

**中国会计学会组织的财政部
1999年重点会计科研课题“人
力资源会计研究”成果**

立信会计丛书

人力资源会计制度设计

RENLI ZIYUAN KUAIJI ZHIDU SHEJI

张文贤 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

人力资源会计制度设计/张文贤主编. —上海:立信
会计出版社,1999.12
(立信会计丛书)
ISBN 7-5429-0688-7

I. 人… II. 张… III. 劳动力资源-会计制度-设计
IV. F241

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 53490 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200233
E-mail	<i>lxaph@sh163c.sta.net.cn</i>
出 版 人	陈惠丽

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	9.75
插 页	6
字 数	236 千字
版 次	1999 年 12 月第 1 版
印 次	2001 年 3 月第 3 次
印 数	6 001—9 000
书 号	ISBN 7-5429-0688-7/F·0630
定 价	19.80 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

本书是由中国会计学会组织的财政部 1999 重点会计科研课题“人力资源会计研究”的研究成果。获准立项的通知刚收到,书就很快出版了,似乎是个奇迹,其实不然。应该说,这项成果是我长期积累、苦心研究的结果。这使我回想起 1988 年暑假,国际劳工组织亚洲人力资源开发网中国人力资源开发研究会在贵阳召开成立大会暨学术讨论会,当时我刚从加拿大麦吉尔大学管理学院作访问学者回来不久,深感我国的人力资源开发大有可为。在那次会上结识了国内外的一些专家学者,我们有许多共同的话题。因为我在大学里学的是会计专业,又曾长期从事会计工作,可谓“科班出身”的会计,同时也潜心研究人口经济学和劳动人事管理,于 1987 年出版了《人口经济学》(上海人民出版社)和《现代企业劳动人事管理》(主编,四川科学技术出版社)。因此,有的朋友就建议我,你应该发挥双重优势,在人力资源会计方面进行研究。我颇有同感,于是,从那时起,我自己就开始“立项”了。

十多年来,国内外学术界对人力资源会计的研究风起云涌,不断取得新的进展。1994 年,我曾请香港中文大学的杨兆莱教授帮助搜集一些国外的人力资源会计研究论文。最近,他又给我带来哈佛大学几位教授关于知识管理的论文集,使我在学术研究方面获得了更多、更新的信息。在此期间,我有意识地培养学生在人力资源会计方面

的兴趣,引导研究生和本科生撰写人力资源会计的毕业论文,在课堂教学中,组织学生深入企业、学校、宾馆、会计师事务所等不同行业、不同单位进行调查研究,收集资料,探讨人力资源会计的理论与实践,写出调查报告。例如,我在给学生开设“会计制度设计”课程时,邵红霞协助我带领学生到上海大厦等单位去调查。1995年12月,我在《会计研究》上发表了《人力资源会计的四大难题》,这篇论文是我在美国伊利诺斯大学国际会计教育与研究中心作访问学者时写的,是提交给由我国台湾淡江大学主办的“海峡两岸会计学术研讨会”的论文,后被编入论文集。此后,我总是抱着“知难而进”的态度,不断探索,试图寻找新的突破口。我感到,所谓“难题”,其实“难”在应用,而首先是难在观念的转变。观念不转变,习惯势力的惰性阻挡着人们前进的步伐。美国、加拿大、日本、澳大利亚等国会计学界对人力资源会计的探索曾经热闹了一阵,但也没有“登堂入室”,进入常规的会计领域,尽管在理论上都承认,“人力资源是第一资源”,“公司的职工是最宝贵的财富”,但在会计报表中,依然没有明确的反映,更没有将人力资源“货币化”,进行确认、计量、记录和报告。这种局面难道真的不能打破吗?

今年5月,中国会计学会“会计新领域专题研究组”在首都经济贸易大学举办了首届“人力资源会计理论与方法”专题研讨会。我有幸被邀请参加,并聆听了中国人民大学阎达五教授、天津财经学院于玉林教授、首都经济贸易大学王志忠教授、青岛海洋大学徐国君教授以及中国会计学会秘书长、财政部会计司刘玉廷副司长的大会主题发言,受益匪浅。尤其使我感到高兴的是,有一大批年青的学者与会,并提交了论文,其中有一篇是福州大学

程小可等提交的《人力资源会计预测和决策》，我认为写得很好，从一个新的角度进行研究，既有理论意义，又有应用价值，于是，我在征得他同意之后，作为本书的一章。另外，今年8月，山东科技大学主办“海峡两岸人力资源开发研讨会”，会议组织者刘军教授和他的同伴多次来电、来信，反复邀请，盛情难却，我便欣然前往。真是不虚此行，我又读到了许多年青学者的论文，其中有一篇是山东科技大学的向阳和烟台大学的王红霞合作的《企业经营者激励制度设计》，正好与我正在研究的课题不谋而合，于是，在征得作者同意之后，编入本书。我感到建立企业经营者激励机制，是当前中国企业改革走出困境的必由之路，从某种意义上说，是“关键的关键”。与此同时，我正在研究动力与效率的关系，这既是理论问题，又是实际问题，我希望在这方面取得突破。

我还不敢说本书是“厚积薄发”的结果，可能要积几代人的努力，才能在科学创新方面有一点贡献。我当然还要为此努力奋斗。值得高兴的是，我在研究人力资源会计的漫长岁月里，有许多研究生和本科生在我的指导下写出了比较优秀的毕业论文、调查报告和案例分析，其中的一些精彩内容已经融入本书。可以说，本书是集体的成果。为本书作出贡献的有：曲立群、别淑芳、王欣艳、金或昉、梁勤育、洪波、沈黎君、茹炯、谭菊芳等。参加调查的学生有韩雪辉、楼明霞、陈婉香、湛鸿雁、陈谨、严锦明、卢宏彬、宗磊、费文亦、丁颖华、范思雯、沈璐等。在本书完稿的过程中，谭菊芳协助我编辑和打印，投入了不少精力。在这里，我还要特别感谢复旦大学财务处陈谦余处长、衡山集团人事保安部部长毕纪根先生和上海大厦总经理助理兼计划财务部经理王安德会计师、党委办公室主任骆培

德经理，他们为我的学生进行调查研究提供了热情的帮助和详细的指导。

人类的认识远没有进入自由王国，科学研究也未有穷期。在我国，发展和推行人力资源会计的时机日趋成熟，尽管人力资源会计的理论研究还存在不少问题，诚如刘大贤教授所指出的，存在“三多三少”、“三过分一忽视”，即介绍性论文较多，独创性研究成果较少；单兵作战多，有组织研究少；阐述必要性多，研究可行性少和过分强调人力资源会计在管理中的作用，过分强调人力资源投资资本化的意义，过分渲染传统会计没有恰当地计量和报告人力资源的经济价值，忽视了人力资源会计的科学性与适用性。^①我感到这些问题应该引起我们的重视。在理论界和实务界，有多种声音，有不同的观点，既是学术繁荣的标志，又是科学进步的条件。我们可以通过讨论，使理论更加逼近真理，使方法更加符合实际，说不定有朝一日，我们的人力资源会计比国外先普及、先推行、先见效也是完全有可能的。

本书在内容安排上，既考虑了基本理论，又考虑了会计制度设计，特别介绍了高校、宾馆、会计师事务所、咨询公司的人力资源会计，原计划还要有研究所、高科技企业、医院、足球俱乐部等不同类型的人力资源会计，但由于时间表排不过来，此次出书时未能定稿，留下些许遗憾，但愿能在今后补上。

理论是灰色的，生活之树常青。真正有生命力的理论是植根于生活的理论。我把本书定名为《人力资源会计制

^① 刘大贤：《当前人力资源会计研究存在的几个问题》，《会计研究》1999年第7期。

度设计》，主要是为了给各行各业提供一个人力资源会计如何从传统会计中走出来，又如何融入常规的财务会计与管理会计提供设计的思路。因为缺乏这方面的实践，难免显得很苍白、很浅薄，好在可以抛砖引玉，也能发挥一点作用，相信不会是无效劳动。

在本书写作过程中，参考了国内外的一些研究成果，特别是徐国君教授的《劳动者权益会计——人力资源会计的新模式研究》和刘仲文教授的《人力资源会计》，都给了我们重要的启发。值此本书出版之际，谨向他们表示深深的谢意。立信会计出版社的编辑室主任吴尚云先生为本书的出版积极配合，尽心尽力，使本书能以最快的速度、最高的效率与读者见面，对他默默无闻的工作我怀着崇高的敬意。本书难免有许多不足之处，诚望读者批评指正。

刘仲文

于复旦大学李达三楼

1999. 9. 12

目 录

绪论	1
第一章 人力资源会计的理论基础	6
第一节 威廉·配第的人口价值论	6
第二节 亚当·斯密的劳动工资论	8
第三节 大卫·李嘉图的价值理论	9
第四节 卡尔·马克思的劳动价值论	10
第五节 弗·恩格斯的几何级数理论	11
第六节 西奥多·舒尔茨的人力资本理论	13
第七节 人力资源是第一资源	14
第二章 人力资源会计的产生与发展	18
第一节 人力资本变量进入会计学领域	18
第二节 人力资源会计的发展	21
第三节 人力资源会计计量模型	27
第三章 人力资源会计的基本原理	32
第一节 人力资源的确认	33
第二节 人力资源的计量	34
第三节 人力资源的报告	38
第四节 人力资源会计的对象	42
第五节 人力资源会计的假设	43
第六节 人力资源会计的作用	46

第七节	人力资源会计的未来	48
附 录	人力资源会计准则	49
第四章	人力资源会计制度设计	57
第一节	人力资源会计制度设计的基本思路	58
第二节	传统会计向人力资源会计的过渡	62
第三节	人力资源会计的核算内容	68
第四节	人力资源会计科目	71
第五节	人力资源会计报告	76
第五章	人力资源投资会计	81
第一节	人力资源投资会计概述	81
第二节	人力资源投资会计的基础	83
第三节	人力资源投资会计的核算内容	84
第四节	人力资源投资会计的核算	87
第六章	人力资源成本会计	93
第一节	人力资源成本的性质	93
第二节	人力资源成本的概念	94
第三节	历史成本下的计量模型	95
第四节	重置成本下的计量模型	100
第五节	人力资源成本核算	101
第七章	人力资源价值会计	109
第一节	人力资源价值计量的原理	109
第二节	人力资源价值计量的方法	115
第三节	人力资源价值评估的基本框架	121
第四节	人力资源价值评估的一般过程	125

第五节	人力资源价值评估举例·····	127
第八章	企业经营者激励制度设计·····	131
第一节	企业经营者激励制度的基本假设·····	132
第二节	企业经营者劳动贡献决定薪酬的激励性证明·····	132
第三节	企业经营者拥有企业剩余索取权·····	134
第四节	企业经营者的年薪制·····	140
第五节	股票期权计划·····	142
附录一	联想:分红权变股权·····	147
附录二	乔丹,你值多少钱?·····	155
附录三	图表1~图表12·····	162
附录四	管理贡献测定的公式·····	177
附录五	有关资料·····	177
第九章	人力资源会计预测与决策·····	180
第一节	人力资源管理会计的概念·····	180
第二节	人力资源预测会计·····	182
第三节	人力资源决策会计·····	192
第十章	人力资源会计分析和审计·····	203
第一节	人力资源会计分析的目的·····	203
第二节	人力资源会计分析的指标体系·····	206
第三节	人力资源会计分析的方法·····	206
第四节	人力资源审计·····	212
第十一章	高校人力资源会计制度设计·····	219
第一节	高校现行会计制度的内容和改革方向·····	220
第二节	高校人力资源会计的界定·····	223

第三节	高校人力资源会计的核算内容·····	224
第四节	高校人才培养成本核算·····	228
第五节	高校人力资源会计推广应用前景·····	241
第十二章	宾馆人力资源会计制度设计	
	——以上海大厦为案例·····	242
第一节	上海大厦概况·····	242
第二节	人力资源的成本与费用·····	246
第三节	人力资产的计价、摊销及冲销·····	247
第四节	人力资源的投资·····	252
第五节	人力资源收入核算方法与模式·····	254
第六节	人力资源会计初始调整·····	256
第七节	人力资源会计业务处理·····	260
第八节	人力资源会计报告·····	265
第十三章	会计师事务所人力资源会计 ·····	268
第一节	会计师事务所的特点·····	268
第二节	传统会计处理:费用化·····	269
第三节	人力资源会计:资本化·····	273
第四节	人力资源会计与传统会计的比较·····	280
第十四章	咨询公司人力资源会计制度设计	
	——以敏达市场咨询公司为案例·····	281
第一节	公司情况简介·····	281
第二节	人力资源会计在公司中的应用·····	285
第三节	人力资源会计的问题及发展·····	297
	主要参考文献 ·····	300

绪 论

如果一个人以种种肯定的立论开始,他必将以各种怀疑而终止;但如果他宁愿以怀疑而开始,他必将以肯定的结论终止。

——培根

If a man will begin with certainties, he shall end in doubts; but if he will be content to begin with doubts, he shall end in certainties.

——Francis Bacon

人力资源会计是会计学科的一个崭新分支,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。

人力资源会计 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,美国的几位经济学家开始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,人力资本理论就此诞生。随着该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与新的社会经济环境不相适应,60 年代末 70 年代初,会计学家将人力资本经济理论引入会计学领域,创立了人力资源会计。

60年代,为人力资源会计的开始试行阶段,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。70年代前期,人力资源会计迅速发展,不仅发展了人力资源会计理论,而且也设计出几种人力资源会计的程序和方法。但到了70年代后期,人力资源会计出现停滞发展局面,面临一些难题。80年代至今,人力资源会计进入广泛应用发展阶段,理论、实践方面都在向前推进。

我国是一个发展中国家,发展经济是我们面临的首要问题;更需强调的是,要在资源稀缺的条件下实现经济发展。因此,合理有效地配置资源是发展的关键。从完整的意义上理解,资源包括物质资源、货币资金和人力资源,经济的发展即指这三者的有效增长和合理配置。传统会计一直很重视对物质资源、货币资金的核算和控制,而对人力资源,到目前为止,在理论上承认它是生产经营活动必不可少的要素之一,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明显,人力资源与物质资源、货币资金之间的协调也越来越重要,传统会计面临新的挑战,建立人力资源会计迫在眉睫。

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。从某种意义上说,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,而人力资源会计是一种针对人力资源的价值管理方法,因此在我国发展人力资源会计具有紧迫的现实意义。

从宏观角度看,我国是发展中国家,资源稀缺,优化资源配置、提高资源使用效率是实现经济增长的必要前提。

首先,我国人口众多,人力资源特别是劳动力资源丰富,但这仅指数量而言。人力资源除了数量的规定性以外,还有质的规

定性，即人力资源的素质。由于传统会计忽视对人力资产的核算，人力资产价值的增减变化在企业中未受到足够的重视。人力投资投入周期长，见效慢，而且投入与收益的联系并非直接表现出来，结果有的企业只追求短期效益，对在职培训、卫生保健等人力投资能不支出则不支出，能少支出则少支出。会计活动的重要职能包括反映和监督，在人力资源管理方面，会计是大大滞后了。

其次，经济发展还要求人力资本和物力资本之间的协调。传统会计只重视物力资本核算，不重视人力资本核算，这样就无法为物力资本和人力资本的协调提供客观的、有说服力的依据。目前在我国，一些企业盲目引进国外先进设备，同时又不考虑相应的人才配套，造成许多先进设备闲置，甚至变成了废铜烂铁，造成了资源的巨大浪费。如果开展人力资源会计核算，有利于促进人力资本和物力资本的协调。

再次，人力资源的合理流动也是经济发展中的一个重要问题。长期以来，我国劳动人事管理部门一直在探讨解决这个问题的办法。改革我国劳动人事管理制度，目前已经实行了一些改革方案。例如，企业享有向社会公开招收、考核录用工人的权利，享有自主聘任管理人员和技术人员的权利；允许人才合理流动；开放劳动力市场和建立人才交流中心。这些做法使得各单位和人员之间有双向选择的权利，将使“人力”带有更多的“价值”和“成本”方面的经济特性，人力作为一种资源已经逐渐被人们所认识。因此，随着我国劳动人事制度改革的深入发展，从经济管理上看，人力将作为一种资源被开发、利用和管理。这就要求对人力资源的价值和成本进行确认、计量和记录，对人力资源开发的经济效益进行分析。人力资源会计则是可以实现上述管理的方法。通过人力资源会计报告，国家可以掌握各企业人力资源开发及维护的现状，可以通过国家宏观调控手段鼓励企业重视人力资源的开发、维护和利用，确定人力资源的投资方向，引导人力资源合理

流动。

另外，推行人力资源会计也是我国对外经济交往的需要。目前，我国与世界各国经济技术贸易交往日益频繁，在我国经济生活中出现了许多涉外企业和涉外经济业务，这些经济活动利用了我国劳动力资源廉价及劳动力资源丰富的优势。但在对外交往中应重视人力资源成本和价值的核算，一方面学习国外先进技术和方法；另一方面要正确计量人力资源成本和价值，正确计算经济效益，以维护我国公民的正当权益。因此，有必要运用人力资源会计核算方法。联合国人力资源委员会正致力于各国人力资源情况的统计，要求参加国编报人力资源会计报表。鉴于我国在联合国的地位，需要逐步介入联合国的各种组织机构，以发挥我国的影响力和作用。若我国加入该组织，则我国必须在全国范围内开展人力资源会计核算，否则无法提供人力资源会计报表。

从微观角度看，推行人力资源会计是企业内部经营管理的需要。

随着我国劳动人事制度的改革，我国企业用工招干的自主权越来越大，人力资源的流动性将会增大，而且各企业为了各自的发展必然展开人才争夺战。尤其是在我国生产力比较落后的情况下，企业拥有人才，就具有竞争能力，就等于拥有了市场。由于人力资源的流动和企业之间的竞争，为了保留和争取人才，企业必须创造一些条件，包括提高物质待遇，改善人际关系，提供在职培训的机会，所有这些努力都将增加企业在人力资源方面的开支，而投资效益如何又是企业必须考虑的问题。这就要求会计上对人力资源的价值和成本进行核算，以考核其经济效益。因此，随着劳动人事制度的改革，在企业内部必然会产生需要进行人力资源会计核算的动力。

除以上两点外，建立人力资源会计还会产生间接的和更为深刻的社会性影响。人力资源会计的建立与应用，将会对人才的价

值予以货币量化，人才的投入与产出将会具体而现实，这就使人才的重要性和人才培养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。