

# 可持续发展会计信息系统研究

河海大学商学院 何卫红 郑垂勇(博士生导师)

**【摘要】** 可持续发展观对企业绩效评价体系提出了挑战。基于生态经济的概念和企业的“生态人”假设,本文提出了经济、环境、社会责任三维绩效评价体系,并在此基础上进一步提出了改进现有会计信息系统的三维并行模式、独立报告模式和补充报告模式。

**【关键词】** 可持续发展 三维绩效评价 三维会计信息系统 社会责任会计 环境会计

1987年,联合国世界与环境发展委员会(WCED)提出《我们共同的未来》报告书,该报告书正式提出了可持续发展的核心思想。基于可持续发展概念和生态经济概念,作为微观经济主体之一的企业,同样要以“可持续发展”为核心的科学发展观为指导,突破原有的“经济人”假设和“社会人”假设,提出“生态人”假设,成为一个多重投入、多重身份、多重产出、多重补偿、多重目标的复合系统。与之相对应,企业绩效评价体系也经历了从单一评价主体、二元评价主体到多元评价主体的过程,从单一的经济效益指标评价到加入了非财务指标以及利益相关者关注的指标的发展过程。在生态经济的框架下,企业绩效评价体系应该从单一的经济绩效评价向经济绩效、环境绩效、社会责任绩效三维绩效评价转变,从而完整地体现企业的经济属性、自然属性和社会属性。

绩效评价的数据大多来源于企业的会计信息系统,现行的财务会计体系一般只能提供企业经济绩效评价指标,无法适应可持续发展三维绩效评价的要求,因此,必须对其进行改革,建立三维会计信息系统。

## 一、三维绩效评价体系概述

基于可持续发展观,企业作为微观经济的主要组成部分,必然要对生态经济做出贡献。在“生态人”假设下,要强调“经济—环境—社会”的持续协调发展,延伸原有的经济投入产出的概念。企业的投入除了物质资本的配置,还要依赖包括人力资本在内的社会资本和环境资本的优化配置;企业的产出不仅要物质资本进行补偿,还要对社会资本和环境资本进行补偿。因此,企业在追求自身发展的过程中,需要同时满足经济繁荣、环境保护和社会进步三方面的平衡发展,为社会创造可持续发展的价值。

与之相对应,企业的绩效评价体系应包括经济绩效、环境绩效、社会责任绩效三维绩效评价指标。这里需要说明的是,企业社会责任又有广义和狭义之分,广义的社会责任包括企业的环境责任和经济责任;狭义的社会责任不包括环境责任和经济责任。本文使用狭义的社会责任口径。

按照层次分析法原理,我们用“可持续发展度”作为三维绩效评价体系的目标层,并将其分为以下几个层次的指标。如右表所示:

三维绩效评价体系简表

目标层	可持续发展度		
准则层	经济绩效	环境绩效	社会责任绩效
指标层	偿债能力	能源效率	员工满意度
	营运能力	自然资源效率	顾客满意度
	盈利能力	排放物与环境保护度	社会影响

## 二、建立可持续发展三维会计信息系统的必要性

很明显,传统会计信息系统远远不能满足三维绩效评价体系的要求。这主要体现在以下几个方面:

1.传统会计要素未包括环境、社会责任等因素。首先,由于会计信息系统的“货币化”特征,社会责任绩效和环境绩效中的许多指标不能进入会计信息系统,如顾客满意度、排放物与环境保护度等无法用货币金额来表示。其次,有些可以货币化的指标虽然符合会计要素的定义,但是因为其可靠性或计量方面的原因,还未能能在会计要素和会计报表中得以体现,如环境成本、环境资产、人力资源等。

2.传统会计信息系统未全面提供环境、社会责任相关信息。很多与环境、社会责任相关的原始信息在企业的管理信息系统中存在,例如企业的员工培训费用、资源消耗产出率等,但是仍然有许多信息未被收集,如产出废弃物、环保投资、企业诚信等。这些信息之所以未被收集,主要有两个方面的原因:①某些支出的外部性使得企业不愿意考虑相关信息的存在;②有些信息的评价和收集必须要有企业外部人员参与。

3.传统报告方式不能全面评价企业业绩。传统财务报告包括资产负债表、损益表、现金流量表及其附表、会计报表附注和财务状况说明书。上市公司信息披露格式要求中也主要是关于企业的财务信息,不包括社会责任和环境信息。因此,可以说现行的财务报告体系不能够适应可持续发展和生态经济的要求,无法满足三维绩效评价体系的信息需求。

## 三、可持续发展会计信息系统的改进

适应可持续发展的要求,用“生态人”的眼光看待和评价企业,有必要改进现行的会计信息系统。对现行会计信息系统的改进有如下三种思路:

第一种是三维并行模式,即彻底改变现有的会计信息系

统,建立完整的三维会计信息系统。将会计要素和财务报告具体分成经济、社会责任、环境三个方面分别进行报告,这就需要重新设计包括会计要素、会计报表等在内的一系列核算体系和信息系统。

第二种是独立报告模式,即保持原有的会计核算体系不变,单独根据环境评价指标和社会责任评价指标的要求,附加提供环境报表或报告和社会责任报表或报告。

第三种是补充报告模式,即将生态三维绩效评价指标体系的要求与传统财务会计体系相融合,在会计要素的定义、确认、计量、报告等方面综合考虑环境、社会责任等因素,不改变现有的财务报告体系结构。

**1.三维并行模式。**在该种模式下,将经济、环境、社会责任视为既相互联系又相对独立的三维,各自模仿现行财务会计的模式,建立完整的经济、环境、社会责任三维会计要素、三维会计核算和报告体系。运用复式记账法原理,对由经济、环境、社会责任变化引起的相应的资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的变动进行确认和计量,由计量结果产生结构上基本相似的社会责任会计报告、环境会计报告和一般财务会计报告,包括资产负债表、利润表、现金流量表等。由于这种相似性,该方法比较容易被企业集团或利益相关者所接受,而且该计量和报告体系完整,理论结构比较严密。

这种方法的局限性主要是由现行会计信息系统的局限性造成的,因为企业环境绩效、社会责任绩效中有很多因素是不能够货币化的,有些项目虽然能够货币化,但是计量上不可靠,因此必然存在一定的缺陷,不能够完全包含三维绩效评价体系所要求的信息。除此之外,在划分经济、环境、社会责任三维会计要素和相关账户时,由于经济业务本身的连贯性,必然会使一些项目的划分具有一定的主观性,人为地割裂了业务的联系。

**2.独立报告模式。**在该模式下,保持原有的会计核算体系不变,单独根据环境评价指标和社会责任评价指标的要求,附加提供环境报表或报告和社会责任报表或报告。独立报告模式是当前西方发达国家跨国公司普遍采用的报告模式。这种报告模式要求企业对其承担的环境受托责任和社会责任进行全面的报告。独立环境报告的具体内容应包括企业环境方针、环境标准指标和实际指标、废弃物、产品包装、产品、污染排放、再循环等信息以及环境会计信息(包括环境支出、环境负债、环境治理准备金、环境收入等)、环境业绩信息(包括环境治理与投资、奖励等)、环境审计报告。独立社会责任报告的具体内容应包括以下内容:对社会福利的贡献,如为发展公共交通、医疗保健服务、市政建设、娱乐设施等方面提供的人、财、物的支持,对文化、教育、体育及公益活动的捐赠,提供平等就业机会,按规定及时缴纳税款;人力资源方面的贡献,如企业对员工的招募录用和技术培训、提高工薪水平、改进职工福利、改善劳动条件、美化企业环境以及增进劳资双方的相互信任等;提供产品和维修服务的贡献,包括向公众报告企业产品的使用效能、产品的耐用年数、产品的安全性和售后服务等信息以及顾客对本企业产品的满意程度和诚实信用的商业道德等信息。

独立报告模式既能够比较完整地保持原有财务会计体

系,对现行会计信息系统的冲击较小,同时又能够比较全面地按照社会责任会计和环境会计的特点反映企业的社会责任绩效和环境绩效。在独立报告中,既可以包含货币化的信息,也可以包含非货币化的信息;既可以包含复式记账的平衡关系,也可以包含单式记账的不平衡信息;既可以采用报表形式披露环境、社会责任信息,也可以综合采用文字、图表进行单独披露。该模式内容丰富,形式灵活,是一种比较好的三维信息系统,它的缺陷在于其内在联系和勾稽关系不够严密,另外,独立环境和社会责任报告中也会有很多成本或收益的内容与现行财务会计体系相重复。

**3.补充报告模式。**该模式不改变现有的财务报告体系结构,在会计要素的定义、确认、计量、报告等方面综合考虑了环境、社会责任等因素,将生态三维绩效评价指标体系的要求与传统财务会计体系相融合,在现有财务报告的基础上通过增加会计科目、会计报表和报告内容的方式报告企业环境信息和社会责任信息。例如,在现有会计核算中增加与环境信息有关的会计科目,如资产类增设“环境资产”科目,负债类增设“环境负债”科目,损益类增设“环境收入”、“环境费用”等科目,在现金流量表中增设“环境活动引起的现金流入和流出”项目,并在会计报表附注部分披露关于环境会计科目的会计政策和明细说明。社会责任会计处理与之相仿。补充报告模式可以弥补现行财务报告中三维信息披露的不足,使现行财务报告日益完善。

补充报告模式以原有的会计信息系统为基础,融合了生态经济和三维绩效评价指标的要求,保持了一个相对完整、全面的财务报告体系,既没有产生信息冗余,也没有人为地割裂信息间的关系或重复信息。但是,和独立报告模式相比,它和三维并行模式一样,都不能够完全达到三维绩效评价指标体系的要求,需要对财务报告和信息披露体系进行一定的修正才能得以完善。

上述的任何一种模式,都对现行的会计信息系统提出了改进要求。从信息采集来看,要求采集更多的关于经济、环境、社会责任方面的原始数据;从信息加工来看,需要明确输入信息和信息的转换关系,分清原始数据的性质和归属;从信息的输出来看,必须对经济、环境、社会责任属性的相关信息进行分类和归总。

在我国目前环境会计和社会责任会计具体准则空缺的情况下,企业应首先考虑采用独立报告模式,以弥补我国企业财务报告体系中关于环境和社会责任报告的缺陷。待我国制定和颁布相关具体准则之后,再采用补充报告模式或三维并行模式。

#### 主要参考文献

- ①刘思华.可持续发展经济学企业范式论.当代财经,2001;3
- ②王莉华.论可持续发展与社会责任会计.商业研究,2003;16
- ③温素彬.企业“三重盈余”绩效评价指标体系.统计与决策,2005;3
- ④温素彬,薛恒新.基于科学发展观的企业三重绩效评价模型.会计研究,2005;4