论人力资本按贡献价值进行会计计量

长沙理工大学财经研究所　**李世聪**(博士生导师)

【摘要】 本文从国内外人力资本价值计量研究现状入手,在了解问题症结的基础上,提出了人力资本当期价值理论,并巧妙地分离了人力、物力贡献价值,构建了人力资本按贡献价值进行会计计量的六种模式,将价值指标和非价值指标有机结合,实现了人力资本价值会计计量研究的重要创新。

【关键词】 人力资本　价值计量　重要创新

人力资本价值计量是一个世界性的难题，由于人力资本本身具有特殊性、复杂性和不确定性,使得人力资本价值计量的难度远远超过物力资本,国内外学术界研究了几十年,至今没有解决这一难题。由于这一难题未能解决,人力资本价值得不到应有的反映,劳动者没有得到应有的回报,这大大挫伤了广大劳动者的积极性，并已成为严重影响我国经济发展和制约人力资本价值进一步开发和利用的重大障碍，因而建立科学的人力资本价值理论和计量模式，恰当地反映人力资本价值是目前亟待解决的重大难题。

笔者通过对人力资本价值三年深入的调查研究,在总结、测算国内外人力资本价值计量模式的基础上，寻求了新的思路与方法,提出了新的人力资本价值计量理论,即当期价值理论,构建了人力资本当期价值会计系列计量模式,在此基础上实现了人力资本群体价值、个体价值、绩效价值、分配价值、未来群体价值及个体价值的六位一体化，并已经过实际检验证明切实可行,其主要创新内容概述如下：

一、从国内外现状入手,了解问题的症结所在

国内外对人力资本价值计量的研究，概括起来不外乎两方面:一是按人的内在价值计量,二是按人的未来价值计量并加以贴现。所谓按人的内在价值计量,是指以蕴涵于人体内的内在能力、资历、学历、智力等因素来确定人力资本价值量,而这些内在因素与多种精神因素有关,它受思想意识、观念、信仰、情绪、待遇乃至环境等多种不确定因素的影响,人与人之间千差万别,就是条件相同的人也有差异,同一个人在不同时期也不一样。因而按人的内在价值计量具有极大的不确定性,给人力资本价值计量带来了极大的困难。所谓按人的未来价值计量,就是按人的工资、津贴、收入等计量未来价值并加以贴现,因工薪本身并不能代表人的贡献价值,劳动者创造的价值远远大于其自身的薪酬价值，同时这种未来价值受未来不确定因素的影响,所计量的价值与实际不符,计量的数据只能作为预测、决策的参考,不能作为企业人力资本核算、绩效考评与收益分配的依据，所以按上述思路不能解决人力资本价值计量问题。对此,我们研究国内外多种价值计量模式,并对这些模式一一进行实证测算，测算的结果不能反映其实际价值，所以说按人的内在价值和未来价值的思路研究人力资本价值计量问题的可行性不大。

二、寻求新的思路,创造性地提出当期价值理论

笔者发现上述道路走不通,只有另辟蹊径,经过反复深入的研究,终于有了新发现,提出了全新的人力资本价值计量理论——当期价值理论，即以人力资本当年投入产出的贡献价值作为计量的对象。人力资本当期创造的贡献价值是人的内在能力的外在表现，它体现了人的内在能力通过创造贡献价值反映出来,并体现其贡献大小,用这个看得见的贡献价值作为计量的标准和尺度,是比较现实、直观和切实可行的。

笔者提出的人力资本当期价值理论具有丰富的涵义。

从时间涵义来说,当期价值就是指当年价值。因为人力资本的价值不适合历年累加,如果历年累加,不仅数据多,而且计算更复杂。因此,必须以年度为准,按当年产生的价值计算,可与现行会计、统计核算的年度规定相一致,采集相关数据,这不仅便于操作，而且能为当年的人力资本绩效考评和收益分配提供科学的依据。

从空间涵义来说，当期价值反映的是一个单位人力资本所实现的价值,这与现行会计、统计核算的单位主体(即以一个独立核算的经济单位为核算主体)是一致的,所以我们计量的人力资本价值要受单位这个空间范围的制约。离开单位经济价值谈人力资本个体价值是没有现实意义的，个体价值也无法实现。

从理论涵义来说，当期价值是以马克思剩余价值理论和现代资产价值计量理论为主要依据的，并借鉴了西方经济学有关观点。按照马克思剩余价值理论,人力资本价值为必要劳动价值和剩余价值之和。必要劳动价值实际上是补偿劳动消耗部分,体现为人力资本当期价值中的投入成本;剩余价值实际上是剩余劳动创造的价值，体现为人力资本当期价值中的新价值。所以我们提出的当期价值理论完全符合马克思的剩余价值理论。现代资产价值的计量和确认是以当年为核算年度,以历史成本计价为原则,人力资本当期价值计量符合现代资产价值计量的特点和原则。当期价值计量模式中“H”比例的提出，说明企业的新价值是人力资本和物力资本共同作用

的结果，这也符合西方经济学中有关理论观点。马克思剩余价值理论、现代资产价值计量理论和西方经济学理论的综合运用，使人力资本当期价值理论具有丰富的理论内涵，为提出人力资本当期价值计量理论提供了科学的理论依据。

三、分离人力物力价值，计算和反映人力资本对企业产出的贡献价值

通过计算，笔者试图把人力资本价值从物力资本价值中分离出来。企业的贡献价值是人力资本和物力资本共同创造的，但在现行核算中，人力资本创造的贡献价值和物力资本创造的贡献价值已混为一体，无法分开。笔者运用科学方法通过条件假设和逻辑推导，建立企业人力、物力投入与产出之间函数关系计算公式：$Q=L\alpha+K\beta$。式中：Q 代表效益或产出，L 代表人力资本投入，K 代表物力资本投入，α、β 均为参数。然后选用企业近年人力、物力投入和产出的有关历史数据代入函数关系式并建立方程组：$Q_1=L_1\cdot\alpha+K_1\cdot\beta$；$Q_2=L_2\cdot\alpha+K_2\cdot\beta$。通过解方程组可求得 α 和 β 的值，将 α、β 的值代入贡献率计算公式(H)：$H=L\alpha/(L\alpha+K\beta)$，即可求得企业人力资本贡献价值在企业总的贡献价值中占的比例，然后再乘以当期人力、物力共同创造的贡献价值，即可求得人力资本当期实现的贡献价值。

把人力资本价值从物力资本价值中分离出来是一个难题，笔者在模式构建中通过巧妙的技术处理，使复杂的难以直接处理的问题得到解决。通过条件假设和逻辑推导，视企业规模在短期内保持相对稳定、投入产出变化趋近的情况下，将函数关系近似变换成线性关系，使 H 的计算变得简单，从而把人力资本创造的价值从物力资本创造的价值中分离出来。通过分离模型不仅实现了对人力、物力贡献价值的科学分离，而且充分体现了人力、物力贡献的差异，解决了国内外长期未能解决的问题。

四、以当期价值理论为指导，构建人力资本当期价值会计计量的六种模式

依据当期价值理论，笔者首先构建了人力资本当期价值的群体价值这一基本计量模式。

模式 1：$V=(VA+I)\cdot H$。式中：V —— 人力资本当期群体价值；VA —— 企业当期增加值；I —— 企业当期利息支出；H —— 人力资本当期创造的价值占人力物力资本共同创造价值的贡献比例(即人力资本贡献率)。

在群体价值计量模式的基础上，笔者构建了人力资本当期实现的个体价值、绩效价值、分配价值、未来群体价值和个体价值的人力资本价值会计系列计量模式。

模式 2：人力资本当期人均个体贡献价值：$VP=V/N$。式中：VP —— 人力资本当期人均个体贡献价值；V —— 同上；N —— 该群体员工数。

模式 3：人力资本当期个体绩效价值：$V_{ij}=VP\cdot G_i\cdot R_{ij}$。式中：i —— 岗位数；j —— 某岗位员工数；V_{ij} —— 某岗位人力资本当期个体绩效价值；G_i —— 某岗位岗级调整系数；R_{ij} —— 某岗位个体绩效价值调整系数；VP —— 同上。此模式将人力资本当期人均个体贡献价值与个体绩效价值融为一体，改变了现有人力资本绩效考核纯粹以非价值指标评价员工贡献大小的状况，实现了价值与非价值指标的有机结合。

模式 4：人力资本当期个体分配价值：$P_{ij}=T\cdot S_{ij}=T\cdot V_{ij}/\Sigma V_{ij}$。式中：$P_{ij}$ —— 人力资本当期个体分配价值；T —— 某岗位当期分配总额；S_{ij} —— 某岗位人力资本当期个体分配标准；V_{ij} —— 某岗位人力资本当期个体绩效价值；ΣV_{ij} —— 某岗位人力资本当期个体绩效价值总值。

模式 5：人力资本未来群体价值：$V_t=\dfrac{(VA_t+I_t)\cdot H_t}{(1+r)^t}$。

式中：V_t —— 未来第 t 期人力资本群体价值的现值；VA_t —— 未来第 t 期企业增加值预计数；I_t —— 未来第 t 期企业利息支出预计数；H_t —— 人力资本当期新增价值所占比例预计数；r —— 未来第 t 期人力资本价值贴现率。

模式 6：人力资本未来个体价值：

$$V_{ijt}=\frac{(VA_t+I_t)\cdot H_t/N_t}{(1+r)^t}\cdot G_{ijt}\cdot R_{ijt}$$

式中：V_{ijt} —— 未来第 t 期某岗位人力资本个体价值的现值；G_{ijt} —— 未来第 t 期某岗位岗级调整系数预计数；R_{ijt} —— 未来第 t 期某岗位个体绩效价值调整系数预计数；Nt —— 未来第 t 期群体员工人数预计数；VA_t、I_t、H_t、r 的涵义同前。

以上这些模式从不同角度计量人力资本价值，为企业内部管理和外部利益相关者提供了多方位的信息。笔者构建的人力资本价值计量模式，从群体到个体到绩效到分配到未来等计量模式，逻辑关系严密，前一个模式是后一个模式的计量基础，当期模式是未来模式的计量基础，形成了有机的价值链，构成了人力资本价值计量的有机体系，实现了人力资本(群体、个体、绩效、分配、未来群体及个体)六位价值一体化。

五、将价值指标与非价值指标有机结合，科学合理地对员工进行绩效考评

人是复杂的高级动物，仅用价值指标来反映人力资本的价值是不够的，而传统的人力资本绩效考评只注重非价值指标，忽视了价值指标。为了更全面地反映人力资本的价值和绩效贡献，笔者运用科学的方法，把人力资本价值计量和非价值指标的绩效考评有机、巧妙地结合起来，科学运用非价值指标进行绩效考核与评分，并折算成价值指标求得绩效价值调整系数 R_{ij}，通过岗级测算，体现岗级的重要程度，求得岗级调整系数 G_i，实现非价值指标价值化，然后将两个系数巧妙地融入人力资本个体绩效价值计量模式中，实现不同岗位人力资本个体价值与岗级价值、绩效价值的有机结合，从而可以更准确地计量和反映不同岗位人力资本的个体绩效价值。同时笔者依据员工绩效和贡献价值的大小来确定分配价值，使企业的收益分配能与员工的绩效和贡献大小直接挂钩，以实现企业对人力资本收益分配的合理性，成功地解决了收益分配应充分体现贡献大小的问题。

主要参考文献

1. 张德.中国可持续发展的人力资源对策.中国人才，2002；7

2. 西奥多·W.舒尔茨.人力资本投资——教育和研究作用.北京：商务印书社，1990