

# 人力资源是可变资本

中南财经政法大学会计学院教授 唐本佑

目前,我国学术界对人力资源的讨论,归纳起来主要有两种观点:一种观点认为,人力资源是企业的一项重要资产,是不变资本;另一种观点认为,人力资源不是企业的资产,是可变资本。本文将就此展开讨论。

## 一、将人力资源定义为不变资本,理论上不严谨

有学者认为,人力资源是介于智力成果与一般资源之间的、以独特形式存在于企业中的特定资产。人力资源之所以能够成为会计上的资产,是因为它具有资产的一般特性:蕴藏着可能的未来收益;为某一特定的主体所拥有或控制;为取得或控制人力资源的交易或事项已发生;可以用货币计量。因此,将人力资源视为企业总体资产的组成部分似乎具有足够的理由,进而得出更具体的结论:人力资源是一种无形资产。其理由是劳动力的使用权没有实物形态,在聘用期内企业可长期使用,且能为企业带来收益。

马克思的剩余价值理论认为,人力资源是不变资本,因为人力资源的核心是劳动力。而劳动力是什么?马克思认为,劳动力是一种创造价值的力量,是一种产生价值的源泉,并且在适当使用的时候能产生比自己具有的价值更高的价值。因此,劳动力在剩余价值生产中所起的作用与生产资料在剩余价值生产中所起的作用是完全不同的,它们的价值转移方式也不同。机器、设备、厂房等生产资料的价值,是按照其磨损的程度逐渐地转移到新产品中去;而原材料和燃料等生产资料的价值,则是一次性全部转移到新产品中去。也就是说,在剩余价值的生产过程中,生产资料只是转换自己存在的物质形态,而不发生任何量的变化,不发生价值增值,所以称之为不变资本。而劳动力价值是由工人的劳动创造出来的。在生产过程中,劳动力创造的价值,不仅包括劳动力价值,而且包括一定量的剩余价值,由于这一部分资本价值是可变的,所以称之为可变资本。

通过以上分析可以知道,在生产过程中作为人力资源的劳动力与生产资料是两个不同的形态,它们在生产过程中所起的作用也是不同的。

## 二、将人力资源作为不变资本引起的混乱

首先,将人力资源作为不变资本,混淆了不变资本和可变资本之间的界限。有学者认为,任何可以带来收入的财产都是资本。也就是说,物质资本与人力资本都可以创造新价值,这就是马克思曾经批评过的利润是由整个资本带来的观点。笔者在此暂不作生产关系的分析,而是就这种观点引起的混乱进行探讨。于是他们认为,在采用自动化设备进行生产的条件下,利润越来越多地由机器创造,劳动力在生产中的作用已经

微不足道。现在,他们又将人力资源作为资产(无形资产)来看待,那么,转移旧价值与创造新价值的界限就被混淆了。因此,在人力资源会计的设计中,将人力资源与机器、设备等作同样的处理。

其次,将人力资源作为不变资本,在会计核算时难以用货币计量。虽然前面谈到有的学者将人力资源作为会计上的资产的原因之一是它可以用货币计量。但是在实际操作时,他们又不得不承认,人力资源的货币计量由于其本身的复杂性,在操作上有很大的难度,于是又提出了货币计量模型和非货币计量模型。其代表人物弗兰霍尔茨认为,非货币计量模型之所以必要:一是因为非货币计量有时比货币计量更恰当;二是因为在无法采用货币计量时,非货币计量可代替货币计量。这样,在人力资源会计的核算上就出现了货币计量与非货币计量两种手段。这就给具体操作者提出了难题:什么情况下采用货币计量,什么情况下采用非货币计量?从而也就显示出这种理论的不严谨性。

最后,将人力资源作为不变资本,由于在会计核算时人们对人力资源的理解不同,因此产生了不同的计量方法。目前,人力资源会计对人力资产的计量方法主要有两种:一是人力资源成本会计。它是以企业对人力资产的投资为基础逐期累计计量人力资产的成本价值,将人力资产成本价值按照人力资产的使用进行的摊销作为企业生产经营的产品成本或劳务成本,记录人力资产的累计摊销价值,待人力资产退出企业时将两者相抵,余额就是该人力资产为企业创造的收益或带来的损失,该余额可以作为企业的收益或损失处理。二是人力资源价值会计。它是以人力资产为企业带来的预期总价值为基础计量人力资产的经济价值,将人力资产进入企业后企业对其投资的各种支出作为累计摊销价值,待人力资产退出企业时将两者相抵,余额就是企业对该人力资产预期价值的高估或低估,可以作为企业的预期收益或损失处理。

以上两种计量方法的共同点是都将人力资源作为资产(即作为不变资本)来看待,这样就混淆了不变资本与可变资本之间的界限。同时,将未来可能实现的价值在当期进行资本化处理,缺乏充分的理论依据,也不符合历史成本计价的原则,而且给实际操作带来困难,使得企业在决定究竟采用哪种方法进行会计核算时产生疑惑。

## 三、将人力资源定义为可变资本的理由

首先,将人力资源定义为可变资本,理论严谨。按照马克思的剩余价值理论,能够非常清楚地区分转移旧价值的是不变资本,创造新价值的是可变资本。这样,就可以划分资本在

# 会计的计量属性及其现实选择

暨南大学管理学院 石水平 武汉市财政局 易昌茂

## 一、会计计量属性的定义及分类

会计计量是财务会计的一个基本特征,计量属性又是会计计量的组成部分之一,用于量化描述计量客体的特征或外在表现形式。1984年,美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告第5号——企业财务报告的确认和计量》中指出,会计计量属性有以下五种:

1.历史成本。历史成本是指取得一项资产时支付的现金数额。历史成本是会计计量中最重要和最基本的属性。当然,在价格明显变动时对非货币性项目以历史成本计量,其价值可能被高估或低估,甚至会失去其作为决策依据的意义。

2.现行成本。现行成本也称重置成本或现时投入成本,是指在现时为重置某一特定资产所付出的代价。由于对资产供求关系的预测存在不确定性以及技术因素和成本因素的变

生产过程中呈现的生产资料和劳动力这样两个不同的形态以及它们在生产过程中所起的不同作用。而有的学者将人力资源理解为不变资本并视同生产资料对待,忽视了人在生产过程中所起的作用,从而得出新价值是由所有资本创造的错误结论。

其次,将人力资源作为可变资本,产权归属明晰。在商品经济中,应该承认劳动力是商品。劳动者与某一个企业签订了劳动合同以后,该劳动力在合同期内就属于这个企业所有,合同期内劳动者必须为企业工作,其劳动成果归企业所有。企业在合同期内定期付给劳动者劳动报酬,至于劳动者在与企业签订合同之前的投资(如学习、训练、培训等)与企业无关,但它是劳动者与企业签订合同时的一个筹码。而合同签订后,企业对劳动者的培训则是企业为保证劳动者在合同期内的正常劳动而必须发生的费用。有的学者将这种本来很明晰的关系复杂化,将对劳动者的投资分为社会、企业、他人、家庭等,这样就使劳动者产权关系复杂化,是自己给自己出难题。虽然由这种划分可以知道谁参与了劳动者的投资过程,但是难以确定各个投资者的投资比例,因而在产权问题上就不可避免地存在着分割的困难,而这种困难是产权关系实现的一个障碍。

再次,将人力资源定义为可变资本,在会计核算上能用货币准确计量。由于劳动者与企业签订合同之前的投入是劳动者对自己的投入,企业无须将这一部分列入企业的账户中。但这一部分的投入,又是直接影响劳动者与企业签订合同的重要因素,是决定劳动者在企业中是从事简单劳动还是复杂劳动的关键。而从报酬来看,复杂劳动远高于简单劳动。

动,现行成本计量结果一般很难与历史成本计量结果一致,尤其在货币价值变化较大时。如果会计计量采用现行成本这一计量属性,则可能存在频繁地根据现时成本调整账面已记录的原始成本的情况,因此在一般会计原则中不考虑这一计量属性。

3.现行市价。现行市价也称脱手价值,是指资产在正常清理条件下的变现价值或现时现金等值。如果会计计量采用现行市价这一计量属性,那么全部的资产、负债的价值都应按变现价值重新估算。变现价值等于市场价格减去预计的销售费用,而且它所依据的是卖方市场价格而不是重置成本法下的买方市场价格。现行市价往往在管理会计进行生产决策和投资决策中被用以考虑机会成本等因素。如果财务会计选择这一计量属性,也就无需根据资产的寿命周期将其价值转作费

至于劳动者进入企业之后所发生的培训上岗、学习、进修等的支出和劳动者得到的报酬,则是可以用货币精确计量的。将人力资源作为不变资本,最棘手的问题是取得人力资源时的货币计量问题,既要考虑前期教育投资,又要考虑技能、身体状况、学习能力等因素。此外,若劳动者以其劳动入股企业,该如何计量呢?这也是一个难题。

最后,将人力资源作为可变资本,在会计核算时,劳动者的所得是工资,工资问题属于新创造的社会产品的分配问题。新创造的社会产品是由劳动者在生产过程中创造的,它不仅包括劳动力价值(工资),而且包括一定的剩余价值(利润)。这部分新创造的社会产品是由可变资本创造出来的,工资的实质就是在产品成本中用于劳动者个人消费的那一部分。明确了工资的性质,那么在会计核算时,将工资单列并计入产品成本就顺理成章了。

由于有的学者将人力资源理解为不变资本,因而就存在一个投入和摊销的问题。而计算投入时,则要计算劳动者进入企业前的投入和进入企业后的投入,进而将其按一定的期限摊销计入产品成本。如果将劳动者的劳动仅仅视为一种价值的转移而不是创造,那么劳动者在生产过程中的作用就被模糊了,在计算利润时,表现出的似乎就是全部资本带来的利润,而不是由可变资本创造的利润。

由此可以得出结论——人力资源是可变资本。人力资源是生产要素中最活跃的、起决定性作用的因素,是唯一具有主观能动性和创造性的因素。只有通过劳动者的劳动,并由劳动者组织、控制、协调等,物质资源才能完成生产和再生产过程,才能创造社会财富。☒