

（一）审计后不能获取充分、适当的审计证据

如果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。

（二）期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报的处理

- （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。

2. 无须发表非无保留意见

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。

3. 需要发表非无保留意见

前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见，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。