

国家治理导向的政府财务报告审计研究:现状与展望

李建发^{1a,1b}, 杨明², 张国清^{1b}

(1. 厦门大学 a. 会计发展研究中心, b. 管理学院, 福建 厦门 361005; 2. 江西财经大学 会计学院, 江西 南昌 330013)

[摘要] 政府财务报告审计是审计监督的重要内容, 对完善审计监督体系、保障政府财务报告质量和促进政府财务信息公开具有重要作用。我国政府财务报告审计研究发展相对滞缓, 尚不能为制度建设和实践发展提供足够支撑。通过梳理国内外政府财务报告审计制度建设、制度诉求、作用机制以及质量影响因素相关研究, 发现各国政府财务报告审计制度存在共性但兼具特色, 制度完善是渐进的; 制度变革由基于善治目标的国家意志驱动, 并被证实可提高政府财务报告质量与决策效率, 促进良好治理; 审计主体特征、被审计单位治理机制会影响审计质量, 而政府监管是审计质量的核心保障。在此基础上, 总结潜在研究机会并提出政策建议, 为我国政府财务报告审计制度建设以及拓展相关领域研究提供参考。

[关键词] 政府财务报告审计; 国家治理; 审计监督; 审计本质; 审计制度; 政府监管

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2025)05-0001-12

一、引言

党的二十大报告强调, 要“健全党统一领导、全面覆盖、权威高效的监督体系”。审计监督是党和国家监督体系的重要组成部分, 对推动国家治理、规范用权、严肃财经纪律具有重要意义。作为保障政府财务报告信息质量的审计监督工具, 政府财务报告审计制度的完善愈发紧迫。2014 年修订的《预算法》要求各级政府财政部门应当按年度编制权责发生制政府综合财务报告并报本级人大常委会备案; 同年, 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》规定政府财务报告经审计后依法备案, 并向社会公开。2019 年实施政府会计准则制度后, 政府财务报告编制工作已全面展开; 全国人大财政经济委员会自 2021 年始督促财政部部署编制中央政府综合财务报告并依法向全国人大常委会备案的相关工作^①, 当年财政部首次试编中央政府综合财务报告, 并于 2022 年编制完成 2021 年度中央政府综合财务报告^②, 因此亟需政府财务报告审计对其鉴证以满足备案、向社会公开的要求。

审计署 2020 年发布的《政府财务报告审计办法(试行)》对审计主体、审计目标等内容做出原则性规定, 中央和地方各级审计机关亦陆续展开政府财务报告审计实践探索, 之后的制度建设和相关实践取得了重要进展, 但现阶段我国政府财务报告审计目标、审计主体、审计方法以及审计质量控制等重要制度问题仍不明晰。系统完备的制度建设需厘清如下问题: 其一, 政府财务报告审计制度诉求是什么? 其二, 政府财务报告审计制度应如何设计? 其三, 如何保障政府财务报告审计质量, 确保其发挥效用? 学术研究应当领实践与政策之先, 为制度建设和实践发展提供理论支撑。然而, 我国政府财务报告审计研究发展相对滞缓, 尚不能系统解释上述问题, 影响了制度建设和实践发展。鉴于此, 本文通过对国内外政府财务报告审计制度建设、制度诉求、作用机制以及质量影响因素相关研究的梳理, 初步诠释上述问题, 总结研究机会并结合我国制度环境为我国构建国家治理导向的政府财务报告审计制度提出政策建议, 以期推动相关研究发展, 为制度建设提供一定借鉴。

[收稿日期] 2024-11-26

[基金项目] 国家社会科学基金重大项目“绩效管理导向下的中国政府成本体系研究”(20&ZD115)

[作者简介] 李建发(1961—), 男, 福建仙游人, 厦门大学会计发展研究中心、管理学院教授, 博士生导师, 从事公共财务与政府会计研究; 杨明(1996—), 女, 河北邯郸人, 江西财经大学会计学院讲师, 从事公共财务与政府会计研究, 通讯作者, E-mail: xmuyangming@163.com; 张国清(1976—), 男, 江西抚州人, 厦门大学管理学院教授, 博士生导师, 从事公共财务与政府会计、资本市场会计与审计研究。

①参见《第十三届全国人民代表大会财政经济委员会关于 2020 年中央和地方预算执行情况与 2021 年中央和地方预算草案的审查结果报告》, 2021 年 3 月 9 日, https://www.gov.cn/xinwen/2021-03/09/content_5591875.htm。

②参见《关于 2022 年中央和地方预算执行情况与 2023 年中央和地方预算草案的报告》, 2023 年 3 月 15 日, https://www.gov.cn/xinwen/2023-03/15/content_5746960.htm。

本文的可能贡献在于:其一,基于文献述评发掘未来重点研究议题,助推政府财务报告审计研究发展;其二,初步诠释制度建设关键问题,提出政策建议,助力制度建设;其三,揭示政府财务报告审计本质,明晰政府财务报告审计的价值体现与价值实现路径,丰富政府财务报告审计本质理论研究。

二、政府财务报告审计制度建设研究

政府财务报告审计制度的国别经验总结与我国政府财务报告审计制度建设研究的梳理、述评有助于揭示研究现状,发掘研究机会,同时为制度建设提供启示。

(一) 国别经验述评

“他山之石,可以攻玉”,对多国制度经验的系统述评有助于梳理制度共性和特色。

审计目标层面,虽各国均将鉴证财务报表作为政府财务报告审计的基础目标,但审计目标范畴不尽相同。英国和澳大利亚联邦政府财务报告审计目标包含报告政府主体对重要法案的遵循情况,美国政府财务报告审计需涵盖对法规遵循情况以及内部控制缺陷的报告,南非政府财务报告审计目标更是囊括了对政府主体绩效目标完成情况的报告。

审计主体层面,在政府审计机关主导政府财务报告审计模式下采用审计服务外包策略已成为各国的普遍做法,但各国审计署责任范围 and 外包模式存在差异。在美国,联邦机构的财务报告由监察长或监察长外聘独立注册会计师审计,审计署对外包的审计保留复核权。但在澳大利亚,审计署负责政府部门和合并财务报告审计,审计外包范围决定权、审计师选择权以及审计报告的签字权归于审计长。

审计依据层面,国别经验做法有两种,其一,建立本国政府财务报告审计依据(如美国);其二,遵循《国际审计准则》或《最高审计机关国际审计准则》(如英国、南非等)。审计报告层面,呈现对政府财务报告的鉴证性审计意见是国际惯例,但意见标准和具体呈报内容又因审计目标不同而有所差异。

各国亦高度重视政府财务报告审计质量控制机制建设,往往通过高位立法确定政府财务报告审计职责和权限,除此之外,美国政府审计准则提出保持审计独立性的概念框架,同时明确了审计师和外聘专家胜任能力及继续教育的要求,监管部门亦颁布审计质量复核制度、审计服务采购管理制度等保障审计质量;新西兰通过为审计师制定相较于私营部门更严苛的职业道德标准、审计师选择标准以及规制审计费用保障审计师独立性。

特别地,各国政府综合财务报告审计和政府部门财务报告审计在实践中存在些许差异。以美国联邦政府为例,尽管两类审计均强调对报告公允性、内部控制以及法规遵循性的审计鉴证,公开的审计报告亦围绕此三方面展开叙述,但两类审计在如下方面存在差异:其一,政府综合财务报告审计鉴证的报表类型更为多元,审计师不仅需鉴证应计制政府合并报表,还需对可持续发展财务报表发表审计意见;其二,综合财务报告审计报告内容更为充实,立意更为高远,联邦政府审计长会在审计师签发的审计报告基础上出具一份总结性的报告陈述,总结审计重要发现、联邦政府财务管理的进步和面临的挑战以及其对政府财政持续性的看法;其三,两类审计建立了分工协作机制,审计重点略有不同,政府部门财务报告审计师重点检查机构有关财务报表中金额和披露的证据,关注内部控制、管理层选用会计政策的恰当性和作出重大会计估计的合理性等,而综合财务报告审计师会在机构财务报告审计结果基础上重点关注编制合并报告的过程^①和控制程序有效性、上一财政年度审计揭示的导致审计师无法发表意见的重大内控缺陷现状、单独审计的部分联邦机构或重点项目的财务报表^②审计结果、其他联邦机构审计报告呈现的审计发现等^③。可以说,政府综合财务报告审计任务更为复杂繁冗,审计重点、审计报告内容更为全面,实践难度较高,这也导致联邦政府审计署始终无法表达意见。与之形成对比,多数联邦机构收到了无保留审计意见。

总的来说,各国的政府财务报告审计制度建设具有共性:审计目标兼具鉴证及治理目标,审计主体以国家审计机构为主导、注册会计师为辅助,积极探索审计质量控制机制等,但制度细节又因财务报告层级、国家政权结构以及外部环境等因素影响而各具特色,且各有侧重。因此,政府财务报告审计制度设计应立足本国国情,同时

^①如联邦政府是否能合理解释内部交易,是否存在抵消问题。

^②例如《住房和经济复苏法案》规定美国联邦机构—联邦住房金融局应每年准备财务报告,并交由联邦政府审计署审计。

^③对于法规规定应由监察长或独立公共会计师审计的联邦机构,美国联邦审计署并不会再次对这些联邦机构的财务报表进行审计,也不发表意见,而会考察其审计报告。

需意识到任何改革都不可能一蹴而就,各国的政府财务报告审计制度发展均是渐进式的,相关制度是在实践和理论发展中不断被完善的。如美国监管机关陆续发布一系列管制措施控制政府财务报告审计质量,但 Hackenbrack 等证实严苛管制或许存在负外部性^[1],这又促进了管制政策的动态调整;南非政府财务报告审计关于内部控制的具体审计事项是在审计实践中逐渐完善的,审计署会在年度报告中及时总结制度问题并向立法机关反映,由此促进制度完善。

(二)我国政府财务报告审计制度建设研究

审计制度建设不仅要解决为何审、谁来审、审什么、如何审以及审计报告运用等系列核心问题,还要考虑相关配套制度建设。我国政府财务报告审计制度建设研究大都围绕以上议题展开,诸多学者重点研究美国、英国、巴西、南非等国家的政府财务报告审计制度内容,在此基础上提出制度建设建议^[2-3];还有学者针对多个要素提出框架性的审计制度构想^[4];近年来更多的研究聚焦对单个制度要素提出针对性建议^[5-7]。现将重要观点总结述评如下。

1. 政府财务报告审计目标研究

政府财务报告审计目标是连接审计理论和实务的中介,亦界定了审计工作边界。国内现有研究分别探讨了总体功能目标以及具体行动目标,具体行动目标暗含着功能目标的实现路径。对于总体功能目标,国内学者普遍认为政府财务报告审计应当立足推动国家治理体系和治理能力现代化^[8]。对于审计具体行动目标,现有研究各执一词,莫衷一是。首先,学者对政府财务报告审计是否要发表鉴证性意见尚存争议。其次,尽管大多数学者认为鉴证财务报告应作为政府财务报告审计的基础目标,但对具体目标的涵盖范围认知亦有分歧,政府财务报告审计是否应包含审计财务报告内部控制^[9]、鉴证财务报告相关业务活动合规性^[10]、监督政府财务管理效益性^[11]以及就揭示问题提供改进建议^[12]等具体审计目标尚有待进一步探讨。

2. 政府财务报告审计主体研究

关于政府财务报告审计主体,主流观点是鉴于政府审计机关资源限制,政府财务报告审计主体应由政府审计机关为主导、会计师事务所为辅助,但外包方式尚未达成一致意见,观点之一提出针对特定类型单位可以采用项目整体外包形式^[13],观点之二则认为应采取购买“人员和服务”的方式将注册会计师引入国家审计组^[14]。而内部审计是否构成辅助的政府财务报告审计主体尚存争议,质疑源于内部审计的独立性问题。近年来大多研究从不同审计主体的优劣势特征视角论证观点,但关乎不同审计主体在审计独立性、审计执行成本、报表鉴证能力等方面孰优孰劣的观点却存在分歧。

3. 政府财务报告审计其他要素研究

除却审计目标和审计主体,学者们还针对政府财务报告审计依据、审计重点、审计风险、审计报告等制度要素展开了研究,如应制定适合我国国情的政府财务报告审计准则^[15];中央政府财务报告审计可以参考预算执行审计常见的违规问题,并将其作为审计重点^[16];政府财务报告审计错报风险主要由控制风险和固有风险构成^[17];政府财务报告审计应注重审计报告公开以提高财政透明度并促进问责^[18]。亦有学者进一步区别探讨了我国政府部门财务报告审计以及政府综合财务报告审计的要素内容,郑石桥^[19-20]等研究探讨了两类审计的审计目标、审计报告应用、审计内容等。

综上分析,现阶段我国政府财务报告审计制度建设研究有如下特征:

研究议题层面,首先,现有的国别经验研究侧重于阐述经验“是什么”,缺乏制度建设背后的逻辑探讨。其次,目前国内相关研究聚焦探讨政府财务报告审计制度关键要素内容,该类议题仍存在可拓展空间:(1)我国政府综合财务报告与政府部门财务报告在编制主体和报告内容等方面存在差异,直接影响针对两类报告的审计在审计风险确认、审计重点、审计程序等方面会有所不同,该类议题的探讨对推进审计实践具有重要意义,但鲜有研究围绕该议题深入探讨其差别;(2)审计目标研究鲜少结合我国制度环境系统解释所述目标的必要性和合理性;(3)审计主体研究从国别经验、不同审计主体的优劣势以及政府财务报告类型视角提出制度建议,但关乎外包形式以及不同审计主体优劣势的观点存在分歧,有待进一步论证。此外,不同审计主体协同机制以及审计服务采购制度设计等议题亦鲜有研究涉及;(4)关于政府财务报告审计依据、审计重点、审计方法等审计关键要素的研究相对较少,呈碎片化特征,该类议题有待进一步深入探讨;(5)尚未有研究探讨政府财务报告审计与国家监督体系中其他监督主体的协同机制。再次,从上述国别经验分析可知,配套制度是保障政府财务报告审计制

度执行质量的关键,但目前国内鲜有研究深入讨论该议题。最后,尽管我国已试点开展政府财务报告审计实践,但介绍审计重点难点问题的实务型文章寥寥无几。

此外,现有国内研究多基于国别经验、我国制度环境以及已有文献进行归纳演绎并提出制度建设建议,但一方面,其逻辑推理对会计学、财政学等系统性理论的运用尚显不足,对重要观点的解释亦忽视了理论借鉴,由此大大降低所持观点的说服力;另一方面,现有研究多为规范研究,但某些争议分歧,单靠规范研究无法根本解决,亟需经验研究为一些议题的观点提供经验证据。

三、政府财务报告审计制度诉求与作用机制研究

政府财务报告审计制度诉求和作用机制分别揭示政府财务报告审计的期望价值和实践价值,通过对该部分文献的梳理有助于理解政府财务报告审计本质。

(一)政府财务报告审计制度诉求研究

政府财务报告审计制度诉求诠释了为何政府主体需要高质量审计以及为何政府财务报告审计被国家高度重视,这是政府财务报告审计制度设计的逻辑起点。制度诉求和制度变革方向的偏离会使改革陷入困境,因此,明确政府财务报告审计制度诉求至关重要。

1. 政府主体视角的政府财务报告审计制度诉求

美国、英国、澳大利亚、南非等国相继颁布法规规范政府财务报告审计制度,并对重要政府机构提出了强制性审计要求。有研究发现,部分政府主体会主动购买高于最低要求的审计服务,这一现实使得众多学者尝试从政府主体视角探索政府财务报告审计制度诉求。关于政府主体自愿购买高质量政府财务报告审计服务的解释有:首先,降低代理成本解释。审计是降低代理成本的监督工具,相比私营部门,公共部门的代理问题更加复杂,至少有三层委托代理关系,分别存在于公民与立法机关、立法机关与政府、政府与委任官员之间^[21]。公共部门不同的委托代理关系和组织结构设计衍生了不同程度的代理冲突,进一步影响政府财务报告审计的功用和选择,有学者证实由议会委托职业经理人管理的城市、内部控制系统质量较差的城市、债务较高和选民教育水平高的城市更倾向于购买高质量政府财务报告审计服务^[22]。其次,信号传递解释。鉴于公共部门代理关系中存在信息不对称问题,管理者会将政府财务报告审计实践作为向信息使用者展示财务报告质量或者良好治理的信号工具,以期获得正面反馈^[23]。研究发现,政治竞争环境下官员亟需向公众证明其入职承诺履行情况时,政府主体更愿意主动购置高质量审计服务^[24]。再次,信息系统解释。政府外部利益相关者很难甄别政府财务信息以及政府受托责任履行的优劣,依赖政府财务报告审计出具报告提供信息支撑,研究发现当政府雇佣大型会计师事务所的审计师时,政府债券评级对财务报告信息的依赖程度增强^[25]。最后,政治保险解释。政治保险解释一方面指审计报告使用者将审计师的鉴证与增信当作一种保险,另一方面与政府监管者或政治家要求审计的动机相关。研究发现,政府财务报告审计能够提供“政治保险”,当公共部门出现财务问题时,政府管理者可以将审计师作为替罪羊或令其共担责任^[26]。

以上解释在私营部门审计市场同样适用,暗含的共同假设为政府财务报告信息使用者会使用财务信息作出决策,而财务报告审计从理论上可通过鉴证财务报告发挥上述功用,并为代理人带来价值,故为代理人所需。但值得注意的是,不同于私营部门,公共部门管理者行动后果难以评价,监督管理者所需的信息成本更高,且集体行动难题更为突出,这就使得公民等委托人监督政府的动力不足,对政府财务报告及政府财务报告审计的需求较低,进一步导致政府主体对高质量政府财务报告审计服务的需求远低于私营部门。这也解释了为何在国家颁布强制性审计规定前,政府财务报告审计实践并不普及,甚至在强制性审计规定颁布后,亦有部分政府主体消极应对政府财务报告审计工作,阻碍实践发展。但由此又衍生出一个疑问,既然政府主体和公民等委托人对政府财务报告审计制度需求不足,那么为何 20 世纪 80 年代后许多国家要陆续引入政府财务报告审计制度并高度重视其制度建设呢?对此还需跳出政府主体视角探寻政府财务报告审计制度其他诉求。

2. 国家视角的政府财务报告审计制度诉求

我们从国家与政府概念的辨析得到些许启示。国家不等同于政府,国家来源于社会,是社会上享有主权的政治组织,通过与社会的交互产生稳定的政治、文化以及经济制度,而政府则是国家委托其行使国家主权、贯彻国家法律政策的执行机关^[27]。国家治理主体是全体人民,执政党代表人民执行国家治理活动,确定国家发展的

方针战略以及服务于国家治理的法律政策^[28]。良好的治理活动应以公民总体利益为出发点,反映公民总体意志甚至领先于公民总体意志。然而,政府主体作为执行机关,其行动不仅受到国家治理制度系统性因素约束,还受到官员个体理性的干扰,这就可能导致其行动轨迹偏离国家意志。这一分歧提供了研究政府财务报告审计制度诉求的新视角,即从国家层面探讨制度诉求。

自国家出现以来,善政便是其追求的理想政治管理模式,而后在新公共治理浪潮影响下,善治代替善政成为各国治理目标。在此背景下,建设现代化的国家治理体系以推进善治进程成为各国执政重点。善治是公共利益最大化的治理过程,包含问责、透明、回应、有效等多个要素。首先,完善的问责制度是应对权力滥用的重要机制,而政府财务报告审计便源于对公共权力进行监督与制约的现实需求^[29]。政府财务报告是反映政府履行财务受托责任情况的重要载体,而政府财务报告审计可通过对政府财务报告的鉴证监督,约束官员权力的滥用。其次,善治的透明原则要求公开政府履责信息,公开政府履责信息需要公开政府财务报告,这亟待政府财务报告审计对其进行鉴证。除此之外,政府财务报告审计亦被期待应用于防范国家财政风险、揭示震慑政府腐败、改进政府管理效率以及协助政府信用评级等。鉴于政府财务报告审计具有限制公权力滥用、提高财政透明度以及防范财政风险等功用,其成为善治目标驱动下国家治理主体选择的治理工具,因此各国相继引入并高度重视政府财务报告审计制度。简而言之,引入政府财务报告审计制度是国家建设现代化治理体系以促进善治进程的战略考量。

综上分析,政府财务报告审计制度诉求主要来源于基于善治目标的国家意志,政府财务报告审计价值主要体现在鉴证政府财务报告推动国家善治进程。需要注意的是,不同国家在不同阶段对政府财务报告审计的期望治理功用侧重不尽相同。例如有资本市场融资需求的美国各州和地方政府更期望政府财务报告审计发挥提高透明度功效,以便获得融资;而南非、印度尼西亚等国则更期望政府财务报告审计发挥监督公权力运行、改进管理效率等管理控制功用。制度设计应以明晰的制度诉求为逻辑起点,以防制度诉求与变革取向错配,影响变革效率。以上分析通过界定不同诉求主体梳理了现有的政府财务报告审计制度诉求理论,并强调了不同诉求的主次关系。

(二) 政府财务报告审计作用机制研究

政府财务报告审计能否持续被高度重视,关键在于其能否实现期望功用,满足制度诉求。对该类议题的述评可以为引入政府财务报告审计制度提供经验证据,亦可揭示审计价值实现路径,为制度建设重点提供启示。

1. 政府财务报告审计与政府财务报告质量

鉴证政府财务报告,改善政府财务报告质量是政府财务报告审计的基本功用。大量研究发现,公共部门管理者会想方设法管理“盈余”,自引入权责发生制会计以来尤为如此。一方面,政府财务报告审计可抑制管理者出于自利动机的盈余管理行为,提高政府财务报告质量^[30];另一方面,政府财务报告审计提出审计建议并要求被审计单位跟进整改,改善了单位内部财务报告系统质量,在帮助单位提高下一阶段的财务报告质量方面发挥重要作用^[31]。但 Greenwood 和 Zhan^[32]发现审计师会根据审计风险动态化调整审计策略,其直接后果是审计师能显著抑制财务表现较差的政府主体的盈余管理现象,但该作用在财务表现优良的主体中并未发现。

2. 政府财务报告审计与利益相关者决策效率

政府财务报告审计亦可提高利益相关者决策效率,具体表现在以下方面:其一,政府财务报告审计在鉴证财务报告的同时改善以此为基准的财政/财务分析质量,提高了财务报告的有用性。当政府雇佣高质量审计师时,信息使用者会觉得财务报告更为可信,提高决策对财务报告信息的依赖程度^[33]。其二,审计发现、审计延迟、审计意见等审计信息可以提供增量信息,为不同类型利益相关者提供决策依据。研究发现,政府财务报告审计能够在债券市场发挥信号效用,影响债权人债券购买决策,当审计师揭示政府存在内部控制重大弱点、存在审计延迟、审计意见较为糟糕时,市政债券成本会升高^[34];审计信息亦会影响公民选举投票决策,Berliner 和 Wehner^[35]发现及时的财务报告审计信息会影响责任方的得票率。但亦有研究质疑政府财务报告审计对决策的有用性,Shadiqawan 和 Mulyani^[36]对比了获得无保留审计意见和有保留审计意见的地方政府决策对财务报表信息的依赖程度,并未发现显著差异。

3. 政府财务报告审计与良好治理

鉴于政府财务报告审计制度主要源于国家治理诉求,其治理效应如何以及如何发挥治理效应历来备受关注。相关研究表明,政府财务报告审计可以通过以下路径促进良好治理:首先,政府财务报告审计可通过鉴证财

务报告并公开审计结果,促进问责以及提高财政透明度^①;其次,政府财务报告审计可震慑违规行为,防止公权力滥用,如抑制政府腐败等^[37];再次,政府财务报告审计能揭示违规低效问题以及制度缺陷^②,保障政府主体合规运行;最后,政府财务报告审计可通过报告改进建议改善管理,提高公共服务供给质量^[38]。然而,一些事实却揭示政府财务报告审计治理效应有限^[39]。

通过梳理述评政府财务报告审计作用机制研究,我们有如下重要发现:首先,大量经验研究表明政府财务报告审计可发挥降低代理成本、提供管理信号以及促进良好治理的期望功用,这为引入政府财务报告审计制度提供了经验证据。其次,上述研究为政府财务报告审计促进善治进程的作用路径提供了启示:一方面,政府财务报告审计通过抑制官员盈余管理以及改善政府财务报告系统,提高政府财务报告质量,进而提升财务报告使用者决策质量,并提高财政透明度;另一方面,政府财务报告审计通过揭示财务报告相关违规行为和制度缺陷,并提供相应的改进建议,抑制公权力滥用,改善政府主体财务管理。鉴证政府财务报告是实现政府财务报告审计价值的核心路径,但并不是唯一路径,揭示违规、制度缺陷以及提供改进建议亦是实现政府财务报告审计价值的可选途径。最后,作用机制研究同时揭示政府财务报告和审计制度缺陷,例如不明晰的政府财务报告分析运用机制以及不完善的质量控制机制会导致政府财务报告审计无法发挥预期效用,这为我国制度建设重点提供启示。

(三)政府财务报告审计本质

本部分通过对政府财务报告审计制度诉求研究和作用机制研究进行梳理,指出政府财务报告审计本质为促进国家善治进程的鉴证、监督工具,而鉴证政府财务报告是其实现审计价值的核心路径。同时,我们认为政府财务报告审计价值实现路径不应仅局限于鉴证报告,还应涵盖揭示违规、制度缺陷以及提供改进建议等。理由如下:其一,政府财务报告审计的价值远远超出审计意见本身,它可以帮助识别制度缺陷并提出改进业务的方法^③。国家审计机关在既往财政审计中已积累了丰富的揭示违规、制度缺陷以及提供改进建议的相关工作经验,在鉴证财务报告的过程中,揭示报表数字背后业务的违规行为,通过问题分析总结制度缺陷并提出改进建议,不仅有利于治理目标的实现,还符合成本效益原则。其二,从各国经验看,在政府财务报告审计实践早期,政府主体编制的财务报告质量较差,影响报告的分析运用,由此政府财务报告审计无法通过鉴证财务报表发挥促进国家治理的功效。此时,政府财务报告审计可通过揭示违规、制度缺陷以及提供改进建议等发挥信息价值以及免疫价值,既可提供问责信息,又可改进被审计主体管理并完善制度。此外,该价值的发挥能为政府主体带来实际效益,提高政府主体配合政府财务报告审计的主观意愿,进而助推审计实践和提高审计效率。综上,政府财务报告审计应通过鉴证财务报告发挥信息价值,同时通过揭示与政府财务报告相关的违规、制度缺陷以及提供改进建议等发挥信息价值和免疫价值,后者路径是前者路径的衍生,可推动前者路径信息价值的实现。以上述分析为基础,我们总结了政府财务报告审计本质框架(见表1),该框架指出政府财务报告审计本质以及审计价值体现和价值实现路径。

四、政府财务报告审计质量影响因素研究

审计质量是审计发挥预期功用的重要保障,探寻政府财务报告审计质量影响因素对确定审计质量保障机制建设切入要点至关重要。我们借鉴 Defond 和 Zhang^[40]的审计质量决定模型,从审计主体、被审计单位以及监管部门三个视角依次展开述评。

(一)基于审计主体视角的研究

政府审计机构和会计师事务所提供的审计质量孰优孰劣历来备受关注,学者从胜任能力、独立性两个视角切入探讨了两者的优势与缺陷。相关研究发现,政府审计机构比会计师事务所更熟悉政府业务,更易具备审计

表1 政府财务报告审计本质

审计本质	实现路径	价值体现
促进国家治理进程的鉴证、监督工具	鉴证政府财务报告(核心) 揭示与财务报告相关的违规和制度缺陷 提供改进建议	信息价值 信息价值和 免疫价值

①参见 Auditor-General South Africa, “Full Report: PFMA 2017—2018 consolidated general report,” from <https://www.agsa.co.za/Reporting/PFMAReports/PFMA2017—2018.aspx>.

②参见 U. S. Government Accountability Office, “Financial Audit: FY 2022 and FY 2021 Consolidated Financial Statements of the U. S. Government,” from <https://www.gao.gov/products/gao-23-105837>.

③参见 U. S. Government Accountability Office, “Financial Audit: FY 2022 and FY 2021 Consolidated Financial Statements of the U. S. Government,” from <https://www.gao.gov/products/gao-23-105837>.

所需胜任能力,但审计力量有限。政府主体对审计费用较为敏感,更倾向于聘用费用较低的会计师事务所^[41],加之在政府财务报告审计环境下,违规审计被发现的概率较低,会计师事务所所有动机将有限的审计资源转移到审计风险更高的企业审计中,这就导致会计师事务所缺乏动力提高审计政府主体的胜任能力。在独立性上,政府审计机构往往面临注册会计师不会面对的政治压力^[42],会计师事务所则面临服务合同续签压力,更易受到政府主体的干扰。为论证上述观点,学者从揭示问题数量以及审计及时性角度检验了两者提供的审计质量优劣,但结论尚存分歧,未达成一致意见。

不同于企业审计研究普遍认同大型会计师事务所可以提供更优质的审计质量,在公共部门该结论尚且存疑。陆续有学者研究发现大型会计师事务所拥有声誉溢价,收取的审计费用较高,但并未带来更高质量的审计^[43]。这也导致政府财务报告审计市场更加分散^[44],小型会计师事务所占据不小的市场份额。

现有研究普遍认可行业专长对政府财务报告审计质量的保障作用,行业专长是指审计师通过特定行业审计经历获取的专业知识,一定程度上映射审计师的胜任能力。具备行业专长的政府财务报告审计师更容易发现会计系统缺陷,违反审计规范制度的概率更低,审计延迟较短,审计成本较低^[45]。

综上,审计主体与审计质量的研究侧重于结果检验,结论存在分歧。上述研究同时为我国购买注册会计师审计服务提供重要启示:其一,现有研究揭示会计师事务所审计质量问题较为突出,对其审计质量的担忧主要源于不完善的质量控制机制,如审计师选择权由被审计单位掌握,违规审计被发现的概率较低等。若我国考虑引入注册会计师审计力量参与政府财务报告审计,需在会计师事务所选聘权归属、选择标准设计以及质量监管方面作出严格管制。其二,研究发现行业专长对审计质量的预测效用高于会计师事务所规模,这为会计师事务所选择标准提供了借鉴。

(二) 基于被审计单位视角的研究

被审计单位的管理层负责编制政府财务报告,并需要就审计师发现的财务报告问题进行沟通,进一步确定审计意见和落实审计建议,这些都是在被审计单位的治理框架下进行的,因此,被审计单位的良好治理是确保和提升政府财务报告审计质量的重要因素,现有研究肯定了被审计单位审计委员会、内部审计、记录管理、内部控制^[46-48]等治理机制的建立对政府财务报告审计质量的保障作用。

这些为我国政府财务报告审计研究提供新视角,现有研究明晰了被审计单位良好的治理机制对政府财务报告审计质量的积极效用,学者可尝试探究被审计单位治理机制作用于政府财务报告审计质量的逻辑以及治理机制与政府财务报告审计的协同路径。

(三) 基于监管部门视角的研究

在资本市场中,潜在的诉讼和声誉损失激励审计师提供高质量审计。在公共管理领域,公民、媒体等对政府监督动力较弱,违规审计被曝光的概率较低,由此导致声誉和诉讼风险等市场激励对政府财务报告审计师道德风险的约束作用有限。于是监管部门对政府财务报告审计质量的监测和管控就显得尤为重要。

基于各国的管制实践经验,学者对管制制度有效性进行了诸多讨论,重要观点总结如下:其一,审计准则是审计质量的重要保证,通过规范指导审计人员的审计行为,确保政府财务报告审计质量供给的最低限度。鉴于政府财务报告审计目标、审计内容的复杂性,应制定政府财务报告审计相关准则^[49]。其二,审计质量复核制度在美国被广泛使用,多数联邦机构对接受其财政资助的政府主体所执行的审计享有质量复核权,联邦审计署偶尔也会进行抽查。作为审计结果的反馈机制,事后的质量复核能揭示审计缺陷,提高违规审计被发现的概率,同时可帮助审计师改进审计做法,有效保障政府审计质量^[50]。其三,审计师和被审计单位模糊的责任界定会引发审计效率损失,界定双方责任是必要且关键的^[51]。其四,对违规审计行为予以更严格的惩处,有利于审计质量的提升^[52]。

此外,监管部门往往制定政策干预会计师事务所选择过程以控制注册会计师审计质量,现有研究重点探讨了审计服务采购管理制度的影响,研究发现成熟规范的采购程序可避免政府主体依据最低价格标准选择审计师,更使得政府主体能够以较低成本聘用具备行业专长的审计师^[53]。

总的来说,国外学者重点检验了管制制度对会计师事务所提供的政府财务报告审计质量的影响,却鲜少探究管制制度对政府审计机关的约束和激励效用。与国外相比,我国政府财务报告审计质量影响因素议题的研究较少,且均为规范研究^[54]。同时上述述评提供了两点启示:其一,政府监管是政府财务报告审计质量的核心保

障,若考虑引入注册会计师审计服务,应设计更为严格的质量管控制度以保障其审计质量,审计服务采购管理制度可作为制度参考。其二,监管部门可重点围绕规制审计师选择程序、规范审计过程、提高违规行为被发现的概率以及加强违规惩处四个方面展开监管,究其本质,即事前、事中、事后审计全过程视角的监管,这为我国政府财务报告审计质量保障机制建设提供了新思路。

五、研究展望与政策建议

本文通过梳理国内外研究文献,有如下发现:其一,从国际上看,先行国家积累了丰富的政府财务报告审计实践经验,学者围绕政府财务报告审计制度建设、制度诉求、作用机制以及审计质量影响因素等议题展开规范和经验研究,成果颇丰。相较之下,我国学者聚焦政府财务报告审计制度建设研究,视角相对单一,且多为规范研究,还需从研究议题、研究视角以及研究方法上寻求突破并拓展相关研究。其二,政府财务报告审计制度的根本诉求为推动国家治理体系和治理能力现代化进程,其诉求主体为基于善治目标驱动的国家意志,其本质为促进国家善治进程的鉴证、监督工具。与预决算审计的根本差异在于,政府财务报告审计以鉴证财务报告作为实现审计价值的核心路径。其三,政府财务报告审计发挥的价值往往超出审计意见本身,其不应局限于鉴证政府财务报告,亦可通过揭示相关违规、制度缺陷以及提供整改建议等实现制度诉求,但不完善的审计制度以及质量控制机制会影响其实际效用的发挥。其四,政府财务报告审计制度的完善是一个渐进过程,制度会在相关实务和理论发展中不断被完善,尽管国别经验能为我国制度建设提供一定借鉴,但各国制度细节因财务报告层级、国家政权结构等因素影响而各具特色,我国应在实务和理论研究发展中逐步建立适应国情的政府财务报告审计制度。其五,审计质量控制是政府财务报告审计制度建设重点,监管部门可围绕规范辅助审计师选择程序、规范审计过程、提高违规审计被发现的概率以及加强违规惩处四个方面展开监管,特别地,改善被审计单位治理机制的管制亦有利于提高政府财务报告审计质量。

基于以上发现,本研究提出未来研究重点和相关政策建议。

(一)研究展望

我们认为,我国政府财务报告审计研究应在如下议题上有所突破:

第一,政府财务报告审计制度诉求经验研究。无论是《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》还是《政府财务报告审计办法(试行)》,揭示我国政府财务报告审计被期待在提高财政透明度、财务管理水平以及防范财政风险等方面发挥重要作用,故其应是我国政府财务报告审计制度的根本诉求。但一个国家在不同发展阶段有着不同的政府财务报告审计环境,制度诉求侧重亦会有所不同,我国政府财务报告审计制度的系统设计应基于审计诉求侧重点,以确保审计为重要决策提供信息支持。现阶段我国政府财务报告审计制度诉求侧重尚不明晰,且缺乏经验证据支持,有必要采用实验法、问卷等经验研究方法探究人大代表、公众、政府官员、审计机关等利益相关者的制度诉求侧重。

第二,不同国家政府财务报告审计制度历史演进研究。各国制度具有共性且各具特色,但制度设计受哪些环境要素影响,环境要素又是如何作用于各国政府财务报告审计制度并令其产生差异的,仍是一个“黑箱”。制度差异产生动因以及动因作用于制度的影响路径探究有助于理解制度构建逻辑,增强国别经验对我国制度建设的借鉴功用,多国制度演进过程的比较研究或许可以提供些许启示。

第三,政府财务报告审计目标研究。审计目标应以制度诉求为出发点,同时应考虑环境约束。现阶段我国政府财务报告及审计制度建设和实践存在诸多问题,如何结合制度诉求和我国政府财务报告审计环境设立阶段式审计目标是现阶段重要的研究议题。此外,政府部门和政府综合财务报告审计目标是否应区别设立有待进一步探讨。

第四,政府财务报告审计主体研究。《政府财务报告审计办法(试行)》已明确政府审计机关是主导审计主体,但是否应引入辅助审计主体以及不同主体协同审计机制还需结合审计任务量和任务要求进一步探究。特别地,我国政府承担更多社会职能,不同地区经济发展和政府掌控的资源情况等存在较大差异,政府间的资金流动亦较为复杂,倘若没有相关政府审计经验的积累,要精准识别和评估政府财务报告审计风险较为困难。因此考虑引入辅助审计主体时应重点探讨其他主体是否能够胜任政府财务报告审计工作以及其参与审计是否会影响审计治理功能的发挥。

第五,政府综合财务报告审计和政府部门财务报告审计案例研究,两类审计的审计重点、审计风险以及审计内容延伸程度如何有待进一步探索。实践经验的总结反思与理论研究的指引同等重要,案例研究便是实务经验的信息载体。现如今我国政府财务报告审计工作的逐步拓展为此类研究产出提供了机会。

第六,政府财务报告审计方法研究。现代审计方法强调审计师通过了解被审计单位环境,识别和评估财务报告重大错报风险,并以此为基础分配审计资源。一方面,相比企业财务报告审计,政府财务报告审计目标更为复杂,不仅指向财务报告重大错报风险,同时涵盖违规风险和宏观财政风险内涵,这会如何影响风险评估过程和审计方法值得进一步探究;另一方面,政府部门财务报告审计与政府综合财务报告审计方法的异同亦有待讨论;再一方面,信息技术变革背景下,如何应用大数据、区块链、人工智能等信息技术实现审计技术方法的突破和审计效率的提高亦是值得深入探讨的问题。

第七,政府财务报告审计监督与财会监督协同研究。财会监督是财政部门主责以规范财政财务管理、提高会计信息质量为目标监督体系,而政府财务报告审计监督亦是财政财务管理、会计信息质量的重要监督工具。两种监督模式在监督对象、监督内容均有重合,如何促进两者监督协同,提高监督效率是实务和理论研究亟待探索的重要议题。

第八,政府财务报告审计质量控制机制研究。前文分析可知,监管部门可重点围绕事前、事中、事后审计全过程视角展开监管,完善政府治理机制对提高政府财务报告审计质量亦大有裨益,研究人员亦可以此作为审计质量监管制度研究的切入视角。

(二) 政策建议

本研究初步诠释了制度建设相关问题,揭示政府财务报告审计本质以及其价值实现路径,明确政府财务报告审计制度发展的渐进性;同时,强调审计质量控制并明晰监管视角。以此为基础,本文结合我国制度环境为我国建立国家治理导向的政府财务报告审计制度提出如下政策建议:

1. 渐进地推进政府财务报告审计变革

政府财务报告审计本质为促进国家善治进程的鉴证、监督工具,鉴证政府财务报告是其服务于国家治理的核心路径,此外揭示与政府财务报告相关的违规、制度缺陷以及提供改进建议亦是关键路径。然而,鉴证政府财务报告价值的实现需要完善的政府财务报告制度以及规范的制度执行实践提供支撑。现阶段我国政府会计准则体系尚未完善,政府会计准则执行存在诸多问题,政府财务报告质量不高,据此发表鉴证性审计意见的难度大且产生的实际效益有限。由此我们认为我国政府财务报告审计变革不可操之过急,应结合制度环境渐进地推行变革方为上策。

一方面,政府财务报告审计变革应与政府财务报告制度建设进程相协同,可考虑成立一个高级别的跨部门改革领导小组,统一改革方向和目标,协调审计、财政等多部门间的改革步骤,协同推进政府财务报告和财务报告审计改革。现阶段政府财务报告审计可通过揭示会计准则执行问题、财务管理违规、政府财务报告制度缺陷以及提供改进建议等发挥信息价值及免疫价值,但不宜要求其对政府财务报告发表鉴证性审计意见。待政府财务报告制度较为完善,相关制度执行较为规范,政府财务报告初步具备公开基础时,再选取政府及政府部门试点探索发布审计意见。

另一方面,应持续推进各地政府财务报告审计工作,获得实务经验为制度建设提供支撑的同时,探索政府财务报告审计与预决算审计的协同审计模式。政府财务报告审计是我国财政审计的重要拓展^①,其与预决算审计均通过揭示违规、制度缺陷以及提供建议实现审计价值。三类审计在审计目标、审计主体、审计内容等方面具有一定交集,预决算审计的审计发现亦可为政府财务报告审计提供报表项目审计线索,故协同开展三类审计可避免重复审计以提高审计效率,更好地服务于国家治理。

2. 引入注册会计师以及内部审计作为辅助审计主体

鉴证财务报告是政府财务报告审计服务于国家治理的核心路径,对审计主体胜任能力以及审计力量提出较高要求。一方面,我国存在数量庞大的行政事业单位,政府承担的社会职能以及掌握的财政资源较多,政府审计

^①本文认为政府财务报告审计将财政审计监督范围由财政资金收支拓展为公共部门财务管理活动,还提供了更多的关于财政资金使用结果的信息,为评价公共资金使用效益提供了更多视角。

机关尚不具备独立承担政府财务报告审计任务的审计力量;另一方面,政府审计机关在揭示违规问题以及提供建议等方面具有专业优势,但鉴证政府财务报告出具审计意见对其而言是一种全新的审计工作。而注册会计师审计力量充足,并在针对财务报表发表鉴证性审计意见方面具有专业优势,因此我们认为政府审计机关应主导审计工作,采取购买“人员和服务”的方式将注册会计师引入审计机关审计组,两类审计主体基于各自专业优势分工协作,为审计组提供人员和技术保障。

此外,内部审计内置于政府单位的特征^①使得其对政府业务特点和相关管理制度较为熟悉,因此在确认报告错报风险、违规风险领域方面具有信息优势和专业优势,内部审计人员加入政府财务报告审计组会显著提升风险评估精度,提高审计证据的收集效率。同时为政府财务报告审计相关业务的事中审计提供了可能。因此有必要将其作为辅助审计主体。

引入注册会计师以及内部审计作为辅助审计主体是政府审计机关审计力量不足致使的必然选择,亦是能力互补提高审计质量的最优选择。

3. 政府综合财务报告审计和部门财务报告审计应各有侧重

我国政府综合财务报告以政府部门财务报告、财政总会计报表、土地储备资金财务报表等为基础,由政府财政部门负责编制而成,即政府部门财务报告是政府综合财务报告编制的重要组成和核心内容。从审计内容看,政府综合财务报告审计与政府部门财务报告审计属于两个不同层级的审计内容,为节省政府综合财务报告审计师获取部门报表数据真实性相关审计证据的成本,应当借鉴先行国家的经验做法,建立明确的分工协作审计机制。即政府综合财务报告审计师应当充分利用政府部门财务报告审计师的审计成果,重点关注财政总会计报表和土地储备资金财务报表等的真实完整、不同报告合并过程规范性以及相关内部控制建设情况,同时以审计结果为基础,揭示财政管理问题和改进建议,并对潜在财政风险作出预警;而政府部门财务报告审计师应重点关注政府部门是否真实完整列示了资产、负债等报表项目以及单位内部控制缺陷。

4. 修订完善《政府财务报告审计办法(试行)》

现阶段,审计署发布的《政府财务报告审计办法(试行)》虽明晰了政府财务报告审计治理目标,但是否要报告内部控制缺陷、鉴证财务管理合规性等具体目标尚不清晰;虽提及“审计机关可聘请具有政府财务报告审计相关专业知识的专家参加政府财务报告审计”,但未明晰专业人员的引入方式以及协同审计方式;对审计内容和审计报告内容的规定亦有待进一步完善。为此,建议审计署在全面总结政府财务报告审计试点经验的基础上,以服务国家治理为导向,修订完善审计办法,以便更好地指导审计实践。特别地,国家审计机关可考虑总结审计实践案例对审计重点作出指导,并针对核算重难点的政府财务报表项目(如公共基础设施、文物文化资产、自然资源资产等)制定审计程序。

5. 注重政府财务报告审计质量保障机制建设

审计质量控制是政府财务报告审计制度建设的重点,首先,立法机构应出台高阶法规明确审计署对政府财务报告审计的监管权。其次,审计署可考虑出台部门规章规范政府财务报告审计过程、审计质量复核机制以及违规审计惩处机制以加强审计质量监管。最后,若考虑引入注册会计师和内部审计作为辅助审计主体,一方面,审计机关应加强对政府主体内部审计的指导和监督,以便其利用内部审计成果;另一方面,审计署应在会计师事务所选聘权归属、选择标准设计以及质量监管方面作出严格管制。

6. 设立政府财务报告审计重大研究课题

现如今,我国政府财务报告审计理论研究发展滞缓,一定程度上阻碍了实践发展。审计署可考虑设立政府财务报告审计重大研究课题以及专门的政府财务报告审计制度科研小组,跟踪学术前沿和实务经验,围绕政府财务报告审计制度建设展开前瞻性研究,以推动政府财务报告审计理论研究发展。

参考文献:

- [1] Hackenbrack K, Jensen K L, Payne J L. The effect of a bidding restriction on the audit services market[J]. Journal of Accounting Research, 2000, 38(2): 355 - 374.

^①尽管该特征亦使得内部审计独立性较差,但本文认为合理的审计组织方式以及审计质量控制机制可以有效抑制该问题。

- [2] 陈平泽. 美国联邦政府财务报告编制与审计研究[J]. 审计研究, 2011(3): 42-47.
- [3] 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.
- [4] 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.
- [5] 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.
- [6] 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.
- [7] 孙甲奎. 政府财务报告审计的主体、内容和方法[J]. 南京审计大学学报, 2024(4): 8-22.
- [8] 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(4): 3-8+95.
- [9] 郑石桥, 蔡梦珏. 论政府综合财务报告审计目标[J]. 会计之友, 2021(16): 156-160.
- [10] 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.
- [11] 杨宇婷. 部门预算执行审计与政府部门财务报告审计统筹实施探析[J]. 审计观察, 2022(7): 70-75.
- [12] 陆晓晖. 国家审计主导政府财务报告审计研究[J]. 中国内部审计, 2020(1): 79-83.
- [13] 郑石桥, 郑羽飞. 论政府综合财务报告审计主体[J]. 会计之友, 2021(14): 156-160.
- [14] 刘冠亚. 我国政府财务报告审计制度研究[D]. 中国财政科学研究院, 2018.
- [15] 张国清, 孔庆格, 陈晓锋. 我国政府财务报告审计的需求与供给研究[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2025(1): 89-101.
- [16] 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.
- [17] 张琦, 孙旭鹏. 政府财务报告审计重大错报风险研究——基于多国审计报告文本的分析[J]. 会计研究, 2023(6): 136-149.
- [18] 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.
- [19] 许清澄, 郑石桥. 论政府综合财务报告审计结果的载体与应用[J]. 会计之友, 2022(10): 83-88.
- [20] 郑石桥, 高斐. 论政府部门财务报告审计结果及其应用[J]. 会计之友, 2021(11): 157-161.
- [21] Streim H. Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions[J]. European Journal of Law and Economics, 1994, 1(3): 177-191.
- [22] Jensen K L, Payne J L. Management Trade-Offs of internal control and external auditor expertise[J]. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 2003, 22(2): 99-119.
- [23] 郑石桥, 周灵欣. 论政府综合财务报告审计需求[J]. 会计之友, 2021(13): 147-154.
- [24] Baber W R. Toward understanding the role of auditing in the public sector[J]. Journal of Accounting and Economics, 1983, 5: 213-227.
- [25] Allen A. The effect of large-firm audits on municipal bond rating decisions[J]. Public Budgeting & Finance, 1993, 13(3): 73-84.
- [26] Hay D, Cordery C. The value of public sector audit: Literature and history[J]. Journal of Accounting Literature, 2018, 40(1): 1-15.
- [27] 商红日. 国家与政府: 概念的再界定——兼论国家与政府的区别[J]. 北方论丛, 2001(3): 39-45.
- [28] 王浦劬. 国家治理、政府治理和社会治理的含义及其相互关系[J]. 国家行政学院学报, 2014(3): 11-17.
- [29] 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.
- [30] Kido N, Petacchi R, Weber J. The influence of elections on the accounting choices of governmental entities: Elections and governmental accounting choices[J]. Journal of Accounting Research, 2012, 50(2): 443-476.
- [31] Setyaningrum D, Siswanto D, Darmastuti D. Factors affecting the usefulness of governments' financial statements in indonesia[J]. International Journal of Innovation, 2020, 12(4): 117-134.
- [32] Greenwood M, Zhan R. Audit adjustments and public sector audit quality[J]. Abacus, 2019, 55(3): 511-534.
- [33] Sanders G, Allen A. Signaling government financial reporting quality to credit analysts[J]. Public Budgeting & Finance, 1993, 13(3): 73-84.
- [34] Park Y J, Matkin D S T, Marlowe J. Internal control deficiencies and municipal borrowing costs[J]. Public Budgeting & Finance, 2017, 37(1): 88-111.
- [35] Berliner D, Wehner J. Audits for accountability: Evidence from municipal by-elections in south africa[J]. The Journal of Politics, 2022, 84(3): 1581-1594.
- [36] Shadiqianwan R M R, Mulyani S. The quality of local government financial statements and the use of financial information in decision making[J]. Journal of Accounting Auditing and Business, 2020, 3(1): 73-81.
- [37] Olken B A. Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in indonesia[J]. Journal of Political Economy, 2007, 115(2): 200-249.
- [38] Pertiwi P K, Wibowo P. Government reporting and quality of public services: Are they twins? [J]. Journal of Accounting and Investment, 2023, 24(1): 1-24.
- [39] Ridwan R, Indriasari R, Mayapada A G, et al. The meaning of fairness in government financial statements: A phenomenology study[J]. Journal of Accounting Research, Organization and Economics, 2021, 4(2): 164-172.
- [40] DeFond M, Zhang J. A review of archival auditing research[J]. Journal of Accounting and Economics, 2014, 58(2-3): 275-326.
- [41] Colbert G J, O'Keefe T B. Compliance with GAAS reporting standards: Evidence from a positive enforcement program[J]. Auditing, 1995, 14(2): 1-16.
- [42] Flasher R, Shirley S, Higgins J P. The structure of state auditor functions in the fight against corruption[J]. Current Issues in Auditing, 2022, 16(1): A18-A26.
- [43] Elder R J, Lowensohn S, Reck J L. Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context[J]. Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, 2015, 4(1): 73-100.

- [44] A. Yebba A. Measuring municipal audit quality: Focus, findings, avenues[J]. Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, 2022, 11(1): 136–162.
- [45] Thomas C W, Davis C E, Seaman S L. Quality review, continuing professional education, experience and substandard performance: An empirical study[J]. Accounting Horizons, 1998, 12(4): 340–362.
- [46] Nix H M, Nix D. The audit oversight function in municipalities of greater than 100,000 population when an audit committee is not used[J]. The Government Accountants Journal, 1996, 45(3): 32–38.
- [47] Usman R, Rohman A, Ratmono D. The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions[J]. Cogent Business & Management, 2023, 10(1): 2191781.
- [48] Ngoepe M, Ngulube P. A framework to embed records management into the auditing process in the public sector in South Africa[J]. Information Development, 2016, 32(4): 890–903.
- [49] 郑石桥. 论政府部门财务报告审计准则[J]. 会计之友, 2021(10): 155–160.
- [50] Raman K K, Wilson E R. Governmental audit procurement practices and seasoned bond prices[J]. The Accounting Review, 1994, 69(4): 517–538.
- [51] 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.
- [52] Brown C D, Raghunandan K. Audit quality in audits of federal programs by non-federal auditors[J]. Accounting Horizons, 1995, 9(3): 1–10.
- [53] Copley P A, Doucet M S. The impact of competition on the quality of governmental audits[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 1993, 12(1): 88–98.
- [54] 王美英, 郭红莲. 不完全信息博弈下政府审计外包的监管策略——基于政府财务报告审计的视角[J]. 中国流通经济, 2018(10): 93–101.

[责任编辑: 杨志辉]

Research on Government Financial Statement Audit Oriented Toward National Governance: Status Quo and Future Directions

LI Jianfa^{1a,1b}, YANG Ming², ZHANG Guoqing^{1b}

(1. a. Center for Accounting Studies b. School of Management, Xiamen University, Xiamen 361005, China;

2. School of Accounting, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang 330013, China)

Abstract: The audit of government financial reports is a crucial component of audit oversight, playing a vital role in improving the audit supervision system, ensuring the quality of government financial reports and promoting the disclosure of government financial information. In China, research on government financial statement audit has progressed relatively slowly, with limited consensus formed to adequately support institutional development and practical implementation. By reviewing domestic and international studies on the construction of government financial statement audit systems, institutional demands, operational mechanisms, and factors influencing audit quality, this study reveals that while audit systems across countries share commonalities, they also exhibit distinct characteristics shaped by local contexts. Institutional improvements are incremental. Institutional reforms, driven by national imperatives grounded in the objectives of good governance, have been empirically demonstrated to enhance the quality of government financial reporting and decision-making efficiency, thereby fostering sound governance. Audit quality is influenced by the characteristics of audit entities and the governance mechanisms of audited units, with government regulation serving as the core safeguard for audit quality. Based on these findings, the study identifies potential research opportunities and offers policy recommendations to inform the development of China's government financial statement audit system and advance related academic inquiries.

Key Words: government financial report audit; national governance; audit oversight; audit essence; audit system; government oversight