

第六节 完成鉴证工作和出具鉴证报告

一、累积和考虑识别出的错报

（一）累积鉴证过程中识别出的错报

鉴证者应当累积鉴证过程中识别出的错报，除非错报明显微小。

鉴证者应当考虑已识别错报（无论是单项错报还是汇总起来看）是否可能由舞弊导致。如果有迹象表明可能存在舞弊导致的重大错报，鉴证者应当作出恰当应对。

如果出现下列情形之一，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：

1. 识别出的错报的性质和导致错报发生的情形表明还可能存在其他未识别的错报，并且未识别错报和已识别错报合计起来可能是重大的；
2. 鉴证过程中累积的错报可能表明可持续信息存在重大错报。

（二）沟通和更正错报

鉴证者应当及时与被鉴证单位管理层沟通鉴证过程中累积的所有错报，并要求管理层更正。

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，以确定更正后的可持续信息是否仍然存在重大错报。

如果管理层拒绝更正鉴证者沟通的部分或全部错报，鉴证者应当了解其理由，并在形成鉴证意见时考虑该理由，同时就该事项与治理层沟通。

（三）评价未更正错报的影响

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鉴证证据是否表明需要对重要性作出调整。

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、性质和发生环境。

（四）累积和考虑错报的工作底稿

针对识别出的错报，鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

1. 鉴证过程中累积的所有错报以及错报是否得到更正；
2. 就未更正错报单独或汇总起来是否重大得出的结论，以及结论的依据。

二、评价可持续信息中对标准的描述

鉴证者应当评价可持续信息是否充分说明了编制所使用的披露标准以及披露标准的来源。

三、期后事项

鉴证者应当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，并就这些事项是否已按照所使用的披露标准在可持续信息中作出恰当处理获取鉴证证据，以及评价鉴证证据的充分性和适当性。

如果在鉴证报告日后知悉了某事项，且若在鉴证报告日或之前知悉，可能导致修改鉴证报告，鉴证者应当作

出恰当应对。

四、书面声明

（一）书面声明的内容

鉴证者应当要求管理层和治理层（如适用）就下列事项提供书面声明：

1. 管理层和治理层（如适用）已履行了根据所使用的披露标准编制可持续信息的责任，使可持续信息实现公允反映（如适用），并确保可持续信息具备可验证性。
2. 已确保可持续信息与财务报表等对外披露的信息一致
3. 已确保设计、执行和维护必要的内部控制体系，以按照所使用的披露标准编制可持续信息，并使可持续信息不存在舞弊或错误导致的重大错报
4. 已按照业务约定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充分披露相关信息
5. 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。书面声明或附件中应当列示未更正错报概要0
6. 是否认为编制估计或前瞻性信息使用的重大假设是适当的。
7. 已就注意到的所有与鉴证业务相关且并非明显微小的内部控制缺陷与鉴证者进行了沟通。
8. 已向鉴证者披露其知悉的、可能会对可持续信息产生重大影响的舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为。
9. 所有在可持续信息报告日后发生的、所使用披露标准要求调整或披露的事项均已得到调整或披露。

此外，如果鉴证者认为有必要获取其他书面声明以支持其他鉴证证据，鉴证者应当要求管理层和治理层（如适用）提供这些声明。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。

（二）评价书面声明

如果书面声明所涉及的事项对可持续信息重要，鉴证者应当评价书面声明是否合理，是否与其他鉴证证据（包括其他书面或口头声明）一致，并考虑作出书面声明的人员是否足够了解这些事项。

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疑虑，或认为书面声明不可靠，鉴证者应当采取下列措施：

1. 与管理层或治理层沟通上述事项；
2. 重新评价提供书面声明人员的诚信水平，进而评价其诚信水平可能对书面或口头声明、鉴证证据总体可靠性产生的影响；
3. 采取适当措施，包括确定上述事项可能对鉴证意见产生的影响。

如果存在下列情形之一，鉴证者应当对可持续信息发表无法表示意见或在法律法规不禁止的情况下解除业务约定：

1. 鉴证者对提供书面声明人员的诚信水平存有疑虑，导致其认为上述“（一）书面声明的内容”中第1项和第

4项声明不可靠；

2. 被鉴证单位拒绝提供上述“（一）书面声明的内容”中第1项和第4项声明。

五、其他信息

（一）识别和获取其他信息

被鉴证单位可能将可持续信息与已审计财务报表一同报告，例如，均作为年度报告的内容或附件。在这种情况下，已审计财务报表属于本章中的其他信息。

为识别和获取其他信息，鉴证者应当采取下列措施：

1. 与管理层沟通，确定被鉴证单位拟发布的哪些文件包含可持续信息及鉴证报告，并了解被鉴证单位计划公布这些文件的方式和时间，以识别其他信息；
2. 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。

（二）阅读和考虑其他信息

鉴证者应当在鉴证报告日前阅读其他信息，并考虑下列事项：

1. 其他信息与可持续信息是否存在重大不一致；
2. 其他信息与鉴证者已了解的情况、获取的鉴证证据和得出的结论是否存在重大不一致；
3. 对与可持续信息或鉴证者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。

如果发现疑似存在重大不一致或其他信息疑似存在重大错报，鉴证者应当与管理层沟通，并在必要时实施其他程序，以就下列事项得出结论。

1. 其他信息是否存在重大错报；
2. 可持续信息是否存在重大错报；
3. 是否需要更新对被鉴证单位及其环境的了解。

如果其他信息中包含财务报表审计范围内的财务信息，并且鉴证者发现财务信息与可持续信息疑似存在重大不一致，或财务信息疑似存在重大错报，除非法律法规禁止，鉴证者应当与执行财务报表审计的注册会计师沟通。

（三）其他信息存在重大错报

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。如果管理层同意更正，鉴证者应当确定是否已完成更正；如果管理层拒绝更正，鉴证者应当与治理层沟通，并要求治理层更正。

如果与治理层沟通后，其他信息中的重大错报仍未得到更正，鉴证者应当采取恰当措施，包括：

1. 考虑对鉴证报告的影响，并与治理层沟通拟如何在鉴证报告中处理该重大错报；
2. 在法律法规不禁止的情况下解除业务约定。

六、与管理层和治理层的沟通

如果根据职业判断认为存在重要事项需要提请管理层或治理层注意，鉴证者应当在项目执行过程中及时与管理层或治理层沟通。具体来说，鉴证者应当与治理层沟通下列事项：

1. 鉴证工作中遇到的重大困难；
2. 影响鉴证报告形式和内容的情形；
3. 鉴证者对被鉴证单位可持续信息重大方面的质量的看法；
4. 在项目执行过程中与管理层讨论或书面沟通的重大事项；
5. 要求治理层提供的书面声明；
6. 鉴证业务中发现的、根据职业判断认为与治理层履行监督责任有关的所有其他重大事项。

如果治理层全部成员都参与管理被鉴证单位，则鉴证者无须与治理层沟通上述第4项和第5项。

七、形成鉴证意见

（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。

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。

（二）形成鉴证意见

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：

1. 对鉴证证据是否充分、适当的评价结果；
2. 未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报。

如果编制可持续信息所使用的披露标准包含公允列报要求，鉴证者还应当考虑下列事项：

1. 可持续信息的总体列报、结构和内容；
2. 根据所使用的披露标准、鉴证意见的措辞以及业务的实际情况，可持续信息是否公允反映了可持续事项。

如果可持续信息是根据严格遵循的标准编制的，鉴证者无须评价可持续信息是否实现公允反映。然而，如果认为可持续信息具有误导性，鉴证者应当与管理层沟通，并根据管理层的应对情况，确定是否以及如何鉴证报告中沟通该事项。

（三）无保留意见

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。

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。

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。如果根据职业判断认为导致发表非无保留意见的事项影响并非特别重大且不具有广泛性，因而不至于发表否定意见或无法表示意见，鉴证者应当发表保留意见。保留意见的措辞应当为“除与保留意见有关的事项产生或可能产生的影响外”。

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。

如果由于鉴证范围受到限制发表了非无保留意见，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鉴证范围受到限制和导致可持续信息存在重大错报的事项。

如果可持续信息是根据公允列报标准编制的，但未能实现公允反映，鉴证者应当与管理层沟通，并根据所使用披露标准的要求以及管理层的应对情况，确定是否有必要发表非无保留意见。

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。

（五）有关鉴证意见的工作底稿

针对形成鉴证意见，鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

1. 项目负责人确定已获取充分、适当的鉴证证据的依据，具体包括下列方面：
 - （1）确定从其他鉴证者的工作中获取的鉴证证据是否足以实现业务目的；

- (2) 确定鉴证者的专家的工作是否足以实现业务目的；
 - (3) 确定所利用的内部审计工作是否足以实现业务目的；
 - (4) 针对某一重大事项，鉴证者是否识别出与其最终结论不一致的信息，以及如何处理这些不一致的情况
2. 项目负责人确定其已充分、适当地参与了鉴证业务全过程的依据。