

附件 3:

中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号 ——重大非常规交易

(征求意见稿)

问题清单:

- 一、什么是重大非常规交易?
- 二、如何识别重大非常规交易并评估与其相关的重大错报风险?
- 三、如何应对与重大非常规交易相关的重大错报风险?
- 四、在项目质量控制复核过程中,对重大非常规交易有何考虑?
- 五、在对财务报表形成审计意见时,对重大非常规交易有何考虑?
- 六、如何与治理层沟通重大非常规交易?
- 七、审计工作记录方面对重大非常规交易有何考虑?

重大非常规交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易，为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息做出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。中国注册会计师审计准则要求注册会计师在识别、评估和应对财务报表重大错报风险时，对重大非常规交易给予特别关注。本问题解答旨在提醒注册会计师切实履行与重大非常规交易相关的责任，并帮助注册会计师在财务报表审计工作中恰当识别、评估和应对由此产生的重大错报风险。

一、什么是重大非常规交易？

答：重大非常规交易是注册会计师在审计工作中发现的被审计单位超出正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息，认为显得异常的重大交易。重大非常规交易的例子可能包括：

- (1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；
- (2) 与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；
- (3) 对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；
- (4) 具有异常大额折扣或退货的销售业务；
- (5) 循环交易，如售后回购交易；
- (6) 在合同期限界满之前变更条款的交易；
- (7) 采用特殊交易模式或创新交易模式；
- (8) 交易标的对交易对手而言不具有合理用途；
- (9) 交易价格明显偏离正常市场价格。

二、如何识别重大非常规交易并评估与其相关的重大错报风险？

答：实施风险评估程序了解被审计单位及其环境，为注册会计师识别重大非常规交易提供了重要基础。为此，注册会计师需要了解与被审计单位业务性质、组织结构和经营特征相关的事项。这些事项包括被审计单位的业务类型、产品和服务的种类以及关联方等。注册会计师还需要考虑影响被审计单位所属行业的相关事项，例如行业会计惯例、竞争环境以及财务趋势和比率等。在实施下列审计程序时，注册会计师应当特别关注重大非常规交易的存在。

（一）询问

根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，注册会计师应当询问被审计单位的管理层和其他人员，以确定其是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实和舞弊嫌疑或舞弊指控。询问对象应当包括参与生成、处理或记录复杂或非常规交易的被审计单位雇员及指导和监督他们的上级。

（二）实施分析程序

实施分析程序可能有助于注册会计师识别未注意到的被审计单位的情况，并可能有助于评估重大错报风险。注册会计师在计划审计工作阶段实施分析程序时，需要将识别重大非常规交易作为实施分析程序的目的之一。

（三）考虑舞弊风险因素

注册会计师考虑获取的被审计单位及其环境信息（包括重大非常规交易），是否表明存在一个或多个舞弊风险因素。与重大非常规交易有关的舞弊风险因素的例子包括：

- （1）从事超出正常经营过程的重大关联方交易；

(2) 与未经审计或由其他会计师事务所审计的关联企业进行超出正常经营过程的重大交易；

(3) 重大、异常或高度复杂的交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易。

上述交易为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。

(四) 了解与会计分录相关的控制

注册会计师应当了解与会计分录相关的控制，这些分录包括用以记录非经常性的、异常的交易或调整的非标准会计分录。

(五) 测试日常会计核算过程中作出的会计分录

注册会计师应当测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。为此，注册会计师应当：

(1) 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；

(2) 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；

(3) 考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》指出，重大非常规交易很可能导致特别风险。《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》规定，注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

与重大非常规交易相关的风险通常很少受到日常控制的约束。根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，如果认为存在特别风险，

注册会计师应当了解被审计单位与该风险相关的控制。根据《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的规定，注册会计师应当询问被审计单位的管理层和其他人员并实施其他认为必要的风险评估程序，以了解被审计单位针对下列方面建立的内部控制：

(1) 授权和批准重大关联方交易和安排；

(2) 授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险(包括由于重大非常规交易所导致的舞弊风险)的评估，贯穿整个审计工作。

三、如何应对与重大非常规交易相关的重大错报风险？

答：注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险设计和实施总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。鉴于舞弊的性质，注册会计师在收集和评价审计证据，应对与重大非常规交易相关的舞弊风险时，保持职业怀疑非常重要。

(一) 评价重大会计政策的选择和运用

作为对舞弊导致重大错报风险总体应对措施的一部分，注册会计师需要考虑管理层对会计政策(包括与重大非常规交易相关的会计政策)的选择和运用。注册会计师需要警惕会计处理原则和会计政策的选择和运用是否恰当。

(二) 检查会计分录和相关调整

注册会计师检查会计分录和相关调整，获取可能由于舞弊导致重大错报的审计证据时，需要考虑包含重大非常规交易的账户可能存在不恰当的会计分录或调整。

(三) 评价交易的商业理由

缺乏经济实质的非常规交易可能导致重大错报。《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师评价重大非常规交易的商业理由是否表明被审计单位从事重大非常规交易的目的是为了对财务信息做出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。下列情形可能表明重大非常规交易被用于构造虚假财务报告：

(1) 交易的形式显得过于复杂；

(2) 管理层更强调采用某种特定的会计处理的需要，而不是交易的经济实质；

(3) 交易涉及不纳入合并范围的关联方(包括特殊目的实体)，或未经治理层适当审核与批准；

(4) 交易涉及以往未能识别出的关联方，或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

注册会计师同样需要评价超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易的商业理由。对此，除考虑上述情形外，注册会计师可能需要考虑交易条款是否异常，交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由，交易的处理方式是否异常，以及管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论。

(四) 实施函证程序

评估的与重大非常规交易相关的重大错报风险越高，需要获取越有说服力的审计证据。除了检查被审计单位的文件记录外，注册会计师需要考虑向相关方函证交易合同的条款和金额。注册会计师需要了解相关交易的实质，以确定在询证函中包含哪些恰当信息。

(五) 在总体复核阶段实施分析程序

注册会计师需要评价在审计工作的总体复核阶段实施的分析程序，是否显示存在以前未能识别的由于重大非常规交易导致的重大错报风险。确定哪些特定趋势和关系可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险，需要运用职业判断。涉及期末收入和利润的异常关系尤其值得关注。这些趋势和关系可能包括：在报告期的最后几周内记录了不寻常的大额收入或异常交易，或收入与经营活动产生的现金流量趋势不一致。

四、在项目质量控制复核过程中，对重大非常规交易有何考虑？

答：项目质量控制复核人在实施项目质量控制复核时，需要与项目合伙人确认不存在尚未解决的重大事项（包括与重大非常规交易相关的事项）。项目质量控制复核人还需要：（1）评价项目组是否已就疑难问题和涉及意见分歧的事项进行适当咨询，复核相关咨询记录和结论；（2）评价项目组是否已识别出需与治理层、管理层和相关其他方沟通的事项，或已完成所需沟通。

五、在对财务报表形成审计意见时，对重大非常规交易有何考虑？

答：（一）评价财务报表的列报和披露

注册会计师在就财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制形成审计意见时，需要考虑以下事项：

- （1）选择和运用的会计政策是否是可接受的；
- （2）会计政策是否适合被审计单位的具体情况；
- （3）财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；
- （4）财务报表是否作出充分披露，使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递的信息的影响；

(5) 财务报表（包括相关附注）是否公允地反映相关交易和事项。

在评价财务报表是否实现公允反映时，注册会计师应当考虑财务报表（包括相关附注）是否公允地反映了相关交易和事项（包括重大非常规交易）的经济实质。

注册会计师按照适用的财务报告编制基础的规定评价被审计单位对关联方关系及其交易的披露，需要考虑被审计单位是否已对关联方关系及其交易进行了恰当汇总和列报，以使披露具有可理解性。当存在下列情形之一时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性：

(1) 关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；

(2) 未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

对导致特别风险的会计估计，注册会计师还应当评价在适用的财务报告编制基础下，财务报表对估计不确定性的披露的充分性。

如果财务报表（包括相关附注）遗漏了适用的财务报告编制基础要求披露的信息，注册会计师需要考虑其对审计报告的影响。注册会计师可能需要在审计报告中对财务报表的某些事项作出强调，提醒财务报表使用者予以关注。

(二) 阅读其他信息

含有已审计财务报表的文件中的其他信息可能涉及对重大非常规交易的讨论，注册会计师需要阅读并考虑这些信息及其列报是否与财务报表存在重大不一致。如果认为存在重大不一致，或认为有对事

实的重大错报，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1521号——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责任》的相关要求作出恰当处理。

六、如何与治理层沟通重大非常规交易？

答：注册会计师应当与治理层沟通对被审计单位会计实务（包括会计政策、会计估计和财务报表披露）重大方面的质量的想法。注册会计师需要确认治理层被告知关于重大非常规交易的会计处理方法。在适当的情况下，注册会计师应当向治理层解释为何某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务，并不一定最适合被审计单位的具体情况。沟通可能包括下列事项：

（1）在考虑是否有必要对提供信息的成本与可能给财务报表使用者带来的效益之间进行平衡后，会计政策对于被审计单位具体情况的适当性；

（2）与记录交易的期间相关的交易时间安排的影响；

（3）可能表明存在管理层偏向的迹象；

（4）在形成特别敏感的财务报表披露时涉及的问题和作出的相关判断；

（5）财务报表披露的总体中立性、一贯性和明晰性；

（6）财务报表中披露的特别风险、风险敞口和不确定性对财务报表的潜在影响；

（7）财务报表受非常规交易（包括该期间确认的不经常发生的金额）影响的程度，以及这些交易在财务报表中单独披露的程度；

（8）影响资产和负债账面价值的因素。

注册会计师还应当及时向治理层通报审计中发现的与治理层监

督财务报告过程的责任相关的重大事项。

如果识别出或怀疑存在舞弊，或者违反法律法规的行为，除与治理层沟通外，注册会计师应当确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告。

七、审计工作记录方面对重大非常规交易有何考虑？

答：注册会计师在工作底稿中记录发现的所有重大事项（包括重大非常规交易），针对重大非常规交易所采取的措施（包括获取的额外审计证据）以及形成审计结论的基础。在集团财务报表审计中，对于组成部分注册会计师就识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险形成的审计工作底稿，集团项目合伙人需要予以复核。