

中国特色政府财务报告审计制度构建

——法国实践经验及启示

贾云洁(副教授), 王会金(博士生导师), 刘园园

【摘要】我国政府财务报告审计伴随着权责发生制政府会计改革的兴起而产生,并日益得到重视。法国作为较早开展政府财务报告审计的OECD国家之一,已形成一套成熟的政府财务报告审计制度体系。对于一项全新的审计业务制度建设而言,借鉴域外经验是一种行之有效的途径,易于采用比较研究范式。因而,需要充分认知我国政府财务报告审计制度建设的现状,系统梳理并总结法国政府财务报告审计经验做法和制度体系特征,剖析中法制度环境差异,根植于我国制度环境选择性借鉴法国经验做法,从明确审计主体、制定审计准则、强化质量控制、明确审计目标、审计结果公开与运用、人才队伍建设、加快审计试点工作等方面提出具有中国特色的政府财务报告审计制度构建思路。

【关键词】政府财务报告审计; 制度构建; 中国特色; 法国制度特征; 制度环境差异

【中图分类号】F239 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2021)23-0090-8

一、引言

加快建立政府财务报告制度是完善我国政府会计体系的重要举措,对提高政府财务信息质量、满足利益相关者的需求具有重要意义,同时可以进一步完善现代财政制度,推进国家治理体系和治理能力现代化。2014年通过的《预算法》提出了建立政府综合财务报告制度要求,之后国务院于同年转批了财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(简称《改革方案》),依据规划,政府综合财务报告制度建设的最后一项任务就是建立具有中国特色的政府财务报告审计制度。2020年,按照方案改革的节点要求,审计署办公厅印发了《政府财务报告审计办法(试行)》(简称《试行办法》),标志着我国政府财务报告审计制度建设迈出了第一步,这也意味着,十四五时期,中国特色政府财务报告审计制度体系建设将进入密集理论研究探讨、实践试点推广和制度建立健全的新阶段。

经合组织(OECD)国家的政府财务报告审计制

度建设兴起于新公共管理运动时期的权责发生制政府会计改革,到目前为止,美国、加拿大、法国、英国、澳大利亚、新西兰等OECD国家已建立了一套较为成熟的政府财务报告及审计制度体系。对初建政府财务报告审计制度体系、缺乏相关制度规范和实践经验基础的国家而言,具有较强的参考借鉴价值。本文以法国为研究样本,系统分析法国财务报告审计制度体系和体制环境,学习借鉴其可移植的经验做法,以服务于我国政府财务报告审计制度建设。

二、文献综述

(一)政府财务报告审计的价值效用研究

政府财务报告审计作为政府财务报告制度的重要组成部分,能在实现问责政府、透明政府等方面发挥重要作用,可视为推进国家治理现代化的重要工具^[1]。Edmonds等^[2]发现,政府财务报告审计的结果是影响美国市政债券投资者定价的一个重要因素,政府财务报告审计具有一定的信息参考价

【基金项目】教育部后期资助项目“审计基本理论研究”(项目编号:19JHQ066);南京审计大学国家审计研究院重点项目“政府财务报告审计基本理论研究”(项目编号:20XSJA01)

【作者单位】南京审计大学政府审计学院,南京 211815

□·90·财会月刊 2021. 23

值。此外，政府财务报告审计还可以改善美国公共部门财务报告的信息质量，并降低虚报数字的风险。Sibanda和Ndlela^[3]通过问卷调查发现，非标准的地方政府财务报告会对南非政府的运营造成负面影响。Mpehle和Qwabe^[4]指出，开展对政府财务报告的审计，是对政府绩效关注程度的进一步加深，促使政府更加注重运营绩效。

（二）政府财务报告审计制度比较研究

目前，有较多的政府财务报告审计文献聚焦于比较借鉴研究。如系统介绍OECD国家财务报告审计制度的发展历程，关于授权模式、资源整合、质量控制做法、准则制度体系建设的经验做法^[5]以及单个国别经验的系统研究借鉴。早在2010年，刘宇和陈平泽^[6]就以加拿大为研究对象，分析了加拿大政府财务报告审计制度的构成及特点。戚艳霞^[7]阐述了美国政府财务报告审计的特点、成效以及对我国的启示。李宗彦和郝书辰^[8]比较了英、澳两国政府财务报告审计功能定位、问责模式以及制度要素建设情况，并对我国制度建设给出了具体的政策建议。贾云洁和任炜^[9]在中美体制环境差异分析的基础上，根植于我国制度环境，提出了建立具有中国特色的政府财务报告审计制度框架体系的相关对策。

（三）我国政府财务报告审计制度建设研究

审计制度建设的关键是回答和处理谁来审计、审什么、如何审、审计结果如何运用等系列问题。财政部会计司联合研究组等^[10]提出要实施公共部门注册会计师审计制度。周曙光和陈志斌^[11]从委托、执行、结果运用、保障机制等方面构建了政府财务报告审计制度。贾云洁和王会金^[12]提出政府财务报告审计应结合预算执行审计和决算草案审计的特质，实现财政审计内部的协同发展。郑石桥等^[13-16]从审计主体、客体、目标、内容、取证模式等多个角度提出了多个理论框架。种金睿^[17,18]从审计目标、主体等关键要素方面进行了研究与设计。王美玲和姜竹^[19]基于利益相关者多方博弈的视角，寻找到优化政府财务报告审计体系的对策。

近年来，探讨政府财务报告审计制度建设的文献日渐增多，但关于谁来审、审什么、如何审等问题，并未形成一致认可的观点。《试行办法》虽已印发，但并未形成可操作性的制度框架体系，同时也引起了理论和实践部门对之的争议探讨。因而，对于如何建设具有中国特色的政府财务报告审计制

度，还需要回归原点，做最基础的工作，即在系统探讨各国政府财务报告审计制度建设历程经验的基础上，为我国制度建设提供更为丰富的讨论参照依据。现有的比较研究中，关于法国政府财务报告审计制度的介绍相对较少、缺乏系统性，且法国的体制与我国有一些相似性，因而本文选择以法国为样本进行系统研究，以期为我国制度建设提供更多的参考比对基础资料。

三、我国政府财务报告审计制度建设现状

推进实施以权责发生制为基础的政府财务报告制度，能全面反映政府整体的财务状况和运营情况，在我国政府会计体系中发挥着积极作用。但是，通过实践检验，政府财务报告制度暴露出的一些问题尚待解决。

（一）政府财务报告制度体系尚待完善

我国政府财务报告制度体系建设起步较晚，2014年12月，国务院批转财政部《改革方案》，明确了政府财务报告制度改革的指导思想、目标、主要任务和内容，并制定了时间表和路线图。2015年，财政部发布《政府会计准则——基本准则》，至此，我国初步确立了权责发生制政府财务报告与收付实现制预算会计相分离的政府会计体系。此后，政府会计具体准则陆续发布，但从试点结果来看，我国政府财务报告制度存在许多需要进一步解决的问题，比如政府财务报告的信息质量有待提高、政府财务报告透明度低、政府会计人员专业素质及信息技术运用水平难以适应会计改革的新要求等。

（二）政府财务报告审计制度建设初起步

2014年通过的《预算法》虽明确提出了逐步探索建立政府综合财务报告制度，《改革方案》也明确了具体的四大任务，但建立政府财务报告审计制度是四大任务中的最后一个环节，多年来国家一直在探讨和发展权责发生制的政府财务报告制度建设。目前，我国政府综合财务报告编制工作稳步推进，已经全面普及开来，政府财务报告审计制度建设提上了日程。但《试行办法》对实践中如何开展政府财务报告审计工作只做出了笼统的规定，政府财务报告审计的诸多深层次问题还处于理论探讨与实践摸索阶段，相关法律法规还有待进一步完善。

（三）政府财务报告审计试点工作尚未全面推开

我国的政府财务报告编制工作经过多年的探索，目前已经在全国普遍开展，拥有一定的实践基

础,但是政府财务报告审计工作目前仍处于初步探索阶段,试点范围还应进一步扩大,同时缺乏对试点工作成效与问题的总结,相关法律法规并不完善,审计实施过程中缺乏系统、规范的工作指引,审计实践工作方式、方法缺乏清晰明确的标准。

(四)对政府财务报告审计理论研究重视度不够

在理论研究方面,除了财政部发布的公共部门注册会计师审计研究成果,审计署作为国家最高审计机关,是开展和指导政府审计工作的重要单位,审计署重点科研课题是全国审计领域学者和实务人员研究探索的方向标。从2014年《预算法》出台至今,几乎没有关于政府财务报告审计制度的专项研究课题,国家及各省社会科学基金项目中也较少发布这类课题,对其研究的重视程度不够,支撑制度建设的理论基础薄弱,进一步影响了实践的发展。

四、法国政府财务报告及审计制度体系特征

(一)法国政府财务报告编制及审计实践经验

在新公共管理运动的冲击下,法国的政府会计进入了新时期。2001年法国颁布了《财政法组织法》(LOLF),要求法国中央政府采用权责发生制基础进行会计核算。法国政府会计主要由预算会计、一般会计和成本会计三部分组成,分别反映以收付实现制为核算基础的政府预算执行情况,以权责发生制为核算基础的法国政府财务状况、运行成果和受托责任情况,以权责发生制为核算基础的政府运营

管理成本情况。就报告涵盖层级而言,法国政府财务报告分为机构层面的财务报告和政府整体的综合政府财务报告两个层次。所有政府部门、国有企业和不具有法人地位的国有机构都是政府财务报告的编制主体,而具有法人地位的国企以权益投资的形式纳入机构层面的政府财务报告,在综合政府财务报表中要对其进行合并。就财务报告涵盖内容范围而言,法国政府财务报告由财务状况表、盈余/赤字表、现金流量表三张主表和财务报表附注组成,所有政府财务报表均需提供最近三年的比较信息。

法国政府财政年度是从每年的1月1日至12月31日。每个财政年度结束后,通常需要在4个月时间内完成政府财务报告的编制。为保证报告编制的及时性,法国规定了统一时间表^[20],如图1所示。法国自2006年首次编制政府财务报告起,为保证政府财务报告信息的真实性、合法性、效益性,2007年审计法院就开始了政府财务报告审计。法国政府财务报告审计包括年初计划、年中审计、年末审计三个阶段,并最终形成审计报告,期间,审计法院每个月都会与相关部门进行沟通,及时解决审计过程中发现的问题并加以纠正^[20]。法国的政府财务报告审计制度借鉴了许多国家的成功经验,同时结合自身国情,在实践中不断完善,形成了一套适合该国的政府财务报告及审计制度体系,对政府财务报告审计的主体、客体、目标、内容、程序等做出了明确、详细的规定。

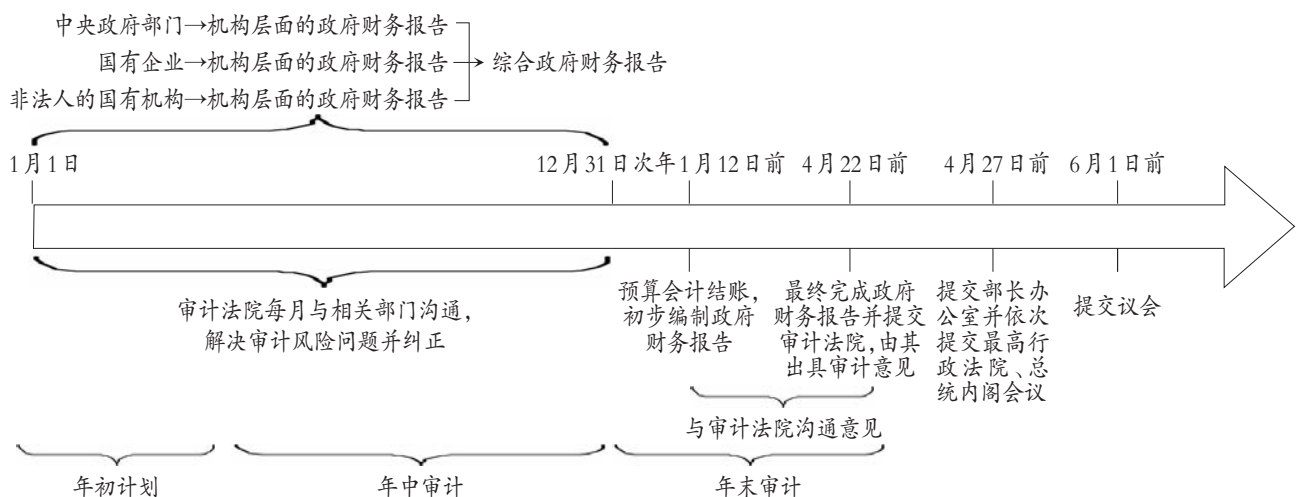


图1 法国政府财务报告编制及审计流程

(二)法国财务报告审计制度典型特征

1. 审计主体的权威性。政府财务报告审计主体回答的是“谁来审计”的问题,法国政府财务报告审计的审计主体包括中央审计法院以及区域和地方分

庭(简称CRTC)。2017年法国最新的《审计准则》第I.1款指出:“审计法院和CRTC执行法律赋予他们的不同任务。”审计法院是法国最高审计机构,独立于政府和议会。CRTC是独立的法院,负责对公

共会计师的账目进行裁定,检查管理并审核区域当局及其公共机构的预算运作,确保地方公共管理的正确性和质量,检查区域授权资金是否平衡以及地方账户是否可靠,有广泛向公众公开的权力,并迫使被管理者纠正违规行为、调整管理错误,有助于提高公共管理的透明度。自1982年成立以来,审计法院和CRTC之间的联系一直在不断加强。CRTC经常与法院合作,他们的部分工作成果展现在审计法院的年度公开报告中,此外,双方还共同开展非常广泛的专题研究,通常专题研究成果发表在公共主题报告上。

2. 审计客体的明确性。《审计准则》第I.32款规定:“审计法院对国家的年度财务报表以及国家机构和分支机构的年度财务报表以及一般社会保障计划的收款活动进行审计”。政府财务报告审计客体回答的是“审计谁”的问题,即要看法国政府财务报告编制主体是谁。就层级而言,法国政府财务报告包括机构层面的财务报告和政府整体的综合政府财务报告两个层次。法国所有政府部门、国有企业和不具有法人地位的国有机构都是政府财务报告的编制主体,而具有法人地位的国有企业以权益投资的形式纳入机构层面的政府财务报告,在综合政府财务报表中要对其进行合并。因此,法国政府财务报告审计客体包括中央政府、地方政府(大区、县和市镇)以及国有企业三类。

3. 审计目标的清晰性。完善的制度为政府财务报告审计目标提供了法律依据。法国《宪法》第47条第2款明确指出:“审计法院应协助议会监督政府的行动。……公共管理机构的账目应当是合法和公允的,应当真实、公允地反映公共行政管理、资产和财务状况的结果”。此外,《财政法组织法》第58条第5款规定:“审计法院应当对国家账目的合规性、真实性和准确性进行审计”。《审计准则》中也提到:“法国财务报表审计的目的是审计法院在其责任下,对实体的账户提供书面的、合理保证的审计意见。财务报表审计包括收集必要的证据,以合理地确保实体的财务报表在所有重大方面是否符合适用的会计规则和原则”。

4. 审计内容的特殊性。除了年度的政府财务报表审计,还需要开展例行的年度社会保障计划收款活动审计。根据《财政法组织法》附例第27条,自2006年以来,中央政府根据适用于公司的相同规则,编报反映其运营情况的一般账目(特殊原因除

外)。法国中央政府一般在题为“中央政府一般账户”(Comptegénéralde l'Etat)的文件中提供年度财务报表,其中包括资产负债表、损益表、资产负债表外主要承诺清单以及附注,这一整套的报表及附注就是法国中央政府财务报表审计的内容。

5. 审计准则的专业性。审计准则是审计主体执行财务报告审计的行为规范。法国政府审计准则主要分为两个部分:一部分是通用审计准则,即任何审计业务类型都适用的规定,如关于审计计划、质量控制、人力资源的规定等;另一部分是对专门的审计业务类型制定的审计准则,对司法审计、财务,合规和绩效审计,公共政策评估,财务报表审计,预算审计以及其他任务等六个方面分别进行的单独规定。作为世界审计组织成员,法国在财务报告审计方面遵循的是国际最高审计机构标准(ISSAI),在财务报表审计领域,ISSAI是国际审计准则(ISA)和国际会计师联合会(IFAC)颁布的国际财务审计质量控制标准(ISQC)的直接变体。审计法院适用ISA和ISQC的规定,但要符合其审计的特定性质以及《金融法院法典》的规定。

6. 计划制订的周密性。《审计准则》第I.13~18款规定,审计法院和CRTC的工作需要制订年度和多年度计划,他们可以自由制订工作计划,同时审计法院可以考虑议会和政府的建议,CRTC可以考虑州长或地方当局发出的请求。此外,审计法院和CRTC应当制订多年战略重点,年度计划应当是切合实际的,并考虑到年度经常性工作以及审计法院和CRTC的联合工作。涉及新主题或特别复杂问题的工作时可能需要进行探索性研究,并应适当纳入计划中。审计法院的工作计划由主席在咨询公共报告、计划委员会以及检察官办公室之后制订。CRTC的工作计划均由主席在咨询分庭和检察官办公室之后制订。同时,制订年度和多年计划的内部流程需进行充分的记录。审计法院和CRTC可能会在一年中更改其初始计划,如特殊情况、新的优先级,或者是由于在开始或进行审计和评估时收集、分析的数据和信息记录导致初始计划中的内部流程和结果变更。另外,更改审计计划由审计法院第一主席或CRTC的每位主席决定。

7. 质量控制制度的规范性。审计人员应确保在合理的时间范围内公平公正地工作,并遵守适用的规则和程序。《审计准则》要求,审计法院和CRTC应制定并实施一套程序,使他们能够监控工作质

量。通过定期评估审计工作保证程序的有效性。根据《金融法院法典》，总检察长负责监督审计法院的工作，其指导和协调CRTC检察官的行动。分庭庭长和合议庭主席要考虑检察官办公室的书面意见。质量审查委员会被告知审计工作的进度，在充分尊重审计独立性的前提下，确保审计工作符合审计计划并遵循适当的程序和方法，尤其是通过检查支持文件，并向合议庭提供有关审计报告的书面意见。合议庭在做出决定之前确保有充分的依据，审计法院的公开报告在发布之前，将由公开报告和程序委员会进行审查。此外，审计法院和CRTC都可以邀请外国最高或地区审计机构对其全部或部分组织的方法和工作进行审查，包括质量控制及其评估。

8. 审计结果报送与公开的法定性。《审计准则》第III.88~92款明确规定：“审计法院制定并主动公布信息公开报告，上报议会，并根据法院和CRTC审计后的重要意见和建议，编写年度公开报告，提交给共和国总统和议会。”审计法院需要发布多份年度报告，涉及控制《预算法》的执行和《社会保障融资法》的执行情况。一些由审计法院或CRTC执行的审计评价也可以在公共主题报告中公开，并应遵循特定的对抗程序，在通过之前，将由公共报告和计划委员会在限制会议或全体会议上进行审查，然后再将其发布。

9. 审计建议整改监督的强制性。审计法院的工作旨在确保政府财务报告的真实性和公允性。审计法院出具的审计报告包括建议，审计法院不仅在审计过程中要关注建议，还应在后续年度开展专门的监督活动以系统检查审计建议的整改落实情况。《金融法院法典》第143条第9款规定，审计法院向共和国总统提交年度公开报告，并由共和国总统提交议会，该报告必须包含对监督活动的介绍，此介绍是根据审计建议接收者必须与法院沟通的报告要求而专门编制的。

五、中法政府财务报告审计制度环境差异分析

(一) 政府审计发展历程阶段不同

法国的政府审计最初仅对国有企业和社会保障机构进行，后来扩大到使用公共资金的私人组织、机构和地方政府。2001年，《财政法组织法》赋予了审计法院绩效审计的权限；2008年以来，许多法律加强了法院在评估公共政策方面的作用并增加了法院的职能。到目前为止，法国审计法院的主要审计

业务类型有：司法审计、财务、合规和绩效审计，公共政策评估，政府财务报表审计，预算审计。我国政府审计起步较晚，目前还处于随着经济社会发展需求变化而变革的转型发展期。1983年审计署成立以来，我国政府审计从政府财政财务收支审计逐步拓展到多样化的审计业务，主要包括预算执行审计、国有企业审计、金融审计、投资审计、经济责任审计、政策落实跟踪审计、绩效审计等，而政府财务报告审计还处于探索起步阶段。

(二) 政治体制存在差异

法国是半总统半共和制政体。根据1958年颁布的现行《宪法》，法国实行立法、行政、司法三权分立制度。议会为最高立法机构，由国民议会和参议院组成，议会享有立法权、财政权和监督权，负责颁布法律法规、审批政府预算、监督政府运行。总统是国家权力的核心，不仅具有任命总理及其他重要政府官员的权力，还具有签署法令、军事权、外交权、解散国民议会、举行公民投票、宣布紧急状态等非常权力。政府是最高行政机关，总理领导政府的活动，对国防负责，并确保法律的执行。最高司法机构为宪法委员会，负责解释宪法、立法机构执行的法规^[21]。在半总统制政治体制下，政府与议会之间的关系决定了政府财务报告审计制度的形成。我国的政治制度是人民代表大会制度以及中国共产党领导的多党合作和政治协商制度，全国各级行政机关统一按照国务院的领导开展工作。

(三) 审计体制存在重大差异

法国是司法型审计体制，在隶属关系上，审计法院不属于行政机构和立法机构，是独立性较强的司法机构，其每年向共和国总统提交年度公开报告，并由共和国总统提交议会，但总统无权决定审计项目的选择，议会仅可以向审计法院提出审计项目选择建议。在审计职权上，审计法院每年自行制订审计计划，具有高度的独立性，并且审计法院中具有法官身份的官员拥有审查、追究和判决权，可以审查并追究当事人的财务责任，并进行判决；此外，审计法院与地方审计法庭的关系较为密切，审计法院可以行使司法权力，对地方审计法庭的判决进行终审判决。这种审计体制不仅可以提高审计工作的质量还能更好地保证公平公正。十九届三中全会之前，我国是传统的行政型审计体制，十九届三中全会之后中央审计委员会成立，加强了党对审计工作的领导，我国审计机关既是行政部门也是党的

机构,但与法国相比,我国政府审计机构的独立性相对较差,面临的干扰较多。

(四) 审计人才队伍经验素质存在差异

法国不仅看重审计人员的招聘,还注重对审计人员的培训与评估。审计法院和CRTC计划并组织招聘工作,确保审计人员的数量和能力符合审计工作的要求。审计法院和CRTC会为所有审计人员提供初步和持续的培训,以便他们获得并更新履行职责所需的知识,新的审计人员在足够长的时间内会由分庭会长任命的经验丰富的同事指导。审计法院和CRTC将在职人员的强制性或自愿性培训作为其个人职业计划的一部分,以提升和更新其专业知识和能力。此外,审计机关还对审计人员进行年度评估,并根据评估结果确定未来的培训需求。目前,法国政府财务报告审计已经历了多年的实践,审计人员能够熟练地运用审计方法执行审计程序,具备较好地完成政府财务报告审计所需要的专业素质和功底,实践经验丰富。而我国政府审计人员较为缺乏,且由于政府财务报告审计是一种新的审计业务类型,现有的审计人员对相关政府财务报告知识以及相应的审计方法都比较陌生,与法国成熟且专业的政府财务报告审计人才队伍相比,还有一定的差距。

六、构建具有中国特色政府财务报告审计制度的对策建议

由于中法审计制度环境存在较大差异,不能照搬照抄法国的政府财务报告审计制度经验,但可以根据我国国情,有选择地吸收借鉴法国的实践经验,设计出适合我国体制特色的政府财务报告审计制度。

(一) 协同相关法律修订,明确政府财务报告审计主体授权

审计法是国家审计监督体系的基础性法律,只有审计法与时俱进、不断修订完善,才有助于构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系。原有《审计法》业务授权范围中不包括新兴的政府财务报告审计业务,为了有效推进政府财务报告审计理论实践,首先需要解决的就是审计主体法律授权问题。虽然《试行办法》明确了审计署对政府财务报告审计的职责,但法律效力层级较低。因此,本文认为需要在审计的基础法——《审计法》中明确政府财务报告审计主体的授权。经第十三届全国人大常委

会第二十九次会议审议、征求意见的《审计法(修正草案)》中,并未提及政府财务报告审计及其授权问题,各方专家也都就征求意见稿提出了相关意见,其中较多地提及了政府财务报告审计的法律授权问题,但在2021年10月23日最终通过的新《审计法》中,未明确政府财务报审计业务及其审计主体的法定授权问题。与此同时,2021年《注册会计师法修订草案(征求意见稿)》第三条^①明确规定了由注册会计师承办审查公共部门的财务报表、出具审计报告,这也就意味着明确授予了注册会计师审计政府财务报告的法定职责。这与审计署发布的《试行办法》有较大不同。政府(或公共部门)财务报告,考虑到其主体的政治性、公共性和涉密性等因素,是否应该由注册会计师审计承办,其法理依据仍存在较大争议,本文认为《注册会计师法修订草案(征求意见稿)》直接授权注册会计师承办这一审计业务有所不妥。从中可见,目前针对政府财务报告审计主体的授权问题,相关法律修订中协同考虑不周,尚未形成一致认可的观点。如果这一问题得不到尽早解决,将不利于我国政府财务报告审计制度体系的构建,进而影响实践的顺利推进。因而明确政府财务报告审计法定主体,仍然是未来法律协同建设亟待明确的首要问题。

(二) 建立适合我国国情的政府财务报告审计准则

《改革方案》提出,“政府财务报告审计制度应当对审计的主体、对象、内容、权限、程序、法律责任等作出规定”。为落实方案要求建立的政府财务报告审计制度,《试行办法》对开展政府财务报告审计做出了框架性规定,但对审计模式、重要性水平、审计报告撰写、审计意见类型及判断标准、审计结果运用等诸多方面缺乏明确的制度规定,实践操作性不强。很多实际问题缺少具体条款的引导,一旦大规模铺开政府财务报告审计试点工作,将面临着无据可依的现实问题,因此亟待出台相应的政策制度来解决与规范。当前,我国应立足顶层设计,及时发布并逐步完善政府财务报告审计制度。就国际实践而言,政府财务报告审计准则一般是在吸收借鉴《中国注册会计师审计准则》的基础上,结合公共部门业务特点改编而来,单独发布或融合在《国家审计准则》之中。为实现政府财务报告审计的专业化发展,我国可借鉴国际经验,参考《中国注册会计师审计准则》,在现有《国家审计准则》中新增政府

财务报告审计总体要求，同时制定发布具有中国特色的政府财务报告审计具体准则，强化专业技术规范指导。

（三）明确政府财务报告审计目标

审计目标是政府财务报告审计实践的起点，目标如何设定直接决定审计报告的内容及体例。《试办法》规定：“政府财务报告审计工作聚焦政府财务状况和运行情况的真实、合法、效益……”。这一目标过于模糊，并未明确对政府财务报告编制和信息反映总体情况发表何种保证程度的审计意见，其审计目标定位与传统审计业务缺乏区分度，会导致在实施中面临不知该如何发表审计意见、信息使用者无法从审计报告中获取明确的结论信息等情形。目前通过的新《审计法》依然沿用了原有《审计法》中财政财务收支真实、合法和有效益的目标描述，未提及政府财务报告审计业务及其目标。与此同时，正在征求意见的《注册会计师法修订草案（征求意见稿）》中，如上文所述，虽明确规定了其属于鉴证业务类型，但并未明确提及公共部门财务报表审计的目标。目标不明，将使得审计工作缺乏法定的意图和指向，进而影响审计实践的顺利推进和规范发展。当然，如果这一细化目标不便于在总纲性质的审计法等相关法律中予以明确，那就需要在后续的《审计法实施条例》《国家审计准则》《中国注册会计师审计准则》等相关法规的修订中予以细化明确，包括明确政府财务报告审计目标是对政府财务报告编制的合法性及信息反映的真实性发表意见，同时还需要考虑与现有预决算审计报告模式的有效衔接问题，以充分体现并发挥政府财务报告审计在绩效评价、政府信用评级以及财政风险管控中的独特价值效应。

（四）夯实政府财务报告审计质量控制

我国政府审计机关在审计质量控制方面相对保守，大部分审计工作是由上级审计机关进行质量抽查和本单位组织开展审计质量评估，日常的质量控制主要是由审计机关法规部门组织开展全程质量控制。可以在现有项目质量监督检查制度的基础上学习法国的先进经验，拓展审计质量评估主体，一方面可以公开审计报告接受公众对审计质量的监督，另一方面可以邀请其他权威组织对审计质量进行评估。同时，还应考虑到政府财务报告审计业务实施过程中需要大量利用社会审计机构资源，因而应加强对协审人员的业务指导、工作复核和监督评价等

质量控制制度建设，确保高水准完成政府财务报告审计工作。

（五）注重审计报告的公开与结果运用

政府财务报告审计报告是呈现审计工作结果的载体，对提高政府财务报告信息质量和问责政府具有重要意义。实践证明，如果单纯地依靠审计机关依据审计报告对被审计单位或个人做出惩罚并督促整改，并不能达到很好的效果，但可以与舆论监督、媒体监督等多种监督模式协同促进问题整改。从国际经验来看，法国等OECD国家均建立了相关的法律法规保障了政府财务报告审计结果的公开。因此，为促进审计结果的问题整改，促进审计终极目标的实现，我国应当及时完善相关法律法规，建立完善的政府财务报告审计信息公开制度，要求政府公共部门公开财务报告以及审计报告接受公众监督，加强审计发现问题的整改监督，建立健全政府财务报告制度，将审计结果运用于政府绩效评价、信用评级和财政风险防范，以此服务于国家治理，充分发挥政府财务报告审计的价值效用。

（六）强化政府财务报告审计队伍建设

政府财务报告审计目标能否成功实现的关键因素是审计人员的专业素质水平，该因素在很大程度上决定了审计工作的成效。政府财务报告审计是一项全新的审计业务类型，因而，政府审计机关应当及时组织开展系统的政府会计，政府财务报告编制及审计业务培训、交流等活动，全面提升审计人员的财务报告审计专业知识和技能。同时，由于政府财务报告审计与注册会计师年度财务报表审计业务有诸多差异，因而在充分学习借鉴注册会计师审计经验的基础上，也应加强整合社会审计人员，并开展有关政府会计、政府预算、公共财政等方面的知识培训，提升他们对政府财务报告审计的理解能力和执行力，确保审计工作质量。

（七）有序组织政府财务报告审计试点工作

制约我国政府财务报告审计制度构建的重要因素之一，就是审计机关缺乏相应的政府财务报告审计实践，缺乏经验与教训，就无法有针对性地建立完善政府财务报告审计制度。2020年，审计署组织并完成了对山西省2019年度政府财务报告试点审计工作。本文认为，要吸收初次政府财务报告审计试点工作的经验做法，尽快将政府财务报告审计试点工作推广到全国范围，包括有条件的省级和市级审计机关。运用全国各级审计机关的力量与智慧参

与组织试点工作,及时总结试点经验,精准把脉政府财务报告审计落地实施中相关制度存在的欠缺、难点和堵点,以及协同性不足等问题,方能找到有效的制度建设、完善方案,加快推动政府财务报告审计制度建设的步伐。

七、结论和展望

完善我国政府财务报告审计制度的首要任务是明确审计主体、客体、目标、审计意见类型,完善审计结果运用制度,注重审计结果公开,夯实政府财务报告审计质量控制。目前,我国政府财务报告审计制度建设刚刚起步,受制于实践探索经验不足,对制度实施中可能遇到的难点、痛点把握不准,理论研究基础薄弱等因素导致我国政府财务报告制度供给滞后于实践发展的需求。因而,应从顶层设计和实践工作层面积极采取措施推动相关制度的不断完善,充分发挥国家审计、社会审计和内部审计的合力。借鉴国际经验,也是一项新制度建设的有效途径。因此,本文尝试系统分析法国政府财务报告审计的经验做法与典型特征,在充分考虑我国政府

财务报告审计现实基础和系统分析中法两国制度环境差异的基础上,参考借鉴其经验,提出了构建具有中国特色的政府财务报告审计制度的政策建议。

然而,政府财务报告审计在我国作为一个新生事物,其制度构建必定要经历较长时间的探索,不可能一蹴而就,也必将会面临诸多挑战,包括利益相关方、传统审计思维模式及制度的阻力。但作为财政治理现代化建设的重任之一,不能因为这些困难和阻力就停滞不前。尽管目前我国政府财务报告审计制度建设还未取得系统性成果,但随着国家治理体系现代化建设进程的推进,政府财务报告审计关注度、重视度的提升,未来实践试点工作的不断推进中,将会有更多的实践素材和理论研究成果涌现,丰富政府财务报告审计制度建设的理论实践基础,通过三到五年的努力,初步搭建起具有中国特色的政府财务报告审计制度框架体系指日可待。

【注 释】

①下列审计、鉴证业务应当由注册会计师承办:(一)审查企业、公共部门、非营利组织或者机构的财务报表,出具审计报告;(二)针对企业、公共部门、非营利组织或者机构内部控制设计与运行的有效性进行审计,出具审计报告……。

【主要参考文献】

[1] 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.
[2] Christopher T. Edmonds, Ryan D. Leece, Beth Y. Vermeer, Thomas E. Vermeer. The Information Value of Qualified and Adverse Audit Reports: Evidence from the Municipal Sector[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2020(1):21~41.
[3] Sibanda M., Ndlela H.. Effects of an Audit Opinion on the Operations of a Municipality in a Developing Economy[J]. Acta Universitatis Danubius, 2018(1):104~115.
[4] Mpehle Z., Qwabe B.. Performance Auditing as Means to Entrench Professional Ethos in the Public Sector: A South African Local Government Perspective[J]. Journal of Public Administration, 2012(3):258~270.
[5] 贾云洁.政府决算草案审计研究[D].武汉:中南财经政法大学,2018.
[6] 刘宇,陈平泽.加拿大政府财务报表审计工作特点及启示[J].中国审计,2010(20):54~55.
[7] 戚艳霞.我国权责发生制政府综合财务报告试编工作分析与完善建议[J].财务与会计,2015(9):62~63.
[8] 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.
[9] 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.
[10] 财政部会计司联合研究组等.公共部门注册会计师审计制

度研究——基于政府财务报告审计的思考[J].会计研究,2016(4):3~8+95.
[11] 周曙光,陈志斌.国家治理视域下政府财务报告审计的机构构建[J].会计与经济研究,2019(6):19~30.
[12] 贾云洁,王会金.本级政府决算草案审计实践特征、困境与纾解——基于2015~2019年度省级预算执行审计结果公告的分析[J].财会月刊,2021(16):101~110.
[13] 郑石桥,贾云洁.论政府部门财务报告审计本质[J].会计之友,2021(1):147~152.
[14] 郑石桥,贾云洁.论政府部门财务报告审计需求[J].会计之友,2021(2):149~154.
[15] 郑石桥.论政府部门财务报告审计准则[J].会计之友,2021(10):155~160.
[16] 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.
[17] 种金睿.建立政府财务报告审计制度相关问题研究(下)[N].中国审计报,2020-08-19.
[18] 种金睿.建立政府财务报告审计制度相关问题研究(上)[N].中国审计报,2020-08-05.
[19] 王美玲,姜竹.基于利益相关者多方博弈的政府财务报告审计体系优化研究[J].审计研究,2019(5):41~48.
[20] 财政部国库司考察团,陈璐璐.法国、瑞士的政府会计管理体系及对我国的启示[J].财务与会计,2011(9):59~63.
[21] 殷红.制度变迁与政府会计模式选择和优化研究[M].厦门:厦门大学出版社,2012.