

注册会计师 审计 教材精讲班

第二节 期后事项

2.1 期后事项的种类

期后事项是指**财务报表日至审计报告日**之间发生的事项，以及注册会计师在审计报告日后**知悉的事实**。

通常将期后事项分为两类：财务报表日后调整事项、财务报表日后非调整事项。

审计报告的日期向财务报表使用者表明，注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的事项和交易的影响。

1. 财务报表日后调整事项

(1) 财务报表日**后**诉讼案件结案，法院判决证实了企业在财务报表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

【例】被审计单位由于某种原因在财务报表日**前**被起诉，法院于财务报表日后判决被审计单位应赔偿对方损失。

(2) 财务报表日**后**取得确凿证据，表明某项资产在财务报表日发生了**减值**或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

【例】财务报表日被审计单位认为可以收回的大额应收款项，因财务报表日后债务人因财务状况长期恶化导致无法收回。

(3) 财务报表日**后**进一步确定了财务报表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

【例】被审计单位在财务报表日前购入一项固定资产，并投入使用。如果在财务报表日后商定了购买价款，取得了采购发票，被审计单位就应该据此调整该固定资产原值。

(4) 财务报表日**后**发现了财务报表舞弊或差错。

【例】财务报表日被审计单位确认为销售实现，并在财务报表上反映。但在财务报表日后至审计报告日之间所取得的证据证明该批已确认为销售的商品确实**已经退回**。

【综合题 2016（节选）】A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为100万元。审计报告日为2016年4月30日。

资料五：(1) 2016年2月，甲公司因2015年的食品安全事件向主管部门缴纳罚款300万元，管理层在2015年度财务报表中将其确认为营业外支出。A注册会计师检查了处罚文件和付款单据，认可了管理层的处理。

要求：指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】恰当。

2. 财务报表日后非调整事项

(1) 财务报表日**后**发生重大诉讼、仲裁、承诺。

(2) 财务报表日**后**资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

(3) 财务报表日**后**因自然灾害导致资产发生重大损失。

(4) 财务报表日**后**发生股票和债券以及其他巨额举债。

(5) 财务报表日**后**资本公积转增资本。

(6) 财务报表日**后**发生巨额亏损。

(7) 财务报表日**后**发生企业合并或处置子公司。

(8) 财务报表日**后**企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

【综合题 2016（节选）】A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为600万元。资料五：(3) 2016年1月，甲公司的客户丁公司因火灾导致重大损失，经营困难。甲公司管理层因此在2015年度财务报表中补提了200万元的应收账款坏账准备。A注册会计师在对该事项实施细节测试并获取书面声明后，认可

了管理层的处理。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。2016 年 1 月，甲公司的客户丁公司因火灾导致重大损失，属于财务报表日后非调整事项，不应调整 2015 年度报表。

2.2 期后事项的阶段划分

财务报表日是指财务报表涵盖的最近期间的截止日期；

财务报表批准日是指构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成，并且被审计单位已经认可其对财务报表负责的日期；

财务报表报出日是指审计报告和已审计财务报表提供给第三方的日期。

审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（财务报表已签发、书面声明已提供），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

在实务中，审计报告日与财务报表批准日通常**相同**。

【单选题 2016】下列有关审计报告日的说法中，错误的是（ ）。

- A. 审计报告日可以晚于管理层签署已审计财务报表的日期
- B. 审计报告日不应早于管理层书面声明的日期
- C. 在特殊情况下，注册会计师可以出具双重日期的审计报告
- D. 审计报告日应当是注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期

【答案】D

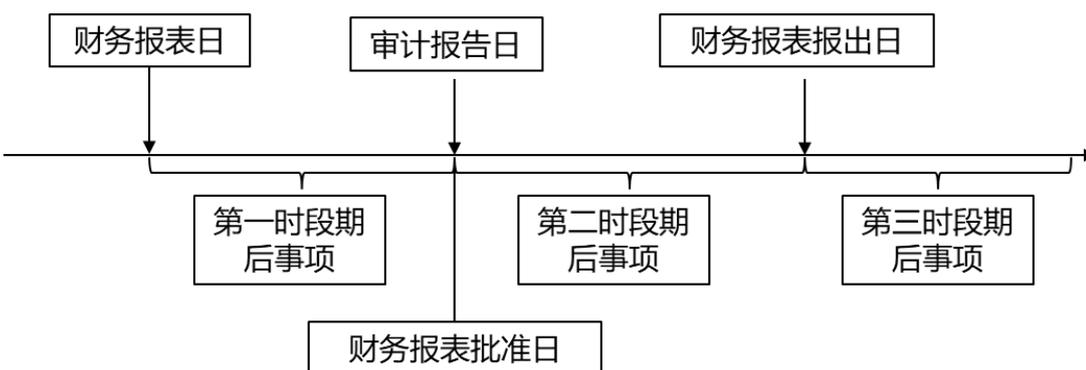
【解析】D 中“应当是”应为“不得早于”。审计报告日与财务报表批准日通常相同。

【综合题 2014（节选）】A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料五：（5）2014 年 2 月 20 日，A 注册会计师出具了集团审计报告，在财务报表报出前，A 注册会计师获悉甲集团公司 2014 年 1 月 10 日发生了一笔大额销售退回，因此要求管理层修改财务报表，并于 2014 年 2 月 25 日重新出具了审计报告，管理层于 2014 年 2 月 26 日批准并报出修改后的财务报表。

要求：针对工作底稿中记录的内容，分析是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

【答案】不恰当。注册会计师重新出具审计报告的日期不能早于管理层重新批准已审计财务报表的日期。



【理解】审计报告的日期非常重要。注册会计师对不同时段的期后事项承担不同责任，而审计报告的日期是划分时段的关键时点。

2.3 财务报表日至审计报告日之间发生的事项

1. 主动识别第一时段期后事项

注册会计师负有**主动**识别的义务。

应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中**调整或披露**的事项均已得到识别。

无需对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序。

2. 用以识别期后事项的审计程序

针对期后事项的专门程序的实施时间越接近审计报告日越好。

在确定审计程序的性质和范围时，应当考虑风险评估的结果。

用以识别第一时段期后事项的审计程序通常包括：

- (1) 了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序；
- (2) 询问管理层和治理层（如适用），确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项。
- (3) 查阅被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要，在不能获取会议纪要的情况下，询问此类会议讨论的事项。
- (4) 查阅被审计单位最近的中期财务报表（如有）。

【简答题 2016（节选）】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲集团公司2015年度财务报表，与集团审计相关的部分事项如下：

(5) 2016年2月15日，组成部分注册会计师对己公司2015年度财务信息出具了审计报告，A注册会计师对己公司2016年2月15日至集团审计报告日期间实施了期后事项审计程序，未发现需要调整或披露的事项。

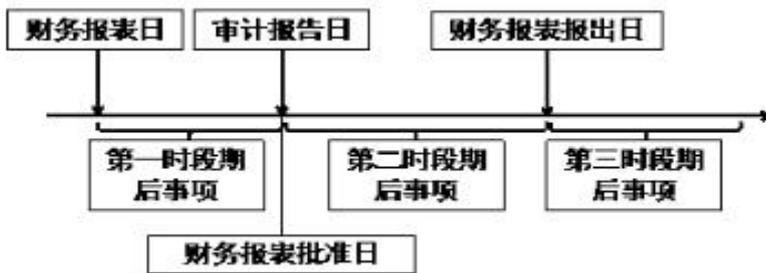
要求：指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】恰当。

2.4 在审计报告日至财务报表报出日前知悉的事实

1. 被动识别第二时段期后事项

注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。



2. 知悉第二时段期后事项时的考虑

如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当：

- (1) 与管理层和治理层讨论该事项；
- (2) 确定财务报表是否需要修改；
- (3) 如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

3. 管理层修改财务报表

(1) 应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序、将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期。

(2) 特殊情况是，在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的上述审计程序延伸至新的审计报告日。

在这种特殊情况下，注册会计师应当选用下列处理方式之一：

(1) 针对财务报表修改部分增加补充报告日期，表明对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

(2) 出具新的或修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

4. 管理层不修改财务报表

- (1) 审计报告未提交

发表非无保留意见，然后再提交审计报告。

(2) 审计报告已提交

通知管理层和治理层在财务报表修改前不要向第三方报出。

如果财务报表仍被报出采取适当措施，以防止财务报表使用者信赖该审计报告。

例如，针对上市公司，注册会计师可以利用证券传媒等刊登必要的声明，防止使用者依赖审计报告。注册会计师采取的措施取决于自身的权利和义务以及所征询的法律意见。



【综合题 2019（节选）】甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1000 万元，实际执行的重要性为 500 万元。

资料五 A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(4) 在审计报告日后、财务报表报出日前，甲公司 2018 年末的一项重大未决诉讼终审结案，管理层根据判决结果调整了 2018 年度财务报表。在对调整实施审计程序后，A 注册会计师对重新批准的财务报表出具了新的审计报告。

要求：针对上述事项，假定不考虑其他条件，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。

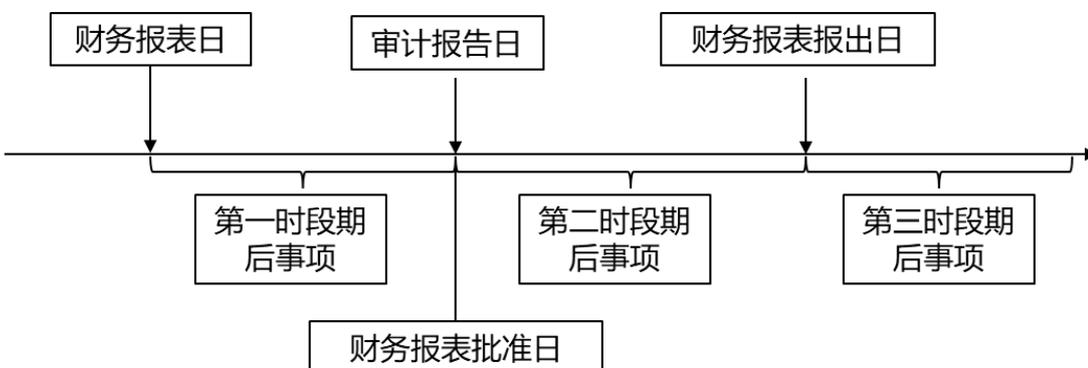
【答案】不恰当。还应将对期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日。

2.5 财务报表报出后知悉的事实

1. 没有义务识别第三时段的期后事项

注册会计师在知悉后采取行动的第三时段期后事项是有严格限制的。具体来说，只有同时满足下面两个条件，注册会计师才需要对第三时段期后事项采取行动：

- (1) 这类期后事项应当是在审计报告日已经存在的事实。
- (2) 如果注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告。



2. 知悉第三时段期后事项时的考虑

如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当：

- (1) 与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；
- (2) 确定财务报表是否需要修改；
- (3) 如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

3. 管理层修改财务报表

(1) 根据具体情况对有关修改**实施必要的**审计程序

例如，查阅法院判决文件，复核会计处理或披露事项，确定管理层对财务报表的修改是否恰当。

(2) 复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士**了解**这一情况

例如，上市公司管理层刊登公告的媒体是否是中国证券监督管理委员会指定的媒体，若仅刊登在其注册地的媒体上，则异地的使用者可能无法了解这一情况。

(3) **延伸**实施审计程序并针对修改后的报表**出具新的**审计报告

除非特殊情况，将专门用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告，新的审计报告日**不应早于**修改后的财务报表被批准的日期。

(4) 在特殊情况下，局部修改审计报告或提供新的审计报告

需要提醒的是，注册会计师**不能增加**补充报告的日期，而**应当**在新的或经修改的审计报告中**增加强调事项段或其他事项段**，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的**详细原因**和注册会计师提供的原审计报告。

4. 管理层未采取任何行动

应当通知管理层和治理层，注册会计师将**设法防止**财务报表使用者**信赖该审计报告**。

注册会计师采取的措施取决于自身的权利和义务。因此，注册会计师可能认为寻求法律意见是适当的。

【2012年 多选题】下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）。

- A. 期后事项是指财务报表日至财务报表报出日之间发生的事项
- B. 期后事项是指财务报表日至审计报告日之间发生的事项，以及注册会计师在审计报告日后知悉的事实
- C. 注册会计师仅需主动识别财务报表日至审计报告日之间发生的期后事项
- D. 审计报告日后，如果注册会计师知悉某项若在审计报告日知悉将导致修改审计报告的事实，且管理层已就此修改了财务报表，应当对修改后的财务报表实施必要的审计程序，出具新的或经修改的审计报告

【答案】BCD

【2013年 单选题】下列有关期后事项审计的说法中，错误的是（ ）。

- A. 在财务报表报出后，如果被审计单位管理层修改了财务报表，且注册会计师提供了新的审计报告或修改了原审计报告，注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段予以说明
- B. 如果组成部分注册会计师对某组成部分实施审阅，集团项目组可以不要求组成部分注册会计师实施审计程序以识别可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项
- C. 在设计用以识别期后事项的审计程序时，注册会计师应当考虑风险评估的结果，但无须考虑对之前已实施审计程序并已取得满意结论的事项执行追加的审计程序
- D. 注册会计师应当设计和实施审计程序，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的事项均已得到识别

【答案】D

【2015年 多选题】下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师应当恰当应对在审计报告日后知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实
- B. 在财务报表发出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序
- C. 注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露
- D. 注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至财务报表报出日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别

【答案】ABC

【综合题 2016（节选）】A注册会计师审计甲公司2015年度财务报表。

资料五：(4) 在财务报表报出后，甲公司管理层发现一项需修改2015年度财务报表的重大错报，因此修改了2015年度财务报表，并在财务报表附注中披露了修改原因。A注册会计师就修改事项实施了必要的审计程序，重新出具了标准无保留意见审计报告。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。针对第三时期后事项，注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告。