

国家审计报告制度风险与效应研究 ——基于问卷调查

李嘉明, 郑开军

(重庆大学 经济与工商管理学院, 重庆 400030)

摘 要: 本文通过发放问卷来衡量审计报告制度的效用以及风险, 得出其对提高审计质量、提升审计机关形象等有较大作用, 并会导致较高水平的公告风险的结论。同时, 采用回归分析法实证检验了审计报告质量、法律效力、公告必要性、社会公众关注程度以及理解程度等对其风险与效用具有不同程度的影响, 并针对性地提出了相关建议, 以提高审计报告制度效用、降低公告风险。

关键词: 审计报告; 风险; 效应; 影响因素

中图分类号: F239.44 **文献标识码:** A **文章编号:** 1002-980X(2009)12-0109-05

政府审计结果公告, 是指政府或国家审计机关主动或依据相对人的申请向社会公开, 或通过其他方式使行政相对人和利益相关者知晓审计机关对政府及其经济组织审计结果的一种制度安排。从世界范围来看, 积极有效地推进审计结果公告制度已成为国际通行做法, 成为保障政治民主和公共受托责任有效履行的关键措施, 是现代审计的标志性特征。我国国务院于 2002 年批准实施审计结果公告制度, 明确了审计机关应主动接受社会公众监督和举报。原国家审计署审计长李金华更明确地指出: 今后的审计工作要逐步作到“以公告为原则, 以不公告为例外”。审计结果的公开披露每次都牵引了媒体的视线, 在社会上引起了强烈的反响。

2003 年 12 月 12 日, 审计署发布审计结果公告第 1 号, 即“审计署关于防治非典型肺炎专项资金和社会捐赠物审计结果的公告”, 截至 2009 年 2 月底审计署总共发布了 32 个审计结果公告, 从综合审计报告到专项审计报告的公开, 审计结果的公开变得越来越频繁, 审计结果的公开程度不断加深。审计结果的披露, 对于提高审计质量, 维护审计机关形象, 提高人民知情权以及促进政治文明起到了一定的作用。但审计报告是一把双刃剑, 用不好会导致各种风险, 很可能会取得相反的作用。因此, 为了解我国审计报告制度的风险、效应以及相关影响因素, 我们通过发放问卷方式进行调查分析, 为进一步完善审计报告制度, 充分发挥其效用提供指导。

1 问卷设计与调查

问卷共分为审计报告制度现状、存在的问题、分

析问题、解决办法 4 个部分, 总共 50 个问题, 包括单选、多选以及填空三种形式。问卷采用不记名调查方式, 发放初始时间为 2008 年 11 月 20 日, 回收截止时间为 2009 年 1 月 25 日。共发放问卷 1500 份, 回收的有效问卷 996 份, 回收率为 66.4%, 这些有效问答的 996 人就构成了本调查研究的分析样本。按照《国民经济行业分类和代码》划分标准, 样本所在行业主要分布于国家机关、党政机关和社会团体(403), 制造业(161), 社会服务(95), 建筑业(62), 金融保险(53), 交通运输、仓储及邮电通信业(35), 批发和零售贸易(30), 教育、文化艺术和广播电视业(29), 卫生、体育和社会福利事业(16), 地质普查和勘探业(14), 科学研究和综合技术服务业(13), 农、林、牧、渔、水利业(6), 共有 917 家, 约占有效样本总体的 92.07%。从行业分布看, 回收样本基本反映调查总体的基本情况。以下将对调查的关于审计报告制度风险以及效应的相关内容进行分析, 进而对如何防范审计报告制度的风险, 提高审计报告制度的效用提出若干建议。

2 审计报告制度风险及效应调查分析

2.1 审计报告制度风险调查分析

2.1.1 审计报告风险种类调查分析

在 996 个样本中, 共有 936 人对本题进行了选择。调查结果见图 1。社会公众认为审计结果披露可能导致的审计风险依次为: 误解性风险—理解性风险—安全性风险—独立性风险—诉讼等其他风险。从结果可以看到最有可能产生的风险为误解性

收稿日期: 2009-10-30

作者简介: 李嘉明(1965—), 男, 四川绵阳人, 重庆大学经济与工商管理学院教授, 管理学博士, 研究方向: 会计、审计、税务; 郑开军(1985—), 男, 四川内江人, 重庆大学经济与工商管理学院硕士研究生, 研究方向: 审计、税务。

此处表明有效问卷调查对象来自国家机关、党政机关和社会团体的问卷共有 403 份, 下同。

风险、理解性风险以及安全性风险。现代信息技术为我们带来了巨大的便利,但同时由于其自身的特点容易导致社会公众接受歪曲事实的信息因此产生误解风险,例如今年两会期间传出的“李德水透露,明天温家宝总经理将公布新的经济刺激方案”的错误信息使得当天沪市上涨 6.2%、深市上涨 6.9%。其次,由于目前我国审计报告制度处于初步阶段,披露的审计结果还有很多不成熟的地方,因此对于普通社会公众来说,有些内容是难以理解的,不可避免地会对审计结果产生理解性的偏差。对于审计机关来说,如何处理一些牵涉国家机密的内容且不违反保密性尚需学习。因此,大部分人认为审计结果披露会产生理解性风险以及安全性风险。

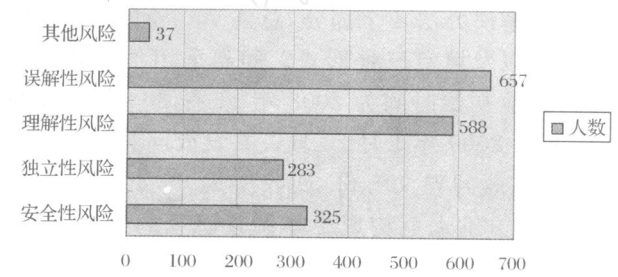


图 1 风险种类调查结果

2.1.2 审计报告风险程度调查分析

在 996 个样本中,共有 983 人对本题进行了选择(见表 1),认为审计报告产生风险的可能性非常大为 19.23%,大为 23.30%,一般为 34.38%,小与非常小分别为 16.99%和 6.10%。因此,社会公众认为国家审计结果的披露必然会导致风险,且有超过 3/4 的人认为导致风险的可能性处于一般水平以上。

表 1 审计报告风险程度调查结果表

您认为审计报告产生风险的可能性有多大?	人数	百分比(%)
非常大	189	19.23
大	229	23.30
一般	338	34.38
小	167	16.99
非常小	60	6.10
合计	983	100

2.2 审计公告效应调查分析

2.2.1 审计报告制度对提高审计质量、扩大审计影响的作用调查分析

在 996 个样本中,共有 987 人对本题进行了选择(见表 2),只有不到 10%的人回答审计报告制度对提高审计质量、扩大审计影响完全不起或起少许作用,大部分都认为审计报告能够起一定或者很大

的作用。审计结果的公开将会面对各种突如其来的舆论、被审计单位和有关权力部门等的质询,这对未来的审计公开和审计人员素质提出了更高的要求。因此,李金华说过,“我觉得审计报告制度本身对审计机关和审计人员来说,更多的是一种鞭策、一种监督、一种促进,也是一种压力。审计报告制度建立以后,客观上增强了审计机关和审计人员的责任感,也对推动提高审计工作质量起了很大作用。”

表 2 审计报告制度对提高审计质量、扩大审计影响的作用调查结果表

您认为审计报告对提高审计质量,扩大审计影响的作用有多大?	人数	百分比(%)
完全不起作用	11	1.11
起少许作用	74	7.50
起一定作用	407	41.24
起很大作用	474	48.02
完全有作用	21	2.13
合计	987	100

2.2.2 审计报告制度对促进政治文明进步的作用调查分析

在 996 个样本中,共有 983 人对本题进行了选择(见表 3),将近 90%的人认为审计报告对于促进政治文明能够起一定作用以上的水平。国家审计是一个国家民主法制发展的产物,也是民主法制进程的标志,又是推动民主法制建设的工具^[1]。审计报告暴露了部分权力部门不依法行政的问题,实质上是履行了公众民主监督的权力,形成了对其他部门的压力,推动了民主问责制和政府会计改革的进程。

表 3 审计报告制度对促进政治文明的作用调查结果

您认为审计报告对促进政治文明进步的作用有多大?	人数	百分比(%)
完全不起作用	13	1.32
起少许作用	87	8.85
起一定作用	412	41.91
起很大作用	421	42.83
完全有作用	50	5.09
合计	983	100

2.2.3 审计报告制度对提高审计机关形象的作用调查分析

在 996 个样本中,共有 986 人对本题进行了选择(见表 4),只有 1.12%的人认为审计报告制度对于提高审计机关形象完全不起作用,7.61%的人认为起少许作用,其余的人则认为其能起较高水平作用。我国行政体系中审计机构尤其是地方审计机构的独立性较弱一直是社会公众始终对审计机构不能完全信任的主要原因。能否披露审计结果反映了审

计工作的独立性,审计报告披露发出的信号说明中国审计机关具有较强的独立性。敢于公开,显示的是充分的自信心和高尚的道德水准,不仅是树立审计机关的权威性,而且是在树立政府的形象与信誉^[2]。因此,审计结果的披露能够对提高审计机关的形象起较大的作用。

表 4 审计报告制度对提高审计机关形象的作用调查结果

您认为审计报告对提高审计机关形象的作用有多大?	人数	百分比(%)
完全不起作用	11	1.12
起少许作用	75	7.61
起一定作用	400	40.57
起很大作用	436	44.22
完全有作用	64	6.48
合计	986	100

2.2.4 审计报告制度对提高人民知情权的作用调查分析

在 996 个样本中,共有 996 人对本题进行了选择(见表 5),有 19.28%的人认为审计报告对提高人民知情权完全不起作用;44.28%的人认为起少许作用;29.42%的人认为起一定作用;只有 6.42%以及 0.60%的人认为其能起很大的作用和完全有作用。相对于提高审计质量、促进政治文明以及提升审计机关形象而言,社会公众认为审计报告制度对提高人民知情权所起的作用不大。

表 5 审计报告制度对提高人民知情权的作用调查结果

您认为审计报告制度对提高人民知情权的作用有多大?	人数	百分比(%)
完全不起作用	192	19.28
起少许作用	441	44.28
起一定作用	293	29.42
起很大作用	64	6.42
完全有作用	6	0.60
合计	996	100

3 审计报告风险及效应的影响因素分析

审计结果公告是一把双刃剑,做好了有利于维护国家审计机关的权威性、提高审计质量、促进政治文明、提升民众知情权,做不好会使审计机关陷入被动,遭受公告风险引致的不利后果。本节利用问卷调查数据,考察各因素对审计报告制度的风险以及效应的影响程度,以便为后期决策提供更为可靠的基础。

3.1 研究假设

假设 1:审计报告质量高、社会公众对其关注程度高则审计报告风险小;对审计报告作用越了解,阻

碍因素越多则风险越大。

分析国家审计结果公告内容的形成和使用过程,公告风险主要包含保密性风险、独立性风险、理解性风险^[3]。社会公众认为已公布的审计结果质量越高,则越认同审计结果的真实性,产生审计报告的风险可能性越小。审计报告制度实施以来,在社会上引起了广大的舆论,经常关注政府审计结果的社会公众也知道目前并未出现过社会媒体热炒使得社会公众质疑已披露审计结果的真实客观性的情况。因此,笔者认为社会公众对审计报告关注度越高,质量认同度越高,则审计报告风险越小。“公开是限制行政的一种手段,阳光是最好的消毒剂,一切见不得人的事情都是在阴暗的角落里干出来的。”^[4]对审计报告作用越了解,则清楚地知道其功能是为了揭示被审计单位的违纪违法活动,被审计单位为了自身的利益必然会想尽各种办法阻止审计结果的公开,审计结果披露的阻碍因素则会越多,即独立性风险变高,由此可得审计报告风险越大。

假设 2:对审计报告包括整改情况关注度高、认为法律效力以及公告的必要性大则审计效用越大;经常听到政府审计负面信息则认为公告制度产生的效用越小。

正如原国家审计署署长李金华说:“我觉得审计报告制度本身对审计机关和审计人员来说,更多的是一种鞭策、一种监督、一种促进,也是一种压力。审计报告制度建立以后,客观上增强了审计机关和审计人员的责任感,也对推动提高审计工作质量起了很大的作用。”社会公众对审计结果公告的必要性以及关注度越高,越能有效监督被审计单位的整改情况,也越能够产生效用;当然,如果社会公众认为审计报告具备的法律效力越大,效用则越明显。信息公开是保护公民权力的有效程序^[5]。如果实行审计报告制度后还是经常听到政府审计的负面信息,则社会公众必然会对审计报告这种程序的有效性产生质疑。

3.2 统计模型

本文建立的统计模型如下:

$$Y_j = \beta_0 + \beta_1 X_{1j} + \beta_2 X_{2j} + \beta_3 X_{3j} + \beta_4 X_{4j} + \beta_5 X_{5j} + \beta_6 X_{6j} + \beta_7 X_{7j} + \beta_8 X_{8j} + \xi_j$$

其中: $j = 1, 2$; ξ_j 为随机误差。

对因变量说明如下:

$j = 1$ 时,审计报告产生风险的可能性,问卷调查中选择答案非常大为 5,大为 4,一般为 3,小为 2,非常小为 1;

$j = 2$ 时,审计报告总效用,为审计报告制度对提高人民知情权、提高审计质量和扩大审计影响、促

进政治文明、提高审计机关形象四种效用的加权平均值。问卷调查中选择答案完全有作用为 4,起很大作用为 3,起一定作用为 2,起少许作用为 1,完全不起作用为 0。

对自变量的说明如下: X_1 为是否经常听到政府审计的负面信息。若经常听到为 1,其他为 0; X_2 为整改情况关注度,全部关注为 4,绝大多数为 3,一半为 2,极少数为 1,都没有为 0; X_3 为对审计公告的关注度,所有都关注为 2,大部分关注为 1,其他为 0; X_4 为审计法律效力。很大为 3,一般为 2,很小为 1,其他为 0; X_5 为阻碍审计公告的因素个数; X_6 为审计公告质量,真实性与内容符合性的加权平均值; X_7 为对审计公告作用的理解程度。完全了解为 4,大部分了解为 3,基本了解为 2,少部分了解为 1,完

全不了解为 0; X_8 为披露的必要性,完全必要为 3,一定必要为 2,视情而定为 1,其他为 0。

3.3 结果分析

3.3.1 描述性统计

表 6 有关变量的描述性统计。从表 6 中我们可以看到,社会公众认为审计公告制度产生的风险的可能性处于一个比较高的程度;审计公告效应平均值达到 2.1338,基本上处于起一定作用和起很大作用之间。对于目前审计公告的质量,社会公众认识比较一致,基本处于中上水平;社会公众对审计公告必要性有着较高的需求,且需求程度差异较小;对审计公告作用了解程度偏低,认识程度深浅差异也比较大。

表 6 变量的描述性统计结果

变量名称	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Y_1 (公告风险)	983	1.00	5.00	3.3255	1.14518
Y_2 (公告效应)	996	0.00	3.50	2.1338	0.55057
X_1 (是否经常听到政府审计的负面信息)	993	0.00	1.00	0.1511	0.35829
X_2 (整改力度)	975	0.00	4.00	1.8718	1.02283
X_3 (关注度)	989	0.00	2.00	1.1719	0.58557
X_4 (法律效力)	874	0.00	3.00	1.7723	0.91299
X_5 (阻碍因素个数)	996	0.00	5.00	2.1988	1.13449
X_6 (公告质量)	993	0.00	4.00	2.1949	0.84424
X_7 (作用了解程度)	995	0.00	4.00	1.9487	1.05883
X_8 (必要性)	958	0.00	3.00	2.3132	0.81140
Valid N (listwise)	830				

3.3.2 审计公告风险及效应的影响因素分析

表 7 中的 Model1 是审计公告风险的影响因素分析,即假设 1 的检验。从表中可以看到,审计公告质量、社会公众的关注度与公告风险呈负相关关系,但只有审计公告质量通过了显著性检验。其次,社会公众对审计公告作用的了解程度以及阻碍因素个数与审计公告风险呈正相关,且估计的参数值较高、显著性强。另外,从表中可以看出听到政府审计负面信息频率越低则审计公告风险越低。由此可见,假设 1 除了审计公告质量与风险呈负相关的假设未成立外,其余部分都成立。

表 7 中的 Model2 是审计公告效应的影响因素回归结果,即假设 2 的检验。审计公告的法律效力、披露的必要性、总体关注度以及整改情况关注度与审计公告效用成正相关,且都通过了显著性检验。社会公众对审计公告总体关注度、审计公告质量、审计公告具有的法律效力以及披露的必要性的估计参数较大,对审计公告效用有较大的影响。其次,听取政府审计负面信息频率与审计公告效应呈负相关,但未通过显著性检验。另外,社会公众对审计公告

作用的了解程度与审计公告所能取得的效用呈负相关,或许是因为对审计公告作用了解程度高的人对整个审计公告都很了解,但公告制度实行这么多年来还是没有达到应有的效果,对审计公告的效应反而持怀疑态度。因此,基本上认为假设 2 成立。

表 7 风险以及效应影响因素的回归结果

变量	Model1		Model2	
	风险影响因素回归结果		效应影响因素回归结果	
	估计的参数	t 统计量	估计的参数	t 统计量
常数	2.921	15.464 ***	1.139	13.661 ***
X_1	-0.296	-2.763 *	-0.04	-0.845
X_2	0.094	2.372	0.054	3.062 **
X_3	-0.295	-3.989 ***	0.12	3.664 ***
X_4	-0.077	-1.842	0.1	5.438 ***
X_5	0.159	4.605 ***	0	0.016
X_6	-0.021	-0.336	0.194	7.037 ***
X_7	0.308	7.435 ***	-0.087	-4.723 ***
X_8	-0.091	-2.003	0.156	7.78 ***
	N = 830		N = 830	
	Ad - R^2 = 0.118		Ad - R^2 = 0.221	

注:“***”表示在 1%的水平上显著相关;“**”表示在 5%的水平上显著相关;“*”表示在 10%的水平上显著相关。

4 结论及建议

本文通过问卷调查与分析的方式,研究了我国审计报告制度的风险、效用以及相关影响因素。得出以下结论:审计结果披露会导致多种风险,且导致风险的可能性处于较高水平;审计报告制度对于提高审计质量、提升审计机关形象、促进政治文明都能够起到较大作用,但对于提高民众自身知情权,社会公众认为其作用不大。通过对审计报告风险以及效应的影响因素分析,可以看到审计报告质量、法律效力、公告必要性、社会公众关注程度以及理解程度等因素都能够影响到审计结果披露的风险以及效应,为降低审计风险,进一步发挥审计报告制度的效用,我们提出以下建议:

1) 修改现有法律体系,提高审计结果披露程度;
2) 广泛利用现代信息传播渠道,提高审计报告关注度;
3) 完善结果披露程序,提高审计结果披露的及时

性;4) 建立信息反馈机制,促使审计报告内容更具针对性;5) 建立问责机制,保证整改措施得到具体落实;6) 规范公告内容以及形式,降低理解性风险;7) 建立应对审计结果引发争议的措施,降低公告风险;8) 提高审计机关自身能力,降低检查风险。

参考文献

- [1] 人大常委会法制工作委员会. 中华人民共和国审计法律法规及相关规定全书[M]. 北京:企业管理出版社,2006:6-8.
- [2] 张立民、聂新军. 构建和谐社会下政府审计结果公告制度[J]. 审计研究,2006(9):7-13.
- [3] 齐玉梅. 审计结果公告制度下国家审计风险模型构建[J]. 财会月刊,2006(12):37-38.
- [4] 王名扬. 美国行政法[M]. 北京:中国法制出版社,1997:960-962.
- [5] 张立民、丁朝霞. 审计报告与国家审计信息披露理论框架的研究[J]. 审计与经济研究,2006(7):8-11.

Research on Risk and Effect of Audit Notice System :Based on Questionnaire

Li Jiaming ,Zheng Kaijun

(School of Economics and Business Administration ,Chongqing University ,Chongqing 400030 ,China)

Abstract : This paper studies the effect and risk of audit notice system based on the questionnaires ,and draw the conclusion that it helps to improve the audit quality and enhance the image of audit institutions. regression analysis And it empirically tests the quality of audit notice ,the force of law ,the necessity of notice ,the public concern extent have different degrees of impacts on the effect and risk of audit notice system. Finally ,it puts forward some recommendations to improve the effects of audit notice system and reduce the notice risks.

Key words : audit notice system ;risk ;effect ;influencing factor