

区域文化价值观对国家审计结果生产和运用的影响

——基于区域文化价值观和地方审计数据

郑石桥,郑羽飞

(南京审计大学 政府审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]区域文化价值观作为一项重要的非正式制度,通过影响社会成员的思维心理和行为,对国家审计产生影响。围绕区域文化价值观影响国家审计结果生产和运用提出理论框架,选取2008—2017年各省区市文化价值观数据和审计数据进行实证检验。结果表明:区域文化价值观中的权力距离、人际关怀导向、绩效导向和恃强性特征对国家审计结果生产和运用均存在显著影响,权力距离与国家审计结果运用之间存在“倒U”型关系;人际关怀导向对国家审计结果生产有负向抑制作用;绩效导向与国家审计结果生产之间存在“U”型关系,对国家审计结果运用则有正向促进作用;恃强性对国家审计结果生产有正向促进作用,与国家审计结果运用之间则存在“倒U”型关系。研究结论对完善国家审计结果生产和运用制度具有参考价值。

[关键词]国家审计结果;区域文化价值观;审计质量;权力距离;人际关怀;绩效;恃强性

[中图分类号]F239 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2021)06-0020-11

一、引言

审计是党和国家监督体系的重要组成部分,随着我国审计理论与实务框架的日趋完善,国家审计的质量及其效果的发挥愈发受到审计理论界的密切关注。国家审计质量可以从审计履职情况、作用效果以及社会效益等不同角度进行判断。郑石桥、郑羽飞借助审计目标理论,将国家审计治理分为生产审计结果和运用审计结果两个逻辑过程,对国家审计的质量进行了衡量^[1]。国家审计是一个目标实现过程,其目标分为直接目标和终极目标,国家审计结果的生产促进国家审计直接目标的实现,在直接目标的基础上对审计结果进行运用,从而促进国家审计终极目标的实现。因此,国家审计结果生产和运用的效果直接决定了国家审计的质量及其职能的发挥。国家审计结果生产和运用的影响因素是多方面的,现有研究发现,审计制度^[2-3]、审计独立性^[4]、审计技术方法^[5]等都会对国家审计结果生产和运用产生重要影响。但随着行为科学在经济管理领域的应用发展,单纯依靠正式制度已不足以解释审计行为背后的规律,宗教信仰、社会道德、文化价值观等非正式制度对审计主体和客体心理和行为的影响愈显重要。因此,进一步探究非正式制度对国家审计结果生产和运用的影响、探究提升国家审计质量的路径尤为重要。

区域文化价值观作为一项重要的非正式制度,渗透于一个国家或民族的行为系统中,在宏观上通过塑造人们的行为理念和价值判断,影响社会制度的演进和社会资源的配置;在微观上通过影响个体的心理和行为,进而影响其经济决策^[6]。区域文化价值观通过影响审计主体和审计客体的心理和行为,进而分别影响该地区国家审计结果生产和运用。现有针对文化影响国家审计的研究大部分为规范研究,研究内容主要集中在中国传统文化对审计人员职业判断和专业能力的影响,区域文化价值观鲜有涉及。本文将利用各省区市区域文化数据和地方审计机关数据,围绕区域文化价值观影响国家审计结果

[收稿日期]2021-04-11

[基金项目]教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目(19JZD027);国家社科基金后期资助项目(20FJYA001)

[作者简介]郑石桥(1964—),男,湖南耒阳人,南京审计大学政府审计学院教授,博士生导师,主要研究方向为审计理论与方法;郑羽飞(1998—),女,浙江金华人,南京审计大学政府审计学院硕士生,主要研究方向为审计理论与方法,通讯作者,邮箱:Carolzhengyf@163.com。

生产和运用这一命题展开实证研究。

本文的边际贡献在于:第一,本文基于非正式制度视角考察区域文化价值观对国家审计结果生产和运用的影响,区别于传统的国家审计质量影响因素研究视角,可以丰富该领域的研究。第二,现有研究主要集中在探究社会文化环境某一微观层面对经济管理活动的影响,如儒家文化、宗教文化等对公司治理、企业创新、风险管理等的影响,鲜有涉及区域文化价值观对国家审计的影响,本文将进一步拓展文化与经济管理活动之关系的研究。

二、文献综述

(一) 国家审计结果生产和运用影响因素

影响国家审计结果生产和运用的因素可分为审计机关内部因素和审计机关外部因素两大类,审计机关内部因素包括组织管理因素、审计程序因素和审计人员因素。首先,提高审计独立性^[4]、优化审计组织结构^[9]、完善内部监督机制及问责机制^[8]等是影响国家审计结果生产和运用的重要因素。其次,审计信息化建设^[5]、审计资源配置^[9]、审计信息公开^[10]、审计处理处罚和责任追究^[11]等审计程序因素的完善和优化也能有效提升国家审计质量。最后,审计人员专业胜任能力^[4]、职业道德^[8]以及对其的监督约束机制^[12]也与国家审计结果生产和运用有着密切关系。

审计机关外部因素包括非制度因素和制度因素,非制度因素包括地域差异^[13]、经济发展水平^[4]、政府干预^[14]、信息技术发展^[5]以及外部监督^[15]等,制度因素包括正式制度和非正式制度,正式制度是指审计领域的法律法规和政策规范,现有研究主要涉及“两统筹”^[2]、双罚制^[3]等制度对国家审计结果生产和运用的影响;非正式制度包括社会生活中的意识形态、风俗传统、道德伦理等,其虽不似正式制度一般具有权威性,但其对于国家审计治理的影响不容忽视。郑石桥等构建了国家审计工作中非正式制度与正式制度冲突的理论框架^[16],王芳等强调了更为灵活的非正式制度对审计独立性和国家审计质量的积极影响^[17]。

由上述可知,目前国家审计领域已逐渐开始重视非正式制度对审计工作的潜在影响,但针对非正式制度中的文化价值观对国家审计结果生产和运用影响的相关研究仍然缺乏。

(二) 文化对经济管理活动的影响

美国著名的人类学家怀特曾提出“行为是文化的函数”,认为人类的行为由其生物特征和价值观、信仰、习俗等文化因素共同决定。对文化影响社会经济管理行为的研究最早始于20世纪,代表人物之一的Hofstede提出的文化维度衡量指标使各国文化差异得以被测量和比较^[18]。文化对经济管理活动的影响涉及企业战略、经营管理、财务会计等多个方面^[19-21],也有诸多学者将视线聚焦于文化对审计的影响,现有研究主要集中在CPA审计和内部审计领域,如谢旺研究了中国传统文化中的人情文化与内部审计之间的关系^[22],Windsor等研究了欧美国家文化对审计人员道德判断的影响^[23],王春飞研究了道德文化对上市公司审计意见购买的影响^[24]等。

通过对国家审计结果生产和运用影响因素以及文化影响经济管理活动相关文献的梳理,我们发现目前鲜有学者针对文化价值观与国家审计结果生产和运用之间的关系展开实证研究。同时,当前研究多数集中于民族文化(如儒家文化)和组织文化(如企业、会计师事务所文化),对区域文化涉及极少^[25]。区域文化价值观差异代表着不同地区的“性格”,对不同地区国家审计的质量产生影响。因此,本文将利用各省区市审计机关的审计数据和文化数据,揭示区域文化价值观差异对国家审计结果生产和运用的影响。

三、理论分析与研究假设

人的社会属性决定其并不会完全按照经济学中的“经济人”假设行事,而是会受到社会生活中各种正式制度和非正式制度的影响^[17,25]。文化作为非正式制度的重要组成部分,是社会和历史的沉淀,是人类在

价值和行为方面代代相传的意识形态共识,而价值观念则是文化的重要构成。当前,Hofstede 提出的五个文化维度在文化与经济管理活动研究领域仍颇受欢迎^[18],但其诞生于 1980 年,且仅适用于个体间相对孤立的社会。在社会政治、经济、文化巨变的今天,文化差异度量标准也应进一步发展^[26]。因此,本文将借鉴跨文化研究的最新进展“全球领导力与组织行为有效性研究”(简称 GLOBE 研究)中与工作有关的区域文化价值观指标和 2014 年中国区域文化测试结果^[27]实现对对中国区域文化价值观的衡量。

中国传统文化具有集体观念强、讲究关系排场、追求中庸之道、与人为善、从众心理强等特点,随着改革开放的推进,现代中国也倡导以包容方式拥抱来自西方积极的文化观念,如追求绩效、鼓励个人主义等。因此,本文在衡量区域文化价值观时,既考虑了传统文化的影响,又考虑了西方价值观的影响,采用 GLOBE 研究中的权力距离、人际关怀导向、绩效导向和恃强性四个指标进行衡量。

通过对相关文献的归纳可知^[22,24-25],文化对审计的影响不仅直接体现在审计主体上,也会通过影响审计客体,间接对审计结果生产和运用产生影响。同时,国家审计结果生产和运用是两个相对独立的逻辑过程,审计结果运用阶段会利用审计结果生产阶段的成果,但两者并不存在显著的因果关系。国家审计结果生产实现的是国家审计直接目标,即寻找和发现审计客体存在的真实性、合法性、效益性和健全性等方面的问题,更多考验的是审计人员的专业胜任能力;国家审计结果运用实现的是国家审计终极目标,即在实现直接目标的基础上抑制审计客体存在的代理问题和次优问题,包括对审计客体问题金额处罚的决定、执行和损失挽回,对相关涉案人员的移送处理及责任追究,以及督促审计客体问题整改和采纳审计建议。相关研究发现,由于利益和价值观冲突,国家审计处罚过程中非正式制度作用的发挥造成了审计过滤现象的发生,包括审计报告过滤、审计处罚过滤和审计执行过滤,使得依法审计的目标被扭曲,导致审计发现问题不能依法得到处理处罚^[16]。由此可见,审计结果生产过程发现问题和提出建议的数量并不能决定审计结果运用的质量,区域文化价值观对国家审计结果生产和运用的影响是两条独立的路径,通过影响审计主体和审计客体心理和行为,分别对国家审计结果生产和运用产生影响。

(一) 权力距离对国家审计结果生产和运用的影响

权力距离是指人与人之间社会地位不平等的程度^[18]。儒家理论认为,天下大治取决于人而非法,中国传统文化中宗法等级等观念反映了古代社会权力距离大的特点,时至今日,权力等级观念仍存在于部分人的思想中,对组织经济管理活动和该地区国家审计结果生产和运用产生影响。

在国家审计结果生产阶段,在权力距离较大的组织中,管理者常采取集权化决策方式,下属也趋于依附其领导者,接受决策并执行,审计客体违规操作的可能性提高,容易滋生舞弊、腐败等行为。当处于高权力距离的社会时,审计人员在审计计划制定阶段会有意识降低重要性水平,在审计实施阶段也会扩大审计覆盖范围,加大审计力度,审计客体违规行为被发现的概率就会增大,有利于国家审计结果的生产。因此,权力距离对审计结果生产的影响呈线性趋势。在国家审计结果运用阶段,权力距离对审计结果运用效果的影响呈非线性趋势。当地区权力距离特征在一定范围内时,面对审计结果生产阶段查出的问题,审计主体由于受权力距离的影响相对较小,其恪守职业道德的可能性更高,会加大审计处罚力度,从而加强国家审计结果运用的效果。但是,当该地区权力距离特征特别明显时,审计主体的心理和行为也会产生变化,审计人员在职责履行过程中会受到上级领导的过多干预,导致独立性在客观上受到影响,甚至丧失独立的审计处罚权,使审计结果运用的效果下降。据此,本文提出假设 H₁。

H_{1a}: 区域文化价值观中的权力距离特征对国家审计结果生产有正向促进作用,地区权力距离越大,国家审计结果生产效果越好。

H_{1b}: 区域文化价值观中的权力距离特征对国家审计结果运用会产生非线性影响,当地区权力距离在一定范围以内时,权力距离越大,国家审计结果运用效果越好;当地区权力距离超过该范围时,权力距离越大,国家审计结果运用效果越差。

(二) 人际关怀导向对国家审计结果生产和运用的影响

人际关怀导向是指在工作中社会成员鼓励和认可利他、友善、慷慨等行为的程度,与中国传统文化中的中庸思想和人情文化相似。

在国家审计结果生产阶段,中庸思想会导致审计客体内部人员过分追求人际关系的和谐,容易在组织内部形成小社会,降低组织运转效率,滋生腐败。同时,审计客体也会讨好审计机关,以此缓和双方关系。因此,在人际关怀导向高的社会,“人情文化”可能会导致审计人员审计动力和审计力度整体呈现下降趋势,在审计结果生产阶段会出现“审计过滤”现象^[16],对部分问题金额和违规行为“视而不见”,从而导致国家审计结果生产效果下降。在国家审计结果运用阶段,审计结果生产和审计结果运用之间虽不具有因果关系,审计发现问题多并不代表审计处理处罚力度强,但若在审计结果生产阶段问题金额和违规操作就被掩盖,审计结果运用自然就大打折扣。同时,人际关怀导向产生的“人情社会”使审计机关自身也很难保持高度独立性,审计人员担心处理处罚力度过大影响自身前途,在审计处理处罚阶段会缩手缩脚,导致独立性下降,从而削弱国家审计结果运用的效果。因此,本文提出假设 H₂。

H_{2a}:区域文化价值观中的人际关怀导向对国家审计结果生产有反向抑制作用,地区人际关怀导向越明显,国家审计结果生产效果越差。

H_{2b}:区域文化价值观中的人际关怀导向对国家审计结果运用有反向抑制作用,地区人际关怀导向越明显,国家审计结果运用效果越差。

(三) 绩效导向对国家审计结果生产和运用的影响

绩效导向是指在多大程度上社会鼓励自己的成员追求更卓越的业绩。“绩效”一词来源于西方管理学,越来越多中国企业和组织将其作为组织价值导向之一,对组织成员的心理和行为产生影响。

在国家审计结果生产阶段,绩效导向对审计结果生产效果的影响呈非线性趋势。当地区绩效导向程度在一定范围以内时,该地区组织内部会形成勤奋努力、追求更好业绩的良性氛围,法律法规和行业道德规范的存在也会使企业在追求业绩的同时规范自身经营,不冒险追求更高利益。审计客体违规操作的概率会下降,从而导致审计结果生产获得的成果在客观上减少。但当该地区绩效导向特别明显,超过某一临界值时,该地区组织视绩效高于一切,就会忽视法律法规的监管和道德准则的束缚,为获得更好的业绩而不惜采取违规甚至违法手段。在这样的社会环境下,审计客体违规操作的概率提高,审计机关也会采取相应的应对措施,扩大审计范围,加大审计力度,从而使国家审计结果生产水平提高。在国家审计结果运用阶段,当审计机关所处地区绩效导向明显时,审计人员也会更加关注自身业绩,在审计客体行为规范的情况下,虽然审计结果生产水平下降,但在审计结果运用阶段,审计人员也会充分履行自身职责,依据审计建议帮助审计客体优化运营现状,进一步提升其真实性、合法性、效益性和健全性;在审计客体过分追求绩效而违规操作的情况下,审计人员则会进一步提高审计处理处罚力度,规范组织的运营,抑制盲目追求绩效的不良风气,从而保证经济的健康发展。所以,绩效导向对国家审计结果运用的影响是线性的。据此,本文提出假设 H₃。

H_{3a}:区域文化价值观中的绩效导向特征对国家审计结果生产会产生非线性影响,当地区绩效导向在一定范围以内时,绩效导向越明显,国家审计结果生产水平越低;当地区绩效导向超过该范围时,绩效导向越明显,国家审计结果生产水平越高。

H_{3b}:区域文化价值观中的绩效导向对国家审计结果运用有正向促进作用,地区绩效导向越明显,国家审计结果运用效果越好。

(四) 恃强性对国家审计结果生产和运用的影响

恃强性指的是个体在社会交往中表现出的好强固执、独立积极和勇于进取的特征,与个人主义在一定程度上重合,而与我国传统文化所崇尚的集体主义相对立。在国家审计结果生产阶段,领导者特质对组织风气影响显著,高恃强性领导者具有较强的自我意识,行事时以自我为中心,固执己见且做事大胆,

更敢于也更倾向于为了牟利而采取违规操作;同时,其对团队建议的采纳程度相对较低,因自身能力限制,产生次优问题的概率也会更大。因此,面对拥有高恃强性领导者的审计客体,审计机关也会倾向于降低重要性水平,扩大审计范围,加大审计力度,从而提高国家审计结果生产的效果。在国家审计结果运用阶段,恃强性对国家审计结果运用效果的影响是非线性的。当地区恃强性特征在一定范围以内时,随着整体恃强性的提高,审计人员会表现出更强的独立自主性和更积极无畏的态度,在审计处理处罚过程中会更加公正果敢,从而提高国家审计结果运用的效果。但当该地区恃强性特征太过于明显时,审计人员个人主义倾向强烈,会导致审计机关内部不和谐,审计处理处罚过程中意见不合且各持己见的现象会增加,大大降低审计工作效率,进而影响审计结果运用的效果;同时,若审计机关内部领导层受利益驱使或出现道德问题时,也会更倾向于且更敢于利用自己的权力影响审计处理处罚的结果,从而降低国家审计结果运用的效果。因此,本文提出假设 H_4 。

H_{4a} :区域文化价值观中的恃强性特征对国家审计结果生产有正向促进作用,地区恃强性特征越明显,国家审计结果生产效果越好。

H_{4b} :区域文化价值观中的恃强性特征对国家审计结果运用会产生非线性影响,当地区恃强性特征在一定范围以内时,恃强性特征越明显,国家审计结果运用效果越好;当地区恃强性特征超过该范围时,则恃强性特征越明显,国家审计结果运用效果越差。

四、研究设计

(一) 变量和模型设计

1. 被解释变量。本文被解释变量为国家审计结果生产指数(API)和国家审计结果运用指数(AUI),参考了郑石桥、郑羽飞构建的“国家审计治理指数”模型^[1]。由于国家审计的相关信息具有保密性,现有针对国家审计质量的实证研究所采用数据大多基于审计署《中国审计年鉴》的相关指标,如“审计发现问题金额”“审计移送处理人数”等,但上述指标只能片面衡量国家审计某些方面的质量。“国家审计治理指数”模型从国家审计结果生产和运用两个逻辑过程出发,分别构建了国家审计结果生产指数和国家审计结果运用指数,国家审计结果生产指数从审计发现问题和提出审计建议两个维度衡量审计直接目标的实现程度,国家审计结果运用指数从审计决定处理处罚金额和移送人数及其执行力度、审计建议采纳以及审计挽回损失等维度综合衡量审计终极目标的实现程度。该指数体系数据来自《中国审计年鉴》,去除规模效应后采用功效系数法对数据进行无量纲化处理,并采用客观赋权法中的CRITIC法确定各指标的权重,构建出的指数体系更具有全面性和客观性。

2. 解释变量。本文解释变量为31个省区市权力距离(PWRDIST)、人际关怀导向(HUMANORNT)、绩效导向(PERFORNT)和恃强性(ASSERT)四项区域文化价值观的得分,参考了GLOBE研究中与工作相关的区域文化价值观指标以及2014年赵向阳等基于以上指标在全国范围内开展的区域文化调查数据^[27]。该区域文化测试结果基于全国各省区市大学一年级新生样本和跨学科专家调查,大学新生刚离开家乡,仍然保有家乡的区域文化价值观,未被大学所在城市同化,因而具有代表性。区域文化价值观形成于各地区数十年乃至上百年的社会历史演化,具有较好的稳定性,因此可以采用2014年区域文化价值观的调查结果来衡量各省区市2008—2017年间区域文化价值观特征。

3. 控制变量。本文参考现有研究,选取了审计机关负责人政治动力(PWR)、政府干预程度(ITVN)、经济发展水平(LNGDP)和开放水平(OPN)作为控制变量。审计机关负责人政治动力的衡量方式为“(审计机关负责人退休年龄-当年实际年龄)/5”,以5年为一个任职周期,审计机关负责人越年轻,其政治晋升动力越强,越希望拥有好的政绩,对所负责地区审计工作的开展情况就会越关注,从而影响该地区国家审计结果生产和运用。政府干预的衡量方式为“15-各省(自治区、直辖市)市场化指数”,郑石桥、许莉指出地方政府干预对上缴财政执行率、减少财政拨款执行率、归还原渠道资金执行率

有抑制作用^[14],进而对国家审计结果生产和运用产生影响。各省区市的经济发展水平会影响企业治理水平、发展质量以及政府部门行政水平和对审计事业的经费投入,而开放水平反应各省市自治区与境外经济体的交流融合程度,影响各省区市经济活动开展的规范程度和监管力度。因此,本文将经济发展水平和开放水平作为影响国家审计结果生产和运用的控制变量,衡量方式分别为各省(自治区、直辖市)人均 GDP 自然对数和进出口总额与当地 GDP 的比值。

4. 研究模型

为了检验上文假设,本文构建了如下模型:

$$AE = \alpha_0 + \alpha_1 PWRDIST + \alpha_2 HUMANORNT + \alpha_3 PERFORNT + \alpha_4 ASSERT + \sum Controls + \varepsilon \quad (1)$$

$$AE = \alpha_0 + \alpha_1 PWRDIST + \alpha_2 HUMANORNT + \alpha_3 PERFORNT + \alpha_4 ASSERT + \alpha_5 CULVAL^2 + \sum Controls + \varepsilon \quad (2)$$

模型(1)国家审计结果生产和运用(AE)分别通过国家审计结果生产指数(API)和国家审计结果运用指数(AUI)进行衡量,分别检验区域文化价值观的四个衡量维度对国家审计结果生产和运用阶段的线性影响。模型(2)区域文化价值观平方项(CULVAL²)分别指代PWRDIST²、HUMANORNT²、PERFORNT²、ASSERT²,即区域文化价值观的四个衡量维度权力距离(PWRDIST)、人际关怀导向(HUMANORNT)、绩效导向(PERFORNT)和恃强性(ASSERT)的平方项,分别检验区域文化价值观四个衡量维度对国家审计结果生产和运用阶段的非线性影响。

(二) 样本选择和数据来源

本文选取我国31个省区市2008—2017年度国家审计结果生产和运用数据以及区域文化价值观数据作为研究样本,国家审计结果生产和运用数据参考郑石桥、郑羽飞构建的“国家审计治理指数”模型中国家审计结果生产指数和国家审计结果运用指数^[1];区域文化价值观数据来自2014年中国区域文化测试结果^[27];审计机关负责人政治动力相关数据来自各省区市审计厅/局官方网站,经手工收集并计算后得到;政府干预程度参考樊纲、王小鲁、朱恒鹏于2010年提出的市场化指数^[28],并采用趋势分析法推算得到2008—2009年度市场化指数的近似值;其他数据均来源于中国统计局官方网站。

五、实证结果分析

(一) 描述性统计

表2为全部变量的描述性统计结果。国家审计结果生产指数(API)和国家审计结果运用指数(AUI)的标准差分别为15.02和30.85,可见各省区市国家审计结果生产和运用存在较大差异,且最值差异说明各地区国家审计结果运用情况比国家审计结果生产情况的差异更明显。权力距离(PWRDIST)、人际关怀导向(HUMANORNT)、绩效导向(PERFORNT)和恃强性(ASSERT)四个解释变量的均值在4.1至4.7之间,标准差在0.1左右,最大值和最小值在4至5之间,说明在中华民族宏观文化背景下,各省区市四个维度的区域文化价值观仍存在显著差异。

(二) 相关性分析

表3列示了主要变量之间的Pearson系数。表中数据显示,除了经济发展水平(LNGDP)和开放水平(OPN)之间的相关系数为0.56,其他变量之间的相关系数均小于0.5,这是因为GDP和开放水平在一

表2 描述性统计

变量	样本量	均值	标准差	最小值	最大值
API	310	80.41	15.02	55.57	203.70
AUI	310	83.45	30.85	57.79	407.20
PWRDIST	310	4.60	0.15	4.34	4.91
HUMANORNT	310	4.33	0.09	4.12	4.56
PERFORNT	310	4.69	0.12	4.42	4.91
ASSERT	310	4.16	0.12	3.90	4.41
PWR	275*	1.12	0.72	-1	3
ITVN	310	9.51	2.47	5	15.40
LNGDP	310	10.55	0.53	8.64	11.77
OPN	310	0.29	0.34	0.02	1.80

注:由于年龄数据存在部分缺失,审计机关负责人政治动力(PWR)样本观测数存在不一致。

定程度上均反映了该地区经济发展水平,且开放水平的计算模型中包含了该地区的 GDP 数据,从而导致两个变量之间存在一定的相关性。在此基础上对模型(1)进行方差膨胀因子检验,VIF 的均值为 1.60,说明模型整体不存在严重的多重共线性。

表 3 相关性分析

	<i>PWRDIST</i>	<i>PERFORNT</i>	<i>HUMANORNT</i>	<i>ASSERT</i>	<i>PWR</i>	<i>ITVN</i>	<i>LNGDP</i>	<i>OPN</i>
<i>PWRDIST</i>	1							
<i>PERFORNT</i>	-0.17 ***	1						
<i>HUMANORNT</i>	-0.31 ***	0.48 ***	1					
<i>ASSERT</i>	-0.44 ***	0.31 ***	0.33 ***	1				
<i>PWR</i>	-0.04	0.09	-0.05	0.05	1			
<i>ITVN</i>	-0.23 ***	-0.18 ***	0.07	0.05	-0.15 **	1		
<i>LNGDP</i>	0.26 ***	0.12 **	-0.19 ***	0.08	0.09	-0.45 ***	1	
<i>OPN</i>	0.11 *	0.04	-0.29 ***	0.12 **	0.46 ***	-0.45 ***	0.56 ***	1

注: *、**、*** 分别表示 10%、5%、1% 的显著性水平。

(三) 多元回归分析

本文采用 stata15.0 软件进行回归分析,区域文化价值观影响国家审计结果生产的多元回归结果如表 4 所示。列(1)和列(2)分别检验区域文化价值观中权力距离(*PWRDIST*)对国家审计结果生产指数(*API*)的线性和非线性影响,结果显示,权力距离特征对国家审计结果生产不存在显著影响,假设 H_{1a} 不成立。导致这一现象的原因有待进一步分析探究。

列(1)和列(3)分别检验区域文化价值观中人际关怀导向(*HUMANORNT*)对国家审计结果生产指数的线性和非线性影响,结果显示,人际关怀导向与国家审计结果生产之间存在线性关系,列(1)中人际关怀导向与国家审计结果生产指数的系数在 1% 的水平上显著为负,说明各地区区域文化价值观中人际关怀导向越明显,国家审计结果生产效果越差,假设 H_{2a} 得到支持。

列(1)和列(4)分别检验区域文化价值观中绩效导向(*PERFORNT*)对国家审计结果生产指数的线性和非线性影响,结果显示,绩效导向与国家审计结果生产之间存在非线性关系,列(4)中绩效导向平方项(*PERFORNT*²)与国家审计结果生产指数的系数在 10% 的水平上显著为正,且其一次方项与国家审计结果生产指数的系数在 10% 的水平上显著为负,说明各地区区域文化价值观中绩效导向对国家审计结果生产的影响呈现“U”型。结合描述性统计结果可知,绩效导向得分 4.57 为“U”型关系的转折点,即当地区的绩效导向得分在 4.57 以下时,国家审计结果生产效果随着该地区绩效导向得分的升高而下降;当地区的绩效导向得分在 4.57 以上时,国家审计结果生产效果随着该地区绩效导向得分的升高而升高,假设 H_{3a} 得到支持。

表 4 多元回归分析(区域文化价值观对国家审计结果生产的影响)

变量	(1) <i>API</i>	(2) <i>API</i>	(3) <i>API</i>	(4) <i>API</i>	(5) <i>API</i>
<i>PWRDIST</i>	5.61 (1.07)	-153.40 (-0.57)	5.21 (0.99)	4.45 (0.85)	5.16 (0.92)
<i>HUMANORNT</i>	-41.46 *** (-4.94)	-42.03 *** (-4.97)	618.00 (1.35)	-41.67 *** (-4.99)	-41.99 *** (-4.82)
<i>PERFORNT</i>	16.17 ** (2.41)	15.78 ** (2.34)	14.20 ** (2.08)	-611.40 * (-1.74)	15.98 ** (2.36)
<i>ASSERT</i>	26.64 *** (4.00)	26.22 *** (3.91)	27.46 *** (4.12)	28.57 *** (4.26)	-55.01 (-0.16)
<i>PWRDIST</i> ²		17.11 (0.60)			
<i>HUMANORNT</i> ²			-75.68 (-1.44)		
<i>PERFORNT</i> ²				66.85 * (1.78)	
<i>ASSERT</i> ²					9.82 (0.23)
<i>Controls</i>	控制	控制	控制	控制	控制
<i>Year</i>	控制	控制	控制	控制	控制
截距	27.32 (0.48)	404.10 (0.64)	-1407 (-1.41)	1498 * (1.81)	200.70 (0.27)
N	275	275	275	275	275

注: 括号内为 t 值, *、**、*** 分别表示 10%、5%、1% 的显著性水平。

列(1)和列(5)分别检验区域文化价值观中恃强性(*ASSERT*)对国家审计结果生产指数的线性和非线性影响,结果显示,恃强性与国家审计结果生产之间存在线性关系,列(1)中恃强性与国家审计结果生产指数的系数在1%的水平上显著为正,说明各地区区域文化价值观中恃强性越明显,国家审计结果生产效果越好,假设 H_{4a} 得到支持。

区域文化价值观影响国家审计结果运用的多元回归结果如表5所示。列(1)和列(2)分别检验区域文化价值观中权力距离(*PWRDIST*)对国家审计结果运用指数(*AUI*)的线性和非线性影响,结果显示,权利距离特征与国家审计结果运用之间存在非线性关系,列(2)中权力距离的平方项($PWRDIST^2$)与国家审计结果运用指数的系数在10%的水平上显著为负,且其一次方项与国家审计结果运用指数的系数在10%的水平上显著为正,说明各地区区域文化价值观中的权力距离对国家审计结果运用的影响呈现“倒U”型。结合描述性统计结果可知,权力距离得分4.81为“倒U”型关系的转折点,即当地区的权力距离得分在4.81以下时,国家审计结果运用效果随着该地区权力距离得分的升高而升高;当地区的权力距离得分在4.81以上时,国家审计结果运用效果随着该地区权力距离得分的升高而下降,假设 H_{1b} 得到支持。

表5 多元回归分析(区域文化价值观对国家审计结果运用的影响)

变量	(1) <i>AUI</i>	(2) <i>AUI</i>	(3) <i>AUI</i>	(4) <i>AUI</i>	(5) <i>AUI</i>
<i>PWRDIST</i>	42.95*** (2.87)	1,332* (1.76)	42.49*** (2.83)	44.25*** (2.93)	53.76*** (3.39)
<i>HUMANORNT</i>	11.83 (0.50)	16.47 (0.69)	779.30 (0.60)	12.07 (0.51)	24.57 (0.99)
<i>PERFORNT</i>	46.98** (2.46)	50.15*** (2.62)	44.68** (2.29)	752.10 (0.75)	51.70*** (2.70)
<i>ASSERT</i>	-14.66 (-0.77)	-11.25 (-0.59)	-13.71 (-0.72)	-16.82 (-0.88)	1,96* (1.97)
$PWRDIST^2$		-138.60* (-1.70)			
$HUMANORNT^2$			-88.07 (-0.59)		
$PERFORNT^2$				-75.11 (-0.70)	
$ASSERT^2$					-237.40** (-1.98)
Controls	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制
截距	-143.20 (-0.89)	-3197* (-1.77)	-1812 (-0.64)	-1796 (-0.76)	-4335** (-2.04)
N	275	275	275	275	275

列(1)和列(3)分别检验区域文化价值观中人际关怀导向(*HUMANORNT*)对国家审计结果运用指数的线性和非线性影响,结果显示,人际关怀导向特征对国家审计结果运用不存在显著影响,假设 H_{2b} 不成立。这可能是由于在国家审计结果生产阶段,人际关怀导向影响使审计机关的审计力度下降,审计客体的部分问题金额和违规操作被掩盖,导致审计结果生产的效果被大幅削弱,进而客观上削弱了人际关怀导向对国家审计结果运用的影响。

列(1)和列(4)分别检验区域文化价值观中绩效导向(*PERFORNT*)对国家审计结果运用指数的线性和非线性影响,结果显示,绩效导向与国家审计结果运用之间存在线性关系。列(1)中绩效导向与国家审计结果运用指数的系数在5%的水平上显著为正,说明各地区区域文化价值观中绩效导向越明显,国家审计结果运用效果越好,假设 H_{3b} 成立。

列(1)和列(5)分别检验区域文化价值观中恃强性(*ASSERT*)对国家审计结果运用指数的线性和非线性影响,结果显示,恃强性与国家审计结果运用之间存在非线性关系。列(5)中恃强性的平方项($ASSERT^2$)与国家审计结果运用指数的系数在5%的水平上显著为负,且其一次方项与国家审计结果运用指数的系数在10%的水平上显著为正,说明各地区区域文化价值观中的恃强性对国家审计结果运用的影响呈现“倒U”型。结合描述性统计结果可知,恃强性得分4.126为“倒U”型关系的转折点,即当地区的恃强性得分在4.126以下时,国家审计结果运用效果随着该地区恃强性得分的升高而升高;当地区的权力距离得分在4.126以上时,国家审计结果运用效果随着该地区恃强性得分的升高而下降,假设 H_{4b} 得到支持。

(四) 稳健性检验

为了检验结论的可靠性,本文进行了如下稳健性检验:

1. 改变被解释变量衡量方法

根据郑石桥、郑羽飞构建国家审计治理指数体系的方法^[1],本文选取了《中国审计年鉴》“地方审计机关统计表”中“审计发现问题金额”(QUESTAMT)和“审计移送处理人员力度”(TFRNUM)的指标分别衡量国家审计结果生产和运用情况。回归结果如表6所示,列(1)和(2)检验了区域文化价值观与国家审计结果生产之间存在的线性和非线性关系。结果显示,人际关怀导向(HUMANORNT)显著反向影响审计发现问题金额,验证了假设H_{2a};恃强性(AS-SERT)显著正向影响审计发现问题金额,支持了假设H_{4a};绩效导向(PERFORNT)与审计发现问题金额之间存在“U”型关系,支持了假设H_{3a}。

列(3)至列(5)检验了区域文化价值观与国家审计结果运用之间存在的线性和非线性关系。结果显示,绩效导向(PERFORNT)在5%的显著性水平上正向影响审计移送处理人员力度,支持了假设H_{3b};恃强性(AS-SERT)与审计移送处理人员力度之间存在“倒U”型关系,支持了假设H_{4b}。但列(4)回归结果显示权力距离(PWRDIST)与审计移送处理人员力度之间显著的“倒U”型关系消失,这可能是由于“审计移送处理人员力度”这一指标只是从单方面对国家审计结果运用效果进行了衡量,不具备“国家审计结果运用指数”的系统性和全面性,而区域文化价值观衡量指标对子指标的影响与对整体的影响也可能存在差异。总体而言,该稳健性检验结果与本文假设基本一致。

2. 改变解释变量衡量方法

本文原模型直接采用了2014年中国区域文化测试结果作为被解释变量,为了能更加直观地比较不同地区间文化价值观的差异,采用构建相对指标的方式进行稳健性检验,即取各地区的四个区域文化价值观指标与相应指标的全国平均数的比值作为解释变量构建模型。回归结果如表7所示,列(1)和(2)检验

表6 稳健性检验(改变被解释变量衡量方法)

变量	(1) QUESTAMT	(2) QUESTAMT	(3) TFRNUM	(4) TFRNUM	(5) TFRNUM
PWRDIST	9.14 (0.82)	6.24 (0.56)	90.52*** (2.72)	2,575 (1.53)	112.90*** (3.20)
HUMANORNT	-66.24*** (-3.74)	-66.78*** (-3.79)	24.91 (0.47)	33.86 (0.63)	51.24 (0.94)
PERFORNT	22.40 (1.58)	-1549** (-2.09)	104.50** (2.46)	110.60*** (2.60)	114.30*** (2.68)
AS-SERT	47.70*** (3.39)	52.51*** (3.71)	-33.42 (-0.79)	-26.85 (-0.64)	4047* (1.82)
PWRDIST ²				-267.30 (-1.47)	
PERFORNT ²		167.40** (2.12)			
AS-SERT ²					-490.70* (-1.84)
Controls	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制
截距	-67.89 (-0.57)	3616** (2.08)	-432.30 (-1.21)	-6319 (-1.57)	-9096* (-1.93)
N	275	275	275	275	275

表7 稳健性检验(改变解释变量衡量方法)

变量	(1) API	(2) API	(2) AUI	(2) AUI	(2) AUI
AVEPWRDIST	25.81 (1.07)	20.48 (0.85)	197.60*** (2.87)	6,126* (1.76)	247.30*** (3.39)
AVEHUMANORNT	-179.40*** (-4.94)	-180.40*** (-4.99)	51.21 (0.50)	71.31 (0.69)	106.30 (0.99)
AVEPERFORNT	75.79** (2.41)	-2,866* (-1.74)	220.10** (2.46)	235.00*** (2.62)	242.30*** (2.70)
AVEAS-SERT	110.80*** (4.00)	118.800*** (4.26)	-60.93 (-0.77)	-46.77 (-0.59)	8,146* (1.97)
AVEPWRDIST ²				-2,934* (-1.70)	
AVEPERFORNT ²		1,47* (1.78)			
AVEAS-SERT ²					-4,102** (-1.98)
Controls	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制
截距	27.32 (0.48)	1498* (1.81)	-143.20 (-0.89)	-3197* (-1.77)	-4335** (-2.04)
N	275	275	275	275	275

了区域文化价值观的四个衡量维度与国家审计结果生产之间存在的线性和非线性关系,列(3)至列(5)检验了区域文化价值观的四个衡量维度与国家审计结果运用之间存在的线性和非线性关系。结果显示,权力距离差异与国家审计结果运用效果呈显著“倒U”型关系;人际关怀导向差异显著负向影响国家审计结果生产;绩效导向差异与国家审计结果生产效果呈显著“U”型关系,且对国家审计结果运用效果呈显著正向影响;恃强性差异对国家审计结果生产存在显著正向影响,且与国家审计结果运用呈显著“倒U”型关系。该回归结果与本文假设完全一致,验证了原模型的稳健性。

(五) 对内生性问题的考虑

中华民族拥有五千年悠久历史,不同地区的文化价值观形成于数千年的文化传承和积淀,并逐渐分化出各地区独特的个性。相关研究发现,中国的区域文化价值观的多元性和独特性具有令人震惊的稳定性^[32],即便受到了外来文化的部分冲击,仍具有中国传统文化的底色。审计萌芽于先秦时期,历朝历代中央与地方审计机关的关系各不相同,审计组织模式几经变革,现代国家审计发展过程中形成的各省市区区域差异存在时间并不久远,审计对文化的影响虽然存在,但对区域文化观差异的形成影响甚微,因此本文不存在内生性问题。

六、结论性评述

本文利用2008—2017年中国31个省(自治区、直辖市)区域文化数据和地方审计机关审计数据,采用权力距离、人际关怀导向、绩效导向和恃强性四个指标来衡量各地区区域文化价值观,研究区域文化价值观对国家审计结果生产与运用的影响。实证结果显示,在区域文化价值观影响国家审计结果生产的过程中,人际关怀导向对国家审计结果生产存在负向抑制作用,恃强性对国家审计结果生产效果有正向促进作用,绩效导向则与国家审计结果生产之间存在“U”型关系,一定范围内抑制国家审计结果生产水平,超过该水平后则对国家审计结果生产起到促进作用。在区域文化价值观影响国家审计结果运用的过程中,绩效导向对国家审计结果运用效果有正向促进作用,而权力距离和恃强性特征与国家审计结果运用存在“倒U”型关系,在一定范围内,促进国家审计结果运用效果的提升,超过这一范围,则会抑制国家审计结果运用效果的发挥。

区域文化价值观作为一项重要的非正式制度,在经济社会发展中发挥着至关重要的作用,通过影响审计主体和审计客体的心理和行为,进而影响国家审计结果生产和运用的效果。因此,在推动国家审计质量提高的过程中,完善相关制度规范的同时,也应关注社会文化环境对审计工作的影响,在经济社会发展过程中推动树立积极向上的区域文化价值观,从而促进国家审计结果生产和运用效果的提高。

本文的研究存在的不足在于,本文主要参考2014年中国区域文化测试结果来衡量各地区区域文化价值观,并未收集一手资料,该测试结果虽具有权威性,但在时效性方面存在一定缺陷,且为截面数据,不具有动态连贯性。未来研究中,我们将进一步深化区域文化价值观对国家审计结果生产和运用影响的机理和路径的研究。

参考文献:

- [1] 郑石桥,郑羽飞. 国家审计治理指数:理论模型、数学模型及其运用[J]. 中国审计评论,2021(1):6-13.
- [2] 许莉,杨韬. 省级审计机关“两统筹”的实践与探索[J]. 审计月刊,2020(3):4-7.
- [3] 王家新,宋皓杰,郑石桥. 审计处理处罚模式及其效果:基于地方审计机关数据的实证检验[J]. 江海学刊,2014(4):94-98.
- [4] 董延安. 国家审计治理效果的影响因素及其路径分析——基于我国财政财务收支审计的视角[J]. 审计与经济研究,2008(1):40-45.
- [5] 郑伟,张立民,崔雯雯,邢春玉. 信息技术与国家审计治理效果——基于违规金额和地区生产总值的视角[J]. 审计与经济研究,2020(4):1-8.
- [6] Stulz R M, Williamson R. Culture, openness and finance. [J]. Journal of Financial Economics, 2003, 70(1): 313-349.

- [7]郑石桥. 审计机关组织模式和审计效果——以规制俘获理论为研究视角[J]. 审计与经济研究, 2012(2):26-32.
- [8]费怡. 审计机关审计质量保证体系探讨[J]. 审计研究, 2016(2):10-15.
- [9]赵保卿, 盛君, 姚长存. 成本预算视角下的国家审计质量控制[J]. 审计与经济研究, 2010(4):8-15.
- [10]陈宋生, 陈海红, 潘爽. 审计结果公告与审计质量——市场感知和内隐真实质量双维视角[J]. 审计研究, 2014(2):18-26.
- [11]张健欣, 郑石桥. 审计处理处罚力度对处理处罚效果的影响——来自地方审计机关的经验数据[J]. 财会月刊, 2016(27):97-100.
- [12]曹军, 王芳. 政府审计部门激励与监督机制研究——基于博弈均衡模型的分析[J]. 财会通讯, 2010(30):125-127.
- [13]马铁群. 国家审计质量的区域差异性研究——基于动态面板的系统广义矩估计检验[J]. 当代财经, 2014(11):119-128.
- [14]郑石桥, 许莉. 政府干预对审计处理执行效率影响研究[J]. 江西财经大学学报, 2011(1):19-23.
- [15]池国华, 杨金, 谷峰. 媒体关注是否提升了政府审计功能? ——基于中国省级面板数据的实证研究[J]. 会计研究, 2018(1):53-59.
- [16]郑石桥, 和秀星, 许莉. 政府审计处理处罚中的非正式制度:一个制度冲突理论架构[J]. 会计研究, 2011(7):85-91.
- [17]王芳, 周红, 任康. 审计体制、审计方式与政府审计质量——基于正式与非正式制度的视角[J]. 当代财经, 2012(8):106-119.
- [18]Hofstede G. Culture's consequences: International differences in work-related values[M]. Beverly Hills, CA: Sage Publications, 1980.
- [19]王艳, 阚铎. 企业文化与并购绩效[J]. 管理世界, 2014(11):146-157.
- [20]古志辉. 全球化情境中的儒家伦理与代理成本[J]. 管理世界, 2015(3):113-123.
- [21]劳秦汉. 文化环境·会计人·会计实务与理论——兼论中西文化环境对会计的不同影响[J]. 会计研究, 2001(1):32-37.
- [22]谢旺. 人情文化对企业内部审计影响及对策分析[J]. 时代金融, 2013(29):201-202.
- [23]Windsor T C. Some cross-cultural evidence on ethical reasoning[J]. Journal of Business Ethics, 2001, 31(2):143-150.
- [24]王春飞. 道德困境与审计意见购买[J]. 审计研究, 2006(5):73-78.
- [25]叶陈刚, 初春虹, 郑建明, 等. 区域文化、会计信息质量与审计意见[J]. 南京审计大学学报, 2020(5):1-8.
- [26]潘爱玲, 李彬, 林亚囡, 等. 文化对会计的影响:文献述评及未来研究展望[J]. 会计研究, 2012(4):20-27.
- [27]赵向阳, 李海, 孙川. 中国区域文化地图:“大一统”抑或“多元化”? [J]. 管理世界, 2015(2):101-119.
- [28]樊纲, 王小鲁, 朱恒鹏. 中国市场化指数——各地区市场化相对进程 2016 年报告[M]. 北京:经济科学出版社, 2016.

[责任编辑:黄燕]

The Influence of Regional Cultural Values on the Production and Application of National Audit Results: Based on Regional Cultural Values and Local Audit Data

ZHENG Shiqiao, ZHENG Yufei

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

Abstract: As an important informal system, regional cultural values have an impact on national audit by influencing the thought, psychology and behavior of social members. This paper puts forward a theoretical framework concerning the influence of regional cultural values on the production and application of national audit results, and selects the cultural values data and audit data from different provinces, districts and cities from 2008 to 2017 for empirical test. The results show that the power distance, humane orientation, performance orientation and assertiveness have a remarkable impact on the production and use of national audit results. There is an inverted U-shaped relationship between power distance and the use of national audit results; Humane orientation has a negative inhibitory effect on the production of national audit results; On the other hand, there is a U-shaped relationship between performance orientation and the production of national audit results, which has a positive effect on the application of national audit results; assertiveness has a positive effect on the production of national audit results, and has an inverted U-shaped relationship with the use of national audit results. This paper enriches the research on the production and application of national audit results, and provide reference for improving the production and application system of national audit results.

Key Words: national audit results; regional cultural values; audit quality; power distance; humane orientation; performance; assertiveness