

6. 抵销“营业收入”5 000万元、“营业成本”3 400万元、“固定资产原价”1 600万元。

抵销“累计折旧”80万元、“管理费用”80万元。

确认递延所得税资产380万元,并冲减所得税费用380万元。

**案例分析题九(本题20分。本题为选答题,在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)**

1. 事项(1)决定不正确。

理由:国有资产清查工作内容包括单位基本情况清理、账务清理、财产清查、损益认定、资产核实和完善制度等。

2. 事项(2)决定不正确。

理由:事业单位举办的具有法人资格的企业,按规定不纳入行政事业单位国有资产清查范围。

3. 事项(3)决定不正确。

理由:应当采用函证方式证明。

4. 事项(4)决定正确。

5. 事项(5)决定不正确。

理由:捐赠的陈列品还应当按照名义金额1元入账。

6. 事项(6)决定不正确。

理由:财政部门批复备案前的资产损失,单位不得自行进行账务处理。

7. 事项(7)决定不正确。

理由:设备用于非应税项目,不应确认增值税进项税额和调减设备原入账成本。

8. 事项(8)决定不正确。

理由:应在资产清查基准日资产负债表“其他应付款”项目列报。

9. 事项(9)会计处理不正确。

正确的会计处理:增加银行存款和其他收入(投资收益)各300万元。

10. 事项(10)会计处理不正确。

正确的会计处理:增加事业支出和财政补助收入各200万元;同时,增加在建工程和非流动资产基金(在建工程)各200万元。

(财政部会计资格评价中心供稿)

## 调研报告

### “十二五”时期中国会计服务市场发展报告

#### ——注册会计师行业分析及展望

“十二五”时期,中国经济持续较快发展,经济结构明显改善。2012年,第三产业(服务业)首次超过第二产业,成为占国内生产总值比重最大的产业。注册会计师行业作为高端服务业,在服务国家经济社会发展中发挥着重要作用。“十二五”期间,财政部深入贯彻落实党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神,始终把握经济社会发展对注册会计师行业提出的新要求,深入研究注册会计师职业发展规律,坚持以落实《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若干意见的通知》(国办发〔2009〕56号)为主线,行业改革取得突破性进展,做强做大“走出去”战略成效显著,大中小会计师事务所协调发展合理布局基本建成,行业综合实力大幅增强。

本报告以2011-2015年度会计师事务所年度报备数据为基础展开分析,深入总结行业改革发展历程,以期反映“十二五”时期我国注册会计师行业的发展全貌,并为当前及今后一段时期行业发展提供改革思路和政策

建议。

#### 一、“十二五”时期中国会计服务市场发展情况和取得成效

##### (一)会计师事务所数量与分布。

“十二五”期间,全国会计师事务所数量从7 104家增加到7 285家(不含分所),分所数量从804家增加到998家。从组织形式看,普通合伙会计师事务所数量逐年小幅增长,占比从38.89%增长到43.86%,有限责任公司会计师事务所数量逐年小幅下降,占比从60.77%下降到55.46%,特殊普通合伙事务所数量近三年较为稳定<sup>1</sup>。合伙所占比上升、有限所占比下降的数量变动趋势体现了“十二五”时期财政部门鼓励发展合伙所的政策导向。

进一步分析,事务所总体数量增长平缓的原因主要有以下几方面:(1)事务所设立条件在“十二五”时期未发生明显变化。(2)伴随着经济发展和资本市场的改革,会计服务市场虽有扩容,但做强做大战略的实施促进了事务所之间的

<sup>1</sup>特殊普通合伙会计师事务所包括财政部推动转制形成的40家证券资格会计师事务所,以及深圳市多年前试点形成的少量特殊普通合伙会计师事务所(非证券资格会计师事务所)。

兼并重组和优化组合,事务所合并的数量和规模在“十二五”时期达到了新的高点。(3)经过20多年的发展,我国会计服务市场已基本成熟,事务所规模和行业市场布局已基本实现动态平衡。

表1 “十二五”时期会计师事务所数量变化(不含分所)

	2011	2012	2013	2014	2015
特殊普通合伙所	24	31	52	50	50
普通合伙所	2 763	2 909	3 069	3 141	3 195
有限责任公司	4 317	4 265	4 167	4 125	4 040
合计	7 104	7 205	7 288	7 316	7 285

单位:家

注:本报告所称会计师事务所,如无特指,均指总所,下同。

作为重要的专业服务中介机构,经济发展程度是影响会计师事务所地域分布的主要因素。2015年度国内生产总值(GDP)总量排名前三为广东、山东、江苏三省,其会计师事务所数量也位居前列。北京作为首都,因其特殊的经济政治地位,拥有事务所数量最多,共614家;宁夏回族自治区拥有事务所数量最少,为19家。注册会计师的分布与会计师事务所分布情况类似,北京的注册会计师有1.2万人,宁夏最少,仅233人。地区发展不平衡也体现在各省注册会计师行业收入分布上,北京、上海、江苏位列前三,合计为297亿元,约占全国行业总收入的45%。

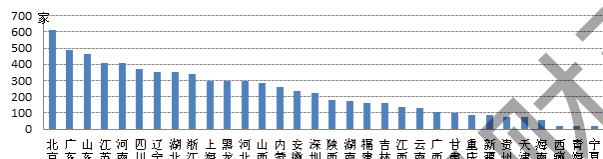


图1 2015年会计师事务所数量分布

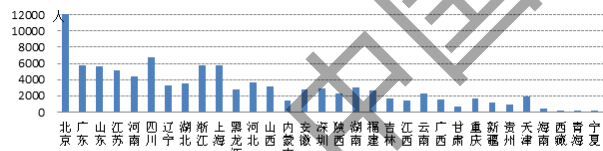


图2 2015年注册会计师数量分布

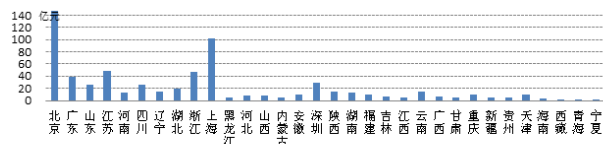


图3 2015年各省市区行业收入分布

## (二)业务收入。

“十二五”时期,我国注册会计师行业所服务的企业、行政事业单位超过420万家,行业总收入从440亿元增加到656亿元<sup>2</sup>,年均增长率约10.50%,超过同期国内生产总值增长均速。11家获财政部、证监会推荐从事H股审计业务的

大型事务所(以下简称11家H股所)的总收入约为281亿元,除此之外的其他29家证券所(以下简称其他证券所)收入合计约为121亿元。非证券所业务收入约为254亿元。值得关注的是,2015年度注册会计师行业收入同比增长约11.37%,自2013年度之后首次恢复两位数增长。虽然行政审批制度改革和商事制度改革取消企业年检和清理前置中介服务对中小事务所传统审计业务收入产生一定冲击,但资本市场改革以及全国中小企业股份转让系统(以下简称新三板)相关审计业务的活跃对行业收入大幅提升有显著的促进作用(具体见下文证券所部分)。

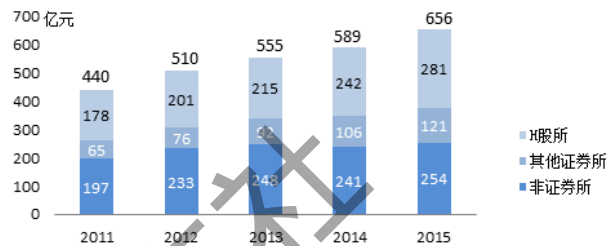


图4 “十二五”时期各类事务所业务收入情况

### 1. 收入构成。

注册会计师行业的业务总体可分为审计业务和非审计业务,后者包括税务、咨询、会计服务等。“十二五”时期,行业审计业务收入从2011年的321亿元增加到2015年的478亿元,年均增长率约为10.47%。非审计收入(含税务、咨询和其他业务)从119亿元增加到178亿元,年均增长率约为10.59%。从金额占比看,审计业务收入仍然是主要收入来源,占比73%左右。

表2 “十二五”时期审计和非审计业务收入情况

金额单位:亿元

	2011	2012	2013	2014	2015
审计业务收入	321	362	408	424	478
非审计业务收入	119	148	147	165	178
合计	440	510	555	589	656

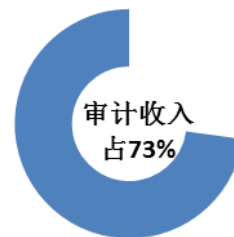


图5 审计业务收入为事务所主要收入来源

### 2. 收入规模分布。

数据显示,“十二五”时期,我国会计师事务所的规模呈现做强做大趋势。收入1亿元以上的大所从44家增加到48家,其中收入5亿元以上的大所从2011年的12家(合并前

<sup>2</sup> 行业总收入根据报备数据统计,仅包括事务所本身取得的收入。目前每年报备率维持在98%左右,有少数事务所收入未纳入统计,下同。

的中瑞岳华和国富浩华分别计算)增加到2015年的19家。收入区间在5 000万元-1亿元、3 000万元-5 000万元、1 000万元-3 000万元的事务所数量均呈现总体增长趋势。收入在100万元-1 000万元的事务所数量与100万元以下的事务所数量呈此消彼长之势,前者从3 484家增加到4 039家,后者从3 004家减少到2 580家。

表3 “十二五”时期各类收入规模事务所数量变化<sup>3</sup>

	2011	2012	2013	2014	2015
1亿元以上	44	44	46	48	48
5 000万元-1亿元	30	26	29	30	31
3 000万元-5 000万元	34	42	42	48	51
1 000万元-3 000万元	268	317	370	356	412
100万元-1 000万元	3 484	4 067	4 327	3 986	4 039
100万元以下	3 004	2 527	2 333	2 612	2 580

### 3. 人均创收。

“十二五”期间,得益于行业总体收入的持续增长,合伙人(含股东,下同)人均创收、注册会计师人均创收和员工人均创收三个指标均呈正向持续增长态势。合伙人人均创收从144万元增加到206万元,注册会计师人均创收从47万元增加到65万元,员工人均创收从20万元增加到25万元。从行业整体来看,合伙人人均创收是注册会计师人均创收的3倍左右,是员工人均创收的8倍左右。

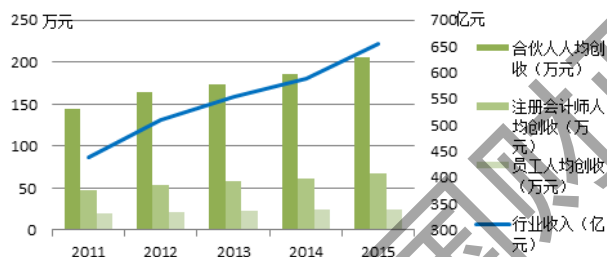


图6 “十二五”时期行业人均创收增长情况

### (三) 支出情况。

会计师事务所的主要支出为营业支出和税费支出。数据显示,“十二五”时期,事务所的营业支出和税费支出与行业总收入呈同向增长之势。其中,营业支出从2011年的367亿元增加到2015年的588亿元,税费支出从50.6亿元增加到62.2亿元。

#### 1. 营业支出总体构成。

2015年的营业支出构成显示,职工薪酬占比41.89%,差旅费占比11.9%,办公费、咨询费和劳务费合计占比18.26%,租赁费占比3.8%。上述支出合计占事务所营业支出的75.89%。由此可见,人力成本以及为提供智力服务发生的周边支出为会计师事务所主要营业支出,这也符合注册会计师行业作为知识密集型专业服务行业的基本特征。

#### 2. 工资薪酬。

进一步分析不同类型的会计师事务所职工薪酬支出情

况,2015年,11家H股所在职工薪酬方面的支出为107亿元,占其收入比重的38.08%;其他证券所为40.2亿元,占其收入比重的33.22%;非证券所为99.2亿元,占其收入比重的39.06%。从各职级人员薪酬支出分布看(见表4),合伙人工资薪酬支出28.4亿元,高级经理35.8亿元,经理36.6亿元,其他人员145.7亿元。需要说明的是,合伙人的工资薪酬支出特指固定薪酬,未包括事务所向合伙人分配的剩余收益(分红)。2015年全行业合伙人平均工资薪酬为11.3万元(由于合伙人以分红为主要收入来源,因此平均工资薪酬较低属正常现象),高级经理平均工资薪酬为25.4万元,经理平均工资薪酬为15.3万元,其他人员平均工资薪酬为8.2万元。总体来看,员工平均薪酬与事务所规模呈正相关关系,以高级经理为例,11家H股所中的平均工资薪酬是其他证券所的2倍,是非证券所的5倍,这既是专业水平知识和从事复杂业务的客观要求,也是注册会计师阶梯流动集聚效应的体现。

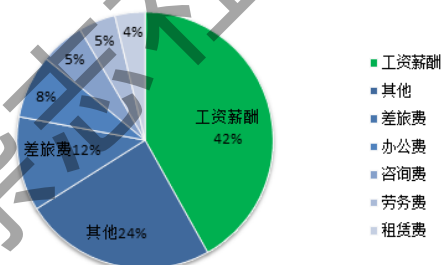


图7 2015年行业营业支出构成情况

表4 2015年各类事务所各职级人员工资薪酬支出总体情况

	金额单位:亿元				
	工资薪酬合计	合伙人工资薪酬	高级经理工资薪酬	经理工资薪酬	其他人员
11家H股所	107.0	3.5	20.3	17.2	66.0
其他证券所	40.3	3.6	6.8	7.6	22.3
非证券所	99.2	21.3	8.7	11.8	57.4
合计	246.5	28.4	35.8	36.6	145.7

表5 2015年各类事务所各职级人员的平均工资薪酬水平

	金额单位:万元			
	合伙人平均工资薪酬	高级经理平均工资薪酬	经理平均工资薪酬	其他人员平均工资薪酬
11家H股所	20.8	56.7	27.8	13.7
其他证券所	26.1	23.4	13.9	9.5
非证券所	9.6	11.4	9.6	5.4
行业平均值	11.3	25.4	15.3	8.2

注:合伙人的工资薪酬支出特指固定薪酬,未包括事务所向合伙人分配的剩余收益(分红)。

#### 3. 税费支出。

“十二五”时期,行业税费支出从50.6亿元增加到62.2

<sup>3</sup> 由于每年报备率维持在98%左右,有少数事务所收入未纳入统计。

亿元,行业总体税负从11.50%下降到9.48%。2012年,国务院决定实施“营改增”改革。数据显示,“营改增”前,营业税占收入的比重约为5.25%，“营改增”后,营业税和增值税之和占收入的比重约为4.45%,税负有所减轻。从2015年的税费构成看,增值税和所得税(含企业所得税和个人所得税)是主要税费支出,分别占43.46%和47.94%。

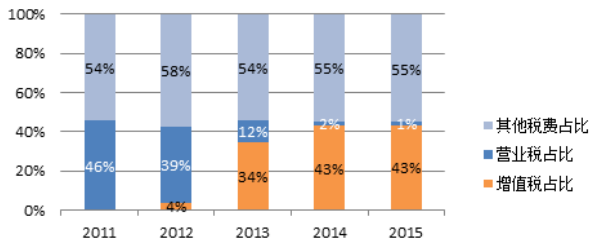


图8 “十二五”时期行业“营改增”情况

表6 2015年行业税费构成

税项	金额(万元)	占比
所得税	298 142.59	47.94%
增值税	270 282.26	43.46%
营业税	8 287.39	1.33%
城市维护建设税	19 780.71	3.18%
教育费附加	12 593.93	2.03%
房产税	1 093.07	0.18%
印花税	449.52	0.07%
车船税	170.08	0.03%
土地使用税	116.99	0.02%
其他税费	10 977.40	1.77%
合计	621 893.95	100%

#### (四)人才情况。

“十二五”时期,我国注册会计师人数从2011年的约9.4万人增加到2015年末的10万余人,合伙人数量从约3万人增加到近3.2万人。其中,11家H股所的注册会计师人数占行业注册会计师总数的比重从11.54%上升到14.08%,2015年平均每家H股所拥有注册会计师1296人。其他证券所的注册会计师人数占行业注册会计师总数的比重从9.19%上升到12.27%,2015年平均每家所拥有注册会计师428人。非证券所的注册会计师人数占行业注册会计师总数的比重从79.27%下降到73.65%,2015年平均每家非证券所拥有注册会计师10人。注册会计师的流动延续了向证券所(含H股所)小幅缓慢集中的态势。

表7 “十二五”时期注册会计师和合伙人人数情况

	2011	2012	2013	2014	2015
注册会计师人数	94 007	95 506	95 349	96 320	101 221
合伙人人数	30 466	31 148	31 862	31 628	31 773

#### 1. 年龄结构。

数据显示,我国注册会计师行业年龄结构呈现“高龄比重较大,后备力量不足”的特点。

从合伙人年龄结构看,“十二五”期间,40岁以下的合伙人占比从2011年的12.47%下降到2015年的8.16%,41-60

岁的合伙人占比从58.94%上升到65.51%,60岁以上的合伙人占比从28.59%下降到26.33%,其中65岁以上的合伙人占比从18.82%下降到17.32%。

从注册会计师年龄结构看,30岁以下的注册会计师占行业注册会计师人数的比重从2011年的7.76%下降到2015年的6.28%。31-40岁的注册会计师占比从39.36%下降到22.49%,41-50岁的注册会计师占比从24.54%上升到39.06%。

高龄注册会计师比重较大的一个原因是我国注册会计师行业起步较晚,自1993年开始实行注册会计师考试,1998年行业实行“脱钩改制”,当时行业的中坚力量年龄段人数较为集中,目前陆续进入高龄状态。后备力量不足的原因主要是人才流失。“十二五”时期,我国金融、互联网等领域蓬勃发展,注册会计师行业对年轻人的吸引力有所下降,加入会计师事务所不再是优秀年轻专业人士的首选;同时,经验丰富的注册会计师离开事务所流向国企、券商、上市公司的比例比前些年有所提高。

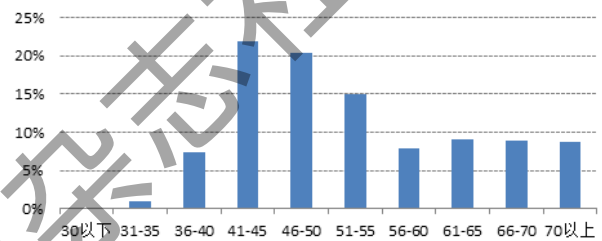


图9 2015年合伙人年龄结构

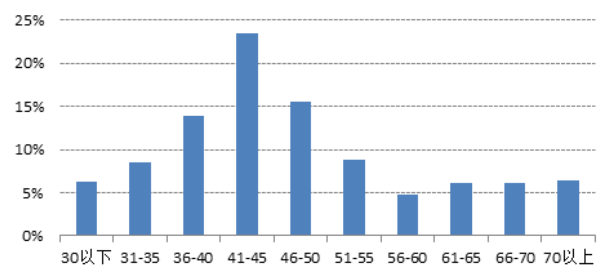


图10 2015年注册会计师年龄结构

#### 2. 学历结构。

数据显示,“十二五”时期,我国注册会计师行业的学历结构不断优化,具有本科和硕士学历的注册会计师人数占比持续攀升,大专及以上学历的注册会计师人数占比持续下降。硕士学历注册会计师占比从2011年的4.22%上升到2015年的5.26%,本科学历注册会计师占比从40.10%上升到46.44%,大专及以上学历注册会计师占比从55.18%下降到48.15%。

表8 “十二五”时期注册会计师学历结构变化

	2011	2012	2013	2014	2015
博士	0.50%	0.60%	0.57%	0.14%	0.15%
硕士	4.22%	4.30%	4.46%	4.61%	5.26%
本科	40.10%	40.60%	42.07%	44.63%	46.44%
大专及以下	55.18%	54.50%	52.90%	50.62%	48.15%

数据来源:会计师事务所年度报备数据,部分数据参考《中国注册会计师行业发展报告2014》。

### 3. 性别结构。

“十二五”时期，行业中女性注册会计师占比小幅上升。2011年，女性注册会计师占比47.63%，2015年，这一比例上升到49.35%。在全行业合伙人中，2011年，女性约占40.36%，2015年，这一比例上升到41.33%。但在证券所中，女性合伙人占比34.17%，男性合伙人占比65.83%。证券所的女性合伙人比例低于行业平均水平。

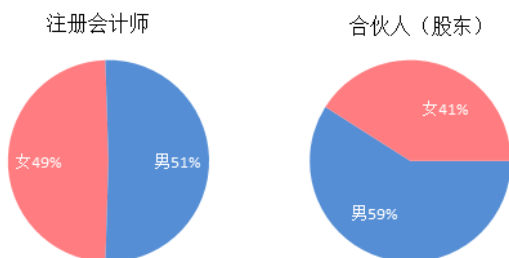


图11 2015年全行业性别比例

### (五) 证券所情况。

证券所是指具有财政部和证监会颁发的从事证券、期货业务资格许可证，提供证券期货审计服务的会计师事务所。“十二五”期间，在财政部推动下，40家证券所全部完成了特殊普通合伙转制。2015年，40家证券所的收入总计为402亿元，占行业总收入的61.28%，其中审计业务收入为314亿元，占行业审计业务收入的65.69%，证券所的合伙人人数为3009人，占行业合伙人人数的9.47%，注册会计师人数为26682人（含拥有注册会计师资格的合伙人），占行业注册会计师人数的26.36%。进一步分析，证券所收入占比比注册会计师占比高一倍，说明市场中的高端业务主要集中在证券所，但高端业务中审计业务占到一半以上，说明证券所还有进一步拓展业务领域的空间。

表9 “十二五”时期证券所基本情况

	证券所数量	分所数量	合伙人人数	注册会计师人数	收入(亿元)	审计业务收入(亿元)
2011	49	437	1 258	19 488	243	199
2012	44	457	1 804	21 199	277	212
2013	40	486	2 548	22 470	307	234
2014	40	558	2 759	24 139	348	263
2015	40	612	3 009	26 682	402	314

#### 1. 上市公司年报审计业务。

“十二五”时期，上市公司年报审计市场持续增长。证券所服务的A股上市公司客户数从2011年的2302家增加到2015年的2808家，上市公司年报审计业务收费总量从2011年的约28亿元增加到近42亿元，平均每家上市公司为年报审计付费149万元。从2015年上市公司年报审计市场份额来看，“四大”会计师事务所（普华永道中天、德勤华永、安永华明和毕马威华振，以下简称“四大”）收入为17.56亿元，占比约41.96%，其他7家H股所收入为16.39亿元，占比约39.16%，其他证券所收入为7.9亿元，占比约18.88%。

表10 “十二五”时期上市公司年报审计业务情况表

	A股上市公司客户数	平均每家证券所的上市公司客户数	年报审计业务收费(万元)	平均每家上市公司年报审计收费(万元)	上市公司资产合计(亿元)
2011	2 302	47	280 498	122	1 024 216
2012	2 457	56	322 098	131	1 188 424
2013	2 460	62	340 980	139	1 325 443
2014	2 631	66	369 520	140	1 501 081
2015	2 808	70	418 509	149	1 792 060

数据来源：Wind 资讯

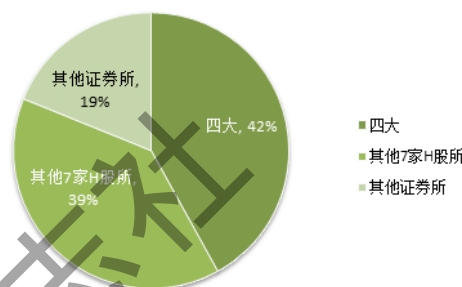


图12 2015年A股上市公司年报审计市场份额

#### 2. 新三板相关业务。

“十二五”时期，资本市场进一步多层次发展，定位于服务中小企业的新三板成为新的增长亮点。新三板相关法规体系的进一步完善，给会计师事务所带来更多商机。2013年12月，国务院发布《关于全国中小企业股份转让系统有关问题的决定》。2014年，新三板新增挂牌公司1216家，2015年新增3465家。截至2015年12月，共有5037家新三板挂牌公司，挂牌公司资产总额达15954亿元，总收入8712亿元，利润总额712亿元。

表11 “十二五”时期新三板挂牌公司情况表

	2011	2012	2013	2014	2015
挂牌公司数量(家)	96	200	356	1 572	5 037
挂牌公司资产总额(亿元)	120	214	391	3 208	15 954
挂牌公司收入(亿元)	105	172	291	2 158	8 712
挂牌公司净利润(亿元)	9	14	20	157	712

数据来源：Wind 资讯

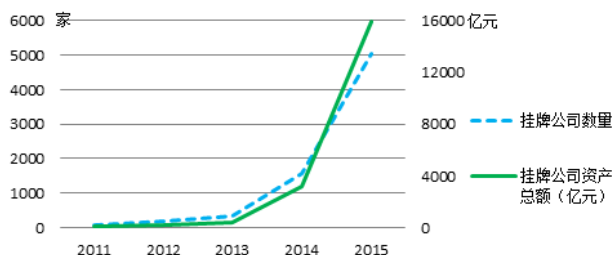


图13 “十二五”时期新三板挂牌公司情况

进一步分析2015年新三板客户分布情况，“四大”的新三板客户为18家，客户平均资产规模达103.8亿元，平均净利润14017.50万元；其他7家H股所承接2367个新三板项

目,平均每所338个项目,客户平均资产规模约为3.3亿,平均净利润1 563.04万元;其他29家证券所承接2 652个新三板项目,平均每所91个项目,客户平均资产规模约为2.4亿,平均净利润1 194.59万元。

表12 2015年各类证券所从事新三板业务情况

	金额单位:亿元						
	客户家数	平均每所客户数	挂牌公司资产总额	挂牌公司平均资产	挂牌公司收入金额	挂牌公司平均收入	挂牌公司净利润
四大	18	5	1 869	103.8	117	6.5	25
其他7家H股所	2 367	338	7 746	3.3	5 133	2.2	370
其他证券所	2 652	91	6 339	2.4	3 461	1.3	317
合计	5 037	126	15 954	3.2	8 712	1.7	712

数据来源:Wind 资讯

### 3.H股审计业务情况。

2010年12月,经与香港特区有关方面达成协议<sup>4</sup>,财政部、证监会联合推荐了12家内地会计师事务所从事H股企业审计业务(中瑞岳华和国富浩华于2012年合并为瑞华,现有11家H股所),标志着H股双重审计政策彻底取消。如图14所示,内地所获许从事H股审计业务以来,客户数量平稳增长,H股审计业务收入增长较快。H股客户数从2011年的165家增加到2015年的303家。2015年内地所的H股审计业务收入约为26.6亿元,比2013年的20亿元增长了33.0%。从项目分布看,H股客户仍主要集中在“四大”,在2015年的303家H股客户中,“四大”的客户为271家,占比约89.4%;“四大”取得审计收入约26.1亿元,占比约98.1%。从主审比例来看,内地所主审的项目数为53个,占全部项目比例的17.5%。以此为例,虽然国内事务所的实力在“十二五”时期有了显著增强,但在国际业务拓展方面,尚需更多努力。

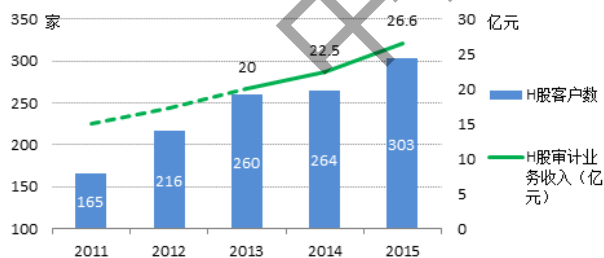


图14 “十二五”时期H股审计业务情况

## 二、“十二五”时期注册会计师行业管理情况总结

(一)国务院有关注册会计师行业发展的政策文件和指示精神。

注册会计师行业是高端服务业的重要组成部分,是市场

经济监督体系的重要制度安排。党的十八大以来,党中央、国务院在加强资本市场建设、强化审计工作、发展服务贸易、构建企业信息公示制度、增强外贸竞争新优势、推进大众创业万众创新、深化国有企业改革等文件中对注册会计师基础服务作用的发挥提出了新的更高要求。

例如:2014年6月,《国务院关于促进市场公平竞争维护市场正常秩序的若干意见》(国发〔2014〕20号)提出,“支持会计师事务所、税务师事务所、律师事务所、资产评估机构等依法对企业财务、纳税情况、资本验资、交易行为等真实性合法性进行鉴证,依法对上市公司信息披露进行核查把关”。

2014年8月,《企业信息公示暂行条例》(国务院令654号)提出“工商行政管理部门抽查企业公示的信息,可以委托会计师事务所、税务师事务所、律师事务所等专业机构开展相关工作”。

2014年8月,《国务院关于加快发展现代保险服务业的若干意见》(国发〔2014〕29号)提出“发挥保险对咨询、法律、会计、评估、审计等产业的辐射作用,积极发展文化产业保险、物流保险、探索演艺、会展责任险等新兴保险业务,促进第三产业发展”。

2014年12月,李克强总理在接见全国审计机关先进集体和先进工作者代表时发表重要讲话,强调要“引入社会力量参与审计,增强审计的公信力”。

2014年12月,《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发〔2014〕63号)提出在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2月,《国务院关于加快培育外贸竞争新优势的若干意见》(国发〔2015〕9号)提出“重点培育和扩大通信、金融、会计等新兴服务贸易,提升服务业国际化水平,提高服务贸易在对外贸易中的比重。推进国内服务市场健全制度、标准、规范和监管体系,促进专业人才和专业服务跨境流动便利”。

2015年5月,《国务院关于推进国际产能和装备制造合作的指导意见》(国发〔2015〕30号)提出“鼓励行业协会、商会、中介机构发挥积极作用,为企业‘走出去’提供市场化、社会化、国际化的法律、会计、税务、投资、咨询、知识产权、风险评估和认证等服务。建立行业自律与政府监管相结合的管理体系,完善中介服务执业规则与管理制度,提高中介机构服务质量,强化中介服务机构的责任”。

2015年5月,《中共中央 国务院关于构建开放型经济新体制的若干意见》提出“强化对国有和国有控股企业走出去经营活动的监督与管理,加强经营状况审计,完善国有企业境外经营业绩考核和责任追究制度,确保国有资本的安全与效益,防止国有资产流失”。

(二)“十二五”时期财政部强化注册会计师行业管理相关工作。

<sup>4</sup>在内地与香港会计准则等效的基础上,2010年12月,财政部、证监会与香港特区有关方面就落实内地与香港在对方上市的公司可选择以本地会计准则编制财务报表并由本地会计师事务所按照本地审计准则进行审计的事宜达成共识,内地12家大型会计师事务所获准自2010年12月15日或以以后完结的会计年度期间,可以采用内地审计准则为内地在港上市公司(H股企业)提供审计服务。

党中央、国务院对注册会计师行业一系列的指示要求既是多年来对注册会计师在经济发展和改革开放中职能作用的充分肯定,也是对行业当前及今后发展的殷切期望。“十二五”时期,财政部积极落实党中央、国务院指示精神,紧密围绕经济社会发展大局和财政中心工作,在行业法规建设、审批与监督管理、市场公平竞争、业务拓展与国际化建设等方面进行了积极探索,有利促进了行业的健康发展。

1. 健全法律法规体系,释放简政放权活力。一是推动修订完善《注册会计师法》。配合行政审批制度改革,结合原中外合作会计师事务所本土化发展要求,推动对《注册会计师法》的局部修订。2014年8月31日经全国人大常委会审议,将会计师事务所设立审批权限全部下放至省级财政部门,同时取消中外合作会计师事务所相关条款(取消中外合作组织形式)。二是按照简政放权、激发活力的要求,取消境外会计师事务所驻华代表机构审批、下放会计师事务所及其分所设立审批,下放境外会计师事务所来境内跨省临时执行审计业务审批,简化报批和备案材料。三是根据经济社会发展的新趋势新要求 and 行业改革出现的新情况新问题,起草各类行业管理制度和规范性文件20多项,内容涵盖引导事务所合理布局、强化事务所内部治理、延长事务所轮换期限、优化事务所执业环境等多方面。四是指导地方财政部门出台扶持注册会计师行业发展的政策举措130多项。“十二五”时期,我国注册会计师行业基本形成了以《注册会计师法》为核心、以部门规章和各类管理制度为主体的较为完备的注册会计师行业法规制度体系。

2. 完善机构监督管理,合理优化行业结构。一是发布一系列指导行业规划布局的政策文件,重点扶持11家具有核心竞争力、能够跨境经营并提供综合服务的大型会计师事务所,努力培育一批覆盖面广、管理规范、具有行业或区位优势,能够为上市公司或大中型企事业单位提供高质量服务的中型会计师事务所,科学引导7000多家小型会计师事务所规范有序发展,基本形成了大中小事务所协调发展、良性竞争的合理布局。二是全面启动并顺利完成证券资格会计师事务所由有限责任公司形式转为特殊普通合伙组织形式和原中外合作会计师事务所本土化转制工作,进一步理顺了事务所组织架构和内部治理,为大中型事务所公平竞争、持续健康发展奠定了良好的组织基础。三是在完善事务所组织形式的同时,大力培育人合、事合、心合、志合的合伙文化,严格分所管理,促进会师事务所总分所之间、各业务部之间在人事、财务、业务、技术标准和信息管理等方面实施实质性统一管理。四是继续强化行业监管,依法审批和监督会计师事务所,规范合伙人(股东)和注册会计师的资格管理,升级完善注册会计师行业管理信息系统,提高行业监管效能和行业服务水平。

3. 探索拓展业务范围,服务经济新常态。针对我国会计师事务所传统审计业务、涉企业务比重过高的情况,配合行政审批制度改革和“双创”活动,“十二五”期间重点在公共部门审计和国际业务方面进行了有益探索。一是联合民政部、国资委等单位建立并实施基金会注册会计师审计制度和中央企业财务决算审计制度,增强基金会和中央企业的

财务管理水平及会计信息透明度。二是贯彻党中央和国务院关于全面深化改革的战略部署,大胆探索政府购买注册会计师服务体系建设,完成公共部门注册会计师审计制度研究。三是鼓励和支持有条件的省份在教育、医疗、科研等领域开展注册会计师审计试点,为全面推广公共部门注册会计师审计制度积累经验。四是持续跟踪11家内地会计师事务所从事H股企业审计业务相关政策的落实情况,解决H股审计政策执行中的新情况新问题。五是鼓励会计师事务所所在巩固传统审计鉴证业务的同时,大力发展内部控制设计、管理会计咨询等高端服务领域,努力实现业务的转型升级,不断拓展发展空间。

4. 加大人才培养力度,营造尊重人才氛围。一是以国办56号文件的实施为契机,指导10多个省级财政部门加大政府扶持资金在行业人才培养方面的投入。二是鼓励地方财政部门多策并举,为注册会计师异地流动、异地落户,服务当地经济建设创造有利条件。三是会同保监会研究制定并正式印发会计师事务所职业责任保险制度,为执业人员合理防范执业风险、事务所完善风险管理体系提供政策保障。四是大力培养具有国际认可度的注册会计师,“十二五”期间,中国注册会计师首次当选全球十大会计网络主席,10余名中国注册会计师在其国际网络中担任最高管理层成员。2015年度,证券资格会计师事务所与100多家境外会计师事务所合作开展了约1200个境外审计项目。中国注册会计师的国际影响持续提升。

5. 推动对外交流合作,治理改善执业环境。一是落实对外开放相关政策,建立内地与港澳台会计专业机构定期互访机制,推动内地对港澳基本实现会计服务贸易自由化,参与中美、中欧、中澳、中韩、中斯、中国-东盟自贸区等会计服务市场开放磋商谈判,为我国注册会计师行业“走出去”创造良好的开放环境。二是引导企事业单位科学规范选择事务所,着力治理行业低价恶性竞争问题。三是协调有关部门取消对事务所执业活动的行政壁垒和地域限制,切实减少或避免多头监管、重复检查和重复报备问题。

### 三、当前及今后一段时期注册会计师行业改革发展展望

“十二五”时期,我国注册会计师行业改革与行业管理取得较大进步,为行业下一步健康规范发展奠定了良好基础。当前是全面建成小康社会的关键时期,各项改革的不断深化和推进既对注册会计师监督服务作用提出更高要求,也对注册会计师行业行政监管转型提出新的挑战。注册会计师行业将认真贯彻落实党的十八大及十八届三中、四中、五中、六中全会精神,以“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局为统领,坚持稳中求进工作总基调,牢固树立和贯彻落实新发展理念,坚持以推进供给侧结构性改革为主线,认真组织实施《会计改革与发展“十三五”规划纲要》,进一步完善行业法制建设,理顺行业管理体制,强化事中事后监管,大力提高执业水平和服务能力,持续激发会计服务市场活力,促进经济平稳健康发展,维护资本市场秩序和金融稳定。当前及今后一段时期,行业管理将重点开展以下五方面的工作。

(一) 加强法制建设,完善行业发展制度保障。

《注册会计师法》作为规范我国注册会计师行业各种法律关系的根本大法,自1994年1月1日施行以来为我国注册会计师事业的健康蓬勃发展发挥了巨大作用。随着我国经济体制改革的不断深化和行业的加快发展,出现了许多新情况新问题,需要通过修订《注册会计师法》予以解决。下一步,应加快推进《注册会计师法》的全面修订,统筹考虑组织形式和行业布局、市场准入和后续管理、业务执行和法律责任、管理体制和行业监管等重点问题,更好发挥注册会计师在社会监督体系中的作用,不断提升行业公信力,促进行业发展。同时,根据“放管服”改革要求加紧完成《会计师事务所审批和监督暂行办法》(财政部令第24号)的修订并严格贯彻落实。在此基础上,研究制订《会计师事务所内部控制指导意见》,指导事务所以合伙文化建设为基础,以决策管理制度为重点,以收入分配制度、财务管理制度为突破,建立健全权责配置科学、收益风险匹配、决策执行高效、内部管理顺畅的体制机制,总分所一体化管理严格到位的新型治理结构和管理体系,使事务所提升团队凝聚力、核心竞争力、抗风险能力和可持续发展能力。

#### (二)大力倡导合伙,推动大中小会计师事务所协调发展。

根据国际惯例和我国实际,应坚持将合伙制作为我国会计师事务所的主流形式。证券资格会计师事务所特殊普通合伙转制的实践证明,特殊普通合伙组织形式有利于事务所做强做大、优化治理、增强风险意识和提高执业质量,符合大中型事务所持续健康发展的需要,已得到行业和社会普遍认可。下一步需进一步大力推广合伙组织形式,推动大中型会计师事务所广泛采用特殊普通合伙组织形式,对其他中小事务所原则上推行普通合伙制。同时,进一步优化大型、中型和小型会计师事务所执业领域各有侧重、市场定位各有特色、服务对象各有倾斜、地域分布较为合理、不同规模的会计师事务所有序竞争、接续发展的良好格局。

#### (三)贯彻落实“放管服”改革要求,加强行业监管。

“放管服”改革是全面深化改革特别是供给侧结构性改革的重要内容,也是推进经济体制改革处理好政府和市场关系的关键所在。行业管理既要通过简政放权充分激发会计服务市场活力,更要通过放管结合、优化服务改善执业环境,促进公平竞争。下一步,一是继续做好注册会计师行业有关行政审批事项取消或下放后的衔接管理,进一步激发市场活力。二是利用修订后的24号令发布实施的机会,指导地方转变管理理念和监管模式,切实加强了对事务所的监管工作,清理规范现存事务所,同时强化事中事后监管,维护公平竞争市场环境。三是利用行业信息管理系统,结合事务所日常报备等工作,对行业总体情况实行过程和动态监控,及时发现问题并提出相应解决办法。四是做好“四大”本土化转制过渡期满后的全面评估工作,秉持尊重历史和充分考虑现实需求的精神,研究制定衔接和后续管理政策,

推动“四大”在我国的规范持续发展。

#### (四)积极主动,稳步扩大会计服务市场双向开放。

近年来,财政部积极参与世贸组织等多种机制下会计服务市场开放磋商,大力支持在上海、福建、广东、天津等自贸区试点扩大会计服务开放。总体来看,通过世贸组织(WTO)、自贸协定、内地与港澳关于建立更紧密经贸关系的安排(CEPA)、海峡两岸经济合作框架协议(ECFA)、双边财金对话以及国内自贸区等多种机制,我国会计行业已经形成了全方位、多层次、有深度、高质量的开放格局,会计行业已成为我国国际化程度最高的专业行业之一。党的十八届三中全会提出,要进一步放宽投资准入、推动对内对外开放相互促进、构建开放型经济新体制。会计行业未来开放要在国家对外开放整体布局之下,协调好扩大我国对外开放与推动其他国家(地区)对我国开放的关系,着力推进高质量的双向开放。一是继续配合商务部等做好涉外磋商谈判。积极参与中美、中欧、RCEP、CEPA等开放谈判,在平等互利的基础上探索对外开放新政策,同时,深入了解和听取行业意见,解决行业“走出去”的实际障碍。二是结合我国对外开放新形势,按照“准入前国民待遇加负面清单”管理模式的要求,完善境外人士在境内设立会计师事务所的相关条件以及监管措施。三是借鉴美欧等主要国家做法,根据在境内开展执业活动以及执业责任追偿和信息保密等方面需要,在符合国民待遇的原则下,进一步完善我国注册会计师资格的注册条件及相应的监管措施。四是加强注册会计师行业开放相关研究。充分发挥自由贸易试验区试验田的作用,根据需要在自贸区开展拟开放新政策先行先试;加强对境外(特别是正在与我国开展自贸或类似协定谈判)国家或地区会计审计开放现状的研究。

#### (五)拓展业务领域,增强行业服务国家建设能力。

拓展新领域是注册会计师行业调整结构、转型升级的前进方向和必由之路。发达市场经济国家注册会计师行业近年来的发展实践表明,审计、咨询、税务构成了事务所业务收入的“三驾马车”,但审计业务增速呈放缓之势,所占比重呈下滑之势,而咨询、税务业务势头强劲、比重上升。我国会计师事务所在非涉企、非审计业务领域还有较大的拓展空间。下一步,要根据经济社会发展要求和行业自身发展规律,支持行业大力开拓新业务、新领域。一是在扎实做好传统审计业务的基础上,巩固扩大新型审计业务,比如医院高校等非营利组织审计,以及政府购买审计服务等。二是引导行业加大咨询业务研发投入和人才团队建设,通过自主发展或者与咨询服务市场主体建立战略联盟、业务合作等诸多形式壮大咨询服务力量、扩大咨询服务市场。三是灵活务实地做好税务相关服务,密切关注税制改革,拓展新业务。四是积极研究、参与、推动公司秘书服务、跨国公司落户资金清算服务、财务外包服务等一系列新型业务。

附录:

### “十二五”期间财政部印发的注册会计师行业法规制度及部分出版物目录

1.2011年3月,印发《境外会计师事务所在中国内地临时执行审计业务暂行规定》(财会〔2011〕4号)。



2.2011年4月,印发《大中型会计师事务所转制为特殊普通合伙组织形式实施细则》(财会〔2011〕7号)。

3.2011年6月,印发《关于引导企业科学规范选择会计师事务所的指导意见》(财会〔2011〕15号)。

4.2011年9月,印发《关于进一步落实〈会计师事务所服务收费管理办法〉的通知》(财会〔2011〕18号)。

5.2011年12月,印发《关于加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》(财会〔2011〕23号)。

6.2011年12月,印发《关于会计师事务所承担中央企业财务决算审计有关问题的通知》(财会〔2011〕24号)。

7.2012年1月,会同证监会联合印发《关于调整证券资格会计师事务所申请条件的通知》(财会〔2012〕2号)。

8.2012年5月,会同国家工商总局、商务部、国家外汇局、证监会联合印发《中外合作会计师事务所本土化转制方案》(财会〔2012〕8号)。

9.2012年9月,印发《关于适当简化港澳会计师事务所来内地临时执行审计业务申请材料的通知》(财会〔2012〕16号)。

10.2012年9月,会同证监会、国资委联合印发《关于证券资格会计师事务所转制为特殊普通合伙会计师事务所有关业务延续问题的通知》(财会〔2012〕17号)。

11.2013年12月,印发《关于下放境外会计师事务所在中国内地临时执行审计业务审批项目有关政策衔接问题的通知》(财会〔2013〕25号)。

12.2013年12月,印发《关于规范和简化会计师事务所信息报备工作的通知》(财会〔2013〕22号)。

13.2014年3月,会同证监会联合公布《关于证券资格会计师事务所年度报备核查工作有关情况的通报》(财会〔2014〕18号)。

14.2014年4月,印发《关于支持会计师事务所在中国(上海)自由贸易试验区设立分所并开展试点工作的通知》(财会〔2014〕20号)。

15.2014年6月,印发《香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民及外国人参加注册会计师全国统一考试

办法》(财会〔2014〕22号)。

16.2014年6月,印发《财政部关于同意香港特别行政区和澳门特别行政区会计专业人士试点担任中国(上海)自由贸易试验区会计师事务所合伙人有关问题的复函》(财会函〔2014〕9号)。

17.2014年11月,印发《关于调整完善注册会计师行业有关行政管理事项的通知》(财会〔2014〕28号)。

18.2014年12月,印发《关于做好会计师事务所工商登记后置审批改革政策衔接工作的通知》(财会〔2014〕30号)。

19.2015年2月,民政部会同财政部联合印发《关于规范全国性社会组织年度财务审计工作的通知》(民发〔2015〕47号)。

20.2015年2月,印发《财政部关于香港特别行政区和澳门特别行政区会计专业人士担任广东省会计师事务所合伙人试行办法的复函》(财会函〔2015〕2号)。

21.2015年5月,就《会计师事务所审批和监督暂行办法》(财政部令第24号)修订征求意见稿公开征求意见。

22.2015年5月,会同证监会联合公布《关于证券资格会计师事务所年度报备核查工作有关情况的通报》(财会〔2015〕10号)。

23.2015年5月,印发《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》(财会〔2015〕9号)。

24.2015年6月,会同保监会联合印发《会计师事务所职业责任保险暂行办法》(财会〔2015〕13号)。

25.2015年6月,印发《财政部关于取得大陆注册会计师资格的台湾会计专业人士担任中国(福建)自由贸易试验区合伙制会计师事务所合伙人试行办法的复函》(财会函〔2015〕5号)。

26.2015年7月,印发《财政部关于取得中国注册会计师资格的港澳会计专业人士担任中国(天津)自由贸易试验区合伙制会计师事务所合伙人试行办法的复函》(财会函〔2015〕9号)。

27.2015年7月,财政部会计司牵头的课题项目《中国会计服务市场开放与监管》(亚洲开发银行技术援助项目)出版。

(财政部会计司供稿)

## 我国企业会计准则实施情况及修订建议的调研报告

“十三五”期间是实现我国会计强国目标的关键时期。我们需要顺应国内国外经济金融发展新形势,解放思想、大胆探索,开拓创新,大力服务我国“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局,在稳妥推进我国企业会计准则国际趋同的同时,根据实务界、理论界在企业会计准则执行实施过程中提出的问题和意见,不断完善我国企业会计准则体系,进一步提高我国企业会计准则的质量和执行效果。为

此,2016年11月14日-18日,财政部赴广东、深圳、上海三地,对我国企业会计准则的执行情况进行实地调研,听取社会各界对我国企业会计准则完善工作的意见和建议。期间,与上市公司、非上市企业、会计师事务所、地方财政厅局和证券监管部门、证券交易所、高等院校等100多位代表进行座谈,认真听取他们对我国企业会计准则执行问题的反馈,以及对完善我国企业会计准则提出的建议。具体有关情况