

利益相关者财务报告体系构建

邹德军

(广东工贸职业技术学院 广州 510510)

【摘要】 传统财务报告主要关注股东的信息需求,但是其他利益相关者也需要企业定期为其提供相关信息。本文提出应该在传统财务报告体系的基础上增加和修改会计报表以形成利益相关者财务报告体系,同时增设一些会计科目以进行日常会计核算。

【关键词】 利益相关者 财务报告体系 资产负债表 员工权益变动表

企业可以通过财务报告定期向利益相关者提供其所需的会计信息。财务报告的编制以会计工作为基础。会计工作全面、连续、系统地反映了整个企业的经济活动,并且形成了会计基础资料,对这些资料进行加工可以形成利益相关者所需要的信息。因此,笔者认为有必要改进现有财务报告体系,以为员工、消费者等重要利益相关者提供其所需要的会计信息。

一、我国现有财务报告主要考虑股东的信息需求

我国财政部于2006年颁布的《企业会计准则》规定,财务报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表。资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表,其编制等式是:资产=负债+所有者权益。利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表,其编制等式是:利润=收入-成本、费用。现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物的流入和流出状况的会计报表,分别按经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量,并在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。此外,《企业会计准则第30号——财务报表列报》要求企业编制所有者(股东)权益变动表。

可见,我国现有财务报告主要是为股东的投资决策服务,根据股东、管理者、公司之间的经济利益关系形成财务报告体系,忽略了其他利益相关者与股东、公司之间的经济利益关系。这是因为企业以利润最大化或股东财富最大化作为经营目标,财务报告也就以提供利润和股东财富状况方面的信息为中心。所以,笔者认为需要改进现有财务报告体系,以提供利益相关者需要的会计信息。

二、构建利益相关者财务报告体系

为了与其他财务报告体系相区别,我们将改进后的为主要利益相关者提供其所需的会计信息的财务报告体系称为“利益相关者财务报告体系”。笔者认为,利益相关者财务报告体系应该以现有财务报告体系为基础,适当增加和修改会计

报表,以形成满足主要利益相关者信息需求的会计报表或者会计报表项目,同时应该相应增加一些会计科目以进行日常会计核算。

1. 增加员工权益变动表、产品责任准备表、社会责任准备表。企业的利益相关者包括股东、债权人(包含供应商)、消费者(客户)、员工和政府等。我们可以将有相似的主张、利益或者权利的利益相关者划归为一类,同类的利益相关者实现利益的途径类似,需要的信息也类似。我们可以用表1说明主要利益相关者实现利益的途径:

表1

主要利益相关者	提供给企业的资源	获得的回报
社会公众	环境	环境保护
政府	环境	税收
员工	劳动力	工资
股东	资金	剩余索取权
债权人	资金	利息
消费者	资金	产品

我们通过表1可以发现,政府和社会公众为企业营造了良好的环境(包括经济环境和社会环境),企业对政府的回报是纳税,对社会公众的回报是保护环境。社会公众并不能直接影响企业的经营和发展,但是其能通过推动相关法律法规的制定来制约企业的行为,这时企业的最好选择是披露其承担社会责任的信息。员工为企业劳动,其获得的回报是工资。由于企业普遍认识到人力资源的重要性,从而有些企业实行股权激励或赋予员工剩余索取权,因此员工可能会参与剩余收益的分配。股东、债权人和消费者(客户)都为企业提供了资金,其中:股东和债权人都是在让渡资金使用权后获得回报,只是股东获得的回报是剩余索取权,而债权人获得的回报是固定利息收入;消费者获得的回报是得到适用的产品。长期以来,企业资金提供者的先后顺序是股东、债权人、消费者,股东和债权人在项目启动时提供资金,而消费者在项目结束时提供资金。例如,传统的工业企业的股东和债权人投入巨额资金

建设厂房、招聘工人、购进材料与设备以生产产品——股东和债权人在项目启动时提供资金，待产品生产完后销售给消费者以获得销售收入——消费者在项目结束时提供资金。但是，现在有些企业的消费者提供资金的时间与债权人、股东几乎同步，如房地产行业的房屋预售，消费者在项目建设时就已经提供了资金。因此，股东独享企业剩余索取权已经不符合现实情况。罗伯特·N·安东尼曾提出存在三类资金来源而非两类，即由债权人提供的债务资金、由股东提供的权益资金以及公司通过自身努力所创造的资金（又称为主体权益）。实际上，公司的主体权益的形成正是公司的股东、债权人、客户、供应商、员工、政府等利益相关者共同努力的结果。现在一部分员工开始依据特别契约分享企业的剩余收益，可以预见，社会经济发展到一定程度，其他主要利益相关者可能也会以某种形式分享企业的剩余收益。

因此，利益相关者财务报告体系应该提供专门的会计报表，以反映主要利益相关者的权利状况。在主要利益相关者中，股东和债权人可以借助资产负债表、利润表、现金流量表获得其所需的会计信息，政府征税则有特定的纳税申报表，所以笔者认为需要增加向员工、消费者和社会公众提供信息的会计报表。其中：消费者最关心的是企业产品方面的信息；社会公众最关心的是企业履行社会责任方面的信息，如环境保护、参与慈善活动等方面的信息。为此，我们设计了员工权益变动表、产品责任准备表、社会责任准备表。

员工权益变动表如表 2 所示：

表 2 员工权益变动表

项 目	金 额
期初员工权益	
期初应付职工薪酬	
+ 本期应付职工薪酬	
- 本期已付职工薪酬	
期末应付职工薪酬	
期初员工剩余权益	
+ 本期分配给员工的剩余权益	
- 本期员工实现的剩余权益	
期末员工剩余权益	
期末员工权益	

员工权益变动表应附有附注，披露会计期间内企业员工人数变化、平均薪酬、最高薪酬、最低薪酬、获得剩余权益的员工数量等信息。

产品责任准备表如表 3 所示：

表 3 产品责任准备表

项 目	金 额
期初产品责任准备	
+ 本期计提的产品责任准备	
- 本期已结转的产品责任准备	
期末产品责任准备	

产品责任准备表应附有附注，披露不同种类、不同地区的产品的有关状况，并披露其与行业先进水平的差距。

社会责任准备表如表 4 所示：

表 4 社会责任准备表

项 目	金 额
期初社会责任准备	
+ 本期计提的社会责任准备	
其中：环境保护	
.....	
- 本期已结转的社会责任准备	
其中：环境保护	
.....	
期末社会责任准备	

笔者认为，增加的会计报表需要与资产负债表等原有会计报表保持关联，同时应该深入会计核算，只有这样才能切实可行。

2. 修改现有的资产负债表。通常认为，资产负债表遵从会计等式：资产=负债+所有者权益。这表达的是企业与股东和债权人的关系。从企业与利益相关者的关系来看，资产负债表的左边应该报告企业拥有的全部权利，包括对其他利益相关者的权利；而资产负债表的右边应该报告企业对利益相关者的责任。传统的资产负债表对资产的报告基本与企业拥有的全部权利相对应，但是它将利益相关者简单划分为债权人和股东，即除股东以外的其他所有利益相关者均是债权人，如供应商（体现为“应付账款”和“预付账款”项目）、员工（体现为“应付职工薪酬”项目）以及政府（体现为“应交税费”项目）等都被划分为债权人。此外，现金流量表、利润表也提供一些零散的信息，如现金流量表中的“支付给职工以及为职工支付的现金”、利润表中的“营业税金及附加”和“所得税费用”等。但是这些信息过于笼统，不能够全面反映主要利益相关者的利益；不能够提供足够的信息以使有关方面判断主要利益相关者的权利（或者说是企业对其的义务）。因此，需要在现有的资产负债表中增加项目，同时还需要增加相应的会计科目和核算规则。

增加“员工权益”、“产品责任准备”、“社会责任准备”三个一级科目，并在“固定资产”科目下设置“环境保护固定资产”这一个二级明细科目。其中，“员工权益”科目核算员工依据特别契约分享的企业股权及其收益，或者因企业股权价值变化获得的收益。该科目的贷方登记员工依据特别契约获得的当期权益与收益；借方登记当期员工的权益与收益中已实现的部分；期末余额在贷方，表示员工获得的权益与收益中尚未实现的部分。“产品责任准备”科目核算企业在消费者购买产品后需要承担的法律责任和道义责任，贷方登记企业销售产品后按照销售额或者其他因素计提的产品责任准备金；借方登记企业向消费者实际支付的产品责任赔偿金；期末余额在贷方，表示因过去的销售行为可能给消费者带来的未来损失中应由企业承担的部分。“社会责任准备”科目核算企业行为可



企业社会责任实现机制选择： 自愿行动还是强制实施

陆 勇(博士)

(北京石油化工学院 北京 102617)

【摘要】 本文对企业社会责任实现机制的选择进行了研究,研究发现:一般情况下企业不会自愿承担社会责任,企业只有在外在强制机制的驱使下才会承担社会责任。同时,本文还指出了我国企业社会责任理论研究和实际履行方面存在的问题。

【关键词】 企业社会责任 实现机制 帕累托最优 边际收益

一部分人认为,企业履行社会责任属于道德约束的范畴,企业可以根据自己的意愿并以自己喜欢的方式承担社会责任;另一部分人则认为,社会责任包括经济责任、法律责任和道德责任等宽泛的内容,有一些责任如法律责任的履行属于强制性的,而有一些责任的履行属于非强制性的。本文基于外部性理论进行分析,指出企业和社会是相互依存的,在特定情况下企业可能没有动力承担社会责任,这时政府可以行使调控职能以促使企业履行社会责任;而有时企业也会自觉承担一部分社会责任,但是无法实现帕累托最优,此时政府也可以采取相应措施促使企业履行更多的社会责任。

一、企业社会责任实现机制的选择

现代西方经济学认为,企业的行为往往会产生外部效应。

能给社会带来的损失中需要由企业承担的部分,贷方登记企业按照销售额或者其他数据计提的社会责任准备金;借方登记企业按照法律规定或者自愿用于环境保护、慈善捐助等方面的资金支出;期末余额在贷方,表示企业预提的用于承担社会责任的资金中尚未支出的部分。“社会责任准备”科目可以设置二级明细科目。

以这些新增的会计科目的期初数、期末数为基础,相关会计报表反映从期初数到期末数的变化轨迹,以提供利益相关者权利状况及其变化信息。

改进后的资产负债表如表 5 所示。

在传统财务报告体系的基础上增加和修改会计报表后形成的利益相关者财务报告体系具有很强的操作性,它包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者(股东)权益变动表、员工权益变动表、产品责任准备表、社会责任准备表、纳税简表这八个主要报表及相关的报表附注和财务情况说明书。这样就能够全面反映主要利益相关者的有关状况,为主要利益相关者提供其所需要的会计信息。如果多数企业都选用利益相关者财务报告体系,那么会有利于主要利益相关者的决策,因为利益相关者财务报告体系下的会计报表提供的信息具有很强的可比性,其不仅仅为股东和债权人服务。

就企业而言,外部效应是指一个生产者的行动直接或间接影响到另一个生产者的收益、成本或效用。我们可以把外部效应分为正外部效应和负外部效应。外部效应使得市场主体不需要承担其行为造成的所有后果,或者不能获得其行为产生的全部收益。外部效应问题源于经济活动中个体成本与社会成本、个体收益与社会收益之间的差异。

现代西方经济学认为,正外部效应和负外部效应都会使资源配置偏离帕累托最优,从而导致资源配置的低效率。根据科斯的社会成本理论,我们可以通过产权安排解决外部性问题。其他西方经济学家则提出了解决外部效应问题的其他方法,比如政府可以通过税收和补贴这两种形式来抵消外部效应对社会的影响。下面我们将运用外部性理论来研究企业社

表 5 资产负债表

资 产			权 益		
项 目	期初数	期末数	项 目	期初数	期末数
流动资产			应交税费		
.....			员工权益:		
固定资产:			应付职工薪酬		
环境保护固定			员工剩余权益		
资产			产品责任准备		
.....			社会责任准备		
			资金提供者权益:		
			债权人权益		
			股东权益		
				
合计			合计		

主要参考文献

1. Freeman R.E.. Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman Publishing Inc., 1984
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006