

探析注册会计师服务政府财务报告审计路径与模式



<https://doi.org/10.5281/zenodo.7336454>

张则妍

博士

塔什干经济大学

1030791301@qq.com

摘要: 本文以推进各级政府财务报告审计工作的全面性和高效性为宗旨,探索政府审计和注册会计师审计的相互协作模式。通过政府财务报告审计不同任务分析,探究实现政府审计工作的规范性和科学性的路径。以“理论基础——现实需求——合作模式”的研究思路,首先综合运用竞争优势理论、协同理论、交易成本理论等理论,剖析两者之间的内在逻辑和辩证关系;然后,立足于不同的审计视角,分析注册会计师(CPA)和政府机关审计两类审计主体在对政府财务报告审计的作用,提出注册会计师参与政府财务报告审计的两种可能的合作模式,即政府审计机关或政府部门购买政府财务报告审计的服务。

关键词: CPA, 政府财务报告审计, 政府审计机关, 政府部门, 提供服务

EXPLORING THE MODES OF CPA SERVICING GOVERNMENT FINANCIAL REPORT AUDIT

Zhang Zeyan

PhD

Tashkent University of Economics

1030791301@qq.com

Abstract: With the purpose of promoting the comprehensiveness and efficiency of the audit on government financial report, this paper tries to explore the modes of mutual cooperation of government audit and certified public accountant audit in the implementation of government financial report audit, so as to achieve the standard and scientific nature of government audit. Under the concepts of "theoretical basis---practical demand---cooperation model", firstly, apply the theories, which include competitive advantage theory, coordination theory and transaction cost theory, to analyze the roles and function of government audits and CPA audits in government audit and certified public accountant audit, analyze the inherent logic of CPA's participation in government financial report audit, discuss the realistic needs of the two audit subjects to participate in government financial reports audit, and put forward two possible modes for CPA to participate in the audit of government financial reports, that is, providing CPA and audit services for government audit institutions and government departments in government financial report audit.

Key words: CPA, government financial report audit, provide service, government audit institutions, government departments

背景:

政府财务报告审计成为刚性需求的情境下,探讨如何高质量地推进政府财务报告审计工作,成为研究者和实践工作者的一项重要课题。

一、注册会计师服务政府财务报告审计的理论支撑

(一) 协同理论及应用

协同理论最初发源于自然科学领域，后来在社会科学领域广泛应用。协同为“协作、合作”之意，理论核心在于：两个或两个以上相互关联的系统，通过协同将可能产生大于单个系统功能之和的整体效应。

政府财务报告审计是政府审计机关的职责。政府审计机关是代表政府行使审计监督权的行政机关。会计师事务所是由注册会计师组成的承办审计、会计、咨询、税务等业务的独立单位。由于政府财务报告审计兼具财政财务收支审计和财务报表审计的“双重”特征，便为合作创造了基础条件。若协同起来，政府的财务审计就能取长补短，在增强自身优势的同时，产生了协同效应，从而为实现政府财务运行状况在协同指导下不断优化资源配置，财务报表更具有全面性、科学性和指导性。协同发展产生“1+1>2”的效果。

国际上普遍认同政府工作报告中政府审计为主体，且起主导作用。但国际注册会计师会参与政府的财务报告审计工作，可以成为政府财务审计不可或缺的力量。

（二）竞争优势理论及应用

竞争理论强调竞争优势指企业相对于竞争对手的有利条件和战略优势。虽然政府工作和企业有着很大的区别，但本质上审计政府财务工作报告和企业财务工作报告是一样的。通过财务审计和分析，进行优劣势分析，趋利避害，使其更具有竞争优势，这也是会计与审计工作的基础，即在合乎规范和法律的许可下，更具有公信力和竞争优势，也正反映出竞争优势理论具有广泛的适用性。

注册会计师实施政府财务报告审计具有明显的竞争优势。注册会计师的传统核心业务和优势能力是财务报表审计，虽然政府财务报告在内容、格式等方面与企业财务报表与存在诸多差异，但两者在本质上都是考查被审计单位财务状况、运行结果的综合性信息。因此，企业上成熟审计程序、技术和方法，同样适用政府财务报告审计范畴。政府审计引入对财务报表审计占优势的注册会计审计，就在质的方面提升了政府机关的竞争优势。

（三）成本交易理论及应用

成本交易理论由科斯在《企业的性质》一文中提出，经阿罗、威廉姆森等人的继承和发展，成为当今经济学的一个重要核心理论。该理论的核心就是强调交易成本最小化。理论指出组织向外部购买商品或服务是降低交易成本的一种主要方式。

随着政府机构的改革，减能增效是政府支持市场经济发展、提高自身效能的重要手段。职能部门在人员精简、效能提升的指导方针下，“瘦身”后的职能部门便不再是供养起来的完整独立社会了，而是整个社会的一个有机体。当政府审计服务的成本超过由其提供服务的成本时，政府或其审计机关可以通过购买服务的方式，让会计事务所来承接该项任务，从而降低成本、提高服务效率。

会计师事务所是注册会计师依法承办各项业务的组织。在市场经济下，竞争机制使会计师事务所向规模经济效应和专业化经营趋势发展，信誉好、资质高、服务好、价格优的优质会计事务所可以为企事业单位提供诚实、可靠的服务。政府审计机关委托会计师事务所进行政府财务报告审计，是注册会计师参与政府财务报告审计的表现形式之一。

二、注册会计师服务政府财务审计的现实需求

（一）政府审计机关视角下的审计

政府审计“刚需”任务与现实之间的矛盾难以使得审计全面和高效。一方面，政府财务报告的审计就应该由政府审计机关主导[20] 审计机关不仅统领审计制度各个方面的审计决定权，还要监督、自查、自纠政府财务各项工作制度的实施、运行结果的核查等情况。凡是与国家资金使用相关的事项都属于政府审计机关监督的范围。另一方面，各级审计机关受财力、人力、资源的限制，很难做到政府财务报告审计的全覆盖。尤其是县级以下政府审计机关资源匮乏尤为突出，甚至有的政府机构中不足以设置审计机构。然而作为政府监管部门，

督查和审查是预防工作的重要环节和措施。在政府财务报告审计的“刚性”任务提出之后，各级政府审计机关的工作压力明显增加，必然会导致政府审计机关本已“相对短缺”的审计资源更为紧张，“抓大放小”的策略下，“因小失大”、“小错酿成大错”的事件屡见不鲜也是审计监管不到位的表现。

政府财务报告审计是一个不同于传统的财政财务收支审计类型，其审计复杂程度明显高于传统的财政财务收支审计。政府审计机关工作中不常使用财务报表审计，审计程序、技术和方法与财务报表审计之间存在与许多差异。工作人员缺乏足够相关知识储备和实践经验积累。而财务报表审计却是 CPA 的工作日常。

为缓解审计供给不足的压力，降低成本，各级政府审计机关在条件允许的情况下吸纳注册会计师参与政府财务报告审计工作，充分利用注册会计师在财务报表审计方面的技术优势和实践经验，弥补其在政府财务报告审计方面的劣势，进而保障政府财务报告审计质量、提升审计工作效率，是政府审计机关一种可行的自然选择。

(二)注册会计师视角下的审计

市场经济下，注册会计师制度在市场化、专业化、标准化方面取得了长足的发展。注册会计师借助会计师事务所的平台，为企业和个人提供咨询、会计、审计、税务等方面的服务。注册会计师参与政府财务报告审计工作有助于拓展注册会计师行业的业务领域，还有助于发挥注册会计师在国家治理中的价值，提升注册会计师的影响力。因为成为审计专家库的成员不仅是对 CPA 工作能力的评价，也是 CPA 工作者做人做事的敬业精神的高度评价。

三、注册会计师服务政府财务审计的模式

(一) 会计事务所 CPA 为政府审计机关审计提供服务

遴选专家资源库的 CPA 辅助政府财务审计工作。政府审计机关遴选优秀、著名的会计师事务所中的优秀的注册会计师，经考核入选到审计专家资源库。根据政府审计任务要求，结合审计资源配置情况，从审计专家库中选聘符合条件的注册会计师作为审计任务组服务，政府审计机关可以有选择性地吸纳 CPA 开展政府财务报告审计的配合工作。弥补政府审计机关在人员配置、技术、经验、审计领域等方面的不足。

(二) 会计事务所承接政府机关的审计任务

选聘会计师事务所承接政府财务报告审计工作。政府审计机关选聘符合条件的会计师事务所来开展政府财务报告审计工作。政府审计机关作为委托方向事务所提出委托申请，完成对相关部门的财务报告的审计任务，从选聘会计师事务所、签订审计合同、指导和监督审计工作、审核并发布审计报告。此类型一般不涉及保密级别较高的部门审计。

综上所述，对于政府财务工作报告的审计任务可以借助社会力量高效、全面、科学地完成审计工作，政府审计机关和政府部门都有可能根据自己的实际情况，选择适合的模式利用社会有效资源。

参考文献：

1. 徐会超. 审计全覆盖背景下购买审计服务研究 [M]. 北京：中国财政经济出版社，2021.
2. 周曙光，注册会计师参与政府财务报告审计探析，财会月刊[M],P98-103
3. 唐媛媛、王虹，注册会计师服务股东财务知情权的层级结构与路径分析，当代财经 [M], 2022,(09), P124-133