

# 《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

## 一、审计程序

### (一) 对公共部门实体的特殊考虑 (参见本准则第八条)

1. 法律法规可能对公共部门实体作出限制性规定,使现任注册会计师不能从前任注册会计师获取信息。例如,某公共部门实体之前由接受法定委托的注册会计师执行审计,现该公共部门实体变更为私营部门实体,有关保密的法律法规的规定,可能限制新接受委托的现任注册会计师接触前任注册会计师的工作底稿或其他信息,前任注册会计师可能无法就此提供帮助。在沟通受到限制的情况下,现任注册会计师可能需要通过其他方式获取审计证据;如果无法获取充分、适当的审计证据,现任注册会计师需要考虑对审计意见的影响。

2. 如果由接受法定委托的注册会计师将某公共部门实体的审计外包给另一家会计师事务所,而接受外包的会计师事务所没有执行该公共部门实体上期财务报表审计,通常不视为取代接受法定委托的注册会计师。然而,根据外包协议的性质,从接受外包的会计师事务所的注册会计师履行职责的角度看,该审计业务可被视为首次审计业务,因此,需要遵守本准则的规定。

### (二) 期初余额 (参见本准则第八条第二款)

3. 为获取有关期初余额的充分、适当的审计证据,需要实施的审计程序的性质和范围取决于下列事项:

(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。

4. 如果上期财务报表由前任注册会计师审计, 注册会计师可能通过复核前任注册会计师的审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据。这种复核是否能够提供充分、适当的审计证据, 受前任注册会计师的专业胜任能力和独立性的影响。

5. 审计准则和相关职业道德要求对现任注册会计师与前任注册会计师的沟通作出规定。

6. 对于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。然而, 就存货而言, 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能提供有关期初存货余额的充分、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。

7. 对于非流动资产和非流动负债, 如长期股权投资、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。在某些情况下，注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额（如长期借款和长期股权投资的期初余额）的部分审计证据。在另外一些情况下，注册会计师可能需要实施追加的审计程序。

## 二、审计结论和审计报告

### （一）期初余额（参见本准则第十二条）

8. 《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》对可能导致注册会计师对财务报表发表非无保留意见的情形、适合具体情况的意见类型和审计报告的内容作出规定，当发表非无保留意见时，注册会计师需要遵守这些规定。如果无法针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要在审计报告中发表下列类型之一的非无保留意见：

（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。

本指南附录列示了与期初余额相关的非无保留意见的审计报告的参考格式。

### （二）前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见（参见本准则第十五条）

9. 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。例如，上期存在范围限制，但在本期导致范围限制的事项已得到解决。

## 附录

### 与期初余额相关的非无保留意见的审计报告的参考格式

#### 参考格式 1：

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 注册会计师未能在本期期初对存货实施监盘，也未能获取有关存货期初余额的充分、适当的审计证据；

5. 针对存货期初余额无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响，对被审计单位的经营成果和现金流量而言是重大但非广泛的；

6. 期末财务状况已得到公允反映；

7. 法律法规禁止注册会计师对被审计单位的经营成果和现金流量发表保留意见，而对财务状况发表无保留意见；

8. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

9. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营

能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

10. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

11. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；

12. 已列报对应数据，且上期财务报表已由前任注册会计师审计，法律法规不禁止注册会计师提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告，并且注册会计师决定提及；

13. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

14. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

### 一、对财务报表出具的审计报告<sup>1</sup>

#### （一）保留意见

我们审计了ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）财务报表，包括20×1年12月31日的资产负债表，20×1年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项可能产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1

---

<sup>1</sup>如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

年度的经营成果和现金流量。

## （二）形成保留意见的基础

我们于20×1年6月30日接受委托审计ABC公司财务报表，因而未能对期初存货实施监盘程序。我们通过其他审计程序也未能确定20×0年12月31日的存货数量。由于期初存货对经营成果和现金流量的影响重大，我们无法确定是否有必要对本期利润表中报告的利润和现金流量表中报告的经营活动产生的现金净流量进行调整。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于ABC公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

## （三）其他事项

ABC公司20×0年度财务报表已由其他注册会计师审计，并于20×1年3月31日发表了无保留意见。

## （四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任〉应用指南》附录2中的参考格式1。]

## （五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用

指南》参考格式 3。]

#### (六) 注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 3。]

#### 二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

××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)

20×2 年×月×日

## 参考格式 2：

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 注册会计师未能在本期期初对存货实施监盘，也未能获取有关存货期初余额的充分、适当的审计证据；

5. 针对存货期初余额无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响，对被审计单位的经营成果和现金流量而言是重大但非广泛的；

6. 期末财务状况已经得到公允反映；

7. 对被审计单位的经营成果和现金流量发表保留意见，而对财务状况发表无保留意见，这种意见被认为是适合具体情况的；

8. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

9. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

10. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

11. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；



12. 已列报对应数据,且上期财务报表已由前任注册会计师审计,法律法规不禁止注册会计师提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告,并且注册会计师决定提及;

13. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同;

14. 除财务报表审计外,注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任,且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东:

### 一、对财务报表出具的审计报告<sup>2</sup>

#### (一) 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称 ABC 公司)财务报表,包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表,20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

#### 对经营成果和现金流量发表的保留意见

我们认为,除“形成审计意见的基础,包括对经营成果和现金流量形成保留意见的基础”部分所述事项可能产生的影响外,后附的利润表和现金流量表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了 ABC 公司 20×1 年度的经营成果和现金流量。

#### 对财务状况发表的无保留意见

我们认为,后附的资产负债表和股东权益变动表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月

---

<sup>2</sup>如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分,则不需要加入此标题。

31日的财务状况。

## **（二）形成审计意见的基础，包括对经营成果和现金流量形成保留意见的基础**

我们于20×1年6月30日接受委托审计ABC公司财务报表，因而未能对期初存货实施监盘程序。我们通过其他审计程序也未能确定20×0年12月31日的存货数量。由于期初存货对经营成果和现金流量的影响重大，我们无法确定是否有必要对本期利润表中报告的利润和现金流量表中报告的经营活动产生的现金净流量进行调整。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于ABC公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为针对财务状况发表无保留意见以及针对经营成果和现金流量发表保留意见提供了基础。

## **（三）其他事项**

ABC公司20×0年度财务报表已由其他注册会计师审计，并于20×1年3月31日发表了无保留意见。

## **（四）其他信息**

[按照《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任〉应用指南》附录2中的参考格式1。]

## **（五）管理层和治理层对财务报表的责任**

[按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成

审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 3。]

#### （六）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 3。]

#### 二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

××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）

20×2 年×月×日