

基于 Lüder 政府会计环境评估模型的 中国财政透明度研究

肖 鹏 李 燕*

【摘 要】 财政透明是良好的财政治理的关键因素之一，也是实现财政民主和有效财政监督的生命线。财政透明度的提升离不开政府会计体系的技术支持，因此，中国财政透明度的提升进程和中国政府会计的改革进程是密切相关的。论文基于 Lüder 政府会计环境评估模型，分析影响中国财政透明度提升的政治、经济、文化、法律、组织特征等环境因素。以英美等国公共预算形成的历程为例，提出财政透明度提升的压力模型、推力模型和耦合模型，结合中国政府财政透明的影响因素，从法律法规建设、预算信息披露、政府会计改革、财政信息质量四个层次提出提升中国财政透明度的具体措施。

【关键词】 财政透明 环境基础 动力机制

【中图分类号】 F810. 3 **【文献标识码】** A

【文章编号】 1674 - 2486 (2011) 02 - 0133 - 17

一、引言与问题的提出

政府预算是经过法定程序批准的、具有法律效力的政府年度财政收支计划，是社会公众对政府和官员进行“非暴力控制”的有效途径。预算信息为社会公众提供了这样一个相对开放的渠道，公众可以确信他们的纳税没有被用于私人目标，也没有被乱用和浪费，而是用在了政府向他们承诺的公共事务上。没有预算的政府是“看不见的政府”，而“看不见的政府”必然是“不负责任的政府”，“不负

* 肖鹏，中央财经大学财政学院，副教授；李燕，中央财经大学财政学院，教授。感谢匿名评审人的意见。

基金项目：本文得到国家社会科学基金项目（09BZZ036）、中央财经大学“211 工程”三期重点学科建设项目（CZXY1001）、教育部人文社会科学一般项目（09YJC790272）的资助。

责任的政府”不可能是民主的政府（马骏、刘亚平，2010）。预算改革的目标也就在于要把“看不见的政府”变为“看得见的政府”。

2010年中国经济总量跃居世界第二位，中国对世界政治、经济、文化等领域的影响不断加强，中国与其他国家、国际组织的交流与合作日益密切与频繁，国际组织与机构也越来越关注中国政策的透明度与稳定性。虽然我国在20世纪90年代以来推出了一系列以加强财政支出管理、强化预算控制为目标的制度变革，但是离打造“阳光政府”的要求还有一定距离，国际和国内一些机构对中国的财政透明度指数排名还比较低。

关于中国当前财政透明度的排名，比较有代表性的成果如下：2001年普华永道（Price Waterhouse & Coopers）发布了关于“财政不透明指数”的调研报告，该报告从各国政府的腐败、法律、财政政策、会计准则与实务、政府管理5个方面进行打分。结果显示中国在被调查的35个国家和地区中被列为透明度最低的国家，“不透明指数”达到87，与新加坡（29）和美国（36）相比差距非常明显（王满仓、赵守国，2005）。中央财经大学财经研究院王雍君以国际货币基金组织（International Monetary Fund）专门为发展中国家和转轨国家制定的最低标准及其实施要求作参照系，对中国财政透明度做些简单的（并非全面的）比较（王雍君，2003）。总的认为，我国目前的财政透明度正不断增加，但是仍然处于一个十分落后的状态。特别是在信息的公共可得性上，还有很大的提升空间。国际预算项目于2006年发起针对全球国家政府预算透明度排名的《开放预算调查》，以协助参与国家的民间社团、研究者和记者要求政府提高预算的透明度和公信力。《开放预算调查2008》的研究工具是一份严格设定的调查问卷，它反映了与开放财政管理有关的公认良方，所用的许多标准同多方组织制定的标准相类似，如国际货币基金组织、经济合作与发展组织和国际最高审计机构组织。《开放预算指数2008》的全球平均得分是39分，满分是100分。这说明，平均而言，被调查国家的中央政府公开的预算和财政活动信息不多。中国在此项调查中的得分仅为14分，属于“提供极少信息或根本不提供信息”的国家。^①上海财经大学公共政策研究中心在2010年连续对中国省级的财政透明度进行调查，结果显示：针对2007年全年省级地方政府财政信息公开情况，得出的财政透明度平均得分为21.87分（总分100分），虽然仍在低位，但与2009年的首次调查相比（当年调查内容为2006年省级

^① 《开放预算，改变生活——开放预算调查2008》，<http://www.openbudgetindex.org>。

政府财政信息公开情况), 仍有所提高。在 2010 年新加的调查项目中, 2010 中国省级部门行政机关行政支出透明度仅为 3.21 分 (满分 100 分)^①。

财政透明度较低不仅直接导致“暗箱操作”, 增加政府执政的代理成本, 而且还损伤了政府执政的公信力, 带来政府宏观调控政策有效性的大打折扣。温总理在十一届全国人大四次会议的政府工作报告指出, 要加快实行财政预算公开, 让人民知道政府花了多少钱, 办了多少事。因此, 综合国际趋势和国内现实社会, 提升政府财政透明度, 增强政府与公众信息交流的信任机制, 对于提升政府的执政力, 促进我国财政民主和法治社会的建设均具有重要的实践意义。

二、财政透明度国内外研究现状简述

(一) 国外学者关于财政透明度研究现状

西方学者对财政透明度的理论研究是伴随着 20 世纪 90 年代经济和金融全球化加速的背景下发展起来的, 对财政透明度的研究主要集中在财政透明度的定义、财政透明度的效应、财政透明的“度”的限制三个方面。

1. 财政透明度的定义

最早提出财政透明度概念的是科皮茨和克雷格 (Kopits & Craig), 他们提出财政透明度的定义是: 向公众最大限度地公开关于政府的结构和职能, 财政政策的意向, 公共部门账户和财政预测的信息, 并且这些信息是可靠的、详细的、及时的、容易理解并且可以进行比较的, 便于选民和金融市场准确地估计政府的财政地位和政府活动的真实成本和收益 (Kopits & Craig, 1998)。他们对财政透明度的内涵从制度透明度、会计透明度、指标与预测的透明度等三个方面进行了详细说明。之后, 国际货币基金组织财政事务部 (2001) 制定了《国际公共部门会计准则》和《财政透明度手册》(以下简称《手册》), 具体涵盖: 政府应当明确其职能和责任范围; 政府必须全面公开预算信息; 政府应合理公开其预算编制和决策程序, 提供预算数据; 政府应提供真实的财政数据四个方面。之后关于财政透明度的定义均未超出国际货币基金组织《手册》中给出的概念框架。

^① 人民网:《省级财政透明度排行榜出炉 项目越细越不公开》, <http://news.sohu.com/20100310/n270705077.shtml>.

2. 财政透明度提升的效应

(1) 财政透明度与政府支出规模。阿尔特和拉森 (James Alt & David Dreyer Lassen) 对财政透明与政府支出规模的关系进行了实证分析,得出的结论是财政透明度的提升确实加强了政治家的责任感,使他们更加努力地工作,绩效更显著,支出规模相应扩张 (Alt & Lassen, 2002)。阿尔特和劳里以 1972—2000 年间美国州政府的面板数据为样本,研究财政透明度和公民选举意愿、增加税收之间的关系。实证分析结论表明财政透明度和公民选举意愿并没有直接关系,更高的财政透明度会阻碍增税方案的通过。研究还发现财政透明度的提升会带来政府支出规模的显著增长,进一步验证了 2002 年的研究结论 (Alt & Lowry, 2010)。

(2) 财政透明度与政治竞争。诺斯认为通过政党之间的竞争可能会产生理想财政结果的财政制度,因此,他们认为激烈的政治竞争能够推动财政透明度的发展 (North, 1990)。艾莱斯那和佩罗蒂指出政治家不会有动力采纳最透明的措施,财政透明度的提升需要有政治力量的制衡机制 (Alesina & Perotti, 1996)。阿尔特和拉森以美国州政府为案例、运用面板数据研究了在过去三十年间推动美国州政府财政透明度提升的政治与经济因素。实证数据显示政治和经济政策的产出影响财政透明度的水平,更加均衡的政党竞争和权力分配能够带来财政透明度的显著提升;政治上的集权、州政府债务水平和预算赤字,会对财政透明度提升带来不利影响 (Alt & Lassen, 2006)。

(3) 财政透明度与财政赤字、公债。米勒斯—法拉帝 (Milesi-Ferretti) 论证了在一个以财政规则为特色的政体中,透明度对政府公债和赤字的影响。他考虑了政府为了满足《马斯特里赫特条约》(又称《欧洲联盟条约》)的规定而伪造会计账目的行为,提升财政透明度,就增加了伪造账目行为被公众发现的概率,使得政府因为没有满足预算规则要求而受到惩罚。这样,透明度就决定了伪造账目和真实的财政调整的范围 (Milesi-Ferretti, 2004)。

希和史云逊在一个政治代理模型中指出,选民希望更有才能的政治家当选,因为他们可以在一定的税收收入和私人消费水平下提供更多的公共产品。但是,选民的偏好刺激了现任官员通过增发公债、提供更多的公共产品来表明自己的能力 (Shi & Svenson, 2002)。在这个模型中,财政透明度是由选民观察到债务的时间和程度以及现任官员利用债务来显示自己能力的程度所决定的。如果财政透明度足够高,选民就能够观察到官员这一企图,从而抑制官员利用公债来表现能力的行为,降低公债的发行规模。

(4) 财政透明度与财政绩效。财政透明度有助于解决信息不对称的问题。一方面,透明度增强了公民影响预算决策的可能性;另一方面,对政府来说,它方便了公民偏好表达的过程。因此,直观地认为更高的透明度能够带来较低的预算赤字,并且更容易控制政府支出和使政府遵守财经纪律,带来更高的财政绩效,鲍德里奇以欧盟地区 45 个国家的数据为样本,实证研究发现财政透明度与人均资本收入有极强的关联度,通过预算编制、执行和绩效考核等一系列的制度变革可以有效提升政府财政透明度 (Baldrich, 2005)。巴斯达和弗朗西斯科从国际比较的角度分析了财政透明度和经济社会绩效之间的关系。发现透明度的提升会降低腐败发生的可能性,并进一步带来经济绩效的提升;接受外部援助较多的国家要比接受外部援助较少的国家的透明度程度要高,更能按照 OECD 的透明度指导框架来提升本国的透明度水平 (Bastida & Francisco, 2007)。格勒维茨尔设计一套指数来衡量 46 个非洲国家预算管理水平,指数包括预算过程的三个阶段:协商、立法机构批准和预算执行。在每个阶段,预算管理的质量水平包括五个方面的指标:集权度、规则与控制、可持续性、可信度、完整性和透明度。通过离差分析显示,一个较高的预算管理水平与政府的低债务、财政平衡是高度相关的 (Gollwitzer, 2011)。

(5) 财政透明度与政府效率的关系。希尔德把财政透明度与效率的关系分为两种情况:①悲观主义。当透明度几乎为零时,效率处于一般程度;随着透明度的增加,效率提高,但超过一定程度,增加透明度反而会降低效率,甚至会比透明度为零时的效率还要低。这种观点的含义是,透明度能够阻止“内部人”的欺骗和腐败,但过分的透明度会导致过分暴露,从而导致效率的损失,因为它会带来较高的交易成本和极端的政治性。②乐观主义。当透明度几乎为零时,效率很低;随着透明度的增加,效率逐渐提高;到一定程度后,随着透明度的增加效率开始下降,但仍然比透明度为零时效率高。极端乐观主义认为透明的正效应总是要大于其过分暴露的负效应 (Heald, 2003)。艾里斯和芬德研究了经济增长模型中的腐败和透明度之间的关系。对拉姆齐的经济增长模型进行改进,发现财政透明度的提升能够大幅度降低腐败行为和政府机会主义行径的出现,有利于公共资本的使用,从而更有利于经济增长 (Ellis & Fender, 2006)。高瓦扎和里泽瑞 (Gavazza & Lizzeri) 研究了财政透明度与经济政策之间的关系,发现财政透明度的提升并不一定会带来经济效率的提升;提升政府支出的透明度是非常有必要的,但是提升收入的透明度却达不到预期政策目标,相反还会带来更大的政府支出的

浪费 (Gavazza & Lizzeri, 2009)。威廉姆斯研究了透明度与经济增长之间的关系,认为透明度低会给经济增长带来不利影响 (Williamsa, 2010)。

3. 财政透明的“度”的衡量与限制

胡德认为透明应该有所限制。因为它可能会破坏某些支持社会正常运转的规则,而且,当某一领域存在不可调和的冲突时,过度的财政透明会阻碍政治联合的形成,从而不利于问题的解决 (Hood, 2001)。奥尼尔认为透明度和信任之间的关系是复杂的,过分的依赖透明度也许会损伤信任。如果缺少一定的忠诚度和组织结构,组织就无法有效运作,要使得民主制度完全起作用,就必须增大政府机构的信用程度,这就要对政府信息的完全公开予以一定限制 (O'Neil, 2002)。

(二) 国内学者关于财政透明度研究现状

20 世纪 90 年代末,中国的公共管理学界开始把目光投向新公共管理运动,开始用这些理论范畴来研究中国财政透明度问题。研究范围主要集中在财政透明度的概念介绍、提升财政透明度的必要性、中国财政透明度提升的制度建设、财政透明度的指标体系四个方面。

1. 财政透明度的概念介绍

国内学者关于财政透明度的早期研究成果,主要集中在财政透明度的概念介绍上,比较国际货币基金组织、经济合作与发展组织 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 等国际组织关于财政透明度的概念框架。王雍君 (2003) 分析了财政透明度的推动力量,结合国际货币基金组织关于财政透明度的概念界定与指标框架,全面分析了中国现行财政透明度与国际标准的差距与原因,并提出了中国未来努力的方向。除了政治与文化层面的努力外,中国推动财政透明度的进程应参照某种适当的国际性规范,并考虑到中国的具体情况予以推动。他认为可以从政府财务报告系统、政府会计改革、加强预算准备过程、建立信息技术平台等手段提升中国财政透明度。王满仓、刘辉 (2005) 研究认为财政透明度主要是指政府向公众公开政府的结构和职能、财政政策目标、公共部门账户和财政预算等信息的程度,而提高财政透明度和效率就必须参照国际统一性的规则,构建科学的财政管理体系。余红艳 (2005) 研究了财政透明度与公共财政以及市场经济的关系,认为财政透明度主要体现在预算制度上,提高财政透明度应按照公平、透明的原则重新构建我国的预算制度。

2. 财政透明度的理论依据与必要性

随着财政透明概念的引进，国内学者开始从委托代理理论、公共选择理论、公共财政理论等角度研究财政透明度提升的理论依据。何俊志（2008）从委托代理理论和公共选择理论出发进一步论证了透明对于确保法治和民主政府的责任机制的重要作用，横向比较了各国政府的预算透明关键性改革措施。尽管部分国家已经在预算透明改革中取得了明显成效，大多数国家却仍然处于改革过程之中。预算透明与相关绩效指标之间的关系，还需要进一步论证。陈小梅（2007）、申亮（2008）都从政府角度分析了提高财政透明度的意义，认为提高财政透明度是强化政府治理机制的需要，是实现政治家政治理想的需要，是实现政治竞争公平的需要，是建立廉政政府的需要。蔡定剑（2007）从法学的视角认为当前公共预算改革还只停留在加强对预算的内部行政控制阶段，还没有进入到预算的法制化阶段。公共预算应推进透明化法制化民主化改革，建立起现代公共预算制度，需完成从行政控制到法制化，从法制化到民主化的过程，最终实现对预算的民主控制。

李燕（2007）在分析借鉴有关预算透明的国际标准与经验的基础上，阐述了我国预算透明的现实依据，并指出实施预算透明应从法制建设、体制、机制和制度上加强建设和深化改革。王满仓、赵守国（2005）进一步对财政透明度的基础理论进行了分析，认为财政透明化作为政府治理变革的核心，对于政府治理效率的提高有积极性影响。为了适应经济全球化发展趋势，在更多领域内参与国际竞争与合作，就必须规范政府行为，实现政府治理再造。马骏（2005）认为中国现阶段公共预算目标仍然是建立一种“控制取向”的现代公共预算体制，将政治控制与行政控制纳入预算过程，中国预算改革的远期目标是建立以结果为导向的新绩效预算管理模式，新绩效预算的实施需要财政透明管理的支持。

3. 财政透明度提升的制度建设

关于财政透明度提升的制度建设，多数学者均支持渐进式提升路径，结合中国国情与国际惯例，分步骤推进中国财政信息公开透明。李燕（2010）提出在财政透明度的实现目标上以国际透明度为标准，在实现路径上应在主观积极的前提下有序推进，在实现步骤上应优先公开社会公众普遍关注的财政项目。赵倩（2009）分析了财政信息公开是财政透明度的本质规定和重要内容，是保障社会公众知情权的必然要求。提出财政信息公开要有一定的“度”，应遵循一定的及时性与频率，推动财政信息公开的法制建设、加大财政信息公开力度和提高财政信息的公众可获得性。张益赋（2006）认为理解财政信息透明度，应当抓住财政信息

是一种特殊的公共品这一本质，供给者是政府，需求者是公众。由于不对称信息的存在，使得政府与公众的财政信息供求背离均衡点。提高财政信息透明度，就是通过一系列制度安排，去努力接近财政信息供求均衡的理想状态。张俊伟（2005）研究了提高财政透明度的障碍与困难，认为在近期内，我国应着力于增加披露的内容，如公布政府结构图，明确各部门、各单位在提供公共服务方面的责任；公布确定财政收入、财政支出的依据；提高财政信息的发布频率等。

4. 财政透明度的评价指标研究

关于财政透明“度”的衡量与评价指标方面的研究主要集中于定性规范分析。代表性研究有：邓淑莲（2007）从公共预算的公共性、完整性、效率性和具体性出发，研究预算透明的衡量标准，为政府部门实行公开透明的预算提供依据，为立法部门和公众评价政府活动提供评价标准。从法律保障、预算编制、预算审批、预算执行、预算审计角度提出了预算透明的衡量指标设计中应当考虑的因素。申亮（2008）运用博弈论分析政府在推动财政透明度过程中所作的选择，研究了财政透明的动力机制。尽管政府具有保密的本能，但是在推动社会经济稳定发展、构建和谐社会的进程中，自上而下的改革意愿和自下而上的民主推动力量使得由政府推进财政透明成为财政改革的最优制度选择。葛永波、申亮（2009）从财政信息披露的对象、范围、内容、具体程度和方式等因素入手，提出财政透明“度”的分析框架。

（三）财政透明度国内外研究现状的简要评述

财政透明度属于 20 世纪 90 年代以来兴起的一个研究领域，是与政治民主、财政民主密切相关的研究话题。国内外学者关于财政透明度的前期研究成果，为我们全面了解财政透明度的内涵与效应、财政透明与政府规模、财政赤字、政府绩效的关系，财政透明的限制度等提供了很好的前期研究基础。但是从国内学者关于财政透明度的研究现状来看，多集中于财政透明度的概念界定、中国财政透明度与国际通行标准的差异与完善思路等方面。现有研究主要定位于解决财政信息“为什么透明”的理论分析，而对于财政透明的环境基础、财政透明的“度”的衡量、财政透明的效应研究尚不充分。即对于财政信息“如何公开透明”、财政信息公开透明的“广度与深度”、财政信息公开透明的“政策效应如何评估”等方面的研究还很薄弱。一国的财政信息公开、财政透明度的提升势必与该国的政治、经济、历史、文化、管理技术、组织特征等环境因素结合起来，选择适合本

国的透明度提升路径与透明范围。脱离了对财政透明环境基础的研究而开出的政策药方，完全按照西方标准来设计中国的财政透明度提升路径与透明度范围，不仅会导致给出的政策建议缺乏理论与实证数据的支持，而且在可操作性上可能会大打折扣。

财政透明的环境基础研究、财政透明“度”的衡量、财政透明的提升路径与制度建设是内在逻辑紧密相连的研究主题。只有首先了解影响财政透明的环境基础，客观评估这些环境因素对财政透明的影响机制后，才能合理把握财政透明的“度”与财政透明的制度建设。由于财政透明是一个新兴的内涵丰富的研究领域，因此本文不涉及财政透明的效应研究，而是基于德国 Lüder 教授提出的政府会计环境评估模型，归纳出在中国政治、经济、历史、文化背景下财政透明度提升的有利因素与不利因素，比较西方发达国家财政透明度提升的不同路径，寻求中国财政透明度提升的改良路径，最终完善财政民主和政府治理模式。

三、财政透明与 Lüder 政府会计环境评估模型

按照国际货币基金组织财政事务部给出的财政透明度概念框架：政府应当明确其职能和责任范围；政府必须全面公开预算信息；政府应合理公开其预算编制和决策程序，提供预算数据；政府应提供真实的财政数据四个方面。可以看出财政透明度不仅仅包括会计透明度，还包括制度透明度和指标预测透明度的内容。也就是说财政透明度的提升在会计信息公开之外，还包含财政决策机制公开、财政执行机制公开、财政法规制度公开等相关内容。因此，财政透明度的提升就不仅仅涉及到政府会计信息公开的技术层面问题，还涉及到财政决策机制、预算资金收支执行公开等政治层面的问题。这些问题的解决途径与方案均受到所在国政治制度环境因素的重大影响。

德国 Lüder 教授结合行为理论和政治经济学理论，综合考虑各种环境因素对政府会计改革的影响，建立了政府会计改革权变模型（Contingency Model），认为政府会计改革国与国之间的差异主要源于不同国家政治（行政）环境的差异。会计透明度的提升、财政决策机制的公开等涉及财政透明度提升的内容，同样受不同国家政治环境因素的深刻影响。权变模型为分析中国财政透明度提升的环境基础提供一个很好的分析思路，Lüder 权变模型分析的变量包括改革过程中的刺激性因素、社会结构特征、政治特征以及影响改革实施的现存障碍等方面。下文采用上

述变量对我国财政透明度提升的现实政治、经济环境进行分析，以便评估中国财政透明度提升的有利因素和不利因素。

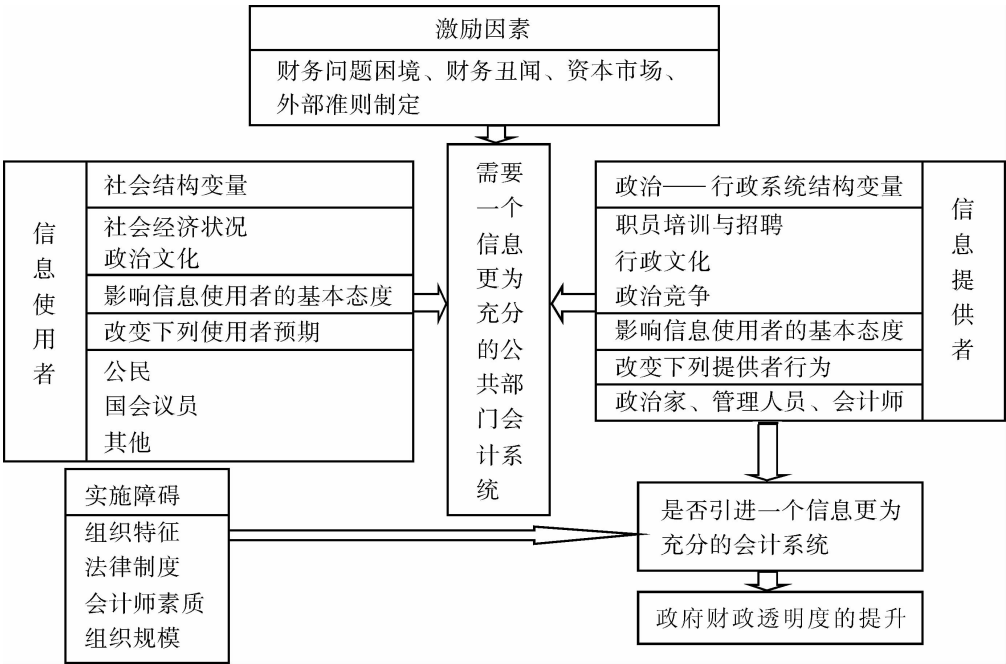


图1 Lüder 政府会计改革权变模型

资料来源：Lüder（1992；2002）

四、中国财政透明度提升的环境基础——基于 Lüder 模型的分析框架

（一）激励因素

1. 加强预算管理的需要。政府预算是政府的年度财政收支计划，是政府政策的重要工具，对政府活动和经济发展具有重要意义。政府预算通过其收支活动和收支指标，反映政府活动的范围和方向、政府各部门的情况以及国民经济和社会发展各方面的活动。从理论上来讲，政府预算是一个对政府收入和支出进行决策的过程；而政府预算管理则是处理这些收入与支出过程中的技术问题。有效的预算管理可以通过改善信息管理，以适当的方式向公众披露相关的、充分的信息，帮助公众做出更好的公共选择，进而增进预算资源的运作效率和社会福利。

从20世纪90年代末开始，中国财政改革的重心已经从财政体制方面转向财政管理方面，集中构建与公共财政相适应的预算管理框架，推出了以加强财政支

出管理为重心的重大改革，像部门预算、国库集中收付制度、政府采购制度、政府收支分类改革等。预算管理模式的改革，客观上要求有一个功能强大的政府会计和报告系统，全面追踪预算执行的交易信息，反映政府的资产与负债状况，评价政府活动的产出与绩效等。这也提出了提升政府预算透明度、改革政府会计体系的现实要求。

2. 财务丑闻。真实反映性是财政透明度的重要内容。如果信息是不真实的，公众等外部主体就不能够“透过现象看本质”，也就不能清楚地了解政府受托责任的履行情况。2003 年以来的“审计风暴”不断暴露出纳税人资金在使用过程中出现的各种违规违纪现象，但从近些年来来的审计公报来看，似乎在“重复着昨天的故事”，一些违规问题屡审屡犯，甚至带来了社会公众的“审计疲劳”，导致政府公信力大幅度下降。这些财务丑闻也引起社会公众和媒体关注现行预算信息披露方面的缺陷，提高财政透明度的呼声日渐高涨。

3. 资本市场和国际组织的推动。希腊主权债务危机的爆发，更使得国际信用评级机构更加关注一国政府的主权债务风险。中国目前是世界上许多大的国际组织的重要成员，中国经济也是世界经济的重要组成部分，在经济日益全球化的今天，遵守或者尽可能地遵循国际公认的游戏规则已经成为许多国家（尤其是大国）应尽的一项重要义务。从世界范围来看，定期编报政府综合财务报告，反映政府的各项资产、负债、收入、费用（或者支出）和现金流量等信息，已经成为国际上加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段和通行惯例。

国际货币基金组织作为维护全球财政货币稳定的国际组织，其发布的《财政透明度手册》和《政府财政统计手册》尽管对于成员国没有强制约束力，但是对于各国的财政透明度和财政统计有着很强的指导作用。按照国际货币基金组织《财政透明度手册》和《政府财政统计手册》的要求，各国需要建立起一套以权责发生制为基础的、能够充分反映政府财务状况、运营绩效和现金流量的政府会计体系，为进一步提升各国的财政透明度打下基础。

（二）社会结构变量

1. 社会经济状况。随着国民素质的提高，公民民主法治意识的逐步增强，越来越多的人开始关心政府的财务状况和财政资金使用情况，对政府收支的合法性、政府财务状况的好坏、财政支出的效益和效率做出判断。综合国际经验，人均国民收入水平的提升和国民教育程度的提高，是财政透明度提升的重要经济基础。

2. 政治文化。中国有着 2000 多年的封建历史和与之相伴的高度集权的政治管理体制，传统上就缺乏一种开放、参与的政治氛围，这在一定程度上不利于财政透明度的提升。随着改革开放的推进和市场经济的建立与完善，公共决策的民主化程度和开放程度正日益提高，公众对建立一个透明的政府会计和报告体系的需求日益提高。人大对政府预决算的审议日益严格，这进一步促进了政府公共决策的民主与开放，从而在一定程度上有利于财政透明度的提升。

（三）政治管理系统的结构变量

1. 管理文化。管理文化是政治文化的一部分，管理文化对管理人员的开放程度和公共政策过程中民众普遍参与程度有一定影响。管理文化上的财政民主和公众参与，将成为中国财政透明度提升的重要文化基础。

2. 政治竞争。政治竞争主要是信息使用者和信息供给者之间的力量对比。为了满足信息使用者在政治竞争中改进信息质量的要求，需要一个更公开透明的财政管理系统。在中国，全国人大是代表各方利益的立法机构，监督和审议财政预决算报告和财政资金的使用，财政部门作为执行机构提供政府财务信息。随着全国人大在中国社会政治经济生活中的地位日益提高，对政府资金使用的监督力度也日益增强，从而能对行政部门的信息披露施加更大的影响。

（四）实施障碍

1. 组织的特征。一个国家政府财务组织的特征和组织之间的协调程度决定着预算信息披露的实施效果。在中国，预算部门、会计部门和国库部门是中国政府财务信息的主要负责部门，掌握着政府预算编制、收支执行和账务处理的重要信息，都属于财政部的内设业务司局。在财政部内部建立一个协调三个部门政府预算信息公开的机构，专门负责协调政府预算的信息公开事务，应当不会成为财政透明度提升的重大组织障碍。

2. 法律系统。尽管从国际经验来看，大陆法系传统的国家比海洋法系传统的国家在财政透明度的提升方面更缺乏灵活性，但这只是意味着改革的具体路径可能存在差异，在改革的总体目标上偏差不应太大。中国基本上属于大陆法系的国家，改革政府会计，提升政府财政透明度，首先需要协调和完善现行政府会计的法律法规体系，形成财政透明度提升的重要法律依据。

3. 管辖权的规模。随着管辖权规模的增加，实施一个新会计准则和财务报告

的技术问题会随之增加，实施的成本费用也会提高。中国有 34 个省级行政单位，政府机构数量庞大，地区经济发展差距比较明显，给中国政府会计改革和财政透明度提升带来了很大的难度。

五、结论：基于 Lüder 模型的中国财政透明度环境因素评估与提升路径

（一）基于 Lüder 模型的中国财政透明度环境因素评估

基于 Lüder 政府会计环境评估模型来对中国财政透明度提升的环境因素进行评估，我们可以发现，财政透明度的提升既有经济、管理方面的正面因素，也有组织体制方面的负面因素（表 1）。财政透明度的提升有来源于外部政治、经济、社会方面的压力因素，也有信息技术革新等方面的推力因素。结合中国历史、文化等因素，循序渐进地推进财政管理、政府会计等领域的改革，为财政透明度的提升提供技术支撑，逐步提升政府的财政透明度，从而促进现代意义上的公共预算和民主财政的形成，倒是一条可行的社会成本较低的改良道路。

表 1 财政透明度提升的环境因素归纳

因素	明细指标	效应评估
激励因素	财政管理的需要	正面提升（+）
	财务丑闻	正面提升（+）
	资本市场的驱动	正面提升（+）
社会结构变量	国际组织的推动	中性或负面（-）
	社会经济状况	正面提升（+）
	政治文化	正面提升（+）
政治管理系统的结构变量	人员培训和聘用	中性或负面（-）
	管理文化	正面提升（+）
	政治竞争	正面提升（+）
实施障碍	组织的特征	中性或负面（-）
	法律系统	负面影响（-）
	管辖权的规模	负面影响（-）

资料来源：本研究归纳

（二）制定、完善修订相关法律法规

尽管我国现行《政府信息公开条例》已明确规定预算时政府信息公开的重要内容，但对于如何判定预算中的内容是否属于国家秘密并没有给出明确的标准，这些法律上的漏洞成为提高财政透明度的一大障碍。因此，有必要提升《政府信息公开条例》的法律层次，由全国人大制订颁布《政府信息公开法》，明确政府信息公开的方式、范围、内容、形式和步骤，规定政府有主动对外发布非国家秘密信息的义务，并对信息的真实性、及时性和完整性负责，对发布不合格信息的部门或责任人追究法律责任。

（三）加强政府信息公开，提高财政信息的充分性和可获得性

我国现行的政府信息公开多局限于办事制度公开，而缺乏对财政信息的公开。在政府信息公开方面，一是应逐步实现政府信息公开法定化，改变目前政府信息公开由政府自己说了算的状况，改由立法机关来决定政府信息公开的内容、形式和频率。二是应从公众的信息需求出发来提供信息。政府信息公开必须建立从消费者需求出发的观念，也就是作为信息提供者的政府必须要了解公众及其代表的信息需求，进而在法律的框架之下，尽可能地扩展政府信息公开种类，以提高信息公开的充分性。从目前来看，我国政府尤其应当加强以下几方面信息的公开：（1）政府事务方面的信息，如政府的发展规划、管理规范、行政审批项目、重大决策及重大突发性事件的处理情况。（2）财务方面的信息，包括财政预算及其执行情况和审计结果；政府的资产、负债、净资产及其变动情况；国有资产经营情况；重要专项经费的分配使用情况及重要物资招标采购情况的信息；重大基本建设项目和政府投资建设的社会公益事业建设情况的信息，等等。（3）政府部门的机构设置、机构职能情况等信息，以便于公众评价政府履行受托责任的能力。（4）宏观经济分析与预测信息。立法机关要加强对政府信息公开的监督，避免政府利用信息公开与国家机密边界的模糊性来故意隐匿公众所需要的信息。三是应采用多种手段，以更低的成本、更加便捷的方式向公众公开有关信息，以提高公众对信息的易得性。

（四）改革政府会计和政府财务报告制度，为提升财政透明度提供技术支撑

我国财政透明度不高，除了法律法规方面的原因之外，还与政府财务核算的

技术支撑——政府会计体系的滞后有关。政府在运用公共财务资源向社会公众提供公共服务的过程中，有义务对资源使用的经济性与有效性负责，并且对政府本身的财务健康程度进行风险揭示，有效的政府会计应当能够对这一受托责任的履行情况及时地进行确认、计量、记录和报告。因此，政府会计作为一个管理信息系统，不仅能够为政府的财务管理、审计和绩效评价等提供相关信息，而且应当能够反映政府的资产、负债状况，评估政府显性和隐性债务风险，从而有效促进政府提升财政透明度，协助建立良好的公共治理机制。

（五）提高财政数据质量，加强财政信息的管理与传播

加强统计数据质量的管理和评估工作。近几年，我国在向社会各界介绍国家统计调查制度方法、各种指标解释、如何使用统计年鉴等方面做了大量工作，提高了社会对统计的认识水平。但是，对重要统计数据本身误差率、可靠性程度的分析和质量评估工作做得还不够，社会各界对此缺乏必要的了解，容易产生各种猜测和质疑。应该建立统计数据质量评估制度，以客观科学、实事求是的态度评价和分析数据质量的现状，并将结果公布于众，增强统计质量管理的透明度和公开化。加强预算信息的管理、开发、传播与利用，使所有人有机会获取所需信息。充分利用网络、报纸等手段，降低公众获取政府信息的成本，并提高政府信息更新的频率，从而更加及时、方便地向公众披露财政信息以及其他相关信息，以便于公众评价政府的受托责任履行情况。

参考文献

- 蔡定剑 (2007). 公共预算应推进透明化法制化民主化改革. 法学, 5.
- 陈小梅 (2007). 提高财政透明度的路径选择. 江西金融职工大学学报, 3.
- 邓淑莲 (2007). 预算透明评价标准研究. 南京社会科学, 11.
- 高培勇 (2007). 中国财政政策报告 2006/2007——为中国公共财政建设勾画“路线图”. 中国财政经济出版社.
- 葛永波、申亮 (2009). 财政透明度衡量问题研究——一个分析框架. 财政研究, 12.
- 何俊志 (2008). 预算透明的理论源流与国际实践. 国家行政学院学报, 2.
- 李燕 (2007). 基于民主监督视角的预算透明度问题探析. 中央财经大学学报, 12.
- 李燕 (2010). 财政信息公开透明是预算监督管理的基础. 财政研究, 6.
- 马骏 (2005). 中国公共预算改革的目标选择：近期目标与远期目标. 中央财经大学学报, 10.
- 马骏、刘亚平主编 (2010). 美国进步时代的政府改革及其对中国的启示. 上海：上海人民出版社.

- 乔纳森·卡恩 (2008). 预算民主: 美国的国家建设和公民权 (1890—1928). 叶娟丽等译. 上海: 上海人民出版社.
- 申亮 (2008). 我国财政透明度制度设计探索. 地方财政研究, 3.
- 申亮 (2008). 基于博弈理论的财政透明度问题研究. 地方财政研究, 8.
- 王满仓、刘辉 (2005). 关于提高我国财政透明度的探讨. 社会科学辑刊, 1.
- 王满仓、赵守国 (2005). 财政透明化背景下的政府治理变革. 经济学家, 4.
- 王雍君 (2003). 全球视野中的财政透明度: 中国的差距与努力方向. 国际经济评论, 7.
- 余红艳 (2005). 浅议我国财政透明度. 铜陵学院学报, 2.
- 张益赋 (2006). 财政信息透明度的理论分析. 特区经济, 6.
- 张俊伟 (2005). 我国财政透明度研究. 领导文萃, 12.
- 赵倩 (2009). 财政信息公开与财政透明度: 理念、规则与国际经验. 财贸经济, 11.
- Alesina, A. & Perotti, R. (1996). Fiscal Discipline and the Budget Process. *American Economic Review*, 86: 401 - 407.
- Alesina, A., Hausmann, R., Hommes, R. & Stein, E. (1999). Budget Institutions and Fiscal Performance in Latin America. *Journal of Development Economics*, 59: 233 - 253.
- Alt, J. E. & Lowry, R. C. (2000). A Dynamic Model of State Budget Outcomes under Divided Partisan Government. *Journal of Politics*, 62: 1035 - 1069.
- Alt, J. E. & Lassen, D. D. (2002). *Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries*. Annual Meeting of the American Political Science Association.
- Alt, J. E., Lassen, D. D. & Skilling, D. (2002). Fiscal Transparency, Gubernatorial Popularity, and the Scale of Government: Evidence from the States. *State Politics and Policy Quarterly*, 2: 230 - 250.
- Alt, J. E. & Lassen, D. D. (2006). Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries. *European Economic Review*, 50 (6): 1403 - 1439.
- Alt, J. E., Lassen, D. D. & Rose, S. (2006). The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U. S. States. *IMF Staff Papers*, 53: 30 - 57.
- Alt, J. & Lowry, R. (2010). Transparency and Accountability: Empirical Results for U. S. States. *Journal of Theoretical Politics*, 22 (4): 379 - 406.
- Baldrich, J. (2005). Fiscal Transparency and Economic Performance. *Public Administration Review*, 2: 236 - 248.
- Bastida, F. & Benito, B. (2007). Central Government Budget Practices and Transparency: An International Comparison. *Public Administration*, 85 (3): 667 - 716.
- Benito, B. & Bastida, F. (2009). Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach. *Public Administration Review*, 69 (3): 403 - 417.
- Chan, J. L., Jones, R. H. & Lüder, K. G. (1996). Modeling Governmental Accounting Innovations:

- An Assessment and Future Research Directions. In Chan J. L. Ed. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 9. London: Jai Press.
- Christopher, H. (2007) What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review*, 9 (2): 191 – 210.
- David, H. (2006). *Transparency: A Key to Better Government Proceedings of the British Academy*. Oxford: Oxford University Press.
- Ellis, C. J. & Fender, J. (2006). Corruption and Transparency in a Growth Model. *International Tax and Public Finance*, 13 (2 – 3): 115 – 149.
- Fearon, J. (1999). Electoral Accountability and the Control of Politicians. In Przeworski, Manin & Stokes Eds. *Elections and representation In Democracy, Accountability and Representation*: 55 – 97. Cambridge: Cambridge University Press.
- Ferejohn, J. (1999). Accountability and Authority: Toward a Theory of Political Accountability. In Przeworski, Manin & Stokes Eds. *Elections and representation In Democracy, Accountability and Representation*: 31 – 53. Cambridge: Cambridge University Press.
- Gavazza, A. & Lizzeri, A. (2009). Transparency and Economic Policy. *The Review of Economic Studies*, 76 (3): 1023 – 1048.
- Gollwitzer, S. (2011). Budget Institutions and Fiscal Performance in Africa. *Journal of African Economies*, 20 (1): 111 – 152.
- Heald, D. (2003). Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. *Public administration*, 81 (4): 723 – 759.
- Hood, C. (2001). Transparency. In Clarke, P. B. & Foweraker, J. Eds. *Encyclopaedia of Democratic Thought*. London: Routledge.
- IMF (2010). Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCs). From: <http://www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp?sort=topic#FiscalTransparency>.
- Kopits, G. & Craig, J. (1998). *Transparency in Government Operations*. Washington, D. C. : International Monetary Fund Press.
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7: 99 – 127.
- Lüder, K. G. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade: Achievements and Problems. *Innovations in Governmental Accounting*: 1 – 21. Netherlands: Kluwer Academic Publishers.
- Milesi-Ferretti, G. M. (2004). Good, Bad or Ugly? On the Effects of Fiscal Rules with Creative Accounting. *Journal of Public Economics*, 88 (1 – 2): 377 – 394.
- O'Neil, O. (2002). *A Question of Trust (the 2002 Reith Lectures)*. Cambridge: Cambridge University Press.

Shi, M. & Svensson, J. (2002). *Conditional Political Budget Cycles*. Centre for Economic Policy Research, Discussion Paper No. 3352.

Williamsa, A. (2010). Shining a Light on the Resource Curse: An Empirical Analysis of the Relationship between Natural Resources, Transparency, and Economic Growth. Front: <http://ideas.repec.org/a/eee/wdevel/v39y2011i4p490-505.html>. 23 October.

专栏广告

中国财政规模的扩张及其后果：政治学和公共管理的分析视点

1994 年分税制改革以来，尤其是 2003 年以后，中国财政收入和支出规模以显著高于国民生产总值增长的速度扩张。究竟是什么原因导致了财政规模迅速扩张局面的出现？财政规模迅速扩张产生了什么后果？这些问题已经引起了学者们的重视。但现有的研究多从财政学和经济学的观点立论。本专栏诚恳邀请学者们从政治学和公共管理学的角度，就近年来中国财政规模扩张的问题及其后果展开探讨。本专栏论文请投寄专栏组稿人厦门大学公共事务学院张光教授（gzhang85@gmail.com），并抄送《公共行政评论》编辑部投稿邮箱（jpachina@163.com）。