

清产核资专项审计指引（试行）

第一章 总则

第一条 为指导本省会计师事务所开展清产核资专项审计工作，提高审计质量，促进企业信息披露全面、客观、准确，特制定本清产核资专项审计指引（以下简称“本指引”）。

第二条 本指引所称清产核资，是指国有资产监督管理机构和主管部门、出资企业等根据专项工作要求或者企业特定经济行为需要，按照规定的政策、工作程序和方法，组织企业进行账务清理、财产清查，并依法认定企业的各项资产损益，从而真实反映企业的资产价值和重新核定企业国有资本的行为。不包括企业因日常经营和管理需要组织开展的账务清理、资产清查等工作。

第三条 本指引所指清产核资专项审计，是指按照国家清产核资政策和有关财务会计制度规定，对企业清理出的有关资产盘盈、资产损失及资金挂账（以下简称损失及挂账）进行经济鉴证，对企业清产核资结果进行专项财务审计，并按要求出具清产核资专项审计报告的行为。

第二章 基本要求

第四条 会计师事务所接受委托开展清产核资专项审计业务，应当选派具备相关专业知识和实践经验，熟悉清产核资操作流程和资金核实政策的专业人员参与清产核资专项审计工作。

第五条 会计师事务所在执行清产核资专项审计业务时，

应当依据《中华人民共和国民法典》《中华人民共和国注册会计师法》《中国注册会计师审计准则》《国有企业清产核资办法》《国有企业清产核资经济鉴证工作规则》及其他相关法律法规、部门规章与有关制度，并遵循《中国注册会计师职业道德守则》等。

第六条 会计师事务所应坚持独立、客观、公正原则，履行必要审计程序，取得充分、适当的审计证据，认真核实企业提供的清产核资材料，审查证据的真实性、可靠性，并按规定进行实物监盘和账务核对，编制工作底稿，及时出具清产核资专项审计报告。

第七条 清产核资专项审计报告应采用详式审计报告，做到内容真实、证据确凿、依据充分、结论清楚、数据准确、文字严谨。清产核资报表及附表应按照规定表式填报，做到内容准确完整，不重不漏。

第八条 按照国家清产核资政策和有关财务会计制度规定的损益确定标准，在充分调查研究、论证的基础上对企业资产损益进行职业推断和合规评判，出具经济鉴证证明。

第九条 企业损失及挂账的经济鉴证证明应当内容真实、表述客观、依据充分、结论明确，并按照类别逐项出具鉴证意见。

第三章 基本程序和方法

第十条 清产核资专项审计，通常包括业务承接和计划、执行审计程序和出具清产核资专项审计报告三个阶段。

第十一条 清产核资专项审计业务承接和计划阶段，通常包括以下方面：

（一）初步业务活动

1. 了解清产核资基本情况

与企业进行初步沟通，获取清产核资批复立项和清产核资工作实施方案，了解本次清产核资基本情况，包括清产核资目的和依据、清产核资基准日、清产核资范围、时间安排、开展情况等。

2. 了解清产核资目的

获取企业开展清产核资的立项批复文件，了解清产核资目的。开展清产核资的目的通常有以下几类：

（1）根据国家专项工作要求或者国务院及国有资产监督管理机构实际工作需要，纳入统一组织的清产核资范围的；

（2）企业发生《中华人民共和国企业国有资产法》明确的企业改制行为的，包括：国有独资企业改为国有独资公司；国有独资企业、国有独资公司改为国有资本控股公司或者非国有资本控股公司；国有资本控股公司改为非国有资本控股公司；

（3）国家其他有关法律法规规定，企业特定经济行为必须开展清产核资工作的；

（4）国有资产监督管理机构根据管理需要，要求企业进行清产核资的。如：

①企业资产损失和资产挂账超过所有者权益，或者企业

会计信息严重失真、账实严重不符的；

②企业受重大自然灾害或者其他重大、紧急情况等不可抗力因素影响，造成严重资产损失的；

③企业账务出现严重异常情况，或者国有资产出现重大流失的。

3. 了解清产核资基准日

了解清产核资工作实施方案中是否已明确清产核资基准日，否则应提醒企业在清产核资工作实施方案中明确清产核资基准日。其中，以企业改制为目的而开展的清产核资，清产核资基准日应为经有关部门批准的改制方案中明确的改制基准日。改制方案中未明确的，原则上按制定清产核资工作实施方案前最近一个月份或最近一个季度的最后一天作为清产核资的基准日。

4. 了解清产核资范围

了解清产核资工作实施方案中，清产核资范围是否与清产核资立项批复文件一致。关注企业是否已将所属子企业全部纳入清产核资范围。子企业因特殊原因不能参加清产核资工作的，是否已经国有资产监督管理机构、出资企业批准。

5. 了解清产核资开展情况

了解清产核资工作小组成立情况，了解账务清理、资产清查、价值重估、损益认定等各项清产核资工作开展情况。是否已对企业及子企业的各种银行账户、会计核算科目、各类库存现金和有价证券等基本财务情况进行全面核对和清

理；是否对对外担保情况、财产抵押和司法诉讼等或有事项进行全面清理；是否对企业的各项资产进行全面的清理、核对和查实；是否对实物资产进行全面盘点；是否对债权债务等往来与对方单位进行逐一核对；清理资产是否同核查负债和所有者权益结合起来；是否进行价值重估，是否已经国有资产监督管理机构批复同意，是否聘请第三方专业评估机构；各项资产损益认定是否有相应的证据等。

6. 确定是否承接

充分考虑清产核资业务的性质、具体情况以及企业（包括企业管理层和治理层）的诚信和道德价值观，考虑项目合伙人和项目组成员是否具备执行清产核资业务必要的素质、专业胜任能力和资源，以及是否满足独立性要求，并就是否承接具体业务作出适当判断。

（二）实施风险评估程序

1. 调查了解被审计单位及其环境

了解被审计单位及其环境，以识别和评估重大错报风险。主要了解内容包括：组织结构、所有权和治理结构、业务模式；行业形势、法律环境、监管环境和其他外部因素；经营情况及经营风险；被审计单位财务会计机构及其工作情况、重大会计政策选用及变动情况、以往接受审计情况、财务业绩的衡量和评价等方面。

了解的方法主要包括：查阅被审计单位所在行业资料、重要法规；询问被审计单位管理层和内部其他相关人员；实

地参观和检查；实施分析程序；发放调查问卷；向有关监管部门函证或询问重大事项等。

2. 分析清产核资初步结果

通过向清产核资工作小组了解本次清产核资工作的实施情况，获取企业清产核资初步结果；了解企业清理出来的各种由于会计技术性差错因素造成的错账调整情况；了解资产清查清理出的损失及挂账情况，以及相关证据收集情况及初步处理意见，以初步判断清产核资专项审计的重点区域及风险。

3. 了解被审计单位内部控制

通过了解被审计单位整体层面的内部控制和业务层面的内部控制，评价控制设计的合理性，确定其是否得到执行，并记录识别的风险。

4. 形成风险评估结论，并设计审计应对措施。

完成上述风险评估程序后，组织项目组讨论，形成风险评估结论，针对识别的重大错报风险，设计审计应对措施。

若经过了解后发现企业内控失效，注册会计师应选择采用实质性方案，通过加强执行实质性程序，以获取充分、适当的审计证据，将审计风险降至可接受低水平。

（三）制定清产核资专项审计计划

与国资监管部门、委托方（上级企业）进行初步沟通，了解清产核资审计要求及需关注的事项，确定审计目的、审计范围和审计内容，确定项目团队及分组安排，拟定审计程

序和 workflow，制定项目进度计划和审计工作实施方案，确保清产核资审计工作按时保质完成。

（四）加强审计团队内部沟通

及时组织项目团队成员学习清产核资文件，根据被审计单位的具体情况，对相关行业知识、业务模式开展专门的、针对性的学习与讨论。召开清产核资工作布置会，布置工作计划及方案，强调统一的审计程序和审计取证要求，明确项目团队成员分工、审计进度安排，强调清产核资工作纪律和重大事项汇报流程，要求项目团队成员贯彻落实审计目的与要求。

（五）现场审计准备

梳理清产核资审计资料清单，并明确被审计单位资料反馈时间要求。资料清单包括：各项实物资产盘点表；往来款核对资料；企业固定资产、无形资产的产权证明；企业清产核资清查明细表及申报资产损失相关证据（包括企业及其他相关机构出具的专项说明）；其他资料，包括与清产核资基准日相关的、以前年度审计报告及其他资料等。

第十二条 执行审计程序阶段，主要工作内容包括但不限于：

（一）与被审计单位进行协调与沟通，安排实物资产监盘工作。

（二）根据清产核资审计工作实施方案，实施控制测试。根据风险评估阶段实施的了解内部控制形成的初步结

果，对拟信赖的单位层面内部控制和主要业务循环内部控制采取适当和有效的方法进行测试，主要通过检查交易和事项的凭证、询问并实地观察内部控制运行情况、重新执行相关内部控制等方法获取内部控制是否有效的证据。若存在内部控制缺陷，需评价控制缺陷的严重程度，并通过实质性程序获取更广泛的证据，并建议企业进行整改。

（三）根据清产核资审计工作实施方案，对企业清产核资结果进行审计，实施账务清理审查和资产清查核实。

（四）对企业损失及挂账进行核实，督促企业取得损失及挂账所必需的、具有法律效力的外部证据，其他中介机构出具的经济鉴证证明，以及特定事项的内部证明，并对其真实性和合规性进行审计。

第十三条 清产核资审计是在对企业清产核资基准日财务报表进行审计的基础上，重点清查企业实物资产，核对与询证债权债务，核实损失及挂账情况的审计行为。工作中应坚持实物监盘与核实账务相结合、资产清查与负债、所有者权益清查相结合。资产负债表主要项目和相关事项实施的重点审计程序如下：

（一）资产的清产核实

1. 货币资金

货币资金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

现金清查主要是确定货币资金是否存在、余额是否正确。

（1）库存现金

①清查核实范围

企业库存的人民币现金和外币现金。

②清查核实方法

A. 获取现金清查明细表，核对现金日记账和总账余额相符。如果不符，应查明原因。

B. 获取基准日库存现金存放地点及结存金额清单，针对选取的库存现金存放地点，实施监盘程序。

监盘时宜采用突击性检查的方式。监盘时，应由出纳员把已办妥现金收付手续的收付款凭证及时登入日记账。如现金存放两处以上，应同时盘点。

C. 检查库存现金余额是否合理，关注是否存在大额未缴存的库存现金或白条抵库的情况。

D. 审查基准日前后一段时期内的现金收支凭证，以确定是否存在跨期事项。

E. 检查外币现金折算汇率是否符合规定，会计处理是否正确。

③清查核实差异处理方式

对现金清查中发现的账账不符、账实不符、账证不符，应查明原因。因会计差错造成的不符，应建议调整相关会计科目；因营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人责任，经企业内部审批后，建议调整相关会计科目。

如为现金短缺，属于应由责任人或保险公司赔偿的部分，转入“其他应收款”科目；如为现金溢余，属于应支付给有

关人员或单位的，转入“其他应付款”科目。现金短缺溢余扣除责任人或保险公司的赔偿后数额和应支付给有关人员或单位的款项后，应当作为货币资金损失认定处理，不符合损失申报条件的，转入“其他应收款”并全额计提坏账准备。

（2）银行存款

①清查范围

存入银行和其他金融机构的各种存款。包括基本存款账户，一般存款账户，临时存款账户，及其他专项存款账户，外币存款账户。

②清查核实方法

A. 获取银行存款清查明细表，核对银行存款日记账与总账的余额相符，如果不符，应查明原因。

B. 结合被审计单位销售、采购交易情况，分析银行账户的实际用途是否合理，开户银行的数量及区域分布与公司产品业务分布是否匹配。

C. 考虑亲自到人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》，以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

D. 获取被审计单位已将全部银行存款账户信息提供给注册会计师的书面声明。

E. 将《已开立银行结算账户清单》上的银行账户与被审计单位银行存款余额明细表进行核对，检查是否存在《已开立银行结算账户清单》中记录的已开立银行账户但银行存款

余额明细表中未记入的账户，若不一致应核实原因；检查银行存款账户存款人是否为被审计单位，若存款人非被审计单位，应获取该账户户主和被审计单位的书面声明，确认基准日是否需要调整。

F. 获取并检查银行对账单、银行存款余额调节表，特别应注意检查调节表中的未达账项的真实性以及基准日后的进账情况。

对于企收银未收款项，检查被审计单位收款入账的原始凭证，检查其是否已在期后银行对账单上得以反映；

对于银收企未收款项，检查收款项的内容及金额，确定是否为截止错报；

对于企付银未付款项，检查被审计单位付款的原始凭证，并检查该项付款是否已在期后银行对账单上得以反映；

对于银付企未付款项，检查付款项的内容及金额，确定是否为截止错报；

对于银行存款余额调节表存在的大额或长期未达账项，须追查原因并检查相应的支持文件，判断是否为错报事项，是否建议调整。

G. 对银行存款实施函证程序，并对函证实施过程保持控制。除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，否则，应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要

信息实施函证程序。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，调查不符事项，确定是否表明存在错报。关注是否有质押、冻结等对变现有限制、或存放在境外、或有潜在回收风险的款项，并进行恰当披露。

H. 检查定期存款或限定用途存款。监盘定期存款凭据，或实地观察被审计单位登录网银系统查询定期存款信息，并将查询信息记录保存。

对存款期限跨越基准日的未质押的定期存款，检查开户证实书原件，核对存款人、金额、期限等信息，如有异常，实施进一步审计程序；对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对，核对存款人、金额、期限等相关信息；

对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；

对于为他人担保的定期存单，检查担保是否逾期及相关质权是否已被行使。

I. 检查被审计单位是否存在资金池业务。如果被审计单位存在资金池业务，获取资金池协议、股东大会或有权机构同意加入资金池协议的决议等批准文件，了解和评估其加入资金池业务的合法合规性、资金池资金在各企业之间和集团层面的集中方式、是否采取了适当措施保证资金安全等。

J. 实施银行存款截止测试。选取基准日前后若干天的收付款记录实施截止测试，关注业务内容及对应项目，如有跨

期收支事项，应考虑建议调整。

③清查核实差异处理方式

对银行存款的清查结果，应查明账账不符、账实不符、账证不符的原因。对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目，处理原则同“现金”的处理。

如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经部分或者全部不能收回，应当作为货币资金损失认定处理，不符合损失申报条件的，建议调整转入“其他应收款”并全额计提坏账准备。

（3）其他货币资金

①清查范围

银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、承兑票据保证金存款、信用证保证金存款、存出投资款、外埠存款、存放在第三方支付平台的款项等。

②清查核实方法

A. 获取其他货币资金清查明细表，核对日记账与总账的余额相符，如果不符，应查明原因。

B. 对其他货币资金实施函证程序，并对函证实施过程保持控制。函证范围要求同银行存款要求。

C. 核查保证金存款。检查开立银行承兑汇票的协议、信用证开立协议或其他银行授信审批文件，将保证金账户与相

应的交易进行核对，根据被审计单位应付票据、开立信用证的实际开具规模核实保证金与相关债务的比例是否与合同约定一致。

D. 核查存放在第三方支付平台的款项。核查程序包括：获取第三方支付平台发生额及余额明细，或直接登录第三方支付平台查询被审计单位支付账户的发生额和余额，并与账面记录进行核对；向第三方支付平台支付账户函证发生额和余额（如可行）；抽查大额交易，并与其他银行账户核对，核实款项是否均已纳入被审计单位核算范围。

E. 对投资于证券交易业务的存出投资款，核查程序包括：结合相应金融资产项目审计，核对证券账户户名是否与被审计单位相符；获取证券公司证券交易结算资金账户的交易流水，抽查大额的资金收支，关注资金收支的账面记录与资金流水是否相符。

F. 抽查大额外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、银行汇票保证金、存出投资款等支出的原始凭证，检查其经济内容是否完整，有无适当的审批授权，并核对相关账户的进账情况。

G. 实施其他货币资金截止测试。选取基准日前后若干天的凭证，对其他货币资金收支凭证实施截止测试，如有跨期收支事项，应建议调整。

③清查核实差异处理方式

对其他货币资金的清查结果处理方式同银行存款。

2. 交易性金融资产

(1) 清查范围

企业持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，包括为交易目的所持有的债券投资、股票投资、基金投资、权证投资等和直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(2) 清查核实方法

①获取交易性金融资产清查明细表，核对日记账与总账的余额相符，查明不符原因。

②就被审计单位管理层将投资确定划分为交易性金融资产的意图获取审计证据，并考虑管理层选择划分为交易性金融资产的理由是否合理充分，评价投资分类和计量的适当性。

③检查购入的交易性金融资产原始交易资料，复核购置成本的会计处理，确保会计处理符合会计准则的规定。

④确定交易性金融资产余额正确及存在，具体核查程序包括：获取并查验开立股票、债券、基金等账户手续及相关文件；获取股票、债券、基金等账户对账单或登录客户相关证券账户，与明细账余额核对；获取非上市公司股权协议章程对价支付凭证等支持性证据，与明细账余额核对；如交易性金融资产在审计工作日已售出或兑换，则追查至相关原始凭证，以确认其在清产核资基准日存在；对在外保管的交易性金融资产等应查阅有关保管的文件，向保管人函证，复核

并记录函证结果。

⑤核实交易性金融资产的计价是否正确，包括复核是否按公允价值计量，前后期是否一致；复核公允价值取得依据是否充分，必要时考虑利用专家的工作。

⑥根据重要性原则和风险评估结果，对重要的交易机构或交易对手实施函证程序；若委托方要求100%函证，按要求执行。对函证实施过程保持控制，核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，核实原因。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，建议调整相关会计科目。对投资入账价值的差错以及投资收益计算错误的，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。

对清查出的实际已损失的投资，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

3. 应收票据

（1）清查范围

以摊余成本计量的因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票，包括银行承兑汇票、财务公司承兑汇票、商业承兑汇票等。

（2）清查核实方法

①获取应收票据清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细核对相符，查明不符原因。

②监盘库存票据，与“应收票据备查簿”的有关内容核对。检查库存票据，注意票据种类、号数、签收日期、到期日期、票面金额、付款人、承兑人、背书人，以及利率、贴现率、收款日期、收回金额等是否与应收票据登记簿的记录相符；关注背书链是否完整，最后一手背书人是否为被审计单位；

保持监盘全过程控制，形成监盘记录。对于纸质票据监盘，应取得盘点票据复印件；对于电子票据应当在被审计单位人员协助下登录 ECDS 系统盘点票据并截图记录，盘点时关注质押状态。

③对重要的商业承兑汇票向出票人、前手进行独立函证，对函证过程保持控制。重点确认：票据是否存在且未被撤销；承兑状态及到期付款承诺；是否存在纠纷或拒付记录。

④对大额应收票据应追查至相关的支持性证据。对于大额票据，应取得相应销售合同或协议、销售发票和出库单等原始交易资料并进行核对，以证实是否存在真实交易。

⑤检查已贴现的应收票据。对于已贴现的应收票据，检查贴现额与利息额的计算是否正确，会计处理方法是否恰当，复核并统计已贴现以及已转让但未到期的应收票据金额。已贴现应收票据到期，当银行退回已贴现应收票据时，应转入

应收账款核算。已贴现未到期票据，应向贴现银行实施独立函证，函证内容包括贴现日期、贴现金额及追索权条款等。

⑥核实被审计单位是否对背书转让或贴现的票据负有连带责任；关注是否存在已作质押的票据和银行退回的票据。如存在已作质押的票据，应向质押银行函证，核实权利受限情况。

⑦对到期无法兑现的应收票据，应建议转入应收账款进行核算。对虽未超过期限但有确凿证据表明不能收回或收回可能性不大的，也应建议转入应收账款进行核算。

⑧检查带息票据的利息计算是否正确，注意逾期应收票据是否已按规定停止计提利息。

⑨检查应收票据坏账准备计提是否充分，对曾经更换或转期以及大额商业票据，应检查承兑人信用状况，评估承兑人的偿付能力，确定是否需要单项计提坏账准备。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符及企业对账、函证、盘点清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目；对于坏账准备计提不足的，应予以补提；对于确实不能收回的应收票据，按照坏账损失认定处理。

4. 应收账款

（1）清查范围

企业因销售商品、提供劳务等日常经营活动应收取的款项。

（2）清查核实方法

①获取应收账款清查明细表，复核加计正确，并与应收账款明细账和总账核对相符，查明不符原因；分析有贷方余额的项目，查明原因。

②结合合同资产、其他应收款、合同负债、预收账款等往来项目的明细余额，调查有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项（如代销账户、关联方账户或雇员账户）。如有，应查明原因，必要时建议调整。

③对应收账款执行分析程序，比较期初、期末应收账款余额，了解被审计单位信用政策等，分析其变动原因。

④获取企业与客户对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，确定应收账款金额的正确性。调查差异原因（如未开票的暂估销售、销售折扣、未记录的费用等）。

⑤实施函证程序。除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要或函证很可能无效，否则，应对应收账款进行函证。函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则的相关规定执行，对函证实施过程保持控制。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否表明存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件（如销售合同、销售订单、发运凭证及生产记录单据等），

确定交易真实性及会计处理正确性。

⑥对清产核资合并范围内内部往来应收账款的确认，首先通过内部核对确认，在企业内部核对基础上，审计人员实施审计项目组内部的核对确认。其次了解交易的商业理由、价格和条件，检查证实交易的支付性文件（如：销售合同、协议、销售发票、出入库、运输单证、收款凭证等相关文件资料），核实交易的必要性、公允性。

⑦分析应收账款发生额，关注有无不属于结算业务的债权、关注有无异常交易。如有，检查至相关支持性文件，确定交易真实性和债权性质，并考虑建议被审计单位做适当调整。

⑧分析应收账款的账龄，以了解应收账款的可收回性，检查预期信用损失计提方法是否合理并保持一贯性，坏账准备计提是否充分。对逾期和长期拖欠的应收账款，要查明原因；对经确认无法收回的款项，要明确责任，并按清产核资相关规定的要求进行损失认定。

⑨检查应收账款转销依据是否符合有关规定，审批是否符合规定，会计处理是否正确。

⑩如果应收账款涉及保理安排，应检查保理商的结算单、保理协议，核实应收账款保理等涉及金融资产转移交易的账务处理是否准确；检查银行询证函回函、会议纪要、借款协议和其他文件，确定应收账款是否已被质押。

⑪检查外币应收账款的折算汇率是否符合规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目；

对应收账款贷方余额、应收、预收、合同负债等两方挂账的项目，建议作重分类调整；对于坏账准备计提不充分的应进行补提；

对于清查出的各项坏账，应当逐项分析形成原因，对有合法证据证明确实不能收回的应收款项，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

5. 预付款项

（1）清查范围

企业按照购货、劳务合同规定预付的款项。

（2）清查核实方法

①获取预付账款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②分析预付账款账龄及余额构成，检查一年以上预付账款未核销的原因及发生坏账的可能性，检查不符合预付账款性质的或因供货单位破产、撤销等原因无法再收到所购货物的是否已转入其他应收款。

③获取企业与供应商对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，确定预付账款金额的正确性，调查差异原因。

④实施函证程序，对函证实施过程保持控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则的相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否表明存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件（如采购合同、付款单据等），确定交易真实性及会计处理正确性。

⑤对预付账款余额，检查支付性文件，与有关的银行支付凭证、采购合同等原始凭据进行核对，检查付款进度和付款条件是否符合合同规定，确保预付账款支付的真实性。对于逾期未收货的预付款项，需核实原因及发生坏账的可能性。

⑥检查基准日后的预付账款、存货及在建工程明细账，并检查相关凭证，核实期后是否已收到实物并转销预付账款，分析清产核资基准日预付账款的真实性和完整性。检查期后预付账款的红字冲销或退款情况，确保不存在虚构增加预付账款的情况。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对函证结果与账面金额不符及与债务单位对账不符的，参照以上对应收账款的差异处理；

结合应付账款明细表，查核有无重复付款或将同一笔已付清的账款在预付账款和应付账款这两个项目同时挂账的情况；对预付账款的贷方余额，必要时建议重分类调整；对长期挂账或不符合预付账款条件的预付账款，应建议转入“其他应收款”核算。

对于清查出的各项坏账，应当补提坏账准备，并逐项分析形成原因，对有合法证据证明确实不能收回的预付款项，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

6. 其他应收款

（1）清查范围

企业以摊余成本计量的，除应收票据、应收账款、预付账款等经营活动以外的其他各种应收及暂付款项。

（2）清查核实方法

①获取其他应收款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②分析其他应收款账龄，以确定可收回的可能性。对逾期和长期拖欠的其他应收款，要查明原因，确认是否可以收回，是否存在损失。

③对其他应收款余额，检查支付性文件，确定会计处理是否正确；核实重大明细项目的其他应收款内容及性质，重点关注是否存在资金被关联企业（或关联人）大量占用、变相拆借资金、隐形投资、或有损失等现象，若有应予以一一

核实。

④获取企业与债务单位对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，调查差异原因，确定其他应收款金额的正确性。

⑤实施函证程序，对函证实施过程进行控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则的相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否表明存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，抽取适当的样本检查相关支持性文件，确定交易真实性及会计处理正确性。

⑥分析有贷方余额的项目，查明原因，必要时建议重分类调整。结合其他应付款明细余额，查验是否有双方同时挂账的项目，核算内容是否重复，必要时建议调整。

⑦检查基准日后的收款事项，确定有无未及时入账的债权。未及时入账的，建议调整入账。

⑧检查预期信用损失计提方法是否合理并保持一贯性，坏账准备计提是否充分。

⑨检查以外币结算的其他应收款折算汇率是否符合规定。

（3）清查核实差异处理方式

对其他应收款清产核资差异的处理标准基本可参照应收账款的处理原则，同时还应注意以下几点：

对内部职工、内部管理部门长期（3年及以上）未报账的其他应收款，若为费用挂账，视同潜亏挂账处理；

对企业之间拆借形成的其他应收款，清产核资合并范围内无法核对清查的，按照“应收账款”的清理原则处理；如果符合投资性质的，应建议调整转列投资处理；清产核资合并范围外均按上述原则处理。带息的，利息一并处理。

7. 存货

（1）清查范围

企业拥有的物资采购/在途物资、原材料、包装物、低值易耗品、材料成本差异、自制半成品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品、受托代销商品、分期收款发出商品、发出商品、在制品、在研品、燃料、辅料、数据资源等。

（2）清查核实方法

①物资采购/在途物资

A. 获取物资采购清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

B. 检查基准日物资采购，核对有关凭证，对大额物资采购，追查有关购货合同及发票，并抽查基准日后物资入库情况。

C. 抽查基准日前后时段物资采购有关账簿记录和收料报告单等资料，检查有无跨期现象，必要时建议调整。

D. 如采用计划成本核算材料成本，应检查有关材料成本差异计算是否正确，会计处理是否正确。

②原材料

A. 获取原材料清查明细表，复核加计是否正确，并与总账、明细账核对相符；同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符，查明不符原因。

B. 对企业组织的原材料盘点进行监盘，核查是否 100% 原材料纳入企业盘点范围，观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划并准确地记录存货的数量和状况。获取企业盘点资料和盘盈、盘亏报告表，对已盘点的存货进行双向检查，盘盈盘亏存货应纳入检查范围，并将检查结果与被审计单位盘点记录相核对，形成相应记录，注意查明账实不符的原因。对于存放在外的库存材料，也应现场查看或函证核实。

C. 获取原材料库龄分析表，检查库龄长的存货是否存在超产品有效期、变质等状况。

D. 检查原材料的入账基础和计价方法是否正确，是否前后一致：在以实际成本计价的条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账及购货发票核对；在以计划成本计价的条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账、材料成本差异明细账及购货发票核对。

E. 检查发出材料的计价基础。检查材料计价方法，抽查期末结存量较大的材料的计价是否正确。若材料以计划成本计价，还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确。

F. 抽查有关委托加工材料的发料凭证、加工费、运费结

算凭证，核对其计费、计价是否正确，会计处理是否正确；检查有无长期挂账的委托加工物资事项，如有，应查明原因，必要时建议调整。

对长期挂账的委托加工物资，应视同应收账款处理。

G. 结合原材料的监盘，检查基准日有无料到单未到的情况，如有，应查明是否已暂估入账，暂估是否合理。

③周转材料

低值易耗品、包装物的清查参照原材料清查办法。同时还应注意检查出租、出借及随商品出售并单独计价的包装物的会计处理是否正确，低值易耗品与固定资产的划分是否符合规定，摊销方法是否正确，前后是否一致。

④自制半成品

对自制半成品的清查参照原材料的清查办法。需注意的是，对自制半成品的入账和发出的计价基础进行检查时，应以样本的单位成本与自制半成品明细账及成本计算单核对。在计划成本计价的条件下，还应与自制半成品成本差异明细账核对。

⑤产成品

产成品的清查可参照原材料的清查办法，但需要特别关注几点：

在核查产成品的计价方法时，对自制品，在实际成本计价的条件下，应以样本的单位成本与产成品明细账及成本计算单核对；在计划成本计价的条件下，还应与产成品成本差

异明细账核对。

检查产成品的入账价值时，应与“生产成本”科目的结转额核对。

检查产成品的发出核算时，应与“产品销售成本”科目核对。

⑥委托代销商品

A. 获取委托代销商品清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

B. 检查委托代销业务合同，抽查有关发货凭证，核对会计处理是否正确。

C. 检查有无定期收到委托代销商品销售月结单，抽查若干月的销售月结单，验明会计处理是否正确。

D. 对委托代销商品的期末余额，应现场查看或函询证实。

E. 审核有无长期挂账的委托代销商品事项，如有，应查明原因，必要时建议调整。

⑦受托代销商品

A. 获取受托代销商品清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符。同时与仓库台账、卡片抽查一致。

B. 检查受托代销业务合同，抽查有关收货凭证，核对其会计处理是否正确。

C. 检查是否定期发出受托代销商品销售月结单，抽查若干月的销售月结单，验明会计处理是否正确。

D. 对受托代销商品的期末余额，应现场查看其是否存在。

⑧材料成本差异

A. 编制材料成本差异明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符。

B. 对每月材料成本差异进行分析性复核，检查是否存在异常波动。

C. 检查材料成本差异的分配是否正确，前后是否一致。

⑨存货跌价准备

向销售部门、采购部门了解存货的市场价格信息、在手订单情况，结合库龄分析、存货监盘结果提请技术部门对可能存在毁损、变质的存货进行鉴定，并会同财务部门、销售部门、采购部门确定存货的可变现净值，分析存货跌价准备计提是否充分。关注资产价值重估评估结果中存货是否存在评估减值，分析核实是否需补提存货跌价准备。

(3) 清查核实差异处理方式

清理出来的账账不符、账证不符的项目，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对清产核资中清查出的营私舞弊、侵占企业资产的，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目；

存货跌价准备计提不充分的，建议补提存货跌价准备；对长期挂账的委托加工物资，应按债权进行处理。对有合法证据证明确实不能收回的委托加工物资，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理；

对已霉烂变质；已过期不可退货；生产中已不需要，并且已无转让价值；其他足以证明已无实用价值和转让价值的存货，经鉴定确认后，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报－存货报废处理；

对存货的盘盈或盘亏，先转入“待处理财产损益”，并应查明原因，提出处理意见并上报批准，待批准后，分情况处理：

①存货盘盈

经查明若是由于收发计量或核算上的误差等原因造成的，应及时办理存货入账手续，建议调整存货账的实存数，按盘盈存货的估计成本记入“待处理财产损益”，并提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报-存货盘盈处理。

②存货盘亏和毁损

应按盘亏和毁损存货的成本转入“待处理财产损益”，分以下情况进行处理：

属自然损耗产生的定额内损耗，建议调整计入管理费用；

属计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺或毁损，自然灾害或意外事故等非常原因造成的存货毁损，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报－存货盘亏处理。

8. 合同资产

(1) 清查范围

企业已向客户转让商品或服务而享有收取对价的权利，但该权利的实现需满足时间流逝之外的其他条件（如履行剩余履约义务）。

(2) 清查核实方法

①获取合同资产清查明细表，复核加计正确，并与合同资产明细账和总账核对相符，查明不符原因。

②检查同一合同下的合同资产和合同负债是否以净额列示。结合应收账款、其他应收款、合同负债等往来项目的明细余额，调查有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项（如，代销账户、关联方账户或雇员账户）。如有，应查明原因，必要时建议调整。

③结合收入中对于时段履行合同的完工进度的检查，复核基准日合同资产挂账合理性，并与被审计单位以前年度指标对比分析，检查是否存在重大异常。

④分析合同资产的账龄，检查原始凭证，如合同、生产及销售等履约相关记录等，测试账龄核算的准确性。检查合同资产长期挂账的原因，是否存在款项无法收回。检查是否存在已结算、存在亏损不确认收入成本，合同履行成本直接转合同资产的情况。检查合同资产中是否存在债务人破产或者死亡，以其破产财产或者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。针对经确认无法收回的款项，要明确责任，并按清产核资相关规定的要求进行损失认

定。

⑤获取企业与客户对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，确定合同资产金额的正确性，调查差异原因。

⑥实施函证程序，对函证实施过程保持控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则的相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件（如销售合同、销售订单、发运凭证及生产记录单据、完工进度确认资料等），确定交易真实性及会计处理正确性。

⑦检查减值准备计提方法是否合理并保持一贯性，计提是否充分。

⑧检查非记账本位币合同资产的折算汇率及折算是否正确。

(3) 清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目；

对同一合同下的合同资产和合同负债未按净额列示的项目，建议作重分类调整；对于减值准备计提不充分的应建

议补提；

对于清查出的各项损失，应当逐项分析形成原因，对有合法证据证明确实不能收回的应收款项，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

9. 债权投资

(1) 清查范围

以摊余成本计量的债权投资，包括债券、资产支持证券等。

(2) 清查核实方法

①获取债权投资清查明细表，复核加计正确，并与明细账和总账核对相符，查明不符原因。

②就被审计单位管理债务工具投资的业务模式获取管理层书面声明，并考虑管理层实现其目标的能力，检查债权投资与交易性金融资产、其他债权投资相互重分类的依据是否充分，以确定被审计单位划分为债权投资的金融资产是否符合会计准则的规定。

③对于纸质保管的债权投资凭证，获取被审计单位编制的债权投资盘点表，并实施监盘程序，检查债权投资名称、数量、票面价值、票面利率等内容并与相关账户余额进行核对，如有差异，需在查明原因的基础上建议调整；若为在外保管的债权投资，应查阅保管文件，并向保管人函证并记录函证结果；若债权投资在审计工作日已售出或兑换，则追查

至相关原始凭证，以确认其在财务报表日存在。

④对于债权投资电子凭证，独立获取账户流水以及企业核对记录，核查是否相符，查明不符原因。

⑤实施函证程序，对函证实施过程保持控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则的相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否存在错报。

⑥检查债权投资的计价是否正确，检查债权投资初始计量正确；复核其计价方法是否按摊余成本计量，前后期是否一致；实际利率确定依据是否充分，前后期是否一致；重新计算持有期间的利息收入和投资收益。

⑦检查债权投资是否存在减值，检查有无延期付息、本金逾期、二级市场市价大幅低于票面值等减值迹象，若有进一步核实债务人财务状况，核实减值准备计提是否充分。

⑧结合银行借款等的检查，核实持有的债权投资是否存在质押、担保情况。

(3) 清查核实差异处理方式

对账账不符、账证不符以及监盘或函证账实不符的，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目。涉及损益的，建议调整损益；对投资入账价值的差错以及投资收益计算错误的，建议调整相关会计科目；减值准备计提不足的，建议补提，对由于营私舞弊造成的不符，应

追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。

对于存在事实损失的债权投资，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

10. 长期股权投资

(1) 清查范围

企业持有的采用成本法和权益法核算的长期股权投资。

(2) 清查核实方法

①获取长期股权投资清查明细表，复核加计正确，并与明细账和总账核对相符，查明不符原因。

②取得被投资方的章程、营业执照，被审计单位管理机构决议、上级主管部门批复文件、有关原始凭证等资料确认长期股权投资的股权比例、表决权等，检查长期股权投资的分类是否正确。

③了解各项长期股权投资取得方式，区分企业合并形成、企业合并以外方式取得，分别核实各项长期股权投资初始投资成本。如果被审计单位以非货币性资产对外投资，应查阅有关评估报告或协议文件、对外投资转出非货币性资产的账面记录及相关原始资料来验证对外投资入账价值的适当性。

④查阅企业公开信息查阅平台，检查企业对外股权投资情况，检查产权是否清晰、是否存在账外长期股权投资。

⑤对合并范围内子公司外长期股权投资实施函证程序，

对函证实施过程保持控制，核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，调查不符事项，确定是否存在错报；对未回函的对外投资实施替代审计程序，检查相关支持性文件，确定对外投资真实性及会计处理正确性。

⑥检查长期股权投资核算方法是否正确（分为对子公司、联营企业、合营企业）：

A. 对于应采用权益法核算的长期股权投资，首先判断是否为共同控制或具有重大影响，核算方法是否正确。然后获取被投资单位已经注册会计师审计的年度财务报表，考虑财务报表是否可靠，按照审计准则的要求复核其他注册会计师的工作。如果未经注册会计师审计，则应考虑对被投资单位的财务报表实施适当的审计或审阅程序。

了解被投资单位采用的会计政策及会计期间，与被审计单位不一致的，应当建议按照被审计单位的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并以取得投资时被投资单位各项可辨认资产的公允价值为基础复核投资损益。

检查除净损益以外被投资单位所有者权益的其他变动，核实投资损益、其他综合收益变动和除净损益、其他综合收益以外的其他所有者权益变动的会计处置是否准确。

检查长期挂账而无损益调整的对外投资，检查是否存在挪用单位资产的现象。

B. 对于采用成本法核算的长期股权投资，核实是否具有控制权，被投资单位是否已纳入本次清产核资范围，检查股

利分配的原始凭证及分配决议等资料，确定会计处理是否正确。

C. 对于成本法和权益法相互转换的，检查其投资成本的确定是否正确。

⑦与被审计单位人员讨论确定是否存在被投资单位由于所在国家和地区及其他方面的影响，其向被审计单位转移资金的能力受到限制的情况，如存在，应详细记录受限情况并在报告中披露。

⑧对长期股权投资进行逐项检查，根据被投资单位经营政策、法律环境、市场需求、行业及盈利能力等的各种变化判断长期股权投资是否存在减值迹象。评价被审计单位长期投资减值准备所依据的资料、假设是否充分合理。当长期股权投资可收回金额低于账面价值时，应将可收回金额低于账面价值的差额作为长期股权投资减值准备予以计提，并应与被审计单位已计提数相核对，如有差异，查明原因。

⑨核查被投资单位是否存在已破产、清算、被撤销、关闭或被注销、吊销工商登记等，已形成事实损失的不良投资。

⑩结合银行借款等的检查，核实长期股权投资是否存在质押、担保情况。

(3) 清查核实差异处理方式

对账账不符、账证不符以及函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目，涉及损益的，建议调整损益；对投资入账价值的差错以及投资收益计算错误的，

建议调整相关会计科目；对清理出来的各项股权性长期对外投资，应根据投资目的以及在被投资单位中的权利区分采用成本法还是权益法，若有不一致应建议调整；对于存在投资收回受限的情况，考虑在专项审计报告中披露；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。

对于存在实质性损失的长期股权投资，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。盘盈的账外长期股权投资，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行盘盈申报处理。

11. 其他权益工具投资

(1) 清查范围

企业持有的非交易性权益工具投资，通常以公允价值计量，其变动计入其他综合收益。

(2) 清查核实方法

①获取其他权益工具投资清查明细表，复核加计正确，并与明细账和总账核对相符，查明不符原因。

②获取管理层将非交易性权益工具投资在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的指定文件。并向管理层询问核实。

③对其他权益工具投资，检查相关支持性文件，追查至原始凭证，检查其是否经授权批准，确认所购入其他权益工

具投资归被审计单位拥有。检查被投资单位章程，核实股权投资是否存在具有重大影响与不属于其他权益工具投资核算的情况，确定其会计处理是否正确。

④查阅企业公开信息查阅平台，检查企业对外投资情况，检查产权是否清晰。

⑤实施函证程序，对函证实施过程进行控制，核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，调查不符事项，确定是否存在错报。

⑥检查其他权益工具投资的计价是否正确，检查其是否按公允价值计量，计价方法前后期是否一致，变更原因是否合理，公允价值取得依据是否充分。

⑦检查投资时间长，多年不分红的被投资企业财务状况以及企业存续状态，确定是否发生实质性损失。

⑧结合银行借款等的检查，了解其他权益工具投资是否存在质押、担保的情况。

(3) 清查核实差异处理方式

对账账不符、账证不符以及函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；核算科目有误，建议调整相关会计科目；公允价值计量有误的，建议调整账面公允价值；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。存在实质性损失的，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行

损失申报处理。

12. 长期应收款

(1) 清查范围

企业拥有的包括融资租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的应收款项等。

(2) 清查核实方法

①获取长期应收款清查明细表，复核加计正确，并与明细账和总账核对相符，查明不符原因。

②分析长期应收款账龄及余额构成，了解每一明细项目的性质，查阅长期应收款相关合同协议，检查长期应收款是否真实存在，确认分类为长期应收款是否恰当，是否已考虑货币的时间价值对应收款项进行恰当折现。

③实施函证程序，对函证实施过程保持控制，核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件（如销售合同、销售订单、销售发票、发运凭证及回款单据等），确定长期应收款真实性及会计处理正确性。

④获取企业与客户对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，确定长期应收款金额的正确性，调查差异原因。

⑤对于融资租赁产生的长期应收款，获取租赁合同，根据合同及协议检查最低租赁收款额、每期租金、租赁期、担

保余值和未担保余值等项目是否满足企业会计准则对于融资租赁的相关规定，检查租赁资产在租赁期开始日的公允价值，检查其会计处理是否正确；检查未实现融资收益的入账金额是否正确，其摊销年限的确定是否恰当，是否按实际利率摊销，复核摊销金额是否正确，相关的会计处理是否正确；

对于采用递延方式、有融资性质的销售形成的长期应收款，取得相关的销售合同或协议，检查合同规定的售价、收款日期等要素，检查所销售资产在销售收入确认日的公允价值，检查会计处理是否正确。

⑥检查长期应收款的坏账准备。检查有无未按合同规定收款或延期收款的项目，若有进一步核实债务人财务状况，确定长期应收款是否可收回，坏账准备的计提方法和比例是否恰当，计提是否充分。

⑦检查银行询证函回函、会议纪要、借款协议和其他文件，确定长期应收款是否已被质押或出售。

(3) 清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符以及函证核对不符，查明原因，对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，应追究相关责任人的责任，并建议调整相关会计科目。存在实质性损失的，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

13. 固定资产

（1）清查范围

企业拥有的为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有，并且使用寿命超过一个会计年度的有形资产。

（2）清查核实方法

①获取固定资产及累计折旧分类汇总表，检查固定资产的分类是否正确，复核加计正确，并与总账、明细账、固定资产登记簿核对相符，查明不符原因。

②核实固定资产的初始计量成本。其中：

对于外购固定资产，检查采购合同、发票、契税单据、保险单、发运凭证等支持性文件，确定入账价值是否正确，涉及具有融资成分的分期付款，在确定初始计量成本时是否考虑了相关影响，并结合长期应付款、未确认融资费用科目检查相关的会计处理是否正确。

对于自行建造的固定资产，检查固定资产确认时点是否符合会计准则的规定，入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符，是否与竣工决算、验收和移交报告等一致；对已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算手续的固定资产，检查其是否已按估计价值入账，并按规定计提折旧。

对于投资者投入的固定资产，检查投资者投入的固定资产是否按投资各方确认的价值入账，并检查确认价值是否公允，交接手续是否齐全；涉及国有资产的，是否有评估报告并经国有资产管理部门评审备案或核准确认。

检查固定资产是否存在弃置费用，如果存在弃置费用，

检查弃置费用的估计方法和弃置费用现值的计算是否合理，会计处理是否正确。

检查固定资产的后续支出是否满足资产确认条件；如不满足，检查该支出是否在该后续支出发生时计入当期损益；如满足，检查重新确定的剩余折旧年限是否恰当。

③检查固定资产的所有权或控制权，考虑通过公开渠道向登记机关核实相关信息。对于房地产类固定资产，查阅相关购置合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件，向企业所在地、分公司及办事处自然资源局查询土地房产持有及抵质押情况；对于汽车等运输设备，检查车辆登记证、车辆行驶证等有关所有权证件等，向车辆管理所查询车辆车主；对于外购的机器设备等固定资产，审核采购发票、采购合同等；对于正在办理权属证明的资产，应了解权属证明办理情况，确认是否存在权属纠纷或实质性障碍。

④对企业组织的固定资产盘点进行监盘，检查企业是否将100%固定资产纳入盘点范围，从固定资产台账追查至实物，固定资产的性质和状况，对于发现的闲置或低使用率资产，确定固定资产减值准备计提是否充分，关注是否存在已报废无法使用的固定资产；同时以实地监盘为起点，追查至固定资产明细分类账，以获取实际存在的固定资产均已入账的证据；

结合固定资产租赁台账，核实是否存在账外固定资产，

是否有不属于被审计单位的固定资产，并检查相关会计处理是否正确。

⑤检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合相关会计准则的规定，确定其所采用的折旧方法能否在固定资产预计使用寿命内合理分摊其成本，前后期是否一致，预计使用寿命和预计净残值是否合理；复核折旧费用的计提是否正确，尤其关注已计提减值准备的固定资产的折旧；

⑥清查固定资产清理账户。检查固定资产清理的发生是否有正当理由，是否经有关技术部门鉴定，是否经授权批准，相应的会计处理是否正确。

⑦关注是否存在减值迹象的固定资产。查验被审计单位确认减值的依据，核实是否已对可收回金额低于其账面价值的差额充分计提减值准备，会计处理是否正确；必要时考虑利用专家的工作。关注资产价值重估评估结果中固定资产是否存在评估减值，分析核实是否需补提固定资产减值准备。

⑧检查固定资产的抵押、担保情况。结合对银行借款等科目的检查以及自然资源和规划局权属查询情况，了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，应取证，并做相应的记录。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，查明原因。对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目。对累计折旧计提有误的建议调整正确，减值准备计提不充分的，应建议补

提。

对于没有权证的，应单独形成清单，并获取企业未办理权属的理由及说明，在报告中予以披露；对于存在抵质押的，在报告中予以披露；对于权属不清的，在报告中逐项披露，并建议企业进行产权界定。

对于清查过程清理出的正常报废固定资产，需要提请企业按照企业正常报废审批流程进行处理，审批后转入固定资产清理。

对固定资产的盘盈或盘亏、毁损，先转入“待处理财产损溢”，并应查明原因，按照企业内部管理要求核批后作账务处理。

①固定资产盘盈

在财产清查过程中盘盈的固定资产，经查明确属企业所有，按管理权限经企业内部批准后，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行固定资产—盘盈申报处理。清产核资结果批复后作为前期差错处理，通过“以前年度损益调整”科目核算，并考虑对企业所得税的影响。

盘盈的固定资产通常按其重置成本作为入账价值，按同类或类似固定资产的市场价格减去按该项目资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额作为账务处理基础。

②固定资产盘亏和毁损

固定资产盘亏，按管理权限经企业内部批准后，提请企

业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行固定资产－盘亏申报处理；

固定资产毁损，经过专业的质量检测或者技术鉴定后，将其账面价值扣除残值、保险赔偿和责任人赔偿后的差额部分，按管理权限经企业内部批准后，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行固定资产－毁损申报处理。

14. 使用权资产

（1）清查范围

企业作为承租人，可在租赁期内使用租赁资产的权利。

（2）清查核实方法

①获取使用权资产清查明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数、报表数核对是否相符，结合累计折旧和使用权资产减值准备与报表数核对是否相符，查明不符原因。

②检查使用权资产的租赁是否签订了合同、租约，合同内容是否符合国家规定，是否经相关管理部门的审批（如需）。

③获取租赁或包含租赁合同汇总表，对租赁合同进行检查，确认是否为租赁或包含租赁，是否已按租赁准则的规定确认使用权资产。

④检查使用权资产的初始计量是否正确，检查租赁负债的初始计量金额、发生的初始直接费用的计算是否合理；检查租赁合同中是否存在复原条款，如果存在复原条款，检查

承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本的估计方法和现值的计算是否合理，会计处理是否正确。

⑤检查使用权折旧计提是否正确。检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合相关会计准则的规定，确定其所采用的折旧方法能否在使用权资产租赁期内合理分摊其成本。

⑥检查使用权资产基准日是否存在减值迹象，减值是否计提充分。

⑦实施函证程序，向出租人函证租赁合同及执行情况，对函证实施过程保持控制。

⑧监盘使用权资产，确定其是否存在并正常使用。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账实不符，查明原因。对由于会计差错引起的不符，建议调整相关会计科目；对使用权资产初始计量有误、累计折旧计提有误的建议调整正确，减值准备计提不充分的，应建议补提。对包含租赁的合同，应确认使用权资产未予确认的，应建议调整确认；对使用权资产存在盘亏，先转入“待处理财产损溢”，并应查明原因，若需要赔偿出租方损失，按管理权限经企业内部批准后，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

15. 投资性房地产

（1）清查范围

企业为赚取租金或资本增值（房地产买卖的差价），或两者兼有而持有的房地产，投资性房地产应当能够单独计量和出售。主要包括：已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。

（2）清查核实方法

①获取投资性房地产清查明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数、报表数核对是否相符，结合累计折旧和投资性房地产减值准备与报表数核对是否相符，查明不符原因。

②检查确定划分为投资性房地产的建筑物（包括正在建造或开发过程中将用于出租的建筑物）、土地使用权是否符合会计准则的规定。

③确定投资性房地产的存在及所有权。核实清查方法同固定资产房屋建筑物、无形资产－土地使用权。

④检查投资性房地产初始计量是否正确。检查投资性房地产的购买协议（合同）、发票、验收报告等支持性文件，确认初始确认和计量是否恰当。

⑤检查投资性房地产后续计量模式选用的依据是否充分。与上期政策进行比较，确定后续计量模式的一致性，检查变动原因是否合理。

⑥如果投资性房地产后续计量采用公允价值计量模式，询问并获取相关资料，评价被审计单位确定公允价值采用方法的适当性，公允价值选用的合理性，包括被审计单位的决

策程序、公允价值的确定方法、估值模型的选择等。

⑦如果投资性房地产后续计量选用成本计量模式，确定投资性房地产累计摊销（折旧）政策是否恰当，复核摊销（折旧）的计提是否正确。

⑧判断投资性房地产是否存在减值迹象，减值准备计提是否充分。关注资产价值重估评估结果中投资性房地产是否存在评估减值，分析核实是否需补提减值准备。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，查明原因。对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目。选用成本计量模式的，对累计折旧计提有误的应建议调整正确，减值准备计提不充分的，应建议补提。采用公允价值计量模式的，如公允价值计量有误，应建议调整。

对于没有权证的，应核查未办理权属的理由及说明，若无法办理权证或权属不清不满足单独出售条件，应转回固定资产核算。

对投资性房地产的盘盈或盘亏，处理原则同固定资产、无形资产。

16. 在建工程

（1）清查范围

企业为基建、更新改造等在建工程发生的支出。

（2）清查核实方法

①获取在建工程清查明细表，复核加计正确，并与总账、

明细账核对相符，查明不符原因。

②检查在建工程项目期末余额的构成内容，并实地观察工程现场，了解工程项目的实际完工进度，确定在建工程是否存在；检查是否存在实际已使用但未办理竣工决算手续、未及时进行会计处理的项目；关注是否存在停工停建项目，若有需核实原因，对于停建待报废工程，需判断是否存在损失。

③取得重大工程项目的立项申请文件、预算总额及建设批准文件，核实重大工程建设流程是否合规。

④取得施工承包合同、现场监理施工进度报告、发票、工程物资采购申请、付款单据等业务资料，检查在建工程入账价值是否正确。

⑤了解在建工程转固定资产的政策，并结合固定资产的清查，检查在建工程转销额是否正确，是否存在将已交付使用的固定资产挂列在建工程而少计折旧的情形。

⑥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。

⑦结合银行借款等的检查，了解在建工程是否存在抵押、担保等情况。若有，则应取证记录。

⑧检查在建工程是否存在减值迹象，减值计提是否充分。关注资产价值重估评估结果中在建工程是否存在评估减值，分析核实是否需补提减值准备。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，查明原因。对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目。减值准备计提不充分的，应建议补提。对盘盈亏的在建工程，另行处理。具体可参照上述固定资产处理方式。

对于停建待报废工程，经技术鉴定后并经内部管理要求核批，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行在建工程损失申报处理。

17. 无形资产

（1）清查范围

企业拥有的、不具有实物形态的非货币性资产、如专利权、非专利技术、商标权、土地使用权、作为无形资产确认的数据资源等，这种权力可以在1年以上较长的会计期间内为企业提供经济效益。

（2）清查核实方法

①获取无形资产清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②了解企业清查申报的无形资产是否齐全，不仅应包括账内的，还应包括未入账的专利权、专有技术、商标权、著作权、特许权、采矿权、收费权等。

③检查无形资产的权属证书原件、非专利技术的持有和保密状况等，获取有关协议和董事会纪要等文件、资料，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据，使用状况和受益

期限，确定无形资产是否存在，并由被审计单位拥有或控制。如属企业自行开发无形资产，检查入账价值是否正确，有无不应纳入无形资产价值的项目。

④结合固定资产 - 房屋建筑物以及其他科目的清查，核实是否存在未入账的划拨土地。对于历史悠久的企业，土地清查难以覆盖全部宗地，特别容易遗漏申报未办证的划拨宗地，注册会计师可以通过检查账面房屋建筑物的坐落地块对应土地使用权是否已申报，通过出租收入等房产土地收益检查是否有未入账的房屋建筑物及土地，通过向企业及分公司、办事处所在地自然资源规划局查询土地房产持有及抵质押情况等进一步核实土地使用权。

⑤了解各项无形资产来源，检查无形资产的账面入账价值是否符合规定，是否正确，会计处理是否正确，交接手续是否齐全。

⑥检查被审计单位确定无形资产使用寿命的依据，分析其合理性。

⑦检查无形资产的摊销政策是否符合有关规定，摊销额是否恰当，会计处理是否正确。

⑧检查减值准备计提是否充分。对于使用寿命有限的无形资产，逐项检查是否存在减值迹象，存在减值迹象的应进行减值测试；对于使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，都应进行减值测试。检查是否存在已经被其他新技术代替或已经超过了法律保护的期限，已经丧失了使用

价值和转让价值，不能给企业再带来经济利益的无效无形资产，是否已足额计提减值准备。关注资产价值重估评估结果中无形资产是否存在评估减值，分析核实是否需补提减值准备。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，查明原因，对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目。摊销不正确的，应建议调整；减值准备计提不充分的，应建议补提。对于已无价值的无效资产，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行无形资产损失申报处理。

对盘盈盘亏的无形资产，另行处理。具体可参照上述固定资产处理方式。

18. 长期待摊费用

（1）清查范围

企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

（2）清查核实方法

①获取长期待摊费用清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②抽取大额长期待摊费用发生的原始凭证及相关文件、资料，以查核其发生额是否正确。

③抽查大额长期待摊费用受益期的有关文件、资料，确认长期待摊费用受益期及其摊销方法是否合理，复核计算是否正确，会计处理是否正确。

④检查有无不属于长期待摊费用性质的会计事项、有无不能为企业带来利益的长期待摊费用，有无潜亏挂账项目。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符的项目，应建议调整相关会计科目。摊销不正确的，应建议调整。不能为企业带来利益的长期待摊费用，应建议作一次性摊销调整，或作为长期待摊费用损失申报。潜亏挂账项目，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行长期待摊费用损失申报处理。

19. 递延所得税资产

（1）清查范围

企业根据所得税准则确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产。

（2）清查核实方法

①获取递延所得税资产清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②检查用于确认递延所得税资产的税率是否根据税法的规定，按照预期收回该资产期间的适用税率计量。

③对基准日递延所得税资产，检查支持性文件，了解可

抵扣暂时性差额的形成原因计算是否正确，预计转销期是否适当且有足够的应纳税所得额，确定会计处理是否正确。

④重新计算各项可抵扣暂时性差异。

⑤检查被审计单位是否在基准日对递延所得税资产的账面价值进行复核，如果预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产，检查是否减记递延所得税资产的账面价值。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；会计处理有误及计量不准确的应建议调整。

（二）负债的清产核实

1. 借款（包括短期借款、长期借款）

（1）清查范围

企业向银行或其他金融机构等借入的各种借款。

（2）清查核实方法

①获取短期借款、长期借款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②独立获取企业信用报告，对企业信用报告上列示的信息与账面记录核对的差异进行分析，核实是否存在未入账的借款，并关注企业信用报告中列示的企业对外担保的信息。

③检查相关借款合同和授权批准文件，了解借款数额、借款条件、借款日期、还款期限、借款利率，并与相关会计记录相核对。核实借款担保条件，检查抵质押借款对应的财

产是否为企业的财产。

④检查相关记录和原始凭证，核实还款情况，检查有无逾期未偿还的借款，了解逾期原因。

⑤检查借款流动性分类是否正确，是否检查一年内到期的长期借款并分类至一年内到期的非流动负债。

⑥复核借款利息计算是否正确，会计处理是否正确。

⑦检查外币借款折算汇率是否符合规定。

⑧获取企业与银行或其他金融机构的对账记录，检查是否存在差异，并向银行及或其他金融机构实施函证。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的借款账账不符以及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，如账外借款，应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。

2. 交易性金融负债

（1）清查范围

企业持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债和直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（2）清查核实方法

①获取交易性金融负债清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查金融负债的分类是否正确，依据是否充分。

③对交易性金融负债余额，检查至支持性文件，确定会计处理是否正确。

④确定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的计价是否正确。

⑤取得企业与交易机构的核对记录及有关账户流水单，对照检查账面记录是否完整，是否存在差异。

⑥检查非记账本位币以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的折算汇率及折算是否正确

⑦根据重要性原则和风险评估结果，对重要的交易机构或交易对手实施函证程序；若委托方要求100%函证，按要求执行。对函证实施过程保持控制，核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，核实原因

（3）清产核资差异处理标准：

对清查出的交易性金融负债账账不符以及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目。计价不正确的，应建议调整。

3. 应付票据

（1）清查范围

企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

（2）清查核实方法

①获取应付票据清查明细表，复核加计正确，并与应付票据登记簿、总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查应付票据备查簿，检查债务的合同、发票和收货单等资料，核实交易、事项交易真实性，复核其应存入银行的承兑保证金，并与其他货币资金科目勾稽。

③检查银行承兑汇票协议和授权批准文件，核对票据号、承兑人、收款人、出票日期、到期日、票面利率、票据金额等信息，并核实除保证金以外的风险敞口担保方式。

④抽查资产负债表日后已偿付的应付票据，检查有无应计而未计入当期的应付票据，核实其是否已付款并转销。

⑤获取被审计单位的企业信用报告，检查其中与应付票据有关的信息，并与账面进行核对。

⑥针对资产负债表日之前到期的应付票据，确定是否已在资产负债表日前偿付，若有逾期未兑付票据，查明原因，检查相关的会计处理是否符合适用的会计准则的规定。

⑦复核带息应付票据利息是否足额计提，其会计处理是否正确。

⑧检查外币应付票据折算汇率是否符合规定。

⑨对应付票据实施函证程序，对函证实施过程保持控制。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及函证清查出的账实不符，应查明原因，对由于会计差错引起的不符，应建议调整相关会计科目；对由于营私舞弊造成的不符，如账外票据，

应追究相关责任人的责任，按照企业内部管理要求核批后，建议调整相关会计科目。对到期未能兑现的应付票据，应转入应付账款或短期借款核算。

4. 应付账款

(1) 清查范围

企业因购置材料、商品和接收劳务等经营活动而应付给供应单位的款项。

(2) 清查核实方法

①获取应付账款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查是否存在应付账款借方余额；结合预付账款明细余额，查明是否存在应付账款和预付账款同时挂账的项目；结合其他应付款的明细余额，查明有无不属于应付账款的其他应付款，如有，应查明原因，必要时建议重分类调整。

③获取企业与供应商对账确认的对账单，以及企业编制的差异调节表，确定应付账款金额的正确性。调查差异原因（如在途款项、在途货物、付款折扣、未记录的负债等），查找有无未入账的应付账款。

④实施函证程序，对函证实施过程进行控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支

持性文件（如采购合同、运输单据、入库单等），确定交易真实性及会计处理正确性。

⑤检查是否存在未入账的应付账款。结合存货监盘、基准日后购货发票、应付账款明细账贷方发生额的审查，检查是否存在未入账应付账款。

⑥检查暂估的应付账款金额是否正确，获取相应的合同、工程量计量单、期后结算单等予以核查。

⑦检查应付账款长期挂账的原因并作出记录，注意其是否可能无需支付；关注账龄超过3年的大额应付账款在资产负债表日后是否偿还，检查偿还记录及单据；对确实无需支付的应付款可视同资产盘盈。

⑧检查外币应付账款折算汇率是否符合规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；

未入账的应付账款应建议及时补记入账；对应付账款借方余额、应付账款和预付账款同时挂账及不属于应付账款的项目，建议作重分类调整；

对于清查出借权人灭失或三年以上经认定不需要支付的应付款项可视同资产盘盈，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行申报处理。

5. 合同负债

（1）清查范围

企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

（2）清查核实方法

①编制合同负债清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查合同负债是否存在借方余额，结合应收账款等往来款项目的明细余额，检查是否存在应收、预收两方挂账的项目，必要时建议重分类调整；结合合同资产项目明细余额，检查是否存在合同资产和合同负债两方挂账的同一合同，必要时建议调整（同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示）。

③抽查合同负债有关的销货合同、仓库发货记录、货运单据和收款凭证，检查企业向客户转让相关商品时是否及时转销合同负债。关注合同负债期后结转情况以确定不存在滞后或跨期确认收入。

④实施函证程序，对函证实施过程保持控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否表明存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件（如销售合同、运输单据、签收单等），确定交易真实性及会计处理正确性。

⑤检查合同负债长期挂账的原因，并作出记录，注意其

是否可能无需支付。

⑥获取企业与客户之间的对账单，以及企业编制的差异调节表，核实差异原因，确定是否需要调账。

（3）清产核资差异处理标准：

对清查出的账账不符、账证不符及企业对账、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；

对于清查出债权人灭失或三年以上经认定不需要支付的合同负债可视同资产盘盈，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行盘盈申报处理。

6. 其他应付款

（一）清查范围

企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项。如应付存入保证金、应付、暂收所属单位、个人的款项、以及应收暂付上级单位、所属单位的款项。

（二）清查核实方法

①获取其他应付款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查有无借方余额的项目，查明原因，必要时建议重分类调整。结合应付账款、其他未交款明细余额，查明有无双方同时挂账的项目，必要时建议重分类调整。

③对其他应付款余额，选择一定金额以上和异常的明细余额，检查其原始凭证以及支持性文件，确定会计处理是否正确。

④实施函证程序，对函证实施过程保持控制，函证样本的选择按照中国注册会计师审计准则相关规定执行。核对回函内容与被审计单位账面记录是否一致，如不一致，获取被审计单位编制的余额调节表，调查不符事项，确定是否存在错报；对最终未回函的账户实施替代审计程序，检查相关支持性文件，确定交易真实性及会计处理正确性。

⑤审核基准日后的付款事项，确定有无未及时入账的其他应付款，抽查已支付的金额较大的付款凭证、银行对账单等，并关注入账日期发生的合理性。

⑥检查是否存在长期挂账的其他应付款，并查明原因，核实是否需要支付。

⑦获取企业与债权人的核对资料，以及企业编制的差异调节表，核实差异原因，确定是否需要调账。

⑧检查以外币结算的其他应付款折算汇率是否符合规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业核对、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对未及时入账的其他应付款，应建议补记入账；

对于清查出借款人灭失或三年以上经认定不需要支付

的其他应付款可视同资产盘盈，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行盘盈申报处理。

7. 应付职工薪酬（长期应付职工薪酬）

（1）清查范围

企业依照有关要求应当付给职工的各种薪酬。

（2）清查核实方法

①获取应付职工薪酬清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②检查工资计提是否正确，依据是否充分，将执行的工资标准与有关规定核对；对国家规定了计提基础和计提比例的职工薪酬，检查是否按照规定的计提基础和比例计提；检查分配方法是否与上期一致，并将应付职工薪酬计提数与相关成本费用项目核对一致。

③对企业按照历史经验数据和当期计划预计的职工薪酬如职工福利费、年终奖金、辞退福利等，获取管理层进行估计的资料，检查估计是否合理、依据是否充分，对于无依据多计提或者少计提的，建议做清查调整；对于历史原因形成的潜亏挂账，核实形成原因，提请企业申报核销。

④检查以现金与职工结算的股份支付，会计处理是否正确。

⑤检查企业是否存在其他长期职工福利，如长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划

和长期奖金计划等，计提金额是否恰当，审批流程是否符合企业薪酬制度规定的审批程序。

⑥检查企业是否存在企业离职后福利—设定受益计划，取得相关方案、实施细则，计划审批情况、人员名单、相关义务计提标准的依据文件、以前年度执行情况、改制或重组业务中有关设定受益计划的安排、精算机构出具的精算报告等资料，审核计提范围、计量方法、会计处理是否符合准则规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；应付职工薪酬计提及分配错误的，应及时调整职工薪酬，并建议调整相关会计科目。

对于清查出的职工薪酬历史原因形成的潜亏挂账，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行损失申报处理。

8. 应交税费

（1）清查范围

企业按照税法等要求计算应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加等。

（2）清查核实方法

①获取应交税费清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②查阅纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件，了解企业所适用的税种、附加税费、计税（费）基础、税（费）率，以及征、免、减税的范围与期限，确认其应纳税内容。

③取得税务部门汇算清缴或其他确认文件、有关政府部门的专项检查报告、税务代理机构专业报告、企业纳税申报资料等，分析其有效性，核对基准日账面未交税费与税务机关受理的纳税申报资料是否一致，检查缓期纳税及延期纳税事项是否经过有权税务机关批准。

④检查各税种应交税费计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。对符合项目清算条件的房地产开发项目，检查企业是否按规定进行土地增值税清算；如果企业已聘请中介机构办理土地增值税清算鉴证的，应检查、核对相关鉴证报告。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目。

9. 应付债券

（1）清查范围

企业为筹集（长期）资金而发行的债券的本金和利息，包括企业发行的可转换企业债券，将负债和权益成分进行分拆后形成的负债成分。

（2）清查核实方法

①获取应付债券清查明细表，复核加计正确，并与总账、

明细账核对相符，查明不符原因。

②检查与债券本金相关的支持性文件，如：债券发行申请和审批文件、原始入账凭证等，确定会计处理是否正确。检查发行债券时已作抵押或担保相关契约的履行情况。

③检查应计利息、债券折（溢）价摊销及其会计处理是否正确，资本化的处理是否符合规定。

④检查应付债券流动性分类是否正确，检查一年内到期的长期借款是否重分类至一年内到期的非流动负债。

⑤检查基准日是否存在到期未偿还的债券，了解逾期原因，若逾期借款已引起诉讼，则需检查诉讼的诉状相关资料。

⑥检查可转换公司债券是否将负债和权益成份分拆，可转换公司债券持有人行使转换权利时的会计处理是否正确。

⑦复核对账单及函证，一般应向登记机构或承销机构函证，也可以查阅登记机构官网上的公开信息，对函证实施过程保持控制。

⑧检查以外币结算的应付债券的折算汇率及折算是否符合规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对利息计提、折溢价摊销、利息资本化等会计处理有误的，应建议调整。

10. 长期应付款

（1）清查范围

企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括以分期付款方式购入固定资产等发生的应付款项等。

（2）清查核实方法

①获取长期应付款清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②结合固定资产的清查，检查是否存在购入固定资产超过正常信用条件延期支付价款等融资事项。结合相关账项的审计，检查有无未入账的长期应付款。

③检查长期应付款的支持性文件，对以分期付款方式购入固定资产等发生的应付款项，检查购入超过信用条件延期支付价款、实质上具有融资性质的资产，长期应付款是否按应支付的金额确认。

④检查未确认融资费用，重新计算实际利率，并与企业所计算确定的实际利率进行比较，检查被审计单位是否按照实际利率分摊未确认融资费用，分摊是否正确，相应的会计处理是否正确。

⑤获取企业与债权人的核对资料，以及企业编制的差异调节表，核实差异原因，确定是否需要调账，关注是否存在债权人已灭失不需支付情况。

⑥检查非记账本位币长期应付款的折算汇率及折算是否正确。

⑦实施函证程序，并对函证过程保持控制。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业核对、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对未及时入账的长期应付款，应建议补记入账；对未确认融资费用摊销有误的应建议调整；

对于清查出债权人灭失或经认定不需要支付的长期应付款可视同资产盘盈，提请企业按照清产核资有关文件的规定，在取得相关证据或中介机构的经济鉴证证明后，进行盘盈申报处理。

11. 租赁负债

（1）清查范围

企业作为承租人尚未支付的租赁付款额的现值。

（2）清查核实方法

①获取租赁负债清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②获取租赁负债相关合同，根据租赁合同条款，确定租赁期限、租赁开始日、租赁付款额、租赁折现率是否恰当，确定租赁负债初始计量的会计处理是否正确。

③检查租赁负债后续计量的会计处理是否正确，包括但不限于租赁期内各期间的利息费用的确认，当发生需要重新确定租赁付款额的情形时租赁负债的重新计量等。

④实施函证程序（向出租人函证租赁合同及执行情况），对函证实施过程保持控制。

⑤结合资产的清查，确定是否存在应确认而账面未确认的租赁负债。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符、账证不符及企业核对、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对租赁负债会计处理包括初始计量、后续计量有误的应建议调整；存在按准则规定应确认未确认租赁负债的租赁事项，应建议调整确认。

12. 预计负债

（1）清查范围

企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量确保、重组义务、亏损性协议等预计负债。

（2）清查核实方法

①获取预计负债清查明细表，复核加计正确，并与总账、明细账核对相符，查明不符原因。

②针对基准日预计负债，检查相关支持性文件，了解形成预计负债的原因，并与管理层就预计负债的完整性和充分计提进行讨论，以确定金额估计是否合理，相关的会计处理是否正确。

③结合企业信用报告、银行回函有关对外财务担保情况等，核查企业对外财务担保申报是否完整，对存在的对外财务担保，应当在资产负债表对被担保方的经营情况、偿债能力等进行分析，评估财务担保预期信用损失计提是否充分。

④查询公开网站企业涉诉信息，如企业信用信息公示系统、中国裁判文书网、全国法院被执行人信息查询官网等，核查企业申报涉诉事项是否存在遗漏。

⑤向被审计单位的法律顾问和律师进行函证，以获取法律顾问和律师对被审计单位基准日业已存在的，以及基准日至复函日期间存在的或有事项的确认证据，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑥询问有关销售人员并获取被审计单位对产品质量保证方面的记录、被审计单位销售和实际维修费用支付情况，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑦检查被审计单位资产负债表日已经签订的待执行合同、合同各方往来信函等，以识别亏损合同，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑧复核被审计单位环保政策和程序，查阅与环保监管部门的往来信函、相应账户，识别需要反映的环保整治义务，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑨检查在基准日被审计单位是否因对外公告详细和正式的重组计划而承担了重组义务，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑩检查其他可能出现预计负债的情况，检查其是否满足预计负债确认的条件，会计处理是否正确。

⑪检查预计负债账面价值是否能真实反映资产负债日最佳估计数。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符及企业核对、函证清查出的账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对预计负债会计处理有误、计量不准确的应建议调整；存在应确认未确认的预计负债的或有事项，应建议调整确认。

13. 递延所得税负债

（1）清查范围

企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

（2）清查核实方法

①获取递延所得税负债清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②对基准日递延所得税负债，检查支持性文件，了解应纳税暂时性差异的形成原因，确定会计处理是否正确。

③检查被审计单位用于确认递延所得税负债的税率是否为预期清偿该债务期间的适用税率。检查若资产负债表日税率发生变动，被审计单位是否依据变动后的税率对递延所得税负债进行了重新计量，并将影响数正确计入当期所得税费用或权益项目。

④确定除明确规定不得确认递延所得税负债的情况外

被审计单位是否对所有应纳税暂时性差异均已确认为递延所得税负债。

⑤重新计算各项应纳税暂时性差异。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；对递延所得税负债会计处理有误、计量不准确的，应建议调整。

13. 递延收益

（1）清查范围

企业根据政府补助准则确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助金额。

（2）清查核实方法

①获取递延收益清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②针对每项递延收益，检查相关支持性文件，查验原始发生额入账依据是否充分，入账金额是否正确。

③对于与政府补助相关的递延收益，获取企业申请资料，以及相关政府文件或审批资料，确定补助对象，判断企业是否满足政府补助所附条件，复核政府补助确认为递延收益的会计处理是否正确。

④检查政府补助是否已经实际收到，如果未实际收到，检查是否有证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相

关条件且预计能够收到财政扶持资金。

⑤检查递延收益的摊销政策是否符合企业会计准则的规定，复核计算摊销额及相关会计处理是否正确，前后期是否保持一致。

⑥与资产相关的政府补助，检查相关资产是否已处置（出售、转让、报废或发生毁损等），若已处置，是否已将确定尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目；

对递延收益会计处理有误、摊销不准确的，应建议调整；补助资产已处置未结转递延收益余额的，应建议作结转调整。

（三）所有者权益的清查核实

1. 实收资本（股本）

（1）清查范围

企业接受投资者投入企业的实收资本。

（2）清查核实方法

①获取实收资本（股本）清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②以非记账本位币出资的，检查其折算汇率是否符合规定，折算差额的会计处理是否正确。

③获取并阅读公司章程、股东（大）会、董事会会议记录中有关实收资本（股本）的规定，并与工商登记信息进行核对是否一致，若不一致，应查明原因。

④取得历次验资报告，将其所载明的投资者名称、投资方式、投资金额、到账时间等内容与被审计单位历次实收资本（股本）变动的账面记录、会计凭证及附件等核对。若按法律法规规定无需验资的，核查历次出资原始凭证，结合相关账项的审计，检查其会计处理是否正确，投入资本是否真实存在。注意有无抽资或变相抽资的情况。并关注：

对以非货币出资的有关财产和实物价值，检查是否经有资质的评估机构评估并经全体股东确认，是否已办理其产权的转移手续。

对于以资本公积、盈余公积和未分配利润转增资本的，应取得股东（大）会等资料，并审核是否符合国家有关规定，会计处理是否正确。

以权益结算的股份支付行权时增资，取得相关资料，检查是否符合相关规定，会计处理是否正确。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账、账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目。对投入资本不实、估值不足、实物资产未过户、变相抽资等问题，调整依据充分的，应建议调整，否则在报告中作为问题披露。

2. 资本公积

（1）清查范围

企业收到投资者出资超出其在注册资本或股本中所占的份额以及直接计入所有者权益的利得和损失等。分别设“资本溢价”或“股本溢价”、“其他资本公积”进行明细核算。

（2）清查核实方法

①获取资本公积清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②对资本公积的发生额，应查阅股东（大）会决议、董事会会议纪要、协议、政府批准文件、验资报告及其他支持性文件，结合相关科目的审计，检查会计处理是否正确。对大额发生额应检查至原始凭证。

③检查是否存在国有独享资本公积，编制合并报告时是否已考虑国有独享因素。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账、账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目。对资本公积入账依据不充分的，调整依据充分的，应建议调整，否则在报告中作为问题披露。

3. 盈余公积

（1）清查范围

企业从净利润中提取的盈余公积。

（2）清查核实方法

①获取盈余公积清查明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②检查法定盈余公积和任意盈余公积的计提顺序、计提基数、计提比例是否符合有关规定，会计处理是否正确。

③检查盈余公积的减少是否符合有关规定，取得董事会会议纪要、股东（大）会决议，予以核实，检查有关会计处理是否正确。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账、账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目。对法定盈余公积未按公司法计提的，应建议补提。

4. 其他综合收益

（1）清查范围

企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

（2）清查核实方法

①获取其他综合收益清查明细表：复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符，查明不符原因。

②对于其他综合收益，查阅支持性文件，结合相关科目的审计，考虑对所得税的影响，检查会计处理是否符合相关规定。

（3）清查核实差异处理方式

对清查出的账账、账实不符，应查明原因，并建议调整相关会计科目。

第十四条 资产清查过程中，发现确实存在资产减值（含金融资产减值，下同）的，包括未提足资产减值准备的资产成为事实损失的情况，应当进行补提资产减值准备，在“资产减值准备清查情况表”（企清工作 04 表）中申报。

第十五条 本次清产核资若开展资产价值重估工作，注册会计师应关注了解价值重估结果。对于账面按照公允价值计量的交易性金融资产负债、衍生金融工具、其他权益工具投资、投资性房地产等，需要将账面价值与重估价值进行比较。若存在较大差异，需进一步进行核实差异原因，并与评估机构进行沟通。对于按成本计量的资产，应了解重估结果是否存在减值，对减值资产应核实是否需要补提资产减值准备。

第十六条 注册会计师对企业申报的损失及挂账进行损失认定，应结合查阅企业有关财务会计资料 and 文件，勘查业务现场和设施，向有关单位和个人进行调查，对企业收集提供的证据实施复核、甄别等审计程序，判断是否取得足以说明损失事实的合法证据、损失金额认定是否正确，逐项予以核实和确认。对数额较大、影响较大的资产损失项目，注册会计师应当重点予以核实。

第十七条 对企业申报的下列损失及挂账进行认定，注

册会计师应当出具或获取其他中介机构出具的经济鉴证证明，若是企业委托其他中介机构出具经济鉴证证明，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的要求进行复核。

（一）企业虽然取得了外部具有法律效力的证据，但其损失金额无法根据证据确定的；

（二）企业难以取得外部具有法律效力证据的有关不良应收款项和不良投资损失；

（三）企业损失金额较大或重要的单项存货、固定资产、在建工程和工程物资的报废、毁损；

（四）企业各项盘盈和盘亏资产；

（五）企业各项潜亏及挂账。

第十八条 注册会计师对资产损失认定，应把握以下原则：

（一）资产损失必须是确切已发生的，尚未发生的不能确认为损失。

（二）企业清查出的由于会计技术性差错引起的资产不实，不属于资产损失的认定范围，应当按照会计差错进行更正。

（三）有问题的负债比照资产处理（如债权人灭失或三年以上经认定不需要支付的应付款项视同资产盘盈；长期红字挂账的工资、应付福利费视同潜亏挂账）。

（四）盘亏、报废和毁损的存货以及非正常损失的固定

资产、在建工程（如有抵扣进项税额）应转出的进项税额，应当随同资产损失一同上报。

第十九条 注册会计师根据《国有企业资产损失认定工作规则》《企业资产损失财务处理暂行办法》等有关制度规定执行损失认定，损失认定标准具体如下：

（一）货币资金损失的认定

货币资金损失是指企业清查出的现金短缺和各类金融机构存款发生的有关损失。

1. 企业清查出的现金短缺，将现金短缺数扣除责任人赔偿后的数额，依据现金保管人确认的现金盘点表（含从盘点日倒推至清产核资基准日的现金收支调节表及支持性记录）、现金保管人对于短款的说明及相关核准文件、涉及管理责任的对责任人的责任认定及赔偿情况说明、涉及刑事犯罪的有关司法涉案材料，确认为损失。

2. 企业清查出的存款中金融机构已付、企业未付的款项，依据财产清查基准日的银行对账单及相应的银行存款余额调节表，逐笔查明的银行已付、企业未付款项的形成原因，确认与收款人的债权债务关系，核实情况分清责任。对不能收回款项，比照坏账损失的认定要求，进行损失认定。

（二）坏账损失的认定

坏账损失是指企业不能收回的各项应收款项造成的损失，主要包括：应收账款和其他应收款、应收票据、预付账款等发生坏账造成的损失。

1. 债务人被依法宣告破产、注销、吊销工商登记或者被政府责令关闭等，依据法院的破产公告和破产清算的清偿文件、市场监管部门的注销或吊销证明、有关政府部门的责令关闭文件等有关资料，在扣除债务人清算财产清偿的部分后，对仍不能收回的应收款项，确认为坏账损失。对尚未清算的，由社会中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明，对确实不能收回的部分，确认为坏账损失。

2. 债务人已死亡或者依法被宣告失踪、死亡，依据公安机关出具的债务人已失踪、死亡的证明后，确定其遗产不足清偿部分或无法找到承债人追偿债务的，由社会中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明，确认为坏账损失。

3. 涉诉的应收款项，已生效的人民法院判决书、裁定书判定、裁定其败诉的，或者虽然胜诉但无法执行或债务人无偿债能力被法院裁定终（中）止执行的，依据法院的判决、裁定或终（中）止执行的法律文书，确认为坏账损失。

4. 逾期 3 年以上的应收款项，具有企业依法催收磋商记录，确认债务人已资不抵债、连续 3 年亏损或连续停止经营 3 年以上的，并且能够确认 3 年内没有任何业务往来的，由社会中介机构进行专业判断和客观评判后出具经济鉴证证明，确认为坏账损失。

5. 逾期 3 年以上的应收款项，债务人在境外及我国香港、澳门、台湾地区的，经依法催收仍未收回，且在 3 年内没有

任何业务往来的，在取得境外中介机构出具的终止收款意见书，或者取得我国驻外使（领）馆商务机构出具的债务人逃亡、破产证明后，确认为坏账损失。

6. 在逾期不能收回的应收款项中，单笔数额较小、不足以弥补清收成本的，由企业作出专项说明，经社会中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明，确认为坏账损失。

企业集团内部单位互相拖欠的款项，债权人核销债权应当与债务人核销债务同等金额、同一时间进行，并签订书面协议，互相提供内部处理债权或者债务的财务资料。

（三）存货损失的认定

存货损失是指有关商品、产成品、半成品、在产品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等发生的盘盈、盘亏、变质、毁损、报废、淘汰、被盗等造成的净损失，以及存货成本的高留低转资金挂账等。

1. 对盘盈和盘亏的存货，扣除责任人赔偿后的差额部分，依据下列证据，认定为损失：

- （1）存货盘点表；
- （2）社会中介机构的经济鉴证证明；
- （3）存货保管人对于盘盈和盘亏的情况说明；
- （4）盘盈、盘亏存货的价值确定依据（包括相关入库手续、相同相近存货采购发票价格或者其他确定依据）；
- （5）企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部

核批文件。

2. 对报废、毁损的存货，霉烂变质、超过保质期且无转让价值，经过专业的质量检测或者技术鉴定的，扣除残值、保险赔偿和责任人员赔偿后的余额，依据下列证据，认定为损失：

（1）单项或者批量金额较小的存货，由企业内部有关部门出具技术鉴定证明；

（2）单项或者批量金额较大的存货，应取得国家有关技术鉴定部门或具有技术鉴定资格的社会中介机构出具的技术鉴定证明；

（3）涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明；

（4）企业内部关于存货报废、毁损情况说明及审批文件；

（5）残值情况说明；

（6）企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件。

3. 对被盗的存货，将其账面价值扣除保险理赔以及责任人赔偿后的差额部分，依据向公安机关报案资料、公安机关立案、破案和结案资料、企业内部有关责任认定及赔偿情况说明、保险理赔资料等证据，认定为损失：

4. 对清查出的存货成本高留低转部分，由企业作出专项说明，经社会中介机构进行专业判断和客观评判后出具经济鉴证证明，认定为损失。

5. 对已削价、折价处理的存货，由企业有关部门说明情况，依据有关会计凭证将原账面价值与已收回价值的差额部分，认定为损失。

（四）投资损失的认定

投资损失是指企业发生的股权投资或者债权投资损失以及经营证券、期货、外汇交易等损失。

1. 被投资单位已破产、清算、被撤销、关闭或被注销、吊销工商登记等，造成难以收回的不良投资，企业根据取得的相关法律文件、资料等证据，确认投资损失，证据包括：法院的破产公告或者破产清算的清偿文件；市场监管部门的注销、吊销文件；政府部门的有关行政决定文件。对已经清算的，扣除清算财产清偿后的差额部分，认定为损失。尚未清算的，由社会中介机构经过专业判断和客观评判后出具经济鉴证证明，对被投资单位剩余财产确实不足清偿投资的差额部分，认定为损失。

2. 对企业有关参股投资项目金额较小，确认被投资单位已资不抵债、连续经营亏损 3 年以上或连续停止经营 3 年以上的，由社会中介机构进行专业判断和客观评判后出具经济鉴证证明，对确实不能收回的部分，认定为损失。

3. 企业经营期货、证券、外汇交易发生的损失，根据企业内部业务授权资料，依据有关交易结算机构提供的合法的交易资金结算单据逐笔确认。超出内部业务授权范围的交易损失，企业应当追究业务人员的经济责任。

4. 企业发生的债权投资损失（不包括债券投资）区别以下情形确认：被投资方已经终止的，根据被投资方清算报告确认；被投资方尚未终止的，可以根据与有关当事方签订的债权转让或者清偿协议确认，但投资期限未届满的，有关协议应当进行公证；如果涉诉，应当根据有关法律文件、资料确认。

（五）固定资产损失的认定

固定资产损失是指企业房屋建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等发生的盘盈、盘亏、淘汰、毁损、报废、丢失、被盗等造成的净损失。

1. 对盘盈的固定资产，依据完整、有效的清查盘点明细资料、使用保管人对于盘盈情况说明材料，确认为盘盈。盘盈固定资产的价值确定依据同类固定资产的市场价格、类似资产的购买合同、发票或竣工决算资料等确定，单项或批量数额较大固定资产的盘盈，企业难以取得价值确认依据的，应当委托社会中介机构进行估价，出具估价报告。

2. 对盘亏的固定资产，扣除责任人赔偿后的差额部分，依据完整、有效的清查盘点明细资料、企业内部有关责任部门审定结果（固定资产保管人对于盘亏情况的说明、企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件）、社会中介机构的经济鉴证证明，认定为损失。单项或批量金额较大的固定资产盘亏，企业要逐项作出专项说明。

3. 对报废、毁损的固定资产，经过专业的质量检测或者

技术鉴定的，扣除残值、保险赔偿和责任人员赔偿后的余额，依据下列证据，认定为损失：

（1）企业内部有关部门出具的鉴定证明；

（2）单项或批量金额较大的固定资产报废、毁损，由企业作出专项说明，应当委托有技术鉴定资格的机构进行鉴定，出具鉴定证明；

（3）企业固定资产报废、毁损情况说明及内部核批文件；

（4）不可抗力原因（自然灾害、意外事故）造成固定资产毁损、报废的，应当有相关职能部门出具的鉴定证明。

（5）涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。

4. 对被盗的固定资产，将其账面价值扣除保险理赔以及责任人赔偿后的差额部分，依据向公安机关报案资料、公安机关立案、破案和结案资料、企业内部有关责任认定及赔偿情况说明、保险理赔资料等证据，认定为损失。

（六）在建工程和工程物资损失的认定

1. 因停建、废弃和报废、拆除的在建工程，将其账面投资扣除残值后的差额部分，依据国家明令停建项目的文件、规划部门等有关政府部门出具的工程停建、拆除通知文件、企业对报废、废弃的在建工程项目鉴定证明和原因说明及核批文件，工程项目实际投入的价值确定依据等证据，认定为损失。单项数额较大的在建工程报废，应当有行业专家参与的技术鉴定证明。

2. 工程物资发生损失的，比照存货损失的认定要求，进行损失认定。

（七）无形资产损失的认定

无形资产损失是指某项无形资产已经被其他新技术所代替或已经超过了法律保护的期限，已经丧失了使用价值和转让价值，不能给企业再带来经济利益，而使该无形资产成为无效资产，其账面尚未摊销的余额，形成无形资产损失。

企业清查出的无形资产损失，依据有关技术部门提供的鉴定证明，或者已经超过了法律保护期限证明文件，将尚未摊销的无形资产账面余额认定为损失。

（八）其他资产损失的认定

企业或有负债（包括担保、抵押等行为造成的损失）成为事实负债后，对无法追回的债权，分别按有关资产损失认定要求，进行损失认定。

1. 对外提供担保损失。被担保人由于不能按期偿还债务，企业承担了担保连带还款责任，经清查和追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的，比照坏账损失的认定要求，进行损失认定。

2. 抵押损失。由于企业没能按期赎回抵押资产，使抵押资产被拍卖或变卖，其账面价值与拍卖或变卖价值的差额部分，依据拍卖或变卖证明认定为损失。

（九）自然灾害或者其他意外事故等造成资产损失的认定

由于自然灾害或者其他意外事故等不可抗力因素造成的资产损失包括存货、固定资产、在建工程等，扣除残值、保险赔款或者其他责任赔偿后的余额，应当根据自然灾害或者意外事故的证据、保险理赔资料，企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和核准文件，确认为资产损失。

（十）往来盘盈的认定

往来盘盈是指债权人灭失或账龄三年以上经认定不需要支付的应付款项（如应付账款、合同负债、预收账款、其他应付款、长期应付款等）。

1. 债权人被注销、吊销工商登记等，依据市场监管部门的注销或吊销证明、社会中介机构出具的经济鉴证证明，申报往来盘盈。

2. 债权人已死亡或者依法被宣告失踪、死亡，且两年内无债权人或其继承人主动催款的记录，依据公安机关出具的债权人已失踪、死亡的证明、社会中介机构出具的经济鉴证证明，申报往来盘盈。

3. 债权人明确不需偿付的款项，依据债权人出具的书面明确表示不再追讨该笔应付款项的放弃债权声明书、社会中介机构出具的经济鉴证证明，申报往来盘盈。

4. 涉诉的应付款项，已生效的人民法院判决书、裁定书判定、裁定其胜诉的，或者虽然败诉但案件已被法院裁定终（中）止执行的，依据法院的判决、裁定或终（中）止执行的法律文书、社会中介机构出具的经济鉴证证明，申报往来

盘盈。

5. 账龄 3 年以上的应付款项，确认 3 年内没有任何业务往来，无债权人主动催款的记录，依据社会中介机构出具的经济鉴证证明，申报往来盘盈。

第二十条 会计师事务所接受委托对企业损失及挂账进行经济鉴证，注册会计师应当实施必要、合理的鉴证程序，主要包括：

（一）督促和协助企业及时取得相关损失及挂账的具有法律效力的外部证据；

（二）在企业难以取得相关损失及挂账具有法律效力的外部证据时，注册会计师应当要求企业提供相关损失及挂账的内部证据；

（三）赴工作现场进行深入调查研究，取得相关调查资料；

（四）根据收集的上述资料，进行专业判断和客观评判，对企业相关损失及挂账的发生事实和可能结果进行鉴证；

（五）通过认真核对与分析计算，对企业相关损失及挂账的金额进行估算及确认，并对收集的上述材料进行整理，形成经济鉴证材料，出具经济鉴证证明。

第二十一条 若确系企业已尽合理努力仍未取得足以证明资产已发生损失的具有法律效力的外部证据时，应对资产损失逐笔逐项收集完备的企业内部证据。企业内部证据应详细说明资产损失发生的原因和对责任人的责任追究与经济

赔偿情况，经企业法定代表人签字盖章并加盖公章。注册会计师可在企业内部证据充分的前提下，按照国家有关规定，并遵循实事求是原则，通过职业判断和客观评判出具财产损失经济鉴证证明。

第二十二条 审计过程中，项目组应就审计中发现的问题及时与被审计单位进行沟通，就涉及现行政策不明朗的政策性问题与国有资产监督管理部门进行沟通，就重大问题、重大事项向委托方、国有资产监管部门进行汇报。

第二十三条 经上述审计后，项目组应整理底稿，确定建议调整事项，检查损失鉴证依据是否充分，汇总审计工作结果，撰写清产核资专项审计报告和经济鉴证证明初稿，通过内部复核程序后，向被审计单位、委托方征求意见。根据反馈意见对有关事项进一步核实后，出具最终清产核资专项审计报告、经济鉴证证明。协助企业完善相关制度，在国有资产监督管理机构对资金核实结果批复后，及时协助企业按批复文件的要求进行调账。

根据被审计单位具体情况，上述三个审计阶段的工作内容可穿插进行。

第四章 报告编制

第二十四条 对于单独承办同一企业全部清产核资专项财务审计业务的中介机构，不仅应出具该企业合并清产核资专项财务审计报告，还应对该企业有较大损失的子企业出具分户清产核资专项财务审计报告。

对于同时承办同一企业清产核资专项财务审计业务的多家中介机构，应分别对其审计的子企业出具分户清产核资专项财务审计报告，并报送主审中介机构，主审中介机构应在此基础上出具企业合并清产核资专项财务审计报告。

第二十五条 企业清产核资专项财务审计报告的基本格式：

（一）封面：标明清产核资专项审计项目的名称、中介机构名称、清产核资基准日等；

（二）目录：包括报告正文及附表或者附件的目录；

（三）报告正文：应做到内容真实、证据确凿、依据充分、结论清楚、数据准确、文字严谨；

（四）相关工作附表及附件：

1. 清产核资报表；

2. 其他有关材料。

第二十六条 清产核资专项审计报告为详式审计报告，无特定的审计意见类型，通常包括以下内容：

（一）企业的会计责任，中介机构的审计责任、审计依据、审计方法；

（二）清产核资基本情况，包括企业基本情况、清产核资目的、清产核资范围；

（三）清产核资依据，包括法规依据、行为依据；

（四）清产核资专项审计过程及实施情况，包括清产核资基准日、清产核资组织实施起止日期、具体实施情况；

（五）清产核资审核结果，包括清产核资结果、清产核资审计主要调整事项、主要会计政策、会计估计及资金核实申报表重要项目注释、资产损益申报及确认情况；

（六）清产核资处理意见，包括申报待核销净损失的处理预案、处理损失及挂账，对企业的经营和财务状况将产生的影响；

（七）需要专项说明的重大事项，包括或有事项、清产核资基准日后事项、在审计中发现的可能对单位损失及挂账的认定产生重大影响的事项、在审计中发现的单位重大资产和财务问题以及向单位提出的有关改进建议（也可以单独出具管理建议书）、其他重要事项；

（八）报告适用范围说明等。

第二十七条 清产核资范围通常包括以下内容：

（一）纳入本次清产核资报表合并范围的全部子企业主要情况；

（二）本期未开展清产核资的子企业及原因；

（三）未纳入本期清产核资合并范围的子企业。

第二十八条 清产核资法规依据，现主要包括：

（一）国务院国有资产监督管理委员会《国有企业清产核资办法》（国资委令第1号）；

（二）国务院国有资产监督管理委员会《关于印发国有企业资产损失认定工作规则的通知》（国资评价[2003]72号）；

（三）国务院国有资产监督管理委员会《关于印发国有

企业清产核资工作规程的通知》（国资评价[2003]73号）；

（四）国务院国有资产监督管理委员会《关于印发国有企业清产核资资金核实工作规定的通知》（国资评价[2003]74号）；

（五）国务院国有资产监督管理委员会《关于印发国有企业清产核资经济鉴证工作规则的通知》（国资评价[2003]78号）；

（六）财政部《关于印发〈企业资产损失财务处理暂行办法〉的通知》（财企[2003]233号）；

（七）国务院国有资产监督管理委员会《关于印发〈清产核资工作问题解答（三）〉的通知》国资发评价[2004]220号；

（八）浙江省人民政府国有资产监督管理委员会《关于印发〈中介机构在国有企业清产核资中应承担的任务与职责〉的通知》（浙国资统字[2004]10号）；【浙江省企业清产核资适用】

（九）浙江省人民政府国有资产监督管理委员会《关于进一步规范省属企业改制中清产核资工作的通知》（浙国资财评[2010]3号）；【浙江省企业清产核资适用】

（十）财政部关于印发《财政部监管中央企业清产核资管理暂行办法》的通知（财资[2020]13号）；【财政部监管中央企业清产核资适用】

（十一）其他相关法律法规及制度依据。

清产核资法规依据后续有新出台和修订的，审计报告要及时进行更新。

第二十九条 清产核资结果，主要反映资金核实申报表的审定数以及企业清查数。如果存在客观条件限制确实无法对有关资产进行核实，除了需要在“其他重要事项专项说明”中披露外，还应在清产核资结果前增加“除本报告‘五、其他重要事项专项说明’所述事项 XX 外”等措辞；清产核资主要调整事项应说明主要调整事项内容、具体调整分录、调整金额以及所有者权益影响金额；主要会计政策、会计估计，结合企业实际执行的相关准则和制度进行描述；资金核实申报表重要项目注释，一般参照年度审计报告附注中项目注释格式披露。

第三十条 资产损益申报及确认情况通常包括以下内容：

（一）企业申报待处理的资产损益，披露申报损失及盘盈的笔数以及金额；

（二）经审计确认的资产损益；

（三）资产减值准备的计提情况及计提依据，反映企业申报的资产减值准备数、审核确认的资产减值准备数以及计提的理由及依据。

第三十一条 需要专项说明的重大事项，其中，在审计中发现的单位重大资产和财务问题，包括但不限于：

资产的盘盈、盘亏事项；不良资产事项；权属瑕疵（未办妥产权证书、权利受限制等）或权属不清存在争议等存在

的重大资产问题。

往来款、投资、固定资产、存货等核算、管理方面存在的重大财务核算问题。

第三十二条 清产核资报表分为清产核资工作情况表和清产核资损失及挂账分项明细表两个部分：

（一）清产核资工作情况表主要包括：企业基本情况表、资金核实申报表、资金核实分户表、资产减值准备清查情况表；

（二）清产核资损失挂账分项明细表，反映企业申报的资产盘盈、资产损失和资金挂账分项明细情况，具体按照不同单位、损失类别等列示。

第三十三条 企业基本情况表，主要反映企业在清产核资基准日的基本情况，具体要素：户数情况、非正常经营子企业情况、职工人数、欠发欠缴情况、超支挂账情况、企业提供担保情况、已抵押资产、或有负债、土地资产基本情况、房屋建筑物基本情况、基准日剥离和提留资产余额、未还款情况等。

第三十四条 资金核实申报表，主要反映开展清产核资的企业，对于在账务清理和资产清查中清查出的各类资产损失和资金挂账的申报情况，具体要素为资产、负债、净资产各科目的账面数、企业会计差错调整、基准数、企业申报资产净损失（资产损失、资产盘盈）、清查数、审计调整数、中介机构审定数。

第三十五条 资金核实分户表，反映集团公司本部及所属二级子企业对清查出的资产和负债净损失的申报情况、中介机构对上述净损失的审核情况以及处理建议。（单体公司，不需要填列此表）

第三十六条 资产减值准备清查情况表，主要反映其至清产核资基准日已计提的各项减值准备清查情况。包括各项预计信用损失、减值准备的账面数、企业会计差错调整、基准数、审计调整数、中介机构审定数。

第三十七条 损失挂账分项明细表，主要反映企业申报处理的按单位和会计科目逐笔列示的损失明细以及中介机构审核意见。具体格式为：损失项目名称、损失原因、发生时间、项目原值、申报损失核销金额、企业处理意见、关键证据及索引号和中介机构审核意见等。

第三十八条 会计师事务所接受委托对企业损失及挂账进行经济鉴证，应根据《国有企业清产核资经济鉴证工作规则》的要求出具经济鉴证证明，企业损失及挂账的鉴证证明应符合以下要求：

（一）对于企业的相关损失及挂账应按照类别逐项出具鉴证意见；

（二）鉴证意见应当内容真实、表述客观、依据充分、结论明确，明确损失是否属实以及损失的金额，对核销权益还是自列损益提出建议。

第三十九条 企业损失及挂账的经济鉴证证明的基本格

式为：

（一）企业的会计责任和中介机构的鉴证责任、鉴证依据；

（二）鉴证事项形成情况说明；

（三）拟报损情况；

（四）收集的主要证据；

（五）鉴证意见；

（六）报告适用范围说明等；

（七）附件：主要证据。

第五章 附则

第四十条 开展非国有企业的清产核资专项审计，可参照本指引执行。开展金融企业的清产核资专项审计，需考虑金融监管部门对金融企业清产核资的特殊规范要求。

附：1. 清产核资专项审计报告（模板）

2. 资产损失鉴证证明（参考格式）