

国际可持续鉴证准则分析与展望

王鹏程 吴凌霄

摘要：随着可持续信息披露从自愿披露转向强制披露，可持续信息鉴证从自愿鉴证转向强制鉴证，国际社会对建立可持续信息鉴证全球标准的呼声日益强烈。2024年11月12日，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）正式发布可持续鉴证准则第5000号，为全球可持续信息的鉴证提供了一个具有里程碑意义的标准。本文分析了该准则的制定背景与制定历程，总结其核心内容，归纳其主要特征，展望其应用前景，以期为各界深入了解和应用可持续鉴证准则提供参考，为我国可持续鉴证标准建设提供借鉴。

关键词：国际可持续鉴证准则；出台背景；主要内容；基本特征；应用展望

中图分类号：F23 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)05-0006-07

2024年11月12日，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）正式发布《国际可持续鉴证准则第5000号》（ISSA 5000），生效日期为自2026年12月15日或之后开始的报告期间，允许提前采用。本文系统分析该准则的出台背景、制定历程，总结其主要内容，归纳其基本特征，展望其应用前景，以期为我国可持续鉴证标准建设提供借鉴。

一、出台背景及出台历程

（一）出台背景

1. 利益相关方对高质量可持续信息的需求持续攀升。一方面，随着全球气候变化加剧、气候灾难频发以及环境污染问题日益严重，生态系统面

临前所未有的压力，环境的恶化不仅影响生态平衡，更对经济社会的可持续发展之路增添了诸多难以预估的风险与挑战；另一方面，随着可持续发展理念的普及，为吸引投资者和消费者的关注，企业“漂绿”“欺诈”行为时有发生，不仅误导了公众的认知，也对市场整体的透明度和公信力构成了威胁，确保可持续信息的真实性和准确性成为应对这一挑战的关键。

利益相关者认为，尽管目前《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》（ISAE 3000）、《国际鉴证业务准则第3410号——温室气体排放报告鉴证业务》（ISAE 3410）已被广泛接受，但仍需要制定一个可规

范全球可持续信息、并支持多种框架和监管要求的鉴证标准，以增强利益相关者对可持续信息披露的信任。欧盟及其他个别司法管辖区都已提出强制性的鉴证要求。IAASB于2022年9月批准了制定可持续信息鉴证准则的立项。

IAASB的立项宣布后得到了包括国际证监会组织（IOSCO）、国际可持续准则理事会（ISSB）、国际独立审计监管机构论坛（IFIAR）、全球报告倡议组织（GRI）、美国证券交易委员会（SEC）、欧洲审计监督机构委员会（CEAOB）、欧盟委员会（EC）等相关组织的大力支持。

2. 可持续信息鉴证是高质量信息披露的前提和保证。目前，大部

基金项目：世界资源研究所资助项目“可持续信息鉴证的顶层设计、实施路径与制度建设研究”

作者简介：王鹏程，北京工商大学商学院教授，博士生导师；

吴凌霄，北京工商大学商学院。

分鉴证机构主要使用的鉴证标准有IAASB发布的ISAE 3000及社会与伦理责任研究所(Account Ability)发布的《AA1000 审验标准》(AA 1000)。由于可持续信息的披露主体多元并存,不同披露主体的性质和所处行业等都不同,而目前市场上鉴证机构的鉴证能力、对鉴证标准的选取等都存在差异,如果没有一个广泛适用且完整统一的可持续信息鉴证标准,就会影响可持续信息的可靠性,进而造成企业可持续信息鉴证的结果可比性不强,降低信息对投资者的有用性。

尽管部分司法管辖区已经对可持续信息鉴证业务实施了强制性规定,但这些规定在标准设定、涵盖范围等方面却呈现出差异性。为降低全球鉴证标准分散的风险,推动开展高质量的鉴证业务,从而提高预期使用者对可持续信息鉴证结论的信任程度,建立统一的可持续信息鉴证国际标准迫在眉睫。在此背景下,ISSA 5000的制定与发布就是为解决上述问题进行的初步尝试,具有重大的现实意义。

ISSA 5000旨在建立一个全面适用的鉴证标准,是一项全面的、自成体系的、可以独立运用的可持续信息鉴证标准。同时,IAASB在制定ISSA 5000的过程中也与国际会计师职业道德准则委员会(IESBA)进行协商,参考全球可持续信息披露标准,包括ISSB和GRI的标准,以了解该准则的适用性与实际可操作性。此外,IAASB持续关注关键司法管辖区的最新进展,尤其是欧盟《企业可持续发展报告指令》(CSRD)及相关的鉴证要求,以实现与现有标准的有效衔接。

(二) 准则定位及原则

ISSA 5000的制定具有重大意义,IAASB主席Tom Seidenstein在主题演

讲上指出,可持续发展报告的可靠性应建立在以下基础之上:高质量的报告标准;健全的鉴证标准;以道德原则和独立性为支撑;由授权的监管机构进行监督。利益相关者要求可靠的报告应符合以下约束条件:保证全球可比性;鼓励培养一批能够编制并保证高质量报告的专业人员;对质量、严谨性和道德原则的坚定承诺。

他还强调,在制定ISSA 5000的过程中,IAASB充分考虑了实施中的实际挑战。采取“基于现有实践”的策略,即在已广泛采用的鉴证标准ISAE 3000和ISAE 3410的基础上进行构建。此外,在整个过程中注重标准的可扩展性和相称性,以确保其适用于不同规模和类型的业务。这一举措意在满足广大从业人员多元化的需求,同时保证该标准既具备实用性,又不会给使用者增添不必要的负担。

IAASB致力于为全球可持续信息鉴证提供一个全面适用的鉴证标准,因此在制定ISSA 5000时,其总体应用范围概述如下:它囊括了可持续发展的所有议题及议题的各个方面;普遍适用于各类报告体系,无论是作为年度报告的组成部分,还是作为独立报告呈现;适用于各类适当的披露准则,诸如IFRS S1及IFRS S2等;面向所有预期使用者及专业鉴证人士;包含有限保证和合理保证的鉴证业务,并适用于传统重要性与双重重要性的概念。

基于上述定位,ISSA 5000在制定标准时坚持以下原则:(1)及时性——强调在保证质量的基础上,迅速响应已识别的需求,并通过制定相应的标准和行动方案加以落实。(2)相关性——专注于新兴问题及利益相关者需求和看法的变化,及时应对可持续

发展报告及鉴证业务商业环境的变化;为确保可持续信息鉴证工作落地,设定一套基于原则的规范,使其能适应不同的实际情况,尤其在针对外部报告时,能有效呈现企业对环境、社会和经济实际或潜在的影响。(3)全面性——旨在最大限度地减少拟议标准中原则的例外情况,确保标准的广泛适用性和一致性。(4)可实施性——确保所提出的标准能够在全世界范围内一致执行,并且灵活适应不同法律和监管环境的要求。(5)可执行性——强调对从业人员职责的精准定义,同时保证标准中的要求与应用材料之间的适配性。(6)可扩展性——制定适合各种规模和复杂程度的实体的标准,确保标准对不同利益相关者的影响比例适当,即根据实体的具体性质和情况,既考虑简单情形,也兼顾复杂情形的特殊需求。

(三) 出台历程

2023年6月28日,IAASB以全票通过了《国际可持续鉴证准则第5000号——可持续鉴证业务的一般要求(征求意见稿)》,并于2023年8月2日发布,意见征询期为2023年8月2日至2023年12月1日。在发布征求意见稿的同时,IAASB发布了解释性备忘录、对征求意见稿和重要性原则的应用方面常见问题的解答,以及意见反馈模板等文件。其中,解释性备忘录详细阐述了IAASB在制定该征求意见稿时所处理的公共利益问题和重大事项。

在意见征询期间,IAASB收到了来自全球各地利益相关方的广泛反馈,其中公众意见146份,4名监察组成员也提交了反馈意见。IAASB还设计了一份问卷,专门面向那些通常不参与其咨询活动的利益相关方,旨在

收集他们的宝贵意见,共有36名参与者完成了该调查。此外,在公开征询期间IAASB还开展了广泛的宣传活动,包括4场全球圆桌会议和4场区域圆桌会议,与全球关键利益相关者进行有针对性的沟通,同时举办了网络研讨会,并在各种会议和论坛上发表演讲。根据反馈的总体情况,公众普遍对ISSA 5000征求意见稿表示了支持。此外,众多反馈者从各自的专业角度出发,提出了针对性的优化建议。

在征求意见结束之后,IAASB在参考反馈意见的基础上对征求意见稿进行了修订。在重新审议后,IAASB于2024年11月12日正式发布可持续鉴证准则。

二、主要内容与基本特征

(一) 主要内容

ISSA 5000一般要求文件涵盖总则、目标、定义、要求、应用和其他解释性材料及附录部分,全面覆盖了从鉴证业务承接至编制鉴证报告的完整流程。

1. 总则。主要包括准则的适用范围和生效日期。准则指出,该标准适用于所有类型的可持续信息、所有涉及可持续信息的鉴证业务及合理保证和有限保证的鉴证业务。准则提到,ISSA 5000是一个涵盖可持续鉴证业务所有要求和应用材料的通用标准。因此,在执行业务时,从业人员无须使用ISAE 3000(修订版)。准则生效日期为自2026年12月15日或之后开始的报告期间,允许提前采用。

2. 目标。准则指出在进行可持续鉴证业务时,从业人员的目标如下:(1) 获取合理保证或有限保证,以确定可持续信息不存在重大错报。(2) 通过书面报告对可持续信息提供合理

保证或有限保证,并描述得出结论的依据。(3) 按照ISSA 5000的要求以及其他相关鉴证准则的要求进一步开展必要的沟通。

此外,如果无法获得合理保证或有限保证,且从业人员在鉴证报告中提供的结论不满足预期使用者的需求,根据准则要求,从业人员应声明无法得出结论,或在适用的法律法规允许的情况下退出业务。

3. 定义。该部分共包含59项定义,全面覆盖了执行可持续鉴证业务的各个阶段和各个方面,不仅包括鉴证业务流程方面的定义,还囊括了对从业人员的专业能力和道德的要求。关于部分定义的解释在第5部分“应用与其他解释性材料”中提供更具体的说明。

4. 要求。该部分涵盖20个方面的内容,按照鉴证流程可以分为三大部分。

要求一至八主要对鉴证开展前的注意事项和前提条件进行了规定。从业人员在开展鉴证前需要进行相应的准备工作,并对是否能够开展业务进行相应的评估。其中:要求一“依据ISSA 5000的规定执行鉴证业务”指出从业人员在执行业务的过程中需遵守本准则的相关要求,对于仅适用于有限保证或合理保证的业务,需在段落编号后带有字母“L”(有限保证)或“R”(合理保证),当某项要求同时适用于有限保证和合理保证业务但以不同方式应用时,需以表格的形式呈现,并分别标注“L”(有限保证)和“R”(合理保证);要求二“鉴证业务的承接与延续”规定了从业人员承接业务的前提条件;要求三“鉴证机构层面的质量管理”和要求四“业务层面的质量管理”针对从业人员的行为作出了规

范,包括对从业人员的职业道德、独立性及具体做法提供了明确的指引,以加深从业人员对准则的认识,使其规范地使用此准则;要求五“对舞弊及对法律法规的考虑”指出从业人员应保持谨慎和怀疑的态度;要求六“与管理层和治理层相关人员的沟通”指出从业人员确定哪些是需要与管理层沟通的重大事项,以期能够更好地保证鉴证业务质量;要求七“文件记录”对记录的形式、内容、范围及文件汇编等方面的规范性作出了明确规定;要求八“鉴证业务的前提条件”指出,从业人员在接受业务前需确定前提条件是否存在、其业务范围内的可持续事项是否适当,并从相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性方面评价其标准的适当性,从而决定是否接受业务。

要求九至十八为鉴证过程涉及到的程序提供了指引依据,使从业人员能够按照流程规范搜集需要的证据、进行鉴证计划、执行鉴证的风险程序等,同时明确了从业人员对鉴证业务的评估考量。其中:要求九“鉴证业务约定条款”明确了从业人员在约定鉴证业务条款中应包含的内容,并且对鉴证协议的签署过程和条款变更条件作出了详细的要求;要求十“证据”指出了从业人员为获取充分适当的证据所需采取的执行程序;要求十一“计划”规定了从业人员应制定一个总体计划,包括计划程序的性质、时间和范围,同时从业人员应随着鉴证工作的推进对披露事项重要性进行修订;要求十二“风险评估程序”是本部分的重点内容,详细介绍了从业人员如何设计及执行风险评估程序以及所需考虑的事项,对于有限保证和合理保证所需执行的流程在第五部分应用和其

他解释性材料中进行了详细解释；要求十三“应对重大错报风险”引导从业人员如何设计并执行进一步的程序以应对重大错报风险，包括总体应对程序、控制测试、实质性程序及分析程序等内容的设计；要求十四“对已识别错报的累计与考虑”指出从业人员需考虑差错的性质并与管理层进行沟通；要求十五“评估适用的标准”、要求十六“期后事项”、要求十七“管理层和治理层的书面声明”和要求十八“其他信息”也都分别对从业人员的做法作出了规定。

要求十九至二十针对得出鉴证结论并出具鉴证报告。其中：要求十九“形成鉴证结论”对于如何评估证据并得出结论都进行了详细的列示；要求二十“编制鉴证报告”则对鉴证报告的内容及段落格式等都作出了规定。

5. 应用和其他解释性材料。该部分旨在为从业人员在实际执行鉴证业务的过程中，提供一个清晰、具体且易于遵循的执行导向，并逐一为上述几部分内容提供全面而详尽的解释与说明。这样的安排旨在确保鉴证人员能够准确理解每项内容的含义与应用场景，从而在实际工作中高效、规范地执行鉴证任务。

6. 与征求意见稿比较。本次正式发布的ISSA 5000文件根据反馈意见对准则的内容提供更明确、更准确的说明，主要包括以下几个方面：

(1) 修改ISSA 5000的范围和适用性。ISSA 5000征求意见稿中指出，准则适用于所有关于可持续信息鉴证业务，但当从业人员为温室气体(GHG)报表提供单独结论时除外，在这种情况下，适用ISAE 3410。然而反馈意见指出，对于范围和适用性准则需进一步明确，征求意见稿中的措辞让人困

惑，此外，由于风险评估方法不同，根据ISAE 3410对温室气体排放报告进行有限保证业务所需的工作量水平与根据ISSA 5000征求意见稿中所需的工作量水平有所不同。鉴于上述情况，以及将ISAE 3410的相关要求纳入ISSA 5000的反馈建议，IAASB修改了ISSA 5000的范围，即准则适用于所有可持续鉴证业务，无论这些信息的形式如何。

(2) 可持续事项及可持续信息。针对反馈意见中提出的关于增强定义清晰度的建议，IAASB决定提供一个更为直接的定义，聚焦于环境、社会和治理事项的核心概念。将“治理”作为定义的核心要素，并删除对“经济”和“文化”事项的提及，从而更符合对ESG的普遍理解。

(3) 相关的道德要求和质量管理标准。ISSA 5000征求意见稿中指出，团队成员和质量复核人员应遵守IESBA发布的《职业会计师国际道德守则》中针对鉴证业务所设定的规范，或其他专业要求及法律法规要求，这些要求至少与相关规定同样严格。然而反馈意见指出，“至少同样严格”的概念和评估是一个判断性的问题，可能存在解释上的差异，因此需对这一概念提供更详尽的指导，明确如何在统一的标准下进行评估，并确定评估工作由谁负责。对此，IAASB在ISSA 5000第30段b部分增加“适当的权威机构”一词，由其确定“至少同样严格”的要求。

(4) 重要性。反馈意见指出，在鉴证业务的承接与延续部分，需明确要求从业人员考虑实体重要性的流程；在报告框架要求应用双重重要性时，需要设定条件以促进实践的一致性；同时需要进一步明确从业人员的

工作投入，并呼吁在最终标准或实施支持材料中提供更多的指导或示例。IAASB针对以上观点进行了如下修改：在准则中明确要求从业人员需考虑实体流程，以确定报告中可持续信息的重要性；同时增加了一项条件性要求并引用了征求意见稿中的应用材料，以解释双重要性的概念；此外，保留了定量披露重要性中二分法的做法，并明确指出在定性披露中也必须考虑重要性因素。

(5) 使用其他从业人员或专家的成果。在反馈意见中，许多受访者呼吁对“其他从业人员”进行明确界定，以期获得一个更为清晰的理解，并说明在特定情况下适用于准则中的哪些要求。为此，IAASB补充了对其他从业人员的定义，阐明为何其他从业人员不属于业务团队的一部分，并针对利用他人成果方面作出以下修订：明确指出如果从业人员打算依赖他人的工作来获取证据，必须明确说明适用的条件，并确保这些条件的设立是在项目负责人能够充分且适当地参与此类工作的基础之上；进一步阐明充分参与的概念；扩大对使用专家工作的范围，将内部专家和外部专家都包括在内。此外，由于职业道德要求可能因工作性质的不同而有所差异，在与IESBA商讨后，IAASB认为有必要修订该要求，以便更清晰地指引从业人员遵守利用其他从业人员工作成果的相关职业道德规定。

(6) 集团可持续鉴证业务。部分反馈意见认为相关要求不够具体和清晰，IAASB应当明确集团层面鉴证业务的要求并提供具体指导，以确保在关键概念、术语和要求方面的一致性，维护鉴证流程的全面性、准确性和可靠性。对此，IAASB增加了针对集团

业务的具体要求,并加入集团特有的术语。此外,在与 IESBA 商讨之后,IAASB 针对另一家事务所在该集团组成部分中执行了单独的业务而本所从业人员对此并不知情的情况,给出更为明确且详尽的指引说明。

(7) 欺诈及违反法律法规。针对欺诈,鉴于可持续发展报告的内部控制成熟度落后于财务报告,在可持续鉴证业务中,管理层凌驾于控制之上的风险增加。因此,IAASB 在 ISSA 5000 的风险评估和应对部分增加了要求,以应对管理层凌驾于控制之上的风险。针对违反法律法规,IAASB 根据反馈意见新增了一项要求:从业人员必须确认在法律、法规或相关的职业道德准则中,是否明确规定了需向实体外部的适当机构报告欺诈行为或违反法律法规的情况。

(8) 估计和前瞻性信息。大多数反馈意见支持征求意见稿中对估计和前瞻性信息的处理方法,但要求纳入更多的解释内容和示例。IAASB 深刻认识到,处理与估计及前瞻性信息相关的独特考量因素至关重要,这些因素涵盖了估计的不确定性、管理层的判断、从业人员的专业判断,以及获取与估计和前瞻性信息相关且充分适当的证据。对此,IAASB 就多种事项提供进一步的解释和示例,包括从业人员应如何设计点估计或区间估计,以便更准确地评估管理层的估计和前瞻性信息。

(二) 基本特征

1. 中立性。IAASB 认识到保持中立性的重要性,因此在制定 ISSA 5000 时,其宗旨在于实现框架的中立性,使该框架能够对在任何适用的框架或标准下报告的信息进行鉴证,适用的报告标准是指那些能够确保可持续信

息具备相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性的各项准则。在此基础上,ISSA 5000 与包括 CSRD 在内的各项要求实现了高度兼容,其适用范围广泛,涵盖了包括欧洲在内的所有司法管辖区。

2. 通用性。ISSA 5000 涵盖了从承接业务到出具报告的整个可持续鉴证业务流程,广泛适用于任何寻求对可持续信息进行鉴证的实体,包括集团和上市实体,无论其类型、行业、部门、规模或复杂程度如何。该标准的适用范围不受鉴证从业人员身份的限制,无论是专业会计师还是其他鉴证从业人员均可灵活采用。它同样适用于所有预期使用者,能够涵盖所有类型的可持续信息及其各个方面,并适用于各种报告机制。

3. 一致性。IAASB 携手主要利益相关者共同明确了对于可持续鉴证国际标准的迫切需求,旨在降低鉴证标准碎片化的潜在风险,并推动一致、高质量的鉴证工作开展,从而进一步增强预期使用者对可持续报告的信赖度。例如,鉴于当前各类可持续报告标准与框架、国家战略及倡议,以及其他来源的文件与出版物中术语的使用和描述各不相同,难以形成统一且明确的定义,IAASB 在制定 ISSA 5000 时坚持原则导向,同时提供了大量的具体指导,以确保所有实体在开展可持续鉴证业务时能够遵循一致的行为准则,以有效应对业务实施过程中所面临的种种挑战。

三、实施应用前景

(一) 美国 SEC

2022年3月21日,SEC发布了《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披露温室

气体排放信息时引入独立第三方鉴证机制,以确保信息披露的规范性。在征询期间,SEC收到了约600封特殊信件和5800封通用信件,在综合考虑这些反馈意见后,2024年3月6日,SEC正式通过了《提升与标准化面向投资者的气候相关信息披露》的最终规则。依据该规则,不同类型的上市公司需阶段性在合规期限内提交经由专业鉴证机构出具的鉴证报告,内容涵盖直接温室气体排放(即范围1)与间接温室气体排放(即范围2)。

具体要求如下:大型加速申报人(LFAs)需从2029年开始提供有限保证水平的鉴证报告,并于2033年提供合理保证水平的鉴证报告;加速申报人(AFs)需从2031年开始提供有限保证水平的鉴证报告;小型报告公司(SRCs)、新兴成长型公司(EGCs)以及非加速申报人(NAFs)则适用豁免要求。此外,为了确保非财务报告有关温室气体排放指标信息的准确性和可信度,须引入专业的第三方独立鉴证机构进行鉴证,并披露鉴证机构的相关信息。在温室气体排放鉴证标准方面,该规则要求所应用的鉴证标准应该能够公开获取,且由遵循正当程序的机构或团体所制定。目前SEC没有规定特定的认证标准,认为PCAOB-101、AICPA的SSAE18和IAASB的ISAE 3410均满足这一正当程序要求。

就当前而言,美国的可持续鉴证要求仅限于温室气体排放方面,遵循分阶段分步骤实施的原则,给予不同规模企业一定过渡期间。随着ISSA 5000的颁布,预计在美国上市的大型加速申报人和加速申报人聘请的鉴证机构对温室气体排放进行鉴证时会逐步采用ISSA。

（二）欧盟

早在2014年欧盟发布的《非财务报告指令》(NFRD)中就鼓励企业在报告中引入第三方独立鉴证。2023年1月5日正式生效的CSRD是对NFRD的进一步发展,取代了已实施八年的NFRD,引入了更为严格和全面的强制性要求,成为欧盟可持续发展报告的核心框架。

CSRD中明确引入第三方独立鉴证,适用于所有大型公司及在欧盟上市公司,微型上市公司除外,此外,员工人数超过20人、营业额超过4000万欧元的非上市欧盟企业也需遵循此指令。上述范围内的公司在2026年10月1日前以有限保证形式进行,当指令实施逐渐趋于稳定后,企业需提供合理保证的鉴证报告,以此提升报告的可靠性,该强制性要求预计不得迟于2028年10月1日。与此同时,EC强调,可持续鉴证报告必须来自独立审计师或鉴证机构,确保其提供的报告符合欧盟认证标准。预计随着该法规的深入实施,欧盟企业、在欧盟境内的非欧盟跨国公司,以及与之有业务往来的其他企业,在编制可持续发展报告时的严谨性、透明度及全面性将得到显著提高。

此外,CSRD中提到,为促进成员国之间可持续鉴证工作的协调统一,应鼓励CEAOB在EC正式接纳相关鉴证标准之前,率先制定出一套非约束性指南,阐述从业人员在可持续鉴证过程中应遵循的具体步骤与流程,以确保过渡时期行业实践的一致性和规范性。

在EC致CEAOB的信函中指出,该非约束性指南务必全面考虑ISSA 5000,以及CEAOB就可持续信息有限保证提出的指导意见。同时,需融

合其他可利用的资源,着重关注欧盟独特要素及鉴证报告的具体内容,以满足欧盟的立法要求,为欧盟采纳有限保证标准铺平道路。CEAOB受邀为欧盟特定的附加条款及可能的例外条款制定一份详尽的技术建议,以支持有限保证可持续标准授权法案的筹备工作。例外条款将涵盖与欧盟法律相冲突的项目,以及那些仅适用于合理保证的项目。附加条款则聚焦于ISSA 5000中尚未涉及或涵盖不全的项目,如关于可持续发展报告是否符合标记要求的保证意见、是否遵循欧盟相关法规的报告要求,以及是否符合欧盟审计报告的格式和内容。

2024年9月30日,CEAOB发布《欧洲审计监督机构委员会关于可持续发展报告有限保证的指南》,该指南分为五个部分:第一部分为有限保证业务的一般原则和方法,其中有限保证业务的目标提到,从业人员需依据CSRD中适用的法律条文,以及欧盟法律法规所确立的相关报告框架,对可持续声明得出结论;有关有限保证业务中从业人员应对重大错报风险、欺诈及违反法律法规、风险识别和评估程序、实体执行及描述的过程、风险应对、前瞻性信息、估计、从业人员之间的沟通及与其他专业人员的沟通、已查明错报的累计与考虑的内容在ISSA 5000中已有所体现,但与ISSA 5000相比,指南在实体执行及描述的过程、前瞻性信息和估计部分指出,在设计执行程序时从业者应考虑信息是否符合《欧洲可持续发展报告准则》(ESRS)中规定的信息特性,并评估这些信息对报告结论所产生的影响。第二部分为应对《欧盟分类法条例》第八条所规定的披露要求而提供的信息,该部分指出有限保证业务需涵盖并遵循

《欧盟分类法条例》(及其相关分类标准参考框架)第八条所规定的必要披露信息,确保这些信息在可持续发展报告中得到完整且准确的披露。第三部分信息的数字化指出,当前指南中尚未涵盖CSRD中关于信息电子格式的具体规定,以及确保可持续陈述符合信息标记要求的相关规定。第四部分为有限保证报告,关于格式与内容、对有限保证报告中的结论进行调整的内容均在ISSA 5000中有所体现,此外指南指出有限保证报告需符合ESRS并如实反映特定实体信息。第五部分为有限保证业务的其他总体规定,通过引用而包含的信息指出,当实体根据ESRS报告所提供的信息以引用方式纳入有限保证业务范围时,从业人员需核查ESRS中陈述的条件是否充分满足,并与鉴证报告的提供者进行沟通协调或直接获取该鉴证报告;集团或合并信息指出,若实体编制的是集团层面的可持续发展报告,从业人员应审慎检查该实体是否已按照ESRS的要求,针对拟纳入报表范围内所有实体的重大影响、潜在风险及机遇进行全面而深入的评估,同时报告还需提供整合视角下的相关信息,确保综合层面的内容全面详尽;第一年的比较信息指出在依据ESRS编制可持续发展报告的第一年,并未强制要求提供比较信息,因此从业人员无需对比较信息执行相关程序,若从业人员基于自愿原则在可持续发展报告中提供了此类信息,应在报告中明确说明有限保证业务的范围不涵盖以往年度或期间的比较信息;价值链信息指出鉴于ESRS中包含多项关于价值链信息的过渡性条款,因此在特定情形下要求纳入恰当的价值链信息;有关函件、运用专家工作、文件、期后事项、财务

报表和管理报告中的可持续发展报告附带信息的内容在ISSA 5000中已有所体现。

(三) 其他国家和地区

IOSCO作为全球资本市场监管机构,在促进国际可持续信息鉴证准则的发展中扮演了关键角色。2023年3月28日,IOSCO发布了《关于为可持续发展相关企业报告制定全球鉴证框架的国际工作报告》。该报告指出投资者对可持续信息鉴证的需求正在不断增长。根据2021年7月发布的调查报告,IOSCO观察到公司报告的财务绩效与可持续发展绩效之间往往存在脱节现象,同时对这些信息的鉴证标准也不统一。此外,不同的鉴证报告采用的框架各异,对鉴证机构类型的选择也通常取决于需要鉴证的具体披露内容、公司所在地区或公司规模。在不同司法管辖区中,鉴证的适用情况及方式也同样存在不一致性。基于此,IOSCO认为构建一个稳健的全球鉴证框架是实现企业可持续报告可靠性的关键要素,可以更好地满足投资者对一致、可比且可靠的信息的需求。

因此在ISSA 5000发布后,IOSCO即发布声明支持IAASB的这一新标准,强调ISSA 5000实现了其关键建议,即为可持续发展报告建立一个全面的全球鉴证框架。尤为重要的是,ISSA 5000要求从业人员遵循严格的道德规范,这是IOSCO建议中的核心内容。IOSCO已做好充分准备,支持各司法管辖区在实施国际鉴证准则方面所做的努力。IOSCO还指出,计划于2025年1月份发布一系列实施材料,以支持IAAS 5000的使用。

在IOSCO的推动下,预计其他国家和地区会逐步采用ISSA 5000或根据ISSA 5000制定本国或地区的可持

续鉴证准则。ISSA 5000的出台为可持续鉴证业务提供了一个里程碑意义的标准,明确了基本框架,初步解决了标准不一、可比性不强、可信度不高等问题,具有广阔的应用前景。

四、我国可持续鉴证准则的研究制定

(一) 我国香港地区可持续鉴证准则的研究制定

2024年12月10日,中国香港发布了《可持续信息披露的发展路线图》,为大型公共利益主体提供了一条清晰的路径。为此,在2024年5月,香港会计师公会(HKICPA)对近800家上市公司及超过100名公共利益实体进行了调查,内容涉及上市公司在气候报告和鉴证方面的准备工作。此外,2025年,香港会计与财务汇报局(AFRC)将发布一份关于可持续鉴证的监管框架草案,以征求公众意见。该框架将全面覆盖多个关键领域,包括鉴证提供者的注册流程、鉴证和道德标准的实施,以及相关监管体系的建立。

AFRC将与相关金融监管机构及利益相关者开展合作,推动香港可持续鉴证监管制度的发展。该监管制度的目标包括:通过采纳国际标准以提升质量保障水平;通过推动独立鉴证来增强可持续信息披露的可靠性;通过设立严格的注册与许可门槛,并结合持续性的专业能力提升要求,确保鉴证服务提供者享有公平的竞争环境。

此外,根据HKICPA的趋同政策,HKICPA将基于已发布的ISSA 5000及预计将于2025年年初由IESBA发布的《国际可持续鉴证道德准则》制定鉴证标准,并计划于2025年年底发布最终版本。这些标准将依据IESBA最终

标准的发布时间进行调整,以确保与国际实践保持一致。

(二) 我国可持续鉴证准则的研究制定

早在2009年,中国银行业协会发布的《中国银行业金融机构企业社会责任指引》中就鼓励金融机构实施第三方独立鉴证,此外,原银保监会在2022年6月发布的《银行业保险业绿色金融指引》中也提到必要时可以聘请独立第三方机构对其披露信息进行鉴证。2024年4月12日,上海证券交易所、深圳证券交易所和北京证券交易所分别发布《上市公司可持续发展报告指引》,这些指引中均提到,对于具备条件的上市公司,鼓励其委托第三方专业机构对温室气体的排放量等相关数据进行鉴证。

然而,从整体上看,我国尚未形成统一的鉴证标准,导致不同鉴证机构采用的标准各异,且各鉴证标准在适用范围和指标选取上也存在差异,从而降低了鉴证结果的可比性。亟待出台适合我国国情的可持续信息鉴证标准,以提升我国企业可持续发展信息质量,确保报告中所呈现的数据和信息真实性、准确性及完整性,为利益相关者提供更可靠的决策参考。目前,中国注册会计师协会正在研究制定可持续鉴证基本准则,预计很快会公开征求意见。

我国可持续鉴证基本准则的出台,将会为可持续信息鉴证提供根本遵循,有助于提升我国可持续信息披露质量。为推动可持续信息的鉴证,笔者认为,在研究制定基本准则的同时,需要研究制定包括重要性判断、价值链信息、温室气体排放、前瞻性信息等在内的具体准则。☐

责任编辑 林荣森