

我国可持续信息鉴证报告核心要素适配与重构

——基于会计师事务所与第三方机构的对比分析

程博^{1a,1b}, 韩梦琪^{1a}, 钟音², 殷俊明³

(1. 南京审计大学 a. 会计学院, b. 社会审计研究中心, 江苏 南京 211815;

2. 《商业会计》杂志社有限公司, 北京 100801;

3. 南京信息工程大学 商学院, 江苏 南京 210044)

[摘要] 随着全球 ESG 治理体系加速完善和我国可持续信息鉴证新准则的落地推进, 可持续信息鉴证报告已成为企业获取市场信任的关键载体。然而, 当前鉴证市场由会计师事务所和其他第三方专业机构分庭主导, 二者在报告样式与内容等方面存在显著差异, 不仅影响报告质量的可比性, 也难以适配准则的统一规范要求, 无法满足市场多样化需求。为此, 以《可持续信息鉴证业务准则第 6101 号——基本准则(试行)》为落地核心导向, 通过对比分析会计师事务所与其他第三方专业机构鉴证报告差异, 重点揭示其在鉴证程序与实质性议题、鉴证标准与范围、保证水平与结论、报告结构与样式等方面的区别, 识别现有报告要素与准则要求的适配缺口, 进而重构适用于中国情景的可持续信息鉴证报告核心要素框架, 旨在为两类机构规范执行准则、提升报告质量提供实操指引, 同时提升企业可持续信息鉴证的信息含量, 为利益相关者决策提供有力支持。

[关键词] 可持续信息鉴证; 鉴证报告; 报告核心要素; 会计师事务所; 其他第三方专业机构; 报告差异

[中图分类号] F239; F275 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2026)03-0024-12

一、引言

随着全球对可持续发展重视程度的不断提升, 可持续信息已经成为利益相关者评估企业长期价值与竞争力的关键依据, 而第三方鉴证作为提升可持续信息披露质量、增强信息可信度的重要机制, 其标准化与规范化需求日益凸显。2024 年 11 月 20 日, 财政部等九部委联合印发《企业可持续披露准则——基本准则(试行)》, 系统规范了企业可持续信息披露行为。同期, 国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)发布了《国际可持续信息鉴证业务准则第 5000 号——可持续信息鉴证业务的一般要求》, 为全球可持续信息鉴证提供了统一框架, 并标志着可持续信息鉴证将迈入强制合规的新阶段。2026 年 1 月, 财政部印发了《可持续信息鉴证业务准则第 6101 号——基本准则(试行)》(简称《基本准则》), 该准则在借鉴 ISSA 5000 的基础上, 充分结合了中国实际, 据此提出了更具针对性的要求与实施指引。准则针对当前我国企业可持续信息披露处于初级阶段的特征, 特别强调了“双重重要性评估”, 为各类企业、投资者、监管机构提供了清晰的行动指南。尽管当前制度框架日益完善, 但不同类别的鉴证机构在准则理解与执行层面仍存在一定差异, 部分要素与准则要求也存在适配缺口。

[收稿日期] 2025-11-01

[基金项目] 南京审计大学社会审计学院 2026 年度中国审计学自主知识体系研究课题攻关项目资助(SHSJX2026008); 江苏省社会科学应用研究精品工程财经发展专项课题(25SCB-27); 国家社会科学基金项目(24FJYB065)

[作者简介] 程博(1975—), 男, 陕西平利人, 南京审计大学会计学院、社会审计研究中心教授, 博士生导师, 博士, 主要研究方向为可持续信息披露与鉴证, 邮箱: bondcheng@sina.com; 韩梦琪(2003—), 女, 江苏扬州人, 南京审计大学会计学院硕士生, 主要研究方向为可持续信息披露与鉴证; 钟音(1975—), 男, 陕西铜川人, 《商业会计》杂志社有限公司编辑, 主要研究方向为信息披露; 殷俊明(1972—), 男, 江西九江人, 南京信息工程大学商学院教授, 博士生导师, 博士, 主要研究方向为管理会计。

基于此,本文展开针对性研究,以《基本准则》为导向,聚焦两类鉴证机构的差异化实践,试图突破现有研究维度单一、脱离准则、内容匮乏等方面局限。本文深入会计师事务所与其他第三方专业机构在可持续鉴证报告鉴证准则、范围、程序、实质性等关键维度对二者展开对比分析,以揭示二者在核心鉴证逻辑与价值导向方面的根本差异,识别现有报告要素与准则落地间的缺口,从而弥补现有研究与准则衔接不足的缺陷,破解当前鉴证市场存在的报告质量参差、决策有效性不足等现实问题,进而提升整个鉴证行业的市场公信力。同时,基于对比结论与准则要求,本文将明确界定鉴证要素的内涵与外延,解决现有要素划分模糊等问题,并进一步重构面向中国情境的可持续信息鉴证报告核心要素,为鉴证机构规范执行准则、提升报告质量提供可直接落地的实操指引,也为推动建立统一市场准则、促进可持续信息向高质量方向发展奠定基础,这一探讨也对引导鉴证报告从形式合规向价值创造转型具有一定实践意义。

二、文献综述

可持续信息鉴证报告是独立第三方机构对其所执行的鉴证工作范围、程序、结论等方面的正式声明。该报告是利益相关者进行相关决策的核心依据,其信息质量因而备受关注,本文将基于准则演进与报告要求、两类机构鉴证差异、要素重构相关研究三个维度,对现有文献进行系统梳理。

在准则演进与报告要求层面,美国的公司目前实行自愿披露制度,相比之下,欧盟成员国在 2017 年开始实行强制性披露制度,但全球大部分国家企业仍为自主选择是否聘请以及选择何种鉴证机构进行鉴证。有研究以美国和欧盟为例,发现强制性披露制度在提升企业 ESG 信息披露水平上效果更为显著^[1]。越来越多的大型企业开始寻求第三方专业机构进行鉴证来增强信息透明度和利益相关方的认可^[2-3]。据统计,2020—2022 年我国分别有 1021 家、1138 家和 1439 家 A 股上市公司披露了 ESG 相关报告,统计数据呈逐步增长轨迹^[4]。不同鉴证机构使用不同的鉴证准则,大部分项目鉴证均按照国际审计与鉴证准则理事会 (IAASB) 发布的 ISAE 3000 准则执行,其中 95% 的会计师事务所采用 ISAE 3000,而在其他鉴证提供方中有 38% 采用 ISAE 3000 标准,其余则采用 AA1000、ISO 14064 等标准^[5]。报告需满足可读性与合法性的基本要求。缺少会计背景的信息使用者普遍认为保证陈述太过专业化,易忽略关键信息;而语言表述清晰、结论明确的鉴证报告可以降低信息处理成本,提高投资者信心^[6]。ISSA 5000 对此也有明确规定,要求使用清晰、简明、易懂的语言来编写,并且要充分考虑到预期信息使用者的需求^[7]。一些学者发现,ESG 鉴证显著提高了企业可持续信息的可信度,且相比于以咨询服务开展鉴证工作的非会计机构,会计师事务所(尤其是国际“四大”)在工作底稿、质量控制复核、监管检查、法律责任等各方面程序更全面、透明度更高,因此大型企业更倾向于选择会计师事务所,而“四大”会计师事务所拥有更加严格的独立性管理标准,其鉴证意见往往也会获得更高的市场溢价和信任度^[8-11]。

在会计师事务所与其他第三方专业机构的鉴证差异层面,鉴证方所采用的鉴证标准、提供的保证水平直接影响着鉴证的深度和有效性。采用 ISAE 3000 的鉴证机构适用于审计或审查历史财务报告以外的保证业务,而采用 AA1000AS 的鉴证机构则更注重利益相关者的包容性和定性评估^[8]。已有研究表明,ISAE 3000 准则之下的会计师事务所质量管理更为规范、鉴证标准更统一,鉴证意见更审慎^[5],而 AA1000AS 标准更侧重于利益相关者角度和企业可持续发展问题的实质性解决。鉴于此,为充分发挥不同鉴证准则的优势,可采用“会计师事务所+其他专业机构”的双重鉴证模式^[12]。此外,不同鉴证标准在保证水平分级体系、风险降至水平和结论表述方式上也有所区别,ISAE 3000 把保证等级划分为有限保证和合理保证;AA1000AS 采用的是中度保证与高级保证,并且要求在鉴证声明中披露观察事项和提出改进建议;ISSA 5000 同样设置了合理与有限保证两级,但允许企业分阶段提高保证水平,具有更强的灵活性与适用性^[13]。由于缺乏共同的 ESG 报告标准、信息披露实践多样,鉴证机构更多在为寻求鉴

证的企业提供有限保证^[14-15]。

从要素重构角度来看,在我国可持续信息披露标准和规范的建设过程中,企业对于自身信息披露拥有较大的自主性和灵活性,导致报告质量参差不齐,部分企业甚至忽视合规性而进行“漂绿”^[16]。我国可持续信息鉴证处于起步阶段,相关的制度体系尚未健全,缺乏统一的鉴证准则,鉴证比率较低^[17]。因此,我国亟待建立符合中国情境的鉴证报告核心要素,使本土企业可以更好地理解和遵守可持续信息披露国际规则,提高可持续信息管理水平及国际竞争力^[18-19]。中国的可持续信息披露具有鲜明的制度特征,资本市场开放、乡村振兴等独特制度因素共同塑造着中国可持续信息披露的特色实践^[20]。具体而言,在鉴证范围与实质性议题等的核心报告要素上,早期鉴证范围较为有限,难以全面反映企业真实可持续发展情况;当前的鉴证工作主张从治理、战略、风险与机遇管理、指标和目标方面展开^[12]。鉴证范围是衡量可持续信息鉴证质量的关键维度,鉴证范围越完整、越能涵盖定性和定量信息,越能增强利益相关者对企业可持续发展报告可信度的认同^[21]。唐凯桃等的研究表明,经过鉴证的企业,其可持续发展实践对审计费用的降低作用更为显著,这说明鉴证可以增强投资者对可持续信息的信任,从而影响市场参与者的风险感知与决策^[22]。毋庸置疑,目前的可持续信息鉴证还未形成统一的标准和量化指标,这使得鉴证过程在很大程度上依赖主观判断,而标准的不统一又会进一步限制测试方法以及鉴证范围的拓展。随着 ISSA 5000 的出台,鉴证工作被要求同时关注企业可持续信息对财务价值和社会环境的影响,即强调“双重重要性”评估,通过这种全面的评估,鉴证机构才能准确地识别报告中的关键议题,保障信息披露的有效性。

综上所述,现有文献已对可持续信息鉴证报告准则应用、机构差异、核心要素等方面进行了较为全面的探讨,然而关于可持续信息鉴证报告具体准则的适配性、第三方鉴证机构鉴证报告差异研究呈现碎片化,对于鉴证报告的核心要素尚未进行系统性的研究。鉴于此,本文将深入探讨会计师事务所以及其他第三方机构所出具鉴证报告的差异,并结合《可持续信息鉴证业务准则第 6101 号——基本准则(试行)》相关要求,尝试构建一个更具整合性的适配我国新准则要求、融合两类机构优势、覆盖本土实践需求的系统性鉴证报告核心要素框架,为推动我国可持续信息鉴证行业规范化发展提供理论与实践支撑。

三、可持续信息鉴证报告对比分析

为系统比较会计师事务所及其他第三方专业机构出具的可持续信息鉴证报告差异,本文将聚焦鉴证程序与实质性议题、鉴证标准与范围、保证水平与结论、报告结构与样式四个维度进行剖析。首先,在鉴证程序与实质性议题层面,剖析执行的鉴证程序差异以及不同鉴证提供方是否评估企业识别实质性议题的过程;其次,在鉴证标准与范围层面,对比分析会计师事务所、其他第三方专业机构鉴证依据的标准以及鉴证范围;再次,在保证水平与结论层面,观察不同鉴证提供方提供的保证水平以及结论措辞是否积极;最后,在报告结构与样式层面,主要探究报告的标题、结构、篇幅、可视化程度等差异。

本文分别选取了由毕马威会计师事务所、天健会计师事务所、莱茵技术有限公司(TÜV)以及英国标准协会(BSI)为荣盛石化、威胜信息、宁德时代和比亚迪出具的鉴证报告进行差异比较,此选择旨在兼顾不同机构类型的代表性:会计师事务所层面,毕马威(国际“四大”之一)与天健(国内“八大”之一)是市场占有率最高的两类机构,其报告范式分别代表国际准则应用与本土化合规导向;其他第三方专业机构层面,BSI 采用 ISAE 3000 准则、TÜV 采用 AA1000AS 准则,覆盖当前第三方机构的主流准则选择。此外,本文选取的荣盛石化、威胜信息、比亚迪等企业分属石化、科技、新能源等不同行业,同时均为 ESG 披露的标杆企业,其鉴证报告具有一定的行业代表性,具体对比差异如表 1 所示。

表 1 可持续信息鉴证报告对比差异

对比维度	细分维度	四大会计师事务所	八大会计师事务所	其他第三方专业机构	
		毕马威-荣盛石化	天健-威胜信息	BSI-比亚迪	TÜV-宁德时代
鉴证程序与实质性议题	鉴证程序	员工访谈、文档审查、实地走访、分析程序、抽样检查、重新计算	员工访谈、文档审查、实地走访、分析程序、抽样检查、重新计算	审查评估双重重重要性评估流程,根据四大原则审查支持证据并评估报告与管理流程	根据四大原则评估双重重重要性,绩效数据准确性和有关信息遵循程度,审查相关报告与流程等
	实质性议题	聚焦数据验证,缺乏对高价值议题深度覆盖	聚焦数据验证,缺乏对高价值议题的深度覆盖	强制性实施实质性议题评估,形成双重重重要性议题矩阵	强制性实施实质性议题评估,形成双重重重要性议题矩阵
鉴证标准与范围	鉴证标准	ISAE 3000、IESBA 职业道德准则、ISQMI	ISAE 3000	ISAE 3000	AA1000AS v3 + 类型 1
	鉴证范围	指标覆盖全面,除基础指标外,更加侧重可量化的环境风险指标	聚焦基础与核心指标,满足强制性披露要求,范围深度与广度适度简化	在原则和价值导向下,重点关注社会公平、员工安全等管理过程与利益相关者关切	除关键绩效指标外,重点披露关键利益相关方关注重要性议题
保证水平与结论	保证水平	有限保证	有限保证	有限保证	中度保证
	结论措辞	我们没有注意到任何事项使我们相信经鉴证的可持续发展信息未能在所有重大方面按照本报告后附的标准编制	我们未发现 ESG 报告中所选定的关键指标在所有重大方面存在与编制基础的要求不符合的情况	我们没有注意到任何事项使我们相信所述可持续发展信息存在重大方面未遵循港交所 ESG 守则	我们的结论是没有任何实例与信息与所述声明有所抵触
报告结构与样式	报告标题	有限保证的注册会计师独立鉴证报告	独立鉴证报告	独立审验意见声明书	独立审验声明
	可视化	整体视觉效果专业严谨、信息密度高	整体风格简洁清晰、易于阅读	风格鲜明、层次分明、清晰高效	风格鲜明、层次分明、清晰高效

(一) 鉴证程序与实质性议题

鉴证程序和实质性议题的确立,直接影响着鉴证工作是否可信。在鉴证报告中,程序描述存在笼统和具体之分,具体程序包含访谈、抽样等方式;而对实质性议题而言,除鉴证范围对其产生的影响外,还存在鉴证程序同其之间的逻辑关联,这同样直接左右着鉴证的深度与效果。

在国际四大会计师事务所出具的鉴证报告中,通常会明确列出执行的程序,包括员工访谈、实地走访、分析程序、抽样检查、重新计算以及认为必要的其他程序等。其描述具体清晰,传递着“所获证据充分、适当”的信号,目的在于加强结论的可信度。在国内八大会计师事务所出具的鉴证报告里,一般也会列示所执行的详细鉴证程序,如人员访谈、支持性文档审查、关键指标的分析性程序以及抽样重新计算关键指标,其描述与“四大”相仿,体现出较高的专业规范性与合规意识。但在其他第三方专业机构的鉴证报告中,程序描述会更加具体详尽,除列明具体步骤外,还会进一步对每项程序目的进行说明,并且程序重点也由“重新计算”转变为对“双重重重要性”的审查评估,即对企业环境、社会、治理数据以及管理系统展开检查,并依据相关核心原则来评判企业在可持续信息及相关管理流程方面的合规性与成熟度。尽管各类鉴证机构均遵循相应的鉴证标准,但相较于会计师事务所设计的标准流程而言,其他第三方专业机构在描述其程序时,关注更多的是对企业的管理过程和原则的遵循情况。

在鉴证程序与实质性议题的关联方面,经对比分析可知,会计师事务所的鉴证程序一般会针对已经披露的实质性议题相关指标进行数据验证,即抽样检查、重新计算等。这类程序虽能确保数据准确无误,但无法对高价值议题进行深入研究,程序强度同议题的战略相关程度不能完全匹配。相较而言,其他第三方专业机构往往把实质性议题评估当作核心鉴证对象,根据实质性原则设计专门程序,系统地把双重重重要性纳入考量范围之内,并且在涵盖企业可持续发展管理和运营过程中的战略、管理行动和绩效数据评估外,还会进一步结合专家意见构建双重重重要性议题矩阵,增强评估的全面程度与决策参考价值。由此可见,会计师事务所对于复杂数据验证具备专业的优势,但在实质性议题的评估上相对局限;

而其他第三方专业机构通过加强议题评估与战略关联,展现了在提升报告可信用度以及决策相关性方面的独特价值,为信息使用者提供更多可持续信息。

(二) 鉴证标准和范围

在可持续信息鉴证报告中,所依据的准则、鉴证范围的广度与深度,以及是否涵盖对财务重要性和影响重要性的评估,均是衡量鉴证质量的关键因素。

首先,在鉴证标准方面,国际四大会计师事务所和国内八大会计师事务所普遍采用 ISAE 3000 准则,该准则要求鉴证方对可持续信息中的重大错报风险进行评估,并且收集充分、适当的证据来支持结论,同时实施相应的鉴证程序来降低风险至可接受的低水平。相较于八大会计师事务所,四大会计师事务所通常会进一步列明除鉴证准则外,自身鉴证工作还会遵循 IESBA 职业道德准则、ISQM1 等质量管理要求,以表明事务所不仅在技术层面合规,更在职业道德和独立性及在质量管理体系方面具备更高的可靠性与透明度。而其他第三方专业机构在采用 ISAE 3000 外,同样经常使用 AA1000 系列准则(如 AA1000AP、AA1000AS),该系列准则聚焦于企业在包容性、实质性、回应性、影响性四大核心原则的遵循情况,并且动态识别利益相关者关注焦点。由此可见,会计师事务所会更加侧重于重大错报风险设计程序评估,并且在过程中责任边界清晰,程序严谨规范,更适合对可信用度要求比较高的资本市场;其他第三方专业机构会更加关注管理体系与过程的持续改进,并紧紧围绕着四大原则构建评估框架,会更加适用于不满足静态的数据符合,而期望动态提升可持续发展能力的企业。

其次,在鉴证范围方面,四大会计师事务所鉴证的可持续指标覆盖全面,尤其在环境维度,除温室气体排放等常见指标外,通常还包括二氧化硫、氮氧化物、颗粒物排放量,以及外购电力、外购蒸汽等指标,全面评估企业运营风险,满足利益相关者的高标准信息需求。相较之下,八大会计师事务所所选指标更为基础,如温室气体排放量、光伏发电量、总耗水量等,能够满足上市公司基本的合规与披露需求。其他第三方专业机构,以 BSI 对比亚迪出具的 2024 年鉴证报告为例,其在可持续信息指标划分更为细致,尤其是社会维度上关注层次更深,如全体员工平均基本工资的性别薪酬比、工作相关死亡事故总数等,体现出对社会公平与员工安全议题的重视。

再次,深入分析其差异可知,会计师事务所的鉴证范围普遍能够满足证监会、交易所等监管机构对企业可持续信息强制性披露要求,本质上体现为风险导向,旨在通过鉴证程序量化企业面对的环境与运营风险。四大会计师事务所在范围选择上更为全面,涵盖二氧化硫、氮氧化物等环保部门重点监控涉及排污费用核算的指标,不仅揭示了可持续信息议题对企业财务的潜在影响,也体现了对环境与社会绩效的综合考量。相比之下,八大会计师事务所的鉴证范围更侧重于满足财务重要性的基本要求,在影响重要性方面的覆盖仍存在一定局限。而其他第三方专业机构在鉴证范围选择上则更广泛关注社会议题,覆盖利益相关者的核心关切领域,通过纳入薪酬公平、安全生产等深层指标,反映企业内部治理水平、人才吸引力等影响企业长期价值创造的关键因素,体现出其原则导向与价值导向协同的鉴证理念。

最后,是否将“双重重要性”评估纳入鉴证范围,已成为当前全球可持续鉴证的核心议题。目前主流实践仍聚焦于对已确认实质性议题及其绩效指标的验证,而较少涉及议题识别过程本身。对比发现,会计师事务所通常将鉴证工作局限于对已披露指标的验证,未延伸至管理层识别实质性议题的过程;而其他第三方专业机构则普遍明确将双重重要性评估作为必要程序。例如,BSI 在比亚迪 2024 年鉴证报告中指出其开展了“对双重重要性评估流程的审查与评估”;TÜV 在同一年度的鉴证报告中亦以较大篇幅说明其如何从影响重要性和财务重要性两个维度识别与评估议题重要性,并阐述具财务重要性议题的信息披露框架。随着全球可持续发展准则的演进,将双重重要性纳入鉴证范围已成为必然趋势。此举不仅有助于提升报告使用者对鉴证信息的信任度,也能帮助投资者更准确地评估相关风险,从而有效抑制企业的“漂绿”行为。

(三) 保证水平与结论

在可持续信息鉴证报告中,保证水平与结论措辞是鉴证工作的最终产出。根据 ISAE 3000 准则,保证水平分为合理保证和有限保证两类,前者是高水平的保证,鉴证机构通过全面、深入的程序将鉴证风险降低到可接受的低水平,并以积极方式表述结论,从而为报告使用者提供较高的可信度,而后者则是中等水平的保证,其程序相对简化,旨在将风险降低到可接受的中等水平,并以消极方式表述结论。当前,会计师事务所普遍提供有限保证服务,相较于合理保证,有限保证在成本效益与风险控制方面更具优势,且能够适应当前市场对可持续信息鉴证的主流需求。在该准则框架下,结论措辞也严格遵循准则要求,如“基于已实施的程序及获取的证据,我们没有注意到任何事项使我们相信 xxx 公司的经鉴证的可持续信息未能在所有重大方面按照本报告后附的标准编制”,此类措辞精准简洁,责任边界清晰。

而其他第三方专业机构在鉴证实践中,除采用 ISAE 3000 外,更多遵循 AA1000 系列准则,该准则体系不采用合理或有限保证的表述,而是将保证水平划分为中度保证和高度保证。中度保证主要评估企业在包容性、实质性、回应性和影响性等原则方面的应用情况,通过有限的证据收集程序将风险降至有限水平,提供的可信度相对较低;高度保证则在此基础上,进一步全面评估可持续发展绩效及其影响,通过内外部多渠道广泛收集证据,将风险降至很低水平,从而提供较高的可信度。当前市场实践中,多数第三方机构倾向于提供中度保证。进一步对比发现,AA1000AS 的审验标准还分为类型 I 与类型 II:类型 I 主要关注企业对核心原则的遵循情况;类型 II 则在原则审验基础上,进一步对具体可持续信息进行验证,从而对报告信息质量提供有限程度的额外保证。鉴证结论措辞为“基于上述方法和所进行的鉴证,xxx 公司中包含的信息和数据是准确的、可靠的,对 xxx 公司的可持续发展活动提供了公正和中肯的陈述”,或者是“我们的结论是没有任何实例与信息与所述声明有所抵触”,相较于 ISAE 3000,该准则下的保证和结论会更聚焦于对包容性、回应性原则的遵循程度。

(四) 报告结构与样式

在可持续信息鉴证领域,报告的结构与样式是鉴证机构专业性、可信度的直观体现,直接影响着报告使用者对鉴证工作质量的整体判断。

首先,在报告标题方面,不同机构呈现明显的风格差异。四大会计师事务所的标题通常严谨统一,如毕马威为荣盛石化出具的 2024 年鉴证报告标题为“有限保证的注册会计师独立鉴证报告”。八大会计师事务所基本继承了四大的范式,普遍采用“独立鉴证报告”作为标题,如天健为威胜信息出具的 2024 年度报告。而以 BSI、TÜV、SGS 为代表的专业机构则多使用“独立审验意见声明书”“独立审验声明”等标题。尽管各方均强调“独立”以传递客观公正的信号,但四大会计师事务所在标题中明确体现“保证业务”及“保证水平”,显示其严格遵循鉴证准则并告知使用者结论的可依赖程度;八大会计师事务所在标题上可能省略保证水平,但整体仍保持专业规范;而其他第三方专业机构的“声明”更侧重于专业评估后的宣告,其“审验”概念更强调对过程或声明符合标准的确认,体现出对可持续发展过程和管理质量的原则性判断导向。

其次,在章节架构方面,报告设计直接反映了不同机构的专业逻辑。以毕马威为例,其报告采用审计结论前置的结构,首段即明确保证结论,整体严格遵循 ISAE 3000 标准,并系统设置“形成结论的基础”“使用限制”“固有限制”等模块,通过“责任界定”段落清晰划分责任边界,结构紧凑、逻辑严谨。八大会计师事务所如天健的报告结构整体完整,包含“鉴证对象信息”“管理层责任”“我们的责任”“鉴证结论”等核心要素,但在结构顺序上采取责任段前置、结论后置的方式,对基础阐述与限制说明相对简洁,语言表述也更为温和。其他第三方专业机构如 TÜV 的报告则紧紧围绕 AA1000AS 等准则展开,其结构以包容性、实质性、回应性、影响性四大原则为框架,系统评估企业的可持续发展管理,并包含职责、方法、局限性、结论等完整模块,形成风格鲜明、原则导向的评估报告。

最后,在可视化与样式设计方面,四大会计师事务所常借助表格、多级标题、项目符号与合理留白,构建层次分明、信息密度高的专业版式。八大会计师事务所的报告则多依赖文字叙述与标题分级,风格

简洁清晰。而其他第三方专业机构(如SGS)在设计中融入品牌色彩(如橙黑配色),并通过分栏、表格等元素高效传达内容,形成鲜明视觉风格。综上所述,可视化设计不仅提升了报告的专业度与数据严谨性,也增强了鉴证机构与非专业决策者之间的沟通效能,是鉴证报告不可忽视的组成部分。

四、可持续信息鉴证报告核心要素重构

伴随着《可持续信息鉴证业务准则第6101号——基本准则(试行)》的发布,可持续信息鉴证报告迈入了合规阶段。明确当前鉴证报告的核心构成要素,是弥合两类机构实践差异和保障《基本准则》落地的关键方法。本文在前文对两类机构鉴证报告鉴证程序与实质性议题、鉴证标准与范围、保证水平与结论、报告结构与样式四个方面的差异进行了系统的对比分析,揭示出差异背后的核心问题:鉴证报告应包含哪些核心要素才能适配《基本准则》。可持续信息鉴证报告要素是支撑报告完整性、相关性与可信度的基础载体,也是为达到准则合规性要求、实现报告决策价值所应包含的核心内容模块,其外延除报告要素本身,还包含保障鉴证质量的过程性规范,譬如理念指引类(双重重要性)、实践操作与信息支撑类(关键鉴证事项、鉴证结论、责任边界、证据与程序披露)、价值延伸类(前瞻性信息)等。结合国际ISSA 5000准则和《基本准则》的要求,锚定两类机构鉴证差异,可归纳出当前可持续信息鉴证报告应涵盖的六大核心要素。第一,双重重要性评估要素。鉴证工作应同时涵盖对“财务重要性”与“影响重要性”的评估。除了重视对企业价值具有重大影响的可持续发展议题,还应对利益相关方产生较大影响的议题与识别过程进行系统的评估。目前多数鉴证报告仍局限在对固定的核心指标进行验证,并没有体现出对双重重要性评估过程的涵盖。第二,关键鉴证事项的披露。两项准则均要求报告中要披露重大错报风险、重要判断及范围程序等内容,把实质性的内容纳入结论基础部分。该要素目的在于提高报告的透明度与可信度,使报告使用者能了解鉴证过程中的重难点所在。第三,鉴证结论的明确表述。准则明确规定鉴证结论要清晰区分保证水平(有限保证或合理保证),并且还要对结论类型作出说明(如无保留、保留、否定或无法表示意见)。结论措辞应准确严谨,避免模糊表述,可根据不同重要性议题匹配相应的保证模式。第四,责任边界的清晰界定。报告中需要分别说明治理层、管理层与鉴证提供方各自的责任,从而确定各方的权利与义务关系,防范潜在的责任推诿问题,使报告更加具有法律上的严谨性。第五,证据与程序披露要素。该要素不是对鉴证过程的直接要求,而是说明报告披露有关的核心程序信息和证据支撑情况。证据获取方法有文档审阅、访谈、函证、重新计算等,是对证据是否充分、适当作出说明,并且在鉴证过程中对保持职业怀疑的关键节点加以说明。该要素的披露可以清楚地表明鉴证过程是否严谨,从而保证报告的可信度。第六,前瞻性的信息关注。鉴证提供方要加强对前瞻性信息的审验,如气候相关风险与机遇、转型计划及目标达成情况等。同时,还要说明这类信息存在的固有局限,并为报告使用者提供有关未来决策的判断依据。上述核心要素对比结果如表2所示。

表2 可持续信息鉴证报告核心要素对比

要素	ISSA 5000	基本准则(试行)
双重重要性	明确要求鉴证者在规划和执行鉴证工作时,必须应用“双重重要性”视角	如要求被鉴证单位在编制可持续信息时同时应用财务重要性和影响重要性,那么鉴证者在确定重要性时也应同时考虑这两个方面
关键鉴证事项	要求披露“重大错报风险的识别、评估与应对程序”,需列示核心事项的鉴证重点	要求在工作底稿中记录“重大事项”和“重大判断”且在“形成鉴证结论的基础”部分需说明导致得出非无保留结论的事项
鉴证结论	严格区分合理保证和有限保证的表述方式与适用场景,并要求结论清晰分层	规定鉴证结论类型,包括无保留结论,以及保留、否定或无法表示等非无保留结论并从标题开始统一规范格式
责任边界	报告必须包含独立部分,清晰界定治理层和管理层的责任与鉴证者的责任	规定鉴证报告至少应包括治理层或管理层对可持续信息的责任和鉴证者的责任并详细规定其中具体内容
证据与程序披露	必须获取充分、适当的证据,并要求评价拟用作证据的信息的来源和性质,特别关注被鉴证单位生成的信息的可靠性	鉴证者应当按照既不偏向支持性也不排斥矛盾性的方式设计和实施程序以获取证据,应当评价拟用作证据的信息的相关性和可靠性
信息前瞻	明确承认前瞻性信息的固有局限性,并要求在鉴证报告中明确沟通这一限制	规定鉴证报告必须包含“编制可持续信息的固有限制”部分,特别说明与前瞻性信息相关的固有限制

在当前市场需求大环境下,报告使用者已不再满足对数据真实性进行单一的验证,而是期望鉴证报告可以清楚地表现出可持续信息议题与财务状况之间的关联,并提供更多支撑投融资决策、评估风险机遇的信息。基于上述变化,现有鉴证报告体系已难以适应这一趋势变革,其核心要素的重构成为必然趋势。本文在六大核心要素基础上,将其进一步整合、重构为三个相互作用、逻辑递进的维度,而六大要素向“理念—实践—发展”三维度的整合,本质上就是遵循着“准则要求—实践落地—价值提升”的内在逻辑。具体包括:(1)价值理念维度。以“双重重要性”为引领,驱动要素鉴证框架理念的升级,在《基本准则》指导下,为要素框架提供合规性指引。(2)实践核心维度。包含“关键鉴证事项”“鉴证结论”“责任边界”与“证据与程序披露”四大要素,是准则要求具体落实的载体,为共同夯实鉴证报告打下基础,为鉴证实施与信息披露提供清晰的方向。(3)发展指向维度。以“信息前瞻性”为导向,推动可持续信息鉴证向未来不断演进,提高报告的长期决策支撑价值。同时,结合对会计师事务所与其他第三方鉴证机构的对比研究,剖析各类机构在上述维度中的优势与局限,并据此为核心要素的重构提出一些具有可行性的新思路。具体内容如表3所示。

表3 核心要素对比重构

核心要素	现有报告优势	现有报告劣势	核心要素重构
双重重要性	财务重要性	四大在财务重要性层面深度覆盖,覆盖细分指标并量化财务影响,并能做到关联长期价值	强制披露双重重要性评估过程,补全维度缺口,学习其他第三方专业机构构建双重重要性矩阵
	影响重要性	其他第三方专业机构可精准回应利益相关者需求,并深耕社会相关议题	
关键鉴证事项	报告均遵循严格的准则,事务所善于评估财务影响与内部控制能为投资者提供更高的置信水平;其他第三方专业机构能更好地回应广泛利益相关方的关切,对复杂环境数据或社会指标的鉴证更为专业	事务所流程更加程序化,某些指标深度披露不足;其他第三方专业机构对信息潜在财务影响的关注可能不足	
保证模式	均明确保证水平,部分其他第三方专业机构采用复合保证模式,采用双准则进行鉴证工作	事务所基本采用有限保证,未结合议题实质性以及差异性设定保证程度	披露重大事项与判断并明确责任边界,依据双重重要性划分保证程度,采用复合保证模式进行鉴证,同时延伸数据覆盖范围,加强第三方独立验证和深度核验环节,并将数据透明度作为核心要素重构强制性要求,要求量化披露核心程序数据
责任边界	事务所责任边界清晰,在报告中明确区分管理层与注册会计师的责任	其他第三方专业机构未明确划分二者责任,边界模糊,责任易混淆	
证据与程序披露	证据验证	均采用了数据多渠道收集交叉验证,确保数据真实性、有效性	无
	程序披露	其他第三方专业机构程序描述涵盖设计目的,体现具体性和透明度	事务所程序描述过于笼统,量化严谨性不足
信息前瞻性	其他第三方专业机构出于原则回应性关注核心前瞻性议题,专项领域适配市场需求	事务所报告结论通常是回溯性的,对目标、计划等前瞻性信息关注不足。尤其八大未能关联“双碳”、安全新规等信息,社会维度深度不足	关注对 ESG 议题未来风险、发展趋势、目标达成路径的预判分析,在衔接企业战略的基础上提供数据量化支持

通过对会计师事务所、其他第三方专业机构出具的鉴证报告进行系统比较,可以看出二者在响应资本市场对可持续信息的需求方面展现出各自独有的优势。基于此,为了构建更加完善的鉴证体系,可以将双方优势进行互补与融合,实现“1+1>2”的效果。核心要素重构的关键思路就在于整合双方优势,具体而言,就价值理念维度(双重重要性层面)来说,会计师事务所精于财务重要性相关的定量数据验证,但其他第三方专业机构在影响重要性评估及管理过程审验方面更具深度。未来可以促进两者方法

互鉴,把财务重要性的定量验证同影响重要性的定性分析结合起来,从而达到财务与影响两个维度在鉴证深度与广度上的统一提升。在实践核心维度,两类机构各有所长。其一,会计师事务所的报告在关键鉴证事项上结构严谨、逻辑清晰,可以给资本市场提供高可信度的信息,其他第三方专业机构则更善于对某些领域详细验证来回应利益相关者关切,二者的结合可优化该要素的实践表达。其二,在鉴证结论上,与会计师事务所相比,其他第三方专业机构已经尝试针对不同实质性议题采用复合型保证模式,从而有效避免了“一刀切”所带来的弊端,并且给予报告使用者更具指向性的信任支持。其三,责任边界界定上,会计师事务所的清晰与严谨可以减少潜在的责任推诿风险,并且成熟的表达方式也为框架重构提供参考。其四,就证据与程序披露而言,会计师事务所条理清晰的程序描述与其他第三方专业机构高透明度的操作程序形成天然的互补关系,系统整合二者优势可以为行业树立起一种兼具严谨性、透明度与可验证性的新标准,让实践维度的核心要素更具说服力。其五,从发展指向维度来看,其他第三方专业机构的原则导向型报告为行业赋予了超出静态符合声明的动态战略视角,而这正是偏重历史数据验证的会计师事务所报告中所普遍欠缺的。把这一动态视角引入要素重构的框架中,可为企业可持续发展的长远路径指明方向。

因此,鉴证报告核心要素重构可以从准则相关要素入手,整合会计师事务所与其他第三方专业机构优势,形成一个“理念指引→主体要素执行→顶层价值延伸”构成的逻辑闭环,保证维度之间的逻辑严密并且可以相互协同。下文将从核心要素框架与具体模块设计、该框架如何落地实施以及它的价值体现三个方面进行系统论述。

(一) 要素框架与模块设计

本文基于前文会计师事务所与其他第三方专业机构报告差异,并结合《基本准则》与 ISSA 5000 核心要求,重构“理念—实践—发展”的核心要素框架。与单纯整合优势不同,本框架体系突破现有报告要素散乱、国际框架适配不足等局限,紧扣准则要求,在准则适配视角下,细化实践层关键鉴证事项等要素,并将理念与发展层的双重重要性、信息前瞻性转化为可落地模块,新增议题识别、流程评估,以及气候变化、员工安全等内容,同时结合中国本土合规要求,形成统一要素框架,促进市场标准化并深刻回应我国实务痛点。

首先,在要素框架设计中,双重重要性应作为核心理念融入框架,并设立专门模块披露双重重要性议题,构建相应的评估矩阵。在财务重要性维度,鉴证提供方需将可能影响企业财务绩效的关键指标纳入鉴证范围,评估它们对企业价值创造的影响程度。在影响重要性维度,应该继续扩大对环境、社会及治理议题的关注度,重点关注气候变化、员工权益、社会公平等核心议题,从实质性的角度出发对其进行全面的评估。随着新规把双重重要性当作披露的核心,企业需要同时评估内外部环境和社会因素对自身财务的影响,也要评估自身活动对环境和社会的影响。这也就意味着 ESG 已不仅仅属于企业的社会责任范畴,而是成为和战略规划、风险管理、财务表现及公司治理息息相关的核心要素。

其次,关键鉴证事项、鉴证结论、责任边界、证据与程序披露这四大要素构成框架的中枢执行部分。本维度依靠准则中规定的严格鉴证事项来保证报告专业性和合规性,借助清晰的责任划分与多元的保证程度提高质量管控水平,同时通过多样的证据收集方式来提高证据的充分性、严谨性,从而全面提高披露质量。具体来说,关键鉴证事项应当详细披露重大错报风险的识别、评估与应对程序,整合会计师事务所的规范化优势同其他第三方专业机构的回应性特点,从而达到满足资本市场融资需求以及利益相关者的目的。保证模式要按照双重重要性来划分议题层级,采用复合型保证措施,针对不同重要程度的议题采取差异化的保证力度,以满足报告使用者的可信度需求并提高鉴证效率。责任边界的划分要明确治理层、管理层和注册会计师各自的责任,避免权责模糊问题,确保责任可追溯、程序独立运行,在提高利益相关者信任度的同时加强注册会计师的责任意识。从证据和程序披露的角度来说,应当采取扩大抽样范围、优化抽样方法以及加强独立核验等方式来提高数据的可信度与有效性;在传统的访谈与

文档审查基础上,融入内部控制测试、穿行测试等方法,对关键程序数据加以量化,并把这种透明化作为强制性要求执行,从而强化报告的公信力。因此,报告可以增设专门模块来披露核心数据与重要程序,在程序透明的基础上加入量化表述,并用多种可视化工具做历史及同业的比较分析,提高证据可比性。另外,建立统一评分机制,对核心指标进行量化评价。

最后,位于框架顶层的信息前瞻性是一种引领未来的价值导向,它意在促使企业觉察到可持续信息所具有的固有限制,并加强对未来导向内容的重视程度,进而促使可持续发展绩效不断改善。就国内报告大多聚焦历史信息、缺乏决策支撑的问题而言,可以依托“双碳”目标、行业监管政策等本土环境,在报告里设立有关气候变化、技术变革等内容的一部分。通过向报告使用者提示重要不确定因素的变动趋势、行业动态和政策导向,从而揭示市场的潜在风险与发展机遇。在具体实施时可以开展情景分析、气候转型计划、财务影响量化等工作来对未来价值做出预判与延伸,使报告具有较强的前瞻性以及决策支撑的价值。

新要素框架依赖于上述三个方面的共同推动:双重重要性是基础理念,给予实践层评判标准和前进方向,帮助识别重大议题并收集有关关键证据,同时也起到前瞻性的评估参照作用。框架主体层的四大要素则保证了理念的合规落地与具体实践,把抽象的概念变成可以被验证的实际产出,并且为前瞻判断提供依据。而信息前瞻性作为顶层引领,驱动着鉴证报告不断向前演进,为重要性评估赋予未来视角,从而加强报告的可靠性与竞争力。该框架通过系统化的设计,把准则要求转变成可操作的实践路径,为可持续信息鉴证报告的未来发展提供新的思路。

(二) 要素重构落地

当前,上交所发布的《可持续发展报告(试行)指引》和港交所的《ESG 守则》要求企业分阶段推进气候信息披露,并且 A 股的首批强制披露企业需要在 2026 年前完成 2025 年的年度报告,整体的时间安排较为紧迫。因此,想要加速完成鉴证报告核心要素的重构与落地亟须鉴证机构、报告企业和监管部门协同推进。其中鉴证机构作为核心的鉴证主体,相较于企业与监管机构,更加需要结合自身所长来制定差异化落地方案,从而提高要素重构落地成效。

在具体实施中,四大会计师事务所可依托其全球网络与专业技术资源、成熟的鉴证流程与专业化模板引领行业标准化建设,一方面可构建行业级可持续信息数据库,系统整合可持续信息、前瞻性信息,为全行业提供数据支撑,另一方面尤其在气候变化等复杂议题、领域发挥专业优势,深度参与行业研讨与准则细化,在准则衔接与融合过程中发挥引领作用。而八大会计师事务所应充分发挥本土化优势,聚焦国有企业与上市公司在政策合规、信息安全等方面的中国特色议题,优先落地双重重要性评估模块,逐步构建符合本土实际的鉴证报告样式,兼顾报告合规性与可读性。其他第三方专业机构在 AA1000AS 等准则下已具备双重重要性评估经验,可结合自身在特定行业的专业积累,将核心要素重构与《基本准则》的新要求相融合,深耕新能源、化工等特定行业,并发挥利益相关方关切优势,走特色化、专业化的发展路径。通过分类施策、优势互补,可有效推动新规下鉴证报告质量的整体提升,为可持续信息披露体系的完善提供支撑。

(三) 要素重构价值体现

可持续信息鉴证报告新要素的重构与实施,预计将对整个行业产生深远影响,这种影响贯穿鉴证机构、企业、监管部门及利益相关者全链条,推动可持续信息管理进入规范化、高质量发展新阶段。新框架的实施有望显著提升可持续信息的决策有效性,通过双重重要性评估与前瞻性信息的拓展,报告使用者能够更精准地评估企业的长期价值、潜在风险与发展机遇,打破以往信息披露碎片化、滞后化的局限,从而有效回应资本市场对 ESG 议题日益提升的关注强度与信息需求,为投资者、债权人等市场主体提供更具参考价值的决策依据,助力资本市场实现绿色转型与健康发展。

这一高质量的信息披露机制,能够搭建起企业与市场之间的可信沟通桥梁,大幅减少市场信息不对

称现象,有效遏制企业虚假披露、模糊表述、“漂绿”等行业乱象,减少不合理的市场投机行为,这将有助于增强整体市场的透明度与运行稳定性。对企业而言,可靠的可持续信息披露不仅能帮助自身树立绿色、负责任的良好形象,提升市场声誉与品牌竞争力,更能增强投资者对企业发展的信心,吸引绿色资本注入,进而拓展融资渠道与发展空间。此外,新要素要求构建更为系统、严谨的质量控制体系,在严格把控鉴证质量、防范鉴证风险的同时,也将倒逼企业把 ESG 理念深度融入战略规划与日常运营,推动企业从被动合规转向主动践行可持续发展,带动产业链上下游协同绿色升级,推动整个社会向更加可持续的方向发展。而新要素的确立根本上规范了可持续信息质量,整合监管部门的监管需求、企业的披露需求、鉴证机构的执业需求、利益相关者的信息需求,化解多方诉求分歧,为构建更加可信、健康的可持续信息生态系统奠定了坚实基础。

五、结论

伴随着市场需求和监管要求的不断变化与完善,可持续信息披露需要更高的质量标准,相应的鉴证报告体系也需要不断优化。本文从准则演进与报告要求、两类机构鉴证差异、要素重构相关研究入手,通过文献梳理对目前鉴证报告的发展状况有了更深刻的认识。在此基础上,本文选取毕马威会计师事务所、天健会计师事务所、莱茵技术有限公司(TÜV)及英国标准协会(BSI)分别为荣盛石化、威胜信息、宁德时代和比亚迪出具的 2024 年可持续信息鉴证报告作为案例研究对象,从鉴证程序与实质性议题、鉴证标准与范围、保证水平与结论、报告结构与样式四个方面进行深入剖析。通过对目前主流鉴证报告基本范式的比较分析可知,不同类别第三方鉴证机构在价值导向和专业逻辑上有着本质差异。基于本文的研究结论,结合可持续信息鉴证行业发展现状与实际需求,提出如下三点针对性建议,为行业高质量发展提供实践指引。第一,为报告使用者提供清晰、具体的鉴证服务选择依据,梳理不同类型鉴证服务的核心内容、适用场景与信息侧重点,通过标准化指引、分类说明等形式,帮助投资者等报告使用者精准匹配自身信息需求,更有针对性地选取适配的鉴证服务,避免因服务类型模糊导致的决策低效问题。第二,四大、八大会计师事务所及其他第三方专业机构立足自身优势,明确差异化发展路径。四大会计师事务所可依托自身全球资源与专业积淀,进一步加强鉴证程序的严谨性和合规性,打造高端化、标准化鉴证服务标杆;八大会计师事务所可聚焦国内企业发展特点,深耕本土化服务能力,贴合中小企业可持续信息披露需求提供精准服务;其他第三方专业机构则可发挥灵活创新优势,聚焦原则评估和双重重要性等价值创造过程,打造特色化服务亮点,形成多元协同、良性竞争的行业格局。第三,应结合《可持续信息鉴证业务准则第 6101 号——基本准则(试行)》,对鉴证报告的核心要素进行科学重构,严格围绕准则提出的六大核心要求,搭建逻辑清晰、重点突出的报告新架构,合理设计关键模块与披露指标,逐步完善可持续信息鉴证体系,进一步规范行业执业行为,为中国经济高质量发展增添新的制度动力与信心支撑。

参考文献:

- [1] Rezaee Z, Homayoun S, Poursoleyman E, et al. Comparative analysis of environmental, social, and governance disclosures[J]. *Global Finance Journal*, 2023, 55(7-8): 100804.
- [2] 李超, 李光禄. 国际 ESG 报告鉴证发展新动向及我国的应对策略[J]. *财会月刊*, 2024(22): 83-88.
- [3] 王双. 企业 ESG 报告鉴证的国际经验借鉴及启示[J]. *财会通讯*, 2024(13): 155-159.
- [4] 曾晓亮. 壁垒、创新与 ESG 文献发展[J]. *当代会计评论*, 2023(2): 1-13.
- [5] 王霞. ESG 报告鉴证国际发展趋势与建议[J]. *中国注册会计师*, 2023(7): 121-126.
- [6] Jones M J, Solomon J F. Social and environmental report assurance: Some interview evidence[J]. *Accounting Forum*, 2010, 34(1): 26-27.
- [7] 黄世忠. ESG 报告的“漂绿”与反“漂绿”[J]. *财会月刊*, 2022(1): 3-11.

- [8]陈高洁,薛爽,张为国.可持续发展报告鉴证:准则、现状与经济后果[J].财会月刊,2023(13):12-23.
- [9]刘耀娜,张焰朝.ESG评级分歧能影响审计师决策吗?——基于审计意见视角的证据[J].南京审计大学学报,2025(2):35-44.
- [10]毛洪涛,张正勇.社会责任审计理论研究述评——根据国内1993年至2009年研究的分析[J].审计与经济研究,2010(5):47-53.
- [11]朱文莉,许佳惠.社会责任报告鉴证、审计风险与审计费用——基于A股上市公司的经验数据[J].审计与经济研究,2019(2):43-53.
- [12]程博,胡朝会,殷俊明,等.中国情景下可持续发展报告鉴证风险评估与应对机制研究——基于ISSA5000与双重重要性原则的整合框架[J].会计研究,2025(9):22-34.
- [13]王鹏程,宋浩源.英国财务报告委员会可持续信息鉴证市场研究进展与启示[J].中国注册会计师,2025(3):117-122.
- [14]Bakarich K M, Baranek D, O'Brien P. The current state and future implications of environmental, social, and governance assurance [J]. Current Issues in Auditing, 2023, 17(1): A1-A21.
- [15]陈晓艳,洪峰.企业ESG鉴证:进展、问题与思考[J].中国注册会计师,2022(9):79-83.
- [16]王建新,曹智铭.数字化转型能抑制企业的“漂绿”行为吗[J].湖南大学学报(社会科学版),2024(2):58-67.
- [17]孟志华,刘玉丹.我国ESG报告鉴证研究综述:现状、问题与展望[J].商业会计,2025(10):137-141.
- [18]聂辉华.中国式ESG——一个政治经济学视角[J].当代会计评论,2025(2):1-11.
- [19]徐伟功,杨怡忱.论欧盟ESG信息披露制度的中国应对[J].湖北大学学报(哲学社会科学版),2025,52(3):115-125.
- [20]宋献中,潘婧,李晓溪.ESG二十年——回顾与思考[J].当代会计评论,2025(1):1-42.
- [21]刘明辉,王鹏程.可持续信息鉴证:分歧与选择[J].会计研究,2025(10):3-16.
- [22]唐凯桃,张思刚,龙阳.ESG同群效应与审计收费[J].南京审计大学学报,2025(6):44-53.

[责任编辑:黄 燕]

Adaptation and Reconstruction of the Core Elements of China's Sustainable Information Assurance Report: Based on the Comparative Analysis of Accounting Firms with Third-party Institutions

CHENG Bo^{1a,1b}, HAN Mengqi^{1a}, ZHONG Yin², YIN Junming³

(1. a. School of Accountancy; b. Research Center of Social Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China;

2. Business Accounting Magazine Co., Ltd, Beijing 100801, China;

3. School of Business, Nanjing University of Information Science and Technology, Nanjing 210044, China)

Abstract: With the accelerated improvement of the global ESG governance system and the implementation of the new standards for sustainable information assurance in China, the report of sustainable information assurance has become a key carrier for enterprises to gain market trust. However, at present, the assurance market is dominated by accounting firms and other third-party professional organizations, and there are significant differences between them in terms of report style and content, which not only affects the comparability of report quality, but also is difficult to adapt to the unified requirements of standards and cannot meet the diversified needs of the market. To this end, taking the Sustainable Information Assurance Business Standard No. 6101-Basic Standards (Trial) as the core guidance, this paper compares and analyzes the differences between the assurance reports of accounting firms and other third-party professional institutions, focusing on revealing their differences in assurance procedures and substantive issues, assurance standards and scope, assurance level and conclusion, report structure and style, and identifying the adaptation gap between the existing reporting elements and the requirements of the standards. Further reconstruction of the framework of the core elements of the sustainable information assurance report suitable for the situation in China aims to provide practical guidance for the two types of institutions to standardize the implementation standards and improve the quality of the report, and at the same time improve the information content of the enterprise's sustainable information assurance and provide strong support for stakeholders' decision-making.

Key Words: sustainable information assurance; assurance report; core elements of report; accounting firm; other third-party professional institutions; report discrepancy