

国家审计监督与政府会计 协同运行机制探讨

李曼 姜林佑 朱晓进

权责发生制与收付实现制并行的双体系政府会计具备“双基础、双功能、双报告”的特点，能够解决单一的预算会计制度无法真实反映政府家底、不利于政府资产负债管理、缺乏科学财务管理评价体系等一系列现实问题。在国家监督体系中，政府会计工作反映的是政府财政、预算权力运行的过程与结果，国家审计则负责对包括政府会计工作成果在内的审计对象进行监督。在新时期的十大监督体系环境中，二者应顺应协同发展的趋势，实现制度优势到治理效能的转换，推进构建“集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”。

一、审计计划阶段：审计对象参考政府会计新标准确定

政府会计在审计计划阶段对审计对象确定产生的影响，主要来源于改革中产生的新标准以及政府会计准则制度对经济业务重要性的重新衡量和权责发生制下的财务风险。政府会计准则制度对会计要素、会计处理和财务报表编制的一系列规定可以作为修正审计对象内容和范围的参考依据，以将财务会计中的风险点纳入审计风险评估考查范围，加强审计对象遴选的科学性和谨慎性。

在审计对象的内容方面，国家审计的内容基本围绕政府预决算报告涵盖的日常经济活动与财政资金收支项目展开，审计范围的确定思路仅是财

政财务资金的重要性水平。双体系下，国家审计的内容范围应吸纳政府财务报告所涵盖的资产负债管理情况、收入与费用核算等方面。在规划审计内容时，应当遵循以预决算报告为主，充分利用政府财务报告并逐渐过渡到二者并重的原则。

二、审计实施阶段：审计程序依政府会计双功能优化

双体系下，政府会计以平行记账的方法进行会计处理。权责发生制与收付实现制适度分离又相互衔接的功能导致审计标准、审计技术与方法也需要随之作出适当调整和优化。

执行审计程序所依据的标准是得出审计结论的重要参考。国家审计依据的标准曾经只有相关法律法规和政府预决算报告的编制规则，政府会计准则以及其他相关规范极大程度地丰富了可供选择的审计标准。对于有规可依的事项，审计标准的选用取决于与之对应的明文规定；对现阶段仍无具体规定的经济业务，应当依据客观事实、业务性质确定标准，并以可操作性、可行性和成本效益比对审计标准进行评估，从而保证审计质量。

审计技术方法需要在保留传统基本方法的基础上，加强依托政府会计信息处理平台、系统等的大数据审计技术的创新与运用，并结合政府财务报告编制推进成果，提高整体审计程序中政府财务报表分析的比重。传统

审计方法的特点是追踪财政资金的流向进行事后检查，而在双体系背景下，审计内容囊括了权责发生制政府会计报告，作为审计材料的政府会计信息的“质”和“量”都发生了较大改变：改革中日益完善的政府会计信息系统、数据库和财务云平台建设增加了会计信息的来源和载体的多样性。加大审计的信息化手段，尤其是大数据审计方法的推广力度，能够利用信息化手段对大量的数据信息进行高效审计，有利于促进审计全覆盖的落实。

三、审计报告阶段：针对政府会计双报告转变汇报方式

政府会计主体在准则和政策文件的要求下除了继续落实政府综合财务报告的编制工作，还要加强对政府财务管理、经济决策管理的评价体系建设，国家审计也需要根据其双报告和双功能的特点调整审计报告的角度。

政府财政财务权力运行过程中人与事的问题体现在审计报告中时，既能对违法违规行为产生震慑，又能精准落实对此类行为的追究与问责，从而保证了审计目标能够真正得到实现，依法保障人民群众的知情权（晏维龙等，2016），提高政府公信力。国家审计报告应当与政府会计工作目标相结合，充分拓展审计报告效用，以审计报告为载体，实现审计成果的可视化，反向监督和推进政府会计的改革与发展。国家审计报告的内容和价

值将从对内容不全面、形式不规范的原始资料直接执行审计程序的结果汇报,逐步转变为以列举资金问题为基础,结合政府会计报告所披露信息的合法性、效益性及真实性的确认意见。审计报告除了要汇总重大问题,还需要对政府会计的双报告发挥监督职能,根据双报告披露的信息对政府会计主体的财政资金使用效率、政府财务管理能力和中长期经济决策合理性进行综合评价,以真正产生审计“治已病、防未病”的效果。

四、后续审计阶段：实现双基础影响下的审计目标

国家审计的目标是监督和评价财政财务收支及有关经济活动的真实、合法和效益,以发挥维护国家财政经济秩序、提高财政资金使用效益、促进廉政建设、保障国民经济和社会健康发展的作用(胡泽君,2019)。

真实性方面,政府会计双体系诞生前,政府财政财务活动的核算与披露仅是基于政府预算与决算视角的预算会计,采用的是收付实现制,国家审计机关在开展审计业务的过程中只能对政府会计的预决算报告进行审计。在以权责发生制为基础的政府财务会计加入双体系后,国家审计的真实性目标还增加了政府财务报告要素的真实性。国家审计人员需要判断审计整改后的政府财务报告反映的信息是否达到真实可靠的要求,而不仅是财政财务收支现金流状况的真实与否。

合法性方面,预算会计体系下的政府会计核算与报告基础是政府财政财务收支的现金流入与支出情况;双体系下,国家审计需要以政府财政财务收支的现金流授权审批、资金流向和使用情况为判断合法性的基础,同时也要考虑到政府财务会计相关标准



图/王璇

和制度、政府财务报告编制操作指南等具有统一性和规范性的制度在进行会计核算与报告过程中是否被遵循,以及政府资产在法律上的所有权、政府负债的债权债务关系是否符合相应的法律及其他规范性文件的规定。因此,国家审计的合法性目标不再停留于财政资金拨付、使用等方面的合法性,而是在此基础上纳入了对《物权法》《会计法》、政府会计准则、地方政府资产管理规范等方面的考量,充分吸收了“双基础”核算与“双报告”对合法性审计目标产生的影响,使国家审计人员对合法性的判断更加客观、全面。

效益性方面,国家审计的效益性目标主要是以财政资金的分配与使用效果来评价的。政府会计的双体系视角从财政资金现金流和政府中长期经济决策与财务管理体系出发,为国家审计提供了经济性、效率性和效果性(曹慧明,2005)三个维度来定量评价国家审计的效益性目标。量化的绩效评价也能够从政府中长期经济决策和财务管理情况的角度为国家审计提供定量审计视角,以确定财政资金和政府资产的使用在经济上是否合理,效率是否较高,以及

最终的效果是否符合预期,使国家审计效益性目标的评价方式更具科学性、合理性。■

(作者单位:南京审计大学政府审计学院 南京市江宁区审计局)

责任编辑 刘霖

主要参考文献

- [1] 胡泽君.中国国家审计学[M].北京:中国时代经济出版社,2019,7.
- [2] 潘俊,沈嘉诚,徐颖.“双体系”下财务报告审计与预决算审计协调研究[J].教育财会研究,2018,29(5):86-94.
- [3] 刘玲利.我国政府会计改革的背景、现状与路径[J].企业经济,2011,30(4):165-169.
- [4] 林钢,武雷.政府会计改革难点问题探讨(上)——关于会计主体界定与政府资产界定问题[J].财务与会计,2015,(9):60-61.
- [5] 曹慧明.论公共工程跟踪审计的效益性特征[J].审计与经济研究,2005,(6):36-38.
- [6] 晏维龙,韩峰,汤二子.新常态下的国家审计变革与发展[J].审计与经济研究,2016,31(2):3-13.