

中國各地方政府自願在網路揭露財務資訊之比較研究

郭 振 雄

(國立台北大學會計學系助理教授)

何 怡 澄

(國立政治大學財政系副教授)

摘 要

本文探討 2007 年底，中國大陸 31 個地方政府網路財務資訊揭露的現況。經由檢索中國各地方政府的官方入口網站記錄各地方政府利用網路公布其地方政府的財務狀況，並針對網路提供之財務資訊類型、網路財務資訊之品質以及網站資訊檢索的便利性加以計點，建立地方政府網路揭露財務資訊之指標 (internet financial disclosure index)。檢視並加以比較各地方政府在網路揭露其政府財務資訊狀況。並利用單變數統計指標，檢視網路財務資訊之揭露是否存在地區性的差異。結果顯示東部地區的地方政府在網路揭露的財務類型與財務資訊品質及資料檢索的便利性上，高於其他地區，顯示東部地區的地方政府其政府資訊透明度優於其他地區的地方政府。

關鍵詞：資訊不對稱、代理問題、網際網路、公共部門財務資訊揭露

* * *

壹、前 言

中國自「改革開放」後，隨著資訊革命的發展，網際網路已成為繼報刊、電視、廣播之後民眾對於公民事務瞭解以及參與的新途徑^①。全球化既是資訊發展的原因，也

註① 李有軍，「中國公民對政治關注越來越密切參與越來越直接」，人民日報（海外版），2006 年 4 月 8 日，http://big5.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/jrzg/2006-04/08/content_248696.html；劉曉波，「網絡民意與制度進步」，BBC 中國報導，2004 年 2 月 25 日，http://news.bbc.co.uk/chinese/trad/low/newsid_3480000/newsid_3485600/3485604.shtml。中國官方的人民日報之報導以及民主異議人士劉曉波的文章，

是資訊發展的結果。現今由於全球通用的通訊技術，逐漸推翻政治、經濟以及意識形態，已至於自然距離的屏障，影響全世界所有類型的國家、團體、國際組織乃至每個公民。

這種資訊技術的發展，也使得中國政治體制中專權的黑箱政治，漸漸無法擺脫外界的目光。任何局部政治封鎖、資訊壟斷都將成為不可能的。如今透過網路進行資訊分享和自由表達，已經日益蓬勃發展，成為資訊革命對中國民主化進程的重大影響。

根據中國互聯網路發展狀況統計報告顯示，截至 2007 年 12 月止，中國內地網路使用人口總人數已達到 2.1 億。以網路為資訊溝通媒介的生活方式，已經相當的普遍存在一般民衆的生活之中，使得中國的政治發展面臨著新的資訊傳播方式的挑戰。使得人們有機會評論政府政策、表達他們的政治觀點和了解政府政策。

在過去資訊得以單向傳播的中國傳統統治環境下，政府為了控制並影響政治穩定或者對於涉及機密的資訊傳播，一貫採用嚴格監控的手段來控制資訊的流通。而在網路環境中，任何個人或團體都可以成為資訊獲得與發佈的中心，並可以在網路上表達自己的政治見解。網路使用者透過網路下載或上傳資訊，不再也無需傳統媒體那樣必須經過政府的審核、篩選，政府對於資訊的傳播與管控已無法如過去般嚴密。

過去有許多分析營利部門網路財務揭露的文獻，但卻很少研究有關政府部門網路揭露財務資訊的研究，對於中國的研究更是付之闕如。相關研究以中央政府為主，^②少有針對地方政府網路揭露財務資訊的研究。本研究為首次以探討中國地方政府在網路自願揭露財務資訊 (voluntary internet financial reporting practices)，期待可以增進瞭解中國大陸地方政府使用網路作為裁量性揭露 (discretionary disclosure) 的現況。

本文的研究，包含以下三個主要項目：第一、分析中國大陸網路使用者對政府網站的使用現況，討論整體中國大陸網路環境並探討各地方的網路使用規模，以及網路使用者對政府網站的使用現況，由使用者角度探討中國大陸政府網站的使用狀況。以及由資訊供給面討論中國有關之資訊揭露相關法令之規範。第二、以實際中國各地地方政府的入口網站所揭露財務資訊內涵與網頁設計，設計「便於使用者獲取財務資訊程度」的指標。並以中國地方政府於 2007 年底網頁實際揭露財務資訊情況，進行實地衡量。計算出所有地方政府於網路揭露其財務資訊之指標。最後，進一步分析中國大陸東、中、西以及東北部各地在網路自願性揭露財務資訊之指標中有何結構性的差異。

本文利用 2007 年底，中國大陸 31 個地方政府在其官方入口網站自行公布之財務

此兩種立場互異的言論，都相同的表示網際網路（中國稱之為「互聯網」）已成為中國公民社會中，新興發展，且極為重要的資訊傳遞、意見表達的管道。

註② C. J. Huang and M. H. Chao, "Managing WWW in Public Administration: Uses and Misuses," *Government Information Quarterly*, vol. 18, no. 4 (Winter 2001), pp. 357-373; Takashi Koga, "Access to Government Information in Japan: A Long Way toward Electronic Government?" *Government Information Quarterly*, vol. 20 (2003), pp. 47-62; Carmen C. Péreza, Antonio M. López Hernándezb and Manuel P. R. Bolívar, "Citizens' Access to On-line Governmental Financial Information: Practices in the European Union Countries," *Government Information Quarterly*, vol. 22 (2005), pp. 258-276.

資訊揭露的現況，針對網路提供之財務資訊類型、網路財務資訊之品質以及網站資訊檢索的便利性加以計點，建立地方政府網路揭露財務資訊之指標（internet financial disclosure index）。檢視並加以比較各地方政府在網路揭露其政府財務資訊狀況。並利用單變數檢定之 t 檢定與 Wilcoxon 檢定以及 ARNOVA 檢定，來檢測中國大陸的東部、西部、中部和東北的四大區域的地方政府在網路揭露財務資訊是否存在差異。結果顯示東部地區的地方政府在網路揭露的財務類型與財務資訊品質及資料檢索的便利性上，高於其他地區，顯示東部地區的地方政府其政府資訊透明度優於其他地區的地方政府。

本文的研究架構如下：第貳節回顧有關政府資訊揭露，以及網路財務資訊揭露的相關文獻。第參節分析目前中國大陸地方政府網站之使用狀況及法律環境。第肆節主要建立各地方政府網路財務資訊之揭露指標，並加以記點。第伍節進行記點結果之分析，以及區域比較。最後根據主要研究結果加以討論以及建議。

貳、文獻回顧

本文主要目的為分析中國地方政府使用網路從事自願揭露其財務資訊的情況。因此，對於政府資訊揭露的理論，以及對於政府揭露資訊的品質內涵，有必要先加以瞭解。

一、有關於政府資訊揭露之文獻

從政府的治理結構（governance structure）的角度來看，在現今民主國家中出現由上而下層級節制的治理結構，轉變為由下而上的市場導向形態的治理結構的趨勢^③。以英國的政府治理發展為例，Jupp^④指出 1970 年代是層級組織管理的年代，1980 年代是契約管理的年代，1990 代則是網絡管理的年代，他強調 90 年代以後的公共行政新的思潮，是朝向公共部門、私人部門、以及非營利組織之間的夥伴關係發展。然而，此種透過新公共管理觀念來推動的新公共治理運動，有時並無法解決地方政府面對各種團體相互關連時的問題，因此有必要透過各種不同方式的治理機制強化治理功能。然而提昇政府治理能力的方式之中^⑤，無論是哪一種方法，要確實落實並有效達成治理功

註③ K. M. Hult and C. Walcott, *Governing Public Organizations: Politics, Structures and Institutional Design*, Pacific Grove (California: Brooks/Core Publishing Company, 1990)。

註④ B. Jupp, *Working Together: Creating a Better Environment for Cross-Sector Partnerships* (London: Demos, 2000), pp. 1~53.

註⑤ 呂育誠提出（1）建立組織內部關係網絡；（2）建立地方政府與外界的關係網絡；（3）強化地方政府的管制功能；（4）強化民選官員的職責。可為提升政府治理的方法。呂育誠，「地方政府能力提升途徑與中央地方關係再定位之研究」，淡江大學公共行政學系法政學報，第 15 期（2002 年），頁 29~77。

能，都必須建立在公民參與之上。亦即政府所面臨的治理議題，不僅是政府單方面提供服務，更應注意在面對不同團體或個人時，建立政府與組織或個人之間的互信關係上的治理機制。其中資訊之掌握是有效治理的基礎。中國的地方政府之治理結構，受到其政治結構的影響與一般民主國家迥異。中國的政府組織所面對的治理環境仍處於單向由政府提供服務的層級管理階段，因此其課責（accountability）的意涵在於對上及對內。其首長之任命並非透過民主程序之選舉，與一般民衆之溝通並無政見落實，尋求連任的動機。因此雖然地方首長名義上應負責、服務的對象是一般民衆，但實際上是對具有任免權的上級長官負責。

揭露政府部門的資訊是解決政府組織代理問題的方法之一，選民（主理人）投票選出行政首長（經理人），代議士（代理人），為民衆處理公共事務。代理民衆進行公共收入及支出的決策。民衆則透過政府資訊的公開及透明，瞭解政府的工作，並進行監督。但由於人民的有限理性（bounded rationality）^⑥與組織競爭的優勢，民主治理過程中無論是資料收集、分析、與議題的討論，「組織」都比「個人」更有優勢。因此會使「利益團體」中的積極份子（activists）對公共事務更具影響力，形成少數人的民主（democracy for the few）。^⑦此即為「委託人」的資訊不對稱問題（the principle's information asymmetry）。^⑧中國的地方政府首長之任免和升遷都是由中央政府決定的，地方民衆對各地方政府缺乏以選票表達民意的機制和監督制衡政府機構的機制，這就使得在中央與地方財政關係上，收入和支出責任無法對等的狀況。例如，中央政府在控制了最重要稅源的同時，將基礎教育、社會保障、公共安全和公共衛生等原來應該由中央政府提供的公共財的政府支出責任，轉移給地方政府。而地方政府在強烈的財政壓力下的因應措施，則會盡力增加各種非規範性收入，來完成地方政府的職責、保障地方首長的利益。這種權責關係使得地方首長在公布政績的行為上傾向於對上級政府的政令配合與服從，而忽略一般民衆的資訊需求的現象。也有力求表現的地方首長可能為了表現政績祈求更上層樓的機會將工作表現詳實報導，也有可能因為表現不盡理想擔心受到責難，而隱蔽資訊。也可能因為年事已高或沒有升遷機會，而對於政績的彰顯意興闌珊。種種因素，造成政府資訊的公布程度的多樣形態，在中國 2008 年 5 月為實施資訊公開強制規定之前，成為檢視地方政府「自願性」公布資訊行為的自然實驗。

政府提供訊息可以使政府的施政計畫、工作績效以及財源使用，可經由外界的檢視受到一定程度的監督。但是如果政府的訊息缺乏透明性時，一般民衆（外界）要取

註⑥ Herbert Simon, "A Behavioral Model of Rational Choice," *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 69, no. 1 (1955), pp. 99~118.

註⑦ Michael Parenti, *Democracy for the Few* (New York: St. Martin's Press, 1983).

註⑧ G. Akerlof, "The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism," *Quarterly Journal of Economics*, vol. 84, no. 3 (1970), pp. 488~500; 陳敦源、黃東益、蕭乃沂，「資訊與民主：台灣議會網站政治溝通功能之評估」，*理論與政策*，第 15 卷第 3 期（2001 年 9 月），頁 19~60。

得足夠的政府訊息會相當的困難，也無從監督。中華人民共和國國務院於 2007 年 1 月 17 日第 165 次常務會議通過第 492 號的「中華人民共和國政府資訊公開條例」，明訂於 2008 年 5 月 1 日起施行，其條例內容對訊息公開作詳盡的說明與規範。其中條例之第一章揭櫫政府資訊公開的目的以及意義，第二章規範應公開之資訊範圍，第三章規範應公開之方式及程序，第四章則規範監督政府資訊公開的主管單位以及救濟程序。自此將由法治面推動強制揭露資訊，以提升政府透明度。然而實際運作時公開資訊的方式有多種選擇，各種公開方式的品質以及效果，也有顯著差異。^⑨在近期的研究發現，若政府透過提升資訊透明度以改善與民眾間的關係時，訊息傳遞技術是一個關鍵因素。因為便宜、快速、便利的傳遞技術，可讓民眾更輕易的取得完整的資訊。今日網路訊息與傳遞技術高度發展的情況下，讓企業得到較高的競爭優勢。同樣的公共部門也可應用電子政府 (e-government)，透過政府網站，使民眾可以更便利的獲取政府服務，也由於民眾可透過更公開且迅速的方式取得訊息，使得政府受到更即時的監督。另一方面，政府組織也可讓民眾瞭解其施政績效，提升對政府的滿意度。在複雜的政治與經濟體系下，行政部門、立法部門及一般民眾所需的訊息並不盡相同，但是對財務資訊的需求最為殷切。因為透過財務訊息可以瞭解政府對總體經濟或個體經濟的影響，且財務訊息的定義最明確，最容易被驗證，因此在各類政府資訊中，財務資訊通常最受矚目。國際貨幣基金 (the International Monetary Fund，以後簡稱 IMF) 也於 1998 年訂定並在 2001 修正之「健全財政透明度施行守則」(the Code of Good Practices on Fiscal Transparency)，強調政府財政資訊的品質。期勉會員國加強政府對財政政策與金融市場的監督。該守則的一般性原則政府財政資訊：應該定期公開完整的財政資訊，公開預算編制、執行與報導 (public availability of information, open budget preparation, execution and reporting) 以及保證財政資訊的完善 (assurances of integrity)。在過去的 25 年來許多國家 (例如澳洲、加拿大、美國、法國、西班牙、英國以及紐西蘭等) 不僅開始要求政府部門揭露財務資訊，並鼓勵透過不同的管道公開之，其理由可能是基於評估特定公共部門競爭後的成果、提供民眾考核政府提供服務品質的依據及持續對政府的監督。^⑩

公部門運作資訊透明度、資訊公開度、及國民取得資訊之難易度，是一個國家民主法治程度之指標之一，也是國民監督公共部門運作的依據。由於資訊傳播科技的進步，使得公共部門蒐集、整理、公開及取得資訊的技術快速進步，邊際成本大幅降

註⑨ 中華人民共和國政府資訊公開條例中第三章規範政府資訊公開的方式和程式，其中第十五條說明行政機關應當將主動公開的政府資訊，通過政府公報、政府網站、新聞發佈會以及報刊、廣播、電視等便於公眾知曉的方式公開。第十六條規定各級人民政府應當在國家檔案館、公共圖書館設置政府資訊查閱場所，並配備相應的設施、設備，為公民、法人或者其他組織獲取政府資訊提供便利。而行政機關可以根據需要設立公共查閱室、資料索取點、資訊公告欄、電子資訊屏等場所、設施，公開政府資訊。行政機關應當及時向國家檔案館、公共圖書館提供主動公開的政府資訊。

註⑩ Carmen C. Péreza, Antonio M. López Hernándezb and Manuel P. R. Bolívar, *op. cit.*, pp. 258-276.

低，使得公共部門無法再以經費或技術不足的藉口排斥或延遲公開資訊。事實上，各國的主要政府部門均已陸續設立自有官方網站，提供利害關係人查閱資訊。

二、有關於政府揭露資訊的品質

在政府揭露的資訊品質方面，中華民國之政府會計觀念公報 第二號「政府會計報告之目的」第九條：為確保政府會計報告之決策有用性，政府會計報告須具備可瞭解性、攸關性、可靠性、時效性、一致性、可比較性、經濟性、重要性、允當表達及充分揭露等資訊品質特性。而美國政府會計觀念性公報第一號（GASB project-concepts statements No. 1）也說明各層級政府會計資訊應達到資訊之基本特性，亦即資訊之可瞭解性、可靠性、攸關性、時效性、一致性以及可比較性（State and local governmental financial reports should possess these basic characteristics: understandability, reliability, relevance, timeliness, consistency, and comparability）。國際會計師聯盟（International Federation Accounts, IFAC）之公共部門委員會（Public Sector Committee）於 2000 年發佈之政府之財務報導一書中也針對政府之財務報導的品質特性加以討論，IASB 的「政府財務報表之編制與表達的架構」所討論的財務資訊品質特性有：可瞭解性、攸關性、重要性、可靠性、忠實表達、實質優於形式、中立性、審慎性、完整性以及可比較性。均說明政府機關應提供具「決策有用性」（decision usefulness）的資訊，以符合民衆和代理人的需求。綜合以上對於政府財務資訊品質的要求，我們大致可以歸納出目前對於政府財務資訊的品質特性中，最為重要的幾項特性，包括可瞭解性（understandability）^⑪、攸關性（relevance）^⑫、可靠性（reliability）^⑬、時效性（timeliness）^⑭、可比較性（comparability）^⑮、一致性（consistency）^⑯等六項資訊品質（quality characteristics）。依據這六項資訊品質，分析網路揭露資訊的特質如下：

（一）從財務訊息的可瞭解性而言，政府提供的財務資訊給資訊使用者，必須讓

註⑪ 所謂可瞭解性，是指資訊可被瞭解、清楚且精確。財務報告所提供的資訊，應簡單、清楚呈現，而且，對於使用者而言，應可瞭解。

註⑫ 所謂攸關性是指（1）會計資訊必須具備影響決策的能力，（2）協助使用人預測過去，現在及未來事件的最終結果，亦即具預測價值（predictive Value），（3）能證明或修正以前的預期，亦即具回饋價值（feedback value）。

註⑬ 所謂可靠性是指（1）會計資訊可被驗證能忠實表達其所要表達之現象或狀況，能合理地免於錯誤及偏差，（2）可驗證性（verifiability）由任何獨立的衡量者，採用相同的衡量方法，對同一事項加以衡量，均可獲得相同的結果，（3）忠實表達（representational faithfulness）會計數字及所敘述的情形實際存在或與所發生的事實一致或吻合，（4）中立性（neutrality）在資訊的選擇上不能偏袒或圖利特定利益團體，真實不偏的資訊應優於一切之考量。

註⑭ 時效性（timeliness）是指必須在其喪失影響力之前提供給使用者。

註⑮ 可比較性（comparability）是指不同企業之資訊應採用類似方式衡量及報導。

註⑯ 一致性（consistency）是指同一會計個體在不同會計期間，對於類似會計事項應採用相同的會計處理方法。

資訊使用者能瞭解資訊所表達的意義，因此政府所提供的財務資訊，必須是精確、簡單並且是清楚呈現的。相較於其他公布資訊的媒介，網路的資訊可提供互動性較高，且透過網頁的相互連結，提供更快速檢索資訊的功能，提升讀者對資訊的瞭解程度。

(二) 從財務訊息的攸關性而言，決策者所使用的資訊必須是對決策有幫助的，並且可以即時的協助使用人評估已發生的事件並做出預期。相較於公布在其他媒介上而言，在網路揭露財務訊息的好處是可加快資訊更新的頻率，資訊使用者可更快速取得所需資訊，更能達成政府財務資訊的時效性。

(三) 從財務訊息的可靠性而言，是指訊息經過審查的程序，確保資訊是正確的。網路揭露財務訊息能讓使用者透過網路取得所需資訊，能提供更具有可近性的管道讓資訊加以傳播，讓更多人得以查閱資訊。且可完整的提供所有法律上要求的財務訊息，並選擇參閱或下載詳盡的財務報表。

(四) 關於時效性方面，由於網路資訊的公布，相較於其他方式而言，其邊際成本較低，資訊可以隨時更新。但在更新的時候如何確保資訊的可靠性，是應用網路揭露資訊的一項挑戰。

(五) 從財務訊息的可比較性而言，是指政府財務資訊可以在不同部門間，進行橫斷面的比較。以及依不同的會計年度間，進行序時的縱斷面比較。因此至少應提供二年的季報資料，以及至少三年或更多期的年度訊息。若資料的期間太多短，則分析將會是沒有意義的。相較於其他的資訊公布方式，網路更容易達到這項要求。

(六) 對於會計資訊的一致性而言，同一地方政府在不同會計期間對於類似會計事項應採用相同的會計處理方法。透過網路揭露多年度的資訊，可以讓資訊使用者確知資訊處理的一致性。

三、有關網站對檢索政府財務資訊的便利性

然而，網路是否能成為政府資訊揭露的良好媒介，也必須仰賴良好的網路品質與完善的網頁設計，使其能呈現資料的可近性、可用性與可親性。如何讓使用者透過網路更方便的取得政府的財務訊息，Pérez et. al.,¹⁰提出有關網路設計會影響取得政府資訊的六個應考慮因素包括：(一) 資訊可輕易的辨別：使用者能得到所需的特定資料，因此網頁可合併下述二種工具，讓訊息容易被取得。例如設置網路地圖使使用者能知道內容為何，或者清楚明白的目錄章節劃分，告訴使用者政府的財務訊息在何處。而目錄必需包括所有的政府財務訊息，而非只有部分。(二) 訊息的提供依據使用者加以分類：公部門在管理網站時可發現因知識水準的不同及對不同訊息的需要而產生不同形式的使用者，因此要建立符合不同形態使用者所需要的訊息。(三) 使訊息容易傳遞：網路與其他媒介最大的差異是能相互連結相關訊息的來源，因此可提供使用者更廣的資料搜尋範圍。(四) 所提供的訊息易於管理：使用者可以在自有的電腦網路選擇

註¹⁰ Carmen C. Pérez, Antonio M. López Hernándezb and Manuel P. R. Bolívar, *op. cit.*, pp. 258~276.

取得及下載網路財務訊息的形式，因此要顯示「可下載 (downloadable)」的訊息，讓使用者能適當的處理及組合政府的財務訊息，依照美國會計師協會財務報告的特別委員會 (Financial Reporting of the American Institute of Certified Public Accountants) 所提出的財務報告檔案揭露模式中，政府在網路揭露的財務訊息應採取讓資訊取得者可進行分析、計算、比較的試算表的形式 (Excel)。但是若採用 html、text files、pdf、doc 的檔案格式雖然不能對訊息加以分析操作，但仍是有意義的。(五) 使用多種語言揭露訊息：為使訊息有更廣泛的傳播，讓更多讀者可以閱讀，應用多種語言甚至以外國文字揭露資訊。(六) 資訊使用者可以相互交流：網站有二個方向可加強集中訊息的傳遞。例如：電子報的訂閱，使用者留言版等等，以期作為訊息傳遞後的反饋 (feedback)。

由於公部門的目標是多元化、管制環境差異大、資料取得困難，且公部門揭露理論發展尚屬初期，需要更多的實證累積。營利組織在這個議題上，因為其目標式單純明確，理論發展較完整。本研究借鏡仿效研究營利部門網路財務揭露資訊的架構，建立相似的財務資訊網路揭露衡量指標，討論中國地方政府的財務資訊網路自願揭露的情況。中國的各級地方政府之間存在彼此相互學習以及競爭的關係，因此以中國作為研究標的，期待能探討地方政府在網路自願揭露財務資訊 (voluntary internet financial reporting practices; IFRP) 情況，以增進瞭解公部門使用網路作為裁決性揭露資訊 (discretionary disclosure information) 的瞭解。

參、中國大陸網路使用者對政府網站的使用現況分析

一、整體網路環境分析

網路對中國社會的影響日益深遠，中國政府對電子政務日漸重視，期望迅速推進電子政務發展，提高行政效率。2006 年中國國家資訊化領導小組頒佈了〈國家電子政務總體框架〉，提出了「十一五」^⑧期間電子政務的發展目標，發表中國國家政策，構建中國國家電子政務總體框架的目標，期待到 2010 年，覆蓋全中國的電子政務網路基本建構完成，目錄系統與交換系統、資訊安全基礎設施初步建構完成，政務資訊資源公開和共用機制初步建立，法律法規體系初步形成，標準化體系基本滿足業務發展需求，管理體制進一步完善，期望政府門戶網站可以成為政府資訊公開的重要管道，50%以上的行政許可專案能夠實現線上處理，電子政務的公眾認知度和滿意度得以進

註 ⑧ 中華人民共和國於 2006 年提出「國民經濟和社會發展第十一個五年規劃綱要」的指導原則、主要目標和實施機制《綱要》明確提出，「十一五」期間促進國民經濟持續快速協調健康發展和社會全面進步，要以鄧小平理論和「三個代表」重要思想為指導，以科學發展觀統領經濟社會發展全局。

一步提高。中國的政府治理也不可避免的步入全球電子化政府的發展方向。

事實上，中國的網際網路發展，開始於 1986 年^⑩。經過 20 年的發展，儘管中國互聯網發展迅速，目前 15.8% 的網路普及率仍比全球前二十大網路使用國家的平均水準 25.1% 低 9.3 個百分點，也低於世界網路使用的平均水準 21.2%，與網路發達國家加拿大（84.3%）、美國（72.3%）等差距很大。與亞洲相鄰之日本（73.8%）、南韓（70.7%）和台灣（67.2%）的網路普及率均高於中國。

二、分省網路使用者規模

就使用網路的總人口而言，廣東省因為人口眾多，經濟發展較為迅速，網路人口數量最多，到 2008 年 7 月止，有 3344 萬網路人口，網路普及率高達 35.9%。其次是江蘇和浙江省，分別增長了 1757 萬和 1509 萬網路人口。

就網路使用人口佔當地總人口的比例而言，北京和上海的網路普及率最高，北京的網路普及率已經達到 46.6%，略高於上海，表示北京居民中將近有半數都在使用網路。西南地區的雲南、貴州和四川省網路普及率則較低，再加上安徽和甘肅，這五個省的網路普及率仍在 10% 以下。詳細數據見表 1。

表 1 分省網路使用者人數和網路普及率及各地方政府官方網站

地區	省分	總網路人口數 (萬人)	各省網路 普及率	各省網路人口 占全中國網路 總人口比例	各地方政府官方網站
東部	北京	737	46.60%	3.50%	http://www.beijing.gov.cn/
	天津	287	26.70%	1.40%	http://www.tj.gov.cn/
	河北	762	11.10%	3.60%	http://www.hebei.gov.cn/
	上海	830	45.80%	4.00%	http://www.shanghai.gov.cn
	江蘇	1,757	23.30%	8.40%	http://www.jiangsu.gov.cn
	浙江	1,509	30.30%	7.20%	http://www.zhejiang.gov.cn
	福建	866	24.30%	4.10%	http://www.fujian.gov.cn
	山東	1,256	13.50%	6.00%	http://www.shandong.gov.cn
	廣東	3,344	35.90%	15.90%	http://www.gd.gov.cn
	海南	144	17.20%	0.70%	http://www.hainan.gov.cn/code/V3
中部	山西	536	15.90%	2.60%	http://www.shanxigov.cn/structure/index.htm
	安徽	587	9.60%	2.80%	http://www.ah.gov.cn
	江西	511	11.80%	2.40%	http://www.jiangxi.gov.cn/gb/jxzwgw
	河南	956	10.20%	4.60%	http://www.henan.gov.cn
	湖北	706	12.40%	3.40%	http://www.hubei.gov.cn

註⑩ 網際網路在中國的出現始自於 1986 年，當時兵器工業計算機應用技術研究所實施的一中國學術網（Chinese Academic Network，簡稱 CANET）國際聯網專案和德國卡爾斯魯大學（University of Karlsruhe）合作，首次將網際網路的技術帶入中國進行學術上的應用，並且在隔年 9 月 20 日由研究員錢天白向卡爾斯魯大學幾位教授發出題為「越過長城、通向世界」的電子郵件，這是中國的第一封電子郵件。左正東，「中國大陸的網路發展與網路治理」，發表於中國政治學會年會暨學術研討會（台北：中央研究院歐美所與近史所主辦，2005 年 10 月 1 日~2 日）。（編者按：研討會論文未正式出版，故無頁數）。

西部	湖南	690	10.90%	3.30%	http://www.hunan.gov.cn
	內蒙古	322	13.40%	1.50%	http://www.nmg.gov.cn
	廣西	560	11.90%	2.70%	http://www.gxzf.gov.cn/gxgov/gxgov2/index.aspx
	重慶	356	12.70%	1.70%	http://www.cq.gov.cn
	四川	809	9.90%	3.90%	http://www.sc.gov.cn
	貴州	224	6.00%	1.10%	http://www.gzgov.gov.cn
	雲南	303	6.80%	1.40%	http://www.yn.gov.cn
	西藏	36	12.70%	0.20%	http://www.tibet.cn
	陝西	517	13.90%	2.50%	http://www.shaanxi.gov.cn
	甘肅	219	8.40%	1.00%	http://www.gansu.gov.cn
	青海	60	11.00%	0.30%	http://www.qh.gov.cn
	寧夏	61	10.10%	0.30%	http://www.nx.gov.cn
	新疆	363	17.70%	1.70%	http://www.xinjiang.gov.cn
東北	遼寧	783	18.30%	3.70%	http://www.ln.gov.cn
	吉林	434	15.90%	2.10%	http://www.jl.gov.cn
	黑龍江	476	12.50%	2.30%	http://www.hlj.gov.cn
合計		21000	16.00%	100.00%	

資料來源：「第 21 次中國互聯網路發展狀況統計報告」，前引文，頁 13。以及中國各省之官方網站。

三、中國網路使用者對政府網站之使用情形

根據 2007 年 12 月中國互聯網路資訊中心 (CNNIC) 調查結果顯示²⁰，25.4%的人訪問過政府網站，即半年內有 5334 萬人訪問過中央政府或者地方政府網站。政府網站的重要功能之一是提供政務資訊，比如政策資訊、違章查詢和稅務查詢等，幾乎每一個公民都有查詢這些資訊的需求，但是中國網路使用者中只有 25.4%的使用政府網站的比例還不算高。

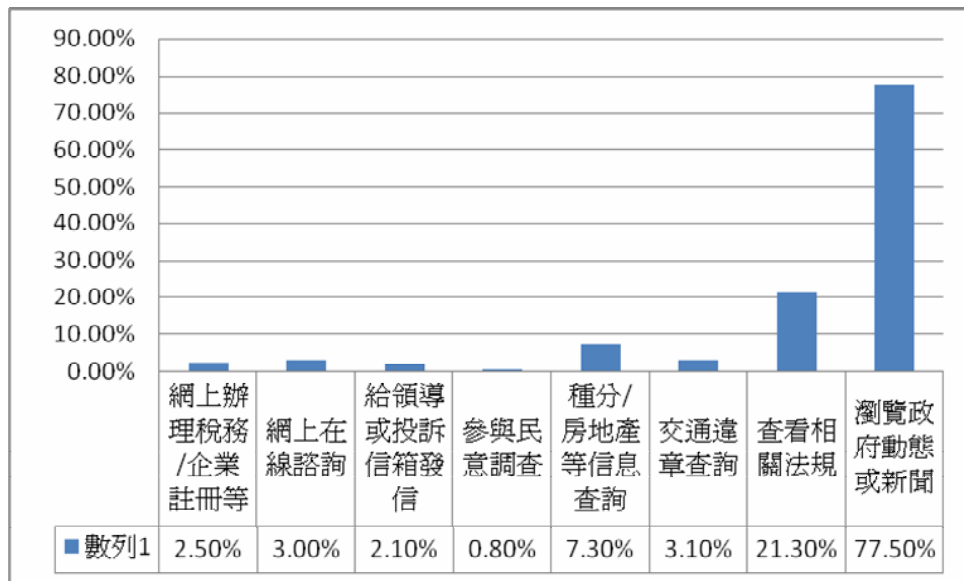
瀏覽政府網站的網路使用者，一般而言多半屬於對網路應用較多的活躍網路使用者，尤其是觀看網路新聞和在網上發送訊息的人。瀏覽政府網站的網路使用者的明顯特徵如下：已經在工作的年輕人最常造訪政府網站，25~30 歲之間的網路使用者造訪政府網站比例最高，這一群體網路使用者中已有 35.4%的人造訪過政府網站，18 歲以下的網路使用者造訪政府網站的比例最低。

網路使用者造訪政府網站的目的也有所不同。依圖 1 顯示，造訪政府網站的主要目的是瀏覽政府動態或新聞，包括政策法規介紹、政府公告和政府新聞等，佔所有造訪政府網站目的的 77.5%。其次是為查看相關法規，佔 21.3%。網路使用者透過網路搜尋洽公的方式，包括下載表格、線上申請業務等，政府也可透過網路把部分櫃檯業務挪到網上，提高行政效率；另一個方面是網站互動交流，包括線上諮詢、建議、投訴等。目前造訪政府網站的網路使用者中，僅有 2.5%的人在網路上辦理稅務/企業註冊等

註 20 「第 21 次中國互聯網路發展狀況統計報告」，中國互聯網絡信息中心，2008 年 1 月，頁 13~45，<http://www.cnnic.cn/index/0E/00/11/index.htm>。該中心自 1997 年起針對中國網際網路之電腦數、使用者人數、資訊流量分佈、功能變數名稱註冊等方面情況的進行統計，對中國政府和企業動態掌握網際網路在中國的發展情況，提供決策依據。直至 2008 年一共發佈了 21 次中國網際網路發展狀況統計報告。

業務，透過線上諮詢互動交流的網路使用者也僅佔所有造訪政府網站的 3%，電子政務水準越高，各方面的應用率就越高。顯示中國政府這兩方面對於行政業務的效率提升的功能，仍有極大的改善空間。

圖 1 網路使用者造訪政府網站之目的



資料來源：「第 21 次中國互聯網發展狀況統計報告」，前引文，頁 45。

四、中國的資訊揭露相關法規之探討

中國自改革開放以後，與世界的接觸日益頻繁，資訊的流通以及管制，隨著科技的進步，社會的開放，已經無法如以往的單向傳播，並且嚴格監控。民衆與政府的關係也由過去單向父權式管制，慢慢朝向互動的治理合夥關係。隨著資訊傳播的技術發展日新月異，民衆對於政府的資訊有更多管道取得，政府也可以透過資訊的傳播，傳遞政府政策。民衆參與公共政策，需要多元化且具有用性的政府訊息。世界大部分的民主國家，透過政績的宣導，以及定期改選制度，使得民衆與政府之間的權力賦予以及監督機制，達到平衡的關係。因此民主國家的政府組織不但有動機主動揭露政府資訊，更因為民衆需要正確政府施政資訊，作為評估政府效能的指標，以進行定期改選的依據，多半都有強制揭露政府資訊的法律環境，明訂應公開之政府資訊、以及公開方式，以提高組織透明度。中國政府體制與一般民主國家雖然有一段差距，然而在資訊公開的法律環境上也有著相當的進步。在中華人民共和國中央人民政府門戶網站指出：

「推行政府資訊公開，是提高科學執政、民主執政、依法執政之能力和水準……及和諧社會的必然要求；是推進社會民主，建設法治政府的重要舉

措；是建立行為規範、運轉協調、公正透明、廉潔高效的行政管理體制的重要內容……為了統一規範政府資訊公開工作，強化行政機關公開政府資訊的責任，明確政府資訊的公開範圍，暢通政府資訊的公開渠道，完善政府資訊公開工作的監督和保障機制，國務院制定了〈條例〉。」

〈中華人民共和國政府資訊公開條例〉（以後簡稱〈條例〉）共計五章三十八條，規範政府資訊公開的目的、應公開的範圍、公開的方式和程序、資訊公開過程的監督和保障。該〈條例〉由 2007 年 1 月 17 日國務院第 165 次常務會議通過，第 492 號的〈中華人民共和國政府資訊公開條例〉，總理溫家寶 2007 年 4 月 5 日公告，並於條例自 2008 年 5 月 1 日起施行。其條例內容對政府訊息公開作詳盡的說明與規範。

〈中華人民共和國政府資訊公開條例〉制定的目的是為了使民衆、企業和其他組織，能即時並精準地獲取政府訊息，藉此提高政府資訊公開的效率。此〈條例〉在制定時針對不同的社會群體，都能平等的獲取政府訊息，並且統一規範各級政府及縣級以上政府部門訊息公開的工作，為了確實保障人民的知的權利、參與權、監督權，〈條例〉明確規範行政機關主動公開政府資訊的範圍。「依該條例第九條規定行政機關對符合下列基本要求的政府資訊應當主動公開：（一）涉及公民、法人或者其他組織切身利益的；（二）需要社會公眾廣泛知曉或者參與的；（三）反映該行政機關機構設置、職能、辦事程式等情況的；（四）其他依照法律、法規和國家有關規定應當主動公開的。」各行政機關要依照上述要求，確定主動公開政府資訊的具體內容。在相同的要求基礎上兼顧各地方、各部門的政府訊息公開工作，並依實際需要，採用不同的方式來公開政府訊息。

依據〈條例〉內容本文歸納重點如下：首先，行政機關應當即時、準確的公開政府訊息，但若發現其訊息可能會影響社會穩定以及擾亂社會秩序，或者為虛假或不完整訊息時，應當在其職責範圍內公佈正確的政府訊息，並予以澄清說明；再者，行政機關應建立完善的政府訊息揭露的機制，若公佈的政府訊息是和其他行政機關有關聯時，應當與相關的行政機關進行溝通協調與確認，確保行政機關公佈的政府訊息是相同的；且行政機關應透過政府發行之公報、政府官方網站以及電視、報紙、廣播等，一般民衆方便獲得訊息的管道公開政府的訊息；另一方面，各級的政府機關應在其檔案室、政府圖書館，以及訊息公佈欄等場所等來公開政府訊息，政府機關透過這些提供政府訊息的場所及設施，使一般民衆、企業法人或是其他組織能夠更方便的查閱及獲取政府的訊息。^②

五、中國地方政府網路財務資訊揭露之現況及分析

對中國而言〈條例〉的制定是走向民主政治體制的一大步。各級政府對於此一條

註② 「中華人民共和國第 492 號國務院令」，中華人民共和國國務院網站，2007 年 1 月 17 日，<http://www.gov.cn/xxgk/pub/govpublic/>。

例的應映，可能因時、因地、因主政者的心態，而有不一致的現象。雖然在 2008 年 5 月開始實施強制性政府資訊公開，但在強制實行之前，中國地方政府的訊息揭露都是屬於自願性質，換句話說，即代表每個地方政府可能因不同的施政目標與政府狀態，而有不同的揭露內容及在揭露程度上的差異。雖然條例尚未正式實行，但其提供地方政府自願於網頁揭露資訊的基本輪廓。另一方面，在政府提供的服務日趨多元化的同時，中國地方政府對於網站的實施也逐漸發展，對中國地方政府的發展是一個很重要的改革，^②中國地方政府網站所公布的資訊的過程當中，在實行上有三個主要的步驟，首先是經由網路連接大部分的地方政府機關，形成一個地方政府脈絡。其次，將政府機關的文件檔案及訊息，變更為格式相同的電子形式。最後，計畫十年後所有的政府機關都能完全電子化，達成全面電子化政府的目標。

直到本研究的資料收集期間為止，所有的第一級地方政府機關都已有網路服務的提供，中國民眾可更便利的透過網路取得所需要的政府訊息，因此將中國地方政府網站的使用和其在 2008 年〈資訊公開條例〉正式實行前地方政府自願性揭露訊息產生的問題相結合，探討地方政府在網路上自願性揭露的財務訊息中呈現的種類、方式、內涵以及及時性狀況。分析地方政府網站對於該地區的財務訊息在自願性的情況底下揭露的程度。

肆、資料來源及研究方法

一、資料來源

依照中華人民共和國憲法規定，目前有 33 個省級行政區，包括 22 個省、5 個自治區、4 個直轄市與 2 個特別行政區。而本文所謂的地方政府即以省、自治區與直轄市為例，扣除香港及澳門這 2 個特別行區，總計觀察值為 31 個行政區。目前依照〈中華人民共和國政府資訊公開條例〉，明訂於 2008 年 5 月 1 日起施行，規範政府資訊公開之必要。但對於資訊公開之方式並未強制規範，而採取授權方式，交由各政府組織依其必要擇一為之。因此，目前狀況是各地方政府均以自治精神，設計並決定如何呈現其欲揭露的資訊。

本文以各地方政府單位之網站進行實際調查 (survey)，檢視各地方政府於 2007 年底之 12 月期間於該政府之入口網站公布其財務資訊的狀況。並根據研究設計對其自願網路報導的財務資訊狀況加以計點。作為其網路揭露財務資訊之指標 (disclosure index)。本文探討地方政府網路財務揭露之情況，並加以討論地方政府於網頁自願性揭

註② Chengyu Xiong, "E-Government in China, Present and Future," presented at the International Seminar, E-administration for the Benefit of Citizens (Paris: Tsinghua University, January 21~22, 2002), <http://droit-internet-2002.univ-paris1.fr/pdf/en/Xiong.pdf>.

露財務資訊的表現。

二、網頁揭露財務資訊指標之計點方式

本節說明本研究如何評估與認定地方政府於網頁揭露財務資訊內涵與網頁設計，便於使用者獲取財務資訊程度的指標。並以中國地方政府於 2007 年底網頁實際揭露財務資訊情況，進行實地衡量。

對於衡量的內容本文參考 Eschenfelder et al.,^㉓ Ettredge et al.,^㉔ Huang and Cho^㉕ Condit and Fagan^㉖以及 Péreza et al.^㉗等文，所列示的相關項目，並考量中國地方政府網頁實際地揭露情況。本研究所建立的財務資訊揭露指標 (disclosure index) 涵蓋三個類目：(一) 揭露財務資訊類型 (DIS_t)：地方政府網頁揭露的財務資訊內涵 (information content)，亦即地方政府揭露資訊的類型；(二) 揭露財務資訊品質之特性 (DIS_c)：網頁所揭露財務資訊擁有的資訊特質 (qualitative characteristics)，亦即地方政府在網頁所揭露財務資訊的品質；(三) 網站設計對檢索財務資訊的便利性 (DIS_n)：網頁的設計與使用便利性，亦即地方政府之網頁對使用者的可親性。本研究分別以上述三個類目建立分項指標，並將三個指標加總作為揭露財務資訊的揭露指標。建立衡量項目儘量不涉及主觀判斷為主，相關的衡量項目列於表 2。

表 2 中國各地方政府網路財務資訊揭露計分表-東部地區、中部地區

區域	東部地區										中部地區					
政府	北京	天津	河北	上海	江蘇	浙江	福建	山東	廣東	海南	山西	安徽	江西	河南	湖北	湖南
1.揭露財務資訊類型	2	2	1	3	2	2	1	2	2	2	1	2	3	3	2	1
1.a.總預算資訊	2	2	1	2	2	2	1	2	2	2	1	2	2	2	2	1
1.年度總預算資訊	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
2.追加預算資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.預算執行資訊	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1
1.b.決算資訊	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0
1.年度決算資訊	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0
1.c.財務狀況	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1.舉債狀況資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.固定資產資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

註 ㉓ K. R. Eschendefer, J. C. Beachboard, C. R. McClure and S. K. Wyman, "Assessing U.S. Federal Government Web Sites," *Government Information Quarterly*, vol. 14, no. 2 (Summer 1997), pp. 173~189.

註 ㉔ M. Ettredge, J. V. Richardson and S. Scholz, "The Presentation of Financial Information at Corporate Web Sites," *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 2, no. 3 (September 2001), pp. 149~168.

註 ㉕ C. J. Huang and M. H. Chao, *op. cit.*, pp. 357~373.

註 ㉖ J. Condit and B. D. Fagan, "Citizens' Access to On-Line State Legislative Documents," *Government Information Quarterly*, vol. 18, no. 2 (Summer 2001), pp. 105~121.

註 ㉗ Carmen C. Péreza, Antonio M. López Hernándezb and Manuel P. R. Bolívar, *op. cit.*, pp. 258~276.

2.揭露財務資訊品質之特性	3.667	3.083	3.333	3.167	3.5	2.583	4	4.667	3.833	4.167	2.583	4.167	4.667	3.5	3.583	1.833
2.a.完整性	1	1	1	1	1	0.5	1	1	1	1	0.5	1	1	1	0.5	0
1.提供完整的財務報表資訊	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	0	0
2.提供部分的摘要財務資訊	0	0	0	0	0	0.5	0	0	0	0	0.5	0	0	0	0.5	0
2.b.時效性	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	1	1	1	1	1	1	1	1	0.5
1.以即時新聞方式提供最新財務資訊	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
2.提供逐月的最新財務資訊	0	0	0	0	0	0	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0
2.c.可瞭解性	0.667	0.333	0.333	0.667	1	0.333	1	0.667	0.333	0.667	0.333	0.667	0.667	0	0.333	0.333
1.以附註方式說明財務資訊定義與含意	0.333	0.333	0	0.333	0.333	0	0.333	0.333	0.333	0.333	0	0.333	0.333	0	0	0
2.以圖形、比率表達財務資訊	0	0	0	0	0.333	0	0.333	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.以政府公報形態說明財務資訊	0.333	0	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0	0.333	0.333	0.333	0.333	0	0.333	0.333
2.d.可比較性	0.5	0.25	0.5	0.5	0.5	0.25	1	1	0.5	0.5	0.25	0.5	1	0.5	0.75	0
1.提供1-5年的財務資訊供比較	0	0.25	0	0	0	0.25	0	0	0	0	0.25	0	0	0	0.25	0
2.提供5年以上財務資訊供比較	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0	0
3.提供其他地方政府資訊或連結供比較	0	0	0	0	0	0	0.5	0.5	0	0	0	0	0.5	0	0.5	0
2.e.攸關性	1	1	1	0.5	0.5	1	0.5	1	1	1	0.5	1	1	1	1	1
1.佐以政府工作報告(技術報告)說明財務資訊	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
2.佐以政府未來計畫說明財務資訊	0.5	0.5	0.5	0	0	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
3.網站對檢索財務資訊的便利性	4.625	3.75	3.375	4	4.125	3.875	3.25	4.625	4.125	4.25	2.375	4.25	3.125	3.375	3.125	3.5
3.a.便於使用者檢索財務資訊	0.625	0.75	0.875	1	0.625	0.375	0.75	0.625	0.625	0.75	0.375	0.75	0.625	0.625	0.625	0.5
1.以網站地圖指出財務資訊位置	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0	0.25	0.25	0.25	0.25	0	0	0.25	0.25	0.25	0.25
2.以選單方式提供財務資訊	0	0	0.25	0.25	0	0	0	0	0	0	0	0.25	0	0	0	0
3.提供搜尋引擎檢索財務資訊	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25
4.首頁到財務資訊路徑數(點擊次數)少於3(含)次	0	0.25	0	0.25	0	0	0.25	0	0	0.25	0	0.25	0	0	0	0
5.首頁到財務資訊路徑數(點擊次數)高於3(不含)次	0.125	0	0.125	0	0.125	0.125	0	0.125	0.125	0	0.125	0	0.125	0.125	0.125	0
3.b.依據訪客身分提供財務資訊	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
1.提供不同身分別的揭露資訊選項	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
3.c.提供財務資訊的檔案格式易於處理	1	0.5	0.5	0.5	1	0.5	0.5	1	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.25	0.5	0

1.提供可複製檔案 (如txt、pdf、doc)	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0
2.提供可貼到試算表軟體檔案 (如html)	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0	0.25	0
3.提供可直接運算的檔案 (如xls)	0.5	0	0	0	0.5	0	0	0.5	0	0	0	0	0	0	0	0
3.d.提供多語言環境揭露資訊	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1
1.以多種語言提供資訊	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1
3.e.與網路使用者互動	1	0.5	1	0.5	0.5	1	1	1	1	1	0.5	1	0	0.5	1	1
1.提供電子郵件讓使用者直接詢問。例如市民信箱	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0	0.5	0.5
2.提供留言板讓使用者與管理者互動	0.5	0	0.5	0	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0	0.5	0.5	0.5
總積分 (disclosure index)	10.292	8.833	7.708	10.167	9.625	8.458	8.250	11.292	9.958	10.417	5.958	10.42	10.79	9.875	8.708	6.333

資料來源：作者製表。

在計點時，本研究沿用 West (2000) 與 Pérez et al. (2005) 的方式，以 0/1 的二元尺度 (binary scale) 表達是否達成該項目，然後再給予每一項目權數進行加總。計點時，給予財務資訊類型、揭露財務資訊品質之特性與網站設計對檢索財務資訊的便利性三個類目，各 5 點分數。每一類目下的項目，則依據內容與特性給予不同的權數。相關的衡量項目與相對權數介紹於後。^⑧

第一個類目的「財務資訊類型」中，對網站是否提供：總預算資訊 (包括：年度總預算資訊 (fiscal year budget)、追加預算資訊 (budgetary modifications)、預算執行資訊 (budgetary result) 各 1 分)、決算資訊 (年度決算資訊 (final accounts)，1 分)、以及財務狀況 (包括：舉債狀況資訊 (borrowing amount)、固定資產資訊 (fixed assets) 各 0.5 分)。

第二個類目「揭露財務資訊品質」共有五項品質特性，每一個資訊品質均以 1 分為計分基礎，若該項品質特性有多項衡量指標，則每一分項之計分以 1 分，平均分配到各指標項目。首先針對「完整性」(completeness) 加以計分：若提供完整的財務報表資訊 (full general accounts) 計 1 分、若提供部分的摘要財務資訊 (summary of general accounts)，則計 0.5 分。特別的是，此兩項僅一項計分，亦即完整的財務報表資訊也涵蓋了摘要財務資訊，但僅計 1 分。其次針對「時效性」(timeliness) 加以計分：如果網頁僅提供年度資訊則為 0 分，因其並未使用網頁隨時更新資訊；若以即時新聞方式提供最新財務資訊，則計 0.5 分；提供逐月的最新財務資訊，計 0.5 分。再者針對「可瞭解性」(understandability) 加以計分：網頁提供輔助的方式說明財務資訊，

註 ⑧ 對於衡量揭露指標相對權重必沒有一般性的標準，任何一種權數規劃均無法規避主觀性的權數。如果要避免主觀權數計畫的影響，可以進行敏感度分析。Barbara Pirchegger and Alfred Wagenhofer, "Financial Information on the Internet: A Survey of the Homepages of Austrian Companies," *The European Accounting Review*, vol. 8, no. 2 (July 1999), pp. 383-395.

增進使用者對財務資訊的瞭解。以附註方式說明財務資訊定義與含意，計 0.33 分；以圖形、比率表達財務資訊，計 0.33 分、以政府公報形態說明財務資訊 (gazette)，計 0.33 分。第四項「可比性」(comparability) 中，若提供 1-5 年的財務資訊供比較，計 0.25 分；而若提供 5 年以上財務資訊供比較則計 0.5 分；提供其他地方政府資訊或連結作為比較基礎，計 0.5 分。需要注意的是，提供 1-5 年財務資訊與提供 5 年以上財務資訊兩項，僅能針對一項計分。第五項「攸關性」(relevance) 項目中，若佐以政府工作報告 (技術報告) 說明財務資訊，計 0.5 分；佐以政府未來計畫說明財務資訊，則計 0.5 分。^②

第三大類目為「網站對檢索財務資訊的便利性」也有五項品質特性，每一個資訊品質均以 1 分為計分基礎，若該項品質特性有多項衡量指標，則每一分項之計分以 1 分平均分給各項目計分。首先針對「便於使用者檢索財務資訊」項目中：若以網站地圖指出財務資訊位置，計 0.25 分。以選單方式提供財務資訊，計 0.25 分。提供搜尋引擎檢索財務資訊，計 0.25 分。若首頁到財務資訊路徑數 (點擊次數) 少於 3 (含) 次，計 0.25 分，但是若首頁到財務資訊路徑數 (點擊次數) 高於 3 (不含) 次，則只給 0.125 分，對於首頁到財務資訊的路徑次數的第 4、5 項，僅允許一項計分。其次，「依據訪客身分提供財務資訊」項目中：提供不同身分別的揭露資訊選項 (user profiles)，則計 1 分。再者，在「提供財務資訊的檔案格式易於處理」項目中：提供可複製檔案 (如 txt、pdf、doc、html、xls 等)，則計 0.25 分、提供可貼到試算表軟體檔案 (如 html、xls 等)，計 0.25 分、提供可直接運算的檔案 (如 xls) 計 0.5 分。此三項可以累計計分。第四為「提供多語言環境揭露資訊」項目：若以多種語言 (例如英語、日語等) 提供資訊，計 1 分。最後，「與網路使用者互動」項目中，若提供電子郵件讓使用者直接詢問，例如市民信箱，計 0.5 分。若提供留言板讓使用者與管理者互動，計 0.5 分。

根據是否提供以上的資訊以及形態進行計點。檢視每一個地方政府網站提供財務資訊的實際狀況，計算其財務資訊揭露的指標。

伍、中國地方政府財務資訊揭露指標計點結果分析

本節首先將分析中國大陸 31 個地方政府在網路揭露該政府財務資訊狀況。再將這

註 ② 有文獻衡量財務資訊品質的可靠性 (reliability)，常用的衡量方式為檢視提供於網頁的報表是否經過審核程序 (audit process)。例如財務報告經過會計師簽證，或者經過具有公信力的第三者檢查所認可。此一項目對網頁具有隨時更新資訊的特質尤其重要，因為更新資訊時沒有適當的驗證程序，可能會出現資訊錯誤，或者操弄資訊的情況。然而，本研究進行實地網頁調查時，均沒有網頁說明或提供簽證報告說明其資訊經過查核程序，故本研究並未針對此一項目計分。

些地方政府分成東、中、西部以及東北等 4 個地區，分區檢視地方政府網路揭露財務資訊情況，以驗證研究期間各地方政府網路揭露財務資訊的地區差異。表 2 及表 3 列出 2007 年 12 月以分區方式詳列中國大陸各地方政府網路揭露財務資訊現況。

表 3 中國各地方政府網路財務資訊揭露計分表-西部地區、東北地區

區域	西部地區											東北地區			
政府	內蒙古	廣西壯族	重慶	四川	貴州	雲南	西藏	陝西	甘肅	青海	寧夏回族	新疆維吾爾	遼寧	吉林	黑龍江
1.揭露財務資訊類型	2	2	2	2	2	2	1	1	0	1	0	1	2	1	2
1.a.總預算資訊	2	2	2	2	2	2	1	1	0	1	0	1	1	1	2
1.年度總預算資訊	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1
2.追加預算資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.預算執行資訊	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1
1.b.決算資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
1.年度決算資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
1.c. 財務狀況	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1.舉債狀況資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.固定資產資訊	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.揭露財務資訊品質之特性	5	3.333	4.5	3.833	3.833	3.333	2.5	3.25	1.833	1.833	0.5	1	1.5	1.833	3.667
2.a.完整性	1	1	1	1	1	0.5	1	1	0	0	0	0	0	0	0.5
1.提供完整的財務報表資訊	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
2.提供部分的摘要財務資訊	0	0	0	0	0	0.5	0	0	0	0	0	0	0	0	0.5
2.b.時效性	1	1	1	0.5	1	1	0.5	1	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	1
1.以即時新聞方式提供最新財務資訊	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
2.提供逐月的最新財務資訊	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0	0.5	0	0	0	0	0	0	0.5
2.c.可瞭解性	1	0.333	1	0.333	0.333	0.333	0	0	0.333	0.333	0	0	0	0.333	0.667
1.以附註方式說明財務資訊定義與含意	0.333	0	0.333	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.333
2.以圖形、比率表達財務資訊	0.333	0	0.333	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.以政府公報形態說明財務資訊	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0	0	0.333	0.333	0	0	0	0.333	0.333
2.d.可比較性	1	0.5	1	1	0.5	0.5	1	0.25	0	0	0	0	0	0	0.5
1.提供1-5年的財務資訊供比較	0	0	0	0	0	0	0	0.25	0	0	0	0	0	0	0
2.提供5年以上財務資訊供比較	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0	0	0	0	0	0	0.5
3.提供其他地方政府資訊或連結供比較	0.5	0	0.5	0.5	0	0	0.5	0	0	0	0	0	0	0	0
2.e.攸關性	1	0.5	0.5	1	1	1	0	1	1	1	0	0.5	1	1	1
1.佐以政府工作報告（技術報告）說明財務資訊	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0.5
2.佐以政府未來計畫說明財務資訊	0.5	0	0	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0	0	0.5	0.5	0.5
3.網站對檢索財務資訊的便利性	2.75	2.5	4.375	4	1.5	3.625	2	3.25	1.75	3.25	2.75	2.75	1	3.5	4.5
3.a.便於使用者檢索財務資訊	0.75	0.5	0.875	1	0.5	0.625	0.75	0.75	0.25	0.25	0.25	0.25	0.5	0.5	1
1.以網站地圖指出財務資訊位置	0.25	0	0.25	0.25	0	0.25	0	0.25	0	0	0	0	0.25	0.25	0.25

2.以選單方式提供財務資訊	0	0	0.25	0.25	0	0	0.25	0	0	0	0	0	0	0	0.25
3.提供搜尋引擎檢索財務資訊	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25
4.首頁到財務資訊路徑數 (點擊次數) 少於3 (含) 次	0.25	0.25	0	0.25	0.25	0	0.25	0.25	0	0	0	0	0	0	0.25
5.首頁到財務資訊路徑數 (點擊次數) 高於3 (不含) 次	0	0	0.125	0	0	0.125	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.b.依據訪客身分提供財務資訊	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1
1.提供不同身分別的揭露資訊 選項	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1
3.c.提供財務資訊的檔案格式易於 處理	0.5	0.5	1	0.5	0.5	0.5	0.25	0.5	0	0	0	0	0	0	0.5
1.提供可複製檔案 (如txt、 pdf、doc)	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0	0	0	0	0	0	0.25
2.提供可貼到試算表軟體檔案 (如html)	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0.25	0	0.25	0	0	0	0	0	0	0.25
3.提供可直接運算的檔案 (如xls)	0	0	0.5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.d.提供多語言環境揭露資訊	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1
1.以多種語言提供資訊	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1
3.e.與網路使用者互動	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	1	0.5	1	0.5	0.5	0.5	1	1
1.提供電子郵件讓使用者直接 詢問。例如市民信箱	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
2.提供留言板讓使用者與管理 者互動	0	0.5	0	0	0	0	0	0.5	0	0.5	0	0	0	0.5	0.5
總積分 (disclosure index)	9.75	7.833	10.875	9.833	7.333	8.958	5.5	7.5	3.583	6.083	3.25	4.75	4.5	6.333	10.167

資料來源：作者製表。

首先，先就本研究所設計的網路揭露的各項指標，進行項目分析 (item analysis)。項目分析 (item analysis) 的目的，不僅只是作為挑選檢測項目，並且是在審查各檢測項目品質是否符合網路財務揭露的測量標準。主要是考慮檢測項目的兩項特徵指標：難度指標 (item difficulty index) 和鑑別度指標 (discrimination index)。

「難度指標」(item difficulty index) 又稱之為答對比例 (proportion of correct)，是指檢測項目當中，達到最高理想的地方政府數占總地方政府數量的百分比。亦即是檢測項目正確反應的機率 (俗稱通過率) (probability of item correct)。如果題目難度太高，則鑑別力 (discrimination) 越低。指標介於 0-100，指標越高，表示達成的地方政府越多，亦即是檢測項目越簡單。為了極大化項目鑑別力 (item discrimination)，最適的難度 (desirable difficulty) 應略高於中間值 (between chance and perfect scores for the item)。實務上 (ScorePak®) 常以超過 0.85 為簡單 (easy)；介於 0.51-0.84 為適當 (moderate)；低於 0.50 為困難 (hard)。

「鑑別力指標」(discrimination index) 衡量項目品質 (item quality)，可用以分辨不同受試者績效 (performances of examinees)。鑑別力指標為高揭露組受試者在該項目達成最高資訊揭露比例，與低揭露組受試者達成最高資訊揭露比例的差異。鑑別度值愈大，表示某檢測項目對於辨識「達成指標之地方政府」，和「沒有達成指標的地方政

府」，兩種能力族群的功能愈好。亦即該檢測指標發揮篩選不同揭露程度的地方政府的
功能越好。解釋鑑別力指標的經驗法則（rule of thumb）常以鑑別力指標與該項目「最
大可能鑑別力」（maximum possible discrimination）的比率判斷。亦即，「辨別效率」
（discrimination efficiency）。「最大可能鑑別力」為為高揭露組與低揭露組達成該項目
最高資訊揭露比例之和。另外鑑別力指標尚有「點二系列相關係數」（point-biserial
correlation coefficient），一般而言，超過 0.30 為佳（good）；介於 0.10-0.30 為適當
（fair）；低於時為不適當（poor）。相關結果列於表 5。

根據表 4 的結果，以 Lord^⑩建議的難度指標在 5（4）選項的選擇題的難度指標應
為 70（74）。本研究的難度指標在網路財務資訊類型、網路財務資訊品質與網路財務
資訊可親性分別為 0.1、0.23、0.32，可知，本研究依據我國、美國以及國際會計準則
設計的財務資訊揭露指標，對目前中國地方政府而言難度偏高。由表 5 中可知，網路
財務資訊類別、網路財務資訊品質與網路財務資訊可親性的鑑別效率均為 1。表示本
研究所設計的三項網路財務資訊揭露項目的項目品質良好。三項指標的點二系列相關
係數為 0.43、0.74、0.75，顯示本研究設計之網路財務資訊揭露指標的鑑別力佳。

表 4 項目分析

	難度指標	鑑別指標	點二系列 相關係數	最大可能 鑑別力	鑑別效率
財務資訊類型	0.10	0.21	0.43	0.21	1.00
財務資訊品質	0.23	0.50	0.74	0.50	1.00
資訊檢索便利性	0.32	0.71	0.75	0.71	1.00

資料來源：作者製表。

一、各地方政府網路揭露財務資訊現況

在表 2 及表 3 中列出 2007 年 12 月以分區方式詳列中國大陸各地方政府網路揭露
財務資訊現況，表 5 則為各項財務資訊揭露指標以及總指標的排名表，表 6 為財務資
訊揭露指標統計概況。根據表 5，顯示中國各地方政府網路揭露財務資訊中揭露程度
最高的是山東，在總點數最高 15 分當中，山東政府得到 11.292 分，其次為重慶在總積
分當中得到 10.875 分，其次依序為江西、海南、安徽。而在財務資訊類型中以上海、
江西、河南積分較高。根據表 3 檢視其實際揭露的資訊內涵，大部分地方政府都有揭
露年度總預算，其次揭露最多的是決算報告，少部分地方政府有揭露追加減預算。至
於地方政府的財務狀況，如舉債資訊以及固定資產資訊，沒有任何一個地方政府有提
供該項資訊。因此本項得分相當一致。其中上海、江西、河南因提供財務資訊類型較
多，得到 3 分。得到 2 分的地方政府有 17 個，得到 1 分的地方政府有 9 個。甘肅以及
寧夏回族自治區，因為沒有提供任何財務資訊因此在「網路揭露財務資訊類型」項目

註 ⑩ F. M. Lord, "The Relationship of the Reliability of Multiple-Choice Test to the Distribution of Item Difficulties," *Psychometrika*, vol.18 (1952), pp.181~194.

中積分爲0。

表 5 中國各地方政府網路財務資訊揭露計分排名表

地區	地方政府	財務資訊 類型		財務資訊 品質之特性		網站對檢索 財務資訊便利性		總積分 (disclosure index)	
		計點積分	排名	計點積分	排名	計點積分	排名	計點積分	排名
東部 地區	北京	2	4	3.667	11	4.625	1	10.292	6
	天津	2	4	3.083	21	3.75	12	8.833	15
	河北	1	21	3.333	16	3.375	16	7.708	20
	上海	3	1	3.167	20	4	9	10.167	7
	江蘇	2	4	3.5	14	4.125	7	9.625	13
	浙江	2	4	2.583	23	3.875	11	8.458	17
	福建	1	21	4	7	3.25	18	8.25	18
	山東	2	4	4.667	2	4.625	1	11.292	1
	廣東	2	4	3.833	8	4.125	7	9.958	9
中部 地區	海南	2	4	4.167	5	4.25	5	10.417	4
	山西	1	21	2.583	22	2.375	27	5.958	26
	安徽	2	4	4.167	6	4.25	5	10.417	4
	江西	3	1	4.667	2	3.125	22	10.792	3
	河南	3	1	3.5	14	3.375	16	9.875	10
	湖北	2	4	3.583	13	3.125	21	8.708	16
西部 地區	湖南	1	21	1.833	25	3.5	14	6.333	23
	內蒙古自治區	2	4	5	1	2.75	23	9.75	12
	廣西壯族自治區	2	4	3.333	16	2.5	26	7.833	19
	重慶	2	4	4.5	4	4.375	4	10.875	2
	四川	2	4	3.833	8	4	9	9.833	11
	貴州	2	4	3.833	8	1.5	30	7.333	22
	雲南	2	4	3.333	16	3.625	13	8.958	14
	西藏自治區	1	21	2.5	24	2	28	5.5	27
	陝西	1	21	3.25	19	3.25	18	7.5	21
	甘肅	0	30	1.833	25	1.75	29	3.583	30
	青海	1	21	1.833	25	3.25	18	6.083	25
	寧夏回族自治區	0	30	0.5	31	2.75	24	3.25	31
東北 地區	新疆維吾爾自治區	1	21	1	30	2.75	24	4.75	28
	遼寧	2	4	1.5	29	1	31	4.5	29
	吉林	1	21	1.833	25	3.5	14	6.333	23
	黑龍江	2	4	3.667	11	4.5	3	10.167	7

資料來源：作者製表。

表 6 財務資訊揭露指標統計概況

全體					
變數	樣本數	平均值	標準差	最小值	最大值
財務資訊類型	31	1.6774	0.7478	0.0000	3.0000
財務資訊品質	31	3.1640	1.1177	0.5000	5.0000
資訊檢索便利性	31	3.3306	0.9318	1.0000	4.6250
財務資訊揭露總指標	31	8.1720	2.2835	3.2500	11.2917
東部地區					
財務資訊類型	10	1.900	0.5676	1.000	3.000
財務資訊品質	10	3.600	0.6007	2.583	4.667
資訊檢索便利性	10	4.000	0.4602	3.250	4.625

財務資訊揭露總指標	10	9.500	1.1377	7.708	11.292
中部地區					
財務資訊類型	6	2.000	0.894	1.000	3.000
財務資訊品質	6	3.389	1.035	1.833	4.667
資訊檢索便利性	6	3.292	0.611	2.375	4.250
財務資訊揭露總指標	6	8.681	2.089	5.958	10.792
西部地區					
財務資訊類型	12	1.3333	0.7785	0.0000	2.0000
財務資訊品質	12	2.8958	1.3822	0.5000	5.0000
資訊檢索便利性	12	2.8750	0.8774	1.5000	4.3750
財務資訊揭露總指標	12	7.1042	2.5092	3.2500	10.8750
東北地區					
財務資訊類型	3	1.667	0.577	1.000	2.000
財務資訊品質	3	2.333	1.167	1.500	3.667
資訊檢索便利性	3	3.000	1.803	1.000	4.500
財務資訊揭露總指標	3	7.000	2.892	4.500	10.167

資料來源：作者製表。

其次為「網路揭露財務資訊的品質特性」項目，以內蒙達到最高的5點積分，表示其在網路上所提供的財務資訊達到最高的品質特性。其次依序為江西的 4.667 分、山東的 4.667 分、重慶的 4.5 分以及海南的 4.167 分。整體而言，大部分地方政府提供的「網路揭露財務資訊品質」中，達成率較高的資訊品質是完整性（1.提供完整的財務報表資訊、或者 2.提供部分的摘要財務資訊）以及時效性（1.以即時新聞方式提供最新財務資訊、2.提供逐月的最新財務資訊），在「可瞭解性」中僅有 13 個地方政府提供「以附註方式說明財務資訊定義與含意」、僅有 4 個地方政府提供「以圖形、比率表達財務資訊」的資訊，分別是江蘇、福建、內蒙及重慶。顯示對於財務資訊的分析以及說明，還是相當的缺乏，財務資訊對於一般民衆的專業障礙，相對於其他資訊為高，若地方政府能對於財務報表加以分析以及說明，則會進一步提高財務資訊的揭露品質。

第三大項的計分標準是「網路檢索財務資訊的便利性」此項積分得分最高的地方政府是北京及山東，均得到 4.625 分，其次依序為黑龍江的 4.5 分、海南的 4.25 分及安徽的 4.25 分。

其中江西、山東、海南、及重慶，由於在三大分項積分中各有兩項的積分排名在全部的前五名。因此在總排名當中也排名在前五名。

二、地區分組之地方政府網路揭露財務資訊差異

上述以各地方政府在網路揭露之資訊的總體概況進行分析，指出中國大陸地方政府之間存在網路資訊揭露的差異。然而對於地方政府之間是否存在區域之差異，以及區域之間的相互學習或群聚效果，可利用統計方法檢定驗證。因此，本節利用變異數分析（ARNOVA）、以及單變數檢定之 t 檢定與 Wilcoxon 檢定，來檢測區域之間的地

方政府，在網路揭露財務資訊是否存在差異^⑩。以中國大陸的幅員廣闊，區域之間的自然條件、人文環境、經濟發展以及文化之差異顯著。並且隨著中部地區崛起和西部大開發戰略的加速推進，中國目前已初步形成東部、西部、中部和東北的四大區域經濟合作發展的格局。中國的區域劃分尚有東部、西部、中部之劃分，以及沿海即內陸的劃分。其與本研究的區域劃分中較大的差異在於東北三省。本研究將之獨立成爲一個區域，而其他的區域分類遼寧劃歸爲沿海或東部區域，黑龍江及吉林劃歸爲中部或內陸區域。^⑪

爲了要討論上述問題，必須建立兩個區域之間，網路財務資訊揭露指標並無顯著差異的檢定之虛無假設 (H_0)。以數學符號表示如下：

$$H_0 : \mu_i^k = \mu_j^k$$

$$H_1 : \mu_i^k \neq \mu_j^k$$

其中 i, j 分別表示東部、中部、西部以及東北等 4 個地區。 k 爲揭露財務資訊分項指標及總指標。變異數分析結果列於表 8。區域統計概況指標以及單變數檢定結果列於表 8。如果計算出之統計量大於臨界值 (critical value)，則上述的虛無假說將會在特定顯著水準 (α) 下被拒絕，也就是說「網路揭露財務資訊的指標」在某兩個經濟區域之間具有在 α 的顯著水準之下，存在顯著差異。

表 7 財務資訊揭露指標 ARNOVA 檢定

	F統計量	P value
財務資訊類型	1.6066	0.2110
財務資訊品質之特性	1.4296	0.2559
網站對檢索財務資訊便利性	3.5102	0.0286
總積點 (disclosure index)	2.7873	0.0598

資料來源：作者製表。

註 ⑩ 根據定義，t 檢定是用以檢定兩群體特性的期望值是否相等之一種常用的統計方法，Mann-Whitney test 又稱 Wilcoxon rank-sum test 或 Mann-Whitney-Wilcoxon test，是一種無母數 (Nonparametric) 統計方法，無母數方法不涉及參數 (Parameter)，也自然不會對參數分配的特性提出假設，因而可以適用於某些特定資料結構。例如：資料特性違背相關 Parametric Method 假設時。或者，樣本太小，無法判斷資料特性是否有違背假設的情形。亦或是，資料的測量量尺特性屬於次序量尺，因而無法採用一般的 Parametric Method。只要兩個變項的分配形態相仿即可採用。可用在比較二組的平均數或中位數。

註 ⑪ 也有將中國分爲東部、中部、西部，三個區域的分類，其與本文的分類差異在於：本文的分類中的東北黑龍江、吉林劃歸中部，遼寧劃歸東部。另也有區域劃分，分爲沿海以及內陸。此項分類與四個區域分類之差異在於：所謂沿海區域即爲東部區域加上遼寧。內陸區域則爲中部、西部以及東北的黑龍江及吉林。

表 8 財務資訊揭露指標區域差異檢定

	平均值	標準差	樣本數	平均值	標準差	樣本數	t檢定 統計量	Wilcoxon 檢定統計量
	東部地區			東北地區				
財務資訊類型	1.9000	[0.5676]	10	1.6667	[0.5774]	3	0.6220	0.6240
財務資訊品質	3.6000	[0.6007]	10	2.3333	[1.1667]	3	2.6120 **	1.6080 *
資訊檢索便利性	4.0000	[0.4602]	10	3.0000	[1.8028]	3	1.7380	0.8470
財務資訊揭露總指標	9.5000	[1.1377]	10	7.0000	[2.8916]	3	2.3650 **	1.4390
	東部地區			西部地區				
財務資訊類型	1.9000	[0.5676]	10	1.3333	[0.7785]	12	1.9140 *	1.7240 *
財務資訊品質	3.6000	[0.6007]	10	2.8958	[1.3822]	12	1.4930	1.1900
資訊檢索便利性	4.0000	[0.4602]	10	2.8750	[0.8774]	12	3.6480 ***	2.9430 ***
財務資訊揭露總指標	9.5000	[1.1377]	10	7.1042	[2.5092]	12	2.7820 ***	2.3740 **
	東部地區			中部地區				
財務資訊類型	1.9000	[0.5676]	10	2.0000	[0.8944]	6	-0.2760	-0.2420
財務資訊品質	3.6000	[0.6007]	10	3.3889	[1.0350]	6	0.5210	0.2180
資訊檢索便利性	4.0000	[0.4602]	10	3.2917	[0.6107]	6	2.6430 **	2.0680 **
財務資訊揭露總指標	9.5000	[1.1377]	10	8.6806	[2.0889]	6	1.0260	0.4880
	中部地區			東北地區				
財務資訊類型	2.0000	[0.8944]	6	1.6667	[0.5774]	3	0.5770	0.5520
財務資訊品質	3.3889	[1.0350]	6	2.3333	[1.1667]	3	1.3900	1.1670
資訊檢索便利性	3.2917	[0.6107]	6	3.0000	[1.8028]	3	0.3770	-0.3910
財務資訊揭露總指標	8.6806	[2.0889]	6	7.0000	[2.8916]	3	1.0130	0.9070
	中部地區			西部地區				
財務資訊類型	2.0000	[0.8944]	6	1.3333	[0.7785]	12	1.6330	1.4020
財務資訊品質	3.3889	[1.0350]	6	2.8958	[1.3822]	12	0.7680	0.8460
資訊檢索便利性	3.2917	[0.6107]	6	2.8750	[0.8774]	12	1.0370	0.9390
財務資訊揭露總指標	8.6806	[2.0889]	6	7.1042	[2.5092]	12	1.3210	1.3110
	西部地區			東北地區				
財務資訊類型	1.3333	[0.7785]	12	1.6667	[0.5774]	3	-0.6880	-0.6410
財務資訊品質	2.8958	[1.3822]	12	2.3333	[1.1667]	3	0.6450	0.7260
資訊檢索便利性	2.8750	[0.8774]	12	3.0000	[1.8028]	3	-0.1800	-0.4350
財務資訊揭露總指標	7.1042	[2.5092]	12	7.0000	[2.8916]	3	0.0630	0.0000

註：符號***、**、*分別代表1%、5%、10%顯著水準下，拒絕兩個區域相同的虛無假說。

其中，t檢定與Wilcoxon檢定均為雙尾檢定。

資料來源：作者製表。

根據定義，變異數分析的檢定過程乃是根據樣本資料的變量分析為基礎，對三個或三個以上的母體平均數相等的假設作檢定^③。以前述的地區分類之基礎，比較各個地區的網路財務揭露指標平均數是否全部相等。根據表 7 結果顯示，在中國大陸的各個地區（東部、中部、西部、東北）之間在財務資訊類型上之 F 統計量為 1.606，無法拒絕指標在區域間相同的虛無假說。亦即，各地區在財務資訊類型的揭露指標並不存在顯著的差異。其次在財務資訊品質之特性上之 F 統計量為 1.4296，也無法拒絕指標在區域間相同的虛無假說。亦即，各地區在財務資訊品質之特性的揭露指標也同樣不存

註③ 林惠玲、陳正倉，統計學方法與應用（台北：雙葉書廊，1999 年）。

在顯著的差異。然而在網站對檢索財務資訊便利性指標之 F 統計量為 3.5102，拒絕指標在區域間相同的虛無假說。亦即，各地區在網站對檢索財務資訊便利性揭露指標存在顯著的差異。最後，在總揭露指標上之 F 統計量為 3.7873，拒絕指標在區域間相同的虛無假說。我們可以推論，各地區在網站財務資訊揭露總指標有顯著的差異。

其次，根據表 8 的 t 統計量，及 Wilcoxon 統計量，分別說明不同區域之地方政府在網頁揭露財務資訊的差異：首先，檢定東部區域與東北區域，發現在「財務資訊品質」指標中 t 統計量為 2.612，以 5%之顯著水準拒絕虛無假設。Wilcoxon 統計量為 1.6080，也以 10%之顯著水準拒絕虛無假設。我們可以推論，東部與東北地區在「網路財務資訊揭露的品質」，存在顯著的差異。而總指標的檢定當中，t 統計量為 2.3650，以 5%之顯著水準拒絕虛無假設。但 Wilcoxon 統計量為 1.4390，無法拒絕虛無假設。因此我們對於東部與東北地區在「網路財務資訊揭露的總指標」，存在顯著的差異的推論，應較為謹慎。

其次，是東部與西部之檢定，發現在「財務資訊類型」指標中 t 統計量為 1.9140，以 10%之顯著水準拒絕虛無假設。Wilcoxon 統計量為 1.7240，也以 10%之顯著水準拒絕虛無假設。我們可以推論，東部與西部地區在「網路財務資訊揭露的類型」，存在顯著的差異。而「網路資訊檢索便利性」指標中 t 統計量為 3.6480，以 1%之顯著水準拒絕虛無假設。Wilcoxon 統計量為 2.9430，也以 1%之顯著水準拒絕虛無假設。我們可以推論，東部與西部地區在「網路資訊檢索便利性」，存在顯著的差異。「網路財務資訊揭露總指標」的檢定當中，t 統計量為 2.7820，以 1%之顯著水準拒絕虛無假設。但 Wilcoxon 統計量為 2.3740，以 5%之顯著水準拒絕虛無假設。因此我們可以推論，東部與西地區在「網路財務資訊揭露的總指標」，存在顯著的差異。

第三，以下再針對東部與中部進行檢定，在「網路資訊檢索便利性」指標中 t 統計量為 2.643，以 5%之顯著水準拒絕虛無假設。Wilcoxon 統計量為 2.0680，也以 5%之顯著水準拒絕虛無假設。我們可以推論，東部與中部地區在「網路資訊檢索便利性」，存在顯著的差異。至於其他指標部分，由於檢定的 t 統計量與 Wilcoxon 統計量均未能拒絕虛無假設，因此無法推論在其他三項指標中，東部與中部有顯著的差異。

最後，至於中部與東北地區，中部與西部以及西部與東北地區的區域間兩兩檢定，在各項網路財務資訊揭露的指標中，均無法拒絕區域間差異的虛無假設，因此，在中部、西部以及東北部之間似乎在統計上並不存在這四項揭露指標的差異^④。

陸、結 論

本文透過檢索中國大陸 31 個地方政府的官方入口網站，檢視各地方政府在 2007

註 ④ 若區域劃分以東部、西部、中部方式劃分，也可以得到東部與西部，東部與中部在揭露指標尚有顯著差異。若以沿海與內陸劃分，可以得到沿海與內陸在揭露指標上有顯著差異。

年底在其官方網站中所揭露的地方政府財務訊息的狀況，以計點方式記錄各地方政府所提供的財務資訊類型、所揭露財務資訊的品質指標以及資訊檢索的便利性，藉以建立地方政府網路財務資訊揭露之總指標，以及分項指標。並利用統計方法檢測中國大陸地方政府的網路財務資訊揭露是否存在地區性差異。研究結果顯示，無論以何種方式區分，中國大陸的區域，東部沿海地區的地方政府其財務資訊在網路揭露的程度在類型上較具多樣化，在揭露品質上具有較高的水準，在檢索的便利性程度也較高。整體而言，東部地區比其他地區的地方政府，具有較高的財務資訊透明度。對於提升政府治理機制將具有一定程度的幫助。

但是值得注意的是，本研究依據國際貨幣基金會（IMF）對於所有會員國建議的政府會計編制準則中，要求政府應提供其財務狀況的資訊項目，包括地方政府舉債狀況、地方政府固定資產資訊兩項重要財務狀況資訊指標。經檢索地方政府網站，沒有任何一個地方政府提供此二項資訊。顯示此項資訊的揭露在中國大陸仍有相當大的進步空間。

另外在揭露財務資訊品質中，目前中國大陸各地方政府普遍而言，達成率較低的是「可瞭解性」。財務資訊的解讀必須有一定程度的專業背景。如果地方政府在網路提供的政府財務資訊，沒有進一步的分析說明，僅有專業人士才能深入瞭解並分析資訊。則這些揭露的財務資訊仍具有相當程度的專業障礙。

中國大陸的網際網路發展 20 年來進步快速，雖然中國大陸的網路使用人口佔全體人口比僅 15.8%。顯示網際網路在中國仍然有極大的成長空間。但其網路使用人口佔全世界網路人口比以 14.9%，高居世界第二位。其 2 億 1 千萬的「網民」，是一股不可忽視的力量。

無論是營利組織、非營利組織乃至於政府組織，資訊的公開、透明，是有效治理組織的必要條件之一，資訊的傳播速度因為網路的發展產生了極大的變化。然而，資訊的傳播與控制在中國大陸是一項相對敏感的議題，然而隨著經濟發展以及改革開放的腳步，中國政府也無可避免的面對政府資訊公開與提升政府透明度的壓力。為了順應世界潮流，以及加強政府與與民衆及其他非政府組織溝通，中國於 2008 年 5 月所開始實施的〈中華人民共和國政府資訊公開條例〉，對政府訊息公開作詳盡的說明與規範。本研究蒐集在該條例實施之前，各地方政府自願性於政府入口網站中提供其財務資訊，更可清楚發現要降低政府組織的代理成本，要有高度透明的資訊環境，以及良好的法律規範。再者，由於中國地區的地方首長並非由民衆直選，其對政府監督與制衡的方式以及民衆的政治參與的管道與民主國家仍有距離，地方政府所要負責的對象，仍以上級政府為主。對於中國地方政府而言，財政自主性有提高的趨勢，但行政體制上仍由中央政府節制，因此地方政府治理得宜與否，仍由上級政府加以考核。因此透過相關法規，進行對地方政府監督的機制，可能比透過政府資訊公開、提升政府透明度以加強公民治理的方式，更為直接有效。

此外，本研究對中國各地方政府在網路揭露財務訊息程度的衡量，依其揭露項目以及揭露品質、檢索便利等項目進行計點，以量化網路財務訊息揭露程度，來了解網站揭露財務訊息程度的差異。點數間的差異只能就數字上了解地方政府在揭露程度上

有所差異，但數字絕對值間的差距並不表示任何意義。再者政府於網路公布的資訊驗證過程無法確知，品質上可能會略遜於紙本揭露的訊息。

*

*

*

(收件：97年8月7日，第1次修正：97年9月26日，複審：98年2月4日，
第2次修正：98年2月25日，接受：98年2月27日)

A Comparison of Voluntary Internet Financial Reporting of Local Government in China

Jenn-shyong Kuo

Assistant Professor
Department of Accounting, College of Business
National Taipei University

Yi-cheng Ho

Associate Professor
Department of Public Finance, College of Social Sciences
National Chengchi University

Abstract

This article investigates the internet financial disclosure index in China's local government. By analyzing governmental financial disclosure on the internet as a tool for the public to access its financial accountability, the index is build from data which is obtained from the web-site of China's local government. The index includes 3 parts of information, the categories of disclosure financial statement, the qualities of disclosure financial information and the convenience of internet searching. Data is collect from 31 China's local government in 2007. The results show the eastern China local governments have higher transparency in internet financial information disclosure than the others regions.

Keywords: information disclosure index; agency problem; internet; public sector financial disclosure

參考文獻

- 「中華人民共和國第 492 號國務院令」，中華人民共和國國務院網站，2007 年 1 月 17 日，<http://www.gov.cn/xxgk/pub/govpublic/>。
- 「第 21 次中國互聯網路發展狀況統計報告」，中國互聯網絡信息中心，2008 年 1 月，頁 13~45，<http://www.cnnic.cn/index/0E/00/11/index.htm>。
- 左正東，「中國大陸的網路發展與網路治理」，發表於中國政治學會年會暨學術研討會（台北：中央研究院歐美所與近史所主辦，2005 年 10 月 1 日~2 日）。
- 呂育誠，「地方政府能力提升途徑與中央地方關係再定位之研究」，淡江大學公共行政學系法政學報，第 15 期（2002 年），頁 29~77。
- 李有軍，「中國公民對政治關注越來越密切 參與越來越直接」，人民日報（海外版），2006 年 4 月 8 日，http://big5.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/jrzg/2006-04/08/content_248696.html。
- 林惠玲、陳正倉，統計學方法與應用（台北：雙葉書廊，1999 年）。
- 陳敦源、黃東益、蕭乃沂，「資訊與民主：台灣議會網站政治溝通功能之評估」，理論與政策，第 15 卷第 3 期（2001 年 9 月），頁 19~60。
- 劉曉波，「網絡民意與制度進步」，BBC 中國報導，2004 年 2 月 25 日 http://news.bbc.co.uk/chinese/trad/low/newsid_3480000/newsid_3485600/3485604.stml。
- Akerlof, G., "The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism," *Quarterly Journal of Economics*, vol. 84, no. 3 (1970), pp. 488~500.
- Condit, J. and B. D. Fagan, "Citizens' Access to On-Line State Legislative Documents," *Government Information Quarterly*, vol. 18, no. 2 (Summer 2001), pp. 105~121.
- Eschendefer, K. R., J. C. Beachboard, C. R. McClure and S. K. Wyman, "Assessing U.S. Federal Government Web sites," *Government Information Quarterly*, vol. 14, no. 2 (Summer 1997), pp. 173~189.
- Ettredge, M., J. V. Richardson and S. Scholz, "The Presentation of Financial Information at Corporate Web Sites," *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 2, no. 3 (September 2001), pp. 149~168.
- Huang, C. J., and M. H. Chao, "Managing WWW in Public Administration: Uses and Misuses," *Government Information Quarterly*, vol. 18, no. 4 (Winter 2001), pp. 357~373.
- Hult, K. M. and C. Walcott, *Governing Public Organizations: Politics, Structures and Institutional Design*, Pacific Grove (California.: Brooks/Core Publishing Company, 1990).
- Jupp, B., *Working Together: Creating a Better Environment for Cross-Sector Partnerships* (London: Demos, 2000).
- Koga, Takashi, "Access to Government Information in Japan: A Long Way toward

- Electronic Government?” *Government Information Quarterly*, vol. 20 (2003), pp. 47~62.
- Lord, F. M., “The Relationship of the Reliability of Multiple-Choice Test to the Distribution of Item Difficulties,” *Psychometrika*, vol.18 (1952), pp.181~194.
- Parenti, Michael, *Democracy for the Few* (New York: St. Martin’s Press, 1983).
- Pérez, Carmen C. Antonio M. López Hernándezb and Manuel P. R. Bolívar, “Citizens’ Access to On-line Governmental Financial Information: Practices in the European Union Countries,” *Government Information Quarterly*, vol. 22 (2005), pp. 258~276.
- Pirchegger, Barbara and Alfred Wagenhofer, “Financial Information on the Internet: A Survey of the Homepages of Austrian Companies,” *The European Accounting Review*, vol. 8, no. 2 (July 1999), pp. 383~395.
- Simon, Herbert, “A Behavioral Model of Rational Choice,” *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 69, no.1 (1955), pp.99~118.
- Xiong, Chengyu, “E-Government in China, Present and Future,” presented at the International Seminar, E-administration for the Benefit of Citizens (Paris: Tsinghua University, January 21~22, 2002), <http://droit-internet-2002.univ-paris1.fr/pdf/en/Xiong.pdf>.