

第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

注册会计师首次接受被审计单位委托主要有两类情况：

1. 会计师事务所在被审计单位财务报表首次接受审计的情况下接受的审计委托；
2. 会计师事务所在被审计单位上期财务报表由其他会计师事务所审计的情况下接受的审计委托，即由于种种原因，被审计单位更换会计师事务所对其本期财务报表进行审计。

一、期初余额的概念

期初余额是指期初存在的账户余额。期初余额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。

1. 期初余额是 期初已存在的账户余额	期初已存在的账户余额是由上期结转至本期的金额，或是上期期末余额调整后的金额
2. 期初余额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	期初余额应与客观存在的经济业务为根据，是被审计单位按照上期采用的会计政策，对以前会计期间发生的交易和事项进行处理的结果
3. 期初余额与注册会计师首次接受审计业务相联系	是指上期财务报表未经审计或上期财务报表由前任注册会计师审计的情况下承接的审计业务

【强调】注册会计师对财务报表进行审计，是对被审计单位所审期间财务报表发表审计意见，一般无须专门对期初余额发表审计意见，但因为期初余额是本期财务报表的基础，所以对期初余额实施适当的审计程序。

注册会计师应当根据期初余额对财务报表的影响程度，合理运用职业判断，以确定期初余额的审计范围。判断期初余额对本期财务报表影响程度应着眼于以下三个方面：

上期结转至本期的金额；上期所采用的会计政策；上期期末已存在的或有事项及承诺。

二、期初余额的审计目标

- (一) 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
- (二) 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

(一) 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
 重大影响的错报：主要是判断期初余额的错报对本期财务报表使用者进行决策的影响程度，是否足以改变或影响其判断。

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，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；
2. 如果期初余额不存在对本期财务报表产生重大影响的错报，则注册会计师无须对此予以特别关注和处理。

(二) 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。

企业采用的会计政策，在每一个会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更，但是在满足下列条件之一的情况下，可以变更会计政策：

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计政策制度等要求变更会计政策。
2. 会计政策变更能够提供更可靠，更相关的会计信息。

三、审计程序

为了达到期初余额的审计目标，注册会计师应当阅读被审计单位最近期间的财务报表和相关披露，以及前任注册会计师出具的审计报告（如有），获取与期初余额相关的信息。

- (一) 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
- (二) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用

如果被审计单位上期适用的会计政策不恰当或与本期不一致，注册会计师在实施期初余额审计时应提请被审计单位进行调整或予以披露

(三) 实施一项或多项审计程序

一项或多项审计程序	要求
1. 如果 上期财务报表已经审计	(1) 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；

	<p>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；</p> <p>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。</p> <p>(2) 考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力</p> <p>(3) 与前任注册会计师沟通时的考虑</p>
--	---

2. 评价 本期实施的审计程序 是否提供了有关期初余额的审计证据；	
3. 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。	<p>(1) 对流动资产和流动负债的审计程序。可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。</p> <p>(2) 对非流动资产和非流动负债的审计程序。检查形成期初余额的会计记录和其他信息</p>

- 【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
- B. 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
- C. 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
- D. 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
- 答案：ABCD

【简答题】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：

要求：针对第（1）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。

（1）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。

答案：恰当。

四、审计结论和审计报告

（一）审计后不能获取充分、适当的审计证据

审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，注册会计师发表审计意见的类型：

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。

（二）存在对本期财务报表产生重大影响的错报

1. 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。

（三）会计政策变更对审计报告的影响

如果认为按照适用的财务报告编制基础与期初余额相关的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，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或否定意见。

（四）前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见

1. 总体要求

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，导致非无保留意见的事项对本期财务报表仍然相

关和重大，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

【强调1】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，则注册会计师在本期审计时无须因此而发表非无保留意见。

【强调2】如果该重大事项在本期仍然存在并且对本期财务报表的影响仍然重大，而被审计单位继续坚持不在本期财务报表附注中予以披露，则注册会计师在本期审计时仍需因此而发表非无保留意见。

【多选题】下列有关首次审计业务的期初余额审计的说法中，正确的有（ ）。

- A. 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，注册会计师在评估本期财务报表重大错报风险时，应当评价导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项的影响
- 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，注册会计师应当确定适用于期初余额的重要性水平
- C. 查阅前任注册会计师审计工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师对期初余额实施审计程序的范围
- D. 即使上期财务报表未经审计，注册会计师也无需专门对期初余额发表审计意见

答案：ACD

解析：注册会计师对财务报表进行审计，是对被审计单位所审期间财务报表发表审计意见，一般无须专门对期初余额发表审计意见，也无须确定适用于期初余额的重要性水平。选项C错误。

【单选题】下列有关期初余额审计的说法中，正确的是（ ）。

- A. 如上期财务报表已经前任审计，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
- B. 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
- C. 如果按适用的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
- D. 如期初余额存在对本期报表重大影响的错报，且错报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

解析：A选项：如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，当决定提及时，应当在审计报告中增加其他事项段说明相关情况，未经审计，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段说明相关情况；B选项：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或无法表示意见；选项D：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或否定意见。