

国家审计本质特征、审计 结果公告能力与国家治理能力

——基于 81 个国家的经验数据

吴秋生,上官泽明

(山西财经大学 会计学院,山西 太原 030006)

[摘要]选取不同审计体制、经济发展水平、民主程度的 81 个国家的面板数据,在对国家审计本质特征、审计结果公告能力与国家治理能力的相关指标进行界定和测度的基础上进行实证研究发现,国家审计独立性和审计对象确定权对审计结果公告能力有显著的正作用,审计结果公告能力对国家治理在政府效能、法治水平和财政预算透明度方面也有显著的正作用,而不同审计体制下对审计结果公告能力在国家治理中作用的发挥并没有显著的正作用。在此基础上,提出了要加强审计独立性和权威性,推进审计结果公告制度,健全审计整改责任制,从而完善我国的国家审计制度,逐步形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制。

[关键词]国家审计本质特征;审计结果公告;国家治理能力;国家治理体系;审计报告制度;审计监督机制;国家审计;国家治理;政府审计

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)02-0014-09

一、前言

2013年,党的十八届三中全会确立了全面深化改革的总目标:完善和发展中国特色社会主义制度,实现国家治理体系和治理能力现代化。2015年12月,中办、国办联合印发的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》(以下简称《框架意见》)提出,要通过完善审计制度,到2020年基本形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制。国家审计是国家治理的重要组成部分,主要通过审计结果公告来实现对国家治理的服务。因此,从审计结果公告的角度出发,研究国家审计推进和完善国家治理的内在机制与实现路径具有重要意义。

现有的规范研究大多集中于国家审计参与完善国家治理的实现路径和审计结果公告影响因素两个方面,鲜有将国家审计本质特征、审计结果公告与国家治理能力连接在一起进行深入研究文献。在国家审计对国家治理影响方面的实证研究主要集中于保障财政资金安全、推动经济增长、增强政府效能、提高政府透明度等内容。这些实证研究都是从我国国家审计的结果变量角度,选取的数据也主要来源于以审计结果公告为主的《审计年鉴》,鲜有从国家审计的原因变量角度,选用更全面的审计结果公告指标,来实证研究对国家治理能力的影响。

从世界范围看,国家审计对国家治理的影响也主要是通过审计结果公告来展现的,而审计结果公告能力的强弱取决于国家审计的本质特征(独立性和权威性)。因此,有必要从国际视野出发,研究国家审计本质特征对审计结果公告能力,以及审计结果公告能力对国家治理能力的影响,为完善国家审计制度,充分发挥国家审计推动完善国家治理提供理论依据。

[收稿日期]2015-09-04

[基金项目]山西省软科学研究项目(2014041051-1)

[作者简介]吴秋生(1962—),男,江苏东台人,山西财经大学会计学院教授,博士生导师,博士,从事审计理论、内部控制研究;上官泽明(1989—),男,山西临汾人,山西财经大学会计学院博士研究生,从事审计理论研究。

本文余下部分安排如下:第二部分是指标界定,第三部分是理论分析与研究假设,第四部分是研究设计,第五部分是实证研究,第六部分是研究结论与启示。

二、指标界定

(一) 国家审计本质特征

在国家治理中,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的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”,国家审计目标和任务的核心是推动实现国家的良好治理,促进经济社会健康运行和科学发展,从而更好地保障人民的利益。世界审计组织先后通过的《利马宣言》和《墨西哥宣言》,都明确规定了国家审计所要保持的独立性原则,在2013年通过的《北京宣言》又达成了另一项共识,就是国家审计机关在对财政政策的可持续性进行审计时,需要强化其工作授权,以保证其权威性。尹平、戚振东认为,同其他经济监管工作比较,国家审计具有独立性、监督性、揭露性、权威性、查究性、批判性等特征^[1]。王章渊认为独立性是审计的灵魂,权威性政府审计绩效的保障,而国家制度差异决定着国家审计机构设置的差异,进而影响到国家审计的独立性和权威性^[2]。刘家义提出,世界上绝大多数国家都将国家审计写入了《宪法》,确立了其在国家基本政治制度中的宪法地位,从法律上凸显了国家审计机构的独立性和权威性^[3]。王家新、晏维龙等提出,独立属性使国家审计更具威慑性,保证审计职能得到充分发挥,并且可以把国家审计当成是国家立法、行政、司法权之外的“第四种权力”^[4]。由此可以得出,独立性和权威性是国家审计最主要的本质特征。

(二) 审计结果公告能力

国际上通用的对于预算监督信息的主要参考标准包括以下部分:国际货币基金组织(IMF)的《财政透明度良好实践守则》、经济合作与发展组织(OECD)的《预算透明度最佳实践》、世界审计组织(INTOSAI)的《审计规则指导方针——利马宣言》。自2006年开始,国际预算合作组织(IBP)根据上述标准,开展了对各国预算信息公开程度和监督过程的调查,并设计了相关问题来研究最高审计机关的审计结果公告能力。程莹、欧阳华生也是根据以上标准,借鉴与应用综合评价法,从政府审计信息公开的独立性、全面性、及时性和沟通性四个方面,设计并建立了政府审计透明度评价体系并进行了国际比较^[5]。在此,我们也参照以上标准,并结合国际预算合作组织(IBP)对审计结果公告的相关研究来对审计结果公告能力进行界定。由于独立性已经作为国家审计的主要本质特征,而被审计单位的审计整改落实情况也是审计结果公告的主要内容之一。虽然各国的审计结果公告手段和内容具有很大差异,但及时性、全面性、易理解性和审计整改督促能力这四个维度是各国审计结果公告效用的共同特征,同时也有助于简化研究程序,减少研究成本,因此我们选取上述四个维度来对审计结果公告效用进行界定和度量。

(三) 国家治理能力

Kaufmann等在整合来自国际政府组织和非政府组织的治理指标的基础上,设计了一套能够有效评估世界各国治理状况的综合指数,即“世界治理指数”,这一综合指数最初由政府效能、法治与贪污三个基本方面构成^[6]。法国学者斯莫茨认为善治应该包含四个要素:法治、有效性、责任制和政治透明性^[7]。Fox认为善治基本要素为:透明和责任^[8]。Janaki认为善治的要素包含:透明、责任和有效,透明是善治的基石^[9]。Lac和Lascher认为善治就应该达到预算收支平衡、发展和透明^[10]。俞可平把良好的国家治理称为“善治”,并提出了善治的十个要素,即合法性、法治、透明度、责任、回应、有效、参与、稳定、廉洁、公正^[11]。通过对这些学者提出的善治要素进行归纳,不难看出政府效能(有效性)、法治水平以及政府透明度可以作为国家善治的三个最基本要素,它们与其他要素之间的关系主要如下。

首先,政府效能是指国家机关及工作人员通过从事公务活动所产生的效率、效益、效果的综合体现。2015年,李克强总理在《政府工作报告》中提出,要坚持创新管理,强化服务,着力提高政府效能。政府效能已经超越了单纯的行政效率所拥有的内涵,它更多地包含着现代国家治理的价值意蕴,如受托责任等理念。提升政府效能可以促使政府由管制型、全能型、权力型的传统政府管理模式向服务型、有限型、责任型的现代政府治理模式转变;政府效能的提升有助于政府树立务实、清廉、高效、进取的形象,有利于维护和改善政府与公众的关系,营造民主、和谐的施政环境。因此,政府效能可以作为国家治理能力的重要指标之一。其次,法治就是用法律来治理国家,即依法治国,它是对政府行为的有效制度约束。古希腊思想家亚里士多德将“良法”和“普遍服从”定义为法治的两个核心要素。张文显认为,现代法治为国家治理注入了良法的基本价值,即秩序、公正、人权、效率与和谐^[12],而善治的合法性是指政治秩序和公共权威被自觉认可和服从的性质和状态。法治将民主制度化、法律化,为民主建立可操作的、稳定的运行基础。法治可以保障公民的合法权益,规范和制约权力的运行,预防和打击贪污腐败,促进社会民主和公平。它涵盖了合法性、责任、廉洁、公正等具体的善治要素。因此,法治水平可以作为国家治理能力的重要指标之一。最后,提高政府透明度,可以保障公民的知情权和监督权,实现公民对政府的有效监督和正确信任。1994年,世界银行就提出,透明公开的信息是国家善治的必要条件,它可以使政府加强责任意识。韦朋余提出,行政透明化是打造“善治”政府的有效切入点,是实现国家善治的关键要素^[13]。早在1966年,美国就通过了《信息自由法案》,随后又相继通过了《隐私权法案》、《阳光法案》,构建了保障“公民知情权”的法律制度。2007年,我国颁布了《中华人民共和国政府信息公开条例》。2013年,李克强总理提出,“依法实施政府信息公开是建设现代政府、提高政府公信力和保障公众知情权、参与权、监督权的重要举措。”因此,政府透明度可以作为国家治理能力的重要指标之一。

三、理论分析与研究假设

(一) 国家审计本质特征与审计结果公告

本质和现象是哲学上的一对基本范畴,反映事物的内在根据和外表现象之间关系。任何事物都是本质和现象的统一,本质决定了现象,而现象表现了本质,独立性和权威性作为国家审计的本质特征,会影响审计结果公告能力及其发挥。

1. 独立性是审计监督的本质特征,全面影响着国家审计能力的发挥。世界审计组织发布的《利马宣言》和《墨西哥宣言》,都明确了独立性是国家审计的最基本原则。作为立法型国家审计的代表,美国的国家审计独立性是最强的,政府问责署(GAO)的主审计长有超然的地位,其任职时间最长可达15年,其罢免必须经过参众两院共同提议并有总统认可的情况下才能生效;其组织经费也是由议会进行确定,在经济上完全独立于政府行政部门。张红英认为,由于我国实行的是行政型国家审计模式,审计独立性往往会受到一定程度的行政主导,使得审计结果公告的内容通常会被层层筛选、打折,致使效果缩水^[14]。宋夏云通过对不同模式下的审计结果公告制度的法律依据、批准程序和公开程度进行比较分析后得出,不论是何种审计模式,各国法律都规定了最高审计机关应该将审计结果向有关国家机构或者社会公众进行公开,而立法模式、司法模式、独立模式下的审计结果公告程度是基本上完全公开,行政模式的审计结果公告程度则是有选择性地部分公开^[15]。国家审计的独立性,在实质上要求其能够客观公正、独立自主地发表审计意见,在形式上要求其在人事和经济方面不受被审计单位的影响。在世界各国的最高审计机关层面上,人事方面的独立主要表现在审计长的任免上,审计长的任免必须通过立法机关或者司法机关的认可才能实现。美国总审计长大卫·沃克在2004年曾表示,美国法律对审计长任免条件和程序的严格规定,使得审计长相比其他联邦政府官员拥有任职连续性这一优势,同时具有一种立足长远的眼光,还可以让他有胆量讲真话,使他善于并敢于指出政府中

存在的一系列错综复杂的问题,将审计结果真实客观地公告出来,而不用担心自己会因此被免职。经费方面的独立性可以充分保证国家审计机关的日常工作所需,并不再受被审计单位中的同级财政部门的影响,从而能够客观公正地发表对同级财政资金使用情况的审计意见,有效实现对同级财政部门的审计监督。保持审计的独立性,才能提升审计结论的客观性,才能促进审计结果的有效性。综上所述,我们提出如下假设。

H1a:国家审计的独立性越强,审计结果公告能力越强。

2. 审计的权威性,是国家审计的重要特征。世界上许多国家在《宪法》中对建立审计机关,实行审计监督制度做了明确规定,使国家审计具有最高的法律权威性。审计的权威性是审计机关有效行使审计监督权的必要条件。董延安认为,国家审计权限是指国家审计机关明确审计对象、实施审计行为以及根据相关法律法规对被审计单位或个人进行处理处罚的权限^[16]。胡贵安根据国家审计的一般过程,将国家审计权限分为审计计划行为、审计实施行为和审计报告行为^[17]。我们也根据国家审计的一般过程,来研究国家审计权限对审计结果公告能力的影响。审计计划行为主要表现在审计任务的广度和深度,审计项目计划中对审计对象的确定就意味着哪些单位的财政或财务收支情况将被进行审计以及审计结果会被公告于众,即决定了审计结果公告的全面性。审计实施行为体现了审计任务的查处力度和执行力度,审计机关审计检查权、调查权和制止权行使得越充分,审计查出问题也会越多,对审计整改情况的发布越及时准确,审计质量也会越高,即决定了审计结果公告的全面性和审计整改督促力度。审计报告行为就是将审计结果向国家机构和社会公众进行报告或公告,作为书面形式的审计报告要求能被国家和社会及时获取,并要通俗易懂、易于理解,即决定了审计结果公告的及时性和易理解性。综上所述,我们提出如下假设。

H1b:国家审计的权威性越强,审计结果公告能力越强。

(二) 审计结果公告能力与国家治理能力

首先,审计结果公告能力有利于提高政府效能。美国政府问责署(GAO),最初名为会计总署(General Accounting Office),1937年改名为审计总署(General Auditing Office),2004年再次更名为政府问责署(Government Accountability Office),名字的更换意味着美国政府问责署的首要任务是提高政府工作绩效,保证联邦政府向美国国会和公众负责。2004年,对联邦政府财务活动的审计业务大约只占到美国政府问责署业务量的15%,而他们的主要工作则是对联邦政府进行项目评估、业绩审核和政策分析等,并且超过80%以审计结果公告方式提出的建议都被相关机构采纳。2013年,世界审计组织通过的《北京宣言》提出,最高审计机关要通过开展审计,公布审计结果,向社会和公民提供已经验证的政府部门的公共受托责任。审计机关把对政府部门的审计情况以审计结果公告的形式公布出来,新闻媒体将这种审计结果信息传播给社会公众,社会公众就可以通过审计结果公告了解一个地区的财政经济发展水平、国有资产状况以及社会公益事业发展的基本状况,了解到政府部门及相关责任人的具体履职情况。综上所述,我们提出如下假设。

H2a:审计结果公告能力越强,政府效能越强。

其次,审计结果公告能力有利于提高法治水平。法治就是运用法律来治理社会。法治的精髓就在于明确了法律的最高权威,任何政府部门、组织和个人都必须依法办事。世界各国审计机关通过依法审计,一方面,可以查明政府及公务人员的违法乱纪行为,通过审计结果公告依法进行处理处罚或移交相关部门处理处罚,可以严肃国家财经法纪,提高国家经济活动的法治水平;另一方面,可以针对在审计过程中发现的法律、法规、制度自身存在的问题,在审计结果公告中提出纠正、完善和补充相关法律、法规、制度的审计意见和建议,促进国家法律法规的修改和完善,提高国家法治水平。纵观世界各国发展历史,审计能很好发挥作用的,其法治化程度通常也比较高,国家治理的水准也比较高。宋常、黄文炳提出,国家审计机关通过审计结果公告的形式,既可以深入揭示有法不依、执法不严等问

题,有效遏制权力“越线”,从而维护法律尊严;也可以通过评估各项法律法规执行效果,不断提升法治绩效,保证法规政策更好地发挥效用,使得各部门、各地方依法守规^[18]。审计机关通过审计结果公告的形式向决策者报告审计中发现的问题,并有针对性地提出规范法治管理、完善法律法规、强化法治建设的审计建议,促进国家法律体制机制不断健全和完善。综上所述,我们提出如下假设。

H2b: 审计结果公告能力越强,法治水平越高。

最后,审计结果公告能力有利于提高财政预算透明度。陈英姿提出,实行审计结果公告制度,有助于推动政务公开,增强政府工作的透明度,为公民参与国家治理提供条件^[19]。2004年,巴西总审计长办公室发起的“透明门户”,不仅成功地帮助政府部门改善各种不合理的支出,而且成为媒体和公众监督政府的有效工具。随着世界各国经济水平的不断提高,作为纳税者的社会公众逐渐开始关注财政部门关于公共财政资金分配和使用情况,尤其是政府预算资金的公开透明情况。2002年,OECD通过《预算透明度最佳实践》指出,为了提高预算透明度,政府年度预算报告应由最高审计机关按照公认审计准则进行审计。2007年,《美国政府审计准则》提出,国家审计通过对财政资金使用中的透明情况和有关责任情况进行监督,可以促进社会民主,提高政府治理能力。薛芬认为,在深化财税体制改革的大背景下,为更好地服务于国家治理,以预算执行审计为主的财政资金审计要创新审计方式和审计技术,不断提高审计监督能力,促进政府预算透明度的提高^[20]。综上所述,我们提出如下假设。

H2c: 审计结果公告能力越强,财政预算透明度越高。

四、研究设计

(一) 样本选择和数据来源

本文样本国家选择的是2008年、2010年和2012年连续三次参与国际预算合作组织(IBP)开展的“开放预算调查”的87个国家,在剔除掉相关数据缺失的样本后,共得到81个国家的样本。国家审计的数据来源于IBP的《开放预算调查》,国家治理的数据来源于世界银行的“世界治理指数”,人均GDP数据来源于国际货币基金组织,民主程度数据来源于“经济学人信息部”编制的民主程度指数。对于数据的处理主要利用了Stata软件。

(二) 模型和变量

本文构建了如下的回归模型用以验证相关假设。

1. 模型(1)主要验证国家审计特征对审计结果公告能力的作用

$$AR_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 AI_{i,t} + \alpha_2 AA_{i,t} + \alpha_3 LnGDP_{i,t-1} + \alpha_4 RL_{i,t} + \alpha_5 DI_{i,t} + \mu_{i,t} \quad (1)$$

其中,被解释变量包括:审计结果公告能力(AR),以审计报告公布的时间期限作为及时性指标,以审计报告是否有一个简单摘要作为易理解性指标,以是否督促被审计单位整改和公布被审计单位对审计建议的落实情况作为审计整改督促力度,以是否公布预算外资金审计结果和公布的财政资金占财政支出比例作为全面性指标。以公布的审计报告及时性、易懂性、审计整改督促力度和全面性的各指标的平均值作为审计结果公告能力指标。

解释变量:审计的独立性(AI)主要包含人员独立性和经济独立性。首先,以国家审计机关最高领导的任免最终是否必须通过立法或司法机关的认可,作为人员独立方面的指标。其次,以国家审计机关的经费来源是否可以保证其不受财政部门的制约从而客观公正地发布审计结果,以及经费水平是否可以满足审计机关开展审计任务作为经济独立的指标。两者的数学平均值作为独立性能力的衡量指标。根据前文分析,审计的权威性(AA)主要是通过国家审计权限的发挥来表现的,具体表现在审计计划行为、审计实施行为和审计报告行为三个方面。审计计划行为可以直接影响审计结果公告的全面性,同时作为审计实施行为和审计报告行为运行的基础,也可以间接影响审计结果公告的及时

性、易理解性和审计整改督促力度,而且更容易被测度;而审计实施行为的过程复杂、持续时间长,不容易测度;审计报告行为和审计结果公告能力在内涵上有一定的重复和交叉,在回归中容易出现多重共线性。因此,我们选取审计计划行为(审计对象确定权)作为国家审计权威性的测度指标。

控制变量:影响审计结果公告能力的因素较多,本文认为主要的影响因素还有国家经济发展水平、法治水平和民主程度。一般情况下,经济发展水平高的国家,人均国民收入水平较高,纳税水平也较高,更加注意以税收为主要来源的财政收入支出情况;法治水平越高的国家,公众的法治意识越强,越会主动监督政府部门的权力运行情况;民主程度越高的国家,公众的自由和民主意识越强,信息交流程度和政治参与程度都比较高,会更在意财政预算支出的安全性和效益性,因此,社会公众都会要求审计部门及时、准确、全面地将对政府的财政资金使用情况的审计结果进行公布,以获取他们的知情权和监督权。可以看出,经济发展水平、法治水平和民主程度,都分别与审计结果公告能力(AR)正相关。本文以IMF发布的人均GDP水平作为经济发展水平的衡量指标,“经济学人信息部”编制的民主指数作为民主程度的衡量指标,以世界银行发布的“世界治理指数”中的法治指数作为法治水平的衡量指标。而根据实际经验,经济发展水平要在下一期才能发挥作用,本文使用提前一期的人均GDP水平进行分析。

2. 模型(2)、模型(3)、模型(4)分别用来检验国家审计结果公告能力对政府效能、法治水平、财政预算透明度的作用

$$GE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 AR_{i,t} + \alpha_2 AS_{i,t} \times AR_{i,t} + \alpha_3 LnGDP_{i,t-1} + \alpha_4 DI_{i,t} + \mu_{i,t} \quad (2)$$

$$RL_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 AR_{i,t} + \alpha_2 AS_{i,t} \times AR_{i,t} + \alpha_3 LnGDP_{i,t-1} + \alpha_4 DI_{i,t} + \mu_{i,t} \quad (3)$$

$$OBI_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 AR_{i,t} + \alpha_2 AS_{i,t} \times AR_{i,t} + \alpha_3 LnGDP_{i,t-1} + \alpha_4 DI_{i,t} + \mu_{i,t} \quad (4)$$

被解释变量分别选取政府效能、法治水平和财政预算透明度。我们采取世界银行发布的“世界治理指数”中的具体指标“政府效能”(GE)和“法治水平”(RL)。其中,政府效能主要测量政府公共服务、政策制定及执行水平,职业文官工作与独立于政治压力的能力,以及政府兑现政策的可信度等;法治水平主要测量执法人员对社会规则的信心和遵守规则程度,特别是法律执行水平及发生犯罪和暴力的可能性。财政预算透明度主要衡量财政预算文件和其他预算信息全面、及时向社会公开的程度。财政预算透明度来自于国际预算合作组织(IBP)发布的“开放预算指数”(OBI),表示各国的财政预算文件和其他预算信息全面、及时向社会公开的程度。

解释变量:审计结果公告能力(AR)仍然表现为审计报告的及时性、易懂性、审计整改督促力度和全面性;审计体制类型(AS)一般分为立法型、司法型、独立型和行政型,不同体制类型对审计结果公告的影响不同,现有研究认为,前三种类型的影响能力较强,最后一种类型影响较弱,因此我们将前三种的审计体制类型定义为1,后一种定义为0;不同审计体制对审计结果公告能力作用发挥的影响主要是通过交互项($AS \times AR$)的系数予以反映。

控制变量:经济发展水平($LnGDP$)和民主程度(DI)。经济发展水平越高,政府财政收入和支出能力越强,国家治理的财力保障越充分;民主程度越高,社会公众参与国家治理的积极性越强。可以看出,经济发展水平和民主程度都分别与国家治理的三个指标呈正相关。

需要说明的是,“政府效能”和“法治水平”指标的数值区间为“-2.5到2.5”,为便于分析,我们通过调整截距和斜率,将其区间调整为“0到100”。各变量的定义和说明见表1。

五、实证研究

(一) 描述性统计

表2给出了各变量的描述性统计。其中:政府效能(GE)、法治水平(RL)和财政预算透明度(OBI)的均值都小于50,最大值基本在90附近,最小值都小于15甚至为0,说明世界各国的国家治理情况整

体不容乐观,且治理能力相差悬殊;国家审计独立性(AI)均值大于60,审计对象确定权的均值大于80,最大值和最小值之间差异也很大,说明大多数国家的最高审计机关的审计独立性和权威性较强,但也有个别国家的审计独立性和权威性仍然亟须加强;审计结果公告能力(AR)均值较低,最大值和最小值之间差异也较大,说明各国的审计结果公告情况不是很理想,整体都需要加强。另外,国家审计体制类型中,立法型、司法型、独立型模式的国家数为61,行政型模式的国家数为20,说明行政型的国家仍然占有相当的比重。

表1 变量定义说明表

变量	变量代码	定义和说明
政府效能	GE	“世界治理指数”中的“政府效能”调整后指标
法治水平	RL	“世界治理指数”中的“法治水平”调整后指标
财政预算透明度	OBI	IBP发布的“开放预算指数”
审计独立性	AI	(人员独立+经济独立)/2
审计权威性	AA	审计计划行为:审计项目确定自主权
审计结果公告能力	AR	(及时性+全面性+易理解性+审计整改督促力度)/4
审计体制类型	AS	立法型、司法型、独立型模式为1,行政型模式为0
交互项	AS × AR	不同审计体制对审计结果公告能力在国家治理中作用发挥的影响
经济水平	LNGDP	选取上一年度的人均GDP的自然对数
民主程度	DI	世界民主指数的综合指标

表2 各变量的描述性统计表

	GE	RL	OBI	AI	AA	AR	LNGDP	DI
均值	47.10	44.50	42.83	65.76	83.04	36.57	8.19	5.66
最大值	92.80	89.60	93.16	100.00	100.00	100.00	11.49	9.88
最小值	14.00	14.80	0.00	0.00	0.00	0.00	5.08	1.52
标准差	16.19	16.68	24.41	41.02	27.84	30.56	1.37	1.85
样本量	243	243	243	243	243	243	243	243

(二) 模型(1)的回归

在确定回归模型为个体随机效应模型之后,本文继而进行回归,结果如表3。从回归结果中,可以看出审计独立性(AI)和审计权威性(AA)的系数都为正,且都在10%的水平上显著正相关,说明审计独立性(AI)和审计权威性(AA)都分别对审计结果公告能力(AR)有正向的影响作用,这验证了假设1a和假设

1b都成立。此外,控制变量中的法治水平(RL)的系数为正,且在1%的水平上显著正相关;经济水平和民主程度的系数都为正,且都在5%的水平上显著正相关,说明这些控制变量都对审计结果公告能力(AR)有正向的影响作用。

(三) 模型(2)、模型(3)、模型(4)的回归

在经济学意义上,模型(2)、模型(3)、模型(4)中的被解释变量GE(政府效能)、RL(法治水平)、OBI(预算透明度)可能会对解释变量AR(审计结果公告能力)有一定的解释作用,因此AR可能存在内生性。为了检验内生性是否真实存在,我们需要引入工具变量来进行检测。国际预算合作组织(IBP)的每次调查,都会根据各国国家审计的本质特征和外在表现的整体情况来衡量该国最高审计机关的综合能力(SAI)。SAI与AR有很强的相关性,只能通过AR来实现对GE、RL、OBI的影响。因此,可以将SAI作为AR的工具变量,来检测模型(2)、模型(3)、模型(4)的内生性是否真实存在,三个模

表3 模型(1)的回归结果

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-62.58573	13.21888	-4.734570	0.0000
AI	0.096771	0.051230	1.888957	0.0601
AOD	0.097630	0.055856	1.747903	0.0818
RL	0.534944	0.186127	2.874077	0.0044
LNGDP	4.731090	1.959433	2.414520	0.0165
DI	3.908922	1.605639	2.434497	0.0157

型的 Hausman 检验的卡方统计量分别为 5.72、4.35、1.79,且 P 值均大于 0.05,没有足够理由拒绝原假设,故本文认为三个模型不存在明显的内生解释变量问题。

在确定使用个体固定效应模型之后,本文对模型(2)、模型(3)、模型(4)进行回归,回归结果如表 4。回归结果显示,审计结果公告能力(AR)在模型(2)、模型(3)、模型(4)中的系数均为正,且在 5% 的水平上显著正相关,说明审计结果公告能

表 4 模型(2)、模型(3)、模型(4)的回归结果

Variable	模型(2)		模型(3)		模型(4)	
	Coefficient	Prob.	Coefficient	Prob.	Coefficient	Prob.
C	3.309886	0.7687	35.79946	0.0005	96.69505	0.0130
AR	0.060139	0.0330	0.057478	0.0231	0.202062	0.0364
AS × AR	-0.063846	0.0468	-0.066822	0.0206	-9.96E-05	0.9993
LNGDP	4.539158	0.0007	0.525958	0.6558	-3.051921	0.4986
DI	0.978706	0.2473	0.759649	0.3163	-6.168879	0.0342
YEAR	控制		控制		控制	

力分别对政府效能、法治水平和财政预算透明度有正向的影响作用,假设 2a、假设 2b 和假设 2c 都得到了验证。交互项(AS × AR)在模型(2)、模型(3)、模型(4)中的系数都为负,在模型(2)和模型(3)中虽然显著负相关,但在模型(4)中是不相关的,至少可以得出不同审计体制类型对审计结果公告能力在国家治理中作用的发挥并没有积极的正向作用。

(四) 稳健性测试

为检验本文实证结果的稳健性,本文在模型(1)中,单独使用人员独立作为审计独立性的指标进行回归,审计独立性(AI)的系数为正,且独立性在 5% 的水平上显著,其他变量的显著性水平保持不变,说明稳健性很强。在模型(2)、模型(3)、模型(4)中,选用 SAI 代替 AR 作为解释变量,除系数有细微变动外,变量的显著性水平基本不变。这些都说明本文的实证结论较为可靠。

六、研究结论与启示

(一) 研究结论

本文选取了不同审计体制、经济发展水平、民主程度的 81 个国家为样本,先后进行了国家审计本质特征对国家审计结果公告能力影响的实证研究,以及审计结果公告能力对国家治理能力影响的实证研究。研究发现,国家审计独立性和审计对象确定权对审计结果公告能力有显著的正作用,审计结果公告能力对国家治理在政府效能、法治水平和财政预算透明度方面也有显著的正作用,而不同审计体制下对审计结果公告能力在国家治理中作用的发挥并没有正向的显著影响。

(二) 研究启示

1. 在现行行政型审计体制下,采取实质性措施保障和提高国家审计的独立性。研究结果显示,国家审计体制类型对国家治理的影响并不显著,而审计人员、审计经费以及审计对象确定自主权这些实质性的国家审计本质特征对国家治理的影响更大。因此,当前我国可以不急于考虑审计体制的重大变革,应当按照《框架意见》要求,进一步完善审计制度,强化上级审计机关对下级审计机关的领导,同时探索省以下地方审计机关人财物管理改革,确保审计人员独立、经费独立和审计对象确定自主权等方面,实质性地全面提高国家审计系统的独立性和权威性,以便充分发挥国家审计参与完善国家治理的作用。

2. 全面推进审计结果和审计整改情况公告制度,扎实做好督促审计整改落实工作。根据西方发达国家或地区的成功经验,结合我国的制度背景,审计机关在推进审计结果公告的过程中要遵循独立性、客观性、合法性、时效性、易理解性、保密性等原则,进一步做好审计结果公告工作,同时要完善审计结果运用机制,把审计结果及整改情况作为考核、任免、奖惩领导干部的重要依据。审计机关要依法依规公告审计结果,被审计单位要公告整改结果。只有这样才能建立适合我国国情的审计公告制度,有效促进国家治理能力不断提高。

参考文献:

- [1]尹平,戚振东.国家治理视角下的中国政府审计特征研究[J].审计与经济研究,2010(3):9-14.
- [2]王章渊.政府审计独立性与权威性的历史选择观——基于国家构建模型的视角[J].财会通讯,2014(4):69-72.
- [3]刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [4]王家新,晏维龙,等.《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》学习笔谈纪要[J].审计与经济研究,2016(1):3-17.
- [5]程莹,欧阳华生.政府审计透明度评价体系构建与国际比较[J].审计研究,2010(3):15-21.
- [6]Kaufmann D, Kraay A, Zoido-Lobaton P. Aggregating governance indicators[D]. Working Paper,1999.
- [7]斯莫茨.治理在国际关系中的正确运用[J].国际社会科学杂志,1999(1):81-89.
- [8]Fox J. The uncertain relationship between transparency and accountability [J]. Center for Global, International and Regional Studies,2007 (17):663-671.
- [9]Janaki S. The political life of information: "Information" and the practice of governance in India [D]. Berkeley: University of California,2011.
- [10]Lac L T, Lascher E L. The impact of direct democracy on governance: a replication and extension [J]. California Journal of Politics and Policy,2013,5(1):30-46.
- [11]俞可平.善治与幸福[J].马克思主义与现实,2011(2):1-3.
- [12]张文显.法治与国家治理现代化[J].中国法学,2014(4):5-27.
- [13]韦朋余.行政透明化:打造“善治”政府的切入点[J].行政论坛,2006(2):28-30.
- [14]张红英.完善审计结果公告制度,防范国家审计公告风险[J].审计与经济研究,2006(3):37-40.
- [15]宋夏云.国家审计公告制度的比较分析与调查研究[J].河南金融管理干部学院学报,2006(4):109-113.
- [16]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.
- [17]胡贵安.试论国家审计权的特征[J].审计研究,2010(6):66-76.
- [18]宋常,黄文炳.基于国家治理新动向的国家审计若干思考[J].审计研究,2015(2):7-13.
- [19]陈英姿.国家审计推动完善国家治理的作用研究[J].审计研究,2012(4):16-25.
- [20]薛芬.政府预算变革与政府预算执行审计战略转型——基于国家治理的视角[J].审计与经济研究,2012(6):42-48.

[责任编辑:高婷]

The Fundamental Nature of National Audit, Capacity of Audit Results Publication and National Governance Capacity: Based on the Empirical Evidence from 81 Countries

WU Qiusheng, SHANGGUAN Zeming

(School of Accounting, Shanxi University of Finance, Taiyuan 030006, China)

Abstract: We select the board data from 81 different countries in terms of audit system, economic development level, and the democracy degree, and make an empirical study based on the definition and measurement of such indexes as the fundamental nature of national audit, the capacity of audit results publication and national governance capacity. We find that the national audit independence and determining power of audit subjects have an apparent positive effect on the capacity of results publication, and such a capacity in turn also has a great positive effect on the national governance in terms of government efficiency, the level of rule-of-law, and the transparency degree of financial budget, but under the different audit system, the capacity does not have an enormous positive effect on the government governance. On the basis of this, we put forward the following proposals such as strengthening the audit independence and authority, promoting the system of audit results publication, perfecting the audit improvement accountability in order to perfect our national audit system, and establish the corresponding audit supervision system which is compatible with the national governance system and the modernization of governance capacity.

Key Words: fundamental nature of national audit; audit results publication; national governance capacity; government audit