



中国会计理论研究丛书

人力资源 会计专题

(1999)

中国会计学会 编

ZHONG GUO KUAI JI
LI LUN YAN JIU CONG SHU

REN LI ZI YUAN KUAI JI ZHUAN TI

中国财政经济出版社

694 40
5.12

中国会计理论研究丛书

人力资源会计专题

(1999)

中国会计学会 编



A0935663

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计理论研究丛书：人力资源会计专题 1999/中国会计学会编. - 北京：中国财政经济出版社，1999.11

ISBN 7-5005-4411-1

I. 中… II. 中… III. ①会计学-理论研究-丛书②劳动力资源-劳动管理-管理会计 IV. F230-51

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 69128 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码：100010

发行处电话：64033095 财经书店电话：64033436

财经图书发行中心电话：82626429 82626430 (传真)

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 4.75 印张 112 000 字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 12 月北京第 2 次印刷

印数：3 061—6 070 定价：9.00 元

ISBN 7-5005-4411-1/F·3992

(图书出现印装问题,本社负责调换)

前 言

中国会计学会成立的六个专业委员会，针对我国经济改革与发展过程中出现的前沿和焦点问题，陆续召开学术会议，进行理论研究，取得了阶段性成果，为建立具有中国特色的会计理论和方法体系迈出了可喜的一步。

为了真实地记载我国会计界在某一专门领域的研究进程，便于广大会计理论和实务工作者共享这些研究成果，中国会计学会将陆续编辑《中国会计理论研究丛书》。该套丛书针对各专业委员会每次集中研讨的专题，以与会代表提交的论文为基础，通过深入的讨论、评议、修改、完善，择优录用。

采用编辑出版《中国会计理论研究丛书》的方式，将我国对会计

改革中的前沿和焦点问题进行深入研究所形成阶段性成果奉献给读者，是中国会计学会的一种尝试。鉴于著作者所处的环境、时间和精力局限，书中有些观点难免存在这样或那样的缺点和不足，敬请读者提出批评。

中国会计学会

1999 年 11 月

人力资本的保值增值与 劳动者权益的确立

——关于人力资源会计新模式 几个关键问题的再探讨

阎达五 徐国君

传统的财务资本保全与实物资本保全概念，都建立在将物质（力）财产所有权视为神圣不可侵犯的基础上。然而，在知识经济时代，“人力资本，即知识和技能的经济重要性在提高。”^①也就是说，人们终于认识到，在一定的自然、社会条件下，人力资源才是根本。本文将从新的角度建立人力资本保值（全）、增值的概念，讨论其实质内涵，在此基础上，进一步阐明劳动者权益作为会计要素的确立，是使人力资本保值（全）、增值的必要会计手段。

一、两种不同的人力资本概念

近年来,经济文献甚至人们日常生活中,频繁使用“人力资本”这一概念,但仔细考察不难发现,人们对它的理解并不相同,这直接影响了以此作为逻辑起点的人力资源会计的可行性。目前,主要有两种人力资本概念。

1. 投入观人力资本

投入观人力资本的创始人当属美国的经济学家舒尔茨,他在其名著《论人力资本投资》一书中,从宏观经济的角度来谈论国家和社会对人的投资,包括医疗保健、教育、个人和家庭适应于变换就业机会的迁移等。这些投资会提高一个国家和社会人力资源的质量,形成能提高生产能力意义上的“人力资本”。这种经济理论认为,用于人身上的支出就会形成人力资本。“事实证明,人力资本是社会组织和个人投资的产物,其质量高低完全取决于投资多少。”^②可见,这种“人力资本”概念,实质指的就是将对人力资源上垫付的资金资本化处理,因为这种人力资产投资会在较长时间内发挥作用,因此在会计上应按照权责发生制的原则,先拟物化确认为一项资产,然后,再按配比的原则将资产化的金额在人力资源的效益期内摊销计入当期损益。我们认为,这是从企业主体投入价值要补偿保全的角度建立的企业法人产权意义上的“人力资本”,准确地应称之为“人力资产投资”,它不是从人力资源所有者主体投入价值(也将产出价值)要保值增值的角度建立的个人产权意义上的人力资本,只是企业对人力资源支出的单独计量并资本化的结果,通常包括人力资源的取得成本、开发成本、替代成本和日常人事管理成本等。这些项目是企业资产内部的转化形式,不涉及权益方的变化。这部分内容属于人力资源成本会计的范畴。

2. 产出观人力资本

我们认为,企业进行了人力资产投资并不意味着有了人力资源的终生使用权,更谈不上对其拥有所有权。从而,人力资产投资的数额也就代表不了人力资源本身的价值。从人力资源所有者主体投入价值(也将产出价值)保值增值的角度,有必要重新建立个人产权意义上的人力资本概念。为此,首先要明确界定“人力资产”的概念。

我们认为,人力资产是指企业所拥有或控制可望向企业流入未来经济利益的人力资源本身,它包含直接和间接增加企业的现金或其他经济利益的潜力。人力资产与其他学者将对人力资源的投资计作人力资产的概念不同,而是以成为企业的劳动者为标志,以未来收益中视为人力资源产生的部分的现值作为计价的尺度(人力资产的计价方法可用经济价值法等),在性质上类似无形资产,但其价值不因使用而摊销,性质上又接近土地资源。人力资产的计价应结合每个人的智能以及其在组织中的作用,采用科学的方法统一由权威的人力资产评估机构评估,一个人可能因组织的原因而影响其产出能力,但可通过劳动力市场得出其公允价值,实现与物力资产的优化配置。

人力资本是对应人力资产的概念,它代表劳动力的所有权投入企业形成的“资金来源”,性质上近似实收资本。这一概念的确立,意味着要承认劳动者在企业中的应有地位,承认劳动者是人力资本的所有者。也就是说,当一个人被录用为某一企业组织的成员,意味着企业代表物力资本的出资者与职工个人双方都认可人对组织的加入,与原来意义的法定企业所有者投入企业的是物力资本相对应,职工或劳动者在这里投入的是有技能、有产出价值的“人力资本”。“劳动者变成资本家并非传说中因为公司所有权扩散所致,而是由于他们获得具有经济价值的知识和技能的

结果。”^③

二、人力资本保值增值的实质

从生产经营的立场来看,企业作为法人主体独立于生产资料的所有者之外,经营者具有自由运用生产资料使用权的权利,但前提是应做到生产资料资本的保全,否则就会造成物力资本亏蚀。与此道理一样,从生产要素来看人力资源,企业同样作为法人主体独立于人力资源所有者之外,经营者也具有自由运用劳动力使用权的权利(如此才能解释劳动者要服从统一指挥的现象),前提也是应做到人力资本的保全,否则就会使劳动力受到损失。如同生产资料经过生产消耗,其价值要从产生的收入中补偿一样,劳动力经过运用而消耗,其价值也要从创造的收入中补偿。有人会说人的体力、脑力即使不劳动也会消耗,如何补偿?实际上原材料、设备等生产资料不用也会自然损耗,也不能得到正常的补偿。在这里讲的是两者作为生产要素而消耗,然后从生产经营所得中补偿。在现代的商品货币经济条件下,不仅每个人的劳动权益已努力在用法律的形式进行保障(当然实际保障的程度要受各种因素的制约),而且在保持人力资源所有权基础上的劳动力运用权的让渡(给企业而不是给生产资料所有者),必须采取有偿形式。正如在保持生产资料所有权基础上原材料、设备等的使用权的让渡,必须采取有偿形式一样。因为道理很简单,不如此就没有人(如有则不是经济行为)会让渡。当然,人力资源不能简单地等同于其他生产要素,而具有人性、社会性等特殊属性。

劳动者将劳动力让渡给企业,因劳动消耗得到用于补偿劳动力消耗的生活资料的价值,其性质为不考虑生理衰老因素的人力资本保全,不是真正意义上的收入,正如收回本钱不是真正收入

一样。在人力资本保全的观念下，只有当企业期末人力资源的生产经营能力超过期初时，利润才能确认为赚取。需要强调说明的是，人力资本的保全不能简单地等同于劳动力的保全。劳动力本身不是资本，只有将劳动力与生产资料结合，并转化为执行价值增值职能的“生命体”时，劳动力才当作一种经济资源嬗变为资本。因为是资本，就必然具有在运动中实现价值增值的天性，而价值增值的前提是投入价值的保值——人力资本保全。工资、奖金、福利等形式是人力资本保全的手段。而人力资本参与利润分配的所得，就可以视为人力资本的增值。

长期以来人们将个人收入分配理解成工资分配，个人收入分配理论等同于工资理论的观念是错误的，是将马克思批判的纯资本主义的按劳分配误用到社会主义制度中的结果。工资性所得根本就不是收益的分配，而仅是与生产消耗掉的生产资料需要扣除、补偿一样，是消耗掉的人力的补偿价值。正因为如此，才将工资性分配作为一种费用来处理。如果只给工资性补偿而不进行剩余产品的分配，就无法实现人力资本的保值增值，这显然不是社会主义市场经济所要求的。

我们认为，为了使人力资本保值增值得以实现，就要按生产要素进行劳动者收入的分配，即按人力资本在社会财富创造过程中的贡献大小和物力资本在价值创造和实现中的条件作用来分配。由于人力资本在价值创造中的决定作用，即劳动的资本力和劳动的自然力的决定作用，所以按劳分配才成为主体，包括对消耗掉的劳动自然力给予必要的补偿而进行的工资等生产性分配，以及对劳动的资本力给予应有的收益性分配。同时，因为物力资本的条件性作用，也要给予补偿基础上必要的收益分配。

劳动者之所以能参与收益分配，是因为他是人力资本的所有者。只有社会主义才能真正实现劳动者的主人翁地位，承认人力

资本的所有权。人力资本的所有权隐含着劳动力的使用权、自主流动权、补偿保全权和收益权等，因此所有权是收益权的前提和基础。人力资本的收益权是指人力资本的所有者在补偿了其劳动消耗，即得到了工资性收入的前提下，对于人力资源的盈余价值——税后纯收益，有参与分配的第一位的、天然的特权，并应通过法律形式予以保障。

三、劳动者权益作为新会计要素的确立

承认了劳动力的所有权和使用权，建立人力资产和人力资本的概念以后，接下来的问题是讨论劳动者的相应权益，这是实现人力资本保值增值的必须的会计手段。

劳动者权益是劳动者作为人力资源的所有者而享有的相应权益，它包括两个基本部分：一是人力资本，一是新产出价值中属于劳动者的部分。从动态看，它一般因录用职工以及劳动新创造价值的分配而增加，因职工离开企业和支付给职工而减少；从静态看，是留存于企业内的劳动者所拥有资产的对应权益要素，是介于负债和所有者权益之间的一种特殊权益，它的特点可以概括为以下几点：

1. 劳动者权益不是以企业创立时法定物力资产的出资为标志和起点的，而是以加入企业成为生产经营者从而投入人力资本以及以对企业的劳动贡献为标志和起点的。

2. 劳动者权益也与债权人权益不同。前者的存在，是因为企业劳动者劳动的投入，既包括劳动力使用权的投入，也包括劳动力所有权的投入，因此要认可劳动力的补偿权和收益权；后者是因为债权人让渡资本使用权而享有相应权利，是借贷资本的补偿权和收益权。

3. 劳动者权益在资产负债表上是劳动者存留于企业的利益，

因劳动者是企业劳动力的所有者，因此应像企业资本的所有者一样，以存留权益负起有限责任。在企业破产时，应次于债权人与资本所有者一起分享剩余的资产。

4. 劳动者权益观念要求重视增加值概念，会计报表的使用者不仅局限于股东和债权人等，还包括企业劳动者。

5. 新产出的劳动者权益从基本来源上主要有以下几项：a. 法定的劳动者权益，指国家为保障劳动者个人或集体利益而以法规形式明确从成本、费用中计提的补偿性劳动者权益，它应按劳动力市场机制和当时的生活资料的价格来确定，如工资、职工福利基金、职工教育经费、劳动保险费等。b. 少付的工资、社会捐赠等形成的劳动者权益。如国家或政府规定有最低工资标准，但有些企业因经营状况欠佳低于标准支付工资，这部分差额理应转化为劳动者权益挂账。c. 实现的价值增值部分，按存留的劳动者权益额以及劳动者的实际贡献，进行资产性收益分配和劳动力所有权的收益分配后，划归劳动者权益的部分。

确立劳动者权益的观念，是基于以下理由：

1. 劳动者是劳动力的所有者，因而理应享有相应的权益。在一般经济学意义上，任何社会的生产经营过程都需要三个基本要素，即劳动力、劳动对象和劳动资料。但我们以往的经济中，似乎只重视劳动对象、劳动资料的所有者，将劳动对象、劳动资料或其价值形态的货币资金的投入者作为企业的所有者，而不把劳动力所有者作为企业所有者，好象只要有这些便可建立一个企业并自动带来收益，这显然是与事实相悖的。我们认为，企业的所有者应有两种：一种是物力资本的所有者，他们提供基本劳动条件；另一种则是劳动力所有者，他们完成劳动过程。

2. 工资、福利费等部分仅是劳动者补偿劳动消耗所需要的生活资料的价值（人力资产的补偿价值），是让渡劳动力运用权

的价格，只是劳动者权益的一个部分。问题是提供物力资本的所有者可得到“增大了的价值”，为什么劳动力的所有者却不能？按马克思的分析，在资本主义社会劳动者之所以不能得到“增大了的价值”，是因为剩余价值被无偿榨取，是被剥削，但这只能说明劳动者权益被强迫、无理地转化成了“所有者权益”，而不是不存在“劳动者权益”。

3. 在社会主义市场经济条件下，仍存在生产资料的多种所有制形式，劳动力作为一种“人力资源”，必须采取商品货币形式，通过市场优化配置来实现与生产资料的结合。从现代经济增长的理论 with 事实看，我们不仅要看到物质资本的作用，更应看到人力资本的价值。按照舒尔茨的人力资本理论以及丹尼森对影响经济因素的研究结果，表明人力资本对经济增长的效用远大于物质资本。

4. 承认劳动者权益，是社会主义市场经济区别于资本主义市场经济的本质特征之一。资本主义是以“（物力）资本”来决定人在社会经济生活中的地位和权利的，它只承认物质资本的收益权，而不承认劳动力的收益权。在社会主义的制度下运作市场经济，就应既顾及财产所有者的权益，又要考虑劳动者的权益，将其收益权落实。这是实现社会主义生产目的的需要，也体现了劳动者为自己和为他人劳动相结合的客观现实。

5. 从承认劳动者权益的积极作用看，它有利于调动劳动者的积极性。就目前的现实而言，劳动者个人对企业兴衰的关心度并不是很高，企业经营者不节约管理费用，职工携技术“跳槽”的现象也时有发生。其重要原因是劳动者在企业中除了工薪等外，再没有牵扯他自身利益的东西存留于企业，企业搞垮了也只是物质资本的亏蚀，经营者并未承担起责任。企业既然仅属于物质资本的投入者所有，别人关心的“内容”必然是有限的。而

一旦建立劳动者权益的观念，便使企业多了一种所有者关心，劳动者才能与企业共兴亡。

6. 从近年来侵犯职工权益的现状看，建立劳动者权益观念并严格量化是迫在眉睫的重大课题。随着社会主义市场经济体制的建立，劳资关系日趋复杂化和多样化，由于劳动方面的法制尚不健全，一些地方侵犯职工合法权益的现象日益严重，已成为一种足以危及国计民生的社会公害。这些问题的产生原因固然很多，但其中显然与企业中劳动者权益被忽略、抹杀有关。

7. 从社会实际需要看，无论是应付福利费超支以及产权的自由交易，还是人才的自由流动等，都会因劳动者权益的确立而迎刃而解。从现行财务会计制度规定看，已有一些属于劳动者权益的项目，如公益金等，单独划出来作为一类也是简便易行的。

目前，人们对人力资源会计的研究，主要是从社会或是企业投入价值的角度展开，现已形成人力资源成本会计和人力资源价值会计两种公认的模式。我们则主要从人力资源产出价值并承认其所有权的角度，将劳动者权益作为会计要素确认并设计相应的核算模式^④，这就遇到了一个如何实施操作的问题。劳动者权益会计作为人力资源会计的一个创新模式纳入财务会计领域广泛推广，需要解决诸如人力资源的计量、新会计等式与国际惯例的协调、人力资源会计被社会的广泛认同并准则化或制度化等问题。对于这些问题，我们认为，都会随着人们认识水平的转变和政府的重视，以及人力资源会计（劳动者权益会计）本身的发展完善，逐步加以解决。我们坚信，人力资源会计（劳动者权益会计）必将给社会做出积极的贡献，对会计理论与方法的发展带来深远的影响。

参考文献：

①③ [美] 西奥多·W·舒尔茨：《论人力资本投资》，北京经济学院出版社 1992 年版，P3。

②胡世明：“论人力资本保全”，《会计研究》95.8，P14。

④参见阎达五、徐国君：“论劳动者权益会计”，《中国工会财会》1996 年第 5 期；“关于人力资源会计的框架——以劳动者权益会计为中心”，《会计研究》1996 年第 11 期；徐国君著：《劳动者权益会计》，中国财政经济出版社 1997 年 7 月版。

(作者单位：中国人民大学)
青岛海洋大学)

关于我国现阶段人力资源及 人力资源会计的思考

刘 玉 廷

在经济学中，“资源”是指为创造人类社会赖以存在和发展的物质财富而投入到生产活动中去的各种要素。资源通常包括自然资源、资本资源、人力资源和信息资源等，它们在任何生产过程中都不可缺少的，决定着社会生产的总量和经济发展的速度。所谓人力资源(Human Resource)，是指能够作为生产性要素投入到社会经济活动中创造财富的人的劳动能力，是人的体力和脑力的总和。

一、人力资源具有与其他资源不同的特征，在现代科学技术突飞猛进的时代，经济的竞争实质就是人力资源的竞争

人力资源区别于其他资源的特征，主要表现在以下两方面：

第一，人力资源是一种能动的资源。众所周知，人类具有思维、认识、语言、文字发明和创造等能力，是认识世界和改造世界的主体。这就决定了人力资源是一种能动的资源。一方面，人力资源的能动性体现在人力资源能在经济活动中起着主导作用，在现实经济活动中总是由人力资源的活动引发其他资源的活动，并对其他资源活动进行控制和操纵。离开了人力资源的作用，任何自然资源和资本资源都只能是一堆僵死的物，不能发挥任何作用。另一方面，人力资源的能动性体现在它的革新和创造作用上。人力资源在经济活动中并不是单纯地发挥其例行的职能，而是不断地运用其智力因素，把物质资料作为自己的手段，进行各种革新改进、发明创造活动，使自身的能力不断提高，使社会生产力不断前进。

第二，人力资源具有自我丰富的特征。人力资源的自我丰富是指人力资源在被耗费后，能够自我补偿、更新和发展，实现自我完善。对于一般的资源来说，随着被耗用和时间的推移，将会发生有形和无形的损耗，而且使用强度越大，时间越长，损耗的程度就越大，资源自身的价值就越小，最终完全丧失价值。而人力资源在被使用后，也会发生损耗，但它可以通过不断地补充物质资料和休息时间加以恢复；同时，还可以通过经验的积累、有目的学习新知识、掌握新技能、提高业务水平等进行自我完善和提高，从而使人力资源的价值不断增大。

人力资源具有与其他资源不同的特征，相应地，作为一个经济范畴，人力资源也具有其质和量的规定性。人力资源质的规定性是指一个单位人力资源所具有的体质、智能、知识和技能等，