

医院财务报表审计指引

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇一〇年一月十五日

目 录

第一章 总 则	1
一、制定目的与依据	1
二、相关定义	1
三、被审计医院管理层的责任	1
四、注册会计师的责任	1
五、职业道德要求	1
六、职业怀疑态度	2
七、审计目标	2
八、总体要求	2
九、合理保证	2
十、适用范围	3
第二章 初步业务活动	4
一、初步业务活动的目的	4
（一）初步业务活动的基本要求	4
（二）开展初步业务活动需要考虑的特殊事项	4
二、初步业务活动的内容	4
（一）实施相应的质量控制程序	4
（二）就业务约定条款与被审计医院达成一致理解	5
三、审计业务约定书	5
（一）签订审计业务约定书的总体要求	5
（二）审计业务约定书的内容	5
第三章 审计计划	8
一、总体审计策略	8
（一）审计范围	8
（二）审计时间	8
（三）审计方向	9

(四) 审计资源调配.....	10
二、具体审计计划.....	11
(一) 风险评估程序.....	11
(二) 计划实施的进一步审计程序.....	11
(三) 计划实施的其他审计程序.....	12
三、更改审计计划.....	12
第四章 风险评估	13
一、了解被审计医院及其环境.....	13
(一) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素.....	13
(二) 被审计医院的性质.....	14
(三) 医院对会计政策的选择与运用.....	16
(四) 被审计医院的目标、战略以及相关业务风险.....	18
(五) 被审计医院财务活动结果的衡量与评价.....	18
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) 可能表明被审计医院存在重大错报风险的事项和情况.....	19
(三) 识别与评估的重大错报风险.....	20
(四) 需要特别考虑的重大错报风险.....	21
(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险.....	22
(六) 对风险评估的修正.....	22
第五章 了解内部控制	24
一、内部控制要素.....	24
(一) 控制环境.....	25
(二) 风险评估过程.....	26
(三) 信息系统与沟通.....	26
(四) 控制活动.....	27
(五) 对控制的监督.....	27
二、了解和评价业务层面的内部控制活动和信息系统.....	28
(一) 了解业务流程的主要步骤.....	28
(二) 确定错报可能发生的环节.....	34

(三) 了解和识别相关控制.....	41
(四) 执行穿行测试.....	41
第六章 进一步审计程序	42
一、控制测试.....	42
(一) 一般要求.....	42
(二) 控制测试的程序.....	44
二、实质性程序.....	63
(一) 一般要求.....	63
(二) 审计目标.....	65
(三) 实质性程序.....	66
第七章 审计报告	83
一、完成审计工作.....	83
二、审计报告的基本内容.....	83
三、审计报告的类型.....	85
(一) 无保留意见的审计报告.....	85
(二) 带强调事项段的审计报告.....	87
(三) 保留意见的审计报告.....	89
(四) 否定意见的审计报告.....	90
(五) 无法表示意见的审计报告.....	92
第八章 专项审核	94
一、审计报告使用者特别要求.....	94
(一) 财政补助.....	94
(二) 成本核算.....	97
二、专项审核报告.....	101
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)	108
附录 2: 审计业务约定书参考格式 (适用于第三方委托)	113

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）和有关文件（待定），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疗机构，包括综合医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院、卫生院等。

本指引中所称财务报表，是指反映医院某一特定日期的财务状况和某一会计期间的收入费用、现金流量、预算收支执行情况等会计信息的书面文件。具体包括资产负债表、收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表和有关附表及其附注。

三、被审计医院管理层的责任

根据《中华人民共和国会计法》、《事业单位财务规则》、《医院会计制度》以及国家其他有关法律法规的规定，如实编制财务报表，是被审计医院管理层的责任。这种责任包括：

- （一）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
- （二）选择和运用恰当的会计政策；
- （三）作出合理的会计估计。

四、注册会计师的责任

按照审计准则的要求，对被审计医院财务报表进行审计，发表审计意见，出具审计报告，是注册会计师的责任。

五、职业道德要求

注册会计师执行医院财务报表审计业务，应当遵守中国注册会计师职业道德守则，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的涉密信息保密。

六、职业怀疑态度

在计划和实施医院财务报表审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，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。

注册会计师应当以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或管理层和治理层提供信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

七、审计目标

医院财务报表审计的目标，是注册会计师通过实施审计工作对医院财务报表的下列方面发表审计意见：

（一）是否按照《事业单位财务规则》、《医院会计制度》及国家其他有关法律、法规的规定编制；

（二）是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、收入费用、现金流量以及预算收支执行情况。

八、总体要求

注册会计师应当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，注册会计师应当与被审计医院就业务性质、审计范围、时间要求、审计收费、审计报告的格式和内容，以及审计报告的分发和使用等达成一致意见并签订业务约定书。

执行医院财务报表审计业务时，注册会计师应当实施风险评估程序，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，注册会计师还应当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、合理保证

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，能够对医院财务报表不存在重大错报获取合理保证。

由于审计中存在的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力，注册会计师不能对医院财务报表不存在重大错报获取绝对保证。

十、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，对于未规范部分，注册会计师应当遵守相关审计准则的规定。

注册会计师在对执行《医院会计制度》的其他医疗卫生机构进行财务报表审计时，可参照本指引。

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. 注册会计师已具备执行业务所需要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影响注册会计师承接该项业务意愿的情况；
3. 与被审计医院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. 分派了解医疗卫生行业特点、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，分派具有适当经验的、专业胜任能力较强的人员；
3. 根据会计师事务所所有接受医院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开展初步业务活动。在首次接受审计委托时，注册会计师应当执行针对建立有关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，注册会计师应当执行针对保持客户关系和具体审计业务的质量控制程序。总体来讲，注册会计师在首次接受审计委托和连续审计时，均应当考虑下列主要事项：

1. 被审计医院关键管理人员和治理层是否诚信

注册会计师应当与被审计医院管理层和治理层直接沟通，必要时，与被审计医院的上级主管部门或其他有关部门的人员进行沟通，或者查阅相关资料，分析判断被审计医院关键管理人员和治理层的诚信情况。

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应当具备财务、会计、审计方面的知识及经验外，还应当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内容，在评价专业胜任能力时，注册会计师应当考虑是否已具备了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，注册会计师还应当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。

3. 会计师事务所和项目组能否遵守职业道德守则

评价遵守职业道德守则的情况也是一项非常重要的初步业务活动。质量控制准则对包括独立性在内的有关职业道德问题提出了要求，注册会计师应当按照其规定执行。在承接业务时，注册会计师应当考虑是否存在影响会计师事务所和项目组遵守职业道德守则的因素。

在审计过程中，由于情况会发生变化，注册会计师对上述主要事项的考虑应当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极大疑虑，则注册会计师需要针对这一新情况，考虑并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其客户关系。

（二）就业务约定条款与被审计医院达成一致理解

在作出接受或保持客户关系及接受业务委托的决策后，注册会计师应当按照审计准则的规定，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）签订审计业务约定书的总体要求

会计师事务所应当在审计业务开始前，与委托人签订审计业务约定书。如果委托人不是被审计医院，在签订审计业务约定书前，会计师事务所应当与委托人、被审计医院就审计业务约定相关条款进行充分沟通，并达成一致意见。

（二）审计业务约定书的内容

审计业务约定书的内容，包括审计业务约定书的必备条款和应当考虑增加的其他条款。

1. 审计业务约定书的必备条款

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，但应当包括下列主要方面：

（1）财务报表审计的目标。财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，是否在所有重大方面公允地反映被审计医院的财务状况、收入费用、现金流量、预算收支执行情况以及基本建设资金与其使用情况发表审计意见；

（2）管理层对财务报表的责任。按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是被审计医院管理层的责任；

（3）管理层编制财务报表采用的《事业单位财务规则》和《医院会计制度》；

（4）审计范围，包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则。审计范围是指为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和；

（5）执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求；

（6）审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式；

（7）由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险；

（8）管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助；

（9）注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息；

（10）管理层对建立和维护有效的内部控制的责任；

（11）管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认；

（12）注册会计师对执业过程中获知的涉密信息保密；

（13）审计收费，包括收费的计算基础和收费安排。在签订审计业务约定书前，注册会计师应当与委托人商定审计收费。在确定收费时，注册会计师应当考虑以下因素：审计服务所需的知识和技能；所需专业人员的数量、水平和经验；每一专业人员提供服务所需的时间；提供审计服务所需承担的责任；各地有关审计收费标准的规定；

（14）违约责任；

（15）解决争议的方法；

（16）签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖的

公章。

上述条款都是审计业务约定书的必备条款。之所以将这些条款作为审计业务约定书的必备条款，主要是由于审计工作专业性强，而委托人可能混淆被审计医院管理层与注册会计师的责任，或不了解审计的固有限制而对审计有不恰当的预期。在这种情况下，在审计业务约定书中明确上述条款，有助于避免委托人对审计业务的目标和作用等产生误解。

2. 在情况需要时应当考虑增加的业务约定条款

如果情况需要，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）在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；
- （2）与审计涉及的内部审计人员和被审计医院其他员工工作的协调；
- （3）预期向被审计医院提交的其他函件或报告；
- （4）与治理层整体直接沟通；
- （5）在首次接受审计委托时，对与前任注册会计师沟通的安排；
- （6）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。

第三章 审计计划

一、总体审计策略

注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略，以确定审计范围、时间和方向以及如何调配审计资源，并指导制定具体审计计划。

（一）审计范围

注册会计师应当根据被审计医院采用的《事业单位财务规则》和《医院会计制度》、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. 编制财务报表运用的《事业单位财务规则》和《医院会计制度》；
2. 医疗卫生行业的报告要求，如医疗卫生行业的主管部门、有关财政部门要求提交的报告；
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. 外币业务的核算方法及外币财务报表折算方法；
5. 内部审计工作的可利用性及对内部审计工作的拟依赖程度；
6. 被审计医院使用服务机构的情况，及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计、执行和运行有效性的证据；
7. 拟利用在以前期间审计工作中获取的审计证据的程度，如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据；
8. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和预期使用计算机辅助审计技术的情况；
9. 与为被审计医院提供其他服务的会计师事务所人员讨论可能影响审计的事项；
10. 被审计医院的人员和相关数据的可利用性。

（二）审计时间

总体审计策略的制定应当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、时间安排和所需沟通，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院对外呈报财务报告的时间安排；

2. 与管理层或被审计医院主管部门、有关财政部门就审计工作的性质、范围和时间所举行的会议；

3. 与管理层、被审计医院主管部门、有关财政部门讨论预期签发报告和其他沟通文件的类型及提交时间，如审计报告、管理建议书和沟通函等；

4. 项目组成员之间预期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及复核工作的时间安排；

5. 是否需要跟第三方沟通，包括与审计相关的法律法规规定和业务约定书约定的报告责任；

6. 与管理层讨论预期在整个审计过程中通报审计工作进展及审计结果的方式。

（三）审计方向

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素，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、财务报告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. 重要性方面。具体包括：

（1）在制定审计计划时确定的重要性水平；

（2）在审计过程中重新考虑重要性；

（3）识别重要的组成部分和账户余额。

注册会计师可借鉴企业财务报表审计重要性水平的确定方法，确定医院财务报表审计的重要性水平，其中在确定收入费用表、预算收支表、基建投资表的重要性水平时，可借鉴企业财务报表中利润表重要性水平的确定方法。除了不引起预算资金实际增减变动的项目外，预算收支表中的预算收入和预算支出基本与收入费用表中的收入和支出相同，因此，在确定预算收支表整体层面和认定层面的重要性水平时，要与收入费用表相协调。基建投资表中的基建投资拨款及借款和基本建设支出并不是专门的报表科目，而是根据相关资产、负债、收入和费用类科目编制，注册会计师应当在资产负债表和收入费用表重要性水平的基础上确定基建投资表的重要性水平。在确定医院财务报表审计重要性水平时，注册会计师

应当确保财务报表各组成部分的重要性水平不存在矛盾。

2. 重大错报风险较高的审计领域；
3. 评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督及复核的影响；
4. 项目组成员的选择（在必要时包括项目质量控制复核人员）和工作分工，包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员；
5. 项目预算，包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间；
6. 向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑必要性的方式；
7. 以往审计中对内部控制运行有效性评价的结果，包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施；
8. 管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据，包括这些内部控制得以适当记录的证据；
9. 业务量规模，以基于审计效率的考虑确定是否信赖内部控制；
10. 管理层对内部控制的重视程度；
11. 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；
12. 重大的医疗卫生行业发展变化，如医疗卫生行业法规变化和新的报告规定；
13. 会计准则及会计制度的变化；
14. 其他重大变化，如影响被审计医院的法律环境的变化。

（四）审计资源调配

总体审计策略中应当清楚地说明下列审计资源调配情况：

1. 向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；
2. 向具体审计领域分配资源的数量，包括安排到重要药品、医用耗材存放地实施监盘的项目组成员的数量，对高风险领域安排的审计时间预算等；
3. 何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；

4. 如何管理、指导、监督这些资源的利用，包括预期何时召开项目组预备会和总结会，预期项目负责人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量控制复核等。

二、具体审计计划

注册会计师应当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、时间和范围。具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

（一）风险评估程序

具体审计计划应当包括按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的规定，为了足够识别和评估财务报表重大错报风险，注册会计师计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围。

在审计计划阶段，除了按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》进行计划工作，注册会计师还需要兼顾其他准则中规定的、针对特定项目在审计计划阶段应执行的程序及记录要求。

（二）计划实施的进一步审计程序

具体审计计划应当包括按照《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实施的程序》的规定，针对评估的认定层次的重大错报风险，注册会计师计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

需要强调的是，随着审计工作的推进，对审计程序的计划会一步步深入，并贯穿于整个审计过程。例如，计划风险评估程序通常在审计开始阶段进行，计划进一步审计程序则需要依据风险评估程序的结果进行。

通常，注册会计师计划的进一步审计程序可以分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序两个层次。进一步审计程序的总体方案主要是指注册会计师针对各类交易、账户余额和列报决定采用的总体方案。具体审计程序则是对进一步审计程序的总体方案的延伸和细化，它通常包括控制测试和实质性程序的性质、时间和范围。在实务中，注册会计师通常单独编制一套包括这些具体程序的“进一步审计程序表”，待具体实施审计程序时，注册会计师将基于所计划

的具体审计程序，进一步记录所实施的审计程序及结果，并最终形成有关进一步审计程序的审计工作底稿。

另外，完整、详细的进一步审计程序的计划会包括对各类交易、账户余额和列报实施的具体审计程序的性质、时间和范围，包括抽取的样本量等等。在实务中，注册会计师可以统筹安排进一步审计程序的先后顺序，如果对某类交易、账户余额或列报已经作出计划，则可以安排先行开展工作，与此同时再制定其他交易、账户余额和列报的进一步审计程序。

（三）计划实施的其他审计程序

具体审计计划应当包括根据审计准则的规定，注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序。计划的其他审计程序可以包括上述进一步程序的计划中没有涵盖的、根据审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。例如，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等。

三、更改审计计划

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。由于未预期事项、条件的变化或在实施审计程序中获取的审计证据等原因，注册会计师应当在审计过程中对总体审计策略和具体审计计划作出必要的更新和修改。

审计过程可以分为不同阶段，通常前一阶段的工作结果会对后一阶段的工作计划产生影响，而后一阶段的工作过程中又可能发现需要对已制定的相关计划进行相应的更新和修改。例如，在制定审计计划时，注册会计师基于对药品采购交易的相关控制的设计和获取的审计证据，认为相关控制设计合理并得以执行，因此未将其评价为高风险领域并且计划实施控制测试。但是在实施控制测试时获取的审计证据与审计计划阶段获取的审计证据相矛盾，注册会计师认为该类交易的控制没有得到有效执行，此时，注册会计师可能需要修正对该类交易的风险评估，并基于修正的风险评估结果修改计划的审计方案，如直接采用实质性方案。通常来讲，这些更新和修改涉及比较重要的事项，包括对重要性水平的修改，对某类交易、账户余额和列报的重大错报风险的评估和进一步审计程序的更新和修改等。一旦计划被更新和修改，审计工作也就应当进行相应修正。

第四章 风险评估

了解被审计医院及其环境（包括内部控制），并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。本章重点规范了解被审计医院及其环境以及评估重大错报风险，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、法律环境与监管环境以及其他外部因素

注册会计师可能需要了解和分析下列主要情况：

1. 所在地区的行业市场供求与竞争状况

了解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，是否最终影响被审计医院的医疗服务水平。

2. 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疗卫生机构的相关信息。

3. 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）、农村卫生、社区卫生、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。

4. 法律环境及监管环境

（1）是否存在新颁布实施的法律法规，对被审计医院有何影响。比如，根据国务院颁布的《医药卫生体制改革近期重点实施方案》，实行药品零差率销售后，药品收入不再作为基层医疗卫生机构经费的补偿渠道；

（2）与被审计医院相关的税收法规是否发生变化；

（3）被审计医院外部监管环境的变化情况。

（二）被审计医院的性质

医院应当遵循公益性质和社会效益原则，不以营利为目的。注册会计师应当从下列方面了解被审计医院的性质：

1. 所有权结构

注册会计师应当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，并分析他们之间的关系是否会对财务报表的真实性产生不利影响。

2. 治理结构

注册会计师应当了解被审计医院的独立法人地位落实情况、法人治理结构以及所有者与管理者的责权。考虑被审计医院治理层是否能够在独立于管理层的情况下对被审计医院事务（包括财务报告）作出客观判断。

3. 组织结构

注册会计师应当了解被审计医院的组织结构。主要包括：

- （1）部门设置与分布；
- （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；
- （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。

4. 业务活动

注册会计师应当了解被审计医院的医疗服务类型及相关业务活动，主要包括：

- （1）医疗服务项目的名称、收费标准以及成本价格水平；
- （2）临床检查、诊断和治疗情况；
- （3）药物使用、大型医疗设备的配置和使用、医用耗材及植（介）入类医疗器械等的控制和管理；
- （4）承担医疗卫生科研与教学的有关情况；

（5）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、妥善处理医院突发事件；

（6）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；

（7）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；

（8）医患关系及医疗纠纷情况；

在了解上述内容时，注册会计师应当考虑利用医疗卫生及信息技术等行业有关专家的工作。

5. 投资活动

注册会计师应当了解被审计医院的投资活动。主要包括：

- （1）近期拟实施或已实施的投资并购活动与资产处置情况；
- （2）股权投资、债权投资的发生与处置；
- （3）固定资产（尤其是大型医疗设备的购置）和无形资产投资；
- （4）其他投资。例如，近期计划的投资项目。

6. 筹资活动

了解被审计医院的借款情况，重点分析是否使用了金融机构的贷款，包括是否采用融资租赁方式租赁医疗设备。

7. 信息化建设情况

（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；

（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所需要的信息，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。

（三）医院对会计政策的选择与运用

注册会计师应当了解被审计医院对会计政策的选择和运用，是否符合《事业单位财务规则》和《医院会计制度》，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，注册会计师应当关注下列事项。

1. 医院会计制度的总体特点

公立医疗机构是公益性的事业单位，以维护社会效益为原则，不以盈利为目的，这些特点在医院会计制度中得到充分体现。

（1）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

医院会计是为了记录并反映医院运营过程中所发生的经济事项，与财政体制紧密相关。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”，主要用于核算医院收到财政部门或需向财政部门上缴的款项；“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；“财政补助收入”、“基建拨款”、“财政调剂收入”、“上级补助收入”、“公益性支出”，反映了医院有关财政收支及其分类情况；从国库集中支付的方式来看，医院与财政支付相关的会计科目下设置了“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。

（2）医院财务报表包含了预算收支表和基建投资表

医院财务报表是反映医院某一特定日期的财务状况和某一会计期间的收入费用、现金流量、预算收支执行情况等会计信息的书面文件。医院财务报表除了包括资产负债表和现金流量表，还包括收入费用表、预算收支表和基建投资表，其中，收入费用表类似于企业会计准则要求的利润表。医院会计制度将预算信息作为医院对外提供会计信息的组成部分，并提供了设置预算会计科目和设置备查簿两种预算核算方法，同时鼓励医院采用设置预算会计科目的方法对预算收支、结余情况进行记录，并最终形成预算收支表。基建投资信息也是医院对外提供会计信息的组成部分，基建投资表作为该信息的载体主要反映医院各基建项目的基建投资拨款及借款和基本建设支出。

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，注册会计师在审计过程中应当予以关注。如药品采用进价核算，医院采购药品、卫生材料发生的

相关运杂费、装卸费、保险费等，直接计入医疗成本科目；对长期股权投资只采用成本法核算；在持有长期债权投资期间，按照票面价值与票面利率按期计算确认长期债权投资的利息收入，不考虑折价和溢价；将工程项目分为在建工程和基建工程，工程项目的专门借款利息，属于建设期间发生的，才能计入工程成本；在发生固定资产出售、报废、毁损等情况时，固定资产清理后的处置净收入应结转上缴；医院在筹建期间发生的不计入固定资产和无形资产购建成本的开办费在长期待摊费用科目核算，并按期摊销。

除会计政策以外，可能还存在一些行业惯例，注册会计师应当熟悉这些行业惯例。当医院采用与行业惯例不同的会计处理方法时，注册会计师应当了解其原因，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

如果被审计医院变更了重要的会计政策，注册会计师应当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、行政法规或者《事业单位财务规则》和《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，注册会计师还应当关注会计政策的变更是否得到充分披露。

除上述与会计政策的选择和运用相关的事项外，注册会计师还应对被审计医院下列与会计政策运用相关的情况予以关注：

- （1）是否采用激进的会计政策、方法、估计和判断；
- （2）财会人员是否拥有足够的运用医院会计制度的知识、经验和能力；
- （3）是否拥有足够的资源支持会计政策的运用，如人力资源及培训、信息技术的采用、数据和信息的采集等。

注册会计师应当考虑，医院是否按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定恰当地进行了列报，并披露了重要事项。列报和披露的主要内容包括：财务报表及其附注的格式、结构安排、内容、财务报表项目使用的术语、披露信息的明细程度、项目在财务报表中的分类以及列报信息的来源等。注册会计师应当考虑被审计医院是否已对特定事项作了适当的列报和披露。

在了解被审计医院对会计政策的选择和运用时，注册会计师实施的风险评估程序包括：查阅以前年度的审计工作底稿，询问被审计医院管理层和员工，查阅被审计医院的财务资料和内部报告（如会计工作手册和操作指引）等。注册会计

师还可结合对被审计医院及其环境其他方面的了解，考虑被审计医院选用的会计政策是否符合其具体情况。

注册会计师应当关注被审计医院本期会计政策的选用与前期相比发生的重大变化，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。

（四）被审计医院的目标、战略以及相关业务风险

注册会计师应当了解被审计医院的目标、战略以及相关业务风险，主要包括：

1. 准确把握国家的宏观经济政策取向，并结合医药卫生体制改革的总体要求，全面了解被审计医院的工作思路和工作目标；
2. 了解医院是否知晓自身的核心竞争力，其战略定位及发展战略是否明确、科学、合理、实际操作性强，是否有一套与发展战略相适应的战略规划；
3. 全面了解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），并对有关人员、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，准确把握被审计医院面临的业务风险。

（五）被审计医院财务活动结果的衡量与评价

注册会计师应当了解被审计医院的下列方面：

1. 是否有专门的机构（如薪酬与绩效管理委员会）和人员负责财务活动结果的衡量与评价；
2. 财务状况、结余、劳动生产率、效益和财产物资的利用等；
3. 是否建立了完善的财务活动结果的衡量与评价体系，衡量与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：人员经费占总费用的比例、管理费用占总费用百分比、人均门诊人次、人均住院床日、人均业务收入、平均每门诊次收费水平、平均每住院床日收费水平、病床使用率和周转次数、出院病人平均住院日、流动资金周转次数、资产负债率、流动比率、速动比率以及百元固定资产业务收入等；

4. 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；

5. 是否制定了相应的年度预算，并将实际支出与预算的差异作为考核指标。

二、评估重大错报风险

注册会计师应当在了解被审计医院及其环境的基础上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的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额、列报；
2. 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
3. 考虑识别的风险是否重大；
4. 考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

（二）可能表明被审计医院存在重大错报风险的事项和情况

注册会计师应当关注下列可能表明被审计医院存在重大错报风险的事项和情况：

1. 医疗体制改革，使医院运营所处的行业环境发生变化；
2. 由于提供服务的特殊性，医院运营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. 采用新的与财务报告有关的重大信息技术系统；
11. 以往存在重大错报或期末出现重大会计调整；
12. 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）；
13. 按照管理层特定意图记录的交易（如债务重组、资产出售）；
14. 会计政策和会计估计发生重大变化；

15. 会计计量过程复杂；
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. 存在未决诉讼和预计负债；
18. 违规使用财政拨付资金；
19. 其他事项和情况。

注册会计师应当充分关注可能表明被审计医院存在重大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）识别与评估的重大错报风险

在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额、列报的认定相关，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，医疗体制改革，使被审计医院运营所处的行业环境发生变化，医药分开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很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，注册会计师应当采取总体应对措施。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；或被审计医院使用信息系统，该信息系统的运用状况直接决定了财务信息的质量，但信息系统的运行缺乏有效的维护，这些缺陷源于薄弱的控制环境，可能对财务报表产生广泛影响，需要注册会计师采取总体应对措施。

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各类交易、账户余额、列报的认定相关。例如，住院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医用耗材时，这些药品和医用耗材就被确认为医疗成本，然而这些药品和医用耗材的耗用期限并不确定，医疗成本没有分期确认，甚至会存在多领药品和医用耗材，侵占被审计医院资产的情况，导致医疗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。同时，由于没有建立有效的固定资产盘点制度，或盘点制度执行不力，固定资产账实不符，资产损益不能得到及时处理。

错报还可能由舞弊所致，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，注册会计师应当将所了解的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，相关内部控制存在缺陷，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、使用和报废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

注册会计师应当运用职业判断，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，注册会计师应当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，注册会计师应当考虑下列事项：

1. 风险是否属于舞弊风险；

2. 风险是否与医疗体制改革、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. 财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间；
5. 风险是否涉及异常或超出正常运营过程的重大交易。

了解与特别风险相关的控制，有助于注册会计师制定有效的审计方案予以应对。对特别风险，注册会计师应当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，注册会计师应当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正规程序，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，注册会计师应当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，如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当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，注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性。例如，被审计医院使用符合卫生部规定的管理软件，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，该信息系统的运用状况直接决定了财务信息的质量。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，注册会计师应当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应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，注册会计师应当修正风险评估结果，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

内部控制是医院为了合理保证财务报告的可靠性、运营的效率和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

内部控制包括下列要素：

1. 控制环境；
2. 风险评估过程；
3. 信息系统与沟通；
4. 控制活动；
5. 对控制的监督。

在了解内部控制时，注册会计师应当运用职业判断，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有关。在运用职业判断时，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 注册会计师确定的重要性水平；
2. 被审计医院的性质，包括组织结构和所有制性质；
3. 被审计医院的规模和等级；
4. 被审计医院运营的多样性和复杂性；
5. 法律法规和监管要求；
6. 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。

注册会计师通常实施下列风险评估程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：

1. 询问被审计医院的人员；
2. 观察特定控制的运行；
3. 检查文件和报告；
4. 追踪交易在与财务报表相关的信息系统中的处理过程（穿行测试）。

在了解内部控制时，注册会计师应当考虑内部控制的人工和自动化特征及其影响。

（一）控制环境

控制环境主要包括管理职能，以及管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。控制环境设定了内部控制的基调，影响员工对内部控制的认识和态度。

在评价控制环境的设计时，注册会计师应当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，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、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，例如，被审计医院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等；

3. 管理层的参与程度；

4. 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；

5. 组织结构；

6. 职权与责任的分配；

7. 人力资源政策与实务。

在评价控制环境各个要素时，注册会计师应当考虑控制环境各个要素是否得到执行。在确定构成控制环境的要素是否得到执行时，注册会计师应当考虑将询问与其他风险评估程序相结合以获取审计证据。

控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响。控制环境影响进一步审计程序的性质、时间和范围。虽然令人满意的控制环境并不能绝对防止舞弊的发生，但却有助于降低发生舞弊的风险。

控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报，注册会计师在评估重大错报风险时，应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。例如，将控制环境与对控制的监督和具体控制活动一并考虑。

（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，但管理层应当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、新技术运用、新医疗方法和新药品的应用等。

风险评估过程的作用是识别、评估和管理影响被审计医院实现运营目标的各种风险。

在评价被审计医院风险评估过程的设计和执行时，注册会计师应当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。

（三）信息系统与沟通

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、提取和数据通讯。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。

信息系统与沟通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。注册会计师应当从下列方面了解与财务报表相关的信息系统：

1. 在被审计医院运营过程中，对财务报表具有重大影响各类交易；
2. 在信息技术和人工系统中，交易生成、记录、处理和报告的程序；
3. 与交易生成、记录、处理和报告相关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目；
4. 信息系统如何获取除各类交易之外的对财务报表具有重大影响的事项和情况的信息；
5. 被审计医院编制财务报表的过程，包括医院信息管理系统的信息收集、记录、处理和汇总形成财务报表的过程。

在了解与财务报告相关的信息系统时，注册会计师应当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，注册会计师还应当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。

（四）控制活动

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序，包括与授权、目标评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。

在了解控制活动时，注册会计师应当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、列报存在的重大错报。

注册会计师在了解和评估一般控制活动时考虑的主要因素可能包括：

1. 对被审计医院的主要运营活动是否都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，并向适当层次的管理层报告该差异；
4. 是否由适当层次的管理层对差异进行调查，并及时采取适当的纠正措施；
5. 不同人员的职责应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政策和程序。

（五）对控制的监督

管理层的重要职责之一就是建立和维护控制并保证其持续有效运行，对控制的监督可以实现这一目标。监督是由适当的人员在适当、及时的基础上，评估控制的设计和运行情况的过程。

注册会计师应当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；还应当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应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，注册会计师应当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），注册会计师应当考虑该信息是否具有可靠的基础，是否足以实现审计目标。

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，被审计医院的情况千差万别，本指引不可能涵盖所有的情况。在执行审计业务时，注册会计师应当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、库存物资（低值易耗品、卫生材料、其他材料）、固定资产等物品的采购。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、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。医院的收入一般可以划分为财政补助收入、基建拨款、财政调剂收入、上级补助收入、医疗收入、科教收入、其他业务收入和其他收入。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(包括门诊挂号和门诊收费)和住院收入。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区分是否系医保患者；
- ③输入挂号系统；
- ④收妥挂号费用；

- 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和药品处方；
- ②收到付费申请；
- ③核对收费项目及金额；
- ④区分是否系医保患者；
- ⑤收妥费用；
- 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。

（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。

3. 生产与仓储循环

通常所说的医院生产活动是指自制药剂或医用耗材等的制造过程,医院仓储活动是指对药品、医疗器材、医用耗材等存货的存放和保管的过程。生产与仓储循环与医院的运营活动密切相关,为注册会计师审计时应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) 验收与入库

- ①办妥验收入库手续;
- ②财务登记入账。

(2) 移库

- ①药房领用;
- ②耗材库、备品库等其他仓库领用;

(3) 出库

- ①患者领用、出售药品;
- ②医院内部领用出库;
- ③自制药剂生产领用原材料;
- ④汇总出库统计表,登记入账。

(4) 退库

- ①患者退药;
- ②办理退药手续,登记入账。

(5) 自制药剂生产

- 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，布置安排盘点；

②组织实施盘点；

③归集盘点结果，查找盘点差异原因；

④确认、批准盘点报告；

⑤进行账务处理。

（7）成本核算

①确定外购药品成本；

②确定自行加工或委托加工完成的药品成本；

③确定接受捐赠的药品成本；

④确定药房从药库领取药品的出库成本；

⑤确定药房卖出药品的销售成本；

⑥确定自行加工或委托加工发出药品成本；

⑦确定对外捐赠或用于免费救治发出药品成本；

⑧确定医院在开展医疗活动中内部领用药品成本。

4. 固定资产循环

通常医院的固定资产包括房屋及建筑物、专业设备、一般设备、图书和其他固定资产等。其中，专业设备为医院的主要运营资产，与医院所提供医疗服务的能力密切相关；图书为医院的特殊资产，管理难度较大。固定资产循环业务流程通常包括下列主要活动：

（1）固定资产投资预算管理与审批

①编制年度购置预算；

②实施可行性论证。

（2）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）记录固定资产

- ①组织验收结算；
- ②办理验收转固手续；
- ③移交资产；
- ④设置固定资产卡片、铭牌；
- ⑤登录固定资产登记簿。

（4）固定资产的后续支出

- 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）固定资产处置或转移

- ①提交处置或转移申请；
- ②批准处置或转移申请；
- ③实施处置或转移；
- ④进行账务处理。

（6）固定资产的盘点

- ①编制盘点计划，布置安排盘点；
- ②组织实施盘点；
- ③归集盘点结果；
- ④确认、批准盘点报告；
- ⑤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，询问各部门的相关人员，观察操作流程等。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流程；可以询问药房人员，了解药品发货的流程；也可以询问会计人员，了解有关账务处理的流程。注册会计师还应当考虑流程在医院内部各科室之间如何衔接，如单据的流转和核对，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

注册会计师应当结合了解的结果，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	
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
怎样确保采购申请均已得到有效处理？	存货：完整性 应付账款：完整性
怎样确保基本药物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物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均已收到？	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均已记录至应付账款？	应付账款：完整性
怎样确保采购交易均记录于正确的期间？	存货：存在、完整性 应付账款：存在、完整性
③付款	

“采购与付款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
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
怎样确保付款均已记录？	应付账款：存在
怎样确保付款均记录于正确的期间？	应付账款：存在、完整性
（2）退货、折扣与折让	
怎样确保退货、折扣与折让申请均已得到有效处理？	存货：完整性 应付账款：完整性
怎样确保已记录的退货、折扣与折让均为真实？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保已发生的退货、折扣与折让均已准确记录？	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、折扣与折让均已记录？	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均为真实和有效？	应付账款：存在、完整性
怎样确保供应商档案变更均已进行恰当处理？	应付账款：完整性
怎样确保对供应商档案变更均为准确？	应付账款：计价和分摊
怎样确保对供应商档案变更均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	
怎样确保挂号申请均已得到有效处理？	收入：完整性
怎样确保已记录的挂号内容准确？	收入：准确性
怎样确保挂号价格经过适当批准？	收入：准确性
怎样确保所有收入均已及时登记入账？	收入：完整性、截止

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保已记录的挂号对应服务均已提供？	收入：发生
怎样确保提供的服务记录于正确的期间？	收入：截止
② 门诊收费	
怎样确保已记录的收费通知内容准确？	收入：准确性
怎样确保收费通知均已得到有效处理？	收入：完整性
怎样确保收费价格经过适当批准？	收入：准确性
怎样确保服务次数或药品数量均已核对？	收入：准确性
怎样确保所有收入均已及时登记入账？	收入：完整性、截止 应收医疗款：完整性
怎样确保收费均由收费人员办理？	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均已提供？	收入：发生
怎样确保提供的服务或药品记录于正确的期间？	收入：截止
怎样确保收费人员每日定时向财务上交款项？	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？	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？	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？	收入：分类
（2）住院收入	
怎样确保住院申请均已得到有效处理？	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均已收妥？	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？	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 收入：发生 应收医疗款：计价和分摊 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？	收入：截止
怎样确保日常已记录的服务或药品均已提供？	应收在院病人医疗款：存

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
	在、权利和义务 收入：发生
怎样确保已记录的销售计价准确？	应收在院病医疗款：计价和分摊 收入：准确性、分类
怎样确保出院申请均已得到有效处理？	收入：截止
怎样确保已记录的收费通知内容准确？	收入：准确性、分类
怎样确保收费通知均已得到有效处理？	应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性 收入：完整性
怎样确保收费价格经过适当批准？	收入：准确性
怎样确保服务次数或药品数量均已核对？	收入：准确性
怎样确保所有收入均已及时登记入账？	收入：完整性、截止 应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性
怎样确保收费均由收费人员办理？	收入：完整性 应收医疗款：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均已提供？	应收医疗款：存在、权利和义务 应收在院病人医疗款：存在、权利和义务 收入：发生
怎样确保收费人员每日定时向财务上交款项？	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？	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？	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？	收入：分类
(3) 退费	
怎样确保退费申请均已得到有效处理？	收入：完整性
怎样确保已记录的退费均为真实发生？	应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性 收入：发生

“销售与收款循环错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保退费对应的服务尚未发生、药品尚未提供或已退回？	收入：发生
怎样确保退费经过适当批准？	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？	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？	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 收入：截止
怎样确保收费人员定期向财务申报退费款项？	收入：发生
怎样确保财务定期将退费与收费人员的申报进行核对？	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？	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？	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均经过签字确认？	存货：发生
怎样确保所有的入库单记载事项与采购单核对一致？	存货：发生
怎样确保采购发票与采购合同核对一致？	存货：准确性/计价
怎样确保所有的入库单均登记入账？	存货：完整性
(2) 移库	
怎样确保所有的移库行为均经过批准？	存货：发生
怎样确保所有的移库行为均通过库存台账记载？	存货：分类
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：截止
(3) 出库	
怎样确保药房向患者直接出售药品时，核对所有处方均已收费？	存货：存在 医疗成本：发生
怎样确保医用耗材等领用出库时，领用单均已经批准？	存货：存在 医疗成本：发生
怎样确保自制药剂领料时，领料单均经过批准？	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	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
的复核？	
怎样确保所有的出库记录被计入正确的会计期间？	存货：计价和分摊 医疗成本：截止
(4) 退库	
怎样确保所有的退库均经过审批？	存货：发生
怎样确保所有的退库均办理退库手续，并计入库存台账和财务账？	存货：完整性
怎样确保所有的退库均已计入正确的会计期间？	存货：截止
(5) 自制药品的生产	
怎样确保生产计划已经过批准？	存货：发生
怎样确保所有的领料是按照生产计划进行的？	存货：发生
怎样确保成本的归集和分摊过程经过适当的复核？	存货：准确性
(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：发生
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必要的应对措施？	存货：发生
怎样确保所有的物品均被纳入盘点范围？	存货：完整性/存在
怎样确保盘点结果经过适当的复核？	存货：准确性
怎样确保盘点报告经过必要的批准？	存货：发生
怎样确保对盘点差异的处理计入正确的会计期间？	存货：截止
7. 成本核算	
怎样确保外购药品的入账数量、金额准确？	存货：准确性/发生
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：准确性/发生
怎样确保接受捐赠的药品数量、金额准确？	存货：准确性/发生
怎样确保药房从药库领取药品的数量、金额准确？	存货：准确性/发生
怎样确保药房卖出药品的数量、金额准确？	存货：准确性/发生 医疗成本：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：准确性/发生
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：准确性/发生 医疗成本：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：准确性/发生 医疗成本：准确性/发生

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) 固定资产投资预算管理与审批	
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：发生

“固定资产循环错报可能发生的环节”示例	认定
怎样确保采购申请符合预算的范围？	固定资产：发生
怎样确保预算外购置固定资产均经过适当批准？	固定资产：发生
怎样确保所有固定资产购置行为均有效执行了分级审批？	固定资产：发生
(2) 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：发生
怎样确保资产请购与付款被不同的人员审批和执行？	固定资产：准确性
(3) 记录固定资产	
怎样确保能及时办理验收转固手续？	固定资产：截止
怎样确保验收转固手续能及时入账？	固定资产：截止
怎样确保固定资产转固交接给指定的资产保管人？	固定资产：发生
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：发生
(4) 固定资产后续支出	
怎样确保固定资产的修理改造经过适当的批准？	固定资产：发生
怎样确保所有的紧急修理事项均经过授权批准或事后批准？	固定资产：发生
怎样确保对资本性支出与费用性支出进行明确地划分？	固定资产：分类
怎样确保修理改造成本及时入账？	固定资产：截止
(5) 固定资产处置及转移	
怎样确保所有的处置及转移行为均经过批准？	固定资产：发生
怎样确保所有的处置损益能及时入账？	固定资产：完整性/截止
怎样确保所有的固定资产内部调拨均能在固定资产登记簿中记录？	固定资产：完整性
(6) 固定资产盘点	
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：发生
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：发生
怎样确保所有的固定资产均被纳入盘点范围？	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：准确性
怎样确保盘点报告经过必要的批准？	固定资产：发生
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：截止

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，为提高审计效率，注册会计师应当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

注册会计师应当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，注册会计师应当将重点放在能够发现并纠正错误的关键控制，并且对控制的描述应当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

注册会计师应当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告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，并确定相关控制是否得到执行。

在执行穿行测试时，注册会计师应当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，注册会计师仍应当执行穿行测试，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。注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第1211号——了解被审计医院及其环境并评估重大错报风险》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

当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，或者实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据时，注册会计师应当实施控制测试，以获取其运行有效的审计证据。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，注册会计师应当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，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，注册会计师应当考虑不同时期控制运行的有效性。

1. 控制测试的性质

控制测试的性质是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。

注册会计师应当根据特定控制的性质选择所需实施审计程序的类型。

注册会计师不仅应当考虑与认定直接相关的控制，而且还应当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

应当仔细设计和评价测试程序。

如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的；但如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当在评价相关控制的运行有效性时予以考虑。

2. 控制测试的时间

控制测试的时间包含两层含义：一是何时实施控制测试；二是测试所针对的控制适用的时点或期间。

注册会计师应当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。

注册会计师对医院财务报表进行审计并发表审计意见，需要获取内部控制在所审计期间运行是否持续有效的审计证据，并需要对所审计期间进行测试。

注册会计师在期中实施控制测试具有积极的作用。但需要说明的是，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。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。

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、账户余额和列报），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，充分考虑各种因素。

3. 控制测试的范围

注册会计师应当设计控制测试，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，一般应当考虑下列因素：

（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）为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取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。

（4）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。

（5）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。

（6）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应当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。

（二）控制测试的程序

注册会计师对内部控制的测试应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应当遵循《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实施的程序》。

下面以示例的形式说明针对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，本指引中的相关内部控制测试并不可能涵盖所有情况，在执行审计业务时，注册会计师应当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			

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
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
采购申请均已得到有效处理	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
基本药物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（如国家基本药物目录）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物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
自主采购药物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（如国家基本药物目录）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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
只有经过批准的采购订单才能发给供应商	应付账款：存在	所有采购订单均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			
已记录的采购药品均已收到	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
		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	核对基本药物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
与采购相关的义务均已记录至应付账款	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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		如果应付款项与采购发票金额不符，应与支持性文件进行核对，并经适当批准	检查有关核对记录和批准文件
采购交易均记录于正确的期间	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
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
付款均已记录	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
付款均记录于正确的期间	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、折扣与折让申请均已得到有效处理	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

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、折扣与折让均为真实	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、折扣与折让均已准确记录	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、折扣与折让均已记录	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
(3) 维护供应商档案			
对供应商档案的变更均为真实和有效的	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
		核对基本药物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均已进行恰当处理	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均为准确的	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均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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
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			
挂号申请均已得到有效处理	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	收入：准确性	出具收据前确认门诊科室	观察确认过程
挂号价格经过适当批准	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；检查挂号收据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
所有收入均已及时登记入账	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均已提供	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	收入：截止	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

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
②门诊收费			
已记录的收费通知内容准确	收入：准确性	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
收费通知均已得到有效处理	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	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
服务次数或药品数量均已核对	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
所有收入均已及时登记入账	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	检查定期核对记录、回函档案及其差异处理

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
收费均由收费人员办理	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均已提供	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	收入：截止	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
		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，以确保销售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	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	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	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	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			
住院申请均已得到有效处理	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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
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
预收医疗款均已收妥	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
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	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 收入：发生 应收医疗款：计价和分摊 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	收入：截止	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，以确保销售收入记录于正确的期间
日常已记录的服务或药品均已提供	应收在院病人医疗款：存在、权利和义务 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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
已记录的销售计价准确	应收在院病人医疗款：计价和分摊 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
出院申请均已得到有效处理	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
已记录的收费通知内容准确	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
收费通知均已得到有效处理	应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性 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	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均已核对	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
所有收入均已及时登记入账	收入：完整性、截止 应收医疗款：完整性 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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
收费均由收费人员办理	收入：完整性 应收医疗款：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
已记录的服务或药品均已提供	应收医疗款：存在、权利和义务 应收在院病人医疗款：存在、权利和义务 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	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	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	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	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
(3) 退费			
退费申请均已得到有效处理	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
已记录的退费均为真实发生	应收医疗款：完整性 应收在院病人医疗款：完整性 收入：发生	制定有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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
退费对应的服务尚未发生、药品尚未提供或已退回	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
退费经过适当批准	收入：准确性	退费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	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	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 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	收入：发生	收费人员定期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	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款情况予以核对	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、药品进行恰当的分类	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			
所有的入库单均应经过签字确认	存货：发生	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。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
所有的入库单记载事项与采购单核对一致	存货：发生	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，并在采购单或送货单上签字确认。	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。
采购发票与采购合同应核对一致	存货：准确性/计价	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均经过财务人员审核并签字确认。
所有的入库单均登记入账	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			
所有的移库行为均经过批准	存货：发生	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
所有的移库行为均通过库存台账记载，移出和移入的仓库应在同一会计期间内登记台账	存货：分类/截止	移入仓库和移出仓库均定期盘点存货，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均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，是否均经过复核签字
(3) 出库			
药房向患者直接出售药品时，核对所有处方均已收费后再出库	存货：发生 医疗成本：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均加盖了收款专用章。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
医用耗材等领用出库时,领用单均应经过批准	存货: 发生 医疗成本: 发生	医用耗材等领用时,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,是否均经过批准
自制药品领料时,领料单均应经过批准	存货: 发生	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: 截止 医疗成本: 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
(4) 退库			
所有的退库行为均应经过审批	存货: 发生	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
所有的退库均办理退库手续,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登记入库存台账,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
所有的退库均已计入正确的会计期间	存货: 截止	当月的退库当月进行账务处理	检查退库单、退库统计表登录的退库时间是否与账务处理的时间同属于一个会计期间
(5) 自制药品的生产			
生产计划应经过适当的批准	存货: 发生	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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
所有的领料均应按照生产计划进行	存货：发生	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均经过调度人员签字
		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均经过审批
成本的归集和分摊过程均应经过适当的复核	存货：准确性	药品生产部门的核算员编制成本计算单，并经其他有权人员复核签字确认	检查成本计算单是否均经过复核确认。
(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：发生	盘点前召开盘点计划布置会，所有参加盘点的人员均应参加会议	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：发生	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
所有的物品均应被纳入盘点范围	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，并制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：准确性	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：发生	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权人员批准

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
对盘点差异的处理计入正确的会计期间	存货：截止	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			
确保外购药品的入账数量、金额准确	存货：准确性/发生	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
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：准确性/发生	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
确保接受捐赠的药品数量、金额准确	存货：准确性/发生	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，或者核对同类物资的市场价格	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，或者同类物资的市场价格是否与记账凭证一致
确保药房从药库领取药品的数量、金额准确	存货：准确性/发生	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
确保药房卖出药品的数量、金额准确	存货：准确性/发生 医疗成本：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是否一致，记账金额是否与账簿记载一致
确保自行加工或委托加工发出的药品数量、金额准确	存货：准确性/发生	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：准确性/发生 医疗成本：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有权批准，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有权批准，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，是否已记账凭证一致

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
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：准确性/发生 医疗成本：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有权批准，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有权批准，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

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) 固定资产投资预算管理与审批			
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：发生	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：发生	采购申请应由财务的预算审核人员复核，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均应经过适当批准	固定资产：发生	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均有效执行了分级审批	固定资产：发生	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) 购置			
固定资产构建合同应由不同的人员复核、审批	固定资产：发生	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
资产请购与付款由不同的人员审批和执行	固定资产：准确性	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，是否经过不同的有权人员审批

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
(3) 记录固定资产			
应及时办理验收转固手续	固定资产: 截止	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是否一致, 必要时实施资产监盘
验收转固手续应及时入账	固定资产: 截止	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同属于同一会计期间
固定资产转固应移交给指定的资产保管人	固定资产: 发生	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: 发生	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
(4) 固定资产后续支出			
固定资产的修理改造应当经过适当的批准	固定资产: 发生	预算内或计划内的大修理、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
		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地划分	固定资产: 分类	通常由财务部门通过大修理、改造和日常修理来区分资本性支出和费用性支出	检查是否每项固定资产修理均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: 截止	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
(5) 固定资产处置及转移			

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
所有的处置或转移行为均应经过批准	固定资产：发生	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均经过适当的批准
所有的处置损益均应及时入账	固定资产：完整性/截止	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同属于同一会计期间
		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，必要时参与固定资产监盘
所有的固定资产内部调拨均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，必要时实施固定资产监盘
(6) 库存盘点			
盘点计划应被所有参加盘点的人员所熟知	固定资产：发生	盘点前召开盘点计划布置会，所有参加盘点的人员均应参加会议	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：发生	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，参加固定资产监盘
所有的资产均应被纳入盘点范围	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

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
盘点结果经过适当的复核	固定资产：准确性	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	固定资产：发生	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权人员批准
对盘点差异的处理计入正确的会计期间	固定资产：截止	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

二、实质性程序

（一）一般要求

实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序。注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。

注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，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的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

1. 实质性程序的性质

（1）注册会计师应当根据各类交易、账户余额、列报的性质选择实质性程序的类型。细节测试适用于对各类交易、账户余额、列报认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试；对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。注册会计师应当针对评估的风险设计细节测试，获取充分、适当的审计证据，以达到认定层次所计划的保证水平。在针对存在或发生认定设计细节测试时，注册会计师应当选择包含在财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据。在针对完整性认定设计细节测试时，注册会计师

应当选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目，并调查这些项目是否确实包括在内。

(2) 在设计实质性分析程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- ①对特定认定使用实质性分析程序的适当性；
- ②对已记录的金额或比率作出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；
- ③作出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；
- ④已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

当实施实质性分析程序时，如果使用被审计医院编制的信息，注册会计师应当考虑测试与信息编制相关的控制，以及这些信息是否在本期或前期经过审计。

2. 实质性程序的时间

在对医院财务报表审计中，实施实质性程序的时间范围应涵盖完整的会计年度；如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当针对剩余期间实施进一步的实质性程序，或将实质性程序和控制测试结合使用，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末。

在确定针对剩余期间拟实施的实质性程序时，注册会计师应当考虑是否已在期中实施控制测试，并考虑与财务报告相关的信息系统能否充分提供与期末账户余额及剩余期间交易有关的信息。

在针对剩余期间实施实质性程序时，注册会计师应当重点关注并检查重大的异常交易或分录、重大波动以及各类交易或账户余额在构成上的重大或异常变动。

如果拟针对剩余期间实施实质性分析程序，注册会计师应当考虑某类交易的期末累计发生额或账户期末余额在金额、相对重要性及构成方面能否被合理预期。

3. 实质性程序的范围

注册会计师实施的实质性程序应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：

- (1) 将财务报表与其所依据的会计记录相核对；
- (2) 检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他会计调整。

注册会计师对会计分录和其他会计调整检查的性质和范围，取决于被审计

医院财务报告过程的性质和复杂程度以及由此产生的重大错报风险。

在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果。注册会计师评估的认定层次的重大错报风险越高，需要实施实质性程序的范围越广；如果对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围。

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。

如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

在设计细节测试时，注册会计师应当采用适当方法（包括选取全部项目、选取特定项目和审计抽样等）以选取测试项目，其中，在确定样本规模时，应当考虑能否将抽样风险降至可接受的低水平。

（二）审计目标

医院财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表发表审计意见，其审计目标与财务报表认定的对应关系如下：

1. 各类交易和事项

- （1）发生：记录的交易和事项已发生，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；
- （5）分类：交易和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

- （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。

（三）实质性程序

注册会计师可以采用下列审计程序获取审计证据：检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等。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这些审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

注册会计师在对医院财务报表审计时应按照审计准则及其相关规定确定的实质性程序实施审计。针对医院财务报表具体项目的审计，可参照企业财务报表审计中相应、相似项目的审计程序。鉴于《医院会计制度》和医院会计核算的特殊性，本指引对医院财务报表部分具有明显行业特点的项目实质性程序示例如下。值得提醒的是，由于被审计医院的情况千差万别，以下示例并不能满足审计准则的所有要求，注册会计师需要根据实际情况进行适当调整、取舍或补充。

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余额明细表，复核加计是否正确，并与总账数和日记账合计数核对是否相符；

（2）取得并检查零余额账户用款额度银行账户余额调节表，检查是否存在跨期收支和跨行转账的调节事项，检查调节事项的性质和范围是否合理。

（3）函证零余额银行账户，编制银行函证结果汇总表，检查银行回函；确定被审计单位账面余额与银行函证结果的差异，对不符事项作出适当处理。

（4）检查零余额账户存款人是否为被审计医院，若存款人非被审计医院，应获取该账户户主和被审计医院的书面声明，确认资产负债表日是否需要调整。

（5）关注是否存在质押、冻结等对变现有限制或存在境外的款项，是否已做必要的调整和披露。

（6）抽查大额零余额存款收支的原始凭证，检查原始凭证是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。

（7）检查零余额收支的截止是否正确。选取资产负债表日前后 X 张、X 金额以上的凭证实施截止测试，关注业务内容及对应项目，如有跨期收支事项，应考虑是否应进行调整。

（8）根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。

2. 财政应返还额度

（1）获取或编制财政应返还额度的明细表：复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符；与报表数核对是否相符；

（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其相关批准文件，核对医院财政补助收入与相关批复之间的差异；复核财政应返还额度计算的准确性。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收款情况，对至审计时已收回的财政应返还额度款项进行检查并确定差异原因及其可收回性；

（4）针对识别的舞弊风险等因素增加的审计程序；

（5）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，并与总账数和明细账合计数核对是否相符；与报表数核对是否相符；

②分析有贷方余额的项目，查明原因，必要时，提请被审计医院作重分类调整；

③结合应收医疗款、预收医疗款等往来项目的明细余额，调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或个人明细，计算其欠款合计数占应收在院病人医疗款余额的比例。

（2）检查涉及应收在院病人医疗款的相关财务指标：

①核对应收在院病人医疗款借方累计发生额与住院医疗收入是否对应；

②计算应收在院病人医疗款的周转率、应收在院病人医疗款周转天数等指标，并与被审计医院以前年度指标、同行业同期相关指标对比分析，检查是否存在重大异常。

(3) 获取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将加总数与应收在院病人医疗款总账余额相比较, 并调查重大调整;

③检查原始凭证, 如结算收据、收款收据、业务单据等, 测试账龄核算的准确性;

(4) 对应收在院病人医疗款进行函证, 注册会计师应当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。

(5) 抽查有无不属于结算业务的债权, 抽查应收在院病人医疗款明细账, 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 X 张记账凭证实施截止测试, 以确定入账时间是否正确。

(7) 检查应收在院病人医疗款减少有无异常。

(8) 检查应收在院病人医疗款中是否存在债务人死亡, 以其遗产清偿后仍无法收回, 或者债务人长期未履行偿债义务的情况。

(9) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(10) 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, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符; 结合坏账准备科目与报表数核对是否相符;

②分析有贷方余额的项目, 查明原因, 必要时, 提请被审计医院作重分类调整;

③结合应收在院病人医疗款、预收医疗款等往来项目的明细余额, 调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将加总数与应收医疗款总账余额相比较, 并调查重大调节项目;

③检查原始凭证, 如结算收据、收款收据、业务单据等, 测试账龄核算的准

确性。

(3) 对应收出院病人医疗款进行函证，注册会计师应当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。

(4) 对应收医疗保险机构医疗款进行函证：

①对应收医疗保险机构医疗款应采用积极式函证，并对函证实施过程进行控制。在设计函证格式的设计时应充分考虑函证对象的特殊性；

②对于取得的医疗保险机构函证进行分析处理，如有数据不符的，提请被审计医院编制余额调节表，注册会计师进行检查核实，必要时，提请被审计医院调整相关会计账户；

③针对无法实施函证或函证无法收回的应收医疗保险机构医疗款账户实施充分的替代审计程序。

(5) 抽查有无不属于结算业务的债权：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 X 张记账凭证，实施截止测试，确定入账时间是否正确。

(7) 评价坏账准备计提的适当性：

①取得或编制坏账准备计算表，复核加计正确，与坏账准备总账数、明细账合计数核对相符。将坏账准备本期计提数与管理费用相应明细项目的发生额核对，检查是否相符；

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。评价计提坏账准备所依据的资料、假设及方法；复核应收医疗款坏账准备是否按经医院相关权力机构批准的既定方法和比例提取，其计算和会计处理是否正确；

③根据账龄分析表，选取金额大于 X 元的账户，逾期超过 X 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实际发生坏账损失的，检查转销依据是否符合有关规定，会计处理是否正确；

⑤已经确认并转销的坏账重新收回的，检查其会计处理是否正确；

⑥通过比较前期坏账准备计提数和实际发生数，以及检查期后事项，评价应收医疗款坏账准备计提的合理性。

(8) 检查应收医疗款减少有无异常。

(9) 检查应收医疗款中是否存在债务人死亡，以其遗产清偿后仍无法收回，或者债务人长期未履行偿债义务的情况，以及是否存在医患纠纷，如果是，应提请被审计医院处理。

(10) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

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

5. 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，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。

(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；

③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挂列基建工程而少计折旧的

情形；

②检查基建工程其他减少的情况，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) 检查基建工程项目的资金来源是否全部为基建项目资金。

(8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(9) 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。

6. 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，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。

(2) 结合对其他应付款等往来项目明细余额的检查，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) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(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。

7. 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，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符；

②检查是否存在借方余额，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、应收在院病人医疗款等往来款项目明细余额的检查，检查是否存在双边挂账的情况。

(2) 检查预收医疗款长期挂账的原因。

(3) 抽查预收医疗款有关的收款凭证、住出院手续，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。

(4) 对预收医疗款进行函证，注册会计师应当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。

(5) 通过货币资金的期后测试，以确定预收医疗款是否已计入恰当期间。

(6) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(7) 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。

8. 累计盈余

(1) 获取或编制累积盈余明细表，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。

(2) 收集与累积盈余变动有关的会议纪要、决议以及有关政府主管部门的批复等文件资料，进行检查，并更新永久性档案。

(3) 检查会计期末各收入费用类科目的本期发生额结转入本期盈余、将本期盈余转入累积盈余、医院按规定向主管部门上交财政拨款结余资金、注销结余额度以及以前年度盈余调整的相关凭证、检查会计处理是否正确。

(4) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(5) 检查累积盈余的列报是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

9. 专用基金

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

(2) 收集与专用基金变动有关的会议纪要、会决议以及有关政府主管部门的批复等文件资料，进行检查，并更新永久性档案。

(3) 检查专用基金时的本期增减变动相关文件、凭证，会计处理是否正确：

①检查按规定提取专用基金时的计提基数、计提比例是否符合有关规定，检查会计处理是否正确；

②检查专用基金的减少是否符合有关规定，取得相关会议纪要、决议并予以核查，检查有关会计处理是否正确。

(4) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

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

10. 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，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。

(2) 检查财政补助收入的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》，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、方法。

(3) 获取医院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，是否获得必要审批程序，检查金额计算是否正确，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科目的审计，必要时选择函证本期财政补助收入总额。

(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，检查其真实性。

(8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(9) 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。

11. 基建拨款

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

(2) 检查基建拨款的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》，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、方法。

(3) 获取医院编制的基建项目预算，以及主管部门、财政部门关于基建项目预算的批复，核对医院基建拨款收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异账务处理是否恰当。

(4) 检查各项基建拨款收入的真实性：抽查相关原始凭证，是否获得必要审批程序，检查金额计算是否正确，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) 结合其他相关项目的审计，必要时选择函证本期基建拨款总额。
- (6) 实施截止性测试，以确定基建拨款是否存在跨期现象。
- (7) 存在基建拨款退回的，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，检查其真实性。
- (8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。
- (9) 检查基建拨款是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

12. 财政调剂收入

- (1) 获取或编制财政调剂收入明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。
- (2) 检查财政调剂收入的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》，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、方法。
- (3) 获取医院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，核对医院财政调剂收入与财政部门批复预算之间的差异，检查差异原因，差异账务处理是否恰当。
- (4) 检查各项财政调剂收入的真实性：抽查相关原始凭证，是否获得必要审批程序，检查金额计算是否正确，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) 结合对其他相关项目的审计，必要时选择函证本期财政调剂收入总额。
- (6) 实施截止性测试，以确定财政调剂收入是否存在跨期现象。
- (7) 存在财政调剂收入退回的，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，检查其真实性。
- (8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。
- (9) 检查财政调剂收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

13. 上级补助收入

- (1) 获取或编制上级补助收入明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。
- (2) 检查上级补助收入的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》，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、方法。

(3) 获取医院的申请经费补助报告, 以及主管部门、上级单位或主办单位关于经费补助的批复, 核对医院上级补助收入与主管部门、上级单位或主办单位批复之间的差异, 检查差异原因, 差异账务处理是否恰当。

(4) 检查各项上级补助收入的真实性: 抽查相关原始凭证, 是否获得必要审批程序, 检查金额计算是否正确, 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) 结合对其他相关科目的审计, 必要时选择函证本期上级补助收入总额。

(6) 实施截止性测试, 以确定上级补助收入是否存在跨期现象。

(7) 存在上级补助收入退回的, 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, 检查其真实性。

(8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(9) 检查上级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。

14. 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, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符, 与报表数核对是否相符。

(2) 实质性分析程序:

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

i 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;

ii 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;

iii 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、周期性的经营规律, 查明异常现象和重大波动的原因;

iv 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、方法是否符合《医院会计制度》，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、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，抽查实际结算价格与价格表价格是否一致，有无以低价或高价结算的方法；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成本的审计，检查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 X 张药品发货单，审查发货日期、品名、数量等是否与收费收据、记账凭证等一致。

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

(8) 抽取 X 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收据、记账凭证等一致。

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

(10) 结合对往来账的审计，选择偶发性收入主要客户函证本期医疗收入。

(11) 收入的截止测试：

①通过测试资产负债表日前后 X 天且金额大于 X 的药品发货单据，将应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后 X 天且金额大于 X 的凭证，与药品发货单据核对，以确定药品销售收入是否存在跨期现象；

②通过测试资产负债表日前后 X 天且金额大于 X 的业务结算单据，将应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后 X 天且金额大于 X 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账款的函证程序,检查有无未取得对方认可的大额偶发性收入;

⑦提前被审计医院调整重大跨期收入。

(12) 存在收入冲回的,检查手续是否符合规定,结合原始销售凭证检查其会计处理是否正确。

(13) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(14) 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。

15. 科教收入

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

(2) 检查科教收入的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》,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、方法。

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

(4) 检查各项科教收入的真实性:抽查相关原始凭证,是否获得必要审批程序,检查金额计算是否正确,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,必要时选择函证本期科教收入总额。

(6) 实施截止性测试,以确定科教收入是否存在跨期现象。

(7) 存在科教收入退回的,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,检查其真实性。

(8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

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

16. 其他收入

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

(2) 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，是否划清其他收入的界限。

(3) 检查盘盈利得：应结合相关资产的盘点及监盘资料，检查金额计算是否正确，是否获得必要审批程序，抽查相关原始凭证，审核其内容的真实性和依据的充分性，检查会计处理是否符合相关规定。

(4) 检查捐赠利得，检查相关的原始凭证、金额计算及账务处理是否正确。

(5) 检查无法支付的应付款项：应结合应付款项审计资料及应付款项询证函的回函情况，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。

(6) 检查其他收入项目，结合相关科目审计，检查入账金额及会计处理是否正确。

(7) 抽取资产负债表日前后 X 天的 X 张凭证，实施截止性测试，若存在异常迹象，并考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请被审计医院作必要调整。

(8) 根据评估的舞弊风险等因素增加的其他审计程序。

(9) 检查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。

17. 医疗成本

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

(2) 比较本期与上期各月医疗成本的波动趋势，并查明异常情况的原因。

(3) 检查医疗成本的内容是否符合《医院会计制度》的规定、计算方法前后期是否一致。

(4) 复核医疗成本明细表明细项目划分的合规性。

(5) 针对医疗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成本的支出计入生产成本、管理费用、财务费用，或将应计入生产成本、管理费用、财务费用的支出计入医疗成本等情况。

（7）根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

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

18. 科教支出

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

（2）比较本期与上期各月科教支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。

（3）检查科教支出的内容是否符合《医院会计制度》的规定、计算方法前后期是否一致。

（4）复核科教支出明细表明细项目划分的合规性。

（5）针对科教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科教支出的支出计入生产成本、医疗成本、管理费用、财务费用，或将应计入生产成本、医疗成本、管理费用、财务费用的支出计入科教支出等情况。

（7）根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

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

19. 公益性支出

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

（2）比较本期与上期各月公益性支出的波动趋势，并查明异常情况的原因。

（3）检查公益性支出的内容是否符合《医院会计制度》规定的属于医院从事社会公共事故抢救、自然灾害抢救、其他免费救治等社会公益性救助业务所发生的支出。

（4）结合相关项目的审计，判断被审计医院是否存在将应计入公益性支出

的支出计入生产成本、医疗成本、管理费用、财务费用，或将应计入生产成本、医疗成本、管理费用、财务费用的支出计入公益性支出等情况。

(5) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(6) 检查公益性支出是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

20. 其他费用

(1) 获取或编制其他费用明细表，复核其加计数是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与报表数核对是否相符。

(2) 检查其他费用明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。

(3) 检查捐赠支出的会计处理是否正确。

(4) 对非常损失应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。

(5) 对因资产盘亏、毁损发生的净损失，检查是否按管理权限报经批准处理后处理，会计处理是否正确。

(6) 抽取资产负债表日前后 X 天的 X 张凭证，实施截止测试。

(7) 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序。

(8) 检查其他费用是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

21. 预算收入

(1) 获取或编制预算收入明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与预算收支表核对是否相符。

(2) 检查被审计医院预算收入科目是否按照预算收入类别正确设置各级科目，进行核算。检查二级明细科目下是否按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类”的项级科目设置明细账；检查在“项目支出”二级明细科目下是否按具体项目设置三级明细科目，核算内容是否正确完整。

(3) 检查预算收入是否按照与预算相一致的基础和口径进行记录。

(4) 检查预算收入的确认条件、方法是否符合《医院会计制度》，前后期是否一致。

(5) 检查各项预算收入的真实性：获取医院编制的年度经费预算、基建项目预算或申请经费报告及其批复，抽查相关原始凭证，是否具有必要审批程序，

检查金额计算是否正确，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。

（6）实施截止性测试，以确定预算收入是否存在跨期现象。

（7）检查预算收入是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

22. 预算支出

（1）获取或编制预算支出明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与预算收支表核对是否相符。

（2）检查被审计医院预算支出科目是否按照预算支出分类正确设置各级科目，进行核算。二级明细科目下是否按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类”项级科目与“支出经济分类”款级科目设置明细账；在“项目支出”二级明细科目下是否按照具体项目设置三级明细科目，核算内容是否正确完整。

（3）检查预算支出是否按照与预算相一致的基础和口径进行记录。

（4）检查各项预算支出的真实性和合规性：获取医院编制的年度经费预算、基建项目预算或申请经费报告及其批复，抽查相关原始凭证，是否具有必要审批程序，检查金额计算是否正确，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）实施截止性测试，以确定预算支出是否存在跨期现象。

（6）检查预算支出是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报。

23. 本期结余

（1）获取或编制本期结余明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与预算收支表核对是否相符。

（2）检查被审计医院本期结余科目是否按照规定设置各级明细科目，进行核算。二级明细科目下是否按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类”的项级科目设置明细账，在“项目支出结余”明细科目下是否按照具体项目设置明细科目，进行明细核算。

（3）检查本期结余是否按照与预算相一致的基础和口径进行记录。

（4）检查和复核本期结余中财政拨款结余（基本支出结余、项目支出结余）、其他资金结余的正确性。

（5）检查本期结余是否已按照《医院会计制度》的规定在财务报表中作出恰当列报

24. 累计结余

（1）获取或编制累计结余明细表：复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，与预算收支表核对是否相符。

（2）检查被审计医院累计结余科目是否按照规定设置各级明细科目，进行核算。检查二级明细科目下是否按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类”的项级科目设置明细账，检查在“项目支出结余”明细科目下是否按照具体项目设置明细科目，进行明细核算

（3）检查累计结余是否按照与预算相一致的基础和口径进行记录。

（4）收集与累计结余变动有关的会议纪要、决议以及有关政府主管部门的批复等文件资料，进行检查或就有关问题询问相关人员。

（5）检查本期结余转入情况，检查转入金额和会计处理是否正确。

（6）检查累计结余的列报是否已按照《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

出具审计报告之前，注册会计师应当复核和评价已获取的审计证据以及由此得出的结论，以作为发表审计意见的基础。审计报告是注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定，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测试结果，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，确定应出具审计报告的意见类型和措辞。

在对财务报表形成审计意见时，注册会计师应当根据已获取的审计证据，评价财务报表是否按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，以合理保证财务报表整体不存在重大错报。评价时注册会计师应当考虑下列事项：

1. 选择和运用的会计政策是否符合《事业单位财务规则》和《医院会计制度》，并适合于被审计医院的具体情况；
2. 医院管理层作出的会计估计是否合理；
3. 财务报表披露的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；
4. 财务报表的披露是否充分；
5. 已识别但尚未更正错报对财务报表的影响。

由于预算收支表和基建投资表的特殊性，在评价审计证据时，如果认为获取的审计证据不足以对预算收支表和基建投资表是否存在重大错报形成结论，注册会计师应当追加必要的审计程序。

二、审计报告的基本内容

审计报告应当包括下列要素：（1）标题；（2）收件人；（3）引言段；（4）医院管理层对财务报表的责任段；（5）注册会计师的责任段；（6）审计意见段；（7）注册会计师的签名和盖章；（8）会计师事务所的名称、地址及盖章；（9）报告日期。

（一）标题

审计报告的标题应当统一规范为“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业务约定书的要求致送审计报告的对象。审计报告应当载明收件人的全称。

（三）引言段

审计报告的引言段应当说明被审计医院的名称和财务报表已经过审计，并包括下列内容：

1. 指出构成整套财务报表的每张财务报表的名称；
2. 提及财务报表附注；
3. 指明财务报表的日期和涵盖期间。

（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应当说明，按照事业单位财务规则和医院会计制度的规定编制财务报表是被审计医院管理层的责任，这种责任包括：

1. 设计、实施和维护与医院财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；
2. 选择和运用恰当的会计政策；
3. 作出合理的会计估计。

（五）注册会计师的责任段

注册会计师的责任段应当说明，注册会计师的责任是在实施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注册会计师遵守职业道德守则，计划和实施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。

注册会计师相信已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

审计意见段应当说明，财务报表是否按照《事业单位财务规则》和《医院会

计制度》的规定编制，是否在所有重大方面公允反映了被审计医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况。

（七）注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由注册会计师签名并盖章。

（八）会计师事务所的名称、地址及盖章

审计报告应当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

审计报告应当报告日期。审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括被审计医院管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

三、审计报告的类型

医院执行审计业务出具审计报告可以分为无保留意见的审计报告、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。

（一）无保留意见的审计报告

如果认为被审计医院的整套财务报表同时符合下列条件，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：

1. 整套财务报表已按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制，在所有重大方面公允反映了医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况；
2. 注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语。

无保留意见审计报告的参考格式如下：

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 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 医院管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施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职业道德守则，计划和实施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，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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 医院财务报表已经按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况和 20×1 年度的运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况。

××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）带强调事项段的审计报告

审计报告的强调事项段是指注册会计师在审计意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。强调事项应当同时符合下列条件：

1. 可能对财务报表产生重大影响，但被审计医院进行了恰当的会计处理，且在财务报表中做出充分披露；
2. 不影响注册会计师发表的审计意见。

注册会计师在审计意见段之后增加强调事项段，只是增加审计报告的信息含量，提高审计报告的有用性，不影响发表的审计意见。增加强调事项段的情形包括：

- （1）对持续运营能力的考虑；
- （2）重大不确定事项；
- （3）其他审计准则规定的情形。

不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项，不受被审计医院的直接控制，但可能影响财务报表的事项。注册会计师在理解不确定事项时，应当把握下列特征：

- （1）不确定事项的结果依赖于未来行动或事项；
- （2）不确定事项不受被审计医院的直接控制，在医院管理层批准财务报表日，不可能获得更多信息消除该不确定事项；
- （3）不确定事项可能影响财务报表，并且影响并不遥远，可以预计在未来时日得到解决。

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

××：

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 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是 ABC

医院管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施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职业道德守则，计划和实施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，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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 医院财务报表已经按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况和 20×1 年度的运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况。

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，ABC 医院在 20×1 年发生亏损×万元，在 20×1 年 12 月 31 日，流动负债高于资产总额×万元。ABC 医院已在财务报表附注×充分披露了拟采取的改善措施，但其持续运营能力仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

××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）保留意见的审计报告

如果认为财务报表整体是公允的，但还存在下列情形之一，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

1. 会计政策的选用、会计估计的做出或财务报表的披露不符合《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；

2. 因审计范围受到限制，不能获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“除……的影响外”等术语。如果审计范围受到限制，注册会计师还应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

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

××：

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 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 医院管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，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职业道德守则，计

划和实施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，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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×万元，占资产总额的×%。由于 ABC 医院存货无法实施盘点、监盘或其他替代审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述未能实施存货监盘程序可能产生的影响外，ABC 医院财务报表已经按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况和 20×1 年度的运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况。

××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）否定意见的审计报告

如果认为财务报表没有按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制，未能在所有重大方面公允反映被审计医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。

否定意见审计报告的参考格式如下：

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 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 医院管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施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职业道德守则，计划和实施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，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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 20×1 年 12 月 31 日的固定资产账面价值×元，占资产总额的×%。我们实施检查程序后，发现 ABC 医院固定资产的实际数量为

X 台，价值 Y 元，远远超出其账面价值。

四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 医院财务报表没有按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 医院 20×1 年 12 月 31 日的财务状况和 20×1 年度的运营成果、现金流量、预算收支情况以及基建投资情况。

××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) 无法表示意见的审计报告

如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以致于无法对财务报表发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除注册会计师的责任段，并在审计意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述财务报表发表意见”等术语。

无法表示意见不同于否定意见，它通常仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当审计证据的情形。注册会计师发表否定意见或无法表示意见，必须获取充分、适当的审计证据。

无法表示意见审计报告的参考格式如下：

审 计 报 告

××：

我们接受委托，审计后附的 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 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表

以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 医院管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、导致无法表示意见的事项

ABC 医院未对 20×1 年 12 月 31 日的固定资产进行盘点，金额为×元，占期末资产总额的×%。我们无法实施监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末固定资产的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对 ABC 医院财务报表发表意见。

××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

第八章 专项审核

随着医药卫生体制改革的不断深化和发展,各级监管部门将高度关注改革深化过程中产生的新情况、新问题,有可能要求注册会计师对其关心的某些方面出具专项审核报告。如,根据《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》(中发〔2009〕6号)文的相关规定,我国将逐步建立以政府投入为主导的多元卫生投入机制,并逐步完善政府对公共卫生的投入机制。同时,还将逐步建立科学合理的医药价格形成机制。规范医疗服务价格管理。推进医药分开,积极探索多种有效方式逐步改革以药补医机制。在这些改革过程中,财政部门随着财政资金的不投入和对非营利性医疗机构提供的基本医疗服务政府指导价的制订,将对财政补助资金的安全性、规范性、有效性和医院成本核算等方面予以重点关注。

本指引以财政补助资金的使用和被审计医院的成本核算为例来说明注册会计师应该如何满足监管部门这方面的需求。同时,由于财政补助资金的使用和被审计医院的成本核算并非为本指引第五章、第六章所述的一项业务流程和循环,而是广泛涉及前述多个业务流程和循环。此处仅对该项业务流程的主要步骤、确定错报可能发生的环节和相应的控制测试程序予以重点阐述。对其他未涉及内容,如如何进行穿行测试、实施实质性程序等内容请参见本指引其他各章的具体规定。

需要说明的是,由于被审计医院的情况千差万别,监管部门关注的重点也将随着医药卫生体制改革的不断深化而产生变化。因此,本指引不可能涵盖被审计医院的所有情况,在执行专项审核业务时,注册会计师应当结合被审计医院的具体业务情况,对业务流程、错报可能发生的环节和控制测试程序作出相应的调整和取舍。

一、审计报告使用者特别要求

(一) 财政补助

医院财政补助通常涉及财政补助收入、基建拨款、财政调剂收入和上级补助收入四个方面的来源。其中,一般情况下财政补助收入是医院最主要的财政资金来源,其又可细分为“经常性补助”、“科研补助”、“教学补助”、“其他专项补助”等内容。本指引以财政补助收入的业务流程为例来说明如何了解、测试和评价与引相关的内部控制活动。

1. 了解业务流程的主要步骤

财政补助资金的业务流程通常包括下列主要活动：

- (1) 规划总体发展
- (2) 递交预算申请；
- (3) 编制年度预算；
- (4) 逐级申报审批；
- (5) 收到财政补助；
- (6) 预算采购（支出）；
- (7) 调整预算事项；
- (8) 分析考核项目；
- (9) 年度决算；
- (10) 生成明细账；
- (11) 汇总明细账至总账。

2. 确定错报可能发生的环节

“财政补助错报可能发生的环节”示例表

“财政补助错报可能发生的环节”示例	认定
怎样确保预算符合医院总体规划并已得到有效处理？	收入：发生、完整性
怎样确保只有经过部门批准的预算申请才被递交？	收入：发生
怎样确保编制的年度预算具有一定合理性？	收入：发生
怎样确保预算中采购（支出）价格经过适当的批准？	收入：准确性
怎样确保预算经过逐级申报审批？	收入：发生
怎样确保收到的财政补助记录于正确的期间？	收入：截止
怎样确保所有财政补助收入均已及时登记入账？	收入：完整性、截止
怎样确保对财政补助收入进行恰当的分类？	收入：分类
怎样确保财政补助支出符合预算？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保符合预算的财政补助支出均已发生？	存货：完整性 应付账款：完整性
怎样确保财政补助支出经过适应授权？	存货：存在 应付账款：存在
怎样确保无预算支出不被支付？	存货：完整性 应付账款：完整性

“财政补助错报可能发生的环节” 示例	认定
怎样确保预算根据实际情况进行了适当调整?	收入: 发生 存货: 存在 应付账款: 存在
怎样确保预算调整均经过适当授权?	收入: 发生 存货: 存在 应付账款: 存在
怎样确保预算完成情况均经过考核?	收入: 发生 存货: 存在 应付账款: 存在

3. 控制测试的程序

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
财政补助收入			
预算符合医院总体规划并已得到有效处理	收入: 发生、完整性	由部门申请, 由财务协调, 由领导负责	检查有关记录
只有经过部门批准的预算申请才被递交	收入: 发生	所有部门预算均应得到批准	检查有关批准记录并予以核对
编制的年度预算具有一定合理性	收入: 发生	由部门申请, 由财务协调, 由领导负责	检查有关记录并予以核对
预算中采购(支出)价格经过适当的批准	收入: 准确性	预算中采购(支出)价格经过适当批准	检查有关批准记录
预算经过逐级申报审批	收入: 发生	预算必须逐级申报与审批	检查有关申报流程和审批记录
收到的财政补助记录于正确的期间	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收到的财政补助, 以确保财政补助收入记录于正确的期间
所有财政补助收入均已及时登记入账	收入: 完整性、截止	定期编制银行存款余额调节表	检查银行存款余额调节表
财政补助收入进行恰当的分类	收入: 分类	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
财政补助支出符合预算	存货: 存在 应付账款: 存在	财政补助支出前需与预算进行核对	观察核对过程; 检查有关核对记录
符合预算的财政补助支出均已发生	存货: 完整性 应付账款: 完整性	财政补助支出情况需与预算进行核对	观察核对过程; 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
财政补助支出经过适应授权	存货：存在 应付账款：存在	财政补助支出必须经过授权审批	检查有关批准记录
无预算支出不被支付	存货：完整性 应付账款：完整性	财政补助支出前需与预算支出进行核对	观察核对过程；检查有关核对记录
预算根据实际情况进行了适当调整	收入：发生 存货：存在 应付账款：存在	财政补助支出前需与项目实际进程进行核对	观察核对过程；检查有关核对记录
预算调整均经过适当授权	收入：发生 存货：存在 应付账款：存在	预算调整均经过适当授权	检查有关批准记录
预算完成情况均经过考核	收入：发生 存货：存在 应付账款：存在	预算完成情况均经过考核	检查有关考核记录

（二）成本核算

本节所说的成本是指医院在开展医疗服务过程中发生的各种人、财、物的支出与消耗，包括医疗成本、药品成本和各项费用。成本核算是指按照管理的要求划分为院级、科级、单病种以及单项成本等成本核算模式，这种模式也是目前大多数医院开展成本核算的主要形式。由于医院医疗服务成本复杂，科室之间联系密切、综合性强，成本动因难以准确确定。划分成本核算单位和动因，是进行成本核算与管理的关键。

1. 了解业务流程的主要步骤

成本核算通常包括如下环节：

- （1）成本审批与发生
- （2）成本归集
- （3）成本动因与分摊方法的确定
- （4）成本确认与分摊
- （5）成本控制与考核

2. 确定错报可能发生的环节

注册会计师应当了解医院的成本核算特点、成本分摊方法和原则，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成本核算中的错报。

“成本核算错报可能发生的环节”示例表

“成本核算错报可能发生的环节”示例	认定
(1) 成本审批与发生	
怎样确保成本的真实发生?	存货: 发生
怎样确保所有的成本支出经过适当的审批?	存货: 发生
(2) 成本归集	
怎样确保成本被及时、完整的归集?	存货: 截止/完整性
怎样确保成本归集涵盖了所有的科室或部门?	存货: 完整性
怎样确保成本被准确地分类归集?	存货: 分类
(3) 成本动因与分摊方法的确定	
怎样确保成本动因与分摊方法的确定经过适当的批准?	存货: 发生
怎样确保成本动因与分摊方法被一贯执行?	存货: 发生
怎样确保成本动因与分摊方法的变更经过适当的批准?	存货: 发生
(4) 成本确认与分摊	
怎样确保成本按照经批准确定的成本动因和分摊方法进行分摊?	存货: 发生/计价与分摊
怎样确保成本分摊的计算结果准确并经过适当的复核?	存货: 准确性
怎样确保成本分摊结果的账务处理准确?	存货: 准确性/计价与分摊 医疗成本: 准确性/计价与分摊 管理费用: 准确性/计价与分摊
(5) 成本控制与考核	
怎样确保成本分析报告及时上报给医院管理层?	存货: 发生/准确性 医疗成本: 发生/准确性 管理费用: 发生/准确性
怎样确保成本的异常变动被重视并被及时有效解决?	存货: 发生/准确性 医疗成本: 发生/准确性 管理费用: 发生/准确性
怎样确保成本控制措施被有效执行并有适当的督导?	存货: 发生/准确性 医疗成本: 发生/准确性 管理费用: 发生/准确性

3. 成本核算控制测试程序示例

控制目标		常用的控制活动	常用的控制测试
(1) 成本审批与发生			
成本真实发生	存货：发生	在采购环节与费用报销环节进行相应的复核批准	实施与采购与付款循环相同的控制测试程序
所有的成本支出经过适当的审批	存货：发生	根据成本的金额或性质，在采购环节和费用报销环节设定分级审批制度	实施与采购与付款循环相同的控制测试程序
(2) 成本归集			
成本应被及时、完整的归集	存货：截止/完整性	根据核算单位的不同设定成本核算员或统计人员，定期归集本单位在指定期间内发生的成本	检查成本统计表是否定期编制，是否涵盖了指定的会计期间内发生的成本
成本归集应涵盖了所有的科室或部门	存货：完整性	在医疗科室和辅助科室、行政管理部门等所有单位均设置成本核算员或成本统计人员，或者在财务核算体系中设定具体的成本核算明细单位用以归集各部门发生的成本	检查是否所有的科室或部门均定期上报了成本统计表，或者在财务账内是否按科室设置了二级成本明细
成本应根据不同类别被准确地分类归集	存货：分类	成本核算员或统计人员应判断成本的不同类别，并分类归集和统计；或者在财务核算体系中设定不同成本明细用以分类归集成本	检查成本统计表成本项目分类是否准确，是否符合有关规定
(3) 成本动因与分摊方法的确定			
成本动因与分摊方法的确定应经过适当的批准	存货：发生	成本动因与分摊方法是医院的一项会计估计，一般由医院的管理层批准	检查成本分摊方法和比例是否经过管理层的批准
除成本动因发生变化或分摊方法已经与医院的经营状况不相适应外，成本动因与分摊方法应一贯执行	存货：发生	除成本动因发生变化或分摊方法已经与医院的经营状况不相适应外，医院成本动因和分摊方法各期应保持一致，不得随意变	检查各会计期间内成本分摊方法和比例是否一致

控制目标		常用的控制活动	常用的控制测试
		更	
成本动因与分摊方法的变更应经过适当的批准	存货：发生	若成本动因发生变化或分摊方法已经与医院的经营状况不相适应，则应及时变更成本动因和分摊方法，并也应由医院的管理层批准	检查成本分摊方法和比例的变化是否经过适当的批准
(4) 成本确认与分摊			
成本分摊按照经批准确定的成本动因和分摊方法进行	存货：发生/计价与分摊	成本核算员或财务人员应按照经批准确定的成本动因和分摊方法进行成本分摊	检查成本分摊计算表所采用的分摊方法和比例是否与管理层批准的成本分摊方法和比例一致
成本分摊的计算结果应经过适当的复核	存货：准确性	成本核算员或统计人员的成本分摊结果应由独立人员进行稽核	检查成本分摊计算表是否经过独立人员的复核或经过有关科室的确认
成本分摊结果的账务处理应准确	存货：准确性/计价与分摊 医疗成本：准确性/计价与分摊 管理费用：准确性/计价与分摊	财务账务处理凭证应经过适当的审核	检查成本分摊的记账凭证是否经过审核
(5) 成本控制与考核			
成本分析报告及时上报给医院管理层	存货：发生/准确性 医疗成本：发生/准确性 管理费用：发生/准确性	医院定期编制成本分析报告并经过适当的形式及时上报给医院管理层	检查医院是否定期编制成本分析报告，是否及时提交给医院的管理层
管理层重视成本的异常变动并及时查找原因和解决问题	存货：发生/准确性 医疗成本：发生/准确性 管理费用：发生/准确性	管理层对成本分析报告反映的问题加以研究重视，并责任专人查找差异原因并财务有效措施加以控制	检查管理层对成本分析报告是否形成反馈意见，是否制定专人负责信息的反馈落实
成本控制措施被有效执行并有适当的督导	存货：发生/准确性 医疗成本：发生/准确性 管理费用：发生/准确性	管理层制定的成本控制措施应通过某种方式传达给所有职工并被有效执行，在执行过程中应由专人负责检查和监督执行情况	了解成本控制措施是如何传达给员工的，又通过何种方式进行检查和督导

二、专项审核报告

(一) 无保留意见专项审核报告

专项审核报告

××：

我们审核了后附的 ABC 医院以财务报表为基础，按照××文件的规定编制的政府监管机构特殊要求财务报表《××》（以下简称监管特殊要求财务报表），包括 20×1 年 12 月 31 日的××表，20×1 年度的××表以及监管特殊要求财务报表附注。按照有关规定，真实、准确和完整地编制监管特殊要求财务报表是 ABC 医院管理层的责任，我们的责任是在实施审核工作的基础上对监管特殊要求财务报表发表审核意见。

我们按照中国注册会计师执业准则的规定执行了审核工作。中国注册会计师执业准则要求我们遵守职业道德守则，计划和实施审核工作以对监管特殊要求财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审核工作涉及实施审核程序，以获取有关监管特殊要求财务报表金额和披露的证据。选择的审核程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的监管特殊要求财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与监管特殊要求财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审核程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审核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，以及评价监管特殊要求财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审核证据是充分、适当的，为发表审核意见提供了基础。

经审核，我们认为，ABC 医院监管特殊要求财务报表符合××文件的规定，不存在重大的错报。

值得说明的是，我们对 ABC 医院编制的同一会计期间的财务报表进行了审计，并出具了无保留意见的审计报告（报告号：×××）。为了更好地理解监管特殊要求财务报表以及我们实施审计工作的范围，上述监管特殊要求财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

ABC医院监管特殊要求财务报表是为了满足特定的政府监管部门的需要为基

础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC 医院向××部门报送××时使用，不得用于其他目的。

××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

(二) 带强调事项段的无保留意见专项审核报告

专项审核报告

××：

我们审核了后附的 ABC 医院按照××文件规定要求为基础编制的政府监管机构特殊要求财务报表《××》(以下简称监管特殊要求财务报表)，包括 20×1 年 12 月 31 日的××表，20×1 年度的××表以及监管特殊要求财务报表附注。按照有关规定，真实、准确和完整地编制监管特殊要求财务报表是 ABC 医院管理层的责任，我们的责任是在实施审核工作的基础上对监管特殊要求财务报表发表审核意见。

我们按照中国注册会计师执业准则的规定执行了审核工作。中国注册会计师执业准则要求我们遵守职业道德守则，计划和实施审核工作以对监管特殊要求财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审核工作涉及实施审核程序，以获取有关监管特殊要求财务报表金额和披露的证据。选择的审核程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的监管特殊要求财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与监管特殊要求财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审核程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审核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，以及评价监管特殊要求财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审核证据是充分、适当的，为发表审核意见提供了基础。

经审核，我们认为，ABC 医院监管特殊要求财务报表符合××文件的规定，不存在重大的错报。

我们提醒监管特殊要求财务报表使用者关注，如监管特殊要求财务报表附注×所述，ABC 医院在 20×1 年发生_____。ABC 医院已在监管特殊要求财务报表附注×充分披露了拟采取的改善措施，但其_____仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审核意见。

值得说明的是，我们对 ABC 医院编制的同一会计期间的财务报表进行了审计，并出具了无保留意见的审计报告（报告号：×××）。为了更好地理解监管特殊要求财务报表以及我们实施审计工作的范围，上述监管特殊要求财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

ABC医院监管特殊要求财务报表是为了满足特定的政府监管部门的需要为基础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC 医院向××部门报送××时使用，不得用于其他目的。

××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）保留意见专项审核报告

专项审核报告

××：

我们审核了后附的 ABC 医院按照××文件规定要求为基础编制的政府监管机构特殊要求财务报表《××》（以下简称监管特殊要求财务报表），包括 20×1 年 12 月 31 日的××表，20×1 年度的××表以及监管特殊要求财务报表附注。按照有关规定，真实、准确和完整地编制监管特殊要求财务报表是 ABC 医院管理层的责任，我们的责任是在实施审核工作的基础上对监管特殊要求财务报表发表审核意见。我们于 20×2 年 3 月 18 日对监管特殊要求财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

我们按照中国注册会计师执业准则的规定执行了审核工作。中国注册会计师

执业准则要求我们遵守职业道德守则，计划和实施审核工作以对监管特殊要求财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审核工作涉及实施审核程序，以获取有关监管特殊要求财务报表金额和披露的证据。选择的审核程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的监管特殊要求财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与监管特殊要求财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审核程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审核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，以及评价监管特殊要求财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审核证据是充分、适当的，为发表审核意见提供了基础。

经审核，我们发现 ABC 医院按照××文件的规定要求为基础编制的监管特殊要求财务报表存在_____等差错。

我们认为，除了前段所述_____可能产生的影响外，ABC 医院监管特殊要求财务报表符合××文件的规定，不存在重大的错报。

为了更好地理解 ABC 医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况、基建投资情况以及我们实施审计工作的范围，上述监管特殊要求财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

ABC医院监管特殊要求财务报表是为了满足特定的政府监管部门的需要为基础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC 医院向××部门报送××时使用，不得用于其他目的。

××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

（四）否定意见专项审核报告

专项审核报告

××：

我们审核了后附的 ABC 医院按照××文件规定要求为基础编制的政府监管

机构特殊要求财务报表《××》（以下简称监管特殊要求财务报表），包括 20×1 年 12 月 31 日的××表，20×1 年度的××表以及监管特殊要求财务报表附注。按照有关规定，真实、准确和完整地编制监管特殊要求财务报表是 ABC 医院管理层的责任，我们的责任是在实施审核工作的基础上对监管特殊要求财务报表发表审核意见。我们于 20×2 年 3 月 18 日对监管特殊要求财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

我们按照中国注册会计师执业准则的规定执行了审核工作。中国注册会计师执业准则要求我们遵守职业道德守则，计划和实施审核工作以对监管特殊要求财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审核工作涉及实施审核程序，以获取有关监管特殊要求财务报表金额和披露的证据。选择的审核程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的监管特殊要求财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与监管特殊要求财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审核程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审核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，以及评价监管特殊要求财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审核证据是充分、适当的，为发表审核意见提供了基础。

经审核，我们发现 ABC 医院按照××文件的规定要求为基础编制的监管特殊要求财务报表存在_____等重大差错。

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 医院监管特殊要求财务报表未能在所有重大方面符合××文件的规定。

为了更好地理解 ABC 医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况、基建投资情况以及我们实施审计工作的范围，上述监管特殊要求财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

ABC医院监管特殊要求财务报表是为了满足特定的政府监管部门的需要为基础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC 医院向××部门报送××时使用，不得用于其他目的。

××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

（五）无法表示意见专项审核报告

专项审核报告

××：

我们审核了后附的 ABC 医院按照××文件规定要求为基础编制的政府监管机构特殊要求财务报表《××》（以下简称监管特殊要求财务报表），包括 20×1 年 12 月 31 日的××表，20×1 年度的××表以及监管特殊要求财务报表附注。按照有关规定，真实、准确和完整地编制监管特殊要求财务报表是 ABC 医院管理层的责任，我们的责任是在实施审核工作的基础上对监管特殊要求财务报表发表审核意见。我们于 20×2 年 3 月 18 日对监管特殊要求财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

我们按照中国注册会计师执业准则的规定执行了审核工作。中国注册会计师执业准则要求我们遵守职业道德守则，计划和实施审核工作以对监管特殊要求财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审核工作涉及实施审核程序，以获取有关监管特殊要求财务报表金额和披露的证据。选择的审核程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的监管特殊要求财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与监管特殊要求财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审核程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审核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，以及评价监管特殊要求财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审核证据是充分、适当的，为发表审核意见提供了基础。

经审核，我们发现 ABC 医院未对_____。我们无法实施审核程序，以对_____获取充分、适当的审核证据。

我们认为，由于上述审核范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对 ABC 医院监管特殊要求财务报表发表意见。

为了更好地理解 ABC 医院的财务状况、运营成果、现金流量、预算收支情况、基建投资情况以及我们实施审计工作的范围，上述监管特殊要求财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

ABC医院监管特殊要求财务报表是为了满足特定的政府监管部门的需要为基

础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC 医院向××部门报送××
时使用，不得用于其他目的。

××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

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）

审计业务约定书参考格式(合同式)

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、业务范围与审计目标

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资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）财务报表是否按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面真实、完整反映甲方的财务状况、收入费用、现金流量、预算收支执行情况以及基本建设资金与其使用情况。

二、甲方的责任与义务

（一）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），这些记录必须公允地反映甲方的财务状况、收入费用、现金流量、预算收支执行情况以及基本建设资金与其使用情况。

2. 按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

（二）甲方的义务

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料（在20×2年×月×日之前提供审计所需的全部资料），并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

3. 甲方管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。

4. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助，主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

5. 按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。

三、乙方的责任和义务

（一）乙方的责任

1. 乙方的责任是在实施审计工作的基础上对甲方财务报表发表审计意见。乙方按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定进行审计。审计准则要求注册会计师遵守职业道德守则，计划和实施审计工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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. 乙方需要合理计划和实施审计工作，以使乙方能够获取充分、适当的审计证据，为甲方财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

4. 乙方有责任在审计报告中指明所发现的甲方在某重大方面没有遵循《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制财务报表且未按乙方的建议进行调整的事项。

5. 由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报在审计后可能仍然未被乙方发现的风险。

6. 在审计过程中，乙方若发现甲方内部控制存在乙方认为的重要缺陷，应向甲方治理层或管理层沟通。但乙方沟通的各种事项，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善建议。甲方在实施乙方提出的改善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管理文件。

7. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

（二）乙方的义务

1. 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。

2. 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）取得甲方的授权；（2）根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；（3）接受行业协会和监管机构依法进行的质量检查；（4）监管机构对乙方进行行政处罚（包括监管机构处罚前的调查、听证）以及乙方对此提起行政复议。

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××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的增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本条第 1 项所述的审计费用。

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不再进行，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第 1501 号——审计报告》和《中

国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》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审计报告时，不得修改乙方出具的审计报告及其后附的已审计财务报表。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（二）2、四、五、六、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时，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. 在终止业务约定的情况下，乙方有权就其于本约定书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审计费用。

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，因本约定书所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），双方选择以下第___种解决方式：

（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、乙方各执一份，具有同等法律效力。

甲方：ABC医院（盖章）

乙方：××会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并签章）

授权代表：（签名并签章）

二〇×二年×月×日

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）

审计业务约定书参考格式(合同式)

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、业务范围与审计目标

1. 乙方接受丙方委托，对甲方按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资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）财务报表是否按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允地反映甲方的财务状况、收入费用、现金流量、预算收支执行情况以及基本建设资金与其使用情况。

二、甲方的责任和义务

（一）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、收入费用、现金流量、预算收支执行情况以及基本建设资金与其使用情况。

2. 按照《事业单位财务规则》和《医院会计制度》的规定编制财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相

关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

（二）甲方的义务

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料（在20×2年×月×日之前提供审计所需的全部资料），并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 关于乙方和甲方治理层的沟通，适用以下第×条款。

（1）赋予乙方就中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）规定的事项与甲方治理层直接沟通的权利。

（2）赋予乙方在根据审计准则的规定与治理层沟通时，主要与甲方沟通的权利。

3. 确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

4. 及时告知乙方在资产负债表日后可能影响财务报表的事项，这些事项主要是指审计报告日至财务报表报出日期间发生的对财务报表可能造成影响的的事项。

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，主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

三、乙方的责任和义务

（一）乙方的责任

1. 乙方的责任是在实施审计工作的基础上对甲方财务报表发表审计意见。乙方按照审计准则的规定进行审计。审计准则要求注册会计师遵守职业道德守则，计划和实施审计工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

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. 乙方需要合理计划和实施审计工作，以使乙方能够获取充分、适当的审计证据，为甲方财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

4. 乙方有责任在审计报告中指明所发现的甲方在某重大方面没有遵循《事业单位财务规则》和《医院会计制度》编制财务报表且未按乙方的建议进行调整的事项。

5. 由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报在审计后可能仍然未被乙方发现的风险。

6. 在审计过程中，乙方若发现甲方内部控制存在乙方认为的重要缺陷，应向甲方治理层或管理层沟通。但乙方沟通的各种事项，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善建议。甲方在实施乙方提出的改善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管理文件。

7. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

（二）乙方的义务

1. 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。

2. 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）取得甲方的授权；（2）根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；（3）接受行业协会和监管机构依法进行的质量检查；（4）监管机构对乙方进行行政处罚（包括监管机构处罚前的调查、听证）以及乙方对此提起行政复议。

四、丙方的责任和义务

按本约定书的约定及时足额支付审计服务费以及乙方人员在审计期间的交通、食宿和其他相关费用。

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××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的增加或减少时，丙乙双方应通过协商，相应调整本条第1 项所述的审计费用。

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不再进行，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）由甲方承担。

六、审计报告的使用范围和使用责任

1. 乙方按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》和《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》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. 乙、丙双方商定审计报告的使用范围。

4. 丙方在上述乙丙双方商定范围内使用审计报告时，不得修改乙方出具的审计报告及其后附的已审计财务报表。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，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。

七、约定书的有效期间

本约定书自甲、乙、丙三方签署之日起生效，并在三方履行完毕本约定书约定的所有义务后终止。但其中第三（二）2、五、六、七、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丙方提供本约定书约定的审计服务时，乙方可以采取向丙方提出书面通知的方式终止履行本约定书。

2. 在终止业务约定的情况下，乙方有权就其于本约定书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审计费用。

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，因本约定书所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），双方选择以下第___种解决方式：

（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、三方对其他有关事项的约定

本约定书一式三份，甲、乙、丙三方各执一份，并具有同等法律效力。

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