

# 我国政府审计实证研究述评

## ——基于 CSSCI(1999—2014)检索论文的分析

李明辉,孙 婕,叶 超

(南京大学 商学院,江苏 南京 210093)

**[摘要]**近年来,我国越来越多的学者采用档案研究、问卷调查、案例研究等实证性方法来对政府审计问题进行研究,其研究主题涉及政府审计的发展现状、政府审计程序与方法、政府审计的功能与作用、政府审计质量及其影响因素、政府审计结果公告、国别研究、政府审计人员、政府审计体制等方面。对1999—2014年CSSCI来源期刊发表的相关论文进行回顾和总结后,发现我国学者在政府审计实证研究方面取得了一些开拓性的进展,这些研究对于理解政府审计的发展规律、审计在国家治理中的作用等都具有积极的作用,但现有研究在理论基础、研究方法、研究内容、研究深度等方面也存在不足。

**[关键词]**政府审计;国家审计;政府审计体制;审计发展规律;国家治理;政府审计质量;政府审计发展;政府审计述评

**[中图分类号]**F239

**[文献标志码]**A

**[文章编号]**1004-4833(2017)02-0001-12

### 一、引言

20世纪90年代以来,实证研究方法在我国会计、审计研究领域得到了较多的应用,尤其是在注册会计师审计领域,实证研究已逐渐发展成为主流研究方法。但由于相关数据难以获取等原因,在政府审计领域,实证研究方法的运用受到了限制,很长一段时间内,政府审计研究基本都采用规范研究方法。不过,近年来,这一局面正在发生变化,我国关于政府审计的实证研究正不断增多。产生这一现象的原因主要有:(1)实证研究方法尤其是经验研究方法在我国会计研究领域日渐普及。越来越多受过较为系统的科学训练的年轻研究者加入审计研究队伍,使得采用实证方法研究政府审计问题成为可能。而传统政府审计研究领域实证研究的缺乏,意味着政府审计实证研究更容易取得创新性成果,这更激励着年轻学者们用实证研究方法来研究政府审计问题。(2)国内外主流期刊对实证研究方法的偏好。在较高层次的主流期刊上,传统的规范研究已经日渐式微,采用传统范式研究政府审计问题将很难在高层次期刊发表,从而迫使政府审计研究者改变原先以规范研究为主的范式、采用实证研究方法来研究政府审计问题,以迎合主流期刊的偏好,尽管这一偏好是否妥当尚值得探讨。(3)我国政府审计制度三十余年的发展,为实证研究提供了较为丰富的素材,尤其是政府审计结果公告制度的发展以及其他相关统计数据的公开,一定程度上为利用公开数据研究政府审计相关问题提供了可能。

实证研究旨在探索现实世界的客观规律,从而预测和解释现实世界中的现象。运用实证方法对政府审计相关问题进行研究,对于我们更好地理解政府审计发展以及相关的内在规律、评价政府审计

**[收稿日期]**2016-06-16

**[基金项目]**国家自然科学基金面上项目(71272099);审计署2014—2015年度公开招标重点科研课题(14SJ01003)

**[作者简介]**李明辉(1974—),男,江苏金坛人,南京大学商学院教授,博士生导师,从事审计与公司治理研究;孙婕(1991—),女,江苏南京人,南京大学商学院博士研究生,从事审计学研究;叶超(1992—),女,江苏靖江人,南京大学商学院博士研究生,从事审计学研究。

在国家治理中的作用具有积极的作用。但由于相关数据限制的瓶颈尚未根本打破、国际主流期刊上缺乏可资借鉴的成果等原因,现有的政府审计实证研究也存在许多理论和技术上的问题和不足。在我国政府审计实证研究已经发展到一定阶段的今日,有必要对相关研究进行回顾,以归纳、提炼现有研究及其对政府审计理论和实践的意义,探讨现有文献的不足、明确未来研究的方向。基于这一考虑,我们对“中国社会科学引文索引”来源期刊(下文简称 CSSCI)(不含扩展版、集刊)(1999—2014年)上发表的政府审计实证研究文献进行回顾和评述,以期总结现有研究成果、指导未来研究方向。

本文的学术贡献体现在如下两个方面:(1)本文对我国政府审计实证研究的总体趋势以及具体的研究问题进行了较为系统的梳理和总结,有助于了解我国政府审计领域实证研究的基本情况,并有助于预测将来的研究方向。据我们所知,本文是我国第一篇关于政府审计实证研究的述评,本文的分析对于我国进一步开展政府审计研究具有重要的参考价值。(2)本文从研究话题、计量经济、研究设计、理论基础等角度对相关文献进行了评价,有助于总结现有研究的不足、挖掘研究机会,从而进一步推动相关研究深入发展。

## 二、研究设计

本文以 CSSCI 来源期刊上与政府审计相关的实证研究文献作为研究对象。入选 CSSCI 的期刊大多是社会科学领域各个学科中学术水平较高、社会影响较大、编辑出版较规范、能够体现各学科最新研究水平的重要学术刊物<sup>[1]</sup>。由于 CSSCI 期刊发表的相关论文总体上能够反映我国政府审计实证研究的现有水平,而其他未进入 CSSCI 的经济、管理、会计、审计类专业期刊、大学学报、综合性社科期刊上虽然也发表了一些政府审计实证研究论文,但这些论文质量良莠不齐,无论是在学术规范、研究深度还是学术影响方面均低于 CSSCI 期刊论文,因此,以 CSSCI 期刊为研究对象对我国政府审计实证研究的现状进行分析,更具有代表性。

由于 CSSCI 从 1998 年开始发布,因此我们将对 1999—2014 年 CSSCI 来源期刊上的相关文献进行分析,之前的文献则不作为研究对象。事实上,由于实证研究方法在我国兴起是在 20 世纪末,而由于数据限制、研究思维的路径依赖等原因,政府审计领域对实证研究方法的采用可能更晚,因此,1999 年之前采用实证研究方法探讨政府审计问题的文献不会很多<sup>①</sup>,故对于 CSSCI 发布之前的文献不加考虑并不会影响我们对我国政府审计实证研究状况的基本判断。

对于“实证研究”的界定,我们将所有旨在探究“是什么”的文献均归为实证研究,具体包含了利用二手档案数据或调查数据进行经验检验或描述统计、案例研究、实地研究、实验研究和准实验研究等方法。对于那些主要是规范分析,仅通过一些小实例来支持作者的观点或者仅以极小的篇幅用一些统计数据来支持作者观点的论文,我们不考虑在内。

我们通过如下两个步骤检索获取相关的文献:(1)在“中国期刊全文数据库”、“国家哲学社会科学学术期刊数据库”中,检索摘要中同时含有以下两组词语的 CSSCI 期刊的文章(即一共进行了 60 次检索):第一组,政府审计、国家审计、审计机关、绩效审计、效益审计、环境审计、国企审计、非营利组织审计、税收审计、经济责任审计、财政审计、金融审计、审计报告、经济安全审计、专项资金审计;第二组,实证、经验、统计、调查。(2)用上述步骤检索出的文献仍可能存在遗漏,我们进一步在 CSSCI “来源文献”中搜索含有如下关键词并经阅读内容确定为实证研究的文献作为补充:政府审计、审计机关、国家审计、绩效审计、效益审计、环境审计、国企审计、非营利组织审计、税收审计、经济责任审计、财政审计、金融审计、审计报告、经济安全审计、专项资金审计。

在依照上述方法初步检索出相关文献后,经进一步阅读内容,我们剔除了主题与政府审计无关、主要运用规范研究方法、主要内容为介绍国外经验的以及一稿多发的文章。需要说明的是,利用政府

<sup>①</sup>可能有部分案例研究或问卷调查,而不大可能是经验研究。

审计结果公告讨论公共预算等其他问题的,由于其并非直接讨论政府审计问题,我们也将其剔除。本文最终样本数量为 108 篇文献,这些文献来源于 29 种 CSSCI 期刊。

### 三、我国政府审计实证研究的总体状况

我们首先从年度分布、期刊分布、研究方法、研究主题等角度对相关文献进行了统计,以了解政府审计实证研究的发展趋势。

#### (一) 年度分布

从图 1 可以看出,近年来,一方面,政府审计实证研究文献数量呈明显上升趋势,1999 年仅有 1 篇文献,而 2014 年达到了 25 篇文献。尤其是 2009 年以来,增长趋势更为明显:在 1999 年至 2008 年的 10 年之间,仅有 23 篇实证研究文献,占样本总数的 21.30%;从 2009 年至 2014 年的 6 年间,实证研究文献多达 85 篇(年均 14.2 篇),占样本总数的 78.70%。另一方面,尽管政府审计实证研究的文献呈明显上升趋势,但无论是从绝对数量还是占同期审计研究文献的比重或者占同期政府审计研究文献的比重来说,政府审计实证研究文献都还比较少,16 年间年均仅 6.75 篇,这与目前政府审计方面可供研究的公开数据仍然较为有限有关。

值得一提的是,与 2007 年相比,2008 年实证研究数量有较为明显的下降(从 2007 年的 8 篇降至 2008 年的 3 篇)。通过查阅政府审计研究方面最具影响力、发表论文最多的《审计研究》期刊可以发现,2008 年,关于政府审计的研究主要集中于对政府审计作用的理论探讨,这可能在一定程度上导致实证研究论文的发表空间受到了限制。但或许正因为此期间学者对政府审计治理作用的理论分析为相关的实证研究奠定了较为扎实的理论基础,才导致此后出现大量的关于审计治理作用的实证研究文献。与此类似的是 2013 年,该年《审计研究》发表的政府审计题材论文较多地讨论政府审计的理论框架、政府审计推动国家治理的路径等基本理论问题,由此也可以看出规范理论研究与实证研究之间的相互促进关系。

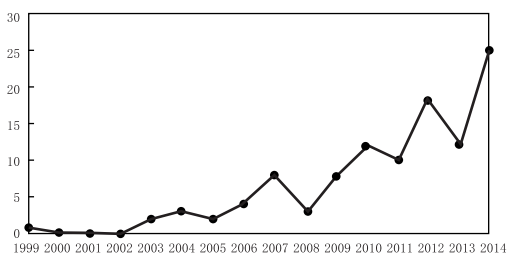


图 1 政府审计实证研究文献的年度分布

#### (二) 期刊分布

从所发表的期刊来看(见表 1),中国审计学会主办的《审计研究》上发表的政府审计实证研究论文最多,达 54

期刊名称	审计研究	审计与经济研究	当代财经	会计研究	财经理论与实践	财经问题研究	其他	合计
文章数量	54	13	8	5	3	2	23	108
占比	50.00%	12.04%	7.41%	4.63%	2.78%	1.85%	21.29%	100.00%

篇,占总样本的 50.00%,这在很大程度上与《审计研究》具有审计署背景因而偏向于发表政府审计方面的论文有关,同时也与《审计研究》在我国政府审计研究领域的地位相称;其次为南京审计大学主办的《审计与经济研究》,共发表了 13 篇文章,占 12.04%。发表政府审计实证研究论文较多的期刊还有江西财经大学主办的《当代财经》和中国会计学会主办的《会计研究》,分别为 8 篇和 5 篇,其余 28 篇则零星分布于 25 本期刊。

#### (三) 所采用的具体研究方法分布

实证研究方法有多种不同的分类方法。本文依据文章的数据取得来源,将 108 篇文献分为大样本档案研究、问卷调查及案例研究三大类。需要说明的是,不同来源获取的数据可能采用相似的检验方法,如同样是回归研究,既可能是通过档案获取二手数据,也可能是通过问卷调查获取数据。从表 2 可以看出,三种方法中,档案研究所占的比例约为 43.5%(47 篇),案例研究为 36.1%(39 篇),而问卷调查所占比例较小,仅为 20.4%(22 篇)。

从时间上来看,最早采用的方法是案例研究,自2003年开始,档案研究与问卷调查方法逐渐开始为学者所采用。从趋势来看,档案研究与案例研究的文献数量增长较快,而采用问卷调查方法的文献数量却没有呈现出明显的上升态势,尤其在2013年和2014年,与之前相比反而有所减少,这可能与问卷调查方法本身成本较高、难于有效控制过程、回收率较低以及经验研究方法日渐成为主流等因素有关。

#### (四) 研究主题分布

从研究主题来看,108篇论文主要涉及如问题(见表3)<sup>①</sup>:

(1)我国政府审计的发展现状及其影响因素,19.5篇(18.06%),内容涉及政府审计的发展现状、政府审计的历史变迁、某类审计业务的发展现状及其影响因素、典型案例等方面。(2)政府审计程序与方法,30篇(27.78%),这些文章运用案例研究等方法探讨了绩效审计、环境审计、经济责任审计等方面的程序与方法,尤其是审计评价指标体系。(3)政府审计的功能与作用,17篇(15.74%),这些文献从财政资金安全、政府债务管理、反腐败、经济增长、财政透明度等方面研究了政府审计的治理作用。(4)政府审计质量的影响因素,16篇(14.81%),相关文献从审计主体、审计处理措施、外部环境等方面考察了政府审计质量的影响因素。(5)政府审计报告,9.5篇(8.80%),相关文献对我国政府审计结果公告的现状、影响因素、经济后果进行了实证分析。(6)国别研究,6篇(5.56%),相关文献运用国别数据考察了各国政府审计的差异及其影响因素。(7)政府审计人员及审计机关,6篇(5.56%),相关文献研究了政府审计人员的工作绩效、工作满意度等问题。(8)政府审计体制,4篇(3.70%),相关文献运用问卷调查等方法探讨了我国政府审计体制存在的问题以及改革构想。

从表4中可以看出,上述不同主题的研究对不同的研究方法各有侧重:(1)在政府审计的功能与作用、政府审计质量的影响因素、政府审计结果公告、国别研究等几个主题中,档案研究方法占主导地位,且学者较多地运用了多元回归分析等经验研究方法。(2)在政府审计现状及其影响因素、政府审计人员、政府审计体制相关研究中,较多地采用了问卷调查方法。其中,关于审计人员的研究在问卷的基础上全部采用了经验检验方法,而关于审计现状及审计体制的研究则是对问卷数据进行简单的统计描述。(3)对于政府审计程序与方法的研究,绝大多数学者采用了案例研究方法(案例研究文章占该主题全部文章的93.33%),且往往是在提出指标体系或方法后利用具体的实例来说明其指标体系的具体运用或者通过专家问卷等方法来确定具体的权重。此外,在分析政府审计的典型经验与模式时,学者们也较多地采用案例研究。

#### 四、对相关文献的具体评述

以下,我们依照研究主题,对相关文献进行具体的评述。

##### (一) 我国政府审计的发展现状及其影响因素

一些文献利用问卷调查以及从审计结果公告、审计年鉴等渠道获取的公开数据,对我国政府审计的发展现状进行了描述和分析。具体包括:(1)我国政府审计发展总体状况及其影响因素。如易丽丽评估了国家审计署成立后我国政府审计历年的绩效<sup>[2]</sup>。学者们还就政府审计调查、审计工作科学

表2 所采用具体研究方法的分布

年份	方法	大样本 档案研究	问卷 调查	案例 研究	合计
1999		0	0	1	1
2000		0	0	0	0
2001		0	0	0	0
2002		0	0	0	0
2003		1	1	0	2
2004		1	0	2	3
2005		1	1	0	2
2006		1	0	3	4
2007		4	1	3	8
2008		0	2	1	3
2009		4	2	2	8
2010		5	4	3	12
2011		3	3	4	10
2012		8	5	5	18
2013		6	1	5	12
2014		13	2	10	25
合计		47	22	39	108

①若一篇文章同时研究数个主题的问题,我们将对该篇论文在不同主题之间进行等额分配。

化等问题进行了调查和分析。(2)我国政府审计的历史变迁。一些学者借助历年政府审计结果公告、审计工作报告等公开资料,考察了我国政府审计的历史发展及其与国家治理的关系<sup>[3-4]</sup>。这些研究对于了解我国政府审计的发展历程及其背后的推动因素、理解审计与国家治理的关系具有积极意义。但这类研究往往只是简单的描述,而没有运用严谨的计量方法进行检验。(3)某类政府审计的发展状况及其影响因素。一些学者对绩效审计<sup>[5-10]</sup>、环境审计<sup>[11-12]</sup>、经济责任审计、金融审计等具体审计类型的发展状况及存在的问题进行了实证分析。(4)典型经验做法(模式)的案例研究。如一些学者对深圳、无锡、苏州、甘肃等地方审计机关的绩效审计实践进行了总结和分析。

总的来说,关于我国政府审计发展现状的研究多为通过问卷调查获取数据,或依据审计报告、年鉴等资料进行简单的统计描述,往往存在研究资料有限、深度不够、就事论事等问题。我们认为,要深入了解我国政府审计的发展现状及其制约因素,除了继续采用对审计报告进行分析、问卷调查等方法外,还需要更多地采用实地调查、案例研究等方法,尤其是理论研究者要深入实践,了解我国政府审计发展中的真实情况,以便发现问题及其症结所在或者总结成功经验并加以提炼、升华,从而形成一般化的理论发现。

### (二) 政府审计的程序与方法

一些学者探讨了绩效审计<sup>[13-14]</sup>、环境审计<sup>[15-17]</sup>、建设项目跟踪审计、经济责任审计等审计业务的流程、方法。尤其是在审计实务部门感觉最为棘手的审计评价指标体系方面,学者们运用层次分析、数据包络分析等方法构建了政府投资项目绩效审计<sup>[18-20]</sup>、经济责任审计<sup>[21]</sup>相关的指标体系。学者们还就财政审计预警指标体系、政府审计项目管理(如审计项目选择、审计对象遴选、审计计划等)的程序与方法等问题进行了探讨。

总的来说,关于政府审计程序与方法的研究,学者较多地借鉴了管理科学等其他学科中的方法,如层次分析、数据包络分析等,且较多地关注于实践中审计人员感到较为困难的审计评价指标体系的问题。相关研究除了进行指标体系的理论构建外,还采用专家打分等方法来确定具体的权重,并结合相关案例如阐述指标体系的具体运用或检验其适用性。但相关文献所提出的方法是否具有广泛的适用性、指标构建和权重的设定是否科学,尚需要更多实践的检验。

表3 按研究主题分类

主题	细分主题	篇数	
1. 政府审计现状及其影响因素	我国政府审计的总体现状与问题	3	
	我国政府审计的历史变迁	2	
	某类政府审计业务的现状及影响因素	10.5	
	典型经验做法的案例研究	4	
	小计	19.5	
	绩效审计	12	
	环境审计	6	
	经济责任审计	3	
	2. 政府审计程序与方法	财政审计	2
		跟踪审计	2
审计项目管理		3	
其他		2	
小计		30	
对保障财政资金安全的作用		2	
对地方政府债务管理的作用		2	
对抑制腐败的作用		2	
对国有企业治理的作用		3	
3. 政府审计的功能与作用		对维护经济增长的作用	1
	对提升政府透明度的作用	1	
	对社会治理等其他方面的作用	3	
	影响政府审计功能发挥的因素	3	
	小计	17	
	审计主体	4	
	审计处理方式与程度	5	
	4. 政府审计质量的影响因素	地区政治、经济环境	5
		审计程序	1
		审计人员素质	1
小计		16	
审计结果公告的现状		2.5	
5. 政府审计结果公告		审计结果公告的市场反应	2
		审计结果公告意愿的影响因素	3
		审计结果公告质量的影响因素	2
		小计	9.5
		6. 国别研究	6
	7. 政府审计人员及审计机关	6	
	8. 政府审计体制	4	
	合计	108	

(三) 政府审计的功能与作用

除借鉴政治学、法学、经济学、社会学等理论对审计在国家治理中的地位与作用进行规范分析外,近年来,一些学者开始利用审计年鉴、审计结果公告等档案数据,从财政资金安全<sup>[22-23]</sup>、财政透明<sup>[24]</sup>、公共债务管理<sup>[25-26]</sup>、反腐败<sup>[27]</sup>、国有企业治理<sup>[28-29]</sup>、经济增长<sup>[30]</sup>、社会治理<sup>[31]</sup>等多个角度对审计在国家治理中的现实作用进行了实证考察。一些学者进一步从媒体监督<sup>[32]</sup>、地区市场化程度<sup>[33]</sup>、审计处罚力度<sup>[34]</sup>等角度考察了影响政府审计功能发挥的因素。这些研究为了解和评价我国政府审计的功能与作用提供了初步经验证据。

对于政府审计功能与作用方面的研究,我们认为现有文献存在如下不足。

1. 对政府审计功能的度量存在明显局限。现有研究中,对政府审计功能与作用的度量主要有如下两种方法:一是利用审计投入来进行度量,具体包括审计人员数量、审计业务量、是否接受政府审计等指标。这样做的局限性是,审计投入的多少不一定与审计作用的大小呈正相关关系,而且,这也忽略了不同审计机关和审计人员执业能力的差异。二是用审计结果(产出)来进行度量,如查出问题金额数、问题金额比例、问题案件数、受处罚人数、案件处理率、审计报告批示采用率等。这比第一种方法更为合理,但这样做也忽略了被审计单位的特征,将审计发现的违规问题完全归因于审计。事实上,政府审计发现并报告的问题数占事实上存在的问题总数的比例才能反映审计的质量与功能。查出问题金额、问题案件等指标数值大,并不一定代表政府审计的作用强,而有可能是被审计对象自身问题过多造成的。相反,这些指标的数值较小,有可能是由于被审计对象的违规行为较少,而不是由于政府审计没有起到揭示违规行为的作用。一些文献发现审计与腐败案件查处呈正向关系,但这究竟是说明审计提高了腐败行为被发现的概率,还是说明审计与腐败的发生呈正向关系呢<sup>①</sup>? 对此,我们认为,可以采用未预期问题数来度量审计的功能,并可以考虑采用 PSM、双重差分(DID)等方法来尽可能消除被审计单位相关因素的影响,从而更好地评价审计的作用。

2. 受注册会计师审计理论的影响,现有文献对审计功能的理解往往止步于审计报告阶段,即较多地关注审计发现问题情况,而未对审计纠正与解决问题的情况给予足够的关注。现有文献中,只有少数学者关注了被审计单位的纠正力度,如对问题金额的处理比率、移送的金额及人数等指标<sup>[22,24,33]</sup>。实际上,跟踪整改也是政府审计过程的重要阶段,在评价政府审计的功能与作用时,研究者更多地需要从审计究竟对国家治理造成了哪些改变的角度加以考察。

3. 存在较为严重的内生性问题。现有文献往往只是利用截面数据考察政府审计的作用,但是否接受审计以及政府审计发展水平等均可能存在较明显的内生性问题。比如,政府审计人员规模可能受到地区财政状况等因素的影响,因此,单纯地研究审计人员规模对反腐败的影响,而不考虑财政状况的影响,可能是不够的。内生性是所有实证研究共同面临的问题,我们无法完全消除内生性,但在研究过程中应尽量降低内生性问题的影响。未来,学者可根据具体情况分别采用 DID、工具变量、固定效应、联立方程等方法来解决内生性问题,从而更好地考察审计的功能与作用。尤其是随着我国政府审计制度改革的推进,未来将会有越来越多的自然实验机会,这也为内生性问题的解决提供了可能。

表 4 研究方法在不同研究主题间的分布

主题	方法	大样本 档案研究		问卷调查		案例 研究	合计
		经验 检验	描述 统计	经验 检验	描述 统计		
政府审计现状及其影响因素		0	6	2.5	6	5	19.5
政府审计程序与方法		0	0	0	2	28	30
政府审计功能与作用		14	1	0	1	1	17
政府审计质量的影响因素		14	2	0	0	0	16
政府审计结果公告		4	2	2.5	0	1	9.5
国别研究		4	0	0	0	2	6
政府审计人员及审计机关		0	0	4	0	2	6
政府审计体制		0	0	0	4	0	4
合计		36	11	9	13	39	108

①其背后逻辑未必是审计导致了腐败,而可能是经济发展水平或其他因素同时与审计、腐败呈正向关系。

4. 存在过于夸大政府审计作用的倾向。由于难以获取相关数据,现有文献在研究审计的作用时设置的控制变量往往较少,而这可能会夸大政府审计的作用。如有的文献发现,政府审计对促进地方经济发展具有重要作用。实际上,影响地方经济发展的因素纷繁复杂,要控制住其他因素的效果,从中剥离出政府审计的作用并对其进行定量分析是非常困难的。此外,地方经济发展状况与政府审计之间也可能存在反向因果关系,而现有文献对此问题并未很好地加以解决,甚至完全未考虑。事实上,虽然客观上政府审计可能对宏观经济发展产生一定的促进作用,但审计对经济增长的作用是非常间接的,且作用可能是较为有限的,至少在短期内如此。因此,此类研究的结论是否可靠,还需要进一步的研究。

#### (四) 政府审计质量的影响因素

现有文献主要关注下列因素对政府审计质量的影响:(1) 审计主体。现有文献从审计机关层级<sup>[35-36]</sup>、异地交叉审计<sup>[36-37]</sup>等角度研究了不同审计主体审计质量的差异,但相关结论并不一致。(2) 审计处理措施的强度与方式。现有文献从处理处罚模式<sup>[38]</sup>、是否移交监管部门<sup>[39]</sup>等角度研究了审计处理措施对审计效果的影响。有多个研究发现,若审计机关上期能报告并处理较多问题,则本期被审计单位出现严重违纪的现象就会减少<sup>[40-42]</sup>。(3) 审计环境。现有文献从公众参政意识、中央政府对地方政府的审计需求<sup>[43]</sup>、地区市场化程度<sup>[44]</sup>、政府干预程度<sup>[45]</sup>、地区经济发展程度<sup>[46-47]</sup>等角度研究了外部环境因素对政府审计质量的影响,并从审计程序质量<sup>[48]</sup>、审计人员素质<sup>[49]</sup>等角度研究了审计质量的内部影响因素。

对于审计质量影响因素的研究,我们认为存在如下不足。

1. 政府审计质量的度量问题。在研究政府审计质量的影响因素时,最关键的问题是如何定义并度量审计质量。现有文献主要从审计查出问题的多少、审计发现整改或被采纳情况或同时从以上两个方面来度量审计质量,这实际上是将审计成果的某个方面视同为审计质量。但审计发现和报告违规行为只是审计质量的一个方面,并不能完整地反映审计质量。并且,用查出违规金额来衡量审计质量,容易把报告的违规金额完全都归因于审计,而忽略了被审计单位发生违规行为的概率和违规行为的严重程度的差异,这与注册会计师审计中用经审计后报表的质量(如盈余管理程度、会计稳健性)来度量审计质量的缺陷是类似的。Knechel 等认为,审计质量可以看成是由如下四个方面构成的平衡计分卡:(1) 审计投入,如审计团队的知识、技能;(2) 审计过程,即根据客户的经营计划、交易、管理激励、风险、控制来实施风险评估、分析性程序、取得并评价审计证据等过程的有效性;(3) 审计结果,即以一些事后的、可以观察的表明审计是否存在瑕疵的指标(如监管部门检查结果、是否被提起诉讼等)以及财务报告质量、审计报告的准确性等反映审计结果的指标来反映审计质量;(4) 审计环境相关的指标,如异常审计费用、审计任期等<sup>[50]</sup>。DeFond 和 Zhang 则认为,推测审计质量的一种途径是考虑审计过程的结果,另一种途径是考虑审计的投入,这两种途径各有其优势和劣势,因此应同时采用不同的度量方法<sup>[51]</sup>。综合 Knechel 等<sup>[50]</sup>和 DeFond 及 Zhang<sup>[51]</sup>的观点,审计结果只是审计质量的一个方面,只有同时采用不同的度量方法才能更好地反映审计质量。尽管上述论述是针对注册会计师审计而言的,但其同样适合于政府审计。目前,我国政府审计的许多过程信息尚不在公开范围之内,因此,从过程的角度来衡量审计质量具有一定难度,但可以考虑在审计发现问题之外增加其他衡量方法,以提高结论的可靠性,比如,可以采用事后被审计单位是否发生违规行为来衡量审计质量,此外,还可以采用问卷调查等方法来获取审计过程的相关信息,并增加对审计投入的关注,从而使审计质量的度量更加科学全面。值得一提的是,许多文献将审计整改落实情况作为审计质量的替代变量,这并不恰当。尽管审计发现问题的整改落实是政府审计工作的一个重要环节,但其只是审计结果的利用,并不完全取决于审计机关,而是在很大程度上受被审计单位及上级党委、政府的影响。审计整改落实情况尽管可以在一定程度上反映审计的功能,但用它来度量整个审计过程的质量,显然是不合

适的<sup>①</sup>。

2. 模型设定问题。具体包括:(1)遗漏变量以及反向因果等其他因素导致的内生性问题。完全如实披露政府审计结果可能会对政府部门产生较大影响,因此,政府审计过程和结果的影响因素也更为复杂。地区政治生态、政府换届、地区公共管理水平(如公务员素质、公众参与的意识与程度、财政透明度、政府会计与内部控制发展水平)、地方经济发展水平和财政状况、市场化程度、文化等因素都可能会对政府审计质量产生影响,尤其是地方党政主要领导的意志对政府审计具有重要影响。从审计机关自身而言,审计机关人力资源数量和质量等也都会影响审计质量。但从现有文献来看,诸如审计机关的规模、地方党政领导特征、地区透明度等因素很少或几乎未被引入模型。这一方面可能是因为相关变量难以观察、衡量或者数据难以取得;另一方面,一些研究者在构建模型时对相关因素缺乏考虑。此外,一些文献存在较为明显的循环论证或其他逻辑问题。如因变量为审计处理情况(应上缴金额、应归还金额、应调账金额、应移送人数等),自变量为审计处理结果落实比例(已处理/应处理比例)、审计单位数。又如,上年审计处理情况与本年审计处理情况之间的相关性也不能说明审计质量的好坏。(2)量纲问题。在用查出问题数量来度量审计质量时,现有文献往往简单地用违纪金额的绝对值来度量审计质量,而没有考虑被审计单位的规模因素并用被审计单位的预算资金规模或人口规模等来均减,这可能是一些文献得出“经济发达地区违规金额更高”这一奇怪结论的原因。

3. 研究方法较为单一。政府审计质量方面的研究较多地采用了经验研究方法,但用经验研究方法研究政府审计质量问题存在如下不足:(1)审计过程很大程度上是一个“黑箱”,尤其是政府审计的透明度比注册会计师审计更差,因此,采用经验研究方法无法了解政府审计人员职业判断的过程;(2)目前,我国政府审计结果公告的程度总体上仍较低,这使得研究样本数量往往受到较大限制;(3)采用经验研究方法也难以研究那些不能公开获取相关数据的问题(比如政府审计人员职业满意度等)。未来,学者可以考虑采用实验研究方法来模拟情景,以考察相关因素对政府审计人员专业判断的影响过程,并可以研究那些由于公开数据限制而无法用经验研究方法实现的问题。在科学设计的情况下,问卷调查方法也可以被广泛地应用到政府审计质量问题的研究中来,以解决公开数据的缺失问题。

4. 理论基础较为欠缺,研究问题较为单一。现有文献多侧重于政府审计自身的一些特征(主体、人员)对审计质量的影响,而政府审计之外的因素对审计质量的影响较少被研究。DeFond 和 Zhang 认为,审计服务是一个经济商品,客户需求、审计师供给两个方面的因素共同决定了审计质量<sup>[51]</sup>。从需求的角度,审计质量取决于客户的激励以及客户在满足审计需求方面的能力;从供给的角度,审计质量决定于审计师保持独立的激励以及审计师的胜任能力。就政府审计而言,上述供需理论框架依然成立,只不过,影响政府审计质量的外部因素不仅限于监管,地区领导人特征、审计体制等因素都可能影响审计机关的独立性和被审计单位对政府审计的需求。基于上述框架,政府审计质量的影响因素可以从被审计单位、审计机关以及外部环境三个角度来考虑。就被审计单位角度而言,学者可以从政府内部控制等角度来加以考察;对于外部环境,未来可以考虑研究审计体制、公共管理水平(如公众参与程度)、地区领导人晋升、媒体监督、技术等因素对政府审计质量的影响。随着近年来我国政府审计领域一些制度变革的发生(如省以下审计机关人、财、物统一管理),学者未来可以采用 DID 等方法,考察政府审计制度变迁前后审计质量的差异。

#### (五) 政府审计结果公告

审计结果公告不仅为研究政府审计提供了数据,而且本身亦成为政府审计实证研究的一个重要

<sup>①</sup>正因为此,我们将“政府审计的功能与作用”与“政府审计质量”作为两个主题。审计质量考虑的是审计机关发现并报告被审计单位违规问题的概率,而审计的功能与作用考虑的是审计结果对相关公共管理、治理产生的影响。当然,审计质量会显著地影响到审计功能与作用,低质量的审计将会降低审计的应有作用,而审计功能与作用也是推断审计质量的一个间接方法。



话题。除了对我国政府审计报告的现状进行描述外<sup>[52-53]</sup>,学者们进一步研究了审计报告的市场反应<sup>[54-55]</sup>、地方政府审计结果公告意愿的影响因素<sup>[7,53,56]</sup>、审计结果公告质量的影响因素<sup>[57]</sup>等问题。总的来说,对于政府审计结果公告意愿、公告质量的影响因素、公告的经济后果,现有文献在研究方法及其研究问题上均较为单一。未来,学者们可以运用问卷调查、档案研究方法来考察审计机关特征、地区行政管理水平、经济发展水平等因素对审计结果公告数量和质量的影响;对于审计结果公告的经济后果,除了考察国有控股上市公司的市场反应外,还可以考察审计结果公告及其特征对政府部门预算执行等方面的影响,以及国有企业审计结果公告及其特征对国有上市公司投融资行为的影响。

#### (六) 国别研究

一些学者运用国别数据考察了各国政府审计的差异及其影响因素,具体涉及如下方面:(1)宏观制度对政府审计体制选择的影响,如沈建文和郑石桥<sup>[58]</sup>。(2)某类审计制度如环境审计<sup>[59]</sup>、绩效审计<sup>[60-61]</sup>发展水平的影响因素。(3)审计透明度的影响因素,如程莹和欧阳华生<sup>[62]</sup>。总的来看,相关国别研究虽然发现了一些影响各国政府审计发展水平的因素,但这些研究往往缺乏理论支撑,未来,学者们可以运用需求与供给、委托-代理、经济法学等理论框架来研究相关问题。此外,由于数据限制等原因,相关文献往往未控制其他必要的因素,在计量上往往存在明显不足,未来应考虑利用 OECD、IMF 等组织的相关统计数据来研究政府审计相关问题。在研究内容上,未来,学者们可进一步运用国别数据考察法律渊源、政治制度、文化等因素对审计体制选择与变迁的影响。

#### (七) 政府审计人员及审计机关

一些文献借鉴人力资源管理等相关学科的理论,研究了审计人员工作绩效<sup>[63-64]</sup>、工作满意度<sup>[65-66]</sup>、职业倦怠等问题。从研究方法来看,现有关于审计人员的研究主要采用问卷调查方法来获取数据;从研究话题来看,现有文献对于审计人员专业判断的影响因素、审计人员的道德推理等问题尚缺乏探讨。未来,学者们可以进一步利用实验、问卷或档案数据来考察审计人员行为及其影响因素,此外,还可以运用实验或问卷方法研究审计团队特征及其行为问题。

#### (八) 政府审计体制

审计体制是政府审计理论研究中一个重要的话题。近年来,一些学者开始运用问卷调查等实证性方法以了解社会公众对我国政府审计体制的评价以及对政府审计体制改革的构想<sup>[67-70]</sup>。总的来说,这些调查大都支持我国政府审计体制有待改革,但对于改革的具体路径以及改革相关的配套问题探讨不够,问卷对象的广泛性和代表性、研究的深度也存在不足。此外,现有文献也较少运用国别数据对审计体制选择及变迁的影响因素、审计体制对行政管理效率、财政透明度等的影响进行检验。

## 五、结论与展望

传统的政府审计研究,多采用规范分析方法,这些研究在我国政府审计制度建立和完善过程中发挥了重要的理论指导作用。然而,规范研究无法回答“是什么”的问题,也难以检验所提出观点的正确与否。实证研究以解释和预测实务为主要目的,其在数据或个案分析的基础上检验相关命题,以探索客观运行规律。与规范研究相比,建立在证伪主义基础上的实证研究具有可验证性的优点,并且,其没有预设对与错的价值标准,因而能够在很大程度上降低价值判断的影响。当然,实证研究也具有缺点,因为,并非所有问题都可以进行检验,此外,实证研究往往是在既有理论的基础上检验有关命题,其在发展新理论方面存在不足,因此,实证研究并不能完全回答审计理论和实务中的所有问题,实证研究与规范研究都是发展审计理论的方法。只有规范研究与实证研究方法相互补充、共同促进,才能真正推动我国政府审计理论的发展。原先规范研究方法为主的局面,在很大程度上制约了政府审计理论的发展。随着政府审计数据可获性的逐步提高以及实证研究范式在审计领域逐渐占据主导地位,近年来,我国学者越来越多地采用实证研究方法来研究政府审计相关问题。实证研究方法的采

用,很大程度上改变了原先政府审计研究领域那种“公说公有理,婆说婆有理”的状况,有助于我们更好地了解我国政府审计的发展规律,尤其是加深对政府审计的供给与需求、政府审计的作用、政府审计质量的影响因素、政府审计信息披露的影响因素与经济后果等方面的理解,同时也为相关部门进一步完善我国政府审计制度提供了支撑。尽管我国政府审计实证研究的数量还不够多、理论和技术上还存在一些不足,但这代表了一种好的发展方向。

不过,客观地说,我国现有政府审计实证研究尚存在明显不足,主要体现在如下方面。

1. 理论基础较为欠缺。与注册会计师审计很多理论来自于经济学不同,政府审计相关的理论主要来自于政治学、公共管理,而我国从事政府审计研究的学者大都是会计专业背景,对政治学、公共管理相关理论不甚了解,这导致在分析政府审计理论并提出相关研究假说时,往往就审计论审计,甚至直接依据审计部门领导人对于审计工作的一些阐述、讲话、指示,而没有从理论的源头出发从深层次来研究政府审计的相关规律性问题。为此,一方面,学者们应加强对政府审计基本理论的研究,包括建立政府审计需求与供给的分析框架,以便为实证研究提供理论支撑;另一方面,未来应注重从政治学、公共管理学、社会心理学、传播学、法学等学科中借鉴相关理论来分析政府审计问题。例如,对受托责任的分析不应当局限于传统注册会计师审计理论中的经济受托责任,而应当借鉴公共管理中的公共受托责任理论,从更广泛意义上的委托代理关系来研究政府审计的相关问题。

2. 研究方法有待进一步科学化和多样化。从现有文献来看,学者们运用较多的方法有问卷调查、案例研究、档案研究,尤其是在政府审计的功能作用、政府审计质量、国别研究等方面,近年来较多地运用了经验研究。这些方法的采用,改变了原先政府审计领域过于侧重于规范分析的局面。但也应当看到,有大量的档案研究文献只是对相关资料进行简单的描述统计,而没有进行必要的统计检验和多元分析,因此,距离科学研究方法尚有一定距离。此外,现有文献中,尚无文献采用实验研究方法来研究政府审计问题,而实验研究方法在确保所验证问题的因果关系、控制额外变量对因变量的潜在影响等方面有其独特优势,尤其在研究审计判断过程方面,实验研究方法具有明显优势。在案例研究方面,学者们建立在实地调研基础上对典型案例进行理论升华的深度研究较少,简单、随意地举例的情况较多。未来的研究应能够针对研究问题,有效采用包括实地调查、实验研究等在内的多样化方法来展开研究。例如,学者们可以采用实验研究方法研究外部压力、审计体制对政府审计人员独立性的影响,或研究职业背景、资历对政府审计人员职业判断的影响。

3. 研究问题较为单一。现有文献主要侧重在现状描述、审计评价指标体系的构建与应用、政府审计质量的影响因素、政府审计的功能与作用等方面,对于政府审计人员与机构特征对审计行为的影响、地方政府及其官员特征对政府审计的影响、相关治理制度及其他正式或非正式制度对政府审计的影响、政府审计对地方政府行为的影响等问题,尚缺乏系统、深入的研究。随着我国国家治理现代化进程的不断推进以及政府审计透明度的不断提高,未来这方面将会有越来越多的研究题材。当然,政府审计实证研究问题的可行性很大程度上受制于政府审计数据的公开程度,但学者们可以通过采用实验研究、问卷调查等方法来弥补公开数据的欠缺,或者在签订保密协议的基础上获取未公开数据进行研究。未来学者们可以进一步加强如下问题的研究:(1)政府审计人员行为尤其是职业判断的影响因素;(2)政府审计结果对国家治理的影响路径及作用程度,包括审计对微观主体行为和宏观政策及其效果的影响;(3)审计制度及其变迁(如人财物统一管理、审计人员职业化、立法机关对审计的介入等等)对审计独立性的影响;(4)国别研究,除利用国别数据研究法律、政治、文化制度对审计制度选择、审计效果的影响外,还应该在比较的基础上,立足我国制度背景提出适合我国的制度。

4. 许多经验研究文献在技术上存在缺陷。除了样本量普遍较小、遗漏变量问题突出、对内生性问题考虑不够外,现有文献主要采用截面数据进行 OLS 回归,而较少采用面板数据通过固定效应等方法来进行检验。这与实证研究方法在政府审计领域的应用时间还较短、缺乏充分的数据等客观原

因有关。由于政府审计往往涉及宏观或中观(如地区)的政治、经济问题,其问题要比微观企业复杂得多,因此,在接受现有研究的结论时,相关人员必须非常小心。未来研究应当在进行充分的理论分析的基础上,结合我国政府审计的制度背景,科学、合理设定模型并采用恰当的检验方法,以提高研究结论的稳定性和可靠性。

#### 参考文献:

- [1] 邹志仁. 中文社会科学引文索引(CSSCI)之研制、意义与功能[J]. 南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学版), 2000(4): 145-154.
- [2] 易丽丽. 我国政府审计的绩效及其特征[J]. 国家行政学院学报, 2011(6): 33-36.
- [3] 张俊民, 胡国强, 张硕. 国家审计服务国家治理实践研究[J]. 审计研究, 2013(5): 10-16.
- [4] 张俊民, 张莉. 国家审计与国家治理模式的趋同性[J]. 审计与经济研究, 2014(5): 14-22.
- [5] 石柱峰, 刘晓莲, 毕建荣, 等. 地方政府绩效审计: 基于辽宁省的问卷调查研究[J]. 审计研究, 2009(1): 32-36.
- [6] 胡奕明, 樊慧, 刘纯, 等. 对我国政府绩效评价体系的调研与分析[J]. 审计研究, 2011(6): 59-67.
- [7] 聂新军, 张立民. 我国地方政府审计供给及其影响因素分析[J]. 当代财经, 2008(7): 98-102.
- [8] 赵彩霞, 张立民, 曹丽梅. 制度环境对政府绩效审计发展的影响研究[J]. 审计研究, 2010(4): 22-28.
- [9] 李素利. 政府绩效审计发展的影响因素研究[J]. 审计研究, 2013(2): 27-33.
- [10] 胡奕明, 樊慧, 罗继锋. 政府绩效审计接受度实证研究[J]. 审计研究, 2012(3): 8-13.
- [11] 韩竞一, 吕永龙, 贺桂珍, 等. 中国环境审计实务问卷调查及初步分析[J]. 审计研究, 2005(4): 46-48, 25.
- [12] 李璐, 张龙平. WGEA的全球性环境审计调查结果: 分析与借鉴[J]. 审计研究, 2012(1): 33-39.
- [13] 黄溶冰, 王丽艳, 齐兴利. 基于改进逻辑框架法的公共投资项目效益审计研究[J]. 审计研究, 2007(2): 13-16.
- [14] 黄溶冰, 陈耿. 节能减排项目的绩效审计[J]. 会计研究, 2013(2): 86-90, 95.
- [15] 贺桂珍, 吕永龙, 刘达朱, 等. 挣值管理在环境审计中的应用[J]. 审计研究, 2007(2): 3-8.
- [16] 浙江省审计学会课题组. 太湖流域水污染综合治理环境审计实证研究[J]. 审计研究, 2004(1): 57-62.
- [17] 厦门市审计学会课题组. 福建九龙江流域环境审计研究[J]. 审计研究, 2013(2): 46-51.
- [18] 宋常, 赵懿清. 投资项目绩效审计评价指标体系与框架设计研究[J]. 审计研究, 2011(1): 40-46.
- [19] 刘爱东, 赵金玲. 政府投资公共工程绩效审计评价指标研究[J]. 审计与经济研究, 2010(3): 31-38.
- [20] 庞继英, 耿金岭, 李春友. 公益性项目效益审计评价模型的构建与应用研究[J]. 审计研究, 2010(5): 35-41.
- [21] 顾正娣, 王会金. 地方领导经济责任审计综合评价模型的构建[J]. 学海, 2014(6): 138-142.
- [22] 刘雷, 崔云, 张筱. 政府审计维护财政安全的实证研究[J]. 审计研究, 2014(1): 35-42, 52.
- [23] 韦德洪, 覃智勇, 唐松庆. 政府审计效能与财政资金运行安全性关系研究[J]. 审计研究, 2010(3): 9-14.
- [24] 朱荣. 国家审计提升政府透明度的实证研究[J]. 审计与经济研究, 2014(3): 23-30.
- [25] 蒲丹琳, 王善平. 权力异化、国家审计与地方政府负债[J]. 财经理论与实践, 2012(5): 81-85.
- [26] 蒲丹琳, 王善平. 官员晋升激励、经济责任审计与地方政府投融资平台债务[J]. 会计研究, 2014(5): 88-93.
- [27] 李江涛, 苗连琦, 梁耀辉. 经济责任审计运行效果实证研究[J]. 审计研究, 2011(3): 24-30.
- [28] 陈宋生, 董旌瑞, 潘爽. 审计监管抑制盈余管理了吗? [J]. 审计与经济研究, 2013(3): 10-20.
- [29] 蔡利, 马可哪呐. 政府审计与国企治理效率[J]. 审计研究, 2014(6): 48-56.
- [30] 李明, 聂召. 国家审计促进地方经济发展的作用研究[J]. 审计研究, 2014(6): 36-41, 112.
- [31] 王兵, 王长友, 李越冬. 社会转型与国家审计的治理功用[J]. 审计与经济研究, 2014(4): 14-21.
- [32] 蒲丹琳, 王善平. 政府审计、媒体监督与财政安全[J]. 当代财经, 2011(3): 47-53.
- [33] 唐雪松, 罗莎, 王海燕. 市场化进程与政府审计作用的发挥[J]. 审计研究, 2012(3): 25-31.
- [34] 宋达, 郑石桥. 政府审计对预算违规的作用: 抑制还是诱导? [J]. 审计与经济研究, 2014(6): 14-22.
- [35] 郑石桥, 尹平. 审计机关地位、审计妥协与审计处理执行效率[J]. 审计研究, 2010(6): 53-58.
- [36] 王芳, 周红, 任康. 审计体制、审计方式与政府审计质量[J]. 当代财经, 2012(8): 106-119.
- [37] 项荣. 异地交叉审计的研究[J]. 当代财经, 2007(3): 113-116.
- [38] 王家新, 宋皓杰, 郑石桥. 审计处理处罚模式及其效果[J]. 江海学刊, 2014(4): 94-98.
- [39] 朱洪泽, 王淑梅. 审计机关核查社会审计质量的结果处理差异的实证研究[J]. 审计研究, 2009(6): 22-29.
- [40] 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.
- [41] 陈宋生, 刘淑玲. 审计处理随意性的实证分析[J]. 审计与经济研究, 2010(2): 54-62.

- [42] 聂萍,徐钦英.我国政府审计质量的实证研究[J].财经理论与实践,2012(1):59-63.
- [43] 叶子荣,马东山.我国国家审计质量影响因素研究[J].审计与经济研究,2012(6):12-24.
- [44] 林斌,刘瑾.市场化进程、财政状况与审计绩效[J].审计与经济研究,2014(3):31-39.
- [45] 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.
- [46] 陈宋生,余新培.被审计单位违纪金额的实证分析[J].当代财经,2003(11):114-117.
- [47] 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.
- [48] 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.
- [49] 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.
- [50] Knechel W R, Krishnan G V, Pevzner M, et al. Audit quality: insights from the academic literature[J]. A Journal of Practice & Theory, 2013, 32(9): 385-421.
- [51] DeFond M, Zhang J. A review of archival auditing research[J]. Journal of Accounting and Economics, 2014, 58(2-3): 275-326.
- [52] 欧阳华生.我国国家审计报告信息分析:2003—2006[J].审计研究,2007(3):8-15.
- [53] 宋常,周长信,黄蕾.我国地方审计机关审计结果公告研究[J].当代财经,2009(9):121-126.
- [54] 李小波,吴溪.国家审计报告的市场反应[J].审计研究,2013(4):85-92.
- [55] 陈宋生,陈海红,潘爽.审计结果公告与审计质量[J].审计研究,2014(2):18-26.
- [56] 郑小荣,何瑞铎.中国省级政府审计结果公告意愿影响因素实证研究[J].审计研究,2014(5):52-59.
- [57] 郑小荣.公告质量、质量特征与策略性行为[J].会计研究,2012(10):79-86.
- [58] 沈建文,郑石桥.问责机制、锚定路径和国家审计体制差异[J].经济体制改革,2012(4):131-135.
- [59] 黄溶冰.环境审计制度选择影响因素的实证分析[J].中国人口·资源与环境,2013(10):134-140.
- [60] 王素梅,高燕.政府绩效审计发展与审计体制的相关性研究[J].财经理论与实践,2012(6):66-69.
- [61] 欧阳华生,余宇新.政府绩效审计制度变迁需求影响因素效应实证分析[J].财经论丛,2009(4):82-89.
- [62] 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.
- [63] 尚兆燕.国家审计判断绩效:实证调查和分析[J].审计与经济研究,2011(1):30-39.
- [64] 宋艳.政府审计人员工作绩效结构研究[J].财经问题研究,2012(4):104-108.
- [65] 陈艳,王二平.基层审计机关负责人工作压力与工作满意度的研究[J].审计研究,2010(2):19-23,38.
- [66] 王士红,顾远东.国家审计人员心理契约、工作满意度与知识共享行为[J].审计研究,2012(1):48-54.
- [67] 杨肃昌,肖泽忠,李培根.中国国家审计问题问卷调查报告[J].审计研究,2003(2):11-15.
- [68] 宋夏云.中国国家审计独立性的损害因素及控制机制研究[J].审计研究,2007(1):24-29.
- [69] 杨肃昌,肖泽忠,殷书炉.中国国家审计:问题与改革[J].审计研究,2008(1):18-25.
- [70] 杨肃昌,肖泽忠.关于中国审计体制改革原则体系的问卷调查研究[J].会计研究,2010(5):68-74.

[责任编辑:杨志辉]

## A Review of Positive Government Audit Research in China: Based on the Analysis of Articles of CSSCI

LI Minghui, SUN Jie, YE Chao

(School of Business, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

**Abstract:** In recent years, more and more scholars begin to study government audit by applying various positive methods including archival studies, questionnaire surveys and case studies. The topics involve the current statues of government audit practice of China and their determinants, procedures and methods of government audit, functions and roles of government audit, determinants of government audit quality, release of audit results and the determinants of its quality, cross-country studies, auditor personnel, government audit systems and relevant reform, etc. The articles are from the academic journals of CSSCI published during the period from 1999—2014. Such positive researches are helpful to understand the law of the government audit development and the role of audit in the national governance process. However, there are still many shortcomings in existing literature with respect to theoretical foundations, econometrics methodologies, variety of topics, etc.

**Key Words:** government audit; state audit; government audit system; law of audit development; state governance; government audit quality; government audit development; government audit review