



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

(第二版)

张文贤 编 著



科学出版社

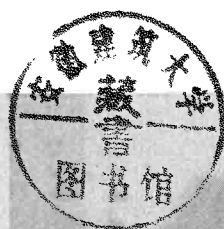


21世纪高等院校教材·人力资源管理系列·科学版

人力资源会计

(第二版)

张文贤 编 著



科学出版社
北京

内 容 简 介

本书共 11 章，分为三篇：理论篇主要介绍人力资源和人力资本的相关理论和知识；主体篇着重探讨人力资源会计的主体，即有关人力资源成本、投资、价值、权益和管理的会计；应用篇突出强调人力资源会计的生命在于推广应用，包括人力资源会计制度设计、培训的投入产出分析等。

本书可作为人力资源管理专业、企业管理专业、会计专业和教育经济专业本科生和研究生的教材。

图书在版编目 (CIP) 数据

人力资源会计 / 张文贤编著. -- 2 版. -- 北京: 科学出版社, 2014.8

(21 世纪高等院校教材·人力资源管理系列·科学版)

ISBN 978-7-03-041526-4

I. ①人… II. ①张… III. ①劳动力资源—会计 IV. ①F243

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 177345 号

责任编辑: 方小丽 张 宁 / 责任校对: 王艳利
责任印制: 李 利 / 封面设计: 蓝正设计

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>

文林印务有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2015 年 1 月第 二 版 开本: 787×1092 1/16

2015 年 1 月第一次印刷 印张: 19 3/4

字数: 468 000

定价: 45.00 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 (按姓氏笔画排序)

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 伟 中国人民大学劳动人事学院

边慧敏 西南财经大学公共管理学院

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

段兴民 西安交通大学管理学院

姚裕群 中国人民大学劳动人事学院

秦志华 中国人民大学商学院

萧鸣政 北京大学政府管理学院

程廷圆 中国人民大学劳动人事学院

第二版前言

本书自 2010 年出版以来,承蒙读者厚爱,不断重印。许多兄弟院校以此作为教材,我深感责任重大,经过多年实践和反复思考,决心作些重要修改。此次修改主要有以下三个方面。

第一,结构调整。全书共 11 章,分为三篇:第一篇是理论篇,包括第 1 章和第 2 章,主要介绍人力资源和人力资本相关的理论知识;第二篇是主体篇,包括第 3 章至第 7 章,即人力资源会计的主体——人力资源成本会计、人力资源投资会计、人力资源价值会计、人力资源权益会计和人力资源会计;第三篇是应用篇,包括第 8 章至第 11 章,主要是加强了分析和审计,强调人力资源会计制度设计和推广应用。这样调整以后,层次更加清晰,逻辑更加严密,可以使读者的理解更加深刻。

第二,充实内容。人力资源会计分析是我们对一般人力资源会计教科书的补充。此次再版把培训的投入产出分析作为重要内容加进去,希望有更多的企业管理决策层改变对培训的片面认识,重新认识培训作为人力资本投资的重大作用。这是本书的主要特色,其中包含了作者以及众多博士弟子(李利、袁磊、魏峰、程立、颜延、何红、苏莉、卢长宝等)跟随我长期研究的成果。我们曾经接受宝钢股份有限公司的委托,为其做了培训的投入产出分析的调查研究咨询课题,这是国际上培训价值评估的前沿课题,研究成果获得了全国人事科学研究成果二等奖。

第三,案例分享。实践证明,被称为哈佛教学法的案例教学是卓有成效的科学方法。本书的第一版已经有意识地穿插了一些案例和阅读资料,再版开辟了专栏,更加强调和突出案例分享,以期引起关注和讨论,使我们的思想更加活跃,操作有样板,思考有材料,交流有方向。其中有些案例是作者亲自参与调查研究的结果,如“冯根生难题”是我用将近 10 年时间跟踪访问、深入调查的成果,企业家冯根生成了我的好朋友,我的博士生傅頌和博士后朱秀华等也参与了课题研究。有的案例是我平时阅读过程中感到特别有价值而收集积累的资料,此次引用前都分别征得了原作者的同意。例如,厦门大学管理学院副院长刘峰教授听说我选择他的论文作为案例,马上把电子版发给我,体现了我们之间的深厚友谊;华东理工大学教授黄维德、董临萍慷慨同意本书引用她们编写

的《人力资源管理与开发案例》(2005年由清华大学出版社出版);我在好孩子集团的内部刊物上看到一篇文章,就通过集团公司的程祖庆厂长(他和他的许多同事都是我们的EMBA学员)联系,直接向作者石金花要来了文章的电子版。

我要感谢所有为我提供帮助的朋友,特别感谢科学出版社的策划编辑马跃和责任编辑张宁等,还要感谢我的助理马莉、华晔协助我打印资料,使书稿顺利完成。

尽管做了这样的修改,但由于我们的研究还有待深入,实践经验不够丰富,书中定有许多不足之处,诚恳期待各路专家和广大读者提出批评。我愿意不断修改、完善,努力争取达到尽善尽美。

张文贤

2014年7月1日于复旦大学科技园

第一版前言

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，这一争议可以说已是尘埃落定。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”。但要比准确地说明“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，一位在意大利博洛尼卫生洁具（中国）有限公司工作了两年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？要做出正确的决策，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，是我国在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做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,对经济发展的动力做出了全新的解释,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广泛、深刻。信息技术(information technology, IT)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、流动性、流动方向、投资成本、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 and 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,使人才的聪明才智能够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;最后是形成了适应经济形势变化和不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

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

持续提升^①。

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;我国每单位国内生产总值(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%,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,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,它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。

最后,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,严重影响了我国企业的人力资源管理水平,影响了我国企业的竞争能力。

在传统会计中,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,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的情况。即便如此,许多企业急需人才的情况还是无法得到解决。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

① 郭蓝燕等.我国首次公布“中国教育与人力资源问题报告”.中国青年报,2003-02-14.

术的四位年逾七十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。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”根本不能成为“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问题,建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(以下简称许继集团)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,普通员

① 从玉华,技工薪酬行情是否虚火过旺,中国青年报,2002-09-27。

② 童少广,制造业能否经住冲击,中华工商时报,2003-04-29。

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，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济贸易委员会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年被国家经济贸易委员会、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和人力资源价值的数值做出相应的决策。

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制约因素，因此在我国发展人力资源会计具有重要的现实意义。

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所取代，流动资产昂然挺立于资产类的首项。再后来，

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

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,那么你就不能当它们是可变动支出,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,视它们为珍宝。网络世代不能被视为传统的资本——不仅因为它们是人类,也因为它们聪明、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,却不考虑人力资本投资。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,它们都要电子化。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,以便对最新信息做出快速反应;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(William Petty, 1623~1687年)、亚当·斯密(Adam Smith)、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内容”。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

传统的会计中所谓的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与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,伊尻雄治教授提出的三式簿记之所以没有被推广应用,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,没有把人力资本看做创造价值、增加财富的动力和源泉。所以,历来的所有者权益是没有经营者、管理者和劳动者即人力资本所有者的份的。如果我们真正承认马克思的劳动价值论,真正承认劳动(包括体力劳动和脑力劳动)是创造价值、增加财富的源泉,真正尊重人才、尊重科学、尊重知识、尊重劳动,那么,我们就应该让创造财富的人拥有财富,让增加价值的人实现价值。我们的制度安排就应该让人力资本所有者像货币资本所有者一样,参与所有者权益的分配。在这种情况下,资产负债表中的所有者权益所反映的不仅仅是货币资本所有者的投资和应该分配的利润,而且也包括人力资本所有者所做出的贡献和应该分配的利润。也只有这样,激励才是真正的内在激励,约束机制也才能自然而然地建立起来,并成为人们自觉的行动。

1999年,作者作为课题主持人,承担了中国会计学会的财政部重点会计科研课题“人力资源会计研究”。课题组成员有柯镇洪、高伟富、曲立群、叶臻、陆颖丰、孙琳。本书在确认人力资源因投资而获得的知识和技能提高了人力资源的生产能力、形成了社会固定资本的一部分——人力资本的基础上,研究了社会资本结构的变化趋势:人力资本在社会所有资本中所占的比重越来越大,作用越来越重要,已成为所有资本中最重要的一种资本。同时,研究了资本结构的变化对社会、企业和产品的成本结构、收入结构的影响,得出人力成本在社会、企业和产品的成本中所占的比例在加大、物质成本的比重在逐渐下降和收入向拥有更多的知识、技能(即人力资本价值量更高的劳动者)倾斜的结论。这些从实际问题的分析研究中得出的结论,有助于进一步引起人们对人力资本重要性的关注,加大对人力资源的投入,促进人力资本的形成和积累。

本书结合人力资本在经济增长中的重要作用的讨论,探讨了我国人力资本在经济增长中的作用。运用丹尼森的方法对我国教育在经济增长中的贡献率进行了计算,得出了我国的人力资本对经济增长的推动作用和发达国家相比还存在很大差距的结论。通过对我国人力资本不容乐观的现状和在经济发展过程中自然资源、物质资本短缺及未得到有效利用情况的分析研究,说明了我国重视人力资源的管理、开发、利用问题具有格外的重要性和迫切性。

在人力资源价值计量的研究中,通过对目前以工资报酬为基础和以收益为基础的一些主要的人力资源价值计量模式的分析评价,指出了这些方法存在的不足之处,提出了以完全价值为基础的人力资源价值计量的改进模式。

结合国际会计师事务所中人力资源价值评估工作的实例,进行了人力资源价值的非货币性计量方法的研究,探讨了对人力资源的非货币性评估的结果如何反映到最终的人力资源价值上的问题。这一研究作为建立切实可行的人力资源价值评估体系提供了实际模型。

在人力资源权益分配的研究工作中,对主要的人力资本参与收益分配的方式进行了分析评价,并针对以企业未来利益中属于劳动者部分作为人力资产价值的观点进行了分析,指出了这一观点存在的问题,提出了符合按生产要素进行分配的计量模式,为如何计量权益、分配收益提供了依据,这也是对传统分配理论的一个突破。在企业收益分配方法的讨论中,提出了物力资本所有者应享有因向企业让渡资金使用权而产生的补偿权的新观点。在劳动者对企业亏损责任的研究中,也提出了新的见解。

但是,本书还存在一些尚待进一步研究和解决的问题。这些问题主要有以下两个方面。

(1)在人力资源价值计量和人力资源权益分配的研究中,对人力资源和人力资产进行价值计量时,群体价值和个体价值总和之间都存在着差异。在以前的有关研究中,对此都没有人涉及过,而这一差异不解决,就谈不上设置账户进行会计核算,也无法进行将人力资源会计纳入财务会计体系的工作。作者在对人力资源价值计量的研究中,对差异问题的解决提出了自己的见解,但是对人力资源权益会计中人力资产价值计量的差异如何解决,还有待研究。

(2)人力资本理论的建立和发展、人力资本在经济增长中的作用与日俱增,促进了

人力资源权益问题的提出。对人力资源权益的确立和人力资源权益分配等问题虽然进行的研究较多,但有一个根本的问题没有得到解决,这就是:所有者权益在法律上是得到保证的,人力资源权益在法律上能否得到确认?如果没有法律的保障,要企业所有者认可职工有参与收益分配的权利,要从其现在全部占有的企业收益中拿出一部分来分配给职工,可能是难以进行的。

The logo of Fudan University, featuring the university's name in Chinese characters '復旦大學' in a stylized, calligraphic font.

复旦大学管理学院

2009年7月9日



第一篇 理论篇

第1章 人力资本理论和人力资源会计	3
1.1 人力资源和人力资本	3
1.2 人力资本理论	6
1.3 人力资本与经济增长	12
1.4 人力资源会计的产生和发展	22
案例分享 “茅台现象”与资本结构	27
本章小结	29
第2章 人力资源会计的基本理论	31
2.1 人力资源会计的基本概念	31
2.2 人力资源会计的主体、目的和对象	33
2.3 人力资源会计的假设	37
2.4 人力资源会计的作用	41
案例分享 乔布斯的苹果	42
本章小结	46

第二篇 主体篇

第3章 人力资源成本会计	49
3.1 人力资源成本会计概述	49
3.2 人力资源成本的构成	55
3.3 人力资源成本会计核算	58
案例分享 杜拉拉升职记：离开的成本	67
本章小结	71
第4章 人力资源投资会计	73
4.1 人力资源投资会计概述	73
4.2 人力资源教育投资的构成	86