

江苏高等优势学科建设工程资助项目

南京审计学院财政学学科建设优秀成果

教育部财政学特色专业建设优秀成果

江苏省“十二五”高等学校重点专业类（财政学类）建设优秀成果

江苏省品牌专业建设成果

政府审计质量理论及 度量方法研究

ZHENGFU SHENJI ZHILIANG LILUN JI
DULIANG FANGFA YANJIU

程莹 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

江苏高等优势学科建设工程资助项目

南京审计学院财政学学科建设优秀成果

教育部财政学特色专业建设优秀成果

江苏省“十二五”高等学校重点专业类（财政学类）建设优秀成果

江苏省品牌专业建设成果



政府审计质量理论及 度量方法研究

ZHENGFU SHENJI ZHILIANG LILUN JI
DULIANG FANGFA YANJIU

程莹 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

政府审计质量理论及度量方法研究 / 程莹著.
—北京: 经济科学出版社, 2015. 1
ISBN 978 - 7 - 5141 - 5384 - 2

I. ①政… II. ①程… III. ①政府审计 - 审计
质量 - 研究 - 中国②政府审计 - 审计方法 - 研究 -
中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 004490 号

责任编辑: 王冬玲

责任校对: 杨海

责任印制: 邱天



政府审计质量理论及度量方法研究

程 莹 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 18.25 印张 380000 字

2015 年 5 月第 1 版 2015 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5384 - 2 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

前 言

审计质量是国家审计制度建设的核心问题。首先，任何经济和社会活动都是数量和质量统一，“没有质量也就没有数量”，因而，质量是经济和社会活动的核心内容之一，自然也是政府审计的核心内容之一。其次，审计是在经济上受托监督政府的机构，而监督指监督责任者依据一定规则和程序，对被监督者活动的合法性、有效性进行监视和督察的活动，必须遵循“受人之托，忠人之事”原则。为此，质量事关审计的声誉，甚至于可以说它事关审计的生存——因为没有质量的审计是虚费公帑，就没有存在价值，从这点来说，质量是审计存在的理由，是审计的生命。最后，以上道理从国家审计署到各级审计机关都是清楚的，从审计署成立之日起就开始抓审计质量。但是，由于审计处于社会矛盾的焦点，加上受到现实条件限制，我国还没有形成基于审计质量的理论体系和测量体系，审计机关还未形成系统的质量控制机制。从建设科学的审计质量体系看，优先应解决好两个问题：一是要回答“什么是审计质量？”这一问题事关审计目标，而目标是管理中最重要因素之一。二是如何测量和评价一个审计组织（如市县审计局）的质量？发现问题是解决问题的前提。个别案件的审计质量低，并不等于一个局的审计无质量。通过度量指标的建立和评估，对我国的审计工作做出客观评价是必要的，但也是当前我国的审计工作所短缺的。

回顾相关文献，由于人们对于审计质量定义的不同界定，直接导致审计质量度量上的差异。同时，鉴于政府审计具有与民间审计不同的性质，也给准确度量带来了障碍：第一，不同于民间审计的竞争性，政府审计服务带有强烈的垄断性质，而这一垄断的性质往往伴随着对于审计信息的垄断，最终使得公众难以掌握充分的审计信息，使度量失去数据支持；第二，不同于民间审计数量上的广泛性，各国国内的政府审计机构数量毕竟非常有限，公众无法通过横向比较来确定审计组织绩效的优劣，使得度量的评价标准在选择上存在困难；第三，不同于民间审计对象企业效益的可量化性，政府审计的对象公共产品或服务效益的公共性及不可量化性，使得公众无法准确统计与计量政府审计结果与真实性之间的差距，自然也无法准确统计与计量政府审计的绩效。也正因为如此，人们对审计质

量的评估往往仅凭感性认识,不能从总体上把握审计环境对审计职能作用的影响,从而不利于对审计的管理与控制。本书的创新点在于首次系统性地基于政府审计质量相关理论方法构建了政府审计质量的度量指标体系,同时基于政府审计数据较为零散且可获得性较弱的现状,尽可能地搜集相关数据,较为全面展现我国政府审计质量的现状,并结合聚类分析、面板数据模型以及综合评分法等一系列实证分析的方式进行相关的分析。

全书的主要内容按以下七个方面展开分析:

第一章导论,本章对本书的选题背景、研究意义、研究思路、研究方法、研究的创新点及不足等进行了详细的介绍和说明。

第二章政府审计质量的基本理论。本章首先从政府审计质量的概念入手,探讨什么是质量,什么是政府审计的质量,政府审计质量的特征有哪些,为后文政府审计质量与民间审计质量度量之间的区别提供了清晰的界定标准。其次,从信息不对称和委托代理理论、公共选择理论、政府绩效管理理论三个不同的理论视角解释了提升国家审计质量的意义,为后文探讨和分析政府审计质量的影响因素提供了理论依据。

第三章政府审计质量度量的分析思路研究。本章基于上一章给政府审计质量下的定义,认为虽然该定义从程序观和结果观相结合的角度和从需求方和供给方结合的角度对政府审计质量进行了定义,但政府审计信息的需求方(以社会公众为代表的外部审计信息需求方)与供给方(以审计机构及人员为代表的内部审计信息提供方)之间对于审计质量的认知是不同的,学术上将这些主体们在认识上的差距称为期望差距。因此,本章在前文政府审计质量定义的基础上,首先从政府审计三功能和五大基本特征入手建立了度量政府审计质量的三个维度分析框架,并从政府审计质量的期望差距分析入手,对质量度量的标准界定做进一步的探讨,最后以案例的方式介绍了美国审计署和中国审计署对其自身审计工作质量的评价情况,尤其侧重介绍了两者在绩效指标的设定,做出评价方法和标准两方的比较,从而为本书下一章对我国政府审计质量做出较为全面的度量,尤其是对我国地方审计质量的度量做好铺垫。

第四章我国政府审计质量的度量指标研究。由于外界无法直接观察审计投入和审计过程、审计产出(审计报告)标准化,导致审计质量难以直接度量。本章首先对以往学者对政府审计质量度量的相关文献进行了梳理与回顾,基于上一章的政府审计质量分析框架,结合政府审计的预防、揭示、抵御三项功能和全面性、规范性、真实性、公开性及有效性这五项特征,构建了三个维度的地方审计质量度量指标体系,并搜集2003~2009年地方审计相关数据,进行指标测算。单个指标的分析结果发现:(1)预防质量方面。随着政府审计相关法律法规的

逐步完善,各地区审计部门能够基本做到依法审计,对于已经被审计过的对象基本可以起到威慑的作用,但审计监督范围仍偏低需进一步扩大,审计监督的盲点拉低了整体审计质量。(2)揭示质量方面。地方审计部门普遍较为重视对内的审计揭示问题,但对外揭示问题存在问题。各地区审计结果公告质量情况从数量、时效性及内容的丰富度等方面来看,各地的差异度并不大,都处于低水准的状态。(3)抵御质量方面。总体上,地方审计结果的执行情况优于审计署的审计结果执行情况,但地方审计结果执行的时效性有待进一步提高。通过综合评价法研究发现,七年间各省份随着时间的推移,不管是从各等级分布的省份数还是从审计质量得分的均值来看,地方审计质量呈现出稳定提升的趋势,但整体仍然处于地方审计质量“一般”水平。地方审计质量与审计署审计质量相比,首先,以审计结果执行情况显示的抵御质量表现良好,说明地方在督促审计结果的执行方面做出了很大的努力,效果较为显著;其次,地方审计部门经过30多年的发展已逐渐建立起自身的威信,自身规范化已趋于完善,但审计范围仍有待进一步拓宽;最后,地方审计的揭示质量最为薄弱。对内的揭示质量(真实性)徘徊在“一般”与“较差”之间,这与我国地方审计独立性不强有着直接的关系,而对外的揭示质量直到2008年后才获得提升,主要是由于政府信息公开条例的出台后,地方审计机关才陆续将结果以审计报告的形式向公众公开,但与审计署的结果公告相比,在公告的数量、公告涉及的范围、公告的及时性和公告内容的丰富度等方面差距仍然很大。运用聚类分析法,研究结果显示:我国地方审计质量近些年来获得了很大的改善,各地区正逐步向审计质量优秀的方向集聚,极端化正在减少。整体来看,随着时间的推移,审计质量中的预防和揭示质量都获得了明显的提升,但抵御质量却有所下降。通过指标间的回归分析,研究结果显示:(1)地方审计人财物的保障水平对于审计质量的提升具有一定的推动作用,但在7个年度内前期主要体现在保障水平对审计结果执行方面的督促上,即抵御质量的改善方面,而后期主要体现在保障水平对于拓宽审计覆盖面和规范审计行为等方面(预防质量),但总体来看推动力较弱;(2)目前我国地方审计预防质量对于揭示质量具有一定的影响力,但对于被审计单位的威慑力仍然偏弱,未来仍应进一步扩大地方审计的权威性;(3)地方审计的揭示质量对于抵御质量呈反向推动力,即随着审计发现并报告问题的越多,地方被审计单位的整改执行率却没有完全执行到位,未来需要进一步督促被审计单位对于审计意见整改情况的完成度。

第五章双重领导体制下政府审计质量的影响因素研究。以往的研究结论认为,人的因素在高质量审计工作提供的过程中起着非常关键的作用,作为从事政府审计工作的主体,审计人员究竟在哪些方面影响着政府审计质量值得我们进一

步研究。本章通过构建地方审计长收益模型,提出了四个结论:结论1,地方审计人员的专业胜任能力越强,越能被上级审计机关考核合格。在考核合格得到保证的前提下,地方审计长在精力的分配上更倾向于遵从当地行政首长的领导,从而获得晋升带来的更多收益。结论2,被审计单位对于各项规章制度的遵从度越高,在上级审计机关对本级审计部门制定的审计考核任务既定的情况下,地方审计长需要付出越多的努力去完成该项考核任务,其必然要求地方审计长分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导。结论3,对地方审计长考核力度越大,奖惩措施越严厉,地方审计长越愿意分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导,避免惩罚措施对其造成的损失。同时“高薪养审”对保持审计的独立性得到进一步证实。结论4,地方审计长对其审计业绩考核成绩越重视,越倾向于分配更多的精力去遵从上级审计机关在业务上的指导。在理论研究的基础,本章运用全国31个省(市)2003~2009年的年度数据,采用面板数据模型对上述结论进行了验证,部分结论得到证实,部分结论并不成立,有待进一步证实。

第六章政府审计透明度国际比较研究。本章考虑到第四章已对我国省级审计部门的审计报告质量情况进行了分析,结论显示地方审计结果公告质量并不理想,反观国家审计署的审计报告质量无论从公告总量、公布及时性和公布内容的丰富度等方面来看,都优于地方审计报告质量。为了较为全面地度量目前我国政府审计在审计信息公开质量,尤其是与预算相关的审计信息质量,本章基于国际预算促进会2012年的问卷调查,收集100个国家中央审计调查信息,借鉴与应用综合评价法,通过建立评价指标,对各国国家审计透明度进行国际分析与比较,重点围绕各国评价得分状况进行国家间对比,尤其将中国与其他国家与地区进行比较分析,从中了解我国与世界上其他国家在审计透明度方面的差距,并探究差距产生的原因。研究得到的基本判断是:首先,各国间审计透明度差异较大;其次,地区间审计透明度差异也较大,欧洲地区普遍审计透明度较高,亚洲其次,非洲地区普遍偏低;再次,经济发展水平较高、法律和审计制度越完善的国家,政府审计透明度相应也就越高,中国虽然经济发展水平刚迈入中等偏上收入国家,但审计透明度水平却与经济发展水平呈现不匹配的状态,与中等偏下收入国家的水平相当;最后,在100个调查国家中,中国政府审计透明度仅位列第58位,与全部国家的均值43分之间还有5分的差距,未来在审计报告制度、披露全面性和力度等方面仍需进一步提升。

第七章研究结论、政策建议及研究展望。

本书虽然从总体上形成了比较规范的理论框架、质量评价体系以及评价标准,但是,本书的研究只能说是一种初步的探索。由于笔者能力与水平有限,在

一些具体问题的分析上还存在许多不足和欠缺之处，需要在今后的研究中进一步完善和修正，也希望广大同仁和读者真诚赐教。

程莹

2014 年 12 月

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景与研究意义	1
第二节 研究思路与研究方法	5
第三节 主要创新点与不足之处	9
第二章 政府审计质量的基本理论	11
第一节 政府审计质量的概念	11
第二节 提升政府审计质量的理论基础	32
第三节 小结	37
第三章 政府审计质量度量的分析思路研究	39
第一节 政府审计质量度量分析框架的建立	39
第二节 政府审计质量评价标准的设定	43
第三节 案例分析——中美国家审计署绩效指标的构建对比分析	54
第四节 小结	67
第四章 我国政府审计质量的度量指标研究	69
第一节 政府审计质量度量的文献综述	69
第二节 我国政府审计质量度量	87
第三节 我国地方政府审计质量分析	96
第四节 小结	153
第五章 双重领导体制下政府审计质量的影响因素研究	155
第一节 问题的提出	155
第二节 文献综述	156
第三节 理论模型	161

第四节 实证检验	165
第五节 小结	180
第六章 政府审计透明度国际比较研究	182
第一节 问题的提出	182
第二节 文献综述	186
第三节 政府审计透明度指数的构建与方法的介绍	190
第四节 实证研究结果分析	195
第五节 小结	208
第七章 研究结论、政策建议及研究展望	209
第一节 研究结论	209
第二节 政策建议	212
第三节 研究展望	215
附录	
附录 1 2003 ~ 2013 年度审计署及省级审计报告目录	217
附录 2 2003 ~ 2009 年度地方优秀审计项目评比获奖情况汇总表	264
参考文献	272
后记	281

第一章

导 论

第一节 研究背景与研究意义

一、研究背景

审计质量是国家审计制度建设的核心问题。首先,任何经济和社会活动都是数量和质量统一,“没有质量也就没有数量”,因而,质量是社会和经济活动的核心内容之一,当然也是政府审计的核心内容之一。其次,审计是在经济上受托监督政府的机构,而监督是指监督责任者依据一定规则和程序,对被监督者活动的合法性、有效性进行监视和督察的活动,必须遵循“受人之托,忠人之事”原则。为此,质量事关审计的声誉,甚至于可以说它事关审计的生存——因为没有质量的审计是虚费公帑,就没有存在价值,从这点来说,质量是审计存在的理由,是审计的生命。最后,以上道理从国家审计署到各级审计机关都是清楚的,从审计署成立之日起就开始抓审计质量,在提高审计质量上采取了许多措施,发现了许多问题,移送了一批案件,这些问题的揭示和公开都引起了政府和社会的关注。但是,由于审计处于社会矛盾的焦点,加上受到现实条件限制,我国还没有形成基于审计质量的理论体系和测量体系,审计机关还未形成系统的质量控制机制,在实施中,虽然发现了一些公共资金违规使用、浪费和贪腐的案件或案件线索,但还有更多的从他们手中漏过,还有的屈从于政治,即使发现了某些公共资金使用上的重大问题,也不敢查,不敢报,从而损害了审计信誉。审计失察,“政绩工程”就会满天飞。这些问题既有政治性原因,也有工作性原因和理论缺失原因。从理论上说,我国对审计质量比较重视个案研究,而缺乏系统研究,在测量和评价审计质量上尚处于空白。总之,加强政府审计质量研究是非常必要的,是提高政府审计公信力的重要环节。

研究政府审计质量基于两个基本前提:其一,社会认可审计在民主政治建

设、市场经济建设以及政治制度建设中都可以发挥十分重要的作用。其二,对审计的社会期望是建立在审计能够以超然独立的立场提供高质量审计假定前提基础上。

从公众角度来看,随着公众民主意识和参政议政意识的增强,公众对于政府审计工作的关注度也在日益增加。2003年6月23日,国家审计署审计长李金华向全国人大常委会提交了《关于2003年度中央预算执行情况和其他财政收支的审计工作报告》,实名披露了24个部门40多亿元糊涂账、788户企业漏税251亿元、金融机构三个新的风险点等触目惊心的“审计清单”,一场严查乱管理、乱投资、违规挪用资金的“审计风暴”随即席卷全国。也是在同年年末,审计署的第一份审计结果公告——2003年第1号:“审计署关于防治非典型肺炎专项资金和社会捐赠款物审计结果”也正式出炉。此后,每年审计工作报告和审计结果公告成为公众了解政府的最佳途径之一,体现了公众对于审计信息的强烈需求。一旦审计质量有所下滑,审计部门就会受到公众和媒体的集体质疑和批评,如2008年6月4日审计署公布的《国有土地使用权出让金审计调查结果》,因报告的内容过于简单和模糊,就被媒体解读为“审计‘不点名’是对公众知情权的变相剥夺”^①。

从人民代表大会(以下简称“人大”)的角度来看,随着人大对政府财政预算监督职能的加强,人大对政府审计的依赖越来越强,同时也对政府审计质量提出了更高的要求。人大除了依照《审计法》每年6月底听取本地区审计部门向本级人大常委会提交的审计工作报告外,还借助审计力量加强人大对于预算的监督过程,例如,北京市人大及其常委会借助审计部门的绩效审计对财政预算进行审查监督。通过绩效审计督促市政府加强对资金使用绩效的监督,促进预算编制和资金使用科学合理,避免和防止某些部门一定程度上存在的“要钱容易,花钱随意”现象。通过绩效审计推动政府把以结果为导向的绩效管理贯穿于公共财政体制改革的全过程。同时,审计部门积极和人大配合,落实审计建议,提高审计质量。如根据《北京市预算绩效管理问责办法》,北京市人大常委会依法加大对财政资金绩效审计中发现问题的整改问责力度,要求审计部门在汇报所查出问题的同时,也要汇报问题部门已经采取的整改措施或方案。2010年,常委会对中关村专项资金、房山区涉农专项资金两个项目进行了跨年跟踪监督,促进审计整改意见的落实。

从政府的角度来看,随着政府对自身财政管理和提高执政能力需求的增强,各级政府部门对政府审计的需求和重视程度也在不断加强,对政府审计质量也相

^① 审计“不点名”是对公众知情权的变相剥夺 [N], 中国青年报, 2008. 7. 15.

应提出了更高的要求。每年度审计署的审计报告均得到国务院的高度重视,部分大型的项目更是政府主动要求审计部门实施的。例如,2011年和2013年,由审计署统一组织全国各级审计机关对中央、省、市、县、乡政府性债务进行了两次较为全面的审计。通过审计,全面摸清债务底数,客观反映债务情况和债务管理中存在的问题,提出了审计建议。对于审计结果,党中央、国务院高度重视,从体制、机制和源头上对加强政府性债务管理作出了一系列重大部署。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出,建立规范的中央和地方政府债务管理及风险预警机制;建立事权和支出责任相适应的制度,适度加强中央事权和支出责任,进一步理顺中央和地方收入划分;同时建立透明规范的城市建设投融资机制,允许地方政府通过发债等多种方式拓宽城市建设融资渠道,允许社会资本通过特许经营等方式参与城市基础设施投资和运营。中央经济工作会议也将“着力防控债务风险”作为2014年经济工作的六项主要任务之一进行了部署。有关部门已按照党中央、国务院的总体部署,正在制定和出台加强政府性债务管理的具体措施。例如,中央组织部于2013年底印发了《关于改进地方党政领导班子和领导干部政绩考核工作的通知》,明确规定要加强对政府债务状况的考核,把政府负债作为政绩考核的重要指标,强化任期内举债情况的考核、审计和责任追究,防止急于求成,以盲目举债搞“政绩工程”,把是否存在“新官不理旧账”等问题,作为考核评价领导班子和领导干部履职尽责的重要内容。相关部门和地方政府也将积极完善制度,陆续出台新的措施。李克强总理多次到审计署调研,在调研的过程中先后提出,“审计结果要有明细,要让老百姓看得懂”,“要加强依法审计,实行全覆盖监督”等。

从审计部门自身角度来看,首先,从认识上。我国监督体系中的竞争促使政府审计部门认识到不断提高其监督质量的必要性。我国的公共监督体系主要由法律监督、行政监督、司法监督、党委监督四大类组成。其中,法律监督指人大监督;行政监督指由国务院设立的监督体系;司法监督指司法部门的内部监督,如建立公检法分离的制度,赋予检察院抗诉的职权等。党委监督指由各级党的纪律检察委员会对党委和党员行为的监督。在四大监督中,行政监督最为复杂,按内容,可进一步分为行政监督和财政经济监督两类。其中,行政监督是指由检察院领导的,对各行政机构的职责履行、行业风气、执法和廉政等进行的监督,财政经济监督是指由国家审计署、财政部领导的,对各行政部门的财政、财务的监督。从目前来看,在我国履行经济监督功能的机构不仅仅局限在审计部门,还包括法律监督中的人大财经委、党委监督中的国务院监察部、行政监督中的纪委和财政部监督监察局等,这些部门之间的经济监督业务存在一定程度上的重合和竞争,因此,审计部门自身也认识到只有对外对内提供高质量的审计工作,审计机

构才能生存并发展壮大。

其次,从队伍建设上。近些年,各级审计部门也认识到提高审计部门及人员独立性和专业胜任能力的重要性,并通过颁布相关法律法规去保障。例如,在经费的独立性上,2000年初审计署颁布执行并于2009年修订执行的《审计署关于加强审计纪律的八项规定》(简称“八不准”规定),为增强审计部门的独立性提高审计质量具有重要的促进作用。在人员胜任能力提升上,审计署于2009年相继推出三个纲领性文件《关于加强地方各级审计机关领导班子建设的意见》、《关于加强审计机关公务员队伍专业化建设的意见》和《审计干部任职专业资格管理暂行规定》,并于2011年11月7日联合人力资源和社会保障部、国家公务员局制定并颁布实施了《关于贯彻加强审计公务员队伍专业化建设意见的实施办法》。文件中提出应不断优化人才结构,逐步提高法律、工程、环境保护和计算机应用等相关专业人员比例,合理配置人才资源;加大高层次审计专业人才培养力度,建设一支高素质的领军人才、骨干人才队伍;科学利用外部人才资源,探索建立外聘专家库和专家咨询制度,不断推进人才工作体制机制创新,充分展现了审计部门自身对于提高审计人员专业胜任能力,进而提高审计质量的决心。

基于上述分析,公众、人大、政府以及审计部门自身都对提升政府审计质量有着迫切的需求。在此背景下,我们做了很多工作,比如,提高人员的质量意识,建立质量标准,建设质量监控体系,对违章者实施处罚和更正追究等,但是这些是具体的操作层次的措施。从建设科学的审计质量体系看,除了上述措施外,还应解决好两个问题:一是要回答“什么是审计质量?”这一问题事关审计目标,而目标是管理中最重要因素之一。二是如何测量和评价一个审计组织(如市县审计局)的质量?我们说,发现问题是解决问题的前提。谁都知道,个别案件的审计质量低,并不等于一个局的审计无质量。通过指标的建立和评估,对我国的审计工作做出客观评价是必要的,但也是当前我国的审计工作所短缺的。本书的重点就是试图回答这两个问题。

二、研究意义

政府审计被普遍认为是监督政府是否恰当使用公共资金的主要方式(Lowensohn and Collins, 2001)。研究政府审计质量具有重要的理论与实用意义。

(一) 理论意义

从理论角度看,在以往的研究中,学者们倾向于以审计发现问题金额的多少作为评判审计质量优劣的标准,忽视了最佳价值审计是审计过程,而非审计产出

(Percy, 2001)^①；以审计署取得的成绩作为判断我国政府审计质量优劣的研究对象，忽视了更为广阔的地方审计质量的优劣研究；以定性分析为主，忽视了定量分析更为科学的方法。本书综合利用案例分析、计量分析、问卷调查等研究方法，对比分析中美两国在部门绩效评价方法和标准上的差异；基于逻辑分析法构建了适合度量我国地方审计质量的评价指标；从制度环境入手，重新审视地方审计的双重领导管理体制，研究以地方审计长为代表的审计人员对于地方审计质量的影响；将研究视野扩宽至 100 个国家，将它们在审计透明度方面进行对比分析；最终提出了适合中国国情的提高审计质量的改革路径。由此可见，本研究工作不仅加强了政府审计质量的理论研究，也拓宽了该领域的研究视角。

（二）实用价值

从实践角度看，首先，从审计公共资金监督的角度来说，提高审计质量是必要的。国家审计属于对公共资金的监督，监督的职能之一是通过“管事”，达到“管人”，即清除那些组织中不合格的个体，从而使组织更有效率的目的。其次，从公共资金受托责任看，必须提高审计质量。政府审计作为监督者，具有降低作为委托人的利益集团与作为代理人的政治家之间代理成本的作用。最后，从党的十八届三中全会提出的深化政府改革要求看，也必须提高审计质量。十八大提出“全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”。对于政府审计发展来说，其必然要求政府审计由“经济卫士”向“政府谋士”、由执法监督向效益评价和可持续发展的审计建议方向发展。这一转变和发展必须加强审计结果的分析，对政府审计部门的审计质量进行评价，提高审计管理效率，提升政府审计质量。

第二节 研究思路与研究方法

一、研究思路

本书主要围绕什么是政府审计质量，采取什么方法去度量，我国政府审计质量现状究竟如何，有哪些因素会影响政府审计质量这一主线展开研究，采用“提出问题——分析问题——解决问题”这一传统研究范式，并利用专业数据库、调

^① Percy L, 2001, The Best Value Agenda for Auditing, Financial Accountability & Management (4): 351-361.

查问卷、相关书籍、各类官方网站等收集相关数据和资料。本书的研究框架如图 1-1 所示:

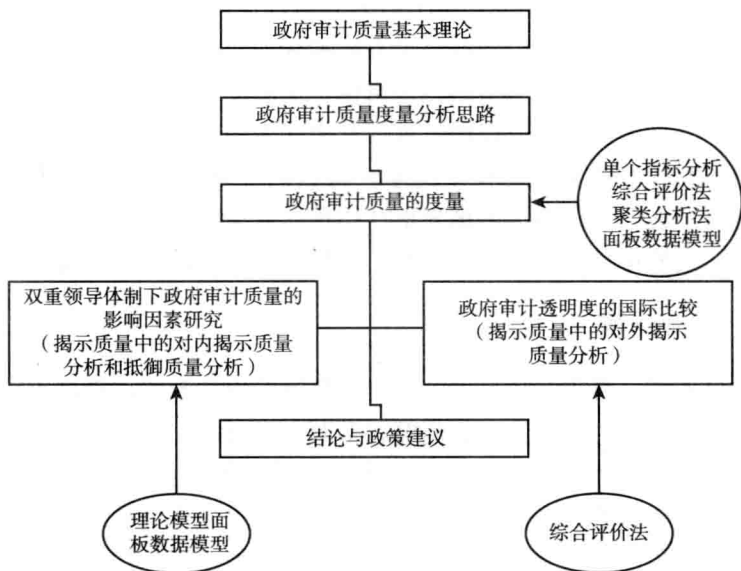


图 1-1 本书研究框架

基于以上研究思路,本书的主要内容按六个方面展开分析:

(一) 政府审计质量的基本理论

本章首先从政府审计质量的概念入手,探讨什么是审计,什么是政府审计,什么是质量,什么是政府审计的质量,政府审计质量的特征有哪些,为后文区分政府审计质量与民间审计质量之间的度量差异提供了清晰的界定标准。其次,从信息不对称和委托代理理论、公共选择理论、政府绩效管理理论三个不同的理论视角解释了提升政府审计质量的意义,为后文探讨和分析政府审计质量的影响因素提供了理论依据。

(二) 政府审计质量度量的分析思路

本章基于现代政府审计三大功能及其质量的五大特征,将审计质量的度量从三个维度展开分析,认为审计质量的第一个维度是预防质量,考量政府审计对于被审计单位的威慑程度;第二个维度是揭示质量,主要考量审计信息反映的财务收支状况与真实状况的吻合程度和公众对于政府审计信息透明度的感知程度;第三个维度是抵御质量,主要考量被审计单位对于审计问题的整改情况以及决策层

对于审计建议的采纳程度。同时,本章基于上一章给政府审计质量下的定义,认为虽然该定义从程序观和结果观相结合的角度和从需求方和供给方结合的角度对政府审计质量进行了定义,但政府审计信息的需求方(以社会公众为代表的外部审计信息需求方)与供给方(以审计机构及人员为代表的内部审计信息提供方)之间对于审计质量的认知是不同的,学术上将这些主体在认识上的差距称为期望差距,因此,本章首先从政府审计质量的期望差距分析入手,进而对政府审计质量的评价标准界定做进一步的探讨。最后通过案例分析的方式,介绍了美国审计署和中国审计署对其自身的绩效评价情况,尤其侧重介绍了两者在绩效指标的设定,做出评价方法和标准两方的比较,从而为下一章对我国政府审计质量做出较为全面的度量,尤其是对我国地方审计质量的度量做好铺垫。

(三) 政府审计质量的度量指标研究

由于外界无法直接观察审计投入、审计过程、审计产出(审计报告)标准化,导致审计质量难以直接度量。本章首先对以往学者对政府审计质量度量的相关文献进行了梳理与回顾,基于上一章的政府审计质量分析框架,基于政府审计的三项功能和五项特征,较为全面地构建了三个维度构成的地方审计质量度量指标体系,该指标系统包含了3个一级指标、5个二级指标、16个三级指标,并搜集了2003~2009年地方审计相关数据,进行指标测算,并以体现国家审计署审计质量的指标值为现实衡量标准,与地方审计质量进行对比分析,考量中央与地方审计质量之间的差距,同时,运用综合评价法形成地方审计质量度量指标得分,对各省份间差异度进行了较为详细的对比分析,最后,对这三类指标是否存在互相促进作用进行了实证分析。

(四) 双重领导体制下的审计人员对政府审计质量的影响分析

以往的研究结论认为,人的因素在高质量审计工作提供的过程中起着非常关键的作用,作为从事政府审计工作的主体,审计人员究竟在哪些方面影响着政府审计质量值得我们进一步研究。本章首先从审计人员的专业胜任能力与审计任期两个方面如何对审计质量产生影响进行了相关文献的回顾;其次,通过构建地方审计长收益模型,提出了四个结论:结论1,地方审计人员的专业胜任能力越强,越能被上级审计机关考核合格。在考核合格得到保证的前提下,地方审计长在精力的分配上更倾向于遵从当地行政首长的领导,从而获得晋升带来的更多收益。结论2,被审计单位对于各项规章制度的遵从度越高,在上级审计机关对本级审计部门制定的审计考核任务既定的情况下,地方审计长需要付出越多的努力去完成该项考核任务,其必然要求地方审计长分配更多的精力去遵从上级审计机