

中央高校基本科研业务费专项资金资助 (Supported by the Fundamental Research Funds for the Central Universities) (JBK140827)

教育部人文社科研究项目 (14YJC790142)

四川省社科规划项目 (SC14B072)

四川省教育厅人文社科重点研究项目 (15SA0007)

政府审计与政府信息披露研究

—— 基于提升国家治理能力的视角

A Study on Government Audit and Government Information Disclosure

—— Based on the Perspective of Promoting the Capacity of State Governance

谢柳芳 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

中国·成都

2014年度中央高校基本科研业务费专项资金项目：政府审计与政府信息披露研究

——基于提升国家治理能力的视角 (Supported by the Fundamental Research Funds for the Central Universities) (JBK140827)

2014年度教育部人文社会科学研究项目：政府审计与“三公”经费治理研究 (14YJC790142)

2014年度四川省哲学社会科学项目：政府综合财务报告体系构建及审计相关问题研究

——基于国家治理视角的分析 (SC14B072)

2015年度四川省教育厅人文社会科学重点研究项目：国家审计与国家治理研究

——基于完善国家预算制度视角的分析 (15SA0007)

政府审计与政府信息披露研究

——基于提升国家治理能力的视角

A Study on Government Audit and Government Information Disclosure

——Based on the Perspective of Promoting the Capacity of State Governance

谢柳芳 著



西南财经大学出版社

中国·成都

图书在版编目(CIP)数据

政府审计与政府信息披露研究:基于提升国家治理能力的视角/谢柳芳

著. —成都:西南财经大学出版社,2015. 11

ISBN 978 - 7 - 5504 - 2128 - 8

I. ①政… II. ①谢… III. ①政府审计—研究—中国②国家行政机关—信息管理—研究—中国 IV. ①F239. 44②D630. 1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 193450 号

政府审计与政府信息披露研究——基于提升国家治理能力的视角

ZHENGFU SHENJI YU ZHENGFU XINXI PILU YANJIU;JIYU TISHENG GUOJIA ZHILI NENGLI DE SHIJIAO

谢柳芳 著

责任编辑:冯 梅

助理编辑:周晓琬

封面设计:张姗姗

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	170mm × 240mm
印 张	12. 75
字 数	230 千字
版 次	2015 年 11 月第 1 版
印 次	2015 年 11 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 2128 - 8
定 价	58.00 元

1. 版权所有,翻印必究。

2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

摘要

B. 盖伊·彼得斯 (B. Guy Peters, 2001) 指出, 国家治理是一个持续不断的过程, 只要国家存在, 这一过程就永远不会停止。2013 年 11 月, 中国共产党十八届三中全会提出“转变政府职能, 增强政府公信力和执行力, 强化政府治理, 推进国家治理体系和治理能力的现代化”, 并强调“必须透明预算”。2014 年 10 月, 党的十八届四中全会进一步强调“强化对行政权力的制约和监督, 全面推进政务公开, 促进国家治理体系和治理能力现代化”。2014 年 8 月, 全国人大常委会通过的新《中华人民共和国预算法》(以下简称《预算法》) 首次将政府预算信息的公开与透明纳入其中, 在预算监督方面不仅要求严格审计, 还强调信息的全面公开与透明。2014 年 12 月, 国务院同意的财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》要求“财政部门编制政府综合财务报告并经审计后对外公开, 以防范财政风险, 促进政府提高财务管理水平和财政经济可持续发展”。政府信息披露是现代政府的内在必然要求, 是推进依法行政、打造阳光政府、提升政府公信力、提高国家治理能力、推进国家治理能力现代化、促进经济可持续发展的重要举措。

政府审计是国家依法用权力监控、制约权力的重要制度安排, 是国家政治制度的重要组成部分, 其核心是推动民主法治, 提升国家治理能力, 促进社会经济健康运行及科学发展。《世界审计组织战略规划 (2011—2016)》中要求“各国最高审计机关在加强问责、坚定反腐、促进透明和强化良治方面不断努力, 以展示各国最高审计机关在国家治理中的重要作用”。2011 年 7 月, 刘家义审计长指出: “审计实质上是国家依法用权力监督、制约权力的行为, 其本质是国家治理这个大系统中一个内生的具有揭示、预防和抵御功能的‘免疫系统’, 是国家治理的重要组成部分。” 2013 年 10 月, 世界审计组织 (INTO-SAI) 第 21 届大会指出“最高审计机关能够在完善国家治理中发挥重要作用,

可以通过建设诚实廉洁的政府，强化公共部门的责任和透明等方式推动完善国家治理”。大会通过的《北京宣言》也提出“最高审计机关为了促进国家良治，应当继续致力于维护民主法治、提高政府效能、预防并打击腐败、推动透明问责”。政府审计本质上是一种保障和促进公共受托经济责任全面有效履行的特殊经济控制，理应成为促进国家治理的有效手段与工具。

政府审计能否作用于政府信息披露，从而提升国家治理能力是亟待研究与验证的重要问题。然而，目前尚无文献直接研究政府审计与政府信息披露问题，针对政府审计与国家治理的研究文献也较少，且大多采用规范式研究方法进行理论探讨，缺乏系统研究的成果，实证研究更是亟待开展的领域。本书在吸收国内外有关审计与公司信息披露，社会审计、内部审计与组织治理相关研究成果的基础上，以政府信息披露为路径，系统深入地探讨了政府审计提升国家治理能力的实现机理，并对其实际效果进行了检验。因此，本书以“政府审计→政府信息披露→国家治理能力提升”为主线展开系统研究，这对于建立国家治理的长效促进机制，推动审计理论的创新，促进审计事业的科学有效发展，具有重要的理论价值与现实意义。

在本书中，除了研究背景、文献综述、主要研究结论及观点部分外，分四部分对政府审计通过促进政府信息披露，进而实现政府审计的国家治理功能进行了深入系统的研究。第一部分（第2、3、4、5章）在比较分析国内外政府信息披露概况的基础上，基于提升国家治理能力的视角，从理论分析与实证检验两个方面，探讨政府审计促进政府信息披露的作用机理。第二部分（第6章）探究政府信息披露机制，以寻找政府审计作用于政府信息披露的恰当切入点。第三部分（第7章）研究治理导向的政府信息披露审计监控机制，打通政府审计有效治理政府信息披露，进而提升国家治理能力的作用路径。第四部分（第8章）对政府审计通过作用于政府信息披露，进而提升国家治理能力的效果进行检验。本书的目的在于探寻治理导向的政府信息披露审计监控机制的建立，研究政府审计提升国家治理水平的有效路径。

目 录

1 总论 / 1

1.1 研究背景与研究框架 / 1

1.1.1 研究背景 / 1

1.1.2 研究框架 / 4

1.2 相关概念界定 / 9

1.2.1 政府信息 / 9

1.2.2 政府审计 / 10

1.2.3 国家治理能力 / 11

1.3 文献综述 / 13

1.3.1 政府信息公开与国家治理 / 13

1.3.2 政府审计治理功能 / 20

1.3.3 政府审计与政府信息公开 / 22

2 政府信息公开的国内外比较分析 / 32

2.1 国外政府信息公开发展概况 / 32

2.1.1 美国政府信息公开发展概况 / 32

2.1.2 欧盟国家政府信息公开发展概况 / 34

2.1.3 亚洲国家政府信息公开发展概况 / 35

2.2 中国政府信息披露发展概况 / 37

2.2.1 我国政府信息公开发展历程 / 37

2.2.2 “三公经费”披露发展历程 / 38

2.3 “三公经费”披露现状考察 / 41

2.3.1	中央部门 2011 年“三公经费”披露状况 /	42
2.3.2	中央部门 2012 年“三公经费”披露状况 /	49
2.3.3	中央部门 2013 年“三公经费”披露状况 /	54
2.3.4	中央部门 2014 年“三公经费”披露状况 /	58
2.3.5	“三公经费”披露问题分析 /	59
2.4	政府信息供需状况分析 /	62
2.4.1	政府信息供需矛盾分析 /	62
2.4.2	政府信息供给不足的原因分析 /	65
3	政府审计与政府信息披露的理论分析 /	68
3.1	国家、公共权力监控与国家治理 /	69
3.1.1	人民主权理论 /	69
3.1.2	人民主权理论下的公共权力监控与国家治理 /	73
3.2	政府信息披露与国家治理 /	77
3.2.1	委托代理理论 /	77
3.2.2	信号传递理论 /	78
3.2.3	新公共管理理论 /	80
3.3	政府审计、政府信息披露与国家治理 /	81
3.3.1	受托经济责任观 /	82
3.3.2	审计控制观 /	85
3.3.3	“免疫系统”审计观 /	87
3.3.4	政府审计与政府信息披露关系的综合分析 /	90
4	政府信息披露影响国家治理水平的初步验证 ——来自中央部门数据的分析 /	92
4.1	理论分析与研究假设 /	92
4.2	研究设计 /	95
4.2.1	数据来源及样本的选取 /	95
4.2.2	研究变量设计及模型构建 /	95
4.3	实证结果分析 /	98

4.3.1	变量描述性统计 /	98
4.3.2	变量相关性分析 /	99
4.3.3	回归结果分析 /	100
4.3.4	稳健性检验 /	102
5	政府审计影响政府信息披露的初步验证	
	——来自中央部门数据的分析 /	105
5.1	理论分析与研究假设 /	105
5.2	研究设计 /	109
5.2.1	数据来源及样本的选取 /	109
5.2.2	研究变量设计及模型构建 /	109
5.3	实证结果分析 /	113
5.3.1	变量描述性统计 /	113
5.3.2	变量相关性分析 /	114
5.3.3	回归结果分析 /	115
5.3.4	稳健性检验 /	117
6	政府信息披露机制 /	119
6.1	政府信息生成轨迹 /	119
6.2	政府信息披露标准 /	120
6.3	政府信息披露内容 /	124
6.4	政府信息披露体系 /	126
7	治理导向的政府信息披露审计监控机制 /	132
7.1	政府信息披露审计目标 /	134
7.2	政府信息披露审计内容 /	135
7.3	政府信息披露审计程序与审计方法 /	136
7.3.1	治理导向审计的前导性分析程序 /	136
7.3.2	政府信息披露基本审计程序 /	137
7.3.3	政府信息披露审计方法 /	139
7.4	政府信息披露审计报告 /	140

8 政府审计提升国家治理能力的效果检验

——来自省级地方政府数据的分析 / 144

8.1 理论分析与研究假设 / 146

8.1.1 政府审计与国家治理能力 / 146

8.1.2 政府审计与政府信息披露 / 148

8.1.3 政府审计、政府信息披露与国家治理能力 / 149

8.2 研究设计与数据说明 / 150

8.2.1 数据来源及样本的选取 / 150

8.2.2 研究设计 / 151

8.3 政府审计提升国家治理能力的效果检验 / 155

8.3.1 描述性统计 / 155

8.3.2 相关性检验 / 157

8.3.3 回归结果分析 / 158

8.4 政府审计提升国家治理能力的效果路径分析 / 161

8.4.1 政府审计与政府信息披露 / 161

8.4.2 政府审计、政府信息披露与国家治理能力 / 164

9 对策建议 / 167

9.1 树立公共财政理念,增强政府信息披露的服务意识 / 167

9.2 建立健全相关法规,规范政府信息披露,提高政府信息披露的整体水平 / 168

9.3 完善审计监控机制,强化审计能力建设 / 173

9.4 完善政府业绩考核机制,提高国家治理能力 / 175

参考文献 / 176

后记 / 193

1 总论

1.1 研究背景与研究框架

1.1.1 研究背景

2013年11月,中国共产党十八届三中全会指出:“要推进国家治理体系和治理能力现代化,科学的宏观调控,有效的政府治理,是发挥社会主义市场经济体制优势的内在要求,必须切实转变政府职能,增强政府公信力和执行力,建设法治政府和服务型政府。”2013年3月17日,在第十二届全国人民代表大会第一次会议上,习近平同志提出:“我们要坚持党的领导、人民当家做主、依法治国有机统一,坚持人民主体地位,扩大人民民主,推进依法治国……建设服务政府、责任政府、法治政府、廉洁政府,充分调动人民积极性。”自2008年世界金融危机爆发以来,各国政府致力于从自身治理的角度,寻求消除金融危机损害,恢复经济可持续发展,预防政府失灵,促进政府“良治”的有效措施。国家治理成为一个全球性的课题。胡锦涛同志在2012年11月8日的中国共产党第十八次全国代表大会上提出:“坚持中国特色社会主义政治、推进政治体制改革,必须建立健全权力运行监督和制约体系:坚持用制度管权、管事和管人,保障人民的知情权、表达权、参与权和监督权,是权力正确运行的首要保证。要确保决策权、执行权、监督权相互协调并相互制约,确保国家机关按照法定程序和权限行使权力……推进权力运行规范化、公开化,完善党务公开、司法公开、政务公开和各领域办事的公开制度,健全经济责任审计、质询、问责、罢免、引咎辞职等制度,加强法律监督、党内监

督、民主监督和舆论监督，让人民监督权力，使权力在阳光下运行。”^①此外，2014年10月23日中国共产党第十八届中央委员会第四次全体会议公报指出：“强化对行政权力的制约和监督，完善纠错问责机制。全面推进政务公开，坚持以公开为常态、不公开为例外原则，推进决策公开、执行公开、管理公开、服务公开、结果公开。”政府信息是行政机关在履行职责过程中获取或者制作的，以一定形式记录和保存的信息。政府信息披露是现代政府的内在必然要求，是推进依法行政、打造阳光政府、提升政府公信力的重要举措。政府信息披露的完整有效性直接影响到政府工作的透明度，而政府工作的透明度日渐成为现代国家民主与法制是否健全、完善的一个重要标志，信息披露成为保障公民知情权的基本要求及政府规制改革的主导方向。

政府审计是国家依法用权力监控、制约权力的重要制度安排，是国家政治制度的重要组成部分，其核心是推动民主法治，建立“善治”政府，促进社会经济健康运行及科学发展。《世界审计组织战略规划（2011—2016）》中要求各国最高审计机关在加强问责、坚定反腐、促进透明和强化良治方面不断努力，以展示各国最高审计机关在国家治理中的重要作用。为此，美国国务院还专门成立了行政创新中心，以期通过政府创新来实现良治。2011年7月，在中国审计学会第三次理事论坛中，刘家义审计长指出：“审计实质上是国家依法用权力监督、制约权力的行为，其本质是国家治理这个大系统中一个内生的具有揭示、预防和抵御功能的‘免疫系统’，是国家治理的重要组成部分”。2013年10月，李克强同志在世界审计组织第21届大会开幕式上指出：“在中国，审计在促进财政可持续、改善国家治理上发挥了重要作用。”此外，大会通过的《北京宣言》提出：“最高审计机关为了促进国家良治，应当继续致力于：维护民主法治、提高政府效能、预防并打击腐败、保障国家安全、促进改善民生、推动透明问责。”政府审计是国家治理的重要组成部分，其作为保证公共受托经济责任全面有效履行的一种审计监控机制，对于促进政府信息披露、提升国家治理能力具有重要作用。

第一，受托经济责任的发展对政府审计功能拓展的推动。

英国审计学者谢勒、肯德（Scherer, Kent, 1983）认为：现代社会中，任何形式的组织，不论是私营的还是公营的、营利性的或非营利性的、政府的或非政府的企业、公司、事业单位、慈善机构都是由于某些或某种特定的委托受

^① 详见胡锦涛在中国共产党第十八次全国代表大会上的报告：《坚定不移沿着中国特色社会主义道路前进，为全面建成小康社会而奋斗》。

托关系而存在,因此任何组织都有义务全面有效地履行其受托经济责任。同时,为了解决由于委托代理关系而产生的道德风险与逆向选择等代理问题,防止因此而导致的利益矛盾和权力滥用,任何组织都需要治理,都需要运用适当的治理机制,建立适当的治理结构,而任何治理机制与治理结构的建立都离不开审计。2014年10月,《国务院关于加强审计工作的意见》指出:“发挥审计促进国家重大决策部署落实的保障作用,促进公共资金安全高效使用,实现审计监督全覆盖,促进国家治理现代化和国民经济健康发展。”

国家是基于政府与公民之间特殊的公共受托经济责任关系而存在的,是一个特大型的、分工精细、机构复杂的特殊组织,为了全面有效履行其承担的公共受托经济责任,解决由此产生的委托代理问题,就需要建立相应的国家治理结构和运用适当的国家治理机制。由于国家具有治理权威多样性和治理主体多元性特征,这就决定了政府是国家治理的核心,即现代国家治理的重心是政府治理。与其他组织治理不同的是,国家治理主要涉及对公共资源的分配利用和公共权力运行的监督控制。政府审计作为一种特殊的监控机制,通过鉴证、监督和评价等功能,为国家治理机制的有效运行提供坚实的后盾,以促进和保证其全面有效履行承担的公共受托经济责任(蔡春等,2012)。

第二,民主政治发展对政府信息披露水平的推动。

政府信息披露水平影响着公民的知情权,影响着公民参与国家管理的可能性及有效性,影响着一国民主政治的发展水平。目前,由于我国政府信息披露相关法规制度的不完善及监控机制的缺失,政府信息披露质量较低,引入政府审计监控机制,构建政府信息披露体系、政府信息披露指数、政府信息披露审计监控体系,能够促进政府信息披露水平的提高,提升国家治理能力。

政府信息披露质量的高低与一国的法治化水平密切相关。世界上最早披露政府信息并以法律形式固定下来的国家是瑞典,而美国是最早提出政府信息披露规范化、制度化和系统化的国家。由于受到政治经济环境的影响,我国政府信息披露的起步较晚,2003年“非典”事件后,“知情权”和“政府信息”两个概念得到了政府和民众极大的关注,各地方纷纷出台政府信息披露方面的制度规范,加大了公开政府信息的力度。国内理论界对政府信息披露的关注由来已久,主要涉及管理学、法学、政治学、传播学等相关学科领域。例如,从经济学的角度研究政府信息的供求关系,从法学角度研究政府信息披露立法、程序、救济等问题,从公共管理学和政治学的角度研究政府信息披露的动机、存在的问题及对策建议等。披露政府信息是深化行政管理体制改革和转变政府职能的重要手段,对于政府信息资源开发应用的程度及效果,受到政府信息披

露质量高低的影响,只有披露高质量的政府信息,才能提高政府信息的经济增加值,才能科学、有效地配置公共资源,才能促进政府信息资源增值,才能实现国家信息化发展战略,才能维护人民群众根本利益,构建和谐社会,推进民主政治的发展。

第三,实现国家治理能力现代化要求对政府信息披露水平的推动。

B. 盖伊·彼得斯(B. Guy Peters, 2001)指出国家治理可以理解为一个持续不断的过程,而且几乎可以肯定的是,只要国家存在,这一过程就永远不会停止。党的十八大强调:“要更加注重改进党的领导方式和执政方式,保证党领导人民有效治理国家,更加注重发挥法治在国家治理和社会管理中的重要作用,创新行政管理方式,推进政府绩效管理;支持和保证人民通过人民代表大会行使国家权力,加强立法工作组织协调,加强对‘一府两院’的监督,加强对政府全口径预算决算的审查和监督。”

处于封闭状态的政府信息,会导致权力的寻租,信息不对称的存在会诱导利益相关者设法采取各种利益交易方式,获取相关政府信息,谋求个人利益。一方面,提高政府信息披露水平能够增加政府工作的透明度,树立政府机关的廉政作风,增强政府公信力,转变政府职能,利于人民群众监督政府行政权力的行使,防止权力滥用,从而实现政府的良治。另一方面,提高政府信息披露水平是提升国家治理能力的重要路径,为了使公众能够准确、及时了解政府权力运行的合规性、合法性和效率性,必须在公众与政府之间建立系统、稳定、规范、高效的信息沟通渠道。披露高质量的政府信息能够使政府决策及执行过程公开透明,从源头上遏制腐败的发生,加大腐败的风险,增加腐败的成本,降低腐败行为的收益期望,从而在一定程度上消除腐败赖以生存的环境,减少乃至消除利益群体以贿赂等不法手段腐蚀政府官员的动机,降低其对政府权力主体的依赖,有效治理腐败现象。

1.1.2 研究框架

理论上,审计作为一种有效的外部监督机制,能够减轻组织中基于委托代理关系而产生的代理问题。实践中,无论是何种类型的组织,审计所发挥的积极作用均得到了检验。社会审计对于公司的监控功能,政府审计对于政府公共部门及国有企业的监控功能,都论证了审计是降低信息不对称程度、减轻代理问题的有效手段。

本书分四个部分基于提升国家治理能力视角对政府审计与政府信息披露的关系进行系统研究。在研究背景及文献综述之后,第一部分(第2章、第3

章、第4章、第5章)在比较分析国内外政府信息披露概况的基础上,基于提升国家治理能力的视角,从理论分析与实证检验两个方面,探讨政府审计促进政府信息披露的作用机理,初步验证政府审计与政府信息披露、政府信息披露与国家治理及三者之间的关系;第二部分(第6章)分析政府信息生成轨迹,探寻治理导向审计在政府信息生成机制中的具体运用,建立政府信息披露机制,以寻找政府审计作用于政府信息披露的恰当切入点;第三部分(第7章)研究治理导向的政府信息披露审计监控机制,打通政府审计有效治理政府信息披露,进而提升国家治理能力的作用路径;第四部分(第8章)采用经验证据,检验政府审计促进政府信息披露,提升国家治理能力的实际效果。

第一部分(第2章、第3章、第4章、第5章),在比较分析国内外政府信息披露概况的基础上,基于提升国家治理能力的视角,从理论分析与实证检验两个方面,探讨政府审计促进政府信息披露的作用机理。

第2章,从两个方面对国内外政府信息披露的发展脉络进行梳理,一方面,以美国、欧盟国家及部分亚洲国家为例,分析了国外政府信息披露的历史进程;另一方面,主要从政府信息公开及“三公经费”公开两个角度探讨我国政府信息披露的进程,以2011—2014年中央部门“三公经费”的披露状况为重点,考察政府信息披露的水平,分析政府信息披露存在的问题。在此基础上,分析政府信息供需之间的矛盾,探讨政府审计在缓解政府信息供需矛盾中可能发挥的作用。

第3章,构建政府审计与政府信息披露的理论分析框架。本章分三个方面探讨政府审计与政府信息披露的相关理论问题。一是基于人民主权理论,分析国家、公共权力监控与国家治理的关系。二是分析政府信息披露对国家治理的影响。三是系统分析政府审计、政府信息披露与国家治理能力的内在关系。

国家、公共监控与国家治理的关系:基于卢梭与马克思的人民主权理论,分析国家与公共权力监控的关系。人民主权理论下,为了确保政府按公民意愿行使权力,以谋求公共福祉为目标,防止权力滥用与权力异化,必须对公共权力实施有效的监控,以确保政府按照公意行使权力、管理社会、使用公共经济资源。国家的“善治”是人类自我管理能力的不断改善和加强,即避免“无效治理”并使公共利益最大化的社会管理过程,因此,国家治理的最终目标与人民主权理论下的人权维护目标具有一致性。人民主权理论下国家公共权力的最终行权效果,既是国家治理目标的实现基础,又是政府在国家治理活动中能力高低的具体体现;对公共权力实施有效监控,既是维护民众公共利益、保障人民主权,又是实现国家善政良治的有效手段。同时,政府审计作为促进和

保障公共受托责任全面有效履行的监控手段，无疑是监控公共权力，制约与防止公共权力异化产生的腐败等行为的有效方式。

政府信息披露与国家治理的内在关系：信息的传递与沟通是国家治理机制中的重要组成部分，充分通畅的信息传递是公民行使表达权、知情权、监督权的基本保障，是现代民主政治发展的必然要求，能有效减少公共权力受托者的违约风险，实现政府的良好治理。从委托代理理论、信号传递理论和新公共管理理论三个方面，论证政府通过向社会披露其拥有的“内部”信息这种传递信号的途径，能够有效地降低信息不对称带来的代理问题，而新公共管理理论将公民当作顾客，政府首先必须披露其持有的信息，才能实现公民的参政、议政，对公共事务进行有效管理，建设善治国家，提升国家治理水平与能力。

政府审计、政府信息披露与国家治理能力的内在关系：在传统的委托代理理论框架下，激励和监督是解决代理问题的两种方式，然而政府部门与公司组织具有本质的差异性，激励作用的发挥受到固有的限制，政府审计作为一种有效的监督手段，为解决政府层面的代理问题提供了可能。本书从受托经济责任观、审计控制观和“免疫系统”审计观三个方面系统阐述政府审计通过治理政府信息披露从而提升国家治理能力的理论依据与作用路径，同时，适应国家治理环境的变化，相应调整政府审计的目标、方法、程序，形成对政府信息披露的综合治理路径。

在现代民主、法治制度下，人民是国家权力的拥有者，国家的一切权力属于人民，一切财富归人民所有。政府、国营事业单位和国有企业被授权决策，行使对公共经济资源的管理权力，履行公共受托经济责任，成为世界各国体制安排的普遍现象。公众（委托人）委托政府（代理人），代理其行使国家权力，从而在社会公众与政府之间形成了委托代理关系，政府作为代理人拥有信息优势，而社会公众作为委托人处于信息劣势。同样，由于利益冲突和信息不对称的存在，各级政府机关也可能试图谋取自身利益的最大化，故逆向选择和道德风险问题将随时存在。由于民主制度没有完全成型，委托人的监督约束力度不强，使得受托人可能出现怠于履行职责的情况，出现政府行为的不经济、效率低、效果差。由于对代理人缺乏有效的监督机制，委托代理关系中具有信息优势的代理人就容易出现道德风险与逆向选择问题，在缺乏有效的信息传递方式情况下，委托人与代理人之间的有效约束很难发挥作用。政府承担这种公共受托经济责任，为了实现公众对其履职过程的民主监督，首要条件必须是行使公共经济资源管理权力的政府各部门、国营事业单位和国有企业传递反映其履职行为过程及结果的真实、完整信息，即政府信息的披露。

政府审计产生于公共受托经济责任关系的确立,根本目标在于促进和保障公共受托经济责任的全面有效履行。公共受托经济责任的内涵与外延是不断丰富与拓展的。随着社会政治经济的发展,受托经济责任的内涵也在不断拓展。审计作为促进政府全面有效履行公共受托经济责任的一种监控机制,当政府信息公开透明成为公共受托经济责任的重要内容时,政府审计也就应当发挥对其的治理功能。因此,政府审计改进政府信息披露水平是受托经济责任拓展的必然要求。

第4章,政府信息披露影响国家治理的初步检验。本书以中央部门的“三公经费”披露作为政府信息披露的替代变量,初步检验政府信息披露水平对国家治理的影响。政府信息披露水平的高低对国家治理效率有极大的影响,政府信息披露越充分、越完整、质量越高,越能强化公民的知情权、参与权,从而能够督促政府在履行公共行政职能的过程中,注重公共管理的效率性、效果性。

第5章,政府审计影响政府信息披露水平的初步检验。本书以中央部门的“三公经费”披露作为政府信息披露的替代变量,初步检验政府审计对政府信息披露水平的影响。政府审计能够改进政府信息披露水平,即政府审计的介入,能够监督并促使政府在履行公共管理职责的过程中注重公共资源利用的效率性与效果性,通过政府审计这一外部监管机制,能够有效抑制政府部门的机会主义行为,增加政府信息披露的价值含量,提高政府披露信息的水平,促进并保障政府公共受托经济责任的有效履行。

第二部分(第6章),建立政府信息披露机制,以寻找政府审计作用于政府信息披露的恰当切入点。本部分从分析政府信息生成轨迹出发,探寻治理导向审计在政府信息生成机制中的具体运用。政府信息披露是缓解委托人与代理人利益冲突的可行制度设计,构成国家治理结构的有机组成部分。强化政府信息披露,提升政府信息披露水平,是实现国家治理能力现代化的有效途径。第二部分研究了政府信息生成轨迹,探讨了政府审计发挥作用的恰当切入点。政府信息生成轨迹分四个阶段:政府信息识别阶段、政府信息加工处理阶段、政府信息披露阶段、政府信息质量控制阶段。

政府信息识别阶段:建立与完善政府信息披露内容框架,识别有用的政府信息。基于受托责任观与决策有用观,构建政府信息披露内容框架,明确政府信息概念与分类标准,以提升国家治理能力为根本目标,重新定位政府审计目标,准确界定审计对象,实施治理导向审计方法。

政府信息加工处理阶段:建立与完善政府会计核算制度,强化政府内部控

制。建立系统的政府会计核算体系，规范政府信息的加工处理过程；强化政府内部控制制度，保障政府信息的真实可靠；实施政府内部控制审计，将对政府内部控制制度的完善性与有效性评价作为政府审计的重要环节。

政府信息披露阶段：建立与完善政府信息披露体系，重构政府财务报告体系。建立系统的政府财务报告体系，规范政府信息的披露，实施政府财务报告审计，将审计政府信息披露的公允性、真实性与可靠性作为政府审计的重要内容。

政府信息质量控制阶段：构建政府信息披露指数，强化对政府信息披露的评价与监督，将对政府信息披露水平的分析与评价作为重要的审计程序，嵌入治理导向审计模式，构建政府信息披露审计监控体系。

在系统分析政府信息生成轨迹的基础上，建立政府信息披露机制，阐述提高政府信息披露水平的具体实现路径，主要从政府信息披露内容、政府信息披露标准及政府信息披露体系三个方面分析。

第三部分（第7章），治理导向的政府信息披露审计监控机制的构建，界定政府信息披露审计目标，确定政府信息披露审计内容，选择政府信息披露审计程序与审计方法，重构政府信息披露审计报告，系统构建政府信息披露审计监控机制，提升国家治理能力。

第四部分（第8章），检验政府审计通过促进政府信息披露，提升国家治理能力的实际效果。伊斯兰（Islam，2003）根据世界银行对169个国家收集到的总体数据，研究发现透明度（包括《信息自由法》的出台以及政府部门更频繁地公布经济数据）与国家治理的优劣存在很大关联。本部分以省级地方政府数据为研究样本，从两个步骤，检验政府审计提升国家治理能力的实际效果：第一步骤，以政府审计投入力度、政府审计执行力度、政府审计报告力度作为政府审计效能的衡量指标，以地方政府治理效率作为国家治理能力的代理变量，实证检验政府审计对国家治理能力的作用；第二步骤，验证政府信息披露在政府审计提升国家治理能力中的路径作用。首先，检验政府审计对政府信息披露的影响，然后验证政府审计与政府信息披露联合作用对国家治理能力的影响，从而提供了政府审计通过治理政府信息披露，进而提升国家治理能力的经验证据。

图1-1描述了本书的研究结构。