



复式记账法下的社会责任会计核算

复旦大学信息科学与工程学院 郭保明

关于社会责任会计的讨论由来已久,但由于核算方法的瓶颈而一直不能付诸实施。本文就企业社会责任的确认、社会责任会计的设立以及社会责任会计核算方法等方面的问题进行探讨,提出了社会责任会计的三大方法——独立法、调整法和管理法。

一、企业责任会计要求扩展会计核算范围

传统的企业财务会计只考虑了企业经营对自身的影响,即只是对企业自身进行计量、核算,而没有反映企业经营对环境的影响。企业的经营成果只是在纯粹的利润最大化原则下的经营成果,虽然有时会对企业的社会效益进行评价,但也不属于会计的内容。而事实上,从整个社会的角度来看,企业利益与社会利益既相互一致又相互矛盾。其矛盾表现为,尽管企业的利润指标较高,企业经营产生的社会效益仍可能很低甚至为负效应,如企业经营对环境的破坏、掠夺性开发等。而且,企业也可能因过于追求近期利润最大化而影响中

务管理部门的抵触。

仍以例1资料为例,按照改进后的会计处理方法,A公司换入应收账款的会计处理为:借:应收账款——D公司700万元,坏账准备300万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

(二)收到补价的换入应收账款的会计处理

在收到补价的换入应收账款的会计处理中,对换入应收账款价值的确定,除需考虑以上两个因素外,还应对收到补价的会计处理进行调整。在收到的补价小于换出应收账款的账面价值时,以收到的补价先冲减应收账款的账面价值,然后再按有关原则进行处理,这样做并无意义,因为在何种情况下换入应收账款时,都必须冲减换出应收账款的账面价值。因此笔者建议,对于收到的补价小于换出应收账款账面价值的会计处理,应以实际收到的补价借记“银行存款”科目,以换入应收账款的账面余额借记“应收账款”科目,以换出应收账款的账面余额贷记“应收账款”科目,以换出应收账款已提的坏账准备借记“坏账准备”科目,将借贷方之间的差额记入“坏账准备”科目。这样做既简化了有关的会计核算,也克服了上述弊端。

仍以例1资料为例,按照上述会计处理原则,A公司在收到B公司支付的补价50万元时,应做的会计处理如下:借:银行存款50万元,应收账款——D公司700万元,坏账准备250万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

(三)支付补价的换入应收账款的会计处理

对于支付补价的换入应收账款的会计处理,应比照收到

长期收益,最终使得企业收益水平降低。

如果从企业及其所处环境角度出发,以企业与环境这一结合体作为会计个体进行考察,企业的收入应该包括企业自身的经营收入和源于企业经营行为的环境收益,企业的支出也应该包括企业自身的经营支出和源于企业经营行为的环境损失。相应地,核算企业的经营成果也不应只计算以企业利润为中心所形成的经营成果,而应该将取得经营成果对环境所造成的影响一同计算在内,这样对一个企业的经营活动进行评价才比较科学和完整。

二、企业社会责任的确认

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或其他经济组织中具有社会性质的经营活动,从而提示和测定这些活动对社会生活的影响,目的在于指导经济资源的最佳配置,创造良好的社会经济环境,以提高社会的总体效益。

建立社会责任会计的关键问题是社会责任的确认。只有补价的换入应收账款的核算,进行与之相对应的会计处理。也就是说,对于支付的补价小于换入应收账款账面价值的会计处理,应按换入应收账款的账面余额借记“应收账款”科目,按实际支付的补价贷记“银行存款”科目,按换出应收账款的账面余额贷记“应收账款”科目,按换出应收账款已提的坏账准备借记“坏账准备”科目,将借贷方之间的差额记入“坏账准备”科目。仍以例1资料为例,按照上述会计处理原则,B公司在支付的补价小于换入应收账款的账面价值时,应做的会计处理如下:借:应收账款——C公司1 000万元,坏账准备100万元;贷:应收账款——D公司700万元,银行存款50万元,坏账准备350万元。

三、结论

1.企业以应收账款换入应收账款,或者以应收账款和其他资产换入应收账款,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值与换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

2.收到补价的,如收到的补价小于换出应收账款账面价值的,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值及收到的补价与换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

3.支付补价的,如支付的补价小于换入应收账款账面价值的,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值与换出资产的账面价值及支付补价的差额,作为坏账准备。□

社会责任的确认问题得到解决,社会责任会计才能有所突破。社会责任的确认问题实际上就是以什么量度作为计量标准和能不能找到一个计量依据的问题。首先是计量标准问题。一部分企业的社会责任是可以价值量度计量的,有的还可以用实物量度和劳动量度来进行计量,从而使企业对环境的影响得到更清晰、更直观的反映。另一部分企业即使现时无法用价值量度计量,但仍然可以用实物量度和劳动量度来进行计量。其次是计量依据问题。如同企业财务会计必须有真实、可靠的会计凭证作为记账依据一样,社会责任会计也必须找到自己的计量依据。社会责任即企业经营的社会效应可以通过书面的形式进行记录和鉴定,我们暂且把这个书面依据称做社会责任确认书。

有了确认标准和确认依据,就可以对社会责任进行确认。社会责任的确认可以采用三种方法,也就是社会责任确认书可以从三种途径取得。第一,立法取得,即根据国家有关社会责任的法律规定,判断企业是否负有某项社会责任义务,或者能否获得某项社会经济资源。这种方法具有权威性,确认力度较强。第二,团体确认,即根据有关公共事业单位、科研论证机构等的调查研究结果和分析测评结果确认社会责任。这种方法主要是从技术的角度出发,对企业的社会责任进行可靠的量化,确认结果比较准确。第三,民意确认,即根据企业经营行为影响所及的居民、公众以及内部职工的意愿和呼吁确认社会责任。在这种方法下,工会组织将起到重要作用,可以作为社会责任的主要确认主体,因此具有切实可行的特点。但社会责任确认书最终要由企业自己来出具,所以这种方法也可称做企业确认法。

三、社会责任会计的设立

社会责任会计的设立可以有三种模式:由企业设立,由银行设立或由企业和银行共同设立。社会责任会计可由企业设立,因为企业的社会责任与其经营活动紧密相连,企业社会责任会计可以企业财务会计为基础,在计量自身经营业务的同时对其社会影响做出反映,这样能准确、及时地取得有关社会责任的会计信息。企业按照重要性原则和谨慎性原则,对企业经营给环境造成的不利影响方面做出反映,连同传统的会计报表一起报告给信息使用者,这就既完成了企业财务会计的任务,又完成了社会责任会计的任务。

社会责任会计的设立由银行来负责也是可行的,而且由于银行的业务和会计核算的特点,银行对社会责任会计的设立具有独特的有利条件。首先,每个企业的业务活动的结算都要通过银行,银行会计在办理结算业务的同时,可以对企业社会责任的形成和履行情况做出记录和反映。其次,银行会计具有宏观性,银行会计在汇总反映行业和部门的资金运动的同时,可以汇总反映各行业、各部门的社会责任情况,能够给国家宏观管理提供企业社会责任方面的综合信息。再次,银行会计政策性强,银行设立社会责任会计可以更好地贯彻国家产业政策和有关社会责任的规定,可以更好地监督和控制企业社会责任的履行。

由企业和银行同时设立社会责任会计,可以通过日常的或定期的核对保证社会责任会计信息准确无误。企业设立社会责任会计侧重于对外提供社会责任会计报告,反映其社会

责任的确认及履行情况。银行设立社会责任会计则侧重于对用于履行社会责任的资金进行监督和控制。

四、社会责任会计核算方法

根据社会责任会计与企业财务会计的关系,社会责任会计方法从总体上可以划分为独立建立的方法、对企业财务会计进行调整的方法和管理会计的方法。

1.独立法。独立法是指以纯粹的企业环境或社会责任为会计个体对社会经济业务进行确认、计量和反映。鉴于目前会计方法的狭隘性,我们对社会责任的计量可以模仿对企业经济效益的计量,套用企业财务会计的模式。这种方法就是以前所说的成本收益法。其实质是社会责任会计的“独立”,所以笔者称之为“独立法”。在独立法下,用复式记账法对每一项社会经济业务引起的社会资产、社会产权以及社会成本、社会效益、社会收益(社会效益-社会成本=社会收益)的变动进行确认和计量。由计量结果所产生的社会责任会计报告与企业财务会计报告在结构上基本相似。由于这种相似性,这种方法比较容易被社会集团或利害关系者所接受,而且这种方法对企业来说比较容易付诸实施。

2.调整法。调整法即通过设立调整账户对企业社会经济业务进行记录、反映,期末以调整账户对企业财务会计进行调整,从而产生包含社会责任会计信息在内的会计信息的方法。这里的调整账户既可以设定为表内的,也可以设定为表外的。**①表内调整账户法。**由于企业财务会计是采用复式记账的方法进行核算的,所以对表内调整账户的登记必须采用复式记账法,否则这些账户就会被排除出表外。**②表外调整账户法,**即企业发生的社会经济业务在表外调整账户上登记。表外调整账户的登记可以采用复式记账法,也可以采用单式记账法。采用复式记账法时,其核算效果同表内调整账户法基本上是一样的。采用单式记账法时,因为是表外登记,所以对财务会计报表的内容没有什么影响。但在单式记账法下通过表外调整账户对企业基本账户体系进行调整产生含有企业社会责任信息在内的会计资料时,会破坏会计恒等式。于是,产生了一个不平衡的会计报表,这个不平衡的会计报表可以分为两个部分:一部分是原有会计报表的平衡部分,另一部分是单式调整账户所产生的不平衡部分。其基本格式可以是平衡部分在前,不平衡部分在后,也可以采用其他格式,从而维持原来企业财务会计的平衡关系。

3.管理法。管理法是指采用管理会计的方法对企业的社会经济业务进行计量、反映和列报。管理法可以不受企业财务会计的约束,采用灵活多样的方式。这种方法主要包括以下几个方面:第一,计划管理法,即根据已确认的社会责任编制社会责任履行计划,再将具体执行结果与计划进行比较从而对执行结果进行评价。第二,费用管理法,即以一定货币度量标准来计量企业进行社会责任活动所发生的支出,披露企业在一定时期对社会所作的贡献。第三,责任管理法,即采用管理会计中责任会计的方法对企业社会责任的履行情况进行监督和控制,通过设置一些社会责任中心来督促企业对社会义务的履行。第四,决策管理法,即在项目投资决策中将企业的社会责任或其对环境的影响因素也考虑进去,从社会收益的角度对决策目标及其方案进行全面评价。☒