

注册会计师 审计 教材精讲班

第二节 利用专家工作

2.1 与专家相关的概念

1. 定义

专家：即注册会计师的专家，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。注册会计师的专家既可能是会计师事务所内部专家，也可能是会计师事务所外部专家。

| | 内部专家 | 外部专家 |
|------|---------------------------|-------------------|
| 举例 | 受雇于事务所；合伙人、员工、临时员工、项目组成员等 | 非受雇于事务所 |
| 行为准则 | 遵循事务所质量管理准则 | 不受事务所质量管理政策和程序的约束 |

2. 专家的专长

专家可以是工程师、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。

【单选题 2015】

下列不属于注册会计师的专家的是（ ）。

- A. 受雇于会计师事务所的帮助评估投资性房地产的资产评估师
- B. 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员
- C. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员
- D. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员

【答案】B

【多选题 2019】

下列有关注册会计师的专家的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师的专家包括在会计或审计领域具有专长的个人或组织
- B. 注册会计师的专家可以是会计师事务所的临时员工
- C. 注册会计师的专家包括被审计单位管理层的专家
- D. 注册会计师的专家可以是网络事务所的合伙人或员工

【答案】BD

【解析】注册会计师的专家是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织（A错）。专家既可能是会计师事务所内部专家（B、D正确），也可能是会计师事务所外部专家。C错：注册会计师的专家可能包括被审计单位管理层的专家。

【2013年 简答题（节选）】

要求：指出ABC会计师事务所或其注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

A 注册会计师拟利用会计师事务所聘请的外部信息技术专家，对甲公司的信息系统进行测试。该信息技术专家不是项目组成员，不受ABC会计师事务所质量管理政策和程序的约束。

【答案】恰当。

3. 利用专家工作的目标

- (1) 确定是否利用专家的工作；

(2) 如果利用，专家的工作是否足以实现审计目的。

4. 利用专家工作的责任（单选题）

(1) 注册会计师对发表的审计意见**独立承担责任**；

(2) 这种责任**不因**利用专家的工作而**减轻**；

(3) 注册会计师**不应在无保留意见**的审计报告中**提及**专家的工作，除非法律法规另有规定。如果法律法规要求提及专家的工作，注册会计师应当在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任；

(4) 如果注册会计师在审计报告中提及专家的工作，并且这种提及与理解审计报告中的**非无保留意见相关**，注册会计师仍应在审计报告中指明，这种提及**并不减轻**注册会计师对审计意见承担的责任。

2.2 确定是否利用专家的工作

1. 可能利用专家工作的领域

(1) 了解被审计单位及其环境；

(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。

2. 是否利用的考虑因素（多选题）

(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。

(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。

【单选题 2021 年】在确定是否需要利用注册会计师的专家的工作时，下列各项因素中，注册会计师通常无须考虑的是（ ）。

A. 可能对专家的客观性产生不利影响的利益和关系

B. 应对识别出的风险的预期程序的性质

C. 审计事项的性质和重要性

D. 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

【答案】A

【解析】在确定是否利用专家的工作，以协助获取充分、适当的审计证据时，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（选项 D）；

(2) 事项的性质和重要性，包括复杂程度（选项 C）；

(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（选项 B）。

应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的**胜任能力、专业素质和客观性**

记 充分了解专家的专长领域

与专家达成一致意见

评价专家工作的**恰当性**

2.3 评价专家工作的审计程序

1. 评价专家必需的胜任能力、专业素质和客观性。

(1) 注册会计师**应当**评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性。

(2) 在评价外部专家的客观性时，注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。

2. 充分了解专家的专长领域

(1) 了解的目的

①为实现审计目的，确定专家工作的性质、范围和目标；

②评价专家的工作是否足以实现审计目的。

(2) 了解的内容

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；

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**，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。

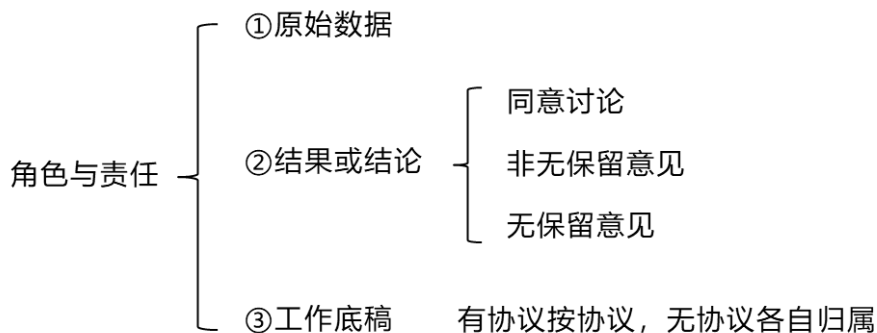
2.4 与专家达成一致意见

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就下列事项与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议：

1. 专家工作的性质、范围和目标

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。

2. 注册会计师和专家各自的角色与责任



(1) 由注册会计师还是专家对**原始数据**实施细节测试；

(2) (专家) 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，同意将其工作结果或结论的细节作为在审计报告中发表非无保留意见的基础；

(3) 将注册会计师对专家工作形成的**结论告知**专家。

【多选题 2019】

下列各项中，注册会计师在利用外部专家工作时应当与专家达成一致意见的有（ ）。

- A. 注册会计师和专家各自的责任
- B. 注册会计师和专家之间沟通的时间安排
- C. 注册会计师对专家遵守事务所质量管理政策和程序的要求
- D. 专家工作的性质、范围和目标

【答案】ABD

【解析】外部专家不是项目组成员，不受会计师事务所质量管理政策和程序的约束，无就此与其需达成一致。

工作底稿的归属意见一致：

(1) 当专家是项目组成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分。

(2) 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，除非协议另作安排。

3. 注册会计师和专家沟通的性质、时间安排和范围

(1) 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。

(2) 如果专家的工作与特别风险相关，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。

4. 对专家遵守保密规定的要求（单选题/ 简答题）

(1) 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。

(2) 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。

【单选题 2013】

下列有关注册会计师利用外部专家工作的说法中，错误的是（ ）。

- A. 外部专家需要遵守适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款
- B. 外部专家不受会计师事务所按照质量管理准则制定的质量管理政策和程序的约束
- C. 外部专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分
- D. 在审计报告中提及外部专家的工作并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任

【答案】C

2.6 评价专家工作的恰当性

1. 评价的目的与内容

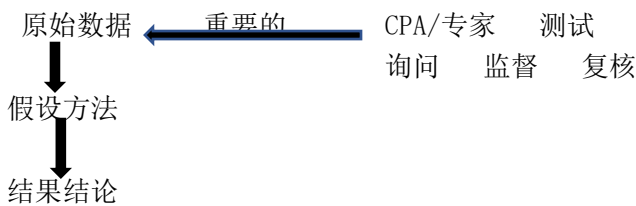
为评价专家工作是否足以实现审计目的，注册会计师应当评价专家工作的恰当性。评价的内容包括：

- (1) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；
- (2) 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；
- (3) 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。

2. 评价可能使用的特定程序

- (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：观察专家的工作；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；向第三方询证相关事项；执行详细的分析程序；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。

3. 评价事项（3个方面）



3. 评价事项（3个方面）

- (1) 评价专家的**工作结果或结论**的相关性和合理性
- (2) 评价专家工作涉及使用**重要的假设和方法**的相关性和合理性
- (3) 评价专家工作涉及使用**重要的原始数据**的相关性、完整性和准确性
 - 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。

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。

4. 评价专家工作结果不恰当时的措施

- (1) 如果确定专家的工作**不足以**实现审计目的，注册会计师应当采取下列措施之一：
 - ①就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见；
 - ②根据具体情况，实施追加的审计程序。
- (2) 考虑发表非无保留意见

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，则意味着没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要发表**非无保留意见**。

【单选题 2013】

下列有关注册会计师利用外部专家工作的说法中，错误的是（ ）。

- A. 外部专家需要遵守适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款

- B. 外部专家不受会计师事务所按照质量管理准则制定的质量管理政策和程序的约束
- C. 外部专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分
- D. 在审计报告中提及外部专家的工作并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任

【答案】C

【单选题 2016】

下列有关注册会计师的专家的说法中，正确的是（ ）。

- A. 无论是内部专家还是外部专家，都不包括会计、审计领域的专家
- B. 无论是内部专家还是外部专家，都是项目组成员，受会计师事务所质量管理政策和程序的约束
- C. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应当询问对专家客观性产生不利影响的利益和关系
- D. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应当就专家工作的性质、范围和目标等事项与专家达成一致意见并形成书面协议

【答案】A