

政府审计与腐败治理

——基于协同视角的理论分析与经验数据

王会金,马修林

(南京审计大学 政府审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]基于协同学理论,以审计结果利用为导向,梳理政府审计与腐败治理之间的逻辑关系,并以2008—2013年省级审计机关经验数据进行实证检验。研究发现,政府审计机关与审计客体在腐败治理过程中发挥着积极的协同作用,即政府审计机关与审计客体的协同水平越高,腐败治理功能发挥得越好;政府信息公开化建设在该协同治理机制中起着中介作用,即政府审计推进腐败治理功能发挥,可以进一步通过完善政府信息公开制度建设实现。通过理论与经验分析,揭示了政府审计与腐败治理之间更深层次的协同逻辑,为政府审计推进反腐倡廉工作提供可借鉴的理论和实践参考。

[关键词]政府审计;国家审计;协同治理;腐败治理;政府信息公开;政府透明度建设;审计机关;审计客体

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2017)06-0001-10

一、引言

腐败问题是国家治理系统的“毒瘤”,必须进行及时预防和彻底根除。在反腐高压态势下,保持党内纯洁,促进政府廉政建设,提升国家治理功能与治理效率,是新时期党和政府推进国家治理能力现代化的重要任务。《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》提出对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖,该项政策的实施使得当前有限的审计资源与繁重的审计任务之间的矛盾日益突出,如何全面整合和协调各方资源,以充分实现政府审计的腐败治理功能,是迫切需要解决的现实问题。协同学,即协调合作之学,指系统的各部分之间相互协作,使整个系统形成微观个体层次所不存在的、新质的结构和特征。协同论主要研究远离平衡态的开放系统在与外界有物质或能量交换的情况下,如何通过自己内部协同作用,自发地出现时间、空间和功能上的有序结构,是关于系统中各个子系统间相互合作、相互竞争的科学。政府审计协同治理以协同学理论为基础,通过整合各方审计资源,加强审计主体之间的交流合作、信息共享、结果利用等手段,极大提高腐败治理的效率和质量,成为政府审计发展的趋势。本文以协同学理论为框架,以审计监督成果利用为切入点,通过理论分析和实证检验探讨政府审计协同水平对腐败治理的作用机制,并深入剖析政府信息公开化建设在该机制中起到的中介作用。

二、文献回顾

(一) 政府审计与腐败治理

政府审计的本质是国家治理框架下一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”^[1]。腐

[收稿日期]2017-08-12

[基金项目]江苏省社会科学基金项目(16ZZB007);江苏省第四期“333 高层次人才培养工程”科研项目(BRA2014251);江苏省研究生科研与实践创新课题(KYCX17-1353)

[作者简介]王会金(1962—),男,浙江东阳人,南京审计大学副校长,教授,博士生导师,博士,从事政府审计治理研究;马修林(1991—),男,江苏徐州人,南京审计大学政府审计学院硕士研究生,从事政府审计协同治理研究。

败问题影响组织效率,导致资源浪费、配置效率低下等系列问题,具有极大的危害性^[2],政府作为国有资产和国有资源的经营者,其腐败问题产生的后果往往更为严重。现有研究表明政府审计在维护国家经济安全、促进政府廉政建设方面发挥着越来越重要的作用,相关研究以规范分析为主,主要涉及以下几个方面。(1)政府腐败问题产生的原因。权力腐败是权力的一种自然倾向,指政府官员滥用公共权力,给国家、组织、其他公民造成损害的行为,其实质是权力市场化或政府产品商品化^[3]。政府部门权力过大且缺乏有效的监督是腐败问题产生的两个重要因素。从经济学角度来说,政府部门广泛参与经济活动中,对资源的配置有着绝对的掌控力。而权力市场和政府产品市场都是不完全竞争市场,在信息不对称条件下,权力监督不到位,为权力寻租者提供了诸多可能^[4]。(2)政府审计参与腐败治理的路径分析。“免疫系统”论认为政府审计具有抵御、预防和揭露的国家治理功能,并服务于国家治理的需要。政府审计最重要的功能是揭露和披露违规问题,然而仅依靠揭露和披露违规问题并不能充分发挥政府审计在腐败治理中的作用,整改工作的落实情况对腐败治理的整体绩效更为重要^[5]。政府审计通过加强审计资源的协调整合,开展专业化活动,对被审计单位公共受托责任履行情况进行问责,将审计结果加以公开并监督被审计单位通过整改等手段遏制腐败问题,改善国家治理^[6-7]。(3)政府审计与腐败治理的协同探索。《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出现阶段国家治理的八大监督体系,各监督体系在腐败治理中的目标具有内在的一致性。如政府审计与纪检监察可以发挥很好的腐败治理协同功能^[8-9],但是在国家腐败治理体系中,审计机关与纪检监察机关、司法机关又有着各自的角色划分,三者的协同是提升腐败治理效率的关键^[10]。同时,政府审计协同治理也开创了审计制度发展的新格局^[11]。但是,将协同理论应用于政府审计领域尚处于起步和探索阶段。腐败协同治理强调多元化主体参与,也强调资源的整合,但是面对不断扩大的审计范围和内容以及不断变化的外部环境,加强政府审计的协同管理变得相当重要^[12]。(4)政府审计绩效对腐败治理的影响。揭露被审计单位的违规问题是政府审计的首要职能,财政资金的违规使用与腐败问题有很大关系。政府审计绩效能衡量政府审计工作的质量,体现政府审计对违规问题的揭露质量、监督整改质量和审计建议质量,审计质量的好坏会影响腐败治理效果^[13]。

(二) 政府透明度建设的中介作用

政府审计在腐败治理过程中发挥积极作用,但该作用机制一直没有清晰认识与深入探讨。政府透明度建设就是要加强政府信息公开的深度和广度,但一直以来透明度建设都被视为政府审计的目标而存在。政府审计通过揭露违规问题并监督问题的整改,将审计工作以审计报告的形式对外公布,加强政府信息的公开和透明度建设。现有研究表明,从政府审计的国家治理功能入手,政府审计在提升政府财政透明度以及预算透明度方面可以发挥积极作用^[14-15]。在腐败治理问题上,由于腐败问题具有很强的隐蔽性,并涉及腐败方的蓄意谋划和隐匿行为,使得腐败问题的揭露存在很大的困难。但政府信息的公开削弱了信息不对称程度,权力的运行更加透明化和公开化,降低被审计单位的腐败倾向^[16-18]。政府审计对于腐败问题的治理,要考虑到效率和效果问题,除采取强制性的法定监督之外,还可以通过加强政府的透明度建设,从制度完善上减少腐败问题发生的可能性。对于政府审计与腐败治理之间的协同,现有研究呈现如下特点。(1)缺乏对协同思想的深层次关注。当前文献多从政府审计服务国家治理等宏观视角开展研究,有关于政府审计如何同其他腐败监督主体有机协作的学术积累相对稀缺。(2)以规范研究为主。大量文献仅是基于理论层面探讨政府审计抑制公共权力腐败的作用与价值,缺少相关领域数据的实践验证。(3)协同机制的研究不够深入,对于协同的时空选择、模式设定与成效评价等关键要素如何统筹与运行,既有文献鲜有系统性阐释。当然,相关研究中的问题,还有待于学术界的持续探索与努力。

本文创新之处在于将协同理论视角引入政府审计协同腐败治理过程之中,提升腐败治理效率;对腐败治理的机制进行更深层次的剖析,探究政府透明度建设在腐败治理中的中介作用;在理论分析的

基础之上,采用实际经验进行分析,弥补腐败治理实证研究方面的不足。

三、理论分析与研究假说

(一) 政府审计与腐败治理的制度规范

政府审计依法对审计客体的财政、财务收支以及其他经济活动的真实性、合法性和效益性实施监督评价,在推动反腐倡廉和提升政府治理效率方面发挥着不可替代的作用,并且政府审计重大战略部署工作的开展,对其在腐败治理中的法定职责进行了界定。修订后的《国家审计准则》《国务院关于加强审计工作的意见》以及《关于适应新常态践行新理念更好地履行审计监督职责的意见》(以下简称两个《意见》)对政府审计机关在腐败治理和反腐倡廉工作中的具体要求进行界定,为审计工作提供指导。如《国家审计准则》与修订前相比,在腐败问题上,突出强调“重大违法行为”和“专题报告”,而两个《意见》都将促进廉政建设作为审计工作的关键环节。此外,《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》中对于领导干部的经济责任审计监督全覆盖,也从侧面反映了领导干部下的反腐倡廉要求。由此可见,协同视角下政府审计推进腐败治理是时代赋予政府审计新的历史重任。

(二) 基于公共受托责任的理论分析

政府审计推进腐败治理的理论基础源于公共受托责任理论。政府审计推进腐败治理隐含着审计机关、审计客体和人民群众之间的三方关联。在公共受托责任下,人民群众依法赋予政府权力,成为政府权力的监督者;政府获得人民群众赋予的法定权力,成为权力的执行者,权力的运用应当以维护人民群众的利益为目标;权力腐败是权力使用过程中的天然倾向,权力腐败造成的公共资源资产流失、配置效率低下等一系列问题,从根本上损害人民群众利益,最终导致公共受托责任没有得到充分有效的履行。政府审计下的审计客体主要包括政府各个层级部门、国有企业、国有金融机构、国有资产控股企业和国家各层级事业单位。政府审计机关接受人民委托对审计客体的受托责任履行情况进行审计,审计客体依法审计其应当履行的职责并向审计机关提供与责任履行相关的工作信息,审计机关将审计结果分别向政府部门和人民群众进行汇报。审计机关通过此过程,以权力制约权力的形式,监督政府权力的运行,抑制腐败问题,理论关系如图1所示。

(三) 基于协同理论的政府审计推进腐败治理的模型构建

公共受托责任相关理论表明政府审计开展腐败治理的必要性,即腐败治理的目标在于保障公共受托责任的履行,维护人民群众利益。协同理论框架则是为政府审计推进腐败治理提供方法体系,包括协同主体、协同过程以及协同结果,理论模型如图2所示。

1. 腐败治理下政府审计的协同主体

与传统意义上的政府审计相比,政府审计协同治理具有以下内涵:政府审计治理主体的多元化,政府审计治理权力的多中心化,政府审计不仅是依靠强制力,而且是需要审计机关与被审计单位、审计机关与相关职能部门等通过协商对话和相互合作等方式来共同发挥政府审计治理的“免疫系统”功能。在腐败治理工作中,政府审计协同治理特别强调审计治理主体的多元性。在三方关系中,基于不同的角度,政府审计机关与审计客体关系存在着“协作”或“对抗”的矛盾关系。第一,审计客体作为公共受托责任的承担者,提升政府服务质量、维护人民群众根本利益是政府价值目标的内在要求。腐败问题的最终落实依赖于审计客体的积极整改和防范。审计机关作为国家治理内生的“免疫系统”,也致力于通过提高审计质量和效率来改善国家治理。两者价值目标上的一致性使得两者表现为“协作”关系,有利于腐败治理工作的开展。第二,由于权力

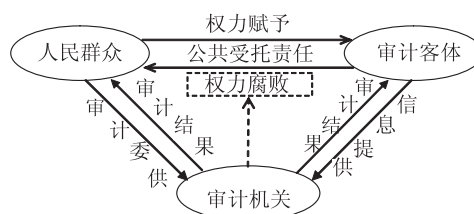


图1 基于公共受托责任的政府审计权力制约模型

在运行过程中存在着腐败的天然倾向,使得审计客体成为腐败的高发领域。政府审计机关的主要职责之一就是揭露权力运行过程中的腐败问题。此时在腐败治理问题上,两者表现为“对抗”关系,不利于腐败治理工作的开展。因此,无论从哪一个角度来看,审计机关和审计客体都是腐败治理的重要参与方。腐败治理问题的有效开展,要求审计

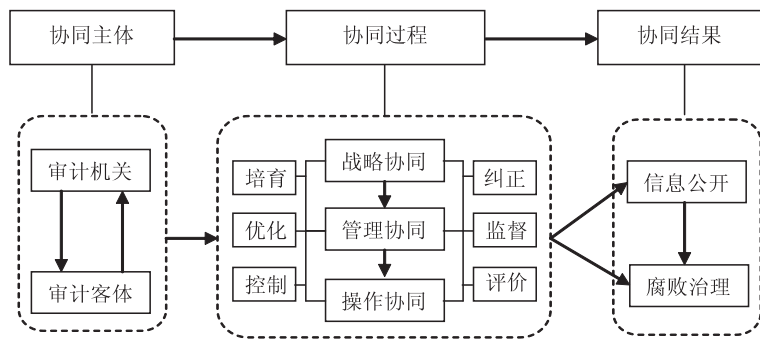


图2 协同理论下政府审计推进腐败治理的框架模型

客体广泛和积极参与配合,审计客体与审计机关协调合作的水平直接影响到腐败治理质量。

2. 腐败治理下政府审计的协同过程

政府审计推进腐败协同治理能够有效开展的运转逻辑体现在以下三个方面。一是在根本目的上,国家治理系统与协同治理主体存在目标的一致性。二是腐败协同治理若要充分发挥系统功能,必须依赖于各协同主体的自我改进和相互协调。三是政府审计机关与协同主体之间存在职能交叉。基于此,我们可以将腐败协同治理划分为三个层次:战略协同、管理协同和操作协同。

战略层面下的协同治理是站在宏观层面,以国家治理的长期发展方向和目标为基础,致力于构建政府审计机关与审计客体之间协同行动、资源有效共享的战略模式。两者的协同机制主要体现在以下几个方面。(1)目标与任务协同。全面提升国家治理效率、抑制腐败是一项长期任务,政府审计是推动反腐倡廉、改善国家治理的一把利器,而具体的腐败问题还要落实于审计客体的实际工作。两者的协同治理有利于腐败治理工作的开展和国家治理长期目标的实现。(2)职能协同。政府审计作为国家治理的“免疫系统”,从经济领域入手,发挥独立的监督功能,审计客体内部存在着行政监督,两者监督功能的实现都有赖于权力制约和监督权力,并在各自的职能范围内履行着特定的监督职责。(3)价值文化协同。价值文化是组织的内在精神底蕴,为组织工作的开展营造了基础氛围。审计机关与审计客体应当具有一致的文化价值观念,营造以反腐倡廉和勤俭节约为主导的组织价值文化观念,增强反腐斗争的凝聚力。(4)基础制度环境协同。这里的基础制度环境旨在为基本工作的开展设计流程和政策,且这些流程和政策并不因部门职能不同而不适用。腐败治理是一项专业化活动,业务工作的执行上需要特殊的制度安排。

管理层面协同是腐败治理中观层次上的协同,其核心问题是如何建立具有通用性的管理制度,将政府审计机关与审计客体进行有机结合,通过协作实现对公共经济权力异化行为的全面性制约与监督,主要包括以下内容。(1)组织结构协同。腐败治理的组织结构功能涵盖了腐败预防、腐败揭露、腐败处理和腐败信息披露四个重要环节,应当设置能够实现上述重要职能的组织部门。(2)信息资源协同。信息共享是提高腐败治理效率的重要因素,减少了重复劳动,应当建立起快速高效的管理平台,以实现信息共享、线索迅速移送、成果及时利用。(3)方法技术协同。方法技术是针对腐败问题最为直接和有效的因素,直接影响腐败治理的效果。(4)制度规范协同。在腐败问题上,审计机关与审计客体在腐败治理上都具备各自的管理制度,应当建立协调统一的制度规范,防止针对同一问题按照不同的规章制度出现意见分歧的情况,减少不必要的争执。

操作协同是腐败治理微观层次上的协同,是基于具体的腐败项目而言的。一个完整的腐败治理项目,应当包含事前的计划与准备工作、事中的实施工作以及事后的评价和反馈工作。(1)计划机制。计划机制是整个过程中最为基础的环节,其目的是确保腐败治理目标的实现。(2)准备机制。准备机制主要是针对腐败治理所必需的基本条件进行认同,包括自身条件和协同条件。(3)实施机制。是腐败治理工

作的核心环节,该环节直接用来揭露腐败问题。协同治理下的实施机制,实际上就是对协同资源进行有序整合的过程。(4)评价与反馈机制。评价和反馈是腐败治理工作持续进行的关键,治理总是存在偏差的,需要制定科学合理的腐败治理协同评价体系,促进腐败治理工作的稳步推进。

腐败治理三个层次的协同并不是相互独立的,而是一个有机的整体,需要对三个层次总体上进行督导。具体来说,应当培育协同治理的思想理念,优化腐败治理的程序和方法,监督和控制治理过程,纠正不合理的程序和方法,评价协同结果。

3. 腐败治理下政府审计的协同结果

腐败协同治理的最终目标是遏制腐败问题,提升国家治理效率,然而在腐败问题上,审计机关与被审计单位之间存在着利益矛盾。审计机关致力于发挥国家治理功能,腐败问题是阻碍国家治理现代化的“毒瘤”,揭露腐败问题,并对相关部门及责任人进行问责,是审计机关的职责所在。被审计单位则是腐败问题的载体,权力腐败是一种刻意并主动的违规行为。同时,由于政府信息本身的相对闭塞性特点,使得对政府权力的监督本身就存在一定的难度。面对审计机关的调查取证,被审计单位势必进行多方阻碍,影响腐败治理效率和效果。审计机关与相关部门开展协同治理,意味着两者的目标具有一致性,通过技术交流、信息共享和成果利用等方式,可以在很大程度上减轻被审计单位的抵制情绪,审计工作的开展也面临较小的阻力,腐败治理效率和效果较高。

政府审计在腐败治理中的作用,不仅表现为揭露腐败问题,而且要找到腐败问题产生的原因,并提出可行性建议,弥补制度运行缺陷和管理缺陷,这也是政府审计发挥国家治理功能的体现,否则深层次的原因得不到解决,腐败问题将会屡查屡犯、屡禁不止。权力腐败产生的直接原因在于权力过大且缺乏有效的监督,然而更为深层次的原因在于政府信息的闭塞性,缺乏监督的条件。政府信息的闭塞,意味着政府行为以及工作信息无法有效与外界沟通,信息不对称程度严重,极易导致权力异质化,加强政府信息公开是缓解信息不对称最切实有效的途径。因此政府审计推进腐败治理除直接揭露腐败问题之外,更在于完善被审计单位的制度和管理设计,起到事先预防的作用。综上所述,政府审计推进腐败治理的质量好坏,取决于战略层、管理层和操作层协同治理过程的有效性,协同治理水平越高,腐败治理绩效越好。同时,政府审计除直接发现腐败问题之外,更为重要的是要帮助被审计单位弥补制度和管理缺陷。基于此,本文提出以下研究假说。

H1:政府审计协同水平越高,腐败治理绩效越好。

H2:政府信息公开水平可以在政府审计推进腐败治理过程中发挥中介作用。

四、研究设计

(一) 变量选取

1. 腐败治理绩效(COP)

对于腐败治理绩效的衡量,现有研究主要有以下几种方法。(1)与腐败问题相伴而生的,往往是被审计单位的违规问题,政府审计的揭露绩效与腐败绩效之间存在着显著的交互正相关关系^[13],可以选取审计揭露绩效代替腐败治理绩效;(2)以人民检察院每年立案的贪污腐败和侵权渎职案件数和人数为基础,并进行以下几类调整:控制地区人口规模的影响,将贪污腐败和侵权渎职案件数进行人口平均化;为控制地区公职人员的影响,将贪污腐败和侵权渎职案件数在地区公职人员数的基础上进行平均化。政府审计腐败协同治理功能的发挥,依赖于政府部门是否接受审计,只有接受政府审计的单位和部门,才能针对腐败问题开展协同治理,从而协同治理范围影响着腐败治理绩效。借鉴现有研究,本文拟以各省、自治区、直辖市人民检察院每年立案的职务犯罪案件数和人数为基础,在被审计单位数量规模的基础之上进行平均化处理,作为腐败治理绩效的代理变量,并分别用于多元回归分析和稳健性检验。其中,职务犯罪类型包含贪污腐败和渎职侵权。

2. 腐败治理协同水平(COS)

政府审计与腐败治理的协同,涵盖战略、管理和操作三个层次,本质上是一种治理过程协同。腐败协同治理是以协同理论为指导思想,通过资源整合、信息共享等手段提升腐败治理效率和质量,克服以往政府审计作为单一主体,执行既定的审计程序,搜集审计证据的弊端。因此协同治理的开展实际上提升了政府审计程序设计的合理性和执行的有效性。然而现实情况是,由于协同过程具有隐蔽性和多维度性,难以客观准确地对过程协同水平进行量化。对于审计质量的界定,学术界一直存在着争议,主要有以下观点——程序观和结果观。审计程序观强调“审计程序对审计准则的遵循程度”^[19],这是审计准则对审计质量的要求;审计结果观强调“审计质量要求发现并报告财务报告中的错误”^[20],这是审计委托方对审计质量的要求;还有一部分学者强调审计质量应当是审计程序质量与审计结果质量的结合^[21]。由于审计程序质量和审计结果质量在逻辑上都具有合理性,学者试图将两者置于统一框架中进行研究,研究的基本假设就是审计程序与审计结果存在正相关关系^[22]。现有研究通过实证分析,验证了审计程序质量与审计结果质量之间存在显著的正相关关系^[23],这一关系使得审计结果质量可以作为审计程序质量恰当的替代指标。政府审计与腐败治理相协同是一种过程协同,提高审计程序设计的合理性和执行的有效性,即提升过程质量,而审计结果质量与审计过程质量之间存在着正相关关系,基于此,本文将审计结果的协同水平作为审计过程协同水平的代理变量。政府审计的结果表现为政府审计绩效,政府审计绩效一般分为揭露绩效、整改绩效和意见采纳绩效。其中审计揭露绩效体现的是政府审计机关的执业水平,该绩效衡量的是审计机关发现问题的能力。整改绩效和意见采纳绩效衡量的是被审计单位对政府审计的态度认识,体现为对政府审计工作过程和结果的认同程度、配合程度与协同程度。综上分析,本文拟以审计整改结果绩效为基础,在被审计单位数量规模上进行平均,并取对数,作为腐败协同治理的代理变量。

3. 政府信息公开水平

政府信息公开水平在腐败治理中发挥着重要作用,政府信息公开越健全,则政府信息的透明化程度越高。自打造“阳光政府”项目启动以来,我国的政府透明度建设取得丰硕的成果。在政府透明度的衡量上,普华永道分别从腐败的影响、司法的不透明性、财经政策的不透明性、会计信息治理的不透明性以及政府管制五个角度对政府的透明度建设情况进行评价。此外还可以利用国际预算合作组织(IBP)发布的政府预算透明度指数、财政透明度指数作为政府透明度建设的代理变量^[24]。由于权力导致的腐败问题主要集中在财政资金腐败,被审计单位财政透明度的高低对政府透明度建设具有举足轻重的影响。上海财经大学公共政策研究中心自2009年以来,以全国各省的本级预算为调查对象,考察了各省的信息公开程度,对各省的信息透明度进行评估和比较分析,并连续8年发布了《中国财政透明度报告》。由于数据发布的不连续性,并且存在跨年发布的情形,本文以2009年和2011年数据的均值表示2010年的数据。本文以该报告为基础,选取财政透明度作为政府透明度建设的代理变量。

4. 其他变量

财政分权考虑中央和地方对于财政收入和支出的控制权,地方财权越大,地方政府和相关单位对于财政资金的支配度越高,腐败问题发生的可能性越大,本文以地方政府一般预算收入与中央预算收入之比衡量财政分权程度。财政状况衡量一段时期内财政预算收入和预算支出之间的关系,当被审计单位的预算资金收入较为充足时,会产生财政资金闲置问题,腐败问题发生的可能性较高,相反资金紧张时,腐败发生的可能性较小。财政支出结构考虑财政支出的不同类型对腐败的影响,本文以一般公共服务支出与一般预算支出之比表示。地区的媒体也会对腐败问题产生舆论督导作用,抑制腐败问题,所以本文以互联网普及率衡量媒体监督水平。此外对经济发展水平和地区开放性水平,本文分别以人均GDP的对数和出口贸易总额与GDP比值表示。各变量定义表如表1所示。

表1 变量定义表

变量类型	变量名称	符号	变量定义
因变量	腐败治理绩效	COP_1	各省、自治区、直辖市人民检察院每年立案的职务犯罪案件数与被审计单位数之比
		COP_2	各省、自治区、直辖市人民检察院每年立案的职务犯罪人数与被审计单位数之比
自变量	腐败协同水平	COS	审计整改结果绩效与被审计单位数之比,进一步取自然对数
中介变量	政府信息公开	GID	财政透明度指数,进一步取对数
	财政分权	FD	地方政府一般预算收入与中央预算收入之比
控制变量	财政状况	FS	一般预算支出与一般预算收入之比
	财政支出结构	ES	一般公共服务支出与一般预算支出之比
	地区发展水平	DL	各地区人均GDP,进一步取自然对数
	媒体监督水平	IN	各地区互联网普及率
	开放水平	OP	出口贸易总额与GDP之比

(二) 模型设计

为证明政府审计协同治理在腐败治理中的作用和政府信息公开化程度在其中起到的中介作用,参考 Baron 等提出的方法^[24],本文构造如下模型:

$$GID = \alpha_0 + \alpha_1 COS + \alpha_2 FD + \alpha_3 FS + \alpha_4 ES + \alpha_5 DL + \alpha_6 IN + \alpha_7 OP + \mu \quad (1)$$

$$COP = \beta_0 + \beta_1 COS + \beta_2 FD + \beta_3 FS + \beta_4 ES + \beta_5 DL + \beta_6 IN + \beta_7 OP + \varepsilon \quad (2)$$

$$COP = \gamma_0 + \gamma_1 COS + \gamma_2 GID + \gamma_3 FD + \gamma_4 FS + \gamma_5 ES + \gamma_6 DL + \gamma_7 IN + \gamma_8 OP + \eta \quad (3)$$

(三) 数据来源

我国省级检察机关每五年会进行一次工作回顾,为使样本期与检察工作周期尽量一致,且考虑到财政透明度数据的可获得性,本文选取 2008—2013 年为样本期。与腐败人数相关的数据取自 2009—2014 年《中国检察年鉴》以及各省份、自治区和直辖市的年度检察工作报告,手工收集职务犯罪人数,包含贪污受贿人数与侵权渎职人数^①。整改结果绩效取自 2009—2014 年《审计年鉴》中的审计结果工作统计^②。财政透明度数据取自上海财经大学公共政策研究中心发布的 2011—2015 年《中国财政透明度报告》中的财政透明度指数^③。其他数据取自《中国统计年鉴》以及国家统计局网站,主要变量描述性统计见表 2。

五、实证分析

(一) 描述性统计

表2 描述性统计^④

变量	样本量	均值	标准差	最小值	最大值
COP_1	186	0.2743	0.1536	0.0212	1.1457
COP_2	186	0.3571	0.2170	0.0259	1.5597
COS	186	4.0786	1.0188	0.7593	6.7743
GID	186	3.2851	0.3779	2.0027	4.0838
FD	186	0.0330	0.0271	0.0008	0.1498
FS	186	2.6274	2.2555	0.2750	15.6241
ES	186	0.1333	0.1927	0.0568	2.7179
DL	186	1.1563	0.5061	-0.0146	2.3036
IV	186	0.3637	0.1454	0.1150	0.7520
OP	186	0.0481	0.0578	0.0054	0.2444

①由于数据滞后性,对于 2009—2014 年《中国检察年鉴》中与腐败相关指标的披露数据,对应的是 2008—2013 年发生的实际数据。

②由于数据滞后性,对于 2009—2014 年《审计年鉴》中与审计绩效相关指标的披露数据,对应的是 2008—2013 年发生的实际数据。

③由于数据滞后性,对于《中国财政透明度报告》中的财政透明度水平指标,2011—2015 年发布的数据分别对应的是 2008 年、2009 年、2011 年、2012 年与 2013 年的实际数据,2010 年实际数据缺失,本文以相邻两个年度均值替代。

④变量 DL 的最小值为 -0.0146,原因在于当人均 GDP 小于 1 时,取对数时会出现负值。

(二) 多元回归分析

表3为多元回归结果,列示了三个模型的回归系数、标准差以及其他信息。模型(1)回归结果显示,腐败协同治理水平与财政透明度指数在5%的水平上显著正相关,说明腐败协同治理水平越高,财政透明度指数越高,即政府信息公开化建设较为完善。此结论显示腐败协同治理在完善政府信息公开,减少信息不对称方面发挥了积极作用。此外,较高的一般预算支出比例、媒体监督水平较高的地区,对政府信息公开工作产生了积极的推动作用。

模型(2)回归结果显示,腐败协同水平与腐败治理绩效在5%的水平上显著正相关,说明协同治理水平越高,发现的腐败问题越多。由于腐败协同治理过程和结果之间存在内在一致性,也从侧面说明基于过程的腐败协同治理与腐败绩效之间存在显著的正相关关系。此外财政分权、财政状况在抑制腐败问题上也可以发挥积极功效。在财政状况方面,财政状况衡量财政赤字水平,政府的首要职能是对外提供公共服务,预算收入首先应当被用来提供公共服务支出。预算支出过多,部门内可支配的财政资金不足,减少了腐败发生的可能性。从财政分权方面看,财政分权程度越高,对腐败的抑制效果越好,造成这一现象的可能原因在于,中央政府将更多的财政权力交给地方政府,可以刺激地方政府的相互竞争,提高地方政府治理效率,抑制腐败问题。而地区经济发展水平和开放性水平较高的地区,腐败问题更加严重。

模型(3)回归结果显示,财政透明度与腐败治理绩效在5%的水平上显著负相关,说明政府信息公开化建设可以抑制腐败问题。腐败问题的产生原因在于权力过大和缺乏有效的监督,在政府信息相对闭塞的条件下,外部人员很难接触到政府公共受托责任履行方面的信息,信息不对称程度较为严重,这使得腐败问题更具有隐蔽性。而政府信息公开为外部人员获取内部信息提供了一条渠道,信息公开的内容越广越深,腐败问题得以发生、隐匿、潜藏的可能性越低,这可以起到事前预防的作用。此外,协同治理水平与腐败治理绩效在5%的显著性水平上正相关,说明政府信息公开化可以在腐败协同治理过程中发挥中介作用,并且此中介作用为部分中介作用。各控制变量与模型(2)结果保持一致。

(三) 稳健性检验

对于腐败绩效的衡量,本文重新采用各省、自治区、直辖市人民检察院每年立案的职务犯罪人数与被审计单位数之比表示,代入模型(2)和模型(3),检验结果如表4所示。与多元回归结果相比较,各主要变量之间的相关关系保持一致,尽管控制变量中开放性水平的显著性有所降低,但是各主要变量的显著性均保持在较高水平。综上所述,政府审计协同治理可以在腐败治理中发挥着积极作用,具体来说,加强在战略、管理和操作三个层次的协同,可以增强政府审计在反腐工作中的治理能力,提高腐败治理绩效。同时,政府信息公开化建设可以在政府审计推进腐败治理过程中发挥部分中介作用,

表3 多元回归结果

变量	模型(1)	模型(2)	模型(3)
<i>COS</i>	0.0611 ** (0.0305)	0.0232 ** (0.0104)	0.0268 ** (0.0104)
<i>GID</i>			-0.0577 ** (0.0253)
<i>FD</i>	-0.7510 (1.7055)	-2.5549 *** (0.5800)	-2.5982 *** (0.5734)
<i>FS</i>	0.0256 * (0.0147)	-0.0163 *** (0.0050)	-0.0147 *** (0.0050)
<i>ES</i>	0.1682 (0.1769)	0.0682 (0.0601)	0.0779 (0.0596)
<i>DL</i>	-0.0809 (0.1327)	0.1079 ** (0.0451)	0.1033 ** (0.0446)
<i>IN</i>	1.1078 ** (0.4871)	-0.0301 (0.1656)	0.0338 (0.1660)
<i>OP</i>	-0.6013 (0.8820)	1.1345 *** (0.2998)	1.0999 *** (0.2967)
<i>Constant</i>	2.689 *** (0.1452)	0.1284 ** (0.0494)	0.2835 *** (0.0836)
<i>Obs</i>	185	185	185
<i>F</i>	3.28	15.62	14.64
<i>R-squared</i>	0.1147	0.3573	0.3996

注:***、**、*分别表示1%、5%、10%的显著性水平。

政府审计促进政府信息的公开化、透明化,从制度层面对腐败问题起到事前预防作用,H1 和 H2 得到验证。

六、结论与启示

本文以协同理论框架为基础,构建政府审计腐败协同治理的理论模型,从协同主体、协同过程与手段、协同结果三个方面,理论分析政府审计部门协同视角下腐败治理工作的开展,探索腐败治理的路径。同时以政府审计结果为导向,在经验数据的基础之上对理论分析进行实证检验。最终得出以下结论:(1)政府审计协同治理可以显著提升腐败治理绩效。协同治理是相对于单一治理而言的,整个协同过程包含战略层、管理层和操作层三个层次,其中战略层是宏观层次的协同,管理层是中观层次的协同,操作层是微观层次的协同。这三个过程的协同水平决定腐败治理的质量。(2)政府信息公开建设在腐败治理过程中可以起到中介作用。政府审计协同揭露腐败问题,这是腐败治理的途径之一,但是这种腐败问题的揭露依赖于审计机关的及时介入,是一种事后检查工作,没有从根本上触及腐败问题。对于腐败治理,更重要的还是应在制度性层面进行管理改进。政府审计可以完善被审计单位的信息公开制度,可以对腐败问题起到事先预防的作用。

本文研究具有理论和现实意义,启示在于:(1)政府审计治理效应是政府审计系统的主要功能,在新的公共事务管理环境下,审计功能的发挥面临着诸多困难,应尽可能地充分整合、利用各方资源。由于腐败问题的隐蔽性和严重性,使得审计协同治理成为一条既高效又安全的途径。(2)进一步加强政府信息公开化建设。政府信息公开是履行公共受托责任的重要体现,通过信息的公开,可以减轻信息不对称程度,降低腐败发生的可能性。同时,对于腐败协同治理,尚有很多方面值得学界进行更深层次探索。

参考文献:

[1] 刘家义. 以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J]. 审计研究,2008(3):3-9.
 [2] 马莹莹. 政府审计腐败治理功能与治理效果研究[D]. 南京:南京财经大学,2014.
 [3] 童文胜. 廉政建设的经济学思考及制度保障[J]. 经济学家,2004(4):24-30.
 [4] Sun G, Ming L U, Zhang J. Anticorruption, market construction and economic growth[J]. China Economic Quarterly,2005.
 [5] Liu J, Lin B. Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data[J]. China Journal of Accounting Research,2012,5(2):161-184.
 [6] 崔云,朱荣. 政府审计监督与腐败治理[J]. 财经科学,2015(6):133-140.
 [7] 马志娟. 腐败治理、政府问责与经济责任审计[J]. 审计研究,2013(6):52-56.
 [8] 熊磊. 政府审计与纪检监察协同治理腐败机制的构建与实现路径[J]. 会计之友,2017(3):116-119.

表4 稳健性检验

变量	模型(1)	模型(2)	模型(3)
<i>COS</i>	0.0611 ** (0.0305)	0.0287 * (0.0160)	0.0333 ** (0.0161)
<i>GID</i>			-0.0749 * (0.0391)
<i>FD</i>	-0.7510 (1.7055)	-2.8594 *** (0.8937)	-2.9156 *** (0.8875)
<i>FS</i>	0.0256 * (0.0147)	-0.0206 *** (0.0077)	-0.0186 ** (0.0077)
<i>ES</i>	0.1682 (0.1769)	0.0372 (0.0927)	0.0498 (0.0922)
<i>DL</i>	-0.0809 (0.1327)	0.1708 ** (0.0696)	0.1647 ** (0.0691)
<i>IN</i>	1.1078 ** (0.4871)	0.0142 (0.2552)	0.0971 (0.2570)
<i>OP</i>	-0.6013 (0.8820)	0.4522 (0.4622)	0.4072 (0.4593)
<i>Constant</i>	2.689 *** (0.1452)	0.1597 ** (0.0761)	0.3611 * (0.1295)
<i>Obs</i>	185	185	185
<i>F</i>	3.28	9.02	8.47
<i>R-squared</i>	0.1147	0.2630	0.2780

注:***、**、* 分别表示1%、5%、10%的显著性水平。

- [9]王会金. 反腐败视角下政府审计与纪检监察协同治理研究[J]. 审计与经济研究,2015(6):3-10.
- [10]周泽将,修宗峰. 国家审计与腐败治理体系协同研究[J]. 中国行政管理,2017(7):24-27.
- [11]王会金. 政府审计协同治理:审计制度创新发展新格局[J]. 会计之友,2016(10):2-7.
- [12]王会金. 协同视角下的政府审计管理研究[J]. 审计与经济研究,2013(6):12-19.
- [13]刘泽照,梁斌. 政府审计可以抑制腐败吗?——基于1999-2012年中国省级面板数据的检验[J]. 上海财经大学学报,2015(1):42-51.
- [14]朱荣. 国家审计提升政府透明度的实证研究——来自省级面板数据的经验证据[J]. 审计与经济研究,2014(3):23-30.
- [15]吴秋生,上官泽明. 国家审计能力对政府预算透明度影响的实证研究——基于国际视野的经验数据[J]. 南京审计学院学报,2015(5):3-11.
- [16]王磊. 政府信息公开的反腐败功能研究[D]. 济南:山东大学,2009.
- [17]李敬涛. 财政分权、信息公开与官员腐败——基于宏观制度环境的双重考察[J]. 会计与经济研究,2016(3):25-44.
- [18]王会金,马修林. 政府透明度、媒体监督与政府审计绩效——基于省级面板数据的经验[J]. 南京审计大学学报,2017(2):86-94.
- [19]Krishnan J,Schauer P C. Differences in quality among audit firms[J]. Journal of Accountancy,2001,192(1):85.
- [20]DeAngelo L E. Auditor size and audit quality[J]. Journal of accounting and economics,1981,3(3):183-199.
- [21]Sutton S G,Lampe J C. A framework for evaluating process quality for audit engagements[J]. Accounting and Business Research,1991,21(83):275-288.
- [22]Copley P A,Doucet M S. The impact of competition on the quality of governmental audits[J]. Auditing,1993,12(1):88.
- [23]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.
- [24]Baron R M,Kenny D A. The moderator - mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations[J]. Journal of personality and social psychology,1986,51(6):1173.

[责任编辑:高 婷]

Research on Government Audit and Corruption Governance Based on Theoretical Analysis and Empirical Data of the Synergy Angle

WANG Huijin, MA Xiulin

(Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Based on empirical data of provincial audit institutions from 2008 to 2012, this paper analyzes the relationship between the level of government audit coordination and corruption governance from the perspective of synergy. It is found that the government audit can play an active role in the process of corruption governance. To be specific, the higher the level of government audit coordination governance, the better the corruption governance function is played; The construction of government information disclosure plays an intermediary role in the governance mechanism. To be specific, the function of corrupt governance can be further realized by improving the construction of government information disclosure system. Through theoretical and empirical analysis, this paper reveals a deeper relationship between government audit and corruption governance, and provides a theoretical and practical reference for the government to carry out anti-corruption work.

Key Words: government audit; national audit; collaborative governance; corruption governance; information disclosure; transparency construction; audit institution; audit entity