

附件：

## 医院财务报表审计指引

# 目 录

<b>第一章 总 则</b> .....	1
一、制定目的与依据 .....	1
二、相关定义 .....	1
三、合理保证 .....	1
四、职业怀疑 .....	2
五、沟通 .....	2
六、审计目标 .....	2
七、职业道德要求 .....	3
八、总体要求 .....	3
九、适用范围 .....	3
<b>第二章 初步业务活动</b> .....	4
一、初步业务活动的目的 .....	4
(一) 初步业务活动的基本要求 .....	4
(二) 开展初步业务活动需要考虑的特殊事项 .....	4
二、初步业务活动的内容 .....	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的情况 .....	5
(三) 就业务约定条款与被审计医院达成一致意见 .....	6
三、审计业务约定书 .....	6

(一) 审计的前提条件 .....	6
(二) 审计业务约定书的内容 .....	6
<b>第三章 计划审计工作 .....</b>	<b>9</b>
一、总体审计策略 .....	9
(一) 审计范围 .....	9
(二) 审计时间 .....	10
(三) 审计方向 .....	11
(四) 审计资源调配 .....	13
二、具体审计计划 .....	13
(一) 计划实施的风险评估程序 .....	13
(二) 计划实施的进一步审计程序 .....	13
(三) 计划实施的其他审计程序 .....	13
<b>第四章 风险评估 .....</b>	<b>15</b>
一、了解被审计医院及其环境 .....	15
(一) 行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素 .....	15
(二) 被审计医院的性质 .....	17
(三) 对会计政策的选择与运用 .....	20
(四) 目标、战略以及相关业务风险 .....	22
(五) 被审计医院财务业绩的衡量和评价 .....	23
二、评估重大错报风险 .....	24
(一) 识别和评估重大错报风险的程序 .....	24
(二) 可能表明被审计医院存在重大错报风险的事项和情况 .....	25

(三) 识别与评估重大错报风险 .....	26
(四) 需要特别考虑的重大错报风险 .....	28
(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险 .....	29
(六) 对风险评估的修正 .....	29
<b>第五章 了解内部控制 .....</b>	<b>31</b>
一、内部控制要素 .....	31
(一) 控制环境 .....	32
(二) 风险评估过程 .....	34
(三) 与财务报表相关的信息系统 (包括相关业务流程) 与沟通 .....	35
(四) 控制活动 .....	36
(五) 对控制的监督 .....	37
二、了解和评价业务层面的内部控制活动和信息系统 .....	38
(一) 了解业务流程的主要步骤 .....	38
(二) 确定错报可能发生的环节 .....	46
(三) 了解和识别相关控制 .....	54
(四) 执行穿行测试 .....	55
<b>第六章 进一步审计程序 .....</b>	<b>56</b>
一、控制测试 .....	56
(一) 一般要求 .....	56
(二) 控制测试的程序 .....	60
二、实质性程序 .....	80
(一) 实质性程序的目标 .....	80

(二) 实质性程序示例 .....	81
<b>第七章 审计报告 .....</b>	<b>109</b>
一、完成审计工作 .....	109
二、审计报告的基本内容 .....	110
(一) 标题 .....	110
(二) 收件人 .....	110
(三) 引言段 .....	110
(四) 管理层对财务报表的责任段 .....	111
(五) 注册会计师的责任段 .....	111
(六) 审计意见段 .....	112
(七) 其他报告责任段 .....	112
(八) 注册会计师的签名和盖章 .....	112
(九) 会计师事务所的名称、地址及盖章 .....	112
(十) 报告日期 .....	112
三、审计报告的类型 .....	113
(一) 无保留意见的审计报告 .....	113
(二) 保留意见的审计报告 .....	115
(三) 否定意见的审计报告 .....	118
(四) 无法表示意见的审计报告 .....	120
(五) 带强调事项段的审计报告 .....	122
(六) 带其他事项段的审计报告 .....	125
<b>第八章 附 则 .....</b>	<b>127</b>

附录 1: 审计业务约定书参考格式 (适用于被审计医院直接委托)	
.....	128
附录 2: 审计业务约定书参考格式 (适用于第三方委托) .....	135

# 第一章 总 则

## 一、制定目的与依据

为了规范注册会计师执行医院财务报表（也称会计报表）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、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规，制定本指引。

## 二、相关定义

本指引中所称医院，是指中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院（以下简称医院），包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

医院财务报表包括资产负债表、收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及有关附表。医院财务报表附注是为便于财务报表使用者理解财务报表的内容而对财务报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要项目等所作的解释。此外，财务情况说明书也是重要补充。财务情况说明书主要说明医院业务开展、预算执行情况、资产利用与负债管理情况、成本核算及内部控制情况、绩效考评情况以及需要说明的其他事项。

## 三、合理保证

注册会计师需要按照审计准则和本指引的规定，对被审计医院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，以作为发表审计意见的基础。

当注册会计师按照审计准则和本指引的规定执行医院财务报表审计业务，并获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就对被审计医院财务报表不存在重大错报获取了合理保证。

#### **四、职业怀疑**

在计划和实施医院财务报表审计工作时，注册会计师需要保持职业怀疑态度，充分考虑可能存在的导致被审计医院财务报表发生重大错报的情形，并以质疑的思维方式评价所获取审计证据的有效性，对相互矛盾的审计证据、引起对作为审计证据的文件记录和询问的答复的可靠性产生怀疑的信息、表明可能存在舞弊的情况、表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形保持警觉。

#### **五、沟通**

按照审计准则和本指引的相关规定，注册会计师还可能就审计中出现的事项，与被审计医院管理层和治理层进行沟通。

#### **六、审计目标**

注册会计师执行医院财务报表审计的总体目标是：

（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被审计医院财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法规的规定编制发表审计意见。

（二）按照审计准则和本指引的规定，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，注册会计师需要按照审计准则和本指引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、职业道德要求

注册会计师执行医院财务报表审计业务，需要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。

## 八、总体要求

注册会计师需要了解被审计医院的基本情况，考虑自身独立性和专业胜任能力，在初步评估风险的基础上，确定是否接受业务委托。

在承接业务时，注册会计师需要确定审计的前提条件是否存在，并在此基础上与被审计医院就财务报表审计的目标和范围、被审计医院管理层的责任、注册会计师的责任、审计收费、审计报告的预期形式和内容等达成一致意见并签订审计业务约定书。

执行医院财务报表审计业务时，注册会计师需要实施风险评估程序，识别和评估财务报表重大错报风险。风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还需要在实施风险评估程序的基础上设计和实施进一步审计程序，包括实施控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序，获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。

## 九、适用范围

本指引适用于注册会计师执行医院财务报表审计业务。

本指引着重规范医院财务报表审计业务的特殊方面，对于医院财务报表审计业务涉及的事项而本指引未予规范的，注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。

注册会计师在对企业事业单位、社会团体及其他社会组织举办的非营利性医院进行审计时，可根据实际需要参照本指引。

## 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

开展初步业务活动的目的是帮助注册会计师制定审计计划，确保在计划审计工作时达到下列要求：

1. 注册会计师具备执行业务所需的独立性和专业胜任能力。
2. 不存在因被审计医院管理层诚信问题而可能影响注册会计师承接该项业务意愿的情况。
3. 注册会计师与被审计医院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

1. 与被审计医院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. 分派了解医院行业特点、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医院财务报表审计委托的质量控制制度实施的其他审计程序。
4. 被审计医院最近一个会计年度接受审计的情况。

### 二、初步业务活动的内容

#### (一) 实施相应的质量控制程序

无论是首次接受审计委托还是连续审计，注册会计师都需要在审计业务开始时实施相应的质量控制程序。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承接具体审计业务的质量控制程序。

在首次接受审计委托或连续审计时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院关键管理人员和治理层是否诚信。

注册会计师需要与被审计医院管理层和治理层直接沟通。必要时，与被审计医院的行业主管部门（或举办单位）或其他有关部门的人员进行沟通，或查阅相关资料，分析判断被审计医院关键管理人员和治理层的诚信情况。

注册会计师对被审计医院管理层和治理层诚信的考虑可能需要贯穿审计业务的全过程。例如，在现场审计过程中，如果注册会计师发现财务报表存在舞弊，因而对管理层、治理层的诚信产生了重大疑虑，则需要针对这一新情况，考虑在必要时重新实施相应的质量控制程序，以决定是否继续保持该项业务及客户关系。

2. 项目组是否具备专业胜任能力及必要的时间和资源。

医院财务报表审计要求注册会计师除了需要具备财务、会计、审计方面的知识及经验外，还需要熟悉我国医疗卫生行业的相关政策、发展状况以及医院的运营与管理特征等。在评价专业胜任能力时，注册会计师需要考虑是否已具备这些专业知识与经验。在考虑建立或保持客户关系并接受业务委托时，注册会计师还需要考虑能否提供必要的时间和资源，以满足执行该项审计业务的需要。

## **（二）评价遵守相关职业道德要求的情况**

评价遵守相关职业道德要求的情况也是一项非常重要的初步业务活动。职业道德守则和质量控制准则对包括诚信、独立性、客观和

公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好职业行为在内的有关职业道德问题提出了要求，注册会计师需要按照其规定执行。

### **（三）就业务约定条款与被审计医院达成一致意见**

在作出接受或保持客户关系及接受业务委托的决策后，注册会计师需要按照审计准则和本指引的规定，在审计业务开始前与被审计医院就审计业务约定条款达成一致意见，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**

被审计医院管理层和治理层认可与财务报表相关的责任，是注册会计师执行审计工作的前提，构成注册会计师按照审计准则和本指引的规定执行审计工作的基础。为了确定审计的前提条件是否存在，注册会计师需要：

1. 确定管理层是否按照事业单位会计准则、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法规的规定编制财务报表。

2. 就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见。

如果审计的前提条件不存在，注册会计师需要就此与管理层沟通，并采取妥善措施加以处理。

### **（二）审计业务约定书的内容**

1. 审计业务约定书的具体内容可能因被审计医院的不同而存在差异，但需要包括下列主要方面：

（1）财务报表审计的目标和范围。

（2）被审计医院管理层的责任。

（3）注册会计师的责任。

（4）财务报表的编制基础。

(5) 拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及在特定情况下对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和本指引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) 对审计涉及的内部审计人员和被审计医院其他员工工作的安排。

(3) 在首次审计的情况下，与前任注册会计师（如适用）沟通的安排。

(4) 说明对注册会计师责任可能存在的限制。

(5) 注册会计师与被审计医院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。

## 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被审计医院采用的事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规、医疗卫生行业的报告要求以及被审计医院组成部分的分布等情况，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. 被审计医院财务报表是否按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制。
2. 医疗卫生行业的报告要求。如医疗卫生行业的主管部门（或举办单位）和财政部门提出的报告要求。
3. 预期的审计工作涵盖范围，包括被审计医院组成部分的数量及所在地点。
4. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围。
5. 拟审计的运营分部的性质，包括是否需要具备专门知识。
6. 外币交易的会计处理。
7. 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。
8. 被审计医院使用服务机构的情况，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审计证据。

9. 对利用以前审计工作中获取的审计证据的预期，如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据。

10. 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。

11. 将审计工作与中期财务信息审阅的预期涵盖范围和时间安排进行协调，并考虑中期审阅所获取的信息对审计工作的影响。

12. 与被审计医院人员的时间协调和相关数据的可获得性。

## **(二) 审计时间**

总体审计策略的制定需要明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排，包括审计工作的时间、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。

为计划报告目标、时间安排和沟通性质，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段。

2. 与管理层和治理层、被审计医院行业主管部门(或举办单位)、财政部门举行会谈，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、被审计医院行业主管部门(或举办单位)、财政部门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. 与管理层讨论就整个审计业务中对审计工作的进展需要进行的沟通。

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. 是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

### **(三) 审计方向**

总体审计策略的制定需要考虑影响审计业务的重要因素以及从初步业务活动和从其他业务获得的经验，以确定项目组工作方向，包括确定适当的重要性水平，初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域，初步识别重要的组成部分和账户余额，评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据，识别被审计医院、医疗卫生行业、财务报表要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

在确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列事项：

#### **1. 重要性。**

在制定总体审计策略时，注册会计师需要确定财务报表整体的重要性。根据被审计医院的特定情况，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。

在确定重要性时，注册会计师可能还需要考虑下列事项：

(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。

考虑到医院属于非营利性组织，注册会计师可以使用费用总额、收入总额或资产总额作为重要性水平确定的基准。

2. 初步识别的可能存在较高重大错报风险的领域。

3. 评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督和复核的影响。

4. 就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，向项目组成员强调所采用的方式。

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医院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. 交易量规模，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. 被审计医院全体人员对内部控制对于业务有效运行的重要性的认识。

10. 影响被审计医院业务的重大发展变化，包括信息技术和业务流程的变化，关键管理人员变化以及医院的重组。

11. 重大的行业发展情况，如行业法规和报告要求的变化。

12. 财务报表编制基础的重大变化，如被审计医院采用新的事业单位会计准则和《医院会计制度》。

13. 其他相关重大变化，如影响被审计医院的法律环境的变化。

#### **（四）审计资源调配**

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。

### **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，其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。具体审计计划包括计划实施的风险评估程序、在认定层次计划实施的进一步审计程序和计划实施的其他审计程序。

#### **（一）计划实施的风险评估程序**

注册会计师需要根据《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》和其他审计准则的规定，计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围。

#### **（二）计划实施的进一步审计程序**

注册会计师需要根据《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，计划实施的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，针对审计业务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计划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，与被审计医院律师直接沟通）。

需要提醒的是，随着审计工作的推进，对审计程序的计划会逐步深入，并贯穿于整个审计过程。例如，计划风险评估程序在审计过程的较早阶段进行，而计划进一步审计程序的性质、时间安排和范围，取决于风险评估程序的结果。此外，注册会计师可能先执行与某些类别的交易、账户余额和披露相关的进一步审计程序，再计划其他所有的进一步审计程序。

## 第四章 风险评估

了解被审计医院及其环境（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医院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。本章重点规范了解被审计医院及其环境和评估重大错报风险，第五章规范了解被审计医院内部控制。

### 一、了解被审计医院及其环境

#### （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。

##### （1）市场与竞争，包括市场需求、服务能力和价格竞争。

了解被审计医院周边医疗市场的资源配置状况（如医院的数量、布局、等级），地区经济发展趋势，以及市民医疗消费需求发展情况，明确周边医疗卫生资源分布是否合理，被审计医院的医疗服务关键指标值与行业指标值相比是否存在较大差异，并影响被审计医院的医疗服务水平。

医疗卫生行业的关键指标和统计数据主要包括，卫生资源总量（如卫生机构总数、医疗机构床位数、卫生人力总量、卫生总费用等）、医疗服务状况（如门诊服务、住院服务、病床使用等）、病人医药费用（如门诊和住院病人人均医药费用）、疾病控制与公共卫生（如传染病报告发病和死亡）以及卫生监督（如医疗服务、采供血和传染病防治监督）等。

##### （2）医疗服务的季节性和周期性。

了解被审计医院医疗服务的种类，以及相关病种的暴发是否具有一定的季节性和周期性等特点。

### （3）医疗服务的技术水平。

了解被审计医院医疗服务的总体技术状况，以及医疗科研成果的应用、先进诊疗技术的实施和专业技术人才的引进对总体技术水平的影响。同时了解同行业其他医院的相关信息。

### （4）能源供应与成本。

了解被审计医院开展日常医疗服务时所需能源的供应及其成本。

在了解被审计医院的行业状况时，注册会计师还需要注意医院的行业性质及其监管环境所导致的特定重大错报风险。例如，由于所处行业的特殊性，医院是不以营利为目的的公益性事业单位，国家对其有较为严格的预决算规范和监督，注册会计师需要考虑被审计医院是否存在虚列支出、隐瞒或错误列报人员薪酬福利等特定重大错报风险。

## 2. 法律环境及监管环境。

### （1）会计原则和国家法律法规的规定。

了解被审计医院是否遵循事业单位会计准则和《医院会计制度》，以及国家其他有关法律法规的相关规定。

### （2）医疗卫生行业的法规框架与监管。

了解被审计医院所处的医疗卫生行业的法律法规框架。了解行业主管部门（或举办单位）所制订的相关监管制度，包括行业主管部门（或举办单位）直接开展的定期和不定期的监管活动。

### （3）税收政策。

了解作为不以盈利为目的的公益性事业单位所处的税收环境，特别是了解适用的税种及相关税率情况。

(4) 对被审计医院开展医疗服务产生影响的政府相关政策。

了解目前国家开展的医疗卫生体制改革动因、方式、步骤、政策等具体情况以及对被审计医院开展医疗服务产生的影响。如初步建立国家基本药品制度将改变以往以药养医的格局,对被审计医院药品采用、选择、核算、考核、监督产生的重大影响。

(5) 影响行业和被审计医院医疗服务的环保要求。

了解国家对医院提出的环保要求。如对医疗垃圾的处理是否遵循《中华人民共和国固体废物污染环境防治法》、《医疗废物管理条例》和国家环保总局的相关规定,是否存在因环保未达标而影响提供正常医疗服务的情况。

## **(二) 被审计医院的性质**

### 1. 组织结构。

(1) 部门设置与分布。例如,被审计医院是否在多个地区拥有分院或拥有多个科室等。

(2) 各部门职能及其业务流程。

(3) 管理组织机构设置是否合理,是否建立院、科两级管理责任制,是否能够满足管理工作需要,三级医院是否按规定设置总会计师。一般来说,较为复杂的组织结构通常较有可能产生导致重大错报风险的问题。

(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,“三重一大”(即重大问题决策、重要干部任免、重大项目投资决策、大额资金使用)事项是否经集体决策并按规定程序报批。

### 2. 所有权结构。

了解被审计医院的所有权结构与主要所有者，识别被审计医院吸收社会资本的情况，分析他们之间的关系是否会对财务报表的合法性、公允性产生影响。

### 3. 业务活动。

(1) 被审计医院各项收入的来源，提供的所有医疗服务项目的名称、收费标准以及价格水平。

(2) 被审计医院临床检查、诊断和治疗的开展情况。

(3) 联盟、合营与外包情况。如是否存在加盟、合营分院，科室对外承包等情况。

(4) 被审计医院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，是否为专科医院或由不同分院提供不同的医疗服务。

(5) 被审计医院是否存在自制药品的情况，其主要生产设施、仓库和办公室的地理位置；医院科室楼层分布情况以及药品等存货存放地点和数量。

(6) 了解被审计医院的关键客户及货物和服务的重要供应商，劳动用工安排（包括是否存在工会合同、退休金和其他退休福利或激励性奖金安排以及与劳动用工事项相关的政府法规）。如部队医院可能只对某些军种或人员提供医疗服务，这些特定人员可能是其关键客户；被审计医院的某些化验可能交由外部专业化验机构开展，该外部专业化验机构有可能是医院的重要供应商。

(7) 承担医疗卫生科研与教学的有关情况。

(8) 关联方交易。

(9) 药品使用、大型医疗设备的配置和使用、卫生材料及植（介）入类医疗器械等的控制和管理。



(10) 是否能够承担突发事件紧急医疗救援任务, 是否有突发事件(突发公共卫生事件、灾害事故等)应急预案并组织演练, 是否能够及时、妥善处理突发事件。

(11) 国家重大公共卫生服务项目的开展情况。如为 15 岁以下人群补种乙肝疫苗。

(12) 医疗事故发生件数、等级、责任程度, 以及重大医疗过失行为和医疗事故报告率。

(13) 医患关系及医疗纠纷情况。

在了解上述内容时, 注册会计师需要考虑是否利用医疗卫生及信息技术等行业有关专家的工作。

#### 4. 投资与投资活动。

(1) 近期拟实施或已实施的并购活动或资产处置。

(2) 证券投资与委托贷款的处置。

(3) 资本性投资活动。如固定资产(尤其是大型医疗设备的购置)和无形资产的采购等。

(4) 其他投资。

注册会计师还需要关注被审计医院的投资活动是否符合《医院财务制度》的相关规定, 是否仅限于以货币资金购买国家债券或以实物、无形资产等开展投资活动。

#### 5. 筹资与筹资活动。

(1) 主要子公司和联营企业(无论是否处于合并范围内)。

(2) 债务结构和相关条款, 包括资产负债表外融资和租赁安排。

(3) 实际受益方及关联方。

#### 6. 信息化建设。

(1) 是否以医院管理为重点，大力推进医院信息化建设，构建信息网络平台。是否能够利用网络信息技术，开展与其他医疗卫生机构的合作。

(2) 信息系统是否符合《医院信息系统基本功能规范》，并满足医院管理和临床工作需要。其中，对固定资产是否采取了电子信息化管理，定期与财务部门核对，做到账账相符、账卡相符、账实相符。

(3) 信息系统运行是否稳定、安全和高效，是否可连续、系统、准确收集、整理、分析和反馈医院管理和医疗质量控制等需要的信息，是否能够与其他医疗机构、卫生行政部门及相关部门实现信息共享。

(4) 是否严格执行保密制度，实行信息系统操作权限分级管理，保障网络安全，保护患者隐私。

## 7. 财务报表。

(1) 会计政策和行业特定惯例，包括特定行业的重要活动（如医院的研究与开发活动）。

(2) 收入确认的特殊性及其惯例。

(3) 公允价值会计核算。

(4) 外币资产、负债与交易。

(5) 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。

注册会计师在了解被审计医院的性质时，还需要注意其以前期间发生的重大变化可能导致或改变重大错报风险。

### **（三）对会计政策的选择与运用**

注册会计师需要了解被审计医院对会计政策的选择和运用是否符合事业单位会计准则、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法

规的规定，是否符合被审计医院的具体情况。在了解被审计医院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. 医院会计制度的总体特点。

医院是公益性事业单位，其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，“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“应缴款项”，主要用于核算实行国库集中支付的医院收到或需上缴的款项，并且设置了“财政直接支付”和“财政授权支付”两个明细科目，以反映这两种支付方式下的医院财政收支情况。“事业基金”核算医院拥有的非限定用途的净资产，主要包括滚存的结余资金和科教项目结余解除限定后转入的金额等；“专用基金”核算医院按规定设置、提取的具有专门用途的净资产；“待冲基金”核算医院使用财政补助、科教项目收入购建固定资产、无形资产或购买药品、卫生材料等物资所形成的，留待计提资产折旧、摊销或领用发出库存物资时予以冲减的基金；“财政补助收入”核算按部门预算隶属关系从同级财政部门取得的各类财政补助；“科教项目收入”核算医院取得的除财政补助收入外专门用于科研、教学项目的补助收入。

2. 重要项目的会计政策和行业惯例。

医院会计制度中某些交易和事项的会计处理具有一定特点，例如，药品采用实际采购价格确定，医院购进库存物资单独发生的运杂费，能够直接计入医疗业务成本的，计入医疗业务成本，不能直接计入医疗业务成本的，计入管理费用；低值易耗品领用实行一次性摊销，个别价值较高或领用报废相对集中的可采用五五摊销法；对长期股权投资只采用成本法核算；在发生固定资产、无形资产出售、转让、报废、毁损等情况时，如果按规定上缴时，应贷记应缴款项。

除会计政策以外，可能还存在一些行业惯例，注册会计师需要熟悉这些行业惯例。当医院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，并考虑采用与行业惯例不同的会计处理方法是否适当。

### 3. 会计政策的变更。

注册会计师需要了解被审计医院本期会计政策的选用与前期相比是否发生重大变化，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。

如果被审计医院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，即考虑：会计政策的变更是否是法律法规或者事业单位会计准则、《医院会计制度》要求的变更；会计政策变更是否能够提供更可靠、更相关的会计信息。除此之外，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、战略以及相关业务风险**

1. 被审计医院是否准确把握国家的宏观政策取向，并结合最新医药卫生体制改革的总体要求，制订了相应的总体规划；被审计医院近期的工作思路和工作目标。

2. 医院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. 被审计医院的外部环境（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人员、设备、技术力量、服务能力、工作量等方面的历年数据进行加工、分析，了解被审计医院面临的业务风险。例如，是否存在研究开发新式医疗手段失败的风险，是否存在业务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新《医院会计制度》的风险，是否存在行业监管机构进一步加强监

管的风险，是否存在现金流量及融资方面的风险，是否存在信息系统瘫痪的风险等。

### **（五）被审计医院财务业绩的衡量和评价**

被审计医院内部或外部的业绩衡量和评价可能对管理层产生压力，促使其采取措施改善财务业绩或歪曲财务报表。注册会计师需要了解被审计医院财务业绩的衡量和评价情况，考虑这种压力是否可能导致管理层采取行动，以至于增加财务报表发生重大错报的风险。

在了解被审计医院财务业绩衡量和评价情况时，注册会计师需要关注下列信息：

1. 是否有专门的机构（如薪酬与绩效管理委员会）和人员负责财务业绩的衡量与评价。

2. 是否建立了完善的财务业绩的衡量和评价体系，衡量和评价体系包含的财务分析指标是否全面、完整。

医院财务分析指标一般包括：

（1）预算管理指标。如预算执行率、财政专项拨款执行率。

（2）结余和风险管理指标。如业务收支结余率、资产负债率、流动比率。

（3）资产运营指标。如总资产周转率、应收医疗款周转天数、存货周转率。

（4）成本管理指标。如每门诊人次收入、每门诊人次支出及门诊收入成本率，每出院人次收入、每出院人次支出及住院收入成本率，百元收入药品、卫生材料消耗。

（5）收支结构指标。如人员经费支出比率、公用经费支出比率、管理费用率、药品、卫生材料支出率、药品收入占医疗收入比重。

(6) 发展能力指标。如总资产增长率、净资产增长率、固定资产净值率。

3. 本期财务分析指标与上期财务分析指标的比较分析。

4. 是否制定了相应的年度预算，并将预算执行结果、成本控制目标实现情况和业务工作效率等一并作为内部业务综合考核的重要内容。

5. 以服务质量及岗位工作量为主的综合绩效考核和岗位绩效工资制度的实施情况，并与分配激励制度、人力资源管理制度相联系。

6. 与竞争对手的业绩比较。

## **二、评估重大错报风险**

注册会计师需要在了解被审计医院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，以及对风险评估的结果作出修正。

### **(一) 识别和评估重大错报风险的程序**

1. 在了解被审计医院及其环境（包括与风险相关的控制）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，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定。

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（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报的重大程度是否足以导致重大错报。

## （二）可能表明被审计医院存在重大错报风险的事项和情况

1. 医药卫生体制改革使医院运营所处的行业环境、政策环境发生变化。
2. 受到相关法律法规和主管卫生部门的严格监管。
3. 医疗事故的发生导致运营失败。
4. 开发新的医药产品或提供新的医疗服务。
5. 建立新的医院分支机构。
6. 发生重大重组、并购或其他非经常性事项。
7. 缺乏具备胜任能力的会计人员。
8. 关键人员变动。
9. 内部控制薄弱，内部控制制度不健全，执行不到位。
10. 存在未决诉讼和预计负债。
11. 违规使用财政拨付资金。
12. 会计政策和会计估计发生重大变化。
13. 以往存在重大错报或期末出现重大会计调整。
14. 发生重大、异常或超出正常运营过程的交易（如期末发生大量收入）。
15. 会计计量、计算过程过于复杂。
16. 事项或交易在计量时存在重大不确定性（包括会计估计）。
17. 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）。
18. 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。
19. 采用新的与财务报表有关的重大信息技术系统。
20. 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医院存在错报风险的上述事项和情况，并考虑由于上述事项和情况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，医药卫生体制改革使被审计医院运营所处的行业环境发生变化。通过实行药品购销差别加价、设立药事服务费等多种方式逐步改革或取消药品加成政策，同时采取适当调整医疗服务价格、增加政府投入、改革支付方式等措施完善被审计医院补偿机制。这些改革会对被审计医院的药品采购、医疗收入、财政补助等多个方面产生影响，并可能导致重大错报的发生。又如，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，被审计医院管理层对内部控制的重要性缺乏认识，没有建立完善的制度和程序；被审计医院信息系统的运行状况直接决定财务信息的质量，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，医疗收入没有按照权责发生制的要求确认，住院医疗费在



预收医疗款科目挂账，在住院病人办理出院手续结算医疗费时，才确认医疗收入，导致医疗收入的完整性存在重大错报风险。住院部护士站在领用药品和卫生材料时，这些药品和卫生材料就被确认为医疗业务成本，然而这些药品和卫生材料的耗用期限并不确定，医疗业务成本没有分期确认，甚至会存在多领药品和卫生材料，侵占被审计医院资产的情况，导致医疗业务成本存在重大错报风险。固定资产管理不到位，如固定资产入账不及时，或存在未入账的固定资产（如被审计医院在购置设备或药品时，供应商赠予的固定资产未入账，或者在执行科研项目时采购了科研用固定资产而作为费用核销），致使被审计医院存在账外资产。

错报还可能由舞弊导致，注册会计师在风险评估过程中还需关注舞弊风险。例如，除自收自支的资金外，被审计医院还可获得财政资金补助，因此，被审计医院可能存在收入、支出舞弊和预算舞弊的风险，以获取更多的财政补助；被审计医院还可能存在违规设立银行账号隐匿资金，下属部门、科室或人员违规收费，管理者违规侵占或挪用资金等。

由于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特定认定相联系。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，错报就会由可能变成现实。例如，由于被审计医院缺乏必要的审批和稽核，相关控制存在缺陷，致使收入入账不完整，退费处理不规范；药品和医疗器械采购环节的控制存在缺陷，如采购的授权与审批权限设置不合理，缺乏有效的制约，存在违规采购，收取供应商回扣的情况；固定资产管理权限不清，

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，资产安全存在隐患。

#### **（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. 风险是否与医药卫生体制改革、会计制度和其他方面的重大变化有关。
3. 交易的复杂程度。
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的不确定性。
6. 风险是否涉及异常或超出正常运营过程的重大交易。

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医院是否针对该特别风险设计和实施了控制。例如，作出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适当机构批准等；管理层在收到重大诉讼事项的通知时采取的措施，包括这类事项是否提交适当的专家处理、是否对该事项的潜在影响作出评估、是否确定该事项在财务报表中的披露问题以及如何确定等。如

果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险，注册会计师应当认为内部控制存在重大缺陷，并考虑其对风险评估的影响。在此情况下，注册会计师需要就此类事项与治理层沟通。

#### **（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，如果认为仅从实质性程序中无法获取充分、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医院针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。

在被审计医院对日常交易采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在，其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性，注册会计师需要考虑仅通过实施实质性程序无法获取充分、适当审计证据的可能性。例如，被审计医院使用符合行业主管部门要求的管理软件，医疗处方和诊疗服务以及患者缴费情况均通过该软件管理，该信息系统的运行状况将直接决定财务信息的质量。在这种情况下，如果认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑依赖的相关控制的有效性，并对其进行了解、评估和测试。

#### **（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

内部控制是被审计医院为了合理保证财务报表的可靠性、运营的效率 and 效果以及对法律法规的遵守，由管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。了解被审计医院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。

### 一、内部控制要素

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

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的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、被审计医院的规模和等级、被审计医院的业务性质，包括组织结构和所有制性质、被审计医院运营的多样性和复杂性、适用的法律法规、内部控制的情况和适用的要素、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。

在了解内部控制时，注册会计师需要考虑内部控制的人工和自动化成分的特征及其影响。一般而言，信息技术对被审计医院内部控制的作用在于使被审计医院能够在处理大量的交易或数据时，一贯运用事先确定的业务规则，并进行复杂运算；提高信息的及时性、可获得性及准确性；促进对信息的深入分析；提高对被审计医院的运营业绩及其政策和程序执行情况进行监督的能力；降低控制被规避的风险；通过对应用程序系统、数据库系统和操作系统执行安全控制，提高不兼容职务分离的有效性。但信息技术也可能对被审计医院内部控制产

生特定风险,这些风险包括:所依赖的系统或程序不能正确处理数据,或处理了不正确的数据,或两种情况并存;未经授权访问数据,可能导致数据的毁损或对数据不恰当的修改,包括记录未经授权或不存在的交易,或不正确地记录了交易。多个用户同时访问同一数据库可能会造成特定风险;信息技术人员可能获得超越其职责范围的数据访问权限,因此破坏了系统应有的职责分工;未经授权改变主文档的数据;未经授权改变系统或程序;未能对系统或程序作出必要的修改;不恰当的人为干预;可能丢失数据或不能访问所需要的数据。

有时,在处理一些需要主观判断或酌情处理的情形时,内部控制的人工成分可能更为适当。如存在大额、异常或偶发的交易;存在难以界定、预计或预测的错误的情况;针对变化的情况,需要对现有的自动化控制进行人工干预;监督自动化控制的有效性等。

### **(一) 控制环境**

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医院的业务流程:

#### **1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实。**

控制的有效性受负责创建、管理和监控内部控制的人员的诚信和道德价值观的影响。被审计医院的道德行为规范,以及这些规范如何在被审计医院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。例如,被审计医院是否规定工作人员不得从供应商那里获得回扣和礼品;不得参加供应商提供的免费旅游等活动;工作人员不得收取患者医药费之外的礼品或礼金;对违反有关政策和规范的行为是否采取适当的惩罚措施等。

#### **2. 对医疗能力和医疗资质的重视。**

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。被审计医院是否对其自身的医疗能力和医疗资质引起足够的重视。例如，是否在卫生部门许可范围内执业；是否具有与经许可的医疗服务范围相适应的医疗设备和执业医师；是否将科室外包给不具有医疗能力和资质的人员等。

### 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。被审计医院的行为守则、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，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，治理层是否对举报医生收受红包进行认真调查，并对查实事项严肃处理。

### 4. 管理层的理念和运营风格。

管理层的理念和运营风格包括管理层对内部控制以及对具体控制实施环境的重视程度、管理层对承担和控制运营风险的偏好、管理层对财务报表的重视程度等。例如，被审计医院管理层是否会选择特殊的会计处理以提高员工福利和薪酬待遇。

### 5. 组织结构。

建立相关的组织结构包括考虑职权和责任的关键领域，以及适当的报告层级。例如，被审计医院是否建立较为完善的各科室和后勤支持部门；员工是否清晰地知道各级管理结构与层次；是否建立药事管理委员会（组）等专门机构。

### 6. 职权与责任的分配。

职权与责任的分配可能包括与适当的运营惯例、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医院目标、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。

#### 7. 人力资源政策与实务。

人力资源政策与实务通常能显示与被审计医院控制意识相关的重要事项。例如，被审计医院是否对各岗位录用人员有明确的录用标准；是否强调对在职医生及相关人员开展专业培训；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。

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医院内部人员、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）风险评估过程**

被审计医院在运营活动中会面临各种各样的风险。这些风险都对其生存和竞争能力产生影响。很多风险并不为被审计医院所控制，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。可能产生风险的事项和情形包括：监管和运营环境的变化、新员工的加入、新信息系统的使用或对原系统进行升级、业务快速发展、新式医疗技术的运用、新式医疗方法和新药品的应用、开设分支机构、实施新会计政策等。

在评价被审计医院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运营风险，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。

如果被审计医院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潜在风险，即注册会计师预期被审计医



院风险评估过程应当识别出的风险。如果存在这种潜在风险，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。

如果被审计医院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运营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。

### **（三）与财务报表相关的信息系统（包括相关业务流程）与沟通**

信息系统与沟通是收集与交换被审计医院执行、管理和控制运营活动所需信息的过程。其中，医院信息管理系统是整个医院信息系统与沟通的重要组成部分，其主要功能是对病人医疗信息、财务核算信息、行政管理信息和管理决策信息等进行收集、存贮、处理、提取和通讯。由于我国医疗卫生行业宏观环境的变化，医院的运营特点、内部管理模式和复杂程度等方面千差万别，因此，被审计医院所采用的医院信息管理系统的功能和特点也不尽相同。

信息系统生成信息的质量直接影响到管理层对运营活动作出正确决策和编制可靠财务报表的能力。注册会计师需要从下列方面了解与财务报表相关的信息系统：

1. 识别与记录所有的有效交易。
2. 以充分详细的方式及时地描述交易，以便在财务报表中对交易作出恰当分类。
3. 以在财务报表中正确记录交易的货币价值的方式计量交易的价值。

4. 确定交易发生的期间，以便将交易计入恰当的会计期间。
5. 在财务报表中恰当列报交易及相关披露。

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，并考虑被审计医院如何纠正不正确的交易记录。当被审计医院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。

注册会计师还需要了解被审计医院如何沟通与财务报表相关的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**

审计准则和本指引并不要求了解与财务报表中每类重大交易、账户余额和披露或与其每项认定相关的所有控制活动。但注册会计师仍需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. 被审计医院的主要运营活动是否均有必要的控制政策和程序。
2. 管理层对预算、运营结果和其他方面是否都有清晰的目标，在被审计医院内部，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，以识别与运营目标的差异，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。

鉴于信息技术已广泛应用于医院日常业务工作中，在了解被审计医院控制活动时，注册会计师需要了解被审计医院如何应对信息技术导致的风险。

#### **（五）对控制的监督**

注册会计师需要了解被审计医院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；还需要了解被审计医院对控制的持续监督活动和专门的评价活动。持续的监督活动通常贯穿于被审计医院的日常运营活动与常规管理工作中。

用于监督活动的信息大多由被审计医院的信息系统产生，这些信息可能会存在错报，从而导致管理层从监督活动中得出错误的结论。因此，注册会计师需要了解与被审计医院监督活动相关的信息来源，以及管理层认为信息具有可靠性的依据。如果拟利用被审计医院监督活动使用的信息（包括内部审计报告），注册会计师需要考虑该信息是否具有可靠的基础，是否足以实现审计目标。

为更好地提高审计效率和效果，在被审计医院设有内部审计的情况下，注册会计师需要通过了解内部审计的性质以及内部审计如何适

合被审计医院的组织结构、内部审计已实施或拟实施的活动等信息，以确定内部审计是否可能与审计相关。

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。例如，患者通过付款来间接表示其接受医院的发票金额，或者对发票金额提出异议。此外，监管机构可能会对影响内部控制运行的问题与医院进行沟通。例如，行业主管部门（或举办单位）、财政部门、审计部门针对医院检查所作的沟通。在执行监督活动时，管理层也可能考虑与注册会计师就内部控制进行沟通。

## **二、了解和评价业务层面的内部控制活动和信息系统**

本指引以医院采购与付款、销售与收款、生产与仓储以及固定资产等循环中最常见的业务流程为主线，以示例的形式说明注册会计师如何了解和评价医院业务流程层面的内部控制活动和信息系统。

需要说明的是，不同医院的具体业务流程可能不尽相同，本指引不可能涵盖实际工作中的所有情况。在执行医院财务报表审计业务时，注册会计师需要结合被审计医院的具体业务情况，对业务流程作出相应的调整和取舍。

### **（一）了解业务流程的主要步骤**

#### **1. 采购与付款循环。**

通常所说的医院采购包括对药品、卫生材料、低值易耗品、其他材料等物资的采购。其中，药品采购是医院最主要、最频繁的采购活动，是医院能否有效提供各类医疗服务的核心采购。因此，本指引以药品采购与付款的业务流程为例来说明如何了解和评价与此相关的内部控制活动。药品采购与付款的业务流程通常包括下列主要活动：

#### **（1）药品采购与付款业务流程。**

- ①提出采购申请。
- ②区分采购类型。
- ③选择供应商。
- ④商议合同条款。
- ⑤药事管理委员会（组）批准。
- ⑥发出采购订单。
- ⑦验收入库。
- ⑧收到采购发票。
- ⑨复核采购发票的准确性。
- ⑩支付款项。
- ⑪生成采购明细账。
- ⑫汇总采购明细账并过入总账。

#### （2）退货、折扣与折让的业务流程。

- ①提出退货、折扣与折让的请求。
- ②退还药品或得到折扣与折让。
- ③编制退货、折扣与折让的表单。
- ④记录退货、折扣与折让。
- ⑤更新应付账款账户。

#### （3）维护供应商档案的业务流程。

- ①提交变更申请。
- ②审核和批准。
- ③更新供应商档案。

## 2. 销售与收款循环。

收入通常被确定为存在较高重大错报风险的重要账户。医院的收入是指医院开展医疗服务及其他活动依法取得的非偿还性资金。一般

可以划分为医疗收入、财政补助收入、科教项目收入和其他收入。其中，医疗收入对应的各类医疗服务是医院业务工作的主体和中心环节，具有明显的行业特点，且属于重要业务流程和重要交易类别。医疗收入一般可以分为门诊收入(下设挂号收入、诊察收入、检查收入、化验收入、治疗收入、手术收入、卫生材料收入、药品收入、药事服务费收入、其他门诊收入、结算差额等二级明细)和住院收入(下设床位收入、诊察收入、检查收入、化验收入、治疗收入、手术收入、护理收入、卫生材料收入、药品收入、药事服务费收入、其他住院收入、结算差额等二级明细)。在一些特殊情况下，医疗退费的处理也可能是重要的交易类别。因此，本指引以医疗收入的业务流程为例来说明如何了解和评价与此相关的内部控制活动。医疗收入的业务流程通常包括下列主要活动：

(1) 门诊挂号的业务流程。

- ①收到挂号申请。
- ②区分是否是医保患者。
- ③输入挂号系统。
- ④收妥挂号费用或得到特殊授权。
- ⑤递交挂号收据。
- ⑥生成挂号明细账。
- ⑦汇总明细账至总账。
- ⑧定期核对库存收据。
- ⑨定期与各科室进行核对。

(2) 门诊收费的业务流程。

- ①接诊医生开具检查治疗申请单或药品处方。
- ②收到付费申请。

- ③核对收费项目及金额。
- ④区分是否是医保患者。
- ⑤收妥费用或得到特殊授权。
- ⑥递交缴款凭证。
- ⑦生成收费明细账。
- ⑧汇总明细账至总账。
- ⑨定期核对库存收据。
- ⑩定期与各科室进行核对。

(3) 住院收入的业务流程。

- ①收到住院申请。
- ②收妥预收医疗款或得到特殊授权。
- ③生成当日费用清单。
- ④核对预收医疗款使用情况。
- ⑤补缴预收医疗款。
- ⑥收到出院申请。
- ⑦生成住院期间费用清单。
- ⑧区分是否系医保患者。
- ⑨收妥费用或得到特殊授权。
- ⑩递交缴款凭证或进行催讨。
- ⑪生成明细账。
- ⑫汇总明细账至总账。
- ⑬定期核对库存收据。
- ⑭定期与住院部进行核对。

(4) 退费的业务流程。

- ①收到退费申请。

- ②责任人签署退费意见。
- ③核对退费内容及手续。
- ④区分是否系医保患者。
- ⑤收妥退费原始单据。
- ⑥退还款项并请患者确认。
- ⑦生成收费明细账。
- ⑧汇总明细账至总账。
- ⑨定期核对库存收据。
- ⑩定期与各科室进行核对。

### 3. 生产与仓储循环。

通常所说的医院生产活动是指自制药品、卫生材料的制造过程，医院仓储活动是指对药品、医疗器材、卫生材料等存货的存放和保管的过程。生产与仓储循环一般与医院的运营活动密切相关，特别是在某些专科医院（如骨科医院、肿瘤医院、肝病医院等）是注册会计师需要了解和评价的重要内部控制领域。生产与仓储业务流程通常包括下列主要活动：

#### （1）入库。

- ①办妥验收入库手续。
- ②财务登记入账。

#### （2）移库。

- ①库房移出登记。
- ②库房移入登记。

#### （3）出库。

- ①销售出库。
- ②医院内部领用出库。



- ③自制药生产领用原材料。
- ④汇总出库统计表，登记入账。

(4) 退库。

- ①销售退回。
- ②领用退回。
- ③汇总退库统计表，登记入账。

(5) 自制药生产。

- ①生产领用原材料。
- ②组织生产。
- ③辅助生产成本的归集和分摊。
- ④产成品的成本核算和结转。
- ⑤产成品验收入库。

(6) 库存盘点。

- ①编制盘点计划。
- ②组织实施盘点。
- ③查找差异原因。
- ④确认盘点报告。
- ⑤进行账务处理。

(7) 成本核算。

- ①确定外购物资成本。
- ②确定自行加工或委托加工完成的物资成本。
- ③确定接受捐赠的物资成本。
- ④确定药房从库房领出物资成本。
- ⑤确定药房销售物资的销售成本。
- ⑥确定自行加工或委托加工发出物资成本。

⑦确定对外捐赠或用于免费救治发出物资成本。

⑧确定医院在开展医疗活动中内部领用物资成本。

⑨以科室、诊次和床日（或医疗服务项目、病种）为核算对象进行归集。

⑩以科室、诊次和床日（或医疗服务项目、病种）为核算对象进行分摊。

#### 4. 固定资产循环。

固定资产是指医院持有的预计使用年限在1年以上(不含1年)、单位价值在规定标准以上、在使用过程中基本保持原有物质形态的有形资产。单位价值虽未达到规定标准,但预计使用年限在1年以上(不含1年)的大批同类物资,应作为固定资产管理。医院固定资产包括房屋及建筑物、专用设备、一般设备和其他固定资产。其中,专业设备为医院的主要运营资产,与医院提供医疗服务的能力密切相关。

对于应用软件,如果其构成相关硬件不可缺少的组成部分,应当将该软件价值包括在所属硬件价值中,一并作为固定资产进行核算;如果其不构成相关硬件不可缺少的组成部分,应当将该软件作为无形资产核算。医院的图书,作为医院较为特殊的资产,参照固定资产进行管理,但不计提折旧。

固定资产循环业务流程通常包括下列主要活动:

##### (1) 立项与预算管理。

①实施可行性论证。

②编制购置预算。

③审批购置预算。

##### (2) 日常购置。

①填写采购单。

②复核、批准采购单。

③组织采购。

④安装、建造。

(3) 记录。

①组织验收结算。

②办理验收转固手续。

③移交资产。

④登记入账。

(4) 折旧计提。

①计提折旧。

②复核折旧。

③账务处理。

(5) 后续支出。

①提出修理改造申请。

②批准修理改造申请。

③组织实施修理改造。

④组织验收结算。

⑤登记入账。

(6) 盘点与核对。

①编制盘点计划。

②组织实施盘点。

③查找差异原因。

④确认盘点报告。

⑤进行账务处理。

(7) 资产处置。

- ①提交处置申请。
- ②批准处置申请。
- ③实施资产处置。
- ④进行账务处理。

了解医院业务流程的程序包括检查被审计医院相关控制手册和其他书面指引，询问各科室及职能部门的相关人员，观察业务操作流程等。例如，注册会计师可以询问收费人员，了解收费通知的处理和开票的具体流程；可以询问药房人员，了解药品发货的具体流程；也可以询问会计人员，了解有关账务处理的具体流程。注册会计师还需要考虑具体业务流程在医院内部各科室之间是如何被衔接。如单据的流转和核对，信息系统的信息传递次序以及各科室人员的职责分工等。

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

注册会计师需要结合了解的结果，确定被审计医院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。本指引以表格的形式列举了与采购与付款、销售与收款、生产与仓储以及固定资产等循环相关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医院的控制目标是否得到实现。

### 1. 采购与付款循环。

“采购与付款循环错报可能发生的环节”示例表

“采购与付款循环错报可能发生的环节”示例	认定
(1) 采购与付款	
①采购交易	

“采购与付款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保只有与该药品相关科室才能提出采购申请？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保特殊药品的采购只能由特定科室提出申请？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保采购申请已得到有效处理？	存货：完整性 应付账款：完整性
怎样确保基本药品供应商必须选择省级政府集中招标的中标厂家及配送商？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保自主采购药品的供应商及产品必须符合国家有关规定？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保只有经过批准的采购订单才能发给供应商？	应付账款：存在
怎样确保已记录的采购订单内容准确？	应付账款：计价和分摊
②记录应付账款	
怎样确保已记录的采购药品已收到？	存货：存在、权利和义务 应付账款：存在、权利和义务
怎样确保已记录的采购交易数量正确？	存货：计价和分摊 应付账款：计价和分摊
怎样确保已记录的采购交易计价正确？	存货：计价和分摊 应付账款：计价和分摊
怎样确保与采购相关的义务已记录至应付账款？	应付账款：完整性
怎样确保采购交易记录于正确的期间？	存货：存在、完整性 应付账款：存在、完整性
③付款	
怎样确保仅对授权的应付账款办理支付？	应付账款：完整性
怎样确保准确记录付款？	应付账款：计价和分摊
怎样确保付款已记录？	应付账款：存在
怎样确保付款记录于正确的期间？	应付账款：存在、完整性
(2) 退货、折扣与折让	
怎样确保退货、折扣与折让申请已得到有效处理？	存货：完整性 应付账款：完整性
怎样确保已记录的退货、折扣与折让为真实？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保已发生的退货、折扣与折让已准确记录？	存货：计价和分摊 应付账款：计价和分摊
怎样确保已发生的退货、折扣与折让已记录？	存货：存在 应付账款：存在

“采购与付款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保已发生的退货、折扣与折让记录于正确期间？	存货：存在、完整性 应付账款：存在、完整性
(3) 维护供应商档案	
怎样确保对供应商档案的变更为真实和有效？	应付账款：存在、完整性
怎样确保供应商档案变更已进行恰当处理？	应付账款：完整性
怎样确保对供应商档案变更为准确？	应付账款：计价和分摊
怎样确保对供应商档案变更已于适当期间进行处理？	应付账款：权利和义务、存在、完整性
怎样确保供应商档案数据及时更新？	应付账款：权利和义务、存在、完整性

## 2. 销售与收款循环。

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例表

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
(1) 门诊收入	
① 门诊挂号	
怎样确保挂号申请已得到有效处理？	医疗收入：完整性
怎样确保已记录的挂号内容准确？	医疗收入：准确性、分类
怎样确保挂号价格经过适当批准？	医疗收入：准确性
怎样确保所有收入已及时登记入账？	医疗收入：完整性、截止
怎样确保已记录的挂号对应服务已提供？	医疗收入：发生
怎样确保提供的服务记录于正确的期间？	医疗收入：截止 应收医疗款：存在、完整性
② 门诊收费	
怎样确保已记录的收费通知内容准确？	医疗收入：准确性、分类
怎样确保收费通知已得到有效处理？	医疗收入：完整性
怎样确保收费价格经过适当批准？	医疗收入：准确性
怎样确保服务次数或药品数量已核对？	医疗收入：准确性
怎样确保提供医保患者的服务或药品符合医保政策？	医疗收入：发生 应收医疗款：权利和义务
怎样确保所有收入已及时登记入账？	医疗收入：完整性、截止 应收医疗款：完整性

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保收费由收费人员办理？	医疗收入：完整性 应收医疗款：完整性
怎样确保已记录的服务或药品已提供？	医疗收入：发生
怎样确保提供的服务或药品记录于正确的期间？	医疗收入：截止 应收医疗款：存在、完整性
怎样确保收费人员每日定时向财务上交款项？	医疗收入：发生
怎样确保财务定期将门诊收入与收费人员的交款情况进行核对？	医疗收入：发生、截止
怎样确保收据连续编号并定期与收款情况予以核对？	医疗收入：发生
怎样确保对提供的服务或销售的药品进行恰当的分类？	医疗收入：分类
(2) 住院收入	
怎样确保住院申请已得到有效处理？	医疗收入：完整性
怎样确保预收医疗款经过适当批准？	预收医疗款：计价和分摊
怎样确保预收医疗款已收妥？	预收医疗款：存在、权利和义务
怎样确保责任人已核准未收妥预收医疗款的住院申请？	预收医疗款：计价和分摊
怎样确保提供的服务或药品未超过预收医疗款余额或信用额度？	医疗收入：发生
怎样确保责任人已核准提供超过预收医疗款余额或信用额度的服务或药品？	预收医疗款：计价和分摊 医疗收入：发生 应收在院病人医疗款：计价和分摊
怎样确保提供的服务或药品记录于正确的期间？	医疗收入：截止 应收在院病人医疗款：存在、完整性
怎样确保日常已记录的服务或药品已提供？	应收在院病人医疗款：存在、权利和义务 医疗收入：发生
怎样确保已记录的销售计价准确？	应收在院病人医疗款：计价和分摊 医疗收入：准确性、分类
怎样确保出院申请已得到有效处理？	医疗收入：截止
怎样确保已记录的收费通知内容准确？	医疗收入：准确性、分类
怎样确保收费通知已得到有效处理？	应收在院病人医疗款：完整性 医疗收入：完整性

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保收费价格经过适当批准?	医疗收入: 准确性
怎样确保服务次数或药品数量已核对?	医疗收入: 准确性
怎么确保提供医保患者的服务或药品符合医保政策?	医疗收入: 发生 应收在院病人医疗款: 权利和义务
怎样确保所有收入已及时登记入账?	医疗收入: 完整性、截止 应收在院病人医疗款: 完整性
怎样确保收费由收费人员办理?	医疗收入: 完整性 应收在院病人医疗款: 完整性
怎样确保已记录的服务或药品已提供?	应收在院病人医疗款: 存在、权利和义务 医疗收入: 发生
怎样确保收费人员每日定时向财务上交款项?	医疗收入: 发生
怎样确保财务定期将住院收入与收费人员的交款情况进行核对?	医疗收入: 发生、截止
怎样确保收据连续编号并定期与收款情况予以核对?	医疗收入: 发生
怎样确保对提供的服务或销售的药品进行恰当的分类?	医疗收入: 分类
(3) 退费	
怎样确保退费申请已得到有效处理?	医疗收入: 完整性
怎样确保已记录的退费为真实发生?	应收医疗款: 完整性 应收在院病人医疗款: 完整性 医疗收入: 完整性
怎样确保退费对应的服务尚未发生、药品尚未提供或已退回?	医疗收入: 发生
怎样确保退费经过适当批准?	医疗收入: 准确性
怎样确保所退服务次数和药品数量和单价已经过核对?	医疗收入: 准确性 预收医疗款: 计价和分摊
怎样确保所退款项已经患者确认?	医疗收入: 发生、准确性
怎样确保已发生的退费记录于正确期间?	应收医疗款: 存在、完整性 应收在院病人医疗款: 存在、完整性 医疗收入: 截止
怎样确保收费人员定期向财务申报退费款项?	医疗收入: 发生



“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保财务定期将退费与收费人员的申报进行核对?	医疗收入: 发生、截止
怎样确保退费单据连续编号并定期与退款情况予以核对?	医疗收入: 发生
怎样确保对退费对应的服务、药品进行恰当地分类?	医疗收入: 分类

### 3. 生产与仓储循环。

“生产与仓储循环错报可能发生的环节” 示例表

“生产与仓储循环错报可能发生的环节” 示例	认定
(1) 验收与入库	
怎样确保所有的入库单经过签字确认?	存货: 存在
怎样确保所有的入库单记载事项与采购单核对一致?	存货: 存在
怎样确保采购发票与采购合同核对一致?	存货: 计价和分摊
怎样确保所有的入库单登记入账?	存货: 完整性
(2) 移库	
怎样确保所有的移库行为经过批准?	存货: 存在
怎样确保所有的移库行为通过库存台账记载?	存货: 列报
怎样确保移出和移入的仓库在同一会计期间内登记台账?	存货: 存在
(3) 出库	
怎样确保销售药品已收费后再出库?	存货: 存在 医疗业务成本: 发生
怎样确保卫生材料等领用出库时, 领用单已经批准?	存货: 存在 医疗业务成本: 发生
怎样确保自制药品领料时, 领料单经过批准?	存货: 存在
怎样确保所有的出库记录被完整的统计, 并有适当的复核?	存货: 完整性
怎样确保所有的出库记录被计入正确的会计期间?	存货: 完整性、存在 医疗业务成本: 截止
(4) 退库	
怎样确保所有的退库经过审批?	存货: 存在
怎样确保所有的退库办理退库手续, 并计入库存台账和财务账?	存货: 完整性

“生产与仓储循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保所有的退库已计入正确的会计期间？	存货：存在、完整性
(5) 自制药品的生产	
怎样确保生产计划已经过批准？	存货：存在
怎样确保所有的领料是按照生产计划进行的？	存货：存在
怎样确保成本的归集和分摊过程经过适当的复核？	存货：计价和分摊
(6) 库存盘点	
怎样确保盘点计划被所有参加盘点的人员所熟知？	存货：存在
怎样确保盘点时一些对盘点产生影响的特殊事项被充分考虑并采取了相应的应对措施？	存货：存在
怎样确保所有的物品被纳入盘点范围？	存货：完整性、存在
怎样确保盘点结果经过适当的复核？	存货：存在
怎样确保盘点报告经过必要的批准？	存货：存在
怎样确保对盘点差异的处理计入正确的会计期间？	存货：存在、完整性
(7) 成本核算	
怎样确保外购药品的入账数量、金额准确？	存货：计价和分摊
怎样确保自行加工或委托加工完成的药品入账数量、金额准确？	存货：计价和分摊
怎样确保接受捐赠的药品数量、金额准确？	存货：计价和分摊
怎样确保药房从药库领取药品的数量、金额准确？	存货：计价和分摊
怎样确保药房卖出药品的数量、金额准确？	存货：计价和分摊 医疗业务成本：准确性、发生
怎样确保自行加工或委托加工发出的药品数量、金额准确？	存货：计价和分摊
怎样确保对外捐赠或用于免费救治发出药品的数量、金额准确？	存货：计价和分摊 医疗业务成本：准确性、发生
怎样确保医院开展医疗活动中内部领用药品的数量、金额准确？	存货：计价和分摊 医疗业务成本：准确性、发生
怎样确保所有成本得到有效归集？	医疗业务成本：完整性
怎样确保所归集的成本是真实的？	存货：存在 医疗业务成本：发生
怎样确保归集成本得到了合理分摊？	医疗业务成本：准确性

#### 4. 固定资产循环。

“固定资产循环错报可能发生的环节” 示例表

“固定资产循环错报可能发生的环节” 示例	认定
(1) 立项与预算管理	
怎样确保只有经管理层核准的固定资产投资预算才能执行?	固定资产: 存在
怎样确保采购申请符合预算的范围?	固定资产: 存在
怎样确保预算外购置固定资产经过适当批准?	固定资产: 存在
怎样确保所有固定资产购置行为有效执行了分级审批?	固定资产: 存在
(2) 日常购置	
怎样确保固定资产购置合同由不同的人员复核、审批?	固定资产: 存在
怎样确保固定资产请购与付款被不同的人员审批和执行?	固定资产: 存在
(3) 记录	
怎样确保固定资产能及时办理验收手续?	固定资产: 完整性
怎样确保验收后的固定资产能及时入账?	固定资产: 完整性
怎样确保固定资产交接给指定的资产保管人?	固定资产: 存在
怎样确保固定资产保管人明确自己的职责和工作分工?	固定资产: 存在
怎样确保固定资产已全部进行了正确的账务处理?	固定资产: 完整性
(4) 折旧计提	
怎样确保应计提折旧的固定资产计提了折旧?	累计折旧: 完整性、计价和分摊
怎样确保折旧方法正确并保持了一贯性?	累计折旧: 计价和分摊
(5) 后续支出	
怎样确保固定资产的修理改造经过适当的批准?	固定资产: 存在
怎样确保所有的紧急修理事项经过授权批准或事后批准?	固定资产: 存在
怎样确保对资本性支出与费用性支出进行明确的划分?	固定资产: 计价和分摊
怎样确保修理改造成本及时入账?	固定资产: 完整性、计价和分摊

“固定资产循环错报可能发生的环节” 示例	认定
(6) 盘点与核对	
怎样确保盘点计划被所有参加盘点的人员所熟知?	固定资产: 存在
怎样确保盘点时一些对盘点产生影响的特殊事项被充分考虑并采取了相应的应对措施?	固定资产: 存在
怎样确保所有的固定资产被纳入盘点范围?	固定资产: 完整性、存在
怎样确保盘点结果经过适当的复核?	固定资产: 存在
怎样确保盘点报告经过必要的批准?	固定资产: 存在
怎样确保对盘点差异的处理计入正确的会计期间?	固定资产: 存在、完整性
(7) 资产处置	
怎样确保所有的处置行为经过批准?	固定资产: 存在
怎样确保所有的处置能及时入账?	固定资产: 完整性
怎样确保所有的固定资产内部调拨能在固定资产登记簿中记录?	固定资产: 完整性

值得注意的是，一方面，某项控制目标可能涉及几项控制，注册会计师需要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，在实务工作中，为提高审计效率，注册会计师需要考虑了解和识别能针对多项控制目标的控制。

### (三) 了解和识别相关控制

注册会计师需要根据被审计医院的实际情况，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，注册会计师需要将重点放在能够发现并纠正错误的控制，并且对控制的描述需要说明控制活动与财务报表之间的逻辑关系。

#### **（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

注册会计师需要针对根据审计准则和本指引评估的财务报表层次重大错报风险,设计和实施总体应对措施。总体应对措施可能包括:

1. 向项目组强调保持职业怀疑的必要性。
2. 指派更有经验或具有特殊技能的审计人员(如指派熟悉医院日常运营流程的人员),或利用专家的工作。
3. 提供更多的督导。
4. 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素。
5. 对拟实施审计程序的性质、时间安排或范围作出总体修改,如在期末而非期中实施实质性程序,或修改审计程序的性质以获取更具说服力的审计证据。

注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施,对拟实施进一步审计程序的总体审计方案具有重大影响。总体审计方案包括实质性方案和综合性方案。实质性方案是指注册会计师实施的进一步审计程序以实质性程序为主;综合性方案是指注册会计师在实施进一步审计程序时,将控制测试与实质性程序结合使用。

### 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，被审计医院在所审计期间内可能存在由于医疗技术的更新、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。如果被审计医院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与认定直接相关的控制，而且还需要考虑这些控制所依赖的与认定间接相关的控制，以获取支持控制运行有效性的审计证据。

对于一项自动化的应用控制，由于信息技术处理过程的内在一贯性，注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制（特别是对系统变动的控制）运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

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医院对控制的监督，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；为应对被审计医院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医院往往是相对稳定的（相对于具体的交易、账户余额和披露），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；但同时，内部控制在不同期间也有可能发生重大变化，注册会



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，被审计医院执行控制的频率。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，这里重点说明与采购与付款、销售与收款、生产与仓储以及固定资产等循环相关的控制活动和信息系统的测试，其他流程和要素的测试需要遵循《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》。

下面以示例的形式说明与医院上述各循环相关常用的控制测试。需要注意的是，由于被审计医院的情况千差万别，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医院实际情况，作出相应的调整和取舍。

### 1. 采购与付款循环。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(1) 采购与付款			
① 采购交易			
只有与该药品相关科室才能提出采购申请	存货：存在 应付账款：存在	信息系统不接受与申请科室无关的药品采购申请	观察申请过程，必要时重新执行
特殊药品的采购只能由特定科室提出申请	存货：存在 应付账款：存在	信息系统只接受特定科室提出的特定药品采购申请	观察申请过程，必要时重新执行
采购申请已得到有效处理	存货：完整性 应付账款：完整性	采购申请连续编号并被核对	检查采购订单是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对采购申请编号修改的请求	观察采购申请递交过程，必要时重新执行
基本药品供应商必须选择省级政府集中招标的中标厂家及配送商	存货：存在 应付账款：存在	由不负责区分采购类型的人员将采购药品与支持性文件（如国家基本药品目录）进行核对	观察核对过程；检查有关核对记录；必要时重新执行

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		由不负责选择供应商的人员将采购药品与支持性文件(如省级政府集中招标的中标厂家及配送商目录)进行核对	观察核对过程,必要时重新执行;检查有关核对记录
		信息系统不接受基本药品供应商为省级政府集中招标的中标厂家及配送商以外的供应商的申请	询问具体操作人员;观察核对过程,必要时重新执行
自主采购药品的供应商及产品必须符合国家有关规定	存货: 存在 应付账款: 存在	由不负责区分采购类型的人员将采购药品与支持性文件(如国家基本药品目录)进行核对	观察核对过程;检查有关核对记录;必要时重新执行
		由不负责选择供应商的人员核对有关供应商资质、产品相关证明性文件及医院药事管理委员会(组)批准	观察核对过程;检查有关核对记录
		信息系统不接受未经医院药事管理委员会(组)批准的厂家及配送商的申请	询问具体操作人员;观察核对过程,必要时重新执行
只有经过批准的采购订单才能发给供应商	应付账款: 存在	所有采购订单需医院药事管理委员会(组)(授权)批准,并适当记录	检查采购申请是否经过适当的批准
已记录的采购订单内容准确	应付账款: 计价和分摊	比较采购订单与支持性文件(如请购单)是否相符	检查有关核对记录
② 记录应付账款			
已记录的采购药品已收到	存货: 存在、权利和义务 应付账款: 存在、权利和义务	比较采购发票与验收单是否相符,对不符事项进行调查及处理	检查有关授权批准文件、验收记录和有关核对记录

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		信息系统不接受没有采购订单的货物验收入库,对有采购订单的货物验收入库并相应贷记应付账款	观察验收过程,必要时重新执行
已记录的采购交易数量正确	存货: 计价和分摊 应付账款: 计价和分摊	核对采购数量是否与医院药事管理委员会(组)批准数量相符	检查采购数量和核对记录
已记录的采购交易计价正确	存货: 计价和分摊 应付账款: 计价和分摊	核对基本药品采购价格是否与省级政府集中招标的中标价格相符	检查有关采购价格和核对记录
		核对自主采购价格是否与医院药事管理委员会(组)批准价格相符	检查有关采购价格和核对记录
		信息系统不接受采购价格超过省级政府集中招标的中标价格或医院药事管理委员会(组)批准的价格	观察支付过程; 检查批准记录; 必要时重新执行
		定期与供应商对账,如有差异应及时进行调查和处理	检查定期核对记录、回函档案及其差异处理
与采购相关的义务已记录至应付账款	应付账款: 完整性	定期与供应商对账,如有差异应及时进行调查和处理	检查定期核对记录、回函档案及其差异处理
采购交易记录于正确的期间	存货: 存在、完整性 应付账款: 存在、完整性	定期与供应商对账,如有差异及时进行调查和处理	检查定期核对记录、回函档案及其差异处理
		及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后已采购事项,以确保其完整并记录于正确的期间
③ 付款			
仅对授权的应付账款办理支付	应付账款: 完整性	责任人在批准付款前复核支持性文件,并在付款后注销相关文件	观察批准过程; 检查批准记录和注销记录

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
准确记录付款	应付账款: 计价和分摊	责任人在核准付款前复核支持性文件。在签发支票后注销相关文件	观察批准过程; 检查批准记录和注销记录
付款已记录	应付账款: 存在	定期对现金进行盘点, 并编制现金余额调节表	检查现金余额调节表和有关核对记录
		定期将银行存款日记账中的付款记录与银行对账单进行核对, 并编制银行存款余额调节表	检查银行存款余额调节表和有关核对记录
付款记录于正确的期间	应付账款: 存在、完整性	定期对现金进行盘点, 并编制现金余额调节表	检查现金余额调节表和有关核对记录
		定期将银行存款日记账中的付款记录与银行对账单进行核对, 并编制银行存款余额调节表	检查银行存款余额调节表和有关核对记录
(2) 退货、折扣与折让			
退货、折扣与折让申请已得到有效处理	存货: 完整性 应付账款: 完整性	退货、折扣与折让申请连续编号并已被核对	检查退货、折扣与折让申请是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对退货、折扣与折让申请编号修改的请求	观察退货、折扣与折让申请开具过程, 必要时重新执行
已记录的退货、折扣与折让为真实	存货: 存在 应付账款: 存在	制定专门退货、折扣与折让的政策和程序, 并监督其执行	询问具体操作人员, 检查相关文件资料和批准记录
已发生的退货、折扣与折让已准确记录	存货: 计价和分摊 应付账款: 计价和分摊	复核并批准对存货和应付账款的调整	检查退货、折扣与折让的会计处理是否经过授权批准
已发生的退货、折扣与折让已记录	存货: 存在 应付账款: 存在	定期与供应商对账, 如有差异应及时进行调查和处理	观察是否寄发对账单, 并检查供应商回函档案
已发生的退货、折扣与折让记录于正确期间	存货: 存在、完整性 应付账款: 存在、完整性	及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后发生的退货、折扣与折让, 以确保相关事项记录于正确期间

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(3) 维护供应商档案			
对供应商档案的变更为真实和有效	应付账款：存在、完整性	核对供应商档案变更记录和原始授权文件，确定已正确处理	检查有关核对记录和授权批准文件
		核对基本药品供应商是省级政府集中招标的中标厂家及配送商	观察核对过程；检查核对记录
		核对自主采购供应商是医院药事管理委员会（组）批准的厂家及配送商	观察核对过程；检查核对记录
对供应商档案的变更已进行恰当处理	应付账款：完整性	供应商档案变更申请连续编号并被核对	观察变更过程；检查变更申请是否连续编号并经核对
对供应商档案的变更更为准确	应付账款：计价和分摊	核对供应商档案变更记录和原始授权文件，确定已正确处理	观察变更过程；检查变更申请是否经过适当授权批准并经核对
对供应商档案的变更已于适当期间进行处理	应付账款：权利和义务、存在、完整性	供应商档案变更申请连续编号并被核对	观察变更过程；检查变更申请是否连续编号并经核对
确保供应商档案数据及时更新	应付账款：权利和义务、存在、完整性	责任人定期复核供应商档案的正确性并确保其及时更新	询问具体责任人变更流程；检查定期复核记录

## 2. 销售与收款循环。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(1) 门诊收入			
① 门诊挂号			
挂号申请已得到有效处理	医疗收入：完整性	挂号收据连续编号并被核对	检查挂号收据是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对挂号收据编号修改的申请	观察挂号收据开具过程，必要时重新执行
已记录的挂号内容准确	医疗收入：准确性、分类	出具收据前确认门诊科室	观察确认过程

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
挂号价格经过适当批准	医疗收入: 准确性	挂号价格的确定经过适当的授权批准	检查挂号价格是否经过适当的授权批准; 检查挂号价格是否与授权批准价格一致
		信息系统不接受非预设的挂号价格	观察挂号价格选择界面; 检查收费预设金额, 必要时重新执行
所有收入已及时登记入账	医疗收入: 完整性、截止	总账与辅助账根据挂号系统自动更新	观察或重新执行
		挂号收据连续编号并被核对	检查挂号收据是否连续编号并经核对;
已记录的挂号对应服务已提供	医疗收入: 发生	挂号收据连续编号并被核对且与门诊科室的挂号收据存根进行定期核对	检查挂号收据是否连续编号并经核对; 检查有关核对记录
		信息系统记录下诊断情况	观察记录过程, 检查信息系统操作数量
提供的服务记录于正确的期间	医疗收入: 截止 应收医疗款: 存在、完整性	挂号收据连续编号并被核对且与门诊科室的挂号收据存根进行定期核对	检查挂号收据是否连续编号并经核对; 检查有关核对记录
		信息系统不接受挂号和门诊日期不一致的情况	重新执行以验证信息系统是否不接受挂号和门诊日期不一致的情况
		及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后服务的提供, 以确保收入记录于正确的期间
<b>② 门诊收费</b>			
已记录的收费通知内容准确	医疗收入: 准确性、分类	由收费人员比较收费通知与支持性文件是否相符	询问收费人员, 观察比较过程
		信息系统不接受非预设收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受门诊科室无权开具的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受无法提供的服务或药品的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
收费通知已得到有效处理	医疗收入: 完整性	收费通知连续编号并被核对	检查收费通知是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对收费通知编号修改的申请	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
收费价格经过适当批准	医疗收入: 准确性	收费价格的确定经过适当的授权批准	检查收费价格是否经过适当的授权批准; 检查收费价格是否与授权批准价格一致
		信息系统不接受未经特殊授权的收费价格的修改	检查授权性文件; 观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
为医保患者提供的服务或药品符合医保政策	医疗收入: 发生 应收医疗款: 权利和义务	信息系统不接受非医保目录清单	观察处方开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受与患者性别、年龄、病种不相符合的处方	观察处方开具过程, 必要时重新执行
服务次数或药品数量已核对	医疗收入: 准确性	信息系统不接受无法提供的服务或药品的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
所有收入已及时登记入账	医疗收入: 完整性、截止 应收医疗款: 完整性	总账与辅助账根据门诊收费系统自动更新	观察或重新执行
		收据连续编号并被核对	检查收据是否连续编号并经核对
		定期与基本医疗保险基金对账, 如有差异应及时进行调查和处理	检查定期对账记录、回函档案及其差异处理
收费由收费人员办理	医疗收入: 完整性 应收医疗款: 完整性	收费统一由收费人员办理	检查相关规定; 观察收费具体情况
已记录的服务或药品已提供	医疗收入: 发生	收据连续编号并已被核对且与相关科室进行定期核对	检查收据是否连续编号并经核对; 检查有关核对记录
		信息系统记录下治疗情况	观察记录过程, 检查信息系统记录
提供的服务或药品记录于正确的期间	医疗收入: 截止 应收医疗款: 存在、完整性	收据连续编号并被核对且与相关科室进行定期核对	检查收据是否连续编号并经核对; 检查有关核对记录



控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后服务和药品的提供，以确保门诊收入记录于正确的期间
收费人员每日定时向财务上交款项	医疗收入：发生	收费人员下班时必须将当日所收款项上交于财务	检查相关规定；观察上交过程
财务定期将门诊收入与收费人员的交款情况进行核对	医疗收入：发生、截止	财务定期将信息系统自动记录门诊收入与收费人员上交款项进行核对	检查核对记录
收据连续编号并定期与收款情况予以核对	医疗收入：发生	财务定期将收款情况与连续编号的门诊收据进行核对	检查核对记录
对提供的服务或销售的药品进行恰当的分类	医疗收入：分类	建有区分不同服务和药品归类的专项制度和分类方法	检查相关制度，询问分类方法
		对收入分类进行内部复核和检查	检查有关数据上的内部复核和检查标记
		核对收入分类方式的变更，并已正确处理	检查变更依据和处理
		采用适当的会计科目记录并进行内部复核和检查	检查会计科目记录是否适当；检查有关凭证上的内部复核和检查标记
(2) 住院收入			
住院申请已得到有效处理	医疗收入：完整性	住院申请连续编号并被核对	检查住院申请是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对住院申请编号修改的申请	观察住院申请开具过程，必要时重新执行
预收医疗款经过适当批准	预收医疗款：计价和分摊	预收医疗款的确定经过适当的授权批准	检查预收医疗款是否经过适当的授权批准；检查预收医疗款是否与授权批准价格一致
		未经适当授权，信息系统不接受金额低于预设的预收医疗款	询问具体操作人员；检查预收医疗款预设金额；必要时重新执行
预收医疗款已收妥	预收医疗款：存在、权利和义务	将预收医疗款与住院申请进行复核	检查预收医疗款核对记录

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
责任人已核准未收妥预收医疗款的住院申请	预收医疗款: 计价和分摊	责任人复核和核准未收妥预收医疗款的住院申请	检查授权标准和批准文件
提供的服务或药品未超过预收医疗款余额或信用额度	医疗收入: 发生	病房在提供服务或药品前查看预收医疗款余额或信用额度	询问具体操作人员
责任人已核准提供超过预收医疗款余额或信用额度的服务或药品	预收医疗款: 计价和分摊 医疗收入: 发生 应收在院病人医疗款: 计价和分摊	责任人复核和核准提供超过预收医疗款余额或信用额度的服务或药品	检查授权标准和批准文件
		在超过预收医疗款余额或信用额度时, 未经特殊授权, 信息系统不接受提供服务或药品申请	观察处方开具过程, 必要时重新执行
提供的服务或药品记录于正确的期间	医疗收入: 截止 应收在院病人医疗款: 存在、完整性	定期与服务提供科室进行核对	检查有关核对记录
		定期对药房、药库进行盘点	检查有关盘点记录
		及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后服务和药品的提供, 以确保住院收入记录于正确的期间
日常已记录的服务或药品已提供	应收在院病人医疗款: 存在、权利和义务 医疗收入: 发生	将药房出库单、相关科室服务提供单与病房记录进行核对。如有不符, 应及时进行调查和处理	检查有关核对记录
已记录的服务或药品计价准确	应收在院病人医疗款: 计价和分摊 医疗收入: 准确性、分类	在核对药房出库单、相关科室服务提供单与病房记录后, 信息系统自动生成费用清单, 并与患者核对	观察清单生成过程, 必要时重新执行; 检查核对记录
出院申请已得到有效处理	医疗收入: 截止	出院申请连续编号并被核对	检查出院申请是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对出院申请编号修改的申请	观察出院申请开具过程, 必要时重新执行

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
已记录的收费通知内容准确	医疗收入: 准确性、分类	由收费人员比较收费通知与支持性文件是否相符	询问收费人员, 观察比较过程
		信息系统不接受非预设收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受病房无权开具的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受无法提供的服务或药品的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
收费通知已得到有效处理	应收在院病人医疗款: 完整性 医疗收入: 完整性	收费通知连续编号并被核对	检查收费通知是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对收费通知编号修改的申请	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
收费价格经过适当批准	医疗收入: 准确性	收费价格的确定已经适当的授权批准	检查收费价格是否经过适当的授权批准; 检查收费价格是否与授权批准价格一致
		信息系统不接受未经特殊授权的收费价格的修改	检查授权性文件, 观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
服务次数或药品数量已核对	医疗收入: 准确性	信息系统不接受无法提供的服务或药品的收费项目	观察收费通知开具过程, 必要时重新执行
为医保患者提供的服务或药品符合医保政策	医疗收入: 发生 应收在院病人医疗款: 权利和义务	信息系统不接受非医保目录清单	观察处方开具过程, 必要时重新执行
		信息系统不接受与患者性别、年龄、病种不相符合的处方	观察处方开具过程, 必要时重新执行
所有收入已及时登记入账	医疗收入: 完整性、截止 应收在院病人医疗款: 完整性	总账与辅助账根据住院收费系统自动更新	观察或重新执行
		收据连续编号并被核对	检查收据是否连续编号并经核对;
		定期与基本医疗保险基金对账, 如有差异应及时进行调查和处理	检查定期核对记录、回函档案及其差异处理
收费由收费人员办理	医疗收入: 完整性 应收在院病人医疗款: 完整性	收费统一由收费人员办理	检查相关规定; 观察收费具体情况

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
已记录的服务或药品已提供	应收在院病人医疗款：存在、权利和义务 医疗收入：发生	收据连续编号并被核对且与相关科室进行定期核对	检查收据是否连续编号并经核对；检查有关核对记录
		信息系统记录下治疗情况	观察记录过程，检查信息系统记录
收费人员每日定时向财务上交款项	医疗收入：发生	收费人员下班时必须将当日所收款项上交于财务	检查相关规定；观察上交过程
财务定期将住院收入与收费人员的交款情况进行核对	医疗收入：发生、截止	财务定期将信息系统自动记录住院收入与收费人员上交款项进行核对	检查核对记录
收据连续编号并定期与收款情况予以核对	医疗收入：发生	财务定期将收款情况与连续编号的门诊收据进行核对	检查核对记录
对提供的服务或药品进行恰当的分类	医疗收入：分类	建有区分不同服务和药品归类的专项制度和分类方法	检查相关制度，询问分类方法
		对收入分类进行内部复核和检查	检查有关数据上的内部复核和检查标记
		核对收入分类方式的变更，并已正确处理	检查变更依据和处理
		采用适当的会计科目记录并进行内部复核和检查	检查会计科目记录是否适当；检查有关凭证上的内部复核和检查标记
<b>(3) 退费</b>			
退费申请已得到有效处理	医疗收入：完整性	退费申请连续编号并被核对	检查退费申请是否连续编号并经核对
		信息系统不接受对退费申请编号修改的申请	观察退费申请开具过程，必要时重新执行
已记录的退费为真实发生	应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性 医疗收入：完整性	制定相关退费管理制度和操作流程，并监督其执行	询问具体操作人员；检查相关文件资料
退费对应的服务尚未发生、药品尚未提供或已退回	医疗收入：发生	信息系统不接受服务已经发生、药品已经提供且未退回的退费申请	观察退费申请开具过程，必要时重新执行

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
退费经过适当批准	医疗收入: 准确性	退费金额的确定经过适当的授权批准	检查退费是否经过适当的授权批准
所退服务次数和药品数量和单价已经过核对	医疗收入: 准确性 预收医疗款: 计价和分摊	对所退服务次数和药品数量和单价进行核对	检查有关核对记录
所退款项已经患者确认	医疗收入: 发生、准确性	患者对所退款项予以确认	检查有关确认记录
已发生的退费记录于正确期间	应收医疗款: 存在、完整性 应收在院病人医疗款: 存在、完整性 医疗收入: 截止	及时、准确地进行结账处理	检查资产负债表日前后发生的退费是否记录于正确期间
收费人员定期向财务申请退费款项	医疗收入: 发生	收费人员定期将所收款项及退费申请上交于财务	检查相关规定; 观察上交过程
财务定期将退费与收费人员的申请进行核对	医疗收入: 发生、截止	财务定期将信息系统自动记录退费与收费人员提交的退费申请进行核对	检查核对记录
退费收据连续编号并定期与退费情况予以核对	医疗收入: 发生	财务定期将退费情况与连续编号的退费收据进行核对	检查核对记录
对退费对应的服务或药品进行恰当的分类	医疗收入: 分类	按缴费时分类予以处理	检查退费分类是否与缴费分类一致

### 3. 生产与仓储循环。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(1) 验收与入库			
所有的入库单应经过签字确认	存货: 存在	仓库管理员对存货品种、规格、数量、质量和其他相关内容进行验收并及时入库, 填制入库单, 并在入库单上签字确认。	检查入库单是否连续编号, 并全部经过仓库管理员签字确认已经妥善保管。
所有的入库单记载事项与采购单核对一致	存货: 存在	仓库管理员在存货验收入库时负责核对采购部门填制的采购单,	检查仓库管理员是否在采购单或送货单上签字, 并妥善保管。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		并在采购单或送货单上签字确认。	
采购发票与采购合同应核对一致	存货: 计价和分摊	财务部门核对入库单、采购发票、采购合同的内容,若内容相符则在付款审批表上签字确认,若内容不符则不予付款。	检查财务付款审批表是否经过财务人员审核并签字确认。
所有的入库单登记入账	存货: 完整性	仓库管理员定期进行盘点自查,保持账实核对一致。	检查仓库盘点报告,必要时对存货实施监盘,检查账实是否相符。
		财务记账员定期与仓库台账核对,保持账账核对一致。	检查存货账面余额是否与仓库台账核对一致。
(2) 移库			
所有的移库行为经过批准	存货: 存在	药房等仓库需要从药库调拨存货时,填制医疗物资调拨单,并由调入仓库负责人签字批准	检查医疗物资调拨单是否经过调入仓库负责人批准
所有的移库行为通过库存台账记载,移出和移入的仓库应在同一会计期间内登记台账	存货: 列报、存在	移入仓库和移出仓库定期盘点存货,保持账实相符	检查仓库盘点报告,必要时对存货实施监盘,检查账实是否相符。
		移出仓库和移入仓库定期核对医疗物资调拨单,调出仓库签字确认	检查医疗物资调拨单是否统一编号,是否经过复核签字
(3) 出库			
销售药品已收费后再出库	存货: 存在 医疗业务成本: 发生	医院一般通过信息系统对医疗事务进行管理,药房指定专人核对患者处方信息与信息系统内信息是否一致,检查是否已经收款确认。	检查信息系统内的收款信息是否完整,是否采取了防止修改的措施
		对于未使用信息系统的医院,药房向患者收取一联已加盖收款专用章的医疗处方,并存档备查。	检查药房备查的医疗处方是否加盖了收款专用章。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
卫生材料等领用出库时,领用单应经过批准	存货: 存在 医疗业务成本: 发生	卫生材料等领用时,由领用部门提交领用申请,并经领用部门负责人批准,领用人员在出库单上签字确认	检查领用申请是否与出库单一致,是否经过批准
自制药品领料时,领料单应经过批准	存货: 存在	自制药品领料时,由药品生产部门签发领料单,并经药品生产调度人员批准	检查领料单是否经过批准
出库记录应被完整的统计,并有适当的复核	存货: 完整性	药房或其他仓库一般集中向财务记账员报送出库统计表,出库统计表由仓库管理员编制,由其他人员复核签字	检查出库统计表是否经过复核签字
所有的出库记录应被计入正确的会计期间内	存货: 完整性、存在 医疗业务成本: 截止	当月的出库当月进行账务处理	检查出库单、出库统计表登录的出库时间是否与账务处理的时间同属于一个会计期间
<b>(4) 退库</b>			
所有的退库行为应经过审批	存货: 存在	要求退库的部门提出退库申请,填制退库单,列明退库理由,并经主管人员批准	检查退库单是否经过批准
所有的退库办理退库手续,并计入库存台账和财务账	存货: 完整性	仓库管理员应及时将退库单记入库存台账,并定期核对账实相符	检查仓库盘点报告,必要时对存货实施监盘,检查账实是否相符。
		仓库管理员定期编制退库统计表,并经复核后交由财务记账员入账。	检查退库单是否汇总纳入退库统计表,退库统计表是否经过复核
所有的退库已计入正确的会计期间	存货: 存在、完整性	当月的退库当月进行账务处理	检查退库单、退库统计表登记的退库时间是否与账务处理的时间同属于一个会计期间
<b>(5) 自制药品的生产</b>			
生产计划应经过适当的批准	存货: 存在	生产计划一般按照预算编制,并经过适当权限的人员批准	检查生产计划是否经过适当权限的人员审批
所有的领料应按照生产计划进行	存货: 存在	药品生产部门由生产调度人员签发领料单,由其对生产计划进行统一调度	检查所有自制药品领料单是否经过调度人员签字

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		对于例外的领料,由生产调度人员签发领料单,并经适当的主管人员批准	检查例外调度事项是否经过审批
成本的归集和分摊过程应经过适当的复核	存货: 计价和分摊	药品生产部门的核算员编制成本计算单,并经其他有关负责人复核签字确认	检查成本计算单是否经过复核确认。
(6) 库存盘点			
盘点计划应被所有参加盘点的人员所熟知	存货: 存在	盘点前召开盘点计划布置会,所有参加盘点的人员应参加会议	检查盘点组织工作文件、会议纪要,必要时实际参加盘点计划布置会
盘点时一些对盘点产生影响的特殊事项应被充分考虑并采取相应的应对措施	存货: 存在	盘点时应尽可能保证物品停止流动;对于异地存货,应根据重要性原则安排其他盘点方式;对于代保管存货,应设置备查账进行日常管理,并在盘点时用明确的标识加以区分	检查盘点计划,评价盘点安排是否已经考虑全面;询问有关人员对特殊事项的应对措施,评价应对措施是否合理;必要时,参加存货监盘
所有的物品应被纳入盘点范围	存货: 完整性、存在	在编制盘点计划时,将所有的物品纳入盘点范围,并确定相应的盘点人员和负责人,制定相应的盘点方法	检查盘点计划,并将盘点范围与财务账核对,检查盘点范围有无遗漏
盘点结果经过适当的复核	存货: 存在	盘点结束后,由专人对盘点结果进行汇总,并与财务账面差异进行核对,形成盘点报告。盘点结果要由专人负责复核,确保数据准确。	检查盘点结果的汇总过程是否经过适当的复核
盘点报告经过必要的批准	存货: 存在	医院盘点负责人要对盘点结果及盘点差异的处理结果进行批准	检查盘点报告是否经过有关负责人批准
对盘点差异的处理计入正确的会计期间	存货: 存在、完整性	财务部门根据盘点报告,调整盘点截止时点的账实差异	检查盘点结果的账务处理时间是否与盘点截止时间属于同一会计期间
(7) 成本核算			



控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
外购药品的入账数量、金额准确	存货: 计价和分摊	财务部门核对入库单、采购发票、采购合同的数量、金额是否一致	检查入库单、采购发票、采购合同的数量、金额是否相互一致, 是否与记账凭证一致
自行加工或委托加工完成的药品入账数量、金额准确	存货: 计价和分摊	财务部门核对入库单、委托加工合同、领用出库单的数量、金额	检查入库单、委托加工合同、领用出库单的数量、金额与记账凭证是否一致
接受捐赠的药品数量、金额准确	存货: 计价和分摊	财务部门核对入库单、捐赠发票、捐赠合同的数量、金额是否一致, 或者核对同类药品的市场价格	检查入库单、捐赠发票、捐赠合同的数量、金额是否相互一致, 是否与记账凭证一致, 或者同类药品的市场价格是否与记账凭证一致
药房从药库领取药品的数量、金额准确	存货: 计价和分摊	财务部门核对医疗物资调拨单标明的数量是否与记账凭证一致	检查医疗物资调拨单标明的数量是否与记账凭证一致, 药品单价是否与账簿记载一致
药房卖出药品的数量、金额准确	存货: 计价和分摊 医疗业务成本: 准确性、发生	药房制定专人对HIS系统的出库情况或医疗处方进行汇总, 提交财务部门进行账务处理	检查药品出库汇总表是否与HIS系统的出库单或医疗处方一致, 记账金额是否与账簿记载一致
自行加工或委托加工发出的药品数量、金额准确	存货: 计价和分摊	财务部门核对物资调拨单数量是否与记账凭证一致	检查物资调拨单数量、金额是否与记账凭证一致, 是否与账簿记录一致
确保对外捐赠或用于免费救治发出药品的数量、金额准确	存货: 计价和分摊 医疗业务成本: 准确性、发生	财务部门核对对外捐赠、免费救治的行为是否经过授权, 核对出库单、捐赠合同、免费救治批准手续的药品数量、金额是否一致	检查对外捐赠、免费救治的行为是否经过授权, 出库单、捐赠合同、免费救治批准手续的药品数量、金额是否一致, 是否与记账凭证一致
医疗活动中内部领用药品的数量、金额准确	存货: 计价和分摊 医疗业务成本: 准确性、发生	财务部门核对开展医疗活动领用药品是否经过授权, 核对出库单、免费医疗批准手续的药品数量、金额是否一致	检查开展医疗活动领用药品是否经过授权, 核对出库单、免费医疗批准手续的药品数量、金额是否一致, 是否与记账凭证一致

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
所有成本得到有效归集	医疗业务成本：完整性	财务部门将各项支出直接或分配归属至耗用科室，不允许挂账支出	检查是否存在未归集到具体科室的挂账支出
归集的成本是真实的	存货：存在 医疗业务成本：发生	财务部门将各科室上报的支出进行归集，并定期进行汇总核对	检查各科室支出日报表，并检查定期核对记录
归集成本得到了合理分摊	医疗业务成本：准确性	财务部门根据一定方法将各项支出最终分摊至临床类科室，并复核分摊方式是否保持了一贯性	抽取若干月份，对成本分摊进行重新计算

#### 4. 固定资产循环。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(1) 立项与预算管理			
只有经管理层核准的固定资产投资预算才能执行	固定资产：存在	医院通常编制年度财务预算，包括固定资产投资计划，报上级主管机关批准	检查被审计医院的年度财务预算是否经主管机关批准。
采购申请应符合预算的范围	固定资产：存在	采购申请应由预算审核人员复核，对于年度预算内的采购给予批准	检查采购申请单是否经过预算审核人员批准
预算外购置固定资产应经过适当批准	固定资产：存在	对于预算外的采购或例外采购，由主管负责人批准	检查预算外采购或例外采购事项的采购申请单是否由主管负责人批准
所有固定资产购置行为有效执行了分级审批	固定资产：存在	按照采购资产的金額不同设定不同的采购付款审批权限，并规定了不同的供应商选择方式	检查相关文件，判断采购审批权限的设定是否明确，检查采购审批表是否按照规定的权限履行了审批程序
(2) 日常购置			
固定资产购置合同应由不同的人员复核、审批	固定资产：存在	组织资产使用部门、采购部门、财务部门、法律部门、内审部门等有关人员按照审批权限对大宗采购合同实施合同评审	检查采购合同是否履行相应的评审程序，参与评审的人员分工是否达到相互监督、稽核的目的

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
资产请购与付款由不同的人员审批和执行	固定资产：存在	采购人员不具有付款的审批权限，由采购部门提出付款申请，由财务人员负责审核，由主管负责人负责批准	检查采购付款申请表是否经过独立的稽核，是否经过不同的有关负责人审批
(3) 记录			
及时办理固定资产验收手续	固定资产：完整性	固定资产建造、安装完成后，由建设部门组织验收，办理验收手续，登记固定资产备查簿	检查验收日期与资产交接日期是否临近，检查固定资产登记簿是否与财务账面金额一致，必要时，检查固定资产
验收后的固定资产能及时入账	固定资产：完整性	固定资产验收后，将验收证明报财务部门入账	检查入账日期与验收日期是否属于同一会计期间
固定资产应移交给指定的资产保管人	固定资产：存在	固定资产验收后，由建造部门填制资产移交单，由资产管理部门确定资产保管责任人，由其签字确认	检查资产交接单是否明确资产保管责任人，资产卡片是否标明资产使用人和保管责任人
固定资产保管人应明确自己的职责和分工	固定资产：存在	医院应设定相应的固定资产管理制度，对固定资产保管员的职责和分工进行明确的规定，并要求固定资产保管员明确知悉自己的职责和分工	检查医院是否制定了相应的资产管理制度，询问固定资产管理人员是否知悉自己的职责和分工
固定资产已全部进行了正确的账务处理	固定资产：完整性	财务部门根据固定资产的不同来源确定其入账价值，并与资产管理部门核对	检查财务部门的总账及一级明细账是否与资产管理部门的二级明细账及台账相符
(4) 折旧计提			
应计提折旧的固定资产计提了折旧	累计折旧：计价和分摊	对折旧计算进行复核	检查复核记录。必要时，重新计算
折旧方法正确并保持了一贯性			
(5) 后续支出			

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
固定资产的修理改造需要经过适当的批准	固定资产：存在	预算内或计划内的大修理、更新改造和日常修理按照正常的审批手续审批	检查固定资产修理改造手续是否齐全，是否经过适当的审批
所有的紧急修理事项经过授权批准或事后批准	固定资产：存在	紧急修理事项按照特殊的审批权限和方法进行审批	检查紧急修理事项是否经过特别的审批
对资本性支出与费用性支出进行明确的划分	固定资产：计价和分摊	通常由财务部门通过大修理、更新改造和日常修理来区分资本性支出和费用性支出	检查每项固定资产修理是否进行了资本性支出和费用性支出的划分，划分标准是否合理
修理改造成本应及时入账	固定资产：完整性、计价和分摊	指定专门人员对修理改造进行跟踪管理，并负责将修理改造的财务信息反馈至财务部门入账	检查修理改造的完成日期或验收日期是否与财务记账日期属于同一会计期间
(6) 盘点与核对			
盘点计划应被所有参加盘点的人员所熟知	固定资产：存在	盘点前召开盘点计划布置会，所有参加盘点的人员应参加会议	检查盘点组织工作文件、会议纪要，必要时实际参加盘点计划布置会
盘点时一些对盘点产生影响的特殊事项应被充分考虑并采取相应的应对措施	固定资产：存在	对于图书等资产应建立图书管理目录，指定专门的图书管理员管理；对于运营租入的固定资产建立备查账管理；对运营租出固定资产应根据重要性水平，采取适当的方式盘点	检查盘点计划，评价盘点安排是否已经考虑全面；询问有关人员对特殊事项的应对措施，评价应对措施是否合理；必要时，检查固定资产
所有的资产被纳入盘点范围	固定资产：完整性、存在	在编制盘点计划时，将所有的资产纳入盘点范围，并确定相应的盘点人员、负责人及盘点方法	检查盘点计划，并将盘点范围与财务账核对，检查盘点范围有无遗漏
盘点结果经过适当的复核	固定资产：存在	盘点结束后，由专人对盘点结果进行汇总，并对财务账面差异进行核对，形成盘点报告。盘点结果要由专人负责复核，确	检查盘点结果的汇总过程是否经过适当的复核

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		保数据准确。	
盘点报告经过必要的批准	固定资产：存在	医院盘点负责人应对盘点结果及盘点差异的处理结果进行批准	检查盘点报告是否经过有关负责人批准
对盘点差异的处理计入正确的会计期间	固定资产：存在、完整性	财务部门根据盘点报告及时调整盘点截止时点的账实差异	检查盘点结果的账务处理时间是否与盘点截止时间属于同一会计期间
(7) 资产处置			
所有的处置行为应经过批准	固定资产：存在	由资产使用部门提出处置申请，资产管理部门组织技术鉴定，提出鉴定意见，由有权管理人员批准	检查处置申请表是否经过适当的批准
所有的处置应及时入账	固定资产：完整性	由财务部门负责对拟处置资产价值进行审核，负责对拟处置资产的询价进行监督，根据处置结果记账核算	检查固定资产处置方式和处置价格是否经过审核，记账日期是否与处置日期属于同一会计期间
		资产管理部门根据资产处置结果登记固定资产备查簿	检查财务账固定资产账面价值是否与固定资产备查簿价值一致，必要时，检查固定资产
所有的固定资产内部调拨应在固定资产登记簿中记录	固定资产：完整性	固定资产内部调拨时，填制内部资产调拨单，由资产管理部门监督调出部门和调入部门履行资产交接手续，并负责登录固定资产登记簿	检查固定资产调拨单和相应的交接手续是否内容一致，检查固定资产登记簿是否按照调拨单进行了变更，必要时，检查固定资产

## 二、实质性程序

### (一) 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发生，且与被审计医院有关；
- (2) 完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录；
- (3) 准确性：与交易或事项有关的金额及其他数据已恰当记录；
- (4) 截止：交易或事项已记录于正确的会计期间；
- (5) 分类：交易或事项已记录于恰当的账户。

#### 2. 期末账户余额。

- (1) 存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的；
- (2) 权利和义务：记录的资产由被审计医院拥有或控制，记录的负债是被审计医院应当履行的偿还义务；
- (3) 完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录；
- (4) 计价和分摊：资产、负债和所有者权益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，且与被审计医院有关；
- (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。

## **(二) 实质性程序示例**

鉴于《医院会计制度》和医院会计核算的特殊性，本指引仅对医院财务报表部分具有明显行业特点的项目以示例的方式进行说明。需要注意的是，由于被审计医院的情况千差万别，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医院实际情况，作出相应的调整和取舍。

### **1. 零余额账户用款额度。**

(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。

(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。

(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医院，若存款人非被审计医院，需要获取该账户户主、被审计医院和行业主管部门（或举办单位）的书面声明，并确认是否需要调整。

(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。

(5) 取得零余额账户用款额度银行账户对账单，从中提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。

(6) 检查零余额账户用款额度是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 2. 财政应返还额度。

(1) 获取或编制财政应返还额度明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查财政应返还额度余额的真实性，获取医院编制的年度经费预算及相关批准文件，核对医院财政补助收入与相关批复之间的差异；检查财政直接支付预算数与当年财政直接支付（授权支付）实际支出数的差额是否准确。必要时，向拨款部门进行函证。

(3) 检查财政应返还额度账户期后支付或额度恢复情况。

(4) 检查财政应返还额度是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 3. 应收在院病人医疗款。

(1) 获取或编制应收在院病人医疗款明细表。

①复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

②检查是否存在贷方余额的明细项目，并查明原因。必要时，提请被审计医院进行重分类调整。

③结合预收医疗款等往来项目的明细余额，检查有无同一单位或个人多处挂账、异常余额或与医院运营业务无关的其他款项。

④标识重要的欠款单位（个人）明细，计算其欠款合计数占应收医疗款余额的比例。

(2) 获取或编制应收在院病人医疗款账龄分析表。

①测试计算的准确性。

②检查原始凭证，如结算发票、收款收据、业务单据等，测试账龄核算的准确性。



(3) 抽查有关原始凭据，验证与其相关的应收在院病人医疗款的真实性。必要时，向在院病人进行函证。

(4) 抽查应收在院病人医疗款明细账，并追查至有关原始凭证，检查被审计医院有无不属于结算业务的债权。

(5) 抽查资产负债表日前后若干张记账凭证，实施截止测试，确定入账时间是否正确。

(6) 检查应收在院病人医疗款是否存在异常性减少，是否与医院床位使用情况相吻合。

(7) 检查应收在院病人医疗款中是否存在因病人已出院或死亡但账务尚未得到妥善处理的情况。

(8) 检查应收在院病人医疗款是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 4. 应收医疗款。

(1) 获取或编制应收医疗款明细表。

① 复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

② 检查是否存在贷方余额的明细项目，并查明原因。必要时，提请被审计医院进行重分类调整。

③ 结合预收医疗款等往来项目的明细余额，检查有无同一单位或个人多处挂账、异常余额或与医院运营业务无关的其他款项。

④ 标识重要的欠款单位（个人）明细，计算其欠款合计数占应收医疗款余额的比例。

(2) 获取或编制应收医疗款账龄分析表。

① 测试计算的准确性。

②检查原始凭证，如结算发票、收款收据、业务单据等，测试账龄核算的准确性。

(3) 抽查有关原始凭据，验证与其相关的应收医疗款的真实性。

(4) 向医疗保险机构进行函证。

①采用积极式函证形式向医疗保险机构进行函证，并对函证实施过程进行控制。

②对医疗保险机构回函进行分析处理。如有不符，提请被审计医院编制余额调节表，并对调节项目进行核实。

③针对无法实施函证或函证无法收回的应收医疗款实施替代审计程序。

(5) 抽查应收医疗款明细账，并追查至有关原始凭证，查证被审计医院有无不属于结算业务的债权。

(6) 抽查资产负债表日前后若干张记账凭证，实施截止测试，确定入账时间是否正确。

(7) 检查应收医疗款是否存在异常性减少，是否与医院整体运营情况相吻合。

(8) 检查应收医疗款是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 5. 坏账准备。

(1) 获取或编制坏账准备明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查应收医疗款坏账准备计提和核销的批准程序，取得书面报告等证明文件。

①检查计提坏账准备的计提方法、所依据的资料、假设及方法是否符合相关规定。

②检查坏账损失账龄是否超过3年且确实无法收回,是否按有关规定报经批准。

③检查坏账准备的具体计算和会计处理是否正确。

(3)根据账龄分析表,选取金额大于若干元的账户,逾期超过若干天的账户,以及认为必要的其他账户,复核并测试所选取账户期后收款情况;针对所选取的账户,与医院财务部门、结算收费部门人员讨论其可收回性,并复核往来函件或其他相关信息,以支持被审计医院就此作出的声明。

(4)已经确认并转销的坏账重新收回的,检查其会计处理是否正确。

(5)通过比较前期坏账准备计提数和实际发生损失数,以及检查期后事项,评价应收医疗款坏账准备计提的合理性。

(6)检查坏账准备是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 6. 库存物资。

(1)获取或编制库存物资明细表。

①复核加计是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

②检查明细账与物资管理部门辅助明细账、卡片记录是否相符。

(2)检查库存物资的入库和领用手续是否齐全,会计处理是否正确。

(3)检查库存物资与固定资产的划分是否符合规定。

(4)选取若干个样本,抽查库存物资明细账的数量与盘点记录的库存物资数量是否一致,以确定库存物资明细账的数量的准确性和完整性。

①从库存物资明细账中选取若干个样本，与盘点记录的数量相核对。

②从盘点记录中抽取若干个样本，与库存物资明细账的数量核对。

(5) 截止测试。

①库存物资入库的截止测试。

A. 在库存物资明细账的借方发生额中选取资产负债表日前后若干张、金额若干元以上的凭证，与入库记录核对，以确定库存物资入库被记录在正确的会计期间。

B. 在入库记录中选取资产负债表日前后若干张、金额若干元以上的凭证，与库存物资明细账的借方发生额进行核对，以确定库存物资入库被记录在正确的会计期间。

②库存物资出库的截止测试。

A. 在库存物资明细账的贷方发生额中选取资产负债表日前后若干张、金额若干元以上的凭证，并与出库记录核对，以确定库存物资出库被记录在正确的会计期间。

B. 在出库记录中选取资产负债表日前后若干张、金额若干元以上的凭证，与库存物资明细账的贷方发生额进行核对，以确定库存物资出库被记录在正确的会计期间。

(6) 检查库存物资的计价方法是否正确，前后期是否一致。

(7) 对盘盈、盘亏、变质、毁损等情况，检查是否根据管理权限报经批准后进行处理。

(8) 结合监盘情况，审核有无长期挂账的库存物资。如有，查明原因，必要时作出调整。

(9) 检查库存物资是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 7. 长期投资。

(1) 获取或编制长期投资明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查投资范围是否符合国家有关规定。

(3) 确定长期投资是否存在；检查其计价方法、期末余额是否正确。

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。

②如果长期投资在审计时已经售出或兑换，追查至相关原始凭证，以确认其在资产负债表日存在。

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委托理财等变相违规行为。

④向证券公司等单位获取对账单，并与明细账余额核对。同时，向证券公司等单位发函询证，以确认其存在。如有差异，查明原因，作出记录或进行适当调整。

(4) 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、售出、处置及投资收益金额是否正确，记录是否完整。

(5) 确定长期投资计价是否正确。

①检查长期投资初始计量是否正确。

②重新计算持有期间的投资收益。

(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，并提请被审计医院进行充分披露。

(7) 检查长期投资是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 8. 固定资产。

(1) 获取或编制固定资产明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 实施分析程序。

①基于对被审计医院及其环境的了解，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：计算固定资产修理及维护费用占固定资产原值的比例，并进行本期与以前各期的比较。

②确定可接受的差异额。

③将实际情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异。

④如果其差额超过可接受的差异额，调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。

⑤评估分析程序的测试结果。

(3) 检查固定资产的确认是否符合有关规定。

(4) 对固定资产进行监盘，以确定其是否存在。

(5) 检查固定资产的所有权或控制权。

①对外购的固定资产，检查是否与审批文件、采购发票、采购合同相符；对自行建造的固定资产，检查是否已办妥相关权属证明；对融资租入固定资产，检查是否与租赁协议相符；对无偿调入或接受捐赠的固定资产，检查是否与批准文件、捐赠协议相符。

②对于房产类固定资产，查阅有关的合同、产权证明、财产税单等文件。

③对汽车等运输设备，检查有关运营证件等。

④对受留置权限制的固定资产，结合有关负债项目进行检查。

(6) 检查本期固定资产的增加。

①询问管理层当期固定资产的增加情况，并与获取或编制的固定资产明细表进行核对。

②检查本期增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

A. 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；大型医疗设备等固定资产的购建是否经有关部门批准，会计处理是否正确；对于一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，是否按照同类或类似资产价格的比例对购置成本进行分配，分别确定各项固定资产成本。

B. 对于在建工程和基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、基建工程的相关记录是否核对相符，是否与竣工决算、验收和移交报告一致。

C. 对于更新改造增加的固定资产，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，提请被审计医院适当调整。

D. 对于融资租赁增加的固定资产，检查是否按规定报行业主管部门(或举办单位)和财政部门审批；大型医疗设备等固定资产的租赁，是否符合区域卫生规划，是否经有关部门批准；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。

E. 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。

F. 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，核对其成本是否根据同类或类似资产市场价格确定，检查会计处理是否正确。

（7）检查本期固定资产的减少。

①检查出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损时，是否按照有关规定进行处理，审批手续是否齐全，会计处理是否正确。

②检查盘亏的固定资产是否根据规定的管理权限报经批准，会计处理是否正确。

③检查因修理或更新改造而停止使用的固定资产的会计处理是否正确。

④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。

（8）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，同时提请被审计医院作恰当披露。

（9）检查固定资产是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 9. 累计折旧。

（1）获取或编制累计折旧明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。



(2) 检查被审计医院制定的折旧方法是否符合相关规定。

(3) 复核本期折旧费用的计提和分配。

①检查折旧范围是否正确，是否存在对图书计提折旧的情况。

②检查被审计医院折旧政策前后期是否一致。

③复核本期折旧费用的计提是否正确。

④检查折旧费用的分配方法是否合理，是否与上期一致。

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。

⑦检查累计折旧的减少是否合理，会计处理是否正确。

(4) 检查累计折旧是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

10. 基建工程。

(1) 获取或编制基建工程明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 实施分析程序。

①基于对被审计医院及其环境的了解，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，并与被审计医院实际的借款费用资本化情况进行比较。

②确定可接受的差异额。

③将实际情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异。

④如果其差额超过可接受的差异额，调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。

⑤评估分析程序的测试结果。

(3) 检查基建工程的本期增加。

①询问管理层当期基建工程的增加情况，并与获取或编制的基建工程的明细表进行核对。

②检查基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。

③查阅医院资本支出预算、相关会议决议等，检查当期增加的基建工程是否全部得到记录。

④检查当期增加的基建工程的原始凭证是否完整，计价是否正确。

(4) 检查基建工程的本期减少。

①了解基建工程结转固定资产的政策，并结合固定资产审计，检查基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基建工程而少计折旧的情形。

②检查基建工程其他减少的入账依据是否充分，会计处理是否正确。

(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。

(6) 实施基建工程实地检查程序。查看基建工程的工程进度，检查是否存在停建的基建工程。

(7) 检查基建工程是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

11. 无形资产。

(1) 获取或编制无形资产明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查无形资产的确认是否符合有关规定。

(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，并由被审计医院拥有或控制。

(4) 检查本期无形资产的增加。

①对于外购的无形资产，通过核对采购合同、发票等资料，检查其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备，会计处理是否正确。

②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。

③对于接受捐赠的无形资产，获取捐赠协议等资料，检查是否按捐赠方提供的资料或同类无形资产估价计价，会计处理是否正确。

(5) 检查本期无形资产的减少。

①检查转让无形资产时，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。

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。

③检查对于预期不能为医院带来服务潜力或经济利益的无形资产的核销，预期依据、方式和标准是否合理，是否履行了报批手续。

(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，同时提请被审计医院作恰当披露。

(7) 检查无形资产是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

12. 累计摊销。

(1) 获取或编制累计摊销明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查被审计医院制定的摊销方法是否符合相关规定。

(3) 与“待冲基金”、“医疗业务成本”、“管理费用”等科目的发生额进行勾稽。

(4) 检查累计摊销的减少是否合理，会计处理是否正确。

(5) 检查累计摊销是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

### 13. 应缴款项。

(1) 获取或编制被审计医院应缴款项明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 结合对其他应付款等往来项目的明细余额的检查，检查有无与应缴入国库或应上缴行政主管部门的款项有关的款项。

(3) 检查是否有与应缴入国库或应上缴行政主管部门的款项无关的款项误记入本项目。

(4) 与“固定资产清理”、“无形资产”等科目的发生额进行勾稽。

(5) 检查应缴款项是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

### 14. 预收医疗款。

(1) 获取或编制预收医疗款明细表。

①复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

②检查是否存在借方余额的明细项目，并查明原因。必要时，提请被审计医院进行重分类调整。

③结合对应收医疗款等往来款项目的明细余额，检查有无同一单位或个人多处挂账、异常余额或与医院运营业务无关的其他款项。

(2) 检查预收医疗款余额是否存在异常变动，分析异常变动原因。

(3) 检查预收医疗款长期挂账的原因。

(4) 抽查与预收医疗款有关的收款凭证、住院手续，检查预收医疗款是否及时、足额入账。

(5) 检查住院病人办理出院手续、结算医疗费时，是否及时转销预收医疗款。

(6) 抽查预收医疗款转销的原始凭据，以确定预收医疗款的减少是否是正常的住院病人出院结算医疗费所致。

(7) 必要时，对预收医疗款进行函证。注册会计师需要特别关注在函证无效的情况下，实施的替代审计程序是否可以获取充分、适当的审计证据。

(8) 通过截止性测试，以确定预收医疗款是否已计入恰当期间。

(9) 检查预收医疗款是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 15. 事业基金。

(1) 获取或编制事业基金明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 获取与事业基金变动有关的会议纪要、会议决议以及行业主管部门（或举办单位）的批复等文件资料，检查账务处理是否与相关文件一致，并更新永久性档案。

(3) 检查与事业基金本期增减变动相关的文件、凭证，检查会计处理是否正确：

①科教项目结项后如有结余资金，并解除限定可以转入事业基金的，是否根据有关规定转入。

②事业基金用于弥补亏损时，最高限额是否为事业基金扣除医院非财政补助资金和科教项目资金形成的固定资产、无形资产等资产净值。

③医院年终结账时，对于需要调整以前年度结余的事项，除国家另有规定外，是否通过事业基金进行核算。

(4) 检查事业基金是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 16. 专用基金。

(1) 获取或编制专用基金明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 获取与专用基金变动有关的会议纪要、会议决议以及行业主管部门（或举办单位）的批复等文件资料，检查账务处理是否与相关文件一致，并更新永久性档案。

(3) 检查与专用基金本期增减变动相关的文件、凭证，检查会计处理是否正确。

①检查专用基金的计提基数、计提比例是否符合有关规定。

②检查专用基金的减少是否符合有关规定。职工福利基金是否专门用于职工集体福利设施和集体福利待遇支出；医疗风险基金是否专门用于医院购买医疗风险保险发生的支出或实际发生的医疗事故赔偿；其他专用基金是否专款专用。取得相关会议纪要、会议决议并予以核查，检查有关会计处理是否正确。

(4) 检查专用基金是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 17. 待冲基金。

(1) 获取或编制待冲基金明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查与待冲基金本期增减变动相关的文件、凭证，检查会计处理是否正确：

①结合固定资产和无形资产科目的审计，检查使用财政补助资金和科教项目资金为购建固定资产、无形资产发生支出时会计处理是否正确。

②结合累计折旧和累计摊销科目的审计，检查财政补助、科教项目资金形成的固定资产、无形资产计提折旧、摊销以及对外投资或处置财政补助、科教项目资金形成的资产时会计处理是否正确。

(3) 检查待冲基金是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 18. 财政补助结转（余）。

(1) 获取或编制财政补助结转（余）明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 结合财政项目补助收入和财政项目补助支出科目的审计，检查会计处理是否正确。

(3) 结合医疗业务成本、管理费用及本期结余科目的审计，检查记入“财政补助结转——基本支出结转”是否是按“财政补助收入——基本支出”明细科目本年发生额减去“医疗业务成本”、“管理费用”科目下“财政基本补助支出”备查簿中登记的本年发生额合计后的金额入账，会计处理是否正确。

(4) 检查年末是否按照规定, 将“财政补助结转——项目支出结转”明细科目中符合财政补助结余资金性质的对应项目的贷方余额转入“财政补助结余”明细科目。

(5) 结合“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目的审计, 检查按规定向行业主管部门(或举办单位)等上缴财政补助结转和结余资金、注销财政补助结转和结余额度等时的会计处理是否正确。

(6) 检查财政补助结转(余)是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 19. 科教项目结转(余)。

(1) 获取或编制科教项目结转(余)明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 结合科教项目收入和科教项目支出科目的审计, 检查科教项目结转本期增加及减少的会计处理是否正确。

(3) 检查科教项目结项后如有结余资金并按规定留归本单位使用的, 是否正确将其结转入事业基金。

(4) 检查科教项目结转(余)是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 20. 医疗收入。

(1) 获取或编制医疗收入明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

##### (2) 实质性分析程序。

① 针对已识别需要运用分析程序的有关项目, 并基于对被审计医院及其环境的了解, 通过进行以下比较, 同时考虑有关数据间关系的影响, 建立有关数据的期望值:



A. 将本期的医疗收入主要项目与上期的医疗收入主要项目进行比较，分析医疗收入的结构和价格变动是否异常，并分析异常变动的原因。

B. 结合本期医疗收入主要项目的业务量及收费标准，与相应已确认的医疗收入进行比较，检查是否存在重大差异，查明原因。

C. 计算本期医疗收入主要项目的毛利率，与上期比较，检查是否存在异常，各期之间是否存在重大波动，查明原因。

D. 比较本期各月医疗收入主要项目收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合医院季节性、周期性的运营规律，查明异常现象和重大波动的原因。

E. 将本期医疗收入主要项目的毛利率与同行业医院进行对比分析，检查是否存在异常。

②确定可接受的差异额。

③将实际的情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异。

④如果其差额超过可接受的差异额，调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。

⑤评估分析程序的测试结果。

(3) 检查医院医疗收入的确认条件和方法是否符合相关规定，是否以医疗服务收费结算记录为依据确认，前后期是否一致；检查周期性、偶然性的收入是否符合既定的收入确认原则和方法。

(4) 获取医院服务价格和药品价格目录，抽查价格是否符合价格政策，实际结算价格与价格表是否一致，有无以低价或高价结算的情况；相关价格折扣或优惠有无较完整的内部审批程序，账务处理是否适当。

(5) 结合医院存货和医疗业务成本的审计，根据医院药品销售的相关数量，检查销售数量与药品发出数量之间是否存在一定的对应关系。存在重大差异的，追查差异原因及账务处理的适当性。

(6) 抽取若干张药品发货单，审查发货日期、品名、数量等是否与收费票据、记账凭证等一致。

(7) 抽取若干张药品收入记账凭证，审查入账日期、品名、数量、单价、金额等是否与收费票据、药品发货单等一致。

(8) 抽取若干张医疗相关业务单据，审查日期、项目、服务内容等是否与收费票据、记账凭证等一致。

(9) 抽取若干张医疗收入记账凭证，审查入账日期、项目、服务内容、单价、金额等是否与收费票据、相关业务单据等一致。

(10) 结合对往来账的审计，检查是否存在医疗收入虚增情况。

(11) 收入的截止测试。

①通过测试资产负债表日前后若干天且金额大于某数额的药品发货单据，将银行存款、应收款项和收入明细账进行核对；同时，从银行存款、应收款项和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天且金额大于某数额的凭证，与药品发货单据核对，以确定药品收入是否存在跨期现象。

②通过测试资产负债表日前后若干天且金额大于某数额的业务结算单据，将银行存款、应收款项和收入明细账进行核对；同时，从银行存款、应收款项和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天且金额大于某数额的凭证，与业务结算单据核对，以确定医疗服务收入是否存在跨期现象。

③复核资产负债表日前后药品销售和药品发货水平，确定业务活动水平是否异常（如与正常水平相比），并考虑是否有必要追加截止性测试程序。

④复核资产负债表日前后医疗服务业务量水平，确定业务活动水平是否异常（如与正常水平相比），并考虑是否有必要追加截止性测试程序。

⑤取得资产负债表日后所有的收入冲回记录，检查是否存在提前确认收入的情况。

⑥结合对资产负债表日应收款项的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额偶发性收入。

（12）存在收入冲回的，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。

（13）检查医疗收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 21. 财政补助收入。

（1）获取或编制财政补助收入明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

（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。

（3）获取医院编制的年度经费预算，以及行业主管部门（或举办单位）、财政部门关于经费预算的批复，核对医院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。

(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和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。

(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。必要时，对本期财政补助收入总额进行函证。

(6) 实施截止性测试，以确定财政补助收入是否存在跨期现象。

(7) 存在财政补助收入退回的，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。

(8) 检查财政补助收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 22. 科教项目收入。

(1) 获取或编制科教项目收入明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查科教项目收入的确认条件、方法是否符合有关规定，前后期是否一致；检查周期性、偶然性的收入是否符合既定的收入确认原则和方法。

(3) 获取医院的科研项目、教学项目申请经费报告，以及相关主管部门关于科教经费的批复，核对医院科教项目收入与相关部门批复之间的差异，检查差异原因，差异的账务处理是否恰当。

(4) 检查各项科教项目收入的真实性。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。

(5) 结合对往来账相关科目的审计，检查是否存在应计入科教项目收入而在往来款挂账的情况。必要时，提请被审计医院进行调整。

(6) 必要时, 对本期科教项目收入进行函证。

(7) 实施截止性测试, 以确定科教项目收入是否存在跨期现象。

(8) 存在科教项目收入退回的, 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。

(9) 检查科教项目收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

### 23. 其他收入。

(1) 获取或编制其他收入明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(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。

(3) 检查培训收入、租金收入, 检查相关合同和协议, 复核金额计算及账务处理是否正确。

(4) 检查食堂收入。检查食堂的相关记录及其他原始凭证, 审核其内容的真实性和依据的充分性, 检查会计处理是否符合相关规定。

(5) 检查投资收益。结合长期投资、短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。

(6) 检查财产物资盘盈收入。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。

(7) 检查捐赠收入。检查相关的原始凭证、金额计算及账务处理是否正确。

(8) 检查无法支付的应付款项。结合应付款项等的审计及应付款项等询证函的回函情况,检查金额计算是否正确,是否获得必要审批程序,抽查相关原始凭证,审核其内容的真实性和依据的充分性,检查会计处理是否符合相关规定。

(9) 检查银行存款利息收入。结合银行存款的审计,检查银行对账单及利息凭证。

(10) 抽取资产负债表日前后若干天的若干张凭证,实施截止性测试,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,提请被审计医院作必要调整。

(11) 检查其他收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

#### 24. 医疗业务成本。

(1) 获取或编制医疗业务成本明细表,复核加计是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 将医疗业务成本中的人员经费、耗用的药品及卫生材料费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他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。

(3) 比较本期与上期各月医疗业务成本的波动趋势,并查明异常情况的原因。

(4) 检查医疗业务成本的内容是否符合有关规定,是否存在将使用财政补助或科教拨款发生的支出计入医疗业务成本的情况;检查计算方法前后期是否一致。

(5) 针对医疗业务成本中重大调整事项、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。

(6) 结合相关项目的审计, 判断被审计医院是否存在将应计入医疗业务成本的项目计入存货成本、财政项目补助支出、科教项目支出、管理费用、其他支出, 或将应计入管理费用、科教项目支出、其他支出的项目计入医疗业务成本等情况。

(7) 实施截止性测试, 以确定医疗业务成本是否存在跨期现象。

(8) 检查人员经费是否符合有关部门制定的控制指标。

(9) 检查医疗业务成本是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 25. 财政项目补助支出。

(1) 获取或编制财政项目补助支出明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 比较本期与上期各月财政项目补助支出的波动趋势, 并查明异常情况的原因。

(3) 检查财政项目补助支出的内容是否符合有关规定, 计算方法前后期是否一致。对于用于购建固定资产、无形资产等发生的支出, 结合相应的资产科目的审计, 检查是否同时计入净资产, 按规定分期结转。

(4) 复核财政项目补助支出明细表明细项目划分的合规性。

(5) 针对财政项目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。

(6) 结合相关项目的审计, 判断被审计医院是否存在将应计入财政项目补助支出的项目计入医疗业务成本、科教项目支出、管理费用、其他支出等, 或将应计入医疗业务成本、科教项目支出、管理费用、其他支出等的项目计入财政项目补助支出等情况。

(7) 实施截止性测试, 以确定财政项目补助支出是否存在跨期现象。

(8) 检查财政项目补助支出是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 26. 科教项目支出。

(1) 获取或编制科教项目支出明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 比较本期与上期各月科教项目支出的波动趋势, 并查明异常情况的原因。

(3) 检查科教项目支出的内容是否符合有关规定, 计算方法前后期是否一致。对用于购建固定资产、无形资产等发生的支出, 结合相应的资产科目的审计, 检查是否同时计入净资产, 按规定分期结转。

(4) 针对科教项目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。

(5) 结合相关项目的审计, 判断被审计医院是否存在将应计入科教项目支出的项目计入医疗支出、管理费用、其他支出等, 或将应计入医疗支出、管理费用、其他支出等的项目计入科教项目支出等情况。

(6) 实施截止性测试, 以确定科教项目支出是否存在跨期现象。

(7) 检查科教项目支出是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 27. 管理费用。

(1) 获取或编制管理费用明细表, 复核加计是否正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。



(2) 将管理费用中的人员经费、固定资产折旧、无形资产摊销等项目与各有关账户进行核对,分析其勾稽关系的合理性,并作出相应记录。

(3) 比较本期与上期各月管理费用的波动趋势,并查明异常情况的原因。

(4) 检查管理费用的内容是否符合有关规定。

(5) 结合相关项目的审计,判断被审计医院是否存在将应计入管理费用的项目计入医疗业务成本、科教项目支出、其他支出等,或将应计入医疗业务成本、科技项目支出、其他支出等的项目计入管理费用等情况。

(6) 检查聘请中介机构费、咨询费,确定是否按合同规定支付费用,有无涉及到诉讼及赔偿款项支出。

(7) 检查诉讼费用并结合或有事项审计,确认涉及的相关重大诉讼事项是否已在财务报表附注中进行披露,还需进一步关注诉讼状态,判断有无或有负债,或是否存在损失已发生而未入账的事项。

(8) 复核本期发生的税费是否正确。

(9) 针对管理费用中的重要或异常项目,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。

(10) 实施截止性测试,以确定管理费用是否存在跨期现象。

(11) 检查管理费用是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 28. 其他支出。

(1) 获取或编制其他支出明细表,复核加计是否正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 获取培训支出的审批资料，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。

(3) 将其他支出中的出租固定资产折旧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。

(4) 结合应交税费的审计，分析营业税、城市维护建设税、教育费附加等税费计算是否正确。

(5) 获取捐赠支出的相关决议，检查会计处理是否正确。

(6) 对于非常损失，检查被审计医院实际损失和保险理赔情况及审批文件，检查会计处理是否正确。

(7) 对因财产物资盘亏、毁损发生的净损失，检查是否按管理权限报经批准后处理，会计处理是否正确。

(8) 实施截止性测试，以确定其他支出是否存在跨期现象。

(9) 检查其他支出是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

## 第七章 审计报告

审计报告是注册会计师根据审计准则和本指引的规定, 在实施审计工作的基础上对被审计医院财务报表发表审计意见的书面文件。注册会计师需要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, 注册会计师需要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。在与被审计医院管理层沟通后, 确定出具审计报告的意见类型。

在对财务报表形成审计意见时, 注册会计师需要根据已获取的审计证据, 评价财务报表是否按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制, 以合理保证财务报表整体不存在重大错报。评价时需要考虑下列事项:

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

(1) 财务报表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、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法规的规定, 并适合被审计医院的具体情况。

(3) 管理层作出的会计估计是否合理。

(4) 财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。

(5) 财务报表是否作出充分披露, 使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) 财务报表使用的术语(包括每一财务报表的标题)是否适当。

2. 财务报表是否实现公允反映:

(1) 财务报表的整体列报、结构和内容是否合理。

(2) 财务报表是否公允地反映了相关交易和事项。

3. 财务报表是否恰当提及或说明适用的事业单位会计准则、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法规。

## 二、审计报告的基本内容

审计报告需要包括下列要素: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

审计报告的标题需要统一规范为“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医院的股东或治理层。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. 指出被审计医院的名称。
2. 说明财务报表已经审计。
3. 指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称。
4. 提及财务报表附注和财务情况说明书。
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、《医院会计制度》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。

#### **（五）注册会计师的责任段**

注册会计师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。

注册会计师按照审计准则和本指引的规定执行了审计工作。审计准则和本指引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。

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。

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。

如果结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，注册会计师需要删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。

## **（六）审计意见段**

审计意见段需要说明，被审计医院财务报表是否在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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医院的财务状况和业务开展成果。

## **（七）其他报告责任段**

除审计准则和本指引规定的对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行其他报告责任，需要在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题。同时，审计报告需要区分为“对财务报表出具的审计报告”和“按照相关法律法规的要求报告的事项”两部分。如行业主管部门（或举办单位）、财政部门要求报告被审计医院预算执行情况、成本报表、绩效考核报表等情况。

## **（八）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。

## **（九）会计师事务所的名称、地址及盖章**

审计报告需要载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

## **（十）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：

1. 构成整套财务报表的所有报表已编制完成。

2. 被审计医院的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

### 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）无保留意见的审计报告

如果认为被审计医院的财务报表同时符合下列条件，注册会计师需要出具无保留意见的审计报告：

1. 被审计医院财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了被审计医院的财务状况和业务开展成果。

2. 注册会计师已按照审计准则和本指引的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

无保留意见审计报告的参考格式如下：

## 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 医院财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助

收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书。

#### （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 医院管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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和医院财务报表审计指引的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则和医院财务报表审计指引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 医院财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 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）

中国注册会计师：×××  
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××  
（签名并盖章）

中国××市

二〇×二年×月×日

### （二）保留意见的审计报告

如果在获取充分、适当的审计证据后，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；或无法获取充分、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，但不具有广泛性时，注册会计师需要发表保留意见。

保留意见审计报告（审计范围受到限制）的参考格式如下：

## 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 医院财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书。

### （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 医院管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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和医院财务报表审计指引的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则和医院财务报表审计指引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）导致保留意见的事项

ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的存货余额为 × 万元，占资产总额的 × %。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”段所述事项可能产生的影响外，ABC 医院财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 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 × 二年 × 月 × 日

### （三）否定意见的审计报告

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，注册会计师需要发表否定意见。

否定意见审计报告的参考格式如下：

## 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 医院财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书。

#### （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 医院管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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和医院财务报表审计指引的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则和医院财务报表审计指引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）导致否定意见的事项

如财务报表附注×所述，ABC医院的成本未按事业单位会计准则和《医院会计制度》核算，导致20×1年度多结转医疗成本×万元。如果进行正确结转，将增加本期结余×万元，从而导致ABC医院亏损×万元转变为盈利×万元。

### （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医院的财务报表没有在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，未能公允反映ABC医院20×1年12月31日的财务状况以及20×1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)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国 × × 市

二〇 × 二年 × 月 × 日

#### (四) 无法表示意见的审计报告

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且具有广泛性,注册会计师需要发表无法表示意见。

在极其特殊的情况下,可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据,但由于不确定事项之间可能存在相互影响,以及可能对财务报表产生累积影响,不可能对财务报表整体形成审计意见。在这种情况下,注册会计师需要发表无法表示意见。

无法表示意见审计报告的参考格式如下:

## 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 医院财务报表,包括 20 × 1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20 × 1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助

收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书。

#### （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 医院管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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和医院财务报表审计指引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

如财务报表附注×所述，20×1年ABC医院设立了×家分院。但ABC医院未将上述分院的财务数据汇总至ABC医院的财务报表，也拒绝向我们提供。如果将上述分院的财务数据汇总至ABC医院的财务报表，预计ABC医院的财务报表的多个报表项目将受到重大影响。

#### （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医院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)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国 × × 市

二〇 × 二年 × 月 × 日

#### **(五) 带强调事项段的审计报告**

遇到下述情况时,注册会计师需要考虑是否增加强调事项段:

1. 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性。
2. 提前应用(在允许的情况下)对财务报表有广泛影响的新会计准则。

3. 存在已经或持续对被审计医院财务状况产生重大影响的特大灾难。

4. 存在《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》第十九条第(二)项、《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第十八条、《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十五条第(二)项和第十九条、《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》第十五条规定的情形。

需要注意的是,强调事项段的过多使用会降低注册会计师沟通所强调事项的有效性。此外,与财务报表中的列报或披露相比,在强调事项段中包括过多的信息,可能隐含着这些事项未被恰当列报或披



露。因此，审计准则规定将强调事项段的使用限制在财务报表已列报或披露的事项上。

带强调事项段的无保留意见审计报告的参考格式如下：

## 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 医院财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书。

#### （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 医院管理层的责任，这种责任包括：（1）按照事业单位会计准则、《医院会计制度》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和医院财务报表审计指引的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则和医院财务报表审计指引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 医院财务报表在所有重大方面按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制，公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 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 医院提出的诉讼尚在审理当中，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)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×  
(签名并盖章)

中国 × × 市

二〇 × 二年 × 月 × 日

### (六) 带其他事项段的审计报告

遇到下述情况时,注册会计师需要考虑是否增加其他事项段:

1. 与财务报表使用者理解与审计工作相关的情形。

在极其特殊的情况下,即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性,注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下,注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段,解释为何不能解除业务约定。

2. 与财务报表使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形。

(1) 法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项,以进一步解释注册会计师在财务报表审计中的责任或审计报告。在这种情况下,注册会计师可以使用一个或多个子标题来描述这些事项。

(2) 增加其他事项段不涉及以下两种情形:

①除根据审计准则的规定有责任对财务报表出具审计报告外,注册会计师还有其他报告责任(参见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》中“其他报告责任”部分)。

②注册会计师可能被要求实施额外规定的审计程序并予以报告，或对特定事项发表意见。

### 3. 限制审计报告分发和使用的情形。

为特定目的编制的财务报表可能按照通用目的编制基础编制，因为财务报表特定使用者已确定这种通用目的财务报表能够满足他们对财务信息的需求。由于审计报告旨在提供给特定使用者，注册会计师可能认为在这种情况下需要增加其他事项段，说明审计报告只是提供给财务报表预期使用者，不应被分发给其他机构或人员或者被其他机构或人员使用。

## 第八章 附 则

本指引自 2011 年 7 月 1 日起施行。

# 附录 1：审计业务约定书参考格式（适用于被审计医院直接委托）

## 审计业务约定书

甲方：ABC 医院

乙方：××会计师事务所

兹由甲方委托乙方对 20×1 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、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书进行审计。

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、《医院会计制度》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 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 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、《医院会计制度》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、《医院会计制度》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 20×2 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，也应及时提供），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. 为满足乙方对甲方合并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）和医院财务报表审计指引的规定执行审计工作。审计准则和医院财务报表审计指引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，即使按照审计准则和医院财务报表审计指引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 20×2 年×月×日前出具审计报告。

6. 除下列情况外，乙方需要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××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和医院财务报表审计指引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，需要事先通知乙方，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 医院(盖章)

××会计师事务所(盖章)

授权代表：（签名并盖章）

二〇×二年×月×日

授权代表：（签名并盖章）

二〇×二年×月×日

## 附录 2：审计业务约定书参考格式（适用于第三方委托）

### 审计业务约定书

甲方：ABC 医院

乙方：××会计师事务所

丙方：×××

兹由丙方委托乙方对甲方 20×1 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. 乙方接受丙方委托，对甲方按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表和 20×1 年度的收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及财务报表附注和财务情况说明书进行审计。

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、《医院会计制度》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 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 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、《医院会计制度》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、《医院会计制度》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 20×2 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，也应及时提供），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. 为满足乙方对甲方合并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. 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）和医院财务报表审计指引的规定执行审计工作。审计准则和医院财务报表审计指引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，即使按照审计准则和医院财务报表审计指引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 20×2 年×月×日前出具审计报告。

6. 除下列情况外，乙方需要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、丙方的责任**

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。同时，丙方还要负责监督甲方切实履行其责任。

#### **五、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. 丙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，乙丙双方应通过协商，相应调整本部分第1段所述的审计费用。

4. 如果由于无法预见及甲方不配合等原因，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，丙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，丙方应另行向乙方支付人民币××元的补偿费，该补偿费应于丙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）由丙方承担。

## **六、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和医院财务报表审计指引规定的格式和类型出具审计报告。

2. 乙方向丙方致送审计报告一式×份。

3. 丙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。当丙方认为有必要修改会计数据、报表附注和所作的说明时，需要事先通知乙方，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。

## **七、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、六、八、九、十、十一项并不因本约定书终止而失效。

## 八、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，乙、丙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。

## 九、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，乙方可以采取向丙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。

## 十、违约责任

甲、乙、丙三方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

## 十一、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。

## 十二、对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙、丙三方各执一份，具有同等法律效力。

甲方：ABC 医院（盖章）

授权代表：（签名并签章）

二〇×二年×月×日

乙方：××会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并签章）

二〇×二年×月×日

丙方：×××（盖章）

授权代表：（签名并签章）

二〇×二年×月×日