

# 规范外汇收支情况表审核业务 满足国家外汇管理需要

## ——《外汇收支情况表审核指导意见》的应用说明

□ 中注协专业标准部

### 一、出台《外汇收支情况表审核指导意见》的背景

最近几年,有关部委在对外商投资企业联合年检时,要求从事年度会计报表审计的注册会计师在完成审计工作后,还要代企业编制外汇收支情况表并予以审核,由注册会计师和企业管理当局共同签字和盖章。这项规定虽然为注册会计师开辟了新的业务源,但也产生了一些问题:一是要求注册会计师代为编制外汇收支情况表并予以审核,既降低注册会计师的审核独立性,又混淆管理当局和注册会计师的责任;二是有的部门将该项业务视作审计工作中的附属业务,不主张收取费用或按标准收取费用,而注册会计师认为外汇收支行为既复杂政策性又强,只有增加审核成本、提高收费才能审核清楚,因此出现了大事务所拒绝承接该项业务的现象;三是由于注册会计师不了解国家外汇监管需求,加之没有外汇收支情况表审核标准,在从事该项业务时“摸着石头过河”,程序不到位,影响了执业质量,加大了风险。

为了解决上述问题,中注协与国家外汇管理局资本项目管理司进行了多次沟通,反映行业的意见,并进一步了解其监管目的和对注册会计师的服务需求。在国家外汇管理局资本项目管理司和事务所专家的协助下,2004年11月,中注协起草和印发了《外汇收支情况表审核指导意见(征求意见稿)》,并于2005年1月13日正式印发。《外汇收支情况表审核指导意见》(以下简称《指导意见》)。该《指导意见》既满足了外汇监管需要,也满足了会员执业的需要,有效解决了外汇管理的特殊要求与行业执业规范之间的矛盾。

### 二、《外汇收支情况表审核指导意见》的主要内容

#### (一)关于会计责任和审计责任

被审核单位管理当局是对外提供外汇收支情况表的责任主体,应当承担编制外汇收支情况表的责任。《会计法》第四条规定:“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”注册会计师作为出具审核报告的责任主体,应当对出具的审核报告负责。如果注册会计师不具备专业胜

任能力或没有尽到应有的职业谨慎,没有遵守执业准则,导致虚假审核报告,应当依法承担责任。针对外汇收支情况表由注册会计师填写导致责任不清的问题,《指导意见》第三条规定:“按照国家外汇管理的有关规定,真实、完整地编制外汇收支情况表是被审核单位管理当局的责任。按照本指导意见的要求,在实施审核工作的基础上对外汇收支情况表出具审核报告是注册会计师的责任。”

#### (二)关于会计报表审计与外汇收支情况表审核的关系

由于企业外汇收支行为构成了会计报表审计不可缺少的部分,因此,注册会计师在对会计报表进行审计的同时,也对外汇收支情况表涉及的部分项目进行了审计。然而,由于会计报表审计采用抽样审计技术,运用的重要性水平不能完全适用于外汇收支情况表审核,加之会计报表项目的范围与外汇收支情况表不尽一致,注册会计师在审计基础上再对外汇收支情况进行审核就显得非常必要。审计与审核相比,使用的获取审计证据的方法是一样的,只不过对象不同,前者是会计信息,后者含有统计信息。因此,《指导意见》第四条规定:“注册会计师应当在年度会计报表审计的基础上对外汇收支情况表进行审核。如果被审核单位年度会计报表审计由其他注册会计师实施,注册会计师应当考虑利用其他注册会计师的工作,或实施必要的审计程序以作为外汇收支情况表审核的基础。”

#### (三)关于注册会计师提供审核保证的范围

会计报表审计的目标是通过审计使注册会计师能够对被审计单位的会计报表发表意见,以说明会计报表是否符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。也就是,注册会计师在完成审计后,应当对会计报表的合法性和公允性提供高程度的保证。那么,注册会计师在外汇收支情况表审核业务中是对外汇收支行为合法性提供高程度的保证,还是对被审核单位管理当局按照国家有关规定编制外汇收支情况表提供高程度的保证?《指导意见》第六条规定:“注册会计师的审核意见旨在合理保证外汇收支情况表的真实性和完整性,但不应被视为是对被审核单位外汇收支行

为的合规性提供的保证。如果在审核过程中注意到被审核单位存在严重违反国家外汇管理有关规定的情形,注册会计师应当在审核报告中予以恰当反映。”

#### (四)关于接受业务前应当考虑的因素

会计师事务所承接审计业务前,应当委派注册会计师了解被审计单位基本情况,初步评价审计风险,考虑专业胜任能力,以确定是否接受业务委托。在承接外汇收支情况表审核业务之前,也应当考虑这项业务的特殊性和审核风险。因此,《指导意见》第七条规定:“在承接外汇收支情况表审核业务前,注册会计师应当了解下列基本情况,考虑自身专业胜任能力和业务风险,以确定是否接受委托:(1)国家外汇管理的有关法规;(2)被审核单位与外汇收支有关的经营内容;(3)被审核单位外汇核算的原则和方法;(4)被审核单位外汇登记情况;(5)被审核单位与外汇收支有关的内部控制;(6)被审核单位以前年度外汇收支情况表的审核情况;(7)被审核单位年度会计报表是否由其他注册会计师审计。”

此外,针对一些注册会计师在承接外汇收支情况表审核业务时不签订业务约定书,以及有关部门在审核收费上存在的一些不恰当认识,《指导意见》第八条规定:“如果接受委托,注册会计师应当就委托目的、审核范围、双方的责任、审核报告的用途、审核收费等事项与委托人沟通,并签订业务约定书。”

#### (五)关于运用重要性原则

注册会计师执行审计业务,需要在确定审计程序的性质、时间和范围及评价审计结果时,合理运用重要性原则,以降低审计风险。在执行外汇收支情况表审核时,是否需要运用重要性原则呢?答案是肯定的。如果不运用重要性原则,注册会计师就无法确定审核程序的性质、时间和范围,也就无法判断错报的严重程度。因此,《指导意见》第九条规定:“注册会计师应当根据被审核单位外汇业务的具体情况,合理运用重要性原则,计划和实施审计工作。”

#### (六)关于外汇收支情况表审核程序

外汇收支情况表实际上是一张平衡表,分为左右两方,左方为资产,包括外汇货币资金、应收外汇账款、预付外汇账款、应收外汇股利、境外投资、境内外汇投资、非外汇形式资产、结购汇差额、汇率折算差额、其他资产;右方为负债及经常项目差额,包括应付外汇账款、预收外汇账款、应付外籍人员工资、应付外汇股利、境外借款、境内外汇借款、应付外汇利息、实收境外资本、实收境内外汇资本、经常项目差额。此外,还包括附注,对外担保本年新增担保金额、减少金额和年末金额,按股权或约定比例计算外方所有的未分配利润年末余额,其他资产占资产合计的百分比。

《指导意见》第十一条至第二十二条规定了上述项目的审核程序,并在第十条规定:“注册会计师应当在年度会计报表审计的基础上,对外汇收支情况表实施第十一条至第二十二

条规定的程序。如果发现外汇收支情况表存在重大不符合编制规定的迹象,注册会计师应当追加必要的审核程序。注册会计师应当根据重要性水平、被审核单位与外汇收支有关的内部控制的有效性、外汇收支情况表项目的错报风险等因素确定审核程序的性质、时间和范围。”

#### (七)关于获取书面声明

注册会计师获取管理当局的书面声明,可以区分管理当局的责任和注册会计师的责任,因此,《指导意见》第二十三条规定:“注册会计师应当就被审核单位管理当局按照国家外汇管理的有关规定真实、完整地编制外汇收支情况表获取书面声明。”

#### (八)关于形成工作记录

判断注册会计师是否按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告,最重要的依据就是工作记录。因此,《指导意见》第二十四条规定:“注册会计师应当对实施的审核程序及其结果形成工作记录。”

#### (九)关于审核报告的要素和格式

审核报告是注册会计师根据《指导意见》的要求,在实施审核工作基础上对被审核单位外汇收支情况表发表意见的书面文件。在出台《指导意见》以前,注册会计师出具审核报告的格式很不统一,影响了审核业务的严肃性和有效性。因此,《指导意见》统一规范了审核报告的基本内容、类型和格式。

《指导意见》第二十六条规定审核报告由标题、收件人、引言段、范围段、意见段、对审核报告分发使用的限制性说明、注册会计师的签名及盖章、会计师事务所的名称、地址及盖章、报告日期等要素组成;第三十二条规定了审核报告的类型,即无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种审核报告类型。

此外,为了防止审核报告被滥用的情况,《指导意见》第三十四条规定:“注册会计师应当在审核报告中说明,审核报告仅供被审核单位向国家外汇管理部门报送外汇收支情况表时使用,不得用于其他用途。”

责任编辑 孙蕊

**短讯:**侯本领撰写的《英国注册会计师行业管理体制研究》一书,已经由东北财经大学出版社出版。该书客观地描述了英国行业管理的基本理念,注册会计师行业组织体系、行业监管、考试以及“安然事件”以后英美两国在进一步促进注册会计师独立性和加强行业监管方面所采取的举措等情况;阐述了世界同行的做法以及国际惯例对建立和完善中国注册会计师行业管理体制的借鉴意义,对于我国注册会计师行业管理以及注册会计师事务所的管理具有前瞻性的指导作用。需要者可与东北财经大学出版社联系。

(本刊通讯员)