

是本级政府与本级国有单位之间的委托代理关系,从本级政府作为委托人的审计需求出发,代理人是审计客体,政府部门财务报告审计客体是部门预算单位,包括本级财政部门、本级国有资源管理部门和本级国有资源使用单位中的部门预算单位;从本级国有单位作为代理人的审计需求出发,代理人本身是审计客体,政府部门财务报告审计客体是部门预算单位本身。政府部门财务报告审计客体的主要观点有报表观和资金观,研究支持报表观,但对国有企业的处理要具体分析。

有学者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。有学者基于经典审计理论,提出政府部门财务报告审计本质的理论框架。从内涵上来说,政府部门财务报告审计是基于系统方法从财务信息及相关制度等维度对部门预算单位的国有资源经管责任履行情况的独立鉴证,是推动责任评价和责任追究的治理制度安排。从外延上来说,政府部门财务报告审计是一个体系,可以从不同的视角对其进行分类,从审计业务类型来说,政府部门财务报告审计可以分为财务信息审计和内部控制审计;从保证程度来说,政府部门财务报告审计可以分为合理保证审计业务和有限保证审计业务;从业务基础来说,审计业务可以区分为基于责任方认定业务和直接报告业务;从审计主体来说,各类审计主体都可能参与政府部门财务报告审计。

政府部门财务报告审计与政府财务报告审计、部门预算执行审计和部门决算审计既有关联,也有区别。有学者分别从委托人和代理人角度分析政府部门财务报告审计需求,提出一个关于政府部门财务报告审计需求的理论框架。从委托人角度来说,在本级政府与本级国有单位的委托代理关系中,本级国有单位对本级政府承担了国有资源经管责任,其中包括财务报告责任。由于人性自利和有限理性,本级国有单位不一定能良好地履行其财务报告责任,因此,本级政府会推动建立针对本级国有单位财务报告责任的治理机制,审计是这个治理机制的成员。从代理人角度来说,本级国有单位基于信号传递需求或保险机制需求或良好地履行其财务报表责任之需求,也可能存在财务报告审计需求。

根据国际通行做法以及我国政府审计机关的审计资源现状,社会审计在政府财务报告审计中必将扮演重要角色,然而,当前政府审计项目外包还缺少有效的外包监督机制。有学者采用调查问卷方法研究政府财务报告审计优化策略,调查表明,会计师事务所普遍重视政府审计项目,但存在注册会计师不熟悉政府业务的背景和内容等问题。在外包过程中,政府监管部门首先要选择可靠的会计师事务所,并在审计合同中明确审计工作目标和审计工作质量要求,同时

在选择会计师事务所时注重其政府审计工作经验以及声誉,加强对其审计过程的监督和复核,并对不规范审计行为进行追责。

三、政府会计理论体系构建

政府会计理论是会计理论体系的重要组成部分。随着政府会计准则制度的全面实施,标志着传统的预算会计模式向现代政府会计模式转变。因此,如何立足我国政府会计改革实践,探究政府会计理论体系的构建是新时代背景下政府会计研究的重要课题。有学者在阐述政府会计理论概念及其理论基础的同时,从广义(政府会计理论体系可以分为政府预算会计理论、政府财务会计理论、政府成本会计理论和政府管理会计理论)和狭义(政府会计概念框架)两个方面探讨了政府会计理论体系结构框架,并从逻辑起点、层次性、融合性三个方面提出了构建政府会计理论体系的思考。

会计目标是确立会计体系的基础,在不同的政府会计目标定位下所演绎出的政府会计体系必然有所差异。政府会计目标包括基本目标和具体目标,其中:基本目标是决策有用目标和受托责任目标,现阶段我国政府会计目标设定应当优先实现决策有用目标;具体目标是基本目标的细化,包括预算管理目标、财务管理目标、成本管理目标和绩效管理目标。基于对政府会计目标的定位,有学者构建由四个模块组成的政府会计体系,其中:预算会计和财务会计是基础模块,成本会计和管理会计是辅助模块,四个模块使预算管理、财务管理、成本管理与绩效管理有机衔接融合到政府会计体系当中。

新中国成立70多年来,我国政府会计改革与发展取得了巨大成就,初步建立起具有中国特色的统一政府会计制度,为国家治理体系和治理能力现代化建设提供了重要的基础。70年演变过程中,医院会计与政府会计之间具有显著的制度离合与互动发展特征,这种离合与互动清晰地折射出我国政府会计渐进改革、螺旋上升的曲折发展路径。有学者通过回顾医院会计变迁历程,从更微观和更深入的视角总结新中国政府会计70年发展的基本经验和教训,探索我国政府会计发展规律,并展望未来发展趋势。新中国政府会计发展的历史经验:一是政府会计制度有度、有序、有法;二是政府会计功能从单纯服务财政预算到政府综合财务报告;三是政府会计改革以立足国情与借鉴国际经验为原则;四是政府会计发展的内在机制是顶层设计与统一的会计制度制定权;五是政府会计改革路径为渐进改革与分类探索;六是理论构建与实践经验总结。新中国政府会计发展的历史教训:单纯服务于财政管理的定位制约了政府会计的发展;行政事务主管部门参与会计标准制定的机制不完善导致政府会计标准的扭曲;“报告导向”的政府会计实践不足导致政府综合财务报告面临诸多挑战。我国政府会计改革与发展展望:一是加强政府会计的法制化建设;二是进一步完善政府资产和负债核算,为编制政府综合财务报告夯实基础;三是完善政府治理机制和政府会计配套措施,不断提高政府会计信息质量;四是推进政府管理会计的实施;