谈注册会计师审计的项目组内部沟通问题

张清玉

（河南商业高等专科学校 郑州 450044）

【摘要】在审计的不同阶段项目组内部进行有效沟通，不仅是会计师事务所内部质量控制的重要内容，也是对审计工作进行及时有效监督的重要措施。项目组内部沟通对于控制审计风险、提高审计质量起重要作用。本文就注册会计师审计中项目组内部沟通问题进行探讨。

【关键词】注册会计师审计　项目组　内部沟通

由于审计产品的特殊性质，审计工作成果是包括项目组在内的会计师事务所集体智慧的结晶，承担基本审计工作的项目组内部进行持续、有效、完整的沟通，对于保证和提高审计工作质量显得尤为重要。

一、项目组内部沟通的必要性

审计工作由项目组成员共同完成，每一位成员在其中都发挥着重要作用。项目组内部成员之间进行持续不断的有效沟通，有助于充分控制审计风险、提高审计工作效率、保证审计工作质量。

在制定审计计划时，项目组要对被审计单位整体情况进行初步了解，一起讨论报表有没有问题、可能存在的问题是什么、审计中应如何关注、应采用何种审计程序予以应对。最终要形成讨论纪要，置于工作底稿中。审计计划阶段的讨论有利于集合项目组全体成员的智慧，对审计项目进行综合分析，确定重点审计领域，拟订科学、合理的审计计划，从计划层面保证按时、高质量完成审计工作。

审计实施阶段，项目经理在审计工作完成一个阶段后，更要及时进行讨论总结，讨论的目的是使整个项目组分享各成员在审计工作中的见解和经验，并对发现的问题、可能的关联性进行讨论，提醒相关人员注意。同时，项目组根据成员的讨论，能及时发现审计中存在的技术性问题，从而提出进一步要求，且及时的沟通还能避免个别审计人员或助理人员在审计时出于个人原因降低整个项目组的审计质量。如有的审计人员由于工作计划排得过于紧凑，导致工作疲劳，就可能不按要求工作；或者在审计抽样时，因可能抽到有问题的样本，按要求可能会扩大测试范围、增大工作量，而故意歪曲抽样结果；个别审计人员还可能会出现职业道德方面的问题等。如果存在这些问题，而没有通过必要的沟通及时发现，就可能形成一项或多项错报，而报表项目之间存在勾稽关系，一项错报可能影响到整个财务报表体系的很多方面。相反，正因为报表项目之间存在勾稽关系，及时有效的项目组内部沟通，可以发现个别成员没查出的问题，从而防止因个人原因而降低审计工作的整体质量。

审计完成阶段的沟通，对于最终审计结论与意见的形成尤为重要。

二、项目组内部沟通的准则规范

项目组内部的讨论在所有业务阶段都非常必要，可以为项目组成员提供交流信息和分享见解的机会，保证所有事项得到恰当的考虑。特别是对于审计工作中的一些重要事项，准则中明确要求应进行有效的沟通，并及时在工作底稿中形成准确、完整的记录。

审计工作中，项目组内部对业务问题存在意见分歧是正常现象，只有进行充分的讨论，才有利于意见分歧的消除。会计师事务所应当依据质量控制准则的要求，制定相应的处理意见分歧的政策和程序，以处理项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目经理与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。同时，形成的结论应当得以记录和执行，并且只有意见分歧得到消除，项目经理才能出具报告。

1. 审计计划阶段。项目经理和项目组其他关键成员应当参与审计计划工作，利用其经验提高计划工作的效率和效果。审计计划工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划，以将审计风险降至可接受的低水平。注册会计师在总体审计策略中应清楚说明项目组成员之间预期沟通的性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排。在审计计划阶段，项目经理应在初步了解审计业务环境的情况下，选择项目组成员并恰当分工，并根据以往审计工作经验、职业判断以及审计业务约定书确定的时间安排来决定召开项目组预备会议和最终总结会的时间。在组建项目组后要及时召开审计工作预备会，项目经理规划将要开展的审计工作，介绍审计工作的范围、时间、方向，对项目组成员进行有效安排，以及介绍为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平需要项目组成员拟实施审计程序的性质、时间和范围等。通过召开审计预备会，项目组每位成员应做到对该项审计业务心中有数，在审计工作开始前就达到最佳状态，保证审计工作顺利进行。最后，要形成预备会会议纪要，作为审计工作底稿的组成内容。

2. 审计工作实施阶段。现行审计准则体现了风险导向审计理念,要求在审计工作中必须首先实施风险评估程序,这对许多会计师事务所及注册会计师提出了挑战,这时,进行有效的项目组内部沟通就显得尤为重要。项目组成员应就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论,实现信息共享,项目组内其他成员可以通过讨论分享经验丰富成员(如项目经理)的见解和以往获取的被审计单位的信息。同时,项目经理应当考虑需要将哪些事项向未参与讨论的项目组成员传达。

实质上,由于现代民间审计的主要目标是针对财务报表是否存在重大错报发表审计意见,所以项目组应当根据审计工作的具体情况,在整个审计过程中持续交换有关财务报表发生重大错报可能性的信息。同时,注册会计师应当在计划和实施审计工作时保持职业怀疑态度,充分考虑可能存在的导致财务报表发生重大错报的情形。这就要求项目组在讨论时应当强调在整个审计过程中保持职业怀疑态度,警惕可能发生重大错报的迹象,并对这些迹象进行严格追踪。通过讨论,项目组成员可以交流和分享在整个审计过程中获得的信息,包括可能对重大错报风险评估产生影响的信息或针对这些风险实施审计程序的信息。

实施风险应对程序时,项目经理针对评估的财务报表层次的重大错报风险,要向审计项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性,同时要分派更有经验或具有特殊技能的注册会计师,或利用专家的工作。对于财务报表层次重大错报风险较高的审计项目,要求项目组内经验较丰富的高级别人员如项目经理等,对其他成员提供更详细、更经常、更及时的指导和监督并加强项目质量复核。在增加审计程序具有不可预见性时,尽管对不可预见程序没有量化的规定,但项目组可以根据对舞弊风险的评估等确定具有不可预见性的审计程序。项目经理需要安排项目组成员有效地实施具有不可预见性的审计程序,并要避免使项目组成员处于困难境地。审计项目组要汇总那些具有不可预见性的审计程序并记录于审计工作底稿中。

下面分析财务报表审计中对舞弊的考虑。舞弊是需要注册会计师在审计中特别考虑的重大错报风险,同样需要采用风险导向审计的总体思路,即先识别和评估舞弊风险,后有针对性地采取恰当措施应对。基于舞弊的特殊性质,组织项目组进行讨论是评估和应对舞弊风险的有效措施。项目组成员之间的讨论有利于发挥项目组成员的集体智慧,在整个审计过程中,项目组成员都应当持续交换可能影响舞弊导致的重大错报的风险评估及其应对程序的信息。

3. 审计完成阶段。审计完成阶段是审计工作的最后一个阶段。注册会计师应在完成报表项目的审计测试及一些特殊项目审计工作后,汇总审计测试的结果,开展更具综合性的工作,如评价审计中的重大发现、汇总审计差异、撰写审计总结、复核审计工作底稿和财务报表等。审计项目组应就审计工作中的重大发现以及项目组内部进行工作底稿复核等发现的问题进行讨论,特别是项目组成员之间及项目组和外部人员之间应就重大会计和审计事项达成最终结论所存在的意见分歧进行有效沟通,只有如此,才能最终形成合适的审计结论,发表恰当的审计意见。所有这些讨论,包括最终的总结会,都要形成会议纪要,作为审计完成阶段的工作底稿。

三、项目组内部沟通中应注意的问题

1. 项目组沟通的组织,包括确定项目组沟通的目标、主要内容以及时间和方式、参与讨论的人员等。项目组讨论的内容和范围受项目组成员的职位、经验和所需信息的影响。审计计划阶段在制定总体审计策略时,确定了召开项目组会议(主要是预备会和总结会)的时间,实际执行审计工作中,项目组还应当根据审计的具体情况,在整个审计过程中持续进行讨论,分享信息,处理意见分歧。在参与讨论的人员方面,项目组的关键成员应当参与讨论,如果审计项目具有特殊性,如高度自动化等,项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家,则这些专家也应参与讨论。

2. 项目组沟通的记录。审计实务中,项目组沟通的记录工作存在制定沟通计划流于形式、不能指导实际工作,项目组会议记录不及时、不完整、没有形成有效会议纪要并记录于审计工作底稿等缺点。按照会计师事务所处理意见分歧的总体要求,会计师事务所应当制定政策和程序,以处理和解决各种意见分歧,同时形成的结论应当得以记录和执行。这就要求,对于项目组沟通的记录,不但要记录分歧或问题本身,而且要记录沟通后得出的结论或处理意见,并记录问题解决或措施得到执行的具体结果。

3. 项目经理沟通的技巧。项目经理是审计项目的负责人,其工作质量直接影响审计工作的质量。项目经理应积极组织有效的项目组沟通,积极听取项目组成员的不同看法,集思广益,解决存在的分歧。同时,项目经理应及时对助理人员的工作进行复核,提出复核意见,回答助理人员的有关问题,调动助理人员的工作积极性,提高审计工作的效率。项目经理是项目组沟通的组织者,能否进行有效沟通直接决定沟通的质量和效果。所以,项目经理应讲究沟通的技巧。最重要的是,项目经理要经常站在项目组成员的角度考虑问题,详细阐述审计质量对审计工作的重要性,认真讲清效果比效率更重要的道理。现实中,由于会计师事务所内部收入差距很大,特别是新招聘的项目组成员在收入上与老员工相比往往存在较大落差,可能导致只注重效率、不注重效果的行为发生,如不愿意对审计证据不充分适当的项目再实施补充审计程序和收集额外证据,这将直接影响到审计质量。这就需要项目经理探索沟通的技巧,促进项目组成员以审计质量为重,积极工作,圆满完成审计工作。

4. 项目组沟通可以和项目经理进行的现场质量复核相联系。会计师事务所应当建立完善的审计工作底稿分级复核制度。项目经理的现场复核是第一级复核,主要是在审计现场及时发现和解决问题,争取审计工作的主动。项目经理进行有效沟通也是对工作底稿进行审计现场质量复核的重要环节,不仅可以及时发现助理人员遇到的困难,及时予以指导和解决,而且可以提高助理人员的执业质量,控制审计风险。二者相互联系,密不可分,共同促进审计质量的提高。○