

国家审计能力对政府预算透明度影响的实证研究

——基于国际视野的经验数据

吴秋生,上官泽明

(山西财经大学 会计学院,山西 太原 030006)

[摘要]通过选取81个国家的面板数据,从国家审计能力的自身特征出发,将国家审计的独立性、国家审计“免疫”功能主观能动性、审计结果公告能力作为国家审计能力的3个测度指标,实证研究其对政府预算透明度影响的路径和方向。研究发现,国家审计能力在促进政府预算透明度提升方面可以发挥积极的治理效应。由此,提高国家审计的独立性、主动发挥国家审计“免疫”功能、有效推动国家审计结果公告以及与立法机关协同发挥作用可以促进政府预算透明度的提升。

[关键词]国家审计能力;政府预算透明度;财政治理;预算管理;国家治理能力现代化;财税体制改革;审计监督全覆盖;政府审计

[中图分类号]F810.2;F239 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2015)05-0003-09

一、引言

随着经济社会的不断发展,政府预算透明作为国家治理在财政治理方面的重要表现,既是保障公民知情权和监督权的重要手段,也是打造阳光政府和建设服务型政府的必然要求。只有实施全面规范、公开透明的预算制度,才能改进预算管理,建立现代财政制度。可见,政府预算透明是国家治理能力现代化在深化财税体制改革方面的重要体现。2011年7月,刘家义审计长在中国审计学会上提出“在国家治理中,国家审计实质上是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的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的免疫系统,是国家治理的重要组成部分”。国家审计既是国家治理的重要组成部分,又是实现政府预算透明的监督环节,对预算透明度的提高起着重要的促进和保证作用。

近年来,国内外学者对政府预算透明度和国家审计能力的研究成果比较丰富,但多是理论分析,少有的实证分析也是集中于国家审计能力的结果变量角度。然而,国家审计能力的自身特征如何影响政府预算透明度,国内目前还未有深入的研究。本文基于国家审计和国家治理的视角,意在从国家审计能力的原因变量角度出发,选取权威的经验数据,通过规范分析和实证分析相结合的方式研究国家审计能力怎样在提升政府预算透明度方面发挥积极的作用。

二、文献综述

国内学者对政府预算透明度、国家审计能力两者关系的研究成果相当丰富。孙文基认为,国家审

[收稿日期]2015-02-02

[基金项目]教育部人文社科规划项目(11YJA630154)

[作者简介]吴秋生(1962—),男,江苏东台人,山西财经大学会计学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为审计、内部控制;上官泽明(1989—),男,山西临汾人,山西财经大学会计学院博士生,主要研究方向为审计。

计作为经济监督机构,通过改变其从属于政府的现状,将其隶属于人大成为人大强有力的预算监督主体,可以有效保持独立性和权威性,从而对政府预算透明度的提升起到有效的实质性作用^[1]。田小雨指出,国家审计作为预算过程中的一项制度安排,通过对预算过程中的违规问题提出督促整改意见,既可以对预算的真实有效起到监督作用,又可以促进政府机构及其人员的党风廉政建设^[2]。兰艳泽、舒江剑选取2003年到2007年省级审计机关的审计数据进行了研究,认为我国的政府审计在保证财政资金合理使用方面发挥了积极的免疫功能,他们进一步分析之后发现我国审计存在着重抵御、轻预防的免疫倾向^[3]。朱荣首先选取《审计年鉴》的相关数据来测度国家审计治理功能的指标,然后选取《中国财政透明度报告》的相关数据来衡量各省级地方政府的财政透明度,实证结果表明国家审计在提高政府透明度方面可以起到重要作用^[4]。

从研究现状看,国家审计能力对政府预算透明度影响的文献大多是规范研究,少量的实证分析也多是基于国家审计的产出角度进行的,数据多是出自《审计年鉴》,没有深入到国家审计的本质特征进行实证研究。本文拟以国际预算合作组织(IBP)的《开放预算调查报告》中的“开放预算指数”作为预算透明度的测度指标,选取81个国家的面板数据,从国家审计的独立性等影响国家审计能力的特征变量出发,研究其对政府预算透明度的影响,据此提出提高国家审计治理能力的建议。

三、制度背景

(一)政府预算透明度与国家审计的基本情况

2012年,清华大学公共管理学院对81个地级以上的市政府的财政透明度进行了调研,指出各地政府在公布信息方面普遍具有的特征:预算比较透明,决算相对隐秘,预算外基本不公开。2013年,十八届三中全会提出了全面深化改革的总目标,其中深化财税体制改革则是重中之重,这是因为科学的财税体制是优化财政资金配置、保证预算透明公开、促进社会公平正义、实现国家治理能力现代化的制度保障。2014年开始,各级政府部门开始全面公布“三公经费”清单和行政权力清单,这些都标志着在我国不断简政放权、建设服务型政府的过程中,以提高预算透明度为主的国家治理能力在不断增强。2015年1月,新《预算法》的正式实施为建立全面规范、公开透明的预算制度奠定了坚实的法律基础。

作为行政型国家审计体制的代表,在经费独立和人员保障方面,我国国家审计的独立性仍然不强。与此同时,随着新时期对实现审计监督全覆盖的新要求以及新《预算法》对预算全口径的进一步明确,国家审计加强依法审计的能力显得愈加重要。在审计结果公告方面,每年例行审计工作报告通过对中央各部门在预算执行中存在的违规违纪问题进行披露和曝光,经常会掀起审计风暴,成为社会关注的焦点。国家审计机关作为预算的监督环节,是确保预算透明的最后一个环节,对预算透明度的提高起着重要的作用。在具体实践中,我国的国家审计机关坚持依法独立地对财政预算资金管理和使用的真实性、合法性和效益性进行审查和监测,向被审计单位提出审计建议,并督促其对违规违纪使用的资金进行整改,在一定的条件下将审计结果情况向社会进行公告,不断推动政府预算透明公开。国家审计机关成立三十多年来,国家审计始终坚持依法独立,切实履行审计监督职能,对提升政府预算透明度、打造阳光政府、建立服务型政府起到了重要的作用。

(二)IBP《开放预算调查》的基本情况

1. IBP《开放预算调查》的来源

国际预算合作组织(IBP)成立于1997年,旨在与独立非官方的专业机构或组织进行合作,加强对世界各国预算透明的评价分析和宣传引导,以减少各地贫困和提高各地治理水平。IBP通过设计关于各国预算信息情况的调查问卷及操作手册,先后开展了多次“开放预算调查”,并发布了被调查

国家的开放预算指数^①,数据的公信力和权威性得到了国际上的普遍认可。

2. IBP《开放预算调查》的原理和特色

在原理方面,以2010年的《开放预算调查》为例,其一共设计了123个问题,这些问题的设计都参考了许多国际权威机构的一般标准,比如国际货币基金组织(IMF)的《财政透明度良好实践守则》、经济合作与发展组织(OECD)的《预算透明度最佳实践》、世界审计组织(INTOSAI)的《审计规则指导方针——利马宣言》等等。

在特色方面,IBP的《开放预算调查》报告中的经验数据的优势表现在:第一,样本选自于不同经济发展水平和国家审计体制的81个国家,这些样本能很好地代表当今世界各国在预算透明度和国家审计能力的一般特征;第二,不同于国内学者做的一般性调查问卷,此调查报告结果权威性较高,以此为基础的实证分析结论可能更为可靠。

3. IBP《开放预算调查》对预算透明度和国家审计能力的界定

关于预算透明度的界定方面,《开放预算调查》围绕着各国公开预算信息的相关报告,设计了91个与各国预算实践相关的问题,这些问题得分的平均值被确定为开放预算指数,作为衡量和比较各国的预算透明度依据。

关于国家审计能力的界定方面,《开放预算调查》中通过对一些问题的设计来研究国家审计能力。第一,把国家审计机关在最高领导人任免机制、人员配备水平和经费保障能力上的特征作为国家审计在独立性方面能力的衡量指标。第二,在依法审计的前提下,把国家审计机关是否立足于主动性去开展必要的审计工作作为国家审计“免疫功能”主观能动性的衡量指标。第三,把国家审计机关公布审计结果的及时性、易懂性、针对性和全面性作为国家审计在结果公告方面能力的衡量指标。

四、理论分析与研究假设

根据以上分析,本文将从国家审计的独立性、国家审计免疫能力以及审计结果公告三个方面分别对政府预算透明度的影响进行理论分析与研究。

(一) 国家审计机关的独立性对政府预算透明度的影响

独立性是国家审计的本质特征,也是国家审计监督区别于其他经济监督的主要特征。国家审计的独立性,在实质上要求其能够客观公正、独立自主的发表审计意见,在形式上要求其经济 and 人事方面不受到被审计单位的影响。世界审计组织发布的《利马宣言》和《墨西哥宣言》都明确了独立性是国家审计的最基本原则。作为立法型国家审计的代表,美国的国家审计的独立性是最强的,会计总署(GAO)的主审计长有超然的地位,其任职时间最长可达15年,其罢免必须经过参众两院共同提议并有总统的认可才能生效;其组织经费也是由议会进行确定的,在经济上完全独立于政府行政管理部门。我国审计署在2008年就出台了新的《审计署关于加强审计纪律的八项规定》(又称新“八不准”),明确规范审计工作人员在工作中如何保持其独立性。可见,国家审计的独立性,在形式上表现为在人事关系和经济能力上不受被审计部门的制约。结合《开放预算调查》中问题的设计,国家审计的独立性主要体现在人员的独立性与经济能力的独立性上。

1. 人员配置的独立性可以保证国家审计人员在审计过程中不受外界影响地对“预算透明”进行监督,从而发挥国家审计的治理功能。首先,表现在审计长的任免上,审计长的任免最终必须通过立法机关或者司法机关的认可才可以实现,这就保证了审计长在领导审计机关对财政财务资金进行审计时完全不受政府部门的制约,促使行政部门做到“预算透明”环节中的“执行透明”,保证政府预算的透明公开。其次,表现在人员编制的水平上,为有效缓解审计任务重与审计力量不足的矛盾,审计

^①调查结果可见 <http://internationalbudget.org>。

人员的配备必须保持在一定水平上。

2. 经济能力的独立性可以保证国家审计人员正常开展工作时得到必要的经费保障:首先,表现在经费预算最终必须经过立法机关或司法机关的决定,这样可以减少来自被审计单位中的同级财政部门或其他行政部门的影响,保证在“监督透明”中做到客观公正。其次,表现在经费预算量必须满足国家审计机关的日常工作所需,不能使其陷入捉襟见肘的困境,从而高效快捷地促进国家审计为提高政府预算透明度发挥作用。

基于以上论述,本文提出假设1。

假设1:国家审计的独立性越强,政府预算的透明度越高。

(二)国家审计“免疫”功能主观能动性对政府预算透明度的影响

2008年,审计长刘家义从维护经济社会健康运行的角度出发,借鉴医学上的免疫系统概念,提出国家审计在本质上是一种“免疫系统”,也具有相应的“免疫防御”、“免疫监视”和“免疫稳定”功能的观点。“免疫防御”功能是指国家审计严格按照预算财经法律法规,仔细审查预算执行中存在的管理不规范资金和违规违纪资金,并向预算执行单位发放审计报告和审计决定书,必要时实施相应的处理处罚权或者进行案件移送,以不断纠正预算单位的错误行为。“免疫监视”功能是指国家审计可以在第一时间感知到预算资金管理使用不规范的风险,提前采取措施,督促预算资金使用单位明确责任和建立相应的内部控制机制,严格制定并遵守单位预算资金管理辦法,将预算单位的挤占挪用、浪费损失等问题消灭在萌芽之中。“免疫稳定”功能是指国家审计机关既可以通过向人大作关于预算执行情况的审计工作报告,也可以向社会公众发布审计结果公告,以督促政府各部门对审计查出的预算问题进行整改,从而在预算执行阶段提高预算的透明度。

国家审计“免疫”功能的主观能动性具体路径表现在:在依法审计的前提下,国家审计机关既要按照上级机关的指示以及当地政府的安排,根据相关审计实施方案对相关项目进行审计,也要根据实际工作的需要发挥主观能动性,对维护国家财政资金的安全进行必要性的审计。通过立足主动性,国家审计可以充分发挥审计的“免疫”功能。具体而言,就是国家审计以积极的姿态对待政府预算公开透明需求和审计环境变化,主动关注整个预算过程运行安全,能够及时发现财政资金运行中存在的苗头性问题,及早感知政府预算透明中存在的风险;主动揭示政府预算编制和运行中的风险隐患,主动纠正和查处预算过程中的违法违规问题;主动从体制和机制的层面分析预算透明度不高等问题产生的原因,并提出调动各种资源抵御预算透明度不高的审计建议和意见。

基于此,本文提出假设2。

假设2:国家审计“免疫”功能的主观能动性越强,政府预算的透明度越高。

(三)国家审计结果公告对政府预算透明度的影响

基于委托代理理论,公众通过权力机关将公共资源委托各级政府机关组成的统治者集团来管理,从而形成了公众与政府之间的委托代理关系。政府预算中的资金分配实质上就是政府部门将公众的部分财富收集起来并向公众提供其可消费的公共品或公共服务,这种公众与政府间的关系就是一种委托代理关系。委托代理理论认为,利己是人的根本属性,政府作为代理人拥有信息优势,而社会公众作为委托人则明显处于信息劣势地位,由于存在信息不对称以及由此产生的利益冲突,作为代理人的政府或人员可能凭借信息资源的优势违规谋取自身利益的最大化,从而损害委托人利益。因此,在公民和政府的这一委托代理关系中,政府预算若是不透明,则公众对代理人的监督和激励会存在很大的困难。国家审计机关通过将审计结果公布于众,使得公众作为国家权力的授予者能够看到自己的代理者是否完成了其应负有的委托责任。审计结果公告可以增强政府预算透明度,加强监督、防止腐败,提高财政预算资金管理和服务的效能。

国家审计结果公告影响政府预算透明度的具体路径为:第一,国家审计结果作为一种制度安排,

可以有效解决社会公众和政府部门之间的委托关系中存在的信息不对称问题。社会公众通过审计结果公告可以了解到政府部门对社会公共资源的受托责任情况。作为纳税者的社会公众,尤其会对社会财富在预算分配过程中存在的不合理情况提出批评意见并进行监督,通过持续的社会监督使得政府预算透明度不断提高。第二,国家审计通过将审计结果向人大和社会公众进行通报,可以实现审计监督、人大监督以及舆论监督的协同作用,全方位、多角度地持续督促被审计单位对财政财务资金的使用和管理的整改落实,并促使其建立和规范相应的内部控制机制,使得预算不透明的部门不敢再违规违纪。

基于此,本文提出假设3。

假设3:国家审计的结果公告制度执行得越好,政府预算透明度越高。

五、研究设计

(一)数据来源

本文选择的是在2008年、2010年和2012年连续三次参与国际预算合作组织(IBP)开展的“开放预算调查”的81个国家的数据。被解释变量、解释变量和控制变量中的立法机关能力的的数据主要来自于上述三个年度的调查结果。此外,控制变量中的人均GDP数据来源于国际货币基金组织,民主程度指标来自于“经济学人信息部”编制的民主程度指数,对于数据的处理主要利用了Eviews软件。

(二)研究变量的选取

1. 被解释变量的选取

《开放预算调查》的“开放预算指数”与其他国际权威机构发布的国家治理方面相应的指数相关性较强,且已经得到了国际上较广泛的认可,其权威性、可靠性最强。因此,本文选取IBP公布的开放预算指数对政府预算透明度进行研究。

2. 解释变量的选取

目前,国内关于国家审计的量化指标主要是集中于审计产出的角度,即国家审计的揭示、抵御和预防功能,数据也多是出自《审计年鉴》,而从国家审计自身的独立性特征和能力出发来进行研究的很少。由于本文进行的研究不是集中于国家审计的结果变量,而是从其自身的内在特征等原因变量出发进行定义,因此,本文针对《开放预算调查》中涉及国家审计的相关问题设计出一些指标来研究国家审计能力,其中包括国家审计的独立性指标、“免疫”功能主观能动性指标和审计结果公告能力指标。

(1)国家审计的独立性指标:以国家审计机关最高领导的任免最终是否必须通过立法或司法机关的认可和审计机关的人员编制水平是否可以满足审计任务的需求作为人员独立的两个指标,这两个值越大,表明国家审计在人员配合方面的独立性能力对预算透明度的影响越大;以国家审计经费的来源和经费量是否可以满足审计任务作为经济独立的指标,该值越大,表明国家审计在经费保障方面的独立性能力对预算透明度的影响越大。三者的数学平均值可以作为独立性能力的衡量指标,该平均值越大,说明国家审计的独立性能力越好,对预算透明度的影响越大。

(2)“免疫”功能主观能动性指标:在法律授权的范围内,以在规定的年度预算执行审计、财政审计和财务收支审计之外是否可以立足于主动性进行必要的审计工作作为衡量审核公共财物的法定权力指标。该值越大,表明国家审计“免疫”功能的主观能动性对预算透明度的影响越大。

(3)审计结果公告能力指标:以审计报告的公布时间和比例作为及时性指标,以审计报告是否有一个摘要作为易懂性指标,以是否公布对审计建议的督促落实措施和结果作为针对性指标,以是否向社会公布预算外资金审计结果和向人大提交对安全部门等机构的审计报告作为全面性指标,再以审计报告公布的及时性、易懂性、针对性和全面性这些指标的平均值作为审计结果公告能力指标。该值

越大,说明国家审计的审计结果公告能力对预算透明度的影响越大。

3. 控制变量的选取

影响政府预算透明度的因素较多,本文认为主要的影响因素有国家经济发展水平、国家立法机关能力和国家民主程度。

经济发展水平越高,政府预算透明度也就越高。一般情况下,经济发展水平较高的国家,其政府财政收入也较高。政府财政支出主要用于为公众提供公共产品与服务,公众作为政府财政收入的主要提供者和公共产品与服务的主要享受者,对预算的关注度越高,对预算透明公开的要求也越高。本文将人均 GDP 水平作为国家经济发展水平这一指标的衡量。根据实际经验,经济发展水平要在下一期才能发挥作用,本文使用提前一期的人均 GDP 水平进行分析。

立法机关能力越高,政府预算透明度也就越高。作为预算的审批环节,立法机关具有对预算的审查、批准和调整等权力。本文选用 IBP 发布的调查结果里的立法机关能力得分衡量国家立法机关能力。

民主程度越高,政府预算透明度也就越高。随着社会的进步,公众的教育水平大大提高,中产阶级会逐渐形成,公众自由和民主的意识加强,信息交流和政治参与程度都会提高,对于政府预算透明度的关注度也越来越高。本文选用民主指数来衡量国家民主程度这一指标。

具体的变量如表 1 所示。

表 1 变量定义表

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义和说明
被解释变量	开放预算指数	<i>OBI</i>	开放预算调查问卷中有关信息公开性的问题回答的平均分值
	审计独立性	<i>AI</i>	(人员配置 + 经济独立)/2
解释变量	“免疫”功能主观能动性	<i>SAA</i>	法律授权范围内,根据审计工作需要发挥主观能动性进行审计的能力
	审计结果公告	<i>ASA</i>	(及时性 + 易懂性 + 针对性 + 全面性)/4
	经济发展水平	<i>LnGDP</i>	各国人均 GDP 的自然对数
控制变量	立法机关能力	<i>LEG</i>	立法机关对预算的审查、批准和调整等权利
	民主程度	<i>DI</i>	民主指数

(三) 实证模型

综合以上关于国家审计能力对政府预算透明度影响的各种研究分析,并为了验证前文所提出的三个假设,在借鉴前人研究成果的基础上,我们构建了以下三个实证模型对三个假设分别进行验证:

$$OBI_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 AI_{i,t} + \alpha_2 LnGdp_{i,t-1} + \alpha_3 LEG_{i,t} + \alpha_4 DI_{i,t} \quad (1)$$

$$OBI_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 SAA_{i,t} + \alpha_2 LnGdp_{i,t-1} + \alpha_3 LEG_{i,t} + \alpha_4 DI_{i,t} \quad (2)$$

$$OBI_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ASA_{i,t} + \alpha_2 LnGdp_{i,t-1} + \alpha_3 LEG_{i,t} + \alpha_4 DI_{i,t} \quad (3)$$

六、实证结果与分析

(一) 描述性统计

表 2 是检验模型变量的描述性统计。

从表 2 可以看出,政府预算透明度最高的国家,其开放预算指数达到 93.163,而政府预算透明度最低的国家开放预算指数低至 0,平均值是 43.63664,最大值和最小值之间差异很大,整体分值并不高,世界各国的预算透明度整体不是很好。从国家

表 2 变量描述性统计

变量	观测值	最大值	最小值	平均值	标准差
<i>OBI</i>	243	93.163	0	43.63664	23.76649
<i>AI</i>	243	100	0	62.36077	29.94352
<i>SAA</i>	243	100	0	84.2716	26.63947
<i>ASA</i>	243	100	0	37.21913	30.20265
<i>LnGDP(-1)</i>	243	11.4851	5.31321	8.159574	1.361578
<i>LEG</i>	243	91.6667	0	47.58078	20.78994
<i>DI</i>	243	9.88	1.52	5.696749	1.803529

审计能力的三个细化指标来看,最高值都可到100,最小值也都低至0,方差也都比较大,说明世界各国的国家审计能力差异较大。审计独立性和审计法定权力这两个指标的平均值较高,说明世界各国的国家审计独立性和审计法定权力能力比较高;审计结果公告的指标平均值较小,整体水平也较低。控制变量方面,世界各国的经济发展水平、立法机关能力和民主化程度均存在较大的差异,这也与世界各国的实际情况基本吻合。

(二)模型回归结果与分析

1. 模型的确定

采用上述三个模型分别进行F检验,三个实证模型的P值都小于0.05,表明三个模型均拒绝了使用混合回归模型的假定;再进行Hausman检验,三个实证模型的P值都小于0.05,表明三个模型均拒绝了使用个体随机模型的假定。因此,三个实证模型最后均被确定使用个体固定效应模型进行回归。

2. 模型的回归

我们对上述三个模型分别采用个体固定效应模型进行回归,结果如表3所示。

国家审计能力独立性指标的回归系数为正,说明政府预算透明度与审计能力独立性呈正相关关系,但由于P值较大,显著性水平并不好,假设1未能得到验证,这与实际不符。在普遍的审计实践中,国家审计通过在监督

表3 面板数据回归结果

Variable	模型(1)		模型(2)		模型(3)	
	Coefficient	Prob.	Coefficient	Prob.	Coefficient	Prob.
C	104.5983	0.0013	80.01777	0.0096	99.096	0.0018
AI	0.067845	0.1342				
SAA			0.160971	0.0001		
ASA					0.121752	0.019
LEG	0.235767	0	0.198837	0.0002	0.206482	0.0002
LNGDP	-2.560386	0.446	-1.170106	0.7105	-1.915039	0.5569
DI	-9.745707	0.0009	-8.752294	0.0016	-9.512363	0.0009

政府预算透明的环节中保持超然独立的地位,可以有效提高政府预算透明度。

政府预算透明度与国家审计“免疫”功能的主观能动性在1%的水平上显著正相关,即国家审计“免疫”功能发挥得越主动充分,政府预算透明度越高,假设2得到验证。这也就充分表明,国家审计在法律授权范围内,根据实际需要,对公共项目和资金进行范围尽可能充分、目标层次尽可能高地进行审计,可以有效提高政府预算透明度。同时,这也间接说明实现审计监督全覆盖是实现国家审计服务于国家治理的重要方式之一。

政府预算透明度与审计结果公告能力在5%的水平上显著正相关,即审计结果公告能力发挥得越充分,政府预算透明度越高,假设3也得到验证。这说明,国家审计机关通过对外披露相关审计结果将被审计单位存在的预算资金违规问题及整改情况公布于众,在媒体和社会公众的监督下,督促被审计单位及时进行整改并健全完善相应的内控机制,可以促进政府预算透明度的提升。

控制变量方面,政府预算透明度与立法机关能力在1%的水平上显著正相关,即立法机关能力发挥越充分,政府预算透明度越高,这与实际情况相吻合。立法机关通过行使调查权、质询询问权、审查批准权对预算进行审批和调整,以保证预算批准环节的科学准确。立法机关享有监督权,可以就政府在预算行为中出现的舞弊行为提出质询、反对和问责,这些都足以使立法机关在预算的审批环节起到提高预算透明度的作用。此外,经济发展水平和民主指数的回归效果与实际并不相符合。

(三)稳健性测试

为确保研究结果更加严谨,我们进行了稳健性测试。具体来讲,我们使用国家审计能力相关问题得分的加权平均值作为国家审计能力综合指标并进行回归,结果如表4所示。

回归结果显示,政府预算透明度与国家审计能力综合指标在1%的水平上显著正相关,研究的主

要结论基本不变,说明本文的实证结果可以保持较高的稳健性。

七、政策建议

根据上述分析,国家审计可以通过加强独立性、提高审计“免疫”功能、推进审计结果公告等在提高政府预算透明度方面发挥良好的治理效应,也可以协同立法机关人大共同行使监督职能来提高政府预算透明度。因此,我们可以从以下四个方面提出相关政策建议:

表4 稳健性测试结果

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	103.7046	30.84124	3.362530	0.0010
SJ	0.213151	0.066034	3.227882	0.0015
LEG	0.181882	0.055258	3.291505	0.0012
LNGDP	-2.775213	3.225241	-0.860467	0.3908
DI	-9.897591	2.786484	-3.552000	0.0005

(一)增强国家审计的独立性,提高预算透明监督的能力

一是继续保持国家审计机关在人事方面的独立性。一方面,国家审计机关首长的人事任免,坚持实行必须经过立法机关批准的制度,这能够保证审计机关在监督预算透明度时不受任何非法律因素的干涉。另一方面,国家审计在开展审计工作时,为解决审计任务重和审计力量不足的矛盾,必须保证一定的人员编制,从而完成实现国家审计监督全覆盖的任务和满足提高政府预算透明度的需要。

二是不断加强国家审计机关在经济方面的独立性,满足其在提高政府预算透明度过程中的物质需求。目前,我国审计机关的经费由本级财政部门把关,而财政部门是每年财政同级审计中最重要的单位之一,审计与财政是监督与被监督的关系,审计机关的“生计”难免受到财政的影响。随着国家治理能力现代化的不断推进,国家必须通过顶层设计,及时完善这种制度。从长远来看,国家审计系统必须建立自己垂直的财政经费关系链,保障组织经费自上而下的供应,以独立于同级的财政部门;从短期来看,在立法机关审核预算编制的同时,必须保证同级财政部门对审计经费的编制,本级人民政府也必须在行政上保证审计机关在经费上的实现。

(二)主动发挥审计“免疫”功能,努力实现审计监督全覆盖

在努力实现审计监督全覆盖的过程中,必须做到以下几个方面才能有效提高国家审计的“免疫”功能:一是在审计监督全覆盖的过程中必须突出审计重点。国家审计要紧紧围绕党和政府的中心工作,聚焦于国家治理的重点领域,加强对重点财政资金的审计,并提出制度上的政策建议,为全面深化预算体制改革的顶层设计提出决策意见,以不断提升我国政府预算透明度。二是在审计监督全覆盖的过程中必须注重审计质量。审计质量主要包括效果和效率两层意思,二者缺一不可。审计质量的效果,就是指国家审计不能只进行简单的查账,而是要就其问题产生的根源进行深入分析,提出切实可行的审计建议。审计质量的效率,就是指国家审计在完成审计任务的时候要实现最少的投入,不断提高工作胜任能力。三是在审计监督全覆盖的过程中必须增强审计力量。首先,要加强审计人员的业务培训,并加强在审计工作实践中运用多学科知识的能力,确保审计人员具有全面的胜任能力。其次,要大力推动审计信息化建设。随着计算机的广泛使用和大数据时代的来临,审计人员必须要善于使用信息化工具,高效快捷完成审计任务。四是在全覆盖的过程中必须坚持多方有机结合。在实际审计中,必须统筹安排,做到审计目标多层次分解、审计任务多方面配合、审计成果多角度利用,充分实现对不同项目、资金审计工作的全面融合,有效实现财政审计全覆盖。

(三)加快推进审计结果公开,促进预算透明度的提高

为有效推进审计结果公告,国家审计机关需要遵循以下原则:一是客观性原则,审计机关必须保证审计结果的真实可靠,并在公告的过程中做到客观公正;二是合法性原则,审计机关既要做到在告知程序和审批程序上的合法性,又要做到公告事项在内容实体上的合法性;三是时效性原则,审计机关要在综合考虑好审计风险和审计效果之后确定最好的公开时间;四是谨慎性原则,审计机关要慎重考虑审计结果公告可能会产生的各种正面效应和负面效果,制定好审计结果公告格式、内容和表达的

规范,每次公告前应做好风险应对预案,时刻注意降低审计风险。

(四)协同立法机关发挥监督作用,促使预算更加科学合理

在新修订的《预算法》中,全国人大对国家审计提出了新的要求。第一,新《预算法》提出了全口径预算管理的概念,在删除预算外资金的基础上,要求把所有政府收入和支出都纳入预算。这样,随着预算监管范围扩大,实现审计监督全覆盖有了更深刻的含义。第二,与旧《预算法》相比,新《预算法》明确提出,审计机关应当向社会公开关于预算执行和其他财政收支情况的报告。这在法律层面确定了省级以下的市级、县级审计机关的审计结果公告义务,对基层政府预算透明度的提升具有重要意义。第三,新《预算法》明确规定,县级以上人大常委会在对决算草案进行审查时,应当结合上一年度的本级预算执行和其他财政财务收支的审计工作报告,这就为审计机关通过财政预算执行审计为人大决策提供建议奠定了坚实的法律基础。国家审计通过实现人大在新《预算法》中提出的新要求,在提高政府预算透明度方面与立法机关人大协同发挥作用,这对建立现代财政制度、推动国家治理现代化具有重要意义。

参考文献:

- [1] 孙文基. 公共治理和政治民主:我国政府预算透明问题研究[J]. 财经问题研究,2013(8):84-88.
- [2] 田小雨. 中美政府预算透明的比较研究[D]. 湖北工业大学,2014.
- [3] 兰艳泽,舒江剑. 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[J]. 南京审计学院学报,2013(1):104-110.
- [4] 朱荣. 国家审计提升政府透明度的实证研究——来自省级面板数据的经验证据[J]. 审计与经济研究,2014(3):23-30.

[责任编辑:黄 燕]

An Empirical Study of the Influence of National Audit Ability on the Transparency of Government Budget: Empirical Evidence from International Board Data

WU Qiusheng, SHANGUAN Zeming

(School of Accounting, Shanxi University of Finance and Economics, Taiyuan 030006, China)

Abstract: By selecting the panel data of 81 countries, starting from characteristics of national audit ability, this paper makes a study on the path and direction of the influence of national audit ability on the transparency of the government budget, with the national audit independence, subjective initiative of national audit immune function and the audit results announcement ability as 3 indicators to measure the national audit ability. The study shows that the national audit ability can play a positive governance role in promoting the government budget transparency. So suggestions are proposed to promote the transparency of government budget in the following four aspects, namely, to improve the national audit independence, to give full play to the immune function of national audit, to effectively promote the auditing results announcement, and work together with legislature.

Key Words: national audit ability; the transparency of government budget; financial management; budget management; modernization of national governance capability; reform of fiscal and taxation system; nation-wide audit supervision; government audit