

第二节 期后事项

二、不同时段之间发生的事项

总述：

期后事项分类	时段	CPA 对发生事项责任
第一时段	财务报表日→ 审计报告日之间	应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在第一时段之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别
第二时段	审计报告日→ 财务报表报出日之间	注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序
第三时段	财务报表报出日后	注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序

（一）第一时段期后事项

注册会计师应当设计专门的审计程序来识别这些期后事项，并根据这些事项的性质判断其对财务报表的影响，进而确定是进行调整还是披露（主动识别）。

【提示】注册会计师并不需要对之前已实施审计程序并以得出满意结论的事项执行追加的审计程序。

1. 用以识别期后事项的审计程序

（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。注册会计师可以询问根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状，以及是否已发生新的承诺、借款或担保，是否计划出售或购置资产等。

（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）。

除这些审计程序外，注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的：

（1）查阅财务报表日后最近期间的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告；

（2）就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问，或扩大之前口头或书面查询的范围；

（3）考虑是否有必要获取涵盖特定期后事项的书面声明以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

【提示】针对期后事项的专门审计程序的实施时间越接近审计报告日越好。

2. 知悉对财务报表有重大影响的期后事项时的考虑

如果注册会计师识别出对财务报表有重大影响的第一时段期后事项，应当确定这些事项是否按照适用的财务报告编制基础的规定在财务报表中得到恰当反映：

（1）如果所知悉的期后事项属于调整事项，注册会计师应当考虑被审计单位是否已对财务报表作出适当的调整

（2）如果所知悉的期后事项属于非调整事项，注册会计师应当考虑被审计单位是否在财务报表附注中予以充分披露

3. 书面声明

注册会计师应当要求管理层和治理层提供书面声明，确认所有在财务报表中发生的、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。

（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（被动识别）。

1. 审计报告日至财务报表报出日前，如果知悉了某事实，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；

【提示】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。

【提示】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。

【提示】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。