

第二节 期后事项

（二）第二时段期后事项

在审计报告日后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

1.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。

2.管理层修改财务报表时的考虑

（1）如果管理层修改财务报表，注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序；同时，除非下文的特殊情况适用，注册会计师应当将用以识别第一时段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；

【强调】注册会计师需要获取充分、适当的审计证据，以验证管理层根据期后事项所作出的财务报表调整或披露是否符合适用的财务报告编制基础的规定。

（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。

在这种情况下，注册会计师应当选用下列处理方式之一：

- ①修改审计报告，针对财务报表修改部分增加补充报告日期，从而表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。
- ②出具新的或经修改的审计报告，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。

3.管理层不修改财务报表且审计报告未提交时的处理

如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当按照《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》的规定发表非无保留意见，然后再提交审计报告。

4.管理层不修改财务报表且审计报告已提交时的处理

（1）如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告已经提交给被审计单位，注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位）在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出；

（2）如果财务报表在未经必要修改的情况下仍被报出，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

（三）第三时段期后事项

财务报表报出日后知悉的事实属于第三时段期后事项，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何的审计程序

1.如果注册会计师在财务报表报出后知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当采取以下措施：

- （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。

【强调】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。只有同时满足下面两个条件，注册会计师才需要采取行动：

- a.这类期后事项应当是在审计报告日已经存在的事实。
- b.注册会计师如果在审计报告日前获知该事实，可能影响审计报告。

2.如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当采取如下必要的措施：

- (1) 根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序；
- (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；
- (3) 延伸实施审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告；
- (4) 在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告。

【强调】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和其他事项段，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。

3.管理层未采取任何行动时的处理

(1) 如果管理层没有采取必要措施确保所有收到原财务报表的人士了解这一情况，也没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表，注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位），注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

(2) 如果注册会计师已经通知管理层或治理层，而管理层或治理层没有采取必要措施，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。