

人本资本会计核算与报表编制

丁胜红^{1,2} 周红霞¹

(1.安徽财经大学会计学院 安徽蚌埠 233030 2.东南大学经济管理学院 南京 211189)

【摘要】 本文以现实生活中人受感情支配、具有利他主义倾向以及市场是非完全市场为前提,认为传统财务会计等式下人的行为是理性的、不讲感情的利己主义和完全市场的假设前提是不合理的。同时依据广义劳动者创造价值的理论,建立了人本资本会计等式,并在此基础上设置人本资本会计账户以及人本资本会计报表。

【关键词】 人本资本会计 经济利润 账户 人力资本 组织资本 关系资本

一、人本资本会计等式的形成

传统财务会计等式为:资产=权益。从价值信息角度来看,徐国君教授(2003)认为传统二维会计恒等式“资产=权益”可以转变形式为:“价值的存在=价值的归属”。他通过对“价值本原”的研究,在传统人力资源会计等式“资产=权益”的基础上,提出了“价值的存在=价值的本原=价值的归属”等式,并以创造价值的行为作为第三维,建立“资产=行为=权益”的三维会计,但他仍然沿用前人对经济组织中资本的划分:人力资本和物力资本两大类。依据广义契约理论和非经济人的假设,经济组织中资本应该划分为:人力资本、物力资本以及它们共同参与而内生的治理资本。因此,笔者认为在对企业的各种权利最优配置过程中,不仅可以实现企业内生性治理资本价值和人力资本价值,以企业临时性或永久性优势来实现自己的经济利润,而且可以达到对企业各种外生性资本最佳利用来实现其各自资本的风险报酬。

鉴于人本主义哲学观点,好的环境更有利于人进行价值创造。对于一个经济组织来说,应该通过创造更好的生产关系来实现企业价值最大化。这是笔者提出人本资本概念的理论依据。由于企业制度和部分技术存在内生性,由此决定各自的治理资本和人力资本具有内生性,它将导致企业形成新的隐性资本。当然,企业在生产过程中利用自身所拥有的一些生产要素已经形成一系列隐性资本。这些隐性资本常常通过显性劳动(显性行为)和隐性劳动(隐性行为)创造价值。我们依据徐国君教授提出的“价值的归属”来归纳人本资本会计的资本价值归属。所有者权益和负债归属于投资主体,生产劳动者权益归属于人力资本主体,组织权益和关系权益归属于经济实体主体,经济实体主体与其他资本主体具有对等的投资主体(丁胜红等,2008)。因此人本资本会计等式为:物力资产+人本资产(人力资产+治理资产)=所有者权益+负债+广义劳动者权益。该会计等式突破传统会计等式的假设前提,符合社会现实生活中的复杂人假设或社会人假设。

二、构建人本资本会计核算体系

1. 建立在经济利润基础之上的人本资本会计核算体系。

(1)建立在隐性人力资本的经济利润基础之上的人力资本会计等式。这里以年为单位,计算隐性人力资本生产者实现的权益,它符合下列等式关系:年隐性人力资本实现价值-年隐性人力资本投资成本摊销=年隐性人力资本经济利润。年隐性人力资本价值是参照人力资源市场对显性人力资本价值的预测或评估来核算。年隐性人力资本投资可参照传统人力资源会计对年显性人力资本投资所采用的确认、计量方法。年隐性人力资本是参照传统人力资源会计对年显性人力资本投资成本摊销模式并结合人力资本在企业的实际地位以及自身素质等因素作相应修改来摊销其投资成本,其修改系数为具体人力资本价值相对所有人力资本价值的比例。对于年隐性人力资本经济利润分配,其中包括用于职工集体福利部分和用于扩大再生产两部分。

由此,上述公式可以改写为:年隐性人力资本经济利润=年隐性人力资本实现价值-年隐性人力资本投资成本摊销=年隐性人力资本生产者权益=年隐性人力资本盈余公益金+年隐性人力资本生产者的盈余公积金、未分配经济利润+年度人力资本生产者股本、资本公积。

(2)建立在治理资本的经济利润基础之上的治理资本会计等式。我们以组织资本、关系资本的经济利润为基础来讨论它们的会计等式。其中,组织资本、关系资本的经济利润属于企业主体权益。因此,它们的会计等式如下:年组织资本实现价值-年组织资本投资成本摊销=年组织资本经济利润;年关系资本实现价值-年关系资本投资成本摊销=年关系资本经济利润。

组织资本价值、关系资本价值通常采用预期价值来计量,也可以按照年度它们的未来收益并利用往年它们的实际平均资本收益率来折现。如果它们没有历史数据,可以参照其他同类企业标准采用公允价值计量它们的价值。为此,上述两个等式可分别改写为:年组织资本经济利润=年组织资本实现价值-年组织资本投资成本摊销=年组织资本服务者权益=年组织资本盈余公益金——职工集体福利+年组织资本盈余公积金——组织建设基金+年组织资本盈余公积金——人力资本

建设基金+年组织资本未分配利润+年组织资本股本(实收资本)+年组织资本资本公积;年关系资本经济利润=年关系资本实现价值-年关系资本投资成本摊销=年关系资本服务者权益=年关系资本盈余公益金——职工集体福利+年关系资本盈余公积金——关系建设基金+年关系资本未分配利润+年关系资本股本(实收资本)+年关系资本资本公积。

综上所述,建立在马克思广义劳动价值论基础上的人本资本会计等式,应该符合“物力资本+人力资本投资+人力资本价值+组织资本投资+组织资本价值+关系资本投资+关系资本价值=所有者权益+负债+广义劳动者权益”的会计等式,会计科目体系应该以上述会计等式为基础,按照资产、负债、广义劳动者权益、所有者权益、收入、成本、费用七类要素分别设置会计科目或账户。另外,根据它们的产权属性或经济用途分别设置它们各自的明细会计科目。

2. 人本资本会计核算账户体系设置。为了使人们更容易接受和了解人本资本会计体系,在保留传统人力资源会计核算账户的基础上增设相应的人本资本会计核算账户,其人本资本会计核算账户体系如表1。

表1中显性人力资本是传统人力资源会计对人力资产确认、计量的账户或会计科目,其核算内容与方法没有改变,它们只是用于区别本文所提出隐性人力资本的具体核算内容与方法。所有者权益类指的是扣除人力资本、组织资本、关系资本的经济利润后在投资主体之间分配的经济留存收益与其对应股本或实收资本等。成本费用类包括显性成本费用类和隐性成本费用类。

三、人本资本会计核算的账户设置

1. “隐性人力资本价值”账户。设置“隐性人力资本价值”账户,核算取得隐性人力资本在生产使用过程中预期所创造的总经济价值,其账户借方反映隐性人力资本价值的增加;贷方反映隐性人力资本价值的减少;账户期末借方余额是隐性人力资本的预期剩余价值或未实现价值。

2. “累计隐性人力资本实现价值”账户。设置“累计隐性人力资本实现价值”账户,记录每年末计算的隐性人力资本年度实现价值,用来对“隐性人力资本价值”账户的预测值进行调整。累计隐性人力资本实现价值是根据本年实现经济利润,参照传统人力资源会计对生产领域中的(显性)人力资产修正比例来制定隐性人力资本修正比例,再乘以本年隐性人力资本的职工薪酬计算得出。该账户借方反映本年因隐性人力资本离职、调动、提升、重新估价,使其价值减少的金额;贷方反映本年隐性人力资本累计实现价值的增加额;期末贷方余额反映已实现的隐性人力资本价值累计数。

3. “隐性人力资本预测”账户。“隐性人力资本评估”账户仍然沿用传统人力资源会计“(显性)人力资本预测”账户设置的依据:它不是真正意义上的资本账户,它只是反映企业未来人力资本价值在企业运营过程中逐渐实现属于企业意义上的人力资本价值,因此,“隐性人力资本预测”在产权性质上属于负债性资产。当然它不能等同于真正意义上的资本账户而获得同样的要求权。

表1 人本资本会计核算账户体系

行号	序号	资产(资本账户)	行号	序号	负债 所有者权益
1	1	资产类	1	2	负债类
2	11	流动资产类	2	21	流动负债类
3	.....	.....	3	.....	.....
4	12	非流动资产类	4	22	长期负债类
5	120	人力资本	5	.....	.....
6	1201	*显性人力资本	6	3	隐性人力资本预测
7	12011	显性人力资本投资	7	4	应付隐性人力资本职工薪酬
8	12012	减:累计显性人力资本投资摊销	8	5	隐性人力资本生产者权益类
9	12013	显性人力资本投资净值	9	51	隐性人力资本盈余公积
10	12014	显性人力资本价值	10	52	隐性人力资本未分配利润
11	12015	减:累计显性人力资本实现价值	11	53	隐性人力资本股本(实收资本)
12	12016	显性人力资本(未实现)净值	12	54	隐性人力资本资本公积
13	1202	隐性人力资本	13	6	组织资本预测
14	12021	隐性人力资本投资	14	7	应付组织资本服务者职工薪酬
15	12022	减:累计隐性人力资本投资摊销	15	8	组织资本服务者权益类
16	12023	隐性人力资本投资净值	16	81	组织资本盈余公积
17	12024	隐性人力资本价值	17	82	组织资本未分配利润
18	12025	减:累计隐性人力资本实现价值	18	83	组织资本股本(实收资本)
19	12026	隐性人力资本(未实现)净值	19	84	组织资本资本公积
20	121	组织资本	20	9	关系资本预测
21	1211	组织资本投资	21	10	应付关系资本服务者职工薪酬
22	1212	减:累计组织资本投资成本摊销	22	11	关系资本服务者权益类
23	1213	组织资本投资净值	23	111	关系资本盈余公积
24	1214	组织资本价值	24	112	关系资本未分配利润
25	1215	减:累计组织资本实现价值	25	113	关系资本股本(实收资本)
26	1216	组织资本(未实现)净值	26	114	关系资本资本公积
27	122	关系资本	27	12	*所有者权益类
28	1221	关系资本投资	28	121	股本(实收资本)
29	1223	减:累计关系资本投资摊销	29	122	资本公积
30	1224	关系资本投资净值	30	123	盈余公积
31	1225	关系资本价值	31	124	未分配利润
32	1226	减:累计关系资本实现价值	32	.....	.....
33	1227	关系资本(未实现)净值	33	13	收入类
34	.....	.....	34	.....	.....
35	13	长期投资	35	14	*成本费用类
36	14	固定资产	36	.....	.....

“隐性人力资本预测”账户是与“隐性人力资本价值”账户相对应的账户,用来记录预测的隐性人力资本价值,每年末冲减本年隐性人力资本实现价值,对账面数据进行调整。

4. “隐性人力资本投资”账户。设置“隐性人力资本投资”账户,其核算内容与传统人力资源成本会计中的“人力资产”账户在企业生产领域内的核算内容相同,但区别在于它核算企业对其隐性人力资源投资成本的增减变化。其“显性人力资本投资成本”仍保留在传统人力资源成本会计中。“隐性人力资本投资”账户借方反映本期企业对隐性人力资本增加投资

成本的增加额;贷方反映因本期隐性人力资本离职、开除等原因而使隐性人力资本投资成本的减少额;期末借方余额反映企业对隐性人力资本的累计投资额。

5.“应付隐性人力资本职工薪酬”账户。设置“应付隐性人力资本职工薪酬”账户,反映企业对隐性生产劳动者所创造价值的补偿变化记录。在传统人力资源会计中以“生产者分红”和“生产者奖励基金”的账户对生产劳动者的补偿价值进行核算。“应付隐性人力资本职工薪酬”账户借方反映本年度分配给生产者隐性劳动所得红利或奖金的减少额,该账户贷方反映年度按照生产者股本份额将红利或奖金发放给生产劳动者的等增加额。

6.“隐性人力资本盈余公积”账户。设置“隐性人力资本盈余公积”账户,用来核算应该从经济利润中按照一定标准取得的属于隐性人力资本的生产者集体或个体的各种福利增减变化情况。该账户借方反映隐性人力资本的生产者因使用而减少的金额;贷方反映取得福利的增加额;期末账户贷方余额反映已经取得尚未使用的隐性人力资本盈余额。该账户可以从传统会计的“盈余公积”账户中剥离出来,以反映被企业所有者或股东剥夺的在生产过程中由劳动者隐性劳动所创造的价值。

7.“隐性人力资本未分配利润”账户。设置“隐性人力资本未分配利润”账户,用来核算从经济利润中按照各种标准分配后的剩余额增减变化情况。该账户借方反映隐性人力资本未分配利润因使用而减少的金额;贷方反映经济利润分配后的人力资本未分配利润的增加额;期末账户贷方余额反映企业经济利润分配后的剩余,将用于扩大再生产或补亏。

8.“隐性人力资本资本公积”账户。设置“隐性人力资本资本公积”账户,核算企业将生产过程中隐性人力资本所创造的剩余价值转增超过其相应比例的注册资本的余额。该账户借方反映隐性人力资本资本公积的减少额;贷方反映隐性人力资本资本公积的增加额;期末贷方余额反映人力资本积累的资本公积总额。

9.“隐性人力资本股本(实收资本)”账户。设置“隐性人力资本股本(实收资本)”账户,核算企业将生产过程中隐性人力资本所创造的剩余价值按照其相应比例转增为注册资本。该账户借方反映隐性人力资本股本(实收资本)的减少额;贷方反映隐性人力资本股本(实收资本)的增加额;期末账户贷方余额反映隐性人力资本积累的股本(实收资本)总额。

10.“治理资本价值”账户。设置“组织资本价值”、“关系资本价值”的账户,分别核算组织资本、关系资本在组织制度、关系制度安排过程中预期所创造的各自的总经济价值。“组织资本价值”、“关系资本价值”的账户借方分别反映预期组织资本价值、关系资本价值的增加;贷方反映预期组织资本价值、关系资本价值的减少;账户期末借方余额是组织资本、关系资本价值的未实现价值。

11.“累计治理资本实现价值”账户。设置“累计组织资本实现价值”、“累计关系资本实现价值”账户,记录每年末计算的组织资本、关系资本实现价值,用来对“组织资本价值”、“关

系资本价值”账户的预测价值进行调整。其中,“累计组织资本实现价值”账户借方反映本年企业通过组织共享知识、能力、制度以及价值观等变更或投资等支出而使其价值减少的金额;贷方反映本年组织资本通过组织制度安排来激发人力资本增值潜力而间接地实现其价值的增加额,或整体优化企业各种资源而实现企业的规模经济或范围经济而增加组织资本价值。“累计关系资本实现价值”的账户借方反映本年度企业与供应商、客户、政府机构以及其他组织之间相互信任、相互依赖、相互关联等所发生支出而使其价值减少的金额;贷方反映本年企业利用非正式制度安排或企业与其外部利益相关者的关系等优化企业所需各种外部资源、培育企业外部优势等,不断实现企业的规模经济或范围经济而增加关系资本价值。“累计组织资本实现价值”、“累计关系资本实现价值”账户的贷方期末余额分别为它们实现价值的累计额。

12.“治理资本预测”账户。设置“组织资本预测”、“关系资本预测”账户的道理与“人力资本预测”账户相同,只是它们处理各自的经济业务不同。“组织资本预测”、“关系资本预测”账户是分别与“组织资本价值”、“关系资本价值”账户相对应的账户,记录预测它们各自资本价值,每年末冲减本年它们各自资本的实现价值,进行账面数据的调整。

13.“治理资本投资”账户。设置“组织资本投资”、“关系资本投资”账户,分别核算企业对其组织共同编码化或部分编码化形成组织共享知识、能力、制度和价值观等投资成本变化,以及企业为优化所需的外部各种资源、培育企业外部优势而投资于供应商、客户、政府机构以及其他组织之间关系建设所发生成本变化。“组织资本投资”账户借方反映企业对组织资本投资的增加额;贷方反映从事企业正式制度安排工作的职工离职,因组织制度安排不恰当对组织制度、文化、价值观以及生产职工积极性等造成不良影响或破坏,致使组织资本投资额减少;期末借方余额反映企业对组织资本投资的累计余额。“关系资本投资”账户借方反映企业对关系资本投资的增加额;贷方反映从事企业非正式制度安排工作的职工离职,因企业非制度安排不恰当而影响或破坏企业外部利益相关者经济利益而使关系资本投资额减少;期末借方余额反映企业对关系资本投资的累计余额。

14.“应付治理资本职工薪酬”账户。设置“应付组织资本职工薪酬”、“应付关系资本职工薪酬”账户,分别反映服务于组织正式制度安排的服务者和服务于非正式制度安排的服务者的各自劳动所创造价值补偿的变化。

在传统人力资源会计中以“生产者分红”和“生产者奖励基金”的账户对非生产领域的劳动者在公司治理过程中所创造价值。“应付组织资本职工薪酬”账户借方反映本年度分配给服务于组织正式制度安排的劳动所得减少额,该账户贷方反映年度内因服务于组织正式制度安排而激发生产者创造价值潜力或优化企业内部各种资源所产生企业规模经济、范围经济的服务者将获得的红利或奖金等。

“应付关系资本职工薪酬”账户借方反映本年度分配给服务于企业非正式制度安排的劳动价值减少额,该账户贷方反

映年度内因服务于企业非正式制度安排而优化企业外部各种资源所产生企业规模经济、范围经济以及形成企业外部优势而给企业带来价值的服务者将要获得的红利或奖金等。

15. “治理资本盈余公积”账户。设置“组织资本盈余公积”、“关系资本盈余公积”账户,分别核算应该从经济利润中按照一定标准取得的属于组织资本、关系资本的服务者权益的各种盈余增减额。“组织资本盈余公积”、“关系资本盈余公积”账户借方反映它们各自的服务者盈余因企业集体使用或个体使用而减少的金额;贷方反映它们取得各自服务者盈余的增加额;期末账户贷方余额反映已经取得尚未使用的各种盈余金额。

16. “治理资本未分配利润”账户。设置“组织资本未分配利润”、“关系资本未分配利润”账户,分别核算从经济利润中按照一定标准分配后的剩余金额增减变化,该类账户借方反映它们各自服务者对其各自未分配利润因使用而减少的金额;贷方反映它们各自未分配利润的增加额;期末账户贷方余额反映它们各自未分配利润的积累额。

17. “治理资本资本公积”账户。设置“组织资本资本公积”、“关系资本资本公积”账户,分别反映本年度组织资本的服务者、关系资本的服务者所创造的剩余价值用于转增资本而超过各自法定资本份额的余额。同时该类账户揭示企业服务者权益。该类账户借方反映它们各自资本公积因使用而减少的金额;贷方反映它们各自资本公积的增加额;一般期末余额在贷方,反映它们各自积累的资本公积总额。

18. “治理资本股本(实收资本)”账户。设置“组织资本股本(实收资本)”、“关系资本股本(实收资本)”账户。该类账户借方反映各服务者撤资或卖出自己剩余价值转增企业各自份额注册资本等而使各自股本(实收资本)减少额;贷方反映各自服务者通过自己剩余价值转增为各自的股本(实收资本)的增加额;它们期末账户贷方余额反映它们各自服务者积累的股本(实收资本)总额。

四、人本资本会计报表编制

1. 人本资本会计的资产负债表。该表根据以下等式进行设计:①人本资本会计等式:物力资产+人本资产=所有者权益+负债+广义劳动者权益。②人力资本会计等式:年隐性人力资本生产者权益=年隐性人力资本盈余公益金+年隐性人力资本生产者的盈余公积金、未分配经济利润+年度人力资本生产者股本、资本公积。③组织资本会计等式:年组织资本服务者权益=年组织资本盈余公益金——职工集体福利+年组织资本盈余公积金——组织建设基金+年组织资本盈余公积金——人力资本建设基金+年组织资本未分配利润+年组织资本股本(实收资本)+年组织资本资本公积。④关系资本会计等式:年关系资本服务者权益=年关系资本盈余公益金——职工集体福利+年关系资本盈余公积金——关系建设基金+年关系资本未分配利润+年关系资本股本(实收资本)+年关系资本资本公积。

设计出的人本资本会计资产负债表见表2。

2. 人本资本会计经济利润表。关于隐性人力资本投资、

表2 人本资本会计资产负债表
编制单位: 年 月 日 单位:元

资产(资本)	行次	年初金额	年末金额	负债+广义劳动者权益+所有者权益	行次	年初金额	年末金额
流动资产	1			流动负债	1		
.....	2			.....	2		
非流动资产	3			应付隐性人力资本职工薪酬	3		
人力资本	4			应付组织资本职工薪酬	4		
人力资本投资	5			应付关系资本职工薪酬	5		
减:累计人力资本投资摊销	6			长期负债	6		
人力资本投资净值	7			人力资本预测	7		
人力资本价值	8			组织资本预测	8		
减:累计人力资本实现价值	9			关系资本预测	9		
人力资本未实现价值	10			.....	10		
组织资本	11			隐性人力资本股本(实收资本)	11		
组织资本投资	12			隐性人力资本资本公积	12		
减:累计组织资本投资摊销	13			隐性人力资本盈余公积	13		
组织资本投资净值	14			隐性人力资本未分配利润	14		
组织资本价值	15			隐性人力资本权益合计	15		
减:累计组织资本实现价值	16			组织资本股本(实收资本)	16		
组织资本未实现价值	17			组织资本资本公积	17		
关系资本	18			组织资本盈余公积	18		
关系资本投资	19			组织资本未分配利润	19		
减:累计关系资本投资摊销	20			组织资本权益合计	20		
关系资本投资净值	21			关系资本股本(实收资本)	21		
关系资本价值	22			关系资本资本公积	22		
减:累计关系资本实现价值	23			关系资本盈余公积	23		
关系资本未实现价值	24			关系资本未分配利润	24		
长期投资	25			关系资本权益合计	25		
.....	26			所有者实收资本	26		
固定资产	27			所有者资本公积	27		
.....	28			所有者盈余公积	28		
其他资产	29			所有者未分配利润	29		
.....	30			所有者权益合计	30		
总计	31			总计	31		

组织资本投资以及关系资本投资所形成收入已经在传统会计中通过商品或服务交易记入相应账户,但它们的隐性成本或隐性费用尚未确认、计量。为了更好地反映传统会计利润分配与人本资本会计利润分配的区别,根据“经济利润=会计利润-隐性成本”的等式编制人本资本会计经济利润表。人本资本会计的隐性成本或隐性费用账户设置如下:在生产领域内隐性人力资本投资成本摊销最终由其生产的产品或服务承担,因此用“隐性人力资本生产成本”账户来归集、核算。当这些产品或服务销售出去,则“隐性人力资本生产成本”账户结转到“主营业务隐性人力资本成本”或“其他业务隐性人力资本成本”账户。通过组织资本、关系资本投资而使企业获得规模经济或范围经济,它们的投资成本摊销很难归集到具体产品或服务对象,故用“组织资本费用”、“关系资本费用”账户来归集、核

算。对于因企业正式制度的建设而使之激励出人的潜力,它的投资成本摊销很难归集到通过人力资本载体而使其增值的产品或服务上,于是用“组织资本生产成本”账户来归集、核算。当这些产品或服务销售出去时,“隐性组织资本生产成本”账户结转到“主营业务组织资本成本”或“其他业务组织资本成本”账户。根据上述账户可以按照其成本、费用的用途设置明细科目。

表3 人本资本会计经济利润表

编制单位:		年 月		单位:元			
项 目	行次	本期发生额	本年累计余额	项 目	行次	本期发生额	本年累计余额
一、营业收入	1			营业外收入	1		
减:销售折让				减:营业外支出			
主营业务收入净额				四、利润总额			
减:主营业务成本	2			减:*所得税	2		
主营业务税金及附加	3			五、净利润(会计利润)	3		
二、主营业务利润	4			减:主营业务隐性人力资本成本	4		
减:存货跌价损失				其他业务隐性人力资本成本			
营业费用	6			主营业务组织资本成本	6		
管理费用	7			其他业务组织资本成本	7		
财务费用	8			组织资本费用	8		
三、营业利润	9			关系资本费用	9		
加:投资收益	10			*其他隐性成本或费用	10		
补贴收入				六、经济利润			

表3中所得税实质是指政府为企业提供免费公共资本而索取该资本所创造价值,但在传统会计中没有考虑隐性资本投资成本的会计利润乘以政府规定税率,它剥夺了隐性资本投资所创造的部分剩余价值。其他隐性成本或费用是指人本资本会计对有关交易性金融资产交易收入或持有利得,按配比原则确认、计量隐性人本资本成本或费用。

3. 人本资本会计经济利润分配表。人力资本、组织资本、关系资本为企业创造经济附加值(经济利润),而物力资本为企业带来物化劳动的转移价值(企业正常利润),正常情况下,它的未分配物力资本会计利润为零。根据企业利益相关者理论来分配企业利润,其中组织资本、关系资本的主体为企业,它代表企业某些虚位或缺位的利益相关者来索取他们所提供各类资本创造剩余价值;人力资本主体可能是该资本载体——自然人、股东、企业等,物力资本主体可能是股东、债权人等。人本资本会计经济利润分配表,编制如表4所示:

五、总结

本文根据马克思广义劳动价值论和科斯的广义契约理论将企业的资本划分为人力资本、治理资本(组织资本、关系资本)和物力资本。在传统会计利润基础上论证隐性人力资本、组织资本和关系资本也可以创造企业一部分经济利润,并在此基础上推导出人力资本、组织资本和关系资本的会计等式。同时结合人本资本会计等式编制人本资本会计报表。本文对人本资本会计报表的研究尚处于探索阶段,希望同仁们继续探索,使之完善。

表4 人本资本会计经济利润分配表

编制单位:		年 月		单位:元			
项 目	行次	本期发生额	本年累计金额	项 目	行次	本期发生额	本年累计金额
一、人力资本经济利润分配							
减:所得税——人力资本							
二、可分配人力资本经济利润							
其中:本期人力资本盈余公积							
本期转入人力资本股本(实收资本)							
本期转入人力资本资本公积							
三、未分配人力资本经济利润							
四、组织资本经济利润分配							
减:所得税——组织资本							
五、可分配组织资本经济利润							
其中:本期组织资本盈余公积							
本期转入组织资本股本(实收资本)							
本期转入组织资本资本公积							
六、未分配组织人力资本经济利润							
七、关系资本经济利润分配							
减:所得税——关系资本							
八、可分配关系资本经济利润							
其中:本期关系资本盈余公积							
本期转入关系资本股本(实收资本)							
本期转入关系资本公积							
九、未分配关系资本经济利润							
十、物力资本正常利润分配							
减:所得税——物力资本							
十一、可分配物力资本会计利润							
其中:本期物力资本盈余公积							
本期转入物力资本股本(实收资本)							
本期转入物力资本资本公积							
未分配物力资本会计利润							

【注】本文系教育部人文社会科学青年基金项目(编号:10YJC630044)、安徽省优秀青年人才资金重点项目(编号:2010SQRW051ZD)的阶段性研究成果之一

主要参考文献

1. 刘仲文. 人力资源会计. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 1997
2. 徐国君. 三维会计研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2003
3. 李心合. 嵌入社会责任与扩展公司财务理论. 会计研究, 2009; 1
4. 阎达五. 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; 11
5. 丁胜红, 盛明泉. 基于产权行为研究的人本资本会计模式构造. 会计研究, 2008; 4
6. 刘伟, 魏杰. 微观经济学教程. 北京: 中国发展出版社, 2005