

社会责任会计基本理论探讨

王润华

(湖南城市学院 湖南益阳 413000)

【摘要】 本文分别讨论了社会责任会计的目标、主体、内容、基本要素以及会计基本假设和会计核算原则,指出了我国目前相关理论存在的问题,并提出了自己的观点。

【关键词】 社会责任会计 社会成本 社会收益

社会责任会计自 20 世纪 70 年代产生以来,在西方发达国家已经在一定程度上被广泛应用,但在我国起步较晚。由于各国具体实际的差异以及社会责任会计理论本身的不成熟,社会责任会计的相关理论在我国不一定适用,这就需要结合我国国情进行进一步研究。然而,我国大部分研究者都是从现有财务会计理论出发来研究社会责任会计,大多数人都是考虑如何通过改造现有财务会计系统来为社会责任会计目标服务,比如通过对比社会责任会计与传统会计的差异对传统会计的会计要素分类进行一定改造后将其作为社会责任会计的会计要素等,这种做法是比较粗浅的。本文旨在通过对社会责任会计的基本理论问题的深入探析,重新审视社会责任会计。

一、社会责任会计的目标

会计目标是在一定的环境或条件下,会计活动所要达到的目的和结果,它集中体现了会计活动的宗旨,为会计实务指明了方向,在很大程度上也决定了会计方法的选择和发展。

社会责任会计的目标不仅受社会经济环境的影响,同时还要受企业目标的制约,而社会经济环境是多变的,企业目标是多元的,会计系统本身又具有多层次性的特点,使得社会责任会计目标成为一个相互耦合的复杂目标体系,它由不同的层次构成,且在不同的社会责任观念下,其会计目标也不尽相同。

社会责任会计的目标可以分为最终目标、基本目标(又叫总目标或总体目标)和具体目标三个基本层次。社会责任会计的最终目标是要提高社会效益、实现社会净贡献最大化;基本目标是要为有效协调企业经济效益和社会效益的共同提高提供充分有效的信息;具体目标是计量和报告企业各项社会责任的履行情况,向所有与企业经营活动有利益关系的社会集团提供有用的会计信息,如社会收益与社会成本方面的情况、职工福利待遇的分配情况、企业人力资源的利用情况以及企业给社会环境造成的污染等。这样,投资者和债权人可以利用社会责任会计所提供的信息,决定是否进行投资;政府利用社会责任会计所提供的信息,可以测定政府规划和政策的执行情况以及企业目标与社会目标是否协调一致,从而实现宏观经济控制,有效地配置全社会的资源;企业管理当局利用这个

信息,可调整企业的经营战略,提高企业的整体业绩;消费者依据社会责任会计报表提供的有关信息,可了解企业的盈利水平是否合理,从而维护他们自身的利益;社区通过这个消息,可决定是否与企业保持良好的关系。

二、社会责任会计的主体

对于社会责任会计的主体,部分学者认为既包括政府又包括企业,大多数学者则认为仅包括企业而不应包括政府。持第一种观点的学者认为,一方面,社会责任会计产生于国家宏观调控的需要,同时,由于企业必须站在自身的角度去追求利润最大化,因此社会责任会计的主体是政府和企业。另一方面,社会责任会计的主要目标是对政府和企业行为所产生的社会经济结果进行分析和披露。由于社会责任的复杂性,企业本身无法做到全面衡量其行为的社会后果,况且企业出于自身利益的考虑,也不愿意衡量和披露,或者不愿意完全真实地衡量和披露其行为对社会公众利益的损害。但政府能够相对客观公正地分析企业社会责任的完成情况,并且可以通过行政、司法等手段强制企业完成。此外,在考核分析社会责任的过程中,政府与企业是相互制约的,离开了政府的帮助,企业就不能顺利实现社会责任会计的目标;没有企业提供的信息资料,也无法说明政府完成社会责任的情况。因此,必须将政府和企业共同作为社会责任会计的主体。持第二种观点的大多数学者认为,政府是站在社会角度对整个国民经济进行核算的,企业则是从自身利益出发考虑自己的效益,由于出发点不同,方法体系、核算指标、反映方式也不同,将两者共同作为社会责任会计的主体是不科学的。

纵观上述两种观点,其分歧的焦点是政府应否作为社会责任会计的主体。再仔细分析他们所持观点的理由,可以发现两者都存在问题:

第一种观点认为“必须将政府和企业二者共同作为反映和控制的主体”是站不住脚的,其错误的根源正如第二种观点所持的理由一样:一方面,政府肩负的社会责任与企业肩负的社会责任不同,企业的社会责任属于外部经济问题,而政府的社会责任则在于维护社会稳定和公平、促进社会发展等方面。另一方面,政府作为社会的代表,是站在社会角度对整个国民

经济进行核算的。再者,将政府和企业二者共同作为反映和控制的主体,会造成主体混乱,导致社会责任会计在事实上无法顺利进行。

第二种观点认为社会责任会计“仅包括企业而不包括政府”也是不能成立,其错误更加明显:①尽管政府肩负的社会责任不同于企业,但其履行社会责任的情况对社会的影响无论是从深度还是从广度上看,均远远大于企业。因此,如果不将政府纳入社会责任会计的范围,就是“丢了西瓜捡芝麻”。②政府具有双重身份,它除了代表社会行政外,也经常以“平等公民”身份从事例如政府物资采购、政府专控商品或物资的生产、非行政行为侵权赔偿等民事活动,即便是政府的行政行为侵权,相关行政诉讼法规也规定了政府的经济责任。从这一层面上讲,如果撇开在实质上属于无法验证的主观意图(事实上这是许多人推脱其责任的借口或掩饰其不良意图的外衣)的所谓“盈利性目的”和“非盈利性目的”不谈,而从其真实的行为后果来看,政府的活动与企业的活动其实并无大的区别,因此,如果不将政府纳入社会责任会计,则会为许多政府部门的不称职人员又多提供了一个可以不负责任的借口。

本文认为,企业应作为社会责任会计的主体无可非议,但政府应否作为社会责任会计的主体,则应区分两个层面来进行:政府作为具体行政活动的主体,也就是说各级行政事业单位,因为其要作出具体的行政行为、经济行为以及其他具体的行为,所以都应当纳入社会责任会计的主体范围;而作为社会代表的抽象意义上的政府,因为其主要进行社会监控、宏观核算、立法等宏观监督和政策指导行为,所以不应纳入社会责任会计的主体范围。进一步来说,社会责任会计按其会计主体的不同,应分为企业社会责任会计和行政事业单位社会责任会计。

三、社会责任会计的内容与基本要素

1. 社会责任会计的内容。社会责任会计的内容就是对社会责任会计核算对象的会计分类。就企业社会责任会计来说,从便于会计核算的角度,可以将企业的社会责任分为以下七类:①企业经济效益和分配情况,主要包括收入、成本、利润、利润分配、利息支付等指标;②生态环境保护,主要包括企业处理三废、控制各种环境污染、保护生态平衡、减少稀有资源的消耗等;③人力资源的投资和使用情况,具体包括招聘录用、技术培训、职务与晋升、工薪水平提高、改进职工福利、改善劳动保护条件、美化工作环境以及增进企业职工和管理人员的相互信任等;④产品或服务的性能与安全,包括产品或服务的质量与安全性保证、提供售前咨询及售后服务等对消费者责任的履行情况;⑤对社会公益事业和政府的贡献,包括缴纳税款、支持社会公益事业和公共事业以及扶助弱势群体等方面;⑥社区建设,主要包括对社区提供人力和物力资助、发展社区公共事业、支持本社区教育和慈善事业、协助政府改善本社区贫困家庭的生活等方面;⑦管理和技术进步,包括先进技术的利用、管理的改善、管理经济的总结、管理和技术人才的培养、研发费用的投入及其效果等。

2. 社会责任会计的会计要素。我国学者一般将社会责任会计的要素划分为社会责任资产、社会责任负债、社会成本、

社会收益和估计社会净收益(也叫社会净收益或社会利润)五项。也有学者认为,由于社会责任会计所要计量的内容中有些是非经济性事项,不能进入市场中进行交易,社会活动的效益和社会权益的产权归属不很明确,而且通过严格的配比原则来计算社会净收益也是没有意义的,社会责任会计的要素应当划分为四类,即不应当有“估计社会收益(或社会净收益、社会利润)”。不管是“五项”论还是“四类”论,他们也都给出了相应的定义,而且所给出的定义基本一致。

所谓社会责任资产,是指企业由于承担社会责任或参与社会责任活动所形成的、目前拥有或控制的、能以货币计量,并能为社会提供各种利益的各项经济资源。如治理“三废”等保护环境而购置的固定资产、为促进社区发展而购置的固定资产等。社会资产可以有形的,也可以是无形的;可以用货币表述,也可以不用货币表述。但是,社会资产必须是企业承担社会责任或参与社会责任活动而产生的,这是企业社会责任区别于其他资产的显著特征;社会资产也必须是创造社会利益和贡献的基础条件。社会资产的内容主要包括企业拥有或控制的自然资源、环保设施、人力资源、为职工购建的宿舍和活动中心等。

所谓社会责任负债,是指企业在未来一定日期将以现金、劳务或其他资产偿付的经济责任,这种责任是因企业活动对社会利益造成危害而产生的。如企业因生产造成了环境污染,对社会造成了损失,在未来一定时期需要对社会的损失进行补偿。社会负债不同于财务负债,企业的财务负债形成企业资金的来源;社会负债不能为企业带来资金,而是因企业未能承担其社会责任而造成的损失。社会负债主要包括应付的环境治理补偿费、环境赔偿金及罚款、矿产资源补偿费、矿产资源占用费、社会统筹保障金、税金等。

所谓社会成本,是指企业由于自己的经营活动给外部带来的损害或价值牺牲。如矿产、林木资源的滥采、滥伐造成的当地植被被破坏、土地沙漠化;工厂排放有毒废水、废气造成周围庄稼歉收、牲畜死亡、居民生存环境恶化;企业生产劣质产品给用户带来的精神和肉体上的损害等。社会责任会计要计量、反映这部分费用并加以准确内化,进而形成企业经济责任和义务约束的重要内容。社会成本主要包括生态损害价值、资源耗用价值、对员工的损害、对消费者的损害、给政府和社区带来的管理成本的增加、给当地居民生活带来的不利影响等。

所谓社会收益,是指企业通过自己的经营给外部带来的好处。如企业开发的垃圾处理新技术,净化了人们的生存环境,还解决了劳动力的就业,提高了社会居民的平均生活质量。又如企业为促进当地社区教育发展所做的捐赠等。这部分收益在企业现行收益表中往往没有体现出来。社会收益主要包括生态效益、职工培训费用、对社会事业的捐赠和赞助、缴纳的税费、给当地经济带来的发展等。

所谓估计社会收益(也叫社会净收益或社会利润),是指社会收益减去社会成本后的净额。净额为正数,表示企业在履行社会责任方面做出了一定的成绩;净额为负数,则表示企业在履行社会责任方面出现了问题。

笔者认为,上述两种观点都是先对比社会责任会计与传统会计的差异,然后对传统会计的会计要素分类进行一定的改造后将其作为社会责任会计的会计要素的,这种做法是比较粗浅的。我们应当从两种会计要素理论中找到其共同本质或目的,那就是“有利于实现会计目标”。从这一角度来审视现有研究,我们可以发现,无论是“五要素”观点还是“四要素”观点,都存在较多的不合理之处,社会责任会计不应当确认社会责任资产、社会责任负债和估计社会收益(或社会净收益、社会利润),而应只划分为社会收益(或称社会贡献)、社会责任成本、社会成本(或称社会损害)和社会资产。所谓社会收益,是指由企业的经济活动所带来的社会经济发展、社会科技文化进步、社会福利增加等。所谓社会责任成本,是指企业由于履行社会责任而实际支付的成本。所谓社会成本,是指由于企业活动引起的,由其他实体支付或承担的成本。所谓社会资产,是指企业从事经济活动和履行社会责任过程中所创造的社会收益大于所发生的社会责任成本和社会成本的部分。

本文作出“三要素”划分的主要理由如下:

(1)社会责任资产和社会责任负债不能如实反映企业应承担及其履行的社会责任状况。会计要素服务于会计目标,因而社会责任会计要素必须反映企业应承担以及履行的社会责任。但是,上述会计要素不能很好地服务于会计目标,据其定义来看,社会责任资产指可在将来为社会提供经济利益(或贡献)的各项资源,而社会责任负债指在一个固定的或可以确定的日期用现金、劳务或其他资产予以偿付的那些对企业提出的要求权。从表面上看,社会责任资产、社会责任负债反映了企业与社会的关系,但是进行更深入的分析,我们可以发现社会责任资产属于企业,给企业未来带来经济利益,给社会带来多少的利益却不能真实反映,违背了实施社会责任会计的初衷——将企业的经济目标与社会目标统一起来,解决企业生产经营的外部性问题。

(2)社会责任资产和社会责任负债在类型、内容上与企业社会责任不匹配。企业的社会责任是一定时期的社会责任,但社会责任资产等会计要素却是一定时点的会计要素。从数学角度来看,某一时点上,企业生产经营过程中对社会的影响很小,即外部性极限为零,也就是说任何时点上企业的社会责任是零。例如,某一时点上,企业排放污染物对社会造成的影响可以忽略不计。但是,从一定时期(段)来看,企业的生产经营过程对社会造成的影响却不为零。又如,企业植树造林,在一定时期内可促使当地生态环境变好,增加当地庄稼收成等,企业的这种行为的社会贡献显然是不为零的。然而,从会计要素的功能来看,资产、负债和所有者权益要素只能反映一定时点的企业信息,却不能反映一定时期的企业信息。所以,以资产、负债和所有者权益方式划分会计要素,不能真实反映企业的社会责任。

(3)社会责任资产和社会责任负债不能反映企业与社会责任的关系。我们知道,社会责任会计是从社会的角度,利用会计核算形式衡量企业中具有社会性质的经营活动,从而反映和控制这些活动对社会生活的影响,以创造良好的社会经

济环境,提高社会的总体效益。可以看出,社会责任会计考虑问题的出发点是全社会,其主要作用是协调企业目标与社会目标的矛盾,增强企业的社会责任感。但是,从社会责任资产的定义来看,其服务对象也是企业,企业对社会责任资产拥有绝对处置权,所以,社会责任资产仍是企业的资产,并不能给社会带来多大的效益,势必造成企业的“社会责任资产越多承担社会责任越多”的假象。

(4)按社会责任资产和社会责任负债划分会计要素容易误导社会公众。目前,这些会计要素的确认与计量基本按传统会计方式进行,根本没有体现企业生产经营对社会造成的影响,社会公众无法取得有用信息。

(5)社会责任资产负债表利用价值不大。如果将社会责任资产等会计要素合并到传统会计报表中,这些要素与传统会计科目混杂在一起,不仅会增加会计报表的复杂性,而且社会公众很难判断出社会责任资产到底对社会产生了多少有益影响,不能从中获取有用信息。如果采用单独披露形式,社会责任资产负债表与传统会计资产负债表不同,社会资产、社会负债之间不存在平衡关系,同时,在社会责任会计实务中,社会责任资产确认过程本质上是确认社会贡献,所以社会公众也不能从独立的社会责任资产负债表中获取有价值的信息,为他们的消费决策提供帮助。

四、社会责任会计的基本假设和核算原则

1. 社会责任会计的基本假设。会计假设受到会计目标和会计环境制约,它是会计核算的前提条件。社会责任会计作为会计学的一个重要分支,要反映多层次的社会经济现象,也应有一些特定的假设。具体来说,社会责任会计的基本假设如下六项:

(1)会计主体假设——空间范围的限定。社会责任会计依然是一种微观会计,它以企业为会计主体,记录和报告该主体在生产经营活动中对社会产生的“外部经济”和“外部不经济”的影响,以反映企业对社会的贡献状况。但社会责任会计的会计主体范围不同于传统会计,在传统会计主体假设下,会计主体的确定是根据经济单位在实质上对它的经济活动和行政控制管理所负的责任来进行的;而在社会责任会计理论下,会计主体的确定是根据经济单位实质上应当履行的社会责任来进行的。

(2)持续经营假设——运行方式的限定。社会责任会计的记录、核算和信息披露以持续经营为前提。只有持续经营的会计主体才可能承担一定的社会责任,归集和支付社会成本(费用)。如果不能持续经营,企业将丧失承担社会责任的能力。但社会责任会计的持续经营假设又不同于传统会计:按社会责任会计持续经营的假设,当企业的社会收益高于其社会成本时,即便其达到了按法律规定应予宣告破产或清算的地步,也不宣告其破产或清算,当企业的社会成本高于其社会收益时,即便其未达到法律规定的应予宣告破产或清算的条件,也要责令其停业甚至清算。

(3)会计分期假设——时间范围的限定。会计分期假设是指假设可以将企业连续不断的经营活动分割为若干较短的时

期,据以结算账目和编制报表,从而及时地提供有关财务状况、经营成果的信息。社会责任会计也需要分期,但实际上,大量的社会责任支出是很难正确分摊到其各个受益期的。社会责任支出中对人力资源方面的贡献、对所在社区的贡献及对改善生态环境所做出的贡献等,受益的时间与程度都是极不确定的,一笔微小的支出也可造福公众数十年,一个耗资较大的项目也可能没有任何社会效益。所以,社会责任会计较之传统的会计更难正确使用会计分期,即便是分期提供社会责任会计报告,我们也只能从中得出一个大概、笼统的信息。

(4)计量形式多样化——兼有货币计量与非货币计量。货币计量假设是假设企业的生产经营活动及其成果可以通过货币予以综合反映,其计量模式包括历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值及未来现金流量的净现值。传统货币计量假设下,会计核算、计量都以货币为主要计量尺度,会计系统所能向外传递的信息也是货币化的信息。而企业的社会责任多种多样,包含人力资源的耗用、环境成本、生态资源破坏成本、技术改革社会成本和不充分就业成本等许多应当核算的内容,无法像传统会计那样单纯地使用货币计量单位,还必须同时结合劳动量、实物量和其他的计量手段,并在必要时引进价值判断。

(5)生产社会性假设——企业的生产是社会化的生产。当今社会,社会分工越来越细,企业与社会的关系越来越紧密。具体表现为,企业在生产过程中要消耗物质资料和人力资源,同时企业的产品又为社会所消耗,因此,企业是社会的一个经济细胞。企业在生产经营过程中,会消耗社会物质,消耗人力资源,产生各种废弃物等,这就是企业生产的社会性。因此,生产社会性是社会责任会计的一个基本前提条件,它也具有一定的事实基础。

(6)环境资源价值假设——生态环境资源必须计价。要进行社会责任会计核算,必须承认环境资源是有价值的。企业生产行为的外部性,将消耗资源,产生环境污染,甚至破坏生态环境。但是,传统会计没有将自然资源消耗和环境损失纳入核算范围。

2. 社会责任会计核算原则。会计原则是进行会计核算的指导思想,是用来约束会计实务的。我国 2006 年颁布的《企业会计准则 2006》包含的会计原则有以下方面:客观性原则、相关性原则、清晰性原则、一贯性原则、可比性原则、实质重于形式原则、重要性原则、谨慎性原则、及时性原则和权责发生制原则。社会责任会计除适用上述原则外,还要强调以下原则:

(1)社会性原则。社会性原则是社会责任会计的首要原则。因为社会责任会计要求企业站在社会的角度来考虑企业的业绩,以社会效益与社会成本相匹配的净社会效益为标准对企业进行评价,企业的经济效益和社会效益并重,以企业经济利益和社会效益的协调与融洽为最佳标准。

(2)政策性原则。社会责任会计体现了企业与社会各方面关系的处理,社会成本与社会效益的确认受到国家政策和法律的约束。所以,在进行社会责任会计核算时,要体现国家方针、政策和法律的要求。

(3)一致性原则。一致性原则不包括企业对会计处理程序、方法所做出的特定会计选择,在前后会计期间保持一致,这可划归于一贯性原则;也不包括企业之间,对社会责任的内容、计量的形式、报告的要素应保持一致,这划归于可比性原则。这里的一致性原则主要是指对同一内容采用不同方法时的结论应当基本一致,以及对同一内容在不同时期的结论应当基本一致或具有连贯性,不能自相矛盾或先后矛盾。

(4)充分揭示原则。即要求企业将一切有关企业社会责任履行情况的信息报告给信息使用者,力求全面,不要隐瞒企业某些对社会不利的信息。充分揭示一切有关的信息是社会责任会计履行社会义务的最好体现。

(5)强制和自愿相结合的原则。这是社会责任会计的实施基础。可以分为两个层面来考虑:①对于社会普遍关注的企业社会责任,应当制定相关法规,强制企业履行和披露相关情况。②对于不愿意履行社会责任,不披露法定社会责任会计信息的单位,需要强制执行。对于主动履行社会责任、热心社会公益事业的单位或行为,应当给予优惠政策加以引导、鼓励;对主动披露更多社会信息的企业,社会公众和政府应该给予支持和鼓励。

五、结束语

会计基本理论决定了会计研究的方向与思路以及会计实践的水平。会计目标属于会计理论结构的最高层次,它既是会计理论体系的起点,又是会计理论体系的终点,会计对象的确定、会计要素的确认、会计计量与记录和报告、会计假设和会计原则的确立,都必须体现会计目标的要求。会计主体是对会计范围的轮廓界定,会计对象、内容和要素是会计范围的具体化。会计基本假设和会计核算原则是保证会计目标得以实现的重要前提和依据。本文遵循了这一逻辑思路,分别讨论了社会责任会计的目标、主体、对象、内容、基本要素,以及会计基本假设和会计核算原则,指出了我国已有理论存在的问题,并提出了自己的观点,以期对相关研究提供参考。

【注】本文受湖南省社科基金项目(项目编号:08YBA150)资助。

主要参考文献

- 葛家澍.建立中国财务会计概念框架的总体构想.会计研究,2004;1
- 阳秋林.中国社会责任会计研究.北京:中国财政经济出版社,2005
- 刘秀琴.构建我国社会责任会计的设计.上海会计,2003;5
- 任佳,陈曦.社会责任会计的目标与计量方法之管见.财会月刊,1997;2
- 陈讯,韩亚琴.企业社会责任分级模型及其应用.中国工业经济,2005;9
- 周祖成.企业社会责任:视角、形式与内涵.理论学刊,2005;2
- 卢代富.企业社会责任的经济学与法学分析.北京:法律出版社,2002