

高新技术企业认定专项审计指引

中国注册会计师协会

二〇〇八年十一月十二日

目录

第一章 总 则	1
一、制定目的与依据	1
二、相关定义	1
三、申报企业管理层的责任	2
四、注册会计师的责任	3
五、职业道德要求	3
六、职业怀疑态度	3
七、审计目标	3
八、总体要求	4
九、合理保证	4
十、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）接受委托时应当考虑的事项	6
二、初步业务活动的内容	6
三、业务约定书	7
（一）签订专项审计业务约定书的总体要求	8
（二）专项审计业务约定书的内容	8
第三章 计划审计工作	10
一、总体审计策略	10

(一) 审计范围	10
(二) 审计时间	10
(三) 审计方向	10
(四) 审计资源调配	12
二、具体审计计划	12
(一) 研究开发费用支出	12
(二) 高新技术产品(服务)收入	13
三、更改审计计划	13
第四章 风险评估	15
一、了解申报企业及其环境	15
(一) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素	15
(二) 申报企业的性质	16
(三) 申报企业对会计政策的选择与运用	17
(四) 申报企业的目标、战略以及相关经营风险	18
(五) 申报企业财务业绩的衡量与评价	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) 识别与评估申报明细表层次的重大错报风险	19
(三) 识别与评估认定层次重大错报风险	20
(四) 内部控制对评估认定层次重大错报风险的影响	20
(五) 需要特别考虑的重大错报风险	21
(六) 考虑与特别风险相关的控制	21

(七) 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	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) 信息系统与沟通	26
(四) 控制活动	27
(五) 对控制的监督	27
二、了解和评价与研究开发费用相关的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	30
(三) 了解和识别相关控制	32
(四) 执行穿行测试	32
三、了解与高新技术产品(服务)收入相关的控制活动和信息系 统.....	33
(一) 了解业务流程的主要步骤	33
(二) 确定错报可能发生的环节	35
(三) 了解和识别相关控制	36
(四) 执行穿行测试	36
第六章 对研究开发费用实施的进一步审计程序	38
一、控制测试	38
(一) 一般要求	38

(二) 控制测试的程序	40
二、实质性程序	44
(一) 一般要求	44
(二) 审计目标和实质性程序	45
第七章 对高新技术产品(服务)收入实施的进一步审计程序	54
一、控制测试	54
(一) 一般要求	54
(二) 控制测试的程序	54
二、实质性程序	57
(一) 一般要求	57
(二) 审计目标和实质性程序	58
第八章 专项审计报告	66
一、完成审计工作	66
二、专项审计报告的要素	71
(一) 标题	71
(二) 收件人	72
(三) 引言段	72
(四) 管理层的责任段	72
(五) 注册会计师的责任段	73
(六) 说明段	74
(七) 审计意见段	74
(八) 编制基础及使用限制段	74

(九) 注册会计师的签名和盖章	74
(十) 会计师事务所的名称、地址及盖章	75
(十一) 报告日期	75
三、专项审计报告的类型	75
(一) 无保留意见的专项审计报告	76
(二) 带强调事项段的专项审计报告	77
(三) 保留意见的专项审计报告	78
(四) 否定意见的专项审计报告	80
(五) 无法表示意见的专项审计报告	80
四、出具专项审计报告的特殊考虑	81
(一) 专项审计报告不应后附整套财务报表	81
(二) 对年度财务报表审计报告的特殊考虑	81
第九章 附 则	82
附录 1: 专项审计业务约定书参考格式	83
附录 2: 专项审计报告参考格式	90
附录 3: 研究开发费用结构明细表和高新技术产品(服务)收入明细表及其编制说明参考格式	104

第一章 总 则

一、制定目的与依据

为了规范注册会计师执行高新技术企业认定专项审计业务，明确工作要求，保证执业质量，增强申报企业财务信息的可信度，满足高新技术企业认定管理工作的需要，根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）、《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》，制定本指引。

二、相关定义

本指引所称高新技术企业，是指在国家重点支持的高新技术领域内，持续进行研究开发与技术成果转化，形成企业核心自主知识产权，并以此为基础开展经营活动，在中国境内（不包括港、澳、台地区）注册一年以上的居民企业。

本指引所称申报企业，是指拟向有关部门申请进行高新技术企业认定的被审计单位。

本指引所称高新技术企业认定专项审计，是指注册会计师接受申报企业委托，对其最近三个会计年度（实际经营不满三年的按实际经营年限）的研究开发费用结构明细表和最近一个会计年度的高新技术产品（服务）收入明细表进行审计，并出具专项审计报告。

本指引所称申报明细表，是指在适用的会计准则和相关会计制度框架下，申报企业根据《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表及有关编制说明。申报明细表是以申

报企业个别财务报表相关数据为基础编制的。

本指引所称研究开发活动，是指为获得科学与技术（不包括人文、社会科学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的活动。

本指引所称研究开发项目，是指不重复的，具有独立时间、财务安排和人员配置的研究开发活动。

三、申报企业管理层的责任

在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：

（一）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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）恰当界定研究开发项目、高新技术产品（服务）的具体范围。

根据《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，申报企业应当建立健全有关核算体系，正确归集研究开发费用和高新技术产品（服务）收入，提供相关凭证及明细表，如实反映企业的研究开发费用和

高新技术产品（服务）收入情况。

四、注册会计师的责任

按照本指引的要求，对申报企业最近三个会计年度（实际经营不满三年的按实际经营年限）的研究开发费用结构明细表、最近一个会计年度高新技术产品（服务）收入明细表进行审计，并对研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表发表审计意见，出具专项审计报告，是注册会计师的责任。

五、职业道德要求

注册会计师执行高新技术企业认定专项审计业务，应当遵守相关的职业道德规范，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信息保密。

六、职业怀疑态度

在计划和实施高新技术企业认定专项审计工作时，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申报企业研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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

高新技术企业认定专项审计的目标，是注册会计师通过实施审计工作对申报企业申报明细表的下列方面发表审计意见：

（一）研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表是否在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制；

（二）研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表是否在所有重大方面公允反映申报企业在所审计期间的研究开发费用和高新技术产品（服务）收入情况。

八、总体要求

注册会计师应当了解申报企业基本情况，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，注册会计师应当与申报企业就业务性质、审计范围、时间要求、审计收费、专项审计报告的格式和内容，以及专项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。

在执行高新技术企业认定专项审计业务时，注册会计师应当实施风险评估程序，识别和评估研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表的重大错报风险。风险评估程序本身并不足以作为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高新技术企业认

定专项审计业务，能够对申报企业的研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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，注册会计师不能对申报企业的研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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高新技术企业认定专项审计业务。注册会计师可以结合年度财务报表审计实施专项审计业务，也可以单独实施专项审计业务。如果单独实施专项审计业务，注册会计师除遵守本指引外，还应当运用职业判断，确定是否实施其他必要的审计程序。

本指引着重规范高新技术企业认定专项审计业务的特殊方面，对于专项审计业务涉及的事项而本指引未予规范的，注册会计师应当遵守相关审计准则的规定。

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. 不存在因申报企业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. 与申报企业不存在对业务约定条款的误解。

(二) 接受委托时应当考虑的事项

在接受高新技术企业认定专项审计业务委托时，注册会计师应当考虑下列事项：

1. 与申报企业管理层和治理层讨论有关申报明细表审计的重大问题，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. 针对预见到的特别风险，分派熟悉高新技术企业认定政策、专业胜任能力较强的人员；
3. 根据会计师事务所有关接受专项审计委托的质量控制制度实施的其他程序；
4. 申报企业最近三个会计年度财务报表接受审计的情况。

二、初步业务活动的内容

注册会计师在开展初步业务活动中应当考虑下列主要事项：

（一）申报企业的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信
注册会计师应当查阅相关资料，分析判断申报企业主要股东、关键管理人员和治理层的诚信情况。

（二）项目组是否具备专业胜任能力及必要的时间和资源
高新技术企业认定专项审计要求注册会计师具备财务、会计、审计方面的经验并熟悉高新技术企业认定的相关政策，在评价专业胜任能力时，注册会计师还应当考虑是否接受过高新技术企业认定专项审计的相关培训。

（三）会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范
评价遵守职业道德规范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。

职业道德规范要求项目组成员恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对审计过程中获知的信息保密。

值得注意的是，由于审计过程中情况会发生变化，因此注册会计师对上述事项的考虑应当贯穿审计业务的全过程。例如，在审计过程中，如果注册会计师发现申报明细表存在舞弊迹象，而对管理层、治理层的诚信产生了极大疑虑，注册会计师需要针对这一新情况，考虑是否继续承办该项业务。

三、业务约定书

会计师事务所在确定接受该项业务后应当与申报企业签订《高新技术企业认定专项审计业务约定书》（以下简称专项审计业务约定

书)。

(一) 签订专项审计业务约定书的总体要求

注册会计师应当在专项审计业务开始前,与申报企业就专项审计业务约定条款达成一致意见,并以书面形式签订专项审计业务约定书,以避免双方对专项审计业务的理解产生分歧。

(二) 专项审计业务约定书的内容

专项审计业务约定书的内容,包括专项审计业务约定书的必备条款和应当考虑增加的其他条款等。专项审计业务约定书的具体内容可参考《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》。

1. 专项审计业务约定书的必备条款

专项审计业务约定书应当对下列方面予以说明:

- (1) 申报明细表审计的目标
- (2) 管理层对申报明细表的责任
- (3) 注册会计师的责任
- (4) 申报明细表的编制基础

申报明细表的编制基础是《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》。

(5) 审计范围

注册会计师应当确定审计业务的特征,包括采用的会计准则和会计制度、专项审计的特殊要求以及申报企业组成部分的分布等,以确定审计范围。

2. 应当考虑增加的其他条款

注册会计师应当考虑在专项审计业务约定书中增加下列条款，明确说明专项审计的特殊性：

（1）应当说明专项审计报告仅供申报企业申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的；

（2）逐一说明审计对象，包括最近三个会计年度的研究开发费用结构明细表与最近一年的高新技术产品（服务）收入明细表；

（3）在某些方面利用专家的工作情况；

（4）申报企业含有分支机构时，如果注册会计师仅审计申报企业总部申报明细表，或在审计总部申报明细表的同时只审计部分分支机构申报明细表，其余分支机构的申报明细表由其他注册会计师实施审计的，应当在专项审计业务约定书中明确说明。

专项审计业务约定书参考格式见本指引附录 1。注册会计师在使用时可以根据具体情况作适当修改。

第三章 计划审计工作

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、方向和如何调配审计资源，并指导制定具体审计计划。

（一）审计范围

注册会计师应结合申报企业执行的企业会计准则和相关会计制度、《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的要求，以及申报企业分支机构的分布等，确定审计范围。主要考虑下列事项：

1. 高新技术企业认定专项审计的报告要求；
2. 预期的审计工作涵盖范围，包括需审计的分支机构的数量及所在地点；
3. 其他注册会计师参与分支机构审计的范围；
4. 拟利用年度财务报表审计工作中获取的审计证据的程度。

（二）审计时间

审计时间包括执行专项审计的时间安排，与管理层和治理层沟通的重要日期安排以及提交专项审计报告的时间要求等。

（三）审计方向

总体审计策略的制定应当考虑影响专项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，初步识别可能存在重大错报风险的领域，初步识别重要账户及交易金额，评价是否需

要针对内部控制的有效性获取审计证据，识别申报企业所处行业、专项审计的报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

注册会计师在确定重要性水平时，应当结合具体环境考虑重要性性质和数量两方面的因素。在考虑性质因素时，注册会计师需要重点关注错报的性质属于错误还是舞弊。例如，某项错报使申报企业高新技术研究开发费用虚增××万元，从金额绝对值上看并不重要，但该项错报可能使得申报企业从不符合高新技术企业认定条件变为符合高新技术企业认定条件，注册会计师应当判断该项错报是否源于管理层的主观故意。

注册会计师在确定重要性水平时还应当考虑专项审计的特殊要求，包括：

1. 因高新技术企业认定专项审计涉及较多的科学技术因素，并且申报企业管理层存在获得高新技术企业资格以降低税负的动机，所以注册会计师应当对申报企业管理层对高新技术研究开发费用与高新技术产品（服务）收入的发生、截止、分类的认定予以充分关注。

2. 由于专项审计对象涉及不同的申报明细表，两者并不相互依赖、互为条件，在确定重要性水平时，注册会计师应当对研究开发费用结构明细表与高新技术产品（服务）收入明细表分别采用不同的重要性水平。对于不同年度的研究开发费用结构明细表，还应分别确定不同年度的重要性水平。

3. 鉴于专项审计的特点，确定的重要性水平（包括申报明细表层次与认定层次）应当低于相应财务报表审计的重要性水平。

（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，包括向复杂的研究开发项目分派熟悉高新技术企业认定政策、具有相关审计经验的项目组成员，就复杂的研究开发项目技术问题利用专家工作等；

2. 向具体审计领域分配资源的数量，包括项目组成员数量，审计时间预算等；

3. 如何管理、指导、监督审计资源的利用，包括何时召开项目组预备会和总结会，项目负责人如何进行复核，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，以将审计风险降至可接受的低水平。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）研究开发费用支出

注册会计师在制定具体审计计划时，应当考虑专项审计的特殊情况，包括：

1. 对于简单研究开发项目、研究开发费用支出发生频率不高或内部控制薄弱的申报企业，注册会计师采用实质性方案可能最为有效；

2. 由于高新技术企业研究开发费用支出的审计范围涵盖了三个会计年度，每个会计年度内研究开发费用的发生情况可能不尽相同，

对每个会计年度的研究开发费用支出均应设计相应的审计程序；

3. 在测试申报企业对高新技术研究开发费用分类认定时，应当设计相关程序以测试研究开发费用与研究开发项目之间的关联性；

4. 当申报企业的指标接近高新技术企业认定标准时，应当特别关注高新技术研究开发费用支出的发生、截止与分类认定是否正确。

（二）高新技术产品（服务）收入

1. 在设计高新技术产品（服务）收入审计程序时，应当设计相关程序测试高新技术产品（服务）的确认标识，确认申报企业是否混淆高新技术产品（服务）收入与非高新技术产品（服务）收入的界限，是否虚增高新技术产品（服务）收入。

2. 注册会计师在确定测试样本时，针对高新技术产品（服务）收入的测试样本应当涵盖各类高新技术产品（服务）。在确定样本数量时，注册会计师应当关注专项审计的样本量与年度财务报表审计的样本量可能存在差异。

3. 对于高新技术产品（服务）收入发生频率不高或内部控制薄弱的申报企业，注册会计师采用实质性方案可能最为有效。

4. 当申报企业的指标接近高新技术企业认定标准时，应当特别关注高新技术产品（服务）收入的发生、截止与分类认定是否正确。

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。例如，注册会计师在风险评估过程中评估固定资产内部控制风险水平较低，但在实施控制

测试时获取的审计证据不支持评估的风险水平，此时，注册会计师应当修改审计计划并设计新的审计程序。

如果注册会计师在审计过程中对审计计划作出重大更改，应当记录重大更改及其理由，以及对导致此类更改的事项、条件或审计程序结果采取的应对措施。

第四章 风险评估

了解申报企业及其环境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。本章重点规范了解申报企业及其环境以及评估重大错报风险，第五章规范了解申报企业内部控制。

一、了解申报企业及其环境

（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与分析下列主要情况：

1. 所处行业的市场供求与竞争状况

产品（服务）关键技术指标值与行业指标值相比较是否存在较大差异，从而影响申报企业的产品销售价格（服务价格）或数量，申报企业需要进行技术研究开发活动以增强竞争能力。

2. 产品（服务）技术变化

产品（服务）是否含有较高的技术含量，产品更新换代或服务升级是否较快，申报企业是否为保持技术领先从而需要进行较多的技术研究开发。如通讯产品制造业因其产品更新换代较快，开展的研究开发项目较多。

3. 能源供应与成本

产品是否为高耗能产品，申报企业是否因能源供应日趋紧张、成本上升，需要开展研究开发活动以降低产品能耗与产品成本。

4. 法律监管环境

近年颁布的法律法规是否对申报企业的产品销售产生重大不利

影响而需要进行技术研究开发活动以使产品适应法律监管要求。如汽车制造业，因尾气排放标准不断提高而需要不断进行关于降低尾气污染物排放的研究开发项目。

（二）申报企业的性质

注册会计师应当从下列方面了解申报企业的性质：

1. 所有权结构

注册会计师应当了解申报企业的所有权结构与主要所有者，识别关联方，并分析主要所有者与申报企业关联方之间的关系是否会对高新技术产品（服务）销售等数据归集的真实性产生不利影响。

2. 治理结构

注册会计师应当考虑申报企业治理层是否能够在独立于管理层的情况下对申报相关事项（包括申报明细表）作出客观判断。

3. 组织结构

注册会计师应当了解申报企业研究开发部门的设置与分布，分析是否存在专门的机构与人员从事研究开发活动，包括：

- （1）研究开发部门数量及其人员；
- （2）研究开发项目组成员与来源，技术职称结构；
- （3）研究开发人员的考核奖励制度等。

4. 经营活动

注册会计师应当了解申报企业主要高新技术产品（服务）的种类、最近三个会计年度的研究开发计划与主要研究开发成果、目前实施的研究开发项目名称与性质、研究开发工作外包等情况，以分析判断研

究开发项目的真实性。

注册会计师应当重点了解与申报企业研究开发项目相关的各种情况，包括：

（1）研究开发项目的目的、性质与类型，关注是否属于《国家重点支持的高新技术领域》范围，获得相关审批的情况（如需要）以及目前的进展情况；

（2）研究开发项目的立项过程；

（3）是否委托关联方或者其他外部机构进行实质性研究开发；

（4）产学研的合作方式、合作研究开发项目的所有权归属等。

在了解上述研究开发项目内容时，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

5. 投资活动

注册会计师应当重点了解为开展研究开发项目而投入的主要研究设备，考虑实施观察程序以实地考察研究开发项目所使用的固定资产是否未用于研究开发项目。

6. 筹资活动

了解申报企业的借款情况，重点分析研究开发项目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研究开发设备。

（三）申报企业对会计政策的选择与运用

注册会计师应当分析申报企业研究开发费用和高新技术产品（服务）收入核算时所确定的会计政策与编制财务报表时所确定的会计政策是否一致，并特别考虑下列情况：

1. 了解申报企业多个研究开发项目之间费用的分配方法，分析费用分配方法是否合理；

2. 识别与确定高新技术产品（服务）收入归集的对象是否属于《高新技术认定管理办法》规定的范围，包括申报企业如何确定相关产品（服务）的识别标志、技术属性等；

3. 销售截止认定相关证据的性质，包括服务收入确认的主要标志与确认文件。

（四）申报企业的目标、战略以及相关经营风险

注册会计师应当了解申报企业的目标、战略以及相关经营风险，包括：

1. 申报企业是否制定了涉足新的业务领域与地区的经营目标。是否出于适应新的业务领域与地区消费者需求及法律监管要求等原因而增加研究开发投入；

2. 申报企业是否确立了创建科技创新型企业的发展战略，从而增加研究开发投入；

3. 申报企业是否由于涉足新的业务领域与地区、跨国界经营等因素，产生经营业绩不佳的经营风险而需要获得高新技术企业资格以降低税负、改善经营业绩指标，从而可能产生申报明细表的重大错报。

（五）申报企业财务业绩的衡量与评价

注册会计师应当了解申报企业的下列方面：

1. 高新技术产品（服务）收入是否作为主要业绩考核指标，并与管理层薪酬制度、股权激励政策相联系；

2. 计划实施的研究开发项目支出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研究开发人员的业绩考核指标。

二、评估重大错报风险

注册会计师应当识别和评估申报明细表层次以及各类交易、列报认定层次的重大错报风险。

（一）识别和评估重大错报风险的程序

在识别与评估重大错报风险时，注册会计师应当实施下列程序：

1. 在了解申报企业及其环境的整个过程中识别风险；
2. 将识别的风险与认定层次可能发生的错报领域相联系；
3. 考虑识别的风险是否重大；
4. 考虑识别的风险导致申报明细表发生重大错报的可能性。

（二）识别与评估申报明细表层次的重大错报风险

注册会计师应当确定所识别的重大错报风险是否与申报明细表整体广泛相关。例如，申报企业未能提供研究开发项目的相关计划与实施方案、研究开发工作记录，则其编制的研究开发费用结构明细表整体上就可能存在重大错报风险。

申报明细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申报明细表产生广泛影响，例如申报企业未建立完善的内部控制制度，申报明细表则可能产生重大错报风险；管理层因薪酬制度、实施股权激励等原因可能凌驾于内部控制制度之上，伪造或篡改编制申报明细表所依据的会计记录或相关文件，随意变更与高新技术研究开发费用支出或产品（服务）收入相关的会

计政策与会计估计，形成申报明细表层次的重大错报风险。

注册会计师应当针对申报明细表层次的重大错报风险采取总体应对措施。

（三）识别与评估认定层次重大错报风险

注册会计师应当确定所识别的重大错报风险是否与特定的某类交易和列报的认定相关。例如，申报企业对某笔较大金额的研究开发费用支出未能提供相关合同以证实其确为研究开发费用，则该笔支出将影响研究开发费用的“发生”认定。

注册会计师在识别和评估认定层次重大错报风险时，应当考虑下列情况：

1. 通过实施询问、检查文件记录程序了解研究开发项目的相关信息，包括该项目的实施进度，分析申报企业对研究开发费用归集的真实性，判断申报企业管理层对费用的发生、截止、分类等认定是否存在重大错报，考虑是否存在高估研究开发费用支出的风险。

2. 通过了解高新技术产品（服务）的识别标志与技术属性，分析高新技术产品（服务）销售收入归集的准确性，判断管理层关于收入的发生、截止、分类的认定是否存在故意误用等情况，考虑是否存在高估高新技术产品（服务）收入的风险。

（四）内部控制对评估认定层次重大错报风险的影响

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。例如，高新技术产品（服务）收入的截止、分类认定存在重大错报可能与销售收入循环的内部控制相关。

（五）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，确定识别的风险中哪些是需要特别考虑的重大错报风险。在确定风险的性质时，注册会计师应当考虑下列事项：

1. 申报企业管理层可能存在为了申请高新技术企业资格以享受税收优惠政策的动机，导致高新技术研究开发费用支出与高新技术产品（服务）收入存在重大错报风险。

注册会计师应当假定申报企业的高新技术研究开发费用支出和高新技术产品（服务）收入存在舞弊风险；

2. 错报风险是否与申报企业近期高新技术产品（服务）收入、申报企业的经营状况、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；

3. 研究开发项目的复杂程度。例如，大型复杂的研究开发项目可能涉及到多个分支机构与多个部门，注册会计师应当考虑研究开发费用的归集是否完整；

4. 高新技术产品（服务）收入是否涉及重大的关联方交易；

5. 申报明细表信息计量。例如，高新技术系统集成产品收入的确认是否可能存在较大的随意性从而产生高新技术产品（服务）收入确认的风险；

6. 高新技术产品（服务）收入是否涉及异常或与商业惯例不符的重大交易。

（六）考虑与特别风险相关的控制

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。针对特别风险，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。如果申报企业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。

（七）仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

如果申报企业对日常交易的处理高度自动化，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。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相关的内部控制。

第五章 了解内部控制

内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。了解申报企业与申报明细表相关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。

注册会计师实施专项审计的目的是对申报企业编制的申报明细表发表审计意见，并非对申报企业内部控制的有效性发表意见，注册会计师需要了解和评价的内部控制只是与申报明细表相关的内部控制，并非申报企业所有的内部控制。

与申报明细表相关的内部控制，包括申报企业为实现申报明细表可靠性目标设计和实施的控制。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）申报企业的性质，包括组织结构和所有制性质；（3）申报企业的规模；（4）申报企业经营多样性和复杂性；（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）询问申报企业的人员；（2）观察特定控制的运用；（3）检查文件和报告；（4）追踪交易在与申报明细表相关的信息系统中的处理过程（穿行测试）。这些程序是风险评估程序在了解申报企业内部控制方面的具体运用。

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

控制环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和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。良好的控制环境是实施有效内部控制的基础。

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申报企业的业务流程：（1）对诚信和道德价值观念的沟通与落实；（2）对胜任能力的重视；（3）治理层的参与程度；（4）管理层的理念和经营风格；（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。注册会计师在评估重大错报风险时，存在令人满意的控制环境是一个积极的因素。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

企业在经营活动中会面临各种各样的风险，风险对其生存和竞争能力产生影响。很多风险并不为企业所控制，但企业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：监管和经营环境的变化、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、新生产型号、产品和业务活动、企业重组、发展海外经营、实施新会计准则等。

风险评估过程的作用是识别、评估和管理影响申报企业实现经营目标的各种风险。

在评价申报企业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申报明细表相关的经营风险，如何估计该风险的重要性，如何评估风险发生的可能性，以及如何采取措施管理这些风险。如果申报企业的风险评估过程符合其具体情况，了解申报企业的风险评估过程和结果有助于注册会计师识别申报明细表的重大错报风险。

（三）信息系统与沟通

信息系统与沟通是收集与交换申报企业执行、管理和控制业务活动所需信息的过程。信息系统与沟通的质量直接影响到管理层对经营活动作出正确决策和编制可靠申报明细表的能力。

注册会计师应当从下列方面了解与申报明细表相关的信息系统：

（1）在申报企业经营过程中，对申报明细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、支持性信息和申报明细表中的特定项目；（4）信息系统如何获取除各类交易之外的对申报明细表具有重大影响的事项和情况的信息；（5）申报企业编制申报明细表的过程。

与申报明细表相关的沟通通常包括使员工了解各自在申报明细表有关的内部控制方面的角色和职责，员工之间的工作联系，以及向适当级别的管理层报告例外事项的方式。注册会计师应当了解申报企业内部如何对与申报明细表相关的岗位职责，以及与申报明细表相关的重大事项进行沟通。注册会计师还应当了解管理层与治理层（特

别是审计委员会)之间的沟通,以及申报企业与外部(包括监管部门)的沟通。

(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、业绩评价、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。

(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申报企业对控制的持续监督活动和专门的评价活动。通常,申报企业通过持续的监督活动、专门的评价活动或两者相结合,实现对控制的监督。

持续的监督活动通常贯穿于申报企业的日常经营活动与常规管理工作中。例如,管理层在履行其日常管理活动时,取得内部控制持续发挥功能的信息。当业务报告、申报明细表与他们获取的信息有较大差异时,将对重大差异提出疑问,并作出必要的追踪调查和处理。

申报企业可能使用内部审计人员或具有类似职能的人员对内部控制的设计和执行进行专门的评价,以找出内部控制的优点和不足,

并提出改进建议。

申报企业也可能利用与外部有关各方沟通或交流所获取的信息监督相关的控制活动。在某些情况下，外部信息（如顾客投诉和监管机构的意见）可能显示内部控制存在的问题和需要改进之处。

用于监督活动的信息大多由申报企业的信息系统产生，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申报企业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。如果拟利用申报企业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、了解和评价与研究开发费用相关的控制活动和信息系统

这里以研究开发费用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申报企业与研究开发费用相关的控制活动及信息系统。

需要说明的是，申报企业的情况千差万别，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申报企业的实际情况，对具体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

对申报企业研究和开发费用相关的内部控制的了解，应当从了解研究开发的背景开始，以便于注册会计师更好地理解申报企业的研发控制活动。对研究开发背景的了解可以围绕下列内容展开：（1）申

报企业拥有自主知识产权的情况；（2）从事研究开发的主要领域；（3）在研究开发方面的获奖情况；（4）从事研究开发人员的基本情况；（5）研究开发活动使用的材料、燃料、电力情况；（6）研究开发活动使用的固定资产、无形资产情况等。

研究开发费用控制通常属于申报企业费用和成本控制的重要组成部分，在对研究开发费用控制进行了解时，注册会计师需要考虑那些针对研究开发费用完整性、发生、准确性和分类等认定的控制。

研究开发业务流程通常包括下列主要活动：

1. 立项和预算管理

- （1）项目的申请和批准；
- （2）预算的编制和批准。

2. 人员管理

- （1）研发机构的设立、研发人员的组织和聘用；
- （2）工作记录；
- （3）绩效考核；
- （4）薪酬的计算、支付和记录。

3. 设备、材料管理

- （1）设备、材料的购置申请；
- （2）设备、材料的验收；
- （3）设备、材料的领用和记录。

4. 委托外部研究开发

- （1）委托外部研究开发的申请和审批；

(2) 委托外部开发成果的验收;

(3) 付款和记录。

5. 结项管理

(1) 项目的总体评议和成果鉴定;

(2) 预算差异分析。

了解控制的程序包括检查申报企业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研究开发项目负责人, 了解研究开发项目的立项和预算情况; 可以询问仓库人员, 了解设备、材料管理流程; 也可以询问会计人员, 了解有关账务处理的流程。注册会计师应当考虑流程在各部门之间如何衔接, 如单据的流转和核对, 以及各部门人员的职责分工等。

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上述了解的结果, 确定申报企业需要在哪些环节设置控制, 以防止或发现并纠正交易流程中的错报, 即确定错报可能发生的环节。下表列举了研究开发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申报企业的控制目标是否得到实现。

“错报可能发生的环节” 示例表

“错报可能发生的环节” 示例	认定
1. 人工费用	
怎样确保所有的研发工资/奖金费用均已入账?	完整性
怎样确保非研发人员的工资/奖金不计入研发费用?	发生

怎样确保研发工资/奖金费用记录于正确的期间?	截止
怎样避免记录重复的研发人员工资费用?	发生
怎样确保工资费用在不同研究开发项目间正确分配?	分类
2. 材料、工装准备	
怎样确保所有的研发材料费用均已入账?	完整性
怎样确保研发材料费用记录于正确的期间?	截止
怎样避免记录重复的研发活动材料费用?	发生
怎样确保非研发活动的材料支出不计入研发费用?	发生
怎样确保非研发活动的工装准备支出不计入研发费用?	发生
怎样确保研发材料费用在不同研究开发项目间正确分配?	分类
怎样确保研发活动的工装准备费用在不同研究开发项目间正确分配?	分类
3. 长期资产摊销	
怎样确保非研发活动的长期资产(固定资产、无形资产、长期待摊费用)计提的折旧或摊销的费用不计入研发费用?	发生
怎样确保研发活动相关长期资产计提的折旧或摊销的费用计算正确?	准确性/计价
怎样确保长期资产计提的折旧或摊销的费用在不同研究开发项目间正确分配?	分类
4. 外包	
怎样确保非研发活动的外包支出不计入研发费用?	发生
怎样确保委托境外的外部研发投入不计入境内的外部研发支出?	发生
怎样确保外包费用计入正确的研究开发项目?	分类
5. 预算	
怎样确保研发费用预算的合理性?	发生/完整性
怎样确保研发费用预算得到执行?	发生/完整性

值得注意的是，一方面，某项控制目标可能涉及几项控制。注册会计师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申报企业的实际情况，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。

注册会计师了解和识别内部控制时，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最终的研究开发费用结构明细表的逻辑关系。

（四）执行穿行测试

执行穿行测试，证实对研发流程和相关控制的了解，并确定相关控制是否得到执行。注册会计师应当选择一笔或几笔交易进行穿行测试。例如，针对人工费用，追踪从职工薪酬标准采用→员工人数统计→工时统计→支付审批→项目工时归集→项目人工费用分配→各研究开发项目人工费用数据生成的整个流程，考虑之前对相关内部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交易流程和控制的相关人员，并根据需要检查有关单据和文件，询问其对已发现的错报的处理。需要注意的是，如果不打算依赖控制，注册会计师仍应执行穿行测试，以确定之前对业务流程及可能发生错报环节的了解是否正确和完整。注册会计师还应当按照审计准则的规定，对相关控制的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。

三、了解与高新技术产品（服务）收入相关的控制活动和信息系统

由于高新技术产品收入与技术性收入的业务流程具有很高的相似性，本指引以高新技术产品收入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申报企业与高新技术产品收入相关的控制活动和信息系统。

需要说明的是，申报企业的情况千差万别，本指引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申报企业实际情况，对具体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

销售在申报企业中通常属于重要业务流程和重要交易类别，营业收入也通常被确定为存在较高重大错报风险的重要账户。对某些企业来说，销售退回的处理可能也是重要的交易类别。

高新技术产品销售的业务流程通常包括下列主要活动：

1. 一般销售的业务流程

- （1）接到客户订单；
- （2）将订单输入系统；
- （3）核准信用状况及赊销条款；
- （4）检查订单并准备发货；
- （5）编制发运凭证（或提货单）；
- （6）递交发运凭证（或提货单）至客户；
- （7）开具销售发票；

(8) 复核销售发票的准确性并递交至客户；

(9) 生成销售明细账；

(10) 汇总销售明细账并过入总账。

2. 销售退回、折扣与折让的业务流程

(1) 处理销售退回、折扣与折让的请求；

(2) 批准请求；

(3) 收到退货；

(4) 编制销售退回、折扣与折让的表单，即销售方同意贷记购买方应收账款的凭证；

(5) 记录销售退回、折扣与折让；

(6) 更新应收账款账户。

3. 维护客户档案的业务流程

(1) 提交变更申请；

(2) 审核、批准；

(3) 更新客户档案。

了解的程序包括检查申报企业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销售人员，了解订单处理和开票的流程；可以询问仓库人员，了解发货的流程；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各部门之间如何衔接，如单据的流转和核对，以及各部门人员的职责分工等。

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，确定申报企业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。下表列举了一般销售、销售退回、销售折扣与折让以及维护客户档案等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申报企业的控制目标是否得到实现。

“错报可能发生的环节”示例表

“错报可能发生的环节”示例	认定
1. 一般销售	
怎样确保已记录销售订单内容的准确性？	准确性
怎样确保销售订单经过管理层核准？	发生
怎样确保销售订单均已得到有效处理？	完整性
怎样确保发货记录于正确的期间？	截止
怎样确保已记录的销售均已发货？	发生
怎样确保及时开具发票？	完整性/截止
怎样确保发票开具和销售价格经过管理层批准？	准确性/计价
怎样确保登记入账的销售数量系经核准的已发货数量？	准确性/计价
怎样确保所有销售均已登记入账？	完整性
怎样确保已记录的销售均为真实发生？	发生
怎样确保销售得到及时记录？	截止
怎样确保销售记录于正确的期间？	截止
怎样确保销售均已准确记录并对高新技术产品收入进行恰当分类？	分类
2. 销售退回、折扣与折让	
怎样确保已记录的销售退回、折扣与折让均为真实发生？	完整性
怎样确保已发生的销售退回、折扣与折让均已准确记录？	准确性/分类

怎样确保已发生的销售退回、折扣与折让记录于正确的期间？	截止
怎样确保已发生的销售退回、折扣与折让均已记录？	发生
3. 维护客户档案	
怎样确保对客户档案的变更均为真实有效？	完整性/发生
怎样确保对客户档案变更是准确的？	准确性/分类
怎样确保将客户档案变更记录于正确的期间？	完整性/发生
怎样确保客户档案数据及时更新？	完整性/发生

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 and 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申报企业的实际情况，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控制，并且对控制的描述应当说明控制活动与最终的高新技术产品（服务）收入明细表的逻辑关系。

（四）执行穿行测试

注册会计师应当选择一笔或几笔交易进行穿行测试。例如，针对销售，追踪从接到客户订单→将订单输入系统→核准信用状况及赊销条款→核准订单并准备发货→编制发运凭证（或提货单）→递发运凭证（或提货单）至客户→开具销售发票→复核发票的准确性并递交

至客户→生成销售明细账→汇总销售明细账过入总账等交易的整个流程，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审计准则的相关规定，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 对研究开发费用实施的进一步审计程序

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。

需要说明的是，申报企业在所审计期间内可能由于技术更新或组织管理变更而更换了信息系统，从而导致在不同时期使用了不同的控制。如果申报企业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审计程序的类型，通常包括询问、观察、检查、穿行测试和重新执行。

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。

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

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。

注册会计师对研究开发费用进行专项审计，需要获取研究开发费用内部控制在被审计期间运行有效的审计证据，并需要对被审计期间进行测试。

研究开发费用专项审计涉及三个完整的会计年度，如果注册会计师拟信赖内部控制，应对三个完整会计年度与研究开发费用相关的内部控制进行测试。

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，申报企业执行控制的频率。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，这里重点说明对研究开发费用相关的控制活动和信息系统的测试，其他要

素的测试要求应当遵循《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申报企业研究开发业务的常用的控制测试。需要注意的是，由于申报企业的情况千差万别，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申报企业实际情况，作出相应的调整和取舍。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
1. 人工费用			
所有研发工资薪金均已入账	完整性	员工的录用、辞退应经过研究开发项目相关负责人批准，员工名册的变更与经研究开发项目相关负责人批准的录用、辞退等支持性文件核对一致以确保员工的变动得到正确记录。	检查员工的变更是否与录用、辞退等支持性文件一致。
		对员工变更单进行连续编号，以确保所有变更都已处理。	检查员工的录用、辞退记录单据是否连续编号。
		将记入研究开发费用的工时数与考勤记录的工时数调节相符。	检查内部调节及审核的标记。
非研发人员的工资薪金不计入研发费用	发生	研究开发项目管理部门统计工时，负责工资计算的部门依据研究开发项目管理部门统计的工时和规定的工资标准制作工资表。	检查工时统计是否由研究开发项目管理部门统计、检查工资计算标准是否符合规定。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
研发工资薪金记录于正确的期间	截止	研发人员的工资表经过研究开发项目有关负责人签署后报财务部门发放工资, 会计人员依据研究开发项目有关负责人签署后的工资表记录工资费用。	检查研发人员的工资表是否经过研究开发项目有关负责人签署后报财务部门发放工资, 会计人员是否依据研究开发项目有关负责人签署后的工资表记录工资费用。
		每月的 X 日前, 研究开发项目有关负责人应签署上月的研发人员的工资, X 日前, 会计人员依据研究开发项目有关负责人签署后的工资表记录工资费用。	检查研究开发项目有关负责人是否在每月的 X 日前签署上月的研发人员工资表, 会计人员记录的工资费用是否在每月的 X 日前完成。
避免记录重复的研发人员工资薪金	发生	人事部门对工资表进行复核。	检查人事部门是否每月复核工资表。
工资薪金在不同研究开发项目间正确分配	分类	财务部门依据各研究开发项目的工时统计计算各项目的工资费用。	检查财务部门是否依据各研究开发项目的工时统计计算各项目的工资费用。
2. 材料、工装准备			
所有的研发材料费用均已入账	完整性	研发部门对领料单进行连续编号。	检查领料单是否连续编号。
研发材料费用记录于正确的期间	截止	财务部门在每月的月底处理完所有的研究开发项目的领料单、出库单。	执行领料单、出库单的截止测试。
避免记录重复的研发活动材料费用	发生	财务部门和研发部门每月核对领料情况。	检查财务部门和研发部门是否每月核对记录。
非研发活动的原材料费用不计入研发费用。	发生	财务部门作为研发费用记账依据的原材料领用单必须经过研发部门有关负责人签署。	检查研发费用的原材料领用单等单据是否经过研发部门有关负责人签署。
非研发活动的工装准备支出不计入研发费用	发生	财务部门作为研发费用记账依据的工装准备支出单据必须经过研发部门有关	检查作为研发费用记账依据的工装准备支出单据是否经

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		负责人签署。	过研发部门有关负责人签署。
材料费用在不同研究开发项目间正确分配	分类	财务部门依据各研究开发项目的领料单计算各项目的材料费用。	检查财务部门是否依据各研究开发项目的领料单计算各项目的材料费用。
研发活动工装准备费用在不同研究开发项目间正确分配	分类	财务部门依据各研究开发项目的工装准备费用单据计算各项目的工装准备费用。	检查财务部门是否依据各研究开发项目的工装准备费用单据计算各项目的工装准备费用。
3. 长期资产摊销			
非研发活动的长期资产摊销不计入研发费用	发生	研发活动所需的长期资产的购置必须经过研究开发项目相关负责人批准。	检查研发活动的长期资产的购置是否经过研究开发项目相关负责人批准。
		经过研发部门相关负责人批准购置的长期资产的摊销费用才能计入研发费用。	检查计入研发费用的长期资产的摊销费用是否限于研发活动的长期资产的摊销。
研发活动相关长期资产的摊销计算正确	准确性/计价	摊销的会计政策经过申报企业的董事会批准，会计部门执行经过批准的会计政策。	检查会计部门执行的长期资产摊销的会计政策是否经过董事会批准。
长期资产摊销费用在不同研究开发项目间正确分配	分类	长期资产摊销费用在不同研究开发项目之间按照机器工时或其他合理标准分配，各研究开发项目的机器工时或其他标准统计单据须经经过研发部门相关负责人签署。	检查财务部门是否依据各研究开发项目的机器工时或其他标准统计单据分配长期资产摊销费用，机器工时或其他标准统计单据是否经过研发部门相关负责人签署。
4. 外包			
非研发活动的外包支出不计入研发费用	发生	所有研发活动的外包合同必须经过研究开发项目负责人签署。财务部门依据经过签署的研发活动外包合	检查外包合同是否经过研究开发项目负责人签署。 检查账务处理是否

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
		同和对方提供的有效付款凭证, 以及表明经过研究开发项目负责人签署的外包研发活动进展情况的验收确认单据付款, 会计人员核对合同和付款单据后记账。	与付款单据、合同一致。
委托境外的外部研发投入不计入境内的外部研发支出	发生	研发机构对委托境外的外部研发投入和境内的外部研发支出在费用单据上进行标注, 并经相关负责人审批。	检查委托境外的外部研发投入和境内的外部研发支出在费用单据上是否分别标注, 并经相关负责人审批。
		财务部门对委托境外的外部研发投入和境内的外部研发支出分别账户核算。	检查财务部门是否依据研发部门的不同标注计入不同账户。
外包费用计入正确的项目	分类	所有的外包支付申请必须说明外包所属的研究开发项目名称、项目编号。财务部门依据研究开发项目名称、项目编号将外包费用计入相应的研究开发项目。	检查费用记录与外包支付申请的研究开发项目名称、项目编号是否一致。
5. 预算			
研发费用预算的合理性	发生/完整性	研究开发项目小组编制预算, 董事会审批预算。	检查研发费用预算是否经过董事会审批。
研发费用预算得到执行	发生/完整性	财务部门每月分析研发费用实际发生额同预算的差异, 分析报告经财务经理签署后报总经理。	检查财务部门是否每月分析研发费用的实际发生额同预算的差异。

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。

1. 实质性程序的性质

实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合。实质性程序的基本类型包括细节测试和实质性分析程序。

2. 实质性程序的时间

在申报企业研究开发费用专项审计中，通常不存在对期中审计证据和对以前审计获取的审计证据的考虑，因而应当在本次专项审计中实施实质性程序。

3. 实质性程序的范围

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。

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）审计目标和实质性程序

1. 审计目标与认定的对应关系

研究开发费用专项审计的对象是申报企业编制的研究开发费用结构明细表，其审计目标与研究开发费用结构明细表认定的对应关系如下：

（1）发生：研究开发费用结构明细表中记录的研究开发费用，包括人员人工、直接投入、折旧费用与长期待摊费用摊销、设计费用、

设备调试费、无形资产摊销、委托外部研究开发费用、其他费用等，在所审计会计期间已发生且与申报企业及研究开发项目有关。

(2) 完整性：所有应当记录的研究开发费用均已记录。

(3) 准确性：与研究开发费用有关的金额及其他数据已恰当记录。

(4) 截止：研究开发费用已记录于正确的会计期间。

(5) 分类：研究开发费用已记录于恰当的账户。

(6) 列报：研究开发费用已按照《高新技术企业认定管理工作指引》的规定恰当地列报和披露。

2. 实质性程序

申报企业进行研究开发活动需要发生费用，在按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行会计核算时，这些费用或列为费用而计入当期损益，或予以资本化而形成资产。基于专项审计的目的，注册会计师审计时应当重点关注研究开发费用结构明细表中列报的研究开发项目、研究开发费用是否符合《高新技术企业认定管理工作指引》的相关规定，申报企业是否存在将其他费用列报为研究开发费用的错报风险。研究开发费用专项审计常用的实质性程序如下：

(1) 获取研究开发费用结构明细表，复核加计是否正确。

(2) 检查研究开发费用结构明细表中列报的研究开发项目是否符合《高新技术企业认定管理工作指引》的相关规定，包括：

①获取申报企业按单一项目填报的企业研究开发项目情况表，并取得各研究开发项目的有关立项批复，如董事会或类似权力机构的决议、政府有关主管部门的立项计划或批复等；

②取得各项研究开发项目的实施方案、阶段性报告或工作总结、验收报告或政府有关主管部门的批复等；

③关注各项研究开发项目是否属于常规性升级或对某项科研成果的直接应用，必要时，利用专家的工作。

(3) 根据实际情况，实施下列实质性分析程序：

①将各项研究开发项目的研究开发费用项目（科目）进行结构性分析，判断其合理性，作出相应记录；

②将各项研究开发项目的研究开发费用的实际金额与预算金额进行比较，并记录差异的原因。

(4) 检查研究开发费用项目（科目）的分类、各项目（科目）归集范围和核算内容是否符合《高新技术企业认定管理工作指引》的相关规定，若存在费用分类错误，提请申报企业调整。

(5) 人员人工

①获取申报企业编制的研究开发人数统计表和申报企业缴纳职工“五险一金”的相关资料，检查两者之间是否相符，必要时，抽查劳动合同；

②检查研究开发人数统计表中研发人员的认定是否符合《高新技术企业认定管理工作指引》的相关规定；

③对各研究开发项目企业研究开发项目情况表中的本项目研发人员数进行汇总，将汇总数与研究开发人数统计表中的合计数核对，并记录差异的原因；

④检查工资发放记录、奖金核准及发放记录，核实人员人工中的基本工资、津贴、补贴等以及奖金、年终加薪与相关记录是否相符；

⑤检查管理层相关决议及相关支付记录，核实与研发人员任职或者受雇有关的其他支出（包括股份支付，同时取得股东大会决议及监管部门批复）与相关资料是否相符；

⑥检查是否存在将非研发人员工资薪金列入研究开发费用的情况，若有，提请申报企业调整；

⑦若存在人工相关费用在各项研究开发项目之间的分摊，检查分摊方法是否合理且前后各期是否保持一致。

（6）直接投入

①检查开支范围是否符合《高新技术企业认定管理工作指引》的相关规定；

②检查为实施研究开发项目而购买的原材料等相关支出，例如，水和燃料（包括煤气和电）使用费等，用于中间试验和产品试制达不到固定资产标准的模具、样品、样机及一般测试手段购置费、试制产品的检验费等，以及用于研究开发活动的仪器设备的简单维护费，核实其是否与相关原始凭证相符；

③对以经营租赁方式租入的固定资产所发生的租赁费，检查相关合同或协议、付款记录；

④检查是否存在将为实施研究开发项目以外的项目而发生采购费用、水电费、租赁费等列入直接投入的情形，若有，提请申报企业调整；

⑤检查是否存在将达到固定资产、无形资产确认标准的支出一次性计入直接投入的情形，如不符合规定，提请申报企业调整。

(7) 折旧费用与长期待摊费用摊销

①检查是否属于为执行研究开发活动而购置的仪器和设备或研究开发项目在用建筑物的折旧费用；

②检查固定资产折旧计提、长期待摊费用摊销所采用的会计政策、会计估计是否与财务报表所采用的一致，且前后各期是否保持一致，折旧或摊销的计算是否正确；

③对于研究开发项目和非研究开发项目共用的资产，检查折旧或摊销的分配方法是否合理，且前后各期是否保持一致，分配的金额是否正确。

(8) 设计费用

①检查是否为新产品和新工艺的构思、开发和制造，进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等所发生的费用；

②检查设计费用的核准、支付是否符合内部管理办法的规定，是否与原始凭证相符；

③检查是否存在列入与研究开发项目无关的设计费的情形，若有，提请申报企业调整。

(9) 设备调试费

①检查是否属于工装准备过程中研究开发活动（如研制生产机器、模具和工具，改变生产和质量控制程序，或制定新方法及标准等）所发生的费用；

②检查相关费用的核准、支付是否符合内部管理办法的规定，是否与原始凭证相符；

③检查是否存在列入为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备及工业工程发生的费用的情形，若有，提请申报企业调整。

（10）无形资产摊销

①检查是否属于因研究开发活动需要而购入的专利、非专利发明、许可证、专有技术、设计和计算方法等所发生的费用摊销；

②取得相关无形资产初始购置时的协议或合同、发票、付款凭证等，检查无形资产原值的确认是否正确；

③检查无形资产摊销的政策是否正确，且前后各期是否保持一致，摊销的金额是否正确；

④检查是否存在列入与研究开发项目无关的其他无形资产摊销的情形，若有，提请申报企业调整。

（11）其他费用

①检查是否属于为研究开发活动所发生的其他费用，如办公费、通讯费、专利申请维护费、高新科技研发保险费等；

②检查相关费用的核准、支付是否符合内部管理办法的规定，是否与原始凭证相符；

③检查是否存在列入与研究开发项目无关的其他费用的情形，若有，提请申报企业调整；

④若存在其他费用在研究开发项目与其他项目之间分摊的情形，检查分摊方法是否合理，且前后各期是否保持一致，分摊的金额是否正确；

⑤检查列报的其他费用是否超过研究开发费用总额的 10%，若超过 10%，提请申报企业调整；

⑥检查研究开发费用中列支的借款费用是否符合资本化条件，资本化金额的计算是否正确。

(12) 委托外部研究开发投入

①检查是否属于申报企业委托境内其他企业、大学、研究机构、转制院所、技术专业服务机构和境外机构进行研究开发活动所发生的费用，关注项目成果是否为申报企业拥有且与申报企业的主要经营业务紧密相关；

②检查委托外部研究开发费用的定价是否按照非关联方交易的原则确定；

③取得相关协议或合同、付款记录，检查其是否与账面记录相符；

④检查是否存在列入研究开发项目以外的其他委托外部支出的情形，若有，提请申报企业调整；

⑤检查研究开发项目中委托外部研究开发的投入额是否按 80% 计入研究开发费用总额，若超过 80%，提请申报企业调整；

⑥检查是否存在列入委托境外机构完成研究开发活动所发生的费用的情形，若有，提请申报企业调整。

(13) 选择重要或异常的研究开发费用，检查费用的开支标准是否符合申报企业的相关规定，原始凭证是否合法，金额计算和会计处理是否正确。

(14) 检查是否存在向关联方支付研究开发费用的情形，若有，应关注计价是否公允，原始凭证是否合法，会计处理是否正确。

(15) 抽取会计年度终了日前、后若干天的记账凭证，实施截止测试，若存在异常迹象，考虑是否有必要追加审计程序，对于重大跨期项目，提请申报企业调整。

(16) 检查研究开发费用的列报与披露是否恰当。

3. 研究开发费用总额占销售收入总额比例的复核

根据《高新技术企业认定管理办法》的规定，高新技术企业认定必须满足最近三个会计年度研究开发费用总额占销售收入总额一定比例的要求，具体要求如下：

(1) 最近一年销售收入小于 5,000 万元的企业，比例不低于 6%；

(2) 最近一年销售收入在 5,000 万元至 20,000 万元的企业，比例不低于 4%；

(3) 最近一年销售收入在 20,000 万元以上的企业，比例不低于 3%。

其中，企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于 60%。

结合审定的研究开发费用，复核研究开发费用总额占销售收入总额比例的常用程序如下：

（1）获取经具有资质的会计师事务所审计的申报企业最近三个会计年度的财务报表。

（2）复算加计最近三个会计年度的销售收入，按《高新技术企业认定申请书》填报说明，销售收入是指产品收入和技术服务收入之和。

（3）复算加计最近三个会计年度的研究开发费用。

（4）复算研究开发费用总额占销售收入总额的比例，与申报企业计算的结果核对是否一致。

（5）复算在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例，与申报企业计算的结果核对是否一致。

第七章 对高新技术产品（服务）收入实施的 进一步审计程序

一、控制测试

（一）一般要求

由于高新技术产品（服务）收入控制测试的一般要求在性质、时间和范围上与研究开发费用控制测试的一般要求基本一致，具体要求可以参见研究开发费用控制测试的相应内容，这里不再赘述。

（二）控制测试的程序

注册会计师对内部控制的测试应当涵盖内部控制的五个要素，这里重点说明对与高新技术产品（服务）收入相关的控制活动和信息系统的测试，其他要素的测试要求应当遵循《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申报企业高新技术产品销售业务常见流程的相关内部控制测试。需要注意的是，由于申报企业的情况千差万别，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申报企业的实际情况，作出相应的调整和取舍。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
1. 一般销售			
已记录的销售订单内容准确	准确性	由不负责输入销售订单的人员比较销售订单数据与支持性文件是否相符。	询问具有独立性的比较人员，观察比较过程，检查比较

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
			记录。
管理层核准销售订单	发生	管理层必须审批所有销售订单，向关联方以及其他超过特定金额或毛利异常的销售应取得较高管理层核准。	检查销售订单是否经过适当授权批准。
销售订单均已得到有效处理	完整性	销售订单、销售发票已连续编号、编号连续性已被核对。	检查销售订单和销售发票是否连续编号并经核对。
发货记录于正确的期间	截止	定期对仓库进行盘点。	检查有关盘点记录。
		仓库信息系统不接受销售订单、销售发票和发运凭证（或提货单）期间不一致的情况。	重新执行以验证仓库信息系统是否确实不接受销售订单、销售发票和发运凭证（或提货单）期间不一致的情况。
已记录的销售均已发货	发生	销售发票开具前应与销售订单和发运凭证（或提货单）进行核对，如有不符应及时调查和处理。	检查有关核对记录。
		开票信息系统在核对销售订单后在开具发运凭证（或提货单）时自动生成发票。	观察开票过程，必要时进行重新执行。
及时开具发票	完整性/截止	开票信息系统在核对销售订单后在开具发运凭证（或提货单）时自动生成发票。	观察开票过程，必要时进行重新执行。
管理层批准发票的开具和销售价格	准确性/计价	发票的开具和销售价格的确定已经适当的授权批准。	检查发票的开具和销售价格是否经适当的授权批准。
登记入账的销售数量系经核准的已发货数量	准确性/计价	由独立人员对销售发票的编制进行内部核查。	检查有关凭证上的内部核查标记。
所有销售均已登记入账	完整性	总账与辅助账根据发货自动更新。	观察或重新执行发货和记账。
		销售订单、发运凭证（或提货单）和销售发票已连续编号、编号连续性已被核对。	检查销售订单、发运凭证（或提货单）和销售发票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
		每月将销售货物的开票数与发运数调节一致。	检查货物开票数与发运数调节表。
		分不同产品和客户对销售进行复核。	检查分部报告。
已记录的销售均为真实发生	发生	销售是以经过批准或审核的客户订单和发运凭证(或提货单)为依据登记入账。	检查销售发票记账联是否附有客户订单和发运凭证(或提货单)。
		定期与客户对账,如有差异应及时进行调查和处理。	观察是否寄发对账单,并检查客户回函档案。
		由独立人员对应收账款明细账作内部核查。	检查内部核查标记。
销售得到及时的记录	截止	采用尽量能在销售发生时开具销售发票和登记入账的控制方法。	检查尚未开具收款账单的发货和尚未登记入账的销售。
销售记录于正确的期间	截止	及时、准确地进行结账处理。	检查资产负债表日前、后发出的货物,以确保销售收入记录于正确的期间。
销售均已准确记录并对高新技术产品收入进行恰当分类	分类	建有区分不同产品归类的专项制度和分类方法,特别是对高新技术产品收入作出明确规定。	检查相关制度,询问分类方法,并检查高新技术产品是否属于国家重点支持的高新技术领域。
		对高新技术产品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。
		核对高新技术产品收入分类方式的变更,并已正确处理。	检查变更依据。
		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. 销售退回、折扣与折让			
已记录的销售退回、折扣与折让均为真实发生	完整性	管理层制定有关销售退回、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。

控制目标	认定	常用的控制活动	常用的控制测试
已发生的销售退回、折扣与折让均已准确记录	准确性/分类	管理层复核和批准对营业收入和应收账款的调整。	检查销售退回、折扣与折让的会计处理是否经过授权批准。
已发生的销售退回、折扣与折让记录于正确期间	截止	及时、准确地进行结账处理。	检查资产负债表日前、后发生的销售退回、折扣与折让是否记录于正确期间。
已发生的销售退回、折扣与折让均已记录	存在	定期与客户对账，如有差异应及时进行调查和处理。	观察是否寄发对账单，并检查客户回函档案。
		用以记录销售退回、折扣与折让事项的表单连续编号，编号连续性已被核对。	检查记录销售退回、折扣与折让事项的表单是否连续编号并经核对。
3. 维护客户档案			
对客户档案的变更均为真实有效	完整性/发生	核对客户档案变更记录和原始授权文件，确定已正确处理。	检查客户档案变更记录和原始授权文件。
对客户档案变更是准确的	准确性/分类	核对客户档案变更记录和原始授权文件，确定已正确处理。	检查客户档案变更记录和原始授权文件。
对客户档案变更记录于正确的期间	完整性/发生	变更客户档案申请应连续编号，编号顺序已被记录。	检查变更客户档案申请表连续编号的完整性。
确保客户档案数据及时更新	完整性/发生	管理层定期复核客户档案的正确性并确保其及时更新。	检查定期复核记录。

二、实质性程序

(一) 一般要求

申报企业高新技术产品（服务）收入实质性程序的一般要求与研究开发费用实质性程序相同，参见第六章“对研究开发费用实施的进

一步审计程序”。

（二）审计目标和实质性程序

1. 审计目标与认定的对应关系

申报企业高新技术产品（服务）收入审计的对象是申报企业编制的高新技术产品（服务）收入明细表，其审计目标与高新技术产品（服务）收入明细表认定的对应关系如下：

（1）发生：高新技术产品（服务）收入明细表中记录的收入为申报企业通过技术创新、开展研发活动而形成的符合《国家重点支持的高新技术领域》要求的产品（服务）收入，且真实发生。

（2）准确性：与高新技术产品（服务）收入有关的金额和其他数据已恰当记录。

（3）完整性：所有应当记录的高新技术产品（服务）收入均已记录。

（4）截止：高新技术产品（服务）收入已记录于正确的会计期间。

（5）分类：高新技术产品（服务）收入已记录于恰当的账户。

（6）列报：高新技术产品（服务）收入已按照《高新技术企业认定管理工作指引》的规定恰当地列报和披露。

2. 产品收入实质性程序

申报企业主营高新技术产品的研发、生产和销售时，高新技术产品收入通常是该企业的主要收入。基于专项审计的目的，注册会计师审计时应重点关注高新技术产品（服务）收入明细表中列报的产品收

入是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定领域的产品收入，申报企业是否存在将一般产品收入列报为高新技术产品收入的错报风险。高新技术产品收入审计常用的实质性程序如下：

(1) 获取高新技术产品（服务）收入明细表：

①复核加计是否正确，并与高新技术产品收入明细账合计数核对是否相符；

②检查以非记账本位币结算的产品收入的折算汇率及折算结果是否正确；

③取得知识产权证书（包括发明、实用新型、外观设计等的专利证书，软件著作权证书）或独占许可合同、生产批文、新产品或新技术证明、产品质量检验报告、省级以上科技计划立项证明以及其他相关证明材料，检查产品收入是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定领域的产品实现的收入，必要时，应当利用专家的工作。

(2) 根据实际情况，实施下列实质性分析程序：

①将本期的高新技术产品收入与上期的高新技术产品收入进行比较，分析产品销售的数量和价格变动是否异常，并分析异常变动的原因；

②比较本期各月各品种高新技术产品收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合申报企业的经营规律（如季节性、周期性等），查明异常现象和重大波动的原因；

③将本期主要高新技术产品的销售数量、价格、毛利率与同行业企业本期相关资料进行对比分析，检查是否存在异常；

④计算本期主要高新技术产品的毛利率并与上期比较，关注收入与成本是否配比，检查是否异常，两期之间是否存在异常波动，如有异常波动，应当查明原因。

(3) 检查高新技术产品收入的确认方法是否与财务报表所采用的收入确认方法一致，是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，前后各期是否保持一致；关注周期性、偶然性的高新技术产品收入是否符合既定的收入确认原则、方法。

(4) 获取申报企业高新技术产品价格目录，抽查售价是否符合价格政策，并关注销售给关联方或关系密切的重要客户的产品价格是否合理，有无以高价结算的方法向申报企业转移收入的现象。

(5) 抽取与高新技术产品收入相关的记账凭证，核查入账日期、品名、数量、单价、金额等是否与发票、发货单、销售合同等一致。

(6) 抽取与高新技术产品收入相关的发货单，核查出库日期、品名、数量等是否与发票、销售合同、记账凭证等一致。

(7) 针对毛利率异常的高新技术产品，关注其成本结转是否正常，检查相关销售合同或协议、原始凭证等相关资料，分析交易的实质，必要时对毛利率异常的大额销售进行函证。

(8) 选择高新技术产品销售主要客户、本期销售增幅较大的客户、关联方客户或其他异常客户，函证本期高新技术产品销售的数量和金额。

(9) 对于出口销售，应当将出口销售记录与出口报关单、货运提单、销售发票等出口销售单据进行核对，必要时向海关函证。

(10) 对于软件销售，应当将软件销售记录与增值税申报表、增值税退税收入表中列示的相应计税（退税）收入核对是否相符，如不相符，应当查明原因。

(11) 销售的截止测试：

①检查会计年度终了日前、后若干天的账簿记录、销售发票存根联及货运单，检查销售收入有无提前确认或延迟确认的情形；

②取得会计年度终了日后若干月内所有的销售退回记录，检查是否存在不当确认收入或提前确认收入的情形；

③结合函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售；

④重大跨期销售的建议调整。

(12) 存在销货退回的，检查退货手续是否符合规定，结合销售凭证检查其会计处理是否正确。

(13) 取得申报企业销售折扣与折让的相关资料，了解折扣与折让的具体规定，与实际执行情况进行核对；抽查大额折扣与折让发生额，检查是否经授权批准，确认其合法性、真实性；检查销售折扣与折让的会计处理是否正确。

(14) 检查有无特殊的销售行为，如委托代销、分期收款销售、商品需要安装和检验的销售、附有退回条件的销售、售后租回、售后回购、以旧换新等，选择恰当的审计程序进行审核。

(15) 调查向关联方销售高新技术产品的情况，记录其交易品种、价格、数量、金额和比例，并记录其占总销售收入的比例。

(16) 对于财务报表汇总范围内的内部销售活动，记录应予汇总

抵销的金额。

(17) 获取申报企业按单一产品（服务）填报的上年度高新技术产品（服务）情况表，加计各种产品上年度销售收入，核对其与高新技术产品（服务）收入明细表中产品收入小计数是否相符。

(18) 确定高新技术产品收入的列报和披露是否恰当。

3. 技术性收入实质性程序

申报企业主营高新技术产品（服务）的研发、生产和销售时，还可能兼营技术服务、技术转让和受托技术开发等业务并取得收入，这些收入通常通过“其他业务收入”或“营业外收入”核算。对于主营技术开发和转让、技术服务的申报企业来说，技术转让收入、技术承包收入、技术服务收入和接受委托科研收入则是其主营业务收入。基于专项审计的目的，注册会计师审计时同样应当重点关注高新技术产品（服务）收入明细表中列报的技术性收入是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定领域的技术收入，申报企业是否存在将非技术性收入列报为技术性收入的错报风险。技术性收入审计常用的实质性程序如下：

(1) 获取高新技术产品（服务）收入明细表：

① 复核加计正确，并与技术性收入明细账合计数核对是否相符；

② 检查以非记账本位币结算的技术性收入的折算汇率及折算结果是否正确；

③ 取得知识产权证书（包括发明、实用新型、外观设计等的专利证书，软件著作权证书）或独占许可合同、生产批文、新产品或新

技术证明、产品质量检验报告、省级以上科技计划立项证明以及其他相关证明材料，检查技术性收入是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的技术所实现的收入，必要时，应当利用专家的工作。

（2）实质性分析程序

将本期各类技术性收入与上期技术性收入相比较，检查是否存在重大波动，如有，应当查明原因。

（3）检查技术性收入的确认方法是否与财务报表所采用的收入确认方法相一致，是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，前后各期是否保持一致。

①检查技术转让收入是否在该项技术对应的无形资产所有权的主要风险和报酬转移时加以确认，包括检查相关合同或协议、财产移交手续和收款记录；

②对于当期发生并在年度内完成的技术承包、技术服务、接受委托科研等合同，检查其收入是否及时、完整地于当期确认，包括检查相关合同或协议、交易对方（技术发包方、技术服务接受方、科研委托方）的确认函或验收报告以及收款记录；

③对于当期开始提供劳务、跨期完工的技术承包、技术服务、接受委托科研等合同，检查其是否采用完工百分比法确认收入，包括检查相关合同或协议、完工进度确认文件以及收款记录，关注完工进度的确认方法是否合理。

（4）关注技术性收入对应的成本，如无成本或成本较少，检查相关合同或协议、原始凭证等相关资料，分析交易的实质。

(5) 选择技术性收入的主要客户、本期收入增幅较大的客户、关联方客户或其他异常客户，函证本期技术性收入的业务内容及其金额。

(6) 将技术性收入记录与营业税申报表中列示的应税技术性收入核对是否相符，如有不符，应当查明原因。

(7) 截止测试：

①抽查会计年度终了日前、后若干天与技术性收入相关的记账凭证，实施截止测试，追踪到发票、收据，确定入账时间是否正确，对于重大跨期项目作必要的调整建议；

②取得会计年度终了日后若干月所有的技术性收入冲回记录，检查是否存在非实质性交易或提前确认收入的情形。

(8) 调查向关联方提供的技术性收入情况，记录其交易类型、价格、金额和比例，并记录其占技术性收入总额的比例。

(9) 对于财务报表汇总范围内的技术性收入，记录应予汇总抵销的金额。

(10) 获取申报企业上年度高新技术产品（服务）情况表，加计各类技术性服务的上年度收入，核对其与高新技术产品（服务）收入明细表中技术性收入小计数是否相符。

(11) 确定技术性收入的列报和披露是否恰当。

4. 高新技术产品（服务）收入占企业当年总收入比例的复核

根据《高新技术企业认定管理办法》的规定，高新技术企业认定必须满足“最近一个会计年度高新技术产品（服务）收入占企业当年

总收入的 60%以上”的条件。结合审定的高新技术产品（服务）收入，复核高新技术产品（服务）收入占企业当年总收入比例的常用程序如下：

（1）获取经具有资质的会计师事务所审计的申报企业最近一个会计年度的财务报表。

（2）复算最近一个会计年度高新技术产品（服务）收入占申报企业当年总收入（主营业务收入与其他业务收入之和）的比例，与申报企业计算的结果核对是否一致。

第八章 专项审计报告

注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，复核和评价审计证据及由此得出的结论，作为发表审计意见、出具专项审计报告的基础。注册会计师应当以书面报告的形式清晰地表达审计意见。

一、完成审计工作

在实施了上述所有审计程序后，注册会计师应当汇总审计测试的结果，进行更具综合性的审计工作，如编制审计差异调整表和试算平衡表，执行分析程序，撰写审计总结以及完成审计工作底稿的复核等。在此基础上，注册会计师应当评价审计结果，在与申报企业管理层和治理层沟通后，确定应出具专项审计报告的意见类型和措辞，进而编制并致送专项审计报告，终结审计工作。

在复核和评价审计证据时，注册会计师应当根据已获取的审计证据，评价是否已对所审计的申报企业研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表整体不存在重大错报获取了合理保证。这种评价包括：

1. 是否已获取充分、适当的审计证据，并将所审计的研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表的审计风险降至可接受的低水平。

2. 已识别但尚未更正的错报的影响。

3. 研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表是否在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企

业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制和列报。包括：

（1）研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表中使用的术语（包括标题）是否恰当；

（2）选择和运用的会计政策是否恰当；

（3）如果管理层作出了会计估计，评价其会计估计是否合理；

（4）管理层是否完整、准确地披露了关联方及其交易；

（5）研究开发费用和高新技术产品（服务）收入（包括运用的会计政策）是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

（6）研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表的编制说明是否充分描述了编制基础、编制原则和方法；

（7）申报企业是否充分披露了所运用的重大会计政策以及管理层对监管机构、法律或合同的特殊要求所作出的重要解释；

（8）申报企业是否充分披露了可能对预期使用者理解研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表产生影响的所有重大交易及事项。

在复核、评价审计证据是否充分、适当时，需要考虑已确定审计程序是否按照计划全部得以实施。如果认为获取的证据不足以对研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表是否存在重大错报形成结论，或者发现研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表可能存在重大不符合编报规定的情况，注册会计师应当追加必要的审计程序。

根据申报企业的实际情况，如果认为研究开发费用结构明细表或高新技术产品（服务）收入明细表会误导信息使用者，注册会计师应当与管理层进行讨论，并考虑其对审计意见的影响。必要时，还应当与治理层进行沟通。

在完成审计工作前，注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明》的要求，获取管理层对研究开发费用和高新技术产品（服务）收入有重大影响的事项作出的书面声明。

管理层声明书范例

管 理 层 声 明 书

××会计师事务所并××、××注册会计师：

本公司已委托贵事务所对本公司 20×1 年、20×2 年、20×3 年的研究开发费用结构明细表，20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表（以下简称申报明细表）进行审计，并出具专项审计报告。

为配合贵事务所的审计工作，本公司就已知的全部事项作出如下声明：

1. 本公司承诺，在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表及其编制说明是我们的责任。这种责任包括：

（1）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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；

(4) 恰当界定研究开发项目、高新技术产品（服务）的具体范围。

2. 本公司已按照有关规定编制了研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表，本公司管理层对上述申报明细表的真实性、合法性和完整性承担责任。本公司承诺上述申报明细表不存在重大错报。贵事务所在审计过程中发现的未更正错报，无论是单独还是汇总起来，对上述申报明细表整体均不具有重大影响。未更正错报汇总表附后。

3. 本公司已向贵事务所提供了：

(1) 与编制上述申报明细表相关的全部财务信息和其他相关数据；

(2) 与高新技术研究开发和高新技术产品（服务）收入相关的决议、合同、协议、章程等相关资料；

(3) 与高新技术研究开发和高新技术产品（服务）收入相关的全部股东会和董事会的会议记录；

(4) 就运用的重大会计政策以及管理层对监管机构、法律法规或合同的特殊要求所作出的重要解释。

4. 本公司所有高新技术研究开发支出和高新技术产品（服务）收入均已按规定入账，不存在账外资产或未计负债。

5. 本公司已根据企业会计准则的规定识别和披露了所有重大关联方交易，并已恰当地反映在本公司编制的高新技术产品（服务）收入明细表编制说明中。

本公司已提供所有与关联方及其交易相关的资料。

6. 本公司已提供全部或有事项的相关资料。除财务报表附注中披露的事项外，本公司不存在其他应披露而未披露的与高新技术研究开发、高新技术产品销售与劳务提供相关的诉讼、赔偿、承兑、担保等或有事项。

7. 除财务报表附注中披露的承诺事项外，本公司不存在其他应披露而未披露的承诺事项。

8. 本公司不存在未披露的影响申报明细表公允性的重大不确定事项。

9. 本公司已采取必要措施防止或发现舞弊及其他违反法规行为，未发现：

（1）涉及管理层的任何舞弊行为或舞弊嫌疑的信息；

（2）涉及对内部控制产生重大影响的员工的任何舞弊行为或舞弊嫌疑的信息；

（3）涉及对申报明细表的编制具有重大影响的其他人员的任何舞弊行为或舞弊嫌疑的信息。

10. 本公司严格遵守了合同规定的条款，不存在因未履行合同而对申报明细表产生重大影响的事项。

11. 本公司已提供上述申报明细表日后事项的相关资料，除财务

报表附注中披露的日后事项外，本公司不存在其他应披露而未披露的重大日后事项。

12. 本公司管理层确信：

- (1) 对单独占有的核心知识产权不存在任何纠纷；
- (2) 无高新技术研究开发方面的任何权属纠纷。

× × 公司（盖章）

法定代表人：（签名）

财务负责人：（签名）

技术负责人：（签名）

二〇 × 四年 × 月 × 日

二、专项审计报告的要素

注册会计师执行高新技术企业认定专项审计业务，应当针对研究开发费用结构明细表、高新技术产品（服务）收入明细表分别出具专项审计报告。专项审计报告应当包括下列要素：（1）标题；（2）收件人；（3）引言段；（4）管理层的责任段；（5）注册会计师的责任段；（6）说明段；（7）审计意见段；（8）编制基础及使用限制段；（9）注册会计师的签名和盖章；（10）会计师事务所的名称、地址及盖章；（11）报告日期。

（一）标题

专项审计报告的标题应当统一规范为“专项审计报告”。

（二）收件人

专项审计报告的收件人是指注册会计师按照专项审计业务约定书的要求致送专项审计报告的对象，一般是指申报企业。专项审计报告应当载明收件人的全称。

注册会计师应当与申报企业在专项审计业务约定书中约定致送专项审计报告的对象，以防止在此问题上发生分歧或专项审计报告被申报企业滥用。

（三）引言段

专项审计报告的引言段应当说明申报企业的名称和研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]已经过审计，并包括下列内容：

- （1）指出所审计申报明细表的名称；
- （2）提及申报明细表编制说明；
- （3）指明申报明细表的涵盖期间。

（四）管理层的责任段

管理层的责任段应当说明，在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]，是管理层的责任。这种责任包括：

1. 设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]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；
4. 恰当界定研究开发项目、高新技术产品（服务）的具体范围。

（五）注册会计师的责任段

注册会计师的责任段应当说明下列内容：

1. 注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]发表审计意见。注册会计师按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求注册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]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，以获取有关研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]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研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]重大错报风险的评估。在进行风险评估时，注册会计师考虑与研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]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，以及评价研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]的总体列报。

3. 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）说明段

当出具非无保留意见的专项审计报告时，注册会计师应当在注册会计师的责任段之后、审计意见段之前增加说明段，清楚地说明导致发表保留意见、否定意见或无法发表意见的所有原因，并在可能的情况下，指出其对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]的影响程度。

（七）审计意见段

审计意见段应当说明，研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]是否在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，是否在所有重大方面公允反映了申报企业在所审计期间的研究开发费用[高新技术产品（服务）收入]情况。

（八）编制基础及使用限制段

编制基础及使用限制段应当说明研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]是在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的，可能不适用于其他目的。专项审计报告仅供申报企业申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。

（九）注册会计师的签名和盖章

专项审计报告应当由两名符合条件的注册会计师签名并盖章。

（十）会计师事务所的名称、地址及盖章

专项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。

（十一）报告日期

专项审计报告应当注明报告日期。专项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（包括管理层认可对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]的责任且已批准申报明细表的证据），并在此基础上对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]形成审计意见的日期。

注册会计师在确定专项审计报告日期时，应当考虑：（1）应当实施的审计程序已经完成；（2）应当提请申报企业调整的事项已经提出，申报企业已经作出调整或拒绝作出调整；（3）管理层已经正式签署研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]。

注册会计师应当将已审计的研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]及其编制说明分别附于相应的专项审计报告后。研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]及其编制说明的格式参见本指引附录 3。

三、专项审计报告的类型

高新技术企业认定专项审计业务的专项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。

当注册会计师出具的无保留意见的审计报告不附加说明段、强调

事项段或任何修饰性用语时，该报告称为标准专项审计报告。非标准专项审计报告，是指标准专项审计报告以外的其他专项审计报告，包括带强调事项段的无保留意见的专项审计报告和非无保留意见的专项审计报告。非无保留意见的专项审计报告包括保留意见的专项审计报告、否定意见的专项审计报告和无法表示意见的专项审计报告。

（一）无保留意见的专项审计报告

如果认为研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]符合下列所有条件，注册会计师应当出具无保留意见的专项审计报告：

（1）研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]已在适用的会计准则和相关会计制度框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，在所有重大方面公允反映了申报企业在所审计期间的研究开发费用[高新技术产品（服务）收入]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专项审计报告时，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。

无保留意见的专项审计报告意味着，注册会计师通过实施审计工作，认为申报企业的研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]的编制符合合法性和公允性的要求，合理保证其不存在

重大错报。

（二）带强调事项段的专项审计报告

1. 强调事项段的含义

专项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，在编制基础及使用限制段之前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）可能对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]产生重大影响，但申报企业进行了恰当的处理，且在申报明细表及其编制说明中作了充分披露；

（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前增加说明段，用来说明发表保留意见、否定意见和无法表示意见的理由；而在意见段之后增加强调事项段，只是增加专项审计报告的信息含量，提高专项审计报告的有用性，不影响发表的审计意见。如果以强调事项段代替发表审计意见，就会导致专项审计报告类型出现混乱。

2. 增加强调事项段的情形

当存在可能对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]产生重大影响的不确定事项、但不影响已发表的审计意见时，注册会计师应当考虑在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项，不受申报企业的直接控制，但可能影响研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服

务)收入明细表]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)不确定事项不受申报企业的直接控制,在管理层批准研究开发费用结构明细表[高新技术产品(服务)收入明细表]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研究开发费用结构明细表[高新技术产品(服务)收入明细表],但影响并不遥远,可以预计在未来时日得到解决。

(三)保留意见的专项审计报告

如果认为研究开发费用结构明细表[高新技术产品(服务)收入明细表]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专项审计报告:

(1)注册会计师与管理层在有关研究开发费用或高新技术产品(服务)收入的会计政策的选用、会计估计的作出或披露方面存在分歧,或者认为管理层未按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制研究开发费用结构明细表[高新技术产品(服务)收入明细表],虽影响重大,但不至于出具否定意见的专项审计报告;

(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专项审计报告。

当出具保留意见的专项审计报告时,注册会计师应当在审计意见段中使用“除……的影响外”等术语。如果因审计范围受到限制,还

应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

应当指出的是，只有当注册会计师认为研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]就其整体而言是公允的，但还存在对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]产生重大影响的情形，才能出具保留意见的专项审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]产生的影响极为严重，则应出具否定意见的专项审计报告或无法表示意见的专项审计报告。

如果有关研究开发费用或高新技术产品（服务）收入的会计政策的选用、会计估计的作出或披露不符合适用的会计准则和相关会计制度，或研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]未按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，注册会计师在判断其影响是否重大时，应当考虑该影响所涉及的金额或性质并与确定的重要性水平进行比较。

注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的专项审计报告，取决于无法实施的审计程序对形成审计意见的重要性。注册会计师在判断重要性时，应当考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]中的重要程度。当注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的专项审计报告时，意见段的措辞应当表明保留意见是针对审计范围对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]可能产生的影响而不是针对审计范围限制本身。

（四）否定意见的专项审计报告

如果认为研究开发费用或高新技术产品（服务）收入的会计政策的选用、会计估计的作出或披露不符合适用的会计准则和相关会计制度，或者认为研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]未按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映申报企业在所审计期间的研究开发费用[高新技术产品（服务）收入]情况，注册会计师应当出具否定意见的专项审计报告。

当出具否定意见的专项审计报告时，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。

（五）无法表示意见的专项审计报告

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，以至于无法对研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的专项审计报告。

当出具无法表示意见的专项审计报告时，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”、“我们无法对上述研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]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、适当的审计证据的情形。如果注册会计师发表否定意见，

必须获取充分、适当的审计证据。无论是无法表示意见还是否定意见，都只有在非常严重的情形下采用。

专项审计报告的参考格式参见本指引附录 2。

四、出具专项审计报告的特殊考虑

(一) 专项审计报告不应后附整套财务报表

根据《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》的规定，为避免信息使用者误认为对财务报表组成部分出具的审计报告与整套财务报表相关，注册会计师不应将整套财务报表附于专项审计报告后。

(二) 对年度财务报表审计报告的特殊考虑

1. 注册会计师应当考虑在实施年度财务报表审计时与研究开发费用结构明细表[高新技术产品(服务)收入明细表]审计有关的审计结论，关注年度财务报表审计报告的类型，是否存在与申报企业研究开发费用、高新技术产品(服务)收入相关的非标准审计报告的情况，并考虑其对本专项审计业务及审计意见的影响。

2. 如果已对整套财务报表出具否定意见或无法表示意见的审计报告，只有在企业年度研究开发费用和高新技术产品(服务)收入并不构成财务报表的主要部分时，注册会计师才可以对其出具专项审计报告。否则，会对整套财务报表的审计报告产生影响。

第九章 附 则

本指引自 2008 年 11 月 12 日起施行。

附录 1: 专项审计业务约定书参考格式

专项审计业务约定书

甲方: ABC 股份有限公司

乙方: × × 会计师事务所

兹由甲方委托乙方对甲方 20×1 年度、20×2 年度、20×3 年度
研究开发费用结构明细表和 20×3 年度高新技术产品(服务)收入明
细表进行审计,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,对甲方在企业会计准则框架下,按照《高
新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的
规定编制的 20×1 年度、20×2 年度、20×3 年度研究开发费用结构
明细表和 20×3 年度高新技术产品(服务)收入明细表及有关编制说
明(以下简称申报明细表)进行专项审计。

2. 乙方通过执行审计工作,对申报明细表的下列方面发表审计
意见:(1)申报明细表是否在企业会计准则框架下,按照《高新技术
企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编
制;(2)申报明细表是否在所有重大方面公允反映申报企业在所审计
期间的研究开发费用[高新技术产品(服务)收入]情况。

二、甲方的责任与义务

(一) 甲方的责任

根据《中华人民共和国会计法》及《企业财务会计报告条例》，甲方及甲方管理层有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表是甲方管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细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；（4）恰当界定研究开发项目、高新技术产品（服务）的具体范围。

（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 20×4 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本次专项审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

3. 甲方管理层对其作出的与本次专项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专项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专项审计工作的基础上对甲方申报明细表发表审计意见。乙方按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定进行专项审计，该指引要求注册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审计工作，以对申报明细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，以获取有关申报明细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申报明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，乙方考虑与申报明细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。专项审计工作还包括评价管理层编制申报明细表时选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价申报明细表的总体列报。

3. 乙方需要合理计划和实施专项审计工作，以使乙方能够获得充分、适当的审计证据，为甲方申报明细表是否不存在重大错报获取合理保证。

4. 乙方有责任在专项审计报告中指明所发现的研究开发费用结构明细表[高新技术产品（服务）收入明细表]中会计政策的选用、会计估计的作出或披露不符合企业会计准则的规定，或者未按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，且未按乙方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. 在专项审计过程中，乙方若发现甲方内部控制存在乙方认为的重要缺陷，应与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沟通文件。

7. 乙方的审计工作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，出具专项审计报告。乙方应于20×4年×月×日前出具专项审计报告。

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；（3）接受行业协会和监管机构依法进行的执业质量检查；（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. 本次专项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。乙方预计本次专项审计服务的费用总额为人民币××万元。

2. 甲方应于本约定书签署之日起××日内支付×%的审计费用，

其余款项于[审计报告草稿完成日]结清。

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉及的专项审计服务实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本约定书第四条第1项下所述的审计费用。

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，本约定书所涉及的专项审计服务不再进行，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. 与本次专项审计有关的其他费用（包括交通费、食宿费等）由甲方承担。

五、审计报告的出具及使用

1. 乙方按照《高新技术企业认定专项审计指引》规定的格式，针对研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表分别出具专项审计报告。

2. 乙方向甲方致送针对研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表分别出具的专项审计报告一式××份，仅供甲方申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。

3. 甲方在向高新技术企业认定机构提交专项审计报告时，不得修改乙方出具的专项审计报告及其后附的已审申报明细表。当甲方认为有必要修改申报明细表数据、编制说明时，应当事先通知乙方，乙

方将考虑有关修改对专项审计报告的影响，必要时，将重新出具专项审计报告。

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，或需要提前出具专项审计报告，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专项审计服务时，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专项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专项审计报告所在地，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、双方约定的其他有关事项

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 股份有限公司（盖章） 乙方：××会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并盖章）

授权代表：（签名并盖章）

二〇×四年×月×日

二〇×四年×月×日

附录 2：专项审计报告参考格式

（一）标准专项审计报告

1. 针对研究开发费用结构明细表的无保留意见专项审计报告

专项审计报告

ABC 股份有限公司：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细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；（4）恰当界定研究开发项目的具体范围。

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研究开发费用结构明细表发表审计意见。我们按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求我们

遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对研究开发费用结构明细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，以获取有关研究开发费用结构明细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研究开发费用结构明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与研究开发费用结构明细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相关会计政策的恰当性和作出相关会计估计的合理性，以及评价研究开发费用结构明细表的总体列报。

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 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表已在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司在所审计期间的研究开发费用情况。

四、编制基础及使用限制

我们注意到如研究开发费用结构明细表编制说明第××所述，ABC 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表是在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的，可能不适用于其他目的。

本报告仅供 ABC 公司申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。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 × 四年 × 月 × 日

2. 针对高新技术产品（服务）收入明细表的无保留意见专项审计报告

专项审计报告

ABC 股份有限公司：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制高新技术产品（服务）收入明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与高新技术产品（服务）收入明细表相关的内部控制，以使高新技术产品（服务）收入明细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；（4）恰当界定高新技术产品（服务）的具体范围。

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高新技术产品（服务）收入明细表发表审计意见。我们按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对高新技术产品（服务）收入明细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，以获取有关高新技术产品（服务）收入明细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高新技术产品（服务）收入明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与高新技术产品（服务）收入明细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相关会计政策的恰当性和作出相关会计估计的合理性，以及评价高新技术产品（服务）收入明细表的总体列报。

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公司20×3年度的高新技术产品（服务）收入明细表已在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，在所有重大方面

公允反映了 ABC 公司在 20×3 年度的高新技术产品(服务)收入情况。

四、编制基础及使用限制

我们注意到如高新技术产品（服务）收入明细表编制说明第××所述，ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表是在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的，可能不适用于其他目的。本报告仅供 ABC 公司申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。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 × 四年 × 月 × 日

(二) 非标准专项审计报告

以下以研究开发费用结构明细表或高新技术产品（服务）收入明细表的专项审计报告为例，列示了各类非标准专项审计报告的参考格式。

1. 带强调事项段的无保留意见的专项审计报告

专项审计报告

ABC 股份有限公司：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细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；（4）恰当界定研究开发项目的具体范围。

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研究开发费用结构明细表发表审计意见。我们按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对研究开发费用结构明细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，以获取有关研究开发费用结构明细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研究开发费用结构明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与研究开发费用结构明细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相关会计政策的恰当性和作出相关会计估计的合理性，以及评价研究开发费用结构明细表的总体列报。

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 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表已在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司在所审计期间的研究开发费用情况。

四、强调事项

我们提醒研究开发费用结构明细表使用者关注，如 ABC 公司研究开发费用结构明细表编制说明××所述，[说明存在重大不确定性的事项]。本段内容不影响已发表的审计意见。

五、编制基础及使用限制

我们注意到如研究开发费用结构明细表编制说明××所述，ABC 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表是在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的，可能不适用于其他目的。本报告仅供 ABC 公司申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。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 × 四年 × 月 × 日

2. 保留意见的专项审计报告 (审计范围受到限制)

专项审计报告

ABC 股份有限公司:

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司 (以下简称 ABC 公司) 20×3 年度的高新技术产品 (服务) 收入明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下,按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定,如实编制高新技术产品 (服务) 收入明细表,是申报企业管理层的责任。这种责任包括:(1) 设计、实施和维护与高新技术产品 (服务) 收入明细表相关的内部控制,以使高新技术产品 (服务) 收入明细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;(4) 恰当界定高新技术产品 (服务) 的具体范围。

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高新技术产品 (服务)

收入明细表发表审计意见。除下段“三、导致保留意见的事项”所述事项外，我们按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对高新技术产品（服务）收入明细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，以获取有关高新技术产品（服务）收入明细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高新技术产品（服务）收入明细表及有关编制说明重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与高新技术产品（服务）收入明细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相关会计政策的恰当性和作出相关会计估计的合理性，以及评价高新技术产品（服务）收入明细表的总体列报。

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 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表反映的 20×3 年度高新技术产品（服务）收入合计为××万元，其中××万元的技术转让收入，由于 ABC 公司未能提供相关文件及凭证，致使我们无法就其获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除前段所述事项可能产生的影响外，ABC 公司 20×3 年度高新技术产品（服务）收入明细表已在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入情况。

五、编制基础及使用限制

我们注意到如高新技术产品（服务）收入明细表编制说明××所述，ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表是在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制的，可能不适用于其他目的。本报告仅供 ABC 公司申报高新技术企业认定时使用，不得用于其他目的。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)

二〇×四年×月×日

3. 否定意见的专项审计报告

专项审计报告

ABC 股份有限公司:

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制高新技术产品（服务）收入明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与高新技术产品（服务）收入明细表相关的内部控制，以使高新技术产品（服务）收入明细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；（4）恰当界定高新技术产品（服务）的具体范围。

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高新技术产品（服务）收入明细表发表审计意见。我们按照《高新技术企业认定专项审计指引》的规定执行了审计工作。《高新技术企业认定专项审计指引》要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对高新技术产品（服务）收入明细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，以获取有关高新技术产品（服务）收入明细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高新技术产品（服务）收入明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与高新技术产品（服务）收入明细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相关会计政策的恰当性和作出相关会计估计的合理性，以及评价高新技术产品（服务）收入明细表的总体列报。

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

ABC 公司 20×3 年度高新技术产品（服务）收入明细表反映的 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入合计为××万元，其中××万元不符合《高新技术企业认定管理工作指引》关于高新技术产品（服务）收入分类的规定，如果予以剔除，ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入应为××万元，占 ABC 公司 20×3 年度总收入的比例将减少至××%。我们提出了调整建议，但 ABC 公司未予采纳。

四、审计意见

由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入明细表没有按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 20×3 年度的高新技术产品（服务）收入情况。

× × 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）

4. 无法表示意见的专项审计报告

专项审计报告

ABC 股份有限公司：

我们接受委托，审计后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表及有关编制说明。

一、管理层的责任

在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，如实编制研究开发费用结构明细表，是申报企业管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与研究开发费用结构明细表相关的内部控制，以使研究开发费用结构明细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；（4）恰当界定研究开发项目的具体范围。

二、导致无法表示意见的事项

贵公司未提供科研项目的计划和预算，对研发费用支出缺乏相关的内部控制，也未见科研项目研究记录。因此，我们无法就 ABC 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研发费用支出获取充分、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 公司 20×1、20×2 和 20×3 年度的研究开发费用结构明细表发表意见。

× × 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 × 四年 × 月 × 日

附录 3: 研究开发费用结构明细表和高新技术产品（服务）收入明细表及其编制说明参考格式

研究开发费用结构明细表（接近 3 年每年分别填报）

× × 年度

编制单位：ABC 股份有限公司

单位：人民币万元

科目	研究开发项目编号					合计
	RD01	RD02	RD03	RD...	RD...	
本期发生额						
一、内部研究开发投入额						
其中：人员人工						
直接投入						
折旧费用与长期待摊费用摊销						
设计费						
设备调试费						
无形资产摊销						
其他费用						
二、委托外部研究开发投入额						
其中：境内的外部研发投入额						

三、研究开发投入额（内、外部） 小计						
-----------------------	--	--	--	--	--	--

公司法定代表人：

主管会计工作的公司负责人：

公司会计机构负责人：

公司盖章：

ABC 股份有限公司

研究开发费用结构明细表编制说明

20×1 年 1 月 1 日至 20×3 年 12 月 31 日

金额单位：人民币万元

一、公司基本情况

提示：公司基本情况应当采用简洁的语言，一般应分段表述。其内容主要包括基本沿革、所处行业、经营范围、主要产品或提供的劳务、分支机构等有关资料。

ABC 股份有限公司（以下简称公司或本公司）系经××批准，由××发起设立，于××年×月×日在××工商行政管理局登记注册，取得注册号为××的《企业法人营业执照》，现有注册资本××元。

本公司属××行业。经营范围：××。主要产品或提供的劳务：××。

[本公司下设××、××等分支机构。]

二、研究开发费用结构明细表的编制基础

本公司在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制研究开发费用结构明细表。

三、公司采用的编制原则和方法

提示：研究开发费用结构明细表是根据《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，对研究开发费用进行归集而编制的。公司应当说明各项研究开发费用的归集方法、依据以及重要估计。

（一）人员人工

人员人工是指从事研究开发活动人员（也称开发人员）的工资薪金，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资以及与其任职或者受雇有关的其他支出。

本公司研发人员是指从事研究开发活动的，全年累计工作时间在183天以上的全时工作人员，具体包括……

……

（二）直接投入

直接投入是指为实施研究开发项目而购买的原材料等相关支出，包括用于研究开发的原材料、水和燃料（包括煤气和电）使用费等；用于中间试验和产品试制达不到固定资产标准的模具、样品、样机及

一般测试手段购置费、试制产品的检验费等；用于研究开发活动的仪器设备的简单维护费；以经营租赁方式租入的固定资产发生的租赁费等。

.....

（三） 折旧费用与长期待摊费用摊销

折旧费用是指为执行研究开发活动而购置的仪器和设备以及研究开发项目在用建筑物的折旧费用。本公司各类固定资产的折旧年限、残值率如下：

<u>固定资产类别</u>	<u>折旧年限</u>	<u>残值率</u>
---------------	-------------	------------

1.

2.

.....

（四） 设计费用

设计费用是指为新产品和新工艺的构思、开发和制造，进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等发生的费用。

.....

（五） 装备调试费

装备调试费是指工装准备过程中研究开发活动所发生的费用，包括研究生产机器、模具和工具，改变生产和质量控制程序，或制定新方法及标准等。为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工程发生的费用不计入。

.....

（六） 无形资产摊销

无形资产摊销是指因研究开发活动而需要购入的专有技术（包括专利、非专利发明、许可证、专有技术、设计和计算方法等）所发生的支出的摊销费用。各类无形资产摊销方法如下：

<u>无形资产类别</u>	<u>摊销年限</u>	<u>净残值率</u>
---------------	-------------	-------------

1.

2.

.....

（七） 委托外部研究开发费用

委托外部研究开发费用是指委托境内其他企业、大学、研究机构、转制院所、技术专业服务机构和境外机构进行的项目成果为公司所有，且与公司的主要经营业务紧密相关的研究开发活动所发生的费用。

委托外部研究开发发生的费用按独立交易的原则确定，按发生额的 80%归集。

.....

（八） 其他费用

其他费用是指为研究开发活动所发生的其他费用，包括办公费、通讯费、专利申请维护费、高新技术研究保险费等。此项费用按不超过研究开发费用总额的 10%确认。

.....

四、报告期内主要研究开发项目的基本情况说明

包括项目内容、立项情况、审批情况（如需要）、项目预算情况和截至目前进展情况等。

五、其他说明

提示：详细阐述研究开发费用结构明细表中需要特别说明的有关项目（如关联交易）和公司认为需要说明的其他事项，如申报明细表中对前期已审计财务报表中涉及研究开发支出的重大会计差错的更正情况等。

ABC 股份有限公司

二〇×四年×月×日

高新技术产品（服务）收入明细表

20×3 年度

编制单位：ABC 股份有限公司

单位：人民币万元

项目	金额
一、产品收入	
1.	
2.	
3.	
4.	
小计	
二、技术性收入	
1. 技术转让收入	
2. 技术承包收入	
3. 技术服务收入	
4. 接受委托科研收入	
5.	
6.	

<p>小计</p> <p>三、高新技术产品（服务）收入合计</p>	
-----------------------------------	--

公司法定代表人：

主管会计工作的公司负责人：

公司会计机构负责人：

公司盖章：

ABC 股份有限公司

高新技术产品（服务）收入明细表编制说明

20×3 年度

金额单位：人民币万元

一、公司基本情况

提示：公司基本情况应当采用简洁的语言，一般应分段表述。其内容主要包括基本沿革、所处行业、经营范围、主要产品或提供的劳务、分支机构等有关资料。

ABC 股份有限公司（以下简称公司或本公司）系经××批准，由××发起设立，于××年×月×日在××工商行政管理局登记注册，取得注册号为××的《企业法人营业执照》，现有注册资本××元。

本公司属××行业。经营范围：××。主要产品或提供的劳务：××。

[本公司下设××、××等分支机构。]

二、高新技术产品（服务）收入明细表的编制基础

本公司在企业会计准则框架下，按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定编制高新技术产品（服务）收入明细表。

三、公司采用的编制原则和方法

提示：高新技术产品（服务）收入明细表是根据《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》的规定，

对高新技术产品（服务）收入归集而编制的。公司应当说明各项高新技术产品（服务）收入的归集方法、依据以及重要估计。

（一）产品收入

产品收入是指通过技术创新、开展研发活动，形成符合《国家重点支持的高新技术领域》要求的产品的销售收入。

（二）技术性收入

1. 技术转让收入

技术转让收入是指技术创新成果通过技术贸易、技术转让所获得的收入。

.....

2. 技术承包收入

技术承包收入是指技术项目设计、技术工程实施所获得的收入。

.....

3. 技术服务收入

技术服务收入是指利用自己的人力、物力和数据系统等为社会和本公司外的用户提供技术方案、数据处理、测试分析及其他类型的服务所获得的收入。

.....

4. 接受委托科研收入

接受委托科研收入是指承担社会各方面委托研究开发、中间试验及新产品开发所获得的收入。

.....

四、其他说明

提示：详细阐述高新技术产品（服务）收入明细表中需要特别说明的有关项目（如关联交易）和公司认为需要说明的其他事项。

ABC 股份有限公司

二〇×四年×月×日