

人力资源管理会计

75
5

[美]埃里克·G·弗兰霍尔茨 著
陈 仁 栋 译

上海翻译出版公司

人力资源管理会计

[美] 埃里克·G·弗兰霍尔茨 著

陈仁栋 译

常勋 校
余绪缨

上海翻译出版公司

By ERIC G. FLAMHOLTZ

Human Resource Management Accounting

Published by McGraw-Hill, Inc. 1978

根据美国麦格劳—希尔图书公司1978年版译出

人力资源管理会计

〔美〕埃里克·G·弗兰霍尔茨 著

陈仁栋 译

常勋 校

余绪缨 校

上海翻译出版公司

（上海武定西路 1251 弄 20）

总发行所上海发行所发行 上海南华印刷厂印刷

开本 787 × 1092 1/32 印张3 字数68000

1986年10月第1版 1986年10月第1次印刷

印数 1—3,500

统一书号: 4311·32 定价: 0.80元

译者的话

本书是根据美国西德尼·戴维森主编的、麦格劳—希尔图书公司出版的《成本会计手册》(Handbook of Cost Accounting)一书第26章译出。人力资源管理会计是近二十年来才发展起来的管理会计信息系统中的一个组成部分。

本书作者E·G·弗兰霍尔茨是美国加利福尼亚大学会计信息系统副教授、管理研究院会计信息系统研究方案主任,是研究人力资源管理会计的先驱者和权威,发表了不少有关这方面的有价值的文章。

本书的主要内容是阐述人是有价值的组织资源,会计在人力资源管理上的应用,人力资源成本会计的理论和办法,并列举具有代表性的会计师事务所、保险公司、银行等第三产业和制造业的例子作为设计人力资源管理会计制度的案例。本书在人力资源管理会计的理论和应用方面,均有创造性,值得参考。目前国外一些组织的会计师、财务经理、人事经理、总经理等越来越对人力资源管理会计感到兴趣,并应用它所提供的信息作为决策的一项重要依据。目前,在我国这一领域还是一片待开垦的处女地。了解国外会计这一新的动态,对我国人力资源在管理过程中的招聘、培养、分配、保护、使用等方面的计划和控制都有许多值得借鉴之处。本书可供大专院校师生、会计干部、厂长、经理等参考。

我认为,为加快我国的社会主义现代化建设,必须提高智力开发投资的经济效益,而创建具有中国特色的社会主义

“人才管理会计”，有助于这一目标的实现。遵循“以我为主，博采众长，融合提炼，自成一家”的方针，创建具有中国特色的社会主义“人才管理会计”，既要立足于自己的创造，也要批判地吸收、借鉴国外有益的经验。本书的翻译出版也是想在这一方面做一点有益的工作。

本译文经常勋同志、余绪缨教授校订。我们力图认真贯彻信、达、雅的原则，使译文忠实于原文，并尽量做到简明、流畅、通俗易懂。在这些方面，我们作了一定的努力，但限于我们译校的水平，不妥和错误之处，在所难免，敬祈读者批评指正。

陈仁栋

1985年2月于厦门大学

目 录

引 言	
一、人力资源会计的性质和目的	1
(一) 定义	1
(二) 人力资源会计的基本假设	1
(三) 人力资源会计的两个主要方面	3
(四) 计算人力资源成本的必要性	4
二、人力资源会计在管理上的应用	7
(一) 人力资源成本会计在计划和控制中的作用	7
(二) 人力资源成本会计在人力资源管理职能中的作用	9
三、人力资源成本会计	16
(一) 人力资源成本的性质	16
(二) 人力资源成本的概念	17
(三) 人力资源的历史成本的计量模型	18
(四) 具体的计量程序	22
(五) 计量取得成本——特殊问题	25
(六) 计量开发成本——特殊问题	25
(七) 人力资源重置成本的计量模型	27
四、设计人力资源成本会计制度	30
(一) 服务组织: 注册公共会计师事务所	30
(二) 服务组织: 保险公司	41
(三) 服务组织: 银行	50
(四) 制造企业: 纺织品	53
附 录: 英汉名词对照	73

一、人力资源会计的性质和目的

(一) 定 义

人力资源会计可以定义为把人的成本和价值作为组织的资源而进行的计量和报告。它包含用于计量人力上的投资及其重置成本的会计。它也包含用于计量人对一个组织的经济价值的会计。

人力资源会计的主要目的是便于把人作为组织的资源而进行管理。这样,我们可以把它称为“人力资源管理会计”——会计应用于人力资源的管理。

(二) 人力资源会计的基本假设

人力资源会计建立在三个基本概念或假设的基础上: (1) 人是**有价值的组织的资源**的概念; (2) 作为组织的资源的人的价值是其管理方式的函数的信念; (3) 用计量人力资源成本和价值的形式所提供的信息对卓有成效地管理人力资源是**必不可少**的假设。下面将对这些基本假设逐一加以阐述。

人是有价值的组织的资源**。**人是**有价值的组织的资源**,是人力资源会计的一个基本概念。这意味着人能够为组织提供现在和将来的服务,同时,也意味着这些预期的未来服务对企业具有经济价值。因此,我们之所以把人作为组织的资源,是因为他们具有服务潜力,而并不意味着他们是属于组织所有。

我们把人作为资源并不需要用他们属于组织所有来解释。

首先,管理会计信息系统可以不受对外报告惯例的约束。如果管理上认识到人力资源会计的信息是必要的,那么,它就可以作为财务会计系统的一个附加部分而得到发展并提出报告,正如目前处理某些成本会计信息那样。其次,即使人不是属于组织所有,也可能离开企业,可是我们仍然可以计算对他们的投资、他们的重置成本和经济价值。对于人员流动的可能性中包含的不确定因素,可以设立“预期人员流动准备”账户,作为“人力资源投资”的备抵账户来处理,正如我们目前设立“坏账准备”账户作为“应收账款”的备抵账户一样。第三,一个组织选定把人作为资源来计算类似于经济学家在解释经济增长时把人作为人力资源(作为一个生产因素)来处理。把某些东西作为资源,只要它能提供将来效益,并在一定程度上受到组织的控制或影响就可以了。人对组织提供将来的经济效益,他们基于明确或不甚明确的雇用协议而受到控制或影响。因此,我们可以把他们当作组织的资源。

人力资源的价值受管理形式的影响。人力资源会计的第二个重要概念是作为组织资源的人的价值受到管理他们的方式的影响。作为不同管理活动的结果,人力资源的价值可能增长、损耗或保持不变。例如,通过培训,人力资源的价值就有可能增长,或者是,如果出现技术陈旧的情况,其价值也可能损耗。同样地,某些领导方式可以调动职工的积极性,进而提高其生产率——从而,就能增加人力资源的价值。

人力资源会计的信息是需要的。第三个概念是人力资源成本和价值的信息对人力资源在管理过程中的取得、开发、分配、补偿、保护、使用等方面的计划和控制是很有用的。从这个意义上说,人力资源会计是整个管理会计信息系统中的

一个组成部分。

(三) 人力资源会计的两个主要方面

人力资源会计有两个主要方面：人力资源成本会计(Human resource cost accounting——简称HRCA)和人力资源价值会计(human resource value accounting——简称HRVA)。人力资源成本会计既要研究如何计量在取得和开发人力资源方面组织的投资，又要研究如何计量目前雇用人员的重置成本。本书的重点是人力资源成本会计。人力资源价值会计是研究人作为经济资源价值的计量，这个题目不在本书研究范围之内。^①

人力资源成本会计的性质。人力资源成本会计可定义为：为取得、开发和重置作为组织的资源的人所引起的成本的计量和报告。它研究两个相互联系的成本类型：(1)与取得和开发人力资源有关的人事管理职能的成本；(2)人力资源本身的成本。

第一类指的是诸如招募、选拔、雇用、安排和培训等人事管理活动与职能的会计。这些活动的成本是取得和开发人力资产的成本的要素。人事管理职能的成本会计可称为“人事管理成本会计”。它是人力资源成本会计的必要前提。

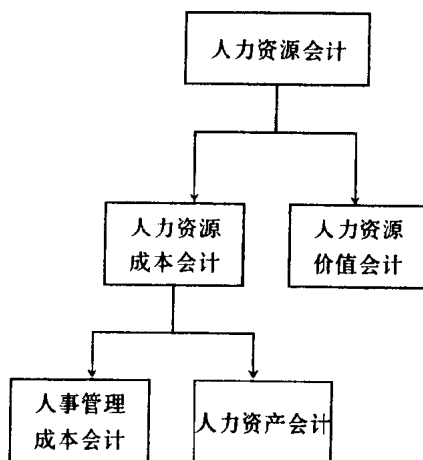
第二类指的是作为人力资产的人的成本会计，而不是指人事管理职能本身的成本会计。它包含计量不同等级人员的取得和开发的成本，可称为“人力资产会计”。

人力资源成本会计这两个方面以及同它们相联系的人力

^① 关于人力资源价值会计的讨论，同上书，第4~7章。并参阅：巴鲁克·利源和阿尔巴·舒尔茨：“在财务报表中人力资本经济价值概念的应用”，《会计评论》1971年1月号第103~113页；B·杰奇和H·S·莱恩：“关于人力资源估价的模式”，《会计评论》1976年4月号第321~329页。

资源会计的全貌，如图表 1 所示。

图表 1 人力资源成本会计的构成



总之，人力资源会计包括人力资源成本会计和人力资源价值会计，而人力资源成本会计又包括人事管理成本会计和人力资产会计。

(四) 计算人力资源成本的必要性

人力资源成本可以定义为取得或重置人员而付出的代价。在本世纪六十年代，人们才开始重视去发展人力资源的会计方法。^①

对人力资源成本会计的关心所以增长的主要理由。对人力资

^① 例如可参阅 R·李·布鲁麦特、埃里克·G·弗兰霍尔茨和威廉·C·派尔：“人力资源的计量——对会计人员的挑战”，《会计评论》1968 年 4 月号，第 217～224 页。

源成本会计的关心的新近增长是由几种相关的因素引起的。第一，服务业已成为国民生产总值的日益重要的部分。然而，在探讨作为绝大多数服务企业的主要资产的人力资源的会计概念或方法方面的会计文献仍然相对地少。这种缺陷是由历史的原因所引起的。因为会计逐渐发展成适应于工业经济的需要，而不是适应于以服务业为基础的经济的需要。第二，几十年来，由于工艺技术的日益复杂化，人们进入工作职位的水平所要求的教育和培训时期已显著地增加了。例如，许多进入见习管理人员职位的人，现在已经具有硕士学位，而不只是具有学士学位或高中毕业文凭。这样，这些人给组织带来了成套知识、技能和经验，它们构成资本的一种形式（人力资本），而不仅仅是只具有完成没有什么技能的事情的能力。^①由于随同人带给组织（制造企业和服务企业）的人力资本的数额增加了，就使计算这样的公司“资产”变得有意义了。此外，某些企业本身还花费大量的金额去培训和发展人的技艺、管理和社交的能力。这些组织就明显地认识到这些支出是可以使将来受益的一种投资，尽管它们根据传统的财务报告准则是作为费用处理的。

不采用人力资源成本会计引起的机能失调后果。如果企业不计算人力资源成本，管理方面就不仅会低估（或忽视）取得和培训人力资产所需要的投资，也会低估重置人员所发生的成本。没有恰当的信息，也就得不到最佳的决策。例如一个大的宇航公司，近来面临需要缩减人员以减少支出，如果公司宁愿裁减一些掌握了特种技能，且有多年经验的工程师（是一些即使不是不可能，也是难于重置的工程师），而不愿裁减那些薪金较低又比较容易重置的工程师。这样做，实际上企业

① 见西奥多·舒尔茨：“人力资本投资”，《美国经济评论》1961年3月号，第1～17页。

是在损耗其人力资产的宝库。在宇航工业中，取得订货合同的能力，至少部分地要取决于现有能完成任务的能力。这样，一个企业往往需要有多样化的成套技能，即使其中有些可能从未用过。尽管企业可能已经作出正确的决策，但那是在没有关于工程师的重置成本的信息下作出的，而这种信息则可能导致对不同的备选方案的抉择。

二、人力资源会计在管理上的应用

人力资源会计可以成为一种管理的工具。这一部分将研究它在人力资源管理的各个方面的应用，描述人力资源成本会计在人力资源的计划和控制方面的广泛应用，描述人力资源成本会计在人员的取得、开发、分配、保护和补偿方面的特定职能。

因此，这一部分的目的是对人力资源成本会计在管理上的应用提供一个总的看法。接下去的部分是研究这些方法已经怎样实际应用到人力资源管理方面去的有代表性的案例。

（一） 人力资源成本会计在计划和控制中的作用

人力资源成本会计在人事管理方面的主要作用同会计在制造、推销和财务管理上的作用相类似。人力资源成本会计能提供人力资源计划和控制方面的信息。这些一般性的管理职能将在下面叙述。

人力资源成本会计在计划上的作用。“计划含有在许多备选方案中进行选择的意思，它主要是（即使不完全是）一种决策活动。”^① 人力资源计划是满足企业的人力资源需求的计划过程。它是选择该组织的人力资源目标和取得他们的方案的过程。

人力资源成本会计的作用之一是提供在人力资源计划过

① 编制基本会计理论报告委员会：《基金会会计理论的报告》（美国会计学会出版，纽约，1966年，第44页）。

程中所需要的成本信息。通常，这包括为预算提供所需要的成本信息。例如，它可以包括向银行人事主任提供有关招募和选拔贷款员的历史成本信息，使经理可以根据预期的招募水平编制下一会计年度的预算。实际上，这个信息可用于制定弹性预算和诸如招募、培训等各种人事管理职能的成本的预测。现在，这种形式的信息即使在规模大的、管理好的企业中通常也不容易得到。

人力资源成本会计在计划中的另一方面的作用是提供评价特定的人力资源管理决策方面的可供选择的方案所需要的信息。决策包含有关人力资源的取得、开发、分配、补偿和保护的抉择。例如，面临暂时解雇的决策时，如果职工被解雇了，决策者就要把预期的工资节约额与再雇职工时可能发生的潜在重置成本进行比较。人力资源成本会计能提供所需要的重置成本的信息。同样，管理上可能希望对培训计划的两个方案的成本进行评价，人力资源成本会计的职能就是提供这种信息。

人力资源成本会计在控制方面的作用。控制可以定义为“经理人员用以确保效益好、效率高地取得和使用资源来完成组织目标的过程”。^①控制包含着激发人们去实现组织总目标的一种尝试。人力资源的控制意味着某一组织力求保证效益好、效率高地取得其人力资源目标的过程。

人力资源成本会计的作用是提供完成控制职能所需要的成本信息。例如，为了评价人力资源保护方面的管理成绩，就要有人员流动成本的信息。

① 罗伯特·N·安东尼、约翰·迪尔登和理查德·F·范塞尔：《管理控制系统》修订本（理查德·D·欧文出版公司，1973年，第5页）。

(二) 人力资源成本会计在人力资源管理职能中的作用

人力资源成本会计不仅在计划和控制的总职能上起作用,而且也能具体应用于人力资源管理过程中诸如取得、开发、分配、补偿和保护等各个方面。这些将在下面分别加以阐述。**人力资源的取得。**人力资源的取得包括招募、选择和雇用人员,以适应该组织现在和将来的需要。它包括取得该组织为了达到它的总目标所需要的人力资源。

人力资源成本会计可以用来提供编制取得方案的预算所需要的信息。这是决定该组织在招募、选拔、雇用其所需人员的投资额的一种方法。

大多数企业人事管理的职能成本,通常被看成是“制造费用”、“间接费用”或非生产性费用。其实,人事管理部门的取得职能确有一个可计量的数据——受雇的各类型人员的数量。因此,人力资源成本会计有可能为人事管理部门提供编制预算所需的信息,为最高管理部门提供评价这一预算是否合理的信息。

制定标准取得成本。制定各种类型的人员的标准取得成本也是可行的。例如,一个保险公司可以为理赔人员,包括调查员、调解员等制定标准取得成本,如图表2所示。获得这些信息所用的方法如下。

在许多组织中,把人事管理活动作为自定成本中心来处理。就是说,企业在人事管理上的开支被认为是根据管理上的判断单独地决定的。可是,如果有判定标准取得成本的话,那么,人事管理职能就可作为标准成本中心来处理。^① 这同

^① 同上引书,第201页。

图表 2

中西部保险公司*	
标准取得成本——理赔人员	
人员分类	标准取得成本
理赔调查员	\$ 600
理赔调解员	600
高级调解员	5,600
现场检查员	7,000
主任调解员	11,300
理赔经理	14,900

*公司名称是随意假定的。

制造车间作为标准成本中心来处理相类似。

人事管理部门作为利润中心。人力资源成本会计的应用，也允许人事管理职能的某些方面作为“利润中心”来处理。利润中心包括对成本与收入负责。因为招募人员是对企业其它部门的一种服务，管理部门可以对招募人员建立“转移价格”（在一个组织内，单位之间货物或劳务转移的价格）。转移价格可以是“每个受雇人员的成本”，也可以是“每个经过审查的求职人员的成本”。

这个制度有两个好处：第一，把人事管理职能作为利润中心来处理（由它的服务而形成的收入贷记利润中心，而发生的成本也由它承担），这有助于加强人事部门核算利润的观念，同时增加它为企业提供更有效的服务的激励。第二，在这个制度下，企业的其它部门要承担雇用人员的成本，而不把它“隐匿”在人事管理预算之中。如果一个经理的预算没有列入服务活动的成本，那就会倾向于（不论是有意的还是无意的）大手大脚和无效使用。例如，一家大财务公司的副董

事长已经察觉到：经理之所以接见许多不必要接见的求职人员，这是由于经理“不需要自己付费”的缘故。

人力资源的开发。人力资源的开发是增加作为组织的资源的人的能力的过程。它包括提高人的技巧、端正态度或动机等多种形式的培训计划。这也增加了人对这一组织的价值。开发可以通过正式的、脱产学习，也可以通过在职学习。

人力资源开发的支出，基本上是资本支出。这些支出表示开发“人力资本”的投资。因此，管理上面临的人力资源开发决策方面的主要问题是评价所提出的开发方案的成本和价值问题。

人力资源会计以两个相互关联的方式推动涉及把资源分配于开发项目的决策。第一，人力资源会计能提供各备选开发方案的成本，从而有可能计划或预算开支；第二，它有助于计量预期的成本节约额，以求得计划投资的报酬率。例如，培训机器操作者的某些新方法的投資可根据预计成本节约额（培训前后的不同生产能力）与需要的投資额进行比较。成本的节约额可以通过在两种方法下培训操作者的“学习曲线”（人在一定时期内对特定工作业绩的曲线图）的比较来计量。学习差别率的价值可以用不同的业绩单位数乘以作为成本收回的计量尺度的补偿率来计算。

取得还是开发的抉择。在制造管理上涉及的普遍问题是“自制还是购买”的抉择。同样，在人事管理上一个常见的问题是从组织外面物色一个受过培训的人还是招募没有经过培训的人，而在组织内部培训提高他们。有的企业遵循从其它企业雇用有经验的人的政策，其结果可以减少培训成本。可是，招募这种人一般要付出较高的薪金。这样，在吸引培训过的人员所需要的薪金差别与由企业培训成同等的人的成本之间