

国家审计是否带来了财政资金安全?

——来自地方审计机关的经验证据

王 静^a, 包翰林^b

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

[摘要] 基于“免疫系统”理论, 采用中国审计年鉴 2007—2014 年省级面板数据研究国家审计与财政资金安全之间的逻辑相关性, 结果表明国家审计能够有效发挥“免疫系统”功能, 防范和化解地方财政资金运行风险, 提高财政资金安全性, 但国家审计功能的发挥与被审计单位对审计机关查处问题的整改力度相关: 整改力度强, 审计功能发挥得好; 整改力度弱, 审计功能作用不明显。因此, 审计工作不仅旨在发现被审计单位潜在的问题, 更要督促被审计单位依法依规进行及时整改, 确保对财政资金运行形成有效监督。

[关键词] 国家审计; 公共受托经济责任; “免疫系统”理论; 财政资金安全; 政府审计; 审计功能; 国家治理

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2018)06-0010-10

一、引言

我国经济过去一直高速增长, 再加财政资金的“兜底”特征, 国家经济安全一直处于相对稳定的状态, 很多风险都在经济增长中或政府出手解决后得以控制。而近几年, GDP 增长率由 2010 年的 10.6% 下降到 2012 年的 7.7%, 之后维持在 7% 上下, 宏观经济低迷, 风险较大, 探讨国家经济安全问题显得尤为重要。财政资金是国家经济的命脉, 是财政活动得以开展的基础, 财政资金安全也是国家经济安全子系统中与国家审计联系最为密切的。国家审计作为国家治理的“免疫系统”, 在监督财政资金运行过程、控制财政资金运行风险方面发挥着重要作用。2014 年, 李克强总理在全国审计工作会议上曾对“审计铁军”提出希望, 强调要牢牢盯住财政资金的使用。国内现有文献多是从国家审计与国家治理、国家审计与国家经济安全、国家审计与财政安全等角度展开研究, 从宏观层面探讨国家审计作用于国家治理和国家经济安全的理论基础和路径^[1-3], 而从“免疫系统”论剖析国家审计功能, 并运用实证研究方法分析国家审计与国家经济安全关系的文献很少。本文将借鉴前人研究, 以“免疫系统”理论为框架, 构建计量模型, 运用 31 个省区市的审计数据对国家审计作用于财政资金运行安全的功能机制进行实证分析, 以期为改善国家审计功能、促进财政资金安全运行提供一些参考。

本文以现有研究为基础, 拟对以下两方面进行补充: 第一, 分别构建“公共受托经济责任观”和“免疫系统”理论的国家审计理论框架, 对国家审计需求与供给的基础进行更充分的理论分析。第二, 除研究国家审计“免疫”功能对财政资金安全的影响外, 还将进一步探讨审计客体对审计机关查出问题的整改力度如何影响“免疫”功能发挥作用的, 从而丰富现有研究内容。

[收稿日期] 2018-05-19

[基金项目] 江苏省高校人文社会科学研究项目(2017SJB0344); 江苏省社会科学基金项目(17SHC003); 南京审计大学政府审计研究基金(GASA171006); 江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD); 南京审计大学高教研究课题(2018JG027)

[作者简介] 王静(1987—), 女, 山东临沂人, 南京审计大学经济学院讲师, 博士, 主要研究方向为劳动经济与产业政策, 邮箱为lxrwj-cool@163.com; 包翰林(1993—), 女, 安徽池州人, 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。

二、文献综述

传统的国家审计观认为,国家审计机关是独立于审计委托人和被审计单位的第三方,其职责是监督、鉴证和评价公共受托经济责任履行情况^[4-5]。从国家审计视域来看,国家经济安全的内涵涉及很多内容,主要包括财政安全、金融安全、国有资产安全、治理经济腐败、经济信息安全等^[6-7]。国家审计机关是国家综合经济监督部门之一,国家审计的基本职能是经济监督^[8]。从审计机关成立之初主要查处违纪违规问题,关注被审计单位真实性、合法性情况,到后来国家审计的重点逐渐转变为被审计单位管理和效益情况,我国的国家审计是以国民经济的发展为脉络在潜移默化中不断发展的。

分税制改革之后,各种财政资金开始以“专项”和“项目”的方式向下分配,已逐渐成为财政支出的主要手段^[9]。财政专项资金绩效审计,是审计机关在调查资金使用和管理真实性、合法性基础上审查资金运行的经济性、效率性和效果性:“经济性”关注财政资金在运用过程中是否厉行节约,有无损失浪费;“效率性”关注财政资金投入产出是否合算;“效果性”关注财政资金使用效果是否达到既定目标^[10]。

白彦峰等人对北京市 2008—2012 年的审计数据进行了统计分析,结果表明国家审计监督能够促进财政资金使用的合法合规性^[11]。由于国家审计数据对外公开有限,展开实证研究比较困难,因此至今相关的实证论文不多,但还是有少数学者进行了一些实证研究。李明辉等通过对 1999—2014 年间在 CSSCI 来源期刊发表的论文进行检索分析后发现,越来越多的学者运用实证方法研究国家审计问题,虽然存在理论基础欠缺、研究问题单一和技术方法存在缺陷等不足,但改变了传统国家审计研究多采用规范分析方法的局面,为后续的实证研究提供了很有价值的借鉴^[12]。韦德洪等以审计发现的(户均)问题金额增长率评价财政资金运行安全性,研究国家审计效能与财政资金运行安全性之间的关系,分析表明国家审计效能的提高有利于保障财政资金安全^[13]。王会金和马修林认为财政资金违规使用与腐败有很大关联,并通过实证分析验证国家审计可以协同治理腐败问题^[14]。蒲丹琳等在研究国家审计对财政安全的影响时引入媒体监督这一额外因素,实证结果表明在审计不同阶段增加媒体曝光度能够督促被审计单位整改,进而提高财政资金运行安全性^[15]。刘雷等利用省级面板数据研究国家审计功能对地方财政安全影响,分析结果证明政府设计揭示功能和抵御功能可以促进地方财政安全,而预防功能未能发挥作用^[16]。上述研究为本文的研究提供了文献支撑。

综上,关于国家审计维护财政资金安全的理论基础大家已经形成共识,即公共受托经济责任理论,而研究国家审计与财政资金安全的实证研究很少,这主要是因为一方面衡量财政资金安全性的指标不够全面,没有形成统一的体系,另一方面国家审计相关数据缺乏且较难获取,实证研究难以进行,而现有实证研究中还存在将财政安全与财政资金安全混淆的问题。本文将引入“免疫系统”理论,对国家审计功能作用机制进行深入剖析,探究国家审计揭示功能、抵御功能和预防功能在财政资金安全运行方面发挥的作用,并运用审计机关经验数据加以论证,以丰富相关问题的实证研究。

三、理论分析与研究假设

公共受托经济责任理论是解释国家审计维护财政资金安全的主流理论。在委托代理关系中,由于代理人天然的自利倾向和有限理性,在使用和管理各种资源的过程中,代理人即政府部门可能背离人民群众的意愿,不能较好地管理人民群众的财产,造成公共资金和公共资源的浪费、损失,进而隐瞒事实向群众披露虚假信息。考虑到代理人这种机会主义倾向,为维护自身利益,委托人会让客观、独立的第三方对代理人履行经济责任情况进行监督^[4-5,18-20]。国家审计作为国家治理体系中一种重要的监督系统,依法对国家公共资金和公共资源进行跟踪监督,在维护公共资金、公共资源安全方面发挥着不可替代的作用。根据以上分析,本文构建理论框架(见图 1)。

审计功能研究的是审计能干什么,国家审计功能就是国家审计能干什么,审计职能与功能意义相

当,本文不做严格区分^[21]。2008年时任审计长刘家义提出“免疫系统”理论,认为国家审计是保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”,2012年又进一步研究说明国家审计是国家治理这个大系统中具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”^[1]。本文将以“免疫系统”观为理论基础,对揭示功能、抵御功能和预防功能这三类路径进行梳理和分析,构建国家审计对财政资金安全的影响路径图(如图2)。

揭示功能是国家审计功能的基础,主要是审计机关在对被审计单位进行审查后揭示财政资金损失浪费现象、查处违法违规案件及涉案人员等问题,尽可能地还原被审计单位履行经济责任的真实情况。审计机关凭借其独立性和权威性以及由此衍生出的内在的威慑作用,使被审计单位和人民群众高度重视审计机关查出的问题。抵御功能是国家审计功能的重点,揭示被审计单位存在的问题是审计工作的第一步,为了防止问题恶化、风险上升,国家审计要进一步运用审计资源解决问题,抵御风险侵害,通过督促被审计单位整改问题资金、规范财政行为及针对出现的问题提出审计建议,进而完善制度、健全机制,发挥国家审计抵御功能,有效避免更严重的经济损失。预防功能是国家审计“免疫系统”的核心,包括威慑作用和预警作用。法律的震慑力警示被审计单位及人员不要做出危害财政资金安全的行为,否则会有被国家审计审查出并承担相应的法律风险。财政资金运行安全状态出现问题往往是风险因素不断显现并对财政资金运行产生影响的过程。若能及早地感受风险,提示、预警这种变化并有针对性地制定对策、采取措施,就很有可能最大限度地降解和消除风险隐患,将违法违规行为遏制在萌芽状态。另外,本文认为,在不同区域、不同时期,被审计单位对审计查处问题的整改力度不同,这很大程度上影响国家审计功能对财政资金安全的作用。根据以上分析,本文提出如下假说:

假说1:国家审计功能发挥得越好,地方财政资金越安全。

假说2:国家审计功能发挥效果与被审计单位对审计查处问题的整改力度相关,在整改力度较强时,国家审计功能可以更好地促进地方财政资金安全运行,而整改力度弱时,国家审计功能发挥作用不明显。

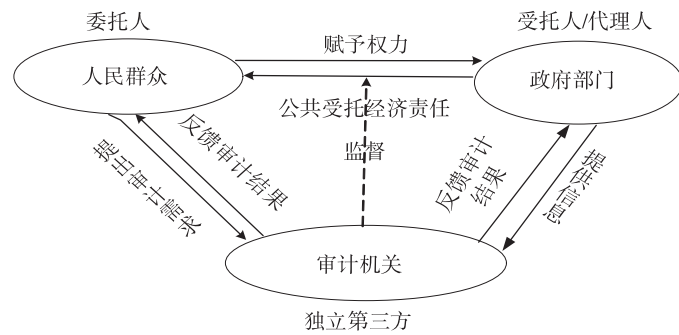


图1 基于公共受托经济责任的国家审计理论框架

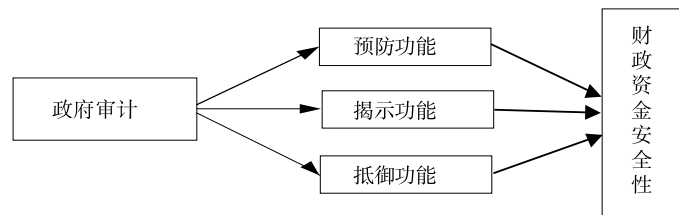


图2 国家审计功能对财政资金安全影响路径

四、研究设计

(一) 变量设计

1. 因变量:财政资金安全及其评价指标

(1) 审计后挽回或避免损失:基于审计年鉴现行披露的数据,本文拟用“审计后挽回或避免损失”衡量财政资金安全性。一方面,审计主要还是一种事后介入手段,通过审计,我们发现一些已经存在的资金不规范使用情况并通过整改挽回或避免损失,这就在一定程度上维护了财政资金安全,这是国家审计在治理机制中发挥的主要作用。目前我国还未达到通过现有制度就能完全规范财政资金

使用的阶段,审计机关在审计后发现的资金问题还是很多的^①。另一方面,审计介入后挽回或避免损失会受到不同因素的影响,比如审计人员的执业能力、审计时间等。从2007—2015年《中国审计年鉴》披露的数据来看,各省区市审计后挽回或避免损失金额占审计查出主要问题金额比率都很低,平均比率仅为0.87%,连1%都不到,最高比率也才14%,说明目前审计虽然查出的问题资金多,但挽回或避免损失的资金相对来说较少,提升的空间还很大,因此本文认为“审计后挽回或避免损失”越多,财政资金安全性越高。

(2) 审计后户均挽回或避免损失:考虑到审计机关审计后挽回或避免的损失与被审查单位数量的逻辑相关性,本文以“审计后户均挽回或避免损失”作为衡量财政资金安全性的另一指标,“审计后户均挽回或避免损失”即“审计后挽回或避免损失”与被审计单位数量之比。

2. 自变量:国家审计功能及其评价指标

国家审计通过发挥免疫系统理论中预防、揭示、抵御功能保障财政资金安全运行。本文参考刘雷等的相关研究^[16],以《中国审计年鉴》中地方审计机关披露的数据为基础,采用“揭示户均问题金额”“移送处理案件数”“问题资金整改落实率”“审计建议采纳率”“审计案件处理率”作为衡量国家审计功能的指标。

(1)“揭示户均问题金额”是指审计部门查出的问题金额与被审计单位数量的比值,其中问题金额是指审计机关(调查)查出的主要问题情况,包括违规金额、损失浪费金额和管理不规范金额。“移送处理案件数”指审计(调查)处理情况中移送至司法部门、纪检监察部门及有关部门的案件和事项件数。本文以“揭示户均主要问题金额”和“移送处理案件数”衡量国家审计揭示功能,该指标值越大,说明揭示功能发挥得越好。(2)“问题资金整改落实率”指已经得到处理的问题资金占审计决定处理处罚的问题资金的比率。其中已经得到处理的问题资金指已上缴财政、已减少财政拨款或补贴、已归还原渠道资金、已调账处理的资金,审计决定处理处罚的问题资金指应上缴财政、应减少财政拨款或补贴、应归还原渠道资金、应调账处理的资金。(3)“审计建议采纳率”是指被采纳的审计建议数占审计提出建议数比率。本文以“问题资金整改落实率”和“审计建议采纳率”衡量国家审计抵御功能,该指标值越大,表示抵御功能发挥得越好。(4)“审计案件处理率”是指已经得到处理落实的案件数占移送处理案件数的比率,其中已经得到处理落实的案件是司法机关已立案、纪检监察部门已处理事项、有关部门已处理事项,移送处理案件包括审计机关移送司法机关案件、移送纪检监察部门事项、移送有关部门事项。本文以“审计案件处理率”衡量国家审计预防功能,该指标值越大,表示预防功能发挥得越好。

3. 控制变量:财政资金安全是个较为复杂的概念,影响因素众多,除上述国家审计功能这一关键因素外,本文另选取年份、国家审计范围、地区人口规模和地区经济实力作为控制变量。各个变量的具体定义见表1。

(二) 计量模型的设定

为研究国家审计功能对财政资金安全影响,本文参考前人相关研究^[16,19],构建如下模型:

$$\ln Y_{1i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln REV_{1i,t-1} + \beta_2 \ln REV_{2i,t-1} + \beta_3 RES_{1i,t-1} + \beta_4 RES_{2i,t-1} + \beta_5 PRE_{i,t-1} + \beta_6 \ln UNIT_{i,t} + \beta_7 \ln POP_{i,t} + \beta_8 \ln AVGDP_{i,t} + \sum_{2008}^{2014} \beta_j YEAR + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$\ln Y_{2i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln REV_{1i,t-1} + \beta_2 \ln REV_{2i,t-1} + \beta_3 RES_{1i,t-1} + \beta_4 RES_{2i,t-1} + \beta_5 PRE_{i,t-1} + \beta_6 \ln UNIT_{i,t} + \beta_7 \ln POP_{i,t} + \beta_8 \ln AVGDP_{i,t} + \sum_{2008}^{2014} \beta_j YEAR + \delta_i \quad (2)$$

为使数据更具代表性,本文根据数据特征对因变量中的审计后挽回(避免)损失 Y_1 和审计后户

^①详见审计署网站(<http://www.audit.gov.cn/>)和《中国审计年鉴》披露的相关数据。

均挽回(避免)损失 Y_2 , 自变量中的揭示户均主要问题金额 REV_1 和移送处理案件数 REV_2 , 以及控制变量中的审计年度 $YEAR$ 、被审计单位数量 $UNIT$ 、年底人口总数 POP 与人均生产总值 $AVGDP$ 都取自然对数。自变量 RES_1 、 RES_2 和 PRE 的定义见表 1。

表 1 变量名称及定义

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义及说明
因变量	财政资金安全	Y_1	审计后挽回(避免)损失(单位:万元)
		Y_2	审计后户均挽回(避免)损失(单位:万元)
自变量	揭示功能	REV_1	审计查出的问题金额/被审计单位数量(单位:万元/户)
		REV_2	移送处理案件数(单位:件)
	抵御功能	RES_1	已处理的问题资金/审计决定处罚的问题资金
		RES_2	被采纳的审计建议数/审计提出建议数
	预防功能	PRE	已处理落实的案件数/移送处理案件数
审计年度	$YEAR$	审计对应的年份	
控制变量	国家审计范围	$UNIT$	地方政府被审计单位数量(单位:户)
	地区人口规模	POP	各省、自治区和直辖市年底人口总数(单位:万人)
	地区经济水平	$AVGDP$	各省、自治区和直辖市人均生产总值*(单位:万元/人)

(三) 样本选择与数据来源

本文采用地方审计机构数据研究国家审计对财政资金安全的影响,样本选择的地区包括我国 31 个省、自治区和直辖市,研究区间为 2007—2014 年。国家审计数据来源于《中国审计年鉴》(2007—2015),其他宏观数据来源于《中国统计年鉴》(2008—2014)。最初得到样本观测值 217 个,筛选剔除数据缺失样本及疑似披露错误的样本数据后得到有效观测值为 208 个。考虑到国家审计功能发挥的滞后性,自变量取 2007—2013 年的数据,以因变量和控制变量取 2008—2014 年的数据,以检验当期自变量对下一期因变量的影响。

五、实证分析

(一) 描述性统计

表 2 为模型(1)和模型(2)的变量描述性统计结果,列示了 2008—2014 年因变量和控制变量以及 2007—2013 年自变量的描述性统计值。从反映财政资金使用安全性的变量的统计值来看,审计机关挽回(避免)损失金额最高为 1932289 万元,最低则为 6 万元,均值为 133042 万元,审计后户均挽回(避免)损失最高为 263.9 万元,最低仅为 54.1 元,均值为 27.55 万元,说明各省级审计机关可能由于审计功能发挥效果不同使得挽回财政

表 2 变量基本统计描述

变量	平均值	方差	最小值	最大值
Y_1	133042	233351	6	1932289
Y_2	27.55	42.98	0.00541	263.9
REV_1	3637	7821	239.8	96111
REV_2	101.7	100.6	3	673
RES_1	0.626	0.281	0.0616	2.259
RES_2	0.656	0.129	0.22	0.916
PRE	0.390	0.209	0.0303	1.75
$UNIT$	4963	3073	221	13895
POP	4472	2670	287	10724
$AVGDP$	3.819	2.012	0.939	10.37

损失金额存在差异,整体上看我国地方财政资金运行安全性不高。反映国家审计预防功能、揭示功能、抵御功能的变量最大值、最小值之间差距较大,初步说明各省份因揭示户均问题金额数、移送处理案件数、有关问题资金整改落实率、审计建议采纳率和审计案件处理率不同而使其审计功能发挥存在一定差异。另外自变量中,问题资金整改落实率和审计案件处理率最大值都超过 1,经初步分析,原因可能是以前年度查出而未解决的问题资金和案件在当年得到整改。控制变量选取的各地区被审计

单位数、人口数及地区经济实力差距较大,基本符合实际情况。

(二) 相关性分析

进行回归分析之前,本文先对反映国家审计功能的各自变量、控制变量之间的相关性进行检验,为避免异常值的影响,对模型中的连续变量在 1% 和 99% 分位上进行了缩尾处理,结果表明各个变量之间的相关系数大部分都在 0.5 以下,可以判断存在多重共线性的可能性较低。其中个别控制变量与自变量之间相关性系数较高,本文进一步做了多重共线性检验(VIF),检验结果显示 VIF 值均在 10 以下,所以可以认为两个模型都没有多重共线性问题。变量相关性分析见表 3。

表 3 变量相关性分析

	<i>REV</i> ₁	<i>REV</i> ₂	<i>RES</i> ₁	<i>RES</i> ₂	<i>PRE</i>	<i>UNIT</i>	<i>POP</i>	<i>AVGDP</i>
<i>REV</i> ₁	1							
<i>REV</i> ₂	-0.048	1						
<i>RES</i> ₁	0.092	0.058	1					
<i>RES</i> ₂	0.070	0.308 ***	0.092	1				
<i>PRE</i>	0.006	0.107 *	0.111	0.168 ***	1			
<i>UNIT</i>	-0.282 ***	0.344 ***	-0.038	0.454 ***	0.184 ***	1		
<i>POP</i>	-0.111	0.427 ***	0.008	0.513 ***	0.096	0.671 ***	1	
<i>AVGDP</i>	0.558 ***	-0.045	0.197 ***	0.158 **	0.067	-0.322 ***	-0.033	1

注:***、**、* 分别表示系数在 1%、5%、10% 水平上显著。

(三) 多元回归结果分析

本文采用面板数据进行回归分析,首先将两个模型的因变量与代表国家审计功能的各个自变量分别进行回归,以单独检验各功能对财政资金安全的影响,再把所有自变量纳入模型综合检验自变量对因变量的影响。本文进行了 F 检验和霍斯曼检验,检验结果都拒绝了原假设,所以我们运用固定效应模型进行回归,另外为克服模型存在的异方差,选择稳健标准误进行回归。表 4 是选取审计后挽回(避免)损失作为被解释变量的基准回归,反映了 2007—2013 年国家审计的三个功能对滞后一期的审计后挽回(避免)损失及审计后户均挽回(避免)损失的影响^①。

表 4 中结果(1)和(2)未发现审计揭示户均问题金额和移送审计案件对审计后(户均)挽回损失有显著影响;从结果(3)和(4)可以看出,问题资金整改落实率和审计建议采纳率与审计后挽回损失分别在 10% 和 5% 的水平上显著正相关,问题资金整改率与审计后户均挽回损失呈正相关关系,但不显著,审计建议采纳率与审计后户均挽回损失在 10% 的水平上显著正相关;结果(5)未发现审计建议采纳率与审计后(户均)挽回损失有显著相关关系;结果(6)综合检验了衡量国家审计功能各变量与衡量财政资金安全性的变量审计后(户均)挽回损失之间的关系,与前面单独验证各解释变量对被解释变量的回归结果差别不大,只是问题资金整改落实率与审计后挽回损失正相关的显著性水平由 10% 变成的 5%。总体来说,假说 1 得到支持,国家审计功能发挥得越好,地方财政资金越安全,其中揭示功能和预防功能未能发挥相应的作用,抵御功能发挥作用明显。但这并不代表揭示功能和预防功能不重要,揭示功能是“免疫系统”功能的基础,可能正是因为发现问题是第一步,不能产生足够的威慑力,只有当问题得到处理时,发挥抵御功能,才会引起重视,进而挽回损失。

^①由于国家审计功能发挥的滞后性,自变量取 2007—2013 年的数据,因变量取 2008—2014 年的数据,检验当期自变量对下一期因变量的影响。

表4 审计后挽回(避免)损失及审计后户均挽回(避免)损失回归结果

变量	(1)		(2)		(3)		(4)		(5)		(6)	
	审计后 挽回损失	户均 挽回损失	审计后 挽回损失	户均 挽回损失	审计后 挽回损失	户均 挽回损失	审计后 挽回损失	户均 挽回损失	审计后 挽回损失	户均 挽回损失	审计后 挽回损失	户均 挽回损失
	LnY ₁	LnY ₂	LnY ₁	LnY ₂	LnY ₁	LnY ₂	LnY ₁	LnY ₂	LnY ₁	LnY ₂	LnY ₁	LnY ₂
LnREV ₁	-0.182 (0.348)	-0.0677 (0.242)									0.0982 (0.339)	0.0898 (0.232)
LnREV ₂			-0.188 0.273	-0.145 (0.174)							-0.28 (0.211)	-0.198 (0.136)
RES ₁					0.770* (0.385)	0.382 (0.301)					0.695** (0.331)	0.344 (0.273)
RES ₂							5.541** (2.642)	2.843* (1.556)			5.575** (2.655)	2.911* (1.564)
PRE									1.175 (0.752)	0.756 (0.522)	0.935 (0.789)	0.64 (0.541)
LnUNIT	0.356 (0.861)	-0.47 (0.551)	0.358 (0.869)	-0.48 (0.562)	0.297 (0.805)	-0.502 (0.529)	-0.105 (0.715)	-0.71 (0.462)	0.323 (0.860)	-0.498 (0.553)	-0.26 (0.709)	-0.803* (0.454)
LnPOP	-2.507 (7.448)	-3.041 (4.677)	-2.445 (7.690)	-3.123 (4.791)	-1.323 (7.731)	-2.494 (4.812)	-2.738 (7.174)	-3.205 (4.651)	-2.331 (7.822)	-3.016 (4.987)	-2.3 (7.805)	-3.024 (5.068)
LnAVGDP	-3.705 (4.283)	-1.901 (2.831)	-3.637 (4.291)	-1.885 (2.828)	-3.354 (4.126)	-1.738 (2.729)	-4.253 (3.969)	-2.195 (2.684)	-3.432 (4.220)	-1.75 (2.780)	-3.864 (3.905)	-1.967 (2.684)
常数项	31.14 (61.560)	32.33 (38.390)	30.06 (64.290)	33.17 (39.470)	20.03 (63.720)	27.33 (39.450)	32.88 (58.750)	33.81 (37.890)	28.08 (64.760)	31.49 (40.890)	29.94 (63.220)	32.6 (40.890)
年份	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
样本量	208	208	208	208	208	208	208	208	208	208	208	208
F值	6.834	9.280	7.222	9.622	7.972	10.68	6.239	10.22	7.400	9.561	6.868	10.36
R ²	0.346	0.452	0.347	0.454	0.358	0.458	0.385	0.473	0.357	0.462	0.409	0.49
调整R ²	0.313	0.424	0.314	0.426	0.325	0.43	0.354	0.446	0.324	0.434	0.367	0.453

注:***、**、*分别表示系数在1%、5%、10%水平上显著,括号里的数字为稳健标准误。下同。

不同区域、不同时期被审计单位对审计查处问题的整改力度不同,而整改力度很大程度上影响国家审计功能对财政资金安全的作用。在整改力度强的区域和时期,国家审计功能维护财政安全效果更显著;而在整改力度较小的区域和时期,国家审计功能发挥得不明显。鉴于此,本文将样本数据分为“整改力度强”和“整改力度弱”两组数据来进行进一步的实证分析。在审计调查问题整改项目中,问题资金整改是最关键的,也是最能体现审计整改效果的,所以本文将各地区问题资金整改落实率作为衡量整改力度的指标。我们认为,虽然划分“整改力度强”和“整改力度弱”两组数据的问题资金整改落实率临界点不明显,但国家审计应当至少对问题资金整改超过一半,所以本文选择当某地区在某年问题资金整改落实率大于或等于60%时,认为该地区在该年的整改力度强,若问题资金整改落实率小于60%,则认为整改力度弱。在对样本观测值为208个的原样本数据进行组别划分后,得到样本观测值分别

表5 不同整改力度下的回归结果

变量	(1) LnY ₁		(2) LnY ₂	
	LnY ₁		LnY ₂	
	整改力度强	整改力度弱	整改力度强	整改力度弱
LnREV ₁	0.258 (0.373)	-0.279 (0.411)	0.213 (0.275)	-0.0396 (0.308)
LnREV ₂	-0.354 (0.330)	-0.0146 (0.543)	-0.361* (0.206)	0.0207 (0.341)
RES ₁	1.759** (0.650)	-2.038* (1.009)	0.816 (0.500)	-1.033 (0.646)
RES ₂	8.131** (3.227)	5.712 (3.914)	4.119** (1.983)	3.455 (2.481)
PRE	1.293 (1.483)	-0.166 (0.731)	1.088 (0.883)	-0.0575 (0.512)
LnUNIT	-1.347 (1.194)	-0.315 (1.272)	-1.366* (0.716)	-1.042 (0.716)
LnPOP	-1.552 (16.98)	6.157 (10.63)	-4.705 (11.30)	3.554 (6.761)
LnAVGDP	-3.101 (6.125)	-0.0434 (6.996)	-2.351 (4.587)	0.777 (4.342)
常数项	29.54 (136.8)	-39.01 (93.14)	50.42 (90.48)	-20.93 (58.37)
年份	控制	控制	控制	控制
样本量	108	100	108	100
R ²	0.447	0.500	0.517	0.538
F值	12.57	16.53	30.90	63.06
调整R ²	0.364	0.417	0.444	0.462

为 108 个和 100 个的“整改力度强”和“整改力度弱”两组数据,接着再对这两组数据分别进行回归分析,回归结果如表 5 所示。

从表 5 的回归结果可以看出,对于模型(1),在“整改力度强”的一组里,问题资金整改落实率和审计建议采纳率与审计后挽回损失都在 5% 的水平上显著正相关,而在“整改力度弱”的一组里,问题资金整改落实率与审计后挽回损失呈负相关,且在 10% 的水平上显著负相关,在这两组数据里,未发现其他变量与审计后挽回损失有显著影响。对于模型(2),在“整改力度强”的一组里,审计建议采纳率与审计后户均挽回损失在 5% 的水平上显著正相关,而问题资金整改率与审计后户均挽回损失呈正相关,但不显著。另外我们发现审计移送处理案件数与审计后户均挽回损失在 10% 的水平上显著负相关,这不符合本文的假说,其他变量与审计后户均挽回损失都没有显著相关性。在“整改力度弱”的一组里,没有发现有变量与审计后挽回损失存在显著相关性。不同整改力度下的回归结果在部分程度上支持了假说 2。

(四) 稳健性检验

为使结论更加可靠,本文替换自变量和因变量进行稳健性检验。第一,改变自变量中抵御功能和预防功能的度量方式,分别用“已整改问题资金”“被采纳审计建议”和“已处理审计案件”替代“问题资金整改落实率”“审计建议采纳率”和“审计案件处理率”,再代入模型(1)和模型(2),检验结果如表 6“替换自变量”部分所示,只有模型(1)中的“被采纳审计建议”与“审计后挽回损失”在 10% 的水平上显著正相关。第二,替换因变量,以审计查出主要问题金额增长率衡量财政资金安全,问题金额增长率越低,财政资金运行越安全,检验结果如表 6“替换因变量”组所示,其中 *GROWTH1* 代表“问题资金增长率”,*GROWTH2* 代表“户均问题资金增长率”。模型(1)和模型(2)的检验结果显示,“审计揭示户均问题金额”与“问题金额增长率”和“户均问题金额增长率”都在 1% 的水平上显著负相关,即审计揭示的户均问题金额越多,下一年的问题金额增长率越小,财政

表 6 稳健性检验

变量	方法一:替换自变量		变量	方法二:替换因变量	
	(1) LnY1	(2) LnY2		(1) GROWTH1	(2) GROWTH2
LnREV ₁	-0.119 (0.393)	-0.0299 (0.267)	LnREV ₁	-1.048 *** (0.135)	-1.193 *** (0.125)
LnREV ₂	-0.579 (0.351)	-0.371 (0.240)	LnREV ₂	0.0691 (0.124)	0.147 (0.121)
LnRES ₁	0.269 (0.219)	0.113 (0.133)	RES ₁	-0.0894 (0.174)	-0.144 (0.182)
LnRES ₂	1.371 * (0.737)	0.758 (0.462)	RES ₂	-1.752 *** (0.592)	-1.475 *** (0.526)
LnPRE	0.303 (0.245)	0.182 (0.168)	PRE	0.383 (0.316)	0.431 (0.284)
LnUNIT	-0.548 (0.693)	-0.973 ** (0.376)	LnUNIT	0.0164 (0.283)	-0.673 *** (0.229)
LnPOP	-0.772 (6.892)	-2.397 (4.432)	LnPOP	-2.408 (1.751)	-2.458 (2.608)
LnAVGDP	-3.539 (4.022)	-1.890 (2.755)	LnAVGDP	0.145 (0.931)	0.647 (1.034)
常数项	11.17 (56.21)	24.52 (35.68)	常数项	27.42 * (14.18)	33.58 (21.12)
年份	控制	控制	控制	控制	控制
样本量	208	208	样本量	211	211
R ²	0.402	0.484	R ²	0.404	0.450
F 值	8.395	7.969	F 值	16.80	17.29
调整 R ²	0.359	0.446	调整 R ²	0.361	0.411

资金越安全,“审计建议采纳率”与“问题金额增长率”和“户均问题金额增长率”同样都在 1% 的水平上显著负相关。与多元回归结果相比,抵御功能依然作用明显,预防功能仍旧没有发挥预期作用。不同的是,当用“问题金额增长率”作为财政资金安全指标时,揭示功能能够发挥显著作用,与多元回归基准结果产生了显著差异。从逻辑上分析,审计揭示问题资金多,虽然不能挽回更多的财政资金,但是却能够降低问题资金的增长率,这又反过来解释了为什么未能挽回更多资金,因为问题资金增长

率降低了,能够挽回的“余地”也就变小了。从上述稳健性回归结果来看,主要结论未发生改变,国家审计功能发挥得越好,财政资金越安全。

六、结论性评述

本文基于公共受托经济责任观和“免疫系统”观探讨国家审计功能与财政资金安全的逻辑相关性,得出以下结论:(1)只有“问题资金整改率”和“审计建议采纳率”与审计后挽回损失呈显著正相关关系,只有“审计建议采纳率”与审计后户均挽回损失存在显著正相关关系,说明抵御功能发挥了作用,维护财政资金安全,但揭示功能和预防功能没有像预期那样发挥应有的作用。(2)国家审计在整改力度强的时候比整改力度弱的时候更易发挥国家审计功能,促进财政资金安全运行。(3)司法机关、纪检监察机关处理案件和涉案人员具有极高的法律效力,能产生强有力的威慑作用,促使被审计单位积极整改,重视财政资金的使用安全。但是我国地方国家审计机关在双重领导体制下,审计机关无法真正独立于被审计单位,存在当地政府或其他利益团体因“经济利益”或“政治利益”的驱使,利用“权力干预权力”的寻租现象。

根据现有研究结论,我们提出以下政策建议:(1)国家审计机关和人员要具有前瞻性并提高敏锐性,注意预警和防范财政资金使用和管理过程中可能出现的风险,贯彻落实“财政资金流到哪里,审计就跟进到哪里”的多层次、全方位的财政资金监督目标。(2)研究结论表明国家审计功能的发挥与被审计单位对待查出问题的态度高度相关,被审计单位态度积极,整改力度强,效率高,国家审计就能充分发挥其作用,进而维护财政资金运行安全,相反国家审计功能就不能如期发挥应有的作用,所以被审计单位要提高责任人意识,注重对审计机关查出问题进行及时、有效地整改,减少和避免“屡审屡犯”“只查不改”现象。(3)国家审计部门应协调预防、揭示、抵御功能之间的关系,扩大国家审计范围,加大审计查处力度,多进行项目全过程跟踪审计,特别是重大项目的跟踪审计,揭示财政资金损失浪费现象、违法违纪案件及涉案人员,提高审计处理结果落实率,完善审计结果利用机制,维护财政资金安全。

从理论上来说,预防、揭示和抵御功能是国家审计发挥“免疫系统”功能的三种形式,它们之间是相辅相成的,统一于审计实践工作中,后期的研究应考虑三者之间的协同作用;另外,由于审计数据披露的有限,国家审计功能和财政资金安全的衡量指标选取代表性不强,所以在后期的研究中可能要从这两个方面加以改进,优化模型构建和指标选取,作进一步的实证分析。

参考文献:

- [1]刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [2]蔡春,李江涛,刘更新.政府审计维护国家经济安全的基本依据、作用机理及路径选择[J].审计研究,2009(4):7-11.
- [3]王素梅,李兆东,陈艳娇.论政府审计与国家经济安全[J].中南财经政法大学学报,2009(1):95-99.
- [4]杨时展.审计的发生和发展[J].财会通讯,1986(4):5-8.
- [5]王光远.管理控制与内部受托责任审计[J].财会月刊,2002(5):3-5.
- [6]陈英姿.以安全性为主要目标进一步加强审计监督——国家审计与国家经济安全专题研讨会综述[J].审计研究,2009(4):3-6.
- [7]张庆龙,谢志华.论政府审计与国家经济安全[J].审计研究,2009(4):12-16.
- [8]京津冀特派办课题组.国家审计在宏观调控中发挥作用研究[J].审计研究,2006(3):23-27.
- [9]周飞舟.分税制十年:制度及其影响[J].中国社会科学,2006(6):100-115.
- [10]宁波市审计学会课题组.财政专项资金绩效审计研究[J].审计研究,2014(2):3-8.
- [11]白彦锋,王建保.政府审计监督与财政资金安全关系研究[J].财政监督,2016(4):62-67.

- [12]李明辉,孙婕,叶超.我国政府审计实证研究述评——基于CSSCI(1999—2014)检索论文的分析[J].审计与经济研究,2017(2):1-12.
- [13]韦德洪,覃智勇,唐松庆.政府审计效能与财政资金运行安全性关系研究——基于审计年鉴数据的统计和实证研究[J].审计研究,2010(3):9-14.
- [14]王会金,马修林.政府审计与腐败治理——基于协同视角的理论分析与经验数据[J].审计与经济研究,2017(6):1-10.
- [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]刘雷,崔云,张筱.政府审计维护财政安全的实证研究——基于省级面板数据的经验证据[J].审计研究,2014(1):35-42.
- [17]唐建新,古继洪,付爱春.政府审计与国家经济安全:理论基础和作用路径[J].审计研究,2008(5):29-32.
- [18]WILLIAMSON O E. The modern corporation: Origins, evolution, attributes[J]. Journal of Economic Literature, 1981, 19(4):1537-1568.
- [19]JENSEN M C. The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems[J]. Journal of Finance, 1993, 48(3):831-880.
- [20]HART O. Corporate governance: Some theory and implications[J]. Economic Journal, 1995, 105(430):678-689.
- [21]郑石桥.政府审计功能:理论框架和例证分析[J].会计之友,2015(13):132-136.

[责任编辑:黄 燕]

Does State Audit Bring Financial Fund Security? Empirical Evidence from Local Auditing Offices

WANG Jing^a, BAO Hanlin^b

(a. School of Economics; b. School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Based on the “Immune System” theory and the provincial panel data of China Audit Yearbook from 2007 to 2014, this paper studies the logical correlation between state audit and financial fund security. The results show that disclosure function, resistance function and prevention function in “Immune System” of state audit can effectively play to prevent and resolve the operational risk of local financial funds, and improve the security of financial funds. However, the effect of state audit function is relevant to whether and how the auditees would rectify the issues identified by auditing offices. If the intensity of rectification efforts is great, the audit function will play an important role in the security of financial fund, otherwise, will be not obvious. Therefore, the audit work not only aims to discover potential problems of the auditee, but also urges the auditee to conduct timely rectification in accordance with laws and regulations, and ensure the effective supervision of the operation of the financial funds.

Key Words: state audit; public entrusted economic responsibility; “Immune System” theory; financial fund security; government audit; audit function; state governance