

[财政部2015年改革发展重大研究课题]

公共部门注册会计师 审计制度研究

——基于政府财务报告审计的思考——

财政部会计司联合研究组◎著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

财政部2015年改革发展重大研究课题

公共部门注册会计师 审计制度研究

——基于政府财务报告审计的思考

财政部会计司联合研究组 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公共部门注册会计师审计制度研究: 基于政府财务报告审计的思考: 财政部 2015 年改革发展重大研究课题/财政部会计司联合研究组著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 7

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6851 - 4

I. ①公… II. ①财… III. ①注册会计师 - 审计制度 - 研究 - 中国
IV. ①F239. 221

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 159923 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 李 丽

封面设计: 智点创意

版式设计: 康普宝蓝

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 11.25 印张 180 000 字

2016 年 7 月第 1 版 2016 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 35.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6851 - 4/F · 5508

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

财政部会计司联合研究组

研究组组长：高一斌

研究组副组长：邵 敏、刘光忠

研究组成员：

财政部会计司：王 宏、韩 冰、王 晶、冯翠平、邱 颖

中国注册会计师协会：唐建华、张 革、赵际喆

上海市财政局：顾宏祥、钟 恒、马玲萍

浙江省财政厅：江中亮、李雪萍、汤春莲

湖南省财政厅：杨海霞、高彩霞

广西壮族自治区财政厅：陈海涛、黄 菱、李 亮、蓝天龙

重庆市财政局：左良伦、张 铭

深圳市财政委员会：程 新、叶 汴

普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）：

吴卫军、吴 蔚、孙晓悦、于 玮、丁 松

立信会计师事务所（特殊普通合伙）：

朱建弟、杨 雄、王 杨、王凤华、张 媛、高立瑜

天健会计师事务所（特殊普通合伙）：

胡少先、楼胜亚、沈颖玲、冯可棣、彭剑梅

大华会计师事务所（特殊普通合伙）：

梁 春、邬建辉、季 丰、敖都吉雅、何祚文、唐卫强

信永中和会计师事务所（特殊普通合伙）：

张 克、王仁平、侯黎明、宋振玲、陈 丹、夏 伟

天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）：

陈永宏、康顺平、梁晓东、周百鸣、高 兴、李湘华

广西天华会计师事务所有限责任公司：

李 骅

建立健全公共部门注册会计师审计制度 促进国家治理体系和治理能力现代化

(代前言)

我国公共部门数量多、影响大、责任重，在经济社会发展中具有独特而重要的作用。正因为如此，公共部门，无论是国家机关、事业单位，还是非营利组织的透明度和公信力一直广受关注。2009年10月，国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》，要求“将医院等医疗卫生机构、大中专院校以及基金会等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围”。2013年11月，党的十八届三中全会对推进政府会计改革提出明确要求。2014年12月，国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，要求在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度，建立健全政府财务报告审计和公开机制。2015年10月，国际会计师联合会（IFAC）在向20国集团峰会的建议书中表示，公共部门财务管理不力、政府透明度和问责不足仍然是很多国家面临的重大问题；高质量、及时、经过独立审计的公共部门权责发生制财务报告以及政府财务状况、绩效、预算等信息公开是重要的应对举措。因此，大力发挥注册会计师在强化

我国公共部门审计监督、提升公共部门透明度和公信力中的积极作用，已经成为一项十分重要而迫切的任务。

财政部党组高度重视公共部门注册会计师审计理论研究和制度建设。2015年4月，财政部批准将“公共部门注册会计师审计制度研究”作为财政改革发展重大研究课题，由财政部会计司牵头负责研究工作。财政部会计司随即成立了由中国注册会计师协会、上海市财政局、浙江省财政厅、湖南省财政厅、广西壮族自治区财政厅、重庆市财政局、深圳市财政委员会、普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）、立信会计师事务所（特殊普通合伙）、天健会计师事务所（特殊普通合伙）、大华会计师事务所（特殊普通合伙）、信永中和会计师事务所（特殊普通合伙）和天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）组成的联合研究小组，共同开展课题攻关。在8个多月的研究历程中，联合研究小组以高度的责任感和使命感克服时间紧、任务重、领域新、挑战大等困难，分工合作、密切配合、奋力攻坚，按期完成了研究任务，形成了《公共部门注册会计师审计制度研究——基于政府财务报告审计的思考》。

研究报告分为两部分：第一部分为研究报告概要，这是对研究成果的高度概括。第二部分按10个专题对研究内容作了全面系统的阐述，分析论证了构建我国公共部门注册会计师审计制度的重要意义，研究比较了世界主要经济体实施公共部门注册会计师审计的做法经验，归纳总结了我国在行政事业单位、医院、高校、非营利组织等领域试点注册会计师审计的有关情况，在此基础上，重点就构建我国公共部门注册会计师审计制度涉及的法制建设、审计内容、经费保障、结果运用、标准建设、人才建设、关系协调等问题展开了深入研究，提出了对策建议。

在对国际、国内探索推进公共部门注册会计师审计进行认真

总结、科学分析的基础上，研究报告提出，建立与实施公共部门注册会计师审计制度是深化财税体制改革、健全现代国家治理体系的迫切需要，是推动政府会计改革顺利实施的重要保障，是规范地方政府债务管理、有效防范财政风险的重要举措，是提升公共部门透明度和公信力的必然选择，也是完善公共部门监督体系的内在要求。研究报告对建立与实施公共部门注册会计师审计制度重要意义的分析论述，有利于统一思想、凝聚共识、增强合力，为在2016年和2017年扩大公共部门注册会计师审计试点提供有力支持，确保按国务院要求在2018~2020年间建立健全政府财务报告审计和公开机制。

总之，该研究报告具有较强的前瞻性、原创性、指导性和操作性，填补了我国在这一领域的研究空白，在全球同一领域也处于前沿地位。我们相信，该研究报告及其提出的对策建议必将为建立健全我国公共部门注册会计师审计制度提供有益参考和直接推力，必将在强化公共部门审计监督、促进国家治理体系和治理能力现代化进程中显现出值得珍视的理论价值和实践意义。

恳请所有关心、支持公共部门建设和注册会计师行业发展的专家、同仁们共同思考、共同探索，献计献策、助力完善。

财政部会计司联合研究组

2016年6月

目 录

CONTENTS

PART 1 第一部分

研究概要 / 3

PART 2 第二部分

第一章 我国建立公共部门注册会计师审计制度的重要意义 / 15

第一节 公共部门及其发展概述 / 15

第二节 公共部门注册会计师审计概述 / 21

第三节 我国建立公共部门注册会计师审计制度的重要意义 / 26

第二章 世界主要经济体实施公共部门注册会计师审计制度的
经验和启示 / 30

第一节 世界主要经济体实施公共部门注册会计师审计制度
的经验 / 30

第二节 世界主要经济体实施公共部门注册会计师审计制度
的启示 / 45

第三章 我国试点公共部门注册会计师审计的情况分析 / 62

第一节 我国试点公共部门注册会计师审计的基本情况 / 62

第二节 我国试点公共部门注册会计师审计存在的问题 / 72

第四章 我国建立公共部门注册会计师审计制度的法制建设研究 / 75

第一节 我国公共部门注册会计师审计法制建设现状及存在的问题 / 76

第二节 加强我国公共部门注册会计师审计法制建设的建议 / 81

第五章 我国公共部门注册会计师审计的主要内容研究 / 87

第一节 公共部门财务报告审计的主要内容 / 87

第二节 公共部门特定事项审计的主要内容 / 94

第六章 我国公共部门注册会计师审计的委托模式和经费保障机制研究 / 98

第一节 公共部门注册会计师审计委托模式 / 98

第二节 公共部门注册会计师审计经费保障机制 / 101

第七章 我国公共部门注册会计师审计结果运用机制研究 / 110

第一节 我国公共部门注册会计师审计结果的主要形式 / 110

第二节 我国公共部门注册会计师审计结果运用现状 / 114

第三节 建立与完善我国公共部门财务报告审计结果的公开运用机制 / 117

第八章 我国公共部门注册会计师审计准则建设研究 / 126

第一节 我国注册会计师审计准则建设的现状 / 126

第二节 我国公共部门注册会计师审计准则建设的特殊考虑 / 129

第三节 我国公共部门注册会计师审计准则建设的政策建议 / 135

第九章 我国推行公共部门注册会计师审计制度的能力框架

和人才建设研究 / 139

第一节 注册会计师执行公共部门审计的能力框架研究 / 139

第二节 适应公共部门注册会计师审计要求的人才建设研究 / 147

第十章 我国公共部门注册会计师审计与政府审计的协调 / 153

第一节 协调公共部门注册会计师审计与政府审计的必要性 / 153

第二节 协调公共部门注册会计师审计与政府审计的建议 / 157

主要参考文献 / 160

后记 / 164

T 第一部分

THE FIRST PART

研究概要

作为国家治理的重要方面，公共部门^①的规范高效运行对促进经济增长和维护社会稳定至关重要。国际会计师联合会（IFAC）在向 2015 年 20 国集团（G20）峰会的建议书中表示，公共部门财务管理不力、透明度和问责不足仍然是很多国家面临的重大问题，制定高质量、及时、经过独立审计的公共部门权责发生制财务报告是应对这些问题的重要举措之一。2013 年 11 月，党的十八届三中全会明确要求建立权责发生制的政府综合财务报告制度。2014 年 12 月，国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，提出在 2020 年前建立具有中国特色的权责发生制政府综合财务报告制度，建立健全政府财务报告审计和公开机制。由于现行政府审计以财政财务收支的真实、合法和效益为重点，侧重财政收支的合规性审计，审计力量和资源也有限，难以满足政府综合财务报告审计的需求。特别是地方政府发债等审计，涉及对地方政府资产负债“家底”状况、收入费用和现金流量等情况的鉴证，如果由政府审计机关实施审计，难免会削弱发债事项的公正性和公信力。注册会计师作为独立的第三方监督力量，既具备开展权责发生制财务报告审计的丰富经验和人才队伍，又具有较强的独立性，引入注册会计师开展公共部门财务报告审计对于深化财税体制改革、完善国家经济监督体系、提高公共部门透明度和促进国家治理能力现代化等具有重要意义。

^① 本研究中的公共部门是指根据法律和国家授予的公共权力，以公共利益为目标，运用公共资源管理社会公共事务、提供公共产品或服务的行政机构、立法机构、司法机构，以及关系公共利益、提供公共产品或服务的公益类事业单位和非营利组织。

一、实施公共部门注册会计师审计制度的重要意义

第一，建立公共部门注册会计师审计制度是深化财税体制改革、健全现代国家治理体系的迫切需要。党的十八届三中全会明确提出要深化财税体制改革、建立现代财政制度，实施全面规范、公开透明的预算制度。由注册会计师对公共部门财务报告进行审计，有利于公共部门强化财务和成本管理，提升运行绩效，而且根据审计结果对下年度预算编制与安排作出必要调整，有利于提高预算编制的科学性，促进公共资源合理有效配置，从而进一步规范政府行为和提高政府决策能力，促进国家治理能力现代化。

第二，建立公共部门注册会计师审计制度是推动政府会计改革顺利实施的重要保障。政府会计改革的四大主要任务包括建立健全政府会计核算体系、政府财务报告体系、政府财务报告审计和公开机制以及政府财务报告分析应用体系。引入注册会计师对政府财务报告开展第三方独立审计，不仅是政府财务报告审计和公开机制建设的重要内容，而且可以促进政府建立健全会计核算体系，推动政府会计准则和会计制度有效执行，确保政府财务报告分析利用数据的真实性和准确性，切实保障政府会计改革顺利实施。

第三，建立公共部门注册会计师审计制度是规范地方政府债务管理、有效防范财政风险的重要举措。修订后的《预算法》允许地方政府在严格的条件下自行发行债券。作为发债主体，地方政府应根据权责发生制的会计核算方法确认、计量、记录、报告地方政府财务状况和运行情况，全面完整和规范披露地方政府财务、债务等信息。引入注册会计师开展财务报告审计，有利于准确反映地方政府的财务状况，充分揭示地方政府的直接和间接债务信息，有效满足债权人等利益相关方对发债主体的信息需求，为政府债务管理提供更加准确、全面、完整的基础信息，约束政府举债行为，有效防范财政风险。

第四，建立公共部门注册会计师审计制度是提升公共部门透明度和公信力的必然选择。当前，我国公共部门在财务管理、内部控制、信息公开等方面还存在一定不足。由注册会计师对公共部门的财务报告进行第三方独立鉴证，并建立常态化的财务信息公开机制，有助于提高公共部门的透明度和公信力，满足各级人大及其常委会、社会公众等全面、准确、及时了解公共部门财务信息的需求，也有利于建立公众对公共部门的信任机制，提高依法行政的效率效果，

进一步推进转变政府职能、建设服务型政府的改革目标。

第五，建立公共部门注册会计师审计制度是完善公共部门监督体系的内在要求。现阶段，我国公共部门审计监督体系尚不健全，政府审计机关主要侧重对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部经济责任的审计监督，内部审计尚未全面有效开展。引入注册会计师审计，有利于进一步完善公共部门监督体系，促进政府审计、内部审计和注册会计师审计形成合力；有利于发挥注册会计师的专业优势和激发市场活力，符合政府监管职能在一定范围内让渡于社会组织的改革方向；有利于缓解政府审计机关的压力，促进其将有限资源配置到国家治理中更宏观、更具战略意义的领域。

二、实施公共部门注册会计师审计的国际经验

近年来，为优化公共部门治理并提高其透明度，越来越多的国家和地区引入注册会计师审计制度，为强化预算财务管理、债务风险管理、宏观政策研究和追责问责等提供了有力支持。通过对美国、英国、加拿大、德国、俄罗斯、澳大利亚、日本、新加坡和中国香港特区实施公共部门注册会计师审计有关情况的系统梳理和分析研究，可以归纳出以下特点和启示：

第一，注册会计师广泛参与公共部门审计是大势所趋。在英国和美国，中央（联邦）政府主要由国家审计机关审计，地方政府以及高等学校、医院等非营利组织主要依靠注册会计师审计；新加坡、中国香港等则采取政府部门主要由审计机关审计、其他公共部门主要由注册会计师审计的模式；澳大利亚和加拿大的公共部门通常由国家审计机关主审，但大量通过政府购买服务聘请注册会计师参与和协助，不少审计项目中政府审计与注册会计师审计的力量配比达到三七开；法国、加拿大还存在政府审计机关与注册会计师联合审计的模式，即双方联合实施审计、联合签发审计报告。总的来看，注册会计师广泛参与公共部门审计已经成为大势所趋并日益发挥重要作用，究其原因，主要有二：一是政府审计力量难以满足日益增长的公共部门审计需求；二是社会公众对提高公共部门透明度和改进监督方式的要求更为迫切。

第二，建立健全法规体系是注册会计师开展公共部门审计的重要基础。前述国家和地区普遍制定了关于公共部门审计的法律法规，主要包括两方面：一是针对公共部门财务管理活动的法规，主要明确公共部门财务信息的编制责任

和法定审计要求；二是针对公共部门审计活动的法规，主要规范公共部门审计执行者的权利和义务，保障审计活动依法依规进行。这两类法规相互联系、互为补充，确保公共部门审计有法可依、有规可循、有效实施。与国家审计机关相比，注册会计师地位相对弱势，因此，需要确保公共部门审计的立法高度，为注册会计师独立开展审计工作提供有力的法律支撑。

第三，财政预算是公共部门注册会计师审计的主要经费保障形式。从所研究的国家和地区来看，无论是注册会计师独立开展公共部门财务报告审计，还是通过政府购买服务形式接受国家审计机关或其他监管机构委托实施预决算、项目评审、绩效评价、经济责任等特定事项审计，其审计经费主要由财政预算保障。其中，前者一般列入被审计单位的预算，后者一般列入国家审计机关等服务购买方的预算。在收费标准方面，大多数国家由会计师事务所与委托单位在市场化原则下自主协商，一般比私营部门审计收费标准低30%。

第四，选聘机制是公共部门注册会计师审计有效实施的重要因素。独立性是高质量审计的重要前提。为确保选聘过程公开公正、标准统一，提高审计师的独立性，英国于2014年通过了《地方审计和责任法案》，由独立的法定机构统一负责地方政府和医疗机构的审计师选聘和审计费用安排。美国虽然一般由被审计单位自行委托，但建立了有效的内部监督制约机制。此外，在选聘过程中，不少国家采取公开招标方式，其好处是可以提高竞争性、降低审计费用，但频繁的招标和审计师轮换会影响审计经验积累，增加公共部门的负担。因此，在推进公共部门审计制度初期应考虑引入中长期合作模式，如澳大利亚国家审计机关与会计师事务所一般签订5年的服务合约。

第五，公共部门审计结果运用应区别情况稳妥、慎重推进。公共部门审计目标具有多样性的特点，应当根据审计目标任务要求，区别对待审计结果的运用和公开。以美国为例，按照《单一审计法案》开展的财务报表及内部控制审计，其主要目的是增强联邦政府资金使用的透明度和接受公众监督，审计结果大多向社会公众公开，而绩效评价的主要目标是考核相关部门的绩效或解决某些具体问题，其报告使用者一般为国会等权力机构或其下设的监督机构，因此，公共部门审计结果运用要结合审计目标，合理确定审计结果是否公开、如何公开以及公开范围，同时，要规范审计结果的汇报机制和汇报层级，确保审计结果得到合理运用，避免误读误用。

第六，公共部门注册会计师审计的技术标准应与时俱进。当前，世界上很多