

# 《中国注册会计师审计准则第 1421 号 ——利用专家的工作》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

## 一、专家（即注册会计师的专家）的定义（参见本准则第四条）

1. 专家在会计或审计以外的领域具有的专长，例如：

(1) 对下列方面进行估价：复杂的金融工具、土地及建筑物、厂房和机器设备、珠宝、艺术品、古董、无形资产、企业合并中收购的资产和承担的负债，以及可能发生减值的资产；

(2) 对与保险合同或员工福利计划相关的负债进行精算；

(3) 对石油和天然气储量进行估算；

(4) 对环境负债和场地清理费用进行估价；

(5) 对合同、法律和法规进行解释；

(6) 对复杂或异常的纳税问题进行分析。

2. 在许多情况下，将会计或审计领域（即使是会计或审计的专业领域）的专长与其他领域的专长予以区分是很容易的。例如，通常很容易将一个在递延所得税会计处理方法方面具有专长的人士与税法专家区分开来。前者不属于本准则定义的专家，因为其专长属于会计领域；后者属于本准则定义的专家，因为其专长属于法律领域。

在其他领域也可以作出类似的区分，如将在金融工具会计处理方法的专长，与运用复杂模型对金融工具进行估价的专长予以区分。然而，在某些情况下，特别是那些涉及会计或审计专长的新兴领域，将这些领域的专长与其他领域的专长予以区分，属于职业判断。适用的

职业规则和准则中关于会计人员和注册会计师继续教育和专业胜任能力的要求，可能有助于注册会计师作出这一判断。

3. 专家是个人还是组织可能对具体执行本准则的要求产生影响，注册会计师有必要对此作出判断。例如，当评价专家的胜任能力、专业素质和客观性时，注册会计师可能遇到如下情况：专家是注册会计师以前利用的组织，但是对于某项特定业务，注册会计师没有以往与这个组织委派的某个专家交往的经验；或者相反，注册会计师熟悉某个专家的工作，但并不熟悉这个专家所在的组织。在这两种情况下，专家的个人特征和组织的管理特征（如组织实施的质量控制制度）都可能影响注册会计师的评价。

## 二、确定是否利用专家的工作（参见本准则第八条）

4. 注册会计师在执行下列工作时可能需要利用专家的工作：

（1）了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位内部控制体系；

（2）识别和评估重大错报风险；

（3）针对评估的财务报表层次风险，确定并实施总体应对措施；

（4）针对评估的认定层次风险，设计和实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序；

（5）在对财务报表形成审计意见时，评价已获取的审计证据的充分性和适当性。

5. 如果编制财务报表需要利用会计以外某一领域的专长，重大错报风险可能增加，因为这可能意味着编制财务报表具有复杂性，或管理层可能不具备这一领域的专长。如果管理层不具备必要的专长，可能在编制财务报表过程中利用专家的工作来应对这种风险。如果存

在相关的控制（包括与管理层的专家的工作相关的控制），可能也会降低重大错报风险。

6. 如果编制财务报表需要利用会计以外某一领域的专长，尽管注册会计师拥有会计和审计技能，但可能不具备审计这些财务报表的必要的专长。项目合伙人需要确定项目组和不属于项目组的专家整体上具备适当的胜任能力和专业素质，包括充足的时间，以执行审计业务。并且，注册会计师需要确定完成审计项目所需资源的性质、时间安排和范围。注册会计师需要确定是否利用专家的工作，如果需要利用，确定何时利用以及在多大程度上利用，以满足上述要求。随着审计的进行或环境的变化，注册会计师可能需要修改之前有关利用专家工作的决定。

7. 尽管注册会计师在会计或审计以外的某一相关领域不是专家，但在没有专家帮助的情况下，注册会计师仍然可以充分了解这一领域以执行审计工作。例如，注册会计师可以通过下列方式进行了解：

（1）其他被审计单位在编制财务报表时需要这种专长，注册会计师在向其提供审计服务时获取的经验；

（2）在特定领域中的教育或职业发展。这可能包括正规课程或与拥有相关领域专长的人士进行的讨论，这些课程或讨论可以增强注册会计师解决特定领域中问题的能力。这种讨论不同于就审计业务中遇到的具体情况向专家进行的咨询，因为在向专家咨询时，专家能够获取所有相关的事实，从而可以对特定问题提出具有针对性的建议；

（3）与执行过类似业务的注册会计师进行的讨论。

8. 在其他情况下，注册会计师可能认为有必要或自愿选择利用专家的工作，以协助获取充分、适当的审计证据。在确定是否利用专

家的工作时，注册会计师可能考虑的因素包括：

（1）管理层在编制财务报表时是否利用了管理层的专家的工作（参见本指南第9段）；

（2）事项的性质和重要性，包括复杂程度；

（3）事项存在的重大错报风险；

（4）应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。

9. 如果管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作，注册会计师作出是否利用专家的工作的决策可能受到下列因素的影响：

（1）管理层的专家的工作的性质、范围和目标；

（2）管理层的专家是否受雇于被审计单位，或者为被审计单位所聘请；

（3）管理层能够对其专家的工作实施控制或施加影响的程度；

（4）管理层的专家的胜任能力和专业素质；

（5）管理层的专家是否受到技术标准、其他职业准则或行业要求的约束；

（6）被审计单位对管理层的专家的工作实施的各种控制。

《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》规定了注册会计师如何评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性对审计证据可靠性的影响。

### 三、审计程序的性质、时间安排和范围（参见本准则第九条）

10. 与本准则第十条至第十四条的要求相关的审计程序的性质、

时间安排和范围，将随着具体情况的变化而变化。例如，下列情况可能表明需要实施与一般情况相比不同的或更广泛的审计程序：

（1）专家的工作与涉及主观和复杂判断的重大事项相关；

（2）注册会计师以前没有利用某个专家的工作，也不了解其胜任能力、专业素质和客观性；

（3）专家实施的程序构成审计工作必要的组成部分，而不是就某一事项提供建议；

（4）专家是会计师事务所外部专家，因此不受会计师事务所质量管理体系的约束。

**会计师事务所的质量管理体系**（参见本准则第九条第二款第（五）项）

11. 内部专家可能是会计师事务所的合伙人或员工，包括临时员工，因此需要遵守所在会计师事务所根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》建立的质量管理体系。内部专家也可能是网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工，需要遵守会计师事务所按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的要求，针对网络要求和网络服务制定的政策和程序。在某些情况下，由于网络事务所和会计师事务所属于同一网络，来自网络事务所的内部专家可能需要遵守与会计师事务所相同的质量管理政策和程序。

12. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》针对会计师事务所利用服务提供商提供的资源的情况作出了规定，利用外部专家的工作就属于这种情况。外部专家不是项目组成员，可能不受会计师事务所质量管理体系中政策和程序的约束。然而，会计师

事务所针对相关职业道德要求制定的政策和程序可能包括适用于外部专家的政策和程序。

13. 《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理〉应用指南》指出，在审计项目层面实施质量管理，需要会计师事务所质量管理体系提供支撑，并结合审计项目的性质和具体情况。例如，针对下列方面，注册会计师可以依赖会计师事务所制定的相关政策和程序：

（1）招聘具有胜任能力和专业素质的专家或通过培训形成胜任能力和专业素质；

（2）客观性。内部专家需要遵守相关的职业道德要求（包括独立性要求）；

（3）注册会计师对专家工作的恰当性的评价。例如，会计师事务所的培训项目可能会使内部专家适当了解其专长与审计流程之间的相互关系。依赖这种培训可能影响旨在评价专家工作恰当性的审计程序的性质、时间安排和范围；

（4）通过监控过程确保遵守监管和法律的要求；

（5）与专家达成的一致意见。

《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》及其应用指南说明了在确定是否依赖会计师事务所的政策和程序时，注册会计师可以考虑的事项。对会计师事务所政策和程序的依赖不能减轻注册会计师遵守本准则要求的责任。

#### **四、专家的胜任能力、专业素质和客观性（参见本准则第十条）**

14. 专家的胜任能力、专业素质和客观性，对评价专家的工作是否适合审计目的具有重大影响。专家的胜任能力与其专长的性质和水

平有关。专家的专业素质与在业务的具体情况下对胜任能力的发挥相关。影响专业素质发挥的因素包括地理位置（专家所在的国家或地区）、可用的时间和资源等。专家的客观性与其偏见、利益冲突及其他可能影响其职业判断或商业判断的因素相关。

15. 关于专家的胜任能力、专业素质和客观性的信息可能来源于多种不同的渠道，例如：

（1）以前与专家交往的个人经验；

（2）与专家进行的讨论；

（3）与熟悉专家工作的其他注册会计师、其他机构或人员进行  
的讨论；

（4）对专家的资格、会员身份、执业资格或其他形式的外部认  
证的了解；

（5）专家发表的论文或出版的书籍；

（6）会计师事务所的质量管理体系（参见本指南第 11 段至第  
13 段）。

16. 与评价专家的胜任能力、专业素质和客观性相关的事项，包  
括专家是否需要遵守技术标准、其他职业准则或行业要求（如职业团  
体或行业协会的职业道德守则和其他会员要求，特许机构提出的认证  
标准）以及法律法规的要求等。

17. 与评价专家的胜任能力、专业素质和客观性可能相关的事项  
还包括：

（1）专家的胜任能力（包括专家专长领域的某一方面）与拟利  
用其工作的事项的相关性。例如，某一精算师可能精通财产和意外伤  
害保险，但是对养老金的计算，其专长可能有限；

(2) 专家在相关会计和审计要求方面的胜任能力。例如，对符合适用的财务报告编制基础的假设和方法（包括模型，如适用）的了解；

(3) 随着审计的进行，一些不可预料事件的出现、条件的改变或已获取的审计证据，是否表明可能有必要重新考虑对专家的胜任能力、专业素质和客观性的最初评价。

18. 很多情况可能会对客观性产生不利影响，如自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力等。这些不利影响可以通过消除产生不利影响的情形或采取防范措施将不利影响降低至可接受的水平来予以应对。此外，也可能存在专门针对审计业务的防范措施。

19. 评价对客观性产生的不利影响是否处于可接受的水平，可能取决于专家在审计中承担的角色和专家工作的重要性。在某些情况下，消除产生不利影响的情形或采取防范措施将不利影响降低至可接受的水平可能是不可行的。例如，注册会计师拟聘请的专家是管理层的专家，在编制将作为审计对象的信息的过程中该专家发挥了重要作用。

20. 在评价外部专家的客观性时，下列方面可能是相关的：

(1) 向被审计单位询问是否存在可能影响外部专家客观性的任何已知的利益或关系；

(2) 与专家讨论各种适用的防范措施（包括适用于专家的职业规范），并评价这些防范措施是否足以将不利影响降至可接受的水平。需要与专家讨论的利益和关系包括：

①经济利益；

②商业关系和私人关系；

③专家提供的其他服务，包括外部专家是一个组织的情况下提供的服务。

在某些情况下，针对外部专家已知的、与被审计单位存在的任何利益或关系，注册会计师从外部专家获取书面声明可能是适当的。

## 五、了解专家的专长领域（参见本准则第十一条）

21. 注册会计师可以通过本指南第7段中所述的方式或通过与其他专家进行讨论的方式，了解专家的专长领域。

22. 注册会计师对专家的专长领域的了解可能包括下列方面：

（1）与审计相关的、管理层的专家专长领域的进一步细分信息（参见本指南第17段）；

（2）职业准则或其他准则以及法律法规是否适用；

（3）专家使用哪些假设和方法（包括专家使用的模型，如适用），及其在专家的专长领域是否得到普遍认可，对实现财务报告目的是否适当；

（4）专家使用的内外部数据或信息的性质。

## 六、与专家达成一致意见（参见本准则第十二条）

23. 专家工作的性质、范围和目标可能会随着情况的变化而发生较大的变化，相应地，注册会计师和专家各自的角色和责任、注册会计师和专家沟通的性质、时间安排和范围也可能因情况的变化而发生较大变化。因此，无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就这些事项与其达成一致意见。

24. 本准则第九条提及的事项可能影响注册会计师和专家之间达成协议的详细程度和正式程度，包括协议采用书面方式是否适当。例如，下列因素可能表明需要达成更详细的协议，或者采用书面协议的

方式:

- (1) 专家能够接触被审计单位敏感或机密的信息;
- (2) 注册会计师和专家各自的角色或责任与通常所预期的不同;
- (3) 涉及不同国家或地区的法律法规;
- (4) 与专家工作相关的事项高度复杂;
- (5) 注册会计师以前没有利用过该专家的工作;
- (6) 在审计中, 专家工作的范围更广且更重要。

25. 注册会计师通常采用业务约定书的形式与外部专家达成协议。本指南附录列举了注册会计师可能考虑在业务约定书或其他形式的协议中包含的事项。

26. 当注册会计师和专家之间没有书面协议时, 达成一致意见的证据可能包括在下列资料中:

- (1) 总体审计策略、具体审计计划或其他相关审计工作底稿;
- (2) 会计师事务所质量管理体系的政策和程序。就内部专家而言, 会计师事务所质量管理体系可能包括与专家工作相关的政策和程序。审计工作底稿中需要记录的范围取决于这些政策和程序的性质。例如, 如果会计师事务所已签署详细的涵盖利用专家工作的协议, 审计工作底稿中无需任何记录。

**(一) 专家工作的性质、范围和目标**(参见本准则第十二条第(一)项)

27. 当就专家工作的性质、范围和目标达成一致意见时, 注册会计师通常需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求。

**(二) 各自的角色和责任**(参见本准则第十二条第(二)项)

28. 注册会计师与专家就各自角色和责任达成的一致意见可能包括下列内容:

(1) 由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试;

(2) 同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论,必要时,包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础(参见本指南第42段);

(3) 将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家。

### **工作底稿**

29. 注册会计师和专家就各自角色和责任达成的一致意见,可能还包括就各自的工作底稿的使用和保管达成的一致意见。当专家是项目组的成员时,专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分。除非协议另作安排,外部专家的工作底稿属于外部专家,不是审计工作底稿的一部分。

### **(三) 沟通** (参见本准则第十二条第(三)项)

30. 有效的双向沟通有利于将专家工作的性质、时间安排和范围与审计的其他工作整合在一起,也有利于在审计过程中对专家工作的目标进行适当的调整。例如,如果专家的工作与注册会计师针对某项特别风险形成的结论相关,专家不仅要在工作结束时提交一份正式的书面报告,而且要随着工作的推进随时作出口头报告。明确与专家保持联络的合伙人或员工,以及专家和被审计单位的沟通程序,有助于及时、有效地沟通,特别是在较大的业务项目中。

### **(四) 保密** (参见本准则第十二条第(四)项)

31. 适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也

适用于专家。法律法规可能对保密作出额外规定。被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款。

## 七、评价专家工作的恰当性（参见本准则第十三条）

32. 对专家胜任能力、专业素质和客观性的评价，对专家的专长领域的熟悉程度和专家所执行工作的性质，影响注册会计师为评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

### （一）专家的工作结果或结论（参见本准则第十三条第（一）项）

33. 评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序可能包括：

- （1）询问专家；
- （2）复核专家的工作底稿和报告；
- （3）实施用于证实的程序，例如：

- ①观察专家的工作；
- ②检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告；
- ③向第三方询证相关事项；
- ④执行详细的分析程序；
- ⑤重新计算；

（4）必要时（如当专家的工作结果或结论与其他审计证据不一致时）与具有相关专长的其他专家讨论；

- （5）与管理层讨论专家的报告。

34. 当评价专家的工作结果或结论（无论采取报告还是其他形式）的相关性和合理性时，注册会计师需要考虑的因素可能包括：

- （1）专家提交其工作结果或结论的方式是否符合专家所在的职

业或行业标准；

(2) 专家的工作结果或结论是否得到清楚地表述，包括提及与注册会计师达成一致的目标，执行工作的范围和运用的标准；

(3) 专家的工作结果或结论是否基于适当的期间，并考虑期后事项（如相关）；

(4) 专家的工作结果或结论在使用方面是否有任何保留、限制或约束，如果有，是否对注册会计师的工作产生影响；

(5) 专家的工作结果或结论是否适当考虑了专家遇到的错误或偏差情况。

## **(二) 假设、方法和原始数据**

### **假设和方法（参见本准则第十三条第（二）项）**

35. 如果专家的工作是评价管理层作出会计估计时使用的基础假设和方法（包括模型，如适用），注册会计师实施的程序可能主要是评价专家是否已经充分复核了这些假设和方法。如果专家的工作是形成注册会计师的点估计，或是形成注册会计师用来与管理层的点估计进行比较的范围，注册会计师实施的程序可能主要是评价专家使用的假设和方法（包括专家使用的模型，如适用）。

36. 《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》讨论了管理层用以作出会计估计的假设和方法，包括采用一些高度专业化的、被审计单位自主开发的模型。尽管这种讨论是在注册会计师就管理层的假设和方法获取充分、适当的审计证据的背景下形成的，它同样可能有助于注册会计师评价专家使用的假设和方法。

37. 当专家的工作涉及使用重要的假设和方法时，注册会计师评

价这些假设和方法需要考虑的因素包括：

- (1) 这些假设和方法在专家的专长领域是否得到普遍认可；
- (2) 这些假设和方法是否与适用的财务报告编制基础的要求相一致；
- (3) 这些假设和方法是否依赖某些专用模型的应用；
- (4) 这些假设和方法是否与管理层的假设、方法相一致，如果不一致，差异的原因及影响。

#### **专家使用的原始数据**（参见本准则第十三条第（三）项）

38. 当专家的工作涉及使用对专家工作具有重要影响的原始数据时，注册会计师可以实施下列程序测试这些数据：

- (1) 核实数据的来源，包括了解和测试（适用时）针对数据的内部控制以及向专家传送数据的方式（如相关）；
- (2) 复核数据的完整性和内在一致性。

39. 在许多情况下，注册会计师可能测试原始数据。然而，在另外一些情况下，如果专家使用的是其领域中高度专业化的原始数据，该专家可能测试这些原始数据。如果专家已测试，注册会计师可以通过询问专家、监督或复核专家的测试来评价数据的相关性、完整性和准确性。

#### **（三）不恰当的工作**（参见本准则第十四条）

40. 如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且注册会计师通过实施本准则第十四条规定的追加的审计程序（如专家和注册会计师执行进一步工作），或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题，则没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要按照《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》的规定发表非无保留意见。

#### **八、在审计报告中提及专家（参见本准则第十五条和第十六条）**

41. 在某些情况下，法律法规可能要求提及专家的工作。例如，就公共部门实体审计而言，为提高透明度而提及专家的工作。

42. 在某些情况下，为了解释发表非无保留意见的原因，在非无保留意见的审计报告中提及专家的工作可能是适当的。在这种情况下，注册会计师可能需要在提及之前得到专家的允许。

附录（参见本指南第 25 段）

## 与外部专家达成一致意见时的考虑

本附录列举了注册会计师在与外部专家达成一致意见时需要考虑的事项，并非对所有事项的完整列示。本附录旨在为注册会计师考虑本指南中提及的事项提供指引。在协议中是否包含特定事项取决于业务的具体情况。本附录也有助于注册会计师考虑与内部专家达成的协议中需要包括的内容。

### 一、外部专家工作的性质、范围和目标

1. 外部专家拟实施的程序的性质和范围；
2. 根据与外部专家工作相关的事项的重要性和风险而确定的外部专家的工作目标，以及适用的财务报告编制基础（如相关）；
3. 外部专家遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求；
4. 外部专家拟使用的假设和方法（包括模型，如适用）及其权威性；
5. 外部专家工作对象的有效日期或测试期间（如适用），以及有关期后事项的规定。

### 二、注册会计师和外部专家各自的角色和责任

1. 相关的审计和会计准则以及法律法规的要求；
2. 外部专家同意注册会计师对专家报告的预期用途，包括向他人提及或披露，例如，在审计报告的导致非无保留意见的事项中提及，或在必要时向管理层或审计委员会披露；
3. 注册会计师对外部专家工作进行复核的性质和范围；

4. 由注册会计师还是外部专家测试原始数据;
5. 外部专家接触被审计单位的文件记录、文档、人员和被审计单位聘请的专家;
6. 外部专家与被审计单位之间沟通的程序;
7. 注册会计师和外部专家相互接触对方的工作底稿;
8. 在业务期间及之后, 工作底稿的所有权和控制权, 包括保管要求;
9. 外部专家以应有的技能和职业关注执行工作的责任;
10. 外部专家执行工作的胜任能力和专业素质;
11. 预期外部专家将运用其具有的与审计工作相关的全部知识, 如果不运用全部知识, 需要告知注册会计师;
12. 对外部专家与审计报告关联的限制;
13. 关于注册会计师告知专家对专家工作形成的结论的条款。

### 三、沟通和报告

1. 沟通的方法和频率, 包括:
  - (1) 外部专家的工作结果或结论如何予以报告 (如书面报告、口头报告或向项目组实时通报);
  - (2) 明确与外部专家保持联络的项目组特定人员。
2. 外部专家何时完成工作, 以及何时向注册会计师报告工作结果或结论。
3. 外部专家有责任在完成工作的过程中及时沟通任何可能发生的延误, 以及及时沟通对专家的工作结果或结论作出的任何可能的保留或限制。
4. 外部专家有责任及时沟通被审计单位限制其接触文件记录、

文档、人员和被审计单位聘请的专家的情况。

5. 外部专家有责任向注册会计师通报其认为可能与审计相关的全部信息（包括以前通报过的情况发生的变化）。

6. 外部专家有责任沟通可能对其客观性产生不利影响的情况，以及可能消除这些不利影响或将其降至可接受的水平的相关防范措施。

#### **四、保密**

需要专家履行保密责任的要求包括：

1. 适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款；
2. 法律法规作出的额外规定（如有）；
3. 被审计单位要求的专项保密条款（如有）。