

财经版会计系列丛书

徐国君
著

劳动者权益会计

——
人力资源会计的新模式研究

中国财政经济出版社

○ 财经版会计系列丛书

劳动者权益会计

——人力资源会计的新模式研究

徐国君 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

劳动者权益会计：人力资源会计新模式研究 / 徐国君著
北京：中国财政经济出版社，1997.8

ISBN7-5005-3451-5

I. 劳… II. 徐… III. 财务会计 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 07934 号

中国财政经济出版社出版

(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

北京东华印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 32 开 9.375 印张 192 000 字

1997 年 7 月第 1 版 1997 年 7 月北京第 1 次印刷

印数：1—3000 定价：11.50 元

ISBN7-5005-3451-5 / F·3192

(图书出现印装问题，本社负责调换)

○ 序

看到我的又一位学生——徐国君同志顺利完成博士学业，心中十分欣慰！从大学本科到攻读博士学位期间，十几年的师生关系使我们结下了深厚的情谊。徐国君同志勤奋好学，刻苦上进，为钻研会计理论与方法付出了很大的努力。早在大学时代，他就开始探讨将行为科学等人文科学的理论与方法引入会计领域，在我的指导下先后完成了《行为会计学》专著和一系列相关论文，对不断拓宽会计理论的研究领域，做了大胆而有益的尝试。我一向认为，从会计学与其相关科学的交接点和边缘地带去确定研究课题，深入开展学术研究，是丰富会计理论与方法，完善会计学科体系的一条重要途径。事实一再证明，就会计论会计，死抱住会计传统观念不放

的形而上学观点是不利于会计理论发展的。呈现在大家面前的这本著作，是徐国君同志在其博士论文基础上整理加工而成的，这既是他在攻读博士期间从事科学研究工作的总成果，也是他连续性地深入研究的结晶。

人力资源会计的研究开始于美国五、六十年代。经过几十年的摸索，逐步形成了包括人力资源成本会计和人力资源价值会计在内的比较成型的模式，但这仅作为管理会计的子系统而存在，未能与财务会计相融合。这一方面说明人力资源会计的模式尚存在不足，另一方面也表明对人力资源会计的研究还有很长的路要走。进入八、九十年代，国外对这方面的研究有所停滞，国内则处于介绍、学习阶段。正是在这种情况下，徐国君同志另辟蹊径，在对现有模式深入分析的基础上，保留其精华，扬弃其不足，精心构建了劳动者权益会计模式。该模式将人力要素作为一项正式的会计要素，系统纳入会计体系加以核算和管理。这一方面使会计对象和内容更加趋于完整，另一方面也是更重要的方面，是促使人们在价值管理中抓住人力这一关键性要素，利用有关人的价值运动信

息实施有效的管理，同时促进人们内在的自我管理。劳动者权益会计模式最重要的理论贡献在于，在财务会计中确立了人力资产、人力资本及劳动者权益的概念，重构了国际通用的传统会计等式，设计了劳动者权益会计的理论与方法体系。这些贡献对于构建具有中国特色的会计理论与方法，丰富和发展我国的会计学术研究，具有重要的现实意义和深远的理论价值。目前这种新思路尚未见到，劳动者权益会计论著的出版也属首次，由此可以看出作者目光之敏锐、用意之深邃以及具有的进取创新精神。应该说，《劳动者权益会计》是一部具有开拓性的学术专著，相信该书的出版，对促进会计理论的发展将起到积极的作用。可以说，徐国君同志是我国第一代人力资源会计研究者的佼佼者。

恩格斯曾指出：“每一个社会的经济关系首先是作为利益关系表现出来。”会计作为一种处于经济利益交结点的管理活动，具有公正地直接调节社会各种经济利益关系的职能。现行的会计模式未能将经济活动中的第一位的要素——人力资源要素作为会计要素加以核算和管理，这实际上就从原则和方法上失去了其公正地位和协调

经济利益的职能。本书的作者主张，当劳动力及其所有权投入企业后，与物力资本相对应的是人力资本的投入，这就意味着劳动者在企业中的主人地位会实实在在地以企业的另一种所有者身份出现，由此引出了劳动者权益的概念，即劳动者作为人力资源的所有者而享有的相应权益。作者指出，工资性所得不是收益的分配，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，是对消耗掉的劳动自然力给予必要补偿而进行的生产性分配。而对劳动的资本力应获得的收益性分配，在现有的会计体系中是不作反映的，但在劳动者权益会计中，则应作为一项重要内容单独予以反映。这也许可以说是形成具有中国特色会计理论和方法体系的一个重要因素。

实行人力资源会计的新模式——劳动者权益会计，遇到了传统会计所没有遇到过的难题，即对人力资源价值的计量。不论是西方学者提出的计量方法还是本书作者所推荐的方法，都有一个是否具有可操作性的问题。当然，本书作者的解释也有一定的道理，即对一个东西价值的计量，在很大程度上取决于参与交易的双方或几

方对这个东西所消耗的有效劳动的心理认可过程，目前会计上的计量就带有很大的不确定性。不过，即使如此，诸如人力资源的计量、人力资源参与利润的分配等问题，仍需要做进一步的研究。由于受种种因素的制约，总的看，这方面的研究还是初步的，特别是缺乏实际的经验和现成的资料可供参考，书中定有许多不完善之处。作者的构思付诸实践后，将是什么结果，这是我在指导作者研究写作过程中一直思考和求解的问题。我作为徐国君的导师，与他本人一样，也希望借本书出版的机会，听取更多人的意见，以使这项研究更趋于完善。

在从计划经济向市场经济改革过渡的社会转型期，不少年轻人热衷于直接投身到下海经商的热潮中。在这样的大环境下，徐国君同志仍能潜心向学，认真研究，实属难能可贵。希望我的学生以及更多的年轻人，都能尽可能抽出时间多读点书，多考虑一些问题。我愿与年轻人共勉。

阎 达 五

1997.4.17 于人大林园

○ 前 言

—

依笔者简单的感受，认为一般来说人们是愿意接受新思想、新理论的。当然只是一个“新”字，并不意味着思想或理论就是完美。恰恰因为新，才不成熟，才有缺陷甚至是完全错误的，从而需要更深入地研究和苦苦地探索，也需要人们在审读时品评是非、指明曲直。正如新生儿不仅神经系统在发育过程中，而且连诸如说话、走路等人基本的本能都在学习中一样，新理论、新思想在产生初期显然是粗糙的、浅薄的。但人们通常往往能容忍一个新生儿成长中的不健全，却难以容忍新理论、新思想在产生、发展中的不完善。人们一般习惯于立刻要求理论“天衣无缝”，习惯于按已有的观念尺度来衡量新思想是否正确。这或许是因为新生儿的诞生一般并不直接影响别人的原有存在，而新思想、新理论却带有冲破旧思想、老观念、成熟理论的倾向，这就可能会引起原思想、观念保持者，原理论支持认可者的心理抵触以及原有标

准的使用。这种抵触一方面是避免错误思想和理论危害的一道防线，另一方面也可能会影响新思想、新理论的价值实现甚至扼杀在诞生期。在当今人们大都来去匆匆的忙碌或浮躁中，很难让一个人静下心来把后面的文字读完，为此，在正文前有一段引子以作读者“开门的钥匙”，希求引起读者读下去的兴趣，或者节省时间对本研究有个大致的了解。实际上，只有详细地阅读全书，才能对本研究有个全面的把握，不至于在不了解之前就持否定态度。

本理论既属于理论研究，又属于实际应用研究。因此具有可操作性，使其在实际中应用是基本要求。但我认为，对于新理论和方法不能简单地按是否可立即应用为检验其是否成立的唯一的或主要的标准。换句话说，不能在现有观念和条件下是否可具体操作作为验证某一新理论和方法是否可行的单一标志。理论与实际的关系有多种情况，典型的有理论落后于实践、理论与实践同步、理论超越实践等三种基本现象。通常当理论落后于实践时，人们认为便无实际意义，但即使如此，也许还可以认为其具有历史研究价值。理论与实践同步即理论直接指导实践时，显示理论的现实价值，但这一过程终将结束，使具有现实意义的理论会随现实的变化进入落后的行列，所以其局限性在于：具有现实可操作性的许多理论和方法往往也就缺乏未来的生命力。超越实践的理论便弥补了这一不足，以其未来的生命力取胜。所以各种性质的理论都有其存在的价值。对于新理论，首要的是道理上说得通，理论上能自圆其说。在这一前提下，有些理论会随着人们观念的改变、社会条件的具备等而成为指导实践的现

实理论，也有些理论可能永远无法具体实践而只是理想。历史上不少理论在开始曾被视为异端邪说遭人强烈反对，后来却成为指导社会进步的真理。即使永远无法具体实践的理论也并不是毫无学术价值。一方面无法实施的情形很复杂，有可能是现实非正常发展，现实并不永远是对的；另一方面这种理论尚可启发人的思维，使人们知道这是理想而不具现实性。理论研究实际上不应单纯唯实用而为，避免急功近利或实用主义倾向，诚如“ $1+1=2$ ”的研究虽不能为社会直接带来财富，却为其他理论的建立打下基础的道理一样，陈景润成为世界著名科学家并不在于他的理论具有可操作性，而在于他严密的逻辑推理、科学的论证，解决了数学的基础性难题。

劳动者权益会计的研究就属于这种超越目前实践的探索，但笔者并不对其正确性有绝对的自信。由于现实中已有正在实践的实例，诸如美国、日本企业的“税后利润分红”，中国企业的“工资+分红”的试点，年薪制下工资中含有利润分配的成分的尝试等，都或多或少地体现了“劳动者权益会计”的思想距实践并不遥远，也从另一角度说明工作中尚缺乏系统的理论来指导和解释已经开始了的实践。同时，应该说，“万事思想开路”，劳动者权益会计不过是一种可制订为制度来实施的管理方法，只要对社会有益，就应积极创造条件使其有利于实行。

二

之所以选择人力资源会计作为研究的课题，起因有两

个：

一是和自己的生长环境与性格有关。由于我成长过程中所处的环境和经历，使我性格内向，平时很少说话，通过读小说等文艺作品来逃避现实，观察社会。因为小说中都是有关人的故事，生活中又迫使我不得不面对人，所以仔细地观察人、思考人，成为我学习与生活的重要内容。在大学和研究生期间，又系统看了一些社会学、心理学、行为科学等人文科学方面的书。受此启发，在以后写大学学年论文、毕业论文以及硕士论文时，大都写了与人有关的内容，试图探索将人与会计结合起来研究的路子。此后又学着写了一本叫作《行为会计学》的书。因此可以说，劳动者权益会计的研究是一种持续思考、摸索的结果。

二是基于对中日社会发展现实的对比观察。我于1990年至1992年间两次各半年公派去日本研修，1992年5月从日本直飞北京参加了中国人民大学的博士生入学考试，那时便确定人力资源会计的研究方向。这是基于对中日两国社会发展现实的对比观察才确立的研究课题。如众所周知，日本是个自然资源极其贫乏的国家，为了增加社会财富，一度曾试图采取发动战争、扩大疆域的方式来解决，在遭到惨败之后，依靠高质量的人力资源创造出让世界瞩目的经济奇迹，成为世界三大经济中心之一。在日本每每遇到日本人说中国不行的话就很不舒服，由此导致的希望中国振兴发达的心情比在国内时强烈得多，成为一种自然的爱国者。而中国经济不景气的现状着实让国人着急，赶超日本、美国等西方发达国家也不是一件简单的事情。有关部门和经济学家们都在苦

苦探索摆脱困境的途径，但各种招式用着用着就不大灵验了。不少人认为中国目前是缺资金、缺技术、缺市场、缺新产品等，于是大量引进外资，兴办外商投资企业，但事实是引进外资并不算很成功，是一种类似于靠输血维持人的生命而不是通过彻底改善人的造血功能来恢复健康的方法。二战后的日本也很贫穷，也缺资金、缺资源，但那时的日本不是急于引进外资，而是一手加大教育投资，从1950年至1972年间教育投资增长252倍；一手引进技术，从1950年至1976年间花80亿美元购入西方国家耗费2000亿美元用80年时间研究的3万项科技成果。这两项主要手段使日本经济走上了良性发展的轨道。中国在引进外资与技术时实际上有急功近利行为。很多地方片面地追求引进外资的数量，过多地给予各种优惠倾斜政策，以致于有些外资并不是本着互惠互利的原则来处理双方经济关系，而是利用优惠政策钻中国政策的空子，得到便宜就撤退。所以，我想中国目前首先缺的不是资金和技术等硬条件，而是消化、吸收、运用资金、技术的人的能力。同时，由于中国选择了“对外开放、对内搞活”的改革，社会转型使旧秩序打破，新的规则又未建立起来，改革中又认可了“资本”的存在，通过劳动创造财富的辛苦和漫长与依靠资本增殖的轻松和快捷以及由此刺激的人的膨胀的欲望，形成强烈的对比与心理感受，于是不少人就浮躁起来。如何让每个人而不是个别特殊人才都各就其位，有规则地劳动运作的问题，就成为最为迫切需要解决的关键所在，这实质是一个人力资源配置与人的利益驱动机制问题。

人的问题是任何社会乃至经济问题的核心和关键，涉及到很多方面。从会计的角度研究人力资源的配置、管理和利益分配等问题，只是对人管理的一个很小的方面，但“干什么吆喝什么”，作为会计学专业的博士生，我选择了人力资源会计这一课题。

三

一般意义上说生产经营过程的三要素中劳动力的重要性，人们很容易接受，甚至可以说已经形成人人头脑中的共识。毛泽东曾说过：世间一切事物中，人是第一个可宝贵的。只要有了人，什么人间奇迹都可以创造出来。邓小平指出：“科学技术是第一生产力”，而人才是掌握和运用科学技术的主体。美国经济学家舒尔茨等西方学者通过实证分析得出的结论是：经济竞争的关键是人力的竞争，即劳动者体能、智能、知识、管理、信息量的竞争。美国历史上第一个钢铁大王卡耐基则声言：我的厂房、机器设备都可搬走，但只要把人员给我留下，几年以后我仍然是钢铁大王。凡此种种，都反复将“得人才者得天下”这一古老命题加以注释与验证。

但是，最大的问题是人力这一因素在观念上的重要性并未在实际中很好地兑现。“人是第一可宝贵的”，却不知宝贵到什么程度？“人员”可以使卡耐基成为钢铁大王，但在卡耐基所领导企业的帐簿上，其价值又值几何？更为明显的是所有者投入的生产资料，正常情况下在经过消耗后，不仅要从中收入中得到完全补偿，而且还要占有所有的净利润，而劳动

者在参加劳动时消耗了体力和脑力，只能得到名为工资、福利费等的补偿，却不能享有净利润，这显然是不公平、不合理的。

本研究的深入需要有两个很简单的道理作基础。一是要让人们有劳动的内在积极性，就要把企业的产权真正落实到劳动者手上，劳动者成为企业的一种特殊的所有者而不是一个打工的。因为有了产权，才能成为主人，才有为自己劳动的积极性。现在的管理人员利用手中的权力大吃大喝、住豪华的办公室、坐名牌轿车等，一般职工不大关心企业，和企业不是自己的有根本的关系。让任何人都象关心自己的财产一样关心企业，象为自己劳动一样去工作，单靠思想好、觉悟高是不行的，只有真正是自己的才会变成现实。西方市场经济的发展，基础性的劳动机制就是让每个劳动者增加个人财富的目标得以实现。从一定意义上说，每个人都有一个自我目标，这种自我目标就是支配其行动的主要的、内在的驱动力。不能简单地认为是“自我目标”就持否定态度，试图通过教育或其他手段消灭掉，而应善于利用这种驱动力把经济搞上去。管理的过程就是将自我目标的驱动力开发、引导出来以使其有利于社会及企业的过程。这个道理可以称之为“自我目标驱动力利用论”。二是具体到行动目标中的“利益”目标上来，就有一个利益分配机制问题。现行的利益分配机制基本是单一的利益分割制度，如同让劳动者向水库里加水，然后从水库中盛出一桶、一碗分给各个劳动者，且桶、碗的容量事先一定，个人分得多少和水库里的水多少没有直接的联系，结果劳动者眼睛就会更加注意盯住桶、碗里水的

多少，而忽视水库里水的多少。我设想，应按每个人劳动能力和实际的贡献大小，设定不同高度闸门的流水渠道，使每个劳动者只有努力工作使水库里的水位升高，才能使流到自己盛水工具中的水量增多。企业的利润分配机制也应按这一道理设计，这一道理可称之为“水库理论”。

劳动者权益会计理论涉及了“社会主义市场经济”成立及运作的理论问题。社会主义和市场经济并存，既应承认“资本”的权益，体现市场经济的要求，又要承认“劳动者”的权益，体现社会主义的特征。同时，也是建设具有中国特色会计的一种探索。中国会计特色的形成，基础在于会计所依托的基本社会环境，即“社会主义市场经济制度”，劳动者权益会计如能成立，可以说是中国会计特色的一种表现。

四

下面我们看一下本书的主要内容。

本书研究的基本思路是：人力资源的作用考察→人力资源会计产生与发展过程→现有人力资源会计模式分析→人力资源会计基本概念与理论的构架→人力资源会计的新模式——劳动者权益会计探索→人力资源管理会计方法研究。笔者将人力资源会计区分为人力资源财务会计与人力资源管理会计两个基本领域，并将其界定为三种模式：即人力资源成本会计模式、人力资源价值会计模式以及人力资源权益（又称劳动者权益）会计模式。其中劳动者权益会计模式是本研究的中心与全新思维，也是对人力资源会计的新构架。

本书首先从有关人力资源价值的几个事例分析入手，指

出至今为止的世界各国的现行会计模式中，无一例外都还未把人力的要素作为一项正式的会计要素纳入会计体系中加以核算和管理。这一方面导致会计对象和内容的不完整，另一方面更重要的是人们在价值管理中人力这一关键目标消失，无从利用有关人的价值运动信息，实施有效的、抓住根本的管理，也无从利用有关的信息促成内在的自我管理。造成这一状况的原因，一方面是因为现有的人力资源会计模式与财务会计脱节、不易操作，另一方面也由于不少人的观念始终停留在传统的固有模式上。“重视人才”、“以人为本”等原则的贯彻，仅仅以主观的、模糊的管理指导思想来体现，没有将人力资源视作会计的一项重要要素加以数量化、价值化。为此，本书鲜明地提出人力资源是会计的第一要素与特殊要素的观点并加以论证，为劳动者权益会计模式的建立确立第一个理论支点。本书对人力资源会计的定义为：对人力资源进行价值核算和管理的一种会计方法。它包括人力资源财务会计与人力资源管理会计两部分，前者是以会计原则为准绳，主要鉴别、计量与提供有关人力资源的货币性信息，以使信息使用者做出正确的判断和决策的有组织的系统。后者是利用人力资源的货币性信息及其他相关信息，对人力资源的选择、开发、配置、保护、价值分配、评价等的会计管理活动。

为了对人力资源进行会计处理，本书在继承和发展前人成果的基础上，提出人力资源会计的5项基本假设，即人力是有价值的经济资源、人力资源是可以用货币加以计量的、人力资源的价值受各种因素的影响而变动、人力资源的信息