

完善外汇专项审计之我见

张坤

(东华理工大学地质资源经济与管理研究中心 江西抚州 344000)

【摘要】 外汇专项审计工作主要是对被审计单位的外汇收支情况进行审计,并出具外汇专项审计报告,使企业的外汇情况得到真实体现。本文分析认为,在外汇专项审计中存在审计人员和会计人员职责界限模糊、获取审计证据的程序不够规范,以及审计独立性受到干扰等问题,在详细论证这些问题发生的深层次原因基础上,提出若干加强外汇收支情况审计的相关建议。

【关键词】 外汇专项审计 审计证据 独立性 审计工作制度

一、外汇专项审计简介

外汇审计是通过外汇审计程序并收集相关的证明资料及单据,根据资料填制审计工作底稿,然后以工作底稿的数据编制被审计单位的外汇情况及补充资料和外汇收支情况表,出具外汇专项审计报告的过程。国家外汇管理局通过对各个企业经由会计师事务所出具的外汇专项审计报告及外汇收支情况表,可以了解整个社会的外汇流动情况,从而调整相关政策,较好地进行宏观调控。

外汇专项审计工作一般为实地审计,由会计师事务所派出审计人员到被审计单位进行审计。在审计工作的开始,会计师事务所首先就审计业务与被审计单位签订业务约定书,并要求被审计单位对客户管理声明书盖章,明确各自的权利和义务,建立合同关系;然后获取被审计单位成立的企业法人营业执照、验资设立报告、外汇登记证、组织机构代码证、外商投资企业批准证书、外汇账户开户记录,上年度外汇专项审计报告、当年的资产负债表、利润及利润分配表等反映经营情况的资料复印件,对有进出口项目的外汇收支的核销项目获得核销单,如有外汇债务的获取借款合同复印件,并且根据上述资料填制被审计单位基本情况与业务登记表以及外汇情况及补充资料表。在遇到人民币须转换成美元的情况时,按当年12月31日的外汇牌价换算。在获取文件资料后,还需要获取一些进出口等开支的记账凭证及原始单据的复印件,作为审计数据获取正确、公正的依据。由被审计单位确认,并在所有的复印件上加盖被审计单位公章,以减少审计风险。

进入审计工作底稿编制程序,首先要制作外汇专项审计通用底稿。会计师事务所要求被审计单位提供外币账户日记账,每个外币账户做一张通用底稿。将所有账户的外币都换成美元结算,然后按工作底稿进行归纳分类,分为本年收入与本年支出:在收入中分为出口收汇、利息收入、购汇、外汇资本金、借入外汇、收回外汇应收款、境内外汇收入;在支出中分为进口付汇、结汇、卖出外汇、偿还外债本金、支付利息、

偿还外汇应付款、境内支付外汇。如果存在未能归入金额也可以建立新的科目。根据银行日记账中对资金进出的摘要说明及二级科目进行分类,将金额归入各个项目中。

在完成通用底稿后,对发生在各个项目中的资金流动进行统计,从而得出被审计单位所有的外币账户最后的盈余情况。同时清点库存外币金额,最后得出该单位外汇货币资金的总额。

在以上工作的基础上,从被审计公司提供的“应收账款”、“应付账款”、“其他应收款”、“其他应付款”明细账中提出外汇业务的单位,填制外汇应收应付款、其他应收应付款明细表。据此填制外汇年检“经常项目差额”、“其他资产”审计工作底稿。

最后编制和审核被审计单位的外汇收支情况表,计算资产与负债两边的平衡关系。如尾数差额造成少量美元之间的不平衡关系,可以记入结构汇差额。然后制作打印外汇专项审计书面报告,送交总审计师审批,获准后出具正式外汇审计报告。

二、外汇专项审计中存在的问题

目前,会计师事务所在外汇专项审计中出具审计报告格式规范,审计人员工作作风务实,能为客户解决实际困难,普遍受到客户的好评和信赖,审计业务的质量和数量都有较大提高。但是,经过调查我们发现在外汇专项审计工作中也存在一些问题,使得审计工作的效率不高、易出错。这些问题主要表现在:

审计过程中存在审计人员和会计人员职责界限模糊的情况。比如,会计人员不编制外汇收支情况表,一般由审计人员代为编制。外汇收支情况表应由被审计单位会计人员自己编制,但是在外汇专项审计工作中,被审计单位的会计人员往往不编制或不会编制外汇收支情况表,而由会计师事务所审计人员代为编制,造成审计人员一边审计外汇收支情况表,一边填制外汇收支情况表,出现了自己编表自己审计的矛盾局面。在年终等审计工作较为繁忙的时段内,审计人员边审

计边编制外汇收支情况表,外汇收支情况表编完了,就意味着该表的审计工作也同时完成,这样容易造成表格错误或审计不实。且由于审计人员不可能十分了解被审计单位的外汇收支情况,往往有一些隐藏项目不能进入外汇收支情况表或使计算难度增加,耗费大量时间和精力。

多数情况下,审计人员获取审计证据的程序不够规范。注册会计师在外汇专项审计工作中一般是在获取资料后,回单位进行详细审计并填制底稿。期间经常会发现缺少或遗漏部分证据资料。由于不是在客户单位现场审计,跟客户沟通补充资料证据会相对较为困难。另外,在补充单据时通常只能通过传真机发送,缺少公章,或为黑色公章(复印件),证据的公信力不足。在对外汇库存现金的审计中,审计人员往往不进行监督清点,而是由公司的出纳人员进行报数,或由他们填制货币资金审定表。审计人员在外汇审计过程中,对于获取的数据,一般不进行严格的考证,只通过大致的分析,发现数据金额相差差不多就将其填入,缺乏严谨性。

出具审计报告的过程中,审计人员一般会受到被审计单位的干扰。在审计过程中发现问题时,被审计单位一般会提出修改要求,命令审计人员对外汇专项审计报告特别是外汇收支情况表进行改动,以使外汇专项审计报告和外汇收支情况表更符合相关管理部门的要求。如果对修改的结果不满意或会计师事务所准备出具保留意见的审计报告,客户就会以拒绝审计报告、更换会计师事务所、不支付审计费用等手段迫使审计人员更改审计报告,造成审计人员在审计工作中难以保持独立性。

三、对现阶段外汇专项审计的思考

1. 对于审计人员和会计人员职责混淆的情况,笔者认为,主要是由于被审计单位会计人员对外汇收支情况表不了解,不会编制外汇收支情况表,从而只能依赖于审计人员帮助或完全代为编制外汇收支情况表。当然,这其中也不能排除会计师事务所从中提高审计收费、增加审计人员收益的因素。深层次的原因则是我国现阶段会计人员素质不高。虽然大专院校开设的会计课程很多,但是一些会计人员对于法律、法规、财会政策及税收政策掌握不全面,造成会计处理混乱和会计工作失误。同时会计人员知识结构失衡,与我国日新月异的社会经济发展不相称。既会记账、编制会计报表、写报表分析,又能参与管理和决策的专业人员人数明显偏少,高素质的会计人员短缺,总体结构失衡。

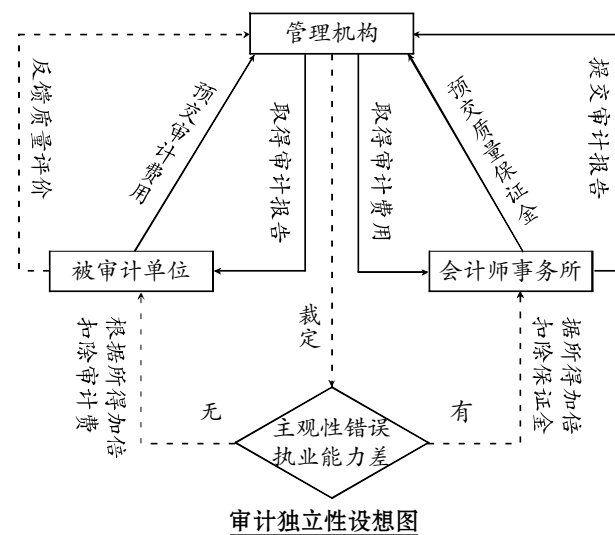
2. 针对审计证据获取方面的问题,笔者认为,主要是因为审计时间短,竞争压力大造成的。审计工作一般集中在年初,审计人员在这段时间内相当繁忙。长时间的疲劳和高强度大负荷的工作,使审计人员注意力和精力大幅下降,难免发生粗心遗漏等错误。不过,也的确存在着审计人员主观上盲目求快、对工作不负责、对数据要求不高、数据缺乏精确性的现象。当审计人员发现数据出现偏差的时候,不是精益求精、重新核定,而是抱着差不多就行的态度以大概数来替代。这种情况最容易出现在对“经常项目差额”工作底稿的填制过程中。该表要求对被审计单位多个外汇银行账户日记账中不同项目重新

划分计算合计数,比较烦琐。在这种情况下,审计人员往往认为大致相符就可以了,相差金额通常情况下都被简单处理成汇率差异。

另外,外汇专项审计与年报审计往往同时进行,容易造成资料混乱、混淆。例如,外汇专项审计中需要对相关凭证等进行复印,而年报审计也需要对相关凭证进行复印。由于存在既是与外汇专项审计相关的也是年报审计需要的凭证,特别是涉及“应收账款”、“应付账款”等科目的凭证,外汇专项审计和年报审计都要复印这些凭证,很容易发生资料重复或相互混淆的情况。

3. 外汇专项审计独立性受到干扰,一个最主要的原因在于审计收费制度设计不合理。会计师事务所收取的审计费用是由被审计单位直接支付的。经济基础决定上层建筑,经济上的不独立,注定了会计师事务所执行审计任务时无法保持其独立性。因此,要解决审计独立性问题,首先就要解决审计收费的独立性问题。

笔者建议设置一个管理机构,管辖区内企业每年将固定性的审计项目费用预付给该机构,审计业务完成后,会计师事务所和该管理机构进行结算。为了保证会计师事务所认真执行审计业务,没有用低劣的报告骗取审计费用,会计师事务所根据业务规模预交质量保证金。一旦被发现有欺骗行为,管理机构便可以执行相应处罚。详见下图。



四、结论

虽然本文列举了若干外汇审计工作中存在的问题,但应承认外汇专项审计为实现经济平稳、有序发展做出了巨大贡献。至于文中提到的问题,笔者认为最根本的原因在于审计工作制度本身不完善。希望相关管理部门加强审计工作制度研究,早日将这些顽疾根除。

主要参考文献

1. 朱官祥. 外汇收支情况表编制的工作底稿法. 审计与理财, 2009; 2
2. 陈德茂. 外汇收支情况表的几个特殊项目. 上海会计, 2006; 4