企业工资负担差异:一种新的测试分析方法

杨　波(副教授)

【摘要】为了测试和分析企业工资负担差异,本文设计了一套基于企业会计报表的RCP-IDPO测试分析方法,并以资源类企业和消费类企业为样本进行了实验。除个别情况外,在2013~2015年,从成本和收入的角度测试,资源类企业的工资负担要低于消费类企业;从利润的角度测试,资源类企业的工资负担要高于消费类企业。在此期间,这两类样本企业的工资负担略有起伏,但基本上呈现出上升的态势。企业所处行业、所在区域、员工专业构成和受教育程度、劳务外包等因素对企业工资负担差异的产生具有一定影响。

【关键词】资源类企业;消费类企业;工资负担;差异

【中图分类号】F244.2　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2017)08-0054-5

一、引言

工资作为企业支付给员工的劳动报酬,具有"个人收入"和"企业负担"的双重属性,即:工资对于企业员工而言是一项收入,但对于企业而言则构成了一项成本负担。工资负担的变化将直接影响企业的盈利水平和未来的持续经营。在现实中,企业是一个极为庞大和复杂的群体,其工资负担水平存在较大的差异。研究企业的工资负担差异对于企业决策层准确把握人工成本负担的变化、合理确定企业工资水平具有现实意义,对于政府相关管理部门全面掌握企业劳动力负担水平的变化动态、及时制定和调整相关法规和政策具有一定的应用价值。

二、文献综述

现有关于企业工资差异问题的研究主要集中在以下几个方面:

1. 工资的区域差异。不少文献对工资的区域差异进行了多方位的研究。蒋含明(2015)站在新经济地理学视角来研究企业空间集聚与地区工资水平差异,发现在我国省域层面,工资水平的空间相关性比较显著,地区工资水平对企业集聚的弹性系数均显著为正且东部地区更大,中西部地区通过不断优化投资环境、鼓励返乡农民工创业、吸引东部地区产业转移等措施减少工资水平在我国省域间的差异。李超海(2015)以珠三角、长三角地区企业农民工为例来研究农民工工资结构的地区差异,发现长三角地区农民工的基本工资显著高于珠三角地区,但两地企业农民工在加班工资上不存在显著差异。珠三角地区农民工要想缩小与长三角地区农民工的工资差距,需要付出更多的加班劳动。宋晶等(2015)使用我国建筑业数据研究企业工资的影响因素及区域差异,发现建筑业企业的工资具有粘性,与城镇居民消费价格指数、人力资本水平和劳动生产率正相关,与失业率负相关,而与企业利润率无关。各影响因素在不同地区建筑业企业工资决定中的贡献程度存在较大差异。张苇锟、白福臣(2016)以2009~2013年沪深A股上市公司面板数据研究员工薪酬外部和内部公平对公司绩效的影响,认为我国东部发达地区员工收入不公问题比中、西部更加严重。

2. 工资的行业差异。刘渝琳、梅斌(2012)使用上市公司的数据进行研究后认为,非垄断行业职工的工资收入要显著低于垄断行业,而且非垄断行业和垄断行业职工工资收入差距有持续扩大的趋势。但是垄断行业职工的高工资并未带来企业业绩的提升,表明垄断行业的高收入可能是不合理的。垄断行业的职工与高管的工资收入差距更小,说明垄断企业更倾向于在内部平均分配收入。詹宇波、聂巍(2013)利用我国制造业企业的数据研究认为,是否存在出口活动不足以解释出口企业与非出口企业工人之间的工资差异。在产品出口比例越大的企业中,工人平均工资水平越低,并认为这是因为我国加工

贸易处于全球生产链低端的地位，降低了从事加工贸易生产的工人的工资水平。

3. *工资的所有制差异、性别差异*。黄山（2014）认为我国企业间工资差异的所有制歧视主要存在于中高收入劳动者中，国有企业与非国有企业低收入劳动者的工资差距虽然大，但主要是因为人力资本水平存在差异。国有企业工资制度的改革更应该关注中高收入群体。赵媛媛（2016）研究了企业间职业隔离对性别工资差异的影响，发现企业中的女性分布比例对女性职员工资具有显著的负向影响，这很有可能导致女性在企业中从事低收入的职业，或在相同职业中获得较低收入，由此导致男女性别工资差异进一步扩大。

4. *效率工资与利润分享、企业间工资差异以及劳动工资份额占比等*。王忠杰（2011）使用山东省上市公司的数据研究后发现，山东省上市公司间工资差异受行业差异的影响非常明显，盈利能力、企业规模以及人力资本水平的差异也是引起企业间工资差异的重要因素，验证了利润分享的确是引起企业间工资差异的一个重要因素。薛翠英（2012）应用我国制造业上市公司的数据研究劳动工资份额占比变化情况，认为在员工规避风险和制度安排等因素导致劳资双方谈判中劳动者居于弱势地位的情况下，企业支付的税收、资本成本的压力挤占了制造业工资份额，是造成制造业劳动工资份额下降的主要原因。

上述研究极具启发意义，也是后续研究的基础，但也存在着研究领域单一的问题。现有文献都是对企业员工个人工资收入差异相关问题进行研究，关于工资对企业形成的负担水平的研究非常匮乏。简言之，现有文献主要是基于工资的“个人收入”属性的研究，缺乏基于工资的“企业负担”属性的研究，迄今尚未发现研究企业工资负担差异的文献，这不能不说是企业工资差异问题研究领域的一个比较大的欠缺。本文将运用企业财务会计的研究方式和工具，设计一种基于会计报表的企业工资负担差异的测试方法和分析框架，并采集企业财务数据进行检验，在研究企业的工资负担差异方面做出有益的探索。

三、RCP测试的设计

在现实中，企业的财务状况是通过会计报表中的数据反映出来的，研究企业工资负担差异问题应该立足于企业的会计报表。本文设计了一种基于企业会计报表的工资负担RCP测试方法。所谓RCP测试，是指分别从收入、成本和利润三个角度建立测试指标，从企业会计报表中抽取数据，以此来测试企业的工资负担差异。

1. *R维度——收入*（Revenue）。企业要生存下去并获得发展，主要是靠开展生产经营活动产生营业收入。如果企业不能产生收入或者收入不足，企业的持续经营就会面临很大的困难。计算企业工资与收入的比值，可以从收入这一视角反映企业对于工资的负担程度。这一比值越大，表明企业工资负担越重，该比值越小则意味着企业工资负担越轻。根据这一思路，本文设计了“企业工资收入负担率”这一指标。该指标计算公式如下：

$$\text{企业工资收入负担率}=\frac{\text{企业本期应付工资}}{\text{企业本期营业总收入}}$$

其中，“企业本期应付工资”这一数据来自企业资产负债表附注中的“应付职工薪酬”项下的“工资、奖金、津贴和补贴”的“本期增加”项。“企业本期营业总收入”这一数据来自企业利润表的“营业总收入”项。

2. *C维度——成本*（Cost）。从会计学的角度来看，工资是企业成本的一个重要组成部分。企业成本的高低直接影响盈利水平的高低，成本控制直接关系到企业未来的持续经营。计算企业工资与成本的比值，可以从成本这一视角反映企业对于工资的负担程度。这一比值越大，表明企业工资负担越重，反之则表明企业工资负担越轻。根据这一思路，本文设计了“企业工资成本负担率”这一指标。该指标的计算公式如下：

$$\text{企业工资成本负担率}=\frac{\text{企业本期应付工资}}{\text{企业本期营业总成本}}$$

其中，“企业本期营业总成本”这一数据来自企业利润表的“营业总成本”项。

3. *P维度——利润*（Profit）。利润是企业在一定会计期间的经营成果。在现实中，追求利润是一个正常企业本能的驱动力。如果企业不能产生利润或者利润不足，那么企业的持续经营就会出现很大的困难。计算企业工资与利润的比值，可以从利润这一视角反映企业对于工资的负担程度。根据这一思路，本文设计了“企业工资利润负担率”这一指标，该指标的计算公式如下：

$$\text{企业工资利润负担率}=\frac{\text{企业本期应付工资}}{\text{企业本期营业总收入}-\text{企业本期营业总成本}}$$

如果该指标值为正，数值越大表明企业工资负担越重，反之，数值越小意味着企业工资负担越轻。

如果这一指标值为负，则表明企业的营业总收入小于营业总成本，企业经营最终产生亏损的可能性很大，企业的工资负担非常沉重。

四、RCP测试的实验

1. 实验样本选择。为了检验RCP测试的效用，经过比较，本文选择资源类企业和消费类企业进行实验。之所以选择这两类企业，主要是考虑到资源类企业和消费类企业分别位于国民经济产业链的上游和下游，在各方面差异较大，有利于进行比较研究。经过筛选，本文选取上证资源50指数成分股公司作为资源类企业的样本，选取上证消费50指数成分股公司作为消费类企业的样本，观察期为2013～2015年，实验所需的原始财务数据均从样本企业在上海证券交易所官网上公开披露的年报和XBRL实例文档中收集。

2. 样本企业工资收入负担率的实验结果。实验结果见图1，在2013～2015年间，消费类样本企业每年的工资收入负担率均高于资源类样本企业。在这三年的观察期内，消费类样本企业的工资收入负担率略有波动，资源类样本企业的工资收入负担率小幅上升。

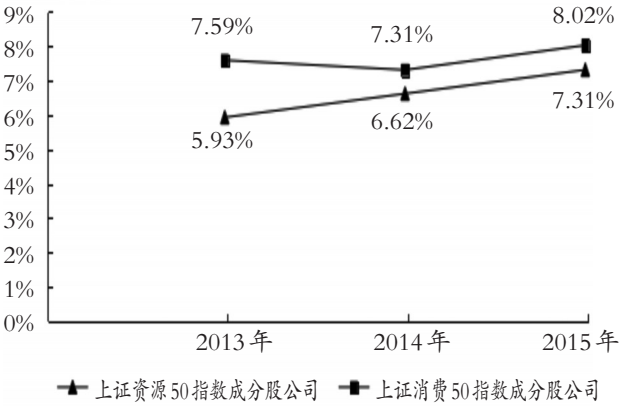

图 1 样本企业2013～2015年工资收入负担率

3. 样本企业工资成本负担率的实验结果。实验结果见图2，在2013～2015年间，消费类样本企业每年的工资成本负担率均高于资源类样本企业。在这三年的观察期内，消费类样本企业的工资成本负担率略有波动，资源类样本企业的工资成本负担率小幅上升。

4. 样本企业工资利润负担率的实验结果。实验结果见图3，2013年消费类样本企业的工资利润负担率高于资源类样本企业，2014～2015年均低于资源类样本企业。在这三年的观察期内，资源类样本企业的工资利润负担率在逐年上升，特别是2015年比

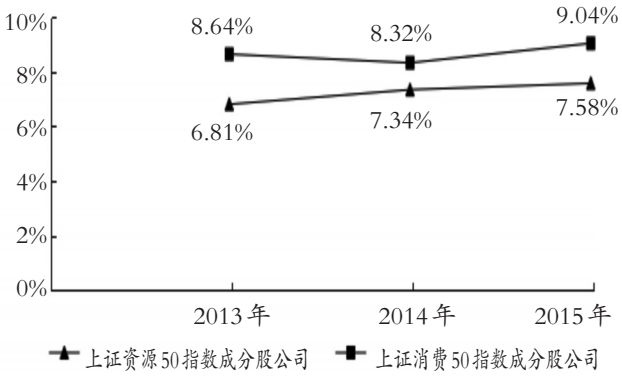

图 2 样本企业2013～2015年工资成本负担率

2014年出现大幅度上升，而消费类样本企业波动不大，呈现先小幅下降再上升的态势。

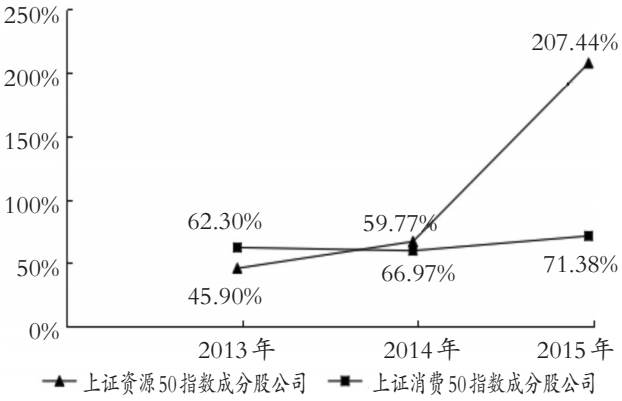

图 3 样本企业2013～2015年工资利润负担率

在实验中，本文还发现部分样本企业的工资利润负担率为负值（见表1）。2015年资源类样本企业这一指标为负值的企业数量明显超过消费类样本企业，这从侧面反映出资源类样本企业在2015年盈利状况堪忧，企业工资负担较重。

表 1　2013～2015年工资利润负担率为负值的样本企业数量及占比

年份	上证资源50指数成分股公司		上证消费50指数成分股公司	
	数量	占比	数量	占比
2013年	4	8%	5	10%
2014年	8	16%	9	18%
2015年	11	22%	8	16%

五、实验结果：IDPO分析

实验结果表明，在2013～2015年间，除个别情况外，从成本和收入的角度测试，资源类样本企业的工资负担要低于消费类样本企业；从利润的角度进行测试，资源类样本企业的工资负担要高于消费类

样本企业。在此期间，这两类样本企业的工资负担略有起伏，但基本上呈现出上升的态势。为什么会出现这种结果？本文提出了一种IDPO分析方法，分别从行业、区域、员工和劳务外包角度对RCP测试实验结果进行讨论和分析。

1. 行业（I——Industry）分析。样本企业的行业分布情况见表2。通过分析样本企业的行业属性，本文发现资源类样本企业所属行业相对比较集中，主要分布在煤炭、石油、有色金属、化工、原材料等上游行业。这些行业大多属于资本密集型行业，技术装备多，投资量大，吸纳劳动力较少，人工成本相对较低。而消费类样本企业的行业分布则相对比较分散，分布于零售、汽车制造、食品、服装等下游行业。这些行业不少都属于劳动密集型行业，对技术和设备的依赖程度低，人工成本相对较高。行业特点是影响企业工资负担水平的一个重要因素。

近两年来，资源类企业所在的煤炭、石油、有色金属等行业的国内外市场不景气，产能过剩，需求乏力，产品市场价格出现大幅度下降，企业净资产收益率明显下滑。相比而言，消费类样本企业所在的行业虽然净资产收益率也在下滑，但是仍显著高于资源类样本企业。盈利水平的低下是资源类样本企业工资利润负担率在2014年和2015年高于消费类样本企业的重要原因。

2. 区域（D——District）分析。样本企业注册地所在区域分布情况见表3。通过分析样本企业的注册地址信息，本文发现资源类样本企业的注册地址在中西部的比例明显高于消费类样本企业（中石化、中石油、中国神华这些央企的注册地虽然都在北京，但其主要生产企业很多都分布在中西部地区）。从总体上来看，东部地区企业员工的工资水平要高于中西部和东北地区。从区域分布角度可以一定程度上解释资源类样本企业工资收入负担率和成本负担率高于消费类样本企业的原因。

3. 员工（P——Personnel）分析。样本企业员工的岗位结构情况见表4。通过分析样本企业员工的岗位结构信息，本文发现资源类样本企业的生产人员比重明显高于消费类样本企业，技术人员比重略高于消费类样本企业，而销售人员比重明显低于消费类样本企业，财务、行政和其他人员的比重也低于消费类样本企业。这种岗位结构比例反映出资源类企业初级工作岗位员工的比重较大。

样本企业员工受教育程度情况见表5。经过比较分析，本文发现无论是大专以上还是大学本科以

表2　样本企业的行业分布
（截至2015年12月31日）

序号	上证资源50指数成分股公司所属行业	企业数量	上证消费50指数成分股公司所属行业	企业数量
1	制造业/有色金属冶炼及压延加工业	11	批发和零售业/零售业	9
2	制造业/化学原料及化学制品制造业	10	制造业/汽车制造业	9
3	采矿业/有色金属矿采选业	9	文化、体育和娱乐业/新闻和出版业	4
4	采矿业/煤炭开采和洗选业	7	信息传输、软件和信息技术服务业/电信、广播电视和卫星传输服务	4
5	制造业/非金属矿物制品业	3	制造业/酒、饮料和精制茶制造业	3
6	采矿业/石油和天然气开采业	2	制造业/食品制造业	3
7	制造业/橡胶和塑料制品业	2	房地产业/房地产业	2
8	农、林、牧、渔业/农业	1	农、林、牧、渔业/农业	2
9	制造业/化学纤维制造业	1	制造业/电气机械及器材制造业	2
10	制造业/金属制品业	1	制造业/纺织服装、服饰业	2
11	制造业/石油加工、炼焦及核燃料加工业	1	制造业/计算机、通信和其他电子设备制造业	2
12	综合/石油和天然气开采业	1	制造业/医药制造业	2
13	综合/综合	1	租赁和商务服务业/商务服务业	2
14			制造业/化学原料及化学制品制造业	1
15			制造业/家具制造业	1
16			制造业/农副食品加工业	1
17			住宿和餐饮业/住宿业	1
合计		50		50

表3　样本企业注册地所在区域分布
（截至2015年12月31日）

区域	企业数量	
	上证资源50指数成分股公司	上证消费50指数成分股公司
东部地区	25	34
中部地区	10	8
西部地区	14	6
东北地区	1	2
合计	50	50

表 4　　样本企业员工的岗位结构
（截至2015年12月31日）

专业构成类别	各专业岗位员工所占比重	
	上证资源50指数成分股公司	上证消费50指数成分股公司
生产人员	66.09%	35.91%
销售人员	3.18%	28.96%
技术人员	13.19%	11.88%
财务人员	2.45%	2.79%
行政和其他人员	15.09%	20.45%
合计	100%	100%

上员工的比重，资源类样本企业均明显低于消费类样本企业，这表明资源类样本企业员工受教育程度总体上低于消费类样本企业。

表 5　　样本企业员工受教育程度
（截至2015年12月31日）

受教育程度类别	不同学历员工所占比重	
	上证资源50指数成分股公司	上证消费50指数成分股公司
大学本科及以上学历	16.47%	24.39%
大专及以上学历	36.82%	47.99%
大专及以下学历	63.18%	52.01%

通常情况下，员工的工资水平与其专业岗位层次和受教育程度呈正相关关系，即员工所处专业岗位层次越高、受教育程度越高，工资水平通常也相对越高，这在一定程度上使得消费类样本企业的工资收入负担率和工资成本负担率高于资源类样本企业。从另一个角度来分析，员工的专业岗位层次越高。受教育程度越高，通常意味着所从事工作的知识含量和附加值相对较高，在一定程度上推动消费类样本企业的盈利水平高出资源类样本企业，进而使得其工资利润负担率低于资源类样本企业。

4. 劳务外包（O—— Outsourcing）分析。劳务外包是指企业将公司内的部分业务或职能工作内容发包给相关的机构，由其自行安排人员按照企业的要求完成。企业采取这种形式可以节省招聘和雇佣正式员工的工资及其他薪酬支出，减轻企业的工资负担。样本企业2015年劳务外包情况见表6。本文对样本企业劳务外包数据进行分析后，发现就开展劳务外包的企业数量来看，资源类样本企业并不比消费类样本企业多，但是单家企业支付的劳务外包报酬无论是金额还是与本期应付工资的比值均明显高出消费类样本企业，这对于减轻资源类样本企业的工资负担起到了一定的作用。

表 6　　样本企业2015年劳务外包情况

指标	上证资源50指数成分股公司	上证消费50指数成分股公司
开展劳务外包的企业数量	14家	15家
单家企业支付的劳务外包报酬平均值	499888327.14元	117207957.14元
单家企业支付的劳务外包报酬与本期应付工资的比值的平均值	25.54%	6.10%

六、结束语

企业是一个数量巨大又错综复杂的社会群体。不同企业之间的营业成本水平、营业收入水平、利润水平不同，工资负担也存在着较大的差异。企业所处行业、所在区域、员工专业构成和受教育程度、劳务外包等因素都对企业工资负担差异的形成有一定影响。本文提出的RCP-IDPO测试方法是一套基于企业会计报表的分析工具，简单易行，原始数据直接来源于企业会计报表，具有良好的可操作性，能够对企业工资负担的差异进行有效的测试和分析，能为政府和企业的管理决策部门提供有价值的判断企业工资负担差异的信息。RCP-IDPO测试分析方法是对企业工资负担差异进行量化研究的一个初步尝试，还需要在以后进一步加以改进和完善。

主要参考文献：

蒋含明. 企业空间集聚与中国地区工资水平差异——基于新经济地理学视角的实证研究[J]. 财经论丛，2015(9).

李超海. 农民工工资结构的地区差异——以珠三角、长三角地区企业农民工为例[J]. 南方经济，2015(11).

宋晶，孟德芳，张斐斐，陈园园. 企业工资决定的影响因素及区域差异——来自我国建筑业数据的实证研究[J]. 宏观经济研究，2015(6).

张苇锟，白福臣. 员工薪酬内外部差异能否解释公司绩效——基于沪深A股上市公司面板数据[J]. 财会月刊，2016(6).

黄山. 国有企业与非国有企业的工资差异分析[D]. 长春：吉林大学，2014.

赵媛媛. 企业间职业隔离对性别工资差异的影响[J]. 浙江社会科学，2016(8).

王忠杰. 效率工资、利润分享与企业间工资差异[D]. 济南：山东大学，2011.

作者单位：江汉大学商学院，武汉 430056