

社会责任会计主体及其结构分析

戴 丽

(南华大学 经济管理学院 湖南 衡阳 421001)

【摘 要】 文章从会计活动的基本框架体系、会计假设的目的和会计的学科性质及会计主体的本源语义和逻辑等角度,分析认为会计主体是“会计人”,服务的对象是会计客体。在此基础上,分析构建了以政府组织和经济单位为主的社会责任会计主体,主体结构分为内设性和外设性两种方式。

【关键词】 社会责任; 会计主体; 结构分析

【中图分类号】 F235 【文献标识码】 A 【文章编号】 1673-0755(2011)03-0051-04

会计主体假设作为会计基本假设之一,是会计得以开展和发展的根本前提。对于会计主体究竟所指对象为谁,学界存在较大的争议。社会责任会计的发展,对会计主体也提出了新的迫切要求。因此,明确社会责任会计主体是必要的。

一 谁是会计主体

(一) 会计活动的基本问题和模式

会计作为一门国际上通用的“商业语言”,专业定义是“会计是以货币为主要计量单位,采用一系列专门的方法和程序,对经济交易或事项进行连续、系统、综合的核算和监督,提供经济信息,参与预测决策的一种管理活动。”该定义明确了会计的行为本质、服务对象、内容范围和目的及方法,省略了的主语暂且理解为会计人员。

会计这种“管理活动”,或者说,会计作为一种主观能动性的社会实践活动,其基本组成要素必然包括实践者、实践对象和实践工具以及目的。会计信息根据信息获得者的目的不同可用于多种用途,这也是会计的根本目的,即为什么要做会计,如为企业、政府和社会的决策、监督、控制参考,等等。会计的基本问题及其关系如图1所示。

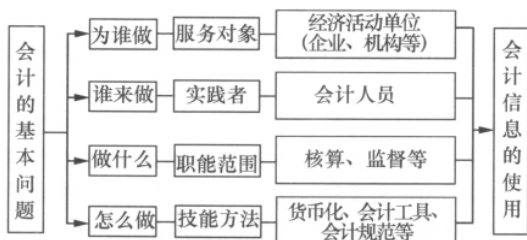


图1 会计基本要素及其关系

会计信息系统论认为,会计作为一个信息处理系统,主要有三个运行环节:数据的输入,加工与处理,信息的输出^[1]。我们将会计的基本问题根据会计工作的主要流程简化为图2所示模式。

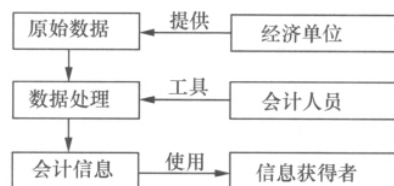


图2 会计活动信息系统流程

结合图1和图2,很显然,会计的5个基本问题和基本要素围绕会计数据的加工与处理这个中心相互联系、配合、支持,构成了一个有机整体,相互之间不可割裂开来,缺一不可无法达到目的。需要强调的是,整体性并不意味着会计的基本要素独立性的缺失,各要素有其独立的作用和功能。图1显示,取得有用的会计信息是会计活动的根本目的,因此,会计信息必须要求真实、精确和科学,而这一切都与会计人员紧密相关。同时,我们应严格区分会计人员及其所在组织和服务对象三个不同范畴的概念。

(二) 会计主体假设的目的

在会计基本假设理论中,会计主体假设是最根本的前提,其他系列假设内容均以此为起点对其特征再进行延伸假设,然后才能进一步在相关假设的基础上开展更深入具体的会计实践。由于是单个要素主体假设后的纵向延伸假设,因此并不影响整个会计体系基本的宏观框架,应该说,要素的独立性和假设的延伸性是会计基本假设的最主要的特征。

【收稿日期】 2011-04-02

【作者简介】 戴丽(1973-),女,湖南衡阳人,南华大学经济管理学院硕士研究生。

陈玮认为会计主体假设(包括会计基本假设的那些内容) 本质上属于人们为财务会计设计的一些基础性的方法, 并最终为财务会计目标的实现服务^[2]。换句话说就是, 会计基本假设是为实现会计目标而界定的前提性手段。既然是假设, 会计主体是谁就允许并且难免有歧义; 虽然是假设, 会计主体也必须公认为真、无须证明。既然是方法, 就是一种方式和路径, 假设的主体因此必须明确界定、无歧义; 虽然是方法, 相比于其他方法, 假设的主体但也应当更有助于会计目标的实现。请注意, 假设的会计主体允许歧义与必须明确并不矛盾, 主体可以不同, 但一旦确定就明确了。简言之, 会计主体假设的目的就是寻找一种方法, 以便于开展会计实践并服务于会计目标, 这也是会计主体假设的意义。

关于假设的会计主体所指为谁, 概括起来有截然不同的二类。第一类是指人, 指能动的认识和改造会计客体的“会计人”。“会计人”是一个泛称, 主要是指参与和直接进行会计实践活动的人和组织, 包括组织中的会计人员、组织外为组织提供会计服务的人员和会计学研究人员, 会计组织指会计事务所、组织内设的会计部门等职业性专业会计组织和机构。第二类指会计为之服务的组织, 又称为会计实体或会计个体, 又包括三种, 一是单独进行核算的经济实体(企业); 二是会计工作为之服务的单位; 三是指具有独立资金和经营业务, 单独进行核算的单位^[3]。第一类是做会计工作的人, 第二类是会计工作服务的对象, 二者所指都清晰明确, 问题是二者的区别在哪? 目前的应用会计体系是按第二类假设主体——企业的会计实体构建的, 延伸的基本假设是会计实体持续经营、会计分期和货币计量。同样, 如果假设“会计人”为主体, 也可进行有限理性、机会主义、服务责任等之类的纵深延伸假设。从会计主体假设的目的看, 如图 2 的流程模式所示, 对会计活动结果——会计信息产生影响最直接、最重要的是会计人员。

(三) 语义逻辑和学科意义下的会计主体

要明确谁是会计主体, 也必须明确主体的涵义。现代汉语词典的主体界定有三种, 第一种是通常意义上的, 指事物的主要部分, 是从事物的构成上定义, 事物的构成部分有主必有次。第二种是哲学意义上的, 指对客体有认识能力和实践能力的人, 这个“人”首先是自然人, 其次才是加入到某组织中并与其他承担同样职责的人形成群体, 由于通常是法人组织, 因此可以延伸到包括法人。第三种是法律意义上的, 民法中指享受权利和承担义务的自然人或法人。第一种是解构语言, 用主 I 表示; 第二种是哲学语言, 用主 II 表示; 第三种是法律语言, 用主 III 表示。英语中表示主体的词语有 main part 和 body。main part 意指主要部分, body 为躯干、正文等义, 均与第一种定义一致。

暂撇开会计的专业定义, 对于会计的涵义, 词典有二种界定, 一是指监督和管理财务的工作, 主要内容有填制记账凭证, 处理账务, 编制各种有关报表等; 二是指担任会计工作的人员。第一种界定的是一种行为及其性质和内容(用会 I 表示), 第二种界定的是从事某种行为的人(用会 II 表示)。显而易见, 专业定义中的会计是词典的第一种界定的延伸和

完善, 亦即从行为角度进行界定。

主体和会计的本源涵义已然明确, 那么, 会计主体的涵义是什么? “会计主体”的“会计”和“主体”各应当取哪种涵义? 根据语义的不同, 组合如表 1。

表 1 会计和主体的语义组合

会计 \ 主体	主 I (第一组)	主 II (第二组)	主 III (第三组)
	会 I	会 II	
会 I	a	c	e
会 II	b	d	f

按照“会计的主体”语义组合式的理解公式, 上述“会计”和“主体”组合起来, 则语义如下:

第一组是结构语义。a: 会计工作的主要组成部分。b: 会计人员的主要组成部分。

第二组是哲学语义。c: 认识和实践会计工作的人(或其法人), 即会计人。d: 认识和实践会计人员的人(或法人)。

第三组是法律语义。e: 会计工作的责任承担者。f: 会计人员的责任承担者。

先分析三组六个组合的语义。先看第三组“法律语义”, 无论是作为自然人或法人组织中的职员, 享受权利和承担义务的都应当事人及其所属的法人, 且强调的是承担法律责任的对象, 界定为会计主体没有意义, 也很片面, 可先排除。第二组中的 d 语义显然与现实不符, 也可排除。语义通畅的就剩下 a、b、c 三个组合语义, 这也是对会计主体的争论最多、分歧最大的地方。会计主体必居三者之一, 应该是哪个组合呢? a 语义所指是会计工作主要做什么, 即工作的主要内容是什么, 换言之就是会计的职能与范围, 回答的是“做什么”, 也可排除。b 语义是指会计人员主要由什么人组成, 即主要是由专业化或职业化的还是次要的业余性、兼职性的人员组成, 等等之类, 着眼于这类“人”的内部结构、特征、功能等属性化因素, 显然与宏观的基本主体假设本意有异, 亦可排除。c 语义所指对象很明确, 就是会计人员, 即谁来做会计工作; 再延伸就是会计人员所在的法人组织, 其相对应的客体就是所服务的对象。因此, c 语义最符合会计主体的本义, 也最符合会计基本要素相互关系的功能逻辑。

此外, 从学科意义上说, 会计是一门应用性科学, 目前是归于经济学下的二级学科说。叶友提出“会计会计论”, 认为会计学是一个独立的学科, 而不是经济学或者管理学的一个分支^[4]。王永生认为哲学是各学科的基础, 各学科应从哲学的高度探讨自身学科发展的规律, 会计学中主体的概念应该与哲学中主体的概念保持一致, 并且贯彻会计学科理论与方法体系的始终^[5]。辩证唯物主义认识论认为, “只有作为社会存在的人才能真正成为实践的主体”。如果承认会计是一门学科(不论是一级还是二级抑或三级学科) 的话, 说明会计主体应使用哲学语义。

综上所述, 我们可以明确, 会计主体应当是哲学视角的涵义, 应当是会计实践活动中对会计目的和结果影响最重要的一方, 应当是具有主观能动性和创造性的“会计人”。企业

等经济单位(或实体)是会计的服务对象,经济实体产生的相关数据属于会计人认识和改造的核算对象,经济实体及其数据是二位一体的关系,应为会计客体。企业等实体作为主体的假设应该属于会计客体假设,由于独立性和延伸的纵向性,不影响会计基本体系,因此依然适用。

二 社会责任主体与社会责任的性质

会计主体明确了,作为会计学的一个分支,社会责任会计的主体也应保持一致。与传统财务会计不同,社会责任涉及的关系更复杂,准确且科学地计量更困难,会计人面对的工作内容和使用的会计工具及方法可能是全新的。有必要对社会责任及其会计主体进行深入的分析。

(一) 社会系统中的主体

马克思主义认为社会在本质上是生产关系的总和,只有具体的社会,没有抽象的社会。具体的社会是指处于特定区域和时期、享有共同文化并以物质生产活动为基础,按照一定的行为规范相互联系而结成的有机整体。构成社会的基本要素是自然环境、人口和文化。社会系统理论认为,社会是具有独特功能的不同成员组成的有机整体。从构成、功能和目的看,“人口”要素无疑是社会的主体,主要又分为三类:一是作为个体存在的自然人;二是进行生产和服务的经济文化组织(以下简称经济单位),如企事业单位、团体等;三是自然人和经济单位的代理人——政治组织——政府。林南从资源及其利用的运行角度界定社会结构为四个要素:位置(资源拥有者)、权威(资源控制和获取的等级联系方式)、规则和程序(资源使用)、代理人(受委托的位置占据者)^[6]。社会之所以存在,是因为单凭个体难以得到生存和发展必需的资源。在社会系统中,人的需求和发展是社会生产的目的,各个组成部分有着各自独特的功能,为系统的目的和运行发挥着各自不可替代的作用。三类主体对社会系统的功能和作用完全不同,担任的角色和承担的主要责任也不一样。自然人通过自身的资源置身于某特定组织中,并提供其拥有的特有资源,以此获得生存和发展的其他资源;自然人是资源的提供者,更是从事社会生产的劳动者,同时也是部分产品的终端消耗者。企业等经济单位通过权威和规则取得资源进行生产、提供服务,是创造、生产其他主体所需资源产品的主体,并因大量使用资源成为消耗主体。政府作为二者的代理人,通过委托授权管理公共事务,制定规则和程序对自然人、经济单位进行管理、监督,并可强制约束二者的行为,是公共管理的主体。

(二) 社会责任的性质

宏观上,社会中的自然人、经济单位和政府必须共同维护社会秩序的稳定运行和推动社会延续发展,这是各类社会主体的社会责任。按新华字典解释,责任是指分内应做的事,并且承担未做好而产生的过失。英文有三个词解释,duty泛指责任、义务、职责;obligation指道义或法律上的义务、职责和责任;commitment指商业上约定而承担的义务。“分”是名位、权利、职责的限度,“分内之事”就是特定位置(身份)、特定角色(功能)所赋予的职能。社会责任就是社会系统中各主体的“分内之事”,位置和角色发生变化,责任也随之变

化,这是微观上的共性的涵义。换言之,社会责任的性质是“分内”性质,根据自身能力和战略状态自愿性承担对应由其他主体承担的责任即“分外之事”。黄晓鹏认为企业社会责任是利益相关者关于企业“共同剩余”分配的契约性质的责任^[7],这从另一个视角证明了社会责任的“分内职责”性质。既然是契约,那么社会责任是自愿承担的,同时由于契约保护的法律强制性,这种责任就具有“分内”的意义,尽管自愿承担的某些社会责任原本是“非分内”的。

应当指出,责任意味着价值付出,而且这种付出得到的收益可能有外部性,付出者享受不到或者份额极微,甚至为尽损失。因此,就会出现对应有责任的逃避、打折等机会主义行为。这就使区分各主体的具体责任显得尤为必要,也是社会责任会计建设与发展的需要。社会责任的定义和具体内容尚无定论,但对社会责任会计主体是企业还是政府的争论却都以内容为依据之一^{[8][9]}。

三 社会责任会计主体结构框架

如前所述,会计的主体是会计人,履行社会责任的主体是自然人、经济单位和政府,社会责任会计的主体应当是对社会责任主体履行情况进行会计核算和监督的会计人。社会责任主体是会计的客体,是会计为之服务的对象。在自然人、经济单位和政府三类会计服务对象中,自然人一方面因为整体数量的巨大和单个体的经济总量的微小(巨富是例外,但大多也有专门的会计人人为之服务),使其成为会计的现实客体的成本巨大、浪费资源而不合算;另一方面因为自然人基本上都依托或置身于某组织中,作为会计客体缺乏必要性。政府由于在社会系统中的代理人位置和角色,使其职能必然以承担社会责任、特别是公共性社会责任为己任。企业等经济单位作为主体中资源使用和消耗最大的主体,其在社会系统中的位置、角色和能力,使之成为对社会责任最受关注的对象。会计的经济核算与监督的目的性,也使企业这一生产服务的经济性组织成为社会责任会计的最重要的对象。于是,接下来的问题就是:政府和企业谁应当成为主要的会计客体?其会计主体应当是谁?社会责任主体、社会责任会计主体的结构关系可用图3表示。

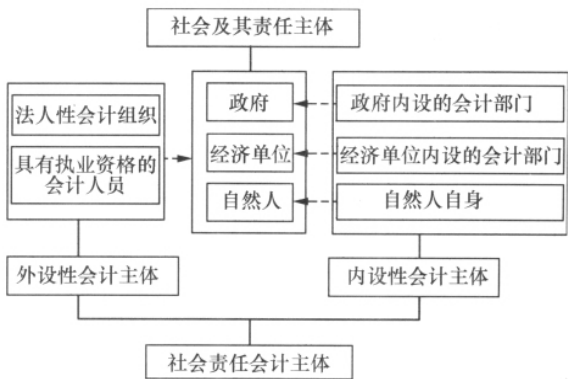


图3 社会责任及其会计主体的结构关系

如图3所示,社会责任会计主体由两类组成:第一类是

社会责任主体内部的内设性会计主体,各主体只对其法人组织负责社会责任会计事务,具有一一对应性(会计人接私活属于另外一个问题);另一类是社会责任主体之外的外设性会计主体,可对自身之外的三类主体开展社会责任会计服务。第一类是社会责任履行主体的自我核算与监督,只有当其会计信息向组织之外公开时方能产生社会监督作用,因此存在提供虚假会计信息的道德风险。第二类是社会责任的第三方核算和监督,其本质是中介服务组织,也存在道德风险,但由于其自身受政府的法规约束、公众集团的监督,其代价就会因自身信誉、品牌的损害而危及生存。因此,在一般情况下,不考虑其他因素,利益共同体的外设性会计主体更能保证社会责任会计信息的真实性,这也说明实行会计人的职业资格的重要性。同时,外设性会计主体中,法人性会计组织比具有执业资格的会计人员具有更多的优势,理所当然成为最主要的外设性会计主体。至于经济单位是选择外设性还是内设性会计主体,取决于二者的成本大小。通常,内设性会计主体利于经济单位长期、方便地掌握和使用会计信息而成为首选。

[参考文献]

- [1] 葛家澍,刘峰.会计学导论[M].上海:立信会计出版社,1999:22.
- [2] 陈玮.论会计主体的概念本质[J].财务通讯(综合),2010(5下):3-5.
- [3] 对当前会计主体的研究[EB/OL].(2008-09-13)[2011-03-18] <http://lunwen8.banzhu.net/article/lunwen8-8-153134.html>.
- [4] 叶友.会计本质和会计学学科性质探索——会计会计论[J].审计与经济研究,2005(3):53-57.
- [5] 王永生.传统会计主体概念辨析[J].财会通讯(学术版),2007(11):11-12.
- [6] [美]林南.社会资本——关于社会结构与行动的理论[M].张磊译.上海:上海人民出版社,2005:32.
- [7] 黄晓鹏.企业社会责任:理论与中国实践[M].北京:社会科学文献出版社,2010.
- [8] 谢良安.社会责任会计理论研究:回顾、综述与思考[J].财会通讯(学术版),2007(7):111-113.
- [9] 俞昊.企业社会责任会计的会计主体问题辨析[J].中国乡镇企业会计,2008(11):160-161.

Social Responsibility of Accounting Entity and Structure Analysis

DAI Li

(University of South China Hengyang 421001, China)

Abstract: This paper analyzes the basic framework of accounting activities, the purpose of accounting assumptions, the nature of accounting and initial semantic and logic of accounting entities. We believe that accounting entity is the “accounting human”, serving for accounting object. On this basis, constructing social responsibility accounting entities mainly include government organizations and economic units. Entity structure is divided into internal structure and external structure.

Key words: social responsibility; accounting entity; structure analysis