

“一带一路”倡议下国有企业 境外投资社会责任监管体系构建

田冠军¹(教授), 郑灵曦²

【摘要】“一带一路”倡议得到了100多个国家和国际组织的支持和响应,打破了原有的世界政治和经济格局。随着亚洲基础设施投资银行和丝路基金的成立,国有企业顺势加大了对外投资的力度,境外投资风险以及境外社会责任的完成情况则日益成为国际关注的焦点。境外投资的成功与否与该企业社会责任的履行度息息相关,同时也与风险的管控度密不可分。基于此,提出国有企业境外投资社会责任监管的理论基础和实施的具体内容,构建“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系框架,为国有企业境外投资的风险防范、境外投资社会责任的承担及监管提供理论依据和决策参考。

【关键词】 一带一路; 国有企业; 境外投资; 社会责任; 监管

【中图分类号】 F276.1

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2019)05-0171-6

我国于2013年9月提出“一带一路”倡议,以期来改善经济发展不均、能源通道不稳定、自贸被动、企业外扩困难等情况。我国企业把握此次机遇,实施了“走出去”的战略举措。为了使企业更好地融入当地以获得可持续发展,并宣传“一带一路”的绿色环保理念,国家发展改革委员会、外交部和商务部于2015年发布《推动共建丝绸之路经济带和21世纪海上丝绸之路的愿景与行动》,指出“促进企业按属地化原则经营管理,积极帮助当地发展经济、增加就业、改善民生,主动承担社会责任,严格保护生物多样性和生态环境”。国有企业比一般企业承担着更广泛的社会责任,加之人们的环境保护和维权意识日益增强,所以国有企业在海外市场拓展过程中所履行的社会责任受到东道国及国际上的广泛关注。

一、理论分析及文献回顾

1. 关于企业社会责任。西方国家早期关于社会责任的文献大多只停留在企业管理者的价值观和伦

理观研究中,比较片面。社会责任研究初步成型是在20世纪70年代,其中比较著名的是“同心圆”模型,即三个圆分别代表着企业履行的基本责任、实施经济职能时对其行为可能造成社会和环境的变化所要承担的责任、在更大范围内促进社会进步从而主动承担的其他无形责任。随后几十年里,社会责任的研究进入鼎盛时期,学术界对此形成了一个比较统一的认识。Carroll^[1]补充完善了社会责任的模型和内涵,提出了最具代表性的“金字塔”模型,在已有的经济责任、法律责任、道德责任的基础上引入了一个新的变量慈善责任,逐渐扩大并且人性化了社会责任的概念。Roman等^[2]证明,积极履行社会责任的企业,其业绩水平普遍较高。另外,Schwartz等^[3]的实证研究表明,企业承担每个层次的社会责任基本上都是相互独立的,并没有哪个层次对于企业来说是最重要的。Jamali^[4]又在Carroll的研究成果上提出了新的社会责任模型,将社会责任划分为强制性和自愿性两部分。

【基金项目】 重庆市审计科研重点课题“绩效审计研究”(项目编号:2018006); 重庆工商大学科研资助项目“‘一带一路’下企业社会责任审计与协同治理研究”(项目编号:2018134)

2. 关于国有企业社会责任。我国学者对国有企业社会责任的研究始于2000年。国有企业社会责任意识培养会使决策更加贴合社会的根本需求,有利于竞争力的提升。国有企业社会责任可分为三个层面。从宏观层面来讲,社会责任具体表现在促进社会稳定和调控经济两个方面;从微观层面来讲,国有企业也会追求经营利润的最大化;从员工层面来讲,保障员工权益是企业承担社会责任的内部核心^[5]。打造具有中国特色的国有企业社会责任体系包括企业内部思想文化的培养,健全的员工保障机制,积极参与社会公益援助活动以及树立环保理念、创建节约型单位等四个方面^[6]。

综上,国内外文献对企业社会责任的理解在本质上是相似的。在经济全球化的大环境下,国有企业积极响应国家号召,加快了“走出去”的步伐,但在境外投资时更应注意企业所面临的社会责任,学会因地制宜地解决问题,降低社会风险。各国有关企业社会责任的法律制度、社会认知以及关注重点并不一致,发展中东道国更注重经济发展、减少贫困、增加就业以及满足人们的基本需要,发达国家则更加关注道义支持、员工发展和社会保障等^[7]。企业在境外建设运营时要考虑到当地生态环境的承受力,增强生态环保意识^[8]。如今,企业的社会责任与绩效审评紧密结合,企业社会责任逐渐由宏观层面落实到微观层面,从被动接受演变为主动承担。

3. 关于国有企业境外投资监管。境外投资规模日益增加,风险也随之增大,如何进行有效监管成为理论界和实务界关注的热点。大量文献针对境外投资监管的不同层面进行了分析:政府应从体制、制度、政策三个方面加强对境外投资的综合管理^[9];母公司应创建防范境外投资的风险监管机制^[10];中央和地方政府应设立国有资本投资控股公司,规范国有企业运营管理方式,加大监管力度^[11];国有企业境外投资应加强风险管理,建立系统的内部控制体系,完善海外用人机制^[12];应利用国家、政府和社会资源建立“三维一体”和“一体两翼”的境外投资监管机制^[13];应在政府、国资监管部门、出资公司和境外运营公司四个层面构建正向和逆向相结合的国有资本境外投资风险控制流程^[14];政府应采取以管资本为主的监管方式促进国有企业改革^[15]。

通过对现有文献的梳理和回顾,发现其中大部分文献都是针对国有企业的社会责任和境外投资监管进行的单独研究,而将国有企业监管融入国有企

业社会责任的考评与境外投资风险防范的合并研究并不多见。监管、国有企业社会责任、境外投资风险防范三者融合,在两两联动的同时保持自身特性,可以产生协同效应。一方面,国有企业“走出去”所承担的社会责任在企业内部实施控制的基础上受到来自社会和政府的监管,能更有效地降低社会风险,使其快速融入当地,获得持久发展;另一方面,建立以政府、社会和企业等多主体的风险监管机制,能从宏观、中观、微观三个层面发挥各自优势,分工合作,全面防范境外投资风险,确保国有资产的保值增值。

二、“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管的现状及其问题

海外利益总是与风险并存的,在一串串瞩目的投资数据背后,我们看到的是许多企业惨败的案例。这些案例大多都是因为政府机构对企业监管不力,企业内部管理不当,企业对外扩张时没有充分考虑到经济、法律、社会、环境变化等原因造成国有财产损失严重,致使国家形象受损,引起社会各界的高度关注。这说明了国有企业实际出资人缺位所带来的境外投资风险监管机制相对落后,在“走出去”时过度追求自身利益,导致其缺乏主动承担社会责任意识,从而成为境外投资面临的主要风险来源之一。

这些情况都凸显出监管的重要性。因此,“一带一路”沿线国有企业境外投资的可持续发展离不开监管体系框架的构建。构建一个完善的体系框架可以加大对境外投资企业风险的监管力度,指引政府、企业、中介机构、媒体、非政府组织等在企业“走出去”的过程中履行职能,扮演好不同的监管角色,防范风险的发生,促使国有资产保值增值。此外,建立企业在境外投资社会责任中合理的监管体系,争取做到以法律规范为主,社会监督、企业自律为辅的三重监管机制,促使企业在境外获得可持续发展,同时向世界展示我国境外投资的绿色环保战略。

三、国有企业境外投资与社会责任之间的关系与作用机理

习近平总书记在以“一带一路”倡议为主题的中央政治局第三十一次集体学习上发表讲话,指出中国企业特别是国有企业,在走出去的同时既要重视投资利益,也要赢得好名声、好口碑,遵守所在国的法律,承担更多的社会责任;要加强同沿线国家的合作,努力打造利益共同体、责任共同体、命运共同体。

这是新的历史条件下,国家对“走出去”的对外投资企业的总体要求。

海外项目的周期较长,不可控因素也更为复杂,其中最不可控的是社会因素。近年来,社会责任已逐渐引起各国政府及公众的高度关注,并且泛政治化倾向明显,成为国家之间利益博弈的工具。企业对外投资面临的社会风险,就是我国与投资所在国文化、社会习俗、价值观、宗教信仰等方面的差异给企业带来的不确定性以及由于企业没有或不当承担社会责任而导致企业遭受损失的风险。大部分“走出去”的国有企业尚未建立有效的社会责任治理机制,还不能将社会责任与企业的生产经营有效融合,增大了境外投资的风险。基于此,国有企业境外投资中对社会责任进行管控显得尤为必要,境外投资成功与否与社会责任完成度息息相关。

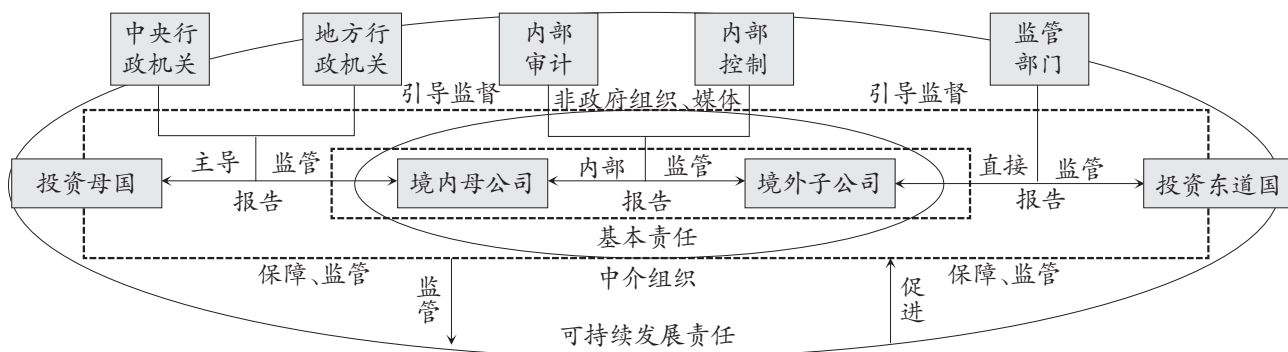
现阶段可以采取持续性的投资尽责制对国有企业境外投资的社会责任进行管控。在评估自身条件

及所处环境的基础上,改变固有经营思维,不能仅把政府作为公关的重点,要重视利益相关方,多了解利益相关方的需求和期望,根据企业制定的发展战略规划尽责管理的实施方案,以期持续地评估投资项目和活动对利益相关方和可持续发展的实际及潜在影响,将评估结果融入投资尽责管理方案并采取应对措施和行动,跟踪应对措施的有效性并在必要时就消除影响的进展与利益相关方进行沟通,从而在实现投资经济目的的同时,最大限度地控制和减少投资项目的社会和环境的影响。

四、“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系构建

(一)“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系的理论框架

结合上述分析,本文建立了国有企业境外投资的社会责任与风险监管框架,如下图所示。



“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系框架图

“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系包括国有企业境外投资风险监管和境外投资社会责任监管两部分。境外投资与境内投资相比还存在着风险隐患多、风险掌控难度大、风险爆发后果更加严重等特点,其监管的重要性不言而喻。国有企业境外投资的社会责任可分为两个层次,在框架中以两个圆圈体现,内圈是国有企业境外投资必须履行的基本责任,外圈则代表国有企业想在境外获得可持续发展所要主动承担的社会责任。此外,还构建了由政府、境内母公司、境外子公司、东道国、中介机构、非政府组织和媒体共同组成的境外投资双向风险控制流程和社会责任监管体系,建立了宏观、中观、微观三个层面的监管防范机制。企业的监管机制与所承担的社会责任之间存在着监管与促进的关系,监管主体的多元化促进监管方式的多样化,多方主体间交叉合作,产生了经济全球化下企业社会责

任监管的新模式,有利于对企业的社会责任进行持续的监管;反之,企业在承担社会责任的同时也可以对监管体系进行不断的完善优化。

(二)“一带一路”倡议下国有企业境外投资社会责任监管体系的具体内容

1. 社会责任的分类及内容。国有企业境外投资的社会责任可分为两个部分。第一个部分是基本社会责任,包括经济和法律两个方面。一是境外子公司在保持企业效益、获取利润的同时应尽量做到采购和雇员的本地化,与当地员工签订书面劳务合同,保障其应有的权益,促进当地行业的发展和经济的增长。二是境外子公司要严格遵守投资东道国的各项法律法规,营造良好的竞争环境,做到合法经营,依法纳税。第二个部分是可持续发展责任。“一带一路”倡议旨在打造一个全新的世界政治经济格局,将我国与沿线国家的长远利益和发展联系在一起。可持

续发展责任主要分为道德责任和慈善责任。道德责任又可以分为环境责任和商业责任。环境责任促使子公司将文化遗产保护、自然资源的节约与污染防治、保护生态系统与生物的多样性纳入经营战略整体规划,并且实施相应的防护措施与投资计划。商业责任要求子公司将建设安全、产品质量作为企业运营的首要目标,严格进行项目的质量检测,强化项目建设过程,确保企业资产和职工生命安全;处理好征地拆迁、非自愿移民安置;恪守商业信用,遵循社会显性和隐形契约,认真履行对社会大众的承诺。虽然国有企业特殊的产权性质不便于由经营者直接安排企业开展慈善活动,但是考虑到境外投资子公司的“本地化”战略,也理应主动承担当地的社会捐赠、参与重大救灾等自愿性社会活动,通过不同类型的公益活动对投资东道国的弱势群体给予关怀与帮助,努力服务回馈社会,树立跨国经营企业的正面形象。

2. 监管主体的构建及职能。

(1) 国家或地区。

投资母国:我国政府既是国有企业的所有者,也是国有企业的监管者,因此我国在整个境外投资风险防范体系中起主导监管的作用,通过设立相关的法律法规走出完善境外投资监管的第一步。国家可从宏观层面对国有企业境外投资的风险进行动态的监测、防范和处理,一旦发现险情就及时通知各相关部门和企业,同时密切关注投资东道国的形势变化,争取掌握风险控制的主动权。政府监管企业社会责任的目的在于督促企业在充分发挥经济职能、创造利益的同时尽量满足社会的期许。对于竞争性国有企业,应按市场经济原则实行股权制,让股东享有股权,企业为群众所有,所获得的利润上缴税收后用于国民生计;对于垄断性企业,应更加注重效率,防止社会福利不合理转移。此外,国家在鼓励企业“出海”的同时,应要求企业坚持主业并制定明确的战略计划,这也可以在一定程度上遏制非理性投资,降低企业对外投资的风险,提高“出海”的质量。

投资东道国:东道国根据属地优先权可以对在其境内开展经济活动的国有企业实施监管,企业的社会责任通常是其监管的重要内容。东道国可借鉴相关国家的经验,再结合自身的实际情况,完善境外投资的法律法规,严格执法并加大惩治力度,从法律层面上促使我国企业守法守规。

(2) 中介机构。赤道原则(the Equator Principles, 简称EPs)是全球企业社会责任运动的产物,它将金

融中介机构所进行的项目融资中模糊的环境和社会标准明确具体化,使之与社会基本标准达到统一,有利于提升整个金融行业的道德水平,树立可持续发展的金融观。金融中介机构接受赤道原则是自愿承担社会责任的表现。一方面,金融中介机构会对达到一定规模的融资项目进行查证核实,从环境、社会、经济三方面进行考核评估。其会将社会责任的完成情况列入对境外投资企业的综合评级,对等级太低的企业实行融资规模的限制。另一方面,金融中介机构会聘请社会和环境方面的专家进行单独审查,定期披露社会责任信息,方便社会大众和投资者进行监督。赤道原则的履行推动着金融中介机构由“被监管”向“监管者”方向演变。中介机构也要运用其在法律、会计、金融方面的专长对境外投资风险进行监管并对风险爆发后的企业提供后续保障,弥补国家和企业监管工作中的短板。中介机构要如实向国家报告在监管过程中发现的问题,并且国家有权力对秘而不报的中介机构追究相关责任。

(3) 非政府组织。“一带一路”倡议下我国进行境外投资的企业数目愈发庞大,境外子公司经营的方式也千差万别。面对多变的市场,仅靠政府的力量监管境外子公司的投资风险与社会责任的履行情况远远不够,还应当借鉴西方国家的做法,在监管时引入非政府组织的力量。它代表着国际社会对于环境、人权等社会问题最迫切的需求,可以在一定程度上保障公众的根本利益,引导并监管境外子公司自发地承担社会责任,注意自身的社会风险。各类行业协会、社会评价审核机构等非政府组织在对境外子公司进行综合了解分析后建立社会责任评价标准,并在此基础上完善企业社会责任报告制度,可以有效避免企业信息披露的随意性。鉴于非政府组织的特殊社会属性,其相较于政府的直接监管更能被企业和公众所接受。要想确保非政府组织监管作用的发挥,我国政府应当给予其资金和政策方面的支持,同时避免过多的行政干预,让非政府组织作为监管的第三方独立有效地运营。

(4) 媒体。媒体是公众舆论的媒介,常常处于政府和企业关系之外的第三方机构的位置。媒体报道也被社会赋予了企业外部治理和监管的作用,互联网的普及促使媒体的监管更具实时性。对于境外投资的风险防范和企业社会责任的监管,媒体相比其他监管主体更愿意去发掘负面新闻,关注企业的社会声誉。根据声誉传导机制,媒体的负面报道能够发

挥监管和治理企业的作用,改善管理者的决策,提高企业业绩,增强企业的社会责任感。

(5)企业。

境内母公司:国有企业作为境外投资的第一责任人,应从微观方面对境外子公司的运营风险进行持续的监管、预警、跟踪和控制。具体的实施措施应从开展内部审计工作、完善内部控制环境两个方面入手。内部审计人员相比外部审计更加熟悉企业的情况,掌握着更多的内部信息,资料搜集的工作量较少,并且审计时间、方法灵活,可以在一定程度上降低审计成本。境外投资内部审计的重点是审查财产的经营情况,关注重大的购销活动和延伸投资项目;注重与关联方的资金往来款项;检查审计年度决算及预算的执行状况;现场审计时确认工程的实际进展情况;查实内部控制制度执行情况。提高境外子公司的治理水平是加强资产监管能力的制度保障,也是完善内部控制的前提条件。董事会必须意识到境外人才的重要性,建立科学的选聘、培训、激励、考核制度,规范用人机制。明确跨国经营战略的目标是进行内部控制中风险评估的条件。国有企业战略目标包括投资动机具体化、境外项目的选择及进入方式、境外子公司的战略角色定位。母公司根据境外业务的特点有针对性地设计业务控制活动,将风险管理融入日常的业务流程。国有企业内部应充分利用互联网的优势,及时进行信息沟通,同时也可对资金、业务、财务进行监控,规范操作业务。内部控制通过强化内部审计来加强自身的执行力度,进行持续的自我完善。国有企业对境外子公司采用内部控制和审计相结合的监管方式,能极大地提高境外资产监管的效率,降低国有资产流失的风险。

境内母公司还应提高社会责任信息披露的质量,完善信息披露的范围,规范信息披露的格式,最重要的是按照境外子公司所处行业及经营项目的特点有针对性地进行披露。另外,母公司应要求外派到境外子公司的高管人员必须通过 SA8000、ISO2600 等社会责任标准的专业培训和认证,并且在子公司设立企业社会责任首席官,专门负责国有企业境外投资的社会责任相关工作,同时将可持续发展理念贯彻到公司的决策和管理中。

境外子公司:境外子公司作为境外风险的直接承受者,同时是我国境外风险的监管者,负责将收集的自身和非自身风险及时上报给母公司。境外子公司也会具体落实母公司传达的风险应对措施,并将

其中发现的问题反馈给母公司,实现企业间风险控制与反馈的内循环。境外子公司也应积极参与社会责任共同监管,成为社会责任的监管主体。这是因为境外子公司在追求东道国经济利益的同时也追求特定的权利,权利的获得与支配能够使之持续发展,获取长期利益。当国际或东道国的法律法规对某些企业或者行业有所影响时,这些企业或者行业就会对相关过程施加影响。境外投资企业为了得到相应的政策支持,会自觉地约束自身行为,寻求与当地政府的合作,共同制定当地化的企业社会责任准则。

五、改进建议

1. 加快对外投资立法,规范监管体系。国有企业境外投资牵扯的群体过于庞大,涉及的利益过于复杂,只有依靠法律才能将这样盘根交错的关系理顺,所以,国家层面加快立法是保障国有企业“走出去”的关键因素。在中央行政机关层面应制定境外投资的相关条例,梳理监督管理体制,明确有关部门的具体职责,设置冲突解决方式和风险控制机制。例如,国务院国有资产监督管理委员会于2017年颁布《中央企业境外投资监督管理办法》,明确规定中央企业境外投资监管体系建设的主要内容:建立企业境外投资的事前、事中和事后管理制度,对投资风险进行防范。地方行政机关则依据大致的方针,再结合自身的职责范围推行配套的部门规章,将风险监管的工作落实到各个部门。每个部门有着不同的职责分工和不同领域的丰富经验,分管各自擅长的方面能有效降低每个环节的投资风险。各个部门在分工明确的同时也应加强协同合作,建立资源、人才共享制度,从大局上保证境外监管的完整性和有效性。经过多年对境外投资经验的总结,政府的监管思路也由原来严格控制的短期手段转变为更加规范的长效机制。

2. 建立健全责任追究机制。由于国有企业境外投资监管制度的不到位等原因导致项目亏损的情况并不少见,但一直都缺乏真正的问责机制,国有企业的领导人很少承担责任,往往都是由国家蒙受巨大的损失。因此,责任追究机制与监管机制缺一不可。只有将责任真正落实到人,并实施相应的惩罚措施,才能够将境外投资风险和社会责任的监管工作落到实处,从而有效促进国有资产保值增值。

3. 从企业层面制定完整的境外投资社会责任管理流程。企业应从项目的准备阶段就识别并确定

海外投资的战略和目标,并考虑到影响预期结果的各种内部和外部因素。企业可根据投资项目的特点,从全球、国家、行业、区域、社区、企业内部与外部等维度识别海外投资项目所处的环境。重视利益相关方,了解其诉求以及期望,包括基本需求、期望性需求和吸引力需求等层次,确认与投资项目及其价值链活动有关的社会责任需求及其内在联系,包括实际联系和潜在联系。企业还需制定相关的内部管理架构,确保以上内容能够落实到投资决策和管理过程之中,并努力在业务部门之间建立职能协调机制,尤其是关注部门业务目标与社会责任目标可能发生矛盾的情况。与此同时,企业可在业务层面建立关注和处理有关投资项目各类社会和环境影响的申诉机制,并参与当地社区建立的或类似的行业性外部申诉机制,以完善投资风险预警。

4. 注重对相关人才的培养。国有企业对外投资的一个重要前提是要拥有一支具有全球化视野的人才团队。这是因为成长于国内的本土企业刚刚进入国际市场时所面临的是全新的财务、税务、市场等环境,再加上国有企业“走出去”的区域大多不发达,对相应的人才更是缺少吸引力,而越艰苦困难的地方越需要专业化、国际化的人才。基于以上情况,国有企业必须重视人才的培养,充分利用项目所在地的各类人才资源,并要切实从企业文化、体制等方面创造条件,发现、吸引、培养优秀的专业化人才。

六、结语

综上,想要建立完整的境外投资社会责任监管体系,需要整合国家之间的力量,并促进国内外政府、境内母公司、境外子公司、金融等中介机构、非政府组织和媒体之间的合作。国有企业境外投资社会责任监管框架改变了以往单一的监管模式,将风险防范的监管主体与社会责任的监管主体加以整合,形成多元主体共同监督的全球治理模式。多元监督主体是经济全球化下的产物,是对传统的国家管理模式的补充和发展。本文对境外投资的风险防范和境外投资所承担的社会责任进行了整合分析,提出了以风险为导向,以政府、社会、企业等三大主体联合监管为中心的境外投资社会责任监管框架及其实施路径,以期为国有企业境外投资的风险防范、境外投资社会责任的承担及监管提供理论依据和决策参考。

主要参考文献:

- [1] Carroll A. B.. Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct [J]. Business & Society, 1999(3): 268~295.
- [2] Roman Ronald M., Hayibor Sefa., Agle Bradleg R.. The relationship between social and financial performance: Repainting a portrait [J]. Business & Society, 1999(1): 109~123.
- [3] Schwartz M. S., Carroll A. B.. Corporate social responsibility: A three-domain approach [J]. Business Ethics Quarterly, 2003(4): 503~530.
- [4] Jamali D.. The case for strategic corporate social responsibility in developing countries [J]. Business and Society Review, 2007(1): 1~27.
- [5] 徐传谥,艾德洲. 中国国有企业社会责任研究[J]. 吉林大学社会科学学报, 2010(6): 85~90.
- [6] 范国荣. 国有企业社会责任体系的构建[J]. 国际经济合作, 2012(1): 47~50.
- [7] 吕儒红,王贺猛. “一带一路”建设背景下中国企业在发展中东道国承担社会责任问题探讨[J]. 对外经贸, 2015(12): 31~33.
- [8] 胡德胜,欧俊. 中企直接投资于“一带一路”其他国家的环境责任问题[J]. 西安交通大学学报(社会科学版), 2016(4): 45~51.
- [9] 张留禄. 中国海外投资的风险与防范[J]. 河南大学学报(社会科学版), 1997(3): 63~66.
- [10] 王文创,陈泰锋. 关于建立境外投资风险防范体系的思考[J]. 国际经济合作, 2006(8): 21~23.
- [11] 陈清泰. 国有企业改革与公司治理[J]. 南开管理评论, 2009(5): 4~5.
- [12] 郑宗汉. 加强国有资产监管[J]. 当代经济研究, 2010(7): 45~48.
- [13] 李飞. 中央企业境外投资风险控制研究[D]. 北京: 财政部财政科学研究所, 2012.
- [14] 张路. 国有资本境外投资的风险控制及评价研究[D]. 北京: 财政部财政科学研究所, 2012.
- [15] 陈清泰. 以“管资本为主”推进国企改革[J]. 企业观察家, 2017(7): 68~70.

作者单位: 1. 重庆工商大学会计学院, 重庆 400067;
2. 重庆理工大学会计学院, 重庆 400054