

湖南省哲学社会科学基金项目 (07YBB076)

劳动价值 会计研究

刘承智 著

LAODONG JIAZHI
KUIJI YANJIU



西南交通大学出版社

[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

湖南省哲学社会科学基金项目 (07YBB076)

劳动价值会计研究

刘承智 著

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

图书在版编目 (C I P) 数据

劳动价值会计研究 / 刘承智著. —成都: 西南交通大学出版社, 2010.6

ISBN 978-7-5643-0704-2

I. ①劳… II. ②刘… III. ①会计—劳动—价值论—研究 IV. ①F230②F014.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 113898 号

劳动价值会计研究

刘承智 著

责任编辑	刘立
特邀编辑	刘恒 夏骏钢
封面设计	墨创文化
出版发行	西南交通大学出版社 (成都二环路北一段 111 号)
发行部电话	028-87600564 87600533
邮 编	610031
网 址	http://press.swjtu.edu.cn
印 刷	成都蓉军广告印务有限责任公司
成品尺寸	148 mm×210 mm
印 张	8
字 数	205 千字
版 次	2010 年 6 月第 1 版
印 次	2010 年 6 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5643-0704-2
定 价	25.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换
版权所有 盗版必究 举报电话: (028) 87600562

目 录

前 言	1
第一章 价值理论的回顾与评价	9
第一节 古典政治经济学的价值论	11
第二节 古典政治经济学反对者的价值论	18
第三节 边际效用价值论	22
第四节 马克思的劳动价值论	27
第二章 会计理论的劳动价值论基础	39
第一节 会计理论价值认知	41
第二节 会计学的理论基础	49
第三节 马克思劳动价值论的价值范畴	54
第四节 会计学的价值范畴	64
第三章 人力资源会计理论	77
第一节 人力资本理论概述	79
第二节 人力资源会计的产生与发展	88
第三节 人力资源成本会计模式	96
第四节 人力资源价值会计模式	100
第五节 劳动者权益会计模式	104
第四章 人力资源会计的反思	111
第一节 马克思的资本理论	113

第二节 劳动力与资本的关系	119
第三节 人力资本的本质	135
第四节 人力资本会计确认的现实障碍	151
第五章 劳动产权与劳动者权益	163
第一节 劳动产权的基本概念	165
第二节 马克思的劳动产权理论	182
第三节 劳动产权与劳动者权益	193
第六章 劳动价值会计的构建	215
第一节 劳动价值论对簿记理论的启示	217
第二节 构建三维价值结构的理论意义	224
第三节 三维簿记的记账原理	229
第四节 劳动价值维度的会计实现	235
参考文献	241
后记	250

前 言

在全球化和文化认同问题日益突出的今天，打造中国特色的具有本土价值观的会计理论与方法具有重要意义。基于这种认识，我们以马克思劳动价值论为指导思想，融合现代人力资源会计与三维簿记研究的理论成果，提出了劳动价值会计这一崭新的研究课题。

随着产权经济学以及共同治理、契约理论等在会计领域中的延伸与结合，近十几年来人力资源会计研究得到了长足的进步，国内外学者围绕人力资源的性质、人力资源成本与价值的计量、人力资源会计的账户体系与会计核算等进行了广泛的研究。回顾人力资源会计的发展历程，西方学者在人力资源的价值计量方面做出了突出贡献。但单纯计量意义上的人力资源会计从研究途径来看，盲目强调对人力资源成本或价值的计量，忽视了人力资源作为会计对象所据以被引入其处理流程的会计事项的确认及其记录与报告程序，致使人力资源会计长期不能融入财务会计，而只能适合作为管理会计的分支为企业内部决策提供信息。在将人力资源价值导入财务会计系统并进行记录和报告方面，我国学者做出了重要的贡献，其中以对劳动者权益会计的研究最具代表性。劳动者权益会计清晰界定了人力资产和人力资本等会计要素，是计量和报告劳动者作为人力资源所有者而享有相应权益的程序和方法。但时至今日，人力资源会计在实践中依然受到诸多限制，未有实质性进展，国内外会

计文献对此极力渲染的一个重要原因，仍是人力资源会计在计量和确认方面存在的困难。我们认为计量和确认上的困难并非人力资源会计推行长期受阻的根本原因，除此之外还存在着其他重要限制，如现行人力资源会计理论与会计学理论的相容性问题。这实际上涉及会计理论能否在继承的基础上进行发展，合理拓展自己的边界并将人力资源作为对象纳入自己的范畴。关于财务会计的边界拓展，三维簿记理论的创建为我们提供了新的思路和可能的解决办法。三维簿记理论是我国会计学者继日裔会计学家井尻雄士提出三式记账法之后在簿记研究领域的创新性成果，目前该理论还未得到我国会计学术界的足够重视，其理论阐释和实务创新也还存在许多值得商榷之处。尽管如此，三维簿记理论的提出仍是对传统复式簿记的重要革新，具有里程碑式的现实意义，并且为人力资源会计的发展提供了一种新的观念或模式。

本书研究的意义在于：通过建立劳动价值会计的理论框架解决人力资源会计与产权经济学、公司治理和契约理论的逻辑一致性问题，实现财务会计以股东权益为中心向以劳动者权益为代表的利益相关者为中心的实质性转变；通过以劳动要素为核心的三维价值会计的设计，使财务会计实现对主体价值运动的立体反映，既直观地揭示了劳动创造价值的过程，又直观地反映所有者、债权人、劳动者、政府及社会公众等分享劳动者劳动成果的过程，是对社会生产方式的集中反映与体现，完善和拓展了财务会计的功能及边界；从维度均衡和控制学的角度探讨多维簿记的记账原理，对传统簿记的数理机制做出科学总结，阐释簿记发展的科学规律并尝试建立多维簿记普适性的记账规则。我们认为，本书的研究立足于中国社会主义市场经济的客观实际，既有各种理论有机融合的集成创新，又有自主创

新发现和观点的原始创新，符合现阶段我国会计理论研究的总体目标和任务要求。

本书研究的基本思路是在分析人力资源会计推行长期受阻的现状和把握簿记发展规律的基础上，以科学的马克思劳动价值论为指导，尝试在二者有机融合的基础上进行集成创新，提出劳动价值会计的基本构想（见图 0.1）。

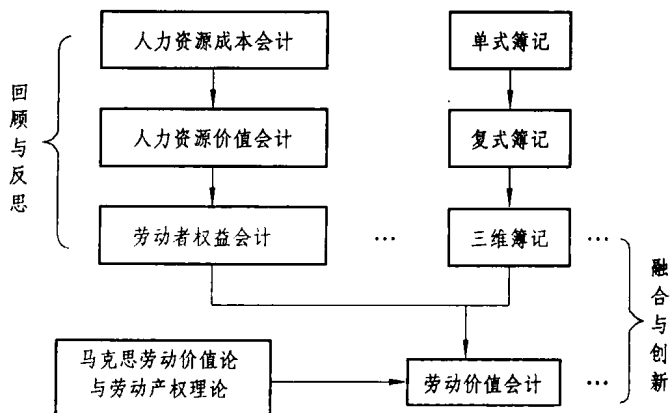


图 0.1 劳动价值会计的基本构想

对于研究方法的选择，我们放弃以实证为主的研究设计，主要采用以构建论为主的人文诠释研究方法。拟采用的具体方法主要有辩证和逻辑思维法、比较法、非线性思维和关系思维法等。如运用唯物辩证法对马克思劳动价值论的基本价值范畴进行解读；通过逻辑推理合理导出价值的劳动维度从而构建以三维价值结构为基础的劳动价值会计；通过对不同人力资源会计模式的比较认识人力资源会计的发展瓶颈和主要障碍；通过单式、复式和三维簿记的比较，认识会计对象向多维发展过程中普适性的记账原理和规则；从不同层次、不同角度、不同途径研究具体问题，既不忽视具体事物演变的复杂性，又注重以

关联性的思维进行分析和考察。

本书的内容主要包括三个部分：

1. 劳动价值论：会计学的理论基础

本部分对价值理论的产生和发展进行系统的比较与梳理，重温人们对价值的认识历程，求得对会计价值研究提供有益的参考。我们认为，任何学科都应有理论基础，会计是计量、反映和分析经济生活问题的，必须要以经济学作为理论基础；中国的会计改革是以中国的市场经济为基础的，它首先是要适应中国的国情需要，要有中国的会计特色，在理论上当然就要立足于中国的社会制度、经济制度的需要，完全没有必要也不应该套用西方的经济理论作为基础。问题的关键在于，我们所确定的理论基础要能够解释会计核算中的实际问题，要能够指导会计理论与会计实践。

以马克思劳动价值论作为会计学的研究基础，一是由马克思劳动价值论在整个经济学中的重要地位所决定的；二是由会计对象本身的特殊性所决定的。劳动价值论作为会计学的理论基础，是理论与实际相联系、质量与数量相统一的必然结果，是科学之间有机的联系。而不是某些人所认为的，会计学有没有劳动价值论作为理论基础并不重要，有了也只是人为的规定或出于其他的需要和考虑。正是基于这种错误的认识，会计学界对于劳动价值论作为会计学的理论基础问题缺乏足够的重视与研究，从而阻碍了会计改革和研究的深入发展。

2. 人力资源会计：回顾与反思

本部分对人力资源会计的产生与发展进行了回顾与评价。诺贝尔经济学奖得主舒尔茨关于人力资本理论的提出引起人们的广泛重视，并为人力资源会计的产生与发展提供了理论基础。

人力资本理论将资本划分为物质资本和人力资本两种形式，前者是指体现在物质形式上的资本，后者是指体现在劳动者身上的资本。在企业实践中，人力资本不能参与收益分配的情况下，激励和约束都不能得以真正有效的实施；在会计领域中，资产负债表上的“所有者权益”从来就是指物质资本的所有者有权参与收益分配。随着人力资源管理实践的发展和理论研究的深入，人们逐渐认识到只有对各项人力资源管理和发展活动进行准确的计量与核算，才能对人力资源管理工作的经济效果和效率做出合理的分析与评价；也只有真正体现人力资本参与企业收益分配，才能更有效地实现企业目标。人力资源会计由此产生并得到快速发展，并经历了人力资源成本会计、人力资源价值会计和劳动者权益会计三个阶段。人力资源会计是经济学理论、会计理论和人力资源管理实践的发展相互融合的结果。

马克思的资本理论明确肯定了人力或劳动者在生产中作为第一要素的作用，也肯定了因教育投入而使劳动力商品价值提高后劳动者应获得较高收入。但是劳动力商品化并不能说明劳动力可以取得与资本一样的地位，并成为人力资本。从资本的增值性和预付性特征来考察，“人力”都不能成为资本，所以人力资本是一个不够科学严谨的概念，这也是自其诞生以来引起诸多争议的根源。人力资本这一概念所产生的不良影响主要表现在两方面：一是资本泛化造成了现有的经济理论的混乱，它以虚假的表象掩盖、模糊甚至颠倒了人们之间实质性的经济关系，给以探索本质关系和发展规律为基本任务的经济研究工作带来了困难，使社会实际问题无法得到正确的认识和合理的解决；二是将经济因素看作人类行为的唯一动因，把人的生活的优化以及对自身发展的追求都看成是牟利活动，不仅歪曲了人的行为，而且歪曲了人自身，误导了经济学以及会计学的研究

方向。

3. 劳动价值会计：融合与创新

本部分的研究首先回顾了马克思的劳动产权理论，为在会计上界定劳动者权益奠定理论基础。马克思劳动产权理论对我国进一步完善现代企业制度，理顺企业内部分配关系具有重要的借鉴意义，应该在充分肯定和保障社会主义劳动者劳动产权的前提下，扬弃地借鉴现代西方产权制度和现代企业制度，建立起与社会主义以公有制为主体、多种经济成分共同发展的基本经济制度相适应的现代产权制度和现代企业制度，重视劳动产权与劳动者权益的保护。劳动产权理论中提出的一个重要问题就是利润的重新分配问题。企业的利润分享者不仅有资本所有者和企业的管理者——经理，还有劳动者。在这三个生产要素中，资本所有者投入的是传统意义上的资本，后面两个要素实际上是两种不同形式的劳动。由此可见，在市场社会主义的各种模式中，参与分享企业利润的要素有两个：资本产权和劳动产权。在我国现代企业制度中，劳动产权所有者扮演着比资本产权所有者更直接、更重要、更具主体性和本位性的角色，因而也更需要在制度安排上维护和保障劳动者权益的实现。

本部分的研究重点是借鉴三维簿记理论将人力资源会计引向一个新的轨道。首先以马克思劳动价值论对商品的价值分析为基础，在簿记中导入劳动这一基本要素。簿记是以人类经济生活中关于价值运动与创造的过程为反映对象的技术活动或手段，马克思的劳动价值论揭示的价值的两个基本维度，以此为基础在会计中搭建的“劳动=资产”的二维价值结构实际上是对社会生产力的反映，即生产力因素中的主导因素——人的劳动能力创造劳动成果的水平。然后通过对劳动要素的反映，建立

起三维簿记与人力资源会计的逻辑联系，使人力资源会计的未来发展从对人力资源综合价值计量为轴心转向对人当期劳动价值计量为轴心。与传统复式簿记“资产=权益”的二维价值结构相比较，以劳动价值为核心价值要素的三维价值结构能在更多层面上对会计主体的价值运动进行反映，完善和拓展簿记的功能。

本部分还将重点研究劳动的分类，我们认为关于劳动的各种分类在簿记活动中都能发挥一定的功能和作用，都能反映出劳动维度的特定信息，但必须以一种或几种分类为主，并根据簿记记账的需要结合运用。同时，对价值的劳动维度进行记录反映，可以反映劳动创造价值的规模和效率，衡量一个簿记主体的劳动生产率；可以通过考察劳动成果所蕴含的复杂劳动和简单劳动的比例，衡量微观主体的生产力水平和劳动成果的科技含量。本部分还从三维价值均衡的角度对劳动价值会计的记账原理进行探讨，论证增减记账规则是多维簿记普适性的记账规则，而借贷记账法的简明记账规则是对记账控制程序优化后的衍生记账规则，它不能适应三维簿记的需要。在劳动价值会计计量方法的设计上，我们通过时间量度和价值量度来实现对劳动要素的双重计量；同时我们根据资产价值的增减变化量作为劳动价值和权益价值增减变化量的记录依据，这是因为资产是价值的载体，是价值的具体存在形式和人类经济活动追求的最直接目的，所以对价值的衡量只能通过资产来进行。

现代财务会计是在二维价值结构的基础上构建的，只反映价值的载体与归属却忽略了价值的来源问题；而将价值的源泉——人的劳动导入财务会计系统不可避免的会涉及会计两大研究领域——人力资源会计和三维簿记的理论融合与创新问题。因此，如何运用马克思劳动价值论以实现人力资源会计和三维簿

记的集成创新是本书研究的重点。目前流行的学术观点在人力资源的产权归属和主体范围等问题上争议颇多，但基本倾向于在财务会计中确认人力资产的同时确认人力资本，而劳动价值会计关于资产和权益要素的设计摒弃了这种主流做法，因此厘清资产、资本与权益的概念及其相互的逻辑关系，对资产和权益要素概念进行准确阐释和合理革新将是本书后续研究所要解决的重要问题。

本书的研究是探索性的大胆尝试，试图打造体现中国本土价值观的会计理论与方法，本书的观点或许会被认为与诸多流行观念意见相左，但我们研究的初衷是为中国会计发展贡献一些笃实而新鲜的研究发现。

第一章

价值理论的回顾与评价

研究会计价值和会计中使用的价值观念，无论如何也不能绕过“价值”这一概念。今天科学研究的进展说明，在经济学界中关于价值的认识必须取得共识，价值不是人们可以随意主观构想的概念，尽管目前人们对价值的认识还存在着种种分歧。价值是一种客观的存在，正如经济研究有客观基础一样，价值范畴的客观存在性是不容置疑的，科学研究的任务就是将价值范畴的客观性揭示出来。到底怎样认识价值，怎样凝聚这一共同基础，关键是必须统一对经济生活的基本事实的认识，只有对事实的认识统一了，价值问题的探讨才能在理论上取得共识。价值是抽象的，事实是活泼的、具体的；只有具体的认识统一，才能在抽象层次上达到认识的统一。“价值”这个概念在经济学中是被广泛应用的，但是我们注意到目前人们对经济学中价值的认识并没有达成共识，本章试着对“价值”这一概念的产生和发展进行梳理，重温人们对价值的认识历程，求得对会计价值研究有益的参考。

第一节 古典政治经济学的价值论

古典政治经济学的基础性贡献是发现了价值问题的根本重要性。人类生活的本质就是在价值领域上的无尽探索，劳动价值论是古典价值理论的集中体现。古典政治经济学派认为，价值来自于生产过程，由劳动创造。这是古典政治经济学理论上的伟大贡献。但是，商品价值决定于凝结在商品中的劳动量的思想却不是始于古典政治经济学。价值理论的思想可以追溯到古希腊。古希腊的许多杰出的思想家，如色诺芬、柏拉图和亚里士多德等人，分别从“值”和“真实价格”的概念讨论商品交换的内容和本质。柏拉图就曾说过：“在一个人承做一种作品时，法律给他以和给卖者同样的警告，不要提高价格而只应索取其所值；因为一个工艺者当然知道他的作品所值几何”。亚里士多德对于产品的所谓“值”也有类似的概念。他比较明确地提出商品二重性的思想，认为一种物品有两种用途：一种是直接供人们使用，另一种是用来交换。前一种是物品本身所固有的属性，后一种则不是物品本身所固有的属性。他已有使用价值和交换价值概念的思想的萌芽，但却似乎混同了使用价值和“值”。亚里士多德能在商品的价值表现中发现一种等同关系是他的一个卓见，但是由于他生活所在的社会和历史的限制，他不能发现这个等同关系是由什么构成的。中世纪的经院哲学家们如阿奎那提出了“公平价格”等经济思想，这是一种朴素劳动的价值论观点。后来，重商主义者把价格、价值的研究与财富的增长相联系，使价值主题的研究获得了新的动力和视野。但他们只关心财富增量上的价值计算，对商品的买卖价格差价

感兴趣，忽视对商品价格基础的探讨。

在 17 世纪中叶的英国，资本主义工场手工业有了一定的发展，资本主义积累取代了原始积累，产业资本逐渐取代了商业资本的支配地位。这时，主流经济学家的研究逐渐从流通领域转向生产领域。一个新的理论体系——古典政治经济学应运而生。这个理论体系的代表人物，主要是英国的威廉·配第、亚当·斯密和大卫·李嘉图。

一、威廉·配第的劳动价值论

威廉·配第是英国古典政治经济学创始人，统计学家。马克思对他的经济思想给予极高的评价，称他为现代政治经济学的创始者，是最有天才的和最有创见的经济研究家，是政治经济学之父，在某种程度上也是统计学的创始人。

英国资产阶级革命的胜利奠定了英国最先产生古典政治经济学的阶级基础。1640 年英国爆发资产阶级革命，英国资本主义经济迅速发展，工场手工业日趋兴盛，产业资本逐渐代替商业资本在社会经济中占据重要地位。威廉·配第代表新兴的产业资本的利益和要求，积极著书立说，为英国统治殖民地、夺取世界霸权寻找理论根据，他正是从这时开始研究经济学问题。威廉·配第最著名的经济学著作是《赋税论》，虽然他的经济学著作都是论述当时社会上存在的主要经济问题，没有形成完整的政治经济学理论体系，但他没有满足于对现实经济问题进行现象上的说明，而是力求探索经济现象产生的自然基础。他反对根据主观意愿作推断，提出要从具体的统计资料中去寻找经济现象产生的自然基础。由此，他摆脱了重商主义的影响，把政治经济学的研究从流通领域转到生产领域，考察了资本主义