

政府财务报告审计主体界定研究

罗星 周曙光

摘要：明确政府财务报告的审计主体，是开展政府财务报告审计工作的基础。现有研究对政府财务报告审计主体的认识不统一，尤其是在审计主导权上存在政府审计机关主导和注册会计师主导两种观点。本文从审计委托权视角，提出实施政府财务报告审计是政府审计机关的职责，政府审计机关应当主导政府财务报告审计工作，并针对政府综合财务报告审计与政府部门财务报告审计的差异性，提出政府审计机关推进政府财务报告审计工作的两种可能模式，即政府审计机关独立开展政府综合财务报告审计工作、政府审计机关引入注册会计师参与政府部门财务报告审计工作。

关键词：政府财务报告审计；政府审计；审计主体；审计委托权

中图分类号：F239.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020) 19-0070-03

一、引言

实施政府财务报告审计是《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《方案》)的一项重要改革任

务。《方案》提出了“政府财务报告要接受审计”，但并没有对谁来审、怎么审等具体问题明确，加之当前政府财务报告审计制度的缺位以及实务中缺乏对实施政府财务报告审计工作的实践经验积累(周曙光和陈志斌，2020)，势必会成为制约政府财务报告审计工作有效开展的瓶颈。明确政府财务报告审计主体是开展政府财务报告审计工作的基础和前置条件。在相关审计制度并未对政府财务报告审计主体进行明确的情况下，系统探讨政府财务报告审计主体的界定问题，是深化政府财务报告审计理论研究、推进政府财务报告审计制度建设的一个重要突破口。

二、关于政府财务报告审计主体的现实争论

审计主体可以分为政府审计、注册会计师审计和内部审计三大类。对于财务报表审计而言，政府审计和注册会计师审计均能够独立于财务报表的编制主体，通常情况下企业财务报表由注册会计师实施审计，政府会计报表由政府审计机关或注册会计师实施审计；而内部审计则是为组织内部服务，不适用于独立性较强的财务报表审计。从审计技术角度看，政府审计机关和注册会计师都

可以作为独立的第三方，进而成为政府财务报告的潜在审计主体。由于制度层面并未明确政府财务报告的审计主体，因此，学术界围绕政府财务报告审计主体问题展开了积极的讨论，现有研究主要存在以下两类代表性的观点：

第一类观点认为政府审计机关是政府财务报告的审计主体，应当由政府审计机关主导政府财务报告审计工作。该观点的主要依据是：第一，作为政府财务报告编制主体的各级政府及其部门都属于政府审计的审计客体范畴，理所当然应当由政府审计机关来主导政府财务报告审计工作(陆晓晖，2020)；第二，既然《预算法》规定了政府决算草案由政府审计机关来实施审计，那么作为政府会计信息另一种表现形式的政府财务报告，也应当由政府审计机关来实施审计(周曙光和陈志斌，2019)。在具体操作中，考虑到政府审计机关的资源配备、审计时间安排等情况，可以以政府审计机关为主要实施主体，适当引入注册会计师作为政府财务报告审计的补充力量(常迎迎，2015；李宗彦和郝书辰，2018；周曙光和陈志斌，2020)。

第二类观点则认为注册会计师可以作为政府财务报告的审计主体，应当由注册会计师审计主导政府财务报告审

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)；教育部人文社科基金一般项目(17YJC790188)；重庆市教委人文社科一般项目(18SKGH115)

作者简介：罗星，重庆三峡学院财经学院会计系助教；周曙光，重庆三峡学院财经学院会计系副教授，东南大学经济管理学院博士生，通讯作者。

计工作。该观点的主要依据是：从审计管理体制上看，政府审计机关仍属于各级政府的“内部”机构，由政府审计机关来评价政府财务报告的合规性、可靠性，其独立性、公正性、公信力可能受到威胁，难免会引发“王婆卖瓜”“自我审计”的疑虑；并且，如果政府财务报告审计的审计质量出现问题，政府审计机关如何承担相应的审计责任也是一个较为复杂的难题（刘光忠等，2015）。因此，财政部会计司联合研究组（2016）提出由注册会计师作为独立的第三方来开展公共部门财务报告审计工作，并建议要建立公共部门注册会计师审计制度，以指导公共部门注册会计师审计工作。

总体而言，两类观点从不同的视角论证了政府审计机关或注册会计师作为政府财务报告审计主体的可行性，具有一定的现实指导意义。不难看出，两类观点均没有完全否定政府审计机关和注册会计师作为政府财务报告审计主体的可能性，其根本区别在于到底由谁来行使审计主导权问题。实际上，由谁来主导政府财务报告审计工作，将会进一步地引申出两种不同的政府财务报告审计制度建设模式。从审计制度建设的角度看，审计署主要负责政府审计制度建设，财政部主要负责注册会计师审计制度建设。具体来说：如果由政府审计机关主导政府财务报告审计工作，政府财务报告审计制度将应当由审计署相关部门负责制定；如果由注册会计师主导政府财务报告审计工作，政府财务报告审计制度则应当由财政部相关部门负责制定。需要说明的是，财政部办公厅于2020年4月印发的《加强注册会计师行业联合监管若干措施》强调，注册会计师行业应当由财政部监督评价局与中国注册会计师协会联合管理，因此，财政部监督评价局和中国注册会计师协会应当是注册会计师审计制度的具体制定部门。显然，对于政府财务报告审计主体

的确定问题，归根结底就是政府财务报告审计制度制定的主导权问题，所以明确政府财务报告的审计主体，是推进政府财务报告审计制度建设的关键一环。接下来，本文将尝试以审计委托权为主线，对政府财务报告审计主体的界定问题进行系统剖析，期望能够为政府财务报告审计制度建设以及审计实务工作的开展提供支持。

三、基于审计委托权视角的政府财务报告审计主体界定

（一）审计委托权与审计主体

“两权分离观”被奉为解释审计产生与发展的经典理论。在财产所有权与经营权分离的情况下，财产所有者与经营者之间形成了委托代理关系，作为财产所有者的委托人具有对受托人（即经营者）履行受托责任情况进行监督的内在需求，而审计正是一种可以对经营者实施监督的制度安排。审计委托权是产权的一部分（冯均科，2004），是指财产所有者可以委托相关审计主体来对经营者履责行权状况进行审计的权力。审计委托权本质上属于财产所有者保留的一种监督权，它能够起到对经营者的受托权力进行监督与制衡的作用。通常情况下，审计委托权从属于财产所有权，财产所有者或所有者的代表机构（如股东大会或董事会）具有审计委托权，他们可以行使包括审计提名、聘任、解聘或续聘以及确定报酬给付标准等方面的权力。

审计主体是指审计业务的具体实施者。确定审计主体是落实审计委托权的首要任务，也是审计委托权最核心的内容。在这一意义上，审计委托权可以理解为审计主体的选择权，也即是审计委托权行使者选择审计主体的权力。经典的审计关系包括审计委托人、审计客体（被审计人）和审计主体（审计人）三方关系，这一关系可以表述为：审计委托

人授权审计主体对审计客体进行审计，其中审计委托人是指审计委托权的行使者。在实际操作中，具体选择哪一审计主体来实施审计工作，从根本上取决于审计委托人。财产所有者具有选择高质量审计服务的内在动机，作为财产所有者代表的审计委托人，应当从财产所有者的利益出发来选择合适的审计主体。

（二）审计委托权视角下的政府财务报告审计主体界定

1. 政府财务报告审计的审计委托权。从公共委托代理关系看，我国公共资源的所有权属于全体人民，作为公共资源所有者的代表机构，各级人大将执行公共资源分配与使用的权力授予政府。在公共委托代理链条上，各级人大是公共资源的委托人，政府是公共资源的受托人，各级人大具有对政府所提供的财务报告实施审计的内在需求。由于审计委托权是所有者具有的一项内生权力，因此政府财务报告审计的委托权应当由公共资源所有者及其代表（即人大）来行使。易言之，各级人大具有选择政府财务报告审计主体的权力。

2. 政府财务报告审计的性质。政府财务报告审计是一种特殊的财务报表审计，其审计对象是政府财务报告。从报告的内容看，政府财务报告是反映公共财政资金运用过程与结果的信息载体，其中：收入费用表以流量形式反映了公共财政资金的运用过程，资产负债表以存量形式反映了公共财政资金运用的结果。财政审计是与公共财政相联系的一种审计形式，在审计内容上要对财政资金运动的整个过程进行监督（谢志华和张岷，2011）。在“财政资金运行到哪里，审计就跟到哪里”的财政审计大格局下（黄溶冰和乌天玥，2016），所有的财政收支及其财政资金运动都应当纳入财政审计的范畴。显然，财政审计以公共财政资金为监督对象，只要存在公共财政资金运动，就存在审计监督的需求。作

为反映公共财政资金运用过程与结果的综合性信息载体,政府财务报告属于财政审计的审计对象。因此,从审计性质上看,政府财务报审应当归属于财政审计的范畴。

3. 政府财务报告的审计主体。财政审计是政府审计的永恒主题,是政府审计机关的基本职责。既然政府财务报告审计属于财政审计的新兴领域,那么就理应由政府审计机关来实施政府财务报告审计工作。在这一意义上,政府财务报告的审计主体就应当是政府审计机关,这是政府审计机关的职责所在。当然,政府财务报告审计还是一个新“事物”,在《宪法》《审计法》中均未涉及政府财务报告审计的具体规定,审计署及其他部门所出台的文件中也没有专门针对政府财务报告审计的内容,可以说关于政府财务报告审计的制度规范几乎处于空白状态。作为审计委托权的行使者,人大可以将政府审计机关主导实施政府财务报告审计工作的权力,通过法定授权形式在《审计法》后续修订过程中进行明确。考虑到修订《审计法》需要一个过程,不能解决“燃眉之急”。事实上,从审计委托权行使的潜在方式看,人大还可以采取直接签订委托合同的方式,将政府财务报告审计的主导权赋予政府审计机关,以及及时弥补当前政府财务报告审计主体的“真空”状态。

四、政府审计机关推进政府财务报告审计工作的可能模式

按照政府财务报告的具体类型,可以将政府财务报告审计分为政府综合财务报告审计和政府部门财务报告审计两类,前者是针对财政部门编制的本级政府综合财务报告所实施的审计,后者是针对政府各部门、各单位编制的部门财务报告所实施的审计。结合政府综合财务报告审计与政府部门财务报告审计的差异性,笔者认为政府审计机关可以采

取以下两种模式来推进政府财务报告审计工作。

(一) 政府审计机关独立开展政府综合财务报告审计工作

政府审计机关可以独立开展政府综合财务报告审计工作,其主要原因是:第一,政府综合财务报告是反映政府整体财务状况、运行情况的综合性报表,每一层级的政府只需由本级财政部门编制一份政府综合财务报告,相对于数量众多的政府部门财务报告而言,其审计工作量较小,政府审计机关独立完成政府综合财务报告审计的难度不高;第二,从审计内容上看,政府综合财务报告审计与财政收支审计、政府决算草案审计存在诸多相似之处(如都是以公共财政资金为主线开展审计工作),政府审计机关在开展财政收支审计、政府决算草案审计过程中所积累的丰富经验,可以为政府综合财务报告审计工作的实施提供支持;第三,政府审计机关可以在审计方案制定、审计方案实施等阶段,协调政府综合财务报告审计、财政收支审计以及政府决算草案审计等工作,以整合审计资源、促进不同审计工作的协同实施。

(二) 政府审计机关引入注册会计师参与政府部门财务报告审计工作

政府部门财务报告是由政府各部门、各单位编制的财务报告,由于每一层级的政府所涵盖的部门和单位较多,使得政府部门财务报告审计的工作量较大。鉴于审计资源与审计力量的制约,政府审计机关难以在短时间内对所有的政府部门财务报告实施审计全覆盖,政府审计机关适度引入注册会计师参与政府部门财务报告审计工作是一种势在必行的模式。其具体理由是:第一,《审计法(修订草案)》指出:审计机关应当注重发挥社会审计的积极作用,这一规定夯实了政府审计机关引入注册会计师参与政府部门财务报告审

计的制度基础;第二,政府部门财务报告审计属于一类特殊的财务报表审计,由于注册会计师具有较为丰富的企业财务报表审计经验,可以为政府部门财务报告审计工作的有效开展提供技术支持。当然,在这一模式下,政府审计机关需要对注册会计师所实施的审计工作进行审核,以保障政府部门财务报告审计的审计质量。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 常迎迎. 建立健全政府财务报告审计制度的几点思考[J]. 财务与会计, 2015, (7): 54.
- [2] 冯均科. 审计契约制度的研究: 基于审计委托人与审计人的一种分析[J]. 审计研究, 2004, (1): 30-35.
- [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] 刘光忠, 王宏, 冯翠平. 关于构建公共部门注册会计师审计制度的初步思考[J]. 会计研究, 2015, (6): 3-7.
- [5] 陆晓晖. 国家审计主导政府财务报告审计研究[J]. 审计文摘, 2020, (4): 31-34.
- [6] 谢志华, 张颀. 试论如何构建财政审计大格局[J]. 审计研究, 2011, (2): 13-16.
- [7] 周曙光, 陈志斌. 政府财务报告审计与企业财务报表审计比较研究[J]. 财务与会计, 2020, (3): 41-44.