

附件 1

可持续信息鉴证业务准则第 X 号 ——基本准则

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为规范鉴证者执行可持续发展信息(以下简称可持续信息)鉴证业务,提高鉴证业务质量,服务企业践行可持续发展理念,推动高质量发展,制定本准则。

第二条 本准则适用于鉴证者接受委托,对被鉴证单位编制的可持续信息执行第三方独立鉴证。具体而言:

- (一) 本准则适用于对所有类型可持续信息执行的鉴证业务;
- (二) 本准则适用于对按照所有适当的标准编制的可持续信息执行的鉴证业务;
- (三) 本准则适用于对被鉴证单位拟报告的所有可持续信息进行鉴证,也适用于对其中一部分信息进行鉴证;
- (四) 本准则仅适用于基于责任方认定的鉴证业务,不适用于直接报告的鉴证业务;
- (五) 本准则适用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务;
- (六) 本准则适用于对所有被鉴证单位的可持续信息执行的鉴证业务,无论被鉴证单位的规模或复杂程度如何。鉴证者需要结合业务的性质和具体情况运用本准则的要求。

第三条 可持续信息鉴证业务准则体系包括基本准则、具体准则和应用指南,对可持续信息鉴证业务作出全面规范。

本准则是基本准则，对执行可持续信息鉴证业务提出一般要求。

具体准则对环境、社会 and 治理方面某一具体可持续议题的信息鉴证提出具体要求，或专门规范和细化某些关键鉴证概念和原则的运用，以及环节、程序的执行。

应用指南对本准则和具体准则的重要条款作进一步解释、说明和举例，便于鉴证者更好理解和运用准则。

第四条 如果按照适用的财务报告编制基础的规定，某些可持续信息应当在财务报表中列报或披露，对被鉴证单位财务报表执行审计的注册会计师需要按照中国注册会计师审计准则的规定对此类信息进行审计，不适用本准则。

第五条 可持续信息可能与被鉴证单位已审计财务报表一同列报，例如，作为年度报告的一部分，或列报在年度报告所附的文件中。在这些情况下，已审计财务报表属于本准则所述的其他信息。

第二章 目 标

第六条 在执行可持续信息鉴证业务时，鉴证者的目标是：

（一）对可持续信息是否不存在重大错报获取合理保证或有限保证；

（二）以书面报告的形式对可持续信息发表合理保证或有限保证的鉴证结论，并说明得出结论的依据；

（三）根据本准则或相关可持续信息鉴证业务具体准则的要求，做进一步沟通。

对可持续信息进行鉴证有助于提高信息披露质量，服务于贯彻新发展理念，推动经济、社会和环境可持续发展，促进人与自然和谐共

生，构建和谐社会关系。

第七条 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结论也不足以实现向预期使用者报告的目的，出具无法表示结论的报告，或在适用的法律法规允许的情况下解除业务约定。

第三章 要 求

第一节 按照可持续信息鉴证业务准则的规定执行鉴证业务

第八条 鉴证者应当遵守本准则以及与鉴证业务相关的所有可持续信息鉴证业务具体准则。

第九条 除非已经遵守本准则以及与鉴证业务相关的所有可持续信息鉴证业务具体准则，否则，鉴证者不得声称遵守了本准则或可持续信息鉴证业务具体准则。

第十条 鉴证者应当掌握每项可持续信息鉴证业务准则及应用指南的全部内容，以理解准则的目标并恰当遵守其要求。

第十一条 鉴证者应当遵守本准则以及与鉴证业务相关的所有可持续信息鉴证业务具体准则的全部要求，除非某项要求有适用条件，而该鉴证业务的具体场景不满足该条件，导致该项要求不适用。本准则中的具体条款如无特别说明，则同时适用于有限保证业务和合理保证业务。对于仅适用于有限保证业务或合理保证业务的条款，本准则将在相应条款处明确适用的鉴证业务类型，如使用“在有限保证业务中”或“在合理保证业务中”等措辞。

第十二条 在极其特殊的情况下，鉴证者可能认为有必要偏离某项可持续信息鉴证业务准则的要求。只有当相关要求的内容是实施某

项特定程序，而根据该鉴证业务的具体情况，该程序无法有效实现相关要求的目的时，鉴证者才能偏离该项要求。在这种情况下，鉴证者应当：

- （一）实施替代程序，以实现相关要求的目的；
- （二）记录偏离相关要求的原因，以及替代程序如何实现该要求的目的。

第十三条 如果无法实现本准则或相关可持续信息鉴证业务具体准则的目标，鉴证者应当评价该情况是否导致鉴证者得出非无保留结论，或在适用的法律法规允许的情况下解除业务约定。鉴证者应当将不能实现本准则或相关可持续信息鉴证业务具体准则的目标作为重大事项记录于工作底稿。

第二节 鉴证业务的接受与保持

第十四条 鉴证者接受或保持某项鉴证业务，应当同时满足下列条件：

- （一）鉴证者没有理由认为相关职业道德要求将得不到遵守；
- （二）鉴证者已经确定执行鉴证业务的人员作为一个整体具备执行业务所需的适当胜任能力，包括充足的时间；
- （三）已实施下列工作，从而就执行鉴证业务的基础达成一致意见：

- 1.确定鉴证业务的前提条件存在；
- 2.确定鉴证者和委托方已就鉴证业务约定条款达成一致意见。

第十五条 如果委托方在拟议的业务约定条款中对鉴证者的工作范围施加限制，使鉴证者认为将导致对可持续信息得出无法表示结

论，除非法律法规另有规定，鉴证者不应将该业务作为鉴证业务承接。

第十六条 项目合伙人应当确定已经遵守鉴证机构中与客户关系和鉴证业务的接受与保持有关的政策和程序，并确定根据本准则第十四条的规定得出的结论是适当的。

第十七条 如果项目合伙人在接受或保持某项客户关系或鉴证业务后获知了某些信息，而如果在接受或保持之前获知这些信息，可能会导致鉴证机构拒绝接受或保持该客户关系或鉴证业务，则项目合伙人应当立即与鉴证机构沟通该信息，以使鉴证机构和项目合伙人能够立即采取必要的行动。

第三节 鉴证机构层面的质量管理

第十八条 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。

第四节 项目层面的质量管理

第十九条 项目合伙人应当对管理和实现项目的高质量承担总体责任。在此过程中，项目合伙人应当充分、适当地参与整个鉴证业务过程，从而能够根据项目的性质和具体情况，确定作出的重大判断和据此得出的结论是否适当。

第二十条 如果项目合伙人为了遵守本准则中的某项要求，将设计或实施某些程序、执行某些工作或采取某些行动的任务分配给项目组其他成员，项目合伙人仍然应当通过指导、监督这些项目组成员并复核其工作，对管理和实现项目的高质量承担总体责任。

第二十一条 项目合伙人应当同时满足下列条件：

- （一）具备鉴证技能方面的胜任能力；
- （二）了解适用于具体鉴证业务的相关职业道德要求；
- （三）具备足够的可持续信息方面的胜任能力，以对执行鉴证业务得出的结论承担责任。

第二十二条 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。

第二十三条 项目合伙人应当负责确保项目组其他成员知悉适用于具体鉴证业务的相关职业道德要求，以及鉴证机构的相关政策和程序，包括与下列方面相关的政策和程序：

- （一）识别、评估和应对对遵守相关职业道德要求的不利影响；
- （二）可能导致违反相关职业道德要求的情形，以及当项目组成员意识到违反相关职业道德要求时应当承担的责任；
- （三）当意识到被鉴证单位存在违反法律法规的迹象时，项目组成员应当承担的责任。

第二十四条 如果注意到某些事项表明存在对遵守相关职业道德要求的不利影响，项目合伙人应当通过对照鉴证机构的政策和程序，利用来自鉴证机构、项目组或其他来源的相关信息，对这些不利影响作出评价，并采取适当行动。

第二十五条 项目合伙人应当通过观察和必要的询问，在整个鉴证业务过程中对项目组成员违反相关职业道德要求的情形保持警觉。如果项目合伙人通过鉴证机构质量管理体系或其他来源获得的信息，注意到项目组成员已经违反了相关职业道德要求，项目合伙人应当在咨询鉴证机构相关人员后，采取适当行动。

第二十六条 鉴证者应当在鉴证业务过程中运用鉴证技能。

第二十七条 在计划和执行鉴证业务时，鉴证者应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致可持续信息发生重大错报的情形。

第二十八条 在计划和执行鉴证业务，包括确定拟实施程序的性质、时间安排和范围时，鉴证者应当运用职业判断。

第二十九条 项目合伙人应当结合项目的性质和具体情况、鉴证机构的政策和程序、执行业务过程中可能发生的变化，确定已及时向项目组分配执行业务所需的充分、适当资源，或项目组能够及时获取这些资源。

第三十条 项目合伙人应当确定项目组成员、外部专家和提供直接协助的内部审计人员作为一个整体拥有执行鉴证业务所需胜任能力，包括可持续信息方面的胜任能力、鉴证技能方面的胜任能力和充足的时间。

第三十一条 如果拟利用鉴证者所在鉴证机构以外其他鉴证机构执行的工作获取证据，项目合伙人应当确定其是否能够充分、适当地参与到上述工作中：

（一）如果项目合伙人能够充分、适当地参与到上述工作中，那么该鉴证机构属于组成部分鉴证者，该鉴证机构中执行工作的人员属于项目组的一部分，鉴证者应当遵守本准则第三十四条至第三十七条的规定；

（二）如果项目合伙人不能充分、适当地参与到上述工作中，那么该鉴证机构属于其他鉴证者，鉴证者应当遵守本准则第三十八条至第四十三条的规定。

第三十二条 针对本准则第二十九条至第三十一条的规定，如果项目合伙人确定所分配的资源或项目组能够获取的资源对于项目的

性质和具体情况而言不充分、不适当，项目合伙人应当采取适当行动，包括与鉴证机构的适当人员沟通，以向项目组分配或提供额外的资源或替代资源。

第三十三条 项目合伙人应当负责根据项目的性质和具体情况，适当使用向项目组分配或提供的资源。

第三十四条 项目合伙人应当负责对项目组成员进行指导、监督并复核其工作。

第三十五条 项目合伙人应当确定：

（一）按照适用的法律法规和职业准则的规定，以及鉴证机构的政策和程序计划和执行指导、监督和复核；

（二）指导、监督和复核的性质、时间安排和范围符合项目的性质和具体情况，并与鉴证机构向项目组分配或提供的资源相匹配。

第三十六条 项目合伙人应当在鉴证业务过程中的适当时点复核工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：

（一）重大事项；

（二）重大判断，包括与在鉴证业务过程中遇到的困难或有争议事项有关的判断，以及得出的结论；

（三）根据项目合伙人的职业判断，与项目合伙人的职责有关的其他事项。

第三十七条 项目合伙人应当在与管理层、治理层或相关监管机构签署正式书面沟通文件之前对其进行复核。

第三十八条 如果拟利用其他鉴证者的工作获取证据，鉴证者应当：

（一）遵守与利用其他鉴证者的工作有关的相关职业道德要求；

（二）评价其他鉴证者是否具备实现鉴证业务目的所必需的胜任

能力和专业素质；

（三）评价其他鉴证者工作的性质、范围和目标对于实现鉴证业务目的而言是否适当；

（四）确定从其他鉴证者的工作中获取的证据是否足以实现鉴证业务目的。

第三十九条 在根据本准则第三十八条第（三）项和第（四）项的规定进行评价或确定时，如果鉴证者拟利用其他鉴证者出具的鉴证报告（指其他鉴证者为某一实体出具报告，供实体价值链上的其他实体、其他实体的鉴证者使用，本准则称为“一对多报告”），鉴证者应当评价下列方面，确定该报告是否为实现鉴证业务目的提供了充分、适当的证据：

（一）有关已实施程序及其结果的描述对于实现鉴证业务目的而言是否适当；

（二）出具该鉴证报告所依据的鉴证标准是否充分。

第四十条 如果拟根据本准则第一百一十二条和第一百一十四条的规定对控制运行有效性获取证据，鉴证者应当确定其他鉴证者的一对多报告或其他鉴证报告中指明的互补性控制是否与被鉴证单位相关。

第四十一条 在确定从其他鉴证者的工作中获取的证据是否足以实现鉴证业务目的时，鉴证者应当就其他鉴证者工作过程中发现的情况与其进行必要的沟通。

第四十二条 鉴证者应当确定是否以及在多大程度上需要复核其他鉴证者执行工作所形成的额外工作底稿。

第四十三条 如果鉴证者确定从其他鉴证者的工作中获取的证据不足以实现鉴证业务的目的，包括鉴证者无法获取足够的信息进行

确定或者鉴证者认为与其他鉴证者的沟通不足以实现鉴证业务的目的，鉴证者应当：

（一）确定是否能够通过实施替代程序获取充分、适当的证据；

（二）如果不能通过实施替代程序获取充分、适当的证据，考虑该情况对鉴证业务的影响，包括是否表明鉴证业务范围受到限制。

第四十四条 如果拟利用专家的工作，鉴证者应当：

（一）评价专家是否具备实现鉴证业务目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性；

（二）在评价外部专家的客观性时，询问可能对外部专家的客观性产生不利影响的利益和关系；

（三）充分了解专家的专长领域，以确定专家工作的性质、范围和目标，从而实现鉴证业务目的；

（四）与专家就下列事项达成一致意见，并根据需要形成书面协议：

1.专家工作的性质、范围和目标；

2.鉴证者和专家各自的角色和责任，包括鉴证者和专家之间沟通的性质、时间安排和范围。

第四十五条 鉴证者应当评价专家的工作是否足以实现鉴证业务目的，包括：

（一）专家的工作结果或结论的相关性和合理性，及其与鉴证者获取的其他证据的一致性；

（二）如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；

（三）如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。

第四十六条 如果确定专家的工作不足以实现鉴证业务目的，鉴证者应当采取下列措施：

（一）就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见；

（二）根据具体情况，实施追加程序。

第四十七条 如果拟利用内部审计的工作，鉴证者应当：

（一）评价内部审计在被鉴证单位中的地位以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度；

（二）评价内部审计人员的胜任能力，包括在可持续事项和所使用的标准方面的胜任能力；

（三）评价内部审计是否采用系统、规范化的方法（包括质量控制）；

（四）确定是否以及在多大程度上利用内部审计人员的特定工作；

（五）确定内部审计人员的工作是否足以实现鉴证业务的目的。

第四十八条 项目合伙人应当负责确保在鉴证业务的适当时点与项目组成员、外部专家和内部审计人员进行沟通。

第四十九条 项目合伙人应当对项目组就下列事项进行咨询承担责任：

（一）困难或有争议事项，以及鉴证机构政策和程序要求咨询的事项；

（二）项目合伙人根据职业判断认为需要咨询的其他事项。

第五十条 对于根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定或鉴证机构的政策和程序需要实施项目质量复核的项目，项目合伙人应当与项目质量复核人员讨论在鉴证业务过程中遇到的重大事项和重大判断，包括在项目质量复核过程中识别

出的重大事项和重大判断。

第五十一条 项目合伙人应当负责下列方面：

（一）考虑从鉴证机构的监控和整改程序获取的信息，这些信息可能是由鉴证机构提供的，也可能来自网络和网络实体的监控和整改程序；

（二）确定这些信息是否可能影响鉴证业务，如可能影响，采取适当行动。

第五节 舞弊和违反法律法规行为

第五十二条 鉴证者应当在整个鉴证业务过程中保持职业怀疑，认识到存在舞弊导致的重大错报的可能性，而不应受以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响。

第五十三条 在鉴证业务过程中实施的程序可能使鉴证者识别出或怀疑存在违反法律法规行为，鉴证者应当对此保持警觉。

第五十四条 如果未识别出或未怀疑被鉴证单位违反法律法规，除本准则第五十三条、第一百条和第一百零一条所述的程序外，鉴证者不需要针对被鉴证单位遵守法律法规情况实施其他程序。

第五十五条 如果鉴证者识别出舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或怀疑存在违反法律法规行为，鉴证者应当确定法律法规或相关职业道德要求是否：

（一）要求鉴证者向被鉴证单位以外的适当机构报告；

（二）规定了报告责任，根据该责任，向被鉴证单位以外的适当机构报告可能是适当的。

第六节 与管理层和治理层沟通

第五十六条 根据职业判断,如果认为某重要事项需要提请管理层或治理层注意,鉴证者应当在鉴证业务过程中及时与管理层或治理层沟通。

鉴证者应当与治理层沟通鉴证业务中发现的下列事项:

- (一) 鉴证工作中遇到的重大困难;
- (二) 影响鉴证报告形式和内容的情形;
- (三) 鉴证者对被鉴证单位可持续信息重大方面的质量的看法;
- (四) 已与管理层讨论或需要书面沟通的鉴证业务中出现的重大事项,以及鉴证者要求提供的书面声明,除非治理层全部成员参与管理被鉴证单位。

第七节 工作底稿

第五十七条 鉴证者应当及时编制业务工作底稿,形成充分、适当的记录,作为出具鉴证报告的基础。鉴证者编制的工作底稿,应当使得未曾接触该项鉴证业务的有经验的专业人士清楚了解:

- (一) 按照本准则、相关可持续信息鉴证业务具体准则和适用的法律法规规定实施程序的性质、时间安排和范围;
- (二) 实施程序的结果和获取的证据;
- (三) 鉴证业务过程中遇到的重大事项和得出的结论,以及在得出结论时作出的重大职业判断。

第五十八条 在记录已实施程序的性质、时间安排和范围时,鉴证者应当记录:

- （一）测试的具体项目或事项的识别特征；
- （二）鉴证工作的执行人员及完成鉴证工作的日期；
- （三）鉴证工作的复核人员、复核的日期和范围。

第五十九条 鉴证者应当记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括所讨论重大事项的性质、讨论的时间和参加人员。

第六十条 鉴证者应当在鉴证报告日后及时将工作底稿归整为鉴证业务档案，并完成归整过程中的事务性工作。在完成最终业务档案归整工作后，鉴证者不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何工作底稿。

第六十一条 除本准则第二百二十四条规定的情况外，在完成最终鉴证业务档案归整工作后，如果鉴证者发现有必要修改现有工作底稿或增加新的工作底稿，无论修改或增加工作底稿的性质如何，鉴证者均应当记录：

- （一）修改或增加工作底稿的理由；
- （二）修改或增加工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。

第六十二条 鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

- （一）识别出的与遵守相关职业道德要求有关的问题，以及这些问题的解决方案；
- （二）就是否遵守了适用于鉴证业务的独立性要求得出的结论，以及与鉴证机构进行的哪些讨论可以支持上述结论；
- （三）就客户关系和鉴证业务的接受与保持（包括鉴证业务的前提条件）得出的结论；
- （四）在鉴证业务过程中进行的咨询的性质、范围和得出的结论。

第八节 鉴证业务的前提条件

第六十三条 鉴证者应当初步了解业务环境，包括下列方面：

- （一）拟报告的可持续信息；
- （二）鉴证业务的范围是拟报告的可持续信息，还是其中一部分。

第六十四条 为确定鉴证业务的前提条件是否存在，鉴证者应当根据对业务环境的初步了解，与管理层、治理层或者其他委托方（以下简称适当方）的讨论，执行下列程序：

- （一）考虑被鉴证单位是否具备识别拟报告可持续信息的流程；
- （二）评价管理层、治理层、其他委托方的角色和职责在具体情况下是否适当。在评价时，鉴证者还应当评价管理层、治理层是否具有编制可持续信息的合理基础；
- （三）评价鉴证业务是否具备本准则第六十五条至第六十八条所述的全部特征。

第六十五条 鉴证者应当评价鉴证业务范围内的可持续事项是否适当。在评价时，鉴证者应当考虑这些可持续事项是否是可识别的，是否能够按照使用的标准得到一致计量或评价，从而能够对与之相关的可持续信息执行鉴证程序，获取充分、适当的证据。

第六十六条 鉴证者应当评价编制可持续信息使用的标准在具体业务环境下是否适当，是否能够被预期使用者获取。在评价时，鉴证者应当：

- （一）评价是否存在适用于鉴证业务范围内所有可持续信息的标准；
- （二）识别标准的来源，包括该标准是框架标准、由实体制定的标准，或是两者的结合；

（三）评价该标准是否具备相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性等特征；

（四）评价预期使用者是否能够获取该标准，以及如何获取该标准。

第六十七条 鉴证者应当确定下列事项：

（一）预期是否能够获取所需的证据，以支持鉴证者的结论；

（二）鉴证者的结论是否能够以恰当的形式包含在书面报告中。

第六十八条 鉴证者应当确定鉴证业务是否存在合理的目的。在确定时，鉴证者应当确定下列事项：

（一）对于有限保证业务，鉴证者预期是否能够获得有意义的保证程度；

（二）鉴证业务在整体上是否是有用的，是否不会误导预期使用者；

（三）鉴证业务的范围是否适当，包括当鉴证业务的范围只涵盖拟报告的可持续信息的一部分时。

第六十九条 如果鉴证业务的前提条件不存在，鉴证者应当与委托方讨论该事项。如果不能作出相应修改以满足鉴证业务的前提条件，除非法律法规另有规定，鉴证者不应当将该业务作为鉴证业务承接。如果按照上述法律法规的规定承接业务，并不符合本准则的要求，鉴证者不应在鉴证报告中提及已按照本准则或与鉴证业务相关的可持续信息鉴证业务具体准则的规定执行了鉴证业务。

第七十条 如果在承接业务之后发现鉴证业务的某项前提条件不存在，鉴证者应当与适当方讨论该事项，并确定：

（一）是否能够解决该事项；

（二）继续执行鉴证业务是否适当；

（三）是否以及如何在鉴证报告中沟通该事项。

第七十一条 如果在承接业务之后发现使用的某项标准不适当或某个可持续事项不适当，鉴证者应当考虑在法律法规允许的情况下解除业务约定。如果继续执行业务，鉴证者应当根据具体情况，发表保留结论、否定结论或无法表示结论。

第七十二条 如果法律法规规定的鉴证报告结构或措辞与可持续信息鉴证业务准则的要求不一致，鉴证者应当评价：

（一）预期使用者是否可能误解鉴证者的结论；

（二）如果可能误解，在鉴证报告中作出补充解释是否能够减轻误解。

如果认为在鉴证报告中作出补充解释不能减轻可能的误解，除非法律法规另有规定，鉴证者不应承接该项业务。

如果按照法律法规的这类规定执行鉴证业务，并不符合本准则的要求，鉴证者不应在鉴证报告中提及已按照本准则和与鉴证业务相关的可持续信息鉴证业务具体准则的规定执行鉴证业务。

第九节 鉴证业务约定条款

第七十三条 鉴证者应当就鉴证业务约定条款与委托方达成一致意见，并将达成一致意见的鉴证业务约定条款详细记录于鉴证业务约定书或其他适当形式的书面协议、书面确认函中。鉴证业务约定条款应当包括下列主要内容：

（一）与鉴证业务的目标和范围有关的事项，包括：

1. 鉴证业务的目标；
2. 鉴证业务范围内的可持续信息、不属于鉴证业务范围的可持续

信息；

3.属于鉴证业务范围的报告边界；

4.鉴证业务是有限保证业务、合理保证业务，还是有限保证和合理保证的结合，以及各类可持续信息的保证水平；

5.使用的标准；

6.鉴证者将根据本准则以及与鉴证业务相关的可持续信息鉴证业务具体准则的规定执行鉴证业务；

（二）鉴证者的责任；

（三）管理层或治理层的责任：

1.根据使用的标准编制可持续信息，包括实现可持续信息的公允列报（如相关）；

2.识别、选择或制定适当的标准（如适用）；

3.在可持续信息中提及或说明管理层或治理层使用的标准，如果在具体业务中标准不够明确，则提及或说明该标准的制定机构；

4.设计、执行和维护必要的内部控制体系，以按照所使用的标准编制可持续信息，使可持续信息不存在错误或舞弊导致的重大错报；

5.向鉴证者提供必要的工作条件，包括：

（1）管理层注意到的、与编制可持续信息相关的所有信息；

（2）执行鉴证业务所需的额外信息；

（3）使鉴证者在获取证据时可以不受限制地接触其认为必要的被鉴证单位人员；

（四）鉴证者拟出具报告的预期形式和内容，并说明在特定情况下出具的报告可能不同于预期形式和内容；

（五）明确管理层同意在接近鉴证报告日提供书面声明。

第七十四条 对于连续鉴证业务，鉴证者应当评价是否需要修改

鉴证业务约定条款，以及是否需要提醒适当方注意现有条款。

第七十五条 在缺乏合理理由的情况下，鉴证者不应同意变更鉴证业务约定条款，包括从合理保证业务变更为有限保证业务（即降低保证程度）。如果鉴证者不同意变更鉴证业务约定条款，而适当方又不允许鉴证者按照原有条款继续执行鉴证业务，鉴证者应当：

（一）在适用的法律法规允许的情况下，解除业务约定；

（二）确定是否有约定义务或其他义务向治理层、股东或监管机构等其他方报告该事项。

第七十六条 如果鉴证业务约定条款发生变更，鉴证者应当与适当方就新的业务约定条款达成一致意见，并将其记录于业务约定书或其他适当形式的书面协议中。同时，鉴证者仍应当考虑业务约定条款变更前获取的证据。

第十节 证据

第七十七条 为获取充分、适当的证据，鉴证者应当按照下列方式设计和实施程序：

（一）既不偏向于获取支持性的证据，也不排斥相矛盾的证据；

（二）程序的性质、时间安排和范围适合业务的具体情况，以实现程序的预期目的。

第七十八条 在设计和实施程序时，鉴证者应当评价拟用作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。

第七十九条 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业务目的而言是否足够可靠，必要时，应当实施下列程序：

（一）获取有关信息准确性和完整性的证据；

（二）评价信息对实现鉴证业务目的而言是否足够准确和详细。

第八十条 如果拟用作证据的信息由管理层的专家编制，在评价该信息的相关性和可靠性时，鉴证者应当考虑管理层的专家的工作对实现鉴证业务目的而言的重要程度，并在必要的范围内实施下列程序：

（一）评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性；

（二）了解管理层的专家的工作；

（三）了解管理层在编制可持续信息过程中如何使用管理层的专家编制的信息；

（四）评价用作证据的管理层专家工作的适当性。

第八十一条 如果鉴证业务过程中识别出的情况使鉴证者认为文件可能不真实，或文件中的条款已经被修改但没有向鉴证者披露修改情况，鉴证者应当进一步调查，并确定对其他证据的影响。

第八十二条 如果对拟用作证据的信息的相关性或可靠性产生疑虑，鉴证者应当：

（一）确定是否有必要修改程序或实施追加的程序，以消除疑虑；

（二）如果不能消除疑虑，考虑对鉴证业务其他方面的影响，包括疑虑是否表明披露可能存在舞弊导致的重大错报。

第十一节 计划鉴证工作

第八十三条 鉴证者应当制定总体鉴证策略和具体鉴证计划，包括确定计划实施的程序的性质、时间安排和范围。在计划鉴证工作时，项目合伙人应当考虑下列信息是否相关：

（一）鉴证业务接受与保持过程中获取的信息；

（二）项目合伙人在为被鉴证单位执行其他业务时获取的信息。

第八十四条 对于集团可持续信息鉴证业务，在制定总体鉴证策略和具体鉴证计划时，鉴证者应当确定：

（一）将对哪些可持续信息执行鉴证工作，这些可持续信息的来源；

（二）执行业务所需的资源，包括组成部分鉴证者；

（三）是否从其他鉴证者执行的工作获取证据。

第八十五条 项目合伙人和项目组其他关键成员应当参与计划鉴证工作。

第八十六条 为计划和执行鉴证工作，并评价可持续信息是否不存在重大错报，鉴证者应当：

（一）考虑定性披露的重要性；

（二）确定定量披露的重要性。

第八十七条 如果使用的标准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，那么鉴证者在考虑或确定重要性时也应当同时考虑这两个方面的重要性。

第八十八条 对于定量披露，鉴证者应当确定实际执行的重要性。

第八十九条 如果在鉴证业务过程中知悉了某些信息，而该信息可能导致鉴证者考虑或确定的重要性水平与之前不同，鉴证者应当修改之前考虑或确定的重要性水平。

第九十条 鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

（一）与考虑定性披露的重要性相关的因素；

（二）确定定量披露的重要性的依据；

（三）确定实际执行的重要性的依据。

第十二节 风险评估程序

第九十一条 在有限保证业务中，鉴证者应当设计和实施充分的风险评估程序，以实现下列目的：

（一）识别和评估披露层次重大错报风险，无论该错报是舞弊导致的，还是错误导致的；

（二）设计和实施进一步程序。

第九十二条 在合理保证业务中，鉴证者应当设计和实施充分的风险评估程序，以实现下列目的：

（一）识别和评估披露认定层次重大错报风险，无论该错报是舞弊导致的，还是错误导致的；

（二）设计和实施进一步程序。

第九十三条 在设计和实施风险评估程序时，鉴证者应当考虑在客户关系或鉴证业务的接受与保持过程中获取的信息。

第九十四条 项目合伙人应当与项目组其他关键成员和关键外部专家讨论披露易于发生重大错报的可能性，并讨论如何根据被鉴证单位的事实和具体情况运用所使用的标准。对于未参与讨论的项目组成员和外部专家，项目合伙人应当确定向其通报的内容。

第九十五条 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的特征。

第九十六条 鉴证者应当确定所使用的标准对于具体鉴证业务而言是否适当，包括是否具备相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性等特征。

第九十七条 鉴证者应当了解被鉴证单位的报告政策，以及报告政策发生变更的理由。

第九十八条 鉴证者应当评价被鉴证单位的报告政策是否适当，是否与下列标准一致：

- （一）所使用的标准；
- （二）相关行业使用的标准。

第九十九条 鉴证者应当了解被鉴证单位及其环境，包括下列方面：

- （一）被鉴证单位经营业务的性质、法律组织形式、组织结构、所有权和治理结构、业务模式；
- （二）报告边界以及属于报告边界范围内的活动；
- （三）与可持续事项相关的目标，以及用于评价被鉴证单位业绩或确定管理层薪酬的指标。

第一百条 鉴证者应当了解下列方面：

- （一）就被鉴证单位的可持续信息而言，适用于被鉴证单位和被鉴证单位经营所处行业或部门的法律或监管框架；
- （二）被鉴证单位是如何遵守这些框架的。

第一百零一条 鉴证者应当向适当方或被鉴证单位其他人员询问下列事项：

- （一）是否知悉任何影响可持续信息的舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或怀疑存在的违反法律法规行为；
- （二）被鉴证单位是否设有内部审计，如果是，则进一步询问内部审计针对可持续信息实施的活动和发现的情况。

第一百零二条 在有限保证业务中，鉴证者应当根据本准则第一百零四条、第一百零六条、第一百零八条、第一百一十条、第一百一十四条的规定，通过实施询问程序，了解与可持续事项和编制可持续信息相关的内部控制体系组成要素。

第一百零三条 在合理保证业务中，鉴证者应当根据本准则第一百零五条、第一百零七条、第一百零九条、第一百一十条、第一百一十二条的规定，通过实施询问和其他程序，了解与可持续事项和编制可持续信息相关的内部控制体系组成要素。

第一百零四条 在有限保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和编制可持续信息相关的内部环境。

第一百零五条 在合理保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和编制可持续信息相关的内部环境，包括评价下列事项：

（一）在治理层的监督下，管理层是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化；

（二）根据被鉴证单位的性质和复杂程度，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；

（三）识别出的内部环境方面的控制缺陷是否会削弱内部控制体系的其他要素。

第一百零六条 在有限保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和编制可持续信息相关的风险评估工作的结果。

第一百零七条 在合理保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和编制可持续信息相关的风险评估工作，包括下列方面：

（一）了解被鉴证单位的下列工作：

1. 识别与可持续信息报告目标相关的风险；
2. 评估上述风险的重要程度和发生的可能性；
3. 应对上述风险；

（二）了解被鉴证单位风险评估工作的结果；

（三）根据了解到的上述情况，评价风险评估工作是否适合被鉴证单位的具体情况。

第一百零八条 在有限保证业务中，鉴证者应当了解被鉴证单位对与可持续事项和编制可持续信息相关的内部控制体系实施的监督工作的结果。

第一百零九条 在合理保证业务中，鉴证者应当：

（一）了解下列方面：

- 1.被鉴证单位对与可持续事项和编制可持续信息相关的内部控制体系实施的监督工作；
- 2.上述监督工作的结果；

（二）根据了解到的情况，评价上述监督工作是否适合被鉴证单位的具体情况。

第一百一十条 鉴证者应当了解被鉴证单位与可持续事项和编制可持续信息相关的信息与沟通，包括：

（一）被鉴证单位识别拟报告可持续信息的流程；

（二）外部来源的信息（例如来自服务机构或被鉴证单位价值链上其他机构的信息）是如何记录、处理、进行必要的更正并纳入可持续信息的；

（三）对于估计和前瞻性信息，被鉴证单位如何根据所使用的标准，确定相关方法、假设或数据来源及其是否需要作出调整。

第一百一十一条 鉴证者应当根据对信息与沟通要素的了解，评价被鉴证单位的信息系统是否能够为被鉴证单位按照所使用的标准编制可持续信息提供适当的支持。

第一百一十二条 在合理保证业务中，鉴证者在了解控制活动时，应当识别下列方面：

（一）鉴证者拟测试哪些控制的运行有效性，其中应当包括：

- 1.与仅实施实质性程序不能提供充分、适当证据的风险相关的控

制；

2.在其他鉴证者的鉴证报告指明的互补性控制中，鉴证者确定的与被鉴证单位相关的互补性控制；

（二）基于上述第（一）项中识别的控制，哪些信息技术应用程序和信息技术环境的其他方面可能面临运用信息技术导致的风险；

（三）针对上述第（二）项中识别的信息技术应用程序和信息技术环境的其他方面，被鉴证单位运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；

（四）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。

第一百一十三条 在合理保证业务中，鉴证者应当通过实施下列程序，了解根据本准则第一百一十二条的规定识别出的每项控制：

（一）评价控制是否得到恰当设计，以应对披露认定层次重大错报风险或支持其他控制的运行；

（二）实施除询问被鉴证单位人员以外的程序，确定控制是否得到执行。

第一百一十四条 在有限保证业务中，如果计划通过测试控制运行有效性获取证据，鉴证者应当了解下列控制：

（一）拟测试的控制，包括在其他鉴证者的鉴证报告指明的互补性控制中，鉴证者确定的与被鉴证单位相关的互补性控制；

（二）对于与上述第（一）项中识别出的控制相关的信息技术，被鉴证单位运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。

鉴证者应当通过实施下列程序了解这些控制：

（一）评价控制是否得到恰当设计，以应对披露层次重大错报风

险或支持其他控制的运行；

（二）实施除询问被鉴证单位人员以外的程序，确定控制是否得到执行。

第一百一十五条 鉴证者应当根据对被鉴证单位内部控制体系各要素的了解，考虑是否识别出控制缺陷。

第一百一十六条 在有限保证业务中，鉴证者应当识别和评估披露层次重大错报风险，以使设计和实施的程序同时实现下列目的：

（一）程序的性质、时间安排和范围能够应对评估的重大错报风险；

（二）程序的性质、时间安排和范围能够使鉴证者就可持续信息是否在所有重大方面按照所使用的标准编制获得有限保证。

第一百一十七条 在合理保证业务中，鉴证者应当识别和评估披露认定层次重大错报风险，以使设计和实施的程序同时实现下列目的：

（一）程序的性质、时间安排和范围能够应对评估的重大错报风险；

（二）程序的性质、时间安排和范围能够使鉴证者就可持续信息是否在所有重大方面按照所使用的标准编制获得合理保证。

第一百一十八条 由于管理层凌驾于控制之上的行为发生方式不可预见，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，并作为最高风险等级的重大错报风险。

第一百一十九条 鉴证者应当确定从风险评估程序获取的证据是否能够为识别和评估重大错报风险提供适当依据。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适当依据。

第一百二十条 鉴证者应当就下列事项形成工作底稿：

（一）根据本准则第九十四条的规定进行的讨论以及得出的重要

结论；

（二）鉴证者在了解与可持续事项和编制可持续信息相关的内部控制体系组成要素时，了解、询问和讨论的关键内容；

（三）根据本准则第一百一十三条、第一百一十四条的规定，对控制是否得到恰当设计的评价，以及如何确定控制是否得到执行；

（四）识别和评估的披露层次重大错报风险或披露认定层次重大错报风险。

第十三节 应对重大错报风险

第一百二十一条 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程序，包括进一步程序的性质、时间安排和范围。

第一百二十二条 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程序，包括进一步程序的性质、时间安排和范围。

第一百二十三条 在设计和实施进一步程序时，鉴证者应当：

（一）考虑得出重大错报风险评估结果的理由；

（二）在确定其他程序的性质、时间安排和范围时，考虑是否拟就控制运行有效性获取证据；

（三）评估的风险越高，越需要获取有说服力的证据。

第一百二十四条 在有限保证业务中，如果识别出下列情况之一，鉴证者应当设计和实施总体应对措施以应对重大错报风险：

（一）内部环境方面的控制缺陷削弱了被鉴证单位内部控制体系的其他要素；

（二）舞弊或舞弊嫌疑，违反法律法规行为或怀疑存在违反法律法规行为；

（三）在可持续信息中具有广泛性的重大错报风险。

第一百二十五条 在合理保证业务中，如果存在下列情况，鉴证者应当设计和实施总体应对措施以应对重大错报风险：

（一）鉴证者对内部环境的评价表明：

1.管理层没有在治理层的监督下营造并保持诚实守信和合乎道德的文化；

2.根据被鉴证单位的性质和复杂程度，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.内部环境方面的控制缺陷削弱了被鉴证单位内部控制体系的其他要素；

（二）识别出舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或怀疑存在违反法律法规行为；

（三）识别出在可持续信息中具有广泛性的重大错报风险。

第一百二十六条 鉴证者应当了解下列信息，以恰当应对鉴证业务过程中识别出或怀疑存在的舞弊或违反法律法规行为：

（一）舞弊或违反法律法规行为的性质和发生的环境；

（二）用于评价该行为可能对可持续信息产生的影响的进一步信息。

第一百二十七条 如果鉴证者怀疑存在舞弊或违反法律法规行为，除非法律法规禁止，鉴证者应当与适当层级的管理层和治理层讨论该事项。

第一百二十八条 鉴证者应当评价识别出的或怀疑存在的舞弊或违反法律法规行为对鉴证业务的影响，包括对风险评估程序和书面

声明可靠性的影响，并采取适当措施。

第一百二十九条 对于根据本准则第一百一十二条和第一百一十四条的规定识别出的控制，如果拟针对控制运行有效性获取证据，鉴证者应当设计和实施控制测试，包括下列程序：

（一）实施询问和其他程序，以获取有关控制运行有效性的证据，包括下列证据：

- 1.控制在可持续信息涉及期间的相关时点是如何运行的；
- 2.控制是否得到一贯执行；
- 3.控制由谁或以何种方式执行；

（二）确定拟测试的控制是否依赖其他控制（间接控制）。如果依赖，确定是否有必要就这些间接控制的有效运行获取证据。

第一百三十条 为获取控制运行有效性的证据，鉴证者应当测试适当期间的控制。

第一百三十一条 如果已获取有关控制在期中运行有效性的证据，并计划将控制测试的结论扩展到剩余期间，鉴证者应当获取关于这些控制在剩余期间运行有效性的证据。

第一百三十二条 如果拟利用以前可持续信息鉴证业务中获取的有关控制运行有效性的证据，鉴证者应当就这些控制在以前鉴证业务结束后是否发生重大变化获取证据，以确定以前获取的证据是否仍然与本期鉴证业务相关。在就这些控制是否发生重大变化获取证据时，鉴证者应当实施询问程序，并结合观察或检查程序，以证实对这些控制的了解，并针对下列情况分别处理：

（一）如果未发生变化，至少每三年对控制测试一次，并且在每年鉴证业务中测试部分控制，以避免集中在某一年测试所有控制，而在其余两年中不进行任何测试；

(二)如果已发生变化,且这些变化将影响以前获取的证据对本期鉴证业务的持续相关性,应当在本期测试这些控制。

第一百三十三条 如果评估的重大错报风险接近最高风险等级,并且鉴证者拟就针对该风险实施的控制的运行有效性获取证据,鉴证者应当在本期测试这些控制。

第一百三十四条 在评价控制运行有效性时,鉴证者应当评价通过其他程序发现的错报是否表明控制未得到有效运行。但是,通过其他程序未发现错报,并不能证明所测试的控制是有效的。

第一百三十五条 如果从已测试的控制中发现偏差,鉴证者应当进行专门询问,了解这些偏差及其潜在后果,并确定:

(一)已实施的控制测试是否为这些控制的运行有效性提供充分、适当的证据;

(二)是否有必要追加控制测试;

(三)是否需要针对潜在的重大错报风险实施实质性程序。

第一百三十六条 在合理保证业务中,鉴证者的进一步程序应当包含实质性程序,以专门应对评估的接近最高风险等级的风险。

第一百三十七条 在合理保证业务中,无论评估的重大错报风险如何,如果认为某项披露是重大的,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。

第一百三十八条 在合理保证业务中,鉴证者应当考虑是否实施函证程序。

第一百三十九条 如果在期中实施了实质性程序,并且拟将实质性程序的结论合理延伸至剩余期间,鉴证者应当实施下列程序:

(一)结合对剩余期间实施的控制测试,实施实质性程序;

(二)如果认为对剩余期间拟实施的实质性程序是充分的,则仅

实施实质性程序。

第一百四十条 在有限保证业务中，如果设计和实施分析程序，鉴证者应当：

（一）考虑得出披露层次重大错报风险评估结果的原因，确定分析程序的适当性；

（二）对记录的数值或比率设定预期。

第一百四十一条 在有限保证业务中，如果分析程序识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期结果差异重大的波动或关系，鉴证者应当就这些差异询问管理层。鉴证者应当考虑管理层的答复，以确定是否有必要实施追加的程序。

第一百四十二条 在合理保证业务中，如果设计和实施分析程序，鉴证者应当：

（一）考虑针对所涉及认定得出重大错报风险评估结果的原因和实施其他程序（如有）获取的证据，确定分析程序对这些认定的适当性；

（二）对记录的数值或比率设定足够精确的预期，以识别可能发生的重大错报。

第一百四十三条 在合理保证业务中，如果分析程序识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期数值或比率差异重大的波动或关系，鉴证者应当采取下列措施调查这些差异：

（一）询问管理层，并针对管理层的答复获取进一步的证据；

（二）在必要时实施其他程序。

第一百四十四条 如果在选择拟测试项目时使用抽样的方法，鉴证者应当：

（一）考虑程序的目的和抽样总体的特征；

(二) 确定样本规模, 以将抽样风险降至适当的低水平;

(三) 选取样本项目, 针对选取的项目实施程序, 并评价实施程序的结果。

第一百四十五条 在有限保证业务中, 为应对评估的与涉及估计或前瞻性信息的披露相关的重大错报风险, 鉴证者应当:

(一) 评价下列方面:

1. 管理层是否恰当遵守了所使用的标准中与估计或前瞻性信息相关的要求;

2. 在形成估计或前瞻性信息时使用的方法是否适当, 是否得到一贯运用;

3. 如果报告的估计或前瞻性信息发生变化, 或者形成估计或前瞻性信息使用的方法与以前期间相比发生变化, 该变化在具体情况下是否适当;

(二) 考虑在具体情况下是否有必要实施其他程序。

第一百四十六条 在合理保证业务中, 为应对评估的与涉及估计或前瞻性信息的披露相关的重大错报风险, 鉴证者应当:

(一) 评价管理层是否恰当遵守了所使用的标准中与估计或前瞻性信息相关的要求;

(二) 实施下列一项或多项程序:

1. 测试管理层如何形成估计或前瞻性信息和相关披露, 并测试作出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, 方法相对于上期的变化是否适当;

(2) 管理层使用的假设是否适当, 假设相对于上期的变化是否

适当；

(3) 管理层使用的数据是否适当，数据相对于上期的变化是否适当；

2. 作出点估计或区间估计以评价管理层的估计。鉴证者应当实施下列程序：

(1) 依据标准，评价管理层使用的方法、假设或数据是否适当；

(2) 当鉴证者作出区间估计时：

① 确定区间范围内的所有数据均能得到充分的证据支持，并且经过鉴证者评价是合理的；

② 针对所评估的、与描述不确定性的披露有关的重大错报风险，设计和实施进一步程序，以获取充分、适当的证据；

3. 从截至鉴证报告日发生的事项中获取证据。

第一百四十七条 在合理保证业务中，如果鉴证者注意到的事项或新获取的信息与之前识别或评估披露认定层次重大错报风险时所依据的证据不一致，鉴证者应当：

(一) 在必要时修正之前对重大错报风险的评估结果；

(二) 实施追加的程序，以获取进一步证据，使鉴证者得出合理保证的结论。

第一百四十八条 在有限保证业务中，如果注意到某些事项，使鉴证者认为可持续信息可能存在重大错报，鉴证者应当设计和实施追加的程序，以获取进一步证据，直至能够得出下列结论之一：

(一) 该事项很可能不会导致可持续信息存在重大错报；

(二) 该事项确定能够导致可持续信息存在重大错报。

第一百四十九条 在有限保证业务中，鉴证者应当针对被鉴证单位收集可持续信息的过程实施下列程序：

(一)将可持续信息与编制可持续信息依据的记录进行核对或调节;

(二)通过询问管理层,了解编制可持续信息过程中作出的重大调整,并考虑在具体情况下是否有必要实施追加的程序。

第一百五十条 在合理保证业务中,鉴证者应当针对被鉴证单位收集可持续信息的过程实施下列程序:

(一)将可持续信息与编制可持续信息依据的记录进行核对或调节;

(二)针对编制可持续信息过程中作出的重大调整获取证据。

第一百五十一条 在合理保证业务中,在应对根据本准则第一百一十八条的规定评估的管理层凌驾于控制之上的风险时,鉴证者应当设计和实施下列程序:

(一)测试管理层在收集可持续信息过程中所作调整的适当性;

(二)询问参与可持续信息报告过程的人员,是否了解与调整可持续信息相关的不恰当或不正常的活动;

(三)确定除上述程序外,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。

第一百五十二条 在有限保证业务中,对于集团可持续信息,鉴证者应当设计和实施下列进一步程序,以应对评估的、由合并过程导致的重大错报风险:

(一)询问管理层,了解管理层是如何合并信息的;

(二)确定可持续信息中是否已涵盖所使用标准要求的所有实体;

(三)考虑管理层在合并过程中作出的判断是否可能存在管理层偏向的迹象。

第一百五十三条 在合理保证业务中,对于集团可持续信息,鉴

证者应当设计和实施下列进一步程序，以应对评估的、由合并过程导致的重大错报风险：

- （一）了解管理层是如何合并信息的；
- （二）确定可持续信息中是否已涵盖所使用标准要求的所有实体；
- （三）评价管理层在合并过程中作出的判断是否可能存在管理层偏向的迹象。

第一百五十四条 鉴证者应当就下列事项形成工作底稿：

- （一）为应对重大错报风险实施的总体应对措施，实施这些措施的理由；
- （二）进一步程序的结果，包括在结果不明显时得出的结论；
- （三）识别出的或怀疑存在的舞弊或违反法律法规行为，已实施的程序、作出的重大判断和据此得出的结论；
- （四）针对利用以前鉴证业务期间获取的有关控制运行有效性的证据是否适当得出的结论（如适用）。

第十四节 累积和考虑识别出的错报

第一百五十五条 鉴证者应当累积鉴证业务过程中识别出的错报，除非错报明显微小。

第一百五十六条 鉴证者应当：

- （一）考虑已识别错报（单独或汇总起来）是否可能由舞弊导致；
- （二）如果有迹象表明可能存在舞弊导致的重大错报，作出恰当应对。

第一百五十七条 如果出现下列情况之一，鉴证者应当确定是否需要修改总体鉴证策略和具体鉴证计划：

（一）已识别错报的性质和错报发生的环境表明可能存在其他错报，并且可能存在的其他错报与鉴证业务过程中累积的错报合计起来可能是重大的；

（二）鉴证业务过程中累积的错报合计数可能导致可持续信息存在重大错报。

第一百五十八条 鉴证者应当及时与管理层沟通鉴证业务过程中累积的所有错报，并要求管理层更正这些错报。

第一百五十九条 如果管理层应鉴证者的要求，检查了可持续信息并更正了已发现的错报，鉴证者应当对管理层的工作实施追加的程序，以确定是否仍然存在重大错报。

第一百六十条 如果管理层拒绝更正鉴证者沟通的部分或全部错报，鉴证者应当了解管理层不更正错报的理由，并在形成鉴证结论时考虑该理由。

第一百六十一条 在评价未更正错报的影响之前，鉴证者应当考虑已执行程序的结果或已获取的证据是否表明需要对重要性作出调整。

第一百六十二条 鉴证者应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，鉴证者应当考虑错报的规模、性质和错报发生的特定环境。

第一百六十三条 鉴证者应当就下列事项形成工作底稿：

（一）鉴证业务过程中累积的所有错报（除非错报明显微小），以及错报是否已得到更正；

（二）就未更正错报单独或汇总起来是否重大得出的结论，以及得出结论的基础。

第十五节 评价对标准的描述

第一百六十四条 鉴证者应当评价可持续信息是否充分提及或说明了所使用的标准和标准的来源。

第十六节 期后事项

第一百六十五条 鉴证者应当：

（一）实施程序以识别在鉴证报告日之前发生的、可能影响可持续信息和鉴证报告的事项；

（二）就是否已经按照使用的标准在可持续信息中恰当反映上述事项获取证据，并评价证据的充分性和适当性。

第一百六十六条 如果在鉴证报告日后知悉了某项事实，且若在鉴证报告日获知该事实，可能导致修改鉴证报告，鉴证者应当恰当应对该事实。

第十七节 管理层和治理层的书面声明

第一百六十七条 鉴证者应当要求管理层或治理层就下列事项提供书面声明：

（一）已履行了根据使用的标准编制可持续信息（包括比较信息，如适用）的责任；

（二）已按照业务约定条款向鉴证者提供所有相关信息、使鉴证者不受限制地接触其认为必要的被鉴证单位人员，并且已在可持续信息中反映所有相关事项；

（三）是否认为未更正错报单独或汇总起来对可持续信息的影响

不重大。这些错报项目的概要应当包含在书面声明中或作为其附件；

（四）是否认为在作出估计或编制前瞻性信息时使用的重大假设是适当的；

（五）已就注意到的所有与鉴证业务相关的、并非明显微小的内部控制缺陷与鉴证者进行沟通；

（六）已向鉴证者披露其知悉的、可能会对可持续信息产生重要影响的舞弊或违反法律法规行为的事实和嫌疑；

（七）所有在可持续信息截止日后发生的、按照使用的标准应调整或披露的事项均已得到调整或披露。

第一百六十八条 除本准则和可持续信息鉴证业务具体准则要求的书面声明外，如果鉴证者认为有必要获取其他书面声明，以支持就可持续信息获取的其他证据，鉴证者应当要求提供这些书面声明。

第一百六十九条 如果书面声明涉及的事项对可持续信息是重要的，鉴证者应当：

（一）评价书面声明是否合理，是否与其他证据（包括其他书面或口头声明）一致；

（二）考虑作出书面声明的人员是否充分知悉这些事项。

第一百七十条 书面声明的日期应当尽量接近鉴证报告日，但不得晚于鉴证报告日。

第一百七十一条 如果管理层或治理层不提供鉴证者要求的一项或多项书面声明，或者鉴证者对提供书面声明人员的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存有充分疑虑，或认为书面声明不可靠，鉴证者应当：

（一）与管理层或治理层讨论该事项；

（二）重新评价被要求提供书面声明的人员或实际提供书面声明

的人员是否诚信，并进一步评价这些人员的诚信水平可能对书面或口头声明、证据总体可靠性产生的影响；

（三）采取适当措施，包括确定该事项可能对鉴证报告结论产生的影响。

第一百七十二条 如果存在下列情形之一，鉴证者应当对可持续信息得出无法表示结论或在适用的法律法规允许的情况下解除业务约定：

（一）鉴证者对提供书面声明人员的诚信存有充分疑虑，以至于认为其按照本准则第一百六十七条第（一）项和第（二）项的要求作出的书面声明不可靠；

（二）被鉴证单位不提供本准则第一百六十七条第（一）项和第（二）项要求的书面声明。

第十八节 其他信息

第一百七十三条 鉴证者应当：

（一）通过与管理层讨论，确定被鉴证单位拟发布的哪些文件包含可持续信息及其鉴证报告、被鉴证单位计划公布这些文件的方式和时间安排，从而识别其他信息；

（二）就在鉴证报告日前及时获取这些文件的最终版本与管理层作出适当安排。

第一百七十四条 鉴证者应当在鉴证报告日前阅读其他信息。在阅读时，鉴证者应当：

（一）考虑其他信息与可持续信息之间是否存在重大不一致；

（二）根据鉴证业务中已获取的证据和已得出的结论，考虑其他

信息与鉴证者在鉴证业务中了解到的情况是否存在重大不一致；

（三）对与可持续信息或鉴证者在鉴证业务中了解到的情况不相关的其他信息疑似存在重大错报的迹象保持警觉。

第一百七十五条 如果鉴证者识别出疑似存在重大不一致，或者知悉其他信息疑似存在重大错报，鉴证者应当与管理层讨论该事项，并在必要时实施其他程序，以就下列事项得出结论：

（一）其他信息是否存在重大错报；

（二）可持续信息是否存在重大错报；

（三）是否需要更新鉴证者对被鉴证单位及其环境的了解。

第一百七十六条 如果其他信息中包含属于财务报表审计范围的财务信息，并且鉴证者识别出财务信息与可持续信息之间疑似存在重大不一致，或知悉财务信息疑似存在重大错报，除非法律法规或职业准则禁止，鉴证者应当与执行财务报表审计的注册会计师沟通该事项。

第一百七十七条 如果认为其他信息存在重大错报，鉴证者应当要求管理层更正其他信息。如果管理层同意更正，鉴证者应当确定更正是否已经完成；如果管理层拒绝更正，鉴证者应当与治理层沟通，并要求作出更正。

第一百七十八条 如果鉴证者认为其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通后仍未得到更正，鉴证者应当采取恰当措施，包括：

（一）考虑对鉴证报告的影响，并就鉴证者计划如何在鉴证报告中处理重大错报与治理层沟通；

（二）在适用的法律法规允许的情况下，解除业务约定。

第一百七十九条 如果通过实施本准则第一百七十四条所述的程序，认为可持续信息存在重大错报，或者需要更新对被鉴证单位及

其环境的了解，鉴证者应当作出恰当应对。

第十九节 形成鉴证结论

第一百八十条 鉴证者应当评价已获取证据的充分性和适当性，包括从外部专家、其他鉴证者或内部审计人员执行的工作中获取的证据，并在必要时获取进一步证据。在评价时，鉴证者应当：

- （一）评价已获取的证据是否能够实现程序的预期目的；
- （二）考虑获取的所有证据，无论这些证据相互之间是否一致，也无论这些证据是支持披露的还是与披露相矛盾的。

第一百八十一条 对于管理层在作出估计时所作的判断和决策，以及编制可持续信息（包括前瞻性信息）时使用的假设，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。如果识别出迹象表明可能存在管理层偏向，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。

第一百八十二条 如果从某一来源获取的证据与从另一来源获取的证据不一致，鉴证者应当：

- （一）确定需要对程序作出哪些调整或补充，以理解和应对该不一致；
- （二）考虑该情况对鉴证业务其他方面的影响。

第一百八十三条 鉴证者应当就可持续信息是否不存在舞弊或错误导致的重大错报得出结论。在得出结论时，鉴证者应当考虑下列方面：

- （一）根据本准则第一百八十条和第一百八十一条的规定对已获

取证据的充分性和适当性的评价；

（二）根据本准则第一百六十二条的规定，未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报。

第一百八十四条 如果使用的标准中包含公允列报原则，鉴证者在根据本准则第一百八十三条的规定得出结论时，还应当考虑下列方面：

（一）可持续信息的总体列报、结构和内容；

（二）根据使用的标准、鉴证结论的措辞，或业务的具体情况，可持续信息是否公允反映了可持续事项。

第一百八十五条 如果可持续信息是根据公允列报的标准编制的，但没有实现公允反映，鉴证者应当与管理层讨论该事项，并结合所使用标准的要求和该事项的解决情况，确定是否有必要根据本准则第二百一十五条的规定修改鉴证结论。

第一百八十六条 如果可持续信息是根据严格遵循的标准编制的，则鉴证者不需要评价可持续信息是否实现公允反映。但是，如果认为可持续信息具有误导性，鉴证者应当与管理层讨论该事项，并根据该事项的解决情况，确定是否以及如何如何在鉴证报告中沟通该事项。

第一百八十七条 如果鉴证者不能获取充分、适当的证据，则表明鉴证范围受到限制，鉴证者应当采取下列措施之一：

（一）发表保留结论；

（二）发表无法表示结论；

（三）在适用的法律法规允许的情况下，解除业务约定。

第一百八十八条 在鉴证报告日或鉴证报告日之前，项目合伙人应当：

（一）负责确定相关职业道德要求已经得到遵守；

（二）通过复核业务工作底稿以及与项目组讨论，确保已获取充分、适当的证据，以支持得出的结论和拟出具的鉴证报告；

（三）复核可持续信息和拟出具的鉴证报告，确保鉴证报告适合业务的具体情况；

（四）确定下列方面：

1.项目合伙人已充分、适当地参与了鉴证业务的全过程，因而能够确定，根据项目的性质和具体情况，项目组作出的重大判断和据此得出的结论是适当的；

2.在根据本准则的规定执行业务的过程中，已考虑鉴证业务的性质和具体情况及其变化，以及鉴证机构的相关政策和程序；

（五）对于需要实施项目质量复核的项目，确保项目质量复核已经完成。

第一百八十九条 鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

（一）根据本准则第一百八十八条第（二）项的规定，项目合伙人确定已获取充分、适当的证据的依据，包括：

1.根据本准则第三十八条第（四）项，确定其他鉴证者执行的工作是否足以实现鉴证业务目的；

2.根据本准则第四十五条，评价外部专家的工作是否足以实现鉴证业务目的；

3.根据本准则第四十七条，确定内部审计人员的工作是否足以实现鉴证业务目的；

4.如果鉴证者针对某一重要事项识别出与其最终结论不一致的信息，鉴证者如何处理这些不一致；

（二）根据本准则第一百八十八条第（四）项的规定，项目合伙人确定其已充分、适当地参与了鉴证业务全过程的依据。

第二十章 出具鉴证报告

第一百九十条 鉴证报告应当采用书面形式，并应当包含鉴证者对可持续信息得出的合理保证鉴证意见或有限保证鉴证结论。

第一百九十一条 鉴证结论应当与下列不影响结论的信息或解释明确区分：

- （一）强调事项段；
- （二）其他事项段；
- （三）与鉴证业务的特定方面有关的发现；
- （四）建议；
- （五）鉴证报告中包含的额外信息。

强调事项段、其他事项段、发现、建议或额外信息的措辞应当明确表明这些段落并不影响鉴证结论。

第一百九十二条 鉴证报告至少应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）鉴证意见或鉴证结论；
- （四）形成鉴证意见或鉴证结论的基础；
- （五）其他信息（如适用）；
- （六）管理层或治理层对可持续信息责任；
- （七）编制可持续信息的固有限制（如适用）；
- （八）鉴证者的责任；
- （九）已实施工作概述（适用于有限保证业务）；
- （十）鉴证者的签名和盖章；

（十一）鉴证机构的名称、地址和盖章；

（十二）报告日期。

第一百九十三条 鉴证报告应当具有标题，统一规范为“有限保证鉴证报告”、“合理保证鉴证报告”或“有限保证和合理保证鉴证报告”。

第一百九十四条 鉴证报告应当载明收件人。

第一百九十五条 鉴证报告的第一部分应当包含鉴证结论，包括下列方面：

（一）反映结论类型的标题：

1.在发表无保留结论时，标题为“合理保证鉴证意见”或“有限保证鉴证结论”，或对于同时包含合理保证和有限保证的鉴证报告而言恰当的标题；

2.在发表非无保留结论时，根据具体情况将上述标题调整为“保留”、“否定”或“无法表示”，对于同时包含合理保证和有限保证的鉴证报告，明确说明哪些意见或结论是非无保留的；

（二）指出被鉴证单位名称；

（三）指出或说明鉴证业务的保证程度，是合理保证、有限保证，或是对不同类型可持续信息获取不同的保证程度；

（四）指出或说明鉴证业务范围内的可持续信息，包括可持续事项，以及被鉴证单位是如何报告这些信息的；

（五）明确可持续信息涵盖的日期或期间；

（六）发表下列结论：

1.对于合理保证鉴证业务，以积极方式发表意见，即可持续信息是否已在所有重大方面按照所使用的标准编制或实现公允反映；

2.对于有限保证鉴证业务，以消极方式提出结论，即基于已实施

的程序和获取的证据，是否注意到某些事项，使鉴证者相信可持续信息没有在所有重大方面按照所使用的标准编制或实现公允反映；

鉴证结论应当采用下列两种表述形式之一：

- 1.提及可持续信息和所使用的标准；
- 2.提及适当方作出的声明；

（七）明确所使用的标准，该标准是框架标准、由实体制定的标准还是两者的结合，对于由实体制定的标准，可以从何处查看该标准；

（八）有助于预期使用者阅读鉴证结论的背景信息（如适用）。

第一百九十六条 鉴证报告应当包含形成鉴证结论的基础部分，紧接在鉴证结论部分之后。对于合理保证鉴证报告，该部分标题为“形成鉴证意见的基础”；对于有限保证鉴证报告，该部分标题为“形成鉴证结论的基础”；对于同时包含合理保证和有限保证的鉴证报告，采用适用于具体情况的标题。该部分应当包括下列内容：

（一）说明鉴证者按照本准则和与鉴证业务相关的可持续信息鉴证业务具体准则的规定执行了鉴证业务；

（二）对于有限保证业务，说明有限保证业务中实施程序的性质和时间安排与合理保证业务不同，并且实施程序的范围小于合理保证业务，因此，有限保证业务获得的保证程度显著低于执行合理保证业务所能获得的保证程度；

（三）提及鉴证报告中用于描述本准则规定的鉴证者责任的部分；

（四）声明鉴证者遵守了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规定；

如果鉴证者遵守了适用于特定实体可持续信息鉴证业务的独立性要求，并且相关职业道德要求规定鉴证者应当公开披露该事项，鉴证者应当说明，根据适用于特定实体可持续信息鉴证业务的独立性要

求，鉴证者独立于被鉴证单位。

（五）声明鉴证机构遵守了《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定；

（六）说明鉴证者是否相信获取的证据是充分、适当的，可以为形成鉴证结论提供依据；

（七）如果鉴证者发表了非无保留结论，说明导致得出非无保留结论的事项。

第一百九十七条 如果在鉴证报告日前获得其他信息，鉴证报告应当包含标题为“其他信息”的部分。如果拟发表无法表示结论，则不需要在鉴证报告中增加该部分。该部分应当包括下列内容：

（一）说明管理层或治理层对其他信息负责；

（二）指明鉴证者于鉴证报告日前已获取的其他信息；

（三）说明鉴证结论未涵盖其他信息，因此，鉴证者不对其他信息发表鉴证结论；

（四）说明在本准则要求下，鉴证者有对其他信息进行阅读、考虑和报告的相关责任；

（五）选择下列二者之一进行说明：

1. 鉴证者就其他信息无任何需要报告的事项；

2. 如果鉴证者认为其他信息存在未更正的重大错报，指出这些错报。

第一百九十八条 鉴证报告应当包含标题为“管理层或治理层对可持续信息责任”部分，包含下列方面：

（一）说明管理层或治理层负责下列事项：

1. 根据所使用的标准编制可持续信息，并使可持续信息实现公允反映（如适用）；

2.设计、执行和维护必要的内部控制体系，以按照标准编制可持续信息，使可持续信息不存在错误或舞弊导致的重大错报；

（二）如果负责监督可持续信息编制过程的人员与履行本条第（一）项所述职责的人员不同，指明负责监督的人员。

第一百九十九条 鉴证报告应当包含标题为“编制可持续信息的固有限制”的部分（如适用），说明与根据所使用的标准计量或评价可持续事项相关的重大固有限制，包括与前瞻性信息相关的固有限制。

第二百条 鉴证报告应当包含标题为“鉴证者的责任”的部分，说明下列事项：

（一）鉴证者的目标是计划和执行鉴证工作，以就可持续信息是否不存在错误或舞弊导致的重大错报获取有限保证或合理保证，并出具包含鉴证结论（有限保证业务）或鉴证意见（合理保证业务）的鉴证报告；

（二）错报可能由于错误或舞弊导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响报告使用者依据可持续信息作出的决策，则通常认为错报是重大的（如果所使用的标准对重要性有不同的定义或描述，则说明该标准对重要性的定义或描述）；

（三）鉴证者在执行鉴证业务的过程中，运用职业判断，并保持职业怀疑；

（四）鉴证者实施风险评估程序，包括下列方面：

1.对于有限保证业务，了解与鉴证业务相关的内部控制，以识别和评估由于舞弊或错误导致的披露层次重大错报风险，但目的并非对被鉴证单位内部控制有效性形成结论。如果有限保证鉴证报告包含对内部控制有效性的结论，则无需说明考虑内部控制的目的并非对被鉴证单位内部控制有效性形成结论；

2.对于合理保证业务，了解与鉴证业务相关的内部控制，以识别和评估由于舞弊或错误导致的披露认定层次重大错报风险，但目的并非对被鉴证单位内部控制有效性发表意见。如果合理保证鉴证报告包含对内部控制有效性的意见，则无需说明考虑内部控制的目的并非对被鉴证单位内部控制有效性发表意见；

（五）鉴证者设计和实施程序，以实现下列目的：

1.对于有限保证业务，应对评估的可持续信息披露层次重大错报风险；

2.对于合理保证业务，应对评估的可持续信息披露认定层次重大错报风险；

（六）由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

第二百零一条 对于有限保证业务，鉴证报告应当包含标题为“已实施工作的概述”的部分，总结鉴证者为得出鉴证结论实施的工作。本部分应当详细说明已实施程序的性质、时间安排和范围，以便于使用者理解鉴证者所获取的有限保证程度。

第二百零二条 鉴证报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的鉴证者签名和盖章。

第二百零三条 鉴证报告应当载明鉴证机构的名称和地址，并加盖鉴证机构公章。

第二百零四条 鉴证报告应当注明报告日期。鉴证报告日不应早于下列日期：

（一）鉴证者已获取鉴证证据（包括被鉴证单位的董事会、管理层或类似机构已认可其对可持续信息负责的证据），并在此基础上形

成鉴证结论的日期；

（二）对于根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》或鉴证机构的政策和程序的规定需要实施项目质量复核的项目，项目质量复核完成的日期。

第二百零五条 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。

第二百零六条 除本准则规定的鉴证者的责任外，如果鉴证者在对可持续信息出具的鉴证报告中履行其他报告责任，应当在鉴证报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题，或使用适合于该部分内容的其他标题，除非其他报告责任涉及的事项与本准则规定的报告责任涉及的事项相同。如果涉及相同的事项，其他报告责任可以在本准则规定的同一报告要素部分列示。

第二百零七条 如果将其他报告责任在本准则要求下的同一报告要素部分列示，鉴证报告应当明确区分其他报告责任和本准则下的报告责任。

第二百零八条 如果鉴证报告将其他报告责任单独作为一部分，本准则第一百九十五条至第二百零一条的要求应当置于“对可持续信息出具的[有限保证/合理保证/有限保证和合理保证]鉴证报告”标题下；“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分应当置于“对可持续信息出具的[有限保证/合理保证/有限保证和合理保证]鉴证报告”部分之后。

第二百零九条 如果法律法规要求鉴证报告使用与本准则规定不同的结构或措辞，只有当鉴证报告中至少包含本准则第一百九十二条规定的要素时，才能在鉴证报告中提及遵守本准则。

第二百一十条 鉴证者在按照中国可持续信息鉴证业务准则执行鉴证工作时，还可能同时被要求按照其他国家或地区的可持续信息鉴证业务准则执行工作。在这种情况下，鉴证报告除了提及中国可持续信息鉴证业务准则外，还可能同时提及其他国家或地区的可持续信息鉴证业务准则。只有同时符合下列条件，鉴证者才应当同时提及：

（一）其他国家或地区的可持续信息鉴证业务准则与中国可持续信息鉴证业务准则不存在冲突，即不会导致鉴证者形成不同的结论，也不会出现在中国可持续信息鉴证业务准则要求增加强调事项段或其他事项段的情形下，其他国家或地区的可持续信息鉴证业务准则不要求增加；

（二）如果使用其他国家或地区的可持续信息鉴证业务准则规定的结构或措辞，鉴证报告至少应当包括本准则第一百九十二条规定的所有要素。

如果鉴证报告同时提及中国可持续信息鉴证业务准则和其他国家或地区可持续信息鉴证业务准则，鉴证报告应当指明鉴证业务准则所属的国家或地区。

第二百一十一条 在有限保证业务中，如果根据已实施的鉴证程序和已获取的证据，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结论：

（一）对于严格遵循的标准，可持续信息没有在所有重大方面按照所使用的标准编制；

（二）对于公允列报的标准，可持续信息没有在所有重大方面按照所使用的标准得到公允反映。

第二百一十二条 在合理保证业务中，如果得出下列结论，鉴证者应当发表无保留合理保证鉴证意见：

（一）对于严格遵循的标准，可持续信息已在所有重大方面按照所使用的标准编制；

（二）对于公允列报的标准，可持续信息已在所有重大方面按照所使用的标准得到公允反映。

第二百一十三条 下列情形下，如果鉴证者认为必要，且法律法规不禁止，鉴证者应当在鉴证报告中增加包含适当标题的段落，并清楚说明鉴证结论不因所述事项而改变：

（一）提醒预期使用者注意已在可持续信息中列报或披露的事项，鉴证者认为，这些事项对预期使用者了解相关信息是非常重要的（强调事项段）；

（二）沟通未在可持续信息中列报或披露的事项，鉴证者认为，这些事项与预期使用者了解鉴证业务、鉴证者的责任和鉴证报告是相关的（其他事项段）。

第二百一十四条 如果所使用的标准是为特殊目的设计的，鉴证者应当在鉴证报告中增加强调事项段，提醒阅读者注意该事实，以及可持续信息可能不适用于其他目的。

第二百一十五条 当存在下列情形之一时，鉴证者应当发表非无保留结论：

（一）根据职业判断，鉴证者认为业务范围受到限制，并且该事项的影响可能是重大的。在这种情况下，鉴证者应当发表保留结论或无法表示结论；

（二）根据职业判断，鉴证者认为可持续信息存在重大错报。在这种情况下，鉴证者应当发表保留结论或否定结论。

第二百一十六条 如果根据职业判断，鉴证者认为事项的影响或可能的影响并非特别重大或不具有广泛性，因而不至于发表否定结论

或无法表示结论，鉴证者应当发表保留结论。保留结论的措辞应当为“除与保留结论有关的事项产生的影响或可能产生的影响外……”。

第二百一十七条 如果鉴证者由于业务范围受到限制发表了非无保留结论，但同时注意到导致可持续信息存在重大错报的事项，鉴证者应当在鉴证报告中同时说明业务范围受到限制的事实和导致可持续信息存在重大错报的事项。

第二百一十八条 如果管理层或治理层（如适用）已经在可持续信息的声明中指出并恰当描述了可持续信息存在重大错报，鉴证者应当采取下列措施之一：

（一）就可持续信息按照标准编制情况发表保留结论或否定结论；

（二）如果鉴证业务约定条款明确要求针对适当方的声明发表结论，则对该声明发表无保留结论，同时增加强调事项段，说明可持续信息存在重大错报，并且适当方已识别出这些重大错报并作了适当说明。

第二百一十九条 鉴证者应当确定法律法规或所使用的标准是否要求在可持续信息中提供比较信息。如果要求提供，鉴证者应当确定比较信息是否得到恰当列报。

第二百二十条 在确定比较信息是否得到恰当列报时，鉴证者应当评价：

（一）比较信息是否与上期列报（包括披露）一致，如果不一致，是否已根据所使用的标准进行处理；

（二）在比较信息中反映的用于计量或评价可持续信息的标准是否与本期使用的标准一致，如果标准发生变更，变更的内容是否得到恰当运用并得到充分披露。

第二百二十一条 如果鉴证结论没有提及比较信息，并且比较信

息也不属于上期鉴证业务范围，鉴证者应当在其他事项段中说明该事实。说明该事实不影响鉴证者根据本准则第二百一十九条和第二百二十条的规定应当执行的程序。

第二百二十二条 如果鉴证结论没有提及比较信息，但比较信息属于上期鉴证业务范围，鉴证者应当在其他事项段中说明下列事项：

（一）如果上期鉴证业务与本期鉴证业务保证程度不同或鉴证业务范围不同，说明该事实和具体不同之处；

（二）如果上期鉴证业务由前任鉴证者执行，鉴证者应当说明：

1.该事实；

2.前任鉴证者得出的结论类型；

3.如果前任鉴证者得出的是非无保留结论，得出非无保留结论的理由；

4.上期鉴证业务出具报告的日期。

第二百二十三条 无论鉴证结论是否提及比较信息，如果注意到列示的比较信息可能存在重大错报，鉴证者应当：

（一）与管理层讨论该事项，并根据具体情况实施适当的程序；

（二）考虑对鉴证报告的影响；

（三）如果列示的比较信息存在重大错报，并且管理层没有对比较信息进行重述：

1.如果鉴证结论提及比较信息，鉴证者应当发表保留结论或否定结论；

2.如果鉴证结论不提及比较信息，鉴证者应当增加其他事项段，描述影响比较信息的情形。

第二百二十四条 在特殊情况下，如果在鉴证报告日后实施了新的程序或追加程序，或者得出新的结论，鉴证者应当记录下列事项：

- （一）遇到的情况；
- （二）实施的新增程序或追加程序、获取的证据、得出的结论，以及对鉴证报告的影响；
- （三）对工作底稿作出相应变动的时间和人员，以及复核的时间和人员。

第四章 附 则

第二百二十五条 本准则由财政部负责解释。

附录

可持续信息鉴证业务准则术语表

可持续事项：是指环境、社会、治理相关事项。法律法规或相关可持续信息报告框架对可持续事项进行定义或描述，被鉴证单位出于编制或列报可持续信息目的也可能确定可持续事项。

在可持续信息鉴证业务准则中，根据标准进行计量或评价的可持续事项等同于中国注册会计师鉴证业务基本准则中的“鉴证对象”。

可持续信息：是指在环境、社会 and 治理等方面的可持续议题相关风险、机遇和影响的信息，包括国家法律法规要求披露的可持续信息。

在可持续信息鉴证业务准则中：

（一）可持续信息是按照标准对可持续事项进行计量或评价的结果；

（二）鉴证业务范围内的可持续信息，等同于中国注册会计师鉴证业务基本准则中的“鉴证对象信息”；

（三）当准则提及“拟报告的可持续信息”时，是指被鉴证单位拟报告的所有可持续信息。该表述主要用于鉴证者初步了解业务环境时；

（四）如果鉴证业务范围仅是拟报告的可持续信息中的一部分，则准则提及“可持续信息”时，仅指鉴证业务范围内的可持续信息。

披露：是指与某一可持续议题的某一方面相关的可持续信息。

被鉴证单位识别拟报告可持续信息的流程：是指被鉴证单位确定拟报告的可持续事项和报告边界的流程。

鉴证者：是执行鉴证业务的人员，通常是指项目合伙人或项目组其他成员，有时也指鉴证机构。当本准则明确指出应由项目合伙人遵守的规定或承担的责任时，使用“项目合伙人”而非“鉴证者”的称谓。

可持续信息鉴证业务：是指鉴证者旨在获取充分、适当的证据以发表鉴证结论，从而增强预期使用者对可持续信息信任程度的业务。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。

（一）合理保证业务的目标是鉴证者将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，并以积极方式提出鉴证结论。

（二）有限保证业务的目标是鉴证者将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，并以消极方式提出鉴证结论，这类业务的鉴证业务风险高于合理保证业务。

与合理保证业务中必要的程序相比，有限保证业务中实施的程序在性质、时间安排和范围上都是有限的，但是鉴证者需要根据职业判断获取有意义的保证程度。为使获取的保证程度有意义，该保证程度应当很可能能够将预期使用者对可持续信息的信心提高到明显高于无关紧要的水平。

历史财务信息：是指以财务术语表述的某一特定实体的信息，这些信息主要来自该实体的会计系统，反映了过去一段时间内发生的经济事项或过去某一时点的经济状况。

基于责任方认定的业务：是指由鉴证者之外的其他方依据标准对可持续事项进行计量或评价，然后由鉴证者对计量或评价的结果得出鉴证结论的鉴证业务。

可持续信息披露标准：在本准则中简称标准，是指用于计量或评价可持续事项的基准，如《企业可持续披露准则》。标准包括框架标准、由实体制定的标准或两者的结合。

框架标准包括公允列报的标准或严格遵循的标准。

如果框架标准是公允列报的标准，在遵守该标准各项要求的同时，为达到公允列报可持续信息的目的，管理层可能需要采取以下两种变通措施：（1）提供该标准具体要求之外的其他方面信息；（2）在极其特殊的情况下，偏离该标准的某项具体要求，但前提是该标准已明确允许此类偏离。

如果框架标准是严格遵循的标准，管理层必须遵守该标准的所有要求，不得采取上述任何一种变通措施。

报告边界：是指被鉴证单位可持续信息中包含的活动、经营业务、关系或资源。就可持续信息鉴证业务准则而言，报告边界是根据使用的标准确定的。

职业准则：是指可持续信息鉴证业务准则和相关职业道德要求。

相关职业道德要求：是指在执行可持续信息鉴证业务时，应当遵守的职业道德原则和要求，包括独立性要求。相关职业道德要求包括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。

职业判断：是指在可持续信息鉴证业务准则和相关职业道德要求的框架下，鉴证者综合运用相关知识、技能和经验，作出适合业务具体情况、有根据的行动决策。

职业怀疑：是指鉴证者执行业务的一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明存在由于错误或舞弊导致的错报的迹象保持警觉，以及对证据进行审慎评价。

集团：是指集团可持续信息的报告主体。

集团可持续信息：是指根据标准，由两个或两个以上的实体或业务单元的可持续信息合并而成的可持续信息。

集团可持续信息鉴证业务：是指对集团可持续信息执行的鉴证业务。

被鉴证单位：是指与可持续信息相关的主体。该主体可能是一个法律实体或经济实体，也可能是某一法律实体或经济实体中可识别的部分，还可能是法律实体、其他实体、可识别部分的组合。

委托方：是指聘请鉴证者执行鉴证业务的一方，可能是管理层、治理层，或管理层和治理层之外的其他方。管理层和治理层之外的其他委托方在本准则中简称其他委托方。

管理层：是指对被鉴证单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。在某些被鉴证单位，管理层包括部分或全部治理层成员，如治理层中负有经营管理责任的人员。

治理层：是指对被鉴证单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督可持续信息报告过程。在某些被鉴证单位，治理层可能包括管理层，如治理层中负有经营管理责任的人员。

预期使用者：是指鉴证者预期将使用可持续信息鉴证报告的个人、组织或团体。在某些情况下，除可持续信息鉴证报告的收件人外，还可能还有其他预期使用者。

内部审计职能：是指被鉴证单位中负责执行鉴证和咨询活动，以评价和改进被鉴证单位的治理、风险管理和内部控制流程有效性的职能。

业务环境：是指能够界定一项鉴证业务的背景信息，包括鉴证业务约定条款、鉴证业务范围、鉴证业务的保证程度、可持续事项的特征、使用的标准、预期使用者的信息需求、被鉴证单位及其报告边界的相关特征、管理层和治理层的特征、可能对鉴证业务产生重大影响

的其他事项等。

鉴证技能：是指鉴证者在制定鉴证业务计划、收集和评价证据、沟通和报告等方面的技能和技术，区别于在可持续事项及其计量或评价方面的专长。

可持续信息方面的胜任能力：是指在鉴证业务范围内的可持续事项及其计量或评价方面的胜任能力。

证据：是指鉴证者为得出鉴证结论、出具鉴证报告而使用的信息，鉴证者已对这些信息实施鉴证程序。证据的充分性是对证据数量的衡量。证据的适当性是对证据质量的衡量。

舞弊：是指被鉴证单位的管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为。

违反法律法规：是指被鉴证单位、治理层、管理层，或者为被鉴证单位工作或受其指使的其他人，有意或无意违背现行法律法规的行为。违反法律法规不包括与被鉴证单位经营活动无关的个人不当行为。

认定：是指被鉴证单位在可持续信息中作出的一系列明确或暗示的意思表达。鉴证者将认定用于考虑可能发生的不同类型的错报。

业务风险：是指当可持续信息存在重大错报时，鉴证者发表不恰当结论的可能性。

错报：是指披露与按照标准对可持续事项进行适当计量或评价的结果之间存在的差异，包括遗漏信息或模糊的信息。错报可能由于错误或舞弊导致，可能是定性的或定量的。

重大错报风险：是指可持续信息在鉴证前存在重大错报的可能性。

实际执行的重要性：是指鉴证者为将披露中未更正和未发现错报的汇总数超过定量披露重要性的可能性降至适当的低水平，而确定的低于定量披露重要性的一个或多个数值。

未更正错报：是指鉴证者在鉴证业务过程中累积的且被鉴证单位未予更正的错报。

风险评估程序：是指鉴证者为实现下列目的而设计和实施的程序：

（一）在有限保证业务中，识别和评估错误或舞弊导致的披露层次重大错报风险；

（二）在合理保证业务中，识别和评估错误或舞弊导致的披露认定层次重大错报风险。

内部控制体系：是指由治理层、管理层和被鉴证单位其他人员设计、执行和维护的体系，以合理保证被鉴证单位能够实现业务活动的可持续和可持续报告的可靠性，提高经营效率和效果，以及遵守与可持续事项相关的法律法规等目标。

控制，是指被鉴证单位为实现管理层或治理层设定的控制目标而制定的政策和程序，控制与内部控制体系的一个或多个要素有关。

进一步程序：是指针对评估的重大错报风险实施的程序，包括控制测试和实质性程序。

实质性程序：是指用于发现重大错报的程序，包括细节测试和分析程序。

分析程序：是指通过分析数据（包括定量数据、定性数据）之间的内在关系，对可持续信息进行评价。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。

其他信息：如果被鉴证单位发布的文件（例如年度报告）中包含可持续信息及其鉴证报告，同时还包含其他不属于鉴证业务范围的信息，那么这些不属于鉴证业务范围的信息就是本准则定义的其他信息。

其他信息的错报：是其他信息存在错误陈述或具有误导性，包括

遗漏或掩饰对恰当理解其他信息中披露的事项而言必要的信息。

比较信息：是指所列示的与一个或多个以前期间相关的可持续信息。

项目质量复核：是指在鉴证报告日或报告日之前，项目质量复核人员对项目组所作重大判断及据此得出的结论作出的客观评价。

组成部分：是指鉴证者为计划和执行可持续信息鉴证业务，而在报告边界内确定的某一实体、业务单元、职能或业务活动，或者是实体、业务单元、职能、业务活动的组合。

组成部分鉴证者：是指出于可持续信息鉴证业务目的，对组成部分执行鉴证工作的鉴证机构，并且鉴证者能够充分、适当地参与其工作。当提及组成部分鉴证者时，还包括该鉴证机构的合伙人和员工（如适用）。组成部分鉴证者中执行工作的人员属于项目组成员。

项目组：是指执行某项业务的项目合伙人和员工，以及为该项业务实施程序的所有其他人员，但不包括外部专家和为鉴证业务提供直接协助的内部审计人员。

合伙人：是指在执行专业服务业务方面有权代表鉴证机构的个人。

项目合伙人：是指鉴证机构中负责某项鉴证业务及其执行，并代表鉴证机构在鉴证报告上签字的合伙人。

员工：是指合伙人以外的专业人员，包括鉴证机构的内部专家。

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。鉴证者的专家既可能是鉴证机构的内部专家（如鉴证机构或其网络实体的合伙人或员工，包括临时员工），也可能是鉴证机构的外部专家。在本准则中，鉴证者的外部专家简称外部专家。

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，鉴

证者为执行可持续信息鉴证业务拟利用其实施的工作，但不能充分、适当地参与其工作。

就可持续信息鉴证业务准则而言：

（一）其他鉴证者实施的工作是一项单独的业务；

（二）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；

（三）当提及利用其他鉴证者的工作时，也包括其他鉴证机构的人员执行的工作（如适用）。

管理层的专家：是指在鉴证以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制可持续信息。

项目质量复核人员：是指鉴证机构中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或者由鉴证机构委派实施项目质量复核的外部人员。

网络：是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：

（一）共享收益、分担成本；

（二）共享所有权、控制权或管理权；

（三）执行统一的质量管理政策和程序；

（四）执行同一经营战略；

（五）使用同一品牌；

（六）共享重要的专业资源。

网络实体：对于某鉴证机构而言，是指该鉴证机构所在网络中的其他鉴证机构或实体。