

# 不同鉴证主体在可持续信息鉴证业务中的角色定位及合作模式探析

沈颖玲 陆喜阳

**摘要：**可持续信息鉴证业务具有的多维度、跨领域特性，决定了单一鉴证主体难以满足全流程的鉴证需求。本文基于对会计师事务所和其他专业机构在承接可持续发展报告鉴证业务上的优劣势比较，提出不同鉴证主体的角色定位，即在一份完整可持续报告鉴证中，会计师事务所应发挥主导作用，其他专业机构则应基于各自优势发挥应有的协同配合作用；在具体业务执行中，可按照其他专业机构分别作为外部专家、组成部分鉴证者、其他鉴证者形成三种潜在合作模式。分析认为，外部专家模式虽实现责任明晰化，但易导致主次关系失衡等问题；组成部分鉴证者模式因“充分、适当地参与”这一标准模糊及责任划分缺失，在实务中可能面临操作困境；其他鉴证者模式虽然目前相比合理可行，但尚需通过细化明确责任机制与报告出具规范，实现与专家身份的实质性区分。

**关键词：**可持续信息鉴证；鉴证主体；会计师事务所；其他专业机构；角色定位；合作模式

**中图分类号：**F275；F239 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)21-0067-04

2025年7月中国注册会计师协会发布的《可持续信息鉴证业务第X号——基本准则（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿）针对我国当前可持续信息鉴证实践中面临的具体问题和需求，提出明确、有针对性的要求和可操作的指引，为我国可持续信息鉴证业务搭建起规范化框架。

从近年来我国上市公司可持续发展报告鉴证情况来看，2024年度，在2481家披露可持续发展报告的A股上市公司中，有226家（占9.11%）聘请了第三方机构对其可持续发展报告进行鉴证，较2023年度的164家

（占7.38%）、2022年度的113家（占6.17%）均有提升。但目前我国可持续信息鉴证市场呈现出鉴证主体类型多元、竞争格局活跃的特点（既包括会计师事务所，也涵盖咨询机构、认证机构及其他第三方服务机构<以下统称其他专业机构>）。不同鉴证机构在性质、专业特长、鉴证技术能力、职业道德水准及质量管控体系等方面存在显著差异，且各自具备独特的优势与短板。在此背景下，各类机构是否真正具备可持续信息鉴证所需的专业胜任能力、能否切实承担相应的鉴证责任，以及如何通过高效的

合作模式实现不同类型机构之间的优势互补与短板规避，已成为当前可持续发展信息鉴证领域亟待研究解决的问题。

## 一、不同鉴证主体的优劣势

### （一）会计师事务所

从优势角度来说，作为资本市场核心的中介服务机构，会计师事务所长期深耕财务报告审计、内部控制审计及其他各类鉴证业务，在鉴证实践经验、执业标准体系、质量控制体系、独立性保障以及组织责任承担等方面积淀了天然优势（刘军等，2024），

**课题组成员：**沈颖玲，天健会计师事务所（特殊普通合伙）技术总部高级合伙人，正高级会计师；

陆喜阳，天健会计师事务所（特殊普通合伙）技术总部经理，高级会计师。

有较强的能力支撑其承接并高效开展可持续发展报告鉴证业务。同时，会计师事务所长期以来受政府部门和行业协会的监管和约束，执业更为谨慎，执业质量更有保障，在资本市场中的公信力也较其他专业机构强（陈嵩洁等，2024）。此外，得益于与企业之间长期稳固的合作基础，会计师事务所对企业的经营状况、管理模式等均有深入且全面的了解。若能将可持续发展报告鉴证与财务报告审计、内部控制审计等现有业务有机融合、协同推进，不仅可降低重复核查成本，更能通过信息共享与流程衔接形成显著的协同效应，提升整体鉴证效率与质量。

但同时，会计师事务所在承接可持续发展报告鉴证业务上的劣势也较明显。可持续发展报告的内容体系具有显著的多元性，既包含环境、社会与治理等多领域的定性描述信息，也涵盖各主题及细分领域中大量非货币性的定量数据。而会计师事务所长期聚焦于财务审计领域，其专业优势与实践经验主要集中在财务信息的鉴证工作上，对于这类非财务领域的信息，尤其是非货币性数据的评估、核实与鉴证，可能存在经验积累不足、专业胜任能力有待强化的挑战。

## （二）其他专业机构

其他专业机构涵盖范围较广，通常包括咨询机构、认证机构及其他各类第三方专业服务机构。这类机构在长期深耕咨询、认证等细分市场的过程中积累了丰富的实践经验和深厚的知识储备，且拥有专业的技术团队，行业、细分领域等涉猎面较广，能够更高效、更迅速地满足可持续发展报告各类议题下的鉴证业务多样化需求。但不可否认的是，其他专业

机构在可持续信息鉴证领域也存在不容忽视的劣势。例如，在独立性方面，与始终将独立性奉为执业灵魂的会计师事务所相比，其他专业机构在过往的业务实践中对独立性的重视程度可能并不突出，相关保障机制也可能不够完善。再如，对于可持续信息中涉及财务相关内容的鉴证，其他专业机构可能因缺乏会计师事务所具备的一套逻辑严谨的方法论和标准化的鉴证程序，在财务相关可持续信息鉴证工作中专业胜任能力不足，影响恰当鉴证结论的提供。

## 二、不同鉴证主体的角色定位

可持续发展议题覆盖环境、社会及治理等多个维度，几乎贯穿企业经营管理的全流程与各环节。这一特性决定了可持续发展报告的鉴证工作具有高度复杂性：既要运用会计、审计等专业技术与知识体系，还需整合政治、经济、法律、管理、科学技术等多领域的专业储备；既涉及定量数据的精准测算，也包含定性信息的专业判断。加之不同行业的业态特征、不同企业的运营模式存在显著差异，可持续信息呈现出极强的多样性与独特性。因此，有观点认为，这种多维度、跨专业、跨领域的鉴证需求，加上各类型鉴证主体各自存在优势和劣势，注定了单一类型的鉴证主体难以全方位满足可持续发展报告鉴证的要求（刘军等，2024），需由会计师事务所和其他专业机构共同合作完成可持续发展报告的鉴证。

此外，征求意见稿规定，鉴证机构应当遵守《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》的规定；鉴证者应当遵守中国注册会计

师独立性准则和中国注册会计师职业道德守则中与执行可持续信息鉴证业务相关的要求。由此可见，由会计师事务所担任可持续信息的鉴证主体具有天然竞争优势，同时也无需发生额外的合规成本；而其他专业机构如果要声明遵守中注协发布的可持续信息鉴证业务准则，则必须按照会计师事务所质量管理准则构建业务质量管理体系，并学习中国注册会计师独立性准则和中国注册会计师职业道德守则，构建完善的独立性保障体制。对于有些机构而言，即使投入额外的成本，也可能难以完全遵照会计师事务所质量管理准则、独立性准则和职业道德守则的全部要求。因此，结合上述对会计师事务所的优势分析，本文认为，在一套完整的可持续报告鉴证业务中，相较于其他专业机构，会计师事务所在鉴证领域具备不可替代的核心优势，其能够更积极、更有效地发挥主导作用。虽然注册会计师仍存在对可持续信息非财务领域议题经验不足等问题，但此类局限可通过引入其他专业机构开展协同合作的方式有效化解，这样既能发挥会计师事务所的主导作用，又能依托其他专业机构资源补足非财务领域的经验短板，最终出具兼具专业性与公信力、能够充分满足公众期待的可持续性信息鉴证报告。

## 三、其他专业机构与会计师事务所的合作模式

本文基于征求意见稿中外部专家、组成部分鉴证者、其他鉴证者三个概念，重点从专业胜任能力和责任承担的角度分析提出以下三种模式：

### （一）外部专家模式

根据征求意见稿附录，鉴证者

的专家是指在鉴证以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被鉴证者利用，以协助鉴证者获取充分、适当的证据。在审计准则体系中，注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻，且通常情况下，注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作。同样，在可持续信息鉴证中，关于鉴证者是否可在鉴证报告中提及专家的工作，征求意见稿存在类似规定：如果在鉴证报告中提及鉴证者的专家的工作，鉴证报告的措辞不得指明该专家（除非法律法规要求），也不得明示或暗示利用专家的工作将减轻鉴证者对已发表结论的责任。由此推断，在鉴证责任承担方面，鉴证者对可持续发展鉴证报告承担鉴证责任，即使鉴证者利用了专家的工作成果从而得出鉴证结论，也不减轻鉴证者自身的责任。这与审计准则中的要求基本一致。

本文认为，在可持续信息鉴证中，由会计师事务所作为鉴证主体，其他专业机构以外部专家身份为会计师事务所提供专业技术支持，这一模式具备实践价值。从优点来看，首先，通过借力外部专家的成熟资源，会计师事务所可以快速响应碳排放、气候变化等细分领域的鉴证需求，无需为覆盖全领域议题投入高额的成本培养专属团队，从而降低鉴证成本。其次，会计师事务所对可持续发展鉴证报告承担最终责任，外部专家仅就自身出具的专业意见负责，不承担鉴证报告的责任，责任边界清晰。

但这一模式的缺陷也较为明显，主要体现在：第一，由于可持续发展报告中非财务内容占比高，若大量鉴证任务依赖外部专家完成，容易导致

会计师事务所作为鉴证主体的核心职责被弱化，造成主次关系失衡。第二，可持续发展领域鉴证标准尚未完全统一，外部专家基于自身领域标准形成的意见与会计师事务所遵循的标准可能存在差异，需要会计师事务所额外投入精力进行标准协调与适配。第三，若鉴证报告出现问题，而会计师事务所与外部专家之间的书面协议未明确细节时，可能引发追责纠纷。第四，由于征求意见稿规定鉴证报告通常不得提及专家工作，这会导致报告使用者难以全面了解外部专家的实际参与程度，间接影响对鉴证结论可靠性的判断。第五，由于注册会计师需对外部专家的工作成果负责，在非财务内容占比高的情况下，对外部专家使用的假设、方法及数据的复核需突破专业壁垒，这大幅提升了注册会计师的工作强度与时间成本，显著增加了其复核压力。

综上，本文认为，其他专业机构以外部专家的身份参与可持续发展报告鉴证的模式虽具备一定可行性，能够通过责任明晰、资源整合与专业互补提升鉴证效率，但结合其在主次平衡、标准衔接、责任追溯、信息透明度及复核成本等方面存在的多重现实问题来看，该模式的潜在风险与操作挑战可能超过其优势价值，因此在实际应用中需谨慎选择。

## （二）组成部分鉴证者模式

征求意见稿规定，当会计师事务所拟利用外部其他鉴证机构执行的工作获取证据时，如果项目合伙人能够充分、适当地参与到该鉴证机构的工作中，则该鉴证机构应属于会计师事务所的组成部分鉴证者；如果项目合伙人不能充分、适当地参与到该鉴证机构的工作中，那么该鉴证机构

属于其他鉴证者。对属于组成部分鉴证者的机构，该鉴证机构中执行工作的人员属于项目组的一部分，项目合伙人应当对组成部分鉴证者的成员进行指导、监督并复核其工作。那么，在外部其他鉴证机构作为组成部分鉴证者与会计师事务所合作时，组成部分鉴证者在具体执行业务时有哪些操作细节需要明确？“充分、适当地参与”的具体操作标准或判断维度又是什么？

首先，“组成部分鉴证者”这一概念因可参照注册会计师审计业务中“组成部分会计师”的成熟概念框架，其基础定位相对容易理解。但组成部分鉴证者在业务执行中，需要明确以下操作细节：哪些鉴证程序必须由鉴证者亲自执行，哪些可授权或分包给组成部分鉴证者实施；组成部分鉴证者对其执行的具体工作是否承担相应责任；对于未明确划分的鉴证领域，责任由谁承担；组成部分鉴证者应与鉴证者还是被鉴证企业签订业务约定条款；鉴证者应如何利用组成部分鉴证者的工作；鉴证者能否在最终鉴证报告中提及组成部分鉴证者及其工作；组成部分鉴证者是否需要针对所负责的鉴证范围单独出具报告；在独立性要求上，组成部分鉴证者是否需与鉴证者一样与被鉴证单位保持同等程度的独立性。如果这些细节问题存在模糊性，可能导致可持续信息鉴证的质量控制出现漏洞，尤其在集团可持续信息鉴证等复杂业务中易引发责任不清、风险传导的隐患。

其次，对于项目合伙人是否能够充分、适当地参与其他鉴证机构的工作的具体操作标准或判断维度，实务中可能面临尺度难以统一的挑战。从

实务操作角度出发,“充分、适当地参与”本应体现为项目合伙人对其他鉴证机构工作的实质性管控与深度介入,这一过程需涵盖多维度的考量因素,如:项目合伙人是否参与该鉴证机构的鉴证计划制定与关键程序设计,是否对其工作过程实施持续监督,是否直接复核工作底稿中的重大事项及关键判断等。进一步而言,项目合伙人仅通过邮件与其他鉴证机构沟通,能否认定为“充分参与”?对关键程序的复核需达到何种程度方可视为“适当”?在不同规模、复杂程度的鉴证业务中,“参与”的标准是否应存在差异?这种模糊性可能导致实务中出现判断不一致的情况:部分鉴证者可能基于保守原则将多数外部鉴证机构归类为其他鉴证者;部分鉴证者可能因对“充分、适当”标准的宽松理解,将更多机构纳入组成部分鉴证者范畴。这种差异不仅可能影响鉴证资源的配置效率,还可能导致责任划分边界不清。可见,尽管目前确立了“参与程度”这一判定原则,但由于判断存在主观性,如果缺乏具体的标准或量化的指标进行明确界定,不仅增加了操作难度,对鉴证者的职业判断能力提出了更高要求,也可能导致各机构判断尺度不一致,造成不同鉴证机构的鉴证结果存在差异。

综上,本文认为,其他专业机构以组成部分鉴证者的形式与会计师事务所合作完成可持续发展报告鉴证不失为一种可行的方案。只是在这一模式中,需要对会计师事务所与组成部分鉴证者的鉴证内容分工、沟通机制、责任划分以及参与程度等进行明确规范,这对保障这一合作模式的实施效果、提升鉴证质量至关重要。

为此,建议准则制定部门可适时通过发布应用指南进一步明确相关事项的处理标准,为实务操作提供权威依据。同时,实务界也可在具体业务实践中持续探索与这一合作模式适配的操作路径。

### (三) 其他鉴证者模式

征求意见稿附录明确,其他鉴证者实施的工作是一项单独的业务。其他鉴证者中实施工作的人员没有对可持续发展鉴证业务执行程序,因此不是鉴证者的项目组成员。这些人员也不是鉴证者的专家。不过从操作层面来看,实务中可能存在其他鉴证者与专家的角色边界模糊问题,使得鉴证者在业务执行中产生困惑,如:如果其他鉴证者最终不对可持续发展鉴证报告承担相应的责任,其与专家的区别是什么;如果其他鉴证者中实施工作的人员没有对可持续发展鉴证业务执行程序,其何以被称为其他鉴证者;其他鉴证者的核心定位是什么;注册会计师应如何利用其他鉴证者的工作;注册会计师能否在可持续发展鉴证报告上提及其他鉴证者,并因此减轻自身责任。这些实务层面的疑问若未能有效厘清,易导致协作过程中角色混淆、责任推诿,影响鉴证业务的整体质量。

本文认为,其他鉴证者这一概念的价值不应局限于对传统审计领域专家角色的简单延伸,而应基于其实际承担的工作内容,构建与之适配的责任体系。之所以将其他鉴证者与主鉴证者会计师事务所作出区分,除因会计师事务所项目合伙人无法充分、适当地参与其他鉴证者的工作外,更关键的考量在于双方在专业特长与胜任能力上的差异。“其他鉴证者”概念的提出,本质上是为了解决不同鉴

证主体对各类可持续信息胜任能力不同的问题。在此逻辑下,既然不同鉴证者依据自身胜任能力划定鉴证范围,则理应根据各自的鉴证范围承担对应责任,实现“能力——鉴证范围——责任”的精准匹配。这既是对其角色定位的明确,也是与专家身份形成实质性区分的关键。

综上,本文认为,会计师事务所作为主鉴证者、其他专业机构作为其他鉴证者共同对可持续发展报告进行鉴证这一模式是目前形势下较为合理可行的方案。但要推动这一合作模式有效落地,首先需明确其他鉴证者的责任边界,确定其需单独承担的鉴证责任,避免因责任划分模糊导致其他鉴证者与专家角色混同。在此基础上,还需进一步规范鉴证报告的出具形式,包括报告由主鉴证者与其他鉴证机构在同一份鉴证报告上签字,还是各自针对所负责范围单独出具报告;若采用单独出具报告的方式,双方报告中能否提及对方的工作内容。这些细节的明确既是保障鉴证流程规范的必要前提,也是确保不同主体权责清晰、提升鉴证结果公信力的重要支撑。□

责任编辑 李卓

### 主要参考文献

[1] 刘军,张谢若.可持续发展报告鉴证主体的比较及选择研究[J].国际商务财会,2024,(17):49-55.

[2] 陈嵩洁,薛爽,张为国,等.会计师事务所可持续发展业务的影响因素与对策——基于11家会计师事务所的调研访谈[J].审计研究,2024,(1):28-40.