

人力资源会计

刘仲文 / 著 王志忠 / 审

HUMAN
RESOURCE
ACCOUNTING

首都经济贸易大学出版社

国家社会科学基金项目

人力资源会计

刘仲文 著
王志忠 审

首都经济贸易大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

人力资源会计/刘仲文著. —北京:首都经济贸易大学出版社,
1997. 12
ISBN 7-5638-0672-5

I. 人… II. 刘… III. 劳动力资源-劳动管理-会计 IV. F243

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 26688 号

人力资源会计

刘仲文 著

首都经济贸易大学出版社出版发行

(北京市朝阳区红庙)

河北三河市腾飞胶印厂

全国新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 8.625 印张 193 千字

1997 年 12 月第 1 版 1997 年 12 月第 1 次印刷

印数:0—4 000

ISBN 7-5638-0672-5/F·370

定价:12.20 元

前 言

人力资源会计是本世纪 60 年代以后新出现的一个会计学分支,直至目前为止,还处于理论研讨阶段,远未形成一套公认的、可以在实践中运用的理论方法。在我国,人力资源会计的研究是从 80 年代后期开始的,基本上处于起步阶段,虽有人撰文论及,但多数是国外论文的转述,基本上没有该学科的专著。

本书是国家社会科学基金研究项目的最终结果。1992 年,首都经济贸易大学(原北京经济学院)财会系王志忠教授(项目负责人)和本人(项目骨干)申请到“国家社会科学基金(中华社会科学基金)”研究课题,基金赞助我们进行人力资源会计的研究。本项目的研究共分三个阶段,其进度如下:1992 年 7 月至 1993 年 12 月为基础理论研究阶段;1994 年 1 月至 12 月为社会调查研究及收集资料阶段;1995 年 1 月至 12 月为调查研究及最终研究报告完成阶段。本项目完成后,评审组认为:它填补了我国这一研究领域的空白,富有开拓进取的精神,并具有超前的意义。

1997 年,在得到首都经济贸易大学出版社的赞助并与出版社签订出书协议后,在项目研究报告的基础上,我完成了《人力资源会计》的写作。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。

江泽民总书记在党的十五大报告中指出:“坚持按劳分配为

主、多种分配方式并存的制度。把按劳分配和按生产要素分配结合起来……允许和鼓励资本、技术等生产要素参与收益分配。”江泽民总书记的报告提出的按劳分配和按生产要素分配相结合是对社会主义分配原则在理论认识上的一个突破。而在以往的经济实践中,我们并没有真正把劳动力作为企业的资产看待,人力资源没有作为一个生产要素参与收益分配,人力资本的作用被忽视了。本书研究人力资源会计正是以此作为突破点,把人力资源作为一项等同于物质资源的财富,用会计方法对人力资产进行确认、计量、记录和报告,为人力资源管理提供数据资料;在此基础上提出以生产者剩余为基础的人力资源价值模式,在按劳分配的基础上把企业的收益按照生产要素进行分配,通过计算生产者权益将企业投入的人力资本显现出来。

该书的研究采用了问卷调查、统计分析方法等尽可能量化的做法,从而使提出的论点和结论更具有可信性和说服力。在调查研究中,发出调查问卷 140 份,回收 70 份,回收率为 50%。最终专著是在综合理论研究和调查研究的基础上,运用马克思主义哲学和政治经济学基本理论,以及数理统计、概率论等数学方法,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,系统全面阐述人力资源会计学的理论及方法。

在本书出版之际,我十分感谢出版社以及出版基金委员会对我们研究成果的肯定和对本书出版的支持。没有他们的支持,书稿恐怕至今仍不能与读者见面。同时,也十分感谢对本书写作、出版给予帮助的首都经济贸易大学学校领导、系领导、出版社领导、出版基金会成员。感谢项目评审组各位教授:中国会计学会副会长、中国人民大学会计系博士生导师阎达五教授,中国审计学会副会长、中国人民大学会计系博士生导师阎金铎教授,中国人民大学会计系王庆成教授,中央财政金融大学魏振雄教授,首都经济贸易大学王又庄教授等对本项目的肯定和评价。感谢王志忠教授对我的无私帮助与大力支持,他对本书的写作提出了许多宝贵意见,并审阅

了本书的写作大纲和主要章节。同时,感谢首都经济贸易大学硕士研究生姜维静、汪琳、刘婧等对调查问卷进行收集、汇总工作,以及硕士生李可对足球俱乐部进行的调查。

本书的读者可以是经济管理类大专院校的研究人员、教师、学生,也可以是企业最高管理人员、财会人员、人力资源管理人员,还可以是对于人力资源会计和管理感兴趣的各类人员。

一个新学科的研究探讨应该是逐步完善的渐进过程。本书从立项研究到最终撰写成书历经五年,在此过程中,虽然对人力资源会计学的内容结构、理论依据和文字表述几经推敲,有些内容几乎全部重新组织、修改,全部书稿完成之后又进行了通读修改,但是本书肯定仍会有值得继续探讨的问题,希望引起学术界讨论,也希望广大读者不吝赐教,批评指正。

刘仲文

1997年10月

序

由于企业对人力资源管理的加强、传统会计的局限性以及经济理论和科学技术的进步等等原因,本世纪 60 年代以后,在美国会计学界产生了人力资源会计这一新的分支学科。但到目前为止,它仍处于理论研讨阶段,还没有一套公认的理论体系和可供操作的实践方法。我国在改革开放以后,80 年代初,由美国引进人力资源会计,开始对该学科进行研究和探讨,但也只限于对该学科的介绍或转述,至今还没有一本该学科的专著。刘仲文同志所撰写的《人力资源会计》是我国在该学科中的第一部专著,填补了我国在这方面的空白,是我国会计理论界值得庆贺的事。

我国还处于社会主义初级阶段,是发展中国家,生产力水平还不够高。影响我国经济发展的因素是多方面的,其中我国人力资源质量较低,是一个重要因素。在我国开展人力资源的研究,尤其是开展对人力资源成本、价值的研究,就显得更有必要。这无论对宏观经济、微观经济,还是对会计领域、劳动人事领域的理论研究和实践,都有积极促进作用。

正是由于开展人力资源价值的研究是国民经济发展的需要,我和刘仲文同志在 1992 年获得“八五”“中华社会科学基金”赞助,立项进行“人力资源会计”课题研究。刘仲文同志既是本书的作者,也是科研项目的骨干、科研项目报告的主要执笔人。作者撰写这部专著,是在科研课题报告基础上完成的。作者从科研课题立项到专著脱稿,历经五年之久,经过广泛收集资料,大量调查证实,并深入分析钻研,付出了艰苦劳动。作者在书中对人力资源会计进行了全面、系统的阐述,在理论上有所突破、有所创新。

该书的创新和突破有以下几点：

首先，该书突破了“人力资源不能作为一种资产进行核算”的局限，引入了人力资产、人力资本、人力资本保全等基本概念，为人力资源会计核算奠定了基础。

其次，建立了人力资源成本会计的基本框架和完整系统的核算体系，解决了人力资源成本核算的基本概念、基本内容、基本核算方法及其在财务报表中的报告方法等问题。其主要内容与方法包括：人力资源成本构成因素：人力资源的取得成本、开发成本、使用成本、保障成本、离职成本，人力资源成本的内容和确认；人力资源计量的原始成本法即实际成本法、现实重置成本法、机会成本法；人力资源成本会计的资产负债表、损益表、人力资产成本变动及总成本表、人力资产分类成本表；人力资源成本会计核算业务处理方法及核算案例。

第三，建立了以生产者剩余为基础的人力资源价值会计的基本框架，并设计了人力资源价值计量的模型，讨论了模型中工资函数、调整函数的取值，使该模型成为一种可行的计量方法；分析并评价有关人力资源价值计量方法存在的问题，包括对未来收益或工资报酬折现法、调整未来收益或工资报酬折现法、随机报偿模型、商誉法、经济效益法等存在问题的分析评价；初步阐明了人力资源价值计量、会计核算、会计报表编制以及在财务报表中揭示人力资源价值信息的系统方法。本书设计了完整的将人力资源成本会计和价值会计相结合的应用案例，同时介绍了我国人力资源价值会计应用的其他理论和实践方法，如劳动者权益会计理论、计算劳力股以及计算足球俱乐部球员转会费方面的实例。

第四，以市场供求平衡和生产函数为基础理论，建立了人力资源市场预测理论与方法。在论述人力资源市场的形成和发展的基础上，借助于人力资源供给曲线、需求曲线、供给曲线与需求曲线的均衡、影响人力资源供求平衡的主要因素等有关理论，解决了人力资源市场预测的供求分析问题；系统探讨了企业人力资源需求

预测的方法及其应用,包括:替代需求预测、生产变化的长期人力资源需求预测、生产变化的短期人力资源需求预测。

第五,建立了人力资源投资收益分析的基本理论,提出企业人力资源投资收益分析的程序、计量基础、计量方法,并举例说明企业投资收益分析方法的应用。在分析企业投资收益的基础上,提出人力资源投资决策的一般依据和程序,对管理部门进行人力资源投资决策有一定的现实意义。

书中不仅有充实的理论,还有可操作性的实例说明。该书可作为会计界、劳动人事界理论和实际工作者的业务参考书,是一本值得推荐的新书。

由于人力资源会计目前无论在理论上,还是实践上都处于不成熟阶段,请专家、学者积极提出宝贵意见和建议,使人力资源会计这一新的分支学科得以发展,日臻完善。

王志忠

1997.9.14

目 录

序	(1)
第一章 人力资源会计产生的历史背景及研究意义	(1)
第一节 人力资源会计产生的历史背景	(1)
第二节 我国研究人力资源会计的必要性和推行的可能性	(11)
第二章 人力资源会计基本理论	(18)
第一节 人力资源的资产特性	(18)
第二节 人力资源会计的目标及对象	(25)
第三节 人力资源会计基本假设	(29)
第四节 人力资源会计的分类和职能	(32)
第三章 人力资源成本会计	(38)
第一节 人力资源成本会计的概念和内容	(38)
第二节 人力资源成本计量	(49)
第三节 人力资源成本会计核算	(59)
第四节 人力资源成本会计案例	(82)
第四章 人力资源价值会计	(130)
第一节 研究人力资源价值会计的意义	(130)
第二节 人力资源价值计量的一般理论	(136)
第三节 人力资源价值计量的货币性方法	(147)
第四节 人力资源价值计量的非货币性方法	(169)
第五节 人力资源价值会计核算及报告方法	(189)
第六节 人力资源价值会计应用案例	(204)

第五章 人力资源供给与需求预测	(219)
第一节 人力资源市场的形成与发展.....	(219)
第二节 人力资源市场预测——供求分析.....	(221)
第三节 企业人力资源需求预测.....	(226)
第六章 人力资源投资收益及投资决策分析	(237)
第一节 社会人力资源投资收益特性.....	(237)
第二节 投资收益分析一般方法.....	(241)
第三节 企业人力资源投资收益分析.....	(245)
第四节 企业人力资源投资收益分析应用.....	(248)
第五节 企业人力资源投资决策分析的一般依据 和程序.....	(258)
参考书目	(263)

第一章 人力资源会计产生的历史背景及研究意义

第一节 人力资源会计产生的历史背景

一、人力资源会计概念

企业资源指能给企业带来经济利益的任何资金和财产的来源。企业的资源可分为物质资源和人力资源。企业拥有这两种资源的数量和质量制约着企业生产经营的规模和发展前景。所谓企业物质资源是指在生产经营过程中,企业所拥有或控制的能给企业带来经济利益的除人力资源以外的其他任何资产,包括有形和无形资产、货币和非货币资产。由于企业的物质资源都可以表现为一定数量的资本,因而有人将其称为资本资源。所谓企业人力资源是指在生产经营过程中,企业所拥有或控制的能给企业带来经济利益的人力或劳动力。这里的人力或劳动力一般指为企业服务并在一个较长的时期内隶属于企业的从事脑力或体力劳动的全部职工。对于那些临时为企业提供服务的人员,由于企业无需对他们投入过多的管理,而且其作为整体对企业的效益并不产生明显的影响,作为个体对企业的作用没有突出的个性(企业可以随时更换他们),所以,在企业人力资源会计中一般不予考虑。企业人力资源及其管理对于企业具有重要的决定作用。为了适应管理和投资的需要,有必要对其成本和价值进行核算、计量,对其需求量进行预测,以及对其投资收益进行分析、评价、决策等等,这些活动即构成人力资源会计。

(一)美国学者对人力资源会计的定义

对于人力资源会计(Human Resource Accounting)的定义目前还在讨论,较权威的定义是美国会计学会人力资源会计委员会作出的,即:“人力资源会计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。”在美国,有些专家学者将人力资源会计又称为人力资产会计(Human Asset Accounting)。

(二)本书对人力资源会计的定义

从一般意义上讲,人力资源会计可分为社会人力资源会计和企业人力资源会计。

社会人力资源会计是把人力资源作为社会的经济资源而进行的确认、计量、记录、报告和管理。它是从社会的角度对人力资源进行会计处理,核算人力投资成本、计量人力投资形成的价值、评价管理方案、预测投资效果、进行投资决策等。

企业人力资源会计则是把人力资源作为企业的人力资产进行确认、计量、记录、报告和管理。企业人力资源会计是利用人力资源成本和人力资源价值信息,进行人力资源管理,并根据企业生产经营规划进行企业人力资源需求预测和人力资源投资效益分析、投资决策分析。

因此,人力资源会计可以定义如下:人力资源会计是把人力资源作为社会或企业的人力资产,对其成本和价值进行确认、计量和记录,对其供给与需求进行预测,对其投资效益进行分析,作出人力资源投资决策分析,并将其结果报告给各有关方面的会计管理方法。本书以企业人力资源会计为研究对象。

二、人力资源会计产生的原因

人力资源会计在20世纪60年代末70年代初产生于美国。它的产生有着特定的历史条件和社会环境,其主要原因可以分为社会经济环境的需求、传统会计存在的缺陷以及经济理论的推动三个方面。

(一)社会环境的需求

1. 现代产业发展的趋势为人力资源会计产生创造了社会条件

本世纪 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门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相继提出,孕育着人力资源会计的产生。

2. 企业对人力资源管理的加强是人力资源会计产生的动力

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。这种情况促进了人力资源会计的产生。

3. 企业人力资源的流动是人力资源会计产生的催化剂

随着社会生产的发展,人力资源(劳动力)的流动性增大,即劳动力的自然换代以及劳动力市场的活跃和劳动力自由流动频繁,其后果表现为企业在人力资源上所作的一切努力会随劳动力的离开而丧失。因此,企业为保持拥有一定的人力资源,就会相应创造一些条件,其中既包括劳动力的物质待遇,也包括改善人际关系和增加对劳动力培训以提高其业务素质等,而这一切,都会相应增加人力资源的投资。为了使企业在保持人才的竞争中处于有利地位,为了让人才能够直观地感到自身在企业中的价值,促使其充分发挥积极性,都需要有人力资源的科学数据来加以说明。这些对人力资源会计的建立起了推动作用。

(二)传统会计的缺陷

传统会计没有涉及人力资源会计核算所面临的问题。因为传统会计是建立在传统经济理论的基础之上的,在它产生时还不需要研究人力资本、人力资产及人力资产投资等经济理论问题。由于传统会计未考虑人力资产等因素,所产生的信息有以下缺陷:

第一,根据传统会计原则编制的财务报表不报告任何人力资源的成本、人力资源价值和对外力资源的投资等。因此,报表的读者无法获得所需的人力资源方面的信息。

第二,传统会计处理将人力投资作为费用而不是资产进行核算,使损益表和资产负债表的数据失真。传统会计将所有人力资源的获得和开发支出都作为当期费用而不是将它们资本化并摊销于预计服务期间,使损益表中净收益的计算失真。同时由于总资产中不包括应该资本化为资产的人力投资,使资产负债表也不确切,并导致投资收益率计算失真。

第三,传统会计将全部受益期超过当期(如一年)的人力投资,都作为发生期的费用处理的观念,使管理部门为提高和保护企业未来收益能力而进行的人力投资,表现为当期报告的收益降低,并表象化为企业管理不善,结果使企业的短期利益与长期利益产生

矛盾。因此,管理者可能为了保持自己的业绩而不惜牺牲企业的长期利益,降低企业必要的人力投资;或者为夸大企业当期利润在企业利润较低的时期避免或推迟人力投资。

第四,企业不计量人力资源成本,使管理方面可能低估取得或培训人力所需要的投资,也会低估重置人员所发生的成本,导致决策失误。例如企业可能会在缩减编制时,裁减工资较高的具有特种技能和多年经验的技术人员,而不去裁减工资较低容易替代的人员,以致于在需要时不得不以更高的代价重新取得和培训这些技术人才。

第五,传统会计不反映进行人力资源管理决策所需要的信息。不能利用财务会计信息,用管理会计的方法,预测人力资源需求量、进行人力资源投资效益分析、进行人力资源投资决策等。

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。

(三)经济理论和科技进步的推动

1. 人力资本理论为人力资源会计奠定了理论基础

人力资本理论可以追溯到著名的资产阶级古典经济学家亚当·斯密。在他的名著《国富论》(1776年)中提到,一个国家全体居民的所有后天获得的有用的能力是资本的重要组成部分。因为获得能力要花费一定的费用,所以它可以被看作是在每个人身上固定的、已经实现的资本。近代经济学家马歇尔(A. Marshall)在他的《经济学原理》(1890年)中十分敏锐地看到,所有资本中最有价值的是对人本身的投资。但是,和他同时代的许多经济学家却没有将人力资源看作为资本。

直到本世纪中叶人们才开始对人力资本进行系统研究。人们

普遍认为人力资本理论的创始人是美国的著名经济学家舒尔茨。西奥多·W·舒尔茨(Theodore W. Schultz)是美国芝加哥大学的教授,他从长期的对农业经济问题的研究中发现,从20世纪初到50年代,促使美国农业生产的产量迅速增加和农业生产率提高的重要原因已不是土地、劳动力数量或资本存量的增加,而是农业工人的知识和技术水平的提高。他认为传统经济理论的经济增长必须依赖于物质资本和劳动力数量增加的理论是没有根据的,人的知识、能力、健康等人力资本的提高对经济增长的贡献远比物质资本、劳动力数量的增加重要得多。

人力资本理论认为,资本有两种形式:物质资本和人力资本。体现在物质形式上的资本为物质资本,体现在劳动者身上的资本为人力资本。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。它是通过人力投资形成的。对人力的投资是多方面的,其中主要是教育支出、保健支出、劳动力迁移支出等。人力资本理论的这种观念为人力资源会计的人力资产概念提供了经济学依据,并为分析人力资源成本构成提供了理论依据。

2. 行为科学的产生和发展对人力资源会计产生和发展起到促进作用

20世纪50年代行为科学产生,它吸收了社会学、心理学、经济学等一系列学科的科学成果而成为一门综合性科学。近十年来行为科学逐渐应用到企业管理方面,成为现代企业管理理论的重要组成部分。行为科学的目的是把握人的行为的规律,调节企业中人与人的关系,调动企业人员的积极性和创造性,从而实现企业的总体目标,使企业在竞争日益激烈的环境中得以长期健康地发展。而这些同样也是人力资源会计的目的。因此,从某种意义上讲,行为科学的产生和发展也是促进人力资源会计产生和发展的理论基础之一。

3. 科学技术的进步推动了人力资源会计的发展

先进的计量和技术手段的改变,为人力资源会计的产生和发