

CPA 审计参与地方融资平台隐性债务治理探析

张美歌

东南大学经济管理学院 江苏省南京市 211102

摘要:近年来,隐性债务规模不断攀升,给地方政府隐性债务治理带来了新的挑战。根据《国务院关于加强审计工作的意见》,审计机关可以根据债务审计项目需要,向社会购买审计服务。本文以地方融资平台债务为切入点,结合融资平台债务资金的运行流程,从债务资金的举借、使用以及偿还环节,分析了CPA实施债务资金跟踪审计的重点。最后,本文从财政部、审计署以及会计师事务所三个角度提出建议。

关键词: CPA 审计; 隐性债务; 地方融资平台

1. 融资平台隐性债务审计面临的挑战及 CPA 审计优势

1.1 国家审计资源不足,难以满足审计全覆盖要求

国家审计作为国家治理的重要组成部分,在防范地方政府隐性债务风险中起到主要审计监督作用(蔡利和段康,2022)。但国家审计的服务对象不仅包括政府机关,还包括国有企业、行政事业单位等部门,较于CPA审计,国家审计资源有限,不能够满足“全覆盖”监管理念的要求。早在2014年10月,《国务院关于加强审计工作的意见》(国发〔2014〕48号)发布,强调实现“审计全覆盖”,要推动审计方式创新,有效利用社会审计力量,探索向社会购买审计服务。会计师事务所作为审计资源充足的专业审计机构,在地方政府隐性债务审计过程中可以起到重要补充作用。

1.2 监管体制不健全,审计结果得不到充分利用

已有的债务审计均是临时接受国务院的突击性任务,并没有列入各地区的年度项目计划,审计结束后,集中发现的问题和整改意见即告一段落,审计结果不能得到充分的挖掘、利用(崔雯雯和张立民,2021)。而会计师事务所在提供审计服务时,会与服务购买方明确服务供给范围和供给标准,成立专项审计团队根据合同规定定期完成融资平台财务报表审计,并监督审计建议实施,实现隐性债务常态化监管。例如,信永中和等会计师事务所整合集团内专长于专项审计的专业人才成立专项审计部提供专项服务,其中包括为政府部门提供PPP投资业务专项审计,为提供债务审计服务奠定基础。

2. CPA 融资平台隐性债务跟踪审计重点

2.1 举借环节

地方融资平台举借债务的主要方式是发行城投债,平台公司本身的融资项目周期长、回报率低、经济基本面较差,财务报表粉饰严重,但由于政府隐性担保的存在,银行等金融机构倾向于将钱借给平台公司(施宇和沈坤荣,2023),致使政府负有担保责任的隐性债务发行规模持续增加。例如,抚顺市城建投资集团有限公司在2013年至2022年间,违规审批、委托银行发放多笔贷款,数额特别巨大。财政部2017年发布的《关于进一步规范地方政府举债融资行为的通知》(财预〔2017〕50号)规范融资担保行为,地方政府不得将公益性资产、储备土地注入融资平台公司,不得承诺将储备土地预期出让收入作为融资平台公司偿债资金来源,不得利用政府性资源干预金融机构正常经营行为。因此,注册会计师在城投债发行审计中可以发挥独立性优势,按照有关城投债发行要求对平台公司收入构成、偿债资金来源构成等出具专业意见,增加资产构成作为关键审计事项,披露抵(质)押资产性质,揭露平台公司可能出现的违规抵(质)押和担保行为。

2.2 使用环节

财政部《关于做好2018年地方政府债务管理工作的通知》要求建立政府债务资金绩效管理机制,加强债务资金使用和对应项目实施情况监控,提高债务资金使用绩效。城投债的募集用途主要有三种:借新还旧、投资和补充流动资产(邱志刚等,2022)。但是,平台公司可能改变城投债资金既定用途和范围,存在截留、挪用、贪污、浪费等现象,且

城投债资金的使用缺乏完善的信息披露机制。例如，成都益民国际贸易有限公司（系成都市属国有独资公司成都益民投资集团有限公司全资二级企业）原副总经理利用职权违规规定采定销，帮助亲友谋利，给国有资产造成损失。

针对城投债的使用问题，注册会计师审计可以发挥审计资源优势，不受国家审计临时性的限制，按平台公司投资项目建设进程或财务报表披露时间安排审计时间，重点关注项目建设重点事项或关键环节，实现城投债资金投向定期跟踪审计。审计师可以使用无人机技术广泛地替代人工工作，执行现场审计程序，如观察、检查甚至询问，从而搜集现场审计证据，核对城投债资金使用效率和预期效果，如是否存在资金浪费和挪用、已使用资金与项目建设进度是否相符等。

2.3 偿还环节

目前融资平台债务化解面临如下挑战：一是公益性债务占比大，地方财力紧张，更多依赖展期或借新还旧；二是土地财政及经济下行冲击加剧了债务违约风险（吉富星等，2023）。2020年河南省大型国企“永煤集团”超预期违约，致使城投债交易价格下跌。财政部《关于对地方政府债务实行限额管理的实施意见》（财预〔2015〕225号）对债务偿还的资金来源作出规定，对于属于公益性项目债务的，由地方政府统筹安排包括债券资金在内的预算资金偿还；属于非公益性项目债务的，由举借平台公司通过压减预算支出等措施偿还。

在偿债环节，注册会计师可以借助审计机器人定期开展融资平台财务报表审计，将结构化审计任务交由审计机器人完成，提升偿债环节审计工作的效率。注册会计师根据审计机器人输出的工作结果完成进一步的审计工作，披露融资平台偿债资金来源及规模、债务存量及利息，厘清债务资金偿还责任归属。对于实际用于为政府垫款、代建及支付相关费用的债务，需要实际使用资金的地方政府部门偿还，应报尽报隐性债务置换（粟勤和熊毅，2021）；对于融资平台为投资经营性项目而举借的债务，由平台自己偿还。

3. 建议

3.1 财政部出台相关政策建立注册会计师隐性债务常态化审计制度

当前债务审计均是接受国家突击性检查的临时任务安排，不能够对隐性债务的规模和风险实行常态化监管，审计结果也不能得到充分利用。所以，财政部应该出台相关政

策，充分利用地方社会审计资源，将融资平台隐性债务审计列入地区年度项目计划，实现对隐性债务的常态化监管。首先，要制定合理的中标准则，政府审计部门应该根据融资平台隐性债务审计的特殊要求，选聘具备的资质要求事务所，并建立中长期合作（高一斌等，2016）。其次，要规定注册会计师定期完成融资平台财务报表审计，重点披露隐性债务规模、债务资金投向和使用效率、偿债资金来源及数额等信息，通过数据平台与政府审计部门实现信息在全审计过程中的共享。最后，要监督审计结果的运用，例如：要求注册会计师在描述隐性债务相关事项时，提及该事项涉及的具体金额及往期比较信息。

3.2 审计署出台相关审计指引明晰注册会计师隐性债务审计职责

目前注册会计师从事隐性债务审计的经验较少，加之隐性债务形成与使用情况错综复杂，对注册会计师的职业判断要求较高，审计工作难度较大。因此推行增加注册会计师助力隐性债务审计的首要前提就是明确注册会计师的审计职责，规范注册会计师隐性债务审计流程。基于此，审计署可以出具相适应的融资平台隐性债务审计指引，明确注册会计师的审计职责、审计目标、审计重点，审计流程的设计应当充分考虑隐性债务的形成机制，控制可能出现违法违规举债行为的风险点，有效限制隐性债务的增加，还应覆盖债务项目的全周期，实现全过程跟踪审计。

3.3 会计师事务所应当注重培养和提升注册会计师的隐性债务审计专长

隐性债务形式隐蔽，且债务资金使用涉及公益性项目工程建设，因此对注册会计师的专业能力要求较高。专业能力和执业经验影响注册会计师的职业判断能力，所以为了胜任隐性债务审计工作，提高隐性债务审计的实践能力，注册会计师须积极学习和掌握相关政策制度，注重积累和总结实践经验。同时，根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的要求，CPA可以借助具有专门技能、知识和经验的专家，例如请教工程项目建设方面的专家，了解工程质量是否符合要求、造价是否合理等，以获取更充分、适当的审计证据，提高审计工作质量。会计师事务所也应提高隐性债务审计业务的重视程度，通过组织培训、引进人才、优化激励措施等方式，加强人才队伍建设。

参考文献:

- [1] 蔡利, 段康. 政府审计对地方政府债务治理的效应研究[J]. 审计研究, 2022, No.226(02):31-42.
- [2] 崔雯雯, 张立民. 国家审计功能的拓展: 从监督处罚到风险防范——以政府债务常态化审计为视角的分析[J]. 会计研究, 2021, No.401(03):180-192.
- [3] 施宇, 沈坤荣. 地方融资平台债务与银行风险——基于地方政府隐性担保的视角[J]. 经济评论, 2023(03):79-96.
- [4] 邱志刚, 王子悦, 王卓. 地方政府债务置换与新增隐性债务——基于城投债发行规模与定价的分析[J]. 中国工业经济, 2022, No.409(04):42-60.
- [5] 吉富星, 刘兆璋, 徐浩然. 融资平台市场化转型面临的困境和可行路径研究[J]. 经济纵横, 2023(05):98-108.
- [6] 粟勤, 熊毅. 债务压力下我国地方政府融资平台转型[J]. 江西社会科学, 2021, 41(07):70-77.
- [7] 财政部会计司联合研究组, 高一斌, 邵敏等. 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[J]. 会计研究, 2016, No.342(04):3-8+95.