

政府财务报告审计与企业财务报表审计比较研究

周曙光 陈志斌

摘 要：本文从理论基础和审计程序两个层面，分析政府财务报告审计与企业财务报表审计的联系；从审计主体、审计客体、审计内容、审计目标、审计依据、审计报告使用者等方面，分析政府财务报告审计与企业财务报表审计的区别；从适度引入注册会计师参与政府财务报告审计、深化政府财务报告审计理论研究、完善政府财务报告审计标准体系、促进政府财务报告审计与其他审计的协同等方面，提出推进政府财务报告审计有效实施的策略。

关键词：政府财务报告审计；企业财务报表审计；审计主体；审计客体；受托责任

中图分类号：F239.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020) 03-0041-04

一、引言

作为权责发生制政府综合财务报告制度改革的四大任务之一，建立健全政府财务报告审计和公开机制有助于确保政府财务报告数据的真实性、准确性。然而，我国当前的政府财务审计主要侧重于预算执行审计、决算(草案)审计、财政收支审计等领域，严格意义上的政府财务报告审计尚未全面开展。可以说，政府财务报告审计是一个全新的审计范畴，对于“谁来审、审什么、如何审”等基本问题，不仅在现有的制度文本中没有明确规定，在理论研究层面也尚未形成相对一致的结论。政府财务报告审计与企业财务报表审计是审计基本

理论在不同业务领域的具体应用。相对而言，企业财务报表审计已经较为成熟，积累了丰富的研究成果和实践经验，能够为政府财务报告审计工作的实施提供一定的借鉴。从这一意义上讲，通过比较分析政府财务报告审计与企业财务报表审计的联系和区别，有助于加深政策制定者、理论研究者和实务工作者对政府财务报告审计的认知，进而找到推进政府财务报告审计的可行路径。鉴于此，本文尝试通过分析政府财务报告审计与企业财务报表审计的联系和区别，从中梳理出可供政府财务报告审计借鉴的经验，找到实施政府财务报告审计的潜在突破口，进而提出推进政府财务报告审计有效实施的策略。

二、政府财务报告审计与企业财务报表审计的联系

(一) 两者的理论基础相同

当今社会建立在一个巨大的受托责任网络之上(Ijiri, 1975)。受托责任是指在委托代理关系中受托人对委托人所负有的责任(路军伟和李建发, 2006)，受托责任包括行为责任和报告责任，其中：报告责任是行为责任的延伸，受托人向委托人提供报告是其履行受托责任的基本表现。根据企业委托代理关系和公共委托代理关系，编制并披露财务报表，即是受托人向委托人履行报告责任的主要内容，也是受托人解除其受托责任的重要形式。然而，由于受

基金项目：国家自然科学基金项目(71672034)；教育部人文社科西部青年项目(18XJC790022)；江苏省教育厅高校哲学社会科学重大项目(2017ZDAXM003)；重庆市教委人文社科一般项目(18SKGH115)

作者简介：周曙光，重庆三峡学院财经学院副教授，东南大学经济管理学院博士生；
陈志斌，东南大学经济管理学院教授，博士生导师。

托人具有自利的机会主义倾向,他们为了满足自身利益可能在财务报表中隐匿部分信息,甚至存在误导或者虚假信息,使得财务报表与真实情况存在一定的偏差,从而在一定程度上损害委托人的利益。为了抑制这种机会主义行为,提升委托人所提供财务报表的可靠性,既具有独立性、又具有专业性的审计活动应运而生。

从程序理性的角度来看,审计能够对受托人所提供的报告进行客观、独立的评价,从而提升企业财务报表或政府财务报告的可靠性。依据会计学基本原理,企业财务报表和政府财务报告是基于确认、计量、记录和报告等会计基本程序所形成的信息载体,具有可追溯性、可验证性。审计人员能够借助于其专业优势,对企业财务报表和政府财务报告所承载的信息进行独立的鉴证,以便确定这些信息与既定标准的符合程度,并最终审计报告为载体来发表审计意见。审计意见是最重要的审计信息,具有信号传递作用。审计人员通过发表审计意见,能够提升企业财务报表和政府财务报告的可信性,从而在一定程度上缓解信息不对称带来的机会主义倾向,抑制潜在的委托代理问题。总之,财务报表是反映受托责任履行情况与解除受托责任的媒介,审计在财务报表供给链上扮演着重要角色,企业财务报表审计和政府财务报告审计产生于受托责任,高质量的审计是维系和解除受托责任关系的基础。

(二) 两者都遵循同样的审计程序和方法

政府财务报告审计和企业财务报表审计是审计理论在不同领域的具体应用,都遵循审计的基本原理。审计活动是一个有内在逻辑关系的工作过程(周兰和彭昕,2009),遵循一定的工作次序、步骤和方法。从技术角度来说,审计是一系列程序和方法的集合,需要运用

分析技术、抽样技术、测试技术、信息技术等。企业财务报表审计和政府财务报告审计都属于以财务信息为主题的财务报表审计,企业财务报表与政府财务报告只是反映了不同类型组织的财务信息载体而已,在这一意义上两者并没有差异。因此企业财务报表审计所采用的审计程序和方法,同样也适用于政府财务报告审计。

例如,在技术方法上,目前企业财务报表审计根据企业风险管理技术的发展,采用以风险评估为中心的现代风险导向审计技术,通过识别和评估重大错报风险来确定进一步的审计程序,在审计过程中遵循制定审计计划、风险评估、风险应对、出具审计报告、实施后续审计等基本流程。从现有的审计实践来看,现代风险导向审计在企业财务报表审计实务中表现出较强的科学性和有效性。根据审计的技术属性,现代风险导向审计理念与技术同样可以运用于政府财务报告审计领域。从这一意义上讲,在企业财务报表审计过程中所形成的较为成熟的审计程序和方法,可以为政府财务报告审计的顺利实施提供有益的参考和借鉴。

三、政府财务报告审计与企业财务报表审计的区别

作为审计基本理论在不同领域的具体应用,政府财务报告审计与企业财务报表审计具有明显的差异,主要体现在审计主体、审计客体、审计内容、审计目标、审计依据、审计报告使用者等方面。

(一) 审计主体

审计主体是审计活动的执行者。明确政府财务报告应当由谁来实施审计,是开展政府财务报告审计工作的首要前提。从先行国家的实践经验来看,英美等国家建立了较为完备的政府财务报告制度,由政府审计机关对政府财务报表进行审计(王祥君和周荣青,2014)。然

而,由于政府财务报告审计的范围较广,限于审计资源的制约,政府审计机关能够直接开展的政府财务报告审计工作可能难以覆盖所有的审计范围。为了缓解政府审计机关的压力,可以聘请注册会计师参与政府财务报告审计工作,这种模式在英美等国家的实践中是普遍存在的(王美英和郭红莲,2018),他们在不同程度上引入政府财务报告的注册会计师审计制度。另外,《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》没有规定政府财务报告的审计主体,这就给我国引入注册会计师实施审计工作带来一定的可行性(田五星等,2017)。总体来看,政府财务报告审计的潜在审计主体,既可以是政府审计机关,也可以是注册会计师。

在企业财务报表审计层面,长期以来注册会计师的核心业务就是企业财务报表审计工作,政府审计机关并不直接对企业的财务报表进行审计。因此,企业财务报表审计的审计主体是明确的,也就是注册会计师。在审计的具体表现形式上,会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构,企业与会计师事务所签订审计契约,从而建立审计与被审计关系,因此为了行文方便,本文在论述中不严格区分注册会计师与会计师事务所。

(二) 审计客体

审计客体是审计行为的承受者,与审计主体相对应,通常指“对谁审计”。从委托代理关系来看,审计客体是经营责任的代理人或履行者(郑石桥,2016)。通常来说,财务报表审计的审计客体是财务报表的编制者,也就是负有编制与披露财务报表义务的责任主体。按照这一逻辑,政府财务报告审计的审计客体是编制政府财务报告的单位,主要包括各级政府、政府部门、事业单位;企业财务报表审计的审计客体是编制财务报表的各类企业。需要强调的是,对于政

府投资成立的国有企业,它们与政府之间是投资关系而非财政预算拨款关系,因此国有企业不属于政府财务报告的编制主体,不是政府财务报告审计的审计客体。当然,这些国有企业为了履行与解除受托责任,需要编制企业财务报表并接受审计,因此属于企业财务报表审计的审计客体。

(三) 审计内容

审计内容是指审计主体实施审计活动、发表审计意见的直接对象,即审计所指向的标的。就财务报表审计而言,审计内容体现为被审计单位所编制的财务报表以及财务报表所反映的经济活动,也就是财务报表中表达的各种认定或陈述。从财务报表所承载的信息来看,政府财务报告主要包括资产负债表、收入费用表、当期盈余与预算结余差异表、净资产差异表等,企业财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表以及所有者权益变动表等。由于政府财务报告与企业财务报表所反映的信息不同,必然导致两类审计在实施中所关注的内容有所差异。从财务报表的编制依据来看,政府财务报告按照政府会计准则及相关政府会计制度的要求编制,企业财务报表按照企业会计准则及相关企业会计制度的要求编制,由于两者编制的依据不同,也会导致审计人员所关注的审计内容各有侧重。

(四) 审计目标

审计目标是人们通过审计活动所期望达到的结果。虽然从财务报表审计的直接目标来看,无论是政府财务报告审计还是企业财务报表审计,其审计目标都是通过对被审计单位的财务报表发表审计意见,来提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。但由于政府财务报告审计与企业财务报表审计产生与发展的审计环境不同,两类审计的根本目标存在差异。从治理角度来看,国家治理与公司治理分属于不同的治理领

域,构成了政府财务报告审计与企业财务报表审计的重要环境。审计作为一种服务于治理的鉴证活动,需要基于治理的需求来确定其目标(洪学智和邓盼,2016)。从这一意义上讲,政府财务报告审计的产生与发展服从和服务于国家治理的需求,企业财务报表审计的产生与发展服从和服务于公司治理的需求。因此,政府财务报告审计的审计目标应当以国家治理目标为导向,企业财务报表审计的审计目标应当以公司治理目标为导向,这是两者的最根本区别。

(五) 审计依据

审计依据是审计主体开展审计工作所采用的尺度或标准。从审计制度的效力来看,《审计法》《注册会计师法》属于审计标准体系中的最高层次,并分别引导《国家审计准则》和《注册会计师审计准则》的制定。政府财务报告审计与企业财务报表审计分别属于政府审计和社会审计的范畴,两者所适用的审计标准不同。《国家审计准则》是审计署制定的用于规范政府审计机关和审计人员开展政府审计工作的部门规章,该准则第四条规定:其他组织或者人员接受审计机关的委托、聘用,承办或者参加审计业务,也应当适用本准则。从这一规定来看,作为政府审计的范畴,政府财务报告审计工作无论是由政府审计机关实施,还是由会计师事务所实施,都应当遵循《审计法》《国家审计准则》的要求;而企业财务报表审计属于社会审计范畴,注册会计师在实施企业财务报表审计时,应当遵循《注册会计师法》《注册会计师审计准则》的要求。

(六) 审计报告使用者

审计报告对财务报表起着鉴证作用,具有法定证明效力。借助于一定的内部报送和对外披露渠道,审计报告将相关信息按照一定的标准和格式传递给审计报告使用者(审计理论研究课题组,2009)。对于审计报告使用者来说,审计

报告具有信息含量和决策价值,它可以作为审计报告使用者分析被审计单位财务状况、运行情况以及评价其受托责任履行情况的重要依据。从理论上讲,财务报表审计的本质功效在于增加财务报表的可信性及其决策有用性,因此财务报表使用者与审计报告使用者具有高度的一致性。按照这一逻辑,企业财务报表审计报告的使用者主要表现为企业的利益相关者,包括股东、债权人、管理层、政府监管部门以及其他利益相关者等。相对来说,由于公共受托责任的复杂性,政府财务报告审计报告的使用者更为广泛,主要包括立法机关、纪检监察机关、上级政府、政府主管部门、政府债券投资者、信用评估机构、社会公众以及其他报告使用者等。

四、推进政府财务报告审计有效实施的策略选择

上述分析分别探讨了政府财务报告审计与企业财务报表审计的联系和区别,在立足于政府财务报告审计自身特征和充分借鉴企业财务报表审计经验的基础上,笔者尝试从以下四个方面提出可能有助于推进政府财务报告审计有效实施的策略。

(一) 适度引入注册会计师参与政府财务报告审计

毋庸置疑,政府审计机关有权主导政府财务报告审计工作的开展。然而,由于我国政府审计机关的人员配置与审计资源有限,适度引入注册会计师参与政府财务报告审计工作成为一种可行的趋势。对于如何选择会计师事务所,笔者认为有以下模式可供探讨:一是政府审计机关通过政府购买服务形式,聘请会计师事务所对政府各部门、各单位实施政府财务报告审计;二是政府各部门、各单位直接聘请会计师事务所对本单位财务报告实施审计,但应当在政府审计机关指定的范围内选择会计师事务

所,以确保会计师事务所具备相应的审计能力,但同时政府审计机关应当保留实施政府财务报告审计的权力。对于由会计师事务所实施的审计,政府审计机关应当发挥监督作用,对会计师事务所出具的审计报告进行核查,以确保审计质量。特别要注意,为了充分发挥政府审计机关的作用,各级政府财政部门编制的政府综合财务报告应当由同级政府审计机关来实施审计,或者在必要时由同级政府审计机关和会计师事务所开展联合审计,在联合审计模式下,政府审计机关应处于审计的主体地位,作为重要参与力量的会计师事务所应处于辅助地位。

(二) 深化政府财务报告审计理论研究

一个完整的审计体系必须有理论作指导。审计理论分为两个层级:一是审计基础理论,属于通用的审计理论,用于揭示审计活动和审计发展的一般规律;二是专门审计理论,用于解释某类审计(郑石桥,2016)。在这一意义上,企业财务报表审计、政府财务报告审计都需要专门的审计理论作支撑。相对来说,企业财务报表审计理论与技术已经较为成熟,而政府财务报告审计理论研究还处于起步阶段。因此,深化政府财务报告审计理论研究,成为一个重要的审计理论研究领域。审计机关、财政部门以及相关政府部门应当选择政府财务报告审计领域的重大、基础性课题进行招标,以引导政府财务报告审计理论研究方向,尽快攻克相关理论与技术难题;高等院校和科研院所要充分发挥在理论研究方面的优势,鼓励相关科研人员积极参与政府财务报告审计领域的理论研究,并给予必要的科研经费支持;审计学会和会计学会要发挥桥梁和纽带作用,组织政府财务报告审计领域的学术研讨会议,促进学术理论的深入探讨和研究成果的广泛交流。

(三) 逐步完善政府财务报告审计标准体系

虽然在审计基本原理、构成要素、实施程序等方面,企业财务报表审计能够为政府财务报告审计工作的开展提供有益的参考,但是由于政府财务报告与企业财务报表在适用的会计准则、财务报表反映的内容、财务报表的形成机制等方面存在较大的差异,加之政府与企业的运行模式存在差异,因此,围绕企业财务报表所构建的审计标准体系难以完全满足政府财务报告审计的需求,亟待制定与政府财务报告特征相适应的审计标准体系。根据前述分析,政府财务报告审计属于政府审计的范畴,因此在制定政府财务报告审计标准体系过程中,应当以《审计法》《国家审计准则》为基础,同时参考《注册会计师审计准则》的有益经验,及时出台《政府财务报告审计准则》,使政府审计机关或注册会计师在实施政府财务报告审计工作中能够有标准可依。

(四) 促进政府财务报告审计与其他审计的协同

协同理论认为系统间存在相互影响而又相互合作的关系,两个或两个以上系统之间的互动关系,将产生各自独立时所不能产生的协同效应(王红等,2013)。从审计内容来看,政府财务报告审计与预算执行审计、决算草案审计、财政收支审计等具有一定的重合和相通之处,政府财务报告审计与其他审计之间的协作不仅有助于促使各自功能得以发挥,而且还有助于产生单一系统所无法实现的协同效应。例如,政府财务报告以权责发生制为基础,决算报告以收付实现制为基础,虽然两者的核算基础和反映内容的侧重点不同,但是它们都是对同一政府部门或同一层级政府经济活动及其结果的反映,因此如果将政府财务报告审计与决算草案审计同步实施,可以统筹协调审计资源,避免不同

审计各自为战,从而有助于整合审计资源、降低审计成本、提升审计效率。

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 洪学智,邓盼.政府财务报告审计与公开机制建设探析[J].财务与会计,2016,(11):26-27.
- [2] 路军伟,李建发.政府会计改革的公共受托责任解析[J].会计研究,2006,(12):14-19.
- [3] 审计理论研究课题组.审计基本理论比较:前后一贯的理论结构[M].上海:立信会计出版社,2009.
- [4] 田五星,李建发,张国清.国家善治导向的政府综合财务报告改革[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2017,(3):57-66.
- [5] 王红,齐建国,刘建翠.循环经济协同效应:背景、内涵及作用机理[J].数量经济技术经济研究,2013,(4):138-149.
- [6] 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[J].中国流通经济,2018,(10):93-101.
- [7] 王祥君,周荣青.政府财务报告审计与政府会计改革:协同与路径设计[J].审计研究,2014,(6):57-62.
- [8] 周兰,彭昕.上市公司社会责任审计的程序与方法研究[J].中国注册会计师,2009,(8):34-39.
- [9] 郑石桥.审计理论研究:基础理论视角[M].北京:中国人民大学出版社,2016.
- [10] Ijiri Y.Theory of accounting measurement[M].Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1975.