

第六节 完成鉴证工作和出具鉴证报告

八、出具鉴证报告

（一）鉴证报告的形式

鉴证报告应当采用书面形式，并应当明确鉴证者对可持续信息发表的合理保证或有限保证鉴证意见。

鉴证意见应当与下列不影响意见类型的段落明确区分：

1. 强调事项段；
2. 其他事项段；
3. 与鉴证业务特定方面有关的发现；
4. 建议；
5. 鉴证报告中包含的额外信息。

上述段落的措辞应当明确表明该段落不影响鉴证意见。

（二）鉴证报告的内容

鉴证报告至少应当包括下列要素：

1. 标题；
2. 收件人；
3. 鉴证意见；
4. 形成鉴证意见的依据；
5. 其他信息（如适用）；
6. 管理层或治理层对可持续信息的责任；
7. 编制可持续信息的范围有限制（如适用）；
8. 鉴证者的责任；
9. 已实施工作概述（仅适用于有限保证业务）；
10. 鉴证者的签名和盖章；
11. 鉴证机构的名称、地址和盖章；
12. 报告日期。

（三）标题和收件人

鉴证报告的标题应当明确其提供的保证程度，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”。

【注意】鉴证报告应当明确其收件人。

（四）鉴证意见

鉴证报告的第一部分应当明确提出鉴证意见，并应当包括下列要素：

1. 反映意见类型的标题：

(1) 在发表无保留意见时，标题应当为“合理保证鉴证意见”或“有限保证鉴证意见”，或者同时包含合理保证和有限保证的情形下恰当的标题；

(2) 在发表非无保留意见时，应当根据具体情况在上述标题中增加反映非无保留意见类型的措辞，对于同时包含合理保证和有限保证的鉴证报告，应当明确哪些意见是非无保留的。

2. 被鉴证单位的名称

3. 说明鉴证业务的保证程度，是合理保证、有限保证，还是对不同可持续信息提供不同的保证程度

4. 说明纳入鉴证范围的可持续事项和信息，以及被鉴证单位是如何报告这些信息的

5. 可持续信息的日期或涵盖的期间

6. 以下列方式发表鉴证意见

(1) 对于合理保证鉴证业务，以积极方式发表鉴证意见，明确可持续信息是否已在所有重大方面按照所使用的披露标准编制或实现公允反映；

(2) 对于有限保证鉴证业务，以消极方式发表鉴证意见，明确基于已实施的鉴证程序和获取的鉴证证据，是否注意到某些事项，使鉴证者认为可持续信息未能在所有重大方面按照所使用的披露标准编制或实现公允反映。

7. 说明编制可持续信息所使用的披露标准，该标准是披露准则、被鉴证单位内部制定的标准，还是二者结合。对于被鉴证单位内部制定的标准，可以从何处查看该标准。

8. 鉴证意见应当指明所针对的可持续信息及披露标准，或者管理层或治理层对可持续信息的陈述。

9. 有助于信息使用者阅读鉴证意见的背景信息（如适用）。

（五）形成鉴证意见的依据

鉴证报告应当说明形成鉴证意见的依据，紧接在鉴证意见之后。该部分标题为“形成鉴证意见的依据”；对于同时包含合理保证和有限保证的鉴证报告，应当采用同时包含合理保证和有限保证的恰当措辞。该部分应当包括下列要素：

1. 说明鉴证者按照可持续信息鉴证业务准则执行了鉴证业务。

2. 对于有限保证业务，说明有限保证业务中鉴证程序的类型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，有限保证业务提供的保证程度显著低于合理保证业务。

3. 提及鉴证报告中的鉴证者责任部分。

4. 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可持续信息鉴证业务有关的规定，或者严格程度不低于上述要求的其他职业道德要求。

如果鉴证者遵守的是其他职业道德要求，应当披露该要求的名称及制定机构。

5. 如果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，鉴证者应当说明其根据该要求独立于被鉴证单位。

6. 声明鉴证机构遵守了会计师事务所质量管理准则或严格、完善程度不低于这些准则的其他质量管理要求。

如果鉴证机构遵守的是其他质量管理要求，应当披露该要求的名称及制定机构。

7. 指出鉴证者是否相信获取的鉴证证据是充分、适当的，可以为形成鉴证意见提供依据。

8. 如果鉴证者发表了非无保留意见，说明导致得出非无保留意见的事项。

（六）其他信息

如果鉴证者在鉴证报告日前获取了其他信息，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意见，则不需要在鉴证报告中增加该部分。其他信息部分应当包括下列要素：

1. 说明管理层或治理层对其他信息负责；
2. 指出鉴证者于鉴证报告日前已获取的其他信息；
3. 说明鉴证意见未涵盖其他信息，因此，鉴证者不对其他信息发表鉴证意见；
4. 说明鉴证者对其他信息进行阅读、考虑和报告的相关责任；
5. 如果鉴证者认为其他信息不存在重大错报，说明鉴证者针对其他信息无任何需要报告的事项；否则，应当指出其他信息中存在的所有未更正重大错报。

（七）管理层或治理层对可持续信息责任

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，该部分应当包含下列要素：

1. 说明管理层或治理层承担下列责任：
 - （1）根据所使用的披露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
2. 如果负责监督可持续信息编制的人员与承担上述各项职责的人员不同，则应当指明负责监督的人员。

（八）编制可持续信息的固有限制

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），用于说明根据所使用的披露标准，可持续事项在计量或评价等方面的重大固有限制，包括与前瞻性信息有关的固有限制。

（九）鉴证者的责任

鉴证报告应当包含标题为“鉴证者的责任”的部分，该部分应当说明下列事项

1. 鉴证者的目标是通过计划和执行鉴证工作，就可持续信息是否不存在舞弊或错误导致的重大错报获取有限保证或合理保证，并出具包含鉴证意见的鉴证报告。
2. 错报可能由舞弊或错误导致，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。如果编制可持续信息所使用的披露标准对重要性有不同定义，则应当使用与该披露标准一致的措辞
3. 鉴证者在执行鉴证业务过程中运用职业判断并保持职业怀疑
4. 鉴证者实施风险评估程序，包括下列事项：
 - （1）对于有限保证业务，了解与业务相关的内部控制，以识别和评估由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发表意见。如果有限保证鉴证报告需要对内部控制有效性发表意见，则此处无须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。

(2) 对于合理保证业务，了解与业务相关的内部控制，以识别和评估由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需要对内部控制有效性发表意见，则此处无须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

5. 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

6. 由于舞弊可能采用串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上等手段，具有较强的隐蔽性，因而鉴证者未能发现由舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由错误导致的重大错报的风险。

(十) 有限保证业务中的已实施工作概述

对于有限保证业务，鉴证报告应当包含标题为“已实施工作概述”的部分，用于总结鉴证者为得出有限保证鉴证意见而实施的工作。本部分应当详细说明已实施鉴证程序的性质、时间安排和范围，以帮助使用者理解鉴证者所获取的有限保证程度。

(十一) 签名和盖章

鉴证报告应当由项目负责人和另一名负责该项目的鉴证者签名和盖章。

对于上市实体可持续信息出具的鉴证报告，鉴证者应当在鉴证报告中注明项目负责人。

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。

(十三) 鉴证报告中提及专家的工作

如果在鉴证报告中提及鉴证者的专家的工作，鉴证报告中不得注明专家的信息（除非法律法规要求注明），也不得明示或暗示利用专家的工作将减轻鉴证者对鉴证意见的责任。

(十四) 强调事项段和其他事项段

如果认为有必要提醒信息使用者注意已在可持续信息中列报或披露，但对信息使用者了解相关信息非常重要的事项，除非法律法规禁止，鉴证者应当在鉴证报告中增加强调事项段。强调事项段应当以“强调事项”为标题，并明确说明该段落不影响鉴证意见。

如果编制可持续信息所使用的披露标准是为特殊目的而制定的，鉴证者应当在鉴证报告中增加强调事项段，提醒信息使用者可持续信息可能不适用于其他目的。

如果认为有必要向信息使用者沟通未在可持续信息中列报或披露，但与信息使用者了解鉴证业务、鉴证者的责任和鉴证报告相关的事项，除非法律法规禁止，鉴证者应当在鉴证报告中增加其他事项段。其他事项段应当以“其他事项”为标题，并明确说明该段落不影响鉴证意见。

九、比较信息

（一）确定可持续信息中是否应当提供比较信息

鉴证者应当确定法律法规或编制可持续信息所使用的披露标准是否要求在可持续信息中提供比较信息。如果要求，鉴证者应当确定比较信息是否得到恰当列报。

（二）确定比较信息是否得到恰当列报

在确定比较信息是否得到恰当列报时，鉴证者应当评价下列事项：

1. 比较信息是否与上期一致，如果不一致，是否已根据所使用的披露标准进行了恰当处理；
2. 比较信息中披露的用于计量或评价可持续事项的披露标准是否与本期使用的披露标准一致，如果披露标准发生变更，变更是否得到恰当处理和充分披露。

（三）鉴证意见没有提及比较信息

如果鉴证意见没有提及比较信息，并且比较信息也不属于上期鉴证范围，鉴证者应当在鉴证报告中增加其他事项段，说明该事实。

如果鉴证意见没有提及比较信息，但比较信息属于上期鉴证范围，鉴证者应当在鉴证报告中增加其他事项段说明下列事项：

1. 如果上期鉴证业务与本期相比保证程度或鉴证范围不同，说明具体不同之处
2. 如果上期鉴证业务由前任鉴证者执行，说明前任鉴证者发表的意见类型和上期鉴证业务出具报告的日期。如果前任鉴证者发表的是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的原因。

（四）比较信息可能存在重大错报

无论鉴证意见是否提及比较信息，如果注意到可持续信息中的比较信息可能存在重大错报，鉴证者应当与管理层沟通，并实施适当的鉴证程序，考虑对鉴证报告的影响。

如果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，鉴证者应当采取下列措施：

1. 如果鉴证意见提及比较信息，鉴证者应当发表保留意见或否定意见；
2. 如果鉴证意见不提及比较信息，鉴证者应当增加其他事项段描述影响比较信息的情形。

十、其他报告责任

如果鉴证者需要履行其他报告责任，则应当在鉴证报告中单独设立一部分，以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题，或采用能够体现该部分内容的其他适当标题。此时，鉴证报告中除其他报告责任以外的报告事项应当置于“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”部分应当置于该部分之后。

十一、针对鉴证报告日后程序和结论的工作底稿

如果在鉴证报告日后实施了新程序或得出了新结论，鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

1. 与该程序或结论有关的情况；
2. 实施的新程序、获取的新鉴证证据、得出的新结论以及对鉴证报告的影响；
3. 更新工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。

第七节 可持续信息鉴证业务的质量管理

一、鉴证机构层面的质量管理

在对可持续信息鉴证业务实施质量管理时，鉴证机构应当遵守会计师事务所质量管理准则或严格、完善程度不低于这些准则的其他质量管理要求。

关于会计师事务所层面质量管理的有关内容，详见本教材第二十四章第一节和第二节。

二、项目负责人的责任和任职要求

项目负责人，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或其他类似职位的人员。

项目负责人负责在项目层面实施质量管理，对项目质量承担总体责任。为此，项目负责人应当充分、适当地参与整个鉴证业务过程，从而确保其能够根据项目具体情况，确定项目执行过程中作出的重大判断和得出的结论是否适当。

项目负责人可以将设计和实施某些程序、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，但应当指导、监督这些项目组成员并复核其工作。

由于项目负责人对项目质量至关重要，**因此必须严格满足一定的任职资格条件**。具体来说，应当同时满足以下条件：

1. 具备鉴证技能领域的胜任能力；
2. 了解适用于具体可持续信息鉴证业务的职业道德要求（包括独立性要求）；
3. 在可持续信息领域具备足够的胜任能力。

其中，鉴证技能，是指制定鉴证计划、收集和评价鉴证证据、沟通和报告鉴证业务相关事项等方面的技术和能力，它不同于可持续事项及其计量或评价方面的技术和能力。

三、遵守职业道德要求

鉴证者和项目质量复核人员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，或严格、完善程度不低于上述要求的其他职业道德要求。

项目负责人应当确保项目组其他成员知悉适用于具体可持续信息鉴证业务的职业道德要求，以及鉴证机构与之相关的政策和程序。具体包括下列方面的政策和程序：

1. 识别、评估和应对对遵守职业道德要求的不利影响；
2. 可能导致违反职业道德要求的情形，以及当项目组成员意识到违反职业道德要求时应当承担的责任；
3. 发现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。

如果注意到对遵守职业道德要求的不利影响，项目负责人应当对照鉴证机构的政策和程序，考虑来自鉴证机构、项目组或其他来源的信息，对不利影响作出评价，并采取适当措施。

项目负责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职业道德要求的情形保持警觉。如果项目负责人通过鉴证机构的质量管理体系或其他来源的信息注意到项目组成员违反了职业道德要

求，应当咨询鉴证机构相关人员并采取适当措施。

四、鉴证业务的承接与保持

项目负责人应当确保鉴证机构有关客户和业务承接与保持的政策和程序已得到遵守，并确定本章第二节“一、承接或保持可持续信息鉴证业务应满足的条件”中所述的条件同时得到满足。

对于承接或保持客户关系和鉴证业务后获知的信息，如果在承接或保持之前获知，可能导致鉴证机构拒绝承接或保持该客户关系和业务，则项目负责人应当立即与鉴证机构沟通该信息，以便及时采取必要措施。

五、鉴证业务资源

（一）资源分配和使用

项目负责人应当考虑项目的具体情况、鉴证机构的政策和程序、项目执行过程中可能发生的变化等因素，**确保项目组已获取执行业务所需的充分、适当的资源，或项目组能够及时获取这些资源。**

如果项目负责人确定分配给项目组的资源以及项目组能够获取的资源不充分、不适当，则项目负责人应当采取适当措施，包括与鉴证机构的适当人员沟通，促使其向项目组分配足够资源。

项目组应当根据项目的具体情况恰当使用资源。项目负责人应当对资源的恰当使用负责。

（二）胜任能力、专业素质和时间

项目负责人应当确保项目组成员、外部专家以及为本项目提供直接协助的被鉴证单位内部审计人员作为一个整体拥有执行本项目所需的胜任能力和专业素质，并能够投入足够的时间。**这些胜任能力包括可持续信息领域的胜任能力和鉴证技能领域的胜任能力。**

六、鉴证业务执行

（一）对项目组成员的指导、监督和复核

项目负责人应当对项目组成员进行指导、监督并复核其工作。

项目负责人应当按照法律法规和职业准则的规定以及鉴证机构的政策和程序，计划和执行对项目组成员的指导、监督和复核。指导、监督和复核的方式、时间安排和范围应当符合项目的具体情况，并与项目组的资源相匹配。其中，职业准则既包括可持续信息鉴证业务准则，也包括与该业务相关的职业道德要求。

（二）复核工作底稿和沟通文件

项目负责人应当在适当时间及时复核工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：

- 1. 重大事项；**
- 2. 重大判断**，包括与困难或有争议事项有关的判断及得出的结论；
3. 项目负责人职责范围内的其他事项。

项目负责人应当复核拟向管理层、治理层或相关监管机构发出的正式书面沟通文件。

（三）项目参与人员内部沟通

项目负责人应当在适当时间组织项目参与人员之间进行沟通。项目参与人员包括项目组成员、外部专家以及拟利用其工作的内部审计人员。

（四）咨询

项目负责人应当负责确保项目组就下列事项进行咨询：

1. 困难或有争议事项；
2. 鉴证机构的政策和程序要求咨询的事项；
3. 项目负责人根据职业判断认为需要咨询的其他事项。

（五）配合项目质量复核人员的工作

如果鉴证项目需要实施项目质量复核，项目负责人应当与项目质量复核人员讨论项目执行中遇到的重大事项和重大判断，包括项目质量复核过程中识别出的重大事项和重大判断。

（六）项目负责人在临近鉴证报告日的责任

在鉴证报告日或之前，项目负责人应当负责下列事项：

1. 确定职业道德要求，包括独立性要求，已得到恰当遵守；
2. 复核业务工作底稿并与项目组讨论，确保已获取充分、适当的鉴证证据，以支持得出的结论和拟出具的鉴证报告；
3. 复核可持续信息和拟出具的鉴证报告，确保鉴证报告符合实际情况；
4. 确定其已充分、适当地参与了鉴证业务全过程，从而能够确定项目组作出的重大判断和得出的结论是适当的；
5. 确定项目组在执行鉴证业务的过程中，已考虑鉴证业务的实际情况及其变化，并已遵守鉴证机构的相关政策和程序；
6. 对于需要实施项目质量复核的项目，确保项目质量复核已完成。

七、监控与整改

项目负责人应当考虑从鉴证机构的监控和整改程序获取的信息，并确定这些信息是否可能影响鉴证业务。如影响，则应采取适当措施。

八、与项目质量管理有关的工作底稿

针对鉴证项目质量管理，鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

1. 识别出的与遵守职业道德要求有关的问题，以及这些问题的解决过程；
2. 就是否遵守了适用于鉴证业务的独立性要求得出的结论，以及与鉴证机构之间任何能够支持该结论的讨论；
3. 针对业务承接与保持得出的结论，包括针对该业务是否满足鉴证业务的前提条件得出的结论；
4. 在业务执行过程中进行的咨询，包括咨询的内容、范围和得出的结论。