

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 1421 号 ——利用专家的工作》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、专家的含义	1
二、利用专家工作的总体要求	1
第二章 确定是否需要利用专家的工作.....	2
一、利用专家工作的领域	2
二、确定是否需要利用专家工作时应考虑的因素	3
第三章 专家的专业胜任能力和客观性.....	4
一、评价专家的专业胜任能力	4
二、评价专家的客观性	5
三、对专家的胜任能力或客观性存在疑虑时的处理	7
第四章 专家的工作范围	8
一、了解专家工作范围的总体要求	8
二、获取专家工作范围的审计证据	8
三、考虑邀请专家参与项目组讨论	10
第五章 评价专家的工作	10
一、评价专家工作的总体要求	10
二、考虑专家使用的原始数据	10
三、考虑专家使用的假设、方法及其与以前期间的一致性	11
四、考虑专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果是否相符	11
第六章 在审计报告中提及专家的工作.....	12
一、出具无保留意见报告时的情况	12
二、出具非无保留意见报告时的情况	12

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》(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和适用范围、专家的含义以及利用专家工作的总体要求。

一、专家的含义

本准则第三条第一款指出,本准则所称专家,是指除会计、审计之外的某一特定领域中具有专门技能、知识和经验的个人或组织。

专家通常可以是工程师、律师、资产评估师、精算师、环境专家、地质专家、IT 专家以及税务专家,也可以是这些个人所从属的组织,如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。在这两种情况下,责任的主要承担者有所不同。以个人身份出现的专家,该专家即为主要责任人;以组织身份出现的专家,该组织为主要责任人,具体人员通常也要承担一定的责任。

本准则第三条第二款指出,专家可以是被审计单位或会计师事务所的员工,也可以是被审计单位或会计师事务所从外部聘请的个人或组织。

二、利用专家工作的总体要求

本准则第四条规定,在利用专家的工作时,注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以确信专家的工作可以满足审计的需要。

注册会计师应当实施以下程序,以获取专家工作能够满足审计需要的充分、适当的审计证据:(1)在确定是否利用专家工作时,考虑专家工作

涉及项目的性质、复杂程度和重大错报风险，是否可获取其他审计证据以支持审计结论，以及项目组成员是否具有相关的知识和经验；（2）在计划利用专家工作时，对专家的专业胜任能力和客观性进行评价，并考虑专家的工作范围是否可以满足审计的需要；（3）在将专家的工作结果作为审计证据时，评价专家工作的适当性。

第二章 确定是否需要利用专家的工作

本准则第二章（第五条至第六条），主要说明注册会计师利用专家工作的领域和确定是否需要利用专家工作时应当考虑的因素。

一、利用专家工作的领域

本准则第五条第一款规定，在了解被审计单位及其环境以及针对评估的风险实施进一步审计程序时，注册会计师可能需要会同被审计单位或独立获取专家的报告、意见、估价和说明等形式的审计证据。

注册会计师利用专家工作的领域主要包括：

1.对特定资产的估价。例如，对土地、建筑物、厂房、机器设备、特殊用途存货、高科技材料或设备、医药产品、复杂的金融工具、不可流通证券、艺术品、宝石等资产价值进行评估，可能需要利用资产评估师的工作。

2.对资产的数量和实物状况的测定。例如，地面上堆积的各种物质（如煤炭、木材）的数量和体积的测量，地下矿藏（如石油、煤、金矿）的储量、成分、等级的测定，厂房和设备剩余使用年限的确定等，通常需要工程师来协助完成。

3.需用特殊技术或方法的金额测算。例如，保险赔偿金额的计算、社会

保险金和退休养老金的计算等，可能涉及到利用精算师的工作。

4.未完成合同中已完成和未完成工作的计量。例如，计量工程的进度、合同的执行情况、计算机软件开发的进度等，可能涉及到利用工程师和 IT 专家的工作。

5.涉及法律法规和合同的法律意见。例如，关于合同、协议、章程的解释，对未决诉讼和法律纠纷进展情况和处理结果的分析，对合同或其他法律文书的潜在重要性的解释等，通常需要律师的帮助。

二、确定是否需要利用专家工作时应考虑的因素

本准则第六条规定，在确定是否需要利用专家的工作时，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）项目组成员对所涉及事项具有的知识和经验。如果项目组成员从未接触过所涉及的事项，通常需要考虑利用专家的工作。例如，对于土地和建筑物、艺术品和宝石的估价，矿石的存储量以及石油储藏量的测定等。如果项目组成员在某一专业领域是胜任的，或者通过以往的审计业务已经具备了审计所涉及事项的专业知识和实践经验，则不需要利用专家的工作。

（二）根据所涉及事项的性质、复杂程度和重要性确定的重大错报风险。通常，如果所涉及事项性质特殊、复杂程度高，且对财务报表的影响重大，那么所涉及事项存在重大错报风险的可能性通常也比较高。在这种情况下，注册会计师通常要从职业谨慎的角度出发，考虑利用专家的工作。

（三）预期获取的其他审计证据的数量和质量。如果预期可以获取的其他审计证据的数量较多且质量较高，能够解决注册会计师遇到的相关问题，注册会计师就可以考虑不利用专家，否则就需要利用专家的工作。而

且，其他审计证据还可以进一步印证专家工作的结果。

第三章 专家的专业胜任能力和客观性

本准则第三章（第七条至第九条），主要说明注册会计师如何评价专家的专业胜任能力和客观性，以及对专家的专业胜任能力或客观性存在疑虑时的处理。

一、评价专家的专业胜任能力

本准则第七条第一款规定，在计划利用专家的工作时，注册会计师应当评价专家的专业胜任能力，包括考虑：

1.专家是否具有相关职业团体授予的专业资格或执业许可证，或是相关职业团体的会员。对于专家的专业资格，注册会计师可以通过取得专家的资格证书或执业许可证加以证实。通常，通过向有权制定会员执业标准的职业团体证实更为适当。

2.在注册会计师寻求审计证据的领域中，专家的经验和声望。经验主要是指专家在其专业领域中执业时间的长短、接触客户的数量和以往的业绩；声望主要涉及专家在其专业领域的地位、身份、威望和口碑等。如果在专家的专业领域没有适当的职业团体，不存在适当职业团体授予的资格证书或执业许可证，那么注册会计师就更需要了解专家在特定领域的经验和声望。

注册会计师还可以向专家的同仁以及其他了解专家能力和工作表现的人员进行询问，以了解专家的胜任能力。如果是连续审计，在以前审计中与专家合作的经历是注册会计师需要考虑的最重要的因素。

需要注意的是，一些专业领域（如医学领域）还有进一步细致的专业

划分，在这种情况下，注册会计师需要确信专家在细化的专业领域中是合格的。

本准则第七条第二款指出，当利用会计师事务所内部专家的工作时，注册会计师可以依赖会计师事务所的招聘和培训系统确定专家的专业胜任能力，而不必就每一项审计业务对专家的工作进行评价。但注册会计师需要关注专家的知识更新程度，特别是对于变化非常快的专业领域，如信息技术领域。

二、评价专家的客观性

本准则第八条第一款规定，注册会计师应当评价专家的客观性。

客观性是一种精神状态，很难全面准确地加以评价，比较容易的办法是评价专家是否独立于被审计单位。当然，注册会计师还可以通过与专家共同工作，根据专家的工作过程和结果评价其客观性。在现实中，也可能会出现以下两种情况，一是专家完全独立于被审计单位但缺乏客观性；二是不独立于被审计单位却能保持客观性。尽管如此，在能够获得这样的证据以前，评价客观性的最好办法还是评价专家的独立性。

本准则第八条第二款指出，当存在下列情况时，专家客观性受到损害的风险将会增加::

（一）专家受雇于被审计单位

受雇于被审计单位的专家显然是缺乏独立性的，进而也可能损害其客观性。下列因素还会加重专家因为缺乏独立性而对其客观性的损害：

- （1）专家工作所涉及的事项对审计意见非常重要；
- （2）专家不独立于对所涉及事项负有责任的人员或部门；

- (3) 以往和当前的审计业务表明专家不独立于管理层，或者受到来自管理层的过大压力；
- (4) 专家不遵守职业道德标准；
- (5) 专家在经济上或其他方面（如提升的可能）受所涉及事项结果的影响。

在上述情况下，注册会计师应当考虑利用被审计单位外部的专家或采取其他措施。

应当指出的是，也有一些因素可能会缓解受雇于被审计单位的专家因缺乏独立性而对客观性的影响。在这些情况下，注册会计师可能并不需要考虑利用被审计单位外部的专家或采取其他措施：

- (1) 专家工作所涉及的事项对审计意见并不重要；
- (2) 在被审计单位内部，专家实际上具有很强的独立性，如直接向高级管理人员或审计委员会报告；
- (3) 专家所属的职业团体对独立性和客观性的要求很高，不符合职业标准的行为可能招致惩戒；
- (4) 对专家工作涉及的事项，专家具有法定的或职业的报告要求；
- (5) 专家工作涉及事项的结果与专家没有经济利益关系或其他关系（如专家的工资并不与其业绩直接相关）；
- (6) 以往和当前的审计经验表明专家独立于管理层。

(二) 专家在其他方面与被审计单位存在关联关系，如经济上依赖于被审计单位或投资于被审计单位。

在评价被审计单位外部专家的客观性时，注册会计师通常需要考虑专

家或其所在组织与被审计单位是否存在重大的经济利益关系或者其他关系。例如，在经济上依赖于被审计单位或投资于被审计单位；与被审计单位正在就一项重大合同进行招投标；正在向被审计单位提供与专家工作涉及事项相关的咨询业务；在对专家工作涉及事项相关部门提供服务的过程中获得了巨额收入或能够获得巨额收入；与专家工作涉及事项有关部门的主管人员有亲属关系；与被审计单位的高级管理人员有密切的私人关系等。

如果存在被审计单位对专家职责范围作出规定的书面文件，该书面文件中通常会有对专家和被审计单位之间关系的说明，注册会计师可以通过查阅该文件以评价专家的客观性。

三、对专家的胜任能力或客观性存在疑虑时的处理

本准则第九条规定，如果对专家的专业胜任能力或客观性存有疑虑，注册会计师应当与管理层交换意见，并考虑能否通过专家的工作获取充分、适当的审计证据。必要时，注册会计师应当考虑实施追加的审计程序，或利用其他专家获取审计证据。

在下列情况下，注册会计师应当考虑利用其他专家对专家的工作予以证实：

- (1) 专家工作所涉及的事项对审计意见特别重要；
- (2) 注册会计师需要其他专家的帮助以充分理解专家所提供的信息，特别是专业性非常强的信息，如业务标准的性质和相关性、运用的假设、评价标准遵循情况所执行的程序等；
- (3) 注册会计师认为被审计单位内部专家对所涉及事项的独立性较差；

(4) 在以往的审计业务中对专家的工作结果有重大不同意见或作过重大调整；

(5) 注册会计师不能从专家那里获得满意的原始资料和必要的解释；

(6) 注册会计师在审计业务中发现的情况使其对专家的结论产生疑虑，如果没有其他专家的帮助，将无法消除这种疑虑。

除考虑以上情况外，在是否利用其他专家工作时，注册会计师还应考虑本准则第六条的规定。

第四章 专家的工作范围

本准则第四章（第十条至第十一条），主要说明注册会计师如何获取充分、适当的审计证据，以确信专家的工作范围可以满足审计的需要。

一、了解专家工作范围的总体要求

本准则第十条第一款规定，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确信专家的工作范围可以满足审计的需要。这是对注册会计师了解专家工作范围的总体要求。

二、获取专家工作范围的审计证据

本准则第十条第二款规定，注册会计师可以通过查阅被审计单位对专家的职责范围作出规定的书面文件，以获取相关审计证据。该书面文件通常包括下列内容：

1. 专家工作的目标和范围。专家工作的目标是指利用专家做什么，如对特定资产进行估价、对资产数量和实物状况进行测定等。专家工作的范围是指围绕专家工作的目标在哪些方面及如何开展工作。

2. 对专家报告所涵盖的特定事项的概述，即注册会计师希望专家在所提

交的报告中涵盖的具体内容。

3.专家工作的预定用途，包括可能向第三方告知专家的身份和参与程度。专家工作的预定用途主要是指利用专家工作结果作为审计证据，以支持注册会计师发表的审计意见。

4.专家接触适当记录和文件的范围。通过查阅专家接触适当记录和文件的范围，注册会计师能够判断专家工作范围是否受到限制。

5.专家与被审计单位之间存在关系的说明。明确专家与被审计单位之间存在的关系，有助于注册会计师评价专家独立性受到损害的风险，进一步评价专家工作的客观性。

6.对信息保密的要求，即专家对在执业过程中知悉的被审计单位的信息保密。

7.专家拟使用的假设和方法，及其与以前期间的一致性。假设是专家工作的基本前提，可能是被普遍接受的，也可能是针对特定情况而建立的。例如，在养老金计划中，专家可能需要假定死亡率、未来利率等数据。方法是专家用来完成工作目标的过程和技术，可能包括测试原始数据，评价数据的相关性，选用适当的公式，计算和得出结论等。被审计单位、注册会计师和专家就专家拟使用的假设和方法及其与以前期间的一致性进行沟通，有助于注册会计师了解和监督专家的工作，并为评价专家工作结果的适当性奠定基础。

本准则第十条第三款规定，如果书面文件中未明确说明上述内容，注册会计师应当直接与专家沟通，以获取相关审计证据。

三、考虑邀请专家参与项目组讨论

为了加深专家和注册会计师对双方各自工作的了解，本准则第十一条规定，注册会计师应当考虑在项目组讨论被审计单位财务报表存在重大错报的可能性时，是否邀请专家参与讨论。

第五章 评价专家的工作

本准则第五章（第十二条至第十五条），主要说明如何评价专家工作的适当性，以及在评价适当性时考虑的因素和应当实施的审计程序。

一、评价专家工作的总体要求

本准则第十二条规定，在将专家工作结果作为审计证据时，注册会计师应当评价专家工作的适当性，包括评价专家工作结果是否在财务报表中得到适当的反映或支持相关认定，以及考虑下列因素：（1）专家使用的原始数据；（2）专家使用的假设和方法，及其与以前期间的一致性；（3）专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果是否相符。

本准则第十三条至第十五条对注册会计师如何实施审计程序以考虑这三个因素分别作了说明。

二、考虑专家使用的原始数据

专家在工作过程中需要用到大量的原始数据，原始数据是否适合所涉及项目的具体情况直接关系到专家工作结果的适当性。部分原始数据是从被审计单位内部获得的，部分数据来源于外部。注册会计师应当实施相应的审计程序以合理确信专家使用的原始数据是适当的。

本准则第十三条规定，在考虑专家使用的原始数据是否适合具体情况时，注册会计师应当考虑实施下列审计程序：

- (1) 询问专家为确信原始数据是否相关和可靠而实施的程序；
- (2) 复核或测试专家使用的原始数据。

三、考虑专家使用的假设、方法及其与以前期间的一致性

本准则第十四条第一款规定，专家应当对其选择的假设和方法的适当性、合理性及其运用负责。

专家作为在某专业领域具有一定专业资格的人士，应当遵守其专业领域的职业道德，尽职尽责地完成审计项目中所涉及的事项，并对其工作结果负责，包括对其选择的假设和方法的适当性、合理性及其运用负责。

本准则第十四条第二款规定，注册会计师不具备与专家同等的专业技能，对专家选择的假设和方法提出异议存在一定的困难。但是，注册会计师应当了解专家选择的假设和方法，并根据对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果，考虑专家选择的假设和方法是否适当和合理。此外，还要考虑专家选择的假设和方法与以前期间采用的假设和方法是否一致。

如果存在被审计单位对专家职责范围作出规定的书面文件，该书面文件中通常会对专家拟使用的假设和方法做出说明，注册会计师可以核对专家实际使用的假设和方法与书面说明是否一致。

四、考虑专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果是否相符

注册会计师应当考虑专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序得出结果是否相符。如果两者相符，表明专家发现

的问题和得出的结论可能是合理的，从而进一步印证专家工作结果的充分性和适当性；如果两者不符，注册会计师应当考虑采取其他措施。本准则第十五条规定，如果专家工作结果未能提供充分、适当的审计证据，或专家工作结果与其他审计证据不一致，注册会计师应当考虑采取下列措施：

- (1) 与被审计单位和专家讨论。注册会计师需要与被审计单位和专家共同商讨，查找原因，并积极寻求解决办法。
- (2) 实施追加的审计程序，包括聘请其他专家对专家的工作予以证实。
- (3) 出具非无保留意见的审计报告。如果无法通过实施追加审计程序获取充分、适当的审计证据，或者被审计单位拒绝另外聘请专家，注册会计师应当出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第六章 在审计报告中提及专家的工作

本准则第六章（第十六条至第十七条），主要说明需要在审计报告中提及专家工作的情形。

一、出具无保留意见报告时的情况

本准则第十六条规定，当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师不应在审计报告中提及专家的工作，以免被误认为发表的是保留意见或者试图把责任分摊给专家。

二、出具非无保留意见报告时的情况

本准则第十七条规定，如果专家工作结果致使注册会计师出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当考虑在审计报告中提及或描述专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等。在这种情况下，注册会计师

应当征得专家的同意。如果专家不同意而注册会计师认为有必要提及，注册会计师应当征询法律意见。

某些情况下，在审计报告中提及专家的工作对于解释出具非无保留意见审计报告的原因可能是必要的。例如，注册会计师聘请的精算师对财务报表中的养老金负债金额存在异议，但被审计单位不同意进行调整。如果认为错报金额重要，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告，并考虑在审计报告中提及专家的意见，作为支持注册会计师审计意见的证据。

以下几种情况会导致在利用专家工作时审计范围受到限制，注册会计师应当在审计报告中提及这些情况：

- (1) 注册会计师认为在审计业务中需要利用专家的工作，而被审计单位拒绝这一要求或拒绝向专家提供必要的资料；
- (2) 专家由于保密的要求等原因拒绝向注册会计师提供必要的信息或对注册会计师的提问回答不充分；
- (3) 专家不能取得作出结论的所有必要信息。

需要注意的是，在审计报告中提及专家的工作并不能减轻或者免除注册会计师的责任，也不能将责任分摊给专家。