

美国州政府财务报告审计实践： 经验与启示

张国清 陈欣

摘要：我国审计署2020年已经发布了《政府财务报告审计办法(试行)》，为政府财务报告审计提供了初步的制度框架。但随着实践的不断深入，迫切需要一套更加明确和详细的审计制度来指导审计工作，以增强审计的有效性。美国作为较早开展政府财务报告审计的国家之一，其州和地方政府的财务报告审计实践提供了丰富的经验和参考价值。因此，本文从审计目标、审计依据、审计主体、审计客体、审计程序等十个方面分析并总结美国州和地方政府在财务报告审计方面的实践，并提出完善我国政府财务报告审计制度的具体建议。

关键词：政府财务报告审计；经验借鉴；审计实践

中图分类号：F239.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)23-0079-05

一、引言

近年来，随着我国政府财务报告审计实践的日益深入和广泛，其重要性也日益凸显。系统性地明确和细化政府财务报告审计的相关内容，对于完善国家审计理论体系、构建健全的政府审计制度框架至关重要。2020年9月，审计署办公厅正式颁布了《政府财务报告审计办法(试行)》，为各级审计机关实施政府财务报告审计提供了指导性的框架。

虽然政府财务报告审计作为一种新兴审计类型近年来有所发展，但在实践经验方面仍有待加强，需要进一步明确审计工作的制度框架，以确保

审计实践的稳步推进，并保障政府财务报告的真实性和准确性。国际上，一些国家通过长期的政府财务报告审计改革实践，积累了丰富的经验，并成功建立了较为完善的审计制度和实务体系。以美国为例，自20世纪80年代起，其就开始实施以权责发生制为基础的政府会计改革，这一关键步骤极大地促进了各级政府财务报告的编制和审计工作。因此，本文拟对美国各州及地方政府财务报告审计的实践经验进行研究和梳理，总结其中的规律性做法，并提炼出对我国具有重要借鉴意义的经验，提出具体、符合我国实际情况的政策建议，以期为推动我国政府财务报告审计实践的发展贡

献力量。

二、美国州政府财务报告审计制度

美国于20世纪80年代首次发布州政府合并财务报告及审计报告，其政府财务报告审计制度经过30余年发展，发展历程能够提供可资参考的经验和启示。美国共分50个州和1个特区(哥伦比亚特区)、2个联邦领地和14个海外领地。本文搜集了1981~2023年间美国49个州(除爱达荷州)、1个特区和1个海外领地(关岛)公开的政府综合财务报告审计报告共计1 046份，其中最多的州有42份年度报告。由于各州和地方的审计期间(即会计

基金项目：国家社会科学基金一般项目“国家善治导向的政府财务报告审计体系构建研究”(21BJY005)

作者简介：张国清，厦门大学管理学院教授，博士生导师；

陈欣，厦门大学管理学院硕士研究生。

财年) 不尽相同, 且存在审计时滞, 本文获取和统计的 2023 财年审计报告仅 1 份。结合以上审计报告的披露内容, 本文对美国州和地方政府财务报告审计开展情况进行梳理, 并归纳总结。

(一) 审计目标

在当前环境下, 美国州及地方政府综合财务报告审计工作的核心目标, 在于向决策者、财务报告用户及其他关键利益相关方, 提供对财务报告的可信度的高水平保证。审计工作旨在揭示内部控制环节的潜在重大缺陷, 并评价报告是否严格遵循了相应的法律和规章。值得注意的是, 尽管审计工作旨在提供高水平的保证, 但这并不等于保证完全没有错误。因此, 即便审计过程严格遵循了一般公认审计准则 (Generally Accepted Auditing Standards, 以下简称 GAAS), 也不能保证所有重大的财务错误或不当之处都能被完全发现。

(二) 审计依据

在进行政府财务报告审计时, 审计人员遵循美国 GAAS 和《政府审计标准》(Generally Accepted Government Auditing Standards, 以下简称 GAGAS) 的相关财务审计标准。这些准则确保了政府财务报告的审计流程与注册会计师的审计流程保持一致性, 并采用风险导向审计方法降低审计过程中的风险。

依据 GAGAS 的规定, 美国政府财务报告审计是一个全面性的审计过程, 它超越了单纯的财务信息审计。审计人员不仅需要对其财务报表的真实性和公允性发表意见, 还需评估与财务报告相关的内部控制系统的健全性, 以及政府对相关法律法规的遵守情况。在某些情况下, 审计报告还可能包含对政府可能遇到的风险和挑战

的提示。

(三) 业务委托对象

美国州和地方政府的财务报告审计业务委托对象通常是其审计报告的接收者。一是州和地方的立法机构, 通常是参议院和众议院两院制, 如州参议院议长、州众议院议长和州议会成员等, 其利用审计结果来监督政府的财务活动, 以便更好地制定政策、通过法令以及决策城市预算和关键问题; 二是州行政机构, 其负责执行法律和政策、管理日常事务, 包括州长、市长、行政部门和财政行政内阁等, 部分州和地方政府由州审计官作为审计报告接收者, 以上行政机构需要审计报告来了解政府财务状况、内部控制和预算编制情况, 用于后续改进管理工作; 三是州司法机构, 包括州最高法院首席大法官、立法联合审计委员会成员、立法机关、立法会议员等, 司法机构作为公共利益的守护者, 确保政府财务报告的真实性和合规性, 以保障公共资金的合理使用, 保护纳税人的权利; 四是市民, 其作为纳税人和政府服务的直接受益者, 有权了解政府资金的使用情况和政府的财务健康状况, 这样的透明度和问责性对于维护公众信任至关重要。

(四) 审计主体

审计主体的多样性是由美国各州审计体制的多样性决定的, 各州审计长的产生方式、审计机关的类型、内部业务部门的组织方式以及审计业务的种类都有所不同, 反映了各州在审计实践和组织结构上的自主性和创新性。

根据审计报告的签字情况, 美国州和地方政府综合财务报告审计主体包括政府部门、会计师事务所以及二者协同三类。在 1981 ~ 2023 年间, 有

767 个样本由政府部门负责开展政府综合财务报告审计, 主要是公共账户检查者、法定审计师、一般审计师、州审计师; 有 232 个样本由会计师事务所负责开展政府综合财务报告审计, 主要是 Clifton Larson Allen LLP、Accuity LLP、Deloitte LLP、KPMG LLP 等会计师事务所; 有 47 个样本由政府审计部门和会计师事务所一同开展政府综合财务报告审计。全部或部分年度由会计师事务所开展政府财报审计工作的州和地方政府中, 8 个州和地方政府涉及变更会计师事务所 (无固定年限, 平均任期为 10.64 年, 最短 1 年, 最长 20 年), 9 个州和地方政府始终采用同一家会计师事务所。

(五) 审计客体

在美国, 州级和地方政府级别的政府财务报告审计涵盖了多个层面的审计对象。这些对象不仅包括州的核心政府机构, 即立法、司法和行政分支, 还涵盖了主要依赖服务收费运营的实体, 如州立大学, 其资金主要来源于学生的学费。此外, 审计范围也包括那些在法律上具有独立地位, 但州政府需对其财政状况负责的单位, 如州级的财政管理机构、商务管理机构, 以及保险和金融担保基金部门等。

在进行州和地方政府的财务报告审计时, 审计人员会审查包括州和地方政府的运作、商业活动、独立组成部分的累积数据、主要基金和累积的剩余基金等在内的财务报表, 以及这些报表的相关注释。这些报表和注释共同构成了审计报告中所列的州政府基本财务报表。同时, 审计人员还需审查相应财政年度州政府的预算执行情况对照表。

尽管各州和地方政府的审计对象基本相同, 但由于机构设置的差异,

审计的具体对象可能会有所区别。例如,某些州可能设有特殊的独立机构,这些机构的财务状况也会成为审计的一部分。这种差异性要求审计人员在执行审计工作时,必须考虑到各个州和地方政府的具体结构和运营模式。

(六) 审计程序

在审计美国州政府和地方政府的综合财务报告时,审计人员遵循GAAS和GAGAS,秉持独立、诚信、真实的原则,执行以下审计程序:第一,运用专业判断与怀疑,审计人员在整个审计过程中运用其专业判断,并保持一种质疑的态度;第二,风险识别与评估,审计人员识别和评估可能导致财务报表和附表出现重大错报的风险,包括由舞弊或错误导致的风险,并据此设计和实施相应的审计程序;第三,了解内部控制,审计人员了解与审计相关的内部控制系统,以便能够设计出适合特定情况的审计程序,尽管如此,审计人员不对内部控制的有效性发表意见;第四,会计政策和估计评价,审计人员评估所采用的会计政策的适当性,以及管理层在会计估计方面的合理性,同时对财务报表和附表的整体列报进行评价;第五,可持续性评估,审计人员对政府的可持续性进行评估,判断是否存在某些条件或事件,可能导致对其在可预见的未来持续运营能力产生实质性怀疑;第六,审计程序设计与执行,审计人员设计审计程序以应对识别的风险,这些程序包括对财务报表和附表中的金额和披露进行测试,并审查相关证据;第七,与治理者沟通,审计人员与负责治理的官员就审计的范围、时间表、关键审计发现以及审计过程中发现的可能影响内部控制的事项进行沟通;第八,得出结论,判断

是否存在总体上可能对州或地方政府在合理期限内持续运营能力产生重大疑虑的条件或事件,发表审计意见。这些审计程序确保了审计工作的全面性和深入性,同时也保证了审计结果的准确性和可靠性。通过这些程序,审计人员能够对州和地方政府的财务报告提供合理的保证。

(七) 审计方法

美国州级和地方级别的政府财务报告审计通常遵循现代风险导向审计原则,强调在审计过程中对风险进行评估,并据此设计具有针对性的审计程序。具体来说,在审计策划阶段,审计人员依据重要性标准来确定审计的焦点,并从多个角度对财务报表项目和科目的错报风险进行详尽分析。这些角度包括:确保资产的存在、交易的发生、记录的完整性、权利与义务的确认、以及会计估计的准确性和信息披露的充分性。在审计执行阶段,审计人员采用审计抽样方法,对财务报表进行细致检查,以确保不存在因欺诈或错误导致的重大错报,从而为审计提供充分的证据。在审计报告阶段,审计人员基于审计过程中收集的证据,对财务报表的整体合规性发表意见,包括评估财务报表是否全面遵守了适用的财务报告准则和法律法规,并提供公正的审计结论。通过这一流程,审计人员能够为政府财务报告的公允性和透明度提供保证,并为利益相关者提供高质量的审计结果。

(八) 内部控制检查

美国州和地方政府财务报告的审计工作与内部控制的审查是相互关联的,以确保审计流程的连续性和效率。审计人员在进行政府财务报告审计时,会依据美国审计署发布的《美国政府审计准则》来执行内部控制的

审查。内部控制检查工作的重点是对财务报告内部控制的五个关键要素进行详细审查,审查的目的是评估依赖的内部控制系统是否有效,并据此规划实质性审计程序的性质、时机和范围。审计人员特别关注那些可能导致资源浪费或滥用的内部控制缺陷。在审查完成后,审计人员会在审计报告中明确指出发现的重要缺陷和弱点,但不会对内部控制的整体有效性发表意见。如果未发现重要的弱点,审计人员会在报告中明确说明。对于审计报告中提到的重大缺陷和重要弱点,审计人员会以书面形式及时与相关方沟通,确保这些问题得到适当解决。

(九) 审计报告

美国审计署颁布的《美国政府审计准则》规范了政府财务报告审计的报告内容。自2013年起,各州政府财务报告审计报告有了明确的格式规范,各部分有明确的标题。目前,美国州和地方政府财务报告审计报告以独立审计人员报告的形式呈现,其主要内容包括:审计意见、形成意见的基础、管理者对财报的责任、审计人员对财报的责任、强调事项、其他事项、GAAS要求的其他说明(关于内部控制检查)。其中,强调事项段是自2012年新增的内容。2012年,作为审计准则明晰项目(Clarity Project)的一部分,美国注册会计师协会(AICPA)下属的审计准则委员会(ASB)确定了一份关于审计准则(SAS)的明晰声明,标题为《独立审计师报告中的强调事项段和其他事项段》,该声明随后被SAS-122《审计准则声明:澄清和修订》指定为AU-C第706节。该规定引入了“强调事项段落”和“其他事项段落”,并适用于2012年12月15日或之后结束的财务报表审计。每个州和地方法

府实际情况不同,其强调事项也各不相同,增加了审计报告的信息含量,提高了审计报告的有用性,但不影响发表的审计意见。

(十) 审计结果应用

美国联邦预算与管理局(OMB)发布的第A-50号公告《审计后续整改》强调了后续审计的重要性,即为了解决问题和采纳改进建议而采取的纠正措施。公告中指出,每个机构都应建立相应的机制,以确保审计发现的问题得到及时和适当的解决,并实施审计建议。审计机构应向被审计单位提出整改建议,而被审计单位则需以书面形式回应这些建议,明确表示是否接受。如果接受,应附上具体的整改计划和措施;如果不接受,应详细说明理由。此外,被审计单位的负责人应指定一名高级管理人员负责监督审计和整改工作,确保所有管理人员理解审计的价值并对整改措施做出响应。负责整改的人员必须确保整改措施得到有效执行,并及时向单位负责人报告进展情况。这些措施旨在确保审计工作的成果得到充分利用,以提高政府财务报告的质量和透明度。

三、完善我国政府财务报告审计制度的政策建议

(一) 科学安排审计主体

在我国政府管理体系的基础上,参考国家审计在同级政府预算执行和决算审计中的核心作用,建议由国家审计机构主导政府财务报告的审计工作,确保其高效和准确的实施。建议建立以国家审计为主导,社会审计机构适时参与的审计工作机制。国家审计机构应负责政府财务报告审计的总体规划,并推动国家审计与社会审计的协同发展。

考虑到政府财务报告审计是一项新的任务繁重的工作,而审计资源有限,建议国家审计机构探索通过购买服务的方式,充分利用注册会计师的专业能力,发挥社会审计机构的专业优势,以提高审计效率。为确保注册会计师参与的审计活动规范有序,需要明确规定注册会计师参与审计的组织管理、审计对象和内容的界定、审计质量控制、保密事项处理以及法律责任划分等。在选择注册会计师时应设立严格的标准,确保其具备必要的专业能力和职业道德。审计过程中,国家审计机构应提供必要的监督和指导,确保审计工作顺利进行。审计项目完成后,应对审计质量进行监督和评价,通过全程监控和管理,确保政府财务报告审计质量得到有效保障。

此外,应明确界定审计主体的职责和权限。为确保审计工作的专业性和公正性,建议参考国际经验,引入审计负责人或单位的签字制度。这一制度不仅增强了审计责任的明确性,而且通过负责人的签字,将审计质量与个人或单位的声誉紧密联系起来。这样的安排能够在制度层面提升审计主体的责任感,并通过声誉机制对审计主体的行为进行有效约束和激励,确保审计工作的严谨性、公正性和高质量。

(二) 统筹开展审计工作

建议将政府财务报告审计与其他类型的审计活动相结合,如预算执行审计、决算草案审计、经济责任审计、政策执行审计和专项资金审计等,以增强政府财务报告的审计力度,夯实财务核算基础,提升政府财务报告的编制质量。同时,我国预算审计的全面覆盖工作正在稳步推进,预算单位的财务数据采集工作也在有序进行。在此背景下,政府财务报告审计应充

分利用这些财务数据,运用数据分析技术来识别财务核算中的问题。通过将所有预算单位的财务数据作为一个整体,并利用大数据技术,结合审计抽样方法,合理确定审计范围,可以有效提升审计工作的效率。

此外,在预算执行审计的过程中,应统筹兼顾预算管理、决算报表和总预算会计报表的审计工作,进一步核实财政直接控制的资产和负债,从而提高预算会计报表的质量,并进一步提升政府财务报告的整体质量,降低政府财务报告审计的风险。通过这种综合审计方法,可以更全面地评估和改进政府的财务管理和报告流程。

(三) 适时安排审计介入

按照现行的政府财务报告编制程序,财政部门一般在每年5月开始编制上一财政年度的报告,直至8月底完成政府综合财务报告和各部门财务报告的编制工作,并在9月底之前完成政府综合财务报告的汇总。但按照这一流程,审计机构在审计过程中发现问题并提出建议后,由于相关年度的账目已经关闭,很难在相应年度内对账目进行调整。如果推迟到下一年度进行调整,则会违背权责发生制的会计原则。

为了提高审计监督的效能,需要根据实际情况调整政府财务报告审计的介入时机,以减少审计延迟。具体来说,审计机构可以在政府财务报告的编制、审核、备案到公开的整个流程中进行干预。例如,在财政部门开始编制综合财务报告之前,审计机构可以先对各部门的财务报告进行审计,确保这些报告经过审计后,再提交给财政部门进行综合财务报告的编制。然后,审计机构再对综合财务报告进行审计。

此外,建议审计过程中应特别关注那些影响政府财务报告编制效率的关键环节和事项,以促进财政部门改进编制流程,提前完成政府财务报告的编制工作。通过这种方式,可以确保审计工作与政府财务报告的编制工作更加紧密地结合起来,审计中发现的问题也能在相对合理的时间内得到纠正,提高审计的质量和效率。

(四) 加强内部控制检查

在分析财务报告质量的构成要素时,被审计单位的内部控制系统的建立和执行显得尤为关键。如果一个单位缺乏坚实的内部控制架构,其会计和管理体系的不健全及执行不严格,将导致该单位无法有效预防错误和欺诈行为,从而增加了财务报表出现重大错报的可能性,影响财务信息的真实性和可靠性。因此,在进行政府财务报告审计时,审计人员的第一要务是评估内部控制的有效性,识别潜在的重大错报风险,指出内部控制的缺陷,并提供公正的评价。这一过程的目的是促进被审计单位持续改进其管理流程,确保内部控制制度的有效实施。

针对我国政府财务报告审计的特定需求,必须明确与内部控制问题相关的术语定义,并制定评判内部控制问题严重性的标准。这将使审计人员能够基于这些标准作出准确判断,选择恰当的审计程序,为政府财务报告提供公正的审计意见,并提出实用建议,有助于被审计单位认识到自身的弱点和缺陷,明确改进路径和方法。

(五) 及时反映审计结果

美国通过立法确保了政府财务报告审计信息的公开性,审计报告的公开不仅提高了审计信息的可靠性,而且为国家审计机关提供了重要的数据

资源,使其能够更有效地进行分析和提出建议,从而在预防和解决财政问题方面发挥了重要作用。因此,建议建立一个全面的财务报告审计信息公开制度,通过立法要求政府公共部门公开其财务报告和审计报告,以接受公众监督。在无法形成统一审计意见的情况下,可以参照美国部分州和地方政府的做法,对审计对象进行分类,并分别发表审计意见,以提高审计报告的实用性。

为了规范审计结果的公示和备案流程,建议采取更加规范和透明的方法。政府综合财务报告的审计报告应由审计机构直接提交给本级人大常委会备案,并通过政府官网、审计机构官网以及财政部门官网公开审计报告的全文,以确保审计结果的透明度,接受公众监督。这样的措施不仅有助于提升政府部门决策的科学性和准确性,也有助于提高政府工作的透明度和公众信任度。

责任编辑 姜雪

主要参考文献

- [1] 厉国威,李连华,黄志雄.新时代中国特色政府会计的改革与创新——第九届“政府会计改革理论与实务研讨会”综述[J].会计研究,2018,(6):94-96.
- [2] 李建发.论改进我国政府会计与财务报告[J].会计研究,2001,(6):9-16+65.
- [3] 李建发,张津津,张国清,等.基于制度理论的政府会计准则

执行机制研究[J].会计研究,2017,(2):3-13+96.

[4] 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.

[5] 刘冠亚.我国政府财务报告审计制度研究[D].北京:中国财政科学研究院,2018.

[6] 孙继辉,徐敏.编制政府综合财务报告相关问题研究——以辽宁省试编政府综合财务报告为例[J].会计之友,2015,(19):30-32.

[7] 王祥君,周荣青.政府财务报表审计与政府会计改革:协同与路径设计——基于国家治理视角[J].审计研究,2014,(6):57-62.

[8] 张琦,孙旭鹏.政府财务报告审计主体研究[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2022,72(1):36-49.

[9] 张琦,孙旭鹏.政府财务报告审计重大错报风险研究——基于多国审计报告文本的分析[J].会计研究,2023,(6):136-149.

[10] 张天丽.受托责任观下我国政府财务报告审计研究[D].福建:厦门大学,2020.

[11] 郑石桥,甄馨.财政报表审计:一个理论框架[J].商业会计,2020,(1):9-13+55.

[12] Oulasvirta, L.O. Consolidated financial statement information and group reporting in the central government: a user-oriented approach[J]. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 2023, 35(6): 28-51.