



小型企业审计工作底稿指引

(2021年修订)

重庆市注册会计师协会
二零二二年五月

参与编撰人员

王 琳	王长勇	王 萍
邓显敏	李学全	李福琼
杨 珺	余 建	罗 俊
袁 丁	廖昌祥	徐 畅

关于发布《小型企业审计工作底稿 指引（2021年修订）》的通知

各会计师事务所、外地在渝分支机构：

为推动执业准则及应用指南的贯彻实施，帮助审计人员更好地把握小型企业审计底稿编制要领，促进中小事务所审计质量的提高，重庆市注册会计师协会组织专业技术委员会委员对协会2014年发布的《小型企业审计工作底稿指引（试用）》进行了修订，现发布《小型企业审计工作底稿指引（2021年修订）》，供各事务所在年报审计中使用。指引作为中注协《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》的补充，主要为编制小型企业底稿提供参考，不能替代指南，也不具备强制性。使用中有什么问题或建议请及时向协会反馈，以便进一步作出修订。

联系人：廖昌祥

联系电话：023-67680821

电子邮箱：593835596@qq.com

重庆市注册会计师协会

2022年5月10日

目 录

前言.....	1
使用说明.....	3

第一部分 初步业务活动

初步业务活动指引.....	9
业务承接保持评价表参考格式.....	10
年度独立性声明参考格式.....	12

第二部分 风险评估程序及审计计划

风险评估程序及审计计划指引.....	15
了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险记录.....	25
项目组—风险评估讨论记录参考格式.....	26
重大错报风险及应对措施汇总表.....	27
总体审计策略和具体审计计划（参考案例）.....	28
对被审计单位整体层面内部控制的了解和评价.....	34
对被审计单位业务层面内部控制的了解和评价.....	36

第三部分 实质性程序

实质性程序实施指引—资产类项目.....	40
实质性程序实施指引—负债类项目.....	92
实质性程序实施指引—所有者权益类项目.....	125
实质性程序实施指引—损益类项目.....	133
程序表参考格式.....	175

前 言

小型企业是会计师事务所重要服务对象之一，在会计师事务所的业务中占有较大比例。为推动执业准则及应用指南贯彻实施，帮助重庆地区执业人员更好地把握小型企业审计底稿编制要领，促进中小事务所审计质量的提高，重庆注协组织行业专业人员于2014年编写了《小型企业审计工作底稿指引（试用）》，供会计师事务所执业人员在小型企业财务报表审计时参考。

随着会计准则、审计准则的更新，原《小型企业审计工作底稿指引（试用）》部分内容已不适用。应广大执业人员的要求，重庆注协组织行业专业人员编写了《小型企业审计工作底稿指引（2021年修订）》。本次修订的主要内容包括：（1）为更好地为执业人员提供指引，所有科目增加了“会计准则、审计准则及专家提示”；（2）根据最新的会计准则，增加了相关科目，如应收账款融资、合同资产/负债等；（3）修订完善了主要科目的主要风险点和应对措施。

本指引主要为审计小型企业时作出风险点提示、应对措施建议和注意事项，作为中注协《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》的补充，不能替代指南。针对事务所在实际工作中的难点和薄弱环节，指引提供了部分工作底稿样式，但不具有强制性，仅供执业人员在编制审计底稿时选择使用。

《小型企业审计工作底稿指引（2021年修订）》由重庆注协小企业底稿课题组编写。课题组成员：重庆注协王琳、廖昌祥、徐畅、永拓会计师事务所重庆分所罗俊、鹏盛会计师事务所重庆分所王长勇、天健会计师事务所重庆分所李福琼、立信会计师事务所重庆分所袁丁、重庆康华会计师事务所邓显敏、重庆中鼎会计师事务所杨珺、重庆勤业会计师事务所王萍、重庆普华会计师事务所余建、重庆瑞赢会计师事务所李学全。由罗俊负责指引总撰，廖昌祥、徐畅负责审阅，王琳负责审定。编制过程中部分专业

技术委员会委员提供了有益的修改意见和建议。在此，我们谨对参与指引编写的各位成员和委员表示由衷的感谢。

由于编者水平有限，本指引难免存在疏漏之处，欢迎指正并提出修改建议，我们将适时作出修订。

重庆市注册会计师协会

2022年5月10日

使用说明

一、编写背景

2009年，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师审计工作底稿编制指南》，对于广大注册会计师掌握审计准则，提高实务操作水平发挥了重要作用。

《中国注册会计师执业准则》采用风险导向审计技术，要求注册会计师应当了解被审计单位及其环境，识别和评估财务报表重大错报风险，在此基础上设计和实施进一步审计程序。

在重庆市注册会计师协会近几年组织的会计师事务所执业质量检查中，发现部分注册会计师在审计工作中，缺乏风险导向审计理念，未能通过实施有效的实质性程序应对审计风险。部分中小会计师事务所提出，希望地方协会针对中小会计师事务所服务对象主要为小型企业的具体情况，提供相应的执业指引。

为帮助中小会计师事务所执业人员理解和运用审计准则，提高执业质量，重庆市注册会计师协会组织行业专业人员于2014年编写了《小型企业审计工作底稿指引（试用）》，2021年在对2014年版本进行全面修订和补充的基础上，编写了《小型企业审计工作底稿指引（2021年修订）》。

二、适用对象

本指引适用于对小型企业的年度财务报表审计项目。

小型企业，指符合工业和信息化部、国家统计局、国家发展改革委、财政部《关于印发中小企业划型标准规定的通知》（工信部联企业〔2011〕300号）企业分类标准小型、微型企业标准的被审计单位。满足以下条件之一的中型被审计单位，也可适用本指引：

- （1）业务简单，注册会计师评估整体风险较低的被审计单位；
- （2）处于项目建设期，尚未实现销售收入的被审计单位。

三、小型企业审计的特点

无论被审计单位规模大小，均应当按照风险导向审计理念计划和实施审计工作。因此，小型企业审计工作底稿编制，与大中型被审计单位具有相同的要素，审计工作底稿同样应当由初步业务活动、风险评估、控制测试、实质性程序、其他项目及业务完成阶段工作底稿等构成。

与大中型被审计单位比较，由于下述原因，注册会计师编制的小型企业审计底稿内容往往更为简化，且多数时候没有实施控制测试。

- 1、小型企业管理架构简单、部分控制存在但未制度化；
- 2、小型企业多数情况下不涉及公开市场融资；
- 3、小型企业业务相对单一。

将了解和评估重大错报风险作为审计的起点，是风险导向审计有别于传统制度基础审计的特点。为更好地引导注册会计师合理进行职业判断，本指引强调注册会计师通过风险评估、了解被审计单位及其环境，识别和评估财务报表重大错报风险，在此基础上设计和实施进一步审计程序。同时，也提供了实质性程序选择的相关说明，注册会计师在实际操作时，应根据审计项目的情况进行选择。

四、《小型企业审计工作底稿指引（2021年修订）》使用说明

本指引主要内容包括：（1）初步业务活动底稿指引；（2）风险评估程序底稿指引；（3）实质性程序底稿指引。

（一）初步业务活动底稿指引

初步业务活动底稿指引主要内容包括初步业务活动底稿内容及有关独立性；

1、初步业务活动是指注册会计师在本期审计业务开始时开展的有利于计划和执行审计工作，实现审计目标的活动的总称。初步业务活动的目的：

- （1）确保注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力；
- （2）确保不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况；
- （3）确保与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

2、初步业务活动的内容

- (1) 针对保持客户关系和具体审计业务实施对应的质量控制程序；
- (2) 评价遵守职业道德规范的情况；
- (3) 及时签订或修改审计业务约定书。

3、初步业务活动底稿编制

初步业务活动底稿一般采用表格及文字描述方式。

通过初步业务活动底稿记载，应当使得他人能够判断：

(1) 被审计单位对于业务的基本需求是否清晰，注册会计师是否对被审计单位有基本的了解，注册会计师对于被审计单位管理层的诚信是否不存在疑虑；

(2) 注册会计师对于自身胜任能力的判断，以及是否能够从形式上和实质上保持独立性，从而满足职业道德守则的要求；

(3) 被审计单位是否已与注册会计师就相关业务条款达成一致。

(二) 风险评估程序底稿指引

风险评估程序底稿指引主要内容包括重大错报风险的识别、评估及应对指引、审计计划编制指引、重要性水平确定。

风险评估程序是指注册会计师为了解被审计单位及其环境，以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险（无论该错报由于舞弊或错误导致）而实施的审计程序。风险评估程序包括：

- 1、询问管理层以及被审计单位内部其他人员；
- 2、分析程序；
- 3、观察和检查。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》、《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《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实施的程序》集中体现了对风险导向审计的要求。审计准则要求必须对所有审计项目进行风险评估，不能不经评估就直接设定审计风险等级。

本指引中，列示了重要性水平确定的参考经验。

（三）实质性程序底稿指引

实质性程序底稿指引主要内容包括实质性程序概念、实质性程序选择的一般原则、报表项目实质性程序指引。

1、实质性程序的概念

实质性程序，是指用于发现认定层次重大错报的审计程序。实质性程序包括下列两类程序：

（1）对各类交易、账户余额和披露的细节测试。（2）实质性分析程序。实施实质性程序的目的是为了针对评估的重大错报风险，获取充分的审计证据。

2、选择实质性程序的一般原则

根据《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》，注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。当存在下列情形之一时，注册会计师应当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：

（1）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（即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师拟信赖控制运行的有效性）。（2）仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

由于多数中小企业具有业务及控制措施简单，部分不相容职务未分离，部分控制未制度化的特点，当注册会计师发现被审计单位内部控制简单，或者注册会计师认为内部控制不值得信赖时，可以选择仅实施实质性程序。当注册会计师决定不实施内部控制测试时，应当在底稿中记载对被审计单位内部控制了解的情况，决定不实施内部控制测试的理由，以及注册会计师针对性地设计的实质性程序性质、时间安排、范围。

3、会计准则、审计准则及专家提示

报表项目实质性程序实施指引中，增加了“会计准则、审计准则及专家提示”段落。主要内容是相关报表项目审计时，可参考的会计准则、审计准则要求以及专家提示，执业人员在开展审计时，应注意相关要求和提

示。以货币资金为例，有以下可供参考的资料：

(1) 《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》

(2) 《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南

(3) 《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

(4) 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 [2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

(5) 浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第 2 号）——函证相关问题的关注

五、注意事项

1、本指引并非完整的小型企业审计工作底稿编制指引，有关穿行测试、控制测试、特殊项目审计程序、审计工作完成阶段底稿、实质性分析底稿、审计抽样底稿编制，以及其他本指引没有涉及的相关内容，请参考中国注册会计师协会发布的审计工作底稿编制指南。

2、本指引不能替代《中国注册会计师执业准则》及其指南。本指引内容如与执业准则或中国注册会计师协会发布的准则指南、工作底稿编制指南等冲突，应当以准则和指南为准。

3、本指引不能替代注册会计师的职业判断。职业判断是注册会计师执行审计业务的灵魂，是保证达成审计目标的根本。注册会计师应该在理解风险导向审计实质的基础上，充分运用职业判断，根据被审计单位的实际情况选择是否参考本指引，如何选择审计程序，获取审计证据，编制审计工作底稿。

4、由于被审计单位面临的内部、外部环境不同，不同注册会计师对于同一被审计单位的风险评估结论不同，以及在实质性程序的选择过程中需大量运用专业判断，并不存在所有中小被审计单位均使用固定的实质性程序。本指引中，有关实质性选择是编写者根据自己的从业经验给出的参考意见，并不具有强制性，供注册会计师在选择实质性程序时参考。

5、由于金融类企业通常资产总额大，从业人员较多，本指引未涵盖金融类企业科目。

第一部分 初步业务活动

初步业务活动指引

一、初步业务活动审计底稿

初步业务活动审计底稿通过编制业务承接/保持评价表的方式进行。通过编制表格，应当使未曾接触本项目的人员了解：

- (1) 业务承接背景；
- (2) 被审计单位生产经营情况；
- (3) 注册会计师对被审计单位管理层诚信的判断；
- (4) 注册会计师对独立性的判断；
- (5) 就业务约定书主要条款达成的一致，如审计目的、报告时间、收费。

二、有关独立性

针对小型企业，不必要每个项目签署独立性声明，可由全体执业人员签署年度独立性声明书。

年度独立性声明书，应当在开展下一年度审计工作之前签署。例如，执业人员签署 2020 年度独立性声明书，应当在开展 2019 年度财务报表审计之前进行。

年度独立性声明书的格式附后。

业务承接保持评价表参考格式

被审计单位名称： 编制人： 日期： 索引号：
 会计期间或截止日： 复核人： 日期： 页次：

客户地址		联系人	
客户性质		所属行业及业务	
客户要求我们提供审计服务的目的		出具报告日期	
法定代表人		总经理	
财务经理		总账会计	
控股股东及持股比例			
子公司数量及主要从事行业			
联营企业数量及主要从事行业			
前任注册会计师名称及变更会计师事务所的原因			
一、客户的诚信			
外部信息了解		是否有负面信息	
1、以作假、退货、舞弊等关键字段，上互联网搜索被审计的单位			
2、与前任会计师电话联系，或当面沟通被审计单位的诚信情况			
直接与被审计单位沟通		沟通情况	
1、客户实际控制人、关键管理人员对商业信誉的看重			
2、客户的经营性质是否处于舞弊风险领域			
3、客户是否很在乎低收费			
4、注册会计师的工作范围和时间受到不适当限制			
5、关键管理人员是否更换频繁			
二、经营风险		了解记录	
1、客户经营行业是否已取得国家准入许可			
2、行业受国家宏观政策影响程度			
3、是否采购、销售渠道过于集中			
4、生产经营是否正常			
5、客户经营行业是否存在大量现金交易			
三、财务状况		了解记录	
1、是否有金融机构融资需求			

小型企业审计工作底稿指引

2、最近几年盈利是否稳定	
3、是否涉及重大关联方交易	
4、是否存在复杂的会计处理问题	
5、是否经常在年末或临近年末发生重大异常交易	
客户的风险级别（高/中/低）：_____	
四、根据本所目前的情况，考虑下列事项	结论
1、本所目前是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员组建项目组	
2、是否能够在提交报告的最后期限内完成业务	
3、事务所及项目组独立性能否得到保障	
(1) 本所或项目组成员是否在客户存在重大经济利益	
(2) 是否依赖客户收费，或存在与该项审计业务有关的或有收费	
4、本所或项目组成员是否存在自我评价对独立性的损害	
(1) 项目组成员曾是客户的董事、经理等	
(2) 本所为客户编制用于生成财务报表的原始资料或其他记录	
5、本所或项目组成员是否存在关联关系对独立性的损害	
(1) 与项目组成员关系密切的家庭成员是客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工	
(2) 客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响员工是本所前高级管理人员	
5、本所或项目组成员是否存在外界压力对独立性的损害	
(1) 在重大会计、审计等问题上与客户存在意见分歧而受到解聘威胁	
(2) 受到有关单位或个人不恰当的干预	
(3) 受到客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围	
6、预计收取的费用	
人员数量及天数（人*天数）	
<p>基于上述方面，我们_____（接受或不接受）此项业务。</p>	
项目负责合伙人签名：_____	日期：_____
主任会计师（或事务所负责人）签名：_____	日期：_____

年度独立性声明参考格式

本人确信，20XX 年度在重庆 XXXX 会计师事务所工作期间，接受事务所安排从事相关项目时，已经知晓：中国注册会计师协会发布的《质量控制准则第 5101 号—会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》关于会计师事务所从业人员职业道德的相关规定要求会计师事务所制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员和其他受独立性要求约束的人员，保持相关职业道德要求规定的独立性。

提示：《会计师事务所质量管理准则第 5101 号—业务质量管理》2024 年 1 月 1 日起施行，需及时修订。

本人现就遵循独立性政策和程序，声明如下：

一、事务所已向本人传达独立性要求。

二、本人将会把从业过程中注意到的、违反独立性要求的情况立即报告会计师事务所。

三、在从业过程中，本人将恪守独立、客观、公正的原则。

四、在执行审计或其他鉴证业务时，本人应当保持形式上和实质上的独立。

五、执行审计或其他鉴证业务时，如与客户存在可能损害独立性的利害关系，本人将向会计师事务所声明并实行回避。例如：

- 1、曾任客户的董事、监事、高级管理人员，离职不满两年；
- 2、与客户的董事、监事、高级管理人员是关系密切的家庭成员；
- 3、与客户有经济利益；
- 4、其他为保持独立性应回避的事项。

六、本人不兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务。

七、本人执行业务时，实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响分析、判断和客观性。执行业务时，诚实、不偏不倚地对待有关利

益各方。当利益或职责在事务所和客户间或客户之间发生冲突时，加以解释并与客户沟通。在涉及两个或两个以上客户之间的冲突个案中，不能就冲突有关的事项向各方同时提供建议。

八、本人及近亲属不能贷款给客户或从客户那里获得担保和贷款，除非是在客户的正常业务中签定的公平协议。

九、本人其近亲属不能从客户那里以非正常的价格接受物品和得到服务，或是以与社会生活礼仪不相称的方式谋取利益。

声明人：

202X年XX月XX日

第二部分

风险评估程序及审计计划

风险评估程序及审计计划指引

一、风险评估程序的内容

二、风险评估程序实施指引

（一）了解被审计单位及其环境（不含内部控制）并评估重大错报风险记录

（二）了解和评价被审计单位内部控制

三、总体审计策略与具体审计计划实施指引（含重要性水平确定）

风险评估程序的内容

注册会计师应当实施以下风险评估程序，以了解被审计单位及其环境，进而识别异常的交易或事项，据此初步获取识别重大错报风险的信息，明确被审计单位的审计风险领域，针对性地设计进一步审计程序：

1、询问被审计单位管理层和对财务报告负有责任的人员。根据具体情况，考虑是否询问内部审计人员、采购人员、生产人员、销售人员等，以获取对识别重大错报风险有用的信息。同时，对于舞弊事项、持续经营、相关法律法规、被审计单位关联方、或有事项、期初余额等相关事项，注册会计师可以通过询问被审计单位管理层，更直接地获取初步信息。

2、实施分析程序。分析程序是了解企业整体变化和趋势的重要手段。通过分析程序，发现被审计单位可能存在的异常交易或事项，或者对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。常见的分析程序包括：（1）对财务报表进行结构分析、比率分析；（2）经营结果与预算比较；（3）多年报表对比分析（趋势分析）。

3、观察和检查程序。常见的观察和检查程序包括：（1）观察被审计单位的生产经营活动；（2）检查文件、记录和内部控制手册；（3）阅读由管理层和治理层编制的报告；（4）实地察看被审计单位的生产经营场所和设备；（5）追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。通过观察和检查，可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果，并且可以提供被审计单位业务、经营环境、内部控制等有关信息。

风险评估程序实施指引

一、了解被审计单位及其环境（不含内部控制）并评估重大错报风险记录

注册会计师通过实施风险评估程序，记录对被审计单位重大错报风险的初步评估结果。在此基础上，注册会计师应当根据评估结果，决定更深入的风险评估程序，即了解被审计单位及其环境、了解内部控制。

01表《了解被审计单位及其环境（不含内部控制）并评估重大错报风险记录》的作用，是记录了解被审计单位的基本情况和外部环境（不含内部控制），并识别其中可能隐藏的重大错报风险。实施程序主要是询问为主，并结合分析、观察、检查程序，必要时可进行测试。了解的内容填入“了解的内容记录”一列中，如内容较多，也可另外附表并索引至本表。本表内容详略程度视项目的繁杂程度及注册会计师的专业判断确定。第一列“了解项目”可参照中注协《财务报表审计工作底稿编制指南》中“了解被审计单位及其环境”需了解的内容选择确定，不必面面俱到，内容一般限于对识别、判断重大错报风险直接相关的领域。

02表《项目组--风险评估讨论记录》。本表的作用是项目组成员通过讨论和相互沟通，分享项目组的信息，分析评估重大错报风险，并设计有针对性的审计程序。

03表《重大错报风险及应对措施汇总表》。本表的作用是记录识别出重大错报风险，判断风险的性质，并拟定初步应对措施。第一列“识别的重大错报风险”内容从风险评估底稿（01表）“评估结果”中复制。

注册会计师需要在01表中记录以下几方面的情况：

1、对行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素的了解

通过相关情况了解，注册会计师可以了解被审计单位所处行业基本面，行业所处发展周期，公司产品生产经营特点、产品或服务价值构成等。同时可以通过了解判断企业面临的经营压力与机会。

2、对被审计单位性质的了解

通过了解被审计单位的性质，注册会计师可以知晓被审计单位的所有权结构、治理结构、管理风格等，同时可以识别上下游主要客户和供应商是否为关联方等，为识别审计风险提供帮助。

3、对会计政策的选择和运用

通过了解被审计单位对会计政策的选择，注册会计师可以识别和判断被审计单位是否按照符合会计准则规定恰当选择会计政策，以及是否恰当进行会计处理和信息披露。一般情况下，注册会计师应当重点关注：（1）会计政策选用的行业惯例，特别是收入、成本、固定资产折旧和资产减值；（2）重大和异常交易的会计处理方法；（3）当期是否存在会计政策变更、会计估计变更，以及变更会计政策是否存在合理的理由。

4、目标、战略及相关经营风险

通过被审计单位目标、战略及相关经营风险的了解，注册会计师可以识别是否存在因相关因素对财务报表产生影响。一般情况下，注册会计师应当了解被审计单位是否存在开发新产品或提供新服务、业务扩张、本期及未来的融资条件等方面有关的目标和战略，考虑是否产生经营风险可能导致财务报表发生重大错报。

5、财务业绩的衡量与评价

通过被审计单位财务业绩的衡量与评价的了解，注册会计师通常可以识别被审计单位管理层是否可能因相关绩效考核产生压力，促使其产生舞弊的动机。一般情况下，注册会计师应当关注下列信息：（1）关键业绩指标实现程度；（2）业绩趋势是否正常；（3）管理层和员工业绩考核兑现情况。

6、报表分析

对被审计单位财务报表进行分析时，注册会计师通常可以分析以下数据，判断潜在的风险领域：（1）财务报表结构分析及指标分析；（2）数期财务报表对比分析；（3）预测、预算和差异分析；（4）与行业平均或竞争对手关键指标进行对比分析。

因被审计单位适用的会计准则和制度可能不同，本指引未附财务报表

分析表格样式，事务所可根据具体情况选择其适用的分析表格。

二、了解和评价被审计单位内部控制

（一）基本要求

1、审计准则对了解和评价内部控制的一般性要求

审计准则第 1621 号的第十五条、第十六条、第十七条、二十条、二十一条、二十四条涉及到了了解和评价被审计单位的内部控制的一般性要求。

一般情况下，注册会计师应当了解小型企业的相关内部控制，并对拟信赖的内部控制进行测试，据以确定进一步审计程序的性质、时间和范围。如果不拟信赖内部控制，或者在某些控制环节不存在能够被注册会计师识别的控制活动，注册会计师可以不实施控制测试而直接实施实质性程序。但此时注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序是否能够获取充分、适当的审计证据。

2、针对具体项目，了解和评价被审计单位内部控制底稿的内容

- （1）书面记录对被审计单位整体层面内部控制的了解和评价；
- （2）书面记录对被审计单位业务层面内部控制的了解和评价。

（二）了解和评价内部控制底稿

1、对整体层面内部控制的了解和评价

对被审计单位整体层面的了解包括以下五个方面：（1）控制环境；（2）风险评估过程；（3）信息系统与沟通；（4）控制活动；（5）对控制的监督。

注册会计师通常采取询问和观察的方法实施了解，并将了解的情况摘要以文字记录，取得控制证据样本，形成审计工作底稿。

通过实施对被审计单位整体层面内部控制的了解和评价，注册会计师可以：（1）形成对被审计单位内部控制整体层面的初步评价，从而指导对业务流程层面内部控制的了解；（2）针对内控薄弱环节，设计拟实施的实质性程序。

2、对业务层面内部控制的了解和评价

本指引以工业企业为例，将被审计单位业务层面内部控制分为以下五类，包括：销售与收款循环、采购与付款循环、生产循环、筹资与投资循

环、财务报告流程内部控制。如小型企业属于房地产企业等其他行业，注册会计师应将生产循环改为项目开发循环或适用的其他业务循环。

一般情况下，工业企业的内部控制活动比较复杂。基于小型企业的具体情况，编写本指引时，选取了部分关键控制环节列示。如注册会计师在审计过程中，应根据实际情况对关键控制环节进行修订。

了解内部控制的常用方法包括文字描述和流程图，注册会计师可考虑两者结合或以文字描述为主。文字描述是对客户内部控制的书面说明，适当的文字描述应清晰描述被审计单位相关控制的以下特征：（1）控制的目的；（2）控制由谁进行，由谁审批；（3）控制的证据。

一般情况下，对关键业务的内部控制，注册会计师可以选取若干笔业务执行穿行测试。

通过实施对被审计单位业务层面内部控制的了解和评价，注册会计师可以形成对被审计单位业务层面的初步评价，从而为进一步程序的选取提供帮助。同时，针对内控薄弱环节，针对性地确定拟实施的实质性程序。

（三）相关事项说明

1、如何判断小型企业内部控制是否存在？

为确定小型企业是否存在内部控制，注册会计师可以通过询问、观察等程序进行了解。例如，小型企业能够提供成文的内部控制制度（如制度手册、各种制度文件），且通过访谈，相关人员知晓制度内容及管理措施如何运行，通常可认为其存在相关内部控制。

需要说明的是，存在内部控制仅仅表明该小型企业基本具备可审计性要求，并不意味着内部控制可以依赖。

2、如何确定小型企业内部控制可以依赖？

一般情况下，小型企业对主要业务存在内部控制。注册会计师审计时，可以选择依赖小型企业内部控制，或者不依赖内部控制。

需要说明的是，注册会计师如果决定依赖被审计单位内部控制，减少实质性程序工作时，则需要实施控制测试。

3、即使注册会计师判断小型企业内部控制是存在的，是否可以选择不依赖小型企业的内部控制？

注册会计师应当通过专业判断，确定是否依赖小型企业的内部控制。即使判断小型企业内部控制是存在的，仍旧可以选择不依赖小型企业的内部控制，通常应当在设计进一步审计程序时运用实质性方案，即实施的进一步审计程序以实质性分析、细节测试等实质性程序为主。

4、当小型企业缺乏成文的内部控制时，注册会计师如何审计？

当小型企业缺乏成文的内部控制时，注册会计师应当实施访谈，了解相关人员是否知晓单位就主要业务环节实施了哪些常态化的管理措施，以及如何运行，运用专业判断确定其可审计性。如果仍然确定其可以审计，注册会计师通常应当在设计进一步审计程序时运用实质性方案，即实施的进一步审计程序以实质性分析、细节测试等实质性程序为主。

总体审计策略与具体审计计划指引

一、起草说明

根据《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》，注册会计师应当制定总体审计策略和具体审计计划，以使审计工作以有效的方式得以执行。总体审计策略是对注册会计师作出的关键决策的记录，包括对审计工作的总体范围、时间安排及执行作出的关键决策；具体审计计划是对拟实施的风险评估程序以及进一步审计程序的性质、时间安排和范围的记录。鉴于小型企业业务和组织结构较为简单的特点，本指引将审计策略和审计计划合并为一个底稿。

二、如何计划审计工作

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，包括考虑某些活动的安排以及在进一步审计程序开始前必须完成的审计程序。

对于首次承接业务，按照相关审计准则和职业道德的规定，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行沟通，对客户的基本情况进行了了解。有关沟通和了解的情况应当在审计计划中有所反映。

三、重要性水平的确定

（一）财务报表整体重要性

财务报表整体重要性基准的选用

被审计单位	恰当的基准
以营利为目的的实体	经常性业务的税前利润/亏损（成熟期）
非营利性组织（如学校、慈善机构、研发中心等）	费用总额、收入或资产总额
经常性业务的税前利润/亏损波动较大；或以前年度营利而本年度亏损的实体	将异常项目或非经常性项目加回；或使用近几年平均税前利润/亏损（通常 3 至 5 年）；营业收入
新设立实体运营初期	所有者权益总额、费用总额或资产总额

以资产为主的实体（如基金）	资产总额或净资产
---------------	----------

财务报表整体重要性水平百分比的选用

被审计单位	经验百分比
以营利为目的的实体	税前利润的 5%到 10%
非营利性组织（如学校、慈善机构、研发中心等）	费用总额或收入总额的 1%至 2%或资产总额的 0.5%至 1%
以收入为基准的实体	收入的 1%到 2%
以资产总额为基准的实体	通常不超过资产总额或净资产的 1.5%
以扣除利息、税金折旧及摊销的利润（EBITDA）为基准的实体（如：股权收购者、银行使用者）	通常不超过 EBITDA 的 2.5%

运用较低经验百分比的情况：

- （1）广泛分布的财务报表使用者，或被审计单位是上市企业；
- （2）有较多外部债务；
- （3）特殊因素，如融资约定事项；
- （4）大型实体（因绝对值较大）；
- （5）报表使用者对基准的敏感度。

运用较高经验百分比的情况：

- （1）有限的财务报表使用者；
- （2）小型实体；
- （3）财务报表中不存在含较高估计不确定性的重大会计估计；
- （4）通过集团融资（外债较少）。

（二）实际执行的重要性水平标准

财务报表实际执行的重要性水平标准：一般为财务报表整体重要性 50%—75%。

接近财务报表整体重要性 50%的情况	接近财务报表整体重要性 75%的情况
以前年度审计调整较多	以前年度审计调整较少
项目总体风险较高（如处于高风险行业，经常面临较大市场压力，首次承接的审计项目或者需要出具特殊目的报告等）	项目总体风险较低（如处于风险行业，市场压力较小）

某些特殊情况下扣减百分比可小于 25%：

(1) 满足上述实际执行的重要性的设定接近财务报表整体重要性 75% 的两个标准；

(2) 被审计单位财务报表整体错报风险较低，如仅有个别重要科目且经营地点单一。

(三) 明显细微错报界值

一般情况下，为财务报表整体重要性水平的 5%–10%。

四、参考案例使用说明

重庆市注册会计师协会 2014 年编写《小型企业审计工作底稿指引（试用）》后，部分中小会计师事务所使用过程中提出，希望地方注协提供更详细的总体审计策略和具体审计计划参考案例。本次编写《小型企业审计工作底稿指引（2021 年修订）》时，补充了《总体审计策略和具体审计计划 2021（参考案例）》，供执业人员参考。

需注意的是，底稿中重大错报风险来源于风险评估程序执行的结果，应当索引到风险评估底稿。另外，对管理层舞弊的特殊考虑及对策，参考案例中提供了两种不同的判断表述示例。

01 表

了解被审计单位及其环境（不含内部控制）并评估重大错报风险记录

被审计单位名称：_____

索引号：_____

会计期间：_____

了解项目	实施程序	了解的内容记录	索引	可能导致的重大错报风险
被审计单位行业状况、法律环境、监管环境及其他外部因素	（以询问为主，结合观察、检查）	（了解的内容详略程度视项目繁杂程度及注册会计师的专业判断确定，一般限于对识别、判断重大错报风险直接相关的内容。）	（内容较多时可索引至其他底稿）	（由了解的内容初步推定，如：当年该行业盈利状况与个体差别很大而无明确原因）
被审计单位性质（所有权结构、治理结构、组织结构、经营活动、投资活动、筹资活动等）				
被审计单位行业会计政策的选择和运用				
被审计单位目标、战略及可能导致重大错报风险的相关经营风险				
对被审计单位财务业绩业务的衡量和评价				
报表分析				

编制人：

日期：

复核人：

日期：

02 表

项目组—风险评估讨论记录

被审计单位名称：

索引号：

会计期间：

审计目标：通过讨论，项目组成员相互沟通，利于分享项目组的信息，分析评估重大错报风险，并设计有针对性的审计程序。

会议日期：

会议地点：

参加人员：

会议记录（可能存在的风险点）：

编制人：_____ 日期：_____

复核人：_____ 日期：_____

03 表

重大错报风险及应对措施汇总表

被审计单位名称： _____

索引号： _____

会计期间： _____

识别的重大错报风险	索引号	属于财务报表层次还是认定层次	是否属于特别风险	受影响的交易类别、账户余额和列报认定	应对措施
(该部分内容从风险评估底稿“可能导致的重大错报风险”中复制)					

编制人：

日期：

复核人：

日期：

总体审计策略和具体审计计划（参考案例）

被审计单位名称：CQABC 物业管理有限公司 索引号：

财务报表截止日/期间：2020-12-31/2020 年度

特别说明：以下内容仅为底稿示例，实际工作中应根据每个单位的实际情况制定不同的策略，不可照搬照抄，千篇一律。

一、被审计单位基本情况

CQABC 物业管理有限公司成立于 2010 年，注册资本 1000 万元，注册地址重庆市渝北区 XX 路 XX 号，主要从事物业管理（一级）。

CQABC 物业管理有限公司为 ABC 房地产的全资子公司，ABC 房地产为全国性的房地产开发企业，CQABC 物业管理有限公司负责 ABC 房地产在重庆开发项目的物业管理。

截止 2020 年末，CQABC 物业管理有限公司签约管理的住宅小区 9 个，相关的收费物业面积 XX 万 m²、车位约 XX 千个，其中 2020 年新增小区 1 个，相关收费物业面积 X 万 m²、车位 XXX 个。

二、审计范围、适用准则和规则

1. 审计范围

CQABC 物业管理有限公司 2020 年度财务报表，包括 2020 年 12 月 31 日的资产负债表，2020 年度的利润表、现金流量表以及财务报表附注。

2. 适用准则和规则

项目	文件名称或重要条款
适用的会计准则和相关会计制度	企业会计准则
与财务报告相关的行业特别规定	无
适用的审计准则	中国注册会计师审计准则

三、重大错报风险、舞弊风险和重点审计领域

1. 重大错报风险及应对

通过对 CQABC 物业管理有限公司的了解，其收入较为单一，主要为物管费收入，所管理小区物业为控股股东开发，若有融资需要也由控股股东

解决，无拓展管理物业规模和融资的压力。同时股东对其业绩也仅要求盈利，无具体指标要求。项目组认为 CQABC 物业管理有限公司存在舞弊风险的可能很小，整体风险水平评估结果为低风险，财务报表层次不存在重大错报风险。

通过对 CQABC 物业管理有限公司财务报表分析，项目组认为在以下认定层次可能存在重大错报风险：

存在重大错报风险的具体认定	应对方案
收入的真实性、完整性	(内容多可索引)
成本的完整性	

提示：上述重大错报风险来源于风险评估程序执行的结果，应当索引至风险评估底稿。

通过报表对比分析：资产负债表各明细项占比较稳定，利润表的期间费用变动也不大，营业成本同营业收入保持同方向变动，加上无业绩考核压力，可能存在收入、成本确认不完整的风。所以项目组认为在认定层次，收入的真实性、完整性，成本的完整性可能存在重大错报风险。

2.对管理层舞弊的特殊考虑及对策

以下为两个不同的判断示例：

示例 1：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》，注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当首先假定收入确认存在舞弊风险，在此基础上评价哪些收入类型、收入交易或认定导致舞弊风险。注册会计师需要结合对被审计单位及其环境的具体了解，考虑收入确认舞弊可能如何发生。被审计单位不同，管理层实施舞弊的动机或压力不同，其舞弊风险所涉及的具体认定也不同，注册会计师需要根据不同情况作出具体分析。如果注册会计师识别出被审计单位收入及利润指标都刚好达到预期/考核目标，而种种迹象表明预期/考核目标实际难以实现，则管理层可能有高估收入的动机或压力，此时收入的发生认定存在舞弊风险的可能性较大。如果注册会计师识别出管理层有隐瞒收入而降低税负的动机，此时收入完整性认定存在舞弊风险的可能性较大。需要注意的是，被审计单位收入/利润刚好达到考核目标，并

并不意味着通常都会高估收入，当被审计单位已经实现本年度收入/利润考核目标时，如果管理层并未面临换届，就可能倾向于将本期超额完成的收入推迟至下一年度确认。

示例 1 底稿记载参考表述：

根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》，注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当首先假定收入确认存在舞弊风险，在此基础上评价哪些收入类型、收入交易或认定导致舞弊风险。根据 CQABC 物业管理有限公司的行业特点，项目组认为 CQABC 物业管理有限公司的物业费收入存在舞弊风险的可能很小，但其他收入可能存在舞弊导致的高估风险（把利用业主的共有部分产生的收入确认为物业公司营业收入，例如电梯广告收入、外墙广告收入、业主共有部分改建停车场收入等）。

示例 2：如果注册会计师根据业务的具体情况，认为收入确认存在舞弊风险的假定并不适用，从而决定不将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在工作底稿中记录得出该项结论的理由。例如，当被审计单位仅存在一种简单的收入交易（如单一租赁资产的租赁收入）时，注册会计师可能认为在收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险。

示例 2 底稿记载参考表述：

根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》指南第 30 条：当被审计单位仅存在一种简单的收入交易（如单一租赁资产的租赁收入）时，注册会计师可能认为在收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险。鉴于 CQABC 物业管理有限公司的收入为单一，主要为物业管理收入，同时无业绩考核压力，项目组认为 CQABC 物业管理有限公司存在舞弊风险的可能很小。

3.针对可能存在的重大错报及舞弊风险，拟采取的应对措施

（1）对收入循环进行内部控制设计有效性了解，在此基础上执行以下实质性程序：1）主要采用分析性复核程序：根据各物业小区台账列示的收费面积和车位及收费标准，对物管费收入进行测算。2）采取细节测试：检

查是否有相应的物管合同；核对确认收入的单价与收费标准、合同约定是否一致等。

(2) 对成本循环进行内部控制设计有效性了解，在此基础上执行以下实质性程序：1) 主要采用分析性复核程序：了解成本的构成项目即占比，是否存在异常项目；根据成本分类分别分析其波动、各年成本与收入是否配比；针对主营业务成本中的各个明细，检查其核算是否正确，各成本明细所占成本的比例是否正常，与上期相比是否存在较大变动，分析原因；查找异常变动并分析其原因；2) 采取细节测试：对主营业务成本各个明细与相关科目交叉核对，是否相符；对各期成本的变化进行分析，查找波动较大的原因。

4.重点审计领域

除将上述风险评估确定的重大错报风险领域作为审计重点外，根据被审计单位业务等将下列项目作为重点审计领域。

(1) 货币资金

根据被审计单位的实际情况，将货币资金的存在性作为审计重点，获取全部银行的开户清单，对期末余额全部执行函证程序，项目组对整个函证过程保持控制。同时选取主要银行账户的明细账记录与银行对账单明细进行相互核对，以核实货币资金记录的完整性。

(2) 应付职工薪酬

因人工费用是 CQABC 物业管理有限公司成本费用的主要构成，项目组也将应付职工薪酬作为审计重点。通过对比各小区物业面积与人员配备进行分析，核实其人员组成的合理性。根据其各类人员的薪酬标准，核实其薪酬总额的完整性。并选择 12 月的职工薪酬从计算到发放的全流程进行细节测试。

5.本项目的特殊考虑

(1) 期末存货、固定资产金额较小，占资产总额的比例未达到 1%，项目组决定不对存货、固定资产执行监盘程序。审计过程获取主要企业的盘点表进行核对。

(2) 期末应收款项的明细主要为业主自然人，各明细的金额绝对值较

大，且大部分欠费业主未在相应物业小区常住，执行函证程序的预期效率不高，项目组决定不对应收款项执行函证程序。拟通过了解欠费原因，必要时走访部分管理小区，重点关注企业对应收款项回收性风险估计是否充分，即应收款项减值准备计提是否充分。

四、重要性水平

1. 财务报表整体的重要性

(1) 财务报表整体的重要性

基础项目	基础项目金额	比率	财务报表整体的重要性
营业收入			

对财务报表整体的重要性确定说明：

CQABC 物业管理有限公司近三年虽保持盈利，但盈利水平偏低。同时营业收入主要为其日常经营活动取得的物业管理收入，是其弥补成本费用的唯一来源。故项目组选取营业收入作为确定财务报表整体的重要性水平的基础。

2. 实际执行的重要性（可容忍错报）

对实际执行的重要性及可容忍错报的说明：

CQABC 物业管理有限公司整体风险评估为低水平，选择财务报表整体的重要性的 75% 为实际执行的重要性。

实际执行的重要性 = 财务报表整体的重要性 × 75% = 元。

3. 明显细微错报临界值（建议调整水平）

对错报临界值的说明：

选择财务报表整体的重要性的 3% 为错报临界值。

错报临界值 = 财务报表整体的重要性 × 3% = 元。

五、项目组人员分工

姓名	职级	主要职责
P001	合伙人	项目总负责人
S001	经理	现场负责人、风险评估及审计策略、与客户沟通、编制审计报告
A001	业务助理	营业收入、税费、应收款项

对被审计单位整体层面内部控制的了解和评价

索引号：_____

编制人：_____ 日期：_____

被审计单位名称：_____ 复核人：_____ 日期：_____

序号	在被审计单位整体层面了解并评价内部控制				
	内容	了解对象	执行情况	控制证据	索引号
(一)	控制环境				
1	对诚信和道德价值观念的沟通与落实				
(1)	公司是否制定了员工手册或管理制度?				
(2)	公司倡导的企业文化是什么?				
(3)	公司的制度只对员工, 还是包含管理层在内?				
(4)	对违反制度的员工处罚措施?				
2	对胜任能力的重视				
(1)	财会人员数量? 是否已参加后续教育培训?				
(2)	财会人员是否熟悉公司目前适用的会计准则或制度?				
3	治理层的参与程度				
(1)	公司的决策机制如何?				
4	管理层的理念和经营风格				
(1)	做出重大决策主要由谁进行? 人事安排由谁进行?				
(2)	会计政策是由谁确定?				
(3)	管理层如何看待财务的核算及管理职能?				
5	组织结构及职权与责任的分配				
(1)	在被审计单位内部是否有明确的职责划分?				
(2)	被审计单位是否将业务授权、业务记录、资产保管和维护, 以及业务执行的责任尽可能地分离?				
注意到的控制薄弱环节, 以及拟实施的实质性程序:					
(二)	与财务报告相关的信息系统和沟通				
1	是否有财务报告相关的信息系统、及使用范围?				

2	信息系统是否能够满足管理需求?				
注意到的控制薄弱环节, 以及拟实施的实质性程序:					
(三)	控制活动				
1	被审计单位的主要经营活动是否都有必要的控制政策和程序?				
2	是否采取了预算或类似的控制手段?				
3	会计系统中的数据是否定期与实物资产核对?				
注意到的控制薄弱环节, 以及拟实施的实质性程序:					
(四)	对控制的监督				
1	被审计单位是否设立专门的内部审计部门或岗位?				
2	内部审计人员是否具有足够独立性和胜任能力?				
注意到的控制薄弱环节, 以及拟实施的实质性程序:					
	初步评价(三选一)		选择		
(一)	所设计的内部控制能够有效防止或发现并纠正重大错报, 并得到执行, 准备在了解业务层面的内部控制基础上, 对关键业务环节实施内部控制测试。				
(二)	控制本身的设计基本合理, 但尚有部分缺失, 不准备实施内部控制测试, 在了解业务层面的内部控制基础上实施实质性程序。				
(三)	内部控制不够健全, 不准备实施内部控制测试, 在了解业务层面的内部控制基础上实施实质性程序。				

对被审计单位业务层面内部控制的了解和评价

索引号：_____

编制人：_____ 日期：_____

被审计单位名称：_____ 复核人：_____ 日期：_____

序号	项目				
一	主要方法				
(一)	询问被审计单位管理层和员工。				
(二)	观察特定控制的运行。				
(三)	查阅被审计单位的内部控制制度和业务操作手册。				
(四)	选择一笔或几笔进行穿行测试。				
二	内容	了解对象	执行情况	控制证据	索引号
(一)	销售与收款循环				
1	所有的销货行为是否都有合同并经主管核准?				
2	是否有产品的单价及销货折扣、销售退回的审批制度, 并是否执行?				
3	是否每月将销售发货的开票数和发运数调节一致?				
4	所有的销售发票是否都开出提货单并交给客户?				
5	提货单是否经顾客签字确认?				
6	销货退回是否开出红字发票及产品入库单?				
7	是否复核销售发票与出库单的一致性?				
8	是否定期与客户核对往来款项?				
9	坏账损失的处理是否经授权批准?				
注意到的控制薄弱环节, 以及拟实施的实质性程序:					
(二)	采购与付款循环				
1	请购、采购、验收、仓储、账务记录职责是否分离?				
2	所采购商品或劳务是否有批准核准制度?				
3	所购商品与订购单所列品规、质量、数量是否核对相符?				
4	仓库是否采取措施保护所购商品资产安全?				

5	是否有人复核购货发票、订购单、验收单、付款单的一致性、正确性?				
6	所购商品在验收合格后是否都会填写入库单?				
7	是否将订购单、购货发票、验收单与账簿记录核对一致?				
8	在建工程的转固是否有竣工验收制度,移交手续是否完善?				
注意到的控制控制薄弱环节,以及拟实施的实质性程序:					
(三)	生产循环业务流程内部控制的了解和评价				
1	是否建立成本核算与管理制?				
2	工资的制定及变动是否有授权批准?				
3	生产、仓储、会计职责是否分离?				
4	生产通知单、领发料凭证是否经授权批准,是否预先编号,是否进行复核?				
5	领发料凭证汇总表、人工费用汇总表、材料费用汇总表、制造费用汇总表是否与相关明细、会计记录核对?				
6	月末车间未用的原材料是否办理假退料手续或具备相似控制措施?				
7	是否将存货生产量与产品入库数量、生产通知单量、财务记录量核对一致?				
8	是否将仓储发出产品量与财务记录、销售记录核对一致?				
9	是否定期对存货进行盘点,盘盈盘亏的入账是否有适当的控制?				
10	是否有存货出门验证制度?				
注意到的控制控制薄弱环节,以及拟实施的实质性程序:					
(四)	筹资与投资循环内部控制的了解和评价				
1	对所有筹资活动是否均签订借款合同或协议?				
2	是否建立严密的账簿体系和记录制度?				
3	对投资活动,被审计单位的制度中是否均要求与被投资单位或第三方签订合同、协议并取得出资证明?				

注意到的控制薄弱环节，以及拟实施的实质性程序：					
(五)	财务报告流程内部控制的了解和评价				
1	记账凭证的编制和复核职能是否切实分离？				
2	总账系统和辅助账系统职能是否相分离并定期核对？				
3	财务记录数据与非财务部门记录数据是否定期核对，并进行调节？				
4	重要调整分录是否有适当审批？				
5	是否设有复核、分析制度，要求会同相关权力机构和业务部门对财务报表和相关披露进行复核？				
注意到的控制薄弱环节，以及拟实施的实质性程序：					

第三部分

实质性程序

实质性程序实施指引—资产类项目

目 录

货币资金实质性程序实施指引.....	41
交易性金融资产实质性程序实施指引.....	43
应收票据实质性程序实施指引.....	45
应收账款实质性程序实施指引.....	47
应收款项融资实质性程序实施指引.....	50
预付款项实质性程序实施指引.....	53
应收利息实质性程序实施指引.....	55
应收股利实质性程序实施指引.....	56
其他应收款实质性程序实施指引.....	57
存货实质性程序实施指引.....	59
合同资产实质性程序实施指引.....	63
债权投资实质性程序实施指引.....	65
其他债权投资实质性程序实施指引.....	67
长期股权投资实质性程序实施指引.....	69
其他权益工具投资实质性程序实施指引.....	73
投资性房地产实质性程序实施指引.....	75
固定资产实质性程序实施指引.....	77
在建工程实质性程序实施指引.....	79
生产性生物资产实质性程序实施指引.....	81
使用权资产实质性程序实施指引.....	82
无形资产实质性程序实施指引.....	85
开发支出实质性程序实施指引.....	87
长期待摊费用实质性程序实施指引.....	89
递延所得税资产实质性程序实施指引.....	90

货币资金实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、6、7、8、10、11、12、15、18、19、20、26 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、银行存款账户是否记录完整、使用是否受限

审计人员与企业财务人员一同到银行打印已开立银行存款账户清单，将已入账的货币资金账户与已开立银行存款账户清单进行核对，若不一致，需说明差异原因及获取相关支撑资料；

获取企业银行征信报告（必要时由审计人员与被审计单位人员一同到银行打印），打印账户全部信息（详细版），核对有关信息与被审计单位会计记录是否一致，以检查是否存在被审计单位没有记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项；结合相关负债项目，了解受限货币资金：受限货币资金一般是银行汇票保证金、冻结资金、质押等，关注是否存在权利限制，企业是否存在未入账负债，是否存在对外担保和质押。

2、函证过程控制是否到位

审计人员应保持对函证全过程的控制，函证收发应由审计机构人员亲自实施，以防止函证被拦截或篡改等舞弊风险；保留发函、回函物流单据；关注回函地址是否异常。

3、对应予调整的银行存款大额未达账款未予调整

对超出细微错报水平的未达账款建议予以调整或披露，尤其对“银行已付企业账上未付”和“银行未收企业账上已收”两种情况应予重点关注。

4、关注现金交易是否存在异常

关注现金交易比例是否较高，是否符合行业结算模式。检查大额现金

收支，追踪来源和去向，核对至交易的原始单据，关注收付款方、收付款金额与合同、订单、出入库单相关信息是否一致。对现金采购、销售交易过程实施观察程序，验证其交易真实性。

5、定期存单

审计人员需对定期存单查验原件并实施函证程序，关注定期存款是否真实存在，定期存款存在的商业理由并评估其合理性，并关注其质押情况。

三、注意事项

1、关注结构性存款等理财产品的列报是否准确。

企业持有的结构性存款等理财产品，通常不满足合同现金流量测试，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，根据其流动性，记入“交易性金融资产”、“其他非流动金融资产”科目等。

2、银行存款抽查凭证主要关注大额及异常收付情况，尤其对非经营性的大额款项收付应重点关注。

3、应关注银行存款资金余额变动不大但利息收入变化很大的情况。

4、其他货币资金与银行存款的检查方式基本相同。

5、关注账面未予以记录的银行款项情况。要求检查银行对账单，根据对账单的大额发生情况检查对应的入账情况，以确认账面记录的完整性。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》

2、《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》及其应用指南

3、《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》

4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第4号—函证程序中的重点关注事项

5、浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第2号）——函证相关问题的关注

交易性金融资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1--6、9、11 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、交易性金融资产分类是否恰当

(1) 根据《企业会计准则第 22 号》，检查被审计单位将金融资产按照以摊余成本计量，以公允价值计量且其变动计入当期损益或是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益分类是否恰当；

(2) 就管理层将投资确定为交易性金融资产的意图获取书面声明，评估管理层选择划分为交易性金融资产的理由和支撑依据。

2、交易性金融资产余额是否准确

(1) 获取股票、债券、基金等账户对账单，与明细账余额核对；

(2) 实施监盘程序，获取被审计单位编制的交易性金融资产盘点表，检查交易性金融资产名称、数量、票面价值、票面利率等内容，同时与相关账户余额进行核对；如有差异，查明原因；

(3) 如交易性金融资产在审计工作日已售出或兑换，追查至相关原始凭证，以确认其在财务报表日存在。

3、关注交易性金融资产的计价是否正确

复核公允价值取得依据是否充分。将投资成本与前期文档或已审财务报表进行核对。通过查询公开市场的公允价值（如，最新交易价格，财务报表）评价非上市投资的价值、考虑利用专家的工作，复核估值方法的依据及支持性文件（详见“北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融准则新旧衔接中注册会计师的特别关注”第三条）。

三、注意事项

1、交易性金融资产公允价值与账面价值的差额是否计入公允价值变动

损益。

2、关注金融准则新旧衔接的分类和列报。

“交易性金融资产”科目中，自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，应填列在“其他非流动金融资产”项目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）

2、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》应用指南（2018）

3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》
附件 2，有关项目说明 1 “交易性金融资产”项目

4、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》

5、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融准则新旧衔接中注册会计师的特别关注

应收票据实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、6、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注应收票据的真实性

检查应收票据备查簿、电子商业汇票系统，可复印相关备查簿或下载电子票据明细表，抽查相关购销合同，关注交易真实性。

对应收票据进行盘点，关注使用受限情况；检查期后承兑或贴现情况。

2、关注应收票据可收回性

检查是否有到期未承兑的票据，并检查票据期后的承兑或贴现情况；如果到期未承兑或者贴现，应转入应收账款并考虑计提坏账准备，一般采取“预期信用损失模型”对应收票据计提坏账准备。

3、贴现利息列报是否正确

票据贴现利息根据是否终止确认分别列报于“投资收益”或“财务费用”。根据企业财务报表格式相关规定，“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”项目，反映企业因转让等情形导致终止确认以摊余成本计量的金融资产而产生的利得或损失，并根据“投资收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。对于不满足终止确认条件的应收票据贴现取得的现金，在资产负债表中应确认为一项借款，因此在票据到期前按实际利率计算的利息费用，应计入“财务费用”，而不是“投资收益”科目。（详见《2020 年上市公司年报会计监管报告》第十一条“列报和披露”）。

三、注意事项

1、关注已背书或贴现的应收票据是否应终止确认。

应视情况而定，用于贴现的银行承兑汇票是由信用等级较高的银行承兑，可以判断票据所有权上的主要风险和报酬已转移，可以终止确认；若

用于贴现的银行承兑汇票是由信用等级不高的银行承兑，贴现不影响追索权，票据所有权上的主要风险和报酬仍没有转移，不应终止确认。

2、根据我国票据法对追索权的规定，在背书转让合同未明确约定无追索权的情况下，该类金融资产所有权相关的主要风险通常并没有转移，一般不应终止确认相关资产。因此，未到期的商业承兑汇票贴现一般不冲减商业承兑汇票，对应的贴现款应确认为短期借款，汇票到期后，转销应收票据和短期借款，差额确认财务费用；未到期已背书的商业承兑票据一般不冲减商业承兑汇票，对应减少的债务应转入其他流动负债，汇票到期后，转销应收票据和其他流动负债。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
- 3、根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知（财会〔2019〕6 号）》的规定：资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款，报表列入“应收款项融资”项目。
- 4、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及应用指南
- 5、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 6、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 [2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项
- 7、浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第 2 号）——函证相关问题的关注
- 8、2020 年上市公司年报会计监管报告
- 9、上市公司执行企业会计准则案例解析（2020 年）

应收账款实质性程序实施指引

一、基本程序

应收账款项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、6、8、9、10、11 项。
如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应收款项是否真实

结合营业收入的审计对应收款项进行分析测试，应收款项的增长是否与收入匹配，检查公司的赊销政策及销售合同，判断应收账款余额是否异常。

2、函证过程控制是否到位

审计人员应保持对函证全过程的密切控制，函证样本应由审计人员独立选取，且样本量应该充分；函证收发应由审计机构人员亲自执行，回函地址应为事务所，防止函证被拦截或篡改等舞弊风险；保留发函、回函物流单据；确保回函真实可靠；对被审计单位以各种理由不配合实施往来函证的单位保持高度职业怀疑。

3、关注替代测试的有效性

未收到回函的大额往来，应实施替代程序；对回函可能性不高的、余额重大的，发函同时执行替代程序。

替代测试应针对某个特定账户来执行，一个客户填列一张替代检查表；替代测试应当以销售业务活动流程为主线索，重点检查经济业务合同、发票、出库单、运输单、收货或验收记录等。一般情况下，替代测试还应考虑检查期后收款或退货情况，付款人是否与账面记录单位一致。无发生额的建议取得催收记录或还款计划。

4、信用减值损失计提是否正确

分析预期信用损失政策是否合理，是否符合新金融工具准则相关规定；根据企业的会计政策，复核或重算坏账准备；对于金额较大的坏账准备应

当考虑单独测试；对于单项计提预期信用损失的坏账准备应当考虑是否合理，是否存在会计政策和会计估计变更调整利润的情况；检查是否存在债务人破产或者死亡导致债权无法收回的情况，或者债务人长期未履行偿债义务的情况，如是，应提请被审计单位处理。

5、关注关联方应收款

关注关联方交易形成的应收款项，了解关联方交易的商业理由是否充分，结合收入审计对关联方往来进行穿行测试，检查发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件，向关联方函证交易的条件和金额及其他重要信息，判断是否具有商业实质；关注审计范围内关联方之间的内部往来对账情况。

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。关联方关系定义详见（《企业会计准则第 36 号——关联方披露（2006）》、《企业会计准则解释第 13 号》之一、关于企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断）

6、关注长期挂账的应收款项

长期挂账的应收账款，应重点关注长期挂账的原因是否合理，检查其形成的相关要素如账龄、款项性质，是否仍有业务往来、关注对方单位经营情况是否异常，对方单位是否已破产注销，是否存在减值。

7、关注应收账款列报的正确性

对特定客户的特定应收账款通过无追索权保理出售应收账款，满足金融资产转移终止确认的条件时应转入应收款项融资中核算。

三、注意事项

1、所有往来明细表均应当包括期初数，本期发生额和期末余额、账龄分析等栏目。

2、账龄分析正确性

一般情况下，可以按应收款项的末笔发生额时间来划分账龄，若应收余额较大，账龄分析一般可以采用先进先出来划分。

3、函证及其控制

应当根据准则的要求进行函证，如不函证需说明理由。函证时，从企业相关部门取得客户信息，或者从销售发票等资料中提取客户信息，编制函证清单，函证收发应由审计机构人员亲自执行，并回函到事务所收，保留发函、回函物流单据，确保函证的质量控制。

对回函情况进行统计，判断是否符合预期；如有回函不符情况，应查找差异原因，判断是否需要进行调整。

4、期后已经收回的应收账款，一般只需要在明细表中标明即可；如果该余额特别巨大，需要进行替代测试以证实其发生期间的正确性；即便函证相符，也需要进行适当的检查。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（2017）
- 3、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）
- 4、《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（2014）
- 5、《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（2006）
- 6、《企业会计准则解释第 13 号》
- 7、根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知（财会〔2019〕6 号）》的规定：资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款，报表列入“应收款项融资”项目。
- 8、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及应用指南
- 9、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 10、《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方》
- 11、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 [2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项
- 12、浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第 2 号）——函证相关问题的关注

应收款项融资实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、7、8、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注应收款项融资列报是否正确

收集应收票据备查登记明细表、已背书或贴现未到期应收票据明细表。通过访谈了解管理层管理应收款项的目标、业务模式，通过以往实施情况，评估企业是否具备管理应收款项的业务模式所对应的能力，综合判断应收款项融资归集是否正确。

2、应收款项融资基本以银行承兑汇票为主，一般情况下商业承兑汇票并不在应收款项融资项目下列示。

3、关注承兑银行信用等级对应收票据和应收款项融资确认的影响。当承兑银行信用等级较低的地方性银行时，其票据的贴现、背书一般不能满足终止确认条件，注册会计师应利用专业判断是否能确认为应收款项融资，不确认时应继续作为应收票据以摊余成本进行后续计量。承兑银行信用等级较高时，其票据的贴现、背书可确认为应收款项融资。

4、结合应收款项融资市场情况确定公允价值计量方式。关注应收款项融资公允价值计量结果划入的层次是否恰当（多数情况下公允价值计量结果划入第三层次），所使用的估值方法或模型的选择理由是否合理，分析各期间公允价值计量的变动情况（详见《2020 年上市公司年报会计监管报告》“（六）公允价值计量相关问题”）。

注：公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债

直接或间接可观察的输入值。第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。企业使用估值技术时，应当优先使用可观察输入值，仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上，企业可直接获得相关资产或负债的收盘价。

第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

5、结合应收票据、应收账款程序（监盘、函证）确定应收款项融资的存在性，其他参考应收票据或应收账款主要风险点及应对措施。

三、注意事项

1、应收款项融资应于业务初始发生时，根据管理层的意图进行区分，在资产负债表日对公司拟背书或贴现的银行承兑汇票做一个预估，放入应收款项融资，当这部分票据发生背书或贴现时，才直接抵减应收款项融资。

2、应收款项融资是以公允价值计量的金融资产，确认公允价值变动计入其他综合收益；同时针对信用风险确认信用减值损失，借记信用减值损失，贷记其他综合收益——信用减值准备。

3、其他参考应收票据或应收账款注意事项。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
- 3、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）
- 4、《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（2014）
- 5、根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知（财会〔2019〕6 号）》的规定：资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其

他综合收益的应收票据和应收账款，报表列入“应收款项融资”项目。

6、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》

7、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》应用指南

8、2020 年上市公司年报会计监管报告

预付款项实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注项目余额真实性及是否具有商业实质

了解预付款项的形成原因，抽查大额合同，核对合同主要条款执行情况；关注是否具有商业实质；关注支付进度与合同相关条款是否相符；关注账务处理（特别是长期挂账的预付款项）是否与实际业务状况相符。

2、关注关联方形成的预付款项是否合理

了解交易的商业理由是否合理，是否虚增预付款项，检查交易的支撑性文件（例如：发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件）。

三、注意事项

1、所有的往来账应当包括期初数，本期发生额和期末余额、账龄分析、款项性质等栏目。检查是否存在预付账款与应付账款双方同时挂账，是否重分类调整。

2、分析资产负债表日预付账款的真实性和完整性。关注资产负债表日后的预付账款、存货及在建工程明细账，核实期后是否已收到实物并转销预付账款，检查预付账款的红字冲销情况，确保不存在虚构增加预付账款的情况。

3、对于大额且长期挂账的预付款项，应了解长期挂账的原因，关注其合理性和收回的可能性，对预计存在损失的款项应考虑计提减值准备。

4、对于预付的长期资产款应重分类至“其他非流动资产”科目。

5、函证与替代、减值测试

参考“应收账款”实质性程序实施指引。替代测试时，应检查记账凭证、付款记录、合同等，并核对资金往来是否与合同信息相符。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及应用指南
- 3、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 [2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项
- 5、浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第 2 号）——函证相关问题的关注

应收利息实质性程序实施指引

一、基本程序

基本程序：程序表第 1、2、3、4、5 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应收利息计算的正确性

应收利息核算企业发放的贷款、各类债权投资等应收取的利息。审计金融资产（如以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、债权投资、其他债权投资等）科目时，应一并进行利息测算，审阅相关文件，验证确定应收利息的计算是否正确，检查会计处理是否正确；必要时，实施函证程序。

2、关注应收利息是否存在减值损失

关注应收利息是否长期挂账，是否存在减值迹象。对于长期未收到的应收利息，应结合本金情况考虑坏账损失。

3、关注合法性

企业进行广泛性的对外借出资金，通常需要检查其经营的合法性。

三、注意事项

应收利息科目的审计，与其他相关科目审计时一并进行更有利于提高效率。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》
- 3、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》应用指南
- 4、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

应收股利实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应收股利的合规性检查

检查应收股利挂账的依据（应有股东会决议等）。结合投资科目一并审计，检查应收股利的计算是否充分、正确，收集股利分配文件，了解是否同股同权。如果同股不同权，股利分配决议是否符合公司法及公司章程规定。检查会计处理是否正确，必要时，实施函证程序。

2、长期挂账的合理性

对于长期未收回的应收股利，检查其是否收款受限；如果收款不受限，考虑长期投资是否出现了问题而形成坏账损失，与长期股权投资审计一并考虑。

三、注意事项

无。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（2014）
- 2、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）

其他应收款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序 1、2、3、4、5、6，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注是否具有商业实质

检查其形成过程及交易实质，判断是否是企业生产经营形成，是否具有商业实质。

2、关注其他应收款是否存在费用挂账

对金额较大或性质、对象不明确的，检查其入账依据，关注其是否为费用挂账，必要时实施函证程序。

3、关注其他应收款长期挂账的收回可能性

对长期挂账款项，应重点关注长期挂账的原因是否合理，检查其形成的相关要素如账龄、款项性质，是否仍有业务往来、对方单位经营情况是否异常等，判断是否存在减值情况，是否为以前费用挂账。

4、关注关联方应收款项

关注其他应收款形成的关联交易，检查借款合同，关注是否计息，是否控股股东（或其他关联方）长期占用资金、变相拆借资金、隐形投资等，利率是否合理。检查、询问异常的其他应收款往来单位是否为关联方，必要时获取对方工商信息、交易背景等。关注审计范围内关联方之间往来对账情况；较大金额的内部员工款项应当结合制度规定检查其合理性。

三、注意事项

1、所有往来明细表均应当包括期初数，本期发生额和期末余额、账龄分析等栏目。

2、函证及其控制

应当根据准则的要求进行函证，如不函证需说明理由。函证时，从企

业相关部门取得客户信息，编制函证清单，函证收发应由审计机构人员亲自执行，并回函到事务所收，保留发函单据，确保函证的质量控制。

对回函情况进行统计，如有不符情况，查找差异的原因，是否进行审计调整。

3、替代测试的有效性

做替代测试时，应根据该款项的特定选用适当的方法，确保所获取的证据能够相互印证，检查范围应包括记账凭证、付款手续、合同、期后收款情况。

4、对于同一单位在其他应收应付款同时双边挂账的，应当进行调整。

5、账龄分析正确性

一般情况下，可以按应收款项的末笔发生额时间来划分账龄，若应收余额较大，账龄分析一般可以采用先进先出来划分。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（2014）

2、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及应用指南

3、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 [2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

5、浙江省注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第 2 号）——函证相关问题的关注

存货实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1-9、11、14、16、18 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、存货存在性及数量真实性

(1) 存货监盘。除非存在不可行情况，对企业主要存货应实施现场监盘程序，包括：做好监盘准备（了解存货业务流程、存货种类及特点、仓库数量及分布、取得并评价企业盘点计划的合理性）、制定监盘计划（监盘范围、时间、方法、步骤、关键环节、重点关注事项等）、按计划实施现场监盘等；

(2) 存货抽盘。针对企业存货盘点结果，应执行抽盘测试，以核实盘点结果的完整性、准确性。抽盘一般执行双向测试，如从存货盘点记录选取项目追查至实物，以及从实物选取项目追查至盘点记录；

(3) 其他程序。核对盘点表、仓库台账、财务明细账、总账、财务报表。关注企业对盘点差异的分析、调查、处理情况。

2、存货计价的合理性、正确性

(1) 检查各种类存货采用的计价方法是否与企业生产经营特点匹配，是否合理，有无任意改变计价方法的情况；

(2) 对原材料等外购存货，在核实入账成本准确基础上，应重点关注发出/领用环节成本分摊结转的合理性；

(3) 对产成品和在产品，应获取最近期的成本计算单并检查其正确性，检查直接材料、直接人工、制造费用的归集、分配方法是否合理并前后一致，数量金额是否与支持性文件相符；生产成本在产成品和在产品之间的分配标准和方法是否合理并前后一致，分配金额是否正确。结合营业成本审计，编制生产成本倒轧表，将存货发生额与营业成本进行核对；

(4) 在加权平均法下，应关注是否在同一品种、同一规格型号的存货范围内进行计价，有无不同种类存货混淆计价情况；

(5) 采用标准成本计价的，应重点关注标准成本及其变动的合理性，成本差异率差异额的计算是否准确，是否存在不按期结转或随意多转、少转、不转成本差异的情况。

三、注意事项

1、实质性分析程序是存货审计中非常重要的程序。应在充分了解企业生产经营流程、会计核算流程、存货种类及特点基础上，执行实质性分析程序。分析的要素主要包括：存货的种类及结构占比；原材料的种类、成本构成、采购数量、采购价格、平均价格；产成品的种类、成本构成及结构占比，各类产成品的生产产能、实际产量；各类产成品的销售数量、毛利率、周转率等。分析的内容主要包括：对比分析上述各要素的增减变化情况，结合行业数据、企业历年数据等，综合分析判断其合理性，关注异常情况并查明原因。

2、实施监盘程序时，应注意以下事项：

(1) 存货监盘过程中，不应协助企业执行存货盘点工作。以恰当区分企业对存货盘点的责任和注册会计师对存货监盘的责任。监盘时保留存货监盘记录或监盘图片等；

(2) 存货存放在多个地点的，应获取仓库清单，并结合其他审计程序检查仓库清单的完整性，如果多个仓库不能全面监盘的，不应向企业过早告知拟监盘的仓库；

(3) 企业盘点日，存货不能停止移动的，应关注企业对存货移动所采取的控制措施是否合理，并在监盘时关注是否确保相关存货仅被盘点一次，不存在重盘或漏盘的情况；

(4) 针对无法用标签标识、数量难以估计或质量难以确定的特殊类型存货（如矿藏、贵金属、水产品等），应充分了解企业拟采用的盘点方法，并评估其合理可靠性及其是否满足会计核算的需要。在必要情况下，注册会计师可能需要利用专家的工作协助进行监盘；

(5) 由第三方保管或控制的存货，应检查相关保管协议、文件记录（如

仓储单等），了解企业盘点计划安排，评估实施监盘抽盘程序的可行性，同时应向第三方函证存货的数量和状况；

（6）代第三方持有或保管的存货，应检查与这些存货权属相关的证明文件，并与存货实物的规格、数量进行核对，同时应向第三方进行函证；

（7）在存货监盘、抽盘过程中，应同时关注存货现状，包括毁损、陈旧、过时、残次、冷背情况，以及抵押查封等情况；

（8）存货盘点日与财务报表日不一致时，应对差异期间的存货收发情况分别实施双向检查，并进行前推/后推测试和截止测试；

（9）关注企业对盘点差异的分析、调查、处理情况，针对盘点差异原因，应检查相关支持性文件，并分析判断是否需要实施进一步审计程序。

3、存货减值准备，应重点关注计提、转销金额的合理性，是否存在应提不提或多提情况，防止操纵利润；获取计提存货减值准备的相关依据，关注管理层作出是否减值的判断及支撑依据是否充分，判断决策程序是否符合被审计单位三重一大、公司章程、合资协议等相关规定。

4、房地产开发企业的开发成本、开发产品，应关注成本归集核算的真实、完整性和入账依据的充分性，是否存在虚增成本情况，关注成本余额与工程履约进度/完工进度的匹配性，是否存在接收付实现制核算成本、仅按取得的发票确认成本、因延迟结算决算而延迟确认成本的情况，对于暂估成本，需获取业务部门关于暂估成本的相关依据，并检查是否合理。对重要的成本项目，应结合应付款项审计程序，向对方进行函证。关注成本分配、结转方法是否恰当，金额是否正确，是否存在随意分配结转的情况。

5、建筑施工企业的合同履约成本（施工成本），除关注成本归集核算的真实性、完整性、入账依据充分性以及是否存在虚增成本外，还应现场勘查工程实际履约进度/完工进度，抽查重大项目的合同进度台账，关注是否存在停工情况，是否存在减值迹象。

6、合同履约成本，可参照生产成本审计程序进行审计，但应关注直接材料、直接人工和相关费用与履行合同之间的相关性，注意与合同取得成本（增量成本）的区分。结合收入审计程序，关注合同履约成本的摊销结转方法是否恰当金额是否合理。根据合同履行情况和预期成本可收回情况，

如存在减值的应计提减值准备。合同履行成本的期末余额，其初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，应在存货中列报；超过一年或一个正常营业周期的，应在其他非流动资产中列报。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 1 号——存货》
- 2、《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）
- 3、《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知(财会〔2019〕6 号)》
- 4、《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》及其应用指南
- 5、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南
- 6、《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》及其应用指南
- 7、《中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号——存货监盘》
- 8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 8 号—实施存货监盘的重点关注事项

合同资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、12 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

应关注确认计量的准确性。

(1) 紧密结合收入审计程序进行审计。

(2) 收集企业签订的业务合同，了解合同义务、合同对价，识别交易核心和实质，分析判断合同资产确认条件、时点、方法、金额是否符合收入准则的规定并保持前后期一致。

(3) 对重要的合同资产，进行函证。

三、注意事项

1、只有在客户已经取得相关商品控制权，企业满足收入确认条件时，才能同步确认合同资产。

2、注意合同资产与应收账款的联系和区别，两者均为企业已向客户转让商品而获得的收取对价的权利，区别为应收账款是无条件（仅取决于时间流逝因素）的收款权，而合同资产为附条件（取决于时间流逝之外的其他因素，如合同约定的其他履约义务）的收款权。通常情况下，符合按履约进度确认的收入，其对应的收款权，在未结算或客户确认前，应确认为合同资产，如建筑施工合同，施工企业按履约进度确认收入对应的收款权，通常在工程结算前确认为合同资产，在工程结算后确认为应收账款，此外结算款中客户扣留的质量保证金，在质保期到期前也应确认为合同资产，质保到期无质量责任后确认为应收账款。

3、确认合同资产时，关注是否同时确认应收取的增值税额，是否计入应交税费——待转销项税额科目。

4、根据实际情况确定函证的因素和内容；实施函证程序时，应保持函

证过程控制，关注函证结果可靠性，函证结果存在差异的应查明原因做出调整。未能实施函证或未回函的，应实施替代审计程序。

5、对重要的合同资产以及账龄较长的合同资产，应检查合同履行情况，分析判断存在的信用风险和履约风险，存在减值的应计提减值准备。

6、合同资产、合同负债应在报表中单独列示，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”列示，净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”列示。不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。设置合同结算科目的，合同结算科目期末余额为借方的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”列示，期末余额为贷方的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”列示。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）
- 2、《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南（2018）
- 3、《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知（财会〔2019〕6 号）》

债权投资实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1--7、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注债权投资分类是否恰当

(1) 根据《企业会计准则第 22 号》，复核被审计单位将金融资产按照以摊余成本计量，以公允价值计量且其变动计入当期损益或是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益分类的分析。评价并验证分析背后的事实和情况，金融资产是否符合《企业会计准则第 22 号》中的相关测试，例如本金加利息的合同现金流量测试，被审计单位如何在业务模型中实现目标，以及被审计单位在分析中做出的判断和假设；

(2) 就被审计单位管理层将投资划分为债权投资的意图获取审计证据，并考虑管理层实施该意图的能力。

2、复核分类为以摊余成本计量的债务工具余额是否准确

(1) 复核被审计单位对分类为以摊余成本计量的债务工具(金融资产)是否符合《企业会计准则第 22 号》要求的分析。金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：①企业管理该金融资产的商业模式是以收取合同现金流量为目标；②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。评价并验证分析背后的事实和情况，金融资产是否符合《企业会计准则第 22 号》中的相关测试，例如本金加利息的合同现金流量测试，被审计单位如何在业务模型中实现目标，以及被审计单位在分析中做出的任何判断和假设。为了测试本金加利息的合同现金流量测试，需要查看债务工具的合同条款，获取的支持性文档与付款细节需要保持一致；

(2) 验证摊余成本计算的准确性。

三、注意事项

1、债权投资和其他债权投资核算的金融资产的区别：债权投资核算的是以摊余成本计量的金融资产；其他债权投资核算的是以公允价值计量且变动计入综合收益的金融资产。

2、关注合同现金流量特征，检查是否通过合同现金流量测试。

3、关注金融准则新旧衔接的分类和列报

“债权投资”科目中，自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的，应填列在“一年内到期的非流动资产”项目。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”项目反映。需要引起注意的是，对于自资产负债表日起一年内到期的债权投资，应结合其初始计量环节的流动性判定，分别填列在“一年内到期的非流动资产”或“其他流动资产”项目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）

2、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 2，有关项目说明 7 “债权投资”项目

3、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》

4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融准则新旧衔接中注册会计师的特别关注

其他债权投资实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1-7、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、其他债权投资分类是否恰当

就被审计单位管理层将投资划分为其他债权投资的意图获取审计证据，并考虑管理层实施该意图的能力。向管理层询问，并通过下列方式对管理层的答复予以印证：(1)考虑管理层对管理金融资产的业务模式的选择；(2)检查是否通过合同现金流量测试；(3)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录；(4)考虑管理层将某项资产划分为其他债权投资的理由；(5)考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。

三、注意事项

1、债权投资和其他债权投资核算的金融资产的区别：债权投资核算的是以摊余成本计量的金融资产；其他债权投资核算的是以公允价值计量且变动计入综合收益的金融资产。

2、关注合同现金流量特征，检查是否通过合同现金流量测试。

3、对于金融工具分类，就被审计单位管理层将投资划分为其他债权投资的意图获取审计证据，并考虑管理层实施该意图的能力。

4、关注金融准则新旧衔接的分类和列报

“其他债权投资”科目中，自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的，应填列在“一年内到期的非流动资产”项目。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，应填列在“其他流动资产”项目。同样需要引起注意的是，对于自资产负债表日起一年内到期的其他债权投资，也需要结合在其初始计量环节对其流动性属性的界定，分别填列在“一年内到期的非流动资产”或“其

他流动资产”项目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）
- 2、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》
附件 2，有关项目说明 8 “其他债权投资”项目
- 3、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》
- 4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融
准则新旧衔接中注册会计师的特别关注

长期股权投资实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1--4、10 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注长期股权投资分类是否准确

长期股权投资，是指投资方对被投资方实施控制、共同控制或重大影响的权益性投资。该定义包含两个核心要素：一是该投资为权益性投资，二是投资方应对被投资方具有控制、共同控制或重大影响。

2、关注长期股权投资减值损失

对于长期亏损、导致净资产亏损重大的，应当根据被投资单位的财务状况考虑减值准备，关注管理层作出是否减值的判断及支撑依据是否充分，判断决策程序是否符合被审计单位“三重一大”制度、公司章程、合资协议等相关规定。

3、关注长期股权投资核算方法选择是否恰当

编制或获取长期股权投资明细表，具体内容包括被投资单位名称、投资成本、投资比例、表决权比例、收益比例、核算方法、损益调整、被投资单位的年初净资产和年末净资产等项目，并根据取得的相关资料，以及被审计单位使用的会计准则和制度，判断长期股权投资核算方法是否正确，投资收益确认是否正确。

4、关注对控制的判断是否正确

合并财务报表的范围应当以控制为基础予以确定。控制的定义包含三个核心要素：一是投资方拥有对被投资方的权力，有能力主导被投资方的相关活动；二是投资方对被投资方享有可变回报；三是投资方有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(1) 关注对委托、受托经营业务拥有控制的判断是否正确

获取托管协议，根据托管协议相关约定，主要分析判断如下事项：第一，受托方在判断是否对标的公司拥有权力时，除日常运营活动相关的权力外，还应当考虑是否拥有主导对标的公司价值产生重大影响的决策事项的能力和权力。第二，部分委托经营协议中虽然约定受托方享有标的公司的可变回报，但回报的具体计量方式、给付方式等并未作明确约定，有关回报能否实际给付存在不确定性，根据实质重于形式的原则，也不应认定受托方享有可变回报。

（2）关注非营利性组织拥有控制的判断是否正确

会计准则对于“控制”的定义和判断并不拘泥于被投资单位的法律形式。学校、养老院及医疗机构等非营利性组织无法进行利润分配，也并不必然代表投资方无法获取可变回报。审计时需获取相关支撑依据，结合投资方在非营利性组织的设立目的、对非营利性组织日常活动拥有的权力、享有的相关经济利益（例如产品销售利得、收取管理费、收取技术许可使用费等）等进行判断。

（3）关注处于清算阶段的子公司拥有控制的判断是否正确

在主动清算的情况下，母公司对进入清算阶段的子公司能够继续实施控制，仍应将其纳入合并财务报表范围。在破产清算的情况下，进入清算阶段子公司相关活动的决策权移交给破产管理人（非原母公司及其控制的主体）时，原母公司对其已丧失控制权，不应再将其纳入合并财务报表范围。故在审计时应获取相关支撑依据判断被审计单位是处于主动清算阶段还是已处于破产清算决策权已移交给破产管理人的阶段。

（详见“监管规则适用指引-会计类1号” 1-9 控制的判断）

5、关注对重大影响的判断是否正确

重大影响，是指对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力。重大影响的判断关键是分析投资方是否有实质性的参与权而不是决定权。另外，值得注意的是，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“参与决策的权力”而非“正在行使的权力”（例如，投资方已派驻董事并积极参与被投资方的经营管理），其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的

关键所在。

投资方有权力向被投资单位委派董事，一般可认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。

（详见“监管规则适用指引-会计类1号” 1-2 重大影响的判断）

6、关注认缴制下尚未出资的股权投资会计处理是否正确

认缴制下，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，应结合法律法规规定与具体合同协议确定，若合同协议有具体约定的，按照合同约定进行会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理。对于投资的初始确认，若合同明确约定认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例享有股东权利，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产；若合同没有明确约定，则属于一项未来的出资承诺，不确认金融负债及相应的资产。（详见“监管规则适用指引-会计类1号” 1-1 特殊股权投资的确认与分类之二、认缴制下尚未出资的股权投资）

7、关注联营企业在未实缴出资时已发生亏损会计处理是否正确

根据《公司法》的规定，若股东之间没有关于分红的具体约定且公司章程中也没有明确规定，则股东之间的分红应以实缴比例为基础。对于投资方未实缴出资前联营企业发生亏损的，如果根据合同条款具体约定或者法律规定，投资方需承担联营企业的亏损，即使其尚未实缴出资，投资方也应当在联营企业产生亏损的年度确认该义务，不应等到以后年度实缴出资之后再一次性确认（详见“监管规则适用指引-会计类1号” 1-3 特殊事项下权益法的应用之四、联营企业在未实缴出资时已发生亏损）。

三、注意事项

1、一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。

2、对于长期股权投资分类发生变化的，检查其分类是否正确，由此可能造成财务指标的重大变动；

3、法律性文件的收取

应获取出资协议、章程、验资报告、必要的报表等；在连续审计时，也要进行取证或者索引章程与验资报告，且每年的报表不可少。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（2014）
- 2、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南（2014）
- 3、《监管规则适用指引-会计类 1 号》
- 4、2020 年上市公司年报会计监管报告

其他权益工具投资实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1--7、11 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、复核金融工具计量方法的恰当性

(1) 根据《企业会计准则第 22 号》，复核被审计单位将金融资产按照以摊余成本计量，以公允价值计量且其变动计入当期损益或是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益分类的分析；

(2) 就管理层将投资确定为其他权益工具投资的意图获取书面声明和相关支撑依据。

2、关注指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产持有期间及处置时核算方法是否恰当

(1) 检查是否对以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资进行不可撤销的指定，获取指定的证据并验证该权益工具是否符合企业会计准则关于指定的条件；

(2) 获取股利发放文件，核查被审计单位对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资宣告发放的股利是否计入当期损益；

(3) 关注公允价值变动是否计入其他综合收益；

(4) 关注其他综合收益部分的后续处理，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失是否从其他综合收益中转出计入留存收益。

三、注意事项

1、对于金融工具分类，应就管理层将投资确定为其他权益工具投资的意图获取书面声明。

2、对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资，需获取指定的证据并验证该权益工具是否符合企业会计准则关于指定的条件：第一投资方对该股权是非交易目的而持有，第二从被投资方的角度需满足企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年）中权益的定义，不包括实际上属于负债但分类为权益的特殊金融工具。

3、关注其他权益工具投资的计价是否正确。

复核公允价值取得依据是否充分。将投资成本与前期文档或已审财务报表进行核对。参考公开市场的公允价值、参考可获得的信息（比如，最新交易价格，财务报表）评价非上市投资的价值、考虑利用专家的工作，复核估值方法的依据及支持性文件。（详见“北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融准则新旧衔接中注册会计师的特别关注”第三条）

4、关注金融准则新旧衔接的分类和列报。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）

2、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》应用指南（2018）

3、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）

4、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南（2018）

5、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》

6、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 2，有关项目说明 9 “其他权益工具投资” 项目。

7、《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）第二章金融工具案例 2-15 “指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的相关问题”

8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 1 号—金融准则新旧衔接中注册会计师的特别关注

投资性房地产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、6、7、9、10、15、18 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、转换的合理性

(1) 投资性房地产后续计量模式转换的，应检查董事会等决议文件，分析判断后续计量模式的改变是否恰当；转换为公允价值计量模式的，其公允价值是否能够持续可靠取得。检查相关转换的会计处理是否正确，由成本计量模式转为公允价值计量模式的，是否作为会计政策变更追溯调整期初留存收益。已采用公允价值模式计量的投资性房地产不得从公允价值模式转换为成本模式。

(2) 投资性房地产与其他资产相互转换的，应检查转换理由和依据是否充分，是否与该资产的现状、最佳经济效用以及持有用途匹配相符，转换是否经过有效批准，转换日房地产成本计量是否正确、会计处理是否正确。如非投资性房地产转换为投资性房地产并按公允价值计量的，核查公允价值与原账面价值的借方差额是否记入“公允价值变动损益”科目，贷方差额是否计入“其他综合收益”科目。

2、价值大幅变动（尤其是增值）的合理性

投资性房地产以公允价值计量的，通常以专业评估机构的评估价值作为计价标准。但注册会计师仍有责任根据实际情况对其公允价值的合理性进行关注，如从当地房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格和其他相关信息，对比分析其公允价值的合理性。价值变动明显不合理的，应该考虑对报表整体的影响，并采取适当的措施。

三、注意事项

1、关注是否存在产权关系不清的房地产列入投资性房地产。

2、特别关注投资性房地产的转换，相关依据是否充分，是否存在随意变更操纵利润的情况。

3、关注成本模式计量的投资性房地产的减值测试。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第3号——投资性房地产》

2、《中国注册会计师审计准则第1322号——公允价值计量和披露的审计》及其应用指南

3、《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》及其应用指南

固定资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、6、7、11、14、17、20 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、存在及状况

对重要的固定资产应当进行现场抽盘和勘察，确定其是否存在，关注是否存在闲置弃用情况，做好抽盘记录和现场图片。

2、初始计量

重要的固定资产，应检查初始入账依据是否充分、计量是否准确。对于自行建造的固定资产，应检查在建工程转固时点是否准确，入账价值与在建工程相关记录、竣工决算、验收和移交报告等是否一致。对已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算手续的固定资产，检查其是否已按估计价值入账，并按规定计提折旧。

3、权属情况

重要的固定资产，应检查权属情况。对外购的机器设备，应检查采购合同、采购发票；对房地产，应检查产权证书；对车辆，应检查登记证和有关运营证件；对融资租入的固定资产，应检查有关融资租赁合同；对自行建造的固定资产应结合在建工程检查权属情况。

4、折旧计提情况

企业采用的折旧政策和方法是否与企业经营模式匹配，是否符合会计准则规定并前后一致，预计使用寿命和预计净残值是否合理；复核本期折旧费用的计提，特别关注已计提减值准备的固定资产的折旧计提是否准确，未使用的固定资产是否计提折旧；检查折旧费用分配方法是否合理并保持前后一致，本期计提的折旧是否全部分配计入相关成本费用。

三、注意事项

1、对于通过某些特殊交易方式外购或取得的固定资产，必要时可向交易对方函证该项资产的交易情况和权属情况；

2、结合在建工程审计和现场勘察，关注是否存在已经完工或已经投入使用的工程未结转固定资产的情况，查明原因，并分析判断其是否已经达到预定可使用状态，关注其折旧计提情况；

3、对于车辆权属的核查，应获取最新的车辆行驶证；

4、检查固定产权属情况时，应结合相关借款审计，关注固定资产的抵押情况；

5、针对固定资产的重大增减变动，应关注是否按规定履行必要审批程序，如国有企业，涉及固定资产的购置、处置通常应履行“三重一大”程序；

6、检查固定资产折旧时，应关注是否存在随意改变折旧政策和方法、随意少记、不计或多计折旧而调节利润的情况；

7、现场盘点检查时，发现固定资产存在闲置弃用情况的，应关注减值准备计提情况。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第4号——固定资产》

2、《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》

在建工程实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、6、7、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、存在及状况

（1）查阅工程档案资料，如工程立项、建设、验收、结算等各阶段资料，了解在建工程存在及进展情况；

（2）现场勘察重要的在建工程项目，了解工程建设情况和实际完工进度，查看未安装设备是否实际存在，关注是否存在停工停建情况，做好现场勘察记录和现场图片。

2、工程核算

了解在建工程成本费用归集核算的程序和方法，检查重要成本费用入账依据是否充分金额是否准确。检查工程各阶段合同订立情况及其履约进度情况，关注各项成本费用是否按权责发生制确认入账，金额是否与其对应事项完成进度相符。特别是工程实体施工部分，应特别关注已经确认的成本费用是否与工程实际完工进度相符，是否存在仅按取得的发票或者付款金额确认成本费用的情况。必要且可行的情况下，重要的成本费用金额可向对方进行函证。

3、借款利息费用资本化是否符合条件

检查利息费用资本化是否符合条件；复核计算资本化利息的借款金额、资本化率、实际支出数以及资本化的开始和停止时间；关注是否存在不应予以资本化的大额利息，如存在，应建议调整或披露。

4、工程结转

检查工程结转的依据、手续是否完善，金额是否准确，结转后是否按规定计提折旧。

结合现场勘察、工程进度报告、工程验收报告等，检查是否存在已达到预定可使用状态或已经投入使用的工程未结转固定资产的情况。

三、注意事项

1、关注工程项目报建手续的合规性，有关规划、设计、批复、许可证件等是否齐全。

2、工程实际完工进度的判断，可结合现场勘察情况、监理报告、现场签证、工程进度报告、阶段性验收和结算报告等综合分析确定，必要时可利用专家工作。

3、对某些重要工程项目是否达到预定可使用状态的判断，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》第 13 条、《企业会计准则讲解（2010）》第十八章——借款费用的相关规定仍然难以确定的，可考虑利用专家工作。

4、关注长期挂账或者停工停建的在建工程，了解原因，分析判断是否存在减值情况。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 17 号——借款费用》

2、《企业会计准则讲解（2010）》第十八章——借款费用》

生产性生物资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、生产性生物资产存在性

应通过现场勘察、监盘程序证明资产的存在和状况，做好监盘记录和现场图片。

2、计量准确性

充分了解相关生产性生物资产生长特点，分析判断企业所确定的生长期、产出期（达到预定生产经营目的）、折旧期、农产品成本核算的合理性，必要时可利用外部专家工作。

3、关注是否存在减值迹象

包括是否遭受自然灾害、病虫害、病疫，以及长势不佳、管护不力等因素导致可能出现资产减值损失。

三、注意事项

1、特殊生物资产的监盘、抽盘、计量，建议充分征求相关行业专家意见或考虑利用专家工作。

2、关注是否已经达到预定生产经营目的而不计提折旧的情况。

3、关注产出期的日常管护、饲养费用等是否正确计入损益。

4、农产品产出或采摘过程中发生的材料、人工和相关间接费用是否正确归集，并分配计入相关农产品成本，分配方法的选用是否合理并前后一致。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 5 号——生物资产》

2、《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》及其应用指南

使用权资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3-7、9、10、12 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注租赁资产的识别是否恰当

选取年度内签订的新的租赁协议样本，分析租赁协议是否满足新租赁准则下租赁的定义（即，承租人是否主导已识别资产的使用，是否获得已识别资产所产生的几乎全部经济利益）。考虑资产的性质，被审计单位是否有充分的证据证明不存在实质性替换权，租赁中是否存在服务要素。

2、关注租赁付款额、折现率的计量是否恰当

选取年度内签订的新的租赁协议样本，确认重大租赁的条款，并评价管理层关于租赁付款额和租赁条款的判断。获取计算租赁负债时使用的租赁期开始日后的固定付款额、可变付款额、担保余值、购买选择权的行权价格或终止租赁罚金的恰当的支持性证据。获取租赁内含利率的证据，并考虑利率的可确定性；采用增量借款利率作为折现率时，获取管理层计算增量借款利率的支持性文件，考虑折现率和同期银行贷款利率、资产抵押贷款利率的相似性，检查管理层作出的假设，并进行重新计算。

3、关注租赁变更的会计处理是否正确

向管理层询问报告期内是否存在租赁变更并获取租赁变更清单；获取租赁付款额的明细清单，检查经常性付款是否发生变化，识别可能发生变更的租赁。评估被审计单位对租赁变更的会计处理是否符合租赁准则相关规定。（注意：如果增加的使用权扩大了租赁范围或延长了租赁期间，租赁变更可能作为一项单独租赁。）

4、关注承租人选择简化会计处理是否恰当

对于短期租赁和低价值资产租赁，被审计单位采用简化会计处理的，

了解被审计单位如何根据租赁条款对租赁合同应用简化处理，并实施测试确认我们的了解是否恰当。

5、存在及状况

对重要的使用权资产,应当进行现场盘点和勘察，确定其是否存在，关注是否存在闲置弃用情况，做好盘点记录和现场图片。如为首次接受审计，应适当扩大检查范围。

6、折旧计提

检查企业采用的折旧政策和方法是否符合会计准则规定并前后一致。复核本期折旧费用的计提，特别关注已计提减值准备的使用权资产的折旧计提是否准确。检查折旧费用分配方法是否合理并保持前后一致，本期计提的折旧是否全部分配计入相关成本费用。

三、注意事项

1、关注对租赁期的确定

(1) 租赁期包含三个部分：租赁期=承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间+续租选择权所涵盖的期间（如果承租人有续租选择权且合理确定将行使该选择权）+终止租赁选择权所涵盖的期间（如果承租人有终止租赁选择权，但合理确定不会行使该选择权）。

(2) 租赁期自租赁期开始日（即出租人提供标的资产使其可供承租人使用的日期）起计算，并包括出租人向承租人提供的免租期。

2、租赁期开始日当月（确有困难可次月）计提折旧，借方科目根据性质判断；使用权资产减值准备一经计提，不得转回；符合资本化条件的利息费用可以资本化。

3、关注承租人选择简化会计处理是否恰当

(1) 短期租赁：租赁期不超过 12 个月，且包含购买选择权的租赁不属于短期租赁；如果对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，未来该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理；

(2) 承租人与出租人签订租赁期为 1 年的租赁合同时，不能简单认为该租赁的租赁期为 1 年，而应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期。如

果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者承租人与出租人互为关联方，尤其应当谨慎确定租赁期；

（3）低价值资产租赁：通常情况下，符合低价值资产租赁的资产为单项租赁资产在全新状态下，且绝对值应低于人民币 40,000 元。承租人可按每项租赁资产的具体情况作出简化会计处理的选择。

4、关注租赁准则新旧衔接的列报

（1）“使用权资产”项目，反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。该项目应根据“使用权资产”科目的期末余额，减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

（2）根据新租赁准则的衔接规定，企业可以选择：1）按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理；2）根据首次执行新租赁准则的累积影响数，调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不影响前期比较财务报表数据。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 21 号——租赁》（2018）
- 2、《企业会计准则第 21 号——租赁》应用指南（2019）
- 3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 2，有关项目说明 12 “使用权资产”项目

无形资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、9、10、12 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、存在及权属

应根据无形资产的形成和来源方式，分别检查相关董事会纪要、合同协议等文件资料，对专利权、商标权、著作权、土地使用权等应检查权属证明资料。

2、初始计量

检查重要的无形资产初始入账依据是否充分、金额是否正确。对于自行研发的无形资产，应检查研发项目是否明确划分为研究阶段和开发阶段，划分依据是否充分方法是否合理。是否设置“研发支出——费用化支出”和“研发支出——资本化支出”科目，分别归集核算研发项目相关支出。检查计入研发支出的料、工、费等具体费用是否与研发项目相关，入账依据是否充分。关注研究阶段的支出是否全部计入“研发支出——费用化支出”科目，资本化阶段的支出是否先行判断应予费用化还是资本化后，再分别计入“研发支出——费用化支出”和“研发支出——资本化支出”科目，相关支出资本化的，应特别关注是否符合资本化条件。当研发项目达到预定用途符合无形资产确认条件时，是否将“研发支出——资本化支出”科目余额转作无形资产。

三、注意事项

1、关注无形资产摊销年限的确定、摊销方法的选择是否合理，摊销金额是否正确。

2、关注土地使用权。房地产开发企业取得土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物的，相关土地使用权账面价值应转入所建造房屋建筑物的

成本；土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，相关土地使用权账面价值不转入在建工程成本，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧；当土地使用权用于出租或增值目的时，应转为投资性房地产核算；企业外购房屋建筑物所支付的价款应当在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配，确实难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

3、关注委托外部单位研发特别是委托关联单位研发形成的无形资产，相关支出的真实、客观、合理性。

4、关注无形资产是否存在抵押情况。

5、关注无形资产是否存在减值，复核减值准备的计提是否正确。当无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 6 号——无形资产》

2、《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》

3、《企业会计准则解释第 14 号——1、关于社会资本方对政府和社会资本合作(PPP)项目合同的会计处理》

开发支出实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、研发项目是否存在

检查研发项目的立项文件、审批文件、研发计划/方案、研发预算、验收结题报告、研发成果等资料，确定研发项目是否真实存在，了解研发阶段及进度情况。

2、研发支出核算是否正确

检查研发项目是否明确划分为研究阶段和开发阶段，划分依据是否充分方法是否合理。是否设置“研发支出——费用化支出”和“研发支出——资本化支出”科目，分别归集核算研发项目相关支出。检查计入研发支出的料、工、费等具体费用是否与研发项目相关，入账依据是否充分。关注研究阶段的支出是否全部计入“研发支出——费用化支出”科目，资本化阶段的支出是否先行判断应予费用化还是资本化后，再分别计入“研发支出——费用化支出”和“研发支出——资本化支出”科目，相关支出资本化的，应特别关注是否符合资本化条件。会计期末，是否将“研发支出——费用化支出”科目余额全部转入当期损益，将“研发支出——资本化支出”科目余额在“开发支出”报表项目列报。

三、注意事项

1、开发支出属于资产负债表报表项目，不属于会计核算科目。本项目应结合无形资产主要审计研发支出科目。

2、关注计入研发支出相关具体费用的真实性及其与研发项目的相关性。特别关注企业是否将研发项目相关的料、工、费与正常生产经营相关的料、工、费进行合理区分。

3、关注委托外部单位研发特别是委托关联单位研发，相关费用的真实、客观、合理性。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 6 号——无形资产》
- 2、《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知(财会〔2019〕6 号)
- 3、《2020 年上市公司年报会计监管报告》

长期待摊费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：本科目无可以省略的程序，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、长期待摊费用的形成

检查重要的长期待摊费用和待摊费用的重大金额形成的原始凭证，查阅有关合同、协议等资料，确定是否真实，检查会计处理是否正确。

2、长期待摊费用的摊销

根据其会计政策，复核计算摊销金额及会计处理的正确性。

3、转销

与资产相关的长期待摊费用如租入门面装修费等，相关资产不存在时，应当转销。

三、注意事项

开办费应直接计入管理费用。

四、会计准则、审计准则及专家提示

无。

递延所得税资产实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、6、7、11 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、用于计算递延所得税资产的税会差异不属于可抵扣暂时性差异识别哪些事项可产生可抵扣暂时性差异且能确认为递延所得税资产。

2、递延所得税资产确认金额超过未来期间很可能取得的用来抵扣的应纳税所得额

复核计算未来期间很可能取得的用来抵扣的应纳税所得额与递延所得税资产金额进行比较。

3、所得税率与预期可能转回期间的所得税率不一致

了解企业期后的所得税政策是否可能存在较大变动。

三、注意事项

1、产生可抵扣暂时性差异（税会差异）的常见事项：

固定资产：企业规定的折旧年限长于税法规定，因此产生可抵扣暂时性差异；

应收款项：企业计提的坏账准备损失金额大于税法允许税前扣除的数额会产生可抵扣暂时性差异；

资产减值准备：企业计提的各项减值损失，与税法允许税前扣除的数额不一致由此产生可抵扣暂时性差异；

预计负债：在会计核算中与或有事项相关的义务满足一定条件的，确认为预计负债，而税法规定所有的预计负债不得在所得税前列支，由此产生可抵扣暂时性差异；

广告费支出：税法规定管理费用、销售费用中列支的符合条件的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入的规定抵扣比例，准

予扣除；超过部分，准予在以后年度结转，本年度不允许税前扣除部分的广告费支出即为可抵扣暂时性差异。

亏损：企业纳税年度发生的可抵扣亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年（个别行业为不超过八年）；

以公允价值后续计量的资产：会计准则规定按公允价值计算期末资产价值，其与资产原始成本差异计入资本公积或公允价值变动损益；税法则规定按资产处置时的实际损益计算，由此可能会产生可抵扣暂时性差异。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《企业会计准则第 18 号-所得税》（2006）及其应用指南

实质性程序实施指引—负债类项目

目 录

短期借款实质性程序实施指引.....	93
交易性金融负债实质性程序实施指引.....	95
应付票据实质性程序实施指引.....	96
应付账款实质性程序实施指引.....	97
预收账款实质性程序实施指引.....	99
合同负债实质性程序实施指引.....	101
应付职工薪酬实质性程序实施指引.....	103
应交税费实质性程序实施指引.....	105
应付利息实质性程序实施指引.....	106
应付股利实质性程序实施指引.....	107
其他应付款实质性程序实施指引.....	108
持有待售负债实质性程序实施指引.....	110
其他流动负债实质性程序实施指引.....	111
长期借款实质性程序实施指引.....	112
应付债券实质性程序实施指引.....	114
长期应付款实质性程序实施指引.....	116
预计负债实质性程序实施指引.....	117
租赁负债实质性程序实施指引.....	119
专项应付款实质性程序实施指引.....	121
递延所得税负债实质性程序实施指引.....	122
递延收益实质性程序实施指引.....	123

短期借款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、10 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、短期借款未完整记录

可通过检查企业信用报告和函证程序检查短期借款是否完整反映。

借款询证函信息需与银行存款余额等其他与金融机构往来的重要信息一并填写在银行询证函中。

2、利息未计入正确的会计科目和会计期间

应编制短期借款利息测算表和利息分配检查表，复核当期利息计算及在相关科目之间的分配是否正确，确定利息资本化或费用化的金额，检查会计处理是否正确。

3、隐瞒借款相关信息（如抵押担保）

关注借款合同关联的抵押保证事项，编制借款银行授信情况统计表和抵押担保情况表。检查被审计单位用于借款的抵押资产的所有权是否属于被审计单位，其价值和实际状况是否与契约中的规定相一致。

三、注意事项

1、实施函证程序时，可结合银行存款同时进行。保留发函痕迹；对回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施；不实施发函程序的，应按准则要求说明理由并实施必要替代程序，如期后还款检查等。

2、关注利息的列报：计提的尚未到结息期的利息应在短期借款列示，到期后仍未支付的利息再转入应付利息科目。

3、关注借款合同中的借款期限，超过一年的借款不应在本科目列示。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应

用指南

- 2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南
- 3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》
- 4、《企业会计准则第 17 号——借款费用》（2006）及应用指南
- 5、《企业会计准则解释第 14 号》
- 6、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南
- 7、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

交易性金融负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、8 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、交易性金融负债的确定

检查相关合同及交易资料，判断其是否属于交易性金融负债。

2、公允价值的确定

检查公允价值确定的依据是否充分恰当，避免企业利用公允价值调节利润。

三、注意事项

1、本科目核算企业承担的交易性金融负债的公允价值和企业持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。主要账务处理详见《企业会计准则》附录《会计科目和主要账务处理》

2、应尽量获取确定公允价值的外部证据。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量（2017）》及应用指南

2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南

3、《企业会计准则解释第 14 号》

4、《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

5、《中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计》

应付票据实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、4、8 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

- 1、关注应付票据的经济业务实质，是否具有商业实质（参照应收票据）
- 2、应付票据的发生及偿还记录不完整

检查应付票据备查簿、企业信用报告或电子商业汇票系统，可复印相关备查簿或下载电子票据明细表，抽查相关购销合同。

三、注意事项

- 1、获取或编制应付票据明细表为必做程序。
- 2、本报表项目尽可能的结合业务循环，运用分析程序执行审计。
- 3、关注资产负债表日后的付款情况，作好抽查记录。
- 4、可在函证银行存款时，同时实施应付银行承兑汇票的函证。
- 5、结合企业信用报告，检查信用报告中的未偿付票据金额是否与账面金额存在差异并分析原因。
- 6、结合其他货币资金中银行承兑汇票保证金的审计来判断是否存在未挂账的应付票据。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应用指南
- 2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南
- 3、《企业会计准则解释第 14 号》
- 4、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及应用指南
- 5、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 6、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

应付账款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、14、16 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应该执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应付账款记录不完整，低估负债

在获取或编制应付账款明细表时，关注应付账款的账龄及发生额较频繁但余额较小的明细户。

2、虚增应付账款，高估负债

关注长期挂账无发生额的应付账款；检查借方发生额，对付款时收款单位不是挂账单位且没有委托付款证据的，有虚挂负债并套现的可能。

三、注意事项

1、本报表项目尽可能的结合业务循环，运用分析程序执行审计。

2、凭证抽查不仅仅是大额、异常的明细户，同时关注期后付款情况。

3、注意结合存货（关注主要供应商）、在建工程实物盘点情况，根据实物资产的完工进度，判断是否存在未足额挂账应付（工程款）账款的情况。

4、结合资产科目（如存货）的检查，关注暂估入账的应付账款依据是否充分。

5、注意检查购买商品或服务的成果资料，购入资产是否有实物或入库资料，购买的服务，是否有服务结果报告等资料。

6、应付账款函证是一种可靠且高效的审计程序，在可行的情况下应考虑优先使用，同时应保持对函证的控制。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应用指南

- 2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南
- 3、《企业会计准则解释第 14 号》
- 4、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南
- 5、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 6、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

预收账款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、6、8 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、区分预收账款和合同负债

预收账款核算企业按照合同规定预收的款项；合同负债核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。企业因销售商品收到的预收款适用新收入准则进行会计处理时，不再使用预收账款科目。企业应对预收的款项进行恰当区分，对于适用收入准则而收到的款项，若收到款项时企业已承担未来需向客户转让商品的义务，应将该款项计入合同负债；若收到款项时尚未承担向客户转让商品的义务，通常应先计入预收账款。对于适用其他准则（如租赁合同）而预先收到的款项，应当结合款项性质进行分析，通常情况下作为预收账款列报。

2、预收账款应结转收入而未结转，高估负债

关注预收款的存在和发生，防止应转收入而未转的情况。结合相关合同确定期末是否应该作为预收账款反映，必要时可以要求被审单位提供更详细的资料，如预收租金等。

三、注意事项

1、本报表项目尽可能的结合收入循环，结合其他项目运用分析程序实施审计。

2、对于发函的预收款，如回函不符，应查明其原因并采取恰当措施；对于未回函的采取替代性的程序，取得更多的支撑依据和期后结转记录。

3、关注合同成立的预收账款是否应全部列入合同负债。

4、关注新收入准则转换时，合同负债不包含增值税，将预收账款重分类为合同负债时应扣除其中的增值税，增值税应计入“应交税费——待转

销项税额科目，编制报表时列报于“其他流动负债”或“其他非流动负债”。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）及应用指南
- 2、《北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2021]第 1 号——注册会计师对收入准则新旧衔接的特别关注》
- 3、《2020 年上市公司年报会计监管报告》

合同负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、6、8 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、区分预收账款和合同负债

详见预收账款科目“主要风险点及应对措施 1”

2、合同负债应结转收入而未结转，高估负债

关注合同负债的存在和发生，防止应转收入而未转的情况。结合相关合同确定期末是否应该作为合同负债反映，必要时可以要求被审单位提供更详细的资料，如预收房款的起始时间、交房记录清册等。

三、注意事项

1、本报表项目尽可能的结合收入循环，运用分析程序执行审计。

2、对期末余额支持性证据的检查范围的基本要求：

如果客户与其顾客没有就某一笔收款系偿还哪一笔销售业务对应的欠款作出约定，一般采用“先发生先收回”的假定。此时，可以按照构成期末余额的销售业务，按时间顺序从后往前推，确保所检查的销售业务的金额大于或等于预收款的期末余额；如果对所偿还的欠款作出个别认定的，则基于个别认定法确定期末余额与销售业务的对应关系，相应进行测试。

3、对于发函的合同负债，回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施；对于未回函的采取替代性的程序，取得更多的支撑依据和期后结转记录。

4、合同成立后收到的预收账款需转入合同负债。

5、租赁合同不属于合同资产、合同负债核算的范围。

6、合同负债不应包括已收或应收的对价中包含的增值税部分，该部分增值税金额应作为待转销项税列报于“其他流动负债”或“其他非流动负

债”

7、合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）及应用指南
- 2、《北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2021]第 1 号——注册会计师对收入准则新旧衔接的特别关注》
- 3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）
- 4、《2020 年上市公司年报会计监管报告》

应付职工薪酬实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、10 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、工资费用记录不真实，低估或高估费用

注意取得相关资料，了解由于雇员人数、雇员组成、其他因素导致的工资总额的变化，防止虚增或虚减工资的情况；

可结合检查社保缴纳情况，可编制指标分析与独立部门数据核对表。

2、工资费用未正确分配，影响当期损益

检查应付职工薪酬的计价与分摊，通过编制分配检测检查表和计提检查情况表来审计计提的工资及社会保险是否正确。

3、关注年终奖的计提和期后实际发放情况，核查期末计提年终奖的准确性。

三、注意事项

1、本报表项目尽可能的结合业务循环，运用分析程序执行审计。

2、凡是能取得有关主管部门确认的效益工资发放额认定证明，要复印相关的文件或者工效挂勾的指标。

3、对于未领取的工资审计,首先应查明未领工资明细表中的人员名单是否均为企业人员,未领工资是否属实,其次对应付工资账户进行审查分析,查明其贷方余额是否均为未领工资;

4、被审计单位及财务人员可能使用以下方法虚报工资:

(1) 虚增调入员工人数,扩大应付工资范围;

(2) 不删除调出员工姓名,虚增应付工资;

(3) 故意不删除死亡职工姓名,虚增应付工资;

(4) 虚列员工姓名,无中生有,虚增应付工资,并将其金额转入“小

金库”；（5）利用单位雇佣临时工的流动性特点，捏造临时工用工人数、多报加班天数、夜班费，串通舞弊虚增工资，然后冒领工资，侵占工资款项，贪污占用。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第9号——职工薪酬》（2006）及应用指南
- 2、《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》

应交税费实质性程序实施指引

一、基本程序

应交税费基本程序：程序表第 1、4、5、6、16、19 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应交税费记录不完整，计算不准确，低估负债

检查应交税费的计提情况以及分摊，防止低估负债。可通过编制各类税金及附加税费的测算表来复核应交税费是否正确，要根据企业的实际情况进行选择。

2、结合应付职工薪酬的审计，关注个人所得税的计缴情况。

3、检查企业所得税计提的正确性，结合上年度所得税汇算资料复核当期所有重大纳税调整事项是否已进行调整。

三、注意事项

1、关注各类税金及附加税费的测算基数的正确性，运用分析性复核判断计税基数与税金的内在关联性，做到相互印证。

2、要取得被审计单位的纳税申报表，注意核对纳税基数及应交数是否相符。对纳税申报表应交数与账面数存在差异的，查明原因。

3、涉及税收减免的，应获取减免税批准文件等（如有）。

4、结合税金及附加的审计，必要时收集土增税汇算鉴证报告，关注房地产开发行业土地增值税计提金额的正确性。

5、应交税费借方余额在报表列报时列入其他流动资产科目。

6、查阅国家税务总局网站，关注税收政策的变化情况。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 18 号——所得税》（2006）及应用指南

2、《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》

应付利息实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、7 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、不正确地计提利息，高估或低估负债

关注应付利息的长期挂账的情况，是否有合理依据。

2、银行借款应付利息列报错误

根据企业会计准则及相关规定，“应付利息”项目仅反映相关金融工具（如长、短期借款）已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

三、注意事项

1、注意结合负债类相关科目（如短期借款、应付债券、长期借款等）进行审计。

2、检查利息时应编制应付利息测算表。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应用指南

2、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》

3、《企业会计准则解释第 14 号》

4、《2020 年上市公司年报会计监管报告》

应付股利实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、8 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

不正确地计提应付股利，高估或低估负债

根据董事会或股东会（或股东大会）决定的利润分配方案，计算并复核应付股利和会计处理是否正确。

三、注意事项

注意检查资产负债表日至审计日支付的股息项目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

其他应付款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5、6、8 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、关注是否具有商业实质

检查其形成过程及交易实质，判断是否是企业生产经营形成，是否具有商业实质，在该项目列示是否恰当。

2、关注其他应付款是否存在潜盈挂账

了解其他应付款的性质和长期挂账的原因，关注明细账户中性质特殊、名称异常、对象不明确的余额，有针对性的进行审计，检查是否为收入挂账形成，借方发生额是否用于费用开支。

3、关注其他应付款长期挂账的支付可能性

长期挂账的其他应付款，应重点关注长期挂账的原因是否合理，检查其形成的相关要素如账龄、款项性质，是否仍有业务往来、对方单位是否已破产注销，款项是否不再需要支付。

4、关注关联方款项

充分关注关联方交易，检查借款合同，关注是否计息，利率是否合理。检查、询问异常的其他应付款往来单位是否为关联方，必要时获取对方工商信息、交易背景等。

审计范围内的关联方之间的内部往来可以执行往来对账，大金额的内部员工挂账应检查其合理性。

检查关联方交易披露是否充分。

三、注意事项

1、所有往来明细表均应当包括期初数，本期发生额和期末余额、账龄分析等栏目。

2、其他应付款函证是一种可靠且高效的审计程序，在可行的情况下应考虑优先使用，同时保持函证控制。

3、替代测试的有效性

对未回函的其他应付款实施替代程序，包括检查期后付款、期末余额的支持证据检查。在做替代测试时应选用适当的方法进行抽查，确保检查记录能够证明余额的正确性；作替代测试时，其附件应当包括记账凭证、收款手续、合同等；

4、对于同一单位在其他应收应付款同时双边挂账的，应当进行调整。

5、账龄分析正确性

一般情况下，可以按应付款项的末笔发生额时间来划分账龄，若应付余额较大，账龄分析一般可以采用先进先出来划分。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

2、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南

3、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

持有待售负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、7 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

持有待售的资产直接相关的负债未完整分类到该科目。

检查企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，相关资产购建时形成的负债在首次划分日是否清偿完毕。

三、注意事项

持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

其他流动负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

入账依据不充分

检查其他流动负债的入账依据，对不合规的挂账进行调整。

三、注意事项

按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的相关规定，确认为预计负债的应付退货款，应当根据“预计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）

长期借款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、7、11 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、借款未完整记录

所有应当记录的长期借款均应记录，可通过查询企业信用报告及编制函证结果汇总表反映。

借款询证函信息需与银行存款余额等其他与金融机构往来的重要信息一并填写在银行询证函中。

2、利息未计入正确会计科目和的会计期间

进行利息费用的测算及分配检查。通过编制长期借款利息测算表和利息分配检查表复核当期利息在财务费用、在建工程、制造费用、研发支出等科目之间的分配，确定利息资本化或费用化的金额，检查会计处理是否正确。

3、借款相关信息未披露

编制借款银行授信情况统计表和担保情况表。检查被审计单位用于借款的抵押资产的所有权是否属于被审计单位，其价值和实际状况是否与契约中的规定相一致。

三、注意事项

1、实施函证程序时，可结合银行存款同时进行。保留发函痕迹；对回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施；不实施发函证程序的，应按准则要求说明理由并实施必要替代程序，如期后还款检查等。

2、严格划分利息费用的资本化和费用化，运用职业判断，对于不符合资本化条件的利息费用，应正确计入当期损益，对于利息的分摊基数要正确划分。

3、关注一年内到期的长期借款是否列为一年内到期的非流动负债。

4、获取借款合同复印件。重点关注借款期限、借款利率、借款条件（是否有抵押或质押）。编制长期借款银行授信情况统计表和担保情况表。检查被审计单位用于长期借款的抵押资产的所有权是否属于被审计单位，其价值和实际状况是否与契约中的规定相一致。

5、关注利息的列报：计提的尚未到结息期的利息应在长期借款列示，到期后仍未支付的利息再转入应付利息科目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应用指南

2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南

3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）

4、《企业会计准则第 17 号——借款费用》（2006）及应用指南

5、《企业会计准则解释第 14 号》

6、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南

7、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

应付债券实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、9 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、应付债券未完整记录

检查债券发行文件及原始凭证，检查批准发行规模和实际发行规模；向证券承销商或包销商函证。

2、利息未计入正确会计科目和的会计期间

进行利息费用的测算及分配检查。通过编制应付债券利息测算表和利息分配检查表复核当期利息在财务费用、在建工程、制造费用、研发支出等科目之间的分配，确定利息资本化或费用化的金额，检查会计处理是否正确。

三、注意事项

1、实施函证程序时，保持函证控制；对回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施。

2、严格划分利息费用的资本化和费用化，运用职业判断，对于不符合资本化条件的利息费用，应正确计入当期损益，对于利息的分摊基数要正确划分。

3、一年内到期的应付债券应列为一年内到期的非流动负债。

4、基于实际利率法计提的应付债券的利息应包含在应付债券的账面余额中。已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息计入“应付利息”科目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》（2017）及应用指南

- 2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南
- 3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》
附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）
- 4、《企业会计准则第 17 号——借款费用》（2006）及应用指南
- 5、《企业会计准则解释第 14 号》
- 6、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南
- 7、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证
程序中的重点关注事项

长期应付款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、7、10 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、长期应付款入账不完整，低估负债

对融资租赁项目实施函证程序，保持函证控制；对于回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施。应结合融资租赁合同、期后还款情况等综合考虑。

2、融资本金及利息费用计算不正确

进行融资本金和利息费用的测算及分配检查。

三、注意事项

1、本期发生额的增减变化可通过抽查凭证记录。

2、正确处理利息费用资本化的期间，对于不符合资本化条件的利息费用应计入当期损益。

3、无论是否函证，均应获取融资租赁合同复印件。重点关注租赁期限、利率、融资条件（是否有抵押或质押）。

4、专项应付款科目的期末余额填列在资产负债表的长期应付款项目中。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 17 号——借款费用》（2006）及应用指南

2、《企业会计准则解释第 14 号》

3、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南

4、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》

5、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号—函证程序中的重点关注事项

6、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）

预计负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5、6、7、14 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、预计负债未入账，低估负债

审计本项目时要通过询问企业管理层、了解是否存在法律诉讼等事项，检查是否有应提未提的预计负债。

2、预计负债入账金额不正确

对于预计负债的挂账，是否有充分的依据，项目组应询问、检查相关文件或合同。

三、注意事项

1、注意检查审计期间及资产负债表日后发生情况，以印证资产负债表日预计负债的合理性。

2、预计负债审计是或有事项审计的一部分内容，要结合或有事项实施实质性程序。

3、按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的相关规定确认为预计负债的应付退货款，应当根据“预计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列。

4、企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）的相关规定对贷款承诺、财务担保合同等项目计提的损失准备，应当在“预计负债”项目中填列。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 13 号——或有负债》（2006）及应用指南

2、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》

附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业），

- 3、《企业会计准则解释第 6 号》
- 4、《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》
- 5、《企业会计准则解释第 14 号》

租赁负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、9 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、租赁负债入账不完整，低估负债

对租赁项目实施函证程序，保持函证控制；对于回函不符事项，应查明其原因并采取恰当措施。应结合租赁合同、期后还款情况等综合考虑。

检查成本费用中租赁费用的支出，是否存在应作为租赁负债入账的租赁事项直接作为短期租赁和低价值资产租赁来处理。

2、租赁付款额现值和未确认融资费用计算不正确

进行租赁付款额现值和未确认融资费用的测算及分配检查。

三、注意事项

1、本期发生额的增减变化可通过抽查凭证记录。

2、正确处理未确认融资费用资本化的期间，对于不符合资本化条件的利息费用应计入当期损益。

3、应获取租赁合同复印件，重点关注租赁期限、利率、融资条件（是否有抵押或质押）。

4、年末确认租赁负债的利息费用时，基于实际利率法计提的利息应包含在租赁负债的账面余额中。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 21 号——租赁》（2018）及应用指南

2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017）及应用指南

3、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）

4、《企业会计准则第 17 号——借款费用》（2006）及应用指南

- 5、《企业会计准则解释第 14 号》
- 6、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南
- 7、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》
- 8、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号——函证程序中的重点关注事项

专项应付款实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

- 1、未能正确划分政府以所有者身份投入资金与政府补助
获取政府拨款文件，核实资金性质。
- 2、未能正确区分收益相关及资产相关补助
获取政府拨款文件，核实资金用途。

三、注意事项

- 1、如有可能，获取有关政府拨款文件原件留底。审计工作底稿中至少需要留存复印件，并注明“经核对，原件与复印件相符”。
- 2、关注拨款项目的实施情况，已完成应及时结转。
- 3、专项应付款科目的期末余额填列在资产负债表的长期应付款项目中。
- 4、搬迁补偿事项只有在满足两个要素的前提下，才能使用《企业会计准则解释第 3 号》中的特殊规定，即先将收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款作为专项应付款处理。上述两个要素是指“因公共利益进行搬迁”，以及“收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款”。如果没有客观证据证明公司收取的搬迁款属于财政预算内支出且收取方式是财政直接拨付，则不能认定满足这一要素。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、执行《会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》
- 2、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件（对于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）
- 3、《企业会计准则解释第 3 号》
- 4、《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）（书籍，每年更新出版）

递延所得税负债实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、12 项。如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、未能正确识别资产及负债的计税基础

核实是否存在应纳税暂时性差异。例如，存在投资性房地产、可供出售金融资产、交易性金融资产公允价值变动时，均需关注是否应当确认递延所得税。

三、注意事项

1、应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

（1）资产的账面价值大于其计税基础；如固定资产的折旧年限小于税法规定折旧年限；按资产评估结果调增资产；

（2）负债的账面价值小于其计税基础。如交易性金融负债公允价值变动下跌时，其账面价值小于计税基础。

2、关注递延所得税的计价与分摊，应当重新测算递延所得税负债账面余额是否正确。编制递延所得税负债测算表，验证本期提取数是否正确。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《企业会计准则第 18 号—所得税》（2006）及其应用指南

递延收益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、6、7、9 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、未能正确区分资产相关政府补助和收益相关政府补助

取得政府补助文件，核实政府补助性质。

2、递延收益结转当期损益年限不正确

核实政府补助形成资产的折旧年限。

三、注意事项

1、检查与资产相关的政府补助递延收益的分配是否符合政策，复核计算其分配及会计处理是否正确。编制分摊测算表。

2、对于与收益相关的政府补助，应关注分摊的基础、摊销比例、摊销开始时间等是否恰当；编制分摊测算表。

3、售后租回交易中，资产售价与其账面价值之间的差额应记入“递延收益”。在执行新租赁准则时，对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，并继续在租赁期内摊销相关递延收益或损失；对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。

4、关注企业收到的政府搬迁补偿款计入递延收益需满足的条件。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 16 号-政府补助》（2017）

2、《企业会计准则第 21 号-租赁》（2018）

- 3、《企业会计准则解释第3号》
- 4、《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）（书籍，每年更新出版）

实质性程序实施指引—所有者权益类项目

目 录

实收资本实质性程序实施指引.....	126
资本公积实质性程序实施指引.....	127
盈余公积实质性程序实施指引.....	129
未分配利润实质性程序实施指引.....	130
专项储备实质性程序实施指引.....	131
其他综合收益实质性程序实施指引.....	132

实收资本实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5、6、10 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

结合其他项目的审计，关注是否存在出资不实或抽逃的情况。

三、注意事项

1、对于非货币资产增加的实收资本要关注非货币资产的价值是否公允合理。

2、首次审计必须获取章程、出资协议等法律文件，有验资报告的，可获取验资报告。

3、连续审计重点关注实收资本的增减变动情况，关注是否有相应的文件依据，相关的账务处理是否正确。

4、关注注册资金与实收资本是否存在重大差异的情况，同时要结合分期出资的相关资料。

5、上国家信用信息公示系统 <http://www.gsxt.gov.cn/>，查询被审计单位相关信息是否与提供给注册会计师的一致。

6、公司法及公司登记条例修订后，注册会计师应当根据相关规定修订审计程序，重点关注附注信息披露情况。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

2、《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》及其应用指南

资本公积实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、9 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

资本公积入账依据是否充分，是否存在虚增。如已入账资产在未发生交易的情况下通过评估增值计入资本公积；重要资本公积项目均应关注其来源是否合规。

三、注意事项

- 1、对于金融资产增加的资本公积要考虑对所得税的影响。
- 2、重点关注资本公积的增减变动情况，关注是否有相应的文件依据，相关的账务处理是否正确。
- 3、对于金融资产增加的资本公积应关注是否符合相关规定。
- 4、区别资本公积中不能转增资本的项目。
- 5、母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。
- 6、权益性交易如企业接受股东（控股或非控股）或其关联方直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）
- 7、不丧失控制权情况下子公司增发新股。该项交易属于增量权益性交易，由此导致的权益变化应直接调整归属于母公司股东的权益，计入资本公积项目。
- 8、企业发生破产重整，其非控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划，通过让渡所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的，企业应将

非控股股东所让渡股份按照其在让渡之日的公允价值计入所有者权益（资本公积），减少所豁免债务的账面价值，并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计入当期损益。控股股东按照破产重整计划让渡了所持有的部分该企业股权向企业债权人偿债的，该企业也按此原则处理。

9、企业因公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。

10、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的涉及资本公积的处理详见《企业会计准则解释第7号》。

11、授予限制性股票涉及资本公积的处理详见《企业会计准则解释第7号》

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

2、《企业会计准则解释第3号》

3、《企业会计准则解释第4号》

4、《企业会计准则解释第5号》

5、《企业会计准则解释第7号》

6、《2020年上市公司年报会计监管报告》

7、北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2014〕第9号—关于财务报表列报中的其他综合收益

盈余公积实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、7 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

盈余公积计提不正确

取得盈余公积提取的依据，并核实金额是否正确。

三、注意事项

1、首次审计应获取有关盈余公积形成的依据。

2、关注盈余公积减少要关注是否有相应的文件依据，相关的账务处理是否正确。

3、“三去一降一补”工作中涉及国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司时，划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，编制个别财务报表时，应当按照对被划拨企业的长期股权投资的账面价值，借记“资本公积（资本溢价）”科目（若批复明确冲减资本金的，应借记“实收资本”科目，下同），贷记“长期股权投资（被划拨企业）”科目；资本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

2、关于印发《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》的通知（财会(2016)17号）

未分配利润实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、3、4、5、6、10 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应该执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

结合利润表的审计，关注未分配利润期初期末的勾稽关系的情况。

三、注意事项

1、关注上期末未分配利润是否与本期期初未分配利润相符，对期初未分配利润进行调整的事项应逐一进行检查。

2、重新计量设定受益计划净负债或者净资产的变动计入其他综合收益，在后续会计期间不允许转回至损益，在原设定受益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》
- 2、《企业会计准则解释第 7 号》

专项储备实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、专项储备未按规定足额提取

根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》规定的计提基础和计提标准重新计算。

2、超范围使用专项储备

检查专项储备的借方发生额凭证，根据文件规定判断开支范围是否合规。

三、注意事项

1、关注计提范围是否符合《企业安全生产费用提取和使用管理办法》文件的规定。

2、企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、执行《企业会计准则》从其附录《会计科目和主要账务处理》

2、《企业会计准则解释第 3 号》

其他综合收益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3 项；如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

应该计入本科目的利得或损失计入了当期损益

逐一检查企业涉及其他综合收益的经济事项的会计处理是否正确。

三、注意事项

其他综合收益一般是由特定资产的计价变动而形成的，当处置特定资产时，其他综合收益也应一并处置计入当期损益。因此其他综合收益不能转增资本（或股本）。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》
- 2、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 修订）》
- 3、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 修订）》
- 4、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 修订）》
- 5、《企业会计准则第 39 号——公允价值计量（2014 修订）》
- 6、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 修订）》
- 7、北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2014〕第 9 号—关于财务报表列报中的其他综合收益
- 8、《企业会计准则解释第 5 号》
- 9、《企业会计准则解释第 7 号》
- 10、《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》
- 11、《企业会计准则解释第 14 号》

实质性程序实施指引—损益类项目

目 录

营业收入实质性程序实施指引.....	134
营业成本实质性程序实施指引.....	145
税金及附加实质性程序实施指引.....	148
销售费用实质性程序实施指引.....	149
管理费用实质性程序实施指引.....	151
研发费用实质性程序实施指引.....	153
财务费用实质性程序实施指引.....	158
其他收益实质性程序实施指引.....	160
投资收益实质性程序实施指引.....	163
公允价值变动损益实质性程序实施指引.....	165
信用减值损失实质性程序实施指引.....	166
资产减值损失实质性程序实施指引.....	167
资产处置收益实质性程序实施指引.....	168
营业外收入实质性程序实施指引.....	170
营业外支出实质性程序实施指引.....	171
所得税费用实质性程序实施指引.....	172

营业收入实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、9、16、17、20 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

按照新收入准则，企业应当在客户取得商品控制权时确认收入。客户可能在企业提供商品的过程中控制商品，也可能在企业完成合同中规定的义务、交付商品时才控制商品。前者属于在某一时段内履行履约义务，按进度确认收入，后者属于某一时点履行的履约义务，在企业交付完商品、客户签收时确认收入。不同行业收入确认有关风险及应对措施举例如下：

（一）按进度确认收入的主要风险及应对——建造合同

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号），从 2021 年 1 月 1 日起，建造合同收入确认适用新收入准则及其应用指南的相关规定。

对于建造合同收入，通常满足某一时段履行履约义务的条件，按完工进度确认收入，具体应对措施为：

（1）复核完工进度的确认方法是否合理，是否保持一贯性，结合完工进度测算项目收入确认金额是否正确；

（2）实务中，通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定完工进度，该方法下，通常需要关注项目预计总成本的合理性，以及已发生成本归集的完整性（可能需要对已发生的成本进行适当的调整，如没对履约进度作出贡献的非正常消耗等），同时通过形象进度或者监理报告中注明的完工进度加以印证，存在较大差异的，应分析原因，必要时对计算的履约进度进行修正；

（3）获取项目毛利率，纵向横向对比分析，关注是否存在异常，存在异常的，应进一步查找原因并进行恰当处理；

(4) 关注从企业内部不同部门(如工程部)获取资料中相关信息是否一致,如完工进度、合同金额、项目累计成本等;

(5) 获取客户对完工进度的确认资料、监理报告、客户结算单据,供应商结算单据等外部资料对完工进度进行佐证。

(二) 按时点确认收入的主要风险及应对——房地产

按照目前房地产行业通常做法,房地产销售一般识别为按在某一时点履行履约义务,在房产交付时确认收入。

房地产收入审计主要应对措施:

(1) 分析结转收入项目的毛利率,存在异常的应关注成本变化;若存在毛利偏低的项目,应考虑结存存货的减值风险。

(2) 通过网络查询项目销售均价,与通过企业业务系统台账计算的销售均价对比,分析销售价格的合理性;

(3) 检查房产销售的网签备案情况,关注已确认收入的合同是否均已进行网签备案,以及已经备案的合同是否确认收入;

(4) 核对账面收入与销售台账,关注是否存在差异;

(5) 抽取部分销售合同,核对销售面积,销售价格等信息至业务台账;

(6) 关注竣工备案日期是否晚于收入确认日期;

(7) 检查交付通知书以及寄发回单等。

(三) 收入应采用总额法还是净额法确认判断不恰当的风险——贸易业务、委托加工、运输业务

1、贸易业务

(1) 了解贸易业务的主要业务模式以及不同模式下的实物流与票据流,贸易业务模式主要有自营贸易和代理采购;

自营贸易:企业先进行商品采购,再销售给客户;采购前没有确定销售下家,价格随行就市,企业承担了存货价格下降的风险。企业属于主要责任人,应在商品控制权转移时确认收入;

代理采购模式:企业依靠自身的资金或渠道优势,接受下游需方的委托,向上游供方(如生产厂家或贸易商)购进商品后再定向销售给下游需方。核心风险点为向上游购买商品出现价格大幅下跌,并超出所收取保证

金的幅度，下游需方不再履约而舍弃保证金；第三方仓储企业发生舞弊，盗货、串通重复开具、质押仓单等，货权不能收回等；

(2) 贸易业务收入主要应对：

①关注交易的真实性，关注客户所购货物是否有合理用途、客户的付款能力和货款回收的及时性，以及供应商的真实性和供货来源；

②检查销售合同（代理采购合同）签署情况、货权转移单据、销售发票（或代理费发票），如属进出口业务需检查商检、海关单据及货场堆存凭据等，以获取收入确认的相应证据；

③根据合同主要条款及实际情形判断企业是否为主要责任人，如果企业是主要责任人应全额确认收入，否则应按净额确认收入。判断是否是主要责任人通常需要考虑：A、企业是否按照合同承担了向客户提供商品的主要责任。如企业能自主选择供应商，供应商为发货企业承担违约风险，则表明企业为主要责任人；B、企业在转让商品之前和之后是否承担了存货的风险，如果承担了存货风险，表明企业属于主要责任人；C、企业是否有自主定价权，如果企业有自主定价权，属于主要责任人；

④通过对客户应收账款及交易额实施函证程序，对收回的函证进行分析，以发现客户及交易是否存在异常情况；

⑤选择部分客户进行现场访谈，了解客户购货的目的、用途、财务能力等，如有转销则了解转销的最终客户是否为公司所属集团内的企业。对于新增大额客户及一次性大额交易的客户，尤其应关注其交易的合理性，合同的严谨性以及资金流向的合规性等。

2、委托加工业务

企业（委托方）与无关联第三方公司（加工方）通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工，同时，与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。在这种情况下，企业应根据合同条款和业务实质判断加工方是否已经取得待加工原材料的控制权，即加工方是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益，审计时应从以下几个点进行关注：

(1) 原材料的性质是否为委托方（企业）的产品所特有；

(2) 加工方是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料；

(3) 加工方是否承担除因其保管不善之外的原因导致的该原材料的主要风险，如毁损灭失的风险、价格变动的风险；

(4) 加工方是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等；

如果加工方并未取得待加工原材料的控制权，该原材料仍然属于委托方的存货，委托方不应确认销售原材料的收入，而应将整个业务作为购买委托加工服务进行处理；相应地，加工方实质是为委托方提供受托加工服务，应当按照净额确认受托加工服务费收入。

3、运输业务

企业（物流公司）为客户提供综合性的运输、报关、仓储、配送等一揽子服务。由于物流公司自身运力有限，大部分运输环节的服务由物流公司委托另外的承运人完成。对于运输服务的转包应按总额法还是净额法确认应考虑以下因素：

(1) 物流公司对于转包部分的运输是否承担了主要责任。主要从以下点进行关注：①物流公司经营过程中，是否可以根据自身需要以及市场情况自主选择承运人和客户；②根据物流公司与客户的约定，是否由物流公司负责保证客户的全部货物安全、准时、顺利地到达目的地。如果物流公司可以自主选择承运人和客户，且根据约定物流公司对客户货物安全到达目的地负责，则物流公司为物流服务的主要责任人；

(2) 物流公司在交易过程中是否承担了与服务相关的主要风险。主要关注在交易过程中由于物流公司的原因造成存货毁损、压车损失、运输时间延迟，是否由物流公司承担责任；

(3) 物流公司是否有自主定价权。即物流公司是否分别与客户商定服务价格、与承运人商定运输服务价格，从中赚取差价；

如果物流公司没有实际承担转包部分的运输服务，但物流公司与供应商之间的交易独立于物流公司与客户之间的交易，物流公司能够主导承运人等其他方代表为其客户提供服务。物流公司是主要责任人，应按总额法确认收入。

(四) 虚增或隐瞒营业收入风险

对收入波动大的单位应保持谨慎；

1、实施分析性复核程序：

（1）将本期营业收入和上期营业收入进行比较，分析产品销售结构和价格的变动并对异常波动进行分析；

（2）计算本期重要产品的毛利率，与上期比较，检查是否存在异常，各期之间是否存在重大波动，查明原因；

（3）比较本期各月各类主营业务收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律，查明异常现象和重大波动的原因；

（4）将“月度生产部门统计报表及年度生产部门统计表”反映的完工产品名称、规格型号和数量与财务部门反映的完工产品品种名称、规格型号及数量核对；

（5）将销售部门的销售数据（包括但不限于销售报表、销售合同台账、与客户对账资料等）与财务确认收入的数量比对，对确认收入的销售数量进行合理性分析；

（6）将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析，检查是否存在异常。

2、检查纳税申报表，包括增值税纳税申报表、所得税年度汇算表，关注收入申报纳税金额与账面记录是否一致。

3、结合应收账款实施函证程序，必要时实地调查企业的生产经营能力。

（五）收入跨期风险

应对措施：选取资产负债表前后几日且金额大于一定数额的发货单据、客户签收单等（能表明控制权转移的关键单据）与营业收入明细账进行核对；同时从营业收入明细账里选取资产负债表前后几日和金额大于一定数额的业务凭证与发货单、客户签收单等进行核对；复核资产负债表日前后的销售水平，分析异常波动；检查是否存在期后销售退回情况；必要时对资产负债表日形成的应收账款实施函证程序，检查是否存在没有回函的销售。

（六）主要责任人、代理人身份的判断及审计应对

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。主要责任人应当按总额法确认收入，代理人应当按净额法确认收入。审计时结合主要合同条款分析复核企业对自身在合同关系中关于主要责任人还是代理人身份的判断是否正确，采用的收入确认方法是否恰当，可以从包括但不限于以下方面进行分析判断：

1、根据合同条款，分析企业自行向客户提供商品，还是安排他人向客户提供商品；企业自行提供商品的为主要责任人，按总额法确认（如生产企业销售自产产品等）；安排他人提供的，企业仅协助提供，属于次要责任人，净额确认收入。如旅行社代销机票、电商平台销售代销餐券等、百货公司代销产品等。

2、企业在向客户转让商品前是否能控制该商品，如果能控制，则总额法确认收入，如果不能控制，则净额法确认收入。如旅行社特价从航空公司购买机票，再自行定价对外销售，未售出的为旅行社损失，则旅行社能控制这批特价机票（具有这批特价机票的定价权，承担了机票无法出售的存货损失风险），这部分特价机票的销售应采用总额法确认收入。

3、实务中，需要考虑的相关事实和情况：①企业承担向客户转让商品的主要责任。比如从客户的角度，商品的规格、质量、售后服务等均由企业负责，企业可能是主要责任人；②企业在转让商品之前或之后（附销售退回条款的销售）承担了该商品的存货风险；③企业有权自主决定所交易商品的价格。这些条款表明企业是主要责任人，应总额法确认收入。

附：新收入准则关于收入定义与确认方法的相关规定及审计关注

1、根据新收入准则，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。企业将商品的控制权转移给客户，该转移可能在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。企业首先需要识别合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行。

2、审计时，需要复核企业对合同履约义务的识别以及各项履约义务属于某一时段还是某一时点履行的判断是否正确。属于在某一时段内履行履

约义务，需要满足后述三个条件之一：①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；②客户能够控制企业履约过程中在建的商品；③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。不满足按某一时段履行履约义务确认收入（按履约进度确认）的，均按某一时点履行履约义务（履约义务完成时）确认收入。

3、按在某一时段内履行的履约义务确认收入，需要重点关注履约进度的确认方法是否合理。履约进度的确定主要包括产出法（通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度）、投入法（通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度）。实务中，通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度，该方法下，通常需要注意关注合同预计总成本的合理性，以及已发生成本归集的完整性（可能需要对已发生的成本进行适当的调整，如没对履约进度作出贡献的非正常消耗等），同时通过形象进度或者监理报告中注明的完工进度加以印证，存在较大差异的，应分析原因，必要时对计算的履约进度进行修正。

4、按在某一时点履行履约义务确认收入，需要结合销售合同中关于商品转移、验收等合同条款重点关注客户取得相关商品控制权的具体时点以及关键的证据资料，在进行凭证抽查或者截止性测试时重点关注这些证据资料。对于无需安装的标准产品，通常情况下客户签收确认收入；需要安装的产品，在经客户安装调试验收完成时点确认收入（设备销售涉及初验、终验的，需要结合合同款项的收款安排，后续义务、该类销售的历史经验、行业惯例等判断在初验还是终验确认收入）；对于定制的非标准产品，需要结合合同条款，质量异议期结束确认收入。

5、一般情况下，按在某一时段内履行的履约义务确认收入的行业包括，建筑业、家政服务业、酒店业、药品试验行业等；属于按在某一时点履行履约义务确认收入的行业，主要包括一般的标准产品制造业如汽车零配件、药品等标准产品的销售（也不绝对，需要结合合同的具体条款具体分析）。

三、注意事项

1、应充分了解客户的行业、业务特点。

不同的行业收入确认政策和具体流程千差万别，审计人员必须深入了解其特点，这是实施审计程序的前提。

2、注重使用分析程序。

在实施营业收入的审计程序时不仅仅是抽查凭证和复印销售合同与发票，通过凭证抽查和合同、发票检查的金额毕竟有限，而应主要实施分析性复核程序。获取生产部门月度及年度统计表、销售部门的销售数据与财务确认销售收入数量、金额等对比，分析收入确认数量的合理性；从月度、季度、年度、产品、客户、同行业等多维度进行收入毛利率的分析。在实施分析性复核程序时也不仅仅是计算，还要对异常情况、异常波动的形成原因进行分析，根据实际情况分析判断异常情况、异常波动形成原因是否合理，相关证据是否真实可靠。

3、凭证抽查应结合收入确认具体方法进行。

在抽查凭证（包括截止性测试凭证检查），应结合收入确认的具体方法，检查收入确认金额及时点的支撑证据，包括不限于检查销售订单、出库单、运输单、客户签收单、发票等，注意出库时间、运输时间、签收时间等是否存在逻辑矛盾，并关注是否跨期。在记录时，应将凭证附件的内容、发票号、出库单等相应的附件等进行详细注明。

4、截止测试应充分记录测试过程。

进行截止性测试时，在将出库单、客户签收单、发票等支撑收入确认的关键证据和明细账进行核对时，应在底稿中记录核对轨迹，并将发货单的日期与号码、客户签收日期、相应的销售发票的号码、客户名称、销售金额以及记账凭证的日期、号码、对应科目等进行详细记录。

5、存货抵债不适用新收入准则，不能确认销售收入。

以存货抵减债务事项应作为债务重组交易进行处理，因债务重组不属于企业的日常活动，对于以存货清偿债务方式进行债务重组的，不适用收入准则，不应确认销售收入，而应将所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额计入“其他收益”。

6、履约进度不能合理确定但已发生成本预计能够得到补偿，以已经发生成本的金额确认收入。

对于在某一时段内履行的履约义务，只有履约进度能够合理确定时，才能按照履约进度确认收入。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。投入法下，若后续投入成本（如原材料价格波动较大）具有重大不确定性，其履约进度应视为不能合理确定。

7、可变对价、现金折扣、价格折让、应付客户对价、附有退回条款的销售应合理估计销售价格，后续变动应冲减收入。

企业在确认收入金额时应充分考虑价格折让和现金折扣，企业给予客户的价格折让和现金折扣，应当抵减收入。

对于附有销售退回条款的销售，交易价格（确认收入的价格）不应包含预期将会被退回的商品的对价金额。分摊给预期退回商品的价格冲减收入，同时确认为预计负债-应付退货款。预计应退回的商品的成本，减少主营业务成本，同时确认一项应收退回成本。

8、返利应冲减收入或者确认为一项负债，不应计入销售费用。

企业应将其给予客户的返利作为可变对价或附有额外购买选择权（如实物返利）的销售进行会计处理，充分考虑相应义务、交易价格最佳估计数以及交易价格分摊等因素后，恰当确认销售收入及相应负债，而不是计入销售费用。

9、支付给代理人的款项不应计入营业成本，应计入销售费用。

支付给代理人的款项并未增加企业未来用于履行合同义务的资源，系企业为取得合同发生的增量成本。预期能够收回的，应当确认为合同取得成本，后续摊销计入销售费用，预计不能收回的，一次性计入销售费用。

10、销售过程中运输费的处理：对于与履行合同相关的运输活动，发生在商品的控制转移之前的，不构成单项履约义务，相关支出应作为商品销售成本披露；发生在商品的控制转移之后的，构成单项履约义务，企业应当在确认运输服务收入的同时，将相关支出作为运输服务成本披露。

11、其他业务收入与营业收入的检查方式基本相同。

12、投资性房地产租赁收入、处置收入计入其他业务收入，处置以公允价值计量的投资性房地产，应将累计确认的公允价值变动损益结转至其他业务收入。

13、2021年1月1日开始执行新收入准则，首次执行日对该项会计政策变更的影响不调整可比报表数据，对损益影响直接调整期初留存收益。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第14号——收入（2017）》

2、收入准则实施问答及案例

（1）收入准则实施问答

问：企业在执行《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）时，对于给予客户的现金折扣应当如何进行会计处理？（冲减收入）

问：合同资产发生减值的，应当计入哪个会计科目？（资产减值损失）

问：企业在执行《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）时，对于因转让商品收到的预收款及相关增值税应当使用什么会计科目？（不属于合同负债，报表列报在其他流动负债）

问：已执行《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）的企业，在首次执行《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）时，是否需要对新产生的应收账款或合同资产的预期信用损失进行追溯调整？（调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整）

（2）收入准则应用案例

财政部会计司网站 <http://kjs.mof.gov.cn/>

收入准则应用案例——基于客户销售额的可变对价

收入准则应用案例——合同变更与可变对价的判断

收入准则应用案例——主要责任人和代理人的判断

收入准则应用案例——保荐服务的收入确认

收入准则应用案例——药品实验服务的收入确认

收入准则应用案例——定制软件开发服务的收入确认

收入准则应用案例——亏损合同案例

收入准则应用案例——合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）

收入准则应用案例——合同负债（电商平台预售购物卡）

收入准则应用案例——合同履行成本（酒店等服务行业的合同成本）

收入准则应用案例——运输服务

3、北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2014〕第7号-零售及消费品行业收入审计的考虑

4、北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2014〕第8号—钢材贸易类企业主要业务审计风险提示

5、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第8号——高新技术企业认定之收入审计

6、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第1号—关于网络游戏企业收入审计技巧和方法

7、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第2号——关于P2P信贷服务及第三方支付企业收入确认的一般考虑

8、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第6号——收入准则与建造合同准则下的完工百分比法

9、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2017]第10号—新收入准则下可变对价确认条件的考量

10、福建省注册会计师协会审计风险提示11号-收入舞弊风险

11、北注协专家信箱专家观点（2020年第一期）

问题25：对房地产企业进行审计，一般需要重点关注哪些方面？

问题24：对制造型企业收入进行审计时，一般需要重点关注哪些方面？

12、2020年上市公司年报会计监管报告

13、证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020版）（书籍，每年更新）

营业成本实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、7、10、11、12、14 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、营业成本与营业收入是否配比。

(1) 实施分析性复核程序，分析性复核程序结合营业收入进行，对价格和毛利率波动大的产品应作为关注的重点，并取得审计证据；

(2) 结合存货审计，了解被审计单位的成本核算方法，评价成本核算方法是否适合被审单位的实际情况，并编制生产成本和营业成本倒轧表；

(3) 获取或编制被审计单位每个月主要产品的生产成本报表，对主要产品的单位成本波动及其原因进行分析；如被审单位为非生产型企业，应获取或编制单位产品的成本，并对单位产品成本的波动进行分析；

(4) 结合营业收入选取一定期间销售出库资料(或者是销售明细清单)，确认计入主营业务成本的品种、规格、数量和主营业务收入的口径一致。

2、是否少计或多计营业成本。

(1) 实施分析性复核，分析公司产品毛利率变动趋势，同时结合同行业的产品毛利率情况进行综合分析，对近几年的毛利率异常变动情况应分析其原因；对与同行业的毛利率存在较大差异情况，应对其差异和原因进行分析，确认是否符合实际。

(2) 选取毛利率波动大的主要产品或月份，结合存货科目，测试成本计算是否正确。

3、房地产行业营业成本审计的风险。

房地产行业营业成本审计主要应对措施：

(1) 了解成本构成。房地产开发项目成本主要包括土地出让金、土地征收及拆迁安置补偿费、前期工程费、建安工程费、基础设施费、公共配

套设施费、开发间接费七大类别。

(2) 对单方成本及其构成进行分析。重点分析前期工程费、建安工程费、基础设施费、公共配套设施费的单方成本是否与项目所在地域、开发业态、开发产品的市场定位、其他房开企业同类房地产项目匹配。

(3) 结合开发成本、开发科目审计，关注开发产品成本归集核算的真实性、完整性及入账依据的充分性，对主要成本构成项目将其合同、结算报告、发票、付款实施交叉检查核对。

(4) 结合销售台账、竣工测绘报告及营业收入审计情况，核对成本结转涉及的业态、房号、面积是否与收入确认涉及业态、房号、面积对应。

(5) 对成本结转金额正确性实施计价测试。

(6) 对毛利率进行分析，若存在毛利率偏低的项目，应考虑结存存货的减值风险。

4、施工企业营业成本审计的风险。

施工企业营业成本审计主要应对措施：

(1) 实施分析性复核，按单个项目分析毛利率及变动趋势，与项目预算毛利率、以前期间确认的毛利率、本企业其他同类项目毛利率、同行业毛利率进行综合比较，对异常差异进行原因分析，确认是否符合实际。

(2) 关注企业内部不同部门获取资料中相关信息是否一致，如完工进度、累计已发生成本等；是否与外部资料（如结算单据、监理报告、结算报告等）及现场勘查情况相互印证。

(3) 获取业务部门提供的合同台账（如材料采购台账、分包台账等），结合合同履行成本（施工成本）的审计情况，关注施工成本归集是否真实、完整、入账依据是否充分。尤其应关注未及时取得发票或结算资料的，是否预估入账，预估金额的支撑依据是否充分。

(4) 结合收入科目审计中单项履约义务是在“某一时段”或“某一时点”履行的判断结果，按“投入法”或“产出法”确定履约进度，与营业收入配比确认营业成本。

三、注意事项

1、营业成本科目与存货紧密相关，一般应安排同一小组审计人员实施。

应在了解企业业务模式、技术工艺、生产流程、成本料工费构成及比例的基础上，结合存货科目审计，了解企业存货及成本结转核算政策，分析其合理性及执行政策的一贯性。

2、在对营业成本与上年度对比分析时，应分析比较销售总量、单位销售成本和总成本，并针对本期较上期变动幅度较大或者金额较大的项目实施进一步审计程序，并在底稿中记录执行的审计程序和对变动原因进行说明。

3、在分析营业成本与收入匹配时，应选取几个月的销售发出商品与结转成本商品的品种、规格、型号和数量进行核对。

4、在对营业成本进行分析时，应按主要产品按月份分析单位产品成本，对单位产品成本变动幅度较大的月份和品种实施进一步审计程序，并在底稿中记录执行的审计程序和对变动原因进行说明。

5、其他业务成本与营业成本的检查方式基本相同；投资性房地产租赁收入等非主营收入对应的折旧等费用计入其他业务支出科目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《企业会计准则第1号--存货》

税金及附加实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、5、6、8 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、是否存在少计税金及附加。

结合应交税费科目，实施分析复核及交叉核对；对各税种所涉税金进行测算，与申报表及缴款凭证进行核对。

2、营改增后，是否未将原计入管理费用中的房产税、土地使用税、车船使用税、印花税计入本科目。

三、注意事项

1、该科目核算企业经营活动中发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、土地增值税等相关税费。

2、在对税金及附加进行分析性复核时及测算时，应根据被审单位的税种、税率以及主要税种应纳税额等进行复核及测算核对，同时还应和纳税申报表、所得税汇算清缴申报表等进行核对。

3、某些特殊经营业务，收取款项时不满足收入确认条件但产生纳税义务，如：房地产行业取得预售房款需预征土地增值税、租赁业务预收租金需缴纳增值税及城市建设维护费、教育费附加。根据配比原则，应将预缴的土地增值税、城市建设维护费、教育费附加计入应交税费科目借方，报表重分类列报于其他流动资产。

4、对于房地产开发企业，关注公司是否结合房地产销售收入确认进度，对土地增值税进项了恰当的预提，关注当期计入税金及附加中土地增值税是否合理。

四、会计准则、审计准则及专家提示

财会[2016]22号财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知

销售费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、7、8、10 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

被审计单位为了虚增利润可能存在少计销售费用，为了隐藏利润可能存在多计销售费用的情况：

1、分析销售费用本年与前两年的变动情况，如变动较大，应分析主要原因。

2、计算分析各个月份销售费用总额及主要项目金额占主营业务收入的比率，并与上期进行比较，判断变动的合理性。

3、计算分析各个月份销售费用中主要项目的发生额及占销售费用总额的比率，并与上期进行比较，判断其变动的合理性。

4、对异常项目或大额发生的销售费用应对其发生的合理性、相关原始凭证、相关报销程序等进行分析。

三、注意事项

1、对销售费用进行分析性复核时，应分项目、分月份分析销售费用的变动和结构比变动，对波动幅度较大的项目应分析其原因，尤其是对于与收入金额相关性高且具有一定行业特点的销售费用项目，并实施进一步的审计程序，对原因的合理性进行分析，并在底稿注明；波动幅度大小标准，应根据重要性水平而定。

2、销售费用中的职工薪酬、固定资产折旧等需要和相应的科目进行勾稽核对，并做好底稿的交叉索引。

3、在审计底稿中应详细说明执行的程序并通过索引进行勾稽。

4、运输费的列报：根据新收入准则应用指南，针对商品销售运输费，如果属于在履约义务完成之前发生的，属于履行合同发生的成本，应计入

营业成本；如果是履约义务完成之后发生，应考虑识别为一项单项履约义务。按照新收入准则，与商品销售相关的运输费用不应在销售费用科目核算。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》及其应用指南，影响与销售相关运输费列报

2、收入准则应用案例——运输服务

管理费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、12、13、15 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

少计或多计管理费用。对管理费用波动大的情况应保持谨慎。

1、实施分析性复核程序，计算分析管理费用中各项目发生额及占费用总额的比率，将本期、上期管理费用各主要明细项目作比较分析，判断其变动的合理性。

2、比较本期各月份管理费用，对有重大波动和异常情况的项目应查明原因，必要时作适当处理。

3、对异常项目或大额发生的管理费用应对其发生的合理性、相关原始凭证、相关报销程序等进行分析。

三、注意事项

1、对管理费用进行分析性复核时，应分项目、分月份进行分析管理费用的变动和结构比变动，对波动幅度较大的项目应分析其原因，并实施进一步的审计程序，对原因的合理性进行分析，并在底稿注明；波动幅度大小标准，应根据重要性水平而定。

2、管理费用中的职工薪酬、固定资产折旧、无形资产摊销等需要和相应的科目进行勾稽，并做好底稿的交叉索引。

3、管理费用中相关税费应结合相关的法律法规进行复核，并做好底稿记录。

4、在审计底稿中应详细说明执行的程序并通过索引进行勾稽。

5、营改增后，将原计入管理费用中的房产税、土地使用税、车船使用税、印花税计入税金及附加。

四、会计准则、审计准则及专家提示

(一) 会计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》及其应用指南
- 2、《企业会计准则第 21 号——租赁》及其应用指南
- 3、财会[2016]22 号财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知

研发费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、9 和 11 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

研发费用为报表项目，反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。该项目应根据“管理费用”科目下的“研究费用”明细科目的发生额，以及“管理费用”科目下“无形资产摊销”明细科目的发生额分析填列。

报表审计时，如果同时进行高新技术企业认定专项审计，尤其应关注以下事项：

1、研发项目及研发活动是否真实。

应将内部资料与外部资料、过程资料与成果资料结合，综合分析判断研发项目及研发活动的真实性。

内部资料如研发项目内部决策、立项、预算、工作总结、阶段性结论、结题验收等资料；研发人员花名册、学历职称证书、工资发放表、劳动合同；研发领料凭证、研发设备工时记录及分摊表等。外部资料如研发项目在科技主管部门的立项资料、专利申请及授权资料、外部单位检测报告、学术成果发表资料、成果应用的相关合同等。

2、研究与开发阶段是否存在划分不当或人为调剂，将研究阶段发生的支出资本化，未计入研发费用。

关注研究阶段和开发阶段的划分是否合理，是否遵循行业惯例。在实务中，注册会计师可以考虑以流程节点划分研究阶段和开发阶段。研究阶段和开发阶段的划分往往因行业特点和企业具体情况而有所不同，注册会计师在不具备专业胜任能力的情况下应考虑利用行业专家的知识经验。

检查需依赖主观判断研发支出资本化的五项条件，是否具有较强证明

力的外部证据。比如，技术可行性是否取得外部专家报告，新技术或产品是否有商业化合同为支持等；检查合理预期产生未来收益的必要条件是否具备等。不满足资本化条件的研发支出则应费用化。

3、是否存在将非研发人员支出计入研发费用情况。

检查立项、预算、工作总结、结题验收等资料；研发人员花名册、学历职称证书、工资发放表、劳动合同等资料，判断研发人员支出的真实性。

4、是否存在将生产用设备折旧费用计入研发费用；生产、研发共用设备折旧费用是否存在全部计入研发费用，未作合理分摊情况。

核查设备是否真正用于研发，查阅设备使用记录，观察设备使用状态、了解设备在研发活动中的具体作用；测算按工时或其他分摊标准分摊计入的折旧研发费用金额是否准确。

5、是否存在将生产性投入计入研发费用情况。

分析重要研发项目直接投入与研发项目总体预算、年度预算、阶段性成果间是否匹配；检查领料凭证、动力费用分摊凭证，核实列支的研发费用与研发业务的相关性、准确性，警惕可能存在在生产成本和研发费用之间调整以操纵营业利润行为，以及出于为满足高新技术企业认定、税收加计扣除、申请政府补贴等目的而虚增直接投入的情况。

6、研发费用在各项目间的分摊是否合理。

对于采取分摊方式计入各项目的研发费用（如研发人员支出），应关注分摊标准的合理性及一贯性，并验证分摊结果的正确性。

三、注意事项

1、采用谨慎性原则进行研发支出资本化及费用化的判断。

首先获取企业对研发支出资本化与费用化划分标准的会计政策；其次，分析评判会计政策的合理性及执行的一贯性；三是核实实际执行是否与会计政策一致。

2、关注以前年度已资本化、本期终止或暂缓实施研发项目的会计处理是否正确。

对于以前年度已资本化，报告期因进行战略调整等原因，终止或暂缓实施的研发项目，应判断以前年度相关支出是否满足资本化条件，对于不

满足资本化条件的，应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》相关规定进行会计处理。若以前年度相关支出满足资本化条件，本期应按照资产减值准则的规定，对已资本化的开发支出恰当计提减值损失，而非转入管理费用。

3、涉及冲减研发费用的政府补助需注意的事项。

采用净额法核算政府补助，因获得政府补助而冲减研发费用的，实施检查政府补助文件、收款单据、申报资料等程序，并分析补助是否完全与收益相关，是否存在与资产相关的成分。

4、关注研发费用的会计核算、高新技术企业认定、企业所得税税前加计扣除三个口径的异同。

通常情况下，会计口径>高新技术企业认定口径>加计扣除口径。

研发费用归集口径比较（根据现有政策整理供参考）

费用项目	研发费用加计扣除	高新技术企业认定	会计规定	备注
人员人工费用	直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。	企业科技人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘科技人员的劳务费用。	企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用。	会计核算范围大于税收范围。高新技术企业人员人工费用归集对象是科技人员。
直接投入费用	(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(1) 直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	
	(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费。	(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费。	(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。	
	(3) 用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。	(3) 用于研究开发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、检测、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的固定资产租赁费。	(3) 用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的租赁费，设备调整及检验费，以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。	房屋租赁费不计入加计扣除范围。

折旧费用与长期待摊费用	用于研发活动的仪器、设备的折旧费。	用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的折旧费。 研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。	用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费。	房屋折旧费不计入加计扣除范围。
无形资产摊销	用于研发活动的软件、专利权、非专利技术(包括许可证、专有技术、设计和计算方法等)的摊销费用。	用于研究开发活动的软件、知识产权、非专利技术(专有技术、许可证、设计和计算方法等)的摊销费用。	用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。	
设计试验等费用	新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。	符合条件的设计费用、装备调试费用、试验费用(包括新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费、田间试验费等)。		

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 6 号--无形资产》
- 2、《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》
- 3、中国注册会计师协会关于印发《高新技术企业认定专项审计指引》的通知(会协[2008]83 号)(参照)
- 4、北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2014]第 3 号—IPO 企业研发费用资本化
- 5、《2020 年上市公司年报会计监管报告》

五、其他相关文件

- 1、高新口径研发费用相关文件规定
 - (1) 国科发火〔2016〕32 号《高新技术企业认定管理办法》
 - (2) 国科发火〔2016〕195 号《高新技术企业认定管理工作指引》
- 2、研发费用加计扣除相关文件规定
 - (1) 财税[2015]119 号《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》
 - (2) 国家税务总局公告 2015 年第 97 号《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》

(3) 国家税务总局公告 2017 年第 40 号《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》

(4) 财税[2017]34 号《财政部国家税务总局科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》

(5) 财税[2018]64 号《关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》

(6) 财税[2018]99 号《财政部税务总局科技部关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》

(7) 财政部税务总局公告 2021 年第 13 号《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》

财务费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、4、10 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、少计或多计利息费用。

对财务费用波动大的单位保持应有的职业谨慎；实施分析性复核程序；①将本期财务费用各明细项目与上期进行对比，必要时比较本期各月份财务费用，如有重大波动和异常情况应追查原因；②计算借款平均实际利率并同以前年度及市场平均利率相比较；③根据借款平均余额、平均利率测算当期利息费用和应付利息，并与账面记录进行比较；④根据银行存款平均余额和存款平均利率复核利息收入。

2、利息费用资本化。

结合长短期借款审计，检查各项借款期末应计利息有无入账，财务费用中是否包括为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化的借款费用；更大的风险是将应该计入本期财务费用的利息资本化。

三、注意事项

1、对财务费用利息支出进行分析性复核时，应结合长短期借款审计，根据借款合同的期限、利率等对借款利息进行复核，并将借款利息支出与财务费用中的利息支出和资本化利息支出进行勾稽，对差异较大的项目应分析其原因，并实施进一步的审计程序，对原因的合理性进行分析，并在底稿注明。

2、在审计底稿中应详细说明执行的程序并通过索引进行勾稽。

3、根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》，财政贴息直接冲减财务费用。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》及其应用指南；
- 2、《企业会计准则第 16 号——政府补助》

其他收益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6、8 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

该科目归集的主要内容之一为政府补助，主要风险为虚构政府补助、提前或推迟确认政府补助、对政府补助的分类不正确。

1、对政府补助的真实性应保持合理怀疑态度，考虑补助是否存在明显不合理的情形，必要时向相关部门进行函证或访谈。关注政府补助资金来源的适当性，若存在疑问需要执行进一步审计程序。

2、根据政府补助文件、提交申请补助资料，判断企业对政府补助分类的恰当性。

3、关注政府补助的确认条件是否满足，政府补助确认条件有二：（1）企业能够满足政府补助所附条件；（2）企业能够收到政府补助。

同时，应关注企业确认与收益相关的政府补助是否计入了恰当的期间；关注企业与资产相关的政府补助分摊转入其他收益的方法是否合理，以及据此方法结转其他收益的金额是否正确。

三、注意事项

1、与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

2、政府补助之财政贴息应冲减财务费用，不计入其他收益科目。

3、企业作为个人所得税的扣缴义务人收到的扣缴税款手续费，计入其他收益。

4、对于缴纳环节直接减免的增值税，借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目。申报环节减免的不做账务处理。

5、增值税进项税按10%加计扣除部分，在缴纳环节，计入其他收益。

6、债务重组交易中，债务人以金融资产清偿债务的，债务的账面价值与用于偿债的金融资产账面价值之间的差异计入投资收益；债务人以非金融资产（或者包含金融资产与非金融资产的多项资产组合）清偿债务的，转让资产的账面价值与清偿债务的账面价值之间的差异计入其他收益-债务重组收益。

7、企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入。除前述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照实际取得收入的时间确认其他收益。

8、政府补助以应收金额计量的条件：通常情况下，政府补助在收到时确认，如果企业能够满足政府补助所附条件以及企业能够收到政府补助时可以应收金额计量。判断企业能够收到政府补助，应着眼于分析和落实企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金的“确凿证据”，例如，关注政府补助的发放主体是否具备相应的权力和资质，补助文件中索引的政策依据是否适用，申请政府补助的流程是否合法合规，是否已经履行完毕补助文件中的要求，实际收取资金前是否需要政府部门的实质性审核，同类型政府补助过往实际发放情况，补助文件是否有明确的支付时间，政府是否具备履行支付义务的能力等因素。

9、政府补助文件对分类的规定不明确的，应分析判断，并记录于底稿；对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理；复印政府补助文件与项目申请资料、政府补助资金进账单。

10、企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等

活动密切相关，适用收入准则。

11、政府补助可以采用总额法或净额法列示，但同类或类似政府补助业务只能选用一种方法。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、财政部《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2018）及应用指南、《企业会计准则第 12 号——债务重组》（2018）及应用指南

2、证监会 2015 年发布的《会计监管风险提示第 1 号—政府补助》

3、财政部《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）

4、财政部 2018 年发布《关于政府补助准则有关问题的解读》

5、财政部《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22 号）

6、财政部 2019 年发布《关于深化增值税改革有关政策的公告》适用《增值税会计处理规定》有关问题的解读

7、《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号）

投资收益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3 和 6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、成本法核算的长期股权投资，是否在被投资企业作出股利分配决议的当期确认投资收益。

采用成本法核算的企业的投资，应注意其确认投资收益时是否获取了被投资企业关于股利分配的股东会决议，并关注股利的实际收取情况。

权益法核算的长期股权投资，是否按被投资企业当期净利润及持股比例确认投资收益（或损失）。

按权益法核算的企业的投资，应注意其是否获取了被投资企业盖章的年度财务报表和审计报告，并判断被投资公司当期净利润的真实性，复核按持股比例计算的投资收益（损失）的正确性。如果该投资收益系被审计单位利润总额的主要来源，应考虑追加必要的审计程序，并根据追加程序实施结果考虑对审计意见类型的影响。

3、持有各类金融资产是否正确核算投资收益。

对于持有各类金融资产取得的投资收益，应取得投资相关合同协议，对合同条款进行研读及判断分析，结合收益的收取情况，核实投资收益的真实性及金额的正确性。

三、注意事项

对投资收益项目，应逐一检查其发生的原始资料，重新计算其应入账金额，核实会计处理的正确性，并在相关资产科目底稿交叉索引勾稽。

1、本科目审计应结合产生投资收益的相关资产科目如长期股权投资、各类金融资产等交叉进行。

2、投资收益通常发生频率较少，应在底稿中逐一对产生投资收益的项

目进行详细的分析核对，审核投资收益的金额及会计处理期间是否正确。

3、结构性存款、银行理财产品根据其合同现金流量特征，业务模式进行资产类别划分后，对划分为以摊余成本计量的金融资产，取得归属于持有期间的利息收入，一般应计入投资收益；对于满足计入货币资金条件而计入货币资金的结构性存款，其利息收入可计入财务费用—利息收入；划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，根据估值模型计量的公允价值变动金额计入公允价值变动损益。

4、承兑汇票贴现利息支出的会计处理参见“应收票据”相关描述。

5、关注是否存在滥用会计政策情况。根据现有小企业会计准则规定，执行小企业会计准则单位的长期股权投资均采用成本法核算，其投资收益在被投资单位宣告分派现金股利或利润时确认。执行小企业会计准则的公司不得选择性执行企业会计准则。

四、会计准则、审计准则及专家提示

- 1、《企业会计准则第2号——长期股权投资》
- 2、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017）
- 3、《企业会计准则第23号——金融资产转移》（2017）

公允价值变动损益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、5、6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、本科目主要结合资产负债相关科目的审计，勾稽核对归集内容、金额是否正确、完整。

2、关注相关科目公允价值的合理性，特别是通过评估价值确定的公允价值，应对评估结果的合理性进行关注，必要时可以利用专家工作。

三、注意事项

1、执行新金融工具准则后，处置分类为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产或金融负债时，原确认的公允价值变动损益，无需转入投资收益科目。

2、处置以公允价值计量且变动计入当期损益的投资性房地产时，原累计确认的公允价值变动损益，应结转至其他业务收入。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》及应用指南（2018）

2、《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》及其应用指南

信用减值损失实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

主要风险为该项目归集内容不符合规定以及归集金额不正确。

该项目与《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》规范的各项金融资产计提的减值准备（预期信用损失）有严格的勾稽关系，应与相关资产减值准备变动交叉核对检查。

三、注意事项

应收账款、其他应收款、应收票据等金融工具确认和计量准则规范的金融资产计提的减值准备计入信用减值损失科目；存货、固定资产等非金融资产计提的减值准备计入资产减值损失科目。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》及应用指南（2018）

2、财政部《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）

资产减值损失实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、4 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

主要风险为该项目归集内容不符合规定以及归集金额不准确。该项目与存货、固定资产等非金融工具准则规范的相关资产项目计提的减值准备有严格的对应关系，应与相关资产减值准备变动交叉核对检查。

存在明显减值迹象的长期资产，应进行减值测试，相应考虑计提减值准备。

三、注意事项

1、由金融工具确认和计量准则所规范的应收账款、其他应收款等金融资产计提的减值准备，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，不在本项目核算，在信用减值损失科目核算。

2、销售已计提减值准备的存货，其计提的存货跌价准备应结转营业成本。

3、合同资产计提的减值准备，在资产减值损失核算。

4、资产减值损失属于利润表的加项。如相关资产减值准备增加，其对应的资产减值损失在利润表中以负数列示；否则以正数列示。

5、长期资产（如固定资产、在建工程）减值损失一经计提，不能转回。

6、关注管理层作出是否减值的判断及支撑依据是否充分，判断决策程序是否符合被审计单位三重一大、公司章程、合资协议等相关规定。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 8 号——资产减值》及应用指南

2、《企业会计准则第 1 号——存货》及应用指南

3、财政部《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）

4、财政部会计司问题解答（参见收入的特别提示）

资产处置收益实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、5 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、通过资产处置收益虚增利润。

对超过重要性水平的资产处置收益项目，应逐一检查其发生的原始资料，以及重新计算其入账金额和会计处理的正确性，并在底稿通过交叉索引勾稽；特别关注是否为关联交易。

2、注意本科目设置的明细科目是否符合资产处置收益的核算内容与范围，是否正确区分本科目与营业外收支的界限。

资产处置收益核算内容主要包括：

（1）企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组(子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失；

（2）处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失；

（3）非货币性资产交换中换出资产为固定资产、在建工程、生产性生物资产和无形资产的，换出资产的公允价值与账面价值之间的差异计入资产处置损益。（换出资产为投资性房地产的，其公允价值确认为其他业务收入，换出资产账面价值计入其他业务成本；换出资产为长期股权投资，其公允价值与账面价值之间的差异计入投资收益）。

营业外收入核算内容主要包括：

（1）固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产报废（非出售）的净利得在营业外收入科目核算；

（2）与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

三、注意事项

资产处置收益发生频率较少，应在底稿中对产生资产处置收益项目的交易性质，交易时间以及交易的金额等进行详细的分析，审核内容的真实性、合理性。特别是关联方之间的交易，应关注交易是否具有商业实质。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其应用指南

2、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》及其应用指南

营业外收入实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、12 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

通过营业外收入虚增利润。

对超过重要性水平的营业外收入项目，应逐一检查其发生的原始资料，以及重新计算其入账金额和会计处理的正确性，并在底稿通过交叉索引勾稽。

三、注意事项

1、营业外收入发生频率较少，应在底稿中对产生营业外收入项目的交易性质，交易时间以及交易的金额等进行详细的分析，审核内容的真实性、合理性。特别是关联方之间的交易，应关注交易是否具有商业实质。

2、与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收入。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

3、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产报废（非出售）的净利得应计入营业外收入。

4、存货盘盈、捐赠利得等应计入营业外收入科目。

5、根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，固定资产盘盈应作为前期差错调整，不应计入当期营业外收入。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其指南

2、《企业会计准则第 16 号——政府补助》及应用指南 2018

3、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》及其应用指南

营业外支出实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、13 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

无。

三、注意事项

1、营业外支出发生频率较少，应在底稿中逐一对营业外支出项目的交易性质，交易时间以及交易的金额等进行详细的分析，审核内容的真实性、合理性。特别是关联方之间的交易，应关注交易是否具有商业实质。

2、营业外支出主要核算内容：对外捐赠、非常损失（如自然灾害损失等）、对外担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债、税收滞纳金、罚金、罚款、赞助支出等。

四、会计准则、审计准则及专家提示

1、《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其指南

2、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》及其应用指南

3、《企业会计准则第 12 号——债务重组》及其应用指南

4、《企业会计准则第 13 号——或有事项》及其应用指南

所得税费用实质性程序实施指引

一、基本程序

本项目基本程序：程序表第 1、2、3、4、6 项，如根据重要性水平认定该项目为重要，无特别原因均应执行基本程序。

二、主要风险点及应对措施

1、计算当期所得税费用时重大纳税调整事项是否均已作调整。

结合利润总额及其他科目审计结果，关注免税收入、加计扣除项目、计提的资产减值、成本法及权益法核算的投资收益、公允价值变动损益、计提未支付的职工薪酬、税法与会计折旧年限差异、行政性罚款及滞纳金、预提及应付未付费用等重大税会差异，以及以前年度递延至当期扣除的主要事项和亏损弥补是否已在所得税计算表上完整反映。必要时，向税务专家进行咨询。

2、以前年度享受优惠税收政策（如高新技术企业、西部大开发所得税优惠税率）的企业，当期是否仍符合享受条件，未进行分析及复核，导致税率适用不当。

收集企业享受所得税优惠的相关批准或备案文件，结合相关文件规定，对是否仍符合享受条件进行复核，对相关比率指标进行重新测算，核实税率的正确性。

3、资产及负债的计税基础与账面价值不一致情况下产生的暂时性差异，是否已计提相应的递延所得税资产或负债，同时确认递延所得税费用。

对资产及负债的计税基础与账面价值的差异、以及按税法规定可结转至以后年度的未弥补亏损进行复核，结合纳税调整因素，核实暂时性差异的构成及金额，确认相应的递延所得税资产、递延所得税负债并计入递延所得税费用（按准则规定直接计入所有者权益项目的除外）。

三、注意事项

1、应将法定税率与企业实际税率进行比较，分析差异原因。

2、重大纳税调整事项审核应避免重大漏项。

审计时当年所得税汇算已完成的，收集当年及以前年度汇算鉴证报告、汇算申报表，对主要项目实施复核程序，关注大额调整是否符合税法规定，结合季度申报情况、已交税费及以前年度调整事项，编制当期所得税计算表。审计时当年所得税汇算尚未完成的，收集以前年度汇算鉴证报告及申报表，结合资产负债、损益科目审计结果及以前年度调整事项，对主要应调整事项进行调整，编制当期所得税计算表。

编制的当期所得税计算表与应交税费-应交所得税科目底稿交叉索引。

3、关注当期缴纳（退回）所得税情况，复核其归属期，涉及影响上期损益的，根据重要性原则判断是否应进行必要的追溯调整，作会计差错更正。

4、对于不确认递延所得税费用的暂时性差异，应符合《企业会计准则第18号-所得税》第十一条、十二条、十三条规定的条件，收集充分适当的审计证据。

5、对于能够结转至以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，确认递延所得税资产时，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税额为限，并取得未来期间盈利预测报告等支撑资料。

6、关注是否存在滥用会计政策情况。根据现有小企业会计准则规定，执行小企业会计准则单位，不确认递延所得税费用。执行小企业会计准则的企业不得选择性执行企业会计准则。

7、权益法核算的长期股权投资，按被投资单位净资产份额的变化确认损益调整及其他权益变动，其账面价值与计税基础间产生的暂时性差异，应考虑该项投资的投资意图，如果企业拟长期持有该项投资，一般不确认递延所得税费用；如果改变持有意图拟对外出售，应确认相关的递延所得税费用。

8、房地产开发企业特别提示

（1）房地产开发企业销售未完工开发产品，按取得的预售收入及规定的预计毛利率，计算应税所得，计入应纳税所得额计缴企业所得税；开发产品完工后，结算其计税成本并计算实际毛利额，同时将其实际毛利额与

其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

（2）已取得的预售收入中，尚未满足会计收入确认条件的部分，其预缴的企业所得税，作为资产-其他流动资产列示。预售收入（预收账款）计税基础等于其账面价值，不确认递延所得税资产。

四、会计准则、审计准则及专家提示

《企业会计准则第 18 号—所得税》及应用指南

《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 5 号—利用税务专家的工作

五、其他相关文件

- 1、国税发〔2009〕31 号《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》
- 2、中国证监会《会计监管工作通讯》（2017 年第四期）

程序表参考格式

资产类审计程序表

货币资金审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的货币资金是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的货币资金均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的货币资金由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 货币资金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。 | 计价和分摊 |
| 5 货币资金已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
(一)库存现金							
1	核对库存现金日记帐与总帐的金额是否相符, 检查非记账本位币库存现金的折算汇率及折算金额是否正确。					√	
2	监盘库存现金: (1)制定监盘计划, 确定监盘时间。(2)将盘点金额与现金日记帐余额进行核对, 如有差异, 应要求被审计单位查明原因并作适当调整。(3)在非资产负债表日进行盘点时, 应调整至资产负债表日的金额。(4)若有充抵库存现金的借条、未提现支票、未作报销的原始凭证, 在盘点表中注明, 如有必要应作调整。			√	√	√	√
3	抽查大额库存现金收支。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。			√			√
4	选取资产负债表日前后 张、金额在 以上的现金收支凭证进行截止测试, 如有跨期收支事项, 考虑是否应作适当调整。			√	√		

5	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。							
	(二)银行存款							
6	获取或编制银行存款余额明细表：(1)复核加计是否正确，并与总账数和日记账合计数核对是否相符。(2)检查非记账本位币银行存款的折算汇率及折算金额是否正确。						√	
7	审计人员与企业财务人员一同到银行打印已开立银行存款账户清单，将已入账的货币资金账户与已开立银行存款账户清单进行核对，若不一致，需说明差异原因及获取相关支撑资料；			√	√	√		√
8	获取企业银行征信报告（必要时由审计人员与被审计单位人员一同到银行打印），打印全部信息（详细版），核对有关信息与被审计单位会计记录相关信息是否一致，以证实是否存在被审计单位没有记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项。			√	√	√		√
9	计算银行存款累计余额应收利息收入，分析比较被审计单位银行存款应收利息收入与实际利息收入的差异是否恰当，评估利息收入的合理性，检查是否存在高息资金拆借，确认银行存款余额是否存在，利息收入是否已经完整记录。			√	√		√	
10	检查银行存单，编制银行存单检查表，检查是否与账面记录金额一致，是否被质押或限制使用，存单是否为被审计单位所拥有。(1)对已质押的定期存款，检查定期存单，并与相应的质押合同核对，关注定期存单对应的质押借款有无入账。(2)对未质押的定期存款，检查开户证书原件。(3)对审计外勤工作结束日前已提取的定期存款，应核对相应的兑付凭证、银行对账单和定期存款复印件。			√		√		
11	获取并检查银行存款余额调节表：(1)取得被审计单位的银行存款余额对账单，并与银行询证函回函核对，确认是否一致；(2)检查银行存款余额调节表中的调节项目是否合理，调节后银行存款日记账余额与银行对账单余额是否一致；(3)如果存在跨期收支和跨行转账的调节项目，编制跨行转账业务明细表，检查跨行转账业务是否同时对应转入和转出，未在同一期间完成的转账业务是否反映在银行存款余额调节表的调整事项中；(4)检查在途存款和未付票据：①检查在途存款的日			√	√		√	

	<p>期，查明发生在途存款的具体原因，追查期后银行对账单存款记录日期，确定被审计单位与银行记账时间差异是否合理，确定在资产负债表日是否需审计调整；②检查被审计单位的未付票据明细清单，查明被审计单位未及时入账的原因，确定账簿记录时间晚于银行对账单的日期是否合理；③检查被审计单位未付票据明细清单中有记录，但截至资产负债表日银行对账单无记录且金额较大的未付票据，获取票据领取入的书面说明。确认资产负债表日是否需要进行调整；④检查资产负债表日后银行对账单是否完整地记录了调节事项中银行未付票据金额；(5)对异常的调节项目，确认是否表明存在舞弊。</p>						
12	<p>实施函证程序，如果有充分证据表明某一银行存款信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，可不对这些项目实施函证程序，在审计工作底稿中说明理由。(1)编制银行函证结果汇总表，检查银行回函。(2)调查不符事项，确定是否表明存在错报。(3)如果未回函，实施替代程序。(4)如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5)如果管理层不允许寄发询证函： ①询问管理层不允许寄发询证函的原因，并就其原因的正当性及合理性收集审计证据；②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响；③实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据；④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，应与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。</p>			√		√	
13	<p>关注是否存在质押、冻结等对变现有限制或存在境外的款项。是否已作必要的调整和披露。</p>					√	√
14	<p>对不符合现金及现金等价物条件的银行存款在审计工作底稿中予以列明，以考虑对现金流量表的影响。</p>						√
15	<p>抽查大额银行存款收支的原始凭证，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。检查是否存在非营业目的的大额货币资金转移，并核对相关账户的进账情况；如有与被</p>			√		√	

	审计单位生产经营无关的收支事项，应查明原因并作相应的记录。						
16	检查银行存款收支的截止是否正确。选取资产负债表日前后张、金额以上的凭证实施截止测试，关注业务内容及对应项目，如有跨期收支事项，考虑是否应进行调整。			√	√		
17	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。						
	(三)其他货币资金						
18	获取或编制其他货币资金明细表：(1)复核银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款、外埠存款等加计是否正确，并与总账数和日记账明细账合计数核对是否相符。(2)检查非记账本位币其他货币资金的折算汇率及折算是否正确。					√	
19	获取并检查其他货币资金余额调节表：(1)取得被审计单位银行对账单，并与银行回函结果核对是否一致。①应将保证金户对账单与相应的交易进行核对。检查保证金与相关债务的比例和合同约定是否一致。特别关注是否存在有保证金发生，而被审计单位账面无对应的保证事项的情形。②若信用卡持有人是被审计单位职员，应取得该职员提供的确认书，并应考虑进行调整。(2)检查其他货币资金存款余额调节表中加计数是否合理，调节后其他货币资金日记账余额与银行对账单余额是否一致。			√	√	√	
20	函证银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款、外埠存款等期末余额，编制其他货币资金函证结果汇总表，检查银行回函。如果有充分证据表明某一其他货币资金的信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，可不对这些项目实施函证程序，在审计工作底稿中说明理由。(1)调查不符事项，确定是否表明存在错报。(2)如果未回函，实施替代程序。(3)如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(4)如果管理层不允许寄发询证函：①询问管理层不允许寄发询证函的原因，并就其原因的正当性及合理性收集审计证据；②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相			√	√		

	关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响；③实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据；④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，应与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。							
21	检查其他货币资金存款账户存款人是否为被审计单位，若存款人非被审计单位，应获取该账户户主和被审计单位的书面声明，确认资产负债表日是否需要调整。					√		
22	关注是否有质押、冻结等对变现有限制、存放在境外或有潜在回收风险的款项。							√
23	选取资产负债表日前后 张、 金额以上的凭证，对其他货币资金收支凭证实施截止测试，如有跨期收支事项，应考虑是否进行调整。			√	√			
24	抽查大额其他货币资金收付记录。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。			√			√	
25	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。							
26	检查货币资金，是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

交易性金融资产审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的交易性金融资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的交易性金融资产均以记录。 | 完整性 |
| 3 记录的交易性金融资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 交易性金融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。 | 计价和分摊 |
| 5 交易性金融资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制交易性金融资产明细表:(1)复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。(2)检查非记账本位币交易性金融资产的折算汇率及折算是否正确。(3)与被审计单位讨论以确定划分为交易性金融资产是否符合企业会计准则的规定。				√	
2 就管理层将投资确定为交易性金融资产的意图获取书面声明,向管理层询问,并通过下列方式对管理层的答复予以印证:(1)考虑管理层对管理金融资产的业务模式的选择。(2)检查是否进行合同现金流量测试。(3)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录。(4)考虑管理层选择划分为交易性金融资产的理由。				√	√
3 确定交易性金融资产余额正确及存在:(1)获取股票、债券、基金等账户对账单,与明细账余额核对,作出记录或进行适当调整。(2)实施监盘程序,获取被审计单位编制的交易性金融资产盘点表,检查交易性金融资产名称、数量、票面价值、票面利率等内容,同时与相关账户余额进行核对;如有差异,查明原因。作出记录或进行适当调整。(3)如交易性金融资产在审计工作日已售出或兑换,追查至相关原始凭证,以确认其在财务报表日存在。(4)对在外保管的交易性金融资产,查阅保管文件,向保管人函证,复核并记录函证结果。			√		√

4	确定交易性金融资产的会计记录是否完整,并确定所购入交易性金融资产归被审计单位所拥有:(1)取得有关账户流水单,对照检查账面记录是否完整。检查购入交易性金融资产是否为被审计单位拥有。(2)向相关机构发函,并确定是否存在变现限制,同时记录函证过程。			√	√	√	√	
5	确定交易性金融资产的计价是否正确:(1)复核交易性金融资产计价方法,检查其是否按公允价值计量,前后期是否一致。(2)复核公允价值取得依据是否充分。公允价值与账面价值的差额是否计入公允价值变动损益科目。(3)如果识别出与交易性金融资产公允价值相关的重大错报风险,执行“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序,并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
6	对本期发生的交易性金融资产的增减变动,检查相关支持性文件,确定会计处理是否正确。			√	√		√	
7	检查有无变现存在重大限制的交易性金融资产,如有,则查明情况,并做适当调整。					√		
8	检查交易性金融资产与其他金融资产相互重分类的依据是否充分,会计处理是否正确。					√	√	
9	识别与交易性金融资产相关的重大信用风险,检查相关信用损失计算是否正确,并在本账项工作底稿中记录测试过程。如果识别出与交易性金融资产相关的重大错报风险,执行“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序,并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
10	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
11	检查交易性金融资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

应收票据审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应收票据确实存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应收票据均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应收票据由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 应收票据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。 | 计价和分摊 |
| 5 应收票据已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序	索引号	执行人	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
1 获取或编制应收票据明细表: (1)复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符; 结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币应收票据的折算汇率及折算是否正确。(3)检查逾期票据是否已转为应收账款。						√	
2 对至审计时已经到期兑现或贴现的应收票据, 检查相关收款凭证等资料, 确认其真实性。			√				
3 取得被审计单位“应收票据备查簿”, 核对其是否与账面记录一致。			√				
4 监盘库存票据, 与“应收票据备查簿”的有关内容核对; 检查库存票据, 注意票据的种类、号数、出票日、签收日、到期日、票面金额、交易合同号、付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称, 以及利率、贴现率、收款日期、收回金额等是否与应收票据登记簿的记录相符; 关注是否对背书转让或贴现的票据负有连带责任; 注意是否存在已作质押的票据和银行退回的票据。			√	√		√	
5 对应收票据进行函证, 并对函证结果进行汇总、分析, 对不符事项进行调查。			√		√	√	

小型企业审计工作底稿指引

6	对于大额票据，取得相应销售合同或协议、销售发票和出库单等原始交易资料并进行核对，以证实是否存在真实交易。			√				
7	复核带息票据的利息计算是否正确，并检查其会计处理是否正确。						√	
8	对贴现的应收票据，复核其贴现息计算是否正确，会计处理是否正确。编制已贴现和已转让但未到期的商业承兑汇票清单，并检查是否存在贴现保证金。						√	
9	评价针对应收票据计提的坏账准备。如果识别出与应收票据坏账准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
10	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
11	检查应收票据是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

应收账款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应收账款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应收账款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应收账款由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 应收账款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。 | 计价和分摊 |
| 5 应收账款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序	索引号	执行人	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
1 获取或编制应收账款明细表: (1)复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符; 结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币应收账款的折算汇率及折算是否正确。(3)分析有贷方余额的项目, 查明原因, 必要时, 作重分类调整。(4)结合其他应收款、预收账款等往来项目的明细余额, 调查有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项(如, 代销账户、关联方账户或雇员账户)。如有, 作出记录, 必要时作调整。						√	
2 计算赊销比例、应收账款周转率及应收账款周转天数等指标, 与被审计单位以前年度指标、同行业同期相关指标对比分析, 检查是否存在重大异常。			√	√		√	
3 获取应收账款账龄分析表: (1)测试计算的准确性; (2)检查原始凭证, 如销售发票、运输记录等, 测试账龄划分的准确性; (3)请被审计单位协助, 在应收账款明细表上标出至审计时已收回的应收账款金额, 对已收回金额较大的款项进行检查至支持性文件。						√	

4	<p>实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要或函证很可能无效。如果不对应收账款进行函证，在工作底稿中说明理由。(1)编制应收账款函证结果汇总表，检查回函。(2)调查不符事项，确定是否表明存在错报。(3)如果未回函，实施替代程序。(4)如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5)如果管理层不允许寄发询证函：①询问管理层不允许寄发询证函的原因，并就其原因的正当性及合理性收集审计证据；②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响；③实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据；④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。</p>			√		√	√	
5	<p>对未函证的应收账款，检查相关支持性文件（如销售合同、销售订单、销售发票副本、发运凭证及回款单据），确定会计处理是否正确。</p>			√				
6	<p>浏览应收账款发生额，关注有无不属于结算业务的债权。如有，检查至相关支持性文件，确定债权性质。</p>			√				
7	<p>检查自资产负债表日至日止被审计单位授予欠款单位的、金额大于的减免应收账款的支持性文件，以及资产负债表日前后销售退回和赊销水平，确定应收账款是否真实存在。</p>			√				
8	<p>评价坏账准备计提的适当性： (1)取得或编制坏账准备计算表，复核加计正确，与坏账准备总账数、明细账合计数核对相符，将应收账款坏账准备本期计提数与信用减值损失相应明细项目的发生额核对，是否相符。 (2)检查应收账款坏账准备计提和核销的批准程序，取得书面报告等证明文件，评价计提坏账准备所依据的资料、假设及方法；复核应收账款坏账准备是否按经股东大会或董事会批准的既定方法和比例提取，其计算和会计处理是否正确。 (3)根据账龄分析表，选取金额大于_____的账户，逾期超过___天的账户，以及认为必要的其他账户(如，有收款问题记录的账户，收款问题行业集中的账户)，复核并测试所选取账户期后收款情况，针对所选取的账户，与授信部门经理或其他负责人员讨论其可收回性，并复核往来函件或其他相关信息，以支持被审计单位就此作出的声明，针对坏账准备计提不足情</p>						√	

	<p>况进行调整。</p> <p>(4)实际发生坏账损失的，检查转销依据是否符合有关规定，会计处理是否正确。</p> <p>(5)已经确认并转销的坏账重新收回的，检查其会计处理是否正确。</p> <p>(6)通过比较前期坏账准备计提数和实际发生数，以及检查期后事项，评价应收账款坏账准备计提的合理性。</p>							
9	<p>检查应收账款中是否存在债务人破产或者死亡，以其破产财产或者遗产清偿后仍无法收回，或者债务人长期未履行偿债义务的情况，如是，应提请被审计单位处理。</p>						√	
10	<p>如存在应收关联方的款项：(1)了解交易的商业理由。(2)检查证实交易的支持性文件（例如，发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件）。(3)如果可获取与关联方交易相关的审计证据有限，考虑实施下列审计程序：①向关联方函证交易的条件和金额，包括担保和其他重要信息；②检查关联方拥有的信息；③向与交易相关的人员和机构（例如银行、律师）函证或与其讨论有关信息。(4)完成“关联方”审计工作底稿。</p>			√	√	√	√	
11	<p>检查银行询证函回函、会议纪要、借款协议和其他文件，确定应收账款是否已被质押或出售。</p>					√		
12	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>							
13	<p>检查应收账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>							√

应收款项融资审计程序

被审计单位： 编制人： 日期： 索引号：
 报表截止日： 复核人： 日期： 项目：

审计目标：

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的应收款项融资是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应收款项融资均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应收款项融资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 应收款项融资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。 | 计价和分摊 |
| 5 应收款项融资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制应收款项融资明细表，复核其加计数是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					√	
2	就企业管理应收款项的业务模式获取管理层书面声明，并考虑管理层实现其目标的能力。向管理层询问，并通过下列方式对管理层的答复予以印证：				√		√
	(1)考虑管理层以前所述业务模式的实际实施情况，并考虑实现现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期对应收款项业务模式的影响。				√		√
	(2)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录。				√		√
	(3)考虑关键管理人员对应收款项进行管理的特定业务目的，以及企业为实现其目标而开展的特定活动。				√		√
	(4)考虑管理层选择划分为应收款项融资的理由。				√		√
	(5)考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。				√		√

3	结合应收票据、应收账款等会计科目，确定应收款项融资的余额正确并存在。			√	√	√	√	
4	结合应收票据、应收账款等会计科目，对本期发生的应收款项融资的增减变动，检查至支持性文件，确定其会计处理是否正确。			√	√	√	√	
5	确定应收款项融资的计价正确：						√	
	(1)复核应收款项融资的计价方法，检查其是否按公允价值计量，前后期是否一致，公允价值取得依据是否充分；						√	
	(2)复核应收款项融资的期末公允价值计量是否正确，会计处理是否正确。						√	
6	如果识别出与应收款项融资减值和公允价值相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本工作底稿中记录测试过程。						√	
	确定坏账准备计提的是否充分：取得包括账龄或逾期信息的应收款项融资，测试账龄或逾期信息的划分是否正确。重新计算应计提的坏账准备，与被审计单位已记录的坏账准备进行比较，调整差异。特别关注大额坏账准备转回是否合理。分析已计提的准备是否以预期信用损失为基础，反映通过评价一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额、货币时间价值，及在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。							
7	对涉及到的应收账款、应收票据进行函证，并对函证结果进行汇总、分析，对不符事项进行调查。			√		√	√	
8	对于涉及到的库存票据进行监盘，并与“应收票据备查簿”的有关内容核对；关注是否对背书转让或贴现的票据负有连带责任；注意是否存在已作质押或背书的票据和银行退回的票据。							
9	结合银行借款等的检查，了解应收款项融资是否存在质押、担保情况。如有，则应详细记录，并提请被审计单位进行充分披露。						√	

小型企业审计工作底稿指引

10	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
11	检查应收款项融资是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

预付账款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的预付款项是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的预付款项均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的预付款项由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 预付款项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。 | 计价和分摊 |
| 5 预付款项已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制预付款项明细表：(1)复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)结合应付账款等往来项目的明细余额，查核有无重复付款的情况或在收到由预付款项购买的物资时未冲减预付款项而增加应付账款的情况。(3)分析出现贷方余额的项目，查明原因，必要时建议进行重新分类调整。					√	
2	分析预付款项账龄及余额构成，确定：(1)该笔款项是否根据有关购货合同支付。(2)检查一年以上预付款项未核销的原因及发生坏账的可能性，检查不符合预付款项性质的是否需调整至正确科目、因供货单位破产、撤销等原因无法再收到所购货物的预付款项是否已按管理权限经批准后作为坏账，转销预付款项。			√	√	√	

3	<p>实施函证程序：(1)编制预付款项函证结果汇总表，检查回函。(2)调查不符事项，确定是否表明存在错报。(3)如果未回函，实施替代程序。(4)如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5)如果管理层不允许寄发询证函：</p> <p>①询问管理层不允许寄发询证函的原因，并就其原因的正当性及合理性收集审计证据；②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响；③实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据；④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，应与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。</p>			√		√	√	
4	<p>检查资产负债表日后的预付款项、存货及在建工程明细账，并检查相关凭证，核实期后是否已收到实物并转销预付款项，分析资产负债表日预付款项的真实性和完整性。</p>			√	√			
5	<p>如存在预付关联方的款项：(1)了解交易的商业理由。(2)检查证实交易的支持性文件（例如，发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件）。(3)如果可获取与关联方交易相关的审计证据有限，考虑实施下列审计程序：①向关联方函证交易的条件和金额，包括担保和其他重要信息；②检查关联方拥有的信息；③向与交易相关的人员和机构（例如银行、律师）函证或与其讨论有关信息。(4)完成“关联方”审计工作底稿。</p>			√	√	√	√	
6	<p>评价计提的预付款项坏账准备。如果识别出与预付款项坏账准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。</p>						√	
7	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>							
8	<p>检查预付款项是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>							√

应收利息审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应收利息是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应收利息均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应收利息由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 应收利息以恰当的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。 | 计价和分摊 |
| 5 应收利息已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制应收利息明细表:(1)复核加计正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币应收利息的折算汇率及折算是否正确。				√	
2	对本期应收利息的增减变动,结合相关账项的审计,检查至相关支持性文件,确定应收利息的计算和会计处理是否正确。必要时,实施函证程序。			√	√	√
3	检查期后收款情况:(1)对至审计时已收回的金额较大的款项检查至支持性文件,如核对收款凭证和银行对账单。(2)关注长期未收回及金额较大的应收利息,询问管理层,确定应收利息的可收回性。必要时,向被投资单位函证利息支付情况,复核并记录函证结果。			√	√	
4	评价计提的坏账准备。如果识别出与应收利息坏账准备相关的重大错报风险,执行“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序,并在本账项工作底稿中记录测试过程。					√
5	对标明针对关联方的应收利息,执行关联方及其交易审计程序。				√	√

6	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
7	检查应收利息是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。						√

应收股利审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应收股利是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应收股利均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应收股利由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 应收股利以恰当的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。 | 计价和分摊 |
| 5 应收股利已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制应收股利明细表：(1)复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符；结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币应收股利的折算汇率及折算是否正确。					√	
2	对本期应收股利的增减变动，结合相关账项的审计，检查至相关支持性文件，确定应收股利的计算和会计处理是否正确。必要时，实施函证程序。				√	√	√
3	检查期后收款情况：(1)对至审计时已收回的金额较大的款项检查至支持性文件，如核对收款凭证和银行对账单。(2)关注长期未收回且金额较大的应收股利，询问管理人员，确定应收股利的可收回性。必要时，向被投资单位函证股利支付情况，复核并记录函证结果。			√	√		
4	评价计提的坏账准备，如果识别出与应收股利坏账准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。					√	
5	结合投资审计，确定境外投资应收股利汇回不存在重大限制，如果存在，已充分披露。					√	√

小型企业审计工作底稿指引

6	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
7	检查应收股利是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。						√

其他应收款审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他应收款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他应收款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他应收款由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他应收款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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他应收款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序	索引号	执行人					
1 获取或编制其他应收款明细表: (1) 复核加计正确, 并与总张数和明细账数核对是否相符, 结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2) 了解重大明细项目的其他应收款内容及性质, 进行类别分析, 重点关注是否存在资金被关联企业(或实际控制人)大量占用、变相拆借资金、隐形投资、误用会计科目、或有损失等现象。(3) 结合应收账款、其他应付款等明细余额。检查是否有同时挂账的项目, 核算内容是否重复, 必要时作出适当调整。(4) 检查非记账本位币其他应收款的折算汇率及折算是否正确。(5) 分析有贷方余额的项目, 查明原因, 必要时, 作出分类调整。						√	
2 实施函证程序: (1) 编制其他应收款函证结果汇总表, 检查回函。(2) 调查不符事项, 确定是否表明存在错报。(3) 如果未回函, 实施替代程序。(4) 如果认为回函不可靠, 评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5) 如果管理层不允许寄发询证函: ① 询问管理层不允许寄发询证函的原因, 并就其原因的正当性及合理性收集审计证据; ② 评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险(包括舞弊风险), 以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响; ③ 实施替代审计程序, 以获取相关、可靠的审计证据; ④ 如果认为管理层不允许			√		√	√	

	寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，应与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。							
3	获取其他应收款账龄分析表：(1)测试计算的准确性。(2)检查原始凭证，测试账龄划分的准确性。(3)请被审计单位协助，在其他应收款明细表上标出至审计时已收回的款项金额，对已收回金额较大的款项进行检查至支持性文件。						√	
4	对其他应收款的增减变动，检查至支持性文件，确定会计处理是否正确。							
5	检查坏账准备： (1)取得或编制坏账准备计算表，复核加计正确，与坏账准备总账、明细账合计数核对相符。将其他应收款坏账准备本期计提数与信用减值损失相应明细项目的发生额核对，是否相符； (2)评价坏账准备所依据的资料、假设及计提方法。复核其他应收款坏账准备是否按经股东（大）会或董事会批准的既定方法和比例提取，其计算和会计处理是否正确； (3)检查其他应收款坏账准备计提和核销的批准程序，取得相关审计证据； (4)检查其他应收款中是否存在债务人破产或者死亡，以其破产财产或者遗产清偿后仍无法收回，或者债务人长期未履行偿债义务的情况。如果是，应提请被审计单位处理； (5)检查其他应收款转作坏账损失的项目是否符合规定，会计处理是否正确，是否已办妥税务部门审批手续； (6)若转作坏账损失的项目未经税务部门批准，须调整应纳税所得额； (7)若实际核销的款项涉及关联方的，检查被审计单位是否做出适当披露； (8)检查已经确认并转销的坏账重新收回的，其会计处理是否正确。						√	
6	如存在应收关联方的款项，(1)了解交易的商业理由。(2)检查证实交易的支持性文件。(3)如果可获取与关联方交易相关的审计证据有限，考虑实施下列审计程序：①向关联方函证交易的条件和金额，包括担保和			√			√	

小型企业审计工作底稿指引

	其他重要信息；②检查关联方拥有的信息；③向与交易相关的人员和机构（例如银行、律师）函证或与其讨论有关信息。(4)完成“关联方”审计工作底稿。							
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。							
8	检查其他应收款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

存货审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的存货是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的存货均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的存货由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 存货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。 | 计价和分摊 |
| 5 存货已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取存货明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符。检查存货明细表中是否有异常或负余额(包括数量为负或金额为负)的项目。			√	√	√
2	实施实质性分析程序: (1)考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制, 评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无须作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较, 识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异: ①询问管理层, 针对管理层的答复获取适当的审计证据; ②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	√
3	实施存货监盘程序, 编制存货监盘报告。			√	√	√
4	如果由于不可预见的情况, 无法在存货盘点现场实施监盘, 存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行, 除实施存货监盘程序外, 实施其他审计程序, 以获取审计证据, 确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。			√	√	√
5	如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行, 实施替代审计程序, 以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。如果不能实施替代审计程序,			√	√	√

	考虑对审计意见的影响。(1)检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料。(2)检查资产负债表日后发生的销货交易凭证。(3)向顾客或供应商函证。						
6	如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的,实施下列一项或两项审计程序,以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据:(1)向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况。(2)实施检查或其他适合具体情况的审计程序。			√	√		√
7	对存货明细表实施审计程序,确定其是否准确反映实际的存货盘点结果:(1)从存货明细表中选取具有代表性的样本,与盘点记录的数量核对。(2)从盘点记录中抽取有代表性的样本,与存货明细表的数量核对。(3)若在上述(1)、(2)中发现不符,检查相关的支持性文件,复核调账分录的正确性,并考虑扩大样本量。			√	√		
8	测试期末存货计价(以被审计单位采用先进先出法并以实际成本计价为例):(1)自存货明细表中选取样本:①对原材料等外购存货,检查与期末存货数量相同的最近期的采购发票,核实单位成本,并重新计算存货成本。②对产成品和在产品,获取资产负债表日前最近的成本计算单,检查成本计算单的正确性,将直接材料与材料耗用汇总表、直接工资总额与工资分配表、制造费用总额与制造费用明细表及相关账项核对一致,作交叉索引,执行下列测试程序:a.对原材料和其他直接费用,检查至支持性文件和相关账项,确定是否与生产成本计算表中的数量、金额一致。b.对人工和间接费用,获取被审计单位人工和间接费用的分配方法,评估分配方法和假设的合理性。c.检查成本计算表中各项间接费用的总额与相关的支持性文件和账项记录是否一致。d.重新计算人工和间接费用分配,确认生产成本计算表中人工与间接费用的正确性。(2)检查生产成本的分配:①获取完工产品与在产品的生产成本分配标准和计算方法,检查生产成本在完工产品与在产品之间、以及完工产品之间的分配是否正确,分配标准和方法是否适当。②重新计算生产成本在产成品与在产品之间的分配,确认成本计算表的正确性。						√

9	<p>测试期末存货计价(以被审计单位采用标准成本计价为例):(1)评价标准成本的合理性,检查标准成本在本期有无重大变动。(2)自存货明细表中选取样本,检查其单位成本是否与标准成本相符。(3)对原材料等外购存货,结合采购测试,检查采购价格与标准成本的差异是否已经得到正确的归集。(4)对产成品和在产品,检查成本差异计算表,确定实际成本与标准成本的差异是否已正确归集到成本差异账户。(5)测试成本差异的分摊是否正确:①对原材料和其他直接费用,检查至支持性文件和相关账项,确定是否与生产成本计算表中的数量、金额一致。②对人工和间接费用,获取被审计单位人工和间接费用的分配方法,评估分配方法和假设的合理性。③检查成本计算表中各项间接费用的总额与相关的支持性文件和账项记录是否一致。④重新计算人工和间接费用分配,确认生产成本计算表中人工与间接费用的正确性。(6)检查生产成本的分配:①获取完工产品与在产品的生产成本分配标准和计算方法,检查生产成本在完工产品与在产品之间、以及完工产品之间的分配是否正确,分配标准和方法是否适当。②重新计算生产成本在产成品与在产品之间的分配,确认成本计算表的正确性。</p>					√	
10	<p>对应计入生产成本的借款费用,结合对长短期借款、应付债券或长期应付款的审计,检查借款费用资本化的计算方法和资本化金额以及会计处理是否正确。</p>					√	
11	<p>截止测试:(1)存货入库截止测试:根据采购合同中与存货所有权转移有关的主要条款,确定存货确认的关键条件,据此进一步执行以下程序:①在存货明细账的借方发生额中选取资产负债表日前后张、金额以上的凭证,并与入库记录(如入库单,或购货发票,或运输单据)或其他表明所有权转移的单据核对,以确定原材料入库被记录在正确的会计期间。②在入库记录(如入库单或购货发票或运输单据)或其他表明所有权转移的单据中选取资产负债表日前后张、金额以上的凭据,与存货明细账的借方发生额进行核对,以确定存货入库被记录在正确的会计期间。③检查入库记录编号是否与执行存货监盘程序中获取的截止性资料编号存在序列冲突。(2)存货出库截止测试:①在存货明细账的贷方发生额中选取有资产负债表日前后张、金额以上的凭证,并与出库记录(如原材料领用单)核对,以确定存货出库被记录在正确的会计</p>			√	√		

	期间。②在出库记录（如原材料领用单）中选取资产负债表日前后 张、金额以上的凭据，与存货明细账的贷方发生额进行核对，以确定存货出库被记录在正确的会计期间。③检查出库记录编号是否与执行存货监盘程序中获取的截止性资料编号存在序列冲突							
12	对本期发生的存货增减变动，检查至支持性文件，确定会计处理是否正确。			√	√	√	√	
13	如本期发生关联方交易：(1)了解交易的商业理由。(2)检查证实交易的支持性文件（例如，发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件）。(3)如果可获取与关联方交易相关的审计证据有限，考虑实施下列审计程序。①向关联方函证交易的条件和金额，包括担保和其他重要信息；②检查关联方拥有的信息；③向与交易相关的人员和机构（例如银行、律师）函证或与其讨论有关信息。(4)完成“关联方”审计工作底稿。			√	√	√	√	
14	审核有无长期挂账的存货，如有，应查明原因，必要时作调整。			√			√	
15	结合银行借款等科目，了解是否有用于债务担保的存货，如有，则应取证并作相应的记录，同时核查被审计单位财务报表是否已作恰当披露。					√		√
16	评价计提的存货跌价准备。如果识别出与存货跌价准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
17	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
18	检查存货是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

存货监盘程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计程序	索引号
一、计划存货监盘工作	
1.评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序,包括: (1)被审计单位收集已使用的存货盘点记录的程序。 (2)清点未使用的存货盘点表单的程序。 (3)实施盘点和复盘程序。 (4)准确认定在产品的完工程度,流动缓慢(呆滞)、过时或毁损的存货项目的程序,以及第三方拥有的存货(如寄存货物)的程序。 (5)在适用的情况下用于估计存货数量的方法。 (6)对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。	
2.根据被审计单位的存货盘存制度和相关内部控制的有效性,评价其盘点时间是否合理 (1)在永续盘存制下,如盘点日和资产负债表日不一致,应当考虑两者的间隔情况,评价对内部控制的信赖能否将盘点日的结论延伸到资产负债表日 (2)确定采用实地盘存制时盘点日是否与资产负债表日一致。 (3)确定对存放在不同地点的相同存货项目是否同时盘点。	
3.查阅以前年度的存货监盘工作底稿。	
4.与管理层讨论以前年度存货存在的问题以及目前存货的状况。	
5.获取被审计单位的仓库清单或存货存放地点清单,包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库,以及第三方代保管存货的仓库等: (1)将清单中的存货存放地点与上年底稿中记录的存放地点比较。 (2)复核租赁费明细账,检查租用的仓库是否均已包括在仓库清单中。	
6.如存在特殊存货,考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作。	
7.编制存货监盘计划,并将计划传达给参加监盘的项目组成员。	
二、执行监盘	
8.在被审计单位盘点存货前,观察盘点现场: (1)确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列。 (2)确定存货是否附有盘点标识 (3)对未纳入盘点范围的存货,查明未纳入的原因。 (4)存货是否已经停止流动,入为停止流动,如何对在不同存放地点之间的流动以及出入库情况进行控制。	
9.在被审计单位盘点人员盘点时进行观察: (1)确定被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划,被审计单位盘点过程是否有独立于存货实物经管责任的人员参与。 (2)确定被审计单位盘点人员是否准确地记录存货的数量和状况。 (3)是否使用复计法(指对相同的存货执行两次清点一确保盘点数量的准确性),如不是,客户如何确保盘点是准确的? (4)关注存货发送和验收场所,确定这里的存货应包括在盘点范围之内还是排除在外。 (5)关注存货所有权的证据,如货运单据以及商标等。	

<p>(6)关注所有应盘点的存货是否均已盘点</p> <p>(7)当使用称量机器时，有否采取步骤以确保其准确性。</p> <p>(8)对于特殊类型的存货(如堆积型存货)，用于估计数量的方法是恰当。</p>	
<p>10.被审计单位是否对整个盘点过程实施恰当的监督，确保按照盘点计划执行。</p>	
<p>11.检查所有权不属于被审计单位的存货：</p> <p>(1)取得其规格、数量等有关资料。</p> <p>(2)确定这些存货是否已分别存放、标明。</p> <p>(3)确定这些存货未被纳入盘点范围。</p>	
<p>12.执行抽盘程序：</p> <p>(1)从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性。</p> <p>(2)从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点的完整性。</p>	
<p>13.对以包装箱等封存的存货，考虑要求打开或挪开成堆的箱子。</p>	
<p>14.当抽盘中发现重大错误时，考虑扩大抽盘范围。</p>	
<p>15.对于那些没有抽盘的其他项目，复印或列出明细信息，以便它们能与存货清单一致。</p>	
<p>16.对检查发现的差异，进行适当处理：</p> <p>(1)查明差异原因。</p> <p>(2)及时提请被审计单位更正。</p> <p>(3)如果差异较大，应当扩大检查范围或提请被审计单位重新盘点。</p>	
<p>17.特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。</p>	
<p>18.记录被审计单位用于确定在产品完工程度的方法，并评估其足够性和合理性；特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。</p>	
<p>19.对特殊类型的存货，考虑实施追加的审计程序或利用专家的工作。</p>	
<p>20.获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期为截止是否正确：</p> <p>(1)存货采购截止：</p> <p>①查盘点日前最后的与盘点日后最前的 张入库单或验收报告，确定截止是否正确；</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定是否一致，截止是否恰当；</p> <p>③如果被审计单位期末存货明细记录可以依赖，将从入库单中选取的样本于永续盘存明细记录核对一致；</p> <p>(2)存货销售截止：</p> <p>①检查盘点日前最后的与盘点日后最前的 张出库单或发运报告，确定截止是否正确；</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定范围是否一致，截止是否恰当；</p> <p>③如果期末存货明细记录可以信赖，将从出库单中选取的样本与永续盘存制明细记录保持一致；</p> <p>(3)在途货物及部门间流动截止：</p> <p>①检查盘点日前后一短时期的文件样本，包括截止期前后的和截止期后最前的份文件</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定范围是否一致，截止是否恰当</p>	

<p>三、监盘后，复核盘点结果，完成存货监盘报告</p>	
<p>21.在被审计单位存货盘点结束前，再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。</p>	
<p>22.在被审计单位存货盘点结束前，取得并检查已填用、作废及未使用的盘点表单记号码记录：</p> <p>(1)确定其是否连续编号。</p> <p>(2)如盘点表未预先编号，记录已使用盘点表的数量或进行复印。</p> <p>(3)提请被审计单位划去盘点表上所有空白部分。</p> <p>(4)查明已发放的表单是否均已收回。</p> <p>(5)与存货盘点汇总记录进行核对。</p> <p>(6)必要时，将盘点表上的事项与检查记录进行核对。</p>	
<p>23.取得并复核盘点结果汇总记录，形成存货盘点报告(记录)，完成存货监盘报告：</p> <p>(1)评估其是否正确地反映了实际盘点结果。</p> <p>(2)确定盘点结果汇总记录中未包括所有权不属于被审计单位的货物。</p> <p>(3)选择盘点结果汇总记录中的项目，查至原始盘点表，以确定没有混入不应包括在内的存货信息。</p> <p>(4)选择价值较大的存货项目，和上期相同项目的库存数量比较，获取异常变动的信息。</p>	
<p>24.在永续盘存制下，如果永续盘存制记录与存货盘点结果之间出现重大差异，应当实施追加的审计程序，查明原因并检查永续盘存记录是否已作出适当的调整。</p>	
<p>25.如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效，提请被审计单位重新盘点。</p>	
<p>26.确定存货监盘的审计结论。</p>	

合同资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录合同资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录合同资产均以记录。 | 完整性 |
| 3 记录合同资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 合同资产以恰当金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。 | 计价和分摊 |
| 5 合同资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制合同资产明细表:(1)复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币合同资产的折算汇率及折算是否正确。(3)分析有贷方余额的项目,查明原因,必要时,作重分类调整。(4)结合其他应收款、预收账款等往来项目的明细余额,调查有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项(如,代销账户、关联方账户或雇员账户)。如有,作出记录,必要时作调整。				√	
2 计算赊销比例、合同资产周转率及合同资产周转天数等指标,与被审计单位以前年度指标、同行业同期相关指标对比分析,检查是否存在重大异常。			√	√	√
3 实施函证程序,除非有充分证据表明合同资产对财务报表不重要或函证很可能无效。如果不对合同资产进行函证,在工作底稿中说明理由。(1)编制合同资产函证结果汇总表,检查回函。(2)调查不符事项,确定是否表明存在错报。(3)如果未回函,实施替代程序。(4)如果认为回函不可靠,评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5)如果管理层不允许寄发询证函:①询问管理层不允许寄发询证函的原因,并就其原因的正当性及合理性收集审计证据;②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险(包括舞			√	√	√

	弊风险)，以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响；③实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据；④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，与治理层进行沟通，并确定其对审计工作和审计意见的影响。							
4	对未函证的合同资产，检查相关支持性文件（如销售合同、销售订单、销售发票副本、发运凭证及回款单据），确定会计处理是否正确。			√				
5	浏览合同资产发生额，关注有无不属于结算业务的债权。如有，检查至相关支持性文件，确定债权性质。			√				
6	检查自资产负债表日至截止日止被审计单位授予欠款单位的、金额大于的减免合同资产的支持性文件，以及资产负债表日前后销售退回和赊销水平，确定合同资产是否真实存在。			√				
7	评价计提的合同资产坏账准备。如果识别出与合同资产坏账准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
8	检查合同资产中是否存在债务人破产或者死亡，以其破产财产或者遗产清偿后仍无法收回，或者债务人长期未履行偿债义务的情况，如是，应提请被审计单位处理。						√	
9	如存在应收关联方的款项：(1)了解交易的商业理由。(2)检查证实交易的支持性文件（例如，发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件）。(3)如果可获取与关联方交易相关的审计证据有限，考虑实施下列审计程序：①向关联方函证交易的条件和金额，包括担保和其他重要信息；②检查关联方拥有的信息；③向与交易相关的人员和机构（例如银行、律师）函证或与其讨论有关信息。(4)完成“关联方”审计工作底稿。			√	√	√	√	
10	检查银行询证函回函、会议纪要、借款协议和其他文件，确定合同资产是否已被质押或出售。					√		
11	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
12	检查合同资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

持有待售资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的持有待售资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的持有待售资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的持有待售资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 持有待售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。 | 计价和分摊 |
| 5 持有待售资产, 已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制持有待售资产明细表, 复核其加计数是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					
2	实施实质性分析程序: (1)考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制, 评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较, 识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异: ①询问管理层, 针对管理层的答复获取适当的审计证据; ②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3	检查本期发生的持有待售资产, 结合相关科目审计, 检查支持性文件, 确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
5	检查持有待售资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

一年内到期的非流动资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的一年内到期的非流动资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的一年内到期的非流动资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的一年内到期的非流动资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 一年内到期的非流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 一年内到期的非流动资产, 已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制一年内到期的非流动资产明细表, 复核其加计数是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					
2 实施实质性分析程序: (1)考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制, 评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较, 识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异: ①询问管理层, 针对管理层的答复获取适当的审计证据; ②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3 检查本期发生的一年内到期的非流动资产, 结合相关科目审计, 检查支持性文件, 确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4 根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
5 检查一年内到期的非流动资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

其他流动资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他流动资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他流动资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他流动资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他流动资产,已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制其他流动资产明细表,复核其加计数是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					
2	实施实质性分析程序:(1)考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制,评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期,评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较,识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异:①询问管理层,针对管理层的答复获取适当的审计证据;②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3	检查本期发生的其他流动资产,结合相关科目审计,检查支持性文件,确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
5	检查其他流动资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

债权投资审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的债权投资是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的债权投资均以记录。 | 完整性 |
| 3 记录的债权投资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 债权投资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。 | 计价和分摊 |
| 5 债权投资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制债权投资明细表:(1)复核加计正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合债权投资减值准备科目与报表数核对是否相符。(2)检查非记账本位币债权投资的折算汇率及折算是否正确。(3)与被审计单位讨论以确定划分为债权投资的金融资产是否符合企业会计准则的规定。(4)与上年度明细项目进行比较,确定与上年度分类相同。具有到期日固定、回收金额固定或可确定、企业有明确意图和能力持有至到期、有活跃市场特征的金融资产可划分为债权投资的金融资产。					√	
2	就被审计单位管理层将投资划分为债权投资的意图获取审计证据,并考虑管理层实施该意图的能力。向管理层询问,并通过下列方式对管理层的答复予以印证:(1)考虑管理层对管理金融资产的业务模式的选择。(2)检查是否通过合同现金流量测试。(3)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录。(4)考虑管理层将某项资产划分为债权投资的理由。(5)考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。				√		√
3	确定债权投资的余额正确和债权投资的存在:(1)实施监盘程序,获取被审计单位编制债权投资盘点表,检查债权投资名称、数量、票面价值、票面利率等内容,并与相关账户余额进行核对;如有差异,查明原因,作出记录或进行适当调整。(2)如债权投资在审计工作日已售出或兑换,则追查至相关原始凭证,以确认其在财务			√	√	√	√

小型企业审计工作底稿指引

	报表日存在。(3)在外保管的债权投资应查阅有关保管的文件,应当向保管人函证,复核,并记录函证结果。如可以向证券公司等获取对账单,应取得对账单,并与明细账余额核对。对债权投资进行询证,以确认其存在。如有差异,查明原因。作出记录或进行适当调整。							
4	对本期发生的债权投资的增减变动,检查至支持性文件,确定其会计处理是否正确。			√	√	√	√	
5	确定债权投资的计价正确:(1)检查债权投资初始计量正确;复核其计价方法,检查是否按摊余成本计量,前期是否一致。(2)与被审计单位讨论确定实际利率确定依据是否充分,非本期新增投资,复核实际利率是否与前期一致。(3)重新计算持有期间的利息收入和投资收益。	ZK-007					√	
6	检查债权投资与其他金融资产相互重分类的依据是否充分,会计处理是否正确。					√	√	
7	识别与债权投资相关的重大信用风险,检查相关信用损失计算是否正确,并在本账项工作底稿中记录测试过程。如果识别出与债权投资相关的重大错报风险,执行“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序,并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
8	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
9	检查债权投资是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

其他债权投资审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他债权投资是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他债权投资均以记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他债权投资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他债权投资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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他债权投资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制其他债权投资明细表:(1)复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合其他债权投资减值准备科目与报表数核对是否相符。(2)与被审计单位讨论以确定划分为其他债权投资的金融资产是否符合会计准则的规定。(3)与上年明细项目进行比较,确定与上年分类相同。				√	
2 就被审计单位管理层将投资划分为其他债权投资的意图获取审计证据,并考虑管理层实施该意图的能力。向管理层询问,并通过下列方式对管理层的答复予以印证:(1)考虑管理层对管理金融资产的业务模式的选择。(2)检查是否通过合同现金流量测试。(3)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录。(4)考虑管理层将某项资产划分为其他债权投资的理由。(5)考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。				√	√
3 确定其他债权投资的余额正确和其他债权投资的存在:(1)实施监盘程序,获取被审计单位编制其他债权投资盘点表,检查其他债权投资名称、数量、票面价值、票面利率等内容,并与相关账户余额进行核对;如有差异,查明原因,作出记录或进行适当调整。(2)如其他债权投资在审计工作日已售出或兑换,则追查至相关原始凭证,以确认其在财务报表日存在。(3)在外保管的其他债权投资应查阅有关保			√	√	√

	管的文件，应当向保管人函证，复核，并记录函证结果。如可以向证券公司等获取对账单，应取得对账单，并与明细账余额核对。对其他债权投资进行询证，以确认其存在。如有差异，查明原因。作出记录或进行适当调整。							
4	对本期发生的其他债权投资的增减变动，检查至支持性文件，确定其会计处理是否正确。			√	√	√	√	
5	确定其他债权投资的计价正确：(1)复核其他债权投资的计价方法，检查其是否按公允价值计量，前后期是否一致，公允价值取得依据是否充分。(2)与被审计单位讨论以确定实际利率确定依据是否充分，非本期新增投资，复核实际利率是否与前期一致。(3)重新计算持有期间的利息收入和投资收益。(4)复核其他债权投资的期末价值计量是否正确，会计处理是否正确。						√	
6	检查其他债权投资与其他金融资产相互重分类的依据是否充分，会计处理是否正确。					√	√	
7	识别与其他债权投资相关的重大信用风险，检查相关信用损失计算是否正确，并在本账项工作底稿中记录测试过程。如果识别出与其他债权投资相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
8	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
9	检查其他债权投资是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。							√

长期应收款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中的长期应收款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的长期应收款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的长期应收款由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 长期应收款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。 | 计价和分摊 |
| 5 长期应收款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制长期应收款明细表: (1)复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符, 结合坏账准备科目和未实现融资收益科目与报表数核对是否相符。 (2)检查非记账本位币长期应收款的折算汇率及折算是否正确。					√	
2	分析长期应收款账龄及余额构成, 了解每一明细项目的性质, 查阅长期应收款相关合同协议, 了解长期应收款是否按合同或协议规定按期收款, 检查长期应收款是否真实。			√		√	
3	实施函证程序: (1)编制长期应收款函证结果汇总表, 检查回函。(2)调查不符事项, 确定是否表明存在错报。(3)如果未回函, 实施替代程序。(4)如果认为回函不可靠, 评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。(5)如果管理层不允许寄发询证函: ①询问管理层不允许寄发询证函的原因, 并就其原因的正当性及合理性收集审计证据; ②评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险(包括舞弊风险), 以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响; ③实施替代审计程序, 以获取相关、可靠的审计证据; ④如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理, 或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据, 与治理层进行沟通, 并确定其对审计工作和			√		√	√

	审计意见的影响。							
4	<p>对于融资租赁产生的长期应收款，取得相关的合同和契约：</p> <p>(1)关注租赁合同的主要条款，检查是否满足企业会计准则对于融资租赁的相关规定，检查授权批准手续是否齐全。</p> <p>(2)根据合同及协议，检查最低租赁收款额，每期租金、租赁期、担保余值和未担保余值等项目的金额是否正确；检查初始直接费用及其相关会计处理是否正确。</p> <p>(3)检查租赁资产在租赁期开始日的公允价值，如与账面价值有差额，检查其会计处理是否正确。</p>			√	√	√	√	
5	<p>对于采用递延方式、有融资性质的销售形式的长期应收款，取得相关的销售合同或协议，检查是否满足确认销售收入的条件；检查合同规定的销售价、每期租金、收款期等要素；检查所销售资产在销售收入确定日的公允价值，检查会计处理是否正确。</p>			√	√	√	√	
6	<p>对有实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，检查在“长期股权投资”的账面价值减记至零以后还需承担的投资损失，检查是否冲减长期应收款，若无，应作出记录，必要时建议作适当调整。</p>						√	
7	<p>检查长期应收款的坏账准备。确定长期应收款是否可收回，了解有无未能按合同规定收款或延期收款现象，坏账准备的计提方法和比例是否恰当，计提是否充分。评价计提的长期应收款的坏账准备。如果识别出与长期应收款坏账准备相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。</p>						√	
8	<p>检查未实现融资收益：</p> <p>(1)获取或编制未实现融资收益明细表，复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对相符。</p> <p>(2)对于融资租赁产生的未实现融资收益，根据合同，进行如下检查：</p> <p>1)检查未实现融资收益的入账金额是否正确，摊销年限是否恰当，会计处理是否正确。</p> <p>2)检查未实现融资收益本期是否按实际利率摊销，复核摊销金额是否正确，相关的会计处理是否正确。</p> <p>3)检查期末租赁资产的未担保余值是否发生变动，若有证据表明未担保余值减少的，相应的租赁内含利率是否已作正确调整，并将由此引起的租赁投资</p>						√	

	<p>净额的减少计入当期损益。</p> <p>(3)对于有融资性质的销售形成的长期应收款,取得相关的销售合同或协议,检查未实现融资收益的入账金额是否正确,其摊销年限的确定是否恰当,是否按实际利率摊销,复核摊销金额是否正确,相关的会计处理是否正确。</p> <p>(4)如果未实现融资收益对应的长期应收款的收回存在问题,检查未实现融资收益的会计处理是否恰当。</p>							
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
10	检查长期应收款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

长期股权投资审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的长期股权投资是实存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的长期股权投资均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的长期股权投资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 长期股权投资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。 | 计价和分摊 |
| 5 长期股权投资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制长期股权投资明细表: 复核加计正确, 并与总账数和明细账合计数核对相符; 结合长期股权投资减值准备科目与报表数核对相符。					√	
2	确定长期股权投资是否存在, 并归被审计单位所有; 根据管理层的意图和能力, 分类是否正确; 针对各分类其计价方法、期末余额是否正确: (1)根据有关合同和文件, 确认股权投资的股权比例和时间, 检查长期股权投资核算方法是否正确; 取得被投资单位的章程、营业执照、组织机构代码证等资料。 (2)分析被审计单位管理层的意图和能力, 检查有关原始凭证, 验证长期股权投资分类的正确性; (3)对于应采用权益法核算的长期股权投资, 获取被投资单位已经注册会计师审计的年度财务报表, 如果未经注册会计师审计, 则应考虑对被投资单位的财务报表实施适当的审计或审阅程序: 1)复核投资损益时, 根据重要性原则, 应以取得投资时被投资单位各项可辨认资产的公允价值为基础, 对被投资单位的净损益进行调整后加以确认。被投资单位采用的会计政策及会计期间与被审计单位不一致的, 应当按照被审计单位的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整, 据以确认投资损益, 并作出详细记录。 2)将重新计算的投资损益与被审计单位计算的投资			√	√	√	√

	<p>损益相核对，如有重大差异，查明原因，并做适当调整。</p> <p>3)关注被审计单位在其被投资单位发生净亏损或以后期间实现盈利时的会计处理是否正确。</p> <p>4)检查除净损益以外被投资单位所有者权益的其他变动，是否调整计入所有者权益。</p> <p>(4)对于采用成本法核算的长期股权投资，检查股利分配的原始凭证及分配决议等资料，确定会计处理是否正确；对被审计单位实施控制而采用成本法核算的长期股权投资，比照权益法编制变动明细表，以备合并报表使用。</p> <p>(5)对于成本法和权益法相互转换的，检查其投资成本的确定是否正确。</p>						
3	<p>确定长期股权投资增减变动的记录是否完整：</p> <p>(1)检查本期增计的长期股权投资，追查至原始凭证及相关的文件或决议，以及被投资单位验资报告或财务资料等，确认长期股权投资是否符合投资合同和协议的规定，会计处理是否正确(根据企业合并形成、企业合并以外其他方式取得的长期股权投资分别确定初始投资成本)。</p> <p>(2)检查本期减少的长期股权投资，追查至原始凭证，确认长期股权投资的处理是否有合理的理由及授权批准手续，会计处理是否正确。</p>			√	√		√
4	<p>期末对长期股权投资进行逐项检查，以确定长期股权投资是否已经发生减值：</p> <p>(1)核对长期股权投资减值准备本期与以前年度计提方法是否一致，如有差异，查明会计政策调整的原因，并确定会计政策改变对本期损益的影响，提请被审计单位做适当披露。</p> <p>(2)对长期股权投资进行逐项检查，根据被投资单位经营政策、法律环境、市场需求、行业及盈利能力等的各种变化判断长期股权投资是否存在减值迹象。当长期股权投资可收回金额低于账面价值时，应将可收回金额低于账面价值的差额作为长期股权投资减值准备予以计提，并应与被审计单位已计提数相核对，如有差异，查明原因。</p> <p>(3)将本期减值准备计提金额与利润表资产减值损失中的相应数字进行核对。</p> <p>(4)长期股权投资减值准备按单项资产计提，计提依据是否充分，是否得到适当批准。</p>						√
5	<p>检查通过发行权益性证券、投资者投入、企业合并等方式取得的长期股权投资的会计处理是否正确。</p>			√	√		√

6	对于长期股权投资分类发生变化的，检查其核算是否正确。					√	
7	结合银行借款等的检查，了解长期股权投资是否存在质押、担保情况。如有，则应详细记录，并提请被审计单位进行充分披露。					√	√
8	与被审计单位人员讨论确定是否存在被投资单位由于所在国家和地区及其他方面的影响，其向被审计单位转移资金的能力受到限制的情况。如存在，应详细记录受限情况，并提请被审计单位充分披露。					√	√
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
10	<p>检查长期股权投资的列报是否恰当：</p> <p>(1)子公司、合营企业和联营企业清单，包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例。</p> <p>(2)合营企业和联营企业当期的主要财务信息，包括资产、负债、收入、费用等的合计金额。</p> <p>(3)被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况。</p> <p>(4)当期及累计未确认的投资损失金额。</p> <p>(5)与对子公司、合营企业及联营企业投资相关的或有负债。</p>						√

其他权益工具投资审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他权益工具投资是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他权益工具投资均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他权益工具投资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他权益工具投资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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他权益工具投资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制其他权益工具投资明细表:(1)复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合其他权益工具投资减值准备科目与报表数核对是否相符。(2)与被审计单位讨论以确定划分为其他权益工具投资的金融资产是否符合会计准则的规定。(3)与上年明细项目进行比较,确定与上年分类相同。				√	
2 就管理层将投资确定为其他权益工具投资的意图获取书面声明,向管理层询问,并通过下列方式对管理层的答复予以印证:(1)考虑管理层对管理金融资产的业务模式的选择。(2)检查投资是否为交易所持有。(3)检查是否进行合同现金流量测试。(4)复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录。(5)考虑管理层选择划分为其他权益工具投资的理由。				√	√
3 检查是否对以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资进行不可撤销的指定。(1)验证被审计单位是否对以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资进行不可撤销的指定,获取指定的证据并验证该权益工具是否符合企业会计准则关于指定的条件。(2)评价非上市或者未上市股票公允价值的审计证据。考虑《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露》中用于审计估计的要求,包括模型的适当性,数据源的可靠性以及假设的合理性。如果					

	管理层没有恰当的处理估计不确定性，则需要建立一个估计范围来评价管理层点估计的合理性。需要考虑外部数据或信息来源（如相关）的证据，并可以利用审计专家的帮助来进行估计。							
4	确定其他权益工具投资余额正确及存在：(1)获取股票、债券、基金等账户对账单，与明细账余额核对，作出记录或进行适当调整。(2)实施监盘程序，获取被审计单位编制的其他权益工具投资盘点表，检查其他权益工具投资名称、数量、票面价值、票面利率等内容，同时与相关账户余额进行核对；如有差异，查明原因。作出记录或进行适当调整。(3)如其他权益工具投资在审计工作日已售出或兑换，追查至相关原始凭证，以确认其在财务报表日存在。(4)对在外保管的其他权益工具投资，查阅保管文件，向保管人函证，复核并记录函证结果。			√	√	√	√	
5	确定其他权益工具投资的会计记录是否完整，并确定所购入其他权益工具投资归被审计单位所拥有：(1)取得有关账户流水单，对照检查账面记录是否完整。检查购入其他权益工具投资是否为被审计单位拥有。(2)向相关机构发函，并确定是否存在变现限制，同时记录函证过程。			√	√	√	√	
6	对本期发生的其他权益工具投资的增减变动，检查至支持性文件，确定其会计处理是否正确。				√	√		
7	确定其他权益工具投资的计价是否正确：(1)复核其他权益工具投资计价方法，检查其是否按公允价值计量，前后期是否一致。(2)复核公允价值取得依据是否充分。公允价值与账面价值的差额是否计入其他综合收益科目。(3)如果识别出与其他权益工具投资公允价值相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	
8	检查其他权益工具投资与其他金融资产相互重分类的依据是否充分，会计处理是否正确。					√	√	
9	识别与其他权益工具投资相关的重大信用风险，检查相关信用损失计算是否正确，并在本账项工作底稿中记录测试过程。如果识别出与其他权益工具相关的重大错报风险，执行“审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序，并在本账项工作底稿中记录测试过程。						√	

10	针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
11	检查其他权益工具投资是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。						√

其他非流动金融资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他非流动金融资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他非流动金融资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他非流动金融资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他非流动金融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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他非流动金融资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制其他非流动金融资产明细表,复核其加计数是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。				√	
2	实施实质性分析程序:(1)考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制,评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期,评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较,识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异:①询问管理层,针对管理层的答复获取适当的审计证据;②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3	检查本期发生的其他非流动金融资产,结合相关科目审计,检查支持性文件,确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
5	检查其他非流动金融资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

投资性房地产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的投资性房地产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的投资性房地产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的投资性房地产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 投资性房地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。 | 计价和分摊 |
| 5 投资性房地产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制投资性房地产明细表: (1)复核加计正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符;结合累计摊销(折旧)、投资性房地产减值准备科目与报表数核对是否相符。 (2)与被审计单位讨论以确定划分为投资性房地产的建筑物、土地使用权是否符合会计准则的规定。					√	
5	与被审计单位讨论以确定投资性房地产后续计量模式选用的依据是否充分。与上期政策进行比较,确定后续计量模式的一致性。如不一致,则详细记录变动原因。					√	
6	确定投资性房地产后续计量选用公允价值模式的政策是否恰当,有关公允价值是否持续可靠取得,计算复核期末计价正确: (1)被审计单位投资性房地产的后续计量采用公允价值模式计价的,期末,应逐项检查公允价值的确定依据是否充分,重点检查公允价值能持续可靠取得的确凿证据,检查公允价值变动损益计算是否正确,会计处理是否正确。与利润表公允价值变动损益中的相应数字核对无误。 (2)询问并获取相关资料,评价被审计单位确定公允价值采用方法的适当性,公允价值选用的合理性,包括被审计单位的决策程序、公允价值的确定方法、估值模型的选择、披露的充分性等。					√	√

	(3)考虑利用专家的工作程度,应对专家的胜任能力和客观性或工作结果适当性等进行评价。							
7	<p>投资性房地产后续计量选用成本计量模式,确定投资性房地产累计摊销(折旧)政策恰当,计算复核本期摊销(折旧)的计提是否正确:</p> <p>(1)了解被审计单位所使用的建筑物折旧率和土地使用权摊销率,确定其制定恰当。</p> <p>(2)确认被审计单位除已提足折旧或摊销的投资性房地产外,其他投资性房地产均已计提折旧或摊销。</p> <p>(3)根据投资性房地产的平均水平测算整个会计期间的摊销(折旧)额,与投资性房地产中的折旧和摊销本期增加数相核对,如有差异,查明原因。</p> <p>(4)将本期折旧或摊销金额与利润表其他业务支出中的相应数字核对无误。</p>						√	
8	<p>期末对成本模式计量的投资性房地产进行如下检查,以确定投资性房地产是否已经发生减值:</p> <p>(1)核对投资性房地产减值准备本期与以前年度计提方法是否一致,如有差异,查明政策调整的原因,并确定政策改变对本期损益的影响,提请被审计单位做适当披露。</p> <p>(2)期末,对以成本模式计量的投资性房地产逐项进行检查,以确定是否已经发生减值。确有出现导致其可收回金额低于账面价值的情况,将可收回金额低于账面价值的差额作为投资性房地产减值准备予以计提,与投资性房地产中的减值准备本期增加数相核对,如有差异,查明原因。</p> <p>(3)将本期减值准备计提金额与利润表资产减值损失中的相应数字核对无误。</p> <p>(4)投资性房地产减值准备按单项资产(或资产组)计提,计提依据充分,得到适当批准。</p>						√	√
9	<p>确定投资性房地产后续计量模式的转换是否恰当:</p> <p>(1)检查董事会等决议文件,确定后续计量模式改变的适当性,会计处理的正确性,并提请被审计单位进行充分披露。</p> <p>(2)审查投资性房地产成本计量模式转为公允价值计量模式是否作为会计政策变更进行追溯调整期初留存收益处理。</p>						√	√

10	<p>如被审计单位投资性房地产与其他资产发生相互转换的，应审查转换依据是否充分，是否经过有效批准；转换日房地产成本计量是否正确，会计处理是否正确：</p> <p>(1)复核在成本模式下，是否将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。</p> <p>(2)复核采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，是否以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。</p> <p>(3)自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入资本公积。</p>						√	√
11	<p>获取租赁合同等文件，重新计算租金收入，检查投资性房地产的租金收入计算是否正确，会计处理是否正确，租金收入是否计入其他业务收入。</p>						√	
12	<p>检查本期对投资性房地产进行改良或装修的会计处理是否正确。</p>						√	
13	<p>检查有无与关联方的投资性房地产购售活动，交易价格是否公允。</p>						√	
14	<p>检查非货币性资产交换、债务重组时取得或转出投资性房地产的会计处理是否正确。</p>			√	√	√	√	
15	<p>检查投资性房地产的处置，检查凭证是否齐全、合法，会计处理是否正确。</p>						√	
16	<p>结合银行借款等的检查，了解建筑物、土地使用权是否存在抵押、担保情况。如有，则应详细记录，并提请被审计单位进行充分披露。检查投资性房地产的保险情况。</p>					√		√
17	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>							
18	<p>检查投资性房地产的列报是否恰当：</p> <p>(1)投资性房地产的种类，金额和计量模式。</p> <p>(2)采用成本模式的，投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况。</p> <p>(3)采用公允价值模式的，说明公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响。</p> <p>(4)房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响。</p> <p>(5)当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。</p>							√

固定资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的固定资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应记录的固定资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的固定资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 固定资产以恰当的金额包括在账务报表中, 与之相关的计价或分摊已恰当记录。 | 计价和分摊 |
| 5 固定资产已按照企业会计准则的规定在财务报告中作出了恰当列报 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制固定资产明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符, 结合累计折旧和固定资产减值准备和报表数核对是否相符。					√	
2	实质性分析程序: (1)基于对被审计单位及其环境的了解, 进行以下比较, 并考虑有关数据间关系的影响, 建立有关数据的期望值: 1)分类计算本期计提折旧额与定资产原值的比率, 并与上期比较; 2)计算固定资产修理及维护费用占固定资产原值的比例, 并进行本期各月、本期与以前各期的比较。 (2)确定可接受的差异额。 (3)将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(例如: 通过检查相关的凭证)。 (5)评估分析程序的测试结果。			√	√	√	
3	实地检查重要固定资产(如为首次接受委托, 应适当扩大检查范围), 确定其是否存在, 关注是否存在已报废但仍未核销的固定资产。			√			

4	<p>检查固定资产的所有权或控制权： 对各类固定资产，获取、收集不同的证据以确定其是否归被审计单位所有：对外购的机器设备等固定资产，审核采购发票、采购合同等；对于房地产类固定资产，查阅有关的合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件；对融资租入的固定资产，检查有关融资租赁合同；对汽车等运输设备，检查有关运营证件等；对受留置权限制的固定资产，结合有关负债项目进行检查。</p>				√		
5	<p>检查本期固定资产的增加： (1)询问管理层当年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)检查本年度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，会计处理是否正确；如果购买的是房屋建筑物，还应检查契税的会计处理是否正确；检查分期付款购买固定资产入账价值及会计处理是否正确。 2)对于在建工程转入的固定资产，应检查固定资产确认时点是否符合企业会计准则的规定，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、验收和移交报告等一致；对已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算手续的固定资产，检查其是否已按估计价值入账，并按规定计提折旧。 3)对于投资者投入的固定资产，检查投资者投入的固定资产是否按投资各方确认的价值入账，并检查确认价值是否公允，交接手续是否齐全；涉及国有资产的，是否有评估报告并经国有资产管理部门评审备案或核准确认。 4)对于更新改造增加的固定资产，检查通过更新改造而增加的固定资产增加的原值是否符合资本化条件，是否真实，会计处理是否正确；重新确定的剩余折旧年限是否恰当。 5)对于融资租赁增加的固定资产，获取融资租入固定资产的相关证明文件，检查融资租赁合同的主要内容，并结合长期应付款、未确认融资费用科目检查相关的会计处理是否正确 6)对于企业合并、债务重组和非货币性资产交换增加的固定资产，检查产权过户手续是否齐备，检查固定资产入账价值及确认的损益和负债是否符合</p>			√	√	√	√

	<p>规定。</p> <p>7)如果被审计单位为外商投资企业，检查其采购国产设备退还增值税的会计处理是否正确。</p> <p>8)对于通过其他途径增加的固定资产，应检查增加固定资产的原始凭证，核对其计价及会计处理是否正确，法律手续是否齐全。</p> <p>(3)检查固定资产是否存在弃置费用，如果存在弃置费用，检查弃置费用的估计方法和弃置费用现值的计算是否合理，会计处理是否正确。</p>							
6	<p>检查本期固定资产的减少：</p> <p>(1)结合固定资产清理科目，抽查固定资产账面转销额是否正确。</p> <p>(2)检查出售、盘亏、转让、报废或毁损的固定资产是否经授权批准，会计处理是否正确。</p> <p>(3)检查因修理、更新改造而停止使用的固定资产的会计处理是否正确。</p> <p>(4)检查投资转出固定资产的会计处理是否正确。</p> <p>(5)检查债务重组或非货币性资产交换转出固定资产的会计处理是否正确。</p> <p>(6)检查其他减少固定资产的会计处理是否正确。</p>			√	√		√	
7	<p>检查固定资产的后续支出：</p> <p>检查固定资产有关的后续支出是否满足资产确认条件，如不满足，检查该支出是否在该后续支出发生时计入当期损益。</p>			√	√			
8	<p>检查固定资产的租赁：</p> <p>(1)固定资产的租赁是否签订了合同、租约，手续是否完备，合同内容是否符合国家规定，是否经相关管理部门的审批。</p> <p>(2)租入的固定资产是否确属企业必需，或出租的固定资产是否确属企业多余、闲置不用的。</p> <p>(3)租金收取是否签有合同，有无多收、少收现象。</p> <p>(4)租入固定资产有无久占不用、浪费损坏的现象；租出的固定资产有无长期不收租金、无人过问，是否有变相馈赠、转让等情况。</p> <p>(5)租入固定资产是否已登记备查簿。</p> <p>(6)如果被审计单位的固定资产中融资租赁占有相当大的比例，复核新增加的租赁协议，检查租赁是否符合融资租赁的条件，会计处理是否正确(资产的入账价值、折旧、相关负债)。检查以下内容：</p> <p>1)复核租赁的折现率是否合理。</p> <p>2)检查租赁相关税费、保险费、维修费等费用的会计处理是否符合企业会计准则的规定。</p> <p>3)检查融资租入固定资产的折旧方法是否合理。</p>			√	√	√	√	

	<p>4)检查租赁付款情况。</p> <p>5)检查租入固定资产的成新程度。</p> <p>(7)向出租人函证租赁合同及执行情况。</p> <p>(8)租入固定资产改良支出的核算是否符合规定。</p>							
9	获取暂时闲置固定资产的相关证明文件,并观察其实际状况,检查是否已按规定计提折旧,相关的会计处理是否正确。							√
10	获取已提足折旧仍继续使用固定资产的相关证明文件,并作相应记录。							√
11	获取持有待售固定资产的相关证明文件并作相应记录,检查对其预计净残值调整是否正确,会计处理是否正确。			√				
12	检查固定资产保险情况,复核保险范围是否足够。				√			
13	检查有无与关联方的固定资产购售活动,是否经适当授权,交易价格是否公允。对于合并范围内的购售活动,记录应予合并抵销的金额。			√	√			√
14	对应计入固定资产价值的借款费用,应根据企业会计准则的规定,结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计,检查借款费用资本化的计算方法和资本化金额,以及会计处理是否正确。							√
15	检查购置固定资产时是否存在与资本性支出有关的财务承诺。							√ √
16	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,应取证,并作相应的记录,同时提请被审计单位作恰当披露。						√	√
17	<p>检查累计折旧:</p> <p>(1)获取或编制累计折旧分类汇总表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对。</p> <p>(2)检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合相关企业会计准则的规定,确定其所采用的折旧方法能否在固定资产预计使用寿命内合理分摊其成本,前后期是否一致,预计使用寿命和预计净残值是否合理。</p> <p>(3)复核本期折旧费用的计提和分配:</p> <p>1)了解被审计单位的折旧政策是否符合规定,计提折旧范围是否正确,确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法是否合理;如采用加速折旧法,是否取得批准文件。</p> <p>2)检查被审计单位折旧政策前后期是否一致。</p> <p>3)复核本期折旧费用的计提是否正确,尤其关注已计提减值准备的固定资产的折旧。</p>							√

	<p>4)检查折旧费用的分配方法是否合理,是否与上期一致;分配计入各项目的金额占本期全部折旧计提额的比例与上期比较是否有重大差异。</p> <p>5)注意固定资产增减变动时有关折旧的会计处理是否符合规定,查明通过更新改造、接受捐赠或融资租入而增加的固定资产的折旧费用计算是否正确。</p> <p>(4)将“累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账户的借方相比较,检查本期所计提折旧金额是否已全部摊入本期产品成本或费用。若存在差异,应追查原因,并考虑是否应建议作适当调整。</p> <p>(5)检查累计折旧的减少是否合理,会计处理是否正确。</p>						
18	<p>检查固定资产的减值准备:</p> <p>(1)获取或编制固定资产减值准备明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符。</p> <p>(2)检查被审计单位计提固定资产减值准备的依据是否充分,会计处理是否正确。</p> <p>(3)检查资产组的认定是否恰当,计提固定资产减值准备的依据是否充分,会计处理是否正确。</p> <p>(4)计算本期末固定资产减值准备占期末固定资产原值的比率,并与期初该比率比较,分析固定资产的质量状况。(5)检查被审计单位处置固定资产时原计提的减值准备是否同时结转,会计处理是否正确。</p> <p>(6)检查是否存在转回固定资产减值准备的情况,确定减值准备在以后会计期间没有转回。</p>					√	
19	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>						
20	<p>检查固定资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报:</p> <p>(1)固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法。</p> <p>(2)各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率。</p> <p>(3)各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额。</p> <p>(4)当期确认的折旧费用。</p> <p>(5)对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值。</p> <p>(6)准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。</p>					√	

在建工程审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的在建工程是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应记录的在建工程均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的在建工程由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 在建工程以恰当的金额包括在资产负债表中,与之相关的计价调整已恰当记录。 | 计价和分摊 |
| 5 在建工程已按照企业会计准则的规定在财务报告中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制在建工程明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符,结合在建工程减值准备科目和报表数核对是否相符。					√	
2	实施分析程序: 基于对被审计单位及其环境的了解,进行以下比较,并考虑有关数据间关系的影响,建立有关数据的期望值: (1)依据借款和工程建设情况计算借款费用资本化金额,并与被审计单位实际的借款费用资本化情况进行比较。 (2)确定可接受的差异额。 (3)将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(如检查相关的凭证)。 (5)评估分析程序的测试结果。			√	√		
3	检查在建工程的本期增加 (1)询问管理层当年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)查阅公司资本支出预算、公司相关会议决议等,检查本年度增加的在建工程是否全部得到记录; (3)检查本年度增加的在建工程的原始凭证是否完整,如立项申请、工程借款合同、施工合同、发票、工程物资请购申请、付款单据、建设合同、运单、验收报告等是否完整,计价是否正确。			√	√	√	√

4	<p>检查在建工程的本期减少</p> <p>(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,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挂列在建工程而少计折旧的情形。</p> <p>(2)检查在建工程其他减少的情况,入账依据是否齐全,会计处理是否正确。</p>			√	√			
5	<p>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。</p>						√	
6	<p>实施在建工程实地检查程序(全部或部分)</p>			√				
7	<p>检查在建工程减值准备,关注停建工程</p> <p>(1)检查在建工程是否出现减值情形,是否应确认减值准备;</p> <p>(2)检查减值计提所依据的确定可收回金额的方法。对以市价确定可收回金额的在建工程,复核管理层使用的市价的取得方法;对以现值确定的可收回金额,复核计算现值的假设、方法是否合理</p>						√	
8	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>							
9	<p>检查在建工程是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。</p>							√

工程物资审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的工程物资是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应记录的工程物资均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表中的工程物资由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 工程物资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。 | 计价和分摊 |
| 5 工程物资已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制工程物资明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数及报表数核对是否相符, 结合工程物资减值准备与报表数核对是否相符。					√	
2	实地检查工程物资, 确定其是否存在, 并观察是否有呆滞、积压物资。			√	√		√
3	抽查若干工程物资采购合同、发票、货物验收单等原始凭证, 检查其是否经过授权审批, 会计处理是否正确。			√	√	√	√
4	结合在建工程审计, 检查工程物资的领用手续是否齐全, 会计处理是否正确。			√	√		√
5	检查被审计单位是否对工程物资定期盘点, 对盘盈、盘亏的处理是否及时, 是否符合规定, 会计处理是否正确。			√	√		√
6	检查工程完工后剩余工程物资在转入存货时, 是否将其所含的增值税进项税额进行了正确的分离。						√
7	检查有无与关联方的工程物资购销业务, 是否经过适当授权, 是否按正常交易价格结算。			√	√		√
8	检查当期计提的工程物资减值准备是否充分、合理、累计减值准备额是否以恰当的金额列示。						√
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
10	检查工程物资是否已按照企业会计准则和企业会计制度的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

固定资产清理审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的固定资产清理是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的固定资产清理均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表中记录的进入清理的固定资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 固定资产清理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。 | 计价和分摊 |
| 5 固定资产清理已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制固定资产清理明细表, 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。					√	
2	检查固定资产清理的发生是否有正当理由, 是否经过有关技术部门鉴定, 固定资产清理的发生和转销是否经过授权批准, 相应会计处理是否正确: (1) 结合固定资产等账项的审计, 检查固定资产、累计折旧和固定资产减值准备等账面转入额是否正确。(2) 检查固定资产清理收入和清理费用的发生是否真实, 清理净损益的计算是否正确, 会计处理是否正确。			√	√	√	√
3	由对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出产生固定资产清理的, 检查相关的合同协议以及股东大会、董事会决议, 确定合同或协议约定的否公允, 检查其会计处理是否正确。			√	√	√	√
4	检查固定资产清理是否长期挂账, 如有, 应作出记录, 必要时建议作适当调整。			√			
5	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
6	检查固定资产清理是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

生产性生物资产审计程序

被审计单位： 编制人： 日期： 索引号：
 报表截止日： 复核人： 日期： 项目：

审计目标：

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的生产性生物资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的生产性生物资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的生产性生物资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 生产性生物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。 | 计价和分摊 |
| 5 生产性生物资产，已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制生产性生物资产明细表，复核其加计数是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					
2	实施实质性分析程序：(1)考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期，评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较，识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异：①询问管理层，针对管理层的答复获取适当的审计证据；②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3	检查本期发生的生产性生物资产，结合相关科目审计，检查支持性文件，确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4	制定监盘计划、现场监盘、编制监盘报告。			√		
5	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
6	检查生产性生物资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

使用权资产可供参考实质性程序表

被审计单位： 编制人： 日期： 索引号：
 财务报表截止日： 复核人： 日期： 项目：

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
资产负债表中记录的使用权资产是存在的。	√				
所有应记录的使用权资产均已记录。		√			
记录的使用权资产由被审计单位拥有或控制。			√		
使用权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已恰当记录。				√	
使用权资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表：

序号	可供参考的实质性程序	索引号	执行人					
1	获取或编制使用权资产明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数、报表数核对是否相符，结合累计折旧和使用权资产减值准备与报表数核对是否相符。			√			√	
2	实施实质性分析程序：			√	√	√		
	(1)考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及信息编制相关的控制，评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性			√	√	√		
	(2)对已记录的金额作出预期，评价预期值足够精确以识别重大错报			√	√	√		
	(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额			√	√	√		
	(4)将已经记录金额与期望值比较，识别需要进一步调查的差异。			√	√	√		
(5)调查差异： A、询问管理层，针对管理层的答复获取适当的审计证据 B、根据具体情况在必要时实施其他审计程序				√	√	√		
3	实地检查重要使用权资产，确定其是否存在。 (如为首次接受审计，应适当扩大检查范围)			√				
4	检查使用权资产的租赁：			√	√	√	√	
	(1)取得并审阅股东大会、董事会和管理层会议记录等，查明被审计单位是否存在租赁或包含租赁事项；			√	√	√	√	

	(2)使用权资产的租赁是否签订了合同、租约, 手续是否完备, 合同内容是否符合国家规定, 是否经相关管理部门的审批(如需);			√	√	√	√	
	(3)获取租赁或包含租赁合同汇总表, 对租赁合同进行检查, 确认是否为租赁或包含租赁, 以及相关初始计量是否正确;			√	√	√	√	
	(4)向出租人函证租赁合同及执行情况。			√	√	√	√	
	检查本期发生的租赁或包含租赁形成的使用权资产的初始计量:			√	√	√	√	
5	(1)检查租赁负债的初始计量是否合理			√	√	√	√	
	(2)检查承租人发生的初始直接费用的计算是否合理, 会计处理是否正确;			√	√	√	√	
	(3)检查租赁合同中是否存在复原条款, 如果存在复原条款, 检查承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本的估计方法和现值的计算是否合理, 会计处理是否正确。			√	√	√	√	
6	检查使用权资产的后续改良支出是否满足资产确认条件, 如不满足, 检查该支出是否在该后续支出发生时计入当期损益。			√	√			
	检查使用权资产的减少:			√	√		√	
7	(1)检查因租赁期到期而停止租赁的使用权资产的会计处理是否正确。			√	√		√	
	(2)检查转租赁形成融资租赁的使用权资产的会计处理是否正确。			√	√		√	
	(3)检查其他减少使用权资产的会计处理是否正确。			√	√		√	
	如本期发生关联方交易:			√	√	√	√	
8	(1)了解交易的商业理由, 检查证实交易的支付性文件, 是否经适当授权, 交易价格是否公允, 必要时与交易相关人员讨论有关信息。对于合并范围内的租赁活动, 记录应予合并抵销的金额。			√	√	√	√	
	(2)完成“关联方”审计工作底稿。				√	√	√	
	检查使用权资产累计折旧:						√	
9	(1)获取或编制使用权资产累计折旧分类汇总表, 复核加计正确, 并与总账数和明细合计数核对。						√	
	(2)检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合相关会计准则的规定, 确定其所采用的折旧方法能否在使用权资产租赁期内合理分摊其成本。						√	
	(3)复核本期使用权资产折旧费用的计提和分配。						√	

	1)复核本期使用权资产折旧费用的计提是否正确,尤其关注已计提减值准备的使用权资产的折旧;						√	
	2)检查使用权资产折旧费用的分配方法是否合理,是否与上期一致;分配计入各项目的金额占本期全部折旧计提额的比例与上期比较是否有重大差异;						√	
	(4)将“使用权资产累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账户的借方相比较,检查本期所计提使用权资产折旧金额是否已全部摊入本期产品成本或费用。若存在差异,应追查原因,并考虑是否应建议作适当调整;						√	
	(5)检查使用权资产累计折旧的减少是否合理,会计处理是否正确。						√	
10	获取管理层在资产负债表日就使用权资产是否存在可能发生减值的迹象的判断的说明。 如果识别出使用权资产减值准备相关的重大错报风险,实施“审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露”中“应对评估的重大错报风险”所述的程序,并在本科目工作底稿中记录测试过程。						√	
11	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
12	检查使用权资产、使用权资产累计折旧、使用权资产减值准备是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。	附注披露						√

无形资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的无形资产是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的无形资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表中记录的无形资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 无形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。 | 计价和分摊 |
| 5 无形资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制无形资产明细表, 复核加计正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符; 结合累计摊销、无形资产减值准备科目与报表数核对是否相符。				√	
2	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等, 并获取有关协议和董事会纪要等文件、资料, 检查无形资产的性质、构成内容、计价依据、使用状况和受益期限, 确定无形资产是否存在, 并由被审计单位拥有或控制。			√	√	√
3	检查无形资产的增加: (1)检查投资者投入的无形资产是否按投资各方确认的价值入账, 并检查确认价值是否公允, 交接手续是否齐全; 涉及国有资产的, 是否有评估报告并经国有资产管理部门评审备案或核准确认; (2)对自行研发取得、购入或接受捐赠的无形资产, 检查其原始凭证, 确认计价是否正确, 法律程序是否完备(如依法登记、注册及变更登记的批准文件和有效期); 会计处理是否正确; (3)对债务重组或非货币性资产交换取得的无形资产, 检查有关协议等资料, 确认其计价和会计处理是否正确; (4)检查本期购入土地使用权相关税费计缴情况, 与购入土地使用权相关的会计处理是否正确;			√	√	√

4	<p>检查无形资产的减少：</p> <p>(1)取得无形资产处置的相关合同、协议， 检查其会计处理是否正确；</p> <p>(2)检查房地产开发企业取得的土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权是否转入所建造房屋建筑物的成本；在土地上自行开发建造厂房等建筑物的，土地使用权和地上建筑物是否分别进行摊销和计提折旧；</p> <p>(3)当土地使用权用于出租或增值目的时，检查其是否转为投资性房地产核算，会计处理是否正确；</p>			√	√		√	
5	<p>检查被审计单位确定无形资产使用寿命的依据，分析其合理性。</p>						√	
6	<p>检查无形资产的后续支出是否合理，会计处理是否正确。</p>			√			√	
7	<p>检查无形资产预计是否能为被审计单位带来经济利益，若否，检查是否将其账面价值予以转销，计入当期营业外支出。</p>			√			√	
8	<p>结合长、短期借款等项目审计，了解是否存在用于债务担保的无形资产。如有，则应取证并记录，并提请被审计单位作恰当披露；</p>					√		√
9	<p>检查无形资产的摊销：</p> <p>(1)获取或编制无形资产累计摊销明细表，复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对相符；</p> <p>(2)检查无形资产各项目的摊销政策是否符合有关规定，是否与上期一致，若改变摊销政策，检查其依据是否充分.注意使用期限不确定的无形资产不应摊销，但应当在每个会计期间对其使用寿命进行复核；</p> <p>(3)检查被审计单位是否在年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命和摊销方法进行复核，其复核结果是否合理；</p> <p>(4)检查无形资产的应摊销金额是否为其成本扣除预计残值和减值准备后的余额，检查其预计残值的确定是否合理；</p> <p>(5)复核本期摊销是否正确，与相关科目核对是否相符。</p>						√	

10	<p>检查无形资产减值准备</p> <p>(1)获取或编制无形资产减值准备明细表,复核加计正确,并与总账数和明细账合计数核对相符;</p> <p>(2)检查无形资产减值准备计提和转销的批准程序,取得书面报告等证明文件;</p> <p>(3)检查被审计单位计提无形资产减值准备的依据是否充分,会计处理是否正确;</p> <p>(4)检查无形资产转让时,相应的减值准备是否一并结转,会计处理是否正确;</p> <p>(5)对于使用寿命有限的无形资产,逐项检查是否存在减值迹象,并作出详细记录;对于使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,是否都进行减值测试;</p> <p>(6)通过检查期后事项,以及比较前期无形资产减值准备数与实际发生数,评价无形资产减值准备的合理性;</p>					√	
11	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>						
12	<p>检查无形资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报:</p> <p>(1)无形资产的期初的期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额;</p> <p>(2)使用寿命有限的无形资产,其使用寿命的估计情况;使用寿命不确定的无形资产,其使用寿命不确定的判断依据;</p> <p>(3)无形资产的摊销方法;</p> <p>(4)用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况;</p> <p>(5)计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。</p>					√	

开发支出审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的开发支出是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的开发支出均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表中记录的开发支出由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 开发支出以恰当的金额包括在账务报表中, 与之相关的计价调整已恰当记录。 | 计价和分摊 |
| 5 开发支出已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制开发支出明细表, 复核加计正确, 并与开发支出总账数和明细账合计数核对相符, 并将所属的“资本化支出”明细账期末余额与报表数核对是否相符。					√	
2	检查开发支出的增加 (1)获取有关协议和董事会纪要等文件、资料, 检查开发支出的性质、构成内容、计价依据, 检查其是否归被审计单位拥有或控制; (2)索取相关会议纪要、无形资产研究开发的可行性研究报告等相关资料, 确定研究开发项目处于研究阶段还是开发阶段;不同阶段的资本化和费用化处理是否正确, 会计处理是否正确; (3)检查开发费用明细表, 抽查月份支出中的职工薪酬、折旧等费用, 并与相关科目核对是否相符			√	√	√	√
3	检查开发支出的减少: (1)检查开发费用明细表, 结合管理费用科目的审计, 检查费用化支出的结转处理是否正确; (2)审查已经在用或已经达到预定用途的研究开发项目是否已结转至相关资产项目。			√	√	√	
4	对开发支出实施截止测试, 检查资产负债表日前后 天内开发支出明细账和凭证, 确定有无跨期现象。			√	√		
5	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序						
6	检查开发支出是否已按照企业会计准则的规定在账务报表中作出恰当列报。						√

商誉审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的商誉是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的商誉均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表记录的商誉由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 记录的商誉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。 | 计价和分摊 |
| 5 商誉已按照企业会计准则的规定作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制商誉的明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对相符; 结合商誉减值准备科目与报表数核对是否相符。				√	
2 检查商誉的增加: (1)获取有关合并协议和合并双方的董事会决议等文件、资料, 结合企业合并的审计, 判断合并是否属于非同一控制的企业合并, 了解企业合并的目的。检查商誉增加是否真实, 如果合并属于非同一控制的企业合并, 判断购买日确定是否正确。 (2)获取企业合并的相关审计报告、资产评估报告, 结合企业合并的审计, 分析被购买方可辨认净资产公允价值份额的合理性, 检查会计处理是否正确; (3)特别关注分步实现企业合并时, 商誉的计算是否正确。			√	√	√
3 检查本期商誉减少原因, 分析是否合理, 会计处理是否正确。			√	√	√
4 检查商誉减值准备: (1)获取或编制商誉减值准备明细表, 复核加计正确, 并与总账数和明细账合计数核对相符; (2)检查商誉减值准备计提和转销的批准程序, 取得书面报告等证明文件; (3)检查被审计单位是否在期末结合与商誉相关的资产组或资产组组合对商誉进行了减值测试;计提商誉减值准备的依据是否充分, 会计处理是否					√

	<p>正确 ;检查减值是否一经确认，不予转回； (4)检查商誉减值准备的计算和会计处理是否正确； (5)检查商誉减少时，相应的减值准备是否一并结转，会计处理是否正确； (6)检查期后事项，评价商誉减值 准备的合理性。</p>						
5	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。</p>						
6	<p>检查商誉是否已按照企业准则的规定在财务报表中作出恰当列报： 商誉的形成来源、账面价值的增减变动情况。</p>						√

长期待摊费用审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表记录的长期待摊费用是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的长期待摊费用均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的长期待摊费用由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 资产负债表中的长期待摊费用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。 | 计价和分摊 |
| 5 长期待摊费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制长期待摊费用明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对相符,减去将于一年内(含一年)摊销的数额后与报表数核对是否相符					√	
2	抽查长期待摊费用的原始凭证,查阅有关合同、协议等资料,确定是否真实,检查会计处理是否正确。			√		√	√
3	检查摊销政策是否符合企业会计准则的规定,复核计算摊销额及相关的会计处理是否正确,前后期是否保持一致,是否存在随意调节利润的情况。					√	
4	检查被审计单位筹建期间发生的开办费是否在发生时直接计入管理费用。			√			
5	对于经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,检查相关的原始资料(如承租合同、装修合同和决算书等),确定改良支出金额是否正确,摊销期限是否合理,摊销额的计算及会计处理是否正确。			√		√	
6	检查被审计单位是否将预期不能为其带来经济利益的长期待摊费用项目的摊余价值予以转销。					√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序						
8	检查长期待摊费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报(注意剩余摊销期一年以内的长期待摊费用是否在财务报表内一年内到期的非流动资产项目反映)。						√

递延所得税资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的递延所得税资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的递延所得税资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的递延所得税资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 递延所得税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。 | 计价和分摊 |
| 5 递延所得税资产, 已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制递延所得税资产明细表, 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。					√	
2	检查被审计单位采用的会计政策是否为资产负债表债务法。					√	
3	检查被审计单位用于确认递延所得税资产的税率是否根据税法的规定, 按照预期收回该资产期间的适用税率计量。					√	
4	识别被审计单位期初递延所得税资产和递延所得税负债的项目及金额, 以及对当期经营损失以及未来期间的影响。			√	√		
5	检查是否以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限, 确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产, 并检查提供证据是否充分。			√		√	√
6	检查递延所得税资产增减变动记录, 及可抵扣暂时性差额的形成原因, 确定是否符合有关规定, 计算是否正确, 预计转销期是否适当, 并特别关注下列事项: (1)检查是否存在同时具有下列特征的交易因资产或负债的初始确认而产生的递延所得税资产不应予以确认, 而被审计单位予以确认的情况: 1)该项交易不是企业合并; 2)交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税			√	√	√	

	<p>所得额(或可抵扣亏损).</p> <p>(2)检查被审计单位对子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,在同时满足下列条件时,是否确认相应的递延所得税资产:</p> <p>1)暂时性差异在可预见的未来很可能转回;</p> <p>2)未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。</p>							
7	重新计算各项可抵扣暂时性差异,检查其会计处理是否正确。			√	√		√	
8	检查被审计单位是否在资产负债表日对递延所得税资产的账面价值进行复核,如果预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产,检查是否减记递延所得税资产的账面价值。						√	
9	检查预期收回递延所得税资产期间的税率发生变动时,被审计单位是否对递延所得税资产进行重新计算,对其影响数的会计处理是否正确。						√	√
10	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序:							
11	<p>检查递延所得税资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报:</p> <p>(1)未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额,如果存在到期日,还应披露到期日;</p> <p>(2)对每一类暂时性差异和可抵扣亏损,在列报期间确认的递延所得税资产的金额,确定递延所得税资产的依据。</p>							√

其他非流动资产审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他非流动资产是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他非流动资产均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他非流动资产由被审计单位拥有或控制。 | 权利和义务 |
| 4 其他非流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他非流动资产, 已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制其他非流动资产明细表, 复核其加计数是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。					
2	实施实质性分析程序: (1)考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制, 评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较, 识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异: ①询问管理层, 针对管理层的答复获取适当的审计证据; ②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	
3	检查本期发生的其他非流动资产, 结合相关科目审计, 检查支持性文件, 确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。					
5	检查其他非流动资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。					√

负债类审计程序表

短期借款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的短期借款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的短期借款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的短期借款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 短期借款以恰当的金额包括在财务报表中, 与之相关的计价或调整已恰当记录。 | 计价和分摊 |
| 5 短期借款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制短期借款明细表。 (1)复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符; (2)检查非记账本位币短期借款的折算汇率及折算额是否正确, 折算方法是否前后期一致。				√	
2	检查被审计单位贷款卡(或企业信用报告), 核实账面记录是否完整。 对被审计单位贷款卡(或企业信用报告)上列示的信息与账面记录核对的差异进行分析, 并关注贷款卡(或企业信用报告)中列示的被审计单位对外担保的信息。			√		
3	对短期借款进行函证。			√	√	
4	检查短期借款的增加。 对年度内增加的短期借款, 检查借款合同, 了解借款数额、借款用途、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率, 并与相关会计记录相核对。			√	√	√
5	检查短期借款的减少。 对年度内减少的短期借款, 应检查相关记录和原始凭证, 核实还款数额, 并与相关会计记录相核对。			√	√	√

6	<p>复核短期借款利息。</p> <p>根据短期借款的利率和期限,检查被审计单位短期借款的利息计算是否正确,如有未计利息和多计利息,应做出记录,必要时提请进行调整。</p>						√	
7	<p>检查被审计单位用于短期借款的抵押资产的所有权是否属于被审计单位,其价值和实际状况是否与担保契约中的规定相一致。</p>					√		√
8	<p>检查被审计单位与贷款人之间所发生的债务重组。</p> <p>检查债务重组协议,确定其真实性、合法性,并检查债务重组的会计处理是否正确。</p>			√			√	
9	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序:</p>							
10	<p>检查短期借款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报:</p> <p>(1)检查被审计单位短期借款是否按信用借款、抵押借款、质押借款、保证借款分别披露。</p> <p>(2)检查期末逾期借款是否按贷款单位、借款金额、逾期时间、年利率、逾期未偿还原因和预期还款期等进行披露。</p>							√

交易性金融负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的交易性金融负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的交易性金融负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的交易性金融负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 交易性金融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。 | 计价和分摊 |
| 5 交易性金融负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
获取或编制交易性金融负债明细表。 (1)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相符; (2)检查交易性金融负债的分类是否正确, 依据是否充分。检查交易性金融负债核算是否包括被审计单位持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债;交易性金融负债是否符合以公允价值计量且其公允价值变动计入当期损益的金融负债的确认条件, 对直接指定为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债, 就关注其指定条件是否符合规定。				√	
2 根据相关交易资料, 检查交易性金融负债的真实性和完整性。			√	√	
3 检查交易性金融负债的初始确认是否正确。检查被审计单位承担的交易性金融负债初始确认是否按照公允价值计量, 相关交易费用是否直接计入当期损益。			√	√	√

4	<p>检查交易性金融负债资产负债表日的计量是否正确。</p> <p>(1)检查资产负债表日，交易性金融负债是否按票面利率计算利息(限于分期付息的交易性金融负债)，检查会计处理是否正确。</p> <p>(2)检查交易性金融负债在资产负债表日的公允价值的确定是否合理，取得有关交易性金融负债的收盘价，并与之核对；</p> <p>(3)检查资产负债表日是否按公允价值对交易性金融负债进行计量，公允价值变动形成的利得或损失是否计入当期损益。特别关注是否存在利用公允价值调节利润的情况。</p>					√	
5	<p>检查处置交易性金融负债的原始凭证，核实其内容、金额和会计处理是否正确。</p>			√	√		√
6	<p>对交易性金融负债进行函证。</p>			√		√	
7	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：</p>						
8	<p>检查交易性金融负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。</p>						√

应付票据审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应付票据是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付票据均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应付票据是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付票据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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付票据已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制应付票据明细表。 (1)复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符； (2)与应付票据备查簿的以下有关内容核对相符：商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等； (3)检查非记账本位币应付票据的折算汇率及折算是否正确。 (4)标识重要项目。				√	
2	检查应付票据备查簿： (1)检查债务合同、发票和收货单等资料，核实交易、事项真实性，复核其应存入银行的承兑保证金，并与其他货币资金科目勾稽； (2)抽查资产负债表日后已偿付的应付票据，检查有无未入账的应付票据，核实其是否已付款并转销； (3)针对已注销的应付票据，确定是否已在资产负债表日前偿付； (4)询问管理人员，审查有关文件并结合购货截止测试，检查应付票据的完整性； (5)获取客户的贷款卡（或企业信用报告），打印贷款卡中全部信息，检查其中有关应付票据的信息与明细账合计数、总账数、报表数是否相符。 (6)开通电子商业汇票系统的，可以检查系统中资产			√	√	√

	负资产负债表日的存量电子票据信息与明细账合计数、总账数、报表数是否相符							
3	选择应付票据的重要项目(包括零账户)函证其余额和交易条款,对未回函的再次发函或实施替代的检查程序(检查原始凭单,如合同、发票、验收单,核实票据的真实性)。			√		√	√	
4	查明逾期未兑付票据的原因,对于逾期的银行承兑汇票是否转入短期借款,对于逾期的商业承兑汇票是否已经转入应付账款,带息票据是否已经停止计息,是否存在抵押票据的情形。			√				
5	复核带息应付票据利息是否足额计提,其会计处理是否正确。				√		√	
6	检查与关联方的应付票据的真实性,执行关联方及其交易审计程序。			√	√	√	√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序:							
8	检查应付票据是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

应付账款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债中记录的应付账款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付账款均已记录。 | 完整性 |
| 3 资产负债表中记录的应付账款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付账款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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付账款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制应付账款明细表: (1)复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符; (2)检查非记账本位币应付账款的折算汇率及折算是否正确; (3)分析出现借方余额的项目, 查明原因, 必要时, 作重分类调整; (4)结合预付账款等往来项目的明细余额, 调查有无同时挂账的项目、异常余额或与购货无关的其他款项(如关联方账户或员工账户), 如有, 应予以记录, 必要时作出调整;				√	
2 获取被审计单位与其供应商之间的对账单(应人非财务部门, 如: 采购部门获取), 并将对账单和被审计单位记录之间的差异进行调节(如在途款项、在途货物、付款折扣、未记录的负债等), 检查有无未入账的应付账款, 确定应付账款金额的准确性。			√	√	
3 检查债务形成的相关原始凭证, 如供应商发票、验收报告或入库单等, 检查有无未及时入账的应付账款, 确定应付账款金额的准确性。			√	√	
4 检查应付账款长期挂账的原因并作出记录, 注意其是否可能无需支付;对确实无需支付的应付账款的会计处理是否正确, 依据是否充分;关注账龄超过3年大额应付账款在资产负债表日后是否偿还, 检查偿还记录及单据, 并披露。			√		√

5	针对资产负债表日后付款项目, 检查银行对账单及有关付款凭证(如银行划款通知、供应商收据等), 询问被审计单位内部或外部的知情人员, 查找有无未及时入账的应付账款。				√			
6	复核截至审计现场工作日的全部未处理的供应商发票, 并询问是否存在其他未处理的供应商发票, 确认所有的负债都记录在正确的会计期间内。				√			
7	选择应付账款的重要项目(包括零账户)函证其余额和交易条款, 对未回函的再次发函或实施替代的检查程序(检查原始凭单, 如合同、发票、验收单, 核实应付账款的真实性)。			√		√		
8	针对已偿付的应付账款, 追查至银行对账单、银行付款单据和其他原始凭证, 检查其是否在资产负债表日前真实偿付。				√			
9	检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证, 关注其购货发票的日期, 确认其入账时间是否合理。			√	√			
10	结合存货监盘程序, 检查被审计单位在资产负债日前后的存货入库资料(验收报告或入库单), 检查是否有大额料到单未到的情况, 确认相关负债是否计入了正确的会计期间。			√	√			
11	针对异常或大额交易及重大调整事项(如大额的购货折扣或退回, 会计处理异常的交易, 未经授权的交易, 或缺乏支持性凭证的交易等), 检查相关原始凭证和会计记录, 以分析交易的真实性、合理性。			√	√			
12	检查带有现金折扣的应付账款是否按发票上记载的全部应付金额入账, 在实际获得现金折扣时再冲减财务费用。						√	
13	被审计单位与债权人进行债务重组的, 检查不同债务重组方式下的会计处理是否正确。			√	√	√	√	
14	检查应付关联方款项的真实性、完整性。			√	√	√	√	
15	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
16	检查应付账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

预收款项审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的预收款项是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的预收款项均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的预收款项是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 预收款项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。 | 计价和分摊 |
| 5 预收款项已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制预收账款明细表: (1)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相符; (2)以非记账本位币结算的预收账款, 检查其采用的折算汇率及折算是否正确; (3)检查是否存在借方余额, 必要时进行重分类调整; (4)结合应收账款等往来款项目的明细余额, 检查是否存在应收、预收两方挂账的项目, 必要时做出调整; (5)标识重要客户。					√	
2	检查预收款项长期挂账的原因, 并作出记录, 必要时提请被审计单位予以调整。				√		√
3	抽查预收款项有关的销货合同、仓库发货记录、货运单据和收款凭证, 检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款, 确定预收账款期末余额的正确性和合理性。			√	√		√
4	对预收款项进行函证。			√		√	√
5	通过货币资金的期后测试, 以确定预收款项是否已计入恰当期间。			√	√		
6	标明预收关联方(包括持股 5% 以上(含 5%)股东]的款项, 执行关联方及其交易审计程序, 并注明合并报表时应予抵销的金额。			√	√	√	√
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
8	检查预收款项是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

合同负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的合同负债是存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的合同负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的合同负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 合同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。 | 计价和分摊 |
| 5 合同负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定					
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报	
评估的重大错报风险水平								
控制测试结果是否支持风险评估结论								
需从实质性程序获取的保证程度								
计划实施的实质性程序		索引号	执行人					
1	获取或编制合同负债明细表： (1)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相符； (2)以非记账本位币结算的合同负债，检查其采用的折算汇率及折算是否正确； (3)检查是否存在借方余额，必要时进行重分类调整； (4)结合合同资产项目明细余额，检查是否存在合同资产和合同负债两方挂账的同一合同，必要时做出调整（同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示）					√		
2	获取或编制合同负债账龄分析表，检查合同负债长期挂账的原因，并作出记录，必要时提请被审计单位予以调整。				√		√	
3	抽查合同负债有关的销货合同、仓库发货记录、货运单据和收款凭证，检查企业向客户转让相关商品时是否及时转销合同负债，确定合同负债期末余额的正确性和合理性。			√	√		√	
4	对合同负债进行函证。			√		√	√	
5	关注合同负债期后结转情况： (1)检查资产负债表日至审计外勤结束前，合同负债结转销售收入的事项，注意凭证发生日期及转销日期的合理性，以确定不存在滞后或跨期确认收			√	√			

	入； (2) 检查期后合同负债收款情况，是否为真实交易下收到的合同对价； (3) 通过货币资金的期后测试，以确定合同负债是否已计入恰当期间。							
6	标明预收关联方(包括持股 5% 以上(含 5%) 股东)的款项，执行关联方及其交易审计程序，并注明合并报表时应予抵销的金额。			√	√	√	√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
8	检查合同负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

应付职工薪酬审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的应付职工薪酬是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付职工薪酬均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应付职工薪酬是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付职工薪酬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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付职工薪酬,已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制应付职工薪酬明细表,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。				√	
2	实质性分析程序: (1)针对已识别需要运用分析程序的有关项目,并基于对被审计单位及其环境的了解,通过进行以下比较,同时考虑有关数据间关系的影响,以建立有关数据的期望值: (1)比较被审计单位员工人数的变动情况,检查被审计单位各部门各月工资费用的发生额是否有异常波动,若有,则查明波动原因是否合理; (2)比较本期与上期工资费用总额,要求被审计单位解释其增减变动原因,或取得公司管理当局关于员工工资标准的决议; (3)结合员工社保缴纳情况,明确被审计单位员工范围,检查是否与关联公司员工工资混淆列支; (4)核对下列相互独立部门的数据: 1)工资部门记录的工资支出与出纳记录的工资支付数; 2)工资部门记录的工时与生产部门记录的工时; (5)比较本期应付职工薪酬余额与上期应付职工薪酬余额,是否有异常变动。 (2)确定可接受的差异额; (3)将实际情况与期望值相比较,识别需要进一步调			√	√	√

	<p>整的差异；</p> <p>(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(如通过检查相关的凭证);</p> <p>(5)评估分析程序的测试结果。</p>						
3	<p>检查工资、奖金、津贴和补贴:</p> <p>(1)计提是否正确,依据是否充分,将执行的工资标准与有关规定核对,并对工资总额进行测试;被审计单位如果实行工效挂钩的,应取得有关主管部门确认的效益工资发放额认定证明,结合有关合同文件和实际完成的指标,检查其计提额是否正确,是否应作纳税调整。</p> <p>(2)检查分配方法与上年是否一致,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿直接计入管理费用外,被审计单位是否根据职工提供服务的受益对象,分别下列情况进行处理:</p> <p>1)应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入产品成本或劳务成本;</p> <p>2)应在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产;</p> <p>3)作为外商投资企业,按规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金,是否相应计入“利润分配--提取的职工奖励及福利基金”科目;</p> <p>4)其他职工薪酬,计入当期损益;</p> <p>(3)检查发放金额是否正确,代扣的款项、金额是否正确。</p> <p>(4)检查是否存在属于拖欠性质的职工薪酬,并了解拖欠的原因。</p>			√	√	√	
4	<p>检查社会保险费(包括医疗、养老、失业、工伤、生育保险费)、住房公积金、工会经费和职工教育经费等计提(分配)和支付(或使用)的会计处理是否正确,依据是否充分。</p>			√	√	√	
5	<p>检查辞退福利下列项目:</p> <p>(1)对于职工没有选择权的辞退计划,检查按辞退职工数量、辞退补偿标准计提辞退福利负债金额是否正确;</p> <p>(2)对于自愿接受裁减的建议,检查按接受裁减建议的预计职工数量、辞退补偿标准(该标准确定)等计提辞退福利负债金额是否正确;</p> <p>(3)检查实质性辞退工作在一年内完成,但付款时间超过一年的辞退福利,是否按折现后的金额计量,折现率的选择是否合理;</p> <p>(4)检查计提辞退福利负债的会计处理是否正确,是</p>			√	√	√	

	否将计提金额计入当期管理费用； (5)检查辞退福利支付凭证是否真实正确。							
6	检查非货币性福利： (1)检查以自产产品发放给职工的非货币性福利，检查是否根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬；对于难以认定受益对象的非货币性福利，是否直接计入当期损益和应付职工薪酬； (2)检查无偿向职工提供住房的非货币性福利，是否根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。对于难以认定受益对象的非货币性福利，是否直接计入当期损益和应付职工薪酬； (3)检查租赁住房等资产供职工无偿使用的非货币性福利，是否根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。对于难以认定受益对象的非货币性福利，是否直接计入当期损益和应付职工薪酬。			√	√		√	
7	检查以现金与职工结算的股份支付： (1)检查授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，是否在授予日以承担负债的公允价值计入相关成本或费用； (2)检查完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，是否以可行权情况的最佳估计为基础，按照承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入成本或费用。在资产负债表日，后续信息表明当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，是否进行调整。并在可行权日，调整至实际可行权水平； (3)检查可行权日之后，以现金结算的股份支付当期公允价值的变动金额，是否借记或贷记“公允价值变动损益”； (4)检查可行权日，以现金结算的实际股份支付的金额正确，会计处理是否恰当。			√	√		√	
8	检查应付职工薪酬的期后付款情况，并关注在资产负债表日至财务报表批准报出日之间，是否有确凿证据表明需要调整资产负债表日原确认的应付职工薪酬事项。			√	√	√		
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。							
10	检查应付职工薪酬是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。							√

<p>(1)检查是否在附注中披露与职工薪酬有关的下列信</p> <p>1)应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴，及其期末应付未付金额；</p> <p>2)应当为职工缴纳的医疗、养老、失业、工伤和生育等社会保险费，及其期末应付未付金额；</p> <p>3)应当为职工缴存的住房公积会，及其期末应付未付金额；</p> <p>4)为职工提供的非货币性福利，及其计算依据；</p> <p>5)应当支付的因解除劳动关系给予的补偿，及其期末应付未付金额；</p> <p>6)其他职工薪酬；</p> <p>(2)检查因自愿接受裁减建议的职工数量、补偿标准等不确定而产生预计负债(应付职工薪酬)，是否按照《企业会计准则第 13 号-或有事项》进行披露。</p>						
---	--	--	--	--	--	--

应交税费审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中的应交税费真实存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应交税费均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应交税费是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应交税费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。 | 计价和分摊 |
| 5 应交税费已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制应交税费明细表。 (1)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相符; (2)注意印花税、耕地占用税以及其他不需要预计应缴数的税金有无误入应交税费项目; (3)分析存在借方余额的项目, 查明原因, 判断是否由被审计单位预缴税款引起。				√	
2	首次接受委托时, 取得被审计单位的纳税鉴定、纳税通知、减免税批准文件等, 了解被审计单位适用的税种、附加税费、计税(费)基础、税(费)率, 以及征、免、减税(费)的范围与期限。如果被审计单位适用特定的税基式优惠或税额式优惠、或减低适用税率的, 且该项税收优惠需办理规定的审批或备案手续的, 应检查相关的手续是否完整、有效。连续接受委托时, 关注其变化情况。			√	√	√
3	核对期初未交税金与税务机关的认定数是否一致, 检查缓期纳税及延期纳税事项是否经过主管税务机关批准。			√	√	
4	取得税务部门汇算清缴或其他确认文件、有关政府部门的专项检查报告、税务代理机构的专业报告、被审计单位纳税申报资料等, 分析其有效性, 并与上述明细表及账面数据进行核对。对于超过法定交纳期限的税费, 应取得主管税务机关的批准文件。				√	√

5	<p>检查应交增值税。</p> <p>(1)获取或编制应交增值税测算表，加计复核其正确性，并与明细账核对相符；</p> <p>(2)将应交增值税测算表与被审计单位增值税纳税申报表进行核对，比较两者是否总体相符，并分析产生差额产生的原因；</p> <p>(3)通过“原材料”等相关科目匡算进项税是否合理；</p> <p>(4)抽查一定期间的进项税抵扣汇总表，与应交增值税明细表相关数额合计数核对，如有差异，查明原因并作适当处理；</p> <p>(5)抽查重要进项税发票、海关完税凭证、收购凭证或运费发票，并与网上申报系统进行核对，并注意进口货物、购进的免土农产品或废旧物资、支付运费、接受投资或捐赠、接受应税劳务等应计的进项税额是否按规定进行了会计处理；因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数的计算是否正确，是否按规定进行会计处理。</p> <p>(6)根据与增值税销项税额相关账户审定的有关数据，复核存货销售，或将存货用于投资、无偿馈赠他人、分配给股东(或投资者)应计的销项税额，以及将自产、委托加工的产品用于非应税项目的计税依据确定是否正确以及应计的销项税额是否正确计算，是否按规定进行会计处理；</p> <p>(7)检查适用税率是否符合税法规定；</p> <p>(8)取得《出口货物退(免)税申报表》及办理出口退税有关凭证，复核出口货物退税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；</p> <p>(9)对经主管税务机关批准实行核定征收率征收增值税的被审计单位，应检查其是否按照有关规定正确执行。如果申报增值税金额小于核定征收率计算的增值税金额，应注意超过申报额部分的会计处理是否正确；</p> <p>(10)抽查本期已交增值税资料，确定已交款数的正确性。</p>			√	√		√	
6	<p>检查应交营业税的计算是否正确。结合营业税金及附加等项目的审计，根据审定的当期营业额，检查营业税的计税依据是否正确，适用税率是否符合税法规定，是否按规定进行了会计处理，并分项复核本期应交数；抽查本期已交营业税资料，确定已交数的正确性。</p>			√	√		√	

7	检查应交消费税的计算是否正确。结合营业税金及附加等项目，根据审定的应税消费品销售额(或数量)，检查消费税的计税依据是否正确。适用税率(或单位税额)是否符合税法规定，是否按规定进行了会计处理，并分项复核本期应交消费税税额；抽查本期已交消费税资料，确定已交数的正确性。			√	√		√	
8	检查应交资源税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。			√	√		√	
9	检查应交土地增值税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理： (1)根据审定的预售房地产的预收账款，复核预交税款是否准确； (2)对符合项目清算条件的房地产开发项目，检查被审计单位是否按规定进行土地增值税清算；如果被审计单位已聘请中介机构办理土地增值税清算鉴证的，应检查、核对相关鉴证报告； (3)如果被审计单位被主管税务机关核定征收土地增值税的，应检查、核对相关的手续。			√	√		√	
10	检查应交城市维护建设税的计算是否正确。结合营业税金及附加等项目的审计，根据审定的计税基础和按规定适用的税率，复核被审计单位本期应交城市维护建设税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；抽查本期已交城市维护建设税资料，确定已交数的正确性。			√	√		√	
11	检查应交车船牌照税和房产税的计算是否正确。获取被审计单位自有车船数量、吨位(或座位)及自有房屋建筑面积、用途、造价(购入原价)、购建年月等资料，并与固定资产(含融资租入固定资产)明细账复核一致；了解其使用、停用时间及其原因等情况；通过审核本期完税单，检查其是否如实申报和按期缴纳，是否按规定进行了会计处理。			√	√		√	
12	检查应交土地使用税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。			√	√		√	
13	获取或编制应交所得税测算表，结合所得税项目，确定应纳税所得额及企业所得税税率，复核应交企业所得税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；抽查本期已交所得税资料，确定已交数的正确性。汇总纳税企业所得税汇算清缴，并按税法规定追加相应的程序。			√	√		√	
14	检查教育费附加、矿产资源补偿费等的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。			√	√		√	

小型企业审计工作底稿指引

15	检查除上述税项外的其他税项及代扣税项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。			√	√		√	
16	检查被审计单位获得税费减免或返还时的依据是否充分、合法和有效，会计处理是否正确。				√		√	
17	抽查_____笔应交税费相关的凭证，检查是否有合法依据，会计处理是否正确。			√	√		√	
18	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
19	确定应交税费是否已按照企业准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

应付利息审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的应付利息是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付利息均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应付利息是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付利息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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付利息, 已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制应付利息明细表。 (1)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; (2)检查非记账本位币应付利息的折算汇率及折算是否正确。					√	
2	检查应计利息的计算是否正确; (1)计算借款、债券等平均实际利率(票面或合同利率)并同以前年度及市场平均利率相比较。 (2)根据借款、债券等平均余额、平均利率测算当期应付或应计利息, 并与账面记录进行比较。			√	√	√	
3	结合分期付息、到期还本的长期借款、应付债券的审计, 检查应付利息有无漏记。				√	√	
4	检查利息支付原始凭证的内容和金额是否正确。			√		√	
5	结合分期付息、到期还本的长期借款、应付债券的审计对应付利息进行函证。			√		√	
6	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。						
7	检查应付利息是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中恰当列报:						√

应付股利审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中的应付股利是否真实存在。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付股利均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应付股利是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付股利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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付股利是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序			索引号	执行人			
1	获取或编制应付股利明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数及明细账合计数核对相符。					√	
2	审阅公司章程、股东会(或股东大会)和董事会会议纪要中有关股利的规定, 了解股利分配标准和发放方式是否符合有关规定并经法定程序批准。			√	√	√	
3	检查应付股利的计提是否根据董事会或股东大会或股东大会决定的利润分配方案, 从税后可供分配利润中计算确定, 并复核应付股利计算和会计处理的正确性。			√	√	√	√
4	检查股利支付的原始凭证的内容、金额和会计处理是否正确。检查现金股利是否按公告规定的时间、金额予以发放。			√	√	√	
5	向主要股东函证, 以确定未付股利的真实性和完整性。			√		√	√
6	检查董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润, 是否按规定未作账务处理, 并已在附注中披露。			√		√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
8	检查应付股利的列报是否恰当; 按主要投资者列示欠付的应付股利金额并说明原因。						√

其他应付款审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他应付款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他应付款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他应付款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 记录的其他应付款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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他应付款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制其他应付款明细表。 (1)复核加计是否正确, 并与总账数、总账数和明细账合计数核对相符; (2)检查非记账本位币其他应付款的折算汇率及折算是否正确; (3)分析有借方余额的项目, 查明原因, 必要时, 作重分类调整; (4)结合应付账款、其他应收款等往来项目的明细余额, 调查有无同挂的项目、异常余额或与本科目核算无关的其他款项, 如有, 应做出记录, 必要时作调整; (5)标识重要明细户。				√	
2 判断选择金额较大和异常的明细余额, 检查其原始凭证, 并考虑向债权人函证。对未回函的重要单位, 编制该单位的增减变动表; 必要时, 收集客户资料分析其变动的合理性。	√		√	√	
3 请被审计单位协助, 在其他应付款明细表上标出截止审计日已支付的金额较大的其他应付款项, 确定有无未及时入账的其他应付款。抽查付款凭证、银行对账单等, 并注意入账日期发生的合理性。	√		√		

4	<p>检查售后回购方式融入资金的会计处理是否正确： (1)是否按实际收到的金额贷记该科目： (2)回购价格与原销售价格之间的差额，是否在回购期间内按期计提的利息费用： (3)按照合同约定回购该项商品时，是否借记该科目。</p>			√	√		√	
5	<p>检查长期未结的其他应付款，并作妥善处理。</p>			√		√		
6	<p>标明应付关联方[包括持股5%以上(含5%)股东]的款项，执行关联方及其交易审计程序，并注明合并报表时应予抵销的金额；对关联企业、有密切关系的主要单位的交易事项作专门核查： (1)了解交易事项的及应付款项的原因、检查相关合同等相关文件资料； (2)向关联方、有密切关系的主要单位或其他注册会计师函询，以确认交易的真实性、合理性。</p>			√			√	
7	<p>根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：</p>							
8	<p>检查其他应付款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出适当列报。</p>							√

持有待售负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的持有待售负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的持有待售负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的持有待售负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 记录的持有待售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。 | 计价和分摊 |
| 5 持有待售负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制持有待售负债明细表。复核加计是否正确，并与总账数、总账数和明细账合计数核对相符；					√
2	检查企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，是否按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。					√
3	结合持有待售资产的审计，检查持有待售负债是否为持有待售的资产直接相关的负债。			√	√	
4	检查持有待售的处置组中负债的利息和其他费用是否继续予以确认。			√	√	√
5	检查长期未结的持有待售负债，并作妥善处理。			√	√	
6	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：					
7	检查持有待售负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出适当列报。					√

其他流动负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他流动负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他流动负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他流动负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 记录的其他流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他流动负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制其他流动负债明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符。				√	
2	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。					
3	检查其他流动负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

长期借款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的长期借款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的长期借款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的长期借款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 长期借款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。 | 计价和分摊 |
| 5 长期借款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制长期借款明细表: (1)复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对相符; 减去将于一年内偿还的长期借款后与报表数核对是否相符; (2)检查非记账本位币长期借款的折算汇率及折算是否正确, 折算方法是否前后一致。					√	
2	检查被审计单位贷款卡, 核实账面记录是否完整。对被审计单位贷款卡上列示的信息与账面记录核对的差异进行分析, 并关注贷款卡中列示的被审计单位对外担保的信息。				√		
3	对长期借款进行函证。			√		√	√
4	检查长期借款的增加。对年度内增加的长期借款, 检查借款合同和授权批准, 了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率, 并与相关会计记录核对。			√	√	√	√
5	检查长期借款的减少。对年度内减少的长期借款, 检查相关记录和原始凭证, 核实还款数额, 并与相关会计记录核对。			√	√		√
6	复核长期借款利息。根据长期借款的利率和期限, 复核被审计单位长期借款的利息计算是否正确。如有未计利息和多计利息, 应做出记录, 必要时进行调整。						√

7	检查借款费用的会计处理是否正确。检查资产负债表日企业是否按摊余成本和实际利率计算确定长期借款的利息费用，并正确计入财务费用、在建工程、制造费用、研发支出等相关账户，是否按合同利率计算应付未付利息计入应付利息科目，是否按其差额计入“长期借款---利息调整”。同时应检查专门借款和一般借款的借款费用资本化的时点和期间、资产范围、目的和用途等是否符合资本化条件。			√			√	
8	检查企业抵押长期借款的担保资产的所有权是否属于被审计单位，其价值和实际状况是否与担保契约中的规定相一致。					√		
9	检查被审计单位与贷款人进行债务重组。检查债务重组协议，确定其真实性、合法性，并检查债务重组的会计处理是否正确。			√			√	
10	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：							
11	<p>检查长期借款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报：</p> <p>(1)被审计单位是否按信用借款、抵押借款、质押借款、保证借款分别披露。</p> <p>(2)对于期末逾期借款，是否分别按贷款单位、借款金额、逾期时间、年利率、逾期未偿还原因和预期还款期等进行披露。</p> <p>(3)被审计单位是否在附注中披露与借款费用有关的下列信息：</p> <p>1)当期资本化的借款费用金额。</p> <p>2)当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。</p> <p>(4)一年内到期的长期借款是否列为一内到期的非流动负债。</p> <p>(5)被审计单位在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。</p>							√

应付债券审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的应付债券是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的应付债券均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的应付债券是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 应付债券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。 | 计价和分摊 |
| 5 应付债券已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制应付债券明细表。 (1)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; (2)检查非记账本位币应付债券的折算汇率及折算是否正确, 折算方法是否前后期一致。					√	
2	检查应付债券的增加: 审阅债券发行申请和审批文件, 检查发行债券所收入现金的收据、汇款通知单、送款登记簿及相关的银行对账单, 核实其会计处理是否正确。			√	√	√	
3	对应付债券向证券承销商或包销商函证。			√		√	
4	检查债券利息费用的会计处理是否正确, 资本化的处理是否符合规定。 (1)对于分期付息、一次还本的债券, 检查资产负债表日是否按摊余成本和实际利率计算确定债券利息费用, 并正确计入在建工程、制造费用、财务费用、研发费用等科目, 是否按票面利率计算确定应付未付利息, 计入应付利息, 是否按其差额调整应付债券--利息调整。 (2)对于一次还本付息的债券, 检查资产负债表日是否按摊余成本和实际利率计算确定债券利息费用, 并正确计入在建工程、制造费用、财务费用、研发费用等科目, 是否按票面利率计算确定应付未付利息, 计入应付债券--应计利息, 是否按其差额调整应付债券--利息调整。			√		√	

小型企业审计工作底稿指引

5	检查到期债券的偿还。检查偿还债券的支票存根等相关会计记录，检查其会计处理是否正确。			√	√		√	
6	检查可转换公司债券是否将负债和权益成份分拆，可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转为股票时其会计处理是否正确。			√			√	
7	如发行债券时已作抵押或担保，应检查相关契约的履行情况。					√		
8	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：							
9	检查应付债券是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报： (1)一年内到期的应付债券是否列为一年内到期的非流动负债。 (2)期末到期未偿付的债券金额及逾期原因是否充分披露。							√

长期应付款审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中记录的长期应付款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的长期应付款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的长期应付款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 长期应付款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列报。 | 计价和分摊 |
| 5 长期应付款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制长期应付款明细表。 (1)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; (2)检查非记账本位币长期应付款的折算汇率及折算是否正确; (3)检查长期应付款的内容是否符合企业会计准则的规定(主要包括应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款购入固定资产等发生的应付款项等。)				√	
2 检查应付融资租入固定资产的租赁费 (1)重点关注企业融资租入的固定资产, 检查企业融资租入的固定资产是否经授权批准, 在租赁期开始日, 长期应付款是否按最低租赁付款额确认; (2)结合合同的审查, 是否按合同约定的付款条件按期支付租金; (3)检查会计处理是否正确。			√		√
3 检查以分期付款购入固定资产等发生的应付款项; (1)检查购入超过信用条件延期支付价款、实质上具有融资性质的资产, 长期应付款是否按应支付的金额确认; (2)结合合同的审查, 是否按合同约定的付款条件按期支付价款; (3)检查会计处理是否正确。			√		√

4	检查未确认融资费用。重新计算实际利率，并与被审计单位所计算确定的实际利率进行比较，检查被审计单位是否按照实际利率分摊未确认融资费用，分摊是否正确，相应的会计处理是否正确等。						√	
5	结合固定资产的审计，检查有无未入账的长期应付款。				√			
6	函证重大的长期应付款明细户。			√		√	√	
7	检查各项长期应付款本息的计算是否准确，会计处理是否正确。						√	
8	<p>标明应付关联方[包括持股5%以上(含5%)股东]的款项，执行关联方及其交易审计程序，并注明合并报表时应予抵销的金额；对关联企业、有密切关系的主要被审计单位的交易事项作专门核查：</p> <p>(1)了解交易事项的及应付款项的原因、检查相关合同等相关文件资料；</p> <p>(2)向关联方、有密切关系的主要单位或其他注册会计师函证，以确认交易的真实性、合理性。</p>			√			√	
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：							
10	<p>检查长期应付款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。</p> <p>(1)长期应付款是否按减去未确认融资费用后的余额列示；</p> <p>(2)一年内到期的长期应付款是否列入一年内到期的非流动负债。</p>							√

预计负债审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的预计负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的预计负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的预计负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 预计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。 | 计价和分摊 |
| 5 预计负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制预计负债明细表。 (1)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; (2)复核预计负债的期初余额, 确定其是否与上期末审定数相符;				√	
2 了解形成预计负债的原因, 并与管理层就预计负债的完整性和充分计提进行讨论, 以确定金额估计是否合理, 相关的会计处理是否正确。			√	√	
3 向被审计单位管理层索取下列资料, 作必要的审核和评价; (1)被审计单位有关或有事项的全部文件和凭证; (2)被审计单位与银行之间的往来函件, 以查找有关票据贴现、应收账款抵借、票据背书和对其他债务的担保; (3)被审计单位的债务说明书, 其中, 除其他债务说明外, 还应包括对或有事项的说明, 即说明已知的或有事项均已在财务报表中作了适当反映。			√	√	
4 向被审计单位的法律顾问和律师进行函证, 以获取法律顾问和律师对被审计单位资产负债表日业已存在的, 以及资产负债表日至复函日期间存在的或有事项的确认证据。检查其是否满足预计负债确认的条件, 如是, 会计处理是否正确。			√	√	√

5	向被审计单位询问为其他单位的银行借款或其他债务提供的担保事项(性质、金额、时间)以及存在或有损失的可能性,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
6	就商业票据贴现、应收账款保理、通融票据背书和其他债务的担保等或有事项,向银行寄发询证函,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√	√	√	
7	询问有关销售人员并获取被审计单位对产品质量保证方面的记录、被审计单位销售和实际维修费用支付情况,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
8	检查被审计单位资产负债表日已经签订的待执行合同、合同各方往来信函等,以识别亏损合同,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
9	复核被审计单位环保政策和程序,查阅与环保监管部门的往来信函、相应账户,识别需要反映的环保整治义务,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
10	检查在资产负债表日被审计单位是否因对外公告详细和正式的重组计划而承担了重组义务,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
11	检查被审计单位是否因在投资合同中约定对被投资单位的超额亏损承担额外损失,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
12	检查其他可能出现预计负债的情况,检查其是否满足预计负债确认的条件,如是,会计处理是否正确。			√	√		√	
13	根据预计负债确认的条件,确定企业预计负债的计量是否合理,会计处理是否正确。						√	
14	检查预计负债得以证实时(即损失实际发生时),对实际发生的损失与原预计负债的差额的会计处理是否正确。						√	
15	检查被审计单位是否在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映资产负债表日最佳估计数时,检查被审计单位是否按照资产负债表日最佳估计数对该账面价值进行调整。						√	
16	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							

17	<p>确定预计负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报：</p> <p>(1)预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明；</p> <p>(2)各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况；</p> <p>(3)与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。</p>						√
----	---	--	--	--	--	--	---

租赁负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的租赁负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的租赁负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的租赁负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 租赁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列报。 | 计价和分摊 |
| 5 租赁负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制租赁负债明细表。 (1)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; (2)检查非记账本位币租赁负债的折算汇率及折算是否正确; (3)检查租赁负债的内容是否符合企业会计准则的规定。					√	
2	检查租赁负债是否按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。 (1)在计算租赁付款额的现值时,承租人是否采用租赁内含利率作为折现率;无法确定租赁内含利率的,是否采用承租人增量借款利率作为折现率。 (2)结合合同的审查,是否按合同约定的付款条件按期支付租金; (3)检查会计处理是否正确。			√		√	
3	重新计算未确认融资费用,并检查是否按照固定的周期性利率(折现率)计算分摊未确认融资费用,分摊是否正确,相应的会计处理是否正确等。					√	
4	结合使用权资产的审计,检查有无未入账的租赁负债。				√		
5	函证重大的租赁负债明细户。			√		√	√

6	结合成本费用中的租赁费支出的审计,判断是否存在将应确认使用权资产和租赁负债的租赁作为短期租赁和低价值资产租赁来处理。						√	
7	标明应付关联方[包括持股5%以上(含5%)股东]的款项,执行关联方及其交易审计程序,并注明合并报表时应予抵销的金额;对关联企业、有密切关系的主要被审计单位的交易事项作专门核查: (1)了解交易事项的及应付款项的原因、检查相关合同等相关文件资料; (2)向关联方、有密切关系的主要单位或其他注册会计师函证,以确认交易的真实性、合理性。			√			√	
8	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序:							
9	检查租赁负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 (1)租赁负债是否按减去未确认融资费用后的余额列示; (2)一年内到期的租赁负债是否列入一年内到期的非流动负债。							√

专项应付款审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表截止日: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的专项应付款是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的专项应付款均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的专项应付款是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 专项应付款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。 | 计价和分摊 |
| 5 专项应付款已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制专项应付款明细表。 (1)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相符; (2)检查非记账本位币专项应付款的折算汇率及折算是否正确。				√	
2 检查专项应付款的内容是否系政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的资本性投资项目拨款。检查各项拨款的批准文件,确定专项应付款发生的真实性。必要时可就拨款事项向拨款单位函证。	√	√		√	
3 检查拨款项目的完成情况,对专项应付款形成资产部分转销的手续是否健全;检查形成资产转销的和未形成长期资产需要核销及拨款结余返还的会计处理是否正确。	√		√	√	
4 根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序:					
5 检查专项应付款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。					√

递延所得税负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--|-------|
| 1 资产负债表中的递延所得税负债确实存在。 | 存在 |
| 2 被审计单位所有递延所得税负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的递延所得税负债是被审计单位应当履行的偿还义务。 | 权利和义务 |
| 4 递延所得税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。 | 计价和分摊 |
| 5 递延所得税负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制递延所得税负债明细表, 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。				√	
2	检查被审计单位采用的会计政策是否为资产负债表债务法, 前后期是否一致。				√	√
3	检查被审计单位用于确认递延所得税负债的税率是否根据税法规定, 按照预期清偿该债务期间的适用税率计量。				√	
4	识别被审计单位期初递延所得税资产和递延所得税负债的项目及金额, 以及对当期经营损失以及未来期间的影响。			√	√	
5	检查递延所得税负债增减变动记录, 及应纳税暂时性差异的形成原因, 确定除明确规定不得确认递延所得税负债的情况外被审计单位是否对所有应纳税暂时性差异均已确认为递延所得税负债; 确定是否符合有关规定, 计算是否正确, 预计转销期是否适当; 并特别关注以下事项: (1)检查是否存在下列交易中产生的递延所得税负债不应予以确认, 而被审计单位予以确认的情况: 1)商誉的初始确认; 2)同时具备下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认: 该项交易不是企业合并; 交易发生时既			√	√	√

	不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损); (2)检查是否存在被审计单位对子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,在同时满足下列条件时,不应确认相应的递延所得税负债,而被审计单位予以确认的情况: 1)被审计单位能够控制暂时性差异转回的时间; 2)该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。							
6	重新计算固定资产折旧形成得应纳税暂时性差异,检查会计处理是否正确。			√	√		√	
7	重新计算识别无形资产摊销形成的应纳税暂时性差异,检查会计处理是否正确。			√	√		√	
8	重新计算非同一控制下企业合并形成的应纳税暂时性差异,检查会计处理是否正确。			√	√		√	
9	重新计算资产公允价值变动形成的应纳税暂时性差异,检查会计处理是否正确。			√	√		√	
10	重新计算本期其他应纳税暂时性差异形成的递延所得税负债,检查会计处理是否正确。			√	√		√	
11	检查递延所得税负债是否有现行税法确定性支持,是否符合被审计单位所在地税务机关征管制度的要求,是否属于一项现时义务。			√				
12	检查预期收回递延所得税负债期间的税率发生变动时,是否对递延所得税负债进行重新计算,对其影响数的会计处理是否正确。						√	√
13	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
14	检查递延所得税负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报: (1)对每一类暂时性差异,在列报期间确认的递延所得税负债的金额; (2)未确认递延所得税负债的,与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异。							√

递延收益审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 资产负债表中记录的递延收益是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的递延收益均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的递延收益是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 递延收益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列报。 | 计价和分摊 |
| 5 递延收益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和 义务	计价和 分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制递延收益明细表。 (1)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;					√	
2	向管理当局了解政府补助事项, 结合与政府补助相关的文件及审批资料, 判断与资产相关的政府补助递延计入损益的期间是否合理, 本期计入损益的金额是否准确, 核对其会计处理是否正确。			√	√	√	
3	检查有无不属于递延收益性质的会计事项, 有无长期未转销的递延收益, 如有, 应查明原因并作出记录, 必要时进行调整。			√	√	√	√
4	对政府补助涉及的相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的, 审查是否将未转销的递延收益余额一次性转入资产处置当期损益。					√	
5	检查是否有已确认的政府补助需要退回的, 未冲减相关递延收益金额。					√	
6	复核其他递延收益明细表, 检查相关依据是否符合相关规定。			√	√	√	

小型企业审计工作底稿指引

7	检查递延收益是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。						√
---	------------------------------------	--	--	--	--	--	---

一年内到期的非流动负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的一年内到期的非流动负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的一年内到期的非流动负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的一年内到期的非流动负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 记录的一年内到期的非流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 一年内到期的非流动负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制一年内到期的非流动负债明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。				√	
2	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。					
3	检查一年内到期的非流动负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

其他非流动负债审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他非流动负债是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他非流动负债均已记录。 | 完整性 |
| 3 记录的其他非流动负债是被审计单位应当履行的现时义务。 | 权利和义务 |
| 4 记录的其他非流动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。 | 计价和分摊 |
| 5 其他非流动负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制其他非流动负债明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。					√	
2	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
3	检查其他非流动负债是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

所有者权益类审计程序表

实收资本(股本)审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- 1 资产负债表中记录的实收资本(股本)是存在的。 存在
- 2 所有应当记录的实收资本(股本)均已记录, 实收资本(股本)的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 完整性
- 3 实收资本(股本)以恰当的金额包括在财务报表中。 计价和分摊
- 4 实收资本(股本)已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 列报

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制实收资本(股本)明细表: (1)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; (2)以非记账本位币出资的, 检查其折算汇率是 否符合规定, 折算差额的会计处理是否正确。					√	
2	首次接受委托的客户, 取得历次验资报告, 将 其所载明的投资者名称、投资方式、投资金额、 到账时间等内容与被审计单位历次实收资本 (股本)变动的账面记录、会计凭证及附件等核 对。			√	√	√	
3	审阅公司章程、股东(大)会、董事会会议记录 中有关实收资本(股本)的规定。收集与实收资 本(股本)变动有关的董事会会议纪要、股东(大) 会决议、合同、协议、公司章程及营业执照, 公司设立批文、验资报告等法律性文件, 并更 新永久性档案。			√	√		
4	检查投入资本是否真实存在, 审阅和核对与投 入资本有关的原始凭证、会计记录, 必要时向 投资者函证实缴资本额, 对有关财产和实物价 值进行鉴定, 以确定投入资本的真实性: (1)对于发行在外的股票, 应检查股票的发行活			√		√	

	<p>动。检查的内容包括已发行股票的登记簿、募股清单、银行对账单、会计账面记录等。必要时，可向证券交易所和金融机构函证股票发行的数量；</p> <p>(2)对于发行在外的股票，应检查股票发行费用的会计处理是否符合有关规定。</p>						
5	<p>检查出资期限和出资方式、出资额，检查投资者是否按合同、协议、章程约定的时间和方式缴付出资额，是否已经注册会计师验证。若已验资，应审阅验资报告。</p>			√	√		√
6	<p>检查实收资本(股本)增减变动的原因，查阅其是否与董事会纪要、补充合同、协议及其他有关法律性文件的规定一致，逐笔追查至原始凭证，检查其会计处理是否正确。注意有无抽资或变相抽资的情况，如有，应取证核实，作恰当处理。对首次接受委托的客户，除取得验资报告外，还应检查并复印记账凭证及进账单：</p> <p>(1)对于股份有限公司，应检查股票收回的交易活动，检查的内容包括已发行股票的登记簿、收回的股票、银行对账单、会计账面记录等；</p> <p>(2)以发放股票股利增资的，检查股东(大)会决议，检查相关增资手续是否办理，会计处理是否正确；</p> <p>(3)对于以资本公积、盈余公积和未分配利润转增资本的，应取得股东(大)会等资料，并审核是否符合国家有关规定，会计处理是否正确；</p> <p>(4)以权益结算的股份支付行权时增资，取得相关资料，检查是否符合相关规定，会计处理是否正确</p> <p>(5)以回购股票以及其他法定程序报经批准减资的，检查股东(大)会决议以及相关的法律文件，手续是否办理，会计处理是否正确；</p> <p>(6)中外合作经营企业在合作期间归还投资的，收集与已归还投资变动有关的公司章程、合同、董事会会议纪要、政府部门的批准文件等资料，查明其是否合规、合法，并更新永久性档案，并对已归还投资的发生额逐项审计至原始凭证，检查应用的折算汇率和会计处理是否符合相关规定。</p>			√	√		√
7	<p>根据证券登记公司提供的股东名录，检查被审计单位及其子公司、合营企业与联营企业是否有违反规定的持股情况。</p>						√

小型企业审计工作底稿指引

8	检查认股权证及其有关交易，确定委托人及认股人是否遵守认股合约或认股权证中的有关规定。			√				
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
10	检查实收资本(股本)是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。							√

资本公积审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的资本公积是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的资本公积均已记录, 资本公积的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 | 完整性 |
| 3 资本公积以恰当的金额包括在财务报表中。 | 计价和分摊 |
| 4 资本公积已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制资本公积明细表, 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。					√	
2	首次接受委托的单位, 应对期初的资本公积进行追溯查验, 检查原始发生的依据是否充分。			√	√	√	
3	收集与资本公积变动有关的股东(大)会决议、董事会会议纪要、资产评估报告等文件资料, 更新永久性档案。			√	√		
4	根据资本公积明细账, 对“资本(股本)溢价”的发生额逐项审查至原始凭证: (1)对股本溢价, 应取得董事会会议纪要、股东(大)会决议、有关合同、政府批文, 追查至银行收款等原始凭证, 结合相关科目的审计, 检查会计处理是否正确, 注意发行股票溢价收入的计算是否已扣除股票发行费用; (2)对资本公积转增资本的, 应取得股东(大)会决议、董事会会议纪要、有关批文等, 检查资本公积转增资本是否符合有关规定, 会计处理是否正确; (3)若有同一控制下企业合并, 应结合长期股权投资科目, 检查被审计单位(合并方)取得的被合并方所有者权益账面价值的份额与支付的合并对价账面价值的差额计算是否正确, 是否依次调整本科目、盈余公积和未分配利润;			√	√	√	√

	<p>(4)股份有限公司回购本公司股票进行减资的，检查其是否按注销的股票面值总额和所注销的库存股的账面余额，冲减资本公积；</p> <p>(5)检查与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用的会计处理是否正确，是否将与发行权益性证券间接相关的手续费计入本账户，若有，判断是否需要被审计单位调整。</p>						
5	<p>根据资本公积明细账，对“其他资本公积”的发生额逐项审查至原始凭证：</p> <p>(1)检查以权益法核算的被投资单位除净损益以外所有者权益的变动，被审计单位是否已按其享有的份额入账，会计处理是否正确；处置该项投资时，应注意是否已转销与其相关的资本公积；</p> <p>(2)以自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日的公允价值大于原账面价值的，检查其差额是否计入资本公积。处置该项投资性房地产时，原计入资本公积的部分是否已转销；</p> <p>(3)将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，或将可供出售金融资产重分类为持有至到期投资的，是否按相关规定调整资本公积，检查可供出售金融资产的后续计量是否相应调整资本公积；</p> <p>(4)以权益结算的股权支付，取得相关资料，检查在权益工具授予日和行权日的会计处理是否正确；</p> <p>(5)对于在资产负债表日，满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得和损失，是否进行正确的会计处理。</p>			√	√	√	√
6	检查资本公积各项目，考虑对所得税的影响。						√
7	记录资本公积中不能转增资本的项目。						√
8	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
9	检查资本公积是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

盈余公积审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的盈余公积是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的盈余公积均已记录, 盈余公积的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 | 完整性 |
| 3 盈余公积以恰当金额包括在财务报表中。 | 计价和分摊 |
| 4 盈余公积已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制盈余公积明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。				√	
2	收集与盈余公积变动有关的董事会会议纪要、股东(大)会决议以及政府主管部门、财政部门批复等文件资料, 进行审阅, 并更新永久性档案。			√	√	
3	对法定盈余公积和任意盈余公积的发生额逐项审查至原始凭证: (1)审查法定盈余公积和任意盈余公积的计提顺序、计提基数、计提比例是否符合有关规定, 会计处理是否正确。 (2)审查盈余公积的减少是否符合有关规定, 取得董事会会议纪要、股东(大)会决议, 予以核实, 检查有关会计处理是否正确。			√	√	√
4	如系外商投资企业, 应对储备基金、企业发展基金的发生额逐项审查至原始凭证, 审查是否符合有关规定, 会计处理是否正确。			√		√
5	如系中外合作经营企业, 应对利润归还投资的发生额审查至原始凭证, 并与“实收资本——已归还投资”科目的发生金额核对, 检查会计处理是否正确。			√		√
6	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。					
7	检查盈余公积是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

未分配利润审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- 1 资产负债表中记录的未分配利润是存在的。 存在
- 2 所有应当记录的未分配利润均已记录, 未分配利润增减变动符合法律、法规和章程的规定。 完整性
- 3 未分配利润以恰当的金额包括在财务报表中。 计价和分摊
- 4 未分配利润已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 列报

项 目	财务报表的认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平					
控制测试结果是否支持风险评估结论					
需从实质性程序获取的保证程度					
计划实施的实质性程序	索引号	执行人			
1 获取或编制利润分配明细表, 复核加计是否正确, 与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。				√	
2 将未分配利润年初数与上年审定数核对是否相符, 检查涉及损益的上年度审计调整是否正确入账。	√			√	
3 获取与未分配利润有关的董事会会议纪要、股东(大)会决议、政府部门批文及有关合同、协议、公司章程等文件资料, 并更新永久性档案。	√	√			
4 检查董事会会议纪要、股东(大)会决议、利润分配方案等资料, 对照有关规定确认利润分配的合法性。	√	√		√	
5 检查未分配利润变动的相关凭证, 结合所获取的文件资料, 确定其会计处理是否正确。	√	√		√	
6 了解本年利润弥补以前年度亏损的情况, 确定本期末未弥补亏损金额。如果已超过弥补期限, 且已因为抵扣亏损而确认递延所得税资产的, 应当进行调整。				√	
7 检查本期未分配利润变动除净利润转入以外的全部相关凭证, 结合所获取的文件资料, 确定其会计处理是否正确。	√	√		√	
8 结合以前年度损益科目的审计, 检查以前年度损益调整的内容是否真实、合理, 注意对以前年度所得税的影响。对重大调整事项应逐项核实其发生原因、依据和有关资料, 复核数据的正确性。	√	√		√	

9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
10	检查未分配利润是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报：检查对资产负债表日后至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中拟分配的股利，是否在财务报表附注中单独披露。						√

专项储备审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的专项储备是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的专项储备均已记录, 专项储备的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 | 完整性 |
| 3 专项储备以恰当金额包括在财务报表中。 | 计价和分摊 |
| 4 专项储备已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制专项储备明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。				√	
2	核查安全生产费用计提的范围是符合规定, 如: (1) 检查企业是否满足计提安全生产费的条件; (2) 获取相关机构同意缓提或少提的文件, 检查是否按文件规定执行。			√	√	
3	对专项储备的发生额逐项审查至原始凭证: (1) 审查专项储备的增加, 其计提基数、计提标准(或比例)是否符合有关规定, 会计处理是否正确。 (2) 审查专项储备的使用是否符合有关规定, 检查有关会计处理是否正确。			√	√	√
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。					
5	检查专项储备是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

其他综合收益审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表截止日: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---|-------|
| 1 资产负债表中记录的其他综合收益是存在的。 | 存在 |
| 2 所有应当记录的其他综合收益均已记录, 其他综合收益的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 | 完整性 |
| 3 其他综合收益以恰当金额包括在财务报表中。 | 计价和分摊 |
| 4 其他综合收益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定				
			存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制其他综合收益明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。					√	
2	逐笔检查其他综合收益当年增减变动, 检查其核算内容是否符合企业会计准则的规定, 会计处理是否正确。属于其他综合收益核算的内容包括: 一、以后不能重分类进损益的其他综合收益 1.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动 2.权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 3.其他权益工具投资公允价值变动(新准则适用) 4.企业自身信用风险公允价值变动(新准则适用) 5、其他 二、以后将重分类进损益的其他综合收益 1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 2.其他债权投资公允价值变动(新准则适用) 3.可供出售金融资产公允价值变动损益(旧准则适用) 4.金融资产重分类计入其他综合收益的金额(新准则适用) 5.持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益(旧准则适用) 6.其他债权投资信用减值准备(新准则适用)			√	√	√	

	7.现金流量套期储备（现金流量套期损益的有效部分） 8.外币财务报表折算差额 9.其他						
3	检查其他综合收益是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。						√

损益类程序表

营业收入审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|--------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的营业收入已发生,且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的营业收入均已记录。 | 完整性 |
| 3 与营业收入有关的金及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 营业收入已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 营业收入已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 营业收入已按照企业会计准则的规定在财务报表中恰当地列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		工作底稿索引	执行人				
(一) 主营业务收入							
1	获取或编制主营业务收入明细表 (1)复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对相符,结合其他业务收入科目与报表数核对是否相符; (2)检查以非记账本位币结算的主营业务收入的折算汇率及折算是否正确。			√			
2	实质性分析程序(必要时) (1)针对已识别需要运用分析程序的有关项目,并基于对被审计单位及其环境的了解,通过进行以下比较,同时考虑有关数据间关系的影响,以建立有关数据的期望值: 1)将本期的主营业务收入与上期的主营业务收入进行比较,分析产品销售的结构和价格变动是否异常,并分析异常变动的原因; 2)计算本期重要产品的毛利率,与上期比较,检查是否异常,各期之间是否存在重大波动,查明原因; 3)比较本期各月各类主营业务收入的波动情况,分析其变动趋势是否正常,是否符合被审计单位季节			√	√	√	

	<p>性、周期性的经营规律，查明异常现象和重大波动的原因；</p> <p>4)将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析，检查是否存在异常：</p> <p>(2)确定可接受的差异额；</p> <p>(3)将实际情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异；</p> <p>(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(如通过检查相关的凭证等)；</p> <p>(5)评估分析程序的测试结果</p>							
3	<p>检查主营业务收入的确认条件、方法是否符合企业会计准则，前后期是否一致；关注周期性、偶然性的收入是否符合既定的收入确认原则、方法。</p>		√	√	√	√		
4	<p>获取产品价格目录，抽查售价是否符合价格政策，并注意销售给关联方或关系密切的重要客户的产品价格是否合理，有无以低价或高价结算的方法相互之间有无转移利润的现象。</p>				√			
5	<p>抽取____张发货单，审查出库日期、品名、数量等是否与发票、销售合同、记账凭证等一致。</p>		√	√	√	√		
6	<p>抽取____张记账凭证，审查入账日期、品名、数量、单价、金额等是否与发票、发货单、销售合同等一致。</p>		√		√	√		
7	<p>结合对应收账款的审计，选择主要客户函证本期销售额。</p>		√		√			
8	<p>对于出口销售，应当将销售记录与出口报关单、货运提单、销售发票等出口销售单据进行核对，必要时向海关函证。</p>		√					
9	<p>销售的截止测试</p> <p>(1)通过测试资产负债表日前后____天且金额大于____的发货单据，将应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后____天且金额大于____的凭证，与发货单据核对，以确定销售是否存在跨期现象；</p> <p>(2)复核资产负债表日前后销售和发货水平，确定业务活动水平是否异常(如与正常水平相比)，并考虑是否有必要追加截止程序；</p> <p>(3)取得资产负债表日后所有的销售退回记录，检查是否存在提前确认收入的情况；</p> <p>(4)结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售；</p> <p>(5)调整重大跨期销售。</p>					√		

10	存在销货退回的,检查手续是否符合规定,结合原始销售凭证检查其会计处理是否正确。结合存货项目审计关注其真实性。			√					
11	销售折扣与折让: (1)获取或编制折扣与折让明细表,复核加计正确,并与明细账合计数核对相符; (2)取得被审计单位有关折扣与折让的具体规定和其他文件资料,并抽查较大的折扣与折让发生额的授权批准情况,与实际执行情况进行核对,检查其是否经授权批准,是否合法、真实; (3)销售折让与折扣是否及时足额提交对方,有无虚设中介、转移收入、私设账外“小金库”等情况。 (4)检查折扣与折让的会计处理是否正确。					√			
12	检查有无特殊的销售行为,如委托代销、分期收款销售、商品需要安装和检验的销售、附有退回条件的销售、售后租回、售后回购、以旧换新、出口销售等,选择恰当的审计程序进行审核。			√	√	√	√	√	
13	调查向关联方销售的情况,记录其交易品种、价格、数量、金额和比例,并记录占总销售收入的比例。对于合并范围内的销售活动,记录应予合并抵销的金额。			√		√			
14	调查集团内部销售的情况,记录其交易价格、数量和金额,并追查在编制合并财务报表时是否已予以抵销。			√		√			
15	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。								
	(二)其他业务收入								
16	获取或编制其他业务成本明细表,复核加计是否正确,并与总账数和明细账合计数核对是否相符,结合主营业务收入科目与营业收入报表数核对是否相符。					√			
17	检查原始凭证等相关资料,分析交易的实质,确定其是否符合收入确认的条件,并检查其会计处理是否正确。			√	√	√	√	√	
18	用材料进行非货币性交换的,应确定其是否具有商业实质且公允价值能够可靠计量。			√		√			
19	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。								
	(三)列报								
20	检查营业收入是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。								√

营业成本审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-------|
| 1 利润表中记录的营业成本已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的营业成本均已记录。 | 完整性 |
| 3 与营业成本有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 营业成本已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 营业成本已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 营业成本已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
(一)主营业务成本							
1	获取或编制主营业务成本明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符, 结合其他业务成本科目与营业成本报表数核对是否相符。			√	√	√	
2	实施实质性分析程序: (1)考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制, 评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较, 识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异: ①询问管理层, 针对管理层的答复获取适当的审计证据; ②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	√	
3	对主营业务成本进行分析: (1)将本期和上期主营业务成本按月度进行比较分析。(2)将本期和上期的主要产品单位成本进行比较分析。对有异常情况的项目做进一步调查。						
4	抽查月主营业务成本结转明细清单, 比较计入主营业务成本的品种、规格、数量和计入主营业务			√	√		

小型企业审计工作底稿指引

	收入的口径是否一致，是否符合配比原则。								
5	对本期发生的主营业务成本，选取样本，检查其支持性文件，确定原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。			√		√	√	√	
6	编制生产成本与主营业务成本倒轧表，并与相关科目交叉索引。			√	√	√			
7	针对主营业务成本中重大调整事项（如销售退回），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。			√	√	√	√	√	
8	在采用计划成本、定额成本、标准成本或售价核算存货的条件下，应检查产品成本差异或商品进销差价的计算、分配和会计处理是否正确。					√			
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。								
	(二)其他业务成本								
10	获取或编制其他业务成本明细表，复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对相符，结合主营业务成本科目与营业成本报表数核对相符。			√	√	√			
11	与上期其他业务收入/成本比较，检查是否有重大波动，如有，应查明原因。			√	√	√			
12	对本期发生的其他业务成本，选取样本，检查其支持性文件，确定原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。			√		√	√	√	
13	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。								
	(三)列报和披露								
14	检查营业成本是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。								√

税金及附加审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-------|
| 1 确定利润表中记录的税金及附加已发生, 并与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 确定所有应当记录的税金及附加均以记录。 | 完整性 |
| 3 确定税金及附加有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 确定税金及附加记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 确定税金及附加中的交易和事项已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 税金及附加已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定					列报和披露
		发生	完整性	准确性	截止	分类	
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制税金及附加明细表, 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。			√			
2	根据审定的本期应纳营业税的营业收入和其他纳税事项, 按规定的税率, 分项计算、复核本期应纳营业税税额, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√
3	根据审定的本期应税消费品销售额(或数量), 按规定适用的税率, 分项计算、复核本期应纳消费税税额, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√
4	根据审定的本期应纳资源税产品的课税数量, 按规定适用的单位税额, 计算、复核本期应纳资源税税额, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√
5	检查城市维护建设税、教育费附加等项目的计算依据是否和本期应纳增值税、营业税、消费税合计数一致, 并按规定适用的税率或费率计算、复核本期应纳城建税、教育费附加等, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√
6	结合应交税费科目的审计, 复核其勾稽关系。			√	√	√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
8	检查税金及附加是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。						√

销售费用审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的销售费用已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的销售费用均已记录 | 完整性 |
| 3 与销售费用有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 销售费用已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 销售费用已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 销售费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定					
			发生	完整 性	准确 性	截止	分类	列报
评估的重大错报风险水平								
控制测试结果是否支持风险评估结论								
需从实质性程序获取的保证程度								
计划实施的实质性程序		索引号	执行人					
1	审计程序内容	工作底 稿索引	执行人					
1	获取或编制销售费用明细表: (1)复核其加计数是否正确, 并与报表、总账数和 明细账合计数核对是否相符。 (2)将销售费用中的工资、折旧等与相关的资产、 负债科目核对, 检查其勾稽关系的合理性。					√		
2	对销售费用进行分析: (1)计算分析各个月份销售费用总额及主要项目 金额占主营业务收入的比率, 并与上一年度进行 比较, 判断变动的合理性。 (2)计算分析各个月份销售费用中主要项目发生 额及占销售费用总额的比率, 并与上一年度进行 比较, 判断其变动的合理性。			√	√	√		
3	检查各明细项目是否与被审计单位销售商品和 材料、提供劳务以及专设的销售机构发生的各种 费用有关。						√	
4	检查销售佣金支出是否符合规定, 审批手续是否 健全, 是否取得有效的原始凭证, 如超过规定, 是否按规定进行了纳税调整。			√	√	√		
5	检查广告费、宣传费、业务招待费的支出是否合 理, 审批手续是否健全, 是否取得了有效的原始 凭证; 如超过规定限额, 应在计算应纳税所得额 时调整。			√	√	√		

小型企业审计工作底稿指引

6	检查由产品质量保证产生的预计负债，是否按确定的金额进行会计处理。					√			
7	选择重要或异常的销售费用，检查销售费用各项目开支标准是否符合有关规定，开支内容是否与被审计单位的产品销售或专设销售机构的经费有关，计算是否正确，原始凭证是否合法，会计处理是否正确。			√	√	√			
8	抽取资产负债表日前后天的张凭证，实施截止测试，存在异常迹象，应考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目应作必要调整。						√		
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序；								
10	检查销售费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。								√

管理费用审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的管理费用已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的管理费用均已记录。 | 完整性 |
| 3 与管理费用有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 管理费用已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 管理费用已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 管理费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制管理费用明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。			√			
2	实施实质性分析程序: (1)计算分析管理费用中各项目发生额及占费用总额的比率, 将本期、上期管理费用各主要明细项目作比较分析, 判断其变动的合理性。 (2)将管理费用实际金额与预算金额进行比较。 (3)比较本期各月份管理费用, 对有重大波动和异常情况的项目应查明原因, 必要时作适当处理。 (4)根据具体情况在必要时实施其他审计程序。			√	√	√	
3	检查管理费用的明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围, 结合成本费用的审计, 检查是否存在费用分类错误, 若有, 应提请被审计单位调整。					√	
4	检查公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费)是否系经营管理中发生或应由公司统一负担, 检查相关费用报销内部管理办法, 是否有合法原始凭证支持。			√	√	√	
5	将管理费用中的职工薪酬、无形资产摊销、长期待摊费用 摊销额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。			√	√	√	

小型企业审计工作底稿指引

6	检查董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等), 检查相关董事会及股东会决议, 是否在合规范围内开支费用;			√	√	√			
7	检查聘请中介机构费、咨询费(含顾问费), 检查是否按合同规定支付费用, 有无涉及到诉讼及赔偿款项支出。			√	√	√			
8	检查诉讼费用并结合或有事项审计, 检查涉及的相关重大诉讼事项是否已在附注中进行披露, 还需进一步关注诉讼状态, 判断有无或有负债, 或是否存在损失已发生而未入账的事项。			√	√	√			
9	复核本期发生的矿产资源补偿费、房产税、土地使用税、印花税等税费是否正确;					√			
10	检查业务招待费的支出是否合理, 如超过规定限额, 是否在计算应纳税所得额时调整。					√			
11	结合相关资产的检查, 核对筹建期间发生的开办费(包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等)是否直接计入管理费用;			√	√	√			
12	对本期发生的管理费用, 按重要性原则及是否异常选取样本, 检查其支持性文件, 确定原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。			√	√	√			
13	抽取资产负债表日前后 天的 张凭证, 实施截止性测试, 若存在异常迹象, 并考虑是否有必要追加审计程序, 对于重大跨期项目, 应作必要调整。						√		
14	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。								
15	检查管理费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。								√

研发费用审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|------------------------------------|-------|
| 1 利润表中记录的研发费用已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的研发费用均已记录。 | 完整性 |
| 3 与研发费用有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 研发费用已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 研发费用已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 研发费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定					
			发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平								
控制测试结果是否支持风险评估结论								
需从实质性程序获取的保证程度								
计划实施的实质性程序	索引号	执行人						
1. 获取或编制研发费用明细表: 1.1 复核加计正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符; 加上本期计入管理费用的自行开发的无形资产的摊销后的金额与报表数核对是否相符; 1.2 将本期计入管理费用的自行开发的无形资产的摊销与无形资产项目进行核对, 复核勾稽关系是否正确; 1.3 将研发费用中的职工薪酬、折旧费、无形资产摊销、其他长期资产摊销额等项目与各有关账户进行核对, 复核勾稽关系是否正确, 取得研发人员花名册, 检查是否属于研发人员。					√			
2. 实质性分析程序: 2.1 基于对被审计单位及其环境的了解, 通过以下比较, 同时考虑有关数据间关系的影响, 以建立有关数据的期望值, 评价预期值是否足够精确以识别重大错报: 2.1.1 分析本期与上年同期研发费用发生额的变动情况, 判断其变动的合理性; 2.1.2 比较本期各月研发费用, 对有重大波动和异常情况的项目查明原因; 2.1.3 计算分析本期研发费用率, 并与同行业上市公司进行比较, 判断是否合理;			√	√	√			

	<p>2.1.4 计算分析本期与上年同期研发费用主要项目发生额占研发费用总额的比率，判断其变动的合理性；</p> <p>2.1.5 将研发费用实际金额与预算金额进行比较（如有）；</p> <p>2.2 确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额；</p> <p>2.3 将已记录金额与预期值进行比较，识别需要进一步调查的差异；</p> <p>2.4 如果其差额超过可接受的差异额，询问管理层，调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据（如通过检查相关的凭证等）；</p> <p>2.5 评估分析程序的测试结果。</p>							
3	<p>3.检查研发费用明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围，结合成本费用的审计，检查是否存在费用分类错误，如有，应提请被审计单位调整。</p>		√	√	√	√		
4	<p>4.结合对被审计单位关于划分研究阶段支出和开发阶段支出政策的评价，检查研发支出中的“费用化支出”与“资本化支出”的划分是否正确。</p>		√	√	√	√	√	
5	<p>5.检查重要研究项目立项书、进度表及经费预算等相关资料，是否与实际发生的研究项目、进度、金额一致。</p>		√	√	√	√		
6	<p>6.选择重要或异常的研发费用，检查研发费用各项目开支标准是否符合有关规定，计算是否准确，原始凭证是否合法，会计处理是否正确。</p>		√		√			
7	<p>7.如果被审计单位采用净额法核算政府补助，因获得政府补助而减少研发费用的，对收到的政府补助项目进行检查：</p> <p>7.1 检查政府补助相关文件，包括政府出具的补助文件和审计单位已获得相关资产的凭据（如银行收款单据、资产交接清单）。必要时，检查被审计单位申请文件、项目验收报告和重要会议纪要等相关资料，并将相关项目资料与政府文件内容进行比对；</p> <p>7.2 关注政府补助项目是否明显违背国家产业政策和相关法律法规的规定，是否存在明显不合理的情形；</p> <p>7.3 检查被审计单位认定的政府补助事项，关注补助资产的来源单位及其与政府文件规定是否一致；</p> <p>7.4 检查被审计单位是否满足政府补助的确认条件并达到或者可以达到政府补助的所附条件；</p>		√		√			

	<p>7.5 检查被审计单位政府补助分类是否恰当，关注被审计单位认定为与收益相关的政府补助中是否存在与资产相关的成分、被审计单位认定为难以区分的政府补助是否确实难以区分；</p> <p>7.6 政府补助文件规定不明确或存在明显不合理迹象时，与相关政府部门沟通或执行函证程序，或在必要时聘请律师或其他外部专家提供意见。</p>							
8	<p>8.从资产负债表日后的银行对账单或付款凭证中选取项目进行测试，检查支持性文件（如合同或发票），关注收费日期和支付日期，追踪已选取项目至相关费用明细表，检查费用所计入的会计期间，评价费用是否被记录于正确的会计期间。</p>			√			√	
9	<p>9.抽取资产负债表日前后（）天的（）张凭证，实施截止性测试，若存在异常迹象，并考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计单位进行适当调整（截止日后测试结期日期应尽量接近审计报告日，如果外勤工作白与审计报告日间隔较长，应在接近审计报告日的期间补充执行截止测试程序）。</p>						√	
10	<p>10.根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：</p> <p>10.1 检查大额或异常费用开支的适当性；</p> <p>10.2 检查是否存在相关支出由其他利益相关方支付的情况；</p> <p>10.3 检查高层管理人员提交的费用报告的适当性和金额。</p>							
11	<p>11 检查销售费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。</p>							√

财务费用审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的财务费用已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的财务费用均已记录。 | 完整性 |
| 3 与财务费用有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 财务费用已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 财务费用已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 财务费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整 性	准确 性	截止	分类	列报 和披 露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引 号	执行 人				
1	获取或编制财务费用明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。				√		
2	实施实质性分析程序: (1)针对已识别需要运用分析程序的有关项目, 并基于对被审计单位及其环境的了解, 通过进行以下比较, 同时考虑有关数据间关系的影响, 以建立有关数据的期望值: 1)将本期财务费用各明细项目与上期进行对比, 必要时比较本期各月份财务费用, 如有重大波动和异常情况应追查原因; 2)计算借款、应付债券平均实际利率并同以前年度及市场平均利率相比较; 3)根据借款、应付债券平均余额、平均利率测算当期利息费用和应付利息, 并与账面记录进行比较; 4)根据银行存款平均余额和存款平均利率复核利息收入。 (2)确定可接受的差异额; (3)将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(如通过检查相关的凭证);			√	√	√	

	(5)评估分析程序的测试结果。								
3	检查财务费用明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围,是否划清财务费用与其他费用的界限。							√	
4	<p>审查利息支出明细账:</p> <p>(1)审查各项借款期末应计利息有无预计入账;</p> <p>(2)审查现金折扣的会计处理是否正确;</p> <p>(3)结合长短期借款、应付债券等的审计,检查财务费用中是否包括为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化的借款费用。</p> <p>(4)检查融资租入的固定资产、购入有关资产超过正常信用条件延期支付价款、实质上具有融资性质的,采用实际利率法分期摊销未确认融资费用时计入财务费用是否止确。</p> <p>(5)检查应收票据贴现信息的计算与会计处理是否正确。</p> <p>(6)检查存在资产弃置费用义务的固定资产或油气资产,在其使用寿命内,是否按期计算确定应负担的利息费用。</p>			√	√	√			
5	<p>检查利息收入明细账:</p> <p>(1)确认利息收入的真实性及正确性;</p> <p>(2)检查从其他企业或非银行金融机构取得的利息收入有否按规定计缴增值税;</p> <p>(3)检查采用递延方式分期收款、实质上具有融资性质的销售商品或提供劳务,采用实际利率法按期计算确定的利息收入是否正确。</p>			√	√	√			
6	检查汇兑损益明细账,检查汇兑损益计算方法是否正确,核对所用汇率是否正确,前后期是否一致。			√	√	√			
7	检查“财务费用—其他”明细账,注意检查大额金融机构手续费的真实性与正确性。			√	√	√			
8	抽取资产负债表日前后 天的 张凭证,实施截止测试,若存在异常迹象,应考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目应作必要调整。							√	
9	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。								
10	检查财务费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。								√

其他收益审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------|-----|
| 1 利润表中的其他收益已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的其他收益均已记录。 | 完整性 |
| 3 与其他收益有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 其他收益已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 其他收益已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 其他收益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整 性	准确 性	截止	分类	列报 和披 露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制其他收益明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。			√			
2	检查其他收益核算的内容是否符合规定, 被审计单位计入其他收益的政府补助是否与企业日常活动相关。					√	
3	对大额政府补助进行检查, 有针对性的实施以下程序: (1) 检查政府补助相关文件, 包括政府出具的补助文件和被审计单位已经获得相关资产的凭据(如银行收款单据、资产交接清单)。必要时, 检查被审计单位申请文件、项目验收报告和重要会议纪要等相关材料, 并将相关项目资料与政府补助文件内容进行比对。(2) 关注政府补助项目是否明显违背国家产业政策和相关法律法规的规定, 是否存在明显不合理的情形; (3) 检查被审计单位认定的政府补助事项, 关注补助资产的来源单位及其与政府文件规定是否一致; (4) 检查被审计单位是否满足政府补助确认条件并达到或者可以达到政府补助所附条件。 (5) 检查被审计单位政府补助的分类是否恰当, 关注被审计单位认定为与收益相关的政府补助中是否存在与资产相关的成分, 被审计单位认定为难以区分的政府补助是否确实难以区分。			√	√	√	

小型企业审计工作底稿指引

	(6)政府补助文件规定不明确或存在明显不合理迹象时,与相关政府部门沟通或执行函证程序,或在必要时聘请律师或其他外部专家提供意见。							
4	结合递延收益的审计,检查政府补助的会计处理是否正确。			√	√	√		
5	检查除政府补助外的其他收益(如债务重组收益、个人所得税扣缴税款手续费)的会计处理是否正确。							
6	抽取资产负债表日前后天的张凭证,实施截止测试,存在异常迹象,应考虑是否有必要追加审计程序,对于重大跨期项目应作必要调整。						√	
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。							
8	检查其他收益是否在财务报表中作出恰当的列报。							√

投资收益审计程序

被审计单位： 编制人： 日期： 索引号：
 报表期间： 复核人： 日期： 项目：

审计目标：

- | | |
|------------------------------------|-------|
| 1 利润表中的投资收益已发生，且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的投资收益均已记录。 | 完整性 |
| 3 与投资收益有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 投资收益已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 投资收益已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 投资收益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定				
		发生	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
评估的重大错报风险水平						
控制测试结果是否支持风险评估结论						
需从实质性程序获取的保证程度						
计划实施的实质性程序		索引号	执行人			
1	获取或编制投资收益明细表：(1)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。(2)检查非记账本位币投资收益的折算汇率及折算是否正确。					
2	对本期发生的投资收益，结合相关科目审计，检查支持性文件，确定入账金额及会计处理是否正确。			√	√	
3	结合投资和银行存款等的审计，确定投资收益被计入正确的会计期间。					
4	检查投资协议等文件，确定国外的投资收益汇回是否存在重大限制，若存在重大限制，应说明原因，并作出恰当披露。			√		√
5	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。					
6	检查投资收益是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

公允价值变动损益审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的公允价值变动损益已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的公允价值变动损益均已记录。 | 完整性 |
| 3 与公允价值变动损益有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 公允价值变动损益已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 公允价值变动损益已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 公允价值变动损益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目			财务报表的认定					
			发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
评估的重大错报风险水平								
控制测试结果是否支持风险评估结论								
需从实质性程序获取的保证程度								
计划实施的实质性程序		索引号	执行人					
1	获取或编制公允价值变动损益明细表, 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。				√			
2	结合相关科目的审计, 检查被审计单位是否在资产负债表日交易性金融资产(负债)的公允价值与其账面价值的差额确认为公允价值变动损益; 处置交易性金融资产(负债)时, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√	√
3	结合相关科目的审计, 检查被审计单位是否在资产负债表日将衍生工具的公允价值与其账面价值的差额确认为公允价值变动损益; 终止确认衍生工具时, 检查其会计处理是否正确。			√	√	√	√	√
4	结合相关科目的审计, 检查被审计单位对在资产负债表日满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得和损失, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√	√
5	结合相关科目的审计, 检查被审计单位对在资产负债表日将投资性房地产的公允价值与其账面价值的差额确认为公允价值变动损益; 处置时检查会计处理是否正确。			√	√	√	√	√
6	结合相关科目的审计, 检查被审计单位的公允价值变动损益的确认和计量是否正确, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√	√
7	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							

8	<p>检查公允价值变动损益是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报： 产生公允价值变动收益的来源及其本期发生额、上期发生额。</p>								√
---	--	--	--	--	--	--	--	--	---

信用减值损失审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的信用减值损失已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的信用减值损失均已记录。 | 完整性 |
| 3 与信用减值损失有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 信用减值损失记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 信用减值损失已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 信用减值损失已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制信用减值损失明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。			√			
2	检查信用减值损失核算内容是否符合规定。					√	
3	检查本期增减变动情况: (1) 对于本期增加及转回的信用减值损失, 与相关科目进项交叉勾稽; (2) 对于本期转销的信用减值损失, 结合相关科目的审计, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	
4	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。						
5	检查信用减值损失是在财务报表中作出恰当的列报。						√

资产减值损失审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的资产减值损失已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的资产减值损失均已记录。 | 完整性 |
| 3 与资产减值损失有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 资产减值损失记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 资产减值损失已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 资产减值损失已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整 性	准确 性	截止	分类	列报
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制资产减值损失明细表, 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。				√		
2	对本期增减变动情况检查如下: (1)对本期增加及转回的资产减值损失, 与存货跌价准备、固定资产减值准备等科目进行交叉勾稽; (2)对本期转销的资产减值损失, 结合相关科目的审计, 检查会计处理是否正确。			√	√	√	√
3	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。						
4	检查资产减值损失是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报: (1)当期确认的各项资产减值损失金额; (2)上期确认的各项资产减值损失金额;						√

资产处置收益审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|---------------------------------------|-------|
| 1 利润表中记录的资产处置收益已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的资产处置收益均已记录。 | 完整性 |
| 3 与资产处置收益有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 资产处置收益已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 资产处置收益已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 资产处置收益已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序	索引号	执行人					
1 获取或编制资产处置收益分类明细表:(1) 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;(2) 检查非记账本位币资产处置收益的折算汇率及折算是否正确。				√			
2 检查非流动资产处置利得, 应结合非流动资产的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 审核其内容的真实性和依据的充分性;			√	√	√		
3 检查非货币性资产交换利得, 应结合非货币性资产交换的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 审核其内容的真实性和依据的充分性;			√	√	√		
4 检查债务重组中因处置非流动资产产生的利得, 应结合债务重组的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 审核其内容的真实性和依据的充分性;			√	√	√		
5 检查持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组时确认的处置利得, 应结合持有待售的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 审核其内容的真实性和依据的充分性;			√	√	√		

6	确定资产处置收益的金额是否准确：(1) 与交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、交易性金融负债等的相关审计结合，验证确定资产处置收益的记录是否充分、准确；(2)对于重大的资产处置收益项目，审阅相关文件,复核其计算的准确性。					√			
7	检查投资协议等文件，确定国外的资产处置收益汇回是否存在重大限制，若存在重大限制，应说明原因，并作出恰当披露。			√	√	√			
8	抽取资产负债表日前后 天的 张凭证，实施截止测试，若存在异常迹象，应考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目应作必要调整。						√		
9	检查资产处置收益是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。								√

营业外收入审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的营业外收入已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的营业外收入均已记录。 | 完整性 |
| 3 与营业外收入有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 营业外收入已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 营业外收入已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 营业外收入已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					列报和披露
		发生	完整性	准确性	截止	分类	
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制营业外收入明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。			√			
2	检查营业外收入明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围, 是否划清营业外收入与其他收入的界限。					√	
3	检查非流动资产处置利得: 应结合相关非流动资产的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 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。			√	√	√	
4	检查非货币性资产交换利得: 应结合非货币性资产交换的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 并抽查相关原始凭证, 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。			√	√	√	
5	检查债务重组利得: 应结合债务重组的审计, 检查是否在授权范围内履行了必要的批准程序, 并抽查相关原始凭证, 审核其内容的真实性和依据的充分性, 检查处理是否符合相关规定。			√	√	√	
6	检查政府补助: 应结合递延收益审计, 审查各项政府补助的批准文件, 复核收入的性质、金额、入账时间是否正确。			√	√	√	

小型企业审计工作底稿指引

7	检查盘盈利得：应结合相关资产的盘点及监盘资料，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。			√	√	√			
8	检查捐赠利得，检查相关的原始凭证，相应的税金是否提取，金额计算及账务处理是否正确。			√	√	√			
9	检查其他营业外收入，结合相关科目审计，检查入账金额及会计处理是否正确。			√	√	√			
10	抽取资产负债表日前后__天的__张凭证，实施截止性测试，若存在异常迹象，并考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，应作必要调整。						√		
11	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序：								
12	检查营业外收入是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。 检查营业外收入是否按照非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等分项披露。								√

营业外支出审计程序

被审计单位: _____ 编制人: _____ 日期: _____ 索引号: _____
 报表期间: _____ 复核人: _____ 日期: _____ 项目: _____

审计目标:

- | | |
|-----------------------------------|-----|
| 1 利润表中记录的营业外支出已发生, 且与审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的营业外支出均已记录。 | 完整性 |
| 3 与营业外支出有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 营业外支出已记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 营业外支出已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 营业外支出已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报。 | 列报 |

项 目		财务报表的认定					
		发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平							
控制测试结果是否支持风险评估结论							
需从实质性程序获取的保证程度							
计划实施的实质性程序		索引号	执行人				
1	获取或编制营业外支出明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。			√			
2	检查营业外支出明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围, 是否划清营业外支出与其他支出的界限。					√	
3	检查非流动资产处置损失, 应结合固定资产清理、无形资产等的审计, 检查计入营业外支出的金额和有关会计处理是否正确。			√	√	√	
4	检查非货币性资产交换损失, 应结合非货币性交易的审计, 检查计入营业外支出的金额和有关会计处理是否正确。			√	√	√	
5	检查债务重组损失, 应结合债务重组的审计, 检查计入营业外支出的金额和有关会计处理是否正确。			√	√	√	
6	检查公益性捐赠支出的会计处理是否正确, 注意公益性捐赠资产已计提的减值准备是否结转。检查公益救济性捐赠是否按税法规定进行企业所得税纳税调整。			√	√	√	
7	对非常损失应详细检查有关资料、被审计单位实际损失和保险理赔情况及审批文件。检查会计处理是否正确。			√	√	√	

小型企业审计工作底稿指引

8	对因盘亏、毁损的资产发生的净损失，检查是否按管理权限报经批准后处理，会计处理是否正确。			√	√	√			
9	对由对外提供担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债，应取得担保合同、仲裁或法院判决书等，结合预计负债的审计，检查计入营业外支出的金额是否适当，有关会计处理是否正确。			√	√				
10	检查非公益性捐赠支出、税收滞纳金、罚金、罚款支出、各种赞助费支出是否进行应纳税所得额调整。			√	√				
11	抽取资产负债表日前后___天的___张凭证，实施截止测试，若存在异常迹象，应考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目作必要调整。						√		
12	根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。								√
13	检查营业外支出是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。营业外支出应按非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等各项目披露。							√	

所得税费用审计程序

被审计单位: 编制人: 日期: 索引号:
 报表期间: 复核人: 日期: 项目:

审计目标:

- | | |
|-------------------------------------|-------|
| 1 利润表中记录的所得税费用已发生, 且与被审计单位有关。 | 发生 |
| 2 所有应当记录的当期所得税费用均已记录。 | 完整性 |
| 3 与所得税费用有关的金额及其他数据已恰当记录。 | 准确性 |
| 4 所得税费用记录于正确的会计期间。 | 截止 |
| 5 被审计单位记录的所得税费用已记录于恰当的账户。 | 分类 |
| 6 所得税费用已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 | 列报和披露 |

项 目			财务报表的认定					
			发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
评估的重大错报风险水平								
控制测试结果是否支持风险评估结论								
需从实质性程序获取的保证程度								
计划实施的实质性程序		索引号	执行人					
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。					√		
2	结合了解被审计单位及其环境时获取的信息, 检查被审计单位所采用的会计政策是否符合企业会计准则的规定。					√		√
3	获取被审计单位本期所得税纳税申报表, 与账面相关记录进行核对。							
4	结合其他账项的审计和税法规定, 核实当期的纳税调整事项, 确定应纳税所得额, 检查会计处理是否正确。			√	√	√		
5	根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。							
6	检查所得税费用是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报或披露。							√