

以利润分块理论解决分配问题

兼论简易人力资源价值会计

□ 易庭源

江泽民主席在庆祝中国共产党成立80周年大会上讲话中,提出“我们应该结合新的实际,深化对社会主义社会劳动和劳动价值理论的研究和认识。”

从当前国际形势来看,美国首先提出人力资源价值会计问题,具有深远战略意义。但他们采用“预测人力资本价值入股法”,不科学。不仅预测不准分配不准,而且混淆了活劳动与物化劳动的界限。而我国有的企业准备试行这一预测法,诚使人惶惶不安。现结合笔者20多年来所坚持的“利润分块责任制”,就如何建立科学易行的人力资源价值会计谈点体会和看法。

一、人力资源价值三个组成部分的定义

中央党校庞元正教授认为:应当把劳动区分为创新劳动和常规劳动,有必要根据时代发展的需要建立创新劳动价值论。

他的这一倡议很好。窃以为人力资源价值三个组成部分,应分别定义为:工资是常规劳动必要价值 V ;社会平均利润是常规劳动剩余价值 $\bar{m}$;超额利润是创新劳动剩余价值 Δm 。 Δm 是一项闪闪发光的人力资源价值指标,是重中之重。

二、传统会计的缺陷

传统会计只计算一个笼统的“利润”(m)指标,未分为 $\bar{m}$ 与 Δm 两块,造成分配不合理的后果(利润留成办法、利改税、承包责任制等,都始终存在苦乐不均、鞭打“快牛”、短期行为、投资过热等问题);特别是忽视了“激励员工创新,提高生产力”的问题。

这些缺陷,在工业经济时代早已存在,而在知识经济时代,则更加突出,亟待改进。

三、预测人力资本价值入股法的缺陷

由于美国也只计算一个笼统的“利润”指标,而且是“等

式说”的故乡,是一种“资产负债表——复式记账——资产负债表”理论体系。其思路是预测人力资源价值,将其资产化或资本化,反映于资产负债表(即将恒等式扩展为“物质资产+知识资产=负债+物力资本所有者权益+人力资本所有者权益”)中,与物力资本一起,参与税后利润分配。其缺陷:

1. 预测不准,分配不合理

由于创新劳动剩余价值 Δm ,是潜存于脑力劳动者体内的未来价值,随着主客观条件的变化而变化,无法预知何年何月何人有科技创新或管理创新,更无法预知其创新价值大小。所以,不论采用什么方法预测(例如,未来工资报酬折现法、企业未来收益折现法等),都无法测算准确。

更棘手的问题是,持股者未必创新,而未持股者通过在实践中学习,却可能有所创新,给企业带来超额利润。但由于会计只提供一个笼统的“利润”指标,未将其中“超额利润”分离出来,创造超额利润者很可能分不到一文钱,而被无所作为的持股人员从税后笼统的利润中分走。这很不合理。这样糊糊涂涂地分配,起不到激励员工努力创新的作用。

2. 背离了劳动价值理论

活劳动(人力)与物化劳动(物力)的区分,是劳动价值理论的一般原理。劳动者必须与生产资料相结合,才能创造出使用价值(物质财富),但生产资料不能创造价值,而只能将其物化劳动价值,逐步转移于产品中,构成产品成本 c ,并从销售收入中得到补偿。惟有活劳动才能创造价值 V 与 m 。

资产与资本是“物化劳动”,是指固定资产、原材料、在产品、产成品、现金等项而言。

脑力劳动是“活劳动”,除了创造 v 与 $\bar{m}$ 外,还能创造 Δm 。现在,要将 Δm 预先“物化”为“知识资产”与“人力资本”,显然是“指鹿为马”,混淆了活劳动与物化劳动的界限。真理再向前迈一小步,就成为谬误。

总之,“预测法”在理论上说不通,实践中行不通。所以,

40多年来,“预测法”虽得到大力宣传,却未见实行成效的报道。

四、利润切块分配,解决问题的钥匙

根据上述分析,结合本人20多年的探索与实践,特别是“利润分块责任制”在湖北鄂州的试点成功,笔者认为,惟有将利润分为 $\bar{m}$ 与 Δm 两部分,实行论功行奖,切块分配,才能正确处理各种关系,克服传统会计的缺陷,建立起科学的人力资源价值会计。现就此进一步说明如下:

1、确定社会平均利润率,量化受托责任

首先国家可按略高于银行贷款利率水平统一规定不分行业的社会平均资本利润率;其次各地区财政部门按社会平均利润率乘以各国有企业实际占用的资本额,求出各企业应实现的社会平均利润,也就是常规劳动剩余价值 $\bar{m}$ 。这是国有企业应实现的最低收益指标,是随着各企业资本额增减而增减的硬指标。本办法同样适用于其它类企业及企业内部的考核。

要强调指出,大型企业占用资本多,实现利润也往往较多,但如果不及社会平均利润,不算经济效益好。过去,由于没有社会平均利润概念,常常误认为利润绝对额较大,经济效益就好;甚至在明显低于社会平均利润时还认为所得利润可观,等到社会平均利润全部亏光(即利润等于零),才大吃一惊,但已病入膏肓。

西方提出“受托责任”问题,非常重要。但没有量化受托责任,无从考核履行责任的情况。我们应以社会平均利润,作为经理受托责任“量”的最低界限,超额有奖,不足则罚,以解决因国有资产“所有者虚位”而导致对企业“经理监控弱化”的问题。

总之,我们要设两道防线。以 $\bar{m}$ 作为经理受托责任的“量度”,是第一道防线,以防“亏 $\bar{m}$ ”;保本,是第二道防线,以防“亏老本”。不能只有“不亏老本”的概念,那太晚了;要牢固树立“不亏 $\bar{m}$ ”新观念,早防早治。

2、超额利润的计算——精算法与简易法

过去,笔者主张建立事前事中有机结合的成本与收入控制体系,精密地计算各责任中心创新劳动者各自所创超额利润,并进行合理分配。1991年在鄂州试点,系采用此法。这虽然很理想,但要求财会技术水平高,难度大,不易推广。

现在认为,开始时,可采用倒算超额利润的简易法。因为,脑力劳动者的科技创新或管理创新,其效果不外五种情况:一是在保证产品质量前提下,降低消耗,降低产品单位成本($c+v$ 个别价值),而仍按 $c+v+m$ 社会平均价值销售;二是用同样的投入,而产量高,单位成本低;三是提高产品质量,按高一级的 $c+v+m$ 社会平均价值销售;四是创造前所未有的新产品,按用户乐意接受的“比拟价格”销售;五是产品为社会急需,价格高于价值。

这五种情况,都能增加利润。所以,在期末,根据利润表的“营业利润”,减“社会平均利润(常规劳动剩余价值 $\bar{m}$)”后的余额,肯定是正数,这就是“超额利润”,即创新劳动剩余价值 Δm 。

如果相减的余额为负数,则亏了一部分社会平均利润,表明经营得不好,要提高警惕,要惩罚或撤换有关人员。

社会平均利润的计算“易如反掌”;拿着这把铁尺子,量一量期末“营业利润”,是获得 Δm 还是亏了 $\bar{m}$ ，“了如指掌”。该方法简便易行,任何企业都可采用。

待条件成熟后,再采用“精算法”,引导人们在事前事中每一经营过程中,都积极创新,把好关,“更上一层楼”。

3、人力资源价值的分配

马克思在《哥达纲领批判》中明确指出:“劳动不是一切财富的源泉”,只有和生产资料结合,“他的劳动才能成为使用价值的源泉”,不能实行“不折不扣的劳动所得”。

这就是说,要考虑征税和按资分配问题。所以,利润分为 $\bar{m}$ 与 Δm 两块后,应进行“两步分配”:

首先,由于已按月发工资(常规劳动必要价值 v),保证了员工最低收入;所以社会平均利润(常规劳动剩余价值 $\bar{m}$),在纳税后,应全部按资分配,保证投资者的最低收益。这是初步按劳分配与按资分配相结合。

第二,超额利润(创新劳动剩余价值 Δm)在纳税后,小部(30%)按资分红,以调动投资者积极性;大部(70%)留成,按企业领导班子和创新劳动者(包括企业外部创新伙伴)个人业绩,论功行赏,激励人们更加努力创新。这是第二步按劳分配与按资分配相结合。

简言之,将利润分为 $\bar{m}$ 与 Δm 两块,进行“两步按劳分配”(工资+超额利润奖励)和“两步按资分配”(社会平均利润+超额利润分红),比按笼统利润一步分配的方法要科学多了。

4、最好的办法是给股权

著名经济学家厉以宁认为,要留住人才,引进人才,光靠加工资不行,把工资提得跟外商一样高,企业承受不了,因为工资要计入成本的,最好的办法是给股权。……你把企业搞好了,股票价格就高了,就有人买了,社会就给你报酬了。

这个意见非常好。我们在第二步按劳分配时,即超额利润大部留成论功行赏时,不发现金,而给股权,就更好了。不仅看得见,摸得着,而且把人才与企业利益融为一体,使企业更具有凝聚力和向心力。

至此我们可以看到,以利润切块分配理论为核心的简易人力资源价值会计,比美国近年来流行的“经济增加值奖励分享计划”不仅理论上更完善,在操作上也更简便,更符合我国国情。

5、人力资源价值在利润表中的反映

科龙启示：

公司治理结构不等于公司治理能力

□ 汤谷良 林长泉

作为一个同时在香港和内地上市的公司，广东科龙电器股份有限公司无论是在商品市场、还是在资本市场都具有很高的知名度。科龙曾获“1998年《亚洲货币》杂志中国最佳管理公司、中国最佳投资关系”等称誉，对此我们还记忆犹新。在大陆容声冰箱连续八年产销量位居全国同行业之首，科龙空调连续五年荣获全国空调质量检测第一名。而今“格林柯尔”入主，科龙因两年连续亏损而进入“ST”的行列，2001年安达信会计师事务所提交的审计报告中公开声明“科龙电器的持续经营存在严重问题”，其竞争力面临挑战、公信力遭遇危机、未来发展充满不确定性。科龙的成功是不容抹杀的，但其困境也是现实。我们认为科龙巨变的真正原因决不能仅归咎于市场的变动，而是企业内部的、深层次的制度方面的缺陷因素。科龙作为一个案例，让我们思考的问题有很多，我们认为从治理结构方面来看，下列问题应该引起特别关注：

一、科龙曾经拥有一张漂亮的“公司治理结构”图示

可在利润表的背面，增列“补充资料”如下（表中数据为假设的）：

营业利润（或亏损）	450	（千元）
其中：社会平均利润（计划数：360）	360	
超额利润	90	
其中：盈余公积	2	
按资分配	25	
按劳分配	63	

“补充资料”可提供两类信息：（1）亏了老本、亏了m，或获得△m；（2）△m是怎样分配的。

五、符合“三个代表”重要思想

上述简易人力资源价值会计，不仅核算方法简单，任何企业都可马上实行；而且完全符合“三个代表”重要思想。具体表现在：

按照公司治理的一般结论，一个分散而合理的股权结构、专业化的董事会阵容、再加上富有竞争力的薪酬体系，应该是良好的公司治理的标志，也是保障公司决策有效的基本条件。然而为何科龙在已经建立了这一系列具有现代企业制度特征的机制之后，反而由盛而衰，这其中内涵的原因是多层次和多方面的。先说股权结构与公司治理，与国内一些上市企业不同的是，科龙股权结构良好。容声集团持股34%，为单一大股东，非控制性股权；国际投资者持有46%的H股；国内投资者持有20%的A股。在H股或A股投资者中，不乏大的机构投资者。公司一直都很重视企业的法人治理结构，也率先在董事会内部设立了专业委员会并引入独立董事制度。科龙集团原董事长兼总裁王国端感触最深的是企业法人治理结构的建立。他曾说：“随着企业的规模扩大，特别是实施国际化的发展战略，建立科学的法人治理结构，提高上市公司的治理能力是企业成功的关键。”在他的“科龙”时代，科龙董事会共有九名成员，其中外部董事四名。董事会下设三个非常设委员会，即企业发展战略委

1、激励企业内外员工努力创新科技与创新管理，不断发展生产力，正符合“中国先进社会生产力的发展要求”，这是关键。

2、既学习外国先进经验，又不照搬外国经验，而是立足中国创造新的会计方法，是一种新学风。只有坚持这种新学风，各行各业才能不断创新科技与创新管理，不断提高生产力，正符合“中国先进文化的前进方向”。

3、妥善处理投资者与企业广大员工（包括企业外部创新伙伴）双方的利益，重点解决创新劳动者的合法报酬，让他们先富起来，然后沿着“先富、后富、共同富”的轨道前进，正符合“中国最广大人民的根本利益”。

（作者单位：中南财经政法大学会计学院）

责任编辑 王教育