

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 1521 号
——含有已审计财务报表的文件中的
其他信息》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.....	1
一、本准则的制定目的.....	1
二、对注册会计师阅读其他信息的总体要求.....	2
第二章 其他信息.....	2
一、其他信息的含义.....	2
二、注册会计师对于其他信息的信息的责任.....	5
第三章 重大不一致.....	8
一、重大不一致的含义.....	8
二、发现重大不一致时的措施.....	10
第四章 对事实的重大错报.....	13
一、对事实的重大错报的含义.....	13
二、注意到其他信息可能含有对事实的重大错报时的措施... ..	14
三、确定其他信息存在对事实的重大错报时的措施.....	15
第五章 审计报告日后获取的其他信息.....	16
一、尽早阅读所有其他信息.....	16
二、发现重大不一致或注意到对事实的重大错报时的措施... ..	17

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》(以下简称本准则)第一章(第一条至第三条),主要说明本准则的制定目的、适用范围,并对注册会计师阅读其他信息提出总体要求。

一、本准则的制定目的

本准则第一条指出,为了规范注册会计师考虑含有已审计财务报表的文件中的其他信息,明确执业责任,制定本准则。

财务报表审计的目标是注册会计师通过对财务报表进行审计,获取充分、适当的审计证据,对被审计单位的财务报表发表审计意见。但被审计单位根据有关法规或惯例在年度报告、招股说明书等含有已审计财务报表的文件中披露的信息,除经注册会计师审计的财务报表以外,可能还包括其他财务信息或非财务信息。如果其他信息与已审计财务报表存在重大不一致,或者其他信息存在对事实的重大错报,将会影响财务报表使用者对已审计财务报表的信赖程度。所以,注册会计师对其他信息应予以必要的关注。

无论是在出具审计报告前,还是在出具审计报告后,注册会计师都应当关注含有已审计财务报表的文件中的其他信息,以发现其他信息与已审计财务报表之间存在的重大不一致或其他信息的重大错报,提请被审计单位修改已审计财务报表或所披露的其他信息,甚至修改审计意见,以保证审计意见的合理性,保证所披露信息的真实、完整,最终达到降低审计风险、保证执业质量的目的。

制定本准则的目的在于规范注册会计师考虑含有已审计财务报

表的文件中的其他信息，正确区分被审计单位与注册会计师的相关责任，帮助注册会计师切实掌握对其他信息应关注什么、何时关注以及怎样关注。

二、对注册会计师阅读其他信息的总体要求

本准则第三条规定，注册会计师应当阅读其他信息，以识别其他信息与已审计财务报表存在的重大不一致。

注册会计师要考虑含有已审计财务报表的文件中的其他信息，必须获取其他信息，阅读其他信息，这是“考虑”的前提。而且，从本准则后面的条文要求不难发现，注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的考虑，主要着眼于“重大不一致”和“对事实的重大错报”这两个方面。注册会计师对“重大不一致”是通过阅读其他信息去寻找、发现的，而对于“对事实的重大错报”，则只不过是在阅读其他信息以发现重大不一致的过程中注意到的。所以，阅读其他信息的目的主要在于识别其他信息与已审计财务报表存在的重大不一致。

第二章 其他信息

本准则第二章（第四条至第九条），主要说明其他信息的含义，并就不同情形下注册会计师对于其他信息的问题予以规范，明确指出注册会计师通常没有专门责任确定其他信息是否得到适当陈述，但应当考虑其他信息，并尽早获取其他信息。

一、其他信息的含义

本准则第四条指出，其他信息是指根据法律法规的规定或惯例，

在被审计单位年度报告、招股说明书等文件中包含的除已审计财务报表和审计报告以外的其他财务信息和非财务信息。其他信息主要包括：（1）被审计单位管理层或治理层的经营报告；（2）财务数据摘要；（3）就业数据；（4）计划的资本性支出；（5）财务比率；（6）董事和高级管理人员的姓名；（7）择要列示的季度数据。

理解其他信息的含义，主要应把握以下几点。

（一）其他信息是根据法律法规的规定或惯例而披露的

在含有已审计财务报表的文件中包含其他信息，是法律法规的规定或惯例所要求的。

在这方面，上市公司最具代表性，并且相对于非上市公司而言，上市公司的信息披露制度较为严格、完善。从《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》、《股票发行与交易管理暂行条例》到信息披露的有关内容和格式准则，初步形成了我国上市公司信息披露的法律法规体系。

从现行法律法规的要求看，上市公司信息披露的基本框架由三个部分组成：一是入市披露，包括招股说明书和上市公告书披露的有关信息；二是定期报告，包括年度报告和中期报告；三是临时报告，包括重大事件公告和收购与合并公告等。

以《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书（2006年修订）》为例，就明确规定招股说明书摘要必须记载以下必要事项：（1）发行人声明；（2）重大事项提示；（3）本次发行概况；（4）发行人基本情况；（5）募集资金运用；（6）风险因素和其他重要事项；（7）本次发行各方当事人情况和发行时间安排；（8）备查文件。招股说明书中必须含有已审计的财务报表。换言之，招股

说明书就是一种含有已审计财务报表的文件。

按照上述要求，这份文件中还必须包括其他许多财务或非财务信息，这些信息就属于本准则所称的“含有已审计财务报表的文件中包含的其他信息”。显然，对其他信息的披露是按照法律法规的要求进行的。

（二）其他信息是相对于已审计财务报表而言的

已审计财务报表和审计报告本身就是信息，而且是极为重要的信息。如果说审计报告是注册会计师提供的信息，那么其他信息则是被审计单位提供的除已审计财务报表以外的信息，是相对于已审计财务报表而言的一个概念。

其他信息有的直接取自于已审计财务报表的相关数据或文字；有的是在已审计财务报表相关数据的基础上的再加工，是已审计财务报表相关数据的延伸；有的则与已审计财务报表的相关内容互为补充、相互印证。

（三）其他信息包括财务信息和非财务信息

以我国公开发行股票公司的信息披露文件为例，虽然财务信息是其主要内容，但出于信息使用者与证券市场管理等方面的需要，其中也包含了大量非财务信息。

本准则所列举的其他信息的几项主要内容中，既有财务信息，也有非财务信息。其中财务数据摘要、计划的资本性支出、财务比率和择要列示的季度数据等通常属于财务信息；管理层或治理层的经营报告中的部分内容属于财务信息，部分内容则属于非财务信息；而就业数据以及董事和高级管理人员的姓名则基本上属于非财务信息。

二、注册会计师对于其他信息的信息

(一) 注册会计师没有专门责任确定其他信息是否得到适当陈述

本准则第九条规定，注册会计师应当按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见，但没有专门责任确定其他信息是否得到适当陈述。

审计的目标决定了注册会计师实施审计的责任在于对其发表的审计意见负责。因此，注册会计师审计工作的重心应当紧紧围绕被审计单位的财务报表。对含有已审计财务报表的文件中的其他信息予以关注，其根本的目的也是为了降低审计风险，不损害已审计财务报表的可信赖程度。所以说，注册会计师并没有专门责任确定其他信息是否得到适当陈述。

(二) 对财务报表出具审计报告时对其他信息的考虑

本准则第五条规定，无论是否有法定或约定的义务对其他信息出具鉴证报告，注册会计师在对财务报表出具审计报告时都应当考虑其他信息，以防止其他信息与已审计财务报表之间存在的 inconsistency 可能导致已审计财务报表的可信赖程度受到损害。

尽管注册会计师并没有专门责任对其他信息披露的适当性发表意见，但由于发现其他信息与财务报表的不一致可能为财务报表审计提供新的线索，便于注册会计师实施追加审计程序；或由于其他信息与财务报表的不一致可能导致财务报表使用者对财务报表产生怀疑，进而影响已审计财务报表的可信赖程度，因此，无论是否有法定或约定的义务对其他信息出具鉴证报告，注册会计师在对财务报表出具审计报告时都应当考虑其他信息。

(三) 有法定或约定的义务对某些其他信息实施特别程序的情形

本准则第六条规定，如果有法定或约定的义务对某些其他信息实施特别的程序，当这些其他信息存在遗漏或缺陷时，注册会计师应当考虑是否在审计报告中提及该事项。

法定义务是指法律法规对注册会计师审计提出的要求，约定义务是指审计委托人与注册会计师在审计业务约定书中明确的事项。如果法律法规或者审计业务约定书明确要求对被审计单位某些其他信息实施特别的程序，那么当被审计单位对这些其他信息的披露存在遗漏、隐瞒或其他缺陷时，注册会计师应当根据这些其他信息的性质、重要程度和金额的大小来考虑是否需要在审计报告中提及该事项，以及如何在审计报告中进行表述。

(四) 有法定或约定的义务对其他信息出具专项鉴证报告的情形

本准则第七条规定，如果有法定或约定的义务对其他信息出具专项鉴证报告，注册会计师的责任取决于业务的性质、法律法规和相关执业准则的规定。

虽然财务报表审计的目标在于注册会计师按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见，但是可能存在法律法规要求注册会计师对其他信息出具专项鉴证报告的情形。此外，委托人也可能委托注册会计师对其他信息出具专项鉴证报告。在这些情况下，注册会计师可以将其作为财务报表审计以外的专项鉴证业务，在考虑自身能力和风险的前提下，与委托人另行签订业务约定书，严格按照相关鉴证业务准则的要求执行业务，并按规定承担相应的法律责任。

(五) 获取其他信息的时间

本准则第八条规定，注册会计师应当提请被审计单位作出适当安排，以便在审计报告日前获取其他信息。如果在审计报告日前无法获

取所有其他信息，注册会计师应当按照本准则第十八条至第二十二条的规定办理。

1. 被审计单位负有提供其他信息的责任。其他信息是被审计单位披露的，信息的披露责任在被审计单位，信息披露的主动权也掌握在被审计单位手中。假如被审计单位不主动、及时地把相关其他信息传递给注册会计师，很可能使后者掌握的信息滞后，甚至无法获取相关其他信息。因此，被审计单位有责任将其他信息及早提供给注册会计师。

2. 注册会计师应当尽早获取其他信息。审计报告是注册会计师根据审计准则的规定，在实施审计工作的基础上对被审计单位财务报表发表审计意见的书面文件。审计报告的出具，意味着注册会计师对该审计报告所承担责任的开始。因此，尽管被审计单位应及时提供其他信息，但这并不意味着注册会计师对其他信息的获取和阅读是被动等待的，相反，注册会计师负有提请义务。也正因为如此，本准则要求注册会计师应当就此事提前与被审计单位沟通，提请被审计单位作出适当安排，在尽可能早的时间内把与已审计财务报表一同披露的其他信息提供给注册会计师，以便注册会计师能够在审计报告日之前获取并阅读其他信息。只有尽早获取其他信息，并保证及时、全面地阅读，才能争取审计工作的主动，做到未雨绸缪。

如果能够在审计报告日之前获取其他信息，注册会计师就可以按照本准则的规定对其他信息进行考虑，并在必要时对审计报告作相应的调整或采取其他措施。

如果不能在审计报告日之前获取其他信息，注册会计师应当按照本准则第五章“审计报告日后获取的其他信息”的规定办理。

第三章 重大不一致

本准则第三章（第十条至第十三条），主要说明重大不一致的含义，并规范了当其他信息与已审计财务报表存在重大不一致时，注册会计师针对不同情况应当相应实施的审计程序。

一、重大不一致的含义

本准则第十条指出，重大不一致是指其他信息与已审计财务报表中的信息相矛盾。重大不一致可能会导致注册会计师对根据以前获取的审计证据得出的审计结论产生怀疑，甚至对形成审计意见的基础产生怀疑。

准确理解重大不一致的含义，需要注意以下两点。

（一）关于重大不一致中的“重大”

单就不一致而言，其他信息有时难免会出现与已审计财务报表不一致的情况。举一个较为特殊的例子。如果被审计单位年末固定资产原值在已审计财务报表中列示为 5 222 400 元，而在某个以万元为货币计量单位的其他信息中被表述为 522 万元，从严格意义上讲，这也是一种不一致。但本准则所强调的并非诸如此类的不一致，而是重大的不一致。

这里的“重大”，应当根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》来加以理解。一项不一致是否重大，取决于特定环境下对不一致涉及的金额和性质的判断。如果一项不一致单独或连同其他不一致可能影响财务报表使用者的判断或决策，则该项不一致就是重大的。很多情况下，并不存在一个一成不变的量化指标来衡量某项不一致是否属于重大的不一致，因此需要注册会计师遵循审计重要性原

则，根据具体情况和审计经验加以判断。

（二）关于重大不一致中的“不一致”

注册会计师在审计中常见的不一致事项主要可分为以下三类：

（1）其他信息中的数据和文字表述与已审计财务报表相关信息不一致；（2）其他信息中的项目与已审计财务报表相关项目的编制基础不一致；（3）其他信息中对数据影响的解释与已审计财务报表相关数据不一致。

中国证监会《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告（2005年修订）》要求上市公司年度报告正文披露重要提示及目录，公司基本情况简介，会计数据和业务数据摘要，股本变动及股东情况，董事、监事、高级管理人员和员工情况，公司治理结构，股东大会情况简介，董事会报告，监事会报告，重要事项，财务报告，备查文件目录等12类信息。除财务报告（含审计报告、已审计财务报表和财务报表附注）以外，其余均为与已审计财务报表一同披露的其他信息。下面我们就以上述上市公司年度报告正文规定披露信息中的“会计数据和业务数据摘要”为例，对这三类不一致事项分别进行解释。

1. 其他信息中的数据和文字表述与已审计财务报表相关信息不一致。年度报告应披露的“会计数据和业务数据摘要”要求列示公司本年度实现的利润总额、净利润、扣除非经常性损益后的净利润、主营业务利润、其他业务利润、营业利润、投资收益、补贴收入、营业外收支净额、经营活动产生的现金流量净额、现金及现金等价物净增减额等项目数据资料。这些数据资料在已审计财务报表或财务报表附注中同样已予以反映，如果同一项目在两者间所列示的金额不一样，

就形成了第一类不一致事项。

2. 其他信息中的项目与已审计财务报表相关项目的编制基础不一致。上述项目数据资料在已审计财务报表中通常按权责发生制反映，假如在年度报告的其他部分内容中公司改按收付实现制反映，且又未予以明确说明，就形成了第二类不一致事项。

3. 其他信息中对数据影响的解释与已审计财务报表相关数据不一致。年度报告应披露的“会计数据和业务数据摘要”要求既发行人民币普通股(A股)又发行境内上市外资股(B股)的公司,应披露按不同会计准则、制度计算的净利润并说明其差异。假如公司对构成该差异的原因分析与财务报表相关数据不符,就形成了第三类不一致事项。

二、发现重大不一致时的措施

(一) 确定已审计财务报表或其他信息是否需要修改

本准则第十一条规定,如果在阅读其他信息时发现重大不一致,注册会计师应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要修改。

作为进行比较的两个方面,如果其他信息与已审计财务报表之间确实存在重大不一致,则通常而言不是已审计财务报表需要修改,就是其他信息需要修改,或者两者都需要修改。由于已审计财务报表和其他信息均系被审计单位的信息,并由被审计单位负责对外披露,因此,注册会计师应当提请被审计单位修改财务报表或其他信息。

(二) 需要修改已审计财务报表而被审计单位拒绝修改时的措施

本准则第十二条规定,如果需要修改已审计财务报表而被审计单位拒绝修改,注册会计师应当根据具体情况出具保留意见或否定意见的审计报告。

这一点是对上述“确定已审计财务报表或其他信息是否需要修改”要求的延续。财务报表审计的目标是对财务报表发表意见，如果需要修改已审计财务报表而被审计单位拒绝修改，并且该事项的存在使注册会计师发表无保留意见的条件不再具备，那么根据《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》的规定，如果该事项对财务报表的反映虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告，注册会计师应当出具保留意见的审计报告，将这些对审计意见有较大影响的事项在审计报告中明确提出，并说明其理由，指出该事项对被审计单位财务报表的反映可能产生的影响。

如果需要修改已审计财务报表而管理层拒绝修改，并且该事项对财务报表反映的影响程度超出一定范围，以致财务报表不符合会计准则和相关会计制度的规定，不能在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师就不能发表保留意见，而只能发表否定意见。这种情况通常包括：（1）选用的会计政策、作出的会计估计严重违反了会计准则和相关会计制度的规定，管理层拒绝进行调整或披露；（2）财务报表严重歪曲了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，管理层拒绝进行调整或披露。

（三）需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改时的措施

本准则第十三条规定，如果需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改，注册会计师应当考虑在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致，或采取其他措施。其他措施取决于具体情况、不一致的性质和重要程度，包括不出具审计报告或解除业务约定；必要时，注册会计师应当征询法律意见。

这一点同样是对上述“确定已审计财务报表或其他信息是否需要

修改”要求的延续，它规范的是在需要修改其他信息而管理层拒绝修改的情况下，注册会计师应当采取的措施。这种情形属于《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》第八条所讲的“其他审计准则规定的增加强调事项段的情形”，因此，注册会计师应当考虑发表带强调事项段的无保留意见，在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的说明，或者采取其他适当措施。

1. 在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致。当对其他信息与已审计财务报表之间确实存在重大不一致的原因进行分析，确定需要修改的是其他信息而非已审计财务报表时，如果管理层予以拒绝，注册会计师当然不能因此而对已审计财务报表发表保留意见或否定意见。但由于这种重大不一致可能使财务报表使用者对已审计财务报表的可信赖程度产生怀疑，注册会计师可以考虑发表带强调事项段的无保留意见，即在审计报告意见段之后增加强调事项段，对其他信息与已审计财务报表存在重大不一致的事项作出说明。

2. 采取其他措施。注册会计师可以根据具体情况、不一致事项的性质和重要程度，选择不出具审计报告或解除业务约定等有效措施。这类措施一般适用于其他信息中存在的未修改的不一致事项十分重大，注册会计师出具审计报告或继续执行业务可能会面临巨大风险的情形。

注册会计师并非全才，经济业务又日趋复杂、多变。当其他信息需作修改但被审计单位予以拒绝时，在某些情况下，注册会计师甚至会因无法正确判断不一致事项的性质及重要性，而不能正确判断发表带强调事项段的无保留意见是否足以说明和解决问题。此时，基于谨慎考虑，注册会计师应当征询律师等法律专家的意见。当然，选择采

取拒绝出具审计报告或解除业务约定等措施之前，注册会计师应当考虑审计业务约定书规定的自身所应承担的义务和责任，也正因为如此，很多时候需要事先寻求法律咨询。

第四章 对事实的重大错报

本准则第四章（第十四条至第十七条），主要说明对事实的重大错报的含义，并规范了当对事实的重大错报可能存在和确实存在时，注册会计师应当相应实施的审计程序。

一、对事实的重大错报的含义

本准则第十四条指出，在阅读其他信息以发现重大不一致时，注册会计师可能会注意到明显的对事实的重大错报。对事实的重大错报是指在其他信息中，对与已审计财务报表所反映事项不相关的重要信息作出了不正确的表述或列报。

准确理解对事实的重大错报的含义，需要注意以下两点。

（一）可能会注意到明显的对事实的重大错报的情形

按照本准则的规定，注册会计师对重大不一致是通过阅读其他信息去寻找、发现的，而对于对事实的重大错报，则只不过是在为发现重大不一致而阅读其他信息的过程中可能注意到的。因此，就注册会计师对重大不一致和对事实的重大错报的关注责任而言，本准则的要求程度是有明显区别的。对于后者，本准则只要求注册会计师注意明显的对事实的重大错报。

（二）对事实的重大错报的含义

关于对事实的重大错报的含义，应注意把握两个基本特征：一是其他信息所反映的事项与财务报表所反映的事项不相关；二是被审计

单位对其他信息作出了不正确的披露。其他信息所反映的事项与财务报表所反映的事项可能相关，也可能不相关。如果相关，注册会计师应当关注两者是否相互矛盾，这部分内容在本准则第三章“重大不一致”中予以规范；如果不相关，注册会计师则应当注意其他信息所反映的事项是否存在对事实的重大错报。

二、注意到其他信息可能含有对事实的重大错报时的措施

（一）注意到其他信息可能含有对事实的重大错报时的措施

本准则第十五条规定，如果注意到其他信息可能含有对事实的重大错报，注册会计师应当与管理层讨论该事项。

之所以首先要与管理层就可能存在着对事实的重大错报事宜进行讨论，是因为其他信息是由管理层负责披露的，管理层对其他信息的内容的了解与认识通常应当比较全面、深入。就此事与管理层进行讨论，有助于注册会计师分析、判断其他信息是否确实存在着对事实的重大错报。归根结底，讨论的目的是解除注册会计师对其他信息中可能存在着对事实的重大错报的疑虑。

（二）仍然认为其他信息可能含有明显的对事实的重大错报时的措施

本准则第十六条规定，如果仍然认为其他信息可能含有明显的对事实的重大错报，注册会计师应当提请管理层征询法律顾问等第三方的意见，并考虑收到的咨询意见。

在与管理层讨论后，如果仍然未能消除注册会计师对其他信息中可能存在着对事实的重大错报这一事项的疑虑，也就是说，仍然认为其他信息中可能含有明显的对事实的重大错报，注册会计师应当提请管理层向律师等有能力和资格的专业人士进行咨询，以确定其他信息

中是否确实存在着对事实的重大错报及其影响程度。

当然，在利用律师等专业人士提供的咨询意见时，注册会计师应当对其咨询依据以及所采用方法的适当性和合理性进行必要的研究和评价，因为这将直接影响到咨询结果的适当性和合理性，进而影响到注册会计师的相关判断。

三、确定其他信息存在对事实的重大错报时的措施

本准则第十七条规定，如果注册会计师确定其他信息中存在对事实的重大错报而管理层拒绝更正，注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。进一步措施包括向治理层书面说明注册会计师对其他信息的关注，以及征询法律意见。

从对本章三部分内容的阐述中不难发现，这三部分内容之间存在着紧密的联系和递进关系。随着“其他信息存在对事实的重大错报”这一怀疑的不断加重和逐步得到确定，注册会计师采取的措施相应地也在不断加强。

（一）提请修改存在对事实的重大错报的其他信息

如果认定对事实的重大错报确实存在，注册会计师首先应当提请被审计单位予以修改。假如被审计单位因而修改了其他信息并消除了对事实的重大错报，注册会计师就不需要再采取以下的进一步措施。

（二）向治理层书面说明注册会计师的关注

如果认定对事实的重大错报确实存在，而被审计单位却拒绝修改，由于该错报与已审计财务报表无关，注册会计师不能因此对并未发现有重大错报的已审计财务报表发表保留意见或否定意见，而只能将该事项以书面形式告知被审计单位。并且，由于管理层已拒绝修改，因此，该书面报告只能递交给被审计单位治理层。这既是注册会计师

为提请被审计单位修改含有对事实的重大错报的其他信息所做的再次努力，又是注册会计师恪尽职守的体现。

（三）征询法律意见

当然，基于谨慎考虑，注册会计师通常应当同时征询法律意见，了解该项对事实的重大错报的存在是否会使注册会计师陷入法律诉讼事件，是否需要采取拒绝出具审计报告或解除业务约定等措施。

第五章 审计报告日后获取的其他信息

本准则第五章（第十八条至第二十二条），主要从时间的角度对注册会计师获取其他信息提出要求，并且对当注册会计师在阅读审计报告日后获取的其他信息，发现重大不一致或注意到明显的对事实的重大错报时应当采取的措施予以规范。

一、尽早阅读所有其他信息

本准则第十八条规定，当在审计报告日前无法获取所有其他信息时，注册会计师应当在审计报告日后尽早阅读其他信息以识别重大不一致。

这是对注册会计师在执行财务报表审计业务时应于何时获取和关注其他信息问题所提出的及时性要求，与本准则第八条之间存在紧密联系，并且是对本准则第八条规定的延续和细化。

在审计报告日前获取所有其他信息，对注册会计师而言固然最为理想和主动，有利于保证审计工作质量、维护专业信誉。但由于其他信息的准备未必与财务报表审计工作同步进行、同时完成，加之受其他主客观因素的影响，注册会计师有时未必能在审计报告日获取全部其他信息。为此，本准则要求，如果在审计报告日前无法获取全部其

他信息，注册会计师应当在审计报告日后尽早阅读其他信息以识别重大不一致。

二、发现重大不一致或注意到对事实的重大错报时的措施

（一）确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息

本准则第十九条规定，如果在阅读其他信息时发现重大不一致或注意到明显的对事实的重大错报，注册会计师应当确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息。

如前所述，如果注册会计师在阅读其他信息时发现重大不一致，则通常而言不是需要修改已审计财务报表，就是需要修改其他信息，或者甚至两者都需作修改；如果注意到明显的对事实的重大错报，则必定是其他信息而非已审计财务报表需作修改。这一点必须首先确定，以便针对不同情形采取相应的措施。

（二）需要修改已审计财务报表时的措施

本准则第二十条规定，当需要修改已审计财务报表时，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定办理。

本准则的这一规定是对上述“应当确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息”要求的延续。注册会计师阅读审计报告日后获取的其他信息，如果注意到存在重大不一致，并且确定需要修改已审计财务报表时，由于这一事实是在审计报告日后发现的，因此，注册会计师当然应当执行《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的有关规定。

具体而言，对以下两个不同的时间段发现的事实，注册会计师应采取不同的措施：

1. 审计报告日后至财务报表报出日前发现的事实。

(1) 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。并且，新的审计报告日期不应早于被审计单位董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。

(2) 如果管理层拒绝修改财务报表，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。

(3) 如果管理层拒绝修改财务报表，并且审计报告已提交给被审计单位，注册会计师应当通知被审计单位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。注册会计师采取的措施取决于其自身的权利、义务以及征询的法律意见。

2. 财务报表报出后发现的事实。

(1) 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，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，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。并且，新的审计报告日期不应早于被审计单位董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。

(2) 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继续信赖该审计报告，并将拟采取的措施通知被审计单位治理层。注册会计师采取的措施取决于其自身的权利、义务以及征询的法律意见。

(3) 如果临近公布下一期财务报表，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。

(三) 需要修改其他信息时的措施

1. 被审计单位同意修改时的措施。本准则第二十一条规定，当需要修改其他信息且被审计单位同意修改时，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序。审计程序可能包括复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表、审计报告及其他信息的人士了解所作的修改。

本准则的这一规定也是对上述“应当确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息”要求的延续。注册会计师阅读审计报告日后获取的其他信息，确定需要修改其他信息并且被审计单位同意修改时，由于已审计财务报表无需修改，即发现的事实与注册会计师所审计的具体对象无直接关系，因此，注册会计师一般只需实施复核程序，复核被审计单位是否确已修改了其他信息，所采取的纠正措施是否足以保证财务报表使用人等原其他信息的获得者能够及时、全面地了解修改情况。

2. 管理层拒绝修改时的措施。本准则第二十二条规定，当需要修改其他信息而管理层拒绝修改时，注册会计师应当考虑采取适当的进

一步措施。进一步措施包括向治理层书面说明注册会计师对其他信息的关注，以及征询法律意见。

本准则的这一规定同样是对上述“应当确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息”要求的延续。本准则第四章第十七条规定，如果注册会计师确定其他信息中存在对事实的重大错报而管理层拒绝更正，注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。当审计报告日后出现这一情况时，注册会计师应当采取的措施或者实施的审计程序，与本准则的上述规定并无二致，因此不再赘述。

综上所述，我们可以把本准则要求注册会计师对审计报告日后获取的其他信息应采取的措施，列示如图 1521-1。

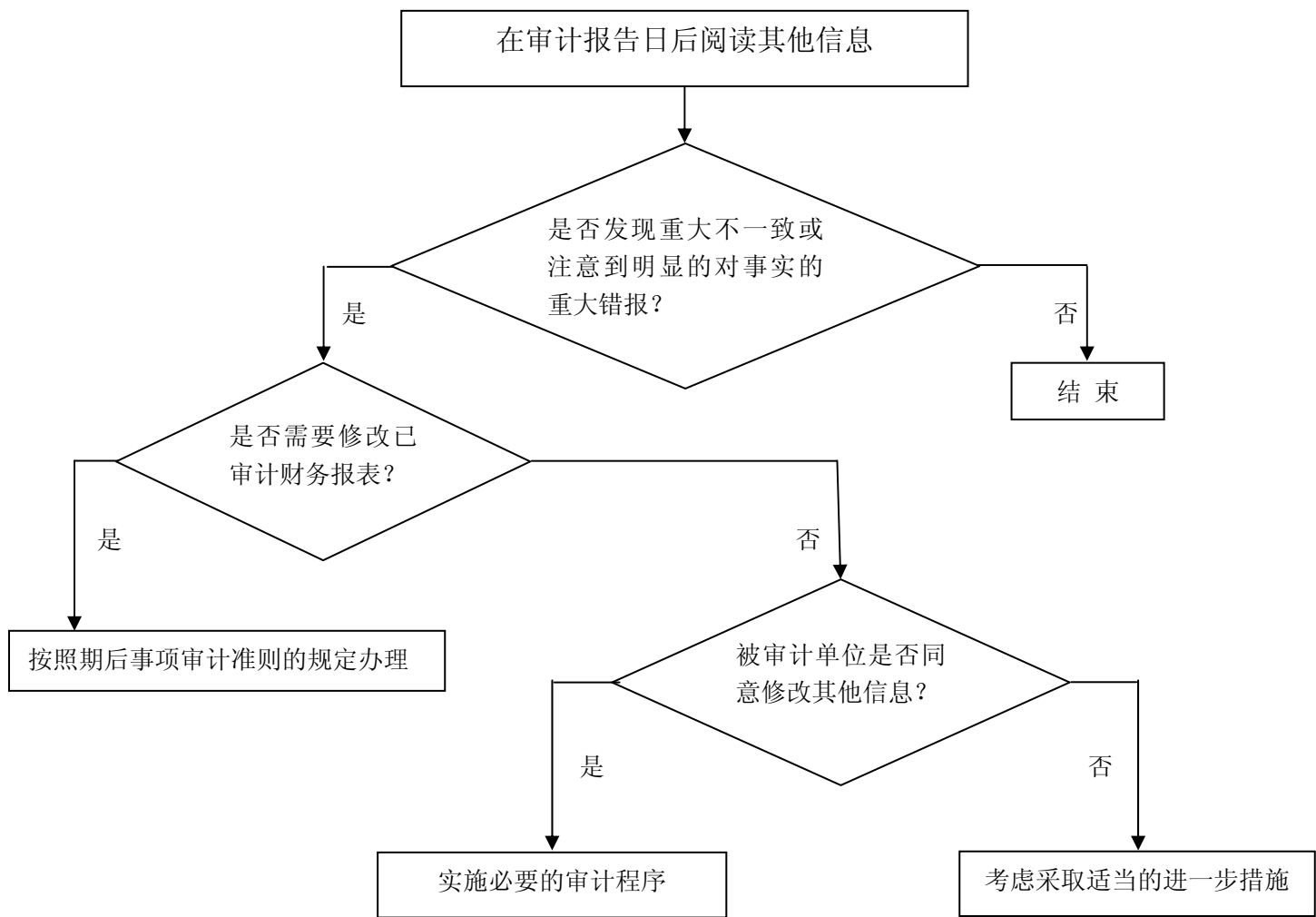


图 1521-1 针对审计报告日后获取的其他信息采取的措施