

政府审计是否发挥了“免疫功效”？

——基于政府审计质量的实证分析

兰艳泽,舒江剑

(广东商学院 会计学院,广东 广州 510320)

[摘要] 政府审计能否发挥“免疫功效”依赖于其审计质量的好坏。对政府审计功效的研究应该在确定影响审计质量的内在因素基础之上进行判断。以2003年至2007年我国各省级审计机关审计结果为分析对象,对效力与效果的交叉作用机制进行分析,考察政府审计是否发挥了免疫功效,结果表明:我国的政府审计发挥了应有的“免疫功效”,在保证财政资金的合理使用和对相关责任人员的追究上起到了不可替代的作用,但是“免疫功效”本身同样存在着重视抵御、轻视预防的问题。

[关键词] 免疫功效;政府审计质量;信号传递理论;委托代理理论;“免疫系统”论;国家审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2013)01-0104-07

一、引言

2007年,刘家义审计长在全国审计工作会议上对政府审计做出了一个重要的论断,首次提出“现代国家审计是经济运行的‘免疫系统’”。2008年,在中国审计学会论坛上,刘家义审计长对审计的本质做了进一步阐释:“审计在本质上是一个国家经济社会运行的‘免疫系统’。”^[1]政府审计的“免疫功效”能否得以发挥,依赖于其审计质量的好坏,对政府审计功效的判别应在确定审计质量基础之上进行。近年来,对政府审计质量进行研究的文章不少,大多数学者都是利用外部替代变量(如审计人员的素质)作为政府审计质量的观测指标,分析外部因素对政府审计质量的影响程度,进而判别政府审计质量的好坏,很少有人从政府审计结果本身所含有的信息出发对政府审计质量进行分析。自从“免疫系统”论提出以后,部分学者尝试对“免疫系统”进行规范性的研究,却很少有学者从政府审计质量角度对政府审计“免疫系统”进行实证研究。因此,本文从政府审计结果本身包含的信息而非外部影响因素出发来探讨政府审计质量,并进一步判定政府审计“免疫功效”。

二、相关文献综述

在有关审计质量的研究中,国外学者较早地从概念性角度进行了分析,DeAngelo提出了一个衡量审计质量的概念性框架,认为审计质量是审计师发现并报告会计报表中重大错报的概率^[2]。Raman等人同样也在概念性框架方面对审计质量的判别提出了几条可遵循的路径,他们认为首先应该鉴别审计人员是否具有专业胜任能力,其次是识别审计人员是否尽职尽责地开展工作并控制本身的审计风险,最后是判别审计人员是否报告已经发现的各类核算错误、违规行为以及控制弱点^[3]。针对

[收稿日期] 2012-09-10

[基金项目] 广东省教育厅基金项目(内部审计质量控制体系研究)

[作者简介] 兰艳泽(1964—),女,内蒙古赤峰人,广东商学院会计学院教授,硕士生导师,博士,主要研究方向为债权治理、内部审计;舒江剑(1988—),男,江西鹰潭人,广东商学院会计学院硕士生,主要研究方向为内部审计。

审计质量的研究包括一般的民间审计质量与政府审计质量两个方面,但是在政府审计质量研究方面的相关研究文献并不多见。对于政府审计质量规范性的研究与定义,政府机构的较为权威的解释来自美国审计总署(GAO),它将政府审计质量表述为“审计师按照公认审计准则实施审计,以合理确信所审财务报表和相关披露按照公认会计原则进行披露,不存在由于错误或舞弊导致的重大错报”^[4]。随着实证方法的盛行,一些学者尝试利用实证手段对审计质量进行分析。Francis 提出了一些具有启发性的思路,他将事务所规模、诉讼发生率、事务所品牌声誉、行业专长、盈利反应系数、审计意见类型以及会计信息质量等作为反映审计质量的有效观察指标^[5]。通过研究,他发现规模大、诉讼发生率低、品牌声誉良好的事务所的审计质量相对较高,而且,事务所的审计意见中否定意见比例越大,事务所审计质量越高。审计质量与这些观察指标之间有显著的相关关系。但是,事务所规模的确定还没有明确标准,事务所的品牌声誉、行业专长等同样难以衡量。

国内学者的研究主要集中于对审计质量的可替代指标的研究,也就是找出一个可以作为衡量审计质量的有效替代变量。蔡春认为,盈余是审计质量的有效替代变量,审计限制盈余管理的作用随审计质量的变动而变动,他发现“前十大”会计师事务所的客户的操控性应计利润显著较低,审计质量高低具体反映在已审财务信息中盈余管理的程度上^[6]。赵国宇通过实证研究发现,上市公司关联交易量越大,会计师事务所的品牌、规模越有利于抑制公司盈余管理行为^[7]。刘明辉以注册会计师出具非标准审计意见审计报告的频率作为衡量注册会计师审计质量的替代指标,他采用我国会计师事务所出具的审计意见作为衡量审计质量的标准,认为非标准审计意见越多,说明审计越严格,审计质量相对较高^[8]。陈俊等人通过研究发现,规模较大的事务所审计的财务报表审计质量较高,更换审计师的时机直接影响到年报及时性和审计质量^[9]。这是因为在资本市场信息不对称的情况下,基于信号传递理论,被审公司仓促更换审计师,通常会给资本市场的投资者带来坏的心理效应,影响公司年报与审计质量。赵国宇以 2008 年至 2010 年间被出具非标审计意见的上市公司为研究对象,进一步将非标意见细分,考察这些公司在随后会计年度审计意见的改善程度与审计收费的关系。他发现,上市公司变更审计师不能改善审计意见,上市公司审计收费水平异常增加可以引起审计意见的改善,但改善幅度有限,难以通过增加审计收费达到购买标准审计意见的目的^[10]。倪慧萍分析了影响审计质量的两个因素——审计覆盖范围和客户重要程度,认为“审计覆盖范围不足和客户重要程度过度对审计质量的不利影响均较大”^[11]。国内一些学者还从外部影响因素出发对政府审计质量进行了研究。马曙光从政府审计质量的影响因素出发,分析了政府审计人员的素质对审计质量的影响,并且将财务效益与审计结果开发利用情况作为政府审计质量的衡量指标,通过研究发现,政府审计人员的年龄、学历、工作经验和政府审计质量有显著的正相关关系,专业背景与政府审计质量却没有显著性关系^[12]。喻采平对政府审计效率的影响因素进行了实证分析,认为审计任务的强度与政府审计效率有负相关关系^[13]。此外,王跃堂、黄溶冰指出我国政府审计质量受到“行政性”的影响,衡量政府审计的质量不仅应关注其是否发现和报告了违法违规问题,还应关注其是否发挥了抵御与纠错职责^[14]。

综上所述,在对审计质量的研究中,国外学者进行了理论研究 with 实证研究,在政府审计质量方面,有了来自美国审计总署的规范性定义。国内学者的研究主要是集中在实证方面,力图寻求审计质量的有效替代变量,并且这样的替代变量主要是外部因素。同样,学者们对政府审计质量方面的研究也是主要从其外部的影响因素着手,分析政府审计质量的构成要素、效率等,但是很少有人针对政府审计结果本身来研究政府审计质量。因此,本文对政府审计结果这一信息进行分析,找出审计质量的内在影响因素,进而考察政府审计是否发挥“免疫功效”。

三、研究假设

作为政府审计服务唯一提供者的政府审计部门,它提供的审计服务具有唯一性、排他性的特

点,但是其他机构(如其他监管机关、其他民间审计组织)会对政府审计部门构成一定的替代性。当政府审计部门无法提供高质量的审计服务时,政府审计部门同样存在着被改革、被替代的风险,另外一种新型的监督机构或审计组织会替代原有的低效率、低质量的政府审计部门。这一点就如同美国证监会(SEC)对其会计准则制定机构的不断改革。赵伟江认为,公共审计服务经费由政府来提供,“政府审计必须同其他非政府公共管理组织如民间审计竞争,如果没有优质的服务,它们将失去垄断权力”^[15]。因此,政府审计部门有内在动力来提高其审计质量,维护自身声誉。政府审计机构需要通过高质量的政府审计信息向公众、人大和政府传递其自身工作运转良好的信号。从信号传递理论角度进行的研究可以很好地解释政府审计机构的这一行为。张立民、丁朝霞就利用这一理论解释了审计结果公告在传递政府审计信号的作用,他们认为信号传递机制不仅可以被审计部门用以向外界传递自己具有高质量工作水平的信号,而且反过来也可以增强审计透明度,增加人大、公众等各方对政府审计工作的关注度,从而促进政府审计质量的提高^[16]。

在研究政府审计的免疫功效时,我们发现,基于信号传递理论,上一年的审计过程与结果会对本年的审计过程与结果产生影响。为了更好地体现政府审计中信号传递所发挥的作用,我们引入效力与效果的交叉作用机制。效力可解释为“为达到某一特定效应所做的功”,这里的“效力”可理解为审计机关为了达到特定的审计效应(实现审计独立、监督、纠错的职能)所做的“功”,这个“功”包括几个方面:一是审计机关对被审单位决定处理或处罚的金额,其中包括应该上交财政金额、应该减少财政拨款或补贴、应该调账处理金额;二是审计机关决定移送司法和检察机关处理的案件数、人数;三是审计机关建议有关部门处理的数量,其中包括建议有关部门制定、修改的法律法规条数和处理的人数。“效果”是指由某种动因或原因所产生的结果,这里的“效果”可从三方面来理解:一是已经上缴、减少、进行账务调整的财政资金;二是司法机关已经立案的案件数、已经追究责任的人数、纪检监察部门已经处理的人数;三是审计结果开发利用情况,包括提交工作报告数量、工作报告被采用的数量和向社会公告的审计结果数量。

基于信号传递理论,效力与效果的交叉作用机制体现在上期审计效力会对本期审计效力产生影响,这是审计效力的“延迟效应”,即“上期审计发现较多问题—这些问题被提出(尚未落实)—信号传递—给被审计单位人员带来心理效应(使其行为更加谨慎)—本期发现问题较少”。也就是说,上期审计中发现的问题、决定处理处罚的金额、移送司法检察机关的人数与案件数、建议有关部门处理案件数,在效力的“延迟效应”作用下,本期发生的类似情况会减少。反之同样成立。因此,本文有假设1。

假设1:上期效力与本期效力负相关。

本文还要考察效力与效果的作用关系。上期审计效果对本期审计效力会产生影响,这是审计效果的“延迟效应”,即“上期审计发现较多问题—较多问题被落实处理—信号传递—给被审计单位人员带来心理效应(使其行为更加谨慎)—本期发现问题较少”。反之同样成立。因此本文有假设2。

假设2:上期效果与本期效力负相关。

四、研究设计

(一) 变量选取

根据以上分析,我们将抵御效力、披露效力、预防效力作为被解释变量。抵御效力以审计机关决定处理或处罚的金额来衡量,披露效力以移送司法、纪检部门的人数来衡量,预防效力以提交上一级审计报告和综合报告的篇数来衡量。同时,文中以审计的抵御效果、披露效果、预防效果、公布效果和上期的抵御、披露、预防效力作为解释变量。此外,考虑到其他因素的影响,我们加入控制变量——各省、直辖市的GDP,因为高GDP值的省市所涉及的财政金额、经济案件和人数相对较多,而且由于社会开放程度相对较高,审计结果更受社会公众关注,司法机关在对违规人员的追究上也更加重视。

(二) 建立模型

以抵御效力 Resistance、披露效力 Exposure、预防效力 Prevention 为因变量,抵御效果 resistance1、resistance2、resistance3,披露效果 exposure1、exposure2,预防效果 prevention 为自变量,同时考虑上一期的公布效果对本期效力的影响,本文将公布效果 report 作为自变量,加入控制变量 GDP,建立

表 1 变量定义说明表

变量类型	变量名称	变量代码	变量含义及说明
被解释变量	抵御效力	Resistance	审计决定处罚金额
	披露效力	Exposure	移送司法纪检部门人数
	预防效力	Prevention	向上一级机关提交工作报告、专题性报告篇数
解释变量	抵御效果	resistance1	已上交财政金额占应上交财政百分比
		resistance2	已减少财政拨款和补贴占应减少财政拨款与补贴百分比
		resistance3	已调账占应调账金额百分比
	披露效果	exposure1	司法机关已追究责任人数占移送司法机关人数百分比
		exposure2	检察机关已处分人数占移送检察机关人数百分比
	预防效果	prevention	已经批示采用工作报告篇数占提交篇数的百分比
公布效果	report	已向社会公布的审计报告篇数	
控制变量		GDP	各省、直辖市 GDP

多元线性回归模型(1)一(3)。模型中, i 代表各个地区, t 表示年份。因为变量较多,所以抵御效果的三个自变量在模型中用一个 $resistance_{it}$ 来表示,披露效果的两个自变量用一个 $exposure_{it}$ 来表示,也就是说,在抵御效力模型中, $resistance_{it}$ 表示 $resistance1_{it} + resistance2_{it} + resistance3_{it}$, $exposure_{it}$ 表示 $exposure1_{it} + exposure2_{it}$ 。同样,在披露效力模型和预防效力模型中, $resistance_{it}$ 和 $exposure_{it}$ 代表相同的含义。数据来源于 2003 年至 2007 年中国审计年鉴各省市审计机关审计结果,控制变量 GDP 数据来源于中国统计局《中国统计年鉴》数据资料库。

抵御效力模型:

$$\log(Resistance_{it+1}) = a_0 + a_1 \times \log(Resistance_{it}) + a_2 \times resistance_{it} + a_3 \times exposure_{it} + a_4 \times prevention_{it} + a_5 \times report_{it} + a_6 \times \log(GDP_{it+1}) + U_{it+1} \quad (1)$$

披露效力模型:

$$\log(Exposure_{it+1}) = a_0 + a_1 \times \log(Exposure_{it}) + a_2 \times resistance_{it} + a_3 \times exposure_{it} + a_4 \times prevention_{it} + a_5 \times report_{it} + a_6 \times \log(GDP_{it+1}) + U_{it+1} \quad (2)$$

预防效力模型:

$$\log(Prevention_{it+1}) = a_0 + a_1 \times \log(Prevention_{it}) + a_2 \times resistance_{it} + a_3 \times exposure_{it} + a_4 \times prevention_{it} + a_5 \times report_{it} + a_6 \times \log(GDP_{it+1}) + U_{it+1} \quad (3)$$

五、实证检验与研究结果

(一) 样本特征描述性统计

考虑到数据的完整性,我们进行统计分析时剔除了数据残缺的新疆审计厅、新疆建设兵团审计局的样本数据,经过筛选,最后得到有效样本 124 个。表 2 列出了各个变量的平均值与标准方差值。

从表 2 中可以看出: $exposure1_{it}$ 的平均值为仅为 0.214428, $exposure2_{it}$ 的平均值仅为 0.250908,换算成百分比为 21.4428% 和 25.0908%,同时标准差数值(0.2186688, 0.2807808)较小,这表明司法机关对相关责任人进行追究的比值不高,检察机关已处分人数占移送人数百分比值也不高,司法和纪检部

表 2 描述性统计表

	Mean	Std. Deviation	N
log Resistance _{it+1}	1.602283	0.5424201	124
log Resistance _{it}	1.638957	0.5550004	124
log Exposure _{it+1}	1.602283	0.5424201	124
log Exposure _{it}	1.638957	0.5550004	124
log Prevention _{it+1}	3.324342	0.4607992	124
log Prevention _{it}	3.298627	0.4794030	124
resistance1 _{it}	0.670087	0.2383988	124
resistance2 _{it}	0.760322	1.7735818	124
resistance3 _{it}	0.525358	0.3662877	124
exposure1 _{it}	0.214428	0.2186688	124
exposure2 _{it}	0.250908	0.2807808	124
prevention _{it}	0.434286	0.1489095	124
log report _{it}	1.107302	0.6058457	124
ln GDP _{it+1}	8.441715	1.0371099	124

门在对涉案的违法违规人员的刑事责任追究和处分上的力度不够。 $resistance1_{it}$ 、 $resistance2_{it}$ 和 $resistance3_{it}$ 分别为 67%、76% 和 52%，这表明已上交财政金额百分比、已减少财政拨款百分比、已调账金额百分比相对较高，这也说明在资金方面的处理与落实力度相对较高。 $prevention_{it}$ 的平均值为 0.434286，平均值不到 50%，这说明审计机关针对被审计单位存在的问题提出的相关工作报告、解决方案被批示和采用的不多。综合以上三点来看，上一年的披露效果比例不高，抵御效果相对较高，预防效果比值有待提高，我国政府审计注重审计的“事后”抵御效果，却对“事前”的预防和披露效果没有足够的重视。

(二) 多元线性回归分析

利用 Pearson 分析方法得出的相关结果见表 3。

表 3 多元回归系数表

因变量 自变量	抵御效力模型		披露效力模型		预防效力模型	
	log Resistance _{it+1}		log Exposure _{it+1}		log Prevention _{it+1}	
模型检验值	B	Sig.	B	Sig.	B	Sig.
(Constant)	1.523***	0.000	0.133	0.662	1.011***	0.001
Log Resistance _{it}	-0.520***	0.000	—	—	—	—
Log Exposure _{it}	—	—	-0.559***	0.000	—	—
Log Prevention _{it}	—	—	—	—	-0.201**	0.024
resistance1 _{it}	-0.061***	0.000	-0.080**	0.029	-0.084	0.564
resistance2 _{it}	-0.040***	0.000	-0.030	0.593	-0.006***	0.000
resistance3 _{it}	-0.030	0.586	-0.322***	0.000	-0.115	0.210
exposure1 _{it}	-0.121**	0.022	-0.373**	0.028	-0.205**	0.019
exposure2 _{it}	0.030	0.677	-0.114***	0.000	0.040	0.734
prevention _{it}	-0.095	0.513	-0.321	0.230	-0.311	0.199
log report _{it}	-0.038**	0.017	0.088	0.190	0.114**	0.048
ln GDP _{it+1}	0.128***	0.001	0.035	0.418	-0.214***	0.000
Adjusted R Square	0.737		0.513		0.812	
Durbin-Watson	1.845		1.689		2.201	
F-Statistics	39.354***	0.000	15.379***	0.000	10.584***	0.000
N	124		124		124	

注：***、**、* 分别表示在 1%、5%、10% 的水平显著，B 为系数。

从表 3 中可以看出，在抵御效力模型中， $Log Resistance_{it}$ 的回归系数为负数，而且 t 值检验显著，可见上一年的审计决定处理处罚资金额越多，则本年所发现的问题越少，本年的审计决定处理处罚资金额从而减少，即上期抵御效力与本期抵御效力负相关。 $resistance1_{it}$ 和 $resistance2_{it}$ 的系数为负，通过显著性检验，即上期抵御效果与本期抵御效力负相关。 $exposure1_{it}$ 系数为负，且通过 5% 水平的显著性检验，我们可以看出，上一年司法机关已追究责任人数占移送人数百分比越高，本年的抵御效力就越强，即上期披露效果与本期抵御效力负相关。 $prevention_{it}$ 的系数为负，但是未通过显著性检验。 $log report_{it}$ 的系数为负，且通过显著性检验，这说明上一年向社会公布的审计报告篇数越多，则本年发现的问题越少，从而使得审计决定处理处罚资金额减少，即上期公布效果与本期抵御效力负相关。总体来说，上期效果与本期抵御效力负相关。调整 R^2 值较高，F 值通过显著性检验，模型总体的拟合程度较好。DW 检验值接近 2，表示残差不存在相关性。

在披露效力模型中， $Log Exposure_{it}$ 的回归系数为负数，而且 t 值检验在 1% 水平显著，我们可以看出，上一年的司法机关已追究责任人数占移送人数百分比越高，则本年所发现的问题就越少，本年的审计决定处理处罚资金额从而减少，即上期披露效力与本期披露效力负相关。 $resistance1_{it}$ 和 $resist-$

$ance3_{it}$ 的系数为负,分别在5%和1%水平上显著。上一年已上交财政金额占应上交财政百分比和已调账金额占应调账金额百分比越高,则本年移送纪检监察部门人数越少。 $exposure1_{it}$ 和 $exposure2_{it}$ 的系数为负,分别在5%和1%水平上显著,由此可见,上一年司法机关已追究责任人数占移送人数百分比、检察机关已处分人数占移送人数百分比的比值越高,则本年发现问题越少,移送纪检监察部门人数也会减少,即上期披露效果与本期披露效力负相关。调整 R^2 值较高,F值通过显著性检验,模型总体的拟合程度较好。DW检验值接近2,表示残差不存在相关性。

在预防效力模型中, $Log\ Prevention_{it}$ 的系数为负且通过5%的显著性水平检验,这说明上一年批示采用工作报告篇数占提交篇数的百分比越高,本年提交审计报告、综合报告篇数越少,即上期预防效力与本期预防效力负相关。 $exposure1_{it}$ 的系数为负且通过5%的显著性水平检验,这说明上一年司法机关已追究责任人数占移送人数百分比越高,本期预防效力越好,即上期披露效果与本期预防效力负相关。 $resistance2_{it}$ 的系数为负且通过1%的显著性水平检验,说明上一年的已减少财政拨款数额占应该减少财政拨款数额的百分比比值越高,本期的预防效力越好,即上期抵御效果与本期预防效力负相关。调整 R^2 值较高,F值通过显著性检验,模型总体的拟合程度较好。DW检验值接近2,表示残差不存在相关性。

综合以上三个模型,从效力上看,上期抵御效力与本期抵御效力呈显著性负相关,上期披露效力与本期披露效力呈显著性负相关,上期预防效力与本期预防效力呈显著性负相关;从效果上看,上期的抵御效果 $resistance1_{it}$ 、 $resistance2_{it}$ 与本期抵御效力显著性负相关,上期 $exposure1_{it}$ 、 $prevention_{it}$ 、 $log\ report_{it}$ 同样也都与本期抵御效力显著性负相关,上期抵御效果 $resistance1_{it}$ 、 $resistance3_{it}$ 与本期披露效力负相关,披露效果 $exposure1_{it}$ 、 $exposure2_{it}$ 与本期披露效力显著性负相关,上期披露效果 $exposure1_{it}$ 、抵御效果 $resistance2_{it}$ 与本期预防效力也呈现显著性负相关关系。上述检验结果与研究假设一致。

六、研究结论与局限性

在三个模型当中,抵御效果对抵御效力、披露效力和预防效力都存在显著性的影响,但是预防效果 $prevention_{it}$ 在三个效力模型中都没有通过显著性水平检验,而且表2中显示 $prevention_{it}$ 的平均值为0.434286,连一半水平都没有达到,这在一定程度上表明我国政府审计工作一直以来都重视抵御、轻视预防。公布效果 $log\ report_{it}$ 在抵御效力模型中没有呈现显著性,在披露效力模型和预防效力模型中同样没有呈现显著性,而且系数为正,这表明审计机关向社会公布审计报告这一行为没有对审计结果产生显著影响。通过以上分析,我们可以看出我国的政府审计发挥了应有的“免疫功效”,在保证财政资金的合理使用、对相关责任人员的追究上起到了不可替代的作用,但是“免疫功效”本身同样存在着重视抵御、轻视预防的问题,同时在向社会公众传递审计信息力度与效果作用不明显。为了提高政府审计“免疫功效”的功能,本文有两点建议:一是推动政府审计理念的转变。在民间审计以风险导向型审计为主导思想的今天,政府审计应该转变观念,实现政府审计从“事后”审计转变为“事前—事中—事后”的多层次、立体型的审计结构,解决重视抵御、轻视预防的问题。二是加强向社会公布审计结果渠道的建设,减少公众获取审计结果的成本,使公众的监督权能够得到更好发挥。信号传递理论表明,当公众缺少获取信息的路径时,获取信息的成本就会增加。委托代理理论表明,成本的增加将会降低委托人主动行使监督权的动力。公众在缺少渠道获取审计信息时,就缺少动力去行使自身的监督权。在网络普及的今天,利用新的信息传递途径或者将信息利用新形式(如官方微博)向社会公众进行传播,将更加有利于公众行使监督权,使政府审计发挥更大的“免疫功效”。

本文从政府审计结果本身的信息出发来衡量政府审计质量,并进一步来考察政府审计“免疫功效”是否得以发挥。但是,由于政府审计质量的衡量是一个连贯的、多层次的体系,审计质量的好坏不仅受外部因素与内部要素的双重影响,还受到行政性干预的制约,不确定因素较多,本文未能包括

所有的因素,因此研究过程与结果有一定的局限性,这也是今后进一步研究的方向。

参考文献:

- [1]刘家义.以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J].审计研究,2008(3):3-9.
- [2]DeAngelo L E. Auditor independence, "low balling" and disclosure regulation[J]. Journal of Accounting and Economics. 1981, 3:113-127.
- [3]Raman J E. Determinants of audit quality in public sector[J]. The Accounting Review, 1992,67:462-479.
- [4]GAO. Government auditing standards(GAO-07-731G)[EB/OL]. [2012-07-12]. <http://www.gao.gov/yellowbook>.
- [5]Francis J R. What do we know about audit quality? [J]. The British Accounting Review, 2004, 36:345-368.
- [6]蔡春.会计师事务所行业专长与审计质量相关性的检验——来自中国上市公司审计市场的经验证据[J].会计研究,2007(6):26-31.
- [7]赵国宇.盈余管理、关联交易与审计师特征[J].审计与经济研究,2011(4):38-45.
- [8]刘明辉.我国审计市场集中度与审计质量关系的实证分析[J].会计研究,2003(7):13-18.
- [9]陈俊,韩洪灵.审计质量的双维研究范式及其述评[J].会计研究,2009(12):18-22.
- [10]赵国宇.再融资资格、异常审计收费与审计意见变通[J].南京审计学院学报,2012(5):89-96.
- [11]倪慧萍.客户重要性对审计质量影响的理论分析与经验证据[J].南京审计学院学报,2008(4):41-45.
- [12]马曙光.政府审计人员素质影响审计成果的实证研究[J].审计研究,2007(3):24-29.
- [13]喻采平.政府审计效率影响因素的实证研究[J].长沙理工大学学报,2010(6):23-27.
- [14]王跃堂,黄溶冰.我国政府审计质量控制体系研究[J].审计与经济研究,2008(6):15-19.
- [15]赵伟江.公共审计服务治理理念与政府审计机制创新[J].审计研究,2004(3):31-34.
- [16]张立民,丁朝霞.审计报告与国家审计信息披露理论框架的研究——基于信号传递机制的研究视角[J].财会通讯,2006(7):22-27.

[责任编辑:黄燕]

Does the Government Auditing Display its "Immune Efficacy"?

——Empirical Analysis Based on the Government Audit Quality

LAN Yan-ze, SHU Jiang-jian

Abstract: Whether the government auditing can display its immune efficacy depends on its audit quality. The study of the government audit efficacy should be based on the internal factors that affect the quality of the audit. This paper studied the audit results of the provincial audit institutions from 2003—2007, analyzed the cross role of effectiveness and effects, with an aim to examine whether government audit displayed the immune efficacy. The results showed that government auditing displayed its due "immune efficacy" and played an irreplaceable role in the rational use of funds and in investigating the responsible personnel. However, the "immune efficacy" has its own problems in attaching importance to resistance while ignoring prevention.

Key Words: immune efficacy; government auditing quality; signaling theory; principal-agent theory; "immune system" theory; state audit