

附件：

高等学校财务报表审计指引

目 录

第一章 总则.....	1
一、制定目的和依据.....	1
二、相关定义.....	1
三、职业道德要求.....	1
四、职业怀疑.....	1
五、职业判断.....	1
六、总体目标.....	1
七、适用范围.....	2
第二章 初步业务活动.....	3
一、初步业务活动的目的.....	3
（一）初步业务活动的基本要求.....	3
（二）开展初步业务活动需要考虑的特殊事项.....	3
二、初步业务活动的内容.....	4
（一）实施相应的质量控制程序.....	4
（二）评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况.....	5
（三）就审计业务约定条款与被审计高校达成一致意见.....	5
三、审计业务约定书.....	5
（一）审计的前提条件.....	5
（二）审计业务约定书的内容.....	6
第三章 计划审计工作.....	8
一、总体审计策略.....	8
（一）审计范围.....	8
（二）审计的时间安排.....	9
（三）审计方向.....	9
（四）审计资源调配.....	11

二、具体审计计划.....	12
(一) 计划实施的风险评估程序.....	12
(二) 计划实施的进一步审计程序.....	12
(三) 计划实施的其他审计程序.....	12
三、首次审计业务的补充考虑.....	13
第四章 风险评估.....	14
一、了解被审计高校及其环境.....	14
(一) 行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素.....	14
(二) 被审计高校的性质.....	15
(三) 对会计政策的选择与运用.....	17
(四) 目标、战略以及相关业务活动风险.....	19
(五) 财务绩效的衡量和评价.....	19
二、评估重大错报风险.....	19
(一) 识别和评估重大错报风险的程序.....	19
(二) 可能表明被审计高校存在重大错报风险的事项和情况.....	20
(三) 识别与评估重大错报风险.....	21
(四) 需要特别考虑的重大错报风险.....	22
(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险.....	23
(六) 对风险评估的修正.....	23
第五章 了解内部控制.....	24
一、内部控制要素.....	24
(一) 控制环境.....	24
(二) 被审计高校的风险评估过程.....	27
(三) 与财务报告相关的信息系统(包括相关业务流程)与沟通... ..	27
(四) 控制活动.....	28
(五) 对控制的监督.....	29
二、了解和识别相关内部控制.....	30
(一) 了解业务流程的主要步骤.....	30
(二) 确定错报可能发生的环节.....	33
(三) 了解和识别相关内部控制.....	35

(四) 执行穿行测试.....	35
第六章 进一步审计程序.....	37
一、控制测试.....	37
(一) 一般要求.....	37
(二) 控制测试的程序.....	39
二、实质性程序.....	43
(一) 实质性程序的总体要求.....	43
(二) 实质性程序的目标.....	44
(三) 实质性程序示例.....	45
第七章 审计报告.....	111
一、完成审计工作.....	111
二、审计报告的基本内容.....	112
三、审计报告的类型.....	114
附录一：审计业务约定书参考格式.....	116
附录二：审计报告参考格式.....	121

第一章 总则

一、制定目的和依据

为了规范注册会计师执行高等学校财务报表审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）、事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定，制定本指引。

二、相关定义

本指引所指高等学校为各级人民政府举办的全日制普通高等学校、成人高等学校。

高等学校财务报表包括资产负债表、收入支出表和财政补助收入支出表及其附注。附注是指对在会计报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在会计报表中列示项目的说明等。

三、职业道德要求

注册会计师执行高等学校财务报表审计业务，应当遵守中国注册会计师职业道德守则，遵循诚信、客观和公正原则，在审计工作中保持独立性，获取和保持专业胜任能力，保持应有的关注，并对执业过程中获知的涉密信息保密，维护职业声誉、树立良好职业形象。

四、职业怀疑

在计划和实施高等学校财务报表审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，充分考虑可能存在的导致高等学校财务报表发生重大错报的情形。

五、职业判断

在计划和实施高等学校审计工作时，注册会计师应当运用职业判断。

六、总体目标

在执行高等学校财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标是：

（一）对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制发表审计意见。

(二)按照审计准则的规定,根据审计结果对财务报表出具审计报告,并与管理层和治理层¹沟通。

在任何情况下,如果不能获取合理保证,并且在审计报告中发表保留意见也不足以实现向财务报表预期使用者报告的目的,注册会计师应当按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告,或者在法律法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

七、适用范围

本指引适用于注册会计师执行高等学校财务报表审计业务。对于未在本指引中予以规范的高等学校财务报表审计工作所涉其他事项,注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。

注册会计师对高等学校执行专项审计,以及对其他社会组织和个人举办的高等学校执行有关审计,可根据需要参照本指引。

¹在部分高等学校无明确治理层的特殊情况下,鉴于存在直接行政管理关系的政府主管部门承担治理层功能,可将其视为治理层。下文在提及治理层时,考虑这一情形。

第二章 初步业务活动

一、初步业务活动的目的

(一) 初步业务活动的基本要求

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

1. 具备执行业务所需的独立性和专业胜任能力。其中，特别需要熟悉被审计高等学校（以下简称被审计高校）组织形式、高校文化、内部管理、会计核算、财务税收等方面的专业人员。

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

3. 与被审计高校之间不存在对业务约定条款的误解。

(二) 开展初步业务活动需要考虑的特殊事项

在开展初步业务活动时，注册会计师应当考虑下列事项：

1. 与被审计高校管理层和治理层讨论有关财务报表审计的重大问题，包括这些重大问题对总体审计策略和具体审计计划的影响。

2. 分派了解高校行业特点、熟悉相关政策、具有专业胜任能力的人员。针对预见到的特别风险，分派具有适当经验、专业胜任能力较强的人员。

3. 根据会计师事务所接受高校财务报表审计委托的质量控制制度实施的其他程序。

4. 被审计高校最近一个会计年度接受审计的情况。

特别是首次承接被审计高校审计业务时，注册会计师应按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》和《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》的要求，对期初余额及对应数据设计并履行实施必要的审计程序，得出正确的审计结论，并出具恰当的审计报告。如果上期财务报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》的要求，与前任注册会计师进行相应的沟通。如果上期财务报表未经审计，注册会计师还应同时根据《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较

信息：对应数据和比较财务报表》的要求，在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。

二、初步业务活动的内容

（一）实施相应的质量控制程序

针对接受和保持客户关系和具体审计业务实施质量控制程序，并且根据实施相应程序的结果作出适当的决策是注册会计师控制审计风险的重要环节。在首次接受审计委托时，注册会计师需要执行针对建立客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序；而在连续审计时，注册会计师需要执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序。

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

1. 被审计高校关键管理人员和治理层（或政府主管部门）是否诚信。项目组可以考虑的事项包括：

- （1）关键管理人员及治理层的身份和信誉。
- （2）被审计高校的性质，包括办学层次、办学体制、办学水平、办学目标等。
- （3）关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度。
- （4）审计工作范围受到不适当限制的迹象。
- （5）被审计高校可能涉嫌舞弊或其他违法犯罪活动的迹象。
- （6）变更会计师事务所的理由（如适用）。
- （7）关联方的名称、特征和商业信誉。

在实务中，注册会计师获取信息的来源包括以下主要方面：

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

（2）从监管部门（如教育部门、财政部门、审计部门）等第三方获取的信息。

（3）被审计高校网站及互联网关于被审计高校的相关信息。

（4）询问会计师事务所其他人员或法律顾问及被审计高校同行等第三方。

（5）从相关数据库中搜索客户的背景信息。

(6) 与前任注册会计师沟通。

(7) 向高校领域专家进行咨询。

2. 项目组是否具有专业胜任能力及必要的时间和资源。可以考虑的事项包括：

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

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

(3) 项目组成员是否拥有必要的专业知识和经验，如高等学校基本建设投资、科研活动及教学活动相关的会计核算知识与审计经验。

(4) 需要时是否能够得到专家的帮助。

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

(6) 项目组能否在提交报告的最后期限内完成业务。

3. 以前审计中发现的重大事项，及其对保持客户关系的影响。

(二) 评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况

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

(三) 就审计业务约定条款与被审计高校达成一致意见

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

三、审计业务约定书

(一) 审计的前提条件

注册会计师需要执行下列程序，以确定审计的前提条件是否存在：

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

管理层的责任包括：

1. 按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映。

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

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

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

（二）审计业务约定书的内容

1. 审计业务约定书应当包括下列主要方面：

- （1）财务报表审计的目标和范围。

- （2）注册会计师的责任。

- （3）管理层的责任。

- （4）财务报表的编制基础，即指明财务报表是按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制。

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

2. 注册会计师可以考虑在审计业务约定书中增加下列条款：

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

- （2）对审计业务结果的其他沟通形式。

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

(4) 计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成。

(5) 管理层确认将提供书面声明。

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

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

(8) 费用的计算基础和收费安排。

(9) 管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款。

3. 如果情况需要，审计业务约定书也可列明下列内容：

(1) 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排。

(2) 对审计涉及的被审计高校员工工作的安排。

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

(4) 说明对注册会计师责任可能存在的限定。

(5) 注册会计师与被审计高校之间需要达成进一步协议的事项。

(6) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

本指引附录一列示了审计业务约定书的参考格式。

第三章 计划审计工作

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划。

一、总体审计策略

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

（一）审计范围

注册会计师需要根据适用于高等学校的事业单位会计准则、《高等学校会计制度》和国家其他有关法律法规、相关监管机构的报告要求以及被审计高校校区或分支机构的分布等情况，确定审计范围。在确定审计范围时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计高校财务报表是否按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制。
2. 报告要求，如教育部门、财政部门等提出的报告要求。
3. 预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分（如分校区、二级学院等分支机构，以及校内的校医院、食堂、水电暖中心、物业管理中心、宿舍管理中心等校内部门，下同）的数量及所在地点。
4. 高等学校与组成部分之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制汇总财务报表。
5. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围。
6. 内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度。
7. 高等学校使用服务机构的情况（如会计服务、代发工资服务、代收应缴非税收入等），以及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据。
8. 对利用在以前审计工作中获取的审计证据（如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据）的预期。
9. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期。
10. 与被审计高校人员的时间协调和相关数据的可获得性。

（二）审计的时间安排

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

为确定报告目标、时间安排和沟通性质，注册会计师需要考虑下列事项：

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

（三）审计方向

在确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列重要因素：

1. 重要性

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

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

（2）初步识别重要组成部分和重要的交易、账户余额和披露。确定重要性需要运用职业判断，通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。适当的基准取决于被审计高校的具体情况。考虑到高等学校的管理与业务活动模式并不相同，针对经营性资产较少的高等学校，使用资产合计、

净资产作为基准可能是适当的；针对经营性资产较多的高等学校，使用本期结转结余、本期收入作为基准可能是适当的。

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

就选定的基准而言，相关财务数据通常包括前期业务开展成果和财务状况、本期最新的业务开展成果和财务状况、本期的预算和预测结果。当然，本期最新的业务开展成果和财务状况、本期的预算和预测结果需要根据被审计高校情况的重大变化和经济环境情况的相关变化等作出调整。例如，当按照资产合计的一定百分比确定被审计高校财务报表整体的重要性时，如果被审计高校本年度资产合计因情况变化出现意外增加或减少，注册会计师按照近几年资产合计的平均数来确定财务报表整体的重要性可能更加合适。

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

2. 初步识别的可能存在重大错报风险的领域。

在高等学校审计中，通常被确定为可能存在重大错报风险的领域有（包括但不限于）：

（1）对科研补助收入与支出未实施严格管理。

（2）基建账相关数据没有定期或完整并入高等学校会计“大账”。鉴于《高等学校会计制度》规定高等学校的基本建设投资应当按照国家有关规定单独建账、单独核算，本指引只关注基建账是否定期及完整并入“大账”，而并不涉及高等学校基建账部分的审计工作。该部分的审计需要根据其他相关法律法规及准则的有关规定进行。

（3）校内独立核算单位的会计信息未完整纳入学校财务报表。

（4）对基建以及图书、设备等的采购未实施有效控制，可能存在舞弊行为。

（5）出于减少结余资金的目的而虚列支出。

（6）固定资产存在账实不符的情况。

（7）存在账外收支业务，如捐赠收入可能被蓄意隐瞒。

(8) 捐赠支出被发放给不符合条件的甚至是虚构的受助人。

(9) 存在违规和不规范收费。如在招生、办学、就业过程中巧立名目乱收费、超标准收费、“搭车”收费。

(10) 违规从事高风险投资理财活动，谋取个人私利。

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

3. 评估重大错报风险对指导、监督和复核的影响。

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

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

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

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

8. 业务活动规模，以确定注册会计师信赖内部控制是否使审计工作更有效率。

9. 被审计高校全体人员就内部控制对于业务有效运行的重要性的认识。

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

11. 重大的行业发展情况，如高校合并、根据政府要求校区整体搬迁、后勤市场化和报告要求的变化。

12. 财务报告编制基础的重大变化。

13. 其他相关重大变化，如影响被审计高校的法律环境的变化、教育体制的进一步改革等。

(四) 审计资源调配

在确定审计资源调配时，注册会计师需要考虑下列事项：

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

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

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

二、具体审计计划

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

（一）计划实施的风险评估程序

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

（二）计划实施的进一步审计程序

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

（三）计划实施的其他审计程序

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

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

三、首次审计业务的补充考虑

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

（一）除非法律法规另有规定，对与前任注册会计师的沟通作出安排，如查阅前任注册会计师的工作底稿。由于高等学校年度财务报表并非一开始就需要接受注册会计师的审计，被审计高校有可能此前并未接受过此类审计，此时注册会计师可以与高校监管部门（教育部门、财政部门、审计部门）和内部监察部门的有关人员进行沟通。除非法律禁止，注册会计师也可以向被审计高校获取各类审计中形成的有关报告。

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

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

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

第四章 风险评估

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

一、了解被审计高校及其环境

（一）行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素

1. 行业状况

注册会计师需要考虑被审计高校的行业状况，例如：

- （1）全国及所在地区高等学校的类别和数量。
- （2）所在地区的经济状况对高等学校招生、科研等各项活动的影响。
- （3）同类、同级别、同地区高等学校的竞争情况。
- （4）可获取的社会资源分布是否合理，招生及科研活动的规模、来源、途径、类型。
- （5）高等学校的行业信誉和媒体关注度。

2. 法律环境及监管环境

（1）会计制度及相关规定

了解被审计高校是否遵循事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定。

（2）高等学校法律规范及监管

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

1) 法律层面包括《教育法》、《高等教育法》、《职业教育法》、《学位条例》、《教师法》等。

2) 法规层面包括：

①与业务直接相关的法规，如《学位条例暂行实施办法》、《高等教育自学考试暂行条例》、《普通高等教育学历证书管理暂行规定》、《中外合作办学条例》、《独立学院设置与管理办法》、《普通高等学校学生管理规定》等。

②与财务直接相关的法规，如《普通本科高校、高等职业学校国家奖学金管理暂行办法》、《中央与地方共建高等学校专项资金管理办法》、《中央财政支持地方高校发展专项资金管理办法》、《财政部、国家税务总局关于经营高校学生公寓及高校后勤社会化改革有关税收政策的通知》等。

基于地方性差异，各地在法规层面可能存在一定的差异性规定。注册会计师需要充分关注这种地方性差异，并深入了解被审计高校所适用的具体法规。

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

(3) 对被审计高校产生重大影响的政府政策

了解目前国家支持教育事业发展的相关政策，如对高等学校招生、科研、投资等各项活动进行监管的具体规定，对支持教育、科研等而制定的政府购买服务或政府补贴的规定，了解目前国家开展的教育体制改革动因、方式、步骤、政策等具体情况以及这些因素对被审计高校所产生的影响。

(二) 被审计高校的性质

注册会计师需要从组织结构、所有权结构、业务活动、投资活动、筹资活动等方面了解被审计高校的性质。

1. 组织结构

(1) 部门设置及分布。例如，被审计高校是否在多个地区设立合作办学点或拥有分院、拥有校办产业等，较为复杂的组织结构可能产生导致重大错报风险的问题。

(2) 各部门的职能及其业务流程。

(3) 管理组织机构设置是否合理，是否能够满足管理工作需要。

(4) 是否有完整的规章制度和岗位职责。

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

2. 所有权结构

了解被审计高校的所有权结构，识别被审计高校吸收社会资本的情况，分析他们之间的关系是否对财务报表的合法性、公允性产生影响。

3. 业务活动

(1) 结合被审计高校具体情况，了解被审计高校各项收入的类型与来源。如对研究型高等学校，着重了解财政补助收入、科研事业收入、上级补助收入等；对教学型高等学校，着重了解教育事业收入、上级补助收入等；对经营性资产较多(如设有校办企业、民办独立院校、合作办学机构)的高等学校，还需着重了解附属单位上缴收入、经营收入和其他收入等。

(2) 近期业务活动的开展情况，包括招生、重大科研项目的开展情况。

(3) 合作办学、校际交流、设立独立学院、教学实验基地、助学、助教、助研活动的开展情况。

(4) 被审计高校的地区分布与行业细分情况，如是否在全国、全省范围内设有分支机构、多个校区以及二级院校等。

(5) 承担政府购买服务及财政资金支持社会服务项目的开展情况。

(6) 关联方关系及交易，是否存在关联方资金占用及有失公允的关联方交易。

(7) 被审计高校教职员工薪酬及管理情况(包括：专职工作人员情况，劳动合同签订情况，薪酬管理制度建立及执行情况，以及缴纳社会保险、住房公积金等情况)。

(8) 被审计高校是否存在现金流量不足及不规范融资方面的风险。

(9) 被审计高校现金收取或支付方面的情况，是否存在风险。

(10) 基地建设情况(包括实验室设备配备情况，国家、部级重点实验室是否制定了完善的资产、经费、课题等建设和管理制度等)。

(11) 后勤服务社会化实施情况。

4. 投资与投资活动

(1) 对外投资的发生与处置，如计划实施或已实施的并购或资产处置。

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

(3) 其他投资。

注册会计师还需要关注被审计高校的投资活动是否符合《高等学校财务制度》和《事业单位财务规则》的相关规定，是否存在使用财政拨款及其结余以外资金对外投资，以及从事股票、期货、基金、企业债券等投资情形。

5. 筹资与筹资活动

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

(2) 实际受益方及关联方。

6. 财务报表

(1) 会计政策和行业特定管理，包括特定行业的重要活动（如高等学校的招生、研究与开发活动）。

(2) 收入确认的特殊性和惯例。

(3) 外币资产、负债与交易。

(4) 异常或复杂交易（包括在有争议或新兴领域的交易）的会计处理。

(5) 对基本建设投资的核算，包括是否按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算，并在“在建工程”科目下设置“基建工程”明细科目，核算由基建账套并入的在建工程成本。

(6) 校内独立核算单位会计信息的纳入。

在了解被审计高校性质时，注册会计师需要注意上述方面发生的重大变化，并考虑对重大错报风险的影响。

（三）对会计政策的选择与运用

注册会计师需要了解被审计高校对会计政策的选择和运用是否符合事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定，是否符合被审计高校的具体情况。在了解被审计高校对会计政策的选择和运用是否适当时，注册会计师需要关注下列事项：

1. 高等学校会计制度的总体特点

高等学校的会计核算反映了国库集中支付和财政收支分类等财政内容，与我国现行财政体制紧密相关。从会计科目的设置上看，充分体现了预算管理方法的一些特性。例如，“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”主要用于核算实行国库集中支付的高等学校收到或需上缴的款项，设置的“财政直接

支付”和“财政授权支付”两个明细科目，用以反映这两种支付方式下的高等学校财政收支情况；“应缴国库款”和“应缴财政专户款”分别核算高等学校按规定应缴入国库和财政专户的款项；“专用基金”核算高等学校按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产；“财政补助结转”核算高等学校滚存的财政补助结转资金；“财政补助收入”核算高等学校从同级财政部门取得的各类财政拨款。

此外，高等学校会计核算一般采用收付实现制，但部分经济业务或事项的核算则根据《高等学校会计制度》的规定采用权责发生制。

2. 重要项目的会计政策和行业惯例

《高等学校会计制度》对某些交易和事项的会计处理的规定具有一定特殊性。例如，对长期股权投资只采用成本法核算；固定资产一般分为六类：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物；固定资产提取的折旧总额为固定资产原价并不考虑预计净残值，同时对文物和陈列物、动植物、图书档案、以名义金额计量的固定资产不计提折旧。

除会计政策外，可能还存在一些行业惯例，如教育部2014年6月印发的《教育部直属高等学校会计核算手册（试行）》。注册会计师需要熟悉这些行业惯例，当被审计高校采用与行业惯例不同的会计处理方法时，注册会计师需要了解其原因，并考虑所采用的会计处理方法是否适当。

此外，高等学校对基本建设投资的会计核算在执行《高等学校会计制度》的同时，还应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算，并至少按月并入在建工程及其他相关科目反映。注册会计师需要熟悉有关基本建设会计核算的规定以及将基建账相关数据并入会计账的规定，并了解被审计高校并账过程是否符合要求。

3. 会计政策的变更

注册会计师需要了解被审计高校本期会计政策是否发生重大变化，包括对本期新发生的交易或事项选用的会计政策，对前期不重大而本期重大的交易或事项选用的会计政策等。如果被审计高校变更了重要的会计政策，注册会计师需要考虑变更的原因及其适当性。如：会计政策的变更是否是法律法规、事业

单位会计准则、《高等学校会计制度》的要求，能否提供更可靠相关的会计信息。同时，注册会计师还需要关注会计政策的变更是否得到充分披露。

（四）目标、战略以及相关业务活动风险

1. 被审计高校是否准确把握国家的宏观政策取向，并结合最新教育体制改革的总体要求，制订了相应的总体规划；被审计高校近期的工作思路和工作目标。

2. 高等学校是否了解自身的核心竞争力，是否有一套与发展战略相适应的战略规划。

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

（五）财务绩效的衡量和评价

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

二、评估重大错报风险

注册会计师需要在了解被审计高校及其环境的整个过程中，根据被审计高校的实际情况，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，识别和评估财务报表的重大错报风险，包括识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险，确定需要特别考虑的重大错报风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对风险评估结果的修正。

（一）识别和评估重大错报风险的程序

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

2. 评估识别出的风险是否与财务报表整体相关，进而潜在影响多项认定。

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

4. 考虑发生错报的可能性，以及潜在错报的程度是否足以导致重大错报。

（二）可能表明被审计高校存在重大错报风险的事项和情况

1. 被审计高校所处的行业环境、政策环境发生变化。

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

3. 未按国家有关规定开展业务活动。

4. 内部控制存在缺陷，尤其是管理层未处理的内部控制缺陷。

5. 缺乏规范化的预算政策和制定程序。

6. 建立新的高等学校分支机构或校区。

7. 缺乏具备胜任能力的会计人员。

8. 关键人员变动。

9. 存在未决诉讼和预计负债。

10. 违规使用财政拨付资金。

11. 会计政策发生重大变化。

12. 以往存在重大错报或期末出现重大会计调整。

13. 发生重大、异常或超出正常业务活动过程的交易（如期末发生大量收入）。

14. 事项或交易在计量时存在重大不确定性（包括会计估计）。

15. 管理层过多地干预会计处理或按其特定意图记录的交易（如债务重组、资产出售）。

16. 对数据的收集和处理在采用信息系统的背景下仍进行很多人工干预。

17. 管理层薪酬或绩效考核中很大一部分依赖于预算目标规划结果或其他激励。

18. 以往存在大量重大的预算调整情况。

19. 设定不适当的、激进的财务目标和期望值。

20. 学校的财务状况不佳或恶化（如经济下滑或其他收入来源预期减少）。

21. 学校在业务活动过程中难以产生足够的现金流。

22. 与其他学校相比，有着不同寻常的发展速度。

23. 学校对利率水平的变化承受能力脆弱。

24. 异乎寻常地依赖于债务融资。

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

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

（三）识别与评估重大错报风险

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

1. 识别与评估的财务报表层次的重大错报风险

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

2. 识别与评估的认定层次的重大错报风险

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

错报还可能由舞弊导致，注册会计师在风险评估过程中需关注舞弊风险。例如，被审计高校可能将应税收入计入免税项目，未按规定使用财政拨款，违规设立银行账号隐匿资金，实行收支两条线管理的未按规定将学费、住宿费等收费收入上缴财政专户或国库，独立核算单位及基建建设投资未纳入财务报表反映等。

内部控制有助于防止或发现并纠正认定层次的重大错报，在评估重大错报风险时，注册会计师需要将所了解的内部控制与认定相联系。在评估重大错报发生的可能性时，除了考虑可能的风险外，还要考虑控制对风险的抵消和遏制作用。有效的内部控制会减少错报发生的可能性，而控制不当或缺乏控制，错报就有可能变成现实。例如，由于被审计高校缺乏必要的审批和稽核，内部控制存在缺陷，致使收入不完整，支出虚列；由于缺乏对科研经费的控制和监督，导致科研经费被挪用、挤占甚至贪污；行政后勤服务、图书资料购置环节授权与审批权限设计不合理或执行无效，导致支出虚列或购置成本虚假；固定资产购置、使用和处置的授权与审批权限的设计不合理或执行无效，则可能导致资产安全和完整存在隐患等。

（四）需要特别考虑的重大错报风险

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

在确定风险的性质时，注册会计师至少需要考虑下列事项：

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

对特别风险，注册会计师需要评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。由于与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受到日常控制的约束，管理层可能采取其他措施应对此类风险，注册会计师需要了解被审计高校是否针对重大活动设计和实施了控制。例如，会计估计所依据的假设是否由管理层或专家进行复核，是否建立作出会计估计的内部程序，重大会计估计结果是否经管理层批准；管理层在发现重大事项时采取的措施，包括这类事项是否有专人处理、是否对其潜在影响作出评估、是否确定财务报表中的披露问题以及如何确定等。

（五）仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

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

（六）对风险评估的修正

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

第五章 了解内部控制

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

一、内部控制要素

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

(一) 控制环境

控制环境是高等学校实施内部控制的基础,是所有控制运行实施的环境。了解高等学校控制环境将有助于注册会计师识别那些会对财务报表错报产生普遍影响的因素,有助于整体审计策略的制定。

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

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

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

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实

诚信和道德价值观念是控制环境的重要组成部分，影响到重要业务流程的设计和运行。内部控制的有效性直接依赖于负责创建、管理和监控内部控制的人员的诚信和道德价值观念。被审计高校是否存在道德行为规范，以及这些规范如何在被审计高校内部得到沟通和落实，决定了是否能产生诚信和道德的行为。对诚信和道德价值观念的沟通与落实既包括管理层如何处理不诚实、非法或不道德行为，也包括在被审计高校内部，通过行为规范以及高级管理人员的身体力行，对诚信和道德价值观念的营造和保持。道德行为规范应融入高等学校日常业务活动中，并被持续地沟通、执行和监督。例如，被审计高校是否规定各部门不得私设“小金库”；不得多报、虚列、挪用科研专项经费；不得在各式采购过程中收取回扣等。

2. 对胜任能力的重视

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

3. 治理层的参与程度

控制意识在很大程度上受治理层的影响。被审计高校的行为守则、其他法律法规或在为治理层制定的指引中是否明确规定了治理层的职责及其重要性，如监督内部举报不恰当行为的程序和用于复核内部控制有效性的程序的设计是

否合理且有效执行。再如，治理层是否对虚报冒领科研经费进行认真调查，并对查实事项严肃处理。

4. 管理层的理念和运行风格

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

5. 组织结构及职权与责任的分配

被审计高校的组织结构为计划、运行、控制及监督业务活动提供了一个整体框架。通过集权或分权决策，可在不同部门间进行适当的职责划分、建立适当层次的报告体系。组织结构将影响权利、责任和工作任务在组织成员中的分配，包括针对各项业务活动如何分配权力和责任、如何建立报告关系及授权等级、治理层对高级管理人员的授权程度等。被审计高校组织结构的合理性在一定程度上取决于其规模和业务活动的性质。因此，高等学校应建立与其实际情况(包括规模、地理位置和业务性质等)相适应的机构和权责分工，比如有专人负责评估每年的收入和支出预算控制情况，并将评估结果定期与治理层进行沟通，使得为实现高等学校目标所需执行的各项活动能够被适当地计划、执行、控制和监督。

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

6. 人力资源政策与实务

人力资源政策与实务涉及招聘、培训、考核、晋升和薪酬等方面。注册会计师在对被审计高校人力资源政策与实务进行了解和评估时，需考虑被审计高校是否在招聘、培训、考核、晋升、薪酬、调动和辞退员工方面都有适当的政

策和程序，以及是否有书面的员工岗位职责手册，从而了解管理层和治理层对内部控制的整体态度、认识以及所采取的措施。

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

（二）被审计高校的风险评估过程

无论高等学校的规模如何，均会遭遇内部或外部风险，高等学校进行风险评估的目的是及时识别、系统分析业务活动中与实现内部控制目标相关的风险，合理确定风险应对策略与控制。

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

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

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

被审计高校在业务活动中会面临各种各样的风险。很多风险并不为被审计高校所控制，但管理层需要确定可以承受的风险水平，识别风险并采取相应的应对措施。高等学校面临的可能风险包括：学生教育和管理风险、规模化发展情况下的职工管理风险、学位点建设和新专业设置风险、投资校产风险、合作办学及投资独立学院的风险、基建投入过大导致的财务风险等。

（三）与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）与沟通

1. 与财务报告相关的信息系统

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

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

2. 沟通

充分的内部沟通对于控制环境、控制活动、风险评估等各方面都起着至关重要的作用。注册会计师需要关注高等学校是否建立完善的内部沟通体系。注册会计师应该了解高等学校是否为了及时准确地收集、传递及反馈内部有关信息，做好内部信息管理，保持内部政令畅通和信息资源共享；是否建立沟通、学习、交流、协作的工作平台。注册会计师还需要了解被审计高校如何沟通与财务报表相关人员的角色和职责以及与财务报表相关的重大事项。

（四）控制活动

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

在了解和评估一般控制活动时，注册会计师考虑的主要因素可能包括：

1. 被审计高校的主要业务活动是否均有必要的控制政策和程序。

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

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

4. 是否由适当层级的管理层对差异进行调查，并及时采取适当的纠正措施。

5. 不同人员的职责在何种程度上相分离，以降低舞弊和不当行为发生的风险。

6. 会计系统中的数据是否与实物资产定期核对。

7. 是否建立了适当的保护措施，以防止未经授权接触文件、记录和资产。

8. 是否存在信息安全职能部门负责监控信息安全的政策和程序。

（五）对控制的监督

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

最常见的对控制的监督活动之一是内部审计。学校监察处（或具有类似职责的组织或人员）可以通过单独评价促成对被审计高校控制的监督。他们通常定期提供关于内部控制职能的信息（着力于评价内部控制的有效性），就内部控制的优势和缺陷进行沟通，并提出改进建议。

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

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

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

二、了解和识别相关内部控制

注册会计师在了解和识别高等学校相关内部控制前，应对被审计高校的业务特点进行了解，并在此基础上合理划分相关业务循环。高等学校业务层面内部控制主要包括：预算业务控制、收支业务控制、政府采购业务控制、资产控制、建设项目控制、合同控制等。本指引择取高等学校收入类中最具业务特点的预算业务、财政补助收入、教育事业收入和支出类中的教育事业支出、科研事业支出为例，来说明注册会计师如何了解和识别高等学校业务流程层面的内部控制活动。

需要说明的是，不同高等学校的具体业务流程可能不尽相同。即使是同所高等学校，也会随着环境的变化而不断修正、完善其具体业务流程。本指引仅以示例的方式进行说明，并未涵盖实际工作中的所有情况。注册会计师应结合被审计高校的具体业务状况，有选择采用和补充。

（一）了解业务流程的主要步骤

1. 预算业务

高等学校预算是指高等学校根据事业发展目标和计划编制的年度财务收支计划。国家对高等学校实行核定收支、定额或者定项补助、超支不补、结转和结余按规定使用的预算管理方法。因此，高等学校的预算是开展其他业务的基础。主要流程如下：

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

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

2. 收入类

高等学校收入是指高等学校开展教学、科研及其他活动依法取得的非偿还性资金。主要包括财政补助收入、事业收入（教育事业收入和科研事业收入）、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入六大类。

（1）财政补助收入

财政补助收入是指高等学校从同级财政部门取得的各类财政拨款，包括基本支出补助和项目支出补助。目前，从财政拨款的支付方式看，高等学校取得财政补助收入的方式主要包括财政直接支付、财政授权支付和其他方式。三种不同支付方式的具体业务流程也有所不同。

财政直接支付方式下，财政补助收入业务流程中的请购、审批、集中采购、验收等环节，其实质类似一般企业的采购与付款流程，仅在最后付款方式和财务核算上与一般企业有所区别。

- 1) 请购；
- 2) 审批；
- 3) 集中采购；
- 4) 验收；
- 5) 收到《财政直接支付到账通知书》；
- 6) 记账。

财政授权支付方式下，财政补助收入业务流程：

- 1) 递交用款申请；
- 2) 审批；
- 3) 收到《财政授权支付额度到账通知书》；
- 4) 记账。

其他方式下，财政补助收入业务流程：

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

(2) 教育事业收入

教育事业收入是指高等学校开展教学及其他辅助活动所取得的收入，主要包括通过学历和非学历教育向学生个人或单位收取的学费、住宿费、委托培养费、考试考务费、培训费和其他教育事业收入等。就我国目前高等学校的一般现状而言，教育事业收入的资金来源从形式上讲大部分来源于财政。但为了更清晰地说明其经济实质，本指引将该业务流程向前延伸到向学生个人或单位收取款项，主要包括下列主要活动：

收取款项：

- 1) 收费项目申请；
- 2) 办理《收费许可证》；
- 3) 收款或委托收款；
- 4) 开具票据；
- 5) 复核；
- 6) 记账。

上缴款项（采用财政专户返还方式管理的教育事业收入）：

- 1) 开具财政票据；
- 2) 上缴财政专户；
- 3) 记账。

财政专户返还：

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

3. 支出类

高等学校支出从资金来源可以分为财政补助支出和非财政补助支出；从支出性质可以分为教育事业支出、科研事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、离退休支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、经营支出和其他支出。其中，教育事业支出与科研事业支出是其中最主要的两项支出。无论是教育事业支出、科研事业支出，其业务流程大致相同。

- 1) 教学/科研计划；
- 2) 预算编制；
- 3) 预算实施；
- 4) 支出发生；
- 5) 记账处理；
- 6) 监督检查。

需要注意的是，高等学校的支出包括政府采购活动，注册会计师应针对这类业务了解高等学校是否明确相关岗位的职责权限，确保政府采购需求制定与内部

审批、招标文件准备与复核、合同签订与验收、验收与保管等不相容岗位相互分离；是否实施归口管理，建立预算编制、政府采购、资产管理、财务、内部审计和纪检监察等部门或岗位相互协调、相互制约机制；是否采取必要措施实施对政府采购项目验收和政府采购业务质疑投诉答复的管理；是否妥善保管预算与计划、各类批复文件、招标文件、投标文件、评标文件、合同文本、验收证明等相关资料，并定期进行分类统计、内部通报；是否对涉密政府采购项目与相关供应商或采购中介机构签订保密协议或者在合同中设定保密条款等。

了解业务流程的程序主要包括检查被审计高校的各项规章、制度和办事流程，询问各职能部门、分院的相关人员，观察实际操作过程等。例如，注册会计师可以询问出纳学费收款方式；可以询问教务处，了解教学计划和预算编制的过程；也可以询问会计人员，了解有关支出审批的处理流程。同时，注册会计师还应着重考虑流程、票据在各部门之间如何衔接。

注册会计师可以通过文字叙述、流程图等方式记录上述业务流程。

（二）确定错报可能发生的环节

注册会计师应当结合了解的结果，确定被审计高校需要在哪些环节设置控制，以防止或发现并纠正业务流程中的错报，即确定错报可能发生的环节。下表以示例的方式列举了财政补助收入、教育事业收入和教育、科研事业支出的业务流程中错报可能发生的环节，以说明注册会计师如何确定被审计高校的控制目标是否得到实现。

1. 财政补助收入业务流程“错报可能发生的环节”示例表

（1）财政直接支付方式下

“错报可能发生的环节”示例	认定
怎么确保采购是真实需要的？	财政补助收入：发生
怎么确保采购经过适当审批？	财政补助收入：发生
怎么确保全部采购均经过政府集采？	财政补助收入：发生、完整性
怎么确保采购价格均为政府集采价？	财政补助收入：准确性
怎么确保采购货物均已验收入库？	财政补助收入：发生、截止
怎么确保已支付货款均已正确记录？	财政补助收入：完整性、准确性、截止、分类

怎么确保已记录的付款均已支付？	财政补助收入：发生
-----------------	-----------

(2) 财政授权支付方式下

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款申请是符合预算的？	财政补助收入：发生
怎么确保用款申请经过适当审批？	财政补助收入：发生
怎么确保已授权款项均已正确记录？	财政补助收入：完整性、准确性、截止、分类
怎么确保已记录的款项均已得到授权？	财政补助收入：发生

(3) 其他支付方式下

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

2. 教育事业收入业务流程“错报可能发生的环节”示例表

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保收费项目是符合相关规定？	应缴财政专户款：存在、计价和分摊
怎么确保收费经过适当审批？	应缴财政专户款：存在
怎么确保收费已全部入账？	应缴财政专户款：完整性
怎么确保入账的款项已经全部收妥？	应缴财政专户款：完整性、权利和义务
怎么确保全部款项已上缴国库？	应缴财政专户款：完整性、权利和义务
怎么确保上缴国库的款项已正确入账？	应缴财政专户款：完整性、权利和义务、计价和分摊
怎么确保用款申请是符合预算的？	教育事业收入：发生

怎么确保用款申请经过适当审批？	教育事业收入：发生
怎么确保已拨入款项均已正确记录？	教育事业收入：完整性、准确性、截止、分类
怎么确保已记录的拨款均已到账？	教育事业收入：发生

3. 教育/科研事业支出业务流程“错报可能发生的环节”示例表

“错报可能发生的环节” 示例	认定
怎么确保用款申请是符合预算的？	教育/科研事业支出：发生
怎么确保用款申请经过适当审批？	教育/科研事业支出：发生
怎么确保用款是真实的？	教育/科研事业支出：发生
怎么确保用款已全部入账？	教育/科研事业支出：完整性
怎么确保用款均已正确记录？	教育/科研事业支出：完整性、准确性、截止、分类

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

（三）了解和识别相关内部控制

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

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

（四）执行穿行测试

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

在执行穿行测试时，注册会计师需要询问执行业务流程和控制的相关人员，并根据需要检查有关单据和文件，询问其对已发现错报的处理。需要注意的是，如果不打算信赖控制，注册会计师仍需要执行穿行测试，以确定之前对业务流程及可能发生错报环节的了解是否准确和完整。注册会计师还需要按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的相关规定，对相关控制设计是否合理和得到执行进行评价，以确定进一步审计程序。

第六章 进一步审计程序

一、控制测试

(一) 一般要求

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

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

1. 控制测试的性质。注册会计师不仅需要考虑有关直接控制运行的有效性，而且还需要考虑间接控制运行的有效性，以获取支持控制运行有效性的审计证据。

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

2. 控制测试的时间。注册会计师需要根据控制测试的目的确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。对特定时点的控制进行测试，

注册会计师仅得到该时点控制运行有效性的审计证据；对某一期间的控制进行测试，注册会计师可获取控制在该期间有效运行的审计证据。注册会计师在期中实施控制测试具有积极的作用。需要说明的是，即使注册会计师已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，注册会计师需要：

（1）获取这些控制未在剩余期间发生重大变化的审计证据。

（2）确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。通过测试剩余期间控制的运行有效性或测试被审计高校对控制的监督，注册会计师可以获取补充审计证据。但某些审计程序只能在期末或期后实施，例如，核对财务报表与会计记录；检查财务报表编制过程中作出的会计调整；为应对被审计高校可能在期末签订不适当的合同的风险或交易在期末可能尚未完成的风险而实施的审计程序等。

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

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

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

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

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

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

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

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

(二) 控制测试的程序

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

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

1. 财政补助收入业务流程

(1) 财政直接支付方式下

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
采购均是真实需要的	财政补助收入：发生	由需求部门递交申请；由采购部门核对	检查需求报告和核对记录
采购经过适当审批	财政补助收入：发生	采购申请报分管校领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
全部采购均经过政府集采	财政补助收入：发生、完整性	由财务检查采购申请是否连续编号；是否均通过政	检查财务复核记录，抽取若干笔采购进行核对

		府集采	
采购价格均为政府集采价	财政补助收入：准确性	由财务核对发票价格与政府集采价是否一致	询问核对方法；检查核对记录
采购货物均已验收入库	财政补助收入：发生、截止	保管人员核对货物是否与经批准的需求申请一致	询问核对方法；抽查核对记录。必要时，直接核对货物
已支付货款均已正确记录	财政补助收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的付款均已支付	财政补助收入：发生	财务定期（如按月）与代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

(2) 财政授权支付方式下

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
用款申请是符合预算的	财政补助收入：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	财政补助收入：发生	用款申请报分管校领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
已授权款项均已正确记录	财政补助收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的款项均已得到授权	财政补助收入：发生	财务定期（如按月）与代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算

(3) 其他支付方式下

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

2. 教育事业收入业务流程

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
收费项目符合相关规定	应缴财政专户款：存在、计价和分摊	财务核对是否取得了《收费许可证》	检查核对记录。必要时，抽查《收费许可证》
收费经过适当审	应缴财政专户款：	收费申请报校财	选取若干笔申请，

批	存在	务管理委员会批准	检查是否得到批准
收费已全部入账	应缴财政专户款：完整性	由财务核对已使用票据与收款总额进行核对	检查财务复核记录，并进行重新计算
入账的款项已经全部收妥	应缴财政专户款：完整性、权利和义务	财务定期（如收费期间按天）与银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
全部款项已上缴国库	应缴财政专户款：完整性、权利和义务	财务核对已收款项是否均已上缴国库	检查核对记录、相关票据
上缴国库的款项已正确入账	应缴财政专户款：完整性、权利和义务、计价和分摊	财务定期（如按月）与财政部门、代理银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
用款申请是符合预算的	教育事业收入：发生	由财务核对用款是否在预算内	检查核对记录。必要时，抽查预算记录
用款申请经过适当审批	教育事业收入：发生	用款申请报分管校领导批准	选取若干笔申请，检查是否得到批准
已拨入款项均已正确记录	教育事业收入：完整性、准确性、截止、分类	财务定期（如按月）与财政部门、银行进行核对	检查核对记录。必要时，重新计算
		会计主管复核凭证处理是否正确	检查复核记录
已记录的款项均	教育事业收入：发	财务定期（如按	检查核对记录。必

已到账	生	月)与银行进行核对	要时,重新计算
-----	---	-----------	---------

3. 教育/科研事业支出业务流程

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

二、实质性程序

(一) 实质性程序的总体要求

注册会计师应当针对评估的认定层次的重大错报风险,在确定是否实施控制测试以及拟对控制的依赖程度的基础上,计划拟实施实质性程序的性质、时

间安排和范围。如果发现拟信赖的控制出现偏差，注册会计师应当考虑是否需要针对潜在的错报风险修改计划的实质性程序。

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

如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。

（二）实质性程序的目标

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

实质性程序的目标和财务报表认定的关系如下：

1. 各类交易和事项

（1）发生：记录的交易或事项已经发生，且与被审计高校有关。例如，记录在教育事业支出科目中的项目是否真实发生，且系高等学校为开展教学活动及其辅助活动而发生。

（2）完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录，例如，所有应计入财政补助收入的由财政部门拨入的各类事业经费是否均已入账。

（3）准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

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

（5）分类：交易和事项已记录于恰当的账户，例如，某项支出是否恰当计入后勤保障支出或行政管理支出科目。

2. 期末账户余额

（1）存在：记录的资产、负债和净资产是存在的。

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

（3）完整性：所有应当记录的资产、负债和净资产均已记录。

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

3. 列报和披露

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

(2) 完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

(3) 分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。

(4) 准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

(三) 实质性程序示例

针对高等学校资产负债表项目实施的实质性程序与一般企业没有很大的区别，下文中结合高等学校和《高等学校会计制度》的特点，对比较特别或相对重要的项目进行举例。

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

零余额账户用款额度实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制零余额账户用款额度银行账户明细表,与总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 检查新开立的零余额用款额度账户是否取得开户许可证，是否履行有关批准手续；检查撤销的零余额用款额度账户手续是否完备。	
C	3. 检查零余额账户用款额度银行账户存款人是否为被审计高校。若存款人非被审计高校，需要获取该账户户主、被审计高校和主管部门的书面声明，并确认是否需要调整。	
ABD	4. 检查零余额账户用款额度银行账户若干张大额收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
ABD	5. 取得零余额账户用款额度银行账户对账单，从中选取一定数量的交易与银行日记账进行核对，检查是否存在未入账的情况；从银行日记账中选取一定数量的记录与银行账户对账单进行核对，检查是否存在虚假记录的情况。	
ABCD	6. 对因退货等国库授权支付额度退回的，检查对应科目处理是否正确。	
E	7. 检查零余额账户用款额度是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露，年末是否无余额。	

财政应返还额度实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制财政应返还额度明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCD	<p>2. 检查财政应返还额度余额的真实性。</p> <p>在财政直接支付方式下，获取高等学校编制的年度经费预算及相关批准文件，在考虑以前年度余额的情况下核对预算批复数与当年财政直接支付实际支出数的差额。</p> <p>在财政授权支付方式下，获取代理银行提供的对账单，核对预算批复数与零余额账户用款额度下达数的差额。</p> <p>必要时，应考虑向拨款部门或代理银行进行函证或实施其他替代程序。</p>	
AB	3. 检查财政应返还额度账户期后支付或额度恢复情况。	
E	4. 检查财政应返还额度是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

长期投资实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计高校拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审 计 目 标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制长期投资明细表,复核加计是否正确,并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 检查投资范围是否符合国家有关规定，投资期限是否 1 年以上。	
ACDE	<p>3. 确定长期投资是否存在，并归被审计高校所有；检查其计价方法、期末余额是否正确。</p> <p>(1) 获取长期投资的有关协议、法律文书等资料，并与账面记录进行核对，同时检查该项投资是否符合相关规定。</p> <p>(2) 如果长期投资在审计时已经处置，追查至相关原始凭证，以确认其在资产负债表日是否存在。</p> <p>(3) 查阅在外保管的长期投资法律文书。必要时可向保管人函证，复核并记录函证结果。了解在外保管的长期投资是否存在投资股票、基金等变相违规行为。</p>	
ABCD	4. 抽查本期增加、本期减少中的项目，追查至原始凭证，检查其是否经过批准，确认长期投资的购入、处置及投资收益金额是否正确，记录是否完整。	
D	<p>5. 确定长期投资计价是否正确。</p> <p>(1) 检查长期投资初始计量是否正确。</p> <p>(2) 检查持有期间收益处理是否正确，并与其他收入进行勾稽。</p>	
CE	6. 结合银行借款等的检查，了解长期投资是否存在质押、担保情况。如有，则需要进行详细记录，并提请被审计高校进行充分披露。	
DE	7. 检查长期投资是否存在重大损失而未处理的情况。	
E	8. 检查长期投资是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

固定资产实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计高校拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
(一) 固定资产原价		
D	1. 获取或编制固定资产明细表,复核加计是否正确,并与报表、	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	总账和明细账核对是否相符。	
E	<p>2. 检查固定资产的确认及计量是否符合有关规定。</p> <p>(1) 特别是文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物是否已纳入考虑范围。</p> <p>(2) 检查软件、土地使用权是否符合该科目核算的要求。</p> <p>(3) 重新计算多项没有单独标价的固定资产入账成本是否正确。</p>	
A	3. 对固定资产进行监盘，并编制监盘报告以确定其是否存在。	
C	<p>4. 检查固定资产的所有权或控制权。</p> <p>(1) 对外购的固定资产，检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符；对自行建造的固定资产，检查是否已办妥相关权属证明；对以融资租赁方式租入的固定资产，检查是否与租赁协议相符；对无偿调入或接受捐赠的固定资产，检查是否与批准文件、捐赠协议相符。</p> <p>(2) 对于房产类固定资产，查阅有关的合同、产权证明及相关税单等证明类文件。</p> <p>(3) 对汽车等运输设备，检查有关所有权证件。</p> <p>(4) 对所有权受限的固定资产，结合有关负债项目进行检查。</p>	
ABCD	<p>5. 检查本期固定资产的增加。</p> <p>(1) 询问管理层当期固定资产的增加情况，并与获取或编制的固定资产明细表进行核对。</p> <p>(2) 检查本期增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：</p> <p>1) 对于外购的固定资产，通过核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等资料，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备。</p> <p>2) 对于在建工程转入的固定资产，检查固定资产确认时点是否符合有关规定，入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符，</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>是否与竣工决算、验收和移交报告一致。</p> <p>3) 对于在原有固定资产基础上进行改建、扩建的固定资产，检查是否是为增加固定资产的使用效能或延长其使用寿命而发生的改建、扩建或大型修缮等支出，计价及会计处理是否正确。是否存在将为维护固定资产的正常使用而发生的修理费等进行资本化的情况，如有，提请被审计高校适当调整。</p> <p>4) 对于融资租赁增加的固定资产，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备；获取融资租赁固定资产的相关证明文件，检查融资租赁合同的主要内容，并结合负债科目等检查相关的会计处理是否正确。</p> <p>5) 对于无偿取得（如无偿调入或接受捐赠）的固定资产，检查法律手续是否齐全，核对相关原始凭证以确定其成本是否正确，检查会计处理是否正确。</p> <p>6) 对于盘盈的固定资产，检查是否根据规定的管理权限报经批准。检查增加固定资产的原始凭证，核对其成本确定是否符合相关规定。检查会计处理是否正确。</p>	
ABD	<p>6. 检查本期固定资产的减少。</p> <p>(1) 检查出售、调出、捐出、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损时，是否按照有关规定进行处理，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(2) 检查盘亏的固定资产是否根据规定的管理权限报经批准，会计处理是否正确。</p> <p>(3) 检查投资转出的固定资产是否按照国家有关规定进行资产评估，会计处理是否正确。</p>	
CE	<p>7. 检查固定资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需进行详细记录，同时提请被审计高校作恰当披露。</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	8. 检查固定资产是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	
(二) 累计折旧		
D	1. 获取或编制累计折旧明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
D	2. 检查被审计高校制定的折旧方法是否符合相关规定。	
D	3. 复核本期折旧的计提和分配。 (1) 检查折旧范围是否正确, 是否存在对文物和陈列品、动植物、图书、档案和以名义金额计量的固定资产计提折旧的情况。 (2) 检查被审计高校折旧政策前后期是否一致。 (3) 复核本期折旧的计提是否正确, 固定资产应当提取的折旧总额是否为固定资产原价。 (4) 与相关科目的发生额进行勾稽, 检查本期所计提折旧金额是否已正确处理。 (5) 检查固定资产增减变动时有关折旧的会计处理是否符合规定。 (6) 检查累计折旧的减少是否合理, 会计处理是否正确。	
E	4. 检查累计折旧是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

在建工程实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的资产均已记录。		√			
C 记录的资产由被审计高校拥有或控制。			√		
D 资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 资产已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审 计 目 标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制在建工程明细表,复核加计是否正确,并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABD	<p>2. 实施分析程序。</p> <p>(1) 基于对被审计高校及其环境的了解，通过进行以下比较，并考虑有关数据之间的关系，建立有关数据的期望值：依据专门借款和工程建设情况计算借款费用资本化金额，并与被审计高校实际的借款费用资本化情况进行比较。</p> <p>(2) 确定可接受的差异额。</p> <p>(3) 实际情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异。</p> <p>(4) 如果其差额超过可接受的差异额，调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。</p> <p>(5) 评估分析程序的测试结果。</p>	
ABCD	<p>3. 检查在建工程的本期增加。</p> <p>(1) 询问管理层当期在建工程的增加情况，并与获取或编制的在建工程的明细表进行核对。</p> <p>(2) 检查在建工程核算的基建项目是否按国家有关规定经过审批立项，取得相关文件进行核对。</p> <p>(3) 查阅高等学校资本支出预算、相关会议决议等，检查当期增加的在建工程是否全部得到记录。</p> <p>(4) 检查当期增加的在建工程的原始凭证是否完整，计价是否正确。</p> <p>(5) 了解是否存在调整已经批准的投资概算的情况，并检查该调整是否按照国家有关规定报经批准。</p>	
ABD	<p>4. 检查在建工程的本期减少。</p> <p>(1) 了解在建工程结转固定资产的政策，并结合固定资产审计，获取竣工决算报告等文件，检查在建工程转销额是否正确，是否存在将已交付使用的固定资产列挂在建工程而少计折旧的情形。</p> <p>(2) 检查在建工程其他减少的入账依据是否充分，会计处理是否</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	正确。	
D	5. 检查利息资本化是否正确。复核计算资本化利息的借款费用、资本化率、实际支出数以及资本化的开始和停止时间。	
A	6. 实施在建工程实地检查程序。查看在建工程的工程进度，检查是否存在停建的在建工程。	
ABCDE	7. 依据国家基本建设会计核算的有关规定，检查基建账套的账务处理，并关注其期末在在建工程中的“基建工程”反映是否正确。	
E	8. 检查是否将本期基建账中发生的经济业务或事项正确划分类别，并正确并入在建工程及其他相关科目。	
E	9. 检查在建工程是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

无形资产实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
(一) 无形资产原价		
D	1. 获取或编制无形资产明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	总账和明细账核对是否相符。	
E	2. 检查无形资产的确认是否符合有关规定。	
AC	3. 检查无形资产的权属证书原件、非专利技术的持有和保密状况等，并获取有关协议和会议纪要、审批文件等资料，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据、使用状况和有效使用期或受益期限，确定无形资产是否存在，并由被审计高校拥有或控制。	
ABCD	<p>4. 检查本期无形资产的增加。</p> <p>(1) 对于外购的无形资产，通过核对采购合同、发票等资料，检查其入账价值是否正确，授权批准手续是否完备，会计处理是否正确。</p> <p>(2) 对于委托软件公司开发软件，通过核对委托开发协议、发票等资料，检查其入账价值是否正确，授权批准手续是否完备，会计处理是否正确。</p> <p>(3) 对于自行开发并依法申请取得的无形资产，检查其计价是否符合有关规定。抽查相关支出的原始凭证，检查会计处理是否正确。</p> <p>(4) 对于接受捐赠的无形资产，获取捐赠协议等资料，检查无形资产成本确定是否符合相关规定，会计处理是否正确。</p>	
ABD	<p>5. 检查本期无形资产的减少。</p> <p>(1) 检查转让、调出、捐出无形资产时，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(2) 以无形资产对外投资时，检查是否按照有关规定进行资产评估，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。</p> <p>(3) 对于预期不能为高等学校带来服务潜力或经济利益的无形资产，检查其预期依据、方式和标准是否合理，是否履行了报批手续。</p>	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
CE	6. 检查无形资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等的检查，了解无形资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，需要进行详细记录，同时提请被审计高校作恰当披露。	
E	7. 检查无形资产是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	
(二) 累计摊销		
D	1. 获取或编制累计摊销明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
D	2. 检查被审计高校制定的摊销方法是否符合相关规定，并关注无形资产是否以期初余额为原价进行摊销。	
D	3. 复核本期摊销的计提和分配。 (1) 检查摊销范围是否正确。 (2) 检查被审计高校摊销政策前后期是否一致。 (3) 复核本期摊销的计提是否正确，无形资产应当提取的摊销总额是否为无形资产原价。 (4) 与相关科目的发生额进行勾稽，检查本期所计提摊销金额是否已正确处理。 (5) 检查无形资产增减变动时有关摊销的会计处理是否符合规定。 (6) 检查累计摊销的减少是否合理，会计处理是否正确。	
E	4. 检查累计摊销是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

应缴财政专户款实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 应缴财政专户款 _____	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的负债是存在的。	√				
B 所有应当记录的负债均已记录。		√			
C 记录的负债是被审计高校应当履行的现时义务。			√		
D 负债以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 负债在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审 计 目 标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制被审计高校应缴财政专户款明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
B	2. 结合对其他应付款等往来项目的明细余额的检查, 检查有无	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	与应上缴财政专户的款项有关的款项。	
A	3. 检查是否有与应上缴财政专户的款项无关的款项误记入本项目，有无长期未上缴的财政专户款。	
ABD	4. 检查应缴财政专户款若干张大额收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、收费标准是否符合国家规定、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
E	5. 检查应缴财政专户款是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

代管款项实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 代管款项	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的负债是存在的。	√				
B 所有应当记录的负债均已记录。		√			
C 记录的负债是被审计高校应当履行的现时义务。			√		
D 负债以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 负债在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审 计 目 标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制被审计高校代管款项明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
B	2. 结合对其他应付款等往来项目的明细余额的检查, 检查有无	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	与代管款项有关的款项。	
A	3. 检查是否有与接受委托代为管理的款项（包括党费、团费、学会（协会）会费等）无关的项目误记入本项目。	
ABD	4. 检查代管款项若干张大额收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。	
CD	5. 检查代管款项的期后支付情况，确认该款项是否不属于被审计高校所有，期末余额是否正确。	
E	6. 检查代管款项是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

事业基金实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制事业基金明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABD	2. 检查与事业基金本期增减变动相关的文件、凭证，复核期末应增加和减少的事业基金金额计算是否正确，是否已包括一般基金、项目管理费及间接费等变动，检查会计处理是否正确。	
ABD	3. 与长期投资、非流动资产基金等核对，检查以货币投资或收回投资时的会计处理是否正确。	
E	4. 检查事业基金是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

非流动资产基金实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 非流动资产基金	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审 计 目 标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制非流动资产基金明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 检查与非流动资产基金本期增减变动相关的文件、凭证, 复	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>核期末应增加和减少的非流动资产基金金额计算是否正确。特别注意：</p> <p>(1) 是否已包括长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等非流动资产占用金额等的变动，检查会计处理是否正确。</p> <p>(2) 与累计折旧、累计摊销等科目进行勾稽核对，以检查相关金额是否正确。</p> <p>(3) 与待处置资产损益核对本期资产的减少额。</p>	
E	<p>3. 检查非流动资产基金是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	

专用基金实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制专用基金明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 检查与专用基金本期增减变动相关的文件、凭证, 检查其核	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	算范围是否为职工福利基金、学生奖助基金等被审计高校按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产，其会计处理是否正确。	
E	3. 检查专用基金是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

财政补助结转实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 财政补助结转	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制财政补助结转明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 与财政补助收入以及教育、科研、行政管理、后勤保障、离	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	退休支出中财政补助支出发生额相核对，检查转入财政补助结余的项目余额及上缴、注销或归集调入财政补助结转资金或额度是否符合相关规定，检查会计处理是否正确。	
E	3. 检查财政补助结转是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

财政补助结余实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 财政补助结余	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制财政补助结余明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 与财政补助结转相关转出数相核对, 检查转入财政补助结余	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	的项目余额及上缴、注销或归集调入财政补助结余资金或额度是否符合相关规定，检查会计处理是否正确。	
E	3. 检查财政补助结余是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

非财政补助结转实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 非财政补助结转	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存 在	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	列 报 和 披 露
A 资产负债表中记录的净资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的净资产均已记录。		√			
C					
D 净资产以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 净资产在财务报表中作出恰当列报和披露。					√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
D	1. 获取或编制非财政补助结转明细表, 复核加计是否正确, 并与报表、总账和明细账核对是否相符。	
ABD	2. 与教育事业收入、科研事业收入、上级补助收入、附属单位	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	<p>上缴收入、其他收入等科目中的专项资金收入，以及教育事业支出、科研事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、离退休支出、其他支出中非财政专项资金支出的发生额相核对，检查年末已完成项目的剩余资金处理是否符合相关规定，检查会计处理是否正确。</p>	
E	<p>3. 检查非财政补助结转是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	

财政补助收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制财政补助收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	2. 检查财政补助收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。	
ABCD	3. 获取高等学校编制的年度经费预算，以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复，核对高等学校财政补助收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。	
AC	4. 检查各项财政补助收入的真实性：抽查相关原始凭证，检查是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性及依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5. 结合对财政应返还额度、零余额账户用款额度等科目的审计，检查财政补助收入是否与这些科目相符；检查财政补助收入批复文件、拨款凭证资料，必要时实施函证或其他替代程序。	
D	6. 实施截止测试，以确定财政补助收入是否存在跨期现象。	
A	7. 对因购货退回等发生国库直接支付款项退回的，检查手续是否符合规定，结合原始凭证检查其会计处理是否正确和真实。	
F	8. 检查财政补助收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

教育事业收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制教育事业收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	<p>2. 检查教育事业收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。</p> <p>(1) 对于采用财政专户返还方式管理的教育事业收入，是否在收到从财政专户返还的教育事业收入时，按照实际收到的返还金额确认收入；</p> <p>(2) 采用其他方式管理的教育事业收入，是否在收到款项时按照收到的金额确认收入。</p>	
ABCD	<p>3. 获取高等学校编制的年度经费预算，以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复，核对高等学校教育事业收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。</p>	
AC	<p>4. 检查各项教育事业收入的真实性：抽查相关原始凭证，检查是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。</p>	
ABC	<p>5. 对本期财政专户返还方式管理的教育事业收入，检查年度经费预算、上级批复文件、拨款凭证等资料，必要时实施函证或其他替代程序。</p>	
D	<p>6. 实施截止测试，以确定教育事业收入是否存在跨期现象。</p>	
F	<p>7. 检查教育事业收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。</p>	

科研事业收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制科研事业收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符；	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	2. 检查科研事业收入的确认条件、方法是否符合有关规定，是否在收到款项时按照收到的金额确认收入，前后期是否一致。	
AC	3. 检查各项科研事业收入的真实性。对横向科研项目抽查合同、银行进账单等原始资料，对纵向科研项目抽查项目申请书、审批书、拨款凭证等原始资料，检查对应的收入是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性及依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
BC	4. 结合对往来账相关科目的审计，检查是否存在应计入科研事业收入而在往来款挂账的情况。必要时，提请被审计高校进行调整。	
ABC	5. 对本期科研事业收入，检查年度经费预算、上级批复文件、拨款凭证等资料，必要时实施函证或其他替代程序。	
D	6. 实施截止测试，以确定科研事业收入是否存在跨期现象。	
F	7. 检查科研事业收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

上级补助收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制上级补助收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABCDE	2. 检查上级补助收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。	
ABCD	3. 获取高等学校编制的年度经费预算，以及主管部门、财政部门关于经费预算的批复，核对高等学校上级补助收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。	
AC	4. 检查上级补助收入的真实性：抽查相关原始凭证，检查是否获得必要审批程序，金额计算是否正确，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5. 结合对财政应返还额度、零余额账户用款额度等科目的审计，检查上级补助收入是否与这些科目相符。必要时，对本期上级补助收入实施函证或其他替代程序。	
D	6. 实施截止测试，以确定上级补助收入是否存在跨期现象。	
F	7. 检查上级补助收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

附属单位上缴收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制附属单位上缴收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	2. 检查附属单位上缴收入明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。	
ABCE	4. 检查相关的原始凭证、金额计算及账务处理是否正确，附属单位上缴收入的分类是否符合要求。	
D	5. 抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证，实施截止测试，若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计高校作必要调整。	
F	6. 检查附属单位上缴收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

经营收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制经营收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	2. 检查经营收入的确认条件和方法是否符合有关规定，前后期是否一致。	
ABC	3. 抽查大额经营收入的相关记录及原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
D	4. 抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证，实施截止测试。若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计高校作必要调整。	
F	5. 检查经营收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

其他收入实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

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

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制其他收入明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
E	2. 检查其他收入明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。	
ABC	3. 检查投资收益。结合长期投资和银行存款的审计，审核投资收益的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	4. 结合银行存款科目，对当期利息收入进行整体框算，并检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	5. 检查租金收入。取得合同、协议等资料，检查资产出租收入是否按实际收到的金额确认收入，复核金额计算及账务处理是否正确。	
ABC	6. 检查非同级财政部门拨款的来源与协议。必要时，对其进行函证。	
ABC	7. 检查捐赠收入。取得合同、协议等资料，检查接受捐赠现金资产和存货是否按适当的金额确认收入，会计处理是否正确；检查是否将接受捐赠固定资产、无形资产等非流动资产计入本项目。	
ABC	8. 检查流动性资产盘盈利得。结合相关资产的盘点及监盘资料，检查金额计算是否正确，是否获得必要审批程序，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	9. 检查收回已核销应收及预付款项。结合备查簿登记记录，检查是否确系原已按规定报经批准核销的款项，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	10. 检查无法支付的应付款项。结合应付款项等的审计及应付款项等询证函的回函情况，检查金额计算是否正确，是否获得必要审批程序，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	11. 抽查大额其他收入的相关记录及其他原始凭证，审核其内容的真实性 and 依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	12. 抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证，实施截止测试。若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计高校作必要调整。	
F	13. 检查其他收入是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

教育事业支出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 教育事业支出	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制教育事业支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将教育事业支出中的人员薪酬、领用的存货等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月教育事业支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查教育事业支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出不同项目之间分配或统筹的问题。	
ABC	5. 针对教育事业支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定教育事业支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查教育事业支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

科研事业支出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 科研事业支出	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制科研事业支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将科研事业支出中的人员薪酬、领用的存货、提取的管理费或间接费用等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月科研事业支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查科研事业支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5. 针对科研事业支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定科研事业支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查科研事业支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

行政管理支出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 行政管理支出	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制行政管理支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将校级行政管理支出中的人员薪酬、领用的存货等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月行政管理支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查行政管理支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况；是否将非校级支出列至行政管理支出。	
ABC	5. 针对行政管理支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定行政管理支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查行政管理支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

后勤保障支出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 后勤保障支出	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制后勤保障支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将学校后勤保障支出中的人员薪酬、领用的存货等项目与各有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月后勤保障支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查后勤保障支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5. 针对后勤保障支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定后勤保障支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查后勤保障支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

离退休支出实质性程序

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____ 离退休支出	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制离退休支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将离退休支出中的人员薪酬等项目与有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月离退休支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查离退休支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5. 针对离退休支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定离退休支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查离退休支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

上缴上级支出实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制上缴上级支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	2. 比较本期与上期各月上缴上级支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	3. 检查上缴上级支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。	
ABCDE	4. 检查上缴上级支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5. 针对上缴上级支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定上缴上级支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查上缴上级支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

对附属单位补助支出实质性程序

被审计单位： _____ 项目： <u>对附属单位补助支出</u> 编制： _____ 日期： _____	索引号： _____ 财务报表截止日/期间： _____ 复核： _____ 日期： _____
--	---

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制对附属单位补助支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
ABC	2. 比较本期与上期各月对附属单位补助支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	3. 检查对附属单位补助支出的内容是否符合有关规定，检查计算方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	4. 针对对附属单位补助支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	5. 实施截止测试，以确定对附属单位补助支出是否存在跨期现象。	
F	6. 检查对附属单位补助支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

经营支出实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制经营支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、总账和明细账核对是否相符。	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	2. 将经营支出中的人员薪酬、发出或领用的存货等项目与有关账户进行核对，分析其勾稽关系的合理性，并作出相应记录。	
ABC	3. 比较本期与上期各月经营支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	4. 检查经营支出的内容是否符合有关规定，是否与经营收入配比，检查计算和分摊方法前后期是否一致。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	5. 针对经营支出中重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	6. 实施截止测试，以确定经营支出是否存在跨期现象。	
F	7. 检查经营支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

其他支出实质性程序

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

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和披露
A 收入支出表中记录的支出已发生，且与被审计高校有关。	√					
B 所有应当记录的支出均已记录。		√				
C 与支出有关的金额及其他数据已恰当记录。			√			
D 支出已记录于正确的会计期间。				√		
E 支出已记录于恰当的账户。					√	
F 支出已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。						√

二、审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
C	1. 获取或编制其他支出明细表，复核加计是否正确，并与报表、	

审计目标	可供选择的审计程序	索引号
	总账和明细账核对是否相符。	
ABC	2. 比较本期与上期各月其他支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。	
ABCDE	3. 检查其他支出的内容是否符合有关规定。结合相关项目的审计，判断被审计高校是否存在将支出在不同项目之间分配或统筹的情况。	
ABC	4. 获取捐赠支出的相关决议，检查会计处理是否正确，检查是否将对外捐赠固定资产、无形资产等非流动资产计入本项目。	
ABC	5. 对于现金盘亏损失和资产处置损失，检查被审计高校实际损失和保险赔偿、过失人赔偿情况及审批文件，检查会计处理是否正确。	
ABC	6. 对于接受捐赠、无偿调入非流动资产发生的相关税费和运输费、以固定资产和无形资产取得长期股权投资发生的相关税费，检查金额计算是否正确，是否获得必要审批程序，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。	
ABC	7. 针对其他支出中的重大调整事项、非常规项目，检查相关原始凭证，评价真实性和合理性，检查其会计处理是否正确。	
D	8. 实施截止测试，以确定其他支出是否存在跨期现象。	
F	9. 检查其他支出是否已按照《高等学校会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。	

第七章 审计报告

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

一、完成审计工作

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

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

在得出结论时，注册会计师应当考虑：

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

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

（三）对于高等学校财务报表，就以下方面做出评价：

1. 高等学校财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制。

2. 根据事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定，评价高等学校财务报表：

（1）是否充分披露了选择和运用的重要会计政策；

（2）选择和运用的会计政策是否符合事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定，并适合被审计高校的具体情况；

（3）管理层作出的会计估计是否合理；

（4）列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

（5）是否作出充分披露，使高等学校财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递的信息的影响；

- (6) 使用的术语是否适当。
3. 高等学校财务报表是否实现公允反映，包括：
- (1) 高等学校财务报表的整体列报、结构和内容是否合理；
 - (2) 高等学校财务报表是否公允地反映了相关交易和事项。
4. 财务报表是否恰当提及或说明适用的编制基础为事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定。

二、审计报告的基本内容

审计报告应当包括下列要素：标题；收件人；引言段；管理层对财务报表的责任段；注册会计师的责任段；审计意见段；注册会计师的签名和盖章；会计师事务所的名称、地址及盖章；报告日期。

（一）标题

审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

（二）收件人

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

（三）引言段

审计报告的引言段需要包括下列方面：

1. 指出被审计高校的名称；
2. 说明高等学校财务报表已经审计；
3. 指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称；
4. 提及财务报表附注；
5. 指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期或涵盖的期间。

（四）管理层对财务报表的责任段

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

1. 按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制高等学校财务报表，并使其实现公允反映。

2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使高等学校财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（五）注册会计师的责任段

1. 注册会计师的责任是在执行审计工作的基础上对高等学校财务报表发表审计意见。

2. 注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作。审计准则要求注册会计师遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作，以对高等学校财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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

4. 注册会计师相信获取的审计证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础。

（六）审计意见段

审计意见段需要说明，被审计高校财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，是否公允反映了被审计高校的财务状况和业务开展成果。

（七）注册会计师的签名和盖章

审计报告需要由注册会计师签名和盖章。

（八）会计师事务所的名称、地址及盖章

审计报告需要载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

（九）报告日期

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

在确定审计报告日时，注册会计师需要确信已获取以下两方面的证据：（1）构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；（2）被审计高校的治理层、管理层或类似机构已经认可其对高等学校财务报表负责。

三、审计报告的类型

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

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

（一）无保留意见

如果认为高等学校财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制并实现公允反映，注册会计师应当发表无保留意见。

（二）保留意见

当存在下列情形之一时，注册会计师应当发表保留意见：

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

（三）否定意见

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

（四）无法表示意见

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

（五）强调事项段和其他事项段

如果认为有必要提醒高等学校财务报表使用者关注已在高等学校财务报表中列报或披露，且根据职业判断认为对高等学校财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，注册会计师在已获取充分、适当的审计证据证明该事项在财

务报表中不存在重大错报的条件下，应当在审计报告中增加强调事项段。强调事项段应当仅提及已在财务报表中列报或披露的信息。

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

本指引附录二列示了审计报告的参考格式。

附录一：审计业务约定书参考格式

审计业务约定书参考格式

甲方：ABC 高等学校

乙方：××会计师事务所

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

一、审计的目标和范围

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制的 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注（以下统称财务报表）进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映了甲方 20××年 12 月 31 日的财务状况以及 20××年度的业务开展成果。

二、甲方的责任

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

2. 按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制和公允列报财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

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

4. 确保乙方不受限制地接触其认为必要的甲方内部人员和其他相关人员。

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

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

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

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

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

5. 甲方管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。

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

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

8. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

三、乙方的责任

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

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

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

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

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

4. 在审计过程中，乙方若发现甲方存在乙方认为值得关注的内部控制缺陷，应以书面形式向甲方治理层或管理层通报。但乙方通报的各种事项，并不代表已全面说明所有可能存在的缺陷或已提出所有可行的改进建议。甲方在实施乙方提出的改进建议前应全面评估其影响。未经乙方书面许可，甲方不得向任何第三方提供乙方出具的沟通文件。

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

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

四、审计收费

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

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

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉及的审计服务实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本部分第 1 段所述的审计费用。

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

5. 与本次审计有关的其他费用（包括交通费、食宿费等）由甲方承担。

五、审计报告和审计报告的使用

1. 乙方按照中国注册会计师审计准则规定的格式和类型出具审计报告。

2. 乙方向甲方致送审计报告一式×份。

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

六、本约定书的有效期间

本约定书自签署之日起生效，并在双方履行完毕本约定书约定的所有义务后终止。但其中第三项第 6 段、第四、五、七、八、九、十项并不因本约定书终止而失效。

七、约定事项的变更

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

八、终止条款

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

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

九、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

十、适用法律和争议解决

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

1. 向有管辖权的人民法院提起诉讼；
2. 提交××仲裁委员会仲裁。

十一、双方对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙双方各执一份，具有同等法律效力。

ABC 高等学校（盖章）
授权代表：（签名并盖章）
二〇××年×月×日

××会计师事务所（盖章）
授权代表：（签名并盖章）
二〇××年×月×日

附录二：审计报告参考格式

（一）无保留意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]：

一、对财务报表出具的审计报告²

我们审计了后附的 ABC 高等学校财务报表，包括 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注。

（一）管理层对财务报表的责任

编制和公允列报财务报表是 ABC 高等学校管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

我们的责任是在执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）审计意见

²如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

我们认为，ABC 高等学校财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 高等学校 20××年 12 月 31 日的财务状况以及 20××年度的业务开展成果。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

(本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定)

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇××年×月×日

（二）保留意见审计报告参考格式

审 计 报 告

[适当的收件人]：

一、对财务报表出具的审计报告

我们审计了后附的 ABC 高等学校财务报表，包括 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注。

（一）管理层对财务报表的责任

编制和公允列报财务报表是 ABC 高等学校管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

我们的责任是在执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）导致保留意见的事项

ABC 高等学校 20××年 12 月 31 日的存货余额为×万元，占资产总额的×%。由于……（原因），我们无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

（四）保留意见

我们认为，除“（三）导致保留意见的事项”段所述事项产生的影响外，ABC 高等学校财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 高等学校 20××年 12 月 31 日的财务状况以及 20××年度的业务开展成果。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（三）否定意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]：

一、对财务报表出具的审计报告

我们审计了后附的 ABC 高等学校财务报表，包括 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注。

（一）管理层对财务报表的责任

编制和公允列报财务报表是 ABC 高等学校管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

我们的责任是在执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（三）导致否定意见的事项

如财务报表附注×所述，ABC 高等学校 20××年财务报表全部基于收付实现制编制。这不符合事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定。如果 ABC 高等学校财务报表对销售产品、提供有偿服务等事项采

用权责发生制编制，其多个报表项目将受到重大影响，但我们无法确定由此对财务报表产生的影响。

（四）否定意见

我们认为，由于“（三）导致否定意见的事项”段所述事项的重要性，ABC 高等学校财务报表没有在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，未能公允反映 ABC 高等学校 20×× 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×× 年度的业务开展成果。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

二〇××年×月×日

（四）无法表示意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]：

一、对财务报表出具的审计报告

我们接受委托，审计后附的 ABC 高等学校财务报表，包括 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注。

（一）管理层对财务报表的责任

编制和公允列报财务报表是 ABC 高等学校管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

我们的责任是在按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。但由于“（三）导致无法表示意见的事项”段中所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据为发表审计意见提供基础。

（三）导致无法表示意见的事项

ABC 高等学校于 20××年 9 月采用新的财务电算化系统，由于存在系统缺陷导致收入、支出科目出现大量错误。截至审计报告日，管理层仍在纠正系统缺陷并更正错误，我们也无法实施替代审计程序，以对截至 20××年 12 月 31 日的收入总额××元、支出总额××元获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定是否有必要对收入、支出以及财务报表其他项目作出调整，也无法确定应调整的金额。

（四）无法表示意见

由于“（三）导致无法表示意见的事项”段所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据为发表审计意见提供基础，因此，我们不对 ABC 高等学校财务报表发表审计意见。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇××年×月×日

（五）带强调事项段的无保留意见审计报告参考格式

审计报告

[适当的收件人]：

一、对财务报表出具的审计报告

我们审计了后附的 ABC 高等学校财务报表，包括 20××年 12 月 31 日的资产负债表和 20××年度的收入支出表、财政补助收入支出表以及财务报表附注。

（一）管理层对财务报表的责任

编制和公允列报财务报表是 ABC 高等学校管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

我们的责任是在执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）审计意见

我们认为，ABC 高等学校财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《高等学校会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 高等学校 20××年 12 月 31 日的财务状况以及 20××年度的业务开展成果。

（四）强调事项

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

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

（本部分报告的格式和内容，取决于相关法律法规对其他报告责任的规定）

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

二〇××年×月×日