



# 关于审计机关在政府会计改革中作用的思考

邹小平 ■

目前,我国正在加快服务政府、责任政府和法治政府建设,正在从权力政府向有效政府转变。当前以收付实现制为基础的政府会计制度已经不能满足政府改革的需要,有效政府的转型目标也要求政府会计进行相应改革。审计机关作为经济社会运行的监督机构,对政府会计制度缺失产生的问题有着较为清晰的认识,同时改革后的政府会计准则又是审计机关的审计判断标准,影响着公共部门的财务报告质量与审计成本,因此笔者认为,审计机关有必要参与到政府会计改革中,在改革前、改革中和改革后发挥重要作用。

## 一、审计机关在政府会计改革前的推动作用

1. 推动政府会计改革的理论研究。审计机关开展理论研究可从以下两方面进行:一方面总结审计实践中与政府会计缺失有关的问题。纵观国外政府会计改革,审计机关均是改革的倡导者,如新西兰、澳大利亚和加拿大审计机关根据审计实践,公开指出收付实现制会计不能满足公共部门财务管理的需要,倡导政府会计改革。近年来,我国审计实践中发现了大量与政府会计缺失有关引起的问题,但这些问题零散地分布于各个具体的审计项目之中,针对具体项目的审计建议不能满足

从宏观上把握政府会计改革的需求,因此审计机关有必要组织力量定期将审计实践中发现的政府会计问题进行归纳、总结并提炼形成研究报告。按照不同类别分别报送相关部门,推动政府会计改革进程。另一方面系统研究国外政府会计改革的先进经验。政府会计改革既要立足本国实际,又要借鉴国外的先进经验。审计机关既要组织力量对新西兰等成功实施政府会计改革的国家进行研究,也要对正在进行政府会计改革的发展中国家进行研究,通过研究这些国家政府会计改革的经济、政治和文化背景,改革的条件与路径等,为我国政府会计改革提供参考。

2. 通过日常审计工作推动政府会计改革。国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)在2011年的研究报告中指出,成功实现政府会计改革的关键有以下方面:政府有改革的意愿并支持改革、加强准则制定机构和监管主体的力量、加强专业能力、明确改革实施进度。我国审计机关已经开展了预算执行审计、决算(草案)审签、经济责任审计以及专项审计调查等工作,通过这些工作向政府会计规范的实际执行者解说实施政府会计改革的优点,使他们成为政府会计改革的支持者。审计机关还可以通过《审计结果报告》与《审计工作报告》,反映审计发现的大量因政府会计缺失的问题,引起权力机构的重视。

3. 联合其他部门完善相关制度。从政府会计改革的历程可以看到,在改革确立阶段涉及到大量专业技术性工作,如资产登记等,这既涉及到为后续改革提供必要的技术支持,又是保证国有资产安全的重要举措,更可能涉及到国家经济安全。我国审计机关可以通过预算执行审计等工作的开展,要求各部门提供必要的资产数据,联合其他相关部门制定资产管理制度与内部控制制度,并对这些制度的执行情况建立部际联席会议,定期通报相关情况使政府会计规范的执行者有政府会计改革的预期,也使政府会计改革的决策者看到政府会计改革的可行性。

## 二、审计机关在政府会计改革过程中的参与和监督作用

审计机关在政府会计改革过程中既可以利用专业知识为改革出谋划策,又可以发挥审计作用,维护改革的公开和透明,监督改革的进程。

1. 为改革提供指导和咨询。政府会计改革的具体实施需要遵循一定的程序。IPSASB在2011年指出,政府会计改革首先要进行“差距分析(对本国当前的政府财务报告体系与目标政府财务报告体系之间的差距有清晰的认识)并制定战略规划”。审计机关是政府会计实践情况的监督者,对实际情

况比较了解,可帮助财政部在进行差距分析时对当前状态准确定位,制定切实可行的战略规划。准则制定过程中涉及到立项、起草、公开征求意见和发布等几个阶段,审计机关可以在不同阶段发挥不同作用:在立项和起草阶段,可就具体问题为准则制定机构提供意见和建议;在征求意见阶段,可以组织科研人员通过理论研究并收集政府审计一线工作人员的意见和建议,形成对政府会计准则征求意见稿的系统研究报告,反馈给政府会计准则制定机构。

2. 维护改革的公正和透明。政府会计改革的目标是逐步建立以准则为导向的会计管理模式。会计信息生产可以简化为公共部门、社会公众与准则制定机构之间的博弈,政府会计准则的公正性影响到不同利益集团之间的利益分配。我国会计准则是在财政部主导下各方参与的制定模式。保证政府会计改革的公正和透明,保护社会公众的利益是审计机关责无旁贷的任务。一方面可要求准则制定机构在发布会计准则及其解释前,需与审计机关达成共识;另一方面当公共部门与准则制定机构之间对具体会计问题的处理方法存在争议时,审计机关可站在中立的立场给出相关意见。

3. 直接参与政府会计准则制定。政府会计准则是政府会计改革的核心,也是政府会计改革成果的集中体现。美国和新西兰等国家的审计署不是政府会计改革的主导机构,但是审计机关及其人员都积极参与政府会计准则的制定、修订和完善。我国财政部组织成立的政府及非营利组织会计专业委员会也吸纳了审计署的工作人员作为专业委员。我国审计机关可以通过该专业委员会的桥梁作用,将审计过程中发现的会计核算和信息提供等方面的问题,纳入准则制定过程,使准则更具操作性和实用性。



4. 监督政府会计改革进程。无论是从公共财政管理改革的要求还是从社会公众的期盼来看,政府会计改革都是当前一项紧迫任务。财政部2011年发布的《会计改革与发展“十二五”规划纲要》明确了“十二五”期间“建立健全政府会计准则体系”的目标。我国政府会计改革应以此为契机,在改革战略规划中制定详细的改革进度表,明确不同阶段的具体目标。我国审计机关可以效仿美国审计署和新西兰审计署的做法,根据制定的政府会计改革进度表,通过专项审计调查的方式,检查政府会计改革进程,评价改革效果,就改革进展提出改进的意见和建议。

### 三、审计机关在政府会计改革后的保障落实和完善作用

政府会计改革完成后,必然存在着如何进一步完善和保证执行的问题。国家审计是预算管理体系的重要环节,审计机关通过对预算执行结果即政府决算进行检查监督,可促进政府财务报告体系的完善,推动政府会计信息的规范、完整和准确。具体来说,审计机关可从以下方面开展工作:

1. 对公共部门财务报表进行审计,保证改革的成果。审计机关可以通过对公共部门财务报表进行审计,促进政府会计准则的执行、保证改革的成效。如美国审计署每年对税务局、联邦公

共债务局联邦债务项目、证券和交易委员会、联邦住房融资局、金融稳定局、消费者金融保护局、联邦储蓄保险公司等部门或项目、政府年度合并财务报表进行审计,对财务报表的公允性发表审计意见,指出执行政府会计准则中存在的问题。我国审计机关可以通过对部门决算草案审签、地方各级审计机关开展的本级各部门决算草案审签和中央财政决算草案审签,在具体的审计活动中查处不遵守或者对政府会计准则使用不当的行为,以促进准则的落实,保证政府会计改革的成果。

2. 根据审计实践结果,进一步完善准则。审计机关提出改进政府会计准则的建议是国际通行惯例。如新西兰审计长于2009年6月发表了《审计长对新西兰公共部门财务报告准则的意见(讨论稿)》,表达了对公共部门财务报告准则总体质量的失望,建议改变财务报告准则的制定方法,并寄希望于该意见能够引起国会重视。我国审计机关可根据审计结果定期发布《公共部门执行政府会计准则监管报告》,以加强对公共部门财务信息披露的指导,保证公共部门会计信息质量。同时根据准则执行中的问题,为进一步完善政府会计准则提供建议,加强政府会计准则的执行监管力度。■

(作者单位:审计署审计科研所)

责任编辑 武献杰