

政府质量、预算软约束与政府会计准则制度执行效果

——基于预算执行审计和财政透明度的双重视角

刘子怡¹, 陈丛笑², 邵君利¹

(1. 南京审计大学 会计学院, 江苏 南京 211185; 2. 东南大学 经济管理学院, 江苏 南京 211189)

[摘要] 不同地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响不同。基于2009—2017年中国31个省、自治区、直辖市的地区数据实证分析发现: 地方政府质量对政府会计准则制度执行效果具有显著的正向影响。但是在预算软约束作用下, 这种正向影响发生了逆向改变, 即预算软约束对地方政府质量与政府会计准则制度执行效果的关系起到了反向调节作用。进一步研究发现: 由于东、中、西部地区的发展差异以及中央政策的地区性差异, 东部和西部的政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响要高于中部地区; 随着东、中、西部省份发展程度由强变弱, 预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的负向调节作用也逐渐减弱。

[关键词] 政府质量; 政府会计准则制度; 预算软约束; 执行效果; 地方政府

[中图分类号] F230 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2020)04-0058-11

一、引言

党的十八大以来, 中国开启了以制度建设为核心的“国家治理体系和治理能力现代化”之路。推进国家治理体系现代化的过程, 实际上是将国家治理体系中的制度和体制机制转化为国家治理实际效能的过程。该过程体现着国家治理制度的设计逻辑和制度化运行状态的质量^[1]。国际上的治理实践将该过程描述为“过程导向”的政府质量^[2]。另外, 国家治理对于制度化运行状态质量的追求在很大程度上依托于地方政府的支持与配合, 国家治理现代化的推进也需要地方治理现代化。地方政府直面的是国家治理现场, 是国家治理任务的直接承担者, 其行为及逻辑是影响中国国家治理基本风格、效度的重要因素^[3], 因此, 地方政府成为观照中国国家治理制度的设计逻辑和制度化运行状态质量的窗口。在这一背景下, 在制定和实施政府会计准则制度的过程中, 相关部门应当充分考虑其生成的信息在地方政府的特定治理体系和治理能力下能够发挥的决策效用^[4]。本文尝试对这一问题进行探讨, 基于制度基础观对微观行为的影响, 从地方政府质量角度讨论不同地区地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响。

本文选择政府质量这一视角, 主要有以下两个原因: 第一, 政府质量作为一种制度框架, 体现在政治权利公正地被运转, 它是理解中央政策被正确执行的关键制度因素; 第二, 较高的政府质量体现着较高的产权保护水平、司法公正以及公共服务供给, 这将激励和约束地方政府的行为, 进而影响地方政府对中央政策的执行效果。基于制度基础观, 政府质量是中观层面的制度变量, 它将在一定程度影响微观层面的政府会计准则制度执行效果。政府质量的相关研究发现, 政府质量这一制度变量通过制度激励约束机制促使地方政府贯彻中央政策而不是追求自身保留利益(如腐败)。不同地方政府存在历史条件和资源禀赋的差异, 这种差异使得地方政府面临不同程度的制度激励和约束, 从而导致地方政府质量具有较大差异^[5]。因此, 本文首先检验不同地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响有何差异。不同地方政府基于不同的财政扩张动机而突破现有制度激励与约束机制, 并通过“自上而下”的资源索取完成政策目标, 这种现象被称为预算软约束, 它将在很大程度上影响政府质量制度激励机制作用的发挥。因此, 本文继续检验预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的影响。

[收稿日期] 2019-09-09

[基金项目] 国家自然科学基金青年项目(71702075); 国家自然科学基金面上项目(71672034); 南京审计大学政府审计研究项目(GAS171018)

[作者简介] 刘子怡(1989—), 女, 安徽蚌埠人, 南京审计大学会计学院副教授, 从事公共治理与政府会计研究, Email: lzy_2006_2006@163.com; 陈丛笑(1993—), 女, 江苏南京人, 东南大学经济管理学院博士研究生, 从事政府会计理论与实务研究; 邵君利(1972—), 女, 辽宁凤城人, 南京审计大学会计学院副教授, 从事资本市场财务问题研究。

基于此,本文以2009—2017年中国31个省、自治区、直辖市的地区数据为研究样本,实证检验地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响以及预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的影响。本文试图在以下三方面有所贡献:其一,将政府质量的功能效应和预算软约束作用机制拓展到政府会计研究领域。其二,相比于以往的研究,本文从预算执行审计和财政透明度双重视角刻画政府会计准则制度执行效果,避免了因数据单一而造成的研究结论偏误。其三,本文的研究发现,政府质量对政府会计准则制度执行效果具有显著的正向影响,并且在东、中、西部地区分组检验中,由于地区发展差异以及中央对地区政策差异化,东部和西部的影响要高于中部地区;东、中、西部省份发展程度的改变,预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的负向调节作用也发生变化。这种情境更体现出中国制度环境影响的多样性和复杂性,为进一步深化研究提供一种思路。

二、文献综述

2015年以来,按照《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的要求,财政部先后发布了政府会计准则和政府会计制度。理论和实证研究表明,统一、科学、规范的政府会计标准体系不仅是政府会计改革工作取得的重要成果,也是建立现代财政制度的内在要求以及我国推进国家治理体系和治理能力现代化的有效途径^[6]。在中国“改革方案”与“基本准则制度”框架下,研究政府会计准则制度的执行与实施,有助于服务财政部门的制度规范建设,提高准则制度和报告的有效性^[7-8]。然而高质量的会计准则并不一定能产生高质量的会计信息,会计信息的质量取决于会计准则的质量以及会计准则执行效率^[9]。而且会计准则的执行远比会计准则本身更重要^[10-11]。因此,政府会计准则和制度制定之后,能否得到一致和严格地执行,尤其在中国地方政府层面能否得到有效贯彻,是政府会计改革需要迫切考虑的问题。

目前对于地方政府会计准则制度执行的研究忽视了政府质量这一中观层面制度变量的影响。已有文献研究显示,政府质量是基于中观层面国家治理过程的现象观察和经验总结,是架构宏观政策与微观行为、客观世界与主观认知之间的桥梁;政府质量能够衡量政府制定、执行政策的好坏,对于非结果导向型的政府工作评估至关重要^[12]。好的政府质量意味着高效的行政并且没有腐败^[13-15]。目前,以政府质量为核心的正式制度,可以代替以往研究中腐败控制、政府绩效、法制、治理等制度变量,综合地反映地方政府治理制度的设计逻辑和制度化运行状态,它是影响政府会计准则制度执行的重要制度变量之一。并且,较高质量的政府通过实施更好的产权保护、高效的法律执行力度和优质高效的公共服务,降低行为主体间的信息不对称和代理成本^[13-14],从而保证政策履行机制的推进、提高政策执行效益。然而已有研究主要针对政府质量对公司的信息透明度、组织结构以及财务决策等方面作用机制展开探讨^[10],鲜有文献从地方政府视角对政策执行效益进行研究,也没有对其中的作用机制进行检验,这为本文提供了一定的研究空间。

结合实践,地方政府执行政府会计准则制度、进行政府会计信息披露是提高财政资金使用效益的重要一环。执行政府会计准则制度的目的是为科学、完整、准确、真实地反映政府的“家底”“收支”与“成本”,实现财政资金流量管理与存量管理并重,为合理配置政府财政资金、提升政府预算绩效打下坚实基础。政府会计准则制度执行效果的好坏,直观的体现是财政资金使用效益的高低。在对财政资金使用效益的研究中,大多数学者从财政透明度和预算执行审计两方面展开。Ellis等发现了提高财政透明度可以大幅度降低腐败行为和政府机会主义行为,有利于公共资本的使用,改善经济绩效,从而提高政府财政政策表现和施策效益^[16-18]。Yamanura和Kondoh考察日本市级政府发现,财政透明度的提高可以有效地降低政府建设支出成本^[19]。孙琳研究表明财政透明度是反映政府公共财政资金运营情况的关键指标,及时准确地公布财政资金运营情况可以抑制政府公务人员财政资金使用随意性和不确定性。社会公众可以凭借所掌握的政府信息对政府财政资金使用情况进行客观准确的评价,因此,政府公务人员因为受到公众的监督从而不得不减少违规行为,从源头提高财政资金使用效益^[20-21]。章贵桥认为增强财政透明度是国民对政府机构及公职人员执行预算与合理使用财政资源必然要求,具体包括及时准确公布其财政行为、财政资源运用额度等政府财政收入与分配等相关执行情况^[22]。刘生旺认为预算透明度可以使社会各界得以监督政府资金的来龙去脉,规范政府收支行为,提高财政资金的使用效率^[23]。王汇华认为更高的财务透明度意味着向公众披露各级政府的财务细节,能够全面、真实、客观地反映和监督政府财政资金使用的全过程,促进廉政建设^[24]。

另外,肖振东等认为在国家治理体系下,国家审计的目标是为国家治理服务,促进政府财政资金正确高效的使用^[25]。为适应国家治理体系和治理能力现代化,财政审计应全过程地监督和控制预算编制、执行和决算,逐步实现由单一的静态审计向动态和静态审计相结合的转变,由单一的事后审计向事前、事中和事后审计相结合的转变^[26]。蒲丹琳和王善平从媒体监督视角研究发现,在审计前期和中期,地方政府审计情况被媒体报道的越多,地方审计机关发现的违规资金越多,应上缴的财政资金越多。在审计后期,政府审计情况被媒体报道的越多,被审计单位整改情况越好,已上缴的财政资金越多^[27]。宋达等都认为政府预算资金违规行为多种多样,预算执行审计在一定程度上可降低预算违规问题的发生频率,因此有关部门应加强对预算执行审计频率与相关的惩罚力度,以达到抑制预算资金违规行为的效果^[28-29]。在此基础上,池国华与陈汉文也认为财政资金的运用必须要接受预算审计的监督,否则财政资金运用的合规合法与效率效果就无法保证^[30]。杨翟婷等认为国家审计不仅能够反映预算收支执行过程中的真实情况,可以抵御和抑制政府资金运行中的各种违规、浪费及管理不当行为,还能与人大监督、社会监督和财政监督形成合力,提升预算资金执行效力,全面提升财政资金使用效益^[31]。为此,本文将从预算执行审计和财政透明度两个视角刻画政府会计准则制度执行效果,并探究政府质量与政府会计准则制度执行效果之间的作用关系。

三、理论分析与研究假设

区别于西方会计理论所依据的代理理论,产权经济学更强调国家层面的正式制度和非正式制度对会计准则制度执行的影响,并且在分析模型中纳入制度变量^[32]。政府会计准则制度在被执行时应当充分考虑其所处的地方政府特定治理体系和治理能力下能够发挥的决策效用。因此,基于治理制度运行过程的“政府质量”概念被提出:政府质量代表着政府对社会事务的介入程度、公共部门的效率、公共物品的供给质量、政府规模和政治自由度等制度变量^[33],它不仅关注治理制度设计的逻辑,更关心其制度化运行的过程。政府会计准则制度在被执行时需要考虑不同地区不同政府质量对准则制度执行效果的影响。

基于已有文献,可以从以下三个方面理解不同地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响。其一,政府质量的核心是“公正性”^[34],面对各种竞争性治理目标,高质量地方政府会在公共服务精神的激励下做出公正的、客观的判断和选择。由于政府会计准则制度和制度体系制定和实施是促进国家治理体系和治理能力现代化建设的重要信息保证,因此公正的地方政府会公正、客观地做出选择,从而政府会计准则制度执行效果会更好。其二,高质量的地方政府公共权力运行更加稳定^[2],这使得地方政府在执行政府会计准则制度过程中,执行目标偏离准则制度目标的可能性更小,政府会计准则制度执行效果也更好。其三,高质量的地方政府意味着具有更强约束力的制度契约,根据公共部门“理性人”假设,良好的制度契约能够约束公共部门“完全理性”的负面效应,如利己的、自私的、机会主义行为对公共决策的负面影响。因此高质量的地方政府可以充分利用“理性人”特征,使得地方政府“理性”选择符合政府会计准则制度目标,达到政府会计准则制度实施的预期成效。

根据上述分析,本文认为,激励与约束机制是地方政府质量影响政府会计准则制度执行的重要机制,地方政府质量越高,地方政府质量的制度激励与约束机制的功能作用发挥越好,政府会计准则制度执行效果越好。陈德球等指出,在不同历史条件和要素资源禀赋差异下,地方政府面临着不同程度的制度激励和约束,对于中央政策的执行效果存在差异^[33-36]。新制度经济学中诺斯的“制度至关重要(Institution Matters)”假说指出,政府质量的提升会显示出更好的“制度”^[37],它通过激励与约束机制促使地方政府贯彻中央政策而不是追求自身保留利益(如腐败)。较高的政府质量很大程度上保证了规则的制定与执行、公共服务供给水平和产权保护水平等,约束政府或官员为了个人利益而采取的武断行为^[38],一定程度上确保了地方政府贯彻中央政策、更好地执行政府会计准则制度。据此,本文提出假设1。

假设1:地方政府质量对于政府会计准则制度执行效果的影响是正向显著的。

若上述假设成立,这一影响基于不同程度的制度激励机制和约束机制作用有所差异。具体而言,激励机制和约束机制是政府质量功能作用发挥的两种重要机制。激励机制决定地方政府行为动机,约束机制决定地方政府行为面临的约束条件,激励机制和约束机制只有与制度环境相兼容,才能强化政府的行为决策^[35]。事实上,在中国式分权背景下地方政府有足够的空间突破现有的制衡机制,通过权力向下索取资源来完成政策目标,也即通过预算软约束的方式实现地方财政扩张动机。一方面,地方政府既是代理人又是自利者,并且在这些角色

驱使下行事^[39]。地方政府声称其响应中央号召,但政策制定与实施的基本逻辑却更多地受到财政收益最大化的目标支配^[40],最直接的表现是突破预算约束以获取更多资源。另一方面,预算软约束极大地强化了政治上的晋升激励和经济上的财政利益激励,弱化了自上而下的制度约束机制,其结果是地方政府在执行中央下达的政策时,行为效用函数目标发生严重偏离。基于上述分析,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的正向影响很可能在预算软约束的作用下发生改变,即预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果具有反向调节作用。据此,本文提出假设2。

假设2:预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果之间关系具有反向调节作用。

四、研究设计

(一)样本选择与数据来源

大多数中国政治经济问题的分析都是从省一级的层面来讨论的^[43]。本文采用31个省、自治区、直辖市的地区数据来检验上述假设,使用这样的数据安排是基于以下考虑:首先,我们可以观察到不同省级地方政府质量水平差异对政府会计准则制度执行的影响效应;其次,我们可以观察到在不同预算软约束条件下,政府质量对政府会计准则制度执行的影响效应差异;最后,使用这样的数据安排提高了样本量,解决了省级以下地方政府由于变量选取不足而存在遗漏变量的问题。此外,过去事件和影响过去事件导致的状态和现在有关,通过随机事件、影响和结果性的状态这样一个固定的关系链,可以清楚过去事件如何对未来事件产生影响。

为了从整体上把握政府会计准则制度执行效果、追溯政府会计改革的延续性,观测政府会计准则制度执行效果的时间窗口应延展到准则制度执行之前的状态。本文选择的时间窗口是2008年国务院颁发《政府信息公开条例》被实施以后,并且考虑到地方政府财政、统计、审计数据的可收集性,最终只确定了2009—2017年279个省级面板数据。本文的数据来源于各省、直辖市和自治区的审计年鉴、财政年鉴和统计年鉴,上海财经大学公布的《中国财政透明度报告》以及《中国分省企业经营环境指数2017年报告》等。关于样本的进一步描述如表1所示。

(二)变量设计与测量

1. 被解释变量

GDI 表示政府会计准则制度执行效果, GDI 值越大,表明政府会计准则制度执行效果越好。本文要检验政府会计准则制度执行效果与政府质量之间的关系,对政府会计准则制度执行效果的度量是研究的关键。根据前文分析,政府会计准则制度执行效果的直观体现的是财政资金使用效益,而财政资金使用效益可具体从财政透明度和预算执行审计两个方面考量。财政透明度与预算执行审计是从事前、事中、事后全程反映和监督财政资金使用情况的关键变量,两者不仅发挥约束政府人员的资金使用行为,从根本上遏制政府财政资金违规问题产生的作用,还能及时发现和纠正财政资金使用规划与实际使用的偏离程度,双管齐下,保证财政资金使用效益。上海财经大学发布的《中国财政透明度报告》着重考察我国公共部门会计和统计体系对政府职能的落实程度,通过财政透明度得分可以评价政府所记录的财政信息遵照会计和统计系统的情况以及在实践中的落实情况。因此,本文选择上海财经大学2009—2017年公布的《中国财政透明度报告》中财政透明度得分(GDI_1)作为衡量政府会计准则制度执行效果的替代指标之一。此外,审计部门的介入有利于提升政府会计信息披露质量,从而提高政府会计准则制度执行效果。其中,预算执行审计可以为政府财务信息的真实性、完整性和有效性设置鉴证和矫正机制^[44],促使政府财务信息质量的提高和政府会计准则制度执行效果的提升。近年来,随着预算执行审计力度的加大,各省份和地区被发现的违规资金越来越多。在政府会计准则制度实施之初、政府会计系统尚不完善的条件下,披露的政府财务信息越多,暴露的问题就越多,被发现的违规资金就越多,这说明地方政府遵照执行了政府会计准则制度、进行政府会计信息披露;另外,被发现违规资金越多的省份,其审计整改力度也会越强,这会倒逼政府会计信息质量的提高和政府会计准则制度执行效果的提升。为此,本文手动收集各省或地区被审计违规资金金额,用违规资金金额除以地区人口数(GDI_2)作为衡量政府会计准则制度执行效果的替代指标。为了克服数据的有偏性,本文对 GDI_1 取对数,对 GDI_2 除以地区人口数取对数。

2. 解释变量

Gov 表示地方政府质量, Gov 值越大表明地方政府质量越好。虽然政府质量被赋予了多种构成要素,对于这

些要素之间比重在政府质量度量中如何分配则难以给出准确的界定^[2],但是学者普遍认可政府质量是通过“提供良好的产权保护、司法公正以及高效的公共服务供给”^[33]发挥功能效用。借鉴已有做法,本文选取经营者权益保障(*Gov_prop*)、司法公正与效率(*Gov_justi*)和基础设施条件(*Gov_infras*)三个维度来刻度地方政府质量。*Gov_prop*、*Gov_justi*和*Gov_infras*指数值越大,代表政府质量越高。参考 Francis 等的研究^[14],本文在各政府质量分指数的基础上,再通过主成分分析法获取综合政府质量指数 *Gov_ag*,从而得出政府质量的四个指标(*Gov_prop*、*Gov_justi*、*Gov_infras*、*Gov_ag*)。

3. 调节变量

DUM_Soft 表示地方政府预算软约束高低的虚拟变量,*DUM_Soft* = 1 表明地方政府预算软约束高;反之 *DUM_Soft* = 0 表明地方政府预算软约束低。实践表明,地方政府对预算软约束依赖程度越高,地方政府越缺乏有效使用财政预算资金的意愿,从而对于财政资金使用效率越低,对政府会计准则制度执行越有可能偏离准则制度目标,准则制度执行效果可能越不好。借鉴 Blanchard、陈志勇和陈思霞的做法,本文采用 BFI^① 指数衡量中国财政预算软约束^[37,45]。根据 2009—2017 年 31 个省份 BFI 指数分布情况,本文认为 BFI 指数大于等于 1.3% 的地区预算软约束高,在预算软约束高的地区,政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响是负向显著关系。

4. 控制变量

参考姜英兵和严婷、池国华等的研究^[12,46],本文控制了如下变量:政府规模(*Size*,政府财政支出/地区 *GDP* 取对数)、固定资产投资(*Ai*,已指数平减的实际固定资产投资额取对数)、经济增长率(*Gdp*,取对数)和外商直接投资(*Fdi*,地区外商直接投资额/地区 *GDP* 取对数)。数据来源于各省统计年鉴、财政年鉴以及《中国分省企业经营环境指数 2017 年报告》。

表 1 变量定义

变量	变量描述
Panel A	政府会计准则制度执行效果变量
<i>GDI₁</i>	各省财政透明度得分,取对数。选自上海财经大学公布的《中国财政透明度报告》中各省财政透明度得分
<i>GDI₂</i>	被审计违规资金金额除以地区人口数量,并取对数。数据来自《中国审计年鉴》和各省《财政年鉴》
Panel B	政府质量变量
<i>Gov_ag</i>	政府质量指数,对产权保护水平(<i>Gov_pro</i>)、政府对企业减少干预(<i>Gov_inter</i>)和基础设施供给(<i>Gov_infras</i>)采用主成分分析法处理得到的综合指数,并取对数
<i>Gov_prop</i>	产权保护水平,并取对数。选自王小鲁、樊纲、马光荣等所著的《中国分省企业经营环境指数 2017 年报告》中经营者权益保障指数
<i>Gov_justi</i>	政府对企业的减少干预,并取对数。选自王小鲁、樊纲、马光荣等所著的《中国分省企业经营环境指数 2017 年报告》中司法公正与效率指数
<i>Gov_infras</i>	基础设施供给,并取对数。选自王小鲁、樊纲、马光荣等所著的《中国分省企业经营环境指数 2017 年报告》中基础设施条件指数
Panel C	预算软约束
<i>Dum_Soft</i>	测度地方政府预算软约束,如果当年 <i>BFI</i> ≥ 1.3%,取值为 1,表明预算软约束高,否则为 0。数据来自各省《财政年鉴》
Panel D	其他控制变量
<i>Size</i>	政府规模,政府财政支出与 <i>GDP</i> 的比值,并取对数
<i>Ai</i>	固定资产投资,采用各省实际固定资产投资额(已指数平减),并取对数
<i>Gdp</i>	经济增长率,用地区 <i>GDP</i> 增长率来表示,并取对数
<i>Fdi</i>	外商直接投资,地区外商直接投资额与 <i>GDP</i> 的比值,并取对数

5. 模型设定

鉴于本文以政府质量与政府会计准则制度执行效果为研究对象,且所获取的数据年度不长,故本文采用面板数据进行实证检验。考虑到所选择样本为短面板数据,其存在时间趋势问题的可能性较小,但却可能存在时间上的固定效应,本文选择固定效应模型同时加入了地区和时间固定效应。此外为了降低异方差的影响,本文还对方程两边的变量分别取对数。

为了检验研究假设 1,本文构建多元回归模型(1),如下:

$$\ln GDI_{it} = \beta_1 \times \ln Gov_{it} + \sum_{k=1}^n \lambda_k \times \ln Control_{it} + \mu_i + \mu_t + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

① BFI 指数是在剔除经济波动趋势基础上,着重考虑引起公共部门净财富变化的所有因素,以此作为预算软约束的近似衡量。 $BFI = (Expend_t + (growth_{t-1} - revenue_t) - (Expend_{t-1} - revenue_{t-1})) / Expend_t$, *Expend* 为地区当年地方政府支出占 *GDP* 比重; *revenue* 为地区当年地方政府收入占 *GDP* 比重; *growth* 为经济增长率。

为了检验研究假设 2,本文进一步考察预算软约束 (*Soft*) 对政府质量 (*Gov*) 与政府会计准则制度执行效果 (*GDI*) 关系的影响,本文构建多元回归模型:

$$\ln GDI_{it} = \beta_1 \times \ln Gov + \beta_2 \times \ln Gov \times Dum_Soft + \beta_3 \times Dum_Soft + \sum_{k=1}^n \lambda_i \times \ln Control_{it} + \mu_i + \mu_t + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

其中,*i* 代表地区标识,*t* 表示年度标识, μ_i 和 μ_t 分别表示地区效应和年度效应, ε_{it} 为随机扰动项, λ_i 表示控制变量系数。*GDI* 表示地方政府对政府会计准则制度执行效果,*Gov* 表示政府质量,*Soft* 表示预算软约束。*Control* 表示所有控制变量,包括政府规模 (*Size*)、固定资产投资 (*Ai*)、经济增长率 (*Gdp*) 和外商直接投资 (*Fdi*)。

五、检验结果与分析

(一) 描述性统计

表 2 列示了模型中各变量的均值、标准差及相关系数矩阵。从表 2 可以看出,各变量间的相关系数最高为 0.674,VIF 值介于 1.84 到 3.92 之间,可以初步判定各变量间不存在多重共线性问题。

表 2 描述性统计及相关系数矩阵

	Mean	SD	VIF	<i>GDI</i> ₁	<i>GDI</i> ₂	<i>Gov</i>	<i>Ai</i>	<i>Gdp</i>	<i>Size</i>	<i>Fdi</i>
<i>GDI</i> ₁	3.358	0.416	-	1						
<i>GDI</i> ₂	5.796	1.108	-	0.262***	1					
<i>Gov</i>	1.047	0.32	2.05	0.504***	0.277***	1				
<i>Ai</i>	8.876	0.941	3.76	0.309***	0.094	0.246***	1			
<i>Gdp</i>	2.269	0.298	1.84	-0.535***	-0.223***	-0.517***	-0.312***	1		
<i>Size</i>	3.151	0.481	3.67	-0.070	0.152**	-0.001	-0.732***	0.025	1	
<i>Fdi</i>	5.715	1.764	3.92	0.147**	-0.123**	0.202***	0.767***	-0.143**	-0.803***	1

注:*** $P < 0.01$, ** $P < 0.05$, * $P < 0.10$ 。

(二) 基本实证回归结果分析

1. 估计方法选择

由于本文样本为 9×31 的短面板数据,在进行模型(1)检验之前,本文首先进行 F 检验和 Hausman 检验,从数据上进一步验证所选择的模型。F 检验显示 $\text{Prob} > F = 0.0000$,故强烈拒绝原假设,判定固定效应模型要优于混合回归。以 *GDI*₁ 作为代理变量的模型(1)中,Hausman 检验显示 $\text{Prob} > \text{Chi}^2 = 0.000$,故强烈拒绝原假设,判定固定效应模型要优于随机效应模型;而以 *GDI*₂ 作为代理变量的模型(1)中,Hausman 检验显示 $\text{Prob} > \text{Chi}^2 = 0.913$,故接受原假设,判定随机效应模型要优于固定效应模型。在进行模型(2)检验之前,对模型(2)进行异方差和自相关性检验发现,以 *GDI*₁ 作为解释变量的模型(2)存在异方差和自相关性,故对于此面板数据采用广义最小二乘法(FGLS)进行计量估计更为合适。以 *GDI*₂ 作为代理变量的模型(2) Hausman 检验结果拒绝了“采用随机效应模型”的原假设,故对于此面板数据采用固定效应模型进行计量估计更为合适。

2. 政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的检验结果

表 3 分别报告了政府会计准则制度执行效果的代理变量 *GDI*₁ 和 *GDI*₂ 与政府质量 (*Gov*) 之间的回归结果。从表 3 回归结果来看,在控制了政府规模 (*Size*)、固定资产投资 (*Ai*)、经济增长率 (*Gdp*)、外商直接投资 (*Fdi*) 以及地区和年份特征的变量后,政府质量综合指数 *Gov_ag* 以及各分指数 *Gov_prop*、*Gov_justi* 和 *Gov_infras* 均与 *GDI*₁ 和 *GDI*₂ 呈显著正相关关系。这表明面对所处的治理制度框架(产权保护、对企业减少干预和基础设施供给),地方政府在微观行为上给予一定回应,即“良好的产权保护,司法公正,以及高效的公共服务供给”可以激励地方政府在行为上积极贯彻执行中央政策目标,从而提高政府会计准则制度执行效果;另外较高的产权保护和法律执行力度约束政府或官员为了个人利益而采取的武断行为,降低执行主体偏离准则制度目标的执行偏差,确保政府会计准则制度执行效果。因此,在模型(1)的检验中,假设 1 获得实证支持。

在控制变量回归结果中,*Ai* 与 *GDI*₁、*GDI*₂ 显著正相关,这表明地区固定资产投资规模的增加,国家对资产的监管力度加大,地方政府对财政拨款资金的使用更加透明,从而政府会计准则制度执行效果更好。*Gdp* 与 *GDI*₁ 显著负相关,可能的原因是地方经济增长过快一定程度上依赖大规模支出,并伴随非理性过度举债,由此会产生

财政机会主义行为,其结果是地方政府积累了大量的或有负债和隐性负债,地方债务信息披露质量不高,从而地方政府财政透明度不高。而 Gdp 与 GDI_2 不存在显著相关性,这表明地区经济发展对预算执行审计的影响是间接的。 $Size$ 、 Fdi 与 GDI_1 、 GDI_2 不存在显著相关性,财政支出规模、外商直接投资对财政透明度、预算执行审计的影响是也间接的。

表3 政府质量与政府会计准则制度执行效果回归结果

变量名称	$GDI_1 (FE)$				$GDI_2 (RE)$			
Gov_ag	0.514 *** (0.000)				0.765 *** (0.000)			
Gov_prop		2.442 *** (0.000)				4.109 *** (0.000)		
Gov_justi			1.809 *** (0.000)				2.398 *** (0.000)	
Gov_infras				1.180 *** (0.000)				2.765 *** (0.000)
Ai	0.173 *** (0.005)	0.170 *** (0.005)	0.149 ** (0.013)	0.203 *** (0.001)	0.450 *** (0.004)	0.426 *** (0.001)	0.435 *** (0.001)	0.446 *** (0.000)
Gdp	-0.280 *** (0.001)	-0.288 *** (0.000)	-0.212 ** (0.011)	-0.367 *** (0.000)	-0.274 (0.144)	-0.237 (0.196)	-0.223 (0.245)	-0.294 (0.100)
$Size$	0.132 (0.326)	0.115 (0.390)	0.043 (0.744)	0.218 (0.113)	0.396 (0.124)	0.384 (0.126)	0.291 (0.269)	0.446 * (0.076)
Fdi	-0.041 (0.314)	-0.043 (0.281)	-0.044 (0.261)	-0.037 (0.381)	-0.150 * (0.070)	-0.153 * (0.058)	-0.156 * (0.059)	-0.127 (0.119)
$Region$	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control
$Year$	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control
Obs	279	279	279	279	279	279	279	279
$Adj. R^2$	0.478	0.489	0.508	0.444	0.299	0.315	0.304	0.327
F	44.49	46.48	50.22	38.73				
$Wald\ chi^2$					106.86	116.22	108.83	118.89

注:*** $P < 0.01$, ** $P < 0.05$, * $P < 0.10$;括号内为估计系数的 P 值,下同。

3. 预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系影响的检验结果

表4 检验了预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的影响。控制政府规模 ($Size$)、固定资产投资 (Ai)、经济增长率 (Gdp)、外商直接投资 (Fdi) 以及地区和年份特征等条件,在以 GDI_1 和 GDI_2 作为代理变量的回归结果中,加入调节变量预算软约束 (Dum_Soft),结果显示预算软约束对政府会计准则制度执行效果的影响并不显著,说明两者之间并不存在直接作用。而在前者的基础上加上政府质量与预算软约束的交互项 ($Gov_ag \times Dum_Soft$),结果显示交互项的回归系数显著为负,这一结果表明,预算软约束对地方政府质量与政府会计准则制度执行效果关系起到负向调节作用。在预算软约束高时,地方政府贯彻中央政策的效用函数目标发生严重偏离,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的正向影响发生逆向改变。这一结论支持本文的假设2。此外,模型2中控制变量的影响与模型1基本一致。

(三) 进一步分析

由于中国各地区之间存在着历史、地理、文化以及资源禀赋等差异,使得地方政府面临着不同程度的制度激励和约束,政府质量存在较大的差异。因此,为了进一步验证地方政府质量差异对政府会计准则制度执行效果的影响,本文按照东、中、西部地区划分标准对31省、自治区、直辖市进行分组,考察不同地区政府质量差异的影响。

表4 预算软约束对政府质量和政府会计准则制度执行效果关系影响的回归结果

解释变量	$GDI_1 (FGLS)$		$GDI_2 (RE)$	
Gov_ag	0.515 *** (0.000)	0.618 *** (0.000)	0.750 *** (0.000)	1.017 *** (0.000)
Dum_Soft	-0.025 (0.605)	0.220 * (0.083)	-0.117 (0.433)	0.626 * (0.072)
$Gov_ag \times Dum_Soft$		-0.249 ** (0.033)		-0.819 ** (0.018)
Ai	0.162 *** (0.000)	0.150 *** (0.000)	0.419 *** (0.002)	0.372 *** (0.006)
Gdp	-0.271 *** (0.000)	-0.246 *** (0.001)	-0.172 (0.443)	-0.137 (0.541)
$Size$	-0.090 (0.275)	0.073 (0.370)	0.377 (0.142)	0.315 (0.221)
Fdi	-0.034 * (0.093)	-0.032 (0.110)	-0.153 * (0.060)	-0.152 * (0.062)
$Region \& Year$	Control	Control	Control	Control
Obs	279	279	279	279
R^2			0.302	0.320
$Waldchi^2$	230.32	242.01	105.46	113.32

表5 分组检验:不同地区政府质量差异性的分组检验

解释变量	东部地区				中部地区				西部地区			
	GDI ₁		GDI ₂		GDI ₁		GDI ₂		GDI ₁		GDI ₂	
	模型(1) (RE)	模型(2) (FGLS)	模型(1) (RE)	模型(2) (RE)	模型(1) (RE)	模型(2) (FGLS)	模型(1) (RE)	模型(2) (RE)	模型(1) (RE)	模型(2) (FGLS)	模型(1) (RE)	模型(2) (RE)
Gov_ag	0.406 *** (0.004)	0.438 *** (0.001)	0.872 ** (0.037)	1.351 *** (0.000)	0.509 *** (0.001)	0.710 *** (0.000)	0.132 (0.640)	0.458 (0.153)	0.442 *** (0.001)	0.418 ** (0.013)	0.658 ** (0.030)	0.110 (0.823)
Dum_Soft		0.372 (0.163)		2.056 ** (0.011)		0.476 * (0.095)		1.271 ** (0.042)		0.102 (0.661)		-0.804 (0.231)
Gov_ag × Dum_Soft		-0.398 (0.100)		-2.605 *** (0.001)		-0.420 (0.199)		-1.646 ** (0.022)		-0.016 (0.933)		-1.273 ** (0.037)
Ai	0.218 ** (0.018)	0.273 *** (0.000)	0.657 ** (0.046)	0.258 (0.463)	0.219 (0.161)	0.282 ** (0.024)	1.288 (0.000)	1.152 *** (0.001)	0.214 *** (0.008)	0.196 *** (0.008)	0.235 (0.195)	0.32 (0.117)
Gdp	-0.198 * (0.074)	-0.051 (0.595)	-0.561 * (0.084)	-0.355 (0.325)	-0.366 ** (0.023)	-0.371 *** (0.008)	0.291 (0.343)	0.279 (0.430)	-0.176 (0.409)	-0.366 (0.076)	-0.141 (0.767)	-0.419 (0.534)
Size	0.426 ** (0.043)	0.536 *** (0.005)	1.427 * (0.06)	0.564 (0.487)	-0.042 (0.917)	0.183 (0.544)	0.458 (0.627)	0.015 (0.987)	0.039 (0.777)	-0.006 (0.961)	-0.352 (0.298)	-0.154 (0.632)
Fdi	-0.135 (0.106)	-0.127 * (0.055)	-0.046 (0.883)	0.18 (0.565)	-0.006 (0.94)	-0.043 (0.352)	-0.194 (0.317)	-0.267 (0.155)	-0.092 ** (0.039)	-0.077 (0.037)	-0.175 * (0.09)	-0.135 (0.212)
Region&Year	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control	Control
Obs	99	99	99	99	90	90	90	90	90	90	90	90
R ²	0.461		0.466	0.552	0.590		0.513	0.533	0.387		0.181	0.204
Wald chi ²	71.1	85.41	73.4	100.25	110.18	126.26	105.46	65.05	49.21	62.86	16.82	17.84

表5 报告了不同样本组的回归结果。在东部地区,控制政府规模(*Size*)、固定资产投资(*Ai*)、经济增长率(*Gdp*)、外商直接投资(*Fdi*)以及地区和年份特征等条件,模型(1)显示,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果(*GDI₁*和*GDI₂*)有显著的正向影响,假设1得到验证。模型(2)在加入调节变量预算软约束(*Dum_Soft*)以及政府质量与预算软约束的交互项(*Gov_ag × Dum_Soft*)之后,两者的关系由正向影响转变为负向影响,但是以财政透明度(*GDI₁*)作为政府会计准则制度执行效果代理变量的交互项并不显著,出现这种情况的原因可能在于,东部地区政府质量显著影响该地区财政透明度,导致预算软约束的调节作用不显著;以预算执行审计(*GDI₂*)作为政府会计准则制度执行效果的代理变量的交互项显著为负,这表明,预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果的关系有显著的负向调节作用,假设2得到验证。与东部地区不同,在中部地区,模型(1)显示,地方政府质量对财政透明度(*GDI₁*)有显著的正向影响,对预算执行审计(*GDI₂*)的影响不显著。这表明,由于东、中部地区间的差异性,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响效应降低(对*GDI₂*的影响不显著);模型(2)显示,两者的关系仍然由正向影响转变为负向影响,但是以财政透明度(*GDI₁*)作为政府会计准则制度执行效果的代理变量的交互项并不显著,以预算执行审计(*GDI₂*)作为政府会计准则制度执行效果的代理变量的交互项显著为负,但是显著性下降,这表明受地区环境因素的影响,预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的负向调节作用开始减弱。在西部地区,模型(1)显示,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果(*GDI₁*和*GDI₂*)均有显著的正向影响,假设1得到验证。与中部地区相比,模型(2)显示,以预算执行审计(*GDI₂*)作为政府会计准则制度执行效果的代理变量的交互项显著为负,但是显著性下降,预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果的关系的负向调节作用进一步减弱。

通过东、中、西部地区分组检验发现,在东部和西部地区,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果均有显著的正向影响,而在中部地区,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的正向影响相对减弱,但影响仍是显著的。一方面,一直以来,中国地区间存在发展不平衡问题,东、中、西部地区发展的不平衡使得不同地区对待中央政策的反应不同,执行效果存在差异,但是这种差异随着地区发展差异的缩小而缩小,最终转向均衡趋势。根据区域差异倒U型假说,区域之间的不平衡状况呈现先扩大后缩小的趋势,表现出倒U型曲线,当经济发展到一定水平后,地区发展差异趋于缩小^[47]。在当前中国经济发展水平稳步发展的态势下,东、中、西部地区发展差异趋于缩小,对于中央政策的反映和执行效果也倾向于均衡趋势。因此,东、中、西部地区政府质量对于政府会计准则制度执行效果的影响均是正向显著的。另一方面,由于东部地区发展较快,在贯彻、落实中央政策方面一直处于优势地位;西部地区由于受到中央财政的大力支持,在贯彻落实中央政策时会严格遵照执行以回应中

央的政策倾斜;相对而言,中部地区在政策落实上处于中立、保守和观望的态度。因此,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响在东部和西部地区的显著性高于中部地区。此外,东、中、西部地区分组检验最大的发现是,随着东、中、西部省份发展程度由强变弱,预算软约束的负向调节作用在逐渐减弱。与中西部省份相比,东部发展省份呈现出更加明显的财政扩张冲动,表现为强烈的资源索取来突破预算限制的诉求,即在东部省份,预算软约束对于地方政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的负向调节更加显著。而中部和西部地区财政扩张冲动相对减弱,预算软约束作用也相对减弱,即预算软约束对于地方政府质量与政府会计准则制度执行效果的关系的负向调节作用减弱。

(四) 内生性问题

地方政府会计准则制度执行效果本身可能会对地方政府质量产生影响,从而产生反向因果关系的内生性问题。为了尽可能控制这种内生性问题,本文选择各省、自治区、直辖市专利申请授权量与总人口之比(*Patent*)作为工具变量,因为专利申请授权量与地方知识产权保护水平高度相关,显著影响地方政府质量,但却不是地方政府会计准则制度执行效果的直接影响因素。为了进一步检验所选择的工具变量是否满足条件,本文分别对模型(1)和模型(2)进行 Hausman 检验和弱工具变量检验,结果显示通过 Hausman 检验和弱工具变量检验,满足工具变量的基本条件。然后本文分别对模型(1)和模型(2)进行工具变量的固定效应检验,模型(1)中地方政府质量系数均显著为正,模型(2)中地方政府质量与预算软约束交叉项系数显著为负,这与前文主检验结果完全一致,表明控制内生性结果后本文研究结论依然稳健。

(五) 稳健性检验

为检验上述结论的稳健性,本文做了如下分析:地方政府对于政府会计准则制度执行效果应是多层次、多维度的综合指标,为了能够多角度刻画政府会计准则制度执行效果,本文选择清华大学公共管理学院公共经济、金融与治理研究中心 2014—2017 年《中国市级政府财政透明度研究报告》中的市级财政透明度得分(GDI_3)作为替代变量来验证结果的稳健性,由于市级透明度得分不能直接反应不同省份财政透明度状况,针对每一个省份选取市级财政透明度得分的中位数作为各省透明度替代指标,再取对数,并且以 2014 年的市级财政透明度补齐 2009—2013 缺失年份的数据,以维持面板数据的长度。在表 7 中,模型(1)是对地方政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的稳健性检验。回归结果表明,政府质量综合指数 *Gov_ag* 以及各分指数 *Gov_prop*、*Gov_justi* 和 *Gov_infras* 均对政府会计准则制度执行效果(GDI_3)有显著的正向影响,这与表 3 的回归结果保持一致。模型(2)是预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系影响的稳健性检验。模型(2)中加入控制变量、调节变量,结果显示预算软约束对政府会计准则制度执行效果的影响并不显著,说明两者之间并不存在直接作用。而在前者的基础上加上交互项,结果显示,预算软约束对地方政府质量与政府会计准则制度执行效果关系起到负向调节作用,这与表 4 回归结果保持一致。

六、研究结论与启示

本文基于中国 31 个省、自治区、直辖市的地区数据,立足于中国地方政府治理情境,从地方政府质量角度讨论不同地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响。通过实证检验发现,地方政府质量对政府会计准则制度执行效果有显著的正向影响,但是预算软约束对两者关系起到反向调节作用。在进行稳健性检验之后上述结论依然成立。进一步地,东、中、西部的分组检验显示,东、中、西部地区政府质量对于政府会计准则制度执行效果的影响均是正向显著的,并且该影响在东部和西部地区的显著性高于中部地区。随着东、中、西部省份发展

表 6 工具变量的固定效应回归结果

解释变量	$GDI_1(RE)$		$GDI_2(RE)$	
<i>Gov_ag</i>	0.906 *** (0.000)	1.230 *** (0.001)	2.287 *** (0.000)	3.784 *** (0.000)
<i>Dum_Soft</i>		0.588 * (0.001)		2.738 *** (0.058)
<i>Gov_ag × Dum_Soft</i>		-0.614 * (0.056)		-3.093 *** (0.000)
<i>Ai</i>	0.100 (0.174)	0.057 (0.539)	0.140 (0.449)	-0.138 (0.579)
<i>Gdp</i>	-0.122 (0.292)	-0.076 (0.605)	0.285 (0.330)	0.644 (0.103)
<i>Size</i>	-0.014 (0.931)	-0.125 (0.523)	-0.305 (0.443)	-0.877 * (0.094)
<i>Fdi</i>	-0.024 (0.582)	-0.022 (0.637)	-0.037 (0.732)	-0.022 ** (0.857)
<i>Region&Year</i>	Control	Control	Control	Control
<i>Obs</i>	279	279	279	279
R^2	0.428	0.362	0.128	0.047
<i>Wald chi²</i>	34253.06	30420.24	16067.22	12623.60

程度的由高变低,预算软约束的负向调节作用也由强变弱。

在政策启示上,第一,地方政府要强化产权保护、司法效率和基础设施供给等公共治理行为,保证政府质量的制度激励与约束作用机制的有效发挥,并通过营造良好的政治生态环境,提升政府会计准则制度执行效果,进而蹄疾步稳地统筹推进政府会计改革及配套法规制度修订进程,助力国家治理现代化。第二,为了弱化预算软约束的作用,需要进一步矫正和规范地方政府行政行为,并且通过建立恰当的激励和约束机制,激励地方政府改良公共政策,提升公共政策的执行效果。

本研究仍存在如下不足:鉴于政府会计准则制度实施需要一个过程,实施成效完全表现出来需要较长一段时间,在选取政府会计准则制度执行效果指标时,本文将时间窗口选择在2008年国务院颁发的《政府信息公开条例》被实施以后,并选取了预算执行审计、省级财政透明度指数、市级财政透明度指数作为替代指标,对于政府会计准则制度执行效果的衡量是不全面的,后续研究的开展有待相关数据的进一步公开,并配合地方政府审计报告、实地调研、问卷报告等收集第一手资料,动态追踪地方政府会计准则制度执行效果,不断完善政府财务信息披露的相关数据。

参考文献:

[1] 郝东洋,张冉. 服务国家治理的政府成本会计:功能特征、概念框架与实现路径[J]. 中国行政管理,2016(5):19-25.
 [2] Agnafors M. Quality of government: Toward a more complex definition[J]. American Political Science Review, 2013, 107(3): 433-446.
 [3] 梅立润. 地方政府机会主义:一个值得关注的国家治理现代化议题[J]. 理论与改革,2018(1):123-132.
 [4] 贺东航,孔繁斌. 公共政策执行的中国经验[J]. 中国社会科学,2011(5):61-79.
 [5] 陈德球,李思飞,王丛. 政府质量、终极产权与公司现金持[J]. 管理世界,2011(11):127-141.
 [6] Hope O K. Disclosure practices, enforcement of accounting standards, and analysts' forecast accuracy: An international study[J]. Journal of Accounting Research, 2003, 41(2): 235-272.
 [7] Barth M E, Landsman W R, Lang M H. International accounting standards and accounting quality[J]. Journal of Accounting Research, 2008, 46(3): 467-498.
 [8] 姜英兵. 会计准则执行框架构建[J]. 管理世界,2004(11):150-151.
 [9] 张琦,田霏. 政府会计研究主题、方法与引用率——基于美国文献的数据分析[J]. 会计研究,2016(1):38-48.
 [10] 周曙光,陈志斌. 实施政府会计准则的预期效应研究[J]. 财政研究,2017(9):42-48.
 [11] 赵鸣骥. 认真学习贯彻政府会计准则制度加快推进政府会计改革[J]. 财务与会计,2018(1):7-9.
 [12] 姜英兵,严婷. 制度环境对会计准则执行的影响研究[J]. 会计研究,2012(4):69-78.
 [13] Porta R L, Lopez-De-Silanes F, Shleifer A, et al. Agency problems and dividend policies around the world[J]. The Journal of Finance, 2000, 55(1): 1-33.
 [14] Francis J, Lafond R, Olsson P M, Schipper K. Cost of equity and earnings attributes[J]. The Accounting Review, 2004, 79(4): 967-1010.
 [15] Alesina A, Perotti R. Fiscal adjustment in OECD countries: Composition and macroeconomics effects[J]. IMF Staff Papers, 1997, 44(2): 210-248.
 [16] Ellis C J, Fender J. Corruption and transparency in a growth model[J]. International Tax and Public Finance, 2006, 13(2): 115-149.
 [17] Bastida F, Benito B. Central government budget practices and transparency: An international comparison[J]. Public Administration, 2007, 85(3): 667-716.
 [18] Wehner J, Renzio P. Citizens, legislators and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency[J]. World Development, 2013, 41(1): 96-108.
 [19] Yamamura E, Kondoh H. Government transparency and expenditure in the rent-seeking industry: The case of Japan for 1998-2004[J]. Contemporary Economic Policy, 2013, 31(3): 635-647.
 [20] 孙琳,方爱丽. 财政透明度、政府会计制度和政府绩效改善——基于48个国家的数据分析[J]. 财贸经济,2013(6):22-32.

表7 稳健性检验

解释变量	模型(1)(RE)				模型(2)(RE)	
<i>Gov_ag</i>	0.707 *** (0.000)				0.703 *** (0.000)	0.826 *** (0.000)
<i>Gov_prop</i>		3.082 *** (0.000)				
<i>Gov_justi</i>			2.218 *** (0.000)			
<i>Gov_infras</i>				2.019 *** (0.000)		
<i>Ai</i>	-0.095 * (0.069)	0.098 * (0.060)	0.081 (0.116)	0.115 ** (0.028)	0.085 (0.129)	0.062 (0.262)
<i>Gdp</i>	-0.161 ** (0.026)	-0.194 *** (0.007)	-0.110 (0.130)	-0.240 *** (0.001)	-0.141 * (0.099)	-0.126 (0.139)
<i>Size</i>	-1.184 *** (0.000)	-1.170 *** (0.000)	-1.276 *** (0.000)	-1.102 *** (0.000)	-1.187 *** (0.000)	-1.218 *** (0.000)
<i>Fdi</i>	-0.084 ** (0.013)	-0.089 ** (0.010)	-0.091 *** (0.006)	0.070 ** (0.042)	-0.084 ** (0.014)	-0.085 ** (0.012)
<i>Dum_CR</i>					-0.026 (0.651)	0.324 ** (0.014)
<i>Gov_ag × Dum_CR</i>						-0.388 *** (0.003)
<i>Region&Year</i>	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>Obs</i>	279	279	279	279	279	279
<i>F/Wald chi²</i>	268.59	258.25	284.96	254.54	266.68	280.56

- [21] 孙琳,陈舒敏. 债务风险、财政透明度和记账基础选择——基于国际经验的数据分析[J]. 管理世界,2015(10):132-143.
- [22] 章贵桥. 政府会计功能、国家善治与政治信任[J]. 会计研究,2017(12):19-23.
- [23] 刘生旺,陈鑫. 财政透明能约束政府行为吗?——基于政府行政管理支出视角的研究[J]. 审计与经济研究,2019(4):116-127.
- [24] 王汇华. 政府会计、财政透明度与经济治理——基于中国省级面板数据的经验研究[J]. 中国软科学,2020(3):161-170.
- [25] 肖振东,吕博. 从审计报告看国家审计发展[J]. 审计研究,2013(5):17-22.
- [26] 刘正均. 财政审计一体化研究[J]. 审计研究,2009(1):23-26.
- [27] 蒲丹琳,王善平. 政府审计、媒体监督与财政安全[J]. 当代财经,2011(3):47-53.
- [28] 宋达,郑石桥. 政府审计对预算违规的作用:抑制还是诱导?——基于中央部门预算执行审计数据的实证研究[J]. 审计与经济研究,2014(6):14-22.
- [29] 郑石桥,孙硕. 预算调整、预算透明度和预算违规——基于中央各部门预算执行审计面板数据的实证研究[J]. 审计与经济研究,2017(3):1-13.
- [30] 池国华,陈汉文. 国家审计推进现代预算管理的路径探讨[J]. 审计研究,2017(3):30-35.
- [31] 杨翟婷,王金秀. 国家审计监督、财政透明度与地方预决算偏离[J]. 现代经济探讨,2020(2):33-40.
- [32] Alesina A,Zhuravskaya E. Segregation and the quality of government in a cross section of countries[J]. American Economic Review,2011,101(5):1872-1911.
- [33] Porta R L. The quality of government[J]. The Journal of Law, Economics and Organization,1999,15(1):222-279.
- [34] Rothstein B,Teorell J. What is quality of government? A theory of impartial government institutions governance: An international policy[J]. Administration and Institutions,2008,21(2):165-190.
- [35] 马骏,刘亚平. 中国地方政府财政风险研究:“逆向软预算约束”理论的视角[J]. 学术研究,2005(11):77-84.
- [36] 周雪光. “逆向软预算约束”:一个政府行为的组织分析[J]. 中国社会科学,2005(2):132-143.
- [37] 陈志勇,陈思霞. 制度环境、地方政府投资冲动与财政预算软约束. 经济研究,2014(3):76-86.
- [38] 何显明. 市场化进程中的地方政府角色行为模式及其变迁——浙江现象的行政学解读[J]. 浙江社会科学,2007(4):43-48.
- [39] 赵静,陈玲,薛澜. 地方政府的角色原型、利益选择和行为差异——一项基于政策过程研究的地方政府理论[J]. 管理世界,2013(2):90-106.
- [40] 郁建兴,高翔. 地方发展型政府的行为逻辑及制度基础[J]. 中国社会科学,2012(5):95-112.
- [41] 林毅夫,李志赞. 政策性负担、道德风险与预算软约束[J]. 经济研究,2004(2):17-27.
- [42] 赵永亮,杨子晖. 民主参与对公共品支出偏差的影响考察[J]. 管理世界,2012(6):74-85.
- [43] 章奇,刘明兴. 权力结构、政治激励和经济增长——基于浙江民营经济发展经验的政治经济学分析[M]. 上海:格致出版社:上海人民出版社,2016.4.
- [44] 王祥君,周荣青. 政府财务报表审计与政府会计改革:协同与路径设计——基于国家治理视角[J]. 审计研究,2014(6):57-62.
- [45] Blanchard O. Suggestions for a new set of fiscal indicator[R]. OECD Economics Department Working Paper,1993,79.
- [46] 池国华,郭芮佳,王会金. 政府审计能促进内容控制制度的完善吗——基于中央企业控股上市公司的实证分析[J]. 南开管理评论,2019(1):31-41.
- [47] 杨锦英,郑欢,方行明. 中国东西部发展差异的理论分析与经验验证[J]. 经济学动态,2012(8):63-69.

[责任编辑:杨志辉]

Quality of Government, Soft Budget Constraint and the Effect of Implementing Government Accounting Standards: Based on the Dual Perspectives of Budget Implementation Audit and Financial Transparency

LIU Ziyi¹, CHEN Congxiao², SHAO Junli¹

(1. School of Accounting, Nanjing Audit University, Nanjing 211185, China;

2. School of Economics and Management, Southeast University, Nanjing 211189, China)

Abstract: The effect of implementing government accounting standards varies with the quality of local government. Based on the data of 31 provinces and regions in China from 2009 to 2017, the empirical analysis shows that local government quality has a significant positive impact on the implementation effect of government accounting standards. However, under the effect of soft budget constraints, this positive impact changes in reverse, that is, the soft budget constraint plays a reverse regulating role in the relationship between local government quality and the implementation effect of government accounting standards. Further research found that the government quality of the eastern and western regions has a greater influence on the implementation effect of the government accounting standards than that of the middle region due to the differences in the development and the central policies of eastern, middle and western regions. With the development level of eastern, middle and western provinces becomes lower, the negative moderating effect of soft budget constraint on the relationship between government quality and the implementation effect of government accounting standards will weaken.

Key Words: quality of government; government accounting standards; soft budget constraint; implementation effect; local government