

中国注册会计师协会 制定

基金会财务报表 审计指引



中国财政经济出版社

013040636

D632.1
201

基金会财务报表审计指引

中国注册会计师协会 制定



中国财政经济出版社



北航

C1648447

D632.1
201

382040810

图书在版编目 (CIP) 数据

基金会财务报表审计指引/中国注册会计师协会制定. —北京: 中国财政经济出版社, 2013. 2
ISBN 978 - 7 - 5095 - 4308 - 5

I. ①国… II. ①中… III. ①基金会—财务审计—审计制度—中国 IV. ①F239. 41②D632. 1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 032782 号

责任编辑: 梁 飞

责任校对: 黄亚青

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 16 开 7.5 印张 150 000 字

2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4308 - 5/F · 3493

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

中国注册会计师协会关于印发 《基金会财务报表审计指引》的通知

会协〔2012〕231号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为规范注册会计师执行基金会财务报表审计业务，明确工作要求，提高执业质量，我会制定了《基金会财务报表审计指引》，现予印发，并自2013年1月1日起施行。执行中有何问题，请及时反馈我会。

附件：基金会财务报表审计指引

二〇一二年十一月三十日

目 录

第一部分 基金会财务报表审计指引

第一章 总则	3
一、制定目的和依据	3
二、相关定义	3
三、审计目标	3
四、适用范围	4
第二章 初步业务活动	5
一、初步业务活动的目的	5
二、初步业务活动的内容	5
（一）实施相应的质量控制程序	5
（二）评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况	6
（三）就审计业务约定条款与被审计基金会达成一致意见	6
三、审计业务约定书	7
（一）审计的前提条件	7
（二）审计业务约定书的内容	7
第三章 计划审计工作	9
一、总体审计策略	9
（一）审计范围	9
（二）审计的时间安排	10
（三）审计方向	10
（四）审计资源调配	12
二、具体审计计划	12

(一) 计划实施的风险评估程序	12
(二) 计划实施的进一步审计程序	12
(三) 计划实施的其他审计程序	12
三、首次审计业务的补充考虑	13
第四章 风险评估	14
一、了解被审计基金会及其环境	14
(一) 行业状况、法律环境和监管环境以及其他外部因素	14
(二) 被审计基金会的性质	15
(三) 对会计政策的选择和运用	16
(四) 目标、战略以及相关活动风险	17
(五) 财务业绩的衡量和评价	18
二、评估重大错报风险	18
(一) 识别和评估重大错报风险的程序	18
(二) 可能表明存在重大错报风险的情况和事项	18
(三) 识别与评估重大错报风险	19
(四) 需要特别考虑的重大错报风险	20
(五) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	21
(六) 对风险评估的修正	21
第五章 了解内部控制	22
一、内部控制要素	22
(一) 控制环境	22
(二) 被审计基金会的风评估过程	24
(三) 与财务报告相关的信息系统(包括相关业务流程)与沟通	25
(四) 控制活动	25
(五) 对控制的监督	26
二、识别和评价业务流程中的内部控制	26
(一) 了解业务流程的主要步骤	27
(二) 确定错报可能发生的环节	29
(三) 了解和识别相关控制	32
(四) 执行穿行测试	35
第六章 进一步审计程序	36
一、控制测试	36
(一) 一般要求	36

(二) 控制测试程序	38
二、实质性程序	42
(一) 实质性程序的总体要求	42
(二) 实质性程序的目标	42
(三) 实质性程序示例	43
第七章 审计报告	55
一、完成审计工作	55
二、审计报告的基本内容	56
三、审计报告的类型	57
第八章 附则	60
附录一：审计业务约定书参考格式	61
附录二：专项信息审核业务约定书参考格式	65
附录三：审计报告参考格式	69
(一) 无保留意见审计报告参考格式	69
(二) 保留意见审计报告参考格式	70
(三) 否定意见审计报告参考格式	71
(四) 无法表示意见审计报告参考格式	73
(五) 带强调事项段的无保留意见审计报告参考格式	74
附录四：专项信息审核报告参考格式	76

第二部分 相关文件

关于加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知	81
基金会管理条例	85
基金会年度检查办法	92
基金会信息公布办法	94
社会组织评估管理办法	96
中华人民共和国公益事业捐赠法	101
民政部关于印发《关于规范基金会行为的若干规定（试行）》的通知	105

第一部分

基金会财务报表审计指引

第一章 总 则

一、制定目的和依据

为了规范注册会计师执行基金会财务报表（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）、《民间非营利组织会计制度》、《基金会管理条例》、《关于加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》（财会〔2011〕23号）及其他有关法律法规，制定本指引。

本指引在审计准则的总体框架下，按照风险导向审计思路，着重突出基金会财务报表审计工作的特殊方面。对于未在本指引中予以规范的基金会财务报表审计工作所涉其他事项，注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。

二、相关定义

本指引所称基金会，是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照《基金会管理条例》的规定成立的非营利性法人。基金会包括公募基金会和非公募基金会。

基金会财务报表包括资产负债表、业务活动表、现金流量表以及财务报表附注。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，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。

三、审计目标

注册会计师通过计划和执行审计工作，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，对财务报表是否在所有重大方面按照《民间非营利组织会计制度》的规定编制发表审计意见，出具审计报告。

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。

四、适用范围

本指引适用于注册会计师执行基金会财务报表审计业务。除财务报表审计外，注册会计师还可能接受委托，对基金会相关项目活动执行专项审计，以及法人代表离任审计和理事会换届审计。注册会计师执行这些审计业务的具体指引另行制定。

第二章 初步业务活动

一、初步业务活动的目的

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

- (1) 具备执行业务所需的独立性和专业胜任能力；
- (2) 不存在因被审计基金会管理层诚信问题而可能影响注册会计师承接/保持该项业务意愿的事项；
- (3) 与被审计基金会之间不存在对业务约定条款的误解。

二、初步业务活动的内容

(一) 实施相应的质量控制程序

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

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

1. 被审计基金会关键管理人员和治理层是否诚信。项目组可以考虑的事项包括：
 - (1) 关键管理人员及治理层的身份和信誉；
 - (2) 基金会的业务活动性质，包括其收入和公益活动的特征及规模；
 - (3) 关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计制度等的态度；
 - (4) 审计工作范围受到不适当限制的迹象；
 - (5) 基金会可能涉嫌舞弊或其他违反法律法规行为的迹象；
 - (6) 变更会计师事务所的理由；

(7) 关联方的名称、特征和商业信誉。

在实务中，注册会计师获取信息的来源包括以下主要方面：

(1) 通过与被审计基金会管理层、治理层和其他人员沟通获取的财务和其他信息，如年度报告等；

(2) 从监管机关（如基金会的业务主管单位、登记管理机关）等第三方获取的信息；

(3) 询问法律顾问和客户的同行等第三方；

(4) 从相关数据库中搜索客户的背景信息；

(5) 与前任注册会计师沟通。

2. 项目组是否具有专业胜任能力及必要的时间和资源。可以考虑的事项包括：

(1) 项目组成员是否熟悉基金会的行业特征或业务对象；

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

(3) 项目组成员是否拥有必要的专业知识和经验；

(4) 需要时是否能够得到专家的帮助；

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

(6) 项目组能否在提交报告的最后期限内完成业务。

3. 以前审计中发现的重大事项，及其对保持客户关系的影响。

（二）评价遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况

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

（三）就审计业务约定条款与被审计基金会达成一致意见

在作出接受或保持客户关系和审计业务的决策后，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》和本指引的规定，在审计业务开始前与被审计基金会管理层和治理层（如适用）（在以下第三节“审计业务约定书”中简称管理层）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

注册会计师需要执行下列程序，以确定审计的前提条件是否存在：

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

管理层的责任包括：

1. 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；
2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
3. 向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需要的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

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

(二) 审计业务约定书的内容

1. 审计业务约定书的具体内容可能因被审计基金会的不同而存在差异，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) 注册会计师的责任；
- (3) 管理层的责任；
- (4) 指出编制财务报表所适用的财务报告编制基础（如《民间非营利组织会计制度》）；

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

2. 审计业务约定书中还可能包括下列主要方面：

- (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) 对审计涉及的被审计基金会员工工作的安排；
 - (3) 在首次审计的情况下，与前任注册会计师沟通的安排；
 - (4) 说明对注册会计师责任可能存在的限定；
 - (5) 注册会计师与被审计基金会之间需要达成进一步协议的事项；
 - (6) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

本指引附录一列示了审计业务约定书的参考格式。

除对基金会按照《民间非营利组织会计制度》编制的财务报表进行审计外，为满足基金会接受民政部门监督检查的需要，注册会计师还应当接受委托，在对基金会年度财务报表进行审计的基础上，对基金会年度工作报告中载明的当年公益事业支出占上年度总收入的比例（或占上年度基金余额的比例）、工作人员工资福利和行政办公支出占当年总支出的比例等专项信息进行审核，出具专项信息审核报告。对此，注册会计师应当与被审计基金会就专项信息审核业务约定条款达成一致意见，以避免双方对审核业务的理解产生分歧。本指引附录二列示了专项信息审核业务约定书的参考格式。

第三章 计划审计工作

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划。计划审计工作十分重要，很多关键决策往往在这个阶段作出，如重要性的确定、项目人员的配置等等。项目合伙人和项目组其他关键成员参与计划审计工作，包括参与项目组成员的讨论，可以利用其经验和见解，提高计划过程的效率和效果。

一、总体审计策略

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

（一）审计范围

注册会计师需要根据适用于基金会的《基金会管理条例》、《民间非营利组织会计制度》、其他有关法律法规、相关监管机构的报告要求以及被审计基金会分支机构的分布等情况，确定审计范围。在确定审计范围时，注册会计师可以考虑下列事项：

1. 编制拟审计财务信息所依据的财务报告编制基础（如《民间非营利组织会计制度》）；
2. 基金会行业的报告要求，如民政部门提出的报告要求；
3. 预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分（如分支代表机构）的数量及所在地；
4. 基金会与组成部分（如分支代表机构）之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制合并（汇总）财务报表；
5. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围；
6. 外币折算，包括外币交易的会计处理和相关信息的披露；
7. 基金会使用服务机构的情况（如会计服务、代发工资服务等），以及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据；
8. 对利用在以前审计工作中获取的审计证据（如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据）的预期；
9. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技

术的预期；

10. 与被审计基金会人员的时间协调和相关数据的可获得性。

（二）审计的时间安排

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

为确定报告目标、时间安排和沟通性质，注册会计师可以考虑下列事项：

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

（三）审计方向

在确定审计方向时，注册会计师可以考虑下列重要因素：

1. 重要性

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

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

（2）初步识别重要组成部分和重要的交易、账户余额和披露。

确定重要性需要运用职业判断，通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。适当的基准取决于被审计基金会的具体情况。考虑到基金会属于非营利组织，使用总资产、总收入或支出作为基准可能是适当的。在选择基准时，还需要考虑是否存在财务报表使用者特别关注的项目（如收入、支出或净资产）及基准的相对波动性等因素。

就选定的基准而言，相关的财务数据通常包括前期业务活动成果和财务状况、本