營業費用列帳，將其視爲提供短期利益之投資。由於現行會計處理的不當，以及各報表使用者有興趣於取得人力資源資料，國內外都逐漸對此項資源予以重視。

人力資源會計是現行會計上“成本收益配合原則”的延伸，係以從個體的觀念以鑑證、衡量及報導一個組織的人力資源成本、價值資訊。其與現行會計的基本差異，在於它將“能產生預期未來利益的人力資源投資”，予以資本化而作爲資產處理，並按該項投資支付之受益期間逐期攤銷，及定期衡量其價值。

人力資源會計的目的，是希望擴大傳統的資訊範圍，以供內部管理者及外界報表使用者決策之用，藉人力資源資訊的提供，喚起企業對人力資源的重視，並補救傳統會計的不足。

人力資源會計雖係屬初步發展階段。但由於今日企業組織日趨複

雜，競爭日漸劇烈，致需大量投資於人力資源上，設若此趨勢繼續下去，則人力資源資訊將更形重要。

本書之所以能出版，首先得感謝在研究所期間的兩位恩師謝博士安田、簡博士仁德，由於他們不誨的教導使筆者在研究和受教之際，給予最大的支持和鼓勵。東吳大學鄧院長東濱、沈主任筱玲、林教授祝英、余教授朝權在筆者求學和擔任教職之際多方面的指導，疼愛呵護之情，更令筆者感動和感念。

感謝鄧院長的賜序，東吳大學商學院能有今日之恢弘規模厥功至偉，在此致上個人最深的敬意。此外好友清華管理科學圖書中心廖文通兄的支持，國防管理學院同事們、瀛生學長的鼓勵和期許；雙親給了我智慧和毅力，尤其在撰寫本書之際突逢家父仙逝，銜哀奮勵的完成本書，願以此書獻慰他老人家在天之靈，在此對所有關心筆者的師長、朋友們獻上最真誠的敬意和感謝。

假如由於本書的出版，對欲研究人力資源會計的先進有所助益的話，那將是筆者撰寫此書的最大安慰。任何指正和批評都是我最衷心期望的。

郭章芳 七十七年四月
于 崇廉山莊

人力資源會計與 管理資訊之應用

目 錄

鄧 序 自 序

第一章 緒 論

第一節	前言	1
第二節	人力資源會計的意義	3
第三節	相關文獻的簡述	5
第四節	本書的組織架構	10

第二章 人力資源會計的定義與目標

第一節	人力資源會計(HRA)的起源與定義	13
第二節	阻礙HRA形成的因素	18
第三節	人力資產(HA)所涵蓋的範圍	22
第四節	傳統會計在情報提供上的缺陷	23
第五節	人力資產(HA)在會計理論上之依據	27
第六節	HRA研究的主要目標	31
第七節	HRA在情報提供上的貢獻	33

第三章 人力資源的重要性及其資本化

第一節	人力資源的重要性	41
第二節	人力資源之資本化問題	47
第三節	適用HRA的行業與普遍化之徵候	50

第四章 人力資源的衡量

第一節	人力資源「成本」的衡量	53
第二節	人力資源「價值」的衡量	67
第三節	改良式的衡量方法	93

第五章 人力資源會計制度及其運用

第一節	HRA制度的設立與實施	111
第二節	人力資源會計制度在若干行業上之應用	118
第三節	人力資源會計在人力資源管理上之應用	148
第四節	人力資源會計在其他決策上之應用	154
第五節	人力資源會計制度應用上之限制	163

第六章 人力資源會計制度運用評估與展望

第一節	HRA制度的衝擊	167
第二節	人力資源會計未解決的問題	171

第三節	人力資源會計的展望	174
第四節	人力資源管理資訊系統之意義與內涵	177
第五節	人力資源管理資訊系統模式與運用 ...	186
第六節	建立人力資源管理資訊系統之標準 ...	194
第七節	人力資源管理資訊系統對組織之影響	195

第七章 結 語

附 錄 組織系統互動與人力資源管理

第一節	組織次級系統之衝擊	206
第二節	次級系統間之互動關係	224

參考書目

第一章

緒 論

第一節 前 言

「員工是公司最重要的資產」，「忠貞的幹部是我們最大的資產」，這是企業家們常掛在口頭上的話。雖然到目前為止，會計報表中尚未出現「人力資源」這一項資產，但上述的兩句話卻多少反應出人力資源在一個持續性的經營企業中，扮演相當重要的角色（註1）。而儘管他們已對其財力（financial）及物力（physical）資產，作相當詳細的記載，然迄未以財務術語衡量及報導其人力資產的成本及價值。於是美國密歇根大學社會研究中心主持人「黎可特」教授（prof. Rensis Likert, The Institute for Social Research, University of Michigan）曾向企業界提出一個問題：「假設明天你的公司仍擁有一切財力、物力資源，但除了總經理外，沒有任何一位員工，而他必須重建公司的人力組織（human organization）達到現有的效率水準，那他要花費多少時間？多少成本？」。顯然的，在現行的會計實務下，吾人無法肯定的來回答此問題。而據黎可特的調查指出，那則需花二至十倍，或三到五倍的每年薪資，如工作技術越複雜，所費更多。而事實上，企業界亦曾耗費巨資以建立和發展其人力資源，但迄無此種有助於人力管理及與投資決策有關的人力資源情報（information）。

但是許多公司依然採傳統會計，依照一般公認的會計原則，將人力資源所發生的成本，於其發生的期間以費用記錄，實際上並未計算人力資源的價值，而會計部門亦甚少提供此一方面的資料，故會計學大師裴登(William A. Paton)早在1922年即謂：「在一公司內，組織嚴密而忠心耿耿的員工，其實為公司重要的資產，其重要性遠甚於商品存貨，……。此時，雖無法以貨幣衡量此項因素，然吾人必須承認傳統財務報表作為財務狀況表的嚴重缺陷」(註2)。

儘管會計學界已體認到人力資源在企業組織中的重要性，但除近幾年來若干人士稍作有限度研究外；大體上，企業及學術界仍不積極研究出一套如何以貨幣方法來衡量並報導公司人力資源之制度。雖然以貨幣方法來衡量人力資源之架構迄今尚未完全建立，惟確已遭到若干不利的批評與阻礙。蓋因持反對意見者認為人力資源如同商譽科目一樣，而商譽科目常被視為是一項毫無意義，且頗為含糊不清的科目(註3)。

近幾十年來，新的公司如雨後春筍般不斷之增加，並有不少公司擁有受過高等教育及獲有碩、博士學位之主管人才，以及受過科技精密訓練的員工，此種情形，業已引起許多主管及會計學者對人力資源的注意。十餘年來，若干學者與非會計學者所發表的論文中，亦曾探討人力資源在管理與投資決策上的重要性，其中若干成果對人力資源會計的發展貢獻頗鉅。

事實上，企業亦曾耗費巨資建立和發展其人力資源，但傳統企業大抵僅著重於生產管理、行銷管理及財務管理等方面之處理，而在人力資源管理方面則僅限於薪資處理及記錄員工基本資料等方面，致管

理者無法得知其人力資源之狀況及變化，更遑論有效運用人力資源。但在企業競爭日趨激烈的今日，企業的成敗決定於其人力資源的良窳。因此，現時的管理者應徹底了解人力資源的重要性，此乃撰寫本書的最大動機和目的。

第二節 人力資源會計的意義

人力資源會計 (Human Resource Accounting) 是就個體 (micro) 的觀點來鑑證 (identifying)、衡量 (measuring) 及報導 (communicating) 一組織有關人力資源的情報。本文的目的是試圖發展及介紹提供此種情報的理論模式 (model)。

人力資源會計是現行會計上「收入與費用配合」原則的延伸。其與現行會計的基本不同處，在於它將「能產生預期未來利益的人力投資支付」，予以資本化作為「資產」之處理。而在該項支付之受益期間內分期攤銷 (amortization)，並定期衡量其價值。現行會計是能提供財力及物力資源（資產）情報，但無法提供人力資源情報，故它適足以補此不足。由此情報可訂定對人力投資的標準成本，又可作為規劃未來人力需要的依據。又由於計算員工離職所發生之損失，及衡量人力資源的價值變更，可及早察覺不當的管理上之處理，而能速採補救措施。由計算人力資源投資報酬率，又可評估使用的效能。再由於計算更可靠的投資報酬率（包括財力、物力及人力資源），故有助於評估企業內各投資中心的成果，又可能作為外界投資者更準確預測此企業未來經營成果的依據。最後，由於在資本預算內考慮數量化的人力因素，故有助於交替投資決策，促使企業資金作更適當的分配。

人力資源會計主要發軔於美國密歇根大學企業管理研究所及其社會研究中心。以往它未受注意的原因似乎為：(1)文化上的限制及禁忌，(2)「人」是不能被持有的觀念，(3)資產概念的可見性偏差，(4)衡量較難或工作繁重，(5)會計實務的永恆性 (perpetuation)，(6)難以區分人力資產與費用。企業的人力資源分內部與外部人力資源。前者包括每一位個別員工（包括管理者）的能力，以及組織全體的交互作用（interacting）效率；後者指與顧客、供應商、股東及債權人等的有利關係。惟因外部人力資源各包含不同的概念（concept），其各自的鑑證、衡量問題甚為複雜，故本書以企業內部人力資源，作為人力資源會計的一個起步。而如以人力資源情報用來對外報導，則需有其會計的理論根據。

以往的「資產」定義強調「持有」要件；而現時的資產定義卻著重在「未來服務的潛在性 (potential)」，此乃本書主張應將人力資源投資支付予以資本化的理論依據。人力資源會計最適用於高技術的人力集約 (manpower intensive) 組織，如管理或工程顧問公司、會計或律師事務所，以及精密工業品的製造公司，如電腦、飛機製造公司等。迄 1987 年 5 月為止，已有數百家著名公司全面或部份推行人力資源會計制度，其普遍化似乎可待。

人力資源「成本」及「價值」情報的可靠性，決定於衡量技術的良否。本文主要的衡量方法有三：原始成本法、重置成本法及黎可特 (R. L. Kirkpatrick) 的行為變數法。(1)原始成本法係衡量人力資源支付，先區分此支付為資產或費用。人力資產按招募、雇用、訓練及發展個別員工諸成本，以及建立有效交互作用團體的設立 (system start-up) 及發展成本 (system development cost) 等職能別科目 (Functional Accounts

記錄，再分攤于個別員工及工作團體別科目（Individualized and Work Group Accounts）。此法與現行會計處理物力資產的程序類似，但人力資產包括負責此投資工作者的時間機會成本。

本書撰寫之目的旨在論述人力資源評價之可能性，並介紹人力資源會計的理論模式，及對各種人力組織提供可行的人力資源會計制度，且將人力資源會計運用至各決策管理上。

本書乃參酌有關人力資源會計與規劃，行為科學、權變理論及各實證研究之報告，加以有系統整理、比較、分析、彙總後融以筆者之意見，說明人力資源會計所提供之方法及制度設計，並對各法則可能的限制，提出因應之策，另以實例研究，將人力資源會計制度及設計作一實地的操作，並對實施此制度後的優缺點作一檢討。

一般組織的人力資源包括內部人力資源（組織員工）與外部人力資源（顧客、供應商、投資者），本書以企業內部人力資源及外部資源中的投資者為主要的對象。

由於我國迄今尚未實施人力會計制度，加以研究此一主題的報告亦少，軍事組織於此方面的研究更是付之厥如，又實證之參考文獻有限，此為本探討之最大限制。

第三節 相關文獻的簡述

在本書中最主要參考到各種衡量方法之探討，茲說明如下。

一、有關人力資源成本會計方面

威廉侯茲 (Eric G. Flamholtz)，威氏之研究主要目的在介紹

1. 歷史成本法 (Historical Cost Method) [1974]

人力資源歷史成本與一般有形資產 (如廠房、機器、設備等) 歷史成本性質相近，係為取得或發展員工而實際發生的支出。基本包括下列活動所支付之成本：徵募、選任、僱用、安置、正式訓練、誘導、在職訓練、發展個別員工，以及建立有效互動作用工作群體所發生之設立及發展等成本，而每項成本因素均包含機會成本 (註4)

此研究乃運用一般會計方法之成本觀念，考慮實際支出數，乃貨幣性衡量方法，並著眼於「過去成本」，且提供人力資源投入面之探討。

2. 重置成本法 (Replacement Cost Method) [1978]

重置成本係指重置現有人力資源所需負擔的犧牲，亦即若組織重新徵募、選任、僱用、訓練及發展新員工，並使其達到與現有員工同等工作效率水準所須支付之成本。其概念係源自一般重置成本，考虑到人力市場趨勢，物價水準及組織能力投資政策變化，故可以反映組織人力資源之現時價值 (註5)。

此研究乃運用一般會計方法之成本觀念，假設此項成本是因員工離職而產生，考慮實際支出數和離職成本兩項因素，是一貨幣性的衡量方法，著眼於「當前成本」，並提供人力資源投入面之資訊。

二、有關人力資源價值會計方面

1. 布爾美 (R. L. Brummet)、皮爾 (W. C. Pyle)

布、皮二氏之研究目的旨在介紹經濟價值法 (Economic Value Method) [1968]。

此法主張人力資源之價值應為其未來勞務之現時價值，將組織之預期未來盈餘視為工作群體之未來勞務潛能，予以折現成現值後，以其一部分作為人力資源之價值 (註6)。

2. 列夫 (Bruch Lev) 與舒瓦滋 (Aba Schwartz)

列、舒二氏之研究目的在介紹未來盈利折現法 (Discounted Future Earning Method) [1971]。

兩位學者認為一位員工的現時價值應是其未來預期服務年限中盈餘之折現值 (註7)。他們將人力資本的經濟觀念應用到財務報表上，並根據著名經濟學家費雪 (Irving Fisher) 之理論：「資本之定義為所得流量之來源，其價值乃未來所得依對來源所有人所特定利率予以折現之現值」 (註8)。

此研究考慮了預期所得、死亡率及離職率等因素，是一貨幣性衡量方法，亦是個人價值法，提供人力資源產出面之資訊。

3. 威廉侯茲 (Eric G. Flamholtz)，威氏之研究，主要在介紹：

(1) 隨機報酬評價法 (Stochastic Rewards Valuation Method) [1971]。

其係將組織內由於職務不同，職位不同而引起的人員異動，視同是依個人在組織中以往所負職務與服務狀態而引起的一種隨機過程。

運用隨機方法可估計出在某特定期間某人員自某職位轉任另一職位之可能性，該人員離開現任職位時，可能有數個職位可供選任，故須分別估計該人員在此階段擔任各種職務之機率（註9）。

此研究考慮以員工配派至某職位之機率，及員工在該職位下之價值等兩因素，是一貨幣性衡量方法，亦是個人價值法，提供人力資源產出面之資訊。

(2)威廉侯茲衡量法(Flamholtz's Measurement Method)[1974]。

本方法在衡量一個人對其組織的價值，而所謂個人價值係指組織成員預期可提供之未來服務，它包括兩個含義：一是如果在個人有能力服務的期間內，而他留在組織服務時，可能實現其勞務之數額；另一是考慮此人離職的可能性後，實際可預期實現的數額。

此研究乃運用行為科學的概念，考慮個別員工條件價值及員工在職傾向等因素，雖一非貨幣性衡量方法，但卻是個人價值法，提供人力資源產出面之資訊（註10）。

此研究乃脫離一般會計方法之成本觀念，假設組織預期未來盈餘之一部分即為其人力資源價值，考慮了預期盈餘即人力資源貢獻比率等因素，是一貨幣性衡量方法，亦是群體價值法，提供了人力資源產出面之資訊。

4.黎可特(Rensis Likert)，黎氏此研究之目的在介紹其黎可特衡量法(Likert's Measurement Method) [1973]。

所謂的群體價值乃指群體預期可提供之未來服務，通常以「生產效率」方式表現出來，而生產效率乃各種變數交相影響下之結果。黎可特衡量法即建立在“群體生產力與組織所採用的管理制度間存有一

定關係”的理論上，來解釋、衡量及預測各項變數間之因果關係（註 11）。

黎可特衡量法中包括三項變數：原因變數、中介變數及最終結果變數。最終結果變數代表組織整體價值，而原因變數與中介變數則是影響最終結果變數之因子。

此研究乃運用行為科學的概念，以群體生產力與組織所採用之管理制度間存有一定關係，及組織成員「同質」為假設。是一非貨幣性衡量法，亦是群體價值法，提供人力資源產出面之資訊。

5.傅洛爾（Vincent S. Flowers）、柯達（Bernard A. Coda）
傅、柯二氏之研究目的旨在探討行為矩陣法（Behavioral Matrix Method）[1974]。

此方法係將個別員工之需求狀況、價值體系及人力資源衡量尺度（即員工擁有之財產，包括知識、技巧、健康、才幹及態度）視為投入變數，經由此等變數之綜合影響，便可知員工之工作滿足感、在職傾向及工作意願，此三者為產出變數（註 12）。

此研究乃運用行為科學的概念，是一非貨幣性衡量方法，亦是個人價值法，提供人力資源產出面之資訊。

6.海其曼（Hekimian）、鍾尼斯（Jones）

海、鍾二氏之研究乃在介紹內部競標法（Competitive Bidding Method）。

此法乃假定組織中僅稀有之人力資源具有價值，為各部門羅致之對象，故由各部門或各利潤中心經理來對員工之服務價值進行投標競價，競價高者獲取該稀有之人力資源，並以其出價作為該人員之價值