

政府财务报告审计的主体、内容和方法

孙甲奎

(北京大学 光华管理学院,北京 100871)

[摘要]中国特色政府财务报告审计制度尚在健全完善中,一些关键问题亟待研究解决。结合中国的法律及制度环境,按照“谁来审—审什么—怎么审”的主线,探讨了政府财务报告审计主体及独立性、审计内容、审计思路及方式方法。研究认为:由于财政资金的运动过程没有变化,不应当改变国家审计机关的审计主体地位,购买社会审计要限定审计对象范围、创新审计费用支付、加强审计质量控制;有必要组建国家、省、市、县审计委员会,由全国人大和地方各级人大产生,各级审计机关可作为同级审计委员会的决策执行机构,不再向同级人民政府负责,业务运行独立于政府体系,时机成熟时再从政府序列撤销;暂不审计财政中长期可持续性,先审计两大核心财务报表,重点关注基础信息的完备性、抵销的充分性和调整的准确性,有无利用抵销阈值操纵盈余的行为,政府会计准则制度完备后,再审计政府财政财务管理情况及其他事项;要结合运用统计抽样、判断抽样方法,推进政府财务报告大数据审计,实现上下级财政之间、同级财政与预算单位之间的会计数据关联。

[关键词]政府财务报告审计;权责发生制;审计主体;审计内容;审计方法;国家审计;审计监督;审计管理体制
改革;中国特色社会主义审计制度

[中图分类号]F239 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2024)04-0008-15

一、引言

诚信是任何一个会计人员应当具备的品质,对于政府会计人员的失信行为,除了要进行职业道德教育,更要加强制约和监督。为了保证政府财务信息客观、公允,能真实可靠地反映政府的公共受托责任,需要建立有效的审计监督机制,对政府财务报告进行审计。西方国家的审计报告已成为政府财务报告的组成部分^[1],政府财务报告经审计鉴证后才能对外公布。在权责发生制政府会计改革取得成效的国家,大都引入了政府财务报表独立审计,如英国、美国、澳大利亚、新西兰等。2020年,中国的政府财务报告正式开始编制,范围涵盖108个中央部门和所有地方,2023年1月《财政总会计制度》实施后,总会计核算同时使用预算会计和财务会计两套科目体系,分别以收付实现制和权责发生制为基础,编制综合财务报告直接使用财务会计信息。为了更好地与新财政总会计制度衔接,2023年10月财政部又对之前试行的编制办法和操作指南进行了修订,印发了《政府财务报告编制办法》等新的三项制度,持续推进政府财务报告制度的改革,同时,审计机关也在探索政府财务报告审计制度,并组织力量对个别中央部门和多数地方政府编制的财务报告开展了试审工作。

2014年国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》指出,“政府财务报告审计制度应当对审计的主体、对象、内容、权限、程序、法律责任等作出规定”。对于这些问题,不少学者阐述了自己的观点,审计署2020年印发的《政府财务报告审计办法(试行)》也作出了原则性规定,但在很多方面留出了完善的空间。当前,对于政府财务报告的审计主体、审计目标、审计内容、审计方法等问题,学术界尚存在不同的观点甚至分歧很大^[2],国家也没有出台具体的审计工作方案加以指导。本文结合中国的法

[收稿日期]2023-12-30

[作者简介]孙甲奎(1978—),男,山东潍坊人,北京大学光华管理学院博士后,讲师,主要研究方向为国家审计、政府会计、资本市场财务与会计,邮箱:swpusjk@163.com。

律及制度环境,以公共受托责任理论、国家审计理论、风险导向审计理论为依据,按照“谁来审—审什么—怎么审”的主线,力图对上述问题作出新的阐释,为政府财务报告审计制度建设贡献新的见解。

本文的贡献体现在三个方面:第一,从财政资金运动的视角阐明了国家审计机关作为政府财务报告审计主体的必然性,指出与其他国家审计类型相比,政府财务报告审计对独立性的要求更高,提出了组建国家审计委员会和地方各级审计委员会“分两步”实现审计机关地位完全超脱的建议,并阐释了理论上的可行性。第二,提出政府财务报告审计揭示重大错报风险和助力防范化解财政风险两个层次的目标,针对相应层次目标界定了政府财务报告审计的具体内容、思路和方法,为完善政府财务报告审计制度体系提供了理论参考和依据。第三,不仅丰富了关于政府财务报告审计、国家审计与国家治理等方面的文献,拓展了政府审计方面的研究,而且延伸了风险导向审计的应用领域和层次,深化了对政府财务报告审计制度关键要素的理解。

二、政府财务报告审计主体

(一) 政府财务报告审计主体确定

党的二十大报告指出,“实践没有止境,理论创新也没有止境”。政府审计理论要跟上政府会计实践的步伐,以实现政府审计制度的创新。中国政府财务报告的编制,虽然借鉴了国外通行做法,如设置抵销阈值、报表合并规则等,但在标准、口径、方法等方面却有不少中国特色。构建政府财务报告审计制度也要从实际情况出发,其中最主要的制度安排是确定审计主体。

从国外经验看,政府财务报告审计主体基本都是国家审计机关,如新加坡、巴西、匈牙利、阿根廷、尼日利亚等,少数国家引入了会计师事务所。美国联邦政府部门和机构的财务报表审计一般由独立外部审计师执行,少数由内部审计机构监察长办公室执行,联邦政府合并财务报表审计由审计署执行^[3],审计署对监察长办公室、注册会计师的审计进行最终审核。英国中央政府所有机构、部门及其他公共机构的财务报告审计和政府合并财务报告审计由审计署主导,为了保证外包审计工作质量,还审查合伙事务所的审计方法。澳大利亚政府部门财务报告及政府合并财务报告审计也由国家审计机关主导^[4],非核心审计业务一直购买注册会计师服务,近年来购买服务又向核心审计业务扩展。

国内学者的观点并不统一。建议国家审计机关主导、引入社会审计的居多^[5-6];也有研究认为政府应加强内部审计,审计主体应由国家审计机关、会计师事务所、政府内部审计部门组成^[7-8],有社会审计、内部审计参与政府财务报告审计时要加强对其工作的监督指导^[9]和审计质量控制^[10];少数研究建议由财政部主导政府财务报告审计准则制定,审计署参与制定^[11]。2021年修订的《审计法》第十八条、第二十一条、第二十二条、第二十四条分别规定审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况,对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支,对国有企业、国有金融机构和国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的资产、负债、损益以及其他财务收支情况,对国有资源、国有资产,进行审计监督,从法律上明确了审计机关的职责。对于权责发生制政府财务报告,只是会计核算的基础发生了变化,涉及的财政资金收支的运动过程没有变化,从这个角度讲,不应当改变国家审计机关的审计主体地位。《宪法》(2018修正)第九十一条第一款规定“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督”,也赋予了审计机关的主体地位。《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》也指出“审计部门要按规定组织做好政府财务报告审计工作”。因此,国家审计机关应拥有政府财务报告审计的主导权和规则制定权,负责业务格局安排和审计制度、办法、指引的制定。

中国政府部门基于《审计法》设立内部审计机构的不多,从中央层面看,国务院办公厅、组成部门、直属特设机构、直属机构、办事机构和直属事业单位中有相关厅局负责内部审计业务的占58%,但设有

内部审计机构的仅占30%,有42%的部门和单位没有内部审计业务^①,接近一半,因此,政府财务报告的审计主体暂不能考虑内部审计机构。随着审计全覆盖要求的贯彻落实,审计力量不足的矛盾日益凸显,科学整合审计资源就显得尤为迫切。《国务院关于加强审计工作的意见》(国发[2014]48号)指出“根据审计项目实施需要,探索向社会购买审计服务”,《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》(中办发[2015]58号)进一步指出“除涉密项目外,根据审计项目实施需要,可以向社会购买审计服务”,这为注册会计师及所在机构参与政府财务报告审计提供了可能。

实际上,在推动注册会计师参与公共部门财务报告审计方面,财政部一直在探索和实践^②,并在一些专业审计项目中引入了社会服务。实践表明,引入注册会计师审计(也称社会审计)具有一定成效,提升了公共部门财务透明度。但注册会计师审计也有很大局限性,它是一种收费服务,而且是向被审计对象收费,独立性大打折扣,其本身很难具备监督能力,上市公司的财务造假事件,很少看到是专事审计业务的会计师事务所主动曝出的。大量事实表明,与客户之间的利益关系使得注册会计师鲜有监督的意愿,也难以发挥监督作用,在政府审计业务中应该更是如此。注册会计师审计公共部门没有法律支持,现有的政策规定权威性也不高。注册会计师考试内容未涉及政府与非营利组织会计,注册会计师对公共部门业务也缺乏了解,当前不具备审计公共部门的能力和经验,独立开展业务并没有专业优势。

鉴于此,在政府财务报告审计中,若要购买社会审计服务,不宜让注册会计师独立主导业务,其审计对象也要限于政府组织外的公益性国有企业、自收自支事业单位、政府出资的社会团体、医疗卫生机构、大中专院校等单位,并视情况创新审计费用支付方式。一是国家审计机关支付。采取劳务雇佣形式,国家审计机关与会计师事务所签订委托服务合同,审计费用列入审计机关部门预算,好处是注册会计师及所在事务所直接对国家审计机关负责,向谁收费就为谁服务,真正以社会中介身份独立参与审计监督。二是国家财政机关支付。采取劳务聘请形式,所有被审计单位按一定标准上报审计费用预算,财政部门将这部分费用列为审计专项,通过招标确定会计师事务所,会计师事务所分不清所收款项来自哪个单位,在审计机关主导下,注册会计师也能独立参与审计监督。同时,要制定统一的审计工作规范、标准、程序和方法,加强对注册会计师审计质量的控制与核查,加强对其政府会计知识和技能的培训。

(二) 政府财务报告审计主体独立性

无论是政府财务报告审计还是企业财务报告审计,审计主体独立性都应是考虑的首要因素。《宪法》(2018修正)第九十一条第二款、《审计法》(2021)第五条均规定审计机关“依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉”。审计署“八不准”工作纪律和“四严禁”工作要求,使审计人员能够独立行使审计监督权。但独立性是相对的,现实中法律能否被遵守是另外一回事,有学者指出,中国审计机关不完全具备独立性,在政府体系里扮演的实际是内部审计角色^[12]。尽管独立性不是政府财务报告审计的独特要求,其与预算执行审计等对独立性的要求并无本质区别,但政府财务报告审计内容广泛,在实现政府问责、透明政府等方面发挥着重要作用,其审计质量高低也直接影响政府治理效率和政府会计改革目标的实现,是推进国家治理现代化的主要工具。因此,与国家审计其他类型相比,它对审计独立性的要求应该更高。发展中国家南非多年的实践表明,政府财务报告审计更强调审计独立性^[13]。根据《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,审计后的政府综合财务报

^①根据2023年国务院机构设置,50个部门和单位中有29个涉及内部审计业务,但仅有15个设有内部审计机构,教育部、商务部、生态环境部、文化和旅游部、工业和信息化部、国家卫生健康委员会的各财务司均下设处级审计机构,公安部、审计署、人民银行、交通运输部、海关总署、国家税务总局、国家金融监督管理总局、国家机关事务管理局、中国科学院均下设局级审计机构。

^②2009年10月,《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》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;2011年12月,《关于进一步加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》将基金会的年度财务会计报告审计、离任和换届审计、重大公益项目专项审计纳入注册会计师审计;2015年2月,《关于规范全国性社会组织年度财务审计工作的通知》将注册会计师审计扩展到在民政部登记的社会团体、基金会、民办非企业单位等社会组织。

告与审计报告要报本级人民代表大会常务委员会备案并向社会公开。不难想象,审计机关若没有完全独立性,政府综合财务报告的公信力将会下降。

政府财务报告审计涉及面广、工作量大,比企业财务报告审计复杂得多,且与预算执行审计相联系。它不仅有利于提升财政透明度、识别和防控政府债务风险、提高政府运行效率,还能成为国家审计强化问责、加强监督的重要途径^[14]。因此,政府财务报告审计的真实、客观、公正至关重要。企业聘用的是独立第三方外部审计机构,其董事会下设审计委员会^①,监督内部审计制度及实施并与外部审计沟通。从委托代理关系来看,“股东—股东(大)会—董事会—管理层”和“人民—人民代表大会—人大常委会—人民政府”具有类似的治理逻辑,区别仅在于微观层面与宏观层面的不同。但中国缺乏独立于政府体系的外部审计,审计机关作为政府部门,独立性难免受到质疑,从组织、人事看,它在政府体系中相当于是内部审计角色;人民代表大会没有设立关于审计的专门委员会,人大常委会下也没有设立审计工作委员会^②,虽然2015年开始改进了审计查出突出问题整改情况向人大常委会的报告机制,加强了对审计整改的监督,但没有改变审计机关要向政府负责的被动局面。理论上,审计人审计政府的财务,应该独立于政府^③,但完全独立于政府,需要对现行《宪法》《审计法》作出修改,短期内不现实,只能对现行审计管理体制进行优化和改良,使之相对独立于政府,并在政府会计准则体系基础上修订和完善国家审计准则,增加政府财务报告审计条款。

为更好地发挥审计在党和国家监督体系中的作用,党的十九大要求改革审计管理体制。中央审计委员会的组建标志着审计管理体制改革迈出了重要一步,其办公室设在审计署,办公室主任由审计长兼任,审计署已不仅仅是政府内设机构,权威性也进一步提高。中央审计委员会领导机制对于加强党对审计工作的全面领导、增强审计执行力具有重要意义,也为国家审计管理体制向治理型转变奠定了基础。随着公共财政体制改革的推进,国家审计必将由现在的向政府负责转变为向人民负责,这既是党的十八大以来“让人民监督权力”的内在要求,也是加强党对审计工作集中统一领导、深化审计管理体制、建设中国特色社会主义审计制度体系的必然要求。新时代全面依法治国方略的实施,也必将推动国家审计模式向立法型转变。

为使审计地位更加超脱,提高审计主体独立性,本文认为可以从两个方面深化改革:第一,优化中央审计委员会和地方各级党委审计委员会的职责定位,从政治上、思想上、组织上加强党对审计工作的领导,当然,也要防止党组织和党员干部干涉具体审计过程。政治上,引导审计系统干部不断增强“四个意识”、坚定“四个自信”、做到“两个维护”,坚持正确的政治方向,始终同党中央保持高度一致,审计领域的重大问题和事项要由中央(地方党委)审计委员会审议和决策。思想上,教育审计系统干部“不忘初心、牢记使命”,不断提高党性修养,树立“责任、忠诚、清廉、依法、独立、奉献”的价值观,时刻谨记“审计人员既是公务员、审计专业人员,更是党员、党的干部”,保证严格遵守各项工作纪律和要求。组织上,要求审计系统各级党组织严格落实向各级党委审计委员会的请示报告制度,要利用审计组临时党支部的优势,加强临时党支部基层组织建设,确保审计工作到哪里,党组织就建到哪里,组织生活和廉政教育就开展到哪里,为审计人员独立审计提供强有力的组织保障。第二,借鉴英国、美国、澳大利亚等审计机关直接对议会(代表人民)负责的做法,参考从微观层面公司治理推演宏观层面国家治理的逻辑^[15-16]和相关的研究^[17],有必要先改变审计机关既受政府领导又对政府审计的现状,站在国家治理的高度,进

①2023年12月修订的《公司法》扩大了审计委员会的职权,明确公司可以不设监事会或者监事,由审计委员会行使监事会的职权,新的审计委员会制度旨在加强对公司财务、会计的监督。

②在人民代表大会闭会期间,各专门委员会受人大常委会的领导,但有的地方人大不设专门委员会,只设人大常委会工作委员会。

③各国政府审计模式主要有立法型、行政型、司法型和独立型。独立型模式是审计机关独立于立法、行政、司法,独立性和权威性最高,如德国、日本;立法型模式是审计机关隶属于立法机构,如英国、美国;行政型模式是审计机关隶属于政府,如中国、瑞典。

一步组建国家审计委员会和地方各级审计委员会^①,由全国人民代表大会和地方各级人民代表大会产生,对其负责、受其监督,并领导同级审计机关工作。各级审计机关,可作为同级审计委员会的决策执行机构,向同级审计委员会负责,不再向同级人民政府负责,形式上虽为政府组成部门,但业务运行独立于政府体系,形成“人民代表大会—(国家、地方各级)审计委员会—审计机关”与“人民代表大会—人民政府”并行的治理格局。参照国家监察体制改革的经验,时机成熟时再从政府序列撤销审计机关,将其职能并入各级审计委员会,国家审计委员会主任由中央审计委员会主任兼任,形成“国家审计委员会受中共中央领导、地方各级审计委员会受同级党委和上一级审计委员会领导”的领导体制。

由各级人大及其常委会监督审计工作具备一定条件和基础。一是全国人大在利用审计工作加强立法方面经验丰富,当前也正推动着审计监督向有利于加强人大监督的方向发展,如通过提出审议意见、作出决议(决定)等方式要求政府不断拓展向人大常委会报告的审计工作内容,有的地方已建立了人大监督与审计监督的工作联动贯通机制。二是各级人民政府、监察委员会、人民法院、人民检察院都由同级人大产生,对其负责、受其监督,“一府一委两院”制度为人大监督审计机关提供了可操作经验,特别是监察委,和审计机关一样,最初也是政府组成部门,但自从脱离行政体系后,权威性大大加强。为了满足人民当家作主的要求,拓宽人民监督权力的途径,有必要将审计机关划归人大监管,这也有利于坚持党的领导、人民当家作主和依法治国的有机统一。三是审计监督职能作用的范围远大于反腐败的定位^[18],除了对反腐败有重要作用,还有促进增收节支、促进经济和社会发展的作用,其中有的职能如稳增长审计、民生审计、政策落实情况审计、重大决策审计等,更是突破了传统意义上的监督行为,不能将审计监督职能并入监察机关。四是按照人民主权理论,审计权实际上是人民赋予审计机关的对单位和个人检查、督促、处理、处罚的权力,因此,审计机关有义务向人民汇报其监督执法情况。随着人民代表大会制度的完善,除了政府预决算审查监督,人大及其常委会也应该在政府财务及绩效、国有资源、国有资产的审查监督上发挥更大作用,这就在客观上要求畅通审计机关向人大及其常委会汇报工作的机制。目前,审计机关不能直接向人大及其常委会汇报工作,而是受政府的委托代表政府进行汇报,这无疑削弱了审计机关受托于人民对政府监督的独立性。人民授权给政府是要求政府为人民服务,人民授权给监督机关是要求监督机关检验政府是否按人民意愿办事,这两种授权本质上是一样的,理论上应该是平行的,但监督国家公权力的机关现在只有审计机关还没有脱离行政体系。为了体现人民主权原则,审计机关在执行审计监督时,除了要对法律负责,还应对人民也就是人民代表大会负责。组建国家审计委员会,不仅有利于促进党内审计与国家审计的有机统一,有利于形成审计监督合力,也有利于实现审计全覆盖,真正解决“最后一公里”的审计监督难题,消除审计盲区。中央审计委员会和国家审计委员会可实行一套工作机构、两个机关名称,二者合署办公,代表党和国家行使审计监督权,形成党和国家统一的审计监督格局,从而使审计监督更具威力、更具成效。

各级审计机关具体负责同级政府综合财务报告和政府部门财务报告的审计工作,审计工作报告直接提交同级审计委员会,并由同级审计委员会提请同级人民代表大会常务委员会审议。通过这样的权责调整,就能减少政府对审计机关的干预干扰^②,增强政府财务报告审计的独立性,提高政府财务报告的审计质量,也促使公共受托责任更好地履行和实现。各级审计机关独立性提高以后,尽管业务上不再为各级政府所制约,但由于仍在政府序列,在政府财务报告审计中,审计人员仍有可能存在与政府部门串通等违法情形^[19],对财政资金违规使用、政府财务舞弊等行为不予揭发,以致损害国家和人民利益。从各级审计机关通报的多起审计人员违法犯罪案件来看,审计人员并没有“免疫能力”,审计队伍也不

^①作为国家的机关,其不同于中央审计委员会和地方各级党委审计委员会,后者是党内的机关。

^②2022年1月1日起施行的《审计法》第五十三条规定:被审计单位对审计机关作出的有关财政收支的审计决定不服的,可以提请审计机关的本级人民政府裁决,本级人民政府的裁决为最终决定。

是一方净土,组建国家审计委员会和地方各级审计委员会也是基于这点考虑,用权力来制约权力,对审计机关和审计人员的不法行为进行监督、约束和制止,及时纠正审计执法中的不当行为,降低政府财务报告审计失败的风险。

三、政府财务报告审计内容

由于编制基础发生了变化,政府财务报告审计内容与预决算审计有很大不同,除了要审查预算编制管理、预算执行管理等政府预算管理情况,更要对政府资产、负债、收入、费用等科目及其管理情况进行全面审计。

先看一下经验成熟国家的做法。巴西政府财务报告审计分为预算执行合规性、公共部门绩效、政府合并财务报表可靠性、政府经济政策绩效、年度专题汇报五部分,绩效审计与合规性审计在逐渐融合。美国政府财务报告审计主要有两方面:审计公共部门运营,判断财政资金是否有效使用和真实披露;审计公共政策及投资项目效果,反映其偏离政府既定目标的程度。澳大利亚政府财务报告审计涉及公共部门绩效、政府项目考评、公共政策执行效果等内容,分中期和年终两个阶段。南非政府财务报告审计类似于澳大利亚等英联邦国家,主要内容有年初绩效目标实现情况^①及绩效信息有效性、政府采购合法性及采购目标完成情况、公共部门信息系统安全性及内控有效性、公共部门人力资源配置及组织绩效四部分。墨西哥政府绩效审计已实施十多年,目前政府财务报告审计正推行政策评估业务,从管理、结果等方面评估财政政策的影响和效果。

中国实行政府综合财务报告制度的主要目的是为加强政府资产负债管理、改进政府绩效监督考核提供信息支持,更是为了反映财政的中长期可持续性,防范化解财政风险,编制政府部门财务报告也是落实《预算法实施条例》(国务院令 第729号)的一项重要任务,审计内容也应当与此相适应。国内文献涉及政府财务报告审计内容的不多,有的认为应重点审计政府财报信息的真实性、财政资金使用的合规性和财务管理的绩效性^[20],有的认为部门财务报告审计是最为核心的,审计内容应包括财务信息和相关的内部控制制度^[21],还有的认为在审查重大错报风险的基础上,应前瞻性地关注政府的长期财政状况,揭示财政可持续性风险^[22],张琦和杨悦从审计实践的初期、中期、远期三个阶段,探索性地提出了政府财务报告审计内容的理论框架^[23]。目前学者的分歧主要在于“财政中长期可持续性分析”是否纳入审计内容。当前,政府财政经济分析、财政财务管理情况尽管要求编制,但由于主要是文字撰写,编制难度较大,财政部现阶段主要关注的是报表质量,其中“财政中长期可持续性分析”的编制质量也未达到可接受审计的状态,可暂不作为审计内容,待条件具备能分类测算未来一段时间的财政收支项目特别是税收收入、民生支出等重要收支项目以及能预测未来相关政府债务时,再考虑纳入审计范围。即使能达到可接受审计状态,审计难度也很大,美国联邦政府的财政收支预测以财政可持续性报表形式单独披露已有十多年时间,但目前仍未能审计财政中长期可持续性。

审计目标也决定着审计内容。从终极意义上说,政府财务报告审计是为了满足人民的审计需求,审计需求不同审计目标就不同。短期来看,审计需求主要是审查政府财务状况和运行情况,发现问题、违法违规行或线索,提出完善规章制度、规范编制行为的可行建议,促进权责发生制政府财务报告编制质量提高;长期来看,审计需求主要是审查财政中长期可持续性,预测风险隐患、对症下药、提出治理整改建议,促进财政中长期可持续发展。相应地,审计目标可分为两个层次:第一层次聚焦于揭示重大错报风险,检查政府财务报告的真实、准确、完整、合法、效益,促进政府运行绩效和财务透明度提升;第二层次聚焦于助力防范化解财政风险,提升国家财政能力,为财税改革与经济决策提供有用信息,推进国

^①随着南非绩效管理改革的深化,公共部门绩效考评在政府财务报告审计中越来越重要,根据《地方财政管理法案》《公共财政管理法案》,公共部门有义务提交年初绩效目标实现情况的报告,并按规定接受审计署的审计。

家治理体系和治理能力现代化。政府财务报告审计是一项全新业务,审计目标确定也要与政府会计准则制度、政府财务报告制度的完善相适应,当前,政府会计准则制度体系虽已基本确立,但与政府财务报告编制相关的一些政府资产负债管理制度尚不健全,管理责任有待明确,确认入账具体规则还需细化,因此,在报告数据质量还不高的情况下,审计目标可先定位在第一层次,暂不审计“财政中长期可持续性分析”。以“两大核心财务报表审计”为主,“政府及部门绩效审计”为辅,并关注政府财务报告编报披露情况、相关电子数据及信息系统设计运行情况;同时,分析政府财政财务数据、加强财政政策执行效果审计,发现政策执行中是否存在推诿、拖延、滞后等情况,是否存在滥用职权、弄虚作假、效率低下等风险隐患,这对于进一步促进政务公开透明、推动财政政策贯彻落实、降低财政风险意义重大。

下面重点探讨两大核心财务报表的审计内容。政府综合会计报表在部门会计报表基础上合并而来,但包含许多部门会计报表没有的而对政府财务状况有重大影响的信息,如社保基金收支、土地收储项目金额等,审计时应区分两类报表的审计重点。

(一) 政府部门会计报表审计

政府部门会计报表的编制,涉及部门及部门所属的行政事业单位(不含企业下属的事业单位)、与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体,由于是自下而上逐级编制,政府部门会计报表就是主管部门编制的合并会计报表。因此,政府部门会计报表审计涉及大量抵销事项的审计。

审计时要关注部门内部单位间的经济业务或事项是否进行了充分抵销,抵销阈值10万元(含)以下且能互相对账、确认一致的内部交易事项是否做到应抵尽抵,有无利用抵销阈值操纵盈余的行为,抵销分录有无错误,比如部门内部债权债务事项是否按账面原值抵销,涉及的已计提的坏账准备有无冲回。当然,主管部门及所属单位的个别会计报表项目的真实性与准确性应该是审计的基础和重中之重,是保证政府部门财务报告质量的关键。

1. 部门资产负债表审计

重点审计会计期末各资产、负债项目,从存在、完整性、权利和义务、计价和分摊、列报和披露等认定层面审查是否存在重大错报。具体而言:记录的资产、负债是否存在,有无凭证记录;分类是否恰当,有无未(及时)入账的资产、负债;是否由政府部门控制或是政府部门应履行的现时义务;计价是否正确,有无多报或错报、漏报、瞒报、重报,折旧(摊销)的年限和方法是否合理、时点确认是否有误,有无应报废但未转销继续挂账情况;财务状况列报是否正确,披露是否完整、充分。部门管理的公共基础设施、文物文化资产、保障性住房、自然资源资产等重要资产,审计时要特别关注其管理维护主体是否恰当、分类是否规范、实物量数据是否准确等信息,对于在建项目,由于涉及金额巨大,还要关注项目成本入账完整性、项目价值估计合理性、转入固定资产及时性。短期借款、长期借款、应付账款、长期应付款等重要负债,审计时要特别关注其来源和用途,有无违规融资、担保、使用债务资金等问题,有无偿债风险,对于预计负债、或有负债等重大事项,还要关注其确认理由是否具体、债务事项是否真实、金额计量是否准确、是否已依法妥善处置等。净资产中的专用基金,要重点关注会计核算的正确性,是否按规定用途和使用范围安排开支,各专用基金之间有无相互占用、挪用的情况。

2. 部门收入费用表审计

重点审计会计期间内各收入、费用项目,从发生、完整性、准确性、截止、分类、披露等认定层面审查是否存在重大错报。具体而言:记录的收入、费用是否真实发生,有无虚收空转、人为调整等问题;所有收支是否都纳入核算,有无未(及时)入账的;金额计量是否准确,应归属于本期的收入、费用是否全部归集;入账时间是否合理,是否存在提前或延迟确认现象;收入分类是否恰当、费用分摊是否合理;重要信息是否充分及时披露。财政拨款很少或自收自支事业单位、企业化管理事业单位,事业收入、经营收入、业务活动费用、经营费用应是审计的主要内容,要重点关注有无虚报收入少报费用粉饰业绩、少报收入虚报费用避税或谋取私利等行为。政府部门为显示运行成本低廉、业务管理高效,可能会少报费用;

为不致预算额度减少、满足预算执行考核,可能会虚列支出,虚列支出不受核算基础影响时就体现为虚报费用,审计时要尤为重视。关注政府部门经营费用与经营收入的配比情况,有无超标发放工资福利、变相提高津贴补贴等问题。折旧和摊销、坏账准备、减值准备等,审计时要特别关注计提的真实性,如应收账款坏账准备,有的单位会虚开销售收入,所以要先看应收账款是否真的存在,再考虑计提的合理性与充分性,同时也要关注截止期,划清费用界限。通用设备、专用设备固定资产后续支出很大,如更新改造、修理费用,审计时要关注费用化或资本化原则运用是否恰当,分摊计入当期成本的标准是否合理。

(二) 政府综合会计报表审计

1. 本级政府综合会计报表审计

本级政府综合会计报表是在汇总本级政府各部门财务报表、财政总会计报表(财务会计报表)、土地储备资金财务报表等报表基础上,抵销本级政府各部门之间、政府财政与部门之间、财政内部之间的经济业务或事项并作相关调整后合并形成,这既是政府综合财务报告编制的重点,也是政府综合财务报告审计的侧重点。

审计时首先应关注需要抵销的经济业务或事项是否进行了充分抵销,抵销阈值10万元(含)以下且能互相对账、确认一致的内部交易事项是否做到应抵尽抵,有无将抵销阈值作为盈余操纵的工具,抵销分录有无错误,比如部门之间的收入费用事项,涉及增值税应税业务的,是否按扣除增值税后的净额抵销;其次要关注财政内部调整事项的范围是否完整、准确,是否存在应调整未调整或不应调整而调整的事项,是否存在利用调整范围操纵盈余的问题。

(1) 综合资产负债表审计

全面审计会计期末政府资产、负债及其变化,净资产存量及其分布状况,摸清家底。特别关注部门资产负债表没有的项目,如应收转贷款,审查计算是否正确,是否来自财政总会计报表的应收地方政府债券转贷款(剔除1年内到期的部分)和应收主权外债转贷款(剔除1年内到期的部分)。关注来自其他被合并主体报表的非常规特殊项目,如财政总会计报表的应收非税收入、应付国库集中支付结余,土地储备资金财务报表的收储项目、待摊支出,审查其是否并入规定科目,对于财政总会计报表的累计盈余,要特别注意数据是否准确。关注金额很大的负债项目,如长期借款、长期应付款,审查其利息计提和支付时间,看是否存在长期挂账和延期清理现象。对于金额较小的,如其他流动负债,要看计量是否全面,是否来自部门会计报表的应交增值税、其他应交税费、应缴财政款、预提费用、其他流动负债,土地储备资金财务报表的应交税费。

要突出对政府债务的审计,是否严格落实债务管控。审查债务资金来源和用途,是否存在改变既定用途挪作他用情况,揭露债务资金管理中的违法违规行为和犯罪线索;重点分析政府的偿债能力,结合偿债准备金预提情况,判断有无偿债保障,评估政府债务风险,也要揭示重点领域、重点单位的债务风险,特别是短期债务风险,同时关注政府债务风险预警机制是否健全、有效,债务风险应急预案的处置措施是否完善。对政府财务状况有重大影响的政府债券、或有负债、隐性负债等,审计时要特别关注,摸清其底数,这些也是部门资产负债表没有反映的。为掩饰财务风险,政府可能倾向于少披露负债,且地方政府的负债信息较为分散^[24],因此,审计时要关注政府负债的来源、类型、规模、风险等信息是否完整,披露的财政财务风险是否合理,财政中长期可持续性是否面临更大压力。

(2) 综合收入费用表审计

全面审计会计期间内政府层面的收入、费用总体情况,本年盈余及其与预算结余的差异,重点分析各项税收收入、非税收入、事业收入、经营收入等的来源及比例变化情况,是否存在税源管理漏洞、税费漏征等情况。聚焦专项收入、行政事业性收费、罚没收入、国有资源(资产)有偿使用收入等非税收入,关注非税收入比重是否过高及原因,是否及时上缴国库。特别关注部门收入费用表没有的项目,如政府间转移性收入,审查计算是否正确,是否来自部门会计报表的上级补助收入、非同级财政拨款收入(非

同级政府部门以及非同级财政)和财政总会计报表的补助收入、地区间援助收入、上解收入。关注来自其他被合并主体报表的非常规特殊项目,如财政总会计报表的财政专户管理资金收入、资本性拨款费用,土地储备资金财务报表的交付项目支出,审查其是否并入规定科目。

审查核算是否完整、准确,有无错报的情况。一是政府有无多报收入或费用,如国有资本经营预算收入、动用预算稳定调节基金、债务收入、转贷款收入等不属于收入,财政直接发生的资本性支出、安排预算稳定调节基金、债务还本支出、转贷款支出等不属于费用,在财政总会计报表中是否按权责发生制原则确认为当期收入、当期费用。二是政府有无少报收入或费用,如通过财政的费用安排取得的专用基金收入与相应的费用进行抵销,未抵销的部分是否已计入其他收入;财政的直接安排支出、专用基金支出,是否已按支出经济分类分析计入商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业的补助费用等费用项目。

要突出对政府成本费用的审计,是否严格落实过紧日子要求。审查工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业的补助费用等的规模、结构和变化,关注费用支出是否合理、是否发挥了效益、有无压减非急需非刚性支出、有无铺张浪费;结合本级各部门预算执行情况,重点审查“三公”经费和会议费支出、楼堂馆所等基建支出、政府间转移性费用等计入本期费用的真实性,是否存在挤占其他费用、人为压低报表中费用数额的问题,如公务接待费虽然大幅下降,但相关的问题支出却改头换面转移到其他项目。由于从收入费用表看不出政府运行成本,它并非表内费用项目的简单加总,当前也没有官方的计算口径,为了摸清政府运行成本,需要审查费用的实际用途,并延伸到具体部门、单位和项目的二级科目,如工资福利费用、对个人和家庭的补助费用主要用于人员经费,用来维持机构运转,可全部计入当期政府运行成本,部分项目支出当期折旧或摊销的部分也作为当期政府运行成本,如政府机关办公用房建设支出、大型固定设备购置和维护成本等均是如此。

在决算审计发现问题的基础上,审查本年盈余情况,关注政府是否存在利用往来款项、折旧摊销等科目调节收益的盈余管理行为。编制政府综合会计报表尽管不再从财政总预算会计取数,但由于实践中单位在平行记账时往往会出现错误,财务会计中的数据不一定准确,因此,还要审查本年盈余与预算结余的主要差异,看是否存在应平行记账而未记账或不应平行记账而记账的问题,并查找原因,帮助政府会计人员深入理解财务会计和预算会计的内在联系,以期改进平行记账的运行情况。对于出现的重大数据差异和重要事项信息披露不完整等情况,审计时要重点延伸核查,查阅原始凭证、文件等资料,揭示深层次原因。

2. 行政区政府综合会计报表审计

行政区政府综合会计报表是从行政区整体角度反映其管辖范围内所有政府合并财务信息的全貌,它是在汇总行政区本级和所辖下级政府综合会计报表的基础上,采用抵销方法合并编制而成。由于两类报表的体例基本一致,所以审计的重点应放在抵销事项的处理上。审计时首先要关注不同政府财政之间、政府部门与非同级政府财政之间、非同级政府部门之间的经济业务或事项是否进行了充分抵销,本行政区内各级政府能互相对账、确认一致的内部交易事项是否做到应抵尽抵,有无利用抵销范围来操纵盈余的现象,抵销分录有无错误,比如上下级政府财政之间的转贷款,本金和利息是否用两个分录同时抵销;其次要关注抵销事项的范围是否完整、准确,是否存在应抵销未抵销或不应抵销而抵销的事项,特别是那些因信息不对称或会计处理方式不同导致双方科目不对应、金额不一致而无法抵销的,对于自行增设的抵销清单之外的抵销分录,要根据实际情况判断抵销的必要性与合理性,是否存在过度抵销的问题。

不同政府财政之间的抵销,主要审计上下级政府财政之间的往来事项、上下级政府财政之间的地方政府债券转贷款和主权外债转贷款本金(或利息)、上下级政府财政之间的补助收支和上解收支、不同政府财政之间的援助收支等经济业务或事项的抵销处理;政府部门与非同级政府财政之间的抵销,应主要关注政府部门的来自非同级政府财政的拨款收入与对方政府财政的相关费用之间的抵销关系;非同

级政府部门之间的抵销,重点关注非同级政府部门之间的债权债务、收入费用等事项的抵销分录。审计时不仅要关注涉及的报表项目和金额是否正确,还要检查本行政区各级政府提供的经济往来资料是否完整、真实,核验合并抵销关系的对应性,相互抵销情况是否得到准确反映,抵销所需的明细信息是否完备,并审核抵销分录编制的完整性,有无已进行汇总但未编制抵销分录的事项,特别是金额巨大的,本行政区的财务状况和运行情况能否真实反映。

(三) 报表附注及其他内容审计

政府部门所属单位层级和数量较多,部门会计报表合并较为复杂,审计时还要关注合并范围是否正确,有无未纳入合并范围的单位以及合并范围较上年变动的情况和原因;各预算单位会计政策是否一致,有无严重不一致导致的合并信息不可理解,会计估计是否合理,有无被滥用的情况;货币资金、预收账款、单位管理费用等重要项目的明细信息是否完整,是否便于理解,金额合计与主表中的相应项目金额是否一致,以及报表的其他对应关系是否正确,有无明显异常。要特别关注应付工程款的规模及变动情况是否真实,与现场核实的已采购工程的交付进度是否相符,通过查阅工程勘察、设计、监理等相关合同,工程招投标中标合同,设备及材料采购合同,项目建设进度情况说明等资料,审查是否存在越权审批、以租代购、挪用资金、以虚假发票列支套取资金等行为,有无项目完工后逾期偿还或拖欠挂账的情况。对部门财务状况有重大影响的其他事项,如担保事项、未决诉讼或仲裁等重要或有事项、重要会计政策和会计估计变更等,要重点关注其预计影响金额是否合理,若无法预计金额,理由是否客观、充分。对重要资产置换、无偿调入(出)、捐入(出)等重要情况,还要注意信息的真实性。

对于政府综合会计报表,同样也要关注合并主体范围、会计政策与会计估计运用、重要项目明细信息、应付工程款情况、对政府财务状况有重大影响的其他事项,另外还要审查资产负债表日后重大事项、政府资源管理情况、大额资金分配去向、绩效评价信息等内容。关注在建工程中土地收储项目的面积是否正确,项目的年初、年末金额有无异常,年末数小于1万元的,原因是否属实,重大公共工程项目的投资效益是否显著,提供公共产品和服务的能力有无明显提升,担保事项、未决诉讼或仲裁、承诺(补贴、代偿)、救助等政府或有事项的预计金额是否合理,若无法预计金额,理由是否真实、可信。对行政事业单位资产负债汇总表、收入费用汇总表等补充报表,要重点关注报表的内容、格式和编制说明,是否能满足反映政府内部不同类型单位财务状况的需要,呈现的信息是否充分,能否从局部分层次、分类别反映政府财务信息。未来的社保基金收支情况与财政可持续性密切相关,由于当前的报表并未对社保基金未来一段时间的收入、支出和结余采用精算方法计量现值,只分类列示了年末社保基金专户的资金余额,缺少审计的基础性数据,因此审计时需要着眼于财政中长期状况及变化,分析和研判财政未来收支缺口,及时预测潜在财政风险。

四、政府财务报告审计思路和方法

(一) 政府财务报告审计总体思路

与国家审计其他类型相比,政府财务报告审计更具专业性和综合性,不仅要求审计人员政府会计理论功底扎实、财务审计实践经验丰富,能通过对政府部门(单位)资金流、物资流、业务流、信息流等的审计,摸清政府及部门的财务状况和运行情况、发现突出问题、揭示重大风险,还要善于从宏观上分析收集到的与问题和风险有关的各种数据资料,提出防控政府财务风险的建议。

在试审阶段,政府财务报告审计要以完善政府财务报告审计制度为中心,以规范报告编制、提高编报质量为目标,审查政府综合及部门财务报表的合法性、真实性,在所有重大方面是否符合政府会计准则、相关会计制度和财务报告编制的规定,是否真实、公允反映了政府整体及部门的财务状况和运行情况,是否能够反映财政的中长期可持续性。重点关注政府综合财务报表编制的完整性与统一性、政府运行的效果及财务风险可控程度;关注重点部门、重点单位,厘清其控制的专户和账套情况,揭露和查处财

务管理混乱、责任不清、严重违法违纪等问题;对建立内部审计制度的,审查内部审计制度的有效性,确保在完善管理制度方面取得成效。鉴于预算执行审计主要鉴定财政收支的真实、合法和效益情况,与政府财务报告审计存在一定程度的重合或者说密切相关,应统筹协调二者的工作机制^[25],在审计内容方面做好沟通衔接,避免相同事项重复审计,并建立信息共享机制,合作开展审计数据采集、管理和使用工作,加大审计成果共用力度。

建议先审计政府综合及部门会计报表项目及附注,探索和积累审计经验,要注意评价新的政府会计科目体系是否满足权责发生制改革的要求,科目的设置有无缺陷和不足,明细核算、辅助核算分类方式是否恰当。政府会计准则制度完备后,再逐步将政府财政财务管理情况及其他非财务事项纳入审计范围,主要关注政府资产负债和收入支出管理制度是否健全、管理责任有无明确、管理措施是否具体及管理成效是否显著,建立一套完整的审计信息生成、公开、监督和反馈机制。随着政府财务报告审计制度的健全、审计办法和审计指引框架的完善,再审计政府的财政经济分析情况,结合宏观经济形势和本地区经济形势,重点对政府资产负债率、流动比率、现金比率、金融资产负债率等反映政府财务风险及可控程度的指标,政府收入费用率、政府自给率、税收收入比重、税收依存度等反映政府财政财务运行质量和效率的指标,政府负债率、税收收入弹性、固定资产成新率、公共基础设施成新率等反映财政中长期可持续性的指标进行分析和评价。通过“合并范围、报表项目、明细信息、附注事项、财务分析”五个方面的审查,实现对政府财务报告的穿透式审计。

(二) 政府财务报告审计具体思路

政府财务报告审计和企业财务报告审计是审计基本理论在不同领域的应用,审计活动除了内容不同,技术层面都应遵循基本的审计流程、次序和步骤,都应以会计报表项目审计为基础,根据现代风险导向审计理论,二者都可通过错报风险评估来确定审计重点,通过分析重大错报风险及可能的错报手段,找到风险识别和审计应对之间的关键结合点,并采取针对性审计程序和策略。因此,企业财务报告审计的思路也基本适用于政府财务报告审计,不同的是,政府财务报告审计不仅要揭示部门和单位的重大错报,还要从宏观上评估财政中长期风险,从更系统的角度揭示重大潜在风险,审计思路要复杂一些。

首先,了解被审计政府部门的情况。由于未开展过此类审计,之前年份没有审计工作底稿,审计开始前只能通过政务网站、电话咨询、实地调查等方式,了解被审计部门及所属单位的基本情况,包括机构性质、预算级次、主要职能、业务范围、运行情况、绩效管理、会计政策、内部控制等,初步评估政府部门会计报表的错报风险,是否会导致重大错报。具体了解哪些情况、了解到什么程度,取决于审计人员的职业判断。要关注那些非常规业务和应对突发公共事件所采取的非常规措施,看能否导致特别风险,并组织审计业务骨干和特殊技术专家讨论,判断哪些科目容易错报以及错报的方式、错报的领域、舞弊的可能性等。错报风险评估要贯穿政府部门财务报告审计始终,这是一个信息持续收集、分析的过程。

其次,分析政府部门的重大错报风险。应认真梳理政府部门的业务场景,重点从报告主体内部控制现状、外部制度环境两方面着手识别。一是审查政府财务报告编制环节的内部控制框架是否建立,要控制的具体风险点是否明确,对不同性质风险是否采取相应的控制方法和具体的应对策略,内部控制执行机制是否有效及监督机制和分工协作机制等是否健全。根据内部控制现状和业务活动情况,可使用头脑风暴法分析和研判重大错报风险的领域、原因及影响,如以往年度用债券资金形成的公共基础设施,由于政府部门资产管理基础比较薄弱,多数公共基础设施资产并未纳入行政事业单位的资产管理,很多资产价值底数不清、没有登记会计账簿,直接导致有关资产数据缺失,资产账实不符问题比较严重,其完整性、计价和分摊可能存在重大错报风险。二是审查是否存在为了满足制度要求或应对制度约束而故意重大错报的可能,如在政绩考核压力下往往倾向于虚构收入,特别是在税源结构单一、财源不足的地区,税务、财政部门可能会通过预征预借等方式,将下年度的税款提至本期入库,导致收入在发生、准确性、截止三个层面存在重大错报风险,法定融资渠道不能筹足所需资金时,政府还可能通过违规出具承

诺函、签订政府购买服务协议、明投实债方式融资、重大项目建设长期拖欠工程款等方式变相举借债务而不予列报或披露,导致负债在完整性、计价和分摊、列报和披露三个层面存在重大错报风险;审查是否存在对新的政府会计准则制度理解不深入、对新的政策要求把握不准导致的非主观故意重大错报,如《政府会计准则第2号——投资》中长期股权投资的权益法核算,若对权益法的处理原则领会不透,被投资单位所有者权益变动时,可能只按应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额确认了投资损益,而未同时调整长期股权投资账面余额,导致长期股权投资的计价存在重大错报风险。当然,也要关注会计核算工作本身引起的重大错报风险。

再次,对重大错报风险实施审计程序。若重大错报风险与内部控制环境有关,如会计人员缺乏诚信、内部审计机构形同虚设,不易归为某类业务/事项、账户余额和披露的具体认定,风险概率较大,除了实质性程序和细节测试,还应采取一些其他措施,如收集审计证据时要保持谨慎和怀疑的态度,配备政府审计经验丰富的人员或聘请政府会计专家为顾问,采用报告主体无法预见或不能事先了解的审计程序。若重大错报风险能具体到某个项目,如银行存款、存货、研发支出,可采用内部控制测试和实质性程序,执行内控测试的前提是预期控制是有效的并能减少实质性程序工作量、降低审计成本。但前文已述及,政府部门设立内部审计机构的不多,因此重大错报风险概率较大。由于报表的错报手段具有复杂性和隐蔽性,获取审计证据要通过多种手段、途径和方法,不同情况的错报要采取不同的审计策略。对于非主观故意的误解、错误等导致的错报,一般只收集内部证据即可,对于主观故意的舞弊、虚假陈述等导致的错报,还要运用多种程序收集外部证据,如明投实债方式融资,应关注投资主体的运作方式,核查项目合同等资料并与政府方、项目方、参与方等进行访谈,根据参与方的收益形式和项目方的管理机制判断是投资抑或负债;重大项目建设长期拖欠工程款,应对项目建设的进度实地访谈了解,核查监理记录、工程款结算单和会计记账情况。实施进一步程序后,根据得到的审计证据判断出的风险水平若与风险初步评估时的不符,则应修正之前的风险评估结果,并修正原计划实施的下一步程序的时间和范围。

最后,进行整体复核、形成审计意见和审计决定。审计工作结束前,采用分析性程序对政府财务报告审计事项进行整体复核,解释各报表项目年度间发生变化的原因及其与预期结果的重大差异,以证实报表中所有信息与审计人员了解的情况一致、与审计证据一致。复核时若识别出之前未发现的重大错报风险,则应权衡之前对各类业务/事项、账户余额、披露等的风险评估是否恰当,是否需要追加审计程序。得出审计结论前,要从整体上评价审计证据是否充分、适当,审计风险是否已降至可接受的低水平。对审计证据的评价也要贯穿整个审计流程,不断进行分析、测试,以揭示财务风险。发表审计意见时,要结合发现错报的重要性^①、错报的性质及更正情况,依据《国家审计准则》(审计署令第8号)作出,同时考虑审计范围受到限制的情形。当然,政府综合财务报告的审计意见也要适当考虑各部门财务报告的审计意见,并对财政风险作出评价。

从公共受托责任内涵看,评价财政风险不仅要关注财政可持续性,更要考虑财政政策执行效果,是一个持续的综合判断过程。基于政府财务报告信息,当财政风险预警机制缺失时,审计要揭示出财政管理中的风险隐患和苗头问题,发挥风险防控和预警功能,将不利因素尽早化解在源头,推动建立制度完善、预防超前、监督有力的财政风险预警机制;若是建立了预警机制,要评价财政风险预警机制的有效性,若发现当前预警模型和所用会计估计不合理,审计中应重新建模、科学评估,注重点面结合,按岗位和业务流程梳理出各个风险点特别是高风险点,并分析其成因,推动完善财政风险预警机制及指标评价体系。

财政可持续性风险可重点从社保基金缺口和地方政府性债务风险两个方面考察。随着中国人口老龄化的加速,社保基金缺口日益增大,高度依赖财政补贴,财政部数据显示2020年当年社保基金缺口已

^①关于重要性的确定,《国家审计准则》第七十一条规定“需要对财务报表发表审计意见的,审计人员可以参照中国注册会计师执业准则的有关规定确定和运用重要性”,可参考借鉴中注协2015年3月发布的《中国注册会计师职业判断指南》中有关重要性确定的内容。

超过 6000 亿元,这是有数据以来第一次出现当年收支缺口,政府的社会保障付款压力剧增;自 2008 年金融危机以来,地方政府性债务受到越来越多的关注,其规模已成为地方财政的沉重包袱,成为影响财政安全的重要因素。从财政政策多年执行情况看,执行不及时、不到位的问题比较多,针对政府财务报告信息,应重点关注保障和改善民生、减税降费、压缩政府行政运行成本等财政政策的实施效果,如保障性住房的规模和变动情况反映民生政策的落实效果,税收收入及非税收入的规模和变动情况反映政府减税降费政策的执行效果,工资福利费用及商品和服务费用等的规模和变动情况一定程度上反映政府压缩运行成本政策的执行力度,并在审查重大错报风险基础上,通过将相关指标与预期比较、纵向趋势分析、横向比较分析,对有关财政政策的执行效果实施多角度评价,揭示不同年度间、不同地区间财政政策的执行风险差异。具体要关注以下问题:政策落实责任主体是否明确、责任是否悬空、部门之间有无推诿扯皮现象,是否存在责任意识缺失、遇到困难不愿担当能推则推能躲则躲等情况;改革政策是否存在消极抵制、消极应付、选择性落实、象征性执行,能否见到实效,上级、人大、社会对落实的监督有无跟上;新政策是否存在宣传不到位、基层群众不知情不了解,部门有无截留政策或推迟政策执行;干部能力是否存在不足、能否领会上级意图并找到落实政策的抓手,对干部政策水平、业务能力和职业素养有无专门培训以解决本领恐慌问题;政策落实是否缺乏动力,对政策落实的考核是否科学、有无奖惩机制、有无敷衍应付不认真考核的问题。

(三) 政府财务报告审计方法

政府财务报告审计涉及单位多、层级多、环节多,涉及大量基础信息的完备性审核和层层抵销、调整分录的准确性审核,审计内容的复杂性对审计方法提出了更高要求。由于审计署尚未启动政府财务报告审计试点,还没有明确的试点工作方案,该项审计实践层面的探索并没有大规模开始,因此,对政府财务报告审计方法的研究很少见,相关的文献寥寥无几。周山和刘金杰依据政府会计准则制度,分析了高校财务报告的审计重点并指出了相应的审计方法^[26];深圳市日浩智能财经研究院课题组等阐述了政府财务报告风险导向审计的流程及实施方法,同时指出财政经济分析部分要以审核分析指标、中长期预测信息为主^[27]。对政府部门财务报告审计,可综合运用观察、询问、抽查、重新计算、函证、盘点等方法,为了便于量化和控制风险,应当运用社会审计的重要性原则和统计抽样方法,并通过改变样本数量调整抽样偏差;对政府综合财务报告审计,由于各级行政区下辖的政府主体数量不多且它们的财政发展不平衡、财务状况差异较大,为了获取代表性较高的样本,也受限于人力、时间等因素,各级审计机关可以采用判断抽样方法,但必须对各级行政区的基本情况十分清楚,以减少主观判断的抽样偏差。

党的十九大报告要求“推动互联网、大数据、人工智能和实体经济深度融合”,二十大报告又要求“加快发展数字经济,促进数字经济和实体经济深度融合”,这为审计机关的工作方式转变指明了方向。为继续贯彻科技强审要求,需要以信息技术为支撑,以政府财务报告编制系统、国库集中支付系统、预算管理一体化系统和各预算单位会计核算系统为参照,开发功能完备、运行稳定的政府财务报告审计系统,并对接政府各部门、单位的业务信息系统;不断创新审计技术和方法,按照“搭建审计平台、增加数据流量、强化数据分析、实现信息共享”的路径,分层次、分步骤整合政府财务数据、业务数据和有关部门的行业数据,以及相关的图片、音频、视频、超媒体等非结构化数据资源;组建大数据分析团队,通过“线上+线下”模式,对采集到的电子数据和文本信息进行挖掘、分析,审计人员要有时空思维,从多个角度对问题进行延伸性、拓展性和发散性思考以获得时空发展上连续性和整体性的洞见;探索大数据环境下的有效审计方法,如采用资产(收入)趋势分析、负债(费用)结构分析、业务效率和效果综合分析等方法,尝试采用区块链技术^[28],如利用分布式账本开展联合审计和实时审计,提高审计效率、优化审计流程,推动政府部门财务报告审计的技术创新。

省级审计机关要牵头建立汇集全省行政单位、事业单位、社会团体等基础会计数据的大数据审计系统;市级以下审计机关要做好会计数据收集和整理的基础工作,推进国有企事业单位、金融机构、行政部

门等与审计机关的会计信息共享,提高审计数据采集效率。要完善政府财务报告数字化审计平台的数据整合功能,加快实现会计数据的两大关联:第一,上下级财政部门之间的会计数据关联,实现省、市、县(区)、乡(镇)四级财政财务的纵向审计;第二,同级财政部门与预算单位之间的会计数据关联,以便全面掌控财政资金分配,实现各类财政资金的横向审计。同时,加强数字化审计系统的基础研究,制定标准、统一的接口规范,实现中央政府财务报告审计系统与省级财务报告审计系统的有效对接和互联互通,保证政府财务报告审计的时效性。另外,审计机关应推动财政部门及各预算单位建立健全内部审计制度,充分利用内部审计力量,可以借鉴美国的做法,采用同级审、联合审、交叉审等方式,对政府及部门财务开展内部审计鉴证,以提高政府财务报告的可信性。

由于政府组成部门众多、业务往来频繁,报表合并抵销涉及海量数据的匹配处理,比企业并表工作复杂得多,特别是所属单位多、级次多、规模大的部门是政府财务报告编制和审计的难点,各地区要积极推进政府财务报告大数据审计。首先,对重要政府部门(单位)信息系统的稳定性、可靠性进行审查,促进被审计单位引入大数据技术、改进数据库管理系统、建设数字化在线共享平台,试水财政财务收支、政府投资、国债管理、成本费用等业务模块的数字化审计新方式,推动政府财务数字化审计的模块化、程序化。其次,采用数据挖掘等新技术,运用实时联网审计新模式,实现政府会计数据筛选、分析和审计的同步,并以延伸审计为重要依托,根据问题和可疑线索重点核查,力求实现精准监督、精准打击,提高政府财务报告审计的整体效能。最后,充分利用已有的审计资料和数据,做好数据的挖掘和加工整理、财务数据与业务数据的比对和关联分析,以及跨行业、跨领域的深度分析,揭示政府部门在成本费用控制、业务表现、财政政策执行等方面的疑点和问题,并预测政府未来的财政可持续性,这也是利用大数据分析的主要目的。

五、结语

政府财务报告审计制度建设正处于探索和完善阶段,理论研究和实践基础还比较薄弱,为了使政府财务报告审计有一个良好开端,使这一重要工作高质量推进下去,审计机关要设立政府财务报告审计处,制定“政府财务报告审计中长期规划”,创新审计资源整合模式、优化审计组织管理方式、培养和引进精通计算机的数字化审计人才,改变传统审计作业模式,并加强配套规章体系建设,以增强制度层次的约束力。要推动建立健全境外国有资产审计制度,探索境外国有资产委托审计模式,使中国政府持有股权的国有企业的境外分支机构及境外国有资产全部纳入政府财务报告审计,保证政府股权投资收益境外部分计算的真实性、完整性。要建立政府财务报告审计数据实时可视化系统,优化审计数据动态采集管理机制,推进财政、金融、税务、保险、国有企业等领域的审计综合分析网络建设,做到实时跟踪、动态监控、分散核查、及时整改,短时间内不能整改到位的要制订整改计划逐步实施。同时,落实研究型审计工作要求,要研究有关国家的政府财务报告审计和本国的企业财务报告审计,结合各级政府部门及各类事业单位的特点,分析哪些做法能直接借鉴、哪些做法可作必要改良,并从各个被审计部门、单位的个性问题中总结出共性的审计方案,逐步探索形成中国特色的政府财务报告审计理论与实务。

参考文献:

- [1] 黄世忠. 从审计报告看美国联邦政府的财务状况——美国联邦政府 2018 财务报告透析[J]. 财务与会计, 2019(12): 4-9.
- [2] 杨亚军. 对政府财务报告审计制度及其实施的几点思考[R]. 审计署审计科研究所审计研究报告, 2021(1): 1-13.
- [3] 陈平泽. 基于国家治理能力提升的我国政府财务报告审计研究[J]. 审计研究, 2023(2): 52-59.
- [4] 李宗彦, 郝书辰. 权责发生制政府财务报告审计制度探讨——英、澳两国实践经验及启示[J]. 审计研究, 2018(1): 51-58.
- [5] 尹启华. 政府综合财务报告审计框架的构建研究[J]. 南京审计大学学报, 2017(1): 95-101.
- [6] 山西省政府财务报告试审组. 刍议政府财务报告审计制度及其实施[J]. 审计观察, 2021(3): 50-53.
- [7] 张琦, 孙旭鹏. 政府财务报告审计主体研究[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2022(1): 36-49.
- [8] 王美英, 孙旭. 协作视角下政府内部审计研究——基于优化政府财务报告审计体系[J]. 内蒙古财经大学学报, 2018(5): 46-49.

- [9] 戚艳霞. 加强政府财务报告审计制度建设的思考[J]. 财会月刊, 2023(9): 110 - 117.
- [10] 种金睿. 建立政府财务报告审计制度相关问题研究[N]. 中国审计报, 2020 - 08 - 05(007).
- [11] 周曙光, 陈志斌. 国家治理视域下政府财务报告审计的机制构建[J]. 会计与经济研究, 2019(6): 19 - 30.
- [12] 王立彦. 国家审计体系: 中央审计委员会机制下的转型[J]. 财会月刊, 2019(10): 3 - 7.
- [13] 李建发, 杨明, 张国清. 南非政府财务报告审计制度: 经验与启示[J]. 审计研究, 2020(4): 41 - 50.
- [14] 王美玲, 姜竹. 基于利益相关者多方博弈的政府财务报告审计体系优化研究[J]. 审计研究, 2019(5): 41 - 48.
- [15] 王立彦. 从公司治理看国家治理: 政府审计独立性视角[J]. 中国审计评论, 2017(1): 1 - 8.
- [16] 刘昱彤, 王虹. 基于公司治理结构的政府财务报告审计制度研究[J]. 财会通讯, 2017(10): 71 - 74.
- [17] 胡玉霞. 国家审计独立之立法完善建言[J]. 审计文摘, 2017(10): 3 - 5.
- [18] 厉国威, 葛鹏辉. 新时代国家审计与中央审计委员会的功能融合[J]. 会计之友, 2020(17): 127 - 130.
- [19] 江磊. 政府审计的合谋风险分析和防范[J]. 中国内部审计, 2018(5): 82 - 86.
- [20] 张琦, 鲁睿晗, 孙旭鹏. 政府财务报告审计重点研究——基于与预算执行审计衔接的视角[J]. 审计研究, 2022(4): 20 - 30.
- [21] 郑石桥. 论政府部门财务报告审计内容[J]. 会计之友, 2021(5): 156 - 161.
- [22] 刘冠亚. 我国政府财务报告审计制度研究[D]. 北京: 中国财政科学研究院, 2018: 92 - 98.
- [23] 张琦, 杨悦. 政府财务报告审计内容: 国别比较与理论架构[J]. 审计研究, 2023(5): 29 - 38.
- [24] 王芳, 谭艳艳, 严丽娜. 中国政府负债信息披露: 现状、问题与体系构建[J]. 会计研究, 2017(2): 14 - 23.
- [25] 天津市审计学会课题组, 谢津秋, 苏倩, 等. 预算执行审计与政府财务报告审计协同机制研究[J]. 审计研究, 2022(4): 31 - 40.
- [26] 周山, 刘金杰. 政府会计制度下高校财务报告审计重点及方法[J]. 财务与会计, 2022(21): 80 - 81.
- [27] 深圳市日浩智能财经研究院课题组, 杨光. 政府财务报告审计研究[J]. 审计观察, 2023(7): 84 - 89.
- [28] 鄢志娟, 李潜. 区块链赋能政府部门财务报告审计高质量发展研究[J]. 中国注册会计师, 2023(9): 41 - 48.

[责任编辑: 黄 燕]

The Subject, Content and Methods of Government Financial Report Auditing

SUN Jiakui

(Guanghua School of Management, Peking University, Beijing 100871, China)

Abstract: The auditing system of government financial reports with Chinese characteristics is still being perfected, and some key problems need to be solved urgently. Based on the legal and institutional environment of China, according to the main line of "who should audit - what audit - how audit", the paper discusses the auditing subject and its independence, auditing content, auditing ideas and methods of government financial reports. The research holds that the status of auditing subject of national audit institutions should not be changed because there is no change in the movement process of financial fund, and the purchase of social audit should limit the scope of auditing objects, innovate the payment of auditing fees and strengthen the control of auditing quality. It is necessary to set up national, provincial, municipal and county audit committees, which are elected by the National People's Congress and Local People's Congresses at all levels, audit institutions at all levels can serve as the decision-making executive agencies of auditing committees at the same level, no longer accountable to the people's governments at the same level, operate independently of the government system, and then be removed from the government sequence when the time is right. Not to audit the medium and long-term sustainability of finance for the time being, first audit the two core financial statements, focus on the completeness of basic information, the adequacy of offsetting and the accuracy of adjustment, and whether there is any behavior of manipulating earnings by using offset threshold, after the system of government accounting standards is complete, then audit the government's financial management and other matters. It is necessary to combine the use of statistical sampling and judgment sampling methods to promote the big data audit of government financial reports, and realize the correlation of accounting data between upper and lower levels of finance and between finance and budget units at the same level.

Key Words: government financial report auditing; accrual basis; auditing subject; auditing content; auditing methods; national audit; auditing supervision; reform of auditing management system; socialist auditing system with Chinese characteristics