

学校的理想装备

电子图书·学校专集

校园网上的最佳资源

1997中国注册会计师执业规范手册



财政部关于印发第一批 《中国注册会计师独立审计准则》 的通知

财会协字[1995]48号，1995年12月25日

各省、自治区、直辖市财政厅（局）、注册会计师协会：

为了规范注册会计师的执业行为，促进注册会计师行业的健康发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，中国注册会计师协会拟订了第一批《中国注册会计师独立审计准则》，包括《中国注册会计师独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》、《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》、《独立审计具体准则第3号——审计计划》、《独立审计具体准则第4号——审计抽样》、《独立审计具体准则第5号——审计证据》、《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》、《独立审计具体准则第7号——审计报告》、《独立审计实务公告第1号——验资》，经商审计署，现批准发布，并请于1996年1月1日起执行。各地应积极组织相关培训，加强宣传，加强监督、检查，确保独立审计准则的全面贯彻实施。

财政部原发布的《注册会计师检查验证会计报表规则（试行）》，中国注册会计师协会原发布的《注册会计师验资规则（试行）》、《注册会计师查帐验证计划规则（试行）》、《注册会计师查帐验证工作底稿规则（试行）》、《注册会计师查帐验证报告规则（试行）》同时废止。各地已发布的相关规则、施行办法、规程等注册会计师执业规则，一并废止，以后也不应再自行出台新的执业规则。

附件：

- 一、中国注册会计师独立审计准则序言
- 二、独立审计基本准则
- 三、独立审计具体准则第1号——会计报表审计
- 四、独立审计具体准则第2号——审计业务约定书
- 五、独立审计具体准则第3号——审计计划
- 六、独立审计具体准则第4号——审计抽样
- 七、独立审计具体准则第5号——审计证据
- 八、独立审计具体准则第6号——审计工作底稿
- 九、独立审计具体准则第7号——审计报告
- 十、独立审计实务公告第1号——验资

**中国注册会计师协会关于印发第一批
《中国注册会计师执业规范指南》
(试行) 的通知**

各省、自治区、直辖市注册会计师协会、注册审计师协会，各直管事务所：

根据第一批《中国注册会计师独立审计准则》的有关规定，《中国注册会计师执业规范指南》是独立审计准则体系的第三个层次，依据独立审计基本准则、具体准则与实务公告制定，为注册会计师执行独立审计基本准则、具体准则、实务公告提供可操作的指导意见。为此，我会拟订了第一批《中国注册会计师执业规范指南（试行）》，现印发试行。试行期间如遇有问题，请及时向我会反映。

附件：

- 一、中国注册会计师执业规范指南第 1 号——年度会计报表审计（试行）
- 二、中国注册会计师执业规范指南第 2 号——审计工作底稿（试行）
- 三、中国注册会计师执业规范指南第 3 号——验资（试行）

1996 年 1 月 31 日

关于印发第二批《中国注册会计师 独立审计准则》的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各直管所：

为了规范注册会计师的执业行为，促进注册会计师行业的健康发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，中国注册会计师协会负责拟订注册会计师的执业准则、规则。第一批《中国注册会计师独立审计准则》已于1995年12月25日正式颁布，1996年1月1日起开始施行。按照预定计划，中国注册会计师协会拟订了第二批《中国注册会计师独立审计准则》，包括《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》、《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》、《独立审计具体准则第10号——审计重要性》、《独立审计具体准则第11号——分析性复核》、《独立审计具体准则第12号——利用专家的工作》、《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》、《独立审计具体准则第14号——期初余额》、《独立审计具体准则第15号——期后事项》、《独立审计实务公告第2号——管理建议书》、《独立审计实务公告第3号——小规模企业审计的特殊考虑》、《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》，经财政部、审计署审批同意，现予以发布，于1997年1月1日起施行。本批准则及已颁布的第一批独立审计准则条文中所指的会计师事务所，均包括审计事务所，不再另行发文解释。各地应积极组织相关培训，加强宣传、监督和检查，以确保独立审计准则的全面贯彻实施。以前已经发布的相关规定，以及各部门、各地发布的相关规定一并废止。

附件：

- 一、独立审计具体准则第8号——错误与舞弊
- 二、独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险
- 三、独立审计具体准则第10号——审计重要性
- 四、独立审计具体准则第11号——分析性复核
- 五、独立审计具体准则第12号——利用专家的工作
- 六、独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作
- 七、独立审计具体准则第14号——期初余额
- 八、独立审计具体准则第15号——期后事项
- 九、独立审计实务公告第2号——管理建议书
- 十、独立审计实务公告第3号——小规模企业审计的特殊考虑
- 十一、独立审计实务公告第4号——盈利预测审核

中国注册会计师协会
1996年12月26日

中国注册会计师 独立审计准则序言

本序言旨在说明中国注册会计师独立审计准则（以下简称“独立审计准则”）的目标、体系、制定与发布程序，并对其规范内容、约束力及适用范围进行解释。

本序言由中国注册会计师协会负责解释。

一、独立审计准则的制定依据与目标

1. 独立审计准则依据《中华人民共和国注册会计师法》制定。
2. 制定独立审计准则的目标：
 - 2.1 建立执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师的执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用。
 - 2.2 促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业准则执行独立审计业务，提高审计工作质量，提高业务素质和执业水平。
 - 2.3 明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。
 - 2.4 建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则。

二、独立审计准则的体系

1. 独立审计准则是中国注册会计师职业规范体系的重要组成部分。
2. 独立审计准则体系由以下三个层次组成：
 - 2.1 独立审计基本准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。
 - 2.2 独立审计具体准则与独立审计实务公告。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行一般审计业务、出具审计报告的具体规范。

独立审计实务公告是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务、出具审计报告的具体规范。
 - 2.3 执业规范指南。执业规范指南是依据独立审计基本准则、具体准则与实务公告制定的，为注册会计师执行独立审计具体准则、实务公告提供可操作的指导意见。

三、独立审计准则的约束力

1. 独立审计基本准则、具体准则与实务公告是注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的法定要求，各会计师事务所和注册会计师执行《中华人民共和国注册会计师法》第十四条规定的审计业务，应当遵照执行。

2. 执业规范指南是对注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的具体指导，注册会计师应当参照执行。

四、独立审计准则的适用范围

1. 独立审计准则适用于注册会计师执行独立审计业务的全过程。
2. 注册会计师对被审计单位进行独立审计时，不论该单位是否以营利为目的，也不论其规模大小和法定组织形式如何，只要是以发表审计意见为目的，都应遵循独立审计准则。
3. 在特定情况下，注册会计师可以应用独立审计准则执行其他有关业务。

五、独立审计准则的制定与咨询组织

1. 根据《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条规定，注册会计师执业准则由中国注册会计师协会负责拟订，报财政部批准后施行。
2. 中国注册会计师协会成立独立审计准则组，负责独立审计准则的起草工作。独立审计准则组成员由注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的专家组成。
3. 财政部成立独立审计准则中方专家咨询组，负责对独立审计准则的制定与发布提供咨询服务。中方专家咨询组成员由政府有关部门、会计师事务所、科研院校等方面的专家组成。
4. 财政部成立独立审计准则外方专家咨询组，负责对独立审计准则的制定与发布提供咨询服务。外方专家咨询组成员由境外会计职业组织、国际会计师事务所等方面的专家组成。

六、独立审计准则的制定、发布与修订程序

1. 选定项目。独立审计准则组提出独立审计准则备选项目，经专家咨询组论证，征求有关方面意见后，由财政部审批立项。
2. 拟订初稿。独立审计准则组根据确定的项目，进行调查研究，起草初稿。中国注册会计师协会征询专家咨询组和有关方面意见并交独立审计准则组修订后，向财政部提交征求意见稿。
3. 征求意见。财政部发布征求意见稿，广泛征求各有关部门及各地方注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面意见。
4. 修改定稿。独立审计准则组根据各方面意见修改征求意见稿，中国注册会计师协会征询专家咨询组及有关方面意见后定稿。
5. 发布。财政部批准发布独立审计准则。
6. 修订。独立审计准则由中国注册会计师协会负责修订，财政部批准发布。

独立审计基本准则

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师执行独立审计业务，保证执业质量，明确执业责任，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。

第二条 本准则所称独立审计，是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。

第三条 本准则适用于注册会计师对任何单位会计报表及其相关资料进行的以发表审计意见为目的的独立审计。

注册会计师可以参照本准则执行其他有关业务。

第二章 一般准则

第四条 独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

第五条 担任独立审计工作的注册会计师应当具备专门学识与经验，经过适当专业训练，并具有足够的分析、判断能力。

第六条 注册会计师应当遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见。

第七条 注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密应当保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。

第八条 按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任；建立健全内部控制制度，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法、完整是被审计单位的会计责任。注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

第九条 注册会计师的审计意见应合理地保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度，但不应被认为是与被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所做出的承诺。

第三章 外勤准则

第十条 注册会计师应当在了解被审计单位基本情况的基础上，由会计师事务所接受委托，签订审计业务约定书。

第十一条 注册会计师执行审计业务，应当编制审计计划，对审计工作做出合理安排。

第十二条 注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度，据以确定实质性测试的性质、时间和范围。

注册会计师对在审计过程中发现的内部控制制度的重大缺陷，应当向被审计单位报告，如有需要，可出具管理建议书。

第十三条 注册会计师在进行符合性测试和实质性测试时，一般应采

用抽样审计方法。

第十四条 注册会计师可以运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法，以获取充分、适当的审计证据。

第十五条 注册会计师应当将审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项，记录于审计工作底稿。

第十六条 注册会计师可以根据需要配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作，但应对其工作结果负责。

第十七条 注册会计师应当对被审计单位的期后事项、或有损失及持续经营能力等重要事项予以关注，必要时，应在审计报告中予以反映。

第十八条 在电子数据处理环境下，注册会计师利用计算机辅助审计技术执行审计程序时，不应改变审计目标与范围。

第十九条 注册会计师在审计过程中应充分考虑审计重要性与审计风险。

第四章 报告准则

第二十条 注册会计师应当在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告。

第二十一条 审计报告应当说明审计范围、会计责任与审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序等事项。

第二十二条 审计报告应当说明被审计单位会计报表的编制是否符合国家有关财务会计法规的规定，在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况，以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性原则。

第二十三条 注册会计师可以出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见四种意见类型的审计报告。在表示保留意见、否定意见或拒绝表示意见时，应明确说明理由，并在可能情况下，指出其对会计报表反映的影响程度。

第五章 附则

第二十四条 本准则由中国注册会计师协会负责解释

第二十五条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则

独立审计具体准则第 1 号

——会计报表审计

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师执行会计报表审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称会计报表审计，是指注册会计师依法接受委托，按照独立审计准则的要求，对被审计单位的会计报表实施必要的审计，获取充分、适当的审计证据，并对会计报表发表审计意见。

第三条 本准则所称会计报表，是指需经注册会计师审计的年度会计报表，包括资产负债表、损益表（或利润表）、财务状况变动表（或现金流量表）、会计报表附注及相关附表。

第四条 本准则所称被审计单位，是指负责编制和报送会计报表，并接受注册会计师审计的企业和实行企业化管理的事业单位。

第五条 注册会计师执行其他会计报表审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 审计目的与范围

第六条 会计报表审计的目的是对被审计单位会计报表的以下方面发表审计意见：

（一）会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；

（二）会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；

（三）会计处理方法的选用是否符合一贯性原则。

第七条 注册会计师的审计意见应合理地保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度，但不应被认为是与被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所做出的承诺。

第八条 会计报表审计的范围应当根据独立审计准则和有关法规的规定及审计业务约定书的要求确定。

第九条 审计的范围一般应限于约定的会计报表报告期内的有关事项，但凡与被审计单位的会计报表有关和影响注册会计师做出专业判断的所有方面，均属于会计报表审计的范围。

第十条 由于审计测试及被审计单位内部控制制度的固有限制，可能存在会计报表某些反映失实而未被发现的情况。注册会计师如果发现可能导致会计报表反映严重失实的迹象，应当追加必要的审计程序予以证实或排除。

第三章 审计计划

第十一条 注册会计师在接受委托之前，应当了解被审计单位的基本情况，同委托人就审计约定事项的有关内容进行商谈，并考虑其自身能力及能否保持独立性，初步评价审计风险，确定是否接受委托。

注册会计师承办审计业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订审计业务约定书。

第十二条 注册会计师应当在充分了解审计约定事项和被审计单位业务情况后，制定审计计划，并根据审计过程中的情况变化，及时修改和补充计划。

第十三条 注册会计师应当在对被审计单位相关内部控制制度进行调查、研究和评价的基础上，确定审计程序和方法。

第四章 审计实施

第十四条 注册会计师应当按照审计计划对会计报表进行审计。

第十五条 注册会计师在实施审计时，一般应采用抽样审计的方法。在必要时，也可以采用详细审计的方法。

第十六条 注册会计师在实施审计过程中，应当采用恰当的方法，包括检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等，以获取充分、适当的审计证据。

第十七条 首次接受委托涉及的会计报表期初余额，或在需要发表审计意见的当期会计报表中使用了前期会计报表的数据，注册会计师应进行适当的审计。

第十八条 注册会计师应当对会计报表的期初余额、期后事项、或有损失及被审计单位持续经营能力等重要事项予以关注。

第十九条 注册会计师应当对审计工作进行记录，形成审计工作底稿。

第二十条 注册会计师在实施审计时，可根据需要配备相应的业务助理人员。注册会计师应对业务助理人员的工作进行指导、监督、检查，并对其工作结果负责。

注册会计师在审计过程中聘请专家协助工作时，应当考虑其能力和独立性，并对其工作结果负责。

第二十一条 注册会计师应当对审计工作底稿进行必要的检查和复核。

第五章 审计报告

第二十二条 注册会计师应当在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，分析、评价审计结论，形成审计意见，出具审计报告。

第二十三条 注册会计师应当在审计报告中说明审计范围、会计责任与审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序等事项。

第二十四条 注册会计师应当在审计报告中说明被审计单位会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况，以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性原则。

第二十五条 注册会计师应当考虑审计范围是否受到限制，是否存在未调整事项及未充分披露事项等，并根据其对会计报表反映的影响程度，分别出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见的审计报告。在表示保留意见、否定意见或拒绝表示意见时，应明确说明理由，并在可能情况下，指出其对会计报表反映的影响程度。

第六章 附则

第二十六条 本准则由中国注册会计师协会负责解释

第二十七条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 2 号

——审计业务约定书

第一章 总则

第一条 为了规范审计业务约定书的签订，明确审计业务约定书的内容，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计业务约定书，是指会计师事务所与委托人共同签订的，据以确认审计业务的委托与受托关系，明确委托目的、审计范围及双方责任与义务等事项的书面合约。

审计业务约定书具有法定约束力。

第三条 本准则所称委托人，是指向会计师事务所提出业务委托，并与会计师事务所签订审计业务约定书的单位或个人。

第四条 注册会计师执行会计咨询、会计服务业务，可以参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 会计师事务所在承接审计业务时，应当考虑其自身能力和能否保持独立性，并按照本准则的要求，与委托人签订审计业务约定书。

第六条 在签订审计业务约定书之前，会计师事务所应委派注册会计师了解被审计单位基本情况，初步评价审计风险，并与委托人就约定事项进行商议，达成一致意见。

第七条 注册会计师应了解被审计单位的以下基本情况：

- (一) 业务性质、经营规模和组织结构；
- (二) 经营情况及经营风险；
- (三) 以前年度接受审计的情况；
- (四) 财务会计机构及工作组织；
- (五) 其他与签订审计业务约定书相关的事项。

第八条 审计业务约定书应由会计师事务所和委托人双方的法定代表人，或其授权的代表签订，并加盖委托人和会计师事务所的印章。

第九条 会计师事务所或委托人如需修改、补充审计业务约定书，应当以适当的方式获得对方的确认。

第十条 注册会计师应当将审计业务约定书归入审计档案。

第三章 审计业务约定书的内容

第十一条 审计业务约定书应当包括以下基本内容：

- (一) 签约双方的名称；
- (二) 委托目的；
- (三) 审计范围；
- (四) 会计责任与审计责任；
- (五) 签约双方的义务；

- (六) 出具审计报告的时间要求；
- (七) 审计报告的使用责任；
- (八) 审计收费；
- (九) 审计业务约定书的有效期间；
- (十) 违约责任；
- (十一) 签约时间；
- (十二) 签约双方认为应当约定的其他事项。

第十二条 审计业务约定书应当明确会计责任与审计责任。建立健全内部控制制度，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法完整是被审计单位的会计责任。

按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任。

审计责任不能替代、减轻或免除会计责任。

第十三条 审计业务约定书应当明确签约双方的义务。

(一) 委托人应当履行的主要义务包括：

- 1. 及时提供注册会计师所要求的全部资料；
- 2. 为注册会计师的审计提供必要的条件及合作；
- 3. 按照约定条件及时足额支付审计费用。

(二) 会计师事务所应当履行的主要义务包括：

- 1. 按照约定时间完成审计业务，出具审计报告；
- 2. 对在执行业务过程中知悉的商业秘密保密。

第十四条 审计业务约定书应当明确审计收费的计费依据、计费标准及付费方式与时间。

第十五条 审计业务约定书应当明确正确使用审计报告是委托人的责任，由于使用审计报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

第四章 附则

第十六条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第十七条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 3 号

—— 审计计划

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师编制审计计划，及时、有效地执行审计业务，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计计划，是指注册会计师为了完成年度会计报表审计业务，达到预期的审计目的，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

注册会计师执行其他会计报表审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第三条 审计计划包括总体审计计划和具体审计计划。

总体审计计划是对审计的预期范围和实施方式所做的规划，是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。

具体审计计划是依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需要的审计程序的性质、时间和范围所做的详细规划与说明。

第二章 一般原则

第四条 审计计划应当贯穿于审计全过程。注册会计师在整个审计过程中，应当按照审计计划执行审计业务。

第五条 在编制审计计划前，注册会计师应当了解被审计单位的以下情况，据以确定可能影响会计报表的重要事项：

- (一) 年度会计报表；
- (二) 合同、协议、章程、营业执照；
- (三) 重要会议记录；
- (四) 相关内部控制制度；
- (五) 财务会计机构及工作组织；
- (六) 厂房、设备及办公场所；
- (七) 宏观经济形势及其对所在行业的影响；
- (八) 其他与编制审计计划相关的重要情况。

第六条 在编制审计计划前，注册会计师应当查阅上一年度审计档案，关注以下事项，并考虑其对本期审计工作的影响：

- (一) 上一年度的审计意见类型；
- (二) 上一年度的审计计划及审计总结；
- (三) 上一年度的重要审计调整事项；
- (四) 上一年度的或有损失；
- (五) 上一年度的管理建议要点；
- (六) 上一年度的其他有关重要事项。

如首次接受委托，注册会计师应当考虑是否向前任注册会计师查询审计工作底稿。

第七条 在编制审计计划时，注册会计师应当特别考虑以下因素：

- (一) 委托目的、审计范围及审计责任；
- (二) 被审计单位的经营规模及其业务复杂程度；
- (三) 被审计单位以前年度的审计情况；
- (四) 被审计单位在审计年度内经营环境、内部管理的变化及其对审计的影响；
- (五) 被审计单位的持续经营能力；
- (六) 经济形势及行业政策的变化对被审计单位的影响；
- (七) 关联者及其交易；
- (八) 国家新近颁发的有关法规对审计工作产生的影响；
- (九) 被审计单位会计政策及其变更；
- (十) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用；
- (十一) 审计小组成员的业务能力、审计经历和对被审计单位情况的了解程度。

第八条 在编制审计计划时，注册会计师应当对审计重要性、审计风险进行适当评估。

第九条 注册会计师可以同被审计单位的有关人员就总体审计计划的要点和某些审计程序进行讨论，并使审计程序与被审计单位有关人员的工作协调，但独立编制审计计划仍是注册会计师的责任。

第十条 审计计划应当在具体实施前下达至审计小组的全体成员。

第十一条 注册会计师应当视审计情况的变化及时对审计计划进行修改、补充。审计计划的修改、补充意见，应经会计师事务所的有关业务负责人同意，并记录于审计工作底稿。

第十二条 审计计划是审计工作底稿的一部分。

第三章 审计计划的内容与编制

第十三条 总体审计计划的基本内容应当包括：

- (一) 被审计单位的基本情况；
- (二) 审计目的、审计范围及审计策略；
- (三) 重要会计问题及重点审计领域；
- (四) 审计工作进度及时间、费用预算；
- (五) 审计小组组成及人员分工；
- (六) 审计重要性的确定及审计风险的评估；
- (七) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用；
- (八) 其他有关内容。

第十四条 具体审计计划应当包括各具体审计项目的以下基本内容：

- (一) 审计目标；
- (二) 审计程序；
- (三) 执行人及执行日期；
- (四) 审计工作底稿的索引号；
- (五) 其他有关内容。

第十五条 具体审计计划的制定，可以通过编制审计程序表完成。

第十六条 审计计划的繁简程度取决于被审计单位的经营规模和预定审计工作的复杂程度。

第四章 审计计划的审核

第十七条 审计计划应当经会计师事务所的有关业务负责人审核和批准

第十八条 对总体审计计划，应审核以下主要事项：

- (一) 审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当；
- (二) 时间预算是否合理；
- (三) 审计小组成员的选派与分工是否恰当；
- (四) 对被审计单位的内部控制制度的信赖程度是否恰当；
- (五) 对审计重要性的确定及审计风险的评估是否恰当；
- (六) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用是否恰当。

第十九条 对具体审计计划，应审核以下主要事项：

- (一) 审计程序能否达到审计目标；
- (二) 审计程序是否适合各审计项目的具体情况；
- (三) 重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当；
- (四) 重点审计程序的制定是否恰当。

第二十条 对审计计划的审核和批准意见应记录于审计工作底稿。

第五章 附则

第二十一条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十二条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 4 号

—— 审计抽样

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在审计过程中运用审计抽样方法，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计抽样，是指注册会计师在实施审计程序时，从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试，并根据测试结果，推断总体特征。

第三条 注册会计师在设计及选择样本、评价抽样结果时，应当运用专业判断。

第四条 注册会计师进行详细审计，或从审计对象总体中选择有特殊重要性的全部项目进行审计时，不适用本准则。

第二章 样本的设计

第五条 注册会计师在设计样本时，应当考虑以下基本因素：

- (一) 审计目标；
- (二) 审计对象总体及抽样单位；
- (三) 抽样风险和非抽样风险；
- (四) 可信赖程度；
- (五) 可容忍误差；
- (六) 预期总体误差；
- (七) 分层；
- (八) 其他因素。

第六条 注册会计师应当根据具体审计目标，考虑其所要获取审计证据的特征及构成误差的条件，确定所采用的审计抽样方法，并据此设计样本。

第七条 审计对象总体是注册会计师为形成审计结论，拟采用抽样方法审计的有关会计或其他资料的全部项目。

注册会计师在确定审计对象总体时，应保证其相关性和完整性。

第八条 抽样单位是构成审计对象总体的单位项目。注册会计师应当根据审计目标及被审计单位实际情况，确定抽样单位。

第九条 注册会计师应当根据不同的要求，运用适当的方法，从审计对象总体中选择若干抽样单位，以组成适量、有效的样本。

第十条 注册会计师在设计样本时，应当保持应有的职业谨慎，并着重考虑因抽样引起的抽样风险及其他因素引起的非抽样风险。

第十一条 抽样风险是注册会计师依据抽样结果得出的结论，与审计对象总体特征不相符合的可能性。抽样风险与样本量成反比，样本量越大，抽样风险越低。

第十二条 注册会计师在进行符合性测试时，应关注以下抽样风险：

- (一) 信赖不足风险：抽样结果使注册会计师没有充分信赖实际上应

予信赖的内部控制的可能性；

（二）信赖过度风险：抽样结果使注册会计师对内部控制的信赖超过了其实际上可予信赖的可能性。

第十三条 注册会计师在进行实质性测试时，应关注以下抽样风险：

（一）误拒风险：抽样结果表明帐户余额存在重大错误而实际上并不存在重大错误的可能性；

（二）误受风险：抽样结果表明帐户余额不存在重大错误而实际上存在重大错误的可能性。

第十四条 信赖不足风险与误拒风险一般会导致注册会计师执行额外的审计程序，降低审计效率；信赖过度风险与误受风险很可能导致注册会计师形成不正确的审计结论，对此应予以特别关注。

第十五条 非抽样风险是注册会计师因采用不恰当的审计程序或方法，误解审计证据等而未能发现重大误差的可能性。注册会计师应当通过适当的计划、指导和监督，有效地降低非抽样风险。

第十六条 可信赖程度通常用预计抽样结果能够代表审计对象总体特征的百分比来表示。注册会计师对可信赖程度要求越高，需选取的样本量相应越大。

第十七条 可容忍误差是注册会计师认为抽样结果可以达到审计目的，所愿意接受的审计对象总体的最大误差。注册会计师应当在审计计划阶段，根据审计重要性原则，合理确定可容忍误差。可容忍误差越小，需选取的样本量相应越大。

第十八条 在进行符合性测试时，可容忍误差应是注册会计师不改变对内部控制的可信赖程度，所愿意接受的最大误差。

在进行实质性测试时，可容忍误差应是注册会计师能够对某一帐户余额或经济业务分类作出合理评价，所愿意接受的最大金额误差。

第十九条 注册会计师应根据前期审计所发现的误差、被审计单位经营业务和经营环境的变化、内部控制制度的评价及分析性复核的结果等，来确定审计对象总体的预期误差。如果存在预期误差，应当选取较大的样本量。

第二十条 分层是将某一审计对象总体划分为若干具有相似特征的次级总体的过程。注册会计师可以利用分层着重审计可能含有较大错误的项目，并减少样本量。

第三章 样本的选取

第二十一条 注册会计师在选取样本时，应使审计对象总体内所有项目均有被选取的机会，以使样本能够代表总体。

第二十二条 注册会计师可以采用统计抽样或非统计抽样方法选取样本，只要运用得当，均可获得充分、适当的审计证据。

第二十三条 注册会计师可以运用下列方法选取样本：

（一）随机选样。随机选样是指对审计对象总体或次级总体的所有项目，按随机规则选取样本。

（二）系统选样。系统选样是指首先计算选样间隔，确定选样起点，然后按照间隔，顺序选取样本。

(三) 随意选样。随意选样是不考虑金额大小、资料取得的难易程度及个人偏好，以随意的方式选取样本。

第四章 抽样结果的评价

第二十四条 注册会计师对样本实施必要的审计程序后，应按下列步骤评价抽样结果：

- (一) 分析样本误差；
- (二) 推断总体误差；
- (三) 重估抽样风险；
- (四) 形成审计结论。

第二十五条 注册会计师在分析样本误差时，应当根据预先确定的构成误差的条件，确定某一有问题的项目是否为一项误差。

第二十六条 注册会计师按照既定的审计程序，无法对样本取得审计证据时，应当实施替代审计程序，以获取相应的审计证据。如果没有或无法实施替代审计程序，应将有关样本视为误差。

第二十七条 对于具有共同特征的样本误差项目，注册会计师应将其作为一个整体，实施相应的审计程序，并根据审计结果，进行单独的评价。

第二十八条 注册会计师应根据样本误差，采用适当的方法，推断审计对象总体误差。

第二十九条 在进行符合性测试时，注册会计师如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制制度的预期信赖程度，应考虑增加样本量或修改实质性测试程序。

第三十条 如果注册会计师推断的总体误差超过可容忍误差，经重估后的抽样风险不能接受，应增加样本量或执行替代审计程序。

如果注册会计师推断的总体误差接近可容忍误差，应考虑是否增加样本量或执行替代审计程序。

第三十一条 注册会计师应根据抽样结果的评价，确定审计证据是否足以证实某一审计对象总体特征。

第五章 附则

第三十二条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第三十三条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 5 号

——审计证据

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师获取审计证据，保证审计证据的充分性与适当性，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计证据，是指注册会计师在执行审计业务过程中，为形成审计意见所获取的证据。

第三条 本准则所称审计证据的充分性，是指审计证据的数量足以使

得注册会计师形成审计意见。

本准则所称审计证据的适当性，是指审计证据的相关性和可靠性，即审计证据应当与审计目标相关联，并能如实地反映客观事实。

第四条 注册会计师执行会计咨询、会计服务业务，可以参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 注册会计师执行审计业务，应当在取得充分、适当的审计证据后，形成审计意见，出具审计报告。

注册会计师应当运用专业判断，确定审计证据是否充分、适当。

第六条 审计证据的充分性与适当性密切相关。一般而言，当审计证据的相关与可靠程度较高时，所需审计证据的数量较少；反之，所需审计证据的数量较多。

第七条 注册会计师判断审计证据是否充分、适当，应当考虑下列主要因素：

- (一) 审计风险；
- (二) 具体审计项目的重要程度；
- (三) 注册会计师及其业务助理人员的审计经验；
- (四) 审计过程中是否发现错误或舞弊；
- (五) 审计证据的类型与获取途径。

第八条 注册会计师一般应采用抽样方法获取审计证据。无论是进行符合性测试还是进行实质性测试，都应考虑样本的代表性。

第九条 通过符合性测试获取审计证据时，注册会计师应当考虑以下主要事项：

- (一) 相关内部控制制度是否存在；
- (二) 相关内部控制制度是否有效；
- (三) 相关内部控制制度在所审计期间是否一贯得到遵循。

第十条 通过实质性测试获取审计证据时，注册会计师应当考虑以下主要事项：

- (一) 资产、负债在某一特定时日是否存在；
- (二) 资产、负债在某一特定时日是否归属被审计单位；
- (三) 经济业务的发生是否与被审计单位有关；
- (四) 是否有未入帐的资产、负债或其他交易事项；
- (五) 资产、负债的计价是否恰当；
- (六) 收入与费用是否归属当期，并相互配比；
- (七) 会计记录是否正确；
- (八) 会计报表项目的分类反映是否适当，并前后一致。

第十一条 审计证据的可靠程度通常可参照下述标准来判断：

- (一) 书面证据比口头证据可靠；
- (二) 外部证据比内部证据可靠；
- (三) 注册会计师自行获得的证据比由被审计单位提供的证据可靠；
- (四) 内部控制较好时的内部证据比内部控制较差时的内部证据可靠；

靠；

(五) 不同来源或不同性质的审计证据能相互印证时, 审计证据更为可靠。

第十二条 注册会计师获取审计证据时, 可以考虑成本效益原则, 但对于重要审计项目, 不应将审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。

第十三条 注册会计师应当对所获取的审计证据进行分析和评价, 以形成相应的审计结论。

第十四条 注册会计师应将所获取的审计证据在审计工作底稿中予以清晰、完整地记录。

第十五条 注册会计师对审计过程中发现的、尚有疑虑的重要事项, 应进一步获取审计证据, 以证实或消除疑虑; 如在实施必要的审计程序后, 仍不能获取所需审计证据, 或无法实施必要的审计程序, 注册会计师应出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

第三章 取证方法

第十六条 注册会计师可以采用下列方法获取审计证据:

- (一) 检查;
- (二) 监盘;
- (三) 观察;
- (四) 查询及函证;
- (五) 计算;
- (六) 分析性复核。

第十七条 检查是注册会计师对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅与复核。

第十八条 监盘是注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点, 并进行适当的抽查。

注册会计师监盘实物资产时, 应对其质量及所有权予以关注。

第十九条 观察是注册会计师对被审计单位的经营场所、实物资产和有关业务活动及其内部控制的执行情况等所进行的实地察看。

第二十条 查询是注册会计师对有关人员进行的书面或口头询问。

第二十一条 函证是注册会计师为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证。

注册会计师如果不能通过函证获取必要的审计证据, 应实施替代审计程序。

第二十二条 计算是注册会计师对被审计单位原始凭证及会计记录中的数据所进行的验算或另行计算。

第二十三条 分析性复核是注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析, 包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。

对于异常变动项目, 注册会计师应重新考虑其所采用的审计程序是否恰当。必要时, 应当追加适当的审计程序。

第二十四条 注册会计师在获取审计证据时, 可以同时采用上述方法。

第四章 附则

第二十五条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十六条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 6 号

—— 审计工作底稿

第一章 总则

第一条 为了规范审计工作底稿的编制、复核、使用及管理，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计工作底稿，是指注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。

第三条 注册会计师执行会计咨询、会计服务业务，可以参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 审计工作底稿应如实反映审计计划的制定及其实施情况，包括与形成和发表审计意见有关的所有重要事项，以及注册会计师的专业判断。

第五条 审计工作底稿应当内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确。

第六条 审计工作底稿的繁简程度与以下基本因素相关：

- (一) 审计约定事项的性质、目的和要求；
- (二) 被审计单位的经营规模及审计约定事项的复杂程度；
- (三) 被审计单位的内部控制制度是否健全、有效；
- (四) 被审计单位的会计记录是否真实、合法、完整；
- (五) 是否有必要对业务助理人员的工作进行特别指导、监督和检查；
- (六) 审计意见类型。

第七条 注册会计师编制的审计工作底稿应包括下列基本内容：

- (一) 被审计单位名称；
- (二) 审计项目名称；
- (三) 审计项目时点或期间；
- (四) 审计过程记录；
- (五) 审计标识及其说明；
- (六) 审计结论；
- (七) 索引号及页次；
- (八) 编制者姓名及编制日期；
- (九) 复核者姓名及复核日期；
- (十) 其他应说明事项。

第八条 审计工作底稿中由被审计单位、其他第三者提供或代为编制的资料，注册会计师除应注明资料来源外，还应实施必要的审计程序，形成相应的审计记录。

第三章 编制与复核

第九条 常用审计工作底稿包括：

- (一) 与被审计单位设立有关的法律性资料，如企业设立批准证书、营业执照、合同、协议、章程等文件或变更文件的复制件；
- (二) 与被审计单位组织机构及管理层人员结构有关的资料；
- (三) 重要法律文件、合同、协议和会议记录的摘录或副本；
- (四) 对被审计单位相关内部控制制度的研究与评价记录；
- (五) 审计业务约定书；
- (六) 被审计单位的未审计会计报表及审计差异调整表；
- (七) 审计计划；
- (八) 实施具体审计程序的记录和资料；
- (九) 与被审计单位、其他审计人员、专家和其他人员的会谈记录、往来函件；
- (十) 被审计单位声明书；
- (十一) 审计报告、管理建议书底稿及副本；
- (十二) 审计约定事项完成后的工作总结；
- (十三) 其他与完成审计约定事项有关的资料。

第十条 审计工作底稿中可以使用各种审计标识，但应说明其含义，并保持前后一致。

第十一条 审计工作底稿应有索引编号及顺序编号。

第十二条 相关审计工作底稿之间，应保持清晰的勾稽关系。相互引用时，应交叉注明索引编号。

第十三条 会计师事务所应当建立审计工作底稿复核制度。各复核人在复核审计工作底稿时，应做出必要的复核记录，书面表示复核意见并签名。

第十四条 在复核工作中，各复核人如发现已执行的审计程序和做出的审计记录存在问题，应指示有关人员予以答复、处理，并形成相应的审计记录。

第四章 所有权与保管

第十五条 审计工作底稿的所有权属于接受委托进行审计的会计师事务所。

第十六条 审计工作底稿一般分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿。

综合类工作底稿是指注册会计师在审计计划和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并发表审计意见所形成的审计工作底稿。

业务类工作底稿是指注册会计师在审计实施阶段执行具体审计程序所形成的审计工作底稿。

备查类工作底稿是指注册会计师在审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿。

第十七条 注册会计师应当对审计工作底稿进行分类整理，形成审计档案。

第十八条 审计档案分为永久性档案和当期档案。

永久性档案是指那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以

后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案。

当期档案是指那些记录内容经常变化，只供当期审计使用和下期审计参考的审计档案。

第十九条 会计师事务所应建立审计档案保管制度，以确保审计档案的安全、完整。

第二十条 审计档案的保管年限如下：

- (一) 当期档案自审计报告签发之日起至少保存十年；
- (二) 永久性档案应长期保存；
- (三) 不再继续审计的被审计单位，永久性档案的保管年限与最近一年当期档案的保管年限相同。

第二十一条 对于保管期限届满的审计档案，会计师事务所可以决定将其销毁。销毁时，应当按照规定履行必要的手续。

第五章 保密与查阅

第二十二条 会计师事务所应当建立审计工作底稿保密制度，对审计工作底稿中涉及的商业秘密保密。但由于下列情况需要查阅审计工作底稿的，不属于泄密：

- (一) 法院、检察院及其他部门依法查阅，并按规定办理了必要手续；
- (二) 注册会计师协会对执业情况进行检查。

第二十三条 因审计工作需要，并经委托人同意，在下列情况下，不同会计师事务所的注册会计师可以要求查阅审计工作底稿：

- (一) 被审计单位更换会计师事务所；
- (二) 审计合并会计报表；
- (三) 联合审计；
- (四) 会计师事务所认为合理的其他情况。

拥有审计工作底稿的会计师事务所应当对要求查阅者提供适当的协助，并根据审计工作底稿的内容及性质，决定是否允许要求查阅者阅览其审计工作底稿，及复印或摘录有关内容。

第二十四条 查阅者因误用审计工作底稿而造成的后果，与拥有审计工作底稿的会计师事务所无关。

第六章 附则

第二十五条 本准则由中国注册会计师协会负责解释

第二十六条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 7 号

——审计报告

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师编制和出具审计报告，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称审计报告，是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施了必要的审计程序后出具的，用于对被审计单位年度会计报表发表审计意见的书面文件。

第三条 本准则所称被审计单位，是指负责编制和报送会计报表，并接受注册会计师审计的企业和实行企业化管理的事业单位。

第四条 注册会计师执行其他会计报表审计业务，编制和出具审计报告，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 注册会计师应当在实施了必要的审计程序后，对会计报表实施总体性复核，并按照本准则的要求，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告。

第六条 注册会计师应对其出具的审计报告的真实性、合法性负责。

审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见。

审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。

第七条 注册会计师对在审计过程中发现的需要调整的审计差异，应提请被审计单位加以调整。如果被审计单位不接受调整建议，注册会计师应当根据调整事项的重要程度，确定是否在审计报告中予以反映，以及如何反映。

第八条 对于截止至审计报告日被审计单位仍未调整或披露的期后事项，注册会计师应当提请被审计单位予以调整或披露。如果被审计单位不接受建议，注册会计师应根据其类型和重要程度，确定是否在审计报告中反映，以及如何反映。

第九条 对于截止至审计报告日被审计单位仍未披露的或有损失，注册会计师应当提请被审计单位予以披露。如果被审计单位不接受建议，注册会计师应根据其重要程度确定是否在审计报告中反映。

第十条 注册会计师出具的审计报告，应当由注册会计师和会计师事务所签章后，径送委托人，无需经其他单位审定。

注册会计师在出具审计报告时，应同时附送已审计的会计报表。

第十一条 注册会计师应当要求委托人按照审计业务约定书的要求使用审计报告。委托人或其他第三者因使用审计报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

第三章 审计报告的内容与格式

第十二条 审计报告应当包括下列基本内容：

- (一) 标题；
- (二) 收件人；
- (三) 范围段；
- (四) 意见段；
- (五) 签章和会计师事务所地址；
- (六) 报告日期。

注册会计师可以根据需要，在范围段与意见段之间，增加说明段。

第十三条 审计报告的标题应统一规范为“审计报告”。

第十四条 审计报告的收件人是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

第十五条 审计报告的范围段应说明以下内容：

- (一) 已审计会计报表的名称、反映的日期或期间；
- (二) 会计责任与审计责任；
- (三) 审计依据，即《中国注册会计师独立审计准则》；
- (四) 已实施的主要审计程序。

第十六条 审计报告的意见段应说明以下内容：

- (一) 会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；
- (二) 会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位资产负债表日的财务状况和所审计期间的经营成果、资金变动情况；
- (三) 会计处理方法的选用是否符合一贯性原则。

第十七条 当注册会计师出具保留意见、否定意见或拒绝表示意见的审计报告时，应在范围段与意见段之间增加说明段，清楚地说明所持意见的理由，并在可能情况下，指出其对会计报表反映的影响程度。

当注册会计师出具无保留意见审计报告时，如果认为必要，可以在意见段之后，增加对重要事项的说明。

第十八条 审计报告应由注册会计师签名、盖章，加盖会计师事务所公章，并标明会计师事务所的地址。

第十九条 审计报告日期是指注册会计师完成外勤审计工作的日期。审计报告日期一般不应早于被审计单位管理当局确认和签署会计报表的日期。

第四章 审计意见的类型与审计报告的编制

第二十条 注册会计师应当根据审计结论，出具下列审计意见之一的审计报告：

- (一) 无保留意见；
- (二) 保留意见；
- (三) 否定意见；
- (四) 拒绝表示意见。

第二十一条 注册会计师经过审计后，认为被审计单位会计报表的编

制同时符合下述情况时，应出具无保留意见的审计报告：

（一）会计报表的编制符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；

（二）会计报表在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；

（三）会计处理方法的选用符合一贯性原则；

（四）注册会计师已按照独立审计准则的要求，实施了必要的审计程序，在审计过程中未受阻碍和限制；

（五）不存在应调整而被审计单位未予调整的重要事项。

注册会计师在编制无保留意见报告时，应以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允地反映了”等专业术语。

第二十二条 注册会计师经过审计后，认为被审计单位会计报表的反映就其整体而言是公允的，但还存在下述情况之一时，应出具保留意见的审计报告：

（一）个别重要财务会计事项的处理或个别重要会计报表项目的编制不符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；

（二）因审计范围受到重要的局部限制，无法按照独立审计准则的要求取得应有的审计证据；

（三）个别重要会计处理方法的选用不符合一贯性原则。

注册会计师在编制保留意见报告时，应于意见段之前另设说明段，以说明所持保留意见的理由，并在意见段中使用“除存在上述问题以外”、“除上述问题造成的影响以外”或“除上述情况待定以外”等专业术语。

第二十三条 注册会计师经过审计后，认为被审计单位会计报表存在下述情况之一时，应出具否定意见的审计报告：

（一）会计处理方法的选用严重违反《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；

（二）会计报表严重歪曲了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况，被审计单位拒绝进行调整。

注册会计师在编制否定意见报告时，应于意见段之前另设说明段，说明所持否定意见的理由，并在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的影响”等专业术语。

第二十四条 注册会计师在审计过程中，由于审计范围受到委托人、被审计单位或客观环境的严重限制，不能获取必要的审计证据，以致无法对会计报表整体反映发表审计意见时，应当出具拒绝表示意见的审计报告。

注册会计师在编制拒绝表示意见报告时，应于意见段之前另设说明段，以说明所持拒绝表示意见的理由，并在意见段中使用“由于审计范围受到严重限制”、“由于无法实施必要的审计程序”、“由于无法获取必要的审计证据”、“我们无法对上述会计报表整体反映发表意见”等专业术语。

第二十五条 注册会计师明知应当出具保留意见和否定意见的审计报告时，不得以拒绝表示意见的审计报告代替。

第五章 附则

第二十六条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十七条 本准则自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 8 号

——错误与舞弊

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中发现、报告可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊，明确相关责任，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称错误，是指会计报表中存在的非故意的错报或漏报。

第三条 本准则所称舞弊，是指导致会计报表产生不实反映的故意行为。

第四条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 建立健全内部控制，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法、完整，是被审计单位的会计责任。被审计单位管理当局应当贯彻实施其内部控制，防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊。

第六条 按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任。注册会计师应当根据独立审计准则的要求，充分考虑审计风险，实施适当的审计程序，以合理确信能够发现可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊。

第七条 由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制，注册会计师依照独立审计准则进行审计，并不能保证发现所有的错误或舞弊。

第八条 注册会计师对会计报表的审计，并非专为发现错误或舞弊。如果委托人要求对可能存在的错误或舞弊进行专门审计，注册会计师应当考虑自身能力和审计风险，并另行签订业务约定书。

第三章 编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注

第九条 注册会计师在编制和实施审计计划时，应当充分关注可能存在的导致会计报表严重失实的错误与舞弊。

错误主要包括：

- (一) 原始记录和会计数据的计算、抄写错误；
- (二) 对事实的疏忽和误解；
- (三) 对会计政策的误用。

舞弊主要包括：

- (一) 伪造、变造记录或凭证；
- (二) 侵占资产；
- (三) 隐瞒或删除交易或事项；
- (四) 记录虚假的交易或事项；

(五) 蓄意使用不当的会计政策。

第十条 注册会计师在编制审计计划时，应当考虑导致会计报表严重失实的错误与舞弊存在的可能性。

除内部控制的固有限制外，下列情况会增加错误与舞弊的可能性：

- (一) 被审计单位管理人员的品行或能力存在问题；
- (二) 被审计单位管理人员遭受异常压力；
- (三) 被审计单位存在异常交易；
- (四) 注册会计师难以获取充分、适当的审计证据。

第十一条 注册会计师应当向被审计单位管理当局了解已发现的、可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊，并根据其严重程度和处理结果，在编制和实施审计计划时予以特别关注。

第十二条 注册会计师在实施审计计划时，应当保持应有的职业谨慎，充分关注错误与舞弊可能存在的迹象。

第四章 发现错误或舞弊迹象时的处理

第十三条 注册会计师在审计过程中发现错误或舞弊可能存在的迹象时，应当对其重要性进行评估，并确定是否修改或追加审计程序。

第十四条 注册会计师在修改或追加审计程序时，应当考虑有迹象存在的错误或舞弊的类型、发生的可能性及其对会计报表的影响程度。

第十五条 注册会计师实施修改或追加的审计程序后，应当获取充分、适当的审计证据，以证实错误或舞弊是否存在。如果错误或舞弊确实存在，注册会计师应当确定其对会计报表的影响，并提请被审计单位进行适当处理。

第十六条 如果错误或舞弊未能被内部控制防止、发现或纠正，注册会计师应当考虑重新评价相关内部控制的有效性。必要时，应当修改或追加相关实质性测试程序。

第十七条 对于涉及错误或舞弊的人员，注册会计师应当重新考虑其所作陈述的可靠性。

第十八条 注册会计师应以适当方式向被审计单位管理当局告知审计过程中发现的重大错误及所有舞弊，并详细记录于审计工作底稿。

第十九条 对于涉嫌重大错误或舞弊的人员，注册会计师应当向被审计单位高层管理人员报告。

当怀疑最高层管理人员涉及舞弊时，注册会计师应当考虑采取适当的措施。必要时，应当征求律师意见或解除业务约定。

第五章 错误或舞弊对审计报告的影响

第二十条 如果被审计单位拒绝调整或适当披露已发现的重大错误与舞弊，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

第二十一条 如果无法确定已发现的错误与舞弊对会计报表的影响程度，注册会计师应当发表保留意见或拒绝表示意见。

第二十二条 如果审计范围受到被审计单位的限制，注册会计师无法就可能存在的对会计报表产生重大影响的错误或舞弊获取充分、适当的审

计证据，应当发表保留意见或拒绝表示意见。

第二十三条 如果审计范围受到被审计单位以外的其他条件限制，注册会计师无法就可能存在的对会计报表产生重大影响的错误或舞弊获取充分、适当的审计证据，应当考虑其对审计报告的影响。

第六章 附则

第二十四条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十五条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 9 号

——内部控制与审计风险

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中研究与评价被审计单位的内部控制，评估审计风险，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称内部控制，是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。内部控制包括控制环境、会计系统和控制程序。

第三条 本准则所称审计风险，是指会计报表存在重大错报或漏报，而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。审计风险包括固有风险、控制风险和检查风险。

第四条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 注册会计师编制审计计划时，应当研究与评价被审计单位的内部控制。

第六条 注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行符合性测试，据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响。

第七条 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用专业判断，对审计风险进行评估，制定并实施相应的审计程序，以将审计风险降低至可接受的水平。

第八条 注册会计师应当将研究、评价内部控制和评估审计风险的过程及结果记录于审计工作底稿。

第三章 内部控制

第九条 建立健全内部控制是被审计单位管理当局的会计责任。相关内部控制一般应当实现以下目标：

- (一) 保证业务活动按照适当的授权进行；
- (二) 保证所有交易和事项以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的帐户，使会计报表的编制符合会计准则的相关要求；
- (三) 保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权；
- (四) 保证帐面资产与实存资产定期核对相符。

第十条 注册会计师在确定内部控制的可信赖程度时，应当保持应有的职业谨慎，充分关注内部控制的以下固有限制：

- (一) 内部控制的设计和运行受制于成本与效益原则；
- (二) 内部控制一般仅针对常规业务活动而设计；

- (三) 即使是设计完善的内部控制,也可能因执行人员的粗心大意、精力分散、判断失误以及对指令的误解而失效;
- (四) 内部控制可能因有关人员相互勾结、内外串通而失效;
- (五) 内部控制可能因执行人员滥用职权或屈从于外部压力而失效;
- (六) 内部控制可能因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效。

第十一条 在编制审计计划时,注册会计师应当了解被审计单位内部控制的设计和运行情况。

在确定了解内部控制所应实施审计程序的性质、时间和范围时,注册会计师应当主要考虑下列因素:

- (一) 被审计单位经营规模及业务复杂程度;
- (二) 被审计单位数据处理系统类型及复杂程度;
- (三) 审计重要性;
- (四) 相关内部控制类型;
- (五) 相关内部控制的记录方式;
- (六) 固有风险的评估结果。

第十二条 注册会计师在了解内部控制时,应当合理利用以往的审计经验。对于重要的内部控制,通常还可实施以下程序:

- (一) 询问被审计单位有关人员,并查阅相关内部控制文件;
- (二) 检查内部控制生成的文件和记录;
- (三) 观察被审计单位的业务活动和内部控制的运行情况;
- (四) 选择若干具有代表性的交易和事项进行穿行测试。

第十三条 注册会计师应当充分了解控制环境,以评价被审计单位管理当局对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。

影响控制环境的主要因素有:

- (一) 经营管理的观念、方式和风格;
- (二) 组织结构和权利、职责的划分方法;
- (三) 控制系统。

第十四条 注册会计师应当充分了解会计系统,以识别和理解:

- (一) 被审计单位交易和事项的主要类别;
- (二) 各类主要交易和事项的发生过程;
- (三) 重要的会计凭证、帐簿记录以及会计报表项目;
- (四) 重大交易和事项的会计处理过程。

第十五条 注册会计师应当充分了解以下主要控制程序,以合理确定相关的审计程序:

- (一) 交易授权;
- (二) 职责划分;
- (三) 凭证与记录控制;
- (四) 资产接触与记录使用;
- (五) 独立稽核。

第十六条 内部审计是被审计单位控制系统的重要组成部分,注册会计师应当考虑下列因素,对内部审计工作质量进行研究和评价,以确定是否利用内部审计的工作结果:

- (一) 内部审计人员的独立性;
- (二) 内部审计人员的经验和能力;

- (三) 内部审计程序的性质、时间和范围；
- (四) 内部审计人员所获取的审计证据的充分性和适当性；
- (五) 管理当局对内部审计工作的重视程度。

第十七条 注册会计师可采用文字叙述、调查问卷、核对表、流程图等方法对内部控制进行了解和评价，并形成审计工作底稿。

第十八条 注册会计师应当将审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，告知被审计单位管理当局。必要时，可出具管理建议书。

第四章 审计风险

第十九条 在编制总体审计计划时，注册会计师应当对会计报表整体的固有风险进行评估。固有风险是指假定不存在相关内部控制时，某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、交易类别产生重大错报或漏报的可能性。

第二十条 在编制具体审计计划时，注册会计师应当考虑固有风险的评估对各重要帐户或交易类别的认定所产生的影响，或者直接假定这种认定的固有风险为高水平。

第二十一条 注册会计师应当合理运用专业判断，考虑下列事项，评估固有风险：

- (一) 管理人员的品行和能力；
- (二) 管理人员特别是财会人员的变动情况；
- (三) 管理人员遭受的异常压力；
- (四) 业务性质；
- (五) 影响被审计单位所在行业的环境因素；
- (六) 容易产生错报的会计报表项目；
- (七) 需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易和事项的复杂程度；
- (八) 确定帐户金额时，需要运用估计和判断的程度；
- (九) 容易受损失或被挪用的资产；
- (十) 会计期间内，尤其是临近会计期末发生的异常及复杂交易；
- (十一) 在正常的会计处理程序中容易被漏记的交易和事项。

第二十二条 注册会计师了解内部控制并评估固有风险后，应当对各重要帐户或交易类别的相关认定所涉及的控制风险作出初步评估。控制风险是指某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、交易类别产生错报或漏报，而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。

第二十三条 出现下列情况之一时，注册会计师应当将重要帐户或交易类别的部分或全部认定的控制风险评估为高水平：

- (一) 被审计单位内部控制失效；
- (二) 注册会计师难以对内部控制的有效性作出评估；
- (三) 注册会计师不拟进行符合性测试。

第二十四条 注册会计师对某一会计报表认定的控制风险进行初步评估时，如果同时出现下列情况，不应将控制风险评估为高水平：

- (一) 相关的内部控制可能防止、发现或纠正重大错报或漏报；
- (二) 注册会计师拟进行符合性测试。

第二十五条 注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施符合性测试程序，以评估控制风险。初步评估的控制风险水平越低，注册会计师就应获取越多的关于内部控制设计合理和运行有效的证据。

第二十六条 注册会计师可实施以下符合性测试程序：

- (一) 检查交易和事项的凭证；
- (二) 询问并实地观察未留下审计轨迹的内部控制的运行情况；
- (三) 重新实施相关内部控制程序。

第二十七条 出现下列情况之一时，注册会计师可不进行符合性测试，而直接实施实质性测试程序：

- (一) 相关内部控制不存在；
- (二) 相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行；
- (三) 符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。

第二十八条 注册会计师应当根据符合性测试结果，评估内部控制的设计和运行是否与控制风险初步评估结论相一致。如果存在偏差，应当修正对控制风险的评估，并据以修改实质性测试程序的性质、时间和范围。

第二十九条 如持续接受委托，注册会计师可利用上期对内部控制的研究与评价资料，但应对其予以更新。

第三十条 注册会计师应当了解内部控制在所审计会计期间的运用是否一贯。如发生显著变动，应当考虑分别进行测试。

第三十一条 如期中审计已进行符合性测试，注册会计师在决定完全信赖其结果前，应当考虑以下因素，以进一步获取期中至期末的相关审计证据：

- (一) 期中审计符合性测试的结论；
- (二) 期中审计后剩余期间的长短；
- (三) 期中审计后内部控制的变动情况；
- (四) 期中审计后发生的交易和事项的性质及金额；
- (五) 拟实施的实质性测试程序。

第三十二条 终结审计之前，注册会计师应当根据实质性测试的结果和其他审计证据，对控制风险进行最终评估，并检查其是否与控制风险的初步评估结论相一致。如不一致，应当考虑是否追加相应的审计程序。

第三十三条 由于控制风险与固有风险相互联系，注册会计师应当对固有风险与控制风险进行综合评估，并据以作为检查风险的评估基础。

检查风险是指某一帐户或交易类别单独或连同其他帐户、交易类别产生重大错报或漏报，而未能被实质性测试发现的可能性。

固有风险及控制风险的评估对检查风险有直接影响，固有风险和控制风险的水平越高，注册会计师就应实施越详细的实质性测试程序，并着重考虑其性质、时间和范围，以将检查风险降低至可接受的水平。

第三十四条 不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师均应对各重要帐户或交易类别进行实质性测试。

第三十五条 如经实施有关审计程序，注册会计师仍认为某一重要帐户或交易类别认定的检查风险不能降低至可接受的水平，应当发表保留意见或拒绝表示意见。

第三十六条 小规模企业的内部控制通常比较薄弱，固有风险和控制风险较高，注册会计师应当主要或全部依赖实质性测试程序获取审计证据，以将检查风险降低至可接受的水平。

第五章 附则

第三十七条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第三十八条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 10 号

—— 审计重要性

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中运用重要性原则，合理确定重要性水平，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称重要性，是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。

第三条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 对重要性的评估是注册会计师的一种专业判断。在确定审计程序的性质、时间和范围及评价审计结果时，注册会计师应当合理运用重要性原则。

第五条 注册会计师在运用重要性原则时，应当考虑错报或漏报的金额和性质。

第六条 小金额错报或漏报的累计，可能会对会计报表产生重大影响，注册会计师对此应当予以关注。

第七条 注册会计师应当考虑会计报表层次和相关帐户、交易层次的重要性。

第八条 注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间存在的反向关系。重要性水平越高，审计风险越低；重要性水平越低，审计风险越高。注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。

第九条 注册会计师应当将重要性水平的确定过程及结果记录于审计工作底稿。

第三章 编制审计计划时对重要性的评估

第十条 注册会计师在编制审计计划时，应当对重要性水平作出初步判断，以确定所需审计证据的数量。重要性水平越低，应当获取的审计证据越多。

第十一条 注册会计师应当综合考虑以下主要因素，并结合其审计经验，对重要性水平作出初步判断：

- (一) 有关法规对财务会计的要求；
- (二) 被审计单位的经营规模及业务性质；
- (三) 内部控制与审计风险的评估结果；
- (四) 会计报表各项目的性质及其相互关系；
- (五) 会计报表各项目的金额及其波动幅度。

第十二条 注册会计师应当合理选用重要性水平的判断基础，采用固

定比率、变动比率等确定会计报表层次的重要性水平。判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等。

第十三条 如果同一期间各会计报表的重要性水平不同，注册会计师应当取其最低者作为会计报表层次的重要性水平。

第十四条 在编制审计计划时，如果被审计单位尚未完成会计报表的编制，注册会计师应当根据期中会计报表推算为年度会计报表，或者根据被审计单位经营环境和经营情况变动对上年度会计报表作必要修正，以确定会计报表层次的重要性水平。

第十五条 注册会计师在制定帐户或交易的审计程序前，可将会计报表层次的重要性水平分配至各帐户或各类交易，也可单独确定各帐户或各类交易的重要性水平。

第十六条 注册会计师在确定各帐户或各类交易的重要性水平时，应当考虑以下主要因素：

（一）各帐户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性；

（二）各帐户或各类交易重要性水平与会计报表层次重要性水平的关系。

第十七条 在确定拟实施的审计程序后，如果注册会计师决定接受更低的重要性水平，审计风险增加，注册会计师应当选用以下方法控制审计风险至可接受的水平：

（一）扩大符合性测试范围或追加符合性测试程序，以降低对控制风险的初步判断水平；

（二）修改计划实施的实质性测试程序的性质、时间和范围，以将检查风险降低至可接受的水平。

第十八条 在审计过程中如修改审计计划，注册会计师应当重新考虑部分或全部帐户及交易的审计风险与重要性水平。

第四章 评价审计结果时对重要性的考虑

第十九条 注册会计师评价审计结果时所运用的重要性水平，可能与编制审计计划时所确定的重要性水平初步判断数不同，如前者大大低于后者，注册会计师应当重新评估所执行审计程序是否充分。

第二十条 注册会计师在评价审计结果时，应当汇总已发现但尚未调整的错报或漏报，以考虑其金额与性质是否对会计报表的反映产生重大影响。注册会计师在汇总尚未调整的错报或漏报时，应当包括已发现的和推断的错报或漏报，并考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。

第二十一条 如果尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平，注册会计师应当考虑扩大实质性测试范围或提请被审计单位调整会计报表，以降低审计风险。

第二十二条 如果被审计单位拒绝调整会计报表或扩大实质性测试范围后，尚未调整的错报或漏报的汇总数仍超过重要性水平，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

第二十三条 如果尚未调整的错报或漏报的汇总数接近重要性水平，由于该汇总数连同尚未发现的错报或漏报可能超过重要性水平，注册会计师应当实施追加审计程序，或提请被审计单位进一步调整已发现的错

报或漏报，以降低审计风险。

第五章 附则

第二十四条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十五条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 11 号

——分析性复核

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中运用分析性复核程序，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称分析性复核，是指注册会计师分析被审计单位重要的比率或趋势，包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。

第三条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当合理运用专业判断，确定分析性复核程序的运用方式及程度，以将检查风险降低至可接受的水平。

第五条 注册会计师运用分析性复核程序的目的主要包括：

- (一) 在审计计划阶段，帮助确定其他审计程序的性质、时间和范围；
- (二) 在审计实施阶段，直接作为实质性测试程序，以提高审计效率和效果；
- (三) 在审计报告阶段，对会计报表进行整体复核。

第六条 注册会计师在进行分析性复核时应当考虑：

- (一) 会计信息各构成要素之间的关系；
- (二) 会计信息和相关非会计信息之间的关系。

第七条 注册会计师在进行分析性复核时，可将所审计会计期间的会计信息与以下各项进行比较：

- (一) 上期或以前数期的可比信息；
- (二) 所在行业或同行业中规模相近的其他单位的可比信息；
- (三) 被审计单位的预算、预测等数据；
- (四) 注册会计师的估计数据。

第八条 在实施分析性复核程序时，注册会计师可使用简易比较、比率分析、结构百分比分析和趋势分析等方法。

第九条 注册会计师运用分析性复核程序时，应当考虑数据之间是否存在某种预期关系。如果不存在预期关系，注册会计师不应运用分析性复核。

第三章 分析性复核程序的运用

第十条 注册会计师应当将分析性复核程序运用于审计计划和审计报告阶段，也可运用于审计实施阶段。

第十一条 在审计计划阶段，注册会计师应当运用分析性复核，进一

步了解被审计单位的业务情况，识别潜在的风险领域。

第十二条 在审计实施阶段，注册会计师将分析性复核直接作为实质性测试程序时，应当考虑以下因素：

- (一) 分析性复核的目标；
- (二) 分析性复核结果的可信赖程度；
- (三) 被审计单位的业务性质及相关信息的可分解程度；
- (四) 信息的相关性；
- (五) 相关信息的可获得性；
- (六) 相关信息的来源；
- (七) 相关信息的可靠性；
- (八) 相关信息的可比性；
- (九) 相关内部控制的有效性；
- (十) 前期审计中发现的会计调整事项。

第十三条 在审计报告阶段，注册会计师应当运用分析性复核的结论来印证实施其他审计程序所得出的结论，以确定是否需要追加审计程序。

第十四条 注册会计师在对会计报表进行整体复核时，应当审阅会计报表及其附注，并考虑：

- (一) 针对已发现的异常差异或未预期差异所获取的审计证据是否适当；
- (二) 是否存在尚未发现的异常差异或未预期差异。

第四章 分析性复核结果的处理

第十五条 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，并考虑以下因素，合理确定分析性复核结果的可信赖程度：

- (一) 分析性复核所涉及项目的重要性。对于重要的项目，不应仅仅依赖分析性复核程序；
- (二) 分析性复核结果与针对同一审计目标实施的其他审计程序的结论的一致性；
- (三) 分析性复核预期结果的准确性。对于准确性较低的项目，不应过多地依赖分析性复核程序；
- (四) 对固有风险和控制风险的评估。对于风险较高的项目，不应过多地依赖分析性复核程序；
- (五) 实施分析性复核程序人员的能力与经验。

第十六条 如果分析性复核使用的是内部控制生成的信息，而内部控制失效，注册会计师不应信赖这些信息及分析性复核的结果。

第十七条 当分析性复核结果出现以下异常情况时，注册会计师应当进行调查，要求被审计单位予以解释，并获得适当的验证证据：

- (一) 与预期金额存在重大偏差；
- (二) 与其他相关信息严重不一致。

如果被审计单位不予解释或解释不当，注册会计师应当考虑是否实施其他审计程序。

第五章 附则

第十八条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第十九条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 12 号

——利用专家的工作

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中利用专家的工作，获取适当的审计证据，根据《独立审计基本准则》制定本准则。

第二条 本准则所称专家，是指除会计、审计之外，在某一领域中具有专门技能、知识和经验的个人或单位。

专家可以由被审计单位或会计师事务所从外部聘请或内部指派。

第三条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 在审计过程中，注册会计师可以根据需要，利用专家协助工作，但应当对利用专家工作结果所形成的审计结论负责。

第五条 在决定是否需要利用专家协助工作时，注册会计师应当考虑：

- （一）相关会计报表项目的重要性；
- （二）相关事项的性质、复杂程度及其导致错报、漏报的风险；
- （三）可以获取的其他审计证据的数量和质量。

第六条 注册会计师应当获取充分、适当的证据，以确信专家的工作能够实现特定审计目标。

第七条 注册会计师可在以下方面利用专家的工作：

- （一）特定资产的估价；
- （二）特定资产数量和物质状况的测定；
- （三）需用特殊技术或方法的金额测算；
- （四）未完成合同中已完成和未完成工作的计量；
- （五）涉及合约、诉讼和法律纠纷等的法律意见；
- （六）其他需要利用专家工作的方面。

第八条 注册会计师可以自行或会同被审计单位获取专家工作的结果，据以形成审计证据。

第三章 专家的能力、独立性及工作范围

第九条 在计划利用专家工作时，注册会计师应当对专家的专业胜任能力和独立性进行评价。

第十条 注册会计师在评价专家的专业胜任能力时，应当考虑其专业资格、专业经验与声望等。

第十一条 注册会计师在评价专家的独立性时，应当考虑：

- （一）专家与被审计单位之间是否存在重大经济利益关系；
- （二）专家及其直系亲属在被审计单位的有关部门是否担任重要职务；

(三) 可能影响专家独立性的其他因素。

上述因素可能影响专家工作结果的客观性及其可信赖程度，注册会计师应当给予必要的关注。

第十二条 如对专家的专业胜任能力和独立性存有疑虑，注册会计师应当与被审计单位交换意见，并考虑能否通过专家的工作获取充分、适当的审计证据。必要时，应当考虑追加审计程序或利用其他专家获取审计证据。

第十三条 在利用专家工作前，注册会计师应当与被审计单位和专家商定以下事项，并形成书面记录：

- (一) 专家工作的目的与范围；
- (二) 专家报告的形式与内容；
- (三) 专家工作结果的预定用途；
- (四) 在审计报告中可能提及专家的情形；
- (五) 专家利用会计资料及其他资料的范围；
- (六) 保密要求；
- (七) 专家可能使用的假设和方法；
- (八) 其他相关事项。

第四章 对专家工作结果的评价与利用

第十四条 注册会计师在利用专家工作结果作为审计证据时，应当评价其充分性和适当性，以确定能否支持会计报表的有关认定。评价专家工作结果应当考虑下列因素：

- (一) 专家所用原始资料的适当性；
- (二) 专家选用的假设和方法及其一贯性；
- (三) 专家工作结果与注册会计师形成的有关结论的差异。

第十五条 注册会计师在评价专家使用的原始资料是否适当时，应当考虑实施下列程序：

- (一) 调查和询问专家实施的程序；
- (二) 复核和测试专家所使用的原始资料。

第十六条 专家应当对其选用的假设和方法的适当性、合理性及其运用负责。

注册会计师应当根据对被审计单位的了解及实施其他审计程序所得出的结论，考虑专家选用的假设和方法是否适当、合理。

第十七条 如专家工作结果未能形成充分、适当的审计证据，或者专家得出的结论与其他审计证据不一致，注册会计师应当与被审计单位和专家共同商讨其原因及解决办法。必要时，应当实施其他审计程序或另聘专家。

第十八条 注册会计师出具无保留意见审计报告时，一般不应在审计报告中提及专家的工作。

第十九条 如果专家工作结果致使注册会计师出具带说明段的审计报告，注册会计师可考虑在说明段中提及专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等。

第二十条 注册会计师对专家工作进行评价后，如出现下列情况之

一，且无法通过实施其他审计程序获取相应的审计证据，应当出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告：

- （一）专家工作的结果与会计报表的认定存在重大差异；
- （二）专家工作的结果无法形成充分、适当的审计证据；
- （三）被审计单位不接受专家工作的结果，并拒绝另聘专家。

第五章 附则

第二十一条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十二条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 13 号

——利用其他注册会计师的工作

第一章 总则

第一条 为了规范主审注册会计师在会计报表审计中利用其他注册会计师的工作，明确双方的责任和义务，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称主审注册会计师，是指利用其他注册会计师的工作，负责对被审计单位会计报表整体发表审计意见的注册会计师。

本准则所称其他注册会计师，是指负责对被审计单位的一个或多个组成部分的会计信息实施审计的其他会计师事务所的注册会计师。

本准则所称组成部分，是指被审计单位的部门、分支机构、子公司和联营公司等，其会计信息包含于主审注册会计师所审计的会计报表整体中。

第三条 本准则不适用于下列情况：

- (一) 联合审计；
- (二) 一个或多个组成部分的会计信息对被审计单位会计报表整体不具有重大影响；
- (三) 后任注册会计师向前任注册会计师查询审计工作底稿。

第四条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第五条 注册会计师在接受委托担任主审注册会计师之前，应当考虑下列因素：

- (一) 参与程度及所审计会计报表部分的重要性；
- (二) 对其他注册会计师所审计组成部分业务的了解程度；
- (三) 其他注册会计师所审计组成部分的会计信息存在重大错报或漏报的风险。

第六条 主审注册会计师决定利用其他注册会计师的工作时，应当与其取得联系，及时告知下列事项：

- (一) 审计目的与范围；
- (二) 审计报告用途；
- (三) 会计、审计等有关规定及报告编制要求；
- (四) 需要特别关注的审计领域；
- (五) 完成审计工作的时间；
- (六) 被审计单位会计报表整体的重要性水平；
- (七) 其他重大事项。

在取得联系前，如果其他注册会计师已完成审计工作，主审注册会计师应当就上述内容对其他注册会计师的工作进行复核，以确定其工作是否符合要求。

第七条 其他注册会计师应当与主审注册会计师配合，并在征得被审计单位同意后，提供主审注册会计师所需要的资料。

第八条 主审注册会计师应当及时获取其他注册会计师能够按其要求完成审计工作的书面声明。

其他注册会计师不能按要求完成审计工作时，应当及时告知主审注册会计师。

第三章 主审注册会计师的审计程序

第九条 主审注册会计师应当实施必要的审计程序，检查、复核其他注册会计师的审计工作，并根据被审计单位的具体情况，合理确定审计程序的性质、时间和范围。

第十条 在确定审计程序时，主审注册会计师应当考虑：

- (一) 被审计单位会计报表整体的重要性水平和审计风险；
- (二) 其他注册会计师所审计组成部分会计信息的重要性水平；
- (三) 对其他注册会计师确定的审计风险水平的可接受程度。

第十一条 主审注册会计师实施的审计程序通常包括：

- (一) 了解其他注册会计师的专业胜任能力和独立性；
- (二) 了解其他注册会计师的审计目的与范围；
- (三) 向其他注册会计师了解会计、审计等有关规定和报告编制要求的遵循情况，并取得关于审计独立性和上述情况的书面声明；
- (四) 了解和评价其他注册会计师对于重大审计问题的处理情况；
- (五) 了解其他注册会计师发现的未调整事项和未披露事项的详细情况。

第十二条 如果对其他注册会计师的专业胜任能力和独立性等均表示满意，且与其有长期的业务联系或有其他充足的理由，主审注册会计师可考虑信赖其工作结果。否则，应当进一步实施以下审计程序：

- (一) 与其他注册会计师讨论其审计程序、审计结论和审计意见；
- (二) 查阅其具体审计计划；
- (三) 适当查阅其他审计工作底稿。

第十三条 实施上述审计程序后，主审注册会计师如果认为其他注册会计师的审计工作仍不能满足要求，应当与被审计单位进行商讨。必要时，应提请其他注册会计师实施追加审计程序，或者由主审注册会计师直接实施追加审计程序。

第十四条 主审注册会计师应当将上述审计程序及其执行情况，连同取得的有关资料，形成审计工作底稿。

第四章 主审注册会计师编制 审计报告时的考虑

第十五条 主审注册会计师在审计报告中一般不应提及其他注册会计师的工作。

第十六条 当存在以下情况时，主审注册会计师可考虑在审计报告中提及其他注册会计师的工作，但不应被视为将其责任分摊给其他注册会计

师：

（一）无法对其他注册会计师的工作进行复核，且无法直接实施必要的审计程序；

（二）其他注册会计师的工作不能满足要求，且无法直接实施必要的审计程序。

第十七条 如果无法依赖其他注册会计师的审计工作，且无法实施其他必要的审计程序，主审注册会计师应当出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

第十八条 主审注册会计师如果决定在审计报告中提及其他注册会计师的工作，应当指明双方的审计范围，及由其他注册会计师审计的资产总额、营业收入或其他重要项目占被审计单位会计报表整体各该项目的比例。

第十九条 如果其他注册会计师出具带说明段的审计报告，主审注册会计师应当考虑其理由及对会计报表整体的影响程度，以决定对会计报表整体发表审计意见的类型。

第五章 附则

第二十条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十一条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 14 号

——期初余额

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中对期初余额的审计，明确执业责任，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称期初余额，是指首次接受委托时，所审计会计期间期初已存在的余额。它以上期期末余额为基础，反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。

本准则所称首次接受委托，是指会计师事务所所在被审计单位上期会计报表未经独立审计，或由其他会计师事务所审计的情况下接受的审计委托。

第三条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，充分考虑期初余额对所审计会计报表的影响。

第五条 注册会计师应当根据期初余额对所审计会计报表的影响程度，合理运用专业判断，以确定期初余额的审计范围。

第六条 注册会计师进行会计报表审计时，一般无需专门对期初余额发表审计意见，但应实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响。

第七条 如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可与前任注册会计师联系，以获取必要的审计证据，但应征得被审计单位同意。前任注册会计师应当提供必要的协助。

第三章 审计程序

第八条 注册会计师对期初余额进行审计，应当获取充分、适当的审计证据，以证实：

- (一) 期初余额不存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报；
- (二) 上期期末余额已正确结转至本期，或者已恰当地重新表述；
- (三) 上期遵循了恰当的会计政策，并与本期一致。

第九条 注册会计师在确定期初余额的审计程序时，应当考虑下列因素：

- (一) 上期选用的会计政策；
- (二) 上期会计报表是否经过其他会计师事务所审计；
- (三) 会计报表项目的性质及在本期会计报表中被错报、漏报的风险；
- (四) 期初余额对本期会计报表的影响程度。

第十条 如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿，获取有关期初余额的审计证据，但应当考虑前任注册会计师的专业胜任能力和独立性。

如前任注册会计师出具了带说明段的审计报告，注册会计师应当特别关注其原因，并考虑对本期会计报表的影响。

第十一条 如实施上述审计程序仍不能获取充分、适当的审计证据，或上期会计报表未经独立审计，注册会计师应当对期初余额实施以下审计程序：

- (一) 询问被审计单位管理当局；
- (二) 审阅上期会计资料及相关资料；
- (三) 通过对本期会计报表实施的审计程序进行证实；
- (四) 补充实施其他适当的实质性测试程序。

第四章 审计结论及处理

第十二条 注册会计师应当根据已获取的审计证据，形成对期初余额的审计结论，并确定其对本期会计报表审计意见的影响。

第十三条 如期初余额对本期会计报表可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或拒绝表示意见。

第十四条 如期初余额存在严重影响本期会计报表的错报或漏报，注册会计师应当提请被审计单位进行调整或披露。如被审计单位不接受建议，注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或否定意见。

上期会计报表如经其他会计师事务所审计，注册会计师应当提请被审计单位或经其授权，将上述情况告知前任注册会计师。

第十五条 如前任注册会计师出具了带说明段的审计报告，注册会计师应当考虑相关事项对本期会计报表的影响。如其影响尚未消除，注册会计师仍应在审计报告中进行适当反映。

第五章 附则

第十六条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第十七条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计具体准则第 15 号

——期后事项

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中对期后事项的审计，明确执业责任，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称期后事项，是指资产负债表日至审计报告日发生的，以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。

本准则所称会计报表公布日，是指被审计单位对外披露已审计会计报表的日期。

第三条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，充分关注以下两类期后事项对会计报表的影响：

- (一) 能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项；
- (二) 虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项。

第五条 在审计报告日之前，注册会计师应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确认期后事项是否发生。

如期后事项确已发生，注册会计师应当在实施必要的审计程序后，确定期后事项的类型及对会计报表的影响程度，并形成审计结论。

第六条 注册会计师应当根据期后事项的类型和对会计报表的影响程度，提请被审计单位予以调整或披露。如被审计单位不接受建议，注册会计师应当确定是否在审计报告中反映，以及如何反映。

第七条 注册会计师没有责任实施审计程序或进行专门询问，以发现审计报告日至会计报表公布日发生的期后事项，但应对其已知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序。

被审计单位管理当局有责任及时向注册会计师告知可能影响会计报表的期后事项。

第八条 如果被审计单位的部门、分支机构或子公司等组成部分的会计信息由其他会计师事务所审计，注册会计师应当了解其对可能存在或发生的期后事项所实施的审计程序，并考虑相关审计结论对被审计单位会计报表整体的影响。

第三章 审计程序

第九条 注册会计师可以结合对会计报表实施的实质性测试程序或

另行实施审计程序对期后事项进行审计。

注册会计师另行实施的审计程序，应当尽量在接近审计报告日时进行。

第十条 注册会计师对期后事项实施的审计程序包括：

- (一) 询问被审计单位管理当局及有关人员；
- (二) 审阅有关资料。

第十一条 注册会计师审计期后事项，通常应当询问以下内容：(一) 已依据初步数据进行会计处理的项目的现状；

- (二) 是否已进行或将进行异常的会计调整；
- (三) 是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项；
- (四) 资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失；
- (五) 资产是否已出售或计划出售；
- (六) 是否发生新的担保、贷款或承诺；
- (七) 是否已发行或计划发行新的股票或债券；
- (八) 是否已签订或计划签订合并或清算协议；
- (九) 其他相关内容。

第十二条 注册会计师审计期后事项，通常应当审阅以下资料：

- (一) 被审计单位最近的期中会计报表及其他相关管理报告；
- (二) 管理当局关于期后事项的声明或其他陈述；
- (三) 股东大会和管理当局在资产负债表日后的有关会议记录；
- (四) 被审计单位律师或法律顾问关于期后事项的陈述；
- (五) 被审计单位管理当局确认期后事项的程序；
- (六) 其他相关资料。

第四章 编制审计报告时的考虑

第十三条 对已发现的对会计报表产生重大影响的期后事项，注册会计师应当根据其类型分别作以下处理：

(一) 对能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项，提请被审计单位调整会计报表；

(二) 对虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项，提请被审计单位披露。

第十四条 如被审计单位不接受调整或披露建议，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

第十五条 注册会计师如在审计报告日至会计报表公布日之间获知可能影响会计报表的期后事项，应当及时与被审计单位管理当局讨论。必要时，还应追加适当的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表和审计报告的影响程度。

第十六条 如对审计报告日至会计报表公布日获知的期后事项实施了追加审计程序，并已作适当处理，注册会计师可选用以下方式确定审计报告日期：

(一) 签署双重报告日期，即保留原定审计报告日，并就该期后事项注明新的审计报告日；

(二) 更改审计报告日期，即将原定审计报告日推迟至完成追加审计

程序时的审计报告日。

第十七条 如决定更改审计报告日期，注册会计师应当实施必要的审计程序，以发现原定审计报告日至更改后的审计报告日发生的可能严重影响会计报表的其他期后事项。

第十八条 如在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，注册会计师应当与被审计单位讨论如何处理，并考虑是否需要修改已审计会计报表。

如被审计单位拒绝采取适当措施，注册会计师应当考虑是否修改审计报告。

第五章 附则

第十九条 本准则由中国注册会计师协会负责解释

第二十条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计实务公告

独立审计实务公告第 1 号

——验资

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师执行验资业务，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。

第二条 本公告所称验资，是指注册会计师依法接受委托，按照本公告的要求，对被审验单位的实收资本（股本）及其相关的资产、负债的真实性、合法性进行的审验。

本公告所称被审验单位，是指在中华人民共和国境内新设立的，依法应当进行验资的企业和实行企业化管理的事业单位。

第三条 注册会计师执行其他验资业务，除有特定要求者外，应当参照本公告办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师执行验资业务，应当恪守独立、客观、公正的原则，并对验资报告的真实性、合法性负责。

验资报告的真实性的指验资报告应如实反映注册会计师的验资范围、验资依据、已实施的主要验资程序和应发表的验资意见。

验资报告的合法性是指验资报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和本公告的规定。

第五条 对于尚未建立会计帐目的被审验单位，注册会计师应在审验以前，提请其建立必要的会计帐目。

第六条 注册会计师遇到下列情况之一时，应当明确告知被审验单位予以纠正。被审验单位坚持不改的，注册会计师应拒绝出具验资报告。

（一）被审验单位不能提供真实、合法、完整的验资资料的；

（二）被审验单位对应当进行审验的项目不提供合作，甚至阻挠审验的；

（三）被审验单位坚持要求注册会计师作不实或不当证明的。

第七条 执行验资业务的注册会计师，可根据需要配备相应的业务助理人员。注册会计师应对业务助理人员的工作进行指导、监督、检查，并对其工作结果负责。

注册会计师在验资过程中聘请专家协助工作时，应考虑其能力和独立性，并对其工作结果负责。

第三章 验资内容与要求

第八条 注册会计师应当在了解被审验单位基本情况，考虑其自身能力和能否保持独立性，并初步评价验资风险后，确定是否接受委托。如接受委托，会计师事务所应与委托人签订验资业务约定书。

第九条 注册会计师执行验资业务，应当编制验资计划，对验资工作作出合理安排。

第十条 注册会计师验资的范围包括实收资本（股本），形成实收资本（股本）的货币资金、实物资产和无形资产，以及相关的负债等。

第十一条 对于投资者投入的资本，注册会计师应按其不同的出资方式，分别采用下列方法验证：

（一）以货币资金投入的，应在被审验单位开户银行出具的收款凭证及银行对帐单等的基础上审验投入资本。对于股份有限公司向社会公开募集的股本，还应审验承销机构的承销协议和募股清单。

（二）以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物资产投入的，注册会计师应清点实物，验证其财产权归属。实物的作价应按照国家有关规定，分别在资产评估确认或价值鉴定或各投资者协商一致并经批准的价格基础上审验。

（三）以工业产权、非专利技术和土地使用权等无形资产投入的，注册会计师应验证其财产权归属。无形资产的作价应按照国家有关规定，分别在资产评估确认或各投资者协商一致并经批准的价格基础上审验。

第十二条 在验资过程中，注册会计师应对投资主体、出资方式、出资比例、出资期限、投资币种等重要事项予以关注。

第十三条 注册会计师应当对被审验单位的实收资本（股本）及相关资产、负债的会计记录进行审核，发现误差，应提请被审验单位调整。如被审验单位拒绝进行调整，注册会计师应当根据需要调整事项的性质和重要程度，确定是否在验资报告中予以反映。

第十四条 注册会计师对于验资业务的执行过程，应做出相应记录，形成验资工作底稿。

第四章 验资报告

第十五条 注册会计师应当在实施了必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，分析、评价验资结论后，形成验资意见，出具验资报告。根据有关法律，验资报告具有证明效力。

第十六条 验资报告包括以下基本内容：

（一）标题。标题统一规范为“验资报告”；

（二）收件人。收件人为验资业务的委托人；

（三）范围段。范围段应当说明验资范围、被审验单位责任与验资责任、验资依据、已实施的主要验资程序等；

（四）意见段。意见段应当明确说明注册会计师的验资意见；

（五）签章和会计师事务所地址。验资报告应由注册会计师签名、盖章，并加盖会计师事务所公章；

（六）报告日期。验资报告日期是指注册会计师完成外勤审验工作的日期；

（七）附件。验资报告附件包括“投入资本（股本）明细表”、“验资事项说明”以及注册会计师认为必要的其他附件。

第十七条 注册会计师在范围段中应明确说明，提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整是被审验单位的责任；按照本公告

要求，出具真实、合法的验资报告是注册会计师的责任。

第十八条 在发表验资意见时，注册会计师应明确说明截止至验资报告日确认的被审验单位实收资本（股本）及相关资产、负债的数额。

第十九条 注册会计师与被审验单位在实收资本（股本）及相关的资产、负债的确认方面存在异议，且无法协商一致时，或在注册会计师认为必要时，应当在意见段之后增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。

第二十条 验资报告应当径送委托人，无需经其他单位审定。委托人或其他第三者因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

第五章 附则

第二十一条 本公告由中国注册会计师协会负责解释。

第二十二条 本公告自 1996 年 1 月 1 日起施行。

独立审计实务公告第 2 号

——管理建议书

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中编制和出具管理建议书，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。

第二条 本公告所称管理建议书，是指注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。

第三条 注册会计师接受委托，对内部控制进行专门审核，并提出管理建议，不适用本公告。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师对审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，应当告知被审计单位管理当局。必要时，可出具管理建议书。

注册会计师对审计过程中注意到的内部控制一般问题，可以口头或其他适当方式向被审计单位有关人员提出。

第五条 注册会计师应当将在审计过程中注意到的内部控制缺陷以及与被审计单位的沟通情况，记录于审计工作底稿。

第六条 管理建议书提及的内部控制重大缺陷，仅为注册会计师在审计过程中注意到的，并非内部控制可能存在的全部缺陷。

管理建议书不应被视为注册会计师对被审计单位内部控制整体发表的意见，也不能减轻或免除被审计单位管理当局建立健全内部控制的责任。

第七条 注册会计师出具管理建议书，不应影响其应当发表的审计意见。

第八条 除有特别规定者外，注册会计师在征得被审计单位管理当局同意之前，不得将管理建议书的内容泄露给任何第三者。

第三章 内容与格式

第九条 管理建议书一般应当包括下列基本内容：

- (一) 标题；
- (二) 收件人；
- (三) 会计报表审计目的及管理建议书的性质；
- (四) 内部控制重大缺陷及其影响和改进建议；
- (五) 使用范围及使用责任；
- (六) 签章；
- (七) 日期。

第十条 管理建议书的标题应当统一规范为“管理建议书”。

第十一条 管理建议书的收件人应为被审计单位管理当局。

第十二条 管理建议书应当指明审计目的是对会计报表发表审计意

见。管理建议书仅指出了注册会计师在审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，不应被视为对内部控制发表的鉴证意见，所提建议不具有强制性和公证性。

第十三条 管理建议书应当指明其仅供被审计单位管理当局内部参考。因使用不当造成的后果，与注册会计师及其所在会计师事务所无关。

第十四条 管理建议书应当指明注册会计师在审计过程中注意到的内部控制设计及运行方面的重大缺陷，包括前期建议改进但本期仍然存在的重大缺陷。

第十五条 管理建议书应当指明内部控制重大缺陷对会计报表可能产生的影响，以及相应的改进建议。

必要时，管理建议书可说明被审计单位管理当局对内部控制重大缺陷和改进建议作出的反应。

第十六条 管理建议书应当由注册会计师签章，并加盖会计师事务所公章，注明日期。

第四章 编制与出具要求

第十七条 注册会计师在编制管理建议书之前，应当对审计工作底稿中记录的内部控制重大缺陷及其改进建议进行复核，并以经过复核的审计工作底稿为依据，编制管理建议书。

第十八条 管理建议书中反映的内部控制缺陷，可按其对会计报表的影响程度排列。

第十九条 在出具管理建议书之前，注册会计师应当与被审计单位有关人员讨论管理建议书的相关内容，以确认所述重大缺陷是否属实。

第五章 附则

第二十条 本公告由中国注册会计师协会负责解释。

第二十一条 本公告自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计实务公告第3号

——小规模企业审计的特殊考虑

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师按照独立审计准则的要求，执行小规模企业会计报表审计业务，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。

第二条 本公告所称小规模企业，是指营业额或资产总额较小，职工人数较少，职责分工有限的企业。

第三条 注册会计师对小规模企业执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本公告办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当合理运用专业判断，确定被审计单位是否为小规模企业，以根据其特征，实施有效的审计程序。

注册会计师的判断结果，并不改变其审计目的及应当承担的审计责任。

第五条 注册会计师应当充分关注小规模企业可能存在的以下主要特征及其对会计报表的影响：

- (一) 所有权集中于少数个人；
- (二) 管理人员少，组织结构简单；
- (三) 缺乏成文的内部控制制度；
- (四) 不相容职责分工有限；
- (五) 管理当局凌驾于内部控制之上的可能性很大；
- (六) 高层管理人员或业主可能支配所有基本经营活动；
- (七) 经营规模较小，经济业务简单。

第六条 注册会计师应当充分了解小规模企业的基本情况，初步评价审计风险，以确定是否接受委托。

第七条 如果小规模企业会计记录不完整、内部控制不存在或管理人员品行不端，可能导致无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师可考虑拒绝接受委托，或解除业务约定。

第八条 注册会计师审计小规模企业，应当运用专业判断，合理确定审计重要性和审计风险水平，并可根据实际情况适当简化审计计划。

第九条 会计师事务所可同时承接同一小规模企业的审计业务和会计咨询、会计服务业务，但应达到以下要求：

- (一) 执行审计业务的注册会计师不能承办影响其独立、客观、公正地发表审计意见的会计咨询、会计服务业务；
- (二) 注册会计师为企业提出建议时，不应代替企业作出决策或认同某些业务的执行。

第三章 对内部控制的特殊考虑

第十条 注册会计师审计小规模企业会计报表时，应适当了解内部控制，以确定可否信赖。必要时，注册会计师可要求其以书面形式对相关内部控制作出说明。

第十一条 小规模企业的内部控制通常比较薄弱，控制风险较高，注册会计师可考虑不对其进行符合性测试。

第十二条 注册会计师如未对特定内部控制实施符合性测试，而委托人要求对其进行专门审核，可考虑与委托人另行签订业务约定书。

第四章 对实质性测试的特殊考虑

第十三条 注册会计师进行实质性测试时，应当按照独立审计准则的要求实施必要的审计程序，但可根据具体情况予以适当简化。

第十四条 小规模企业的固有风险和控制风险通常较高，注册会计师一般应主要或全部依赖实质性测试程序获取审计证据，以将检查风险降低至可接受的水平。

第十五条 注册会计师进行实质性测试时，应当考虑成本与效益原则，采用以下方法，以有效地获取审计证据：

- (一) 对会计报表项目，特别是对损益表项目进行分析性复核；
- (二) 对帐户余额，特别是对重要帐户的余额进行测试；
- (三) 对重要交易或事项进行测试。

第十六条 注册会计师进行实质性测试时，应当特别关注可能导致小规模企业会计报表产生重大错报或漏报的下列情况：

- (一) 为减少纳税等目的而低估收入或高估费用；
- (二) 将私人费用在企业列支；
- (三) 业主或管理人员因解决个人财务问题等而从企业谋取不当利益；
- (四) 因对外筹资等需要而粉饰财务状况和经营成果；
- (五) 管理人员从企业获得的经济利益与其承担的责任及企业经营规模不相称；
- (六) 管理人员获得的经济利益取决于企业经营成果的大小。

第五章 附则

第十七条 本公告由中国注册会计师协会负责解释。

第十八条 本公告自 1997 年 1 月 1 日起施行。

独立审计实务公告第 4 号

——盈利预测审核

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师执行盈利预测审核业务，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。

第二条 本公告所称盈利预测审核，是指注册会计师接受委托，对被审核单位盈利预测进行审查与复核，并发表审核意见。

本公告所称被审核单位，是指负责编制盈利预测并接受注册会计师审核的企业或其他单位。

本公告所称盈利预测，是指被审核单位对未来会计期间的经营成果所作的预计和测算。

第三条 注册会计师执行其他财务预测审核业务，除有特定要求者外，应当参照本公告办理。

第二章 一般原则

第四条 按照本公告的要求出具盈利预测审核报告，并保证其真实性、合法性，是注册会计师的审核责任；合理编制并充分披露盈利预测是被审核单位的责任。

第五条 注册会计师进行盈利预测审核的目的，是对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核，并发表审核意见。

第六条 盈利预测具有固有的不确定性，不能避免主观判断，注册会计师不应就预测结果的可实现程度作出保证。

第七条 在接受委托前，注册会计师应当与委托人商谈盈利预测审核的目的与范围，双方的责任、义务，并考虑自身的能力和能否保持独立性，以确定是否接受委托。

注册会计师如认为盈利预测所依据的基本假设明显不切实际，或所作预测将偏离原定的使用目的，应当明确告知被审核单位予以纠正。被审核单位坚持不改的，注册会计师应当拒绝接受委托或解除业务约定。

第八条 盈利预测审核的范围应当根据有关法规的规定及业务约定的要求确定。注册会计师在确定其审核范围时，应当了解被审核单位的经营情况及影响未来经营成果的关键因素，并考虑以下方面：

- (一) 被审核单位编制盈利预测的经验与能力；
- (二) 被审核单位编制盈利预测的程序；
- (三) 盈利预测的目的与范围；
- (四) 盈利预测期间的长短。

第九条 注册会计师了解被审核单位的经营情况及影响未来经营成果的关键因素主要包括：

- (一) 被审核单位的历史背景、行业性质、生产经营方式、市场竞争能力、有关法律法规及会计政策的特殊要求；

- (二) 被审核单位产品或劳务的市场占有率及营销计划；
- (三) 被审核单位生产经营所需要的人、财、物等资源的供应情况和成本水平；
- (四) 被审核单位以前年度的经营成果及发展趋势；
- (五) 宏观经济的影响。

第三章 审核程序

第十条 注册会计师执行盈利预测审核业务，应当在充分了解被审核单位有关情况的基础上，制定审核程序，对审核工作作出合理安排，并根据审核过程中情况的变化，予以修改和补充。

第十一条 注册会计师应当获取被审核单位关于盈利预测基本假设的书面文件，并检查实际编制盈利预测所依据的基本假设是否与其一致。

第十二条 注册会计师应当检查盈利预测所依据的基本假设是否有合理的支持证据，并判断是否运用了不合理假设。

第十三条 注册会计师应当获取盈利预测基本假设所依据的有关资料，并检查以下事项：

- (一) 各项假设是否确实以有关资料为依据；
- (二) 建立假设所依据的资料是否存在不合理因素；
- (三) 建立假设的过程是否合理。

第十四条 注册会计师在判断盈利预测是否运用了不合理假设时，应当特别关注以下假设：

- (一) 对盈利预测结果有重大影响的；
- (二) 特别容易受关键因素变动影响的；
- (三) 偏离历史趋势的；
- (四) 具有高度不确定性的。

第十五条 注册会计师没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见，也不宜评价超越其专长范围的假设。

第十六条 注册会计师应当了解盈利预测的编制过程和以前盈利预测的实现程度，并实施以下程序，以审核盈利预测所采用的会计政策和编制基础：

- (一) 分析和评价经营业务的稳定性及其发展趋势；
- (二) 核实盈利预测的支持证据是否充分；
- (三) 审查盈利预测选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致；
- (四) 核实盈利预测的计算方法是否适当。

第十七条 注册会计师执行盈利预测审核业务，应当取得被审核单位管理当局有关盈利预测的声明书。

第十八条 注册会计师应当将盈利预测审核业务的执行过程及结果记录于审核工作底稿，并进行必要的复核。

第十九条 审核工作底稿一般应包括：

- (一) 盈利预测依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础等资料；
- (二) 审核业务约定书；
- (三) 审核计划；

- (四) 被审核单位编制的盈利预测表；
- (五) 盈利预测基本假设的评价记录；
- (六) 盈利预测所选用会计政策的审查记录；
- (七) 盈利预测计算方法的审查记录；
- (八) 被审核单位管理当局声明书；
- (九) 审核工作总结；
- (十) 审核报告；
- (十一) 与盈利预测审核有关的其他资料。

第四章 审核报告

第二十条 注册会计师应当在实施必要的审核程序后，以经过核实的证据为依据，形成审核意见，出具审核报告。

第二十一条 审核报告应当包括以下基本内容：

- (一) 标题；
- (二) 收件人；
- (三) 范围段；
- (四) 意见段；
- (五) 签章和会计师事务所地址；
- (六) 报告日期。

第二十二条 审核报告的标题应当统一规范为“盈利预测审核报告”。

第二十三条 审核报告的收件人应当为审核业务的委托人。审核报告应当载明收件人的全称。

第二十四条 审核报告的范围段应当说明以下内容：

- (一) 审核范围；
- (二) 被审核单位对盈利预测的责任和注册会计师的审核责任；
- (三) 审核依据，即“独立审计实务公告第4号——盈利预测审核”；
- (四) 已实施的主要审核程序。

第二十五条 审核报告的意见段应当说明以下内容：

- (一) 盈利预测依据的基本假设是否已充分披露，是否有证据表明这些基本假设是不合理的；
- (二) 盈利预测选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致；
- (三) 盈利预测是否按确定的编制基础编制。

注册会计师与被审核单位在上述方面存在异议，且无法协商一致时，应当在意见段之后增列说明段予以反映。

第二十六条 审核报告应当由注册会计师签名、盖章，加盖会计师事务所公章，并标明会计师事务所地址。

第二十七条 报告日期是指注册会计师完成外勤审核工作的日期。审核报告日期不应早于被审核单位管理当局确认和签署盈利预测的日期。

第五章 附则

第二十八条 本公告由中国注册会计师协会负责解释

第二十九条 本公告自 1997 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师执业规范指南

中国注册会计师执业规范指南第 1 号 ——年度会计报表审计

(试行)

1. 引言

1.1 (制定目的与依据) 为了规范注册会计师执行年度会计报表审计业务,明确执业要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》和《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》等,制定本指南。

1.2 (性质与约束力) 本指南就年度会计报表审计业务的审计内容和方法提供具体指导,注册会计师应当参照执行。在遇到本指南未明确涉及的特殊情况时,注册会计师应当运用其专业判断。

1.3 (适用范围) 本指南适用于在中华人民共和国设立的所有企业以及实行企业化管理的事业单位的年度会计报表审计。其他特殊目的的审计业务,除有特别规定者外,可比照本指南办理。

1.4 (结构) 本指南由审计计划、审计实施、完成审计工作和审计报告四部分组成。

1.5 (适用对象) 本指南以工业企业为对象,对年度会计报表的审计提供了比较全面的操作规范。对于非工业企业的年度会计报表审计,会计师事务所可根据被审计单位的特点和要求,在本指南的基础上制定出相应的操作规范,但在一般情况下,不得与本指南的要求相违背。

1.6 (审计工作底稿) 本指南对审计工作底稿未作详尽规范,注册会计师应参照《审计工作底稿规范指南》执行。

1.7 (期初余额、内部控制与审计风险) 本指南对期初余额、内部控制制度及审计风险等内容未作详尽规范。

1.8 (抽样审计与详细审计) 本指南对符合性测试、实质性测试均按抽样审计方法进行描述,未对详细审计方法进行规范。

1.9 (专业术语) 本指南使用的下列术语,除非另有所指,具有以下含义:

“审计”是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。

“被审计单位”是指负责编制和报送会计报表,并接受注册会计师审计的企业和实行企业化管理的事业单位。

“审计业务约定书”是指会计师事务所与委托人共同签订的,据以确认审计业务的委托与受托关系,明确委托目的、审计范围及双方责任与义务等事项的书面合约。

“审计计划”是指注册会计师为了完成年度会计报表审计业务,达到预期的审计目的,在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

“审计抽样”是指注册会计师在实施审计程序时,从审计对象总体中

选取一定数量的样本进行测试，并根据测试结果，推断总体特征。

“审计证据”是指注册会计师在执行审计业务过程中，为形成审计意见所获取的证据。

“审计工作底稿”是指注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。

“审计报告”是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施了必要的审计程序和获取充分、适当的审计证据后出具的，用于对被审计单位年度会计报表发表意见的书面文件。

1. 10（解释权）本指南由中国注册会计师协会负责解释。

2. 审计计划

2. 1 （基本原则）注册会计师应当在调查、了解被审计单位基本情况后，与委托人签订审计业务约定书，并编制审计计划。

2. 2 预备调查

2. 21 在签订审计业务约定书之前，会计师事务所应当委派注册会计师了解被审计单位基本情况，初步调查相关内部控制制度，初步确定审计风险，并与委托人就约定事项进行商议，明确委托目的和审计范围。

2. 22 注册会计师应当通过查阅以前年度审计档案、与被审计单位管理当局座谈、实地参观、分析性测试等方法，了解被审计单位的基本情况。这些基本情况主要包括：

- (1) 业务性质、经营规模与特点及管理组织结构；
- (2) 经营情况及经营风险；
- (3) 以前年度接受审计的情况；
- (4) 财务会计机构及其工作组织；
- (5) 厂房、设备及办公场所；
- (6) 其他与签订审计业务约定书相关的事项。

2. 23 分析性测试包括会计报表的概略性分析和帐项余额或发生额的详细分析两种。在预备调查阶段，重点在于对未审会计报表的总体概略性分析，以初步确定重点审计领域。

2. 3 签订审计业务约定书

2. 31 注册会计师对被审计单位的基本情况有所了解后，如果决定接受委托，应当由会计师事务所与委托人签订审计业务约定书。

2. 32 审计业务约定书一般应当包括以下基本内容：

- (1) 签约双方的名称；
- (2) 委托目的；
- (3) 审计范围；
- (4) 会计责任与审计责任；
- (5) 签约双方的义务；
- (6) 出具审计报告的时间要求；

- (7) 审计报告的使用责任；
- (8) 审计收费；
- (9) 审计业务约定书的有效期间；
- (10) 违约责任；
- (11) 签约双方认为应约定的其他事项；
- (12) 签约时间。

2.33 初次接受审计委托的审计业务约定书可按下列示范拟订，常年审计，可根据需要进行相应变更。

审计业务约定书范例

甲方：ABC 有限公司

乙方：××会计师事务所

兹由甲方委托乙方进行 19××年度会计报表审计，经双方协商，达成以下约定：

一、业务范围及目的

乙方接受甲方委托，对甲方 19××年 12 月 31 日资产负债表以及截止该日 19××年度的损益表和财务状况变动表进行审计。

乙方将根据中国注册会计师独立审计准则，对甲方的内部控制制度进行研究和评价，对会计记录进行必要的抽查，以及在当时情况下乙方认为必要的其他审计程序，并在此基础上对上述会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

二、甲方的责任与义务

甲方的责任是：建立健全内部控制制度，保护资产的安全完整，保证会计资料的真实、合法、完整，保证会计报表充分披露有关的信息。

甲方的义务是：

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料。
2. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件及合作，具体事项将由乙方审计工作人员于工作开始前，提供清单。
3. 按本约定书之规定及时足额支付审计费用。
4. 在 19××年×月×日之前提供审计所需的全部资料。

三、乙方的责任和义务

乙方的责任是：按照中国注册会计师独立审计准则的要求进行审计，出具审计报告，保证审计报告的真实性和合法性。

乙方的义务是：

1. 按照约定时间完成审计业务，出具审计报告。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查的方法，加上甲方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素制约，难免存在会计报表在某些重要的方面反映失实，而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况，因此，乙方的审计责任并不能替代、减轻或免除甲方的会计责任。
2. 对执行业务过程中知悉的甲方商业秘密严加保密。除非中国注册会计师协会执业准则另有规定，或经甲方同意，乙方不得将其知悉的商业秘密和甲方提供的资料对外泄露。

3. 审计工作结束后，乙方将根据情况对甲方会计处理、内部控制制度及其他事项等提出改进意见。

4. 在 19××年×月×日之前出具审计报告。

四、审计收费

乙方应收本约定审计事项的费用，按照乙方实际参加本项审计业务的各级别工作人员所花费时间及《××收费规定》的计费标准确定，预计为人民币××

如因审计工作遇到重大问题，致使乙方实际花费审计工作时间有较大幅度的增加，甲方应在了解实情后，酌情调增审计费用。

五、审计报告的使用责任

乙方向甲方出具的审计报告一式××份，这些报告由甲方分发、使用，使用不当的责任与乙方无关。

六、约定书的有效期间

本约定书一式两份，甲乙双方各执一份，并具有同等法律效力。

本约定自 19××年×月×日起生效，并在本约定事项全部完成日之前有效。

七、约定事项的变更

由于出现不可预见的情况，影响审计工作如期完成，或需提前出具审计报告，甲乙双方可要求变更约定事项，但应及时通知对方，并由双方协商解决。

八、违约责任

甲乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

九、甲乙双方对其他有关事项的约定

甲方：ABC 有限公司

(签章)

代表：(签章)

年 月 日

乙方：××会计师事务所

(签章)

代表：(签章)

年 月 日

2. 34 会计师事务所或委托人如需修改、补充审计业务的约定内容，应当以适当的方式获得对方的确认。

2. 35 会计师事务所应对审计业务约定书统一编号，并于审计工作结束后归入审计业务档案。

2. 4 审计计划的编制

2. 41 在编制审计计划前，注册会计师应当了解被审计单位的以下情况，并考虑其在预备调查阶段的工作结果，据以确定可能影响会计报表的重要事项：

- (1) 年度会计报表及其明细资料；
- (2) 合同、协议、章程、营业执照等法律性文件；
- (3) 重要会议记录；
- (4) 相关内部控制制度；
- (5) 其他与编制审计计划相关的重要情况。

2. 42 在编制审计计划前，注册会计师应当查阅上一年度审计档案，

关注以下事项，并考虑其对本期审计工作的影响：

- (1) 上一年度的审计意见类型；
- (2) 上一年度的审计计划及审计总结；
- (3) 上一年度的重要审计调整事项；
- (4) 上一年度的或有损失；
- (5) 上一年度的管理建议要点；
- (6) 上一年度的其他有关重要事项。

如初次接受委托，注册会计师应当考虑是否向前任注册会计师查询审计工作底稿。

2. 43 在编制审计计划时，注册会计师应当特别考虑以下因素：

- (1) 委托目的、审计范围及审计责任；
- (2) 被审计单位的经营规模及其业务复杂程度；
- (3) 被审计单位以前年度的审计情况；
- (4) 被审计单位在审计年度内内部管理的变化及其对审计的影响；
- (5) 被审计单位的持续经营能力；
- (6) 经济形势及行业政策的变化对被审计单位的影响；
- (7) 关联者及其交易；
- (8) 国家新近颁发的有关法规对审计工作产生的影响；
- (9) 被审计单位会计政策的选用及其变更；
- (10) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用；
- (11) 审计小组成员的业务能力、审计经历和对被审计单位情况的了解程度。

2. 44 在编制审计计划时，注册会计师应当对被审计单位内部控制制度、重要性和审计风险进行适当评估。

重要性是指会计报表整体或个别项目存在错报和漏报而可能对会计报表使用者的判断或决策产生不良影响的程度。重要性是个相对概念，注册会计师应当根据被审计单位的具体情况作出专业判断。通常，一个会计报表项目是否重要，可根据其对净利润、营业收入、净资产或总资产的影响程度来判断。

审计风险是指当会计报表存在重大错报或漏报，而注册会计师经过审计后发表不恰当审计意见的风险。通常，审计风险包括固有风险、控制风险和检查风险，注册会计师在编制审计计划时，应当予以充分关注。

2. 45 注册会计师一般应编制总体审计计划和具体审计计划。总体审计计划是对审计的预期范围和实施方式所作的规划，是注册会计师从接受委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合规划。具体审计计划是依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需要的审计程序的性质、时间和范围所作的详细规划与说明。

2. 451 总体审计计划一般应包括以下基本内容：

- (1) 被审计单位的基本情况

主要包括被审计单位所属行业及经营特点；被审计单位的历史沿革、业务性质、组织结构、经营规模、经营情况及经营风险；财务会计机构及其工作组织；重大会计政策的选用及其变动情况；以前年度审计情况等。

- (2) 审计目的、审计范围及审计策略

审计目的是对被审计单位年度会计报表的合法性、公允性及会计处理

方法的一贯性发表审计意见。

审计范围一般应限于约定的会计报表报告期内的有关事项，但凡与被审计单位会计报表有关和可能对注册会计师作出专业判断产生影响的所有方面，均属于审计范围。

审计策略是注册会计师根据确定的审计范围，选择能够达到审计目的而应当实施的最有效审计程序的基本思路和组织方式。例如，根据对被审计单位基本情况的了解、内部控制制度和审计风险的初步评估，决定是否进行符合性测试；决定实质性测试是按业务循环测试，还是按会计报表项目顺序测试；根据重要性原则，决定子公司和联营公司的审计方式是采用重点审计，还是采用一般审计、审阅或会计报表分析；审计如何同评估协调；在审计合并会计报表时，如何进行分工与组织；是否实施预审等等。

(3) 重要会计问题及重点审计领域

通过对会计报表的分析性测试、对被审计单位内部控制制度和审计风险的初步评估，注册会计师在审计计划中应运用其专业判断和审计经验，确定被审计单位的重要会计问题及重点审计领域。确定重点审计领域，实质上是鉴别各类经济业务和各会计报表项目的重要性。重点审计领域通常包括须经管理当局主观判断的会计事项（如存货计价方法的变更）；有异常波动的会计报表项目；相关内部控制制度非常薄弱的会计报表项目；对会计报表整体反映产生直接且重大影响的会计报表项目；会计报表截止日前后发生的大额或异常经济业务；长期挂帐项目（如逾期应收款项、呆滞存货等）；与关联者的业务往来等。

(4) 审计工作进度及时间、费用预算

注册会计师应对各种审计程序的实施时间及进度作出规划。特别要明确有时间限制的审计程序（如存货监盘、函证等）何时实施。同时，对审计全过程各级别审计人员所需的工作时间应作出合理预计，并按照有关收费标准，确定应予收取的审计费用。

(5) 审计小组组成及人员分工要求

在确定审计小组成员，特别是确定项目负责人、签字注册会计师时，应充分考虑其审计经验、胜任能力及独立性，并根据各自特长合理分工。

(6) 重要性水平的确定及审计风险的评估

注册会计师应当根据被审计单位的行业类别、经营性质、营运状况等具体情况，运用其专业判断和审计经验，选择净利润、营业收入、净资产或总资产等作为计量基础，确定重要性总体水平，并分配于各会计报表项目。重要性水平通常表示为净利润、营业收入、净资产或总资产的一定百分比，并据此确定重要性的金额。

注册会计师还应根据已了解的被审计单位的基本情况和对内部控制制度的初步评价，对审计风险作出评估。

(7) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用

当注册会计师需要利用专家或被审计单位内部审计人员的工作时，应当考虑其独立性和专业胜任能力，并对其工作作出合理安排。

与其他会计师事务所合作审计时，注册会计师应当就如何分工、协调和配合等事宜作出规划。

(8) 其他有关内容

2. 452 具体审计计划一般通过审计程序表予以体现，应当包括各具

体审计项目的以下基本内容：

(1) 审计目标

年度会计报表的审计目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。这一审计目的是建立在具体审计目标实现的基础之上的。具体审计目标包括记录完整性、资产负债存在性、计价准确性、所有权归属性、披露充分性。注册会计师应当根据具体审计目标，确定合理有效的审计程序。

(2) 审计程序

审计程序包括符合性测试程序和实质性测试程序。在制定具体审计计划时，通常采用常规程序。当常规程序无法达到审计目标时，应采用替代程序或补充程序。常规程序是指根据审计准则的要求和符合性测试的结果确定的必须实施的审计程序（详见本指南第三部分）；补充程序是当实施常规程序无法达到审计目标时，应当追加的审计程序，替代程序是指实施常规程序和补充程序后仍无法达到审计目标时所实施的其他替代审计程序，如对应收帐款采用发函询证程序无法确认时，可采用检查相关销售业务的原始凭证及期后收款情况等审计程序予以替代。

(3) 执行人及执行日期

(4) 审计工作底稿的索引号

(5) 其他有关内容

2.46 审计计划的繁简程度取决于被审计单位的经营规模、业务的复杂程度以及审计目的等。

2.5 审计计划的审核和批准

2.51 审计计划应当经会计师事务所的有关业务负责人审核和批准，重大审计项目的审计计划，应经主任会计师审核和批准，审核和批准意见应记录于审计工作底稿。

2.511 对总体审计计划，应审核以下主要事项：

- (1) 审计目的、审计范围及审计策略的确定是否恰当；
- (2) 对重要会计问题、重大审计领域以及相应的重要审计程序的确定是否恰当；
- (3) 时间预算是否合理；
- (4) 审计小组成员的选派与分工是否恰当；
- (5) 对被审计单位的内部控制制度的信赖程度是否恰当；
- (6) 对审计重要性水平的确定及审计风险的评估是否恰当；
- (7) 对专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用是否恰当。

2.512 对具体审计计划，应审核以下主要事项：

- (1) 审计程序能否达到审计目标；
- (2) 审计程序是否适合各审计项目的具体情况；
- (3) 重点审计领域中，各审计项目的审计程序是否恰当；
- (4) 重点审计程序的制定是否恰当。

3. 审计测试

3.1 审计测试的种类

3.11 在审计实施阶段，注册会计师应按照审计计划，对拟予信赖的内部控制制度进行符合性测试，并对各会计报表项目实施实质性测试。

3.111 符合性测试是通过一定的审计方法，测试被审计单位业务活动的运行与相关内部控制制度的符合程度，以确定实质性测试的性质、范围和时间。

符合性测试通常按照业务循环，采用抽样方法进行。

符合性测试是否实施，应当遵循“成本与效益”原则。出现下列情况时，可不实施符合性测试，而直接实施实质性测试：

(1) 被审计单位的内部控制制度不存在；

(2) 被审计单位的内部控制制度尽管存在，但注册会计师通过调查或简易测试，发现其并未得到遵循；

(3) 符合性测试的工作量可能大于实施符合性测试所减少的实质性测试的工作量。

3.112 实质性测试是在符合性测试基础上，运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法，对被审计单位会计报表项目金额进行的证实性测试。实质性测试通常按照会计报表项目顺序或业务循环，采用抽样方法进行。对于通过风险评估和符合性测试而被确认为风险较高的会计报表项目或业务循环，注册会计师应给予特别关注，必要时应当进行详细审计。

3.12 注册会计师采用抽样方法实施符合性测试和实质性测试时，应当按照《独立审计具体准则第4号——审计抽样》的规定执行。

符合性测试的样本量，主要根据被审计单位会计事项的发生频率确定。下表所列示的会计事项发生频率与样本量的关系可供参考。

会计事项发生频率	符合性测试样本量的选取	
	相关会计凭证抽查量	重新抽查量
每月一次	2 — 6	1 — 2
每周一次	4 — 10	2 — 4
每日一次	10 — 25	4 — 10
全年 1000 次以下	25 — 50	10 — 15
全年 1000 次以上	50 — 100	15 — 20

注：重新抽查量是指对所选取的样本进行测试发现误差时，应当再次选取的样本量。

3.13 工业企业的业务活动通常可分为以下六个业务循环：

(1) 销售与收款循环。主要包括处理顾客订货、批准赊销、开具销售发票、发运商品、处理与记录销售收入、应收帐款和货款收入等业务。

(2) 购置与付帐循环。主要包括处理订货单、验收商品、劳务和固定资产、确认债务以及处理与记录购入资产、应付帐款和货款支出等业务。

(3) 生产循环。主要包括领用材料、加工产品、支付与分摊各种生产费用、核算成本等业务。

(4) 仓储与存货循环。主要包括处理请购单、验收及储存材料、在产

品、产成品以及发送产成品等业务。

(5) 工薪与人事循环。主要包括处理人事聘用、解聘、记录工作时间、编制工薪表、支付工薪、编制代扣个人所得税计算表、支付相关税款等业务。

(6) 融资与投资循环。主要包括处理和记录有关贷款、发行证券、对外投资、计算融资费用和投资收益等业务。

3.14 各个业务循环涉及的会计报表项目如下表所示。一些会计报表项目在多个业务循环中均可能涉及，实施符合性测试时，为避免重复测试，应将这些项目归并于与其关系最为密切的业务循环进行测试。由于几乎每个业务循环都可能涉及货币资金项目，很难将其归属于某一特定业务循环，可以对其单独进行符合性测试。

业务循环与会计报表项目对照表

业务循环	资产负债表项目	损益表项目
销售与收款循环	货币资金 应收票据 应收帐款 坏帐准备 其他应收款 预收帐款 未交税金 其他未交款	产品销售收入 产品销售税金及附加 销售费用 管理费用 其他业务利润
采购与付款循环	货币资金 预付帐款 存货 待摊费用 固定资产 累计折旧 固定资产清理 在建工程 待处理固定资产净损失 无形资产 递延资产 递延税款借项 其他长期资产 应付票据 应付帐款 其他应付款 未交税金 预提费用 长期应付款 递延税款贷项	其他业务利润 管理费用 营业外收入 营业外支出
仓储与存货循环	存货 待处理流动资产净损失	产品销售成本 管理费用 营业外支出
生产循环	货币资金 存货 未交税金 待摊费用 预提费用	产品销售成本 管理费用
工薪与人事循环	货币资金 存货 其他应付款 应付工资 应付福利费	产品销售费用 管理费用
融资与投资循环	货币资金 短期投资 其他应收款 长期投资 短期借款 未交税金 长期借款 应付债券 长期应付款 实收资本 资本公积 盈余公积 未分配利润	财务费用 投资收益 以前年度损益调整 所得税

注：表中所列会计报表项目以《工业企业会计制度》为准。

3.2 符合性测试常规程序

3.21 销售与收款循环

3.211 抽取销售发票，作如下检查：

- (1) 核对销售发票、销售合同、销售订单所载明的品名、规格、数量、价格是否一致；
- (2) 检查销售合同、赊销是否经核准；
- (3) 核对相应的运货单副本，检查销售发票日期与运货日期是否一致；
- (4) 检查销售发票中所列商品的单价并与商品价目表核对；
- (5) 复核销售发票中列示的数量、单价和金额；
- (6) 从销售发票追查至销售记帐凭证或销售记帐凭证汇总表；
- (7) 从销售记帐凭证或销售记帐凭证汇总表追查至总分类帐及明细分类帐

3. 212 抽取一定时期内的销售发票，检查其是否连续编号、有否缺号、作废发票的处理是否正确。

3. 213 抽取运货单，并与相关的销售发票核对，检查已发出的商品是否均已向顾客开出发票。

3. 214 检查销售退回、折让、折扣的核准：

(1) 检查销售退回和折让是否附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单；

(2) 检查所退回的商品是否具有仓库签发的退货验收报告；

(3) 销售退回与折让的批准与贷项通知单的签发职责是否分离；

(4) 现金折扣是否经过适当授权，授权人与收款人的职责是否分离。

3. 215 抽取收款凭证，作如下检查：

(1) 是否将记录收款与保管现金的职责分离；

(2) 收到货款是否开具收款收据；

(3) 是否定期核对记帐、过帐和送存银行的金额；

(4) 是否定期编制银行存款余额调节表，其编制人是否与出纳保持职责分离；

(5) 是否定期与顾客对帐。

3. 22 购置与付款循环

3. 221 抽取购货合同（或其他凭证），对购货合同及请购单的下列内容进行核对：

(1) 货物名称、规格、型号、请购量；

(2) 授权批准、批准采购量、采购限价；

(3) 单价、合计金额等。

3. 222 审核与所抽取购货合同有关的供应商发票、验收报告、入库单、付款结算凭证、记帐凭证，并追查至相关的明细帐与总帐。

3. 223 固定资产和在建工程内部控制制度的符合性测试：

(1) 抽查新增固定资产和在建工程项目有无预算，是否经过授权批准；

(2) 抽查已完工在建工程转入的固定资产是否办理竣工验收和移交使用手续；

(3) 抽查固定资产的折旧方法和折旧率是否符合规定，前后期是否一致；

(4) 抽查固定资产的毁损、报废、清理是否经过技术鉴定和授权批准；

(5) 抽查固定资产定期盘点制度是否得到遵循。

3. 224 付款业务内部控制制度的符合性测试。

抽取付款凭证，作如下检查：

- (1) 检查是否实行费用预算控制，是否明确款项支付权限；
- (2) 编制付款凭证时，是否与订购合同、预（决）算计划、验收单和发票相核对；
- (3) 检查支付货款的付款凭证和银行存款日记帐、有关明细帐及总分类帐的记录是否正确；
- (4) 核对检查记入有关明细帐户的原始凭证，如订货单、验收单、购买发票的正确性、合法性及其金额是否与相关明细帐一致，有关凭证是否经过批准；
- (5) 款项支付凭证是否及时入帐，货款支出与记帐的职责是否分离。

3. 23 生产循环

3. 231 生产循环相关内部控制制度的符合性测试：

- (1) 是否建立成本核算与管理制度，成本开支范围是否符合有关规定；
- (2) 成本核算制度是否适合被审计单位的生产特点，是否严格执行，有无随意更改；
- (3) 各成本项目的核算、制造费用的归集与分配、产品成本的结转是否严格按照规定办理，前后期是否一致；
- (4) 是否定期盘点在产品，并作为在产品成本的分配依据。

3. 232 直接材料成本测试：

(1) 采用实际成本的，获取成本计算单、材料成本分配汇总表、材料发出汇总表、材料明细帐中各直接材料的单位成本等资料：

①检查成本计算单中直接材料成本与材料成本分配汇总表中相关的直接材料成本是否相符，分配的标准是否合理；

②抽取材料发出汇总表中若干直接材料的发出总量，将其与实际单位成本相乘，并与材料成本分配汇总表中该种材料成本比较，注意领料单是否经过授权批准、材料发出汇总表是否经复核、材料单位成本计价方法是否恰当、有无变更。

(2) 采用定额成本的，抽查某种产品的生产通知单或产量统计记录及其直接材料单位消耗定额，根据材料明细帐中各该直接材料的实际单位成本，计算直接材料总消耗和总成本，与有关成本计算单中耗用直接材料成本核对，并注意生产通知单是否经过授权批准、单位消耗定额和材料成本计价方法是否恰当、有无变更。

(3) 采用标准成本的，抽取生产通知单或产量统计记录、直接材料单位标准用量、直接材料标准单价及发出材料汇总表：

①根据产量、直接材料单位标准用量及标准单价计算的标准成本，与成本计算单中的直接材料成本核对是否相符；

②直接材料成本差异的计算及其会计处理是否正确，前后期是否一致，有无利用材料成本差异调节材料成本。

3. 233 制造费用测试。

抽取制造费用分配汇总表，按项目分列的制造费用明细帐、与制造费用分配标准有关的统计报告及其相关原始记录：

- (1) 在制造费用分配汇总表中，选择一种或若干种产品，核对其分摊

的制造费用与相应的成本计算单的制造费用是否相符；

(2) 核对制造费用分配汇总表中的合计数与相关的制造费用明细帐合计数是否相符；

(3) 制造费用分配汇总表选择的分配标准（机器工时数、直接人工工资、直接人工工时数、产量等等）与相关的统计报告或原始记录是否相符；并对费用分配标准的合理性作出评价；

(4) 如企业采用预计费用分配率分配制造费用，则应针对制造费用分配过多或过少的差额，检查其是否作了适当的帐务处理；

(5) 如果企业采用标准成本法，则应检查标准制造费用的确定是否合理，计入成本计算单的数额是否正确，制造费用差异的计算与帐务处理是否正确，在年度内有无重大变更。

3. 234 对生产成本在当年完工产品与在产品之间的分配，检查：

(1) 成本计算单中在产品数量与生产统计报告或在产品盘存表中的数量是否一致；

(2) 在产品约当量计算或其他分配标准是否合理。

3. 24 仓储与存货循环

3. 241 仓储与存货业务循环相关的内部控制制度的符合性测试：

(1) 大额的存货采购是否签订购货合同，有无审批制度；

(2) 存货的入库是否严格履行验收手续，对名称、规格、型号、数量、质量和价格等是否逐项核对，并及时入帐；

(3) 存货的发出手续是否按规定办理，是否及时登记仓库帐并与会计记录核对；

(4) 存货的采购、验收、保管、运输、付款等职责是否严格分离；

(5) 存货的分检、堆放、仓储条件等是否良好；

(6) 是否建立定期盘点制度，发生的盘盈、盘亏、毁损、报废是否及时按规定审批处理。

3. 242 产品销售成本计价方法是否符合财务会计制度的规定，是否发生重大变更；如果采用计划成本、定额成本、标准成本，计算产品销售成本时所分配的材料成本差异和会计处理是否正确。

3. 25 工薪与人事循环

3. 251 工资及应付工资相关内部控制制度的符合性测试：

(1) 工资标准的制定及变动是否经授权批准；

(2) 计时、计件工资的原始记录是否齐全；

(3) 选择若干时期的工资汇总表，检查：

① 工资汇总表的计算是否正确；

② 应付工资总额与人工费用分配汇总表中合计数是否相符；

③ 代扣款项的帐务处理是否正确。

(4) 抽查工资单，从中选取不同类型员工，检查：

① 员工工资卡或人事档案，以确定工资发放依据；

② 员工工资率及实发工资额的计算是否正确；

③ 实际工时统计记录（或产量统计报告）与员工个人钟点卡（或产量记录）是否相符；

④ 员工加班加点记录与主管人员签证的月度加班汇总表是否相符。

3. 252 直接人工成本测试：

(1) 对于采用计时工资制的, 抽取实际工时统计记录、员工工资分类表及人工费用分配汇总表等:

①从成本计算单中选样核对直接人工成本与人工费用分配汇总表中相应的实际工资费用是否相符;

②核对实际工时统计记录与人工费用分配汇总表中相应的实际工时是否相符;

③抽取并核对生产部门若干期间的工时台帐与实际工时统计记录是否相符;

④当没有实际工时统计记录时, 根据员工工资分类表, 计算复核人工费用分配汇总表中相应的直接人工费用是否合理。

(2) 对于采用计件工资制的, 抽取产量统计报告、个人(小组)产量记录和经批准的单位工资标准或计件工资制度:

①核对按统计产量和单位工资标准计算的人工费用与成本计算单中直接人工成本是否相符;

②抽取若干直接人工(小组)的产量记录, 检查是否被汇总计入产量统计报告。

(3) 对于采用标准成本法的, 抽取生产通知单或产量统计报告、工时统计报告和经批准的单位标准工时、标准工时工资率、直接人工的工资汇总等资料:

①根据产量和单位标准工时计算标准工时总量, 再乘以标准工时工资率, 以检查其是否与成本计算单中的直接人工成本相符;

②直接人工成本差异的计算与帐务处理是否正确, 直接人工的标准成本在年度内有无重大变更。

3. 26 融资与投资循环

3. 261 融资业务相关内部控制制度的符合性测试:

(1) 检查融资业务内部控制制度的遵循情况, 并作出相应记录;

(2) 公司债券和股票交易是否均经董事会授权的人员办理, 属巨额交易的, 是否对被授权者规定明确的限额, 超过限额是否获得董事会的批准;

(3) 融资借款是否均签订借款合同, 抵押担保是否获得授权批准;

(4) 利息支出是否按期入帐, 是否划清资本性支出和收益性支出;

(5) 实收资本是否经注册会计师验证并作会计处理。

3. 262 投资业务相关内部控制制度的符合性测试:

(1) 投资项目是否均经授权批准, 投资金额是否及时入帐;

(2) 是否与被投资单位签订投资合同、协议, 是否获得被投资单位出具的投资证明;

(3) 长期投资的核算方法是否符合有关财务会计制度的规定, 相关的投资收益会计处理是否正确, 手续是否齐全;

(4) 有价证券的买卖是否经适当授权, 是否妥善保管并定期盘点核对。

3. 27 现金和银行存款的符合性测试

3. 271 由于现金和银行存款分散于各个业务循环, 且其记录错误有时难以通过上述业务循环的符合性测试发现, 因此, 一般应单独对现金和银行存款的内部控制制度进行测试。

3. 272 检查货币资金内部控制制度是否建立并严格执行:

- (1) 款项的收支是否按规定的程序和权限办理；
- (2) 是否存在与本单位经营无关的款项收支情况；
- (3) 是否存在出租、出借银行帐户的情况；
- (4) 出纳与会计的职责是否严格分离；
- (5) 货币资金和有价证券是否妥善保管，是否定期盘点、核对；
- (6) 拨付所属资金、公司拨入资金的核算内容是否与内部往来混淆。

3. 273 抽取收款凭证：

- (1) 核对收款凭证与存入银行帐户的日期和金额是否相符；
- (2) 核对现金、银行存款日记帐的收入金额是否正确；
- (3) 核对收款凭证与银行对帐单是否相符；
- (4) 核对收款凭证与应收帐款明细帐的有关记录是否相符；
- (5) 核对实收金额与销售发票是否一致。

3. 274 抽取付款凭证：

- (1) 检查付款的授权批准手续是否符合规定；
- (2) 核对现金、银行存款日记帐的付出金额是否正确；
- (3) 核对付款凭证与银行对帐单是否相符；
- (4) 核对付款凭证与应付帐款明细帐的记录是否一致；
- (5) 核对实付金额与购货发票是否相符。

3. 275 抽取一定期间的现金、银行存款日记帐与总帐核对。

3. 276 抽取一定期间的银行存款余额调节表，查验其是否按月正确编制并经复核。

3. 277 检查外币资金的折算方法是否符合有关规定，是否与上年度一致。

3. 28 注册会计师在对各业务循环内部控制制度进行符合性测试之后，根据搜集的审计证据，可以对各个业务循环的内部控制制度作出评价，确定其可信赖的程度以及存在的薄弱环节和缺点，最终确定在实质性测试中对哪些环节可以适当减少审计程序，哪些环节应增加审计程序，作重点审查，以减少审计风险。

3. 3 实质性测试

3.31 本指南按照会计报表项目列示其审计目标和实质性测试常规程序。注册会计师应根据被审计单位实际情况，做适当增加或减少。

3. 32 资产类项目的实质性测试

3. 321 货币资金

(1) 审计目标

- ①确定货币资金是否存在；
- ②确定货币资金的收支记录是否完整；
- ③确定库存现金、银行存款以及其他货币资金的余额是否正确；
- ④确定货币资金在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对现金日记帐、银行存款日记帐与总帐的余额是否相符；
- ②会同被审计单位主管会计人员盘点库存现金，编制“库存现金盘点表”，分币种面值列示盘点金额；

资产负债表日后进行盘点时，应调整至资产负债表日的金额。

盘点金额与现金日记帐户余额进行核对，如有差异，应查明原因并作出记录或作适当调整。

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，需在“盘点表”中注明或作出必要的调整。

③获取资产负债表日的“银行存款余额调节表”，经调节后的银行存款余额若有差异，应查明原因，作出记录或作适当的调整；

④检查“银行存款余额调节表”中未达帐项的真实性，以及资产负债表日后的进帐情况，如有存在应于资产负债表日前进帐的应作相应调整；

⑤向所有的银行存款户（含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款）函证年末余额；

⑥银行存款中，如有一年以上的定期存款或限定用途的存款，要查明情况，作出记录；

⑦抽查大额现金收支、银行存款（含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款）支出的原始凭证内容是否完整，有无授权批准，并核对相关帐户的进帐情况，如有与委托人生产经营业务无关的收支事项，应查明原因，并作相应的记录；

⑧抽查资产负债表日前后若干天的大额现金、银行存款收支凭证，如有跨期收支事项，应作适当调整；

⑨检查非记帐本位币折合记帐本位币所采用的折算汇率是否正确，折算差额是否已按规定进行会计处理；

⑩验明货币资金是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 322 短期投资

（1）审计目标

①确定有价证券是否存在；

②确定有价证券是否归被审计单位所有；

③确定短期投资的增减变动及其收益（或损失）的记录是否完整；

④确定短期投资年末余额是否正确；

⑤确定短期投资的计价是否正确；

⑥确定短期投资在会计报表上的披露是否恰当。

（2）审计程序

①核对短期投资明细帐与总帐余额是否相符；

②会同被审计单位主管会计人员盘点库存有价证券，编制“库存有价证券盘点表”。列明有价证券名称、数量、票面价值和取得成本并与相关帐户余额进行核对，如有差异，应查明原因，并作出记录或进行适当调整；

③在外保管的有价证券，应查阅有关保管的证明文件，必要时可向保管人函证；

④检查有价证券购入、售出或兑现的原始凭证是否完整，会计处理是否正确；

⑤复核与短期投资有关的损益计算是否准确，并与投资收益有关项目核对；

⑥了解有价证券的可变现情况，并作出记录；

⑦检查有无长期投资性质的短期投资项目，并作适当的说明和调整；

⑧有价证券在资产负债表日的市值与其成本存在着显著差异时，应作

出详细记录，并提请被审计单位作适当披露；

⑨验明短期投资是否已在资产负债表恰当披露。

3. 323 应收票据

(1) 审计目标

- ①确定应收票据是否存在；
- ②确定应收票据是否归被审计单位所有；
- ③确定应收票据增减变动的记录是否完整；
- ④确定应收票据是否有效，可否收回；
- ⑤确定应收票据年末余额是否正确；
- ⑥确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对应收票据明细帐与总帐的余额是否相符。
- ②获取或编制资产负债表日应收票据明细表，并检查明细表各项余额的加计是否正确；从应收票据明细表总数追查到总分类帐；抽查部分票据，检查其内容是否正确；将所查的票据项目追查到应收票据明细帐，并与有关文件核对。
- ③监盘库存票据，并与应收票据登记簿的有关内容核对。
- ④抽取部分票据向出票人函证，以证实其存在性和可收回性。
- ⑤验明应收票据的利息收入是否均已正确入帐。
- ⑥核对已贴现的应收票据，其贴现额与利息额的计算是否准确，会计处理方法是否恰当。

⑦验明应收票据是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 324 应收帐款

(1) 审计目标

- ①确定应收帐款是否存在；
- ②确定应收帐款是否归被审计单位所有；
- ③确定应收帐款增减变动的记录是否完整；
- ④确定应收帐款是否可收回，坏帐准备的计提是否恰当；
- ⑤确定应收帐款年末余额是否正确；
- ⑥确定应收帐款在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对应收帐款明细帐与总帐的余额是否相符。
- ②获取或编制应收帐款明细表，复核其加计数是否正确。
- ③分析应收帐款的帐龄及余额构成，选取帐龄长、金额大的应收款项向债务人进行函证，并根据回函情况编制函证结果汇总表；回函金额不符的，要查明原因作出记录或适当调整；未回函的，可再次复询，如不复询可采用替代审计程序进行检查，根据替代检查结果判断其债权的真实性与可收回性。
- ④对未发询证函的应收帐款，应抽查有关原始凭证。
- ⑤检查应收帐款中是否有债务人破产或者死亡的，以及破产财产或者遗产清偿后仍无法收回的，或者债务人长期未履行偿债义务的。检查坏帐损失的会计处理是否经授权批准。
- ⑥抽查有无不属于结算业务的债权，如有，应作出记录或作适当调整。
- ⑦对于用非记帐本位币结算的应收帐款，检查其采用的汇率及折算方

法是否正确。

⑧分析明细帐余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整。

⑨验明应收帐款是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 325 坏帐准备

(1) 审计目标

①确定计提坏帐准备比率是否恰当，坏帐准备是否充分；

②确定坏帐准备增减变动的记录是否完整；

③确定坏帐准备年末余额是否正确；

④确定坏帐准备在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①核对坏帐准备明细帐与总帐的余额是否相符；

②按计提坏帐准备的范围、标准测算已提坏帐准备是否充分，若有大额差异应进行调整；

③检查年度内坏帐损失的原因是否清楚，有无授权批准，有无已作坏帐损失处理后又收回的帐款；

④检查资产负债表日后仍未收回的长期挂帐应收帐款；

⑤检查向债务人询证回函的例外事项及存有争执的余额；

⑥检查坏帐准备的贷方记录是否与列作坏帐损失的帐项一致；

⑦复核计算坏帐准备余额占应收帐款余额的比率，并和以前年度的相关比率核对，检查分析其重大差异；

⑧验明坏帐准备是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 326 预付帐款

(1) 审计目标

①确定预付帐款是否存在；

②确定预付帐款是否归被审计单位所有；

③确定预付帐款增减变动的记录是否完整；

④确定预付帐款是否可收回，坏帐准备的计提是否恰当；

⑤确定预付帐款年末余额是否正确；

⑥确定预付帐款在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①核对预付帐款明细帐与总帐的余额是否相符。

②获取或编制预付帐款明细表，复核其加计数是否准确，同时请客户协助，在预付帐款明细表上标出截止审计日已收到货物并冲销预付帐款的项目。

③选择预付帐款重要项目，函证年末余额的正确性，并根据回函情况编制函证结果汇总表；回函金额不符的，要查明原因作出记录或适当调整；未回函的，可再次复询，如不复询可采用替代方法进行检查，根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏帐的可能性。

④对未发询证函的预付帐款，应抽查有关原始凭证。

⑤抽查入库记录，查核有无重复付款或将同一笔已付清的帐款在预付帐款和应付帐款这两个科目同时挂帐的情况。

⑥分析明细帐余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整。

⑦验明预付帐款是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 327 其他应收款

(1) 审计目标

- ①确定其他应收款是否存在；
- ②确定其他应收款是否归被审计单位所有；
- ③确定其他应收款增减变动的记录是否完整；
- ④确定其他应收款是否可收回；
- ⑤确定其他应收款年末余额是否正确；
- ⑥确定其他应收款在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对其他应收款明细帐与总帐的余额是否相符；
- ②编制或获取其他应收款明细表，复核其加计数是否准确，是否与总帐、明细帐核对相符，并标明截止审计日已收回或转销的项目；
- ③选择金额较大和异常的项目，检查原始凭证或签发询证函；
- ④对发出询证函未能收回的，采用替代程序，如查核下一年度明细帐，或追踪至其他应收款发生时的付款凭证；
- ⑤对于长期未能收回的项目，应查明原因，确定是否可能发生坏帐损失；
- ⑥审查转作坏帐损失的项目，是否符合规定并办妥审批手续；
- ⑦分析明细帐余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整；
- ⑧验明其他应收款是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 328 存货

(1) 审计目标

- ①确定存货是否存在；
- ②确定存货是否归被审计单位所有；
- ③确定存货增减变动的记录是否完整；
- ④确定存货的品质状况，存货跌价的计提是否合理；
- ⑤确定存货的计价方法是否恰当；
- ⑥确定存货年末余额是否正确；
- ⑦确定存货在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对各存货项目明细帐与总帐的余额是否相符。
- ②检查资产负债表日存货的实际存在：
参与被审计单位存货盘点的事前规划，或向委托人索取存货盘点计划；
审计人员亲临现场观察存货盘点，监督盘点计划的执行，并作适当抽点；
盘点结束后索取盘点明细表、汇总表副本进行复核，并选择数额较大、收发频繁的存货项目与永续盘存记录进行核对。
- ③如未参与年末盘点，应在审计外勤工作时对存货进行抽盘：
获取并检查被审计单位期末存货盘点计划及存货盘点明细表、汇总表，评价委托人盘点的可信程度；
根据被审计单位存货盘点的可信程度，选择重点的存货项目进行抽查

盘点或全额盘点，并倒推计算出资产负债表日的存货数量。

④在监盘或抽盘被审计单位存货时，要检查有无代他人保存和来料加工的存货，有无未作帐务处理而置于（或寄存）他处的存货，这些存货是否正确列示于存货盘点表中。

⑤在监盘或抽盘被审计单位存货时，要注意观察存货的品质状况，要征询技术人员、财务人员、仓库管理人员的意见，以了解和确定存货中属于残次、毁损、滞销积压的存货及其对当年损益的影响。

⑥获取存货盘点盈亏调整和损失处理记录，检查重大存货盘亏和损失的原因有无充分合理的解释，重大存货盘亏和损失的会计处理是否已经授权审批，是否正确及时地入帐。

⑦检查被审计单位存货跌价损失准备计提和结转的依据、方法和会计处理是否正确，是否经授权批准，前后期是否一致。

⑧查阅资产负债表日前后若干天的存货增减变动的有关帐簿记录和原始凭证，检查有无存货跨期现象。如有，应作出记录，必要时作适当调整。

⑨根据被审计单位存货计价方法，抽查年末结存量比较大的存货的计价是否正确，若存货以计划成本计价，还应检查“材料成本差异”帐户发生额、转销额是否正确，年末余额是否恰当。

⑩抽查材料采购帐户，对大额的采购业务，追查自订货到到货验收、入库全过程的合同、凭证、帐簿记录，以确定其是否完整、正确，抽查有无购货折让、购货退回、损坏赔偿、掉换等事项，抽查若干在途材料项目，追查至相关购货合同及购货发票，并复核采购成本的正确性。

不设“材料采购”科目的，上述检查方法适用于对在途材料和原材料，包装物购进的检查。

(11) 抽查存货发出的原始凭证是否齐全、内容是否完整，计价是否正确。

(12) 抽查委托加工材料发出收回的合同、凭证，核对其计费、计价是否正确，会计处理是否及时、正确；有无长期未收回的委托加工材料，必要时对委托加工材料的实际存在进行函证。

(13) 抽查大额分期收款发出商品的原始凭证及相关协议、合同，确定其是否按约定时间收回货款，如有逾期或其他异常事项，由被审计单位作出合理解释，必要时进行函证。

(14) 低值易耗品与固定资产的划分是否合理，其摊销方法及摊销金额的确定是否正确。

(15) 对业已进帐并纳入资产负债表内的受托代销商品，可参照存货的检查方法进行检查；对未进帐、资产负债表外的受托代销商品的检查，可依据“受托代销商品备查簿”进行实物盘点，与“备查簿”及相关记录核对一致。如有差异，查明原因作出记录。

(16) 抽查产成品交库单，核对其品种、数量和实际成本与生产成本的结转数是否相符。

(17) 抽查产成品的发出凭证，核对其品种、数量和实际成本与产品销售成本是否相符。

(18) 了解存货的保险情况和存货防护措施完善程度，并作出相应记录。

(19) 验明存货是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 329 待摊费用

(1) 审计目标

- ①确定待摊费用会计政策是否恰当；
- ②确定待摊费用入帐和转销的记录是否完整；
- ③确定待摊费用年末余额是否正确；
- ④确定待摊费用在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制待摊费用明细表，复核其加计数的正确性，并与明细帐、总帐帐户年末余额核对一致；
- ②抽查大额待摊费用发生的原始凭证及相关文件、资料，以查核其发生额是否正确；
- ③抽查大额待摊费用受益期的有关文件、资料，确认待摊费用受益期及其摊销额是否正确；
- ④检查有无不属于待摊费用性质的会计事项，有无长期未结清的待摊费用，如有，应查明原因并作出记录，必要时作适当调整；
- ⑤验明待摊费用是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 330 待处理流动资产净损失

(1) 审计目标

- ①确定待处理流动资产损溢的发生是否真实、转销是否合理；
- ②确定待处理流动资产损溢发生和转销的记录是否完整；
- ③确定待处理流动资产损溢的年末余额是否正确；
- ④确定待处理流动资产损溢在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取流动资产盘亏、毁损、盘盈明细表，复核其加计数是否准确，并与明细帐、总帐余额核对相符；
- ②查明损溢原因，审查转销时的审批手续是否完备；
- ③检查有无应予处理而未处理、长期挂帐的待处理流动资产损溢，如有应作记录，必要时作适当调整；
- ④检查其有关会计处理是否符合有关规定；
- ⑤验明待处理流动资产净损失是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 331 长期投资

(1) 审计目标

- ①确定长期投资是否存在；
- ②确定长期投资是否归被审计单位所有；
- ③确定长期投资的增减变动及其收益（或损失）的记录是否完整；
- ④确定长期投资的计价方法（成本法或权益法）是否正确；
- ⑤确定长期投资的年末余额是否正确；
- ⑥确定长期投资在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制长期投资明细表（按股票投资、债券投资、其他投资分别列示），复核加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符。
- ②检查长期投资入帐基础是否符合投资合同、协议的规定，会计处理是否正确，重大投资项目，应查阅董事会有关决议，并取证。
- ③检查投资收益、应收股利和应计利息是否按规定恰当地进行了核

算。

④检查年度内长期投资增减变动的原始凭证，并追索其变动的原因及授权批准手续。

⑤检查长期投资的核算是否按规定采用权益法或成本法，对于采用权益法的，应获取被投资单位业经注册会计师审计的年度会计报表。如果未经注册会计师审计，则应考虑对被投资单位的会计报表实施适当的审计或审阅程序。

⑥检查长期投资与短期投资在分类上相互划转的会计处理是否正确。

⑦了解股票、债券在资产负债表日的市值，并作出详细记录，当市值与成本存在着显著差异时，应提请被审计单位作恰当披露。

⑧检查对外长期投资是否超过被审计单位净资产的 50%，若超过，应提请被审计单位进行恰当披露。

⑨验明长期投资是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 332 固定资产及其累计折旧

(1) 审计目标

①确定固定资产是否存在；

②确定固定资产是否归被审计单位所有；

③确定固定资产及其累计折旧增减变动的记录是否完整；④确定固定资产的计价和折旧政策是否恰当；

⑤确定固定资产及其累计折旧的年末余额是否正确；

⑥确定固定资产及其累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制固定资产及其累计折旧分类汇总表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②检查本年度增加固定资产的计价是否正确，凭证手续是否齐备，对已经交付使用但尚未办理竣工结算等手续的固定资产，检查其是否已暂估入帐，并按规定计提折旧，检查资本性支出与收益性支出的划分是否恰当；

③实地抽查部分新增固定资产，确定其是否实际存在；

④抽查有关所有权证明文件，确定固定资产是否归被审计单位所有；

⑤检查本年度减少的固定资产是否经授权批准，是否正确及时入帐；

⑥复核固定资产保险范围、数额是否足够；

⑦获取租入（含融资租入）、租出固定资产相关的证明文件，并检查其会计处理是否正确；

⑧调查年度内未使用、不需用固定资产的状况，及未使用、不需用的起止时间，并作出记录；

⑨了解并确认固定资产折旧政策，计算复核本年度折旧的计提是否正确；

⑩检查涉及固定资产购置约定的资本性支出；

(11) 验明固定资产及其累计折旧是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 333 固定资产清理

(1) 审计目标

①确定固定资产清理的记录是否完整，反映的内容是否正确；

②确定固定资产清理的期末余额是否正确；

③确定固定资产清理在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核对固定资产清理明细帐与总帐的余额是否相符；
- ②检查固定资产清理的发生是否有正当理由，是否经技术部门鉴定，会计处理是否正确；
- ③检查固定资产清理的转销是否查明原因并经适当授权批准，会计处理是否正确；
- ④检查固定资产清理是否长期挂帐，如有，应作出记录，必要时进行适当调整；
- ⑤验明固定资产清理是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 334 在建工程

(1) 审计目标

- ①确定在建工程是否存在；
- ②确定在建工程是否归被审计单位所有；
- ③确定在建工程增减变动的记录是否完整；
- ④确定在建工程的年末余额是否正确；
- ⑤确定在建工程在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制在建工程明细表，核对明细帐与总帐的余额是否相符；
- ②检查在建工程项目、规模是否经授权批准；
- ③抽查年度在建工程增加数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确；
- ④检查已完工程项目以及其他转出数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确；
- ⑤检查在建工程帐户年末余额构成内容，并到工程现场实地观察、了解工程项目的实际完工进度，查看未安装设备的实际存在；
- ⑥检查是否存在已交付使用，但未办理竣工交付使用手续，未及时进行会计处理的项目；
- ⑦检查在建工程合约，以确定约定资本性支出；
- ⑧验明在建工程是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 335 待处理固定资产净损失

(1) 审计目标

- ①确定待处理固定资产损溢的发生是否真实、转销是否合理；
- ②确定待处理固定资产损溢发生和转销的记录是否完整；
- ③确定待处理固定资产损溢的年末余额是否正确；
- ④确定待处理固定资产损溢在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取固定资产盘亏、毁损、盘盈明细表，复核其加计数是否准确，并与明细帐、总帐余额核对相符；
- ②查明损溢原因，审查转销时的审批手续是否完备；
- ③检查有无应予处理而未处理、长期挂帐的待处理固定资产损溢，如有，应作记录，必要时作适当调整；
- ④检查其有关会计处理是否符合有关规定；
- ⑤验明待处理固定资产净损失是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 336 无形资产

(1) 审计目标

- ①确定无形资产是否存在；
- ②确定无形资产是否归被审计单位所有；
- ③确定无形资产增减变动及其摊销的记录是否完整；
- ④确定无形资产的摊销政策是否恰当；
- ⑤确定无形资产的年末余额是否正确；
- ⑥确定无形资产在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制无形资产明细表，复核其加计数是否准确，并与明细帐和总帐余额核对相符。

②获取有关文件、资料，检查无形资产的构成内容和计价依据。

③检查以接受投资或购入方式取得的无形资产的价值是否分别与验资报告及资产评估结果确认书或合同协议等证明文件一致；检查取得无形资产的法律程序是否完备。

④检查无形资产的摊销方法，复核计算无形资产的摊销及其会计处理是否正确。

⑤验明无形资产是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 337 递延资产

(1) 审计目标

- ①确定递延资产会计政策是否恰当；
- ②确定递延资产入帐和转销的记录是否完整；
- ③确定递延资产年末余额是否正确；
- ④确定递延资产在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制递延资产明细表，复核其加计数的正确性，并与明细帐、总帐帐户年末余额核对一致；

②检查开办费、租入固定资产改良及大修理支出等递延资产是否经授权批准，其会计处理是否正确；

③检查递延资产的摊销政策，复核计算其摊销及会计处理是否正确；

④验明递延资产是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 34 负债类项目的实质性测试

3. 341 短期借款

(1) 审计目标

- ①确定短期借款借入、偿还及计息的记录是否完整；
- ②确定短期借款的年末余额是否正确；
- ③确定短期借款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制短期借款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐核对相符；

②向银行或其他债权人函证重大的短期借款；

③对年度内增加的短期借款，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，并与相关会计记录进行核对；

④对年度内减少的短期借款，检查相关会计记录和原始凭证，核实还

款数额；

⑤检查年末有无到期未偿还的借款，逾期借款是否办理了延期手续；

⑥复核已计借款利息是否正确，如有未计利息应作出记录，必要时进行适当调整；

⑦检查非记帐本位币折合记帐本位币采用的折算汇率，折算差额是否按规定进行会计处理；

⑧验明短期借款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 342 应付票据

(1) 审计目标

①确定应付票据的发生及偿还记录是否完整；

②确定应付票据的年末余额是否正确；

③确定应付票据在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制应付票据明细表，列示票据类别及编号、出票日期、金额、到期日、付款人名称、利息率、付息条件，抵押品名称、数量、金额，并与明细帐、总帐核对相符；

②向票据持有人函证，确定应付票据的余额是否正确；

③复核票据利息是否足额计提，其会计处理是否正确；

④检查逾期未付票据的原因，如系有抵押的票据，应作出记录，并提请被审计单位进行必要的披露；

⑤检查非记帐本位币折合记帐本位币采用的折算汇率，折算差额是否按规定进行会计处理；

⑥验明应付票据是否已在资产负债表上充分披露。

3. 343 应付帐款

(1) 审计目标

①确定应付帐款的发生及偿还记录是否完整；

②确定应付帐款的年末余额是否正确；

③确定应付帐款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制应付帐款明细表，复核其加计数是否准确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②选择应付帐款重要项目（包括零帐户），函证其余额是否正确；

③根据回函情况，编制与分析函证结果汇总表，对未回函的，决定是否再次函证；

④对未回函的重大项目，采用替代程序，确定其是否真实：检查决算日后应付帐款明细帐及现金日记帐、核实其是否已支付；检查该笔债务的相关凭证资料、核实交易事项的真实性。

⑤检查是否存在未入帐的应付帐款：

检查被审计单位在资产负债表日未处理的不相符的购货发票（如抬头不符，与合同某项规定不符等）及有材料入库凭证但未收到购货发票的经济业务；

检查资产负债表日后收到的购货发票，确认其入帐时间是否正确；

检查资产负债表日后应付帐款明细帐贷方发生额的相应凭证，确认其入帐时间是否正确。

- ⑥检查应付帐款是否存在借方余额，决定是否进行重分类；
- ⑦检查应付帐款长期挂帐的原因，并作出记录，必要时予以调整；
- ⑧检查非记帐本位币折合记帐本位币采用的折算汇率，折算差额是否按规定进行会计处理；
- ⑨验明应付帐款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 344 预收帐款

(1) 审计目标

- ①确定预收帐款的发生及偿还记录是否完整；
- ②确定预收帐款的年末余额是否正确；
- ③确定预收帐款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

- ①获取或编制预收帐款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符。
- ②选择预收帐款的若干重大项目函证，根据回函情况编制函证结果汇总表。回函金额不符的，应查明原因并作出记录或适当调整；未回函的，应再次函证或通过检查决算日后已转销的预收帐款是否与仓库发货单、销售发票相一致等替代程序，确定其是否真实、正确。
- ③检查预收帐款是否存在借方余额，决定是否进行重分类。
- ④检查预收帐款长期挂帐的原因，并作出记录，必要时予以调整。
- ⑤验明预收帐款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 345 其他应付款

(1) 审计目标

- ①确定其他应付款的发生及偿还记录是否完整；
- ②确定其他应付款的年末余额是否正确；
- ③确定其他应付款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

- ①获取和编制其他应付款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；
- ②选择金额较大和异常的明细帐户余额，检查其原始凭证；
- ③检查其他应付款是否存在借方余额，决定是否进行重分类；
- ④检查其他应付款长期挂帐的原因，并作出记录，必要时予以调整；
- ⑤验明其他应付款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 346 应付工资

(1) 审计目标

- ①确定应付工资的发生及支付记录是否完整；
- ②确定应付工资的年末余额是否正确；
- ③确定应付工资在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

- ①通过分析性复核，检查年度工资有无异常波动情况，并查明原因，作出记录；
- ②抽查应付工资的支付凭证，确定工资、奖金、津贴的计算是否符合有关规定，依据是否充分，有无授权批准和领款人签章，是否按规定代扣款项，相应的会计处理是否正确；
- ③将应付工资贷方发生额累计数与相关的成本、费用帐户核对一致；

④验明应付工资是否已在资产负债表上充分披露。

3. 347 应付福利费

(1) 审计目标

- ①确定应付福利费的计提和支出记录是否完整，计提依据是否合理；
- ②确定应付福利费的年末余额是否正确；
- ③确定应付福利费在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①检查年度内应付福利费计提标准是否符合有关规定，计提金额是否正确；

②抽查年度内应付福利费的使用情况，确定其是否符合规定用途；

③验明应付福利费是否已在资产负债表上充分披露。

3. 348 未交税金

(1) 审计目标

- ①确定应计和已缴税金的记录是否完整；
- ②确定未交税金的年末余额是否正确；
- ③确定未交税金在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制未交税金明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②查阅被审计单位纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件，了解被审计单位适用的税种、计税基础、税率，以及征、免、减税的范围与期限，确认其年度内应纳税项的内容；

③检查应缴增值税的计算是否正确：

根据与增值税进项税额相关帐户审定的有关数据，复核国内采购货物、进口货物、购进的免税农产品、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；

根据与增值税销项税额相关帐户审定的有关数据，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应计的销项税额是否正确计算，是否按规定进行会计处理；

根据与增值税进项税额转出相关帐户审定的有关数据，复核因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数是否正确计算，是否按规定进行了会计处理；检查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。

④检查应缴营业税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑤检查应缴消费税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑥检查应缴资源税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑦检查应缴土地增值税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑧确定应纳税所得额及企业所得税税率，复核应缴企业所得税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑨检查除上述税项外的其他税项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；

⑩核对年初未交税金与税务机关的认定数是否一致，如有差额，查明

原因作出记录，必要时作适当调整；

(11) 确定本年度应缴纳的税款，检查有关帐簿记录和缴税凭证，确认本年度已缴税款和年末未缴税款；

(12) 验明未交税金是否已在资产负债表上充分披露。

3. 349 未付利润

(1) 审计目标

- ①确定未付利润的记录是否完整；
- ②确定未付利润的年末余额是否正确；
- ③确定未付利润在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

- ①检查未付利润原始凭证的内容和金额是否与明细帐一致；
- ②检查未付利润提取和支付的会计处理是否正确，依据是否充分；
- ③验明未付利润是否已在资产负债表上充分披露。

3. 350 其他未交款

(1) 审计目标

- ①确定其他未交款的记录是否完整；
- ②确定其他未交款的年末余额是否正确；
- ③确定其他未交款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制其他未交款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②检查教育费附加等款项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理；③验明其他未交款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 351 预提费用

(1) 审计目标

- ①确定预提费用的计提和转销记录是否完整；
- ②确定预提费用的年末余额是否正确；
- ③确定预提费用在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制预提费用明细表，复核其加计数的正确性，并与明细帐、总帐的余额核对相符；

②抽查大额预提费用提取的记帐凭证及相关文件资料，确定其预提额和会计处理是否正确；

③抽查大额预提费用转销的记帐凭证及相关文件资料是否齐全，其会计处理是否正确；

④检查有无不属于预提费用性质的会计事项，有无长期未转销的预提费用，如有，应查明原因并作出记录，必要时作适当调整；

⑤验明预提费用是否已在资产负债表上充分披露。

3. 352 长期借款

(1) 审计目标

- ①确定长期借款借入、偿还及计息的记录是否完整；
- ②确定长期借款的年末余额是否正确；
- ③确定长期借款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制长期借款明细表，复核其加计数是否正确，并与明细帐和总帐核对相符；

②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，并与相关会计记录进行核对；

③向银行或其他债权人函证重大的长期借款；

④对年度内减少的长期借款，检查相关会计记录和原始凭证，核实还款数额；

⑤检查年末有无到期未偿还的借款，逾期借款是否办理了延期手续，一年内到期的长期借款是否已转列流动负债；

⑥复核已计借款利息是否正确，如有未计利息应作出记录，必要时进行适当调整，长期借款利息资本化的会计处理是否正确；

⑦检查非记帐本位币折合记帐本位币采用的折算汇率，折算差额是否按规定进行会计处理；

⑧验明长期借款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 353 应付债券

(1) 审计目标

①确定应付债券发行、偿还及计息的记录是否完整；

②确定应付债券的年末余额是否正确；

③确定应付债券在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制应付债券明细表，列示债券面值、票面利率、债券溢价或折价金额、本年度增减变动情况，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②审阅债券发行的授权批准手续是否齐全，并作出必要记录；

③检查应计利息的计算是否准确，会计处理及利息资本化是否正确；

④检查溢价或折价的摊销额的计算是否准确，会计处理是否正确；

⑤检查对到期债券偿还的会计处理是否正确；

⑥检查一年内到期的应付债券是否转列流动负债；

⑦验明应付债券是否已在资产负债表上充分披露。

3. 354 长期应付款

(1) 审计目标

①确定长期应付款的发生、偿还及计息的记录是否完整；

②确定长期应付款的年末余额是否正确；

③确定长期应付款在会计报表上的披露是否充分。

(2) 审计程序

①获取或编制长期应付款明细表，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②审阅融资租赁的授权批准手续是否齐全，并作出必要记录；

③向债权人函证重大的长期应付款；

④检查融资租赁应计利息的计算是否准确，会计处理是否正确；

⑤检查与长期应付款有关的汇兑损益是否按规定进行了会计处理；

⑥检查一年内到期的长期应付款是否转列流动负债；

⑦验明长期应付款是否已在资产负债表上充分披露。

3. 36 所有者权益类项目的实质性测试

3. 361 实收资本

(1) 审计目标

- ①确定实收资本的增减变动是否符合法律、法规和合同、章程的规定，记录是否完整；
- ②确定实收资本年末余额是否正确；
- ③确定实收资本在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①检查投资者是否已按合同、协议、章程约定时间缴付出资额，其出资额是否业经中国注册会计师验证，已验资者，应查阅验资报告；
- ②以外币出资的，检查其实收资本折算汇率是否符合规定，折算差额的会计处理是否正确；
- ③检查实收资本增减变动的原因，查阅其是否与董事会纪要、补充合同、协议及有关法律性文件的规定一致；
- ④验明实收资本是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 362 资本公积

(1) 审计目标

- ①确定资本公积的增减变动是否符合法律、法规和合同、章程的规定，记录是否完整；
- ②验证确定资本公积年末余额是否正确；
- ③确定资本公积在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①检查资本公积增减变动的内容及其依据，并查阅相关会计记录和原始凭证，以确认其增减变动的合法性和正确性；
- ②资本折算差额的会计处理是否正确；
- ③验证接受的实物捐赠是否按同类资产的市场价格或根据所提供的有关凭据所确定的价值入帐；
- ④验证对财产价值进行重估产生的增值是否经国有资产管理等部门等机构确认，其会计处理是否正确；
- ⑤验证资本公积转增实收资本是否经授权批准；
- ⑥验明资本公积是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 363 盈余公积

(1) 审计目标

- ①确定盈余公积的增减变动是否符合法律、法规和合同、章程的规定，记录是否完整；
- ②确定盈余公积年末余额是否正确；
- ③确定盈余公积在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制盈余公积明细表，分别列示法定盈余公积、任意盈余公积和法定公益金，并与明细帐和总帐的余额核对相符；
- ②对盈余公积各明细项目的发生额，逐项审查其原始凭证；
- ③检查盈余公积各明细项目的提取比例是否符合有关规定；
- ④检查盈余公积减少数是否符合有关规定，会计处理是否正确；
- ⑤检查动用公益金举办集体福利设施是否按规定冲减公益金并相应增加公积金；

⑥验明盈余公积是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 364 未分配利润

(1) 审计目标

- ①确定未分配利润增减变动的记录是否完整；
- ②确定未分配利润年末余额是否正确；
- ③确定未分配利润在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①检查利润分配比例是否符合合同、协议、章程以及董事会纪要的规定，利润分配数额及年末未分配数额是否正确；

②根据审计结果调整本年损益数，直接增加或减少未分配利润，确定调整后的未分配利润数；

③验明未分配利润是否已在资产负债表上恰当披露。

3. 37 损益类项目的实质性测试

3. 371 产品销售收入

(1) 审计目标

- ①确定产品销售收入的记录是否完整；
- ②确定产品销售退回、销售折让是否经授权批准，并及时入帐；
- ③确定产品销售收入发生额是否正确；
- ④确定产品销售收入在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制产品销售收入明细表，复核其加计数是否准确，并与明细帐和总帐的余额核对相符；

②将本年度的销售收入与上年度的销售收入进行比较，分析产品销售的结构和价格变动是否正常，并分析异常变动的原因；

③比较本年度各月各种产品销售收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，并查明异常现象和重大波动的原因；

④抽查销售业务的原始凭证（发票、运货单据等），并追查至记帐凭证及明细帐，确定销售收入是否真实，销售记录是否完整；

⑤实施截止日测试，抽查资产负债表日前后的销售收入与退货记录，检查销售业务的会计处理有无跨年度现象，对跨年度的重大销售项目应予以调整；

⑥结合对资产负债表日应收帐款的函询程序，查明有无未经认可的大额销售；

⑦检查销售退回与折让手续是否符合规定，是否按规定进行了会计处理；⑧检查以外币结算的产品销售收入的折算方法是否正确；

⑨验明产品销售收入是否在损益表上恰当披露。

3. 372 产品销售成本

(1) 审计目标

- ①确定产品销售成本的记录是否完整；
- ②确定产品销售成本的计算是否正确；
- ③确定产品销售成本与产品销售收入是否配比；
- ④确定产品销售成本在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①直接材料成本：

抽查产品成本计算单，检查直接材料成本的计算是否正确，材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当，是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符；

分析比较同一产品前后年度的直接材料成本，如有重大波动应查明原因；

抽查材料发出及领用的原始凭证，检查领料单的签发是否经过授权批准，材料发出汇总表是否经过适当的人员复核，材料单位成本计价方法是否适当，是否正确及时入帐；

对采用定额成本或标准成本的企业，应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更。

②直接人工成本：

抽查产品成本计算单，检查直接人工成本的计算是否正确，人工费用的分配标准与计算方法是否合理和适当，是否与人工费用分配汇总表中该产品分摊的直接人工费用相符；

将本年度直接人工成本与前期进行比较，查明其异常变动的原因；

分析比较本年度各个月份的人工费用发生额，如有异常波动，应查明原因；

结合应付工资的审查，抽查人工费用会计记录及会计处理是否正确；

对采用标准成本法的，应抽查直接人工成本差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明直接人工的标准成本在本年度内有无重大变动。

③制造费用：

获取或编制制造费用汇总表，并与明细帐、总帐核对相符，抽查制造费用中的重大数额项目及例外项目是否合理；

审阅制造费用的明细帐，检查其核算内容及范围是否正确，并应注意是否存在异常会计事项，如有，则应追查至记帐凭证及原始凭证；

必要时，对制造费用实施截止日测试，即检查资产负债表日后若干天的制造费用明细帐及其凭证，确定有无跨期入帐的情况；

对于采用标准成本法的，应抽查标准制造费用的确定是否合理，计入成本计算单的数额是否正确，制造费用差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明标准制造费用在本年度内有无重大变动。

④产品销售成本：

获取或编制产品销售成本明细表，与明细帐和总帐核对相符；

编制生产成本及销售成本倒轧表，与总帐核对相符；

分析比较本年度与上年度产品销售成本总额，以及本年度各月份的产品销售成本金额，如有重大波动和异常情况，应查明原因；

结合生产成本的审计，抽查销售成本结转数额的正确性，并检查其是否与销售收入配比；

检查销售成本帐户中重大调整事项（如销售退回、委托代销商品）是否有其充分理由。

⑤验明产品销售成本是否已在损益表上恰当披露。

3. 373 产品销售费用

（1）审计目标

①确定产品销售费用的记录是否完整；

- ②确定产品销售费用的计算是否正确；
- ③确定产品销售费用在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制产品销售费用明细表，检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符；
- ②将本年度产品销售费用与上年度的产品销售费用进行比较，并将本年度各个月份的产品销售费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因；
- ③选择重要或异常的产品销售费用项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对产品销售费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整；
- ④验明产品销售费用是否已在会计报表上恰当披露。

3. 374 产品销售税金及附加

(1) 审计目标

- ①确定产品销售税金及附加的记录是否完整；
- ②确定产品销售税金及附加的计算是否正确；
- ③确定产品销售税金在会计报表上的披露是否适当。

(2) 审计程序

- ①根据审定的应税消费品销售额（或数量），按规定的适用税率计算复核本年度应纳消费税税额；
- ②根据审定的应纳资源税产品的课税数量，按规定的适用税率计算复核本年度应纳资源税税额；
- ③检查城建税、教育费附加的计算是否正确；
- ④验明产品销售税金及附加是否已在损益表上恰当披露。

3. 375 其他业务利润

(1) 审计目标

- ①确定其他业务利润的记录是否完整；
- ②确定其他业务利润的计算是否正确；
- ③确定其他业务利润在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制其他业务收支明细表，并与明细帐和总帐核对相符；
- ②抽查大额其他业务收支项目，检查原始凭证是否齐全，有无授权批准，会计期间划分是否恰当，其他业务收入与其他业务支出是否配比，有关税金的计算是否正确，会计处理是否正确；
- ③对异常的其他业务收支项目，应追查其入帐依据及有关法律性文件是否充分；
- ④验明其他业务利润是否已在损益表上恰当披露。

3. 376 管理费用

(1) 审计目标

- ①确定管理费用的记录是否完整；
- ②确定管理费用的计算是否正确；
- ③确定管理费用在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制管理费用明细表，检查其明细项目的设置是否符合规定

的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符；

②将本年度管理费用与上年度的管理费用进行比较，并将本年度各个月份的管理费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因；

③选择重要或异常的管理费用项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对管理费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整；

④验明管理费用是否已在损益表上恰当披露。

3. 377 财务费用

(1) 审计目标

①确定财务费用的记录是否完整；

②确定财务费用的计算是否正确；

③确定财务费用在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制财务费用明细表，检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围，并与明细帐和总帐核对相符；

②将本年度财务费用与上年度的财务费用进行比较，并将本年度各个月份的财务费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因；

③选择重要或异常的利息费用等项目，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对财务费用实施截止日测试，检查有无跨期入帐的现象，对于重大跨期项目，应作必要调整；

④审查汇兑损益明细帐，检查汇兑损益计算方法是否正确，核对所用汇率是否正确，对于从筹建期间汇兑损益转入的，应查明其摊销方法在前后期是否保持一致，摊销金额是否正确；

⑤验明财务费用是否已在损益表上恰当披露。

3. 378 投资收益

(1) 审计目标

①确定投资收益的记录是否完整；

②确定投资收益的计算是否正确；

③确定投资收益在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制投资收益明细表，并与明细帐和总帐核对相符；

②检查投资收益的会计凭证，并同短期投资、长期投资的审计结合起来，验证确定投资收益的计算依据是否充分，投资收益的期间归属是否混淆，成本法和权益法的使用是否适当；

③验明投资收益是否已在损益表上恰当披露。

3. 379 营业外收入

(1) 审计目标

①确定营业外收入的记录是否完整；

②确定营业外收入的计算是否正确；

③确定营业外收入在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

①获取或编制营业外收入明细表，并与明细帐和总帐核对相符；

②抽查大额营业外收入，检查原始凭证是否齐全，有无授权批准，会计处理是否正确；

③验明营业外收入是否已在损益表上恰当披露。

3. 380 营业外支出

(1) 审计目标

- ①确定营业外支出的记录是否完整；
- ②确定营业外支出的计算是否正确；
- ③确定营业外支出在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①获取或编制营业外支出明细表，并与明细帐和总帐核对相符；
- ②抽查大额营业外支出，检查原始凭证是否齐全，有无授权批准，会计处理是否正确；
- ③验明营业外支出是否已在损益表上恰当披露。

3. 381 以前年度损益调整

(1) 审计目标

- ①确定以前年度损益调整的记录是否完整；
- ②确定以前年度损益调整的计算是否正确；
- ③确定以前年度损益调整在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①审查以前年度损益调整的内容是否真实、合理，会计处理是否正确；
- ②对重大调整事项，应逐项核实其原因、依据和有关资料，复核其金额的计算是否正确，并取证；
- ③验明以前年度损益调整是否已在损益表上恰当披露。

3. 382 所得税

(1) 审计目标

- ①确定企业所得税的记录是否完整；
- ②确定企业所得税的计算是否正确；
- ③确定企业所得税在会计报表上的披露是否恰当。

(2) 审计程序

- ①核实应交所得税的计算依据，取得纳税鉴定，核对是否相符。
- ②确定应纳税所得额，核实本年应交所得税。
- ③检查企业所得税的会计处理方法是否正确，应付税款法或纳税影响会计法的采用在前后期是否保持一致。
- ④根据审计结果和税法规定，计算本年永久性差异和时间性差异，确定应纳税所得额。对于采用纳税影响会计法的，应检查时间性差异是否转作递延税款借项和贷项，以前年度递延税款应属本期负担部分，是否已转销，计入本年所得税。
- ⑤检查以前年度损益调整对企业所得税的影响。
- ⑥验明所得税是否已在损益表上恰当披露。

4. 完成审计工作

4. 1 审核关联交易

- (1) 检查被审计单位与其关联公司发生的债权债务是否真实，并函证；

- (2) 检查被审计单位与其关联公司发生的收入和费用，其作价是否公平、合理，凭证手续是否齐全，是否经适当的授权批准；
- (3) 对重大的关联交易，逐项追查至原始凭证，检查其会计处理是否正确；
- (4) 向管理当局索取关联交易声明书；
- (5) 验明关联交易是否已在会计报表附注中充分披露。

4.2 关注期后事项

- (1) 取得并审阅董事会和管理当局的会议记录，查明截止日后发生的对本年度会计报表产生重大影响的事项，如重大的建设项目、自然灾害、重大的融资和投资活动、企业合并与分立、重大经济纠纷、重大购销合同、主要顾客破产等事项；
- (2) 结合年末帐户余额审计，对期后事项进行审核，着重查明期后的重大购销业务和重大的收付款业务；
- (3) 查阅截止日后的财务承诺；
- (4) 向管理当局索取关于期后事项的声明书；
- (5) 验明期后事项是否已作充分披露。

4.3 关注或有损失

- (1) 审阅截至审计外勤工作完成日止各次董事会纪要，确定是否存在未决诉讼、未决索赔、税务纠纷、应收票据贴现、债务担保等或有损失事项；
- (2) 会同管理当局商讨或向其询问在确定、评价与控制或有负债方面的有关方针政策和工作程序；
- (3) 向被审计单位的法律顾问或律师了解对结帐日就已存在的、以及结帐日后发生的重大法律诉讼；
- (4) 向管理当局索取关于或有损失事项的声明书；
- (5) 验明或有损失事项是否已作充分披露。

4.4 评估持续经营能力

- (1) 根据会计报表项目的审计结果以及期后事项、或有损失的检查，评价被审计单位的持续经营能力；
- (2) 如被审计单位缺乏持续经营能力，应重新考虑会计报表项目的分类及计价基础是否须作调整。

4.5 完成审计外勤工作

4.51 向委托人提出调整会计报表的建议

4.511 在审计报告编制之前，注册会计师应当向被审计单位介绍审计情况。对于在审计过程中发现不符合会计准则及相关会计法规，需要调整会计报表的重大事项，注册会计师应以书面形式提出调整会计报表的建

议。

4. 512 调整建议通常以“调整分录汇总表”或“审计差异汇总表”的形式提出。

4. 513 编制调整试算平衡工作底稿。如果被审计单位采纳调整建议，注册会计师应据以编制试算平衡工作底稿。对于已调整的事项不应再在审计报告及其附件中列出。

4. 52 未调整事项的处理

4. 521 被审计单位未采纳调整建议时，注册会计师应对未接受调整事项进行整理，并作出书面记录（包括未接受的理由）。

4. 522 在草拟审计报告时，注册会计师应根据未调整事项的性质和重要程度，确定是否在审计报告中予以反映，以及如何反映。

4. 53 审计总结

4. 531 注册会计师在完成审计外勤工作后，应当根据获取的审计证据撰写审计总结，概括地说明审计计划的执行情况以及审计目标是否实现。审计总结一般应包括以下内容：

(1) 序言。阐述被审计单位背景信息及重要会计政策的变更情况，审计计划在执行过程中产生重大偏差的原因等。

(2) 审计概况。说明在审计过程中所采用的审计方法、获取的审计证据、会计报表项目的余额或发生额、不符事项的调整或未调整的理由、关联交易、财务承诺、期后事项以及需要主任会计师注意的其他重大事项等。

(3) 审计结论。说明拟出具的审计报告类型。

4. 54 取得被审计单位管理当局的声明书

4. 541 被审计单位管理当局的声明书是重要的审计证据，注册会计师在出具审计报告前，应向被审计单位管理当局取得声明书，以明确会计责任与审计责任。

4. 542 管理当局声明书应包括以下基本要素：

- (1) 标题：××公司管理当局声明书；
- (2) 抬头：致××注册会计师（或呈××会计师事务所）；
- (3) 正文：根据注册会计师所要求声明的内容，列出各项声明；
- (4) 日期：被审计单位管理当局声明书的日期应与审计报告的日期一致，以防日期不一致而可能发生误差；
- (5) 签章：被审计单位管理当局主要负责人签名并加盖被审计单位公章。

4. 543 管理当局声明书正文通常应包括以下内容：

- (1) 已按会计准则的要求编制会计报表，会计报表的真实性、合法性、完整性由管理当局负责；
- (2) 财务会计资料已全部提供给注册会计师审查；
- (3) 股东大会及董事会（或其他高层领导会议）的会议记录已全部提供给注册会计师查阅；
- (4) 被审计年度的所有交易事项均已入帐；
- (5) 关联公司交易的有关资料已提交注册会计师审查；
- (6) 期后事项均已向注册会计师提供，重大的期后事项均已在会计报表中作相应的调整或披露；
- (7) 对注册会计师在审计过程中提出的所有重大调整事项已作调整；

- (8) 无违法、违纪、舞弊现象；
- (9) 无蓄意歪曲或虚饰会计报表各项目的金额或分类的情况；
- (10) 无重大的不确定事项；
- (11) 其他须作声明的事项。

4. 544 如果管理当局拒绝提供注册会计师认为是必要的声明，可将其视为是对其审查范围的一种限制。在这种情况下，注册会计师应考虑这一拒绝对审计报告可能产生的影响，并重新考虑应发表审计意见的类型和措辞。

5. 审计报告

5.1 审计报告的编制要求

5.11 注册会计师应当在实施了必要的审计程序后，对会计报表实施总体性复核，并按照《独立审计具体准则第7号——审计报告》的要求，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见。

5.12 审计报告应当以书面形式出具，并清晰地表达注册会计师对已审会计报表的意见。

5.13 注册会计师应谨慎地作出专业判断，以确定审计意见的类型和措辞。

5.14 审计报告需发表保留意见，否定意见或拒绝表示意见时，应当清晰地陈述其理由。

5.15 注册会计师明知应当出具保留意见和否定意见的审计报告时，不得以拒绝表示意见的审计报告代替。

5.2 审计报告的内容和审计意见的类型

5.21 审计报告的内容：

- (1) 标题：审计报告。
- (2) 收件人：审计业务的委托人，并载明其全称。
- (3) 范围段：

①审计范围：审计报告应在范围段内写明已审计会计报表名称，反映的日期或期间，一般描述为“我们接受委托，审计了××公司19××年12月31日的资产负债表及19××年度损益表和财务状况变动表（现金流量表）”。

②会计责任与审计责任：审计报告应在范围段内明确会计责任与审计责任，一般描述为：“这些会计报表由××公司负责，我们的责任是对这些会计报表表示审计意见”。

③审计依据：审计报告应在范围段内明确审计所遵循的准则，即中国注册会计师独立审计准则，一般描述为：“我们的审计是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的”。

④已实施的主要审计程序：审计报告应在范围段内说明所实施的主要审计程序，一般描述为：“在审计过程中，我们结合××公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序”。

(4) 意见段：

审计报告应当在意见段清晰地发表注册会计师对已审会计报表的意见，这些意见包括：

①会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；

②会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位资产负债表日的财务状况和所审计期间的经营成果、资金变动情况；

③会计处理方法的选用是否符合一贯性原则。

(5) 说明段：

如果注册会计师出具保留意见、否定意见或拒绝表示意见的审计报告，应在范围段与意见段之间增加说明段，清楚地说明所持意见的理由及其对会计报表反映的影响程度。

注册会计师出具无保留意见审计报告，一般不设说明段。如果注册会计师认为必要，可以在意见段之后，增加对重要事项的说明。

(6) 签章和会计师事务所地址：审计报告应由注册会计师签名、盖章，加盖会计师事务所公章，并标明会计师事务所的地址。为明确注册会计师的责任，审计报告通常由两名承办注册会计师签章。

(7) 报告日期：即注册会计师完成外勤审计工作的日期。

5.22 注册会计师发表的审计意见可分为无保留意见、保留意见、拒绝表示意见和否定意见。

5.221 出具无保留意见的审计报告要同时符合下述情况：

(1) 会计报表的编制符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；

(2) 会计报表在所有重大方面公允地反映了被审单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；

(3) 会计处理方法的选用符合一贯性原则；

(4) 注册会计师已按照独立审计准则的要求，实施了必要的审计程序，在审计过程中未受阻碍和限制；

(5) 不存在应调整而被审计单位未予调整的重要事项。

出具无保留意见报告时，应以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允地反映了”等专业术语。

5.222 当已审计的会计报表的反映就其整体而言是公允的，但存在下述情况之一时，注册会计师应出具保留意见的审计报告：

(1) 个别重要财务会计事项的处理或个别重要报表项目的编制不符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；

(2) 因审计范围受到局部限制，无法按照独立审计准则的要求取得应有的审计证据；

(3) 个别重要会计处理方法的选用不符合一贯性原则。

出具保留意见报告时，应于意见段之前另设说明段，以说明所持保留意见的理由，并在意见段中使用“除存在上述问题以外”、“除上述问题造成的影响以外”或“除上述情况待定以外”等专业术语。

5.223 当存在下述情况之一时，注册会计师应当出具否定意见的审计报告：

(1) 会计处理方法的选用严重违反《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，被审计单位拒绝进行调整；

(2) 会计报表严重歪曲了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况，被审计单位拒绝进行调整。

出具否定意见报告时，应于意见段之前另设说明段，说明所持否定意见的理由，并在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的影响”等专业术语。

5.224 注册会计师在审计过程中，由于审计范围受到委托人、被审计单位或客观环境的严重限制，不能获取必要的审计证据，以致无法对会计报表整体反映发表审计意见时，应当出具拒绝表示意见的审计报告。

出具拒绝表示意见审计报告时，应于意见段前另设说明段，以说明所持拒绝表示意见的理由，并在意见段中使用“由于审计范围受到严重限制”、“由于无法实施必要审计程序”、“由于无法获取必要审计证据”、“我们无法对上述会计报表整体反映发表意见”等专业术语。

5.3 审计报告范式

5.31 无保留意见审计报告范式

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

（范围段例式）

我们接受委托，审计了贵公司 19××年 12 月 31 日的资产负债表及 19××年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

（意见段例式）

我们认为，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 19××年 12 月 31 日的财务状况及 19××年度经营成果和资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：（签名、盖章）

中国 北京

19××年×月×日

5.32 保留意见审计报告范式

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

（范围段例式）

我们接受委托，审计了贵公司 19××年 12 月 31 日的资产负债表及 19××年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

（说明段例式）

贵公司在国外据称有投资 500 万元，本年度投资收益为 60 万元，并已列入本会计年度的净收益中。但我们未能获得上述被投资公司业经审计的会计报表，受贵公司会计记录的限制，我们未能采用其他审计程序查明上述投资和投资收益是否属实。

（意见段例式）

我们认为，除上述情况有待确定之外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 19××年 12 月 31 日的财务状况及 19××年度的经营成果和资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：（签名、盖章）

中国 北京

19××年×月×日

5. 33 拒绝表示意见审计报告范例

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

（范围段例式）

我们接受委托，审计了贵公司 19××年 12 月 31 日的资产负债表及 19××年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

（说明段例式）

根据我们的审查，贵公司的材料采购与产品销售，如附注××所载，绝大部分为关联人交易，但贵公司管理当局限制我们对关联人及关联人交易实施必要的审计程序，我们不能断定这些关联交易是否公平、合理。

(意见段例式)

我们认为，由于未能对上段所列示关联人及关联人交易实施必要的审计程序，从而不能确定其对会计报表整体反映的影响程度，我们无法对上述会计报表是否符合《企业会计准则》和《××企业会计制度》的规定，以及是否公允地反映了贵公司19××年12月31日的财务状况及19××年度经营成果和资金变动情况发表审计意见。

××会计师事务所(盖章)

中国注册会计师：(签名、盖章)

中国 北京

19××年×月×日

5. 34 否定意见审计报告范式

审计报告

ABC(股份)有限(责任)公司董事会(全体股东)：

(范围段例式)

我们接受委托，审计了贵公司19××年12月31日的资产负债表及19××年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

(说明段例式)

附注××所载的存货计价方法及附注××所载的固定资产计价方法，均未能遵循历史成本原则。这种对会计准则的背离，导致上述报表日的存货价值减少了××元，固定资产原值增加了××元，同时对损益计算的正确性产生了重大影响。

(意见段例式)

我们认为，由于上述问题造成的重大影响，上述会计报表不符合《企业会计准则》和《××企业会计制度》的有关规定，未能公允地反映贵公司19××年12月31日的财务状况及19××年度的经营成果和资金变动情况。

××会计师事务所(盖章)

中国注册会计师：(签名、盖章)

中国 北京

19××年×月×日

中国注册会计师执业规范指南第 2 号 ——审计工作底稿

(试行)

1. 引言

1.1 (制定目的与依据) 为了规范审计工作底稿的编制、复核、使用及管理,根据《独立审计基本准则》和《独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿》制定本规范指南(以下简称本指南)。

1.2 (性质与适用范围) 本指南为注册会计师执行年度会计报表审计业务时,编制、复核、使用及管理审计工作底稿提供指导,注册会计师应当参照执行。在执行其他审计业务时,可比照本指南的基本要求编制相应的工作底稿。

1.3 (与《年度会计报表审计规范指南(试行)》的关系) 有关审计过程的规划,审计程序的选择与实施以及审计意见的形成与发表等,本指南不作规范,注册会计师应遵照相关审计准则,并参照《年度会计报表审计规范指南》执行。

1.4 (适用对象) 本指南中所列示的各种范例均以工业企业为审计对象。

1.5 (解释权) 本指南由中国注册会计师协会负责解释。

2. 一般指南

2.1 释义

本指南中使用的下列术语,除非另有所指,具有以下含义:

“审计工作底稿”指注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。审计工作底稿可以由注册会计师编制形成,也可以由被审计单位或其他第三者提供,经注册会计师审核后形成。

“审计证据”指注册会计师在执行审计业务过程中,为形成审计意见所获取的证据。

“审计档案”指注册会计师在规划审计工作,实施审计程序,报告审计意见的过程中形成的记录,并对其进行综合整理、分类归档后形成的档案资料。

2.2 审计工作底稿的基本内容

2.21 注册会计师编制的审计工作底稿应同时包括以下基本内容:

(1) 被审计单位名称:即会计报表的编报单位。若会计报表编报单位为某一集团的下属公司,则应同时写明下属公司的名称。被审计单位名称可写简称。

(2) 审计项目名称:即某一会计报表项目名称或某一审计程序及实施

对象的名称，如具体审计项目是某一分类会计科目，则应同时写明该分类会计科目。

(3) 审计项目时点或期间：指某一资产负债类项目的报告时点或某一损益类项目的报告期间。

(4) 审计过程记录：即注册会计师的审计轨迹与专业判断的记录。注册会计师应将其实施审计而达到审计目标的过程记录在审计工作底稿中。

(5) 审计标识及其说明：审计标识是注册会计师为便于表达审计含义而采用的符号。为了便于他人理解，注册会计师应在审计工作底稿中说明各种审计标识所代表的含义，或采用审计标识及其说明表的形式统一说明。审计标识应前后一致。

(6) 审计结论：即注册会计师通过实施必要的审计程序后，对某一审计事项所作的专业判断。就符合性测试而言，是指注册会计师对被审计单位内部控制制度执行情况的满意程度以及是否可以信赖；就实质性测试而言，是指注册会计师对某一审计事项的余额或发生额的确认情况。

(7) 索引号及页次：即注册会计师为整理利用审计工作底稿，将具有同一性质或反映同一具体审计事项的审计工作底稿分别归类，形成相互联系、相互控制所作的特定编号即为索引号；页次是在同一索引号下不同的审计工作底稿的顺序编号。

(8) 编制者姓名及编制日期：即注册会计师必须在其编制的审计工作底稿上签名和签署日期。签名时可用简签，但应以适当方式加以说明。

(9) 复核者姓名及复核日期：即注册会计师必须在其复核过的审计工作底稿上签名和签署日期。签名时可用简签，但应以适当方式加以说明。若有多级复核，每级复核者均应签名和签署日期。

(10) 其他应说明事项：即注册会计师根据其专业判断，认为应在审计工作底稿中予以记录的其他相关事项。

2.22 对于审计工作底稿中由被审计单位、其他第三者提供或代为编制的资料，注册会计师应注明资料来源，在实施必要的审计程序后，应将审计轨迹连同其专业判断记录在审计工作底稿上，并包括上述基本内容。

2.3 审计工作底稿的编制要求

审计工作底稿作为注册会计师在整个审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料，其在内容上应做到资料翔实、重点突出、繁简得当、结论明确；在形式上应做到要素齐全、格式规范、标识一致、记录清晰。

(1) 资料翔实：即记录在审计工作底稿上的各类资料来源要真实可靠，内容要完整。

(2) 重点突出：即审计工作底稿应力求反映对审计结论有重大影响的内容。

(3) 繁简得当：即审计工作底稿应当根据记录内容的不同，对重要内容详细记录，对一般内容简单记录。

(4) 结论明确：即按审计程序对审计项目实施审计后，注册会计师应对该审计项目明确表达其最终的专业判断意见。

(5) 要素齐全：即构成审计工作底稿的基本内容应全部包括在内。

(6) 格式规范：即审计工作底稿所采用的格式应规范。

(7) 标识一致：即审计符号的含义应前后一致，并明确反映在审计工作底稿上。

(8) 记录清晰：即审计工作底稿上记录的内容要连贯，文字要端正，计算要正确。

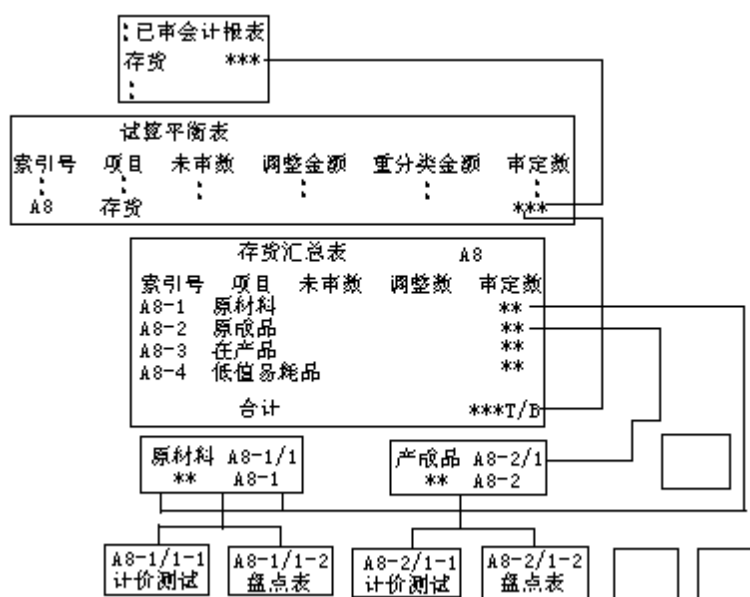
2.4 审计工作底稿的勾稽关系

2.41 注册会计师应通过交叉索引及备注说明等形式来反映相关审计工作底稿之间的勾稽关系，相互引用时，应交叉注明索引编号。

2.42 当注册会计师按照审计计划完成审计业务约定书中约定的全部审计事项后，应将具体审计项目工作底稿中的相关数据和内容进行归类汇总，编制试算平衡表、审计差异调整表和审计总结。上述审计工作底稿经复核无误后，才能编制审计报告。试算平衡表应控制审计差异调整表和各会计报表项目审计工作底稿，并通过交叉索引得以明确反映。

2.43 按照有关会计报表项目、会计科目或具体审计项目编制的审计工作底稿所记录的内容与数据，应与被审计单位的会计报表、帐簿、凭证等直接对应。同时这些审计工作底稿之间相互依赖、相互控制，其勾稽关系应通过交叉索引或备注说明予以反映。

2.44 以存货项目为例，其审计工作底稿的勾稽关系示范如下表。



2.5 审计工作底稿的复核

2.51 会计师事务所应建立三级复核制度，即项目经理、部门经理（或签字注册会计师）、主任会计师三级复核制度。通常，应当由较高级人员复核较低级人员的工作底稿。

2.52 各级复核人在复核工作底稿时，应做出必要的复核记录，书面表示复核意见，并在其复核过的审计工作底稿上签名和签署日期。如有若

干页审计工作底稿组成一个审计项目，复核人可仅在第一页审计工作底稿上签名和签署日期。

2.53 在复核工作中，各复核人如发现已执行的审计程序和做出的审计记录存在问题，应指示有关人员予以答复、处理，并形成相应的审计记录。

2.6 审计工作底稿的分类

2.61 审计工作底稿一般分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿三类。

2.62 综合类工作底稿是指注册会计师在审计计划阶段和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并发表审计意见所形成的审计工作底稿。主要包括审计业务约定书、审计计划、审计总结、未审计会计报表、试算平衡表、审计差异调整表、审计报告、管理建议书、被审计单位声明书以及注册会计师对整个审计工作进行组织管理的所有记录和资料。

2.63 业务类工作底稿是指注册会计师在审计实施阶段为执行具体审计程序所形成的审计工作底稿。主要包括注册会计师对某一审计循环或审计项目所作符合性测试或实质性测试的记录和资料。

2.64 备查类工作底稿是指注册会计师在审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿。主要包括被审计单位的设立批准证书、营业执照、合营合同、协议、章程、组织机构及管理层人员结构图、董事会会议纪要、重要经济合同、相关内部控制制度及其研究与评价记录、验资报告等资料的复印件或摘录。该类工作底稿随被审计单位有关情况的变化而不断更新，应详细列明目录清单，并将更新之文件、资料随时归档。注册会计师在将上述资料归为备查类工作底稿的同时，还应根据需要，将其中与具体审计项目有关的内容复印、摘录或综合后归入业务类工作底稿的具体审计项目之后。

通常，备查类工作底稿是由被审计单位或第三者根据实际情况提供或代为编制。因此，注册会计师对所取得的有关文件、资料应标明其具体来源。

2.7 审计工作底稿的整理

2.71 注册会计师应当对审计工作底稿进行分类整理，形成审计档案。

2.72 审计档案应当分为永久性档案和当期档案。

(1) 永久性档案是指那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案。包括备查类工作底稿和综合类工作底稿中的审计报告、管理意见书。

(2) 当期档案是指那些记录内容经常变化，只供当期审计使用和下期审计参考的审计档案。包括业务类工作底稿和综合类工作底稿的其他部分。

2.8 审计档案的保管

2.81 会计师事务所应建立审计档案保管制度，以确保审计档案的安全、完整。

2.82 审计档案保管年限如下：

- (1) 当期档案自审计报告签发之日起至少保存 10 年；
- (2) 永久性档案应长期保存；
- (3) 不再继续审计的被审计单位，其永久性档案的保管年限与最近一年当期档案的保管年限相同。

2.83 对于保管期限届满的审计档案，会计师事务所可以决定将其销毁。销毁时，应根据有关档案管理规定履行必要的手续。

2.9 审计工作底稿的保密与查阅

2.91 审计工作底稿的保密

会计师事务所应当建立审计工作底稿保密制度，对审计工作底稿中涉及的商业秘密保密。但由于下列情况需要查阅审计工作底稿的，不属于泄密：

- (1) 法院、检察院及国家其他部门依法查阅，并按规定办理了必要手续；
- (2) 注册会计师协会对执业情况进行检查。

2.92 审计工作底稿的查阅

因审计工作需要，并经委托人同意，在下列情况下，不同会计师事务所的注册会计师可以要求查阅审计工作底稿：

- (1) 被审计单位的后任会计师事务所；
- (2) 审计合并会计报表，母公司的注册会计师可以查阅子公司的会计师事务所的审计工作底稿；
- (3) 联合审计时，注册会计师可以相互查阅审计工作底稿；
- (4) 会计师事务所认为合理的其他情况。

3. 审计工作底稿的规范格式及其编制说明

3.1 业务类工作底稿的基本格式及其编制说明

本指南提供的基本格式旨在表明编制审计工作底稿时应包括的基本内容及大致的排列方式，并不表示审计工作底稿的规定格式，编制审计工作底稿应根据各具体审计项目不同而采用不同的格式，但必须符合《独立审计具体准则第 6 号—审计工作底稿》的基本要求，包括本指南提供的基本格式中所有的基本内容。

3.2 业务类工作底稿的基本格式图表（格式 1）

3.3 常用审计工作底稿的规范格式及其编制说明

根据审计工作底稿的基本内容和编制要求，本规范指南列举部分常用

审计工作底稿规范格式及编制说明，注册会计师执行审计业务时，应参照规范格式编制使用。

3.4 常用审计工作底稿的规范格式图表（格式2至格式12）

格式1

业务类工作底稿基本格式

被审计单位名称 _____
审计项目名称 _____
会计期间或截止日 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

索引号	审计内容及说明	金额
	审计程序实施记录	***

		***（交叉索引号）
	审计标识说明	
	资料来源说明	
审计结论：		

编制说明：

1. 列明该审计项目的未审金额，即被审计单位的帐簿记录或会计报表数。
2. 列明需调整或重分类金额及原因。
3. 计算审定后金额。
4. 按《年度会计报表审计规范指南》要求实施审计程序，在底稿中列明抽查验证、计算确认、专业判断等审计过程，并应注明资料来源。
5. 列明本审计工作底稿与其他工作底稿相互交叉索引关系。
6. 列明各种审计标识意义。
7. 明确表述审计结论。

格式2

××会计师事务所
审计约定事项控制表

被审计单位名称			
地址		委托目的	
联系人		约定书编号	
电话、传真		审计期间	
审计开始日		预计收费	
预计完成日		实际收费	
实际完成日		报告书份数	

重要事项完成核对表
完成 未完成 说明

1. 审计计划
2. 内部控制制度问卷
3. 实物盘点
4. 复核审计工作底稿
5. 上年审计结转事项处理
6. 被审计单位声明书
7. 期后事项的财务影响
8. 或有损失的财务影响
9. 重要的董事会纪要
10. 审计总结

主任会计师____ 部门经理____ 项目经理____

编制说明：

1. 本表控制审计约定事项报告阶段需关注的重要事项。
2. 重要事项完成核对表内容可以根据实际情况增加。
3. 如未完成某事项，应在“说明”栏中详细阐述原因，并分析该事项对审计意见的影响。

格式 3

审计约定事项工时及费用控制表

被审计单位名称____
 会 计 期 间____

	签字	日期	索引号
编制人			
复核人			

职别	工时费率（元/小时）	计划		实际	
		工时	费用	工时	费用
主任会计师					
部门经理					
项目经理					
助理人员					
其他人员					
合计					

审计费用	BMB		
回收率	%		

重大差异原因分析

编制说明：

1. 本表用于控制审计约定事项工时耗费，最终评价该约定事项的效率及收益。
2. 工时应根据审计计划预算数及实际耗用数分别填写。
3. 职别应根据各会计师事务所业务管理的要求填列。
4. 回收率为审计费用除以工时费用合计，以测算本项目的收益情况。
5. 重大差异原因分析应说明计划工时费用与实际工时费用之间的差异、实际收取审计费用与计划收取审计费用之间差异，差异是否重大由会计师事务所从所内管理之要求自行判断。
6. 其他人员是指会计师事务所聘用的专家或其他人员。

格式 4

试算平衡表

被审计单位名称 _____
 会计期间或截止日 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

索引号	报表项目名称	未审金额					审定金额	上年审定金额
			借方	贷方	借方	贷方		
合 计								

编制说明：

1. 通过编制本表可控制和汇总全部审计项目工作底稿。
 2. 报表项目名称按资产负债表、损益表项目分别列示。
 3. 未审金额即为被审计单位提供的未审计会计报表列示的金额。
 4. 调整金额、重分类金额根据审计差异调整表——调整分录汇总表、重分类分录汇总表中列示的各会计科目金额填写。如同一报表项目有若干笔调整或重分类，可编制“T”帐户汇总后过入本表。
 5. 索引号系按该报表项目审计工作底稿索引号填列。
 6. 本试算平衡表可根据资产类、负债类、损益类项目分别编制。
- 格式 5—1

审计差异调整表 ——调整分示汇总表

被审计单位名称 _____
会计期间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

序号	索引号	调整分录及说明	资产负债表		损益表		被审计单位调整情况及未调整原因
			借方	贷方	借方	贷方	
合 计							

编制说明：

1. 本表用于汇总审计过程中发现的应调整事项。

2. 根据调整分录借、贷方归属资产负债类或损益类，将其对应金额分别填入“资产负债表”、“损益表”的“借方、贷方”。
3. 索引号根据该调整分录所在审计工作底稿索引号填写。
4. 必须将调整原因列于调整分录之后。

格式 5—2

审计差异调整表
——重分类分录汇总表

被审计单位名称 _____
会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

序号	索引号	重分类分录及说明	资产负债表		损益表		被 审 计 单 位 调 整 情 况 及 未 调 整 原 因
			借方	贷方	借方	贷方	
合 计							

编制说明：

1. 本表用于汇总审计过程中发现的需重分类事项。
2. 根据重分类分录借、贷方归属资产负债类或损益类，将其对应金额分别填入“资产负债表”、“损益表”的“借方、贷方”。
3. 索引号根据该重分类分录所在审计工作底稿索引号填写。
4. 必须将重分类原因列于重分类分录之后。

格式 5—3

审计差异调整表
——未调整不符事项汇总表

被审计单位名称 _____
会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

	执行情况		
	工作底稿索引	执行人	日期
一、审计目标 1. 2.			
二、审计程序 1. 2.			

编制说明：

1. 本表可代替编制具体审计计划。
2. 审计目标及程序根据《年度会计报表审计规范指南》要求填列。
3. 执行情况根据实际执行人、时间和相关的工作底稿索引号填列。

格式 7

符合性测试工作底稿格式

被审计单位名称 _____

审计项目名称 _____

会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

序号	样本	样本的主要内容			测试内容			备注
								
结论：								

编制说明：

1. 本表用于测试某项业务内部控制制度的实际执行情况。
2. 样本应根据审计程序及公司业务特点抽取。
3. 测试内容应根据该项业务相关内部控制的关键控制点设置。
4. 结论为对该项业务相关内部控制制度执行情况做出的评价，应明确其是否可以信赖，并说明对实质性测试的影响。

格式 8—1

截止性测试工作底稿格式

被审计单位名称 _____
审计项目名称 _____
会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

序号	样本	样本的主要内容			测试内容		
	本年度最后若干样本						
	下年度最初若干样本						
结论：							

编制说明：

1. 本表用于测试某项业务是否按权责发生制原则进行帐簿记录，并确认需调整的跨年度事项。
2. 样本应根据《年度会计报表审计规范指南》要求抽取本年度最后若干样本和下年度最初若干样本。
3. 测试内容根据审计程序按可反映权责发生制原则的要求设置。

格式 8—2

分析性测试工作底稿
—— 横向分析

被审计单位名称 _____
会计期间或截止日 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

项目	19 × ×		19 × ×		19 × ×	
	%	金额	%	金额	%	金额
(按有关项目设置)						
资产类						
M						
负债类						
M						
所有者权益类						
M						
损益类						
M						
结论：						

编制说明：

1. 通过分析性测试工作底稿初步判断审计约定事项的重点区域及风险。
2. 分析性测试选取的项目根据要求及判断确定。
3. 分析性测试数据的审计当年度为第一栏，上年度为第二栏，以此类推，可选择若干年做对比，金额可根据实际情况以百元、千元为单位。
4. 选取以前年度数据为对比数时，如有审计应以审定数为准。
5. %是同一项目当年度金额与上一年度金额比较的增长率。
6. 完成分析性测试后应初步评估重点审计区域，并对异常项目做出初步分析。

格式 8—3

分析性测试工作底稿 ——纵向分析

被审计单位名称 _____
会计期间或截止日 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

项 目	19 × ×		19 × ×		19 × ×	
	金额	%	金额	%	金额	%
(按有关项目设置)						
流动资产						
· ·						
长期资产						
· ·						
资产总计		100		100		100
流动负债						
· ·						
长期负债						
· ·						
所有者权益		100		100		100
负债及所有者						
权益总计						
营业收入						
营业成本		100		100		100
管理费用						
M						
净利润						
结论：						

编制说明：

1. 通过分析性测试工作底稿初步判断审计约定事项的重点区域及风险。
2. 分析性测试选取的项目根据要求及判断确定。
3. 分析性测试数据的审计当年度为第一栏，上年度为第二栏，以此类推，可选择若干年做对比，金额可根据实际情况以百元、千元为单位。
4. 选取以前年度数据为对比数时，如有审计应以审定数为准。
5. %是项目分别占资产总计、负债及所有者权益总计或营业收入的百分比。
6. 完成分析性测试后应初步评估重点审计区域，并对异常项目做出初步分析。

格式 8—4

分析性测试工作底稿 ——比率分析

被审计单位名称 _____

会计期间或截止日 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

项 目	19 × ×	19 × ×	19 × ×
(按有关比率列示)			
流动比率			
速动比率			
...			
结 论：			

编制说明：

1. 通过分析性测试工作底稿初步判断审计约定事项的重点区域及风险。
2. 分析性测试选取的比率项目根据要求及判断确定。
3. 分析性测试数据的审计当年度为第一栏，上年度为第二栏，以此类推，可选择若干年做对比，金额可根据实际情况以百元、千元为单位。
4. 选取以前年度数据为对比数时，如有审计应以审定数为准。
5. 完成分析性测试后应初步评估重点审计区域，并对异常项目做出初步分析。

格式 9—1

询证函

致：_____ 编号：_____

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司会计报表进行审计，按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求，应当询证本公司与贵公司的往来帐项，下列数额出自本公司帐簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“数额证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符及需加说明事项”处详为指正。回函请直接寄至××会计师事务所。

地址_____ 邮编_____ 电话_____

传真_____ (本函仅为复核帐目之用，并非催款结算)

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

(公司印签)

数据证明无误

签章_____ 日期_____

数据不符需加说明事项

签章_____ 日期_____

格式 9—2

银行往来询证函

致：_____

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司会计报表进行审计，按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求，应当询证本公司与贵行的存款、贷款往来，下列数额出自本公司帐簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端“数额证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符及需加说明事项”处详为指正，回函请直接寄至××会计师事务所。

地址_____ 邮编_____ 电话_____ 传真_____

1. 存款户 截至 年 月 日

银行帐号	帐户性质	原币金额	备注

2. 贷款户 截至 年 月 日

贷款性质	担保或抵押	贷款起止期	利率	贷款金额	备注

(公司印鉴)

数据证明无误

签章_____ 日期_____

数据不符及需加说明事项

签章_____ 日期_____

格式 10

被审计单位名称 _____

审计项目名称 _____

会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

索引号	项 目	未审数	调整或重分类金额借(贷)	审定数
	原材料期初余额			
	加：本期购进			
	减：原材料期末余额			
	其他发出额			
	直接材料成本			
	加：直接人工成本			
	制造费用			
	生产成本			
	加：在产品期初余额			
	减：在产品期末余额			
	产口生产成本			
	加：产成品期初余额			
	减：产成品期末余额			
	产品销售成本			
	审计标识说明：			
	审计结论：			

编制说明：

1. 本表用于控制各有关成本计算项目，以倒轧方式计算销售成本。
2. 原材料、在产品、产成品期初余额应与上年度审定数一致。
3. 本期购进、直接人工成本、制造费用与相关工作底稿一致。

4. 原材料、在产品、产成品期末余额应与存货汇总表中各有关项目审定数一致。

5. 索引号按各有关审计工作底稿索引号填列。

6. 可按不同产品分别编制本表。

格式 11

被审计单位基本概况表

被审计单位全称

中文_____

英文_____

法人代表_____地址_____电话_____

企业性质_____

生产经营范围 主营_____

兼营_____

投资总额_____

注册资本_____

投资者名称及出资比例、出资额

公司内部组织结构图

管理层人员结构图

会计与财务部门结构图

格式 12

内部控制制度调查问卷

被审计单位名称 _____

会 计 期 间 _____

	签名	日期	索引号
编制人			
复核人			页次

问 题	回 答
一、内部控制环境	是 否 不适用 说明
1. 客户是否有当前组织结构图，如有，复印存档	
2. 客户是否有内审机构	
3. 客户是否定期编制会计报表等 呈报管理部门	
·	
·	
二、内部控制程序	
1. 现金收入	
·	
·	
2. 现金支出	

-
-
- 3. 采购或存货管理
- A. 采购存货是否由生产部门
或仓库管理部门提出申请
- B. 是否设有永续盘存记录
-
-

- 4. 销货及应收帐款，应收票据
-
-

编制说明：

1. 本问卷根据被审计单位业务特点设置内控环节调查关键点（问题）。
2. 本问卷应在符合性测试和实质性测试前完成。
3. 对每项业务内控调查完成后，对被审计单位内控是否适当发表意见，对内控弱点，提出客户应采取的改进方法，并评价内控弱点对其实质性测试的影响。
4. 审计结束后，就被审计单位执行内控情况做出评价。

附录 1. 部分业务类工作底稿基本格式运用示例

参见格式 1—格式 45

说明：

本附录根据审计工作底稿的基本格式要求，以工业企业为审计对象，模拟部分业务类工作底稿，为注册会计师执行本指南提供参考。

本附录中模拟的部分业务类工作底稿并不表示会计报表审计中应编制的全部审计工作底稿。

本附录审计工作底稿中的审计标识含义参见“附录 2——审计标识示例”。

附录 2. 审计标识示例

注册会计师在编制审计工作底稿时，可采用审计标识代表某种审计含义。但需对审计标识所表示的含义予以明确说明。为提高审计效率，该说明可以采用审计标识表统一列示，也可以在每张审计工作底稿中单独列示。每张审计工作底稿中采用的审计标识应当含义清楚，并保持一致。

本附录仅列示部分审计标识，供注册会计师编制审计工作底稿时参考。注册会计师应根据实际需要增加有关审计标识，并说明其含义。

∧ 纵加核对

< 横加核对

B 与上年结转数核对一致

T 与原始凭证核对一致

G 与总分类帐核对一致

S 与明细分类帐核对一致

T/B 与试算平衡表核对一致

C 已发询证函

C\ 已收回询证函

* 备注一

** 备注二

附录 3. 审计工作底稿索引

为便于整理、利用审计工作底稿，注册会计师应根据各类工作底稿内在的特性通过索引方式进行组织。一般将具有同一性质或反映同一具体审计事项的审计工作底稿分别归类，本附录所列索引示例按综合类、业务类、备查类工作底稿归并，业务类工作底稿按照《年度会计报表审计规范指南》中的审计项目顺序，将资产、负债、所有者权益和损益项目再分别归类。以下将提供审计工作底稿编号索引的示例，各会计师事务所可参照制定自己的工作底稿编号索引系统。

审计工作底稿索引示例

Z——综合类工作底稿

Y——业务类工作底稿

CT——符合性测试工作底稿
A——流动资产类工作底稿
B——长期投资工作底稿
C——固定资产工作底稿
D——无形资产工作底稿
E——递延资产工作底稿
F——流动负债类工作底稿
G——长期负债类工作底稿
H——所有者权益类工作底稿
I——损益类工作底稿
J——须关注的重要事项
K——
L——
M——备查类工作底稿

Z1 审计报告
Z2 已审计会计报表
Z3 试算平衡表
Z4 审计差异调整表
Z5 未审计会计报表
Z6 审计业务约定书
Z7 审计约定项目控制表
Z8 复核记录
Z9 审计总结
Z10 审计过程重大事项请示报告
Z11 审计计划
Z12 审计约定项目工时与费用控制表
Z13 分析性测试工作底稿
Z14 与被审计单位会谈记录、函件
Z15 与其他审计人员、专家、其他人员的会谈记录、函件 Z16 被审计单位声明书
Z17 审计标识一览表
Z18 审计人员简签一览表
Z19
Z20

CT1 销售与收款循环符合性测试
CT2 采购与付款循环符合性测试
CT3 仓储与存货循环符合性测试
CT4 生产循环符合性测试
CT5 工薪与人事循环符合性测试
CT6 融资与投资循环符合性测试
CT7 现金和银行存款符合性测试
CT8

CT9

A1 货币资金
A2 短期投资
A3 应收票据
A4 应收帐款
A5 坏帐准备
A6 预付帐款
A7 其他应收款
A8 存货
A9 待摊费用
A10 待处理流动资产净损失 A11
A12

B1 长期投资
B2
B3

C1 固定资产及累计折旧 C2 固定资产清理
C3 在建工程
C4 待处理固定资产净损失 C5
C6

D1 无形资产
D2
D3

E1 递延资产
E2
E3

F1 短期借款
F2 应付票据
F3 应付帐款
F4 预收帐款
F5 其他应付款
F6 应付工资
F7 应付福利费
F8 未交税金
F9 未付利润
F10 其他未交款
F11 预提费用
F12
F13

G1	长期借款
G2	应付债券
G3	长期应付款
G4	
G5	
H1	实收资本
H2	资本公积
H3	盈余公积
H4	未分配利润
H5	
H6	
I1	产品销售收入
I2	产品销售成本
I3	产品销售费用
I4	产品销售税金及附加
I5	其他业务利润
I6	管理费用
I7	财务费用
I8	投资收益
I9	营业外收入
I10	营业外支出
I11	以前年度损益调整
I12	所得税
I13	
I14	
J1	关联者交易
J2	期后事项
J3	或有损失
J4	持续经营
J5	
J6	
M1	被审计单位基本概况表
M2	组织机构及管理层人员结构资料
M3	营业执照
M4	政府批文
M5	合营合同、协议、章程
M6	纳税鉴定文件
M7	董事会会议纪要或摘录
M8	内部控制制度的研究与评价
M9	重要长期经济合同、协议

- M10 审计报告（副术）、管理建议书（副本）
M11 验资报告（副本）、评估报告书（副本）
M12 主要资产的所有权证明文件
M13
M14
格式 1

库存现金审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A1 — 1
审计项目	现金	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项 目	金 额	备 注		
A1 — 1/1	现金清点日调整后现金余额	* *	与实点数差 * * 元为跨 日借条		
	加：审计截止日至现金 清点日的支出	* * T			
	减：审计截目日至现金 清点日的收入	* * G ^			
	12.31 账面余额	* *			
#	调整(1)	* *			
	(2)				
	审定数	* * T/B			
审计标识说明： G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 T 与原始凭证核对一致 ^ 纵加核对 审计结论：经调整后库存现金余额可以确认。					

编制说明：

1. 经现金清点，如果实点数与帐面余额一致，被审计单位内控手续比较严密等，审计人员经判断可省略倒轧程序直接填列“帐面余额”项目。
2. “#”为引用相关项目审计工作底稿索引号。“A1—1/1”为本底稿附属审计工作底稿编号。
3. 若有外币现金帐户，可单独编制审计工作底稿，最终应编制现金汇总表。
4. 如采用统一审计标识，可不必在每张工作底稿中说明其含义，可以在综合类审计工作底稿中放入审计统一标识及说明表。

格式 2

库存现金盘点表

被审计单位名称			ABC 公司							签名	日期	索引号
							编制人					A1 — 1/1
审计项目			现金人民币				复核人				页次	
会计期间 或截止日			19 × × 年 12 月 31 日									1
清点现金			核对帐目									
货币面额	张数	金额	年	月	日	至	年	月	日	项目		金额
100 元	*	***	**	2	8		—	—	—	现金帐面余额		***
50 元	*	***								加：收入凭证未记帐		**
10 元	*	***								减：付出凭证未记帐		
5 元										加：跨日收入		**
2 元										加：跨日借条		
1 元			9*	2	8		—	—	—	调整后现金余额		***A1-1
5 角	*	***	9*	2	8		—	—	—	实点现金		***
2 角			—	—	—	—	—	—	—	长款		
1 角			—	—	—	—	—	—	—	短款		
5 分	*	***					—	—	—			
2 分												
1 分												
实点	合计	***	—	—	—	—	—	—	—			

签字：企业负责人_____ 会计主管_____ 出纳员_____ 本所人员_____

编制说明：

1. 本工作底稿为现金汇总底稿的附表。
2. 根据盘点情况填列，注册会计师应监督盘点进行，并要求参与盘点的人员签字
3. 若有外币现金，应单独编制盘点表。

格式 3

银行存款审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A1 — 2
审计项目	银行存款	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	开户银行及帐户	未审数	调整借(贷)	审定数	
A1 — 1/1	中国银行 * * 支行	* * * S	* * *	* * * C	
	11H8725 — 1				
	.	* * * S		* * * C	
A2 — 2	.				
.	.				
.	.				
.	合计	<u>* * * G</u>	<u>* * * G</u>	<u>* * * T/B</u>	
		<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>	<
		<u> </u> ^	<u> </u> ^	<u> </u> ^	
审计标识说明： S 与明细分类帐核对一致 TG 与总分类帐核对一致 C 已发询证函 T\B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 < 横加核对 审计结论：经调整后银行存款可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿按被审计单位全部银行存款各开户行和帐号汇总反映。
2. 银行存款帐面余额与银行对帐单余额一致时，只将银行存款对帐单或银行证明附后，不一致时，应将银行存款余额调节表及对帐单或银行证明附后（银行存款余额调节表应提请被审计单位编制）。
3. 某帐户银行存款若为外币银行存款应加说明栏注明币别、外币金额、折算汇率，若为定期存款应注明存款期间及利率。
4. 银行往来询证函附于本工作底稿之后。

格式 4

银行存款明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A1 — 2/1
审计项目	银行存款—中行 * *支行* *帐户	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 ××年 12 月 31 日				1
A2 — 1/2	银行对帐单金额	* * *			
	企业帐面金额	* * * S			
	应予调整未达帐项				
	1 .	* * *			
	(说明原因)				
	2 .	(* * *)			
		* * * A2			
		^			
AJE1					
借：银行存款* * 帐户* *					
贷：* * *					
AJE2					
借：* * *					
贷：银行存款 * * 帐户 * * *					
审计标识说明：					
S 与明细分类帐核对一致					
^ 纵加核对					
审计结论：调整后* * *帐户余额可以确认					

格式 5

银行存款余额调节表

19 年 月 日
 编制人： 日期： 索引号：A1—2/2
 复核人： 日期： 页次：1
 户别： 币别：
 项 目
 银行对帐单余额（ 年 月 日）

加：企业已收，银行尚未入帐金额
 其中：1. _____ 元
 2. _____ 元

减：企业已付，银行尚未入帐金额
 其中：1. _____元
 2. _____元
调整后银行对帐单金额
企业银行存款日记帐金额（ 年 月 日）
加：银行已收，企业尚未入帐金额
 其中：1. _____元
 2. _____元
减：银行已付，企业尚未入帐金额
 其中：1. _____元
 2. _____元
调整后企业银行存款日记帐金额

经办会计人员：（签字） 会计主管：（签字）
说明：1. 本表应按不同的银行帐户及货币种类由被审计单位分别编制。
 2. 审计人员应对未达帐项进行分析并确定是否需要调整及原因，
 将此调整原因反映在该帐户具体审计工作底稿中。
 3. 调节后银行对帐单金额应与企业银行存款日记帐金额一致。
格式 6

短期投资审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A2
审计项目	短期投资	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1

索引号	项 目	说 明	金 额	备 注
	1. 股票	市价* * 元	* *	号码 1043
	股, 购进单价元			
	普通股股, 购		* *	号码 1044
	进单价***元	市价* * 元		
	小计		_____	
			* *	
	2. 债券	市价* * 元		
	***债券数量, 购进	证明单据	* *	
	单价**元			
			* *	
			_____ G	
	审定数		* * T/B	
			_____ ^	

审计标识说明：

G 与总分类帐核对一致

T\B 与试算平衡表核对一致

^ 纵加核对

审计结论：短期投资期末余额可能确认，其年末市价为* * *。

编制说明：

1. 短期投资各明细帐目若内容较多，可分别开立审计工作底稿，并作为本审计工作底稿的附件。
2. 项目按短期投资明细科目填制。
3. 应标明各股票、债券的期末市价。
4. 本工作底稿应与计算有关短期投资产生损益的工作底稿相互勾稽。

格式 7

应收帐款审定表

被审计单位名称	ABC 公司			签名	日期	索引号
			编制人			A4
审计项目	应收帐款汇总表		复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日					1
索引号	单位名称	未审数	调整	重分类	审定数	备注
A4 — 1	甲	* * * S		* * *	* * * C	
	乙	* * * S	* * *		* * * C	
	丙	* * * S			* * * C	
	.					
	.					
	.					
		——	——	——	——	
	合计	* * * G	* * *	* * *	* * * < T/B	
		—— ^	—— ^	—— ^	—— ^	
	审计标识说明： S 与明细分类帐核对一致 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 < 横加核对 审计结论：调整重分类后应收帐款余额可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿应将应收帐款的每一明细帐户列入，如应收帐款明细帐户过多，可要求被审计单位详列清单，经审核后，做为本底稿附件。
2. 外币应收帐款应列明原币金额及折合汇率。
3. 收回的询证函、替代性测试工作底稿附在本工作底稿之后。
4. 备注栏可填写主要业务内容或异常情况说明。

格式 8

应收帐款明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A4 — 1
审计项目	应收帐款——甲	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1

索引号	内 容	凭证号	金 额
	期初余额		* * * B
	加：1. (本期新增应收帐款)		* * * T
	2. 主要内容		* * * T
	3.		* * * T
	减：收款		
	1.		* * * T
	2.		* * * T
	3.		* * * T
	期末余额		 * * * A4
			^

审计标识说明：

C 已发询证函

T 与原始凭证核对一致

B 与上年结转数核对一致

^ 纵加核对

审计说明：

1. 本年新增应收帐款业务已检查有关的业务合同、销售发票和货运单等；

2. 收回帐款已查银行单据无误；

3. 已发函未回。

审计结论：经替代测试后，应收帐款——甲期末余额可以确认。

编制说明：

1. 在某一应收帐款余额受整个会计期间发生的业务的影响，而分不清是受哪一（几）笔业务的影响时，编制本表。

2. 若某一应收帐款余额是由某一（几）笔业务组成的，则不必编制此表，而通过检查其期后款项收回情况或该一（几）笔业务的销售合同、销售发票和货运单等对应收帐款余额进行确认。

格式 9

坏帐准备审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A5
审计项目	坏帐准备	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
说 明		金 额			
年末应提坏帐准备余额 (按年末应收帐余额* * * 的* %计算)		* * * T/B			
实际帐面余额		* * * G			
应调整 AJE		_____ * * *			
AJE		_____ ^			
借：管理费用(坏帐准备) * * *					
贷：坏帐准备(管理费用) * * *					
审计标识说明：					
T/B 与试算平衡表核对一致					
G 与总分类帐核对一致					
^ 纵加核对					
结论：经调整后坏帐准备余额可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿用以核对计算年末坏帐准备。
 2. 计提坏帐准备应以审定后应收款项余额为基数，计提比例根据被审计单位会计政策确定
- 格式 10**

存货审定表

被审计单位名称		ABC 公司			签名	日期	索引号
				编制人			A8
审计项目		存货		复核人			页次
会计期间 或截止日		19 × × 年 12 月 31 日					1
索引	项 目	未审数	调整数	已审数			
A8 — 1	原材料	* * *	* * *	* * *			
A8 — 2	在产品	* * *		* * *			
A8 — 3	产成品	* * *	(* * *)	* * *			
		_____	_____	_____			
	合计	* * * G	(* * *)	* * * T/B<			
		_____	_____	_____			
		^	^	^			
审计标识说明： ^ 纵加核对 < 横加核对 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 审计结论：调整后存货余额可以确认。							

编制说明：

1. 本工作底稿项目栏根据存货所属各明细科目填列，且各科目应相应编制审计工作底稿作为本工作底稿附件。

2. 根据《年度报表审计规范指南》要求编制有关存货审计的工作底稿，如符合性测试、计价测试、盘点备忘录等均列于本工作底稿之后。

格式 11

存货明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			A8 — 1
审计项目	存货—原材料	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目与说明	金 额	备 注		
	原料及主要材料 辅助材料 修理用备件 12.31 帐面余额				
#	调整 1				
#	2				
	审定数				
	审计标识说明： G 与总分类帐核对一致 ^ 纵加核对 审计结论：调整后原材料期末余额可以确认。				
#					

编制说明：

1. 本底稿项目栏按原材料明细科目填列；
 2. 原材料各明细科目内容如果较多，可单独开立审计工作底稿，如原料及主要材料明细科
 3. 本底稿应反映出计价测试、盘点的结论与本工作底稿之间的关系。
- 格式 12

存货抽查表

编制说明：

1. 本工作底稿用于测试某项存货所采用的计价方法，如先进先出法，加权平均法，后进先出法等。
2. 本表用于抽查时，应注明抽查部分占总额的金额比例。
3. 进货发票内容的选择应根据被审计单位事先确定的计价政策而定。
4. 结论应表明该项存货是按照某种计价政策执行的或未按规定计价政策执行，应调整的金额，并做出调整分录。

格式 14

待摊费用审定表

被审计单位名称		ABC 公司			签名	日期	索引号
				编制人			A9
审计项目		待摊费用		复核人			页次
会计期间 或截止日		19 × × 年 12 月 31 日					1
索引	项 目			金 额		备 注	
#	待摊租金			* * *		(1)	
	待摊保险费			* * *		(2)	
	利息			* * *		不重大	
	审定数			* * *G T/B			
				Λ			
	审计说明：						
	(1)租金：每年 7 月 7 日预付一年，预付金额* * * T						
	$\text{待 摊 费 用} = * * * - \frac{6}{12} \times (* * *) = * * * (\text{合 理})$						
(2)保险费：每年 3 月 4 日预付一年，预付金额* * * T							
$\text{保 险 费 用} = * * * - \frac{9}{12} \times (* * *) = * * * (\text{合 理})$							
审计标识说明：							
Λ 纵加核对							
T\B 与试算平衡表核对一致							
T 与原始凭证核对一致							
审计结论：待摊费用摊销计算正确，期末余额可以确认。							

编制说明：

1. 本工作底稿应按费用项目分类，并注明费用项目的受益期限。
2. 对数额较大的待摊费用，应审查其有关凭据，并对其摊销数额是否合理记录于本工作底稿或另行编制工作底稿加以说明。

格式 15

长期投资审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			B1
审计项目	长期投资	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项 目	未审数	调整数	已审数	
	甲 *%	* * * S	* * *	* * *	
	乙 *%	* * * S		* * *	
	丙	* * * S		* * *	
	合计	* * * G	* * *	* * * T/B	
	(抽查记录)	Λ	Λ	Λ	
	甲—第一次出资				
	甲—第二次出资	* * * T			
	权益法调整	* * * T			
	.	* * * T			
	.				

审计标识说明：

S 与明细分类帐核对一致

T 与原始凭证核对一致

Λ 纵加核对

T/B 与试算平衡表核对一致

< 横加核对

G 与总分类帐核对一致

审计说明：

1. 已检查过联营协议（参见永久性档案）及付款凭证；
2. 在企业有关人员在场情况下，检查了企业债券证明及付款凭证；
3. 已检查了企业实物投资的产权证明及移交手续；
4. 权益法调整已核对被审计单位已审会计报表。

审计结论：经调整后长期投资可以确认。

编制说明：

1. 本工作底稿用以审定汇总的各项长期投资。
2. 注册会计师应根据各项长期投资情况决定是否编制有关工作底稿，做为本底稿的补充。
3. 有关各项长期投资的法律性文件应收集归入永久性档案，并将其中对当年度有影响的部分摘录或复印于本底稿之后。

格式 16

固定资产及累计折旧审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			C1
审计项目	固定资产及累计折旧汇总表	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	资产分类	期初余额	本年增加	本年减少	期末余额
C1 — 2	一、固定资产原价	* * *			* * *
	1. 房屋建筑物	* * *	* * *		* * *
	2. 机器设备	* * *		* * *	* * *
	3. 电子设备	_____	_____	_____	_____
		* * *	* * *	* * *	* * * <G
	小计	_____Λ	_____Λ	_____Λ	_____Λ
C1 — 2	二、累计折旧	* * *			* * *
	1. 房屋建筑物	* * *	* * *		* * *
	2. 机器设备	* * *		* * *	* * *
	3. 电子设备	_____	_____	_____	_____
		* * *	* * *	* * *	* * * <G
	小计	_____Λ	_____Λ	_____Λ	_____Λ
		* * * B			* * * T/B
	三、固定资产净值	_____Λ			_____Λ
审计标识说明： B 与上年结转数一致 T/B 与试算平衡表核对一致 Λ 纵加核对 < 横加核对 G 与总分类帐核对一致 审计结论：固定资产及累计拆卸期末余额可以确认。					

编制说明：

1. 本底稿用于汇总被审计单位各类固定资产及其累计折旧审计后期末余额。
2. 可根据各类固定资产分别编制工作底稿并检查其增、减变动。
3. 本年增加折旧应与各费用汇总表中折旧合计数相一致。
4. 本底稿中还应反映计提的折旧在各费用中的分配原则及本年度应分配的数额，并与各费用汇总表中的“折旧费”交叉索引。

格式 17

固定资产明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			C1 — 2
审计项目	固定资产—机器设备	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1

索引	项 目	金 额	说 明
	一、原价：	* * * B	
	期初余额		
	本看见以进	* * * T	应提折旧* 月，已盘点实物
1		* * * T	应提折旧* 月，已盘点实物
2		_____	
		* * * S	
	期末余额	_____ ^	
	二、累计折旧	* * * B	机器设备年折旧率 9%
	期初余额		
	本年计提（见计算说明）	_____	
		* * * S	
	期末余额	_____ ^	
	审计标识说明： B 与上年结转数核对一致 S 与明细分类帐核对一致 T 与原始凭证核对一致 计算说明： 本年计提折旧 = 固定资产年初余额 × 9% + 本年增加 × $\frac{\text{计提月份}}{12} \times 9\%$ 与企业计提数相差* *，数额较小，不做调整。 审计结论：机器设备期末余额及折旧计提正确。		

格式 18

固定资产抽查表

被审计单位名称	ABC 公司			签名	日期	索引号			
			编制人			C1 — 6			
审计项目	固定资产抽查情况		复核人			页次			
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日					1			
项目	数量	帐面存货记录				进货发票内容			
		数量	原值	已提折旧	净值	数量	原值	已提折旧	净值
合计									

编制说明：

1. 本表主要用作审计人员现场监督被审计单位有关人员年终盘点的记录，也可以用于审计人员的临时性抽查。

2. 本表中数据先由被审计单位提供，再由审计人员与实物和资产记录核对，也可以由审计人员自行清点实物和查阅资产记录，与被审计单位盘点核对。实际采用的核对方法，应当在“备注”栏注明。

3. 对于发现的误差，应在“备注”栏注明情况和处理办法。

4. 本表的抽查比例和方法，可在适当的工作底稿中加以说明。

格式 19

在建工程审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号		
		编制人			C3		
审计项目	在建工程	复核人			页次		
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1		
索引号	项 目	说明	金额	备注			
C3 — 1	1 .	(具体工程名称)	* *				
	2 .		* *				
	3 .		* *				
	4 .		* *				
	5 .		* *				
	6 .		* *				
	7 .		* *				
	12 . 31 帐面余额	(调整原因)	_____				
	调整 :		* * *				
	(1)* * 工程		* * *				
	(2)工程用料结存		* * * T/B				
			_____ ^				
	审计标识说明 : G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 审计结论 : 调整后在建工程余额可以确认。						

编制说明：

1. 本底稿项目栏根据在建工程明细科目填列，若某明细科目内容较多，可单独开列工作底稿。

2. 对各在建工程应按《年度会计报表审计规范指南》要求检查其相关合同、进度、付款情况，并复印合同存于有关工作底稿之后，对跨年度工程合同应于底稿中说明，提请下年度审计时关注，工作底稿相应编号应填列有关栏目并加注说明。

格式 20

在建工程明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			C3 — 1
审计项目	在建工程——未完建筑工程	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项 目		金 额		备 注
	1 . 一号厂房工程		* *		与转入“ 固定 资产 ” 核对一 致
	年初数		* * B		
	加：本年投入数		* * T		
	减：本年已完工程		* *		
	转出数		* * <		
	小计				审定数
	2 . 二号厂房工程				
	年初数		* * B		
	加：本年投入数		* * T		
	12.31 帐面余额		* * * S C3		
			=====		
			^		
	审计标识说明：				
	B		与上年结转数核对一致		
	T		与原始凭证核对一致		
G		与总分类帐核对一致			
^		纵加核对			
审计结论：在建工程年末余额可以确认。					

格式 21

无形资产审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			E1
审计项目	递延资产	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	说明	金额	备注	
	开办费总额		***B		
	减：以前年度		***B		
	摊销额	(按*年摊销)	***		
	本年摊销额	计算说明	***		
	年末余额		***T/B^		
			^		
			^		
审计标识说明：					
B 与上年结转数核对一致					
G 与总分帐核对一致					
T/B 与试算平衡表核对一致					
^ 纵加核对					
计算说明：本年摊销额=发生总额**/**年=**，与企业摊销数一致。					
审计结论：递延资产—开办费本年摊销额及年末余额可以确认。					

编制说明：

1. 本底稿用于反映递延资产（开办费、筹建期间汇兑损益、其他递延支出类同）的发生数是否正确，摊销是否符合规定，计算是否正确。
2. 如开办费尚未截止，则应检查有关开办费发生额的原始凭证。
3. 递延资产总额减以前年度摊销额应与上年度递延资产审定数一致。
4. 递延资产本年摊销额应与“管理费用——递延资产摊销”一致，并将此数交叉索引至管理费用工作底稿中。

格式 23

短期借款审定表

被审计单位名称	ABC 公司			签名	日期	索引号
			编制人			E1
审计项目	短期借款		复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日					1
索引号	单位名称	期限	利率	未审数	调整	已审数
F1 — 1	甲银行		***	***		***C
	乙		***	***		***C
	丙单位		***	***	***	***
	.			_____	_____	_____
	.			***	***G	***T/B
	.			_____	_____ ^	_____ ^
审计标识说明： C 已发询证函 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 审计说明： 1. 已检查过进帐凭单及应计利息等。 2. 已复核过还款凭单。 审计结论：短期借款期末余额可以确认。						

编制说明：

1. 本工作底稿按被审计单位各项短期借款（长期借款类同）汇总填列。
2. 若有外币借款，应在本工作底稿中标明原币及折合汇率。
3. 根据本工作底稿测算利息支出，并与财务费用—利息支出相互勾稽。

格式 24

短期借款明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F1 — 1
审计项目	短期借款——甲银行	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
内 容		金 额	期 限	利 率	备 注
1．向甲银行借流动资金					(借款条件等)
		**T			
2．向甲银行借周转金		**T			
美元**@8.35					
减：归还借款		**T			
		**T			

		**SCF1			

审计标识说明：					
T 与原始凭证核对一致					
S 与明细分类帐核对一致					
C 已发询证函					
^ 纵加核对					
审计说明：					
(1)已检查过进帐凭单及应计利息等。					
(2)已复核过还款凭单。					
审计结论：短期借款期末余额可以确认。					

格式 25

应付帐款审定表

被审计单位名称	ABC 公司			签名	日期	索引号
			编制人			F3
审计项目	应付帐款		复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日					1
索引号	单位名称	未审数	调整	重分类	审定数	备注
F3 — 1	甲	***S		***	***C	
	乙	***S	***		***	
	丙	***S			***C	
	·					
	·					
	·					
	合计	***G	***G	***G	***<T/B	
		____^	____^	____^	____^	
审计标识说明： S 与明细分类帐核对一致 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 < 横加核对 审计结论：调整重分类后余额可以确认。						

编制说明：

1. 本工作底稿应将应付帐款的每一明细帐户列入，如应付帐款明细帐户过多，可要求被审计单位详列清单，经审核后，作为本底稿的附件。
2. 外币应付帐款应列明原币金额及折合汇率。
3. 收回的询证函、替代性测试、帐龄分析等工作底稿附在本工作底稿之后。
4. 备注栏可填写主要业务内容或异常情况说明。

格式 26

应付帐款明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F3 — 1
审计项目	应付帐款——甲	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	内 容	凭证号	金 额		
	期初余额		***B		
	加：1．(本期新增应付款		***T		
	2．主要业务内容)		***T		
	3．		***T		
	减：归还				
	1．		***T		
	2．		***T		
	3．		***T		
	期末余额		_____ ***CF3 _____		
			^		
审计标识说明：					
C 已发询证函					
T 与原始凭证核对一致					
B 与上年结转数核对一致					
^ 纵加核对					
审计说明：					
1．本年新增应付帐款业务已检查有关业务合同、销货发票和收货单等；					
2．支付货款已查银行单据无误；					
3．已发函未回。					
审计结论：经替代测试后，应付帐款——甲期末余额可以确认。					

编制说明：

1．在某一应付帐款余额受整个会计期间发生的业务的影响，而分不清是受哪一（几）笔业务的影响时，编制本表。

2．若某一应付帐款余额是由某一（几）笔业务组成的，则不必编制此表，而通过检查其期后付款情况或该一（几）笔业务的购货合同、发票和货物验收单等对应付帐款余额进行确认。

格式 27

应付福利费审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F7
审计项目	应付福利费	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项 目	(金额)	(备注)		
	年初余额	**B			
	加：本年提取数	**	(1)		
	减：本年支出数	**T	(2)		

	年末余额	**T/B			
		_____ ^			
	审计标识说明：				
	B 与上年结转数核对一致				
	T 与原始凭证核对一致				
	T/B 与试算平衡表核对一致				
^ 纵加核对					
审计说明：					
1．本年按照工资总额的 14 %提取，符合**规定。					
本年提取数=*** × 14 %=** (合理)					
2．已查核有关福利费使用的凭据。					
审计结论：应付福利费年末余额可以确认。					

格式 28

未交税金审定表

被审计单位 名 称	ABC 公司			签名	日期	索引号
			编制人			F8
审计项目	未交税金		复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日					1
索引号	内容	未审数	调整		已审数	
F8-1	增值税	***S	***		***	
F8-2	营业税	***S			***	
F8-3	企业所得税	***S			***	
F8-4	(按税种列示)	_____	_____		_____	
		***G	***		***<T/B	
		_____ ^	_____ ^		_____ ^	
审计标识说明：						
S 与明细分类帐核对一致						
G 与总分类帐核对一致						
T/B 与试算平衡表核对一致						
^ 纵加核对						
< 横加核对						
审计结论：调整后应交税金年末余额可以确认。						

编制说明：

1. 本工作底稿应根据年末未交各种税金的项目分别列示。
2. 对各项未交税金应分别开列工作底稿计算测试。
3. 被审计单位各种业务收入应缴纳的税种、税率应列示于本底稿中，并于永久性档案中的纳税鉴定文件核对一致。

格式 29

未交税金明细帐户审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F8-1
审计项目	未交税金——增值税	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	内容	金额			
#	年初欠交数	***B			
	本年应交销项税额	***			
	本年可以抵扣进项税额	***			
	本年已交纳增值税	***T			

	年末应交增值税	***CF8			

审计标识说明：					
B 与上年结转数核对一致					
T 与原始凭证核对一致					
^ 纵加核对					
审计说明：1．本年销项税额：销售收入***×增值税率 17%					
公司计算销项税额***，差额**应调整（AJE）。					
2．本年可抵扣进项税额已检查有关增值税发票及税务申报单。					
3．本年交纳增值税已查有关付款凭证及依据。					
审计结论：年末应交增值税可以确认。					

格式 30

未付利润审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F9
审计项目	未付利润	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	内容	合计	合营中方*%	合营外方*%	备注
	期初余额	***B	**B	***B	
	加：本年分配数	***	**	***	(1)
	减：本年支付数	***	**	***	(2)
		____G	____	____	
		***T/B	***	***	
	审定数	____^	____^	____^	
审计标识说明： B 与上年结转数核对一致 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 审计说明： 1．本年未付利润根据董事会纪要（参见永久性档案），按净利润的*%提取，计算正确。 2．本年支付给股东的利润已查银行付款凭据。 审计结论：未付利润期末余额可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿反映被审计单位期末尚未支付股东的股利余额
2. 本年应付股利的增加应与利润分配底稿相互勾稽。

格式 31

预提费用审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			F11
审计项目	预提费用	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	金额		备注	
	预提租金	**		(1)(2)	
	预提保险费	**		(3)	
	预提固定资产大修理支出	**			
	预提利息支出	**		不重大	
		—— G			
	12.31 帐面余额	**T/B		审定数	
		—— ^			
	审计标识说明：				
	G 与总分类帐核对一致				
	T/B 与试算平衡表核对一致				
^ 纵加核对					
审计说明：					
1．本注册会计师已对租金和保险费的合同进行了审阅，并检查了本年已付的租金和保险费。					
2．租金：每年租金**/，本年尚有 3 个月租金未付。					
$\text{预提租金} = \frac{3}{12} * (**1) = ** (\text{合理})$					
3．保险费：全年保险费**2，本年尚有 4 个月保险费未付。					
$\text{预提保险费} = \frac{4}{12} * (**2) = ** (\text{合理})$					
审计结论：预提费用年末余额可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿应按各项预提费用分别列示。
2. 对数额较大的预提费用，应审查其计提依据是否符合规定，并在本工作底稿中或另行编制工作底稿加以分析说明。

格式 32

实收资本审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			H1
审计项目	实收资本	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	应缴注册资本		实缴出资额	备注
		金额	%		
	**公司	**	**	**	欠交
	**公司	**	**	**	交足
	**公司	**	**	**	交足
		——	——	—— G	
	合计	** (1)	100%	**T/B	无调整事项
		——	——	——	
		Λ		Λ	
审计标识说明： Λ 纵加核对 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 审计说明： 1. 已查验企业合同、章程规定的各投资人的出资比例和认缴的资本金额（有关文件参见永久性档案）。 2. 经注册会计师验资报告，与其相符（参见永久性档案）。 3. **公司已交注册资本***，尚欠缴注册资本**，其余两家均已交足。 审计结论：实收资本可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿应按各投资人名称分别列示，并注明合同或章程规定的各投资人的出资比例和认缴的资本金额。

2. 应将企业实收资本入帐情况和注册会计师出具的验资报告相互查对，将查对情况及各方投资情况在本工作底稿中加以分析说明。

格式 33

资本公积审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			H2
审计项目	资本公积	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目		金额		备注
	年初余额		**B		资本公 积本年 无增减
			GT/B		
	其中：资本折算差额		**		
	资产评估增值		**		
	审计标识说明： B 与上年结转数核对一致 G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 审计结论：资本公积年末余额可以确认。				

格式 34

盈余公积审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			H3
审计项目	盈余公积	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	金额		备注	
	年初余额	**B		(1)	
	加：本年提取数	**			
		——			
	年末余额	**T/B			
		—— ^			
	审计标识说明：				
	B 与上年结转数核对一致				
	T/B 与试算平衡表核对一致				
	^ 纵加核对				
	审计说明：				
1．根据公司章程规定，按净利润的*%提取。					
本年提取数=**（净利润）×*%=**（合理）					
审计结论：盈余公积年末余额可以确认。					

格式 35

产品销售收入审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			11
审计项目	产品销售收入	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	产品 A	产品 B	...	备注
	一月	***	**		***
	二月	***	**		***
	.	.	.		
	.	.	.		
	十二月	***	**		***
		——	——		——
	合计	***	***		***G
		——Λ	——Λ		——Λ
	调整	***			***
		——			——
	调整后合计	***			***
		——Λ			T/B
审计标识说明： G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 C 已发询证函 Λ 纵加核对 审计说明： 1. 已完成销售收入符合性测试（底稿索引号），销售收入内部控制执行情况良好； 2. 已完成销售收入截止性测试（底稿索引号），跨期收入已调整； 3. 已对产品 A 一月、八月的销售收入进行测试（底稿索引号）无异常现象。 审计结论：销售收入经调整后可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿应按产品销售收入的大类品种分列，如果品种太多，可视情况分列。
2. 本审计项目主要通过相关的符合性、分析性审计工作底稿及相关会计科目工作底稿完成审计目的，并在本底稿相应栏目给予分析、记录及说明。
3. 本底稿项目栏排列顺序与销售成本分析表审计工作底稿相一致，以便分析对比。

格式 36

产品销售成本审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			12
审计项目	产品销售收入	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年 12 月 31 日				1
索引号	项目	产品 A	产品 B	...	备注
	一月	***	**		***
	二月	***	**		***
	.	.	.		
	.	.	.		
	十二月	***	**		***
		——	——		——
	合计	***	***		***G
		——Λ	——Λ		——Λ
	调整	***			***
		——			——
	调整后合计	***			***T/B
		——Λ			——
	审计标识说明： G 与总分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 C 已发询证函 Λ 纵加核对 审计结论：销售成本经调整后确认。				

编制说明：

1. 本工作底稿应按产品销售成本的大类品种分列，如果品种太多，可视情况分列。

2. 本审计项目主要通过相关的符合性测试、分析性测试审计工作底稿及相关会计科目工作底稿完成审计目的，并在本底稿相应栏目给予分析、记录及说明。

3. 本底稿项目栏排列顺序与销售收入分析表审计工作底稿相一致，以便分析对比。

4. 本底稿应与生产成本及销售成本倒轧表相互勾稽。

格式 37

生产成本审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			12-2
审计项目	生产成本	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	说明	金额	备注	
	**车间	**零部件制造	- **	不正常，少计入 *项费用	
	**车间	**零部件制造	**	正常	
	**车间	**零部件制造	- **	不正常	
	**车间	修饰	**	正常	
	**车间	包装验收	**	正常	
	**车间	机修及运输服务	**	正常	
	12.31 帐面余额	与明细帐一致	**	C/C	
	调整：1. **车间	*2 位内控手续不正常产生少计入 **货物**件	** **	计算过程见#底稿	
	2. **车间	将**部品以估计成本转出每件多计*元	 **	计算过程见#底稿	
	审定数		** **A _____	C/C	
	审计标识说明： ^ 纵加核对 C/C 交叉加总并复核 调整分录…… 审计结论：调整后生产成本计算正确。				

说明：

1. 本底稿项目栏按生产成本明细科目填列并通过截止性测试、符合性测试等底稿确定之事项调整及表述有关内容概要。
2. 本底稿完成后应与销售成本倒轧表中生产成本相互勾稽。

格式 38

制造费用审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			12-3
审计项目	制造费用	复核人			页次
会计期间 或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	说明	金额	备注	
	**车间	**零部件制造	- **	不正常，少计入 *项费用	
	**车间	**零部件制造	**	正常	
	**车间	**零部件制造	- **	不正常	
	**车间	修饰	**	正常	
	**车间	包装验收	**	正常	
	**车间	机修及运输服务	**	正常	
	12.31 帐面余额	与明细帐一致	**	C/C	
	调整：1. **车间	*项费用未入帐	**	见#底稿	
	2. **车间	成本计算差错	**	见#底稿（为符合截止性底稿）	
	审定数		**A ——	C/C	
	审计标识说明： ^ 纵加核对 C/C 交叉加总并复核 调整分录…… 审计结论：1. 2. 3.				

格式 39

材料成本差异审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			15
审计项目	其他业务利润	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	金额		备注	
	其他业务收入		**		
	1	**T			
	2 (业务内容)	**T			
	减：其他业务支出		**		
	1	**T			
	2 (业务内容)	**T			
	3 (应计税项)	**T			
	其他业务利润		—— **G T/B ——		
	审计标识说明： T 与原始凭证核对一致 G 与总分类帐核对一致 ^ 纵加核对 T/B 与试算平衡表核对一致 审计结论：调整后材料成本差异计算正确。				

编制说明：

1. 本工作底稿应按业务性质分类，并注明具体收入、支出内容。
2. 其他业务收入或支出较多内容时，可分别编制工作底稿列入本工作底稿之后。
3. 其他业务收入的税项应与“未交税金”工作底稿勾稽。

格式 41

管理费用审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			16
审计项目	管理费用	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	未审数	调整数	审定数	备注
	(按费用项目列示)				
	工资	***		***	
C1	折旧费	***		***	
	差旅费	***	***	***	
E1	递延资产摊销	***		***	
D1	无形资产摊销	***		***	
	•	•	•	•	
	•	•	•	•	
	—	—	—	—	<
	***G	***		***T/B	
	—^	—^		—^	
	审计标识说明 G 与总分分类帐核对一致 T/B 与试算平衡表核对一致 ^ 纵加核对 < 横加核对 审计结论：调整后管理费用可以确认。				

编制说明：

1. 本工作底稿“项目”栏中具体细目，可根据被审计单位管理费用明细科目填列。
2. 根据《年度报表会计报表审计规范指南》要求对某些费用项目编制的审计工作底稿，附在本工作底稿之后，并通过交叉索引勾稽。
3. 各费用项目如已在相关审计工作底稿中经计算、审核，应通过交叉索引勾稽，不必单独开列审计工作底稿。
4. 可以将本年度费用与上年度审定数进行分析比较，对异常波动加以分析说明，列入“备注”栏。
5. 制造费用、销售费用审计工作底稿与本工作底稿类同。

格式 42

财务费用审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			17
审计项目	财务费用	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	未审数	调整数	审定数	备注
	1. 利息支出	**		**	
	减：利息收入	**		**	
	2. 汇兑损失	**	**	**	
	减：汇兑收益	**		**	
	3. 金融机构手续费	**		**	
		——	——	——	
	合计	**G	**	**T/B	
		——^	——	——^	
	审计标识说明 ^ 纵加核对 T/B 与试算平衡表核对一致 G 与总分类帐核对一致 审计结论：调整后管理费用可以确认。				

编制说明：

1. 本工作底稿按财务费用明细项目分别填列。
2. 利息支出应根据本年度借款情况分析计算其合理性，在本底稿中说明或另行编制审计工作底稿，列于本工作底稿之后。
3. 汇兑损益应根据其本身组成内容另行编制工作底稿列于本工作底稿之后。

格式 43

营业外收入审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			19
审计项目	营业外收入	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	金额			
	1. 处理固定资产收益	***T			
	2. 罚款收入	***T			
	(按明细项目填列)	_____			
	合计	***G			
		_____^			
	调整	***			
	审定数	***T/B			

审计标识说明： G 与总分类帐核对一致 ^ 纵加核对 T/B 与试算平衡表核对一致 T 与原始凭证核对一致 审计结论：调整后营业外收入可以确认。					

格式 44

营业外支出审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			I10
审计项目	营业外支出	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目	金额			
	1. 固定资产盘亏	***T			
	2. 罚款支出	***T			
	3. 捐赠支出	***T			
	(按明细项目填列)				
	合计	_____ ***G T/B _____^			
审计标识说明： T/B 与试算平衡表核对一致 T 与原始凭证核对一致 G 与总分类帐核对一致 ^ 纵加核对 审计说明： 1. 罚款支出应做应纳税所得额调整。 2. 捐赠支出在税法规定的范围内，不做应纳税所得额调整。 审计结论：营业外支出可以确认。					

格式 45

所得税审定表

被审计单位名称	ABC 公司		签名	日期	索引号
		编制人			I12
审计项目	所得税	复核人			页次
会计期间或截止日	19 × × 年度				1
索引号	项目		金额		
	利润总额		***		
	加：交际应酬费超过税法规定标准		**		
	罚款支出		**		
	减：上年度亏损		**		
			——		
	应纳税所得额		***		
			——^		
	企业所得税率		*%		
	所得税		***T/B		
	被审计单位已计提所得税		***G		
		——			
应调整金额		**			
		——			
审计标识说明：					
G 与总分类帐核对一致 A/E：					
^ 纵加核对 借：所得税 **					
T/B 与试算平衡表核对一致 贷：未交税金 **					
审计结论：调整后所得税可以确认。					

编制说明：

1. 本工作底稿用于计算应纳税所得额和应纳所得税。
2. 应纳税所得额应根据企业所得税法的有关规定计算。
3. 企业所得税率根据税务机关对被审计单位的鉴定确定，并与永久性档案中纳税鉴定文件核对一致。

中国注册会计师执业规范指南第 3 号

——验资

(试行)

1. 引言

1.1 (制定目的与依据) 为了规范注册会计师执行验资业务,明确验资工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》和《独立审计实务公告第 1 号——验资》,制定本规范指南。

1.2 (性质与约束力) 本指南就验资业务的审验内容、审验方法、验资工作底稿及验资报告提供具体指导,注册会计师应当参照执行。在遇到本指南未明确涉及的特殊情况时,注册会计师应当行使其专业判断。

1.3 (适用范围) 本指南适用于在中华人民共和国境内设立的,依法应当进行验资的所有企业以及实行企业化管理的事业单位的设立验资和变更验资。注册会计师执行其他验资业务可比照本指南办理。

1.4 (解释权) 本指南由中国注册会计师协会负责解释。

2. 一般指南

2.1 释义

本指南中使用的下列术语,除非另有所指,具有以下含义:

“验资”是指注册会计师依法接受委托,按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求,对被审验单位的实收资本(股本)及其相关的资产、负债的真实性、合法性所进行的审验。

“被审验单位”是指在中华人民共和国境内设立的,依法应当进行验资的所有企业以及实行企业化管理的事业单位。

“设立验资”是指注册会计师依法接受委托,对设立的被审验单位的实收资本及其相关的资产、负债的真实性、合法性进行的审验。

“变更验资”是指被审验单位因合并、分立、发行新股、转让股权或被审验单位实收资本比原注册资本增加或减少超过 20%时,依法向原登记机关申请变更登记时,注册会计师依法接受委托对其变更的注册资本和实收资本的真实性、合法性进行的审验。

“注册资本”是指被审验单位向工商行政管理机关登记注册的资本总额,注册资本界定了投资者对被审验单位承担的最大偿债责任。

“实收资本”是指被审验单位收到的各投资者根据合同、协议、章程的规定实际交缴的资本数额。

“净资产”是指被审验单位的所有者权益,即被审验单位的资产总额减去负债总额后的净额。

2.2 验资的种类、目的、范围、依据

2. 21 验资种类

验资一般分为设立验资和变更验资两种基本类型。

2. 22 验资目的

验资的目的因验资类型的不同而有所差别：

设立验资的主要目的是为了验证被审验单位的注册资本是否符合法律法规的要求，各投资者是否按合同、协议、章程规定的出资比例、出资方式 and 出资期限足额交缴资本。

变更验资的主要目的是为了验证被审验单位注册资本的变更事宜是否符合法定程序，注册资本的增减是否真实，相关的会计处理是否正确。

2. 23 验资范围

验资范围取决于验资的类型和会计师事务所与委托单位之间的约定。设立验资的范围主要是实收资本以及相关的资产和负债等；变更验资的范围主要包括实收资本以及相关的资产、负债等，也可能包括所有者权益项目以及相关的资产、负债等，具体取决于变更的内容、方式和性质。

2. 24 验资依据

根据验资的性质，验资依据可分为四个层次：

- (1) 国家的有关法律法规；
- (2) 《独立审计基本准则》以及《独立审计实务公告第 1 号——验资》；
- (3) 政府部门的有关批文、批复以及投资者和（或）被审验单位的有关合同、协议、章程、决议等；
- (4) 投入资本、所有者权益项目变动以及相关资产、负债的证明材料等。

2. 3 验资的一般原则

2. 31 注册会计师执行验资业务，应当恪守独立、客观、公正的原则，并对验资报告的真实性和合法性负责。

验资报告的真实性和合法性是指验资报告应如实反映注册会计师的验资范围、验资依据、已实施的主要验资程序和应发表的验资意见。

验资报告的合法性是指验资报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》以及《独立审计实务公告第 1 号——验资》的规定。

2. 32 对于应当建立但尚未建立会计账目的被审验单位，注册会计师应在审验以前，提请其建立必要的会计账目。

2. 33 注册会计师遇到下列情况之一时，应当明确告知被审验单位予以纠正。被审验单位坚持不改的，注册会计师应拒绝出具验资报告。

- (1) 被审验单位不能提供真实、合法、完整的验资资料的；
- (2) 被审验单位对应当进行审验的项目不提供合作，甚至阻挠审验的；
- (3) 被审验单位坚持要求注册会计师作不实或不当证明的。

2. 34 执行验资业务的注册会计师，根据需要，可配备相应的业务助理人员。注册会计师应对业务助理人员的工作进行指导、监督、检查，并对其工作结果负责。

注册会计师在验资过程中聘请专家协助工作时，应当考虑其能力和独

立性，并对其工作结果负责。

2.4 验资步骤

验资步骤分为验资计划、验资实施和验资报告三个阶段。

2.41 验资计划阶段

(1) 注册会计师应当了解被审验单位的基本情况，填写“被审验单位基本情况表”（格式2）；

(2) 根据了解的情况，验资的种类及要求，初步评估验资可能涉及的风险，确定是否接受委托；

(3) 如接受委托，会计师事务所应与委托人签订验资业务约定书。验资业务约定书应载明验资的类型、目的、范围、双方的权利和义务、收费标准和付费方式等（格式1）；

(4) 编制验资计划，合理安排验资工作。验资计划应包括验资总体计划和验资程序计划。验资总体计划范式参见（格式3），设立验资程序计划通常通过编制验资程序表完成。变更验资的审验在许多情况下与会计报表审计相似，注册会计师应根据业务的性质和特点，按照会计报表审计和设立验资程序计划的基本要求，编制程序计划。

2.42 验资实施阶段

取证和审验是验资实施阶段的工作重点。注册会计师应当实施必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，并将验资业务的执行过程形成验资工作底稿。

2.43 验资报告阶段

注册会计师应当在实施必要的验资程序后，以经过核实的验资证据为依据，分析、评价验资结论，形成验资意见，出具验资报告。

3. 设立验资的取证和审验

3.1 设立验资的取证

3.11 注册会计师进行设立验资时，应当获取充分、适当的证据。一般而言，应当根据需要，获取下列有关资料，并对其进行适当的审验，形成验资证据。

(1) 被审验单位的设立申请报告、可行性论证报告以及审批机关的批复等；

(2) 被审验单位的合同、协议、章程；

(3) 投资者的法人资格证明或者身份证明、投资者的营业执照及会计报表资料等；

(4) 被审验单位法定代表人的任职文件和身份证明等；

(5) 工商行政管理部门核准的“企业名称预先核准通知书”；

(6) 工商行政管理部门准予开业的营业执照副本、准予组建筹委会的临时营业执照等；

(7) 证明投入货币资金的银行单证、被审验单位出具的收款收据等；

(8) 证明投入实物资产的财产清单、财产移交及验收证明、作价依据

等；

(9) 证明投入无形资产的协议、专利证书、商标注册证书、土地管理部门关于划拨或出让土地的批文、土地使用权证、土地红线图、作价依据等。

对于募集设立的股份有限公司，还应当取得：

- (1) 审批机关准予改组的批文；
- (2) 原企业过去三年的会计报表及其审计报告；
- (3) 改组时的资产评估报告及国有资产管理部門的确认报告，或投资方共同认可的资产评估结果；
- (4) 改组过程中若有以债权转作投入资本的，还应提供获得债权人确认并经公证的有效凭据；
- (5) 证券监督管理部門准予公开募集股份的批文；
- (6) 与证券承销机构达成的股票承销协议；
- (7) 招股说明书；
- (8) 证券承销机构在承销结束时出具的承销报告；
- (9) 证券承销机构划转股款的证明材料等。

3.12 对于发起设立股份有限公司的验资，可比照上述第(1)和(3)项办理。

3.2 设立验资的一般审验程序

3.21 货币资金出资

以货币资金方式出资的，其一般审验程序应包括：

- (1) 货币资金出资清单是否与经批准的合同、协议、章程等的规定相一致；
- (2) 投资者认缴的投资款是否按规定如数、如期缴入被审验单位开立的银行正式帐户或临时帐户；
- (3) 收款单位是否为被审验单位；
- (4) 缴款单位是否为被审验单位的投资者；
- (5) 缴付款项的用途是否明确为投资款；
- (6) 投入货币的币别是否符合合同、协议、章程的规定；
- (7) 银行回单是否加盖收讫章或转讫章，必要时可向银行函证；
- (8) 以外币投入的，当投资的币别与被审验单位的记帐本位币不一致时，还应审验其折算汇率是否符合有关财务会计制度以及合同、协议、章程的规定；
- (9) 与投入货币资金有关的“实收资本”以及相关的资产、负债的会计处理是否正确。

3.22 实物资产投资

以房屋建筑物、机器设备和材料等实物资产出资的，其一般审验程序应包括：

- (1) 实物资产出资清单填列的实物资产品名、规格、数量、质量和作价依据等内容是否齐全；与合同、协议、章程的规定是否一致；是否经被审验单位验收签章并获得各投资者的确认；
- (2) 实物资产的交付方式、交付时间及交付地点是否符合合同、协议、

章程的规定；

(3) 投资者以房屋建筑物出资时，注册会计师应当索取房屋、建筑物的平面图和位置图，并审验：①房屋建筑物的名称、座落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据等是否与合同、协议、章程的规定相符；②房屋建筑物的产权是否归投资者所有；

(4) 以机器设备和材料等实物资产出资的，应审验是否提供制造厂家或销售商的发票、货物运输单、提货单、保险单等单证；

(5) 以房屋建筑物、机器设备和材料等实物资产出资的，属于国有资产的，是否经具有资产评估资格的评估机构评估，评估结果是否获得国有资产管理部门的确认；如果不属于国有资产，是否依据国家有关规定办理非国有资产证明，其作价依据是否得到各投资者的认可；

(6) 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥财产权转移手续；

(7) 实地观察和清点实物，审验其是否与实物资产出资清单相符；

(8) 与投入实物资产有关的“实收资本”及相关的资产、负债的会计处理是否正确。

3.23 无形资产出资

以土地使用权、工业产权和非专利技术等无形资产出资的，其一般审验程序应包括：

(1) 无形资产出资清单填列的内容是否与经批准的设立合同、协议、章程等的规定相一致；

(2) 以工业产权和非专利技术出资的，提交的相关资料如名称、专利证书、商标注册证书、有效状况、作价依据是否齐全；是否经被审验单位和各投资者确认；是否办理了财产权转移手续；

(3) 以土地使用权出资的，应取得土地使用权证明和土地平面位置图，核实其名称、地点、面积、容积率、用途、使用年限及作价依据是否正确；是否经被审验单位和各投资者确认；是否经过土地管理部门批准转让；是否办理土地使用权证明的变更登记手续；

(4) 土地使用权、工业产权及非专利技术的有效年限是否短于被审验单位的经营年限；

(5) 以无形资产（不含土地使用权）出资的，除非国家另有规定，其投资额是否超过被审验单位注册资本的20%；

(6) 与投入无形资产有关的“实收资本”及相关的资产、负债和会计处理是否正确。

3.3 设立验资的特殊审验程序

3.31 外商投资企业设立验资的特殊审验程序

3.311 以货币资金出资的，还应实施下列审验程序：

①外方投资者是否以外币资金出资；

②投资者用在中华人民共和国境内的其他外商投资企业分得的人民币利润直接投资时，是否获得该利润获取地外汇管理部门的批准；

③当投入货币资金的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会

计制度的规定；

④投资款直接汇入外商投资企业在境外开设的银行帐户，是否获得注册地外汇管理部门的批准。

3. 312 以实物资产出资的，还应实施下列审验程序：

①进口的实物资产是否附有制造厂商或销售商的发票，抬头是否与投资者的名称一致；

②以进口的实物资产出资的，是否经过国家商检部门或由其认定的其他鉴定机构办理价值鉴定手续并出具《财产价值鉴定书》；如果鉴定价值与合同、协议、章程等规定的价格或原始发票价发生差异，是否以鉴定价值为准；

③《财产价值鉴定书》所列的实物资产项目是否与海关查验放行清单、货物运输清单、货物提单、保险单据、实物资产出资清单及验收清单一致；

④各投资者是否就投入实物资产的技术性能和作价方法达成协议；

⑤当投入实物资产的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定。

3. 313 以无形资产出资的，还应实施下列审验程序：

①以工业产权、非专利技术等无形资产（不含土地使用权）出资的，其所占比例是否超过注册资本的 20%，国家另有规定者除外；

②当投入的无形资产的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定。

3. 314 对于外商投资企业的设立验资，注册会计师还应当关注以下事项：

(1) 注册资本与投资总额的比例是否符合下列法定要求：

①中外合资经营企业的投资总额在 300 万美元以下（含 300 万美元）的，其注册资本一般与投资总额一致，至少也应占投资总额的十分之七；

②中外合资经营企业的投资总额在 300 万至 1000 万美元（含 1000 万美元）的，其注册资本至少应占投资总额的二分之一，但注册资本最低不得少于 210 万美元；

③中外合资经营企业的投资总额在 1000 万至 3000 万美元（含 3000 万美元）的，其注册资本至少应占投资总额的五分之二，但注册资本最低不得少于 500 万美元；

④中外合资经营企业的投资总额在 3000 万美元以上的，其注册资本至少应占投资总额的三分之一，但注册资本最低不得少于 1200 万美元。

(2) 外商投资企业的注册资本中，外方投资者的投资比例是否低于 25%。

(3) 出资期限是否合乎以下法定要求：

①中外合资经营企业合同规定一次缴清出资的，合营各方应当从营业执照签发之日起六个月内缴清；

②中外合资经营企业合同规定分期缴付出资的，合营各方第一期出资，不得低于各自认缴出资额的 15%，并且应当在营业执照签发之日起三个月内缴清；

③外商独资经营企业应当在审批核准的期限内在我国境内投资，分期

缴付出资的，最后一期出资应当在营业执照签发之日起三年内缴清，其中第一期出资不得少于外国投资者认缴出资额的 15%，并应当在外商独资经营企业营业执照签发之日起三个月内缴清。

(4) 外方投资者投入的机器设备和材料等实物资产是否符合下列条件：

- 为外商投资企业生产所必不可少；
- 中国不能生产，或虽能生产，但价格过高或技术性能和供应时间不能保证需要的；
- 作价不高于同类机器设备和材料等实物资产当时国际市场价格。

(5) 外方投资者以工业产权和非专利技术作为投资的，是否符合下列三个条件之一：

- 能生产我国急需的新产品或出口适销产品的；
- 能显著改进现有产品的性能、质量、提高生产效率的；
- 能显著节约原材料、燃料、动力的。

3. 32 有限责任公司设立验资的特殊审验程序

3. 321 对于有限责任公司的设立验资，还应当实施下列审验程序：

(1) 对于以货币资金出资的，应审验股东名册所记载的股东出资额是否与各股东实际缴存于被审验单位开设的银行正式帐户或临时帐户相一致；

(2) 对于以实物资产出资的，应审验投入的实物资产是否办妥财产权转移手续，其作价是否得到股东的认可；实物资产验收清单列示的实物资产项目是否与合同、协议、章程的规定相一致；

(3) 对于以工业产权、非专利技术等无形资产（不含土地使用权）出资的，应审验其金额是否超过有限责任公司注册资本的 20%，但国家对采用高新技术成果有特别规定的除外。

3. 322 对于有限责任公司的设立验资，注册会计师还应当关注被审验单位是否具备《公司法》关于有限责任公司的有关设立条件：

① 股东符合法定人数，即二人以上，五十人以下，但国家授权投资的机构或者国家授权的部门可以单独投资设立国有独资的有限责任公司；

② 股东出资达到法定资本最低限额，即以生产经营为主的有限责任公司，其注册资本不得少于人民币 50 万元；以商品批发为主的有限责任公司，其注册资本不得少于人民币 50 万元；以商业零售为主的有限责任公司，其注册资本不得少于人民币 30 万元；科技开发、咨询、服务性的有限责任公司，其注册资本不得少于人民币 10 万元。特定行业的有限责任公司，其注册资本最低要求高于上述限额的，由法律、行政法规另行规定。

3. 33 股份有限公司设立验资的特殊审验程序

3. 331 对于股份有限公司的设立验资，还应当实施下列审验程序：

(1) 向社会公众股东实际募集的股款是否与承销协议、同银行签订的代收股款协议、以及证券承销机构的承销报告相一致；

(2) 对于发起设立的股份有限公司，应审验各股东认缴的股款是否已如数如期缴存于公司开立的银行正式或临时帐户；存入数是否与合同、发起人协议、章程的规定相一致；发起人投入的实物资产和无形资产是否符合合同或发起人协议的要求；是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认。发起人以无形资产（不含土地使用权）出资的，其作价是否超过股份

有限公司注册资本的 20%。

3. 332 对于股份有限公司的设立验资，注册会计师还应当关注以下事项：

(1) 是否具备《公司法》关于设立股份有限公司的条件：

①发起人符合法定人数，即应当有五人以上为发起人，其中须有过半数的发起人在中国境内有住所。但国有企业改组为股份有限公司的，发起人可以少于五人，但应当采取募集设立方式；

②发起人认缴和向社会公开募集的股本达到法定资本最低限额。根据规定，股份有限公司注册资本的最低限额为人民币 1000 万元，上市公司的股本总额不少于人民币 5000 万元。

(2) 股份有限公司申请股票上市时，是否具备以下条件：

①股票经国务院证券管理部门批准已向社会公开发行；

②公司股本总额不少于人民币 5000 万元；

③开业时间在三年以上，最近三年连续盈利；原国有企业依法改建而设立的，或者《公司法》实施后新组建设立的，其主要发起人为国有大中型企业的，可连续计算；

④持有股票面值达人民币 1000 元以上的股东人数不少于 1000 人，向社会公开发行的股份达公司股份总数的 25%以上；公司股本总额超过人民币 4 亿元的，其向社会公开发行股份的比例为 15%以上；

⑤公司在最近三年内无重大违法行为；财务会计报告无虚假记载；

⑥国务院规定的其他条件。

(3) 募集设立的股份有限公司：

①发起人认购的股份是否不少于股份总数的 35%；

②原改组企业投入的净资产及其相应的资产、负债是否经过有资格执行证券业务的评估机构的评估；评估结果是否获得国有资产管理部门的确认；

③以无形资产（不含土地使用权）出资的，其评估后的作价是否超过股份有限公司注册资本的 20%；

④资产评估后的净资产折股比例是否低于 65%，未折股部分如何处理。

4. 变更验资的取证和审验

4. 1 变更验资的取证

4. 11 注册会计师进行变更验资时，应当获取充分、适当的证据。一般而言，应当根据需要，获取下列资料，并对其进行适当的审验，形成验资证据。

(1) 被审验单位法定代表人签署的变更登记申请书；

(2) 董事会或股东会因合并、分立、发行新股或其他原因而变更注册资本和实收资本所作出的决议；

(3) 被审验单位的变更批文；

(4) 减少注册资本的，应取得减少注册资本公告、债务清偿报告或债务担保证明；

(5) 因合并、分立而变更注册资本的，应取得合并协议、分立协议、债务清偿报告或债务担保证明，并附财产清单；

(6) 被审验单位变更前的营业执照副本；

(7) 截止变更时的会计报表及其他财务会计资料；

(8) 增加或减少注册资本和实收资本的原始单证；

(9) 被审验单位变更前后的合同、协议、章程；

(10) 法律法规规定的其他资料。

4.12 股份有限公司因合并、分立或发行新股（含送配股）而变更注册资本的，应取得国务院授权部门或省级人民政府的批准文件。股份有限公司因发行新股（含送配股）而增加注册资本，属于向社会公开募集股份的，还应取得国务院证券管理部门的批准文件。

4.13 股份有限公司因发行新股（含送配股）时，如果委托证券承销机构办理，还应取得承销委托协议、承销报告及股款划转凭据。

4.2 变更验资的审验程序

4.21 变更验资的一般审验程序

与变更注册资本、实收资本有关的货币资金、实物资产、无形资产等，其审验程序参照上述设立验资的有关要求执行。

4.22 变更验资的特殊审验程序

4.221 对于因合并而变更注册资本和实收资本的，还应实施下列审验程序：

(1) 因合并而增加或减少的注册资本、实收资本是否与董事会或股东会决议的有关规定相一致；

(2) 按照会计报表审计的基本要求，在分别核实、审验各合并方合并时的资产、负债和净资产的基础上，确定被审验单位合并完成时的净资产是否正确；

(3) 各合并方是否对合并前的债务进行清偿或作出担保，债务的清偿或担保是否得到债权人的确认；

(4) 与合并有关的会计处理是否正确。

4.222 对于因分立而变更注册资本和实收资本的，还应实施下列审验程序：

(1) 因分立而增加或减少的注册资本、实收资本是否与董事会或股东会决议的有关规定相一致；

(2) 按照会计报表审计的基本要求，在核实、审验分立前的资产、负债和净资产的基础上，确定分立完成时被审验单位的净资产是否正确；

(3) 分立后被审验单位是否对分立前业已存在的负债进行清偿或作出担保，债务的清偿或担保是否得到债权人的确认；

(4) 与分立有关的会计处理是否正确。

4.223 对于因减少资本而变更注册资本和实收资本的，应审验减少注册资本公告、债务清偿报告或债务担保证明是否获得债权人的确认。

4.224 对于因发行新股（含送配股）而变更注册资本的，还应实施下列审验程序：

(1) 增加或减少的注册资本和实收资本是否与董事会或股东会决议的

有关规定一致；

- (2) 用于转增资本的资本公积，其来源是否符合法定要求；
- (3) 用于转增资本或分派股利的盈余公积，其提取比例是否合乎规定；转增资本或分派股利后，其余额是否低于注册资本的 25%；
- (4) 用于分派股利的未分配利润，其计算是否正确；是否已经弥补以前年度亏损；分派股利前，是否已计提了法定盈余公积和法定公益金；
- (5) 当年配股比例是否超过注册资本的 30%；
- (6) 送配股的时间间隔是否在 12 个月以上；
- (7) 与发行新股有关的会计处理是否正确。

5. 验资工作底稿

5.1 验资工作底稿的种类

5.11 验资工作底稿一般分为综合类、业务类和备查类三种。本指南列示了验资所需的基本工作底稿范式。注册会计师应当比照《独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿》的要求，编制、管理验资工作底稿。本指南列示的各种验资工作底稿范式，注册会计师可根据实际需要予以取舍、增减，但不能因此而省略形成验资意见所必需的其他验资证据。

5.2 综合类验资工作底稿的基本内容与格式

- (1) 验资业务约定书（格式 1）
- (2) 被审验单位基本情况表（格式 2）
- (3) 验资总体计划（格式 3）
- (4) 试算平衡表（格式 4）
- (5) 调整分录汇总表（格式 5）
- (6) 重分类分录汇总表（格式 6）
- (7) 验资报告及其附件（格式 16 至 20）
- (8) 其他综合类验资工作底稿

5.3 业务类验资工作底稿的基本内容与格式

5.31 设立验资业务类工作底稿的基本内容与格式

- (1) 货币资金审验工作底稿（格式 7）
- (2) 存货审验工作底稿（格式 8）
- (3) 固定资产审验工作底稿（格式 9）
- (4) 在建工程审验工作底稿（格式 10）
- (5) 无形资产与其他资产审验工作底稿（格式 11）
- (6) 往来款项审验工作底稿（格式 12）
- (7) 实收资本审验工作底稿（格式 13）
- (8) 资本公积审验工作底稿（格式 14）
- (9) 其他业务类审验工作底稿

5.32 货币资金、实物资产、无形资产等出资的原始单证复印件均应

附于上述相应审验工作底稿之后，对其会计处理的审验也应记录于审验工作底稿。

5.33 变更验资业务类工作底稿的基本内容与格式

注册会计师通常应根据变更验资业务特点和性质，选用会计报表审计业务类工作底稿和设立验资业务类工作底稿作为其工作底稿。同时，还应编制“变更验资审验工作底稿”（格式15）。

5.4 备查类验资工作底稿的基本内容

- (1) 被审验单位的设立申请报告、可行性论证报告、以及审批机关的批复等；
- (2) 被审验单位的合同、协议、章程；
- (3) 投资者的法人资格证明或者身份证明、投资者的营业执照及会计报表资料等；
- (4) 被审验单位法定代表人的任职文件和身份证明等；
- (5) 工商行政管理部门核准的“企业名称预先核准通知书”；
- (6) 工商行政管理部门准予开业的营业执照副本、准予组建筹委会的临时营业执照等；
- (7) 董事会、股东会的决议和会议纪要；
- (8) 证券监督管理部门准予公开募集股份的批文；
- (9) 与证券承销机构达成的股票承销协议；
- (10) 招股说明书；
- (11) 证券承销机构在承销结束时出具的承销报告；
- (12) 其他备查资料。

5.5 验资档案的保管、保密及调阅

验资档案的保管、保密及调阅，按照《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》的要求执行。

6. 验资报告

6.1 验资报告的基本要求

6.11 注册会计师应当在实施了必要的验资程序，取得充分、适当的验资证据，分析、评价验资结论后，形成验资意见，出具验资报告。

6.12 验资报告应包括正文和附件，并具有同等法律证明效力。注册会计师必须对验资报告正文及附件的真实性和合法性负责。

6.2 验资报告的基本内容

6.21 验资报告的基本内容因验资种类的不同而有所区别。

6.22 设立验资报告应包括以下基本内容：

- (1) 标题。标题统一规范为“验资报告”；

(2) 收件人。收件人为验资业务的委托人，且应冠以委托人的全称；
(3) 范围段。范围段应当说明验资范围、被审验单位责任与验资责任、验资依据、已实施的主要验资程序等；

(4) 意见段。意见段应明确说明注册会计师的验资意见，即截至验资报告日止，注册会计师确认的被审验单位实收资本（股本）及相关资产、负债的金额；

(5) 签章和会计师事务所地址。验资报告应由注册会计师签名盖章，并加盖会计师事务所公章；

(6) 报告日期。验资报告日期应为注册会计师完成外勤审验工作的日期；

(7) 附件。验资报告附件包括“投入资本（股本）明细表”、“验资事项说明”以及注册会计师认为必要的其他附件。

“验资事项说明”应当包括以下基本内容：

- (1) 被审验单位的组建及审批情况；
- (2) 被审验单位的投资者名称；
- (3) 被审验单位的注册资本；
- (4) 被审验单位合同、协议、章程关于各投资者的出资方式、出资比例、出资期限、投资币种等的规定；
- (5) 各投资者的实际出资方式、出资比例、出资日期、投资币种；
- (6) 注册会计师认为应当说明的其他事项。

出现下列情况时，注册会计师应当在意见段之后增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。

(1) 注册会计师与被审验单位在实收资本（股本）及相关的资产、负债的确认方面存在异议，且无法协商一致；

(2) 实物资产和无形资产尚未办理财产权转移手续，但已获得投资者的保证以及被审验单位的确认；

(3) 被审验单位尚未对投入的资本及其相关的资产、负债进行会计处理；

(4) 投资主体、出资方式、出资比例、出资期限、投资币种等重要事项与被审验单位的合同、协议、章程的规定不符；

(5) 注册会计师认为有必要特别说明的其他事项。

6.23 变更验资报告应当包括以下基本内容：

- (1) 标题。标题统一规范为“验资报告”；
- (2) 收件人。收件人为验资业务的委托人，且应冠以委托人的全称；
- (3) 范围段。范围段应当说明验资范围、被审验单位责任与验资责任、验资依据、已实施的主要验资程序等；

(4) 意见段。意见段应明确说明注册会计师的验资意见，即被审验单位变更前后的注册资本、投入资本和变更后的所有者权益及相关资产、负债的金额；

(5) 签章和会计师事务所地址。验资报告应由注册会计师签名盖章，并加盖会计师事务所公章；

(6) 报告日期。验资报告日期应为注册会计师完成外勤审验工作的日期；

(7) 附件。验资报告附件包括“变更前后注册资本、投入资本对照表”、“变更前后资产、负债和所有者权益项目对照表”、“验资事项说明”以及注册会计师认为必要的其他附件。

“验资事项说明”应当包括以下基本内容：

- (1) 变更前后有关公司的基本情况；
- (2) 注册资本及投入资本的变更情况；
- (3) 债务清偿或债务担保情况；
- (4) 注册会计师认为应当说明的其他事项。

出现下列情况时，注册会计师应当在意见段之后增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。

(1) 注册会计师与被审验单位在投入资本（股本）、所有者权益及相关的资产、负债的确认方面存在异议，且无法协商一致；

(2) 实物资产和无形资产尚未办理财产权转移手续，但已获得投资者的保证以及被审验单位的确认；

(3) 被审验单位尚未对投入的资本及其相关的资产、负债进行会计处理；

(4) 投资主体、出资方式、出资比例、出资期限、投资币种等重要事项与被审验单位的合同、协议、章程的规定不符；

(5) 注册会计师认为有必要特别说明的其他事项。

6.3 验资报告范式

6.31 设立验资报告范式

外商投资企业验资报告范式（格式 16）

有限责任公司验资报告范式（格式 17）

发起设立股份有限公司验资报告范式（格式 18）

募集设立股份有限公司验资报告范式（格式 19）

6.32 变更验资报告范式（格式 20）

格式 1

验资业务约定书

委托单位 (甲方)	名称				法人代表		验资业务	甲方提供资料期限	
	邮编		电话		联系人			乙方出具报告期限	
	地址						时间要求		
受托单位 (乙方)	名称	××××会计师事务所				验资收费	收费金额		
	地址				邮编			收费时间	
	项目负责人		电话		传真			支付方式	
委托目的					验资种类		约定书有效期间		
验资范围						违约责任	甲乙双方按照《中华人民共和国合同法》承担违约责任。		
委托双方责任	甲方：(1)对所提供的验资资料的真实性、合法性、完整性负责。 (2)保护资产的完整和安全。 乙方：(1)出具真实、合法的验资报告。					本协议一式二份，甲乙双方各执一份，并具有同等法律效力。			
委托双方义务	甲方：(1)及时提供验资所需要的全部资料； (2)为注册会计师的验资提供必要的条件及合作； (3)按照约定条件及时足额支付验资费用。 乙方：(1)按照约定完成验资业务，出具验资报告； (2)对在执行验资业务过程中知悉的商业秘密保密。					甲方：_____ (签章) 签约人：_____ 年 月 日 乙方：_____ (签章) 签约人：_____ 年 月 日			

格式 2

被审验单位基本情况表

年 月 日

单位名称				法人代表			
法定地址				联系电话			
经济性质				邮政编码			
经营范围				经营期限			
批准证书	年 月 日			批准	字 号		
营业执照	年 月 日			签发	字 号		
主要负责人	董事长		总经理		财务经理		
开户银行							
投资者名称	注册资本			实收资本			
	金额	比例 (%)		金额	比例(%)		
合计							
备注							

格式 3

××××会计师事务所
验资总体计划

被审验单位名称					
验资类型					
验资范围					
验资重点					
验资风险评估					
人员组成	项目负责人			签字注册会计师	
	助理				
	人员				
验资收费预算					
工 作 内 容		时间预算	执行人员	执行日期	底稿索引
了解被审验单位的基本情况					
接受委托，签订验资业务约定书					
设立验资	货币资金出资审验				
	实物资产出资审验				
	无形资产出资审验				
	相关会计处理审验				
	其他事项特殊审验				
变更验资	变更理由及依据审验				
	变更前实收资本审验				
	变更后实收资本审验				
	相关会计处理审验				
	其他事项特殊审验				
整理、复核验资工作底稿					
撰写、出具验资报告					

编制人：

复核人：

格式 4

试算平衡表

截止 年 月 日

截止 年 月 日

截止 年 月 日

索引号	重分类分录及说明	资产负债表		损益表	
		借方	贷方	借方	贷方
合 计					

格式 7—1

货币资金审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资种类		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 货币资金出资清单是否与经批准的公司、协议、章程等的规定相一致； (2) 投资者认缴的投资款是否按规定如数、如期缴入被审验单位开立的银行正式帐户或临时帐户； (3) 收款单位是否为被审验单位； (4) 缴款单位是否为被审验单位的投资者； (5) 缴付款项的用途是否明确为投资款； (6) 投入货币的币别是否符合合同、协议、章程的规定； (7) 银行回单是否加盖收讫章或转讫章，必要时可向银行函证； (8) 以外币投入的，当投资的币别与被审验单位的记帐本位币不一致时，还应审验其折算汇率是否符合有关财务会计制度以及合同、协议、章程的规定； (9) 与投入货币资金有关的“实收资本”以及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 外方投资者是否以外币资金出资； (2) 投资者用在中华人民共和国境内的其他外商投资企业分得的人民币利润直接投资时，是否获得该利润获取地外汇管理部门的批准； (3) 当投入货币资金的币别与外商投资企业的注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程以及国家有关财务会计制度的规定； (4) 投资款直接汇入外商投资企业在境外开设的银行帐户，是否获得注册地外汇管理部门的批准。 有限责任公司特殊审验程序： (1) 股东名册所记载的股东出资额是否与各股东实际缴存于被审验单位开设的银行正式帐户或临时帐户相一致。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 向社会公众股东实际募集的股款是否与承销协议、代收股款协议及承销报告一致； (2) 发起设立的股份有限公司，其股东实际缴入的股款是否与合同、发起人协议、章程相一致。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 7—2

货币资金出资清单

被审验单位名称：

截止 年 月 日

投资者名称	出资日期	凭证号数	存入银行及帐号	投资原币		折合注册资本(元)		折合人民币	
				币别	金额	汇率	金额	汇率	金额
合计									

- 说明：
- (1) 如投入外币不是注册资本所标明的货币，应先填列原币金额及其与注册资本所标明货币的折算汇率，将之折合成注册资本所标明的货币，然后再填列注册资本货币与人民币的折算汇率，最后将之折合成人民币；
 - (2) 若注册资本以外币表示，中方投入的人民币须折合成外币；
 - (3) 人民币投资可直接填入“折合人民币”栏。

格式 8—1

存货审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验 资 种 类		复核人		日期		页次	
一、审 验 程 序 一般审验程序： (1) 实物资产出资清单填列的存货品名、规格、数量、质量和作价依据等内容是否齐全；与合同、协议、章程的规定是否一致；是否经被审验单位验收签章并获得各投资者的确认； (2) 投入存货的交付方式、交付时间及交付地点是否符合合同、协议、章程的规定； (3) 投入存货是否附有制造厂家或销售商的发票、货物运输单、提货单、保险单等； (4) 投入存货属于国有资产的，是否经评估，评估结果是否被确认；不属于国有资产的，是否办理非国有资产证明，其作价依据是否得到各投资者的认可； (5) 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥产权转移手续； (6) 实地清点的实物是否与实物资产出资清单相符； (7) 与投入存货有关的“实收资本”及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 以进口的存货出资的，是否办理商检手续并出具《财产价值鉴定书》；若鉴定价值与合同、协议、章程规定的价格或发票价不同，是否以鉴定价值为准； (2) 《财产价值鉴定书》所列的存货项目是否与海关查验放行清单、货物运输清单、提单、保险单、实物资产出资清单及验收清单一致； (3) 当投入存货的币别与注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程及有关财务会计制度的规定。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 发起人投入的存货是否符合合同或发起人协议的要求； (2) 发起人投入的存货是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 8—2

存货出资清单

被审验单位名称：

截止 年 月 日

投资者名称	投入日期	凭证号数	存货品名	单位	数量	投资原币		折合注册资本(元)		折合人民币	
						币别	金额	汇率	金额	汇率	金额
合 计											

说明：

（1）如投入的以外币标价的存货不是注册资本币别，应先填列原币金额及其与注册资本币别之间的折算汇率，将之折合成注册资本币别，然后再将之折合为人民币；

（2）如注册资本以外币表示，中方投入的人民币存货必须折合成人民币；

（3）以人民币标价的存货，可直接填入“折合人民币”栏。

格式 9—1

固定资产审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验 资 种 类		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 实物资产出资清单填列的固定资产名称、规格、数量、质量和作价依据等是否齐全；与合同、协议、章程的规定是否一致，是否经被审验单位验收签章并获得各投资者的确认； (2) 投入固定资产的交付方式、交付时间、交付地点是否符合合同、协议、章程规定； (3) 索取房屋建筑物的平面图和位置图，并审验房屋建筑物的名称、座落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据等是否与合同、协议、章程的规定相符；产权是否归投资者所有； (4) 投入固定资产是否附有制造厂家或销售商发票、货物运输单、提货单、保险单等； (5) 投入固定资产属于国有资产的，是否经评估，评估结果是否被确认；不属于国有资产的，是否办理非国有资产证明，其作价依据是否得到各投资者的认可； (6) 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥财产权转移手续； (7) 实地观察和清点固定资产，检查其是否与实物资产出资清单相符； (8) 与投入固定资产有关的“实收资本”及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 以进口的机器设备出资的，是否办理商检手续并出具《财产价值鉴定书》；若鉴定价值与合同、协议、章程规定的价格或发票价不同，是否以鉴定价值为准； (2) 《财产价值鉴定书》所列的机器设备项目是否与海关查验放行清单、货物运输清单、提单、保险单、实物资产出资清单及验收清单一致； (3) 当投入固定资产的币别与注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程及有关财务会计制度的规定。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 发起人投入的固定资产是否符合合同或发起人协议的要求； (2) 发起人投入的固定资产是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 9—2

固定资产出资清单

被审验单位名称：截止 年 月 日

投资者名称	投入日期	凭证号数	固定资 产名称	单 位	数 量	投资原币		折合注册资本(元)		折合人民币	
						币别	金额	汇率	金额	汇率	金额
合 计											

格式 10—1

在建工程审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资项目名称		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 实物资产出资清单填列的在建工程名称、结构、地点、作价依据等是否齐全；与合同、协议、章程的规定是否一致；是否经被审验单位验收签章并获得各投资者的确认； (2) 在建工程的投入时间等是否符合合同、协议、章程规定； (3) 索取在建工程的平面图和位置图，并审验其名称、座落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据等是否与合同、协议、章程的规定相符；产权是否归投资者所有； (4) 投入在建工程属于国有资产的，是否经评估，评估结果是否被确认；不属于国有资产的，是否办理非国有资产证明，其作价依据是否得到各投资者的认可； (5) 各投资者与被审验单位之间是否在规定期间内办妥财产权转移手续； (6) 实地观察和清点在建工程，检查其是否与实物资产出资清单相符； (7) 与投入在建工程有关的“实收资本”及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 当投入在建工程的币别与注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程及有关财务会计制度的规定。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 发起人投入的在建工程是否符合合同或发起人协议的要求； (2) 发起人投入的在建工程是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 10—2

在建工程出资清单

被审验单位名称

截止 年 月 日

投资者名称	投入日期	凭证号数	在建工程名称	结构	面积	投资原币		折合注册资本(元)		折合人民币	
						币别	金额	汇率	金额	汇率	金额
合 计											

格式 11—1

无形资产审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资项目名称		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 无形资产出资清单填列的内容是否与合同、协议、章程的规定一致； (2) 以工业产权和非专利技术出资的，提交的相关资料如名称、专利证书、商标注册证书、有效状况、作价依据是否齐全；是否经被审验单位和各投资者确认；是否办理了财产权转移手续； (3) 以土地使用权出资的，应取得土地使用权证明和土地平面位置图，核实其名称、地点、面积、容积率、用途、使用年限及作价依据是否正确；是否经被审验单位和各投资者确认；是否经土地管理部门批准转让；是否办理土地使用权证明的变更登记手续； (4) 土地使用权、工业产权及非专利技术的有效年限是否短于被审验单位的经营年限； (5) 以无形资产（不含土地使用权）出资的，除非国家另有规定，其投资额是否超过被审验单位注册资本的 20%； (6) 与投入无形资产有关的“实收资本”及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 当投入无形资产的币别与注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程及有关财务会计制度的规定。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 发起人投入的无形资产是否符合合同或发起人协议的要求； (2) 发起人投入的无形资产是否经过评估并获得国有资产管理部门的确认。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 11—2

无形资产出资清单

被审验单位名称

截止 年 月 日

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资种类		复核人		日期		页次	
一、审验程序 (1) 取得或编制应收帐款、预付帐款、其他应收款、应付帐款、预收帐款和其他应付款等往来款项明细清单，与总帐、明细帐核对是否相符； (2) 审验与各投资者的往来款是否正常，手续是否完备，有无以往来款项转作投资情况； (3) 审验应收帐款、预付帐款、其他应收款等项目有无抽资或变相抽资等迹象。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 13

实收资本审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资项目名称		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 获取被审验单位的设立申请报告、可行性论证报告及审批机关的批复等； (2) 获取被审验单位的合同、协议、章程； (3) 获取投资者的法人资格证明或身份证明、投资者的营业执照等； (4) 获取被审验单位的任职文件和身份证明等； (5) 获取工商行政管理部门核准的“企业名称预先核准通知书”； (6) 获取工商行政管理部门准予开业的营业执照副本、准予组建筹委会的临时营业执照等； (7) 审验实收资本及相关的资产、负债的会计处理是否正确。 外商投资企业特殊审验程序： (1) 注册资本中，外方投资者的投资比例是否低于 25%； (2) 投资者的出资期限是否符合法定要求； (3) 当投入资产的币别与注册资本币别、记帐本位币不一致时，其折算汇率是否符合合同、协议、章程及有关财务会计制度的规定。 有限责任公司特殊审验程序： (1) 股东是否符合法定人数； (2) 股东出资是否达到法定资本最低限额。 股份有限公司特殊审验程序： (1) 发起人是否符合法定人数； (2) 发起人认缴和向社会公开募集的股本是否达到法定资本最低限额； (3) 原改组企业投入的净资产及相应的资产、负债是否经过评估和确认； (4) 评估后的净资产折股比例是否低于 65%，未折股部分的处理是否正确。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 14

资本公积审验程序表（适用于设立验资）

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资项目名称		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： (1) 索取或编制资本公积明细清单，与总帐、明细帐核对是否相符； (2) 与本次验资有关的资本折算差额，其汇率选用是否与合同、协议、章程以及财务会计制度的规定一致； (3) 对于由资产评估增值转入的资本公积，其依据的报告是否经确认； (4) 股本溢价是否与合同、协议、章程、董事会或股东会决议、招股说明书、股票承销报告等文件资料相一致； (5) 从资本公积直接列支的股票发行费用等，其凭证手续是否齐全，用途是否符合规定； (6) 与资本公积有关的会计处理是否正确。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 15

变更验资审验程序表

被审验单位名称		经办人		日期		索引号	
验资项目名称		复核人		日期		页次	
一、审验程序 一般审验程序： 与变更注册资本和实收资本有关的货币资金、实物资产、无形资产等，其审验程序依照设立验资的有关要求执行。 因合并或分立而变更验资的特殊审验程序： (1) 合并或分立而增加或减少注册资本、实收资本是否与董事会或股东会决议的有关规定相一致； (2) 按照会计报表审计的基本要求，在核实各合并方合并时，或分立前的会计主体的资产、负债和净资产的基础上，确定合并或分立完成时被审验单位的净资产是否正确； (3) 各合并方或分立方是否对合并前的债务进行清偿或作出担保，债务的清偿或担保是否获得债权人的确认； (4) 与合并或分立有关的会计处理是否正确。 因减少注册资本而变更验资的特殊审验程序： (1) 减少注册资本公告、债务清偿报告或债务担保证明是否获得债权人的确认。 因发行新股（含送配股）而变更验资的特殊审验程序： (1) 增加或减少的注册资本和实收资本是否与董事会或股东会决议的有关规定一致； (2) 用于转增资本的资本公积，其来源是否符合法定要求； (3) 用于转增资本或分派股利的盈余公积，其提取比例是否符合规定；转增资本或分派股利后，其余额是否低于注册资本的 25 %； (4) 用于分派股利的未分配利润，其计算是否正确；是否已经弥补了以前年度亏损；分派股利前，是否已计提了法定盈余公积和法定公益金； (5) 当年配股比例是否超过注册资本的 30 %； (6) 两次送配股的时间间隔是否在 12 个月以上； (7) 与发行新股有关的会计处理是否正确。						适用否	索引号
二、审验结论				三、复核意见			

格式 16

外商投资企业设立验资报告范式

验资报告

(委托人名称)：

我们接受委托，对××有限公司截至 年 月 日止的实收资本及相

关的资产和负债的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中，我们按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求，实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，我们的责任是按照《独立审计实务公告第1号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告。

××有限公司的注册资本为人民币××元。根据我们的审验，截至 年 月 日止，××有限公司已收到其股东投入的资本××(大写)元(\$××)，其中实收资本××元，资本公积××元。与上述投入资本相关的资产总额为××元，其中货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

(出现本规范指南 6.22 所列情况时，注册会计师应当增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。)

附件 (一) 投入资本明细表
附件 (二) 验资事项说明

××××会计师事务所 (公章) 中国注册会计师：(签名盖章)

地址： 报告日期： 年 月 日

附件 (一)

投入资本明细表

被审验单位名称： 截止 年 月 日 货币单位：

投资者名称	注册资本		投入资本				
	金额	出资比例	货币资金	实物资产	无形资产	合计	占投入资本比例
合计							

编制单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：

附件 (二)

验资事项说明 (以中外合资经营企业为例)

一、组建及审批情况

××有限公司经××（审批部门）××字××号“××”（批文名称）的批准，由××（以下简称甲方）和××（以下简称乙方）共同出资组建，并于 年 月 日登记注册，取得国家工商行政管理局××字第××号营业执照。

二、注册资本及出资规定

根据经批准的合同、协议、章程的规定，××有限公司的注册资本为××元，由甲乙双方分××期于 年 月 日内缴足。甲方应出资×××元，占注册资本的××%，出资币种为××，按××汇率折算，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元；乙方应出资××元，占注册资本××%，出资币种为××，按××汇率折算，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

三、实际出资情况

甲方合计投入××元，包括：

于年月日缴存××银行××帐户（帐号：××）××元；于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元；于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元。合计××元。

乙方合计投入××元，包括：

于 年 月 日缴存××银行××帐户（帐号：××）××元，折合××元；于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元，折合××元；于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元，折合××元。合计××元。

四、其他说明事项

格式 17

有限责任公司设立验资报告范式

验资报告

（委托人名称）：

我们接受委托，对拟设立××有限公司截至 年 月 日止的实收资本及相关的资产和负债的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中，我们按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，我们的责任是按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告。

××有限公司申请的注册资本为××元。根据我们的审验，截至 年 月 日止，××有限公司已收到其股东投入的资本××（大写）元（\$××），其中实收资本××元，资本公积××元。与上述投入资本相关的资产总额为××元，其中货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

（出现本规范指南 6.22 所列情况时，注册会计师应当增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。）

附件（二） 验资事项说明

××××会计师事务所（公章） 中国注册会计师：（签名盖章）

附件（一）

投入资本明细表

被审验单位名称： **截止** 年 月 日 **货币单位：**

投资者名称	申请的注册资本		投入资本				
	金额	出资比例	货币资金	实物资产	无形资产	合计	占投入资本比例
合计							

附件（二）

验资事项说明

一、组建及审批情况

拟设立的××有限公司经××（审批部门）××字××号“××”（批文名称）的批准，由××（以下简称甲方）和××（以下简称乙方）共同出资组建，现正申请办理工商登记注册手续。

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的合同、协议、章程的规定，××有限公司申请的注册资本为××元，由甲乙双方分××期于年月日内缴足。甲方应出资××××元，占注册资本的××%，出资币种为××，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元；乙方应出资××元，占注册资本××%，出资币种为××，出资方式为货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

三、实际出资情况

甲方合计投入××元，包括：

于 年 月 日缴存××银行××临时帐户（帐号：××）××元；
于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元；
于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元。
合计××元。

乙方合计投入××元，包括：

于 年 月 日缴存××临时银行××帐户（帐号：××）××元；
于 年 月 日投入实物资产（具体名称、数量、规格等），作价××元；
于 年 月 日投入无形资产（具体名称、有效状况等），作价××元。
合计××元。

四、其他说明事项

格式 18

发起设立股份有限公司验资报告范本

验资报告

（委托人名称）：

我们接受委托，对××股份有限公司（筹）截至 年 月 日止的实收股本及相关的资产和负债的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中，我们按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，我们的责任是按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告。

××股份有限公司（筹）申请的注册资本为××元。根据我们的审验，截至 年 月 日止，××股份有限公司（筹）已收到其发起股东投入的资本××（大写）元（\$××），其中股本××元，资本公积××元。与上述投入资本相关的资产总额为××元，其中货币资金××元，实物资产××元，无形资产××元。

（出现本规范指南 6.22 所列情况时，注册会计师应当增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。）

附件（一）投入股本明细表

附件（二）验资事项说明

××××会计师事务所（公章）

中国注册会计师：（签名盖章）

地址：

报告日期： 年 月 日

附件（一）

投入股本明细表

被审验单位名称： 截止 年 月 日 货币单位：

发起股东名称	申请的注册资本		投入股本				
	金额	出资比例	货币资金	实物资产	无形资产	合计	占投入股本比例
合计							

编制单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：
附件（二）

验资事项说明

一、组建及审批情况

××股份有限公司（筹）经××（审批部门）××字××号“××”（批文名称）的批准，由××、××等××家股东共同发起组建，现正申请办理工商登记注册手续。主要发起股东的基本情况如下：

.....

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的合同、协议、章程的规定，××股份有限公司（筹）申请的注册资本为××元发起协议规定的各发起股东的出资金额、出资比例、出资方式、出资期限和出资币种如下：

.....

三、实际出资情况

（说明截止 年 月 日各发起股东实际的出资金额、出资比例、出资方式、出资时间、出资币种等情况。）

四、其他说明事项

格式 19

募集设立股份有限公司验资报告范例

验资报告

（委托人名称）：

我们接受委托，对××股份有限公司（筹）截至 年 月 日止的实收股本及相关的资产和负债的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中，我们按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，我们的责任是按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告。

××股份有限公司（筹）的申请注册资本为××元。根据我们的审验，截至 年 月 日止，××股份有限公司（筹）已收到各股东投入的资本××（大写）元（\$××），其中发起人投入的资本为××元，向社会募集的资本为××元。投入的资本中包括股本××元，资本公积××元，盈余公积××元（其中公益金××元），未分配利润××元。与上述投入资本相关的资产总额为××元，负债总额为××元。

（出现本规范指南 6.22 所列情况时，注册会计师应当增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。）

附件（一）投入股本明细表
附件（二）验资事项说明

××会计师事务所（公章） 中国注册会计师：（签名盖章）

地址： 报告日期： 年 月 日
附件（一）

投入股本明细表

被审验单位名称： 截止 年 月 日 货币单位：

股东类别及名称	申请的注册资本		投入股本				
	金额	出资比例	货币资金	实物资产	无形资产	合计	占投入股本比例
发起股东：							
国有股股东							
法人股股东							
外资股股东							
社会募集股东：							
国有股股东							
法人股股东							
公众股股东							
外资股股东							
合计							

编制单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：

附件（二）

验资事项说明

一、组建及审批情况

××股份有限公司（筹）经××（审批部门）××字××号“××”（批文名称）的批准，由××、××等××家股东共同发起并向社会募集设立，现正申请办理工商登记注册手续。主要发起股东的基本情况如下：

.....

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的合同、协议、章程的规定，××股份有限公司（筹）申请的注册资本为××元股本结构及其他出资规定如下：

.....

三、实际出资情况

（说明截止 年 月 日各股东实际的出资金额、出资比例、出资方式、出资时间、出资币种、折股情况等。）

四、其他说明事项

格式 20

变更验资报告范式（一）

验资报告

（委托人名称）：

我们接受委托，对××有限公司截至 年 月 日止的注册资本、投入资本变更情况的真实性和合法性进行了审验。在审验过程中，我们按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，实施了必要的审验程序。××有限公司的责任是提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，我们的责任是按照《独立审计实务公告第 1 号——验资》的要求，出具真实、合法的验资报告。

××有限公司变更前的注册资本和投入资本分别为××元和××元，××有限公司变更后的注册资本为××元。根据我们的审验，截至 年 月 日止，××有限公司增加（减少）投入资本××元，变更后的投入资本总额为××元，其中实收资本××元，资本公积××元，盈余公积××元（其中公益金××元），未分配利润××元。与上述变更后投入资本总额相关的资产总额为××元，负债总额为××元。

（出现本规范指南 6.23 所列情况时，注册会计师应当增列说明段，清晰地反映有关事项，并说明理由。）

附件（一）变更前后注册资本、投入资本对照表

附件（二）变更前后资产、负债和所有者权益对照表

附件（三）验资事项说明

地址： 报告日期： 年 月 日

附件（一）

变更前后注册资本、投入资本对照表

[illegible]

编制单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：
附件（二）

变更前后资产、负债和所有者权益对照表

被审验单位名称： 截止 年 月 日 货币单位：

资产和负债项目	变更前余额	变更后余额	所有者权益项目	变更前余额	变更后余额
资产：			所有者权益：		
流动资产			实收资本		
长期投资			资本公积		
固定资产净值			盈余公积		
在建工程			其中：公益金		
无形及其他资产			未分配利润		
资产合计					
减：负债					
流动负债					
长期负债					
其他负债					
负债合计					
所有者权益合计			所有者权益合计		

单位：××会计师事务所 注册会计师： 填表人：
附件（三）

验资事项说明

一、变更前后基本情况

（详细说明变更前后有关公司的基本情况、变更原因及变更审批情况。）

二、注册资本及投入资本的变更情况

（详细说明变更前后的注册资本、投入资本、投资主体、出资比例、出资方式、出资期限等情况。）

三、债务清偿或债务担保情况

（详细说明被审验单位对变更前业已存在的债务的清偿或担保情况。）

四、其他说明事项

中国注册会计师 职业道德基本准则

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师职业道德行为，提高注册会计师职业道德水准，维护注册会计师职业形象，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。

第二条 本准则所称职业道德，是指注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。

第三条 注册会计师及其所在会计师事务所执行业务，除有特定要求者外，应当遵照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则。

第五条 注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立。

第六条 会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。

第七条 执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，应当向所在会计师事务所声明，并实行回避。

第八条 注册会计师不得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。

第九条 注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响其分析、判断的客观性。

第十条 注册会计师执行业务时，应当正直、诚实，不偏不倚地对待有关利益各方。

第三章 专业胜任能力与技术规范

第十一条 注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。

第十二条 会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务。

第十三条 注册会计师执行业务时，应当保持应有的职业谨慎。

第十四条 注册会计师执行业务时，应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。

第十五条 注册会计师对有关业务形成结论或提出建议时，应当以充分、适当的证据为依据，不得以其职业身份对未审计或其他未鉴证事项发表意见。

第十六条 注册会计师不得对未来事项的可实现程度作出保证。

第十七条 注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。

第四章 对客户的责任

第十八条 注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务。

第十九条 注册会计师应当按照业务约定履行对客户责任。

第二十条 注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。

第二十一条 除有关法规允许的情形外，会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

第五章 对同行的责任

第二十二条 注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作。

第二十三条 注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益。

第二十四条 会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。

注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。

第二十五条 会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务

第六章 其他责任

第二十六条 注册会计师应当维护职业形象，不得有可能损害职业形象的行为。

第二十七条 注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。

第二十八条 注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

第二十九条 注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务，也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益。

第三十条 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

第七章 附则

第三十一条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第三十二条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师 质量控制基本准则

第一章 总则

第一条 为了规范会计师事务所质量控制，保证执业质量，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。

第二条 本准则所称质量控制，是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序。

第三条 本准则所称控制政策，是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而采取的基本方针及策略。

第四条 本准则所称控制程序，是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施及方法。

第五条 会计师事务所对非审计业务的质量控制，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第六条 会计师事务所应当合理制定以下两个层次的质量控制政策与程序：

- (一) 会计师事务所审计工作的全面质量控制政策与程序；
- (二) 各审计项目的质量控制程序。

第七条 会计师事务所应当合理运用全面质量控制政策与程序，以使所有审计工作符合独立审计准则的要求。

第八条 会计师事务所应当合理运用审计项目的质量控制程序，以使各审计项目的审计工作遵照独立审计准则进行。

第三章 全面质量控制

第九条 会计师事务所制定全面质量控制政策与程序，应当考虑下列因素：

- (一) 业务规模与范围；
- (二) 组织形式及业务部门的设置；
- (三) 分支机构的设置及区域分布情况；
- (四) 成本与效益原则；
- (五) 人员素质及构成；
- (六) 其他。

第十条 会计师事务所应当根据不同的全面质量控制政策，合理制定和有效实施相应的全面质量控制程序。

第十一条 会计师事务所应当制定和运用以下方面的质量控制政策：

- (一) 职业道德原则；
- (二) 专业胜任能力；
- (三) 工作委派；

- (四) 督导；
- (五) 咨询；
- (六) 业务承接；
- (七) 监控。

第十二条 会计师事务所应当要求并督促全体专业人员遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则。

第十三条 会计师事务所应当确保全体专业人员达到并保持履行其职责所需要的专业胜任能力，以应有的职业谨慎态度执行审计业务。

会计师事务所应当为全体专业人员提供适当的专业培训，以提高其专业胜任能力。

第十四条 会计师事务所应当将审计工作委派给具有相应专业胜任能力的人员。

第十五条 会计师事务所应当建立分级督导制度，并要求各级督导人员对各层次的审计工作进行指导、监督和复核。

督导人员是指对审计工作负有指导、监督和复核责任的各级人员，包括会计师事务所业务负责人、对审计项目负直接责任的注册会计师和负有督导责任的其他人员。

第十六条 会计师事务所在必要时应当向有关专家咨询。

第十七条 会计师事务所承接审计业务，应当考虑其自身能力和独立性，以及被审计单位管理当局是否正直、诚实等因素。

第十八条 会计师事务所应当对质量控制政策与程序的执行情况进行监控。

第十九条 会计师事务所应以适当方式将全面质量控制政策与程序传达到全体专业人员，以确保正确理解和执行。

第四章 审计项目的质量控制

第二十条 负直接责任的注册会计师应当执行全面质量控制政策与程序中适用于审计项目的质量控制程序。

第二十一条 督导人员应当考虑助理人员的专业胜任能力等因素，合理确定对其工作进行指导、监督和复核的方式及程度。

第二十二条 督导人员对助理人员进行指导时，应当使其明确：

- (一) 工作责任；
- (二) 拟实施的具体审计程序的审计目标；
- (三) 被审计单位的业务性质及需要特别关注的重大会计、审计问题；
- (四) 其他可能影响具体审计程序的事项。

第二十三条 督导人员在审计期间应当履行以下监督职责：

- (一) 监督审计过程；
- (二) 了解重大会计、审计问题并及时提出处理意见，如有必要，可适当修改审计计划；
- (三) 解决专业判断分歧，必要时，应向适当人员咨询。

第二十四条 督导人员应当对助理人员的工作进行复核，以合理保证：

- (一) 审计工作已按具体审计计划的要求进行；

- (二) 工作过程及其结果已适当记录；
- (三) 所有重大审计问题已适当解决，或反映在审计结论中；
- (四) 预定的具体审计程序的审计目标已实现；
- (五) 形成的审计结论与审计工作结果一致，并支持审计意见。

第二十五条 督导人员应当及时复核：

- (一) 总体审计计划与具体审计计划；
- (二) 对固有风险与控制风险的评估，包括根据符合性测试结果对总体审计计划和具体审计计划所做的修改；
- (三) 进行实质性测试所取得的审计证据及形成的审计结论；
- (四) 会计报表、审计调整事项和审计报告草稿。

第二十六条 在出具审计报告前，会计师事务所可根据需要委派未直接参与审计的人员进行必要的复核。

第五章 附则

第二十七条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十八条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师 职业后续教育基本准则

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师职业后续教育，提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。

第二条 本准则所称职业后续教育，是指注册会计师为保持和提高其专业胜任能力与执业水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规所进行的学习与研究。

第三条 中国注册会计师协会非执业会员的职业后续教育，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二章 一般原则

第四条 注册会计师应当不断接受职业后续教育，以提高专业胜任能力与执业水平。

职业后续教育应当贯穿于注册会计师的整个执业生涯。

第五条 注册会计师、会计师事务所应当根据有关要求，采用适当的职业后续教育形式，合理确定职业后续教育的内容。

第六条 中国注册会计师协会及其地方组织应当合理组织并有效实施职业后续教育，以不断提高注册会计师全行业的执业水准。注册会计师和会计师事务所应当合理制定并实施职业后续教育计划。

第七条 中国注册会计师协会及其地方组织、会计师事务所应当定期检查与考核职业后续教育情况，确保职业后续教育质量。

第三章 内容与形式

第八条 职业后续教育的内容主要包括：

- (一) 会计准则及国家其他有关财务会计法规；
- (二) 独立审计准则及其他职业规范；
- (三) 与执业相关的其他法规；
- (四) 执业所需的其他知识与技能。

职业后续教育的具体内容应当根据不同对象及其需要确定。

第九条 职业后续教育一般应当采用以下形式：

- (一) 参加中国注册会计师协会及其地方组织举办或认可的各种培训活动
- (二) 参加中国注册会计师协会认可的有关大专院校的专业课程进修；
- (三) 参加中国注册会计师协会组织或认可的相关专题研讨会。

第十条 职业后续教育也可采用中国注册会计师协会认可的以下形式：

- (一) 参加各会计师事务所自行组织的专业研讨与培训；
- (二) 公开出版专业著作或发表专业论文；
- (三) 承担专业课题研究，并取得研究成果；
- (四) 个人专业学习与实务研究；
- (五) 其他形式。

第四章 组织与实施

第十一条 职业后续教育由中国注册会计师协会及其地方组织负责组织、实施。

第十二条 中国注册会计师协会组织、实施职业后续教育的主要职责是：

- (一) 制定全国性职业后续教育制度、办法；
- (二) 组织全国性职业后续教育活动；
- (三) 制定全国性年度职业后续教育大纲；
- (四) 组织全国性职业后续教育教材的编写、选定；
- (五) 组织全国性职业后续教育检查、考核。

第十三条 中国注册会计师协会各地方组织应当根据职业后续教育准则及其他相关要求，组织、实施各该地区的职业后续教育，其主要职责是：

- (一) 制定各该地区职业后续教育制度、办法；
- (二) 组织各该地区职业后续教育活动；
- (三) 制定各该地区年度职业后续教育大纲；
- (四) 组织各该地区职业后续教育检查、考核。

第十四条 注册会计师、会计师事务所应当根据职业后续教育准则及其他相关要求，合理制定并有效实施职业后续教育计划

第五章 检查与考核

第十五条 中国注册会计师协会负责检查、考核全国注册会计师的职业后续教育情况；中国注册会计师协会各地方组织负责检查、考核各该地区注册会计师的职业后续教育情况；会计师事务所应当按照有关规定，检查并如实填报注册会计师的职业后续教育情况。

第十六条 职业后续教育时间按学时数计算，其要求由中国注册会计师协会确定。

第十七条 注册会计师在接受检查、考核时，应当提交由中国注册会计师协会统一制发的职业后续教育考核手册。

第十八条 注册会计师未能提供职业后续教育有效记录或无故未达到职业后续教育要求的，考核时不予通过。

第六章 附则

第十九条 本准则由中国注册会计师协会负责解释。

第二十条 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

