

# 双重领导管理体制下影响地方政府 审计质量的因素分析

程莹

(南京审计学院 公共经济学院,江苏 南京 210029)

**[摘要]**基于双重领导管理体制,构建了地方审计长收益模型,论证审计人员的专业胜任能力、被审计单位对于各项规章制度的遵从度、审计人员的相对工资待遇以及审计人员对其审计业绩考核成绩的重视程度等四个方面对审计质量的影响,运用2003—2011年间中国31个省市的面板数据进行了实证检验。

**[关键词]**审计任期;审计质量;专业胜任能力;国家审计;政府审计;风险导向审计;内部审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)04-0067-10

## 一、问题的提出

国家审计隶属关系是国家审计制度安排的核心内容,它决定着国家审计制度的有效性与国家审计的质量,其他因素对国家审计质量的影响都是以国家审计的隶属关系为前提的。根据《审计法》规定,各级地方审计机关既接受本级人民政府在行政上的领导,又接受上一级审计机关在业务上的领导,虽然从表面上来看,本级人民政府与上一级审计机关都是代表公众的利益,利益应该保持一致,但不同群体的公众利益表现并不相同,从而形成不同群体利益相关者之间冲突与协调。法规规定地方审计长的任免需征求上一级审计机关的意见,但事实上任免的最终决定权仍然在地方政府。据湖南省怀化市审计局刘空军介绍,在其对该地13个县(市、区)基层审计机关调研时发现,有62%的班子成员调整没有事先征求上一级审计机关的意见,双重管理流于形式<sup>[1]</sup>。从审计利益协调论来看,高质量地方审计的特征其实就是地方审计机关如何在这些利益冲突与协调中达到最优,这就在一定程度上削弱了地方审计的独立性,从而形成了双重领导体制下的地方审计质量不如垂直管理的审计署派出机构及特派办审计质量的现状,同时也造成了各地区审计质量之间的差异。学者们一般将产生这一差异的原因归结为制度,即我国地方审计在管理体制上实行的双重领导体制。在双重领导体制下,受利益导向影响的审计人员并未将提高政府审计质量确立为其唯一的目标,那么他们的行为究竟在哪些方面影响着政府审计质量?未来我们应该如何引导审计人员去提升政府审计质量?

本文的特色主要表现在:(1)基于双重领导管理体制,构建了地方审计长收益模型;(2)我国对于地方审计长的任期与地方审计质量之间的关系研究甚少,本文首次尝试引入虚拟变量,对于地方审计长任期的更迭如何影响地方审计质量进行实证分析。

## 二、文献综述

### (一)审计人员的专业胜任能力

人员胜任能力最早起源于1973年McClelland的研究,他将直接影响工作业绩的个人条件和行为特征称为Competency(胜任素质)<sup>[2]</sup>。在审计人员胜任能力与审计质量之间关系的研究方面,学者们

[收稿日期]2014-10-13

[作者简介]程莹(1979—),女,江苏苏州人,南京审计学院公共经济学院讲师,博士,从事国家审计理论研究。

的研究结论并不一致。部分学者的研究成果发现行业专业化或行业专长与政府审计质量的客观指标高度相关<sup>[3-4]</sup>。王芳采用本科以上学历审计人员的绝对数作为度量专业胜任能力的指标,以2005—2007年参加“审计署和地方优秀审计项目”评选的审计项目为研究样本,实证检验出本科以上学历的审计人员数与审计质量显著正相关。但当她又分别用本科以上学历审计人员数占审计人员总数的比例和大专以上学历审计人员数作为专业胜任能力的度量指标分别代入同样的模型中进行验证时,结果均与审计质量没有显著的相关性<sup>[5]</sup>。因此,学者一直在研究审计人员专业胜任能力究竟体现在哪些方面,于是产生了对于审计人员专业胜任能力构成的研究。陈焱从风险导向审计的角度分析了审计人员的职业能力框架,基本包括了专业技能和行业知识合并共同构成的结构<sup>[6]</sup>。宋艳通过分析发现专业胜任能力的差异与审计人员的职称、职级和学历之间存在显著相关性<sup>[7]</sup>。

## (二) 审计任期——地方审计长的任期

French 和 Terborg 等学者认为对于工作绩效而言,员工的知识能力和愿望动机的水平是不可或缺的因素。而这种动机体现在审计工作中,直观地体现在审计任期方面,因为任期长短会直接影响审计人员对待当前审计工作的重视程度,即审计动机的强弱<sup>[8-9]</sup>。

已往关于审计任期与审计质量的研究主要集中在民间审计领域,政府审计界普通审计人员作为公职人员,几乎没有审计任期的问题,如需摆脱地方保护主义对审计工作的干涉,减少外部压力,则往往会采取交叉审计的方式。而对于最高审计长而言,《利马宣言》第六条规定最高审计长的独立性是最高审计组织独立性的体现之一,最高审计长的任免受到宪法的保护。各国普遍认为,审计长的任期越长,越能保证政府审计的独立性,政府审计质量相应也就越高。从中央层面来看,我国宪法第六十条规定“全国人民代表大会每届任期五年”,第八十七条规定“国务院每届任期同全国人民代表大会每届任期相同。总理、副总理、国务委员连续任职不得超过两届。”虽然并未明确指出审计署审计长的任期,但从历任审计长的任期来看,都是满65周岁以上才离任退休,最长任期为10年。虽然宪法第九十八条和第一百零六条仅规定地方人民代表大会和地方各级人民政府每届任期相同(五年),但并未严格限定连续任期届数。经统计发现,自地方审计机关成立以来,31个省份共有182人曾先后担任各地地方审计厅(局)长(简称地方审计长,下同),地方审计长平均上任年龄在49岁左右,平均离任年龄56岁左右,离任后有部分或另谋高职,或年龄已接近60岁,步入人大等部门。截至目前,各地审计长的平均任期约为6年(统计年限为1983年至2014年12月),最长任职年限长达12年,而最短任职年限仅为半年。因此,我们有理由认为地方审计长并非终身制,审计任期也同样适用于地方政府审计。以往文献是以地方长官的任期为研究视角,研究结果显示官员任期的长短对于地区经济发展、市场完善程度以及地区腐败程度等方面均有一定影响。因此,我们也有理由怀疑地方审计长任期的长短或任期的更迭或许与地方审计质量之间有联系。

## 三、理论模型

正如前文所述,从审计利益协调论来看,高质量国家审计的特征其实就是审计部门如何在不同利益相关者的利益冲突与协调中达到最优。因此,本文有理由相信每个地方审计人员在提供审计工作时需要权衡不同利益相关者之间的利益,从而获得自身利益的最大化。受审计利益协调论的启发,本文建立代表地方审计的地方审计长收益函数,分析影响地方审计结果各项措施的政策效应。

第一,假定每个地方审计长的工作精力是有限的,最多可以付出总精力 $\bar{e}$ ,这些精力在分配上存在两种选择:一是为了保持审计独立性,尽可能地摆脱地方政府的干预和支配,这体现在审计项目的安排上,尽可能地抽调本级审计部门中主力人员积极参与到上级审计部门安排的审计项目中,获得上一级审计领导的认可,从而获得上级对下级在业务考核上的合格及优秀;二是地方审计部门隶属于地方政府,从本质上来看属于“内部审计”的范畴,为了尽可能完成本级地方政府的工作安排,安排本级

审计部门中主力人员参与本级政府安排的工作中,从而获得地方行政首长的认可和地方考核的合格,进而获得晋升的机会。本文还假定地方审计长在分配精力时,一种精力的增加会导致另一种精力的减少,假定在维护前者利益方面的精力投入为  $e$ ,则维护后者利益方面的精力投入为  $\bar{e} - e$ 。第二,假定当地方审计长在获得地方行政首长的认可时,可以获得成功概率为  $P$  的  $Y_1$  的晋升收益,概率的大小由竞争成功函数决定。同时假定当地方审计长获得上一级审计部门的认可时,可以获得考核合格后  $Y_2$  的期望收益,根据期望理论,最终认可收益为  $e_i \times Y_2$ 。第三,假定只有两个地方审计长  $i$  和  $j$ ,地方审计长  $i$  获得晋升成功与否取决于其精力的投入程度,因此,本文将晋升成功的概率  $P$  设定为:

$$P(e_i, e_j) = \frac{(\bar{e} - e_i)}{(\bar{e} - e_i) + (\bar{e} - e_j)} \quad (1)$$

晋升收益  $Y_1$  主要体现为薪金提升、职业声望和心理满足感等,因此,  $Y_1$  的表达式可以设为:

$$Y_1 = (\bar{W} + U) \quad (2)$$

$\bar{W}$  为地方审计长获得晋升后的薪金,  $U$  表示晋升后获得的其他收益。最终地方审计长获得晋升收益表现为:

$$P(e_i, e_j) \times Y_1 = \frac{(\bar{e} - e_i)}{(\bar{e} - e_i) + (\bar{e} - e_j)} \times (\bar{W} + U) \quad (3)$$

第四,假定  $P(\delta)$  为上级审计机关对下级审计机关考核合格的概率,  $\delta$  为地方审计长领导下地方审计人员的专业胜任能力,通常认为审计人员专业胜任能力越强,提供的审计质量也就越高,业务考核合格的概率越高,因此有  $\frac{\partial P(\delta)}{\partial \delta} > 0$ 。同时,假定若审计业务考核合格,地方审计长除了获得原有工资  $W$  外,还会获得包括物质和精神等在内的多方面的额外奖励,用  $V(\eta)$  表示。 $\eta$  为被审计单位对于各项规章制度的遵从度,通常认为被审计单位对于各项规章制度遵从度越低,审计查出来的问题也就越严重,审计结果越能被上级审计机关认可,从而获得更多的额外奖励,因此有  $\frac{\partial P(\eta)}{\partial \eta} > 0$ 。当然,若审计业务考核不合格,地方审计长除了原有工资降低以外,还会带来其他损失,如职业声望、心理满足度等,  $\underline{W}$  设为考核不合格降薪后的工资,  $\underline{W} < W < \bar{W}$ ,  $M$  表示考核不合格后的其他损失。最终地方审计长考核合格后的期望收益  $Y_2$  表现为:

$$Y_2 = P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\underline{W} - M) \quad (4)$$

第五,地方审计长的总收益可以表示为:

$$\pi_i = \alpha P(e_i, e_j) Y_1 + \beta e_i Y_2 \quad (5)$$

其中,  $\alpha$  为地方审计长对上级审计部门考核合格后获得收益的看重程度,  $\beta$  为地方审计长对晋升后获得收益的看重程度,  $0 < \alpha < 1, 0 < \beta < 1$ 。

将公式(3)和公式(4)代入公式(5),最终得到:

$$\pi_i = \sigma \frac{(\bar{e} - e_i)}{(\bar{e} - e_i) + (\bar{e} - e_j)} \times (\bar{W} + U) + \beta e_i \{ P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\underline{W} - M) \} \quad (6)$$

为了实现总收益最大化,必然有  $\frac{\partial \pi_i}{\partial e_i} = 0$ ,同时,再假定地方审计长  $i$  和  $j$  精力投入相同,即  $e_i = e_j$ 。

由此我们可以初步得到:

$$e_i = e_j = \frac{\sigma \times (\bar{W} + U)}{4\beta \{ P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\underline{W} - M) \}} \quad (7)$$

### 1. 地方审计人员专业胜任能力与地方审计长的行为选择

本文针对公式(7)对  $\delta$  一阶求导,从理论上分析地方审计人员专业胜任能力如何影响地方审计

长的行为选择,得到如下公式:

$$\frac{\partial e_i}{\partial \delta} = \frac{\partial P(\delta)}{\partial \delta} \times \frac{-\sigma(\bar{W} + U)[V(\eta) + W - \bar{W} + M]}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}^2} < 0 \quad (8)$$

由一阶求导的结果可以得到如下命题 1。

命题 1:地方审计人员的专业胜任能力越强,越能被上级审计机关考核合格,地方审计长在精力的分配上更倾向于遵从当地行政首长的领导,从而获得晋升带来的更多收益。

2. 被审计单位对于各项规章制度的遵从度与地方审计长的行为选择

本文针对公式(7)对  $\eta$  一阶求导,从理论上分析被审计单位对于各项规章制度的遵从度如何影响地方审计长的行为选择,得到如下公式:

$$\frac{\partial e_i}{\partial \eta} = \frac{\partial V(\eta)}{\partial \eta} \times \frac{-\sigma(\bar{W} + U)P(\delta)}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}^2} > 0 \quad (9)$$

由一阶求导的结果可以得到如下命题 2。

命题 2:被审计单位对于各项规章制度的遵从度越高,如想要获得上级审计机关的考核合格,需要地方审计长分配越多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导。

3. 地方审计长薪金与地方审计长的行为选择

本文针对公式(7)分别对  $\underline{W}$ 、 $\bar{W}$  一阶求导,从理论上分析地方审计长薪金的变化如何影响地方审计长的行为选择,得到如下公式:

$$\frac{\partial e_i}{\partial \underline{W}} = \frac{-\sigma(\bar{W} + U)[1 - P(\delta)]}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}^2} < 0 \quad (10)$$

$$\frac{\partial e_i}{\partial \bar{W}} = \frac{-\sigma(\bar{W} + U)P(\delta)}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}^2} < 0 \quad (11)$$

$$\frac{\partial e_i}{\partial \bar{W}} = \frac{\sigma}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}^2} > 0 \quad (12)$$

由一阶求导的结果可以得到初步结论:地方审计长的薪金越高,越能保持其独立性,地方审计长越愿意将其主要精力放在遵从上级审计机关在业务上的指导,尤其是晋升后薪水的提升,使地方审计长分配在业务上的精力得到了很大的提升。但我们也注意到降低原有工资水平对地方审计长的精力分配的作用并不大,还需要进一步研究。我们将获得晋升后、考核不合格后的总收益看成是一个整体,即不区分  $\underline{W}$ 、 $\bar{W}$ ,而是只区分  $Y_1 = (\bar{W} + U)$ ,  $Y_3 = (\bar{W} - M)$ ,针对公式(7)进行一阶求导,得到

$$\frac{\partial e_i}{\partial Y_1} = \frac{\sigma}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)]Y_3\}^2} > 0^{\text{①}} \quad (13)$$

$$\frac{\partial e_i}{\partial Y_3} = \frac{\sigma Y_1 P(\delta)}{16\beta^2\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)]Y_3\}^2} > 0 \quad (14)$$

由一阶求导的结果以及已论证过的  $\frac{\partial e_i}{\partial \bar{W}} < 0$ ,可以得到进一步的结论:加大对地方审计长业务上考核的奖惩措施,可以迫使地方审计长将其主要精力放在业务上遵从上级审计机关的指导,“高薪养审”的作用值得提倡。最终汇总结论,得到如下命题 3。

①当然我们也注意到,若要使  $\frac{\partial e_i}{\partial Y_1} > 0$ ,必须有个前提,即  $P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M) > 0$ ,经过推导,需要满足  $\bar{W} - M > \frac{P(\delta) \times [W + V(\eta)]}{1 - P(\delta)}$ ,一般情况下,审计业务即使考核不合格,也不会导致  $\bar{W} - M < 0$ ,因此文中结论基本可以成立。

命题3:对地方审计长考核力度越大,奖惩措施越严厉,地方审计长越愿意分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导,“高薪养审”有利于保持审计独立性。

#### 4. 地方审计长对业绩考核成绩的看重程度与地方审计长的行为选择

本文针对公式(7)对 $\alpha$ 一阶求导,从理论上分析地方审计长对上级审计机关对其业绩考核合格后获得收益的看重程度如何影响地方审计长的行为选择,得到如下公式,对(15)式求导可得命题4。

$$\frac{\partial e_i}{\partial \sigma} = \frac{(\bar{W} + U)}{4\beta\{P(\delta) \times [W + V(\eta)] + [1 - P(\delta)](\bar{W} - M)\}} > 0 \quad (15)$$

命题4:地方审计长对其审计业绩考核成绩越重视,越倾向于分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导。

## 四、实证检验

本文选取2003—2011年我国31个省市的面板数据检验各项因素对地方审计质量的影响。

### (一)模型的设定和变量的选择

#### 1. 模型的设定

$$Audit_{it} = \sigma + \beta_1 \times PC_{it} + \beta_2 \times M_{it} + \beta_3 \times W_{it} + \beta_4 \times PV_{it} + \beta_5 \times C_{it} + U_i + \varepsilon_{it}$$

其中, $Audit_{it}$ 代表地方审计质量, $PC$ 代表审计人员的专业胜任能力, $M$ 代表被审计单位对于各项规章制度的遵从度, $W$ 代表审计人员的相对工资待遇, $PV$ 代表审计人员的职业道德素养, $X$ 代表一组控制变量, $u$ 代表不随时间变化的个体效应。本文研究我国31个省、自治区和直辖市,故 $i=1,2,\dots,31$ ;  $t$ 表示每个截面成员的观测时期总数,本文研究2003—2011年间的的历史数据,故 $t=1,2,\dots,7$ ;随机误差项 $\varepsilon_{it}$ 相互独立,且满足零均值、等方差为 $\sigma^2$ 的假设。由于横截面个数大于时序个数,所以模型中采用截面加权估计法。

#### 2. 变量的设定

##### (1) 地方审计质量( $Audit$ )——被解释变量

代表地方审计质量的指标中,我们选取审计揭示结果指标( $Audit Output, AO$ )和审计执行结果指标( $Audit Result, AR$ )分别作为被解释变量进行检验。审计揭示结果指标主要体现经过审计所发现问题和提出相应的建议两个方面。发现问题方面:剔除掉地区间当年审计对象数量上的差异,选择“单位审计发现问题金额”这一指标;剔除审计人员数量在地区间的差异,选择“人均审计发现问题金额”这一指标。提出建议方面:剔除地区间当年审计对象数量的差异,选择“单位审计出具审计报告和报送审计调查报告数”这一指标。这些单项指标在标准化后取均值。审计执行结果指标主要分为发现问题的整改情况和提出建议的被采纳情况两类,前者包括“已上缴财政资金比例”、“已减少财政拨款或补贴比例”、“已归还原渠道资金比例”、“已调账处理金额比例”、“移送处理落实率”(分为移送司法机关立案率、移送检察院处理率和移送有关部门处理率)等;后者包括“审计建议被采纳率”和“审计信息被批示、采用率”等。这些单项指标在标准化后取均值。

##### (2) 审计人员的专业胜任能力( $Professional Competence, PC$ )——解释变量之一

从学历构成角度来考量,借鉴叶子荣选用“审计人员本科以上学历水平的比率”来衡量审计人员专业胜任能力<sup>[10]</sup>,记为 $PC_1$ 。从地区间审计人员专业水平角度来考量,本应该选择地方审计人员的职称结构,但受数据获得的限制,无法获得完整数据则必然对检验产生影响。本文借鉴王芳选用全国优秀审计项目评选结果的个数来衡量地方审计人员的专业胜任能力<sup>[5]</sup>,但考虑到地区间的差异,最终选择“地区评优结果个数占全国总数的比重”来衡量,记为 $PC_2$ 。

##### (3) 被审计单位对于各项规章制度的遵从度( $Marketization, M$ )——解释变量之二

被审计单位对于各项规章制度的遵从度通常与地区的市场完善程度有关,市场越完善,政府人员

对于各项规章制度的遵从度也就相应越高,本文借鉴邵帅等的做法<sup>[11]</sup>,作为市场主体之一的私营经济对加快市场化进程、提高经济运行效率具有重要作用,因此,选择以私营经济发展为表征的“城镇私营和个体从业人数占总从业人数比重”这一指标来度量各地区市场化程度,记为  $M_1$ ;同时,借鉴丁菊红等的做法<sup>[12]</sup>,以财政支出为表征的“扣除科教支出的财政支出占 GDP 的比重”这一指标来度量政府对市场的干预程度,记为  $M_2$ 。我们预期  $M_1$  指数值越大,代表该地区的市场化程度越高,而  $M_2$  指数值越大,代表该地区政府对市场的干预程度越大,自然市场化程度越低。

#### (4) 审计人员的相对工资待遇 ( $Wage, W$ )——解释变量之三

由于审计人员的工资待遇无从获知,考虑到审计人员是公务员队伍中的一员,因此选用“公共管理和社会组织的平均工资”来代表,又考虑到各地区工资之间的差异性较大,且人们在评判工资待遇高低时往往不是跨地区同行业同级别进行对比的,而是和本地区其他行业人员进行对比,因此,审计人员相对工资待遇选取“公共管理和社会组织的平均工资与该地区平均工资之比”,记为  $W$ 。

#### (5) 地方审计长对业绩考核的看重程度 ( $Professional\ Evaluation, PE$ )——解释变量之四

本文拟采用政治周期虚拟变量来衡量地方审计长对上级审计部门考核合格后获得收益的看重程度。政治周期主要选取各地区省级审计厅(局)长的任期起始年度,设置时考虑新任领导通常会“新官上任三把火”,该年度的审计质量会相对高于其他年份,因此本文设置每一政治周期的第一年为 1,其余年份为 0,记为  $PE_1$ 。考虑到新旧领导工作上的交替在年度中完成及相应政策可能带有滞后性,因此本文另设置每一政治周期的第二年为 1,其余年份为 0,记为  $PE_2$ 。经统计我们发现地方审计长平均离任年龄 56 岁左右,离任后或另谋高职,或已接近 60 岁、步入人大等部门,在这种情况下,地方审计长往往会有“求稳”的心态,对于上级审计部门的考核会看淡些,审计质量比往年有所下降,因此,本文检验任期的最后一年与审计质量之间的关系,将其设置为 1,其余年份为 0,记为  $PE_3$ 。经统计我们发现,2003—2011 年间,有 72 位地方审计长先后任职,平均任期期限为 6 年,并非终身制。本文以一届政治任期 5 年为限,设置虚拟变量,当年的任期未满 5 年(含 5 年)设置为 0,当年的任期满 5 年设置为 1,检验地方审计长任期长短是否与地方审计质量存在相关性,记为  $PE_4$ 。

#### (6) 控制变量

考虑到目前地方审计覆盖率并不理想,理论上,审计人员越多,越有可能提供高质量的审计工作;年度审计任务越重,审计人员疲于完成审计任务,越有可能提供低质量的审计工作。审计部门规模方面:以审计人员数为代表,记为  $X_1$ 。年度审计任务方面:以审计项目(单位)代表,记为  $X_2$ 。为了缓解变量间的共线性问题,将两个值取对数。与被审计单位的沟通方面:设置普通高等学校在校生数的对数值来反映地区教育水平的高低,记为  $X_3$ 。该值越大,说明该地区教育水平越高,该地区对于公务人员的素质要求也就越高,审计人员与该地区被审计单位的沟通也会越顺畅,审计质量越高。设置人均 GDP 自然对数的滞后一期来反映该地区经济发展水平,记为  $X_4$ ;设置根据年均汇率换算成人民币价格的各地区当年实际利用外商直接投资占 GDP 的比重来反映该地区对外开放程度,记为  $X_5$ 。

#### (二) 平稳性检验

无论利用 Panel Data 模型进行截面估计还是时间估计分析,我们都先要进行单位根检验,本文采取 LLC 单位根检验方法,对变量的平稳性进行考察,发现除了  $M_2$  不能通过单位根检验外,其他所有的变量都通过检验,因此剔除  $M_2$  后,其他指标的结果见表 1。

#### (三) 数据来源及描述性统计

本文使用的是 2003—2011 年间各省份的面板数据,主要来源于历年的《中国审计年鉴》《中国统计年鉴》和中国知网中国经济社会发展统计数据库以及审计署和地方审计机构官网。考虑到地方(主要是省级和直辖市政府)数据的可比性,本文将大连、青岛、宁波、厦门以及深圳的数据并入所在省份。表 2 给出各变量的基本描述性统计。

(四) 回归结果

表1 LLC 单位根检验结果

变量	LCC 单位根检验	变量	LCC 单位根检验	变量	LCC 单位根检验	变量	LCC 单位根检验
AO	-2.0107***	AR	-31.3811***	PC <sub>1</sub>	-4.2979***	PC <sub>2</sub>	-76.3278***
M <sub>1</sub>	-3.5534***	W	-6.4749***	PE <sub>1</sub>	-9.5394***	PE <sub>2</sub>	-5.9753***
PE <sub>3</sub>	6.7675***	PE <sub>4</sub>	-1.9553**	X <sub>1</sub>	-6.3618***	X <sub>2</sub>	-4.0835***
X <sub>3</sub>	-20.5261***	X <sub>4</sub>	-3.7738***	X <sub>5</sub>	-1.4510*		

注:\*\*\*、\*\*和\*分别表示在1%、5%和10%的置信度上显著,下同。

1. 影响审计揭示结果的因素分析  
当被解释变量为审计揭示结果时,代入变量对方程进行回归,得到表3的回归结果。

(1) 审计揭示结果与专业胜任能力

表2 各变量的描述性统计表

变量	定义	观察数	均值	标准误	最小值	最大值
AO	审计揭示结果	279	3.5221	0.6114	1.4886	4.9231
AR	审计执行结果	279	0.8445	2.8027	0.0863	44.6904
PC <sub>1</sub>	本科比重	279	0.5747	0.1639	0.06	1
PC <sub>2</sub>	优秀评选比重	279	0.0323	0.0754	0	1
M <sub>1</sub>	市场化程度	279	0.6510	0.2686	0.0212	1.7127
W	相对工资待遇	279	1.1344	0.1573	0.765	1.7151
PE <sub>1</sub>	任期第一年	279	0.1541	0.3617	0	1
PE <sub>2</sub>	任期第二年	279	0.1398	0.3474	0	1
PE <sub>3</sub>	任期最后一年	279	0.1111	0.3148	0	1
PE <sub>4</sub>	任期年限长短	279	0.2867	0.4531	0	1
X <sub>1</sub>	审计部门规模	279	7.6658	0.7455	5.2575	9.5895
X <sub>2</sub>	年度审计任务	279	8.1140	0.9172	5.1591	9.5393
X <sub>3</sub>	地区教育水平	279	3.1442	0.9943	-0.3567	4.5728
X <sub>4</sub>	经济发展水平	279	9.8514	0.6393	8.2164	11.3529
X <sub>5</sub>	对外开放程度	279	0.0253	0.0203	0.0007	0.0819

数据来源:EVIEWS 运算结果

①从两者的相关性来看,结果均显示出,“本科比重”这一指标代表的该地区审计专业胜任能力与审计揭示结果相关性不显著,说明学历因素并非是审计发现问题多少的关键因素。而“优秀评选比重”这一指标代表的审计人员专业胜任能力与审计揭示结果相关性始终显著。

②从相关性系数来看,“优秀评选比重”代表的专业胜任能力与审计揭示结果之间正相关,说明在全国优秀评选中表现越优的地区,相对的该地区政府审计发现的问题也就越多,审计揭示结果体现的审计质量也就越高,部分论证了命题1。同时,与其他显著的指标系数数值对比,该指标的系数数值最大,说明以“优秀评选比重”代表的审计专业胜任能力是影响审计揭示结果的最强因素。

③为了更好地论证命题1,我们对各地区的审计揭示结果进行聚类,根据聚类结果和审计揭示结果的高低将样本分成三组,定义为A组、B组和C组,然后分别对各组进行回归分析,结果见表4。从表4可以看到,各地区审计人员的专业胜任能力对审计揭示结果的影响只在审计揭示结果最优及最差的A组和C组显著。根据两组系数值的大小来看,假定地方审计业务考核标准为相同数量的审计揭示结果,审计揭示结果较差的地区,专业胜任能力的提升对其影响较大,故地方审计长为了在考核时能达标甚至获得更高的荣誉,会更关注如何去提升专业胜任能力,这往往需要上级审计部门在业务上给予更多的指导。而审计揭示结果较优的地区则情况相反,由于能力的提升对审计结果的影响较小,因此,在既定高水平专业胜任能力的前提下,地方审计揭示结果早已符合上级的考核标准,地方审计长就有可能不会去过多地关注如何提升专业胜任能力,精力会更多地分配在其他领域,如争优、获得晋升的政绩或遵从地方行政首长的领导、维护地方利益,从而获得晋升的可能性。

综上,我国国家审计经过30多年的发展,地方审计人员的学历结构已经趋于稳定,学历结构的提升已不再是影响审计揭示结果的因素,而优秀项目评选体现的地区审计专业能力高低是影响审计揭示结果的重要因素之一。当业务考核标准相同时,地方审计人员的专业胜任能力越强,地方审计结果越能被上级审计机关考核合格,地方审计长在精力的分配上更倾向于遵从当地行政首长的领导,从而获得晋升带来的更多收益。

(2) 审计揭示结果与被审计单位对各项规章制度的遵从度

上述模型的结果均显示出,被审计单位对各项规章制度的遵从度与审计揭示结果之间存在反向相关性,即地区市场化程度越高,被审计单位对各项规章制度的遵从度也就越高,政府能较少地干预

市场经济,各项违规行为也就越少,因此该地

表3 影响审计揭示结果的回归结果

被解释变量:审计揭示结果 AO		模型(1)	模型(2)	模型(3)	模型(4)	模型(5)	模型(6)
解释变量							
本科比重 $PC_1$		-0.0560 (-0.1582)	-0.1362 (-0.3773)	-0.0974 (-0.2696)	-0.0078 (-0.0210)		
优秀评选比重 $PC_2$		0.4263** (2.0979)	0.4795** (2.4507)	0.4498** (2.3041)	0.5371** (2.3974)	0.3658** (2.0205)	0.3965** (2.3006)
市场化程度 $M_1$		-0.2339** (-2.2014)	-0.2055* (-1.9214)	-0.2116** (-1.9979)	-0.1942* (-1.7298)	-0.2727*** (-3.2114)	-0.2536*** (-2.9684)
相对工资待遇 $W$		-0.0158 (-0.0922)	-0.0118 (-0.0695)	-0.0258 (-0.1534)	-0.0247 (-0.1391)		
任期第一年 $PE_1$		-0.1851*** (-2.9237)				-0.1761*** (-3.0355)	
任期第二年 $PE_2$			-0.0135 (-0.1900)				
任期最后一年 $PE_3$				-0.1323* (-1.8326)			-0.1205* (-1.8107)
任期年限长短 $PE_4$					0.1292** (2.2179)		
审计部门规模 $X_1$		-0.0558 (-0.5524)	-0.0114 (-0.1114)	-0.0339 (-0.3324)	-0.0039 (-0.0380)		
年度审计任务 $X_2$		-0.2833*** (-4.0512)	-0.2995*** (-4.2684)	-0.2895*** (-4.1147)	-0.3211*** (-4.6244)	-0.3072*** (-6.0478)	-0.3056*** (-5.8714)
地区教育水平 $X_3$		0.3161*** (4.2112)	0.2992*** (3.8735)	0.3054*** (3.9732)	0.2924*** (3.7212)	0.2910*** (6.4043)	0.2881*** (6.1230)
经济发展水平 $X_4$		0.2402*** (2.7511)	0.2656*** (3.0052)	0.2627*** (3.0130)	0.2326*** (2.5825)	0.2226*** (4.2125)	0.2355*** (4.3563)
对外开放程度 $X_5$		-1.5274 (-0.8395)	-1.3297 (-0.7258)	-1.2796 (-0.6976)	-1.9934 (2.5825)		
$AR_2$		0.3032	0.2816	0.3173	0.3233	0.3327	0.3205
F		13.10***	11.90***	12.46***	12.81***	24.10***	22.86***

注:小括号中的数据为双尾检验的t值;常数项结果省略,下同。

区的地方审计长可能愿意分配更多的精力去遵

从地方政府部门的领导,从而获得其他的收益。

### (3) 审计揭示结果与审计长任期

①模型(1)和模型(5)及模型(3)和模型(7)的结果显示,地方审计长任期的更迭对于当年审计部门的审计揭示结果均起到显著反向作用,说明随着审计任期的即将期满,地方审计长对于审计业务质量的关注程度有所下降;新上任的地方审计长需要适应新的工作岗位,对于审计业务质量的关注程度也有所下降。而模型(4)和模型(8)的结果

显示,地方审计长任期越长、越稳定,对于审计揭示结果的提升越能起到显著的正向作用,说明随着地方审计长任期的延长,其对审计业务工作重视程度会有所提升,也就越倾向于分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导,从而获得地方审计揭示结果的提升。因此,命题4也得到了证实。

### (4) 审计揭示结果与审计人员的相对工资待遇之间的关系不显著

从模型(1)一模型(4)中可以看到,审计人员的工资待遇与审计查出问题多少之间的关系并不确定,高薪或许并不能带来审计揭示结果的提升。因此,命题3暂时不能得到论证。

## 2. 影响审计执行结果的因素分析

当被解释变量为审计执行结果时,代入变量对方程进行回归,得到表5的回归结果。

(1) 审计执行结果与被审计单位对各项规章制度的遵从度与影响审计揭示结果的回归结果类似,模型均显示出地区的市场化改革程度与审计执行结果呈显著正相关,结合前文验证结果,命题2

表4 专业胜任能力对审计揭示结果的影响估计

被解释变量:审计揭示结果 AO		A组	B组	C组
解释变量				
优秀评选比重		0.3279** (2.5247)	-0.6771 (-0.7693)	10.4191* (2.0761)
$AR^2$		0.2428	0.1907	0.6548
F		3.8625***	3.1049***	4.5830**



被证实了,即假定地方审计业务考核标准为一定比例的审计执行结果时,若被审计单位对于各项规章制度的遵从度越低,审计部门能够揭示的问题也就越多,被审计单位对于审计揭示的问题不愿意配合,要想获得上级审计机关的考核合格,需要借助地方政府部门领导的权威性完成审计执行结果的提升,因此该地区的审计长可能愿意分配更多的精力去遵从地方政府部门的领导;相反的,被审计单位对于各项规章制度的遵从度越高,对于审计揭示结果也较容易接受,但前提必须是地方审计机关揭示的审计问题是真实可靠的,自然审计执行结果也就较为理想,能够较为轻松地获得上级审计机关的考核合格。因此,如想要获得高比例的审计执行结果,需要地方审计长分配越多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导,使得地方审计机关提出真实可靠的问题。

(2) 审计执行结果与审计人员的专业胜任能力、审计人员的相对工资待遇、地方审计长任期的关系均不确定

模型(1)一模型(4)均显示出审计人员专业胜任能力的高低与审计执行结果之间的相关性并不显著;地方审计长任期的更迭及期限的长短与审计执行结果之间的相关性也不显著。结合这两项指标与审计揭示结果之间在显著相关性来看,说明目前地方审计人员和地方审计长在审计执行结果方面重视程度尚显不足。

与影响审计揭示结果的回归结果类似,审计执行结果与相对工资待遇之间的相关性并不显著,因此,命题3并不能成立。检验中可能存在的缺陷在于:由于数据资料的缺失,我们并未获得地方审计人员的工资数据,而仅以该地区公共管理和社会组织的平均工资与该地区平均工资之比代替,虽具有一定的代表性,但并不精准,同时也没有办法统计上级审计机关对于下级审计机关的奖惩力度现状,而本文模型中  $W$  工资是包含奖惩在内的工资水平,因此,命题3是否成立还有待日后进一步验证。

表5 影响审计执行结果的回归结果

被解释变量:审计执行结果 AR				
解释变量	模型(1)	模型(2)	模型(3)	模型(4)
本科比重 $PC_1$	-0.5303 (-1.5664)	-0.5341 (-1.5887)	-0.4923 (-1.4230)	-0.5583 (-1.6608)
优秀评选比重 $PC_2$	0.0156 (0.0447)	-0.0136 (-0.0397)	0.0200 (0.0573)	0.0377 (0.1083)
市场化程度 $M_1$	0.3176 * (1.8501)	0.3263 * (1.8908)	0.3042 * (1.7748)	0.3289 * (1.9042)
相对工资待遇 $W$	-0.0253 (-0.1160)	-0.0056 (-0.0255)	0.0037 (0.0163)	-0.0214 (-0.1001)
任期第一年 $PE_1$	0.0067 (0.1931)			
任期第二年 $PE_2$		-0.0291 (-0.8442)		
任期最后一年 $PE_3$			0.03231 (0.7715)	
任期年限长短 $PE_4$				0.0395 (1.0200)
审计部门规模 $X_1$	0.1292 (1.4718)	0.1330 (0.1215)	0.1248 (1.4372)	0.1514 * (1.7319)
年度审计任务 $X_2$	-0.1744 ** (-2.4553)	-0.1914 *** (-2.7160)	-0.1799 ** (-2.5186)	-0.1671 ** (-2.3820)
地区教育水平 $X_3$	-0.1776 (-1.5592)	-0.1811 (-1.6464)	-0.1731 (-1.4739)	-0.1924 * (-1.7711)
$AR_2$	0.2786	0.2964	0.2644	0.2948
$F$	3.8252 ***	4.0820 ***	3.6301 ***	4.0576 ***

注:由于控制变量  $X_4$  和  $X_5$  加入到各种模型中都会影响模型的整体显著性,故此省略  $X_4$  和  $X_5$  两因素的检验。

### 五、小结

本文研究结果表明,审计人员专业胜任能力越强的地区,审计发现的问题也就越多,但与审计执行结果之间的关系并不确定;被审计单位对于各项规章制度的遵从度越高的地区,审计发现的问题也就越少,审计执行结果也同样越好;审计人员的相对工资水平与审计揭示结果和执行结果没有显著关系;地方审计长在每一轮的任期开始和结束时,审计揭示结果较往年有所下降,但与审计执行结果没有显著关系。本文同时也发现,地方审计长任期的长短与审计揭示结果有着显著的正相关性。

从研究结果可以得到的启示是:首先,有关部门未来应重视对下级考核机制的健全。在专业胜任能力高的地区适当提高审计发现问题的标准。其次,应改革目前的审计人员工资制度,重新确定“垂

直领导”的审计体制,引导审计人员对审计执行结果的重视;再次,重视地方审计长任期结束时工作交接的平稳性,尽可能延长地方审计长的任期,最好是能任职两届及以上,频繁地更替地方审计长是阻碍审计质量提升的因素之一;最后,研究发现各项因素与审计执行结果之间的关系并不像与审计揭示结果之间的关系那么显著,说明各地重视审计发现问题忽视审计执行结果的现状,因此,本文建议未来需进一步督促各级审计部门更加重视审计执行结果。

参考文献:

- [1] 韩冰. 审计保持独立性:用垂直管理加强反腐[EB/OL]. (2014-10-29). <http://www.nbd.com.cn/articles/2014-10-29/892096.html>.
- [2] McClelland D C. Testing for competence rather than for "intelligence"[J]. *American Psychologist*, 1973, 28(1):1-14.
- [3] Deis, Jr D R, Giroux G A. Determinants of audit quality in the public sector[J]. *The Accounting Review*, 1992, 67(5), 462-479.
- [4] O'Keefe T B, King R D, Gaver K M. Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing [J]. A Journal of Practice and Theory*, 1994, 13(2):41-55.
- [5] 王芳. 政府审计质量的影响因素研究[D]. 复旦大学, 2009.
- [6] 陈燧. 从风险导向审计看审计是职业能力框架[J]. *财务与会计*, 2010(6):61-63.
- [7] 宋艳. 关于政府审计人员胜任能力的研究[J]. *财务与会计*, 2011(6):14-17.
- [8] Frenche E G. Effects of interaction of achievement, motivation, and intelligence on problem solving success[J]. *American Psychologist*, 1957, 12(4):399-400.
- [9] Terborg J R. Validation and extension of an individual differences model of work performance[J]. 1977, 18(1):188-216.
- [10] 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.
- [11] 邵帅, 范美婷, 杨莉莉. 资源产业依赖如何影响经济发展效率? ——有条件资源诅咒假说的检验及解释[J]. *管理世界*, 2013(2):32-63.
- [12] 丁菊红, 邓可斌. 政府干预、资源利用与经济增长:基于中国地区层面的研究[J]. *中国工业经济*, 2007(7):57-64.

[责任编辑:刘 茜]

## Analysis of the Factors Affecting the Quality of Local Audit under the Dual Management System

CHENG Ying

(School of Public Economy, Nanjing Audit University, Nanjing 210029, China)

**Abstract:** We build the revenue model of the local Auditor General based on the dual leadership of the management system. The conclusions showed that there were four factors, such as professional competence of auditors, the degree of the audited entity to comply with the rules and regulations, the relative wages of auditors and the auditors' professional ethics, affect audit quality. Secondly, we used the panel data of 31 provinces of China during the period from 2003 to 2011 to test the conclusions of the revenue model of the local Auditor General.

**Key Words:** audit tenure; audit quality; professional competence of auditors; state audit; government audit; risk-oriented audit; internal audit