



行业发展研究资料 (No.2014-4)

会计师事务所开展企业社会责任报告 鉴证咨询服务的研究

随着社会责任理念的日益普及,以及企业社会责任报告披露的日益增多,市场对由独立的第三方开展企业社会责任报告鉴证以增加报告可信度的需求也日益增强。在国外,会计师事务所已经成为社会责任报告鉴证的一个重要参与者和实施者。

而在国内,我国会计师事务所在开展社会责任报告鉴证方面一直发展缓慢。究其原因,一是由于国内企业乃至市场还缺乏对社会责任报告鉴证业务的统一认识;二是整个注册会计师行业缺少一个统一标准来指导会计师的社会责任报告鉴证业务。

本研究正是在这一背景下,以国内事务所的社会责任鉴证实践为基础,结合国际上的相关社会责任报告鉴证标准以及国内企业社会责任的特色,提出了构建我国注册会计师行业开展社会责任报告鉴证服务框架的初步设想,以期促进我国会计师事务所在社会责任报告鉴证方面的进步和发展。

现予编发,供参考。

中国注册会计师协会编

二〇一四年十月三十一日

会计师事务所开展企业社会责任报告 鉴证咨询服务的研究

自上世纪80年代一些学者和有识之士提出企业社会责任的概念以来，社会责任的理念开始逐步深入人心。随着社会理念的进步，以及很多涉及绿色和平、环保和人权的非政府组织的不断呼吁，很多欧美跨国公司纷纷通过社会责任形象的展示和一系列社会责任的认证来应对不同利益团体的需要。

进入21世纪，特别是近几年来，世界各国从监管的角度也不断推广“社会责任”的概念，希望企业的经营者们在做决策的时候除了考虑遵守法律法规与市场因素之外，还应在道德与伦理方面承担社会义务。企业作为一个组织，是社会的组成元素，只有承担了社会责任，才会赢得消费者对企业产品和服务的信任，才能持续的吸引消费者购买其产品，从而创造出巨大的品牌价值。

然而，我们看到，企业社会责任缺失的案例却比比皆是：从三鹿奶粉的三聚氰胺事件，到废皮鞋生产食用明胶；从肯德基、麦当劳的苏丹红问题到毒胶囊、地沟油的曝光，很多大型企业一夜间身败名裂。为此，公众对企业社会责任的要求和呼声越来越高，国家对企业社会责任的监管也日趋严厉，企业社会责任管理日益成为我国企业发展的重要方向和管理的重要内容。越来越多的企业开始披露社会责任报告以展现其良好的企业形象，并试图通过社会责任报告，帮助企业与利

益相关方建立有效的互动，为企业赢得投资者和消费者信任创造优势。

不尽如人意的是，由于社会责任报告编制标准的不统一，格式内容的随意性，导致企业社会责任报告的质量良莠不齐，社会责任报告的可读性和可信性差异较大。为此，欧洲会计专家协会(Federation des Experts-comptables Europeens, FEE)指出，企业社会责任报告要想获得投资者的信任，必须进行独立的审验。FEE的可持续性审验主席拉森(Lars-Olle Larsson)指出：“没有经过审验的企业社会责任报告，比广告好不了多少。”特许公认会计师公会(The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA)的审计实务总监大卫·约克(David York)认为：“关于环境、社会和可持续性报告的数字和标准正与日俱增，然而大批的组织机构只是把这些报告拿来作橱窗装饰用，作出一副‘绿色、环保、友好’的姿态。”在拉森和大卫·约克等专家看来，社会责任鉴证是检验社会责任报告真实性的必要工具，是帮助投资者鉴别社会责任报告的重要手段。

虽然企业社会责任报告的鉴证需求日趋强烈，然而由于社会责任报告鉴证的非强制性，导致了社会责任报告的鉴证主体并不限定，很多的机构甚至具有名望的个人都承担了对企业社会责任报告鉴证的职责。“全球报告行动”(Global Reporting Initiative, GRI)在2008年的一份报告中指出，目前承担社会责任鉴证的机构有十大类，按照其占有的市场份额来看，依次为：国际四大会计师事务所(以下简称“四大”，40%)、认证机构(25%)、专门的咨询机构(24%)，一般的咨询机构(3%)、非四大会计师事务所(2%)、个人(2%)、政府部门、

独立的顾问机构、非政府组织和学术机构（后三者各1%）。

从以上的统计数据可以看出，注册会计师行业是社会责任鉴证的一个主导型主体。社会责任报告的鉴证已经成为了会计师事务所的一个重要新兴业务。然而，由于社会责任报告的鉴证在国内刚刚起步，整个国内会计师行业还缺乏对社会责任报告鉴证业务的统一认识，迄今为止只有四大和个别内资大所在试探性的推进社会责任鉴证服务，并且各会计师事务所的鉴证程序和参照标准也不尽相同，整个注册会计师行业缺少一个统一标准来指导会计师的社会责任鉴证业务。而这种缺乏统一标准和操作流程的业务从长远来看将是不被市场认可的。因此，如何建立一个统一可行的鉴证框架和指南是会计师行业的当务之急。

本研究试图以目前国内会计师事务所开展的社会责任鉴证服务为实践基础，试图通过对会计师开展社会责任鉴证服务的探讨，实现以下目的：

（1）充分归纳和总结各种社会责任鉴证的理论和外部法规要求，帮助注册会计师理解社会责任报告鉴证的主要对象和内容，提高他们对社会责任鉴证的认知；

（2）尝试提炼出一个适用于国内会计师事务所的社会责任鉴证服务的初步框架，从指南和底稿的规范性层面帮助国内会计师事务所统一注册会计师的服务标准；

（3）帮助和实现注册会计师在社会责任报告鉴证中的引领性作用，实现会计师事务所在社会责任报告鉴证中的领先地位。

一、企业社会责任的基本概念及其理论发展

企业社会责任 (Corporate Social Responsibility, 简称CSR) 一词在上世纪80年代提出。它是指企业在为股东创造利润的同时, 还要承担对利益相关方——员工、客户、供应商、社会和环境的责任。企业的社会责任要求企业必须摒弃以往将利润最大化作为唯一目标的传统经营理念, 转而强调在生产过程中对整个人类社会价值的贡献, 强调对社会可持续发展的贡献。

目前与社会责任理念相关的主要理论有两个: “三重底线”理论和利益相关者理论。

(一) “三重底线”理论。

1997年, 国际可持续发展权威学者约翰·埃尔金顿 (John Elkington) 最早提出了“三重底线”的概念, 他认为一个企业能持续发展, 立于不败之地最重要的原因, 不是只想着如何实现盈利的最大化, 而是始终坚持三重底线原则, 或称作三重盈余, 即企业盈利、社会责任、环境责任三者的统一。

这一理论认为, 社会仅仅关注企业增加的经济价值是不够的, 我们还要关注企业增加或破坏的环境和社会价值。从狭义上讲, “三重底线”可以被视为是一种分析框架, 用以衡量和评价与企业的经济因素表现相对应的社会和环境因素表现。从广义上讲, 这一术语被用来关注企业必须陈述的一整套企业价值、企业问题和企业行为过程, 以便减少任何企业行为所造成的有害效果, 并创造出经济、环境和社会价值。

(二) 利益相关者理论。

自从爱德华·弗里曼 (Edward Freeman, 1984) 在《战略管理:

利益相关者理论研究》一书中普及了利益相关者的概念后，利益相关者理论开始被广泛传播。“利益相关者理论”的核心内容是：企业是与相互影响的利益相关者（包括股东、雇员、顾客、供应商、债权人、政府和社区）相互联系的一个结合体，它有责任和义务为利益相关者和社会创造财富。所以，企业社会责任不仅仅是要为股东谋求利润最大化，而且也要为其他的利益相关者创造的利益。

对于现代企业来说，由于市场机制的引入，不论股本在企业资本结构中的比重是多少，股东始终只是利益相关者中的一员，而其他利益相关者也要承担企业风险。所以，“股东中心论”只不过是“利益相关者理论”发展过程中的一个较低层次而已。作为社会责任主体的企业，在实践过程中，不断对利润最大化原则进行调整，加入了注重其它利益相关者利益的考虑。从短期角度来说，企业本身与利益相关者的目标是矛盾的，对于环境、员工福利的投入，必然会影响公司的利润，违背了利润最大化的原则；但从长期角度来说，公司对于环境、员工福利等方面的投入，一方面可以直接带来长期经济利益（如：对于环境的投入使企业享受低税率的企业所得税），另一方面也可以间接提高输入资源的质量（如：员工福利的提高使员工更积极投身于工作），所以说这些利益相关者在长期来说是具备目标一致性的。

公司的利益相关者虽然包含不同的利益集团，但是，各个利益集团在追求社会公正、稳定与发展、生态平衡等方面有着利益一致性，保护公司包括股东的各方利益相关者的利益是合乎社会正义的，是社会生产力稳步发展的保证。所以，“利益相关者价值最大化”是公司治理的当然目标。

二、国际上社会责任报告的相关标准

企业社会责任报告的标准一般分为报告编制标准和报告鉴证标准。其中，社会责任报告编制的标准，包括“可持续发展报告框架（G4）”、“SA8000 社会责任标准”、“ISO26000 社会责任指南”等；而社会责任报告鉴证标准包括“AA1000 系列”以及国际会计师联合会颁布的“ISAE3000”。

（一）“全球报告行动（GRI）”的 G4 标准。

“全球报告行动”由德国 CERES 环保认证股份有限公司在 1997 年发起成立，旨在推进全球可持续发展的非盈利性机构。1999 年联合国环境项目（United Nations Environment Programme, UNEP）作为合作者加入。合作双方希望建立适用于全球所有公司、政府以及非政府组织，能够像财务报告一样成为所有机构常规和可比的，关于经济、环境和社会表现报告的指引。2002 年，GRI 在荷兰注册成为独立的非盈利机构。

GRI 在 1999 年首次发布了“可持续发展报告指引”草案。这是全球第一个关于经济、环境和社会问题的“三重底线”可持续发展报告的框架。2000 年发布了正式的“可持续发展报告指引”，2002 年进行了修订，称为 G2 指引；2006 年 10 月发布了新一版的指引，称为 G3 指引；2013 年 5 月发布了目前最新版的指引，称为 G4 指引。GRI 在不断更新与完善“可持续发展报告框架”（Sustainability Reporting Framework）。其中，“可持续发展报告指引”就是“可持续发展报告框架”的核心内容。

GRI 的“可持续发展报告框架”目前包括三个部分的内容：可持

续发展报告指引、分部补充和指标体系。报告指引是报告框架中最核心的内容，它又由两个部分组成：报告原则和标准披露、实施手册。

G4报告指引的第一部分，即“报告原则和标准披露”，主要介绍报告应包括哪些内容。G4报告指引的第二部分，即“实施手册”，主要介绍应如何编制报告。

G4指南在原来的版本基础上，对于编写人员更加友好和易于使用。此外，披露要求也更加清晰明确，增加了关于选择实质性议题的详细指南，增强了报告关注点及与当地和区域性报告要求和框架整合的灵活性，引用了对其他国际认可的报告指南文件等。

（二）“国际社会责任”的SA8000标准。

“国际社会责任（Social Accountability International, SAI）”的SA8000标准旨在通过自愿的标准以及独立的验证和公开的报告来改善全球的工作环境。“国际社会责任”下设咨询委员会，由来自各国的企业、贸易组织、政府和非政府组织的专家组成，负责起草社会责任8000标准。SA8000就是用于帮助企业确保其所属机构以及供应商的工作条件合理和体面的工具。

SA8000最早在1997年颁布，2001年进行了修订。SA8000是以保护劳动环境、劳工权利等为主要内容的管理标准体系，以标准认证方式实施，并最终实现加强企业社会责任管理的目的。它涉及到管理、财务、销售等多个方面，并得到广泛认可，如美国已开始实施SA8000标准、法国、英国等欧盟国家也在部分行业采取强制推广。由于我国加入WTO，越来越多的企业经营涉及对外贸易。SA8000无疑是对我国企业影响最重要的社会责任标准之一，SA8000标准包含了国际劳工

组织(ILO)公约、联合国儿童权利公约及世界人权宣言中所有关于劳工权利的核心内容,包括童工、强迫劳工、安全和卫生、结社自由、集体谈判权、歧视、惩戒、工作时间、工资报酬等9个要素。

SA8000认证是企业由一个独立的认证机构按照SA8000的标准进行审核,如果企业符合了SA8000的标准就可以获得关于其社会责任政策、管理和经营的证书。SA8000审核是由经过SAI认可的独立第三方审核,称为SAI认证机构(Certification Body, CB)。目前获得SAI认可的认证机构有14个。

截至2006年底,全球共有来自59个国家、分布在67个行业的1200家企业通过了SA8000认证,涉及62万多工人。从行业分布来看,在这1200家通过SA8000认证的企业中,197家是服装企业,占到总数的16%。从国家分布来看,通过认证的企业集中在加工业密集的发展中国家,其中通过认证企业最多的国家依次为意大利(503家)、印度(190家)和中国(140家),而社会责任报告披露最多的英国、美国和日本通过SA8000认证的企业却分别只有2家、1家和4家。通过认证企业中涉及工人最多的国家依次为中国(占总数21%)、印度(占18%)和意大利(占15%)。

(三)“国际标准化组织”的ISO26000社会责任指南。

国际标准化组织/技术管理理事会(ISO/TMB)自2001年在消费者政策委员会(COPOLCO)上提出了企业的社会责任议题以及其后又将《社会责任》作为制订国际标准的项目提案以来,历经10年的准备,终于在2010年11月,正式颁布了《ISO26000:社会责任指南》。这一指南是国际标准化组织在广泛联合了包括联合国相关机构、GRI等在

内的国际相关权威机构的前提下，充分发挥各会员国的技术和经验优势制定开发一个内容全面、系统的国际社会责任标准。

ISO26000标准旨在：协助组织机构履行社会责任，能为整个组织机构提供可行指引，促使组织机构内部有效地履行社会责任，协助组织机构识别其利益相关方（持权者），并使其得到充分协调。将报告的重心置于绩效、结果和改进方面，可提升社会责任报告和声明的可信度，从而提升消费者对该组织机构及其活动、产品和服务的满意度和信心。

整个标准的重点是“社会责任七项原则”和“七个核心主题”。在社会责任报告的具体内容方面，ISO26000同样规定了7个方面：组织治理、人权、劳工惯例、环境、公平运营实务、消费问题、社区参与和发展。在每个方面，指南都给出了设计的具体议题，以帮助企业进行相应的内容完善。

（四）“社会和伦理责任协会”的AA1000系列。

1995年，英国“社会和伦理责任协会”（Institute for Social and Ethical Accountability, ISEA）成立了一家非盈利性的机构——Accountability，其宗旨是提高社会责任意识，实现可持续发展，从而引领负责任的企业行为以及民间社团和公共组织的广泛责任行动。

1999年Accountability发布AA1000系列，旨在帮助组织通过提高社会责任与伦理责任的会计、审计和报告质量来更好地履行社会责任。其内在思想是包容原则，即认为相关利益者具有被倾听的权利，而且组织也有对相关利益者的声音作出回应的义务。具体而言，

AA1000系列由四个部分组成：(1)AA1000原则标准；(2)AA1000鉴证标准；(3)AA1000鉴证标准（2008）指南；(4)AA1000相关利益者行为标准。

AA1000原则标准来自于早先版本的AA1000鉴证标准，其基本原则有三点：包容性（Inclusiveness）、实质性（Materiality）和回应性（Responsiveness）。包容性原则要求鉴证提供者说明报告主体在其社会责任报告中是否包括了其相关利益者进行判断、决策和行动所需要的关于报告主体可持续发展情况的信息；实质性原则要求鉴证提供者评价报告主体对其可持续发展表现的重要方面的识别和理解程度；回应性原则要求鉴证提供者评价报告主体是否对其相关利益者问题、政策和相关准则作出了回应并在社会责任报告中对这些回应进行了充分的表述。

AA1000鉴证标准是目前全球第一个关于社会责任报告的鉴证标准。AA1000鉴证标准的目的是要改善社会责任报告的可信度，最终提高社会责任报告的有用性。已有的证据显示，无论是管理者还是相关利益者，在决策时都很少使用社会责任报告信息，主要的原因就是社会责任报告信息缺乏可信度。要提高信息的可信度，就必须有一套公认的、高质量的、专业的鉴证标准。AA1000鉴证标准就是第一套针对组织关于社会责任信息披露以及相关表现的全面且公开的鉴证标准。

AA1000鉴证标准通过使用一套原则和标准来评价报告主体的社会责任报告的质量以及报告主体支持其社会责任表现的制度、过程和能力。AA1000鉴证标准还包括了要将评价结果传递给信息的使用者以证实所鉴证内容（即社会责任报告及社会责任业绩）的可信性的规定。

但是，就如同财务报告审计必须首先有一套会计准则作为确立的标准，然后才能评价所审计的财务报告与会计准则之间的符合程度一样，AA1000鉴证标准作为针对社会责任报告的鉴证标准，也需要有一套确立的报告标准作为依据。AA1000鉴证标准(2008)指南认为AA1000鉴证标准适用于G4，ISO14001，SA8000以及其他相关的准则。AA1000鉴证标准明确了鉴证提供者是与报告主体签订合同为其报告提供鉴证服务的个人或机构，并对鉴证提供者的独立性、无偏性以及胜任能力提出了要求。

由此可见，AA1000系列的主要特点有三个：首先，是便于使用，对审计人员如何使用该标准有明确清晰的说明；其次，该审验标准把利益相关者作为审验的核心、关注利益相关者的意见和反馈；第三个特点，是AA1000系列是一个基于原则的审验标准，它是一个原则性的框架，可以适应不同的机构环境，因此拥有足够的灵活性，更加大了其实用性。

(五)“国际会计师联合会”的 ISAE3000。

国际会计师联合会在上世纪末就预测到了非财务报告的鉴证将成为会计师行业未来的重要新兴业务，因此在2005年1月，其正式颁布了《国际鉴证业务准则第3000号：除历史财务信息审计和审阅之外的鉴证业务》(即ISAE 3000)用于指导注册会计师对非财务信息的鉴证业务。

ISAE3000的主要规定包括了五个部分：道德要求、质量控制、与各参与方的事项记录、规划和取得证据、以及最后的报告。在这其中，ISAE3000的主要特点有以下几点：

第一，将保证程度分为合理保证或有限保证，以减少信息使用者对鉴证可靠性的期望与其实际效力之间的差距。

第二，利用专家团队的工作。在对CSR报告进行鉴证的过程中，由于注册会计师仅仅是财务方面的专家，因此无法独立完成对社会责任报告的鉴证工作，必须要有其他专家的介入。因此，ISAE3000明确规定了鉴证人员利用其他领域专家工作的可能性。例如，可以利用环境技术人员、非政府组织代表及评级机构代表的工作。

第三，取消了鉴证前提依赖于报告标准的限制。因为CSR报告具有特定背景，它不可能制定普遍接受的编报原则（比如财务报告的国际会计准则IAS IFRS），唯一可行的参考是国际最佳做法，如全球报告行动GRI的G4指引等。

第四，明确了鉴证声明的形式。在有限保证时，鉴证人员的判断结论必须用消极方式表述；而在合理保证时，则应采取积极方式描述。

ISAE自颁布以来，由于其普遍适用性，已经被广泛地被鉴证机构用于对社会责任报告的鉴证。当然，也由于其普遍适用性，因此对社会责任报告这一专项内容的鉴证缺少更为明确的指导。与之相对照，IAASB于2011年1月11日发布了《国际鉴证业务准则第3410号——温室气体声明鉴证业务》征求意见稿，对全球温室气体排放的鉴证给出了具体的指南。由此可见，要促进社会责任报告鉴证更为规范地发展，有必要发布独立的针对社会责任的专项指南来指导会计师事务所开展此项业务。

三、国内社会责任报告的相关标准

我国的社会责任报告标准发展较晚，但发展较为迅速。自 2005

年国务院作出了落实科学发展观加强环境保护的决定之后，财政部、国资委、证监会、交易所以及部分行业协会都相继出台了一系列关于社会责任方面的法规或要求。

1. 财政部出台《企业内部控制应用指引第4号——社会责任》。

财政部于2010年4月颁布的《企业内部控制应用指引》中将企业社会责任纳入到了整个内控体系中，并在对应的第4号指引中指出：企业在经营发展过程中应当履行的社会职责和义务主要包括：安全生产、产品质量（含服务）、环境保护、资源节约、促进就业、员工权益保护等。为了履行好社会责任，企业负责人要高度重视这项工作，树立社会责任意识；要把履行社会责任融入企业发展战略，落实到生产经营的各个环节；要建立企业社会责任报告制度发布社会责任报告。然而，该指引作为指导性文件，对企业社会责任报告的编制、披露和鉴证并没有强制性约束。

2. 国资委出台《关于中央企业履行社会责任的指导意见》。

2007年12月29日，国资委出台《关于中央企业履行社会责任的指导意见》。《意见》的主要内容是中央企业要充分认识到履行社会责任的重要性，深刻理解《意见》中的指导思想、总体要求和基本原则，采取具体的完善的措施，完成社会责任所包含的基本内容，建立社会责任指标统计和考核体系，建立社会责任报告制度和评价机制，做履行社会责任的表率。

这一法规虽然只是鼓励有条件的企业编制和鉴证社会责任报告，但是对加强我国大型国有企业的社会责任观念，规范我国大型国有企业的社会责任管理有着重大的指导意义，也掀起了我国大型企业编

制社会责任报告的高潮。

3. 证监会发布《证监会公告[2010]37号》。

为增强上市公司年度报告真实性、准确性、完整性以及及时性，证监会于2010年12月31日发布了37号公告，对上市公司和相关会计师事务所2010年年报编制、披露和审计工作进行了具体要求。

该公告规定凡列入环保部门公布的污染严重企业名单的上市公司及其子公司应按照《清洁生产促进法》、《环境信息公开办法(试行)》的相关规定在年报“重大事项”部分披露主要污染物的排放情况、企业环保设施的建设和运行情况、环境污染事故应急预案、环保达标情况、同行业环保参数比较、环保问题及整改等环保信息。同时，鼓励其他上市公司对环境信息进行自愿披露，主动承担社会环境责任。

4. 上海证券交易所发布《关于加强上市公司社会责任承担工作通知》和《关于上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》。

2008年5月14日，上交所同时发布《关于加强上市公司社会责任承担工作通知》和《关于上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》两个文件。

《通知》鼓励上市公司可以在年报中同时披露社会责任报告，并提出一个重要的社会责任执行评价指标——每股社会贡献值，即在公司为股东创造的基本每股收益的基础上，增加公司年内为国家创造的税收、向员工支付的工资、向银行等债权人给付的借款利息、公司对外捐赠额等为其其他利益相关者创造的价值额，并扣除公司因环境污染等造成的其他社会成本，计算形成的公司为社会创造的每股增值额，从而帮助社会公众更全面地了解公司为其股东、员工、客户、债权人、

社区以及整个社会所创造的真正价值。

而《指引》明确要求上市公司发生与环境保护相关的重大事件，且可能对其股票及衍生品种交易价格产生交易影响时，应当自该事件发生之日起两日内及时披露事件情况及对公司经营以及利益相关者可能产生的影响。

5. 深圳证券交易所发布《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》。

2006年9月25日深交所出台《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》，其主要内容强调了上市公司对国家和社会的全面发展、自然环境和资源，以及股东、债权人、职工、客户、消费者、供应商、社区等利益相关方所应承担的社会责任。其中第三十五条指出深交所“鼓励上市公司根据本指引的要求建立社会责任制度，定期检查和评价公司社会责任制度的执行情况和存在问题，形成社会责任报告”，从而明确上市公司应该建立社会责任相关的体系并鼓励编制和披露社会责任报告。

6. 沪深交易所自2008年开始在其《关于做好上市公司年度报告工作的通知》中的要求。

自2008年以来，沪深交易所在每年发布的《关于做好上市公司年度报告工作的通知》中要求“上证公司治理板块”样本公司、发行境外上市外资股的公司及金融类公司，“深证100指数”的上市公司，必须强制披露社会责任报告，并鼓励他们开展社会责任报告的第三方鉴证。同时交易所也鼓励其他上市公司披露社会责任报告。

所有披露的社会责任报告应当经公司董事会审议通过，并以单独

报告的形式在披露年报的同时在指定网站对外披露。

7. 中国纺织工业协会发布《中国纺织服装企业社会责任报告纲要》(CSR-GATEs)。

2008年,中国纺织工业协会发布了《中国纺织服装企业社会责任报告纲要》(CSR-GATEs),为中国纺织服装企业披露社会责任绩效信息提供了指引和规范,并明确建议企业对其报告内容进行独立验证。为具体落实这一建议,同时提高中国纺织服装企业发布的社会责任报告的信任附加值,中国纺织工业协会组织于2009年制定了《中国纺织服装企业社会责任报告验证准则》,为中国纺织工业协会、验证服务机构及纺织服装企业就社会责任报告的验证工作提供原则指引与操作规范。

在《验证准则》中,中国纺织工业协会规范了验证的原则、规程和结论。在原则中,它一共提出了五项鉴证原则,分别为:全面性、客观性、适宜性、响应性和发展性。其中全面性要求报告应在最大程度上提供报告组织在经济、社会和环境绩效方面的所有相关信息和资料;客观性要求报告所确定的主题和指标对于报告组织、环境及其利益相关方应具有实质意义,所包含的信息应基于客观事实,具有可比性,表述应准确、中肯;适宜性要求报告应符合报告组织实际状况,反映报告组织的社会责任战略,关注报告组织主要的社会责任因素和社会责任影响,并能反映报告组织所在行业和地区社会责任的状况;响应性要求报告应体现报告组织对社会责任问题的实质回应,并应说明各利益相关方的参与方式以及报告组织对各利益相关方利益与期望的反馈;发展性要求报告应体现报告组织在社会责任绩效各方面,

尤其是关键绩效的变化，并在报告组织内外部发展环境的变化中评价绩效变化的现期与长期影响。

8. 中国银行业协会发布《中国银行业金融机构企业社会责任指引》。

2009年1月，中国银行业协会发布《中国银行业金融机构企业社会责任指引》，法规主要内容包括银行业金融机构应承担相应的经济责任、社会责任和环境责任。其中重点规定了企业应承担的各种具体的社会责任和环境责任，提倡金融机构进行企业社会责任管理，将社会责任融入到发展战略、治理结构、企业文化和业务流程中，建立适当的内外部评估机制，定期评估企业社会责任履行情况，并形成完善的披露制度，接受外部的监督与鉴证。

四、社会责任报告鉴证服务的现状

自1992年，第一份针对企业社会责任报告的鉴证报告出现在公众视野之后，由第三方对企业的社会责任报告进行鉴证成为一种大势所趋。据毕马威（KPMG）2008年的调查显示，“财富500强”企业的社会责任报告中附有正式第三方审核声明的报告数量已经达到了40%，而G250企业社会责任报告中有56%经过了第三方鉴证。

虽然社会责任报告的鉴证已经数量众多，然而目前大多数国家并没有对社会责任报告的鉴证持强制态度。正是由于社会责任鉴证的非强制性，也导致了社会责任报告的鉴证主体并不限定，很多的机构甚至具有名望的个人都承担了对企业社会责任进行鉴证的职责。GRI在其2008年的一份报告中指出，目前承担社会责任鉴证的机构有十大类，依次为：四大会计师事务所、相关认证机构、专门的咨询机构，

一般的咨询机构、非四大会计师事务所、个人、政府部门、独立的顾问机构、非政府组织和学术机构。

在这么多的鉴证主体中，会计师事务所凭借其长期建立的第三方鉴证的公正形象，在社会责任报告的鉴证中承担了越来越重要的角色。现代化会计行业也越来越关注企业可持续发展报告、碳排放会计等新兴话题。日前，“社会企业”的经营发展成为了国际领先会计师组织关注的新热点，特许会计师公会在最近的一期内部研究刊物中撰文，认为为“社会企业”提供业务支持和财会建议将成为现代会计师极具发展潜力的领域。而以四大为首的会计师事务所已经成为履行社会责任鉴证的第一大力量。

而在国内，2007年中国远洋首次聘请了独立的第三方对其报告进行了鉴证，但是由于社会责任报告的业务也才刚刚起步，因此社会责任报告的鉴证还没有得到市场的广泛认可。在立信2009年进行的一项针对上市公司的社会责任调查中，74%的受访企业对于是否会选择第三方进行社会责任报告的鉴证没有给出明确的选择，15%表示会请第三方机构进行鉴证，其余11%则认为公司不会作出这一选择。由此可见，大多数上市公司对社会责任报告的验证还持观望态度。

为了进一步了解我国企业的社会责任报告的鉴证现状，笔者将上交所2008年、2009年、2010年、2011年、2012年的社会责任报告及其鉴证报告作了一个汇总分析，我们发现从2008年到2012年五年间，虽然社会责任报告的披露数量一直在增加，但是鉴证报告的占比一直在3%-7%之间。

表 1：上交所上市公司社会责任报告及其鉴证报告的数量统计

	2008 年		2009 年		2010 年		2011 年		2012 年	
	报告 总数	鉴证 总数								
报告 数量	290 份	10 份	318 份	16 份	327 份	15 份	351 份	22 份	379 份	28 份

在以上五年的 91 家鉴证报告中，参与鉴证的中介机构既有专门的质量评级机构，会计事务所，也有企业所在行业的行业协会，还有独立的学术机构。其中专门的认证机构（挪威船级社、必维、劳氏）41 份，四大会计师事务所（普华、毕马威、安永）30 份，内资会计师事务所（立信、中瑞岳华）14 份，行业协会 6 份。

从鉴证报告所引用的标准来看，有 GRI 的 G3 标准，上交所的《〈公司履行社会责任的报告〉编制指引》，AA1000 审验标准还有 ISAE3000《历史信息审计或财务审计以外的鉴证业务》标准。这里需要指出的是 GRI 标准和《〈公司履行社会责任的报告〉编制指引》更多的是作为一种编制标准被需要披露报告的公司所采用，而 ISAE3000 和 AA1000 更多的作为审验标准被鉴证方所使用。

从报告的提交对象来看，目前国际上较为普遍认可的是提交给公司的利益相关方。在上交所公司出具的鉴证声明中，有些鉴证报告提交的对象是被鉴证公司的利益相关方，而有些报告指出提交的对象是被鉴证公司的董事会，另外有些报告未明确提及该鉴证报告提交的对象。

从出具的鉴证结论的类型来看，所有的第三方鉴证机构对所鉴证的报告均出具了消极审计意见。第三方鉴证机构在鉴证过程中所形成的一些改进性的建议，已明确指出送达至接受鉴证的公司。但是我们

也看到，在结论方面，随着社会责任理念的发展，结论的内容也发生着变化。比如挪威船级社使用“优秀”、“良好”及“待加强”作为对中国银行的《报告》遵循包容性、实质性和回应性等原则的符合程度给予评级，这种每个单项的评价可以作为一种更为直观的鉴证评价予以发展和运用。

五、我国社会责任报告鉴证服务框架初步构建

作为一项新兴业务，会计师事务所要赢得社会对其开展社会责任报告鉴证的认可，首先需要建立一套规范的服务标准和程序，并建立严谨的工作底稿以指导和支持鉴证服务的开展，保证社会责任报告鉴证过程的客观公允和鉴证报告的简洁明了。然而，迄今为止，国内外会计师行业协会就社会责任报告的鉴证均未达成统一框架，各个会计师事务所要么参照国际会计师联合会（IFAC）下属的国际审计与鉴证准则委员会（IAASB）于 2005 年 1 月颁布的《国际鉴证业务准则第 3000 号：除历史财务信息审计和审阅之外的鉴证业务》（即 ISAE 3000），要么出台自身的鉴证手册以指导具体的鉴证工作。其中前者作为一个宽泛性的指导鉴证业务的准则，缺乏对社会责任的专项关注；而后者作为会计师事务所单个个体的指导标准，缺乏整个行业的公认，因此他们对于规范整个会计师行业的社会责任报告鉴证无法起到有效的统领作用。中国注册会计师协会颁布的《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号：历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》中，对注册会计师开展非财务鉴证业务给出了明确的规范。然而与 ISAE3000 一样，该准则缺乏对社会责任报告鉴证的专项指导。

社会责任报告作为一个从经济、环境和社会等多维角度全方位展

现企业价值的报告，其表述和数据的多样性、复杂性决定了对该报告的鉴证是无法简单依靠注册会计师自身的财务专家能力所能完成的。那么，面对日益增长的社会责任鉴证需求，我国的会计师行业该构建一个什么样的鉴证服务框架？该编制一个什么样的鉴证服务操作指南和底稿？

（一）社会责任报告鉴证的整体文件框架。

社会责任报告鉴证的实质是注册会计师利用和组织专家能力对企业社会责任报告中的信息，包括表述和数据，提出独立的第三方结论，以增强报告的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。因此鉴证对象信息是企业对外公告的社会责任报告中所包含的表述和数据。

在整个鉴证过程中，注册会计师必须像传统的财务审计那样，要注意和被鉴证机构、潜在使用者这两个不同群体之前的关系协调。而对于潜在使用者的范围，往往非常广阔，很难确定，因为他们包括了与企业有联系的所有利益相关方，而从整个社会网络来说，几乎所有的个体都与企业存在或多或少的联系，即每个人都将是社会责任报告的潜在使用者。

面对如此众多而不确定的潜在使用者，我们对于社会责任报告鉴证类别的划分有两个维度。

一是按照鉴证的结论类型可以分为有限保证鉴证和合理保证鉴证。有限保证鉴证以消极方式作为结论的表达，而合理保证鉴证以积极方式作为结论的表达。这一区分与中国注册会计师协会颁布的《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号：历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》中的划分相一致。

二是按照鉴证的深度可以分为原则符合性鉴证和原则符合性及指标真实性鉴证。

原则符合性鉴证是指会计师事务所不对报告中数据信息的准确性和可靠性进行验证，但重点关注完整性意见，评估被鉴证机构的社会责任报告与相关标准和原则的符合程度。就原则符合性鉴证而言，绩效信息评估并不要求会计师事务所对绩效信息的可靠性做出结论，而是把这些信息作为评估组织符合社会责任报告原则的具体程度的证据来使用。

原则符合性及指标真实性鉴证是指在原则符合性鉴证的基础上，会计师事务所应当同时评估被鉴证机构在特定的社会责任领域的绩效信息的准确性和可靠性。特定的社会责任领域的绩效信息是会计师事务所和被鉴证机构一致同意纳入鉴证范围的信息。特定信息的选择要以实质性和重要性为判断基础，务必对鉴证报告的潜在使用者具有现实意义，能够具有决策有用性。

无论是面对哪种类别的鉴证，我们开展第三方鉴证的目的都是为了反映：该报告是否按照适用的社会责任报告的指标体系编制，完整地反映了被鉴证机构履行其社会责任情况；以及该报告是否在所有重大方面真实地反映了被鉴证单位可持续发展的绩效信息。

为了规范鉴证人员执行社会责任报告的鉴证业务，明确鉴证业务的目标和要素，确定社会责任报告鉴证的工作流程和方法，我们必须构建一系列的文件指南。而这一系列文件指南应该由三个部分组成：基础框架指南、操作指南和底稿指南。如下图 1 所示：

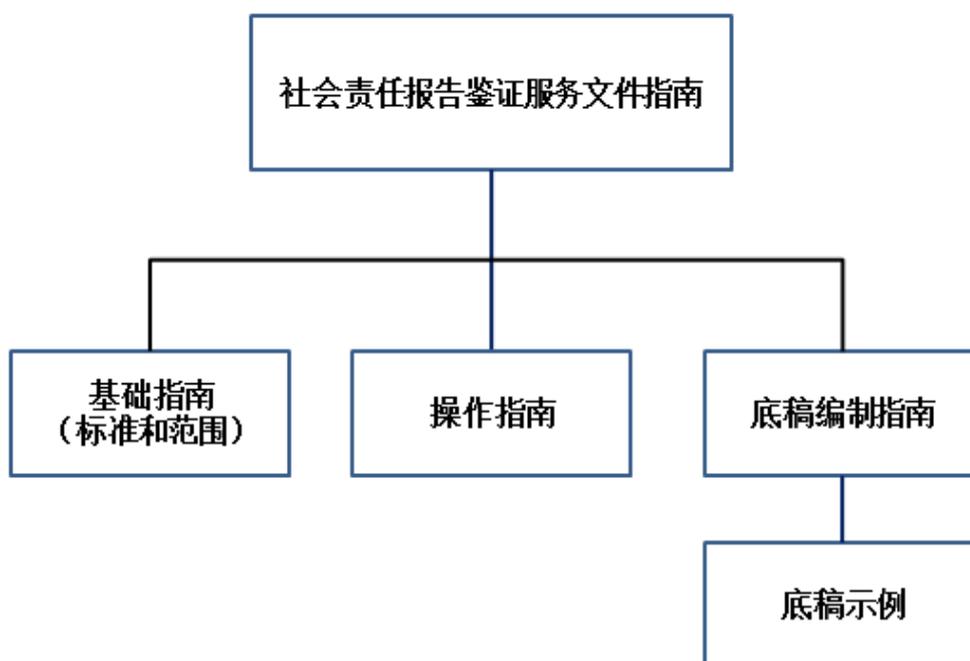


图 1：社会责任报告鉴证服务文件指南

其中基础框架指南明确鉴证的对象、属性和范围；操作指南明确了鉴证的程序步骤以及具体的操作解释和可使用的评价工具；底稿编制指南明确了注册会计师进行底稿编制的要求以及相应的底稿示例。

在各个指南的构建过程中，我们希望遵循以下重要原则，即：

- (1) 强调对相关法律法规的遵守；
- (2) 强调对利益相关方的关注；
- (3) 强调对企业可持续发展的影响；
- (4) 强调对提高报告透明度的作用；
- (5) 强调对中国特定环境和发展现状的整合。

只有满足了以上条件，才能构建出真正适合国内环境和企业现状的具有认可度的鉴证指南。

(二) 社会责任报告鉴证的基础指南。

正如财务审计是针对财务报告的会计信息质量进行验证一样，要开展社会责任报告的鉴证，首先要明确所鉴证的报告的标准属性，以及鉴证的范围。

社会责任报告的作用是由企业向利益相关方进行全方位的信息传递，以保证利益相关方对企业价值认同和对企业行为的支持。因此社会责任报告在某种程度上可以说是以往财务报告在经济以外领域的扩展。针对社会责任报告这一本质特点，在已经颁布的相关法规和指南中，不同的文件给出了不同的社会责任报告的质量标准属性：全球报告倡议组织（GRI）在其第三版的指南（G3）中明确了社会责任报告的属性分为两个层面：界定报告内容的原则属性和确定报告质量的原则属性；AA1000 同样在其审计原则标准（APS）中将鉴证标准的属性分为两个部分：报告的原则属性和绩效信息的标准属性。由此可见，由于社会责任报告的表述和数据指标具有同等的作用和重要性，因此对于报告的原则属性以及数据指标的原则属性必须同时囊括在对报告的质量标准的属性认定中。

在参照了 G3 和 APS 的结构，以及结合美国财务会计准则委员会（FASB）发布的会计质量特性，我们从使用者角度出发，构建了整体性的质量特征层次结构，将不同角度的属性进行了整合。如下图 2 所示：

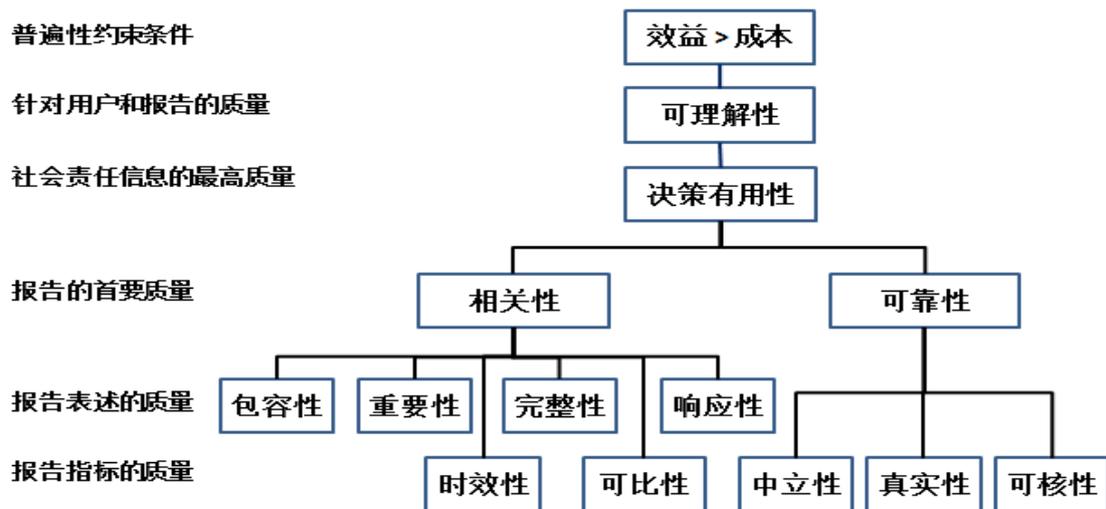


图 2：整体性质量特征层次结构

在以上的层次结构中，所有信息的提供和使用都受到一个先决条件——效益成本比的约束，即所有信息的提供成本均应该小于提供该信息所获得的收益。在这一普遍性的约束条件下，决策有用性（Decision Usefulness）是社会责任报告信息的最高质量要求。社会责任报告的主要目的是帮助使用者做出各自的行为决策，其中“可理解性”（Understandability）是决策者和决策有用性之间的关联点。当然可理解性并不只是针对报告，也是针对使用者，因为它本身存在两面性：一方面企业要让社会责任报告信息易于被人理解，而另一方面使用者也要努力提高自己的理解能力。

在决策有用性的指导下，社会责任报告信息的质量属性被分为两个主要的方面：相关性（Relevance）和可靠性（Reliability）。这两者缺一不可，相互影响。

相关性是指信息具有改变决策的能力，即对使用者解决问题有帮助。而可靠性是指信息能够免于错误和偏差，能够忠实地展现企业的现状。这两个首要属性又是由若干个次级质量属性叠加而成。这些属

性根据报告表述的质量要求和报告指标的质量要求分为两个层面：与报告表述的质量相关的有包容性、重要性、完整性和响应性，他们附属于相关性；与报告指标的质量相关的有时效性、可比性、中立性、真实性和可核性，其中前两个附属于相关性，后三个附属于可靠性。以上9个次级属性构成了社会责任报告鉴证的原则标准。

表 2：属性关系表

	相关性	可靠性
报告表述的质量	包容性、重要性、完整性、响应性	无
报告指标的质量	时效性、可比性	中立性、真实性、可核性

包容性（inclusivity）是指报告应该包含被鉴证机构的所有利益相关方以及公司对利益相关方的关注。这里，利益相关方包括受被鉴证机构影响或者影响被鉴证机构的所有组织和个人。

重要性（Materiality）是指报告所确定的项目和指标应侧重对被鉴证机构有重大影响的社会责任因素和利益相关方诉求。重要性的设定表明了被鉴证机构在组织、管理、资源以及报告制度上对不同社会责任问题上的优先性安排。

响应性（Responsiveness）是指报告应能展示被鉴证机构对社会责任问题做出的实质性回应，包括回应目标、回应方式、制度措施、以及取得的成果。

完整性（Completeness）是指报告包括了所有的对利益相关方有重要影响的项目和指标，报告在内容涵盖上是全面的。当然考虑报告编制和披露的成本，完整性要和重要性相匹配，而不是事无巨细的面面俱到。

时效性 (Timeliness) 是指报告信息的提供对信息使用者来说是及时的, 即使用者在信息失去影响决策能力以前就获得了它。当然, 及时提供的信息不一定就具有相关性, 但是过时提供的信息肯定不具有相关性。

可比性 (Comparability & Consistency) 包括了两个层面的意思: 时间上的可比和空间上的可比。前者是指报告应确保被鉴证机构所展示的信息在时间上可以与自身前后年度的报告比较; 后者是指被鉴证机构提供的报告在空间上可以与其它类似机构的报告比较。可比性要求报告在必要的时候明确适用的基准, 并广泛应用规范化数据和比率方法。

中立性 (Neutrality) 是指报告提供的信息应中立, 避免偏见或误导, 报告语言及表述应准确、中肯, 避免模糊或夸张, 同时报告在编制和对外披露的时候即应该考虑公司取得的成绩也要考虑公司存在的不足。

真实性 (Accuracy) 是指报告编写的过程需要记录、整理、分析和披露, 信息的获取具有可追溯的客观依据, 同时报告所包含的指标数据应该真实准确, 有确切的客观来源。

可核性 (Verifiability) 是指报告的表述和数据指标具有可复核的特性, 不同的人对报告内容进行整理和计算, 应该得到相同的结果, 而不会掺杂个人的情绪和偏见。

以上属性构成了社会责任报告的主要质量标准, 而成为了会计师事务所进行社会责任鉴证的目标标准。

针对以上属性, 基础指南要解决的第二个问题就是鉴证的范围。

社会责任鉴证不同于财务报告审计的一个重要方面是，财务审计仅仅针对被审计机构提供的财务报表数据进行验证，而社会责任报告的鉴证必须要考虑报告对所有利益相关方诉求的响应，因此需要对被鉴证机构所提供的报告的包容性和完整性发表意见，需要对被鉴证机构在报告中没有提及的可能的重大事项进行关注，因此需要鉴证者有更广阔的视角和鉴证范围指导。

因为社会责任报告以“三重底线”和“利益相关者”为编制指导，因此在鉴证的范围上同样可以以“三重底线”为指导框架。

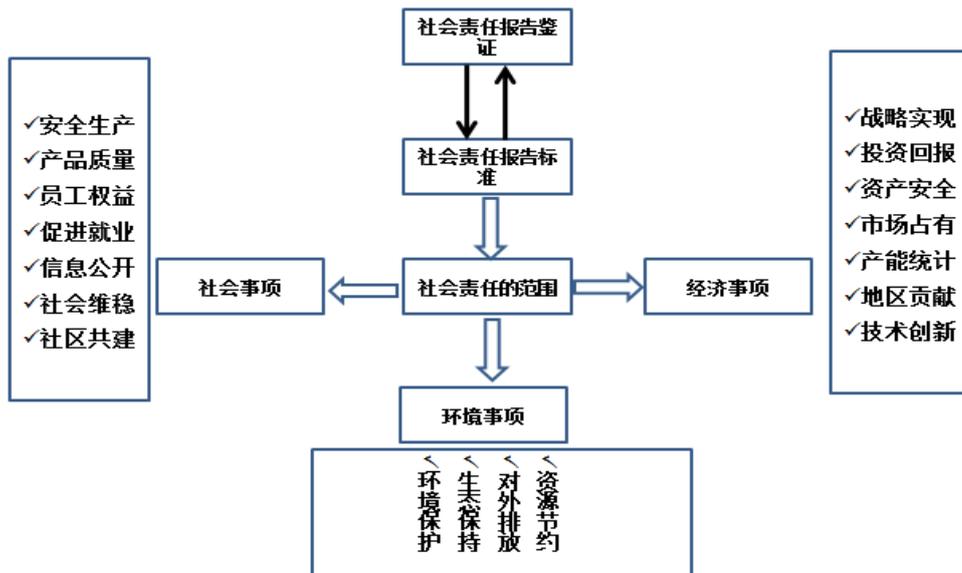


图 3：社会责任的范围

在这个框架中，考虑融合 G4 的内容范围以及财政部等五部委颁布的《企业内部控制应用指引第 4 号：社会责任》的相关内容，我们将社会责任的鉴证范围分为三大领域：经济、环境和社会，然后将不同的子领域分解到三个相关领域中。

其中，经济领域方面包括了战略实现、投资回报、资产安全、市

场占有、产能统计、地区贡献、技术创新等子领域，主要关注企业在经济和经营方面的主要环节；社会领域方面包括了安全生产、产品质量、员工权益、促进就业、信息公开、社会维稳、社区共建等子领域，主要关注企业对社会各方面的影响；环境领域方面包括了资源节约、环境保护、生态保持、对外排放等子领域，主要关注企业对环境和资源方面的影响。

在每个子领域，我们将进一步分解出若干个具体的关注点对企业的报告进行鉴证，看企业是否在这些方面发表了客观的阐述和数据。比如在投资回报中我们关注的指标包括：营业收入、净利润、净资产收益率、总资产收益率、每股收益、债权人回报率等；而我们关注的阐述包括对股东和债权人等投资者的保护措施等。

综上，在鉴证范围的层级上我们的框架结构如下图 4 所示。

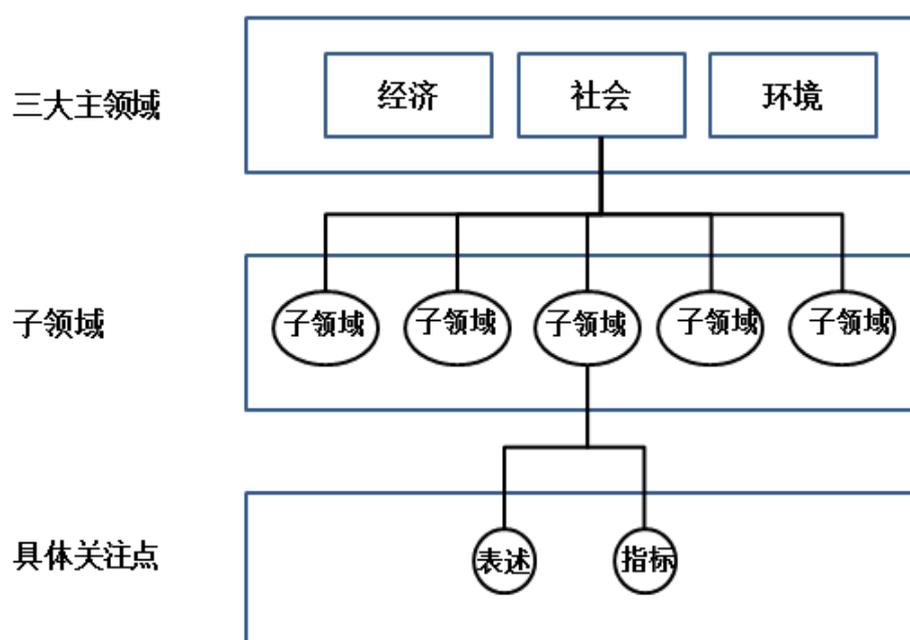


图 4：鉴证范围框架结构

在明确了鉴证的业务范围之后，我们还需要明确鉴证对象的时间

范围和空间范围。

鉴证对象的时间范围通常为一个自然年，特殊情况下也有可能是一段特定的时间。在必要的情况下，报告涵盖信息的时间范围可适当延伸；两份连续的报告在时间上应密切接续。

鉴证对象的空间范围应当涵盖被鉴证机构的所有职能部门、作业单元和受其实质控制的相关实体及其在社会责任领域的作为。鉴证对象的空间范围在不同的报告期内原则上不能进行变动或者发生变动必须进行严格的说明，以保证不同报告期的报告具有可比性。

（三）社会责任报告鉴证的操作指南。

操作指南是规范会计师事务所对企业社会责任报告进行第三方鉴证的业务程序、证据获取、质量控制和常用工具等内容，使企业社会责任报告的鉴证业务符合国家法律法规的要求，符合报告潜在使用者的要求，从而有效的降低会计师事务在社会责任报告鉴证中所面临的风险。

借鉴财务报告的审计过程，社会责任报告的鉴证过程也可以采用风险导向思路，构建一个三阶段的操作程序：鉴证准备阶段、鉴证实施阶段和鉴证报告阶段。每阶段的构成以及三阶段的关系如下图 5 所示。

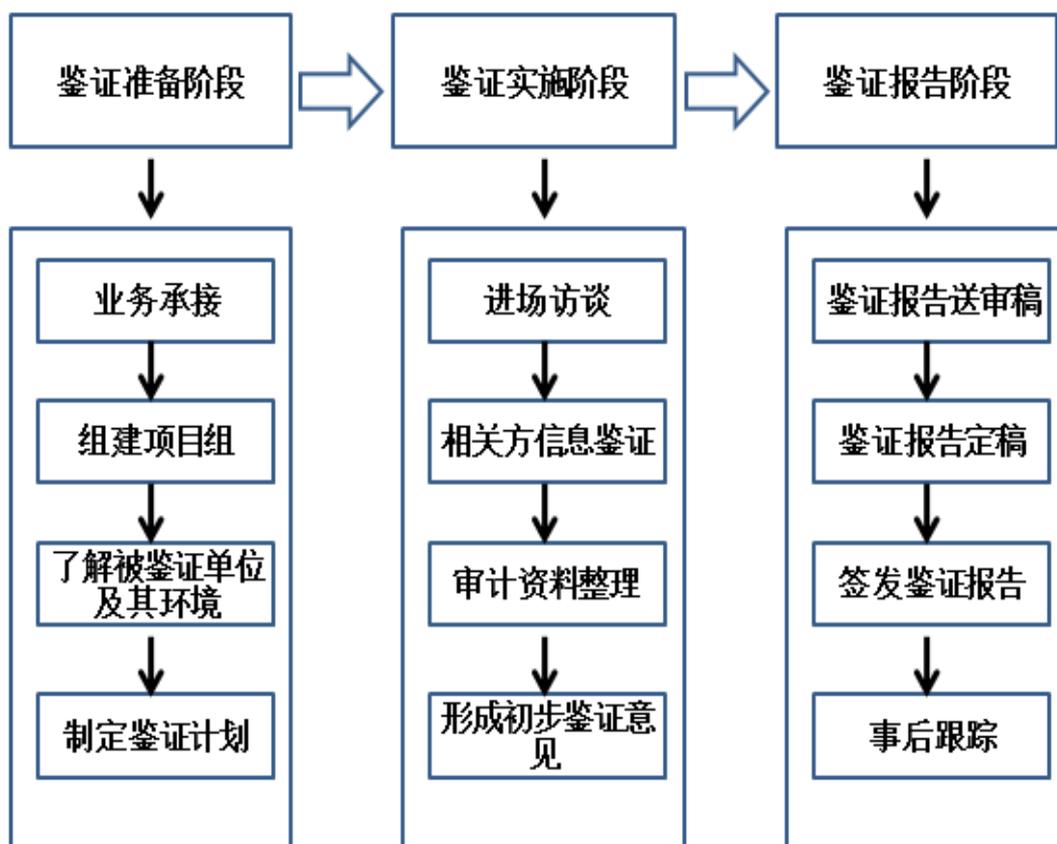


图 5：鉴证过程阶段示意图

当然，在鉴证报告中，对每个质量属性的评价可以采用定量或半定量评价。比如使用“优秀”、“良好”及“待加强”或 1-5 分作为对社会责任报告所遵循的质量属性的符合程度给予评级。

（四）社会责任报告鉴证的工作底稿。

工作底稿是注册会计师开展社会责任报告鉴证服务的工作记录，是进行事务所内部质量复核的依据，也是监管机构和行业协会进行事后检查和评价，审视会计师事务所是否按照规范的程序进行鉴证的基础。目前，由于社会责任报告的鉴证还是一种企业的自发行为，监管机构对社会责任报告鉴证的法律 responsibility 还没有完全明确，因此会计师行业协会对社会责任报告鉴证的法律 responsibility 还没有完全明确，因此会计师行业协会对社会责任报告鉴证的底稿要求也不非常严厉，行业检查和同

行互查等机制还没有完全引入。在目前开展社会责任报告鉴证的会计师事务所中，是否建立了完善的工作底稿，是否进行完备的底稿归档等还无法进行有效的监督和检查。然而，随着社会责任报告鉴证的不断发展，要促进该项业务的健康发展，监管环境必将日趋严格，而从行业协会的角度规范底稿编制将变得日益迫切。

当然，与传统审计业务的工作底稿相比，会计师事务所在编制社会责任鉴证的工作底稿的过程中，一方面要结合传统鉴证业务对底稿的质量要求，另一方面要关注社会责任事项对底稿的特殊记录要求。因为，社会责任鉴证涉及到财务、环境、权益、安全、质量、社会等多方面的数据，而对这些数据的鉴证以及对鉴证记录的审核需要不同专业人员的紧密配合。此外，在社会责任的鉴证过程中，注册会计师除了要关注被鉴证单位提供的信息和数据之外，还要充分关注其他的外部机构和媒体对公司各个事项的提及和关注，而这些事项来自于网络、报纸等各个新闻渠道。因此，在社会责任的鉴证底稿中也必须要体现对这些特定事项的关注。

在社会责任的鉴证工作底稿的特点方面，我们认为应该体现以下几个方面：

(1) 全面性。由于社会责任鉴证报告是向所有利益相关方的回应，因此鉴证底稿一定要包括对所有相关方诉求的了解和回应；

(2) 清晰性。工作底稿的设计一定要清晰明了，帮助不同的鉴证专家很清楚的指导如何收集资料、分析资料、得出结论。

(3) 简洁性。由于社会责任报告鉴证还是一个新兴的服务，而该报告囊括的范围又如此之大，需要很多不同领域的专家共同工作，

因此在业务发展之初，如何简洁的体现鉴证要点是促进该项业务能够持续发展的一个基础。

针对以上的底稿特性，我们认为在工作底稿具体内容框架的设计上，除了要体现业务约定书、管理层责任声明、审计工作计划安排等内容外，在具体的鉴证事项上可以以“三重底线”或者“利益相关者”的模型进行设计，以保证鉴证范围的完整性。

结合社会责任报告的基础框架指南，我们认为社会责任报告鉴证底稿在具体的领域划分上可以包括：经济事项、环境事项、员工权益、社会事项、产品和服务质量、安全生产等六个方面，每个方面分别从相应的子领域上进行相应的鉴证，而鉴证的内容包括了表述的规范性鉴证以及数据的真实性鉴证。

五、注册会计师开展社会责任报告鉴证服务的政策建议

当前我国社会责任报告的鉴证服务工作刚刚起步，整个市场规制处于摸索阶段。注册会计师行业想要全面深入地开展社会责任报告的鉴证服务，建议必须落实以下行动：

(1) 加强对提供社会责任鉴证服务的注册会计师的社会责任理论培训。社会责任鉴证是一个融合了财务审计、社会审计和环境审计的有价值的混合领域，因此需要社会责任鉴证人员做好实践和理论的平衡，更重要的是，社会责任鉴证人员要具备懂得在不同身份之间灵活转换、能够用多种语言进行表达和交流，从而能够始终维护审计人员的专业价值的素质。

(2) 加强对社会责任报告鉴证的宣传力度，提升企业进行社会责任报告鉴证的认识，推动企业积极主动地开展社会责任报告的鉴

证。

(3) 加强与政府部委和其他行业协会的合作，提出适合我国企业特色环境且符合现代企业要求的社会责任报告体系和鉴证服务体系，并推动相关部门出台政策法规，对社会责任报告鉴证做出强制性的要求，以更加全面地评价企业的价值。

(4) 组织对境外发达国家注册会计师介入社会责任报告鉴证的工作经验进行考察取经，并对目前已经开展社会责任报告鉴证的国内事务所的工作模式和工作底稿进行归纳总结，尽快从行业协会层面落实社会责任报告鉴证的标准和指南，明确社会责任报告鉴证的能力要求，规范会计师事务所鉴证的方式方法以及工作底稿。

(本文作者为立信会计师事务所高焱)

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。作其他目的引用时，请予注明。
网址：<http://www.cicpa.org.cn>
责任编辑：研究发展部 冷继凤

地址：北京市海淀区西四环中路
16号院2号楼
邮政编码：100039
电子邮箱：yjzl@cicpa.org.cn
