

港事务所在内地企业“走出去”过程中获得了丰厚的经济利益。

香港事务所在内地承接了大量临时性的审计业务。为便利香港事务所接受境外客户委托来内地临时执行审计业务,财政部和省级财政部门依法审核批准了香港事务所大量临时执业申请。仅2009~2013年期间,财政部门就向香港事务所发放临时执业许可110批次,惠及香港专业人士3500多人次。还有部分美国、澳大利亚等国的事务所申请的临时执业业务,出于审计成本等方面的原因,实际上也委托香港事务所具体执行。对于香港事务所及其专业人士来内地临时执行审计业务,内地监管部门对其审批流程给予了最大程度的简化,极大地便利了其执业行为。

上述情况充分证明,香港会计界从内地经济发展中获得巨大收益,香港会计界对内地市场的依赖程度不断加深。据反映,一批香港中小事务所约70%的业务收入直接或间接来源于内地企业。财政部会计司于6月对香港有关部门和方面进行了例行访问,香港财经事务及库务局、香港证监会、香港财务汇报局、香港会计师公会、香港联交所和香港会计界均对CEPA框架下内地对香港会计行业发展的有力支持给予了充分肯定,对财政部一贯的开放态度和务实的惠港措施表示感谢。

三、CEPA框架下内地惠港会计政策的未来展望

总的思路是,扎实贯彻“一国两制”方针,继续提供政策支持。认真贯彻落实党中央、国务院关于大力发展服务贸易、切实做好CEPA工作、促进港澳保持长期繁荣稳定的决策部署,结合内地注册会计师行业改革发展实际,在法律法规允许的范围内,一如继往地为香港提供优惠和便利。抓紧研究修改《会计师事务所审批和监督暂行办法》,研究两地合伙人审计经验互认,力争纳入新一轮CEPA开放措施,在广东省先行先试;同时积极研究制定包括香港人士在内的境外人员担任内地事务所合伙人管理制度,力争将试点范围进一步扩大到广东全省,并在3年左右有序扩大到全国。同时,全面总结、认真分析、科学评估CEPA10年内地会计服务市场对港开放工作,按照合法、规范、公平、互利的原则,兼顾内地与香港会计行业的利益诉求和发展权益,积极主动、循序渐进地做好下一阶段CEPA磋商工作,促进两地会计行业在交流、交往、交融中共同提高专业水平,共同提升服务能力,共同开拓国际市场,共同为保持香港繁荣稳定,为实现中华民族伟大复兴的中国梦作出更大贡献。

(财政部会计司供稿 刘光忠 王宏 韩冰 王晶
邱颖执笔)

澳新注册会计师行业管理和会计审计准则建设及对我国的启示

一、澳新两国会计和注册会计师行业管理体制

澳大利亚财政部(亦称国库部)是澳大利亚会计和注册会计师行业的行政主管部门。财政部长通过任命澳大利亚证券投资委员会(ASIC)主席和财务报告委员会(FRC)主席的方式,实现对澳大利亚会计和注册会计师行业的管理。在注册会计师行业管理方面,澳大利亚目前主要有两个行业协会,分别为澳新特许会计师协会(CAANZ)和澳大利亚会计师公会(CPAA),其执业会员(CPP)要从事公众公司审计业务必须在ASIC注册,并接受ASIC的监督。在会计审计准则建设方面,澳大利亚会计准则委员会(AASB)负责制定企业、政府和非营利组织会计准则,审计准则委员会(AAUSB)负责制定一套统一的审计准则,AASB和AAUSB均为政府机构,其主席由澳大利亚财政部长任命,成员由财务报告委员会(FRC)任命并接受FRC的监督。

新西兰商务部是新西兰会计和注册会计师行业的主管部门。在注册会计师行业管理方面,新西兰于2011年成立金融市场监管局(FMA),负责注册会计师行业的统一监管,FMA对商务部负责并向商务部报告。新西兰注册会计师成为CAANZ或CPAA的执业会员后,必须向FMA申请领取审计执照方可从事公众公司审计业务,与此同时,从事公众公司审计业务的会计师事务所也必须在FMA注册登记。

在会计审计准则建设方面,新西兰成立了外部报告委员会(XRB),XRB下设会计准则委员会(NZASB)和审计准则委员会(NZAUSB),负责制定企业、政府和非营利组织会计准则、审计与鉴证准则,并监督其实施。XRB为独立的政府机构,对商务部长负责并向商务部报告工作。

二、澳大利亚注册会计师行业管理和会计审计准则建设的主要做法

(一)关于注册会计师考试。澳大利亚注册会计师考试主要有两个品牌,分别由CAANZ和CPAA两个协会组织。CAANZ于2014年7月由澳大利亚特许会计师协会和新西兰特许会计师协会合并而成,合并后会员达10万人,大多是从从事审计服务的注册会计师。要成为CAANZ的会员,首先必须参加CAANZ组织或认可的培训项目并通过考试(或考核),培训项目包括4门专业课程(税法、审计、财务会计和管理会计)和案例课程。申请人完成上述课程并考试合格后,即可成为CAANZ的临时会员,临时会员再积累若干年的执业经验后,可以成为资深会员。CPAA是澳大利亚历史最为悠久的会计职业团体,现有会员约15万人,大多为政府及非营利组织、公共部门和企业的财会人员,还有从事破产清算、个人理财、养老保险、代理记账的专业人员,也有少部分会员从事注册会计师审计服务,但这部分会员多在

“四大”之外的中小会计师事务所执业。CPAA组织的注册会计师考试由6门研究生课程组成,其中财务报告和会计实务、公司治理结构与受托责任、企业战略和组织领导3门课程为必考科目(须在5年内完成)。通过考试后,申请人可以申请成为CPAA的会员,在相关领域工作15年以上的,即可成为CPAA的资深会员(即专家级注册会计师)。需要说明的是,CAANZ和CPAA组织的注册会计师考试各有侧重,前者对会员的考核侧重审计鉴证领域,类似我国的注册会计师考试;后者则侧重考核会员在财务会计和财务管理方面的应用能力,类似我国的会计职称考试。

(二)关于注册会计师注册和执业。在澳大利亚,CAANZ和CPAA的会员向所在协会申领执业证书后即可成为执业注册会计师(CPP),并从事一般性的非公众公司审计业务。但是,根据澳大利亚《公司法》的要求,执业注册会计师要想成为公众公司(包括上市公司和其他具有公众利益的公司)财务报表的签字审计师(合伙人),则必须要向澳大利亚证券投资委员会(ASIC)申请注册并接受其监管,未经注册,不得成为公众公司的签字审计师。执业注册会计师向ASIC申请注册成为公众公司签字审计师必须满足下列条件:一是职业资格要求,该注册会计师必须具有大学本科以上学历或ASIC认可的学历,曾经学习会计专业不少于3年,学习商业法律不少于2年;二是职业经验要求,该注册会计师必须在最近5年内有3000小时以上从事澳大利亚公司审计工作的经验,其中包括750小时担任审计主管的经验;三是职业道德要求,该注册会计师不得有犯罪记录和破产前科,如果该注册会计师是行业协会的会员,ASIC还会考虑该注册会计师在过去10年内是否受过所在协会的惩戒。需要说明的是,与澳大利亚对注册会计师从事公众公司审计业务的注册要求不同,我国已于2004年取消了注册会计师从事证券期货业务的资格审批,但保留了对会计师事务所从事证券期货业务的资格审批。

(三)关于会计师事务所的设立。在澳大利亚,注册会计师可以设立有限责任公司制事务所,也可以合伙设立会计师事务所。注册会计师设立有限责任公司制会计师事务所,必须根据《公司法》要求向ASIC申请登记注册,设立合伙制会计师事务所则不需要进行登记注册。澳大利亚约有5000家左右的会计师事务所,绝大多数采用的是合伙制组织形式,仅有100家左右的会计师事务所(大多为中小事务所)采用有限责任公司组织形式。据了解,澳大利亚会计师事务所倾向采用合伙制组织形式,主要是基于职业保险和税收筹划的考虑。澳大利亚会计师事务所一经设立,即可从事法定审计业务,澳大利亚监管机构对会计师事务所从事上市公司、金融机构和其他公众公司审计业务并无特殊的牌照要求,但如前所述,ASIC对注册会计师个人成为公众公司签字审计师则有相应的注册要求。

(四)关于外国人成为澳大利亚会计师事务所的合伙人。澳大利亚对会计师事务所的合伙人没有国籍要求,所有外国人在理论上都可以成为澳大利亚会计师事务所的合伙人。但外国人要成为澳大利亚会计师事务所的合伙人,需要具备下列条件:一是成为澳大利亚会计职业团体(CAANZ、

CPAA或全国会计师协会)的会员,或者是与澳大利亚会计职业团体达成会员资格互认的其他国家会计职业团体的会员;二是具备澳大利亚教育机构认可的、与澳大利亚本国注册会计师同等的学历,且参加澳大利亚税法和商业法律培训并通过考试;三是满足与澳大利亚本国注册会计师合伙人同等的审计工作经验要求,外国人在澳大利亚之外审计采用国际财务报告准则或美国会计准则编制的财务报告的工作经验,可以视同在澳大利亚本国从事审计工作的经验;四是在澳大利亚有居住场所;五是澳大利亚法律规定成为签字审计师合伙人的其他要求。上述要求导致外国人担任澳大利亚会计师事务所合伙人的机率较低。

(五)关于对会计师事务所的行政监管。由于澳大利亚98%以上的会计师事务所采用合伙制组织形式,合伙人对个人的执业行为承担责任,因此澳大利亚对会计师事务所的监管通常体现为对签字审计师(合伙人)个人的监管。在澳大利亚,ASIC受财政部委托对公众公司签字审计师进行行政监管,非公众公司审计师一般由行业协会进行自律管理。ASIC的主要职能是负责公司注册并对公众公司实施监管,在对公众公司监管的基础上,延伸检查其签字审计师。ASIC的基本逻辑是,公众公司的会计责任不同于审计师的审计责任,公众公司会计信息造假对资本市场造成的影响巨大,而审计师的工作可以有效防范公众公司会计造假的风险,因此ASIC视签字审计师为合作伙伴,更愿意利用签字审计师的工作来补充和强化其对公众公司会计信息质量的监管。

澳大利亚约有200万家公司,ASIC强制要求所有上市公司(约2200家)和其他公众公司(包括股东人数多于50人的公司等具有公众利益的公司,共约15000家)定期向ASIC提交经审计的年度财务报告。ASIC基于风险导向的原则,每年对约450家公众公司的财务报告进行例行检查,并视情况延伸检查为这些公众公司提供审计服务的签字审计师。ASIC对签字审计师进行检查的一般流程是审阅签字审计师的工作底稿和审计报告,一般每月审核1家较大规模会计师事务所的数个审计项目,每年审阅约90份公众公司审计报告。上述检查以18个月为周期,每个周期结束后,ASIC将发布一份针对会计师事务所及签字审计师的检查报告,报告中一般以不点名的方式列举检查发现的问题,以便让阅读该报告的其他会计师事务所及签字审计师引以为戒。根据法律授权,ASIC有权对会计师事务所及签字审计师进行处罚,但ASIC在行使处罚权时非常谨慎,更为常用的监管措施是要求相关责任人限期整改。

(六)关于金融审计和联合审计。金融审计是会计师事务所从事的审计业务中相对复杂、技术含量高、风险也较大的一类业务。澳大利亚的金融审计业务特别是大型金融审计项目几乎均由“四大”承接,原因主要有两方面:一是澳大利亚金融机构审计师的选择由金融机构的审计委员会及其独立董事决定,而独立董事更加关注审计技术的全面性和审计服务的增值性,较少关注审计收费水平,因此倾向选择品牌声誉较好、知名度较高的“四大”事务所;二是金融审计收费占“四大”事务所全部业务收入的比重较低,因此澳大利亚金融市场参与者认为由“四大”事务所而非其他规

模较小的事务所承接金融审计业务更能保证审计的独立性。澳大利亚政府和协会组织曾经考虑过借鉴欧盟有关国家的做法,对金融机构采用“以大(所)带小(所)”的联合审计模式,以期带动本土事务所的发展,但鉴于联合审计中审计责任难以清晰划分以及澳大利亚现有审计市场格局的“刚性”等因素,尚未在联合审计中探索出理想的经验做法。

(七)关于公共部门审计和政府购买注册会计师服务。在澳大利亚,公共部门审计属于政府审计的范畴。澳大利亚审计总署对政府拥有的医疗、保险、邮政、医院等公共部门进行审计,并签署审计报告。审计总署由于自身资源的制约,可以聘请会计师事务所参与公共部门审计工作,审计费用由被审计单位支付(一般来自财政预算),审计报告由会计师事务所编制并经审计总署签署后发布。审计总署选聘的会计师事务所应当满足一定的任职条件并进入政府采购清单名录,会计师事务所任期5年,任期满后,会计师事务所需要将任期内形成的工作底稿等文档资料转交审计总署,审计总署重新招标确定下一任参与公共部门审计的会计师事务所。由于公共部门审计业务相对单一且风险较低,因此澳大利亚公共部门审计收费水平(以小时收费率计算)一般低于审计市场平均收费水平,约为审计市场平均水平的70%~75%。

(八)关于会计师事务所的职业责任保险。在澳大利亚,会计师事务所的职业责任保险具体表现为签字注册会计师(合伙人)个人购买的职业责任保险。由于澳大利亚的法律支持对会计师事务所及签字注册会计师(合伙人)的集体诉讼,因此澳大利亚注册会计师行业属于高风险行业。为了保护会计师事务所及签字注册会计师不至于因无限赔付而陷入破产,澳大利亚法律规定了签字注册会计师(合伙人)的赔付上限,高于此上限的,保险公司和签字注册会计师可以不再赔付。根据现行法律和监管规定,签字注册会计师从事单项会计服务的赔付上限为200万澳元(目前1澳元约合5.2元人民币),从事单项审计服务的赔付上限为7500万澳元,从事其他单项服务的赔付上限为200~2000万澳元。保险公司和会计师事务所及签字注册会计师通常按照此上限设计保险产品。总体而言,澳大利亚注册会计师购买的职业责任保险上限约为其服务收费的25~30倍,远远高于其他一些国家通常为3~5倍的水平,较高的职业责任保险上限意味着较高的投保费率,对澳大利亚会计师事务所特别是较小规模会计师事务所而言是较为沉重的负担,这是中小事务所主动放弃上市公司审计等高风险业务的重要原因之一。

(九)关于会计审计准则建设。澳大利亚会计准则委员会(AASB)和审计准则委员会(AAUSB)均为政府设立的独立机构,接受财务报告委员会(FRC)的监督。FRC的主席由财政部任命,成员来自政府监管机构、准则制定机构、协会组织、行业机构等18个单位。AASB不仅负责制定企业会计准则,还负责制定公共部门会计准则。其中,企业会计准则建设属于立法范畴,AASB制定的企业会计准则必须提交国会审批通过后方可实施,公共部门会计准则则不需要经过立法程序,直接由财政部审批通过后即可实施。AAUSB负责制定审计准则,这套审计准则不仅适用于企业财务报

告审计,也同样适用于公共部门审计。关于企业会计准则,澳大利亚已经实现了与国际财务报告准则(IFRS)的趋同等效,澳大利亚资本市场认可在澳上市公司按照国际财务报告准则编制的财务报告与按照本国会计准则编制的财务报告具有同等效力。关于公共部门会计准则,澳大利亚建成了一套以权责发生制为基础的公共部门会计准则体系,这套体系借鉴了国际公共部门会计准则(IPSAS)的框架结构和主要内容,同时充分考虑了本国的国情实际,暂未与IPSAS实现趋同。关于审计准则,澳大利亚原先是由行业协会负责制定审计准则,后因行业协会的独立性受到质疑,转由独立的政府机构AAUSB来制定。澳大利亚会计师事务所和注册会计师根据审计准则对各类公司的财务报告实施审计,澳大利亚审计总署也是依据审计准则对公共部门财务报告进行审计,但审计总署会根据实际情况增加额外审计要求。

三、新西兰注册会计师行业管理和会计审计准则建设的主要做法

(一)关于注册会计师行业监管。新西兰2013年度国内生产总值2000多亿新元(约1万亿元人民币,1新元约合4.8元人民币),全国人口400多万,经济体量较小,相应的,其注册会计师行业规模也较小。新西兰没有单属本国的注册会计师行业协会(原新西兰特许会计师协会已于2014年7月与澳大利亚特许会计师协会合并为CAANZ),新西兰会计专业人士可以通过加入CAANZ和CPAA并成为其执业会员(CPP)的方式在本国设立会计师事务所并从事注册会计师审计业务。2011年之前,新西兰注册会计师行业管理主要以行业自律管理为主。2008年全球金融危机爆发以来,新西兰政府加强了对金融市场的监管力度,于2011年成立金融市场监管局(FMA)。FMA主要负责对证券、银行、保险等机构的监管,同时也负责对注册会计师行业的行政监管。根据新西兰《审计师监管法案(2011)》,FMA对注册会计师行业的行政监管主要限于对会计师事务所及注册会计师从事公众公司财务报告审计业务的监管,主要监管职能有以下几项:

第一,要求国内注册会计师向FMA申请执业牌照。FMA要求国内注册会计师必须持有牌照方可从事公众公司审计业务,国内注册会计师申请牌照必须满足下列基本条件:一是具有会计或类似专业的大学学历;二是成为CAANZ或CPAA的会员;三是取得CAANZ或CPAA颁发的执业证书(CPP);四是参加FMA批准的审计课程培训;五是具有足够的审计工作经验(通常以审计工作时间衡量);六是具备持续的胜任能力。

第二,要求国内会计师事务所在FMA注册。从事公众公司审计业务的国内会计师事务所必须向FMA申请注册,国内会计师事务所注册的基本条件包括:一是必须采用合伙制组织形式;二是至少75%的合伙人是FMA认可的会计职业团体的会员;三是至少50%的合伙人取得CAANZ或CPAA颁发的执业证书(CPP);四是制定了符合新西兰审计准则和职业道德准则规定的相关制度文件;五是建立了完备的执业质量复核机制;六是购买了与会计师事务所自身规模相适应的职业责任保险。

第三,要求外国注册会计师向FMA申请执业牌照。新西兰现阶段允许澳大利亚、英国和美国的注册会计师在新西兰从事公众公司审计业务,但必须向FMA申请执业牌照。外国注册会计师申请牌照的条件包括:一是该注册会计师必须是其国籍所在地的执业注册会计师;二是提供其成为执业注册会计师后的持续执业证明;三是具有375小时以上的从事上市公司审计的工作经验;四是完成FMA批准的涉及新西兰商业法律和税法的课程培训。

第四,要求外国会计师事务所在FMA注册。FMA认定的外国会计师事务所是指绝大多数合伙人是新西兰以外国家的居民的会计师事务所。外国会计师事务所在新西兰从事公众公司审计业务也必须在FMA注册,注册条件和新西兰本国会计师事务所的注册条件相同。

第五,对在FMA注册的会计师事务所的执业质量进行检查。自FMA成立至今两年多时间内,在FMA注册的会计师事务所达到30家,向FMA申请并取得牌照的注册会计师共有140人。根据法律要求,FMA必须每4年对所有注册的会计师事务所的执业质量进行一次轮查,实践中,FMA决定每3年开展一次轮查,而对规模最大的“四大”事务所则每18个月完成一次轮查。由于FMA成立时间较短,相关人员和经费没有完全到位,所以FMA现阶段委托新西兰特许会计师协会(已与澳大利亚特许会计师协会合并为CAANZ)开展执业质量检查工作,委托期限至2016年6月30日,检查费用由被检查事务所依法支付,费用金额主要根据检查工时计算。尽管FMA将执业质量检查工作外包给了CAANZ,但FMA自身的检查人员仍会参与检查工作并定期审阅CAANZ提交的检查报告。据统计,自2013年7月1日至2014年6月30日期间,FMA在CAANZ的配合下共检查了17家注册的会计师事务所,审阅了上述会计师事务所出具的56份审计报告。

(二)关于会计审计准则建设。与澳大利亚相比,新西兰会计审计准则建设有其独到之处,概括起来主要有3个特点:

一是准则制定机构高度统一。新西兰的会计审计准则原本由会计职业团体和行业协会等不同机构分别制定,但自《财务报告法案(2013)》颁布实施以来,新西兰政府从权威性和独立性角度出发,成立了外部报告委员会(XRB),将准则制定机构进行整合,形成了以政府为主体的统一的会计审计准则制定机构。XRB为独立的政府机构,负责制定各类会计准则和审计准则并监督其实施,其主席由商务部任命并向商务部报告,成员来自中央和地方政府监管机构、金融机构、企业、会计师事务所等。为确保工作开展,XRB下设会计准则委员会(NZASB)和审计准则委员会(NZAUSB),具体负责起草准则项目,报XRB审议通过后公布实施。

二是准则体系与国际高度趋同。新西兰的企业会计准则与国际会计准则理事会(IASB)制定的国际财务报告准则(IFRS)实现了趋同等效,公共部门会计准则即将于2015年起全面实施由国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)制定的国际公共部门会计准则(IPSAS),审计准则(除个别特

例外)则采用的是国际会计师联合会(IFAC)发布的国际审计准则(IAS)。XRB认为,新西兰会计审计准则与国际会计审计准则保持高度趋同,有利于吸引国际资本投资新西兰资本市场,也有利于降低新西兰企业境外融资成本。

三是报告和披露要求充分考虑本国实际。尽管新西兰会计审计准则在内容上与国际会计审计准则保持了高度趋同,但是新西兰在财务报表的报告和披露方面则充分考虑了本国不同经济实体的特殊需求。在企业会计准则方面,对于发行证券公司、年收入高于3000万新元或资产总额高于6000万新元的本国企业和年收入高于1000万新元或资产总额高于2000万新元的外国企业,新西兰要求其必须完全按照与IFRS趋同等效的新西兰会计准则编制财务报告并披露相关信息;对于除此以外的其他公司,则适用相应的简化报告和披露规定。在公共部门会计准则方面,对于年度支出高于3000万新元的公共部门,新西兰要求其必须严格按照IPSAS编制财务报告并向有关政府部门报告;对于年度支出在200万~3000万新元之间的公共部门,应当按照IPSAS编制财务报告但可适用相应的简化报告和披露规定;对于年度支出低于200万新元且无重大公众利益的公共部门,可以采用简化格式的权责发生制会计准则编制并提交财务报告;对于除此以外的其他公共部门,可以在法律允许的前提下采用收付实现制编制并提交财务报告。在审计准则方面,新西兰规定国际审计准则是本国政府审计机构、会计师事务所及注册会计师应当遵循的最低标准,新西兰政府和行业协会根据本国的审计实践,可以对被审计单位和审计师提出更高的审计质量要求。

四、对我国的启示和下一阶段工作设想

澳新和中国都是亚太经合组织成员国,同为亚大会计准则制定机构组(AOSSG)成员,中国与澳新具备良好的会计和注册会计师行业交流合作机制。通过实地考察,了解了澳大利亚、新西兰会计和注册会计师行业发展的现状和做法,同时也向澳大利亚和新西兰有关部门介绍了中国会计和注册会计师行业改革发展的成就和经验,双方增强了互信互动。澳大利亚和新西兰在注册会计师行业管理和会计审计准则建设方面的一些做法,对我国下一阶段继续加强和完善会计和注册会计师行业管理具有一定的借鉴意义。

(一)强化注册会计师行业统一监管,建立行业监管联席会议制度。澳大利亚采用在财政部领导下、由ASIC具体负责的注册会计师行业统一监管体制,新西兰采用在商务部领导下、由FMA具体负责的注册会计师行业统一监管体制,有利于发挥政府监管的权威性和独立性,有效避免多头监管和重复检查问题。澳大利亚政府为了平衡不同监管部门对注册会计师审计质量的监管需求,要求财政部统筹协调、牵头组织证券投资委员会(ASIC)、审慎监管局(APRA)、澳联储(RBA)等机构建立联席会议制度,协调有关各方的监管需求,避免监管资源的低效配置和重复浪费。根据法律规定,我国由财政部对注册会计师行业进行统一监管,但在实践中存在多头监管、重复检查等现象,财政部的统一监管职能在一定程度上被分解、割裂。借鉴澳新注册会计师行业

统一监管体制和澳大利亚联席会议制度，下一阶段应当进一步明确和强化财政部对注册会计师行业的统一监管职能，可以考虑由财政部牵头，研究建立包括人民银行、审计署、国资委、银监会、证监会、保监会在内的注册会计师行业监管联席会议制度，定期协调各监管部门对注册会计师审计质量的监管需求，并由财政部统筹负责将各监管部门的需求具体落实为各项政策举措。

(二) 突出对合伙人的监管要求，强化签字合伙人的责任约束。澳大利亚对会计师事务所从事公众公司审计业务并无市场准入的要求，但对签字审计师(合伙人)有相应的注册要求；新西兰也侧重针对签字审计师(合伙人)发放执业牌照。澳新对公众公司审计业务的监管主要采用“以师为主、以所为次、重在管人”的做法，有利于强化执业注册会计师的审计责任，有利于提高审计质量。我国目前对会计师事务所从事证券期货审计业务采取的是财政部和证监会共同审批发放牌照的做法，突出会计师事务所的审计责任，相对弱化了执业注册会计师个人的责任。而且，证券资格事务所来自于上市公司审计等证券业务的收入仅占总收入的约10%，因为证券业务失职而导致整个事务所受罚并不完全合理。实践中，我国证券资格会计师事务所在执业过程中因违法违规行而遭受处罚时，往往导致的是会计师事务所的分裂解散，而相关责任人员(特别是审计项目合伙人)却可以较低的转换成本到其他会计师事务所继续执业，这不仅不利于会计师事务所的稳定发展，也不利于追究相关责任人员的审计责任。借鉴澳新的做法，下一阶段我国应当抓紧研究探索针对合伙人的市场监管制度，在法律形式上明确会计师事务所合伙人的执业领域和签字责任，有效约束合伙人的执业行为，提高执业质量。

(三) 严格监管与有效保护并重，促进注册会计师行业可持续发展。澳大利亚和新西兰政府对注册会计师行业的监管秉持“风险导向”的原则和“重整改轻处罚”的原则，澳新监管部门根据被审计单位的风险度和重要性，延伸检查会计师事务所及其注册会计师，对于检查发现的问题，通常要求会计师事务所及注册会计师限期整改，并及时向监管

部门进行报告；对于会计师事务所及其注册会计师通同舞弊等情形恶劣的，坚决严惩不贷。在严格监管的同时，为保护行业有效抵御市场风险，促进行业可持续发展，避免合伙制会计师事务所及其合伙人因无限赔付责任而陷入破产，澳大利亚法律规定了会计师事务所及其合伙人的赔付上限，相关的保险产品也是依据该赔付上限而设计的。借鉴澳新“严格监管与有效保护”并重的做法，下一阶段我国应当基于对上市公司、金融机构等被审计单位的整体风险评估，重点加强对较大规模会计师事务所的监督检查，对于检查发现的问题，要求有关责任人员限期整改，情节严重的，予以公告，以儆效尤。与此同时，在我国法律尚未对会计师事务所及其合伙人设定赔付上限的背景下，抓紧研究制定一套适应我国国情的会计师事务所职业责任保险制度，为会计师事务所的执业行为提供必要的保障，消除执业注册会计师特别是合伙人的后顾之忧，促进我国注册会计师行业可持续发展。

(四) 会计审计准则的技术标准体现国际趋同，但贯彻实施注重国情且分类指导。澳大利亚和新西兰会计审计准则的技术标准已基本实现与国际会计审计准则的趋同(或借鉴国际会计审计准则制定)，但在贯彻实施过程中则充分考虑了不同经济实体的特殊需求，具有显著的国情特色。以新西兰为例，如前所述，新西兰在企业会计准则实施方面建立两级的报告和披露要求，在公共部门会计准则实施方面建立了四级的报告和披露要求，在审计准则实施方面明确了最低标准和额外规定的要求。我国企业会计审计准则已经实现与国际会计审计准则的趋同，公共部门会计准则也正在朝着建立以权责发生制为基础的财务报告制度的方向发展，但是我国经济的总体规模较大，各种不同类型、不同组织形式的企业和公共部门层出不穷，市场和投资者对这些企业和公共部门的信息披露要求也不尽相同，澳新注重国情且分类指导的会计审计准则实施体系对我国会计审计准则的实施具有积极的参考借鉴作用。

(财政部会计司供稿 欧阳宗书 王宏 王晶
冯翠平执笔)

电力行业内部控制调研报告

为总结电力行业内部控制实施方面的好经验、好做法，推动电力行业更好地实施企业内部控制规范体系，根据2014年会计司工作计划，3月3日至3月14日，财政部会计司组织相关工作人员先后赴中国能建葛洲坝集团公司、中电投上海外高桥发电有限责任公司、中核集团江苏核电有限公司田湾核电站进行了实地调研。

一、调研单位的基本情况

(一) 中国能建葛洲坝集团公司。中国能建葛洲坝集团

公司，是首批实行国家计划单列的56家大型试点企业集团之一，是国家创新型企业。2011年9月，国家电力体制改革完成，中国葛洲坝集团公司成为中国能源建设集团有限公司核心成员单位。国务院国资委核定集团公司的三大主业是：建筑工程及相关工程技术研究勘察设计及服务、水电投资建设与经营、房地产开发经营。

2011年至2013年集团公司连续开展内部控制体系建设，2013年5月集团公司完成内部控制评审验收。集团公司内部已有10家重要子公司完成内部控制体系建设；内部控