

# 政府审计信息公开基本理论问题研究:涵义与分类

郑小荣<sup>a</sup>,熊 枫<sup>b</sup>,朱芳芳<sup>a</sup>

(南京审计大学 a. 国际审计学院;b. 政府审计学院,江苏 南京 211815)

**[摘要]**政府审计信息公开是腐败治理的重要途径。政府审计信息是审计机关控制的并反映所有政府审计关系人各种审计行为信息的总称。政府审计行为是最重要的政府审计信息对象。政府审计信息可以根据行为主体、行为发生逻辑、行为性质、行为对象、行为发生时间进行分类。目前在信息公开实践中,政府审计信息边界模糊、体系不完整,影响了政府审计信息公开作用的发挥,因此需要准确把握政府审计信息的边界,建立科学审计信息内容体系,优化审计信息公开的内容结构。

**[关键词]**政府审计信息公开;权力监督;腐败治理;腐败监督;政府审计信息涵义;政府审计信息分类;信息对象观

**[中图分类号]**F239   **[文献标志码]**A   **[文章编号]**2096-3114(2017)04-0101-10

政府审计信息公开是审计监督的重要手段,对于实现审计监督与媒体监督融合具有十分重要的意义。世界各国普遍推行审计信息公开<sup>[1-2]</sup>。我国政府审计信息公开始于2001年《审计机关公布审计结果准则》的颁布。2002年《审计署审计结果公告试行办法》发布并实施后,我国政府审计信息的公开迅速发展,公开力度不断加强,公开范围不断扩大<sup>[3]</sup>。然而,由于目前对政府信息公开内涵理解不准确、分类标准不确切以及审计信息公开目录缺乏,审计信息公开至今还没有实现规范化,公开内容存在较大程度的随意性,缺位和越位并存:一方面发布大量不是真正意义上的政府审计信息,另一方面很多真正意义上的政府审计信息却得不到公开。为此,本文尝试利用文献法和演绎法等规范化分析方法,从理论上探讨政府审计信息的内涵和分类。本文的预期贡献在于:第一,提出了一个基于审计信息对象观的政府审计信息概念,为确立政府审计信息公开边界提供参考;第二,从信息对象角度提出一个基于审计行为分类的政府审计信息分类体系,为建立健全政府审计信息公开目录提供理论参考。

## 一、文献回顾

关于政府审计信息的内涵,陈建明从载体角度进行了界定,认为审计信息就是审计报告所提供的信息<sup>[4]</sup>。这种观点主要针对的是社会审计,但是同样适用于政府审计信息。叶忠明等从信息来源角度界定政府审计信息,认为审计信息是生成于审计活动的信息<sup>[5]</sup>。沈翠玲和肖瑞利则从信息形态方面界定政府审计信息,认为审计信息是以审计证据、审计判断、审计意见、已审计经济信息等形式表现出来的信息<sup>[6-7]</sup>。班东启从信息所有者的角度认为政府审计信息是审计机关拥有的或实际公开或应

**[收稿日期]**2017-02-28

**[基金项目]**江苏高校哲学社会科学基金项目(2015SJB188);南京审计大学政府审计学院2016年首批政府审计研究课题(GAS161053);江苏高校优势学科建设工程二期项目(PAPD)。

**[作者简介]**郑小荣(1973—),男,江西宁都人,南京审计大学国际审计学院副教授,硕士生导师,博士,主要研究方向为政府审计信息公开与传播;熊枫(1994—),女,安徽宿州人,南京审计大学政府审计学院硕士生,主要研究方向为政府审计信息质量评价;朱芳芳(1990—),女,江苏宿迁人,南京审计大学国际审计学院硕士生,主要研究方向为政府审计与腐败治理。

该公开的审计机关政务信息<sup>[8]</sup>。

关于政府审计信息分类方面的专门研究不多,但是也有不少研究有所涉及。比如,赵璐认为政府审计信息分为审计机关活动和审计过程信息、审计机关制定或决定的文件和资料<sup>[9]</sup>。沈翠玲将政府审计信息分为以审计报告传递给信息使用者的信息、以工作底稿为形式记载下来的信息、为审计工作而收集整理的信息和具有社会意义的有关事实报道<sup>[6]</sup>。马瑶将政府审计信息区分为审计机关自身信息和审计工作结果类信息<sup>[10]</sup>。王丹和李兴雷等认为政府审计信息分为审计活动本身具有的信息和审计活动产生的信息<sup>[11]</sup>。孟凡春和顾智把政府审计信息区分为成果类政府审计信息和动态类政府审计信息<sup>[12]</sup>。郑小荣把政府审计结果信息视为审计机关通过法定审计程序获得和制作的信息<sup>[4]</sup>。

通过对既有相关文献的回顾我们可以发现,目前关于政府审计信息的研究并不多,对政府审计信息内涵的分析不够系统和深入,缺乏理论基础和学理分析。同时,尽管不少研究涉及政府审计信息的分类问题,但是缺乏对政府审计信息分类的系统研究。为此,本文以审计信息对象观为基础,运用演绎分析法,结合政府审计信息公开的目标,对政府审计信息的内涵进行理论推导,为政府审计信息的内涵提供一个理论视角,以期弥补目前关于政府审计信息内涵分析中缺乏理论基础的不足。与此相应,我们尝试从信息对象角度对政府审计信息进行分类以期找到一个相对确切的分类标准。

## 二、审计信息对象观下的政府审计信息内涵

### (一) 审计信息对象观

审计信息对象观是蔡春提出的关于审计信息属性的一种理论观点,该观点有三个关键论点:第一,审计信息是对审计事物之变化与特征的描述;第二,审计信息对审计事物之变化与特征的描述实际上反映了审计事物内部以及它与环境之间的相互联系和相互作用;第三,审计信息是经过传递而再现的审计事物之各种变化与特征<sup>[13]</sup>。审计信息对象观的实质是从信息所反映的对象这个角度来界定审计信息的,它把审计信息视为反映审计事物各种特征和变化的信息。审计信息对象观的基础是信息反映论。反映论是从信息对象(信息反映的对象)的角度来理解信息内涵的,各种信息反映论强调的重点不同,但是一致认为信息是对客观世界中各种事物属性和运动的反映<sup>①</sup>。其实,自从 Hartley 提出信息这一概念<sup>[14]</sup>以后,关于信息的理论观点已十分丰富,如信息论奠基人 Shannon 从功能角度将信息定义为“用来消除随机不定性的东西”<sup>[15]</sup>;控制论创始人 Wiener 从人与世界互动角度把信息视为“人们在适应外部世界并使这种适应反作用于外部世界的过程中,同外部世界进行互相交换的内容和名称”<sup>[16]</sup>。除了上述经典理论,人们还提出了本体论、认识论、构建论、关系论和中介论等<sup>[17]</sup>。其中,认识论将信息视为认识主体所感知的事物的运动状态或存在方式,而且以主体的认识能力和观察过程为依据将信息分为基于记忆能力的先验信息、基于学习能力的实得信息和基于在理想观察条件下所获得的关于事物的实在信息三大类。事实上,经典信息论断和其他信息论从哲学角度出发,对信息本质的认识十分深刻,适合解释自然科学领域的各种信息现象,不过,它相对于社会性信息和人们的日常认知则显得过度抽象。而信息反映论相对于自然科学领域的信息现象而言显得不够深刻,但十分接近人们关于社会信息的认知习惯。因此,审计信息对象观以信息反映观为理论基础具有内在的必然性。

显然,政府审计属于审计的一种,虽然审计信息对象观中的审计并非专指政府审计但包括政府审计。因此,信息对象观完全适合对政府审计信息的理解。根据审计信息对象观,政府审计信息就是政府审计事物各种特征和变化的信息或者对政府审计事物的反映。

<sup>①</sup>反映的内容包括属性、特征、运动状态、发展变化,反映的载体包括事物自身和其他事物,反映方式包括表征、表现、外化、显示。

## (二) 政府审计信息对象

政府审计信息对象是审计关系人的审计行为。在信息反映观的视野下,理解信息的关键在于信息对象,而在审计信息对象观的视野下,理解政府审计信息的关键就在于政府审计事物。从哲学角度看,政府审计事物就是审计机关进行的独立经济监督活动以及与其直接相关的、可以用时间和空间概念来描述的对象。从语义学角度看,“政府审计事物”由“政府审计”和“事物”两个词组成。其中,“政府审计”为名词作定语,表示与之相关的意思,因此,政府审计事物就是与政府审计相关的事物。但实际上,事物本身都与其自身相关,因而与政府审计相关的事物也包括政府审计本身。这样,与政府审计相关的事物就可以分为政府审计和其他与政府审计相关的事物。为了行文更简洁,下文把政府审计以外的、其他与政府审计相关的事物简称为其他政府审计,把政府审计本身简称政府审计。这样一来,政府审计事物可以区分为政府审计和其他政府审计事物。

### 1. 政府审计

政府审计就是审计机关进行经济监督活动。政府审计的内涵是中国政府审计理论研究领域一个经久不衰的话题,迄今为止出现过很多理论观点,概括起来分为功能预期观和专业行为观两类。功能预期观从国家对政府审计的预期功能角度来界定政府审计。根据国家对政府审计功能预期的不同,功能预期观分为查账论、财政监督论、经济监督论、经济控制论、民主法治论、权力制约论、权力监督论和国家治理理论等。各种功能预期观的差异反映了国家在不同的政治、经济、社会条件下对政府审计功能的期望差异以及对政府审计的功能和定位的不断调整。专业行为观把政府审计看成是由专设机关(审计机关)依照法律对国家各级政府及金融机构、企事业单位的重大项目和财务收支进行事前和事后审查的独立性经济监督活动,即由审计机关实施的审计行为(审计机关的审计行为)。专业行为观和预期功能观的差别在于:预期功能观仅仅是对政府审计需求的表达和政府审计理念的认可,而忽视了政府审计的基本职能,结果表现出前后不一致,甚至随着最高国家审计机关领导人的更替而发生突发性的变化。相反,专业行为观抓住了政府审计最基本的职能,具有高度的概括性,不会随着社会经济的变化而发生突发性的变化,更加接近政府审计的本质。

### 2. 其他政府审计事物

与政府审计相关<sup>①</sup>的事物就是政府审计授权人、政府被审计人和政府审计协助人的审计行为。与政府审计直接相关的事物包含了两个需要进一步解释的关键词:“事物”和“相关”。“事物”是客观存在的、可以用时间和空间概念来描述的一切事和物;“物”是各种形态的物质,即能用空间来描述的存在和变化的一切;“事”是物质的运动,也就是能用时间来描述的人的行为以及与其相关的一切。在这里,描述就是对行为方式(行为在时间上所呈现的过程和规律)和行为状态(行为在空间上所展示的形状与态势)的描述。人则是广义的人,包括自然人、法人和其他一切组织。与政府审计直接相关的事物可以区分为与政府审计直接相关的物和与政府审计直接相关的事。显然,与政府审计直接相关的物就是那些有形的东西,包括审计投入物(如人财物)、审计产出物(如各种审计信息载体)以及中间物(审计工作记录和底稿)。与政府审计直接相关的事也就是与政府审计直接相关的行为。政府审计就是审计机关的审计行为,与政府审计相关的行为就是与审计机关的审计行为直接相关的行为,因此与政府审计相关的行为只能是审计机关的非审计行为、其他审计关系人的审计行为和非审计行为。显然,审计信息只反映审计行为而不反映非审计关系行为。这样,审计机关的非审计行为和其他审计关系人的非审计行为必须排除在政府审计信息反映对象之外,因此也不列入政府审计事物

<sup>①</sup>相关包括直接相关和间接相关,而这里的相关只能是直接相关而不是间接相关。如果此处笼统地讲与政府审计相关而不强调直接相关,那么不但所有能够使用“政府审计”修饰的名词或动名词所对应的意义实体都属于政府审计事物,而且世界上其他任何事物都属于政府审计事物,显然这种理解是没有任何理论意义和实践价值的。不过,下文为了行文简洁,在不会发生歧义的情况下,我们省去“直接”二字,用“相关”代替直接相关。

当中。由此可见,与政府审计相关的事物只能是审计机关之外的审计关系人的审计行为,具体包括被审计人的审计行为、政府审计委托(授权)人的审计行为和审计协助人的审计行为。政府审计信息对象、政府审计事物和政府审计关系人的关系如图 1 所示。

同时涉及审计机关和被审计人是审计行为的必要条件。不涉及审计机关和被审计人的行为、仅仅涉及审计机关而不涉及被审计人或者仅仅涉及被审计人而不涉及审计机关的行为就不是审计行为。比如,组织部门对审计部门的人事考察和任命、审计机关的党建或类似政治活动、行政和业务管理行为、社会公益、文化宣传、教育培训、信息公开、自身财务活动、人力资源管理、理论研究、统计调查、外部交流、审计人物事迹宣传、上级审计机关指导下级审计机关工作或下级审计机关接受上级审计机关指导的行为。

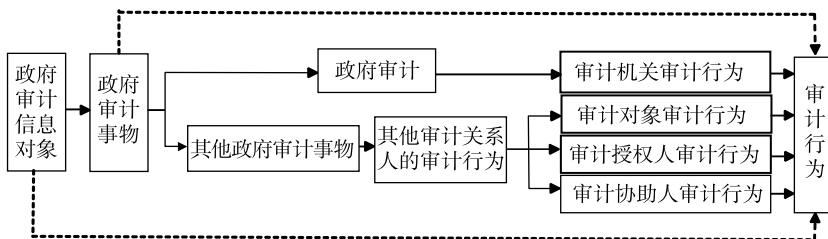


图 1 审计对象观下政府审计信息对象的内涵和外延

综上所述,政府审计信息就是对审计机关、被审计人、审计授权人和审计协助人四种审计关系人审计行为的反映。

审计行为在四类审计关系人的行为体系中地位是不同的。对于审计机关而言,审计行为是日常性的行为;对于审计对象而言,审计行为是经常性的行为;对于审计授权人而言,审计行为是定期或不定期行为;对于审计协助人而言,审计行为是偶发性行为。四类审计关系人的审计行为存在相互作用:首先,政府审计是法定审计,审计机关的所有审计行为都必须在审计授权人的授权或委托之下进行,审计授权决定了政府审计的对象、内容、范围和形式,因此委托人或授权人的委托授权行为与审计机关的审计行为直接相关。其次,审计对象行为属于审计机关的审计行为的对象,审计机关的行为直接针对的就是被审计单位的行为。面对审计机关的审计行为,被审计人也会有各种直接的行为反应,因此审计对象的审计行为与审计机关的审计行为直接相关。最后,审计机关的审计行为需要各种审计协助人的协助,包括纪检、监察等权力监督部门,公安、检察、法院等司法部门,银行、海关、税务等经济管理部门以及被审计单位的主管部门。审计协助人的审计行为都是在审计机关的请求或申请下做出的,是审计关系不可或缺的部分,与审计机关的审计行为直接相关。

### 三、政府审计信息分类

根据上文分析,政府信息对象是理解政府审计信息内涵、对政府审计信息进行分类的关键。实际上,从政府审计行为角度对政府审计信息进行分类,把政府审计信息的分类还原成对政府审计行为的分类,是审计信息对象观十分自然的选择。为此,下文分别从政府审计行为主体、行为性质和行为发生逻辑三个角度对政府审计行为和政府审计信息进行分类。

#### (一) 根据行为主体分类

审计行为主体就是审计关系人,具体包括审计机关<sup>①</sup>、被审计人、审计授权人、审计协助人四类,审计行为由此可以分为审计人审计行为、被审计人审计行为、审计授权人审计行为、审计协助人审计行为四类。据此,我们将政府审计信息相应地分成四个大类。

<sup>①</sup>从审计理论角度看,审计主体包括审计机关和审计人员,但是,从法律理论角度看,审计人员并非法律意义上的审计主体,因为审计人员的行为代表审计机关,行为后果均由审计机关自行承担,审计人员并不独立承担审计所产生的法律责任、行政责任和政治责任,因此本文使用“审计机关”代替“审计人”。

## 1. 审计机关审计行为信息

审计机关审计行为是所有审计机关采取或以审计机关名义实施的与审计对象直接相关的职能性和专业性行为。审计机关内部分为很多机构,根据分工和分权,分别实施不同的审计行为,换言之,各种行为分别由不同的部门来实施,这些部门包括业务部门、业务管理部门和审计决策部门。因此,根据具体实施主体,审计机关审计行为可以进一步区分为业务部门审计行为、管理部门审计行为和领导部门审计行为。相应地,审计机关审计行为信息分为以下三类:

### (1) 业务部门审计行为信息

业务部门审计行为信息具体包括:第一,信息生产行为信息。信息生产是审计业务部门的首要任务。信息生产行为就是审计机关在审计项目组成立后到审计报告提出前审计人员代表审计机关实施的各种执业行为,其中包括最重要的调查取证和职业判断行为。业务部门审计信息生产行为信息就是反映业务部门上述各种审计行为的信息,具体包括审计项目投入的资源情况、项目参与人情况、审计项目方案、审计工作底稿、调查取证信息、审计证据及其记录行为、重大违法行为检查行为信息等。值得强调的是,尽管审计机关业务部门信息生产行为得到的信息就是审计对象审计行为信息,但是审计机关业务部门的信息生产行为信息并不同于审计对象的审计行为信息,因为两者反映的内容不同,前者反映信息生产者的行为,后者反映信息对象的行为。第二,审计评价信息。审计评价行为是指审计机关根据审计依据和审计标准对已经查明的审计事实发表专业看法。审计评价行为具有主观性,不同于审计问题的发现和审计事实的认定。根据审计评价的层次类型,审计评价信息可以分为整体评价信息和具体评价信息;根据审计评价的目的,审计评价信息区分为真实性评价信息、合规性评价信息、绩效评价信息、领导干部经济责任履行情况评价信息。第三,审计主张信息。审计主张要求审计对象作出回应,审计主张信息反映审计主张,具体包括审计建议、审计意见、审计处理惩罚信息、审计整改和要求等。

### (2) 业务管理部门审计行为信息

业务管理通常由审计机关办公厅(室)履行,业务管理部门的审计行为包括制定审计规划和年度审计计划,实施审计质量控制、审计立项、项目审理,编写审计机关审计报告,起草审计结果报告、审计工作报告、审计发现问题的纠正和处理结果报告,联系协调派出审计局的审计业务工作等。业务管理部门的审计行为信息反映上述行为。事实上,业务管理部门的审计行为信息就是人们常说的审计管理信息。政府及其部门管理方面的信息属于“公务活动正常运作类信息”。按照国际信息公开惯例和西方各国实践,此类信息通常被纳入到免除公开的范畴,理由是此类信息属于审计机关内部的信息,与公众和社会关联小,将其公之于众反而会影响审计机关的效率与行政运作,并对审计机关后期的行政执行造成负面的影响<sup>[18]</sup>。

### (3) 领导部门审计行为信息

领导部门审计行为信息反映审计机关领导干部的审计行为,后者主要包括领导班子对审计事项的决策、领导、组织、协调和控制行为,具体包括审批、批准核准审计结果信息公开、审计规划、年度审计计划,审计质量控制,组织重大事项重大审计项目审计计划的编制,审计方案的确定,提交审计报告、专题报告和综合报告,审计公开的审核意见报告和通报情况,审计线索移送,审计处理处罚,与纪委等相关部门协调重大案件查处工作等,以及制定审计准则等规范审计机关自身行为。

## 2. 被审计人审计行为信息

世界审计组织职业准则委员会颁布的《最高审计机关的审计职能——对世界审计组织各地区37个代表性最高审计机关的审计职责的概览》指出,“最高审计机关开展的审计是最高审计机关或其他公共部门审计师就公共权力机构或其他公共资金资助的实体是否遵循公共资金的提供者或资助方提出的职责要求作出结论”<sup>[19]</sup>。在我国,公共权力机构或其他公共资金资助的实体就是那些使用、管

理、利用公共资金、公共资产和公共资源的部门和单位,具体可以区分为党政部门、国有企事业单位、金融机构和项目组织与管理者。相应地,审计对象审计行为信息可以进一步分为国企的审计行为信息、金融机构的审计行为信息、行政事业单位的审计行为信息、项目组织与管理者的审计行为信息等。

审计对象的行为内容与审计机关行为一样广泛,但是只有与审计机关审计行为直接相关或关联的那些行为才是审计对象的审计行为。根据审计行为的具体表现,审计对象的审计行为可以分为以下几类:(1)被审计行为,即财政、财务收支行为信息和公共资金、国有资产或国有资源使用与管理行为;(2)审计预防行为,即审计对象为了避免被审计查出问题而采取的各种行为,包括自我检查、自我整改等积极行为以及掩盖犯罪事实、消灭违规证据和痕迹等消极行为;(3)遵从性行为,具体包括在审计过程中配合审计工作、在审计人员调查取证过程中遵循审计人员合理要求的行为以及根据审计建议、意见和要求进行整改、完善内控强化管理等行为;(4)对抗性行为,包括销毁审计证据、阻挠审计取证、拒绝提供相关各种资料的行为。这样,审计对象的信息又可以分为被审计行为信息、审计预防行为信息、遵从性行为信息和对抗性行为信息四类。

### 3. 审计授权人审计行为信息

审计授权人的行为就是各种形式的委托和授权行为。在人民主权理论和受托责任理论的视野下,审计授权人包括党委、政府、人大和公众,四者构成一个政治结构系统,其中人民是审计最终委托人,人大是代理委托人,政府为委托执行人,党委为委托领导人。据此,审计授权人的审计行为信息可以分为党委审计行为信息、政府审计行为信息、人大审计行为信息和社会公众审计信息。

#### (1) 党委的审计行为信息

各级党委是审计机关的领导力量,其审计行为包括通过党的文件和法规制定党和国家的审计政策<sup>①</sup>以及直接对重要的审计项目进行批示或者指示。党委审计行为信息反映党委的上述审计行为和党委对审计工作的意志。

#### (2) 政府的审计行为信息

在不同的审计体制下,各级审计机关与同级政府的关系不同。在行政性审计体制下,审计机关是同级政府的组成部分;在其他审计体制(立法型、司法型或独立型)下,同级政府是审计机关的对象。因此,在不同的审计体制下,同级政府的审计行为的内涵是不同的。在行政型审计体制下,政府的审计行为就是对同级审计机关的委托或者授权,包括提出审计重点、审核年度审计计划、为审计机关的审计工作制定行政法规(如2014年10月27日国务院发布《关于加强审计工作的意见》)、认可审计执业规范以及制定审计政策。非行政型审计体制下以外,同级政府的审计行为就是审计对象的审计行为。

#### (3) 人大的审计行为信息

在我国,人大属于立法机关和权力机关。人大的审计行为体现为审计立法行为和审计报告行为两大类。立法行为包括具体制定、修改与审计相关的宪法条款,规定审计地位、作用、职能,制定和修改审计法,规定权限和职责;报告行为则包括听取和审议审计工作报告、对审计工作报告决议等行为。

#### (4) 公众的审计行为信息

我国是人民当家作主的国家,实施人民代表大会制度。公众在媒体上公开表达自己的诉求、对审计问题表示关注、对审计机关进行监督、向审计机关提供审计线索情况、检举揭发财经违规违纪行为、举报和检举审计机关的违规行为是宪法规定的权利。公众的上述行为只要同时涉及审计机关和审计对象,都属于公众的审计的隐性委托行为,即公众的审计行为。审计行为信息就是关于公众上述各种

<sup>①</sup>如2014年10月23日发布的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》关于审计的相关规定,2015年12月08日发布的《关于实行审计全覆盖的实施意见》和《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》。

审计行为的信息。

#### 4. 审计协助人审计行为信息

审计协助人的协助行为包括四类:一是向审计机关提供审计线索;二是协助审计机关取证调查,例如采取各种强制行动;三是接受审计机关的协助;四是接受审计机关关于审计对象的违规线索。审计协助人的信息反映审计协助人与审计机关的线索相互移送和相互协助行为。审计协助人分为三类:一是权力监督部门,如纪检、司法、监察部门;二是具有专业经济监督职能的经济管理部门,如财政、金融、海关、税务、发展规划等部门;三是被审计单位的行政主管部门,如教育部门、信息工业管理部门等。根据协助人角色的不同,审计协助人信息可以细分为权力监督部门审计行为信息、经济管理部门审计行为信息和单位主管部门审计行为信息。

#### (二) 根据行为发生逻辑分类

任何行为都有一定原因,表现为一定的过程并产生一定的结果。原因可以理解为在行为发生以前促使行为发生并决定行为方向的动机、目标、依据、意图等。行为过程可以理解为行为本身和情节等,行为结果则可理解为影响、作用、后果和效果等。这样,从行为逻辑顺序来看,政府审计信息就可以分为以下三类:

##### 1. 审计行为原因信息

从一般意义上来讲,审计行为原因是指各种主观与客观原因、宏观与微观原因、行业与个体原因、内部和外部原因、决策人和执行人的原因等。在本文,审计行为原因特指审计行为关系人的行为依据,包括如下几类:(1)审计授权人审计行为依据信息,主要体现为党政领导对审计机关作出的行政命令、临时性审计项目的授权;(2)被审计人审计行为依据信息,主要体现为各种财经法律法规(如证券法、公司法、银行法和预算法)、规章制度、行业规范、计划、预算、合同、技术标准、内部控制等;(3)审计协助人行为原因信息,主要体现为协助人与审计机关签订的各种合作协助协议和规定;(4)审计机关审计行为原因信息,主要体现为实施审计权力的依据,审计立项依据公开、审计执行的依据等。

##### 2. 审计行为过程信息

审计行为过程是指审计业务流程、审计管理过程和审计决策与计划执行过程,而审计行为过程信息就是反映审计行为过程的信息。具体来看,审计行为过程信息体现为审计机关审计工作程序说明、审计工作过程记录、审计机关内部行政管理规则、审计工作方案等信息。其中,审计工作过程记录是最重要的审计行为过程信息,主要反映审计单位和部门所实施的、被审计人员发现的各种财经违法行为的情节、手段、方法和方式。

##### 3. 审计行为后果信息

审计行为后果信息主要用以反映审计对象的违规行为给公共资金的利益相关者带来的各种损害和收益。

#### (三) 根据审计行为的性质分类

##### 1. 基本审计行为信息

基本审计行为信息是反映审计关系人各种基本审计行为的信息。基本审计行为就是体现各种基本审计关系的审计行为。对审计机关而言,基本审计行为主要体现为财政财务收支的经济性效益性审查。对审计对象而言,基本审计行为主要体现为财政财务收支,使用与管理公共资金、国有资产、国有资源行为,履行领导干部经济责任等。对审计授权人而言,基本审计行为主要体现为制定审计法律制度规范、设置审计的权限、调整审计范围等。对审计协助人而言,基本审计行为主要体现为在审计取证过程中根据相关制度和联合协定提供各种协助。

##### 2. 其他审计行为信息

基本审计行为信息以外的审计行为信息即为其他审计行为信息,其他审计行为信息反映非基本

审计行为。顾名思义,非基本审计行为是基本审计行为以外的一切审计行为。比如,审计机关的审计防范行为、审计对象的审计预防、审计授权人对审计业务的指导、协助人向审计机关提供违规线索等行为。非基本审计行为十分丰富。

#### (四) 根据行为对象分类

##### 1. 抽象审计行为信息

抽象审计行为信息就是反映各类审计关系人抽象审计行为的信息。抽象审计行为就是审计关系人对其他不特定审计关系人所采取的行为或者与特定审计关系人的审计行为直接相关的行为,具体包括:审计机关编制审计规划,审计授权人通过法律法规、审计政策、审计权限和职责的调整行为;起草修订或修改审计法律、法规、规章制度、审计准则的行为;审计立法、审计制度建立的授权行为。抽象审计行为会影响到所有潜在法定审计对象。

##### 2. 具体审计行为信息

具体审计行为信息是反映各类审计关系人具体审计行为的信息。具体审计行为就是审计关系人对其他特定审计关系人所采取的行为或者与特定审计关系人的审计行为直接相关的行为,具体包括审计机关对特定单位的审计行为、审计授权人对特定审计项目的审计行为,审计协助人对特定审计机关、特定审计项目的审计行为,被审计人在特定审计项目中现出来的审计行为。

#### (五) 根据行为时间分类

根据审计行为的发生时间可以将审计行为分为审计前行为、审计中行为和审计后行为。比如,对审计对象的预防性审计行为属于审计前行为、遵从性就是审计后行为等。

值得一提的是,上述各种分类标准可以结合起来形成各种综合分类标准。比如,综合行为主体和行为发生逻辑两个单一标准,政府审计信息可以分为审计机关审计行为过程信息、审计机关审计行为原因信息、审计机关审计行为结果信息,被审计关系人审计行为过程信息、被审计关系人审计行为原因信息和被审计关系人审计行为结果信息,审计授权人审计行为过程信息、审计授权人审计行为原因信息和审计授权人审计行为结果信息,审计协助人审计行为过程信息、审计协助人审计行为原因信息和审计协助人审计行为结果信息。

## 四、研究结论与政策建议

### (一) 结论

政府审计信息是关于政府审计关系人审计行为的信息总称。理解政府审计信息的关键在于理解审计行为。审计行为是一个范围很大的体系,可以根据不同标准进行分类。政府审计信息的分类完全取决于政府审计行为的分类。根据行为主体,政府审计信息分为审计机关审计行为信息、被审计人审计行为信息、审计授权人审计行为信息和审计协助人审计行为信息;根据行为发生逻辑,政府审计信息可以分为审计行为过程信息、审计行为原因信息和审计行为后果信息;根据行为性质,政府审计信息可以分为基本审计行为信息和其他审计行为信息;根据审计对象,政府审计信息可以分为抽象审计行为信息和具体审计行为信息;根据发生的时间可以分为事前政府审计行为信息、事中政府审计行为信息和事后政府审计行为信息。每一种分类下面还可以根据不同的标准进行多方面多层级的分类。

### (二) 建议

目前我国政府审计信息公开内容中夹杂着大量的审计宣传信息和普通的审计机关政务信息。审计机关官方网站、审计工作报告等重要的审计披露通道的栏目、框架设置名实不符。政府审计信息公开范围日益模糊,政府审计信息公开异化为审计绩效宣传的手段。这些问题的存在大大弱化了政府审计信息公开应有的舆论监督和腐败治理功能。因此,政府审计需要建立信息公开体系,正确理解政府审计信息内涵,合理确定政府审计信息的边界,推进政府审计信息公开的标准化、规范化和系统化。



### 1. 不随意扩大政府审计信息公开范围

首先,严格区分政府审计信息公开和政府审计宣传。政府审计信息公开不同于政府审计传播。宣传本质上是传者导向和信息供给导向,而信息公开则是公众知情权导向和信息需求导向。审计信息公开服务于公众的信息需求和知情权,政府审计宣传服务于提升政府审计自身形象和改善公众对政府审计的相关认知。因此,应尽量杜绝用自我服务性的政府审计宣传代替审计信息公开。

其次,严格区分政府审计信息和普通的审计机关政务信息以保证审计机关审计信息公开的准确性。政府审计信息必须反映审计行为、体现审计关系,也就是必须同时反映审计机关和审计对象。普通的审计机关政务信息是除审计机关审计信息以外的其他一般性的政务信息,这些信息并不需要反映审计行为和审计关系,要么不涉及审计对象,要么不涉及审计机关,要么两者都不涉及。因此,建议在审计信息公开栏目的内容安排中,既不要以审计机关审计信息的名义公开审计机关的一般政务信息,也不要将政府审计信息与其他审计机关政务信息混合公开。

### 2. 不刻意缩小政府审计信息公开的范围

应将重要的政府审计信息纳入政府审计信息公开体系,把理论上应该公开而未公开的政府审计信息、已经公开但不是以政府信息公开名义公开的信息纳入政府审计信息公开体系。首先,政府审计信息应该全面反映所有审计关系人审计行为的原因、过程和结果,而不是仅仅反映审计关系人的审计行为的某一方面信息,要改变目前仅以结果信息为主的倾向。对审计行为的描述可以从原因、过程和结果三个方面来进行,全面反映审计行为依据、审计后果和审计行为过程。其次,政府审计信息要全面反映被审计人、审计机关、审计授权人和审计协助人的审计行为,而不仅仅是被审计人的行为。目前,需要强化被审计人以外的其他三类审计关系人的审计信息,尤其是审计机关自身行为信息。在条件允许的情况下,增加审计决策、审计计划、审计过程、审计方案、审计组织、审计判断等方面的信息公开,尝试审计工作底稿公开,增加审计人的审计行为依据公开。

### 3. 优化政府审计信息公开内容体系

对政府审计信息进行专门分类,结合审计机关自身的职能和特点,建立政府审计信息目录体系,将审计信息公开目录细化到二级、三级,开设“审计机关政务信息公开”与“政府审计绩效宣传”两个一级目录,实现政府审计信息公开的条理化、系统化和规范化,贯彻相关主题类目集中、类目之间区别度大、栏目和内容匹配等信息公开的基本要求。

关于优化政府审计信息公开内容体系的构想详见图2。在“审计机关政务信息公开”目录下,分设“政府审计信息公开”和“审计机关审务信息公开”两个二级目录。在“政府审计信息公开”目录再分设“审计机关审计信息公开”、“审计对象审计信息公开”、“审计授权信息公开”、“审计协助信息公开”四个三级目录。将审计移送办结信息作为审计协助信息公开,将审计整改信息和年度问题整改报告纳入被审计人的遵从性信息公开,将审计机关政务信息纳入“审计机关审务信息”公开,将审计工作报、审计结果报告、审计计划公开、审计过程公开纳入“政府审计信息公开”公开。在“审计绩效宣传”目录下,分设审计工作绩效宣传、审计理念和方法宣传、审计人物的先进审计事迹宣传等,将目前的《审计绩效工作报告》纳入审计绩效宣传子栏目之下。

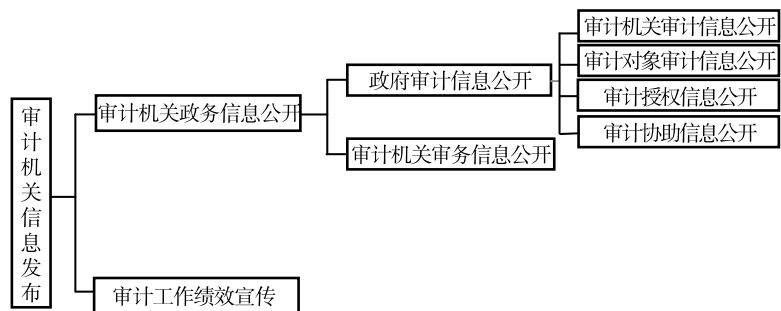


图2 对政府审计信息公开体系的构想

将审计移送办结信息作为审计协助信息公开,将审计整改信息和年度问题整改报告纳入被审计人的遵从性信息公开,将审计机关政务信息纳入“审计机关审务信息”公开,将审计工作报、审计结果报告、审计计划公开、审计过程公开纳入“政府审计信息公开”公开。在“审计绩效宣传”目录下,分设审计工作绩效宣传、审计理念和方法宣传、审计人物的先进审计事迹宣传等,将目前的《审计绩效工作报告》纳入审计绩效宣传子栏目之下。

参考文献:

- [1]张龙平.我国审计报告制问题研究[J].审计研究,2003(6):39-43.
- [2]廖洪,王芳.审计公示制的几点思考[J].审计月刊,2002(5):14-15.
- [3]郑小荣.中国政府审计结果公告研究[M].北京:时代经济出版社,2014.
- [4]陈建明.独立审计规范论[M].大连:东北财经大学出版社,1999.
- [5]叶忠明.论政府审计信息公开的法理基础与现实[J].会计之友,2011(6):115-117.
- [6]沈翠玲.论政府审计信息价值及公开机制[J].中国集体经济,2012(15):152-153.
- [7]肖瑞利.政府审计信息公开存在的问题与完善路径[J].会计之友,2014(25):88-90.
- [8]班东启.论政府审计信息公开制度[J].审计研究,2007(4):28-32.
- [9]赵璐.我国政府审计信息公开制度的完善[J].中州大学学报,2009(3):16-18.
- [10]马瑶.论我国政府审计信息透明度[D].济南:山东财经大学,2014.
- [11]王丹,李兴雷,于萍.政府审计信息披露质量评价体系构建[J].财务与金融,2015(4):44-49.
- [12]孟凡春,顾智慧.审计信息涉密的形式及保密管理[N].中国审计报,2009-02-04(6).
- [13]蔡春.审计理论结构研究[M].大连:东北财经大学出版社,2001.
- [14]HARTLEY R V L. Transmission of information[J]. Bell Labs Technical Journal, 1928,7(3):535-563.
- [15]SHANNON C E. A mathematical theory of communication[J]. Bell System Technical Journal, 1948,27(3):3-55.
- [16]WIENER N. Cybernetics or control and communication in animal and the machine[M]. Cambridge: MIT Press, 1961.
- [17]李国武.中国的信息本体论研究[J].西安交通大学学报(社会科学版),2011(5):34-40.
- [18]杨伟东.政府信息公开主要问题研究[M].北京:法律出版社,2013.
- [19]The auditing function of Supreme Audit Institutions: a systematic mapping of the auditing assignments of 37 selected Supreme Audit Institutions across the regions of INTOSAI[R]. Professional Standards Committee,2010.

[责任编辑:刘 星,杨志辉]

## A Study on the Basic Theoretical Issues of Government Audit Information Disclosure: Connotation and Classification

ZHENG Xiaorong<sup>a</sup>, XIONG Feng<sup>b</sup>, ZHU Fangfang<sup>a</sup>

(a. School of International Audit,

b. School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** Disclosure of government audit information is an important way to deal with corruption. Government audit information is the general term of auditing information which is controlled by the auditing authority and reflects all kinds of audit behavior information of all government auditors. Government audit behavior is the most important aspect of government audit information object. Government audit information can be classified according to the behavior subject, behavioral logic, behavioral nature, behavior object and the time of behavior. At present, in the practice of information disclosure, the government audit information boundary is fuzzy, the system is incomplete, which affect the role of government audit information disclosure. Therefore, it is necessary to accurately grasp the boundaries of government audit information, establish a scientific content system of audit information, and optimize the content structure of audit information disclosure.

**Key Words:** government audit information disclosure; power supervision; corruption governance; corruption supervision; connotation of government audit information; classification of government audit information; information object view