

审计查处力度、财政透明度与“屡查屡犯”缓解

——来自省级审计机关财政审计的证据

吴秋生 郭 飞

(山西财经大学 会计学院,山西 太原 030006)

摘要:以“屡查屡犯”缓解程度计量财政审计有效性,选取2009—2015年我国31个省级单位审计机关的面板数据为研究样本,研究当年财政审计查处力度对次年“屡查屡犯”缓解程度的影响,并考察财政透明度对两者关系的调节作用。研究结果表明:审计查处力度越大,对次年财政审计“屡查屡犯”的缓解效果越明显,财政审计越有效;在高财政透明度环境下,审计查处力度对“屡查屡犯”的缓解效果能够得到显著增强。基于此,提出以下政策建议:一方面,政府审计机关应当继续加大审计查处力度,以提升财政审计的威慑性;另一方面,政府及财政部门应当不断加大政务信息公开的力度和范围,以全面提升财政透明度,同时应当积极支持第三方公平公正地进行财政透明度评估,以增强财政透明度的准确性和客观性。研究结论对于加快缓解“屡查屡犯”现象,提高财政审计有效性,促进国家治理体系和治理能力现代化具有启示意义。

关键词: 审计查处力度; 财政透明度; 财政审计有效性; 屡查屡犯

中图分类号: F239 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-6049(2019)04-0068-10

一、引言

经济要实现高质量发展,政府需要起到“排头兵”作用。近年来,为了严肃财经法纪,提高财政资金使用绩效,推进国家治理体系和治理能力现代化以促进国家经济实现高质量的发展,政府审计力度不断加大,财政审计结果公告内容日益规范和丰富,审计作用日益扩大,但是,财政审计“屡查屡犯”现象的出现也引起了社会各界的高度关注。财政审计“屡查屡犯”现象的存在,说明国家治理制度的安排存在一定的缺陷^[1],如何有效解决这一问题已经引起政府部门和学者们的高度关注。2015年国家审计署印发的《关于进一步加大审计力度促进稳增长等政策措施落实的意见》文件要求“要把握坚决查处原则,凡是对审计发现的违规、损失浪费和管理不规范等问题,要坚决查处”,表明政府部门意识到审计查处在审计功能作用有效发挥中的重要性,并且已经逐步开始将审计查处的有关要求列入相关法规。审计查处能否对违规违纪现象产生监督、威慑和预防作用?能否有效减少“屡查屡犯”现象的发生?文本拟就此问题展开研究,同时本文基于财政透明度视角,进一步研究财政透明度在审计查处力度与“屡查屡犯”问题间是否具有调节作用,寻找有效缓解“屡查屡犯”问题的良性环境,以更好地提高财政审计有效性,促进国家治理体系和治理能力现代化。

因此,本文首先以2009—2015年我国各省级单位的财政审计证据为依据,实证检验审计查处力

收稿日期:2019-03-13;修回日期:2019-05-21

基金项目:山西省研究生教育创新项目(晋教研函[2019]6号)

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,管理学博士,博士生导师,研究方向为审计、内部控制;郭飞(1995—),男,山西长治人,山西财经大学会计学院硕士研究生,研究方向为审计、内部控制。

度对财政审计“屡查屡犯”缓解程度的影响;其次,引入财政透明度证据以检验财政透明度在审计查处力度与“屡查屡犯”缓解程度之间的调节作用。研究发现,审计查处力度的增加对于财政审计“屡查屡犯”程度具有明显的缓解效果即对审计有效性具有显著的提高作用,同时,财政透明度对财政审计查处力度有效性具有显著提高作用,即在财政透明度越高的省份,审计查处力度对财政审计有效性的提高作用越显著。本文的研究结论对于丰富财政审计“屡查屡犯”现象的缓解路径,促进财政审计有效性的提高具有一定的启示意义,也对国家治理体系和治理能力现代化建设的全面推进具有一定的现实意义。

二、文献综述

现有文献主要是从审计对象的“错位”和审计部门的“缺位”以及问责机制的合力缺乏^[2]、审计整改落实表面化^[3]、政府审计管理以及配套制度的自身缺陷^[1]、内部控制制度建设不健全以及外部客观环境干扰^[4]、上级行政监督管理部门的监管不到位^[5]、法律和风险防范制度不够完善以及信息公开的局限性^[6]、资金的挪用和闲置以及管理流程不规范^[7]等方面研究财政审计“屡查屡犯”问题产生的原因。

审计查处力度是指审计在发现问题的基础上进行处理处罚的金额。已有研究表明,加大审计查处力度会减少被审计单位的作弊行为,提高企业效益^[8-9]、会有助于政府投资使用效率的提高^[10]、可以有效遏制社保基金的腐败现象^[11-12]、与政府的审计效率及治理效率存在显著正相关效应^[13-14]、对政府表面工程现象的发生具有一定的抑制作用^[15]、可以促进政府审计“免疫功效”的发挥^[16]、可以有效减少地方政府投融资平台的债务风险^[17-18]、会显著降低当年预算执行的违规程度^[19]、可以在一定条件下加快城投债对地区经济发展的推动速度^[20]。

财政透明是加强预算控制和财政民主的先决条件,也是良好财政治理的关键^[21]。已有研究表明,财政透明度可以提高一个国家的主权信用评级和财政秩序^[22];可以减小借贷者的信用缺失风险^[23];能够降低政府赤字和政府债务,有效改善经济绩效^[24-26];可以对腐败起到抑制作用^[22, 27-28];可以促进城投债信用等级增加,并且城投债的规模越大,促进效果越明显^[29];从财政支出结构的角度出发,有助于社保与就业支出^[30];会显著提高政府机关的被信任度^[31-32];对政府治理的效率具有显著提升的效果^[14, 33]等等。

经过文献梳理后发现,财政审计“屡查屡犯”问题产生原因的相关研究大多为规范研究,缺乏经验证据研究,且鲜有从审计查处力度的角度分析“屡查屡犯”现象发生的原因;关于审计查处力度后果影响的研究,尚未有学者关注到审计查处力度对财政审计“屡查屡犯”程度缓解的影响作用;尽管已有研究表明财政透明度在诸多方面均具有积极有效的作用,但尚未有文献研究财政透明度是否对提高财政审计查处力度有效性存在影响作用。为了切实提高财政审计的有效性,缓解直至遏制“屡查屡犯”问题,有必要就审计查处力度对缓解“屡查屡犯”问题的影响,以及财政透明度对这一关系的调节作用进行系统科学的实证研究。

三、理论分析与研究假说

(一) 审计查处力度与“屡查屡犯”缓解

审计查处力度,亦称审计力度,是由审计的层次和审计节点数决定的^[34]。郭伟^[35]在此基础上将审计查处力度定义为政府审计机关按照相关法律法规的规定对被审计单位的财政执行是否合规的情况进行核查,并在核查的基础上做出相应处理处罚的程度。

波兰尼的嵌入理论认为,市场经济改变着社会生活的同时也在加剧经济的矛盾,即社会经济发展的不平衡性,此时国家应当在经济发展中规范和限制这种不平衡性。我国中央的简政放权极大地激发了地方政府在经济发展上的积极性,但与此同时政府相关部门以及领导干部的权力支配、财政资金使用等矛盾也开始逐渐突出,因此国家在作为经济推动者的同时也应扮演起规范者的角色。基于审计的免疫系统论,政府审计是预防、揭露和抵御等功能的集合体,它所具有的法定性和独立性能够对

政府部门及相关单位部门的违法违规行为产生强有力的威慑和抵御,而审计查处作为审计功能发挥的途径之一,必然会在政府审计有效性中产生重要作用。国家审计署《关于2015年地方审计机关开展审计业务工作的指导意见》的文件中也明确指出,要突出审计重点,加大审计力度,除对政府机构部门以及企事业单位组织等财政情况实施常规审计查处外,还应对重大投资项目和重大公共事件等实施专项审计查处,全面加大审计查处力度。田聪聪和郑石桥^[19]的研究也表明,若政府审计机关随着问题严重性的上升而加大处理处罚力度,充分发挥审计处理处罚功能,能够对违规甚至违法行为产生威慑、抑制的作用。

审计查处力度对于“屡查屡犯”缓解程度的作用机制主要表现在以下两个方面:一是加大经济处理处罚力度,指的是增大对于违规行为在经济上做出处罚的力度,具体处罚类型有上缴财政金额(包括税金和罚没等)、减少财政拨款或补贴金额、归还渠道资金和调账金额等;二是加大法律或法纪处罚力度,指的是增大对于违规单位的相关负责人和涉及人员做出法律法纪处罚的力度,具体包括通报批评、停职、处分等行政处理处罚以及将涉事人员移送司法机关、纪检监察部门等有关部门,其中,将违规事项和人员移送到相关部门是对在某些情形下,审计机关查处权利有限性的有效补充。

在财政的使用分配以及政府的举债行为上,政府官员以及被审计单位的权力部门和人员具有很强的支配性权力^[20],在具体的财政执行上,被审计单位通常具有一定的自有配置权力,这些往往是“屡查屡犯”问题频发的重要原因。因此,为了维护财政秩序的稳定,缓解直至遏制“屡查屡犯”问题的发生,我国政府审计机关不仅要避免“重审计而轻处罚”,而且要对被审计单位的权力腐败以及不合规行为进行强有力的处理处罚,在提高审计查处力度下,审计机关会对被查处的人员和单位传递更强烈的威慑信号,使得领导干部等权利人员、权利部门以及执行单位出于对政治前途的考虑和对处罚力度的恐惧而规范其行为,从而产生更有力的威慑效果,逐渐缓解以最终达到抑制其在之后的权力行使和财政执行过程中的违规现象,这是保证政府财政审计有效性的重要手段之一。

基于上述认识,本文提出假说1:审计查处力度越大,对财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越明显,财政审计越有效。

(二) 审计查处力度、财政透明度与“屡查屡犯”缓解

近年来,财政透明度在国际上被广泛采用的定义为政府向社会公众尽可能宣传政府的结构、职能、财政政策意图、公共部门账户和财政预测^[33]。财政透明度被认为是公共财政管理的一个基本特征^[27],它是财政清廉的重要前提^[34],在保障人民群众对财政的知情权、参与权、监督权方面具有重要的作用^[36]。

国外经典的公共经济委托代理理论指出,代理人政府应当最大限度地将其委托人公众的纳税资源履行情况全面、可靠、及时、可理解且可进行比较的进行报告,同时,该理论也指出委托人和代理人之间的受托关系往往存在信息不完整和不对称^[37]。在我国传统的国家治理模式中,统治的主体是单一的政府,只有政府与财政部门能获取全部财政信息,审计机关等内部监督机构所获取的财政信息也相对有限,媒体公众等外部监督力量所获知的信息更是受到了极大的阻碍^[38]。

财政透明度对于审计查处力度有效性的调节机制主要体现在以下四个方面:在财政透明度水平高的环境下,第一,各级政府及财政部门将其一般公共财政、政府性基金、财政专户管理资金、国有资本经营、部门以及社会保险基金决算的细节信息充分向社会展现,审计机关以及社会公众便可将政府之前披露的预算细节信息与其进行系统性比较,审计机关便可以全面查出预决算相关的违规问题,从而进行相应的处理处罚并加大处罚力度;第二,各级政府及财政部门将其资产负债情况,尤其是负债的细节信息进行充分的公布,审计机关便可以客观的掌握政府的债务细节信息,便可以真实的发现在举债融资等相关过程中的违规现象,从而进行相应的处理处罚并加大处罚力度;第三,各级政府及财政部门将国企的财务状况、经营成果和资金变动等会计细节信息进行充分的报告,审计机关便可全面发现国企的经营、信贷等方面的违规问题,从而进行相应的处理处罚并加大处罚力度;第四,各级政府及财政部门的权利人员和权利部门的公共权利运作流程

的细节被充分展现,审计机关便可有效监督行政廉洁相关的违规现象,从而进行相应的处理处罚并加大处罚力度。

而审计机关对政府及财政部门上述相关信息获取的相对局限性,造成审计机关无法独立的全面获取审计相关的直接信息,在不透明的间接信息下,审计机关的揭露能力受到限制,审计机关无法发现问题或者无法发现重大违规问题,便无法在此基础上进行相应的处理处罚,此时增加财政审计查处力度将没有实质性意义,从而会延缓审计“屡查屡犯”现象缓解的进程。因此,为了充分发挥财政审计查处的威慑性,提高审计查处力度的有效性,政府与财政部门必须促进财政信息公布的完整透明、传递的对称通畅,这是提高政府财政审计有效性的重要手段之一。

基于上述认识,本文提出假说2:财政透明度水平在审计查处力度与“屡查屡犯”缓解之间存在调节作用,且具有显著增强型的调节效果。

四、研究设计

(一) 样本选取与数据来源

本文以2009—2015年我国31个省级审计机关为研究对象,考察了审计查处力度对于“屡查屡犯”缓解的影响以及财政透明度在审计查处力度和“屡查屡犯”缓解程度之间的调节作用。审计查处力度和“屡查屡犯”缓解程度的相关数据来源于《中国审计年鉴》,财政透明度数据来源于上海财经大学公共经济与管理学院发布的《中国财政透明度评估》,地区经济发展水平、地区基础设施建设和地区市场化程度等数据来源于《中国统计年鉴》《中国分省份市场化指数报告(2016)》和国研网统计数据库。本文采用的数据处理分析软件为Stata13.0。

(二) 变量选取与模型设定

1. 被解释变量的选取

本文以“屡查屡犯”缓解程度对财政审计有效性进行衡量。政府审计是否成功的标志不是发现报告的违规问题越多越好^[39],而是要让逐年的审计违规问题金额数下降的越多越好,即财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越大越好。本年的审计效力与效果会对下一年的审计效力与效果产生影响^[16],因此,考虑到审计查处力度具有滞后的效应,我们以次年省级审计机关审计查出的违规金额数为证据,同时为消除经济水平对违规金额数的影响,我们将审计查出违规金额数与地区生产总值做比值处理,然后以次年的违规金额的下降比率作为衡量“屡查屡犯”缓解程度的替代变量。

表1 变量定义

变量类型	变量名称	符号	变量定义
被解释变量	“屡查屡犯”缓解程度	CSYX	次年违规金额与地区生产总值比值的下降比率
解释变量	审计查处力度	SCLD	审计机关决定处理处罚金额与地区生产总值的比值
调节变量	财政透明度	TMD	历年《中国财政透明度评估》报告中的财政透明度百分制得分
	地区基础设施建设	JCSS	固定资产投资与地区生产总值的比值
	地区市场化程度	SCH	《中国分省份市场化指数报告(2016)》的市场化指数评分
	地区法制化水平	FZH	《中国分省份市场化指数报告(2016)》的法律制度环境评分
控制变量	地区经济发展水平	JJFZ	人均GDP
	审计机关规模	JGGM	省级审计机关人员数
	地区教育水平	JYSP	高等院校在校学生人数与人口总数的比值
	地区人口规模	RKGM	地区人口总数的对数
	年度	YEAR	2009—2015年

2. 解释变量的选取

由于在经济方面的处理处罚相关数据较为完整,因此,本文对于审计查处力度的衡量,主要以省级审计机关决定处理处罚金额为证据。决定处理处罚金额具体包括应上缴财政金额、应减少财政拨款或补贴

金额、应归还渠道资金和应调账处理金额,考虑到各省份自身经济发展水平对于审计查处力度的影响,我们以审计机关决定处理处罚金额与地区生产总值的比值作为审计机关查处力度的替代变量。

3. 调节变量的选取

国际上通行的财政透明度水平一般来自于 IMF 和 OBI 所公布的数据,国内较为权威的财政透明度指标来自于上海财经大学公共政策研究课题组,其自 2009 起每年连续发布各省、自治区和直辖市的财政透明度排名情况。因此,我们将历年《中国财政透明度评估》中公布的各省、自治区和直辖市的百分制得分作为衡量财政透明度水平的替代变量,将其与解释变量中心化相乘得到交互项,以此交互项来验证财政透明度的调节效应。

4. 控制变量的选取

由于财政审计的有效性受较多因素影响,本文控制了相关影响因素,包括地区基础设施建设、地区市场化程度、地区法制化水平、地区经济发展水平、审计机关规模、地区教育水平以及地区人口规模等。

借鉴已有研究成果,一般情况下,地区基础设施建设对政府举债有着重要的影响,基础设施建设需求越高,审计违规问题金额数会越大,财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越小,即财政审计有效性越差。本文采用固定资产投资额占 GDP 的比重来衡量基础设施建设的需求程度对财政有效性的影响^[26];市场化进程对经济发展具有贡献作用^[40]。随着市场在资源配置中逐渐发挥决定性作用,政府干预下降,可能会增加违规问题,使得财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果下降,即财政审计有效性降低,同时,法制化水平的提高可以减少违规问题金额,有利于审计质量的提高^[41],从而有助于财政审计“屡查屡犯”程度的缓解,即财政审计越有效。本文采用各省份市场化指数评分和法律制度环境评分来衡量市场化程度和法制化水平对财政审计有效性的影响,其中,由于王小鲁、樊纲等于 2017 年 1 月出版的《中国分省份市场化指数报告(2016)》中市场化指数仅更新到 2014 年,因此 2015 年尚未披露的数据借鉴余明桂、潘红波等的做法,采用往年数据的均值来替代缺失值;此外,本文用人均 GDP 来衡量不同地区的经济发展水平^[26];用省级审计机关人员数来控制审计机关规模对财政审计有效性的影响^[42];用高等院校在校学生人数与人口总数的比值来控制教育水平对财政审计有效性的影响^[39];用地区人口总数的对数来控制人口规模对财政审计有效性的影响^[43];用年度虚拟变量控制时间效应对财政审计有效性的影响^[44]。

5. 模型设定

为验证审计查处力度对“屡查屡犯”缓解的影响,我们构建了以下实证模型 1:

$$CSYX_{it+1} = \alpha_0 + \alpha_1 SCLD_{it} + \alpha_2 JCSS_{it+1} + \alpha_3 SCH_{it+1} + \alpha_4 FZH_{it+1} + \alpha_5 JJFZ_{it+1} + \alpha_6 JGGM_{it+1} + \alpha_7 JYSP_{it+1} + \alpha_8 RKGM_{it+1} + \sum YEAR + \varepsilon_{it+1} \quad (1)$$

为验证财政透明度在审计查处力度和“屡查屡犯”缓解之间的调节作用,我们构建了以下实证模型 2:

$$CSYX_{it+1} = \alpha_0 + \alpha_1 SCLD_{it} + \alpha_2 TMD_{it} + \alpha_3 TMD \times SCLD_{it} + \alpha_4 JCSS_{it+1} + \alpha_5 SCH_{it+1} + \alpha_6 FZH_{it+1} + \alpha_7 JJFZ_{it+1} + \alpha_8 JGGM_{it+1} + \alpha_9 JYSP_{it+1} + \alpha_{10} RKGM_{it+1} + \sum YEAR + \varepsilon_{it+1} \quad (2)$$

五、实证结果与分析

(一) 描述性统计

表 2 为描述性统计结果,由表 2 可见,CSYX 的最小值为 -0.6453,最大值为 0.4987,说明我国不同省份的“屡查屡犯”缓解程度存在较大差异。SCLD 的最小值为 0.0005,最大值为 0.0928,说明不同省份的审计查处力度存在较大差异。TMD 的最小值为 11.52,最大值为 77.70,说明我国不同省份的财政透明度存在较大差异。JCSS 的最小值为 0.2529,最大值为 1.3283;SCH 的最小值为 -0.3,最大值为 9.95;FZH 的最小值为 -0.7,最大值为 16.19;JJFZ 的最小值为 1.3119,最大值为 10.796;JGGM 的最小值为 84,最大值为 595;JYSP 的最小值为 0.0080,最大值为 0.0335;RKGM 的最小值为 5.7038,最大

值为 9.2918。这些说明我国不同省份在基础设施建设、市场化程度、法制化水平、经济发展水平、审计机关规模、教育水平以及人口规模等方面存在较大差异。

(二) 回归结果及分析

1. 审计查处力度与“屡查屡犯”缓解

(1) 模型的筛选: 我们对实证模型 1 依次进行了 F 检验和 Hausman 检验, 检验结果的 P 值表明实证模型 1 接受了使用固定效应模型的原假设。因此, 我们采用固定效应模型对实证模型 1 进行回归。

(2) 模型的回归及结果分析: 对实证模型 1 采用固定效应模型进行回归, 回归结果见表 3。

由表 3 的 (1) 列可见, $SCLD$ 与 $CSYX$ 的回归系数

为 6.396, 在 1% 的水平上显著正相关, 即说明审计查处力度越大, 各省份次年的违规金额下降比率越高, 对财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果明显, 从而财政审计越有效, 假设 H1 得到验证。 $JCSS$ 与 $CSYX$ 的回归系数为 -0.360, 在 10% 的水平上显著负相关, 即说明各省份对基础设施建设的投入越大, 财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越小, 从而财政审计有效性越差。 SCH 与 $CSYX$ 的回归系数为 -0.03, 在 10% 的水平上显著负相关, 即说明随着市场化程度的提高, 各省份次年的违规金额下降比率越低, 从而财政审计有效性越差。 FZH 与 $CSYX$ 的回归系数为 0.0282, 在 5% 的水平上显著正相关, 即说明随着法律制度的健全, 各省份次年的违规金额下降比率越高, 对财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越明显, 从而财政审计有效性越有效。 $JJFZ$ 与 $CSYX$ 没有显著相关性, 可能是由于随着地区经济的发展, 审计查出违规金额占地区生产总值的比重会有一些的变化, 而对次年违规金额的下降比率影响不大。此外, $JGGM$ 、 $JYSP$ 、 $RKGM$ 与 $CSYX$ 没有显著相关性, 说明审计机关规模、地区教育水平与地区人口规模对财政审计“屡查屡犯”缓解的影响不大。

2. 审计查处力度、财政透明度与“屡查屡犯”缓解

(1) 模型的筛选: 在进行调节效应分析时, 通常要将解释变量和调节变量做中心化变换, 以消除变量间多重共线性^[45-46]。因此, 我们先将解释变量和调节变量做中心化处理, 使用中心化处理后的审计查处力度与财政透明度的交乘项 ($SCLD \times TMD$) 来检验财政透明度对财政审计查处力度有效性的影响。中心化处理后, 我们对实证模型 2 依次进行了 F 检验和 Hausman 检验, 检验结果的 P 值表明实证模型 2 接受了使用固定效应模型的原假设。因此, 我们采用固定效应模型对实证模型 2 进行回归。

(2) 模型的回归及结果分析: 对实证模型 2 采用固定效应模型进行回归, 回归结果见表 3。由表 3 的 (2) 列可见, $SCLD \times TMD$ 与 $CSYX$ 的回归系数为 0.247, 在 1% 的水平上显著正相关, 说明调节变量具有显著增强型的调节作用。因此, 财政透明度水平在审计查处力度与“屡查屡犯”缓解之间存在调节作用, 且具有显著增强型的调节效果, 即在高财政透明度水平下, 财政透明度对财政审计查处力度有效性的提高越明显, 假设 H2 得到验证。

六、稳健性检验

(一) “屡查屡犯”缓解程度的指标替换

我们借鉴黄溶冰、王跃堂对于政府审计质量揭露效果的衡量指标, 用次年的人均问题事项的下降比率 ($RJSX$) 替代次年的违规金额的下降比率进行稳健性测试。进行 F 检验和 Hausman 检验后, 确定验证审计查处力度对“屡查屡犯”缓解的影响中使用随机效应模型进行回归, 验证财政透明度在审计查处力度和“屡查屡犯”缓解之间的调节作用中使用固定效应模型进行回归, 回归结果见表 3。由表 3

表 2 描述性统计结果

变量	观测值	平均值	标准差	最小值	最大值
$CSYX$	217	-0.0018	0.1452	-0.6453	0.4987
$SCLD$	217	0.0131	0.0130	0.0005	0.0928
TMD	217	26.0200	11.0400	11.5200	77.7000
$JCSS$	217	0.7629	0.2166	0.2529	1.3283
SCH	217	5.9274	2.0233	-0.3000	9.9500
FZH	217	4.9005	3.7571	-0.7000	16.1900
$JJFZ$	217	4.4567	2.1267	1.3119	10.7960
$JGGM$	217	226.1989	90.1937	84.0000	595.0000
$JYSP$	217	0.0181	0.0053	0.0080	0.0335
$RKGM$	217	8.1093	0.8468	5.7038	9.2918

的(3)列和(4)列可见,审计查处力度对“屡查屡犯”程度的缓解效果不变,同时,财政透明度在审计查处力度与“屡查屡犯”缓解程度之间的调节作用仍然显著,与本文的研究结论保持一致。

表3 主效应、调节效应及稳健性检验回归结果

变量	CSYX (1)	GSYX (2)	RJSX (3)	RJSX (4)	CSYX (5)	GSYX (6)
SCLD	6.396*** (4.01)	6.300*** (4.05)	150.30** (2.52)	136.10* (1.69)		
YCSX					0.0121** (2.27)	0.0553** (2.53)
TMD		0.00226 (1.59)		0.0356 (0.48)		0.00147 (1.36)
SCLD × TMD		0.247*** (2.64)		29.52*** (5.94)		
YCSX × TMD						0.0903** (2.31)
JCSS	-0.360* (-1.91)	-0.437*** (-2.35)	-0.368 (-0.06)	-5.745 (-0.64)	-0.0665* (1.72)	-0.0638** (-1.96)
SCH	-0.03* (-1.73)	-0.0666* (-1.95)	-0.502 (-0.43)	-8.700** (-2.60)	-0.000273 (-1.12)	-0.00106 (-0.06)
FZH	0.0282** (2.21)	0.0368* (1.89)	0.206 (0.47)	2.099* (1.66)	0.00173* (1.64)	0.00415* (1.87)
JJFZ	0.0301 (0.52)	0.0491 (0.85)	-0.283 (-0.38)	-0.563 (-0.34)	-0.0041 (-0.54)	-0.00818 (-0.66)
JGGM	0.000447 (1.09)	0.000256 (0.64)	0.0148 (1.39)	0.0259 (1.22)	0.00014 (0.39)	0.000284 (0.17)
JYSP	13.19 (0.67)	11.22 (0.58)	0.599 (0.01)	21.67** (2.31)	1.225* (1.69)	1.634* (1.92)
RKGM	-0.118 (-0.11)	-0.173 (-0.17)	0.759 (0.56)	0.236 (0.34)	-0.00726 (-0.31)	-0.00615 (-0.26)
Constant	0.813* (1.69)	1.439* (1.87)	-6.789* (-1.88)	-19.000* (-1.93)	0.110* (1.64)	0.0747* (1.67)
N	217	217	217	217	217	217
YEAR				Control		
Adj-R ²	0.407	0.462	0.351	0.337	0.314	0.326
F	28.11	32.74		16.53		
Wald chi2			29.29		20.28	24.14

注: * 表示 $P < 0.1$, ** 表示 $P < 0.05$, *** 表示 $P < 0.01$ 括号内为 t 值。

(二) 审计查处力度的指标替换

根据《中国审计年鉴》公布内容,我们以各省级审计机关移送处理事项数(YCSX)替代决定处理处罚金额数进行稳健性测试,其中移送处理事项数为移送到司法机关、纪检监察机关和有关部门的案件数总和。通过 F 检验和 Hausman 检验后,进行稳健性回归,回归结果见表3的(5)列和(6)列,结果表明,本文的研究结论具有一定的可靠性。

(三) 内生性问题的缓解

在选取审计机关移送处理事项数作为审计查处力度工具变量的基础上,我们采用2SLS回归并且进行弱工具变量检验,以缓解本文所可能存在的内生性问题。弱工具变量检验结果的最小特征值 F 分别为33.7976和32.9527,均大于经验值10,表明本文的工具变量选取不存在弱识别的问题;由表4的(8)列可见,审计查处力度对“屡查屡犯”程度具有缓解效应,同时由表4的(10)列可见,财政透明度在审计查处力度与“屡查屡犯”缓解程度之间存在正向调节作用,研究结论保持不变。

七、结论与政策建议

本文以2009—2015年我国31个省级审计单位的审计证据作为研究样本,尝试检验审计查处力

度对“屡查屡犯”缓解的影响,结果表明,审计查处力度越大,对财政审计“屡查屡犯”程度的缓解效果越大,财政审计越有效。进一步研究发现,财政透明度在审计查处力度对“屡查屡犯”缓解程度的影响中存在调节作用,即在财政透明度水平越高的环境下,审计查处力度对“屡查屡犯”的缓解效果越明显。

为了缓解直至遏制我国财政审计“屡查屡犯”现象,提高财政审计有效性,以促进国家治理体系和治理能力现代化建设的全面推进,本文提出以下政策建议:

一是加大审计查处力度。政府审计机关应当继续加大审计查处力度,有效促进审计职能的发挥,不断强化问责机制,以提高财政审计的威慑性。

二是全面提升财政透明度。目前我国各省份财政透明度得分整体还处于较低水平,这同时也表明财政透明度具有良好的提升空间,各级政府及财政部门应当不断加大政务信息公开的力度和范围,全面提升财政透明度。

三是推动财政透明度评估的客观准确。政府有关部门要认真落实《关于全面推进政务公开工作的意见》实

施细则,积极支持第三方机构或平台公平公正地进行政府财政透明度评估,增强财政透明度评估的准确性和客观性,以使其在财政审计有效性的提升中发挥更有力的作用。

参考文献:

[1]薛芬. 预算执行审计“屡审屡犯”问题探析——以国家治理视角的考量[J]. 江苏行政学院学报, 2012(4): 107-111.
 [2]马轶群, 黄步龙, 史安娜. 契约规制下政府审计“屡审屡犯”问题研究[J]. 审计与经济研究, 2011(3): 20-25.
 [3]宋皓杰. 我国政府审计决定实施机制研究[J]. 会计之友, 2014(17): 67-70.
 [4]王鹏. 浅析保险企业审计屡查屡犯问题的防范[J]. 中国内部审计, 2014(6): 74-77.
 [5]孙世重. “屡查屡犯”的制度谜团及其纾解[J]. 金融发展研究, 2008(4): 48-51 + 54.
 [6]丁静. 地方政府性债务审计“屡审屡犯”问题探析[J]. 商业会计, 2016(1): 55-57.
 [7]宋肖曼, 杨德蓉. 保障性安居工程“屡审屡犯”问题及对策研究——以G市为例[J]. 中国内部审计, 2019(1): 78-82.
 [8]王建平. 加大外销业务审计力度 提高外贸企业经济效益[J]. 中国内部审计, 2007(5): 53-55.
 [9]李小波, 李青. 企业审计促进转变经济发展方式实务研究[J]. 现代管理科学, 2011(10): 70-72.
 [10]李曼, 陆贵龙. 问题导向的公共投资审计模式研究[J]. 审计研究, 2018(4): 62-69.
 [11]赵爱玲, 王新新. 社保基金审计风险控制体系构建[J]. 财会通讯, 2016(4): 99-102 + 4.

表4 2SLS法回归结果

变量	第一阶段 (7)	第二阶段 (8)	第一阶段 (9)	第二阶段 (10)
<i>YCSX</i>	0.0392*** (5.81)		0.0391*** (5.74)	
<i>SCLD</i>		3.101** (2.33)		2.170** (2.94)
<i>TMD</i>			-0.00731 (-0.95)	0.00156 (1.54)
<i>SCLD × TMD</i>			0.00419 (0.71)	0.195** (2.45)
<i>JCSS</i>	-0.0195* (-1.73)	-0.0659** (-2.54)	-0.00129* (-1.67)	-0.0813* (-1.81)
<i>SCH</i>	-0.0232* (-1.75)	0.0693* (1.67)	-0.00231* (-1.72)	-0.00264 (-0.14)
<i>FZH</i>	0.0713* (1.81)	-0.0484* (-1.87)	0.000637 (1.23)	0.00268* (1.88)
<i>JJFZ</i>	-0.0246*** (-2.88)	0.0353 (0.26)	-0.00238*** (-2.77)	0.00195 (0.15)
<i>JGCM</i>	0.000193 (0.17)	0.0002 (0.13)	0.000253 (0.22)	0.000497 (0.32)
<i>JYSP</i>	0.545** (2.47)	0.466 (0.14)	0.523** (2.36)	0.211 (0.07)
<i>RKGM</i>	-0.0304* (-1.83)	-0.0217 (-1.17)	-0.00298* (-1.78)	0.00516 (0.25)
<i>Constant</i>	0.0385*** (2.67)	-0.0973* (-1.75)	0.0405*** (2.78)	-0.0944* (-1.95)
<i>N</i>	217	217	217	217
<i>YEAR</i>			<i>Control</i>	
<i>Adj-R²</i>	0.398	0.412	0.396	0.432
<i>F</i>	10.30		8.985	

注: * 表示 $P < 0.1$, ** 表示 $P < 0.05$, *** 表示 $P < 0.01$ 括号内为 t 值。

- [12]许亚 陈丙欣. 加强对政府出资产业投资基金的审计监督[J]. 宏观经济管理 2018(2): 38-42.
- [13]喻采平. 政府审计效率影响因素的实证研究[J]. 长沙理工大学学报(社会科学版) 2010(3): 18-25.
- [14]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.
- [15]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.
- [16]兰艳泽 舒江剑. 政府审计是否发挥了“免疫功效”? ——基于政府审计质量的实证分析[J]. 南京审计学院学报, 2013(1): 104-110.
- [17]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.
- [18]赵焱 李开颜. GDP 激励、债务审计与地方官员经济行为[J]. 宏观经济研究 2016(7): 48-59.
- [19]田聪聪 郝石桥. 预算执行审计力度、预算透明度和预算违规 ——基于中央各部门预算支出数据[J]. 财会月刊, 2016(32): 80-84.
- [20]李静. 城投债规模、政府审计力度与经济发展水平[J]. 财经问题研究 2017(11): 75-80.
- [21]肖鹏 阎川. 中国财政透明度提升的驱动因素与路径选择研究 ——基于 28 个省份面板数据的实证分析[J]. 经济社会体制比较 2013(4): 199-206.
- [22]HAMEED F. Fiscal transparency and economic outcome[J]. Imf working papers, 2005, 41(1): 1-3.
- [23]BERNETH K, WOLFF G B. Fool the markets? Creative accounting, fiscal transparency and sovereign risk premia[J]. Scottish journal of political economy, 2008, 55(4): 465-487.
- [24]ALT J E, LOWRY R C. Transparency and accountability: empirical results for U. S. States[J]. Journal of theoretical politics, 2015, 22(4): 379-406.
- [25]ARBATLI E C, ESCOLANO J. Fiscal transparency, fiscal performance and credit ratings[J]. Fiscal studies, 2015, 36(2): 237-270.
- [26]肖鹏 刘炳辰 王刚. 财政透明度的提升缩小了政府性债务规模吗? ——来自中国 29 个省份的证据[J]. 中央财经大学学报 2015(8): 18-26.
- [27]ELINA D S, LUCIO G G, REIS M P, et al. The impact of fiscal transparency on corruption: an empirical analysis based on longitudinal data[J]. B E Journal of economic analysis & policy, 2017, 17(4): 1-17.
- [28]李春根 徐建斌. 中国财政预算透明与地区官员腐败关系研究[J]. 当代财经 2016(1): 19-28.
- [29]潘俊 王亮亮 吴宁, 等. 财政透明度与城投债信用评级[J]. 会计研究 2016(12): 72-78+96.
- [30]李丹 裴育. 财政透明度对财政资金配置效率的影响研究[J]. 财经研究 2016(2): 40-49.
- [31]LICHT J D. Transparency actually: how transparency affects public perceptions of political decision-making[J]. European political science review, 2013, 6(2): 309-330.
- [32]吴进进 于文轩. 中国城市财政透明度与政府信任 ——基于多层线性模型的宏观互动分析[J]. 公共行政评论, 2017(6): 127-148.
- [33]RAJARAMAN I. Fiscal transparency[J]. Economic & political weekly, 2001, 36(52): 4881-4886.
- [34]赵合云. 财政透明度、媒体关注与政府治理效率[J]. 当代财经 2018(1): 36-43.
- [35]郭伟. 省级财政审计力度影响因素研究[J]. 全国商情 2016(17): 91-92.
- [36]邓淑莲 温娇秀. 中国省级财政透明度存在的问题及改进建议[J]. 中央财经大学学报 2015(10): 3-9.
- [37]FEREJOHN J. Independent judges, dependent judiciary: explaining judicial independence[J]. Southern California law review, 1999, 72(2-3): 353-384.
- [38]杨丹芳 吕凯波 曾军平. 中国财政透明度评估[J]. 上海财经大学学报 2015(5): 4-14.
- [39]黄溶冰 乌天玥. 国家审计质量与财政收支违规行为[J]. 中国软科学 2016(1): 165-175.
- [40]樊纲 王小鲁 马光荣. 中国市场化进程对经济增长的贡献[J]. 经济研究 2011(9): 4-16.
- [41]吴秋生 郭檬楠 上官泽明. 地方审计机关负责人任免征求上级意见提高审计质量了吗? ——来自我国地市级审计机关负责人任免的证据[J]. 审计研究 2016(4): 28-34.

- [42]程莹. 双重领导管理体制下影响地方政府审计质量的因素分析[J]. 审计与经济研究 2015(4):67-76.
- [43]李涛,周业安. 财政分权视角下的支出竞争和中国经济增长:基于中国省级面板数据的经验研究[J]. 世界经济, 2008(11):3-15.
- [44]唐大鹏,王璐璐. 政府内部控制多维分析:国家治理、财政治理和财务治理[J]. 会计与经济研究 2017(6):36-48.
- [45]温忠麟,侯杰泰,张雷. 调节效应与中介效应的比较和应用[J]. 心理学报 2005(2):268-274.
- [46]HAYES A F, SCHARKOW M. The relative trustworthiness of inferential tests of the indirect effect in statistical mediation analysis: does method really matter? [J]. Psychological science, 2013, 24(10):1918-1927.

(责任编辑:黄明晴;英文校对:葛秋颖)

Effort of Audit Investigation and Punishment , Fiscal Transparency and Alleviation of “Repeated Offenses after Frequent Check”: Evidence from Financial Audit of Provincial Audit Institutions

WU Qiusheng , GUO Fei

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

Abstract: To measure the effectiveness of financial audit with the degree of alleviating “repeated offenses after frequent check”, this paper selects panel data of 31 provincial audit institutions in China from 2009 to 2015 to explore impact of financial audit investigation and punishment effort on alleviation degree of “repeated offenses after frequent check” in the following year, and to investigate how fiscal transparency mediates in this relationship between the two. Findings indicate that the greater effort of the audit investigation and punishment, the more obvious the alleviative effect of the “repeated offenses after frequent check” of financial audit of the next year, and the more effective the financial audit, and the alleviation effect of audit investigation and punishment effort on “repeated offenses after frequent check” can be significantly enhanced in the context of high fiscal transparency. Based on these, the following policy recommendations are advanced: on the one hand, government auditing agencies should continue to increase the effort of audit investigation and punishment to enhance the deterrence of financial auditing, on the other hand, the government and the financial department should continuously increase the effort and scope of government information disclosure to improve fiscal transparency comprehensively, and should actively support third parties to conduct fiscal transparency assessments fairly and impartially to enhance the veracity and objectivity of fiscal transparency. The conclusions have enlightenment significance for accelerating the alleviation of “repeated offenses after frequent check”, improving the effectiveness of financial audits, and promoting the modernization of national governance system and capability.

Key words: effort of audit investigation and punishment; fiscal transparency; effectiveness of financial audits; repeated offenses after frequent check