

注册会计师 审计 教材精讲班

第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

4.1 期初余额的含义与目标

1. 期初余额的含义

期初余额是指期初存在的账户余额。它以上期期末余额为基础，反映了以前期间的交易和事项以及上期采用的会计政策的结果。

2. 注册会计师的责任

- (1) 一般无须专门对期初余额发表审计意见；
- (2) 由于期初余额是本期财务报表的基础，注册会计师需要对期初余额实施适当的审计程序。

3. 期初余额的审计目标

- (1) 确定期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报。如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，则注册会计师在审计中必须对此提出恰当的审计调整或披露建议；反之，则无须对此予以特别关注和处理。
- (2) 确定期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用，或会计政策的变更是否已按照适用的财务报告编制基础作出恰当的会计处理和充分的列报与披露。

【2018年 单选题】首次接受委托时，下列审计工作中，注册会计师应当执行的是（ ）。

- A. 为期末余额确定财务报表整体的重要性和实际执行的重要性
- B. 评价期初余额是否含有对上期财务报表产生重大影响的错报
- C. 查阅前任注册会计师的审计工作底稿
- D. 确定期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯应用

【答案】D

4.2 期初余额审计程序

1. 影响期初余额的审计程序性质和范围的事项

- (1) 被审计单位运用的会计政策；
- (2) 账户余额、各类交易和披露的性质以及本期财务报表存在的重大错报风险；
- (3) 期初余额相对于本期财务报表的重要程度；
- (4) 上期财务报表是否经过审计，如果经过审计，前任注册会计师的意见是否为非无保留意见。

2. 对期初余额实施的审计程序通常包括

- (1) 确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述
- (2) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用
- (3) 实施一项或多项审计程序（见后续内容）

3. 查阅前任注册会计师的工作底稿

- (1) 查阅前任注册会计师工作底稿中的所有重要审计领域；
- (2) 考虑前任注册会计师是否已实施审计程序，收集充分、适当的审计证据，以支持资产负债表重要账户期初余额；
- (3) 复核前任注册会计师建议的调整分录和未更正错报汇总表，并评价其对当期审计的影响。
- (4) 考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力；如果不具有独立性或者专业胜任能力，则无法通过查阅其审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据

4. 实施其他专门审计程序

- (1) 对流动资产和流动负债的审计程序

①可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。

例如，本期应收账款的收回（或应付账款的支付）为其在期初的存在、权利和义务、完整性和计价提供了部分审计

证据。

②有必要实施**追加的**审计程序

例如，针对**存货**而言，因为委托时间滞后，注册会计师可能**未能对上期期末**存货实施监盘，**本期**对存货的期末余额实施的审计程序，几乎**无法**提供有关**期初**持有存货的审计证据。因此，注册会计师有必要实施追加的审计程序。

下列一项或多项审计程序可以为**存货期初余额**提供充分、适当的审计证据：

- ①监盘**当前**的存货数量并**调节至**期初存货数量；
- ②对期初存货项目的**计价**实施审计程序；
- ③对**毛利**和**存货截止**实施审计程序。

【简答题 2016（节选）】ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2015 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(3) A 注册会计师在对年末 存货实施审计程序的基础上，对期初存货项目的计价实施了审计程序，据此获取了有关存货期初余额的充分、适当的审计证据。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】 不恰当。还应将当前已经监盘的存货数量调节至期初存货数量，并且对毛利和存货截止实施审计程序。

(2) 对**非流动资产**和**非流动负债**的审计程序

①**检查**形成期初余额的会计记录和其他信息

例如，针对长期股权投资、固定资产和长期借款，注册会计师可以通过**检查形成期初余额**的会计记录和其他信息获取审计证据。

②通过向**第三方函证**获取有关期初余额的部分审计证据

例如，针对**长期借款**和**长期股权投资**的期初余额，注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额的部分审计证据。

流动资产和流动负债 { 本期程序
追加程序

非流动资产和非流动负债 { 形成期初余额的记录和其他信息
第三方函证

③可能需要实施**追加的**审计程序

例如，针对或有负债的一些情况下，注册会计师还可能实施追加的审计程序。

【2014 年 单选题】甲公司 2012 年度财务报表已经 XYZ 会计师事务所的 X 注册会计师审计。ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表。下列有关期初余额审计的说法中，错误的是（ ）。

- A. A 注册会计师应当阅读甲公司 2012 年度财务报表和相关披露，以及 X 注册会计师出具的审计报告
- B. 为确定期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报，A 注册会计师需要确定适用于期初余额的重要性水平
- C. A 注册会计师评估认为 X 注册会计师具备审计甲公司需要的独立性和专业胜任能力，因此，可能通过查阅 2012 年度审计工作底稿，获取关于非流动资产期初余额的充分、适当的审计证据
- D. A 注册会计师未能对 2012 年 12 月 31 日的存货实施监盘，因此，除对存货的期末余额实施审计程序，有必要对存货期初余额实施追加的审计程序

【答案】 B

- 【2015年 多选题】**下列有关注册会计师首次接受委托时就期初余额获取审计证据的说法中，正确的有（ ）。
A. 对非流动资产和非流动负债，注册会计师可以通过检查形成期初余额的会计记录和其他信息获取有关期初余额的审计证据
B. 对流动资产和流动负债，注册会计师可以通过本期实施的审计程序获取有关期初余额的审计证据
C. 注册会计师可以通过向第三方函证获取有关期初余额的审计证据
D. 如果上期财务报表已经审计，注册会计师可以通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿获取有关期初余额的审计证据

【答案】 ABCD

【简答题 2016（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司2015年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

（5）2015年10月，甲公司向银行归还一笔到期长期借款。A注册会计师检查了借款合同和银行回单，结果满意，不再向银行函证该笔借款的期初余额。

要求：指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】 恰当。

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司等多家被审计单位2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

（3）丙公司一项工期两年的在建工程于2018年12月完工结转固定资产。A注册会计师测试了该项在建工程的本期增加额，检查了与结转固定资产相关的批准文件、资产明细清单和验收报告等，据此认可了该项在建工程的期初余额。

要求：针对上述第（3）项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】 恰当。

【解析】 期初余额=期末余额（0）+本期减少额（即期末结转额，可通过资产明细清单和验收报告来证实）-本期增加额（已测试）。

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

（3）对于长期股权投资的期初余额，A注册会计师检查了形成期初余额的会计记录，以及包括投资协议和被投资单位工商登记信息在内的相关支持性文件，结果满意。

要求：针对上述第（3）项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】 恰当。

【解析】 投资协议，形成期初余额的会计记录，被投资单位及其工商登记信息这三个证据形成了相关、可靠的证据链。

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

（4）A注册会计师对2018年末[年末这个时间决定了应当实施3/3]的存货实施了监盘，将年末存货数量调节至期初存货数量，并抽样检查了2018年度存货数量的变动情况，据此认可了存货的期初余额。

要求：针对上述第（4）项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】 不恰当。还应对期初存货的计价实施审计程序。

4.3 审计结论和审计报告

1. 审计后不能获取期初余额充分、适当的审计证据

（1）发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见；

（2）除非法律法规禁止，对经营成果和现金流量（如相关）发表保留意见或无法表示意见，而对财务状况发表无保留意见。

2. 期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报

- (1) 如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师应当告知管理层；
- (2) 如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师还**应当考虑提请管理层**告知前任注册会计师；
- (3) 如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当对财务报表发表**保留意见**或**否定意见**。

3. 会计政策变更对审计报告的影响

如果认为会计政策**未能**在本期得到**一贯运用**，或者会计政策的**变更**未能得到恰当的会计处理或适当的列报与披露，应当发表**保留意见**或**否定意见**。

4. 前任注册会计师对上期财务报表发表了**非无**保留意见

- (1) 如果前任注册会计师对上期财务报表发表了**非无**保留意见，并且导致发表非无保留意见的事项对本期财务报表仍然**相关和重大**，注册会计师应当按照规定，对本期财务报表发表**非无**保留意见。
- (2) 在某些情况下，导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项可能与对本期财务报表发表的意见**既不相关也不重大**，注册会计师在本期审计时**无须**因此而发表非无保留意见。

【2012年 单选题】注册会计师首次接受委托对被审计单位财务报表进行审计时，下列说法中，正确的是（ ）。

- 应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，对本期财务报表中的对应数据发表审计意见
- 可以不与前任注册会计师沟通
- 如果期初余额存在明显微小的错报，无需对此提出审计调整或披露建议
- 如果前任注册会计师对上期财务报表发表了无保留意见，即使上期运用的会计政策不恰当，也无需提请被审计单位调整上期财务报表

【答案】 C

【2016年 单选题】下列有关期初余额审计的说法中，正确的是（ ）。

- 如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，或未经审计，注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段说明相关情况
- 如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表保留意见
- 如果按照适用的财务报告编制基础确定的与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，注册会计师应当发表保留意见或否定意见
- 如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，且错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当发表保留意见

【答案】 C

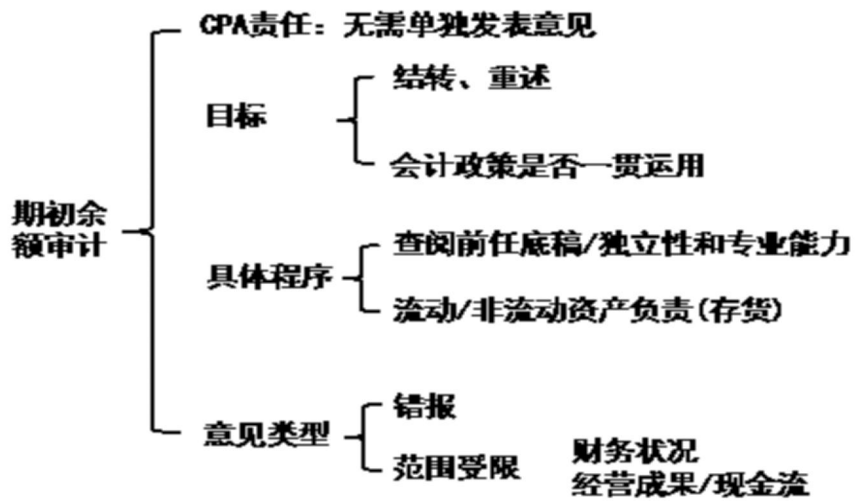
【简答题 2016（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司2015年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(2) A注册会计师评估认为前任注册会计师具有独立性和专业胜任能力，查阅了前任注册会计师的审计工作底稿，结果满意，未再对非流动资产期初余额实施其他专门的审计程序。

要求：指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】 恰当。

本节回顾



本章词汇

估计不确定性	高度不确定性的会计估计
区间估计	超出正常经营过程的重大关联方交易
点估计	关联方关系及其交易