

附件 8:

中国注册会计师审计准则第 1603 号—— 对单一财务报表和财务报表的特定要素、 账户或项目审计时的特殊考虑

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目审计时的特殊考虑，制定本准则。

第二条 中国注册会计师审计准则第 1101 号至第 1521 号适用于财务报表审计，注册会计师对其他历史财务信息，包括单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目审计时，可以视具体情况参照这些准则的相关规定。

第三条 单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目可能按照通用目的或按照特殊目的框架编制。如果按照特殊目的框架编制，《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的框架编制的财务报表审计的特殊考虑》也适用于对单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目的审计。

第四条 本准则并不适用于组成部分注册会计师应集团项目组的要求，基于集团财务报表审计目的，对组成部分财务信息执行工作的结果出具报告的情况。

第五条 本准则并不超越其他审计准则的要求，也不涵盖与业务的具体情况相关的所有特殊考虑。

第二章 定 义

第六条 财务报表要素（或要素），是指财务报表的要素、账户或项目。

第七条 单一财务报表或财务报表特定要素，是指包括相关附注在内的单一财务报表或财务报表特定要素。相关附注通常包含重要会计政策概要以及与财务报表或要素相关的其他解释性信息。

第三章 注册会计师的目标

第八条 注册会计师的目标是，在运用审计准则执行单一财务报表和财务报表特定要素、账户或项目的审计时，恰当处理与下列方面相关的特殊考虑：

- （一）业务的承接；
- （二）业务的计划和执行；
- （三）对单一财务报表和财务报表特定要素、账户或项目形成审计意见并出具报告。

第四章 要 求

第一节 承接业务时的考虑

第九条 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和按照审计准则执行审计工作的要求》规定注册会计师应当遵守与审计工作相关的所有审计准则。在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，无论注册会计师是否同时接受委托审计整套财务报表，该要求仍然适用。如果没有同时接受委托审计整套财务报表，注册会计师应当确定按照审计准则对单一财务报表或财务报表特定要素进行审计是否可行。

第十条 《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》要求注册会计师确定管理层在编制财务报表时运用的财务报告框架的可接受性。

在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，上述要求应当包括对财务报告框架的运用是否会出现能够提供充分披露的列报的情况，以使预期使用者了解单一财务报表或特定要素所反映的信息，以及重大交易和事项对单一财务报表或特定要素反映信息的影响。

第十一条 《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》要求审计业务约定条款包括注册会计师拟出具报告的预期格式。

在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，注册会计师应当考虑审计意见的预期格式是否适合具体情况。

第二节 计划和执行审计工作时的考虑

第十二条 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计

师的总体目标和按照审计准则执行审计工作的要求》指出，审计准则是针对财务报表审计制定的。当注册会计师执行其他历史财务信息审计时，可以视具体情况参照有关审计准则的相关规定。

在计划和执行单一财务报表或财务报表特定要素的审计工作时，注册会计师应当根据业务的具体情况，遵守与审计工作相关的所有审计准则。

第三节 形成审计意见和出具报告时的考虑

第十三条 当对单一财务报表或财务报表特定要素形成审计意见和出具报告时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定，并根据业务具体情况参照执行。

第十四条 如果接受业务委托对单一财务报表或财务报表特定要素出具报告，并同时接受业务委托对整套财务报表进行审计，注册会计师应当针对每项业务分别发表审计意见。

第十五条 已审计的单一财务报表或财务报表特定要素可能连同已审计的整套财务报表一同公布。如果注册会计师认为对单一财务报表或财务报表特定要素的列报，与整套财务报表没有作出清楚地区分，注册会计师应当要求管理层纠正这种情况。

除遵守本准则第十七条和第十八条的规定外，注册会计师还应当将对单一财务报表或财务报表特定要素发表的审计意见与对整套财务报表发表的审计意见予以区分。

在对管理层的区分满意前，注册会计师不应对单一财务报表或财

务报表特定要素发表审计意见，并出具审计报告。

第十六条 如果对整套财务报表出具非无保留意见的审计报告，或出具包含强调事项段或其他事项段的审计报告，注册会计师应当确定对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告可能受到的影响。

如果认为必要，相应地，注册会计师应当对单一财务报表或财务报表特定要素出具非无保留意见的审计报告，或者出具包含强调事项段或其他事项段的审计报告。

第十七条 如果认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，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，注册会计师不应在同一审计报告中对构成整套财务报表组成部分的单一财务报表或财务报表特定要素发表无保留意见。这是因为，在同一审计报告中包含无保留意见，将会与对整套财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

第十八条 如果注册会计师认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，但又对该整套财务报表中的特定要素单独审计，只有在同时满足下列条件时，注册会计师才可认为对特定要素发表无保留意见是适当的：

- （一）法律法规并未禁止注册会计师对该要素发表无保留意见；
- （二）注册会计师对特定要素出具的无保留意见审计报告，并不与包含否定意见或无法表示意见的审计报告一同公布；
- （三）特定要素并不构成整套财务报表的主要部分。

第十九条 如果已对整套财务报表整体发表否定意见或无法表

示意见，注册会计师不应对整套财务报表中的单一财务报表发表无保留意见。

即使注册会计师对单一财务报表出具的审计报告并不与包含否定意见或无法表示意见的审计报告一同公布，注册会计师也不应对整套财务报表中的单一财务报表发表无保留意见。这是因为单一财务报表被视为构成整套财务报表整体的主要部分。

第五章 附 则

第二十条 本准则自 2011 年 1 月 1 日起实施。