

财政审计结果抑制预算机会主义行为的作用机制

——基于各国最高审计机关的经验证据

上官泽明¹, 王少华¹, 谢志华²

(1. 山西财经大学 会计学院, 山西 太原 030006; 2. 北京工商大学 商学院, 北京 100048)

[摘要] 通过选取2008年、2010年、2012年和2015年的跨国数据, 研究各国最高审计机关的财政审计结果抑制政府预算机会主义行为的作用机制。研究发现: (1) 财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性等质量, 可以发挥信息鉴定作用, 直接抑制预算机会主义行为; (2) 财政审计结果可以发挥信号传递作用, 向立法机关和社会公众反馈信息, 通过提高立法监督能力和公众参与程度间接抑制预算机会主义行为; (3) 在腐败控制能力较强的国家, 财政审计结果可以同时发挥信息鉴定作用和信号传递作用来抑制预算机会主义行为, 而在腐败控制能力较弱的国家, 财政审计结果通过发挥信息鉴定作用直接抑制预算机会主义行为的效果更显著, 通过信号传递作用抑制预算机会主义行为的机制则受到限制。研究结论对于在当前反腐败呈高压态势的环境下, 审计机关坚持在中央审计委员会的领导下, 继续全面提高财政审计结果质量, 做好向人大汇报和社会公布工作, 有效抑制预算机会主义行为具有重要意义。

[关键词] 财政审计结果; 预算机会主义行为; 国家审计; 预算治理; 国家治理; 政府审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2020)-02-0013-14

一、引言

预算学家Wildavsky很早就提出了“如果你不能制定预算, 你又能如何治理?”这一著名论断^[1]。政府预算在本质上是一种委托代理关系, 作为初始委托人的社会公众将财政资源的管理权委托给政府, 作为代理人的政府则要向社会公众提供公共物品和公共服务。由于政府预算的委托代理链条较长, 政府部门及其代理人具有天然的信息优势, 而作为初始委托人的公众获取的信息容易失真, 从而产生严重的信息不对称。根据公共选择理论, 如同市场经济领域中的消费者和厂商, 政府部门及其代理人也是“理性经济人”, 同样会追求自身效用最大化。政府部门往往会利用信息不对称的优势来谋取自身利益, 从而引发预算活动中的道德风险和逆向选择等各种机会主义行为^[2]。怎样才能有效抑制预算机会主义行为, 已经成为世界各国面临的共同难题。

世界审计组织(INTOSAI)在2013年通过的《北京宣言》就对各国最高审计机关提出倡议, 要“加强对财政纪律、财政法规和公认的监管准则执行情况 and 政府预算全流程的合规性审计。”美国政府问责署(GAO)从1997年开始连续多年出具财政年度审计报告, 对美国政府的预算执行和财务状况起到了重要的鉴定作用^[3]。我国审计署的审计工作报告是促进全国人大加强对国务院预算监督管理的重要手段^[4]。不难看出, 最高审计机关通过形成财政审计结果, 必将影响到预算机会主义行为。那么, 财政审计结果作为最重要的审计信息, 具备哪些质量特征? 财政审计结果质量是如何影响政府预算机会主义行为的呢? 当前各国的腐败控制环境有所差异, 这是否会导致财政审计结果质量对政府预算机会主义行为有不同的影响? 这些都是值得本文深入研究的问题。

本文采用跨国数据, 研究各国最高审计机关的财政审计结果抑制政府预算机会主义行为的作用机制, 研究发现: (1) 财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性等质量, 可以发挥信息鉴定作用, 直接抑制预算机会主义行为; (2) 财政审计结果可以发挥信号传递作用, 向立法机关和社会公众反馈信息, 通过提高立法监督能力和公众参与程度间接抑制预算机会主义行为; (3) 在腐败控制能力较强的国家, 财政审计结果可以同时发挥信息鉴定作用和信号传递作用来抑制预算机会主义行为, 而在腐败控制能力较弱的国家, 财政审计结果通过发挥信息鉴

[收稿日期] 2019-05-29

[基金项目] 国家自然科学基金青年项目(71902108); 国家自然科学基金面上项目(71872105); 山西省软科学研究计划项目(2019041015-5), 山西省高等学校哲学社会科学研究项目(2019W067); 山西财经大学青年科研基金项目(QN-2019008)

[作者简介] 上官泽明(1989—), 男, 山西临汾人, 山西财经大学会计学院讲师, 硕士生导师, 从事国家审计理论研究, E-mail: 365088391@qq.com; 王少华(1992—), 女, 山西临汾人, 山西财经大学会计学院讲师, 从事国家审计与公司财务研究; 谢志华(1959—), 男, 湖南益阳人, 北京工商大学商学院教授, 博士生导师, 从事审计理论研究。

定作用直接抑制预算机会主义行为的效果更显著,通过信号传递作用抑制预算机会主义行为的机制则受到限制。

本文可能的创新主要体现在以下三个方面:(1)本文基于国际视野,实证研究了各国最高审计机关的财政审计结果质量对政府预算机会主义行为的影响,为国家审计推动和完善预算治理研究提供了国际经验证据,也丰富了财政审计结果质量的治理效应研究;(2)本文通过理论分析和实证研究,发现财政审计结果质量通过发挥信息鉴定作用和信号传递作用可以有效抑制预算机会主义行为,为国家审计的信息机制论提供了预算治理领域的经验证据;(3)本文将腐败控制能力作为调节变量,研究不同国家的腐败控制能力对财政审计结果质量抑制预算机会主义行为的影响,这在在我国当前反腐败呈高压态势的治理环境下促进财政审计结果质量对预算机会主义行为的抑制效应提供了有益借鉴。

二、文献综述

要想抑制预算机会主义行为,必须建立良好的预算管理制度。一个国家是否建立现代预算管理制度需要满足两项基本判断标准,而预算监督就是其中之一^[5]。预算监督体系是由不同的监督主体组成的,多数学者认为,预算监督的主体主要包括立法监督、财政监督、审计监督和公众监督等^[6-7]。关于财政监督,财政部门既是预算编制者,又是预算执行者,集“运动员”与“裁判员”于一身,可能存在自我监督的内部动力不足等问题^[8]。关于立法监督,自英国的光荣革命以来,经过七百多年的发展,立法机关逐渐成为预算收支的核心监督主体^[9-10],但立法机关也存在预算监督授权不足或预算监督能力缺失等问题^[11]。关于公众监督,引入社会公众参与预算监督是消除国家监督模式合谋隐患的必要方式^[12],但社会公众也可能存在参与意识淡薄和参与空间有限的情形^[13]。可见,在对预算机会主义行为监督的过程中,作为内部监督的财政部门 and 作为外部监督的立法机关、社会公众都存在着自己的不足。

著名公共预算专家 Caiden 认为,建立起对政府财政的独立、专业和全面的审计监督体系,是划分“前预算时代”和“预算时代”的一个重要标志^[14]。审计监督相比其他监督具有的专业化优势使其成为预算监督体系的重要基础^[15]。关于审计监督与预算机会主义行为的关系研究,宋达和郑石桥实证发现,由于预算执行审计的处罚没有力度,不仅没有对预算违规产生抑制作用,反而诱导了更多的预算违规行为^[16]。张曾莲和高绮鹤对地方审计机关进行研究发现,审计报告质量对财政透明度的影响并不显著^[17]。谢柳芳和韩梅芳实证发现,国家审计的投入、执行和报告力度分别与财政信息披露质量显著正相关^[18]。关于预算监督体系中审计机关和立法机关的互动研究,各国立法机关一般都需要借助审计机关才能有效行使财政预算监督权^[19],中国的审计工作报告制度在本质上是各级人民代表大会制度的重要组成部分^[20]。关于预算监督体系中审计机关和社会公众的互动研究,有学者运用博弈论,分析了国家审计、社会公众和政府之间的信号传递机制^[21];也有学者构建了审计结果公告的公民参与策略,从实施决策和问题跟踪两个方面提出了具体的参与策略^[22]。

现有关于审计监督抑制预算机会主义行为的文献多数是规范研究,少有的实证研究都是基于国内视野且集中于审计报告数量,鲜有基于国际视野且从审计报告质量进行研究的文献。现有关于审计监督与预算外部监督主体的互动研究,虽然关注到了审计结果的信号传递和反馈作用,但也多是规范研究,缺乏相应经验证据的支持。因此,本文将基于国际视野,研究各国最高审计机关的财政审计结果质量对预算机会主义行为的直接影响,及其通过传递信息间接对预算机会主义行为的影响,并选用各国面板数据进行实证分析以提供经验证据的支持,从而全方位揭示和验证财政审计结果影响预算机会主义行为的作用机制。

三、理论分析和研究假设

(一)审计的信息机制论与财政审计结果质量特征

关于审计的本质,具有公认代表性的是美国会计学会(AAA)对其进行的定义,即审计是一种通过客观地收集与评价证据,以鉴证有关经济活动、事项的认定与既定标准之间的相符程度,并将结果传递给利益相关者的系统过程^[23]。审计业务分为基于责任方认定的审计和直接报告业务,前者是指对代理人提供的信息进行鉴定,后者是指将代理人没有提供而委托人却关心的信息直接提供给委托人。可见,审计就是鉴证一般代理人是否存在机会主义行为的信息机制,而国家审计则是鉴证公共部门代理人是否存在机会主义行为的问责信息机制^[24]。因此,财政审计结果既可以直接对政府部门提供的预算信息进行鉴定,也可以向立法机关、社会公众传递和反馈预

算信息,财政审计结果的信息作用机制必然会影响预算机会主义行为。

财政审计是审计工作的永恒主题,财政审计结果则是审计机关提供的最重要的审计信息,因此,财政审计结果质量应当首先满足审计信息质量的一般特征。宋常等提出审计信息披露质量应当满足及时性、完整性、准确性、客观性、重要性、清晰性等原则^[25];程莹和欧阳华生基于国际视野提出政府审计透明度应当体现在独立性、全面性、及时性和沟通性等四个方面^[26];郑小荣提出可信性、相关性、及时性、可理解性、信息含量和透明度是审计报告质量的六个特征^[27];上官泽明等认为及时性、全面性、清晰性和整改回应性是各国审计结果公开的核心质量特征^[28];唐大鹏等则认为审计结果公告的书写内容质量应当体现在及时性、完整性、严谨性、重要性、明晰性和应用性等方面^[29]。可见,审计信息质量既包括及时性、完整性、可理解性(清晰性或明晰性)、回应性(应用性)等方面特征,也包括其他方面的特征。与此同时,世界审计组织(INTOSAI)发布的《最高审计机关国际准则框架》(ISSAIs)也对财政审计结果质量提出了明确要求:其一,《利马宣言》(ISSAI 1)提出的“年度报告应涵盖全部审计活动”,反映了财政审计结果的完整性;其二,《利马宣言》(ISSAI 1)提出的“用语应简明、易懂”,体现了财政审计结果的可理解性;其三,《最高审计机关独立性的指南和范例》(ISSAI 11)提出的“应当就以往审计发现问题的现状进行报告”,体现了财政审计结果对审计整改的回应性;其四,《透明度和问责制准则》(ISSAI 20)提出的“应当及时提交审计结果”,体现了财政审计结果的及时性。综上,正是由于财政审计结果质量具有系统化、多层次的特性,某些质量特征很难准确量化,因此本文借鉴宋常等提出的既要考虑成本效益、又要考虑可行性的解决方案^[25],将从及时性、完整性、可理解性(清晰性或明晰性)、回应性(应用性)等方面对财政审计结果质量进行研究和分析。

(二)财政审计结果的信息鉴定作用与预算机会主义行为

国家审计拥有的专业信息鉴证能力可以充分识别政府财政收支信息是否真实^[30],而财政审计结果就是国家审计对政府有关财政收支行为的鉴定结果,财政审计结果质量反映了国家审计对政府预算机会主义行为的鉴定能力。根据博弈均衡理论,参与博弈的双方会形成属于双方拥有的“共同知识”。在“共同知识”的基础上,参与博弈的每一方为最大化自己的效用,都会理性地预测参与博弈的另一方可能采取的策略,据此来采取自己的最佳策略,从而达到博弈均衡。参与博弈的任何一方都不会主动打破这一均衡,否则就会减少利益或者产生损失。同样,财政审计结果发现的预算机会主义行为则是属于审计机关和被审计单位的“共同知识”。审计机关预测到被审计单位会对可能写入财政审计结果中的预算机会主义行为提前进行整改,则会在审计期间及时督促被审计单位减少预算机会主义行为。被审计单位预测到审计机关依靠独立性和专业胜任能力会发现和揭示自己的预算机会主义行为,为了免于受罚并考虑到社会声誉,会主动减少预算机会主义行为。因此,财政审计结果会使得最高审计机关和被审计单位就抑制预算机会主义行为程度达到某种均衡。财政审计结果质量决定着审计机关与被审计单位的博弈均衡水平。当财政审计结果质量更高时,双方会就抑制预算机会主义行为程度达到更高的博弈均衡状态,具体表现为以下四个方面。

第一,最高审计机关形成财政审计结果的及时性,反映了其及时揭示和预防政府预算机会主义行为的能力。一方面,财政审计结果是审计机关通过及时跟进和密切关注,在第一时间熟悉和掌握各种预算机会主义行为动态和发展倾向的整体结果,也在第一时间形成了属于审计机关和被审计单位的“共同知识”,能够对被审计单位的潜在预算机会主义行为产生威慑效应。另一方面,财政审计结果能够及时发出警报,要求被审计单位对已发生的预算机会主义行为进行整改,并完善相应内部控制和管理制度,防止预算机会主义的苗头性问题转化为趋势性问题,防止预算机会主义的违法违规意念转化为违法违规行为。

第二,最高审计机关形成财政审计结果的完整性,体现了财政审计监督的覆盖面。国家审计对象具有广泛性和普遍性,只要是涉及公众利益的公共资金、公共资产和公共资源的使用和管理,就必须接受审计监督^[31]。财政预算用于提供满足公众利益的商品和服务,财政审计理应对财政预算实现全覆盖,其审计结果也理应体现在财政审计结果中;但由于审计资源有限等主客观原因,很难实现审计全覆盖。以中国为例,审计署在2018年首次对中央一级预算单位实现了审计全覆盖^①。因此,财政审计结果越全面,反映的是审计监督的覆盖率越高,以往未被审计到的预算机会主义行为被发现的概率越大^[32],也意味着新增的属于最高审计机关和被审计单位的

① 详情可见《国务院关于2018年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》,http://www.audit.gov.cn/n4/n19/c133000/content.html

“共同知识”也会越多,对被审计单位的潜在预算机会主义行为的威慑效应则越强。

第三,最高审计机关形成财政审计结果的可理解性,反映了审计人员在文字综合和写作方面的专业胜任能力,以及最高审计机关公开财政审计结果真实情况的意愿。一方面,文字综合与写作能力是审计干部专业胜任能力的重要方面^[33]。审计工作报告的用词用语是最高审计机关结合审计情况、衡量审计风险之后逐字逐句推敲完善的。财政审计结果用语越易理解,意味着最高审计机关掌握、使用和解读“共同知识”内容的能力就越强,抑制被审计单位预算机会主义行为的能力也越强。另一方面,财政审计报告存在的语言晦涩难懂等问题,往往受到社会公众的诟病,认为审计机关有所顾虑。美国、英国、欧盟等国家的审计报告特别注重“以读者为中心”,非常重视审计报告的结构和排版布局,尤其是对于篇幅较长、内容较多的审计报告,通常会增加目录和摘要,以提高阅读的便利性^[34]。因此,当财政审计结果的可理解性更强时,会传递出其想让“读者”了解更多预算审计真实情况的信号,对被审计单位的预算机会主义行为的威慑效应也越强。

第四,最高审计机关形成财政审计结果对整改问题的回应性,决定了其激发被审计单位维护声誉、改善形象的能力。长期以来,财政审计领域出现审计问题屡审屡犯,导致公众早已“审”美疲劳,归根到底是被审计单位没有认真整改。日本会计检察院为了督促被审计单位实施整改措施,会对以往审计发现问题的整改情况进行报告^[35]。在中国,2014年出台的《国务院关于加强审计工作的意见》要求被审计单位负责人是审计整改问题的第一责任人,而审计机关要建立整改检查跟踪机制;在审计长向全国人大作的财政审计报告中,“上一年度的整改情况”已成为审计报告的一项重要内容。最高审计机关将审计整改情况写入财政审计结果,实际上会形成对审计问题整改较好的被审计单位进行表扬的激励机制,以及对审计问题整改不认真的单位进行批评使其声誉再次受损的惩罚机制,从而使得整改不到位的被审计单位不得不积极加强审计整改,主动减少预算机会主义行为。与此同时,财政审计结果对整改问题的回应,会使得审计整改情况成为新的“共同知识”,促使双方就抑制预算机会主义行为程度达成新的博弈均衡水平。因此,根据以上分析,本文提出以下假设。

H_{1a}:财政审计结果的及时性越强,越能抑制预算机会主义行为;

H_{1b}:财政审计结果的完整性越强,越能抑制预算机会主义行为;

H_{1c}:财政审计结果的可理解性越强,越能抑制预算机会主义行为;

H_{1d}:财政审计结果的整改回应性越强,越能抑制预算机会主义行为;

H_{1e}:财政审计结果的质量越高,越能抑制预算机会主义行为。

(三)财政审计结果的信号传递作用和预算机会主义行为

1971年,INTOSAI通过的《利马宣言》(ISSAI 1)提出,“宪法应当授权和要求最高审计机关每年向议会或其他国家机构独立报告审计结果,审计报告应当予以公开;这将确保信息的广泛传播和利用,并提高审计结果得到执行的机会。”世界审计组织此后通过的《墨西哥独立宣言》(ISSAI 10)也再次重申了这一重要原则。国家审计发挥治理作用的关键在于能否通过信息供应链为利益相关者提供高质量的问责信息^[36]。根据人民主权理论,作为国家主权所有者的人民将权力授予政府,让政府代表人民治理国家。社会公众和立法机关则是直接民主和间接民主两种人民主权形式的主体。从我国国家审计结果的受众演进来看,先后经历了从只向国务院报告,到向国务院和全国人大报告,再到向国务院、全国人大和社会公众报告三个阶段,并逐渐向国际趋同的形势^[37]。因此,审计机关可以通过信息链为立法机关、社会公众等提供财政审计结果信息,满足立法机关和社会公众对政府预算管理进行法律问责和舆论问责的需求,以间接抑制预算机会主义行为,主要体现为以下四个方面。

第一,财政审计结果越及时,说明最高审计机关可以越早地向立法机关汇报和向社会公众公布财政审计结果。一方面,最高审计机关汇报财政审计结果的时间越早,立法机关掌握政府预算实际情况的时机就越早,既可以及时验证其已经发现的预算问题疑点,也可以迅速发现隐藏较深的预算机会主义行为,增强其预算监督能力。另一方面,最高审计机关公布财政审计结果的时间越早,引起公众参与监督的时效性也越强,预算问责主体变化的概率也越小,公众关注的预算焦点问题变化程度也越小^[27],对预算机会主义行为进行舆论问责的针对性也就越强。

第二,财政审计结果越完整,意味着最高审计机关越能满足立法机关和社会公众的预算信息需求广度。立法机关和社会公众往往缺乏相应的专业知识,难以全面了解预算活动的真实情况。审计机关正好可以通过发挥自己的专长为立法机关和社会公众提供完整的信息,既可以让他们了解政府预算管理的整体情况以及存在的各种预算机会主义行为问题,也可以让他们了解预算机会主义行为发生的频率和概率,重点关注预算管理问题突

出的相关部门,从而提高对预算机会主义行为监督的有效性。

第三,财政审计结果越可理解,说明最高审计机关越可以清晰、明白地向立法机关汇报和向社会公众公布预算管理的整体情况及其存在问题。对于立法机关而言,财政审计结果越清晰,解读预算活动所需要的额外专业知识也越少,掌握预算活动的难度也越低,立法机关代表越能够充分理解财政审计结果,立法机关对预算活动的法律问责监督能力就越强;对于社会公众而言,财政审计结果越明白,参与解读财政审计结果的社会公众结构也越完整,有效掌握财政审计结果的成本也就越低,关注财政审计结果带来的潜在净收益就越高^[27],社会公众对预算活动的舆论问责能力就越强。

第四,财政审计结果越能充分回应整改情况,意味着最高审计机关可以对预算管理整体情况以及存在的预算机会主义行为形成持续性和动态性的监督。立法机关和社会公众既会对同一时期不同被审计单位的审计整改情况进行比较,也会对同一被审计单位在不同时期的审计整改情况进行关注,以此来判断被审计单位的预算机会主义行为是否有所减少,并关注预算问题整改不到位、不彻底的原因,要求预算机会主义行为问题突出的被审计单位进行认真整改。因此,根据以上分析,本文提出以下假设。

H_{2a}:财政审计结果质量越高,立法机关针对预算的法律问责能力越强,越能抑制预算机会主义行为,即在财政审计结果质量抑制预算机会主义行为的过程中,立法监督能力会起到中介作用。

H_{2b}:财政审计结果质量越高,社会公众参与预算的舆论问责程度越高,越能抑制预算机会主义行为,即在财政审计结果质量抑制预算机会主义行为的过程中,公众参与程度会起到中介作用。

四、研究设计

(一)样本选择和数据来源

本文选取的样本国家是以国际预算合作组织(IBP)在2008年、2010年、2012年和2015年连续4次开展的《开放预算调查》中的被调查国家为基础,删除掉数据缺失的样本后得到的。样本国家共有337个,2008年、2010年、2012年和2015年的样本数量分别为76、83、89、89,一共覆盖91个国家,这些国家的分布情况具体见表1。

表1 91个国家的具体分布情况

| 地区 | 样本国家 |
|------------------|--|
| 东亚和太平洋地区(10个) | 泰国、新西兰、印度尼西亚、巴布亚新几内亚、斐济、马来西亚、蒙古、东帝汶*、缅甸**、越南*** |
| 东欧和中亚地区(16个) | 阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、保加利亚、波黑、波兰、俄罗斯、哈萨克斯坦、吉尔吉斯共和国、捷克共和国、克罗地亚、罗马尼亚、塞尔维亚、斯洛文尼亚、土耳其、乌克兰、斯洛伐克*** |
| 拉美和加勒比海地区(16个) | 阿根廷、巴西、玻利维亚、多米尼加共和国、厄瓜多尔、哥伦比亚、哥斯达黎加、洪都拉斯、秘鲁、墨西哥、尼加拉瓜、萨尔瓦多、特立尼达和多巴哥、危地马拉、委内瑞拉、智利*** |
| 中东和北非地区(9个) | 阿尔及利亚、黎巴嫩、摩洛哥、沙特阿拉伯、也门、约旦、卡塔尔**、突尼斯**、伊拉克** |
| 南亚地区(6个) | 阿富汗、巴基斯坦、孟加拉国、尼泊尔、斯里兰卡、印度 |
| 撒哈拉沙漠以南非洲地区(25个) | 安哥拉、博茨瓦纳、布基纳法索、赤道几内亚、刚果民主共和国、加纳、喀麦隆、肯尼亚、利比里亚、卢旺达、马拉维、南非、尼日尔、尼日利亚、塞内加尔、乌干达、赞比亚、乍得、贝宁**、津巴布韦**、塞拉利昂**、苏丹**、马里***、莫桑比克***、纳米比亚*** |
| 西欧和美国地区(9个) | 德国、法国、挪威、瑞典、英国、美国、葡萄牙***、西班牙***、意大利*** |

注:①本文借鉴世界银行的分类方法,将全球划分为7大地区;②*、**和***分别表示仅有1个年度、2个年度和3个年度的样本,其余皆为4个年度的样本。

预算机会主义行为、财政审计结果质量、立法监督能力的来自于IBP的《开放预算调查》数据库,公众参与程度来源于经济学人信息社(EIU)数据库,控制变量的数据来源于国际货币基金组织(IMF)、世界银行(WB)、自由之家(FI)等数据库。本文对连续变量进行了上下1%的缩尾处理,以减少极端值的影响。本文使用Stata15.0进行实证分析。

(二)研究变量的选取

1.被解释变量的选取

预算机会主义行为(BO)。预算机会主义行为包括道德风险和逆向选择等情形,但这些行为都很难直接测量。现有研究发现,财政透明度的提高可以约束政府的机会主义行为^[38-39]、减少创造性会计等机会主义行为的发生^[40],而较低的预算透明度通常反映了较强的预算违规机会主义倾向^[41]。因此本文将选用预算透明度作为预算机会主义行为的衡量指标,当预算透明度越高时,意味着预算机会主义行为越少。

本文选用国际预算合作组织(IBP)对行政部门的预算透明度调查结果作为预算机会主义行为的衡量指标。IBP以《预算透明度最佳实践》和《财政透明度良好做法守则》为基础,调查了各国按照惯例应当公布的八份预算文件的信息披露情况。由于本文研究的是各国中央行政部门在预算编制、执行和决算环节的预算机会主义行为,因此,除了《审计报告》属于预算监督环节以外,本文对属于预算编制、执行和决算环节的其他七份预算文件的信息披露情况进行研究,具体见表2。本文借鉴已有研究使用预算文件涉及调查问题得分的简单平均数的方法^[42-44],用预算透明度间接对预算机会主义行为进行衡量^①。

表2 IBP调查的七份预算文件及其被调查的问题数

| 预算文件 | 被调查的问题数 | 预算文件 | 被调查的问题数 |
|-----------|---------|----------|---------|
| 《预算前报告》 | 3 | 《年度进展报告》 | 7 |
| 《行政预算提案》 | 51 | 《年中报告》 | 4 |
| 《立法批准的预算》 | 1 | 《年终报告》 | 8 |
| 《公民预算》 | 1 | 合计 | 75 |

资料来源:作者根据IBP在多个年度的《开放预算调查问卷》问题整理所得。

2. 解释变量的选取

(1) 财政审计结果质量(*FAR*)。在前文分析的基础上,本文通过分析IBP对各国应当公布的《审计报告》质量的设计原理,借鉴已有研究^[26,45],从财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性等四个方面来进行衡量。

财政审计结果的及时性(*FAR_{js}*),体现为财政审计结果的提交日期距离上一财政年度末的时间。本文借鉴IBP的设计原理:如果这一时间小于6个月,则说明非常及时,得分为100;如果这一时间在6个月至12个月之间,则说明比较及时,得分为67;如果这一时间在12个月至18个月之间,则说明不算及时,得分为33;如果这一时间大于18个月或者未提交,则意味着财政审计结果已失去时间价值,得分为0。

财政审计结果的完整性(*FAR_{wz}*),体现为财政审计结果中被审计预算资金占全部预算资金的比例(*FAR_{wz1}*)^②,以及预算外资金被审计的比例(*FAR_{wz2}*)。本文借鉴IBP的设计原理:第一,关于被审计预算资金占全部预算资金的比例,如果接近于1,得分为100;如果接近于2/3,得分为67;如果接近于1/3,得分为33;如果没有提及,得分为0。第二,关于预算外资金被审计的比例,如果接近于1,得分为100;如果为2/3以上,得分为67;如果为2/3以下,得分为33;如果没有提及,得分为0。本文将两者的简单平均数作为完整性的最终衡量指标。

财政审计结果的可理解性(*FAR_{klj}*),体现为是否有一个可以对财政审计结果进行简单介绍的摘要或者总结。境外审计报告的结构一般分为前言、正文和附录三部分,目的是为了增加审计报告的可读性。其中,前言通常包括目录和摘要,而摘要是审计报告的一个“简版”,是对审计目的、范围、发现和建议等的简要介绍,以便于预期使用者可以统揽全局^[34]。本文借鉴IBP的设计原理:如果有总结或摘要,则说明可理解性强,得分为100;如果没有总结或摘要,则说明可理解性差,得分为0。

财政审计结果的整改回应性(*FAR_{hy}*),体现为财政审计结果中被审计单位对审计问题进行整改的比例。本文借鉴IBP的设计原理:如果比例接近于1,得分为100;如果比例为2/3以上,得分为67;如果比例为1/3以上,得分为33;如果没有公布整改情况,得分为0。

为了综合测算财政审计结果质量,需要科学合理确定各指标的权重。2016年8月至9月,我们对中国审计学会、西南财经大学、南京审计大学和山西财经大学等高校的审计理论专家以及审计署驻太原特派办、山西省审计厅的审计实务工作人员以电子邮件的方式发放调查问卷进行调研,征集他们对财政审计结果质量特征指标权重的意

① 通过对IBP连续四次开展的调查问卷进行梳理和分析,本文发现七份预算文件的信息披露情况共涉及75个共同性调查问题,因此本文用这75个调查问题的得分来进行衡量。

② 按照《利马宣言》“年度报告应包括最高审计机关的全部活动。只有在某些方面的利益值得保护或者其利益受到法律保护的情况下,最高审计机关应慎重地权衡利害关系,决定是否予以公布”的表述,财政审计结果的完整性确实应当体现为公布的财政审计活动(资金)占全部财政审计活动(资金)的比重,但这是建立在所有财政活动(资金)全部被审计的前提下。本文选用被审计到的财政活动(资金)占全部财政活动(资金)的比重衡量完整性的理由如下:第一,在现实中,财政审计仍然是抽样审计、局部审计,被审计到的财政活动(资金)占全部财政活动(资金)的比重很难达到100%,以我国为例,审计署在2018年首次对中央一级预算单位实现了审计全覆盖,其他多数发展中国家可能也存在未对财政活动(资金)实现全覆盖的情形。因此,各国最高审计机关在这样的形势下会尽最大程度报告所有被审计到的财政活动(资金)情况以显示其能力,例如,某国最高审计机关只对A%的财政活动(资金)进行了审计,则会在财政审计结果中最大程度地公布这A%的财政活动(资金)审计情况,这样按照《利马宣言》的表述要求,其完整性就有可能接近100%,完整性提高的空间有限,按此方式衡量的意义也不大。相反,如果按照被审计到的财政活动(资金)占全部财政活动(资金)的比重A%对完整性进行衡量,那么完整性就有提高的空间,而且也更有意义。第二,从数据的可获取性来讲,国际预算合作组织(IBP)设计的调查问卷就是用被审计到的财政活动(资金)占全部财政活动(资金)的比重来衡量政府审计报告内容的完整性;一些学者,如程莹和欧阳华生、上官泽明和吴秋生的研究也是用这个指标进行研究^[26,45]。

见,共计发送调查问卷40份,收回33份,其中有效问卷30份。通过对调查结果进行简单加权,确定了财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性的最终权重,具体依次为29.80%、25.30%、21.10%和23.80%。

(2)立法监督能力(*Leg*)。立法机关的预算监督能力是指对政府预算进行问责的能力,主要表现为对预算的审批、调整、质询和强制等。IBP在2008年、2010年、2012年和2015年连续四次对立法机关的预算监督能力调查时使用的调查问题并不一致,本文通过梳理,将上述四个年度同时都涉及的六个调查问题析出,借鉴已有研究^[46],取这些问题得分的简单平均数对其进行测度。

(3)公众参与程度(*Pub*)。公众参与主要表现为社会公众参与预算监督活动的情况。本文使用“经济学人信息社”(EIU)发布的“政治参与”这一指标对公众参与程度进行衡量。

3.控制变量的选取

(1)民主制度。民主制度有助于缓解预算委托代理关系中公众和政府的信息不对称,从而减少政府的预算机会主义行为。本文选用“自由之家”公布的Gastil指数对民主制度进行衡量,取值区间为“1.0—7.0”,取值越大,说明越不民主。

(2)法治水平。良好的法治水平有助于规范和约束预算机会主义行为。世界银行发布了包括“法治水平”在内的世界治理指数,这一指数在国际上具有很高的权威性。由于“法治水平”的数值区间为“-2.5—2.5”,为便于研究,本文通过代数变换,将其区间调整为“0—100”。

(3)经济发展水平。经济基础决定上层建筑,一国的经济发展水平会影响政府部门的各种机会主义行为倾向。本文选择世界银行的上一年度的人均GDP取对数对经济发展水平进行衡量。

(4)财政状况。周雪光发现,政府为缓解财政压力可能会“自上而下”地向下级政府和企业攫取资源,形成“逆向软预算约束”等机会主义行为^[47]。因此,本文选用国际货币基金组织(IMF)的中央政府债务占GDP的比例(*CGD*)对财政状况进行衡量。

(5)对外开放程度。周黎安和陶婧研究发现,随着对外开放水平的提高,政府会采取积极措施,有效抑制寻租等机会主义行为^[48]。本文选取外商直接投资与该国的GDP的比重(*FDI*)作为对外开放程度的测量指标。

(6)矿物资源依赖(*Res_dep*)。Brollo等发现,拥有丰富的自然资源未必是福音,一个地区的资源禀赋会影响该地区的寻租腐败等机会主义行为^[49]。本文选用世界银行的数据库,借鉴其对矿物资源依赖程度的分类进行衡量。

(7)官方援助接受(*Aid*)。当前,国际援助计划越来越多地要求被援助国需要满足一定程度的预算透明度^[50],从而影响被援助国的预算机会主义行为。本文借鉴世界银行的分类方法,当接受官方援助程度较高时记为1,否则记为0。

(8)信息技术水平(*IT*)。现代信息技术的发展可以对预算执行情况进行动态监督^[51],从而规范和约束预算机会主义行为。本文使用世界银行数据库中的各国互联网人口占该国人口的比重,对信息技术水平进行衡量。

同时,本文将人口规模(*Lnpop*)、年度(*Year*)等也作为控制变量,研究中涉及变量的定义和说明具体见表3。

表3 变量定义

| 变量 | 变量符号 | 定义和说明 |
|-------------|----------------|---------------------------------|
| 预算机会主义行为 | <i>BO</i> | 各国中央行政部门在预算编制、执行和决算环节的透明度 |
| 财政审计结果质量 | <i>FAR</i> | 财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性的加权平均值 |
| 财政审计结果及时性 | <i>FAR_js</i> | 财政审计结果的提交日期距离上一财政年度末的时间 |
| 财政审计结果完整性 | <i>FAR_wz</i> | 被审计预算资金占全部预算资金的比例,以及预算外资金被审计的比例 |
| 财政审计结果可理解性 | <i>FAR_klj</i> | 是否有一个可以对财政审计结果进行简单介绍的摘要或者总结 |
| 财政审计结果整改回应性 | <i>FAR_hy</i> | 财政审计结果中被审计单位对审计问题进行整改的比例 |
| 立法监督能力 | <i>Leg</i> | IBP开展的对立法监督能力的调查问题的得分情况 |
| 公众参与程度 | <i>Pub</i> | “经济学人信息社”公布的政治参与指数 |
| 民主制度 | <i>Gastil</i> | “自由之家”公布的Gastil指数 |
| 法治水平 | <i>RL</i> | 世界治理指数中的“法治水平”调整后指标 |
| 经济发展水平 | <i>Lnrdppc</i> | 选取上年度人均gdp取对数 |
| 财政状况 | <i>CGD</i> | IMF公布的中央政府债务占GDP的比例 |
| 对外开放程度 | <i>FDI</i> | 外商直接投资占该国全年GDP的比重 |
| 矿物资源依赖 | <i>Res_dep</i> | 借鉴世界银行的规定,依赖度高记为1,否则记为0 |
| 官方援助接受 | <i>Aid</i> | 借鉴世界银行的规定,接受程度高记为1,否则记为0 |
| 信息技术水平 | <i>IT</i> | 使用互联网人口占该国人口的比重 |
| 人口规模 | <i>Lnpop</i> | 各国人口总数的自然对数 |
| 年度 | <i>Year</i> | 各国参与IBP开展的《开放预算调查》的年度 |

资料来源:作者设计所得。

4. 实证模型

本文设计以下模型,来对上述假设进行检验:

$$BO_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 FAR_{i,t} + Controls + \sum Year + \varepsilon_{i,t} \tag{1}$$

$$Leg_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FAR_{i,t} + Controls + \sum Year + \mu_{i,t} \tag{2}$$

$$BO_{i,t} = \gamma_0 + \gamma_1 FAR_{i,t} + \gamma_2 Leg_{i,t} + Controls + \sum Year + \lambda_{i,t} \tag{3}$$

其中,模型(1)用来检验H₁,当分别检验H_{1a}、H_{1b}、H_{1c}和H_{1d}时,模型(1)中的FAR分别替换为FAR_{js}、FAR_{wz}、FAR_{klj}和FAR_{hy}。由于本文使用中央行政部门的预算透明度作为预算机会主义行为的替代指标,因此当模型中(1)的α₁显著为正时,意味着财政审计结果质量可以抑制预算机会主义行为,验证了H₁的成立。模型(2)和模型(3)用来检验H_{2a},在模型(1)中的系数显著前提下,模型(2)和模型(3)中的相关系数显著时,则H_{2a}成立;当检验H_{2b}时,就把模型(2)和模型(3)中的Leg替换为Pub。

五、实证研究

(一)描述性统计结果分析

相关研究变量的描述性统计结果见表4。Panel A 报告了财政审计结果的各质量特征。其中,关于财政审计结果的及时性(FAR_{js}),得分为67的占比为28.190%,得分为100的占比为20.178%,共计48.368%,说明有将近1/2国家的财政审计结果及时性较好。关于财政审计结果中被审计预算资金占全部预算资金情况(FAR_{wz1}),得分为67的占比为16.321%,得分为100的占比为32.938%,共计49.259%,说明有将近1/2国家的预算内资金审计覆盖面较高。关于财政审计结果涉及预算外资金审计情况(FAR_{wz2}),得分为67的比例为3.858%,得分为100的占比为26.410%,共计30.268%,说明仅有不到1/3国家的预算外资金审计覆盖面较高。财政审计结果可理解性(FAR_{klj})得分为0的占比为51.929%,说明1/2以上国家的财政审计结果中未对审计情况进行简要总结。财政审计结果整改回应性(FAR_{hy})得分为0的占比为68.249%,说明2/3以上国家的财政审计结果不会提及审计整改情况。

表4 描述性统计结果

| Panel A: 财政审计结果各质量特征 | | | | | | | | |
|----------------------|------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| 变量 | 得分为0 | | 得分为33 | | 得分为67 | | 得分为100 | |
| | 样本量 | 占比 | 样本量 | 占比 | 样本量 | 占比 | 样本量 | 占比 |
| FAR _{js} | 122 | 36.202 | 52 | 15.430 | 95 | 28.190 | 68 | 20.178 |
| FAR _{wz1} | 114 | 33.828 | 57 | 16.914 | 55 | 16.321 | 111 | 32.938 |
| FAR _{wz2} | 194 | 57.567 | 41 | 12.166 | 13 | 3.858 | 89 | 26.410 |
| FAR _{klj} | 175 | 51.929 | - | - | - | - | 162 | 48.071 |
| FAR _{hy} | 230 | 68.249 | 26 | 7.715 | 25 | 7.418 | 56 | 16.617 |
| Panel B: 其他主要变量 | | | | | | | | |
| 变量 | 样本量 | 均值 | 标准差 | 较小四分位数 | 中位数 | 较大四分位数 | 最小值 | 最大值 |
| BO | 337 | 45.831 | 25.477 | 31.070 | 51.110 | 63.520 | 0 | 93.540 |
| FAR | 337 | 39.477 | 33.214 | 0.000 | 42.450 | 66.370 | 0 | 100 |
| Leg | 337 | 52.834 | 23.807 | 38.670 | 50.000 | 72.170 | 0 | 100 |
| Pub | 337 | 4.794 | 1.792 | 3.330 | 5.000 | 6.110 | 1.110 | 10 |
| Gastil | 337 | 3.364 | 1.726 | 2.000 | 3.000 | 4.500 | 1 | 7 |
| RL | 337 | 44.347 | 17.793 | 32.400 | 40.000 | 52.200 | 14.200 | 89.000 |
| Lngdppc | 337 | 8.264 | 1.422 | 7.045 | 8.314 | 9.222 | 5.567 | 11.344 |
| CGD | 337 | 40.206 | 24.907 | 24.087 | 34.675 | 51.026 | 5.800 | 136.915 |
| FDI | 337 | 4.543 | 5.685 | 1.544 | 2.921 | 5.779 | -2.904 | 35.976 |
| Res_dep | 337 | 0.371 | 0.484 | 0.000 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Aid | 337 | 0.611 | 0.488 | 0.000 | 1 | 1 | 0 | 1 |
| IT | 337 | 29.567 | 25.792 | 7.300 | 20.810 | 48.600 | 0.750 | 92.770 |
| Lnpop | 337 | 16.698 | 1.377 | 15.785 | 16.639 | 17.565 | 13.673 | 20.889 |

资料来源:作者计算所得。

Panel B 报告了其他主要变量的描述性统计结果。预算机会主义行为(BO)的均值为45.831,最大值为93.540,最小值为0,说明各国预算机会主义行为问题比较突出;标准差为25.477,说明各国预算机会主义行为的差异较大。财政审计结果综合质量(FAR)的均值为39.477,最大值为100,最小值为0,说明世界各国的财政审计结果综合质量整体很差;标准差为33.214,说明各国的财政审计结果质量差异很大。立法监督能力(Leg)的均值为52.834,最大值为100,最小值为0,说明各国立法监督能力普遍较低;方差为23.807,说明各国立法监督能力的差异较小。公众参与(Pub)的均值为4.794,最小值为1.110,最大值为10,说明各国公众参与程度整体不高;方差为1.792,说明各国公众参与程度差异较小。

控制变量中,民主制度(Gastil)的均值为3.364,最小值为1,最大值为7,说明各国民主制度整体不够完善。

法治水平(*RL*)的均值为44.347,说明各国法治水平整体较低。中央政府债务率(*CGD*)的均值为40.206,说明各国中央政府债务整体偏高。对外开放程度(*FDI*)的均值为4.543,说明世界各国对外开放程度整体较低。依赖资源(*Res_dep*)的均值为0.371,说明1/3以上国家的经济发展较为依赖矿物资源。接受援助(*Aid*)的均值为0.611,说明世界上多数国家都在接受官方援助,也说明了多数国家都是发展中国家。科技发展水平(*IT*)的均值为29.567,说明世界各国科技发展水平整体较低。

(二)回归结果分析

1.模型(1)的回归结果分析

表5为模型(1)的回归结果。其中,列(1)中 *FAR_js* 的回归系数为0.153且在1%的水平上显著,这验证了 H_{1a} 的成立,说明财政审计结果的及时性越强,越能抑制预算机会主义行为;财政审计结果的及时性反映了审计机关已经第一时间发现预算机会主义的苗头性问题,并且可以及时有效防止预算机会主义的违法违规意念转化为违法违规行为。列(2)中 *FAR_wz* 的回归系数为0.205且在1%的水平上显著,这验证了 H_{1b} 的成立,说明财政审计结果的完整性越强,越能抑制预算机会主义行为;财政审计结果的完整性,意味着以往未被审计到的预算机会主义行为被发现的概率变大,同时也会对潜在预算机会主义行为产生威慑效应。列(3)中 *FAR_klj* 的回归系数为0.079且在1%的水平上显著,这验证了 H_{1c} 的成立,说明财政审计结果可理解性越强,越能抑制预算机会主义行为;财政审计结果的可理解性,展现了审计机关良好的专业胜任能力和积极的公开意愿,会有效抑制被审计单位的预算机会主义行为。列(4)中 *FAR_hy* 的回归系数为0.045且在5%的水平上显著,这验证了 H_{1d} 的成立,说明财政审计结果的整改回应性越强,越能抑制预算机会主义行为;财政审计结果的整改回应性,直观地将被审计单位的预算机会主义行为整改情况展现出来,使得最高审计机关在博弈过程中占据主动优势,被审计单位为维护自身声誉和形象会主动落实审计整改,减少预算机会主义行为。列(5)中 *FAR* 的回归系数为0.223且在1%的水平上显著,这验证了 H_{1e} 的成立,说明财政审计结果的质量越高,越能抑制预算机会主义行为;同时,列(5)中的回归系数要大于前四列中任何一列的回归系数,意味着财政审计综合质量的效果要大于任何单一质量的效果,这也说明最高审计机关应当全面提高财政审计结果质量,才能最大限度地直接抑制预算机会主义行为。

2.模型(2)和模型(3)的回归结果分析

表6为模型(2)和模型(3)的回归结果。列(1)中 *FAR* 的回归系数为0.253且在1%的水平上显著,这说明财政审计结果质量越高,立法机关针对预算的法律问责能力越强;立法机关通过听取和审议高质量的财政审计结果报告,可以了解更为真实、准确的预算情况,掌握自己关心但政府部门却未提供的预算信息,从而增强法律监督能力。列(2)中 *FAR_Leg* 的回归系数分别为0.203、0.079,且分别在1%、10%的水平上显著,这在 H_1 成立的前提下验证了 H_{2a} 的成立,即在财政审计结果质量抑制预算机会主义行为的过程中,立法监督能力会起到中介作用;各国最高审计机关通过向立法机关汇报财政审计结果,让立法机

表5 模型(1)的回归结果

| 变量 | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|--------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| | <i>BO</i> | <i>BO</i> | <i>BO</i> | <i>BO</i> | <i>BO</i> |
| <i>FAR_js</i> | 0.153*** (5.626) | | | | |
| <i>FAR_wz</i> | | 0.205*** (6.480) | | | |
| <i>FAR_klj</i> | | | 0.079*** (3.923) | | |
| <i>FAR_hy</i> | | | | 0.045** (2.048) | |
| <i>FAR</i> | | | | | 0.223*** (6.442) |
| <i>Gastil</i> | -6.300*** (-7.842) | -6.002*** (-7.453) | -6.719*** (-7.948) | -7.064*** (-8.147) | -6.035*** (-7.487) |
| <i>RL</i> | 0.279*** (2.714) | 0.166 (1.634) | 0.318*** (2.947) | 0.297** (2.564) | 0.201* (1.919) |
| <i>Lngdppc</i> | 0.916 (0.753) | 1.056 (0.876) | 1.514 (1.241) | 1.502 (1.168) | 1.054 (0.878) |
| <i>CGD</i> | -0.037 (-0.931) | -0.055 (-1.480) | -0.045 (-1.123) | -0.055 (-1.338) | -0.042 (-1.088) |
| <i>FDI</i> | 0.106 (0.730) | 0.195 (1.462) | 0.205 (1.483) | 0.191 (1.367) | 0.168 (1.188) |
| <i>Res_dep</i> | -1.955 (-0.872) | -3.293 (-1.515) | -2.219 (-0.986) | -2.820 (-1.270) | -2.355 (-1.059) |
| <i>Aid</i> | -0.613 (-0.191) | 0.262 (0.087) | 0.933 (0.285) | 1.662 (0.483) | -1.336 (-0.427) |
| <i>IT</i> | -0.028 (-0.352) | -0.008 (-0.097) | -0.028 (-0.330) | 0.012 (0.135) | -0.036 (-0.454) |
| <i>Lnpop</i> | 4.182*** (7.205) | 3.880*** (6.696) | 4.221*** (6.787) | 4.579*** (7.288) | 3.712*** (6.416) |
| <i>Year</i> | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Cons</i> | -29.820* (-1.836) | -24.937 (-1.566) | -34.956** (-2.075) | -36.651** (-2.062) | -21.809 (-1.372) |
| <i>N</i> | 337 | 337 | 337 | 337 | 337 |
| <i>R²</i> | 0.627 | 0.642 | 0.610 | 0.595 | 0.636 |
| <i>Adj-R²</i> | 0.612 | 0.628 | 0.594 | 0.579 | 0.621 |
| <i>F</i> | 67.493 | 67.725 | 62.880 | 61.521 | 66.378 |

注:括号内为t统计量,*表示P<10%,**表示P<5%,***表示P<1%。

关掌握更全面、真实的预算活动信息,加强立法机关的预算监督能力,可以间接有效抑制预算机会主义行为。

列(3)中的 *FAR* 回归系数为 0.006 且在 5% 的水平上显著,这说明财政审计结果质量越高,社会公众参与预算的舆论问责程度越高;社会公众通过关注和阅读财政审计结果公告,满足自身对预算收支行为的知情权,提高对预算违规、低效行为进行监督的参与程度。列(4)中 *FAR*、*Pub* 的回归系数分别为 0.205、3.258 且都在 1% 的水平上显著,这在 H_1 成立的前提下验证了 H_{2b} 的成立,即在财政审计结果质量抑制预算机会主义行为的过程中,公众参与程度会起到中介作用;最高审计机关通过向社会公众公布财政审计结果,可以实现公众对预算信息的知情权,调动公众参与预算监督的积极性,可以间接有效抑制预算机会主义行为。

(三)稳健性检验

1. 重新测算解释变量

第一,考虑到财政审计结果的及时性(*FAR_{js}*)得分为离散型的 0、33、67、100,本文将其按照得分高低分为两类,用 *G.FAR_{js}* 进行衡量。当 *FAR_{js}* 得分为 0、33 的时候,意味着及时性较差,*G.FAR_{js}* 记为 0;当 *FAR_{js}* 得分为 66、100 的时候,意味着及时性较强,*G.FAR_{js}* 记为 1。

第二,考虑到财政审计结果的完整性(*FAR_{wz}*)是被审计预算资金占全部预算资金比重情况(*FAR_{wz1}*)和预算外资金被审计情况(*FAR_{wz2}*)的简单平均数,可视为连续性变量,因此本文将 *FAR_{wz}* 按照得分高低分为两类,用 *G.FAR_{wz}* 进行衡量。当 *FAR_{wz}* 得分小于中位数时,意味着完整性较差,将 *G.FAR_{wz}* 记为 0;大于中位数时,意味着完整性较强,将 *G.FAR_{wz}* 记为 1。

第三,考虑到财政审计结果的整改回应性(*FAR_{hy}*)得分为离散型的 0、33、67、100,本文将其按照得分高低分为两类,用 *G.FAR_{hy}* 进行衡量。当 *FAR_{hy}* 得分为 0、33 的时候,意味着整改回应性较差,*G.FAR_{hy}* 记为 0;当 *FAR_{hy}* 得分为 66、100 的时候,意味着整改回应性较强,*G.FAR_{hy}* 记为 1。

第四,考虑到财政审计结果质量(*FAR*)为连续型变量,本文将其按得分高低分为三类,用 *G.FAR* 进行衡量。当 *FAR* 得分在 100/3 以下时,意味着质量较低,将 *G.FAR* 记为 1;当 *FAR* 得分在 100/3 到 200/3 之间时,意味着质量一般,将 *G.FAR* 记为 2;当 *FAR* 得分在 200/3 以上时,意味着质量较高,将 *G.FAR* 记为 3。

表 7 为重新测算相关变量后模型(1)的回归结果,回归结果都显著,说明本文对 H_1 的验证具有很强的稳健性。

2. 考虑内生性问题

(1)考虑样本自选择导致内生性问题的稳健性检验

工具变量可以很好地解决样本自选择导致的内生性问题。因此,本文选用同一地区其他国家财政审计结果质量的平均值(*FAR_{mean}*)作为工具变量进行 2SLS 回归,见表 8 的列(1)和列(2), H_1 的检验结果依然稳健。同时,本文使用财政审计结果质量的滞后一期(*L.FAR*)作

表 6 模型(2)和模型(3)的回归结果

| 变量 | (1) <i>Leg</i> | (2) <i>BO</i> | (3) <i>Pub</i> | (4) <i>BO</i> |
|--------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <i>FAR</i> | 0.253*** (5.480) | 0.203*** (5.536) | 0.006** (2.211) | 0.205*** (6.241) |
| <i>Leg</i> | | 0.079* (1.724) | | |
| <i>Pub</i> | | | | 3.258*** (4.492) |
| <i>Gastil</i> | -4.086*** (-4.229) | -5.713*** (-6.895) | -0.511*** (-8.716) | -4.370*** (-5.098) |
| <i>RL</i> | 0.258** (2.177) | 0.180* (1.722) | 0.001 (0.158) | 0.196** (2.003) |
| <i>Lngdppc</i> | -1.068 (-0.631) | 1.139 (0.940) | 0.172 (1.506) | 0.494 (0.414) |
| <i>CGD</i> | -0.062 (-1.473) | -0.037 (-0.969) | 0.008** (2.395) | -0.068* (-1.797) |
| <i>FDI</i> | 0.006 (0.028) | 0.167 (1.189) | 0.004 (0.251) | 0.156 (1.201) |
| <i>Res_dep</i> | 1.605 (0.604) | -2.481 (-1.125) | 0.272 (1.614) | -3.241 (-1.464) |
| <i>Aid</i> | 0.547 (0.134) | -1.380 (-0.452) | -0.114 (-0.419) | -0.966 (-0.328) |
| <i>IT</i> | -0.167* (-1.884) | -0.023 (-0.284) | 0.007 (1.060) | -0.059 (-0.716) |
| <i>Lnpop</i> | 1.341 (1.526) | 3.606*** (6.285) | 0.008 (0.157) | 3.686*** (6.438) |
| <i>Year</i> | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Cons</i> | 36.775 (1.574) | -24.708 (-1.534) | 4.049*** (2.820) | -35.002** (-2.114) |
| <i>N</i> | 337 | 337 | 337 | 337 |
| <i>R²</i> | 0.347 | 0.639 | 0.557 | 0.659 |
| <i>Adj_R²</i> | 0.321 | 0.624 | 0.540 | 0.644 |
| <i>F</i> | 16.552 | 62.481 | 34.040 | 72.665 |

注:括号内为 *t* 统计量,*表示 $P < 10\%$,**表示 $P < 5\%$,***表示 $P < 1\%$ 。

表 7 模型(1)重新测算解释变量后的回归结果

| 变量 | (1) <i>BO</i> | (2) <i>BO</i> | (3) <i>BO</i> | (4) <i>BO</i> |
|---------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <i>G.FAR_{js}</i> | 10.959*** (4.697) | | | |
| <i>G.FAR_{wz}</i> | | 11.221*** (5.262) | | |
| <i>G.FAR_{hy}</i> | | | 5.153** (2.461) | |
| <i>G.FAR</i> | | | | 7.634*** (5.975) |
| 控制变量 | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Year</i> | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Cons</i> | -36.787** (-2.287) | -33.565** (-2.063) | -35.543** (-2.014) | -34.250** (-2.096) |
| <i>N</i> | 337 | 337 | 337 | 337 |
| <i>R²</i> | 0.622 | 0.623 | 0.598 | 0.624 |
| <i>Adj_R²</i> | 0.607 | 0.608 | 0.582 | 0.609 |
| <i>F</i> | 67.024 | 63.344 | 62.012 | 64.733 |

注:括号内为 *t* 统计量,*表示 $P < 10\%$,**表示 $P < 5\%$,***表示 $P < 1\%$ 。

为工具变量进行2SLS回归,见表8的列(3)和列(4), H_1 的检验结果依然稳健。

(2)考虑遗漏政治体制因素导致内生性问题的稳健性检验

从世界审计发展历程看,早期的国家审计是从财政审计开始的,财政审计始终都是各国国家审计的首要职责^[52]。国家审计属于公共管理领域的范畴,具有很强的政治属性,因此必须考虑可能遗漏政治体制环境影响导致的内生性问题。各国政治体制表现在国家审计上就是审计体制,当前世界主流的审计体制包括立法型、司法型、独立型和行政型。由于立法型审计体制、司法型审计体制占据主流,因此本文选用立法型和司法型审计体制的虚拟变量来对审计体制进行衡量,当为立法型审计体制时,就将 *Westminster* 记为1,否则记为0;当为司法型审计体制时,就将 *Napoleonic* 记为1,否则记为0。在原有模型的基础上,本文新增审计体制虚拟变量作为控制变量进行回归,回归结果见表9。在表9中,回归结果都显著,说明本文对 H_1 、 H_{2a} 、 H_{2b} 的验证具有很强的稳健性。

(四)进一步分析

财政审计结果在抑制预算机会主义行为过程中发挥的信息鉴定作用和信号传递作用会受到不同治理环境的影响。对我国而言,自党的十八大以来正在全力推进全面从严治党的战略布局,始终强调对反腐败要保持高压态势。因此,本文将全样本分为腐败控制能力强和腐败控制能力弱^①两组样本,进一步研究财政审计结果在抑制预算机会主义行为过程中发挥的信息鉴定作用和信号传递作用是否会有差异。

表10中,列(1)和列(2)的 *FAR* 的回归系数都显著,这说明不论各国腐败控制能力强弱,财政审计结果都可以通过信息鉴定作用直接抑制预算机会主义行为。表11中,列(4)的 *Leg* 的回归系数不显著,列(7)的 *FAR* 的回归系数不显著,其他列的回归系数都显著,这说明了在腐败控制能力弱的国家,财政审计结果通过信号传递作用抑制预算机会主义行为的机制会受到限制;而在腐败控制能力强的国家,财政审计结果通过信号传递作用抑制预算机会主义行为的机制保持顺畅。

表8 使用工具变量的2SLS结果

| 变量 | (1) <i>FAR</i> | (2) <i>BO</i> | (3) <i>FAR</i> | (4) <i>BO</i> |
|--------------------|------------------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| <i>FAR_mean</i> | 0.265*** (2.661) | | | |
| <i>L.FAR</i> | | | 0.648*** (12.727) | |
| <i>FAR</i> | | 0.900*** (2.595) | | 0.271*** (4.134) |
| 控制变量 | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Year</i> | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Cons</i> | -98.620*** (-3.690) | 38.686 (0.980) | -13.408 (-0.545) | 1.532 (0.074) |
| <i>N</i> | 337 | 337 | 245 | 245 |
| <i>F/Ward chi2</i> | 23.915 | 265.570 | 45.655 | 360.360 |

注:括号内为 *t* 统计量,*表示 $P < 10\%$,**表示 $P < 5\%$,***表示 $P < 1\%$ 。

表9 考虑审计体制影响的模型(2)和模型(3)的回归结果

| 变量 | (1) <i>BO</i> | (2) <i>Leg</i> | (3) <i>BO</i> | (4) <i>Pub</i> | (5) <i>BO</i> |
|--------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|---------------------|------------------------|
| <i>FAR</i> | 0.196*** (5.860) | 0.282*** (6.364) | 0.163*** (4.453) | 0.003* (1.736) | 0.179*** (5.210) |
| <i>Leg</i> | | | 0.116** (2.430) | | |
| <i>Pub</i> | | | | | 5.760*** (4.977) |
| <i>Westminster</i> | 2.846 (1.352) | -12.785*** (-4.613) | 4.331* (1.939) | 0.188** (1.968) | 1.762 (0.795) |
| <i>Napoleonic</i> | -5.958*** (-2.628) | -4.310 (-1.441) | -5.458** (-2.390) | -0.206* (-1.823) | -4.772** (-2.087) |
| 其他控制变量 | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Year</i> | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes |
| <i>Cons</i> | -27.234* (-1.700) | 51.928** (2.251) | -33.266** (-2.008) | 4.716*** (5.305) | -54.375*** (-3.109) |
| <i>N</i> | 337 | 337 | 337 | 337 | 337 |
| <i>R²</i> | 0.656 | 0.391 | 0.663 | 0.867 | 0.681 |
| <i>Adj_R²</i> | 0.640 | 0.362 | 0.647 | 0.861 | 0.665 |
| <i>F</i> | 60.425 | 17.087 | 57.330 | 193.278 | 42.679 |

注:括号内为 *t* 统计量,*表示 $P < 10\%$,**表示 $P < 5\%$,***表示 $P < 1\%$ 。

六、研究结论和政策建议

(一)研究结论

本文通过选取2008年、2010年、2012年和2015年的跨国数据,研究各国最高审计机关的财政审计结果抑制政府预算机会主义行为的作用机制。研究发现:第一,财政审计结果的及时性、完整性、可理解性和整改回应性等质量,可以发挥信息鉴定作用,直接抑制预算机会主义行为;第二,财政审计结果可以发挥信号传递作用,向立

① 本文使用世界银行的世界治理指数中的“腐败控制”(Cor)指数,按中位数大小划分为腐败控制能力强和能力弱两组样本。

表 10 不同腐败控制能力对财政审计结果信息
鉴定作用与预算机会主义行为的影响

| 变量 | 腐败控制能力强 | 腐败控制能力弱 |
|--------------------|---------------------|---------------------|
| | (1) | (2) |
| | BO | BO |
| FAR | 0.114*** (2.623) | 0.364*** (5.948) |
| 控制变量 | Yes | Yes |
| Year | Yes | Yes |
| Cons | -2.737 (-0.116) | -19.978 (-0.658) |
| N | 176 | 161 |
| R ² | 0.628 | 0.480 |
| Adj_R ² | 0.598 | 0.434 |
| F | 21.022 | 10.450 |

注:括号内为t统计量,*表示P<10%,**表示

P<5%,***表示P<1%。

表 11 不同腐败控制能力对财政审计结果信号传递作用与预算机会主义行为的影响

| 控制变量 | 腐败控制能力强 | | 腐败控制能力弱 | | 腐败控制能力强 | | 腐败控制能力弱 | |
|--------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|------------------|---------------------|
| | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) |
| | Leg | BO | Leg | BO | Pub | BO | Pub | BO |
| FAR | 0.221*** (3.732) | 0.117*** (3.011) | 0.208*** (2.895) | 0.311*** (4.640) | 0.007* (1.956) | 0.116*** (3.246) | 0.002 (0.605) | 0.307*** (5.077) |
| Leg | | 0.121** (2.306) | | 0.011 (0.150) | | | | |
| Pub | | | | | | 3.921*** (4.738) | | 2.735** (2.130) |
| 控制变量 | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes |
| Year | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes | Yes |
| Cons | 114.380*** (3.572) | -32.638 (-1.370) | -27.973 (-0.856) | -2.468 (-0.083) | 6.414*** (3.164) | -43.910** (-2.139) | 0.281 (0.127) | -3.545 (-0.118) |
| N | 171 | 171 | 166 | 166 | 171 | 171 | 166 | 166 |
| R ² | 0.388 | 0.722 | 0.310 | 0.437 | 0.596 | 0.752 | 0.436 | 0.453 |
| Adj_R ² | 0.338 | 0.697 | 0.251 | 0.385 | 0.562 | 0.730 | 0.387 | 0.403 |
| F | 9.168 | 28.460 | 5.970 | 13.312 | 16.356 | 40.113 | 11.023 | 12.538 |

注:括号内为t统计量,*表示P<10%,**表示P<5%,***表示P<1%。

法机关和社会公众反馈信息,通过提高立法监督能力和公众参与程度间接抑制预算机会主义行为;第三,在腐败控制能力较强的国家,财政审计结果可以同时发挥信息鉴定作用和信号传递作用来抑制预算机会主义行为;而在腐败控制能力较弱的国家,财政审计结果通过发挥信息鉴定作用直接抑制预算机会主义行为的效果更显著,财政审计结果通过信号传递作用抑制预算机会主义行为的机制则受到限制。

(二)政策建议

新一轮的党和国家机构改革已经于2019年3月基本完成,从中央到地方都成立了党委审计委员会并优化了审计机关职责。根据研究结论,结合当前审计体制改革实际,本文提出以下政策建议。

第一,审计机关要全面提高财政审计结果质量,重点要做到及时提交财政审计结果,不断提高财政审计结果的完整性和可理解性,敢于在财政审计结果和审计整改结果中披露预算管理存在的各种机会主义行为;第二,审计机关要在党委审计委员会的领导下,做好面向人大的财政审计结果汇报工作和面向社会的财政审计结果公告工作,有效提高立法监督和社会监督的针对性,发挥抑制行政部门预算机会主义行为的协同作用;第三,审计机关要借助管理体制改革的有利形势,在当前全面从严治党形势下,完善财政审计结果的信息鉴定机制和信号传递机制,积极发挥反腐败的“利剑”作用,有效遏制预算机会主义行为。

本文基于国际视野,选取各国最高审计机关的数据,通过理论分析和实证研究揭示了财政审计结果抑制预算机会主义行为的作用机制;但仍存在一些局限,例如,对财政审计结果质量特征的确定,本文考虑到成本效益和可操作性,只选择了可以有效衡量的四个代表性特征指标,可能会遗漏其他一些相对重要的特征指标。未来我们将尝试使用文本分析等方法,对各国最高审计机关出具的财政审计结果进行深入挖掘和全面分析,以充分研究财政审计结果质量特征及其对预算机会主义行为的影响。

参考文献:

- [1] Wildavsky A. If you can't budget, how can you govern? [M]// Anderson A G, Bark D L. Thinking about America: The United States in the 1900s. California: Heaver Institution Press, 1988:265-267.
- [2] 郑石桥,贾云洁. 预算机会主义、预算治理构造和预算审计——国家审计嵌入公共预算的理论架构[J]. 南京审计学院学报, 2012(4): 80-88.
- [3] 戚艳霞. 美国政府财务报告审计的特点、成效及对我国的启示——基于对GAO1997—2013财政年度审计报告的分析[J]. 中国审计评论, 2015(2):57-68.
- [4] 肖振东,吕博. 从审计工作报告看国家审计发展[J]. 审计研究, 2013(5):17-22.
- [5] 王绍光. 从税收国家到预算国家[J]. 读书, 2007(10):3-13.
- [6] 高培勇. 实行全口径预算管理[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2009.

- [7] 姜爱华. 我国预算透明度改革中存在的问题及对策研究——基于财政民主监督的视角[J]. 经济研究参考, 2012(6):50-58.
- [8] 张玲, 凌岚. 国家治理与现代预算公开制度改革[J]. 经济与管理研究, 2015(2):94-99.
- [9] 诺思. 制度变革的经验研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2003.
- [10] 周长鲜. 财政预算绩效监督体制: 西方发达国家议会的经验与启示[J]. 经济社会体制比较, 2010(5):148-153.
- [11] 徐阳光. 立法机关参与预算过程的核心权力[J]. 法学, 2011(11):33-37.
- [12] 王蕴波, 景宏军, 张磊. 我国预算的国家监督模式与公众参与监督模式比较研究——基于博弈论视角的分析[J]. 审计与经济研究, 2017(2):119-127.
- [13] 许光建, 魏义方, 李天建, 等. 中国公共预算治理改革: 透明、问责、公众参与、回应[J]. 中国人民大学学报, 2014(6):124-131.
- [14] Caiden N. Patterns of budgeting [J]. Public Administration Review, 1978, 38(6): 539-544.
- [15] 池国华, 陈汉文. 国家审计推进现代预算管理的路径探讨[J]. 审计研究, 2017(3):30-35.
- [16] 宋达, 郑石桥. 政府审计对预算违规的作用: 抑制还是诱导?——基于中央部门预算执行审计数据的实证研究[J]. 审计与经济研究, 2014(6):14-22.
- [17] 张曾莲, 高绮鹤. 政府审计报告质量、影响因素与经济后果研究[J]. 山西财经大学学报, 2013(12):17-29.
- [18] 谢柳芳, 韩梅芳. 政府财政信息披露在国家审计服务国家治理中的作用路径研究[J]. 审计研究, 2016(3):63-70.
- [19] 王逸帅. 发达国家议会预算监督的制度化实践及对我国国人的启示[J]. 四川理工学院学报: 社会科学版, 2008(5):24-27.
- [20] 田开友, 李西岭. 试论财政审计工作报告制度的法制建设[J]. 中南大学学报: 社会科学版, 2014(3):107-112.
- [21] 魏明, 邱钰茹. 国家审计参与国家治理的信号传递机制研究[J]. 审计与经济研究, 2015(3):79-87.
- [22] 刘静. 审计结果公告的公民参与策略研究[J]. 审计研究, 2015(2):48-55.
- [23] American Accounting Association. Report of the committee on basic auditing concepts [J]. Accounting Review, 1972, 47(4):15-74.
- [24] 郑石桥. 政府审计对公共权力的制约与监督: 基于信息经济学的理论框架[J]. 审计与经济研究, 2014(1): 11-18.
- [25] 宋常, 周长信, 赵懿清, 等. 政府审计信息披露质量及其评价研究[J]. 当代财经, 2010(7):112-118.
- [26] 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.
- [27] 郑小荣. 公告质量、质量特征与策略性行为——基于第53号审计报告与3市调查的中国政府审计结果公告研究[J]. 会计研究, 2012(10):79-86.
- [28] 上官泽明, 王少华, 吴秋生. 审计结果公开对政府绩效影响的研究——基于跨国数据的经验证据[J]. 当代财经, 2019(5):130-141.
- [29] 唐大鹏, 王璐璐, 常语莹. 国家治理体系下审计结果公告信息披露质量的影响因素——基于2012~2015年省级数据分析[J]. 审计研究, 2017(6):48-57.
- [30] 崔雯雯, 张立民. 国家审计与公众参与: 基于政府信息公开的中介效应研究[J]. 审计与经济研究, 2019(3):13-21.
- [31] 刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计: 制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学, 2015(9):64-83.
- [32] 杨贺, 郑石桥. 审计覆盖率和审计效果: 基于威慑理论的实证研究——基于全国地方审计机关数据[J]. 江苏社会科学, 2015(5):80-86.
- [33] 刘力云, 沈玲, 王晓峰. 新时代我国审计干部专业胜任能力框架研究——基于281份调查表的统计分析[J]. 审计研究, 2019(1):41-50.
- [34] 人民银行南京分行课题组, 张静, 朱庆, 等. 加强和改进人民银行内部审计的思考——基于对境外审计报告的研究和分析[J]. 审计研究, 2014(2):108-112.
- [35] 李越冬, 崔振龙, 王星雨, 等. 最高审计机关在维护财政政策长期可持续性领域的经验与启示——基于48个国家最高审计机关的审计实践[J]. 审计研究, 2015(3):9-14.
- [36] 张立民, 崔雯雯. 国家审计推动完善国家治理的路径研究——基于国家审计信息属性的分析[J]. 审计与经济研究, 2014(3):13-22.
- [37] 靳思昌. 国家审计结果公告绩效及其影响因素研究[D]. 北京: 北京交通大学, 2014.
- [38] Ellis C J, Fender J. Corruption and transparency in a growth model [J]. International Tax and Public Finance, 2006, 13(2):115-149.
- [39] 范子英. 土地财政的根源: 财政压力还是投资冲动[J]. 中国工业经济, 2015(6):18-31.
- [40] Bernoth K, Wolff G B. Fool the markets? Creative accounting, fiscal transparency and sovereign risk premia [J]. Scottish Journal of Political Economy, 2010, 55(4):465-487.
- [41] 郑石桥, 孙硕. 预算调整、预算透明度和预算违规——基于中央各部门预算执行审计面板数据的实证研究 [J]. 审计与经济研究, 2017(3):1-13.
- [42] Bastida F, Benito B. Central government budget practices and transparency: an international comparison [J]. Public Administration, 2007, 85(3):667-716.
- [43] Marti C, Kasperskaya Y. Public financial management systems and countries' governance: a cross-country [J]. Public Administration and Development, 2015, 35(3):165-178.
- [44] 孙琳, 陈舒敏. 债务风险、财政透明度和记账基础选择——基于国际经验的数据分析[J]. 管理世界, 2015(10):132-143.

- [45] 上官泽明,吴秋生.不同视野下国家审计治理能力评价与比较[J].中南财经政法大学学报,2017(1):76-82.
- [46] Rios A M, Bastida F, Benito B. Budget transparency and legislative budgetary oversight: an international approach[J]. The American Review of Public Administration, 2016,46 (5):546-568.
- [47] 周雪光.“逆向软预算约束”:一个政府行为的组织分析[J].中国社会科学,2005(2):132-143.
- [48] 周黎安,陶婧.政府规模、市场化与地区腐败问题研究[J].经济研究,2009(1):57-69.
- [49] Brollo F, Nannicini T, Perotti R, et al. The political resource curse[J]. Cepr Discussion Papers, 2013, 103(5): 1759-1796.
- [50] 魏志华,林亚清,周雄.财政透明度问题研究进展[J].经济学动态,2017(3):136-149.
- [51] 王秀芝.从预算管理流程看我国政府预算管理改革[J].财贸经济,2015(12):22-34.
- [52] 崔振龙.政府审计职责及其发展展望[J].审计研究,2004(1):36-39.

[责任编辑:刘 茜]

The Function Mechanism of Financial Audit Result Suppressing Budget Opportunism: Empirical Evidence Based on Supreme Audit Institutions of Countries

SHANGGUAN Zeming¹, WANG Shaohua¹, XIE Zhihua²

(1. School of Accounting, Shanxi University of Finance and Economics, Taiyuan 030006, China;

2. School of Business, Beijing Technology and Business University, Beijing 100048, China)

Abstract: Through the selection of cross-border data in 2008, 2010, 2012 and 2015, this paper studies the mechanism of restraining budget opportunism by financial audit reports. The research finds that the quality characteristics of financial audit report, such as timeliness, comprehensiveness, clarity and rectification response, can play an information appraisal role to directly restrain budget opportunism. Feedback information from financial audit results to legislative organs and the public can play a signaling role to indirectly restrain budget opportunism by improving legislative supervision ability and public participation. In the countries with strong corruption control ability, the mechanism of information appraisal and signal transmission play a role at the same time. In the countries with weak corruption control ability, the mechanism of information appraisal is more significant, but the mechanism of signal transmission is limited. The research conclusion is of great significance for our auditing institutions to adhere to the leadership of the Central Audit Committee, improve the quality of financial audit reports, report to the National People's Congress and publish to the society for continuously restraining budget opportunism under the current high-pressure situation of anti-corruption.

Keywords: financial audit results; budget opportunism; national auditing; budget governance; national governance; governmental auditing