

政府透明度、媒体监督与政府审计绩效

——基于省级面板数据的经验研究

王会金, 马修林

(南京审计大学 政府审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要] 作为我国宏观经济运行的“免疫系统”, 政府审计具有预防、揭露和抵御的国家治理功能。以省级面板数据为基础, 从政府审计绩效的三个维度进行考量, 探究政府透明度和媒体监督对政府审计绩效的影响, 研究结果表明: 政府透明度建设和媒体监督可以相互弥补来提高政府审计绩效, 政府透明度越高, 政府审计的揭露效果越好; 媒体监督水平越高, 政府审计建议的采纳绩效和整改绩效越好。

[关键词] 政府透明度; 财政透明度; 媒体监督; 政府审计; 国家审计; 政府审计绩效; 国家治理; “免疫系统”

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2017)03-0086-09

一、引言

政府审计作为我国经济健康运行的基石, 是我国监督体系中非常重要的一环。自 2008 年刘家义审计长明确提出“免疫系统”论以来, 政府审计日益成为国家政治制度中不可缺少的一部分。作为国家政治经济活动的一部分, 政府审计也需要考虑效率和效果问题, 从而优化审计资源的配置。实践证明, 市场是配置资源最有效的方式, 国外发达资本主义国家大多将政府审计业务外包给会计师事务所, 市场化水平较高。但是, 出于政治性因素的考虑, 我国政府审计机关在行政型隶属关系这一模式下主要服务于国家治理的需要, 政府审计业务很少外包给外部会计师事务所, 市场化程度不高, 因而审计资源的配置效率一直是学术界争论的重点。

近年来, 政府审计的投入产出比显著上升, 这从侧面反映出两个方面的问题: 一方面, 政府审计质量的提升得益于政府审计方法的快速革新和技术水平的显著提升, 进而可以更加有效地发现被审计单位的违规问题; 另一方面, 这也暗示着已查处的违规问题没有从根源上得到解决, 屡查屡犯的问题依然比较严重。针对被审计单位屡查屡犯的现象, 本文认为政府审计职能的发挥不应该仅仅表现为揭露被审计单位的违规行为, 必要时还应当对违规行为进行处罚, 并监督其进行整改。然而, 各地方审计机关在受上级审计机关领导的同时, 还受本级政府部门的领导, 独立性较差, 需要一种外部力量对审计工作进行再监督。基于以上分析, 本文拟从政府审计的三个维度——政府审计的揭露效果、整改力度和审计建议的采纳率来度量政府审计绩效, 并基于这三个维度分别构造审计绩效模型。对于影响政府审计绩效的因素, 本文从内外两个方面——政府透明度建设水平和外部媒体监督水平进行

[收稿日期] 2017-02-22

[基金项目] 江苏省第四期“333 高层次人才培养工程”科研项目(BRA2014251); 江苏省社会科学基金项目(16ZZB007)

[作者简介] 王会金(1962—), 男, 浙江东阳人, 南京审计大学副校长, 教授, 博士, 主要研究方向为政府审计理论与实务; 马修林(1991—), 男, 江苏徐州人, 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理论与实务。

考虑,以此来探讨政府透明度建设与媒体监督的联动机制对提高政府审计绩效的影响路径。

本文其他部分安排如下:第二部分为文献回顾,第三部分是在理论分析的基础之上提出研究假说,第四部分为变量选取、模型构建和数据来源,第五部分为实证分析,第六部分为研究结论与启示。

二、文献回顾

(一) 政府透明度与政府审计绩效

把政府打造成“玻璃缸里的金鱼”是中外学者共同追求的目标,推进国家治理能力的现代化是新时期党和国家深化改革的重点之一。对于政府审计绩效评价体系,我国学者从不同角度进行了指标构建。黄溶冰和王跃堂认为政府审计质量的提升依赖于三个过程,即发现、报告和处理^[1]。王跃堂和黄溶冰从抵御、揭露、预防三个指标层次对地方审计机关的审计质量进行了度量^[2]。叶子荣和马东山从揭示功能和抵御功能的角度解读了国家审计质量^[3]。林斌和刘瑾从审计发现问题绩效、审计建议采纳绩效和审计整改绩效三个维度界定了地方审计机关绩效^[4]。

政府审计通过将发现的违规行为进行披露,处罚被审计单位并监督其进行整改,可以有效地改善政府与人民群众之间的信息不对称问题,从而塑造出透明化的政府形象,发挥国家治理的功能。部分研究已经注意到政府透明度建设与政府审计绩效之间存在着相关关系。朱荣通过实证研究发现,政府审计可以在政府透明度建设上发挥积极作用,主要途径是监督被审计单位积极整改^[5]。吴秋生和上官泽明研究发现,政府审计可以在政府预算透明度方面发挥积极的促进作用^[6]。张建等认为从透明化政府的构建起源角度来说,政府透明度建设有利于抑制财政资金的违规使用所产生的腐败问题,进而可以提高政府审计的效率^[7]。政府审计的职能之一就是对被审计单位的违规问题进行揭露并纠正,这实际上暗含着政府透明度建设与政府审计目标相一致,政府透明度建设可以强化政府审计的揭示功能,提升政府审计绩效。

(二) 媒体监督与政府审计绩效

作为一种外部监督,媒体监督和政府审计一样,都是为了寻求“公正”,两者的价值目标一致^[8-9],但是二者之间也存在着冲突,二者的协调发展是提升政府审计绩效的主要手段。当前,对于媒体监督与审计质量之间关系的研究主要集中于上市公司治理方面。由于上市公司的信息公开程度较高,媒体可以通过对上市公司施加舆论压力而迫使其完善内部治理方式^[10-11]。余玉苗等以中国证券市场为基础研究发现,媒体监督会影响审计师的审计意见,媒体负面报道越多,审计师发表非标准意见的概率越高,说明媒体监督可以在一定程度上发挥治理作用^[12]。张建平研究发现,审计收费与媒体负面报道数量之间存在着显著的正相关关系^[13]。李晓慧等研究发现,媒体负面报道越多的上市公司,其会计信息透明度越低^[14]。与上市公司相比,政府信息具有相对闭塞的特点,媒体监督职能的发挥依赖于政府工作信息的公开,政府透明化建设工程的开展为媒体监督协同政府审计改善国家治理提供了可能。蒲丹琳等研究发现,媒体负面报道越多的区域,审计机关发现的违规金额越多,媒体报道实际上提升了政府审计的揭露绩效^[15]。但是,媒体监督是否会影响政府审计的其他绩效指标,他们对此却没有进行深入的探讨。

综上所述,我国学者对政府审计的绩效评价体系进行了多层次的构建,这为政府审计绩效的度量提供了基础。对于政府透明度建设与审计绩效之间关系的研究,相关学者主要是从政府审计的国家治理功能角度展开的。媒体监督在提升审计质量方面的研究主要集中在上市公司治理领域,鲜有研究充分探讨媒体监督在提升政府审计绩效方面的作用。本文认为,政府审计是一个信息系统,政府透明度建设与政府审计在目标上具有一致性,因此加强政府透明度建设有利于政府审计工作的开展。

与已有文献相比,本文的创新之处在于:第一,迄今为止,很少有学者将政府透明度建设、媒体监督与政府审计绩效放在同一个框架下进行研究,因此本文拟充分探讨政府透明度建设、媒体监督对政

府审计绩效的提升作用;第二,本文拟从多个维度对政府审计绩效进行衡量,更为深入地探讨政府透明度建设、媒体监督提升政府审计绩效的不同路径。本研究可以进一步丰富政府审计方面的实证成果,能够为优化审计资源配置提供有效路径。

三、理论分析与研究假说

委托代理理论认为,信息不对称和激励不相容是代理问题的症结所在。“自利”和“有限理性”两大人性缺陷使得代理人存在机会主义倾向,损害委托人利益,而激励和监督是解决代理问题的主要途径^[16]。我国地方审计机关和人民群众之间存在着信息不对称,而这种信息不对称源于政府信息公开的不透明。根据巴塞尔银行监管委员会在1998年9月发布的《增强银行透明度研究报告》中的定义,透明度是指公开披露的可靠与及时的信息,这有助于信息使用者准确地评价公司的财务状况和业绩、经营活动、风险分布及风险管理实务^[17]。政府部门为了有效缓解与人民群众之间的信息不对称问题,需要定期向外界进行信息公开,以证明政府本身在有效地履行对国有资产的经营管理职责,但是,政府定期公开的信息的真实性和可靠性仍需要进一步确认。国际货币基金组织(IMF)发布的《财政透明度良好做法守则》中指示,“财政信息的安全,得益于独立于行政机构的相关国家审计机关的定期审查,从而有利于政策的分析和监督政府受托责任的履行”,该指示从侧面反映了政府审计的监督评价职能^[18]。当政府透明度建设水平比较低时,政府信息公开程度会较低,信息不对称程度会比较严重,此时政府部门有较强的动机对违法违规问题进行隐匿。在这种情况下,审计机关会面临更多的阻力,需要付出更多的成本才能发现隐匿的违规问题。现阶段,审计资源不足是审计监督全覆盖背景下政府审计面临的主要困难之一,这将严重制约政府审计的绩效。相反,对于积极进行透明化建设的地方政府,其目的就是为了通过政府信息的公开来塑造廉洁政府的形象,缓解与人民群众之间的信息不对称问题。政府审计的国家治理功能就体现在揭露被审计单位的违规问题,以审计报告的形式进行对外公开,并督促其进行整改,缓解政府部门与人民群众之间的代理问题,二者的落脚点是一致的。所以,被审计单位会更加主动地配合审计机关的工作,审计机关在执行审计工作时面临的阻力和成本就会较小,从而更容易查出违规问题,审计的执行效果较好。同时,对于审计的处理处罚决定和审计意见,被审计单位也会积极采纳并进行整改,最终向外界传递积极的信号,减少代理问题。基于以上分析,我们提出假说1以及三个子假说:

H₁:政府透明度建设水平与政府审计绩效正相关。

H_{1a}:政府透明度建设水平与政府审计执行绩效正相关。

H_{1b}:政府透明度建设水平与政府审计整改绩效正相关。

H_{1c}:政府透明度建设水平与政府审计意见采纳绩效正相关。

政府审计的最终结果是通过审计报告将发现的问题予以披露,并且提出审计意见或者做出处理处罚决定。对于重大的违法违规问题,被审计单位的整改落实情况是广大人民群众最为关心的。我国《审计法》明确规定,对于发现的违法违规问题,“审计机关应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理”^[19]。由此可见,我国审计机关虽然具有一定的处理处罚权限,但是权限范围依然很小,无法强有力地确保审计处理处罚决定的落实。此外,由于我国政府审计机关属于行政隶属模式,政府审计机关实际上是政府体系中的一个组成部分,服务于政府治理,很难与政府部门保持超然的独立性,因此政府审计的绩效会受到非独立性的影响。审计机关处理处罚权限和独立性的有限性使得审计机关并不能对审计发现的问题进行强有力的纠正和处理处罚,这也是我国政府部门违规问题屡查屡犯、屡禁不止的原因所在,审计意见整改的落实依赖于纪检监察和司法部门的及时介入。作为社会舆论的主要方式,媒体监督实际上担任着社会“隐性的法庭”的角色,成为社会组织制度不可或缺的环节。从独立性角度来看,媒体代表社会公众

的利益,与审计机关、政府部门都保持着较高的独立性。媒体通过充分地发挥其监督功能,引导社会舆论,对审计机关做出的处理处罚决定进行公开评判,给政府部门施加巨大的舆论压力,迫使政府部门对重大的违规问题进行整改,维护财政安全,提升政府审计的整改绩效。基于以上分析,我们提出假说2以及三个子假说:

H_2 :媒体监督水平与政府审计绩效正相关。

H_{2a} :媒体监督水平与政府审计执行绩效正相关。

H_{2b} :媒体监督水平与政府审计整改绩效正相关。

H_{2c} :媒体监督水平与政府审计意见采纳绩效正相关。

四、研究设计

(一) 变量选取与说明

1. 政府审计绩效的度量

国内学者对政府审计绩效的指标构建进行了广泛研究,本文借鉴林斌和刘瑾的研究成果^[4],认为政府审计绩效可以从三个方面来衡量,即揭露绩效、整改绩效和审计建议采纳效果。(1)揭露绩效(GAE):审计机关的执行力度,在高强度的审计执行力度之下,审计机关会发现较多的违规金额。本文采用审计发现的违规金额与各省份被审计单位数之比来进行衡量,为减少异方差的影响,进一步对该指标取自然对数作为审计揭露绩效的代理变量。(2)整改绩效(GAR):审计机关对被审计单位的违规行为做出处理处罚决定之后,被审计单位依照处理处罚决定进行合规性整改的落实效果。本文采用被审计单位已经整改的金额(已上交财政资金、已减少财政补贴和已返还原渠道资金)与处罚金额之比来进行衡量,为减少异方差的影响,进一步对该指标取自然对数作为整改绩效的代理变量。(3)建议采纳绩效(GAA):审计建议的采纳率是对审计意见可操作性进行衡量的指标,审计建议的采纳率越高,说明审计机关所提出的审计建议的质量越高,政府审计的建议采纳绩效越好,本文以被采纳的审计建议与审计机关提出的审计建议总数之比作为审计建议采纳绩效的衡量指标。

2. 政府透明度的衡量(GT)

我国自2003年启动打造透明化政府项目以来,已经取得了巨大成效。普华永道分别从腐败的影响、司法的不透明性、财经政策的不透明性、会计信息的不透明性以及政府管制五个角度对政府的透明度建设情况进行了评价。此外,预算透明度、财政透明度以及政府信息公开网站建设也可以作为政府透明度建设的衡量指标。上海财经大学公共政策研究中心自2009年以来,以全国各省的本级预算为调查对象,考察各省的会计信息公开程度,对各省的信息透明程度进行评估和比较分析,并连续8年发布《中国财政透明度报告》,本文以该报告为基础,选取财政透明度的自然对数作为政府透明度建设的代理变量。

3. 媒体监督的衡量(ME)

媒体监督实际上是一种外部监督,政府透明化建设则是从内部来消除政府审计的障碍,争取财政资金,确保政府预算执行的安全性。随着我国互联网的普及,审计报告、处理处罚决定以及意见整改措施也越来越多地选择以网络的形式进行发布,而媒体监督的主要工具就是互联网。为了较为合理地测算媒体监督水平,本文以《中国互联网络发展状况统计报告》中的互联网普及率作为媒体监督程度的代理变量。

4. 控制变量

影响政府审计绩效的因素很多,政府审计绩效实际上是对政府审计产出方面的衡量。影响政府审计产出的其他因素还包括审计资源的投入等,根据研究所需,本文选取各地方审计机关的在编人员数目

作为审计资源投入的代理变量。此外,地区特征因素也是影响政府审计绩效的主要因素,本文主要控制下列指标:选取地区总人口数并进一步取自然对数来控制人口规模的影响;选取被审计单位数并进一步取自然对数来控制政府部门规模的影响;选取进出口贸易总额与地区 GDP 的比值来控制地区开放程度的影响。

主要变量的具体定义如表 1 所示。

表 1 变量定义表

变量类型	变量名称	变量代码	变量定义
被解释变量	揭露绩效	<i>GAE</i>	发现的平均违规金额取自然对数
	整改绩效	<i>GAR</i>	已整改的金额与处罚金额之比取自然对数
	建议采纳绩效	<i>GAA</i>	已采纳的审计建议与审计机关提出的审计建议总数之比
解释变量	财政透明度	<i>GT</i>	省级年度财政透明度指数取自然对数
	媒体监督	<i>ME</i>	互联网普及率
控制变量	审计人员	<i>AU</i>	审计厅和各地级市审计机关在编人数之和
	人口规模	<i>PC</i>	地区总人口取自然对数
	被审计单位数	<i>AC</i>	地方机关被审计单位的数量取自然对数
	开放程度	<i>OP</i>	进出口贸易总额与地区 GDP 的比值

(二) 模型构建

本文以财政透明度作为政府透明度建设的衡量指标,探讨政府透明度建设与政府审计绩效之间的关系以及媒体监督的协同互补作用。本文借鉴林斌和刘瑾关于财政收支状况与政府审计绩效之间关系的研究^[4],在其政府审计绩效模型的基础上,从政府审计的揭露绩效、整改绩效和审计建议采纳绩效三个方面重新修正政府审计绩效模型。

1. 审计揭露绩效模型

在政府审计绩效的三个衡量变量中,执行绩效位于审计活动的最开始环节,很少受到本年度整改绩效和意见采纳绩效的影响,影响政府审计执行绩效的主要因素为财政透明度、媒体监督、地区人口规模、被审计单位数、开放程度和审计人员规模,据此本文构造以下审计揭露绩效模型:

$$GAE_{it} = a_0 + a_1 \ln GT_{it} + a_2 ME_{it} + a_3 PC_{it} + a_4 AC_{it} + a_5 OP_{it} + a_6 AU_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

2. 审计整改绩效模型

审计整改绩效侧重于政府审计的事后工作,政府审计绩效的全面提升除了要能够揭露问题之外,还应当监督被审计单位的整改情况。影响政府审计执行绩效的主要因素为财政透明度、媒体监督、地区人口规模、被审计单位数、开放程度和审计人员规模,据此本文构造以下审计整改绩效模型:

$$GAR_{it} = b_0 + b_1 \ln GT_{it} + b_2 ME_{it} + b_3 PC_{it} + b_4 AC_{it} + b_5 OP_{it} + b_6 AU_{it} + \mu_{it} \quad (2)$$

3. 审计建议采纳绩效模型

审计建议采纳绩效衡量的是审计建议质量的高低。本文将财政透明度、媒体监督、地区人口规模、被审计单位数、开放程度和审计人员规模纳入模型,构造以下审计建议采纳绩效模型:

$$GAA_{it} = c_0 + c_1 \ln GT_{it} + c_2 ME_{it} + c_3 PC_{it} + c_4 AC_{it} + c_5 OP_{it} + c_6 AU_{it} + \eta_{it} \quad (3)$$

(三) 数据统计与来源

各变量的基本统计信息见表 2。与政府审计绩效相关的指标,本文取自 2008—2014 年《中国审计年鉴》中的“地方审计机关审计情况统计表”^①,执行绩效基础数据取自审计查出的“违规问题”,整改绩效基础数据来源于审计处理结果落实情况中的“已上交财政、已减少财政拨款或补贴、已归还原渠道资金”,建议采纳绩效指标基础数据来源于“审计提出建议、被采纳的审计建议”;与政府透明度相关的指标,即财政

表 2 变量的描述性统计

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
<i>GAE</i>	206	5.27	1.01	2.52	8.47
<i>GAA</i>	206	0.65	0.14	0.22	0.92
<i>GAR</i>	206	0.49	0.83	0.13	10.58
<i>GT</i>	206	3.34	0.393	2.64	4.35
<i>ME</i>	206	0.33	0.16	0.06	0.75
<i>PC</i>	206	8.13	0.81	5.65	9.27
<i>AC</i>	206	8.22	0.93	5.40	11.62
<i>OP</i>	206	0.05	0.06	0.01	0.24
<i>AU</i>	206	954.86	360.19	163.00	1676.00

①2008—2014 年《中国审计年鉴》为 2007—2013 年的审计情况统计。

透明度数据来源于 2010—2016 年由上海财经大学公共政策研究中心发布的《中国财政透明度报告》^①。其他数据自源于国泰安数据库和《中国统计年鉴》。

五、实证结果与分析

(一) 全样本的回归结果分析

本文通过 Hausman 检验发现,所有模型均应该采用固定效应模型。全样本回归结果如表 3 所示。

如表 3 所示,模型 1 的回归结果显示,政府透明度建设与政府审计执行绩效在 1% 的水平上显著正相关,即政府透明度建设水平越高,政府审计的执行效果越好,发现的违规金额越多,原因在于政府透明度建设就是为了促进政府信息的公开,以减少政府的违规行为。在政府透明度建设水平比较高的地区,政府部门更倾向于让审计机关对自己的代理责任进行鉴证。面对审计机关的调查取证,被审计单位也会积极地配合审计机关的工作,以尽可能地查出更多的违规问题并进行纠正,审计的揭露绩效就会更好。相反,在政府透明度建设水平比较低的地区,政府部门不愿意对政府信息进行公开。由于政府部门的信息相对闭塞,或者由于故意隐瞒违规问题,审计机关在审计取证调查时会受到限制和阻碍,从而导致违规问题的及时揭露效果不佳。媒体监督与政府审计执行绩效的回归结果不是很显著,说明媒体监督提升政府审计绩效的路径并不在于提升政府审计的执行力上。在控制变量方面,人口规模和政府审计执行绩效之间存在显著的正相关关系,即在人口相对集中的省份,审计的揭露绩效较好,即发现的平均违规金额较多。审查的单位数量与政府审计揭露绩效负相关,即审查的单位越多,则发现的平均违规问题越少。另外,在开放程度方面,市场化程度与审计绩效之间存在着相关性,在开放程度比较高的区域,市场化程度较高,被审计单位的违规行为相对较少。审计人员投入与政府审计执行绩效之间呈现出显著的正相关关系,说明审计的人力资源投入越多,则越有可能发现更多的违规问题。

模型 2 的回归结果显示,在审计整改绩效模型中,媒体监督与整改绩效在 5% 的水平上显著正相关,说明媒体监督提升政府审计绩效的作用机制之一在于督促审计处理处罚决定的落实,这是一种事后监督。提高媒体监督水平可以有效地监督被审计单位的违规问题整改情况,原因在于从独立性来说,我国审计机关不能完全独立于政府部门之外,审计结果的落实受到地方政府的影响。但是,媒体监督不同,媒体相对于政府部门和审计机关都具有较高的独立性,舆论导向很少受到地方政府的影响,从而可以有效地监督审计处理处罚决定的落实。在控制变量方面,开放程度与政府审计整改绩效之间呈显著的正相关关系,即开放程度越高,被审计单位的整改效果越好,原因在于开放程度比较高的地区受到的监督比较强,整改绩效较好。其他控制变量与整改绩效之间不存在显著的相关关系。

模型 3 的回归结果显示,对于审计意见采纳模型,媒体监督水平与审计意见采纳绩效之间存在高度的正相关关系,说明媒体监督可以有效地促进被审计单位的违规问题整改和意见采纳,原因在于政

表 3 多元回归结果

Variable	模型 1	模型 2	模型 3
GT	0.4675 *** (2.69)	0.0324 (0.21)	-.0061 (-0.29)
ME	0.732 (1.2)	1.195 ** (2.17)	0.2932 *** (3.97)
PC	0.424 *** (2.94)	0.1134 (0.87)	0.0404 ** (2.32)
AC	-.67194 *** (-5.94)	-.0314 (-0.31)	0.0138 (1.01)
OP	-11.1695 *** (-6.92)	3.2111 ** (2.20)	-.6783 *** (-3.48)
AU	0.001 *** (3.68)	-.0002 (-0.99)	0.0001 *** (4.64)
Cons	5.1703 *** (5.78)	-.6084 (-0.75)	0.0235 (0.22)
Obs	205	205	205
F	14.51	6.67	26.92
R ²	0.3054	0.1682	0.4492

注:***、**、* 分别表示在 1%、5%、10% 的水平上显著。

^①2010—2016 年发布的《中国财政透明度报告》实际上为 2007—2013 年的数据。

府审计具有国家治理的功能,审计意见的提出是为了改善政府的管理效率,减少政府部门与人民群众之间的信息不对称,这与媒体监督的目标基本吻合。政府透明度与审计意见采纳之间不存在显著的相关关系。在控制变量方面,审计人员投入、地区人口规模与审计意见采纳绩效之间呈现显著的正相关关系。

综上所述,政府透明度建设可以在一定程度上提升政府审计绩效,在政府审计绩效的多个维度中,政府透明度建设主要是通过提高审计的揭露绩效来改善政府审计绩效的, H_{1a} 得到验证。然而,实证结果显示政府透明度建设与政府审计的整改绩效和建议采纳绩效之间则不存在显著的正相关关系,这充分说明我国目前的政府透明度建设深度不够。虽然透明度建设提升了政府审计的执行力,但审计机关的处理处罚决定没有得到政府部门的有效落实,审计建议并没有得到很好的利用,屡查屡犯的问题依然比较严重。媒体监督可以显著提升政府审计绩效,但与政府透明度建设提升政府审计绩效的路径不同,媒体监督提升政府审计绩效更多地表现为一种事后监督,即媒体通过促进被审计单位违规问题的整改和审计建议的落实来提高政府审计绩效, H_{2b} 和 H_{2c} 得到验证。

(二) 稳健性检验

如前所述,政府透明度建设可以通过提高审计机关的执行力来提升政府审计的揭露绩效。媒体监督作为一种事后监督,其通过监督被审计单位的违规问题整改和建议采纳情况来提升政府审计的整改绩效和建议采纳绩效。在政府审计三个绩效指标的度量上,本文采用其他口径进行重新度量。为了进一步控制地区人口规模的影响,本文将已发现的违规金额与地区人口之比取自然对数来重新衡量政府审计揭露绩效;将已整改的金额与地区人口之比取自然对数来重新衡量政府审计整改绩效。在政府审计的建议采纳绩效上,本文选择平均采纳的审计建议数作为新的衡量指标。本文将以上三个指标带入对应的政府审计绩效模型重新进行多元回归,回归结果如表4所示。

表4中模型1的回归结果显示,政府透明度与政府审计揭露绩效在1%的水平上显著正相关,说明政府部门的透明化程度越高,审计机关越能发现更多的违规问题。媒体监督与政府审计揭露绩效之间依然不存在显著的相关关系。在控制变量方面,因为我们对违规金额按人口数进行了平均,所以人口规模与揭露绩效之间变为显著的负相关关系。模型2的回归结果显示,媒体监督与整改绩效之间呈显著的正相关关系,结论与之前保持一致。政府透明度建设按地区人口数进行调整之后,与整改绩效之间呈现显著的正相关关系,说明政府透明化程度越高,整改的违规金额越多。在控制变量方面,由于我们对整改金额按人口进行了平均,人口规模与整改绩效之间呈现出负相关关系。模型3的回归结果显示,政府透明度建设依然与审计建议采纳绩效不相关,而媒体监督依然与审计建议采纳绩效显著正相关,说明媒体监督可以有效提升审计建议的采纳率。在控制变量方面,由于我们对采纳的审计建议进行了平均,因此审计单位数与审计意见采纳绩效之间呈现显著的负相关关系。其他变量无显著变化。

综上所述,政府透明度建设可以显著提升政府审计的揭露绩效,按地区人口数进行调整之后,政府透明度建设可以显著提升政府审计的整改绩效。媒体监督可以显著提升政府审计的整改绩效和建议采纳绩效。总的来说,本文所得结论是稳健的。

表4 稳健性检验多元回归结果

Variable	模型1	模型2	模型3
<i>GT</i>	0.4152 *** (2.62)	0.4705 *** (2.79)	0.0411 (0.49)
<i>ME</i>	0.258 (0.51)	2.3485 *** (4.37)	1.1602 *** (4.38)
<i>PC</i>	-0.447 *** (-3.28)	-0.3483 ** (-2.39)	0.3262 *** (4.55)
<i>AC</i>	0.1493 (1.39)	0.3532 *** (3.09)	-0.1688 *** (-3.00)
<i>OP</i>	-10.3374 *** (-7.22)	-6.3938 *** (-4.19)	-1.0722 (-1.43)
<i>AU</i>	0.0009 *** (3.67)	0.0007 *** (2.70)	0.0002 (1.36)
<i>Cons</i>	5.9318 *** (7.00)	1.2862 (1.43)	-0.7749 * (-1.74)
Obs	205	205	205
F	18.02	11.76	15.97
R ²	0.3532	0.2628	0.3262

注:***、**、* 分别表示在1%、5%、10%的水平上显著。

六、研究结论与政策建议

本文以 2007—2013 年我国各省份为研究样本,探究了政府透明度建设与媒体监督协同治理对提高我国政府审计绩效的影响。研究表明:(1)政府透明度建设可以在一定程度上提高审计绩效。政府透明度建设提高政府审计绩效的路径主要是通过改善政府审计的执行力度来实现的,政府透明度建设水平越高,政府越有动机通过审计监督来发现更多的违规问题,但在政府透明度建设水平高的地区,政府审计的整改绩效和意见采纳绩效不高,说明迄今为止,政府审计的工作重点依然集中于发现违规问题,对审计整改和审计意见的落实方面做得还是不够到位。(2)媒体监督可以提高政府审计绩效。媒体监督实际上是一种外部监督,也是一种事后监督,媒体通过提高政府审计的整改绩效和意见采纳绩效来提高政府审计整体绩效。媒体监督和政府透明度建设表现为一定的协同作用,二者共同发挥作用可以全方位提升政府审计绩效。(3)将整改金额按地区人口数进行调整之后,政府透明度建设可以提升政府审计的整改绩效。

本文的研究结论对于提高我国的政府审计绩效具有一定的启示意义:(1)政府透明度建设是一个循序渐进的过程,各级政府应当稳步加快透明度建设的步伐,透明度建设应该主要通过政府信息公开的方式进行,政府应当健全信息公开体系,拓展信息公开的范围和深度,积极打造阳光下的新型政府,塑造廉洁政府形象。(2)媒体作为强大的舆论场所,对于审计结果的落实具有很强的监督力量,应当建立“三次信息公示制度”,建立有效的信息反馈机制。所谓“三次信息公示制度”,指的是对于审计处理处罚决定和审计意见整改措施应当及时积极地予以公示,对于被审计单位对违规问题的整改落实情况应当予以积极公示,对于通过媒体监督形式形成的反馈意见应当再次进行审计跟踪,并将跟踪结果及时进行公示。

需要说明的是,本文还存在两个方面的不足:一是由于获取的数据的有限性、影响政府审计绩效因素的复杂性以及目前对于政府审计绩效的衡量指标尚没有统一的标准,因此有可能会存在遗漏变量问题。二是对于政府透明度建设为何没有显著提升政府审计整改绩效和审计建议采纳绩效这一结果,其深层次的原因以及如何通过政府透明度的建设来提升政府审计的整体绩效等问题需要我们在下一步的研究中再进行深入探讨。

参考文献:

- [1] 黄溶冰,王跃堂.我国省级审计机关审计质量的实证分析(2002—2006)[J].会计研究,2010(6):70-76,96.
- [2] 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):15-20.
- [3] 叶子荣,马东山.我国国家审计质量影响因素研究——基于 2002—2007 年省际面板数据的分析[J].审计与经济研究,2012(6):12-24.
- [4] 林斌,刘瑾.市场化进程、财政状况与审计绩效[J].审计与经济研究,2014(3):31-39.
- [5] 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.
- [6] 吴秋生,上官泽明.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[J].南京审计学院学报,2015(5):3-11.
- [7] 张建,李瑜青.政府透明度:概念界定与保障机制[J].北京理工大学学报(社会科学版),2015(4):129-132.
- [8] 王慧敏,王会金.新媒体背景下政府审计与媒体监督的关系协调[J].会计之友,2014(19):50-53.
- [9] 王会金.协同视角下的政府审计管理研究[J].审计与经济研究,2013(6):12-19.
- [10] 张萍,徐巍.媒体监督能够提高内部控制有效性吗?——来自中国上市公司的经验证据[J].会计与经济研究,2015(5):88-105.
- [11] 黄辉.媒体负面报道、市场反应与企业绩效[J].中国软科学,2013(8):104-116.

- [12] 余玉苗, 张建平, 梁红玉. 媒体监督影响审计师的审计意见决策吗? ——来自中国证券市场的实证证据[J]. 审计与经济研究, 2013(1): 26-36.
- [13] 张建平. 媒体监督、声誉机制与审计质量——来自中国证券市场的经验证据[C]. 中国会计学会 2013 年学术年会论文集, 2013.
- [14] 李晓慧, 杨坤. 媒体关注、审计意见与会计信息透明度研究[J]. 中央财经大学学报, 2015(10): 52-60.
- [15] 蒲丹琳, 王善平. 政府审计、媒体监督与财政安全[J]. 当代财经, 2011(3): 47-53.
- [16] 郑石桥, 周天根, 王玮. 组织治理模式、机会主义类型和审计主题——基于行为审计和信息审计视角[J]. 中南财经政法大学学报, 2015(2): 80-85.
- [17] 魏明海, 刘峰, 施鲲鹏. 论会计透明度[J]. 会计研究, 2001(9): 16-20, 65.
- [18] 申亮. 财政透明度研究述评[J]. 经济学动态, 2005(12): 86-90.
- [19] 中华人民共和国国务院. 中华人民共和国审计法实施条例[S]. 2010.

[责任编辑: 陈 怡]

Government Transparency, Media Supervision, and Government Audit Performance: Empirical Evidence from Provincial Board Data

WANG Huijin, MA Xiulin

(School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: As the immune system of macro economic operation in our country, government audit plays effective roles in the prevention, exposure and resistance of economic problems. Based on the provincial panel data, this paper analyses the effect of government transparency and media supervision on government audit performance, from three aspects of government audit performance. The results show that the construction of government transparency and media supervision can compensate for each other to improve the government audit performance audit. To be specific, the government transparency has an positive correlation with government audit performance in the aspect of disclosure performance; Media supervision has an positive correlation with government audit performance in the aspects of rectification performance and audit reports adoption performance.

Key Words: government transparency; fiscal transparency; media supervision; government audit; state audit; government audit performance; national governance; immune system