

中国注册会计师协会 制定

医院财务报表 审计指引



经济科学出版社

医院财务报表审计指引

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社

责任编辑：马金玉

责任校对：刘 昕

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

医院财务报表审计指引 / 中国注册会计师协会 制定. —北京：
经济科学出版社，2011.3

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0427 - 1

I. ①医… II. ①中… III. ①医院 - 会计报表 - 审计
IV. ①F239.66

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 026841 号

医院财务报表审计指引

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京中科印刷有限公司印刷

永胜装订厂装订

889×1194 16 开 10 印张 210000 字

2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0427 - 1 定价：23.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

目 录

第一部分 医院财务报表审计指引

第一章 总则	3
一、制定目的与依据	3
二、相关定义	3
三、合理保证	3
四、职业怀疑	4
五、沟通	4
六、审计目标	4
七、职业道德要求	4
八、总体要求	5
九、适用范围	5
第二章 初步业务活动	6
一、初步业务活动的目的	6
（一）初步业务活动的基本要求	6
（二）开展初步业务活动需要考虑的特殊事项	6
二、初步业务活动的内容	6
（一）实施相应的质量控制程序	6
（二）评价遵守相关职业道德要求的情况	7
（三）就业务约定条款与被审计医院达成一致意见	7
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	8
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) 审计时间	10
(三) 审计方向	10
(四) 审计资源调配	11
二、具体审计计划	11
(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
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、法律环境和监管环境以及其他外部因素	13
(二) 被审计医院的性质	14
(三) 对会计政策的选择与运用	16
(四) 目标、战略以及相关业务风险	17
(五) 被审计医院财务业绩的衡量和评价	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	23
一、内部控制要素	23
(一) 控制环境	24
(二) 风险评估过程	25
(三) 与财务报表相关的信息系统（包括相关业务流程）与沟通	25
(四) 控制活动	26
(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	27
(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	33
(三) 了解和识别相关控制	38
(四) 执行穿行测试	38
第六章 进一步审计程序	40
一、控制测试	40
(一) 一般要求	40
(二) 控制测试的程序	42
二、实质性程序	56
(一) 实质性程序的目标	56
(二) 实质性程序示例	57
第七章 审计报告	74
一、完成审计工作	74
二、审计报告的基本内容	75
(一) 标题	75
(二) 收件人	75
(三) 引言段	75
(四) 管理层对财务报表的责任段	75
(五) 注册会计师的责任段	75
(六) 审计意见段	76
(七) 其他报告责任段	76
(八) 注册会计师的签名和盖章	76
(九) 会计师事务所的名称、地址及盖章	76
(十) 报告日期	76
三、审计报告的类型	77
(一) 无保留意见的审计报告	77
(二) 保留意见的审计报告	78
(三) 否定意见的审计报告	80
(四) 无法表示意见的审计报告	81
(五) 带强调事项段的审计报告	83
(六) 带其他事项段的审计报告	85
第八章 附则	86
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)	87

附录 2：审计业务约定书参考格式（适用于第三方委托）	92
----------------------------------	----

第二部分 相关文件

中共中央 国务院关于深化医药卫生体制改革的意见	99
国务院关于印发医药卫生体制改革近期重点实施方案（2009－2011 年）的通知	112
财政部 国家发展改革委 民政部 人力资源社会保障部 卫生部关于完善政府卫生投入政策的意见	119
卫生部 中央编办 国家发展改革委 财政部 人力资源社会保障部关于印发公立医院改革试点指导意见的通知	125
事业单位财务规则	133
事业单位会计准则	140

第一部分

医院财务报表审计指引

第一章 总 则

一、制定目的与依据

为了规范注册会计师执行医院财务报表（也称会计报表）审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）、事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规，制定本指引。

二、相关定义

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

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

三、合理保证

注册会计师需要按照审计准则和本指引的规定，对被审计医院财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，以作为发表审计意见的基础。

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

四、职业怀疑

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

五、沟通

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

六、审计目标

注册会计师执行医院财务报表审计的总体目标是：

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

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

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

七、职业道德要求

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

八、总体要求

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

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

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

九、适用范围

本指引适用于注册会计师执行医院财务报表审计业务。

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

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

第二章 初步业务活动

一、初步业务活动的目的

（一）初步业务活动的基本要求

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

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

（二）开展初步业务活动需要考虑的特殊事项

1. 与被审计医院管理层和治理层讨论有关财务报表审计的重大问题，包括这些重大问题对总体审计策略和具体审计计划的影响。
2. 分派了解医院行业特点、熟悉相关政策、具有专业胜任能力的人员；针对预见的特别风险，分派具有适当经验、专业胜任能力较强的人员。
3. 根据会计师事务所接受医院财务报表审计委托的质量控制制度实施的其他审计程序。
4. 被审计医院最近一个会计年度接受审计的情况。

二、初步业务活动的内容

（一）实施相应的质量控制程序

无论是首次接受审计委托还是连续审计，注册会计师都需要在审计业务开始时实施相应的质量控制程序。在首次接受审计委托时，注册会计师需要执行针对建立客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序；而在连续审计时，注册会计师需要执行针

对保持客户关系和承接具体审计业务的质量控制程序。

在首次接受审计委托或连续审计时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院关键管理人员和治理层是否诚信。

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

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

2. 项目组是否具备专业胜任能力及必要的时间和资源。

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

（二）评价遵守相关职业道德要求的情况

评价遵守相关职业道德要求的情况也是一项非常重要的初步业务活动。职业道德守则和质量控制准则对包括诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好职业行为在内的有关职业道德问题提出了要求，注册会计师需要按照其规定执行。

（三）就业务约定条款与被审计医院达成一致意见

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

三、审计业务约定书

（一）审计的前提条件

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

1. 确定管理层是否按照事业单位会计准则、《医院会计制度》以及国家其他有关

法律法规的规定编制财务报表。

2. 就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见。

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

（二）审计业务约定书的内容

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

- （1）财务报表审计的目标和范围。
- （2）被审计医院管理层的责任。
- （3）注册会计师的责任。
- （4）财务报表的编制基础。

（5）拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及在特定情况下对出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

2. 注册会计师可以考虑在审计业务约定书中增加下列条款：

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

（2）对审计业务结果的其他沟通形式。

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

（4）计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成。

（5）管理层确认将提供书面声明。

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

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

（8）费用的计算基础和收费安排。

（9）管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款。

3. 如果情况需要，审计业务约定书也可列明下列内容：

- （1）在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排。
- （2）对审计涉及的内部审计人员和被审计医院其他员工工作的安排。
- （3）在首次审计的情况下，与前任注册会计师（如适用）沟通的安排。
- （4）说明对注册会计师责任可能存在的限制。
- （5）注册会计师与被审计医院之间需要达成进一步协议的事项。
- （6）向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

第三章 计划审计工作

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划。

一、总体审计策略

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

（一）审计范围

注册会计师需要根据被审计医院采用的事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规、医疗卫生行业的报告要求以及被审计医院组成部分的分布等情况，确定审计范围。在确定审计范围时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院财务报表是否按照事业单位会计准则、《医院会计制度》及国家其他有关法律法规的规定编制。
2. 医疗卫生行业的报告要求。如医疗卫生行业的主管部门（或举办单位）和财政部门提出的报告要求。
3. 预期的审计工作涵盖范围，包括被审计医院组成部分的数量及所在地点。
4. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围。
5. 拟审计的运营分部的性质，包括是否需要具备专门知识。
6. 外币交易的会计处理。
7. 内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度。
8. 被审计医院使用服务机构的情况，以及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的审计证据。
9. 对利用以前审计工作中获取的审计证据的预期，如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据。
10. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期。
11. 将审计工作与中期财务信息审阅的预期涵盖范围和时间安排进行协调，并考虑中期审阅所获取的信息对审计工作的影响。

12. 与被审计医院人员的时间协调和相关数据的可获得性。

（二）审计时间

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

为计划报告目标、时间安排和沟通性质，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 被审计医院对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段。
2. 与管理层和治理层、被审计医院行业主管部门（或举办单位）、财政部门举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围。
3. 与管理层和治理层、被审计医院行业主管部门（或举办单位）、财政部门讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项。
4. 与管理层讨论就整个审计业务中对审计工作的进展需要进行的沟通。
5. 与组成部分注册会计师沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项。
6. 项目组成员之间沟通的性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排。
7. 是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

（三）审计方向

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

在确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 重要性。

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

在确定重要性时，注册会计师可能还需要考虑下列事项：

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