

國際審計準則第 620 號 利用審計師的專家的工作

(適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計)

目 錄

	段落
引言	
本國際審計準則的範圍	1—2
審計師對審計意見的責任	3
生效日期	4
目標	5
定義	6
要求	
確定是否利用審計師的專家的工作	7
審計程序的性質、時間安排和範圍	8
審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性	9
了解審計師的專家的專長領域	10
與審計師的專家達成一致意見	11
評價審計師的專家的工作的恰當性	12—13
在審計報告中提及審計師的專家	14—15
應用和其他解釋性材料	
審計師的專家的定義	A1—A3
確定是否利用審計師的專家的工作	A4—A9
審計程序的性質、時間安排和範圍	A10—A13
審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性	A14—A20
了解審計師的專家的專長領域	A21—A22
與審計師的專家達成一致意見	A23—A31
評價審計師的專家的工作的恰當性	A32—A40
在審計報告中提及審計師的專家	A41—A42

附錄：審計師與其外部專家達成一致意見時的考慮

《國際審計準則第 620 號——利用審計師的專家的的工作》應當與《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》一併閱讀。



引 言

本國際審計準則的範圍

1. 本國際審計準則規範了審計師利用在會計或審計之外的某一特定領域中具有專長的個人或組織的工作，以協助獲取充分、適當的審計證據時的責任。

2. 本國際審計準則不適用於下列情況：

(a) 項目組擁有在會計或審計專業領域中具有專長的成員，或向在會計或審計專業領域中具有專長的個人或組織諮詢，國際審計準則第 220 號¹對這種情況進行了規範；

(b) 審計師利用在會計、審計以外的某一領域具有專長的個人或組織的工作，並且其工作被管理層利用以協助編製財務報表（管理層的專家）。國際審計準則第 500 號對這種情況進行了規範。²

審計師對審計意見的責任

3. 審計師對發表的審計意見獨立承擔責任，這種責任並不因利用審計師的專家的工作而減輕。但是，如果審計師按照本國際審計準則的規定利用了專家的工作，並得出結論認為該專家的此項工作足以實現審計目的，審計師可以接受專家在其專業領域的工作結果或結論，並作為適當的審計證據。

生效日期

4. 本國際審計準則適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計。

目 標

5. 審計師的目標是：

(a) 確定是否利用審計師的專家的工作；

¹ 《國際審計準則第 220 號——對財務報表審計實施的質量控制》，第 A10 段，第 A20—A22 段。

² 《國際審計準則第 500 號——審計證據》，第 A34—A48 段。

(b) 如果利用審計師的專家的的工作，確定專家的的工作是否足以實現審計目的。

定 義

6. 就國際審計準則而言，對下列術語給予以下定義：

(a) 審計師的專家，是指在會計或審計以外的某一領域具有專長的個人或組織，其在這一領域的工作被審計師利用以協助獲取充分、適當的審計證據。專家既可以是審計師的內部專家(如審計師所在會計師事務所或網絡事務所的合夥人³或員工(包括臨時員工))，也可以是審計師的外部專家；(參見：第 A1—A3 段)

(b) 專長，是指在某一特定領域中擁有的專門技能、知識和經驗；

(c) 管理層的專家，是指在會計或審計以外的某一領域具有專長的個人或組織，其在該領域的工作被被審計單位利用以協助編製財務報表。

要 求

確定是否利用審計師的專家的的工作

7. 如果在會計或審計以外的某一領域中的專長對獲取充分、適當的審計證據是必要的，審計師應當確定是否利用專家的的工作。(參見：第 A4—A9 段)

審計程序的性質、時間安排和範圍

8. 本國際審計準則第 9—13 段規定的審計程序的性質、時間安排和範圍，將隨著具體情況的變化而變化。在確定上述審計程序的性質、時間安排和範圍時，審計師應當考慮下列事項：(參見：第 A10 段)

(a) 與專家工作相關的事項的性質；

(b) 與專家工作相關的事項中存在的重大錯報風險；

³ “合夥人”和“會計師事務所”也指執行公共部門業務的類似人員或機構。

- (c) 專家的工作在審計中的重要程度；
- (d) 審計師對專家以前所做工作的了解與經驗；
- (e) 專家是否需要遵守會計師事務所的質量控制政策和程序。(參見：第 A11—A13 段)

審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性

9. 審計師應當評價其專家是否具有實現審計目的所必需的勝任能力、專業素質和客觀性。對於審計師的外部專家，評價外部專家的客觀性應當包括詢問可能對外部專家客觀性產生不利影響的利益和關係。(參見：第 A14—A20 段)

了解審計師的專家的專長領域

10. 審計師應當充分了解其專家的專長領域，以使審計師能夠：(參見：第 A21—A22 段)

- (a) 為了實現審計目的，確定專家工作的性質、範圍和目標；
- (b) 評價專家的工作是否足以實現審計目的。

與審計師的專家達成一致意見

11. 審計師應當與其專家就下列事項達成一致意見，並根據需要形成書面協議：(參見：第 A23—A26 段)

- (a) 專家工作的性質、範圍和目標；(參見：第 A27 段)
- (b) 審計師與專家各自的角色和責任；(參見：第 A28—29 段)
- (c) 審計師與專家之間溝通的性質、時間安排和範圍，包括專家提供的報告的形式；(參見：第 A30 段)
- (d) 對專家遵守保密規定的要求。(參見：第 A31 段)

評價審計師的專家的工作的恰當性

12. 審計師應當評價其專家的工作是否足以實現審計目的，包括：(參見：第 A32 段)

- (a) 專家的工作結果或結論的相關性和合理性，以及與其他審計證據的一

致性；（參見：第 A33－A34 段）

（b）如果專家的工作涉及使用重要的假設和方法，這些假設和方法在具體情況下的相關性和合理性；（參見：第 A35－A37 段）

（c）如果專家的工作涉及使用重要的原始數據，這些原始數據的相關性、完整性和準確性。（參見：第 A38－A39 段）

13. 如果確定審計師的專家的工作不足以實現審計目的，審計師應當採取下列措施之一：（參見：第 A40 段）

（a）就專家擬執行的進一步工作的性質和範圍，與專家達成一致意見；

（b）根據具體情況，實施追加的審計程序。

在審計報告中提及審計師的專家

14. 審計師不應在無保留意見的審計報告中提及審計師的專家的工作，除非法律法規另有規定。如果法律法規要求提及，審計師應當在審計報告中指明，這種提及並不減輕審計師對審計意見承擔的責任。（參見：第 A41 段）

15. 如果在審計報告中提及審計師的專家的工作是因為這與理解審計報告中的非無保留意見相關，審計師應當在審計報告中指明，這種提及並不減輕審計師對審計意見承擔的責任。（參見：第 A42 段）

應用和其他解釋性材料

審計師的專家的定義（參見：第 6 段第（a）項）

A1. 在會計或審計以外的領域具有的專長，可能包括與下列事項相關的專長：

- 對下列方面進行估價：複雜的金融工具、土地及建築物、廠房和機器設備、珠寶、藝術品、古董、無形資產、企業合併中收購的資產和承擔的負債，以及可能發生減值的資產；
- 對與保險合同或員工福利計劃相關的負債進行精算；
- 對石油和天然氣儲量進行估算；

- 對環境負債和場地清理費用進行估價；
- 對合同、法律和法規進行解釋；
- 對複雜或異常的納稅問題進行分析。

A2. 在許多情況下，將會計或審計領域（即使涉及會計或審計的專業領域）的專長與其他領域的專長予以區分是很容易的。例如：通常很容易將一個在遞延所得稅會計處理方法方面具有專長的人士與稅法專家區分開來。前者不屬於本國際審計準則定義的專家，因為其專長屬於會計領域；後者屬於本國際審計準則定義的專家，因為其專長屬於法律領域。在其他領域也可以作出類似的區分，例如：將金融工具會計處理方法上的專長與運用複雜模型對金融工具進行估價的專長予以區分。但是，在某些情況下，特別是那些涉及會計或審計專長的新興領域，將這些領域的專長與其他領域的專長予以區分，屬於職業判斷。適用的職業規則和準則中關於會計人員和審計師繼續教育和專業勝任能力的要求，可能有助於審計師作出這一判斷。⁴

A3. 專家是個人還是組織可能對具體執行本國際審計準則的要求產生影響，審計師有必要對此作出判斷。例如，當評價專家的勝任能力、專業素質和客觀性時，審計師可能遇到如下情況：專家是審計師以前利用的組織，但是對於某項特定的業務，審計師沒有以往與這個組織委派的某個專家交往的經驗；或者相反，審計師熟悉某個專家的工作，但並不熟悉這個專家所在的組織。在這兩種情況下，專家的個人特徵和組織的管理特徵（如組織實施的質量控制制度）都可能影響審計師的評價。

確定是否利用審計師的專家的的工作（參見：第 7 段）

- A4. 審計師在執行下列工作時可能需要利用專家的的工作：
- 了解被審計單位及其環境，包括內部控制；
 - 識別和評估重大錯報風險；
 - 針對評估的財務報表層次風險，確定並實施總體應對措施；
 - 針對評估的認定層次風險，設計和實施進一步審計程序，包括控制測

⁴ 例如，《國際教育準則第 8 號——審計專業人員的勝任能力要求》可能有所幫助。

試和實質性程序；

- 在對財務報表形成審計意見時，評價已獲取的審計證據的充分性和適當性。

A5. 如果管理層在編製財務報表時需要利用會計以外某一領域的專長，重大錯報風險可能增加，因為這可能意味著編製財務報表具有複雜性，或管理層可能不具備這一領域的專長。在編製財務報表的過程中，如果管理層不具備必要的專長，管理層的專家可能被用來應對這種風險。如果存在相關的控制（包括與管理層的專家的工作相關的控制），可能也會降低重大錯報風險。

A6. 如果在編製財務報表時需要利用會計以外某一領域的專長，儘管審計師擁有會計和審計技能，但可能不具備審計這種財務報表必要的專長。項目合夥人需要確信項目組和不屬於項目組的專家整體上具備適當的勝任能力和專業素質以執行審計業務。⁵並且，審計師需要確定完成審計項目所需資源的性質、時間安排和範圍。⁶審計師需要確定是否利用專家的工作，如果需要利用，確定何時利用以及在多大程度上利用，以幫助審計師滿足上述要求。隨著審計的進行或環境的變化，審計師可能需要修改之前有關利用專家工作的決定。

A7. 儘管審計師在會計或審計以外的某一相關領域不是專家，但在沒有專家說明的情況下，審計師仍然可以通過諸如下列方式充分了解這一領域，以執行審計工作：

- 其他被審計單位在編製財務報表時需要這種專長，審計師在向其提供審計服務時獲取的經驗；
- 在特定領域中的教育或職業發展。這可能包括正規課程或與擁有相關領域專長的人士進行的討論，旨在增強審計師解決特定領域中問題的能力。這種討論不同於向專家諮詢有關審計業務中遇到的具體情況，因為在向專家諮詢時，專家能夠獲取所有相關的事實，從而可以對特定問題提出具有針對性的建議；⁷
- 與執行過類似業務的審計師討論。

⁵ 國際審計準則第 220 號，第 14 段。

⁶ 《國際審計準則第 300 號——計劃審計工作》，第 8 段第 (e) 項。

⁷ 國際審計準則第 220 號，第 A21 段。

A8. 然而，在其他情況下，審計師可能認為有必要或自願選擇利用專家的工作，以協助獲取充分、適當的審計證據。在確定是否利用專家的的工作時，審計師可能考慮的因素包括：

- 管理層在編製財務報表時是否利用了管理層的專家的的工作；（參見：第 A9 段）
- 事項的性質和重要性，包括複雜程度；
- 事項存在的重大錯報風險；
- 應對已識別風險的預期程序的性質，包括審計師對與這些事項相關的專家的的工作的了解和具有的經驗，以及是否可以獲得替代性的審計證據。

A9. 如果管理層在編製財務報表時利用了管理層的專家的的工作，審計師在作出是否利用審計師的專家的的工作的決策時可能受到下列因素的影響：

- 管理層的專家的的工作的性質、範圍和目標；
- 管理層的專家是否受僱於被審計單位，或者為被審計單位所聘請；
- 管理層能夠對其專家的的工作實施控制或施加影響的程度；
- 管理層的專家的的勝任能力和專業素質；
- 管理層的專家是否受到技術標準、其他職業準則或行業要求的約束；
- 被審計單位對管理層的專家的的工作實施的各種控制。

國際審計準則第 500 號⁸規定了審計師如何評價管理層的專家的的勝任能力、專業素質和客觀性對審計證據可靠性的影響。

審計程序的性質、時間安排和範圍（參見：第 8 段）

A10. 與本國際審計準則第 9—13 段的要求相關的審計程序的性質、時間安排和範圍，將隨著具體情況的變化而變化。例如，下列情況可能表明需要實施與一般情況不同的或更廣泛的審計程序：

- 審計師的專家的的工作與涉及主觀和複雜判斷的重大事項相關；
- 審計師以前沒有利用審計師的專家的的工作，也不了解該專家的的勝任能

⁸ 國際審計準則第 500 號，第 8 段。

力、專業素質和客觀性；

- 審計師的專家實施的程序構成審計工作必要的組成部分，而不是就某一事項提供建議；
- 專家是審計師的外部專家，因此不受會計師事務所的質量控制政策和程序的約束。

會計師事務所的質量控制政策和程序（參見：第 8 段第（e）項）

A11. 審計師的內部專家可能是會計師事務所的合夥人或員工（包括臨時員工），因此需要遵守所在會計師事務所根據國際質量控制準則第 1 號⁹或嚴格程度至少相同的國家規定制定的政策和程序。¹⁰審計師的內部專家也可能是與會計師事務所共享統一的質量控制政策和程序的網絡事務所的合夥人或員工（包括臨時員工）。

A12. 審計師的外部專家不是項目組成員，不受會計師事務所按照國際質量控制準則第 1 號¹¹制定的質量控制政策和程序的約束。但是，在某些司法管轄區，法律法規可能要求把審計師的外部專家作為項目組成員看待，因此審計師的外部專家也可能要受到相關道德要求（包括與獨立性相關的道德要求）和法律法規規定的其他職業要求的約束。

A13. 項目組可以信賴會計師事務所的質量控制制度，除非會計師事務所或其他方提供的信息表明其不可信賴。¹²這種信賴的程度會隨著具體情況的變化而變化，並且可能影響與下列事項相關的審計程序的性質、時間安排和範圍：

- 招聘具有勝任能力和專業素質的專家或通過培訓形成勝任能力和專業素質；
- 客觀性。審計師內部專家需要遵守相關的職業道德要求（包括獨立性要求）；
- 審計師對其專家的工作的恰當性的評價。例如，會計師事務所的培訓

⁹ 《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》，第 12 段第（f）項。

¹⁰ 國際審計準則第 220 號，第 2 段。

¹¹ 國際質量控制準則第 1 號，第 12 段第（f）項。

¹² 國際審計準則第 220 號，第 4 段。

項目可能會使審計師的內部專家適當了解其專長與審計流程之間的相互關係。依賴這種培訓和事務所的其他流程（如規定審計師的內部專家的工作範圍的條款），可能影響旨在評價專家工作的恰當性的審計程序的性質、時間安排和範圍；

- 通過監控過程確保遵守監管和法律的要求；
- 與專家達成的一致意見。

對會計師事務所質量控制制度的信賴不能減輕審計師遵守本國際審計準則要求的責任。

審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性（參見：第 9 段）

A14. 審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性，對評價其工作是否適合審計目的具有重大影響。審計師的專家的勝任能力與其專長的性質和水平有關。審計師的專家的專業素質與在業務的具體情況下對勝任能力的發揮相關。影響專業素質的發揮可能包括地理位置、可用的時間和資源等。審計師的專家的客觀性與偏見、利益衝突及其他可能影響其職業判斷或商業判斷的因素相關。

A15. 關於審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性的信息可能來源於多種不同的渠道，例如：

- 以前與專家交往的個人經驗；
- 與專家的討論；
- 與熟悉專家工作的其他審計師、其他個人或組織進行的討論；
- 對專家的資格、職業團體或行業協會的會員身份、執業資格，或其他形式的外部認證的了解；
- 專家發表的論文或出版的書籍；
- 會計師事務所的質量控制政策和程序（參見：第 A11—A13 段）。

A16. 與評價審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性相關的事項，包括專家的工作是否需要遵守技術標準、其他職業準則或行業要求（如職業團體或行業協會的道德準則和其他會員要求，特許機構提出的認證標準）以及法律法規的要求等。

A17. 其他可能相關的事項包括：

- 審計師的專家的勝任能力（包括專家專長領域的某一方面）與擬利用其工作的事項的相關性。例如，某一精算師可能精通財產和意外傷害保險，但是對養老金的計算，其專長可能有限；
- 審計師的專家在相關會計和審計要求方面的勝任能力，例如，對符合適用的財務報告框架的假設和方法（包括模型，如適用）的了解；
- 隨著審計的進行，一些不可預料事件的出現、條件的改變，或從執行審計程序的結果中獲取的審計證據，是否表明可能有必要重新考慮對專家的勝任能力、專業素質和客觀性的最初評價。

A18. 很多情況可能會對客觀性產生不利影響，如自身利益、自我評價、過度推介、密切關係和外在壓力等。某些防範措施可能會消除或減少這樣的不利影響，並且一些外部制度的安排（如專家所屬的職業團體、法律法規的要求）或專家的工作環境（如質量控制政策和程序）可以建立這些防範措施。此外，也可能存在專門針對審計業務的防範措施。

A19. 評價對客觀性產生不利影響的嚴重程度以及是否需要採取防範措施，可能取決於審計師的專家在審計中承擔的角色和專家工作的重要程度。在某些情況下，採取防範措施不能將不利影響降至可接受的水平，例如，審計師擬聘請的專家是管理層的專家，在編製被審計信息的過程中該專家發揮了重要作用。

A20. 在評價審計師的外部專家的客觀性時，下列方面可能是相關的：

(a) 向被審計單位詢問是否存在可能影響審計師的外部專家的客觀性的任何已知的利益或關係；

(b) 與專家討論各種適用的防範措施，包括適用於專家的職業規範；並評價這些防範措施是否足以將不利影響降至可接受的水平。需要與審計師的專家討論的利益和關係可能包括：

- 經濟利益；
- 商業關係和私人關係；
- 專家提供的其他服務，包括外部專家是一個組織的情況下提供的服

務。

在某些情況下，針對外部專家已知的、與被審計單位存在的任何利益或關係，審計師從外部專家獲取書面聲明可能是適當的。

了解審計師的專家的專長領域（參見：第 10 段）

A21. 審計師可以通過第 A7 段中所述的方式或通過與專家討論的方式，了解專家的專長領域。

A22. 審計師對專家的專長領域的了解可能包括：

- 專家的領域是否包括與審計相關的特殊領域；（參見：A17 段）
- 職業準則或其他準則以及法律法規是否適用；
- 審計師的專家使用哪些假設和方法（包括模型，如適用），及其在專家的專長領域是否被普遍認可，對於實現財務報告目的是否適當；
- 審計師的專家使用的內外部數據或信息的性質。

與審計師的專家達成一致意見（參見：第 11 段）

A23. 審計師的專家工作的性質、範圍和目標可能會隨著情況的變化而發生較大的變化；相應地，審計師與其專家各自的角色和責任、審計師與其專家溝通的性質、時間安排和範圍也可能因情況的變化而發生較大變化。因此，無論是對外部專家還是內部專家，審計師都有必要就這些事項與其達成一致意見。

A24. 本國際審計準則第 8 段提及的事項可能影響審計師與其專家之間達成協議的詳細程度和正式程度，包括協議採用書面方式是否適當。例如，下列因素可能表明需要達成更詳細的協議，或者採用書面協議的方式：

- 審計師的專家能夠接觸被審計單位敏感或機密的信息；
- 審計師與其專家各自的角色或責任與通常所預期的不同；
- 涉及多個司法管轄區的法律法規；
- 與審計師的專家的工作相關的事項高度複雜；
- 審計師以前沒有利用過該專家的工作；
- 在審計中，審計師的專家的工作範圍更廣且更重要。

A25. 審計師通常採用業務約定書的方式與審計師的外部專家達成協議。附錄中列舉了審計師可能考慮在業務約定書(或與審計師的外部專家達成的其他形式的協議)中包含的事項。

A26. 當審計師與其專家之間沒有書面協議時,達成一致意見的證據可能包括在諸如下列資料中:

- 審計計劃備忘錄,或相關工作底稿,如審計方案;
- 會計師事務所的政策和程序。就審計師的內部專家而言,所需遵守的既定政策和程序可能包含與專家工作相關的特定政策和程序。審計工作底稿中需要記錄的範圍取決於這些政策和程序的性質。例如,如果會計師事務所已有詳細的涵蓋利用專家工作的協議,審計工作底稿中無需任何記錄。

工作的性質、範圍和目標 (參見:第 11 段第 (a) 項)

A27. 當就審計師的專家的工作的性質、範圍和目標達成一致意見時,審計師通常需要與專家討論需要遵守的相關技術標準、其他職業準則或行業要求。

各自的角色和責任 (參見:第 11 段第 (b) 項)

A28. 審計師與其專家就各自角色和責任達成的一致意見可能包括下列內容:

- 由審計師還是審計師的專家實施原始數據的細節測試;
- 同意審計師與被審計單位或其他人員討論審計師的專家的的工作結果或結論,必要時,包括同意審計師將專家的的工作結果或結論的細節作為審計師在審計報告中發表非無保留意見的基礎;(參見:第 A42 段)
- 同意將審計師對專家的的工作形成的結論告知專家。

工作底稿

A29. 審計師與其專家就各自的角色和責任達成的一致意見,可能還包括就各自的工作底稿的使用和保管達成的一致意見。當審計師的專家是項目組的成員時,專家的的工作底稿是審計工作底稿的一部分。除非協議另有安排,審計師的外

部專家的工作底稿屬於外部專家，並不構成審計工作底稿的一部分。

溝通（參見：第 11 段第（c）項）

A30. 有效的雙向溝通有利於將審計師的專家的工作性質、時間安排和範圍與審計的其他工作恰當整合在一起，也有利於在審計過程中對專家工作的目標進行適當的調整。例如，如果審計師的專家的的工作與審計師針對某項特別風險形成的結論相關，專家不僅要在工作結束時提交一份正式的書面報告，而且要隨著工作的推進隨時作出口頭報告。明確與審計師的專家保持聯絡的具體合夥人或員工，以及專家和被審計單位的溝通程序，有助於及時、有效地溝通，特別是在較大的業務項目中。

保密（參見：第 11 段第（d）項）

A31. 適用於審計師的相關職業道德要求中的保密條款同樣也適用於審計師的專家。法律法規可能對保密作出額外規定，被審計單位也可能要求審計師的外部專家同意遵守特定的保密條款。

評價審計師的專家的工作的恰當性（參見：第 12 段）

A32. 審計師對審計師的專家的勝任能力、專業素質和客觀性的評價，對專家的專長領域的熟悉程度和專家所執行工作的性質，影響審計師為評價專家的工作是否足以實現審計目的所實施的審計程序的性質、時間安排和範圍。

審計師的專家的的工作結果或結論（參見：第 12 段第（a）項）

A33. 評價審計師的專家的的工作是否足以實現審計目的所實施的特定程序可能包括：

- 詢問審計師的專家；
- 覆核審計師的專家的的工作底稿和報告；
- 實施用於證實的程序，例如：
 - 觀察審計師的專家的的工作；
 - 檢查已公佈的數據，如來源於信譽高、權威渠道的統計報告；

- 向第三方詢證相關事項；
- 執行詳細的分析程序；
- 重新計算。
- 必要時（如當審計師的專家的的工作結果或結論與其他審計證據不一致時）與具有相關專長的其他專家討論；
- 與管理層討論審計師的專家的報告。

A34. 當評價審計師的專家的的工作結果或結論（無論採取報告還是其它形式）的相關性和合理性時，審計師需要考慮的因素可能包括：

- 審計師的專家提交其工作結果或結論的方式是否符合專家所在的職業或行業標準；
- 審計師的專家的的工作結果或結論是否得到清楚表述，包括提及與審計師達成一致的目標，執行工作的範圍和適用的標準；
- 審計師的專家的的工作結果或結論是否基於適當的期間，並考慮期後事項（如相關）；
- 審計師的專家的的工作結果或結論在使用方面是否有任何保留、限制或約束，如有，是否對審計師的工作產生影響；
- 審計師的專家的的工作結果或結論是否適當地考慮了專家遇到的錯誤或偏差情況。

假設、方法和原始數據

假設和方法（參見：第 12 段第（b）項）

A35. 如果審計師的專家的的工作是評價管理層作出會計估計時使用的基礎假設和方法（包括模型，如適用），審計師實施的程序可能主要用來評價專家是否已經充分覆核了這些假設和方法。如果專家的的工作是形成審計師的點估計，或形成審計師用來與管理層的點估計進行比較的範圍，審計師實施的程序可能主要用來評價專家使用的假設和方法，包括專家使用的模型（如適用）。

A36. 國際審計準則第 540 號¹³討論了管理層用以作出會計估計的假設和

¹³ 《國際審計準則第 540 號——審計會計估計（包括公允價值會計估計）和相關披露》，第 8、13、15 段。

方法，包括採用一些高度專業化的、被審計單位自主開發的模型。儘管這種討論是在審計師就管理層的假設和方法獲得充分、適當的審計證據的背景下形成的，它同樣可能有助於審計師評價專家使用的假設和方法。

A37. 當審計師的專家的的工作涉及使用重要的假設和方法時，審計師評價這些假設和方法需要考慮的因素包括：

- 這些假設和方法在審計師的專家的專長領域是否得到普遍認可；
- 這些假設和方法是否與適用的財務報告框架的要求一致；
- 這些假設和方法是否依賴某些專用模型的應用；
- 這些假設和方法是否與管理層的假設、方法相一致，如果不一致，差異的原因及影響。

審計師的專家使用的原始數據（參見：第 12 段第（c）項）

A38. 當審計師的專家的的工作涉及使用對專家工作有重要影響的原始數據時，審計師可以實施下列程序測試這些數據：

- 核實數據的來源，包括了解和測試（適用時）針對資料的內部控制以及向專家傳送數據的方式（如相關）；
- 覆核數據的完整性和內在一致性。

A39. 在許多情況下，審計師可能測試原始數據。但在另外一些情況下，如果審計師的專家使用的是其領域中高度專業化的原始數據，該專家可能測試這些原始數據。如果審計師的專家已經測試了原始數據，審計師可以通過詢問專家、監督或覆核專家的測試來評價數據的相關性、完整性和準確性。

不恰當的工作（參見：第 13 段）

A40. 如果審計師認為專家的的工作不足以實現審計目的，且審計師通過實施本國際審計準則第 13 段規定的追加的審計程序（如專家和審計師執行進一步工作），或通過僱用、聘請其他專家仍不能解決問題，則沒有獲取充分、適當的審計證據，審計師有必要按照國際審計準則第 705 號¹⁴的規定發表非無保留意見。

¹⁴ 《國際審計準則第 705 號——在獨立審計師報告中發表非無保留意見》，第 6 段第（b）項。

在審計報告中提及審計師的專家（參見：第 14–15 段）

A41. 在某些情況下，法律法規可能要求提及審計師的專家的工作，例如，就公共部門實體審計而言，為提高透明度而提及專家的工作。

A42. 在某些情況下，為了解釋發表非無保留意見的原因，在非無保留意見的審計報告中提及審計師的專家的工作可能是適當的。在這種情況下，審計師可能需要在提及之前得到專家的允許。



附錄

(參見：第 A25 段)

審計師與其外部專家達成一致意見時的考慮

本附錄列舉了審計師在與其外部專家達成一致意見時需要考慮的事項，並非對所有事項的完整列示。本附錄僅作為指引，可以與本國際審計準則中所列考慮一併使用。是否在協議中包含特定的事項取決於業務的具體情況。所列事項也有助於審計師考慮與其內部專家達成的協議中需要包括的內容。

審計師的外部專家的工作的性質、範圍和目標

- 審計師的外部專家擬實施的程序的性質和範圍；
- 根據與審計師的外部專家的工作相關的事項的重要性和風險而確定的外部專家的工作目標，以及適用的財務報告框架（如相關）；
- 審計師的外部專家應當遵守的任何相關技術標準、其他職業準則或行業要求；
- 審計師的外部專家擬使用的假設和方法（包括模型，如適用）及其權威性；
- 審計師的外部專家的工作物件的有效日期或測試期間（如適用），以及有關期後事項的規定。

審計師與其外部專家各自的角色和責任

- 相關的審計和會計準則以及法律法規的要求；
- 審計師的外部專家同意審計師對專家報告的預期用途，包括向他人提及或披露，例如，在審計報告的導致非無保留意見的事項中提及，或在必要時向管理層或審計委員會披露；
- 審計師對其外部專家的工作進行覆核的性質和範圍；
- 由審計師還是其外部專家測試原始數據；

- 審計師的外部專家接觸被審計單位的文件記錄、文檔、人員和被審計單位聘請的專家；
- 審計師的外部專家與被審計單位之間溝通的程序；
- 審計師與其外部專家相互接觸對方的工作底稿；
- 在業務期間及之後，工作底稿的所有權和控制權，包括保管要求；
- 審計師的外部專家以應有的技能和職業關注執行工作的責任；
- 審計師的外部專家執行工作的勝任能力和專業素質；
- 預期審計師的外部專家將運用其具有的與審計相關的全部知識；否則，需要告知審計師；
- 對審計師的外部專家與審計報告關聯的限制；
- 關於審計師告知外部專家對其工作形成的結論的條款。

溝通和報告

- 溝通的方法和頻率，包括：
 - 審計師的外部專家的工作結果或結論如何予以報告（如書面報告、口頭報告或向項目組實時通報等）；
 - 指定項目組中與審計師的外部專家保持聯絡的特定人員。
- 審計師的外部專家何時完成工作，以及何時向審計師報告工作結果或結論；
- 審計師的外部專家有責任在完成工作的過程中及時溝通任何可能發生的延誤，以及及時溝通對專家的工作結果或結論作出的任何可能的保留或限制；
- 審計師的外部專家有責任及時溝通被審計單位限制其接觸文件記錄、文檔、人員和被審計單位聘請的專家的情況；
- 審計師的外部專家有責任向審計師通報其認為可能與審計相關的全部信息（包括以前通報過的情況發生的變化）；
- 審計師的外部專家有責任溝通可能對其客觀性產生不利影響的情況，以及可能消除這些不利影響或將其降至可接受水平的相關防範措施。

保密

- 需要審計師的專家遵守保密要求的情況包括：
 - 適用於審計師的相關職業道德要求中的保密條款；
 - 法律法規作出的額外規定（如有）；
 - 被審計單位要求的專項保密條款（如有）。

