

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

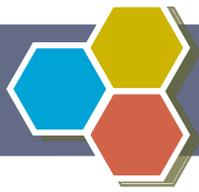
## CPA 知识讲解

### 审计

第六十一讲：其他特殊项目的审计 4

讲师：Danielle





## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

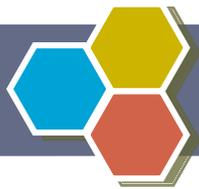
### 一、期初余额及其审计目标

#### (一) 期初余额含义

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，反映了前期交易和事项以及上期采用会计政策的结果。期初余额的含义应当从三个方面理解：

1. 期初余额是期初已存在[完成时态]的账户余额。
2. 期初余额反映了前期交易、事项以及上期采用会计政策的结果。
3. 期初余额与注册会计师首次接受审计业务相联系。

首次接受审计业务既包括在被审计单位首次接受审计的情况下接受审计委托，也可能是指在其上期财务报表由其他会计师事务所审计的情况下接受审计委托。



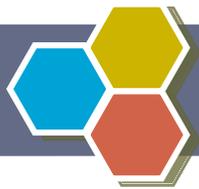
## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

### (二)对期初余额审计的考虑

1.注册会计师一般无需专门对期初余额进行审计，但应慎重考虑期初余额对本期财务报表的影响：

- (1)上期结转至本期的金额；
- (2)上期采用的会计政策；
- (3)上期期末已存在的或有事项及承诺。

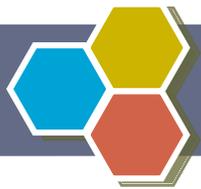
2. 如对期初余额审计过于详细，势必增加审计成本，延长审计时间，加大审计费用。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

### (三) 期初余额的审计目标

1. 期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报；
2. 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。

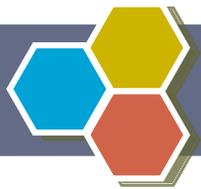


## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

### 二、期初余额的一般审计程序

#### (一)影响期初余额审计程序的因素

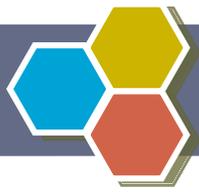
- 1.被审计单位运用的会计政策；
- 2.账户余额、各类交易和披露的性质以及本期财务报表存在的重大错报风险；
- 3.期初余额相对于本期财务报表的重要程度；
- 4.上期财务报表是否经过审计，是否发表了非无保留意见。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

### (二)针对期初余额的一般审计程序

- 1.确定上期期末余额是否已正确结转至本期；
- 2.确定上期期末余额是否已在下列情况下作适当重述；
- 3.确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

(三)确定上期期末余额是否已正确结转至本期

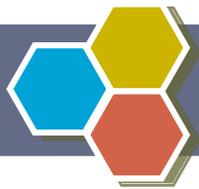
- 1.上期账户余额计算正确;
- 2.上期总账余额与各明细账或日记账余额合计数相等;
- 3.上期各总账余额和相应的明细账余额或日记账余额已经分别恰当地过入本期。

(四)确定上期期末余额是否已在下列情况下作适当重述

- 1.会计准则和相关会计制度的要求发生了变化;
- 2.上期期末余额存在重大的前期差错,如累积影响数能够确定,应当采用追溯重述法进行更正。

(五)确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用

如上期适用的会计政策不恰当或与本期不一致,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。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

### 三、查阅前任注册会计师的工作底稿

#### 1. 查阅的重点

对本期审计产生重大影响的事项，如前任的审计意见的类型和主要内容，针对上期财务报表的审计计划和审计总结等。

#### 2. 查阅的内容

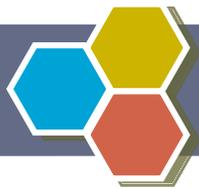
(1) 查阅前任工作底稿中的所有重要审计领域；

(2) 前任实施的必要审计程序，获取的审计证据[以支持资产负债表重要账户期初余额]：

(3) 前任编制调整分录和未更正错报汇总表[对当期影响]。

#### 3. 考虑前任的独立性和专业胜任能力

如认为前任不独立或不具有专业胜任能力，则通过查阅工作底稿无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

### 四、针对期初余额的其他专门程序

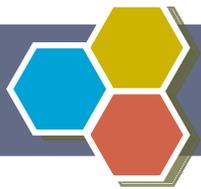
注册会计师应当在评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据的基础上，实施其他专门审计程序，获取期初余额的审计证据。

#### （一）对流动性项目的审计程序

期初流动资产和流动负债在本期的交易事项中通常会有所反映。因此，通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据，这些证据可以印证期初流动资产和流动负债的存在与金额。

具体来说，可以分三种情况加以处理：

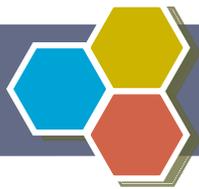
- 1.有变化的，根据变化结果加以证实；
- 2.无变化的，与本期期末余额一同实施审计；
- 3.时过境迁，无法实施审计程序，按范围受限处理。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

例如，应收账款期初余额：

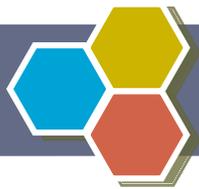
- 1.如本次审计时已收到款项，检查收款凭证；
- 2.如本次审计时仍未收回，与本期增加的应收账款相比，无非是账龄增加了1年，审计程序都是函证，并无实质性区别；
- 3.如因债务人破产等原因无法实施程序，导致范围受限。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

再如，交易性金融资产期初余额：

- 1.本次审计时已经出售。检查交易的相关原始凭证、银行对账单等；
- 2.本次审计时仍未出售。检查被审计单位与证券交易机构的对账单，必要时向证券交易机构函证。
- 3.由于经手人调离且资料毁损等原因而无法实施审计程序，导致审计范围受限。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

### 特例：存货审计

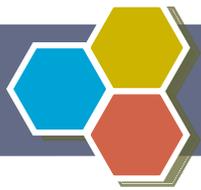
存货是流动资产中几乎唯一的盘存类项目。盘存类项目必须监盘，而期初存货到期末时因领用、加工、销售或毁损等原因基本不复存在。

如于期初接受审计委托,应在签约后立即监盘期初存货并实施计价测试,以获取有关期初存货存在和计价的充分、适当的审计证据。

如审计委托时间滞后,注册会计师可能未能对期初存货实施监盘。本期对存货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,有必要实施追加程序。

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[签约后]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。

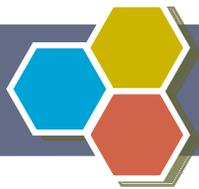


## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

### （二）对非流动性项目的审计程序

非流动性项目比较稳定，通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息即可。在某些情况下，可向第三方函证期初余额，或实施追加的审计程序。具体来说，可能存在以下三种情况：

- 1.大部分期初非流动性项目至期末并无变化，可以与期末余额一同实施审计。
- 2.少量的变化（例如固定资产改造、报废、投资转出等），可以根据变化和结果加以证实；
- 3.因时过境迁而无法实施审计程序。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

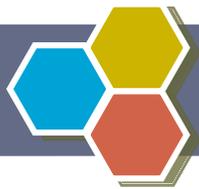
### 五、审计结论和审计报告

(一) 不能获取有关期初余额的充分、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。

(二) 期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报

1. 应告知管理层；
2. 如上期财务报表由前任审计，应考虑提请管理层告知前任，安排三方会谈。
3. 如错报影响未能得到正确处理和恰当列报，应对本期财务报表发表保留或否定意见。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

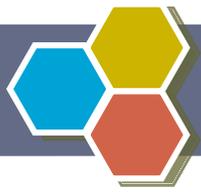
### （三）会计政策变更对审计报告的影响

如与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，或者变更未能恰当的处理或适当的列报与披露，应对本期财务报表发表保留或否定意见。

### （四）前任对上期报表发表了非无保留意见

注册会计师不仅需要在评估本期重大错报风险时评价导致前任对上期财务报表发表非无保留意见的事项的影响，在确定针对本期报表的审计意见时，也需要考虑该事项对本期报表的影响：

- 1.如导致出具非标准审计报告的事项对本期仍然相关和重大,被审计单位继续坚持不在本期财务报表附注中披露,应对本期发表非无保留意见。
- 2.如导致前任发表非无保留意见的事项可能与对本期不相关也不重大,无须因上期的非无保留意见而对本期报表发表非无保留意见。

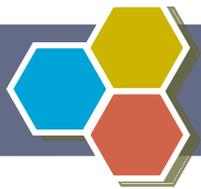


## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

[例题 简答]

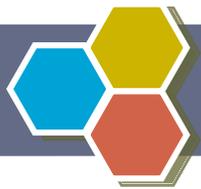
ABC会计师事务所首次接受委托,对甲公司20x2年度财务报表进行审计,委派A注册会计师担任项目合伙人。甲公司20x1年度财务报表由XYZ会计师事务所的X注册会计师负责审计。相关事项如下:

要求:假定不考虑其他因素,指出A注册会计师的处理是否恰当。如不恰当,简要说明理由。



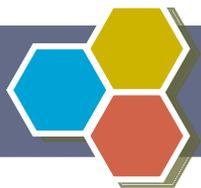
## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

由于无法获得甲公司持有的某联营企业相关财务信息，无法就年末长期股权投资的账面价值以及当年确认的投资收益获取充分、适当的审计证据，X注册会计师对甲公司20x1年度财务报表发表了保留意见。甲公司于20x2年处置了该项投资。A注册会计师认为，导致对上期财务报表发表保留意见的事项已经解决，该事项对2012年度审计意见无影响。

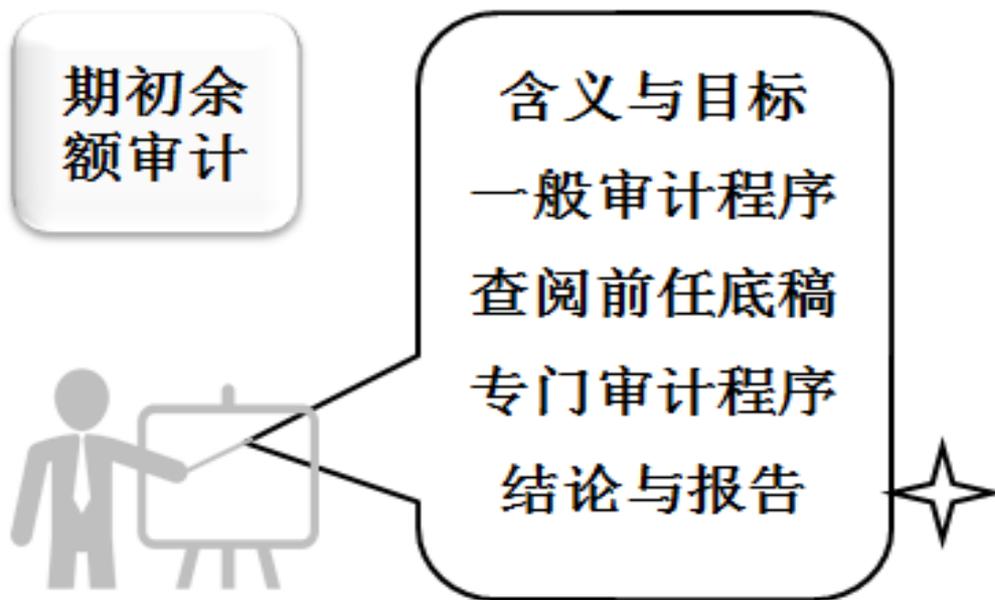


## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计

[答案]不恰当。由于无法获取该项股权投资的财务信息，无法知悉其对20x2年度年初未分配利润和20x2年度投资收益的影响。因此，该事项属于导致对上期财务报表发表保留意见的事项对本期仍有重大影响,且对对应数据的可比性存在影响,应当发表保留意见。



## 第十七章第四节 首次接受委托时对期初余额的 审计



# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

