

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

叶子荣, 马东山

(西南交通大学, 四川 成都 610031)

[摘要] 国家审计质量可以从揭示功能和抵御功能两个角度来解读。在充分考虑审计需求和审计供给影响因素的基础上,以2002—2007年30个省、市、自治区为研究样本,从国家审计质量链条的角度,构建了面板数据模型,研究了我国国家审计质量的影响因素,探讨了我国国家审计质量存在的问题,提出了提高我国国家审计质量的对策建议。

[关键词] 国家审计功能;“免疫系统”论;审计质量;国家审计质量链条;政府审计;公共受托责任;审计需求;审计供给
[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2012)06-0012-13

一、引言

审计质量是审计实务界和理论界关注的一个焦点。提高国家审计质量对解除审计机关受托经济责任、发挥审计监督职能、实现国家治理水平的提升具有重要作用。从审计“免疫系统”论的角度来看,“审计实质上是国家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”^[1]。这一理论强调了国家审计具有预防、揭示和抵御功能^①,其中国家审计揭示功能包括两方面的内涵:一方面强调国家审计能够通过审计发现经济社会运行过程中存在的各类违规违法行为、制度缺陷和管理漏洞;另一方面强调要通过各种渠道和方式把审计的结果展现给国家审计的委托方——公众、人大和政府,从而解除国家审计机关的公共受托责任。此外,在发挥揭示功能的同时,国家审计还要调动国家资源去解决问题,通过处理处罚和移送司法、纪检监察及相关部门处理等方式,发挥国家审计的抵御功能。Khurana和Raman关于审计质量的定义强调审计具有揭示和纠正财务报表中重大遗漏和错误的双重职能^[2],不同于DeAngelo只注重审计的揭示(发现并报告)作用,他们强调在揭示问题的同时采取措施纠正财务报表中的重大遗漏或错误^[3]。赵劲松对国家审计质量的定义突出了国家审计查处和纠正的双重职能,表明国家审计不仅仅要查处违规违法行为,更要注重采取措施纠正这些行为^[4]。Khurana和赵劲

[收稿日期] 2012-04-25

[作者简介] 叶子荣(1956—),男,重庆人,四川省产业经济发展研究院副院长,西南交通大学经济管理学院教授,博士生导师,从事公共经济学及财政理论与实务研究;马东山(1983—),男,山西忻州人,西南交通大学公共管理学院博士研究生,从事国家审计及公共经济学研究。

^①免疫系统理论处于不断发展中,2008年3月刘家义审计长提出国家审计本质是保障经济社会健康运行的“免疫系统”,2011年7月刘家义审计长又从国家治理的角度指出国家审计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。这两种提法虽然存在着明显的差异,但都强调了国家审计具有预防、揭示和抵御功能。

松关于审计质量的定义与审计“免疫系统”论中强调的国家审计“揭示”和“抵御”功能不谋而合^[2,4]。本文在解读国家审计质量时,主要从国家审计的揭示和抵御功能两个角度来展开。

国外关于国家审计质量影响因素的研究主要从审计需求和审计供给两个方面展开,考虑到国外国家审计体制、机制等与我国国家审计存在较大的差异,在借鉴国外研究框架时,应该考虑我国的现实情况。国内关于国家审计质量的研究起步较晚,很多学者进行了一些尝试性的研究。王芳等把国家审计质量分为过程审计质量和结果审计质量,以参加全国优秀审计项目评选的审计项目为研究样本,研究了影响审计质量结果的因素,并发现结果审计质量与程序审计质量显著正相关^[5]。这说明在研究国家审计质量时,可以只考虑结果审计质量的影响因素,因此本文也主要考虑结果审计质量。黄溶冰等在考虑审计发挥预防、揭露和抵御功能的基础上,把预防、揭露、抵御效力作为国家审计质量的代理变量,以31个省级审计机关为研究对象,研究了预防、揭露、抵御和综合效果对国家审计质量的影响,发现前期审计效力、前期审计效果分别与本期审计效力负相关^[6]。黄溶冰的研究说明,在研究国家审计质量时,应该考虑国家审计发挥作用的滞后效应。另外,把预防功能作为审计质量的代理变量,从审计质量定义来看并不妥。马曙光以审计署驻地方特派办为研究样本,研究了国家审计人员素质与国家审计质量之间的关系,结果表明国家审计人员学历、经验与国家审计质量显著正相关,但文章没有控制地区经济、审计单位数等其他变量对国家审计质量的影响^[7]。王芳分别从国家审计需求和供给两个层面,建立不同的多元回归模型研究了国家审计质量的影响因素,但她的研究没有考虑审计需求和审计供给因素之间的相互作用机制,没有把审计需求和审计供给因素纳入统一框架下进行研究^[8]。

本文将应用“免疫系统”论分析解读审计质量内涵,把审计需求和审计供给因素纳入统一研究框架,构建面板数据模型研究我国国家审计质量的影响因素。

二、理论分析与研究假设

(一) 审计需求与国家审计质量

从“免疫系统”论来看,国家审计的本质是国家依法用权力监督制约权力的行为^[4]。洛克的国家理论模型指出,公众为了保障个人的自然权利,把拥有的执行权和处理权通过社会契约的方式交给政治社会,于是产生了国家和政府,形成国家以保护个人权利,政府权力不允许扩张到超出公众福利的需要之外^[9]。为了防止政府权力的膨胀,就需要通过法律的方式,设置各种限制和监督政府权力的制度安排,国家审计就是其中一项重要的制度安排。在现代民主国家中,政府是通过人民民主选举产生的,政府接受人民的委托来治理国家,政府的受托责任是一种广泛的受托责任^[10]。从委托代理理论来看,政府属于受托人,公众属于委托人,由于政府掌握着大量的信息,与公众之间存在信息不对称,公众无法观察到政府的代理行为。因此,政府公共受托责任的解除必须通过多层的委托代理关系来实现。我国是人民民主专政的社会主义国家,国家的一切权力属于人民,人民通过选举产生人大,人大接受人民委托,监督政府运行,政府接受人大委托治理国家。同时,在国家治理体系中,中央政府委托地方政府、上级政府委托下级政府治理地方。在这个多层的委托代理关系中,人大和政府作为受托方,需要通过一种合理的途径来履行和解除公共受托责任;公众、人大和政府(中央政府或上级政府)作为委托方,需要及时了解受托责任的履行情况。审计因受托责任的产生而产生,也因受托责任的发展而发展,审计的基本目标就是评价受托人受托责任的履行情况^[11]。因此,国家审计是帮助人大、政府履行和解除公共受托责任的重要途径,也是公众、人大和政府(中央政府或上级政府)对公共受托责任履行情况进行了解并做出决策的信息来源。我国《审计法》规定,国家审计机关应向政府和人大作审计结果报告和审计工作报告,向公众公告审计结果,这些都说明审计机关在解除人大、政府的公共受托责任中扮演着重要的角色。部分学者也认为公众、人大和政府对国家审计有着强烈的需求^[8,12],其中,宋夏云的研究表明政府机构是国家审计所提供服务的最大需求者,其次是社会公众和

立法机构^[12]。由此可见,公众、人大和政府都对国家审计存在着需求。

1. 公众审计需求与国家审计质量

公众作为纳税人,委托政府治理国家,因此公众有必要了解自己缴纳的税收是否被政府合理有效利用、是否促进了经济社会的发展、是否推动了社会公共服务水平的提升。国家审计为公众了解政府财政支出绩效提供了一种有效的方式。张立民等认为,公众对国家审计信息具有强烈的需求,但公众并没有将其视作自身的权利,没有得到有效供给^[13]。随着我国民主法制进程的不断深入,越来越多的公众更加关心社会政治,参与社会政治活动,强烈的参政意识会提升公众对国家审计的需求。从国家审计本身来看,也需要公众参与国家治理,提升国家治理水平。戚振东的研究表明,国家审计需要吸收公众参与国家治理,这对于充分发挥国家审计“免疫系统”功能具有重要的意义^[14]。需求方参政意识提升和供给方对公众参与的重视,都表明公众参政意识对国家审计质量具有影响;同时,公众监督政府的需求取决于监督的收益和成本,公众获取国家审计信息的成本直接关系到公众是否会将强烈的参政意识转变为实际的参政行为。张立民等研究发现,国家审计报告制度作为一种信息披露制度,拉近了国家审计与公众之间的距离,为公众获取国家审计信息、直接参与国家治理提供了便利,同时也传递了相对高的审计质量信号^[15]。国家审计报告制度是公众获取国家审计信息的主要途径,然而公众是否有能力获取这一信息,取决于许多公众自身的条件,如收入、文化程度等。可见,公众获取国家审计信息的能力对国家审计质量具有影响;最后,在获取了国家审计信息后,公众是否能读懂国家审计信息决定了公众是否能将国家审计需求转变为影响国家审计质量的决策。因此,公众对国家审计的需求取决于公众参政意识、审计信息获取能力和审计信息解读能力,我们提出以下假设。

假设 1:公众参政意识越强,国家审计质量越高;

假设 2:公众的审计信息获取能力越强,国家审计质量越高;

假设 3:公众的审计信息解读能力越强,国家审计质量越高。

2. 人大审计需求与国家审计质量

公众的审计需求一般较为分散,不能够独立地提出审计需求,这就需要一个代理机构来集中实现公众的审计需求。在我国,人民代表大会是实现人民当家做主的载体,人大受公众的委托,监督政府公共资源的使用情况,防止政府滥用公共资源进而损害公众利益。我国的《审计法》赋予了人大对本级人民政府的财政收支进行监督的权利,人大可以直接对国家审计产生影响,促使其提高审计质量;同时,作为国家的最高权力机构和立法机构,各级人大在法律上具有监督本级人民政府的权力,可以通过政府部门间接影响国家审计质量。杨肃昌认为,从我国审计的发展历程可以看出,人大对预算审计的需求在增加,而国家审计对人大的服务也在增加,两者之间存在明显的因果关系^[16]。因此,人大对国家审计有着强烈的需求,同时也能够促进国家审计质量的提高。因此,我们提出假设 4:人大的审计需求越大,国家审计质量越高。

3. 政府审计需求与国家审计质量

政府受公众的委托依法对国家和社会公共事务进行管理,应该承担一定的公共受托责任。政府需要通过独立的第三方审计机关来审查和评价政府公共受托责任的履行情况,以解除政府的公共受托责任。同时,政府工作情况通常被视为政府执政能力的体现,各级政府需要通过审计机关来客观鉴定他们的工作情况,以向上级政府和公众传递是否称职地履行了公共受托责任。因此,政府出于自身利益的考虑具有追求高质量审计服务的动机。在实际工作中,审计机关的经费拨付、人事任命由同级政府负责,审计报告提交和审计结果公告需要征得同级政府同意,审计处罚和审计建议的落实需要同级政府的配合。许百军的研究表明,政府对审计的重视程度取决于政府加强管理和发展经济的动力,政府对审计越重视,就会为国家审计机关创造更好的审计环境,加强审计的组织领导,促进审计质量的提升,因此各级政府对国家审计质量的影响最为直接^[17]。此外,中央政府委托地方政府管理社会

公共事务,中央政府需要通过审计来加强对地方政府的监管,了解地方政府对公共资源的使用情况,中央政府可以直接对审计部门或间接通过地方政府来对国家审计施加影响,从而影响国家审计质量水平。Baber 的研究认为联邦政府通过转移支付的方式支持地方政府管理社会事务,转移支付资金运用状况如何,需要审计机关来进行评价和鉴证,可见联邦政府对国家审计具有需求。许百军的研究也表明,中央政府对审计的重视程度高于地方政府^[17-18]。因此,对于地方政府来说,政府的审计需求来自两个方面:一个方面是中央政府对地方政府的审计需求;另一方面是地方政府本身的审计需求,我们提出以下假设。

假设 5:中央政府对地方政府的审计需求越大,国家审计质量越高;

假设 6:地方政府的审计需求越大,国家审计质量越高。

(二) 审计供给与国家审计质量

公共选择理论认为个人参与政治活动的目的是为了追求个人利益或效用的最大化。假设国家审计人员是理性经济人,国家审计的供给水平取决于国家审计人员提供国家审计服务的成本和收益。国家审计人员升迁、声誉提升、经济和精神上的奖励等都会促使其提供高质量的审计服务,而开展工作的人力和物力不足、其他政府部门的阻挠和不配合、审计过程中的寻租行为等都会使其提供低质量的审计服务。因此,国家审计人员提供审计服务的水平与其受到外界的干扰有很大的关系,即国家审计质量与审计独立性有关。此外,从审计人员自身来看,审计人员自身的价值观、审计业务能力以及对国家宏观政策的掌控能力等都对国家审计质量有着直接的影响,即国家审计质量与审计专业胜任能力有关。从现有文献来看,赵劲松、董延安等都认为审计独立性和专业胜任能力是影响审计质量的主要因素^[4,19]。由此可见,审计独立性和审计专业胜任能力直接关系到审计机关提供审计质量的水平,我们提出以下假设。

假设 7:审计独立性越高,国家审计质量越高;

假设 8:审计专业胜任能力越高,国家审计质量越高。

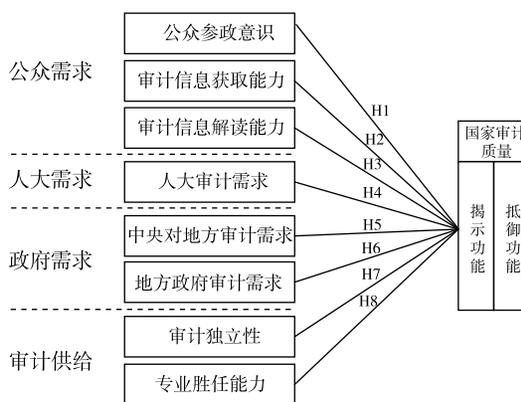


图 1 理论模型

三、研究设计

(一) 样本选择与数据来源

本文选取 2002—2007 年 30 个省、市、自治区的省级审计机关为研究对象(由于西藏自治区部分年份数据缺失,本文将其剔除)。数据主要来源于《中国审计年鉴》(2003)、《中国统计年鉴》(2003)及《新中国六十年统计资料汇编》。之所以选择 2002—2007 年的数据,主要是因为这些年份《中国审计年鉴》中相关指标数据统计口径较为一致;此外,2008 年的数据由于部分指标数据缺失未将其纳入,2009 年后相关审计数据无法获取。

(二) 代理变量的选定和模型设定

1. 因变量的选择

审计质量难以直接衡量,目前国外采用州政府的审计预算数、审计事务所声誉、审计事务所规模等作为国家审计质量的度量指标^[18,20-21]。国内在进行国家审计质量研究时,往往采用审计查出的违规金额数、审计报告或信息被批示采用数作为审计质量的度量指标^[7,22]。本文认为在“免疫系统”论下,国家审计质量一方面可以从国家审计发挥揭示功能的角度,用审计查出的违规金额数(IA)和审计提交的专题报告、信息被批示采用率(AIR)来度量,前者代表审计揭露违规违法行为的效力(揭露

功能),后者代表报告、公告违规违法行为的效力(展示功能);另一方面可以从国家审计发挥抵御功能的角度,用审计部门处理处罚率(APR)和移送司法、纪检监察及相关部门处理率(TPR)来度量国家审计质量,前者代表审计单位的处理处罚效力(自身抵御功能),后者代表相关部门配合处理处罚效力(配合抵御功能)。

2. 自变量的选择

(1) 公众审计需求变量

个人的参政意识一般比较分散和薄弱,只有当公众形成利益集团时,公众的参政意识才能够形成审计需求,进而影响国家审计质量,城市化、工业化、个人收入和教育水平是影响利益集团形成的因素^[23]。伴随着信息技术的发展,信息化水平在利益集团形成中发挥的作用也越来越大。因此,可以用城市化、工业化、个人收入、教育水平和信息化水平作为度量公众审计需求的代理变量。王芳在进行国家审计影响因素的研究时仿照了 Ingram 的研究,使用了城市化、工业化和教育水平来度量公众的审计需求^[8]。本文在考虑城市化、工业化和教育水平的同时,加入了个人收入和信息化指标,应用城镇人口占总人口的比重(UR)、工业总产值占地区总产值比重(IR)、城镇居民可支配收入(PCDIUR)、农村居民纯收入(PCNIRH)、地区人口中大专以上学历人口比例(PCHL)和信息化发展指数^①(IDI)来衡量公众的参政意识、公众获取国家审计信息的能力和公众对国家审计信息的解读能力。由于这些指标存在相关性,本文使用 SPSS13.0 进行因子分析,提取出审计需求集中度(CPAD),审计信息获取能力(AIOA)和审计信息解读能力(AIIA)三个因子,其中审计需求集中度用来间接衡量公众参政意识。

(2) 人大审计需求变量

《审计法》第一章第四条规定,“国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提出审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告”,也就是说人大对政府的监督主要集中在政府预算执行和财政收支上。国家审计为人大了解政府预算执行和财政收支绩效提供了有效的途径。王芳认为政府财政支出规模越大,人大的监督需求就越大,同时对审计信息的需求也越大^[8]。因此,本文也采用财政支出占财政收入的比重(FER)作为衡量人大需求的代理变量。

(3) 政府审计需求变量

由于本文研究的是省级审计机关的审计质量,因此,政府审计需求一方面包括中央政府对省级政府的审计需求,另一方面也包括省级政府本身的审计需求。Baber 认为州政府接受联邦政府的转移支付越多,州政府被审计的需求就越大^[18]。同样我们依据 Baber 的研究,认为中央政府对地方政府的转移支付越多,中央政府对地方政府的审计需求也越大。Wei、高远的研究都表明反腐败与外商直接投资存在着负相关关系,对于地方政府来说,地方政府的反腐败能力越弱,地方经济社会中存在的违规违法问题就会越多,地方政府的审计需求也越大,也就是说,可以用外商直接投资来间接衡量地方政府的审计需求^[24-25]。因此,我们选择中央政府对地方政府的转移支付额(TP)和外商直接投资(FDI)作为衡量政府审计需求的代理变量。

(4) 审计独立性变量

由于审计独立性难以直接衡量,国外学者使用审计师任期、审计客户的规模和财务状况等作为审计独立性的代理变量。国内学者认为我国的审计独立性与行政干预、行政型的审计体制等有关,尤其是宋夏云的研究发现行政型审计体制和行政干预是影响我国国家审计独立性的主要因素^[16,26-28]。对于各省的国家审计机关来说,采用的都是行政型的审计体制。因此,我们认为各省国家审计的独立性主要受行政干预的影响。由于地方政府审计机关的审计对象主要包括行政部门及事业单位、国有企业和国有金融机构,不同的审计对象政府行政干预产生的影响也不同,对涉及行政部门及事业单位

^①数据来源于《“十一五”时期中国信息化发展指数(IDI)研究报告——中国信息化发展水平的监测与评估》。

审计事项的干预会导致政府的行政效率低下;对国有企业和国有金融机构的干预会扰乱市场经济秩序。对于前者的影响,我们使用公职人员平均行政管理费用支出(EAEPO)来衡量,对于后者的影响,我们使用樊纲等的市场化指数(MI)来衡量^①。因此,对于国家审计独立性,我们使用公职人员平均行政管理费用支出和市场化指数来间接衡量。

(5) 审计专业胜任能力变量

对于审计专业胜任能力的度量,已有的研究主要用国家审计人员是否具有注册会计师或注册内部审计师资格、审计师在独立学区的客户数量、国家审计人员的学历、经验和专业相关度等指标来度量^[7,26,29]。我们效仿马曙光的研究,利用审计人员本科以上学历水平的比率(ABDA)来间接反映审计人员的综合素质。然而在《中国审计年鉴》中,只有部分年份统计了审计人员的学历水平,我们依据《中国审计年鉴》(2003)中的数据,只能得出2002年各省本科以上学历审计人员占审计人员的比重。

我们认为审计人员的学历变化主要来自两个方面:招聘和退休。2002年以后审计人员的招聘,基本要求大专以上学历,而且公务员考试竞争激烈,录取的基本都是本科以上学历,而退休的大多数都为学历较低的人员,因此我们假设招聘人员都为本科以上学历,退休人员都为本科以下学历。设审计单位上一年人员数为 T ,其中本科以上学历人员比率为 p ,本年招聘率为 k ,退休率为 r ,由此可得本年审计单位人员中本科以上学历人员比率为:

$$p' = \frac{p + k}{1 + k - r} \quad (1)$$

由式(1)可知, $k - r$ 为审计人员增长率,这一数据可以通过《中国审计年鉴》相关数据计算获得,招聘率 k 通过历年国家公务员考试职位表中审计人员招聘数占审计署人员总数来估算各省的招聘率。依据这些数据,通过式(1)就可以估算2003—2007年各省审计人员本科以上学历水平的比率。

3. 模型设定

我们使用国内生产总值指数和工业生产总产值指数^②(以2002年价格水平计算)来消除物价的影响,并对审计查出的违规金额数,财政支出占财政收入的比重、转移支付额、外商直接投资和公职人员平均行政管理费用支出取对数以消除异方差。

在我们看来,国家审计质量是一个由审计揭示功能和审计抵御功能组成的国家审计质量链条。我们把揭示功能分为“揭”和“示”两个部分,用揭露功能和展示功能来描述。由图2知,国家审计质量链条包括两条主要的链条:一是揭露功能——展示功能——自身抵御功能——揭露功能,这条链条是指本期揭示功能会受到上期自身抵御功能的影响,本期揭示功能影响本期展示功能,本期展示功能影响自身抵御功能,从而形成一个闭环的链条;二是揭露功能——展示功能——配合抵御功能——揭露功能,这条链条是指本期揭示功能会受到上期配合抵御功能的影响,本期揭示功能影响本期展示功能,本期展示功能影响自身抵御功能,从而形成一个闭环的链条;同时,本期自身抵御功能和本期配合抵御功能会分别受到上期自身抵御功能和上期配合抵御功能的影响。因此,在构建模型时应该考虑模型之间的相互影响。

(1) 揭示功能与审计质量

由于本期揭露功能会受到上期抵御功能的影响,上期抵御功能发挥的越充分,被审计单位迫于审

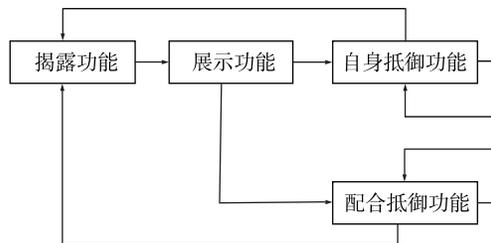


图2 国家审计质量链条

①数据来源于樊纲等所著《中国市场化指数:各地区市场化相对进程2009年报告》。

②工业生产总产值指数在计算工业总产值占地区总产值的比重时使用,其他数据计算都使用国内生产总值指数。

计的威慑力,本期的违法违规行为就会减少,审计查出的违规金额也会减少,也就是说上期的抵御功能发挥的越充分,本期的审计质量就越低。因此,本文在构建模型时也把上一期的抵御功能作为变量纳入模型。此外,为了消除地区生产总值对审计查出违规金额的影响,使用 $\ln(IA/GDP)$ 作为揭露功能的代理变量,具体的模型如下:

$$LN(IA/GDP)_{it} = \alpha + \beta_1 APR_{it-1} + \beta_2 TPR_{it-1} + \beta_3 CPAD_{it} + \beta_4 AIOA_{it} + \beta_5 AIIA_{it} + \beta_6 FOR_{it} + \beta_7 LNTP_{it} + \beta_8 LNFDI_{it} + \beta_9 LNEAEPO_{it} + \beta_{10} MI_{it} + \beta_{11} ABDA_{it} + \mu_{it} \quad (2)$$

在考虑影响展示功能的因素时,我们认为除审计需求和供给方面的影响因素外,还要考虑当期揭露功能对其的影响,具体的模型如下:

$$AIAR_{it} = \alpha + \beta_1 LNIA_{it} + \beta_2 CPAD_{it} + \beta_3 AIOA_{it} + \beta_4 AIIA_{it} + \beta_5 FOR_{it} + \beta_6 LNTP_{it} + \beta_7 LNFDI_{it} + \beta_8 LNEAEPO_{it} + \beta_9 MI_{it} + \beta_{10} ABDA_{it} + \beta_{11} + \mu_{it} \quad (3)$$

(2) 抵御功能与审计质量

抵御功能分为审计处理处罚情况和其他部门配合处理处罚情况。审计处理处罚是否能够落实,一方面取决于审计供给方面的因素,另一方面取决于公众、人大和政府的监督。而监督功能的发挥就需要审计部门把审计揭露的问题通过审计报告、信息等方式展示给公众、人大和政府。因此,除了考虑需求和供给方面的因素外,还要考虑展示功能对抵御功能的影响。具体模型如下:

$$APR_{it} = \alpha + \beta_1 APR_{it-1} + \beta_2 AIAR_{it} + \beta_3 CPAD_{it} + \beta_4 AIOA_{it} + \beta_5 AIIA_{it} + \beta_6 FOR_{it} + \beta_7 LNTP_{it} + \beta_8 LNFDI_{it} + \beta_9 LNEAEPO_{it} + \beta_{10} MI_{it} + \beta_{11} ABDA_{it} + \mu_{it} \quad (4)$$

$$TPR_{it} = \alpha + \beta_1 TPR_{it-1} + \beta_2 AIAR_{it} + \beta_3 CPAD_{it} + \beta_4 AIOA_{it} + \beta_5 AIIA_{it} + \beta_6 FOR_{it} + \beta_7 LNTP_{it} + \beta_8 LNFDI_{it} + \beta_9 LNEAEPO_{it} + \beta_{10} MI_{it} + \beta_{11} ABDA_{it} + \mu_{it} \quad (5)$$

四、实证结果及分析

(一) 模型稳健性

面板数据模型包括混合回归模型、变截距模型和变系数模型,变截距模型又可以分为固定效应模型和随机效应模型。由于通常很少采用变系数模型,且本文的解释变量较多,而时期数据相对较少,不适宜采用变系数模型,因此,本文面板数据模型估计主要考虑混合回归模型和变截距模型。本文采用 Eviews 6.0 对不同模型设定形式进行了检验,计量结果见下页表 1。为了提高模型的稳健性,我们对可能存在的相关性、异方差等问题进行了处理。

对共线性问题,我们对模型(1)-模型(4)使用 Stata10.0 进行了方差扩大因子检验,模型各变量的 VIF 值都小于 10,说明模型中各变量间基本不存在共线性问题。对于回归残差与解释变量之间可能存在的序列自相关问题,我们通过模型估计结果的 DW 值判断是否存在序列自相关,并通过在模型中加入 AR(1)项予以消除。对于异方差问题,由于本文选取的样本截面数据(30)远远大于时期数据(6),因此只对截面的异方差进行纠正,通过在混合回归模型与固定效应模型都采用截面加权回归法(cross section weights)予以消除,同时采用 White 稳健标准差得到系数的 t 统计量,随机效应模型则采用基于随机效应转化方程的 GLS 估计方法。

(二) 实证结果

从冗余的固定效应检验(F 检验)结果可知,模型(1)-模型(4)都应该选择个体固定效应模型进行估计。从 Hausman 检验结果可知,模型(1)-模型(4)都应该选择固定效应模型,因此,应该使用个体固定效应模型对模型(1)-模型(4)进行估计。

1. 揭露功能估计结果分析

由表 1 可知,审计处理处罚率、移送司法、纪检监察和有关部门处理率的系数都为负,说明上一年的审计抵御功能对当年揭露功能具有抑制作用。移送司法、纪检监察和有关部门处理率在 1% 的水

平上显著,审计处理处罚率不显著,说明审计机关处理处罚方式并不能很好地对被审计机关起到威慑作用,只有通过同司法、纪检监察及有关部门配合对被审计机关进行处理处罚才能够充分发挥国家审计抵御功能。

公众审计需求集中度的系数为正,且在1%的水平上显著,说明公众参政意识越集中,越能够使公众参与到监督国家审计的过程中,国家审计迫于公众的压力,就会形成提高国家审计质量的动机,查出的违规违法问题就会越多。只有把分散的公众审计需求集中起来,才能使公众的审计需求得到表达,才能对国家审计形成有效的监督需求,促进审计机关改进国家审计质量,这与我们的研究假设一致。

审计信息获取能力的系数都为负且在5%的水平上显著,说明审计信息的获取能力对审计揭露功能具有抑制作用,这与我们的假设相反。就目前来看,随着城市化进程的不断推进、信息技术的不断发展以及公众收入的不断增加,公众获取审计信息的能力不断增强。然而,公众获取的国家审计信息主要是政府公告的审计结果,政府考虑到社会影响、政绩等因素,并不热衷于公告审计结果,尤其是省级国家审计公告的数量少、质量低。因此,虽然公众的审计获取能力较强,但获取到的审计信息质量不高。低质量的审计信息并不能对审计揭露功能产生正面的影响,反而产生抑制作用。此外,审计信息解读能力的系数也为负且不显著,这也与我们提出的假设相反,说明公众的审计信息解读能力对审计揭露功能具有抑制作用,由于获取的审计信息质量不高,即使公众具备较高的审计信息解读能力,也不能形成促进审计质量提升的需求。

中央政府对地方政府的转移支付额的系数为正,且在1%的水平上显著,说明中央政府的审计需求较强,能够对地方审计机关的审计揭露功能产生促进作用,这与我们的研究假设一致。

公职人员平均行政管理费用支出和市场化指数是反映审计独立性的两个指标。公职人员平均行政管理费用支出越高,则政府的行政效率越低,说明政府对行政部门及事业单位干预较多,审计独立性不强,也就是说公职人员平均行政管理费用支出与审计独立性负相关。市场化指数越高,则说明政府干预市场的程度越小,审计独立性越强,也就是说市场化指数与审计独立性正相关。从表1可知,公职人员平均行政管理费用支出的系数为负,在1%的水平上显著;市场化指数的系数为正,在1%的水平上显著。以上结果说明审计独立性与审计揭露功能正相关,这与我们的研究假设一致。

审计人员本科以上学历水平的比率的系数为正,且在1%的水平上显著,说明审计专业胜任能力与审计揭露功能正相关,这与我们的研究假设一致。

人大审计需求、地方政府审计需求的系数为正,但都不显著,说明人大和地方政府审计需求对审计揭露功能影响不显著,这与我们的研究假设不一致。之所以出现这种状况,主要是受我国审计体制的影响。在现有的审计体制下,国家审计隶属于政府,审计机关在政府的指导下开展工作,对于地方政府来说,国家审计的被审计单位与政府有着密切的联系,地方政府出于自身利益的考虑,不希望国家审计暴露太多的问题。因此,在国家审计开展工作的过程中,地方政府或多或少会干预国家审计,

表1 模型估计结果

变量及检验	模型(1)	模型(2)	模型(3)	模型(4)
	LN(IA/GDP)	AIAR	APR	TPR
APR(-1)	-0.057(-0.585)	-	-0.496(-5.098***)	-
TPR(-1)	-0.624(6.614***)	-	-	-0.036(-0.168)
LNIA	-	0.015(1.199)	-	-
AIAR	-	-	0.014(0.191)	0.069(0.508)
CPAD	1.075(6.581***)	0.003(0.067)	0.020(0.161)	-0.342(-2.375**)
AIOA	-2.491(-2.380**)	1.903(3.420***)	0.606(0.453)	2.002(1.439)
AIIA	-0.016(-0.064)	0.381(3.455***)	0.106(0.368)	0.033(0.115)
FOR	0.096(1.210)	0.029(0.998)	-0.010(-0.157)	-0.053(-0.477)
LNTP	1.042(5.656***)	0.072(1.063)	-0.139(-0.992)	0.054(0.309)
LNFDI	0.117(1.412)	0.091(3.053***)	0.136(1.522)	-0.114(-1.191)
LNEAEO	-0.981(-7.725***)	-0.211(-2.846***)	-0.285(-3.352***)	-0.145(-0.967)
MI	0.310(9.629***)	0.007(0.671)	-0.013(-0.417)	-0.032(-0.891)
ABDA	9.259(6.051***)	0.142(0.462)	5.030(3.659***)	2.321(2.187**)
AR(1)	-0.463(-9.871***)	-0.282(-3.970***)	0.205(2.249**)	-0.405(-1.550)
R ²	0.988	0.825	0.859	0.643
调整 R ²	0.982	0.761	0.784	0.455
DW	2.257	2.235	2.338	2.157
F 检验	10.229***	2.928***	2.205***	1.855**
Hausman 检验	29.610***	25.249***	77.806***	64.029***

注:括号内为t值;***、**、*分别表示在1%、5%、10%的水平上显著;常数项结果略去。

这就说明地方政府缺乏提升审计质量的动机。而对于人大来说,一方面,人大对国家审计没有直接的领导关系,人大要通过地方政府来表达自己的审计需求,这种表达机制使人大审计需求大打折扣;另一方面,地方政府向人大提交的审计报告要经过政府的过目和修改,人大了解的审计信息都是二手资料,这些审计信息质量较低,无法形成正确的审计需求,进而影响国家审计质量。

2. 审计展示功能估计结果分析

由上页表1可知,审计信息获取能力和审计信息解读能力系数都为正,且都在1%的水平上显著,说明公众审计信息获取能力和解读能力越强,审计展示功能发挥的越充分。这意味着公众的审计信息获取能力和解读能力对审计展示功能具有促进作用,这与我们的研究假设一致。公众的审计信息获取能力和解读能力越强,说明公众对国家审计情况了解的越充分,越能够满足公众的相关需求,也使国家审计的工作容易得到公众的肯定,从而激发了国家审计报告审计结果的意愿,推动国家审计报告制度的发展。同时,公众审计需求集中度不显著,也说明目前我国公众参政意识不强,对国家审计信息的关注度不高。造成这一现象最主要的原因是,目前我国的国家审计报告制度还不完善,“屡审屡犯”的怪圈致使公众对国家审计报告结果制度丧失信心。

外商直接投资的系数为正且在1%的水平上显著,说明地方政府审计需求对审计展示功能具有促进作用,这与我们的假设一致。地方政府为解除公共受托责任,需要向上级政府及公众展示国家审计成果。在这种思路指导下,地方政府倾向于向上级政府和公众(更多的是上级政府)提交审计报告或信息简报,让他们了解地方政府的工作,对外展现一个高效、廉洁、以公众为中心的政府形象。

公职人员平均行政管理费用支出的系数为负,且在1%的水平上显著,说明审计独立性与审计展示功能正相关,这与我们的研究假设一致。同时,市场化指数不显著,说明展示功能主要与行政部门及事业单位有关。政府通过审计展示旨在解除公共受托公共责任,向上级政府和公众传递良好政府形象的信息,在被审计单位中,行政部门及事业单位的审计情况直接关系到政府部门的形象。因此,政府会更多的干预这部分审计信息,使这部分审计信息朝着有利于政府的方向展示。

审计展示功能主要受公众审计信息获取能力、公众审计信息解读能力、地方政府审计需求和审计独立性的影响。而公众参政意识、人大审计需求、中央政府需求、专业胜任能力对审计展示功能的影响不显著。这说明审计展示功能直接关系到公众、人大及上级政府获得审计信息的质量,关系到地方政府的形象。因此,在地方政府指导下,国家审计发挥展示功能时存在一种矛盾的心理:一方面想向公众展示审计成果,解除公共受托责任,向公众、人大和上级政府展示一个良好的形象;另一方面也会担心如果公布真实审计结果,会产生一些负面影响,影响社会的稳定和政府的形象。在这样两难的选择下,国家审计向公众、人大和上级政府展示更多的是正面审计信息,这也是为什么公众参政意识、人大审计需求、中央审计需求不显著的原因。对于专业胜任能力,在这样的背景下,即使审计人员具有较高的专业胜任能力,能够揭示被审计单位存在的问题,地方政府也不会允许其充分展示出来,这也是专业胜任能力不显著的原因所在。

3. 审计部门抵御功能估计结果分析

由上页表1可知,上一年审计部门的抵御功能与本年度审计部门的抵御功能负相关,说明审计部门上一年自身抵御功能对本年度审计部门自身抵御功能具有抑制作用。上一年处理处罚力度越大,本年度被审计单位迫于审计威慑力,大多数被审计单位都有改进问题的动力,本年度审计处理处罚率降低。

审计独立性的两个代理变量只有公职人员平均行政管理费用支出在1%的水平上显著,且系数为负,说明审计独立性与审计部门抵御功能正相关,这与研究假设一致。同时,市场化指数不显著,原因在于审计部门属于行政部门及事业单位,对他们的行政干预更多体现在行政效率上,与市场化指数的关联度不大。

审计人员本科以上学历水平比率的系数为正,且在1%的水平上显著,说明审计专业胜任能力与审计部门抵御功能正相关,这与研究假设一致。

由此可见,审计部门抵御功能只与审计供给因素和上一年审计的抵御功能有关。审计供给因素是审计部门抵御功能发挥的基础,只有审计人员独立性和专业胜任能力较强时,才会充分揭示被审计单位存在的问题,才能为审计部门发挥抵御功能提供基础。上一年审计抵御功能的发挥对本年度抵御功能的发挥具有抑制作用。此外,本年度审计展示功能、公众审计需求、人大审计需求和政府审计需求对审计部门抵御功能的影响不显著。这说明,审计部门抵御功能主要受到审计部门本身上一年的抵御功能、独立性和专业胜任能力的影响,其他因素对其影响不大。

4. 司法、纪检监察及相关部门抵御功能估计结果分析

公众审计需求集中度系数为负且在5%的水平上显著,说明司法、纪检监察及相关部门抵御功能与公众参政意识负相关。这也说明,公众参政意识越高,司法、纪检监察及相关部门配合审计部门发挥的抵御功能越不充分。这是因为,当公众参政意识较高时,审计机关考虑到社会影响和政府利益,如实公布审计结果的概率就会越低。这种情况下,审计移送司法、纪检监察及相关部门处理的案件就会减少,抑制了司法、纪检监察及相关部门发挥抵御功能。

审计人员本科以上学历水平的比率的系数为正,且在5%的水平上显著,说明审计专业胜任能力与司法、纪检监察及相关部门抵御功能正相关,这与研究假设一致。

由此可见,司法、纪检监察及相关部门抵御功能与公众参政意识和审计人员专业胜任能力有关,而上一年抵御功能的发挥、本年度审计展示功能的发挥、公众审计信息获取能力、公众审计信息解读能力、人大需求、政府需求和审计独立性对司法、纪检监察及相关部门抵御功能的影响不显著。之所以出现这种状况,可能是由于司法、纪检监察及相关部门抵御功能的发挥除了受公众参政意识和审计人员专业胜任能力的影响外,更多地取决于司法、纪检监察及相关部门的配合力度。

五、结论及对策建议

(一) 结论

从审计质量链条的角度来看,国家审计质量的影响因素只有对国家审计质量整个链条上所有环节产生影响时,才能够形成对国家审计质量的全面影响。因此,我们也将从国家审计质量链条的角度来对实证结果进行分析。根据实证结果,我们可以得出以下结论。

1. 国家审计信息披露制度不完善,导致公众审计需求形成机制被割裂

公众审计需求的形成是一个循环往复、逻辑上升的过程。首先,公众需要具有参政意识,能够作为国家治理的主体,促进国家审计充分发挥“免疫系统”功能;其次,公众能够获得充足、准确的国家审计信息;最后,对这些信息进行收集、整理、分析、判断,形成公众审计需求。公众对国家审计质量形成的判断,一方面会影响公众参政意识,另一方面也会形成影响国家审计质量的需求,对国家审计发挥监督作用。然而,在公众审计需求形成的过程中,各个环节都必不可少,公众获取信息能力关系到公众是否能够形成合理、正确的审计需求。从实证的结果可以看出,各模型中公众参政意识、公众获取信息能力和公众解读信息能力变量的系数中,没有出现同时显著的情况。另外,公众获取信息能力的系数最大,说明其对国家审计质量的影响较大。目前,我国的国家审计信息披露制度不健全,导致公众无法获得全面、完整的审计信息,割裂了公众审计需求的形成机制,也无法形成对国家审计质量的正确判断。此外,“审计风暴”提升了公众参与国家治理的积极性,导致公众参政意识增强,公众对国家审计的期望提升。然而由于国家审计结果公告制度的不完善,使审计期望差距不断扩大,导致公众对国家审计产生误解,甚至出现不信任的现象。

2. 审计信息传递机制和人大对预算审计监督机制不健全,导致人大无法形成正确的审计需求

从揭露、展示、审计自身抵御到其他相关部门配合抵御的过程实质上体现的是国家审计从审查、报告到处理的全过程,这些过程都需要人大对其进行一定的监督。实证结果表明,在四个模型中,人

大审计需求都不显著,说明人大无法发挥作用,促进国家审计质量的提升,信息传递机制不健全和监督能力不够是人大无法形成正确审计需求的主要原因。一方面,审计信息传递过程受到地方政府的干扰,导致人大获得的审计信息都是被动的、滞后的、经过加工的信息,这些信息无法服务人大,帮助人大形成正确的审计需求,从而对国家审计质量产生影响;另一方面,人大本身缺乏相应部门直接参与到预算审计监督的过程中,实现对预算审计的全面监督,充分发挥人大对预算审计的监督作用,促进国家审计质量的提升。

3. 地方政府审计需求阻断了国家审计质量链条,导致中央政府审计需求无法影响整个国家审计质量链条,且地方审计机关忽视抵御功能的发挥

实证结果表明,中央政府审计需求对审计揭露功能有显著影响,对审计展示和抵御功能影响不显著;地方政府审计需求对审计展示功能有显著影响,对审计揭露和抵御功能影响不显著。这一结果表明,地方政府审计需求影响着地方审计机关展示功能的发挥,地方审计机关根据地方政府的审计需求来报告审计结果,中央政府无法获得全面、准确的审计信息,这就阻断了中央政府审计需求对国家审计质量链条的影响,使中央政府审计需求停滞在对揭露功能的影响上。同时,地方政府只重视审计展示功能的发挥,即使审计具备良好的揭露功能和抵御功能,也得不到地方政府重视。但作为地方审计机关本身,出于自身利益的考虑,一方面会考虑自己的政绩,注重揭露功能;另一方面也会迎合地方政府的需求,注重展示功能,这就导致审计抵御功能被忽视,无法确保国家审计质量链条的完整性。

4. 地方政府干预,导致审计独立性受到影响,降低了国家审计质量

从审计独立性对国家审计质量的影响来看,行政干预(政府对行政部门及事业单位的干预)对国家审计揭露功能、展示功能和审计自身抵御功能都有影响,市场干预(政府对企业或市场组织的干预)对审计揭露功能有影响。实证结果表明,在揭露阶段,国家审计审查的对象包括政府相关部门、国有企业和国有金融机构。因此,政府的干预涉及行政干预和市场干预,在展示和抵御阶段,政府的干预主要是行政干预,导致审计独立性受到负面影响,抑制了国家审计质量的提升。

5. 审计信息传递机制受阻,导致专业胜任能力对国家审计展示功能影响不显著

从专业胜任能力来看,审计揭露功能和抵御功能都受其影响,对审计展示功能的影响不显著。实证结果表明,审计展示功能更多的受到地方政府审计需求、政府行政干预等的影响。这种情况下,审计机关提交的审计报告或公告的审计结果都是为迎合地方政府审计需求的产物,无法真实、全面反映国家审计工作的实际情况。在这一信息传递机制下,即使审计人员具备较强的专业胜任能力,也无法促进国家审计展示功能的发挥。

6. 审计信息共享机制不健全,抑制了配合抵御功能的发挥

由实证结果可知,模型(4)的解释能力不强,可能的原因是没有考虑国家审计机关与其他部门的配合度对国家审计质量的影响。国家审计机关与司法、纪检监察及其他部门之间相互之间缺少良好的信息共享、协调机制,导致相互之间工作不能很好的配合,抑制了配合抵御功能的发挥。从模型1的实证结果可知,配合抵御功能对审计揭露功能影响显著,而自身抵御功能对审计揭露功能影响不显著,说明抵御功能对揭露功能的影响主要受配合抵御功能的影响。可见,配合抵御功能的发挥关系到国家审计质量链条的完整性。

(二) 对策建议

1. 建立健全审计信息披露、传递及共享机制

国家审计信息在披露和传递过程中会出现信息失真的现象。首先,地方政府需要对国家审计信息进行审查,之后才能传递给人大、中央政府以及公众。在这个过程中,传递链条越长,信息越容易受到干扰,信息失真情况也越严重。因此,在国家审计信息披露和传递过程中,应该减少地方政府的干预。此外,审计部门与司法、纪检监察和其他相关部门,考虑到自身部门的利益,彼此之间信息相互割裂,配合

审计处理处罚的效果大打折扣。因此,应该通过:(1)规范审计结果报告制度,加大审计结果公告力度,使人大和公众能够获得充分的审计信息;(2)提高审计信息的易读性和审计知识的全面普及度,实现国家审计与公众的双向互动;(3)完善审计与司法、纪检监察及相关部门信息共享机制,促进国家审计抵御功能的发挥。此外,还可以在现有审计体制下,通过在审计署成立信息中心,地方审计机关将所有的审计信息汇总到审计署信息中心。地方人大、中央政府、司法、纪检监察及其他部门需要审计信息时,可以依据各自的权限,从审计署信息中心获取相关信息,这就减少了信息的传递链条,确保各级人大、政府及公众都能及时准确获得所需审计信息。当然,这种机制的实现,需要提升审计部门的信息化水平,加大“金审”工程建设,同时还需要相关法律法规来规范审计信息的传递、披露及信息共享机制。

2. 完善人大对预算审计的监督机制

在人大下设审计委员会,加强人大对预算审计的监督,实现人大直接对审计规范、审计程序进行检查,对审计提交的审计报告的真实性和公允性进行评估,对审计处理处罚结果进行跟踪落实,而不是被动的从国家审计机关获得相应的审计信息,提升人大预算监督的主动性和能动性。同时,这一机制也对国家审计机关形成了有效的监督机制,确保人大审计需求对国家审计质量链条的全面影响,推动国家审计质量的提升。当然,这一监督机制的实现也需要相关法律法规的支持。

3. 抑制地方政府审计需求对国家审计信息展示功能的影响,提升中央政府审计需求对审计质量链条的影响

地方政府的行为动机往往与相应的政绩考核机制联系在一起。因此,在对地方政府官员进行考核时,应该把地方政府审计信息公开程度作为考核地方政府的一项重要指标,鼓励地方政府公开审计信息。同时,加大审计署对地方审计机关审计信息的收集和汇总,通过信息化手段,使审计署能够获得充足、全面、准确的审计信息,从而为中央政府决策提供依据,推进中央政府审计需求对国家审计质量链条的全面影响,实现国家审计质量的全面提升。

4. 促进地方审计机关形成重视审计抵御功能的动力机制

国家审计署和地方政府应该把审计抵御功能的发挥作为考核审计部门业绩的重要指标,促使地方审计机关重视抵御功能的发挥;同时,地方审计机关要改变观念,要从审计质量链条的角度认识审计质量,认识到审计抵御功能发挥对提升审计质量的重要性,并通过培训形成一种审计文化。

参考文献:

- [1] 刘家义. 国家审计与国家治理[C]. 中国审计学会第三次理事论坛, 2011.
- [2] Khurana I K, Raman K K. Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries[J]. *Accounting Review*, 2004, 79(2): 473 - 495.
- [3] DeAngelo L E. Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation[J]. *Journal of Accounting and Economics*, 1981, 3(2): 113 - 127.
- [4] 赵劲松. 关于我国政府审计质量特征的一个分析框架[J]. *审计研究*, 2005(4): 65 - 68.
- [5] 王芳, 周红. 政府审计质量的衡量研究: 基于程序观和结果观的检验[J]. *审计研究*, 2010(2): 24 - 29.
- [6] 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.
- [7] 马曙光. 政府审计人员素质影响审计成果的实证研究[J]. *审计研究*, 2007(3): 24 - 29.
- [8] 王芳. 政府审计质量的影响因素研究[D]. 上海: 复旦大学, 2009.
- [9] 陈汉文. 审计理论[M]. 北京: 机械工业出版社, 2009.
- [10] 李凯. 从公共受托责任演进看国家本质的变迁——兼论审计“免疫系统”论[J]. *审计与经济研究*, 2009(1): 12 - 15.
- [11] 时现, 李善波, 徐印. 审计的本质、职能与政府审计责任研究——基于“免疫系统”功能视角的分析[J]. *审计与经济研究*, 2009(3): 8 - 13.
- [12] 宋夏云. 国家审计目标及实现机制研究[D]. 上海: 上海财经大学, 2006.

- [13] 张立民, 聂新军. 构建和谐社会下的政府审计结果公告制度——基于政府审计信息产权视角分析[J]. 审计与经济研究, 2006(2): 7-13.
- [14] 戚振东, 王会金. 国家审计“免疫系统”功能实现研究——基于社会协同的视角[J]. 南京社会科学, 2011(12): 80-85.
- [15] 张立民, 丁朝霞. 审计报告与国家审计信息披露理论框架的研究——基于信号传递机制的研究视角[J]. 审计与经济研究, 2006(4): 8-11.
- [16] 杨肃昌, 肖泽忠. 试论中国国家审计“双轨制”体制改革[J]. 审计与经济研究, 2004(1): 5-9.
- [17] 许百军. 审计绩效、审计治理结构与对政府审计制度效率的比较因素分析[J]. 审计研究, 2008(2): 26-31.
- [18] Baber W R. Toward understanding the role of auditing in the public sector[J]. Journal of Accounting and Economics, 1983, 5: 213-227.
- [19] 董延安. 国家审计质量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.
- [20] Beatty R P. Auditor reputation and the pricing of initial public offerings[J]. The Accounting Review, 1989, 64(4): 693-709.
- [21] Mansi S A, Maxwell W F, Miller D P. Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market[J]. Journal of Accounting Research, 2004, 42(4): 755-793.
- [22] 宋常, 胡家俊, 陈宋生. 政府审计二十年来实践成果之经验研究[J]. 审计研究, 2006(3): 33-37.
- [23] Ingram R W. Economic incentives and the choice of state government accounting practices[J]. Journal of Accounting Research, 1984, 22(1): 127-144.
- [24] Wei Shang-Jin. Local corruption and global capital flows[J]. Brookings Papers on Economic Activity, 2000, 21(2): 303-354.
- [25] 高远. 反腐败与外商直接投资: 中国的经验[J]. 南方经济, 2010(2): 15-27.
- [26] Deis D R, Giroux G A. Determinants of audit quality in the public sector[J]. The Accounting Review, 1992, 67(3): 462-479.
- [27] 高林. 关于提高审计工作质量和水平的思考[J]. 审计研究, 2002(3): 11-16.
- [28] 宋夏云. 中国国家审计独立性的损害因素及控制机制研究——基于 246 位专家调查的初步证据[J]. 审计研究, 2007(1): 24-29.
- [29] Marks B R, Raman K K. Some additional evidence on the determinants of state audit budgets[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 1987, 7(1): 107-117.

[责任编辑: 刘 茜, 高 婷]

The Influencing Factors of State Audit Quality: An Analysis Based on Inter-provincial Panel Data during 2002—2007

YE Zirong, MA Dongshan

(Southwest Jiaotong University, Chengdu 610000, China)

Abstract: State audit quality can be interpreted from the function revelation and resistance. This paper gives a full consideration for the audit requirement and makes a study of a number of influencing factors to build a panel data model from the perspective of the state audit quality chain based on the 30 provinces sample during 2002—2007. The paper puts forward some suggestions to improve the state audit quality.

Key Words: state audit function; immune system theory; audit quality; influencing factors; state audit chain; government audit; public accountability; audit demand; audit supply