

企业社会责任会计信息披露问题探讨

马玉珍(教授) 袁翠翠

(广东商学院 广州 510320)

【摘要】 本文借助规范分析对国内外关于社会责任会计的研究进行回顾和述评,分析我国社会责任信息披露的现状 & 问题。最后得出,企业社会责任会计信息披露的完善路径有:强化社会责任会计报告准则的制定,尽力寻求新的社会责任会计信息披露模式并进行一些必要的改革等。

【关键词】 社会责任会计 会计信息披露 会计准则 会计报告

企业社会责任会计作为会计学的一个新领域越来越受到各界的关注。2008 年全球金融海啸引发了人们对企业社会责任问题的思考,即为何一些积极参与企业社会责任运动并公布社会责任报告的大企业却成为金融危机的重要推手?同年 9 月发生的康师傅“水源门”及三鹿集团“毒奶”案引发的中国乳业信用危机等事件令人震惊,再次激起全社会对企业社会责任的广泛关注。之后的 2010 年惠普“显卡门”等一系列事件,使越来越多的企业认识到利用企业社会责任信息的披露来提升自身形象的重要性。鉴于我国社会责任信息披露的理论研究和社会实践还不成熟,本文运用规范分析法进行国内外研究综述,通过我国社会责任信息披露的现状 & 问题,由表及里的探讨对策,以期为提高我国企业社会责任信息披露水平提供参考。这在当前构建和谐社会以及会计准则趋同的时代背景下具有重要的现实意义。

一、国外研究状况

社会责任会计的产生可以追溯到古典经济学。1819 年,法国经济学家西斯蒙第第一次提出“社会成本”的概念。1920 年,英国经济学家庇古在《福利经济学》中首次提出了“外部效应”的理论。1923 年,克拉克提出了建立“社会成本簿记”的思想和“社会价值”的概念。以及马歇尔的“外部经济”理论、庇古的“外部效应”理论和科思的社会成本理论等为社会责任会计的产生奠定了经济学基础。

在实践领域,美国一直走在前端。20 世纪 70 年代初,美国首先开展了企业社会责任会计信息披露的实践。美国注册会计师协会发表了“企业社会业绩”研究报告,并于 1970 年成立了“生态环境委员会”和“社会计量委员会”着手社会责任会计方面的研究。1977 年社会计量委员会发表了“企业社会业绩计量”研究报告,提出企业应该对一些重大的社会责任业绩提供报告加以披露,并说明了每一领域应提供何种信息以及信息的作用、来源渠道和报告形式。美国会计准则的制定先后经历了三个阶段,而每一阶段都涉及到社会责任会计信息披露的准则,在财务会计准则委员会发布的《财务会计准则公告》中,已经有几十项准则涉及到社会责任问题。法国被认为

是对社会责任会计信息披露最重视的国家。早在 1975 年,法国在《关于公司法改革的报告》中就建议各家公司每年公布“社会资产负债表”,即“社会报告”。英国会计准则委员会(ASSC)1980 年出版《公司报告》一书,鼓励企业编制增值报告、就业报告、公司前景表、公司目标表等一系列社会报告,以满足股东以外的社会各界的信息需要。1982 年,国际会计与报告准则专家小组提出了《联合国跨国公司行为准则草案》,该草案就有关企业社会责任问题披露提出了广泛建议,要求跨国公司提供财务和非财务方面的诸多信息。作为一家长期研究社会责任及环境保护的非政府组织,经济优先权委员会在 2001 年发表了社会责任信息披露准则 SA8000(Social Accountability 8000),即 SA8000:2001。这是全球第一个可用于第三方认证的通用社会责任国际标准。

总之,西方理论界和实务界对社会责任会计的研究起步较早,在政府积极发挥其主导作用下,欧美国家在信息披露制度方面已趋成熟和完善。

二、国内研究状况

我国直到上世纪 90 年代才开始关注社会责任会计,至今也逐渐发展成为一个重要的研究课题。

1990 年“社会责任会计”第一次出现在常勋教授的《国际会计》教材中,他指出社会责任会计是对经济活动给社会所带来的影响的计量和报告。1992 年宋献中教授在《企业社会责任会计》中,系统地研究了社会责任会计的产生 & 发展,社会责任会计的理论结构,社会责任会计定额计量方法、报告模式及建立我国社会责任会计的总体构想。刘建红与杨亚娥在《西方国家社会责任信息披露及对我国的启示》中介绍了国际组织、发达国家政府及会计职业团体对社会责任会计信息的披露问题,从理论和实践上进行了研究和尝试,并指出这些研究和实践对建立我国社会责任会计信息披露机制及提高披露水平有着重要的借鉴意义。阳秋林教授在《中国社会责任会计研究》一书中主张使用三张核心报表,即社会责任资产负债表、社会责任损益表、社会责任现金流量表;钱红光和邓杰利用抽样统计的方法,选取各行业中约 20%的企业样本,结合调查数据分

析了我国上市公司社会责任信息披露的现状及存在的问题；董淑兰和戴蓬军选取 2009 年沪深两市的农业上市公司为样本，根据利益相关理论建立农业上市公司社会责任会计信息披露指标体系，分析了社会责任会计信息披露水平对公司价值的影响进而研究公司进行社会责任会计信息披露的意愿。

在实践领域，目前我国正在积极地推进企业社会责任体系建设。《公司法》中提出了企业应“承担社会责任”的概念。2006 年，深圳证券交易所发布了《上市公司社会责任指引》，规定上市公司应承担社会责任并对其社会责任信息予以披露。2008 年，中国纺织工业协会推出《中国纺织服装企业社会责任报告纲要》，是国内第一套关于社会责任报告的指标及规范体系，也是我国第一个行业性的关于社会责任绩效披露制度的指导文件。同年，上证所有 281 家公司披露了“社会责任报告”，8 家公司披露了“可持续发展报告”，1 家披露了“企业公民报告”。在这 290 家上市公司中，282 家为首次进行披露，32 家为自愿披露。据中国知网报道，国家电网、宝钢集团、广西玉柴等 19 家单位于 2009 年联合发布了社会责任报告，涉及钢铁、机械、电力、矿业等十几个行业，开辟了中国企业集体发布社会责任报告的先河。

三、研究述评

综上所述，企业承担社会责任已成为一种主流观点，为大多数企业所接受并付诸实践，而且各国都相继开展了社会责任会计的研究，并取得了一定的研究成果。例如，各国理论界都对社会责任内涵发表了见解；对社会责任会计报告形式分为简单模式、中级模式和高级模式这一论点，基本上达成一致意见；都强调建立社会责任会计信息披露体系的必要性，并提出了相关设想。这些课题研究在一定程度上为实践开辟了新路径并提供了理论指导，继而，社会责任会计信息报告和披露的活动在各国风风火火地开展起来。但是，就目前而言，社会责任会计在理论研究和实践方面仍存在局限性。

从现有研究文献来看，大多是基于财务会计的角度来研究社会责任会计，这就会使人产生一些疑问：会计反映社会责任的必要性有多大？不反映企业社会责任的会计信息，其相关性究竟如何？在社会责任的更高阶段，财务会计对社会整体的责任又该如何反映？多数研究仅停留在理论层面，缺乏实践性，某种程度上，上述问题需要实证数据予以检验，现有的研究文献对社会责任会计报告和信息披露的研究大多是孤立的，且是单纯为了研究报告而研究的，脱离了社会责任的内涵这一关键点。而目前理论界对社会责任的内涵尚未形成定论，只是从整体上进行了探讨，缺乏严密性和精确性。社会责任的内涵问题解决不了，影响到社会责任会计对象的确定，也不便于社会责任的定量衡量，从而制约了社会责任会计信息披露问题的研究进展，另外，目前学者们对于社会责任会计信息披露的研究和实践走在了社会责任会计确认和计量问题研究的前面，这就颠倒了会计处理的顺序。因为，社会责任会计的确认和计量是实质，而社会责任会计信息披露是形式，确认和计量能够为信息披露指明报告的对象、报告的模式、报告的时间以及报告的立场等问题。实质重于形式的原则也提醒广大学

者在对社会责任会计信息披露进行研究之时，要紧跟着社会责任的内涵、确认和计量问题的研究，不能超前更不能滞后。社会责任的内涵是一个需要长期研究的课题，从而社会责任会计信息披露问题也是一个需要不断探索的领域。

从实践方面来讲，尽管各国企业都在如火如荼地开展社会责任的实践活动，但是在社会责任信息报告方面仍有不完善之处。例如，各国尚未要求公布内容完整的社会责任报表，披露内容也不统一，鼓励企业自主决定要披露的社会责任信息，从而导致披露的片面性、不一致性和不完整性。但在政府部门的要求以及完善的法约束下，国外企业都普遍地进行了社会责任会计信息的披露。从我国实践方面来看，社会责任会计信息的披露在总体上是乐观的，但具体来讲尚存在一些局限。

四、我国社会责任信息披露存在的问题分析

1. 信息披露不充分且缺乏相关性。目前大多数企业对其应披露的信息不做全面的披露，而采取避重就轻、断章取义的手法，只对自己好的方面进行披露，而对于自己没做到的或对社会有消极影响的情况根本不去提及，即使披露到了，也往往只是简单的陈述，缺乏对实质问题的分析。这种报喜不报忧的选择性披露行为，容易误导利益相关者。笔者认为，之所以会有此现象，一方面，由于我国政府尚未出台专门的“社会责任会计”的法律规范，从而在计量、披露和报告方面就缺乏统一的标准。并且，企业多采用招股说明书、上市公司公告书、财务报告、公司网站这些披露工具进行信息披露，在模式上比较侧重于文字叙述，缺乏定量披露，也会造成信息披露不充分。另一方面，企业提供的社会责任信息与利益相关者的需求不一致。例如，对于社会公众来说，其最需要的信息是产品安全信息，其次才是环境保护信息；对于企业职工来说，其最需要的是员工培训及职业发展前景等信息。而从企业社会责任信息披露的现状来说，大多数企业只是着重披露企业经济责任、环境责任及公益事业，这与利益相关者的要求有差距，从而导致信息缺乏相关性。

2. 企业披露的侧重点不同，信息缺乏可比性。目前，企业社会责任报告类型多种多样，有社会责任报告、可持续发展报告、企业公民报告、企业公民体系发展报告、企业公民社会责任报告、环境报告、环境与社会管理计划监测报告及健康、安全与环境报告。不同的行业由于其社会责任信息披露内容的侧重点不同，所采用的报告模式也就不同。例如，电力煤炭及造纸印刷业等侧重于环保信息的披露，多采用环境报告进行披露；房地产业在服务方面的披露比例较高；而金融保险业多为国家控股企业，则在员工福利、产品安全及社会贡献方面的披露比例都较高。

由于我国的社会责任信息披露体系不完善，尚处于自愿披露的阶段，对社会责任信息的披露缺乏统一的标准。多数企业从自身利益出发，忽视与其他企业间的协调，采用不同的报告形式进行披露，从而导致行业披露水平差距明显，信息缺乏可比性。

3. 缺乏独立的社会责任会计核算。企业通常没有进行专

门的社会责任信息的会计核算,而是将社会责任信息纳入到传统财务会计事项进行核算,由于没有独立的社会责任会计科目,所以只能以现有会计科目对社会责任会计信息进行披露。例如,把对社会公益和社会福利事业的赞助和捐赠,列入营业外支出等,表明我国企业社会责任会计信息披露形式简单且会计核算基础不够,使得企业的社会责任会计信息无法体现出来,对会计信息的真实性产生了负面影响。

4. 内部控制不完善,缺乏对社会责任报告的审计。目前,我国政府并没有出台专门地针对社会责任方面的审计制度,企业内部审计和注册会计师审计也没有涉及社会责任会计这一领域。另外,多数企业一般不单独编制社会责任会计报表,也使得社会责任会计监管无法展开。所以说,目前我国企业披露的社会责任报告大多数是没有经过审计的。由于没有强制性,没有内控的监督,便使得某些企业有机可乘,肆意地在企业社会责任报告中弄虚作假,从而降低了社会责任会计信息的可靠性和有用性。

五、完善对策

1. 制定社会责任会计报告准则,深化交叉学科的研究。从会计制度方面来讲,财政部门应早日出台社会责任会计信息披露准则和制度,而其制定的相关准则和会计法规应为后期的会计信息披露提供质量保证。所以,在会计准则中应就不同行业需要披露的内容、如何披露、何时披露、报告的类型以及所披露信息的质量等进行统一的规范,要求企业不仅披露好的信息,对负面信息也要客观地披露,以对社会公众负责。并规定企业必须对其披露信息的真实性、准确性和完整性负责。尽量减少和弥补披露方面的问题和空白,从而增强信息的相关性、可靠性和一致性。

另外,理论界对社会责任会计的研究要尽量摆脱单纯为了作报告而研究的孤立局面,而应配合相关学科如计量学、环境经济学、生态经济学以及伦理学等共同发展。例如借助统计学与计量经济学,进行调查统计、实证研究,合理地确定相关社会责任会计要素的价值量,结合对管理会计和审计的研究来寻求社会责任会计信息披露的成本效益的最佳点,以及对其完善的内控措施。这都将推动社会责任会计的进步。

2. 寻求新的社会责任会计信息披露模式。与传统会计相比,社会责任会计在内容和计量上都有很大不同,所以,企业社会责任会计信息的披露不能简单沿用传统的财务报表体系,而努力需求新的适宜的披露模式。有学者提出了一个关于构建互动式会计信息披露模式的假设,即建立一个会计信息中心,涵盖供给者能够提供的信息。这一数据库可被看做是“信息超市”,供给方提供尽可能多的“商品”,需求方可在超市里自愿选择,自行搭配。这一假设为未来会计信息披露模式提供了一种方向:会计信息提供者不再是企业根据政府规定的强制性披露的最低标准或根据管理者意志来选择信息披露的内容和数量等,而是与信息需求者有一个信息互动的平台,使得信息使用者也参与到信息披露的过程中去,从信息接收的被动者转为主动者。这样既能满足各方需要,又能提高信息质量。

另外,披露要坚持自愿披露与强制披露相结合的原则。对于企业履行的有利于企业价值增长的消费者责任、供应商责任、公司员工责任和投资者责任方面的信息采取自愿披露方式;而对企业履行的政府责任和弱势群体责任,如税收情况、对弱势群体的捐赠及赞助情况等,应采用强制性披露方式。

3. 对现有财务报表进行改造。企业可通过编制独立的社会责任会计信息报告的形式进行社会责任信息的披露,从而更完整、更真实地披露社会责任信息。编制独立的社会责任会计信息报告是企业社会责任信息披露的总体趋势。由于社会责任会计信息包括可用货币计量的社会责任会计要素信息和非货币计量的企业社会责任绩效信息,因此独立的社会责任会计信息报告应当打破常规,以社会责任资产负债表、社会责任利润表和社会责任现金流量表为核心和基础,采用表格、文字叙述等多种表现形式。报表以披露能够用货币计量的社会责任会计信息为主,对于确实无法进行定量反映的,企业则可根据自身特点在三大报表的基础上,编制报表附注、社会责任财务情况说明书等辅助报表以文字表述的方法披露相关的其他信息。

然而现阶段,也有些企业由于承担的社会责任有限,没必要编制独立的社会责任会计报告,那么可以通过在传统财务报表的基础上添加与社会责任有关的项目来进行披露。例如在资产项目里,增加人力资产、环境与资源资产等;在利润表中增加环境收入、环境支出等与社会责任有关的项目。或者通过报表附注的方式披露企业社会责任的履行情况,例如在利润表附注中单独说明营业外支出中用于社会公益性的捐赠支出,并适当叙述其社会影响。采用在现有报表中添加项目或附注的方法披露企业社会责任会计信息,与传统财务报表相衔接,既满足了利益相关者对企业社会责任信息的需求,又降低了企业的披露成本。

4. 强化社会责任信息披露的监督,建立健全奖惩制度。建立健全企业内部和外部的监督机制和奖惩办法,使企业社会责任信息披露的行为置于内外部的监控之下,使企业对社会责任的履行与社会责任会计信息披露不断走向规范化、合理化,并将社会责任审计纳入企业的年报审计范围。

另外,发布社会责任报告可加强企业与利益相关者的沟通和交流,获得他们更多的信任,从而有利于企业可持续发展目标的实现。为了提升企业社会责任报告的积极性,政府部门要推进社会责任报告奖惩制度的建设,采取奖励措施,对履行社会责任和披露社会责任信息较好的企业,给予贷款、税收减免、审批等方面的优惠;同时对于披露不积极和披露效果不好的企业进行相应的惩罚,增加其犯错成本;同时企业内部要建立社会责任履行情况的绩效考核制,作为企业内部奖赏的重要指标。建立健全奖惩制度,鼓励了更多的企业积极有效地发布社会责任会计报告。

主要参考文献

1. 宋献中,李皎予.企业社会责任会计.北京:中国财政经济出版社,1992
2. 常勋.国际会计.大连:东北财经大学出版社,2008