

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1331 号
——首次接受委托时对期初余额的审计》指南
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、首次接受委托和期初余额的含义.....	1
二、期初余额的审计目标.....	3
第二章 审计程序.....	5
一、对期初余额审计程序的总体要求.....	5
二、考虑被审计单位运用会计政策的恰当性和一贯性.....	6
三、上期财务报表由前任注册会计师审计情况下的审计程序..	7
四、上期财务报表未经审计或审计结论不满意时的审计程序.	10
第三章 审计结论和报告.....	11
一、审计后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据.	12
二、期初余额存在重大错报对审计报告的影响.....	12
三、会计政策变更对审计报告的影响.....	13
四、前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告.	14
附录 1331-1: 由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据, 对本期财务报表出具保留意见的审计报告范例.....	16
附录 1331-2: 由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据, 对本期财务报表出具无法表示意见的审计报告范例.....	18
附录 1331-3: 由于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,对本 期财务报表出具否定意见的审计报告范例.....	20

附录 1331-4: 由于与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用, 对本期财务报表出具保留意见的审计报告范例	23
附录 1331-5: 由于导致上期出具保留意见审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大, 对本期财务报表继续出具保留意见的审计报告范例	25

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》(以下简称本准则)第一章(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的、适用范围、首次接受委托和期初余额的含义以及期初余额的审计目标。

一、首次接受委托和期初余额的含义

(一) 首次接受委托的含义

本准则第三条第一款指出,首次接受委托是指注册会计师在被审计单位财务报表首次接受审计,或上期财务报表由前任注册会计师审计的情况下接受的审计委托。

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立和完善,注册会计师审计涉足的领域正在不断拓展,会计师事务所首次接受委托对财务报表进行审计的业务相应地日渐增多。从目前看,会计师事务所首次接受委托主要包括两类情形:一是指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;二是指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。随着 2005 年修订后的《中华人民共和国公司法》的颁布和实施,我国将全面实行注册会计师审计制度,被审计单位财务报表首次接受审计的情况将日趋减少,但是,由于种种主客观原因,被审计单位更换对其财务报表进行审计的会计师事务所的情况仍会继续存在。

(二) 期初余额的含义

本准则第三条第二款指出，期初余额是指期初已存在的账户余额。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上期采用的会计政策的结果。

理解期初余额概念，需要把握以下三点：

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。期初余额与上期期末余额是一个事物的两个方面。通常而言，期初余额是上期账户结转至本期账户的余额，在数额上与相应账户的上期期末余额相等。但是，由于受上期期后事项、会计政策变更、前期会计差错更正等诸因素的影响，上期期末余额结转至本期时，有时需经过调整或重新表述。

例如，根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，对于会计政策变更，企业应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整；对于前期会计差错更正事项，企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。实际上，采用追溯调整法或者追溯重述法，就是在上期期末数的基础上进行适当调整，形成本期期初数。

2. 期初余额反映了以前期间的交易和上期采用的会计政策的结果。期初余额应以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委托相联系。广义地讲，注册会计师无论是首次接受委托对被审计单位的财务报表进行审计，还是

执行连续审计业务，都会涉及期初余额审计。但在连续审计业务中，注册会计师在当期审计中通常只需关注被审计单位经审计的上期期末余额是否已正确结转至本期，或是否在适当的情况下已作出调整或重新表述，很少需要再实施其他专门的审计程序。因此，本准则只对首次接受委托时注册会计师如何审计财务报表期初余额的问题予以规范。

二、期初余额的审计目标

本准则第四条规定，对首次接受委托业务，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据以确定：（1）期初余额不存在对本期财务报表产生重大影响的错报；（2）上期期末余额已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；（3）被审计单位一贯运用恰当的会计政策，或对会计政策的变更作出正确的会计处理和恰当的列报（包括披露，下同）。

（一）确定期初余额不存在对本期财务报表产生重大影响的错报

要确定期初余额是否存在对本期财务报表产生重大影响的错报，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。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，注册会计师无需对此予以特别关注和处理。

例如，上期财务报表中对某项新增固定资产的初始计量存在重大差错，这一差错不仅会影响本期期末资产负债表中固定资产项目和资产总额项目的正确列报，同时还会因此影响本期损益核算的正确性，进而可能使得本期财务报表使用者在决策时作出错误判断。这一差错

就属于对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师在审计中应建议被审计单位按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定采用追溯重述法予以更正。

（二）确定上期期末余额已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述

上期期末余额已正确结转至本期，主要是指：（1）上期账户余额计算正确；（2）上期总账余额与各明细账余额合计数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的总账和相应的明细账或日记账。

上期期末余额通常应直接结转至本期。但在出现某些情形时，上期期末余额不应直接结转至本期，而应当作出重新表述。比如，企业会计准则和相关会计制度的要求发生变化；或者上期期末余额存在重大的前期差错，如果前期差错累积影响数能够确定，按规定应当采用追溯重述法进行更正。

（三）确定被审计单位一贯运用恰当的会计政策或对会计政策的变更作出正确的会计处理和恰当的列报

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，企业采用的会计政策，在每一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形下，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。会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当

采用追溯调整法处理，即将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的情况除外。《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》同时对本期财务报表附注中披露与会计政策变更有关的信息方面的问题提出了明确要求。

因此，在审计期初余额时，注册会计师应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的有关要求，评价被审计单位是否一贯运用恰当的会计政策，或是否对会计政策的变更作出了正确的会计处理和恰当的列报。

第二章 审计程序

本准则第二章（第五条至第十一条），主要说明对期初余额审计程序的总体要求，并区分三种情形对期初余额的具体审计程序予以明确。

一、对期初余额审计程序的总体要求

本准则第五条规定，在确定有关期初余额的审计证据的充分性和适当性时，注册会计师应当考虑：（1）被审计单位运用的会计政策；（2）上期财务报表是否经过审计；如果经过审计，审计报告是否为非标准审计报告；（3）账户的性质和本期财务报表中的重大错报风险；（4）期初余额对于本期财务报表的重要程度。

本准则第二章“审计程序”共七条，包括第五条至第十一条，均与期初余额的审计程序相关，但唯有第五条是有关期初余额审计程序

的总体性要求，其他六条都是有关期初余额的具体审计程序，是为了满足第五条中所提出的各项要求而采取的具体措施。其中，本准则第六条与第五条中的“（一）被审计单位运用的会计政策”相对应，本准则第七条和第八条与第五条中的“（二）上期财务报表是否经过审计；如果经过审计，审计报告是否为非标准审计报告”相对应，本准则第十条和第十一条与第五条中的“（三）账户的性质和本期财务报表中的重大错报风险”相对应。

值得一提的是，本准则第五条中的“（四）期初余额对于本期财务报表的重要程度”。注册会计师接受委托进行审计并发表审计意见的对象毕竟是被审计单位本期的财务报表而不是期初余额，因此，在审计期初余额时，无论是考虑被审计单位运用的会计政策，还是上期财务报表是否经过审计，或者是考虑期初余额相关账户的性质，都应该同时考虑期初余额对于本期财务报表而言是否重要。如果期初余额本身并不重要，或者虽然对于上期财务报表是重要的，但由于本期被审计单位资产规模和经营规模的迅速扩大，期初余额对于本期财务报表而言已经变得不重要，则注册会计师无需对其予以特别关注。只有当期初余额对于本期财务报表重要时，注册会计师才需要对其予以特别关注并实施专门的审计程序。

二、考虑被审计单位运用会计政策的恰当性和一贯性

本准则第六条规定，注册会计师应当考虑期初余额是否反映上期运用恰当会计政策的结果，以及这些会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用。当会计政策发生变更时，注册会计师应当考虑这些变更是否恰当、会计处理是否正确、列报是否恰当。

注册会计师对被审计单位财务报表期初余额进行审计，首先应当

关注其所选择的会计政策是否恰当和是否被一贯运用，这也是为了使企业会计信息质量达到真实可靠、口径一致、相互可比的要求。其次，如果本期会计政策已经作出变更，注册会计师应当关注：第一，其变更的理由是否满足《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定的条件。第二，被审计单位是否采用追溯调整法进行了恰当的会计处理，或者在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行时，是否采用了未来适用法进行恰当的会计处理。第三，被审计单位是否在本期财务报表附注中披露了与会计政策变更有关的下列信息：（1）会计政策变更的性质、内容和原因；（2）当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；（3）对无法进行追溯调整的，说明事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

三、上期财务报表由前任注册会计师审计情况下的审计程序

本准则第七条规定，如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师应当考虑通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，并考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

（一）查阅前任注册会计师的工作底稿

在首次接受委托的情况下，如果被审计单位上期财务报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师在对被审计单位本期财务报表进行审计时，就应当在征得被审计单位同意后，考虑与前任注册会计师沟通，利用前任注册会计师的工作。沟通的方式包括举行会谈、电话询问或致送审计问卷等，但最有效和常用的方式是查阅前任注册会计师的审计工作底稿。查阅的重点通常限于对本期审计产生重大影响的

事项，如前任注册会计师对上期财务报表发表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，以及上一年度其他相关重要事项。

（二）考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力

在与前任注册会计师沟通时，注册会计师应当考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

注册会计师能否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充分、适当的审计证据，在很大程度上依赖于注册会计师对前任注册会计师的独立性和专业胜任能力的判断。注册会计师的独立性包括实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立是指注册会计师在发表审计意见时，其专业判断不受影响，公正执业，保持客观和应有的职业怀疑态度；形式上的独立是指注册会计师应当避免出现这样重大的情形，使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或职业怀疑受到损害。注册会计师的专业胜任能力通常包括注册会计师的专门学识、职业经验、专业训练和业务能力。如果认为前任注册会计师不具有独立性，或者不具有应有的专业胜任能力，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。

（三）与前任注册会计师沟通时的考虑

本准则第八条指出，在与前任注册会计师沟通时，注册会计师应当遵守职业道德规范和《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》的规定。

职业道德规范包括《中国注册会计师职业道德基本准则》（以下简称《职业道德准则》）和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》

(以下简称《指导意见》)。《职业道德准则》要求注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作，妥善处理自己与同行在专业判断上的意见分歧，不得诋毁同行，不得损害同行利益。《指导意见》要求：(1) 后任注册会计师在接受前任注册会计师的审计业务时不得蓄意侵害前任注册会计师的合法权益。(2) 在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问被审计单位变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与被审计单位之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。(3) 后任注册会计师应当提请被审计单位授权前任注册会计师对其询问作出充分的答复。如果被审计单位拒绝授权，或限制前任注册会计师作出答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位询问原因，并考虑是否接受业务委托。(4) 前任注册会计师应当根据所了解的情况对后任注册会计师的询问作出及时、充分的答复。如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的。(5) 如果后任注册会计师发现前任注册会计师所审计的财务报表存在重大错报，应当提请被审计单位告知前任注册会计师，并要求被审计单位安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。这些都是前后任注册会计师在沟通时所必须遵守的。

《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》则要求，注册会计师无论在接受委托前、接受委托后，还是在发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时，均应当采取相应的措施。这些同样是注册会计师在与前任注册会计师沟通时所必须遵守的。

四、上期财务报表未经审计或审计结论不满意时的审计程序

本准则第九条规定，如果上期财务报表未经审计，或者上期财务报表虽经前任注册会计师审计，但在查阅前任注册会计师的工作底稿后未能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，未能对期初余额得出满意结论，注册会计师应当根据期初余额有关账户的不同性质，实施相应的审计程序。账户的性质主要按照账户属于资产类还是负债类、属于流动性还是非流动性等标准加以区分。

（一）对流动资产和流动负债的审计程序

本准则第十条指出，对流动资产和流动负债，注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。对于存货，注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘》第四章第二十八条的规定，实施追加的审计程序。

相对于非流动资产和非流动负债而言，流动资产和流动负债的流动性比较强，存在的期限比较短。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，与本期流动资产和流动负债交易事项的联系更为紧密和相近，因此，通过本期实施的审计程序有时可以印证期初流动资产和流动负债的存在性和金额。例如：应收账款或应付账款的期初余额，通常在本期内即可收回或支付，则检查、核实本期收回或支付的事实即可被视为应收账款或应付账款期初余额存在的适当证据。

在期初流动资产中，存货是个比较特殊的项目。按照审计准则的要求，注册会计师在审计时应对存货实施监盘，但在首次接受委托的情况下，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。如果该存货对本期财务报表存在重大影响，并且已获取有关

本期期末存货余额的充分、适当的审计证据，那么，为获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：(1) 查阅前任注册会计师工作底稿；(2) 复核上期存货盘点记录及文件；(3) 检查上期存货交易记录；(4) 运用毛利百分比法等进行分析。

(二) 对非流动资产和非流动负债的审计程序

本准则第十一条指出，对非流动资产和非流动负债，注册会计师通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息。在某些情况下，注册会计师可向第三方函证期初余额，或实施追加的审计程序。

相对于流动资产和流动负债而言，非流动资产和非流动负债比较稳定，变动较少，因此，通过检查形成期初非流动资产和非流动负债的会计记录和其他信息，可以获取较充分、适当的审计证据。例如，对期初固定资产原价，审核与这些固定资产相关的采购合同、原始发票、验收凭证等，就是比较有效的审计程序。

此外，在某些情况下，注册会计师向第三方函证也是确认非流动资产类账户和非流动负债类账户期初余额的有效审计程序。例如，对期初长期银行借款，除了实施检查其相关的借款合同、借入时的原始凭证和会计记录等审计程序外，注册会计师还可以通过向贷款银行直接发函确认其期初余额。

第三章 审计结论和报告

本准则第三章（第十二条至第十五条），主要说明期初余额的审计结果对本期财务报表的审计结论和审计报告产生的影响。具体区分了四种不同情形。

一、审计后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据

本准则第十二条规定，如果实施相关审计程序后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

如果实施相关审计程序后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，那么这种情形属于审计范围受到限制，按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》的规定，注册会计师应当判断因审计范围受到限制可能产生的影响程度。如果虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告，则应当出具保留意见的审计报告；如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，以至于无法对本期财务报表发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，对本期财务报表出具保留意见的审计报告的范例见本指南附录 1331-1。

由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，对本期财务报表出具无法表示意见的审计报告的范例见本指南附录 1331-2。

二、期初余额存在重大错报对审计报告的影响

本准则第十三条规定，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；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。如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

（一）告知被审计单位管理层

当期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报时，注册会

计师应当告知被审计单位管理层，并按照有关会计准则的要求提出作出正确的会计处理和恰当列报的审计建议。

（二）考虑转告前任注册会计师

如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师还应当按照职业道德规范和《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》的规定，考虑提请被审计单位管理层将期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报这一事实告知前任注册会计师。

（三）对审计报告的影响

如果上述错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，这种情形属于《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》中所界定的“会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定”这一情况，注册会计师应当判断这种错报可能产生的影响程度。如果虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告，则应当出具保留意见的审计报告。如果认为由于这种错报导致本期财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，则注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

由于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，对本期财务报表出具否定意见的审计报告范例见本指南附录 1331-3。

三、会计政策变更对审计报告的影响

本准则第十四条规定，如果与期初余额相关的会计政策未能在本

期得到一贯运用，并且会计政策的变更未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

若与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，并且会计政策的变更未能得到正确的会计处理和恰当的列报，这种情形同样属于《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》中所界定的“会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定”这一情况，注册会计师应当判断这种错报可能产生的影响程度。如果虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告，则应当出具保留意见的审计报告。如果认为由于这种错报导致本期财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

由于与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，对本期财务报表出具保留意见的审计报告范例见本指南附录 1331-4。

四、前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告

本准则第十五条规定，如果前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告，注册会计师应当考虑该审计报告对本期财务报表的影响。如果导致出具非标准审计报告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出具非标准审计报告。

前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告，对本期财务报表可能产生影响，也可能不再产生影响，注册会计师在审计中应当对具体问题作具体分析，不能一概而论。例如，在上期财务报表审计中，前任注册会计师由于被审计单位在财务报表附注中对某项应

当予以披露的重大事项未予披露而出具了非标准审计报告，该重大事项在本期已经消除或者虽仍存在，但被审计单位已经按照有关会计准则的要求作了充分披露，那么注册会计师在本期审计时就不需因此而出具非标准审计报告。反之，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，那么注册会计师在本期审计时仍需因此而出具非标准审计报告。

由于导致上期出具保留意见审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，对本期财务报表继续出具保留意见的审计报告范例见本指南附录 1331-5。

附录 1331-1：由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，对本期财务报表出具保留意见的审计报告范例

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表，20×2 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注未经审计。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报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。

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财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报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，以获取有关财务报表金额和披露的

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财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报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，以及评价财务报表的总体列报。

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

由于 ABC 公司 20×1 年度的固定资产会计记录不完整，对于 20×2 年 1 月 1 日的固定资产 ×× 元和相关累计折旧 ×× 元，以及 20×2 年度的折旧费用 ×× 元，我们无法实施必要的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述事项可能产生的影响外，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×2 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×2 年度的经营成果和现金流量。

×× 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)

二〇×三年×月×日

附录 1331-2：由于无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，对本期财务报表出具无法表示意见的审计报告范例

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

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）财务报表，包括 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表，20×2 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注未经审计。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报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。

二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司 20×1 年度未经审计的财务报表反映 20×1 年 12 月 31 日的存货余额为 ×× 万元，占资产总额的 60%。该存货的数量和价值对本期利润表的影响十分重要，但我们无法实施必要的审计程序，以获取充分、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 × 2 年度财务报表发表意见。

× × 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 × 三年 × 月 × 日

附录 1331-3：由于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，对本期财务报表出具否定意见的审计报告范例

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表，20×2 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报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。

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财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报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，以获取有关财务报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财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，

我们考虑与财务报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，以及评价财务报表的总体列报。

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

20×1年度，ABC公司某研究开发项目发生研究阶段的支出××万元，按规定应当计入当期费用，但ABC公司将其确认为无形资产并分十年予以摊销。20×2年度，ABC公司仍未按照会计准则的规定将其作为前期差错更正予以调整，在管理费用项目中列支无形资产摊销××万元，减少20×2年度利润总额××万元。如果按规定予以调整，ABC公司20×2年度将增加利润总额××万元，从而使ABC公司由亏损××万元变为盈利××万元。

四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映ABC公司20×2年12月31日的财务状况以及20×2年度的经营成果和现金流量。

××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

二〇×三年×月×日

附录 1331-4：由于与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，对本期财务报表出具保留意见的审计报告范例

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表，20×2 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报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。

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财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报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，以获取有关财务报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财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报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，以及评价财务报表的总体列报。

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

20×1年度，ABC公司投资DEF公司×××万元、占40%股权比例，并对其具有重大影响，故采用权益法核算该项股权投资。但20×2年度却改按成本法核算，从而少计股权投资损失×××万元，增加利润总额×××万元。ABC公司未能提供改按成本法核算该项股权投资的适当理由。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述事项可能产生的影响外，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×2年12月31日的财务状况以及20×2年度的经营成果和现金流量。

××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)

二〇×三年×月×日

附录 1331-5：由于导致上期出具保留意见审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，对本期财务报表继续出具保留意见的审计报告范例

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表，20×2 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报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。

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财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报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，以获取有关财务报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财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，

我们考虑与财务报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，以及评价财务报表的总体列报。

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

20×1年度，ABC公司因标的值为×××万元的未决诉讼案应予披露但未予披露而被出具保留意见的审计报告。该诉讼案至今仍未结案，我们提请ABC公司在其后附的20×2年度财务报表附注中予以充分披露，但ABC公司未予采纳。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述事项可能产生的影响外，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×2年12月31日的财务状况以及20×2年度的经营成果和现金流量。

××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)

二〇×三年×月×日