

上市公司社会责任审计的理论建构与实践问题探索

张庆龙¹, 陈凌云²

(1. 北京国家会计学院, 北京 101312; 2. 北京工商大学 商学院, 北京 100048)

[摘要]随着上市公司履行社会责任情况的信息披露日益受到利益相关者的密切关注,作为履行第三方鉴证责任的上市公司社会责任审计也越来越受到理论界和实务界的重视,因此通过理论建构与实践操作两个层面对上市公司社会责任审计问题进行有关探索十分必要。上市公司社会责任审计的理论框架可以从审计依据、审计原则、审计主体、审计内容、审计目标五个方面来构建;上市公司社会责任审计的实践问题可以从强化上市公司社会责任审计信息披露的监管、构建上市公司社会责任审计的标准、巩固上市公司社会责任审计的依据、探索上市公司社会责任审计的辅助机制和培养上市公司社会责任审计人员几个方面来探索。

[关键词]上市公司;社会责任审计;第三方鉴证;囚徒困境;受托社会责任监管;理论建构;实践问题

[中图分类号]F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)02-0060-09

一、引言

现代社会,企业拥有和配置了大量的社会资源,在获得自身经济效益的同时,也应该承担社会责任,这既是社会公众的期望,也是其他利益相关者利益最大化的一种体现。为此,人们呼吁企业承担社会责任,要求披露相关责任的履行情况。上市公司作为优秀企业的代表,利益相关者众多且分散,上市公司社会责任的履行与披露更是社会公众关注的焦点。我们应该承认,某些上市公司过于注重经济报告的社会影响,对社会责任报告的态度不够端正,造成上市公司在披露社会责任信息时存在责任指标缺失、管理体制不善、报告内容刻意粉饰等诸多问题,这些上市公司“外部效应”所引起的社会不经济行为已经引发了利益相关者对上市公司社会责任信息披露真实性和准确性的忧虑。作为第三方鉴证的上市公司社会责任审计正好能够满足这一需求,它可以保障上市公司社会责任信息披露真实可信,消除利益相关者的顾虑。

在国外,Bowen在《商人的社会责任》一书中曾经明确提出企业社会责任的概念及针对企业社会责任实施审计的建议^[1]。Bauer和Fenn认为社会责任审计就是系统地评估和报告那些有社会影响的、有意义的、可以确定的企业活动^[2]。Carol和Richard则明确提出,审计人员应该针对社会责任报告中是否包含对主要利益相关者来说影响重大的信息进行专业判断,审计人员应该独立公正地为所

[收稿日期]2011-09-23

[基金项目]北京市属高校人才强教“高层次人才资助计划”项目(PHR20100512);北京市教委“科研基地-科技创新平台”项目

[作者简介]张庆龙(1974—),男,天津人,北京国家会计学院教授,博士,主要研究方向为审计理论与实务;陈凌云(1979—),女,福建莆田人,北京工商大学商学院副教授,博士,主要研究方向为审计与内部控制理论。

有的利益相关者提供上市公司社会责任报告是否完整、真实的意见^[3]。阳秋林、李冬生认为企业社会责任审计是由专门的审计机构积极主动地接受政府、社团和个人的委托,采用科学合理的方法和手段,对企业所履行的各种社会责任进行有效审计的总称^[4]。陈毓圭等人指出,中国的上市公司正开始逐渐推行企业社会责任,注册会计师应该在企业履行社会责任审计鉴证方面发挥积极作用^[5]。此外,还有一些学者也对上市公司社会责任审计问题进行了有益的探索^[6-12]。综观这些研究成果我们发现,在我国,由于上市公司社会责任实践层面与社会责任信息披露、会计核算研究的滞后性,上市公司社会责任审计工作尚未获得切实的法律依据和道德依据的支撑,缺乏社会力量的有效支持,同时也缺乏相关的认证制度作为审计的资质依据。与此同时,根据我们的统计,2010年,我国共有494家上市公司公布了社会责任报告,其中有50份经过了第三方鉴证,且公布社会责任报告和进行第三方鉴证的公司数量逐年增加。由此看来,社会责任审计的问题依然具有研究的现实意义,因此,我们期望通过理论建构与实践操作两个层面,在以往研究的基础上,对上市公司社会责任审计问题进行有关探索。

二、上市公司社会责任审计的理论建构

从上市公司社会责任审计的发展来看,作为一种第三方鉴证,其目的是凭借鉴证者的专业水平以及鉴证服务的标准和程序为社会责任报告的可信度提供保证。所谓鉴证,是指“用一套特定的原则和标准判断一个报告组织的鉴证对象,如报告,以及支持组织业绩的基本制度、过程和胜任能力的质量的一种评价方法”^[13]。根据这个定义,我们可以从审计依据、审计原则、审计主体、审计内容、审计目标五个方面来构建上市公司社会责任审计的理论框架。

(一) 上市公司社会责任审计的依据

明确上市公司社会责任的审计依据有利于维护审计人员审计行为的合法性,有利于明确审计对象与受托责任主体并对其进行评价、出具审计意见。我们可以从受托社会责任层面、社会伦理道德层面、法律制度层面和经济信息层面来确定和分析上市公司社会责任审计的依据。

1. 受托社会责任层面

上市公司通过社会融资来扩张自己的企业规模,从社会投资者那里获取资本。广泛的市场融资使得企业的股东在社会上分布较为广泛,且具备较高的流动性。上市公司与社会股东之间形成的委托代理关系,使得上市公司从行为上应该注意保证和维护资本供给者(社会股东)的利益。但是,在市场经济环境下,个体理性与集体理性之间并不能依靠市场的自发调节来实现自动的和谐,二者之间存在“囚徒困境”,企业社会责任的缺失实际上就是这种困境的表现形式之一。例如,上市公司A和上市公司B共同生活在一个社会区域,国家号召上市公司承担社会责任但却没有相关约束,因此承担社会责任所带来的收益由二者平分。假设二者都承担了社会责任,那么各自获得的收益为8;假设仅有一方承担,则需要支出方承担成本为4,所获得的收益各自为6;假设双方都不承担社会责任,那么仅有自然增长的1作为各自的回报。具体的博弈如图1所示。

以A公司为例,A公司发现,如果仅有自己承担社会责任,则其净收益为2(社会收益分配6减去成本4),与没有付出成本的一方收益相同(另一方的社会收益分配为2),即没有付出成本的一方却坐享其成,由此A公司会选择“不承担”行为,希望让对方付出而自己

		上市公司A	
		承担	不承担
上市公司B	承担	8, 8	2, 6
	不承担	6, 2	1, 1

图1 上市公司关于社会责任的行为博弈

对B公司而言,同样会有如此选择。这一博弈最终会走向最不利于社会整体福利提升的结果——全体“不作为”,上市公司在承担社会责任时就会陷入新制度经济学的“囚徒困境”。由此可知,如果所有上市公司都主动承担社会责任,那么所有相关企业的福利

都将获得较大程度的增加;但是,如果某些上市公司承担了社会责任而其他上市公司选择“搭便车”,那么承担责任的企业所贡献的整体成果就会被不劳而获者不公平地分享,从而挫伤上市公司承担社会责任的积极性,最终可能造成所有上市公司都选择不承担社会责任,相应地,社会也就无法得到源自上市公司贡献的整体福利。如何才能走出上市公司在社会责任方面的“囚徒困境”呢?一个可行的解决方法是通过上市公司、股东及其他利益相关者都能够接受的中立的第三方进行社会责任审计来评价上市公司社会责任的履行情况,保障上市公司在承担社会责任方面所提供会计信息的真实性、合法性与公平性,这就为上市公司社会责任审计提供了源自于受托社会责任方面的重要理论依据。

2. 社会伦理道德层面

任何社会都必须建立秩序,为此都必须进行有效的社会控制。社会伦理道德是一种重要的社会控制方式,它以其说服力和劝导力来提高人们的思想认识和道德觉悟、增强人们的自律意识和自律精神。在市场经济中,激烈的竞争关系引发了利益分化,形成了多元利益主体。这种分化可以分为正当的竞争引起的分化与不正当竞争引起的分化。由损害他人和社会的正当利益进行的不正当竞争引起的分化,会刺激人们以侵害他人和社会的方式攫取个人利益的动机。如果社会生活的竞争给人们以不正当的竞争手段取得成功留下太多的可能,那么它所鼓励的就是不合理的动机与期望。一种社会政策的调整也是如此。如果社会政策的调整造成太多的社会条件与机会上的偶然性,使一部分有条件利用它们的人因此而得到偶然的权力,那么它所鼓励的就是不合理的动机与期望。作为经济活动的主体,企业具备一般竞争主体的特征,有天生的谋利倾向;而作为社会活动的主体,企业同时也必须承担提供社会公共利益的责任。事实上,公司的经济利润目标与社会利益目标在有限的资源利用选择上存在冲突,而使二者关系平衡实际上就是社会政策协调的出发点。上市公司社会责任审计作为一种社会政策的调整,其本身是企业利益与社会公共利益之间的一种协调,是对不正当竞争的一种约束与社会控制,是上市公司遵从社会伦理道德的展现,它能够确保利益相关者获得社会责任经济信息的真实可靠,督促并倡导上市公司投身社会公益事业,最终在社会道德的指引下促进社会共同利益的实现。

3. 法律制度层面

社会责任是社会公共生活领域的“公有地”,如果每个上市公司都为追求自身利益的最大化而不顾及社会利益,那么上市公司的经济增长就需要以社会利益的减损为代价,社会责任则因出现“公有地灾难”而无人顾及。防范这一悲剧最有效的方法就是强制约束与监管,法律和制度的硬性约束便成为首选。上市公司社会责任审计需要强大的法律制度作为其实践层面的审计依据,这也是真正能够确定上市公司社会责任审计的合法依据和推动上市公司社会责任审计完善的重要措施,为此,各国都从法律法规层面建立了专门上市公司社会责任审计的制度,进行硬性规定,营造政府与全社会公众关注企业社会责任的氛围,通过施加外部压力来推动上市公司社会责任审计(这种“外部环境的压力”可能导致博弈双方改变原有的不利选择,通过外部力量的硬性规制避免双方在承担责任上的故意逃避),为上市公司社会责任审计行为有法可依、有章可循提供了重要的实践依据。

4. 经济信息层面

比起其他三个方面,上市公司的经济信息最为相关利益者所熟悉,从财务报告的编制与披露、监管部门的监管到独立第三方的鉴证,上市公司的经济信息都是被重点关注的内容。企业利润的实现是企业生存与发展的根本动力,利润是企业的目标之一。从微观层面上看,企业在承担社会责任时必然会在自己的承受范围内考虑利润的实现,同时利润也是社会考核企业(或者说考核企业家)是否真正尽到责任的重要指标。从宏观层面上看,利润可以引导社会资源的有效配置,一个国家的资源利用、技术进步和可持续发展,必须靠市场经济和利润机制引导^[14]。上市公司的社会责任审计虽然是为了解决企业出于“理性经济人”的选择不愿承担社会责任这一问题而产生的,但上市公司承担社会

责任并非意味着上市公司应该不顾自身发展不计成本,相反,上市公司可持续地承担社会责任的前提之一是其承担社会责任的经济性:在实现企业社会效益目标的同时,保证企业的经济效益目标。因此,上市公司的社会责任审计依据之一应该是经济信息,包括企业的盈利能力、税收贡献、资产使用效率、资源配置能力、可持续发展能力等等。

(二) 上市公司社会责任审计的原则

审计原则是指审计人员在实施审计工作时所必须恪守的行为规范,它是对审计指导思想的凝练与梳理,也是判断审计工作质量的权威准绳。一般而言,审计工作原则包括依法审计原则,独立审计原则,以及客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密的原则。上市公司社会责任审计属于审计范畴,要遵循并力行审计的几大原则,但由于上市公司社会责任的审计对象和审计内容有别于传统的审计,所以上市公司社会责任审计还要遵循其他特定的审计原则,即社会性原则、政策性原则、一致性原则和充分性原则。

社会性原则是指社会责任审计是以反映上市公司承担社会责任成本和效益的会计报告作为主要对象,需要站在社会的角度来评价上市公司的社会责任目标是否符合社会公共利益,评估上市公司社会责任的完成情况,并最终评定上市公司社会责任承担业绩是否与社会责任报告相符。政策性原则是指由于社会责任审计直接影响上市公司和其利益相关者之间的利益,因此需要审验上市公司社会成本与社会效益是否符合国家法律和政策的规制。一致性原则是指社会责任审计不仅要审查社会责任会计信息记录是否在处理程序与处理方法方面保持纵向的一致,而且也要审查社会责任会计信息所记录的责任内容、计量方式是否在企业间保持横向的一致,以此保证社会责任审计信息的公正性和可比性。充分性原则是指审计主体应本着对社会负责的态度,采用社会责任审计报告的方式向利益相关者提供上市公司社会责任履行的实际情况,保证所审验的社会责任会计信息充分涵盖各方利益相关者的信息需求。

(三) 上市公司社会责任审计的主体

Johnson 指出,对上市公司进行社会责任审计的机构主要包括关注投资回报率的投资基金组织、关注社会公共利益的社会监督组织及自我关注的公司本身,三方基于不同的目标共同形成了针对公司的社会责任审计主体^[15]。从目前来看,我国仍然缺乏成熟的投资基金组织,社会公益组织建设刚刚起步,内部审计关注社会责任明显不足,缺乏足够的动力。上市公司社会责任审计本质上是一种第三方的鉴证行为,它的承载主体是接受社会利益相关者授权或委托实施审计且处于独立公允状态的专职机构和专业人员,其中,专职机构应是以社会责任审计为专门工作的社会审计组织,专业人员是在上述专职机构具体实施审计操作的审计人员。上市公司社会责任审计作为社会鉴证业务,要求从事社会责任审计的主体、审计事项的委托人和被审事项的当事人之间均无利害关系,以此来保证鉴证工作的客观公正性及评定的可信赖性。而满足这一要求同时又具备审计能力的独立性中介机构首推会计师事务所。会计师事务所是独立的市场主体,接受审计委托以检查和评价受托责任完成情况,同时它能够结合企业会计报表进行审计,避免有关财务的重复审计,最终提高社会责任审计的效率。

(四) 上市公司社会责任审计的内容

上市公司社会责任审计的内容是审计主体在进行社会责任鉴证时所关注的审计范围及具体项目的总和,它的设定决定审计工作的切入点,直接关系到社会责任审计的实施效果。Newgren 和 Carroll 依据责任关切程度、企业应对哲学、所系社会问题的不同从三个维度划分企业的社会责任内容:社会责任按责任关切程度分,包括公司经济责任、法律责任、伦理责任和慈善责任;按企业应对哲学分,包括对抗、防御、适应、超前四种态度;按所系社会问题分,包括针对产品安全、工作安全、员工健康、产品消费、环境保护、雇佣公平等责任^[6]。这种分类为细化社会责任审核内容提供了权威的依据。国内学者何雪锋等^[16]和周兰等^[10]也对社会责任内容进行了宏观的概括,但他们都未明确上市公司社会

责任审计的内容。

我们认为,就其内容而言,我国上市公司社会责任审计可以采用两种不同的分类标准:一种是借鉴西方依据所关切的社会问题来设定,如将经济效率、教育投入、雇佣关系、培训发展、晋升机会、城市建设、环境保护、公众维护、文化艺术和政府关系等作为审计的主体内容;另一种是依据利益相关群体划分社会责任审计的内容^①,这样能够保证上市公司的利益相关者都能直观地获得与自身利益相对应的审计信息,同时也能够避免因社会问题所属的主体相同而造成的重复审计。从实际执行效果来看,这样做可能会起到立竿见影的效果。第一种方法在我国由于社会关注度不高的问题缺乏实践性,因此,我们采用后一种方法,将上市公司社会责任的审计内容概括为上市公司对投资者、债权人、员工、客户、消费者、供应商、同业竞争者、环境保护者、社会和政府的社会责任的履行情况,并依据这些内容进行进一步的指标细分,形成上市公司社会责任审计的指标体系。

(五) 上市公司社会责任审计的目标

上市公司社会责任审计的目标是审计人员期望通过社会责任审计实践而达到的最终结果,它决定了社会责任审计的方向,指导着社会责任审计工作的重点与倾向。对此,Carol 和 Richard 认为,社会责任审计的主要目的在于提高社会责任报告的完整性和可靠性,从而减少审计期望差,降低相应的审计风险^[3]。根据英国社会和伦理责任协会(ISEA)制定的社会责任鉴证标准 AA1000,鉴证社会责任的目的是遵守法规要求,为赢得利益相关方信任而确保提供可靠信息,以帮助企业更好决策,提高管理体系,改善报告质量。关于上市公司社会责任审计目标确认的总体方向,学界目前已经达成共识,但他们忽略了目标的层次性,对上市公司社会责任审计的具体目标研究不够充分。

我们认为,既然上市公司社会责任审计属于鉴证业务,那么由注册会计师作为独立的第三方,运用社会责任审计方面的专业知识、技能与经验对社会责任报告进行审计并发表审计意见来鉴证上市公司社会责任履行的具体水平和实施情况就可以保证和提高社会责任报告的可信程度,因此,上市公司社会责任审计的总体目标就是关注上市公司社会行为对其利益相关者的积极影响,系统、客观地鉴证上市公司受托社会责任履行与否及履行情况。

依据上市公司社会责任审计的总体目标,我们可以从鉴证行为本身目标和鉴证社会效用两个方面阐释具体的审计目标。

鉴证行为本身关注的是呈报信息与审验结果是否符合,为此,上市公司社会责任审计需要审验上市公司社会责任报告的合法性、公允性、真实性、完整性和准确性。合法性目标是审核社会责任报告是否按照适用的准则和制度规范进行编制;公允性目标是审核社会责任报告在所有重大方面是否公允地反映了上市公司社会责任履行的具体状况;真实性目标是审核社会责任报告对已发生的社会责任是否进行真实记录;完整性目标是审核社会责任报告对已发生的社会责任行为是否确实已经记录;准确性目标是审核已记录的社会责任项目内容及相关数据是否按正确的数值予以记录。对鉴证行为这五个具体目标的关注,能够保障上市公司社会责任审计鉴证的准确度和真实度。

鉴证社会效用关注的是鉴证行为力图实现的社会效果,希望通过社会鉴证来实现对法律、道德、经济和社会的积极影响。据此,上市公司社会责任审计拥有独特而具体的法律目标、道德目标、经济目标和社会目标:法律目标是社会责任审计主体作为社会中介力量,通过外在鉴证审核使上市公司遵照法律法规要求履行社会责任,并依照规定发布社会责任报告;道德目标是社会责任审计力图防范上市公司在履行社会责任方面出现“搭便车”现象,保障上市公司能公平承担对社会利益相关者的道德义务;经济目标是社会责任审计希望能确保上市公司信息发布的准确性,为企业决策提供可靠的

^①如 2006 年 9 月 25 日发布的《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》就是依据上市公司的利益相关者来定义上市公司社会责任。

信息依据,同时通过社会责任审计的结果体现上市公司承担社会责任的积极性,增进社会责任对经济效益的促进作用;社会目标是社会责任审计接受源自上市公司利益相关者的委托与授权,作出独立而又公正的社会责任鉴证,获得社会利益相关者的认可,并通过社会责任审验的标准和程序教育上市公司积极承担社会责任。对鉴证社会效益的目标设定,能够使上市公司社会责任审计鉴证得到社会的认可。

三、上市公司社会责任审计的实践问题探索

以上我们从审计依据、审计原则、审计主体、审计内容、审计目标五个方面构建了上市公司社会责任审计的理论框架。如何使这一理论框架不成为“空中楼阁”,得以在实践中执行,我们认为,必须解决如下问题。

(一) 强化上市公司社会责任信息披露的监管

上海国家会计学院公布的《中国上市公司社会责任报告(2008)》表明,我国上市公司社会责任信息披露的总体状况比较接近,企业盈利能力、企业规模与制度因素是影响我国上市公司社会责任信息披露的重要因素^[17]。盈利多、规模大和制度较完善的上市公司的社会责任信息披露较为全面,但大多数上市公司在自身社会责任信息披露方面存在诸多问题,具体表现为:社会责任信息披露的格式不规范,没有一定的规律,且缺乏清晰性和准确性;社会责任信息披露的内容不完整,主要披露社会贡献和员工福利信息,回避披露为企业各利益相关者服务的信息;信息披露的形式过于单调,非正规形式(说明和评价方式)的披露形式居于主导地位,缺乏系统的、单列的社会责任会计信息,信息披露的标准化不强,定性分析过多,定量分析较少,缺乏纵向与横向比较;信息披露的载体较少,缺乏最为重要的社会责任会计报告。

为了强化上市公司社会责任信息披露,我们需要完善社会责任信息披露在格式、内容、形式和载体等方面目前存在的不足:在格式方面,可以参照深圳证券交易所的《社会责任指引》或类似规范,将上市公司的社会责任信息按照几个类别分项披露,使上市公司的社会责任报告在不同公司间具有可比性,增强信息的可读性和有用性;在内容方面,上市公司除了要向股东、债权人、企业员工承担责任外,还要包含对供应商、代理商、消费者、环境保护、社区维护和政府所承载的社会责任,并进一步细化对各利益相关者的具体责任;在形式方面,应该建立健全社会责任的会计体系,用数字化的方式直观表现上市公司承担社会责任的项目,同时将社会责任信息披露中非会计形式的应用范围限定于非量化的指标项目;在载体方面,应该制定披露社会责任信息的会计制度,强制披露企业社会责任信息,并规定企业社会责任披露的最低信息要求,要求上市公司最终编制并提交社会责任会计报告,作为上市公司年报的辅助载体,对社会责任信息予以验证核实。

一般而言,在缺乏审计、大众监督或者强制报告规定的情况下,企业所从事的社会责任活动往往会大打折扣,因此要想从根本上强化上市公司社会责任的信息披露,就需要加强对上市公司履行社会责任情况的监督力度,保证企业对外披露社会责任信息的真实性与公允性。最为根本的保障措施就是建立并健全我国的上市公司社会责任审计制度,以此来与社会责任会计制度相呼应,督促并修正上市公司社会责任会计所披露的信息。

(二) 构建中国特色的上市公司社会责任审计标准

在经济全球化的背景下,上市公司社会责任问题已经跳出单一的企业管理范围,纳入全球供应链管理当中,社会责任的约束也从原有的“自我约束”发展为“社会约束”,这就需要建立并执行能够得到各方公认并符合各方利益的社会责任“审计标准”。审计标准是在审计过程中审计人员对被审计事项进行评价的指标与准绳,上市公司社会责任审计需要确立标准体系,以此作为具体审计行为的参考依据;规定被审计社会责任事项所需达到的标准和范围,以评判上市公司社会责任在各个细分指标

方面的承担情况。

就上市公司社会责任审计的标准而言,国外公司社会责任审计的标准很多,其中影响比较广泛的标准包括 ISEA 制定的 AA1000 鉴证标准,社会责任国际组织公布的社会责任国际标准 SA8000,由国际标准化组织(ISO)推出的关于产品质量管理体系的 ISO9000、关于环境保护体系的 ISO14000,道·琼斯设立的道·琼斯可持续发展指数(the Dow Jones Sustainability Indexes),英国《金融时报》和伦敦证券交易所依据“环境保护、社会责任、股东关系、人道主义”为衡量标准推出的4种名为“FTSB4GOOD”的金融类“道德指数”,“透明国际”组织的腐败认知指数(CPI),等等。另外,一些行业性、地区性乃至全国性的行业组织和非政府组织也制定了劳工标准、人权标准,如 ETI(道德贸易行动守则)、FLA(公平劳工社会守则)、ICTI(国际玩具商协会守则)、WARP(环球服装社会责任守则)等,这些标准正在逐步为国际社会所广泛接受。

我国的上市公司实际情况与外国市场状况存在较大的差别,这就需要我们依据国情来设定符合我国现阶段经济社会实际情况的社会责任审计标准。而我们要想设定上市公司社会责任审计标准,首先,应该借鉴国外成熟的审计标准来建立社会责任审计的通用标准与指标划分,如借鉴 AA1000 鉴证标准、社会责任国际标准 SA8000 等,通过筛选来确定我国上市公司社会责任所应达到的通用标准,并且学习相关的指标划分方法;其次,根据我国审计的现实情况选定审计“标准”的具体指标栏目,或是依据上市公司在社会公共行为中可能涉及的问题进行评判,或是依据供应链体系下各个环节的相关利益群体设定相关的社会责任审计标准;最后,在借鉴西方“分类”的精准定义与指标类别并依据我国现实情况“整合”和选定指标之后,再按照各个指标对上市公司社会责任的关切程度以及审计行动所侧重实现的审计目标来设定各级审计指标的相应权重,进而构建出上市公司社会责任审计的标准体系,指导上市公司社会责任审计的操作。

(三) 巩固上市公司社会责任审计的依据

前文中我们从受托社会责任层面、社会伦理道德层面、法律制度层面和经济信息层面对上市公司社会责任审计的理论依据进行了分析,后两个层面的内容在上市公司社会责任审计实施时可以作为具体的执行依据。在实践层面上,在获得受托社会责任和社会伦理道德的充分支持后,社会责任审计需要逐步完善操作执行层面的保障措施,建立并健全针对上市公司社会责任审计的制度、组织和认证。

上市公司社会责任审计需要更加强大的制度支持。目前我国还没有针对上市公司社会责任审计的专门法规,比较而言,制度的保障走在了法律的前面,2006年9月深圳证券交易所发布了《上市公司社会责任指引》,2008年5月上海证券交易所发布了《关于加强上市公司社会责任承担工作通知》,2009年1月上海证券交易所发布的《上交所上市公司2008年年度报告工作备忘录第1号》更附上了《公司履行社会责任的报告》编制指引和《公司履行社会责任的报告》审议工作底稿,这些都明确规定了上市公司编制上市公司社会责任报告的相关内容、标准及措施。制度上的逐步完善可以暂时弥补社会责任法律的缺失,但要想发挥更为有效的指导作用,还需要国家的相关部门针对上市公司社会责任审计工作给予更加体系化、明细化的政策指导。

另外,现代大型跨国公司引进相关的企业责任认证标准,对与自己的业务相关企业进行企业社会责任的认证限制,实际上给我国的国际贸易带来巨大的压力。为了突破国外的贸易认证限制,同时更为了推动上市公司社会责任审计监管的发展,我国正逐步引进国际公认的社会责任认证,AA1000、SA8000、ISO14000在我国已经逐步获得推广,这些国际标准的实施与认证为上市公司社会责任审计提供了资质方面的重要保障。

不管是制度建设还是国际标准的引入,从西方社会责任的发展历程来看,社会责任及其审计监管都需要社会力量的支持。美国的社会责任国际(SAI)、公平劳工协会(FLA)、日本的经济团体联合会

等都为本国乃至世界的企业社会责任发展提供了组织方面的支持,我国目前尚未认识到社会公共团体所蕴含的巨大能量,未能充分挖掘会计师事务所上市公司社会责任审计中的巨大潜力,相关的社会责任组织亦没有形成规模,无法形成有效的社会影响,会计师事务所对其也不够重视。因此,巩固上市公司社会责任审计依据的方法之一是,加快与上市公司社会责任相关的社会组织发展,同时培育并提升会计师事务所等社会中介组织社会责任审计的专业能力,为上市公司社会责任审计提供组织上的保障。

(四) 探索上市公司社会责任审计的辅助机制

上市公司履行社会责任是一项全社会共同推进的系统工程,需要稳定的社会环境并建立能有力保障社会责任得以履行的社会责任审计辅助机制。

上市公司社会责任审计需要建立政府监管部门信息透明机制。如果每家上市公司相对于其他公司而言都是透明的,那么上市公司之间就能依托企业间的横向对比来设定自身的社会责任战略,并依托共同标准参与社会责任鉴证,这就需要政府监管部门能保证对上市公司社会责任信息披露和监督的准确、全面和及时,更要保证信息公开、透明,以此督促上市公司履行社会责任并支持上市公司社会责任审计的开展。

上市公司社会责任审计需要建立利益相关方对社会责任的激励机制。目前在实践中有些上市公司错误地认为履行社会责任与企业谋求经济利润的目标相悖,其实是社会责任激励机制缺失的结果。实际上,上市公司履行社会责任本身就会带来经济效益,通过差异化地满足利益相关者的不同需求,使得利益相关者能够认可上市公司的产品和服务,在企业声誉认可的指引下进行采购,作为对上市公司履行社会责任的经济回报,这将促进上市公司自愿履行社会责任,并依托社会责任审计作为上市公司与利益相关者信息沟通的有效渠道,从而获得基于独立社会鉴证基础上的信任和共赢。

另外,上市公司社会责任审计还需要上市公司自身社会责任会计机制和内部审计机制的配合。上市公司社会责任审计作为社会的“鉴证”行为,需要针对上市公司社会责任会计数据进行审验,通过量化的指标实现审计的准确性和公平性,因此上市公司需要构建或完善自身的会计制度和会计体系。同时,上市公司社会责任审计作为“社会”的鉴证行为,毕竟具有源自时间与资源的局限,那么为了保障社会责任信息的准确披露,上市公司就需要建立社会责任内部审计机制来保障对社会责任履行情况实施的自我监督,以此来配合会计师事务所进行的社会责任鉴证,从而在内外外部两方面保障上市公司社会责任的履行。

(五) 培养上市公司社会责任审计人员

上市公司社会责任审计作需要由会计师事务所的注册会计师来承担相应的审计工作。若想确保注册会计师在上市公司社会责任审计中发挥积极的作用,就需要有针对性地对注册会计师进行教育和培养,提高社会责任审计人员的职业道德素质和专业胜任能力。

首先,教育过程中要注重对承担社会责任审计的注册会计师增强法律意识的灌输,使其具体的审计行为符合社会责任专门法律法规的要求,同时,他们还应遵守社会责任审计所公认的审计准则,学习社会责任审计所特有的规范标准。其次,要注重对承担社会责任审计的注册会计师进行职业道德的维护,加强社会责任审计执业人员的职业道德教育,使他们能恪守客观、公正的审计原则,在执行社会责任审计鉴证业务过程中,始终保持形式上和实质上的独立,以保障被审计公司利益相关者的社会利益为自己的道德目标。再次,要注重对承担社会责任审计的注册会计师进行专业技术的更新,加大对注册会计师后续教育的投入,使他们能够掌握最新的社会责任会计、审计的法律规范更新及审计技术发展情况,不断提高自身的专业胜任能力,尤其要侧重培养针对上市公司社会责任审计的相关能力,从而使社会公众对注册会计师的审计结果增加信任度,同时使上市公司社会责任审计作为第三方鉴证得到政府和社会的广泛认可。

当然,针对上市公司社会责任的审计工作,仅仅依靠有限的注册会计师是远远不够的,它还需要国家建立针对社会责任会计和审计的职业认证考试,培养符合社会责任审计标准的专门人才,或者将社会责任审计内容纳入已有的注册会计师考试或会计师考试体系,以此引起从业人员的关注。另外,我们还可以借鉴国际经验,在发展与上市公司社会责任相关社会组织的同时,有意识地引导这方面人才的培育。

参考文献:

- [1] Bowen R H. Social responsibilities of the businessman[M]. New York: Harper & Brothers, 1953.
- [2] Bauer R A, Fenn D. What is a corporate social audit? [J]. Harvard business review, 1973(1): 37 - 48.
- [3] Adams A C, Evans R. Accountability, completeness, credibility and the audit expectation gap[J]. Journal of Corporate Citizenship, 2004(2): 97 - 115.
- [4] 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(6): 11 - 13.
- [5] 陈毓圭, 杨志国, 赵兰芳. 企业社会责任与注册会计师的实践[J]. 审计研究, 2009(1): 55 - 57.
- [6] Newgren E K, Carroll B A. Social forecasting in U. S. corporations: a survey[J]. Long range planning, 1979 (4): 59 - 64.
- [7] Dhaliwal D, Zhen Li O, Tsang A, et al. Voluntary non-financial disclosure and the cost of equity capital: the case of corporate social responsibility reporting[EB/OL]. [2011 - 08 - 12]. http://www.unpri.org/files/Synopsis2_Dhaliwal.pdf.
- [8] 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(3): 33 - 37.
- [9] 方堃. 关于社会责任审计的思考[J]. 审计研究, 2009(3): 38 - 40.
- [10] 周兰, 彭昕. 上市公司社会责任审计的程序与方法研究[J]. 中国注册会计师, 2009(8): 34 - 39.
- [11] 毛洪涛, 张正勇. 社会责任审计理论研究述评[J]. 审计与经济研究, 2010(5): 47 - 53.
- [12] 沈洪涛, 万拓, 杨思琴. 我国企业社会责任报告鉴证的现状及评价[J]. 审计与经济研究, 2010(6): 68 - 74.
- [13] Institute for Social and Ethical Accountability. AA1000 Assurance Standard[S]. 2003.
- [14] 张维迎. 正确解读利润与企业社会责任[N]. 经济观察报, 2007 - 08 - 20(41).
- [15] Johnson H H. Corporate social audits: this time around[J]. Business Horizons, 2001(3): 29 - 37.
- [16] 何雪锋, 屈萌, 李大师. 企业社会责任审计的内容与方法[N]. 财会信报, 2009 - 10 - 12(5).
- [17] 上海国家会计学院. 中国上市公司社会责任报告(2008)[R]. 北京: 经济科学出版社, 2009: 43 - 58.

[责任编辑:黄燕]

The Theoretical Framework and Practical Issues of Listed Companies' Social Responsibility Audit

ZHANG Qing-long, CHEN Ling-yun

Abstract: As more and more attention is paid to the information disclosure of listed companies' social responsibility, the independent audit on this field is also attached greater importance. This essay mainly explores social responsibility audit from the aspects of theory construction and practical issues. The theoretical framework of social responsibility audit can be constructed through the audit basis, audit principles, audit subject, audit content and audit objective. The practical issues can be tackled from the following aspects: to strengthen the supervision of information disclosure, to establish audit standard, to explore supporting mechanisms and to train the audit staff.

Key Words: listed companies; social responsibility audit; third-party verification; prisoners' dilemma; entrusted with the supervision of social responsibility; theory construction; practical issues