企业社会责任报告审计鉴证文献综述

阳秋林(教授)　郭　丹

(南华大学会计研究中心　湖南衡阳　421001)

【摘要】企业社会责任报告井喷增长推进了企业社会责任报告审计鉴证的发展,本文主要对企业社会责任审计鉴证现状、标准、基础理论以及风险控制等方面的研究文献与成果进行综述,并对未来研究提出合理建议,以期推动我国企业社会责任报告审计鉴证的研究。

【关键词】企业社会责任报告　审计鉴证　文献综述

2013年11月12日,十八届三中全会通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,其中把"承担社会责任"作为六大重点改革之一,毫无疑问这将促进企业进行社会责任信息的呈报,提高可持续发展报告的相关性与重要性。但目前我国学术界对企业社会责任报告(以下简称"CSR报告")审计鉴证的研究才刚刚兴起,在可持续发展治理日益重要的今天,探索CSR报告审计鉴证无疑具有重要的理论研究价值和现实意义。

一、企业社会责任报告审计鉴证现状

CSR报告的概念最早出现在20世纪40年代,在70年代有过一段短暂的发展,但直到20世纪90年代后期,随着相关利益者越来越关注企业可持续发展方面的做法和绩效,加之企业社会责任思想的流行,越来越多的公司才开始披露社会责任报告。英国BP公司的石油泄漏(2010)、日本福岛第一核电站核泄漏(2011)更是在全球掀起了对社会与环境影响的关注高潮。目前社会与政府组织普遍对企业社会责任和环境活动及其影响予以关注,CSR报告审计鉴证研究应运而生(Hopwood,2009),有效的CSR报告和审计鉴证都将帮助企业建立良好的声誉(沈洪涛,2010)。

在过去的二十多年里,会计师事务所不仅在财务信息审计鉴证上能给CSR报告审计鉴证的开展提供技能支持,而且诸如电子商务审计鉴证、环境审计鉴证等新市场方面的审计鉴证业务的开展更能给CSR报告审计鉴证提供更直接的经验支撑。一项最新的研究表明,"四大"关于CSR报告的审计鉴证业务市场正在不断扩大,CSR报告审计鉴证业务被鉴证组织、专门的咨询公司以及"四大"专业服务公司所分享。全球范围内第一份CSR报告审计鉴证出现于1992年,毕马威(KPMG,2011)进行了全世界范围的调查,反映有70%以上的G250企业和近65%的N100企业聘请专业的会计机构进行了CSR报告的审计鉴证,这充分表明CSR报告审计鉴证业务已经在全球范围内得到了价值肯定和市场需求。

与国际上由注册会计师主导CSR报告审计鉴证行为的状况相反,目前我国注册会计师在这一领域中的市场份额较低(沈洪涛,2010),CSR报告审计鉴证工作在我国的开展较为迟缓。我国第一份经审计鉴证的CSR报告是中远集团《2005 年度可持续发展报告》,由挪威船级社(DNV)和中国企业联合会全球契约推进办公室共同为其出具审计鉴证报告(2006),这也拉开了我国CSR报告审计鉴证的序幕。2009年上交所、深交所发布指引,自此企业社会责任报告出现井喷式增长,企业社会责任中国网数据统计显示,2013年前十个月发布了1 525份CSR报告,比2012年同期增加了188份,增幅为14.1%,但仅有171家企业进行了CSR报告审计鉴证,说明进行报告鉴证的企业并没有同趋势地增长。2010~2013年,我国虽然经第三方独立审验的报告数量连续递增,但相对于报告整体数量增幅,经审计鉴证的报告数量增幅则略显缓慢(商道纵横《2012-2013年中国企业社会责任报告研究》,2013),2013年CSR报告虽然在第三方审验方面有较大提升,但仍处在较低水平(《金蜜蜂中国企业社会责任报告研究2013》,2013)。

二、企业社会责任报告审计鉴证标准

目前在国际上,CSR报告审计鉴证多采用自愿选择的方式,在国家层面上强制要求企业对CSR报告进行审计鉴证的只有三个欧洲国家。其一是法国,自2001年起法国要求公众公司将环境信息纳入年报,并要对这些环境信息提供第三方鉴证。其二是瑞典,从2008年起瑞典所有国有企业要公布经过第三方鉴证的社会责任报告。其三是丹麦,从2009年起规模较大的约1 100家国有控股公众

公司要将可持续发展信息纳入年报或者出具独立报告，且这些披露的信息必须经过第三方鉴证。但是值得注意的是，无论是自愿披露还是强制披露模式，国际上并没有形成统一的CSR报告审计鉴证标准，这极大地增加了CSR报告审计鉴证业务开展的难度。

考虑到专业会计人员对CSR报告审计鉴证的职业素质与能力的增长要求，许多国际组织或国家机构都开始或正在制定相应的标准，例如社会和伦理责任协会（ISEA）是全球最早颁布关于CSR报告审计鉴证标准（AA1000AS，2003）的组织，其制定的AA1000AS（2008）和国际审计与鉴证标准委员会（IAASB）制定的ISAE3000(2005)是国际上G250、N100企业最常用的CSR报告审计鉴证标准。ISEA颁布的《AA1000审验标准2003》以及修订版《AA1000审验标准（2008）》将审验标准中的AA1000原则独立为一个单独的标准，包含三项原则，即：包容性原则、实质性原则和回应性原则，它是与利益相关者视角最为贴近的国际标准；IAASB发布的ISAE3000则旨在为专业会计师提供非财务鉴证业务应遵循的原则和重要的程序。

此外还有全球报告倡议组织（GRI）制定的G4可持续发展报告指南、欧洲会计师联合会（FEE）有关可持续发展鉴证的系列讨论稿、必维国际检验集团（BV）和挪威船级社（DNV）发布的各鉴证标准。GRI指引第一版发布于1999年，2006年发布的第三版也就是G3指南中就提出了可持续发展报告鉴证的建议，2013年发布的G4指南中对鉴证提出了更深层次与更具体的要求，建议企业选择外部鉴证。FEE（2002，2006）在其系列讨论稿中认为在可持续发展标准传播的早期阶段，应通过独立鉴证提高可持续发展报告的可信度，增强股东的信心。

我国目前对于CSR报告审计鉴证采用自愿披露模式，同时也没有专门的、统一的CSR报告审计鉴证标准，但是在报告审计鉴证的过程中除参考国际上通用的CSR报告审计鉴证标准外，还是应用了诸如《中国纺织服装企业社会责任报告验证准则》、《中国企业社会责任报告编写指南》等呈现本土化特色的报告审计鉴证条款。

三、企业社会责任报告审计鉴证基础理论

1. 从国外CSR报告审计鉴证基础理论研究情况来看，主要有：

（1）对CSR报告审计鉴证概念的初步界定。Owen等将社会责任审计定义为“一个组织决定其对社会的影响以及衡量和向公众报告这些影响的全部过程”；CSR报告鉴证可以看做是为缩小报告提供者和使用者之间的“信任差距”，从而由报告编制者以外的独立第三方对企业所编制的CSR报告进行鉴证的一种社会责任审计活动；AA1000AS中“验审”被定义为审验机构通过采取一定的方法和流程，根据适用的规范和标准，对组织公开披露的绩效信息及其管理体系、数据和流程作出评估，以提高组织公开披露信息的可信度。

（2）CSR报告审计鉴证框架的研究，例如主体研究。在目前更多企业倾向于选择第三方独立机构如会计师事务所进行CSR报告审计鉴证（Simnett, Vanstraelen&C. W. Fong，2009）的大流下，另有两种观点：一是认为企业内部管理机构是CSR报告审计鉴证主要提供者，因此CSR报告审计鉴证应当由内部审计人员进行（Allegrini et al，2011；Ridley et al，2011）；二是发现存在管理者控制CSR报告审计鉴证的迹象，导致审计鉴证缺乏独立性，认为必要时应当让利益相关者参与到审计鉴证的过程中（Brendan o'Dwyer&David L. Owen，2005）。

（3）从不同角度分析报告鉴证的影响因素。Perego P.和A.Kolk（2012）探讨了跨国公司如何采取保证措施来维持和发展企业问责制的可持续性，发现外部制度的压力和内部资源、能力是推动企业进行报告鉴证的基本因素；Gary F.Peters和Andrea M.Romi（2013）研究了可持续性治理特征对CSR报告自愿鉴证的影响，认为环境管理委员会的存在促使企业进行自愿的报告鉴证，并且多选择内部审计师进行审计，而首席可持续发展官对企业是否进行自愿报告鉴证并无影响。

2. 国内关于CSR报告审计鉴证的研究刚刚起步，研究较少，主要集中于以下三个方面：

（1）对CSR报告审计鉴证概念的界定。《中国纺织服装企业社会责任报告验证准则》中阐述了验证、保证和鉴证的不同定义，验证和鉴证都是保证的具体形式。在CSR报告—GATEs体系内，CSR报告鉴证是指中国纺织工业协会就报告符合《中国纺织服装企业社会责任报告纲要》的程度做出评价，就报告验证的基本过程和结果做出的公开声明，以证明报告披露的信息的基本质量和报告验证的真实性、独立性和公正性。张和平（2012）给第三方审验下了定义，认为CSR报告第三方审验是指由与企业不存在利益关系的第三方审验机构通过一定的方法和流程，根据使用的规范和标准，评价企业社会责任报告披露的信息，管理体系、数据和流程，以及报告遵循实质性、可靠性、准确性、完整性、平衡性等原则的具体情况。

（2）CSR报告审计鉴证框架的研究，包括动因（刘钧，2013）、主体（周晓惠、许永池，2011）、模式（赵哲，2011）等。袁蕴（2011）、严培蓓（2011）、张庆龙等（2012）从第三方审验的目标、审验标准、审验的内容、执行主体、程序和技术、验审时限和审验报告等七个方面来构建上市公司CSR报告审计鉴证的框架。而在主体研究方面，我国不同于国际上百花齐放的观点，国内大部分学者都认为注册会计师应当成为CSR报告审计鉴证的主要提供者（黄彤，2012；张和平，2012），主要在于注册会计师可以提高鉴证

质量,增强我国CSR报告的可信度和有效性(沈洪涛等,2010)。

(3)对CSR报告审计鉴证影响因素的探讨。其中具有代表性的沈洪涛(2011)的研究显示,企业社会责任表现能提升企业声誉;CSR报告能有效传递社会责任表现的信息,增强社会责任表现与企业声誉之间的正向关系;CSR报告鉴证并没有显著促进社会责任表现对企业声誉的作用。李正、李增泉(2012)运用事件研究法研究发现,CSR报告鉴证意见具有正向的市场反应,而董事会承诺不具有市场反应。

四、企业社会责任报告审计鉴证风险控制

20世纪60年代,在研究以内部控制为基础的审计的过程中,美国学者首次发现了控制风险的问题,并建立了评估控制风险的措施(Brown,1962)。

1. 审计风险及其控制。目前,对于审计风险的涵义各执一词,国际审计准则第25号《重要性和审计风险》将审计风险定义为,审计风险是指审计人员对实质上误报的财务资料可能提供不适当意见的风险;国际会计师联合会(2004)则认为审计风险应为"当财务报表存在重大错报而审计师发表不恰当审计意见的可能性";美国注册会计师协会(AICPA)认为审计风险是指审计人员针对含有实质性错误陈述或重大错误陈述的财务报表发布不恰当审计意义的风险,由固有风险、控制风险与检查风险组成。而就审计模式来说,目前国际上采用的审计模式是风险导向审计模式,因为能够在越来越复杂的业务和审计环境下发现企业资产缺失的问题(Knechel,2001)。

近几年来,学者也对审计风险进行了长足的研究,包括审计风险的定义(谢晓燕、黎菁,2013)、成因(岳向黎,2013)、对策(李露璐,2013)等。

与此同时,审计业务约定书不规范、风险评估程序未得到有效实施和进一步审计程序选择不合理(王海燕,2013)等原因造成了很大的审计风险,我们不能单一地看"发表不恰当意见论"和"带来的损失论"(谢晓燕、黎菁,2013),应当通过提高审计人员综合素质、强化风险意识和谨慎、客观发表审计意见来防范审计风险(李述有,2012)。

马春英和周允征(2011)以我国环境审计风险现状和面临的问题为基础,首次构建了我国环境审计风险模型,认为环境审计风险=外部风险(概念风险、准则风险、政治风险、环境风险)×执行风险(可接受的环境审计风险条件下的重大错报风险、环境检查风险)。

美国注册会计师协会制定的审计风险模式为:审计风险=固有风险×控制风险×检查风险。而国际会计师联合会(IFAC)下属的国际审计和鉴证准则理事会(IAASB)推行的审计风险模式(2003)为:审计风险=重大错报风险×风险检查。

2. 社会责任审计风险及其控制。社会责任审计风险即审计人员通过实施社会责任审计未能发现被审计单位所披露的社会责任信心中存在的重大错误而发表无保留意见审计报告的可能性(宋娜,2012)。关于社会责任审计风险的研究文献屈指可数,韩晓梅(2006)基于社会责任观探讨了审计风险的演变,即:审计风险=企业社会责任风险×企业经营风险×企业控制风险×财务检查风险×非财务检查风险×委托人满意度风险;郑晓青(2014)在审计风险基本模型的基础上,加入了行业环境、内部控制结构、社会责任审计内容、社会责任审计标准、会计师事务所等五个社会责任审计的风险因子,构建了社会责任审计风险模型。

范妮娜等(2011)认为应该从审计评价标准、内部控制、审计人员素质及审计方法等方面加强社会责任审计风险控制。梁飞媛等(2011)从企业内外部考察社会责任风险的控制路径,认为一方面企业应将社会责任风险控制纳入企业风险管理和控制之中,另一方面企业外部利益相关者应做好监管工作。王清刚(2012)基于智能风险管理理念,分析了企业社会责任管理中的主要风险,主要从企业内部四个方面构建了风险导向的企业社会责任管理框架。

五、研究述评与展望

国外对于CSR报告审计鉴证的研究很早就开始了,一些欧洲国家甚至强制性要求企业进行报告鉴证,鉴证发展较为迅速,而我国的研究才刚刚起步,目前也才停留在自愿鉴证的阶段,进行报告鉴证的数量还比较少。国内外CSR报告审计鉴证的相关研究虽然取得了一定的成果,但是仍然存在着问题,CSR报告审计鉴证研究仍是一个较新的、机会与挑战并存的领域。

1. CSR报告审计鉴证现状研究组织与学者齐头并进,研究成果丰硕。关于CSR报告审计鉴证研究现状方面,各组织的力量占据绝对地位,其中商道纵横和金蜜蜂等在这方面做出了巨大的贡献,时刻关注我国的CSR报告动态,可以成为各学者研究我国CSR报告审计鉴证的重要数据来源。重要的学者诸如沈洪涛教授,在企业社会责任的研究方面成果丰硕,尤其是在CSR报告鉴证研究方面,居于我国该方面研究的领头羊位置,沈教授对我国CSR报告审计鉴证的情况开展了深入的研究,为该方面的研究奠定了坚实基础。

2. CSR报告审计鉴证标准未统一,研究较为表面。国内有关CSR报告审计鉴证标准的研究较少,且较少从实证的角度来分析CSR报告鉴证标准,几乎都是对国际上的CSR报告审计鉴证各标准的比较研究,并且没有考量我国国情,研究较为表面化。同时,各类国际和国内组织都相继出台了CSR报告审计鉴证标准,标准繁多也就意

新宝股份模具资产的会计政策变更合理吗

杨 森

（宿迁学院经贸系 江苏宿迁 223800）

【摘要】新宝股份招股说明书公告称公司将模具资产由长期待摊费用转入固定资产核算，但并未按会计准则要求披露变更该会计政策的原因及合理性，本文通过分析小家电行业模具资产的特点对此进行探讨。

【关键词】新宝股份 会计政策变更 会计估计

广东新宝电器股份有限公司（以下简称“新宝股份”）位于广东省佛山市顺德区，是我国小家电出口行业的龙头企业之一，主要生产电热水壶、电热咖啡机、面包机、果汁机等小家电。新宝股份于2014年1月8日开始网上申购并于1月28日正式登陆深交所，其招股说明书披露，报告期内该公司变更了模具类资产的会计处理政策，由原来的长期待摊费用转入固定资产进行核算，该类资产预计使用寿命为3年，采用直线法计提折旧，期末没有残值。对于此项会计政策变更，公司采用追溯调整法对2009年和2010年的相关数据进行了调整，调整后的模具类资产占固定资产的比重在17%～25%之间，其会计处理方法对新宝股份财务状况的影响无疑是重大的。

根据企业会计准则，新宝股份属于自行变更会计政策，即由于经济环境、客观情况的改变，使用原会计政策所提供的会计信息已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，因此可以采用新的会计政策以提供更可靠、更相关的会计信息。会计政策不允许随意变更，若企业自行变更就必须提供证据以证明该变更的合理性，然而新宝股份在招股说明书中并未披露相关信息，再加上变更时公司正处于第三次冲击IPO的敏感时期，

味着会促使各鉴证机构的鉴证依据选择自主性大且不统一，容易导致CSR报告审计鉴证结果缺乏可比性。可见，制定统一的鉴证标准亟待解决，未来应当加大对CSR报告审计鉴证标准的研究与制定强度，以期更加有效地引导CSR报告内外部审计鉴证业务的开展。

3. 对CSR报告审计鉴证基础理论研究不成系统，概念界定不严谨。CSR报告审计鉴证、CSR报告审计鉴证风险的概念界定是CSR报告审计鉴证框架和CSR报告审计鉴证风险控制体系构建的基础，如果对这两项概念内涵定义得不严谨或不清晰，必然会影响框架和风险控制体系的科学性、可靠性。但是，目前不仅是学术界对该定义呈现百花齐放的局面，而且各国际机构对其的定义也没有统一。虽然国内对CSR报告审计鉴证框架诸如目标、动因、主体、标准及程序等方面都有涉及，但大多浅尝辄止，或仅就其中的某个方面进行重点探讨，没有形成较为完善、系统的理论框架，突出表现为：CSR报告审计鉴证框架内容方面零散而不成系统、CSR报告审计鉴证观点统一化（如主体）、偏向于从外部因素来探讨CSR报告审计鉴证等。

未来可以加强对理论的整体系统研究，观点应当考虑实际情况，并且可以适当地内外部结合来探讨CSR报告审计鉴证的影响因素，如公司治理、内部控制等。

4. CSR报告审计鉴证风险控制体系的研究尚未成熟。就国内方面来说，文献偏向于在理论分析基础上提出风险防范措施，容易与实际情况脱节，同时并没有形成完整的审计风险控制流程，体系研究尚不成熟。当然，传统财务报告、经济报告、环境报告等的审计鉴证风险研究文献较多，这也可以为CSR报告审计鉴证风险控制体系的建立提供参考依据。鉴于此，未来的研究可以在适当地参考环境报告等审计鉴证风险研究文献的基础上，提出更加符合实际情况的我国CSR报告审计鉴证风险控制体系，该方面的研究才刚开始，可研究的内容非常广泛。

主要参考文献

1. 沈洪涛，秦信任.企业社会责任报告鉴证与注册会计师新业务拓展.中国注册会计师，2010；12

2. 沈洪涛，王立彦，万拓.社会责任报告及鉴证能否传递有效信息.审计研究，2011；4

3. 李正，李增泉.企业社会责任报告鉴证意见是否具有信息含量——来自我国上市公司的经验证据.审计研究，2012；1