

注册会计师从事政府部门和单位 财务报告审计应用指引

江苏省注册会计师协会

关于印发《注册会计师从事政府部门 和单位财务报告审计应用指引》的通知

各设区市注册会计师协会（管理中心）、各会计师事务所：

为协助注册会计师开展公共部门财务报告审计工作，深入了解公共部门财务报告审计的独特性，助力会计师事务所发挥执业监督作用，江苏省注册会计师协会专业技术委员会公共部门专委会开展了注册会计师从事政府部门和单位财务报告审计实务应用指引的研究工作，并编制了《注册会计师从事政府部门和单位财务报告审计应用指引》（见附件）。该指引已经省注协专业技术委员会审议通过，现正式印发，供注册会计师学习和参考。

若本指引内容与现行审计准则及其指南、或有关部门作出的规定不一致之处，应以审计准则、指南及相关规定为准。在使用本指引过程中，如遇问题，敬请及时向我会反馈。

附件：注册会计师从事政府部门和单位财务报告审计应用指引

江苏省注册会计师协会

2024年12月31日

目 录

第一章 总则	1
一、制定目的和依据	1
二、相关定义	1
三、职业道德要求	1
四、职业怀疑	2
五、职业判断	2
六、总体目标	2
七、适用范围	3
第二章 初步业务活动	4
一、初步业务活动的目的	4
（一）初步业务活动的基本要求	4
（二）开展初步业务活动需要考虑的特殊事项	4
二、初步业务活动的内容	5
（一）实施相应的质量控制程序	5
（二）评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况	8
（三）就审计业务约定条款与被审计部门达成一致意见	8
三、审计业务约定书	8
（一）审计的前提条件	8
（二）审计业务约定书的内容	9

第三章 计划审计工作	12
一、总体审计策略	12
(一) 审计范围	12
(二) 审计的时间安排	13
(三) 审计方向	14
(四) 审计资源调配	18
二、具体审计计划	18
(一) 计划实施的风险评估程序	18
(二) 计划实施的进一步审计程序	19
(三) 计划实施的其他审计程序	19
三、首次审计业务的补充考虑	19
第四章 风险评估	21
一、了解被审计部门及其环境	21
(一) 行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素	21
(二) 被审计部门的性质	24
(三) 对会计政策的选择与运用	27
(四) 目标、战略以及相关业务活动风险	37
(五) 财务绩效的衡量和评价	37
二、评估重大错报风险	37
(一) 识别和评估重大错报风险的程序	38
(二) 可能表明被审计部门存在重大错报风险的事项和情况	38
(三) 识别与评估重大错报风险	40

(四) 需要特别考虑的重大错报风险	42
(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	43
(六) 对风险评估的修正	43
第五章 了解内部控制	44
一、内部控制要素	44
(一) 控制环境	44
(二) 被审计部门的风险评估过程	48
(三) 与财务报告相关的信息系统(包括相关业务流程)与沟通	50
(四) 控制活动	51
(五) 对控制的监督	52
二、了解和识别相关内部控制	53
(一) 了解业务流程的主要步骤	54
(二) 确定错报可能发生的环节	59
(三) 了解和识别相关内部控制	62
(四) 执行穿行测试	62
第六章 进一步审计程序	64
一、控制测试	64
(一) 一般要求	64
(二) 控制测试的程序	67
二、实质性程序	71
(一) 实质性程序的总体要求	71

(二) 实质性程序的目标	72
(三) 实质性程序示例	73
例一：零余额账户用款额度实质性程序	75
例二：财政应返还额度实质性程序	77
例三：长期股权投资实质性程序	79
例四：长期债券投资实质性程序	81
例五：固定资产实质性程序	83
例六：在建工程实质性程序	86
例七：无形资产实质性程序	88
例八：公共基础设施实质性程序	91
例九：文物资源实质性程序	94
例十：保障性住房实质性程序	97
例十一：应缴财政款实质性程序	100
例十二：受托代理负债实质性程序	102
例十三：专用基金实质性程序	104
例十四：权益法调整实质性程序	106
例十五：累计盈余实质性程序	107
例十六：财政拨款收入实质性程序	108
例十七：事业收入实质性程序	110
例十八：上级补助收入实质性程序	112
例十九：附属单位上缴收入实质性程序	114
例二十：经营收入实质性程序	116

例二十一：非同级财政拨款收入实质性程序	118
例二十二：投资收益实质性程序	120
例二十三：捐赠收入实质性程序	122
例二十四：利息收入实质性程序	124
例二十五：租金收入实质性程序	126
例二十六：其他收入实质性程序	128
例二十七：业务活动费用实质性程序	130
例二十八：单位管理费用出实质性程序	132
例二十九：经营费用实质性程序	134
例三十：资产处置费用实质性程序	136
例三十一：上缴上级费用实质性程序	138
例三十二：对附属单位补助费用实质性程序	140
例三十三：所得税费用实质性程序	142
例三十四：其他费用实质性程序	144
例三十五：合并会计报表实质性程序	146
第七章 财务报告管理系统对审计的影响	149
一、了解管理系统运行情况	149
二、财务报告管理系统审计	151
三、常见问题数据分析方法	157
第八章 审计报告	164
一、完成审计工作	164
二、审计报告的基本内容	166

三、审计报告的类型	172
附录一：审计业务约定书参考格式	174
附录二：审计报告参考格式	182

第一章 总 则

一、制定目的和依据

为了规范我省注册会计师执行部门和单位财务报告审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）、政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定，制定本应用指引（以下简称指引）。

二、相关定义

本指引所指部门和单位为与本级政府财政部门直接发生预算缴拨关系的国家机关、政党组织、事业单位、社会团体、其他单位（不包括企业）及部门所属的自收自支事业单位。

部门和单位财务报告包括资产负债表、收入费用表、报表附注和财务分析。报表附注是指对会计报表作进一步解释说明。财务分析主要包括财务状况分析、运行情况分析、相关指标变化情况及趋势分析，以及政府部门财务管理方面采取的主要措施和取得成效等。

三、职业道德要求

注册会计师执行部门和单位财务报告审计业务，应当遵守中国注册会计师职业道德守则，遵循诚信、客观和公正原则，在审计工作中保持独立性，获取和保持专业胜任能力，保持应有的关

注，并对执业过程中获知的涉密信息保密，维护职业声誉、树立良好职业形象。

四、职业怀疑

在计划和实施部门和单位财务报告审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，充分考虑可能存在的导致部门和单位财务报告发生重大错报的情形。

五、职业判断

在计划和实施部门和单位财务报告审计工作时，注册会计师应当运用职业判断。

六、总体目标

在执行部门和单位财务报告审计工作时，注册会计师的总体目标是：

（一）对部门和单位财务报告整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报告是否在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制发表审计意见。

（二）按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报告出具审计报告，并与管理层和决策层沟通。

在任何情况下，如果不能获取合理保证，并且在审计报告中发表保留意见也不足以实现向财务报告预期使用者报告的目的，

注册会计师应当按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告,或者在法律法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

七、适用范围

本指引适用于注册会计师执行部门和单位财务报告审计业务。对于未在本指引中予以规范的部门和单位财务报告审计工作所涉其他事项,注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。

第二章 初步业务活动

一、初步业务活动的目的

(一) 初步业务活动的基本要求

开展初步业务活动有助于注册会计师识别和评价可能对计划和执行审计工作产生负面影响的事项或情况,有助于其在计划审计工作时达到下列要求:

1. 具备执行业务所需的独立性和专业胜任能力。其中,特别需要熟悉被审计部门和单位(以下简称被审计部门)组织架构、工作机制、关键岗位、关键人员、会计系统、信息系统、预算管理、收支控制、政府采购、资产管理、建设项目、合同管理等方面的专业人员。

2. 不存在因被审计部门管理层诚信问题而可能影响注册会计师承接或保持该项业务意愿的事项。

3. 与被审计部门之间不存在对业务约定条款的误解。

(二) 开展初步业务活动需要考虑的特殊事项

在开展初步业务活动时,注册会计师应当考虑下列事项:

1. 与被审计部门管理层和决策层讨论有关财务报告审计的重大问题,包括这些重大问题对总体审计策略和具体审计计划的影响。

2. 分派了解部门和单位行业特点、熟悉相关政策、具有专业胜任能力的人员。针对预见到的特别风险,分派具有适当经验、

专业胜任能力较强的人员。

3. 根据会计师事务所接受部门和单位财务报告审计委托的质量控制制度实施的其他程序。

4. 被审计部门最近一个会计年度接受审计的情况。

特别是首次承接被审计部门审计业务时，注册会计师应按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》和《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》的要求，对期初余额及对应数据设计并履行实施必要的审计程序，得出正确的审计结论，并出具恰当的审计报告。如果上期财务报告已经其他会计师事务所审计，注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》的要求，与前任注册会计师进行相应的沟通。如果上期财务报告未经审计，注册会计师还应同时根据《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》的要求，在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。

二、初步业务活动的内容

（一）实施相应的质量控制程序

针对接受和保持客户关系和具体审计业务实施质量控制程序，并且根据实施相应程序的结果作出适当的决策是注册会计师

控制审计风险的重要环节。在首次接受审计委托时，注册会计师需要执行针对建立客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序；而在连续审计时，注册会计师需要执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序。

注册会计师需要根据具体情况获取必要的信息，以确定客户关系和审计业务的接受或保持是否恰当。下列信息可以帮助注册会计师作出判断：

1. 被审计部门关键管理人员和决策层（或政府主管部门）是否诚信。项目组可以考虑的事项包括：

（1）关键管理人员及决策层的身份和信誉。

（2）被审计部门的性质，包括部门职能、工作机制、行业规划、工作目标等。

（3）关键管理人员及决策层对内部控制环境和会计准则等的态度。

（4）审计工作范围受到不适当限制的迹象。

（5）被审计部门可能涉嫌舞弊或其他违法犯罪活动的迹象。

（6）变更会计师事务所的理由（如适用）。

（7）关联方的名称、特征和商业信誉。

在实务中，注册会计师获取信息的来源包括以下主要方面：

（1）通过向被审计部门管理层、决策层和其他人员询问和与其沟通获取的财务和其他信息，如组织架构、专项审计报告等。

（2）从监管部门（如财政部门、审计部门、巡视部门、人

事管理部门、编制管理部门)等第三方获取的信息。

(3)被审计部门网站及互联网关于被审计部门的相关信息。

(4)询问会计师事务所其他人员或法律顾问及被审计部门类似职能机构等第三方。

(5)从相关数据库中搜索客户的背景信息。

(6)与前任注册会计师沟通。

(7)向部门领域专家进行咨询。

2. 项目组是否具有专业胜任能力及必要的时间和资源。可以考虑的事项包括:

(1)项目组成员是否熟悉被审计部门的行业特征或业务对象,特别是处于不同管理架构与业务活动模式下的被审计部门。

(2)项目组成员是否了解相关监管要求或报告要求,或具备有效获取必要技能和知识的能力。

(3)项目组成员是否拥有必要的专业知识和经验,如部门和单位预算管理、收费管理、支出管理、政府采购、资产管理、基本建设投资、合同管理等业务活动相关的会计核算知识与审计经验。

(4)需要时是否能够得到专家的帮助。

(5)如需实施项目质量控制复核,是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员。

(6)项目组能否在提交报告的最后期限内完成业务。

3. 以前审计中发现的重大事项,及其对保持客户关系的影

响。

（二）评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况

评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况也是一项非常重要的初步业务活动。中国注册会计师职业道德守则对包括诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好职业行为等在内的职业道德提出了要求，注册会计师需要遵照执行。

（三）就审计业务约定条款与被审计部门达成一致意见

在作出接受或保持客户关系和审计业务的决策后，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》，在审计业务开始前与被审计部门就审计业务约定条款达成一致意见，特别是被审计部门管理层是否清晰地了解和明白其相关责任，以及在以前年度未经审计的情况下注册会计师将在审计报告的其他事项段中予以说明等情况，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

三、审计业务约定书

（一）审计的前提条件

注册会计师需要执行下列程序，以确定审计的前提条件是否存在：

1. 确定管理层在编制财务报告时采用的财务报告编制基础是可接受的。
2. 就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见。

管理层的责任包括：

1. 按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映。

2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报告不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

3. 向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需要的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

如果审计的前提条件不存在，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》第八条的规定，与管理层进行沟通，并根据具体情况判断承接审计业务是否适当。

（二）审计业务约定书的内容

1. 审计业务约定书应当包括下列主要方面：

（1）财务报告审计的目标和范围。

（2）注册会计师的责任。

（3）管理层的责任。

（4）财务报告的编制基础，即指明财务报告是按照政府会

计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制。

(5) 注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

2. 注册会计师可以考虑在审计业务约定书中增加下列条款：

(1) 详细说明审计工作的范围，包括提及适用的法律法规、审计准则以及中国注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告。

(2) 对审计业务结果的其他沟通形式。

(3) 说明由于审计和内部控制的固有限制，即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划和执行，仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险。

(4) 计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成。

(5) 管理层确认将提供书面声明。

(6) 管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿和其他所有附带信息，以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作。

(7) 管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报告报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实。

(8) 费用的计算基础和收费安排。

(9) 管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款。

3. 如果情况需要，审计业务约定书也可列明下列内容：

(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) 对审计涉及的被审计部门员工工作的安排。

(3) 在首次审计的情况下，与前任注册会计师沟通的安排或者对期初余额实施的程序。

(4) 说明对注册会计师责任可能存在的限定。

(5) 注册会计师与被审计部门之间需要达成进一步协议的事项。

(6) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

本指引附录一列示了审计业务约定书的参考格式。

第三章 计划审计工作

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划。

一、总体审计策略

注册会计师需要制定总体审计策略，以确定审计工作的范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定。

（一）审计范围

注册会计师需要根据适用于部门和单位的政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》和国家其他有关法律法规、相关监管机构的报告要求以及被审计部门工作场所或分支机构的分布等情况，确定审计范围。在确定审计范围时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计部门财务报表是否按政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制。

2. 报告要求，如财政部门、主管部门等提出的报告要求。

3. 预期审计工作涵盖的范围，包括部门应涵盖的组成部分，分别为部门及部门所属的行政事业单位，不包括企业（集团）下属的事业单位；和与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体。

4. 部门或单位与下级单位之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制汇总财务报告。上级单位除编制本单位财务报告外，还应当按照《政府部门财务报告编制操作指南》规定对本单位和所属单位财务报表进行合并，编制合并财务报告。主管部门编制的合并财务报告，即部门财务报告。

5. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围。

6. 内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度。

7. 部门和单位使用服务机构的情况（如会计服务、代发工资服务、代收应缴非税收入等），以及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据。

8. 对利用在以前审计工作中获取的审计证据（如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据）的预期。

9. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期。

10. 与被审计部门人员的时间协调和相关数据的可获得性。

（二）审计的时间安排

总体审计策略的制定需要明确审计业务的报告目标，以及计划审计的时间安排和所需沟通的性质，包括现场审计的时间安排、提交审计报告的时间以及预期与管理层和决策层沟通的重要日期等。

为确定报告目标、时间安排和沟通性质，注册会计师需要考

考虑下列事项：

1. 被审计部门对外报告的时间表。
2. 与管理层和决策层举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围。
3. 与管理层和决策层讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向决策层通报的其他事项。
4. 与管理层讨论预期就整个审计业务中对审计工作的进展进行的沟通。
5. 与组成部分注册会计师沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项。
6. 项目组成员之间沟通的性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排。
7. 预期是否需要和第三方（如财政部门、审计部门、巡视部门）进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

（三）审计方向

在确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列重要因素：

1. 重要性

在制定总体审计策略时，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》的规定，确定财务报表整体的重要性和实际执行的重要性，并在适用的情况下考虑下列事项：

(1) 按照《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的规定，为组成部分确定重要性并就此与组成部分注册会计师进行沟通；

(2) 初步识别重要组成部分和重要的交易、账户余额和披露。确定重要性需要运用职业判断，通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。适当的基准取决于被审计部门的具体情况。考虑到部门和管理与业务活动模式之间的差异，针对重资产的部门和单位，使用资产合计、净资产作为基准可能是适当的；针对轻资产的部门和单位，使用本期盈余、本期费用、本期收入作为基准可能是适当的。

同时，注册会计师还需要考虑是否存在财务报表使用者特别关注的项目及基准的相对波动性等因素。

就选定的基准而言，相关财务数据通常包括前期业务开展成果和财务状况、本期最新的业务开展成果和财务状况、本期的预算和预测结果。当然，本期最新的业务开展成果和财务状况、本期的预算和预测结果需要根据被审计部门情况的重大变化和经济环境情况的相关变化等作出调整。例如，当按照资产合计的一定百分比确定被审计部门财务报表整体的重要性时，如果被审计部门本年度资产合计因情况变化出现意外增加或减少，注册会计师按照近几年资产合计的平均数来确定财务报表整体的重要性可能更加合适。由于行政事业单位性质特殊，在净资产、本期盈余数据变化频繁时不建议使用该等基数。

根据被审计部门的特定情况,如果存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露,其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性,但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策,注册会计师还需要确定适用于这类交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

2. 初步识别的可能存在重大错报风险的领域。

在部门和单位审计中,通常被确定为可能存在重大错报风险的领域有(包括但不限于):

(1) 机关未严格执行津补贴政策,事业单位未严格执行绩效工资政策。

(2) “三公”二费未严格执行预算和事前审批管理。

(3) 项目资金收入与支出未实施严格管理。

(4) 固定资产、无形资产未按标准确认,可能存在账实不符。

(5) 存货未按永续盘存制核算,存在账实不符。

(6) 在建工程未及时办理竣工财务决算转入固定资产。

(7) 部门和单位独立核算单位的会计信息未完整纳入部门财务报告(如食堂)。

(8) 对政府采购未实施有效控制,可能存在舞弊行为。

(9) 出于减少结余资金的目的而虚列支出。

(10) 存在账外收支业务,如捐赠收入可能被蓄意隐瞒。

(11) 捐赠支出被发放给不符合条件的甚至是虚构的受助人。

(12) 存在违规和不规范收费。如在收费目录之外巧立名目

乱收费、超标准收费、“搭车”收费。

(13) 违规从事投资、担保等高风险活动。

注册会计师需要运用职业判断,考虑在较高风险领域所需获取的审计证据的数量和质量以及需投入的审计资源。

3. 评估重大错报风险对指导、监督和复核的影响。

4. 向项目组成员强调下列事项时所采用的方式:项目组成员在收集和评价审计证据过程中保持质疑的思维方式和职业怀疑的必要性。

5. 以前审计中对内部控制运行有效性评价的结果,包括识别出的缺陷的性质和应对措施。

6. 与会计师事务所内部向被审计部门提供其他服务的人员讨论可能对审计产生影响的事项。

7. 有关管理层对设计、执行和维护内部控制重视程度的证据,包括有关这些内部控制得以适当记录的证据。

8. 业务活动规模,以确定注册会计师信赖内部控制是否使审计工作更有效率。

9. 被审计部门全体人员就内部控制对于业务有效运行的重要性的认识。

10. 影响被审计部门业务的重大发展变化,例如信息技术和业务流程的变化、关键管理人员的变动。

11. 重大的行业发展情况,如机构整合对报告要求的变化。

12. 财务报告编制基础的重大变化。

13. 其他相关重大变化，如影响被审计部门的法律环境的变化、管理体制的进一步改革等。

（四）审计资源调配

在确定审计资源调配时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 项目组成员（在必要时包括项目质量控制复核人员）的选择以及对项目组成员审计工作的分派，包括向可能存在较高重大错报风险的领域分派具备适当经验的人员。

2. 项目预算，包括为可能存在较高重大错报风险的领域预留适当的工作时间，以及何时调配审计资源。

3. 对项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围，包括预期项目合伙人和项目经理的复核范围，如何进行复核（现场复核还是非现场复核），是否需要实施项目质量控制复核等。

二、具体审计计划

注册会计师需要为审计工作制定具体审计计划。具体审计计划比总体审计策略更加详细，内容包括项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围，具体包括下列内容：

（一）计划实施的风险评估程序

注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，计划风险评估程序的性质、时间安排和范围。注册会计师还需要兼顾针对特定项目（如舞弊、关联方、违反法律法规行为

等)在计划阶段拟实施的程序。

(二) 计划实施的进一步审计程序

注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，计划认定层次进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

(三) 计划实施的其他审计程序

注册会计师需要根据审计准则的规定，计划需要实施的其他审计程序。计划实施的其他审计程序可以包括上述进一步审计程序中没有涵盖的、根据审计准则的要求注册会计师需要执行的既定审计程序(如阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息等)。

需要提醒的是，计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。例如，由于未预期事项的存在、条件的变化或通过实施审计程序获取的审计证据等原因，注册会计师可能需要基于修正后的风险评估结果，对总体审计策略和具体审计计划，以及相应的原计划的进一步审计程序的性质、时间安排和范围作出修改。

三、首次审计业务的补充考虑

无论是首次审计业务还是连续审计业务，计划审计工作的目的都是相同的。但是，对于首次审计业务，注册会计师通常缺乏在计划连续业务工作时可借鉴的前期经验，因而可能需要扩展计划活动。对于首次审计业务，在制定总体审计策略和具体审计计

划时，注册会计师可能考虑的补充事项包括：

（一）除非法律法规另有规定，对与前任注册会计师的沟通作出安排，如查阅前任注册会计师的工作底稿。由于部门和单位年度财务报表并非一开始就需要接受注册会计师的审计，被审计部门有可能此前并未接受过此类审计，此时注册会计师可以与部门和单位监管部门（财政部门、审计部门、巡视部门）和内部监察部门的有关人员进行沟通。除非法律禁止，注册会计师也可以向被审计部门获取各类审计巡视中形成的有关报告。

（二）与管理层讨论有关首次接受审计委托的重大问题（包括对适用的财务报告编制基础或审计准则的应用），并就这些重大问题与决策层进行沟通，以及这些重大问题对总体审计策略和具体审计计划的影响。

（三）为针对期初余额获取充分、适当的审计证据而需要实施的审计程序（参见《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》的规定）。

（四）会计师事务所质量控制制度规定的在首次审计业务中需要实施的其他程序。例如，会计师事务所的质量控制制度可能规定，对首次承接的部门和单位审计业务应由其他合伙人、高级别人员或具有部门和单位审计经验的人员在重要审计程序开始前复核总体审计策略或在出具报告前对审计报告进行复核。

第四章 风险评估

了解被审计部门及其环境（包括内部控制），评估重大错报风险，是注册会计师实施进一步审计程序的基础。注册会计师需要有针对性地实施询问被审计部门管理层以及内部其他人员、分析程序、观察和检查等风险评估程序，为识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险提供基础。但是，风险评估程序本身并不能为形成审计意见提供充分、适当的审计证据。

一、了解被审计部门及其环境

（一）行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素

1. 行业状况

注册会计师需要考虑被审计部门的行业状况，例如：

- （1）部门和单位职能，包括“三定”方案。
- （2）部门行业规划。
- （3）部门审批事项。
- （4）部门设立财政专项资金项目及支持方向。
- （5）部门工作在全国（条线）所处阵营。
- （6）部门工作在全省各部门（块）评比名次。
- （7）部门的行业信誉和媒体关注度。

2. 法律环境及监管环境

（1）会计制度及相关规定

了解被审计部门是否遵循政府会计准则、《政府会计制度—

—行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定。

了解被审计部门是否属于国有林场和苗圃、测绘事业单位、地质勘查事业单位、高等学校、中小学校、科学事业单位、医院、基层医疗卫生机构、彩票机构等特定行业，是否执行该等特定行业补充规定。

（2）部门法律法规及监管

了解被审计部门适用的相关法律法规，财政部门、审计部门、纪检监察部门制定的相关监管制度，包括上述部门直接开展的定期和不定期监管活动。例如：

1) 法律层面包括一般公共、外交、国防、公共安全、教育、科学技术、文化旅游体育与传媒、社会保障和就业、卫生健康、节能环保、城乡社区、农林水、交通运输、资源勘探工业信息、商业服务业、金融、援助、自然资源海洋气象、住房保障、粮油物资储备、国有资本经营、灾害防治及应急管理政府功能支出对应的政府部门（省级 106 个部门）涉及的相关法律等。

2) 法规层面包括：

①与业务直接相关的法规，包括中央政府部门、省级政府、省级部门、设区市人民政府、市级部门、县市区人民政府、县市区部门制定的与各部门业务活动相关的规章、管理办法等。

②与财务直接相关的法规，包括《行政单位财务规则》（财

政部令第 113 号)、《事业单位财务规则》(财政部令第 108 号)、《基本建设财务规则》(财政部令第 81 号)、《高等学校财务制度》(财教〔2022〕128 号)、《中小学校财务制度》(财教〔2022〕159 号)、《文化事业单位财务制度》(财教〔2022〕160 号)、《广播电视事业单位财务制度》(财教〔2022〕161 号)、《文物事业单位财务制度》(财教〔2022〕162 号)、《体育事业单位财务制度》(财教〔2022〕163 号)、《科学事业单位财务制度》(财教〔2022〕166 号)、《江苏省基本建设财务管理办法》(苏财规〔2017〕40 号)、《事业单位成本核算基本指引》(财会〔2019〕25 号)、《事业单位成本核算具体指引——公立医院》(财会〔2021〕26 号)、《事业单位成本核算具体指引——高等学校》(财会〔2022〕26 号)、《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》(财会〔2022〕27 号)及财政部与中央各部门、省财政厅与省级部门印发的专项资金管理办法等。

基于行业差异,各行业在法规层面可能存在一定的差异性规定。注册会计师需要充分关注这种行业性差异,并深入了解被审计部门所适用的具体法规。

③与税收相关的法规。了解被审计部门的税收环境,特别是哪些业务适用哪类税种以及具体税率。

(3) 对被审计部门产生重大影响的政府政策

了解目前国家支持和限制发展的相关政策,对被审计部门所产生的影响。如对科研部门,国家在政府采购、绩效工资等方面

比其他部门存在政策放宽的特殊规定等。

（二）被审计部门的性质

注册会计师需要从组织结构、业务活动、投资活动、筹资活动等方面了解被审计部门的性质。

1. 组织结构

（1）部门设置及分布。包括机关处室、下属参公管理、公益一类、公益二类和自收自支事业单位。

（2）各部门和单位的职能及其业务流程。

（3）管理组织机构设置是否合理，是否能够满足管理工作需要。

（4）是否有完整的规章制度和岗位职责。

（5）是否建立了科学的决策机制，重大问题决策、重要人事任免、重大项目投资决策和大额资金使用是否经集体决策，并按规定程序报财政部门或同级政府及其主管部门审批。

2. 业务活动

（1）结合被审计部门具体情况，了解被审计部门各项收入的类型与来源。分析财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入和其他收入占比情况，并结合单位性质分析单位利息收入、租金收入等非税收入收支两条线执行情况。

（2）近期业务活动的开展情况，重点关注其他运转类和特

定目标发展类项目开展情况及管理制度建设与执行情况。

（3）机关、参公单位政府购买服务项目开展情况，公益二类单位承担政府购买服务项目实施情况，部门和单位政府采购项目实施情况及管理制度建设与执行情况。

（4）被审计部门资产分布、资产预算编制、资产采购、资产验收、资产使用、资产处置管理制度建设与执行情况。

（5）被审计部门员工薪酬及管理情况（包括：在编人员、非在编（长期聘用）、劳务派遣人员情况，劳动合同签订情况，薪酬管理制度建立及执行情况，以及缴纳社会保险、住房公积金等情况）。

（6）被审计部门（如高等学校、公立医院等特定单位）是否存在现金流量不足及不规范融资方面的风险。

（7）被审计部门现金收取或支付方面的情况，是否存在风险。

（8）基本建设项目管理情况，包括项目立项、论证、审批、实施和验收等管理制度建设与执行情况。

3. 投资与投资活动

（1）对外投资的发生与处置，包括对外投资论证、集体决策、主管和财政部门“非转经”审批，和投资处置决策审批情况。

（2）资本性投资活动。包括重大固定资产和无形资产的投资，以及近期或计划变动情况。

（3）其他投资。

注册会计师还需要关注被审计部门的投资活动是否符合《事业单位财务规则》和各行业财务制度的相关规定，是否存在使用财政拨款及其结余资金对外投资，以及从事股票、期货、基金、企业债券等投资情形。

4. 筹资与筹资活动

(1) 债务结构和相关条款，包括资产负债表外融资和租赁安排。注册会计师需要特别关注被审计部门是否存在因进行大型基建而产生的巨额债务融资以及由此可能导致的偿债风险。

(2) 对外担保情况。

(3) 筹资活动实际受益方及关联方。

5. 财务报表

(1) 会计政策和行业特定管理。

(2) 收入确认的特殊性和惯例。不仅关注事业收入对来自财政专户管理资金管理情况外，还要关注事业收入、非同级财政拨款收入、其他收入是否分本部门内部单位、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位收入进行管理。

(3) 外币资产、负债与交易。

(4) 异常或复杂交易（包括在有争议或新兴领域的交易）的会计处理。

(5) 部门和单位内独立核算单位会计信息的纳入。如单位食堂。

在了解被审计部门性质时，注册会计师需要注意上述方面发

生的重大变化，并考虑对重大错报风险的影响。

（三）对会计政策的选择与运用

注册会计师需要了解被审计部门对会计政策的选择和运用是否符合政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》及国家其他有关法律法规的规定，是否符合被审计部门的具体情况。在了解被审计部门对会计政策的选择和运用是否适当时，注册会计师需要关注下列事项：

1. 政府会计制度的总体特点

除少数的自收自支事业单位外，部门和单位的会计核算与我国现行财政体制紧密相关，反映了政府会计主体特有属性和国库集中支付及财政收支分类等财政内容。从会计科目的设置上看，充分体现了预算管理和政府会计主体特性。例如，“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”主要用于核算实行国库集中支付的部门和单位收到或需上缴的款项；“公共基础设施”核算部门和单位控制的公共基础设施的原值；“政府储备物资”核算部门和单位控制的政府储备物资的成本；“文物资源”核算部门和单位为满足社会公共需求而控制的文物资源的成本；“应缴财政款”核算部门和单位按规定应缴入国库和财政专户的款项；“专用基金”核算高等学校、科研事业、医院、基层医疗机构等特殊行业单位按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产；“权益法调整”核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份

额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额；“无偿调拨净资产”核算部门和单位无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额；“财政拨款收入”核算部门和单位从同级财政部门取得的一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算财政拨款。

2. 重要项目的会计政策

《政府会计制度》对某些交易和事项的会计处理的规定具有一定特殊性。

例一，固定资产一般分为六个门类：房屋和构筑物；设备；陈列品；图书和档案；家具和用具；特种动植物；固定资产提取的折旧总额为固定资产原价并不考虑预计净残值；固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。同时对陈列品、图书和档案、特种动植物、单独计价入账的土地、以名义金额计量的固定资产不计提折旧。

（1）关于房屋资产记账主体

《政府会计准则制度解释第1号》第四条，按规定由本级政府机关事务管理等部门统一管理（如仅持有资产的产权证等），但具体由其他部门占有、使用的固定资产，应当由占有、使用该资产的部门作为会计确认主体，对该资产进行会计核算。

多个部门共同占用、使用同一项固定资产，且该项固定资产由本级政府机关事务管理等部门统一管理并负责后续维护、改造

的，由本级政府机关事务管理等部门作为确认主体，对该项固定资产进行会计核算。

同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产，或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的，按照本部门规定对固定资产进行会计核算。

（2）关于购建时涉及土地使用权的房屋资产记账

《政府会计准则第 3 号——固定资产》第六条，购建房屋及构筑物时，不能分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，应当全部确认为固定资产；能够分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的房屋及构筑物部分确认为固定资产，将其中的土地使用权部分确认为无形资产。

（3）关于已交付使用但尚未办理竣工决算手续的房屋资产记账

《政府会计准则第 3 号——固定资产》第十条，已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

《政府会计准则制度解释第 4 号》第二条，《政府会计准则第 3 号——固定资产》中的估计价值，是指在办理竣工财务决算前，单位在建的建设项目工程的实际成本，包括项目建设资金安排的各项支出，以及应付未付的工程价款、职工薪酬等。

对于建设周期长、建设内容多的大型项目，单项工程已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的，单位应当先按照估计价值

将单项工程转为固定资产、公共基础设施。对于一项在建工程涉及多项固定资产的，在建工程按照估计价值转固定资产时，单位应当分别确定各项固定资产的估计价值。

在建工程按照估计价值转固定资产时，单位应当将该项目的工程竣工结算书、各项费用归集表或交付使用资产明细表等材料作为原始凭证。

（4）关于房屋资产后续支出记账

《政府会计准则制度解释第4号》第三条，固定资产、公共基础设施在使用过程中发生的后续支出，符合资产确认条件的，应当予以资本化计入固定资产、公共基础设施成本；不符合资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者其他相关资产成本。通常情况下，为增加使用效能或延长使用年限而发生的改建、扩建、大型维修改造等后续支出，应当计入相关资产成本；为维护正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。

在原有固定资产、公共基础设施基础上进行改建、扩建、大型维修改造等建造活动后的固定资产、公共基础设施，其成本按照原固定资产、公共基础设施账面价值加上改建、扩建、大型维修改造等建造活动发生的支出，再扣除固定资产、公共基础设施被替换部分的账面价值后的金额确定。

被替换部分的账面价值难以确定的，单位可以采用合理的分配方法计算确定，或组织专家参照资产评估方法进行估价。单位

确定被替换部分的账面价值不切实可行或不符成本效益原则的，可以不予扣除，但应当在报表附注中予以披露。

（5）关于权证手续不全，且不存在权属争议或涉案涉诉风险的房屋资产记账

《行政事业性国有资产管理条例》第四十条，各部门及其所属单位对需要办理权属登记的资产应当依法及时办理。对有账簿记录但权证手续不全的行政事业性国有资产，可以向本级政府有关主管部门提出确认资产权属申请，及时办理权属登记。

《关于加强行政事业单位固定资产管理的通知》（财资〔2020〕97号），对于权证手续不全、但长期占有使用并实际控制的固定资产，应当建立并登记固定资产卡片。

（6）关于产权关系基本清晰，不存在权属争议或涉案涉诉风险，但无法查找到历史资料的房屋资产记账

《政府会计准则第3号——固定资产》第十四条、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》“1601 固定资产”科目规定，盘盈的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。

例二，公共基础设施主要包括市政基础设施、公路水路公共基础设施、水利基础设施和其他公共基础设施。市政基础设施按照功能及特征，分为交通设施、供排水设施、能源设施、环卫设

施、园林绿化设施、综合类设施、信息通信设施和其他市政设施。公路水路公共基础设施包括公路公共基础设施、汽车客运站公共基础设施和水路公共基础设施。水利基础设施包括防洪（潮）工程、治涝工程、灌溉工程、引调水工程、农村供水工程、水力发电工程、水土保持工程、水库工程和水文基础设施等 9 大类。

（1）市政基础设施的记账主体

各级市政单位应当根据市政基础设施管理体制，按照“谁承担管理维护职责，由谁记账”的原则，并结合直接承担后续支出责任情况，合理确定市政基础设施的记账主体。市政基础设施的管理维护责任单位难以确定的，应当由建设单位提请县级以上人民政府明确。相关记账主体对市政基础设施的确认应当协调一致，确保资产确认不重复、不遗漏。具体规定如下：

①对于已建造完成交付使用的市政基础设施，应当按上述一般原则确定记账主体，并及时登记入账。其中，建设单位与管理维护责任单位不一致的，建设单位应当在移交管理维护职责的同时办理资产移交手续、按规定移交相关会计档案。因管理维护职责不明确而未移交的市政基础设施，可暂由建设单位确认为市政基础设施，待管理维护职责明确后再移交给负有管理维护职责的市政单位入账。

②由多个市政单位共同管理维护的市政基础设施，应当由对该资产负有主要管理维护职责或者承担后续主要支出责任的市政单位作为记账主体予以确认。

③分为多个组成部分由不同市政单位分别管理维护的市政基础设施，应当由各个市政单位作为记账主体分别对其负责管理维护的市政基础设施的相应部分予以确认。例如，某城市道路中的道路结构、道路绿化、照明设施分别由负责道路、园林绿化、城市照明的市政单位管理维护，则道路结构应当由负责道路管理的市政单位确认为交通设施（城市道路），道路绿化应当由负责园林绿化的市政单位确认为园林绿化设施（附属绿地），照明设施应当由负责城市照明的市政单位确认为其他市政设施（城市照明设施）。

④负有管理维护市政基础设施职责的市政单位通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护市政基础设施的，该市政基础设施应当由委托方作为记账主体予以确认。

⑤对于由企业举债形成的非收费市政基础设施，相关债务已经由政府承担的，应当及时从企业资产负债表中剥离，按上述一般原则确定市政基础设施的记账主体，并及时登记入账。

⑥对于由企业举债并负责偿还的收费市政基础设施，适用《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》的，政府方应当按照《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》及其应用指南的相关规定确定记账主体；不适用《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》且已由企业方入账的，相关市政基础设施行业主管部门应当设置备查簿进行登记，待后续相关规定明确后，再进行调整。

（2）公路水路公共基础设施的记账主体

各级交通运输主管部门应当根据公路水路公共基础设施管理体制，按照“谁承担管理维护职责，由谁记账”的原则，并结合直接承担后续支出责任情况，合理确定公路水路公共基础设施的记账主体。相关记账主体对公路水路公共基础设施的确认应当协调一致，确保资产确认不重复、不遗漏。有关具体规定如下：

①中央委托地方承担管理维护职责的公路水路公共基础设施，应当由地方具体承担管理维护职责的交通运输行政事业单位作为记账主体。委托方应当设置备查簿进行登记。

②对于由企业举债形成的非收费公路，相关债务已经由政府承担的，应当及时从企业资产负债表中剥离，按上述原则确定公路公共基础设施的记账主体，并及时登记入账。

③对于车辆通行费纳入政府性基金预算管理且相应的债务由政府偿还的政府收费公路（包括存量的政府还贷公路），由负责编制车辆通行费支出预算的交通运输行政事业单位作为记账主体。

④对于由企业举债并负责偿还的收费公路，采用政府和社会资本合作（PPP）模式形成的，政府方应当按照《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》及其应用指南的相关规定确定记账主体；采用建设——运营——移交（BOT）方式形成但未纳入全国PPP综合信息平台项目库，且企业方已按照相关企业会计准则确认为无形资产的，政府方应当参照《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》及其应用指

南的相关规定确定记账主体；除上述情形外且已由企业方入账的，地方交通运输主管部门应当设置备查簿进行登记，待后续相关规定明确后，再进行调整。

⑤对于天然航道、天然锚地和无偿划拨的土地，不进行价值核算，无需确认入账，对其具有管理维护职责的交通运输行政事业单位应当设置备查簿进行登记。

对于已按《关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知》（财会〔2018〕34号，以下简称财会〔2018〕34号文件）有关规定入账的存量公路水路公共基础设施，其记账主体与上述规定不一致的，应当自2021年1月1日起根据上述规定予以调整。记账主体按规定增加公共基础设施的，借记“公共基础设施”科目，贷记“累计盈余”科目；按规定减少公共基础设施的，做相反的会计分录。

（3）水利基础设施的记账主体

各级水利行政事业单位应当根据水利基础设施管理体制，按照“谁承担管理维护职责，由谁记账”的原则，并结合直接承担后续支出责任情况，合理确定水利基础设施的记账主体。

由多个水利行政事业单位共同管理维护的水利基础设施，应当由对该资产负有主要管理维护职责或者承担后续主要支出责任的水利行政事业单位作为记账主体予以确认。分为多个组成部分由不同水利行政事业单位分别管理维护的水利基础设施，应当由各个水利行政事业单位作为记账主体分别对其负责管理维护

的水利基础设施的相应部分予以确认。负有管理维护水利基础设施职责的水利行政事业单位通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护水利基础设施的，该水利基础设施应当由委托方作为记账主体予以确认。

相关记账主体对水利基础设施的确认应当协调一致，确保资产确认不重复、不遗漏。

对于已按财会〔2018〕34号文件有关规定入账的存量水利基础设施，其记账主体与上述规定不一致的，应当自2022年1月1日起根据《关于进一步加强水利基础设施政府会计核算的通知》（财会〔2021〕29号）规定予以调整。记账主体按规定增加水利基础设施的，借记“公共基础设施——水利基础设施”科目，贷记“累计盈余”科目；按规定减少水利基础设施的，做相反的会计分录。

3. 会计政策的变更

注册会计师需要了解被审计部门本期会计政策是否发生重大变化，包括对本期新发生的交易或事项选用的会计政策，对前期不重大而本期重大的交易或事项选用的会计政策等。如果被审计部门变更了重要的会计政策，注册会计师需要考虑变更的原因及其适当性。如：会计政策的变更是否是法律法规、政府会计准则、《政府会计制度》的要求，能否提供更可靠相关的会计信息。同时，注册会计师还需要关注会计政策的变更是否得到充分披露。

（四）目标、战略以及相关业务活动风险

1. 被审计部门是否准确把握国家的宏观政策取向，并结合我省国民经济和社会发展最新规划要求，制订了相应的行业专项规划；被审计部门近期的工作思路和工作目标。

2. 部门和单位是否了解自身的核心竞争力，是否有一套与发展战略相适应的战略规划。

3. 被审计部门的外部环境（机遇与风险）和内部情况（优势和劣势）。注册会计师可以对有关服务能力、工作量等方面的历年数据进行加工、分析，了解被审计部门面临的业务风险。例如，是否存在服务规模扩大导致内部管理欠缺的风险，是否存在会计人员未能正确理解《政府会计制度》的风险，是否存在因盲目扩大基建规模等原因导致的融资风险等。

（五）财务绩效的衡量和评价

被审计部门内部或外部的绩效衡量和评价可能对管理层产生压力，促使其修饰财务指标。注册会计师需要了解被审计部门财务绩效的衡量和评价情况，考虑这种压力是否可能导致管理层采取不当行动，以至于增加财务报表发生重大错报的风险。

二、评估重大错报风险

注册会计师需要在了解被审计部门及其环境的整个过程中，根据被审计部门的实际情况，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，识别和评估财务报表的重大错报风险，包括识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险，确定需要

特别考虑的重大错报风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对风险评估结果的修正。

（一）识别和评估重大错报风险的程序

1. 在了解被审计部门及其环境的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，识别风险。

2. 评估识别出的风险是否与财务报表整体相关，进而潜在影响多项认定。

3. 结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。

4. 考虑发生错报的可能性，以及潜在错报的程度是否足以导致重大错报。

（二）可能表明被审计部门存在重大错报风险的事项和情况

1. 被审计部门所处的行业环境、政策环境发生变化。

2. 受到相关法律法规、财政部门或主管部门严格监管，或存在复杂或频繁变化的法规遵从性要求。

3. 未按国家有关规定开展业务活动。

4. 内部控制存在缺陷，尤其是管理层未处理的内部控制缺陷。

5. 缺乏规范化的预算政策和制定程序。

6. 建立新的分支机构或单位。

7. 缺乏具备胜任能力的会计人员。

8. 关键人员变动。

9. 存在未决诉讼和预计负债。
10. 违规使用财政拨付资金。
11. 会计政策发生重大变化。
12. 以往存在重大错报或期末出现重大会计调整。
13. 发生重大、异常或超出正常业务活动过程的交易（如期末发生大量收入或支出）。
14. 事项或交易在计量时存在重大不确定性（包括会计估计）。
15. 管理层过多地干预会计处理或按其特定意图记录的交易（如债务重组、资产出售）。
16. 对数据的收集和处理在采用信息系统的背景下仍进行很多人工干预。
17. 管理层薪酬或绩效考核中很大一部分依赖于预算目标规划结果或其他激励。
18. 以往存在大量重大的预算调整情况。
19. 设定不适当的、激进的财务目标和期望值。
20. 部门和单位的财务状况不佳或恶化（如经济下滑或其他收入来源预期减少）。
21. 部门和单位在业务活动过程中难以产生足够的现金流。
22. 与其他部门和单位相比，有着不同寻常的发展速度。
23. 部门和单位对利率水平的变化承受能力脆弱。
24. 异乎寻常地依赖于债务融资。

25. 融资协议中的债务协定条款难以维持。
26. 在获得额外资金以维持提供的服务方面存在重大压力。
27. 在获得政府补助方面竞争异常激烈。
28. 政府补助水平下降。
29. 其他事项和情况。

注册会计师需要充分关注可能表明被审计部门财务报表存在重大错报风险的上述事项和情况，并考虑由此导致的风险是否重大，以及该风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

（三）识别与评估重大错报风险

在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师需要确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关。

1. 识别与评估的财务报表层次的重大错报风险

某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。例如，管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体广泛相关。财务报表层次的重大错报风险可能源于薄弱的控制环境。薄弱的控制环境带来的风险可能对财务报表产生广泛影响。例如，被审计部门管理层对内部控制的重要性缺乏认识，没有建立完善的内部控制；被审计部门信息系统的运行状况直接影响财务信息的质量，但信息系统的运行缺乏有效的维护。注册会计师对此需要采取总体应对措施。

2. 识别与评估的认定层次的重大错报风险

某些重大错报风险可能与特定的交易、账户余额和披露的认定相关。例如，接受捐赠、无偿调拨的非货币资产价值确认依据不足，固定资产、无形资产、公共基础设施等支出计入当期其他类型支出形成账外资产等，均会导致相应的交易、账户余额和披露存在重大错报风险。

错报还可能由舞弊导致，注册会计师在风险评估过程中需关注舞弊风险。例如，被审计部门可能将应税收入计入免税项目，未按规定使用财政拨款，违规设立银行账号隐匿资金，实行收支两条线管理的未按规定将收费收入上缴财政专户或国库，内部独立核算单位未纳入财务报表反映等。

内部控制有助于防止或发现并纠正认定层次的重大错报，在评估重大错报风险时，注册会计师需要将所了解的内部控制与认定相联系。在评估重大错报发生的可能性时，除了考虑可能的风险外，还要考虑控制对风险的抵消和遏制作用。有效的内部控制会减少错报发生的可能性，而控制不当或缺乏控制，错报就有可能变成现实。例如，由于被审计部门缺乏必要的审批和稽核，内部控制存在缺陷，致使收入不完整，支出虚列；由于缺乏对项目经费的控制和监督，导致项目经费被挪用、挤占甚至贪污；政府采购环节授权与审批权限设计不合理或执行无效，导致采购成本虚假；差旅、“三公”二费事前审批环节授权与审批权限设计不合理或执行无效，导致支出虚列；固定资产购置、使用和处置的授权与审批权限的设计不合理或执行无效，则可能导致资产安全

和完整存在隐患等。

（四）需要特别考虑的重大错报风险

注册会计师需要运用职业判断，确定识别的风险哪些是需要特别考虑的重大错报风险。在确定哪些风险是特别风险时，注册会计师需要在考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果前，根据风险的性质、潜在错报的重要程度和发生的可能性，判断风险是否属于特别风险。

在确定风险的性质时，注册会计师至少需要考虑下列事项：

- （1）风险是否属于舞弊风险。
- （2）风险是否与会计制度和其他方面的重大变化有关。
- （3）业务活动的复杂程度。
- （4）风险是否涉及重大的关联方交易。
- （5）财务信息计量的主观程度，特别是计量结果是否具有高度不确定性。
- （6）风险是否涉及异常或超出正常活动的重大交易。

对特别风险，注册会计师需要评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。由于与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受到日常控制的约束，管理层可能采取其他措施应对此类风险，注册会计师需要了解被审计部门是否针对重大活动设计和实施了控制。例如，会计估计所依据的假设是否由管理层或专家进行复核，是否建立作出会计估计的内部程序，重大会计估计结果是否经管理层批准；管理层在发现重大事项时采取的措

施,包括这类事项是否有专人处理、是否对其潜在影响作出评估、是否确定财务报表中的披露问题以及如何确定等。

(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

作为风险评估的一部分,如果认为仅通过实质性程序无法获取充分、适当的审计证据,将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平,注册会计师需要评价被审计部门针对这些风险设计的控制,并确定其执行情况。例如,事业单位通过业务活动所取得的收入完整性的确认,仅通过实质性程序无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师需要考虑拟依赖的相关控制的有效性,并对其进行测试。

(六) 对风险评估的修正

注册会计师对认定层次重大错报风险的评估需要以获取的审计证据为基础,并可能随着不断获取审计证据而作出相应的变化。例如,注册会计师对重大错报风险的评估可能基于预期控制运行有效这一判断,即相关控制可以防止或发现并纠正认定层次的重大错报。但在测试控制运行的有效性时,注册会计师获取的审计证据可能表明相关控制在被审计期间并未有效运行。同样,在实施实质性程序后,注册会计师可能发现错报的金额和频率比在风险评估时预计的金额和频率要高。因此,如果通过实施进一步审计程序获取的审计证据与初始评估获取的审计证据相矛盾,注册会计师需要修正风险评估结果,并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

第五章 了解内部控制

内部控制是被审计部门为了合理保证经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整，有效防范舞弊和预防腐败，提高公共服务的效率和效果，由决策层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。了解被审计部门的内部控制是识别和评估重大错报风险、设计和实施进一步审计程序的基础。在了解内部控制时，注册会计师需要运用职业判断，考虑一项控制单独或连同其他控制是否与评估重大错报风险以及针对评估的风险设计和实施进一步审计程序相关。在运用职业判断时，注册会计师需要考虑确定的重要性水平、相关风险的重要程度、被审计部门的规模和等级、被审计部门的业务性质，包括组织结构、被审计部门业务活动的多样性和复杂性、适用的法律法规、内部控制情况和适用要素、作为内部控制组成部分的系统（包括利用服务机构）的性质和复杂性、一项特定控制（单独或连同其他控制）是否以及如何防止或发现并纠正重大错报等因素。

一、内部控制要素

内部控制包括控制环境、风险评估过程、与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）与沟通、控制活动、对控制的监督五要素。

（一）控制环境

控制环境是部门和单位实施内部控制的基础，是所有控制运

行实施的环境。了解部门和单位控制环境将有助于注册会计师识别那些会对财务报表错报产生普遍影响的因素，有助于整体审计策略的制定。

当注册会计师发现控制环境有利于部门和单位防止或发现并纠正重大错报时，它就为内部控制其他要素提供了良好的基础，使得注册会计师可以相信依赖该基础，重大错报风险也将降低；相反，当注册会计师发现控制环境不能帮助部门和单位防止或发现并纠正重大错报时，它便破坏了内部控制的其他要素，使得注册会计师不得不怀疑内部控制的有效性，重大错报风险由此增大，而且在这样的控制环境中舞弊发生的可能性也相应增加。

注册会计师需要认识到，任一控制环境要素的缺陷都可能破坏其他要素的有效性。因此，无论部门和单位的规模如何，缺少任何控制环境要素都可能意味着普遍的控制问题，从而增加财务报表发生重大错报的风险。

在评价控制环境的设计时，注册会计师需要考虑构成控制环境的下列要素，以及这些要素如何被纳入被审计部门的业务流程：

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实

诚信和道德价值观念是控制环境的重要组成部分，影响到重要业务流程的设计和运行。内部控制的有效性直接依赖于负责创建、管理和监控内部控制的人员的诚信和道德价值观念。被审计部门是否存在道德行为规范，以及这些规范如何在被审计部门内

部得到沟通和落实，决定了是否能产生诚信和道德的行为。对诚信和道德价值观念的沟通与落实既包括管理层如何处理不诚实、非法或不道德行为，也包括在被审计部门内部，通过行为规范以及高级管理人员的身体力行，对诚信和道德价值观念的营造和保持。道德行为规范应融入部门和单位日常业务活动中，并被持续地沟通、执行和监督。例如，被审计部门是否规定各部门（或下属机构）不得私设“小金库”；不得多报、虚列、挪用项目专项经费；不得在各式采购过程中收取回扣等。

2. 对胜任能力的重视

胜任能力是指具备完成某一职位的工作所应有的知识和技能。管理层对胜任能力的重视包括对于特定工作所需的胜任能力水平的设定，以及对达到该水平所必需的知识能力的要求。注册会计师应当考虑部门和单位的主要管理人员和其他相关人员是否能够胜任承担的工作和职责，例如，单位财务、会计和出纳人员是否具备足够的胜任能力来处理复杂业务；被审计部门是否对各岗位录用人员有明确的录用标准；是否强调对员工开展业务和道德培训；是否建立考核机制以使员工能得到正常晋升和更大的发展空间；工作人员是否能就专业问题及时获得独立意见等。

3. 决策层的参与程度

控制意识在很大程度上受决策层的影响。被审计部门的行为守则、其他法律法规或在为决策层制定的指引中是否明确规定了决策层的职责及其重要性，如监督内部举报不恰当行为的程序和

用于复核内部控制有效性的程序的设计是否合理且有效执行。再如，决策层是否对虚报冒领项目经费进行认真调查，并对查实事项严肃处理。

4. 管理层的理念和运行风格

管理层负责部门和单位运作的管理以及运行策略和程序的制定、执行和监督。控制环境的每个方面在很大程度上都受管理层采取的措施和作出决策的影响，或在某些情况下受管理层不采取某些措施或不作出某种决策的影响。在有效的控制环境中，管理层的理念和运行风格可以创造一个积极的氛围，促进业务流程和内部控制的有效运行，同时营造一个减少错报发生可能性的环境。如被审计部门和单位是否成立风险评估工作小组，由适当的管理层人员担任组长，以及是否至少每年进行一次业务活动风险评估等。

5. 组织结构及职权与责任的分配

被审计部门的组织结构为计划、运行、控制及监督业务活动提供了一个整体框架。通过集权或分权决策，可在不同部门间进行适当的职责划分、建立适当层次的报告体系。组织结构将影响权利、责任和工作任务在组织成员中的分配，包括针对各项业务活动如何分配权力和责任、如何建立报告关系及授权等级、决策层对高级管理人员的授权程度等。被审计部门组织结构的合理性在一定程度上取决于其规模和业务活动的性质。因此，部门和单位应建立与其实际情况（包括规模、地理位置和业务性质等）相

适应的机构和权责分工，比如有专人负责评估每年的收入和支出预算控制情况，并将评估结果定期与决策层进行沟通，使得为实现部门和单位目标所需执行的各项活动能够被适当地计划、执行、控制和监督。

职权与责任的分配可能包括与适当的运行惯例、关键员工的知识 and 经验、履行职责时提供的资源相关的政策。此外，还可能包括一些政策及交流活动，用于保证所有员工均了解部门和单位目标、相互之间的工作联系以及个人的工作对实现目标的作用，认识到如何以及对什么承担责任。

6. 人力资源政策与实务

人力资源政策与实务涉及招聘、培训、考核、晋升和薪酬等方面。注册会计师在对被审计部门人力资源政策与实务进行了解和评估时，需考虑被审计部门是否在招聘、培训、考核、晋升、薪酬、调动和辞退员工方面都有适当的政策和程序，以及是否有书面的员工岗位职责手册，从而了解管理层和决策层对内部控制的整体态度、认识以及所采取的措施。

在确定构成控制环境的要素是否得到执行时，注册会计师需要考虑采用询问被审计部门内部人员、观察、检查和穿行测试等风险评估程序，以获取充分、适当的审计证据。

（二）被审计部门的风险评估过程

无论部门和单位的规模如何，均会遭遇内部或外部风险，对部门和单位进行风险评估的目的是及时识别、系统分析业务活动

中与实现内部控制目标相关的风险，合理确定风险应对策略与控制。

在评价被审计部门风险评估过程的设计和执行时，注册会计师需要确定管理层如何识别与财务报表相关的业务活动风险，如何估计该风险的重要性，如何评估风险发生的可能性，以及如何采取措施管理这些风险。

如果被审计部门已建立风险评估过程，注册会计师需要了解风险评估过程及其结果。如果识别出管理层未能识别出的重大错报风险，注册会计师需要评价是否存在这类风险，即注册会计师预期被审计部门风险评估过程应当识别出而未识别出的风险。如果存在这类风险，注册会计师需要了解风险评估过程未能识别出的原因，并评价风险评估过程是否适合具体情况，或者确定与风险评估过程相关的内部控制是否存在值得关注的内部控制缺陷。

如果被审计部门未建立风险评估过程，或具有非正式的风险评估过程，注册会计师需要与管理层讨论是否识别出与财务报表目标相关的业务活动风险以及如何应对这些风险。注册会计师需要评价缺少记录的风险评估过程是否适合具体情况，或确定是否表明存在值得关注的内部控制缺陷。

被审计部门在业务活动中会面临各种各样的风险。很多风险并不为被审计部门所控制，但管理层需要确定可以承受的风险水平，识别风险并采取相应的应对措施。部门和单位面临的可能风险包括：组织架构控制风险、工作机制控制风险、关键岗位控制

风险、关键人员控制风险、会计系统控制风险、信息系统控制风险、预算控制管理风险、收支控制管理风险、政府采购管理风险、资产管理控制风险、建设项目管理风险、合同管理控制风险等。

（三）与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）与沟通

1. 与财务报告相关的信息系统

注册会计师在对信息系统和沟通要素进行了解和评估时，需考虑信息系统能否向决策层提供有关被审计部门内外部的信息，信息系统的开发及变更在多大程度上与被审计部门的战略计划相适应以及如何与被审计部门整体层面和业务流程层面的目标相适应，对于主要数据是否建立了重大灾难数据恢复计划等。

在了解与财务报表相关的信息系统时，注册会计师需要特别关注管理层凌驾于账户记录控制之上，或规避控制行为而产生的重大错报风险，并考虑被审计部门如何纠正不正确的交易记录。当被审计部门运用信息技术进行数据的传递时，发生的篡改可能不会留下痕迹或证据，注册会计师还需要了解不正确的交易记录是如何解决的，管理层对员工利用信息系统的自身缺陷实施的不当行为是如何应对的。必要时，考虑是否利用内外部专家的工作。

2. 沟通

充分的内部沟通对于控制环境、控制活动、风险评估等各方面都起着至关重要的作用。注册会计师需要关注部门和单位是否建立完善的内部沟通体系。注册会计师应该了解部门和单位是否

为了及时准确地收集、传递及反馈内部有关信息，做好内部信息管理，保持内部政令畅通和信息资源共享；是否建立沟通、学习、交流、协作的工作平台。注册会计师还需要了解被审计部门如何沟通与财务报表相关人员的角色和职责以及与财务报表相关的重大事项。

（四）控制活动

控制活动（或称控制手段）是指结合具体业务和事项，运用相应的控制政策和程序实施控制。控制活动也是确保管理层的指令得以执行的政策及程序。被审计部门控制活动一般包括：不相容职务相互分离、内部授权审批控制、归口管理、预算控制、财产保护控制、会计控制、单据控制、信息内部公开等。注册会计师需要对与财务报表相关的控制活动进行了解。在了解控制活动时，注册会计师还需要重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露存在的重大错报。

在了解和评估一般控制活动时，注册会计师考虑的主要因素可能包括：

1. 被审计部门的主要业务活动是否均有必要的控制政策和程序。

2. 管理层对预算、业务活动结果和其他方面是否都有清晰的目标，在被审计部门内部，是否对这些目标加以清晰地记录和沟通，并且积极地对其进行监控。

3. 是否存在计划和报告系统，以识别与业务活动目标的差异，并向适当层级的管理层报告该差异。

4. 是否由适当层级的管理层对差异进行调查，并及时采取适当的纠正措施。

5. 不同人员的职责在何种程度上相分离，以降低舞弊和不当行为发生的风险。

6. 会计系统中的数据是否与实物资产定期核对。

7. 是否建立了适当的保护措施，以防止未经授权接触文件、记录和资产。

8. 是否存在信息安全职能部门负责监控信息安全的政策和程序。

（五）对控制的监督

对控制的监督是部门和单位内部控制得以有效实施的机制保障，在内部控制构成要素中，具有十分重要的作用。管理层的一项重要职责就是持续不断地建立和维护控制。部门和单位管理层对控制的监督包括控制是否按计划运行，是否根据情况的变化对控制作出适当修改，以帮助部门和单位发现和改进内部控制设计与运行中存在的问题和薄弱环节，确保内部控制体系得以有效运行。

最常见的对控制的监督活动之一是内部审计。内审部门（或具有类似职责的组织或人员）可以通过单独评价促成对被审计部门控制的监督。他们通常定期提供关于内部控制职能的信息（着

力于评价内部控制的有效性)，就内部控制的优势和缺陷进行沟通，并提出改进建议。

内审部门还要负责对内部控制制度的健全性、有效性进行监督。例如，在收入循环审计中重点关注每年的预算计划是否经过适当的授权审批、是否对实际执行情况与预算情况进行比较；在支出循环审计中重点关注资金投向计划是否经过适当的授权审批，项目进展情况是否与计划一致。

注册会计师在实施审计程序时需要了解被审计部门对与财务报表相关的内部控制的监督活动，并了解如何采取纠正措施。

监督活动可能包括利用与外部有关机构或人员沟通所获取的信息，这些外部信息可能显示内部控制存在的问题或需要改进的领域。

二、了解和识别相关内部控制

注册会计师在了解和识别部门和单位相关内部控制前，应对被审计部门的业务特点进行了解，并在此基础上合理划分相关业务循环。部门和单位业务层面内部控制主要包括：预算业务控制、收支业务控制、政府采购业务控制、资产控制、建设项目控制、合同控制等。本指引择取部门和单位收入类中最具业务特点的预算业务、财政拨款收入、事业收入中财政专户返还和费用类中的业务活动费用和单位管理费用为例，来说明注册会计师如何了解和识别部门和单位业务流程层面的内部控制活动。

需要说明的是，不同部门和单位的具体业务流程可能不尽相

同。即使是同一部门和单位，也会随着环境的变化而不断修正、完善其具体业务流程。本指引仅以示例的方式进行说明，并未涵盖实际工作中的所有情况。注册会计师应结合被审计部门的具体业务状况，有选择采用和补充。

（一）了解业务流程的主要步骤

1. 预算业务

部门和单位预算是指单位根据事业发展目标和计划编制的年度财务收支计划。国家对行政单位实行收支统一管理、结转和结余按照规定使用的预算管理办法；国家对事业单位实行核定收支、定额或者定项补助、超支不补、结转和结余按规定使用的预算管理办法。因此，部门和单位的预算是开展其他业务的基础。主要流程如下：

- （1）编制；
- （2）审批；
- （3）执行；
- （4）决算；
- （5）评价。

部门和单位预算由收入预算和支出预算组成，因此具体环节的了解可结合以下所述收入类及支出类业务流程进行。

2. 收入类

部门和单位收入分行政单位收入和事业单位收入。行政单位收入是指行政单位依法取得的非偿还性资金，包括财政拨款收入

和其他收入。事业单位收入指事业单位为开展业务及其他活动依法取得的非偿还性资金，包括财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入六大类。

（1）财政拨款收入

财政拨款收入是指部门和单位从同级财政部门取得的各类财政拨款，按来源分为一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款和国有资本经营预算财政拨款；按其用途分为人员经费项目、运转类——公用经费项目、运转类——其他经费项目和特定目标类项目。目前，从财政拨款的支付方式看，部门和单位取得财政拨款收入的方式主要包括财政直接支付、财政授权支付和其他方式。三种不同支付方式的具体业务流程也有所不同。

财政直接支付方式下，财政拨款收入业务流程中的用款计划申请、批复、请购、审批、集中采购、验收等环节，其实质类似一般企业的采购与付款流程，仅在指标使用需办理用款计划申请和批复，最后付款方式和财务核算上与一般企业有所区别。

- 1) 用款计划申请；
- 2) 用款计划批复；
- 3) 请购；
- 4) 审批；
- 5) 集中采购；
- 6) 验收；
- 7) 收到《财政直接支付到账通知书》；

8) 记账。

财政授权支付方式下，财政拨款收入业务流程：

- 1) 用款计划申请；
- 2) 用款计划批复；
- 3) 授权额度下达；
- 4) 收到《财政授权支付额度到账通知书》；
- 5) 记账。

其他方式下，财政拨款收入业务流程：

- 1) 递交用款申请；
- 2) 审批；
- 3) 收款；
- 4) 记账。

(2) 事业收入中财政专户资金返还

指高等学校等事业单位开展教学及其他辅助活动所取得的收入，主要包括通过学历和非学历教育向学生个人或单位收取的学费、住宿费、委托培养费、考试考务费、培训费等。在款项收取时作为非税收入上缴，在财政部门根据预算通过预算外资金账户返还时记入事业收入，主要包括下列主要活动：

收取款项：

- 1) 收费项目申请；
- 2) 办理《收费许可证》；
- 3) 收款或委托收款；

- 4) 开具票据;
- 5) 复核;
- 6) 记账。

上缴款项（采用财政专户返还方式管理的教育事业收入）：

- 1) 开具财政票据;
- 2) 上缴财政专户;
- 3) 记账。

财政专户返还：

- 1) 用款计划申请;
- 2) 用款计划批复;

3) 用款计划申请财政直接支付的执行上述财政直接支付方式下3)——7)程序，用款计划申请财政授权支付的执行上述财政授权支付方式下3)和4)程序；

- 4) 记账。

3. 费用类

部门和单位费用分别通过业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用核算。其中，业务活动费用、单位管理费用是其中最主要的两项费用，行政单位仅有业务活动费用。无论是业务活动费用、单位管理费用，其业务流程大致相同。

- 1) 年度计划;
- 2) 预算编制;

- 3) 预算实施;
- 4) 费用发生;
- 5) 记账处理;
- 6) 监督检查。

需要注意的是，部门和单位的费用包括政府采购活动，注册会计师应针对这类业务了解部门和单位是否明确相关岗位的职责权限，确保政府采购需求制定与内部审批、招标文件准备与复核、合同签订与验收、验收与保管等不相容岗位相互分离；是否实施归口管理，建立预算编制、政府采购、资产管理、财务、内部审计和纪检监察等部门或岗位相互协调、相互制约机制；是否采取必要措施实施对政府采购项目验收和政府采购业务质疑投诉答复的管理；是否妥善保管预算与计划、各类批复文件、招标文件、投标文件、评标文件、合同文本、验收证明等相关资料，并定期进行分类统计、内部通报；是否对涉密政府采购项目与相关供应商或采购中介机构签订保密协议或者在合同中设定保密条款等。

了解业务流程的程序主要包括检查被审计部门的各项规章、制度和办事流程，询问各职能部门、下属单位的相关人员，观察实际操作过程等。例如，注册会计师可以询问出纳收款方式；可以询问财务部门，了解工作计划和预算编制的过程；也可以询问会计人员，了解有关支出审批的处理流程。同时，注册会计师还应着重考虑流程、票据在各部门之间如何衔接。

注册会计师可以通过文字叙述、流程图等方式记录上述业务流程。

（二）确定错报可能发生的环节

注册会计师应当结合了解的结果，确定被审计部门需要在哪些环节设置控制，以防止或发现并纠正业务流程中的错报，即确定错报可能发生的环节。下表以示例的方式列举了财政拨款收入、事业收入和业务活动费用支出的业务流程中错报可能发生的环节，以说明注册会计师如何确定被审计部门的控制目标是否得到实现。

1. 财政拨款收入业务流程“错报可能发生的环节”示例表

（1）财政直接支付方式下

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款计划得到财政部门批复？	财政拨款收入：发生
怎么确保采购是真实需要的？	财政拨款收入：发生
怎么确保采购经过适当审批？	财政拨款收入：发生
怎么确保全部采购均经过政府集采？	财政拨款收入：发生、完整性
怎么确保采购价格均为政府集采价？	财政拨款收入：准确性
怎么确保采购货物均已验收入库？	财政拨款收入：发生、截止
怎么确保已支付货款均已正确记录？	财政拨款收入：完整性、准确性、截止、分类
怎么确保已记录的付款均已支付？	财政拨款收入：发生

(2) 财政授权支付方式下

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款计划得到财政部门批复?	财政拨款收入: 发生
怎么确保用款申请是符合用款计划的?	财政拨款收入: 发生
怎么确保用款申请经过适当审批?	财政拨款收入: 发生
怎么确保已授权款项均已正确记录?	财政拨款收入: 完整性、准确性、截止、分类
怎么确保已记录的款项均已得到授权?	财政拨款收入: 发生

(3) 其他支付方式下

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款申请是符合预算的?	财政拨款收入: 发生
怎么确保用款申请经过适当审批?	财政拨款收入: 发生
怎么确保已拨入款项均已正确记录?	财政拨款收入: 完整性、准确性、截止、分类
怎么确保已记录的拨款均已到账?	财政拨款收入: 发生

2. 事业收入中专户返还业务流程“错报可能发生的环节”示例表

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保收费项目是符合相关规定?	应缴财政款: 存在、计价和分摊
怎么确保收费经过适当审批?	应缴财政款: 存在
怎么确保收费已全部入账?	应缴财政款: 完整性
怎么确保入账的款项已经全部收妥?	应缴财政款: 完整性、权利和义务

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保全部款项已上缴财政专户？	应缴财政款：完整性、权利和义务
怎么确保上缴财政专户的款项已正确入账？	应缴财政款：完整性、权利和义务、计价和分摊
怎么确保用款计划得到财政部门批复？	事业收入：发生
怎么确保用款申请是符合用款计划的？	事业收入：发生
怎么确保用款申请经过适当审批？	事业收入：发生
怎么确保用款计划均已正确记录？	事业收入：完整性、准确性、截止、分类

3. 业务活动费用/单位管理费用业务流程“错报可能发生的环节” 示例表

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款申请是符合预算的？	业务活动费用/单位管理费用：发生
怎么确保用款申请经过适当审批？	业务活动费用/单位管理费用：发生
怎么确保用款是真实的？	业务活动费用/单位管理费用：发生
怎么确保用款已全部入账？	业务活动费用/单位管理费用：完整性
怎么确保用款均已正确记录？	业务活动费用/单位管理费用：完整性、准确性、截止、分类

值得说明的是，一方面，某项控制目标可能涉及几项控制，注册会计师应当重点考虑某项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够防止或发现并纠正重大错报。另一方面，某些控制可能涉及多项控制目标。因此，在实务中，注册会计师应当优先考虑了解和识别能共同针对多项控制目标的控制，以提高审计效率。

（三）了解和识别相关内部控制

注册会计师应当根据被审计部门的实际情况，通过询问、观察、检查、穿行测试等审计程序，了解和识别相关控制，并对其结果形成审计工作记录，包括记录控制由谁执行以及如何执行。

在了解和识别内部控制时，注册会计师应当将重点放在能够发现并纠正错误的关键控制上。

（四）执行穿行测试

注册会计师需要针对不同业务循环中的具体业务流程，选择一笔或几笔交易进行穿行测试，以追踪交易在财务报表信息系统中的处理过程，并考虑之前对相关控制的了解是否正确和完整，确定相关控制是否得到执行。

在执行穿行测试时，注册会计师需要询问执行业务流程和控制在控制的相关人员，并根据需要检查有关单据和文件，询问其对已发现错报的处理。需要注意的是，如果不打算信赖控制，注册会计师仍需要执行穿行测试，以确定之前对业务流程及可能发生错报环节的了解是否准确和完整。注册会计师还需要按照《中国注册

《注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的评估和识别》的相关规定，对相关控制设计是否合理和得到执行进行评价，以确定进一步审计程序。

第六章 进一步审计程序

一、控制测试

(一) 一般要求

在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，或者仅实施实质性程序不能够提供认定层次充分、适当的审计证据时，注册会计师需要设计和实施控制测试，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据。注册会计师只对那些设计合理，能够防止、发现并纠正认定层次重大错报的内部控制进行测试以验证其运行是否有效。这种测试主要是出于成本效益的考虑。为评价控制设计和确定控制是否得到执行而实施的某些风险评估程序并非专为控制测试而设计，但可能提供有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师需要考虑这些审计证据是否足以实现控制测试的目的。注册会计师可以考虑在评价控制设计和获取其得到执行的审计证据的同时测试控制运行有效性，以提高审计效率。

需要说明的是被审计部门在所审计期间内可能存在由于组织结构的变更以及更换信息系统等原因，从而导致在不同时期使用了不同的控制。如果被审计部门在所审计期间的不同时期使用了不同的控制，注册会计师需要考虑不同时期控制运行的有效性。

1. 控制测试的性质。注册会计师不仅需要考虑有关直接控制运行的有效性，而且还需要考虑间接控制运行的有效性，以获

取支持控制运行有效性的审计证据。

控制测试的目的是评价控制是否有效运行；细节测试的目的是发现认定层次的重大错报。尽管两者目的不同，但注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的。如果拟实施双重目的测试，注册会计师需要仔细设计和评价测试程序。例如，注册会计师可以通过检查某笔交易的发票这项程序既实现确定其是否经过适当的授权同时实现获取关于该交易的发生、准确性等认定的审计证据的目的。

2. 控制测试的时间。注册会计师需要根据控制测试的目的确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。对特定时点的控制进行测试，注册会计师仅得到该时点控制运行有效性的审计证据；对某一期间的控制进行测试，注册会计师可获取控制在该期间有效运行的审计证据。注册会计师在期中实施控制测试具有积极的作用。需要说明的是，即使注册会计师已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，注册会计师需要：

（1）获取这些控制未在剩余期间发生重大变化的审计证据。

（2）确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。通过测试剩余期间控制的运行有效性或测试被审计部门对控制的监督，注册会计师可以获取补充审计证据。但某些审计程序只能在期末或期后实施，例如，核对财务报表与会计记录；检查财务报表编

制过程中作出的会计调整；为应对被审计部门可能在期末签订不适当的合同的风险或交易在期末可能尚未完成的风险而实施的审计程序等。

内部控制中的诸多要素对于被审计部门往往是相对稳定的，因此注册会计师在本期审计时还是可以适当考虑利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据；但是，内部控制在不同期间也有可能发生重大变化，注册会计师在利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据时需要格外慎重。

3. 控制测试的范围。注册会计师需要设计控制测试，以获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。注册会计师在确定控制测试范围时，一般需要考虑下列因素：

（1）在整个拟信赖的期间，被审计部门执行控制的频率。控制执行的频率越高，控制测试的范围越大。

（2）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度。拟信赖控制运行有效性的时间长度不同，在该时间长度内发生的控制活动次数也不同。注册会计师需要根据拟信赖控制的时间长度确定控制测试的范围。拟信赖期间越长，控制测试的范围越大。

（3）控制的预期偏差。预期偏差可以用控制未得到执行的预期次数占控制需要得到执行次数的比率加以衡量。控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大。如果控制的预期偏差率过高，针对某一认定实施控制测试可能是无效的。

（4）拟获取的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性。对审计证据的相关性和可靠性要求越高，控制测试的范围越大。

（5）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围。针对同一认定，可能存在不同的控制。当针对其他控制获取审计证据的充分性和适当性较高时，测试该控制的范围可适当缩小。

（6）在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度，并依据对控制的信赖程度相应减少实质性程序。注册会计师在风险评估时对控制运行有效性的拟信赖程度越高，需要实施控制测试的范围越大。

（二）控制测试的程序

注册会计师对内部控制的测试涵盖内部控制的五个要素，这里重点说明前文举例的相关控制活动。其他流程和要素的测试可参照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》、《财务报表审计工作底稿编制指南（第二版）》和《企业内部控制审计工作底稿编制指南》等。

下面以示例的形式说明前文举例说明中各循环相关的常用控制测试。需要注意的是，由于被审计部门的具体情况千差万别，以下示例并不能涵盖所有情况，在执行审计业务时，注册会计师需要结合实际情况，作出相应的选择和调整。

1. 财政拨款收入业务流程

(1) 财政直接支付方式下

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
用款计划满足业务需要	财政拨款收入：发生	由各业务部门提出用款需求，财务部门审核并向财政部门提出申请	用款计划申请及批复
采购均是真实需要的	财政拨款收入：发生	由需求部门递交申请；由采购部门核对	检查需求报告和核对记录
采购经过适当审批	财政拨款收入：发生	采购申请报分管领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
全部采购均经过政府集采	财政拨款收入：发生、完整性	由财务检查采购申请是否连续编号；是否均通过政府集采	检查财务复核记录，抽取若干笔采购进行核对
采购价格均为政府集采价	财政拨款收入：准确性	由财务核对发票价格与政府集采价是否一致	询问核对方法；检查核对记录
采购货物均已验收入库	财政拨款收入：发生、截止	保管人员核对货物是否与经批准的需求申请一致	询问核对方法；抽查核对记录。必要时，直接核对货物
已支付货款均已正确记录	财政拨款收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期(如按月)与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的付款均已支付	财政拨款收入：发生	财务定期(如按月)与代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

(2) 财政授权支付方式下

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
用款计划满足业务需要	财政拨款收入：发生	由各业务部门提出用款需求，财务部门审核并向财政部门提出申请	用款计划申请及授权额度下达
用款申请是符合用款计划的	财政拨款收入：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	财政拨款收入：发生	用款申请报分管领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
已授权款项均已正确记录	财政拨款收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的款项均已得到授权	财政拨款收入：发生	财务定期（如按月）与代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

(3) 其他支付方式下

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
用款申请是符合预算的	财政拨款收入：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	财政拨款收入：发生	用款申请报分管领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
已拨入款项均已正确记录	财政拨款收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的款项均已到账	财政拨款收入：发生	财务定期（如按月）与银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

2. 事业收入中财政专户返还业务流程

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
收费项目符合相关规定	应缴财政款：存在、计价和分摊	财务核对是否取得了《收费许可证》	检查核对记录。必要时，抽查《收费许可证》
收费经过适当审批	应缴财政款：存在	收费申请报经批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
收费已全部入账	应缴财政款：完整性	由财务核对已使用票据与收款总额进行核对	检查财务复核记录，并进行重新计算
入账的款项已经全部收妥	应缴财政款：完整性、权利和义务	财务定期（如收费期间按天）与银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
全部款项已上缴财政专户	应缴财政款：完整性、权利和义务	财务核对已收款项是否均已上缴国库	检查核对记录、相关票据
上缴财政专户的款项已正确入账	应缴财政款：完整性、权利和义务、计价和分摊	财务定期（如按月）与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
用款计划满足业务需要	事业收入：发生	由各业务部门提出用款需求，财务部门审核并向财政部门提出申请	用款计划申请及授权额度下达
用款申请是符合用款计划的	事业收入：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	事业收入：发生	用款申请报分管领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
用款计划均已正确记录	事业收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录

3. 业务活动费用/单位管理费用业务流程

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
用款申请是符合预算的	业务活动费用/单位管理费用：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	业务活动费用/单位管理费用：发生	用款申请报分管校领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
用款是真实的	业务活动费用/单位管理费用：发生	由用款部门递交申请；由采购或其他部门核对	检查申请报告和核对记录
用款已全部入账	业务活动费用/单位管理费用：完整性	财务对超过用款时间的款项不予受理	检查财务报销制度；询问财务执行方式与效果。必要时，针对项目进行测试
用款均已正确记录	业务活动费用/单位管理费用：完整性、准确性、截止、分类	会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录

二、实质性程序

（一）实质性程序的总体要求

注册会计师应当针对评估的认定层次的重大错报风险，在确定是否实施控制测试以及拟对控制的依赖程度的基础上，计划拟实施实质性程序的性质、时间安排和范围。如果发现拟信赖的控制出现偏差，注册会计师应当考虑是否需要针对潜在的错报风险修改计划的实质性程序。

无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大类别的交易、账户余额和披露，设计和实施实质性程序。

如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会

计师应当专门针对该风险实施实质性程序。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。

（二）实质性程序的目标

在实施实质性程序时，注册会计师可根据需要单独或综合运用检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序，以获取对各类交易、账户余额、列报和披露的充分、适当的审计证据。

实质性程序的目标和财务报表认定的关系如下：

1. 各类交易和事项

（1）发生：记录的交易或事项已经发生，且与被审计部门有关。例如，记录在业务活动费用科目中的项目是否真实发生，且系部门和单位为开展业务活动及其辅助活动而发生。

（2）完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录，例如，所有应计入财政拨款收入/事业收入的由财政部门拨入的各类业务经费是否均已入账。

（3）准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

（4）截止：交易和事项已记录于正确的会计期间。例如，国库集中支付方式下，是否根据财政国库支付执行机构委托代理银行转来的《财政直接支付入账通知书》及原始凭证确认财政拨款收入/事业收入。

（5）分类：交易和事项已记录于恰当的账户，例如，某项

费用是否恰当计入业务活动费用或单位管理费用科目。

2. 期末账户余额

(1) 存在：记录的资产、负债和净资产是存在的。

(2) 权利和义务：记录的资产由被审计部门拥有或控制，记录的负债是被审计部门应当履行的偿还义务。

(3) 完整性：所有应当记录的资产、负债和净资产均已记录。

(4) 计价和分摊：资产、负债和净资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

3. 列报和披露

(1) 发生以及权利和义务：披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计部门有关。

(2) 完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

(3) 分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。

(4) 准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

(三) 实质性程序示例

因部门和单位执行政府会计准则和《政府会计制度》后，资产负债表项目实施的实质性程序与一般企业没有很大的区别，下文中结合部门和单位和《政府会计制度》的特点，对比较特别或相对重要的项目进行举例。

需要注意的是，由于被审计部门的情况千差万别，以下示例并不能涵盖所有情况，在执行审计业务时，注册会计师需要结合被审计部门的实际情况，特别是重大错报风险评估结果，作出相应的调整和取舍。

例一：零余额账户用款额度实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 零余额账户用款额度	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1.获取或编制零余额账户用款额度银行账户明细表，与总账和明细账核对是否相符。	
C	2.检查新开立的零余额用款额度账户是否取得开户许可证，是否履行有关批准手续；检查撤销的零余额用款额度账户手续是否完备。	
C	3.检查零余额账户用款额度银行账户存款人是否为被审计部门。若存款人非被审计部门，需要获取该账户户主、被审计单位和主管部门的书面声明，并确认是否需要调整。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABD	4.检查零余额账户用款额度银行账户若干张大额收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
ABD	5.取得零余额账户用款额度银行账户对账单，从中选取一定数量的交易与银行日记账进行核对，检查是否存在未入账的情况；从银行日记账中选取一定数量的记录与银行账户对账单进行核对，检查是否存在虚假记录的情况。	
ABCD	6.对因退货等国库授权支付额度退回的，检查对应科目处理是否正确。	
E	7.检查零余额账户用款额度是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露，年末是否无余额。	

例二：财政应返还额度实质性程序

被审计单位： _____ 项目： <u> 财政应返还额度 </u> 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1.获取或编制财政应返还额度明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABCD	2.检查财政应返还额度余额的真实性。 在财政直接支付方式下，获取部门和单位编制的年度经费预算及相关批准文件，在考虑以前年度余额的情况下核对预算批复数与当年国库集中支付实际支出数的差额。 在财政授权支付方式下，获取代理银行提供的对账单，核对预算	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	批复数与零余额账户用款额度下达数的差额。 必要时，应考虑通过财政预算管理一体化系统查询预算支出及结余情况表用款计划结余数和财政部门关于财政应返还额度对账单。	
AB	3.检查财政应返还额度账户期后支付或额度恢复情况。	
E	4.检查财政应返还额度是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三：长期股权投资实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 长期股权投资 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制长期股权投资明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2. 检查投资范围是否符合国家有关规定，投资期限是否 1 年以上。	
ACDE	3. 确定长期股权投资是否存在，并归被审计部门所有；检查其计价方法、期末余额是否正确。 (1) 获取长期股权投资的有关协议、法律文书等资料，并与账	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>面记录进行核对，同时检查该项投资是否符合相关规定。</p> <p>(2) 如果长期股权投资在审计时已经处置，追查至相关原始凭证，以确认其在资产负债表日是否存在。</p> <p>(3) 查阅在外保管的长期股权投资法律文书。必要时可向保管人函证，复核并记录函证结果。了解在外保管的长期股权投资是否存在投资股票、基金等变相违规行为。</p>	
ABCD	4. 抽查本期增加、本期减少中的项目，追查至原始凭证，检查其是否经过批准，确认长期股权投资的购入、处置及投资收益金额是否正确，记录是否完整。	
D	<p>5. 确定长期股权投资计价是否正确。</p> <p>(1) 检查长期股权投资初始计量是否正确。</p> <p>(2) 检查持有期间采用“成本法”核算的长期股权投资，收益处理是否正确，并与“投资收益”科目进行勾稽。</p> <p>(3) 检查持有期间采用“权益法”核算的长期股权投资，是否按被投资单位实现净利润和应享有份额确认投资收益或投资损失，并与“投资收益”科目进行勾稽；对被投资单位发生除净损益和利润分配之外的所有者权益变动，是否按应享有的份额调整长期股权投资价值，并与“权益法调整”科目进行勾稽。</p>	
CE	6. 结合银行借款等的检查，了解长期投资是否存在质押、担保情况。如有，则需要进行详细记录，并提请被审计部门进行充分披露。	
DE	7. 检查长期股权投资是否存在重大损失而未处理的情况。	
E	8. 检查长期股权投资是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例四：长期债券投资实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 长期债券投资 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制长期债券投资明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2. 检查投资范围是否符合国家有关规定，投资期限是否 1 年以上。	
ACDE	3. 确定长期债券投资是否存在，并归被审计部门所有；检查其计价方法、期末余额是否正确。 (1) 获取长期债券投资的有关协议、法律文书等资料，并与账面	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	记录进行核对，同时检查该项投资是否符合相关规定。 (2)如果长期债券投资在审计时已经处置，追查至相关原始凭证，以确认其在资产负债表日是否存在。 (3)查阅在外保管的长期债券投资法律文书。必要时可向保管人函证，复核并记录函证结果。	
ABCD	4.抽查本期增加、本期减少中的项目，追查至原始凭证，检查其是否经过批准，确认长期债券投资的购入、处置及投资收益金额是否正确，记录是否完整。	
D	5.确定长期债券投资计价是否正确。 (1)检查长期债券投资初始计量是否正确。 (2)检查持有期间收益处理是否正确，并与“投资收益”“应计利息”科目进行勾稽。	
CE	6.结合银行借款等的检查，了解长期债券投资是否存在质押、担保情况。如有，则需要进行详细记录，并提请被审计部门进行充分披露。	
DE	7.检查长期债券投资是否存在重大损失而未处理的情况。	
E	8.检查长期债券投资是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例五：固定资产实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 固定资产原价/累计折旧 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
（一）固定资产原价		
D	1.检查资产管理系统，获取或编制固定资产明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2.检查固定资产的确认及计量是否符合有关规定。 （1）特别是陈列品；图书和档案；家具和用具；特种动植物是否已纳入考虑范围。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	(2) 检查软件、土地使用权是否符合该科目核算的要求。 (3) 重新计算多项没有单独标价的固定资产入账成本是否正确。	
A	3.对固定资产进行监盘,并编制监盘报告以确定其是否存在。	
C	4.检查固定资产的所有权或控制权。 (1) 对外购的固定资产,检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符;对自行建造的固定资产,检查是否已办妥相关权属证明;对以融资租赁方式租入的固定资产,检查是否与租赁协议相符;对无偿调入或接受捐赠的固定资产,检查是否与批准文件、捐赠协议相符。 (2) 对于房产类固定资产,查阅有关的合同、产权证明及相关税单等证明类文件。 (3) 对汽车等运输设备,检查有关所有权证件。 (4) 对所有权受限的固定资产,结合有关负债项目进行检查。	
ABCD	5.检查本期固定资产的增加。 (1) 询问管理层当期固定资产的增加情况,并与获取或编制的固定资产明细表进行核对。 (2) 检查本期增加固定资产的计价是否正确,手续是否齐备,会计处理是否正确: 1) 对于外购的固定资产,通过核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等资料,抽查测试其入账价值是否正确,授权批准手续是否齐备。 2) 对于在建工程转入的固定资产,检查固定资产确认时点是否符合有关规定,入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符,是否与竣工决算、验收和移交报告一致。 3) 对于在原有固定资产基础上进行改建、扩建的固定资产,检查是否是为增加固定资产的使用效能或延长其使用寿命而发生的改建、扩建或大型修缮等支出,计价及会计处理是否正确。是否存在将为维护固定资产的正常使用而发生的修理费等进行资本化的情况,如有,提请被审计部门适当调整。 4) 对于融资租赁增加的固定资产,抽查测试其入账价值是否正确,授权批准手续是否齐备;获取融资租赁固定资产的相关证明文件,检查融资租赁合同的主要内容,并结合负债科目等检查相关的会计处理是否正确。 5) 对于无偿取得(如无偿调入或接受捐赠)的固定资产,检查法律手续是否齐全,核对相关原始凭证以确定其成本是否正确,检	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	查会计处理是否正确。 6)对于盘盈的固定资产,检查是否根据规定的管理权限报经批准。检查增加固定资产的原始凭证,核对其成本确定是否符合相关规定。检查会计处理是否正确。	
ABD	6.检查本期固定资产的减少。 (1)检查出售、调出、捐出、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损时,是否按照有关规定进行处理,审批手续是否齐全,会计处理是否正确。 (2)检查盘亏的固定资产是否根据规定的管理权限报经批准,会计处理是否正确。 (3)检查投资转出的固定资产是否按照国家有关规定进行资产评估,会计处理是否正确。	
CE	7.检查固定资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查,了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在,需进行详细记录,同时提请被审计部门作恰当披露。	
E	8.检查固定资产是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	
(二) 累计折旧		
D	1.获取或编制累计折旧明细表,复核加计是否正确,并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
D	2.检查被审计部门制定的折旧方法是否符合相关规定。	
D	3.复核本期折旧的计提和分配。 (1)检查折旧范围是否正确,是否存在对陈列品、特种动植物、图书和档案及以名义金额计量的固定资产计提折旧的情况。 (2)检查被审计部门折旧政策前后期是否一致。 (3)复核本期折旧的计提是否正确,固定资产应当提取的折旧总额是否为固定资产原价。 (4)与相关科目的发生额进行勾稽,检查本期所计提折旧金额是否已正确处理。 (5)检查固定资产增减变动时有关折旧的会计处理是否符合规定。 (6)检查累计折旧的减少是否合理,会计处理是否正确。	
E	4.检查累计折旧是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例六：在建工程实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 在建工程 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制在建工程明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 实施分析程序。 （1）基于对被审计部门及其环境的了解，通过进行以下比较，并考虑有关数据之间的关系，建立有关数据的期望值：依据专门借款和工程建设情况计算借款费用资本化金额，并与被审计部门实际的借款费用资本化情况进行比较。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	(2) 确定可接受的差异额。 (3) 实际情况与期望值相比较, 识别需要进一步调查的差异。 (4) 如果其差额超过可接受的差异额, 调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。 (5) 评估分析程序的测试结果。	
ABCD	3. 检查在建工程的本期增加。 (1) 询问管理层当期在建工程的增加情况, 并与获取或编制的在建工程的明细表进行核对。 (2) 检查在建工程核算的基建项目是否按国家有关规定经过审批立项, 取得相关文件进行核对。 (3) 查阅部门和单位资本支出预算、相关会议决议等, 检查当期增加的在建工程是否全部得到记录。 (4) 检查当期增加的在建工程的原始凭证是否完整, 计价是否正确。 (5) 了解是否存在调整已经批准的投资概算的情况, 并检查该调整是否按照国家有关规定报经批准。	
ABD	4. 检查在建工程的本期减少。 (1) 了解在建工程结转固定资产的政策, 并结合固定资产审计, 获取竣工决算报告等文件, 检查在建工程转销额是否正确, 是否存在将已交付使用的固定资产列挂在建工程而少计折旧的情形。 (2) 检查在建工程其他减少的入账依据是否充分, 会计处理是否正确。	
D	5. 检查利息资本化是否正确。复核计算资本化利息的借款费用、资本化率、实际支出数以及资本化的开始和停止时间。	
A	6. 实施在建工程实地检查程序。查看在建工程的工程进度, 检查是否存在停建的在建工程。	
E	7. 检查在建工程是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例七：无形资产实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 无形资产原价/累计摊销 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
（一）无形资产原价		
D	1.获取或编制无形资产明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2.检查无形资产的确认是否符合有关规定。	
AC	3.检查无形资产的权属证书原件、非专利技术的持有和保密状况	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	等，并获取有关协议和会议纪要、审批文件等资料，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据、使用状况和有效使用期或受益期限，确定无形资产是否存在，并由被审计部门拥有或控制。	
ABCD	<p>4.检查本期无形资产的增加。</p> <p>(1)对于外购的无形资产，通过核对采购合同、发票等资料，检查其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备，会计处理是否正确。</p> <p>(2)对于委托软件公司开发软件，通过核对委托开发协议、发票等资料，检查其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备，会计处理是否正确。</p> <p>(3)对于自行开发并依法申请取得的无形资产，检查其计价是否符合有关规定。抽查相关支出的原始凭证，检查会计处理是否正确。并与“研发支出(开发支出)”科目勾稽。</p> <p>(4)对于接受捐赠的无形资产，获取捐赠协议等资料，检查无形资产成本确定是否符合相关规定，会计处理是否正确。</p>	
ABD	<p>5.检查本期无形资产的减少。</p> <p>(1)检查转让、调出、捐出无形资产时，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(2)以无形资产对外投资时，检查是否按照有关规定进行资产评估，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(3)对于预期不能为部门和单位带来服务潜力或经济利益的无形资产，检查其预期依据、方式和标准是否合理，是否履行了报批手续。</p>	
CE	6.检查无形资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解无形资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需要进行详细记录，同时提请被审计部门作恰当披露。	
E	7.检查无形资产是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	
(二) 累计摊销		
D	1.获取或编制累计摊销明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
D	2.检查被审计部门制定的摊销方法是否符合相关规定，并关注无形资产是否以期初余额为原价进行摊销。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	3.复核本期摊销的计提和分配。 (1) 检查摊销范围是否正确。 (2) 检查被审计部门摊销政策前后期是否一致。 (3) 复核本期摊销的计提是否正确,无形资产应当提取的摊销总额是否为无形资产原价。 (4) 与相关科目的发生额进行勾稽,检查本期所计提摊销金额是否已正确处理。 (5) 检查无形资产增减变动时有关摊销的会计处理是否符合规定。 (6) 检查累计摊销的减少是否合理,会计处理是否正确。	
E	4.检查累计摊销是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例八：公共基础设施实质性程序

被审计单位： _____ 项目：公共基础设施原价/公共基础设施累 计折旧（摊销） _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整 性	权利 和义务	计价 和分摊	列报和 披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
（一）公共基础设施原价		
D	1. 获取或编制公共基础设施明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查公共基础设施的确认及计量是否符合有关规定。 （1）无偿调入的公共基础设施成本无法可靠取得的，其调入费	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>用是否不再资本化。</p> <p>(2) 接受捐赠的公共基础设施成本无法可靠取得的，其接受捐赠过程中发生的费用是否不再资本化。</p> <p>(3) 重新计算多项没有单独标价的公共基础设施入账成本是否正确。</p>	
A	3.对公共基础设施进行监盘，并编制监盘报告以确定其是否存在。	
C	<p>4.检查公共基础设施的所有权或控制权。</p> <p>(1) 对外购的公共基础设施，检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符；对自行建造的公共基础设施，检查是否已办妥相关权属证明；对无偿调入或接受捐赠的公共基础设施，检查是否与批准文件、捐赠协议相符；对于成本无法可靠计量取得的公共基础设施，是否设置备查簿进行登记。</p> <p>(2) 对于房产类公共基础设施，查阅有关的合同、产权证明及相关税单等证明类文件。</p>	
ABCD	<p>5.检查本期公共基础设施的增加。</p> <p>(1) 询问管理层当期公共基础设施的增加情况，并与获取或编制的公共基础设施明细表进行核对。</p> <p>(2) 检查本期增加公共基础设施的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：</p> <p>1) 对于外购的公共基础设施，通过核对采购合同、发票、保险单等资料，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备。</p> <p>2) 对于自建项目在建工程转入的公共基础设施，检查公共基础设施确认时点是否符合有关规定，入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符，是否与竣工决算、验收和移交报告一致。</p> <p>3) 对于在原有公共基础设施基础上进行改建、扩建的公共基础设施，检查是否是为增加公共基础设施的使用效能或延长其使用寿命而发生的改建、扩建或大型修缮等支出，计价及会计处理是否正确。是否存在将为维护公共基础设施的正常使用而发生的修理费等进行资本化的情况，如有，提请被审计部门适当调整。</p> <p>4) 对于无偿取得（如无偿调入或接受捐赠）的公共基础设施，检查法律手续是否齐全，核对相关原始凭证以确定其成本是否正确，检查会计处理是否正确。</p> <p>5) 对于盘盈的公共基础设施，检查是否根据规定的管理权限报</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>经批准。检查增加公共基础设施的原始凭证，核对其成本确定是否符合相关规定。检查会计处理是否正确。</p> <p>6) 对独立于公共基础设施、不构成公共基础设施使用不可缺少组成部分的管理维护用房屋建筑物、设备、车辆等是否作为固定资产处理。</p> <p>7) 属于文物资源的公共基础设施，是否作为文物资源处理。</p>	
ABD	<p>6.检查本期公共基础设施的减少。</p> <p>(1) 检查调出、捐出、报废公共基础设施或发生公共基础设施毁损时，是否按照有关规定进行处理，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(2) 检查盘亏的公共基础设施是否根据规定的管理权限报经批准，会计处理是否正确。</p>	
CE	<p>7.检查公共基础设施的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解公共基础设施是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需进行详细记录，同时提请被审计部门作恰当披露。</p>	
E	<p>8.检查公共基础设施是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	
(二) 公共基础设施累计折旧(摊销)		
D	<p>1.获取或编制累计折旧(摊销)明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。</p>	
D	<p>2.检查被审计部门制定的折旧方法是否符合相关规定。</p>	
D	<p>3.复核本期折旧(摊销)的计提和分配。</p> <p>(1) 检查被审计部门折旧(摊销)政策前后期是否一致。</p> <p>(2) 复核本期折旧(摊销)的计提是否正确，公共基础设施应当提取的折旧(摊销)总额是否为公共基础设施原价。</p> <p>(4) 与相关科目的发生额进行勾稽，检查本期所计提折旧(摊销)金额是否已正确处理。</p> <p>(5) 检查公共基础设施增减变动时有关折旧(摊销)的会计处理是否符合规定。</p> <p>(6) 检查累计折旧(摊销)的减少是否合理，会计处理是否正确。</p>	
E	<p>4.检查累计折旧(摊销)是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	

例九：文物资源实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 文物资源 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1.获取或编制文物资源明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2.检查文物资源的确认及计量是否符合有关规定。 (1) 外购的文物资源其成本是否仅指购买价款。 (2) 无偿调入的文物资源成本无法可靠取得的，是否已按名义金额入账，其调入费用是否不再资本化。 (3) 接受捐赠的文物资源成本无法可靠取得的，是否已按名义	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>金额入账，其接受捐赠过程中发生的费用是否不再资本化。</p> <p>(4) 重新计算多项没有单独标价的文物资源入账成本是否正确。</p>	
A	3.对文物资源进行监盘，并编制监盘报告以确定其是否存在。	
C	<p>4.检查文物资源的所有权或控制权。</p> <p>(1) 对外购的文物资源，检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符；对无偿调入或接受捐赠的文物资源，检查是否与批准文件、捐赠协议相符；对于成本无法可靠计量取得的公共基础设施，是否设置备查簿进行登记。</p> <p>(2) 对于不可移动的文物资源，查阅有关的合同、资源接受证明类文件等。</p>	
ABCD	<p>5.检查本期文物资源的增加。</p> <p>(1) 询问管理层当期文物资源的增加情况，并与获取或编制的文物资源明细表进行核对。</p> <p>(2) 检查本期增加文物资源计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确。</p> <p>1) 对于外购的文物资源，通过核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等资料，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备。</p> <p>2) 对于无偿取得（如无偿调入或接受捐赠）的文物资源，检查法律手续是否齐全，核对相关原始凭证以确定其成本是否正确，检查会计处理是否正确。</p> <p>3) 对于盘盈的文物资源，检查是否根据规定的管理权限报经批准。检查增加文物资源的原始凭证，核对其成本确定是否符合相关规定。检查会计处理是否正确。</p> <p>4) 博物馆、纪念馆、公共图书馆等用于提供公共文化服务，且未被认定为文物的建筑物、场地、设备和公共图书馆的普通馆藏文献等是否作为固定资产处理。</p>	
ABD	<p>6.检查本期文物资源的减少。</p> <p>(1) 检查调出、依法拆除或发生毁损、丢失时的文物资源，是否按照有关规定进行处理，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(2) 检查文物资源撤销退出后仍作为其他资产进行管理的，其审批手续是否齐全，账务处理是否正确。</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
CE	7.检查文物资源的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解文物资源设施是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需进行详细记录，同时提请被审计部门作恰当披露。	
E	8.检查文物资源是否已按照《政府会计准则第 11 号——文物资源》应用指南的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十：保障性住房实质性程序

被审计单位：_____

索引号：_____

项目：保障性住房原价/保障性住房累计折旧

财务报表截止日/期间：_____

编制：_____

复核：_____

日期：_____

日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计部门拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
（一）保障性住房原价		
D	1.获取或编制保障性住房明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2.检查保障性住房的确认及计量是否符合有关规定。	
A	3.对保障性住房进行监盘，并编制监盘报告以确定其是否存在。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	<p>4.检查保障性住房的所有权或控制权。</p> <p>对外购的保障性住房，检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符；对自行建造的保障性住房，检查是否已办妥相关权属证明；对以融资租赁方式租入的保障性住房，检查是否与租赁协议相符；对无偿调入或接受捐赠的保障性住房，检查是否与批准文件、捐赠协议相符。</p>	
ABCD	<p>5.检查本期保障性住房的增加。</p> <p>（1）询问管理层当期保障性住房的增加情况，并与获取或编制的保障性住房明细表进行核对。</p> <p>（2）检查本期增加保障性住房的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：</p> <p>1）对于外购的保障性住房，通过核对采购合同、发票、保险单等资料，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备。</p> <p>2）对于在建工程转入的保障性住房，检查保障性住房确认时点是否符合有关规定，入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符，是否与竣工决算、验收和移交报告一致。对未办理竣工决算的保障性住房是否按照估计价值入账。</p> <p>3）对于无偿取得（如无偿调入或接受捐赠）的保障性住房，检查法律手续是否齐全，核对相关原始凭证以确定其成本是否正确，检查会计处理是否正确。4）对融资租赁方式取得的保障性住房，检查其租赁合同和凭据是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>5）对于盘盈的保障性住房，检查是否根据规定的管理权限报经批准。检查增加的保障性住房的原始凭证，核对其成本确定是否符合相关规定。检查会计处理是否正确。</p>	
ABD	<p>6.检查本期保障性住房的减少。</p> <p>（1）检查无偿调出、出售的保障性住房，是否按照有关规定进行处理，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。保障性住房出售款项扣除账面价值和出售费用后的差额是否作为“应缴财政款”处理。</p> <p>（2）检查盘亏、毁损或报废的保障性住房是否根据规定的管理权限报经批准，会计处理是否正确。</p>	
CE	<p>7.检查保障性住房的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解保障性住房是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需进</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	行详细记录，同时提请被审计部门作恰当披露。	
E	8.检查保障性住房是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	
(二) 保障性住房累计折旧		
D	1.获取或编制累计折旧明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
D	2.检查被审计部门制定的折旧方法是否符合相关规定。	
D	3.复核本期折旧的计提和分配。 (1) 检查被审计部门折旧政策前后期是否一致。 (2) 复核本期折旧的计提是否正确，保障性住房应当提取的折旧总额是否为保障性住房原价。 (4) 与相关科目的发生额进行勾稽，检查本期所计提折旧金额是否已正确处理。 (5) 检查保障性住房增减变动时有关折旧的会计处理是否符合规定。 (6) 检查累计折旧的减少是否合理，会计处理是否正确。	
E	4.检查累计折旧是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十一：应缴财政款实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ <u>应缴财政款</u> _____	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的负债是存在的。	√				
B 所有应当记录的负债均已记录。		√			
C 记录的负债是被审计部门应当履行的现时义务。			√		
D 负债以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 负债在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1.获取或编制被审计部门应缴财政款明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
B	2.结合对其他应付款等往来项目的明细余额的检查，检查有无与应上缴国库或财政专户的款项有关的款项。	
AC	3.检查是否有与应上缴国库或财政专户的款项无关的款项误记入本项目，检查应交财政款的期后支付情况，有无长期未上缴国	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	库或财政专户款。通过财政对账单，检查应缴财政款借方发生额是否与财政部门收到的款项一致。	
ABD	4.检查应缴财政款若干张大额收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、收费标准是否符合国家规定、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
E	5.检查应缴财政款是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十二：受托代理负债实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 受托代理负债 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的负债是存在的。	√				
B 所有应当记录的负债均已记录。		√			
C 记录的负债是被审计部门应当履行的现时义务。			√		
D 负债以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 负债在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制被审计部门受托代理负债明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
B	2. 结合对其他应付款等往来项目的明细余额的检查，检查有无与受托代理负债有关的款项。	
A	3. 检查是否有与接受委托代为管理的款项（包括党费、团费、学会（协会）会费等）无关的项目误记入本项目。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABD	4.检查受托代理负债若干张大额收支的原始凭证,检查原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
CD	5.检查受托代理负债的期后支付情况,确认该款项是否不属于被审计部门所有,期末余额是否正确。	
E	6.检查受托代理负债是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十三：专用基金实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 专用基金 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制专用基金明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 检查与专用基金本期增减变动相关的文件、凭证，复核期末应增加和减少的专用基金金额计算是否正确，是否已包括职工福利基金、科技成果转换基金及医院、基层医疗机构的医疗风险基金、基层医疗机构奖励基金、高等学校留本基金、彩票机构彩票	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	兑奖周转金、国有林场和苗圃单位森林恢复基金等变动，检查会计处理是否正确。	
ABD	3.用专用基金购置固定资产、无形资产时，是否将使用的专用基金转入“累计盈余”科目。	
E	4.检查专用基金是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十四：权益法调整实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 权益法调整 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制权益法调整明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 检查与权益法调整本期增减变动相关的文件、凭证，复核期末应增加和减少的权益法调整金额计算是否正确。特别注意：与长期股权投资——其他权益变动科目进行勾稽核对，以检查相关金额是否正确。	
E	3. 检查权益法调整是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十五：累计盈余实质性程序

被审计单位： _____ 项目： <u> 累计盈余 </u> 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1.获取或编制累计盈余明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2.与本年盈余分配、无偿调拨净资产、以前年度盈余调整、专用基金发生额相核对，检查转入累计盈余的项目余额及上缴、注销或归集调入财政拨款结转资金或额度是否符合相关规定，检查会计处理是否正确。	
E	3.检查累计盈余是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十六：财政拨款收入实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 财政拨款收入	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的财政拨款收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制财政拨款收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABCDE	2.检查财政拨款收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。在江苏省本级是否按申请并经批准的用款计划数确认财政拨款收入。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCD	3.获取部门和单位编制的年度经费预算，以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复，核对部门和单位财政拨款收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。	
AC	4.检查各项财政拨款收入的真实性：抽查相关原始凭证，检查是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性 and 依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.结合对财政应返还额度、零余额账户用款额度等科目的审计，检查财政拨款收入是否与这些科目相符；检查财政拨款收入批复文件、拨款凭证资料，必要时实施函证或其他替代程序。	
D	6.实施截止测试，以确定财政拨款收入是否存在跨期现象。	
A	7.对因购货退回等发生国库直接支付款项退回的，检查手续是否符合规定，结合原始凭证检查其会计处理是否正确和真实。	
F	8.检查财政拨款收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十七：事业收入实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 事业收入	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的事业收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制事业收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABCDE	2.检查事业收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。 (1) 对于采用财政专户返还方式管理的事业收入，是否在收到	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>从财政专户返还的事业收入时，按照实际收到的返还金额确认收入。</p> <p>(2) 采用其他方式管理的事业收入，是否按照权责发生制原则确认收入。</p>	
ABCD	<p>3.获取部门和单位编制的年度经费预算，以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复，核对部门和单位事业收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。</p>	
AC	<p>4.检查各项事业收入的真实性：抽查相关原始凭证，检查是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性和依据的充分性。对横向项目抽查合同、银行进账单等原始资料，对纵向项目抽查项目申请书、审批书、拨款凭证等原始资料，结合预收账款等往来科目，检查对应的收入是否按项目实施进度确认，检查会计处理是否符合相关规定。</p>	
ABC	<p>5.对本期财政专户返还方式管理的事业收入，检查年度经费预算、上级批复文件、预算外支出及结余指标情况等资料，必要时实施函证或其他替代程序。</p>	
D	<p>6.实施截止测试，以确定事业收入是否存在跨期现象。</p>	
F	<p>7.检查事业收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	

例十八：上级补助收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： 上级补助收入 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的上级补助收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制上级补助收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABCDE	2. 检查上级补助收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCD	3.获取部门和单位编制的年度经费预算,以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复,核对部门上级补助收入与财政部门批复预算之间的差异,检查差异原因,差异的账务处理是否恰当。	
AC	4.检查上级补助收入的真实性:抽查相关原始凭证,检查是否获得必要审批程序,金额计算是否正确,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
D	5.实施截止测试,以确定上级补助收入是否存在跨期现象。	
F	6.检查上级补助收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例十九：附属单位上缴收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 附属单位上缴收入 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的附属单位上缴收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制附属单位上缴收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查附属单位上缴收入明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCE	4.检查相关的原始凭证、金额计算及账务处理是否正确,附属单位上缴收入的分类是否符合要求。	
D	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试,若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查附属单位上缴收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十：经营收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 经营收入 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的经营收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制经营收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查经营收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCD	3.获取部门和单位编制的年度经费预算,以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复,核对部门经营收入与财政部门批复预算之间的差异,检查差异原因,差异的账务处理是否恰当。	
ABC	4.抽查大额经营收入的相关记录及原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
D	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试。若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查经营收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十一：非同级财政拨款收入实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 非同级财政拨款收入	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的非同级财政拨款收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制非同级财政拨款收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2.检查非同级财政拨款收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。 (1) 非同级财政拨款收入是否分本级横向转拨财政款和非本	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	级财政拨款进行确认。 （2）因开展科研及其辅助活动从非同级财政部门取得的款项是否已作事业收入确认。	
ABC	3.抽查大额非同级财政拨款收入的相关协议、记录及原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
D	4.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证，实施截止测试。若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计部门作必要调整。	
F	5.检查非同级财政拨款收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十二：投资收益实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 投资收益 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的投资收益已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制投资收益明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查投资收益明细项目的设置是否按投资种类进行核算，收益确认是否前后期一致。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.结合短期投资、长期股权投资、长期债券投资和银行存款的审计,对投资收益执行整体匡算,审核投资收益的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	4.抽查大额投资收益的相关记录及其他原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试。若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查投资收益是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十三：捐赠收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 捐赠收入 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的捐赠收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制捐赠收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查捐赠收入明细项目的设置是否按捐赠资产的用途和捐赠单位进行明细核算，捐赠收入确认前后期是否一致。部分单位是否存在将应作非税收入上缴的捐赠收入作捐赠收入处理。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.检查捐赠协议、捐赠票据,结合对接受捐赠资产使用情况检查,审核捐赠收入的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	4.抽查大额捐赠收入的相关记录及其他原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试。若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查捐赠收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十四：利息收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 利息收入 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的利息收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制利息收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查利息收入确认是否符合规定，是否存在将应上缴的非税收入确认为单位利息收入，前后期确认政策是否一致。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.结合银行存款科目,检查单位银行资金存放是否符合规定,并对当期利息收入进行整体匡算,并检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	4.抽查大额利息收入的相关记录及其他原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试。若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查利息收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十五：租金收入实质性程序

被审计单位： _____	索引号： _____
项目： _____ 租金收入	财务报表截止日/期间： _____
编制： _____	复核： _____
日期： _____	日期： _____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的租金收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制租金收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查租金收入明细项目是否按出租国有资产类别和收入来源等进行明细核算，是否将非税收入作为租金收入确认，租金收入确认前后期是否一致。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.取得资产出租合同、协议等资料，检查资产出租收入是否按应收到的金额确认收入，复核金额计算及账务处理是否正确。	
ABC	4.抽查大额租金收入的相关记录及其他原始凭证，审核其内容的真实性 and 依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证，实施截止测试。若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计部门作必要调整。	
F	6.检查租金收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十六：其他收入实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 其他收入 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的其他收入已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的收入均已记录。		√				
C 与收入有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 收入已记录于正确的会计期间。				√		
E 收入已记录于恰当的账户。					√	
F 收入已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制其他收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查其他收入明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.检查现金盘盈收入。结合现金的盘点及监盘资料,检查金额计算是否正确,是否获得必要审批程序,抽查相关原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	4.检查收回已核销应收及预付款项。结合备查簿登记记录,检查是否确系原已按规定报经批准内核销的款项,抽查相关原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.检查无法支付的应付款项。结合应付款项等的审计及应付款项等询证函的回函情况,检查金额计算是否正确,是否获得必要审批程序,抽查相关原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	6.检查资产置换协议、置换资产评估报告等资料,检查换出资产评估增值金额计算是否正确,是否获得必要的审批程序,抽查相关原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	7.抽查大额其他收入的相关记录及其他原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	8.抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止测试。若存在异常迹象,考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目,提请被审计部门作必要调整。	
F	9.检查其他收入是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十七：业务活动费用实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 业务活动费用	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的业务活动费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制业务活动费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2.将业务活动费用中的人员薪酬、领用的库存物品、固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房计提的折旧、摊销等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	3.业务活动费用是否按照项目、服务类别或者业务类别、支付对象（本部门内部单位、本部门以外的同级政府单位、其他）进行明细核算。	
ABC	4.比较本期与上期各月业务活动费用的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	5.检查业务活动费用的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计部门是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的问题。	
ABC	6.针对业务活动费用中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	7.实施截止测试，以确定业务活动费用是否存在跨期现象。	
F	8.检查业务活动费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十八：单位管理费用出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 单位管理费用	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的单位管理费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制单位管理费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2.将事业单位行政及后勤管理部门发生的人员薪酬、领用的库存物品、资产折旧(摊销)以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	3.单位管理费用是否按照项目、费用类别、支付对象（本部门内部单位、本部门以外的同级政府单位、其他）进行明细核算。	
ABC	4.比较本期与上期各月单位管理费用的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	5.检查单位管理费用的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计部门是否存在将费用在不同项目之间分配或统筹的情况；是否将业务活动费用列至单位管理费用。	
ABC	6.针对单位管理费用中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	7.实施截止测试，以确定单位管理费用是否存在跨期现象。	
F	8.检查单位管理费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例二十九：经营费用实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 经营费用 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的经营费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制经营费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2. 将经营费用中的人员薪酬、发出或领用的库存物品、加工物品等项目与有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	3.比较本期与上期各月经营费用的波动趋势,并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4.检查经营费用的内容是否符合有关规定,是否与经营收入配比,检查计算和分摊方法前后期是否一致。结合相关项目的审计,判断被审计部门是否存在将费用在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5.针对经营费用中重大调整事项、非常规项目,检查相关原始凭证,并根据风险评估结果对正常经营费用原始凭证进行审计抽样测试,评价其真实性和合理性,检查其会计处理是否正确。	
D	6.实施截止测试,以确定经营费用是否存在跨期现象。	
F	7.检查经营费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十：资产处置费用实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 资产处置费用 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的资产处置费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制资产处置费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
C	2. 将资产处置费用项目与待处理财产损益及有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	3.检查资产处置费用的内容是否符合有关规定,是否履行了必要的审批手续,是否存在将资产处置费用计入业务活动费用和单位管理费用的情况,资产处置费用是否得到恰当反映。	
D	4.实施截止测试,以确定资产处置费用是否存在跨期现象。	
F	5.检查资产处置费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十一：上缴上级费用实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 上缴上级费用 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的上缴上级费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制上缴上级费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABC	2. 比较本期与上期各月上缴上级费用的波动趋势，并查明异常情况的原因。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	3.检查上缴上级费用的内容是否符合有关规定,检查计算方法前后期是否一致。	
ABCDE	4.检查上缴上级费用的内容是否符合有关规定,检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计,判断被审计部门是否存在将费用在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5.针对上缴上级费用中重大调整事项、非常规项目,检查相关原始凭证,评价真实性和合理性,检查其会计处理是否正确。	
D	6.实施截止测试,以确定上缴上级费用是否存在跨期现象。	
F	7.检查上缴上级费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十二：对附属单位补助费用实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 对附属单位补助费用	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的对附属单位补助费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1.获取或编制对附属单位补助费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABC	2.比较本期与上期各月对附属单位补助费用的波动趋势，并查明异常情况的原因。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	3.检查对附属单位补助费用的内容是否符合有关规定,检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计,判断被审计部门是否存在将费用在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	4.针对对附属单位补助费用中重大调整事项、非常规项目,检查相关原始凭证,评价真实性和合理性,检查其会计处理是否正确。	
D	5.实施截止测试,以确定对附属单位补助费用是否存在跨期现象。	
F	6.检查对附属单位补助费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十三：所得税费用实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 所得税费用 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
---	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的所得税费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制所得税费用明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。	
ABCDE	2. 根据审计结果和税法规定，核实当期的纳税调整事项，确定应纳税所得额，结合其他应交税费——单位应交所得税的审计，计算当期所得税费用，检查会计处理是否正确；应纳税所得额为负	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	数的应检查形成负数的年份与金额，必要时取得经税务机关审核的前 5 年应纳税所得额，以确定可以以当期盈余弥补的亏损额。结合以前年度损益调整等科目检查，是否存在不应计入当期损益的所得税。	
ABC	3.针对对所得税费用中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
F	4.检查所得税费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十四：其他费用实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 其他费用 _____ 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入费用表中记录的其他费用已发生，且与被审计部门有关。	√					
B 所有应当记录的费用均已记录。		√				
C 与费用有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 费用已记录于正确的会计期间。				√		
E 费用已记录于恰当的账户。					√	
F 费用已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制其他费用明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABC	2. 比较本期与上期各月其他费用的波动趋势，并查明异常情况的原因。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	3.检查其他费用的内容是否符合有关规定。结合相关项目的审计，判断被审计部门是否存在将费用在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	4.对于利息费用、坏账损失、罚没支出、现金资产捐赠、单位接受捐赠（或无偿调入）以名义金额计量的存货、固定资产、无形资产、文物资源，以及成本无法可靠取得的公共基础设施等发生的相关税费、运输费等，检查金额计算是否正确，是否获得必要审批程序，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5.针对其他费用中的重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6.实施截止测试，以确定其他费用是否存在跨期现象。	
F	7.检查其他费用是否已按照《政府会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

例三十五：合并会计报表实质性程序

被审计单位： _____ 项目： _____ 合并会计报表 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定			
	真实性	完整性	准确性	列报和披露 (合规性)
A 纳入合并范围的单位符合政府部门财务报表被合并主体要求。	√			
B 合并报表须将本部门内部所有需纳入合并范围的单位、社会团体等全部纳入，不出现遗漏。本部门所属合并范围内单位所有相关的经济活动产生的收入、费用及产生的资产、负债、净资产均在合并的资产负债表和收入费用表中反映。		√		
C 财务报表表内、表间勾稽关系衔接；各被合并主体发布抵销事项合理、准确，抵销事项符合“应抵尽抵”原则；纸质数据与电子数据保持一致。			√	
D 部门合并财务报告、报表、报表附注、分析说明的格式等符合政府部门财务报告编制有关制度的规定。				√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
AB	1. 审查合并范围是否完整。通过查阅部门“三定”方案、预决算管理及社会团体隶属关系、单位财务账等资料文件，掌握部门下属单位及拨款关系的具体范围，比对部门财务报告中的合并范围，检查是否存在部门合并范围不完整。如机构调整后未及时调整合并范围、自收自支事业单位和企业化管理的事业单位未纳入合并等。	
CD	2. 审查会计政策、会计期间是否一致。通过掌握各单位使用的具体会计制度、单位会计报表涵盖的会计期间，检查是否存在会计政策、会计期间不一致的问题。对确需执行不同会计政策的被合并主体，检查是否按规定编制调整表，以保证会计报表的项目对应关系正确。	
C	3. 审查单位内部多账套是否抵销。通过了解被审计单位账套设置情况，掌握账套明细情况和账套之间的内部往来情况，检查是否存在单位内部账务未抵销的问题。	
BC	4. 审查本单位与下属单位、各下属单位之间抵销是否完整。 （1）已通过建立辅助核算明确往来事项对方单位的，通过比对往来辅助账与已发布的抵销事项，检查是否存在未完整发布抵销事项的问题。未建立辅助核算的，根据往来对方科目或摘要手动编制往来单位情况表，再与已发布的抵销事项进行比对，检查是否存在未完整发布抵销事项的问题。对于往来事项金额高于10万元阈值的，应进一步查明原因，检查是否存在应抵销未抵销的问题。 （2）通过查阅已发布对账事项中的“已忽略”部分，调查忽略的原因，检查是否因双方记账科目不匹配、金额记录差异较大，或未充分沟通确认等原因导致应抵销未抵销的问题。 （3）通过了解是否在发布对账事项后又修改过单位报表，检查修改报表后有无重新发布对账事项，是否存在影响往来抵销准确性的问题。	
C	5. 审查合并主体是否复核单位间对账结果。被合并单位的对账结果，需经合并主体复核通过，才正式生效。通过了解主管单位或一级部门对基层单位的对账结果的复核确认情况，检查是否存在未认真复核对账结果，影响合并会计报表准确性的问题。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	6. 审查是否正确编制“抵销分录”。在合并主体复核单位间对账结果后，应由单位编制“抵销分录”。通过查阅系统内合并主体复核后的对账结果与“抵销分录”编制的对应关系，重点检查手工录入的“抵销分录”，检查是否存在漏编、多编、错编“抵销分录”的情况。	
C	7. 审查“自由调整”抵销分录是否准确。因特殊原因，需进一步修改合并报表数据，各单位可在合并主体上使用“自由调整”分录。通过查阅抵销分录，掌握“自由调整”分录涉及的科目、双方单位和具体业务，检查调整原因是否真实合规，调整过程是否符合相关会计准则，是否存在人为调整报表数据的问题。	

第七章 财务报告管理系统对审计的影响

财务报告管理系统是实现自动化编制政府综合财务报告、政府部门财务报告及相关报表的辅助工具。财务报告管理系统能实现计算机辅助识别抵销分录和政府调整事项，报表间与报表内比对校验，自动生成财务报告及附表等功能。

一、了解管理系统运行情况

注册会计师应对生成相关报表的信息系统整体控制环境进行调查了解和运行评估，根据调查了解和评估结果作出判断：一是是否需要进行详细的政府财报信息系统审计；二是哪些信息系统要纳入审计范围；三是政府财报信息系统审计涉及哪些具体内容；四是侧重点及如何部署人力。（详见表1）

表 1 信息系统运行情况重点调查事项表

调查事项	关注重点	可能存在的问题
信息系统部署及运行情况	与政府财务报告相关的信息系统明细及系统基本情况	系统部署不完整，系统运行不稳定，存在较多问题等。
信息系统部署	政府财务报告相关系统是集中还是分散管控	未集中部署，导致无法及时进行部门内、跨部门、上下级间的抵销调整事项处理。
系统运行环境	系统配套的网络环境是否健全，安全性能否保障	财报编制系统未进行联网或联网范围受限，无法覆盖所有编制单位，导致往来抵销不及时。系统部署网络环境不安全。
系统人员控制	信息系统管理人员职责分工，是否有权限调整修改系统内存储数据	IT 人员内部控制薄弱，系统后台管理人员可通过后台数据库随意修改和调整系统内部存储数据。

调查事项	关注重点	可能存在的问题
系统人员控制	是否存在领导凌驾于信息系统相关控制之上的行为	按照领导意图修改报表数据，影响数据真实性和可靠性。
系统人员控制	系统使用人员是否明确；填报及审核人员是否岗位分离	填报人员和审核人员岗位不作区分，无法保证系统录入数据的可靠性。
业务数据处理	报表编制期间针对已发现的会计差错，财务数据的处理方式	错误不作调整，仅在下一年度会计账簿期初数中调整反映，影响当年财务数据准确性。
业务数据传递	会计核算数据如何输入系统，报表数据如何向上级传递。输入输出接口安全性、稳定性和兼容性如何	系统输入、输出接口兼容性、稳定性不佳。采取手工录入方式填报数据，向上级传递数据经常出错，影响系统稳定性。
系统内置校验	系统是否有内置数据校验功能，校验功能是否正常启用	系统内置校验功能未启用，仍通过人工方式检查报表数据。
信息系统安全	信息系统是否有日志记录及安全监控	系统未设置安全日志记录，导致系统操作内容无法追溯。
信息系统安全	对于系统运行中发现的故障、缺陷以及编制办法变化带来的系统功能变化是否及时升级和调整	系统未及时升级和打补丁，与最新制度要求不衔接，影响数据准确性。
信息系统安全	系统登录用户授权审批过程是否规范，用户名及登录密码分配是否及时完整，默认密码是否及时修改	开户审批流程不规范，系统内存在大量无效账户；系统用户分配不完整，编制主体未分配账号；系统默认密码未修改，安全隐患大。
信息系统安全	系统出现异常如何应对相应风险	系统不稳定、假死等故障无法及时排除，无风险应对措施。

二、财务报告管理系统审计

（一）审计目标

安全性。保证政府财务报告管理系统的网络安全和数据安全，能有效防范网络攻击、非法更改、不恰当的访问等安全隐患；妥善保护政府财务报告管理系统的资源不因计算机系统或自然和人为的因素而遭到破坏、更改或者泄露。

完整性。政府财务报告管理系统模块设置应覆盖数据填报、导入、审核、校验、导出及数据报送等功能，满足生成报送政府财务报告全流程的业务需求。

可靠性。政府财务报告管理系统功能和处理过程应符合国家有关法律法规的要求，达到政府及部门财务报告的编制要求，持续稳定地运行，产生的数据真实、完整和正确。

（二）审计常见问题和审计方法

1. 政府财务报告管理系统安全性方面。

政府财务报告管理系统安全性审计主要关注系统的联网情况、用户权限设置、不相容岗位控制等方面的问题。

（1）审查政府财务报告管理系统是否未与互联网实现物理隔离。

通过与被审计单位政府财务报告管理系统主管部门相关人员、填报人员座谈，实地查看被审计单位政府财务报告管理系统联网情况，查看政府财务报告管理系统网络访问控制，检查是否存在系统可以通过互联网访问的情况，而产生数据丢失、数据被

修改或被非法访问的风险。

(2) 审查政府财务报告管理系统是否无法实时在线对账及发布抵销事项等功能。

通常政府财务报告管理系统部署在财政内网上,预算单位可以访问,但自收自支事业单位因不属于财政预算单位没有接入财政内网,通过单机版政府财务报告管理系统完成填报,不能及时与其他单位在线对账,也不能查看并发布抵销事项等信息,导致合并报表信息不准确。

通过抽查填报部门,与负责政府财务报告管理系统的人员座谈,了解下属自收自支事业单位的财务报告管理系统部署情况,有无使用单机版政府财务报告管理系统的情况;重点关注自收自支事业单位使用的政府财务报告管理系统,检查是否存在无法在线对账及查看、发布抵销事项的问题。

(3) 系统用户权限管理不规范,默认密码过于简单且不强制要求用户修改默认密码。

通过查阅政府财务报告管理系统设计需求及设计方案,与被审计单位政府财务报告管理系统主管部门相关人员座谈,检查主管部门是否存在未对系统注册用户和授予权限进行全面梳理、系统用户登录默认密码过于简单并且首次登录时不强制要求用户修改默认密码等问题,导致产生填报单位误登录或非法用户登录修改数据的风险。

(4) 系统未设置不相容岗位控制规则。

有的填报单位只有一个账号用于填报、合并表及审核,填报、合并表、审核由同一人操作,从系统设置上缺少保障数据准确性的复核岗位。

通过查阅政府财务报告管理系统设计需求及设计方案,与被审计单位政府财务报告管理系统主管部门相关人员座谈,检查填报系统是否设置报表填报、合并表、审核等不相容岗位控制,是否开具单独的审核账号;用测试账号实际操作政府财务报告填报及上报流程,检查政府财务报告管理系统是否要求填报(合并表)后由另一账号复核后才能完成上报工作。

2. 业务功能板块完整性方面。

政府财务报告管理系统的完整性审计主要关注系统能否满足生成报送政府财务报告全流程的业务需求,是否有业务功能无法实现或未发挥作用。

(1) 系统未实现业务数据追溯功能。

部分政府财务报告管理系统未实现数据追溯功能,每个填报单位对填报数据的准确性负责,上级单位合并报表时只对报表数据进行汇总处理,无法追溯数据来源,发现数据异常只能请报表填报单位进行核对。

通过查阅政府财务报告管理系统设计需求文件、项目初步设计方案、项目验收的结论性文件以及项目主管部门的评估报告、政府财务报告管理系统运维部门或项目主管部门委托第三方所做的测试、评估等报告或结论性文件,检查系统是否内置数据来

源追溯功能；实际操作政府财务报告管理系统，查看被审计单位政府财务报告管理系统中的汇总数据，检查是否存在无法直接在系统中追溯到下级数据的问题。

（2）系统内校验板块相关功能未启用未发挥控制作用。

除财务报表内部勾稽关系校验外，政府财务报告管理系统中一般还内置了与部门决算、资产年报等外部导入数据的数据一致性校验，但部分填报单位未将相关数据导入，还是采取人工比对的方式进行数据确认。

通过座谈了解被审计单位政府财务报告管理系统与部门决算系统、行政事业单位资产管理系统、政府债务管理系统、财政部隐性债务监测平台等系统的数据交互情况，查看系统中部门决算、资产年报等数据导入情况，检查是否未导入校验用外部数据；询问填报单位具体填报人员，是否未启用政府财务报告系统内置的数据的一致性校验功能，而是通过人工比对的方式对数据进行确认。

3. 信息质量的可靠性方面。

政府财务报告管理系统在处理、存储、传输业务数据的过程中，其系统设计和运行应保证原始业务数据被准确、完整地呈现，信息质量的可靠性方面常见问题主要有：

（1）系统数据传输接口不稳定。

部分单位通过 GB2010 接口将财务系统数据导入财报系统后，生成财务报表数据与实际财务数据不符。最终报告向财政部

门上报时数据传输不稳定，易出现数据丢失或错误。

通过审查政府财务报告管理系统使用的传输接口规范，与填报单位座谈了解数据导入和上传时出现的错误记录，了解政府财务报告管理系统数据存储和数据交换方式，用测试账号实际操作导入数据、生成报表、上报数据等流程，检查政府财务报告管理系统采集财务系统数据接口是否稳定，测试数据传输后是否出现归集科目或金额错误；是否存在数据导入错误或取数算法错误问题，导致汇总数据与会计账簿数据不符；向财政部门上传财报数据时是否出现数据丢失或错误。

（2）系统账表数据手工录入的单位占比大，增大报表编制核对工作量，且数据准确性难以保证。

一些部门纳入填报范围的全部下属单位中，仅有小部分单位可以从财务会计系统中通过国标接口将数据导入政府财务报告管理系统，其余绝大多数单位都通过手工方式将财务会计系统数据填入政府财务报告管理系统中，数据的准确性保障方面存在问题。

从政府财务报告管理系统主管部门获得填报主体名单、采用手工方式录入数据的单位名单，了解被审计单位数据导入总体情况。通过询问填报人员填报流程，查看政府财务报告系统内数据导入情况，检查会计账簿、部门决算、资产年报等信息是否采用标准表或数据库等形式导入政府财务报告管理系统，或是填报人员通过手工录入。根据分析结果，注意发现由于手工录入可能产

生的录入错误风险。

（3）系统未强制要求填报单位发布抵销事项，导致合并财务报表数据不准确。

各级财政部门虽然告知相关单位需及时、完整发布抵销事项，但实践中填报主体主动发布抵销事项意愿不强，政府财务报告管理系统未对填报主体应完整、准确发布抵销事项进行内部控制。

通过查阅政府财务报告管理系统设计方案，检查系统是否未内置抵销事项强制发布要求，未对填报单位是否发布抵销事项进行约束；询问主管部门财务人员、综合财务报表填报人员，检查抵销事项是否应发布尽发布，上下级单位间、统计单位间是否存在抵销不完全，合并后财务报表数据不准确的问题。

（4）系统内置逻辑公式还存在错误或不完整。

部分地区使用的政府财务报告系统可能存在部分会计制度、个别项目取数公式错误；抵销页面显示数据不准确，待抵销事项的两方数据与实际数据不匹配；财报与资产年报校验中，部分项目财务报告与资产年报金额一致，但校验显示差异等情况。

通过数据对比法，从单位原始会计账簿中选取部分数据，与政府财务报告管理系统存储、处理后的数据进行比较，检查数据的某些字段是否被遗漏，有无重复输入等，从而校验数据的完整性；抽查部分科目和单位进行检查，如金额较大的科目、通常余额为0的科目、业务简单体量较小的单位，与部门决算、会计账

簿等数据进行对比，以确定这些数据在系统中进行了正确的处理。与以前年度系统生成的财务报表进行对比，检查数据有无明显异常，确认其数据输入和处理的完整性。

获取政府财务报告管理系统的设计方案、流程图，对照财政部门发布的政府财务报告审核要点等规范性文件，通过检查设计方案中系统相关语句代码是否能实现相关功能，处理逻辑是否正确。

进行数据测试，检查被审计单位使用的政府财务报告管理系统内置取数逻辑公式是否符合政府会计制度、审核要点的要求；检查政府财务报告管理系统生成的财务报表、附表、报表解释说明部门间及表间是否有明显的勾稽关系错误；测试未通过校验的财务报告是否能够完成上报。

三、常见问题数据分析方法

政府财务报告数据分析，是按照政府财务报告编制规则，通过数据间的关联性分析、逻辑性分析，对电子数据展开分析利用的工作。

（一）审计目标

1. 真实性。政府财务报告中反映的资产、负债等科目的数据真实有效。

2. 完整性。政府财务报告中反映的资产、负债等科目的数据与单位实际掌握或控制的资产及已经形成的负债数据一致，没有遗漏。

3. 准确性。政府财务报告中反映的长期投资等重要科目的核算内容与账簿、凭证等会计记录一致，与实际情况一致。

4. 合规性。政府财务报告中反映的资产、负债等科目的数据来源与政府财务报告记账规则和编制规则一致。

（二）常见问题数据审计方法

通过了解财政部门制定的政府财务报告审核要点、政府财务报告编制系统具体审核规则和试点审计发现的问题，列示了 7 类常见审计问题的数据分析方法。选取审计标准表列示的字段及数据，由审计人员分析财务报告系统和相关业务系统的后台数据库，对各表进行关联后生成。数据分析发现的疑点线索，需要按照审计程序要求进一步核实。

1. 审查纳入政府部门财务报告的合并范围是否完整。

政府部门财务报告的合并范围包括：部门及部门所属的各行政事业单位，不包括企业（集团）下属的事业单位；与同级财政部门有预算拨款有关系的社会团体。实际在编报过程中还存在部门所属的行政事业单位和与同级财政部门有预算拨款有关系的社会团体未纳入合并范围。

（1）审查编办掌握的政府部门单位是否全部纳入部门财务报告编制范围和合并范围。具体方法为：将部门清单（相关部门）中的“单位名称”与机构人员编制数据（编办）中的“单位名称”进行比对。

（2）审查有预算拨款关系的社会团体是否全部纳入部门财

务报告编制范围和合并范围。具体方法为：第一，参考部门清单，从社会团体登记数据（民政部门）的“业务主管部门”中筛选出政府部门管理的社会团体名单。第二，从支付数据（财政部门）中，筛选社会团体对应的预算单位代码及支付记录，查询是否存在预算拨款关系。第三，将部门清单（相关部门）与有预算拨款关系的社会团体比对，检查有预算拨款关系的社会团体是否编入部门财务报告。

（3）审查债务系统中债务单位是否全部纳入部门财务报告编制范围和合并范围。具体方法为：将财务报告部门清单的“单位名称”与债务数据中的“债务单位名称”进行比对，检查债务单位是否编入部门财务报告。

2. 审查部门长期投资及长期投资收益是否完整准确。

长期股权投资反映政府或单位持有的时间超过1年（不含1年）股权性质的投资，包括企业股权投资、投资基金股权投资等。政府部门财务报告会计报表附注中长期投资及投资收益明细表中需要完整准确列示部门或政府对企业股权投资、对投资基金股权投资的情况及投资收益。但还存在部门长期投资对象未全部在财务报告中反映和长期投资收益不准确的问题。

（1）审查部门长期投资是否完整准确。

一是审查《政府财务报告——长期投资及投资收益明细表》列示“投资对象”是否完整。具体方法为：第一，将财务报告编报范围所附部门清单“单位名称”与工商登记数据投资人出资信

息数据中“股东名称”关联，筛选出部门所有填报主体投资的“企业名称”。第二，将财务报告中长期投资及投资收益明细表中的“投资对象”与上述筛选出的“企业名称”进行比对，审查“长期投资及投资收益明细表”列示的投资对象是否完整。

二是审查《政府财务报告——长期投资及投资收益明细表》列示“长期投资”是否准确。具体方法为：第一，未纳入“长期投资及投资收益明细表”的企业，通过工商部门投资人出资信息数据中的“实际出资金额”，可直接反映少计长期投资数据的问题。第二，已纳入长期投资及投资收益明细表的企业，通过将长期投资及投资收益明细表中的“年末数”和工商部门投资人出资信息数据中的“实际出资金额”进行比对，审查长期投资的年末数是否准确。

三是审查《政府财务报告——长期投资及投资收益明细表》列示“投资收益”是否完整准确。具体方法为：资产管理系统中资产收益汇总数据和工商系统中企业年报基本信息数据均包含了企业当年的财务数据，可以分别与上述两个系统进行比对。第一，与资产管理系统比对，将财务报告中长期投资及投资收益明细表“投资收益”与资产收益情况汇总数据的“本期实际收益情况合计”比对，若前者小于后者，表明财务报告中“投资收益”可能反映不准确不完整。第二，与工商系统比对，从工商系统的企业年报基本信息数据中筛选出财务报告中长期投资及收益明细表所有“投资对象”的净利润。第三，审计人员可以通过多维

比对分析可能少计投资收益的数据，未纳入编报范围的，通过部门提供相关数据，计算其投资收益；已纳入编报范围的，还要扣除其在财务报告中已经反映的投资收益部分，计算出少计的投资收益。

3. 审查固定资产中房屋及构筑物反映是否完整准确。

固定资产统计台账与财务会计账面登记数据一般应保持一致，资产管理系统中行政事业单位资产报表数据理论上应与部门决算、账务报告相关数据保持一致。具体方法为：通过将财务报告与资产报表中列示的资产情况进行对比，可以发现财务报表少记、漏记或错记资产的疑点。

审查部门财务报告中房屋及构筑物核算是否准确。具体方法为：第一，从资产管理系统——房屋及构筑物明细数据中筛选出某部门所有的房屋及构筑物记录，并将其按原值的期末余额累加，计算出某部门的房屋及构筑物期末余额总和。第二，将部门财务报告中的房屋及构筑物年末数与上述计算出的期末余额总和进行比对，若财务报告中的年末数明显小于上述计算出的房屋及构筑物期末余额总和，表明财务报告中可能未完全反映该部门的房屋及构筑物信息或资产分类错误。第三，再将资产管理系统——房屋及构筑物明细数据与部门的房屋及构筑物明细数据进行比对，查找出少报或漏报资产的单位，进一步延伸落实。

4. 审查在建工程反映是否完整。

在建工程反映的是政府期末所有的建设项目工程的实际成

本。单位在建的信息系统项目工程、公共基础设施项目工程、保障性住房项目工程的实际成本，也在其中反映。单位应当根据政府会计准则规定，对在建项目实际成本进行反映，但还存在在建工程在财务报告中未完全反映的情况。

审查部门财务报告中在建工程反映是否完整。具体方法为：第一，可以将部门财务报告中的在建工程数据“年末数”与资产管理系统——资产负债汇总数据中在建工程“年末额”进行比对。若前者小于后者，则财务报告中该部门在建工程反映可能不完整。第二，也可以将财务报告附表中在建工程数据“年末数”与部门在建工程台账数据“年末数”进行比对，查出台账中反映但财务报告中没有反映的在建工程。

5. 审查无形资产——土地使用权反映是否完整。

土地使用权是指行政事业单位按照法定程序通过政府土地部门取得的政府划拨用地的占有、使用和有限处分的权利，是行政事业单位最主要的无形资产，公共基础设施单独计价入账的土地使用权确虽认为公共基础设施，但是按照《政府会计准则第49号——无形资产》的相关规定进行摊销。政府会计主体应当在附注中披露与土地使用权有关的信息。

审查部门财务报告土地使用权反映是否完整。具体方法为：第一，资产管理系统土地使用权台账数据中筛选出某部门所有的土地记录，并将其按原值累加，计算出某部门土地使用权价值总和。第二，将部门财务报告无形资产明细表中土地使用权的“年

末数”与上述土地使用权价值总和进行比对。若前者小于后者，则表明财务报告中土地使用权反映不完整。第三，再将与财务报告附表中无形资产明细记录与土地使用权台账数据进行比对，查找出少报或漏报的记录，进一步延伸，在延伸中注意剔除计入公共基础设施的土地使用权。

6. 审查部门无形资产——专利权反映是否完整。

具体方法为：第一，从“专利登记台账”中找出申请单位为“×部门”的所有专利明细，生成“×部门所有专利明细表”。第二，将部门财务报告——专利权数据明细与上述生成的“×部门所有专利明细表”进行比对，查找部门财务报告中没完全反映的记录。

7. 审查债务反映是否完整。

审查部门债务核算是否完整。具体方法为：第一，从债务数据中找出债务单位主管部门为“×部门”的所有债务明细，生成中间表。第二，将部门财务报告长期借款明细数据与中间表进行比对，查出该部门财务报告中未反映的债务明细。第三，对于已经在部门财务报告中反映的债务记录，将部门财务报告长期借款明细数据与中间表进行关联，查看两表中同一笔债务其金额是否相同。

第八章 审计报告

审计报告是注册会计师根据审计准则的规定,在执行审计工作的基础上,对财务报表发表审计意见的书面文件。注册会计师应当在审计报告中明确表述审计意见。

一、完成审计工作

在实施恰当的审计程序后,注册会计师应当汇总实施审计程序得出的结果,评价根据审计证据得出的结论是否恰当。在与被审计部门管理层及决策层沟通后,确定出具审计报告的意见类型。

在对部门和单位财务报表形成审计意见时,注册会计师应当针对部门和单位财务报表整体是否不存在由于舞弊或者错误导致的重大错报得出结论,并确定是否已就此获取了合理保证。

在得出结论时,注册会计师应当考虑:

(一)按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定,是否已获取充分、适当的审计证据;

(二)按照《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》的规定,未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报;

(三)对于部门和单位财务报表,就以下方面做出评价:

1. 部门和单位财务报表是否在所有重大方面按照政府会计

准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制。

2. 根据政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定，评价部门和单位财务报表：

（1）是否充分披露了选择和运用的重要会计政策；

（2）选择和运用的会计政策是否符合政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定，并适合被审计部门的具体情况；

（3）管理层作出的会计估计是否合理；

（4）列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

（5）是否作出充分披露，使部门和单位财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递的信息的影响；

（6）使用的术语是否适当。

3. 部门和单位财务报表是否实现公允反映，包括：

（1）部门和单位财务报表的整体列报、结构和内容是否合理；

（2）部门和单位财务报表是否公允地反映了相关交易和事

项。

4. 财务报表是否恰当提及或说明适用的编制基础为政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定。

二、审计报告的基本内容

审计报告应当包括下列要素：标题；收件人；审计意见；形成审计意见的基础；关键审计事项；其他信息；管理层对财务报表的责任；注册会计师的责任；按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；注册会计师的签名和盖章；会计师事务所的名称、地址和盖章；报告日期。

（一）标题

审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

（二）收件人

审计报告的收件人是指注册会计师按照审计业务约定书的要求致送审计报告的对象。收件人一般是被审计部门的决策层。如果属第三方委托，收件人一般为委托方。审计报告需要载明收件人的全称。

（三）审计意见

审计意见需要包括下列方面：

1. 指出被审计部门的名称；
2. 说明部门和单位财务报表已经审计；

3. 指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称；
4. 提及财务报表附注；
5. 指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期或涵盖的期间；
6. 被审计部门财务报表是否在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制，是否公允反映了被审计部门的财务状况和业务开展成果。

（四）形成审计意见的基础

1. 声明注册会计师按照中国注册会计师审计准则执行了审计工作。
2. 审计报告的“注册会计师对财务报表审计责任”部分进一步阐述了注册会计师在审计准则下的责任。
3. 声明按照中国注册会计师职业道德守则独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任。
4. 注册会计师相信获取的审计证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础。

（五）关键审计事项

关键审计事项是注册会计师根据职业判断，认为对本期财务报表或合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表或合并财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，

注册会计师不对这些事项单独发表意见。

（六）其他信息

1. 被审计部门和单位管理层（以下简称管理层）对其他信息负责。其他信息包括政府部门财务分析等。

2. 注册会计师对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息，我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

3. 结合注册会计师对财务报表的审计，注册会计师的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或注册会计师在审计过程中了解到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

4. 基于注册会计师已执行的工作，如果注册会计师确定其他信息存在重大错报，注册会计师应当报告该事实。在这方面，我们无任何事项需要报告。

（七）管理层和决策层对财务报表的责任

管理层和决策层对财务报表的责任段需要说明，编制财务报表是管理层的责任，这种责任包括：

1. 按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制部门和单位财务报表，并使其实现公允反映。

2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使部门和单位财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

3. 在编制财务报表时，管理层负责评估部门和单位的持续运营能力，披露与持续运营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算被审计部门和单位、终止运营或别无其他现实的选择。

4. 决策层负责监督被审计部门和单位的财务报告过程。

（八）注册会计师对财务报表审计的责任

1. 注册会计师的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

2. 在按照审计准则执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，注册会计师也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对被审计部门和单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果注册会计师得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求注册会计师在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，注册会计师应当发表非无保留意见。注册会计师的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致被审计部门和单位不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

(6) 就被审计部门本级与所属单位的财务信息获取充分、适当的审计证据，以对合并财务报表发表审计意见。注册会计师负责指导、监督和执行部门审计，并对审计意见承担全部责任。

3. 注册会计师与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通注册会计师在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

4. 注册会计师还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响注册会计

师独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

5. 从与决策层沟通过的事项中，注册会计师确定哪些事项对本期合并财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。注册会计师在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

（九）注册会计师的签名和盖章

审计报告需要由注册会计师签名和盖章。

（十）会计师事务所的名称、地址及盖章

审计报告需要载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

（十一）报告日期

审计报告需要注明报告日期。审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对部门和单位财务报表形成审计意见的日期。

在确定审计报告日时，注册会计师需要确信已获取以下两方面的证据：（1）构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；（2）被审计部门和单位的决策层、管理层或类似机构已经认可其对部门和单位财务报表负责。

三、审计报告的类型

审计报告可以分为无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。其中，非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

如果认为必要，注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段和其他事项段，以提供对使用者理解财务报表至关重要事项的信息，或有助于使用者理解审计工作、注册会计师的责任或与审计报告相关事项的补充信息。

（一）无保留意见

如果认为部门和单位财务报表在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制并实现公允反映，注册会计师应当发表无保留意见。

（二）保留意见

当存在下列情形之一时，注册会计师应当发表保留意见：

1. 在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性。

2. 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

（三）否定意见

在获取充分、适当的审计证据后，如果认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表否定意见。

（四）无法表示意见

如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但未发现的错报（如存在）可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。

（五）强调事项段和其他事项段

如果认为有必要提醒部门和单位财务报表使用者关注已在部门和单位财务报表中列报或披露，且根据职业判断认为对部门和单位财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，注册会计师在已获取充分、适当的审计证据证明该事项在财务报表中不存在重大错报的条件下，应当在审计报告中增加强调事项段。强调事项段应当仅提及已在财务报表中列报或披露的信息。

对于未在财务报表中列报或披露，但根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关且未被法律法规禁止的事项，如果认为有必要沟通，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段，并使用“其他事项”或其他适当标题。注册会计师应当将其他事项段紧接在审计意见段和强调事项段（如有）之后。如果其他事项段的内容与其他报告责任部分相关，这一段落也可以置于审计报告的其他位置。

本指引附录二列示了审计报告的参考格式。

附录一：审计业务约定书参考格式

审计业务约定书参考格式

甲方：ABC 部门和单位

乙方：××会计师事务所

兹由甲方委托乙方对 20××年度财务报表进行审计，经双方协商，达成以下约定：

一、审计的目标和范围

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制的 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入费用表以及财务报表附注(以下统称财务报表)进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：(1) 财务报表是否在所有重大方面按政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制；(2) 财务报表是否在所有重大方面公允反映了甲方 20××年 12 月 31 日的财务状况以及 20××年度的业务开展成果。

二、甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》，甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录（包括但不限于会计凭证、会计账簿及其他会计资料），这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况和业务开展成果。

2. 按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制和公允列报财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：（1）按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

3. 及时为乙方的审计工作提供与审计有关的所有记录、文件和所需的其他信息（在 20××年×月×日之前提供审计所需的全部资料，如果在审计过程中需要补充资料，亦应及时提供），并保证所提供资料的真实性和完整性。

4. 确保乙方不受限制地接触其认为必要的甲方内部人员和其他相关人员。

[下段适用于部门（或单位）合并财务报表审计业务，使用时需根据客户/约定项目的特定情况修改，如果加入此段，应相应修

改本约定书第一项关于业务范围的表述，并调整下面其他条款的编号。]

[为满足乙方对甲方汇总财务报表发表审计意见的需要，甲方须确保：乙方和对组成部分财务信息执行相关工作的组成部分注册会计师之间的沟通不受任何限制。

乙方及时获悉组成部分注册会计师与组成部分决策层和管理层之间的重要沟通(包括就值得关注的内部控制缺陷进行的沟通)。

乙方及时获悉组成部分决策层和管理层与监管机构就与财务信息有关的事项进行的重要沟通。

在乙方认为必要时，允许乙方接触组成部分的信息、组成部分管理层或组成部分注册会计师(包括组成部分注册会计师的工作底稿)，并允许乙方对组成部分的财务信息执行相关工作。]

5. 甲方管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。

6. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助，乙方将于外勤工作开始前提供主要事项清单。

7. 按照本约定书的约定及时足额支付审计费用以及乙方人员在审计期间的交通、食宿和其他相关费用。

8. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

三、乙方的责任

1. 乙方的责任是在执行审计工作的基础上对甲方财务报表

发表审计意见。乙方根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定执行审计工作。审计准则要求注册会计师遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

[下段适用于部门（或单位）合并财务报表审计业务，使用时需根据客户/约定项目的特定情况修改，如果加入此段，应相应修改本约定书第一项关于业务范围的表述，并调整下面其他条款的编号。]

[2. 对不由乙方执行相关工作的组成部分财务信息，乙方不单独出具报告，有关的责任由对该组成部分执行相关工作的组成部分注册会计师及其所在的会计师事务所承担。]

2. 审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于乙方的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，乙方考虑与财务报表编制和公允列报相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

3. 由于审计和内部控制的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，仍不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被乙方发现的风险。

4. 在审计过程中，乙方若发现甲方存在乙方认为值得关注

的内部控制缺陷，应以书面形式向甲方决策层或管理层通报。但乙方通报的各种事项，并不代表已全面说明所有可能存在的缺陷或已提出所有可行的改进建议。甲方在实施乙方提出的改进建议前应全面评估其影响。未经乙方书面许可，甲方不得向任何第三方提供乙方出具的沟通文件。

5. 按照约定时间完成审计工作，出具审计报告。乙方应于20××年×月×日前出具审计报告。

6. 除下列情况外，乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以保密：（1）法律法规允许披露，并取得甲方的授权；（2）根据法律法规的要求，为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违法行为；（3）在法律法规允许的情况下，在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；（4）接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查，答复其询问和调查；（5）法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

四、审计收费

1. 本次审计服务的收费是以乙方各级别工作人员在本次工作中所耗费的时间为基础计算的。乙方预计本次审计服务的费用总额为人民币××万元。

2. 甲方应于本约定书签署之日起××日内支付×%的审计费用，其余款项于[审计报告草稿完成日]结清。

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉

及的审计服务实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本部分第 1 段所述的审计费用。

4. 如果由于无法预见的原因，致使乙方人员抵达甲方的工作现场后，本约定书所涉及的审计服务中止，甲方不得要求退还预付的审计费用；如上述情况发生于乙方人员完成现场审计工作，并离开甲方的工作现场之后，甲方应另行向乙方支付人民币××万元的补偿费，该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起××日内支付。

5. 与本次审计有关的其他费用（包括交通费、食宿费等）由甲方承担。

五、审计报告和审计报告的使用

1. 乙方按照中国注册会计师审计准则规定的格式和类型出具审计报告。

2. 乙方向甲方致送审计报告一式×份。

3. 甲方在提交或对外公布乙方出具的审计报告及其后附的已审计财务报表时，不得对其进行修改。当甲方认为有必要修改会计数据、报表附注和所作的说明时，应当事先通知乙方，乙方将考虑有关的修改对审计报告的影响，必要时，将重新出具审计报告。

六、本约定书的有效期间

本约定书自签署之日起生效，并在双方履行完毕本约定书约

定的所有义务后终止。但其中第三项第6段、第四、五、七、八、九、十项并不因本约定书终止而失效。

七、约定事项的变更

如果出现不可预见的情况，影响审计工作如期完成，或需要提前出具审计报告，甲、乙双方均可要求变更约定事项，但应及时通知对方，并由双方协商解决。

八、终止条款

1. 如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律法规或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审计服务，乙方可以采取向甲方提出合理通知的方式终止履行本约定书。

2. 在本约定书终止的情况下，乙方有权就其于终止之日前对约定的审计服务项目所做的工作收取合理的费用。

九、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国民法典》的规定承担违约责任。

十、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均应适用中华人民共和国法律进行解释并受其约束。本约定书履行地为乙方出具审计报告所在地，因本约定书引起的或与本约定书有关的任何纠纷或争议（包括关于本约定书条款的存在、效力或终止，或无效之后果），双方协商确定采取以下第 种方式予以解决：

- 1.向有管辖权的人民法院提起诉讼；
- 2.提交××仲裁委员会仲裁。

十一、双方对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙双方各执一份，具有同等法律效力。

ABC 部门和单位（盖章）

授权代表：（签名并盖章）

二〇××年×月×日

××会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并盖章）

二〇××年×月×日

附录二：审计报告参考格式

（一）无保留意见审计报告参考格式（单位财务报表）

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告(如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分,则不需要加入此标题,下同)

（一）审计意见

我们审计了 ABC 单位(以下简称 ABC 中心)财务报表,包括 202×年 12 月 31 日的资产负债表,202×年度收入费用表以及财务报表附注(以下统称财务报表)。

我们认为,后附的财务报表在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制,公允反映了 ABC 中心 202×年 12 月 31 日的财务状况以及 202×年度的业务开展成果。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守

则，我们独立于 ABC 中心，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（五）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC 中心管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 中心的持续经营

能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 中心、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 中心的财务报告过程。

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

（2）了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

（3）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及

相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 中心持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 中心不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

我们与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

从与决策层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中

沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（二）无保留意见审计报告参考格式（部门合并财务报表）

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 部门及其所属单位（以下简称 ABC 部门）合并财务报表，包括 202×年 12 月 31 日的合并资产负债表，202×年度合并收入费用表以及财务报表附注（以下统称财务报表）。

我们认为，后附的合并财务报表在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制，公允反映了 ABC 部门 202×年 12 月 31 日的合并财务状况以及 202× 年度的合并业务开展成果。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 部门，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对合并财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（五）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC 部门管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制合并财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使合并财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制合并财务报表时，管理层负责评估 ABC 部门的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 部门、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 部门的财务报告过程。

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对合并财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据合并财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的合并财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

（2）了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

（3）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

（4）对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，

根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 部门持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意合并财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 部门不能持续经营。

（5）评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

（6）就 ABC 部门本级与所属单位财务信息获取充分、适当的审计证据，以对合并财务报表发表审计意见。我们负责指导、监督和执行部门审计，并对审计意见承担全部责任。

我们与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

从与决策层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本期合并财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负

面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（三）保留意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告

（一）保留意见

我们审计了 ABC 单位（以下简称 ABC 中心）财务报表，包括 202×年 12 月 31 日的资产负债表，202×年度收入费用表以及财务报表附注（以下统称财务报表）。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项可能产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制，公允反映了 ABC 中心 202×年 12 月 31 日的财务状况以及 202× 年度的业务开展成果。

（二）形成保留意见的基础

ABC 中心 202×年 12 月 31 日的存货余额为 × 万元，占资产总额的 × %。由于……（原因），我们无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐

述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 中心，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任〉应用指南》附录 2 中的参考格式 6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。]

（五）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC 中心管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的

内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 中心的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 中心、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 中心的财务报告过程。

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 中心持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 中心不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

我们与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

从与决策层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中

描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（四）否定意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告

（一）否定意见

我们审计了 ABC 单位（以下简称 ABC 中心）财务报表，包括 202×年 12 月 31 日的资产负债表，202×年度收入费用表以及财务报表附注（以下统称财务报表）。

我们认为，由于“形成否定意见的基础”部分所述事项的重要性，后附的财务报表没有在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制，未能公允反映了 ABC 中心 202×年 12 月 31 日的财务状况以及 202×年度的业务开展成果。

（二）形成否定意见的基础

如财务报表附注×所述，ABC 中心 202×年收入费用表全部基于收付实现制编制。这不符合政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》及国家其他有关法律法规的规定。ABC 中心收入费用表对提供有偿服务与费用确认等事项采用权责发生制编制，其多个报表项目将受到重大影响，但我们

无法确定由此对财务报表产生的影响。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 中心，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（三）关键审计事项

除“形成否定意见的基础”部分所述事项外，我们认为，没有其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任〉应用指南》附录 2 中的参考格式 7。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表否定意见并且也影响其他信息的事项。]

（五）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC 中心管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的

内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 中心的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 中心、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 中心的财务报告过程。

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 中心持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 中心不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

我们与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

从与决策层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中

描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（五）无法表示意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告

（一）无法表示意见

我们接受委托，审计了 ABC 单位（以下简称 ABC 中心）财务报表，包括 202×年 12 月 31 日的资产负债表，202×年度收入费用表以及财务报表附注（以下统称财务报表）。

我们不对后附的财务报表发表审计意见，由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础。

（二）形成无法表示意见的基础

ABC 中心于 202×年×月采用新的财务电算化系统，由于存在系统缺陷导致收入、费用科目出现大量错误。截至审计报告日，管理层仍在纠正系统缺陷并更正错误，我们也无法实施替代审计程序，以对截至 202×年 12 月 31 日的收入总额××元、费用总额××元获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定是否有必要对收入、费用以及财务报表其他项目作出调整，也无法确定应调整的金额。

（三）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC 中心管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准

则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 中心的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 中心、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 中心的财务报告过程。

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对 ABC 中心的财务报表执行审计工作，以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 中心，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

二〇××年×月×日

(六)带强调事项段和其他事项段的无保留意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]:

一、对财务报表出具的审计报告

(一) 审计意见

我们审计了 ABC 单位(以下简称 ABC 中心)财务报表,包括 202×年 12 月 31 日的资产负债表,202×年度收入费用表以及财务报表附注(以下统称财务报表)。

我们认为,后附的财务报表在所有重大方面按照政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制,公允反映了 ABC 中心 202×年 12 月 31 日的财务状况以及 202×年度的业务开展成果。

(二) 形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则,我们独立于 ABC 中心,并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

（三）强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，截至财务报表批准日，自然人×××、×××、×××对ABC中心提出的诉讼尚在审理中，其结果具有不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

（四）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（五）其他事项

202×年12月31日的资产负债表，202×年度收入费用表以及财务报表附注由其他会计师事务所审计，并于202×年3月31日发表了无保留意见。

（六）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的规定〉应用指南》附录2中的参考格式1。]

（七）管理层和决策层对财务报表的责任

ABC中心管理层（以下简称管理层）负责按照政府会计准

则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《政府财务报告编制办法》《政府部门财务报告编制操作指南》的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 中心的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 中心、终止运营或别无其他现实的选择。

决策层负责监督 ABC 中心的财务报告过程。

（八）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。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。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 中心持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 中心不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

我们与决策层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向决策层提供声明，并与决策层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有

关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

从与决策层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所
（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

二〇××年×月×日