

doi:12.3969/j.issn.1672-0598.2011.05.007

中国地方政府财务信息网络披露影响因素分析*

何玉^{1,2,3},唐清亮³

(1. 南京财经大学会计学院,南京 210032;2. 南京大学会计系,南京 210046;3. 西悉尼大学会计学院)

摘要:新公共管理要求提高政府财务透明度,以满足利益相关者日益增长的信息需求。电子政务的快速发展为政府利用网络披露财务信息奠定了应用基础。本文考察影响政府利用网络披露财务信息的影响因素。结果表明,政府财务信息网络披露内容与政府规模、富裕程度和政府类型等正相关,政府财务信息网络披露便捷性与政府规模和农村居民人均纯收入正相关。这些发现有助于理解政府利用网络披露政府财务信息的动机以及政府管理特征,从供给角度分析政府财务信息网络披露的影响机理。

关键词:政府财务信息;披露;互联网;决定因素;政府透明度

中图分类号:F812 **文献标志码:**A **文章编号:**1672-0598(2011)05-0038-12

一、引言

“十七大报告”要求提高政府透明度、建设服务型政府,这就要求提高政府财务透明度(张琦、张娟,2009)。政府财务信息是各利益相关者参与政治、监督与评价政府的受托责任的履行的重要信息来源(GFOA,2010b)。透明的政府财务是廉洁和高效率的政府管理和控制的基础(陈志斌,2003)。国际货币基金组织指出,应当将公布政府财务信息、提高政府财务透明度作为政府的一项法律义务(程晓佳,2004)。

提高政府财务透明度的一个最有效的方式就是利用网络披露政府财务信息(Styles & Tennyson,2007),其具有众多优点(GFOA,2003a,2003b,2004,2008,2009,2010a,2010b):1.公

平性。可以同时向所有利益相关者发布财务信息,避免传统信息发布模式下某些利益相关者提前获取信息的缺陷。2.范围广且便捷。受众范围广泛,而且可以被广大的信息使用者(譬如:公民、评级机构、管制机构、其他政府以及媒体等)便捷地获取。3.可控性。政府可以控制网站上披露的信息内容与发布时间,可以确保披露信息的准确性与全面性。而依靠其他方式披露信息有时难以做到这一点。4.及时性。可以及时更新,提供最新信息。5.有效性。可以提升政府声誉,增强利益相关者对政府的信任,降低利益相关者的信息公开申请数量,满足利益相关者获取财务信息的需求。6.互动性。可以双向交流。信息使用者可以及时反馈意见与要求,政府可以及时听取信息

* [收稿日期]2011-07-15

[基金项目]教育部人文社科基金(09YJC790142)“政府财务信息网络披露研究”;江苏哲学社会科学规划基金(09ZZC006)“江苏服务型政府建设研究”;江苏高校优势学科建设工程资助项目“应用经济学”

[作者简介]何玉,南京财经大学会计学院副教授,硕导,上海交通大学会计学博士,南京大学会计系博士后,西悉尼大学会计学院访问学者。

使用者的反馈意见与要求并进行相应处理。7. 语言多样性。在网站上政府可以不同语言披露同样的财务信息,满足跨国跨地区利益相关者的信息需求。8. 便于分析与管理。信息使用者可以利用计算机技术从海量财务信息中精确查找所需信息并利用软件进行分析。信息使用者还可以免费下载政府财务信息,以供日后参考决策。9. 经济性。通过网站披露财务信息,可以降低纸张、印刷、邮寄等成本,符合低碳经济与可持续发展要求。而传统纸质方式则存在时间(必须上班时间查阅)与空间(必须到指定场所查阅)等诸多困难(Tayib, Coombs, & Ameen, 1999)。GASB 主席 Attmore 曾语言,到 2025 年,利用传统纸质方式披露财务信息的政府会越来越少(Attmore, 2009),利用网络提高政府财务透明度是未来的趋势(GFOA, 2010a)。

当然,也有观点认为通过网站披露财务信息会加大政府行政成本,譬如:建立、设计与维护网站的成本。但是,考虑到电子政务的建设基础,政府财政官员协会(Government Finance Officers Association, GFOA)认为,利用网站披露财务信息的边际成本非常低,甚至不需额外成本(GFOA, 2010a)。在中国,电子政务的快速发展为政府利用网络披露财务信息奠定了应用基础(Ho, 2002; LaVigne, 2002),中国政府电子政务应用水平排在所有国家前列(Relly & Sabharwal, 2009; West, 2004)。所以,在中国,政府利用网站披露财务信息的边际成本很低,甚至没有额外成本。而理论分析又表明,如果没有财务信息披露成本,应该披露全部财务信息(Verrecchia, 2001)。因此,在中国,政府应该充分利用网站披露财务信息,以提高政府财务透明度。然而,政府财务信息网络披露现状并不理想。是什么因素影响政府利用网站披露财务信息呢?本文将考察中国背景下的政府财务信息网络披露影响因素。

二、研究背景

新公共管理要求建设透明政府,满足公民需要(Gallego, Rodriguez, Garcia, 2010)。在追求透明政府建设目标的过程中,网络被视为改善政府

与公民之间信息交流的重要机制(Justice, Melitski, Smith, 2006)。政府可以利用网络提高政府透明度(Pina, Torres, Royo, 2010),提高公民的参政议政程度(Justice et al, 2006)。因此,GFOA 鼓励政府利用网络提高财务透明度(GFOA, 2003a, 2004, 2010b),并发布多份最优实践指南,指导政府利用网络提高财务透明度。美国、加拿大等西方发达国家的政府借鉴 GFOA 发布的最优实践指南(GFOA, 2003a, 2003b, 2004, 2010a, 2010b),利用网络提高财务透明度,取得了良好效果。

在中国,国务院于 2007 年发布自 2008 年 5 月 1 日施行的《中华人民共和国政府信息公开条例》(以下简称《政府信息公开条例》),将网络作为提高政府透明度的主要方式之一。除此之外,还有很多相关规章文件强调利用网络提高政府透明度。国务院办公厅的文件指出:对于主动公开的信息,“要充分利用政府网站、政府公报等各种便于公众知晓的方式,及时公开政府信息,并逐步完善政府信息公开目录及网上查询功能,为公众提供优质服务(国办发[2008]36号)”;对于依申请公开的信息,“在受理依申请公开政府信息过程中,对于需要或者可以让社会广泛知晓的政府信息,行政机关应在答复申请人的同时,通过政府网站等渠道主动公开,尽量避免将公共性政府信息只向个别申请人公开,以减少对同一政府信息的一再申请,节约行政成本,提高工作效率(国办发[2010]5号)”。财政部的文件则将利用网络提高政府财务透明度作为首先方式,其指出:“各级财政部门要根据政府信息公开的要求,结合推进财政政务公开工作,按照规定的工作程序,依托金财工程,通过政府门户网站、报刊、广播、电视等公共媒体以及新闻发布会、政府公告等便于公众获取信息的方式,做到经常性工作长期公开,阶段性工作逐段公开,临时性工作随时公开,涉及群众切身利益的事项及时公开,逐步建立起完善的财政预算信息披露制度(财预[2008]390号)”;“建立健全预算信息披露制度,充分利用政府门户网站、政府公告、新闻媒体、档案馆等途径,拓宽公开渠道。强化预算信息公开责任制度,制订预算信息

公开工作考核办法,落实责任,加强考核,确保预算信息公开工作顺利开展(财预[2010]31号)”。

《政府信息公开条例》以及相关规章文件促使很多政府与部门开始利用网络披露财务信息。“财政部在全国人大审议通过中央预算后,第一时间在门户网站上公开了2009年预算报告和中央财政预算主要数据。具体包括:2009年中央财政收入预算表、2009年中央财政支出预算表、2009年中央本级支出预算表以及2009年中央对地方税收返还和转移支付预算表。中央财政预算公开后受到了媒体和网民的广泛关注和好评”(财政部,2010)。

尽管利用网络披露政府财务信息在各国得到广泛应用,但是其理论研究却很少(Bolivar, Perez, Hernandez, 2007; Styles, Tennyson, 2007),中国尤其如此。中国目前针对政府财务信息披露的研究非常缺乏,定量研究更是鲜见(Zan, Xue, 2011)。理论研究缺乏与实践广泛应用的矛盾促使本文研究政府财务信息网络披露问题。

三、文献综述

(一)传统纸质方式的政府财务信息披露

代理理论认为,为了降低代理人(政府)与委托人(公民)之间的信息不对称,政府具有自愿披露财务信息的动机。选民、社会公众、政府债券持有者以及上级政府部门等都需要财务信息对政府进行评价与监督。政府则通过财务信息向公民披露其业绩(Evans, Patton, 1987; Ingram, 1984; Styles, Tennyson, 2007),解脱公共受托责任(刘玉廷, 2004; 陆建桥, 2004)。

政府自愿披露财务信息决策受到政府规模、治理结构、财务状况、人均收入等因素的影响(Styles, Tennyson, 2007)。(1)Robbins和Austin(1986)、Giroux和McLelland(2003)和Gore(2004)发现,政府规模影响政府自愿披露财务信息决策,政府规模与财务信息披露水平正相关。(2)Robbins和Austin(1986)、Giroux和Deis(1993)和Giroux和McLelland(2003)发现,政府治理结构影响政府自愿披露财务信息决策。(3)对于财务状况因素,理论表明,政府具有最小

化债务成本的动机,因为更低的利息支出允许他们将节省的资源分配到其他项目;而更高的财务透明度会降低债权人风险评估水平,进而降低债务成本(Evans, Patton, 1987; Giroux, Deis, 1993; Gore, 2004; Ingram, 1984)。因此,负债水平高的政府财务信息披露水平高。但是,这个观点并未获得经验数据的一致支持。Robbins和Austin(1986)、Evans和Patton(1987)、Giroux和Deis(1993)以及Gore(2004)等发现政府财务信息披露水平和负债水平显著正相关,而这种关系并未得到Ingram(1984)以及Giroux和McLelland(2003)等的支持。(4)对于人均收入因素,理论表明,随着人均收入增加,公民参政议政意愿更强,更需要提高政府财务信息披露水平(Giroux, McLelland, 2003; Ingram, 1984),因此,政府财务信息披露水平和人均收入正相关。这个观点也未获得经验数据的一致支持。Ingram(1984)发现,政府财务信息披露水平和人均收入显著正相关。Giroux和McLelland(2003)发现,对于1996的地方政府样本来说,两者显著正相关;但是对于1983年的地方政府样本来说,两者并不显著相关。Robbins和Austin(1986)则发现,政府财务信息披露水平和人均收入相关性在统计上不显著。

(二)网络方式的政府财务信息披露

在传统纸质方式研究基础上,一些研究开始探索政府财务信息网络披露的影响因素。表1是对这些研究的简要总结。

从表1可以看出,现有研究主要考察西方发达国家政府财务信息网络披露的决定因素。众所周知,西方发达国家与中国在政府管理体制、政府会计制度与财务信息披露等方面存在显著差异,影响政府利用网络披露财务信息的决定因素必然不尽相同,所以有必要研究中国环境下的政府财务信息网络披露的决定因素。而且,中国电子政务的迅速发展、《政府信息公开条例》等法律法规对政府利用网络提高透明度的要求、广大公民对政府财务透明度的渴盼以及网络自身的巨大优势等也使得政府财务信息网络披露的决定因素研究迫在眉睫。

表 1 政府财务信息网络披露影响因素研究简况

文献	样本	检验方法	解释变量	结果
Groff, Pitman (2004)	美国最大的 100 个城市	描述性统计	规模	政府财务信息网络披露水平与政府规模相关。
Laswad, Fisher, Oyelere (2005)	新西兰 86 个地方政府	Logit 分析	政治竞争、规模、债务水平、富裕程度、新闻曝光率、政府类型	政府财务信息网络披露水平与债务水平、富裕程度、新闻曝光度、政府类型相关。
Styles, Tennyson (2007)	美国 300 个地方政府	Logit 分析与 OLS 分析	规模、治理结构、会计信息披露质量、居民人均收入、债务水平、财务状况	规模、人均收入、会计信息披露质量与政府是否利用网络披露财务信息相关,居民数量、居民人均收入、债务水平以及财务状况与政府财务信息网络披露便捷性相关。
Perez, Bolivar, Hernandez (2008)	西班牙 65 个地方政府	OLS 分析	政治竞争、债务成本、富裕程度、教育水平、人口数、财政压力	政府财务信息网络披露水平与债务成本和户均网络拥有率正相关。
Relly, Sabharwal (2009)	122 个国家 11 023 个样本	均值检验、OLS 分析	通讯基础设施、信息公开法律、电子政务、新闻自由度、民主化	前四个变量水平高的政府财务信息网络披露水平高,政府财务信息网络披露水平与通讯基础设施、新闻自由度正相关。

四、理论基础与研究假设

现有研究(见表 1),除 Relly 和 Sabharwal (2009)针对国家间研究之外,其余 4 个研究共检验了政府规模、财务状况、居民人均收入、富裕程度、政府类型、政治竞争、债务水平、新闻曝光率、治理结构、会计信息披露质量等影响政府财务信息网络披露决策的因素。在这些因素中,政治竞争、治理结构等显然不适用于中国,债务水平、新闻曝光率、教育水平、政府会计信息披露质量等数据无法获取,所以我们不考察这些因素。最终,本研究仅考察政府规模、财务状况、居民人均收入、富裕程度、政府类型五个因素。

(一)政府规模

在中国,在市场力量逐步增强、法制建设逐步完善和政府职能逐步转换的情况下,人民与政府之间需要真正建构起委托受托关系,政府负有公共受托责任(刘玉廷,2004;陆建桥,2004)。而且,更大规模政府由于事权财权相对更大而承担

更大的受托责任(Giroux, McLelland, 2003)。政府为了解脱受托责任,自愿向社会披露财务信息,以满足利益相关者参政议政需要。规模更大政府的这种财务信息需要更加强烈,促使更大规模政府披露更多财务信息(Laswad et al, 2005; Styles, Tennyson, 2007)。同时,在日益强化的受托责任思想下,政府具有显示业绩动机,越大规模政府这个动机越强烈,因而更大规模政府的财务信息自愿披露程度更高(Laswad et al, 2005; Styles, Tennyson, 2007)。再者,网络披露方式特点在于,财务信息披露成本和规模几乎不相关,因此更大规模的政府通过网络披露财务信息可以享受到规模经济效益,因此,更大规模政府财务信息网络披露水平更高(Debreceeny, Gray, Rahman, 2002; Debreceeny, Rahman, 2005)。这个观点已得到实证证据支持(Styles, Tennyson, 2007)。此外,规模更大的政府由于承担更大受托责任,提供更多的公共服务,所以具有更多会计功能和更高 IT 预算。

更多会计功能要求提供更多的财务信息;更高 IT 预算允许开发和维护一个更精致政府网站,以便于利益相关者可以便捷获取相关服务与信息(Styles, Tennyson, 2007)。因此,政府财务信息网络披露便捷性和政府规模正相关(Styles, Tennyson, 2007)。于是,我们假设:

H1a:政府财务信息网络披露内容和政府规模正相关。

H1b:政府财务信息网络披露便捷性和政府规模正相关。

(二)居民人均收入

理论表明,居民人均收入越高,参政议政积极性和程度越高,对评价政府绩效的财务信息的需求越强(Giroux, McLelland, 2003; Ingram, 1984)。居民人均收入越高,越有可能负担得起网络费用,拥有家庭网络可能性越高。考虑到居民网络拥有基础,具有更高居民人均收入的政府更可能通过网站披露财务信息。Laswad、Fisher、Oyelere(2005)和 Styles、Tennyson(2007)都发现,居民人均收入更高的政府更可能利用网络披露财务信息。居民人均收入越高,拥有家庭网络可能性越高,从而更多居民通过网络获取政府信息与服务,促使政府网站制作更精致,以利于利益相关者便捷获取相关信息(Ho, 2002)。再者,考虑到居民网络拥有基础,更高居民人均收入的政府更频繁地通过网络披露信息与提供服务,使用网络更有经验(Styles, Tennyson, 2007),政府财务信息网络披露便捷性更强。这个观点已得到实证证据支持(Styles, Tennyson, 2007)。于是,我们假设:

H2a:政府财务信息网络披露内容和居民人均收入正相关。

H2b:政府财务信息网络披露便捷性和居民人均收入正相关。

(三)财务状况

财务状况反映政府公共管理能力和服务水平,具有政治利益和成本,政府有动机根据政府财务状况好坏确定相应的财务信息网络披露决策。

现有研究发现,政府财务信息披露水平与财务状况显著正相关(Giroux, Deis, 1993; Giroux, McLelland, 2003),政府财务信息网络披露便捷性与财务状况正相关(Styles, Tennyson, 2007)。于是,我们假设:

H3a:政府财务信息网络披露内容和政府财务状况正相关。

H3b:政府财务信息网络披露便捷性和政府财务状况正相关。

(四)富裕程度

政府富裕程度显示政府管理质量信号。管理质量不好的政府不愿意披露过多财务信息(Laswad et al, 2005; Perez et al, 2008)。现有研究发现,政府财务信息网络披露水平与政府富裕程度正相关(Laswad et al, 2005)。于是,我们假设:

H4a:政府财务信息网络披露内容和政府富裕程度正相关。

H4b:政府财务信息网络披露便捷性和政府富裕程度正相关。

(五)政府类型

由于上级政府比下级政府受托责任更大,事权与财权范围更大,政府财务信息更多,因此上级政府比下级政府披露更多的政府财务信息。上级政府由于居民数量更多,对政府财务信息需求更多,更有必要利用受众范围更广的网络披露财务信息。研究发现,政府财务信息网络披露水平与政府类型正相关,市级政府比区级政府的财务信息网络披露程度更高(Laswad et al, 2005)。于是,我们假设:

H5a:政府财务信息网络披露内容和政府类型正相关。

H5b:政府财务信息网络披露便捷性和政府类型相关。

五、研究方法

(一)样本和数据

我们考察 63 个中国内地省、自治区、直辖市政府、省会城市政府和计划单列市政府的财务信

息网络披露的情况^①。我们分别于2008年5月访问各个政府网站收集数据,并在2008年11月再次访问,以检查收集的数据是否显著变化。第二次访问发现数据没有显著变化,表明最初收集数据的稳定性(Bolivar et al, 2007)。其他数据来自《中国统计年鉴》和各地统计年鉴以及国民经济和社会发展统计公报等。

(二) 被解释变量

借鉴 Styles、Tennyson (2007) 和 Xiao、He、Chow (2004) 以及何玉 (2010), 我们构建政府财务信息网络披露内容指数 (IFRContent) 和便捷性指数 (IFRAccess)。

内容指数包括12个项目6类报告(见表2), 其依据在于:(1)研究表明,我国目前主要通过以下五类信息披露政府财务数据:预算执行情况和预算草案、决算报告、国民经济和社会发展计划执行情况与国民经济和社会发展计划草案、政府工

作报告、国民经济和社会发展统计公报、统计年鉴和财政年鉴(王庆东,常丽,2004;赵建勇,2002)。(2)我们认为,与企业财务信息包括审计报告一样,预算执行和其他财政收支的审计工作报告理所当然属于政府财务信息。(3)根据该类研究常见的信息披露指数构建规则和经验(Styles、Tennyson, 2007; Xiao et al, 2004; 何玉, 2010),出于比较数据的要求,信息披露指数构成项目通常包括当年与以前年度的财务信息。因此,内容指数分别包括当年与以前年度的这6类报告共12个项目。各项目计分规则是,如果网站披露该项目,则该项目计分为1;否则计分为0。12个项目的合计得分即该政府内容指数分值。因为没有理论指导某个项目该赋予多少权重,所以我们对每个项目赋予相同权重,这种方法也是信息披露研究常用的方法之一,其好处在于可以降低主观性(Bolivar et al., 2007; Ingram, 1984)。

表2 内容指数(IFRContent)

项目编号	项目名称	披露数量	披露比例
IFRC1	2007年预算执行情况和2008年度预算草案	44	69.84%
IFRC2	2007年决算报告	23	36.51%
IFRC3	2007年预算执行和其他财政收支的审计工作报告	8	12.70%
IFRC4	2008政府工作报告	54	85.71%
IFRC5	2007年国民经济和社会发展计划执行情况与2008年国民经济和社会发展计划草案	26	41.27%
IFRC6	2007年国民经济和社会发展统计公报、2008统计年鉴或者财政年鉴	46	73.02%
IFRC7	以前年度预算执行情况和预算草案	54	85.71%
IFRC8	以前年度决算报告	29	46.03%
IFRC9	以前年度预算执行和其他财政收支的审计工作报告	9	14.29%
IFRC10	以前年度政府工作报告	54	85.71%
IFRC11	以前年度国民经济和社会发展计划执行情况与计划草案	31	49.21%
IFRC12	以前年度统计公报、统计年鉴或者财政年鉴	48	76.19%

便捷性指数包括25个项目(见表3),主要反映信息使用者获取政府财务信息的便捷性程度。

便捷性指数计分规则与内容指数一样。

^① 由于政府管理体制差异,我们没有考察香港、澳门和台湾;同样,我们也没有考察一般的地级市、县级政府与乡镇政府,主要原因在于,《政府信息公开条例》实施时间不长,很多地级市、县级政府与乡镇政府还没有充分意识到利用网络披露政府财务信息这种方式。

表 3 便捷性指数(IFRAccess)

项目编号	项目名称	披露数量	披露比例
IFRA1	搜索关键词为政府名称,官方网站在 baidu 或 google 搜索结果第一项	63	100%
IFRA2	网站首页上是否有财务信息或者与披露财务信息的相关页面的链接	40	63.49%
IFRA3	官方网站有使用预算、决算等关键词找到财务信息页面的搜索引擎	39	61.90%
IFRA4	有网站地图或导航,通过其可以直接找到财务信息页面	33	52.38%
IFRA5	官方网站主页上需要 3 次或更少次点击就可以找到财务信息页面	56	88.89%
IFRA6	官方网站上提供编写索引目录的 PDF 或者 HTML 格式的财务信息	2	3.17%
IFRA7	披露的财务信息是否提供了下载的连接	7	11.11%
IFRA8	披露财务信息的单个文件大小是否低于 3MBb	58	92.06%
IFRA9	预算报告是否及时更新	34	53.97%
IFRA10	决算报告是否及时更新	16	25.40%
IFRA11	审计工作报告是否及时更新	7	11.11%
IFRA12	政府工作报告是否及时更新	44	69.84%
IFRA13	国民经济和社会发展计划报告是否及时更新	20	31.75%
IFRA14	统计公报、年鉴等是否及时更新	40	63.49%
IFRA15	是否在网站上给出了获取纸质版本财务信息的方式	44	69.84%
IFRA16	是否给出了编制者的联系方式(电话或 EMAIL)	1	1.59%
IFRA17	登录时间是否少于 10 秒	63	100%
IFRA18	是否有信息订购服务或者依申请公共服务	57	90.48%
IFRA19	是否有聊天室/论坛/有内容的留言板	27	42.86%
IFRA20	是否有财务信息咨询栏	58	92.06%
IFRA21	对咨询问题是否及时回答	49	77.78%
IFRA22	有无向前/向后浏览的快捷按钮	5	7.94%
IFRA23	财务数据是否采取图表表示	11	17.46%
IFRA24	是否有相关会议视频或者相关会议直播等	40	63.49%
IFRA25	是否采用 RSS、Email 等技术定制财务信息	28	44.44%

(三) 解释变量

表 4 简括解释变量。因为统计公报和统计年鉴中通常对居民人均收入分别披露城镇居民人均

可支配收入和农村居民人均纯收入,所以我们在检验研究假设 H2a 和 H2b 时,分别考虑城镇居民人均可支配收入和农村居民人均纯收入。

表 4 解释变量

变量名称	变量涵义及计算规则
Size	政府规模,各个政府的常住人口数的自然对数
Income	居民人均收入,由于我国的二元经济结构,我们分别考察了城镇居民人均可支配收入的对数和农村居民人均纯收入的自然对数,分别以 <i>Incomecity</i> 和 <i>Incomecountry</i> 表示
Fincondition	财务状况,各个政府一般预算收支差额与一般预算收入的比例
Wealth	富裕程度,各个政府一般预算收入的自然对数
Type	政府类型,当样本为省、自治区与直辖市政府时为 1,否则为 0

(四) 检验模型

我们用以下回归模型来检验研究假设。模型

(1) 检验每组研究假设中的 a 假设,模型(2) 检验每组研究假设中的 b 假设。

$$IFRContent_i = \alpha_{ai} + \beta_{1ai}Size_i + \beta_{2ai}Incomecity_i + \beta_{3ai}Incomecountry_i + \beta_{4ai}Fincondition_i + \beta_{5ai}Wealth_i + \beta_{6ai}Type_i \quad (1)$$

$$IFRAccess_i = \alpha_{bi} + \beta_{1bi}Size_i + \beta_{2bi}Incomecity_i + \beta_{3bi}Incomecountry_i + \beta_{4bi}Fincondition_i + \beta_{5bi}Wealth_i + \beta_{6bi}Type_i \quad (2)$$

六、研究结果

(一) 描述性统计

表 5 简括描述性统计结果。(1) 内容指数

表 5 描述性统计

	IFRContent	IFRAccess	Size	Incomecity	Incomecountry	Fincondition	Wealth
最小值	0.00	2.00	14.01	8.47	7.75	-12.67	4.33
最大值	12.00	21.00	19.55	10.42	10.12	0.49	17.14
总均值	6.76	13.37	17.25	9.52	8.51	-0.97	14.55
省均值	8.16	14.10	17.90	9.45	8.32	-1.49	15.41
市均值	5.41	12.66	16.61	9.58	8.69	-0.46	13.73

Type 为 1(省、自治区与直辖市)的个数为 31,为 0(省会城市、计划单列市)的个数为 32。

注:总均值表示所有样本均值,省均值表示省、自治区和直辖市样本均值,市均值表示省会城市、计划单列市样本均值。

(二) 单变量分析

表 6 简括 Pearson 相关分析。内容指数(IFR-Content)与政府规模(Size)显著正相关(相关系数 0.56,显著性 1%),这个结果支持假设 H1a;内容指数与城镇居民可支配收入(Incomecity)以及农村居民人均纯收入(Incomecountry)的相关性没有

(IFRContent)最高分为 12,表示该样本在网站上同时披露所有 12 个项目;最低为 0,表示该样本在网站上没有披露 12 个项目中的任何一个项目。内容指数总均值不高,仅为 6.76,表明平均只有不到 7 个项目被披露。可见政府财务信息网络披露内容并不全面,政府财务透明度不高。然而,省级政府财务透明度要高于市级政府,内容指数省级政府均值为 8.16,远远高于市级政府均值(5.41)。(2)便捷性指数(IFRAccess)最高分为 21,最低为 2。这表明,不同政府网站便捷性差异很大。便捷性指数总均值也不高,仅为 13.37,表明政府网站开发设计不理想,需要优化,以提高使用便捷性。

通过显著性检验,这个结果不支持假设 H2a;内容指数与政府财务状况(Fincondition)的相关性未通过显著性检验,这个结果不支持假设 H3a;内容指数与政府富裕程度(Wealth)显著正相关(相关系数 0.43,显著性 1%),这个结果支持假设 H4a;内容指数与政府类型(Type)显著正相关(相关系

数 0.51, 显著性 1%), 这个结果支持假设 H5a。

便捷性指数 (IFRAccess) 与政府规模显著正相关 (相关系数 0.52, 显著性 1%), 这个结果支持假设 H1b; 便捷性指数与城镇居民可支配收入以及农村居民人均纯收入都显著相关 (相关系数分别为 0.27 与 0.33, 显著性分别为 5% 和 1%), 这

个结果支持假设 H2b; 便捷性指数与政府财务状况显著相关 (相关系数 0.31, 显著性 1%), 这个结果支持假设 H3b; 便捷性指数与政府富裕程度显著相关 (相关系数 0.32, 显著性 1%), 这个结果支持假设 H4b; 便捷性指数与政府类型的相关性未通过显著性检验, 这个结果不支持假设 H5b。

表 6 Pearson 相关分析

	IFRContent	IFRAccess	Size	Incomecity	Incomecountry	Fincondition	Wealth
IFRAccess	0.65 ***	1					
Size	0.56 ***	0.52 ***	1				
Incomecity	0.07	0.27 **	0.28 **	1			
Incomecountry	0.06	0.33 ***	0.26 **	0.67 ***	1		
Fincondition	0.04	0.31 **	0.34 ***	0.36 ***	0.46 ***	1	
Wealth	0.43 ***	0.32 ***	0.79 ***	0.28 **	0.25 **	0.24 *	1
Type	0.51 ***	0.19	0.56 ***	-0.22 *	-0.42 ***	0.31 **	0.46 ***

注: ***、**、* 分别表示显著水平为 1%、5% 和 10%; 双尾检验。

(三) 多元回归分析

表 7 简括多元回归检验。模型 (1) 和模型 (2) 拟合程度比较好 (显著性均为 1%), 模型 (1) 和 (2) 的校正决定系数分别为 0.27 和 0.21, 说明模型的解释能力较强。接下来分析研究假设检验情况。

表 7 多元回归检验

解释变量	预期符号	模型(1) (IFRContent)	模型(2) (IFRAccess)
constant		-6.42 ***	-15.48 ***
Size	+	0.47 ***	0.67 ***
Incomecity	+	0.04	0.79
Incomecountry	+	0.24	1.05 **
Fincondition	+	-0.002	-0.23
Wealth	+	0.14 *	0.06
Type	+	1.11 ***	0.67
Adj - R ²		0.27	0.21
F 值		4.74 ***	3.73 ***

注: ***、**、* 分别表示显著水平为 1%、5% 和 10%。

对于模型 (1), 政府规模 (Size) 系数显著性 1%, 表明假设 H1a 通过显著性检验, 这个结果和 (Laswad et al, 2005; Styles, Tennyson, 2007) 一

致, 表明政府规模影响政府财务信息网络披露决策。政府规模越大, 政府财务信息网络披露内容越充分, 财务透明度越高。

城市居民可支配收入 (Incomecity) 和农村居民纯收入 (Incomecountry) 系数未通过显著性检验, 这个结果不支持研究假设 H2a。这与现有针对西方发达国家的研究结果并不一致 (Laswad et al, 2005; Styles, Tennyson, 2007)。主要原因在于: 西方发达国家居民人均收入较高, 居民参政议政意愿较强, 因此, 政府制定财务信息网络披露决策时必然考虑公民的财务信息需求。而在中国, 过去居民人均收入较低, 居民参政议政意愿不强, 政府制定财务信息披露决策时尚未充分关注居民的信息需求。现在虽然居民人均收入逐步增加, 居民参政议政意愿开始逐步增强, 但是政府管理思维还未及时转变, 还未充分关注居民的财务信息需求, 所以居民人均收入并不是政府财务信息披露决策的影响因素。然而, 随着居民参政议政意愿日益增强, 政府必将考虑居民日益增强的财务信息需求而提高财务透明度。

政府财务状况 (Fincondition) 系数未通过显著性检验, 研究假设 H3a 没有通过显著性检验。这和 Styles 和 Tennyson (2007) 研究结果不一致。其原因可能在于: (1) 在 Styles 和 Tennyson (2007)

考察的美国,政府财务报告与预算报告并重;政府会计独立于预算,政府会计从遵从预算变成评价预算;预算和政府会计在范围和很多方面不一致;政府会计准则独立性和权威性较强(陈立齐,2004)。而中国,没有独立政府会计,政府会计和预算并为一体。政府财务信息内容过于概括,使用者很难根据政府财务信息评价政府业绩。而且,缺乏基于权责发生制基础的政府会计,使用者很难评价政府真实的财务状况。这些原因导致政府在制定财务信息网络披露决策时,无需考虑财务状况的影响。为了全面反映政府财务状况,评价政府绩效,必须建立基于权责发生制基础的独立于预算的政府会计体系,建立独立的政府会计准则与制度。

政府富裕程度(Wealth)和政府类型(Type)的系数分别通过10%和1%的显著性检验,表明研究假设H4a和H5a通过统计显著性检验,这个结果与Laswad et al(2005)以及Styles和Tennyson(2007)一致。表明政府富裕程度与政府类型影响政府财务信息网络披露决策。政府越富裕,政府级别越高,政府财务信息网络披露内容越充分,财务透明度越高。

对于模型(2),政府规模系数显著性1%,表明研究假设H1b通过显著性检验,这个结果和Laswad et al(2005)以及Styles和Tennyson(2007)一致,表明政府规模越大,政府财务信息网络披露便捷性越强。

城市居民可支配收入系数未通过显著性检验,但农村居民纯收入系数却在统计上显著。出现这种不一致结果的原因可能在于:不同城市居民尽管可支配收入存在差异,但是,家庭网络拥有和应用方面差异不大。而农村情况完全不一样,富裕地区农村居民家庭网络拥有和应用较普及,而贫困地区农村居民家庭网络拥有和应用相对较少。基于这个现实,富裕地区更愿意提高政府网络便捷性,满足其农村居民需要,而贫困地区则没有必要这样做,因为其农村居民很少应用网络满足自己需要。

政府财务状况系数在统计上不显著,表明研究假设H3b没有通过显著性检验。这个结果与Laswad et al(2005)以及Styles和Tennyson(2007)不一致。

富裕程度以及政府类型的系数均在统计上不

显著,表明假设H4b、H5b未通过显著性检验。其原因在于:所考察样本均是省级政府或者计划单列市、省会城市,这些政府都拥有足够资源开发与维护网站,因此,网站便捷性并不会受到政府富裕程度与类型的影响。

七、小结及研究局限性

为了提高政府透明度,《政府信息公开条例》要求政府通过政府网站等方式主动重点公开预算、决算等财务信息。主动公开政府财务信息,不仅便于利益相关者对政府受托责任进行评价与监督,满足利益相关者的决策需要,而且也是对政府官员的一种保护。透明的政府财务信息网络披露机制是一种威慑机制,促使政府官员按章办事,积极履行受托责任,从而有效遏制腐败(APDIP, 2006; Kim, Lee, 2009; Wescott, 2003)。通过网络提高政府信息披露水平,从短期来看,有助于提高行政管理质量;从长期来看,则有助于促进社会与经济良性发展(Williams, 2009)。

本文考察中国背景下的政府财务信息网络披露影响因素。结果表明,政府财务信息网络披露内容与政府规模、富裕程度和政府类型等正相关,政府财务信息网络披露便捷性与政府规模和农村居民人均纯收入正相关。这些发现有助于理解政府利用网络披露政府财务信息的动机以及政府管理特征,从供给角度分析政府财务信息网络披露的影响机理。

本文局限性在于,由于研究期间恰好在《政府信息公开条例》发布不久,而法律法规的有效实施通常需要几年的时间(Foerstel, 1999; Relly, Sabharwal, 2009)。所以,在研究期间,一般地市级、县级以及乡镇政府还未意识到财务信息网络披露的重要性,因而未将他们作为研究样本,从而导致样本量偏小。未来的研究应该考察所有类型政府财务信息网络披露情况,以透彻研究政府财务信息网络披露的影响机理,促进政府有效利用网络披露财务信息,提高政府财务透明度。

[参考文献]

- [1] 财政部. 2010. 2009年财政部政府信息公开工作报告[R/OL]. http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongkaimulu/zhengfuxinxigongkaibaogao/201003/t20100326_281059.htm.
- [2] 陈立齐. 2004. 美国政府会计的原则和重大变化简介

- [J]. 会计研究(9): 28-30.
- [3] 陈志斌. 2003. 公共受托责任: 政治效应、经济效率与有效的政府会计[J]. 会计研究(6): 36-39.
- [4] 程晓佳. 2004. 财政透明度与政府会计改革[J]. 会计研究(9): 22-27.
- [5] 何玉. 2010. 网络财务报告研究[M]. 北京: 中国物资出版社.
- [6] 何玉, 张天西. 2005. 自愿实施网络财务报告公司的特征研究[J]. 会计研究(12): 77-82, 96.
- [7] 刘玉廷. 2004. 我国政府会计改革的若干问题[J]. 会计研究(9): 3-6.
- [8] 陆建桥. 2004. 关于加强我国政府会计理论研究的几个问题[J]. 会计研究(7): 3-9.
- [9] 王庆东, 常丽. 2004. 新公共管理与政府财务信息披露思考[J]. 会计研究(4): 73-76.
- [10] 张琦, 张娟. 2009. 政府会计改革: 问题、对策与建议—政府会计改革研讨会综述[J]. 会计研究(10): 83-88.
- [11] 赵建勇. 2002. 政府财务报告问题研究[M]. 上海: 上海财经大学出版社.
- [12] APDIP. 2006. Fighting corruption with e-government applications[EB/OL]. APDIP e-Note 8; <http://www.apdip.net/news/apdipenote8>.
- [13] Attmore R H. 2009. A look forward from the GASB chairman[J]. The Journal of Government Financial Management, 58(3): 20-24.
- [14] Bolivar M P R, Perez C C, Hernandez A M L. 2007. E-government and public financial reporting - The case of Spanish regional governments[J]. American Review of Public Administration, 37(2): 142-177.
- [15] Debrecey R, Gray G L, Rahman A. 2002. The determinants of Internet financial reporting[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 21(4-5): 371-394.
- [16] Debrecey R, Rahman A. 2005. Firm-specific determinants of continuous corporate disclosures[J]. The International Journal of Accounting, 40(3): 249-278.
- [17] Evans J H, Patton, J M. 1987. Signaling and monitoring in public-sector accounting[J]. Journal of Accounting Research, 25(supplement): 130-158.
- [18] Foerstel H N. 1999. Freedom-of-information and the right to know- The origins and application of the Freedom-of information Act[M]. Westport: CT: Greenwood Press.
- [19] Gallego A I, Rodriguez D L, Garcia S I M. 2010. Are determining factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison[J]. Government Information Quarterly, 27(4): 423-430.
- [20] GFOA. 2003a. Best Practice: Using Websites to Improve Access to Budget Documents and Financial Reports (2003) [R/OL]: <http://www.gfoa.org/downloads/caafr-budgets-to-websites.pdf>.
- [21] GFOA. 2003b. Recommended practice: Using a Web site for Disclosure (2003) (debt) [EB/OL]: <http://www.gfoa.org/downloads/debt-using-web.pdf>.
- [22] GFOA. 2004. Best Practice: Using Websites to Improve Access to Budget Documents and Financial Reports (2004) [R/OL]. <http://www.gfoa.org/downloads/CCIUsingWebsites.pdf>.
- [23] GFOA. 2008. Improving the Timeliness of Financial Reports (2008) (CAAFR): <http://www.gfoa.org/downloads/ImprovingTimelinessFINAL.pdf>.
- [24] GFOA. 2009. Web Site Presentation of Official Financial Documents (2009) (ALL) [EB/OL]. <http://www.gfoa.org/downloads/websitepresentation.pdf>.
- [25] GFOA. 2010a. Best Practice: Using a Web site for Disclosure (2002 and 2010) [EB/OL]. www.gfoa.org/downloads/debt-using-web.pdf.
- [26] GFOA. 2010b. Best Practice: Web Site Presentation of Official Financial Documents (2010) [EB/OL]. http://www.gfoa.org/downloads/GFOA_WebSitePresentationOfficialFinancialDocumentsBP.pdf.
- [27] Giroux G, Deis D. 1993. Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government[J]. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(1): 63-78.
- [28] Giroux G, McLelland A J. 2003. Governance structure and accounting at large municipalities[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 22: 203-230.
- [29] Gore A. 2004. The effect of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 23: 23-52.
- [30] Groff J E, Pitman M K. 2004. Municipal Financial Reporting on the World Wide Web[J]. Journal of Government Financial Management, 53(2): 20-26.
- [31] Ho A T. 2002. Reinventing local governments and the E-government initiative[J]. Public Administration Review, 62(4): 434-444.
- [32] Ingram R W. 1984. Economic incentives and the choice of state government accounting practices[J]. Journal of Accounting Research, 22(1): 126-144.
- [33] Justice J B, Melitski J, Smith D L. 2006. E-government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: Do the best practitioners employ the best

- practices? [J]. *American Review of Public Administration*, 36(3): 301-322.
- [34] Kim S, Kim H J, Lee H. 2009. An institutional analysis of an e-government system for anti-corruption: The case of OPEN[J]. *Government Information Quarterly*, 26(1): 42-50.
- [35] Laswad F, Fisher R, Oyelere P. 2005. Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities [J]. *Journal of Accounting & Public Policy*, 24: 101-121.
- [36] LaVigne M. 2002. Electronic government: A vision of a future that is already here [J]. *Syracuse Law Review*, 52(4): 1242-1252.
- [37] Perez C C, Bolivar M P R, Hernandez A M L. 2008. e-Government process and incentives for online public financial information [J]. *Online Information Review*, 32(3): 379-400.
- [38] Pina V, Torres L, Royo S. 2010. Is E-Government Promoting Convergence Towards More Accountable Local Governments? [J]. *International Public Management Journal*, 13(4): 350-380.
- [39] Relly J E, Sabharwal M. 2009. Perceptions of transparency of government policymaking: A cross-national study [J]. *Government Information Quarterly*, 26(2): 148-157.
- [40] Robbins W A, Austin K R. 1986. Disclosure quality in government financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure [J]. *Journal of Accounting Research*, 24(2): 412-421.
- [41] Styles A K, Tennyson M. 2007. The accessibility of financial reporting of U. S. municipalities on the Internet [J]. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(1): 56-92.
- [42] Tayib M, Coombs H G, Ameen J R M. 1999. Financial reporting by Malaysian local authorities. A study of the needs and requirements of the users of local authority financial accounts [J]. *The International Journal of Public Sector Management*, 12(2): 103-120.
- [43] Verrecchia R E. 2001. Essays on disclosure [J]. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3): 97-180.
- [44] Wescott C. 2003. E-government to combat corruption in the Asia Pacific Region [C]//The 11th International Anti-corruption Conference. Seoul, Korea.
- [45] West D M. 2004. *Global E-Government, 2004*: Providence, RI: Brown University, <http://www.insidepolitics.org/egovt04int.html>.
- [46] Williams A. 2009. On the release of information by governments: Causes and consequences [J]. *Journal of Development Economics*, 89(1): 124-138.
- [47] Xiao Z J, He Y, Chow C W. 2004. The determinants and characteristics of voluntary Internet-based disclosures by listed Chinese companies [J]. *Journal of Accounting & Public Policy*, 23(3): 191-225.
- [48] Zan L, Xue, Q. 2011. Budgeting China. Macro-policies and micro-practices in public sector changes [J]. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1): 38-62.

(责任编辑:夏东,朱德东)

Analysis of Determinants of Internet-based Disclosure of Local Government Financial Information in China

HE Yu^{1,2,3}, TANG Qing-liang³

(1. School of Accounting, Nanjing University of Finance and Economics, Nanjing 210032;

2. School of Accounting, Nanjing University, Nanjing, China 210046, China;

3. School of Accounting, University of Western Sydney)

Abstract: According to the theory of new public management, it is urgent to improve the transparency of government financial information, in order to meet ever-increasing information demand from stakeholders. The rapid development of E-government in China constructs a strong basis for governments to present financial information on websites. This paper investigates the determinants of Internet-based disclosure of government financial information. Results indicate that the content of Internet-based disclosure of government financial information in China is positively associated with the size of government, the wealth of government and the level of government, and the accessibility of Internet-based disclosure of government financial information is positively associated with the size of government and per capita income of rural residents. These findings contribute to understanding the motive for governments to present financial information on websites and the characteristics of administration, and analysing influencing mechanism of internet-based disclosure of government financial information from the angle of supply.

Key words: government financial information; disclosure; internet; determinants; government transparency