

中国企业社会责任审计研究综述及展望^{*}

张 正 勇

(西南财经大学会计学院, 四川 成都 611130)

[摘 要] 我国理论界对社会责任审计的动因、概念和内容、主体、定位、作用与意义等基本理论问题的研究取得了一定成果,但存在着诸多不足,主要表现在社会责任审计的研究未能形成系统的理论体系;尚未形成比较科学的社会责任审计评价方法与指标体系;研究方法和手段相对滞后,缺乏实证研究等。这些不足在一定程度上影响了社会责任审计理论研究的深度和广度。本文在此基础上对未来的社会责任审计研究提出了相应的建议。

[关键词] 社会责任;社会责任审计;研究综述

[中图分类号] F239.22

[文献标识码] A

[文章编号] 1000-971X(2010)04-0107-05

一、引言

20世纪90年代以来,随着社会经济的发展和可持续发展观理论的进一步深化使得企业传统的价值观和责任观念正在发生变化,更加关注生态环境、劳动者权益和商业伦理,更多地承担对利益相关者和社会的责任。同时,社会公众在关注企业经济效益的同时越来越关注企业的社会效益。近年来,国资委等监管部门相继制定了一系列法规、政策,积极推动以国有企业为代表的上市公司履行社会责任。2006年新《公司法》第五条明确规定:“公司从事经营活动,必须遵守社会公德、商业道德,诚实守信,接受政府和社会公众的监督,承担社会责任”。2006年、2007年、2008年深交所、银监会、国资委和上交所先后发布了《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》《关于加强大型商业银行社会责任的意见》《关于中央企业履行社会责任的指导意见》以及《关于加强上市公司社会责任承担工作的通知》要求有条件上市公司建立社会责任制度,定期发布社会责任报告,正确履行社会责任。企业履行社会责任并对外发布报告已成为其整体战略管理的重要组成

部分。然而,遗憾的是绝大部分社会责任报告都缺乏独立第三方的审核,很大程度上限制了报告的有效性,使得报告的可靠性和真实性大打折扣,不利于利益相关者评价和监督企业履行社会责任。为此,一个不容忽视的新领域——社会责任审计问题日益受到理论界和实务界的广泛重视。

近年来,伴随着企业社会责任报告披露的日益增多,理论界对社会责任审计的研究也逐渐活跃和深入,并取得了一定的成果。2006年3月国家电网公司发布了我国首份企业社会责任报告,掀起了国有企业社会责任报告披露的高潮。2007年有47家上市公司发布社会责任报告,2008年增至132家,2009年更是达到465家,是2008年的3.52倍,呈现“井喷式”增长态势。笔者从中国期刊全文数据库上搜集阅读了国内主要的审计、会计及其他经济类杂志发表的有关社会责任审计的论文,并阅读了大量的相关文献资料。据笔者检索的结果,1993至2009年间“篇名”或“主题”为“社会责任审计”的文章有50篇、硕士论文3篇。需要说明的是,之所以把样本选取的初始时间定于1993年,是因为中国期

^{*} 本文是国家社会科学基金项目“企业社会责任报告质量标准及其评估机制研究”(项目编号:09CSH030)的阶段性成果。

[作者简介] 张正勇(1983—),男,安徽合肥人,西南财经大学会计学院博士研究生。主要研究方向:企业社会责任信息披露与审计。

刊网从这一年开始出现了第一篇关于社会责任审计的检索论文,即“关于建立我国社会责任审计的探讨”(陆建桥,1993)。概括起来,国内关于社会责任审计理论研究内容主要涉及社会责任审计的基本理论与综合、审计策略、审计风险防范、审计规范以及国外社会责任审计介绍等方面。本文主要对中国社会责任审计理论研究的发展轨迹、研究现状及存在的不足进行归纳和评述,以期推动我国社会责任审计的理论研究。

二、社会责任审计基本理论研究

有关社会责任审计基本理论的研究已在所有的社会责任审计成果中居于领先地位。

(一)关于社会责任审计的动因

韩晓梅^[1]认为审计的社会责任观使审计的目标从向股东提供关于受托经济责任信息的保证转变为向社会公众提供关于受托社会责任信息的保证,这必然会引起审计内容、审计方法和审计风险等方面的相应变化。随着审计责任的内容向审计客体履行社会责任情况的延伸,审计的内容也随之拓展到体现社会责任履行情况的相关信息,它包含但不限于财务报告、企业的战略、薪酬政策、公司治理、环境保护和业绩评价等相关信息也应当成为审计的内容。崔孟修^[2]、黄溶冰和王跃堂^[3]认为传统的审计动因论即“受托责任论”的理论基础仅仅是责任理论中的“权利委托原则”,而企业的社会责任产生于“有害影响原则”。“有害影响原则”在说明企业广泛的社会责任方面尤其重要,因为其“有害影响”有关,如果一项经济活动的私人成本小于社会成本,便就产生了负的外部性,更大范围的社会成员则能够要求他们承担相应的社会责任,从而导致了审计动因的修正。而对企业履行社会责任情况开展审计,更接近于审计功能拓展后的伦理鉴证功能,是受托责任不断加强和委托人需求层次提高的必然产物。

(二)关于社会责任审计的概念及内容

陆建桥^[4]、阳秋林^[5]、曹树青^[6]认为,社会责任审计是审计人员运用一定的方法对政府和企业所应履行的社会责任情况进行审查、分析和评价的过程。社会责任审计的内容主要包括如下几点:反映企业对职工履行责任情况的审计;反映企业对消费者履行责任情况的审计;反映企业履行环保、生态责任情

况的审计;反映企业对政府、公众履行责任情况的审计;对企业经营管理者是否利用职务之便进行贪污腐败等情况的审计。黄溶冰和王跃堂^[3]进一步将企业社会责任审计的内容划分为必须披露与自愿披露两部分,其中对股东的责任、员工的责任、消费者的责任、政府的责任以及生态环境的责任等五个方面属于企业必须披露的内容,而慈善活动和公益活动等属于企业自愿披露的内容。

(三)关于社会责任审计的主体

陆建桥^[4]认为可以先由国家审计机关实施社会责任审计工作,并在必要时委托民间审计机构开展部分工作。当生产力和社会民主发展到一定阶段,政府、企业对社会责任审计有内在要求时,再大力推进内部审计机构和民间审计机构开展社会责任审计工作。阳秋林和李冬生^[7]、刘长翠和陈增雷^[8]、叶陈刚和罗水伟^[9]提出针对企业社会责任审计范围广泛、审计人员知识结构要求全面的实际,实施企业社会责任审计需建立联合审计机制,可由各级政府审计机构牵头组成由审计人员与社保、财政、税务、法律、环保等方面的专家共同构成的审计队伍。黄溶冰和王跃堂^[3]则认为开展社会责任审计的理想模式是由利益相关者群体委托独立的第三方对企业进行审计,就我国国情而言,注册会计师是现阶段开展社会责任审计的理想主体。方堃^[10]认为对国有企业、事业单位,社会责任审计的主体可以是审计机关,也可以社会审计机构;对非国有企业、事业单位,其社会责任的履行情况,为取信于外界和社会,可以委托社会审计组织进行审计。

(四)关于社会责任审计的定位、作用和意义

叶陈刚和罗水伟^[9]、余玉苗^[11]认为社会责任审计是促进企业履行社会责任的一个工具,企业实施社会责任审计有利于政府加强宏观调控,有利于保障企业生产经营活动的正常进行,有利于保护企业的经济利益,有利于企业树立良好的社会形象,有利于企业提升竞争力。刘长翠和陈增雷^[8]认为由于社会责任审计研究起步较晚,而企业负责人经济责任审计已经有了丰富的理论基础及实践基础,并且企业对职工、国家、消费者的社会责任本身即属于企业负责人经济责任审计的内容,因此,社会责任审计的最佳切入点是将社会责任审计融入企业经济责任

审计。周兰和彭昕^[12]认为社会责任审计虽然与一般审计所要解决的问题不同,但其归根到底也属于审计范畴,对企业进行两种审计会造成重复审计和资源浪费。因此,应该将社会责任审计尽快纳入一般审计体系或是综合并入企业的自我评价过程。就目前的情况来看,社会责任审计可以由国家审计作为开端来逐步推进。

三、社会责任审计的策略研究

(一)关于社会责任审计的程序

在国内,到目前为止仅有陆建桥^[4]、完绍芹和郑军^[13]提出了社会责任审计程序的构想,依次分为熟悉审计环境、计划阶段、实施阶段和报告阶段四个步骤。第一阶段是通过调查、了解、分析和评估等方法执行一般规划并确认重要的审计领域;第二阶段主要包括确定社会责任审计目标和范围,执行全面控制环境的评估,对重大性作初步判断,编制专项社会责任审计计划以及确定审计人员;第三阶段主要包括广泛收集信息资料,了解和评估重要的资料来源,选择可靠的、有效的审计查核程序,执行初步的社会责任评估,寻找企业潜在的社会责任风险;第四阶段是撰写社会责任审计报告草稿,供被审计单位相关部门以及有关专家讨论和评价并发布最终社会责任审计报告。

(二)关于社会责任审计评价原则和指标

王春兰和陈筠^[14]认为社会责任审计的评价原则包括包容性、可比性、完整性、持续性、披露、外部核实、侧重性、管理政策与系统相结合八个原则。他们进一步提出了用产品的绿色程度、生产过程中的资源利用率、职工满意度、职工平均收入水平及增长率、职工安全事故率、产品质量合格率、顾客满意度以及企业对外捐赠等 21 个指标来量化社会责任审计评价。彭昕^[15]提出在使用定性、定量指标结合法对企业社会责任评价时,指标的设计要满足代表性、独立性、可获得性和相对完整性四个原则。作者结合《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》并采用内容分析法中的分类标准设计了投资者的公平对待、员工工作环境、薪酬体系是否合理等 11 个定性指标以及投资者所得率、培训费和福利费率、顾客的满意度、公益支出率等 7 个定量指标来对社会责任审计进行评价。

(三)关于社会责任审计评价方法

黄世芬^[16]提出通过建立适宜的数学模型,建立全国性、地域性或行业性的多层次上市公司伦理评价体系,对参选上市公司进行评价。同时,对上市公司的社会责任考评并非只是监管者与社会公众的意见,还要充分考虑到上市公司的自身性质、责任能力及其他相关的多元利益主体的意见。李嘉明和赵志卫^[17]提出社会责任审计的具体方法主要包括检查、观察、查询、计算和分析性复核等,具体手段主要是指采用现代化审计手段辅助审计,如计算机审计等。王春兰和陈筠^[14]建立了企业社会责任素质评价模型,从不同的维度(如企业与利益相关者之间、企业内部各部门之间以及企业与个人之间等)、不同的标准(如清晰度、一致性、惩罚性、有效性、可预见性以及可讨论性等)、不同的层次(如不可接受、可接受、满意和非常满意等)对企业社会责任素质予以量化评价。姜虹^[18]提出如何结合现代风险导向审计的方法体系,建立风险导向下的企业社会责任审计模式也是一个全新的议题。

四、社会责任审计其他方面的研究

与社会责任审计基本理论和策略研究而言,学者们对社会责任审计风险防范、审计规范与国外社会责任审计等方面的研究则相对要滞后很多。

(一)社会责任审计规范和审计风险防范研究

陆建桥^[19]认为社会责任审计的标准、程序、信息质量的衡量等本身就具有很大的不确定性和不全面性,审计证据的可信程度亦大打折扣,从而使审计风险增加。韩晓梅^[20]认为在审计的社会责任观下,审计的内容和审计主体的责任都比传统的审计理论有所扩展,因而必然引起审计风险的增加。在社会责任审计阶段,审计客体风险将扩展为:审计客体风险 = 企业社会责任风险 × 企业经营风险 × 企业控制风险。审计主体风险将扩展为:审计主体风险 = 财务检查风险 × 非财务检查风险。审计风险模型最终修正为:审计风险 = 审计客体风险 × 审计主体风险 × 审计委托人风险。

阳秋林和李冬生^[7]研究了制定社会责任审计准则和标准应明确审计对象、确定审计范围、规定企业社会责任审计的监督与执行者、拟定社会责任审计报告的主要形式等问题,以使社会责任审计的实

际操作有据可依。刘长翠和陈增雷^[8]从积极启动社会责任立法程序、进一步完善我国《公司法》等相关法律、构建广阔的消费者权益保护立法体系等方面探讨了如何完善与社会责任有关的法律法规。

(二)国外社会责任审计等方面的研究

这一方面的研究,主要是介绍与借鉴国外社会责任审计的经验。如陈文华和尚丽霞^[21]对西方国家社会责任审计的主要内容及三种主要形式(政府强制实施、企业自愿实施和独立机构实施)分别进行了介绍。彭昕^[15]对美国 and 欧洲企业社会责任审计的实践经验进行了详细的介绍和总结。姜虹^[18]从企业社会责任审计需求、审计主体、审计内容、审计标准、与财务绩效的相关性等方面对国外学者的主要研究进行了综述和评价,积极肯定了企业社会责任审计活动的内在价值。

(三)运用交叉学科的理论来研究社会责任审计问题

由于社会责任本身的经济学和社会学等属性,单单只是运用会计学领域的知识对其进行研究难免具有一定的局限性,因此国内很多学者近年来也开始注重运用交叉学科的理论来研究社会责任审计问题,为社会责任审计的理论研究提供了方法论依据。如阳秋林^[5]运用经济方式向社会方式的推进理论对企业社会责任审计产生的理论基础进行了研究。殷素堂^[22]结合企业生命周期理论,对所处不同生命周期的企业实施与之相匹配的社会责任审计策略进行了探讨。陆勇^[23]基于产权经济学的视角分析了社会责任审计产权效应产生过程的作用机理,即根据社会责任审计产权效应对社会财富的影响不同,将其区分为社会责任审计的价值创造效应、价值转移效应和价值破坏效应。

五、社会责任审计理论研究评价与展望

(一)目前社会责任审计理论研究的不足

1 社会责任审计理论研究十分零散,未能形成系统的理论体系。目前尚缺乏对社会责任审计理论体系的系统研究,有限的研究也仅局限于社会责任审计的定义、内容、审计对象、标准、动机、基本程序等某一方面^[16];对社会责任审计主体的认识尚不明确,在理论上存在着一元主体和多元主体理论;缺乏对社会责任审计动机的系统研究,社会责任审计需

求较弱,尤其是民营企业自愿披露企业社会责任信息并接受审计的动机更不明确^[18];企业社会责任边界是企业经济责任边界、法律责任边界和道德责任边界的三个责任范畴集合,但目前对社会责任边界的界定和确认尚缺乏深入研究,以致被审计单位承担社会责任的程度难以界定。

2 尚未形成比较科学的社会责任审计评价方法与指标体系。社会责任审计评价是一项政策性强、难度高、风险较大的工作,当前社会责任审计评价中最为突出的难点包括:社会责任会计制度不健全,社会责任审计的标准不清晰,评价体系难以适应社会责任审计评价的要求;社会责任审计资源还难于满足审计评价科学、全面、准确、客观的要求^[24]。由于目前尚缺乏一套操作性强的审计评价方法与指标体系,不仅增加了社会责任审计评价的难度,而且增大了社会责任审计的风险,在一定程度上导致了社会责任审计研究发展缓慢,少有突破。

3 对社会责任审计的定位,仍没有达成统一的具体意见。对企业社会责任审计的切入点问题,有的观点认为环保资金审计、经济责任审计都可以作为社会责任的切入点;也有观点提出,为避免造成重复审计和资源浪费,应将社会责任审计尽快纳入一般审计体系或是综合并入企业的自我评价过程。但对如何使社会责任审计真正融入到常规审计之中,均没有达成一致的具体意见,致使社会责任审计仍局限于传统的财务收支审计、环保资金审计以及经济责任审计之下,难以推动社会责任审计理论与实务发展的广度和深度。

4 研究方法和手段相对滞后,缺乏实证研究。国内关于社会责任审计的理论研究主要采用规范研究方法进行逻辑推理。在已经刊登的 53 篇论文中,均属于规范研究,缺乏调查研究、案例研究等实证研究方法。当然数据资源的相对不足在很大程度上限制了实证研究方法在社会责任审计研究中的运用,这难免会影响社会责任审计研究的实用性。

(二)对未来研究的展望

1 制定科学合理的企业社会责任审计理论的研究框架,为社会责任审计实践提供理论依据。社会责任审计理论框架的建立包括社会责任审计目标、审计标准、审计依据等内容。首先,在社会责任审计

目标方面,相对于传统的审计活动而言,企业社会责任审计的审计目标因其审计对象及范围的不同而有所不同,其审计目标除了合法性、公允性之外应更加侧重于企业社会责任履行情况信息披露的真实性和完整性描述。其次,企业社会责任审计的审计标准是影响该项审计活动顺利开展的关键因素,如何借鉴国外已有的研究成果,提出我国社会责任审计的标准体系及设立原则是社会责任审计理论研究的另一个重要内容。再次,如何从建立健全审计法规体系的角度寻求审计人员开展企业社会责任审计活动的依据也是非常必要的。

2 注重多学科交叉运用的研究,充分吸收相关学科的已有成果。虽然有些学者借鉴了诸多学科的相关内容,但多数情况下只是进行简单地“移植”,尤其没有把环境经济、法学、社会学和统计学的有关内容真正融合到社会责任审计的理论体系中,而这应该成为今后社会责任审计理论研究的一个方向。

3 积极倡导运用实证研究方法,实现规范研究与实证研究相结合。现阶段国内学者在研究社会责任审计问题时,仍偏好于运用传统的规范研究方法。不可否认,规范研究具有较强的理论性和逻辑性,但往往难以验证所研究问题的合理性,这会使得研究结论缺乏实践的指导价值。因此,今后必须突破现有的研究方法,积极倡导运用案例研究与调查研究等实证研究方法。此外,为保证研究结论的可靠性,应尽量避免直接套用国外现成的数学模型,而应密切结合中国的实际,采用切实可行的实证研究模型。当然,由于实证研究只能够验证现象,而不能提出新的理论,尤其是在社会责任审计理论框架尚未建立的情形下,应将规范研究与实证研究相结合,实现定性分析与定量分析的有机融合,以保证研究成果的理论性以及与实践联系的紧密性。

参考文献:

- [1] 韩晓梅.论审计的社会责任观——关于审计目标的思考[J].审计研究,2006(02): 59-63
- [2] 崔孟修.审计动因论的修正[J].审计研究,2006(02): 19-22
- [3] 黄溶冰,王跃堂.和谐社会中企业社会责任的审计治理与实现[J].华东经济管理,2008(11): 20-23

- [4] 陆建桥.关于建立我国社会责任审计的探讨[J].财经问题研究,1993(12): 50-52
- [5] 阳秋林.论我国社会责任审计[J].财会通讯,2005(02): 90-92
- [6] 曹树青.特定社会责任——企业社会责任审计的主要内容[J].前沿,2006(12): 169-171.
- [7] 阳秋林,李冬生.建立中国企业社会责任审计的构想[J].审计与经济研究,2004(11): 11-13
- [8] 刘长翠,陈增雷.企业社会责任审计初探[J].山东经济,2006(04): 116-121.
- [9] 叶陈刚,罗水伟.试论企业社会责任审计形式与报告[J].财政监督,2009(09): 13-15
- [10] 方堃.关于社会责任审计的思考[J].审计研究,2009(03): 38-40
- [11] 余玉苗.论西方国家的企业社会责任审计[J].审计与经济研究,1996(01): 11-14
- [12] 周兰,彭昕.社会责任审计研究现状分析与启示[J].财会月刊,2009(04): 68-69
- [13] 完绍芹,郑军.企业社会责任审计与评价[J].中南民族大学学报(人文社会科学版),2008(04): 133-137
- [14] 王春兰,陈筠.实施企业社会责任审计的构想[J].中国乡镇企业会计,2007(11): 104-105
- [15] 彭昕.企业社会责任审计研究[D].湖南大学硕士论文,2008 33-35
- [16] 黄世芬.上市公司社会责任审计研究[D].新疆财经大学硕士论文,2007 20-23
- [17] 李嘉明,赵志卫.我国企业开展社会责任内部审计的构想[J].中国软科学,2007(04): 123-126
- [18] 姜虹.国外企业社会责任审计研究述评与启示[J].审计研究,2009(03): 33-37
- [19] 陆建桥.社会责任审计对传统审计的冲击[J].中国审计信息与方法,1994(06): 23-24
- [20] 韩晓梅.社会责任视角下审计风险的演变[J].中国注册会计师,2006(11): 38-41
- [21] 陈文华,尚丽霞.西方国家的社会责任会计和社会审计[J].湖北审计,1997(05): 44-45
- [22] 殷素堂.企业社会责任审计若干问题研究[J].魅力中国,2008(10): 136-137
- [23] 陆勇.论西方国家的企业社会责任审计[J].财会通讯,2009(06): 25-26
- [24] 孙榕.我国推行企业社会责任审计研究[D].天津财经大学硕士论文,2007 24-30

(责任编辑:周杰)