

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 1332 号 ——期后事项》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.....	3
一、期后事项的定义.....	3
二、期后事项审计的总体要求.....	4
第二章 截至审计报告日发生的事项.....	7
一、主动识别第一时段期后事项.....	7
二、用以识别期后事项的审计程序.....	7
三、询问管理层的内容.....	8
四、与其他注册会计师的协调.....	9
五、知悉对财务报表有重大影响的期后事项时的考虑.....	9
第三章 审计报告日至财务报表报出日前发现的事实.....	10
一、被动识别第二时段期后事项.....	10
二、知悉第二时段期后事项时的考虑.....	10
三、管理层修改财务报表时的处理.....	11
四、管理层不修改财务报表且审计报告未提交时的处理.....	11
五、管理层不修改财务报表且审计报告已提交时的处理.....	12
第四章 财务报表报出后发现的事实.....	12
一、没有义务识别第三时段的期后事项.....	12
二、知悉第三时段期后事项时的考虑.....	12
三、管理层修改财务报表时的处理.....	13

四、管理层未采取任何行动时的处理	14
五、临近公布下一期财务报表时的处理	14
第六章 公开发行证券的考虑	15

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1332 号一期后事项》(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、期后事项的定义和期后事项审计的总体要求。

一、期后事项的定义

本准则第三条明确了期后事项的定义。本准则所称期后事项,是指资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实。

如图 1332-1 所示,期后事项可以按时段划分为三段:第一个时段是资产负债表日后至审计报告日,我们可以把在这一期间发生的事项称为“第一时段期后事项”;第二个时段是审计报告日后至财务报表报出日,我们可以把这一期间发现的事实称为“第二时段期后事项”;第三个时段是财务报表报出日后,我们可以把这一期间发现的事实称为“第三时段期后事项”。

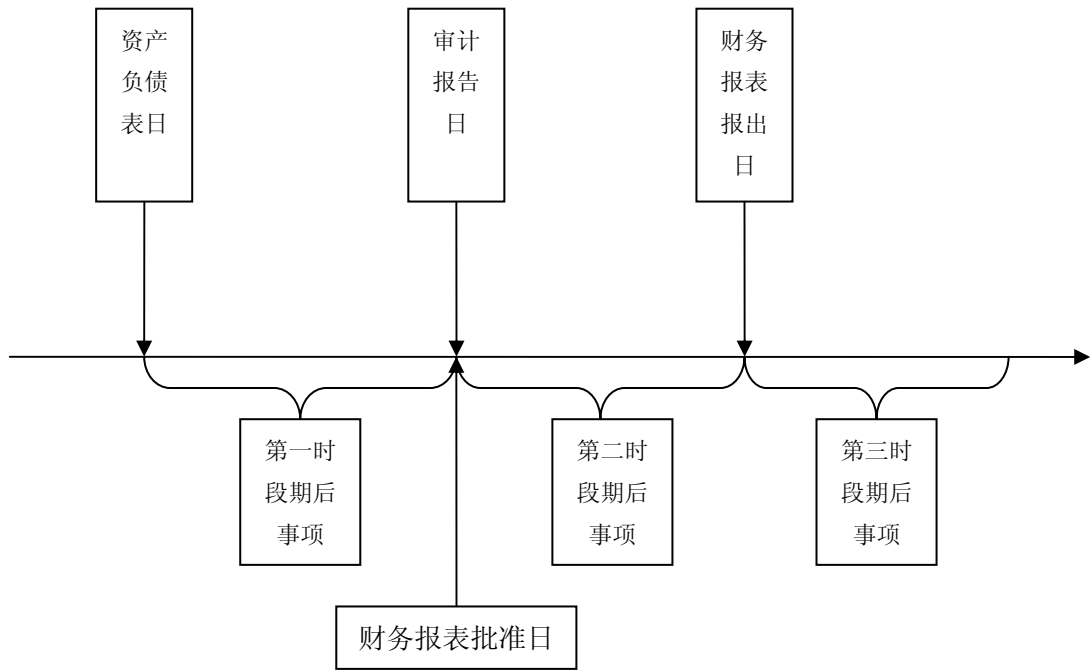


图 1332-1 期后事项分段示意图

上图中，资产负债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，是指被审计单位董事会或类似机构批准财务报表报出的日期；财务报表报出日，是指被审计单位对外披露已审计财务报表的日期^①。按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》的规定，审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。因而审计报告日通常与财务报表批准日是相同的日期。

二、期后事项审计的总体要求

本准则第四条第一款规定了对期后事项审计的总体要求，注册会计师应当考虑期后事项对财务报表和审计报告的影响。

^① 对外披露可以是公开方式的，比如上市公司公布财务报表；也可以是非公开方式的，比如非上市公司将财务报表提供给使用者。

第四条第二款指出下列两类期后事项可能对财务报表和审计报告产生影响：

（一）资产负债表日后调整事项

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。例如，在资产负债表日，被审计单位与客户发生的一项大型设备质量诉讼尚未结束，涉及销售收入 3000 万元，毛利 1200 万元。如果败诉，被审计单位需要接受客户退货，并承担退货和诉讼费用 100 万元。假设诉讼在财务报告批准报出日之前结束，被审计单位败诉。那么，被审计单位就应当对此进行调整，冲回销售收入，并承担退货和诉讼费用。

调整事项通常包括下列各项：

（1）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债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；

（2）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债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；

（3）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；

（4）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

被审计单位发生的资产负债表日后调整事项，应当调整相应的财务报表和与之相关的披露信息。

（二）资产负债表日后非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。例如，在资产负债表日后，被审计单位收到外国政府的反

倾销裁决，对被审计单位下一个财务年度开始的出口产品征收惩罚性关税。该事项对所审计的财务报表无影响，但对被审计单位的未来经营产生影响。因此，尽管不需要调整，被审计单位也应当在财务报表附注中予以披露，以提醒财务报表使用者关注。

非调整事项通常包括下列各项：

- (1) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；
- (2) 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；
- (3) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；
- (4) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；
- (5) 资产负债表日后资本公积转增资本；
- (6) 资产负债表日后发生巨额亏损；
- (7) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

被审计单位发生的资产负债表日后非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。但被审计单位应当在财务报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法对被审计单位财务状况和经营成果作出估计的，应当说明理由。

资产负债表日后发生的无论是调整事项，还是非调整事项，都可能对财务报表和审计报告产生影响。但对于不同时段的期后事项，注册会计师了解或识别的责任不同。对于第一时段期后事项，注册会计师需要实施必要的审计程序去主动识别。在实务中，注册会计师对期后事项的识别程序通常可以分为两类：

- (1) 结合财务报表期末余额审计，把识别、复核期后事项作为

期末余额审计程序的有机组成部分来执行；

(2) 对期后事项实施专门的审计程序，包括检查记录或文件，以及询问。

对于第二时段期后事项，注册会计师无需实施审计程序或进行专门查询，但管理层有责任告知注册会计师可能影响财务报表的事实。

对于第三时段期后事项，注册会计师没有义务进行查询，但有可能通过其他途径知悉。

对于识别出来的期后事项，注册会计师需要考虑其类型及其对财务报表和审计报告的影响，考虑是否需要修改财务报表，并与管理层讨论，同时根据具体情况采取适当措施。

第二章 截至审计报告日发生的事项

本准则第二章（第五条至第九条），主要说明针对截至审计报告日发生的事项，注册会计师应当承担的责任和实施的审计程序。

一、主动识别第一时段期后事项

本准则第五条规定，注册会计师应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定截至审计报告日发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否均已得到识别。

资产负债表日至审计报告日之间发生的期后事项属于第一时段期后事项。对于这一时段的期后事项，注册会计师负有主动识别的义务，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。

二、用以识别期后事项的审计程序

本准则第六条明确了注册会计师用于识别期后事项的程序和实

施的时间，即注册会计师应当尽量在接近审计报告日时，实施旨在识别需要在财务报表中调整或披露事项的审计程序。

通常情况下，针对期后事项的专门审计程序，其实施时间越接近审计报告日越好。越接近审计报告日，也就意味着离资产负债表日越远，被审计单位这段时间内累积的对资产负债表日已经存在的情况提供的进一步证据也就越多；越接近审计报告日，注册会计师遗漏期后事项的可能性也就越低。

用以识别第一时段期后事项的审计程序通常包括：

(1) 复核被审计单位管理层建立的用于确保识别期后事项的程
序；

(2) 查阅股东会、董事会及其专门委员会在资产负债表日后举
行的会议的纪要，并在不能获取会议纪要时询问会议讨论的事项；

(3) 查阅最近的中期财务报表；如认为必要和适当，还应当查
阅预算、现金流量预测及其他相关管理报告；

(4) 向被审计单位律师或法律顾问询问有关诉讼和索赔事项；

(5) 向管理层询问是否发生可能影响财务报表的期后事项。

三、询问管理层的内容

本准则第七条明确了针对期后事项询问管理层的内容。在向管理
层询问可能影响财务报表的期后事项时，注册会计师询问的内容主要
包括：

(1) 根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状；

(2) 是否发生新的担保、借款或承诺；

(3) 是否出售或购进资产，或者计划出售或购进资产；

(4) 是否已发行或计划发行新的股票或债券，是否已签订或计

划签订合并或清算协议；

- (5) 资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失；
- (6) 在风险领域和或有事项方面是否有新进展；
- (7) 是否已作出或考虑作出异常的会计调整；
- (8) 是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项。

四、与其他注册会计师的协调

本准则第八条就期后事项与其他注册会计师的协调作出了规定。如果被审计单位的分支机构、子公司等组成部分的财务信息由其他注册会计师审计，注册会计师应当考虑其他注册会计师对资产负债表日后事项所实施的审计程序。例如，其他注册会计师是否实施了专门针对期后事项的审计程序，实施专门审计程序的时间是否接近审计报告日。

第八条还规定，注册会计师应当考虑是否需要向其他注册会计师告知计划的审计报告日。告知其他注册会计师计划的审计报告日，有助于其他注册会计师计划所负责的分支机构、子公司等组成部分的期后事项实施审计程序的时间，从而更好地降低审计风险。

五、知悉对财务报表有重大影响的期后事项时的考虑

本准则第九条规定了如知悉对财务报表有重大影响的期后事项时，注册会计师应采取的措施。在实施了相应的审计程序后，如果知悉对财务报表有重大影响的期后事项，注册会计师应当考虑这些事项在财务报表中是否得到恰当的会计处理或予以充分披露。

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期后事项的处理是否已包括对财务报表作出适当的调整。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。

第三章 审计报告日后至财务报表报出日前发现的事实

本准则第三章（第十条至第十四条），主要说明针对审计报告日后至财务报表报出日前发现的事实，注册会计师应当承担的责任和实施的审计程序。

一、被动识别第二时段期后事项

本准则第十条规定，在审计报告日后，注册会计师没有责任针对财务报表实施审计程序或进行专门查询。审计报告日后至财务报表报出日前发现的事实属于“第二时段期后事项”，注册会计师针对被审计单位的审计业务已经结束，要识别可能存在的期后事项比较困难，因而无法承担主动识别第二时段期后事项的审计责任。但是，在这一阶段，被审计单位的财务报表并未报出，管理层有责任将发现的可能影响财务报表的事实告知注册会计师。因此，本准则第十条进一步规定，在审计报告日至财务报表报出日期间，管理层有责任告知注册会计师可能影响财务报表的事实。

二、知悉第二时段期后事项时的考虑

本准则第十一条规定，在审计报告日后至财务报表报出日前，如果知悉可能对财务报表产生重大影响的事实，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与管理层进行讨论，同时根据具体情况采取适当措施。

如果注册会计师认为期后事项的影响足够重大，确定需要修改财务报表的，也还需要根据管理层是否同意修改财务报表，或审计报告是否已经提交等具体情况采取适当措施。

三、管理层修改财务报表时的处理

本准则第十二条规定了管理层修改财务报表时注册会计师应采取的措施。如果管理层根据审计报告日后至财务报表报出日前发现的事实，修改了已审计财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序。此时，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企业会计准则和相关会计制度的规定。例如，被审计单位在财务报表报出日前取得了法院关于诉讼赔偿案的最终判决，因此，管理层根据企业会计准则的相关规定，将此笔赔偿款反映于财务报表中。在这种情况下，注册会计师就应当实施与预计负债相关的审计程序。

由于管理层修改了财务报表，注册会计师除了根据具体情况实施必要的审计程序外，还要针对修改后的财务报表出具新的审计报告和索取新的管理层声明书。新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。

由于审计报告日的变化，注册会计师应当将用以识别期后事项的审计程序（即本准则第五条至第七条规定的审计程序）延伸至新的审计报告日，以避免重大遗漏。

四、管理层不修改财务报表且审计报告未提交时的处理

本准则第十三条规定了管理层不修改财务报表且审计报告未提交时注册会计师应采取的措施。如果注册会计师认为应当修改财务报表而管理层没有修改，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——非标准审计报告》的规定，出具保留意见或否定意见的审计报告。

五、管理层不修改财务报表且审计报告已提交时的处理

本准则第十四条规定了管理层不修改财务报表且审计报告已提交时注册会计师应采取的措施。如果注册会计师认为应当修改财务报表而管理层没有修改，并且审计报告已提交给被审计单位，注册会计师应当通知治理层不要将财务报表和审计报告向第三方报出。

如果财务报表仍被报出，注册会计师应当采取措施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，刊登必要的声明，防止使用者信赖审计报告。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。

第四章 财务报表报出后发现的事实

本准则第四章（第十五条至第二十条），主要说明针对财务报表报出后发现的事实，注册会计师应当承担的责任和实施的审计程序。

一、没有义务识别第三时段的期后事项

本准则第十五条规定，在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表作出查询。财务报表报出日后发现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作出查询。但是，并不排除注册会计师通过媒体等其他途径获悉可能对财务报表产生重大影响的期后事项的可能性。

二、知悉第三时段期后事项时的考虑

本准则第十六条规定了知悉第三时段期后事项的总体要求。在财务报表报出后，如果知悉在审计报告日已存在的、可能导致修改审计报告的事实，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与管理层进行讨论。同时，注册会计师还需要根据管理层是否修改财务报表、

是否采取必要措施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、是否临近公布下一期财务报表等具体情况采取适当措施。

应当予以指出的是，需要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：（1）这类期后事项应当是在审计报告日已经存在的事实；（2）该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告。只有同时满足这两个条件，注册会计师才需要采取行动。

三、管理层修改财务报表时的处理

本准则第十七条规定了管理层修改财务报表时注册会计师应采取的措施。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。

（一）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，以确定管理层对财务报表的修改是否恰当。

（二）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

在修改了财务报表的情况下，管理层应当采取恰当措施（例如，上市公司可以在证券类报纸、网站刊登公告，重新公布财务报表和审计报告），让所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况。注册会计师需要对这些措施进行复核，判断它们是否能达到这样的目标。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，若仅刊登在其注册地的媒体则异地的使用者可能无法了解这一情况。

（三）针对修改后的财务报表出具新的审计报告

本准则第十八条规定，注册会计师出具的新的审计报告应当增加强调事项段，提请财务报表使用者注意财务报表附注中，对修改原财务报表原因的详细说明，以及注册会计师出具的原审计报告。

新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。相应地，注册会计师应当将用以识别期后事项的审计程序（即本准则第五条至第七条规定的审计程序）延伸至新的审计报告日，以避免重大遗漏。

四、管理层未采取任何行动时的处理

本准则第十九条规定，管理层未采取任何行动时注册会计师应采取的措施。如果管理层既没有采取必要措施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，又没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表，注册会计师应当采取措施防止财务报表使用者信赖该审计报告，并将拟采取的措施通知治理层。

通常，针对上市公司客户，注册会计师可以考虑在中国证券监督管理委员会指定的媒体上刊登公告，指出审计报告日已存在的、对已公布的财务报表存在重大影响的事项及其影响。

注册会计师决定采取的具体措施取决于自身的权利和义务以及所征询的法律意见。

五、临近公布下一期财务报表时的处理

本准则第二十条规定了临近公布下一期财务报表的时候知悉第三时段期后事项时，注册会计师应采取的措施。如果知悉此类期后事项时，已临近公布下一期财务报表或下一期财务报表已编制完成，且能够在下一期财务报表中进行充分披露，注册会计师应当根据法律法规的规定确定是否仍有必要提请被审计单位修改财务报表，并出具新

的审计报告。

以上市公司为例,《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 19 号——财务信息的更正及相关披露》规定,公司已公开披露的定期报告存在差错,经董事会决定更正的,应当以重大事项临时报告的方式及时披露更正后的公司财务信息;对以前年度已经公布的年度财务报告进行更正,需要聘请具有执行证券、期货相关业务资格的会计师事务所对更正后的年度报告进行审计。因此,如果注册会计师知悉在审计报告日已存在的、对审计报告有影响的第三时段期后事项,尽管已经临近下一期财务报表,注册会计师仍应按中国证券监督管理委员会的规定,提请管理层修改财务报表。

第六章 公开发行证券的考虑

本准则第六章(第二十一条),主要说明注册会计师在对公开发行证券的公司实施审计程序时应当考虑的特殊规定。

本准则第二十一条规定,当被审计单位公开发行证券时,注册会计师应当考虑有关证券发行的法律法规对期后事项的特殊规定。在我国,这方面的特殊规定是中国证券监督管理委员会在 2002 年下发的《关于加强对通过发审会的拟发行证券的公司会后事项监管的通知》(证监发行字[2002]15 号,以下简称 15 号文)。

15 号文规定:(1)拟公开发行证券的企业应该及时报告会后事项,相关中介机构应该针对这些会后事项出具专业意见(本指南将此类事项称为会后事项);(2)在招股说明书公开后至证券获准发行前拟公开发行证券的企业应该及时报告公告后事项,相关中介机构应该

针对这些重大事项出具专业意见（本指南将此类事项称为公告后事项）。之所以作出上述规定，是因为公开发行政券的被审计单位在通过证券发行审核委员会审核之后至公开财务信息这段期间，可能会发生一些重大事项对已通过发行审核委员会审核的申报材料产生重大影响，可能导致拟公开发行政券的企业产生变化而无法满足发行上市的要求，或者在招股说明书公开后至发行前发生类似事项。如果不对此作出相应的规定，就有可能损害投资者的利益。

因此，注册会计师在执行公开发行政券业务时，如果知悉符合15号文规定的会后事项和公告后事项，应区分两种情形分别按照本准则和15号文的规定进行处理。

1. 这些事项属于在审计报告日之前已经发生的、需要调整财务报表或在财务报表附注披露的事项。那么，其中的会后事项就属于本准则规定的第二时段期后事项，公告后事项则属于第三时段期后事项（见图1332-2）。根据本准则的规定，注册会计师对这两类期后事项应该在知悉这些事项存在时采取适当的措施。例如，与管理层讨论修改财务报表。

2. 知悉的会后事项和公告后事项不属于上面所述的情形。尽管这两类事项不属于注册会计师应关注的期后事项，但注册会计师应根据15号文的要求，针对这两类事项是否对公开发行政券公司符合发行条件产生影响发表专业意见。

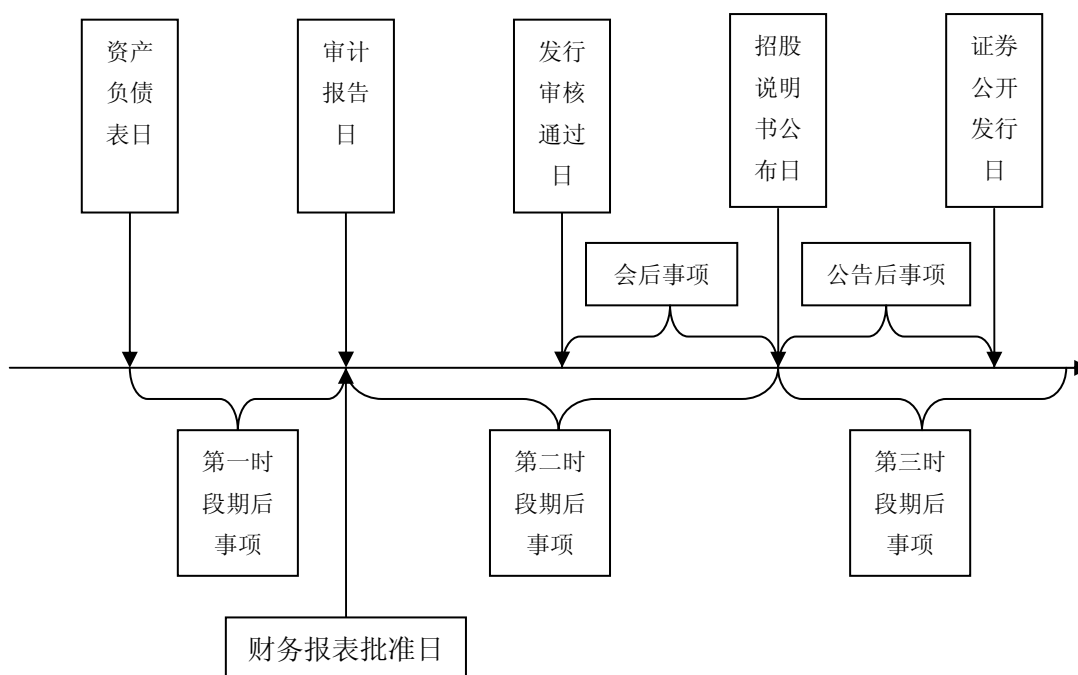


图1332-2 公开发行证券的期后事项分段示意图