

# 中国 ESG 可持续信息鉴证的现状与建议 (2023)

北京注册会计师协会行业发展战略委员会

2023 年 12 月

执笔人：钟丽、姜昆、张恩军、  
王清峰、辛峰、葛明

校对人：宋海燕

# 目录

<b>一、ESG 鉴证行业现状</b> .....	<b>1</b>
(一) ESG 鉴证监管动态.....	2
(二) 市场容量情况.....	4
(三) 市场供应商情况.....	4
(四) 鉴证程序标准对比.....	5
<b>二、ESG 鉴证的必要性</b> .....	<b>7</b>
(一) ESG 鉴证是提升企业信息披露质量可靠性的重要手段.....	7
(二) ESG 鉴证是促进公司建立更为严谨的 ESG 管理体系的抓手.....	7
(三) 响应国际 ESG 鉴证发展趋势，提高中国影响力和话语权.....	8
(四) ESG 鉴证是完成双碳目标，实现中国经济可持续发展的保障.....	8
<b>三、ESG 鉴证行业面临的挑战</b> .....	<b>9</b>
(一) ESG 报告鉴证有效需求不足.....	9
(二) ESG 报告披露标准不统一.....	11
(三) ESG 报告鉴证准则适用性不强.....	14
(四) ESG 报告鉴证专业技术要求高.....	16
(五) ESG 报告鉴证面临风险大.....	17
<b>四、应对的措施和建议</b> .....	<b>17</b>
(一) 完善 ESG 鉴证机制.....	17
(二) 规范 ESG 报告披露标准.....	19
(三) 增强 ESG 报告鉴证准则适用性.....	20
(四) 制定 ESG 鉴证准入机制.....	21
(五) 加强 ESG 鉴证业务质量控制.....	21
<b>五、结语</b> .....	<b>22</b>

# 中国 ESG 可持续信息鉴证的现状与建议

2015 年第 21 届联合国气候大会通过《巴黎协定》，可持续发展信息的披露得到前所未有的重视，中国也提出了新达峰目标和碳中和愿景。在欧盟委员会发布《公司可持续发展报告指令》、美国证券交易委员会发布《上市公司气候数据信息披露规则》提案后，国际可持续准则理事会（ISSB）2023 年 6 月正式发布了两项国际财务报告可持续披露准则（ISSB 准则），将于 2024 年 1 月 1 日正式生效，并规定企业的可持续披露报告应与财务报告一并发布。2023 年 8 月，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）针对可持续发展信息鉴证发布了一项新准则《国际可持续发展信息鉴证准则第 5000 号——可持续发展信息鉴证业务的一般要求》（即 ISSA 5000 准则）的征求意见稿。

这意味着可持续发展信息披露正在发生巨变，可持续发展信息的鉴证工作将经历更新迭代，可持续发展信息强制鉴证制度安排在逐步建立。这将为注册会计师行业开展可持续发展信息鉴证服务带来前所未有的历史机遇，推动注册会计师鉴证服务的转型升级。现就中国 ESG 鉴证行业现状、ESG 鉴证的必要性、ESG 鉴证行业面临的挑战，应对的措施和建议进行以下阐述。

## 一、ESG 鉴证行业现状

近年来，面对气候变化等所带来的层出不穷的挑战，可持续发展已成为经济社会的热点问题，而 ESG 理念强调企业在环境、社会和治理方面的综合价值，也愈加受到监管部门、上市公司、投资机构的重视。

2020 年 9 月 22 日，国家主席习近平在第七十五届联合国大会一般性辩论上，向全世界宣布了中国的新达峰目标和碳中和愿景。“中国将提高国家自主贡献力度，采取更加有力的政策和措施，二氧化碳排放力争于 2030 年前达到峰值，努力争取 2060 年前实现碳中和。”

随着各方对 ESG 信息需求的日益增加，企业提供的 ESG 报告也呈快速增长态势。但由于缺乏共同的报告标准，以及企业社会责任报告、可持续发展报告和 ESG 报告实践的多样性，管理者在 ESG 信息披露方面拥有相当大的决定权，部分企业 ESG 信息披露也存在诸多信息“漂绿”等问题。在这种局势下，第三方机构的鉴证对增强企业 ESG 报告的可信度则显得愈加重要。由此可见，进一步推动我国 ESG 鉴证发展已尤为紧

迫，而了解当前 ESG 鉴证监管的行业现状及国内外鉴证形势，对于促进 ESG 鉴证机制的有效制定，推进我国 ESG 生态建设具有重要作用。

### **（一）ESG 鉴证监管动态**

根据国际审计与鉴证准则理事会的界定，ESG 报告鉴证业务是指“鉴证服务提供方就某个鉴证对象依据鉴证工作准则陈述一个结论，用以增强除了该对象责任方以外的预期使用者对该鉴证对象产出结果的信任程度”。当前，全球各地主要证券交易所所涉及到的可持续发展信息强制鉴证要求均尚未生效，但在欧盟委员会发布《公司可持续发展报告指令》(CSRD)提案、ISSB 启动全球一致的国际财务报告可持续发展披露准则制定、美国证券交易委员会(SEC)发布《上市公司气候数据信息披露规则》提案后，可持续发展信息鉴证的强制性制度安排已在逐步建立，或将为可持续发展信息鉴证服务的发展带来战略机遇。

#### **美国**

2022 年 3 月 21 日，美国证券交易委员会(SEC)发布《加强和规范投资者气候相关信息的披露草案》，要求在美上市公司在其招股说明书和年度报告中提供气候相关信息，并规定受气候相关信息披露规则影响的发行人范围、结构化数据要求等。针对加速申报人和大型加速申报人，需针对披露直接排放（范围 1）和间接排放（范围 2）排放信息提供第三方独立鉴证报告，并逐渐由有限保证过渡到合理保证。

除此之外，美国对 ESG 监管的力度也在逐步增强。2023 年 2 月 7 日，SEC 宣布正式将 ESG 投资纳入 2023 年优先监管事项，监管部门每年将公布其审查优先事项，以深入了解其风险导向的方法，以及他们认为对投资者和美国资本市场的完整性构成潜在风险的领域，同时提出，将继续专注于 ESG 相关咨询服务和基金发行，包括基金是否按照其披露中规定的方式运作。此外，该部门还将评估 ESG 产品是否贴有适当的标签，以及向散户投资者推荐此类产品是否符合投资者的最佳利益。

#### **欧盟**

欧盟委员会在 2021 年 4 月就发布了《公司可持续发展报告指令》征求意见稿。在很多方面做出了重大改革，标志着欧盟的环境、社会和治理报告将发生质的变化，编制理念从社会责任拓展至可持续发展。在可持续发展报告的鉴证方面，引入了第三方独立鉴证机制，要求适用 CSRD 的所有公司对报告的可持续发展信息寻求有限的保证，并在以后转向合理保证。

欧盟理事会于 2022 年 11 月正式通过《企业可持续发展报告指令》（CSRD），成为欧盟 ESG 信息披露核心法规，正式取代欧盟于 2014 年 10 月发布的《非财务报告指令》（NFRD）。根据 CSRD，欧盟企业将按照统一的《欧洲可持续发展报告标准》进行信息披露。CSRD 也建立了 ESG 信息强制鉴证规则。明确 ESG 信息应适用强制鉴证。欧盟委员会将在 2026 年 10 月前制定“有限保证标准”，并在 2028 年 10 月前制定“合理保证标准”，以供鉴证人员遵照执行。

## 中国

与欧盟和美国相比，香港联交所自 2017 年起已有强制 ESG 信息披露标准，而中国内地的 ESG 实践则起步较晚，目前尚未明确 ESG 信息披露标准，也未制定 ESG 信息披露指引，ESG 报告鉴证制度建设也尚未健全，但中国内地顺应环境保护、绿色发展、可持续发展等国际组织以及生态文明建设等要求，实际上已在环境保护、应对气候变化等方面出台了多项法律法规，要求企业强制披露环境信息以及自愿披露企业社会责任（CSR）。近年来，我国进一步强化环境保护、绿色发展、可持续发展制度建设，包括将“建立绿色金融体系”写入“十三五”规划、新发展理念、碳达峰、碳中和等列入“十四五”规划等。上市公司层面也不不断强化 ESG 理念实践，加快制度建设，如 2018 年中国证监会（2018）修订了《上市公司治理准则》，首次确立了 ESG 基本框架，并强化上市公司 ESG 信息披露。

鉴证方面，2006 年，深圳证券交易所发布《上市公司社会责任指引》，鼓励公司披露社会责任报告并鼓励第三方对社会责任报告出具鉴证意见。2009 年，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》，鼓励对发布的社会责任报告进行独立的第三方鉴证。2012 年，上海证券交易所发布《公司履行社会责任的报告》，建议企业在进行社会责任报告鉴证时需披露其鉴证结果。2016 年 8 月，财政部等七部门联合发布了《关于构建绿色金融体系的指导意见》，提出逐步发展第三方认证等配套机制。中国绿发会标准工作委员会等机构制定的《ESG 评价标准》于 2021 年 10 月实施，规定了 ESG 信息评价的内容可为第三方对 ESG 报告开展独立鉴证活动提供参考。

2019 年 5 月 17 日，香港联合交易所发布了针对 2015 年所发布《ESG 报告指引》的咨询文件“检讨《环境、社会及管治报告指引》及相关《上市规则》条文”，提出了关于建议取得独立鉴证的要求。2022 年 6 月，财政部发布《银行业保险业绿色金融指引》，明确必要时可以聘请合格、独立第三方，对银行保险机构履行 ESG 的活动进行鉴证。香港联交所已于 2023 年发布《2022 上市委员会报告》，报告指出于 2023 年

会着重将气候披露标准调整至与气候相关财务披露小组（TCFD）的建议及国际可持续发展准则理事会（ISSB）的新标准一致。

国务院国资委办公厅已于 2023 年 7 月 25 日发布《关于转发央企控股上市公司 ESG 专项报告编制研究的通知》，其中包括了《中央企业控股上市公司 ESG 专项报告编制研究课题相关情况报告》《央企控股上市公司 ESG 专项报告参考指标体系》和《央企控股上市公司 ESG 专项报告参考模板》等，为上市公司提供了最基础的披露参考。不仅从环境、社会治理二大维度，构建了包含 14 个一级指标、45 个二级指标、132 个三级指标的指标体系，全面涵盖 ESG 三大领域所有重点主题，还通过设定“基础披露”与“建议披露”两个披露等级，增强了操作性，具备较好的兼容性，从而进一步规范了央企控股上市公司 ESG 信息披露工作，为中央企业探索建立健全 ESG 体系迈出了重要的一步，这也体现出我国推动 ESG 鉴证实践发展的努力与决心。

## （二）市场容量情况

ESG 重要性的不断涌现催生了大量新的服务需求，专业服务机构逐渐开始发展全方位的 ESG 业务。目前市场上，担当着“ESG 专业信息服务商”角色的机构主要可被分为四大类，即 TIC 公司（检测、检验和认证公司）、会计师事务所、律师事务所和咨询公司。

经查阅香港联合交易所 2765 家上市公司的 ESG 报告，2022 年度共有 110 家上市公司聘请了第三方执行了 ESG 报告信息的鉴证，占比 4%。而根据国务院国资委办公厅的相关统计，截止 2023 年 8 月，已有 153 户央企境内上市公司编制并发布了专门的 2022 年度 ESG 报告，占比 41.58%，较上年占比提升了 28.87 个百分点。而在获取 ESG 鉴证方面，不同行业间的差距也较为明显。据资料显示，基础材料、电讯、金融、能源及工业领域的鉴证表现均较好，鉴证百分比均超过 50%，而房地产行业则仅达到 37%。

由此可见，就目前市场容量来看，市场还处于初期萌芽阶段，随着 ESG 观念的普及和行业龙头相继引入 ESG 鉴证服务，未来 2-3 年内将会有较快的增长。

## （三）市场供应商情况

经查阅香港联合交易所 2765 家上市公司的 ESG 报告可知，2022 年度共计 110 家供应商参与了 ESG 报告信息的鉴证，主要参与者有香港品质保证局（HKQAA）（24 家，22%）、普华永道（PWC）（16 家，15%）、安永（EY）（13 家，12%）、毕马威（KPMG）（11 家，10%）、SGS 通标标准技术服务有限公司（9 家，8%）、中国节能皓信（香港）咨询有限公司（7 家，6%）及德勤（DTT）（6 家，5%），共占 77% 的市场份额。由此看

出，除会计师事务所外，其余三家主要供应商也承担了一定比例的鉴证业务。该市场内竞争者众多，尚未形成寡头垄断之局面，市场战略以早期渗透为主。

香港品质保证局是由香港政府于 1989 年成立的非盈利机构，致力协助工商业发展质量、环境、安全、卫生、社会及其他管理体系。主要业务为认证服务、注册服务、评审服务、验证服务、调查及研究服务、全球可持续发展服务及培训服务。SGS 通标标准技术服务有限公司是 SGS 集团和中国标准技术开发公司于 1991 年成立的合资公司。主要业务为测试与分析、认证、培训及咨询服务。中国节能皓信(香港)咨询有限公司，是由中国节能环保集团发起，并由中国节能环保(香港)投资有限公司及皓天财经集团合资成立，业务主要分为可持续发展咨询、绿色建筑评级、绿色金融服务、碳审计、资源审计等。

根据 IAASB 鉴证准则，提供鉴证服务机构虽然没有限定于会计师事务所，但要求提供鉴证的服务机构必须遵循 IAASB 发布的会计师事务所质量管理准则 (ISQM1) 和 ESBA 发布的职业道德 (包含独立性) 准则要求。但除了会计师事务所之外的其他鉴证服务提供商均未遵循 ISQM 准则体系。可见会计师事务所在鉴证业务相关执业准则和职业道德准则体系下执业，具有较高专业标准、独立性强的特点，必将成为促进企业可持续发展的重要专业力量。

#### (四) 鉴证程序标准对比

除上述动态之外，鉴证程序的准确性与科学性也与准则的指引息息相关。目前，国际审计与鉴证准则理事会 (IAASB) 的《国际鉴证业务准则第 3000 号 (修订版) — 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》 (以 ISAE3000) 是被最为普遍使用的鉴证标准。经查阅报告可知，在 2022 年度聘请第三方执行 ESG 报告信息鉴证的 110 家上市公司中，有 74 家公司采用该标准，占比 69%。其中 7 家还同时采用了《国际鉴证业务准则第 3410 号 — 温室气体报表鉴证业务》 (ISAE3410)；此外 23 家公司采用了《AA1000 审验标准 v3》，占比 21%；9 家公司采用了 SGS 可持续发展报告的验证方法，占比 8% 等。

当前情况显示，国内外 ESG 鉴证准则的构建远落后于 ESG 披露准则，境内外普遍依据 ISAE3000 和 3410 标准对 ESG 报告实施鉴证程序，并出具鉴证意见。

ISAE 两个保证级别分为有限保证和合理保证。在合理的保证中，注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平”，在有限的保证中，注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，但风险高于合理保证下的水平。



而 AA1000 审验标准第三版则是由 Account Ability 制定并发布。Account Ability 是一家全球咨询和标准公司，与企业、政府、投资者和多边组织合作推进负责任的商业行为，改善长期业绩。根据该标准，审验的界限应按照所界定的审验类型和深度来选择。按照类型划分的审验类型有两种：类型 1 和类型 2。对于审验类型 1，审验机构应审查和评估报告组织对四个 AA1000 Account Ability 原则各方面的遵循程度，并提供相关调查结果和结论。审验类型 1 需要针对报告组织所使用的相关流程、系统与控制措施，以及可用的绩效信息进行审查和评估。对于审验类型 2，审验机构应评估组织对 AA1000 Account Ability 原则所有四个方面的遵循程度，并提供相关调查结果和结论，并应另外针对特定可持续发展绩效和披露信息的可靠性和质量进行评估和证明，以及提供相关的调查结果和结论。除非审验机构有适当的标准来评估特定的绩效和披露的信息，否则不得接受审验类型 2；按照深度划分的审验类型有两种：深度审验和中度审验。审验机构完成中度审验，拥有有限证据支持审验声明。中度审验能让使用者对组织公开披露的审验议题有较低信任度。审验机构完成深度审验，必须有充分证据支持审验声明，以确保审验结论发生误差的风险极低，虽然并非为零。深度审验能让使用者对组织公开披露的审验议题有较高的信任度。

此外，SGS 通标标准技术服务有限公司根据目前较为被普遍认可的标准如 ISAE3000，AA1000 等标准也制定了 SGS 的可持续发展报告的验证方法。其核心采用 SGS 协议及国际认可准则，验证企业责任报告 (CSR) 及非财务数据等。

国际审计与鉴证准则理事会 (IAASB) 已于 2023 年 4 月 24 日发布公告，表示在 4 月会议中确定了将提前理事会制定的可持续报告鉴证标准。2023 年 8 月，IAASB 发布了《国际可持续发展信息鉴证准则第 5000 号——可持续发展信息鉴证业务的一般要求》征求意见稿。征询意见期原计划于 2023 年 10 月开始，现在修改为 2023 年 7 月下旬或 8 月初开始，持续到 12 月。征询意见期提前是为了在 2024 年形成最终标准。在最近的一份报告中，国际证监会组织强调了 ISSA5000 在 2024 年准备就绪的重要性，更早形成可持续报告和鉴证标准的全球基本符合公众利益。据悉，可持续鉴证国际标准 ISSA5000 将为可持续信息报告提供合理保证和有限保证两种鉴证类型。而国际会计师职业道德准则理事会 (ESBA) 正在制定对可持续报告及鉴证业务的伦理和独立性标准，预计也在 2024 年正式发布。

由此可见，可持续发展信息强制鉴证标准正逐步建立，这将为推动监管准则的有效制定、开展可持续发展信息鉴证服务、促进注册会计师行业鉴证服务的转型升级带来新的历史机遇。

## 二、ESG 鉴证的必要性

### （一）ESG 鉴证是提升企业信息披露质量可靠性的重要手段

#### 1. ESG 鉴证能提升企业 ESG 信息的可靠度和可信度

我国目前 ESG 报告没有强制第三方鉴证，企业自主披露的 ESG 报告质量低，存在披露信息参差不齐、选择性披露、数据夸大或造假等情况，ESG 报告信息的完整性、可比性和可靠性无法保证，造成 ESG 报告缺乏可信度。

只有借鉴财务报告的独立审计机制，引入 ESG 报告第三方独立鉴证机制，才能提升 ESG 报告的可靠度。第三方鉴证具有独立性和客观性的属性，能通过统一、公允的评价标准和鉴证程序，增加 ESG 信息及数据的可信度和可靠度。

#### 2. ESG 报告鉴证可以遏制企业“漂绿”和造假行为

随着社会公众对环境保护、气候变化和可持续发展的关切与日俱增，众多企业开始披露 ESG 报告，但 ESG 报告尚未引入强制性鉴证机制，企业受利益驱动，披露的 ESG 报告中温室气体排放等环境数据失实或造假，环境绩效被人为夸大，ESG 报告的造假和“漂绿”现象比较普遍。

ESG 报告的“漂绿”是指企业夸大环保方面的付出与成效，对环境保护和资源利用做出夸大的承诺和披露。黄世忠（2022）分析了《上市公司 ESG 实践案例》中的 133 家上市公司 ESG 案例，我国上市公司环境信息披露中存在十种不同程度的“漂绿”行为。由于“漂绿”ESG 报告可以带来巨大的经济利益，面对这种利益诱惑，指望企业自身抑制“漂绿”行为显然无法实现，只有进行 ESG 报告独立鉴证，才能对“漂绿”形成遏制作用，也有助于促使企业提高 ESG 报告公信力。

### （二）ESG 鉴证是促进公司建立更为严谨的 ESG 管理体系的抓手

在现今这个关注环境、可持续发展的时代，无论是社会公众，还是投资者，对企业社会和环境的贡献及企业内部治理的效能极为关注，很多投资者和消费者都希望选择在 ESG 方面表现优秀的企业。企业只有加大对环境和社会责任问题的重视，提升企业综合治理水平，增强企业应对危机能力，降低因疏忽环境、社会责任、公司治理等要素带来的投资风险，为利益相关者提供真实有效的 ESG 信息，实现增长方式变革，才能吸引更多的投资者和消费者，提升企业的价值。

ESG 鉴证无疑是提升企业治理体系最为有效的工具和抓手，通过 ESG 鉴证体系的建立，一是能够帮助企业识别潜在的环境、社会和治理风险，为企业提供机会改善其 ESG 表现，第三方鉴证结果可以揭示企业在 ESG 方面的弱点，并指导企业制定改进计划；二是能够提升企业价值。随着越来越多的投资者和利益相关者将 ESG 因素作为评估企业价值的重要指标，通过进行 ESG 第三方独立、客观的鉴证，企业可以提升其可持续发展的声誉和价值，吸引更多的投资者和利益相关者；三是能增强企业 ESG 信息披露的准确性和规范性。通过第三方专业机构鉴证，能够提高企业的透明度和 ESG 信息的公正性和客观性，可以促进企业更好地履行社会责任，提升企业治理水平。

### **（三）响应国际 ESG 鉴证发展趋势，提高中国影响力和话语权**

联合国全球契约组织于 2004 年提出了 ESG 概念，得到各国监管机构及产业界的广泛认同，引起国际双边、多变组织的高度重视，ESG 披露准则和鉴证准则也陆续发布。

结合上文，2022 年美国证券交易委员会与欧盟相继发布了《上市公司气候数据信息披露规则》提案与《企业可持续发展报告指令》，对企业的可持续发展信息披露提出了新的要求。2023 年 6 月，国际可持续准则理事会（ISSB）发布了《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——一般要求》及《国际财务报告可持续披露准则第 2 号——气候准则》，要求相关主体从 2024 年 1 月 1 日起的年度报告期间内开始执行。

由此可见，随着主要大国对 ESG 鉴证需求的不断清晰，相关政策及流程指引的不断完善，ESG 报告鉴证从鼓励建议转变为强制要求将成为趋势，目前 ESG 报告准则和鉴定准则均来源与欧美，由欧美主导，我们要积极响应 ESG 发展趋势，加强与国际组织的合作，尽快制定中国 ESG 报告准则和鉴定准则，在 ESG 领域提出中国标准、中国方案，做全球治理体系变革进程的参与者、推动者、引领者，增强中国国际影响力和话语权，提升中国企业尤其是上市公司在国际市场的竞争力。

### **（四）ESG 鉴证是完成双碳目标，实现中国经济可持续发展的保障**

ESG 已经成为全球经济绿色转型、减排降碳、可持续发展诉求下的共识，ESG 的目标与中华民族伟大复兴的国家发展战略高度契合，而实现“双碳”目标、推动中国经济可持续发展是党中央统筹国内外形势后做出的重大战略决策。

实现“双碳”目标具有紧迫性和艰巨性，由于巨大的利益驱动和成本压力，企业自身没有意愿主动节能减排，达到减碳目标，因此建立 ESG 报告第三方鉴证，既是压实企业 ESG 主体责任，实现“双碳”目标的有效手段，也是落实党中央决策部署，推动中国经济高质量、可持续发展的有力保障。

### 三、ESG 鉴证行业面临的挑战

ESG 的概念和思想源于投资领域，ESG 报告是企业重要的非财务信息披露载体，也是企业与各利益相关方沟通的桥梁。当前，ESG 报告业已成为投融资双方决策的重要参考，报告的完整性、准确性受到越来越多的关注。为满足各方对高质量 ESG 报告的需要，越来越多的企业开始需求第三方专业机构对其披露的 ESG 报告进行独立鉴证，进一步提升利益相关方对报告的信任度。但从中国内地实际情况看，目前 ESG 报告披露尚属起步阶段，ESG 报告鉴证更是少之又少。这种情况的出现，一方面因为各界对 ESG 的认识和接受需要一个过程；另一方面，还受制于鉴证准则和独立鉴证机制的缺失，以及第三方机构执业能力的限制。虽然近期各国政府、国际组织和市场各方都在努力推进企业 ESG 报告披露与鉴证，但是相关业务还面临较大不确定性，特别是 ESG 报告鉴证业务更是面临来自各方的巨大挑战。

#### （一）ESG 报告鉴证有效需求不足

##### 1. 报告独立鉴证尚未成为各方共识

企业的财务监督体系由企业内部审计、第三方独立审计和监管部门监督审查共同组成一样，高质量的 ESG 报告披露需要企业内部和外部监督的加持，第三方专业机构鉴证成为 ESG 报告生态系统中重要组成部分，这已经成为各界共识。但到目前为止，全球除了欧盟、法国、瑞典和丹麦等少数国家对特定企业的 ESG 报告独立鉴证提出强制要求外，美国、日本、英国、香港、新加坡等主要证券交易所并未对 ESG 报告鉴证提出强制要求，仍以鼓励独立鉴证为主。从中国内地看，近年来各部门虽然出台了不少鼓励企业披露 ESG 报告的措施，但是并未强制企业对 ESG 报告进行独立鉴证，仍然以自愿披露和寻求独立鉴证为主。

目前中国内地企业 ESG 报告披露及鉴证主要由政府部门及监管机构推动，投资者等市场参与者对 ESG 信息质量要求不高。以企业融资为例，金融机构可以借助绿色金融等工具对企业进行 ESG 报告披露和鉴证形成激励，增加规定并强调企业披露 ESG 报告并进行独立鉴证有利于获得更多的融资支持，包括更大的融资规模和更低的融资成本。但是目前由于种种原因，上述机制并未真正建立或者并未被严格执行，市场对企业 ESG 报告披露和鉴证的激励不足。

从企业角度看，目前中国内地多数上市公司对 ESG 信息披露认知有限，且并未建立系统完善的 ESG 数据统计收集机制，披露事项选择随意，数据质量不高，缺乏严格规范的质量控制体系，报告质量不高。且很多公司披露的 ESG 报告与社会责任报告类

似，具有明显的慈善倾向性，与严格意义的 ESG 报告存在差异。类似报告的披露自然无法支撑企业管理层决策，也不能满足外部利益相关方使用要求，导致报告的关注度较低，进而影响企业披露的积极性，形成“披露意愿低—信息质量不高—关注度低—披露意愿更低”的恶性循环。由于有效的市场激励机制尚未建立，ESG 报告披露和鉴证需要企业承担成本但不能为企业带来显著的收益，更加影响企业 ESG 报告披露和寻求独立鉴证的积极性。

此外，由于目前 ESG 报告披露和鉴证政策法规不健全，缺乏对“漂绿”等造假行为的处罚，企业 ESG 报告信息披露较为随意，导致外部利益相关者和企业之间存在严重的信息不对称，在削弱企业 ESG 报告公信力的同时，也增加了第三方机构 ESG 报告鉴证的工作量和难度。

## 2. 报告鉴证结论的局限性非常明显

根据目前多数机构采用的 ESG 报告鉴证准则，鉴证结论分为有限保证与合理保证。有限保证鉴证的保证程度远低于合理保证鉴证，由于 ESG 报告的使用者比财务报告使用者更加广泛，即包括了企业内部管理层，有包括了外部监管机构、投资人、客户、评级机构、非政府机构、社会公众等，因此 ESG 报告鉴证结论非常重要。高质量的鉴证报告与合理鉴证结论对于企业 ESG 报告增信并获得利益相关方认可非常重要，可能与企业拓展融资渠道、降低融资成本、获得财政支持等重要事项存在的联系。

与财务报告鉴证一般出具合理保证结论不同，目前多数专业机构为 ESG 报告鉴证出具的均为有限保证或类似鉴证结论。有限保证鉴证为获取有限保证而实施的程序范围会小于为获取合理保证所实施的程序的范围，具体选择的鉴证程序取决于实施人员的判断，包括对所选定的关键数据与编制基础有重大不符风险的评估等。由于 ESG 报告大量采用定性数据和预测性数据，且企业内部控制和质量控制等措施极不完善，导致专业机构几乎无法执行合理保证的其他鉴证中通常实施的程序，进而无法发表合理保证鉴证意见，且无法对内部控制进行鉴证，且难以对核心议题选择、关键指标数据获取汇总或计算相关的控制测试或其他程序进行鉴证。鉴证结论的局限性一方面不利于激发企业寻求报告鉴证的积极性，另一方面也对专业机构鉴证工作提出挑战。

此外，在现有的鉴证报告中，部分机构将鉴证报告的使用范围限定为企业董事会，并不包括其他利益相关者。这更加凸显了目前 ESG 鉴证的局限性，不利于鉴证业务的发展。

## （二）ESG 报告披露标准不统一

### 1. 报告披露要求短期难以统一

2017 年，联合国全球契约组织联合全球报告倡议组织（GRI）共同发布了可持续发展报告标准《目标和具体目标分析》，参照联合国 17 个可持续发展目标（SDGs）、169 个具体目标，提出企业可以选择披露的所有定性、定量的数据项目。《可持续发展报告标准》为监管机构和上市公司提供了详尽的 ESG 披露清单，推动了企业 ESG 报告披露的规范性和透明度提升。除了联合国外，其他国际组织和交易所进一步完善 ESG 披露标准。资本市场参与者结合各国实际情况，推出不同披露、监管标准。

表 1 主要国际组织 ESG 报告编制标准

序号	披露标准情况	序号	披露标准情况
1	1997 年，全球报告倡议组织（GRI）提出四模块准则体系，即通用准则模块、经济议题模块、环境议题模块和社会议题模块，该体系为目前世界应用最为广泛的 ESG 报告体系	5	2011 年，可持续发展会计准则理事会（SASB）提出了涵盖 11 个经济部门 77 个行业的可持续发展会计准则，从环境保护、社会资本、人力资本等五个维度对企业的可持续发展报告进行规范
2	2000 年，全球环境信息研究中心（CDP）及其前身碳排放项目（CDP）采取问卷形式对企业碳排放进行评价，其指标体系是国际上被认为较深入和完整的环境披露框架	6	2015 年，气候相关财务信息披露工作组（TCFD）推出的 TCFD 披露框架包含四个领域，分别是治理、战略、风险管理和目标，用于充分评估气候变化对企业未来运营的影响
3	2007 年，气候披露准则理事会（CDSB）提出了基于相关性和重要性等 7 个原则和治理机制、政策目标等 12 个要素的气候变化信息披露框架	7	2023 年，国际可持续发展标准委员会（ISSB）确定国际财务报告可持续披露准则（ISDS），发布 IFRSS1（一般披露要求）标准和 IFRSS2（气候相关披露），并确定于 2024 年 1 月 1 日起正式生效
4	2010 年，国际综合报告理事会（IIRC）提出了基于战略重点和未来方向等 7 项原则的国际综合报告框架，涵盖了组织概述和外部环境、治理情况等 9 个方面	8	2023 年，欧洲财务报告咨询组（EFRAG）就欧洲可持续发展报告准则（ESRS）征集意见，包括两份交叉准则和十份涉及不同可持续性主题的议

			题特定准则，并要求在企业可持续发展报告指令（CSRD）下执行
--	--	--	--------------------------------

注：1. 表中内容主要列示了目前主流披露准则的起源及其负责机构，各项准则在推出之后都经历了多轮修改完善；

2. 此外，企业常用的 ESG 报告披露准则还包括价值报告基金会（VRF）的综合报告框架（2022 年 VRF 并入了 IFRS 的 ISDS 框架）等

除了上述国际组织制定的可持续发展报告披露标准之外，其他国际组织和部分交易所也发布了可持续相关事项披露标准，为企业可持续报告编制和披露提供指导。从中国内地的实际看，ESG 报告披露尚处于起步阶段，还未构建起规范健全的披露框架体系，相关法规文件散落在各监管机构发布的政策文件中，披露内容主要集中在环境方面，适用对象主要是重点排污、实施强制性清洁生产审核等类型的企业。对于“社会”和“治理”方面的披露要求较少，信息披露内容不均衡。上市公司自主选择披露标准、报告制式和核心议题等，ESG 报告形式多样，差异极大。

表 2 其他机构 ESG 报告编制相关规范（要求）

序号	相关规范（要求）	序号	相关规范（要求）
1	国际标准化组织《ISO26000：社会责任指南（2010）》	5	原国家质量监督检验检疫总局、国家标准化委员会《社会责任报告编制指南》（GB/T36001-2015）
2	世界经济论坛（WEF）《衡量利益相关者资本主义》	6	香港联合交易所《环境、社会及管治报告指引》
3	国务院国资委《央企控股上市公司 ESG 专项报告参考指标体系》	7	上交所《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 1 号——规范运作》上海证券交易所上市公司自律监管指引第 3 号——行业信息披露》《上海证券交易所上市公司定期报告业务指南》《关于加强上市公司承担社会责任工作通知》《〈公司履行社会责任的报告〉编制指引》《上交所上市公司环境信息披露指引》等
4	中国社会科学院《中国企业社会责任报告编写指南》（CASS-CSR4.0）	8	深交所《深圳证券交易所上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理》《深圳证券交易所上市公司自律监管

	和《中国企业社会责任报告指南（CASS-ESG5.0）之基础框架》等		指引第3号——行业信息披露》《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》等
--	------------------------------------	--	------------------------------------

注：1. 表中内容主要列示了目前主流披露准则的起源及其负责机构，各项准则在推出之后都经历了多轮修改完善；2. 此外，企业常用的 ESG 报告披露准则还包括价值报告基金会（VRF）的综合报告框架（2022 年 VRF 并入了 IFRS 的 ISDS 框架）等。

随着国际可持续发展标准委员会（ISSB）S1（一般披露要求）标准和 S2（气候相关披露）的发布，包括澳大利亚、加拿大、日本、马来西亚、新西兰、尼日利亚、新加坡、英国和中国香港地区在内的多个国家和地区表示将考虑采用 ISSB 框架建立 ESG 报告披露标准，ESG 报告披露标准有走向统一的迹象。但是欧盟和美国同时表示将自主制定 ESG 报告披露标准，可持续披露标准初步形成国际、欧盟和美国三足鼎立的局面，ESG 报告鉴证依然面临披露标准不一的挑战。

## 2. 报告核心议题选择差异大

从披露导向看，国际可持续发展标准委员会（ISSB）报告披露准则和美国证监会披露标准属于投资者导向的，更加关注对资本的有用性。全球报告倡议组织（GRI）披露标准和欧盟可持续发展报告准则（ESRS）等则属于多元利益相关者导向，关注各方的利益。从披露思路看，国际可持续发展标准委员会（ISSB）报告披露准则和美国证监会披露标准更加强调企业价值，关注气候风险对企业的影响（“单重重要性”）。全球报告倡议组织（GRI）披露标准和欧盟可持续发展报告准则（ESRS）等则同时强调企业价值和社会价值，既要关注气候等风险对企业造成的影响，又要关注企业对包括气候在内的外部相关者的影响（“双重重要性”）。

不同标准披露导向和思路的差异造成了报告核心议题和相应关键指标选择的重大差异，国际可持续发展标准委员会（ISSB）报告披露准则和美国证监会披露标准更多的关注气候等定量指标的披露，报告的鉴证更加容易与财务报告审计相互衔接。但是根据全球可持续发展标准委员会（GSSB）GRI 标准和欧盟可持续发展报告准则（ESRS）等编制的报告由于坚持了“双重重要性”的思路，其中包含了大量企业对环境和社会等影响指标，这些指标主观因素多、难以可靠计量，鉴证难度较大。此外，不同国家、不同行业之间、同行业不同公司 ESG 报告披露核心议题和关键指标选择差异较大，缺少行业特性指标，造成 ESG 信息完整性、可比性、可信度差，对报告鉴证提出了较高要求。



### 3. 报告披露数据管理不规范

ESG 报告中除了部分明确的定量指标之外，大量核心议题相关关键指标没有量化，或未对关键指标量化标准、方法、假设、计算工具以及转换因子进行说明，这对报告的鉴证造成了极大的困难。此外，就定量指标而言，目前针对 ESG 报告中包含的非财务数据，尚无公认的评价和计量标准体系，因此存在不统一的计量方法。由于目前披露标准不统一、原则不明确，且缺乏必要的强制性，多数企业根据自身有力的原则选择披露核心议题和关键指标，不披露或者少披露对企业不利的信息，数据资料统计数据指标的范围和口径存在较大差异，对报告鉴证造成较大困难。

质量控制体系是确保企业 ESG 报告数据准确性和完整性的关键。但是从目前的实际看，多数企业 ESG 披露尚属起步阶段，ESG 报告质量控制体系更加无从谈起，数据指标质量有关的内部控制较弱，内部的数据指标审核责任划分与流转流程与其他流程混同，难以确保相关数据的完整性和准确性。多数企业尚未构建 ESG 相关信息和数据的存档规范，ESG 相关的会计账簿、支持文件以及其他必要的信息和证据存档不规范，也为报告鉴证带来困难。

### （三）ESG 报告鉴证准则适用性不强

#### 1. 缺乏普遍适用的报告鉴证准则

目前上市公司 ESG 报告鉴证准则体系尚未建立，鉴证主体自行选择所依据的鉴证标准，不同的鉴证标准对于鉴证程序和鉴证结论的规定不一。请见下表：

表 3 主要国际组织 ESG 报告鉴证准则

序号	鉴证准则	机构	属性
1	《国际鉴证业务准则第 3000 号（修订版）——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》	国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）	涵盖了从内控有效性报告鉴证到可持续发展报告鉴证等鉴证业务
2	《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明的鉴证业务》	国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）	温室气体排放信息鉴证业务
3	《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》	中国注册会计师协会（CICPA）	历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务

4	《AA1000ASv3》	社会和伦理责任协会 (ISEA)	为相关利益者活动、公开披露以及审验提供标准
5	《温室气体第 3 部分: 温室气体声明核查与审定的规范及指南》	国际标准化组织 (ISO)	提供了审定和核查温室气体 (GHG) 声明的指南

作为非财务报告鉴证重要标准, ISAE3000 (修订版) 主要规范预测性财务信息的审核与鉴证, 并非专门针对 ESG 报告鉴证。《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号》针对历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务, 也并非专门针对 ESG 报告鉴证。《AA1000ASv3》主要规范组织开展可持续发展相关信息的审验, 提出了包容性、实质性、回应性和影响性等原则, 更加关注报告核心议题确定程序等。ISAE3410 和 ISO14064-3:2019 专门针对温室气体排放信息的审核与鉴证, 其中 ISO14064-3:2019 还包括了温室气体相关信息的审核鉴证指引、鉴证机构要求以及鉴证团队胜任能力要求等内容。上述鉴证标准都有优势也都存在弊端, 关键问题是并非专门针对 ESG 报告的鉴证制定, 这是 ESG 报告鉴证目前面临最为严重的挑战。

对于上述问题, 相关国际组织也已经注意到并在加快专门鉴证准则的制定。IAASB 计划以 ISAE3000 和 ISAE3410 等相关准则为基础, 结合 ESG 报告披露标准的最新动态, 制定专门的 ESG 报告鉴证准则, 明确报告鉴证的范围和内容、鉴证证据、内部控制评价、重要性原则应用以及鉴证报告制式等关键问题, 特别是鉴证结论的发表。此外, 其他国际组织也在推进 ESG 报告鉴证相关准则的制定和完善。随着 ESG 报告披露和鉴证逐步从鼓励转向强制, 上述进程可能加速, 但是专门的鉴证准则出台尚需时日。此外, 国际准则出台之后, 中国是采取全面趋同还是自主确定报告鉴证准则尚存不确定性, 这也为目前的报告鉴证带来挑战。

## 2. 鉴证思路和范围存在较大差异

从目前 ESG 报告鉴证具体实践看, 会计师事务所一般采用 ISAE3000 (修订版) 和 ISAE3410 开展鉴证工作, 鉴证范围一般会包括 ESG 报告核心议题相关全部或者部分关键指标。其他专业性机构一般会采用《AA1000ASv3》开展鉴证工作。如前所述, 《AA1000ASv3》特别关注报告核心议题的确定程序, 所以除了核心议题相关指标之外, 会计师事务所之外的其他专业机构还会对核心议题确定进行鉴证。

在 GRI 等机构 ESG 报告披露标准中, 都对核心议题确定做出了要求。核心议题即对企业来说最为重要的非财务事项, 需要通过履行特定的程序予以确定。这些程序可

能涉及企业内部的流程和制度，包括与企业运营相关的利益相关方多种形式的沟通。通过这些程序将核心议题相关信息传递给董事会及其专门委员会，最终确定需要在报告中披露的事项及其关键指标。

ESG 报告旨在为利益相关方提供完整可靠的非财务信息，理想状态下，披露 ESG 报告的企业应该具备健全的内部控制制度与流程，并规范的与各利益相关方进行沟通。企业应该明确其是如何在 ESG 报告中挑选出核心议题的，但鉴证人仍需审查该等核心议题的确定流程，这与会计师事务所开展的鉴证工作存在一定差异。此外，会计师事务所目前一般会与企业协商鉴证的关键指标，并非对报告披露的所有核心指标进行鉴证，且鉴证范围的确定规则是不明确的，这进一步降低了报告鉴证的有用性和权威性。

#### **（四）ESG 报告鉴证专业技术要求高**

##### **1. 报告鉴证具有特殊专业要求**

ESG 报告涵盖了环境、社会和管制三维度多方面的信息，其中环境方面涉及温室气体排放、废弃物管理、能源管理、水资源管理和生物多样性等事项，社会维度涉及员工权益、性别歧视、民族（种族）歧视、支持社区发展、重大事项回应等事项，管制角度包括了董事会治理、内部控制、风险管理、媒体沟通、企业战略和创新发展等事项。其中既有定量指标，也有定性指标。对于上述核心议题及相关关键指标的鉴证对相关专业知识的要求较高。特别是针对温室气体排放等数据，包括了范围 1、范围 2 和范围 3 等维度的披露，既受到外界的高度关注，又对专业机构相关人员温室气体计量的专业知识提出了较高要求。

除了共性指标外，不同行业对核心议题的选择和关键指标的选择差异较大，内容范围从生物多样性保护到可持续发展战略，从公司治理到管理层结构，从供应链管理到社区活动参与，且多数信息是定性描述而非定量反映。部分核心议题和关键指标极具行业特色，例如石化行业化学需氧量等指标。对上述指标的鉴证需要掌握充分的多样化的知识，对从业人员提出了更高的专业胜任能力要求。

此外，鉴证需执行检查、函证、内控评估、分析性复核、实质性测试等一系列复杂程序，这需从业人员对鉴证程序的熟练把控和利用大量的职业判断，对从业人员的能力要求较高。

##### **2. 机构组织和人才结构缺陷明显**

从专业机构看，目前 ESG 报告披露与鉴证在国内尚属起步阶段，多数专业机构并未将 ESG 报告鉴证及其衍生咨询业务纳入其重点业务范畴，没有专门的高级别管理人

员负责，没有独立的实施团队，更未设置专门的部门针对性的进行 ESG 相关研究、产品研发和业务拓展。此外，由于部门、团队的缺失，多数机构并未形成系统的业务发展战略规划，也未建立规范的培训机制，更未形成有效的质量控制机制，业务发展、质量控制、能力提升体系极不完善。

如前所述，ESG 报告鉴证业务的开展对从业人员胜任能力有较高的要求，但是从目前已经开展相关业务的机构看，人才储备方面都存在一定程度的不足。会计师事务所在鉴证业务方面优势显著，内部员工在财务报告中形成的鉴证业务经验技能具有较大的通用性，但是对于温室气体排放、水资源管理、生物多样性等知识的掌握远不及其他专业机构。非会计师事务所专业机构开展 ESG 报告鉴证优势在于特定领域展业知识的掌握，例如对温室气体排放核算的掌握，但是劣势在于鉴证知识以及对财务数据的把握。所以从目前看，各类专业机构在 ESG 报告鉴证业务开展过程中，都会面临人才方面的挑战。

#### **（五）ESG 报告鉴证面临风险大**

以上从 ESG 报告披露标准、鉴证准则、有效性需求以及专业技术角度分析了专业机构进行 ESG 报告鉴证所面临的挑战，在此基础上，专业机构还需要面临一大挑战，即实施有效的风险控制。ESG 报告鉴证业务的风险可能源于标准体系相对落后、鉴证工作独立性的缺失、ESG 报告固有特性以及自身专业胜任能力，也即前述挑战的综合影响。其中独立性的问题对于会计师事务所而言更加突出，是否可以在为企业提供 ESG 报告编制服务的同时实施报告的鉴证，是否可以在为企业提供财务报告审计鉴证的同时进行 ESG 报告鉴证，是否可以在其他专业机构提供 ESG 报告部分内容鉴证的基础上提供更为全面的鉴证服务，是否需要承担全面的鉴证责任，都需要在 ESG 报告鉴证准则进一步明确的基础上予以明确，目前确实面临较大的不确定性，业务开展风险较大。

### **四、应对的措施和建议**

#### **（一）完善 ESG 鉴证机制**

##### **1. 加强理念宣传，提高企业报告鉴证意识**

通过相关统计可知，我国企业主动选择聘请第三方机构对 ESG 报告进行鉴证的比率较低，许多企业将鉴证当作一项成本，而企业 ESG 信息选择性披露和“漂绿”问题的存在，也从客观上阻碍 ESG 鉴证的发展和实践难度。因此，企业作为 ESG 报告的鉴证对象和编制主体，其主观意向对 ESG 鉴证的发展进程非常重要。相关部门需不断加

强 ESG 理念宣传，让企业了解 ESG 鉴证的价值所在，意识到 ESG 报告鉴证能为企业带来充足优势，以增强企业对 ESG 报告进行鉴证的主动性。例如：

(1) 提高企业声誉，提升公司价值。鉴证服务提供方选择知名独立第三方，能够增加公众对企业 ESG 表现的信任，提升企业的商誉价值。

(2) 提高竞争优势，提升评级表现。众多评级机构将 ESG 报告作为重要参考依据，经过鉴证的 ESG 报告从侧面反映出企业优秀的信息管理水平，从而帮助企业获得更高的评级表现。

(3) 完善内控体系，优化管理流程。鉴证工作帮助企业审阅内控体系是否完善分析在 ESG 管理工作中存在的缺陷和问题，并协助企业提出必要的改善措施和管理建议。

(4) 促进高层重视，把握各方诉求。鉴证过程可能涉及公司利益相关方参与，鉴证工作能够帮助企业加强与利益相关方的沟通，把握利益相关方诉求，以达到对信息披露准确性和可靠性的预期。

## 2. 推动相关部门建立 ESG 独立鉴证机制

由上文可知，欧盟及香港地区通过立法方式已引入独立鉴证机制。一方面，ESG 报告经鉴证能有效提升信息质量，提高报告的可信性及透明度，帮助投资者等更有效获取信息；另一方面，在鉴证工作完成后，独立第三方也会向被管理层提供建议，帮助被鉴证单位意识到 ESG 管理的问题所在，并根据突出问题及时进行改善，切实提高管理水平。诚然，独立鉴证机制的推动需要循序渐进，相关部门可采取鼓励鉴证与强制鉴证相结合、由有限保证逐步向合理保证鉴证转变等方式缓缓图之，避免一步到位政策。与此同时，部门可通过制定绿色政策法规推动 ESG 鉴证，均衡不同地区、不同行业的 ESG 报告鉴证程度，并明确鉴证服务机构需具备的能力。

此外，会计师事务所也应建立整合团队助力独立鉴证机制的制定。根据上文统计，经过第三方鉴证的比例尚主要集中于“四大”会计师事务所。ESG 鉴证工作涉及的内容较财务报表审计业务更为宽泛，而随着独立鉴证机制的不断发展，会计师事务所提高业务能力与完善团队认知则更为举足轻重。根据鉴证对象的不同，除了具备审计鉴证业务知识，通常需要利用其他专业知识和技能。因此，会计师事务所应建立一支优良整合的团队才能更加有效地执行 ESG 相关工作，应对信息技术与相关生产方面的新兴业务，为提供专业服务夯实基础。

## （二）规范 ESG 报告披露标准

由上文可知，由于 ESG 信息披露标准庞杂且数量众多，给企业如何选择标准进行 ESG 信息披露以及 ESG 评级带来了较大困难，进而导致 ESG 信息披露与评级质量良莠不齐，ESG 报告鉴证也因此没有统一的方法论及标准。

### 1. 推动 ESG 信息披露标准化制定

2021 年，国务院印发《国家标准化发展纲要》，正式启动低碳、绿色生产与消费等方面国家级标准建设。制定中国 ESG 信息披露标准，一方面严格以《国家标准化发展纲要》为依据，从企业采购、生产与销售等环节制定企业 ESG 信息披露标准，既要考虑标准的科学性与前瞻性，也要考虑标准的适应性与普适性；另一方面，借鉴国际主流 ESG 信息披露标准，既要考虑与国际主流标准接轨，也要注重适用性，更要体现中国特色。同时，积极参与国际标准制定与修订，既要向国际标准化制定组织传达中国声音，又要在国际标准中体现中国元素。

此外，ESG 信息披露原则包含信息披露原则、指标体系构建、信息披露范围等核心内容，是指导企业统一规范 ESG 信息披露的指南。当前中国内地除部分企业应国际组织以及香港证券交易所规定向外报 ESG 信息披露报告外，因缺乏统一规范的中国 ESG 信息披露原则且为非强制披露，ESG 信息披露率低、披露质量低、不规范、“迎合披露”，往往披露正面信息，披露负面信息的鲜见，“漂绿”现象多见，行业与企业间信息披露缺乏可比性，极大阻碍了 ESG 生态发展，因此亟待加快制定中国 ESG 信息披露原则（指引）。目前，可参考按照《环境保护法》等环境保护相关法律法规强制披露企业环境信息、自愿披露企业社会责任报告（CSR）以及可持续发展报告进行整合，统一颁布中国 ESG 信息披露框架，推动报告鉴证的有序进行。

### 2. 纳入本土化可持续发展议题

在制定中国可持续披露准则时，除了考虑要与国际标准接轨之外，也要致力于推动本土经济、社会与环境的可持续发展。在综合考虑国际发展趋势和共识的情况下，应结合中国国情和发展阶段的本土特征，不宜直接照搬国际准则中的要求。例如，对于中国企业来说，应用 IFRSS2 中的一些具体披露要求可能存在巨大挑战。典型的例子包括范围三排放、气候情景分析以及气候相关风险机遇的预期财务影响。对于尚未熟悉可持续发展信息披露的企业来说，定量披露上述相关信息难度较大，如果相关定量数据的收集处理过程不规范导致信息质量低下反而会影响整个可持续披露报告的可信度。因此，建议可针对这些方面制定豁免条款，包括给予过渡期安排，过渡期内可以

从定性披露为主逐渐过渡到定量披露，或者将要求披露的企业范围限定在较小范围内，其他企业可以逐步学习国内外先进经验，做好披露准备。同时，准则制定机构还应该综合考虑国内信息使用者的需求优先级。

### 3. 根据行业特征规范定量披露要求

从当前披露现状来看，可持续发展相关信息具有非常明显的行业特征，不同行业之间可能存在完全不同的商业模式、价值链、风险和机遇，比如油气行业最关心的是能源转型和污染等问题，而食品行业最关心的则是食品安全和供应链管理等问题。因此，盲目统一各行业间所有可持续发展议题与指标的定量披露难度较大。只有制定能体现行业特征的行业准则和量化披露要求，让同行更可比，各行有差异，才能真正体现 ESG 报告量化信息披露的价值和决策有用性。同时，在信息披露量化指标设计层面，准则制定者既要考虑涵盖适应我国企业的国际主流 ESG 信息披露指标，也要包括具有中国特色的指标，消除指标水土不服，使定性与定量相结合，适度考虑披露指标与企业财务报告的衔接。

### （三）增强 ESG 报告鉴证准则适用性

由上文可知，制定统一的 ESG 报告披露准则和鉴证准则对于推动我国 ESG 生态体系建设缺一不可；没有 ESG 披露准则，鉴证则无法继续；没有 ESG 鉴证准则，独立鉴证将有名无实，甚至会促使“漂绿”行为的产生。目前中国大陆没有出台针对 ESG 鉴证的专门法律法规。可围绕环境、社会、治理三个维度，建立完善的鉴证制度体系，完善法律法规、监管规定及行业准则，重视公约、协议及指南的重要性，确保 ESG 制度可执行性，并提高 ESG 鉴证相关制度的系统性衔接、嵌入和相互配套，避免制度流于形式，防止因边界不清而出现鉴证盲区等问题。除此之外，还应对重点区域做好风险排查和制度防范，及时堵塞治理漏洞持续提升企业 ESG 管控成效。与此同时，财政部、中国证监会等机关部门可以根据已发布的 CSRD 和 ISDS 等国际相关准则，在充分沟通和意见反馈的基础上，着手研究适合我国的 ESG 报告准则和鉴证准则，颁布统一可供参考的范式文件以规定其鉴证报告内容与格式。

此外，会计师事务所也应积极参与建设中国特色的 ESG 报告和鉴证准则体系，重视自身社会责任，当好引导员，通过自身的实施及专业优势带动和帮助企业实施 ESG 管理逐步提升我国企业在 ESG 管理方面的覆盖率，形成和完善可持续发展的商业模式，促进 ESG 鉴证业务良性发展。

#### **（四）制定 ESG 鉴证准入机制**

##### **1. 明确统一的 ESG 鉴证服务机构**

建议可考虑明确要求由会计师事务所作为 ESG 报告鉴证服务机构。首先，会计师事务所在鉴证领域具有显著优势。根据前文的 H 股 ESG 报告统计，ESG 相关鉴证报告大多数由会计师事务所提供。据前文分析，会计师事务所提供的 ESG 鉴证特征显著，包括职业道德、质量管理体系等，而这些方面是 ESG 信息披露质量和可靠性的关键。我国会计师事务所发展几十年，受到国家、主管部门、监管机构等高度重视、大力培养和严格监管，已经成长为国家高质量发展的重要专业力量，是具有鉴证服务能力专业机构。在 ESG 相关准则和鉴证规则明晰的前提下，也将具备 ESG 鉴证专业胜任能力。鉴于 ESG 涉及主题领域广泛，不可能存在任何一家专业机构能覆盖所有专业领域，而会计师事务所在利用其他专家工作的规则体系和执业经验下，在该方面将具有优势。

会计师事务所也将促进企业迅速行动，将 ESG 理念落到实处，并通过发现问题持续改善，促进企业高质量发展。一是在 ESG 风险领域提供专业见解，促进企业积极应对气候变化在内 ESG 风险和机遇相关财务影响评估与披露，促进企业 ESG 转型。二是通过财务报表、内部控制及 ESG 鉴证等专业服务，促进上市公司 ESG 相关治理、战略、风险管理、指标和目标等流程梳理以及体系建设，督促企业理清披露框架，促进企业 ESG 落地实施，促进企业高质量发展。

##### **2. 制定 ESG 鉴证人才培养机制**

ESG 作为一个庞大的生态体系，涉及多个主题、多个行业。鉴证机构应当加快建立 ESG 人才培养机制，强化 ESG 人才在环境保护、绿色发展、生态文明建设等方面的政策法规培训，有计划地培养 ESG 专业人才，提升 ESG 人才的职业素养，为提供高质量鉴证服务提供智力支撑。还可以通过提供更加针对性的教育和培训机会，强化现有或潜在人才团队的 ESG 领域专业知识和技能，也可以加强校企合作，开展 ESG 领域或 ESG 鉴证领域的研究和实践项目，专项、体系化地培养人才。同时对于 ESG 较为领先的地区，可开展专项人才招聘政策，吸引和留住具备 ESG 鉴证经验和专业背景的人才，以丰富需求缺口较大的市场的人才资源，通过后期的培训与发展逐渐壮大成为一个具有完整教育流程的 ESG 鉴证人才管理体系。

#### **（五）加强 ESG 鉴证业务质量控制**

随着 ESG 披露要求的不断提高及范围不断扩大，企业会主动或被动地去实施 ESG 披露的相关要求，也会直接或间接影响到财务报表数据，因此注册会计师在对企业的



风险评估中也需要考虑 ESG 报告实施的潜在影响，特别是碳密集型企业，是否存在特别风险。气候变化给企业造成的物理风险或转型风险有可能在不同程度上影响着企业的经营，企业的资产、负债以及损益都因此会受到影响，如果相关事项对财务报告整体影响是重大的则必须考虑这些事项。

在提升 ESG 鉴证服务能力方面，鉴证机构还应将工作流程标准化，同时加强鉴证的专业培训与能力建设以提高服务水平。在此基础上，专业鉴证机构还需充分考虑鉴证工作的独立性问题，明确专业人员职责分工，加强机构内部风险控制，提供更为全面可靠的鉴证服务。

## 五、结语

当然，作为一种还不够完善的工具、正在兴起的理念，ESG 的背后还有很多待解的问题、舆论的争议甚至抵制的声音。2023 年 9 月 13-15 日，2023 ESG 全球领导者大会在上海开幕。作为国内规模最大、国际影响力极强的 ESG 盛会，大会主题为“可持续的经济增长、社会发展和环境保护”。随着体系制度的不断完善，完善 ESG 治理已成为中资企业“走出去”必修课。作为注册会计师行业，我们也将助力行业与企业的可持续发展。

## 参考文献

- [1]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(07)
- [2]翟梓琪. 第三方鉴证必将成为 ESG 报告生态系统重要组成部分[J]. 中国会计报, 2023(04)
- [3]王鹏程. 可持续发展信息鉴证服务的发展机遇与战略应对[J]. 财会月刊, 2022(06)
- [4]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(09)
- [5]洪琴琴. ESG 鉴证现状及对我国注册会计师行业的启示[J]. 财富生活, 2023(04)