



第二十三章

企业可持续信息鉴证



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点1】可持续信息鉴证业务概述

1. 可持续信息鉴证业务“鉴证业务”是指鉴证者接受委托，对被鉴证单位依据企业可持续信息披露准则等披露标准编制的可持续信息执行鉴证工作，获取充分、适当的鉴证证据，得出鉴证意见并出具鉴证报告，以增强可持续信息使用者对可持续信息信任程度的业务。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【注意1】既可以对所有可持续信息进行鉴证，也可以对其中部分可持续信息进行鉴证。如果仅对部分可持续信息进行鉴证，鉴证者需要确定鉴证业务范围适当，不会误导信息使用者。

【注意2】在可持续信息鉴证业务中，鉴证者既可以对鉴证范围内的所有可持续信息均获取合理保证或有限保证，也可以对部分可持续信息获取合理保证，对部分可持续信息获取有限保证。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【强调】企业会计准则等财务报告编制基础可能要求企业在财务报表中包含某些可持续信息，注册会计师对财务报表中可持续信息进行审计，不属于可持续信息鉴证业务。

【鉴证机构和鉴证者】会计师事务所外，咨询公司、认证机构。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

2. 可持续信息鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

3. 评价信息的相关性和可靠性

鉴证者在设计和实施鉴证程序时，应当评价拟用作鉴证证据的信息的相关性和可靠性，包括从被鉴证单位外部获取的信息的相关性和可靠性。如果使用被鉴证单位生成的信息，鉴证者应当评价该信息对实现鉴证目的是否足够可靠。必要时，鉴证者应当实施下列程序：针对信息准确性和完整性获取证据；评价信息对实现鉴证业务目的是否足够准确和详细。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

4. 工作底稿的所有权

工作底稿的所有权属于鉴证机构。鉴证机构可自主决定是否允许被鉴证单位获取工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿，但不得损害鉴证机构执行业务的有效性，也不得损害鉴证机构及其人员的独立性。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点2】可持续信息鉴证业务的承接与保持

一、承接或保持可持续信息鉴证业务应满足的条件

1.鉴证者没有理由认为职业道德要求（包括独立性要求）

将无法得到遵守；

2.鉴证者确定执行鉴证业务的人员作为一个整体具备必要的胜任能力和专业素质，且能够投入足够的时间；

3.鉴证者确定拟承接或保持的业务满足鉴证业务的前提条件；

4.鉴证者和委托方已就业务约定条款达成一致意见。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

二、确定是否满足鉴证业务的前提条件

- 1.考虑被鉴证单位是否具备识别拟报告可持续信息的工作流程；
- 2.评价管理层、治理层和委托方的角色和职责是否适当，以及管理层和治理层是否具备编制可持续信息的合理基础（包括是否具备与可持续信息披露相关的数据收集、验证、分析、利用和报告等系统，以及与可持续信息披露相关的内部控制；
- 3.评价鉴证范围内的可持续事项是否适当；
- 4.评价编制可持续信息使用的披露标准是否适当，是否能够被信息使用者获取；
- 5.确定鉴证业务是否存在合理目的；
- 6.确定预期是否能够获取支持鉴证意见所需的鉴证证据，以及鉴证意见是否能够以恰当形式在鉴证报告中发表。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

三、评价鉴证范围内的可持续事项

1. 鉴证范围内的可持续事项是否可识别；
2. 鉴证范围内的可持续事项是否能够按照所使用的披露标准进行一致计量或评价；
3. 鉴证者是否能够对与这些事项相关的可持续信息执行鉴证程序并获取充分、适当的鉴证证据。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

四、评价编制可持续信息使用的披露标准

- 1.评价对于鉴证范围内所有可持续信息是否存在适用的披露标准；
- 2.识别披露标准的来源，包括该披露标准是企业可持续信息披露准则、被鉴证单位内部制定的标准，或是二者结合；
- 3.评价该披露标准是否具备相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性；
- 4.评价信息使用者能否以及如何获取该披露标准。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点3】计划鉴证工作

一、重要性

1.为了计划和执行鉴证工作，以及评价可持续信息是否存在重大错报，鉴证者应当考虑定性披露的重要性并确定定量披露的重要性。

2.某些可持续信息披露标准可能要求被鉴证单位在编制可持续信息时应用“双重重要性”，即同时应用财务重要性和影响重要性，在对这些可持续信息进行鉴证时，鉴证者在考虑或确定重要性时也应同时包括财务重要性和影响重要性。

3.针对定量披露，鉴证者还应当确定实际执行的重要性。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

二、利用其他鉴证者的工作

其他鉴证者，是指鉴证者所在鉴证机构以外的其他鉴证机构，但鉴证者无法充分、适当地参与其工作。

关于其他鉴证者，需要注意以下要点：

- 1.其他鉴证者实施的工作是一项单独的业务；
- 2.其他鉴证者中实施工作的人员没有对可持续信息鉴证业务执行鉴证程序，因此不是鉴证项目的项目组成员，也不是鉴证者的专家；



第二十三章 企业可持续信息鉴证

3.当提及利用其他鉴证者的工作时，也可能包括其他鉴证机构的人员执行的工作。

因此，如果利用所在鉴证机构以外其他鉴证机构执行的工作获取鉴证证据，项目负责人应当确定是否能够充分、适当地参与到这些工作中。如果能够，则该其他鉴证机构属于本章中的组成部分鉴证者，其执行工作的人员属于本鉴证项目的项目组成员；如果不能，则该其他鉴证机构属于其他鉴证者。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点4】风险评估

1.在有限保证业务中，鉴证者设计和实施的风险评估程序应当到位，以识别和评估披露层次重大错报风险，包括舞弊和错误导致的重大错报风险，并设计和实施进一步程序。

2.在合理保证业务中，鉴证者设计和实施的风险评估程序应当到位，以识别和评估披露认定层次重大错报风险，包括舞弊和错误导致的重大错报风险，并设计和实施进一步程序。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

3.鉴证者应当了解可持续事项和可持续信息，包括可能导致披露发生重大错报的事项或情况通常具有的特征。

4.鉴证者应当确定被鉴证单位编制可持续信息所使用的披露标准是否适当，包括该披露标准是否符合相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【内部环境】

有限保证，证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和信息相关的内部环境。

合理保证，鉴证者除了解被鉴证单位与可持续事项和信息相关的内部环境外，还应当评价下列事项：

- 1.在治理层的监督下，管理层是否营造了诚实守信和遵守道德的组织文化；
- 2.内部环境是否为内部控制体系的其他要素奠定了适当的基础；
- 3.内部环境要素的控制缺陷是否会削弱内部控制体系的其他要素。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（二）风险评估

有限保证，鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和信息相关的风险评估工作的结果。

合理保证，鉴证者不能只了解风险评估工作的结果，而是应当了解被鉴证单位与可持续事项和信息相关的风险评估工作，包括下列方面：1.了解风险评估工作的下列步骤2.了解风险评估工作的结果3.评价风险评估工作是否适合被鉴证单位的实际情况。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（三）监督

有限保证业，鉴证者应当了解被鉴证单位针对与可持续事项和信息相关的内部控制体系实施的监督工作的结果。

合理保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位针对与可持续事项和信息相关的内部控制体系实施的监督工作及结果，并评价上述监督工作是否适合被鉴证单位的实际情况。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（四）信息系统与沟通

无论有限保证还是合理保证，鉴证者都应当了解被鉴证单位与可持续事项和信息相关的信息系统与沟通。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（五）控制活动

有限保证业务中，如果计划测试控制运行有效性以获取鉴证证据，鉴证者应当了解下列控制：

- 1.拟测试的控制，包括其他鉴证者的鉴证报告中指出的、与被鉴证单位相关的互补性控制；
- 2.针对上述第1项中的控制，为应对运用信息技术导致的风险，被鉴证单位实施的信息技术一般控制。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

合理保证业务，鉴证者应当考虑下列问题，以识别需要了解的

1. 鉴证者拟测试哪些控制的运行有效性以获取证据
2. 针对上述第1项所述的控制，哪些信息技术应用程序和信息技术环境可能面临运用信息技术导致的风险。
3. 针对上述第2项明确的信息技术应用程序和信息技术环境，被鉴证单位采用了哪些信息技术一般控制来应对运用信息技术导致的风险。

4. 对于识别和评估披露认定层次重大错报风险，并设计进一步程序以应对这些风险而言，鉴证者认为适当的其他控制。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【管理层凌驾于控制之上的风险】

由于管理层凌驾于控制之上的方式具有不可预见性，在合理保证业务中，鉴证者应当将管理层凌驾于控制之上的风险作为舞弊导致的重大错报风险，并评估为最高风险等级。

【注意】鉴证者应当确定实施风险评估程序获取的鉴证证据能否为识别和评估重大错报风险提供充分的依据。如果不能，鉴证者应当追加风险评估程序，直至获取的证据能够提供充分的依据。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点5】应对重大错报风险

一、总体应对措施

在有限保证业务中，鉴证者应当设计和实施总体应对措施：

- 1.内部环境要素的控制缺陷削弱了内部控制体系其他要素；
- 2.存在舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为；
- 3.存在具有广泛影响的重大错报风险。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

在合理保证业务中，鉴证者应当设计和实施总体应对措施：

1.鉴证者对内部环境的评价认为存在下列情形之一：

（1）管理层未能营造诚实守信和遵守道德的组织文化；

（2）内部环境未能为内部控制体系的其他要素奠定适当的基础；

（3）内部环境要素的控制缺陷削弱了内部控制体系的其他要素

2.存在舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为

3.存在具有广泛影响的重大错报风险。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

二、进一步鉴证程序

在有限保证业务中，鉴证者应当针对评估的披露层次重大错报风险设计和实施进一步鉴证程序。

在合理保证业务中，鉴证者应当针对评估的披露认定层次重大错报风险设计和实施进一步鉴证程序，包括确定进一步鉴证程序的性质、时间安排和范围。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

三、实质性程序

（一）实质性程序的基本要求

在有限保证业务中，鉴证者可以根据职业判断确定是否实施实质性程序。

在合理保证业务中，如果认为某项披露是重大的，无论其是否存在重大错报风险，鉴证者都应当考虑是否需要针对该披露设计和实施实质性程序。此外，针对评估的接近最高等级的风险，鉴证者也应当实施实质性程序。

在合理保证业务中实施实质性程序时，鉴证者应当考虑是否实施函证程序。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

四、应对舞弊或违反法律法规行为

在可持续信息鉴证业务中，如果未发现违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为，鉴证者通常不需要针对被鉴证单位遵守法律法规情况实施实质性程序。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

五、应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险

被鉴证单位披露的可持续信息中可能存在大量估计或前瞻性信息，鉴证者应当采取适当措施予以应对。

在有限保证业务中，为应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险，鉴证者应当采取下列措施：

1. 评价下列事项：

- （1）管理层是否恰当遵守了所使用的披露标准中与估计或前瞻性信息有关的要求；
- （2）生成估计或前瞻性信息的方法是否适当，是否得到一贯运用；
- （3）如果披露的估计或前瞻性信息发生变化，或者生成估计或前瞻性信息的方法与上期相比发生变化，该变化是否符合实际情况。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

2.考虑是否有必要实施其他程序。

在合理保证业务中，为应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险，鉴证者应当采取下列措施：

1.评价管理层是否恰当遵守了所使用的披露标准中与估计或前瞻性信息有关的要求



第二十三章 企业可持续信息鉴证

2.实施下列一项或多项程序：

（1）测试管理层如何生成估计或前瞻性信息及相关披露，并测试生成估计或前瞻性信息所依据的信息。在测试时，鉴证者应当评价下列方面：

①管理层对方法的选择和运用是否恰当，方法相较于上期是否发生变化以及变化是否适当；

②管理层使用的假设是否适当，假设相较于上期是否发生变化以及变化是否适当；

③管理层使用的数据是否适当，数据相较于上期是否发生变化以及变化是否适当。

（2）作出点估计或区间估计以评价管理层的估计。

（3）从截至鉴证报告目前发生的最新情况中获取鉴证证据。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

六、针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施程序

在有限保证业务中，鉴证者应当针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施下列程序：

- 1.将可持续信息与相关记录进行核对或调节；
- 2.询问管理层，了解编制可持续信息过程中作出的重大调整，并考虑是否有必要实施追加的程序。

在合理保证业务中，鉴证者应当针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施下列程序：

- 1.将可持续信息与相关记录进行核对或调节；
- 2.针对管理层在编制可持续信息过程中作出的重大调整获取鉴证证据。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

七、合理保证业务中应对管理层凌驾于控制之上的风险

- 1.测试管理层在处理可持续信息过程中所作的调整是否适当；
- 2.询问参与可持续信息报告过程的人员是否知悉对可持续信息的不恰当或不正常调整；
- 3.确定除上述两项程序外，是否需要实施其他程序以应对管理层凌驾于控制之上的风险。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

【知识点6】完成鉴证工作和出具鉴证报告

（一）评价鉴证证据

鉴证者应当评价已获取的鉴证证据是否充分、适当，并在必要时获取进一步鉴证证据。在评价时，鉴证者应当考虑已获取的鉴证证据能否实现预期目的，并应当考虑所有鉴证证据，无论这些鉴证证据之间是否能够相互印证，以及鉴证证据与可持续信息之间是否存在矛盾。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（二）针对管理层编制可持续信息（包括前瞻性信息）和作出相关估计时所使用的假设、作出的判断和决策，鉴证者应当评价是否有迹象表明可能存在管理层偏向，即使这些判断、决策和假设孤立地看是合理的。如果识别出管理层偏向的迹象，鉴证者应当评价对鉴证业务的影响。如果管理层有意误导，则管理层偏向具有舞弊性质。

如果获取的鉴证证据与其他鉴证证据不一致，鉴证者应当确定需要对已实施的程序作出哪些调整或补充，以解释和应对这种不一致，并考虑对业务其他方面的影响。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（三）无保留意见

有限保证业务中，如果根据已实施的鉴证程序和已获取的鉴证证据，鉴证者没有注意到任何事项使其认为存在下列情况，鉴证者应当发表无保留有限保证鉴证意见：

- 1.在可持续信息编制使用的披露标准属于严格遵循的标准的情形下，可持续信息没有在所有重大方面按照该标准编制；
- 2.在可持续信息编制使用的披露标准属于公允列报标准的情形下，可持续信息没有在所有重大方面按照该标准得到公允反映。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

在合理保证业务中，如果鉴证者得出下列结论，应当发表无保留合理保证鉴证意见

- 1.在可持续信息编制使用的披露标准属于严格遵循的标准的情形下，可持续信息已在所有重大方面按照该标准编制；
- 2.在可持续信息编制使用的披露标准属于公允列报标准的情形下；可持续信息已在所有重大方面按照该标准得到公允反映。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

（四）非无保留意见

当存在下列情形之一时，鉴证者应当发表非无保留意见：

1. 鉴证者根据职业判断认为鉴证范围受到限制，且这种限制的影响可能是重大的。在这种情形下，鉴证者应当发表保留意见或无法表示意见。

2. 鉴证者根据职业判断认为可持续信息存在重大错报。在这种情形下，鉴证者应当发表保留意见或否定意见。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

3.如果无法获取合理保证或有限保证，并且在鉴证报告中发表保留意见也不足以实现向信息使用者报告的目的，鉴证者应当出具无法表示意见的报告，或在法律法规不禁止的情况下解除业务约定。



第二十三章 企业可持续信息鉴证

4.如果管理层或治理层已在可持续信息陈述中指出并恰当披露了可持续信息存在重大错报，鉴证者应当采取下列措施。

（1）就可持续信息是否按照使用的披露标准编制发表保留意见或否定意见；

（2）如果鉴证业务约定条款明确要求针对管理层或治理层的陈述发表结论，应当对该陈述发表无保留意见，同时在鉴证报告中增加强调事项段，说明可持续信息存在重大错报，并且管理层或治理层已识别出这些重大错报并作出恰当说明。