

政府财务报告审计与公开机制建设探析

洪学智 邓盼

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(下称《改革方案》)提出,“政府综合财务报告和部门财务报告按规定接受审计。审计后的政府综合财务报告与审计报告依法报本级人民代表大会常务委员会备案,并按规定向社会公开”。那么,政府综合财务报告应被审计哪些内容?审计主体包括哪些?审计报告应对哪些对象负责?信息应向哪些受众公开?

一、财务报告审计需求和审计目标

按照《改革方案》中政府综合财务报告和部门财务报告应按规定接受审计的要求,政府财务报告审计需同时开展部门报告审计、政府综合财务报告审计,同时结合公共部门的运行特点对其中非财务信息的有效性进行绩效审计。

1. 政府财务报告审计需求。政府财务报告审计需求包括:一是政府上级主管部门的审计需求。出于对下级机构的监管责任,政府上级主管部门应加强对政府部门财务报告的审计和下级政府综合财务报告审计,以评价部门和政府受托责任的履行情况。二是社会公众的审计需求。政府有义务向社会公众披露政府的财务信息,接受社会监督。三是社会相关利益方对审计信息的需求,即社会民主党派、外资企业纳税人有权了解政府财务资

金使用状况。

2. 政府财务报告审计目标。审计作为一种服务于治理的鉴证服务活动,需要基于治理的需求来确定自身的目标。政府公共活动的特点使得政府财务报告审计要满足“受托责任”与“决策有用”的双重目标。出于受托责任的目标,政府有义务向出审计需求的主体披露资金使用情况,受托责任履行情况,以确保国家资金的安全、资金使用的效果。同时,政府作为经济实体,也会向社会发行债权,因此,有必要按要求披露相关的财务信息,以确保政府债券市场的稳定和政府资金使用的有效性。

二、政府财务报告审计机制建设

科学有效的审计机制建设对于优化审计资源配置、降低审计风险、实现审计目标有着重要的意义。

1. 政府审计主体。政府机构作为政府职能部门,在审计活动中如在调用审计资源了解被审计单位实际情况方面能够享有更多的公权力,独立性更强。相比之下,目前在企业资本市场中普遍采用的第三方注册会计师审计,由于受审计费用的影响,独立性相对较弱。而传统意义上基于政府部门内部管理体系建立起来的内部审计体系,虽在管理控制与内部监管上有自己的优势,但在审计独立性上又弱于外部审计机构。因此,笔者认为,政

府财务报告的审计主体应由审计署、会计师事务所及内部审计部门共同组成(具体见表1),进而才能相互弥补,充分发挥各自在审计过程中的职能。

2. 政府审计对象。从政府财务报告目标出发,政府审计的对象应包括财政报告的编制主体即政府机关,但从政府财政公共管理活动的范围来看,政府部门下属的事业单位、政府投资开办的企业和政府的财政资金活动都存在着复杂的联系。因此,从审计风险考虑,应将审计对象扩大到政府下属的事业单位和政府直接投资和财政补偿项目的企业项目。

3. 政府审计内容。从政府审计的目标和政府活动特点来看,公共部门财政经费主要基于财政预算管理开展经济活动。因此,结合政府会计改革的目标即建设预算会计与财务会计两大会计体系,政府财务报告审计中应包括预算审计、财政报表审计、与政府财政活动相关的绩效审计。

4. 政府审计权限。审计只能发现问题,但对于违法违纪活动,应移送纪检、监察机关或公安部门处理。

5. 政府审计付费。审计付费方式直接影响到审计的独立性,目前,政府审计活动中收费模式多样化,在企业审计活动中,主要是企业提供审计资金,容易造成对审计独立性的影响,因此,从国家审计目标出发,笔者建议应由政府从全国人大申请财政专项

表1 政府审计主体与目标定位表

审计类型	政府审计	民间审计	政府内部审计
执行主体	审计署(局)	会计师事务所	内部审计部门
关注点	财政资金安全	财务信息	经营效益、内部控制
基本审计假设	信息虚假、资金使用违规	信息虚假	信息虚假、经营活动违法
影响审计质量的因素	行政干预、被审计方寻租行为	经济利益、被审计方寻租行为	领导干预、内部关系
独立性水平	高	中	低
适宜的审计类型	财务报告审计、预算审计、 领导经济责任审计	专项审计,受政府审计部门委托审计	协助医院内部管理、内部控制制度建设、 为领导层决策提供依据

对政府财政报告进行全面审计,其结果直接对全国人大负责。

三、政府财务报告审计信息披露机制

目前,政府审计公开中还普遍存在着政府缺乏积极性、公开程序缺乏规范性、信息反馈机制弱化等诸多问题。笔者认为,对于政府财务报告公开主体,由于审计的主要任务是向受托责任方提供“鉴证”信息,因此,经审计过的政府财务报告应向受托责任人包括政府其他机构、社会公众、政府债券持有人公开。对于政府审计报告服务对象,目前财务审计报告报送上级主管机构,基于“受托责任观”和“决策(监管)有用观”的审计目标,各专项审计报告也仅仅服务于特殊受托人的审计需求。笔者认为,财务报表审计报告及其相关的财务分析结果应服务于更多的外部治理层,特别是作为对政府监管需求极大的公众、全国人大、购买政府债券的广大债权人和财务信息使用人。对于政府审计报告披露内容,《改革方案》已明确,政府综合财务报告和部门财务报告应按规定接受审计。审计后的政府综合财务报告与审计报告依法报本级人民代表大会常务委员会备案,并按规定向社会公开。对于政府审计报告披露程序,目前,政府财务信息与审计报告原则上仍属于国家机密,特别是一些国家

安全、国家战略项目的披露受到政府公共安全需求管控,因此,政府财务信息与审计报告的披露原则上仍应坚持民主集中的原则,在经过严格的审查授权后方可向社会公开。政府审计报告披露时间应包括财务报表公布时以及绩效项目结束时。政府审计报告披露法律责任应为出资方负责。

四、政府财务报告审计机制的完善

1. 政府审计观念的更新。审计不等于简单的预算收支审计,财务报告审计、收支审计已经从传统意义上的合规性检查转变到以绩效审计、管理审计为目标的全方位审计。针对政府公共管理法人的特点,结合利益相关方监督需求,审计部门应树立从财务审计向绩效审计、管理审计发展的审计意识。
2. 基于内部控制流程管理的审计执行模式变革。从国外发展经验来看,内部控制建设对于审计质量将产生较大影响。加强政府部门的内部控制建设,强化经济管理活动的风险评估机制、管理流程的梳理与规范,有利于完善审计监控流程。
3. 强化审计质量评价。上市公司审计与信息披露已经构建了一套完善的制度体系,然而政府审计的规范化管理才刚刚起步,需要进一步规范审计质量控制方案,强化对审计结果的

二次评价与质量监督机制,同时落实审计结果的整改工作。

4. 整合政府审计资源。从资源共享与资源整合的角度来看,专项经费与绩效审计是“过程审计”,财务报表审计与经济责任审计是“结果审计”,只有抓好基础审计的质量,才能保证结果审计的真实与公允。笔者认为,应在政府审计资源平台上,将各种审计活动纳入统一平台对工作底稿、审计报告等资源共享,结论互认,从而真正提高审计活动的质量与效率。

(本文受国家自然科学基金<71303024>的资助)

(作者单位:北京中医药大学
北京市医院管理局)
责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 宋艳. 关于政府审计人员胜任力的研究[J]. 财务与会计, 2011, (6): 14-17.

[2] 宋夏云. 西方政府审计质量控制的经验及启示[J]. 财务与会计, 2010, (9): 59-61.

[3] 常丽. 政府审计结果公开机制存在的问题及对策[J]. 财务与会计(综合版), 2006, (8): 30-31.

[4] 李曼, 范义敏. 中美审计比较及启示[J]. 财务与会计, 2005, (11).