

政府综合财务报告审计框架的构建研究

尹启华^{1,2}

(1. 东南大学 经济管理学院, 江苏 南京 210000; 2. 嘉兴学院 商学院, 浙江 嘉兴 314001)

[摘要]政府综合财务报告审计是我国国家审计实践改革深入发展的必然产物,也是当前我国探索政府综合财务报告制度改革的重要组成部分。在阐释政府综合财务报告审计相关理论的基础上,结合国外政府审计的先进经验,从七个维度探讨了政府综合财务报告审计框架的构建,并提出了推进政府综合财务报告审计的实施路径。在政府综合财务报告审计框架中,审计目标是逻辑起点,审计环境是政府综合财务报告审计的实践土壤,审计主体和审计对象分别是政府财务报告审计的实施者和作用对象,审计法律责任是审计规制的边界,审计质量是衡量政府综合财务报告审计成效的标尺和准绳,审计报告是通过“三位一体”的审计监督模式形成的结论性文件。

[关键词]权责发生制;政府综合财务报告;审计框架;政府信用评级;公共受托责任;政府审计;国家审计

[中图分类号]F239.4;F810.6 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2017)01-0095-07

2013年党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出,要“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”。2014年修正的《中华人民共和国预算法》也规定:各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。传统以收付实现制为核算基础的政府决算报告无法全面准确反映各级政府资产、负债、成本和费用等有关信息,不利于加强政府部门资产负债管理与成本费用管理,而以权责发生制为核算基础的政府综合财务报告不仅能够全面反映政府受托责任和整体财务状况,而且能够加强政府信用评级、提升行政运行效率以及规避财政风险。权责发生制政府综合财务报告制度改革方案为我国政府会计改革作出了全面部署和整体规划,财政部按照该项改革的路线图已经开展政府综合财务报告编制试点工作,然而,与之配套的政府财务报告审计框架在我国政府审计领域仍然处于空白状态。鉴于此,从理论层面对政府财务报告审计框架进行前瞻性探索,不仅有利于我国政府审计制度的优化设计,而且对于顺利实现权责发生制政府综合财务报告改革总体目标也将发挥推动作用。

一、实行政府综合财务报告审计的现实依据

(一) 增强政府公信力和财政透明度

一般来说,政府综合财务报告是整体勾勒和描绘政府财务信息的重要载体,其信息质量在较大程度上依赖于权责发生制政府会计核算系统所提供的信息。然而,政府综合财务报告必须通过多重审计监督手段才能增强其公信力,而政府审计部门和民间审计机构可以发挥应有的审计鉴证作用。另外,以权责发生制为计量基础的政府综合财务报告不仅能够充分反映政府的资产负债和收入费用等状况,而且能够增强各级政府的财政透明度。从程序理性的角度来看,为增强政府综

[收稿日期]2016-07-10

[基金项目]国家自然科学基金面上项目(71672034);教育部人文社科基金项目(14YJCZH188;14YJA630062);浙江省科技厅软科学研究项目(2016C35005);江苏省软科学重点项目(BR2016039)

[作者简介]尹启华(1977—),男,湖北嘉鱼人,东南大学经济管理学院博士生,嘉兴学院商学院讲师,主要研究方向为政府会计与审计。

合财务报告的真实性、公允性和透明性,政府综合财务报告编制完成以后必须经过审计鉴证。

(二) 防控地方政府性债务风险

财政部和审计署等部委曾多次在不同范围内统计地方政府性债务,但各个职能部门得到的债务统计结果均存在较大差异,这可能源于统计口径和统计标准的不同。从防控地方政府债务风险的角度来看,审计监督能够考察地方政府举债程序、举债规模、偿债能力、资金使用和收支管理等状况,有利于有效识别和管控政府债务风险。当前,财政部已经开展政府综合财务报告编制试点工作,包含政府负债信息的政府综合财务报告必须经过审计鉴证才能全面评价地方政府负债状况,从而发挥防控地方政府债务风险的治理功能。

(三) 为政府信用评级提供支撑

根据中国社科院金融研究所与中债资信评估公司联合开展的评级实践来看,如果采用基于金融生态的综合评价法,地方政府信用评估主要涉及地方经济实力、地方政府债务、财政收支水平与地方政府治理状况四大类指标。显然,现行政府财政决算报告无法充分提供上述评级信息。另外,如果政府机关不能提供反映一级政府整体财务状况的财务报表,政府信用评级将失去有效财务信息支撑。从审计的角度来看,如果权责发生制政府综合财务报告没有经过相关职能部门的审计鉴证,政府信用评级的基础信息可能会有失公允。鉴于此,发挥政府信用评级效能必须建立在强化政府综合财务报告审计功能的基础之上。

(四) 有助于强化政府绩效监督

以权责发生制为计量基础的政府综合财务报告包含政府资产、政府负债和政府行政成本等信息,国家审计机关通过利用政府综合财务报告进行财政收支审计、经济责任审计和政府绩效审计,能够监督和鉴证政府各项财务活动的合法性、合理性与公允性,发挥政府财务报告审计的治理功能和“免疫系统”功能。建立健全的政府综合财务报告审计框架,能够在一定程度上保障政府综合财务报告制度改革顺利进行。政府财务报告审计通过查处重大违法违纪案件和揭露经济犯罪^[1],不仅可以增强政府审计的揭示、预防和改进功能,还可以对公共权力进行制约与监督^[2],保障政府运行系统正常运转。

二、政府综合财务报告审计的理论基础

(一) 公共受托责任观

公共受托责任观认为,受托管理公共资源的公共部门有责任和义务报告其受托责任信息。各级政府由于多重委托代理关系的存在受托管理公共资源,因此有义务向社会公众和上级政府真实公允地报告公共资源的使用状况。尽管政府综合财务报告对于解除政府公共受托责任和满足社会公众的信息需求具有独特功能,但增强政府综合财务报告的真实性和公允性仍需经过国家审计机关的审计鉴证。国家审计机关作为政府职能部门,负责对国家财政收支与财务收支的真实性、合法性和效益性进行监督,这需要借助于对政府综合财务报告进行审计来完成。因此,基于公共受托责任观强化政府综合财务报告审计的功能,有利于拓展和延伸政府部门公共受托责任的内涵和外延。这种监督形式虽然因是政府内部之间的监督而显得独立性不强,但因其监督权力得到了宪法的确认而处于较高的地位。

(二) 信息不对称观

按照信息经济学的观点,政府综合财务报告的编制者和使用者之间存在着严重的信息不对称。各级政府在管理社会公共资源的过程中掌握着比较充分的财务信息,因此处于相对优势地位,但与此同时可能会产生“道德风险”。社会公众的信息搜集成本较高,信息获取能力也较弱,因此,政府综合财务报告需要通过审计鉴证来降低社会公众与政府之间的信息不对称,这种审计监

督机制的设立在一定程度上能够避免损害信息劣势方的利益。政府综合财务报告审计不仅可以提升社会公众对政府的信任度,同时也为提高政府运行效率和促进政府职能转变提供了重要的治理工具。

(三) 控制论

最终生成的政府综合财务报告是不断与外界进行信息交换、信息传递和信息反馈的结果,而政府综合财务报告审计实际上是对政府财务活动施加控制和影响的过程。从“控制论”的角度来看,这种特殊控制形式贯穿了政府会计信息的传输、加工和校正全过程,并通过审计反馈对政府财务运行系统进行控制而产生系统性的影响,从而保持政府财务运行系统的动态平衡和自身功能的稳定。从本质上看,这些控制都是通过政府综合财务报告审计的反馈机制和系统适应性来实现的^[3]。由此可见,将“控制论”应用于政府综合财务报告审计,可以及时发现和解决问题,使政府综合财务报告系统始终处于安全稳定的状态。

三、政府综合财务报告审计框架的构建

政府综合财务报告审计制度作为一种规范政府审计行为的政府规制,它必须对政府财务报告审计的主体、对象、内容、法律责任等内容作出原则性规定。然而,这些制度性规定依赖于政府综合财务报告审计框架的构建。本文拟基于公共受托责任观、信息不对称观、控制论等理论,借鉴澳大利亚和新西兰等发达经济体的政府财务报告审计实践,尝试构建建立政府综合财务报告审计框架。本文将从审计目标、审计环境、审计主体、审计对象、审计的法律责任和审计质量等七个维度阐释政府综合财务报告的审计框架。政府综合财务报告审计框架如图1所示。

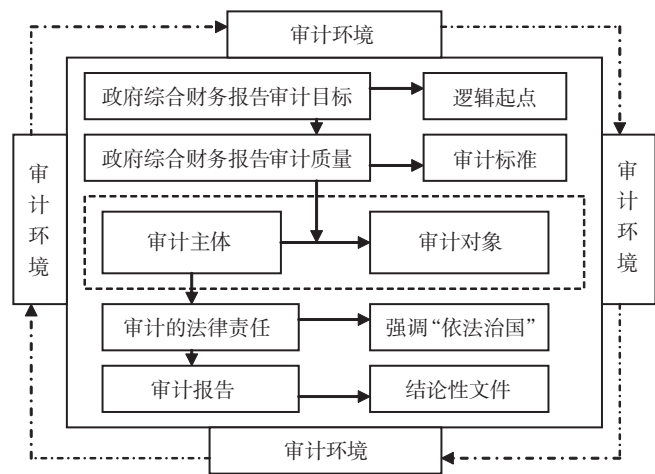


图1 政府综合财务报告审计框架

(一) 政府综合财务报告审计的逻辑起点: 审计目标

控制论认为,当效果与目标存在偏差时需要调整,可见目标扮演的角色极为重要。对于政府审计目标来说,它不仅是政府审计理论的逻辑起点,也是联系政府审计理论与政府审计实践活动的纽带。而政府综合财务报告审计目标是指在特定环境中对政府综合财务报告进行审计预期需要达成的目标,它是测度和衡量政府综合财务报告审计质量的最终标准。从国内外的历史发展来看,社会需求的变化对于政府审计目标的确定产生了根本性影响。当前,我国政府的审计目标主要是审查财政收支的真实性、合法性与效益性^[4],侧重于审查政府预算信息(即收入与支出信息),尚不能全面反映政府整体性财务状况,从而导致财政透明度和政府公信力遭遇严峻挑战。从国际经验来看,新西兰审计署有权对所有公营机构的财务活动(而不局限于财政收支行为)进行监督,澳大利亚审计机关将“公开”和“透明”作为极其重要的工作原则。有鉴于此,我国应借助编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告的有利契机,适时调整政府审计目标,以使政府财务报告审计目标与外部宏观环境的变化相适应。本文认为,政府综合财务报告审计目标主要包含三个层次:第一个层次是政府各项财务活动具有合法性与真实性;第二个层次是政府综合财务报告在所有重大方面公允列报财务信息;第三个层次是政府财务活动具有效益性和相对透明性。

(二) 政府综合财务报告审计的实践土壤:审计环境

权责发生制政府综合财务报告制度改革正在逐步实施,国家审计面临的政治环境、经济环境、法律环境和审计组织环境都在发生着系统性变化,因此,需要国家审计机关从解除公共受托责任的高度重新考量新形势下面临的复杂审计环境。譬如,从政治环境和经济环境来看,开展地方政府信用评级是增强政府“善治”和营造良好经济环境的重要一环,而提升财政透明度以降低信息不对称又是地方政府信用评级的关键性因素。然而,无论是政府信用评级还是提升财政透明度,都离不开相关审计机构对政府综合财务报告进行审计。从当前的法律环境来看,缘于政府综合财务报告的审计主体和审计对象都发生了结构性变化,现行审计法律可能在诸多方面都无法有效规范政府综合财务报告审计行为。从国家审计的组织环境来看,目前我国政府审计机关兼具行政型审计体制和双重领导体制的特征,这种审计模式是基于我国国家审计的实践逐步形成的。然而,随着政府综合财务报告制度的渐进式改革,行政型审计体制的内涵也需要随之丰富与拓展。总之,营造良好的政府审计环境对于顺利推进政府综合财务报告改革大有裨益。

(三) 政府综合财务报告审计的实施者:审计主体

不同类型审计主体的法律地位、独立性、职责权限和审计职能均存在不同程度的差异,譬如,政府审计和民间审计两者之间就存在着较大的差异性。政府审计具有宪法和法律赋予的权力,拥有较强的权威性,在查错防弊、查处违法违纪案件和揭露经济犯罪等方面发挥着巨大的作用,其审计主体主要是政府审计机关,属于政府职能部门,所以独立性相对较弱。而民间审计的审计主体在我国主要是会计师事务所,属于社会中介机构,尽管独立性较强但权威性相对较弱。鉴于上述分析,如果我国政府综合财务报告的审计主体单纯由政府审计机关来担任,功能发挥可能略显不足。事实上,利用民间审计力量和实施业务外包早已成为澳大利亚等国政府审计的常规做法,而且实践证明合理利用外部审计资源可以大大提升政府审计效率。另外,从审计独立性来看,澳大利亚审计署独立于政府和议会,因此享有较高的独立地位。而结合我国的实际情况来看,理想的审计模式应以政府审计机关审计为主,会计师事务所审计为辅。国家审计机关的法律地位较高且权威性较强,而会计师事务所审计的独立性和技术性较强,这种主辅相结合的审计模式能够充分发挥两类审计主体各自的优势,从而更好地履行政府的公共受托责任。

(四) 政府综合财务报告审计的作用对象:审计对象

澳大利亚政府财务报告包括财务报表和文字说明两大部分,这实际上是借鉴企业财务呈报的做法。新西兰基于《公共财政法案》将企业财务信息披露模式引入公共部门。从信息不对称的角度来看,它们均立足于社会大众的知情权,所披露的政府财务信息通俗易懂,从而可以最大程度降低信息不对称。根据国务院批转的财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》可知,我国政府综合财务报告审计的对象是以权责发生制为计量基础的政府综合财务报告。政府综合财务报告应包含政府资产、负债、收入、费用、运行成本、现金流量等社会公众关切的财务信息,相应地,反映这些具体财务信息的政府综合财务报告体系主要由资产负债表、收入费用表、政府运行成本表、现金流量表以及政府财务报表附注等组成。其中,资产负债表主要报告政府在某一时刻的资产、负债和净资产信息,收入费用表主要列报政府在某一时间段依法取得的财政收入和财政活动所产生的相关费用,政府运行成本表主要报告政府在运行过程中各项成本的数额及其构成情况,现金流量表主要报告政府在某一时间段现金流入和现金流出的状况。政府财务报表附注也是政府综合财务报告体系的重要组成部分,主要补充说明上述各个主要财务报表无法明细列示的信息,在政府综合财务报告体系中处于相对从属地位。

(五) 政府综合财务报告审计的责任归属:审计的法律责任

从新西兰政府的经验来看,新西兰早已在20世纪80年代末就通过颁布《公共财政法案》对审计

机关及其工作人员的职责权限与法律责任进行了明确界定。事实上,审计监督在我国经济监督体系中也具有较高的法律地位^[5]。依据十八届四中全会全面贯彻“依法治国”的精神和构建严密法治监督体系的设想^[6],必须将法治理念融入到政府综合财务报告审计的工作实践中。政府综合财务报告审计的法律责任是指在国家审计监督的过程中相关责任人因违反国家法律法规而应当承担相应的法律后果。从拒绝履行公共受托责任的法律后果来看,政府综合财务报告审计的法律责任既有可能涉及行政责任,也有可能涉及刑事责任。承担政府综合财务报告审计的法律责任的主体,既有可能是政府审计人员,也有可能是被审计单位及其相关的直接责任人,还有可能是聘请的会计师事务所和注册会计师。对于前面两类责任主体,应严格按照《中华人民共和国审计法》的法律责任条款来追究有关责任;对于会计师事务所和注册会计师,违反审计法律法规的认定方式应根据归责条件采用过错责任原则。

(六) 政府综合财务报告审计的实践效果:审计质量

政府综合财务报告审计质量不仅关系到国家审计目标的最终实现,而且涉及能否有效解除政府部门会计信息披露的公共受托责任,这方面澳大利亚的做法值得借鉴。当前,澳大利亚已经构建了良好的政府审计质量控制体系,主要包含审计准则和审计操作指南。实际上,政府审计质量“好”与“坏”的衡量标准不外乎表现在法律法规的遵循性、审计职业标准的符合程度以及与社会公众期望的距离三个方面。聂萍等认为,我国政府审计质量不仅取决于审计报告的质量,还取决于审计结果的执行情况^[7]。而审计结果的执行情况可以通过政府审计报告予以反映,这是由于政府审计报告在降低政府与公众信息不对称和提升政府信息透明度方面发挥着极其重要的作用。然而,张曾莲等研究发现,政府审计报告质量并未对财政透明度和财政风险产生实质性影响^[8]。从审计质量的不同层面来看,审计质量涵盖了程序审计质量和结果审计质量,王芳等发现前者对后者具有显著的正面影响^[9]。因此,从“控制论”的观点来看,政府综合财务报告审计不仅需要关注审计过程质量的适时控制和审计程序的恰当性,也需要根据既定的政府审计准则评估政府综合财务报告审计结果的质量。

(七) 政府综合财务报告审计的最终结果:审计报告

政府综合财务报告审计“免疫系统”功能的有效发挥需要构建完善的公共部门审计监督体系,即包含政府审计、注册会计师审计和单位内部审计“三位一体”的审计监督模式。政府综合财务报告审计的结论性文件(即审计报告)通过这种相互促进和相互补充的审计监督模式得以形成。事实上,建立政府综合财务报告审计报告制度是权责发生制政府综合财务报告制度改革的重要组成部分。审计报告不仅是政府综合财务报告是否达成审计目标的原始依据,也是对相关审计主体追究法律责任的重要依据。另外,审计报告也体现了审计对象与审计环境的适配性。因此,政府综合财务报告审计报告最好由各类审计主体经过反复沟通和共同协商编制,力求客观准确。

四、政府综合财务报告审计的实施路径

(一) 继续完善政府预算审计制度

政府预算是规范政府财政分配活动的重要治理工具,我国目前要建立的政府综合财务报告制度并不是要摒弃政府预算制度,而是要继续完善政府预算制度的各个环节与流程。当前,我国现行的国家审计制度只是对政府预算的执行情况进行审计,并未涉及政府预算编制的审计。事实上,政府预算编制在较大程度地决定了政府预算的公正性、客观性与有效性,而事后对政府预算执行情况进行审计的效果可能要大打折扣。因此,应将政府预算编制审计和预算执行情况审计两个环节有机结合,这样才能从源头上控制政府的行政运行成本。另外,政府预算编制应当具有合法性与合理性,即除了预算不能违反国家的法律法规外,在预算标准上还应与实际需求相吻合。同时,由于政府预算具有较强的法律效力,因此应尽可能地运用各种技术手段来保证政府预算编制的准确性。

(二) 尽快制定政府综合财务报告审计规范

审计规范是审计主体在审计工作中应当遵循的业务标准和行为准则^[10]。各种类型的政府审计规范既存在内在关联性,也存在差异性,但在规范审计主体的审计行为方面都发挥着实质性作用。从国际惯例来看,审计规范可以由不同的机构和部门来制定,但审计规范的权威性和效力也因此具有较大的差异性。通常而言,国家立法机构在制定审计规范时具有较强的权威性,行政机关及其职能部门制定的审计规范权威性相对较弱。当前,权责发生制政府综合财务报告制度改革已经正式启动,政府财务报告审计规范也应随之变更。构建新的政府财务报告审计规范可从现有的审计规范体系入手,具体的审计规范调整内容可能还比较繁杂,应该包括但不限于审计法律法规、职业道德、审计职业技术、审计质量控制、审计准则和规范指南等。具体而言,由于《中华人民共和国审计法》在整个审计规范体系中居于顶层和主导地位,因此需要重新修订以规制正在实施的政府综合财务报告改革。审计署和中国注册会计师协会也应对新时期审计人员职业道德作出原则性规定。同时,我国现行的政府审计准则和应用指南可能无法适应政府综合财务报告审计的需求,因此应对审计人员的专业标准和操作规范作出更加明晰的规定。构建全新的审计质量控制体系,对于提升政府综合财务报告审计业务实施质量将起到重要作用。

(三) 提高政府综合财务报告审计信息化水平

伴随着注册会计师行业信息化战略的全面启动,审计信息化已经深入到国家审计的各个层面,政府综合财务报告制度改革也需要国家审计适应信息化发展的需求。全面提升政府财务报告审计信息化水平是一项系统性工程,可以从多个方面同时入手。首先,应当打造高素质审计信息化队伍和培养高端审计信息化专门人才。事实上,我国现阶段政府审计人员数量和质量还无法满足政府综合财务报告审计的现实需求,尤其是精通信息化的审计人才十分匮乏。其次,应加快政府综合财务报告审计数据库建设,构建全覆盖的财政电子数据联网审计网络系统,实现政府审计成果的共享和审计资源的集成,稳步提升政府综合财务报告审计工作质量与工作效率。最后,不断探索先进的政府综合财务报告审计技术与审计方法,提升政府综合财务报告审计“免疫识别”水平。当前,已经采取的某些审计技术和审计程序可能与政府综合财务报告审计环境不相适应,这可能会影响到政府综合财务报告制度改革的推进。因此,需要积极探索政府综合财务报告改革新常态下的审计技术,从而推进审计信息化向纵深发展。

(四) 调动多方资源推进政府审计工作稳步开展

为了加快推进政府综合财务报告审计制度的建立,必须广泛调动社会资源和吸纳各种社会力量参与到审计制度建设中来。毋庸置疑,审计署作为我国主管政府审计工作的最高机关,有权主导各项审计规则的制定和政府综合财务报告审计工作的开展。在推进政府综合财务报告审计制度建设的过程中,应当尽可能吸纳高等院校、研究机构和会计师事务所等单位的审计专业人士参与到这项制度建设中来,只有群策群力和集思广益,才能不断地完善国家审计大格局的顶层机制设计。一般来说,政府综合财务报告经过国家审计机关审计以后还须报本级人民代表大会常务委员会备案,人民代表大会作为权力机关通过审查中央和地方政府的财务报告来监督各级政府的运行。另外,政府综合财务报告需要按照国家规定依法向社会公开,这种信息披露机制能够通过社会公众的舆论监督来促进国家审计工作“在阳光下”运行。因此,只有充分调动各方资源,政府综合财务报告审计工作才能迈上新的台阶,国家审计服务于国家治理的功能才会逐步显现。

参考文献:

[1]王砚书,王巧义.基于政府治理视域的国家审计研究[M].成都:西南财经大学出版社,2014.

[2]郑石桥.政府审计对公共权力的制约与监督:基于信息经济学的理论框架[J].审计与经济研究,2014(1):11-17.

- [3]尹平,戚振东.国家治理视角下的中国政府审计特征研究[J].审计与经济研究,2010(3):9-12.
- [4]董大胜.审计本质:审计定义与审计定位[J].审计研究,2015(2):3-6.
- [5]董大胜.中国政府审计[M].2版.北京:中国时代经济出版社,2007.
- [6]宋常,黄文炳.基于国家治理新动向的国家审计若干思考[J].审计研究,2015(2):7-11.
- [7]聂萍,徐钦英.我国政府审计质量的实证研究——源于审计署特派办审计结果执行情况的经验数据[J].财经理论与实践,2012(1):59-63.
- [8]张曾莲,高绮鹤.政府审计报告质量、影响因素与经济后果研究[J].山西财经大学学报,2013(12):17-27.
- [9]王芳,周红.政府审计质量的衡量研究:基于程序观和结果观的检验[J].审计研究,2010(2):24-29.
- [10]徐政旦,谢荣,朱荣恩,等.审计研究前沿[M].2版.上海:上海财经大学出版社,2011.

[责任编辑:刘 星,黄 燕]

A Research on the Construction of Audit Framework about Consolidated Financial Report of the Government

YIN Qihua^{1,2}

(1. School of Economics and Management, Southeast University, Nanjing 210000, China;

2. School of Business, Jiaying University, Jiaying 314001, China)

Abstract: Government audit of consolidated financial report is the inevitable product of the further development of China's national audit reform. At present, it is also an important part of current system reform about consolidated financial report of government. Based on the interpretation of the related theories of government consolidated financial report audit, combined with the advanced foreign experience of government audit, this paper discusses how to build audit framework from seven dimensions and proposes the implementation path to promote the consolidated financial reporting audit of government. Among audit framework of the government consolidated financial report, audit objectives is the logical starting point, and the audit environment is the practice soil of consolidated financial reporting audit of the governments. Audit subjects are as the role of enforcer of government financial report audit and audit objects are as the role of affected objects. Legal liability of audit can play a pre-deterrence and post-discipline role in audit regulation. Audit quality is a ruler and yardstick to measure the audit effectiveness of government consolidated financial reports. Audit report is the conclusion file of the "Trinity" audit supervision mode.

Key Words: accrual; consolidated financial report of government; audit framework; government credit rating; public accountability; government audit; state audit