

# 论政府审计提高财政透明度 及防范财政风险的功能

李江涛(博士) 刘雷

(北京大学光华管理学院 北京 100871 西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】**基于受托经济责任观和审计的“免疫系统”观,本文认为政府审计可以通过监督财政透明度相关政策规范的执行、提供财政信息真实可靠的独立保证、推动财政透明度相关政策规范的改善、促进财政透明度相关内部控制的完善以及督促领导干部财政透明度责任的有效履行来提高财政透明度,从而防范财政风险。

**【关键词】**政府审计 财政透明度 财政风险 功能 路径

## 一、引言

财政是一个国家最主要的经济活动,经济活动必然存在风险,财政活动产生的风险称为财政风险。财政风险具有来源广、隐蔽强,并且具有“兜底”的特征,是国家公共风险最重要的组成部分,直接影响着国计民生。财政风险的防范对于国家来说极其重要。

20世纪70年代末80年代初在全球范围内开始的新公共管理运动得以兴起的首要原因即是财政危机,而财政危机是财政风险累积到一定程度的结果。新公共管理

科IPO过程中姑息纵容、联合造假。实务中,会计师事务所可能受限于审计费用或受制于上市公司而无法按照审计准则的规定来严格执行必要的审计程序。这种现象在中小所当中尤其突出。然而,作为投资者赖以信任的第三方中介机构,会计师事务所所有责任对上市公司的财务报告进行审计,以还原公司真实可信的财务状况、经营成果和现金流量。

资本市场的日趋复杂需要会计师事务所提供与时俱进的高水平专业服务。因此,事务所需要将如何提高执业人员的专业胜任能力和职业道德素养摆在首位,不仅要重视开展执业人员的业务培训,还要努力加强职业道德建设。此外,还需要事务所管理人员把好质量关,严格落实质量复核程序,以提高审计质量。

3. 推动跨业监管。近年来,上市公司造假事件屡有发生。胜景山河、绿大地和万福生科等事件的接连曝光,使得监管机构规范资本市场秩序的措施越来越严厉。长期以来,对上市公司进行监管的只有证监会。但对于证监会而言,其权限仅有撤销相关责任人的证券业务执业资格。这一执法上的限制并不足以对未尽职甚至直接参与造假

的重要内容是以公民为中心,要求政府对公民有求必应,做到公共管理的可理解性以及提高对公民参与决策的公开程度,财政透明度则是可理解性和公开程度的具体表现。经合组织(OECD)2001年指出,透明是良好治理的核心要素。联合国开发计划署(UNDP)也曾指出,财政透明度的提高,可以使那些相关的人直接了解有关程序、制度和信息,获取充分信息以便理解和监督政府。因而,财政透明度在世界范围内得到了大力推动,无论是发达经济体如美国、英国、加拿大,还是发展中国家如巴西、印度,

的会计师事务所及相关审计师予以惩戒。比如当2013年证监会下达处罚令取消为绿大地提供审计的深圳鹏城会计师事务所的执业资格时,该所及相关人员早已并入国富浩华会计师事务所,导致证监会开出的罚单没有了执行对象。

规范市场秩序,不仅需要公司在内部建立健全一套适合自身并行之有效的治理机制,还需要外部机构及时发挥监督作用。因此,应该鼓励并推动由证监会、财政部乃至律师协会的综合监管、跨业监管,建立市场机制、监督机制与诚信机制,从而不断完善我国资本市场的秩序。

## 主要参考文献

1. 张刚,范小雯.注册会计师审计舞弊行为分析.中国注册会计师,2012;12
2. 张曦.IPO审计风险防范策略探讨.审计月刊,2013;5
3. 黄世忠,叶丰滢.美国南方保健公司财务舞弊案例剖析.会计研究,2003;6
4. 张艳,钟文胜.内部控制报告需要审计吗.财会月刊,2011;2

抑或是国家间组织,如国际货币基金组织、世界银行,都投入大量的资源研究和推动财政透明度。

政府审计是国家监督体系的重要组成部分,因其具有独立性和权威性的特征而在国家监督体系中发挥着重要的作用。财政风险的防范以及财政透明度的提高离不开监督,政府审计能够也必然要在促进财政透明度与防范财政风险中发挥其独特的功能作用。

## 二、财政透明度与财政风险的关系分析

2010年4月,希腊爆发主权债务危机,并迅速波及欧盟其他国家,这一事件使得全世界对财政危机有了更加深刻的认识。在经济全球化的背景下,一国财政风险管理的不力已影响的不仅仅是本国了。财政危机是由财政风险累积到一定程度的结果,风险累积主要原因是财政风险管理不善,为此,各个国家采取各种措施来降低财政风险,提高风险管理水平。在新公共管理运动下,公共财政的本质特征是财政管理的公共化和民主化(程瑜,2009),财政透明度是公共化和民主化的内在要求。财政透明度的提高是新公共管理运动下改善财政风险管理水平,维护财政安全的重要手段。

我国著名财政学者刘尚希认为(2003),财政风险指的是政府拥有的公共资源不足以履行其应承担的支出责任和义务,以至于经济、社会的稳定与发展受到损害的一种可能性。他进一步指出,这种可能性来源于三个方面的不确定性:公共资源的不确定性、支出责任和义务的不确定性以及公共资源与支出责任和义务都存在不确定性。而财政透明度是影响这三个方面不确定性的重要因素。

目前对财政透明度最权威的定义是来自著名经济学家 George Kopits 和 Jon Craig,他们在1998年给出了财政透明度的定义:政府向公众公开政府的结构与职能、财政政策目标、公共部门账户、财政筹划和预算信息的程度。按照该定义,财政透明度至少包括了五个方面的内容:政府的结构与职能、财政政策目标、公共部门账户、财政筹划和预算信息,而这五个方面信息的公开都会直接影响公共资源的不确定性以及支出责任和义务的不确定性。可见,财政透明度是影响财政风险的重要因素,财政透明度的提高可以起到防范财政风险的作用。

## 三、提高财政透明度防范财政风险的政府审计需求分析

### (一)政府审计提高财政透明度的理论需求分析

1. 提高财政透明度是受托经济责任的内在需求。受托经济责任理论是解释审计的重要理论,该理论指出所有者将资源委托给经营者经营管理,经营者对所有者便负有一种受托经济责任。受托经济责任按照行为主体可以分为公共受托经济责任、企业受托经济责任和组织内部的受托经济责任,政府审计的产生与发展是公共受托

经济责任所决定。受托经济责任包括经营管理受托资源的行为责任和经营管理受托资源的报告责任(蔡春,2001)。审计则是确保受托经济责任能够得到全面有效履行的一种手段,发挥着监督等功能,监督受托资源经营管理行为责任和报告责任的履行情况。

财政活动是政府的经济活动,公民是公共资源的所有者,而政府是公共资源的受托经营者,政府除了需要履行公共资源经营管理的行为责任,还需要履行报告责任,财政透明度则是政府报告责任的主要内容。政府责任同样需要监督,政府审计是政府监督的主体。政府审计在审计活动中发挥着监督功能,确保政府按照相关的规定与制度全面有效履行其公共资源经营管理的报告责任,需要促进财政透明度的提高。

2. 提高财政透明度是政府审计“免疫系统”的客观需求。国家审计是国家治理大系统中内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”(刘家义,2012)。任何组织,包括国家在内,都离不开完整的治理机制。完整的治理机制应该由决策系统、执行系统和监督控制系统三个子系统组成。决策系统决定着组织的制度规范、计划目标和发展战略,执行系统是按照规定切实有效地执行制定好的决策,而监督控制系统则是服务决策系统和制约执行系统的必不可少的组成部分。

在国家的治理机制中,政府审计是监督控制系统的重要内容,目的在于推动民主法治,实现国家良好治理,促进国家经济社会健康运行和科学发展,进而保障人民的根本利益。政府审计的预防功能表现为政府审计可以凭借其宪法地位的权威性威慑力和独立、客观、公正的独特优势,起到预防和预警经济社会健康运行存在的隐患;政府审计的揭示功能表现为政府审计通过实施各项审计活动监督检查制定的治理政策的执行情况,可以反映真实情况和揭露发现问题;政府审计的抵御功能表现为政府审计通过完善相关制度和规范等方式抑制和抵抗经济社会中的各种“病毒”。

政府审计的“免疫系统”观要求政府审计在审计财政活动时发挥预防、揭示和抵御的功能。无论是何种功能的发挥,公开的财政信息和真实可靠的政府财务信息是基础,这使得促进财政透明度是政府审计“免疫系统”观的客观需求。此外,政府审计的这种预防、揭示和抵御的“免疫系统”在促进财政透明度上则表现为政府审计可以预警财政透明度在实现过程中可能存在的隐患,反映财政透明度在实施过程中的真实情况和存在的问题,最后提出完善财政透明度相关制度规范的审计建议和意见,从而防范财政风险,保障财政安全。

### (二)政府审计提高财政透明度的现实选择分析

财政透明度是降低财政风险,保障财政安全的重要

手段。财政透明度的推动和提高除了需要系统的指南规范外,还需要配套的监督控制机制。目前我国的财政监督体系中,主要由全国人民代表大会监督、财政部门内部监督、审计监督以及社会公众监督四个方面组成。

在我国的财政监督体系中,全国人民代表大会监督的权利是宪法赋予的,神圣不可侵犯,对包括财政透明度内容在内的财政管理理应具有最高权威的监督,而事实并非如此。实际情况是,国务院在提交给全国人大审批的财政预决算时,提供的资料非常有限,全国人大根本无法根据提供的材料判断财政风险,往往由于来不及而被“绑架”而同意,此外还有两个重要的愿意:一是全国人民代表大会的会议期限一般是半个月,在这半个月里需要讨论的议题非常多,能分配在财政预决算上的时间非常有限;二是全国人大代表对财政专业知识的缺乏使得判断的水平受到严重影响。对财政内部监督而言,财政内部监督的监督主体是财政部门人员,监督客体是财政内部活动,受本位主义和领导意志的强烈影响,财政透明度的提高无法依赖它而完成。

对社会公众监督而言,社会监督目的的实现需要具备四大条件:首先是社会公众可以轻易取得需要的财政信息,包括了Kopits和Craig定义中的五个内容;其次是社会公众具有可以通过财政信息判断财政管理水平的能力;再次是社会公众具有反馈意见的途径和通道;最后是国家具有响应的机制,这四个条件缺一不可。在我国财政透明度不高的情况下,社会公众监督的第一条件即无法具备,促进财政透明度的功能无法谈起。

对审计监督而言,审计部门具备其他监督主体不具备的优势,使得其在提高财政透明度方面能够发挥出独特的功能。①审计部门具有独立性,处于“超然”的地位,能够做到“旁观者清”;②审计人员专业知识多元化,能够对财政透明度问题做出专业化的判断,包括财政程序、财政账户、预测信息等内容;③审计部门具备时间条件和反馈途径,如审计署网,使得其有时间发现的问题并反馈给主管部门和社会公众。鉴于政府审计的权威性,相关部门不会轻易忽视审计发现的财政透明度问题。

我国审计监督体系由政府审计、社会审计和内部审计三个部分组成,政府审计是主导,社会审计和内部审计是重要的内容。社会审计的作用领域主要是资本市场,企业是社会审计的主要对象。内部审计的作用领域主要是组织内部,而且主要是企业组织,政府部门等公共部门目前依然缺乏内部审计,内部审计部门即使存在,独立性也差强人意。与二者不同,政府审计主要的审计对象是包括政府部门在内的公共部门,且全球绝大多数国家在宪法中都写入了政府审计制度,确立政府审计在国家政治制度中的宪法地位,从而使得政府审计具有法律上的权威

性和独立性,这二者决定了政府审计是监督财政透明度的最需要的独立第三方。

综上所述,政府审计是目前我国财政透明度提高最具可能性的监督主体。

#### 四、政府审计提高财政透明度与防范财政风险的路径分析

##### (一)监督财政透明度相关政策规范的执行

财政透明度是国家建立良好财政管理体制的重要内容。自20世纪60年代起,世界上的发达经济体已在不断推动财政信息公开化的进程,如美国1966年的《信息自由法》、1974年的《国会预算法》,以及澳大利亚1997年的《公共财政法案》等。政府间组织早在上世纪末就认识到国家财政风险对世界经济的重大影响,致力于保证全球经济安全,纷纷制定相关的财政透明度规范,如国际货币基金组织(IMF)制定的《财政透明度良好行为守则——原则宣言》和《财政透明度手册》。

近些年,我国在提高财政透明度方面也做出了积极努力,加强立法,主要的有国务院于2007年1月原则通过的《政府信息公开条例》,确立国家预算是政府信息公开最重要内容,财政部2008年3月发布的《财政部政府信息公开指南》等。

无论是国家制定的财政透明度法律和规范,还是政府间组织发布的守则和指南,都需要得到有力的执行才能有效地达到提高财政透明度的目标。政府审计是政府行为监督的主体,可以通过专门的方法和技术审查和确定政府部门是否执行了相关财政透明度法律法规,执行的程度如何以及执行不符合法律法规的要求,并通过政府审计的审计报告上报和审计结果公告制度来保证财政透明度相关的法律法规得到有力的执行,如我国审计署在官方网站公布的审计署2012年第32号公告《中央部门单位2011年度预算执行情况和其他财政收支情况审计结果》针对部分中央部门单位预算的执行情况,提出“对政府采购预算编制和执行不够规范问题,要求按规定编制预算,严格执行政府采购规定。”

##### (二)提供财政信息真实可靠的独立保证

审计具有鉴证功能,鉴证功能的发挥是为了达到增加信息可信性的目的。2001年,IMF对《财政透明度》进行修订,除了对财政透明度一般性的总结和规范,还提出政府财政透明度的四项基本要求:对政府作用和责任的澄清、公众获得信息的难易程度、预算编制执行和报告的公开与对真实性的独立保证。

可见,财政信息真实性是财政透明度的重要要求,政府审计作为审计的一种,同样发挥着鉴证功能,可以对财政信息真实性提供独立保证。对于按照政府会计制度生成的财政信息以及按照财政报告规范公开的财政信息,

政府审计可以按照《政府审计准则》的规定,根据相应政府会计制度和财务报告系统的要求审计公开财政信息是否完整、是否及时以及是否可靠。完整、及时与可靠是财政信息公开的三大核心质量要求(刘笑霞、李建发,2008),此外,政府审计还可以关注财政信息的一贯性、可比性、恰当性、便捷性等信息质量特点(Kulzick,2004)。政府审计鉴证功能的发挥可以增强公开财政信息的真实可靠,促进财政透明度的提高。

### (三)推动促进财政透明度相关政策规范的改善

政府审计具有监督、鉴证和评价的功能,在监督政府部门执行相关财政透明度法律法规和鉴证政府财政信息是否及时、完整和可靠的基础上,可以发现政府财政信息公开行为以及所依据法律法规或政策条例中存在的问题,并进而对发现的问题进行评价,提出改善的审计意见和审计建议。

财政透明度的实施需要系统化的规范,政府预算法规、政府会计制度、政府报告系统、财政信息公开制度等都是财政透明度规范的重要组成部分。政府审计在监督和鉴证的基础上,必然会发现存在的问题以及存在问题在制度规范上的原因,并提出针对性的审计意见或建议,比如目前我国依然采用现金基础(cash basis)的政府会计制度,这使得公开的财政信息很难满足相关性的要求,应该尽快创造条件使得我国的政府会计基础转向应计基础(accrual basis),而IMF早在2001年即在倡导政府会计制度转向应计基础。

我国国家审计署在实施审计工作后,会定期或不定期在审计署网站公布审计结果公告,如审计署于2013年公布的第1号审计报告《关于2011年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题的整改结果》在针对加强财政制度建设、提高预算执行效果和预算公开质量方面,督促财政部“继续加大预算公开力度,将中央本级公共财政支出预决算公开的内容基本细化到款级科目,教育、医疗、社保等重点支出细化到项级科目。”

### (四)促进财政透明度相关内部控制的完善

财政透明度目标的实现离不开相应的内部控制。内部控制是组织内部为实现组织目标实现的一套政策和程序。具体来说,内部控制可以通过特定的程序和方法在保证财政信息的真实可靠和财政信息的有序公开两个方面发挥作用。内部控制是组织管理的有机组成部分,任何组织离开内部控制,其日常工作都很难正常运转,内部控制内嵌于组织的管理机制之中,在组织内部时刻发挥作用。政府部门作为一种组织,同样需要内部控制,财政透明度的提高也需要内部控制发挥作用。

现代审计采用的是风险导向审计,风险导向审计对内部控制非常重视,审计主体在实施审计活动时需要对

组织的相应的内部控制进行检查和测试。政府审计机关在对政府部门财政透明度进行审计时,会通过观察、检查文件和报告以及穿行测试等审计方法对相关内部控制的控制环境、风险评估程序、信息系统与沟通、控制活动以及内部监督等方面进行控制测试。

政府审计机关在实施控制测试程序后,能够发现内部控制在财政透明度方面的薄弱环节,政府审计机关会根据财政透明度的要求,针对内部控制薄弱环节提出完善内部控制的审计建议。

### (五)督促领导干部财政透明度责任的有效履行

经济责任审计是我国独特的政府审计类型,与其他审计类型最大的区别在于其审计对象是作为党政领导干部以及国有企事业单位领导人员的自然人,而非组织或部门。按照经济责任审计的要求,审计之前需要确定党政领导干部和国有企事业单位领导人员的目标经济责任,目标经济责任需要包括经济责任、社会责任、环境责任等内容,审计时通过将实际审计情况与目标经济责任相比较,得出审计对象责任履行情况的审计结论,进而进行审计成果公告和利用。

根据受托经济责任理论,财政透明度理应作为党政领导干部以及国有企事业单位领导人员目标经济责任的重要内容,可谓其财政透明度责任。财政透明度责任应该包括财政透明度定义中的内容:政府的结构与职能、财政政策目标、公共部门账户、财政筹划和预算信息。党政领导干部以及国有企事业单位领导人员在任职期间需要按照财政透明度相关的法律法规、制度规范认真履行财政透明度责任。在我国,党政领导干部以及国有企事业单位领导人员在政府部门或单位中具有绝对的影响力,部门或单位众多职责能否得到有效履行,目标能否实现离开领导者是根本无法实现的。经济责任审计在审计党政领导干部和国有企事业单位领导人员时,通过对其财政透明度责任的履行情况进行审计是促进财政透明度的重要途径。

【注】本文系西南财经大学中央高校基本科研业务费专项资金项目“政府审计维护财政安全的作用机制分析及其效果的实证研究”(项目编号:JBK1207088)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 蔡春,田秋蓉,刘雷.经济责任审计与审计理论创新.审计研究,2011;2
2. 蒋洪,刘小兵.中国省级财政透明度评估.上海财经大学学报,2009;2
3. 刘家义.论国家治理与国家审计.中国社会科学,2012;6
4. 刘尚希.财政风险:一个分析框架.经济研究,2003;5