

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101 号
——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》指南
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、本准则的适用范围	1
二、注册会计师执行其他鉴证业务的总体要求.....	1
三、其他鉴证业务的目标.....	3
第二章 承接与保持业务.....	4
一、承接与保持业务的条件.....	4
二、获取责任方声明.....	5
三、独立性和专业胜任能力.....	6
四、签订业务约定书.....	6
五、业务变更.....	8
第三章 计划与执行业务.....	9
第一节 总体要求	9
一、计划工作的作用和内容.....	9
二、计划工作时应当考虑的主要因素.....	10
三、计划工作的持续性.....	12
四、保持职业怀疑态度.....	12
五、识别和评估重大错报风险.....	12
六、计划和执行业务时涉及的职业判断.....	12
第二节 评估鉴证对象的适当性.....	14
一、适当的鉴证对象应当具备的条件.....	14
二、对鉴证对象评估结果的处理.....	14
第三节 评估标准的适当性.....	15
一、适当的标准应当具备的特征.....	15

二、对标准评估结果的处理.....	16
三、对不同类型标准的考虑.....	16
第四节 重要性与鉴证业务风险.....	17
一、对重要性的考虑.....	17
二、对鉴证业务风险的考虑.....	18
三、鉴证业务风险的内容.....	19
第四章 利用专家的工作.....	19
一、利用专家工作的领域.....	19
二、利用专家工作的基本要求.....	20
三、了解专家的工作.....	21
四、评价专家的工作.....	22
第五章 获取证据.....	23
第一节 总体要求.....	24
一、证据的充分性和适当性.....	24
二、考虑用作证据的信息的可靠性.....	24
三、合理保证的其他鉴证业务的证据收集程序.....	25
四、合理保证不等于绝对保证.....	25
五、不同类型其他鉴证业务中证据收集程序的区别与联系.....	26
第二节 责任方声明.....	27
一、责任方声明的作用.....	27
二、无法获取责任方声明时的处理.....	27
三、针对重要责任方声明执行的程序.....	28
四、责任方声明不能替代注册会计师合理预期能够获取的其他证据.....	29
第六章 考虑期后事项.....	29

一、期后事项的界定.....	29
二、注册会计师对期后事项的考虑.....	30
第七章 形成工作记录.....	30
一、记录重大事项.....	30
二、编制和保存工作底稿.....	31
第八章 编制鉴证报告.....	31
第一节 总体要求.....	32
一、鉴证结论的形成.....	32
二、短式报告和长式报告.....	32
第二节 鉴证报告的内容.....	33
一、鉴证报告的基本内容.....	33
二、鉴证报告的标题.....	34
三、鉴证报告的收件人.....	34
四、对鉴证对象信息的界定与描述.....	34
五、对标准的说明与披露.....	34
六、对重大固有限制的说明.....	35
七、对报告使用者或使用目的的限定.....	36
八、对注册会计师和责任方各自责任的界定.....	36
九、按照其他鉴证业务准则的规定执行业务的说明.....	36
十、工作概述.....	37
十一、鉴证结论.....	38
十二、对背景的说明.....	39
十三、鉴证结论的不同表达方式.....	39
十四、对提出非无保留结论理由的说明.....	39
十五、报告日期.....	40

十六、对其他信息或解释的说明.....	40
第三节 保留结论、否定结论和无法提出结论.....	40
一、不应当提出无保留结论的情况.....	40
二、提出保留结论的情况及措辞.....	41
三、关于保留结论、否定结论和无法提出结论情况的要点概括	41
四、责任方认定指明存在错报时的鉴证结论.....	42
第九章 其他报告责任.....	42
一、考虑其他报告责任.....	42
二、关于其他报告责任的特别提示.....	43

第一章 总 则

《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(以下简称本准则)第一章(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的、适用范围和总体要求,以及其他鉴证业务的保证程度。

一、本准则的适用范围

本准则第二条指出,本准则适用于注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务(以下简称其他鉴证业务)。

其他鉴证业务是指除历史财务信息审计和审阅业务以外的鉴证业务。如果将历史财务信息审计和审阅看作是“基本”的鉴证业务,那么其他鉴证业务便是鉴证对象相对“特殊”的业务。简单地说,其他鉴证业务的鉴证对象信息不是历史财务信息。

二、注册会计师执行其他鉴证业务的总体要求

本准则第三条规定,注册会计师执行其他鉴证业务,应当遵守《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和其他鉴证业务准则,以及职业道德规范和会计师事务所质量控制准则。

(一)遵守《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和其他鉴证业务准则

中国注册会计师鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》与本准则之间存在上下级次关系。《中国注册会计师鉴证业务基本准则》统驭历史财务信息审

计和审阅业务以及其他鉴证业务。注册会计师在阅读、理解和运用本准则时，应当结合《中国注册会计师鉴证业务基本准则》。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定书的要求，提供有限保证或合理保证。其他鉴证业务主要包括预测性财务信息的审核、内部控制鉴证等。本准则统驭其他鉴证业务。注册会计师在执行其他鉴证业务时，应当遵循本准则和相关具体准则的要求。

（二）遵守职业道德规范

中国注册会计师职业道德规范主要包括《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。注册会计师在执行鉴证业务时应当遵守这两个文件中的相关规定。

《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》要求注册会计师在执行鉴证业务时，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

（三）遵守质量控制准则

质量控制准则用以规范会计师事务所执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况，制定合适的质量控制制度，包括质量控制政策和程序，以合理实现质量控制的两大目标：（1）保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定；（2）会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具

恰当的报告。

目前，财政部已发布两个质量控制准则，即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》，前者从会计师事务所层面上进行规范，适用于包括其他鉴证业务在内的各项业务；后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范，仅适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密，前者是后者的制定依据。

注册会计师应当遵守财政部发布的会计师事务所质量控制准则以及本所制定的质量控制制度。

三、其他鉴证业务的目标

本准则第四条指出，其他鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

合理保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。例如，注册会计师将内部控制鉴证作为合理保证的其他鉴证业务予以承接。在该业务中，要求注册会计师将鉴证业务风险降至可接受的低水平，对鉴证后的内部控制的有效性提供高水平保证（合理保证），在鉴证报告中以积极方式提出结论。

有限保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础。例如，在预测性财务信息审核业务中，要求注册会计师将鉴证业务风险降至可接受的水平，对鉴证后的管理层采用的假设的合理性提供低于高水平的保证（有限保证），在鉴证报告中以消极方式提出结论。

有限保证的其他鉴证业务的风险水平高于合理保证的其他鉴证

业务的风险水平。

第二章 承接与保持业务

本准则第二章（第五条至第十条），主要说明注册会计师在承接与保持其他鉴证业务以及业务变更时应当遵循的基本要求。

一、承接与保持业务的条件

本准则第五条规定，只有符合下列所有条件，会计师事务所才能承接或保持其他鉴证业务。

（一）鉴证对象由预期使用者和注册会计师以外的第三方负责

鉴证业务涉及到三方关系人：注册会计师、责任方和预期使用者。在其他鉴证业务中，应当存在除责任方之外的其他预期使用者。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，但在其他所有方面符合本准则的要求，注册会计师和责任方可以协商运用本准则的原则。在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中注明该报告仅供责任方使用。

（二）在初步了解业务环境的基础上，未发现不符合职业道德规范和《中国注册会计师鉴证业务基本准则》要求的情况

职业道德规范要求注册会计师在承接和执行鉴证业务时，应当恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》要求注册会计师拟承接的业务必须具备以下五项特征：

- （1）鉴证对象适当；
- （2）使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；

(3) 注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；

(4) 注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；

(5) 该业务具有合理的目的。

如果鉴证业务的工作范围受到重大限制，或委托人试图将注册会计师的名字和鉴证对象不适当地联系在一起，则该业务可能不具有合理的目的。这都是注册会计师在初步了解业务环境时应当考虑的因素。

(三) 确信执行其他鉴证业务的人员在整体上具备必要的专业胜任能力

注册会计师可能需要针对各种鉴证对象执行其他鉴证业务。某些鉴证对象所要求的的专业知识和技能可能会超出注册会计师通常的能力范围，此时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。但会计师事务所如果打算承接或者保持该项业务，应当确保执行业务的项目组（包括专家）在整体上具备必要的专业胜任能力。

二、获取责任方声明

在其他鉴证业务中，责任方声明对于承接与保持业务具有重要意义。本准则第六条规定，注册会计师应当向责任方获取书面声明，以明确责任方对鉴证对象的责任。

责任方声明应当以书面形式出具，载明责任方对鉴证对象的具体责任，避免相关各方因责任界定不清而引发分歧。

在某些情况下，注册会计师可能无法获取责任方的书面声明。本准则第六条还规定，如果无法获取责任方的书面声明，注册会计师应当考虑：

1. 承接业务是否适当，法律法规或合同是否明确了相关责任。注

册会计师可以考虑获取其他支持以明确责任方责任，也可以考虑放弃该项业务。如果法律法规或业务约定书中明确了责任方的责任，注册会计师承接该项业务便有据可循，可以考虑承接该项业务。

2. 如果承接业务，是否在鉴证报告中披露该情况。无法获取责任方声明，可能是因为委托人与责任方不是同一方，责任方拒绝配合注册会计师的工作。在这种情况下，鉴证业务风险将大大提高，注册会计师应当考虑是否在鉴证报告中披露该情况。

三、独立性和专业胜任能力

注册会计师在承接和保持其他鉴证业务时，应当保持独立性和专业胜任能力。

本准则第七条规定，注册会计师应当考虑职业道德规范中有关独立性的要求，以及拟承接的其他鉴证业务是否具备《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第十条规定的所有特征。

本准则第八条规定，在某些情况下，鉴证对象要求的专业知识和技能可能超出注册会计师通常具有的专业胜任能力。在这种情况下，注册会计师应当考虑利用专家工作或拒绝接受业务委托。如果决定利用专家工作，注册会计师应当确保执行业务的项目组（包括专家）在整体上具备必要的专业胜任能力。

四、签订业务约定书

本准则第九条规定，注册会计师应当在其他鉴证业务开始前，与委托人就其他鉴证业务约定条款达成一致意见，并签订业务约定书，以避免双方对其他鉴证业务的理解产生分歧。业务约定书一方面可以作为签约各方检查鉴证工作完成情况的依据；另一方面，当涉及法律诉讼时，业务约定书又是区分签约各方责任的主要依据。

业务约定书的具体内容可能因鉴证对象特征和保证程度的不同而存在差异。业务约定书的内容主要包括下列方面：

- (1) 其他鉴证业务的目标；
- (2) 责任方的责任；
- (3) 采用的标准；
- (4) 鉴证范围，包括指明在执行其他鉴证业务时遵守的其他鉴证业务准则；
- (5) 鉴证工作的安排，包括出具鉴证报告的时间要求；
- (6) 鉴证报告格式和对鉴证结果的其他沟通形式；
- (7) 由于测试的性质和鉴证的其他固有限制，不可避免地存在某些重大错报可能仍然未被发现的风险；
- (8) 责任方为注册会计师提供必要的工作条件和协助；
- (9) 注册会计师不受限制地接触任何与鉴证对象有关的记录、文件和所需要的其他信息；
- (10) 责任方对其作出的与鉴证有关的声明予以书面确认；
- (11) 注册会计师对执业过程中获知的信息保密；
- (12) 其他鉴证业务的收费，包括收费的计算基础和收费安排；
- (13) 违约责任；
- (14) 解决争议的方法；
- (15) 签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖的公章。

此外，如果情况需要，注册会计师应当考虑在其他鉴证业务约定书中列明下列内容：

- (1) 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；
- (2) 与鉴证涉及的被鉴证单位员工工作的协调；

(3) 预期向被鉴证单位提交的其他函件或报告；

(4) 注册会计师与被鉴证单位之间需要达成进一步协议的事项等。

本准则第九条还规定，如果委托人与责任方不是同一方，业务约定书的性质和内容可以有所不同。

五、业务变更

本准则第十条第一款规定，在完成其他鉴证业务之前，如果委托人要求将其他鉴证业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的其他鉴证业务变更为有限保证的其他鉴证业务，注册会计师应当考虑这一要求的合理性。如果没有合理的理由，注册会计师不应当同意这一变更。

本准则第十条第二款规定，当业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师可以应委托人的要求，考虑同意变更该项业务。

可见，只有当变更理由存在于预期使用者一方时，变更理由才可能是正当的。如果预期使用者的需求发生变化，或预期使用者对该项业务的性质存在误解，则意味着鉴证报告不能满足预期使用者的真实需求，注册会计师提供的服务可能是没有实际价值的。

如果有迹象表明，业务变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应当认为该变更是合理的。例如，注册会计师发现鉴证对象信息存在重大错报，或者注册会计师的执业范围受到来自责任方的重大限制，这些情况都不能成为委托人提出业务变更的理由。

如果存在上述合理的理由，同意将保证程度较高的业务变更为保证程度较低的业务，注册会计师应当对此保持应有的关注。本准则第十条第二款还规定，如果发生变更，注册会计师不应忽视变更前获取

的证据。

如果没有上述合理的理由，注册会计师不应当同意变更业务。如果不同意变更业务，委托人又不允许继续执行原鉴证业务，注册会计师应当解除业务约定，并考虑是否有义务向有关方面（例如委托单位董事会或股东会）说明解除业务约定的理由。

此外，注册会计师还需考虑变更业务对法律责任或业务约定条款的影响。如果变更业务引起业务约定条款的变更，注册会计师应当与委托人就新条款达成一致意见。

第三章 计划与执行业务

本准则第三章（第十一条至第二十六条），主要说明注册会计师计划和执行其他鉴证业务的总体要求，包括评价鉴证对象和标准适当性，以及对重要性和鉴证业务风险的考虑。

第一节 总体要求

一、计划工作的作用和内容

本准则第十一条第一款规定，注册会计师应当计划其他鉴证业务工作，以有效执行其他鉴证业务。充分的计划不仅有助于注册会计师适当关注业务的重要领域，及时发现潜在问题并适当组织和管理业务；也有助于注册会计师向项目组成员委派工作，并对他们的工作进行指导、监督和复核。此外，当利用专家工作时，计划工作还有助于协调项目组其他成员和专家的工作。

本准则第十一条第二款规定，计划工作包括总体策略和具体计划。总体策略包括确定其他鉴证业务的范围、重点、时间安排和实施。具体计划包括拟执行的证据收集程序的性质、时间和范围以及选择这

些程序的理由。

二、计划工作时应当考虑的主要因素

本准则第十一条第三款规定，计划工作的性质和范围因被鉴证单位的规模、复杂程度以及注册会计师的相关经验等情况的不同而存在差异。在计划其他鉴证业务工作时，注册会计师应当考虑下列主要因素。

（一）业务约定条款

执行其他鉴证业务之前，注册会计师应当就业务约定条款与委托人达成一致理解，明确委托与受托关系、业务目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项，避免双方对业务约定条款存在误解。业务约定条款是注册会计师在计划审计工作时应当考虑的首要因素。

（二）鉴证对象特征和既定标准

鉴证对象具有不同的特征，可能表现为定性或定量、客观或主观、历史或预测、时点或期间。这些特征会对鉴证对象评价或计量结果的准确性、证据的说服力产生影响，进而影响到注册会计师证据收集程序的性质、时间和范围。

注册会计师应当结合具体的其他鉴证业务评价既定标准的适当性和适用性。对于相同的鉴证对象，可以有不同的适用标准。例如，对于消费者满意度这一鉴证对象，某一责任方可能会选择消费者投诉的数量作为衡量标准；而另外的责任方可能会选择消费者在初始购买后的三个月内重复购买的数量这一指标作为标准。

（三）其他鉴证业务的实施过程和可能的证据来源

通过制定总体策略，注册会计师应当明确鉴证对象特征、其他鉴证业务的目标以及影响业务执行的重要因素。具体计划则确定了注册会计师应当实施哪些证据收集程序，以及这些证据收集程序的性质、

时间和范围。

（四）对被鉴证单位及其环境的了解，包括对鉴证对象信息可能存在重大错报风险的了解

对被鉴证单位及其环境的了解可以为注册会计师识别和评估重大错报风险提供重要基础。对被鉴证单位及其环境的了解还有助于注册会计师确定重要性水平、识别需要特别考虑的领域、确定在实施分析程序时所使用的预期值等。

（五）确定预期使用者及其需要，考虑重要性以及鉴证业务风险要素

预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者。例如，在 IT 系统鉴证服务中，鉴证报告的使用者可能包括被鉴证单位的管理层、股东、债权人、消费者和供应商等。通常，注册会计师可以通过不同的方式确认预期使用者。例如，根据法律法规的规定确认预期使用者、根据与委托人签订的协议确认预期使用者等。不同的预期使用者通常存在不同的需求。

注册会计师还应当考虑重要性以及鉴证业务风险。重要性和预期使用者的需求是紧密相关的，如果一项错报单独或连同其他错报可能影响预期使用者依据鉴证对象信息作出的经济决策，则该项错报是重大的。重要性与鉴证业务风险之间存在反向关系。重要性水平越高，鉴证业务风险越低；重要性水平越低，鉴证业务风险越高。注册会计师在确定鉴证程序的性质、时间和范围时应当考虑这种反向关系。

（六）对参与业务的人员及其技能的要求，包括专家参与的性质和范围

在制定计划时，注册会计师应当明确既定业务对于项目组独立性

和专业胜任能力的要求，据此委派具有独立性、专业胜任能力的人员（包括专家），以确信项目组能够在约定的时间内，按照法律法规、职业道德规范和相关鉴证业务准则的规定执行业务，出具适当的鉴证报告。

三、计划工作的持续性

本准则第十二条指出，计划其他鉴证业务工作不是一个孤立阶段，而是整个其他鉴证业务中持续的、不断修正的过程。

由于未预期事项、业务情况变化或获取的证据等因素，注册会计师可能需要在业务实施过程中修订总体策略和具体计划，进而修改计划实施的进一步程序的性质、时间和范围。

四、保持职业怀疑态度

本准则第十三条规定，在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，以识别可能导致鉴证对象信息发生重大错报的情况。

关于职业怀疑态度的解释参见《中国注册会计师鉴证业务基本准则》指南。

五、识别和评估重大错报风险

本准则第十四条规定，注册会计师应当了解鉴证对象和其他业务环境事项，以足够识别和评估鉴证对象信息发生重大错报的风险，并设计和实施进一步的证据收集程序。

六、计划和执行业务时涉及的职业判断

本准则第十五条规定，在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计

师应当了解鉴证对象和其他业务环境事项。其他的业务环境事项包括的内容比较广泛，涉及其他鉴证业务的各个方面，如业务约定条款、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的有关特征，以及可能对其他鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件以及惯例。

本准则第十五条还指出，对鉴证对象和其他业务环境事项的了解可以为注册会计师在下列关键环节作出职业判断提供重要基础：

- (1) 考虑鉴证对象特征；
- (2) 评估标准的适当性；
- (3) 确定需要特殊考虑的领域，比如显示存在舞弊的迹象、需要特殊技能或利用专家工作的领域；
- (4) 确定重要性水平，评价其数量的持续适当性，并考虑其性质因素；
- (5) 实施分析程序时确定期望值；
- (6) 设计和实施进一步的证据收集程序，以将鉴证业务风险降至适当水平；
- (7) 评价证据，包括评价责任方口头声明和书面声明的合理性。

注册会计师的上述职业判断应当贯穿整个计划和执行业务的过程。通过了解鉴证对象和其他的业务环境事项，注册会计师可以对其他鉴证业务形成整体印象。通过对这些印象、信息的整理、消化，构建职业判断的基础。

本准则第十六条规定，注册会计师应当运用职业判断，确定需要了解鉴证对象及其他的业务环境事项的程度，并考虑这种了解是否足以评估鉴证对象信息发生重大错报的风险。

第二节 评估鉴证对象的适当性

一、适当的鉴证对象应当具备的条件

本准则第十七条规定，注册会计师应当评估鉴证对象的适当性。

根据《中国注册会计师鉴证业务基本准则》，适当的鉴证对象应当具备下列所有条件：

（1）鉴证对象可以识别；

（2）不同的组织或人员按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量的结果合理一致；

（3）注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

二、对鉴证对象评估结果的处理

本准则第十八条第一款规定，只有当对业务环境的初步了解表明鉴证对象适当时，会计师事务所才能承接其他鉴证业务。

本准则第十八条第二款规定，在承接其他鉴证业务后，如果认为鉴证对象不适当，注册会计师应当出具保留结论、否定结论或无法提出结论的报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

可见，在承接与保持业务阶段以及计划与执行业务阶段，注册会计师都需要对鉴证对象的适当性进行评估。但这两个阶段的评估目的是不同的。

承接与保持业务阶段，注册会计师评估鉴证对象是否适当的目的是确定某项业务是否能够作为一项其他鉴证业务承接，这是在初步了解业务环境的基础上进行的评估。

注册会计师在计划与执行业务阶段的评估是对承接与保持业务阶段的评估的补充和深入，是降低鉴证业务风险的必要应对措施。随

着对鉴证对象以及其他业务环境事项了解的深入，注册会计师了解的新情况、掌握的新证据可能表明该鉴证对象并不适当。例如，当鉴证对象由多个部分组成时，注册会计师可能会发现，某些组成部分是适当的，而其他的组成部分不适当。在这种情况下，注册会计师应当根据具体情况，出具保留结论、否定结论或无法提出结论的鉴证报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第三节 评估标准的适当性

一、适当的标准应当具备的特征

本准则第十九条规定，注册会计师应当评估用于评价或计量鉴证对象的标准适当性。

适当的标准应当具备下列所有特征：

（1）相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策；

（2）完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准；

（3）可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量；

（4）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论；

（5）可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

在具体实务中，对标准各项特征相对重要性的评价属于职业判断。注册会计师还应当考虑所采用的标准是否适用于具体业务。

二、对标准评估结果的处理

本准则第二十条规定，只有当对业务环境的初步了解表明使用的标准适当时，会计师事务所才能承接该项其他鉴证业务。

在承接其他鉴证业务后，如果认为使用的标准不适当，注册会计师应当出具保留结论、否定结论或无法提出结论的报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

与评估鉴证对象的适当性类似，对标准适当性的评估也存在两个阶段，即承接与保持业务阶段和计划与执行业务阶段。

在承接与保持业务阶段，如果注册会计师发现标准不适当，则不应当将该项业务作为其他鉴证业务予以承接。

在计划与执行业务阶段，随着了解的深入，注册会计师可能会改变对标准适当性的认识。注册会计师可能会发现，在某些方面采用的标准是适当的，而在其他方面采用的标准并不适当。在这种情况下，注册会计师应当根据具体情况，出具保留结论、否定结论或无法提出结论的鉴证报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

三、对不同类型标准的考虑

本准则第二十一条和第二十二条对不同类型的标准进行了规定。

本准则第二十一条第一款规定，标准可能是由法律法规规定的，或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的（以下简称公开发布标准），也可能是专门制定的。在通常情况下，只有当与预期使用者的需求相关时，公开发布的标准才是适当的。

第二十一条第二款规定，如果某鉴证对象存在公开发布标准，而特定的预期使用者出于特定目的使用其他标准，或专门建立一套标准满足其特殊需要，在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中指明：

(1) 使用的标准不是公开发布标准；

(2) 使用的标准仅供特定的预期使用者使用，且仅适用于特殊目的。

本准则第二十二规定，对某些鉴证对象，可能不存在公开发布的标准，而需要专门制定标准。注册会计师应当考虑专门制定的标准是否会导致鉴证报告对预期使用者产生误导。注册会计师应当尽可能使预期使用者或委托人确认专门制定的标准符合预期使用者的目的。

如果未获得对专门制定标准的确认，注册会计师应当考虑这种情况对评估既定标准适当性的影响，以及对鉴证报告中有关该标准的信息的影响。

第四节 重要性与鉴证业务风险

本准则第二十三条规定，在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当考虑重要性和鉴证业务风险。第二十四条至第二十六条分别对重要性和鉴证业务风险的考虑进行了具体规定。

一、对重要性的考虑

本准则第二十四条第一款规定，在确定证据收集程序的性质、时间和范围，评价鉴证对象信息是否不存在错报时，注册会计师应当考虑重要性。

本准则第二十四条第二款规定，在考虑重要性时，注册会计师应当了解并评价哪些因素可能会影响预期使用者的决策。也就是说，注册会计师要站在预期使用者的立场上，从预期使用者决策的角度考虑，判断这些错报是否可能使预期使用者在特定情况下由于信赖了错报信息而使其决策受到影响。

本准则第二十四条第三款规定，注册会计师应当综合数量和性质

因素考虑重要性。在具体业务中，注册会计师需要运用职业判断，评估重要性以及数量和性质因素的相对重要程度。

在鉴证业务开始时，对重要性进行初步判断有助于注册会计师计划确定实施的证据收集程序的性质、时间和范围。因此，在计划阶段，注册会计师应当对重要性作出初步估计，了解、评估可能影响预期使用者决策的各种因素。例如，某项标准允许鉴证对象信息采取多种列报方式，注册会计师应当考虑不同的列报方式对预期使用者产生的影响。在执行业务过程中，注册会计师可能改变对重要性的初步判断，由此可能会修正证据收集程序。

二、对鉴证业务风险的考虑

本准则第二十五条规定，注册会计师应当将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平。

在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。

由于证据收集程序的性质、时间和范围不同，有限保证的其他鉴证业务的风险水平高于合理保证的其他鉴证业务的风险水平。但在有限保证的其他鉴证业务中，证据收集程序的性质、时间和范围应当至少足以使注册会计师获得某种有意义的保证水平，以此作为注册会计师以消极方式提出结论的基础。

当注册会计师获取的保证水平很有可能在一定程度上增强预期使用者对鉴证对象信息的信任时，这种保证水平是有意义的保证水平。

三、鉴证业务风险的内容

在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当考虑鉴证业务风险。鉴证业务风险是指在鉴证对象信息存在重大错报的情况下，注册会计师提出不恰当结论的可能性。

本准则第二十六条规定，鉴证业务风险通常体现为重大错报风险和检查风险。重大错报风险是指鉴证对象信息在鉴证前存在重大错报的可能性。检查风险是指注册会计师未能发现存在的重大错报的可能性。

本准则第二十六条还规定，注册会计师对重大错报风险和检查风险的考虑受具体业务环境的影响，特别是受鉴证对象性质，以及所执行的是合理保证还是有限保证的其他鉴证业务的影响。

第四章 利用专家的工作

本准则第四章（第二十七条至第三十三条），主要说明注册会计师利用专家工作时的基本要求，以及注册会计师对专家工作的了解和评价。

一、利用专家工作的领域

本准则第二十七条规定，在收集和评价证据时，对于某些其他鉴证业务的鉴证对象和相关标准，可能需要运用特殊知识和技能，这些知识和技能往往超出了注册会计师的专业胜任能力。在这种情况下，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

注册会计师利用专家工作的领域主要包括：

1. 对特定资产的估价。例如，对土地、建筑物、厂房、机器设备、特殊用途存货、高科技材料或设备、医药产品、复杂的金融工具、不

可流通证券、艺术品、宝石等资产价值进行评估，这可能需要利用资产评估师的工作。

2. 对资产的数量和实物状况的测定。例如，地面上堆积的各种物质（如煤炭、木材）的数量和体积的测量，地下矿藏（如石油、煤、金矿）储量、成分、等级的测定、厂房和设备剩余使用年限的确定等，通常需要工程师来协助完成。

3. 需用特殊技术或方法的金额测算。例如，保险赔偿金额的计算、社会保险金和退休养老金的计算等，可能涉及到利用精算师的工作。

4. 未完成合同中已完成和未完成工作的计量。例如，计量工程的进度、合同的执行情况、计算机软件开发进度等，可能涉及到利用IT专家和工程师的工作。

5. 涉及法律法规和合同的法律意见。例如，关于合同、协议、章程的解释，对未决诉讼和法律纠纷进展情况和处理结果的分析，对合同或其他法律文书的潜在重要性的解释等，通常需要律师的帮助。

二、利用专家工作的基本要求

（一）专业胜任能力

本准则第二十八条规定，当利用专家的工作收集和评价证据时，注册会计师与专家作为一个整体，应当具备与鉴证对象和标准相关的足够的专业知识和技能。

（二）应有的关注

本准则第二十九条规定，参与其他鉴证业务的所有人员（包括专家），都应当保持应有的关注。

在执行其他鉴证业务时，尽管并不要求专家在所有方面与注册会计师具备同样的专业知识和技能，但注册会计师应当确定专家已充分了解其他鉴证业务准则，以使专家能够按照具体业务目标开展工作。

（三）实施质量控制程序

本准则第三十条规定，注册会计师应当实施质量控制程序，明确执行其他鉴证业务人员的责任，包括专家的工作责任，以确保其遵守其他鉴证业务准则。

（四）充分参与鉴证业务、了解和评价专家工作

本准则第三十一条规定，注册会计师应当充分参与其他鉴证业务和了解专家所承担的工作，以足以对鉴证对象信息形成的结论承担责任。

在形成鉴证结论时，注册会计师应当考虑利用专家工作的程度是否合理。

三、了解专家的工作

在利用专家工作的情况下，由于专家工作是形成鉴证结论的依据之一，而对鉴证结论承担责任的是注册会计师，因此，注册会计师应当充分了解专家所承担的工作。

本准则第三十二条规定，尽管并不期望注册会计师具备与专家相同的专业知识和技能，但注册会计师应当具备足够的知识和技能，以实现下列目的。

（一）界定专家工作的目标及其如何与鉴证业务目标相联系

注册会计师应当清晰界定专家工作的目标。专家工作的目标是指利用专家做什么。

注册会计师还应当确定专家工作的目标如何与鉴证业务目标相联系。例如，在 IT 系统鉴证业务中，注册会计师需要对 IT 系统的可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面提出鉴证结论，注册会计师可以利用专家工作来评价被鉴证单位 IT 系统的安全性，那么，专家工作就是和鉴证业务目标紧密相联的。

（二）考虑专家使用的假设、方法和原始数据的合理性

专家使用的假设、方法和原始数据的合理性是其工作结果合理与否的重要影响因素。对这些因素进行考虑，有助于注册会计师评价专家的工作。

（三）考虑专家发现的问题和得出结论的合理性

注册会计师利用专家工作，究其实质，是利用专家获取那些必须使用特殊技能才能获取的证据，为形成鉴证结论提供支持。因此，专家发现的问题和得出结论的合理性应当引起注册会计师的关注。注册会计师应当结合其他证据，评价专家工作的合理性。对于那些具有重要影响的专家结论，注册会计师应当考虑其对鉴证结论的影响。

四、评价专家的工作

本准则第三十三条规定，注册会计师应当获取充分、适当的证据，确定专家的工作是否符合其他鉴证业务的目标。

在评估专家提供证据的充分性和适当性时，注册会计师应当对以下方面进行评价。

（一）专家的专业胜任能力，包括专家的经验 and 客观性

注册会计师可以从两方面评价专家的专业胜任能力：专家是否具有适当职业团体授予的专业资格或执业许可证，或是否为适当职业团体的会员；在注册会计师寻求证据的领域中，专家具备的经验和声望。例如，在养老金鉴证业务中，注册会计师往往需要借助医疗人员的帮助，那些具有较高声誉的医学专家通常能够提供更权威的帮助。

此外，注册会计师还应当评价专家的客观性。当存在下列情况时，专家的客观性可能会受到损害：专家受雇于被鉴证单位；专家在其他方面与被鉴证单位存在关联关系，如经济上依赖于被鉴证单位或投资于被鉴证单位。

（二）专家使用的假设、方法和原始数据的合理性

注册会计师不具备与专家同等的专业技能，对专家选择的假设和方法提出异议存在一定的困难。但是，注册会计师应当了解专家选择的假设和方法，并根据对被鉴证单位的了解和实施其他鉴证程序的结果，考虑专家选择的假设和方法是否适当和合理，是否与以前期间一致。如果被鉴证单位存在对专家职责范围作出规定的书面文件，该书面文件中通常会对专家拟使用的假设和方法作出说明，注册会计师可以核对专家实际使用的假设和方法与书面声明是否一致。

在考虑专家使用的原始数据是否合理时，注册会计师应当考虑实施下列程序：询问专家为确信原始数据是否相关和可靠而实施的程序；复核或测试专家使用的原始数据。

（三）专家发现的问题和得出结论的合理性及其重要性

注册会计师应当考虑专家的工作结果与注册会计师对被鉴证单位的了解和实施其他鉴证程序的结果是否相符。

如果两者相符，则表明专家发现的问题和得出结论可能是合理的；如果两者不符，注册会计师应当考虑采取其他措施，例如与被鉴证单位和专家讨论，实施追加的鉴证程序，出具非无保留意见的鉴证报告等。

第五章 获取证据

本准则第五章（第三十四条至第四十四条），主要说明注册会计师获取证据的总体要求，以及与责任方声明相关的事项。

第一节 总体要求

一、证据的充分性和适当性

本准则第三十四条至第三十六条是对证据充分性和适当性的说明。

本准则第三十四条规定，注册会计师应当获取充分、适当的证据，据此形成鉴证结论。

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，即证据的相关性和可靠性。

本准则第三十五条规定，注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。

本准则第三十六条规定，在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证结论时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

二、考虑用作证据的信息的可靠性

本准则第三十七条第一款规定，其他鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作证据的信息的可靠性，包括考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。

本准则第三十七条第二款规定，如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作，以评价文件记录的真伪。

三、合理保证的其他鉴证业务的证据收集程序

本准则第三十八条规定，在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当通过下列不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据：

（1）了解鉴证对象及其他的业务环境事项，必要时包括了解内部控制；

（2）在了解鉴证对象及其他的业务环境事项的基础上，评估鉴证对象信息可能存在的重大错报风险；

（3）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；

（4）针对识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性；

（5）评价证据的充分性和适当性。

四、合理保证不等于绝对保证

本准则第三十九条规定，合理保证提供的保证水平低于绝对保证。由于存在下列因素，将鉴证业务风险降至零几乎不可能，也不符合成本效益原则：

1. 选择性测试方法的运用。注册会计师要在合理的时间内以合理的成本完成鉴证任务，通常只能采用选取特定项目和抽样等选择性测试的方法对被鉴证单位的信息进行检查。选取特定项目实施鉴证程序的结果不能推断至总体；抽样也可能产生误差，在采用这两种方法的情况下，都不能百分之百地保证鉴证对象信息不存在重大错报。

2. 内部控制的固有局限性。例如，在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效；内部控制可能由于两个或更

多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。小型企业拥有的员工通常较少，限制了其职责分离的程度，业主凌驾于内部控制之上的可能性更大。

3. 大多数证据是说服力而非结论性的。证据的性质决定了注册会计师依靠的并非是完全可靠的证据。不同类型的证据，其可靠程度存在差异，即使是可靠程度最高的证据也有其自身的缺陷。例如，对应收账款进行函证，虽然提供的证据相对比较可靠，但受到被询证者是否认真对待询证函、是否能够保持独立性和客观性、是否熟悉所函证事项等诸多因素的影响。尽管注册会计师在设计询证函时要考虑这些因素，但是很难百分之百地保证函证结果的可靠性。

4. 在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量判断。在获取证据时，注册会计师可以选择获取何种类型和何种来源的证据；获取证据之后，注册会计师要依据职业判断，对其充分性和适当性进行评价；最后依据证据得出结论时，更是离不开注册会计师的职业判断。

5. 在某些情况下鉴证对象具有特殊性。例如，鉴证对象是矿产资源的储量、艺术品的价值、计算机软件开发的进度等。

五、不同类型其他鉴证业务中证据收集程序的区别与联系

本准则第四十条规定，合理保证的其他鉴证业务和有限保证的其他鉴证业务都需要运用鉴证技术和方法，收集充分、适当的证据。

有限保证提供的保证水平低于合理保证，但应当至少能够增加鉴证对象信息的可信度。由于两类业务的保证程度不同，对证据收集程序的要求也存在差别。

本准则第四十条还规定，与合理保证的其他鉴证业务相比，有限保证的其他鉴证业务在证据收集程序的性质、时间、范围等方面是有意地加以限制的。

本准则第四十一条规定，无论是合理保证还是有限保证的其他鉴证业务，如果注意到某事项可能导致对鉴证对象信息是否需要作出重大修改产生疑问，注册会计师应当执行其他足够的程序，追踪这一事项，以支持鉴证结论。

第二节 责任方声明

一、责任方声明的作用

本准则第四十二条第一款规定，注册会计师在必要时应当向责任方获取声明。责任方声明包括书面声明和口头声明。责任方对口头声明的书面确认，可以减少注册会计师和责任方之间产生误解的可能性。

本准则第四十二条第二款规定，注册会计师应当要求责任方就其按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量出具书面声明，无论该声明作为责任方的认定能否为预期使用者获取。

二、无法获取责任方声明时的处理

在某些情况下，注册会计师可能无法获取责任方的声明。因此本准则第四十二条第二款还规定，如果无法获取该项书面声明，注册会计师应当根据工作范围受到限制的程度，考虑出具保留结论或无法提出结论的鉴证报告，并考虑是否需要对该鉴证报告的使用作出限制。

如果不能获取责任方声明，注册会计师应当考虑缺乏该项声明对鉴证工作和结论产生的影响。如果无法获取相关的佐证证据，注册会计师就无法执行该项鉴证业务。对于某些鉴证对象而言，即使存在相关佐证证据，但如果无法获取责任方声明，注册会计师也无法确信能否获取在正常情况下能够获取的充分、适当的证据，以支持其鉴证结

论。这都构成了注册会计师的工作范围受到限制的原因。

三、针对重要责任方声明执行的程序

本准则第四十三条规定，在其他鉴证业务中，责任方可能主动提供声明或以回复注册会计师询问的方式提供声明。当责任方声明与某一事项相关，且该事项对鉴证对象的评价或计量有重大影响时，注册会计师应当实施下列程序。

（一）评价责任方声明的合理性及其与其他证据（包括其他声明）的一致性

责任方声明是被鉴证单位的相关人员出具的，其证明力相对有限，注册会计师应当对其合理性保持警觉。注册会计师尤其应当关注责任方声明中与其他证据（包括其他声明）不一致的部分，这些部分可能表明存在重大错报风险。

（二）考虑作出声明的人员是否充分知晓所声明的特定事项

例如，在 IT 系统鉴证业务中，由被鉴证单位的财务经理对 IT 系统的可应用性、安全性、完整性和可维护性作出声明，由于财务与 IT 专业差别较大，财务经理就不一定充分知晓所声明的特定事项。

（三）在合理保证的其他鉴证业务中，获取佐证性的证据；在有限保证的其他鉴证业务中，考虑是否有必要寻求佐证性的证据

与合理保证的其他鉴证业务相比，有限保证的其他鉴证业务在证据收集程序的性质、时间和范围等方面是有意识地加以限制的。因此，在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当获取佐证性的证据；而在有限保证的其他鉴证业务中，注册会计师则可以根据已获取证据的情况，判断是否需要进一步收集佐证性的证据。

四、责任方声明不能替代注册会计师合理预期能够获取的其他证据

责任方声明作为来自被鉴证单位内部的证据，其证明力相对有限。本准则第四十四条规定，责任方声明不能替代注册会计师合理预期能够获取的其他证据。如果某事项对评价或计量鉴证对象产生重大影响或可能产生重大影响，且对该事项无法获取在正常情况下能够获取的充分、适当的证据，即使已从责任方获取相关声明，注册会计师应将其视为工作范围受到限制。

第六章 考虑期后事项

本准则第六章（第四十五条至第四十六条），主要说明注册会计师在执行其他鉴证业务时对期后事项的考虑。

一、期后事项的界定

本准则第四十五条规定，在执行其他鉴证业务时，注册会计师应当考虑截至鉴证报告日发生的事项对鉴证对象信息和鉴证报告的影响。

在此处，注册会计师需要考虑的期后事项与注册会计师在执行审计业务时需要考虑的期后事项在范围上有所不同。《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》明确了审计业务的期后事项，是指“资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实”。这一界定表明，审计业务中的“期后”包括三个时间段：资产负债表日至审计报告日，审计报告日至财务报表报出日，财务报表报出日后。而注册会计师在执行其他鉴证业务时，只需考虑截至鉴证报告日发生的事项。

二、注册会计师对期后事项的考虑

本准则第四十六条第一款规定，注册会计师对期后事项的考虑程度，取决于这些事项对鉴证对象信息和鉴证结论适当性的潜在影响。

本准则第四十六条第二款规定，在某些其他鉴证业务中，由于鉴证对象性质特殊，注册会计师可能无需考虑期后事项。例如，在某项其他鉴证业务中，注册会计师需要对某一时点的股价指数的准确性提出结论，发生在该时点和鉴证报告出具日之间的事项不会影响到鉴证结论，因此，注册会计师无需考虑这些事项。

第七章 形成工作记录

本准则第七章（第四十七条至第四十九条），主要说明注册会计师在形成工作记录时应当注意的事项，包括记录重大事项、编制和保存工作底稿。

一、记录重大事项

工作记录是用来体现注册会计师的执业轨迹，记载注册会计师对重大事项的思考、分析和判断过程的。需要指明的是，工作记录并不是事无巨细，无所不及，记录执行其他鉴证业务过程中的所有事项既无必要、也不可能。本准则第四十七条规定，注册会计师应当记录重大事项，以提供证据支持鉴证报告，并证明其已按照其他鉴证业务准则的规定执行业务。

至于某一事项是否属于重大事项，需要注册会计师根据具体情况进行判断。重大事项通常包括：

- （1）引起特别风险的事项；
- （2）实施鉴证程序的过程和结果，该结果表明鉴证对象信息可

能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施；

(3) 导致注册会计师难以实施必要程序的情形；

(4) 导致提出非无保留结论的事项。

本准则第四十八条规定，对需要运用职业判断的所有重大事项，注册会计师应当记录推理过程和相关结论。如果对某些事项难以进行判断，注册会计师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实。

二、编制和保存工作底稿

本准则第四十九条第一款规定，注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。

本准则第四十九条第二款规定，在运用职业判断确定工作底稿的编制和保存范围时，注册会计师应当考虑，使未曾接触该项其他鉴证业务的有经验的专业人士了解实施的鉴证程序，以及作出重大决策的依据。

有经验的专业人士，是指对下列方面有合理了解的人士：

(1) 鉴证过程；

(2) 相关法律法规和鉴证业务准则的规定；

(3) 被鉴证单位所处的经营环境；

(4) 与其他鉴证业务或鉴证对象信息相关的专业问题。

第八章 编制鉴证报告

本准则第八章（第五十条至第七十四条），主要说明注册会计师编制其他鉴证业务鉴证报告的相关要求，包括编制鉴证报告的总体要求、鉴证报告的主要内容，以及保留结论、否定结论和无法提出结论

的适用情形。

第一节 总体要求

一、鉴证结论的形成

本准则第五十条第一款规定，注册会计师应当判断是否已获取充分、适当的证据，以支持鉴证结论。

如果尚未获取充分、适当的证据，注册会计师就不能形成鉴证结论，而需要重新执行或追加证据收集程序，直至获取足以支持鉴证结论的充分、适当的证据。如果由于工作范围受到业务环境、责任方或委托人的限制，不能获取必要的证据，注册会计师应当出具保留结论或无法提出结论的报告。

本准则第五十条第二款规定，在形成鉴证结论时，注册会计师应当考虑所有相关的证据，包括能够印证鉴证对象信息的证据和与之相矛盾的证据。注册会计师应当保持职业怀疑态度，对于与鉴证对象信息相矛盾的证据，应当获取额外的证据予以解决，并考虑其对鉴证结论的影响。

二、短式报告和长式报告

本准则第五十一条规定，注册会计师应当以书面报告形式提出鉴证结论，鉴证报告应当清晰表述注册会计师对鉴证对象信息提出的结论。

其他鉴证业务的鉴证报告可以分为短式报告和长式报告。

本准则第五十二条规定，注册会计师应当根据具体业务环境选择短式报告或长式报告，将信息有效地传达给预期使用者。

短式报告通常包括本准则第五十三条所述的鉴证报告的基本内

容。长式报告除包括基本内容外，还包括对业务约定条款的详细说明、在特定方面发现的问题以及提出的相关建议。

在长式报告中，注册会计师应当将发现的问题及相关建议与鉴证结论清楚分开，并以适当措辞指出这些问题和建议不会影响鉴证结论。

第二节 鉴证报告的内容

一、鉴证报告的基本内容

本准则第五十三条至第七十一条是对鉴证报告基本内容的规定。

其中，本准则第五十三条总括了鉴证报告的内容，规定鉴证报告应当包含下列基本内容：

- (1) 标题；
- (2) 收件人；
- (3) 对鉴证对象信息（适当时也包括鉴证对象）的界定与描述；
- (4) 使用的标准；
- (5) 适当时，对按照标准评价或计量鉴证对象存在的所有重大固有限制的说明；
- (6) 必要时，对报告使用者和使用目的的限定；
- (7) 责任方的界定，以及对责任方和注册会计师各自责任的说明；
- (8) 按照其他鉴证业务准则的规定执行业务的说明；
- (9) 工作概述；
- (10) 鉴证结论；
- (11) 注册会计师的签名及盖章；

(12) 会计师事务所的名称、地址及盖章；

(13) 报告日期。

二、鉴证报告的标题

本准则第五十四条规定，鉴证报告的标题应当清晰表述其他鉴证业务的性质。

三、鉴证报告的收件人

本准则第五十五条规定，鉴证报告的收件人是指鉴证报告应当提交的对象。在可行的情况下，鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。

四、对鉴证对象信息的界定与描述

本准则第五十六条第一款规定，鉴证报告中对鉴证对象信息（适当时也包括鉴证对象）的界定与描述主要包括：

(1) 与评价或计量鉴证对象相关的时点或期间；

(2) 鉴证对象涉及的被鉴证单位或其组成部分的名称；

(3) 对鉴证对象或鉴证对象信息的特征及其影响的解释，包括解释这些特征如何影响对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的准确性，以及如何影响所获取证据的说服力。

本准则第五十六条第二款规定，如果在鉴证结论中提及责任方认定，注册会计师应当将该认定附于鉴证报告后，或在鉴证报告中复述该认定，或指明预期使用者能够从何处获取该认定。

五、对标准的说明与披露

鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。在

其他鉴证业务中，注册会计师应当根据既定标准对责任方认定进行再评价或计量，或 directly 对鉴证对象进行评价或计量，据此提出鉴证结论。

本准则第五十七条规定，鉴证报告应当指出评价或计量鉴证对象所使用的标准，以使预期使用者能够了解注册会计师提出结论的依据。

注册会计师可以直接在鉴证报告中说明相关的标准。如果预期使用者能够获取责任方认定，且该认定中已说明相关标准，或容易从其他来源获取该标准，注册会计师也可以仅在鉴证报告中提及该标准。

本准则第五十八条规定，注册会计师应当根据具体业务环境考虑是否披露：

(1) 标准的来源，以及标准是否为公开发布的标准，如果不是公开发布的标准，应当说明使用该标准的理由；

(2) 当标准允许选用多种计量方法时，采用的计量方法；

(3) 使用标准时作出的重要解释；

(4) 采用的计量方法是否发生变更。

六、对重大固有限制的说明

在某些情况下，鉴证报告的使用者可能并不了解按照标准评价或计量鉴证对象存在的重大固有限制。因此，在鉴证报告中对固有限制作出明确说明是必要的。

本准则第五十九条规定，如果根据标准评价或计量鉴证对象存在重大固有限制，且预期鉴证报告的使用者不能充分理解，注册会计师应当在鉴证报告中明确提及该限制。例如，在内部控制鉴证报告中，注册会计师应当提醒鉴证报告使用者关注，内部控制具有固有限制，存在由于错误或舞弊而导致错报发生且未被发现的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或降低对控制政策、程

序遵循的程度，根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

七、对报告使用者或使用目的的限定

本准则第六十条规定，如果用于评价或计量鉴证对象的标准仅能为特定使用者所获取，或仅与特定目的相关，注册会计师应当在鉴证报告中指明该鉴证报告的使用仅限于特定使用者或特定目的。

例如，行业协会发布标准可能仅能为本行业内部的预期使用者获取；合同条款仅能为合同双方获取，且仅适用于合同约定事项。在这种情况下，鉴证报告的使用也应限于这些特定的预期使用者或特定目的。

八、对注册会计师和责任方各自责任的界定

本准则第六十一条规定，注册会计师应当在鉴证报告中界定责任方以及责任方和注册会计师各自的责任。

对于直接报告业务，注册会计师可能无法获取责任方认定。在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中指明责任方对鉴证对象负责。对于基于认定的业务，注册会计师应当获取责任方认定，并针对责任方认定提出鉴证结论。在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中指明责任方对鉴证对象信息负责。

注册会计师的责任是对鉴证对象信息独立地提出结论。

九、按照其他鉴证业务准则的规定执行业务的说明

本准则第六十二条规定，注册会计师应当在鉴证报告中说明，该项其他鉴证业务是按照其他鉴证业务准则的规定执行的。如果存在针对该项其他鉴证业务的具体准则，注册会计师应当根据该准则的规定

决定是否在鉴证报告中特别提及该准则。

十、工作概述

本准则第六十三条第一款规定，为使预期使用者了解鉴证报告所表达的保证性质，注册会计师应当参照相关的审计准则和审阅准则，在鉴证报告中概述已执行的鉴证工作。

例如，注册会计师可以以如下方式概述已执行的工作：“我们按照×准则的规定执行了鉴证业务。该准则要求我们计划和实施鉴证工作，以对鉴证对象信息是否不存在重大错报获取合理保证。在鉴证过程中，我们实施了包括了解、测试和评价×系统设计的合理性和执行的有效性，以及我们认为必要的其他程序。我们相信，我们的鉴证工作作为发表意见提供了合理的基础”。

本准则第六十三条第二款规定，如果没有相关的鉴证业务准则对特定鉴证对象的证据收集程序作出规定，注册会计师应当在概述时更具体地说明已执行的工作。

本准则第六十四条第一款规定，在有限保证的其他鉴证业务中，为使预期使用者理解以消极方式表达的结论所传达的保证性质，注册会计师对已执行工作的概述通常比在合理保证的其他鉴证业务中的概述更加详细。

本准则第六十四条第二款规定，在有限保证的其他鉴证业务中，对已执行工作的概述应当包括下列内容：

（1）指出证据收集程序的性质、时间和范围存在的限制，必要时，说明没有执行合理保证的其他鉴证业务中通常实施的程序；

（2）说明由于证据收集程序比合理保证的其他鉴证业务更为有限，因此，获得的保证程度低于合理保证的其他鉴证业务的保证程度。

例如，在有限保证的其他鉴证业务报告中，注册会计师可以以如

下方式概述已执行的工作：“我们按照×准则的规定执行了鉴证业务。该准则要求我们计划和实施鉴证工作，以对鉴证对象信息是否不存在重大错报获取有限保证。我们的鉴证工作主要限于询问责任方有关人员和有关数据实施分析程序，提供的保证水平为有限保证，其保证程度低于合理保证。我们没有执行合理保证的其他鉴证业务中通常实施的程序，因而不发表合理保证的鉴证意见”。

十一、鉴证结论

本准则第六十五条第一款规定，注册会计师应当在鉴证报告中清楚地说明鉴证结论。如果鉴证对象信息由多个方面组成，注册会计师可就每个方面分别提出结论。

本准则第六十五条第二款规定，虽然提出这些结论并非都需要执行相同水平的证据收集程序，但注册会计师应当根据某一方面执行的工作是合理保证还是有限保证，决定该方面结论的适当表达方式。例如，在预测性财务信息审核业务中，注册会计师对预测性财务信息所依据的假设的合理性进行评价时，由于所能获取的证据类型所限，因此，当对管理层采用的假设的合理性发表意见时，注册会计师仅提供有限保证。与此同时，注册会计师还需要对预测性财务信息是否依据假设恰当编制，并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见。对这一事项，注册会计师通常提供合理保证。因此，在同一份预测性财务信息审核报告中往往会出现两种保证水平共存的情况，即对于假设的合理性提供有限保证，而对预测性财务信息的编制与假设的一致性、以及是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报提供合理保证。

十二、对背景的说明

本准则第六十六条规定，在适当情况下，注册会计师应当在鉴证报告中告知预期使用者提出该结论的背景。例如，注册会计师的结论中可能包括“本结论是在受到鉴证报告中指出的固有限制的条件下形成的”的措辞。

十三、鉴证结论的不同表达方式

合理保证和有限保证提供的保证水平不同，鉴证后鉴证对象信息的可信性也不同，为了使预期使用者能够清楚了解两者的区别，两者提出结论的方式也不同。

本准则第六十七条规定，在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

本准则第六十八条规定，在有限保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据×标准，×系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方作出的‘根据×标准，×系统在任何重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

十四、对提出非无保留结论理由的说明

本准则第六十九条规定，如果提出无保留结论之外的其他结论，注册会计师应当在鉴证报告中清楚说明提出该结论的理由。例如，注册会计师的工作范围受到业务环境、责任方或委托人的限制，注册会

计师无法获取必要的证据将鉴证业务风险降至适当水平。在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中说明由于工作范围受到限制，因此出具保留结论或无法提出结论的鉴证报告。

十五、报告日期

本准则第七十条规定，鉴证报告应当注明报告日期，以使预期使用者了解注册会计师已考虑截至报告日发生的事项对鉴证对象信息和鉴证报告的影响。

十六、对其他信息或解释的说明

本准则第七十一条第一款规定，注册会计师可以在鉴证报告中增加不会影响鉴证结论的其他信息或解释。这些信息或解释主要包括：

- (1) 注册会计师和其他参加具体业务的人员的资格和经验；
- (2) 重要性水平；
- (3) 在该业务的特定方面发现的问题及相关建议。

本准则第七十一条第二款规定，鉴证报告中是否包含此类信息取决于该信息对预期使用者需求的重要程度。增加的信息应当与注册会计师的结论清楚分开，并在措辞上不影响鉴证结论。

第三节 保留结论、否定结论和无法提出结论

一、不应当提出无保留结论的情况

本准则第七十二条规定，如果存在下列事项，且判断该事项的影响重大或可能重大，注册会计师不应当提出无保留结论：

(1) 由于工作范围受到业务环境、责任方或委托人的限制，注册会计师不能获取必要的证据将鉴证业务风险降至适当水平，在这种

情况下，应当出具保留结论或无法提出结论的报告；

(2) 如果结论提及责任方认定，且该认定未在所有重大方面作出公允表达，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；如果结论直接提及鉴证对象及标准，且鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；

(3) 在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；如果发现标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制，注册会计师应当出具保留结论或无法提出结论的报告。

二、提出保留结论的情况及措辞

本准则第七十三条规定，如果某事项造成影响的重大与广泛程度不足以导致出具否定结论或无法提出结论的报告，注册会计师应当提出保留结论，并在报告中“除……的影响外”等措辞。

三、关于保留结论、否定结论和无法提出结论情况的要点概括

表 3101-1 说明了在各种情况下，注册会计师应当提出的鉴证结论类型。

表 3101-1 提出不同类型鉴证结论的情形

该事项的影响可能重大	保留结论	否定结论	无法提出结论
1. 工作范围受到限制	✓		✓
2. 在基于责任方认定的业务中，责任方认定未在所有重大方面作出公允表述 在直接报告业务中，鉴证对象信息存在重大错报	✓	✓	
3. 标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者	✓	✓	
4. 标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制	✓		✓

四、责任方认定指明存在错报时的鉴证结论

本准则第七十四条规定，如果责任方认定已指出并适当说明鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当选择下列一种方式提出鉴证结论：

(1) 直接对鉴证对象和使用的标准提出保留结论或否定结论；

(2) 如果业务约定条款特别要求针对责任方认定提出结论，注册会计师应当提出无保留结论，并在鉴证报告中增加强调事项段，说明鉴证对象信息存在重大错报且责任方认定已对此作出了适当说明。

第九章 其他报告责任

本准则第九章（第七十五条至第七十六条），主要说明注册会计师对其他报告责任的考虑。

一、考虑其他报告责任

本准则第七十五条第一款规定，注册会计师应当考虑其他报告责任，包括考虑就执行业务过程中注意到的与治理层责任相关的事项与治理层沟通的适当性。

在本准则中，“与治理层责任相关的事项”是指在其他鉴证业务中出现的，与治理层相关并且重大的事项。相关事项仅包括执行其他鉴证业务过程中引起注册会计师注意的事项。

本准则第七十五条第二款规定，如果委托人并非责任方，注册会计师直接与责任方或责任方的治理层沟通可能是不适当的。

二、关于其他报告责任的特别提示

本准则第七十六条规定，如果业务条款对此没有特殊要求，注册会计师不必设计专门的程序以识别与治理层责任相关的事项。