

政府财务信息赋能政府财务报告审计的逻辑与路径

张菊香 徐浩瀚 潘俊 朱凤萍

摘要：政府财务报告审计工作的高质量开展离不开真实、全面、有效的政府财务信息，提高政府财务信息质量必须加强政府部门之间的信息共享，深入挖掘信息资源的潜力，提升信息的准确性和可用性。本文将政府财务报告、政府决算报告、国有资产报告以及相关的财政统计信息等视为一个相互关联、相互印证的有机整体，剖析政府财务报告与其他报告财务信息之间的协同关系，在此基础上沿循“审计运行——审计结果公开与应用——审计工作优化”的逻辑构建政府财务报告审计框架，并从制度、技术、人才、评价等方面提出推进政府财务信息赋能政府财务报告审计的相关建议。

关键词：政府财务信息；政府财务报告；政府财务报告审计；保障措施；审计整改

中图分类号：F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)13-0038-06

政府财务报告审计制度是权责发生制政府综合财务报告制度改革的主要任务和具体内容之一。2020年9月，审计署办公厅印发《政府财务报告审计办法（试行）》，对政府财务报告审计工作进行规范。党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》提出要“完善权责发生制政府综合财务报告制度”，在此背景下，政府财务报告审计制度建设亟需进一步推进。全面有效的政府财务信息是缓解政府部

门与利益相关者之间信息不对称的基础，是外部信息使用者评价政府受托责任履行情况的依据，也是建立透明政府的重要支撑（潘俊等，2023）。政府财务报告审计需要对权责发生制基础的财务报告信息的真实、完整及合规性进行客观评价（张琦等，2022），因此有必要综合运用广泛来源的政府财务信息提升政府财务报告审计的质量。本文以政府财务信息为研究主线，分析政府财务报告与政府决算报告、国有资产报告及相关财政统计信息之

间的协同逻辑，优化完善政府财务报告审计制度。

一、政府财务信息的协同关系剖析

广义的政府财务信息体现的是一种整合性的概念内涵，不仅要反映政府经济行为的合规性，还要反映政府的理财能力，呈现政府运营的效率 and 效果，描绘出政府整体的综合财务状况（常丽，2012）。因此，政府财务报告、政府决算报告、国有资产报告生成的

基金项目：国家社科基金一般项目“政府会计与政府审计协同驱动地方政府债务绩效提升研究”（22BJY077）；江苏省高校哲学社会科学研究一般项目“政府管理会计助力部门整体支出绩效管理的机理与路径研究”（2020SJA0361）；江苏省社科应用研究精品工程财经发展专项课题“公共数据资源授权运营与价格形成机制研究”（24SCB-46）；江苏省研究生科研及实践创新项目（SJCX22_0957、KYCX23_2275）

作者简介：张菊香，南京审计大学会计学院讲师；徐浩瀚，南京审计大学会计学院硕士研究生；潘俊，南京审计大学会计学院教授；朱凤萍，南京审计大学会计学院硕士研究生，通讯作者。

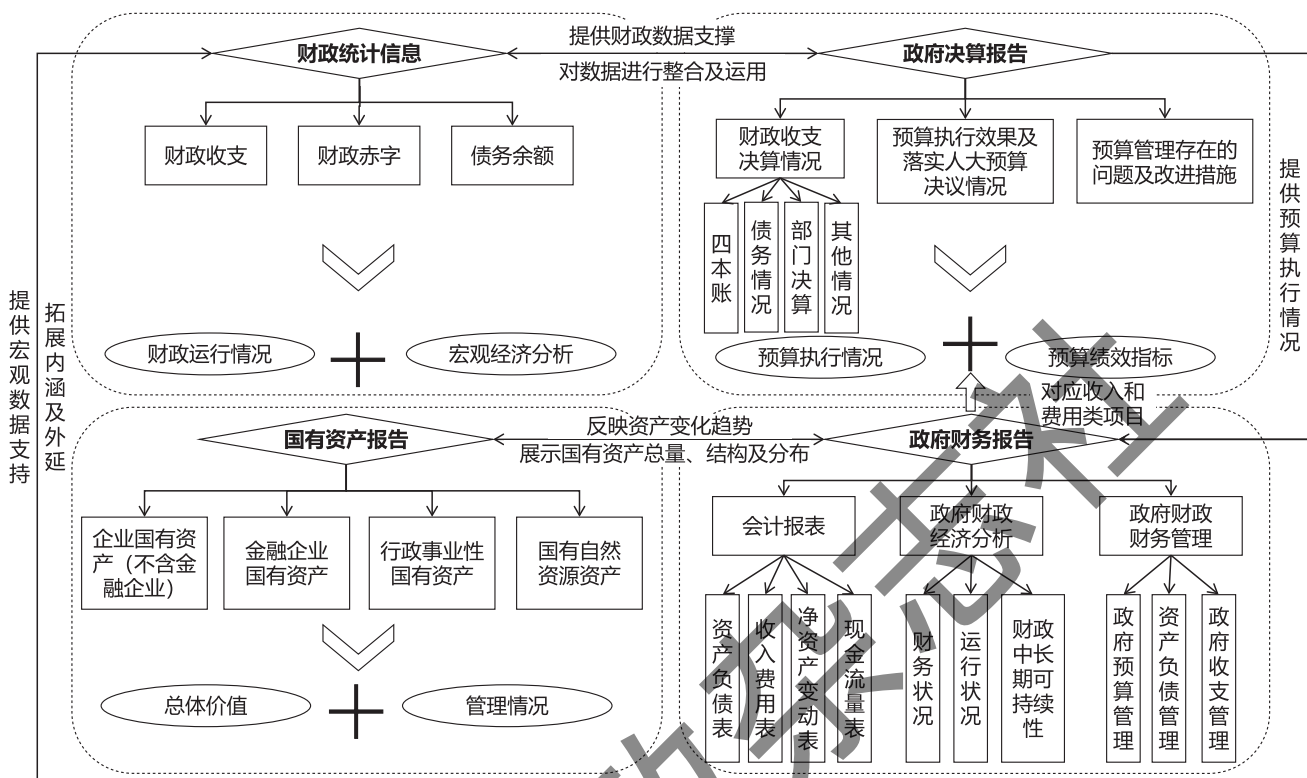


图1 政府财务信息的协同关系

信息以及相关的财政统计信息等都属于政府财务信息的组成部分，它们相互联系又各有侧重。其中，政府会计核算的最终成果包括政府财务报告和政府决算报告，国有资产报告、财政统计信息分别由国有资产管理部、统计部门或相关部门根据各自职责编制完成。由于不同报告所披露的政府财务信息存在数据上的交叉重叠和核算基础上的协同互补，因此各类政府财务信息能够互相印证、互为补充，为不同信息使用者提供决策有用的信息。其内在逻辑如图1所示。

（一）政府决算报告与政府财务报告

政府会计准则制度规定，政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制以收付实现制为基础，旨在向报告使用者提供政府预算执行信息，综合反映政府会计

主体预算收支执行情况，便于监督管理和后续预算编制。而政府财务报告的编制以权责发生制为基础，向报告使用者提供政府财务状况、运行情况和现金流量等有关信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，辅助使用者决策与监督。两者在内容、采用的会计基础和信息整合程度等方面存在差异。政府决算报告详细列出了政府在一定期间的预算收入、预算支出以及预算结余情况，而政府财务报告中的财务状况部分反映政府的资产、负债以及净资产情况。因此，通过政府决算报告与政府财务报告的互补，将更全面地了解政府财政收支流量以及资产负债存量情况（陈志斌等，2024），更清晰地反映政府“家底”，全面体现出政府财务状况，从而有效防范财政风险、实现财政可持续发展的目标。

（二）国有资产报告与政府财务报告

《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》（国发〔2021〕5号）要求“完善国有资产管理情况报告制度，做好与政府综合财务报告的衔接”。国有资产报告包括综合报告和专项报告，通过全口径、全覆盖，采取价值量与实物量相结合的方式，全面、科学反映各级各类国有资产管理情况，并分别反映企业国有资产（不含金融企业）、金融企业国有资产、行政事业性国有资产、国有自然资源四类国有资产管理情况，主要聚焦于各类国有资产总额、负债总额、净资产规模等财务数据。政府财务报告则着重分析货币资金、在建工程、固定资产、无形资产、公共基础设施等重点资产项目，通过结构化数据和非结构化数据多维度展现各资产的存量价值以及价值变动

情况(周曙光, 2024), 便于信息使用者了解政府“家底”和研判公共服务能力。因此, 政府财务报告注重政府整体资产概念, 以更宏观的视角反映政府整体财务状况(韩晓明等, 2024)。通过国有资产报告与政府财务报告的结合运用, 能够从宏微观视角对国有资产规模及变动情况进行综合研判。

(三) 财政统计信息与政府财务报告

财政统计信息包括财政收支、财政赤字和债务余额等指标, 着重对财政收支进行记录和统计, 借此反映财政收支总量、盈余(或赤字)、融资情况, 一方面可用于分析我国财政收支流量情况, 另一方面也是我国国民经济核算的重要资料来源(彭肖肖和许宪春, 2022)。而会计核算下的政府财务报告主要服务于强化公共受托责任和实现决策有用, 虽与政府财政统计信息数据来源和统计范围不同, 但其与政府财政统计信息中相关内容进行对照分析, 能够检验政府财务报告数据的合理性和准确性。两者协同能够为公众提供更加完整的政府财务信息, 有助于政府构建科学的决策机制, 提高决策质量, 更好服务公众利益和社会发展。

二、基于政府财务信息的政府财务报告审计框架建构

2014年《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》明确将“建立健全政府财务报告审计和公开机制”列为政府会计改革的任务之一, 实务界与学术界开始探索构建科学完善的政府财务报告审计机制。2020年9月, 审计署办公厅印发《政府财务报告审计办法(试行)》对政府财务报告审计的相关事项

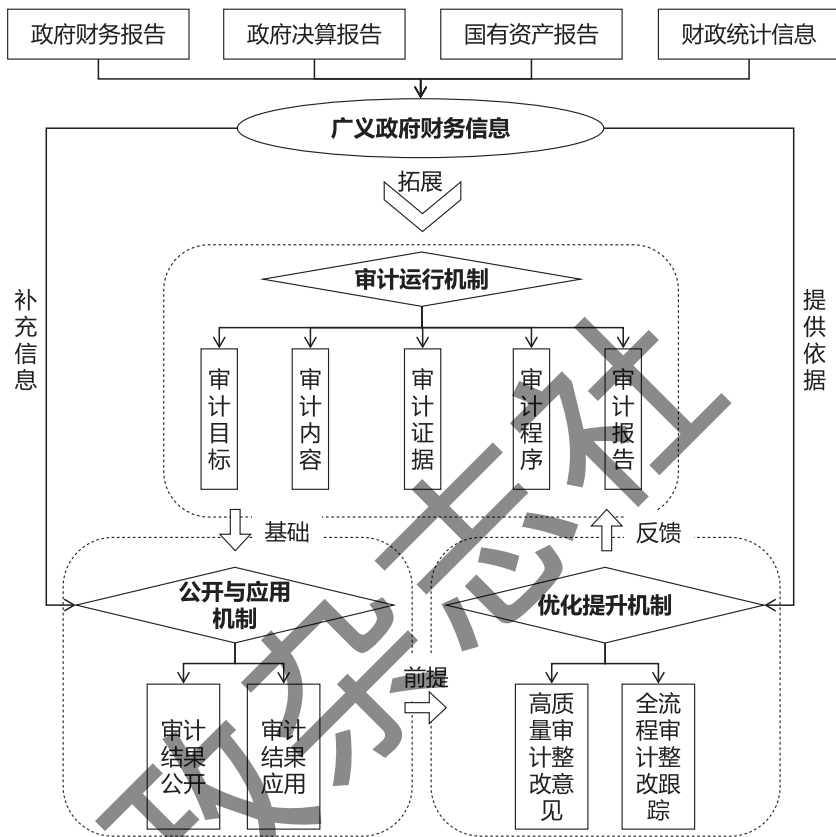


图2 基于政府财务信息的政府财务报告审计框架

作出制度性规定, 但当前仍缺乏相关配套指引进行明确界定与规范(孙甲奎, 2024)。鉴于此, 本文将政府各类财务信息贯通融合为一个有机整体, 在充分把握各类政府财务信息之间协同关系的基础上, 按照“审计运行机制——审计结果公开与应用机制——审计优化提升机制”的设计思路, 在理论层面对政府财务报告审计框架进行建构, 以期推进我国政府财务报告审计制度的完善和政府会计改革的深化落实。政府财务报告审计框架具体如图2所示。

(一) 政府财务报告审计的运行机制

1. 审计目标。审计目标可分为直接目标和终极目标。政府财务报告审计的直接目标应聚焦于审计工作本

身, 通过审查政府财务运行状况的真实性、合法性和效益性, 为使用者提供有用的决策依据。从宏观视角来看, 政府财务报告、政府决算报告、国有资产报告、财政统计信息都是摸清政府“家底”、管好国有资产的重要信息依据。鉴于此, 本文认为政府财务报告审计的终极目标应定位为维护国家财政金融安全、实现经济高质量发展以及促进国家治理体系和治理能力的现代化。

2. 审计内容。政府财务报告审计的内容应当涵盖广义的政府财务信息, 从整体性视角审视政府的财务状况和运行情况, 评价政府运行综合绩效。《政府财务报告审计办法(试行)》对审计内容的规定便是如此, 主要包括政府财务状况和运行情况、政府综

合(部门)财务报告编报披露情况、政府财政财务管理情况、相关电子数据及信息系统设计运行情况以及其他需要审计的内容。但在实践中,政府财务报告存在编制范围不完整、内部交易抵销不全面等问题,可能会对政府财务报告审计工作的开展造成阻碍。根据上文分析,政府决算报告、国有资产报告和财政统计信息等数据能够为政府财务信息的真实性、完整性、准确性提供重要依据。这些广义的政府财务信息虽然不在政府财务报告中单独列示,但都与报告内容存在关联,因此在进行政府财务报告审计时需将政府财务状况、运行情况及相关经济活动作为审计内容,更多关注广义的政府财务信息。

3. 审计证据。在企业财务报表审计工作中,可以将审计证据分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四类。本文认为,政府财务报告审计也存在这四种类型的证据,并且基于各类政府财务信息的协同效应,这些审计证据涵盖的内容也会随之扩展,尤其是可以对书面证据进行更为丰富详细的补充。目前政府财务报告审计的书面证据大多以会计凭证、会计账簿、财务报告、各类会议纪要和内部资料等为主,更关注政府经济业务活动的合法性。而在广义的政府财务信息中,政府决算报告、国有资产报告和财政统计信息都能够为政府财务报告审计提供依据。财政统计信息展示了政府财政收支的详细指标,包括资金的金额、来源构成以及去向和支付进度,能够直接反映政府财政收支变动情况,为验证政府财务报告收入应计准确性和费用配比合理性提供重要参考依据;国有资产报告则是政府资产是否存在、是否真实完整的有力佐证,可以

与实物证据相互补充,共同对政府资产的真实性和效益性发表意见;而政府决算报告详细列出了预算收入来源与支出用途,与政府财务报告中的收入费用信息互为补充,可以成为审查收入费用合规性、数据真实性以及效益达成情况的过程中一项重要的评价依据。

4. 审计程序。首先,在制定本年度政府财务报告审计计划时,必须对审计目标、审计重点内容和保障措施等方面进行事前规划,一般来说这些内容的确定主要以上年度审计结果为依据。但是立足于广义政府财务信息,在制定审计计划时还需要考虑政府决算报告、国有资产报告及相关的财政统计信息,从而更加全面地设计本年度审计计划。其次,在执行政府财务报告审计的过程中,需要经历风险评估、控制测试、分析审计证据、编制审计底稿和形成审计意见等一系列工作。在这一过程中,仅以政府财务报告为主要依据存在局限性,受报告编制范围、数据更新及时性等因素影响,难以全面反映政府财务的实际状况,而引入其他政府财务信息不仅能将其作为审计内容的一部分,而且能进一步证实已有的审计发现。最后,审计机关应当生成政府财务报告审计报告并进行结果报送。在审计终结阶段,不同类别的政府财务信息能够助力审计机关更加客观、全面地评价被审单位的财务运行状况、公共服务效能、工作目标完成情况、政策落实情况和内部控制等方面的合法性、真实性和效益性。

5. 审计报告。我国政府财务报告审计工作可以适度借鉴国际经验,如英国政府财务报告审计最终出具两份报告,一是符合国际审计准则的标准化简式审计报告,二是包含关键事项

说明和主要内容分析的详式报告(李宗彦和郝书辰,2018),在详式报告中加入其他政府财务信息及遵循其准则制度的声明。另外,列示审计发现的问题时可以借鉴审计工作报告的思路,按照审计重点内容分模块阐述并进行趋势分析或指标分析。而在政府财务报告审计报告的具体内容方面,政府决算报告、国有资产报告以及相关的财政统计信息等对政府内部管理情况、落实重大政策情况等方面的反映可以作为描述被审计单位基本情况的组成部分;在指明审计发现的问题和整改意见时,广义政府财务信息展现的相关问题也能够对其进行证明和补充,同时这也是出具最终审计意见的有力证据。

(二) 政府财务报告审计结果的公开与应用机制

1. 审计结果公开。从需求方来说,政府财务报告审计报告及其相关的财务分析结果应服务于更多的外部治理层(洪学智和邓盼,2016),当政府财务信息实现协同后,政府决算报告、国有资产报告、财政统计信息的信息使用者都将更加关注政府财务报告审计的结果,以此作为决策依据的同时,进一步优化资金预算管理、资产运行效益及财政资金统筹。从供给方来说,政府通过披露财务信息反映政府公共财政管理职能的履责状况(常丽,2011)。广义的政府财务信息由多个部门提供,一方面,不同类别的政府财务信息引入了更多的信息供给方,使政府财务报告审计结果更加准确、全面;另一方面,公开政府财务报告审计结果能够促进信息供给方不断改善单位内部管理,提升自身治理能力和效率。

2. 审计结果应用。政府财务报告审计报告是审计过程的直接结果,应

用审计结果是政府财务报告审计的关键一环,关系着审计目标最终能否实现。从公共受托责任视角来看,政府财务报告审计报告的使用者范围十分广泛,不仅要提交至财务报告责任主体,即本级政府部门,还要向本级政府、本级人大、社会公众、投资者、债权人及其利益相关者,以及接受审计机构移送的权力机构披露(郑石桥和高斐,2021)。审计结果应用除向使用者传递信息外,还体现政府对受托责任的履行情况。向政府部门提供客观准确的审计结果有助于其全面了解和有效管理公共资源,为外部监督提供依据,有助于客观评价政府履行职权的绩效(周曙光和陈志斌,2019),提升公共财政透明度。

(三)政府财务报告审计的优化提升机制

1. 高质量审计整改意见。政府财务报告、政府决算报告、国有资产报告、财政统计信息各有侧重地报告了广义政府财务信息,能在一定程度上弥补当前审计整改意见同质化程度高、缺乏针对性的问题。例如,政府决算报告对政府预算收支的详细分类可以助力审计机关建立以问题为导向的差异化整改意见标准;国有资产报告除披露资产总额外,还涉及资产配置、使用、处置和效益情况等,有助于审计机关评估国有资产的运营效率、管理水平和保值增值能力,进而判断政府在资产管理方面是否存在问题;财政统计信息有助于审计机关分析政府的财政资源筹集和分配格局,通过了解政府的收入来源和支出结构,为评估政府的财政稳定性和可持续性提供依据。除此以外,充分考虑不同政府财务信息之间的协同关系,还能深化审计整改意见的内容。为体现效益性

要求,在提出政府财务报告审计整改意见的过程中还可借助广义政府财务信息反映的政府内部管理情况、重大政策落实情况及其他经济与社会环境信息,创新审计整改意见的表现形式。

2. 全流程审计整改跟踪。全国人大常委会办公厅印发的《关于进一步加强各级人大常委会对审计查出突出问题整改情况监督的意见》提出“对整改情况进行跟踪检查”,然而实践中还无法客观反映整改完成的实际程度(王扬,2020)。因此必须加强对整改过程的追踪力度,形成整改全链条管理模式。虽然广义政府财务信息在呈报时点上存在差异,但能为审计整改提供各有侧重的多元信息,因此广义政府财务信息能够助力推进全流程审计整改跟踪工作。例如,行政事业性国有资产专项报告分为月报和年报,在进行审计整改跟踪过程中,审计机关可以通过查阅各单位国有资产报告月报进行趋势分析和指标测算,实时监督与评价被审计单位的资产管理情况,并判断审计整改效果。

三、推进政府财务信息赋能政府财务报告审计的保障举措

(一)深度融合广义政府财务信息,完善审计协同制度

为促使政府财务信息之间的协同效应充分发挥并为政府财务报告审计工作提供助力,推进各类政府财务信息深度融合至关重要。从理论分析与实践经验来看,政府财务报告应与政府决算报告、国有资产报告以及相关的财政统计信息进行有机融合,形成能够反映广义政府财务信息的综合性报告,进而为开展政府财务报告审计工作奠定基础。目前审计法、国家审计准则中均没有涉及政府综合财务报告

审计的内容(周曙光,2022)。对此,在推动各类财务信息贯通融合助力政府财务报告审计工作开展的同时,应加快出台相关配套指引。一方面,要实现广义政府财务信息之间内容、编制方式、数据测度标准的有效衔接,另一方面,要完善政府财务报告审计、财政审计等制度体系,健全审计协同制度保障,为各级审计机关开展相关工作提供强有力的依据。

(二)实现广义政府财务信息互联互通,夯实审计数据质量

面对政府财务信息涵盖内容日益丰富的现状,政府部门需提升信息化整合水平(陈志斌等,2020)。可建立全口径、全覆盖的政府财务信息共享平台,简化日常数据管理,推动政府财务报告审计工作的开展。一方面,在政府财务信息实现深度融合之后,探索制定政府财务信息生成的标准并逐步统一测度口径,通过嵌入数智技术,实现对数据的精准计量和确认(章贵桥等,2023)。同时结合各种新兴技术加快数据信息共享和开放机制建设(章贵桥等,2022),构建政府财务信息共享平台,将广泛来源的各类政府财务信息纳入其中,实现数据互联互通,以此稳步提升政府财务信息的管理水平。而管理水平的提升,还会为政府会计改革营造良好的环境,助力国家治理体系和治理能力现代化(刘子怡等,2020)。另一方面,审计数据质量与信息共享平台的安全性、完整性、可靠性密切相关,在拓展政府财务信息共享平台覆盖范围的同时,要对信息共享平台整体控制环境进行调查和评估,保证进入系统的财务数据信息可追溯、可验证。

(三)提升政府财务人员综合素养,助力政府财务报告编制与审计工作

为了增强政府财务报告的编制质量并提高财务报告审计效率,对政府会计工作人员的专业背景和实践经验提出了更高要求。为此,政府可以通过培训和教育计划,促使政府财务人员与学术界和行业专家展开交流与合作,共享先进经验和最新实践成果(卢晓丹,2024),提升财务人员的专业知识与技能。在此过程中,财务人员不仅需要掌握财务报告编制技能,还需要对政府财务信息有深入理解并具备财务报告审计专业知识(周曙光和蔡凯凯,2023)。同样地,财务报告审计人员不仅要掌握财务报告审计的专业知识,还需深入了解政府财务报告的编制过程以及政府财务信息的综合内容,从而建立起一支专业素质高、能够胜任政府财务报告编制与审计工作的人才队伍,提高政府财务报告的准确性和可信度,加强财务报告审计的规范性和权威性,以适应高质量发展需求。

(四) 建立政府财务报告审计整改效果评价指标体系

跟踪和监督整改措施的执行情况

(上接第37页) 否能做到或部分做到。在投后阶段,建议定期与被投资企业开展沟通交流,要求被投资企业定期报告ESG情况。二是推动定性、定量结合的细化披露,推动被投资企业提升披露质量。如对于有能力的被投资企业,建议鼓励其设定碳排放、污染物减排等定量目标,并开展公开的环境与可持续发展信息披露。

(四) 关注 ESG 发展的几个重要问题

一是 ESG 投资实践中的平衡性。ESG 投资实践要平衡好 ESG 目标与短期经济目标的关系。ESG 目标与经济目标可能一致,也可能面临短期经济

是保障政府财务报告审计质量的重要环节,对于加强政府财务报告的准确性、可靠性具有重要意义。通过构建一套完备的政府财务报告审计整改效果评价指标和评估方法,能直观衡量整改工作的实际效果,评估改进措施的执行情况。评价指标体系应包括改进措施的执行效率、成本效益等多维度关键指标,以确保对整改效果的评估全面、客观且具有针对性。审计机关通过定期的评估,准确评判政府财务报告审计整改措施的执行情况,并发现潜在的问题和整改不到位之处。根据监督结果和评估结论,审计机关应进一步审视和调整整改措施的执行方案,以确保其针对性和有效性,推动政府财务报告质量的持续提升。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 常丽.公共财政框架下的政府财务信息供求分析[J].财政研究,2011(12):33-35.

[2] 陈志斌,周宇倩,黄嘉诚.政府会计制度有效实施的保障机制研究[J].财务与会计,2020,(17):69-72.

[3] 陈志斌,潘俊,刘子怡,等.政府资产负债核报与会计治理理论纲[M].北京:中国财经经济出版社,2024.

[4] 洪学智,邓盼.政府财务报告审计与公开机制建设探析[J].财务与会计,2016,(11):26-27.

[5] 韩晓明,张绘,封北麟.统一政府财务报告与国有资产报告资产信息的思路与建议[J].财政科学,2024,(3):105-112.

[6] 刘子怡,陈志斌.市场环境、晋升激励与政府会计信息披露[J].财务研究,2016,(1):65-73.

[7] 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.

利益与长期 ESG 目标之间的矛盾。资源是有限的,实现具体的 ESG 目标需要企业在业务发展、组织管理、风险防范等方面进行有效资源配置。

二是 ESG 数据收集成本。对于被投资企业和绿色发展基金,在 ESG 数据收集方面均可能面临一定困难。在投资实践中需综合权衡,尽可能以可得、合理的数据进行 ESG 相关决策,控制好 ESG 数据收集成本。

三是科技赋能 ESG 发展。ESG 需要企业以数字化转型推动底层信息更加科学化、精准化、智能化,从而与企业经营一体化,成为企业践行 ESG 的自觉动力。绿色发展基金后续将探索

在内部投资系统中添加 ESG 模块,或在系统中加入“ESG 标签”等方式,自动记录 ESG 相关流程和进展。

绿色发展基金承担着绿色投资国家队的战略使命,伴随着 ESG 责任投资的不断动态发展,包括绿色发展基金在内的政府投资基金要坚定不移地推动 ESG 责任投资理念落地见效,实践中从定性表现评价向定性和定量相结合方向不断拓展,更好地动态评价被投资企业的 ESG 表现,推动 ESG 责任投资贯穿投前尽职调查、投资决策及投后管理全过程,为我国 ESG 责任投资绿色实践注入新的活力。

责任编辑 林荣森