

# 审计处理随意性的实证分析

——基于审计部门1984年—2006年的经验证据

陈宋生,刘淑玲

(北京理工大学 管理与经济学院会计系,北京 100081)

**[摘要]**按照法规公正处理审计中发现问题是审计的基本要义,但是有实验研究发现,审计人员在处理过程中,存在着审计随意性现象。分析审计部门1984年至2006年审计处理数据后发现,在审计处理中存在着根据上期违纪金额确定本期违纪金额大小的现象;审计机关级别不同,审计处理方式不同;对不同审计对象,处罚力度也存在差异。为此,审计机关应当尽可能使审计执法的标准客观化,以减少人为因素对审计处理的影响。

**[关键词]**政府审计;审计处理;随意性

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)02-0054-09

按照我国《审计法》的规定,审计处理是指审计机关对被审计单位违反国家规定的财政收支或财务收支行为直接做出的处理。我国审计处理的基本方式有三类:一是责令限期缴纳应当上缴的收入;二是限期退还违法所得;三是限期退还被侵占的国有资产<sup>[1]</sup>。三者各有其用,不得相互替代。审计机关对违纪款的处理,是否存在因审计时间、审计主体与客体等方面不一致而导致处理中存在未按相同或类似的审计标准进行处理的情况呢?陈宋生实验研究认为,这种处理的差别性是存在的<sup>[2]64-69</sup>,但是该研究并未经过实证检验。本文利用1984年至2006年全国各级审计机关就审计违纪款的处理情况进行实证检验,检验结果证明了陈宋生的结论。本文后续安排如下:文献综述;理论分析与假设提出;数据与模型;实证检验;结论。

## 一、文献综述

国际上政府审计体制主要有议会型、司法型、完

全独立型和行政型四种模式,其中,“享有司法权的最高审计机关能对财务报表中发现的某些舞弊行为采取行动,主要是对会计人员处以罚款,还可让会计人员停职或解雇他们”<sup>[3]</sup>。独立型和议会型审计机构对被审计单位的处理主要局限于发布审计报告,而不是收缴违款。《最高审计机关审计准则》指出,多数国家,审计直接向民选立法机关作出报告,或者通过政府行政部门向民选立法机关作出报告,报告并不是一味地“批评过去”,还提出改进建议。从世界范围看,日本、德国等国审计机关完全独立,可以提出审计意见;法国、意大利等国审计机关属于司法型审计体制,有行政处分权和经济制裁权,但不同于我国的审计处理,因为其审计主体不同,所享有的权利与义务也不相同。英国、美国、加拿大、澳大利亚等国的审计机关隶属议会,只有调查权、报告权和公布权,如美国政府问责总署在对审计工作的考核中十分重视检查建议落实情况。据美国政府问责总署网站资料,2001年审计部门提出审计建议799条,

**[收稿日期]**2009-10-29

**[基金项目]**国家社会科学基金(09BJY018);教育部人文社科基金(09YJA790015);北京理工大学基金(20082142011)

**[作者简介]**陈宋生(1966—),男,江西石城人,北京理工大学管理与经济学院会计系主任,副教授,博士,从事审计学研究;刘淑玲(1986—),女,吉林延吉人,北京理工大学管理与经济学院会计系硕士研究生,从事审计学研究。

严重违纪( $\theta$ ) 轻微违纪( $1-\theta$ )

审 计 机 关	严格审计	$(R-C, -F)$	$(R-C, -L)$
	非严格审计	$(0, 0)$	$(R, -L)$

审计博弈 I 说明审计机关与被审计单位之间是一个非协调博弈,且只有一个混合策略均衡。通过支付均等化方法,得到:

$$\text{Prob}(\text{严重违纪}) = \theta^* = \frac{R - (R - C)}{(-R - (R - C)) + ((R - C) - 0)} = \frac{C}{R} \quad (1)$$

$$\text{Prob}(\text{严格审计}) = \gamma^* = \frac{-L - 0}{(-L - 0) + (-F - (-L))} = \frac{L}{F} \quad (2)$$

由上述公式求得, $\pi$  审计机关 =  $\pi$  审计机关(非严格审计) =  $\theta * (0) + (1 - \theta *) (R) = R - C$  和  $\pi$  被审单位 =  $\pi$  被审单位(严重违纪) =  $\gamma * (-F) + (1 - \gamma *) (0) = -L$

上述审计博弈 I 是假定审计人员与被审单位同时决策。事实上审计人员先审计并处理,被审单位后采取行动,表现为序贯博弈,这种博弈称之为审计博弈 II。审计人员先选择执行政策,被审单位对此做出反应。它的均衡是以纯策略形式存在的。在均衡点,审计人员选择严格审计,且预计被审单位会选择轻微违纪。审计人员的支付是  $R - C$ ,被审单位的支付是  $-L$ ,两个参与人的支付都同审计博弈 I 中一样,虽然现在审计的次数更多而被审单位受到处罚的次数会更少。被审计单位为了减少受处罚次数,最好办法是选择轻微违纪,审计人员的策略是选择严格审计。所以,上一次的审计中,如果审计人员选择的是严格审计,本次审计中,被审单位的策略是轻微违纪,若审计人员前次采取非严格审计,被审单位的策略是严重违纪。

因此提出假设 1: 审计处理中,审计机关上期严格审计和处罚,本期审计中,被审计单位出现严重违纪的现象就会减少,即对被审单位上期处理的结果会影响本期审计处理,前后期审计处理之间存在着相关性。

由于审计经费和各级政府的财力及审计处理中的违纪金额有关,下面以资源观理论为切入点简要分析一下三者的关系。

资源观理论的发展最早可追溯到 1959 年, Penrose 第一个提出资源在公司取得竞争优势时具有极为重要的作用。她认为,公司资源能够为公司获得

2007 年提出审计建议 1354 条;到 2007 年年底为止,2003 年的审计建议落实 82%,2001 年国会作证 151 次,2007 年国会作证 276 次<sup>[4]</sup>。可见只有行政型审计体制才像我国审计机关这样被授予对被审计单位的处理权。但是,行政型审计体制中除了我国,再找不出更有代表性的国家。所以,国外的相关审计处理的制度背景并不存在,只能从对我国审计处理的研究中了解审计处理的情况。

在中国期刊网 1994 年至 2009 年的核心期刊中,我们只能找到发表在《审计研究》和《审计与经济研究》杂志上的少数几篇有关审计处理的文献,可以称得上是学术论文,其他发表在普通期刊的论文都是一些感想与体会,学术价值不高。

我国现有的关于审计处理的文献中,主要是一些思辨性的理论阐述研究,并认为审计处理需要依法处理,如谢新年就审计处理的原则进行了探讨,提出审计处理应遵循独立性与客观性原则,并应考虑其严肃性、一致性等。这篇论文采用的是思辨性探讨<sup>[5]</sup>。李庆祥对违纪问题进行审计处理提出几种方法,包括整体调节法、单项循环法、制度规范法、权责归属法与公布审计结果法<sup>[6]</sup>。辛柏春和董开军也主要关注什么是审计处理等定义与概念问题<sup>[1]</sup>。陈宋生等从审计实证研究角度探讨审计违纪处理<sup>[2][6][7]</sup>。但是现有研究尚没有一篇论文从实证视角探讨审计处理的轻重问题,本文力图对此进行研究,所以,本研究的结果具有一定开拓性,对审计实务也具有一定的参考价值,因而本研究具有一定的理论与现实意义。

## 二、理论分析与假设

按照审计处理的种类不同划分,审计处理有审计机关前后期处理之分,上下级审计机关处理之分,有东部与中西部地区审计机关处理之分,有中央与地方审计机关处理之分,审计处理对象有不同行业之分。本文根据这种分类提出四条假设。

审计人员与被审计人员之间是一种博弈关系,审计人员的目标是以最小的成本防止或查出被审单位中存在的问题,划分为严格审计(仔细审计)与非严格审计。被审单位只有确信严重违纪(一般假定每个被审单位都会有轻微的违纪)不被查出时,才可能严重违纪,否则只会轻微违纪。假定审计人员防止或查出严重违纪的收益为  $R$ ,审计成本为  $C$ ,且  $C < R$ ;被审单位轻微违纪成本为  $L$ ,且被查出严重违纪的成本是罚款  $F$ , $F > L$ 。模型化这种情况为一个  $2 \times 2$  的同时行动博弈。如下审计博弈 I:

竞争优势并提供有价值服务<sup>[8]</sup>。Barney 提出了资源观理论的两个基本假设:一是不同企业的资源或资本是异质的,二是资源是不可完全流动的。这两个前提决定了不同企业在现在和将来能够获得多少可以持续发展的竞争优势。Barney 还认为,资源是稀少的和有价值的,企业才可获得竞争优势并在短期内获得效益<sup>[9]</sup>。当然,要获得可持续竞争优势,资源必须是难以模仿和很难替代的。有价值的、稀少的、难以模仿的和不可替代的资源被称作战略资源。我国政治体制实行的是中央集中统一领导体制,如果将资源观理论用于解释中央与地方政府的财政权力划分,也可以部分解释为何中央政府在财政权力上拥有较大的主动权。因为在中央政府与地方政府的博弈中,中央政府与地方政府的资源是异质的,且地方政府无法获取中央政府拥有的资源,因而中央政府拥有可持续发展的竞争优势。

改革开放后,我国财政分配格局全面实行“分灶吃饭”是从1980年开始到1984年为止<sup>[10]</sup>。1985年3月,国务院发出《关于实行“划分税种、核定收支、分级包干”财政管理体制的通知》,要求以利改税按税种设置划分财政收入,但由于完全实行“分税制”条件不具备,实际仍采用按总额分成的办法,直到1988年实行“多种形式包干”体制。1985年和1988年两次财权分配改革直接导致中央政府财政收入比重下滑。1994年的分税制改革使得中央政府和地方政府各自拥有部分税种的征收和支配权。2002年以后,由于所得税分配方案的出台,中央政府从地方政府那里取得了一部分所得税收入,这使得中央财政收入的比重开始上升。但是,我国政治体制实行的是中央集中统一领导,中央政府在安排中央与地方财政收入上拥有绝对的支配地位,地方政府博弈能力很小,中央财政收入能够比较好地得到保证。这种情况直接影响到审计机关的经费收入。在中央与地方审计机关承担的审计职能没有多少差异的情况下,地方审计机关的审计经费相对受到地方政府财力的制约,与审计署相比,地方审计机关的经费比较难以得到保证。地方审计机关自1983年组建以来,经费始终不足,1985年审计署和财政部联合颁发《关于解决地方审计机关经费不足问题的通知》(85财文字第99号)规定:“如审计经费预算安排不足的,可以从审计部门检查效益上缴财政收入中拨一

部分给审计部门作开办费,以解决经费困难,但不能采取检查收入固定比例提成办法”。财政部门在审计机关查处被审计单位后,从被审计单位上缴的违纪款中拨出一定比例返还给审计部门,以弥补办案经费的不足,后来又颁发《审计署财政部关于解决地方审计机关业务经费问题的通知》(审综发[1993]67号),此文件规定:“为解决审计机关经费困难,……(85)财文字第99号文继续执行到1995年末”。尽管1995年终止执行上述文件,但是各地审计机关的经费一直不能得到充足保障。为解决经费困难,各地审计机关仍以各种不同方式变通执行这一文件。审计署因为经费相对充足,不执行这一文件。

可见,审计机关级别越低,经费越不能得到保证,为了得到更多的办案经费,更可能采取严格的审计处罚手段,以获取更多的办案经费<sup>①</sup>。

因此提出假设2:审计处理中,上缴违纪款占违纪金额比例的高低与审计机关的级别负相关。

根据新古典增长模型的推论,收入水平较低的国家总体上经济增长速度会比较快,穷国和富国的收入水平会逐渐接近,这被称为“趋同”理论<sup>[11-12]</sup>。但内生增长理论证明人力资本对经济增长有显著的贡献,而发达国家人力资本存量较高,穷、富国家收入水平可能不会趋同<sup>[13-14]</sup>。在不加选择地使用世界各国数据进行的实证分析中,没有证实存在一般性的趋同。但是一些研究发现,趋同确实存在于某些类别的国家和地区之间,例如东亚国家和地区之间以及经合组织国家之间就存在一些趋同现象。如果排除人力资本、储蓄率等某些条件的差别,各国间的趋同现象,而这些影响就导致了国家间的经济差距<sup>[15]</sup>。

上述增长理论已经开始应用于我国区域经济差距的研究中。蔡昉和都阳发现,我国东、中、西三个地区分别存在内部趋同,但地区间的差距却在扩大。在控制了初始人力资本、投资率等变量时,各地区间存在有条件的趋同<sup>[16]</sup>。王小鲁和樊纲的研究发现,在改革以前,中国在东、中、西部地区之间就存在显著的经济差距。东部沿海地区 and 一部分中部地区的经济发展水平和人均收入均高于西部地区。20世纪80年代,中、西部比东部的经济增长率平均约低1个百分点,90年代则低2—3个百分点。1980年,中、西部人均GDP按各省区加权平均计算相当于东部

<sup>①</sup>在20世纪80年代早期至90年代中期,审计署同意地方审计机关设立审计过渡专户,被审计单位上缴违纪款需通过审计机关设立的审计专户,再由审计机关转交当地财政或中央财政,因而审计机关的审计成绩主要通过这个专户反映出来,即使后来取消这个专户,地方政府在考察地方审计机关业绩时,上缴违纪款数额始终是一个重要指标。

的65%和53%。到2002年,它们占东部的比例分别降到了49%和39%<sup>[17]</sup>。刘亮发现,1997年到2005年,地区间GDP差异在0.1027—0.1275之间,说明地区间以GDP表示的经济总量存在一定的差异,并且差异在增大<sup>[18]</sup>。同时,林毅夫等分析了东部与中、西部差异的原因,发现东部地区由于民营经济的发展以及国家给予诸多特殊政策,改革和发展的重心集中到了东部,中、西部地区相对落后<sup>[19]</sup>。刘溶沧和焦国华发现,1988年,各地区人均财政收入差异系数为162.19%,财政收入最大值地区为最小值地区的16.67倍;1999年各地区人均财政收入差异系数为130.57%,财政收入最大值地区为最小值地区的14.23倍。各地区人均财政总支出差距有扩大的趋势。受制于政策、环境和历史因素等,地区之间的差别是难以短期内消除的<sup>[20]</sup>。因此,国资委每年编写一本评价指标时,都是按照地区与行业进行目标值的划分,如东部与中、西地区之间存在差异。

刘溶沧和焦国华还用税收弹性(税收的增长率/GDP的增长率)来衡量各地区的征税努力程度。对1988年—1993年各地区税收弹性与人均GDP的关系进行了测算,表明各地区税收弹性与人均GDP呈明显的负相关关系。越落后的地区征税努力程度越高;越富裕的地区,征税努力程度越低<sup>[20]</sup>。同理,地方审计机关和审计署承担的社会职能基本一致,如果审计部门经费不足,在无法从财政获得更多经费的时候,为了保证开支的需要,地方审计机关会提高违纪款上缴比例,这样才能获得更多的返还。

因此提出假设3:与东部地区相比,中、西部地区审计机关查处的违纪款上缴比例会更高。

微观经济学中的一价定律或一价法则认为,在良好运行的市场中,不存在严重的交易费用和运输费用,那么同样的东西不可能以两种不同的价格出售。否则,所有买者都会想以低价买进,所有卖者都想以高价卖出。很快,两个不同的价格就会趋向于一致。对企业持续竞争优势来源的探究已成为战略管理研究领域的重要方面<sup>[21]</sup>,这类研究关注企业外部环境对企业竞争地位的影响,并隐含这样两个假设,一是某一产业中的企业(或行业)在所控制的相关战略资源和追求的企业战略上是一致的和无差异的<sup>[22]</sup>;二是即使在一个产业中或战略集团中存在着资源的异质性,由于资源的高度流通,这一差异也是暂时的<sup>[23]</sup>,这两个假设实际上排除了企业资源的异质性和不可流动性作为企业竞争优势来源的可能性<sup>[24]</sup>。前面已经述及Barney的资源基础观推翻了

这两个前提,提出相反的观点,并较好地解释了现实状况<sup>[9]</sup>。当然,资源观理论不是一个规范的理论,但也是能够用来解释企业可以通过购买和开发资源以便获得可持续竞争优势的<sup>[25]</sup>。Mahoney、Pandian认为,企业获得竞争优势不是因为有更好的资源,而是因为企业能够充分利用资源<sup>[26]</sup>。已有研究忽视了拥有资源和利用资源之间的联系<sup>[25,27]</sup>。Priem、Butler认为已有的资源观理论没有考虑知识对提升企业竞争优势的作用、企业会在什么时候以及如何利用知识提升竞争优势?<sup>[25]</sup>。而 Teeceetal 等则提出了动态能力概念,动态能力指企业整合、构建和重构内部和外部条件以适应快速变化环境的能力<sup>[28]</sup>。这导致一些学者利用动态能力重构资源观<sup>[29]</sup>。Sirmon 等提出了资源管理理论,包括构筑一个企业资源组合、利用资源形成能力并利用这些能力实现竞争优势等方面的整套的综合流程<sup>[30]</sup>。

可见,无论是资源观理论还是后来的资源管理理论,对企业之间、行业之间存在差异且存在着不同的竞争优势都持肯定的观点。企业(行业)之间具有不同的有形和无形的资源,这些资源可转变为独特的能力;资源在企业(行业)之间是不可流动的且难以复制;这些独特的资源是企业(行业)持久竞争优势的源泉。当一个企业(行业)掌握了具有竞争价值的、难以复制和替代的独特资源时,它就能比其他企业(行业)具有更强的竞争优势。

按照法律法规,审计人员在处理不同行业的上缴违纪款时,处罚比率应当大致相同。但是,基于资源观,行业之间盈利能力是各不相同的,被审计单位承受能力也不相同,审计违纪金额大小以及违纪比率也存在差异,因而在对被审计单位的处理中也出现差异性。

因此提出假设4:审计机关对不同行业的处罚力度会呈现出差异性。

### 三、数据与模型

笔者根据历年《中国审计年鉴》收集到审计署、审计署特派办、审计署派驻部委审计局、各省审计厅从1984年至2006年查处违纪款、应缴款,1990年至2006年侵占挪用款情况<sup>[31]</sup>。违纪金额的统计口径按照《关于审计查处违纪违规金额统计口径的意见(审综发[1992]71号)》中的规定进行统计,包括隐瞒截留应缴国家税金利润和其他收入等15项具体内容。这里将辛柏春和董开军所说的审计处理三类方式中的第一类命名为应上缴违纪款,第二、三类合称为应归还

侵占挪用款,以期与审计署年鉴中的相关数据对应。

关查处的违纪款为  $X_0 - X_4$ 。各变量符号见表 1。

$$\text{假设 1 模型: } \sum_{i=0}^4 Y_i = \alpha + \beta \sum_{j=0}^4 X_j + \mu_i$$

$$\sum_{i=0}^4 Q_i = \alpha + \beta \sum_{j=0}^4 X_j + \mu_i$$

$$\text{假设 2 采用线性回归模型: } \sum_{i=0}^4 Y_i = \alpha + \beta \sum_{i=0}^4 Y_{(i-1)} + \gamma \sum_{j=0}^4 X_j + \mu$$

$Y_0$  至  $Y_4$  和  $Q_0$  至  $Q_4$  分别代表审计署审计司、审计署特派办、地方审计机关、审计署派驻局查处应缴款 ( $Y_0$  至  $Y_4$ )、应归还侵占挪用款 ( $Q_0$  至  $Q_4$ ); 各级审计机

$Y_i$  代表应缴款,  $Y_{(i-1)}$  代表滞后一期的应缴款。

假设 3 和假设 4 采用非参数检验, 符号采用文字表示变量名称 (见表 1)。

表 1 变量含义

符号	含义	均值	J-B 检验	n
$X_0$	违纪总金额	16.09	1.2	23
$X_1$	审计署审计司查出违纪总金额	14.06	4.98*	23
$X_2$	审计署特派办查出违纪总金额	14.9	1.55	18
$X_3$	地方审计机关查出违纪总金额	15.68	1.12	23
$X_4$	审计署派驻局查出违纪总金额	13.13	2.02	17
$Y_0$	应缴总金额	13.91	2.47	23
$Y_1$	审计署审计司查出应缴违纪总金额	11.02	6.10*	23
$Y_2$	审计署特派办查出应缴违纪总金额	12.56	2	18
$Y_3$	地方审计机关查出应缴违纪总金额	13.5	0.77	23
$Y_4$	审计署派驻局查出应缴违纪总金额	10.17	1.36	17
$Q_0$	应归还侵占挪用违纪总金额	14.1	1.76	16
$Q_1$	审计署审计司查出应归还侵占挪用违纪总金额	10.02	1.25	16
$Q_2$	审计署特派办查出应归还侵占挪用总金额	11.97	3.6	16
$Q_3$	地方审计机关查出应归还侵占挪用总金额	13.72	1.5	16
$Q_4$	审计署派驻局查出应归还侵占挪用总金额	10.66	1.94	16

注: \* 为不服从正态分布

#### 四、实证检验

表 1 中列示了各变量的均值 (取对数后的数值) 及正态分布检验,  $X_1$  与  $Y_1$  未能呈现正态分布, 可能是因为这两类数据综合了太多情况, 受到各种噪音影响, 其他数据都是符合正态分布, 适合后续分析。

##### (一) 假设 1 的检验

自相关性分析已知, 查处的违纪款总金额、应缴违纪款等存在着自相关, 但是单位根是一阶或二阶平衡, 适于构建自回归移动模型 (ARMA)。经过检验, 模型序列均值为 0, 适于构建模型。  $X_0$  样本的自相关关系呈衰减正弦波趋向于 0, 表现为拖尾性, 滞后一期的偏自相关系数明显不为 0,  $K=2$  时的值都在随机区间以内, 序列的偏自相关函数具有截尾性。因此, 序列可以建立 AR(p) 模型。阶数 p 由显著不为 0 的偏自相关数目决定 ( $p=2$ )。初选模型 ARMA(2,2) 和 ARMA(2,1)。ARMA(2,2) 和 ARMA(2,1) 两个模型进行 AIC 和 SC 检验, 前一模型相关值为 0.77 和 1.02, 后一模型为 0.68 和 0.88, 前一

模型的调整的  $R^2$  为 0.95, 后一模型的为 0.96, AR-MA(2,1) 滞后一项的效果较好, 更加适合构建模型。此时, 滞后期可以取 2,  $K=2$ , 检验统计量 Q 值为 0.36, 拒绝犯第一类错误的概率为 0.84, 表明残差序列相互独立即为白噪声的概率很大, 故不能拒绝序列相互独立的原假设, 自相关系数都落入随机区间, 通过检验。说明  $X_0$  的前后期处理存在相关性。

$X_1$  至  $X_4$ 、 $Y_0$  至  $Y_4$ 、 $Q_0$  至  $Q_4$  也遵循上述检验步骤, 方程基本为 AR(1)、AR(2)、MA(1)、MA(2), 找出 AIC、SC 最小值的模型 (见表 2)。

表 2 中最右边一列为残差序列的  $\chi^2$  检验, 包括 Q 统计量和检验的相伴概率。  $X_1$  残差序列的样本量不超过 30, 最大滞后期可以取 2, 从  $K=2$  行找到检验统计量 Q 值为 0.94, 表明残差序列相互独立即为白噪声的概率很大, 故不能拒绝序列相互独立的原假设。上表 Q 值表明, 所有模型的残差序列都是相互独立。表中反映出绝大部分的指标值都体现了自回归, 且主要与上一期查处的指标值相关。可见, 无论审计署还是地方审计机关人员在审计处理过程中, 都比较注重上一期查处的违纪金额, 而与上二期

相关性并不明显。由此假设 2 得到验证。当然,这一检验并没有就单个被审计单位的情况进行检验,只是以省级审计机关的相关统计数据为标准,就总

体情况进行的检验。由于进行了稳健性检验,结论应当不受影响。

表 2 自回归模型及检验

变量	C (t 值)	AR(1) (t 值)	AR(2) (t 值)	MA(1) (t 值)	MA(2) (t 值)	调整的 R 平方	D. W.	AIC	SC	F 值	Q 值(Prob)
X <sub>1</sub>	14.66 (24.97***)	0.57 (4.50***)		0.16 (0.58)		0.62	1.89	2.87	3.02	17.92***	0.13 (0.94)
X <sub>2</sub>	15.53 (17.34***)	0.78 (6.63***)		0.31 (1.16)		0.84	1.87	1.88	2.02	42.88***	0.32 (0.85)
X <sub>3</sub>	17.24 (16.96***)	0.86 (14.46***)		-0.07 (-0.21)		0.91	1.5	1.4	1.55	112.87***	0.69 (0.71)
X <sub>4</sub>	13.71 (6.84***)	0.89 (8.24***)				0.83	1.46	2.54	2.63	67.88***	0.43 (0.81)
Y <sub>0</sub>	15.27 (27.14***)	0.89 (16.77***)		-0.13 (-0.80)	-0.85 (-7.45)	0.9	2.34	0.57	0.77	61.53***	0.33 (0.85)
Y <sub>1</sub>	11.33 (29.01***)	0.80 (0.15)	-0.18 (0.50)	0.22 (0.69)	-0.78 (0.16)	0.35	1.89	3.39	3.64	3.66*	0.98 (0.61)
Y <sub>2</sub>	12.92 (25.56***)	0.72 (4.54***)		-0.3 (0.44)		0.46	1.76	2.35	2.49	7.85**	1.02 (0.60)
Y <sub>3</sub>	14.67 (19.74***)	0.84 (11.69***)		0.17 (0.77)		0.9	1.87	0.54	0.69	95.92***	0.71 (0.70)
Y <sub>4</sub>	10.36 (8.38***)	0.79 (4.72)				0.62	2.83	2.95	3.04	22.24***	4.79 (0.09)
Q <sub>0</sub>	15.36 (37.78***)	0.87 (18.28***)		-0.94 (-11.18***)		0.87	2.24	0.43	0.57	50.69***	0.97 (0.61)
Q <sub>1</sub>	9.88 (17.87***)	-0.47 (-2.81)		0.94 (28.10***)		0.34	1.22	4.02	4.16	4.86*	1.64 (0.44)
Q <sub>2</sub>	12.85 (65.32***)	0.72 (10.69***)		-1.15 (-5.56***)	0.24 (0.70)	0.67	2.47	2.15	2.34	10.97***	3.82 (0.15)
Q <sub>3</sub>	15.46 (7.99***)	0.89 (8.59***)		-0.17 (-0.63)	0.69 (2.67*)	0.92	2.17	0.32	0.51	57.62***	0.41 (0.81)
Q <sub>4</sub>	10.71 (9.8***)	0.60 (2.46*)				0.27	2.04	3.97	4.06	5.89*	1.07 (0.59)

## (二) 假设 2 的检验

应缴款占违纪款比例的 K-W 检验发现,地方审计机关查处应缴款的比例最高,均秩为 47.91,审计署审计司的最低(见表 3)。审计署驻地方特派办分布于全国各地,他们和审计署各审计司的情况不完全相同,也存在着经费相对紧张的情况,有的方面可以视同地方审计机关。所以均秩也较高。中位数检验结论基本一致,地方审计机关查处的上缴违纪款的比率最高(15 个),而审计署审计司与署驻地方特派办较低,审计署派驻局的比例较低。有意思的是,审计署派驻局的收缴款的比例始终是低的,这可能因为审计人员常驻派驻部门,与被审计单位人员熟悉,处理中难免受到其他一些因素的

影响所致。

查处的挪用款占违纪款的比例存在着同样现象,K-W 检验中地方审计机关均秩为 40.59,是较高。中位数检验中,地方审计机关大于中位数的达 12 个,是最高的(见表 3)。可见,假设 3 得到验证。

## (三) 假设 3 的检验

将东部、中部和西部地区分开计算查处的应缴款占已缴款比率进行 K-W 检验,发现东部地区均秩排名最高,达到 392.84,西部与中部的均秩排名相关不大(都低于东部)。同样,中位数检验也是东部地区的比率较高,超过均秩的数目达到 161,中、西部地区未超过 100(见表 4)。东部地区更富裕,为什么收缴比率更高? 再来看东部与中西部地区的应归还侵

表3 分部门查处应缴款占违纪款、挪用款占违纪款 K-W 检验及中位数检验

项 目	Kruskal-Wallis 检验				中位数检验			
	应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例		应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例	
	N	Mean Rank	N	Mean Rank	> Median	< = Median	> Median	< = Median
审计署审计司	23	38.43	17	21.24	12	11	4	13
审计署驻地方特派办	18	45.14	17	32.29	9	9	7	10
地方审计机关	23	47.91	17	40.59	15	8	12	5
审计署派驻局	17	30.74	16	42.38	4	13	10	6
样本总数	81		67		Median	0.092	Median	0.056
Chi-Square	6.05		12.33		6.927		9.164	
Asymp. Sig.	0.1		0.006		0.074		0.027	

注:长春和重庆特派办成立时间较短,时间序列分析容易出问题,现剔除。

占挪用款比例占违纪款比例的 K-W 检验,与应缴款比率结果相反,中、西部地区挪用款占违纪款比率最高,东部地区最低,中位数检验的结果与此一致,东部地区超过均值的数量最少,只有 76 个数据超过均值,而中、西部地区都有 90 个以上,且都通过检验。再以各省为单位,各省的应缴款、违纪款及应缴比率显示,东部地区省份的应缴款比率普遍偏高,中、西部地区的上缴比率普遍较低,如北京地区违纪款、应缴款的对数与比率分别为 12.24、10.32、84%,而新疆地区同比分别为 11.6、8.85 和 77%。出现这种情

况可能因违纪款总额是固定的,审计机关作为“理性经济人”,如果没有对被审计单位进行上缴违纪款的处罚,为了降低自身执法风险,审计人员将要求被审计单位通过调账或归还侵占挪用款的方式处理,被审计单位也更容易接受,审计机关的风险可以降低。零和博弈的结果,应缴款多,归还侵占挪用款就少,审计机关可能在寻求一种平衡。或许,东部地区经济实力雄厚,承受能力更强,处罚力度更大,中、西部地区承受能力差,因而只能通过调账的方式解决审计处理难问题。由此可知,假设 3 未能得到验证。

表4 分地区应缴款占违纪款、挪用款占违纪款 K-W 检验及中位数检验

项 目	Kruskal-Wallis 检验				中位数检验			
	应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例		应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例	
	N	Mean Rank	N	Mean Rank	> Median	< = Median	> Median	< = Median
东部	272	392.84	204	214.11	161	111	76	128
中部	207	322.81	153	301.77	99	108	91	62
西部	223	327.71	170	289.88	91	132	96	74
Total	702		527		Median	0.115	Median	0.07
Chi-Square	18.5		36.22		17.121		21.597	
Asymp. Sig.	0		0		0		0	

(四) 假设 4 的检验

表 5 中的 K-W 检验发现,被审单位是财政部门时,应上缴违纪款的比率最高,达到 54.18,行政事业与企业分列第二位、第三位(41.64 与 41.59)。中位数检验结果基本一致,财政部门大于均值的数目达到 11 个,然后是行政事业与企业。应归还侵占挪用款占违纪款比例的 K-W 检验发现,行政事业的均秩排名达到 49.45,为最高分,中位数检验结果与此一致。可见,财政部门应缴违纪款最高,而应归还侵占挪用款占比居最后,企业应缴违纪款位列第三,应归还侵占挪用款中排倒数第二。这是否说明审计机关

在处理违纪问题中,违纪款都需要处理,应缴违纪款处理多,应归还侵占挪用款就少,这也是在寻求一种平衡。为什么财政部门被查出问题,其上缴比例最高,也可能与财政部门的承受能力强有关。外资企业为什么上缴比率偏低,这可能与我国一贯对外资采用超国民待遇有关。同时,国外贷款机构一直对我国政府审计部门对外资企业审计有不同看法,认为这可能缺乏公正性。为此,政府审计部门尽可能采用不收缴违纪款的办法,以部分消除外资企业的不满。但是,各行业上缴违纪款的比例是不相同的,假设 4 得到验证。

表5 分行业应缴款占违纪款、挪用款占违纪款 K-W 检验及中位数检验

项 目	Kruskal-Wallis 检验				中位数检验			
	应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例		应缴款占违纪款比例		挪用款占违纪款比例	
	N	Mean Rank	N	Mean Rank	> Median	< = Median	> Median	< = Median
财政	11	54.18	11	15.91	11	0	0	11
金融	11	28.05	11	24.45	3	8	3	8
固定资产投资	11	26.64	11	47.45	4	7	10	1
企业	11	41.59	11	24.36	7	4	2	9
行政事业	11	41.64	11	49.45	8	3	11	0
国外援助贷款	11	8.91	11	39.36	0	11	7	4
样本总数	66		66		Median	0.052	Median	0.062
Chi-Square	37		28.61		28.182		36.91	
Asymp. Sig.	0		0		0		0	

## 五、结论

上述四个假设中,三个得到检验,一个未得到检验。研究显示,审计处理中存在着随机运用审计标准问题,体现在审计处理中,地区、行业不同,上缴违纪款的比率不同,应归还侵占挪用款比率也不相同;应上缴违纪款比率与应归还挪用款比率呈现出此消彼长的趋势,说明审计机关执法过程中,存在着寻求平衡的现象。

上述结论提醒审计部门,审计处理中,尽管各个单位存在不同情况,审计处理结果会有所差异。但是,过于强调被审计单位所处行业、地区等情况,可能造成审计执法随意性问题,这种做法损害了审计的权威性。另外,审计机关应当改进考核机制,特别是对审计人员的评价指标,不能以收缴违纪款数额作为考核的标准,而应当把指标多元化。如在考核机制中,除了考虑审计查处违纪款、上缴款及应归还侵占挪用款外,还应加进建议落实情况(美国政府问责总署考核审计业务时特别重视这一点)、企业因审计增加效益情况等,甚至可以引入平衡计分卡原理进行业绩计量<sup>[32-33]</sup>

同时要加强审计人员的培训,做到执法依据处理标准尽可能一致。审计机关要完善各种监督机制,采取巡回检查、多重审计复核、审计档案抽查等多种形式对审计质量进行监督。

上述假设检验的模型中,由于受制于数据获取的困难,有些因素没有引入模型。但是,所有的数据处理都采用了相同标准,且进行了敏感性分析,结论还是值得信赖的。

当然,地方审计机关在收缴违纪款方面,尽管力度较审计署大。但一直是审计署在刮“审计风暴”,

鲜见地方审计机关也有类似的举动,这值得我们深思与探讨。

## [参考文献]

- [1]辛柏春,董开军. 审计处理的概念及相关问题的法理说明[J]. 审计研究,1997(1):41-44.
- [2]陈宋生. 审计标准随机运用的经验证据[J]. 审计研究,2008(3):63-69.
- [3]中华人民共和国审计署外事司. 最高审计机关国际组织文集[M]. 北京:中国审计出版社,2000:36-56.
- [4]根据 <http://www.gao.gov/>[2008-12-30] 网站资料综合整理。
- [5]谢新年. 试论审计处理应当遵循的原则[J]. 审计与经济研究,1996(2):32-35.
- [6]李庆祥. 对违纪问题进行审计处理的几种方法[J]. 审计与经济研究,1997(2):34-35.
- [7]陈宋生,余新培. 世界各国政府绩效审计变迁:理论和来自各国的经验证据[J]. 当代财经,2005(2):111-115.
- [8]Penrose E T. The theory of the growth of the firm [M]. New York:Wiley, 1958:63-75.
- [9]Barney J B. Firm resources and sustained competitive advantage [J]. Journal of Management, 1991(1):99-120.
- [10]贾康,阎坤. 转轨中的财政制度变革[M]. 上海:上海远东出版社,1999:36-78.
- [11]Solow R M. A Contribution to the theory of economic growth [J]. Quarterly Journal of Economics, 1956(1):65-94.
- [12]Swan T W. Economic growth and capital accumulation [J]. Economic Record, 1956(32):334-61.
- [13]Romer P M. Increasing returns and long growth[J]. Journal of Political Economy,1986(94):1002-1037.
- [14]Lucas R E. On the mechanics of economic development



- [J]. *Journal of Monetary Economics*, 1988(22): 3-42.
- [15] Barro R, Sala X. *Economic growth* [M]. London: McGrawHill, 1995: 32-68.
- [16] 蔡昉, 都阳. 中国地区经济增长的趋同与差异[J]. *经济研究*, 2000(10): 30-37.
- [17] 王小鲁, 樊纲. 中国地区差距的变动趋势和影响因素[J]. *经济研究*, 2004(1): 33-44.
- [18] 刘亮. 中国地区间财力差异的变化趋势及因素分解[J]. *财贸研究*, 2007(1): 65-72.
- [19] 林毅夫, 蔡昉, 李周. 中国的奇迹: 发展战略与经济改革[M]. 上海: 上海三联出版社, 1999: 221.
- [20] 刘溶沧, 焦国华. 地区间财政能力差异与转移支付制度创新[J]. *财贸经济*, 2002(6): 5-12.
- [21] Porter M. *Competitive advantage* [M]. New York: Free Press, 1985: 45-87.
- [22] Rumelt R. Towards a strategic theory of the firm[J]. *Competitive Strategic Management*, 1984(2): 556-570.
- [23] Barney J B. Organizational culture: can it be a source of sustained competitive advantage? [J]. *Academy of Management Review*, 1986(11): 656-665.
- [24] Wernerfelt. From critical resources to corporate strategy[J]. *Journal of General Management*, 1989(14): 4-12.
- [25] Priem R L, Butler J E. Tautology in the resource-based view and the implications of externally determined resource value: further comments [J]. *Academy of Management Review*, 2001, 26(1): 57-65.
- [26] Mahoney J T, Pandian J R. The resource-based view within the conversation of strategic management [J]. *Strategic Management Journal*, 1992, 15(5): 363-380.
- [27] Barney J B, Arikan A M. The resource-based view: origins and implications [M]. Oxford: Blackwell Publishers, 2001: 124-188.
- [28] Teece D J, Pisano G, Shuen A. Dynamic capabilities and strategic management [J]. *Strategic Management Journal*, 1997, 18(7): 509-533.
- [29] Eisenhardt K M, Martin J A. Dynamic capabilities: what are they [J]. *Strategic Management Journal*, 2000, 21(10/11): 1105-1121.
- [30] Sirmon D G, Hitt M A, Ireland R D. Managing firm resources in dynamic environments to create value: looking inside the black box [J]. *Academy of Management Review*, 2007, 32(1): 273-292.
- [31] 中华人民共和国审计署. 中国审计年鉴 [M]. 北京: 中国时代经济出版社, 1990, 1994, 1999, 2000-2007.
- [32] 陈宋生. 企业经济责任审计评价方法 [M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2009: 79-83.
- [33] 陈希晖. 审计与执政能力建设 [J]. *南京审计学院学报*, 2008(1): 56-58.

[责任编辑: 高亚森]

## An Empirical Analysis on the Arbitrariness of Audit Disposal: Evidence from the National Institutions from 1984 to 2006

CHEN Song-sheng, LIU Shu-ling

(Department of Accounting, School of Management and Economy,  
Beijing University of Science and Technology, Beijing 100081, China)

**Abstract:** It is very important for auditors to impartially deal with some audit problems. This paper finds that some auditors would have a bias in these problems, that is, arbitrariness. They maybe select audit standards in accordance with the audit sanction purposes and targets. For example, they would use different audit sanction standards to deal with different audit institutions in different areas. The way and the degree would also be different. Therefore, audit criteria should be as unitary and objective as possible and measures be taken to reduce the arbitrariness in the practice.

**Key Words:** government audit; audit sanction; arbitrariness