

预算执行审计与政府财务报告审计协同研究

南京审计大学政府审计学院 李曼 龙佳楠

【摘要】随着政府会计改革的推进,我国已逐步实行预算会计与财务会计“双体系”的政府会计制度。相应地,国家审计需进行预算执行审计与政府财务报告审计。为提高审计效率和质量,二者协同成为必然。文章运用协同理论分析二者的协同效应,从四个审计阶段构建协同路径:计划阶段要合理分工,做好风险评估,确定适当的重要性水平;实施阶段需协调审计内容,加大数据分析力度,共享两种审计类型的成果;报告阶段应协同报告内容,改进报告格式,适当公开审计结果;后续阶段要督促被审计单位整改,提出制度优化建议,促进审计成果“一果多用”。

【关键词】政府会计; 预算执行审计; 政府财务报告审计; 审计协同

【中图分类号】F239 【文献标识码】A 【文章编号】1004-5937(2022)11-0063-07

一、引言

我国政府会计最初施行的是以收付实现制为基础的预算会计制度,但随着政府工作环境和职能的变化,政府会计不仅需要发挥反映职能,而且需有效发挥管理职能和治理职能^[1],原有的预算会计制度逐渐无法与政府会计环境适配。2015年以来,财政部陆续发布了《政府会计准则——基本准则》(2017)、《政府财务报告编制办法(试行)》(2015、2019)、《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》(2015、2018、2019)、《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》(2015、2018、2019)等一系列政策文件,并在全国范围内由试点城市牵头逐步推广政府财务报告编制工作,标志着政府预算会计与财务会计的“双体系”逐步落地。政府会计双体系制度具备“双基础、双功能、双报告”的特点,能够解决单一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,有利于实现建立“健全与社会主义市场经济相适应的会计体系”的目标。

国家审计作为党和国家监督体系中的经济监督力量,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^[2]。政府会计制度改革后,审计机关要对政府财务报告进行审计,揭示存在的问题并督促整改,助力政府会计改革^[3]。与其他国家相比,我国对政府财务报告制度的探索较晚,目前尚未全面开展政府财务报告审计工作,因此国内理论研究主要聚焦于国际经验借鉴和我国政府财务报告审计机制的探索。诸多学者曾就美国、澳大利

亚、加拿大、南非、巴西等国家政府财务报告审计实践情况进行研究,从审计目标、主体、客体、内容、方法、报告等要素进行了深入分析和比较,进而对我国政府财务报告审计机制的构建提出建议。我国需要尽快建立适合国情的政府财务报告审计准则体系,以政府审计机关为主导,吸纳社会审计力量参与^[4],并要求注册会计师转变审计理念、丰富知识储备、改进审计方法^[5];在审计财务信息的同时要关注绩效信息和内部控制等非财务信息^[6],防范财务信息审计风险和财务报告内部控制审计风险^[7],创新审计技术方法,重视大数据技术和报表分析技术的运用^[8],对政府资产、负债、收入、费用和财政风险展开数据式审计^[9],通过管理建议书向审计客体和相关部门提出改进建议,促进审计结果运用^[10];建立完善的政府财务报告审计信息公开制度,从立法角度保障公众的监督权^[11];在审计组织机构、人力资源、报告模式等方面与政府会计改革相协同^[12],处理好预算会计与财务会计的衔接问题,实现提升国家治理水平的审计目标^[13]。

预算执行审计是我国财政审计中极具系统性和综合性的一种审计类型,但存在审计全覆盖频率和范围不足、审计组织管理模式和技术方法创新不够等问题,而预算管理制度改革也对预算执行绩效审计提出了更高要求^[14]。审计实践中,预算执行审计还需继续与决算草案审计、经济责任审计等项目整合实施,以实现审计资源的优化配置和审计成果的综合利用^[15]。

政府财务报告审计与预算执行审计存在诸多异同点,

【作者简介】李曼(1978—),女,山东淄博人,博士,南京审计大学政府审计学院副教授、硕士生导师,研究方向:政府审计、内部审计;龙佳楠(1998—),女,山西长治人,南京审计大学政府审计学院硕士研究生,研究方向:政府审计

可以建立协调机制,缓解审计机关工作压力,提高审计效率,而已有研究还未涉及该领域。因此,研究二者如何有效协同是一个具有重要现实意义的课题。本文将运用协同理论,通过分析政府会计“双体系”制度对审计目标的影响,从四个审计阶段构建预算执行审计与政府财务报告审计的协同路径,提高审计效率和质量。

二、预算执行审计与政府财务报告审计的协同效应

20世纪70年代,德国物理学家哈肯提出协同理论,随后该理论因其普适性而被广泛应用于多学科研究。协同理论认为,在由多个子系统组成的大系统中,各子系统会在内外部因素的作用下与其他子系统产生联系,如果能利用好各子系统之间的关联,使其在运行过程中相互协调配合,在满足各自信息和利益需求的同时服务于共同的目标,就能产生 $1+1>2$ 的增值效应,最终促使整个大系统有序高效地持续运行。国家审计是一个大系统,包括预算执行审计、政府财务报告审计、政策跟踪审计等多个审计类型子系统。各审计类型应有机合作,产生协同效应,有效发挥审计监督对完善国家治理体系的作用,实现大系统的目标。

政府会计“双体系”制度要求各级政府及其部门运用收付实现制和权责发生制分别对经济业务进行核算,审计机关也就需要实施预算执行审计和政府财务报告审计分别对预算会计和财务会计进行监督,如果这两种审计类型能利用二者的关联性实现协同,就能更好地发挥经济监督作用,推动我国尽快形成完善的政府会计标准体系,实现国家审计的目标。

(一)互相融合、合作

预算执行审计要对各级预算单位的预算收支任务完成情况和其他财政收支的真实性、合法性及效益性进行审计监督,促进我国财政资金、国有资产安全高效利用,推动行政部门提升运行效率。政府财务报告审计要发现政府财务报告中的重大错报,揭示各级政府部门财务状况和运行方面的风险隐患,提高政府财务报告的可信度,为国家经济决策提供可靠信息和重要依据。要想使预算执行审计与政府财务报告审计发挥协同效应,就要从二者的关联性入手分析协同基础,据此探索协同路径。

一是二者的审计客体一致,为协同创造了可能。政府财务报告审计的客体是各级政府及其部门,它们也是我国的各级预算单位,承担预算收支任务,需要接受预算执行审计。由于审计客体一致,两种审计类型如果同步实施,在

资料索取、人员访谈等方面都有协调空间,可有效降低审计工作对政府部门日常工作的影响。

二是二者的审计内容对应的经济业务范围一致,为协同奠定了基础。2018年新修订的预算法规定政府的全部收入和支出都要纳入预算,即实行全口径预算管理。因此,两种审计的审计范围趋于一致,区别仅在于经济业务的会计核算基础不同。两种审计类型如果同步实施,部分事项可以由同一批审计人员从预算会计和财务会计两个角度进行审查,最大程度地节约审计资源,提高审计效率。

此外,在审计工作中两种审计类型发现的问题可以互相印证,这将进一步增强二者协同的意义。预算执行审计发现的违规行为会产生一定的财务后果,影响财务信息的真实性、准确性,进而影响财务报告的可靠性,因此政府财务报告审计也应关注这类违规行为及其产生的后果^[16]。同样,政府财务报告审计发现的问题如果涉及预算资金的收付,预算执行审计也应予以关注,审查资金收付的合规性、预算会计记录的适当性等。

两种审计发现的问题主要分为以下三类:

1.费用性预算支出问题

政府部门的一部分预算支出会费用化为行政成本费用,影响政府财务报告中收入费用表相关项目^[13]。例如,一些部门可能因无法完成预算支出任务而将下年度的业务活动费用、管理费用等提前至本年确认,或因预算支出范围扩大、支出超额而将本年费用推迟至下年确认。审计人员可以将财务报告中的费用类项目金额与预算支出数进行比较,发现提前或推迟确认费用的问题。

2.资本性预算支出问题

政府部门的预算支出还可能资本化为实物资产、无形资产等,影响政府财务报告中资产负债表相关项目。例如,一些部门可能会在年底突击花钱、发生大规模的固定资产采购业务、违规提前支付合同款或将跨年的合同款全部计入本年。审计人员可以根据合同履行进度及取得相关资产控制权的时间来同时审查预算会计和财务会计处理是否正确。

3.预算收入问题

政府部门的预算收入会对资产负债表的存量信息和收入费用表的流量信息产生直接影响,预算收入不准确或违规取得收入会影响财务报告的可靠性^[16]。例如,一些单位可能未将投资收益、利息收入纳入年初预算,影响预算的完整性和准确性,也会导致应收利息、长期股权投资、投资收益、利息收入等项目存在错报风险;另一些单位可能

未经批准而出租国有资产取得租金收入并用于弥补日常经费,或相关收入未按规定上缴财政,同样会影响预算的准确性和财务信息的真实性。

由此可见,预算执行审计和政府财务报告审计如果同步实施,审计人员就可以在发现预算问题时考虑其对财务报告的影响,而在发现财务信息错报时审查预算执行过程的合规性。两种审计类型通过审计发现的问题实现更好的融合,互通有无,互为补充,对各级政府部门的经济业务、运行情况实现全方位的审计监督。

(二)协同促进国家审计目标的实现

1.推动政府部门降低财政风险,提高运行效率

预算执行审计需要审查政府部门的预算编制和预算收支情况。预算收支反映财政资金的来源和用途,体现国家政策和政府活动范围,是进行宏观调控的重要手段。政府财务报告审计需要关注政府的财务状况和运行情况,审查政府资产、负债、收入、费用的规模和结构,通过多种指标分析政府的财务风险、运行质量及效率。两种审计协同可以对政府部门的工作结果进行全面、客观的评价,推动各部门严格执行预算,保证运行质量和效率,控制财政风险,确保财政中长期可持续发展。

2.规范政府部门预算管理和财务管理,提升管理水平

为了提高治理能力,我国通过预算执行审计评价预算收支的合规性和效益性,发现预算管理的障碍和缺陷,不断完善预算管理制度。为弥补政府预算会计制度无法反映真实财务状况、不利于政府财务管理的问题,我国逐步推进政府会计制度改革,要求各预算单位编制以权责发生制为基础的政府财务报告并接受审计,确保财务报告所含信息的真实性、准确性。预算执行审计和政府财务报告审计的协同可以更好地发挥二者的优势,同时指出预算管理和财务管理存在的问题,实现对政府较为全面的经济监督,促进政府提升管理水平。

3.推动国家政策落实,保障资金效益和资产增值

预算执行审计还关注新增财政直达资金、减税降费、脱贫攻坚和乡村振兴等国家重大政策措施落实情况,基本医疗保险和养老保险基金、保障性安居工程、生态环保资金等重点专项资金和重大投资项目情况,以及企业、金融、行政事业和自然资源等国有资产管理使用情况,这与各级政府部门及其下属单位密切相关,最终会影响到政府财务报告的编报披露。政府财务报告审计可以利用预算执行审计在上述方面的审计成果,进一步核实相应部门财务报告有关科目的披露情况。两种审计的协同有助于扩大审计结

果运用范围,加深运用程度,减少重复审计,实现对政策落实、资金效益和资产保值增值情况的双重监督。

三、预算执行审计与政府财务报告审计协同的路径

预算执行审计与政府财务报告审计协同的路径如图1所示。

目前,各级审计机关在逐步探索实施政府财务报告审计。本文研究预算执行审计与政府财务报告审计在审计计划阶段、审计实施阶段、审计报告阶段和后续审计阶段四个审计阶段的协同路径,将有助于实现协同效应的最大化,达到审计目标,推动政府会计改革。审计计划阶段,两种审计类型需要协调好国家审计和社会审计两大主体的工作内容,通过风险评估全面了解被审计单位,确定合适的重要性水平。审计实施阶段,要以审计目标为基础实现审计内容的协同,充分运用数据分析程序提高审计效率,通过共享审计成果提高审计质量。审计报告阶段,审计人员可以利用两种审计在内容上的对应关系改进审计报告格式,提高报告信息质量,适度公开审计结果满足社会公众信息需求。后续审计阶段,审计机关需要监督被审计单位完成整改,在领导干部的评价、任免和经济责任审计中有效运用审计结果,实现“一果多用”。

(一)审计计划阶段

1.审计主体的协同

要让预算执行审计与政府财务报告审计协同,首先需要明确审计主体。从法律法规的要求来看,我国《审计法》明确规定政府审计机关是预算执行审计的主体,审计署办公厅2020年9月印发的《政府财务报告审计办法(试行)》要求审计机关对政府财务报告进行审计,可根据需要聘请具有相关专业知识的人员参与。从审计实践来看,由于审计资源紧张,预算执行审计目前仅对一级预算单位实现了审计全覆盖,对下级预算单位只能抽查。政府财务报告审计正式开展后,两种审计类型的协同需考虑其他审计主体的加入。政府财务报告的基本构成与企业财务报表类似,审计方法也可以借鉴注册会计师审计,因此审计机关可以考虑购买社会审计服务,让掌握一定政府会计知识的注册会计师参与到审计工作中来。

其次,两种审计主体的分工需以审计内容为基础,充分发挥各自优势。预算执行审计主要关注政府部门的预算编制、预算收支、预算管理情况,重点专项资金和重大投资项目情况,重大政策措施落实情况和国有资产管理使用情况。政府财务报告审计主要关注政府部门财务状况和运行

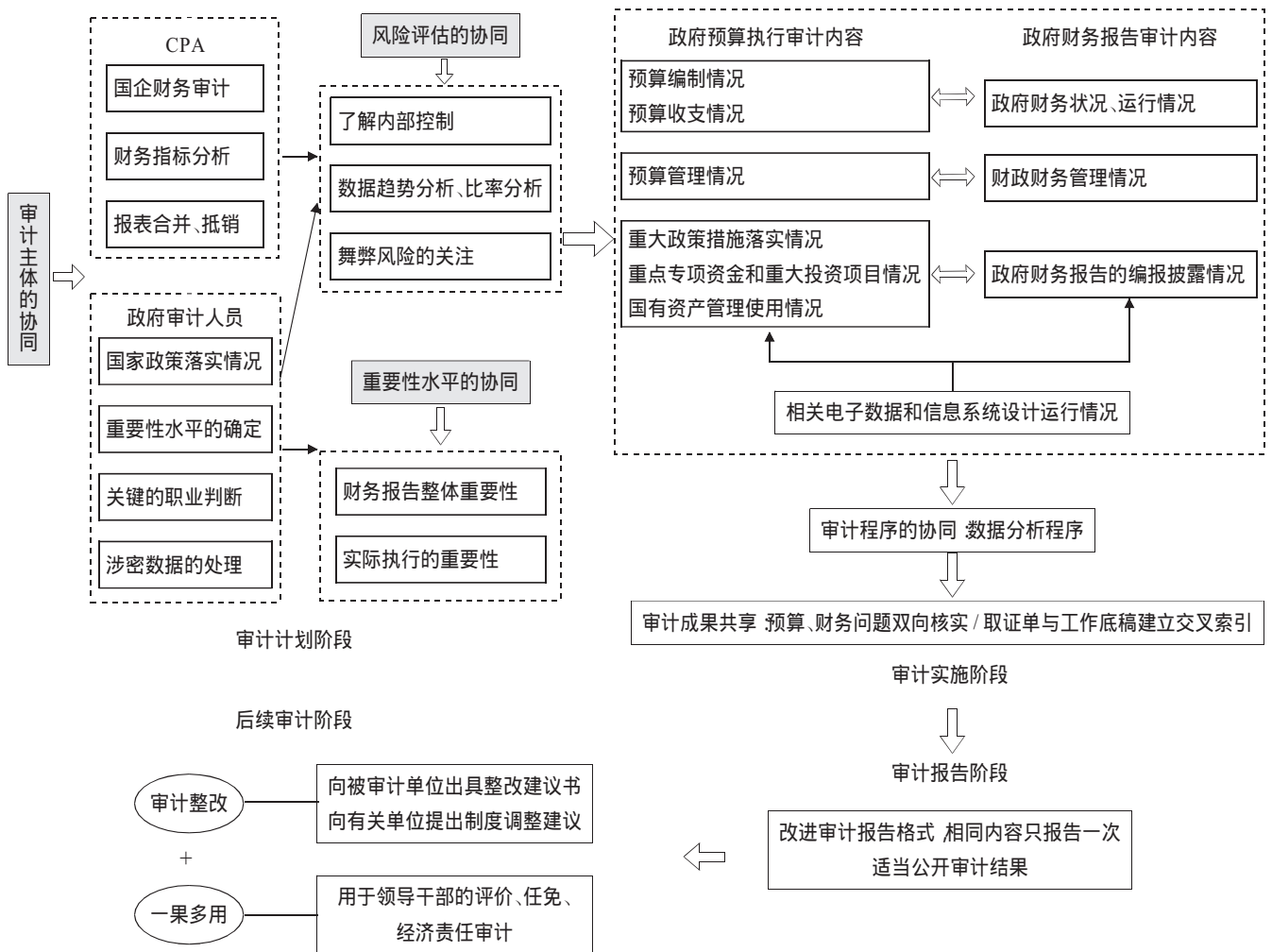


图1 预算执行审计与政府财务报告审计协同的路径

情况、财务报告编报披露情况、财政财务管理情况和相关电子数据及信息系统设计运行情况。其中,国有资产管理使用情况涉及国企财务审计,审计财务状况时需分析多项财务指标及其变化趋势,财务报告的编报披露涉及多部门报表的合并和业务抵销,这些都是注册会计师擅长的领域,他们可以在政府审计人员的监督下完成相关工作任务。

其他审计内容则不适合由注册会计师参与。例如,对预算编制和预算收支情况的审计需要运用大量政府会计知识,注册会计师对此可能并不熟悉;对国家重大政策措施落实情况、重点专项资金和投资项目情况的审计要求审计人员对国家政策制度有深刻理解,更适合由具有较强政治意识的政府审计人员来完成;政府部门信息系统中包含大量涉密数据,财务管理情况又关乎财政风险,出于保密要求,对以上内容的审计不适合注册会计师参与,政府财务报告审计还涉及重要性水平的确定、对会计政策和会计估计的判断等关键事项,需要政府审计人员独立做出决策。

2. 风险评估的协同

风险评估是审计计划阶段的一项重要工作,是审计人员了解被审计单位及其环境的过程。预算执行审计要关注政府部门预算编制不准确、预算收支不真实、专项资金使用不合规、政策实施效果和预算绩效不达标等风险。政府财务报告审计要关注政府部门的财务信息风险、财政风险^[17]和与财务报告相关的内部控制风险^[18]。两种审计类型风险评估过程的融合有助于审计人员全面了解被审计单位总体情况,有重点地安排审计内容,科学分配时间和人员。

风险评估阶段,审计人员首先需要询问被审计单位相关人员预算会计和财务会计的处理流程,了解内部控制,对业务和财务数据进行趋势分析和比率分析,关注舞弊风险,确定审计实施方案。了解内部控制时,审计人员要关注预算和财务两方面的控制。预算方面的控制有缺陷,可能导致预算执行过程不合规,进而影响财务信息的可靠性;财务方面的控制有缺陷,可能导致有关部门依据错误的财务信息做出不恰当的经济决策,增加财政风险,影响预算

安排。因此,任何一方面的控制有缺陷,审计人员都要对预算和财务两方面的风险进行评估。若内部控制预期有效,即可通过控制测试来检验其运行的有效性,并决定在后续审计过程中是否信赖该控制并减少相应的实质性程序。

其次,对业务和财务数据进行趋势分析和比率分析,有助于审计人员发现异常变化,有效识别风险。业务数据和财务数据之间具有逻辑关系,通过业务发生时间和金额可以判断财务会计记录时间是否正确、是否存在年底突击完成预算任务或预算收支超范围超计划等问题。审计人员还要特别关注舞弊风险,分析被审计单位是否因政绩压力存在舞弊动机、是否因内部控制缺陷存在舞弊机会。

最后,要召开审计组内部会议,审计人员汇报各自了解的情况和初步发现的疑点,梳理预算和财务两方面的风险,讨论每类风险发生的可能性并进行排序,确定下一步要对哪些风险重点关注和核实。

3.重要性水平的协同

在企业财务报表审计中,注册会计师通常借助“重要性水平”来衡量报表项目对财务报表整体而言是否重要、是否需要对其实施较多的审计程序。重要性水平由基准乘百分比得到。注册会计师通常会根据被审计单位实际情况和财务报表使用者关注的项目选择营业收入、经常性业务的税前利润、总资产等要素之一作为基准,再确定百分比(通常为1%~5%),计算出财务报表整体重要性。预算执行审计和政府财务报告审计也可借鉴“重要性水平”这一概念,确定财务报告整体层面的重要性。在全口径预算管理要求下,预算执行审计与政府财务报告审计的范围一致,可以使用相同的“重要性水平”来判断被审计事项的重要性,将审计风险控制适当的低水平。

确定基准和百分比时,由于不存在预算外收支,可以将总预算作为基准,再选择一个合适的百分比与基准相乘得到重要性水平。与企业财务报表审计不同的是,预算执行审计和政府财务报告审计在确定重要性水平时需要考虑的因素更多。政府部门接受各级人民代表大会的委托来管理国家事务,利益相关者是社会公众,经审计的预算执行情况和财务报告所含信息是国家进行经济决策的重要依据,所以审计人员应更为谨慎,选择较低的百分比,降低审计风险^[19]。

由于各部门的职责有较大差异,在国民经济体系中发挥的作用和重要程度也不同,很难根据唯一的百分比确定重要性水平。为保证客观性,审计人员可以将各部门的职责按照重要程度分为“非常重要”“比较重要”和“一般重要”三类。在审计政府综合财务报告时,对一级预算单位按

照上述类型进行分类,每类计算出相应的预算规模,选择合适的百分比,重要程度越高则百分比越小,最终确定三个重要性水平(如表1所示)。在政府部门财务报告审计中,也分别按照同样的百分比确定下级预算单位的重要性水平,并保证相同重要程度的不同层级预算单位之间百分比的统一性。对于具体的报表项目,审计人员还需确定实际执行的重要性,保证所有错报汇总起来不超过整体重要性。存在低估风险和舞弊风险的项目可能金额不重大但性质严重,审计人员需格外关注,不能仅用实际执行的重要性来衡量。

表1 财务报告整体重要性的确定方法

重要程度	基准	百分比(a% < b% < c%)
非常重要	$A_1+A_2+A_3+\dots+A_n$	a%
比较重要	$B_1+B_2+B_3+\dots+B_n$	b%
一般重要	$C_1+C_2+C_3+\dots+C_n$	c%

(二)审计实施阶段

1.审计内容的协同

预算执行审计和政府财务报告审计的部分审计内容具有共同的审计目标,更有利于发挥协同效应。以审计目标为基础,可以将审计内容分为以下四类。

第一类是对政府部门预算编制情况、预算收支情况、财务状况和运行情况的审计,目标是促进政府部门更好地完成预算工作任务,提高运行效率,降低财政风险。对预算单位来说,预算执行是过程,财务报告是财务信息的载体,预算会计与财务会计是相同经济业务的两种核算方式,这决定了两者可能具有相同风险来源。审计人员如果发现预算编制和预算收支方面的问题,可以此为线索审查财务会计信息是否正确、财政风险是否处于可控范围,如果发现财务信息有错报,同样需要审查对应的预算执行过程是否合规。同时,需要注意相关的内部控制是否有缺陷,并与风险评估阶段对内部控制的了解情况相比较,判断是否需要调整审计计划。

第二类是对政府部门预算管理情况和财政财务管理情况的审计,目标是规范管理过程,提升管理水平。审计人员重点关注预算管理和财政财务管理工作中的违规行为,通过发现的问题寻找控制缺陷。若控制缺陷源于被审计单位内部管理问题,审计机关要提出完善建议并督促整改;若控制缺陷源于制度漏洞,审计机关要按程序向有关部门反映,推动制度完善。政府部门的预算管理和财务管理情况直接关系到财政经济风险,审计人员需根据审计结果提

出管理建议,促进各部门提高管理水平,控制财政风险。此外,由于第一类和第二类审计内容是相辅相成的,可以安排一组审计人员完成相应工作,保证审计深度和效率。

第三类是对重大政策措施落实情况、重点专项资金和重大投资项目情况及国有资产管理使用情况的审计,目标是推动国家政策落实,保障资金效益和资产增值。这一类审计内容包含的具体项目繁多,需要审计机关结合当年的政策跟踪审计、经济责任审计等多个项目统筹安排,在有关项目中完成对被审计单位预算执行情况和财务会计核算的审查。在专门的预算执行审计和政府财务报告审计中,审计人员可以利用其他项目的审计成果,进一步审查财务报告的编报披露情况。

第四类是对政府及其部门相关电子数据和信息系统设计运行情况的审计,为前三类审计内容提供信息支持。信息系统涉及被审计单位业务信息和财务信息的生成、记录、处理和报告等环节,是审计人员在风险评估阶段必须了解的内容。不同职责的工作人员在信息系统中拥有不同权限,在一定程度上形成了权力的制约,也便于审计人员寻找内部控制的风险来源。

2. 审计程序的协同

审计程序主要包括询问、观察、检查、分析、函证、重新计算、重新执行等基本程序以及由这些基本程序组成的控制测试和实质性程序等进一步审计程序。在现场审计时,审计人员可以综合考虑预算执行审计与政府财务报告审计的需求,共同向被审计单位索要资料、邀请相关人员进行访谈等,实现资料共享、信息互通,避免不必要的重复,提高工作效率。

将预算执行审计和政府财务报告审计与政策跟踪审计、经济责任审计等项目统筹安排,在一定程度上扩大了对各级预算单位的审计范围,但仍无法实现全覆盖。为降低审计风险,两种审计类型可以通过数据分析程序实现协同,借助大数据技术扩大对预算单位的审计覆盖面^[20]。对未被抽查到的预算单位,可利用数据分析发现的疑点进行有针对性的核查。因此,审计人员需要将将被审计单位的财务数据、财政国库支付数据、政府采购数据、招投标数据等全部提取出来,结合工商、税务、银行、社保、民政等部门提供的数据进行综合分析,深入挖掘业务数据与财务数据之间的关系,进行跨年度的纵向分析和跨部门的横向分析,为两种审计提供充分的数据支撑。例如,为审查被审计单位是否存在年底突击花钱以完成预算支出任务的情况,可以提取招标业务、采购业务等的时间、合同金额及相关条款,与国库支付时间、财务入账时间等进行比较,判断整个

业务流程的合规性以及时间先后的合理性;为审查被审计单位是否严格遵守中央八项规定和过紧日子要求,可以跨年度、跨部门分析“三公”经费的变化趋势。

3. 审计成果的共享

审计成果主要指审计人员获取的审计证据和撰写的工作底稿。在审计实施阶段临近结束时,审计人员通过共享审计成果,可以进一步完善取证材料。对部分被审计单位存在的问题,审计人员需要考虑其是否具有普遍性,必要时对其他单位的相关情况进行核实取证。如果下级单位的某些问题涉及上级的责任,需要检查是否已经从上级单位获取了充分、适当的审计证据,要保证证据链条的完整性。此外,审计人员需要对所有发现的问题进行双向核实,确保同一事项的预算问题和财务问题均已得到充分取证,并为最终形成的审计取证单和工作底稿建立交叉索引,实现两方面问题的相互印证和支持,提高审计质量。

(三) 审计报告阶段

预算执行审计和政府财务报告审计的审计报告都需要报送本级人民代表大会常务委员会,并按规定在一定程度上向社会公开。两种审计在内容上有部分重复,审计发现的部分问题具有一定的对应关系,出具审计报告时可以考虑如何更好地协同,避免相同内容重复报告。两种审计类型都关注政府预算编制、预算收支、预算绩效情况及对应的管理问题,审计人员需要考虑这部分问题如何在两份审计报告中反映。预算执行审计关注预算收入的质量、可持续性和抗风险性^[21],政府财务报告审计则关注政府收入的规模、结构、来源和重点收入项目的比重及变化趋势,二者都需要结合宏观经济运行情况、税收情况和非税收入情况等对政府收入进行分析和评价。预算执行审计还关注各领域预算支出的结构,相应地,政府财务报告审计关注政府资产和费用的规模及构成。最终,两种审计类型都需要评估财政经济风险及可控程度,促进财政的中长期可持续性。

为更好地体现两种审计类型之间的关系,审计发现的问题可分为三类,分别是只涉及预算执行的问题,只涉及财务报告的问题,二者都涉及的问题。出具审计报告时,审计机关可以考虑改进报告格式,将问题分为两类,一类是单独本项目的问题,另一类是共同问题中预算执行方面或财务报告方面的问题。后者可以通过问题序号在两份审计报告中建立对应关系。审计机关可在两份审计报告中发表整合审计结论,全面评价政府受托责任履行情况,并将两份报告同时报送至上级审计机关和本级人大常委会,便于预期使用者掌握侧重点和联系点。

审计结果公开方面,考虑到部分审计内容和问题有严格的保密要求,各级审计机关应选择适合公开的信息通过网站、媒体等渠道向社会公布,满足社会公众对政府预算执行情况、财务管理情况的信息需求,促进公众发挥监督作用。

(四)后续审计阶段

在后续审计阶段,审计机关的首要职责是督促被审计单位在规定期限内完成整改,对整改情况进行审查。为提升整改效果,审计组可以综合预算执行审计与政府财务报告审计的问题及结论,向被审计单位出具整改建议书,形式与企业财务报表审计的管理建议书类似,以此加强审计问题与建议的整体性。此外,审计机关还需要将发现的制度问题向有关单位报告,提出制度调整建议,促进政府会计改革,更好地发挥治理功能。

除审计整改之外,预算执行审计和政府财务报告审计的成果还可以实现“一果多用”。对政府部门的领导干部进行评价或任免时,需要考虑其工作职责履行情况和为当地经济社会发展做出的贡献,而两种审计所关注的预算执行和财政财务管理情况正是领导干部履职情况的客观反映。经济责任审计需要评价领导干部在工作中是否推动了国家重大政策的落实,公共资金和重大投资项目是否发挥了应有效益等,这些审计内容都可以利用预算执行审计和政府财务报告审计成果,以有效节约审计资源。

四、结语

政府会计“双体系”制度改革的顺利推进离不开国家审计对政府受托责任履行情况的监督、评价与建议。探索预算执行审计与政府财务报告审计的协同路径,必将有助于实现国家审计对政府预算管理和财务管理工作的全面监督,为“双体系”制度的建立健全提供客观依据。在审计的计划、实施、报告阶段,两种审计类型要利用共性之处实现协同,发挥增值效应。在后续审计阶段,审计机关要拓宽审计结果运用渠道,使两种审计类型在服务国家治理方面发挥出最大效用。以此为基础,我国政府会计与政府审计将相互促进,为推动国家治理体系和治理能力现代化做出应有贡献。●

【参考文献】

[1] 刘扬,魏利平,高君.政府会计改革研究问题与展望:基于会计职能视角[J].会计之友,2021(14):82-87.
[2] 胡泽君.中国国家审计学[M].北京:中国时代经济出版社,2019.

[3] 肖红英.政府会计改革研究述评与未来展望[J].会计之友,2021(3):29-34.
[4] 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.
[5] 陆晓晖.我国注册会计师参与政府财务报告审计的机遇和挑战[J].财务与会计,2016(10):65-66.
[6] 李建发,杨明,张国清.南非政府财务报告审计制度:经验与启示[J].审计研究,2020(4):41-50.
[7] 周敏李,郑石桥.论政府部门财务报告审计风险[J].会计之友,2021(9):141-148.
[8] 贾云洁,任炜.中国特色政府财务报告审计制度构建研究:基于中美两国制度环境比较视角[J].财会通讯,2021(5):150-153.
[9] 宗荃.政府财务报告审计的国际经验借鉴[J].财会通讯,2019(34):109-112.
[10] 郑石桥,高斐.论政府部门财务报告审计结果及其应用[J].会计之友,2021(11):157-161.
[11] 尹启华.政府综合财务报告审计框架的构建研究[J].南京审计大学学报,2017,14(1):95-101.
[12] 房巧玲,田世宁.美国、澳大利亚政府综合财务报告审计实践的发展与比较[J].会计之友,2018(10):6-12.
[13] 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.
[14] 郑朝阳,朱飞.关于进一步深化中央部门预算执行审计的思考:基于党的十八大以来5年审计结果公告分析[J].审计研究,2019(1):10-15.
[15] 郭旭.深化预算执行审计研讨会综述[J].审计研究,2019(2):39-42.
[16] 郑石桥,邹艳红.论政府综合财务报告审计本质[J].会计之友,2021(12):148-152.
[17] 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博士学位论文,2018.
[18] 郑石桥,郭佳程,杨洁澜.论政府综合财务报告审计内容[J].会计之友,2021(15):145-150.
[19] 汪珍.政府财务报表审计报告研究[D].南京:南京审计大学硕士学位论文,2019.
[20] 杜吉羽.财政预算执行审计探究[D].南昌:江西财经大学硕士学位论文,2020.
[21] 审计署成都特派办理论研究会课题组,吴兆军,林笑冬,等.深化预算执行绩效审计研究[J].审计研究,2019(3):27-34.