

編碼：RES-102-01

行政院主計總處委託研究

政府會計革新國際趨勢與發展之研究

受委託單位：國立臺中科技大學

研究計畫主持人：鄭如孜（臺中科技大學會計資訊系副教授）

共同主持人：周玲臺（政治大學會計學系教授）

研究人員：林盈姍（行政院主計總處會計決算處專員）

熊芳瑩（政治大學會計學系研究生）

朱建宇（政治大學會計學系研究生）

行政院主計總處編印

印製日期：102 年 4 月

章節目次

第一章 緒論.....	1
第一節 研究背景	1
第二節 研究目的	1
第三節 研究貢獻	2
第二章 主要世界組織之政府會計規範與實務.....	3
第一節 國際公共部門會計準則委員會（IPSAS委員會）之政府會計規範與實務	3
第二節 歐盟（EU）之政府會計規範與實務	18
第三節 經濟合作與發展組織（OECD）之政府會計規範與實務	32
第四節 國際貨幣基金（IMF）之政府會計規範與實務	43
第三章 英國、澳洲及紐西蘭的政府會計規範與實務.....	56
第一節 英國之政府會計規範與實務	56
第二節 澳洲之政府會計規範與實務	83
第三節 紐西蘭之政府會計規範與實務	109
第四章 美國、日本及法國的政府會計規範與實務.....	125
第一節 美國之政府會計規範與實務	125
第二節 日本之政府會計規範與實務	190
第三節 法國之政府會計規範與實務	212
第五章 推行政府會計改革之預期效益及建議.....	224
第一節 世界政府會計改革之預期效益與問題	224
第二節 我國政府會計改革之策略建議	226
參考文獻.....	239
附錄一 美國聯邦政府合併財務報告報導個體.....	248
附錄二 日本各省廳主管特別會計一覽表.....	251
附錄三 法國預算與會計之差異分析（法文原版及英文翻譯版）	252
附錄四 美國住宅暨都市發展部年度績效報告.....	258
附錄五 紐西蘭精簡報告.....	262
附錄六 美國華盛頓州 2012 年綜合年度財務報告長官照片頁.....	270

表目次

表 2-1	參與IFAC之國家	6
表 2-2	33 號IPSAS之基本資料	7
表 2-3	IPSAS財務狀況表	8
表 2-4	IPSAS財務績效表—依功能別分類	9
表 2-5	IPSAS財務績效表—依性質別分類	10
表 2-6	IPSAS淨資產變動表	11
表 2-7	IPSAS現金流量表—直接法	12
表 2-8	IPSAS現金流量表—間接法	13
表 2-9	IPSAS部門別報表	14
表 2-10	IPSAS現金收支表	15
表 2-11	IPSAS預算執行比較表	16
表 2-12	IPSAS收支決算比較表	17
表 2-13	歐盟的運作機構	24
表 2-14	歐盟會員國之預算(B)及會計(FR)基礎	25
表 2-15	歐洲國家中央與地方政府之會計基礎改革	26
表 2-16	歐盟國家主要城市之財務報導內容	27
表 2-17	歐盟國家主要城市與IPSAS 1—平衡表	29
表 2-18	歐盟國家主要城市與IPSAS 1—政府營運表	31
表 2-19	OECD會員國	40
表 2-20	OECD會員國採用之會計基礎	41
表 2-21	OECD會員國採用之預算基礎	42
表 2-22	2001 年與 1986 年版本政府財政統計手冊差異對照表	49
表 2-23	財政統計手冊政府營運表	50
表 2-24	財政統計手冊現金來源及使用表	51
表 2-25	財政統計手冊其他經濟流量表	52
表 2-26	財政統計手冊平衡表	53
表 3-1	FReM適用IFRSs規定及對政府會計所作之專門規定	62
表 3-2	英國部門別綜合淨支出表	67
表 3-3	英國部門別財務狀況表	68
表 3-4	英國部門別合併財務狀況表	69
表 3-5	英國部門別納稅人權益變動表	71
表 3-6	英國部門別現金流量表	73
表 3-7	英國WGA之組成個體	75
表 3-8	英國WGA之部門別報表	76
表 3-9	英國WGA之合併收入及支出表	77
表 3-10	英國WGA之合併綜合損益表	78
表 3-11	英國WGA之合併財務狀況表	79
表 3-12	英國WGA之合併納稅人權益變動表	80
表 3-13	英國WGA之合併現金流量表	81
表 3-14	英國部門別國會批准資源表	82
表 3-15	澳洲會計準則列表	91
表 3-16	澳洲內各管轄權地區首次出版合併財務報導之整理	92

表 3-17	澳洲內各管轄權地區合併財務報告之演變	93
表 3-18	澳洲聯邦政府之營運表	94
表 3-19	澳洲聯邦政府之平衡表	96
表 3-20	澳洲聯邦政府之現金流量表	98
表 3-21	澳洲聯邦政府之權益變動表	100
表 3-22	澳洲一般政府部門之營運表	102
表 3-23	澳洲一般政府部門之平衡表	104
表 3-24	澳洲一般政府部門之現金流量表	106
表 3-25	紐西蘭中央政府財務績效表	115
表 3-26	紐西蘭中央政府費用功能別分析表	116
表 3-27	紐西蘭中央政府綜合損益表	117
表 3-28	紐西蘭中央政府現金流量表	118
表 3-29	紐西蘭中央政府淨值變動表	120
表 3-30	紐西蘭中央政府財務狀況表	121
表 3-31	紐西蘭中央政府部門別報表	122
表 3-32	紐西蘭中央政府整體財政報告—報告個體數量	124
表 4-1	美國聯邦政府會計改革過程	143
表 4-2	美國聯邦政府會計準則公報	144
表 4-3	美國聯邦政府部門之平衡表	148
表 4-4	美國聯邦政府部門之淨成本表	150
表 4-5	美國聯邦政府部門之淨財務狀況變動表	151
表 4-6	美國聯邦政府部門之預算來源表	153
表 4-7	美國聯邦政府部門之保管活動表	155
表 4-8	美國聯邦政府部門之社會保險表	156
表 4-9	美國聯邦政府合併淨成本表	158
表 4-10	美國聯邦政府合併營運及淨財務狀況變動表	160
表 4-11	美國聯邦政府合併淨營運成本至預算短絀調節表	161
表 4-12	美國聯邦政府合併現金餘額變動表	163
表 4-13	美國聯邦政府合併平衡表	164
表 4-14	美國聯邦政府合併社會保險表	165
表 4-15	美國聯邦政府合併社會保險金額變動表	170
表 4-16	美國聯邦政府部門別財務報表附註揭露—信託活動表	171
表 4-17	美國聯邦政府部門別財務報表附註揭露—信託淨資產表	171
表 4-18	美國聯邦政府合併財務報表附註揭露—信託淨資產表	172
表 4-19	GASB發布之政府會計公報	173
表 4-20	美國州及地方政府整體淨資產表	175
表 4-21	美國州及地方政府整體營運表	176
表 4-22	美國州及地方政府政事型基金之平衡表	177
表 4-23	美國州及地方政府政事型基金之收入、支出及基金餘額變動表	178
表 4-24	美國州及地方政府業權型基金之淨資產表	179
表 4-25	美國州及地方政府業權型基金之收入、費用及基金淨資產變動表	180
表 4-26	美國州及地方政府業權型基金之現金流量表	181
表 4-27	美國州及地方政府信託淨資產表	182
表 4-28	美國州及地方政府信託淨資產變動表	183

表 4-29	美國州及地方政府保留基金餘額之表達	184
表 4-30	美國州及地方政府未保留基金餘額之表達	185
表 4-31	GASB關於退休金之政府會計準則公報	186
表 4-32	美國州及地方政府預算比較表	187
表 4-33	美國州及地方政府預算與會計基礎調節表	188
表 4-34	日本會計改革過程與重大事件	196
表 4-35	日本中央政府平衡表	197
表 4-36	日本中央政府營運成本表	198
表 4-37	日本中央政府資產負債差額增減表	199
表 4-38	日本中央政府現金流量表	200
表 4-39	日本中央政府歲入預算與決算比較表	202
表 4-40	日本中央政府歲出預算與決算比較表	205
表 4-41	東京都推行新公共會計制度之重大改革過程	208
表 4-42	法國中央政府會計準則	217
表 4-43	法國中央政府淨資產表	218
表 4-44	法國中央政府收支餘絀表（淨費用、淨主權收入及淨營運盈餘/虧損表） ..	219
表 4-45	法國中央政府現金流量表	221
表 5-1	各國政府會計及預算制度之發展進程	232
表 5-2	各國特殊長期負債之認列及揭露程度	236

圖目次

圖 2-1	IMF組織架構圖	54
圖 2-2	政府財政統計手冊分析架構圖	55
圖 3-1	澳洲合併財務報告之範圍	108
圖 4-1	日本國家財務報告之體系	209
圖 4-2	日本國家財務報告之構成	210
圖 4-3	日本國家財務報告之編製流程	211
圖 4-4	法國中央政府會計準則來源（1）	222
圖 4-5	法國中央政府會計準則來源（2）	222
圖 4-6	法國中央政府預算與會計之比較—國家帳戶	223

第一章 緒論

第一節 研究背景

近年來，由於會計理論之發展，經濟社會環境之變遷、政府職能的多元等，使政府事務及相關交易漸趨複雜，又因處於全球化時代，政府會計資訊之揭露，更與世界各國息息相關。茲為提升我國政府會計水準，使我國政府會計符合世界潮流，進而與國際接軌，行政院主計處（已於 101 年 2 月 6 日改制為行政院主計總處）於民國 91 年間邀請學者、專家及相關機關代表成立政府會計共同規範審議委員會，負責研訂我國政府會計公報，作為我國政府會計處理之原理原則規範。茲經參考先進國家之政府會計理論與實務發展等，截至目前止已訂頒 3 號政府會計觀念公報及 11 號政府會計準則公報，並據以增修相關會計制度、建置資訊系統，並進行試辦等配套措施，期能早日達到：(1) 政府財務報導與國際接軌，(2) 符合現代化政府會計理論，(3) 增進會計報表有用性，(4) 提升政府財務行政效率，(5) 提升政府會計報導品質及 (6) 發揮會計輔助管理等目標。

從近年的金融風暴造成全球經濟恐慌及股市暴跌，至南歐國家相繼爆發國家債務危機，讓各界意識到政府財政穩健的重要性。良好的政府治理必須有高度的財政透明度，所謂財政透明度就是要求政府財政預算過程透明公開，並即時、充分及有系統的揭露財政資訊。國際組織與國外先進國家近年來亦紛紛利用推動政府會計革新工作，作為公共財政改革之重要一環，期能透過提供充分且適切的決策攸關資訊，促成政府財政改革的成功。

我國 91 年逐步推動的政府會計革新作業，主要參考美國政府會計準則委員會（Governmental Accounting Standards Boards，簡稱 GASB）所發布之公報等訂定我國政府會計公報及制度，其已較國內現行作法進步許多，並已朝與國際接軌提供比較資訊及提升政府會計報導品質等目標跨出一大步。惟隨著國內外各界對公部門藉由提高會計資訊透明度，以提升公共財務管理效能和受託責任績效報導之期望日增，復為增進我國政府會計革新效益，本研究遂廣泛蒐整更多先進國家政府會計規範，並汲取各國政府會計運作經驗，據以提出具體建議，以作為我國新政府會計制度後續施行、精進之決策參考。

第二節 研究目的

國內目前政府會計相關研究文獻，有些著重單一國家政府會計運作機制之探討，有些著重探討現行我國政府會計改革中之規範與作法，尚未有研究文獻提出全面性及廣泛性之評析與建議。本研究將就國際性組織訂頒之相關規範及國外重要先進國家推動政府會計革新之整體作法與效益，作進一步廣泛的蒐集與分析探討，俾提供我國政府會計後續精進革新之參考。

本研究蒐集彙整範圍包含國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board，簡稱 IPSAS 委員會）所訂定 IPSASs 之政府會計相關規範及使用情形，歐盟（European Union，簡稱 EU）、經濟合作與發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）及國際貨幣基金（International Monetary Fund，簡稱 IMF）等國際性組織會員國政府會計運作實況，及先進國家（包括：英國、澳洲、紐西蘭、美國、日本及法國）政府會計相關作法及其運作效益等資訊。

其次，本研究就研究範圍取得國際組織及先進國家政府會計革新之實務運作資料，並加以比較分析，擷取可借鏡之經驗，提出建議。理論部分之文獻，乃從中外書籍或期刊中獲得；實務資訊直接蒐尋網際網路與各國政府網站資料而取得。分析所獲得之資料之後，本研究進一步探討國內法令及實務可借鏡及精進處，並就其相關配套措施等，提出建議意見。

第三節 研究貢獻

本研究之貢獻如下：

1. 蒐整近年國際組織及更多先進國家政府會計作法及相關資料，以充實、完備政府會計理論及實務作業之資料庫，俾益我國後續政府會計之研究發展。
2. 經由分析上開國際組織及先進國家政府會計之作法及相關資料表達之成效與問題等，可供我國政府後續推動施行會計公報以精進實務運作，或訂定其他會計準則及修訂會計制度等之重要參據。
3. 藉由上開資料之分析檢討結果，得以配合我國實務之運作，適時檢修目前推動中之各項會計革新工作，俾使我國政府會計實務能更符合國際化、現代化及透明化等多項目標。

第二章 主要世界組織之政府會計規範與實務

第一節 國際公共部門會計準則委員會（IPSAS委員會）之政府會計規範與實務

一、組織介紹¹

國際會計師聯合會（International Federation of Accountants，簡稱IFAC）是1977年成立之全球性專業會計師組織。截至2011年底已擁有來自全球127個國家（表2-1）的167個會員機構，有超過250萬名會計師會員在公共實踐、教育、公共部門、企業領域服務。

IFAC為服務公眾利益，致力於發展與推動高品質的國際準則與規範，以改善公共部門的財務管理，乃於1986年成立了公共部門委員會。至1997年公共部門委員會的工作重心轉為國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，簡稱IPSAS）的制定。在2004年，其更名為國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board，簡稱IPSAS委員會），繼續負責IPSAS的制定。IPSAS委員會由18位成員組成，其中15位係由IFAC提名，另外3位係公眾成員，另有不限名額之觀察員與技術顧問。

IPSAS委員會透過其發布的會計準則、實務指南、研究報告等各項出版品，使跨國家、地區間準備公共部門一般目的財務報表時，攸關公共利益的財務資訊能達到一致性與可比較性，提供高品質與透明化的資訊予公共部門作財務管理與決策。

中華民國會計師公會為IFAC的會員之一，致力於推動我國企業會計規範與國際之接軌，惟我國於政府會計層面並未依循IPSAS之規範。

二、IPSAS委員會之政府會計規範

（一）會計基礎²

IPSAS委員會發布了32號IPSAS，以規範權責發生基礎下之財務報表表達。在制定權責發生基礎之會計準則時，係以引用國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board，簡稱IASB）所發布之國際財務報導準則³（International Financial Reporting Standards，簡稱IFRSs）中可適用於公共部門之準則為基礎，並針對IFRSs中未處理之特定財務報導問題作規範。

雖然IPSAS委員會主張公共部門採用權責發生基礎，但是面對有些會員國仍採用現金基礎的現況下，其亦發布1號IPSAS，以規範現金基礎下之財務報表表達，在此號準則中，鼓勵公共部門自願揭露權責發生基礎的會計資訊，其目的係協助目前採用現金基礎之國家順利轉變為權責發生基礎。

¹ 參考IPSAS委員會網站（<http://www.ifac.org/public-sector/>）及王瑤（2008）。

² 參考於國旺（2007）。

³ 此準則主要係供民營企業遵循。

表 2-2 列示 33 號 IPSAS，其已初步建立了公共部門財務報告的核心會計規範。但要注意的是 IPSAS 僅適用於公共部門，包括國家（中央）、地方政府和各部門、機構、議會與各委員會等，並不適用於公營事業⁴。

（二）財務報表⁵

IPSAS 要求報告主體編製權責發生基礎的財務報表，包括：財務狀況表（表 2-3）、財務績效表（表 2-4 及表 2-5）、淨資產變動表（表 2-6）和現金流量表（表 2-7 及表 2-8），以提供政府財務狀況及其變動情況、財務績效、公共資金使用效益和持續提供公共服務能力等方面的資訊，能夠幫助使用者更加妥適的界定政府的受託責任並做出相關決策，並且也能促使政府提高競爭意識，關注經管資源的使用情況，強化中長期決策以提高管理績效。

為了從總體上反映政府的財務狀況、營運績效和現金流量，IPSAS 要求編製具有實質性控制關係⁶的各政府機構的合併財務報告。政府合併財務報告有利於促使政府提高會計資訊品質，對政府整體形成更加有效的資訊回饋機制，更恰當地反映政府受託責任的範圍，更明確地體現出政府所獲得的財政績效，也有利於政府機構之間進行比較，減少使用者進行資訊處理和決策的成本。但要注意的是 IPSAS 僅針對政府整體作規範，並沒有關於基金會計制度之討論與規範。

IPSAS 亦規範了如何編製部門別報表⁷（表 2-9），當政府同時編製合併及個別財務報表⁸時，部門別報表即必須依合併基礎編製揭露，目的係為了能更瞭解政府整體合併報表中各部門（業務活動）之資源分配情況與過往績效表現，並確保政府履行其義務。

部門別報告通常分為兩類：服務性質與地域性質。服務性質部門係提供相關產出或達成政府整體任務下特定營運目標之可區分組成部分；而地域性質部門則係在特定地域中提供產出或達成特定營運目標之可區分組成部分。政府部門和機構應自行辨認其內部有多少可報告的部門，準則公報並未做報導數量上的限制。

因為有部分國家例如德國、奧地利和希臘等國之政府仍採用現金基礎，IPSAS 委員會亦制定了 1 號 IPSAS，要求採用現金基礎的公共部門編製現金收支表（表 2-10）及預算執行比較表（表 2-11），唯該準則鼓勵公共部門應自願揭露權責發生基礎的財務報表。

（三）會計與預算之比較⁹

為使政府公共部門在相同的基礎上編製預算和決算，且能合理衡量公共部門責任義務的履行程度與預算的落實情況，IPSAS 委員會制定了 IPSAS 第 24 號「財務報表中預算資訊之表達」。此號公報中並未強制要求以權責發生基礎作為預算基礎，但規定政府

⁴ 公營事業包括了貿易跟金融機構，其交易活動性質與私部門相似，係適用 IFRSs 之準則規範。

⁵ 參考張甘霖（2011）。

⁶ 根據 IPSAS 第 18 號公報之定義，控制關係係指擁有統理另一個體之財務及營運決策並從中獲利之權力。

⁷ 根據 IPSAS 第 18 號公報之定義，部門係指一個可區分的活動或群組而能單獨揭露其財務資訊者。

⁸ 根據 IPSAS 第 6 號公報之定義，合併報表係控制個體與受控制個體組成之整體經濟個體所編製之報表，個別報表係計算控制個體對主要附屬公司、關係企業及共同控制個體之投資。

⁹ 請參考 IPSAS 第 24 號之規定。

無論是採用權責發生基礎會計及現金基礎預算，或現金基礎會計及現金基礎預算，都要在提出主要財務報表時，一併出具相同比較基礎的現金收支決算表。表 2-12 列示的收支決算比較表係假定會計基礎及預算基礎不同，此時應改換會計基礎，使與預算基礎相同，方能比較實際數與預算數之差異。

三、各國採行狀況¹⁰

澳洲及紐西蘭率先於二十年前即改革為權責發生基礎，而另一個重要的里程碑是 IFAC 在世界銀行及亞洲開發銀行等機構支持下，於 1996 年發布權責發生基礎的 IPSAS，此後國際貨幣基金於 2001 年開始將政府財務統計轉採權責發生基礎也強化了此一趨勢。目前大約有 30 個國家採用權責發生基礎之 IPSAS，包括：法國、南非、瑞士、俄羅斯、以色列、斯洛伐克、巴西、奧地利、柬埔寨、哥斯大黎加、肯尼亞、秘魯、西班牙和越南等。採用的組織則有：聯合國、歐洲委員會（European Commission）、經濟合作與發展組織、北大西洋公約組織。此外，未採用 IPSAS 但採用權責發生基礎的是一個更大的群體，包括：美國、英國、加拿大和澳洲等。

¹⁰ 參考Ball（2012）及張甘霖（2011）。

表 2-1 參與 IFAC 之國家

會員國名稱			
巴貝多	斐濟	喀麥隆	斯洛維尼亞
巴布亞新幾內亞	菲律賓	象牙海岸	薩爾瓦多
巴拿馬	芬蘭	科索沃	塞內加爾
巴拉圭	德國	科威特	獅子山
巴林	丹麥	克羅地亞	塞爾維亞（共和國）
巴哈馬	多明尼加共和國	開曼群島	賽普勒斯
巴基斯坦	特立尼達和多巴哥	肯雅	阿根廷
巴西	臺灣	荷蘭	阿爾巴尼亞
波蘭	泰國	黑山	俄羅斯聯邦
波士尼亞和黑塞哥維那	坦桑尼亞聯合共和國	海地	埃及
玻利維亞	突尼西亞	韓國	愛沙尼亞
博茨瓦納	土耳其	宏都拉斯	愛爾蘭
貝寧	南非	吉爾吉斯斯坦	奧地利
保加利亞	納米比亞	加拿大	澳大利亞
比利時	奈及利亞	加納	伊拉克
秘魯	尼泊爾	捷克共和國	伊朗（伊斯蘭共和國）
冰島	尼加拉瓜	柬埔寨	以色列
葡萄牙	紐西蘭	西班牙	義大利
摩洛哥	挪威	希臘	牙買加
摩爾多瓦共和國	拉脫維亞	辛巴威	亞美尼亞
馬達加斯加	賴比瑞亞	新加坡	亞塞拜然
馬拉威	賴索托	香港（中國特別行政區）	印度
馬來西亞	黎巴嫩	匈牙利	印尼
馬其頓，前南斯拉夫的馬其頓共和國	立陶宛	智利	英國
馬爾他	盧森堡	中國	烏拉圭
模裡西斯	羅馬尼亞	史瓦濟蘭	烏幹達
墨西哥	哥倫比亞	沙烏地阿拉伯	烏克蘭
美國	哥斯大黎加	尚比亞	烏茲別克斯坦
蒙古	格魯吉亞	瑞典	文萊達魯薩蘭國
孟加拉國	瓜地馬拉	瑞士	約旦
日本	圭亞那	斯里蘭卡	越南
法國	哈薩克斯坦	斯洛伐克	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IFAC 網站（<http://www.ifac.org/public-sector>）。

表 2-2 33 號 IPSAS 之基本資料

會計基礎	公報編號	公報名稱	參考依據	生效日
應計基礎	IPSAS 1	財務報表之表達	IAS 1	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 2	現金流量表	IAS 7	2001 年 7 月 1 日
	IPSAS 3	會計政策、會計估計變動及錯誤	IAS 8	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 4	匯率變動之影響	IAS 21	2010 年 1 月 1 日
	IPSAS 5	借款成本	IAS 23	2001 年 7 月 1 日
	IPSAS 6	合併及單獨財務報表	IAS 27	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 7	投資關聯企業 ^a	IAS 28	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 8	合資權益	IAS 31	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 9	對價交易收入	IAS 18	2002 年 7 月 1 日
	IPSAS 10	高度通貨膨脹經濟 ^b 下之財務報導	IAS 29	2002 年 7 月 1 日
	IPSAS 11	建造合約	IAS 11	2002 年 7 月 1 日
	IPSAS 12	存貨	IAS 2	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 13	租賃	IAS 17	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 14	報導期間後事項	IAS 10	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 15	金融工具：表達與揭露（被 IPSAS 28 及 IPSAS 30 取代）	IAS 32	
	IPSAS 16	投資性不動產	IAS 40	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 17	不動產、廠房及設備	IAS 16	2008 年 1 月 1 日
	IPSAS 18	部門別報表	IAS 14	2003 年 7 月 1 日
	IPSAS 19	負債準備、或有負債及或有資產	IAS 37	2004 年 1 月 1 日
	IPSAS 20	關係人揭露	IAS 24	2004 年 1 月 1 日
	IPSAS 21	非現金產出資產之減損	IAS 36	2006 年 1 月 1 日
	IPSAS 22	一般政府部門之財務資訊揭露	N/A	2009 年 4 月 1 日
	IPSAS 23	無對價交易收入（稅賦和移轉）	N/A	2008 年 6 月 30 日
	IPSAS 24	財務報表中預算資訊之表達	N/A	2009 年 1 月 1 日
	IPSAS 25	員工福利	IAS 19	2011 年 1 月 1 日
	IPSAS 26	現金產出資產之減損	IAS 36	2009 年 4 月 1 日
	IPSAS 27	農業	IAS 41	2011 年 4 月 1 日
	IPSAS 28	金融工具：表達	IAS 32	2013 年 1 月 1 日
	IPSAS 29	金融工具：認列與衡量	IAS 39	2013 年 1 月 1 日
	IPSAS 30	金融工具：揭露	IFRS 7	2013 年 1 月 1 日
	IPSAS 31	無形資產	IAS 38	2011 年 4 月 1 日
	IPSAS 32	服務特許權協議：揭露	IFRIC 12	2014 年 1 月 1 日
現金基礎	Cash Basis IPSAS	現金基礎之財務報表		2009 年 1 月 1 日

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSASB（2012）。

^a根據IPSAS第7號公報之定義，關聯企業是一個個體，包括非法人個體，如合夥企業，投資者對其具有重大的影響力，既非受控制的個體，亦非合資企業。

^b根據IPSAS第10號公報之定義，高度通貨膨脹指流通貨幣量的增長速度大幅超越貨幣之流通增長速度，貨幣購買力急劇下降而物價水準加速上升，人民對貨幣價值失去信心，使通貨膨脹加速惡化。

表 2-3 IPSAS 財務狀況表

公共部門—財務狀況表		
20X2 年 12 月 31 日		
	(千元表達)	
	20X2	20X1
資產		
流動資產		
現金及約當現金	X	X
應收款項	X	X
存貨	X	X
預付款項	X	X
其他流動資產	X	X
非流動資產		
長期應收款項	X	X
長期投資	X	X
其他金融資產	X	X
基礎設施、廠房及設備	X	X
土地與建築物	X	X
無形資產	X	X
其他非金融資產	X	X
總資產	X	X
負債		
流動負債		
應付款項	X	X
短期借款	X	X
長期融資本期到期部分	X	X
短期準備	X	X
員工福利-流動	X	X
退休金準備-流動	X	X
非流動負債		
長期應付款項	X	X
長期借款	X	X
長期準備	X	X
員工福利	X	X
退休金準備	X	X
總負債	X	X
淨資產	X	X
淨資產/權益		
實繳資本	X	X
準備	X	X
累積餘絀	X	X
少數權益	X	X
淨資產/權益	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」。

表 2-4 IPSAS 財務績效表－依功能別分類

公共部門－財務績效表 20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日 (支出依功能別分類)		
	(千元表達)	
	20X2	20X1
收入		
稅課收入	X	X
徵收收入、罰款及賠償、規費收入	X	X
對價交易收入	X	X
來自其他基金之移轉	X	X
其他收入	X	X
總收入	X	X
支出		
公共事業	(X)	(X)
國防	(X)	(X)
公共秩序和安全	(X)	(X)
教育	(X)	(X)
保健	(X)	(X)
社會保障	(X)	(X)
住宅和公共設施	(X)	(X)
娛樂、文化和宗教	(X)	(X)
產業經濟	(X)	(X)
環境保護	(X)	(X)
其他支出	(X)	(X)
籌資成本	(X)	(X)
總支出	(X)	(X)
關係企業餘絀(Share of surplus of associates)	X	X
本期餘絀	X	X
歸屬於：		
控制個體所有者	X	X
少數權益	X	X
	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」。

表 2-5 IPSAS 財務績效表－依性質別分類

公共部門－財務績效表 20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日 (支出依性質別分類) (千元表達)		
	20X2	20X1
收入		
稅課收入	X	X
徵收收入、罰款及賠償、規費收入	X	X
對價交易收入	X	X
來自其他基金之移轉	X	X
其他收入	X	X
總收入	X	X
支出		
人事支出和員工福利	(X)	(X)
補(捐)助支出	(X)	(X)
供給和消費支出	(X)	(X)
折舊和攤銷	(X)	(X)
廠房、設備和資產之減損	(X)	(X)
其他支出	(X)	(X)
籌資成本	(X)	(X)
總支出	(X)	(X)
關係企業餘絀(Share of surplus of associates)	X	X
本期餘絀	X	X
歸屬於：		
控制個體所有者	X	X
少數權益	X	X
	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」。

表 2-6 IPSAS 淨資產變動表

公共部門—淨資產變動表

20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

(千元表達)

	可歸屬至控制個體所有者					少數權益	總淨資產/權益
	實繳資本	其他準備	移轉準備	累積餘絀	合計		
20X0 年 12 月 31 日餘額	X	X	(X)	X	X	X	X
會計原則變動影響數				(X)	(X)	(X)	(X)
小計	X	X	(X)	X	X	X	X
20X1 年總資產/權益變動數							
資產重估利益		X			X	X	X
投資評價損失		(X)			(X)	(X)	(X)
外幣換算調整數			(X)		(X)	(X)	(X)
總資產/權益淨收入		X	(X)		X	X	X
本期餘絀				X	X	X	X
本期認列之總收入和支出		X	(X)	X	X	X	X
20X1 年 12 月 31 日餘額	X	X	(X)	X	X	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」。

表 2-7 IPSAS 現金流量表—直接法

公共部門—合併現金流量表(直接法)		
20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	(千元表達)	
	20X2	20X1
營運活動之現金流量		
收入		
稅課收入	X	X
業務收入	X	X
補助收入	X	X
利息收入	X	X
其他收入	X	X
支出		
人事支出	(X)	(X)
退休金	(X)	(X)
補助款	(X)	(X)
利息支出	(X)	(X)
其他支出	(X)	(X)
營運活動之淨現金流入/流出	X	X
投資活動之現金流量		
購置廠房及設備	(X)	(X)
處分固定資產	X	X
處分投資	X	X
購買外幣有價證券	(X)	(X)
投資活動之淨現金流入/流出	(X)	(X)
籌資活動之現金流量		
籌資收入	X	X
籌資成本	(X)	(X)
給政府之分配 ^a (Distribution/dividend to government)	(X)	(X)
籌資活動之淨現金流入/流出	X	X
現金及約當現金之淨增/淨減	X	X
期初現金及約當現金	X	X
期末現金及約當現金	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 2 號「現金流量表」。

^a根據IPSAS 第 2 號公報規定，收到或支付股息紅利或類似的分配時，可視情況歸類至營運、投資或籌資活動。依本表情況，若係指獲得財務資源所支付出的成本，則分配至籌資活動。

表 2-8 IPSAS 現金流量表－間接法

公共部門－合併現金流量表(間接法)		
20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	(千元表達)	
	20X2	20X1
營運活動之現金流量		
本期餘絀	X	X
非現金變動：		
折舊	X	X
攤銷	X	X
退休金準備增加	X	X
應付款項增加	X	X
借款增加	X	X
其他流動資產增加	(X)	(X)
應收款項增加	(X)	(X)
營運活動之淨現金流入/流出	X	X
投資活動之現金流量		
購置廠房及設備	(X)	(X)
處分固定資產	X	X
處分投資	X	X
購買外幣有價證券	(X)	(X)
投資活動之淨現金流入/流出	(X)	(X)
籌資活動之現金流量		
籌資收入	X	X
籌資成本	(X)	(X)
給政府之分配(Distribution/dividend to government)	(X)	(X)
籌資活動之淨現金流入/流出	X	X
現金及約當現金之淨增/淨減	X	X
期初現金及約當現金	X	X
期末現金及約當現金	X	X

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 2 號「現金流量表」。

表 2-9 IPSAS 部門別報表

A 計畫—部門資訊 (單位：百萬元)												
	首要/次要		第三		特殊服務		其他服務		沖銷		合併	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
部門收入												
撥款	48	40	22	23	10	10	7	7				
外部來源費用	5	4	—	—	9	6	—	—				
部門間移轉	10	6	6	7	2	4	2	2				
總部門收入	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
部門費用												
薪資報酬	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
折舊	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
其他費用	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
總部門費用	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
未分配中央費用											(7)	(9)
營運活動赤字											(2)	(4)
利息費用											(4)	(3)
利息收入											2	3
關係企業盈餘部分							8	7			8	7
本期盈餘											4	3
其他資訊												
部門資產	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
投資(權益法)							32	36			32	36
關係企業未分配中央資產											35	30
合併總資產											175	155
部門負債	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
未分配中央負債											40	55
合併總負債											82	90
資本支出	13	10	9	5	4	0	2	3				
非現金之費用排除折舊	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
非現金之收入	—	—	—	—	1	1	—	—				

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 18 號「部門別報表」。

表 2-10 IPSAS 現金收支表

合併現金收支表				
200X 年 1 月 1 日至 12 月 31 日				
(收入)				
(千元表達)				
	200X 年		200X-1 年	
	受控制主體控制 之收入	協力廠商支付數	受控制主體控制 之支出	協力廠商支付數
收入				
稅課收入				
所得稅	X	-	X	-
增值稅	X	-	X	-
財產稅	X	-	X	-
其他稅收	X	-	X	-
	X	-	X	-
外部援助				
國際多邊機構	X	X	X	X
雙邊機構	X	X	X	X
	X	X	X	X
其他授予和援助	X	X	X	X
其他借款				
借入資金	X	X		
資產收入				
處分廠房及設備利益	X	-	X	-
貿易活動				
交易活動收入	X	-	X	-
其他收入	X	X	X	X
總收入	X	X	X	X
支出				
營運				
薪資和員工福利	(X)	(X)	(X)	(X)
供給和消費	(X)	(X)	(X)	(X)
	(X)	(X)	(X)	(X)
移轉				
授予	(X)	-	(X)	-
其他移轉支出	(X)	-	(X)	-
	(X)	-	(X)	-
資本支出				
購置/建造廠房及設備	(X)	(X)	(X)	(X)
購買金融商品	(X)	-	(X)	-
	(X)	(X)	(X)	(X)
償還借款及利息				
償還借款	(X)	-	(X)	-
支付利息	(X)	-	(X)	-
	(X)	-	(X)	-
其他支出	(X)	(X)	(X)	(X)
總支出	(X)	(X)	(X)	(X)
現金增加/(減少)	X	-	X	-
期初現金餘額	X	NA	X	NA
現金增加/(減少)	X	NA	X	NA
期末現金餘額	X	NA	X	NA

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 「現金基礎之財務報導」。

表 2-11 IPSAS 預算執行比較表

預算執行比較表 政府 X 200X 年 1 月 1 日至 12 月 31 日 現金基礎下通過之預算 (依支出功能別分類)				
				(千元表達)
	實際金額	最終預算	原始預算	差異：實際預算 與最終預算
現金流入				
稅課收入	X	X	X	X
援助協定	X	X	X	X
國際組織	X	X	X	X
其他授予和援助	X	X	X	X
借款	X	X	X	X
處分廠房及設備	X	X	X	X
交易活動	X	X	X	X
其他收入	X	X	X	X
總收入	X	X	X	X
現金流出				
保健	(X)	(X)	(X)	(X)
教育	(X)	(X)	(X)	(X)
公共秩序和安全	(X)	(X)	(X)	(X)
社會保障	(X)	(X)	(X)	(X)
國防	(X)	(X)	(X)	(X)
住宅和公共設施	(X)	(X)	(X)	(X)
娛樂、文化和宗教	(X)	(X)	(X)	(X)
產業經濟	(X)	(X)	(X)	(X)
其他	(X)	(X)	(X)	(X)
總支出	(X)	(X)	(X)	(X)
淨現金流量	(X)	(X)	(X)	(X)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS「現金基礎之財務報導」。

表 2-12 IPSAS 收支決算比較表

收支決算比較表 政府 XX 20XX 年 1 月 1 日至 12 月 31 日 現金基礎預算 (支出依功能別分類) (千元表達)				
	預算數		比較基礎下之	差異：實際數
	原始預算	最終預算	實際數	與最終預算
收入				
稅課收入	X	X	X	X
援助協定	X	X	X	X
國際組織	X	X	X	X
其他授予和援助	X	X	X	X
借款	X	X	X	X
處分廠房及設備	X	X	X	X
交易活動	X	X	X	X
其他收入	X	X	X	X
總收入	X	X	X	X
現金流出				
保健	(X)	(X)	(X)	(X)
教育	(X)	(X)	(X)	(X)
公共秩序和安全	(X)	(X)	(X)	(X)
社會保障	(X)	(X)	(X)	(X)
國防	(X)	(X)	(X)	(X)
住宅和公共設施	(X)	(X)	(X)	(X)
娛樂、文化和宗教	(X)	(X)	(X)	(X)
產業經濟	(X)	(X)	(X)	(X)
其他	(X)	(X)	(X)	(X)
總支出	(X)	(X)	(X)	(X)
淨現金流量	(X)	(X)	(X)	(X)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IPSAS 第 24 號「財務報表中預算資訊之表達」。

註：當預算跟會計基礎不同時，本收支決算比較表係依預算基礎編製。

第二節 歐盟 (EU) 之政府會計規範與實務

一、組織介紹¹¹

20 世紀初，法國總理布里安率先發難提出「布里安計畫 (le project Briand)」籌組「歐洲聯邦 (European Federal Union)」的構想，但並未被歐洲國家普遍接受。自 1945 年二次大戰結束之後，歐洲分裂為由美蘇分別支配的勢力，即西歐與東歐。然而，歐洲國家自覺身處於悲慘的國際情勢，及瀕臨瓦解的經濟、社會、政治現況，為追求穩定發展與和平，先後推動成立「關稅同盟」、「單一市場」、「共同農業政策」，乃至「貨幣同盟」，逐漸展開歐洲統合運動。

1950 年代，法國、德國、義大利、荷蘭、比利時及盧森堡六國簽訂「巴黎條約」，成立了「歐洲煤鋼共同體 (European Coal and Steel Community)」，其後，1957 年，該六國簽訂「羅馬條約 (Treaty of Rome)」，分別成立「歐洲經濟共同體 (European Economic Community)」及「歐洲原子能共同體 (European Atomic Energy Community)」。

1992 年，由法國、德國、義大利、荷蘭、比利時、盧森堡、丹麥、西德、希臘、西班牙、愛爾蘭、葡萄牙、英國等十二國共同簽署「馬斯垂克條約」¹² (Maastricht Treaty)，以下簡稱「歐盟條約」，將原有之三個共同體整合為「歐洲共同體 (European Communities)」，並結合「共同外交暨安全政策 (Common Foreign and Security Policy)」及「司法與內政事務合作 (Justice and Interior Affair)」，成為一結合政治與經濟之跨國家的實體。

2009 年，「里斯本條約」¹³ (Treaty of Lisbon) 的生效，代表著歐洲聯盟區域化的全新里程碑，諸如設置新的歐洲理事會主席、歐盟外交及安全政策高級代表等。隨著該條約的生效，世界貿易組織正式使用「歐洲聯盟 (European Union，以下簡稱「歐盟」)」的名稱，取代以往沿用的「歐洲共同體」名稱。

目前歐盟總部設於比利時首都—布魯塞爾，擁有 27 個會員國，包括：法國、德國、義大利、荷蘭、比利時、盧森堡、愛爾蘭、英國、丹麥、希臘、葡萄牙、西班牙、瑞典、芬蘭、奧地利、波蘭、捷克、斯洛伐克、匈牙利、愛沙尼亞、拉脫維亞、立陶宛、斯洛維尼亞、馬爾他、塞普勒斯、保加利亞與羅馬尼亞。歐盟運作的主要機構如表 2-13。

歐盟的興起在國際情勢中扮演著舉足輕重的角色，除了發揮其強大的政治影響力外，也不斷地向國際社會推展其雄厚的經貿實力、科技創新、藝術文化等。由於歐盟至今仍秉持「一個中國」的原則，因此台灣與歐盟間尚無正式的官方關係，歐盟在經濟

¹¹ 本段中有關我國與歐盟之關係的敘述係參考張福昌 (2007) 及歐洲經貿辦事處網站 (http://eeas.europa.eu/delegations/taiwan/index_zh.htm)。

¹² 「馬斯垂克條約」又名「歐洲聯盟條約」。

¹³ 「里斯本條約」又稱「改革條約」，主要係用於取代「歐盟憲法條約」之用。歐盟 27 國領袖於 2007 年 12 月 13 日在葡萄牙里斯本高峰會中簽署了「里斯本條約」，取代 2005 年中遭法國與荷蘭公民投票否決的「歐盟憲法」草案，化解歐盟整合危機。「里斯本條約」廣泛調整當前亟需改革的歐盟定位、基本人權保障、歐盟決策機構民主性與效率等課題；並針對全球暖化、能源政策等採行團結政策，整備了歐盟提升全球競爭力的條件與實力。

上則視台灣為「獨立關稅領域」或「獨立經濟實體」，拋開政治的束縛，積極鼓勵歐洲公司來台投資，創造雙邊在經貿、人權、民主等領域的密切合作關係。

經過2008年的全球經濟蕭條後，歐盟與台灣雙邊貿易於2011年完全恢復。從貨品貿易結構來看，歐盟對台灣而言係一相當重要之工業夥伴。歐盟主要從台灣進口辦公通訊設備，並對台灣出口機械設備，特別是資通科技業製造設備、汽車零件、化學及藥品等。

雙邊服務貿易量則從2009年的58億歐元大幅成長為2010年的83億歐元，一年內成長43%。2010年歐盟與台灣的服務貿易總量占貨品貿易總量的21%，並提供歐盟在服務貿易上25億歐元的順差。

依我國政府之數據顯示，2011年歐盟對台直接投資占整年外資對台直接投資的14.6%，其投資額為7億1,580萬美元，超過美國及日本的對台投資額，僅少於歐盟對新加坡及英國於加勒比海的海外屬地的投資額。

台灣是歐盟在亞洲第四大貿易夥伴，同時歐盟也是台灣第四大對外市場，而歐盟更是台灣最大的外資來源之一。雙方的交流不僅於商業，也針對技術研究、資訊社會、教育和文化、漁業、環境、氣候變遷、智慧財產權和標準與規範等方面，多有著墨。

2003年歐洲經貿辦事處在台成立，為歐盟在台辦事處。另外有16個歐盟會員國，在台北設有辦事處。

二、 歐盟對政府會計之規範

（一）政府會計準則制定之發展

歷史上，歐洲一般分為盎格魯撒克遜(Anglo-American)、斯堪地那維亞(Nordic)、日耳曼(Germanic)、南歐(Southern Europe)、東歐(Eastern Europe)，由於各地區之歷史背景迥異，因而造就不同會計制度之發展，本文將分別介紹：

1. 盎格魯撒克遜地區（包括：英國）

1980年代，盎格魯撒克遜國家即開始引進私部門所強調「效率性」、「有效性」的管理方法於公部門之應用。這種作法較類似市場機制的理念，注重競爭力及因應使用者及消費者需求提供公共服務的能力。盎格魯撒克遜國家的會計準則制定機關通常為專業的會計團體，國會極少直接干預會計問題。因此，當這些國家在設計公部門會計規範時，受專業會計團體極大的影響。

2. 斯堪地那維亞地區（包括：丹麥、芬蘭、挪威、瑞典、荷蘭）

從1960至1970年代受英國改革的影響，瑞典、芬蘭及荷蘭的政府型態從原始的極守法主義(very legalistic)，於20世紀下半葉逐漸轉變成多元模式。瑞典政府會計的改革係斯堪地那維亞地區的先趨，1979年瑞典政府曾發布政府會計法令(government

accounting ordinance) 規範各機關之會計準則，但該法令亦訂有多項不符合權責發生基礎的但書，1991 年起瑞典政府對該法令進行多次修訂，至此瑞典的中央政府財務報告正式採用權責發生基礎編製。此外，荷蘭係成文法系國家，然而其會計準則的制定係由民間職業團體負責。

3. 日耳曼地區（包括：德國、奧地利）

日耳曼地區也逐漸接受「新公共管理（New public management）」的觀念，致力追求與歐盟諸國之一致化。這些國家全部屬於歐元區，因此包括赤字和借款的控制皆受到歐盟條約的嚴格拘束。由於日耳曼國家屬於「成文法」體系，會計準則制定機關仰賴中央政府部門，並融入國家法規之中，會計科目及相關解釋的發布與研究也屬於政府的責任，具高度的權威性。

4. 南歐地區（包括：法國、西班牙、葡萄牙、義大利）

南歐國家則受法國立法模式的影響，以行政法建立其政府體系。與日耳曼地區國家極為類似的情形，這些國家的會計準則制定機關必須仰賴中央政府部門，並由政府主導會計科目及相關解釋的發布與研究。

5. 東歐地區（包括：愛沙尼亞、拉脫維亞、立陶宛、匈牙利、波蘭）

東歐國家過去受蘇維埃聯盟（USSR）的政治與行政體系影響，但現已屬於歐盟。這些國家過去長期受到蘇維埃聯盟以高度中央集權的方式所控制，政府單位較缺乏自主權。傳統上，因蘇維埃聯盟奉行社會主義思想，因此這些國家的會計政策多是以政府經濟計畫的目標為出發點而制定規劃，並用以確保計畫的實施，保護國家生產資料，財務報告內容則是提供政府使用，具濃厚的官方色彩。

20 世紀末期，隨著蘇聯的瓦解，東歐國家開始向西方靠攏，藉由引進私有化及市場經濟以力圖發展，試圖尋求加入歐盟的機會，也揭開了東歐國家會計制度變革的序曲。部分國家（例如：匈牙利）選擇採用歐盟的會計制度，將歐盟指令作為國家會計規範；其他國家則仍保留其原會計制度的優點，逐步進行會計制度的改革。

（二）權責發生基礎會計之發展

就歐洲國家的政府會計系統而言，主要區分成歐陸體系及盎格魯撒克遜體系。歐陸體系的代表主要有法國、德國、比利時、西班牙、義大利及葡萄牙等羅馬法系統之國家；盎格魯撒克遜則以英國、愛爾蘭為代表，主要為習慣法之立法體系（Benito, Brusa and Montesinos, 2002）。盎格魯撒克遜國家提供較友善的架構以執行權責發生基礎，主因係其善於接受私部門的管理技術，並勇於接受行政、公法的缺失。相反地，歐陸國家為了貫徹合法性，會計準則的制定多仰賴法律或行政命令，遇到關鍵性議題時常難以兼顧經濟理性（economic rationality）。由於法律規範必須有其準確性（precision），因此多數歐陸國家將政府會計細節入法的結果，往往造成許多執行上的困難。至於斯堪地那維亞國家由於受英國的影響，已逐漸擺脫過去極端守法主義（very legalistic）的枷鎖，屬於混合模式。

從預算會計來看，許多歐陸國家由於傳統上受德國影響極深，預算實在地反映了國家法律在會計制度中所扮演的中心角色。日耳曼的相關理論及實踐，又將預算會計稱為「財政會計（Cameralistic accounting）」。

自歐盟進行一體化之後，為建立成員國間經濟政策及財政狀況可比較的資訊架構，遂於1995年訂定「歐洲經濟會計制度（European System of Accounts 95，簡稱ESA 95）」，作為各國編製國家會計¹⁴（National accounting）資訊的主臬。依據ESA 95之規定，歐盟成員國皆應編製「國民所得（National account）」報告¹⁵，此外也必須符合「歐盟條約」中有關預算之規範。報告之編製需仰賴會計作業所提供之資訊，因此ESA 95亦規定所有交易皆應採權責發生基礎。然而，ESA 95並未建構完善的權責發生基礎會計制度。許多國家面臨如何將「現金基礎預算會計」轉換成「權責發生基礎財務會計」的難題。

隨後由於國際貨幣基金（IMF）及經濟合作暨發展組織（OECD）的提倡，歐盟於2000年的普羅迪委員會¹⁶（1999-2004）出版「改革委員會白皮書（Reforming the Commission: A White Paper）」，開始以增進ESA 95的實施及效用為目標，完善其財務規範制度。此白皮書內容主要係針對「責任」、「效率」、「效用」及「透明度」的目標提出改革計畫，其中三大區塊為：「作業基礎管理的實施（the implementation of activity-based management）」、「人力資源政策與管理的重估（the reassessment of human resources policies and management）」及「財務管理、控制及審計系統的改革（the reform of financial management, control and audit systems）」。

白皮書第三大區塊的改革包含「歐洲執委會會計現代化計畫—權責發生基礎會計」。此計畫涵蓋歐盟的會計系統及財務報導，甚至於歐盟的合併財務報告（Gray，2006）。在白皮書出版的同年，歐洲議會及歐洲執委會發布第2516/2000號規則（Council regulation（EC）No 2516/2000），允許會員國得以針對稅務及社會負擔的部分採權責發生基礎、修正現金基礎、現金基礎三種方式，此為權責發生基礎會計推行的例外。

2002年，因新的規範生效¹⁷，要求歐洲執委會自身於2005財政年度須使用IPSAS編製財務報告內容，並制定新的公部門會計準則。執委會預期2006年後使歐盟各機構、執委會以及整個報告主體都將按IPSAS編製財務報告。雖然歐洲執委會已經

¹⁴ 與政府會計不同點在於，政府會計屬微觀之個體經濟觀點；國家會計則屬宏觀之總體經濟觀點。

¹⁵ 國民所得又稱為國民帳戶，國民生產乃一個國家（或一定地區）之常住居民在一定期間生產之總成果，可由供給（生產）面、分配（所得）面及需求（支出）面分別統計，並將統計結果以收支平衡帳式陳示所得之來源及其去向，即為國民所得統計，藉以闡明各部門經濟活動之相互關係及其發展趨勢。歐洲國家在1940年代及50年代早期即開始投入編製國民所得報告的行列。至1953年，聯合國首度為國民所得統計建立了一套國際規範，一般稱之為1953年版國民經濟會計制度（System of National Accounts，簡稱1953 SNA）。其後隨聯合國SNA規範修訂，歐盟ESA 95即是依1993 SNA所制定；我國目前則著手進行2008 SNA相關內容研析及改編作業推動事宜。以上參考行政院主計處中華民國統計資訊網—何謂國民所得統計？（<http://www.stat.gov.tw/ct.asp?xItem=10866&ctNode=2404&mp=4>）。

¹⁶ 歐洲執委會以當時主席命名，該次執委會主席為前義大利總理羅馬諾·普羅迪（Romano Prodi）。

¹⁷ European Commission, *Reforming the Commission: A White Paper, Part I and II—Modernization of the Accounting System of the European Communities*, 2002。

將權責發生基礎會計列入其工作項目，但歐盟會員國間仍有許多歧見，認為歐洲執委會並無權力為各會員國制定政府會計政策，因此 2005 年歐盟憲法修正時，該規範並未被列入修正項目。

2009 年，歐洲執委會發布第 479/2009 號規則¹⁸（Council Regulation（EC）No 479/2009），針對部分 ESA95 的規定進行修正。該規則將「政府」定義為一般政府（general government）的各層級，包括：中央政府（central government）、州政府（state government）、地方政府（local government）及社會保障基金（social security fund），並排除商業經營的部分（commercial operation）。報告的品質必須與會計規範相符，並具備完整性（completeness）、可靠性（reliability）、時效性（timeliness）及一致性（consistency）。

2011 年更進一步地，歐洲部長理事會發布第 2011/85 號指令¹⁹（Council Directive 2011/85 on Budgetary Framework），作為預算架構的規範，並應於 2013 年 12 月底之前納入國內法。該指令再一次的強調，各會員國必須依 ESA 95 提供權責發生基礎資料，內容必須包含政府的所有層級，且國家會計制度應具備適當的內部控制及獨立的審計。特殊情況下²⁰，會員國必須提出現金基礎之財政資料（fiscal data），及轉換成 ESA 95 標準的調節表。此外，該指令提出歐洲執委會應於 2012 年 12 月 31 日前，評估各會員國採用 IPSAS 之適應性。權責發生基礎會計雖已在歐盟會員國間推行多年，歐洲統計局仍認為還需要更長遠的時間及高昂的成本來執行（Eurostat，2012）。

因此，基於歐盟對全體會員國的提倡，許多歐洲國家也已經將權責發生基礎會計從中央政府層級推展到地方政府層級，其目的是為了將合併的一般目的財務報表（General purpose financial statement，簡稱 GPFS）提供給外部使用者，但此做法顯然與傳統的預算系統難以配合。這樣的結果造成在合併系統的過程中，產生不同的聯結方式。歐盟國家僅有少數（例如：英國、瑞典）將地方層級納入公共預算之中，這些國家則特別強調應計資訊的有用性。

在歐洲執委會發起權責發生基礎會計的改革計畫之後，歐盟會員國也陸續地推動國內預算及會計基礎改革，茲將其現況列示於表 2-14 及表 2-15。

歐盟內部政府會計制度的多元及複雜性源自於其組織特性的複雜度，作為當前全球最大區域性超國家組織²¹（supranational organization），其內部政府會計制度的協調極為困難。從表 2-14 可知，多數歐盟會員國已將會計基礎改為權責發生基礎。然而，多數會員國之預算基礎仍採用現金基礎或修正現金基礎。呼應本文前面所述，多數會

¹⁸ 依歐洲共同體條約（Treaty of European Community，簡稱 EC 條約）249(2) 條之規定：「規則（Regulation）具有一般適用性，其整體均具有拘束力並直接適用於各會員國。」意味著，會員國不得僅針對規則的部分予以適用，而就認為不利於本國之部分則不適用。規則亦不需再藉由國內法的立法程序轉換，可直接對各會員國或其他對象設定權利與義務。

¹⁹ 依 EC 條約第 249(2) 條第三項之規定：「指令（Directive）對其下達之會員國，就其要求完成之目的具有拘束力，但其完成的形式和方法之選擇交由相關會員國當局決定。」

²⁰ 依第 2011/85 號指令第三條之規定，中央政府、州政府及社會安全部門須於當月結束前提出該月之現金基礎財政資料；地方政府所屬部門必須於該季度結束前提出該季度之現金基礎財政資料。

²¹ 所謂超國家組織就是一個在國家之上的國際性機構或組織，其國家成員必須完全遵守該機構或組織的決定，該組織對於會員國家的政策有干涉的權力。

員國屬於歐陸國家，傳統上受法國、德國影響深遠，因此預算會計尚未進行變革。盎格魯撒克遜地區的英國因已將IFRS導入其公部門，故其不論預算或財務報導皆已採權責發生基礎。而斯堪地那維亞地區國家，如芬蘭、瑞典、荷蘭由於受到英國改革的影響，也已經統一國內的預算及會計基礎為權責發生基礎。又德國巴伐利亞州是歐陸國家的例外之一，其率先採用權責發生基礎會計的作法。

從表 2-15 可知，以中央政府層面而言，多數國家中央政府皆已轉型採用權責發生基礎，但並未全部採用 IPSAS 之規範，僅少數國家如立陶宛、瑞典、瑞士已完全適用 IPSAS，而如英國卻是採用 IFRS 之規範。由於受到歐洲執委會的鼓勵，有些國家雖然目前採用現金基礎，但已規劃採用 IPSAS 之權責發生基礎，如斯堪地那維亞國家之荷蘭及挪威已著手準備採用 IPSAS。採用現金基礎或修正現金基礎之國家多集中於歐陸，如德國、希臘。然而，也有一些歐陸國家如比利時、義大利皆已規劃權責發生基礎會計之改革。觀察表 2-14 及表 2-15 可歸納得知，權責發生基礎的推廣已漸漸受到歐盟會員國普遍的認同。權責發生基礎於歐盟會員國已經勢在必行，但面對這個趨勢，許多國家仍存在中央與地方政府的預算及會計基礎分歧的情形，如何整合將是歐盟最大的難題。

歐洲國家政府會計的落實進程中，雖中央政府已經改採權責發生基礎，許多國家仍賦予地方政府採行權責發生基礎之高度自主權。表 2-16、表 2-17 及表 2-18 乃節選歐洲地區別之主要城市，分別就財務報導規範及 IPSAS 1 之平衡表及營運表內容要求，加以比較分析。從表中可知，盎格魯撒克遜及斯堪地那維亞國家的城市必須編製平衡表、跨期間分攤的營運表，並提供較高程度的資訊。此二類國家的政府會計系統較接近私部門的型態，會將細節附註於財務報表之中，而日耳曼、南歐、東歐國家卻僅揭露部分資訊。此外，雖然德國內部以現金基礎較為普遍，但仍有少數城市如：斯圖加特或多特蒙德已經逐漸採用權責發生基礎，並提供法令要求以外較多之資訊。

觀察表 2-17 可知，與貨幣資產及金融負債有關之資訊揭露程度較高，因為這部分的訊息也會存在預算會計之中，也因此各地的政府不需要支出額外的成本即能完成這部分的財務報導。除了日耳曼及東歐地區國家以外，多數城市皆已法定要求該地方政府須將有形資產（土地、廠房及設備）、公共建設及無形資產之資訊包含於平衡表之中。對地方政府而言，當改採用權責發生基礎時，非金融資產須認列為非流動資產，其會計處理有重大的轉變，故表 2-17 之非貨幣資產及負債之揭露程度也普遍提高，而這樣的轉變使得機關內相關管理人員必須更積極的參與非貨幣資產及負債的管理，特別是古蹟資產及類似資產（Carlin, 2005）。

從上述各表之歸納，目前歐盟諸國之中應屬英國採行權責發生基礎最為徹底。斯堪地那維亞國家過去較排斥私部門的管理技術，然而現已接受，並逐步跟進，因此從表中可以看到斯堪地那維亞地區之政府所揭露資訊之程度僅次於盎格魯撒克遜國家。南歐國家城市之政府會計揭露及權責發生基礎會計的落實往往與其法令要求不一致，因這類型國家係以預算會計之資訊是否與法律相符為主，而權責發生基礎會計所提供之資訊僅是作為附帶輔助之資訊。（Pina, Torres and Yetano, 2009）尤其是日耳曼及東歐地區國家，因多數城市仍採現金基礎會計，IPSAS 1 尚未成為其政府會計之依據，故其揭露資訊程度較其他地區為低。

表 2-13 歐盟的運作機構

分類	組織
主要機構	歐洲議會 (European Parliament) 歐洲部長理事會 (Council of the European Union) 歐洲執委會 (European Commission) 歐洲法院 (Court of Justice of the European Communities) 歐洲審計院 (European Court of Auditors) 歐洲監察使 (European Ombudsman) 歐洲資料保護監督官 (European Data Protection Supervisor)
金融機構	歐洲中央銀行 (European Central Bank) 歐洲投資銀行 (European Investment Bank) 歐洲投資基金 (European Investment Fund)
諮詢機構	歐洲經濟暨社會委員會 (European Economic and Social Committee) 區域委員會 (Committee of the Regions)
跨機構	歐洲共同體出版局 (Office for Official Publications of the European Communities) 歐洲人事遴選辦公室 (European Personnel Selection Office) 歐洲行政學院 (European Administrative School)
其他機構	附屬歐盟內部的各局 ^a (agencies) 共同外交暨安全政策 (Common Foreign and Security Policy) 警政與司法合作 (Police and Judicial Cooperation in criminal matters) 執行機關 (Executive agencies)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自東吳大學政治系歐盟研究中心網站。

^a例如：歐洲職業發展訓練中心、歐洲提升生活與工作品質基金會、歐洲環境局、歐洲訓練基金會、歐洲監督藥物濫用中心、歐洲檢驗藥品局、內部市場標準調和處、歐洲工作安全與健康局、共同體維護植物多樣性局、歐盟各機構翻譯中心、歐洲監督種族歧視中心、歐洲重建局。

表 2-14 歐盟會員國之預算(B)及會計(FR)基礎^a

國家	權責發生基礎	修正權責發生基礎	修正現金基礎	現金基礎
阿爾巴尼亞	FR			
奧地利			B/FR	
亞塞拜然	FR		B	
比利時BXL ^b	FR		B	
比利時F ^c	FR		B/FR	
比利時W ^d	FR		B	
克羅埃西亞		FR		B
捷克			FR	B
丹麥	FR		B	
愛沙尼亞	FR			B
芬蘭	B/FR			
法國		B/FR		
德國B ^e		B/FR		
德國N ^f	FR			
希臘	FR			B
匈牙利	FR			B
義大利	FR		B	
拉脫維亞		FR	B	
盧森堡				B/FR
馬爾他		FR	B	
摩爾瓦多			FR	B
荷蘭		B/FR		
挪威		FR	B	
葡萄牙	FR			B
羅馬尼亞	FR		B	
俄羅斯		FR	B	
斯洛伐克		FR	B	
斯洛維尼亞		FR	B	
西班牙		FR	B	
瑞典	B/FR			
土耳其			B/FR	
英國	B/FR			

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Council of Europe (2007)。

^a 表格中以B代表預算基礎，以FR代表會計基礎。

^b 比利時布魯塞爾。

^c 比利時荷語法蘭德斯區。

^d 比利時法語瓦隆尼亞區。

^e 德國巴伐利亞州。

^f 德國北萊茵威斯特法倫州。

表 2-15 歐洲國家中央與地方政府之會計基礎改革^a

國家	IPSAS	規劃 IPSAS 改革	權責發生基礎	規劃權責發生基礎改革	現金基礎
奧地利			★		■
德國BW ^b				■	★
德國B ^c					■★
德國SA ^d				■	★
丹麥			■★		
芬蘭			■★		
比利時F ^e	■			★	
比利時W ^f			■	★	
法國			■★		
希臘				■	★
義大利				■★	
立陶宛	■★				
荷蘭		★	■		
挪威		★	■		
葡萄牙			■★		
西班牙			■★		
瑞典	■★				
瑞士	★		■		
英國 ^g			■★		

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Ernst and Young (2010)

^a 表格中以■代表地方政府，以★代表中央政府。

^b 德國巴登符騰堡州。

^c 德國巴伐利亞州。

^d 德國薩克森安哈特州。

^e 比利時荷語法蘭德斯區。

^f 比利時法語瓦隆尼亞區。

^g 英國已將IFRS導入公部門。

表 2-16 歐盟國家主要城市之財務報導內容^a

地區及城市 財務報導之內容		盎格魯地區	斯堪地那維亞地區			南歐地區			日耳曼地區			東歐地區
		英國 倫敦	荷蘭 阿姆斯特丹	瑞典 斯德哥爾摩	丹麥 哥本哈根	法國 巴黎	葡萄牙 里斯本	西班牙 馬德里	奧地利 維也納	德國 柏林	德國 多特蒙德	波蘭 羅茲
基本 概念	會計原則	★	★	★	★	◇	★	△				
	前期數字比較	★	★	★	★	★	★	★			△	
	會計政策變更	★	★	★	★	◇	★				△	
	前期變更結果	★	★	◇	★	◇	★				△	
	變更原因	★	★	★	★	◇	★					
平衡 表	修正權責發生基礎							◇				
	權責發生基礎（含折舊）	★	★	★	★	◇	★	△				△
	金融資產及負債之平衡表 ^b								★	△	△	
營運 表	帳戶格式（account format）					◇	★	★			△	
	清單格式（list format）	★	★	★	★	△						
	跨期間分攤的揭露	★	★	★	★	◇	★	△				
其他 報表	資金來源與運用表							★				
	現金流量表	★		★	★	△	★					
	利潤調節表—現金流量	△										

表 2-16 (續) 歐盟國家主要城市之財務報導內容

地區及城市 財務報導之內容		盎格魯地區	斯堪地那維亞地區			南歐地區			日耳曼地區			東歐地區
		英國 倫敦	荷蘭 阿姆斯特丹	瑞典 斯德哥爾摩	丹麥 哥本哈根	法國 巴黎	葡萄牙 里斯本	西班牙 馬德里	奧地利 維也納	德國 柏林	德國 多特蒙德	波蘭 羅茲
預算 資訊	年度預算表	△	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	功能別支出			★	△	◇	★	△	★	★	◇	★
	按用途歸類支出				★	★	★	★	★	★	★	
	按資源歸類收益					★	★	★	★	★	★	★
	決算表	△	★		★	◇	★	★	★	★	★	★
	預算現金流量表						★	★	★	★	★	
	負債表	★	★	◇	★	★	★	★	★	★	★	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Pina, Torres and Yetano (2009)。

^a 表格中以★代表法定要求事項；以△代表非法定事項，但該城市呈現；以◇代表法定事項，但該城市未呈現；以空白代表非法定事項，該城市亦不呈現。

^b 平衡表中僅含金融資產及負債。

表 2-17 歐盟國家主要城市與 IPSAS 1—平衡表

平衡表項目 地區及城市		盎格魯地區	斯堪地那維亞地區			南歐地區			日耳曼地區			東歐地區
		英國 倫敦	荷蘭 阿姆斯特丹	瑞典 斯德哥爾摩	丹麥 哥本哈根	法國 巴黎	葡萄牙 里斯本	西班牙 馬德里	奧地利 維也納	德國 柏林	德國 多特蒙德	波蘭 羅茲
基本 概念	退休金計畫	★		★	★							
	或有資產及或有負債	◇		★		◇						
	已承諾的 (committed) 未來資本支出		◇	△	△		★				△	
固定 資產	土地建物	★	★	★	★	◇	★	★				
	廠房設備	★	★	★	★	◇	★	★				
	基礎設施	★	★	★		◇	★	★				
	累計折舊	◇	★	◇	★	◇	★	△				
其他 資產	長期投資	★	★	★	★	◇	★	★				
	長期應收帳款	★	★	★	★	◇	★	◇				
	無形資產	★	★	★	★	◇	★	★				
	預付費用		★			◇	★	◇				
流動 資產	現金	★	★	★	★	◇	★	★				
	有價證券 (長期投資以外)	◇	◇	★	★	◇	★	★				
	應收帳款	★	★	★	★	◇	★	★				

表 2-17 (續) 歐盟國家主要城市與 IPSAS 1—平衡表

平衡表項目 地區及城市		盎格魯地區	斯堪地那維亞地區			南歐地區			日耳曼地區			東歐地區
		英國 倫敦	荷蘭 阿姆斯特丹	瑞典 斯德哥爾摩	丹麥 哥本哈根	法國 巴黎	葡萄牙 里斯本	西班牙 馬德里	奧地利 維也納	德國 柏林	德國 多特蒙德	波蘭 羅茲
長期 負債	長期借款	★	★	★	★	◇	★	★				
流動 負債	銀行借款	◇	★					◇				
	一年內到期長期負債	★	★	★	★	◇	★	◇				
	應付帳款	★	★	★	★	◇	★	★				
	其他負債	★	★	★	★	◇	★	◇				

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Pina, Torres and Yetano (2009)。

註：表格中以★代表法定要求事項；以△代表非法定事項，但該城市呈現；以◇代表法定事項，但該城市未呈現；以空白代表非法定事項，該城市亦不呈現。

表 2-18 歐盟國家主要城市與 IPSAS 1—政府營運表

地區及城市 營運表項目	盎格魯地區	斯堪地那維亞地區			南歐地區			日耳曼地區			東歐地區
	英國 倫敦	荷蘭 阿姆斯特丹	瑞典 斯德哥爾摩	丹麥 哥本哈根	法國 巴黎	葡萄牙 里斯本	西班牙 馬德里	奧地利 維也納	德國 柏林	德國 多特蒙德	波蘭 羅茲
收入	★	★	★	★	★	★	★			△	
折舊費用	★	★	★	★	◇	★	△				
投資收益	★		★		★	★	◇			△	
利息費用	★		★		★	★	★			△	
非常借項 (extraordinary charges)			★	★	★	★	★			△	
非常貸項 (extraordinary credits)			★	★	★	★	★			△	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Pina, Torres and Yetano (2009)。

註：表格中以★代表法定要求事項；以△代表非法定事項，但該城市呈現；以◇代表法定事項，但該城市未呈現；以空白代表非法定事項，該城市亦不呈現。

第三節 經濟合作與發展組織（OECD）之政府會計規範與實務

一、組織介紹

經濟合作與發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）於 1961 年成立，前身為 1948 年由西歐十多個國家所組成的「歐洲經濟合作組織（Organization for European Economic Cooperation，簡稱 OEEC）」²²。在二次世界大戰後，美國與加拿大為協助歐洲經濟重建，乃推動馬歇爾計畫，而現今之 OECD 即是在此計畫之基礎上發展。目前 OECD 總部設於法國巴黎，另於德國波昂、日本東京、墨西哥市及美國華府設有辦事處。在 1961 年成立時 OECD 共 20 個會員國，包括歐洲 18 國及美國、加拿大，目前則已增至 34 個會員國（表 2-19）。OECD 會員國之國民生產總值目前約占全世界的三分之二。

OECD 成立宗旨在促進會員國經濟和社會的發展，推動世界經濟增長；幫助會員國政府制定和協調有關政策，以提高各會員國的生活水準，保持財政的相對穩定；鼓勵和協調會員國對發展中國家提供援助，幫助發展中國家改善經濟狀況，促進非會員國的經濟發展。

OECD 之業務性質較近似智庫之形式，有人或形容為大型圖書館。其主要的工作及研究議題包括²²：農業及漁業、賄賂及腐敗、競爭、公司治理、發展、經濟、教育、就業、環境、金融、健康、工業與創業、創新、保險及養老金、國際移民、網路經濟、投資、公共治理、法規改革、科學與技術、社會福利問題、可持續發展、稅收、貿易、能源、統計。

OECD 的運作經費由各會員國提供，係按各會員國經濟規模的大小分攤經費預算。其中，以美國提供的經費最多，約占 OECD 年度預算的百分之二十五，而日本次之。經 OECD 理事會批准後，各國還可經由專門的計畫或項目提供經費。目前 OECD 年度預算經費約為三億美元，其專門的計畫或項目則由理事會另定。

OECD 之最高權力機構為理事會，由各會員國的代表組成。執行委員會之職責為研究及處理 OECD 理事會交辦的各項工作。秘書處負責處理日常事務，由秘書長主持日常工作，為理事會、執行委員會和其他有關機構服務。OECD 有約 200 多個專業委員會和工作小組，負責審議有關工業、農業、貿易、教育、環境等領域的具體問題。這些機構經常舉行會議，討論研究該組織中各會員國的經濟發展現狀及其前景，並就國際經濟、金融及貿易等各方面的變化提出相應的對策和建議。它還有發展援助委員會，負責協調會員國對發展中國家提供官方援助²³。

OECD 之出版物計有《經合組織活動》（秘書長年度報告）；《經合組織觀察家》（雙月刊）；《金融統計》；《經合組織經濟調研》（各國年報）；《外貿統計》（月刊）；《經合組織經濟展望》每年 2 期；《主要經濟指數》（月刊）；《發展援助進展及對策》（年報）；《農業展望》（年報）；《能源平衡》（季刊）；《金融市場趨勢》（每年 2 期）；《高等教育管理》

²² 參考 OECD 中文網（<http://www.oecdchina.org/topics/index.html>）。

²³ 參考新華網

（http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/news.xinhuanet.com/ziliao/2003-01/27/content_709625.htm）。

(每年3期);《經合組織就業展望》(年刊);《科學、技術、工業評論》(每年2期),及各種專業報告,工作報告等²⁴。

我國近年來亦積極參與OECD,自1989年起即受邀參與OECD之「非會員新興經濟體(Dynamic Non-Members Economies, DNMEs)」政策對話研討會,OECD理事會並於2001年12月正式通過我國以「中華台北(Chinese Taipei)」名稱成為競爭委員會之觀察員(Regular Observer),之後更陸續於2004年12月同意我國成為貿易委員會之專案觀察員(Ad Hoc Observer)、2005年10月通過我國成為OECD鋼鐵委員會之觀察員及漁業委員會之專案觀察員。2006年4月OECD農業委員會會議中通過將與非會員國加強接觸,並擇定我國、泰國及印尼等國家為優先討論合作之對象。此外,我國亦積極參與OECD各項研討會及各項工作小組。²⁵

二、OECD 會員國採行之預算基礎及會計基礎

統計數據是OECD工作及研究的重要基礎,國家帳戶(National Account)統計資料庫即屬其中之一。1955年起OECD開始收集包含會員國及非會員國經濟區之國內生產總值、一般政府帳目、財務帳目流動、債務…等年度、季度資料,以利其分析作業,為會員國提供政策上良好的建議。

在國家帳戶中係藉由會計之收支平衡原理,探討會員國內所得來源及去向之內容,進一步剖析生產、分配、投資、輸出與輸入等經濟活動狀況及其相互關係,其中所涵蓋之統計數據仰賴政府健全的財政管制體系及政府會計制度所提供。由於多數國家財政收支占GDP比重相當高,因此財政收支狀況、政府財務運行狀況及績效情況備受OECD之關注。增進政府財政透明度是OECD長期以來的工作目標,故OECD不斷推動會員國加速政府會計改革的步伐。

過去OECD會員國多採現金基礎,然而自二十世紀以來,世界各國政府相繼出現政府預算長期惡化、財政赤字、政府債務高漲等問題。因此,引發了OECD會員國對財政預算管理體制的改革,相繼提出績效管理,以全部成本為預算依據,重視投入與產出的關係,明定各機關之責任與義務之觀念,此即為權責發生基礎預算及會計改革的濫觴(李雄飛,2003)。

近年來,澳洲及紐西蘭等國已率先採用權責發生基礎預算及會計。目前OECD會員國中,已有60%的國家以權責發生基礎作為會計基礎(表2-20),但僅有20%的國家以權責發生基礎作為預算基礎(表2-21)。顯見權責發生基礎之改革過程,仍以會計為先行。

三、OECD 對政府預算之調查及研究

(一) 權責發生基礎預算之優點

權責發生基礎預算具有以下優點(Blöndal, 2004)：

²⁴ 同上註。

²⁵ 參考行政院農業委員會網站(<http://www.coa.gov.tw/view.php?catid=11926>)及經濟部國際貿易局網站(<http://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeID=251&pid=77356>)。

1. 權責發生基礎預算可提供決策者相關成本資訊，使預算執行更為嚴謹

決策者可藉權責發生基礎預算來了解產出成本，而非僅止於眼前的現金支出。預算執行必須結合成本遞延的考量，執行中計畫的現金項目也可能會對往後期間財務報導產生限制或影響，決策者都應該通盤考量這些息息相關的資訊。

雖然有批評者指出多數交易的會計處理不論係基於現金基礎或權責發生基礎，其實都大同小異，僅少部分交易的認列時點會受到影響。然而，權責發生基礎預算又可以納入一些較特殊的交易項目，例如員工福利金、公共債務利息等。

2. 權責發生基礎預算能增進政府資本的管理

透過權責發生基礎預算，決策者能獲得更多有關資產管理的資訊，進而處置非長期需要的項目，轉而進行其他投資計畫。除此之外，也能提供決策者進行營運資金的管理，諸如債務、債權、股票等。

3. 權責發生基礎預算不會把資本投資視為「一次性支出 (lump sum)」，而是將其資本化，並按使用年限計提折舊

過去在現金基礎預算架構下，資本支出往往被忽略，然而國家基礎設施或其他尚未完工之資產往往涉及數年的規劃與建造。如果使用年限超過 25 年，為何應該被認為是某一年度中的一個預算項目，而非資本化並按使用年限計提折舊呢？

4. 權責發生基礎預算因能顯示當期決策長期後果的相關資訊，故可作為維持政府財政長期持續性的方法

在權責發生基礎預算之架構下，平衡表可以提供政府資產及負債的相關資訊，以利政府妥善規劃其財政資源之有效運用。但有批評者認為，政府最有利的資產是徵收稅捐之權力，最大的負債來自老年人口，此二項皆無法從平衡表中得知，故即便採行權責發生基礎預算，也無法對公共財政提供全面性的綜合資訊。

5. 權責發生基礎預算是政府公共管理改革的催化劑

觀察已採用權責發生基礎預算的國家狀況，多數國家已產生許多公部門管理上的變革，例如：減少投入的控制、增加彈性、注重產出等。

6. 考量權責發生基礎會計之對稱性，亦應採用權責發生基礎預算

將預算與會計基礎皆轉換成權責發生基礎，可以提升相關資訊的可比較性，也能更容易地了解及評估這些資訊，這也是政府顯示其預算執行責任的基礎依據。但有批評者認為，權責發生基礎之技術複雜性反而會減少政府財政的透明度及可瞭解性。然而，以權責發生基礎預算與現金基礎預算相比，權責發生基礎預算會計科目能提供較多預算編製操作上的多元性，例如：折舊費用、資產重估等。

(二) 權責發生基礎預算之執行方式

權責發生基礎預算及現金基礎預算最大的不同點在於，權責發生基礎於活動發生時即將費用認列於營運表之中，而非等待真實現金交易的發生。在權責發生基礎之下，許多費用的認列並未造成當期的現金支付，例如：折舊、退休給付²⁶（post-employment benefits）、國債應付利息、員工休假給付²⁷（employee leave entitlements）、資產重估及期末應付帳款。

於權責發生基礎預算分配中，如何處理上述各類非現金項目呢？目前存在兩種可能的做法：

1. Cash-in-hand model：預算金額會被分配於所有權責發生基礎科目中，包括非現金之折舊項目。政府機關本身即擁有預算權限（budget authority）可以採用此法，多數機關並會期望能透過累計折舊來重置資產。
2. no-cash-in-hand model：預算金額只會被分配於與現金有關之權責發生基礎科目中。

第一種方法的擁護者認為，權責發生基礎預算的適用並不只是討論交易如何被技術性地記錄於預算中的問題而已，更重要的是揭露出政府提供服務的所有成本。在第一種方法中，政府機關預算之決定，係取決於當年度現金支出的需求及非現金項目（例如：折舊）的金額，因此預算的金額能反映各機關的所有營運成本。而藉由預算金額來反映出所有成本，將有利於政府進行有效的資源管理。

然而，第一種方法的缺點在於預算分配及資本資產取得/重置之間的掌控相當含糊曖昧。當機關因每一年編列折舊費用預算而累積現金金額，可能會存在著未來該筆金錢被使用於非重置資本資產之用途的風險。同樣地，議會可能會因為資本資產已於前幾年以折舊費用預算的方式累積資金，而失去對該資產取得/重置的控制。因此必須仰賴健全的現金管理政策及特殊的控制，才得以解決上述之問題。

在第二種方法中，雖然預算金額只會被分配於與現金有關之權責發生基礎科目中，但是所有的權責發生基礎科目，不管是與現金有關或與現金無關，皆應表達於預算報表中，並提交議會通過。此法之擁護者認為，由現行之現金基礎預算分配方法轉換為此法的衝擊較小。而且此法可避免將非現金項目之累積資金用於無關活動的風險，也可增強議會對於資本資產取得/重置的控制能力。此外，在預算報表中已揭露所有權責發生基礎科目，亦可獲得權責發生基礎預算的效益。然而，反對者認為若採用第二種方法，政府各機關的真實預算分配與舊有的現金基礎預算架構無太大差別，因此無法實質地推動政府資源管理行為的變革。

四、OECD 對政府會計之調查及研究

（一）權責發生基礎會計的轉換問題

在前段中已提及權責發生基礎預算的優點，包括：揭露出所有的服務成本，有助於資源運用的管理；揭露出所有的資產負債，有助於長期性的財政控管；預算與會計基礎一致採用權責發生基礎，有助於預算與實際金額的比較；權責發生基礎預算的改革帶來政府公共管理的改革等。這些亦是權責發生基礎會計的優點。然而 OECD 會員

²⁶ 包含退休金及健康照護。

²⁷ 包含年假（annual leave）及長期服務假（long-service leave）。

國在轉換為權責發生基礎會計的過程中，發現有一些問題需小心處理，方能真正獲得採用權責發生基礎的好處。茲分述如下（Blöndal，2003）：

1. 文化的轉變

採用權責發生基礎並不只是單純的會計技術實踐，也會影響到政府文化與公共管理的革新。為了貫徹權責發生基礎的價值，應廣泛使用權責發生基礎資訊，以輔助政府的決策制定。然而，此改變並不會自然且必然的發生，必須藉由決策者及高階管理者長期且積極地推動。

2. 實踐模式

當前存在許多不同類型的實踐模式。在實踐權責發生基礎的過程中，有些國家係採行分階段執行方式，亦即有些政府部門先採行，有些政府部門後採行。但要注意的是，一個部門的成功經驗並不是其他部門的必然結果。

另有些國家傾向將所有政府部門進行一次性的轉換，但卻帶來極大的負擔。此作法的優點是可以針對既存的政府文化產生立即性的變革，一般認為在實施數年之後會有較好的結果。此作法的風險則涉及轉換期間維持新制度及錯誤的政治容忍度。

3. 溝通的需求

多數首次採用權責發生基礎的國家都特別聲明良好溝通的必要性。當新的會計政策推出，各部門必須及早準備或銜接。因此，推動權責發生基礎的過程中，將不同部門及機構的成員組織加入，較能對各部門所產生的不同問題進行考量。

除了主計機關外，審計機關與財政部是必要的參與者。在推動權責發生基礎過程中，財政部所關心的事項與審計機關對於權責發生基礎的瞭解，往往是左右政府推動權責發生基礎的動機或理由。

4. 會計技術的需求

在推動權責發生基礎的過程中，應視各個轉換階段之需求作適當的安排。在轉換的前期，需投入較大的心力於訓練會計人員，使其具備權責發生基礎會計的知識，及實際操作的技能。但到了轉換的後期，各部門人員已較為熟能生巧，不需過度投資於訓練成本。經 OECD 的調查，許多會員國在實施的過程中，過度高估訓練成本。

5. 資訊設備的選擇

過去許多政府對於會計紀錄的管理效能較差。然而，採用權責發生基礎之後，政府應投資發展較佳的資訊科技設備，以維持應計資訊的品質。依據 OECD 的觀察，有些會員國選擇採用市場通用的商業軟體，僅依據政府行政流程進行一些調整，但產生的問題層出不窮，最後仍決定建立有別於一般商業軟體的政府會計系統。

（二）資產認列議題

政府之權責發生基礎會計與企業有所不同。OECD 研究報告中，歸納出下列與資產相關之認列議題（Blöndal，2003）：

1. 收藏品及傳承資產（heritage assets）

收藏品及傳承資產包含歷史建築、紀念碑及考古研究地點、博物館、美術館收藏品及文史檔案。在某些情況下，欲釐清何資產屬於收藏品及傳承資產有其困難度，尤其當歷史建築具有雙重用途時更為複雜。例如：政府機關辦公室座落於歷史建築中，此時該建築應分類為一般資產或是收藏品及傳承資產呢？或者將該建築的一部分分類為一般資產，其他部分則分類為收藏品及傳承資產呢？

在權責發生基礎之下，收藏品及傳承資產係以市場價值評價。例如：紐西蘭將國家考古文物的價值以國際拍賣會所提供之估計價值為衡量標準。此外，因國際藝術市場較為活絡，故較能評估美術館館藏的市場價值。然而實務上，各國對博物館及美術館館藏的認列方式，係存在極大的差異。

收藏品及傳承資產的評價有其困難度。收藏品及傳承資產可能是以非正統（non-orthodox）手段取得，例如：戰爭，故無法取得歷史成本。收藏品及傳承資產本質上具有文化特性，可能是獨一無二，無法複製的，故無法以重置成本衡量。收藏品及傳承資產在法令中被禁止出售，故多不存在市場公允價值。

此外，在持有收藏品及傳承資產期間，其價值不會隨著時間的推移而減少，反而常隨著時間的經過而增加，因此是否有提列折舊的必要，頗值得探討。另外在持有期間，為了維持品質及延長壽命，可能需要花費較多的保養成本，故需認列較大金額的維修費用。

2. 軍事資產（military assets）

如何辨別軍事支出應資本化或費用化是一個難題。美國對於軍事支出的資本化採取嚴格的篩選標準，例如：支援項目（例如：軍用運輸機）的支出予以資本化並計提折舊；戰鬥項目（例如：噴射機）的支出不予以資本化，亦不計提折舊，而是逕行認列為費用²⁸。

目前 OECD 多數會員國係將所有軍事不動產、廠房及設備都資本化並計提折舊。其認為此法能增進政府服務成本之評估與管理，亦能免除何項軍事支出需資本化、何項需費用化之判斷困擾。多數會員國也接受軍事資產較易提早淘汰之事實，平時以正常基礎計提折舊，但若因軍事資產已毀壞或已無法利用，則以損失方式沖銷之。

除上述爭議外，尚有其他難題。首先是資本化金額之評估相當困難，特別是當新型的軍事系統正在內部進行研發時。因為此時軍事機關一般多不願意提供相關資訊，而且追蹤成本相當困難。其次，軍事機關通常持有很多的剩餘資產（例如：退役設施），其帳面價值為零，但因軍事機關的持有成本，使其真實價值降為負值。最後，軍

²⁸ 支出費用化的原因為，噴射機之類的戰鬥項目很可能因戰爭就銷毀，或因敵人建立反制措施就陳舊過時、無法利用。

事機關為通訊而專用的頻譜（spectrum）及專用航空領域均屬政府的機會成本。在權責發生基礎會計中，該如何處理後兩者是非常困難的課題。

3. 基礎設施（infrastructure assets）

基礎設施主要包含公路（highways）及其他網絡資產（network assets）。OECD 歸納基礎設施認列之相關議題如下：

- （1）基礎設施具有較長的使用年限，此對折舊計畫之訂定是否有影響？部分 OECD 會員國並未對基礎設施計提折舊，而是保證基礎設施被長期維護並保持無限的壽命週期（infinite life-spans）。
- （2）基礎設施資產對於維護支出的需求。許多 OECD 會員國忽略了這一項的需求。
- （3）當使用歷史成本法時，難以估計基礎設施資產的原始取得成本。此乃肇因於部分基礎設施使用年久，且難以區分原始投資成本及維護成本。
- （4）評價方法的選擇對基礎設施的影響。（在下一段落中討論此議題）

4. 社會保險計畫（Social insurance programs）

社會保險計畫包含老人年金計畫等，但非指政府員工的退休金計畫。社會保險計畫是否應視為政府負債，各方仍有不同見解。有的認為若未將社會保險計畫認列為政府負債，極可能產生錯誤判斷政府財政狀況的情形，特別是老年人口方面，政府負有未來長期的社會保險義務。

但是 OECD 會員國並無任何一國採納前述觀點。有些國家認為社會保險並非契約交易行為（contractual exchange transactions），若政府未來減少福利支出的水平，受影響者並無向法院追索求償的權利，故不應將社會保險計畫認列為政府負債。

將上述兩類觀點折衷後之作法為，在政府財務報告中提供補充資訊，揭露有關社會保險計畫對長期財政狀況之影響。然而此仍然存在著極大的衡量問題，例如：折現率、吸納率（take-up rates）假設或福利水平的改變，都可能對社會保險計畫金額之計算造成極大的影響。

（三）評價方法

過去長期以歷史成本作為評價資產的基礎，但近年來現值評價方法已逐漸被接受。就觀念上而言，現值評價方式較能反應資產的真實價值，但各國在實務運作上仍多選擇持續使用歷史成本法。

在歷史成本法之下，資產係以實際取得成本入帳，其衡量較為客觀。但此法的問題在於距離取得資產的時間愈久，資產的帳面金額可能逐漸偏離當下的真實價值。現值評價法即是緩解前述問題的方式之一，因現值並非過時的價值，與資產當下的真實價值較為相關。但是使用現值評價方法時，會面臨較多的專業判斷問題。

當前多以折舊後重置成本、使用價值（value-in-use）或淨變現價值來衡量現值，各有其問題，例如：折舊後重置成本假設未來仍會購買相同資產，但實際情形往往不同於假設。使用價值則高度依賴管理意圖，若於非競爭環境中，個體可透過提高收費來產生現金流入，進而使資產的使用價值增加。淨變現價值可能因特殊專門資產的市場不存在或該市場不可靠而無法適用。

現值可能於某一年到其它年之間大幅度的波動而難以評估，而這個現值大幅增減的問題會對政府財務報導的餘絀金額造成影響。政治人物是否願意接受財務報導的餘絀金額會被上述波動幅度而左右？如果透過上述的價值波動而增加支出，是否會造成財政紀律鬆散的風險？在採用權責發生基礎的過程中可能會帶來上述幾項爭議。

表 2-19 OECD會員國^a

類型	國家
7 大工業國 (G7)	美國、加拿大、日本 (1964)、德國、法國、英國及義大利
大洋洲 2 國	澳洲 (1971)、紐西蘭 (1973)
歐盟 11 個會員國 ^b	比利時、荷蘭、盧森堡、丹麥、瑞典、芬蘭 (1969)、奧地利、愛爾蘭、希臘、西班牙、葡萄牙
歐洲自由貿易協會國家	挪威、冰島、瑞士
其他國家	土耳其、墨西哥 (1994)、捷克 (1995)、匈牙利 (1996)、波蘭 (1996)、韓國 (1996)、斯洛伐克 (2000)、智利 (2010)、斯洛維尼亞 (2010)、愛沙尼亞 (2010)、以色列 (2010)

資料來源：本研究摘錄自經濟部國際貿易局 (2004)

(<http://www.doc.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeID=251&pid=328297>)。

^a表中括弧內的數字為各國成為OECD會員國的年份。

^b若將G7 中之英國、法國、德國、義大利涵蓋其中，則當時已包含所有歐盟國家在內。另根據OECD公約第 13 條：「依據 1951 年 4 月 18 日巴黎公約及 1957 年 3 月 25 日羅馬公約所成立之歐洲共同體，其在本組織之代表定義應如本公約第 1 號補充議定書所示。」歐盟亦參與OECD之運作。

表 2-20 OECD會員國採用之會計基礎^a

國家	現金基礎	修正現金基礎	修正權責發生基礎 ^b	權責發生基礎
澳洲				★
奧地利				★
比利時	★			
加拿大				★
捷克		★		
丹麥				★
芬蘭				★
法國				★
德國	★			
希臘				★
匈牙利				★
冰島			★	
愛爾蘭				★
義大利				★
日本				★
韓國		★		
盧森堡	★			
墨西哥		★		
荷蘭			★	
紐西蘭				★
挪威			★	
波蘭		★		
葡萄牙				★
斯洛伐克			★	
西班牙				★
瑞典				★
瑞士				★
土耳其		★		
英國				★
美國				★

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Blöndal (2004)、Council of Europe (2007)、Ernst & Young (2010)、楊華與肖鵬 (2012)。

^a 本表係列示中央政府採用之會計基礎。

^b 修正權責發生基礎係指排除資產的資本化及折舊。

表 2-21 OECD會員國採用之預算基礎^a

國家	現金基礎	修正現金基礎	修正權責發生基礎	權責發生基礎
澳洲				★
奧地利		★		
比利時		★		
加拿大			★	
捷克	★			
丹麥		★ ^b		
芬蘭				★ ^c
法國			★	
德國	★			
希臘	★			
匈牙利	★			
冰島			★	
愛爾蘭				★
義大利		★		
日本	★			
韓國	★			
盧森堡	★			
墨西哥	★			
荷蘭			★	
紐西蘭				★
挪威		★		
波蘭	★			
葡萄牙	★			
斯洛伐克		★		
西班牙		★		
瑞典				★
瑞士	★			
土耳其		★		
英國				★
美國		★ ^d		

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Blöndal (2003)、Council of Europe (2007)。

^a 本表係列示中央政府採用之預算基礎。

^b 丹麥之利息費用及員工退休金為權責發生基礎。

^c 芬蘭之轉移性支付 (transfer payment) 非權責發生基礎。

^d 美國之利息費用、員工退休金計畫、借款、保證為權責發生基礎。

第四節 國際貨幣基金（IMF）之政府會計規範與實務²⁹

一、組織介紹

1944 年，聯合國贊助之財金會議於美國新罕布夏州（New Hampshire）的布雷頓森林（Bretton Woods）舉行。同年 7 月 22 日，各國在會議上簽訂了成立國際貨幣基金（International Monetary Fund，簡稱 IMF）的協議，協議條款於 1945 年 12 月 27 日付諸實行，1946 年 5 月 IMF 正式成立，是第二次世界大戰結束後之重建計畫的一部分，1947 年 3 月 1 日正式運作。IMF 成立之目的在促進國際貨幣合作、鞏固金融體系穩定、推動國際貿易、提高就業率、促進經濟持續成長及減少世界貧困。IMF 之主要工作在提供會員國下列幫助：

1. 對各會員國政府和央行提供經濟趨勢和跨國經驗之分析及政策建議。
2. 追蹤全球、地區、個體經濟及市場之研究、統計、預測及分析。
3. 貸款給經濟困難之國家。
4. 優惠貸款給貧困之發展中國家。
5. 提供技術援助及訓練，以幫助會員國增進其經濟管理。

截至 2012 年 4 月，IMF 共有 188 個會員國，要成為會員國，該國的申請需得到大多數會員國的同意。每個會員國加入後，會被分配一個「配額（quotas）」，大致基於其在世界經濟中的相對規模。IMF 的會員國於 2010 年 11 月同意對其配額制度作重大改革，以反映不斷變化的全球經濟，特別是增加主要新興市場在全球經濟中的比重。各會員國的「配額」決定了會員國的應付會費、投票權、接受資金援助的份額，以及特別提款權³⁰（Special Drawing Right）的數量。

圖 2-1 列示 IMF 組織架構。IMF 的最高權力機構是理事會，每個會員國各有一個正、副理事代表，通常是各國的財政部長或中央銀行總裁。理事會於每年 9 月或 10 月與世界銀行舉行一次會議，藉此協商並提出各國目前在國際經濟和金融問題之意見，同時，也對如何解決當前之國際貨幣問題，做出決議。

執行董事會受理事會委託，行使理事會之權力，處理日常事務。該會由 24 名執行董事組成，每兩年選舉一次，設有 1 名總裁及 3 名副總裁。總裁任期為 5 年，由執行董事會推選，可以連任。其中 8 名執行董事由美國、英國、法國、德國、日本、中華人民共和國、俄羅斯、沙烏地阿拉伯任命，其餘由其他會員組成之選區選舉產生。

²⁹ 本節參考 IMF 網站（<http://www.imf.org/external/index.htm>）及維基百科網站（<http://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%9C%8B%E9%9A%9B%E8%B2%A8%E5%B9%A3%E5%9F%BA%E9%87%91%E7%B5%84%E7%B9%94>）。

³⁰ 特別提款權，又稱為「紙黃金」，是 IMF 於 1969 年進行第一次協定修訂時創造用於進行國際支付之特殊手段。它依據各國在 IMF 中的份額進行分配，可供會員國平衡國際收支。它是基金分配給會員國的一種使用資金的權利，當會員國發生國際收支逆差時，可用它向基金指定之其他會員國換取外匯，以償付國際收支逆差或償還基金組織貸款，還可與黃金、自由兌換貨幣一樣充作國際儲備。但由於其只是一種記帳單位，不是真正貨幣，使用時必須先換成其他貨幣，不能直接用於貿易或非貿易的支付。特別提款權的價值是基於一籃子主要國際貨幣—歐元、日圓、英鎊和美元，其價值不是固定的。

二、IMF 對政府會計之規範

（一）政府財政統計手冊（Government Finance Statistics Manual）

IMF發布政府財政統計手冊，規範在編製統計數據時應採用之經濟及會計原則，以便在包括適當餘額項目³¹（balancing items）之分析架構內表達財政統計數據。主要宗旨在提供一全面完整且適用於財政政策分析及評估之綜合概念及會計架構，以提高政府財政、操作及監督之責任及透明度。該手冊是為政府財政統計之編製者、財務分析者及財政數據之其他使用者而設計，還可幫助其他總體經濟統計數據之編製者及使用者理解各統計數據之間的關係，特別是可能需要使用政府財政統計數據之國民帳戶³²（national accounts）編製者。

1986 年發布之政府財政統計手冊係要求以現金基礎的財務數字來編製統計資料。Efford（1996）指出其缺點包括：（1）僅在現金收付時紀錄交易，將無法衡量所有發生之經濟事件，有延遲衡量之問題；（2）現金系統無法提供收入及支出已產生，但尚未到期或已過期尚未收付之資訊，也無法有效預期未來的償付能力及現金流量；（3）資本項目於購買且支付款項時紀錄為支出，而非將該資本項目按其使用壽命紀錄其效益，亦未紀錄實物交易及其他經濟資源流量，如價值改變、自然資源的消耗等。

除了前述所提及之缺失，IMF 亦考量其他三大總體經濟統計系統—1993 年國民帳戶系統（System of National Accounts）、1993 年國際收支手冊（Balance of Payments Manual）及貨幣與金融統計手冊（Manual on Monetary and Financial Statistics）等皆已採用權責發生基礎，乃於 2001 年修訂政府財政統計手冊，要求採用權責發生基礎紀錄經濟事件，以便涵蓋所有資源流量，使流量及存量能完全整合並界定多個餘額項目，從而可根據不同分析需要，選擇不同餘額項目。茲將 2001 年修訂之政府財政統計手冊與前版（1986 年）比較之差異臚列於表 2-22。

政府財政統計體系以權責發生基礎紀錄導致經濟價值創造、轉換、交換、移轉或消失之所有事件，因此，所有非貨幣交易都包括在按權責發生基礎編製之統計數據中。政府財政統計體系採用權責發生基礎之主要理由，是由於權責發生基礎下記錄時間與資源實際流動時間相符，能提供政府財政政策對總體經濟影響之最佳估計。反之，在現金基礎之下，記錄時間可能嚴重偏離有關經濟活動和交易的時間，例如，在債券到期前不會紀錄對零息債券支付之利息，而債券可能在這項費用產生後許多年才到期。權責發生基礎由於紀錄全部資源流動（包括內部交易、實物交易和其他經濟流量），因此能提供最全面的資訊。

儘管權責發生基礎有種種好處，但它可能比其他基礎更難執行，並需要進行更多估計。例如：一個政府單位可能難以知道它有權享有的稅收收入的全部數額，因為這些數額可能取決於一些交易和其他事件，而該政府不是這些交易和事件的其中一方。

³¹ 餘額項目概括一系列會計分錄所涉及活動之淨額，係一總量減另一總量所得之經濟概念，例如：淨營運餘額等於收入總額減支出總額，淨值等於總資產減總負債。政府財政統計手冊之分析架構即包括多個餘額項目。

³² 國民帳戶是測量國內生產毛額之基本方法及架構，用來衡量整個國家一季或一年中之支出、收入及產出之情況的帳戶。

政府財政統計手冊分析架構之核心包括 4 張財務報表，即政府營運表、現金來源及使用表、其他經濟流量表及平衡表。圖 2-2 係將平衡表、政府營運表及其他經濟流量表作一結合，以說明因流量導致存量之全部變化。

1. 政府營運表 (Statement of Government Operations)

表 2-23 是政府營運表，其在反映收入、支出、取得金融資產淨額、取得非金融資產淨額及產生負債淨額之詳細情況。政府營運表之分析餘額包括：(1) **淨營運餘額**等於收入減支出，是衡量政府營運可持續性之綜合指標；(2) **淨貸款(+)/借款(-)**等於淨營運餘額減取得非金融資產淨額，也等於金融資產交易減負債交易之淨值，顯示政府讓經濟中的其他部門利用其財務資源，或政府利用其他部門產生之財務資源的程度，可將它視為反映政府活動對其經濟之財務影響的指標；(3) **總營運餘額**等於收入減固定資本消耗³³以外的支出，實務上，固定資本消耗可能難以衡量，且可能得不到令人滿意的估計數，因此，總營運餘額可能比淨營運餘額更為可行，但淨營運餘額是較好的指標，因它能反映政府營運之全部當期成本。

2. 現金來源及使用表 (Statement of Sources and Uses of Cash)

雖然理想的情況是按權責發生基礎紀錄流量，但有關現金來源及使用之資訊對於評估廣義政府部門³⁴之流動性十分重要。表 2-24 是現金來源及使用表，其用以反映三類活動產生或吸收之現金總量：(1) 經常性營運；(2) 非金融資產交易；(3) 非現金金融資產及負債之交易。

3. 其他經濟流量表 (Statement of Other Economics Flows)

表 2-25 是其他經濟流量表，其反映不是由政府交易而來，對政府淨值的影響，分類的資產、負債及淨值的價值或數量變化。其中，完全由價格影響造成之資產、負債及淨值的價格變化被稱為持有收益，可能來自整體價格水準之變化或相對價格之變化，匯率的變化也導致以外幣計價之金融資產及負債的持有收益。

4. 平衡表 (Balance Sheet)

表 2-26 是平衡表，其反映期末資產及負債之存量及兩者相減之淨值，淨值之變化是評估財政活動可持續性之較好指標。此外，由於政府評價某些非金融資產之價值可能十分困難，某些分析僅側重於廣義政府部門之金融資產，而非總資產，如金融淨值等於總金融資產減總負債。

(二) 一般資料發布標準及特殊資料發布標準 (General Data Dissemination System & Special Data Dissemination Standard)

IMF 鼓勵其會員國對其經濟政策應盡可能公開，更加開放之經濟政策能鼓勵公眾討論、提高政策制定者之責任，並促進金融市場之運作。在此方面，執行董事會已採納高

³³ 固定資本消耗係指會計期間內因物理損耗、正常淘汰或正常意外損壞而造成之固定資產存量價值下降。

³⁴ 廣義政府部門包括所有政府單位及所有由政府單位控制並主要由政府單位提供融資之非市場非營利機構 (nonmarket NPIs)。

透明度政策，分別於 1996 年及 1997 年制定特殊資料發布標準及一般資料發布標準，具體指導其會員國提供公開透明化之金融統計相關資料。

特殊資料發布標準之目的在指導會員國進入或尋求進入國際資本市場借款時，應向公眾提供之經濟及金融數據之規定。一般資料發布標準及特殊資料發布標準皆預期有助於提高統計數據之及時與全面性，從而追求穩健之總體經濟政策，特殊資料發布標準也預期有助於改善金融市場之運作。

特殊資料發布標準規範政府財政部門應按月、按季或按年提供有關收入、支出、淨額、國內（銀行和非銀行）融資、國外融資及由中央政府擔保之債務等資訊，並鼓勵按權責發生基礎發布利息支付、中、長期債務之利息與攤銷，及短期債務之攤銷等資訊。

三、各國對 IMF 政府會計規範之採行狀況

實行政府財政統計手冊介紹之完全統一的政府財政統計需要一些時間，特別是許多國家需要修改會計制度，以便反映權責發生基礎的會計原則和政府財政統計體系的分類。IMF 每年發布之政府財政統計年鑑（Government Finance Statistics Yearbook）係各會員國政府按政府財政統計手冊之架構，提供有關一般政府及其組成部門之收入、費用、資產與負債之交易，及資產與負債之存量等詳細資料。目前已按非現金基礎（包括採權責發生基礎）提供相關資料者為：美國、英國、阿根廷、澳洲、奧地利、比利時、加拿大、智利、丹麥、芬蘭、法國、德國、希臘、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、泰國、土耳其等 65 個會員國；而仍有 93 個會員國，如中國（含澳門特別行政區）、埃及、印度、印尼、馬來西亞、墨西哥、巴拿馬及新加坡等，仍按現金基礎編製相關資料。

我國目前不是 IMF 之會員國³⁵，但為提升統計資料品質，並減少外界錯誤解讀統計數據或濫用統計結果，故參考國際主流作法（如 IMF 發布之特殊資料發布標準及一般資料發布標準等規定），於民國 90 年 12 月 27 日以行政院函訂頒「各機關統計資料發布要點」，規定各機關應至少每半年預告一次統計資料發布時間，並應備有資料背景說明，內容包含發布及編製機關單位、發布形式、資料範圍、週期及時效、公開資料發布訊息、資料品質、須注意及預定改變之事項及其他事項等 7 大類。施行以來，各機關均已能依規定辦理，使我國政府統計資料能按時發布，資料定義、編製過程及方法亦更加透明化，確實貫徹行政資訊公開原則，有效提升統計品質及公信力（潘城武，2012）。

四、IMF 建議政府宜編製權責發生基礎之財務報表³⁶

理論上，政府欲減少財政赤字應當施行刪減開支或增加稅負之政策；惟實務上，部分政府卻使用非正當手法來達成此目的。例如政府可能出售資產及借款，並將該款項認列為收入，或將無法避免之支出遞延而未認列為負債。這些手法雖可使當年度赤字減少，卻造成未來年度赤字增加，也使財報上之數據失去作為財務指標之正確性。

³⁵ 中華民國原是 IMF 的創始國之一，在 1945 年 12 月 27 日至 1980 年 4 月 16 日止，這段時間行使代表權的是中華民國。直至 1980 年 4 月 17 日，IMF 正式將中國地區的代表權轉移給中國共產黨所建立的中華人民共和國。

³⁶ 參考 IMF（2012）及陳紫雲（2012）。

目前，一些政府仍在使用不同會計手法，表面上雖使財政數字看起來比實際的還要理想，長期之下可能助長國家的財政惡化，IMF（2012）指出政府常用以操弄財政赤字之會計手法有以下五種：

（一）隱藏之債務（Hidden Borrowing）

即先增加收入，但造成未來支出增加之會計手法，例如：售後租回交易等。在歐洲，政府為了降低其財政赤字，於接管公私營企業之退休金計畫時，未將該退休金義務認列為負債，卻先將補償金認列為政府收入。葡萄牙即利用此手法減少 2010 年及 2011 年之財政赤字，奧地利、比利時、丹麥、法國及瑞典也使用同樣的作法（Koen and van den Noord, 2005）。又如希臘政府利用表外項目隱藏債務，例如貨幣換匯，希臘以美元計價之債券交換成歐元計價之債券，投資銀行設計使用虛構之匯率讓希臘可以收到比當時美元換成歐元之真正市場價值還高之金額，據報導，希臘從 2001 年至 2007 年以此手法掩蓋 53 億歐元之債務（Eurostat, 2010），比利時、德國、義大利及波蘭也都使用了類似的手法（Katz and Martinuzzi, 2010；European Parliament, 2010；Piga, 2001）。

（二）收回投資（Disinvestment）

即以出售資產或未來現金流量之權利方式，先增加收入，但造成未來收入減少之會計手法。例如：在現金制之下，將民營化收入認列為收入。又如在 2000 年間，一些歐洲政府將收到未來現金流量之權利出售或證券化，以減少國家債務及財政赤字。在某些情況下，證券化收入會比真正之資產銷售多或少，政府會明示或暗示保證之現金流量，這樣的交易是有效的政府借款。例如德國將德國電信（Deutsche Telekom）、德國郵政（Deutsche Post）及德國郵政銀行（Deutsche Postbank）與退休金有關之付款證券化，並保證付款之金額，該交易最終在歐洲之財政統計列為政府之借款而非資產銷售。

（三）遞延支出（Deferred Spending）

即先減少支出，但造成未來支出增加之會計手法。例如：美國政府將支付軍隊之薪餉延遲一天支付及遞延支付年度最後一週之醫療保險金等，以達成現金基礎之目標（New York Times, 1987；Block, 2008；CBO, 2006）。租賃設備而非購買設備，同樣也遞延支出之報導。此外，一些會計準則允許公私營合作時，政府可遞延認列支出。公私營合作有其財政效益，但也容易形成財政效益之假象。葡萄牙、英國及其他歐洲國家之政府採用公私合營之方式建築新道路、鐵路及醫院等，而不用將其列為國家之投資支出，但政府如同承受債務義務，必須在以後年度認列基礎建設之支出。常年累積之下，政府義務不斷增加，葡萄牙政府現在必須花費 1% 之國內生產總值（GDP）履行其原先所作之承諾（Portuguese DGTF, 2011）。另外，政府未來支付退休金之義務也常隨著時間的推移變大，但許多政府卻未認列這些負債。2006 年至 2010 年，美國聯邦政府之預計退休金成本比現金實際支付之金額，每年增加約 1% 個 GDP。

（四）放棄投資（Foregone Investment）

即先減少支出，但造成未來收入減少之會計手法。例如：政府以授予公共建設之特許權（concessions）方式，吸收民間資本參與投資；此為一種公辦民營之合作模式，由民間公司與政府協議長期合約承攬投資。1990 年代初期，智利即以此種模式建造機場、付費道路等基礎設施，為智利政府減少投資發生年度之財政赤字，延後於以後年度認

列。又如澳洲亦使用此合作方式建造付費橋樑及道路，而不須先增加國家負債。臺灣高鐵之興建、營運及移轉（Build、Operate、Transfer，BOT）方式亦同。

（五）看不見政府（Disappearing Government）

此種會計手法最常用於短期減少赤字及債務之方式，為讓所作之支出可以不用合併列入財務報告內。目前有許多方式可使政府資產負債不用列入表內，例如：當英國一家民營鐵路公司倒閉，由英國政府出面擔保其債務，可將該債務設計為新接管公司之負債，而不用列入英國國債。又如金融危機期間，美國政府救援房地美（Freddie Mac）及房利美（Fannie Mae），並未將其資產及負債予以認列。

IMF（2012）指出，雖無法禁止政府採用上述會計手法，但仍有方法可減少使用，或藉以引起社會注目，其中一種方式為鼓勵政府按國際會計準則編製經查核之財務報表，包括損益表、現金流量表及平衡表等。理論上，權責發生基礎的採用及逐步改善是解決這些問題的核心，在此基礎之下，交易會在經濟實質移轉時認列，而非現金移轉時，因此，採用延遲支付的手法無法降低權責發生基礎下之財政赤字。

然而有時採用權責發生基礎亦有一些判斷上的困難，不易決定何時經濟實質已經移轉，但隨著時間發展，會計準則將更為明確，例如：依據 IMF 2011 年版之債務統計指南，公私營合作合約也可能認列為長期負債。為確保會計準則跟得上會計手法的演變，IMF 建議應給予政府統計人員充足的資源及獨立性，確保其使用會計資料編輯重要財政指標之公正及專業性，並於新問題發生時，得以有權限修改準則以利編製正確之統計數據。

此外，由於典型的會計手法是減少當年度財政赤字並遞延至以後年度，為確保財政報告能提供更多資訊，IMF 建議將長期預測納入衡量指標，如美國聯邦政府即預測未來 75 年之財政狀況，以減少短期間財政赤字之操弄。

表 2-22 2001 年與 1986 年版本政府財政統計手冊差異對照表

差異項目	2001 年版本	1986 年版本
紀錄經濟事件的時間	按權責發生基礎決定紀錄交易及其他經濟流量之時間，意即流量在經濟價值被創造、改變、交換、轉移或消失時記錄。	交易在收到或支出現金時紀錄。一般而言，其記錄時間較按權責發生基礎紀錄之時間要晚。
非貨幣交易之紀錄	將非貨幣交易完全納入。	只有部分非貨幣交易紀錄為備忘項目。
評價	以資產、負債及淨值之流量按當期市場價值評價，但債券是按名目價值被紀錄為備忘項目。	債券按債務到期時政府有義務支付之數額評價，這可能不同於名目價值，也不同於市場價值。
平衡表內容	包括金融資產、非金融資產、負債及淨值之全部存量。	只包括某些債務的存量。
分析架構	由於對廣義政府部門或公部門進行分析必然包括各種考慮，故採用多個新的餘額項目。	只側重於單一的餘額項目，即總赤字（盈餘）。
收入與支出	收入與支出的定義是交易造成之淨值變化。	非金融資產之現金交易作為資本收入和支出處理。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊
 （<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>）。

表 2-23 財政統計手冊政府營運表

影響淨值之交易
收入
稅收
社會保障繳款
贈與
其他收入
支出
員工報酬
商品及服務的使用
固定資本消耗
利息
補貼
贈與
社會福利
其他
淨/總營運餘額 ^a
非金融資產交易
取得之非金融資產淨額 ^b
固定資產
存貨變動
貴重物品
非生產資產
淨貸款/借款 ^c
金融資產及負債交易（融資）
取得之金融資產淨額
國內
國外
產生之負債淨額
國內
國外

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊

(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>)。

^a 淨營運餘額等於收入減支出，總營運餘額等於收入減固定資本消耗以外之支出。

^b 取得之非金融資產淨額等於取得減處置和消耗固定資本。

^c 淨貸款/借款等於淨營運餘額減取得之非金融資產餘額，也等於取得的金融資產淨額減產生的負債淨額。

表 2-24 財政統計手冊現金來源及使用表

來自營運活動之現金流量

來自營運活動之現金流入

稅收

社會保障繳款

贈與

其他收入

來自營運活動之現金流出

員工報酬

商品及服務的使用

利息

補貼

贈與

社會福利

其他

來自營運活動之淨現金流入

來自非金融資產收益之現金流量

購買非金融資產

固定資產

策略性存貨

貴重物品

非生產資產

出售金融資產

固定資產

策略性存貨

貴重物品

非生產資產

來自非金融資產收益之淨現金流出

現金盈餘/赤字^a

來自融資活動之現金流量

取得之非現金金融資產淨額

國內

國外

產生之負債淨額

國內

國外

來自融資活動之淨現金流入

現金存量之淨變化^b

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊

(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>)。

^a 現金盈餘/赤字等於來自營運活動之淨現金流入減來自非金融資產收益之淨現金流出。

^b 現金存量之淨變化等於現金盈餘/赤字加來自融資活動之淨現金流入。

表 2-25 財政統計手冊其他經濟流量表

來自其他經濟流動之淨值變化	
非金融資產	
持有收益	
其他數量變化	
金融資產	
持有收益	
其他數量變化	
負債	
持有收益	
其他數量變化	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊
 (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>)。

表 2-26 財政統計手冊平衡表

	期初平衡表	期末平衡表
淨值		
非金融資產		
固定資產		
存貨		
貴重物品		
非生產資產		
金融資產		
國內		
貨幣和存款		
非股票證券		
貸款		
股票及其他權益		
保險技術準備金		
衍生性金融商品		
其他應收帳款		
國外		
貨幣和存款		
非股票證券		
貸款		
股票及其他權益		
保險技術準備金		
衍生性金融商品		
其他應收帳款		
貨幣黃金及特別提款權		
負債		
國內		
貨幣和存款		
非股票證券		
借款		
股票及其他權益（僅公營公司）		
保險技術準備金		
衍生性金融商品		
其他應付帳款		
國外		
貨幣和存款		
非股票證券		
借款		
股票及其他權益（僅公營公司）		
保險技術準備金		
衍生性金融商品		
其他應付帳款		

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊

（<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>）。

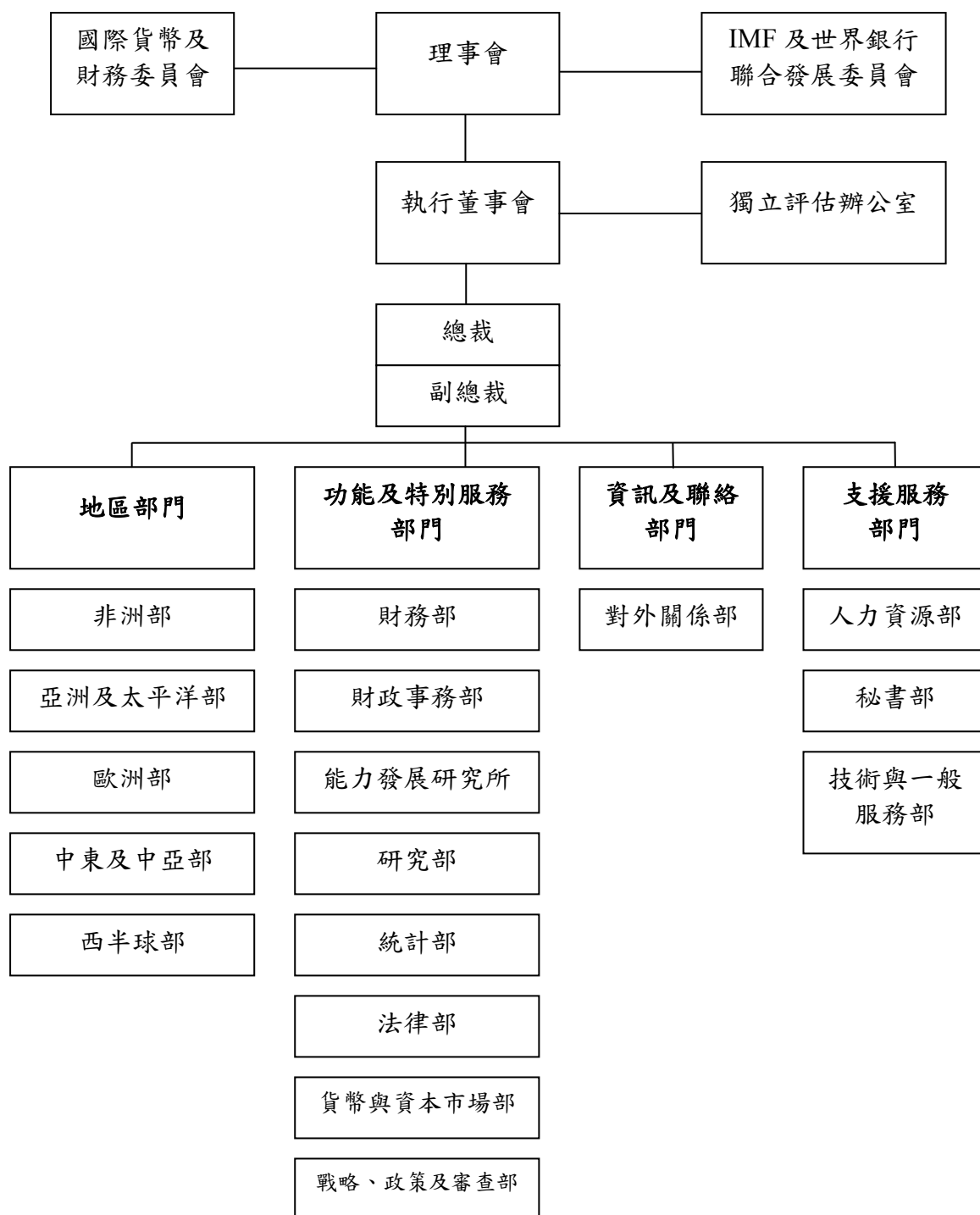


圖 2-1 IMF 組織架構圖

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 IMF 網站（<http://www.imf.org/external/np/obp/orgcht.htm>）。

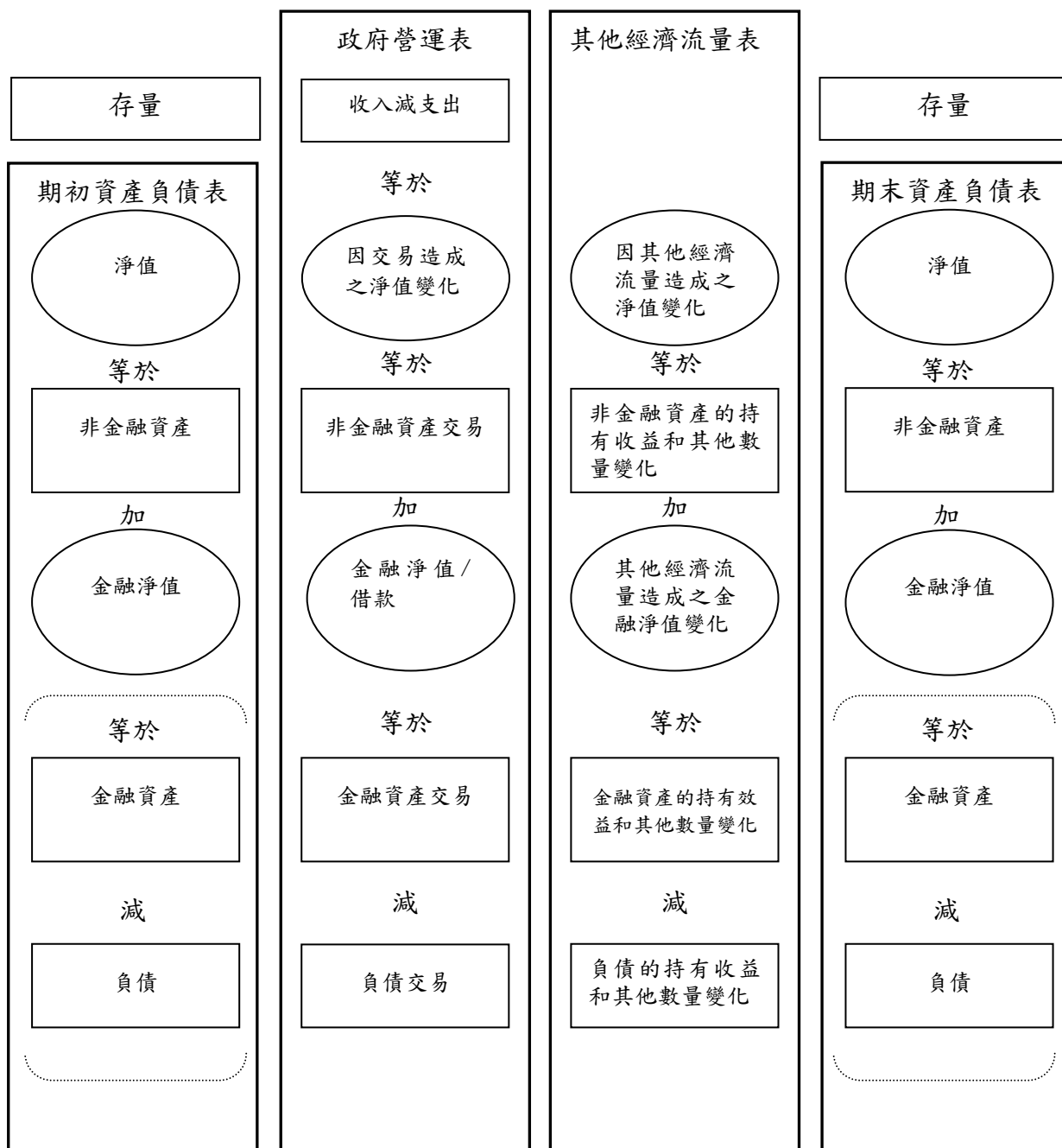


圖 2-2 政府財政統計手冊分析架構圖

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2001 年版政府財政統計手冊

(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>)。

第三章 英國、澳洲及紐西蘭的政府會計規範與實務

本章分節介紹英國、澳洲及紐西蘭的政府會計改革，這三個國家之相似處為，均將政府會計基礎與預算基礎改為權責發生基礎。

第一節 英國之政府會計規範與實務

一、英國政府會計之改革過程³⁷

英國是實行君主立憲制之單一體制（非聯邦體制）國家，政府分為中央政府和地方政府兩級，以下分別概述英國中央政府及地方政府之政府會計改革過程。

（一）中央政府

20 世紀 20 年代初期至 90 年代中期，英國中央政府在會計核算及財務報告揭露過程中逐步導入並運用權責發生基礎。1921 年之財政與審計部門法（Exchequer and Audit Departments Act 1921）可被視為英國中央政府在會計系統中應用權責發生基礎之起點。該法首次要求中央政府採用權責發生基礎會計，但僅限於中央政府部門所從事之商業活動³⁸。政府部門從事與政策制定、宏觀調控、市場管理等職能相關的活動仍採用現金制會計。

20 世紀 90 年代中期至 21 世紀初，英國中央政府開始嘗試在政府部門使用資源會計概念，並逐步運用權責發生基礎進行會計核算並編製財務報告。1994 年英國財政部發布綠皮書「更好地核算納稅人的錢—政府資源會計與預算」，通常被視為英國中央政府全面使用權責發生基礎會計之代表性事件。1995 年發布白皮書，正式聲明準備在政府部門採用權責發生基礎會計與預算。至 1997-98 財政年度³⁹，英國所有政府部門都試行編製權責發生基礎之資源會計報告，同年，公布第一版資源會計手冊（Resource Accounting Manual）。

21 世紀初至今是英國中央政府全面應用權責發生基礎會計與預算之階段。2000 年 7 月，英國國會通過並頒布政府資源與會計法（Government Resources and Accounts Act

³⁷ 參考張娟（2010）、中華人民共和國財政部（2008）、英國特許公共財政與會計協會網站（<http://www.cipfa.org/>）及維基百科網站

（[http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Practice_\(UK\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Practice_(UK))）。

³⁸ 英國中央政府從事商業活動之公共單位有三：（1）貿易基金（Trading Fund），政府成立專門從事商業活動，可保留其未動用之基金至下一年度而不用於每年年底進行盈餘繳庫者；（2）非政府部門之公共單位（Non-Department Public Bodies），代表政府履行一定之職能，其主要資金來自於政府補助，具有營運自主權，直接向國會負責，不受政府部門之日常預算控制，亦非政府之法定組成部分，例如：大英博物館，是中央政府會計主體之一部分；及（3）執行機構（Executive Agency），根據政府部門授權從事一些專門活動之機構，例如：隸屬於財政部之英國債務管理局（UK Debt Management Office）。上述三種類型之公共單位都是屬於英國中央政府會計範疇，且均從成立開始就遵循英國公認會計原則（UK GAAP）之規範，採用權責發生基礎會計。因此，英國中央政府會計改革主要是指在中央政府部門會計和預算中導入權責發生基礎，上述屬於中央政府的三種公共單位從成立伊始就已採用權責發生基礎，因此不存在改革問題。

³⁹ 英國的財政年度為每年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日。

2000，簡稱 GRAA 2000），為英國中央政府實行權責發生基礎預算與會計提供了法律依據。

（二） 地方政府

與中央政府會計改革不同的是，地方政府之會計改革是漸進式的，逐步從現金基礎過渡到修正權責發生基礎，再到完全權責發生基礎。而中央政府會計改革是從現金基礎直接到完全權責發生基礎。但英國地方政府會計採用權責發生基礎之歷史遠遠早於中央政府會計。大致可分為三個階段：

1. 20 世紀 70 年代之前：在此階段，地方政府會計之目的在表達預算遵循程度。1974 年以前的傳統觀點認為，預算的形式和內容與會計及財務報告的形式和內容是不可分離的。
2. 20 世紀 70 年代至 90 年代中期：是地方政府會計由反映預算遵循程度，逐步轉換為揭露地方政府整體財務資訊的階段。1982 年頒布之地方政府財政法（Local Government Finance Act 1982）建立了地方政府會計架構。
3. 20 世紀 90 年代中期至今：英國地方政府正式被要求編製政府整體財務報告，並將會計系統與預算系統分離。與中央政府不同，英國地方政府及公部門會計準則是由英國特許公共財政與會計協會（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy，簡稱 CIPFA）⁴⁰負責起草，經英國會計準則理事會（Accounting Standards Board）⁴¹批准後發布執行。自 20 世紀 90 年代起，英國的特許公共財政與會計協會（CIPFA）與地方當局（蘇格蘭）會計諮詢委員會（Local Authority（Scotland）Accounts Advisory Committee，簡稱 LASAAC）⁴²共同成立了一個聯合委員會（CIPFA/LASAAC Joint Committee），並按年度發布推薦實務公告（Statement of Recommended Practice），即英國地方當局之會計實務準則。目前，英國地方政府會計準則基本以英國公認會計原則（UK GAAP）⁴³為基礎，並按照地方政府之特殊環境適當修改後形成。

⁴⁰ CIPFA 是世界上唯一專門致力於公共財政之會計協會，目前約有 14,000 名從事於公共服務之會員，如：國家審計機構、主要之會計師事務所及其他機構。CIPFA 致力於倡導高績效之公共服務，並提供其經驗、明確之建議及實用之服務，包括資訊及指導、課程及會議、財產及資產管理解決方案等。CIPFA 亦提供健全公共財政管理與良好治理之方式，並與其捐助者、夥伴國政府、會計機構及世界各地之公部門共同研究增進公共財政及維持更完善之公共服務。

⁴¹ 英國的非營利組織會計準則及企業會計準則都由英國會計準則理事會負責制定，並且要求強制執行。

⁴² LASAAC 之主要目標在：（1）發展及促進蘇格蘭地方政府之會計實務，（2）致力於地方政府實務準則（Code of Practice）為基礎之英國 IFRS，（3）回覆討論文件、諮詢文件及徵求意見稿等，（4）增進地方政府財務資訊之品質與攸關性，（5）蘇格蘭政府及蘇格蘭地方政府會計事務之接口，及（6）參與相關之工作組等。LASAAC 之經費來自 CIPFA、蘇格蘭特許會計師協會（Institute of Chartered Accountants of Scotland）、英國特許會計師協會（Association of Chartered Certified Accountants）、蘇格蘭政府（Scottish Government）及蘇格蘭審計（Audit Scotland）之捐助，其會員亦由上開資助機構指派代表參加。

⁴³ 英國公認會計原則係英國之企業會計準則，其來源為 1990 年成立之會計準則理事會制定之財務報告準則（Financial Reporting Standards）及其前身會計準則委員會（Accounting Standards Committee）制定之會計實務準則（Statements of Standard Accounting Practice）未被財務報告準則取代之部分。

二、英國政府會計改革之動因⁴⁴

茲將促使英國政府改以權責發生基礎作為會計及預算基礎之原因敘述如下：

1. 緩解財政壓力之要求

第二次世界大戰之後，英國之基礎設施及國民經濟遭到嚴重損失，公部門服務與投資資金之需求日益增長，而降低稅收之政治壓力卻愈來愈大，從而導致滿足公部門之資金需求變得愈來愈難。上述情況的發生要求公共支出計畫更為周詳合理，同時也要求進一步加強對公部門的管理，建立完善的政府會計體系，全面反映政府整體財務狀況、資金使用效率與效果。緩解財政壓力，加強公部門管理，成為英國政府會計改革最主要的動力。

2. 預算管理特殊要求之驅動

20 世紀中後期，英國政府強化了預算支出對經濟的影響，增加對支出全過程管理之需要。傳統現金基礎之會計體系在計算和反映政府資源時暴露出諸多局限性，如難以準確反映政府之全部資產、在制定預算時對資本性支出存在計算偏差，及不能清楚地界定當期支出和資本性支出等。將權責發生基礎應用於政府會計和預算中，不僅可以有效地克服現金基礎的這些局限性，而且可以使政府部門更好地管理營運資金，更多地關注產出與成果。

3. 政府市場化管理之結果

20 世紀後期，英國政府開始導入市場化管理模式，並強調公共產出與服務提供之效率與效果，導致其對營運成本準確反映且全面核算之需求。另一方面，對政府之績效評估由關心資源的「投入」控制，轉換為對資源使用之「經濟」、「效率」與「效果」之評估，促使政府部門更關注於如何完整地揭露產出與結果方面的財務資訊，建立成本計算系統，並揭露政府控制資源之價值與消耗等資產管理資訊。

三、英國中央政府部門財務報告

（一） GRAA 2000 之規定

GRAA 2000 規定，政府部門應編製每一財政年度之資源報告（resource accounts），以詳細說明部門於該年度取得、持有或處分之資源，及當年度使用資源之情況。資源報告應依照財政部發布之規定編製，並應包括財務績效表、財務狀況表及現金流量表。此外，政府部門應於財政年度結束後 8 個月之內（11 月 30 日前），向主計審計長（Comptroller and Auditor General）提交上一財政年度之資源報告，由主計審計長於次年 1 月 15 日前完成對部門資源報告之審計，並將審計後之資源報告送交財政部。財政部應於 1 月 31 日前將所有部門之資源報告呈交國會。

（二） 財務報告手冊（Financial Reporting Manual，簡稱FReM）⁴⁵之規定⁴⁶

⁴⁴ 參考張娟（2010）。

FReM 是英國規範中央政府會計核算與報告之主要規定，其前身是資源會計手冊。2005-06 財政年度，英國首次將手冊名稱變更，並改變手冊之編寫形式，直接引入國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，簡稱 IFRSs），對於政府會計與企業會計相一致之會計處理方法，不再予以詳細描述，而是註明適用哪條準則，只對政府會計領域特有會計問題之處理方法予以詳細規定和說明，從而使 FReM 更加精簡。這種變化也表明英國政府會計盡可能與企業會計趨同。有關 FReM 適用 IFRSs 之規定及對政府會計所作之專門規定整理如表 3-1。表 3-2 至 3-6 列示英國財政部按 FReM 編製之部門報告，包括綜合淨支出表、財務狀況表、合併財務狀況表、納稅人權益變動表及現金流量表。

四、英國政府整體財務報告（Whole of Government Accounts，簡稱 WGA）

（一）WGA 之發展過程⁴⁷

1997 年，英國財政部與國家審計局（National Audit Office）共同研究權責發生基礎合併會計之優點及可行性，且於 1998 年發表之研究報告－WGA 範圍研究（WGA scoping study）指出，該政府整體財務報告之合併範圍不僅是中央政府部門，而是整個政府公部門。

該研究指出編製 WGA 的四個主要目的是：

1. 藉由增進總體經濟決策之資訊品質，協助設定及監控財政政策。
2. 促進政府各部門財務報告之一致性，協助資金決策。
3. 藉由提供政府各部門持有資產之全面資訊，協助資本規劃。
4. 提供國會及其他使用者全面的、審定的政府績效及財政資訊。

為達成編製 WGA 之目標，財政部規劃了三階段實施計畫：（1）2001-02 財政年度：發布統計基礎（statistically-based）之 WGA⁴⁸，（2）2001-05 財政年度：發布審定之中央政府整體財務報告（Central Government Accounts，簡稱 CGA）及試編 WGA，（3）2006-07 財政年度：發布審定之 WGA。

2004 年，財政部首次試編完成 2003-04 財政年度之 CGA，但沒有對外公開，此後，便不再編製 CGA，而開始著手試編 WGA。2007 年 1 月，首次試編完成 2005-06 財政年度之 WGA，並提交審計部門審計，但審計結果並不令人滿意。至 2011 年 11 月發布 2009-10 財政年度之 WGA，為第一份審定之 WGA。

⁴⁵ FReM 通常由英國財政部對外發布實施，但在發布前須先經財務報告諮詢委員會（Financial Reporting Advisory Board）討論通過。該委員會成立於 1996 年，是一個獨立於政府之外的組織，主要職能是從獨立的角度審查政府資源會計標準之制定，以促進政府財務報告水準之提高。

⁴⁶ 參考中華人民共和國財政部（2008）。

⁴⁷ 參考 Chow et al.（2007）及中華人民共和國財政部（2008）。

⁴⁸ WGA 之內容分為統計基礎的（stastistically-based）WGA 及 GAAP 基礎的（GAAP-based）WGA 二部分，其中統計基礎的 WGA 包含計算國民帳戶所需之政府財政統計數據，GAAP 基礎的 WGA 即為政府整體財務報告。

（二） WGA之編製範圍及原則⁴⁹

WGA是一套合併的英國公部門財務報表。GRAA 2000 要求財政部為每個履行公共職能之個體，及部分或全部接受公共資金資助之個體編製WGA，也就是將所有公部門當作一個主體編製的財務報告。它整合了 1,500 多個公部門組織，包括中央政府、地方政府、國家健康服務（National Health Service）及公營事業（Public Corporations）⁵⁰之審定財務資訊，以提供整體之財政狀況資訊。表 3-7 列示WGA之組成個體。

WGA 需要對所包括之公部門進行多次逐層編製合併財務報告後，才能完成。WGA 按國家統計局（Office of National Statistics）對公部門所做之分類—中央政府、地方政府、國家健康服務及公營事業，先對這四類公部門內部間交易進行沖銷，分別編製相應之合併財務報表並提交給財政部，再由財政部對這些分類之合併財務報表數據進行再次合併，沖銷四類公部門間之交易，最終才能完成 WGA。由表 3-8 WGA 之部門別報表可看出 WGA 之四大組成個體，其個別之收入、支出、資產及負債之資訊，以及經合併調整後之政府整體合計數。

（三） WGA 之內容及格式

GRAA 2000 規定財政部應根據會計準則委員會（Accounting Standards Board）或 1985 年公司法第 256 段所訂之其他機構發布之相關準則來決定 WGA 之格式及內容，目前係訂定於 FReM 中，有關 WGA 適用 IFRSs 之規定及 FReM 對 WGA 所作之特別規定列示於表 3-1。表 3-9 至 3-13 列示英國財政部按 FReM 編製之 WGA，包括合併收入及支出表、合併綜合損益表、合併財務狀況表、合併納稅人權益變動表及合併現金流量表。

（四） WGA 之審計

GRAA 2000 規定，WGA 應於編製完成提交審計總署查核，審計總署應審查其是否忠實表達，並出具查核報告，再由財政部將 WGA 及查核報告呈交國會。上開報告呈交之時間由財政部與審計總署會商後另定之。目前所訂之時程分別為：（1）2 月 28 日：財政部提交前一年度之 WGA 給審計總署，（2）10 月 31 日：審計總署出具查核報告，及（3）12 月 31 日：財政部呈交 WGA 及查核報告給國會。

（五） 實行 WGA 之效益

Chow et al. (2010) 指出，WGA 不只是世界上最全面的公部門財務報表，也是世界上最複雜的公部門合併財務報告，目前沒有任何其他國家編製中央政府及地方政府之合併財務報告。它可提供品質較好、透明度較高之資訊，以幫助財政政策之發展，促進公共服務之管理，及幫助資源有效分配。Chow et al. (2007) 指出，WGA 對政府的吸引力在其聲稱能提供增強總體經濟政策制定之能力、組織管理及公共課責性。

⁴⁹ 參考英國財政部網站 (<http://www.hm-treasury.gov.uk/>) 及中華人民共和國財政部 (2008)。

⁵⁰ 符合以下定義之個體被歸類為公營事業：（1）是一個市場個體，（2）是由中央政府、地方政府或其他公營事業控制，（3）有大量的每天日常運營的獨立性，所以它應該被視為獨立於上級部門之機構單位。英國之公營事業（public corporation）包括：作業基金、公營事業（public corporations）及其他個體。

1. WGA 對制定總體經濟決策之有用性

WGA 所提供之資訊對制定總體經濟決策是有用的，特別是有關跨代（inter-generational）公平性之議題，如人口高齡化及退休養老金之資金來源等。政府使用 WGA 一般公認會計原則基礎（GAAP-based）系統產生之國民經濟核算資料，作為總體經濟決策之用。

2. 取得政府整體之合併債務

為得到政府之淨公共債務（net public debt）⁵¹，需先取得所有公部門債務之合計數字，WGA 能提供包含中央政府、地方政府、國家健康服務（National Health Service）及非政府部門之公共單位（Non-Department Public Bodies）之累計公共債務，這是 CGA 所無法達到的。

雖然有跡象顯示，一些政府決策者能將 WGA 之資訊用於決策目的，但卻無法提供令人信服的證據支持 WGA 一般公認會計原則基礎系統比現有估計基礎（estimate-based）之統計資訊更準確及有用（Chow et al., 2010）。一些觀察指出，一般公認會計原則基礎比原本之預期有更多問題，因為其產生之資訊可能是政治上的權宜之計。例如，財政部長聲稱，此種做法的結果將使平衡表上之債務價值增加兩倍，導致政府可能永遠不會滿足其規定之債務上限，除非其債務上限配合有關會計之變更而提高。

五、英國之預算及其與會計之關係⁵²

英國財政部於每年財政年度開始時（約在 3 月），向國會提出該年度之預算（Budget）及主要供給估算書（Main Supply Estimates），即一般認知之預算案。預算案經國會辯論審查後即成為財政法案（Finance Act）之主要內容，後經國會完成 3 讀程序後，即可訂定撥款法案完成預算審查程序，亦賦予行政部門動用公款之法源依據。財政年度結束後（約在七月），財政部會向國會提出公共支出年度結算白皮書（Public Expenditure Outturn White Paper），提供政府部門公共支出之臨時結算數字。至於政府部門年度預算與決算之比較報表，則公布於資源報告之國會批准資源表（Statement of Parliamentary Supply）（如表 3-14）。

⁵¹ 淨公共債務即政府總債務減總資產。

⁵² 參考英國財政部網站（<http://www.hm-treasury.gov.uk/home.htm>）、范黛明與陳靜怡（2006）。

表 3-1 FReM 適用 IFRSs 規定及對政府會計所作之專門規定

會計事項	適用 IFRSs 或 IAS 規定	政府會計之專門規定
首次採用 IFRS	IFRS 1「首次採用 IFRS」	報告個體不可選擇使用 IAS 19「員工福利」之走廊法 ^a 。
財務報表之編製與表達	IAS 1「財務報表之表達」第 15 至 46 段	1.應附註揭露財務報表係按照 FReM 之基礎編製。 2.編製時應注意公部門繼續經營方面之解釋。
會計政策、會計估計變動及錯誤	IAS 8「會計政策、會計估計變動及錯誤」	如果編製者認為有必要追溯調整會計政策之變動或重大錯誤，他們應該先聯絡有關當局，以確保已適當考慮預算及概算之影響。
期中財務資訊	IAS 34「期中財務報導」	
國會批准表		主要在反映政府部門獲得國會批准之年度資源及淨現金之預算數與實際發生數。
以下報表之格式及內容： 1.綜合淨支出表 2.財務狀況表 3.權益變動表 4.現金流量表	IAS 1「財務報表之表達」（除第 15 至 46 段外） IAS 7「現金流量表」	1.非政府部門之公共單位應編製綜合淨支出表，貿易基金 ^b 應編製綜合損益表。 2.所有報導個體應按 IAS 1 之格式編製納稅人權益變動表。
報導期間後事項	IAS10「報導期間後事項」	公共股息資本（Public Dividend Capital） ^c 非 IAS 32 所稱之金融工具，其未支付之股息將繼續被認為報導期間之負債。
營運部門	IFRS 8「營運部門」	須對以下事項增加附註揭露：其他行政成本及計畫成本、收入、財產、廠房及設備、無形資產、其他流動資產、現金及約當現金、其他債權人、負債及支用條款、普通基金（General Fund）、

表 3-1 (續) FReM 適用 IFRSs 規定及對政府會計所作之專門規定

會計事項	適用 IFRSs 或 IAS 規定	政府會計之專門規定
		合併基金 (Consolidated Fund) ^d 直接融資之交易及準備等。
關係人揭露	IAS 24「關係人揭露」	
審計與公開		1. 所有個體之財務報表應經審計總署審定，審計意見之格式應按國際審計準則 (英國、愛爾蘭) 700、實務指引 (Practice Note) 10「英國中央政府財務報表之審計」之規定。 2. 財政部將按 GRAA 2000 公開部門與機構之資源報告。
非流動有形資產	IAS 16「不動產、廠房及設備」 IAS 17「租賃」 IAS 20「政府補助之會計及政府補助之揭露」 IAS 23「借款成本」 IAS 40「投資性不動產」 IAS 41「農業」 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」	1. 所有非流動有形資產於報導期間應按評價金額表達，IAS 16 中可選擇按成本衡量之規定將不適用。 2. 無須按 IAS 16 規定揭露歷史帳面成本。
無形資產	IAS 38「無形資產」 IFRS 6「礦產資源探勘及評估」	
資產減損	IAS 36「資產減損」	
金融工具	IAS 32「金融工具：表達」 IAS 39「金融工具：認列與衡量」 IFRS 7「金融工具：揭露」 IFRS 4「保險合約」 IAS 33「每股盈餘」及 IFRS	公共股息資本非 IAS 32 所稱之金融工具，它應表達為財務狀況表之一種融資，其股息應在收入及支出帳 (Income and Expenditure account) 表達。

表 3-1 (續) FReM 適用 IFRSs 規定及對政府會計所作之專門規定

會計事項	適用 IFRSs 或 IAS 規定	政府會計之專門規定
	2「股份基礎給付」可能不太適用，但若適用時則可適用。	
存貨	IAS 2「存貨」	除 IAS 2 定義之存貨種類外，中央政府可能還有以下種類之存貨：(1) 儲備商品 (stockpile goods) 及軍事準備存貨；(2) 被查封、扣押及沒收之財產；(3) 在價格支援計畫下持有之商品存貨。
負債準備、或有負債及或有資產	IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」	
收入與支出	IAS 18「所得」 IAS 11「建造合約」 IAS 21「匯率變動之影響」 IAS 29「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」 IAS 12「所得稅」	
退休金會計	IAS 19「員工福利」 IAS 26「退休福利計畫之會計與報導」	1. 不允許使用 IAS 19「員工福利」之走廊法。 2. 強制提前退休應按退休金利率折現而非條款利率。 3. IAS 26 允許使用目前薪資水準或預計薪資水準計算退休福利計畫之預期支付現值，但本手冊不允許使用目前薪資水準計算。 4. IAS 26 允許已承諾退休福利之精算現值可按以下方式揭露：(1) 淨資產表之一部分；(2) 附註方式；(3) 在一個單獨的精算報告。但本手冊規定精

表 3-1 (續) FReM 適用 IFRSs 規定及對政府會計所作之專門規定

會計事項	適用 IFRSs 或 IAS 規定	政府會計之專門規定
		算現值應表達於財務狀況表中。
政府整體財務報告 (WGA)	IAS 1「財務報表之表達」 IAS 2「存貨」 IAS 16「不動產、廠房及設備」 IAS 19「員工福利」 IAS 20「政府補助之會計及政府補助之揭露」 IAS 21「匯率變動之影響」 IAS 24「關係人揭露」 IAS 27「合併及單獨財務報表」 IAS 29「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」 IAS 36「資產減損」 IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」 IAS 38「無形資產」 IAS 39「金融工具：認列與衡量」 IAS 40「投資性不動產」 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」 IFRS 8「營運部門」	1.不允許使用 IAS 19「員工福利」之走廊法。 2.適用 IAS 27「合併及單獨財務報表」時，因合併報表中沒有任何一個個體有控制所有個體之能力，因此合併財務報表及其附註將不表達母公司之資訊，只表達合併個體之狀況。 3.所有公部門之金融工具應合併在政府整體財務報告中，不得包含在個別的信託聲明書。 4.有關營運部門之個別報導資訊，應符合國家統計局使用之子部門（中央政府、地方政府、公營事業）分類，除了（1）個體之一部分與主要部分之分類不同者，應與個體之主要部分做同一分類；（2）國家健康服務信託及基金信託應與中央政府部門分別揭露。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國 FReM

(http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_reporting_centralgovernment.htm)。

- ^a 走廊法係指企業可將落於準則所規定之區間（確定服務義務現值 10%與退休基金資產公允價值 10%孰大者，也就是一般俗稱的「走廊」）內的部分精算損益遞延，而走廊外部分則在員工平均剩餘工作期間內攤銷，國際會計準則理事會於 2010 年 4 月 29 日發布之修正草案已刪除了採用「走廊法」的選擇（江美艷，2010）。
- ^b 政府部門從事供應商品及服務產生收入之活動，可能被國會指定為貿易基金。貿易基金可繼續保留其未動用之基金至下一年度而不用於每年年底進行盈餘繳庫。大多數貿易基金在國民帳戶（national account）中被國家統計局歸類為公營事業。貿易基金不直接受中央政府管理成本控制，其預算處理與其他公營事業相同。
- ^c 公共股息資本是國家健康服務（National Health Service）納稅人權益之重要組成部分，是政府依法給予國家健康服務之資助，也是國家健康服務之資金主要來源，英國衛生部可按法律規定向國家健康服務投入公共股息資本，也可收回公共股息資本，每年公共股息資本之使用成本做為公共股息資本之股息，應由國家健康服務支付給衛生部（張均平，2009）。
- ^d 合併基金是英國政府在英格蘭銀行（央行）之單一銀行帳戶，從這個帳戶的付款必須事先通過國會之授權。在 1787 年成立合併基金前，有三個主要基金：累計基金（Aggregate Fund）、普通基

金及南海基金（South Sea Fund），合併基金係合併上開三個基金，並確保國會適當地監督行政機關之開支，它被定義為「每筆公共收入流入及支應每筆服務流出的一個基金」。

表 3-2 英國部門別綜合淨支出表

綜合淨支出表

2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日

單位：英鎊千元

	2011-12 年			2010-11 年		
	財政部本部	財政部本部及機構 ^a	財政部群組合計 ^b	財政部本部	財政部本部及機構	財政部群組合計
行政成本						
職員成本	69,304	83,224	86,113	76,862	91,836	93,657
其他行政成本	63,745	73,585	72,165	70,861	85,416	83,812
減：行政收入	(11,565)	(28,400)	(28,021)	(19,710)	(37,924)	(38,043)
淨行政損益	121,484	128,409	130,257	128,013	139,328	139,426
計畫成本						
職員成本	420	420	25,448	144	144	22,065
資產保護計畫 (APS) 及英國央行資產購買計畫基金 (BEAPFF) 衍生之公平價值變動	(28,443,612)	(28,443,612)	(28,443,612)	(12,387,350)	(12,387,350)	(12,387,350)
金融資產減損	14,099,548	14,099,548	14,099,548	942,156	942,156	942,156
其他計畫成本	398,415	404,132	763,559	1,530,696	1,535,228	2,018,617
減：計畫收入	(4,839,182)	(4,840,555)	(5,206,276)	(2,534,796)	(2,535,906)	(3,105,982)
淨計畫損益	(18,784,411)	(18,780,067)	(18,761,333)	(12,449,150)	(12,445,728)	(12,510,494)
淨營運損益	(18,662,927)	(18,651,658)	(18,631,076)	(12,321,137)	(12,306,400)	(12,371,068)
總支出	(13,812,180)	(13,782,702)	(13,396,779)	(9,766,632)	(9,732,570)	(9,227,043)
總收入	(4,850,747)	(4,868,955)	(5,234,297)	(2,554,505)	(2,573,830)	(3,144,025)
淨營運損益	(18,662,927)	(18,651,657)	(18,631,076)	(12,321,137)	(12,306,400)	(12,371,068)
其他綜合淨支出						
財產、廠房及設備重估淨 (損失) / 利益	-	-	-	(47)	(47)	(47)
投資重估淨 (損失) / 利益	4,117,010	4,117,010	4,117,010	813,997	813,997	813,997
對沖準備 (hedging reserve) 重估淨 (損失) / 利益	18,446	18,446	18,446	(17,604)	(17,604)	(17,604)
退休金負債之精算 (利益) / 損失	-	-	1,925	-	-	506
綜合淨利	(14,527,471)	(14,516,201)	(14,493,695)	(11,524,791)	(11,510,054)	(11,574,216)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf)。

^a 財政部本部及機構包括：財政部 (HM Treasury department)、英國債務管理局及資產保護局 (Asset Protection Agency)。^b 財政部群組包括：財政部本部及機構加預算責任局 (Office for Budget Responsibility)、英國財務投資 (UK Financial Investments)、金融服務補償計畫 (Financial Service Compensation Scheme) 及理財諮詢服務 (Money Advice Service) 等部門。

表 3-3 英國部門別財務狀況表

財務狀況表			
2012 年 3 月 31 日			
	單位：英磅千元		
	2011-12 年 財政部本部	2010-11 年 財政部本部	2009-10 年 財政部本部
非流動資產			
不動產、廠房及設備	116,582	108,718	103,032
無形資產	7,680	2,830	1,776
備供出售金融資產	44,292,263	63,960,434	65,326,304
超過一年期之衍生性金融資產	-	4,613	167,806
金融機構貸款及墊款	52,332,079	54,937,278	57,498,732
超過一年期之應收帳款及其他應收款	285,480	427,889	1,523,460
非流動資產合計	97,034,084	119,441,762	124,621,110
流動資產			
存貨	17,418	9,864	6,778
一年內到期之應收帳款及其他應收款	3,334,711	1,577,778	2,051,414
一年內到期之衍生性金融資產	38,603,767	10,565,392	363,809
現金及約當現金	10,713	18,265	1,941
流動資產合計	41,966,609	12,171,299	2,423,942
資產合計	139,000,693	131,613,061	127,045,052
流動負債			
一年內到期之應付帳款及其他應付款	(354,241)	(324,682)	(283,068)
一年內到期之條款	(311,475)	(504,473)	(40,271)
一年內到期之衍生性金融負債	(8,471)	(28,733)	(393,063)
流動負債合計	(674,187)	(857,888)	(716,402)
非流動資產加(減)淨流動資產(負債)	138,326,506	130,755,173	126,328,650
非流動負債			
財務擔保	(600,665)	(1,540,092)	(2,799,366)
超過一年期之衍生性金融負債	-	(104,151)	(1,426,001)
超過一年期之其他應付款	(172,005)	(172,200)	(134,137)
超過一年期之條款	(972,001)	(993,466)	(946)
非流動負債合計	(1,744,671)	(2,809,909)	(4,360,450)
資產減負債	136,581,835	127,945,264	121,968,200
納稅人權益			
普通基金	128,065,144	115,293,117	108,519,707
備供出售準備	8,514,014	12,631,024	13,445,021
對沖準備	599	19,045	1,441
重估準備	2,078	2,078	2,031
納稅人權益合計	136,581,835	127,945,264	121,968,200

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf)。

表 3-4 英國部門別合併財務狀況表

合併財務狀況表						
2012 年 3 月 31 日						
單位：英鎊千元						
	2011-12 年 財政部本 部及機構	2010-11 年 財政部本 部及機構	2009-10 年 財政部本 部及機構	2011-12 年 財政部 群組合計	2010-11 年 財政部 群組合計	2009-10 年 財政部 群組合計
非流動資產						
不動產、廠房及設備	116,778	109,068	103,623	118,374	110,613	105,664
無形資產	10,295	6,932	5,333	10,920	6,949	5,358
備供出售金融資產	44,292,263	63,960,434	65,326,306	44,292,263	63,960,434	65,326,306
超過一年期之衍生 性金融資產	-	4,613	167,806	-	4,613	167,806
金融機構貸款及墊 款	52,332,079	54,937,278	57,498,736	52,326,151	54,921,665	57,380,856
超過一年期之應收 帳款及其他應收款	285,523	428,022	1,523,466	285,523	428,017	1,525,551
非流動資產合計	97,036,938	119,446,347	124,625,270	97,033,231	119,432,291	124,511,541
流動資產						
存貨	17,418	9,864	6,778	17,418	9,864	6,778
一年內到期之應收 帳款及其他應收款	3,338,804	1,582,531	2,053,288	3,032,984	1,279,908	1,753,690
一年內到期之衍生 性金融資產	38,603,767	10,565,392	363,809	38,603,767	10,565,392	363,809
現金及約當現金	10,714	18,280	1,956	172,240	261,488	95,223
流動資產合計	41,970,703	12,176,067	2,425,831	41,826,409	12,116,652	2,219,500
資產合計	139,007,641	131,622,414	127,051,101	138,859,640	131,548,943	126,731,041
流動負債						
一年內到期之應付 帳款及其他應付款	(358,803)	(330,439)	(291,731)	(446,816)	(426,810)	(304,273)
銀行透支	-	-	-	(5,418)	(37,173)	(14,663)
一年內到期之條款	(312,444)	(504,530)	(40,342)	(316,326)	(526,393)	(40,342)
一年內到期之衍生 性金融負債	(8,471)	(28,733)	(393,063)	(8,471)	(28,733)	(393,063)
流動負債合計	(679,718)	(863,702)	(725,136)	(777,031)	(1,019,109)	(752,341)
非流動資產加(減)	138,327,923	130,758,712	126,325,965	138,082,609	130,529,834	125,978,700
淨流動資產(負債)						
非流動負債						
財務擔保	(600,665)	(1,540,092)	(2,799,366)	(600,665)	(1,540,092)	(2,799,366)
超過一年期之衍生 性金融負債	-	(104,151)	(1,426,005)	-	(104,151)	(1,426,005)
超過一年期之其他 應付款	(172,005)	(173,911)	(137,296)	(175,692)	(176,831)	(140,110)
超過一年期之條款	(972,015)	(993,522)	(1,060)	(974,088)	(997,207)	(1,317)
非流動負債合計	(1,744,685)	(2,811,676)	(4,363,727)	(1,750,445)	(2,818,281)	(4,366,798)
資產減負債	136,583,238	127,947,036	121,962,238	136,332,164	127,711,553	121,611,902
納稅人權益						
普通基金	128,066,547	115,294,889	108,513,700	128,066,686	115,294,890	108,513,699
備供出售準備	8,514,014	12,631,024	13,445,021	8,514,014	12,631,024	13,445,021
對沖準備	599	19,045	1,441	599	19,045	1,441
重估準備	2,078	2,078	2,076	2,078	2,078	2,076
退休金準備	-	-	-	(3,622)	(2,851)	(2,700)

表 3-4 (續) 英國部門別合併財務狀況表

	2011-12 年 財政部本 部及機構	2010-11 年 財政部本 部及機構	2009-10 年 財政部本 部及機構	2011-12 年 財政部 群組合計	2010-11 年 財政部 群組合計	2009-10 年 財政部 群組合計
保留盈餘準備	-	-	-	(247,591)	(232,633)	(347,635)
納稅人權益合計	136,583,238	127,947,036	121,962,238	136,332,164	127,711,553	121,611,902

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf)。

表 3-5 英國部門別納稅人權益變動表

納稅人權益變動表
2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日

單位：英磅千元

財政部本部

	普通 基金	備供出 售準備	對沖 準備	重估 準備	退休金 準備	保留盈 餘準備	準備 合計
2011 年 3 月 31 日餘額	114,301,141	9,595,927	19,045	2,078	-	-	123,918,191
會計政策變動	991,976	3,035,097	-	-	-	-	4,027,073
2011 年 4 月 1 日餘額	115,293,117	12,631,024	19,045	2,078	-	-	127,945,264
國會資金淨額	-	-	-	-	-	-	-
合併基金常設服務 (Standing Services)	10,927	-	-	-	-	-	10,927
合併基金之應付 CFERs 款	(35,810)	-	-	-	-	-	(35,810)
應付合併基金超額現金	(11,041)	-	-	-	-	-	(11,041)
支付合併基金超額現金	(5,853,971)	-	-	-	-	-	(5,853,971)
本年度綜合(支出)/利益	18,662,927	(4,117,010)	(18,446)	-	-	-	14,527,471
非現金支出－審計人員酬 金	371	-	-	-	-	-	371
非供給－銀行及公債註冊 (Non-supply – banking and gilts registration)	11,332	-	-	-	-	-	11,332
合併調整	(12,708)	-	-	-	-	-	(12,708)
2012 年 3 月 31 日餘額	128,065,144	8,514,014	599	2,078	-	-	136,581,835

財政部及機構

	普通 基金	備供出 售準備	對沖 準備	重估 準備	退休金 準備	保留 盈餘	準備 合計
2011 年 3 月 31 日餘額	114,302,911	9,595,927	19,045	2,078	-	-	123,919,961
會計政策變動	991,978	3,035,097	-	-	-	-	4,027,075
2011 年 4 月 1 日餘額	115,294,889	12,631,024	19,045	2,078	-	-	127,947,036
國會資金淨額	-	-	-	-	-	-	-
合併基金常設服務	10,927	-	-	-	-	-	10,927
合併基金之應付 CFERs 款	(35,845)	-	-	-	-	-	(35,845)
應付合併基金超額現金	(11,041)	-	-	-	-	-	(11,041)
支付合併基金超額現金	(5,853,971)	-	-	-	-	-	(5,853,971)
本年度綜合(支出)/利益	18,651,657	(4,117,010)	(18,446)	-	-	-	14,516,201
非現金支出－審計人員酬 金	435	-	-	-	-	-	435
非供給－銀行及公債註冊	11,332	-	-	-	-	-	11,332
合併調整	(1,836)	-	-	-	-	-	(1,836)
2012 年 3 月 31 日餘額	128,066,547	8,514,014	599	2,078	-	-	136,583,238

表 3-5 (續) 英國部門別納稅人權益變動表

財政部群組合計

	普通 基金	備供出 售準備	對沖 準備	重估 準備	退休金 準備	保留 盈餘	準備 合計
2011 年 3 月 31 日餘額	114,302,911	9,595,927	19,045	2,078	-	-	123,919,961
會計政策變動	991,979	3,035,097	-	-	(2,851)	(232,633)	3,791,592
2011 年 4 月 1 日餘額	115,294,890	12,631,024	19,045	2,078	(2,851)	(232,633)	127,711,553
國會資金淨額	-	-	-	-	-	-	-
合併基金常設服務	10,927	-	-	-	-	-	10,927
合併基金之應付 CFERs 款	(35,845)	-	-	-	-	-	(35,845)
應付合併基金超額現金	(11,041)	-	-	-	-	-	(11,041)
支付合併基金超額現金	(5,853,971)	-	-	-	-	-	(5,853,971)
本年度綜合(支出)/利益	18,649,953	(4,117,010)	(18,446)	-	(771)	(20,031)	14,493,695
非現金支出—審計人員酬 金	435	-	-	-	-	-	435
非供給—銀行及公債註冊	11,332	-	-	-	-	-	11,332
合併調整	6	-	-	-	-	5,073	5,079
2012 年 3 月 31 日餘額	128,066,686	8,514,014	599	2,078	(3,622)	(247,591)	136,332,164

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf)。

表 3-6 英國部門別現金流量表

現金流量表

2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日

單位：英鎊千元

	2011-12 年			2010-11 年		
	財政部	財政部 及機構	財政部 群組合計	財政部	財政部 及機構	財政部 群組合計
來自營運活動之現金 流量						
營運淨利	(18,662,927)	(18,651,657)	(18,631,076)	(12,321,137)	(12,306,400)	(12,371,068)
調整非現金交易	14,030,607	14,027,462	14,025,301	9,964,798	9,962,507	9,936,531
現金以外之營運資金 變動數	2,464,795	2,466,440	2,471,608	(298,799)	(292,126)	(381,029)
群組間轉移	12,708	1,836	(5,079)	22,790	(1)	(50,689)
透過營運成本表移動 之金融工具	172,641	172,641	172,641	168,701	168,701	168,701
負債準備之使用 (Use of provisions)	196,606	196,665	218,532	7,495	7,569	7,569
非現金部分	(558)	(558)	(558)	(6,246)	(6,246)	(6,246)
來自營運活動之淨現 金流量	(1,786,128)	(1,787,171)	(1,748,631)	(2,462,398)	(2,465,996)	(2,696,231)
來自投資活動之現金 流量						
購買不動產、廠房及 設備	10,870	10,941	12,018	8,794	8,924	9,470
購買無形資產	6,141	6,748	7,373	600	3,868	3,868
購買金融資產	1,265,133	1,265,133	1,273,004	147,801	147,801	168,239
出售資產所得價款	(747,000)	(747,000)	(747,000)	-	-	(6)
來自衍生性金融資產 之現金	(250,000)	(250,000)	(250,000)	(700,000)	(700,000)	(700,000)
償還金融機構及其他 機構	(4,389,020)	(4,389,020)	(4,387,206)	(2,459,353)	(2,459,353)	(2,377,527)
政府改變機制之調整 (Adjustment for Machinery of Government change)	-	-	-	148	148	148
來自投資活動之淨現 金流量	(4,103,876)	(4,103,198)	(4,091,811)	(3,002,010)	(2,998,612)	(2,895,808)
來自籌資活動之現金 流量						
來自合併基金 (供 給)：本年度	-	-	-	(387,413)	(387,413)	(387,413)
來自合併基金 (供 給)：以前年度	-	-	-	(106)	(106)	(106)
來自合併基金現金 (非供給)	(10,927)	(10,927)	(10,927)	(11,076)	(11,076)	(11,076)
交回未使用供給	16,191	16,191	16,191	-	-	-
支付合併基金超額現 金	5,853,971	5,853,971	5,853,971	5,804,761	5,804,761	5,804,761
支付平衡表民間投資 提案 (PFI) 合約之資 本要素	1,676	1,676	1,676	1,557	1,557	1,557

表 3-6 (續) 英國部門別現金流量表

	2011-12 年			2010-11 年		
	財政部	財政部 及機構	財政部 群組合計	財政部	財政部 及機構	財政部 群組合計
來自籌資活動之淨現金流量	5,860,911	5,860,911	5,860,911	5,407,723	5,407,723	5,407,723
調整合併基金收支前之現金及約當現金淨增加(減少)	29,093	29,458	(20,469)	56,685	56,885	184,316
合併基金支付之款項	(36,645)	(37,024)	(37,024)	(40,360)	(40,360)	(40,360)
調整合併基金收支後之現金及約當現金淨增加(減少)	(7,552)	(7,566)	(57,493)	16,325	16,325	143,756
期初現金及約當現金	18,265	18,280	224,315	1,940	1,955	80,559
期末現金及約當現金	10,713	10,714	166,822	18,265	18,280	224,315

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf)。

表 3-7 英國 WGA 之組成個體

中央政府	中央政府部門，包括權力下放政府（devolved administrations）	非政府部門之公共單位
		國家健康服務信託
		基金信託
		院校
地方政府	英格蘭	包括地方當局、警政與消防機構、倫敦運輸局（Transport for London）
	蘇格蘭	
	威爾士	包括地方當局、警政與消防機構
	北愛爾蘭	
公營事業	作業基金	
	公營事業	
	其他個體	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2009-10 年 WGA

（http://cdn.hm-treasury.gov.uk/whole_government_accounts200910.pdf）。

表 3-8 英國 WGA 之部門別報表

部門別報表 (Segmental Report)

2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日

單位：10 億英鎊

	中央政府 個體	國家健康 服務個體	中央政府 合計	地方 政府	非財務公 營事業	財務公營 事業	合併 調整	政府整 體合計
稅課收入	(551.4)	-	(551.4)	(49.8)	-	-	85.8	(515.4)
其他收入	(140.2)	(60.3)	(200.5)	(157.2)	(26.4)	(0.2)	285.7	(98.6)
營運收入合計	(691.6)	(60.3)	(751.9)	(207.0)	(26.4)	(0.2)	371.5	(614.0)
職員成本	82.2	40.6	122.8	81.7	10.4	0.2	(22.0)	193.1
退休金過去服務成本及 指數調整	(93.8)	-	(93.8)	(32.1)	(0.1)	-	-	(126.0)
其他費用	773.0	22.2	795.2	152.7	15.9	0.1	(406.1)	557.8
籌資成本前虧損淨額	69.8	2.5	72.3	(4.7)	(0.2)	0.1	(56.6)	10.9
淨籌資成本	67.2	1.5	68.7	13.8	0.6	-	0.1	83.2
其他損益	(2.6)	-	(2.6)	3.3	(0.5)	0.1	-	0.3
本年度虧損淨額	134.4	4.0	138.4	12.4	(0.1)	0.2	(56.5)	94.4
非流動資產	865.7	41.8	907.5	316.2	59.8	5.6	(340.2)	948.9
流動資產	305.3	7.9	313.2	40.9	9.9	230.8	(316.0)	278.8
流動負債	(600.7)	(7.5)	(608.2)	(33.7)	(8.1)	(224.2)	286.6	(587.6)
總資產減流動負債	570.3	42.2	612.5	323.4	61.6	12.2	(369.6)	640.1
非流動負債	(880.1)	(10.5)	(890.6)	(88.0)	(9.6)	(203.8)	318.0	(874.0)
淨退休金負債	(781.2)	-	(781.2)	(172.2)	(6.1)	-	-	(959.5)
淨資產/(負債)	(1,091.0)	31.7	(1,059.3)	63.2	45.9	(191.6)	(51.6)	(1,193.4)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA (http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf)。

表 3-9 英國 WGA 之合併收入及支出表

合併收入及支出表		
2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日		
單位：10億英鎊		
	2011年	2010年 (重編數)
直接稅收入	(296.4)	(285.2)
間接稅收入	(165.2)	(148.0)
地方稅收入	(53.8)	(52.1)
銷售商品及勞務收入	(49.8)	(51.0)
其他收入	(48.8)	(47.1)
收入合計	(614.0)	(583.4)
社會安全福利	204.0	197.1
職員成本	193.1	179.7
退休金過去服務成本及指數調整	(126.0)	0.7
購買商品及勞務	159.2	160.9
捐款及補貼成本	68.4	66.2
折舊及減損費用	80.4	51.6
負債準備費用 (Provision expense)	18.3	(17.0)
其他支出	27.5	28.0
支出合計	624.9	667.2
籌資成本前虧損淨額	10.9	83.8
投資收入	(5.1)	(4.4)
籌資成本	40.5	33.1
退休金負債之利息	60.8	58.9
退休金資產之預期報酬	(13.0)	(9.0)
籌資成本淨額	83.2	78.6
金融資產及負債重估損益	(3.3)	(0.9)
出售資產之淨損失	3.6	1.2
年度虧損淨額	94.4	162.7

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf)。

表 3-10 英國 WGA 之合併綜合損益表

合併綜合損益表		
2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日		
單位：10 億英鎊		
	2011 年	2010 年 (重編數)
年度虧損淨額	94.4	162.7
其他綜合損益		
財產、廠房及設備重估利	(21.2)	(7.0)
益淨額		
備供出售金融資產重估	2.1	(11.3)
淨（利益）/損失		
退休金負債精算（利益）	(99.9)	286.8
/損失		
其他綜合損失/（利益）淨	(119.0)	268.5
額		
綜合損失/（利益）	(24.6)	431.2

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA

（http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf）。

表 3-11 英國 WGA 之合併財務狀況表

合併財務狀況表		
2011 年 3 月 31 日		
	單位：10 億英鎊	
	2011 年	2010 年 (重編數)
非流動資產		
財產、廠房及設備	710.0	712.8
投資財產	12.4	12.0
無形資產	34.3	36.3
應收帳款及其他應收款	15.1	14.4
公部門銀行之股權投資	56.5	61.1
其他金融資產	120.6	119.2
非流動資產合計	948.9	955.8
流動資產		
存貨	12.0	12.0
應收帳款及其他應收款	130.7	125.0
現金及約當現金	22.5	19.7
黃金持有量	9.0	7.3
待出售資產	1.9	1.7
其他金融資產	102.7	128.0
流動資產合計	278.8	293.7
總資產	1,227.7	1,249.5
流動負債		
應付帳款及其他應付款	(104.2)	(103.1)
政府借貸及籌資	(217.2)	(200.9)
負債準備 (Provision for liabilities and charges)	(12.0)	(15.7)
其他金融負債	(254.2)	(270.1)
流動負債合計	(587.6)	(589.8)
流動負債淨額	(308.8)	(296.1)
總資產減流動負債	640.1	659.7
非流動負債		
應付帳款及其他應付款	(77.7)	(74.0)
政府借貸及籌資	(691.0)	(580.9)
負債準備	(96.1)	(86.5)
公共服務退休金負債淨額	(959.5)	(1,134.7)
其他金融負債	(9.2)	(11.5)
非流動負債合計	(1,833.5)	(1,887.6)
淨負債	(1,193.4)	(1,227.9)
由納稅人權益籌資：		
由未來收入資助之負債		
一般準備	1,401.9	1,426.9
重估準備	(221.8)	(214.9)
其他準備	13.3	15.9
由未來收入資助之負債	1,193.4	1,227.9

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf)。

表 3-12 英國 WGA 之合併納稅人權益變動表

合併納稅人權益變動表				
2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日				
單位：10 億英鎊				
	一般準備	重估準備	其他準備	合計
納稅人權益變動				
2009年4月1日餘額	970.7	(205.0)	15.6	781.3
年度虧損淨額	164.5	-	-	164.5
財產、廠房及設備重估淨利益	-	(7.0)	-	(7.0)
備供出售金融資產重估淨利益	-	(11.3)	-	(11.3)
退休金負債精算損失	286.8	-	-	286.8
收到捐贈及政府授予資產	(1.1)	-	(0.3)	(1.4)
其他準備變動數	(1.8)	0.3	0.4	(1.1)
準備間之移轉	(4.5)	4.4	0.1	-
2010年3月31日餘額	1,414.6	(218.6)	15.8	1,211.8
重編調整數	12.3	3.7	0.1	16.1
2010年4月1日餘額（重編數）	1,426.9	(214.9)	15.9	1,227.9
年度虧損淨額	94.4	-	-	94.4
財產、廠房及設備重估淨利益	-	(21.3)	0.1	(21.2)
備供出售金融資產重估淨損失	-	2.1	-	2.1
退休金負債精算利益	(99.9)	-	-	(99.9)
收到捐贈及政府授予資產	(0.6)	-	(0.3)	(0.9)
其他準備變動數	(14.4)	5.2	0.2	(9.0)
準備間之移轉	(4.5)	7.1	(2.6)	-
2011年3月31日餘額	1,401.9	(221.8)	13.3	1,193.4

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf)。

表 3-13 英國 WGA 之合併現金流量表

合併現金流量表		
2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日		
	單位：10 億英鎊	
	2011 年	2010 年 (重編)
來自營運活動之現金流量		
籌資成本前虧損淨額	10.9	83.7
調整非現金交易	(9.5)	(21.6)
應收帳款及其他應收款增加數	0.9	5.0
存貨增加數	0.8	0.8
應付帳款及其他應付款減少數	33.5	2.1
負債準備之使用	12.4	11.9
來自營運活動之淨現金流出	49.0	81.9
來自資本支出及金融投資之現金流量		
購買非金融資產	50.5	45.8
出售非金融資產所得款項	(4.6)	(2.6)
取得金融資產支付款項	46.6	331.2
出售金融資產所得款項	(71.7)	(244.4)
學生貸款淨額	6.4	4.3
來自資本支出及金融投資之淨現金流出	27.2	134.3
籌資活動前之淨現金流出	76.2	216.2
來自籌資活動之現金流量		
投資收益	(5.1)	(4.3)
財務成本（不包括融資租賃及PFI合約）	37.7	32.7
融資租賃及PFI合約方面之財務成本	2.8	2.2
金邊證券（gilt edged stock）增加數	(126.4)	(218.1)
銀行及其他借貸增加數	(1.0)	(24.9)
其他/非應收帳款增加數	(0.7)	1.7
其他/非應付帳款減少數	-	5.8
其他金融負債－淨現金流入	13.7	(10.4)
來自籌資活動之淨現金流入	(79.0)	(215.3)
現金及約當現金淨減少	2.8	(0.9)
期初現金及約當現金	19.7	9.0
期末現金及約當現金		8.1
重編調整數		11.6
期末現金及約當現金（重編數）	22.5	19.7

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國政府 2010-11 年 WGA

(http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf)。

表 3-14 英國部門別國會批准資源表

國會批准資源表

2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日

單位：英鎊千元

	2011-12 年						2010-11 年	
	估計			結果			已表決的結果與 估計比較之節省 數/(超支數)	結果
	已表決	未表決	合計	已表決	未表決	合計		合計
部門支出額度 ^a								
資源	170,689	13,020	183,709	148,962	11,332	160,294	21,727	168,198
資本	60,740	-	60,740	36,497	-	36,497	24,243	43,118
年度管理歲出 ^b								
資源	(3,096,150)	11,159	(3,084,991)	(18,766,453)	10,927	(18,755,526)	15,670,303	(12,426,880)
資本	(3,105,890)	-	(3,105,890)	(4,569,671)	-	(4,569,671)	1,463,781	(2,240,467)
合計	(5,970,611)	24,179	(5,946,432)	(23,150,665)	22,259	(23,128,406)	17,180,054	(14,456,031)
總資源	(2,925,461)	24,179	(2,901,282)	(18,617,491)	22,259	(18,595,232)	15,692,030	(12,258,682)
總資本	(3,045,150)	-	(3,045,150)	(4,533,174)	-	(4,533,174)	1,488,024	(2,197,349)
合計	(5,970,611)	24,179	(5,946,432)	(23,150,665)	22,259	(23,128,406)	17,180,054	(14,456,031)
淨現金需求			(4,460,762)			(5,865,012)	1,404,250	(5,433,539)
行政成本			146,831			131,076	15,755	141,410

資料來源：本研究摘錄及翻譯自英國財政部 2011-12 年年報（http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_annual_report_2012.pdf）。^a 部門支出額度（Departmental Expenditure Limit）：即各部會三年期之歲出計畫額度，在額度內擁有資源使用優先權並優先編列預算。^b 年度管理歲出（Annually Managed Expenditure）：無法如部門支出額度般合理估列特定年期之支出，如社會福利支出、地方政府自籌財源支出、利息支出及支付歐盟機構經費等。

第二節 澳洲之政府會計規範與實務

一、澳洲政府會計改革過程

澳洲政府的公部門會計改革經驗，在過去三十年間成為各國政府的借鏡。1992 年澳洲聯邦政府決定實施權責發生基礎會計，旗下各政府部門自 1994-1995 財政年度，開始編製首份合併財務報表之草案。1996 年，由澳洲會計準則理事會（Australian Accounting Standards Board，簡稱 AASB）所屬之公部門會計準則研究小組（Public Sector Australian Accounting Standards Board）發布以下三號澳洲會計準則（Australian Accounting Standards）公報：AASs 27「地方政府財務報告（Financial Reporting by Local Governments）」；AASs 29「政府部門財務報告（Financial Reporting by Government Departments）」；AASs 31「政府財務報告（Financial Reporting by Governments）」⁵³。此三號準則公報要求聯邦政府、州政府、地方政府及所屬之各部門以權責發生基礎編製財務報告，此時預算的編製仍舊採現金基礎。

1997 年，澳洲國會頒布「1997 年財務管理和會計報告法案（Programme Management and Budgeting）」，規定政府應以權責發生基礎編製並報告政府預算及財務報告。1998 年，澳洲國會進一步頒布「1998 年預算誠信法（Charter of Budget Honesty Act 1998）」，要求澳洲聯邦政府必須增加預算的透明度⁵³。1999 年 5 月，澳洲聯邦政府開始以權責發生基礎編製預算，目的為將產出結果（outcome result）與個別的預算（respective budget）加以比較。因此，澳洲政府遂計畫於 1998-2000 財政年度開始全面以權責發生基礎會計取代現金基礎會計，其中包括權責基礎財務報導、權責發生基礎管理系統、政府整體財務報告及權責發生基礎預算（Funnell & Cooper, 1998）的改變。隨著澳洲政府於 2005 年採用國際會計準則（IFRS），澳洲會計準則理事會於 2008 年遂廢除上述之三號準則公報（Kober, Lee and Ng, 2010）。

1999 年以前，澳洲政府的預算皆以現金基礎編製。其後，澳洲政府在預算改革方面採取了兩項措施：一為以權責發生基礎取代現金基礎；二為在成果及產出的框架下，以權責發生基礎編製預算報告。當時澳洲政府認為權責發生基礎較現金基礎預算能提供全面且有用之資訊，促進政策完善的制定，得以進行資源的有效利用。當政府向部門提供資源時，透過權責發生基礎預算，可以聯結資源的預期用途與相關資源績效資訊，提供政府長期決策的參考。

當時在導入權責發生基礎會計時，由許多不同官方出版品（official-style publications）施加影響力，且由許多州表示支持並提供實施的相關建議，例如：新南威爾斯州審計委員會、維多利亞州審計委員會。此外，澳洲國會公共開支與審計聯合委員會（Joint Committee of Public Accounts and Audit）於 1995 年出版第 338 號報告書—「權責發生基礎會計與文化變革（Accrual Accounting, A cultural change）」，進一步地鼓吹權責發生基礎會計的落實。

2004 年，澳洲財務報導委員會（Financial Reporting Council）決議導入 IFRS，並自 2004-2005 財政年度開始實施，包括聯邦及地方政府。因此，澳洲也成為全球第一個將 IFRS 導入地方政府的國家（Ahmed and Alam, 2012）。澳洲地方政府所提供的服務涵蓋

⁵³ 該法案未明訂所依據準則為何，惟由澳洲聯邦政府預算書可知準則有二：國家統計局（ABS）所制定之 GFS 政府財政統計帳表架構及第 31 號公報。參考劉瑞文（2004）。

基礎設施、廢棄物、水資源、汙水處理、公園等。地方政府在編製財務報導的方面，必須遵照立法機構、撥款委員會（Grants Commission）及國家統計局（Australian Bureau of Statistics，簡稱ABS）的要求為之（Pilcher and Dean，2009）。

然而，近年來澳洲政府內部提出了「是否政府整體部門⁵⁴及個別部門層級皆依據IMF之政府財政統計⁵⁵（Government Finance Statistics，簡稱GFS）手冊的權責發生基礎體系較為合適？」的爭辯。除了權責發生基礎系統必須符合一般公認會計原則之外，澳洲聯邦政府、州政府、地方政府及領地自治地區政府內各層級也必須依政府財政統計系統編製財務報告（Commonwealth Department of Treasury，2007）。也因此，澳洲政府之財務報告存在兩種不同體系之內容，其一為GAAP之權責發生基礎；其二為GFS之權責發生基礎⁵⁶（Barton，2007）。此外，政府各部門機關及政府整體一方面仍維持以澳洲會計準則編製財務報告的做法。

根據Barton（2011），澳洲政府以兩種不同基礎（GAAP vs. GFS）編製之預算書表所呈現之結果截然不同，究竟何項預算數字是正確的？何項預算實際上與現金預算分配有關？此等爭議皆造成國會長期的困擾。因此，2008年5月澳洲聯邦政府開始只採GFS體系編製預算書表，並提交國會審查。同年12月，澳洲聯邦政府宣布以GFS取代澳洲會計準則，作為外部財務報導的編製依據（Barton，2011）。澳洲遂成為全球第一個以GFS之現金及權責發生基礎體系編製預算及外部財務報導的國家（Jones，2011）。上述兩項的決定為澳洲自1990年代開始實施長久之權責發生基礎會計劃下句點，並帶來與舊制度差異極大的轉變。

除上述聯邦政府預算爭議外，由於澳洲政府各部門過去也僅使用澳洲會計準則編製預算及財務報導。因此，2008年12月，澳洲政府決議採用GFS之現金及權責發生基礎，但仍配合部分澳洲會計準則的修正。此外，澳洲所有的州政府現也已被要求採用GFS（Barton，2011）。

二、澳洲政府整體財務報告⁵⁷

（一）沿革

澳洲政府所實施的「聯邦制」係將政府區分為三大部分：聯邦政府、州政府或領地自治區、地方政府。然而從過去的實踐觀之，以往澳洲政府整體的概念僅觸及單一層級的「聯邦政府」或「州政府」。相反地，以英國而言，英國財政部則主張政府整體報導應該涵蓋自治政府（devolved government）及地方政府。

新南威爾斯州為澳洲第一個採用合併政府整體（whole-of-government）財務報導的地區。自1988年，新南威爾斯州即由該地區審計委員會負責規劃，並自當時下一屆政府上台開始實施（N.S.W. Curran Commission，1988）。因此，新南威爾斯州財政部遂出版1987-1988財政年度及1988-1989財政年度之財務報告，而年報（annual report）也隨之實

⁵⁴ 包含：澳洲聯邦政府、州政府（新南威爾斯州、昆士蘭州、南澳大利亞州、塔斯馬尼亞州、維多利亞州及西澳大利亞洲）及領地自治地區政府（澳洲首都區及北領地自治地區）。

⁵⁵ GFS是一政府財政活動的衡量，並反映該活動對其他部門之經濟影響之統計。（ABS，2005，p.1）GFS資訊通常見於政府整體及聯邦層級及國家統計目的。

⁵⁶ 澳洲的GFS帳表係由澳洲國家統計局負責。

⁵⁷ 本段主要參考Walker（2009）。

施。

當時澳洲內尚未制定任何與公部門及私部門所通用「合併財務報告」有關之會計準則公報。最早的相關準則公報為1991年的AASs 24「合併財務報導(Consolidated Financial Reports)」，但該號公報未指出合併財務報告是否應適用於聯邦政府、州政府或領地自治區之政府整體層級。然而，在澳洲發布AASs 31之前，各政府則聲稱已經採用澳洲會計準則公報中有關「控制(control)」的觀念去認定其所編製之合併財務報告的適用範圍，但自願採用合併報導的政府或議會委員會(parliamentary committees)仍屬少數，例如：南澳大利亞洲財政部於1987年6月出版之「臨時估計之州屬公部門平衡表(provisional estimates of state public sector balance sheet items)」；維多利亞州財政部於1990年6月出版公部門平衡表。

隨著權責發生基礎會計的導入，要推動合併所遇到的困難就是，澳洲當時並未將公部門持有的全部資產或負債皆迅速地劃歸於各該管機關。例如：已經累計給同時受雇於許多部門之公務員之未提存的養老金負債(liability for unfunded superannuation)，此項目存在時都未能有一致性的適當處理，直到維持很長一段時間之後才被廢除。許多州則將此項目認定為屬「王權報導個體」⁵⁸(Crown Reporting Entity)，權宜之下將王權報導個體獨立出來，不歸屬任何機關合併的範圍，因此該項目就不會被歸屬於個別機關，而可重新地被認列之。

歷經許多年後，政府合併財務報告的出版仍無法及時。即使到了1990年代晚期，報告書中的部分文件往往未能於當年度期末截止日期(6月30日)後的6到9個月內出版。若依澳洲證券交易所上市規則⁵⁹，澳洲上市公司未能準時提出財務報告者早已被要求下市。另依澳洲公司法(Corporations Act)之規定，澳洲國營企業應於期末結束後5個月內提出年度報告，比政府的報告出版期間更短。

因此，為了確保財務報告的即時性(timeliness)，有些州採用審計程序結束日(date of audit sign-off)作為指標。新南威爾斯州舊時於每年12月出具報告，自1993年後於每年11月出具報告；維多利亞州自1997年即開始於10月出具經審計之財務報告；西澳大利亞洲州則自1996年後於11月或12月出具合併財務報告；澳洲聯邦政府、昆士蘭州、南澳大利亞洲州及塔斯馬尼亞州於1997年到2000年間陸續完成出具合併財務報告。但上述所列財務報告過去並未每一年度被提交議會審閱，所以當時這些報告並非唾手可得。然而，經過近幾年的改變，這些年度報告一律必須在網路上得以取閱。

當AASs 31發布時，該號公報僅闡述單一「政府整體」報告的編製，而實踐上政府僅選擇二或三種財務報告內容適用該號公報，或使用多元表格(multi-column)方式呈

⁵⁸ 新南威爾斯州於出版合併財務報告後，1997年7月1日出現「王權報導個體(Crown Reporting Entity)」的名詞。此類報導個體不是公司法所規定的公司，因此不受公司法的約束，而是由專門法律規定其目標和責任，如公共信託、彩票委員會、災害賠償委員會及博物館等。依新南威爾斯州2010-2011年報所示，王權報導個體包含：王權金融個體(Crown Financial Entities)、合併基金(Consolidated Fund)及其他相關個體(Other Related Entities)，例如：電價平衡部長公司(Electricity Tariff Equalisation Ministerial Corporation)及負債管理部長公司(Liability Management Ministerial Corporation)。

⁵⁹ 依ASX Listing Rules, ch. 4指出上市公司的初步年度報告應於期末結束後75日內提出，結算帳戶應於3個月內完成。

現。AASB 1049⁶⁰「政府整體及一般政府⁶¹部門財務報導」⁶²（Whole of government and General Government Sector, Financial Reporting）於2006年發布，該公報內容包含部門的額外財務報告之編製。至此，雖然實踐上澳洲政府會使用多元表格方式將「非金融」及「金融」國營企業部門納入於報告中，但當時的澳洲政府會計準則仍未有相關規範及作法。

自1995年開始，澳洲聯邦政府依據澳洲國家統計局所認定屬於一般政府之公部門個體、非金融國營事業（non-financial public trading enterprise，簡稱NFPTE）部門及金融國營事業（financial public trading enterprise，簡稱FPTE）部門編製補充合併內容。

然而，自1991年開始長期存在著各州政府之間就預算部門範圍認定歧異的問題，1997年透過部長級會議（Premiers' Conference），各州達成共識致力使之一致化。如表3-17所示，從1998年開始澳洲聯邦政府及所有的州政府至少在報告中都包含了「一般政府」及「國有非金融事業」之部門。

澳洲聯邦政府財務報導編列委員會（Financial Reporting Council，簡稱FRC）係依據2001年澳洲證券及投資委員會法第12章（part 12 of the *Australian Securities and Investments Commission Act 2001*）所成立。財務報導編列委員會負責決定澳洲會計準則理事會之策略方向，並指派其成員，以建立公部門及私部門有效的會計、審計準則，監督審計人員獨立性，並向各部會提供相關意見。財務報導編列委員會也負責募資，其主要經費來源為政府編列預算，以及向會計師界及企業界募款。2002年，財務報導編列委員會指示澳洲會計準則理事會負責推動協調AU GAAP及ABS GFS的工作（FRC Bulletin 2002/5, 18 December 2002），故澳洲會計準則理事會於2006年9月發布AASB 1049「一般政府部門之政府財務報導（Financial Reporting of General Government Sectors by Government）」；2007年10月加以修正後，發布AASB 1049「政府整體及一般政府部門財務報導（Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting）」。此公報規定政府部門的認定標準，限制一般政府部門的合併財務報告必須在政府整體財務報告出版後才能為之，並具體說明一般政府個體的投資在其他政府機構應該如何地被評價及報導。

（二）公部門之架構

澳洲政府整體合併財務報告的編製，必須以澳洲會計準則公報為依據。其中，依AASB 1049之規定，澳洲政府單位的分類必須遵循國家統計局為達到GFS目的所為之各項定義，澳洲會計準則就不再另為有關部門之定義規範。本文整理澳洲公部門之架構組織圖見圖3-1，並分述如下：

1. 公共非金融事業部門（Public non-financial corporations sector）

⁶⁰ 編號AASB開頭的是指舊的澳洲會計準則，現在都已廢除。AASB在採行IFRS之後修訂的準則全部都是以編號AASB開頭。表3-15的各號就是以編號AASB開頭。

⁶¹ 依據ABS針對「澳洲GFS系統」（Australian system of Government Finance Statistics）之解釋，一般政府包含所有政府單位（government units）、地方政府機關（local government authority）及由上述政府所控制並融資之非市場性非營利機構（non-market non-profit institutions）。

⁶² 因IASB尚未發布相關協調GFS及GAAP之差異的準則，故AASB發布AASB 1049以為規範。參考CPA Australia Ltd. 2007, Australian Accounting Standard Fact Sheet- AASB 1049（參考網址：<http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/AASB-1049-fact-sheet.pdf>）。

公共非金融事業部門之主要功能係提供具商業性質之產品及服務，而該產品及服務為非規律性質，亦非金融性質。而此部門的籌資方式主要是藉由向消費者銷售產品及服務而來。

2. 一般政府部門 (general government sector)

一般政府部門是由政府部門及機關提供非市場性的公共服務，而以稅收為其主要資金來源。依國家統計局「國家經濟部門分類標準 (Standard Economic Sector Classifications of Australia)」之定義，所謂「一般政府部門」包含聯邦政府、每一州及領地自治區政府、每一地方政府所屬之單位，以及主要受上述各政府所控制或政府提供主要資金來源之非營利機構 (non-market Non-Profit Institutions) (ABS, 2002)。

此外，一般政府部門也包括非公司組織之個體 (unincorporated enterprises)，而該個體參與市場生產，但因該個體營運與其他政府單位的營運有緊密的一體關係而不能完全獨立其帳戶，也無法具備成為類似公司 (quasi-corporations) 的資格 (ABS, 2002)。

3. 公共金融事業部門 (Public financial corporations sector)

公共金融事業部門包括：澳洲儲蓄銀行及其他中央銀行機構。此類部門之組成個體，必須至少具備以下之一項或多項特性：(1) 執行中央金融功能者；或 (2) 接受活期、定期或儲蓄存款者；或 (3) 就其所有之帳戶，有權力在市場上產生負債及取得金融資產者。

4. 其他分類

有學者 (Walker, 2009) 另將澳洲政府整體財務報告合併的範圍，歸納為以下五類：

- (1) 一般政府機構 (general government agencies)，指其資金來源係依靠稅收及相關費用，並經由預算分配取得者；
- (2) 政府所有 (Government-Owned) 及控制的公有企業，包含金融及非金融事業；
- (3) 政府設立 (Government-established) 個體，其收入係以服務費、徵稅或強制性收費者；
- (4) 一個體持有資產之所有權，並將該資產捐獻政府，並作為提供服務於社會之目的者；
- (5) 一個體的義務係藉由政府的資源始履行者。

(三) 特殊議題

1. 一般政府部門之涵蓋範圍

有些國家的一般政府機關主要係依靠稅收的分配以維持其營運，但澳洲政府將其定義擴大至涵蓋商業目的 (commercial intent)。然而，澳洲大眾運輸機構的經費雖然主要來自政府補助，但此類機構仍歸屬為貿易企業 (trading enterprise)，在澳洲公部門的分類中屬於非金融國營事業的範圍 (參考圖3-1)，而不屬於一般政府部門。

此外，由於州政府得以積極的控制或影響其州立大學。因此，以往在ABS GFS之下，

大學被認定為州政府的非營利機構（Non-Profit Institutions）及一般政府部門。但當大學同時從聯邦政府、州政府及自治領地政府獲取資金時，該大學應歸屬何類部門之下？如果依照澳洲舊時的做法，大學從何處獲取資金就做為該政府之下的部門，但後來大學就不僅只從單一政府取得資金，若同時亦從其他政府取得資金，此間大學應作為何政府的合併範圍以納入政府整體的報告則造成爭議。1997年以後，國家統計局同意將大學視為單獨的「多重管轄權部門（multi jurisdictional sector）」，不與任何特定的州或領地自治區政府有所聯結。國家統計局認為，澳洲的公立大學是由立法當局設立，有權利可以持有資產或發生負債，並參與經濟活動。因此，每一所大學都能被清楚地作為單獨的機構單位視之。

雖然大學的資金來源多數是從稅收而來，但每一所大學皆有高度自主創造獨立收入來源的能力，並能決定資金如何的使用。基於上述原因，國家統計局也未將大學視為政府單位；反而，因大學無法貢獻其盈餘，故被視為「非營利機構」，且不屬於一般政府部門之一項（ABS，2002）。

2. 合併方法

「單行合併（one-line consolidation）」的問題長期存在私部門合併的實踐過程中，「是否應排除金融及保險之子公司？」常被當作討論的爭點。然而，澳洲政府在發展合併財務報告的過程也不例外地必須面對此爭論點。由於澳洲各州營銀行在過去幾年皆已民營化，僅存澳洲聯邦儲蓄銀行（the Reserve Bank of Australia）為國營。因此，在原國營及州營銀行尚未民營化之前，多數的管轄權地區未將個別的銀行資產及負債合併，也未將所有權的利益認列投資，及未以權益淨額評價。但仍有少數例外，例如：西澳大利亞銀行（Bank of Western Australia）直到1995年被民營化之前，皆被合併於州政府財務報告之中，而澳洲聯邦儲蓄銀行亦被合併於聯邦政府財務報告之中。單行合併也被用於全資持有之保險業子公司（wholly owned insurance companies），例如：新南威爾斯州政府保險辦公室（N.S.W. Government Insurance Office）；及些許行銷個體（marketing bodies），例如：新南威爾斯州的農業企業（N.S.W. GrainCorp）。

3. 退休金

以退休金基金而言，僱主及僱員的提存通常係藉由信託的方式，交由政府所指派之主要的信託公司管理，以作為退休金之基金。常見的作法是以「確定給付計畫（defined benefit scheme）」中由政府提存而發生之「未提存的負債/剩餘（unfunded liability/surplus）」作為單獨的負債或資產項目，而非與一基金的個別資產或負債合併。然而，昆士蘭州是唯一的例外，該州將僱主提存之資產累積列入特定基金，並由昆士蘭州金融服務公司（Queensland Treasury Corporation）所管理。

（四）表格分析

表3-15為澳洲會計準則彙整表。其中，第1號至第13號公報為參考國際財務報導準則所制定；第101號至第141號公報為參考國際會計準則所制定；第1004號至第1054號公報為澳洲自行訂定之公報。

圖3-1為澳洲公部門分類架構，公部門下主要分為二類：「公共金融事業部門」及「公共非金融部門」。而公共非金融事業部門下則劃分為「一般政府部門」及「公共非金融

事業部門」，相關定義請詳前文。

表3-16為澳洲內各具管轄權地區首次出版合併財務報告及審計報告情況之整理。較早採行的新南威爾斯州因財政部當時僅是試驗性質，故並未由總審計官（Auditor-General）進行審計。該次試驗性質之合併報告內容包含：政府部門（departments）、獨立的法定機構（statutory authorities）及政府整體（whole-of-government），但總審計官的測試僅包含合併報告之組成部分（constituent consolidations）相關的內容，而非政府整體財務報告。此外，由於新南威爾斯州內所有的政府機關都尚未使用權責發生基礎會計，故1986-1987至1991-1992財政年度的合併報告僅被總審計官核閱（reviewed），並被認為「合理」（reasonableness）。因編製1992-1993財政年度之合併報告時，新南威爾斯州已改採權責發生基礎會計，故開始出具首次的標準式審計意見。從表3-16可知，1990年代晚期，澳洲內各州及聯邦政府皆已能出具經審計之財務報告。

表3-17呈現澳洲政府財務報導實踐的演進，表中各項分類的可靠性其資料取自於所有自願依照GFS出具增補財務報告的政府單位。其中，以新南威爾斯州為例，其首次出版之合併財務報告包含三部分，第一部分為「全部州屬公部門」；第二部分為「政府部門」；第三部分為「獨立的法定機構」。自1991年以後，新南威爾斯州納入的合併對象涵蓋「預算部門」（budget sector）及「非預算部門」（non-budget sector）。1995年，新南威爾斯州的預算部門報告重新設定其公共帳戶（public account），因為隨著權責發生基礎會計取代現金基礎會計，以及權責發生基礎預算的適用，意味著合併財務報告的出現較過去現金基礎下公共帳戶是較適當的替換做法。

表3-18、3-19、3-20及3-21為2012年6月30日止之澳洲政府整體的四大合併報表，包含營運表、平衡表、現金流量表及權益變動表。另依據AASB 1049之規定，政府整體之財務報告無須揭露前期的比較預算資訊，因預算不屬於政府整體層級的準備範圍，故從表中僅能看到政府整體層級當年度財務之實際數；然而，預算應被包含於一般政府部門之財務報告之中。

表3-22、3-23及3-24為澳洲一般政府部門的三大表，包含：營運表、平衡表及現金流量表。此三表為本文節選之澳洲一般政府部門合併財務報表之三大表⁶³。依據AASB 1049之規定，一般政府部門之財務報表應同時呈現原始的預算報告，並須提出與實際數發生差異之解釋。故可從表中觀察，該三大表之內容涵蓋當年度之預算及實際產出之比較，與政府整體之合併報表之呈現方式較為不同。

三、澳洲政府會計與政府財政統計⁶⁴

政府與商業組織之存在目的、角色及營運環境皆有許多本質上的不同，然而長久以來，澳洲會計準則委員會在制定公部門的會計準則時，往往忽略了上述層面。澳洲會計準則理事會堅定地認為商業會計準則應該被用在經濟活動中的任何部門，故其仍秉持著

⁶³ 由澳洲聯邦政府財政與放寬管制部（Department of Finance and Deregulation）所發行之最終預算結果報告（Final Budget Outcome）中除有政府整體合併報告外，尚包括：一般政府部門、公共非金融事業部門、全部非金融公共部門、公共金融事業部門之合併財務報告。因後四類之報告格式類同，故本文僅節選一般政府部門之財務報告以為代表。

⁶⁴ 本章主要參考Barton（2011）。

「部門中性 (sector-neutral)」會計準則的制定政策，而僅承認部分「產業差異 (industry differences)」所造成的不同。因此，這樣的政策也適用於最初為公部門所制定的三號準則公報，即為：AASs 27 (1996) 涵蓋了地方政府的會計；AASs 29 (1996) 涵蓋政府部門；AASs 31 (1996) 涵蓋政府整體。

上述所有準則係建立在當時已適用權責發生基礎會計之商業會計準則的基礎上。許多澳洲的政府早在 1996 年前已導入權責發生基礎會計。過去所制定的觀念架構有 SAC 1 (1990)、SAC 2 (1990)、SAC 3 (1990)、SAC 4 (1992)。SAC 3 (1990)、SAC 4 (1992) 於 2005 年澳洲決定適用 IFRS 後已廢除。

當權責發生基礎預算於 1999 年被提出時，為了增進預算報告及財務報告間的可比較性，政府開始提供兩種形式的預算報告給議會—AU GAAP 及 GFS。財政部認為依 GAAP 編製的預算未能提供某些他們需要的財政政策相關資訊。然而，除了財政部以外，多數人對於 GFS 一無所知，尤其是會計專業人士。此外，兩種報告形式也造成了許多困擾，兩種報告結果的差異在議會內產生了「真實與公平」的爭論。

其後，最新的政府實踐選擇於 2008-2009 年度的預算報告，首次僅以 GFS 編製，但仍配合部分澳洲會計準則的修正。就此突然的結束雙重預算報告的作法，在澳洲內也引起了許多爭論，但政府自此以後只維持以 GFS 編製預算報告的作法。

澳洲會計準則理事會則於 2007 年 10 月發布 AASB 1049 之後，透過此公報以修補過去 AASs 29 及 AASs 31 之缺漏，此二號公報於後來也隨即廢除。然而，AASB 1049 仍舊保留 AAS 的觀念架構，也針對公部門會計及預算資訊系統保留許多限制。因此，澳洲所實施的修正式 GFS 系統，其實仍包含澳洲會計準則中對於許多項目的作法。

在 2008 年初，新財政部部長 Lindsay Tanner 委任參議員 A. Murray 針對預算報告的透明化及可責性進行檢討，並針對一系列的議題提出回應於「*operation sunlight*」的報告中。其中有許多的議題是針對政府部門會計仍持續使用澳洲會計準則，但政府已全心採用 GFS 編製預算，而使預算及會計報告皆缺乏可比較性。在 Murray 的報告中認為所有部門及機關的支出應該都如同預算使用相同的會計系統，如此才能得以比對。政府於 2008 年 12 月也針對此報告提出相關回應，表示接受此項建議。

簡言之，GFS 之目的是為了提供綜合的觀念架構及會計架構，以分析及評價財政政策，特別是一般政府部門的績效，及各個國家廣泛的公部門。相似的敘述也可見於澳洲 GFS 系統 (Australian System of Government Finance Statistics)。澳洲 GFS 系統是建立於國際貨幣基金的經濟衡量標準之上，用以衡量國家的 GDP 及 GDP 的組成，並整合聯合國的國家帳戶系統 (SNA)。該系統使 GDP 得以攸關及可靠的衡量，並能國際間相比較。此系統是依據「複式簿記」(double-entry recording)，資源流量及存量之間有分明的區別，並以現時市場價值 (current market value) 評價資產及負債。

表 3-15 澳洲會計準則列表

編號	標題	IFRS	發布日期	生效日期
1	首次採用澳洲會計準則	IFRS 1	2011/09	2012/07/01
2	股份基礎給付	IFRS 2	2009/07	2012/01/01
3	企業合併	IFRS 3	2010/10	2011/01/01
4	保險合約	IFRS 4	2010/10	2011/01/01
5	待出售非流動資產及停業單位	IFRS 5	2011/09	2012/07/01
6	礦產資源探勘及評估	IFRS 6	2007/12	2009/01/01
7	金融工具：揭露	IFRS 7	2011/09	2012/07/01
8	營運部門	IFRS 8	2009/12	2011/01/01
9	金融工具	IFRS 9	2012/09	2015/01/01
10	合併財務報表	IFRS 10	2011/08	2013/01/01
11	聯合協議	IFRS 11	2011/08	2013/01/01
12	對其他個體權益之揭露	IFRS 12	2011/08	2013/01/01
13	公允價值衡量	IFRS 13	2011/09	2013/01/01
101	財務報表之表達	IAS1	2011/09	2012/07/01
102	存貨	IAS2	2009/06	2009/01/01
107	現金流量表	IAS7	2011/05	2011/07/01
108	會計政策、會計估計變動及錯誤	IAS8	2011/05	2011/07/01
110	報導期後事項	IAS10	2009/12	2011/01/01
111	工程合約	IAS11	2009/07	2009/01/01
112	所得稅	IAS12	2011/09	2012/07/01
116	不動產、廠房及設備	IAS16	2009/06	2009/07/01
117	租賃	IAS17	2009/06	2010/01/01
118	收入	IAS18	2010/10	2011/01/01
119	員工福利 ^a		2011/09	2013/01/01
119	員工福利	IAS19	2010/10	2011/01/01
120	政府補助之會計及政府補助之揭露	IAS20	2011/09	2012/07/01
121	匯率變動之影響	IAS21	2011/09	2012/07/01
123	借款成本	IAS23	2009/06	2009/01/01
124	關係人揭露	IAS24	2009/12	2011/01/01
127	單獨財務報表		2011/08	2013/01/01
127	合併及單獨財務報表	IAS27	2011/07	2011/07/01
128	投資關聯企業及合營企業 ^a		2011/08	2013/01/01
128	投資關聯企業	IAS28	2011/07	2011/01/01
129	高度通貨膨脹經濟下之財務報導	IAS29	2009/06	2009/01/01
131	合資權益	IAS31	2011/07	2011/07/01
132	金融工具：表達	IAS32	2011/09	2012/07/01
133	每股盈餘	IAS33	2011/09	2012/07/01
134	期中財務報導	IAS34	2011/09	2012/07/01
136	資產減損	IAS36	2009/07	2010/01/01
137	負債準備、或有負債及或有資產	IAS37	2010/10	2011/01/01
138	無形資產	IAS38	2009/07	2009/07/01
139	金融工具：認列與衡量	IAS39	2010/10	2011/01/01
140	投資性不動產	IAS40	2010/10	2011/01/01
141	農業	IAS41	2009/10	2009/01/01
1004	捐贈		2007/12	2008/07/01
1023	一般保險合約		2010/10	2011/01/01
1031	重大性		2009/12	2011/01/01
1038	人壽保險合約		2010/10	2011/01/01
1039	簡明財務報告		2011/09	2012/07/01

表 3-15 (續) 澳洲會計準則列表

編號	標題	IFRS	發布日期	生效日期
1048	準則解釋		2012/06	2012/06/30 ^b
1049	政府整體及一般政府部門財務報導		2011/12	2012/07/01
1050	行政管理項目		2007/12	2008/07/01
1051	道路的土地權 (Land Under Roads)		2007/12	2008/07/01
1052	分類的揭露 (Disaggregated Disclosures)		2007/12	2008/07/01
1053	澳洲會計準則層級的適用		2010/06	2013/07/01
1054	澳洲其他揭露		2011/05	2011/07/01

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Australian Accounting Standards Board (2012)。

^a 本號公報為IASB support material。

^b 終止日。

表 3-16 澳洲內各管轄權地區首次出版合併財務報導之整理

西元	各財政年度之 6 月 30 日							
	1987-92	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
首次發布	新南威爾斯州		西澳大利亞州	聯邦政府		昆士蘭州、南澳大利亞州、維多利亞州		塔斯馬尼亞州
首次審計或核閱	新南威爾斯州 (核閱)	新南威爾斯州 (審計)				西澳大利亞州、維多利亞州、聯邦政府	昆士蘭州	塔斯馬尼亞州、南澳大利亞州

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Walker (2011)。

表 3-17 澳洲內各管轄權地區合併財務報告之演變

西元	政府整體	額外合併報告				
		部門/預算部門	一般政府	獨立的法定機構/非預算部門	國營事業/非金融國營事業	金融國營事業/金融事業
1988-93	新南威爾斯州	新南威爾斯州		新南威爾斯州		
1994	新南威爾斯州、西澳大利亞州	新南威爾斯州	西澳大利亞州	新南威爾斯州	西澳大利亞州	西澳大利亞州
1995	聯邦政府、新南威爾斯州、西澳大利亞州	新南威爾斯州	聯邦政府、西澳大利亞州	新南威爾斯州	聯邦政府、西澳大利亞州	聯邦政府、西澳大利亞州
1996-97	聯邦政府、新南威爾斯州、維多利亞州、西澳大利亞州	新南威爾斯州	聯邦政府、維多利亞州、西澳大利亞州	新南威爾斯州	聯邦政府、維多利亞州、西澳大利亞州	聯邦政府、維多利亞州、西澳大利亞州
1998	聯邦政府、新南威爾斯州、昆士蘭州、維多利亞州、西澳大利亞州		聯邦政府、新南威爾斯州、昆士蘭州、維多利亞州、西澳大利亞州			聯邦政府、新南威爾斯州、昆士蘭州、維多利亞州、西澳大利亞州
1999至今	聯邦政府及全部的州		聯邦政府及全部的州		聯邦政府及全部的州	聯邦政府及全部的州

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Walker (2011)。

表 3-18 澳洲聯邦政府之營運表

澳洲政府合併財務報表		
營運表		
2012 年度和 2011 年度		
(單位：百萬元)	2012	2011
交易收入：		
稅課收入	316,548	288,838
銷貨及勞務收入	20,260	19,098
利息收入	6,091	6,792
股利收入	1,472	2,031
其他	6,057	5,530
收入總計	350,428	322,289
交易成本：		
毛營運成本		
薪資費用	21,605	21,154
養老金	4,860	4,792
折舊或折耗	6,480	6,384
銷貨或勞務供給	79,072	72,959
其他營運費用	7,367	5,651
毛營運成本總計	119,384	110,940
養老金利息	7,376	6,997
利息費用	13,811	11,658
經常門移轉		
經常門補助	110,977	108,834
補貼費用	9,873	8,571
個人福利	112,906	105,559
經常門移轉總計	233,756	222,964
資本門移轉		
雙方同意降低資產帳面價值	2,034	2,442
其他資本門補助	13,497	12,994
資本門移轉總計	15,531	15,436
費用總計	389,858	367,995
淨營運餘額	(39,430)	(45,706)

表 3-18 (續) 澳洲聯邦政府之營運表

	2012	2011
其他經濟流入		
淨資產減損 (包含壞帳)	(6,921)	(6,511)
首次認列資產	581	508
出售資產之淨利益 / (損失)	(2,296)	(2,842)
外匯淨利益 / (損失)	766	2,614
收取淨交換利息	(7)	13
其他利益 / (損失)	(21,350)	323
採權益法之合資合夥淨結果	48	78
淨營運結果	(68,609)	(51,523)
其他經濟流入—其他非業主來往		
權益投資之再評價	363	(253)
非金融資產之再評價	890	1,926
養老金之精算再評價	(85,901)	898
其他經濟再評價	(92)	107
綜合結果—淨變動淨值	(153,349)	(48,845)
淨營運餘額	(39,430)	(45,706)
減 淨非金融資產之取得		
非金融資產之購置	12,519	12,492
減 出售非金融資產	531	513
減 折舊	6,478	6,384
加 存貨之變動	910	766
加 非金融資產之其他變動	358	299
淨非金融資產之取得	6,778	6,660
財政餘額 (貸出淨額 / (借入淨額))	(46,208)	(52,366)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012。

表 3-19 澳洲聯邦政府之平衡表

澳洲政府合併財務報表			
平衡表			
2012 年 6 月 30 日和 2011 年 6 月 30 日			
(單位：百萬元)	附註	2012	2011
資產			
金融資產			
現金及銀行存款	33B	4,641	5,427
預付款項	17	27,422	22,373
其他應收款及應收收入	17	39,386	38,257
投資及貸款	18	166,602	162,788
股權投資	19	30,142	32,873
金融資產小計		268,193	261,718
非金融資產			
土地	20	9,155	9,192
房屋建築	20	25,445	24,449
廠房、設備及基礎設施	20	58,987	55,829
無形資產	21	6,736	5,329
投資性不動產	20	377	655
存貨	22	7,460	6,987
生物資產	23	37	104
傳承及文化資產	20	10,433	9,746
待出售資產	23	198	269
其他非金融資產	23	3,557	2,770
非金融資產小計		122,385	115,330
資產總計		390,578	377,048
負債			
計息負債			
透支	33B	60	0
存款	25	3,013	4,902
政府債券	26	268,198	201,298
貸款	27	7,615	7,601
其他借款	28	1,089	757

表3-19 (續) 澳洲聯邦政府之平衡表

	附註	2012	2011
其他計息負債	29	7,717	7,429
計息負債小計		287,692	221,987
負債準備及應付款項			
養老金負債	30	235,840	145,201
其他雇員負債	30	16,961	13,803
應付供應商款項	31	6,364	6,785
應付個人福利款項	31	5,386	6,461
應付補貼款項	31	2,392	1,823
應付補助款項	31	3,012	3,346
發行澳幣	31	53,595	50,059
其他應付款項	31	5,447	5,853
其他負債準備	31	30,148	24,867
負債準備及應付款項小計		359,145	258,198
負債總計		646,837	480,185
淨值			
累計結果		(301,184)	(146,637)
提列準備		44,925	43,500
淨值		(256,259)	(103,137)
流動負債		84,757	88,640
非流動負債		562,080	391,545
負債總計 (依流動性區分)		646,837	480,185
流動資產		209,898	211,851
非流動資產		180,680	165,197
資產總計 (依流動性區分)		390,578	377,048

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012。

表 3-20 澳洲聯邦政府之現金流量表

澳洲政府合併財務報表		
現金流量表		
2012 年度和 2011 年度		
(單位：百萬元)	2012	2011
營運活動		
現金流入		
稅課收入	309,743	280,642
銷貨及勞務收入	20,807	18,790
利息收入	5,903	6,665
股利收入	1,531	1,977
其他收入	5,679	5,062
總現金收入	343,663	313,136
現金流出		
薪資支出	(28,557)	(27,842)
貨物及勞務支出	(78,933)	(71,637)
補助及補貼支出	(135,588)	(126,435)
利息支出	(11,279)	(9,811)
個人福利	(112,905)	(105,959)
其他支出	(5,994)	(5,143)
總現金支出	(373,256)	(346,827)
營運活動之淨現金流量	(29,593)	(33,691)
投資活動		
投資於非金融資產之現金流量		
出售非金融資產	574	470
購置非金融資產	(13,041)	(11,947)
投資於非金融資產之淨現金流量	(12,467)	(11,477)
政策性金融資產投資之現金流量		
預收／(預付)淨額	(5,783)	(7,377)
政策性金融資產投資之淨現金流量	(5,783)	(7,377)
流動性目的金融資產投資之現金流量		
增加／(減少)投資	(516)	6,511
流動性目的金融資產投資之淨現金流量	(516)	6,511
投資活動之淨現金流量	(18,766)	(12,343)

表 3-20 (續) 澳洲聯邦政府之現金流量表

	2012	2011
籌資活動		
籌資活動之現金流量		
現金流入		
借款	47,208	46,041
其他籌資	2,691	1,119
總現金流入	49,899	47,160
現金流出		
其他籌資	(2,386)	(1,209)
總現金流出	(2,386)	(1,209)
籌資活動之淨現金流量	47,513	45,951
現金之淨增／(減)	(846)	(83)
期初現金餘額	5,427	5,510
期末現金餘額	4,581	5,427
關鍵財政指標		
營運活動之淨現金流量	(29,593)	(33,691)
投資於非金融資產之淨現金流量	(12,467)	(11,477)
現金賸餘／(短絀)	(42,060)	(45,168)
融資租賃及類似之約定	(16)	(59)
政府財政統計現金賸餘／(短絀)	(42,076)	(45,227)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012。

表 3-21 澳洲聯邦政府之權益變動表

澳洲政府合併財務報表

權益變動表

2012 年 6 月 30 日

(單位：百萬元)

項目	累計結果	提列準備						總計
		資產重 估準備	外幣兌 換準備	投資準備	法定用途	其他準備	準備小計	
2011 年 7 月 1 日權益餘額	(146,637)	32,719	(3)	14,289	(4,290)	785	43,500	(103,137)
會計政策變動數	451	(11)		(212)		(1)	(224)	227
調整後 2011 年 7 月 1 日餘額	(146,186)	32,708	(3)	14,077	(4,290)	784	43,276	(102,910)
綜合結果－淨值變動	(154,539)	1,281	23	(100)		(14)	1,190	(153,349)
移轉	(459)	(4)	(178)		597	44	459	
2012 年 6 月 30 日權益餘額	(301,184)	33,985	(158)	13,977	(3,693)	814	44,925	(256,259)

表 3-21 (續) 澳洲聯邦政府之權益變動表

澳洲政府合併財務報表

權益變動表

2011 年 6 月 30 日

(單位：百萬元)

項目	累計結果	提列準備						總計
		資產重 估準備	外幣兌 換準備	投資準備	法定用途	其他準備	準備小計	
2010 年 7 月 1 日權益餘額	(101,247)	30,662	(4)	15,532	576	563	47,329	(53,918)
會計政策變動數	(439)	312		(269)		22	65	(374)
調整後 2010 年 7 月 1 日餘額	(101,686)	30,974	(4)	15,263	576	585	47,394	(54,292)
綜合結果－淨值變動	(49,760)	1,761	1	(974)		127	915	(48,845)
移轉	4,809	(16)			(4,866)	73	(4,809)	
2011 年 6 月 30 日權益餘額	(146,637)	32,719	(3)	14,289	(4,290)	785	43,500	(103,137)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012。

表 3-22 澳洲一般政府部門之營運表

澳洲一般政府部門營運表			
(單位：百萬元)	2011-2012 估計 2012-2013 預算數	2012 年 6 月	2011-2012 結果
交易收入：			
稅課收入	316,454	19,286	316,779
銷貨及勞務收入	8,256	566	8,106
利息收入	4,703	529	4,617
股利收入	1,669	1,101	2,662
其他	5,336	767	5,945
收入總計	336,418	22,249	338,109
交易成本：			
毛營運成本			
薪資費用	18,814	1,526	18,192
養老金	4,316	419	4,563
折舊或折耗	6,003	605	5,845
銷貨或勞務供給	69,984	7,601	72,234
其他營運費用	5,750	1,514	6,516
毛營運成本總計	104,867	11,665	107,350
養老金利息	7,358	639	7,376
利息費用	13,009	1,464	13,480
經常門移轉			
經常門補助	110,686	16,708	111,075
補貼費用	10,121	1,210	10,020
個人福利	112,450	11,676	112,907
經常門移轉總計	233,257	29,594	234,002
資本門移轉			
雙方同意降低資產帳面價值	2,139	204	2,034
其他資本門補助	13,040	2,389	13,497
資本門移轉總計	15,179	2,593	15,531
費用總計	373,670	45,955	377,739
淨營運餘額	(37,252)	(23,706)	(39,630)
其他經濟流入			
銷售資產及權益之利益/(損失)	(308)	(2,483)	(933)
淨資產減損(包含壞帳)	(4,822)	(2,316)	(6,638)
首次認列資產	507	169	639

表 3-22 (續) 澳洲一般政府部門之營運表

	2011-2012 估計 2012-2013 預算數	2012 年 6 月	2011-2012 結果
精算重估 (Actuarial revaluations)	(6,087)	(87,533)	(87,533)
外匯淨利益／(損失)	70	2,704	1,000
收取淨交換利息	67	(72)	(29)
債務市場價值評價 (Market valuation of debt)	(15,396)	2,505	(20,494)
其他經濟重估 (Other economic revaluations)	399	2,581	1,797
其他經濟流入總計	(25,570)	(84,445)	(112,191)
綜合結果－淨變動淨值	(67,823)	(108,148)	(151,822)
淨營運餘額	(37,252)	(23,706)	(39,630)
減 淨非金融資產之取得			
非金融資產之購置	10,304	2,583	10,328
減 出售非金融資產	589	287	505
減 折舊	6,003	605	5,845
加 存貨之變動	604	245	900
加 非金融資產之其他變動	433	(95)	(28)
淨非金融資產之取得	4,749	1,841	4,850
財政餘額 (貸出淨額／(借入淨額))	(42,001)	(25,547)	(44,480)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Final Budget Outcome 2011-2012, 2012。

表 3-23 澳洲一般政府部門之平衡表

澳洲政府一般政府部門平衡表			
(單位：百萬元)		2011-2012 估計	
	附註	2012-2013 預算數	2011-2012 結果
資產			
金融資產			
現金及銀行存款	20	2,470	2,523
預付款項	14	29,711	31,740
其他應收款及應收收入	15	99,962	98,492
投資及貸款	14	36,031	38,497
股權投資			
其他公部門實體投資		20,602	21,085
權益法之投資		317	313
股票投資		27,190	28,640
金融資產小計		216,283	221,290
非金融資產	16		
土地		8,609	8,648
房屋建築		22,947	23,339
廠房、設備及基礎設施		52,363	52,824
存貨		7,069	7,343
無形資產		5,347	5,501
房地產投資		314	181
生物資產		36	37
傳承及文化資產		9,567	10,433
待出售資產		146	90
其他非金融資產		3,131	2,726
非金融資產小計		109,529	111,122
資產總計		325,812	332,412
負債			
計息負債			
存款		209	192
政府債券		265,844	269,775
貸款	17	7,764	9,155
其他借款		818	967
計息負債小計		274,635	280,089

表 3-23 (續) 澳洲一般政府部門之平衡表

	附註	2011-2012 估計 2012-2013 預算數	2011-2012 結果
負債準備及應付款項			
養老金負債	18	138,515	235,385
其他雇員負債	18	12,623	14,504
應付供應商款項	19	4,607	5,371
應付個人福利款項	19	12,436	13,126
應付補貼款項	19	2,318	2,392
應付補助款項	19	10,938	14,818
其他應付款項	19	11,508	13,933
負債準備及應付款項小計		192,945	299,529
負債總計		467,580	579,618
淨值			
金融淨值		(251,297)	(358,329)
金融負債淨值		271,899	379,414
債務淨值		142,493	147,334

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Final Budget Outcome 2011-2012, 2012。

表 3-24 澳洲一般政府部門之現金流量表

澳洲一般政府部門現金流量表			
(單位：百萬元)	2011-2012 估計 2012-2013 預算數	2012 年 6 月	2011-2012 結果
營運活動			
現金流入			
稅課收入	309,653	23,742	309,943
銷貨及勞務收入	8,040	461	7,778
利息收入	4,343	1,017	4,267
股利收入	2,222	40	1,789
其他收入	5,129	676	5,593
總現金收入	329,387	25,936	329,370
現金流出			
薪資支出	(25,505)	(1,674)	(24,853)
貨物及勞務支出	(70,020)	(5,379)	(71,170)
補助及補貼支出	(136,299)	(17,847)	(135,721)
利息支出	(10,846)	(1,100)	(10,875)
個人福利	(112,588)	(10,957)	(112,906)
其他支出	(5,078)	(750)	(5,014)
總現金支出	(360,336)	(37,707)	(360,539)
營運活動之淨現金流量	(30,949)	(11,771)	(31,169)
投資活動			
投資於非金融資產之現金流量			
出售非金融資產	589	287	505
購置非金融資產	(10,882)	(2,193)	(10,478)
投資於非金融資產之淨現金流量	(10,293)	(1,906)	(9,973)
政策性金融資產投資之淨現金流量	(7,044)	(254)	(5,866)
流動性目的金融資產投資之現金流量			
增加／(減少)投資	1,035	9,271	1,031
流動性目的金融資產投資之淨現金流量	1,035	9,271	1,031
籌資活動			
籌資活動之現金流量			
現金流入			
借款	48,141	4,961	47,020

表 3-24 (續) 澳洲一般政府部門之現金流量表

	2011-2012 估計 2012-2013 預算數	2012 年 6 月	2011-2012 結果
其他籌資	29	(27)	37
總現金流入	48,170	4,934	47,057
現金流出			
貸放款	0	0	0
其他籌資	(925)	(44)	(920)
總現金流出	(925)	(44)	(920)
籌資活動之淨現金流量	47,245	4,890	46,137
現金之淨增 / (減)	(7)	231	160
營運活動及非金融資產投資之淨現金流量	(41,243)	(13,676)	(41,142)
金融租賃及類似安排 (Finance leases and similar arrangements)	(119)	(3)	(16)
政府財政統計現金賸餘 / (短絀)	(41,362)	(13,679)	(41,158)
減 未來基金收益 (Future fund earnings)	3,040	705	2,583
等於 潛在現金餘額 (Equals underlying cash balance)	(44,402)	(14,384)	(43,741)
加 政策性金融資產投資之淨現金流量	(7,044)	(254)	(5,866)
加 未來基金收益	3,040	705	2,583
等於 現金餘額 (Equals headline cash balance)	(48,406)	(13,933)	(47,024)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Final Budget Outcome 2011-2012。

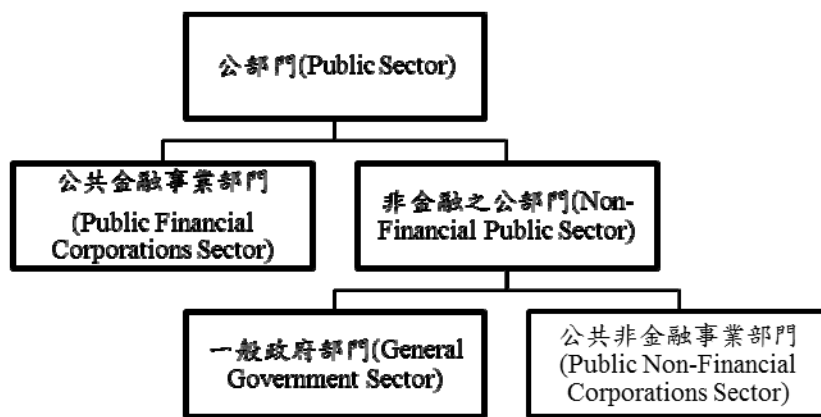


圖 3-1 澳洲合併財務報告之範圍

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012。

第三節 紐西蘭之政府會計規範與實務

在 1992 年，紐西蘭成為世界上第一個以權責發生基礎編製政府整體財政報告的君主立憲制國家（Susan Newberry，2011）。本節將介紹紐西蘭自 1992 年至 2012 年的政府會計改革演變過程，以及紐西蘭的政府整體財政報告概念，分析其資產負債的配置、私有化影響下從複雜到明確的報表表達，並考量隨著逐漸增加的金融市場活動（創新的金融工具與投資商品）而反應的報表內容轉變。

一、紐西蘭之政府會計改革背景與歷程

（一）改革背景⁶⁵

自 20 世紀 80 年代開始，紐西蘭面臨到經濟成長率減緩的危機，公共部門支出水準連年攀升，政府公債信用評等持續下降。紐西蘭政府擔心，大量的虧絀將導致公共債務驟增，且傷害成長及收入之前景。如果利率上升，而匯率下降，則紐西蘭償還海外債務之能力，即讓人掛心。財政問題的源頭，係支出佔國內生產毛額的比例一直穩定攀升之故。於是有人對政府提出振興經濟之解決方案，即是控制政府的支出，減少對稅收的壓力。⁶⁶

公共部門在兩個方面亟需配合改革，其一為紐西蘭公共部門的財務管理係以現金制為基礎，採用投入導向（input oriented）與集中管理的預算模式。在這種模式下，立法機構對政府資金的控制主要集中在預算撥付階段，但預算一旦撥出，則缺乏後續對資金使用效率與效果的監管。其二為公共部門財務報告體系不健全（譬如：尚未編製平衡表），無法滿足公共部門利益相關者的資訊需求，難以全面反映公共部門受託責任的履行情況。

因此為緩解上述危機，紐西蘭在 20 世紀 80 年代開始對公共部門推行了一系列改革，由強調法令與預算的遵循，轉為重視部門的績效與受託責任。為了配合公共領域的改革，紐西蘭政府會計系統決定全面引入權責發生制基礎，期望透過權責發生制基礎改善原本採用現金基礎時的幾項困境：

1. 現金基礎的會計系統難以完整反映政府的財務狀況，譬如難以反映真實的政府資產規模以及承諾、擔保等債務。
2. 現金基礎的會計系統下容易產生政府間的跨代公平性問題。因為在現金基礎之下，將款項的實際支付作為支出的認列標準，則特定政府可以透過延遲付款的方式將支出轉嫁給下屆政府，從而產生各屆政府間的跨代不公平問題。
3. 現金基礎的會計系統難以衡量政府的績效資訊，考量政府角色的雙重性（公共產品的提供者與選民的代理人）而要求政府提供產出成本、效率及效果等方面的績效資訊時，難以提供此類的精確資訊。

（二）改革歷程

⁶⁵ 參考張琦（2008）。

⁶⁶ 參考國際會計師聯盟公共部門委員會研究報告第 11 號。

1. 自 20 世紀 80 年代開始到 1994 年間⁶⁷

從 1986 年開始，紐西蘭開始對政府部門進行全面改革，透過提高政府公共部門的績效來提高整個國家的經濟績效。1986 年《國有企業法》的通過，標誌紐西蘭新公共管理模式的開始實施（Pallot，2001）。

1988 年紐西蘭政府宣布變革財務管理，通過《國有部門法案》，改革重點是：（1）建立部長及行政長官之間的責任關係；（2）完全比照私營部門將人事權下放給行政長官；（3）賦予行政長官運作部門及管理資源的責任。

1989 年通過《公共財政法案》，部門邁向權責發生基礎的會計制度。改革重點是：（1）各部門提供經議會查核過的財務報告；（2）按照一般公認會計原則以權責發生基礎編製年度和半年度財務報表；（3）將產出量化。

紐西蘭的權責發生基礎財務報告分為「部門報表」和「整個政府報表」兩個層次。根據《公共財政法案》，要求部門編製的報表包括：平衡表、營運表、現金流量表、目標表、服務業務表、承諾事項表等。而整個政府報表是由部門報表合併而成的，主要有：（1）平衡表：列示政府的資產、負債和淨資產情況，（2）營運表：列示政府的收入、支出及其差額，（3）現金流量表：反映來自營運、投資和籌資活動的現金流量，（4）承諾事項和或有負債表：報告平衡表外風險情況，（5）借款表：提供政府債務的詳細情況。

1993 年出現第一份完全合併的中央政府財務報表。通過《財務報告法案》，改革重點是強化公共部門對一般公認會計原則的應用。

1994 年通過《財政責任法案》，編製了第一份權責發生基礎的整體政府預算。改革重點是：（1）要求政府明確表達其財務目標並解釋其變化；（2）提供全面且整體的財務資訊；（3）要求政府說明一年以上財務管理的計畫。

紐西蘭實施的快速變革，要求各政府部門展開權責發生基礎會計的《公共財政法案》在 1989 年通過後，各部門有兩年的轉軌時間，事實上 45 個部門中絕大多數在一年內成功地實現了轉型。紐西蘭政府整體的財務報告在 1991 年 12 月轉為權責發生基礎。1992 年，紐西蘭成為世界上第一個以權責發生基礎編製政府整體財政報告的君主立憲制國家。1994 年起，政府的整個財務管理系統實現了完全的權責發生基礎。從制定政策到最後實施，整個過程共花了 7 年時間。

2. 自 1997 年到 2007 年⁶⁸

1997 年紐西蘭財務報告準則委員會（FRSB）宣布，未來紐西蘭的準則將建立在澳洲會計準則理事會（AASB）及國際會計準則委員會（IASB）所發布的準則基礎下。在 2002 年 6 月，澳洲財務報導編列委員會（FRC）指示澳洲會計準則理事會，澳洲的報導個體在 2005 年 7 月 1 日的會計年度開始將要依據 IFRS 規定編製財務報告。基於澳洲的改革，紐西蘭在 2002 年 10 月也決定跟進，紐西蘭會計準則檢查委員會（ASRB）決定所有的上市發行者（意指私部門的公司及個體）自 2007 年起，最快在 2005 年開始必須遵循 IFRS 的規定。

⁶⁷ 參考中華人民共和國財政部（2008）。

⁶⁸ 參考Trewavas et al.（2011）。

之後的兩個月公部門積極地進行協商，協調IFRS的採用與部門中立會計準則⁶⁹（sector neutral accounting standards）的沿用，最後在2002年12月時紐西蘭會計準則檢查委員會宣布，所有公部門與私部門的報告個體自2007年1月1日起都必須採用NZ IFRS。表3-25至3-31是2012年6月30日紐西蘭根據NZ IFRS編製的財務報表。

在21世紀初期，考量當時期的IPSAS發展情況後，採用IFRS是紐西蘭當時能做的最好選擇。在採用IFRS之前，部門中立態度的會計準則已被紐西蘭廣泛的接受，因此為了公共部門的利益著想，針對IFRS做了些許的修正，因為預期NZ IFRS的採用將會對公部門衍生一些新的議題，因此對IFRS的修正是希望屆時能解決大部分的問題。

然而，部分研究顯示IFRS的採用仍是不適合公共部門的，例如：對於所有借款成本的資本化，被批評為不適合被公部門採用（Brady，2009）；另外對於純IFRS的過多修正也讓紐西蘭的部門中立性態度逐漸喪失，修正結果讓公部門與私部門實際上是遵循不同的準則。因此，紐西蘭會計準則檢查委員會在2010年開始考慮公部門財務報導是否要採用IPSAS，因為IPSAS是專門針對公共部門所發展的一套財務報導準則，且其較10年前已更為精進。

3.自2011年以後⁷⁰

紐西蘭經濟部於2011年已公布一項改變財務報導架構的提案，提出解除小型、中型未公開發行的公司依據財務報導法（Financial Reporting Act）準備一般目的財務報告（General purpose financial reports）的責任，並明確規範登記在案公益團體的報導要求。

外部報導委員會（External Reporting Board）公布了兩份諮詢文件，解釋當上述提案正式通過頒布後，何種類型之個體將適用其規定，而被要求編製一般目的財務報告。提案中外部報導委員會結論指出，紐西蘭應存在兩套財務報告準則，一套給營利機構，一套給公眾利益團體（public benefit entities，簡稱PBEs⁷¹）。

外部報導委員會認為，公眾利益團體（PBEs）的一般目的財務報告使用者對資訊的需求是異於營利機構的，因此公眾利益團體（PBEs）應該要根據IPSAS編製財務報告，而不是根據紐西蘭國際會計準則（NZ IFRS）。

外部報導委員會正在尋求對三件事項的意見回饋：（1）個別層級對營利機構與公眾利益團體（PBEs）財務報導的要求；（2）個體分類至各層級的標準；（3）各部門適用此新架構的時間。

針對公眾利益團體（PBEs）的提案，將其財務報導準則分成三個層級：

⁶⁹ 部門中立（Sector Neutral）的態度，即要求新準則同時適用於營利性質和非營利性質的主體。在需要對非營利主體有不同的或額外的要求情況下，將額外的、適當的內容加入原有的準則中以處理這些情況。增加的這些內容並不影響其他與營利性主體一致的要求。

⁷⁰ 參考New Zealand Institute of Chartered Accountants（2011）。

⁷¹ 公眾利益團體指的是為了提供物資與服務給社會大眾謀福利而成立的機構，其權益項目組成是為了支持前述的主要目的，而非為了權益持有人的財務回報。

- (1) 第一層：年度費用超過 3,000 萬的大型公眾利益團體 (PBEs)、負責公共部門強制收入的稅捐徵收者，以及被定義為發行者的小型PBE（例如：債務證券）都將適用NZ IPSAS⁷²。
- (2) 第二層：所有年度費用介於 200 萬到 3,000 萬的公眾利益團體 (PBEs)，都適用縮小揭露要求 (reduced disclosure requirements) 的 NZ IPSAS。
- (3) 第三層：年度費用低於 200 萬的公眾利益團體 (PBEs) 適用權責發生基礎簡單報告形式。年度費用低於 4 萬的公眾利益團體 (PBEs) 適用現金基礎簡單報告形式，形式由外部報導委員會提供範例。

預定的公眾利益團體 (PBEs) 準則生效日為，公共部門的公眾利益團體 (PBEs) 自 2013 年 7 月 1 日的會計年度開始適用，全面採用 (適用全部非營利公眾利益團體) 是在 2014 年的 7 月 1 日的會計年度開始。

二、紐西蘭的政府整體財政報告概念⁷³

紐西蘭的公共部門會計改革特色在於其引用了新自由主義經濟理論方式 (the neoliberal economic theories)，並與更廣闊的經濟改革一致。而這些會計改革包括了微觀跟宏觀的層面⁷⁴，但宏觀層面的改革進行並未超前於微觀層面。

在 1989 年《公共財政法案》(The Public Finance Act, 簡稱PFA) 中，對於政府財務報告展開了財務管理層級的微觀會計改革，趨向許多商業化的改革，包括了採用權責發生基礎的會計。其要求中央政府在 1991 年 7 月 1 日起全面適用一般公認會計原則 (GAAP, 此即為具商業風格的會計)。此外，合併財務報告的發布被視為揭示「政府的現實意義和廣度」的一種手段 (Ball, 1981)。1989 年《公共財政法案》要求國家 (the Crown⁷⁵) 發布年度合併財務報表，這些報表包括國有企業 (state-owned enterprises, SOEs) 和王權機構⁷⁶ (Crown entities, CEs) 的財務資訊。

紐西蘭政府部門總共約有 3,000 多個組織，其中不到 50 個是 1989 年《公共財政法案》之下的政府部會組織，不到 20 個是 1986 年《國有企業法》(State Owned Enterprises Act) 管轄下的國有企業，剩下的大多數組織則被歸類為「王權機構」，這些政府部門組織既不是政府部會，也不是國有企業，將它們冠上Crown entities的標籤，並不是將它們描繪成是某一種特定的組織形式，亦非「政署」的同義詞。在紐西蘭，類似「政署」的政府機構只有大約 5 或 6 個，紐西蘭政府稱政署為「半自主的組織團體」(semi-autonomous bodies, SABs)。⁷⁷

⁷² NZ IPSAS是紐西蘭對IPSAS進行修正後的新準則，適用非營利機構。

⁷³ 本段文字部分節錄自Newberry (2011)。

⁷⁴ 微觀 (micro-level) 指的是財務管理層級的改革；宏觀 (macro-level) 是財政政策層級的改革。

⁷⁵ 紐西蘭曾是英國殖民地，當時最高掌權人為英國女皇。紐西蘭獨立後仍沿用了一些英國法律的用語，「the Crown」指的原是英國女王或王室掌權者，現在可直接解釋為國家或政府。Crown entity指的是依法成立而政府擁有其控制利益的個體。

⁷⁶ 王權機構 (Crown entities) 係指依《王權機構組織法》(Crown Entities Act) 所設立的機構，多達 2,740 多個，包括執行機構 (如地區衛生委員會)、自主機構 (如廣播委員會、慈善委員會)、獨立機構 (如人權委員會、選舉委員會)、(高等教育以下) 學校、高等教育機構、王權研究機構、王權機構的附屬機構、保留區委員會等 (程挽華與楊戊龍, 2010)。

⁷⁷ 參考張世杰 (2006)。

然而合併國有企業與王權機構的財務報表要求是備受爭議的，因為改革原本應該能使他們從政府的緊密控制下得到解脫。而根據以往的會計準則SSAP⁷⁸-8 的規範，是以一個是否有「控制」的概念，去決定哪些個體將被納入政府整體財務報告中，受控制的個體是以權益法/逐行合併法（the line-by-line consolidation method）併入之個體，因此國有企業與王權機構都被視為是受控制的個體。此會計方法就隱含了促進中央（財政）控制的意義而違背了改革的本意。此項議題是受爭議的，以致於截至合併報表導入的第一年底（1992 年 6 月 30 日），並未納入所有的國有企業與王權機構。當 1993 年 6 月 30 日的財務報表編製完成時，SSAP-8 已經修正為排除王權機構的納入，且《公共財政法案》亦調整其會計方法，成為非受國有企業與王權機構所排斥的方法：修正式的權益法/單行合併法（a single line, modified equity method）（Newberry and Pont-Newby, 2009）。

政府花了八年的改革時間才發布了同等適用於政府與企業的新準則，雖然該準則（FRS-37⁷⁹）要求所有受控制個體的合併皆採權益法/逐行合併法，但其對控制的定義仍受到《公共財政法案》的影響而有政府是具有所有權還是僅為購買者的區分。此顯示了國有企業與王權機構現今雖都係以權益法/逐行合併法合併，但在 2003 年實際推行前仍推遲了八年的時間去適應此改革。

合併的成果隨著 2004 年的立法改革而逐漸拓廣，另外，原定在 2007 年要將地方政府納入報告個體，並最遲於 2008 年完成整體政府財務報表，但是截至 2011 年底仍未將地方政府納入。

表 3-32 即在分析自 1993 年至 2010 年的政府整體財務報告的個體組成數量，第一份權責發生基礎的合併財務報表是在 1992 年 6 月 30 日產出。但直到 1993 年 6 月 30 日才納入儲備銀行（Reserve Bank）（採用權益法/逐行合併法）、國有企業和王權機構（採用修正式權益法/單行合併法），因此表 3-32 的分析由 1993 年開始。而 2000 年 6 月 30 日是政府不再將國有企業私有化的分隔點。表中的王權機構係先經初步合併後的數字，個體包括公立醫院、研究機構、學校和第三方教育機構，學校佔大部分。而表中的其他部分包括紐西蘭中央銀行（儲備銀行）、國際航空（紐西蘭航空）和兩個退休基金（superannuation fund）—政府退休基金與紐西蘭退休基金。從表中可以發現截至 2010 年的會計年度為止，納入政府整體財務報告的個體組成數量已大幅提升。

雖然財政部欲同時追求微觀與宏觀兩面的改革，爭議《公共財政法案》的通過並沒有看到對於兩個層面的連結。為此統計局（department of statistics）提出了一個新的會計系統「國家帳戶」以同時提供會計與經濟報導，強調其對國家會計與政府統計的品質、涵蓋範圍與延續性將有很大的發展潛能。因此統計局建議不要使用 GAAP 的方式去決定何種個體該納入整體政府會計報告，而是取而代之使用國家帳戶。財政部否決了此項提案，認為財務報導與政府統計不該混為一談。

1994 年《財政責任法》（Fiscal Responsibility Act，簡稱 FRA）辨認了財政責任的宏觀原則，並要求發布預編報告（pre-election and pre-budget report）。在《財政責任法》要求下，財政預測責任可透過每年預算表的發布實現，財政準備被用來限縮新的支出，並提出一個計算架構以連結預算。此連結從 1997 年持續沿用到 2002 年。自 2002 年起，

⁷⁸ SSAP（Statement of Standard Accounting Practice）是紐西蘭會計師協會發布的會計準則。

⁷⁹ FRS-37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets是紐西蘭根據IFRS做修正制定的會計準則，主要是在規範負債準備、或有負債及或有資產。

將此連結過程轉化為財政管理手段，將焦點從新支出金額（nominal new spending amount）移轉到營運損益的形成過程。此財政管理手段欲強化對整體層級的費用、收入和資本支出的控制。

直到 2003 年只完成了一項法制改革，即合併了《財政責任法》與《公共財政法案》，使財政責任要求成為政府財務管理的中心，而近期（自 2010 年至今）財政部更提出了將財政策略聚焦在透過管理營運損益與資本支出以達成債務目標。

三、紐西蘭政府會計改革的成效與經驗⁸⁰

二十幾年來，紐西蘭在政府會計的改革路上，是採取著勇於嘗試、勤於改變的方式。之所以能夠如此，係因其政府會計的改革有幾項關鍵性的特色：

- 1.改革的過程中公共部門領導者（包含議會及政府體系）全力支持，扮演推動者的角色。紐西蘭的政體是民主內閣制，由多數黨領袖擔任總理，因此內閣要推行的政策通常能獲得議會的全力支持，為改革提供了強大的政治保障。
- 2.政府會計改革的實施有完善的配套方案。紐西蘭的公共部門改革，從會計、預算管理、資訊科技到組織文化環環相扣，是全方位而非侷限於會計制度的改革。
- 3.紐西蘭獨特的政體與國家規模有利於改革的推行。紐西蘭人口稀少，人數約 350 萬左右，且採用單一政府（unitary government）與單一議會（unicameral legislature）制度。在這種制度下，改革的推行較為順暢，較少各級政府各自為政的問題。此外，由於國家小、人口少，沒有大財團、大公司等利益團體的阻礙，法案容易獲得通過。

然而，紐西蘭的改革也遭到了一些質疑，如改革成本與產出定價等問題。在改革的成本方面，權責發生基礎會計系統的實施和運作成本相當高。這些高成本主要來自兩個方面，其一是政府會計系統的運行成本。權責發生基礎會計系統無法像傳統的現金基礎，可以在全體職員的協助下由少數幾個會計人員完成，造成系統運行成本增加；其二是新會計系統下會計人員教育和培訓方面的成本。權責發生基礎會計系統的改革，需要對現有的政府會計人員進行再教育和培訓，或者重新聘僱熟悉權責發生基礎會計系統的會計人員，這些成本支出也是相當龐大的。在產出定價方面，紐西蘭的權責發生基礎預算是以政府有能力對資產與服務進行正確定價為前提的。但由於政府機構往往會提供一些不同於私部門的特有服務，其定價將面臨較大的不確定性。

⁸⁰ 參考張琦（2008）。

表 3-25 紐西蘭中央政府財務績效表

紐西蘭政府 財務績效表 至 2012 年 6 月 30 日					
預測數 2011 年 6 月 30 日			附註	實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬			2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
54,690	54,331	收入			
		稅課收入	2	54,665	51,128
5,808	5,112	其他規費及徵收收入	2	5,130	5,281
60,498	59,443	強制性收入合計		59,795	56,409
16,078	16,380	銷貨及勞務收入	3	16,785	15,084
3,051	2,824	利息及股利收入	4	2,763	2,570
3,106	3,928	其他收入	5	4,140	7,500
22,235	23,132	營運收入合計		23,688	25,154
82,733	82,575	收入總計（不含利益）		83,483	81,563
		費用			
22,926	22,534	移轉性支出及補貼	6	22,354	22,172
19,149	19,315	人事費用	7	19,475	19,088
4,631	4,520	折舊及攤銷	8	6,350	4,682
37,792	36,386	其他營運費用	9	35,678	35,829
4,685	4,173	利息費用	10	4,290	3,596
3,138	4,451	保險費用	11	4,576	14,592
463	87	新興營運支出（預估數）		-	-
(310)	(450)	預備金費用調整		-	-
92,474	91,016	費用合計（不含損失）		92,723	99,959
(9,741)	(8,441)	認列利益損失前的營運結果		(9,240)	(18,396)
1,973	917	金融工具淨利益（損失）	12	692	4,619
172	(3,371)	非金融工具淨利益（損失）	13	(6,526)	79
2,145	(2,454)	利益（損失）合計		(5,834)	4,698
303	253	關聯企業及合資事業淨盈餘		233	237
(7,293)	(10,642)	營運結果（包括少數股東權益）		(14,841)	(13,461)
-	-	分配屬於少數股東權益部分		(56)	101
(7,293)	(10,642)	營運結果		(14,897)	(13,360)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-26 紐西蘭中央政府費用功能別分析表

紐西蘭政府 費用功能別分析表 至 2012 年 6 月 30 日				
預測數 2011 年 6 月 30 日			實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬		2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
		政府費用合計		
26,353	25,772	社會保障及福利支出	25,457	25,324
311	200	退休金費用	197	311
13,787	13,471	健康	13,650	13,068
13,005	12,690	教育	12,407	12,406
5,440	4,791	主要政務支出	5,305	5,515
3,745	3,679	法務	3,592	3,567
1,872	1,776	國防	1,693	1,778
8,584	8,829	運輸及通信	10,259	8,402
7,758	9,560	經濟及工業服務	10,018	18,818
3,327	3,421	遺產、文化及娛樂	3,215	1,603
1,700	1,650	一般政務支出	1,588	3,437
1,119	878	住宅及社區發展	627	1,655
635	489	其他	425	479
4,685	4,173	財務成本	4,290	3,596
463	87	預估新興營運支出	-	-
(310)	(450)	預備金費用調整	-	-
92,474	91,016	政府費用合計（不含損失）	92,723	99,959
下面是針對主要王權機構費用按功能別分析。主要王權機構費用包括部長、政府部門、國會辦公室，紐西蘭退休金基金和儲備銀行的支出，但非指王權機構和國有企業的支出。				
		主要王權機構費用		
22,935	22,236	社會保障及福利支出	22,028	22,005
302	190	退休金費用	192	305
14,353	14,130	健康	14,160	13,753
12,257	11,883	教育	11,654	11,650
5,564	4,943	主要政務支出	5,428	5,563
3,555	3,494	法務	3,403	3,382
1,911	1,818	國防	1,736	1,809
2,378	2,366	運輸及通信	2,232	2,281
2,235	2,099	經濟及工業服務	2,157	2,609
1,947	2,015	遺產、文化及娛樂	1,632	706
755	677	一般政務支出	648	1,966
333	103	住宅及社區發展	(130)	876
635	489	其他	425	479
3,714	3,553	財務成本	3,511	3,066
463	87	預估新興營運支出	-	-
(310)	(450)	預備金費用調整	-	-
73,027	69,633	主要政府機構費用合計（不含損失）	69,076	70,450

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-27 紐西蘭中央政府綜合損益表

預測數 2011 年 6 月 30 日		紐西蘭政府 綜合損益表 至 2012 年 6 月 30 日		實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬			2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
(7,293)	(10,642)	營運結果(包括少數股權)		(14,841)	(13,461)
		其他綜合淨利			
-	(47)	實體資產重評價		(6,461)	(443)
-	-	關聯企業實體資產重評價		-	-
		公平價值之現金流量避險項目淨變動		143	(140)
(4)	34	外幣換算利益(損失)		(2)	(37)
(6)	58	備供出售的投資評價利益(損失)		13	(1)
6	11	其他營運活動		1	1
50	2	其他綜合淨利合計		(6,306)	(620)
46	58	綜合淨利合計		(21,147)	(14,081)
(7,247)	(10,584)				
		可歸屬於：			
-	-	少數股東權益		84	(74)
(7,247)	(10,584)	政府權益		(21,231)	(14,007)
(7,247)	(10,584)	綜合淨利合計		(21,147)	(14,081)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-28 紐西蘭中央政府現金流量表

紐西蘭政府 現金流量表 至 2012 年 6 月 30 日				
預測數 2011 年 6 月 30 日			實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬	附註	2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
		來自營運活動之現金流量		
		現金來自於		
53,959	53,178	稅課收入	2	53,582
4,878	4,889	其他規費及徵收收入	2	4,890
16,046	16,284	銷貨及勞務收入		16,812
2,594	2,808	利息及股利收入		2,603
4,536	4,738	其他營運收入		4,395
82,013	81,897	來自營運活動之現金流入		82,282
		現金支付於		
23,435	23,049	移轉性支出及補貼		22,840
59,108	60,303	人事及營運支出		59,107
4,583	4,045	利息支出		3,954
463	87	預估新興營運支出		-
(310)	(450)	預備金費用調整		-
87,279	87,034	來自營運活動之現金流出		85,901
(5,266)	(5,137)	來自營運活動之淨現金流量		(3,619)
		來自投資活動之現金流量		
		現金來自於		
393	757	出售實體資產		596
50,570	57,796	出售股份及其他證券		61,477
-	-	出售無形資產		1
1,733	1,302	收回放款		1,845
-	-	與 AMI 相關現金餘額		-
45	169	出售關聯企業之投資		181
52,741	60,024	來自投資活動之現金流入		64,100
		現金支付於		
8,245	7,231	購買實體資產		6,362
45,943	53,098	購買股份及其他證券		61,053
532	547	購買無形資產		568
3,772	3,401	放款		3,129
182	67	取得關聯企業之投資		296
142	88	預估新資本支出		-
(170)	(250)	預備金調整		-
58,646	64,182	來自投資活動之現金流出		71,408
(5,905)	(4,158)	來自投資活動之淨現金流量		(7,308)
(11,171)	(9,295)	來自營運及投資活動之淨現金流量		(10,927)
		來自籌資活動之現金流量		
		現金來自於		
219	306	發行流通貨幣		203
13,580	16,951	發行政府公債及國庫券		15,155
900	458	發行外幣借款		1,004
13,756	16,760	發行其他紐西蘭幣借款		14,196
28,455	34,475	來自籌資活動之現金流入		30,558
				28,089

表 3-28 (續) 紐西蘭中央政府現金流量表

紐西蘭政府 現金流量表 至 2012 年 6 月 30 日			
預測數 2011 年 6 月 30 日		實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬	附註 2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
7,602	7,602		
7,539	9,232		
2,366	3,300		
-	-		
17,507	20,134		
10,948	14,341		
(223)	5,046		
9,103	9,801		
6	52		
8,886	14,889		
(5,266)	(5,137)		
1,973	917		
172	(3,371)		
2,145	(2,454)		
(4,631)	(4,520)		
(806)	(855)		
85	82		
377	483		
1,269	1,080		
307	253		
(3,399)	(3,477)		
(1,081)	(312)		
356	(111)		
70	(7)		
(3)	25		
62	244		
(177)	587		
(773)	426		
(7,293)	(10,642)		

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-29 紐西蘭中央政府淨值變動表

紐西蘭政府 淨值變動表 至 2012 年 6 月 30 日							
預測數 總淨值			實際數				
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬		附註	納稅人 基金 \$百萬	準備 \$百萬	少數 股權 \$百萬	淨值 合計 \$百萬
2010 年 6 月 30 日							
94,988	94,988	淨值		31,087	63,499	402	94,988
(9,437)	(13,461)	營運結果		(13,360)	-	(101)	(13,461)
69	(443)	淨重評價		-	(443)	-	(443)
(44)	(279)	移轉至/ (自)準備		460	(739)	-	(279)
		移轉至財務績效					
(16)	17	表 (利益) /損失		-	17	-	17
(41)	85	其他項目		1	57	27	85
(9,469)	(14,081)	綜合淨利合計		(12,899)	(1,108)	(74)	(14,081)
-	(20)	少數股權交易		-	-	(20)	(20)
2011 年 6 月 30 日							
85,519	80,887	淨值		18,188	62,391	308	80,887
(7,293)	(10,642)	營運結果		(14,897)	-	56	(14,841)
-	(47)	淨重評價		-	(6,461)	-	(6,461)
53	58	移轉至/ (自)準備		228	(148)	-	80
		移轉至財務績效					
-	-	表 (利益) /損失		-	55	28	83
(7)	47	其他項目		1	(9)	-	(8)
(7,247)	(10,584)	綜合淨利合計		(14,668)	(6,563)	84	(21,147)
-	-	少數股權交易		-	-	40	40
2012 年 6 月 30 日							
78,272	70,303	淨值	28	3,520	55,828	432	59,780

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012. (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-30 紐西蘭中央政府財務狀況表

紐西蘭政府 財務狀況表 2012 年 6 月 30 日				
預測數 2011 年 6 月 30 日			實際數	
預算 11 \$百萬	預算 12 \$百萬	附註	2012 年 6 月 30 日 \$百萬	2011 年 6 月 30 日 \$百萬
		資產		
8,886	14,899	現金和約當現金	10,686	9,801
16,709	20,566	應收款項	20,956	21,690
		有價證券、存款和衍生性金融		
43,034	43,821	商品收益	48,385	49,056
16,095	14,470	股權投資	14,385	14,248
22,433	22,091	放款	21,766	20,567
1,380	1,301	存貨	1,234	1,308
1,662	2,003	其他資產	2,134	1,996
121,18	118,00			
6	8	不動產、廠房和設備	108,584	114,854
9,613	9,756	權益投資	9,483	9,301
2,714	2,430	無形資產和商譽	2,705	2,394
142	88	預估新興資本支出	-	-
(270)	(250)	預備金調整	-	-
243,58	249,18			
4	3	資產總計	240,318	245,215
		負債		
4,598	4,560	發行貨幣	4,457	4,254
9,603	12,866	應付款項	11,604	11,099
1,371	1,430	遞延收入	1,712	1,674
101,38	101,46			
3	6	借款	100,534	90,245
30,533	39,905	保險負債	41,186	39,314
8,895	11,886	退休金負債	13,539	10,156
8,929	6,767	負債準備	7,506	7,586
165,31	178,88			
2	0	負債總計	180,538	164,328
78,272	70,303	總資產扣除總負債	59,780	80,887
		淨值		
14,463	7,573	納稅人基金	3,520	18,188
63,614	62,618	不動產、廠房和設備重估準備	56,001	62,690
(207)	(196)	其他準備	(173)	(299)
77,870	69,995	政府權益	59,348	80,579
402	308	少數股權權益	432	308
78,272	70,303	淨值總計	59,780	80,887

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-31 紐西蘭中央政府部門別報表

	本年度實際數與估計數之比較									
	主要王權機構		王權機構		國營事業		部門間沖銷		紐西蘭政府	
	實際 2012 \$百萬	預估 2012 \$百萬	實際 2012 \$百萬	預估 2012 \$百萬	實際 2012 \$百萬	預估 2012 \$百萬	實際 2012 \$百萬	預估 2012 \$百萬	實際 2012 \$百萬	預估 2012 \$百萬
收入										
稅課收入	55,081	54,741	-	-	-	-	(416)	(410)	54,665	54,331
其他規費及徵收收入	935	958	5,384	5,355	-	-	(1,189)	(1,201)	5,130	5,112
來自主要王權機構之資金收入	-	-	23,590	23,841	-	-	(23,590)	(23,841)	-	-
銷貨及勞務收入	1,448	1,414	1,817	1,660	14,230	13,964	(710)	(658)	16,785	16,380
利息及股利收入	1,795	1,856	1,181	1,126	858	838	(1,071)	(996)	2,763	2,824
其他收入	1,306	1,062	2,499	2,201	943	970	(608)	(305)	4,140	3,928
收入總計(不含利益)	60,565	60,031	34,471	34,183	16,031	15,772	(27,584)	(27,411)	83,483	82,575
費用										
移轉性支出及補貼	22,367	22,546	-	-	-	-	(13)	(12)	22,354	22,534
人事費用	5,915	5,860	10,754	10,655	2,819	2,810	(13)	(10)	19,475	19,315
其他營運費用	37,283	38,037	22,220	22,064	13,537	11,641	(26,436)	(26,385)	46,604	45,357
利息費用	3,511	3,553	246	244	1,268	1,104	(735)	(728)	4,290	4,173
預估新興營運支出和預備金調整	-	(363)	-	-	-	-	-	-	-	(363)
費用總計(不含損失)	69,076	69,633	33,220	32,963	17,624	15,555	(27,197)	(27,135)	92,723	91,016
利益/(損失)前之營運結果	(8,511)	(9,602)	1,251	1,220	(1,593)	217	(387)	(276)	(9,240)	(8,441)
利益/(損失)	(3,160)	(1,497)	(1,892)	(873)	170	202	(775)	(33)	(5,657)	(2,201)
營運結果	(11,671)	(11,099)	(641)	347	(1,423)	419	(1,162)	(309)	(14,897)	(10,642)
資產										
金融資產	74,981	73,989	40,075	38,122	19,186	20,756	(18,064)	(17,020)	116,178	115,847
不動產、廠房和設備	29,377	29,686	49,939	49,798	29,268	38,524	-	-	108,584	118,008
關聯企業、附屬機構及國營事業之投資	31,308	31,304	7,982	8,186	340	445	(30,147)	(30,179)	9,483	9,756
其他資產	2,743	2,826	905	772	2,463	2,174	(38)	(38)	6,073	5,734
預估調整	-	(162)	-	-	-	-	-	-	-	(162)
資產總計	138,409	137,643	98,901	96,878	51,257	61,899	(48,249)	(47,237)	240,318	249,183
負債										
借款	84,510	85,761	5,325	5,436	25,374	25,441	(14,675)	(15,172)	100,534	101,466
其他負債	30,528	28,002	49,357	46,734	7,281	8,988	(7,162)	(6,310)	80,004	77,414
負債總計	115,038	113,763	54,682	52,170	32,655	34,429	(21,837)	(21,482)	180,538	178,880
淨值	23,371	23,880	44,219	44,708	18,602	27,470	(26,412)	(25,755)	59,780	70,303
實體資產之取得成本	1,219	1,470	2,136	2,546	3,007	3,215	-	-	6,362	7,231

表 3-31 (續) 紐西蘭中央政府部門別報表

	本年度實際數與前年度實際數之比較									
	主要王權機構		王權機構		國營事業		部門間沖銷		紐西蘭政府	
	實際 2012 \$百萬	實際 2011 \$百萬	實際 2012 \$百萬	實際 2011 \$百萬	實際 2012 \$百萬	實際 2011 \$百萬	實際 2012 \$百萬	實際 2011 \$百萬	實際 2012 \$百萬	實際 2011 \$百萬
收入										
稅課收入	55,081	51,557	-	-	-	-	(416)	(429)	54,665	51,128
其他規費及徵收收入	935	1,275	5,384	5,080	-	-	(1,189)	(1,074)	5,130	5,281
來自主要王權機構之資金收入	-	-	23,590	23,442	-	-	(23,590)	(23,442)	-	-
銷貨及勞務收入	1,448	1,443	1,817	1,795	14,230	12,510	(710)	(664)	16,785	15,084
利息及股利收入	1,795	2,169	1,181	1,234	858	801	(1,071)	(1,634)	2,763	2,570
其他收入	1,306	1,106	2,499	6,485	943	935	(608)	(1,026)	4,140	7,500
收入總計(不含利益)	60,565	57,550	34,471	38,036	16,031	14,246	(27,584)	(28,269)	83,483	81,563
費用										
移轉性支出及補貼	22,367	22,227	-	-	-	-	(13)	(55)	22,354	22,172
人事費用	5,915	5,996	10,754	10,410	2,819	2,695	(13)	(13)	19,475	19,088
其他營運費用	37,283	39,161	22,220	32,670	13,537	9,727	(26,436)	(26,455)	46,604	55,103
利息費用	3,511	3,066	246	248	1,268	1,027	(735)	(745)	4,290	3,596
費用總計(不含損失)	69,076	70,450	33,220	43,328	17,624	13,449	(27,197)	(27,268)	92,723	99,959
利益/(損失)前之營運結果	(8,511)	(12,900)	1,251	(5,292)	(1,593)	797	(387)	(1,001)	(9,240)	(18,396)
利益/(損失)	(3,160)	3,633	(1,892)	2,149	170	(470)	(775)	(276)	(5,657)	5,036
營運結果	(11,671)	(9,267)	(641)	(3,143)	(1,423)	327	(1,162)	(1,277)	(14,897)	(13,360)
資產										
金融資產	74,981	76,475	40,075	36,391	19,186	20,241	(18,064)	(17,745)	116,178	115,362
不動產、廠房和設備	29,377	29,549	49,939	48,480	29,268	36,825	-	-	108,584	114,854
關聯企業、附屬機構及國營事業之投資	31,308	30,093	7,982	7,979	340	197	(30,147)	(28,968)	9,483	9,301
其他資產	2,743	2,848	905	808	2,463	2,097	(38)	(55)	6,073	5,698
資產總計	138,409	138,965	98,901	93,658	51,257	59,360	(48,249)	(46,768)	240,318	245,215
負債										
借款	84,510	76,827	5,325	5,123	25,374	23,099	(14,675)	(14,804)	100,534	90,245
其他負債	30,528	27,207	49,357	45,105	7,281	9,021	(7,162)	(7,250)	80,004	74,081
負債總計	115,038	104,034	54,682	50,228	32,655	32,120	(21,837)	(22,054)	180,538	164,328
淨值	23,371	34,931	44,219	43,430	18,602	27,240	(26,412)	(24,714)	59,780	80,887
實體資產之取得成本	1,219	1,465	2,136	2,462	3,007	2,590	-	-	6,362	6,517

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2012 (<http://www.treasury.govt.nz>)。

表 3-32 紐西蘭中央政府整體財政報告－報告個體數量

	1993 年 7 月 1 日	2000 年 6 月 30 日	2010 年 6 月 30 日
議會辦事處 (Offices of parliament)	4	3	3
政府部門 (Government departments)	46	42	41
國有企業 (State-owned enterprises)	14	18	18
王權機構 (Crown entities)	63	80	89
其他 (Other)	1	1	4
合計	128	144	155

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Newberry (2011)。

第四章 美國、日本及法國的政府會計規範與實務

本章分節介紹美國、日本及法國的政府會計改革，這三個國家之相似處為，均將政府會計基礎改為權責發生基礎，但是預算基礎仍為現金基礎。

第一節 美國之政府會計規範與實務

本節分別介紹美國聯邦政府、州及地方政府的會計規範與實務。

壹、美國聯邦政府

一、美國聯邦政府會計之改革過程⁸¹（如表 4-1）

（一）組織改革

1921 年美國國會通過預算與會計法（Budget and Accounting Act），規定美國總統應向國會提交年度預算，並成立預算局（Bureau of the Budget）⁸²以協助其工作，原隸屬於財政部，惟其局長係直接對總統負責，故於 1939 年改劃歸為總統直屬機構，為總統行政辦公室（Executive Office of the President）之幕僚單位。

此外，該法案亦授權成立審計總署（General Accounting Office），並要求審計長同時具備會計首長與審計首長之功能。直到 1937 年，布朗洛委員會（Brownlow Committee）⁸³建議將審計總署之會計功能與審計功能分離，將制定與監督聯邦機構會計制度、格式及程序之權責移轉歸屬至財政部，並將審計總署之功能限縮於執行事後審計之工作。

（二）政策改革

美國胡佛委員會（Hoover Committee）⁸⁴分別於 1949 年及 1956 年建議聯邦政府應採用權責發生基礎會計，雖然採用權責發生基礎會計之法案於 1956 年通

⁸¹ 參考陳立齊（2009）、陳小悅與陳立齊（2002）、中華人民共和國財政部（2008）、黃世忠、劉用銓與王平（2004）及維基百科網站（http://en.wikipedia.org/wiki/Brownlow_Committee、http://en.wikipedia.org/wiki/Hoover_Commission 及 http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_United_States_federal_agencies）。

⁸² 預算局（Bureau of the Budget）於 1970 年拓展其業務範圍，並重新命名為管理預算局（Office of Management and Budget）。

⁸³ 布朗洛委員會係美國總統法蘭克林·D·羅斯福（Franklin D. Roosevelt）的行政管理委員會，其任務在對美國政府行政分支提供行政管理之建議。

⁸⁴ 胡佛委員會之正式名稱為政府行政分支組織委員會（Commission on Organization of the Executive Branch of the Government），係美國總統哈瑞·S·杜魯門（Harry S. Truman）於 1947 年成立，並任命其前總統赫伯特·胡佛（Herbert Hoover）為主席，故該委員會又被稱為胡佛委

過，但並未被有效實施。直到 1975 年安達信會計師事務所（Arthur Andersen & Co.）研究美國聯邦政府之會計實務，並發表聯邦政府第一份權責發生基礎之合併財務報告，促成了財政部在其後 20 年間發布未經審計之合併財務報表樣本（prototype），作為現金基礎之正式財務報告的補充資料。

1984 年，審計總署要求採用權責發生基礎編製部門別（agency-wide）合併財務報表，並與加拿大審計總署聯合發表一份研究指出，採用新方法之會計與報導是可行的，並更能滿足使用者的需求。審計長認為，權責發生基礎藉由揭露過去決策之累計財務影響，將產生更有用的平衡表，此外，權責發生基礎將服務成本歸屬至提供服務期間，從而減少跨期間失真的現象。

（三）制度改革

20 世紀 30 年代至 90 年代初期，美國聯邦政府會計準則應是由行政部門（財政部或管理預算局）來制定，還是由立法部門（審計總署）來制定一直存在爭論。1990 年美國國會通過高級財務人員法（Chief Financial Officers Act），要求聯邦政府 24 個重要機構⁸⁵應編製並發布經審計之財務報表。該法案並未改變財政部在編製政府年報之傳統地位及審計總署之地位，然該法案授權管理預算局決定聯邦政府機關之財務報表的形式及內容，也不改變審計長長期以來在制定會計準則上之功能⁸⁶，使得制定聯邦會計準則之權責問題變得更為複雜。為消除分歧，財政部、管理預算局及審計總署在 1990 年達成一項協議，同意透過聯合財務管理改善計畫（Joint Financial Management Improvement Program）⁸⁷成立聯邦會計準則諮詢委員會（Federal Accounting Standards Advisory Board，簡稱FASAB），其主要任務在幫助政府行政分支機關產生完整、可靠、及時與一致之財務資訊，並幫助國會管理及評估聯邦政府之各項計畫。

二、美國聯邦政府財務管理及會計準則之制訂機關⁸⁸

美國聯邦政府財務管理及會計準則之制訂機關主要有財政部、管理預算局、審計總署及 FASAB，以下分別概述其職責：

（一）財政部

員會，其主要目的在提供美國聯邦政府行政改革之建議。另 1953 年總統德懷特·D·艾森豪（Dwight D. Eisenhower）亦任命胡佛領導另一個類似的委員會，被稱為第二胡佛委員會。

⁸⁵ 財務長法規之 24 個重要機構包括 14 個行政部門及 10 個重要獨立機構，其中 2003 年新成立之國土安全部（Department of Homeland Security）不受此法案之約束，此外，該部門還合併了 24 個重要機構之一的聯邦緊急事務處理局（Federal Emergency Management Agency），故 2003 年只剩下 23 個法案機構。

⁸⁶ 1950 年通過的預算與會計程序法（Budget and Accounting Procedures Act）授權審計總署頒布各機關必須遵守的會計準則與程序，並要求機關之會計系統必須通過審計總署的核准。

⁸⁷ 聯合財務管理改善計畫係 1950 年預算與會計程序法授權成立之計畫，由美國財政部、審計總署、管理預算局及人事管理局聯合執行，目的在改善聯邦政府財務管理之實務。

⁸⁸ 參考Freeman et al.（2010）及鄭如孜與林嬋娟（2002）。

財政部係聯邦政府之行政部門，扮演美國聯邦政府之主要會計員及銀行的角色，主要任務包括：

1. 聯邦政府合併之中央會計處理及財務報導，包括發展聯邦政府合併財務報表之相關規範，及每一年度與管理預算局共同編製並提供經審計之聯邦政府合併財務報表。
2. 現金收入及支出的管理。
3. 公共債務的管理，包括規畫借款以符合當期需求、債務本金償還及利息支付。
4. 各部門對財政部之借款的管理監督。
5. 聯邦政府合併財務報表標準總分類帳（Standard General Ledger）的維持。

（二）管理預算局

管理預算局隸屬於美國總統行政辦公室，擁有廣大的財務管理權力，並且負有編製行政預算的責任。其職責包括：

1. 編製及分配聯邦政府預算。
2. 對預算執行之會計處理及報導提出規範。
3. 規定財務報表之內容及格式。
4. 對預算編製及執行之所有相關事項提出指導方針。

（三）審計總署

審計總署隸屬於立法部門，主要職責為協助國會監督行政部門，並且扮演聯邦政府之獨立審計人員的角色。其與會計及財務報導相關之主要責任包括：

1. 制定有關聯邦政府各部門會計及財務報導、內部控制、會計制度及審計之準則。
2. 審計聯邦政府合併財務報表及各機關財務報表。

（四）聯邦會計準則諮詢委員會⁸⁹

FASAB係由財政部、管理預算局及審計總署於1990年10月共同成立，負責制定聯邦政府會計準則⁹⁰，並規定其所制定之準則，須得到財政部、管理預算局及審計總署同意後，方可公布實施，三者為準則制定過程中均享有一票否決權。

⁸⁹ 參考FASAB網站（<http://www.fasab.gov/>）、中華人民共和國財政部（2008）及余應敏（2008）。

⁹⁰ 1999年10月，美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants，簡稱AICPA）授予FASAB制定聯邦政府部門之一般公認會計原則之權力。

該會共有9位委員，其中3位係由聯邦政府之財政部、管理預算局及審計總署各指派1人擔任，另外6位係由聯邦政府以外之專業人士擔任，主席由非聯邦政府之委員中選任。

1996 年聯邦財務管理改進法（Federal Financial Management Improvement Act）要求聯邦政府機關應按 FASAB 制定之會計準則執行，從而獲得立法支持。1999 年美國註冊會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants）承認 FASAB 發布之準則為一般公認會計原則（Generally Accepted Accounting Principles）。至 2012 年 6 月為止，FASAB 共發布了 7 號聯邦財務會計觀念公報、44 號聯邦財務會計準則公報、7 號解釋公報及一些技術指引，茲將其基本資料列示於表 4-2。上開準則確立了聯邦政府財務報告之目的與報告模式，強調採用權責發生基礎編製定期之財務報表，以表達財務狀況與營運結果。

三、美國聯邦政府之會計基礎及報導個體⁹¹

（一）會計基礎

美國聯邦政府之預算主要按現金基礎編製，即收入於收款時認列，支出於付款時認列。美國聯邦政府之財務報告除少數例外，原則上按權責發生基礎編製。除稅課收入及罰款收入等無對價收入按修正現金基礎認列（於收款時認列，並按可衡量及合法可收取之應收金額調整認列）外，其餘對價收入於政府提供商品及服務時認列，費用則於發生時按權責發生基礎認列。

（二）報導個體

依美國聯邦財務會計觀念公報第 2 號「個體與表達」之規定，當一個體同時符合以下條件時，為一報導個體：

- 1.該個體有一個管理者，負責控制及調配資源、產出與結果、執行預算，且對該個體之績效負責。
- 2.該個體之範圍恰當，其財務報表能對其營運及財務狀況提供有用的表達。
- 3.使用者對該個體之財務報表感興趣，且財務報表能幫助使用者做出資源分配等決策，對其部署及資源的使用保持可課責性。

根據上述條件，目前列入美國聯邦政府合併財務報表之報導個體共有 150 個，主要可分為以下三大類（如附錄一）：

1. 高級財務人員法規定之部門及獨立機構

⁹¹ 參考美國聯邦財務會計觀念公報第 2 號「個體與表達」及 2012 年度美國聯邦政府財務報告。

包括美國 15 個行政部門⁹²及國際發展局（Agency for International Development）、環境保護局（Environmental Protection Agency）、聯邦總務署（General Services Administration）、國家航空暨太空總署（National Aeronautics and Space Administration）、國家科學基金會（National Science Foundation）、核能管理委員會（Nuclear Regulatory Commission）、人事管理局（Office of Personnel Management）、小型企業署（Small Business Administration）、社會保障署（Social Security Administration）等 9 個獨立機構。

2. 11 個重要個體

包括美國輸出入銀行（Export-Import Bank of the United States）、農場信貸系統保險公司（Farm Credit System Insurance Corporation）、聯邦通訊委員會（Federal Communications Commission）、聯邦存款保險公司（Federal Deposit Insurance Corporation）、國家信用管理局（National Credit Union Administration）、退休金福利擔保公司（Pension Benefit Guaranty Corporation）、鐵路職工退休管理委員會（Railroad Retirement Board）、證券交易委員會（Securities and Exchange Commission）、史密森學會（Smithsonian Institution）、田納西河流域管理局（Tennessee Valley Authority）、美國郵政局（United States Postal Service）等 11 個重要個體。

3. 其他 115 個個體及基金

包括中央情報局（Central Intelligence Agency）、商品期貨交易委員會（Commodity Futures Trading Commission）、國家檔案記錄署（National Archives and Records Administration）、非洲發展基金會（African Development Foundation）及聯邦貿易委員會（Federal Trade Commission）等 115 個個體及基金。

值得一提的是，美國聯邦政府合併報表之報導個體雖涵蓋政府之三大分支（即行政、立法及司法分支），但立法及司法分支之報導焦點多著重於預算活動，如：參議院、眾議院及所有司法分支機構等皆是採用現金基礎編製報表。由於目前美國聯邦政府之法律及其他相關規定皆未要求立法及司法分支應編製經審計之合併財務報告，或提供用以編製政府合併財務報告之權責發生基礎會計資料，故僅有部分立法分支機構自願按權責發生基礎編製財務報表，如：審計總署、政

⁹² 美國聯邦政府共有 15 個行政部門，包括農業部（Department of Agriculture）、商務部（Department of Commerce）、國防部（Department of Defense）、教育部（Department of Education）、能源部（Department of Energy）、健康暨人類服務部（Department of Health and Human Services）、國土安全部（Department of Homeland Security）、住宅暨都市發展部（Department of Housing and Urban Development）、內政部（Department of the Interior）、法務部（Department of Justice）、勞工部（Department of Labor）、國務院（Department of State）、交通部（Department of Transportation）、財政部（Department of the Treasury）及退役軍人事務部（Department of Veterans Affairs），負責貫徹執行法律及提供各種政府服務，各部門之首長均為內閣成員。

府印務局（Government Printing Office）及國會圖書館（Library of Congress）等，並包括於上開報導個體中。

四、聯邦政府部門別財務報表⁹³

聯邦政府各機關每年應按管理預算局規定之格式及內容，編製權責發生基礎之財務報告⁹⁴，包括以下各部分：

（一）管理者討論與分析（Management's Discussion and Analysis）

依美國聯邦財務會計準則公報（Statement of Federal Financial Accounting Standards）第 15 號「管理者討論與分析」規定，管理者討論與分析至少應包括下列資訊：

- 1.個體的任務及組織架構。
- 2.個體的績效目標及結果。
- 3.個體的財務報表。
- 4.個體的制度、控制及法令遵循。
- 5.目前已知的需求、風險、不確定性、事件、狀況及趨勢對個體之未來可能影響。

為增加有用性，管理者討論與分析之內容必須簡明並可讓一般讀者閱讀，只將焦點放在最重要的事項，並提供主要計畫及財務績效之平衡分析評估，包括正面及負面的資訊，且並非所有基本報表、附註及績效之重大項目皆須放在管理者討論與分析報導。

（二）績效部分

依美國 1993 年政府績效與成果法（Government Performance and Results Act）規定，各機關每年應編製年度績效報告（Annual Performance Report），以提供管理者、決策者及社會大眾有關政府部門之重要績效資訊。管理預算局於 A-136 號函令規定，各機關每年得選擇以下二種方式編製部門別財務報告：（1）編製不包含績效部分之機關財務報告（Agency Financial Report），惟須另外編製一份年度績效報告；（2）未單獨編製一份年度績效報告，而是將績效資訊與財務報表合併編製一份績效與會計報告（Performance and Accountability Reports）。故若機關選擇另外編製年度績效報告，則部門別財務報表內則無此績效部分。

⁹³ 參考U.S. Office of Management and Budget（2012）、鄭如孜與林嬋娟（2002）及美國聯邦政府會計準則公報。

⁹⁴ 依美國管理預算局 2012 年修正第A-136 號要點「財務報告之要求（Financial Reporting Requirements）」規定，每一行政分支部門、機構及其他個體應編製經審計之財務報表。

按管理預算局之規定，績效段落之內容包括以圖表方式顯示組織策略目標之歷史績效趨勢，及較管理者討論與分析之圖表更精細之相關衡量。例如：每一策略目標及衡量指標之多年期績效趨勢資料。

（三）財務部分

1. 基本財務報表及其附註

依管理預算局之規定，各機關應編製之基本財務報表包括平衡表（Balance Sheet）、淨成本表（Statement of Net Cost）、淨財務狀況變動表（Statement of Changes in Net Position）、預算來源表（Statement of Budgetary Resources）、保管活動表（Statement of Custodial Activity）及社會保險表（Statement of Social Insurance）。

（1）平衡表（如表 4-3）

平衡表在列示資產、負債及淨財務狀況，其中淨財務狀況（Net Position）為資產及負債的差額，包括：（1）未支用預算（Unexpended Appropriations），即已由國會授權撥款但尚未支用的預算；及（2）營運結果累積數（Cumulative Results of Operations），即成立以來之淨營運結果加前期調整累積數。本表之編製基礎為權責發生基礎，故包括一般長期性資產的報導，但管理資產（Stewardship Assets）⁹⁵則另於必要的補充管理資訊中報導。

（2）淨成本表（如表 4-4）

淨成本表在列示各計畫之已賺得收入⁹⁶減成本後之淨成本，顯示出必須由稅賦及其他財務資源支應的金額。透過淨成本表可使決策者比較計畫的投入及結果、排列資源使用之優先順序，並進而評估行政部門的績效。本表亦是按權責發生基礎編製，故所報導的費用為包括折舊在內的總成本，而非只是當期的現金支出。

（3）淨財務狀況變動表（如表 4-5）

淨財務狀況變動表分別表達淨財務狀況的兩個組成要素—未支用預算及營運結果累積數之變動情形，使用者可因此而更瞭解淨財務狀況變動之性質。

（4）預算來源表（如表 4-6）

⁹⁵ 管理資產的特性與一般資產相似，但因其難以評價，且將其成本與特定期間相配合是不具意義的，如：管理土地（Stewardship Land）及古蹟資產等，故聯邦政府藉著揭露其存在與狀況來顯示會計責任。

⁹⁶ 已賺得收入係指來自對價交易部分。

預算來源表顯示聯邦政府部門如何獲得預算資源，以及年度終了時這些資源的狀況或餘額，包括四個部分：(1) 預算來源，包括當年度聯邦預算的支出授權、以前年度存續的非契約責任餘額；(2) 預算來源狀況，顯示預算資源的運用情況，包括已發生的契約責任、可用於未來支出的非契約責任、不可用於未來支出的非契約責任；(3) 契約責任餘額變動數，及 (4) 預算授權及經費支出淨額。本表之編製基礎為預算基礎，而非權責發生基礎。

(5) 保管活動表 (如表 4-7)

若行政部門替普通基金、某信託基金或其他行政部門代收無對價交易收入，則必須編製保管活動表。此表報導行政部門的信託責任，包括已收現金數額，應收現金金額，以及如何分配這些金額。

(6) 社會保險表 (如表 4-8)

聯邦社會保險計畫包括社會安全、醫療保險、鐵路職工退休福利、黑肺病福利及失業保險等 5 項子計畫。聯邦財務會計準則公報第 25 號規定，上開社會保險計畫，除失業保險以外之 4 項計畫應編製社會保險表，失業保險雖不納入社會保險表表達，惟應提供必要之補充資訊。社會保險表提供有關政府社會保險計畫預期長期財務貢獻及支出之精算資訊。

2. 必要之補充管理資訊 (Required Supplementary Stewardship Information)

某些資源及責任未符合資產及負債的條件，因此未報導於一般的財務報表中，但這些資源及責任的資訊有助於報表使用者瞭解政府之營運結果及財務狀況，則應列於必要之補充管理資訊表達，如：管理投資 (Stewardship Investments)，係指聯邦政府為了國家利益所作的重大投資，但非聯邦政府所擁有的實體資產，包括非聯邦實體財產 (Non-Federal Physical Property)⁹⁷、人力資本及研究發展。

3. 必要之補充資訊 (Required Supplementary Information)

包括對管理者討論與分析、管理性財產、廠房及設備 (Stewardship PP&E)⁹⁸、聯邦石油及天然氣資源、遞延維護及修繕、社會保險、預算來源表、保管活動表及風險評估資訊等之補充資訊。

(四) 其他伴隨資訊 (Other Accompanying Information)

⁹⁷ 非聯邦實體財產係指由聯邦政府出資購買或建造，供州及地方政府使用而非由聯邦政府擁有之實體財產。

⁹⁸ 管理性財產、廠房及設備係指聯邦政府為了國家利益所作的重大投資，但非聯邦政府所擁有的實體資產，即管理投資。

凡不屬於以上各項之其他資訊，則列入其他伴隨資訊，例如：審計意見之類型、審計所提缺失及改善情形，及管理者對內部控制之保證等。

五、聯邦政府合併財務報表⁹⁹

依據 1994 年之政府管理改革法（Government Management Reform Act），財政部每年應會同管理預算局負責編製聯邦政府合併財務報表，審計總署則對該財務報表進行審計，並出具審計報告。

目前美國聯邦政府合併財務報表之內容與部門別財務報表大致相同，均包括：（1）管理者討論與分析，（2）基本財務報表及其附註，（3）必要的補充資訊，（4）其他伴隨資訊，及（5）必要的補充管理資訊。惟聯邦政府應編製之基本財務報表與部門別略有不同，說明如下：

1. 淨成本表（如表 4-9）

淨成本表係列示 36 個主要個體及其他次要個體之總成本、已賺得收入及淨成本等資訊，藉由顯示機關之淨成本至政府合併之淨成本以提供更佳之課責性。

2. 營運及淨財務狀況變動表（Statements of Operations and Changes in Net Position）（如表 4-10）

本表在報導政府營運之結果，包括指定用途基金（earmarked funds）¹⁰⁰ 及非指定用途基金之營運結果。分別列示其無對價收入、淨營運成本及影響淨財務狀況之調整事項。

3. 淨營運成本至預算短絀調節表（Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit）（如表 4-11）

本表在將權責發生基礎下之淨營運成本調節至現金基礎之預算短絀。包括（1）權責發生基礎有認列而現金基礎未認列部分，如：應付退伍軍人、軍官及文官福利、環境負債及折舊費用等；（2）現金基礎有認列而權責發生基礎未認列部分，如：在預算基礎下購買或出售固定資產之資本支出或資本收入等。

4. 現金餘額變動表（Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities）（如表 4-12）

本表之主要目的在報導預算短絀與政府之現金及其他貨幣性資產變動數之

⁹⁹ 參考 2012 年度美國聯邦政府財務報告及黃世忠、劉用銓與王平（2004）。

¹⁰⁰ 指定用途基金係指由特定收入資助及其他資金來源輔助之基金，並依法規要求用於指定活動、利益或目的，通常包括信託基金、公營事業循環基金（public enterprise revolving funds）及特別基金。在聯邦政府預算中，信託基金僅指法律規定獨立計算且只能用於特定用途之基金，列於指定用途基金之信託基金為政府擁有的。

關聯性，以解釋兩者之差異及現金餘額之變化情形。

5.平衡表（如表 4-13）

本表列示政府之資產、負債及淨財務狀況，其中淨財務狀況應將指定用途基金與非指定用途基金分別列示。

6.社會保險表（如表 4-14）

聯邦社會保險計畫包括社會安全、醫療保險、鐵路職工退休福利、黑肺病福利及失業保險等 5 項子計畫，本表提供包括社會安全、醫療保險、鐵路職工退休福利及黑肺病福利等 4 項計畫精算現值之長期估計（75 年），分別由社會保障署、健康暨生活服務部、鐵路職工退休管理委員會及勞動部管理。失業保險雖不納入本表表達，惟應於必要之補充資訊揭露相關資訊。

7.社會保險金額變動表（Statement of Changes in Social Insurance Amounts）（如表 4-15）

社會保險金額變動表在表達社會保險之淨現值於本年度變動之原因。

六、美國聯邦政府之基金¹⁰¹

（一）基金之角色

美國聯邦財務會計觀念公報第 2 號「個體與表達」規定，政府會計及報告至少可按 3 種不同觀點表達，分別為組織觀點、預算觀點及計畫觀點。美國聯邦政府係採用組織觀點為主軸，而以預算觀點及計畫觀點為輔之會計報導個體，其中，預算觀點係以基金作為預算帳戶之分類¹⁰²，故美國聯邦政府之基金分類係為了因應預算財源之分配，與州及地方政府以基金為主要會計個體有所不同。

鄭如孜與林嬋娟（2002）指出，美國聯邦政府係以基金作為預算分配的基礎，但採用部門會計及編製部門別財務報表，此種以基金別又以機關別分類的作法較為複雜，但所編製的部門別財務報表能用以協助評估各部門績效。伍慕燦與謝棋楠（2006）亦指出使用者通常不認為按基金類型分類合併的資訊就是有用的資訊，按基金別方式表達，反而會使某些重要資訊變得模糊。

（二）基金之類型

¹⁰¹ 參考Freeman et al.（2010）、美國聯邦財務會計觀念公報第 2 號、美國聯邦財務會計準則公報第 31 號、伍慕燦與謝棋楠（2006）及鄭如孜與林嬋娟（2002）。

¹⁰² 聯邦政府基金法令中最重要的一項規定，即為禁止預算超支，此項規定之主要目的在防止各機關發生契約責任或為費用支出時，超支預算造成基金之短缺，如一個機關發生超預算之契約責任或經費支出，須確定誰應負其責任，主要在使各機關均須嚴守基金會計之觀念，進一步能達成經費與基金最有效與最經濟的運用效果。

美國聯邦政府雖然不以基金作為會計個體，但仍有依不同目的設立之基金，按政府是否有所有權分為二類，包括：

1. 聯邦型基金（Federal Funds）

聯邦政府以所有權人身分持有處理之基金，具有公共基金的性質，其收入主要來自一般稅課及政府從事商業經營之所得，又分為下列四種：

（1）普通基金（General Fund）

用以記載法律未限定用途之收入，以及由核定經費與一般賒借支應之支出，其資源大多來自所得稅，並用以支應國防支出、公債利息及大部分的社會計畫。整個聯邦政府只有一個普通基金，國會對於各機關之核定經費或其他授權，大部分係由普通基金支付。

（2）特別基金（Special Funds）

相當於美國州及地方政府之特別收入基金，為記載特定用途之收入，用於支付法律或契約所規定之項目而設置。

（3）循環基金（Revolving Funds）

用以記載聯邦政府從事商業性營運循環活動所產生之收入，並自收入中支付營業相關費用，其收支不須經國會審議。依收入來源又可分為：（A）公營事業循環基金（Public Enterprise Revolving Funds），主要係對聯邦政府以外之使用者提供財貨或服務，及（B）政府內部循環基金（Intergovernmental Revolving Funds），係對政府內部之使用機關提供財貨或服務。

（4）管理基金（Management Funds）

係為執行共同之目的或計畫，經由兩筆以上核定經費撥付而聯營者，但供營運循環者例外。包括收取其他機關依法預付之款項，以應隨後支付而設置之合併運用基金。

2. 信託與存儲基金（Trust and Deposit Funds）

為政府以受託人或保管人身分持有處理之基金，分為以下兩種：

（1）信託基金（Trust Funds）

聯邦政府以受託人身分，將依法律或信託契約所收取之款項，用於達成特定目的及計畫而設置者，多涉及社會安全計畫，如：社會安全基金、養老與撫恤保

險信託基金等。此外，部分信託基金依法具有循環基金之性質，此類基金從事商業性營運活動，稱為循環信託基金（Trust Revolving Funds）。

（2）存儲基金（Deposit Funds）

係為便利記載暫時持有，嗣後歸還或交付其他聯邦基金之收款，以及政府以銀行家之地位或其他機關身分持有，仍依所有權人之指示而付出者，相當於美國州及地方政府之代理基金。

（三）信託基金在財務報表之表達

聯邦財務會計準則公報第 31 號「信託活動之會計處理」規定，政府應將信託活動之資訊與政府之其他活動分開表達，因信託資產非屬聯邦政府之資產，故不能認列於其平衡表中，須另於財務報表附註揭露信託活動之相關資訊。

依據上開公報之規定，部門別財務報表應於附註揭露信託活動之定義及其基本說明（如：適用之法源、信託活動之目的及信託受益人等）、信託活動表（如表 4-16）及信託淨資產表（如表 4-17）；聯邦政府合併財務報表除應附註揭露信託活動之定義及其基本說明外，尚須列示各部門信託淨資產之金額（如表 4-18）。

貳、美國州與地方政府會計規範與實務

一、美國州與地方政府會計之改革過程¹⁰³

（一）第一次改革浪潮—1890 至 1920 年代反腐倡廉

面對美國社會轉型及官員腐敗的政治現況，早年的美國會計制度無法反映真實情況，政府也不重視其財務報告。美國商業組織遂自行發起運動，要求政府建立良好的會計制度。因此，在芝加哥、費城、紐約、明尼波里斯等地紛紛聘請會計師事務所及註冊會計師對城市財政和會計理論及實務進行研究。

當時提出的改革建議包括：引進企業會計、複式簿記、保持會計紀錄，以及強調平衡表的作用等。其中最受矚目的城市為紐約市，商人赫爾蒙·梅茲在 1906 年當選紐約市審計長，引進企業實踐和會計程序，資助紐約市政研究局。市政研究局出版了一系列有關城市營運方法的梅茲手冊，其中包括會計分冊。

梅茲基金會研究人員提議在公共預算中採用企業會計模式，並作為公共預算的主要財務控制工具。強調政府應像企業一般評估繼續經營能力，強調政府平衡表的作用。除財務會計之外，該基金會也建議城市政府應使用成本會計，以便有效地經營。

¹⁰³ 參考陳立齊（2009）。

（二）第二次改革浪潮—1930 至 1970 年代推動財務管理

1934 年，市政財務管理協會（MFOA）資助成立全國市政會計委員會（NCMA），其中成員包括有關政府及財務的九個組織。全國市政會計委員會採納了第一次改革浪潮中的市政會計及報告的某些原則，並對此進行彙編。由於第二次世界大戰爆發，全國市政會計委員會被迫於 1941 年解散。1948 年，市政財務管理協會恢復全國市政會計委員會，並改名全國政府會計委員會（NCGA），藉此反映州政府亦參與其中。

全國政府會計委員會修訂了全國市政會計委員會所發布的會計原則和公告，並進行審計程序研究。1951 年，全國政府會計委員會出版了「市政會計和審計」，並於 1968 年出版「藍皮書—政府會計、審計和財務報告（GAAFR）」。¹⁰⁴ GAAFR 便成為政府會計人員、審計人員和其他財政從業人員的聖經，至此會計、審計和財務報告也有了第一次的統一標準。1974 年，美國註冊會計師協會承認 GAAFR 中的原則為一般公認會計原則。

GAAFR 除保留 1930 年代的會計原則外，還強調政府預算的重要性。其中，GAAFR 要求政府會計制度必須對「普通政府的收入和支出提供預算控制」，並要求無論是否有法律規範，各個政府單位均需編造年度預算。GAAFR 亦強調政府單位應遵循所有適用的法律，要求政府建立良好會計制度，以便能夠「依政府適用的公認會計原則，充分揭露並允當表達財務狀況及營運成果」。當法律條款與政府單位適用的公認會計原則產生衝突時，GAAFR 承認應優先考慮法律條款。1968 年 GAAFR 規定政府會計制度仍然在基金會計的基礎上運作，但對基金結構提出了調整，並修訂了權責發生基礎會計—企業基金、信託基金、資本項目基金、特種估價基金及內部服務基金；普通基金、特種收入基金和償債基金則採用修正權責發生基礎。¹⁰⁴

（三）第三次改革浪潮—1974 年至今促進受託責任

1974 年，全國政府會計理事會（National Council on Governmental Accounting）取代全國政府會計委員會（National Committee on Governmental Accounting），作為協調 GAAFR 及 ASLGU（州與地方政府單位之審計局）的常設單位，並持續研究州和地方政府會計原則。

1984 年，美國政府會計準則委員會（Governmental Accounting Standards Board，簡稱 GASB）在財務會計基金會的支持下成立，並延續全國政府會計理事會未完成之研究項目。GASB 花了六年的時間針對政府基金的衡量方法和報告

¹⁰⁴ NCGA 改變基金的類型為政事型基金、業權型基金和信託型基金，並規定政事型基金採修正權責發生基礎，業權型基金採權責發生基礎，留本信託型基金採權責發生基礎，動本信託型基金採修正權責發生基礎。GASB 又更改為信託型基金均採權責發生基礎。

進行研究，並於 1990 年五月發布 GASB 第 11 號公報。此號公報要求政府採用財務資源流量衡量焦點及修正權責發生基礎，以編製政事型基金營運表。

GASB 不是把收到現金作為確認收入的標準，而是關注交易是否已發生，以及政府是否要求支付（例如：稅收），或政府是否有法定要求權（例如：罰款、特許經營），並將支出劃分為資本性支出及營運性支出。GASB 要求採用跨期間公平性的標準，讓使用者能夠判斷當年收入是否足夠補償當年服務的資金需求，以便將衡量焦點和會計基礎連結，促進受託責任。GASB 第 11 號公報應是對權責發生基礎進行溫和的修正。但在實施前的評估因出現了反對意見，遲自公布後兩年才得以實施（陳立齊，2009）。

1999 年 GASB 發布第 34 號公報「州及地方政府基本財務報表和管理者討論與分析」。在此號公報中訂定了全新的財務報導模型，要求政府財務報告應包括三部分：管理者討論與分析（MD&A）、基本財務報表及必要之補充資訊。

截至目前為止，GASB 已制定 5 號觀念公報、69 號會計公報、6 號解釋公報及 14 號技術公報。茲將觀念公報及會計公報名稱及發布日列示於表 4-19。

二、美國州與地方政府會計規範

（一）美國州與地方政府之財務報告

GASB 於 1999 年發布第 34 號公報，此公報對美國州和地方政府的報告產生重大的變革。在 GASB 第 34 號公報的架構下，該公報規定一般目的政府必須編製財務報告，內容包括：

1. 管理者討論與分析：政府財務管理者採較易閱讀方式所為之敘述性報告，包括：基本財務報表之介紹及政府財務活動之總覽分析。
2. 基本財務報表：包括政府整體財務報表、基金別財務報表及附註。
 - （1）政府整體財務報表：GASB 第 34 號公報要求州及地方政府除了編製基金別財務報表之外，還必須編製權責發生基礎的政府整體財務報表，此為新財務報導模型的重大特色。政府整體財務報表至少包括淨資產表及營運表（表 4-20 及表 4-21）。在政府整體財務報表中雖應報導政府的整體資訊，但並不包括信託活動的資訊，此乃因為政府係以受託人或代理人名義持有資源，其資源不能用於支應政府的計畫。
 - （2）基金別財務報表：包括三類財務報表，第一類為政事型基金財務報表，包括以修正權責發生基礎編製之平衡表、收入、支出及基金餘額變動表（表 4-22 及表 4-23）；第二類為業權型基金財務報表，包括以權責發生基礎編製之淨資產表、收入、費用及基金淨資產變動表及現金流量表（表 4-24、表

4-25 及表 4-26)；第三類為信託型基金財務報表，包括以權責發生基礎編製之淨資產表及淨資產變動表（表 4-27 及表 4-28）。

- (3) 財務報表附註：包括政府整體財務報表的描述、政府整體財務報表所使用的衡量焦點及會計基礎、沖銷政府整體營運表中內部活動的政策、政府主體之事業型業務及營業基金、資產資本化及估計其耐用年限的政策、敘述營運表中應歸屬於計畫收入的交易類型、定義業權型基金的營業收入及非營業收入的政策，以及當費用發生而限制用途之淨資產及未限制用途之淨資產均可用來支付該費用時，應優先使用受限或非受限資源來支付的政策。GASB 第 34 號公報還要求針對淨資產表中政府主體的資本資產及長期負債、受限捐贈（donor-restricted endowments）作詳細揭露。若有營業基金或採用營業基金會計及報導準則的政府單位應揭露其部門別資訊。此外，還必須揭露各主要組成單位的資訊。

3. 必要之補充資訊：包括預算比較表、採用修正方法報導之基礎設施等資訊。

（二）基金會計之採用

與各國政府之會計處理和財務報導實務有所不同的是，美國州及地方政府採用基金會計，而且編製基金別財務報表。此種以政府基金為基礎的會計及財務報導架構，雖然能顯示不同目的之政府施政是否遵循相關財務法令的程度，但是亦可能有基金資訊報導浮濫及基金餘額意涵難以理解之問題。

1. 基金資訊報導浮濫

政府財務報導的其中一項重要目標，即是幫助外部使用者評估政府遵循財務相關法令的程度。為了達到這項目標，州與地方政府以基金為基礎組織並建構其會計系統。

州與地方政府頻繁地為內部會計目的而設立為數眾多的「基金」。政府為了確保及證明其合法性並提供某種層面的細節，擁有內部「基金」通常非常有用或必要。然而，在此觀點上，會計目標與財務報導目標背道而馳。會計系統蒐集所有必要數據而確保及證明其合法性，財務報導應該只考量那些對一般使用者而言重要的合法性資訊。因此，並非每一項內部「基金」都應該自動地被歸類為外部財務報導目的之「基金」。

在會計及財務報導準則中已明確說明，就財務報導目的而言，非必要基金的使用可能造成不彈性、過度複雜及不效率財務管理。因此，這些準則規定「僅有少數符合法令及營運需求的基金才應被設立」。但不幸地，許多州與地方政府在綜合年度財務報告中持續地報導越來越多的基金，此並非為了達到一般目的之外

部財務報導的真實需要。這樣增加了財財報告的篇幅及複雜度，也可能增加審計公費。

美國和加拿大政府財政官員協會 (Government Financial Officers Association) 建議，每一個使用基金會計的州或地方政府應設立清楚的認定標準，並予以文件化，以確定是否已經存在的內部「基金」應該被報導為個別基金，表達於政府綜合年度財務報告中。此外，應定期執行基金架構的綜合性評估，以確保個別基金是否已過時，而應當排除於綜合年度財務報告之外。

2. 基金餘額意涵難以理解¹⁰⁵

政事型基金平衡表中資產減負債的金額即為基金餘額。基金餘額被要求區分為保留 (reserved) 或未保留 (unreserved) 兩部分。當基金餘額被保留，此代表著資源在某種形式上不能被挪用或支出 (例如：存貨)；或該資源是法定限制用於特定用途。譬如：聯邦政府補助款可能只能用於建造學校，其會被報導為普通基金或資本計畫基金的保留基金餘額。相對地，未保留基金餘額係指資源得以使用於基金之任何目的。譬如：債務基金的未保留基金餘額得以使用於償還任何流通在外的債務。表 4-29 及表 4-30 分別例釋兩種基金餘額之表達。

財務報表使用者應從特定基金的角度，而非從所有基金層面或整個政府層面來解讀基金餘額之保留與未保留的意涵。譬如：任何法定限制強加於普通基金應如何使用資源時，將會被報導為普通基金之保留基金餘額，此乃因普通基金內的資源在未加限制時係得以使用於任何目的。然而，因為其他政事型基金的資源已經被限制或被指定用於該基金設立之目的，保留基金餘額代表著對資源可以被如何使用的一個「額外的限制」，這是較基金之設立目的更為特定之目的。此細微的差別對基金餘額的解釋有重大的影響，但對許多財務報表使用者、編製者及查核人員而言往往難以理解。

(三) 退休金之相關公報

GASB 自成立以來即致力於解決有關退休金與其他離職後給付 (other post-employment benefits) 等議題之爭議，至今已制定了 17 號相關的準則公報 (表 4-31)。近期通過的第 67 號公報「退休金計畫的財務報導」(Financial Reporting for Pension Plans) 及的 68 號公報「退休金的會計處理及財務報導」(Accounting and Financial Reporting for Pensions)，將於 2013 及 2014 年生效。新的退休金準則引進了許多改進的財務報導方式。新準則主要針對五個層面加以規範：(1) 退休基金政策。(2) 假設的選擇。(3) 衡量的期間。(4) 精算估價的期間。(5) 雇主報導的資訊。

¹⁰⁵ 參考 GASB (2006)

（四）基礎建設之報導

GASB 認為基礎設施是政府最重要的資產，因此第 34 號公報對基礎設施之會計處理詳加規範，要求在政府整體淨資產表中應報導基礎設施，而且在管理者討論與分析、必要之補充資訊段落中，亦要求分析說明與基礎設施有關的重要資訊。

GASB 將基礎設施分為兩類：「網絡(networks)」及「子系統(sub-systems)」。「資產網絡」係指提供特殊形態服務的一群資產，例如：水閘即包括混凝土水閘、混凝土溢洪道及一系列的水栓；「資產網絡之子系統」指屬於組成資產網絡之相似部分或部門之資產，例如：州際高速公路、州道及鄉村道路都會被視為政府道路網絡的子系統。除了屬於基礎設施之附屬建築物外，其他建築物不得視為基礎設施。

GASB 第 34 號公報允許兩種基礎設施的會計處理方式，其一為歷史成本法，在此法之下，基礎設施以歷史成本衡量，必須提列折舊；其二為修正法，在此法之下，基礎設施仍以歷史成本衡量，但不需提列折舊。

若美國州與地方政府決定採用修正法報導其基礎設施，則應在財務報告之管理者討論與分析中進一步揭露下列三類資訊：

1. 當年度基礎設施之評估狀況與以前年度的重大差異處。
2. 當年度基礎設施之評估狀況與政府設定水準之間的比較。
3. 當年度用於維護資產的估計金額與實際支出之間的重大差異數。

採用修正法來報導基礎設施的政府應提供下列的補充資訊：

1. 至少每三年要做一次基礎設施的狀況評估，而且至少要提供最近三次已完成的狀況評估結果及評估時間。
2. 提供過去 5 年的實際維修費用與年初估計金額之比較資訊。
3. 用以衡量及報導基礎設施狀況的衡量等級和狀況衡量基準。
4. 政府欲維護資產的狀況水準。
5. 其他重要資訊，譬如：衡量等級的改變、欲維護水準的改變等。

三、美國州與地方之預算及其與會計之關係

雖然 GASB 第 34 號公報要求編製權責發生基礎的政府整體財務報表，但是 GASB 並無權力去制定預算準則，要求各州及地方政府採用權責發生基礎預算，因此實務上，各州及地方政府所採用之預算基礎可能為現金基礎或修正權責發生基礎。

由於 GASB 認可過去 NCGA 第 1 號公報有關預算、預算控制和預算報告的立場，為延續此精神，第 34 號公報要求比較預算與實際金額，而後 GASB 第 41 號公報規範了預算比較資訊的呈現方式，並取代第 34 號公報第 130 段有關預算比較的規範。美國各州與地方政府對預算基礎的規定不盡相同，因此當政事型基金依第 34 號公報之規範以權責發生基礎為會計基礎時，其預算基礎可能為現金基礎，則預算數字與會計數字之編列基礎不同，難以逕行比較。此時，第 41 號公報要求政府必須依其法定預算基礎，編製預算比較表以提供預算與實際之比較資訊。

茲將州政府之普通基金預算比較表列示於表 4-32，將預算基礎金額調整至會計基礎之調節表的揭露列示於表 4-33。預算比較表揭露的內容包括：原始預算、最終預算、實際執行數、實際執行數與最終預算數的差額。最終預算係指在財政年度內因應準備金（reserves）、資源移轉（transfers）、分攤（allocations）、追加撥款（supplemental appropriations）、其他立法及行政之改變（other legally authorized legislative and executive changes）等因素的原始預算調整金額，亦包括財政年度結束後之法定授權或修正案之改變數。（International Federation of Accountants, 2006）。

表 4-1 美國聯邦政府會計改革過程

時間	重大事件
1921 年	依預算與會計法成立預算局及審計總署。
1937 年	布朗洛委員會要求將審計總署之會計及審計功能分離。
1950 年	胡佛委員會主張採用權責發生基礎會計。
1975 年	安達信會計師事務所建議聯邦政府應編製權責發生基礎之合併財務報表。
1976 年	財政部開始發布年度權責發生基礎之政府合併財務報表樣本。
1984 年	審計總署要求對權責發生基礎之部門別財務報表進行審計。
1986 年	審計長認可權責發生基礎之合併報告。
1990 年	高級財務人員法要求編製經審計之部門別財務報表。
1991 年	成立聯邦會計準則諮詢委員會。
1998 年	審計總署開始審計權責發生基礎之政府合併財務報表。
1999 年	美國註冊會計師協會承認聯邦會計準則諮詢委員會之準則為一般公認會計原則。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自陳立齊（2009）及 FASAB 網站（<http://www.fasab.gov/>）。

表 4-2 美國聯邦政府會計準則公報

編 號	標 題	發布日	生效日 ^註
聯邦財務會計觀念公報第 1 號	聯邦財務報導之目標	1993.9.2	無
聯邦財務會計觀念公報第 2 號	個體與表達	1995.4.20	無
聯邦財務會計觀念公報第 3 號	管理者討論與分析	1999.4	無
聯邦財務會計觀念公報第 4 號	美國政府合併財務報告之潛在使用者及品質特性	2003.3	無
聯邦財務會計觀念公報第 5 號	權責發生基礎財務報表之要素及基本認列標準之定義	2007.12.26	無
聯邦財務會計觀念公報第 6 號	區別基本資訊、必要之補充資訊及其他伴隨資訊	2009.2.4	無
聯邦財務會計觀念公報第 7 號	原始紀錄後期間權責發生基礎財務報表要素之衡量	2011.8.16	無
聯邦財務會計準則公報第 1 號	特定資產與負債之會計處理	1993.3.30	1994
聯邦財務會計準則公報第 2 號	直接貸款及貸款保證之會計處理	1993.8.23	1994
聯邦財務會計準則公報第 3 號	存貨及相關財產之會計處理	1993.10.27	1994
聯邦財務會計準則公報第 4 號	成本管理會計之觀念及準則	1995.7.31	1996
聯邦財務會計準則公報第 5 號	聯邦政府負債之會計處理	1995.12.20	1997
聯邦財務會計準則公報第 6 號	財產、廠房及設備之會計處理	1995.11.30	1998
聯邦財務會計準則公報第 7 號	收入及其他財務來源之會計處理及預算與財務會計調節之概念	1996.5.10	1998
聯邦財務會計準則公報第 8 號	補充管理報導	1996.6.11	1998
聯邦財務會計準則公報第 9 號	聯邦財務會計準則公報第 4 號之生效日遞延	1997.3.3	1998
聯邦財務會計準則公報第 10 號	內部使用軟體之會計處理	1998.6	2001
聯邦財務會計準則公報第 11 號	財產、廠房及設備之會計處理的修訂一定義修改（第 6 及第 8 號公報之修訂）	1998.12.15	已被第 23 號公報取代
聯邦財務會計準則公報第 12 號	訴訟或有負債之認列（第 5 號公報之修訂）	1998.12	1998

表 4-2 (續) 美國聯邦政府會計準則公報

編 號	標 題	發布日	生效日
聯邦財務會計準則公報第 13 號	第 65.2 段之遞延—重大收入相關交易揭露 (第 7 號公報之修訂)	1999.1	1999
聯邦財務會計準則公報第 14 號	遞延維修報導之修訂 (第 6 及第 8 號公報之修訂)	1999.4	已被第 29 及第 42 號公報取代
聯邦財務會計準則公報第 15 號	管理者討論與分析	1999.4	2000
聯邦財務會計準則公報第 16 號	財產、廠房及設備之會計處理的修訂—多用途之古蹟資產 (第 6 及第 8 號公報之修訂)	1999.7	已被第 29 號公報取代
聯邦財務會計準則公報第 17 號	社會保險之會計處理	1999.8	2000
聯邦財務會計準則公報第 18 號	直接貸款及貸款保證之會計準則的修訂 (第 2 號公報之修訂)	2000.5	2001
聯邦財務會計準則公報第 19 號	直接貸款及貸款保證之會計準則的技術性修訂 (第 2 號公報之修訂)	2001.3	2003
聯邦財務會計準則公報第 20 號	取消有關內地稅務局、海關總署及其他機構之稅賦收入交易的某些揭露 (第 7 號公報之修訂)	2001.9	2001
聯邦財務會計準則公報第 21 號	錯誤更正及會計原則變動之報導 (第 7 號公報之修訂)	2001.10	2002
聯邦財務會計準則公報第 22 號	調節契約保留數及淨營運成本之某些要求的修改 (第 7 號公報之修訂)	2001.10	2001
聯邦財務會計準則公報第 23 號	取消國防財產、廠房及設備之類別	2003.5.8	2003
聯邦財務會計準則公報第 24 號	美國政府合併財務報告適用之特定準則	2003.1	2002
聯邦財務會計準則公報第 25 號	重分類管理責任及取消當期服務評估	2003.7	2003
聯邦財務會計準則公報第 26 號	社會保險表之重要假設的表達 (第 25 號公報之修訂)	2004.10.29	2009
聯邦財務會計準則公報第 27 號	指定用途基金之辨認與報導	2004.12.28	2006
聯邦財務會計準則公報第 28 號	社會保險表之重分類生效日遞延 (第 25 及第 26 號公報之修訂)	2005.1.6	自發布日生效
聯邦財務會計準則公報第 29 號	古蹟資產及管理土地	2005.7.7	2006
聯邦財務會計準則公報第 30 號	個體間實現成本 (第 4 號公報之修訂)	2005.8.15	2009

表 4-2 (續) 美國聯邦政府會計準則公報

編 號	標 題	發布日	生效日
聯邦財務會計準則公報第 31 號	信託活動之會計處理	2006.10.24	2009
聯邦財務會計準則公報第 32 號	對美國政府合併財務報告之要求：實行聯邦財務會計觀念公報第 4 號	2006.9.28	2006
聯邦財務會計準則公報第 33 號	退休金、其他退休福利及其他離職後福利：來自假設、選擇折現率及評價日變動之利益及損失的報導	2008.10.14	2010
聯邦財務會計準則公報第 34 號	一般公認會計原則包括聯邦會計準則委員會發布之準則	2009.7.28	自發布日生效
聯邦財務會計準則公報第 35 號	一般財產、廠房及設備歷史成本的估計(第 6 及第 23 號公報之修訂)	2009.10.14	自發布日生效
聯邦財務會計準則公報第 36 號	美國政府之綜合長期預測	2009.9.28	2010
聯邦財務會計準則公報第 37 號	社會保險：管理者討論與分析及基本財務報告之額外要求	2010.4.5	2011
聯邦財務會計準則公報第 38 號	聯邦石油及天然氣資源之會計處理	2010.4.13	2013
聯邦財務會計準則公報第 39 號	期後事項：審計準則包含會計及財務報告準則	2010.8.4	自發布日生效
聯邦財務會計準則公報第 40 號	改變有關遞延維修的定義(第 6 號公報之修訂)	2011.5.11	2012
聯邦財務會計準則公報第 41 號	聯邦財務會計準則公報第 38 號之生效日遞延	2011.7.6	自發布日生效
聯邦財務會計準則公報第 42 號	遞延維修的修訂(第 6、第 14、第 29 及第 32 號公報之修訂)	2012.4.25	2015
聯邦財務會計準則公報第 43 號	指定用途基金修訂為來自專用集合(Dedicated Collections)的基金(第 27 號公報之修訂)	2012.6.1	2013
聯邦財務會計準則公報第 44 號	一般使用中財產、廠房及設備減損之會計處理	2013.1.3	2015
解釋公報第 1 號	內政部印地安族信託基金(Indian Trust Fund)之報導(第 7 號公報之解釋)	1997.3.12	已被第 31 號公報取代
解釋公報第 2 號	財政部判決基金(Treasury Judgment Fund)交易之會計處理(第 4 及第 5 號公報之解釋)	1997.3.12	1997
解釋公報第 3 號	退休金及退休保健負債之衡量日	1997.8.29	1998
解釋公報第 4 號	退休金給付超過退休金費用之會計處理	1997.12.19	1998
解釋公報第 5 號	收入歸屬個體對無對價收入之認列(第 7 號公報之解釋)	1998.12	與第 7 號公報同時生效

表 4-2（續） 美國聯邦政府會計準則公報

編 號	標 題	發布日	生效日
解釋公報第 6 號	推算部門內成本之會計處理（第 4 號公報之解釋）	2003.4.18	2005
解釋公報第 7 號	再製造項目的持有（Items Held for Remanufacture）	2007.3	自發布日生效

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 2012 年 FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amend。

註：生效日係指該號公報的開始實施年度。

表 4-3 美國聯邦政府部門之平衡表

平衡表		
2012 年 9 月 30 日及 2011 年 9 月 30 日		
	單位：千元	
	2012 年度	2011 年度
資產		
政府間資產：		
公庫基金餘額	\$ 44,596,626	\$ 43,662,297
投資（淨額）	6,849,501	6,748,299
應收帳款及利息	1,949,324	1,940,799
應收貸款及利息（淨額）	3,164,122	3,209,638
其他	701	2,076
政府間資產總額	\$ 56,560,274	\$ 55,563,109
現金	447	449
投資（淨額）	18	20
應收帳款及利息	3,185,912	1,521,541
應收貸款及利息（淨額）	63,116	79,605
存貨及相關財產（淨額）	140,304	168,894
一般財產、廠房及設備（淨額）	21,041,652	20,414,677
其他	206,468	254,009
總資產	\$ 81,198,191	\$ 78,002,304
管理資產（附註揭露）		
負債		
政府間負債：		
應付帳款	\$ 666,872	\$ 631,777
資金借貸	94,368	277,325
其他		
資本移轉（capital transfers）負債	1,850,922	1,828,365
預收及遞延收入	343,269	427,440
保管負債	1,144,050	643,338
其他負債	889,325	914,629
政府間負債總額	\$ 4,988,806	\$ 4,722,874
應付帳款	815,838	816,055
貸款保證負債	29,425	41,564
應付聯邦員工及退伍軍人福利	1,498,248	1,483,240
環境及除役負債	176,510	179,712
其他		
或有負債	4,387,944	4,707,821

表 4-3 (續) 美國聯邦政府部門之平衡表

	2012 年度	2011 年度
預收及遞延收入	836,149	677,980
應付各州款	1,240,226	557,527
應付補助款	496,655	326,674
其他負債	1,006,954	1,056,716
負債總額	\$ 15,476,755	\$ 14,570,163
承諾及或有事項 (附註揭露)		
淨財務狀況		
未支用預算—指定用途資金	593,053	750,131
未支用預算—其他基金	4,740,620	5,290,891
營運結果累積數—指定用途資金	59,408,925	57,217,971
營運結果累積數—其他基金	978,838	173,148
淨財務狀況總額	\$ 65,721,436	\$ 63,432,141
負債及淨財務狀況總額	\$ 81,198,191	\$ 78,002,304

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國內政部 2012 年財務報表

(http://www.doi.gov/pfm/afr/2012/upload/AFR2012_final.pdf)。

表 4-4 美國聯邦政府部門之淨成本表

淨成本表		
2011 年 10 月 1 日至 2012 年 9 月 30 日及 2010 年 10 月 1 日至 2011 年 9 月 30 日		
單位：千元		
	2012 年度	2011 年度
提供自然及文化資源保護		
總成本	\$ 8,525,594	\$ 8,537,412
減：已賺得收入	914,622	810,047
淨成本	7,610,972	7,727,365
管理能源、水及自然資源		
總成本	5,613,721	4,996,796
減：已賺得收入	1,846,803	1,938,482
淨成本	3,766,918	3,058,314
增進政府間關係		
總成本	4,806,140	7,915,007
減：已賺得收入	341,386	391,431
淨成本	4,464,754	7,523,576
為決策提供科學依據		
總成本	1,582,292	1,586,986
減：已賺得收入	387,155	374,231
淨成本	1,195,137	1,212,755
建立 21 世紀的內政部		
總成本	421,437	339,416
減：已賺得收入	2,892	3,499
淨成本	418,545	335,917
可獲發還活動及其他		
總成本	3,649,155	3,500,722
減：已賺得收入	1,872,634	1,808,753
淨成本	1,776,521	1,691,969
合計		
總成本	24,598,339	26,876,339
減：已賺得收入	5,365,492	5,326,443
淨營運成本	\$ 19,232,847	\$ 21,549,896

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國內政部 2012 年財務報表

(http://www.doi.gov/pfm/afr/2012/upload/AFR2012_final.pdf)。

表 4-5 美國聯邦政府部門之淨財務狀況變動表

淨財務狀況變動表

2011 年 10 月 1 日至 2012 年 9 月 30 日及 2010 年 10 月 1 日至 2011 年 9 月 30 日

單位：千元

	2012 年度			2011 年度		
	指定用途基金	其他基金	合計	指定用途基金	其他基金	合計
未支用預算						
期初餘額	\$ 750,131	\$ 5,290,891	\$ 6,041,022	\$ 385,103	\$ 6,207,962	\$ 6,593,065
預算財務來源						
已收預算，普通基金	262,902	11,773,865	12,036,767	642,416	12,162,019	12,804,435
已轉入/(轉出)預算	2,000	16,571	18,571	1,497	2,066	3,563
已支用預算	(421,971)	(12,222,044)	(12,644,015)	(278,682)	(12,807,840)	(13,086,522)
其他調整	(9)	(118,663)	(118,672)	(203)	(273,316)	(273,519)
淨變動數	(157,078)	(550,271)	(707,349)	365,028	(917,071)	(552,043)
期末餘額－未支用預算	\$ 593,053	\$ 4,740,620	\$ 5,333,673	\$ 750,131	\$ 5,290,891	\$ 6,041,022
營運結果累積數						
期初餘額	\$ 57,217,971	\$ 173,148	\$ 57,391,119	\$ 55,335,935	\$ 3,933,524	\$ 59,269,459
預算財務來源						
已支用預算	421,971	12,222,044	12,644,015	278,682	12,807,840	13,086,522
保留的特許權使用費	6,045,186	1,738	6,046,924	4,775,496	2,570	4,778,066
無對價收入	1,038,463	19,237	1,057,700	943,257	7,438	950,695

表 4-5 (續) 美國聯邦政府部門之淨財務狀況變動表

	2012 年度			2011 年度		
	指定用途基金	其他基金	合計	指定用途基金	其他基金	合計
未償付轉入/(轉出)	353,702	17,807	371,509	379,665	66,557	446,222
現金及約當現金捐贈與沒收	46,963	-	46,963	23,560	-	23,560
其他調整項目	(1,960)	1,960	-	-	-	-
其他財務來源						
財產捐贈與沒收	121,956	9,957	131,913	108	12,625	12,733
未償付轉入/(轉出)	(389,954)	398,126	8,172	(41,102)	49,042	7,940
強制性成本貼補 (Imputed Financing from Costs Absorbed by Others)	130,949	1,971,244	2,102,193	114,314	463,572	577,886
其他非預算財務來源/(用途)	(12,650)	(167,248)	(179,898)	(19,952)	(192,116)	(212,068)
財務來源合計	7,754,626	14,474,865	22,229,491	6,454,028	13,217,528	19,671,556
營運淨成本	(5,563,672)	(13,669,175)	(19,232,847)	(4,571,992)	(16,977,904)	(21,549,896)
淨變動數	2,190,954	805,690	2,996,644	1,882,036	(3,760,376)	(1,878,340)
期末餘額－營運結果累積數	\$ 59,408,925	\$ 978,838	\$ 60,387,763	\$ 57,217,971	\$ 173,148	\$ 57,391,119
淨財務狀況	\$ 60,001,978	\$ 5,719,458	\$ 65,721,436	\$ 57,968,102	\$ 5,464,039	\$ 63,432,141

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國內政部 2012 年財務報表 (http://www.doi.gov/pfm/afr/2012/upload/AFR2012_final.pdf)。

表 4-6 美國聯邦政府部門之預算來源表

預算來源表

2011 年 10 月 1 日至 2012 年 9 月 30 日及 2010 年 10 月 1 日至 2011 年 9 月 30 日

單位：千元

	預算部分		非預算借貸理財部分	
	2012 年	2011 年	2012 年	2011 年
預算來源：				
非契約責任餘額一期初	\$ 7,520,693	\$ 7,775,378	\$ 91,502	\$ 68,478
取消以前年度未支付契約責任	545,389	508,895	-	-
未支付契約責任餘額其他變動數	(7,961)	(59,310)	(1,251)	(1,195)
以前年度預算授權之未支付契約責任餘額（淨額）	8,058,121	8,224,963	90,251	67,283
預算授權	16,906,091	17,807,406	(2,130)	(20,692)
借款授權	-	-	424	18,802
徵稅補償的支用授權（Spending authority from offsetting collections）	5,593,397	5,434,107	24,158	56,758
預算來源合計	\$ 30,557,609	\$ 31,466,476	\$ 112,703	\$ 122,151
預算來源狀況：				
已發生的契約責任	\$ 24,064,290	\$ 23,945,783	\$ 55,465	\$ 30,649
非契約責任餘額一期末				
已分配	6,352,370	7,189,378	57,238	91,502
免除分配	59	174,279	-	-
未分配	140,890	157,036	-	-
非契約責任餘額一期末	6,493,319	7,520,693	57,238	91,502
預算來源狀況合計	30,557,609	31,466,476	112,703	122,151
契約責任餘額變動數：				
未支付契約責任一期初	\$ 10,975,256	\$ 12,009,557	-	-
聯邦來源的未完成客戶訂單一期初	(2,654,681)	(2,732,350)	-	-
契約責任餘額一年度開始（淨額）	8,320,575	9,277,207	-	-
已發生契約責任經費支出（總額）	24,064,290	23,945,783	55,465	30,649
	(23,918,356)	(24,471,192)	(55,465)	(30,649)

表 4-6 (續) 美國聯邦政府部門之預算來源表

	預算部分		非預算借貸理財部分	
	2012 年	2011 年	2012 年	2011 年
聯邦來源的未完成客戶訂單變動數	(82,669)	77,662	(4,491)	-
取消以前年度未支付契約責任	(545,389)	(508,895)	-	-
契約責任餘額—期末	\$ 7,838,451	\$ 8,320,575	\$ (4,491)	-
契約責任餘額—期末				
未支付契約責任—期末 (總額)	10,575,801	10,975,256	-	-
聯邦來源的未完成客戶訂單—期末	(2,737,350)	(2,654,681)	(4,491)	-
契約責任餘額—期末 (淨額)	\$ 7,838,451	\$ 8,320,575	\$ (4,491)	-
預算授權與經費支出 (淨額):				
預算授權 (總額)	\$ 22,499,493	\$ 23,241,513	\$ 22,452	\$ 54,867
徵稅補償實際數	(5,546,688)	(5,523,756)	(19,667)	(56,757)
聯邦來源的未完成客戶訂單變動數	(82,669)	77,662	(4,491)	-
預算授權 (淨額)	\$ 16,870,136	\$ 17,795,425	\$ (1,706)	\$ (1,890)
經費支出 (總額)	23,918,356	24,471,192	55,465	30,649
徵稅補償實際數	(5,546,688)	(5,523,756)	(19,667)	(56,757)
經費支出 (淨額)	18,371,668	18,947,436	35,798	(26,108)
分配的相抵收入 (offsetting receipts)	(5,553,460)	(5,379,787)	-	-
機關經費支出 (淨額)	\$ 12,818,208	\$ 13,567,649	\$ 35,798	\$ (26,108)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國內政部 2012 年財務報表

(http://www.doi.gov/pfm/afr/2012/upload/AFR2012_final.pdf)。

表 4-7 美國聯邦政府部門之保管活動表

保管活動表		
2011 年 10 月 1 日至 2012 年 9 月 30 日及 2010 年 10 月 1 日至 2011 年 9 月 30 日		
單位：千元		
	2012 年	2011 年
代表聯邦政府的收入		
礦產租賃收入		
租金及特許權使用費	\$ 9,901,697	\$ 10,216,122
境內租賃銷售	2,107,090	648,822
境外租賃銷售	1,095,070	36,796
收入合計	\$ 13,103,857	\$ 10,901,740
代管收入		
移轉給內政部		
內政部本部	2,088,585	1,957,519
國家公園管理處保育基金	1,047,141	1,041,976
開墾局	1,654,847	1,532,623
海洋能源管理、監督及執行局	-	175,746
海洋能源管理局	160,952	-
安全及環境執行局	52,474	-
土地管理局	31,313	21,774
魚類和野生動物管理處	2,302	2,063
移轉給其他聯邦機構		
財政部	6,049,167	5,780,218
農業部	134,303	119,867
能源部	50,000	50,000
移轉給印第安部落及機構	11	-
移轉給州及其他	36,658	40,996
未移轉收入變動數	1,796,104	178,958
代管收入合計	\$ 13,103,857	\$ 10,901,740
保管活動淨額	\$ -	\$ -

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國內政部 2012 年財務報表

(http://www.doi.gov/pfm/afr/2012/upload/AFR2012_final.pdf)。

表 4-8 美國聯邦政府部門之社會保險表

美國健康暨生活服務部

社會保險表

2012 年 1 月 1 日及以前各基年之 75 年預測

單位：百萬元

	2012 年	2011 年	2010 年	2009 年	2008 年
75 年預測期間之估計未來收入（不含利息）精算現值					
預測期間開始年度已在保者：					
尚未取得資格的年齡					
住院保險	\$7,929	\$7,581	\$7,216	\$6,348	\$6,320
補充醫療保險 B	14,431	13,595	12,688	16,323	14,932
補充醫療保險 D	5,866	6,438	6,355	6,144	6,527
已取得資格的年齡（65 歲以上）					
住院保險	302	262	248	209	202
補充醫療保險 B	2,395	2,122	1,972	1,924	1,785
補充醫療保險 D	694	695	646	595	581
可能會投保者					
住院保險	7,367	7,260	6,944	5,451	5,361
補充醫療保險 B	3,333	3,223	3,077	4,909	4,480
補充醫療保險 D	2,568	2,817	2,714	2,632	2,856
目前與未來投保者合計					
住院保險	15,598	15,104	14,408	12,008	11,883
補充醫療保險 B	20,159	18,940	17,737	23,156	21,197
補充醫療保險 D	9,128	9,950	9,715	9,371	9,964
75 年預測期間之估計未來支出精算現值					
預測期間開始年度已在保者：					
尚未取得資格的年齡					
住院保險	\$14,919	\$12,887	\$12,032	\$18,147	\$17,365
補充醫療保險 B	14,303	13,489	12,587	16,342	14,949
補充醫療保險 D	5,866	6,438	6,355	6,144	6,527
已取得資格的年齡（65 歲以上）					
住院保險	3,369	2,923	2,648	2,958	2,747
補充醫療保險 B	2,646	2,343	2,166	2,142	1,986
補充醫療保險 D	694	695	646	595	581
可能會投保者					
住院保險	2,891	2,546	2,411	4,673	4,506
補充醫療保險 B	3,211	3,108	2,984	4,672	4,262
補充醫療保險 D	2,568	2,817	2,714	2,632	2,856

表 4-8 (續) 美國聯邦政府部門別財務報表—社會保險表

	2012 年	2011 年	2010 年	2009 年	2008 年
目前與未來投保者合計					
住院保險	21,179	18,356	17,090	25,778	24,619
補充醫療保險 B	20,159	18,940	17,737	23,156	21,197
補充醫療保險 D	9,128	9,950	9,715	9,371	9,964
75 年預測期間之估計未來收入（不含利息）大於支出數精算現值					
住院保險	\$(5,581)	\$(3,252)	\$(2,683)	\$(13,770)	\$(12,737)
補充醫療保險 B	-	-	-	-	-
補充醫療保險 D	-	-	-	-	-
額外資訊					
75 年預測期間之估計未來收入（不含利息）大於支出數精算現值					
住院保險	\$(5,581)	\$(3,252)	\$(2,683)	\$(13,770)	\$(12,737)
補充醫療保險 B	-	-	-	-	-
補充醫療保險 D	-	-	-	-	-
期初信託基金資產					
住院保險	244	272	304	321	312
補充醫療保險 B	80	71	76	59	53
補充醫療保險 D	1	1	1	1	3
75 年預測期間之估計未來收入（不含利息）及期初信託基金資產大於支出數精算現值					
住院保險	\$(5,337)	\$(2,980)	\$(2,378)	\$(13,449)	\$(12,425)
補充醫療保險 B	80	71	76	59	53
補充醫療保險 D	1	1	1	1	3

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國健康暨生活服務部 2012 年財務報表

(http://www.hhs.gov/afr/hhs_agency_financial_report_fy_2012-financial_section.pdf)。

表 4-9 美國聯邦政府合併淨成本表

美國聯邦政府 淨成本表 2012 年度					
(單位：十億元)	總成本	已賺得 收入	小計	假設變動 (盈餘) /	淨成本
				損失	
健康暨人類服務部	924.0	67.8	856.2	0.3	856.5
社會保障署	825.4	0.3	825.1	-	825.1
國防部	784.7	56.0	728.7	70.4	799.1
退役軍人事務部	213.6	4.1	209.5	149.3	358.8
公債利息	245.4	-	245.4	-	245.4
農業部	161.0	12.0	149.0	-	149.0
人事管理局	48.2	19.1	29.1	98.9	128.0
勞工部	107.3	-	107.3	-	107.3
交通部	79.0	0.8	78.2	-	78.2
住宅暨都市發展部	74.5	1.5	73.0	-	73.0
能源部	60.8	4.3	56.5	-	56.5
國土安全部	58.2	9.9	48.3	0.4	48.7
教育部	62.7	20.0	42.7	-	42.7
法務部	38.9	1.3	37.6	-	37.6
國務院	29.8	3.5	26.3	0.8	27.1
內政部	23.3	2.7	20.6	-	20.6
國家航空暨太空總署	19.0	0.2	18.8	-	18.8
國際發展局	11.4	0.2	11.2	-	11.2
環境保護局	11.4	0.3	11.1	-	11.1
鐵路職工退休管理委員會	15.3	5.1	10.2	-	10.2
商務部	12.8	2.6	10.2	-	10.2
退休金福利擔保公司	20.2	10.4	9.8	-	9.8
聯邦通訊委員會	10.1	0.4	9.7	-	9.7
美國郵政局	72.8	64.2	8.6	-	8.6
國家科學基金會	7.4	-	7.4	-	7.4
小型企業署	1.6	0.4	1.2	-	1.2
史密森學會	0.8	-	0.8	-	0.8
美國輸出入銀行	1.2	0.8	0.4	-	0.4
核能管理委員會	1.1	0.8	0.3	-	0.3
國家信用管理局	1.3	1.0	0.3	-	0.3
聯邦總務署	0.5	0.5	-	-	-

表 4-9 (續) 美國聯邦政府合併淨成本表

	總成本	已賺得 收入	小計	假設變動	淨成本
				(盈餘) / 損失	
農場信貸系統保險公司	-	0.1	(0.1)	-	(0.1)
田納西河流域管理局	11.0	11.3	(0.3)	0.1	(0.2)
證券交易委員會	1.2	1.6	(0.4)	-	(0.4)
聯邦存款保險公司	2.6	19.3	(16.7)	-	(16.7)
財政部	(150.0)	27.5	(177.5)	-	(177.5)
其他	56.4	0.8	55.6	-	55.6
合計	3,844.9	350.8	3,494.1	320.2	3,814.3

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表

(<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>)。

表 4-10 美國聯邦政府合併營運及淨財務狀況變動表

美國聯邦政府						
營運及淨財務狀況變動表						
2012 年度及 2011 年度						
	非指定 用途基金	指定用 途基金	合計	非指定 用途基金	指定用 途基金	合計
(單位：十億元)	2012			2011		
收入：						
個人所得稅及預扣所得稅	1,135.2	789.9	1,925.1	1,092.9	772.9	1,865.8
公司所得稅	237.5		237.5	175.1		175.1
失業稅		66.5	66.5		56.1	56.1
貨物稅	24.6	56.5	81.1	21.3	52.2	73.5
遺產與贈與稅	13.9		13.9	7.3		7.3
關稅	28.6		28.6	28.5		28.5
其他稅款與收入	114.9	30.9	145.8	120.4	20.9	141.3
雜項已賺得收入	13.5	6.2	19.7	11.3	4.9	16.2
政府間利息		185.3	185.3		202	202.0
收入總計	1,568.2	1,135.3	2,703.5	1,456.8	1,109.0	2,565.8
沖銷			(185.3)			(202.0)
合併收入			2,518.2			2,363.8
淨營運成本：						
淨成本	2,020.2	1,794.1	3,814.3	2,110.6	1,550.2	3,660.8
政府間利息	185.3		185.3	202.0		202.0
淨成本總計	2,205.5	1,794.1	3,999.6	2,312.6	1,550.2	3,862.8
沖銷			(185.3)			(202.0)
合併淨成本			3,814.3			3,660.8
政府間移轉	(576.5)	576.5		(540.5)	540.5	
未能配合之交易及餘額	(20.2)		(20.2)	(15.6)		(15.6)
淨營運成本	(1,234.0)	(82.3)	(1,316.3)	(1,411.9)	99.3	(1,312.6)
期初淨財務狀況餘額	(15,533.6)	748.2	(14,785.4)	(14,119.7)	646.9	(13,472.8)
前期調整—會計原則變動	1.3	(0.6)	0.7	(2.0)	2.0	
淨營運（成本）/收入	(1,234.0)	(82.3)	(1,316.3)	(1,411.9)	99.3	(1,312.6)
期末淨財務狀況餘額	(16,766.3)	665.3	(16,101.0)	(15,533.6)	748.2	(14,785.4)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表（<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>）。

表 4-11 美國聯邦政府合併淨營運成本至預算短絀調節表

美國聯邦政府		
淨營運成本至預算短絀調節表		
2012 年度及 2011 年度		
(單位：十億元)	2012	2011
淨營運成本	(1,316.3)	(1,312.6)
未包括在預算短絀內的淨營運成本項目：		
軍事雇員津貼負債增加數：		
軍事退休金負債增加數	120.7	98.6
軍事健康負債減少數	(9.0)	(62.4)
其他軍事津貼減少數	(0.6)	(1.2)
軍事雇員津貼負債增加數	111.1	35.0
退役軍人津貼與喪葬補助負債增加數：	227.9	58.9
聯邦員工津貼負債增加/(減少)數：		
聯邦員工退休金負債增加/(減少)數	152.6	(13.2)
聯邦員工健康負債減少數	(14.4)	(13.0)
其他聯邦員工津貼增加數	4.6	4.2
聯邦員工津貼負債增加/(減少)數	142.8	(22.0)
環保及處分負債增加數：		
能源環保及處分負債增加數	17.8	0.4
其他環保及處分負債增加/(減少)數	(2.9)	2.4
環保及處分負債增加數	14.9	2.8
折舊費用	59.1	68.4
不動產、廠房及設備處分及重評價	9.4	(4.6)
到期且應付津貼增加/(減少)數	(4.8)	6.7
保險及保證計畫負債減少數	(5.3)	(13.9)
其他負債增加數	5.6	10.5
應付帳款增加/(減少)數	1.8	(9.5)
淨應收帳款及應收稅款減少數	(4.9)	(11.7)
問題資產紓困計畫年度終了重評估上升/(下降)數	(9.0)	23.3
對政府贊助企業之負債減少數	(307.2)	(43.7)
對政府贊助企業之投資評價損失增加/(減少)數	42.3	(3.0)

表 4-11 (續) 美國聯邦政府合併淨營運成本至預算短絀調節表

	2012	2011
未包括在淨營運成本的預算項目：		
資本化固定資產：		
國防部	(33.6)	(51.3)
其他機構	(37.1)	(36.4)
總資本化固定資產	(70.7)	(87.7)
上年度問題資產紓困計畫年度終了重評估上升/（下降）數	(23.3)	23.6
存貨增加數	(2.9)	(9.9)
對政府贊助企業之投資增加數	(18.6)	(20.8)
債務及權益證券減少數	0.4	9.1
其他資產減少數	21.7	4.0
其他貸款活動	38.6	(4.3)
其他調節項目	(2.0)	2.8
預算短絀	(1,089.4)	(1,298.6)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表

(<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>)。

表 4-12 美國聯邦政府合併現金餘額變動表

美國聯邦政府 現金餘額變動表 2012 年度及 2011 年度		
(單位：十億元)	2012	2011
預算短絀	(1,089.4)	(1,298.6)
包括在預算內非現金支出之調整：		
應計公債利息	240.1	244.2
問題資產紓困計畫年度終了重評估	32.3	(46.9)
問題資產紓困計畫補助費用/(收入)	(10.8)	7.2
其他聯邦個體補助收入	(29.4)	(43.9)
小計	232.2	160.6
未包括在預算內影響現金餘額之項目：		
財務活動淨交易：		
舉借公債	7,766.9	7,962.8
償還公債	(6,614.0)	(6,854.2)
政府機構證券	(0.4)	1.0
小計	1,152.5	1,109.6
貨幣及其他活動交易：		
支付公債利息	(234.3)	(239.7)
問題資產紓困計畫直接貸款和權益投資	52.3	59.0
活動淨額		
政府資助企業－不動產抵押債權證券活	70.6	93.7
動淨額		
應收貸款活動淨額	(153.7)	(157.6)
特殊提款權配置	(0.7)	0.2
其他	(0.3)	21.2
小計	(266.1)	(223.2)
現金及其他貨幣資產：		
現金及其他貨幣資產增加/(減少)數	29.2	(251.6)
期初現金及其他貨幣資產餘額	177.0	428.6
期末現金及其他貨幣資產餘額	206.2	177.0

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表

(<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>)。

表 4-13 美國聯邦政府合併平衡表

美國聯邦政府		
平衡表		
2012 年 9 月 30 日及 2011 年 9 月 30 日		
(單位：十億元)	2012	2011
資產：		
現金及其他貨幣資產	206.2	177.0
應收帳款及應收稅款淨額	111.2	106.3
應收貸款及不動產抵押債權證券淨額	859.6	772.1
問題資產紓困計畫直接貸款和權益投資淨額	40.2	80.1
存貨及相關財產淨額	299.0	296.1
財產、廠房及設備淨額	855.0	852.8
債務及權益證券	110.2	110.6
政府資助企業投資	109.3	133.0
其他資產	157.6	179.3
資產總額	2,748.3	2,707.3
管理土地及傳承資產 (附註揭露)		
負債：		
應付帳款	65.2	63.4
聯邦債務證券及應計利息	11,332.3	10,174.1
應付聯邦員工及退役軍人津貼	6,274.0	5,792.2
環保及處分負債	339.0	324.1
應付到期津貼	166.2	171.0
保險與保證計畫負債	156.4	161.7
貸款保證負債	74.6	63.0
政府資助企業負債	9.0	316.2
其他負債	432.6	427.0
負債總額	18,849.3	17,492.7
或有事項及承諾事項 (附註揭露)		
淨財務狀況：		
指定用途基金	665.3	748.2
非指定用途基金	(16,766.3)	(15,533.6)
淨財務狀況總額	(16,101.0)	(14,785.4)
負債及淨財務狀況總額	2,748.3	2,707.3

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表 (<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>)。

表 4-14 美國聯邦政府合併社會保險表

美國聯邦政府 社會保險表					
長期現值精算預測（75 年，除「黑肺病」以外）					
（單位：十億元）	2012	2011	2010	2009	2008
聯邦老年人、倖存者及傷殘者保險（社會安全）： ^a					
收入（分配及專項稅）來自於：					
參與者已達合格年齡（62 歲及超過 62 歲）	847	726	672	575	542
參與者未達合格年齡	22,703	20,734	19,914	18,559	18,249
未來參與者	21,649	20,144	19,532	18,082	17,566
所有現在及未來參與者	45,198	41,603	40,118	37,217	36,357
預訂未來福利支出：					
參與者已達合格年齡（62 歲及超過 62 歲）	(9,834)	(8,618)	(8,096)	(7,465)	(6,958)
參與者未達合格年齡	(37,753)	(34,042)	(32,225)	(30,207)	(29,021)
未來參與者	(8,890)	(8,100)	(7,744)	(7,223)	(6,933)
所有現在及未來參與者	(56,477)	(50,760)	(48,065)	(44,894)	(42,912)
未來支出超過未來收入之現值	(11,278)	(9,157)	(7,947)	(7,677)	(6,555)
聯邦醫院保險（醫療保險A部分）： ^a					
收入（分配及專項稅）來自於：					
參與者已達合格年齡（65 歲及超過 65 歲）	302	262	248	209	202
參與者未達合格年齡	7,929	7,581	7,216	6,348	6,320
未來參與者	7,367	7,260	6,944	5,451	5,361

表 4-14 (續) 美國聯邦政府合併社會保險表

	2012	2011	2010	2009	2008
所有現在及未來參與者	15,598	15,104	14,408	12,008	11,883
預訂未來福利支出：					
參與者已達合格年齡（65 歲及超過 65 歲）	(3,369)	(2,923)	(2,648)	(2,958)	(2,747)
參與者未達合格年齡	(14,919)	(12,887)	(12,032)	(18,147)	(17,365)
未來參與者	(2,891)	(2,546)	(2,411)	(4,673)	(4,506)
所有現在及未來參與者	(21,179)	(18,356)	(17,091)	(25,778)	(24,619)
未來支出超過未來收入之現值	(5,581)	(3,252)	(2,683)	(13,770)	(12,736)
聯邦追加醫療保險（醫療保險B部分）： ^a					
收入（分配及專項稅）來自於：					
參與者已達合格年齡（65 歲及超過 65 歲）	635	570	538	498	461
參與者未達合格年齡	3,826	3,651	3,460	4,224	3,859
未來參與者	884	865	839	1,270	1,158
所有現在及未來參與者	5,344	5,086	4,836	5,992	5,478
預訂未來福利支出：					
參與者已達合格年齡（65 歲及超過 65 歲）	(2,646)	(2,343)	(2,166)	(2,142)	(1,986)
參與者未達合格年齡	(14,303)	(13,489)	(12,587)	(16,342)	(14,949)
未來參與者	(3,211)	(3,108)	(2,984)	(4,672)	(4,262)
所有現在及未來參與者	(20,159)	(18,940)	(17,737)	(23,156)	(21,197)
未來支出超過未來收入之現值 ^b	(14,815)	(13,854)	(12,901)	(17,165)	(15,719)

表 4-14 (續) 美國聯邦政府合併社會保險表

	2012	2011	2010	2009	2008
聯邦追加醫療保險 (醫療保險D部分) : ^a					
收入 (分配及專項稅) 來自於 :					
參與者已達合格年齡 (62 歲及超過 62 歲)	179	173	165	140	123
參與者未達合格年齡	1,510	1,608	1,626	1,442	1,380
未來參與者	661	703	694	618	604
所有現在及未來參與者	2,349	2,484	2,486	2,199	2,107
預訂未來福利支出 :					
參與者已達合格年齡 (62 歲及超過 62 歲)	(694)	(695)	(646)	(595)	(581)
參與者未達合格年齡	(5,866)	(6,438)	(6,355)	(6,144)	(6,527)
未來參與者	(2,568)	(2,817)	(2,714)	(2,632)	(2,856)
所有現在及未來參與者	(9,128)	(9,950)	(9,715)	(9,371)	(9,964)
未來支出超過未來收入之現值 ^b	(6,778)	(7,466)	(7,229)	(7,172)	(7,857)
鐵路退休 :					
收入 (分配及專項稅) 來自於 :					
參與者已達合格年齡 (65 歲及超過 65 歲)	7	6	5	5	5
參與者未達合格年齡	56	46	47	48	43
未來參與者	78	65	66	70	54
所有現在及未來參與者	141	117	118	123	102

表 4-14 (續) 美國聯邦政府合併財務報表－社會保險表

	2012	2011	2010	2009	2008
預訂未來福利支出：					
參與者已達合格年齡（65 歲及超過 65 歲）	(119)	(109)	(105)	(102)	(97)
參與者未達合格年齡	(95)	(86)	(88)	(91)	(88)
未來參與者	(34)	(28)	(27)	(30)	(26)
所有現在及未來參與者	(248)	(223)	(220)	(223)	(212)
未來支出超過未來收入之現值 ^c	(107)	(106)	(103)	(100)	(109)
黑肺病（C 部分）：					
未來支出超過未來收入之現值 ^d	5	5	6	6	5
未來支出超過未來收入之現值總額	(38,554)	(33,830)	(30,857)	(45,878)	(42,970)
社會保險總結： ^a					
參與者已達合格年齡：					
收入（如：分配及專項稅）	1,970	1,737	1,628	1,427	1,333
預訂未來福利支出	(16,662)	(14,688)	(13,661)	(13,262)	(12,369)
未來支出超過未來收入之現值	(14,692)	(12,951)	(12,033)	(11,835)	(11,036)
參與者未達合格年齡：					
收入（如：分配及專項稅）	36,024	33,620	32,263	30,621	29,851
預訂未來福利支出	(72,936)	(66,942)	(63,287)	(70,931)	(67,950)
未來支出超過未來收入之現值	(36,912)	(33,322)	(31,024)	(40,310)	(38,099)

表 4-14 (續) 美國聯邦政府合併社會保險表

	2012	2011	2010	2009	2008
封閉群組－未來支出超過未來收入之現值總額	(51,604)	(46,272)	(43,057)	(52,145)	(49,135)
未來參與者：					
收入（如：分配及專項稅）	30,639	29,037	28,075	25,491	24,743
預訂未來福利支出	(17,589)	(16,594)	(15,875)	(19,224)	(18,578)
未來支出超過未來收入之現值	13,050	12,443	12,200	6,267	6,165
開放群組－未來支出超過未來收入之現值總額	(38,554)	(33,830)	(30,857)	(45,878)	(42,970)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表（<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>）。

^a 這些金額代表未來由財政部普通基金移轉給補充醫療保險信託基金之現值，這些未來政府間移轉包含了HHS及醫療保險與醫療服務中心財務報表中之收入，但非本報告中政府範圍之收入。

^b 這些金額近似於未來財務交換及未來由財政部普通基金移轉給社會安全等權益帳戶（詳見本報表鐵路退休計畫未審定補充資料部分之討論）。其中包含鐵路退休財務報表之收入，但非屬本報告中政府範圍之收入。

^c 未包含未償帳款之應計利息費用。

^d 社會安全及健康保險之參與者被假設為「封閉群組」中自計畫期間開始至少參與 15 年的個人，無論納稅人、受益人或兩者皆是。

^e 總計可能因四捨五入而不等同於各項加計數。

表 4-15 美國聯邦政府合併社會保險金額變動表

美國聯邦政府
社會保險金額變動表
2012 年 9 月 30 日

(單位：十億元)	社會安全	醫療保險 HI	醫療保險 SMI	其他 (如鐵路職工 退休福利)	總計
在未來 75 年內，現在及未來 參與者（開放群組）未來收入 減未來支出淨變現價值年初 餘額	(9,157)	(3,252)	(21,320)	(101)	(33,830)
淨變現價值本年度變動原因：					
評價期間之變動	(473)	(125)	(1,013)	(2)	(1,613)
人口資料及估計之變動	(140)	(97)	752	3	518
經濟資料及估計之變動	(1,037)	-	-	(2)	(1,039)
法律或政策之變動	-	153	40	-	193
方法及編程數據之變動	(471)	-	-	-	(471)
經濟及其他健康照護估計 之變動	-	(2,546)	(55)	-	(2,601)
推算基礎之變動	-	286	3	-	289
開放群組措施之淨變動	(2,121)	(2,329)	(273)	(1)	(4,724)
開放群組措施年底餘額	(11,278)	(5,581)	(21,593)	(102)	(38,554)

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦政府 2012 年財務報表
(<http://www.fms.treas.gov/fr/12frusg/12frusg.pdf>)。

註：本表總計可能因四捨五入而不等同於各項加計數。

表 4-16 美國聯邦政府部門別財務報表附註揭露—信託活動表

部門 XYZ						
信託活動表						
2010 年 9 月 30 日及 2009 年 9 月 30 日						
	2010 年 信託基金 A	2010 年 其他信託 基金	2010 年 信託基金 合計	2009 年 信託基金 A	2009 年 其他信託 基金	2009 年 信託基金 合計
捐款	\$ 233,450	\$ 116,550	\$ 350,000	\$ 200,000	\$ 125,000	\$ 325,000
投資收益	116,725	58,275	175,000	100,000	65,000	165,000
處分投資收益 (虧損)淨額	6,670	3,330	10,000	4,000	1,000	5,000
分配給受益者	(300,150)	(149,850)	(450,000)	(200,000)	(150,000)	(350,000)
信託基金餘額增 加數	56,695	28,305	85,000	104,000	41,000	145,000
期初信託淨資產	1,674,000	1,041,000	2,715,000	1,570,000	1,000,000	2,570,000
期末信託淨資產	\$ 1,730,695	\$ 1,069,305	\$ 2,800,000	\$ 1,674,000	\$ 1,041,000	\$ 2,715,000

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦財務會計準則公報第 31 號「信託活動之會計處理」。

表 4-17 美國聯邦政府部門別財務報表附註揭露—信託淨資產表

部門 XYZ						
信託淨資產表						
2010 年 9 月 30 日及 2009 年 9 月 30 日						
	2010 年 信託基金 A	2010 年 其他信託 基金	2010 年 信託基金 合計	2009 年 信託基金 A	2009 年 其他信託 基金	2009 年 信託基金 合計
信託資產						
現金及約當現金	\$ 429,895	\$ 391,559	\$ 821,454	\$ 250,000	\$ 275,000	\$ 525,000
投資	1,300,000	677,746	1,977,746	1,424,000	766,000	2,190,000
其他資產	1,000		1,000			
減：應付帳款	(200)		(200)			
信託淨資產	\$ 1,730,695	\$ 1,069,305	\$ 2,800,000	\$ 1,674,000	\$ 1,041,000	\$ 2,715,000

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦財務會計準則公報第 31 號「信託活動之會計處理」。

表 4-18 美國聯邦政府合併財務報表附註揭露－信託淨資產表

信託淨資產表

	2010 年度	2009 年度
部門 A	\$ xxxxxx	\$ xxxxxx
部門 B	xxxxxx	xxxxxx
部門 C	xxxxxx	xxxxxx
部門 D	xxxxxx	xxxxxx
其他部門	xxxxxx	xxxxxx
合計	\$ xxxxxx	\$ xxxxxx

資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國聯邦財務會計準則公報第 31 號「信託活動之會計處理」。

表 4-19 GASB 發布之政府會計公報

類別	編號	名 稱	發布日
觀念公報	CGAS 01	財務報導目的	1987/5
	CGAS 02	服務努力與成果報導	1994/4
	CGAS 03	包含基本財務報表之一般目的外部財務報告之溝通	2005/04
	CGAS 04	財務報表要素	2007/06
	CGAS 05	觀念公報第 2 號之修正	2008/11
準則公報	SGAS 1 (正式公報)	NCGA 聲明和美國註冊會計師協會行業審計指南的法律地位	1984/7
	SGAS 2	根據國內收入法案第 457 條款規定所採用的遞延酬勞計畫之財務報導	1986/1
	SGAS 3	金融機構儲蓄、投資（包括回購協議）和逆回購協議	1986/4
	SGAS 4	FASB 第 87 號公報「員工退休金會計」對州與地方政府員工之適用性	1986/9
	SGAS 5	公務員退休制度和州與地方政府員工退休金資訊之揭露	1986/11
	SGAS 6	特種收入之會計處理及財務報告	SGAS6
	SGAS 7	造成債務終止的提前還款	1987/3
	SGAS 8	FASB 第 93 號公報「非營利組織之折舊認列」對某些州與地方政府之適用性	1988/1
	SGAS 9	業權型基金及留本信託基金以及採業權型基金會計之其他政府個體之現金流量報告	1989/9
	SGAS 10	風險融資及相關保險問題之會計處理及財務報告	1989/11
	SGAS 11	衡量焦點及會計基礎—政事型基金營運表	1990/5
	SGAS 12	州與地方政府員工離職後給付（除退休金）之資訊揭露	1990/5
	SGAS 13	租金逐期增加之營業租賃之會計處理	1990/5
	SGAS 14	財務報告個體	1991/6
	SGAS 15	公立大專院校之會計處理及財務報告模型	1991/10
	SGAS 16	休假給付之會計處理	1992/11
	SGAS 17	GASB 第 11 號公報及相關公報（第 10、11 及 13 號公報）生效日之修訂	1993/6
	SGAS 18	市立垃圾掩埋場閉場及後續成本之會計處理	1993/8
	SGAS 19	公立大專院校的綜合性報告	1993/9
	SGAS 20	業權型基金及採業權型基金會計之其他政府個體的會計處理和財務報告	1993/9
	SGAS 21	無人繼承收繳國庫資產之會計處理	1993/10
	SGAS 22	政事型基金中租稅收入之會計處理	1993/12
	SGAS 23	業權活動所報導的債務償還之會計處理及財務報告	1993/12
	SGAS 24	特定捐贈及其他財務資助之會計處理及財務報告	1994/6
	SGAS 25	確定給付退休金計畫之財務報導及確定提撥計畫之附註揭露	1994/11
	SGAS 26	確定給付退休金計畫中退休人員醫療保健計畫之財務報導	1994/11
	SGAS 27	州與地方政府員工退休金之會計處理	1994/11
	SGAS 28	證券融券交易之會計處理及財務報告	1995/5
	SGAS 29	政府個體對非營利會計處理及財務報導原則之採用	1995/8
	SGAS 30	風險融資之綜合處理—第 10 號公報之修正	1996/2
	SGAS 31	某些投資及外部投資組合之會計處理及財務報導	1997/3
	SGAS 32	國內收入法案第 457 部分—遞延酬勞計畫之會計處理及財務報導	1997/10
	SGAS 33	非交換交易之會計處理及財務報導	1998/12
	SGAS 34	州與地方政府之基本財務報表和管理者討論與分析	1999/6
	SGAS 35	公立大專院校基本財務報表和管理者討論與分析—第 34 號公報之修正	1999/11
	SGAS 36	收受方對某些共享非交換利益的報告—第 33 號公報之修正	2000/11
	SGAS 37	州與地方政府基本財務報表和管理者討論與分析—第 21 號及 34 號公報之修正	2001/06
	SGAS 38	特定財務報表附註揭露	2001/06

表 4-19 (續) GASB 發布之政府會計公報

類別	編號	名稱	發布日
準則 公報	SGAS 39	組成單位之確定—第 14 號公報之修正	2002/05
	SGAS 40	儲蓄和投資風險之揭露—第 3 號公報之修正	2003/03
	SGAS 41	預算比較表的觀點差異—第 34 號公報之修正	2003/05
	SGAS 42	資本資產減損及保險回復之會計處理及財務報導	2003/11
	SGAS 43	離職後給付計畫（除退休金計畫）之財務報導	2004/04
	SGAS 44	經濟狀況報導：統計部分—NCGA 第 1 號的修正	2004/05
	SGAS 45	雇主對離職後給付（除退休金）之會計處理和財務報導	2004/06
	SGAS 46	受法律限制之淨資產—第 34 號公報之修正	2004/12
	SGAS 47	離職或資遣給付之會計	2005/06
	SGAS 48	應收款項之出售及抵押、未來收入及個體間資產及未來收入之移轉	2006/09
	SGAS 49	汙染整治義務之會計處理與財務報導	2006/11
	SGAS 50	退休金揭露—第 25 號及 27 號公報之修正	2007/05
	SGAS 51	無形資產之會計處理與財務報導	2007/06
	SGAS 52	投資性土地與不動產	2007/11
	SGAS 53	衍生性金融商品之會計處理及財務報導	2008/06
	SGAS 54	基金餘額報導及政事型基金類別定義	2009/02
	SGAS 55	州與地方政府一般公認會計原則之層級	2009/03
	SGAS 56	包含於 AICPA 審計準則公報中之會計處理與財務報導指引彙整	2009/03
	SGAS 57	代理雇主（Agent Employers）對離職給付（除退休金）之衡量及代理多方雇主計畫（Agent Multiple-Employer Plans）	2009/12
	SGAS 58	美國破產法之會計處理及財務報導	2009/12
	SGAS 59	金融工具之綜合報告	2010/06
	SGAS 60	服務特許權協議之會計處理及財務報導	2010/11
	SGAS 61	財務報導個體—第 14 號及 34 號公報之修正	2010/11
	SGAS 62	1989 年 11 月 30 日前 FASB 及 AICPA 發布之會計及財務報導指引之編纂	2010/12
	SGAS 63	遞延資源流出、遞延資源流入、淨額之財務報導	2012/11
	SGAS 64	衍生性金融工具—避險會計終止條款之適用—第 53 號公報之修正	2011/06
	SGAS 65	前期報導為資產及負債之項目	2012/03
	SGAS 66	技術性修正—第 10 號及 62 號公報之修正	2012/03
	SGAS 67	退休金計畫之財務報導—第 25 號公報之修正	2012/03
	SGAS 68	退休金之會計處理及財務報導—第 27 號公報之修正	2012/06
	SGAS 69	政府綜計及政府單位之處分	2013/01

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 GASB 網站。

表 4-20 美國州及地方政府整體淨資產表

A 市				
政府整體淨資產表				
2002 年 12 月 31 日				
	政府主體			組成單位
	政事型業務	事業型業務	合計	
資產				
現金及約當現金	\$13,597,899	\$10,516,820	\$24,114,719	\$303,935
投資	27,365,221	64,575	27,429,796	7,428,952
淨應收款	12,833,132	3,609,615	16,442,747	4,042,290
內部餘額	313,768	(313,768)		
存貨	322,149	126,674	448,823	83,697
資本資產：				
土地、改良物及在建工程	28,435,025	6,408,150	34,843,175	751,239
其他資本資產，扣除累積折舊後餘額	141,587,735	144,980,601	286,568,336	36,993,547
總資本資產	170,022,760	151,388,751	321,411,511	37,744,786
總資產	224,454,929	165,392,667	389,847,596	49,603,660
負債				
應付帳款及應計費用	7,538,543	786,842	8,325,385	1,803,332
遞延收入	1,435,599		1,435,599	38,911
長期負債：				
一年內到期部分	9,236,000	4,426,286	13,662,286	1,426,639
到期日超過一年部分	83,302,378	74,482,273	157,784,651	27,106,151
總負債	101,512,520	79,695,401	181,207,921	30,375,033
淨資產				
投資於資本資產的淨資產	103,711,386	73,088,574	176,799,960	15,906,392
限制用途部分：				
資本計畫	11,290,079		11,290,079	492,445
債務	3,076,829	1,451,996	4,528,825	
社區發展計畫	6,886,663		6,886,663	
其他目的	3,874,736		3,874,736	
未限制用途部分	(5,897,284)	11,156,696	5,259,412	2,829,790
淨資產總額	\$122,942,409	\$85,697,266	\$208,639,675	\$19,228,627

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-21 美國州及地方政府整體營運表

A 市
政府整體營運表
2002 年度

職能/計畫	費用	計畫收入			淨收入（淨費用）及淨資產變動數			組成單位
		服務收入	營運轉讓或捐贈	資本轉讓或捐贈	政府主體		合計	
					政事型業務	事業型業務		
主要政府：								
政事型業務：								
普通政務	\$9,709,509	\$3,333,265	\$843,617	\$ --	\$(5,532,627)		\$(5,532,627)	
公共安全	34,782,144	1,198,855	1,307,693	62,300	(32,213,296)		(32,213,296)	
公共事務	10,131,928	850,000		2,252,615	(7,029,313)		(7,029,313)	
工程服務	1,299,645	704,793			(594,852)		(594,852)	
健康及衛生	6,705,675	5,612,267	575,000		(518,408)		(518,408)	
公墓	735,866	212,496	72,689		(450,681)		(450,681)	
文化及休閒	11,534,045	3,995,199	2,450,000		(5,088,846)		(5,088,846)	
社區發展	2,994,389			2,580,000	(414,389)		(414,389)	
教育	21,893,273				(21,893,273)		(21,893,273)	
長期負債利息	6,242,893				(6,242,893)		(6,242,893)	
政事型業務總額	106,029,367	15,906,875	5,248,999	4,894,915	(79,978,578)		(79,978,578)	
事業型業務：								
飲水	3,643,315	4,159,350		1,159,909		\$1,675,944	1,675,944	
下水道	4,909,885	7,170,533		486,010		2,746,658	2,746,658	
停車場	2,824,368	1,449,012				(1,375,356)	(1,375,356)	
事業型業務總額	11,377,568	12,778,895		1,645,919		3,047,246	3,047,246	
政府主體總額	\$117,406,935	\$28,685,770	\$5,248,999	\$6,540,834	(79,978,578)		(76,931,332)	
						3,047,246		
組成單位：								
垃圾處理場	\$3,382,157	\$3,857,858	\$ --	\$11,397				\$487,098
公立學區	31,186,498	705,765	3,937,083					(26,543,650)
組成單位總額	\$34,568,655	\$4,563,623	\$3,937,083	\$11,397				(26,056,552)
普通收入：								
稅收：								
財產稅，供普通目的使用					51,693,573		51,693,573	
財產稅，供償債使用					4,726,244		4,726,244	
特許稅					4,055,505		4,055,505	
公共服務稅					8,969,887		8,969,887	
來自 A 市的支付								21,893,273
未受限於特定計畫的補助及捐助					1,457,820		1,457,820	6,461,708
未受限的投資盈餘					1,885,455	619,987	2,505,442	884,277
雜項收入					884,907		884,907	19,950
特別項目—出售公園用地利得					2,653,488		2,653,488	
移轉					501,409	(501,409)		
普通收入、特別項目及移轉總額					76,828,288	118,578	76,946,866	29,259,208
淨資產變動數					(3,150,290)	3,165,824	15,534	3,202,656
淨資產期初餘額					126,092,699	82,531,442	208,624,141	16,025,971
淨資產期末餘額					\$122,942,409	\$85,697,266	\$208,639,675	\$19,228,627

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-22 美國州及地方政府政事型基金之平衡表

A 市 平衡表 政事型基金 2002 年 12 月 31 日						
	普通	住宅及都市發 展計畫	社區再造	第 7 路線建 設	其他政事型基 金	政事型基金總額
資產						
現金及約當現金	\$3,418,485	\$1,236,523	\$ --	\$ --	\$5,606,792	\$10,261,800
投資			13,262,695	10,467,037	3,485,252	27,214,984
淨應收款	3,807,308	2,953,438	353,340	11,000	10,221	7,135,307
其他基金應收款	1,370,757					1,370,757
他級政府應收款	629,179	119,059			1,596,038	2,344,276
抵押應收帳款		3,195,745				3,195,745
存貨	182,821					182,821
資產總額	<u>\$9,408,550</u>	<u>\$7,504,765</u>	<u>\$13,616,035</u>	<u>\$10,478,037</u>	<u>\$10,698,303</u>	<u>\$51,705,690</u>
負債及基金餘額						
負債：						
應付帳款	\$3,408,680	\$129,975	\$190,548	\$1,104,632	\$1,074,831	\$5,908,666
其他基金應付款		25,369				25,369
他級政府應付款	94,074					94,074
遞延收入	4,250,430	6,273,045	250,000	11,000		10,784,475
負債總額	<u>7,753,184</u>	<u>6,428,389</u>	<u>440,548</u>	<u>1,115,632</u>	<u>1,074,831</u>	<u>16,812,584</u>
基金餘額：						
保留：						
存貨	182,821					182,821
長期應收款	791,926					791,926
保留數	40,292	41,034	119,314	5,792,587	1,814,122	7,807,349
債務					3,832,062	3,832,062
其他目的					1,405,300	1,405,300
未保留	640,327	1,035,342	13,056,173	3,569,818		18,301,660
非主要基金的未保留部 分：						
特別收入基金					1,330,718	1,330,718
資本計畫基金					1,241,270	1,241,270
基金餘額總額	<u>1,655,366</u>	<u>1,076,376</u>	<u>13,175,487</u>	<u>9,362,405</u>	<u>9,623,472</u>	<u>34,893,106</u>
負債及基金餘額總額	<u>\$9,408,550</u>	<u>\$7,504,765</u>	<u>\$13,616,035</u>	<u>\$10,478,037</u>	<u>\$10,698,303</u>	
與政府整體淨資產表之政事型業務金額不同的原因如下：						
使用於政事型業務的資本資產並非財務資源因此不列示於基金中						161,082,708
無法用來支付本年度支出的其他長期資產，基金報表將其遞延認列						9,348,876
內部服務基金被管理者利用來向個別基金收取某些特定活動(例如：						
保險及通訊活動)的成本，這些特定內部服務基金的資產及負債被報						
導在政府整體淨資產表的政事型業務中						3,133,459
包括應付債券在內的某些負債在本年度內尚未到期，因此並未列示在基金中						(85,515,740)
政事型業務的淨資產						<u>\$122,942,409</u>

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-23 美國州及地方政府政事型基金之收入、支出及基金餘額變動表

A 市
收入、支出及基金餘額變動表
政事型業務
2002 年度

	普通	住宅及都市發展 計畫	社區再造	第 7 路線建設	其他政事型基金	政事型基金總額
收入						
財產稅	\$51,173,436	\$ —	\$ —	\$ —	\$4,680,192	\$55,853,628
特許稅	4,055,505					4,055,505
公共服務稅	8,969,887					8,969,887
罰金	606,946					606,946
證照核可費	2,287,794					2,287,794
政府間收入	6,119,938	2,578,191			2,830,916	11,529,045
服務索費	11,374,460				30,708	11,405,168
投資盈餘	552,325	87,106	549,489	270,161	364,330	1,823,411
雜項收入	881,874	66,176		2,939	94	951,083
收入總額	86,022,165	2,731,473	549,489	273,100	7,906,240	97,482,467
支出						
當期：						
普通政務	8,630,835		417,814	16,700	121,052	9,186,401
公共安全	33,729,623					33,729,623
公共事務	4,975,775				3,721,542	8,697,317
工程服務	1,299,645					1,299,645
健康及衛生	6,070,032					6,070,032
公墓	706,305					706,305
文化及休閒	11,411,685					11,411,685
社區發展		2,954,389				2,954,389
教育—支付給公立學區	21,893,273					21,893,273
債務：						
本金					3,450,000	3,450,000
利息及其他費用			470,440		5,215,151	5,685,591
資本支出			2,246,671	11,281,769	3,190,209	16,718,649
支出總額	88,717,173	2,954,389	3,134,925	11,298,469	15,697,954	121,802,910
收入大於支出之賸餘 (虧絀)	(2,695,008)	(222,916)	(2,585,436)	(11,025,369)	(7,791,714)	(24,320,443)
其他財務來源及用途						
發行再融資債券					38,045,000	38,045,000
發行與資本支出有關的債券			18,000,000		1,300,000	19,300,000
支付給債券代理商					(37,284,144)	(37,284,144)
轉入	129,323				5,551,187	5,680,510
轉出	(2,163,759)	(348,046)	(2,273,187)		(219,076)	(5,004,068)
其他財務來源及用途 合計	(2,034,436)	(348,046)	15,726,813		7,392,967	20,737,298
特別項目						
出售公園用地收入	3,476,488					3,476,488
基金餘額淨變動數	(1,252,956)	(570,962)	13,141,377	(11,025,369)	(398,747)	(106,657)
期初基金餘額	2,908,322	1,647,338	34,110	20,387,774	10,022,219	34,999,763
期末基金餘額	\$1,655,366	\$1,076,376	\$13,175,487	\$9,362,405	\$9,623,472	\$34,893,106

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-24 美國州及地方政府業權型基金之淨資產表

A 市 業權基金 淨資產表 2002 年 12 月 31 日				
	營業基金		總額	內部服務基金
	飲水及下水道	停車場		
資產				
流動資產：				
現金及約當現金	\$8,416,653	\$369,168	\$8,785,821	\$3,573,776
投資	—	—	—	214,812
淨應收款	3,564,586	3,535	3,568,121	157,804
他級政府應收款	41,494	—	41,494	—
存貨	126,674	—	126,674	139,328
流動資產總額	12,149,407	372,703	12,522,110	4,085,720
非流動資產：				
指定用途現金	—	1,493,322	1,493,322	—
資本資產：				
土地及改良物	813,513	3,021,637	3,835,150	—
在建工程	2,572,105	—	2,572,105	—
配送系統	41,945,183	—	41,945,183	—
建築物及設備	101,122,561	23,029,166	124,151,727	14,721,786
減除累計折舊	(15,328,911)	(5,786,503)	(21,115,414)	(5,781,734)
非流動資產總額	131,124,451	21,757,622	152,882,073	8,940,052
資產總額	143,273,858	22,130,325	165,404,183	13,025,772
負債				
流動負債：				
應付帳款	447,427	304,003	751,430	815,982
其他基金應付款	175,000	—	175,000	1,170,388
員工休假給付	112,850	8,827	121,677	237,690
訴訟賠償	—	—	—	1,687,975
應付公債、票據及貸款	3,944,609	360,000	4,304,609	249,306
流動負債總額	4,679,886	672,830	5,352,716	4,161,341
長期負債：				
員工休假給付	451,399	35,306	486,705	—
訴訟賠償	—	—	—	5,602,900
應付公債、票據及貸款	54,451,549	19,544,019	73,995,568	—
長期負債總額	54,902,948	19,579,325	74,482,273	5,602,900
負債總額	59,582,834	20,252,155	79,834,989	9,764,241
淨資產				
投資於資本資產之淨資產	72,728,293	360,281	73,088,574	8,690,746
受債務契約限制之淨資產	—	1,451,996	1,451,996	—
未限制用途之淨資產	10,962,731	65,893	11,028,624	(5,429,215)
淨資產總額	\$83,691,024	\$1,878,170	85,569,194	\$3,261,531
與政府整體淨資產表中事業型業務之數額不同的原因：特定內部服務基金的資產及負債被包括在事業型業務中			128,072	
事業型業務的淨資產			\$85,697,266	

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-25 美國州及地方政府業權型基金之收入、費用及基金淨資產變動表

A 市 收入、費用及基金淨資產變動表 業權型基金 2002 年度				
	營業基金			內部服務基金
	飲水及下水道	停車場	總額	
營業收入				
服務索費	\$11,329,883	\$1,340,261	\$12,670,144	\$16,735,178
雜項收入	—	3,826	3,826	1,066,761
營業收入總額	11,329,883	1,344,087	12,673,970	17,801,939
營業費用				
個別服務費用	3,400,559	762,348	4,162,907	5,349,082
契約服務費用	344,422	96,032	440,454	584,396
水電費用	754,107	100,726	854,833	239,680
維修費用	747,315	64,617	811,932	1,960,490
其他用品及費用	498,213	17,119	515,332	430,596
保險賠償及費用	—	—	—	8,004,286
折舊費用	1,163,140	542,049	1,705,189	1,707,872
營業費用總額	6,907,756	1,582,891	8,490,647	18,276,402
營業淨利（損）	4,422,127	(238,804)	4,183,323	(474,463)
非營業收入（費用）				
利息及投資收入	454,793	146,556	601,349	153,371
雜項收入	—	104,925	104,925	20,855
利息費用	(1,600,830)	(1,166,546)	(2,767,376)	(41,616)
雜項費用	—	(46,846)	(46,846)	(176,003)
非營業收入（費用）總額	(1,146,037)	(961,911)	(2,107,948)	(43,393)
計列捐贈與移轉前淨利	3,276,090	(1,200,715)	2,075,375	(517,856)
資本捐贈收入	1,645,919	—	1,645,919	18,788
轉入	—	—	—	9,008
轉出	(290,000)	(211,409)	(501,409)	(184,041)
淨資產變動數	4,632,009	(1,412,124)	3,219,885	(674,101)
期初淨資產	79,059,015	3,290,294		3,935,632
期末淨資產	\$83,691,024	\$1,878,170		\$3,261,531
與政府整體營運表中事業型業務之數額不同的原因：特定內部服務基金的淨收入（費用）被包括在事業型業務中			(54,061)	
事業型業務的淨資產變動數			\$3,165,824	

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-26 美國州及地方政府業權型基金之現金流量表

A 市 現金流量表 業權型基金 2002 年度				
	營業基金			內部服務基金
	飲水及下水道	停車場	總額	
來自營運活動的現金流量				
來自顧客的收現數	\$11,400,200	\$1,345,292	\$12,745,492	\$16,805,357
支付給供應商的金額	(2,725,349)	(365,137)	(3,090,486)	(3,025,956)
支付給員工的金額	(3,360,055)	(750,828)	(4,110,883)	(4,209,688)
內部活動—支付給其他基金的金額	(1,296,768)	—	(1,296,768)	(1,191,926)
賠償付現數	—	—	—	(8,482,451)
其他收現數	(1,165,574)	—	(1,165,574)	1,061,118
營運活動之淨現金流入	2,852,454	229,327	3,081,781	956,454
來自非資本籌資活動之現金流量				
來自或對其他基金的營業津貼及移轉	(290,000)	(211,409)	(501,409)	(175,033)
來自資本及相關籌資活動之現金流量				
發行資本債券所得	4,041,322	8,660,778	12,702,100	—
資本捐贈	486,010	—	486,010	—
購買資本資產	(4,194,035)	(144,716)	(4,338,751)	(400,086)
償還資本債券的本金	(2,178,491)	(8,895,000)	(11,073,491)	(954,137)
支付資本債券的利息	(1,479,708)	(1,166,546)	(2,646,254)	(41,616)
其他收現數（付現數）	—	19,174	19,174	131,416
資本及相關籌資活動之淨現金流出	(3,324,902)	(1,526,310)	(4,851,212)	(1,264,423)
來自投資活動的現金流量				
出售投資及投資到期所得	—	—	—	15,684
利息及股利	454,793	143,747	598,540	148,188
投資活動之淨現金流入	454,793	143,747	598,540	163,872
現金及約當現金淨減少數	(307,655)	(1,364,645)	(1,672,300)	(319,130)
期初現金餘額	8,724,308	3,227,135	11,951,443	3,892,906
期末現金餘額	\$8,416,653	\$1,862,490	\$10,279,143	\$3,573,776
營運利益（損失）與營運活動之淨現金流入間的調節：				
營運利益（損失）	\$4,422,127	\$(238,804)	\$4,183,323	\$(474,463)
營運利益與營業活動之淨現金流入間的調整項目：				
折舊	1,163,140	542,049	1,705,189	1,707,872
資產及負債變動數：				
淨應收款	653,264	1,205	654,469	31,941
存貨	2,829	—	2,829	39,790
應付帳款及其他應付款	(297,446)	(86,643)	(384,089)	40,475
應付費用	(3,091,460)	11,520	(3,079,940)	(389,161)
營運活動之淨現金流入	\$2,852,454	\$229,327	\$3,081,781	\$956,454
不涉及現金之理財活動：				
受贈價值\$1,159,909 之資本資產				

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-27 美國州及地方政府信託淨資產表

A 市 信託淨資產表 信託型基金 2002 年 12 月 31 日			
	員工退休計畫	私有目的信託	代理基金
資產			
現金及約當現金	\$ 1,973	\$ 1,250	\$ 44,889
應收款：			
利息及股利	508,475	760	
其他應收款	6,826		183,161
應收款總額	515,301	760	183,161
投資，依公平市價認列：			
美國政府公債`	13,056,037	80,000	
市府公債	6,528,019		
公司債	16,320,047		
公司股票	26,112,075		
其他投資	3,264,009		
投資總額	65,280,187	80,000	
資產總額	65,797,461	82,010	\$228,050
負債			
應付帳款	-	1,234	-
再融資及其他應付款	1,358		228,050
負債總額	1,358	1,234	\$228,050
淨資產			
為退休福利及其他目的而持 有的信託	\$65,796,103	\$80,776	

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-28 美國州及地方政府信託淨資產變動表

A 市 信託淨資產變動表 信託型基金 2002 年度		
	員工退休計畫	私有目的信託
增加		
投入：		
雇主	\$2,721,341	
計畫參與者	1,421,233	
投入總額	4,142,574	
投資盈餘：		
投資之公平價值淨增加（減少）	(272,522)	\$ --
利息	2,460,871	4,560
股利	1,445,273	
投資盈餘總額	3,633,622	4,560
減：投資費用	216,428	
投資盈餘淨額	3,417,194	4,560
增加總額	7,559,768	4,560
減少		
福利	2,453,047	3,800
投入之退還	464,691	
管理費用	87,532	678
減少總額	3,005,270	4,478
淨資產變動數	4,554,498	82
期初淨資產	61,241,605	80,694
期末淨資產	\$65,796,103	\$80,776

資料來源：本研究摘自林嬋娟與鄭如孜（2001）及 SGAS 34。

表 4-29 美國州及地方政府保留基金餘額之表達

	資源如何被報導（一）		
	普通基金	資本計畫基金	學校建設基金
州政府補助當地學校建設	保留於學校建設	保留於學校建設	不保留
	資源如何被報導（二）		
	普通基金	債務基金	高速公路債務基金
聯邦政府補助償還高速公路計畫之債務	保留於高速公路相關債務	保留於高速公路相關債務	不保留
	資源如何被報導（三）		
	普通基金	公共安全特種收入基金	警察特種收入基金
財產稅附加費限制用於融資警察保護	保留於警察	保留於警察	不保留

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 GASB（2006）。

表 4-30 美國州及地方政府未保留基金餘額之表達

	普通基金	特種收入基金	債務基金	資本計畫基金	永久基金
未保留基金餘額代表資源得以使用於...	任何目的	任何與基金設立相符之目的	償還任何流通在外債務	作為任何資本計畫之融資	任何由留本資金提供者所規定之目的

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 GASB (2006)。

表 4-31 GASB 關於退休金之政府會計準則公報

編號	名稱
SGAS 2	根據國內收入法案第 457 條款規定所採用的遞延酬勞計畫之財務報導
SGAS 4	FASB 第 87 號公報「員工退休金會計」對州與地方政府員工之適用性
SGAS 5	公務員退休制度和州與地方政府員工退休金資訊之揭露
SGAS 12	州與地方政府員工離職後給付（除退休金）之資訊揭露
SGAS 16	休假給付之會計處理
SGAS 25	確定給付退休金計畫之財務報告及確定提撥計畫之附註揭露
SGAS 26	確定給付退休金計畫中退休人員醫療保健計畫之財務報導
SGAS 27	州與地方政府員工退休金之會計處理
SGAS 31	某些投資及外部投資組合之會計處理及財務報導
SGAS 32	國內收入法案第 457 部分—遞延酬勞計畫之會計處理及財務報導 ^a
SGAS 43	離職後給付計畫（除退休金計畫）之財務報導
SGAS 45	雇主對離職後給付（除退休金）之會計處理和財務報導
SGAS 47	離職或資遣給付之會計
SGAS 50	退休金揭露—第 25 號及 27 號公報之修正
SGAS 57	代理雇主（Agent Employers）對離職給付（除退休金）之衡量及代理多方雇主計畫（Agent Multiple-Employer Plans）
SGAS 67	退休金計畫之財務報導—第 25 號公報之修正
SGAS 68	退休金之會計處理及財務報導—第 27 號公報之修正

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 GASB 網站。

^a 廢除 SGAS 2，並修正 SGAS 31。

表 4-32 美國州及地方政府預算比較表

XX 州				
收入、支出及基金餘額變動表－預算與實際				
普通基金				
至 2003 年 6 月 30 日止				
(單位：千元)				
	預算數		實際數 預算基礎 (見附註 A)	實際數與 最終預算 數之差異
	原始	最終		
一般性收入				
所得稅	\$8,595,000	\$8,600,000	\$8,894,349	\$294,349
銷售稅	5,795,000	5,770,000	6,026,859	256,859
公用事業稅	1,000,000	1,000,000	874,068	(125,932)
聯邦政府	3,672,000	3,673,000	3,755,824	82,824
其他	1,761,765	1,758,935	2,131,708	372,773
一般性收入合計	20,823,765	20,801,935	21,682,808	880,873
一般性支出				
當期：				
健康及社會服務	9,458,942	9,459,667	9,386,537	73,130
教育	7,964,511	7,918,304	7,877,459	40,845
一般政務	1,482,456	1,477,192	1,462,306	14,886
交通	79,153	79,219	66,740	12,479
社會救助	236,725	230,802	220,329	10,473
公共保護及正義	1,666,008	1,662,596	1,624,115	38,481
自然資源及休閒娛樂	258,861	260,829	237,145	23,684
一般性支出合計	21,146,656	21,088,609	20,874,631	213,978
收入超過(不足)支出之數	(322,891)	(286,674)	808,177	1,094,851
其他財務來源(用途)				
來自其他基金之移轉	3,628,000	3,601,000	3,789,776	188,776
移轉予其他基金	(4,402,730)	(4,323,933)	(4,323,933)	-
其他財務來源(用途)	(774,730)	(722,933)	(534,157)	188,776
合計				
基金餘額淨變動數	(1,097,621)	(1,009,607)	274,020	1,283,627
期初基金餘額	824,000	502,575	502,575	-
期末基金餘額	\$(273,621)	\$(507,032)	\$776,595	\$1,283,627

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 SGAS 41。

表 4-33 美國州及地方政府預算與會計基礎調節表

預算比較表			
必要補充資訊之附註			
附註 A—解釋預算基金（預算基礎）與普通基金及主要特別收入基金（會計基礎）收入、支出及其他財務來源（用途）之差異			
（單位：千元）			
預算基金 (Budgetary Fund)	普通收入基金 (General Revenue Fund)	州特別基金 (Special State Fund)	
財務報表主要基金	普通基金	州特別收入基金	高速公路特別收入基金
一般性收入			
來自預算比較表之一般性收入實際數（預算基礎）	\$21,682,808	\$ 8,056,061	\$ -
重分類：			
將預算上的普通收入基金及州特別基金之收入重分類至會計上的高速公路特別收入基金	(128,436)	(58,690)	187,126
報導於會計上的非主要基金之數	(435,017)	(912,226)	-
收入、支出及基金餘額變動表—政事型基金之收入合計	<u>\$21,119,355</u>	<u>\$ 7,085,145</u>	<u>\$ 187,126</u>
一般性支出			
來自預算比較表之一般性支出實際數（預算基礎）	\$20,874,631	\$ 7,672,577	\$ -
調整：			
採用現金基礎而非修正權責發生基礎之員工休假給付預算	32,080	6,803	-
本年度已訂購但尚未收貨之物料及設備（在預算上紀錄在訂購年度，在會計上紀錄在收貨年度）	(186,690)	(32,497)	-
會計基礎之一般性支出合計	<u>20,720,021</u>	<u>7,646,883</u>	<u>-</u>

表 4-33 (續) 美國州及地方政府預算與會計基礎調節表

預算基金 (Budgetary Fund)	普通收入基金 (General Revenue Fund)	州特別基金 (Special State Fund)	
財務報表主要基金	普通基金	州特別 收入基金	高速公路 特別收入基金
重分類：			
將預算上的普通收入基金及州特別基金之支出重分類至會計上的高速公路特別收入基金	(56,440)	(54,682)	111,122
報導於會計上的非主要基金之數	(163,548)	(483,483)	-
收入、支出及基金餘額變動表—政事型基金之支出合計	\$20,500,033	\$ 7,108,718	\$ 111,122
其他財務來源 (用途)			
來自預算比較表之其他財務來源及用途實際數 (預算基礎)	\$ (534,157)	\$ (5,105)	-
重分類：			
將預算上的普通收入基金之來自其他基金之移轉重分類至會計上的高速公路特別收入基金	(2,187)	-	2,187
報導於會計上的非主要基金之數	(148,584)	10,846	-
收入、支出及基金餘額變動表—政事型基金之其他財務來源及用途合計	\$ (684,928)	\$ 5,741	\$ 2,187

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 SGAS 41。

第二節 日本之政府會計規範與實務

一、日本政府會計之改革動因¹⁰⁶

明治維新以來，日本建立起現金基礎之政府會計制度，直至 1980 年代，隨著政府活動範圍之持續擴大及行政之多樣化、複雜化，採用現金基礎之弊端也逐漸顯現。

1. 無法準確反映存量資產資訊，不利財政風險之防範

現金基礎之政府收支決算只反映資產之流量資訊，並不反映資產之存量資訊，使得政府在制定行政決策時，無法準確把握國家資產存量資訊，不利財政風險之防範。

2. 欠缺政策實施及行政事務之成本資訊，不利進行政府績效評量

由於現金基礎政府會計制度並不區分經常性收支及資本性收支，無法反映跨年度成本分攤；預決算中按財政收入性質、財政支出目的之分類統計，亦沒有反映政策實施及行政事務之成本資訊。此外社會保險項目、各類「公社」¹⁰⁷及「第三部門」¹⁰⁸等社會公共事務，並沒有統一編入一般會計預算¹⁰⁹中，只是部分單獨編製預算。導致政府提供之公共服務，從政府的財務資訊中很難對其經濟性、效率性及有效性等進行評量。

3. 預算與決算結合不緊密

在日本，國家財政營運之規模主要取決於預算，決算之主要功能是反映和檢驗預算之執行情形。在年度決算會計處理方面，如果出現資金節餘，一般將節餘資金編入下一年度財政收入或國債整理基金特別預算中。也就是說，決算對於下一年度預算之編製並不產生直接影響。

基於上述弊端之存在，日本政府於 1980 年代開始提出政府會計制度改革，即將商業會計導入政府會計，使傳統的現金基礎、單式簿記之政府會計轉變為權責發生基礎、複式簿記之政府會計制度。

¹⁰⁶ 參考與整理自楊華與肖鵬（2012）。

¹⁰⁷ 日本之「公社」又稱為公共企業體，係二次大戰後，日本將過去以特別會計方式直營之運輸、通信及專賣事業，在維持獨占經營下，予以法人化，而成為採取獨立會計制度企業體之產物。由國家全額出資，預算須經國會審議，係所有特殊法人中公共性及國家介入之密度最強者；但於「日本煙草專賣公社」、「電信電話公社」及「國有鐵道公社」被股份有限公司化後，目前已無實例（劉宗德，2004）。

¹⁰⁸ 日本之「第三部門」專指由國家或地方自治體及民間共同出資成立、營運之事業，或公私混合組織（企業）而言，和歐美或我國多將「第三部門」和「非營利組織」的概念視為相同而混合使用有所不同（林淑馨，2004）。

¹⁰⁹ 日本之國家預算種類區分為：（1）一般會計預算：即國家之基本預算，歲入主要來自租稅收入及公債收入，歲出則直接用於政府政策之預算；（2）特別會計預算：係國家基於特定目的，依法律而設置，有特定收入來源及支出用途之預算（目前日本各省廳主管特別會計請參考附錄二）；（3）政府關係機關預算：係依特別法設置之法人，其資本由政府全額出資，賦予彈性的人事管理及會計，並經由公司型態管理結構，以提高經營效率。因其營業性質與整體政府政策有相當密切關係，其預算必需經由國會通過。另非屬上述預算種類者，即為財政投融资計畫，為日本財政制度之一，係以透過國家制度與信用所匯集之各種公共資金為財源，並由政府運用此財源，規劃投資及融資給各公務機構，由於具有公共性質，故必需運用於公眾利益上，年度財政投融资計畫與國家預算整編後，提送國會審議成為國家預算的一部分（黃耀生，1999）。

二、日本政府會計之改革過程及特色¹¹⁰

（一）日本政府會計之改革過程

日本政府會計改革始於 1988 年，走「先由地方試行、再推廣至全國」之漸進式改革路徑，經過 20 餘年之制度建設，逐步建立統一之各類範本，全面實施權責發生基礎政府會計制度，以下概述日本政府會計改革之過程與重大事件。

1988 年，日本總務省頒布「關於利用企業會計方法就財政及其營運進行分析之研究會報告書」。熊本縣、神戶市等地方政府開始試行編製權責發生基礎之年度平衡表。在 1999 年至 2006 年間，總務省頒布了一系列有關合併平衡表的規範及標準，並且在 2006 年 3 月頒布了兩個範本（標準範本及總務省改訂範本），要求全國都道府縣在 2004 年決算中編製「合併平衡表」。2007 年總務省向各都道府縣下達「推進政府會計整備之通知」，要求全國約 1,800 個地方政府從 2009 年度（2008 年度決算）開始，按照標準範本或總務省改訂範本編製「財務合併報表」¹¹¹，以中長期角度進行財政管理。茲將詳細的改革歷程列示於表 4-34。

在中央政府的改革方面，2000 年 10 月財務省發布國家平衡表及「關於國家平衡表編製之基本觀點」，決定自 1998 年度決算開始編製「國家平衡表」。2004 年，財務省發布「省廳別財務報告編製準則」，要求各省廳公布 2002 年度決算財務報表，並從 2005 年度開始公布年度財務報告。

（二）日本政府會計之改革特色

1. 總結地方試行經驗，以「範本」形式規範並在全國推廣

總務省於 2000 年通過「關於地方公共團體綜合財政分析調查研究會報告書」及行政法規，總結各地之試行經驗，以「範本」形式加以規範並在全國推廣。目前，日本都道府縣及政令城市層級地方政府都已按照權責發生基礎編製財務合併報表。

2. 兩種改革「模式」供地方選擇，使地方有一定自主性

2006 年 3 月，總務省公布「新地方政府會計制度研究會報告書」，在總結各地試行情況之基礎上，就改革模式提出兩種方案：

- （1）全面採用企業會計權責發生基礎之「標準模式」：該模式要求先建立固定資產帳，土地、建築物等登記入帳並定期編製平衡表，就交易發生之實際情況按權責發生基礎記帳。
- （2）有效利用現有決算資訊之「總務省方式改訂模式」：該模式不採用複式簿記記帳方式，而是利用現有決算資訊編製財務報表。因此，有關固定資產之計算及評估並不一定很準確。

¹¹⁰ 參考與整理自楊華與肖鵬（2012）。

¹¹¹ 包括資產負債表、營運成本表、資產負債差額變動表及現金流量表。

由各地實施之情況來看，由於「總務省方式改訂模式」之前期準備工作和最初財務報表之編製相對容易，故採用「總務省方式改訂模式」之地方政府較多。改革之最終目標是統一各地改革模式、在全國推行統一之新政府會計制度，實現與 IPSAS 及 IFRSs 之接軌。

3. 逐步擴大政府財務報表之範圍，並將其作為判斷「財政健全化」之重要依據

在日本政府會計改革過程中，從最初之年度平衡表到財務四表一平衡表、營運成本表、現金流量表及淨資產變動表，再到合併財務報表之編製，隨著政府財務報表範圍之擴大，納入政府會計與報告系統之資產與負債的範圍日益擴大，或有負債也被包括進來。如今，除有限的個別事項例外，絕大部分公共資產、負債以及或有負債均在政府財務報告中予以記錄或揭露。

三、日本中央政府財務報告¹¹²

日本近年來由於財政壓力增加及政府機關過時的管理實務，引起導入企業型態會計及發布財務報表（如：平衡表）的意識提高，政府會計開始著眼於提高行政及財政活動之效率。除了平衡表，政府也開始發布營運成本表（administrative cost calculation statements），相當於公司之損益表。2003 年 3 月發布之「公共會計理論架構（Public Accounting Conceptual Framework）」，是公部門組織財務報導之理論架構（Yamada，2007）。

日本財務省主管之財政制度等審議會（Fiscal System Council，**財政制度等審議會**¹¹³），其公部門會計小組委員會（Public Sector Accounting Subcommittee，**公企業會計小委員會**）、法制及公會計部會（Legal and Public Sector Accounting Section，**法制・公會計部會**）及財政制度分科會（Fiscal System Committee，**財政制度分科會**）等主要致力於制定日本政府財務報告編製準則。

（一）國家財務報告

日本增進公部門會計之努力肇始於兩個指導原則：第一，於 2000 年 10 月，由專家及學者發展之「關於國家平衡表編製之基本觀點（Basic View on the Preparation of the Balance Sheet of Central Government）」；第二，基於前項指導原則所發布之「國家平衡表（草案）」，並決定自 1998 年度決算開始編製國家平衡表。此外，財政制度等審議會，也發展編製特殊法人¹¹⁴（special corporations）、獨立行政法人（independent administrative institutions）及特別會計（special account）財務報表之會計準則¹¹⁵。

¹¹² 參考 Azuma（2007）、Tao（2012）、Yamada（2007）及日本網站（<http://d.hatena.ne.jp/keyword/%BA%E2%C0%AF%C0%A9%C5%D9%C5%F9%BF%B3%B5%C4%B2%F1>）。

¹¹³ 財政制度等審議會係財務省所管審議會，為財務大臣之諮詢機關，成員由經濟界、產業界之代表及大學教授等人士所組成，主要任務在對預算之編列、國家財政之方向等提供建議，下設財政制度分科會、國家公務員共濟組合分科會、財政投融资分科會、菸草事業等分科會及國有財產分科會等五個分科會。法制及公會計部會及公部門會計小組委員會係包含於財政制度分科會。

¹¹⁴ 特殊法人係指獨立於國家或地方公共團體以外，受政府委託處理事務，並受一定程度監督之公社、公團及事業團等。

¹¹⁵ 2001 年 6 月，發布特殊法人之營運成本表編製準則；2002 年 2 月，發布獨立行政法人之會計準則；2003 年 6 月，發布特別會計財務報告編製準則。

日本國家財務報告（**国の財務書類**）即日本中央政府之整體財務報告，內容包括：（1）平衡表（**貸借対照表**）（如表 4-35），在反映政府資產、負債及淨資產之資訊；（2）營運成本表（**業務費用計算書**）（如表 4-36），在反映政府在特定時期內之營運績效；（3）資產負債差額變動表（**資産・負債差額増減計算書**）（如表 4-37），在反映政府在特定時期內資產負債差額之變動情形；（4）現金流量表（**区分別収支計算書**）（如表 4-38），在反映特定時間內政府之現金收入、現金支出及現金餘額之資訊；（5）附註（**注記**）；及（6）附屬明細表（**附屬明細書**）等。上開財務主表間之關係如圖 4-1。

圖 4-2 在表達日本國家財務報告之構成，國家財務報告係由各省廳別財務報告（**省庁別財務書類**）彙編而成，包括一般會計財務報告及特別會計財務報告。其中，各省廳主管之一般會計財務報告再彙編成國家一般會計財務報告。此外，各省廳別財務報告加各獨立行政法人財務諸表，為省廳別連結財務報告（**省庁別連結財務書類**），國家連結財務報告即為各省廳別連結財務報告彙編而成。

（二）省廳別財務報告

2002 年 11 月，日本財政制度等審議會設立財政制度分科會，負責發展日本之新政府會計制度。該子委員會對政府會計之重要性及目標進行了全面的研究，並於 2003 年 6 月發表其研究結果「政府會計之基本觀點（Basic Ideas on Governmental Accounting）」，並建議各省廳（部門）應編製包含流量及存量資訊之財務報表，以提高課責性及行政效率。財政制度等審議會於 2004 年 6 月制定省廳別財務報告編製準則（**省庁別財務書類の作成基準**），各省廳並根據該準則編製省廳別財務報告。

依據上開編製準則規定，省廳別財務報告包括：（1）省廳別財務報告（含一般會計及特別會計），（2）一般會計省廳別財務報告，及（3）特別會計財務報告。日本政府於 2004 年 10 月首次發布 2002 年度省廳別財務報告（一般會計及特別會計）。此外，政府也編製省廳別連結財務報告，即省廳別財務報告（含一般會計及特別會計）合併獨立行政法人之財務報告，並於 2003 年度及以後，按年發布省廳別財務報告及省廳別連結財務報告。

省廳別財務報告之格式與國家財務報告一致，其內容包括：（1）平衡表，（2）營運成本表，（3）資產負債差額變動表，（4）現金流量表，（5）附註，及（6）附屬明細表。

圖 4-3 為日本財務報告之編製流程。各省廳編製之權責發生基礎財務報告，係以按現金基礎編製之歲出歲入決算書為基礎，加計國有財產帳等決算值，再按權責發生基礎做必要之調節而成。換言之，不像獨立行政法人及國立大學適用商業會計準則，各省廳繼續採用單式簿記之現金基礎，並沒有將權責發生基礎導入帳簿，由於收支決算數字通常在下一財政年度 9 月提供¹¹⁶，因此，各省廳通常從此時才開始編製權責發生基礎之財務報告，產生資訊及時揭露之問題。由於財務報表之編製及發布顯著延遲，使得財務狀況之課責性亦無法及時實現（Azuma，2007）。

（三）預決算及其與會計之關係

¹¹⁶ 日本的財政年度為每年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日。

目前，日本中央政府之預算及決算仍按現金基礎編製，如前所述，權責發生基礎之財務報告係以現金基礎之決算數字調節而成。表 4-39 及表 4-40 分別為日本中央政府歲入、歲出預算與決算比較表。其中，歲入預算與決算比較表再分別按主管別及性質別列示，歲出預算與決算比較表則分別按主管別及主要費用別列示。

四、日本地方政府新公共會計制度¹¹⁷

日本總務省於 2000 年 3 月及 2001 年 3 月發布「地方政府綜合財務分析調查報告 (Survey Report on Comprehensive Financial Analysis at Local Governments, MPHP model)」，在鼓勵及推廣平衡表或行政成本之管理報表之編製及揭露，一些地方公共團體根據他們的方法編製平衡表，例如東京都政府是採用完全權責發生基礎及複式簿記之模式 (Tao, 2012)。

東京都政府為日本地方政府推行新公共會計制度最具領導角色者，以下僅概述其改革過程及實施情形。

(一) 東京都政府會計改革過程

1999 年 7 月，東京都政府開始試編權責發生基礎之平衡表。2002 年 9 月，成立東都會計制度改革檢討委員會 (**東京都の会計制度改革に関する検討委員会**)。2005 年 8 月，東都會計管理局發布東都會計準則 (**東京都会計基準**)。2006 年 4 月，正式導入新公共會計制度，由現金基礎改為權責發生基礎。同年 6 月，成立東都會計準則委員會 (**東京都会計基準委員会**)。2007 年 9 月，提交首份新公共會計制度之財務報告 (平成 18 年度) 予議會。2008 年 10 月，作成東京都方式簡易版 (**東京都方式簡易版**) 供其他地方政府參考。2009 年 6 月至 11 月間，為導入新公共會計制度，與大阪府互派職員交流協助。2010 年 11 月，與大阪府共同發布公會計改革白皮書 (**公会計改革白書**)。2011 年 12 月，召開地方政府新會計制度普及促進連絡會議 (**新公会計制度普及促進連絡會議**)，參加之地方政府有東京都、大阪府、新潟縣、愛知縣及東京都町田市等。東京都推行新公共會計制度之重大改革過程如表 4-41。

(二) 東京都政府之決算

1. 政府會計之決算 (**官庁会計による決算**) (現金基礎)

日本地方政府應依據地方自治法 (Local Autonomy Law) 之強制規定，編製實際收入及支出之決算報表，以與預計收入及支出之預算報表作比較，據以判斷預算使用之效率及效果，並提供下一年度預算之參考。該決算報表係按現金基礎編製而成。

2. 新公共會計制度之決算 (**新たな公会計制度による決算**) (權責發生基礎)

東京都政府自 2006 年度開始依新公共會計制度編製四大財務報表，這些報表係依據東京都政府獨立制定之會計準則編製，該準則符合商業會計之一般公認會計原則，亦考量公部門之特點。新公共會計制度之決算財務報表包括：(1) 平衡表 (**貸借対照表**)，(2) 行政成本表 (**行政コスト計算書**)，(3) 現金流量表 (**キャッシュ・フロー計算書**)，

¹¹⁷ 參考 Tao (2012)、東都會計管理局網站 (<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/>) 及平成 23 年度決算 **東京都の財務諸表概要** (<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/zaimusyohyogaiyou23.pdf>)。

(4) 淨資產變動表 (正味財産變動計算書), (5) 固定資產明細表 (有形固定資産及び無形固定資産附屬明細書), 及 (6) 附註 (注記)。

表 4-34 日本會計改革過程與重大事件

時間	政府會計改革重大事件
1988 年	總務省頒布「關於利用企業會計方法就財政及其營運進行分析之研究會報告書」。 熊本縣、神戶市等地方政府開始試行編製年度平衡表。
1999 年	在「日本經濟重生戰略」中，要求地方政府試行編製包括一般預算、特別預算、特殊法人等公共團體在內之合併決算，公布財務報表等。
2000 年 3 月	總務省頒布「關於地方公共團體綜合財政分析調查研究會報告書」，推出地方政府「一般預算平衡表」編製範本。
2000 年 10 月	財務省發布「國家平衡表」及「關於國家平衡表編製之基本觀點」，決定自 1998 年度決算開始編製「國家平衡表」。
2001 年 3 月	總務省頒布「營運成本表」及地方政府「整體平衡表」之編製範本，要求各地方政府按照範本編製。
2003 年	總務省在「有關政府會計的基本考慮」中，再次強調導入權責發生基礎、提高預算透明度之重要性，積極推動各地普及財務報表之編製。
2004 年	財務省發布「省廳別財務報告編製準則」，要求各省廳公布 2002 年度決算財務報表，從 2005 年度開始公布年度財務報告。
2005 年	總務省發布「關於都道府縣、政令城市編製合併平衡表」及「地方公共團體合併平衡表」，公布「合併平衡表」編製範本，要求地方政府及公共團體按照範本編製財務報表。從 2006 年度開始公布包括「合併平衡表」等財政資訊在內之年度財務報告。
2006 年 3 月	總務省頒布了兩個範本（標準範本及總務省改訂範本），要求全國都道府縣在 2004 年決算中編製「合併平衡表」。
2007 年	總務省向各都道府縣下達「推進政府會計整備之通知」，要求全國約 1,800 個地方政府從 2009 年度（2008 年度決算）開始，按照標準範本或總務省改訂範本編製「財務合併報表」，以中長期角度進行財政管理。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自楊華與肖鵬（2012）、日本總務省及財務省網站。

表 4-35 日本中央政府平衡表

日本政府 平衡表				
(單位：日幣百萬元)				
	上年度 (2011年3月31日)	本年度 (2012年3月31日)		
＜資產＞			＜負債＞	
現金及存款	15,747,299	17,738,731	應付帳款	9,437,991
有價證券	89,266,186	97,570,751	損失準備金	461,389
存貨	2,553,650	2,604,573	應付費用	1,396,177
應收帳款	7,705,642	7,062,335	保管款等	569,339
應收收益	944,251	856,270	預收款項	131,869
應收(再)保險費	5,020,661	5,051,115	預收收益	4,336
預付費用	462	4,336,880	未到期(再)保險費	82,516
貸款	147,996,553	142,877,104	獎金津貼準備	283,778
投資存款	115,606,939	110,456,715	政府短期證券	90,669,554
其他應收款等	2,569,974	2,614,076	公債	758,697,718
備抵呆帳	△2,666,860	△2,660,257	借入款	23,092,376
固定資產	182,696,464	180,882,314	委託保管金	6,096,790
國有財產(公 用財產除外)	34,712,507	33,197,728	責任準備金	9,729,855
土地	17,425,495	16,624,084	公共養老金存款	123,868,838
樹木竹林	7,031,012	6,992,612	員工退休福利 金準備	11,286,563
建築物	3,601,355	3,549,154	其他負債等	7,094,409
工作物	3,453,290	3,126,811		
機械器具	9	0		
船	1,441,629	1,394,679		
飛機	997,244	727,619		
在建工程	762,469	782,766		
公用財產	145,155,993	145,195,100		
公用財產 用地	37,859,085	38,163,820		
公用財產 設施	106,932,284	106,644,915		
在建工程	364,623	386,364		
物品	2,792,029	2,455,168		
其他固定資產	35,933	34,316		
無形資產	248,340	234,844		
投資	57,443,767	59,292,917		
資產合計	625,133,334	628,918,373	負債合計	1,042,903,507
			＜資產負債差額＞	
			資產負債差額	△417,770,173
			負債及資產負 債差額合計	625,133,334

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年國家財務報告

(http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2011/national/2011_01a.pdf)。

表 4-36 日本中央政府營運成本表

日本政府 營運成本表		
(單位：日幣百萬元)		
	上年度 (2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日)	本年度 (2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日)
人事費	4,386,901	4,411,591
獎金與津貼	282,098	256,330
員工退休福利金	488,101	618,315
基本養老福利金	17,072,714	17,546,488
國民年金	1,319,944	1,165,093
厚生年金	23,971,008	23,645,025
保險費用	7,113,795	7,316,245
失業給付	1,612,373	1,633,257
其他社會保障費	1,319,748	1,287,367
(再)保險費	163,608	591,124
公共設施維修費等	143,423	88,593
補助費等	29,163,916	31,752,327
委託費等	3,091,470	2,848,874
地方交付稅補助金	19,645,905	21,286,199
資金援助交付費	-	663,600
經營費	3,086,747	3,139,459
代辦費等	2,110,883	2,019,351
公債事務手續費	17,236	24,323
其他費用	1,896,387	2,242,055
折舊及攤銷費用	5,142,421	5,615,330
責任準備金	△ 174,326	△ 502,160
呆帳費用	1,123,320	1,049,483
利息費用	9,647,198	9,594,251
外幣兌換損益	29,586	14,276
公債償還損益	△ 46,565	17,774
資產處分損益	17,160	△ 99,298
投資評價損益	1,224,472	847,708
本年度營運成本合計	133,849,534	139,072,990

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年國家財務報告

(http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2011/national/2011_01a.pdf)。

表 4-37 日本中央政府資產負債差額增減表

日本政府 資產負債差額增減表		
	上年度 (2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日)	本年度 (2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日)
I 上年度資產負債差額	△ 372,538,183	△417,770,173
II 本年度營運成本合計	△ 133,849,534	△139,072,990
III 收入	92,165,439	95,694,816
租稅等收入	43,707,431	45,175,396
其他收入	48,458,007	50,519,420
IV 資產評價差額	△ 2,317,760	2,693,010
V 外幣兌換差額	△ 8,466,618	△6,489,549
VI 公共養老金存款增減變動	6,565,591	5,337,012
VII 其他	670,892	296,860
VIII 本年度資產負債差額	△ 417,770,173	△459,311,013

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年國家財務報告

(http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2011/national/2011_01a.pdf)。

表 4-38 日本中央政府現金流量表

日本政府 現金流量表		
(單位：日幣百萬元)		
	上年度 (2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日)	本年度 (2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日)
I 業務收支		
1 收入		
租稅等收入	43,707,431	45,175,396
其他收入	49,064,680	50,730,057
以前年度賸餘撥入	35,276,706	45,266,117
補助收入(預算措施)	23,776,785	27,735,137
收入合計	151,825,604	168,906,707
2 業務支出		
(1)業務支出(設施維護支出除外)		
人事費	△ 5,287,986	△ 5,361,033
退休金費用	△ 673,435	△ 606,879
基本養老福利金	△ 16,969,602	△ 17,435,642
國民年金	△ 1,338,603	△ 1,188,441
厚生年金	△ 23,904,293	△ 23,627,094
保險費用	△ 7,107,699	△ 7,289,337
失業給付	△ 1,661,646	△ 1,654,323
其他社會保障費	△ 1,322,368	△ 1,286,391
(再)保險費	△ 70,183	△ 633,075
公用設施維修費等	△ 175,843	△ 97,034
補助費等	△ 28,851,066	△ 31,895,421
委託費等	△ 3,015,562	△ 2,802,566
地方交付稅補助	△ 19,645,905	△ 21,286,199
經營費	△ 3,086,747	△ 3,139,459
貸款費用	△ 157,783	△ 170,790
投資費用	△ 1,054,309	△ 2,432,797
代辦費用	△ 2,228,034	△ 2,315,332
其他費用	△ 2,492,123	△ 2,790,511
資金返還(預算措施)	△ 9,118,175	△ 13,109,999
業務支出(設施維護支出除外)合計	△ 128,161,371	△ 139,122,335
(2)設施維護支出		
治水設施維護支出	△ 688,112	△ 656,467
道路維護支出	△ 1,569,215	△ 1,583,185
其他設施維護支出	△ 1,005,458	△ 810,380

表 4-38 (續) 日本中央政府現金流量表

	上年度 (2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日)	本年度 (2011 年 4 月 1 日至 2012 年 3 月 31 日)
設施維護支出合計	△ 3,262,786	△ 3,050,033
業務支出合計	△ 131,424,158	△ 142,172,369
業務收支	20,401,446	26,734,338
Ⅱ 財務收支		
公債發行收入	160,331,534	168,895,821
公債償還支出	△ 122,316,919	△ 142,046,687
政府短期證券發行收入	1,471,700	1,780,300
政府短期證券償還支出	△ 1,492,700	△ 1,471,700
借入款收入	22,426,988	23,824,108
借入款返還支出	△ 21,268,333	△ 22,382,351
資本租賃款返還支出	△ 30,344	△ 46,607
委託保管金利息	△ 98,401	△ 83,316
利息費用	△ 9,765,506	△ 9,746,444
公債事務手續費	△ 17,242	△ 24,332
資金借入	13,292,551	12,011,027
資金返還	△ 15,801,637	△ 14,719,538
財務收支	26,731,686	15,990,278
本年度收支(業務收支+財務收支)	47,133,133	42,724,617
資金接收(特別會計決算整理事項)	280,667	168,471
資金返還(特別會計決算整理事項)	△ 2,147,684	△ 2,686,628
轉入次年度收入	45,266,117	40,206,461
轉入次年度收入委託保管金的運用	△ 6,475,387	△ 6,950,292
轉入次年度收入委託保管金以外的運用	△ 30,268,908	△ 21,326,150
收支換算差額	△ 179,176	△ 102,699
資金期末餘額	6,770,559	5,178,971
其他現金及存款等期末餘額	634,095	732,440
期末現金及存款餘額	15,747,299	17,738,731

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年國家財務報告

(http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2011/national/2011_01a.pdf)。

表 4-39 日本中央政府歲入預算與決算比較表

按主管別區分

主管	預算數	實際數	預算數與實際數差額 (△代表負數)	主管	預算數	實際數	預算數與實際數差額 (△代表負數)
國 會	1,550,187,000	1,562,100,343	11,913,343	財 務 省	104,906,281,869,000	107,325,643,396,425	2,419,361,527,425
裁 判 所	21,308,400,000	36,522,669,121	15,214,269,121	文 部 科 學 省	24,319,936,000	34,101,978,325	9,782,042,325
會 計 檢 查 院	22,363,000	23,687,610	1,324,610	厚 生 勞 動 省	227,138,082,000	276,938,971,120	49,800,889,120
內 閣	1,576,027,000	1,756,297,403	180,270,403	農 林 水 產 省	438,488,772,000	434,911,808,520	△ 3,576,963,480
內 閣 府	38,525,535,000	55,726,403,121	17,200,868,121	經 濟 產 業 省	27,965,281,000	34,466,391,022	6,501,110,022
復 興 廳	0	1,268,015	1,268,015	國 土 交 通 省	1,562,303,314,000	1,521,706,307,175	△ 40,597,006,825
總 務 省	74,823,672,000	81,028,946,673	6,205,274,673	環 境 省	4,304,998,000	3,892,242,326	△ 412,755,674
法 務 省	122,686,197,000	115,659,767,245	△ 7,026,429,755	防 衛 省	49,819,723,000	43,143,879,048	△ 6,675,843,952
外 務 省	9,352,500,000	12,441,505,764	3,089,005,764	合 計	107,510,466,856,000	109,979,527,619,256	2,469,060,763,256

表 4-39 (續) 日本中央政府歲入預算與決算比較表

按性質(部)別區分

性質(部)	預算數	實際數	預算數與實際數差額 (△代表負數)	主要增減理由
租稅及印花稅收入	42,030,000,000,000	42,832,601,808,723	802,601,808,723	租稅收入：公司稅、關稅及繼承稅較預期增收 832,452,139,753 元，電力開發促進稅及消費稅較預期減收 19,723,481,078 元，租稅收入淨增收 812,728,658,675 元。 印花稅收入：較預期減少 10,126,849,952 元。
政府企業收入	15,720,578,000	15,995,748,630	275,170,630	防衛省醫院收入較預期增收 801,852,857 元，國立殘障者康復中心醫院收入較預期減收 526,682,227 元，政府企業收入淨增收 275,170,630 元。
政府資產整理收入	310,054,726,000	289,474,504,092	△ 20,580,221,908	國有財產處分收入：社會資本整備事業特別會計之土地有價管理收入較預期增收 217,249,000 元，土地銷售收入較預期減收 25,780,438,120 元，國有財產處分收入淨減收 25,563,189,120 元。 回收金等收入：核子事故損害賠償金之墊款收回、小規模公司設備導入貸款償還金、登記特別會計整理收入等較預期增收 5,297,875,620 元，國防醫學院畢業生自衛隊助學貸款償還金較預期減收 314,908,408 元，回收金淨增收 4,982,967,212 元。

表 4-39 (續) 日本中央政府歲入預算與決算比較表

性質 (部)	預算數	實際數	預算數與實際數差額 (△代表負數)	主要增減理由
雜項收入	7,296,053,839,000	7,571,234,872,616	275,181,033,616	使用國有財產收入：證券配息收入較預期增收 247,108,913 元，土地及水面使用費及公務員宿舍使用費較預期減收 3,427,142,350 元，使用國有財產收入淨減收 3,180,033,437 元。 納付金：外匯匯率波動致日本銀行納付金較預期增收 242,327,842,915 元，日本中央賽馬會納付金較預期減收 4,914,178,699 元，納付金淨增收 237,413,664,216 元。 各種收入：國民健康保險醫療福利之退還金及外匯匯款貨幣交換差額等較預期增收 125,057,756,434 元，河川等災害修復負擔金較預期減收 84,110,353,597 元，各種收入淨增收 40,947,402,837 元。
公債收入	55,848,000,000,000	54,047,999,642,773	△ 1,800,000,357,227	特別國債的發行較預期減少。
以前年度賸餘撥入	2,010,637,713,000	5,222,221,042,422	3,211,583,329,422	預算數係平成 22 年度新發生之賸餘金、當年度交付稅及讓與稅分配金特別會計（ 交付税及び譲与税配付金特別会計 ）之地方交付稅的未轉入金額及財政法第 6 條之純賸餘金合計數。實際數係平成 22 年度財政法第 41 條之賸餘金。
合計	107,510,466,856,000	109,979,527,619,256	2,469,060,763,256	

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年度一般會計歲入歲出決算 (<http://www.bb.mof.go.jp/server/2011/dlpdf/DL201172001.pdf>)。

表 4-40 日本中央政府歲出預算與決算比較表

按主管別區分

主管	預算數	實際數	保留數	剩餘數
皇室費	6,819,813,147	6,027,926,074	262,963,872	528,923,201
國會	143,916,584,242	136,288,327,581	1,092,287,481	6,535,969,180
裁判所	333,996,315,280	309,667,156,529	13,418,870,912	10,910,287,839
會計檢查院	17,315,655,654	16,339,150,405	307,330,000	669,175,249
內閣	135,307,781,822	127,201,258,272	3,033,153,600	5,073,369,950
內閣府	1,267,978,510,495	953,008,265,224	257,513,429,472	57,456,815,799
復興廳	1,314,193,620,000	207,807,779	1,310,173,368,000	3,812,444,221
總務省	20,888,749,783,918	20,728,599,308,041	110,357,957,434	49,792,518,443
法務省	821,537,755,983	776,348,436,113	15,310,315,489	29,879,004,381
外務省	864,510,075,238	800,034,303,557	51,274,726,000	13,201,045,681
財務省	23,058,465,229,158	22,019,313,625,667	6,086,191,128	1,033,065,412,363
文部科學省	6,844,034,113,649	6,150,599,470,369	524,355,717,967	169,078,925,313
厚生勞動省	31,099,843,335,726	30,640,505,068,889	178,317,605,486	281,020,661,351
農林水產省	4,532,007,008,336	3,065,694,638,122	1,121,622,618,169	344,689,752,045
經濟產業省	3,298,195,418,523	2,983,962,191,425	271,306,138,771	42,927,088,327
國土交通省	9,423,918,142,376	6,394,648,415,443	2,347,996,879,655	681,272,847,278
環境省	1,432,306,148,437	785,546,417,072	607,023,588,108	39,736,143,257
防衛省	5,240,421,784,661	4,821,417,368,188	237,412,867,749	181,591,548,724
合計	110,723,517,076,645	100,715,409,134,750	7,056,866,009,293	2,951,241,932,602

表 4-40（續） 日本中央政府歲出預算與決算比較表

按主要費用別區分

主要費用	預算數	實際數	保留數	剩餘數
社會保障關係費	30,153,322,320,776	29,777,712,948,025	124,825,222,977	250,784,149,774
年金醫療保健保險給付費	21,040,230,788,000	21,029,846,629,067	0	10,384,158,933
生活保護費	2,732,261,280,000	2,732,261,280,000	0	0
社會福利費	4,868,827,870,521	4,671,886,993,388	91,611,477,502	105,329,399,631
保健衛生對策費	828,840,205,255	753,728,879,497	33,213,745,475	41,897,580,283
職工災害對策費	683,162,177,000	589,989,166,073	0	93,173,010,927
文教及科學振興費	6,717,312,024,037	6,035,870,389,810	541,460,022,721	139,981,611,506
義務教育費國庫負擔金	1,566,649,000,000	1,547,102,322,289	0	19,546,677,711
科學技術振興費	1,606,103,684,536	1,467,070,897,084	128,094,955,696	10,937,831,756
文教設施費	639,924,492,000	274,017,126,000	308,905,390,334	57,001,975,666
教育振興贊助費	2,771,809,992,501	2,614,855,189,437	104,459,676,691	52,495,126,373
育英事業費	132,824,855,000	132,824,855,000	0	0
國債費	20,269,303,109,000	19,627,720,861,933	0	641,582,247,067
退休金	643,968,719,000	638,552,016,222	1,253,152,500	4,163,550,278
文官退休金	20,285,185,000	19,987,681,269	0	297,503,731
前軍人遺族退休金	591,255,408,000	587,699,948,847	561,495,000	2,993,964,153
退休金事務費	1,898,115,000	1,755,735,700	0	142,379,300
遺族援護費	30,530,011,000	29,108,650,406	691,657,500	729,703,094
地方交付稅補助金	19,086,651,876,000	19,086,651,876,000	0	0
地方特別補助金	364,020,000,000	364,020,000,000	0	0
國防關係費	5,236,812,111,261	4,818,114,342,211	237,262,538,466	181,435,230,584
公共事業關係費	9,651,542,218,660	5,914,762,639,433	2,956,031,911,093	780,747,668,134
治山治水對策事業費	893,932,576,858	672,496,803,172	197,640,768,243	23,795,005,443
道路整備事業費	1,446,954,253,296	1,079,982,638,600	355,587,038,604	11,384,576,092
港灣空港鐵道等整備事業費	452,521,093,026	349,920,380,393	95,058,670,720	7,542,041,913
住宅都市環境整備事業費	744,948,942,598	454,744,433,973	148,154,078,753	142,050,429,872
公園水道廢棄物處理等設施整備費	234,213,633,227	190,808,448,521	38,836,591,772	4,568,592,934
農林水產機盤整備事業費	707,227,249,575	561,630,314,844	131,479,187,707	14,117,747,024
社會資本總合整備事業費	2,664,889,967,041	2,067,521,298,839	575,214,570,955	22,154,097,247
推進費等	133,719,019,051	85,982,707,505	19,881,765,292	27,854,546,254
小計	7,278,406,734,672	5,463,087,025,847	1,569,825,453,008	245,494,255,817
災害修復等事業費	2,373,135,483,988	451,675,613,586	1,386,206,458,085	535,253,412,317
經濟合作費	675,762,740,500	619,898,889,755	50,620,656,000	5,243,194,745
中小企業對策費	2,354,032,388,117	2,190,801,470,705	144,868,344,945	18,362,572,467
能源對策費	997,564,844,750	953,500,917,861	31,324,581,236	12,739,345,653
食品穩定供給關係費	1,814,616,426,359	1,438,419,864,322	198,587,232,897	177,609,329,140
其他費用	12,408,705,932,185	9,249,382,918,473	2,770,632,346,458	388,690,667,254
皇室費	6,819,813,147	6,027,926,074	262,963,872	528,923,201
國會	142,823,285,242	135,195,028,665	1,092,287,481	6,535,969,096

表 4-40 (續) 日本中央政府歲出預算與決算比較表

主要費用	預算數	實際數	保留數	剩餘數
裁判所	333,996,315,280	309,667,156,529	13,418,870,912	10,910,287,839
會計檢查院	17,315,655,654	16,339,150,405	307,330,000	669,175,249
內閣	135,307,781,822	127,201,258,272	3,033,153,600	5,073,369,950
內閣府	1,163,690,510,027	868,772,092,140	239,396,384,146	55,522,033,741
復興廳	1,314,193,620,000	207,807,779	1,310,173,368,000	3,812,444,221
總務省	771,743,363,554	625,204,710,266	100,791,241,434	45,747,411,854
法務省	821,537,755,983	776,348,436,113	15,310,315,489	29,879,004,381
外務省	298,669,287,238	287,064,967,386	997,802,000	10,606,517,852
財務省	1,008,889,070,158	961,951,279,049	6,086,191,128	40,851,599,981
文部科學省	418,658,772,572	371,044,092,485	17,345,798,638	30,268,881,449
厚生勞動省	870,727,009,823	840,680,560,567	4,216,526,600	25,829,922,656
農林水產省	892,303,285,033	650,761,392,719	195,660,674,146	45,881,218,168
經濟產業省	1,320,320,239,551	1,221,421,575,186	87,302,197,886	11,596,466,479
國土交通省	1,648,352,009,536	1,412,015,289,440	202,059,555,624	34,277,164,472
環境省	1,242,357,207,565	638,802,512,855	572,857,552,502	30,697,142,208
防衛省	1,000,950,000	677,682,543	320,133,000	3,134,457
東日本大震災修復、復興預備金	74,703,474,000	0	0	74,703,474,000
預備金	275,198,892,000	0	0	275,198,892,000
合計	110,723,517,076,645	100,715,409,134,750	7,056,866,009,293	2,951,241,932,602

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 23 年度一般會計歲入歲出決算
(<http://www.bb.mof.go.jp/server/2011/dlpdf/DL201172001.pdf>)。

表 4-41 東京都推行新公共會計制度之重大改革過程

平成 11 年（西元 1999 年）年 4 月	任命石原慎太郎為東京都知事。
平成 11 年（西元 1999 年）7 月	試編平衡表。
平成 13 年（西元 2001 年）3 月	發布平衡表、行政成本表、現金流量表等財務報表。
平成 14 年（西元 2002 年）5 月	東京都知事發表導入複式簿記、權責發生基礎會計。
平成 14 年（西元 2002 年）9 月	成立「東京都會計制度改革檢討委員會」。
平成 16 年（西元 2004 年）1 月	開始系統的開發（基本設計）。
平成 17 年（西元 2005 年）8 月	制定並公布「東京都會計準則」。
平成 18 年（西元 2006 年）3 月	新財務會計系統上線。
平成 18 年（西元 2006 年）4 月	導入新公共會計制度。
平成 18 年（西元 2006 年）6 月	成立「東京都會計準則委員會」。
平成 18 年（西元 2006 年）7 月	舉行新公共會計制度說明會。
平成 18 年（西元 2006 年）12 月	舉行公會計制度改革論壇。
平成 19 年（西元 2007 年）9 月	首次向議會提交新公共會計制度之財務報告。
平成 19 年（西元 2007 年）11 月～平成 20 年（西元 2008 年）2 月	舉行東京都財務報表說明會及個別相談會。
平成 20 年（西元 2008 年）10 月～	作成東京都方式簡易版供其他地方政府參考。
平成 21 年（西元 2009 年）6 月～11 月	為導入新公共會計制度，與大阪府互派職員交流協助。
平成 22 年（西元 2010 年）11 月	與大阪府共同發布公會計改革白皮書，並舉行公會計改革研討會。
平成 23 年（西元 2011 年）12 月	召開新會計制度普及促進連絡會議及東京都會計制度改革研究會。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自平成 23 年度決算東京都財務諸表概要

(<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/zaimusyohyogaiyou23.pdf>)。

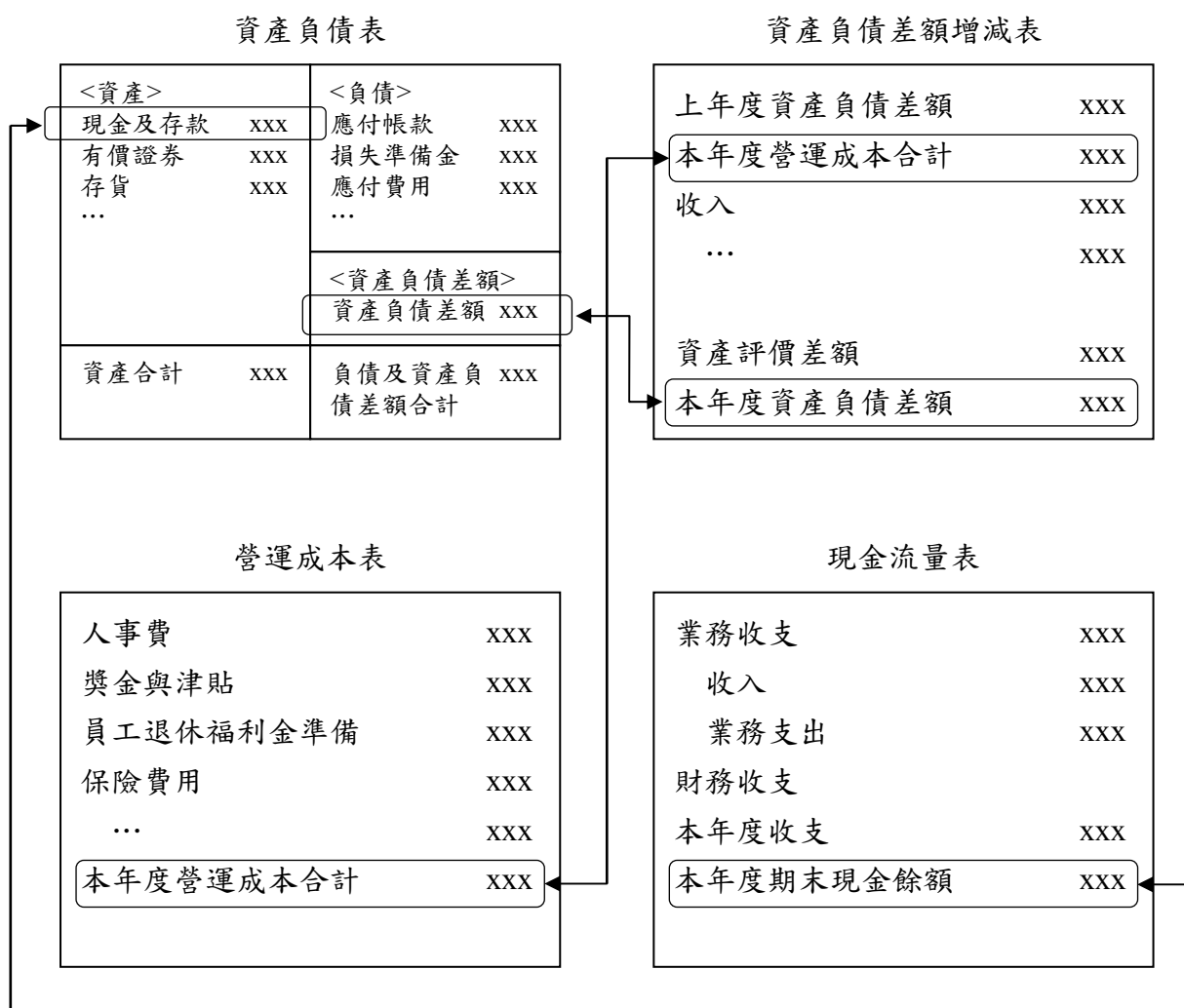


圖 4-1 日本國家財務報告之體系

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 22 年國家財務報告指南（**國の財務書類ガイドブック**）
 （http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/national/fy2010/2010_04.pdf）。

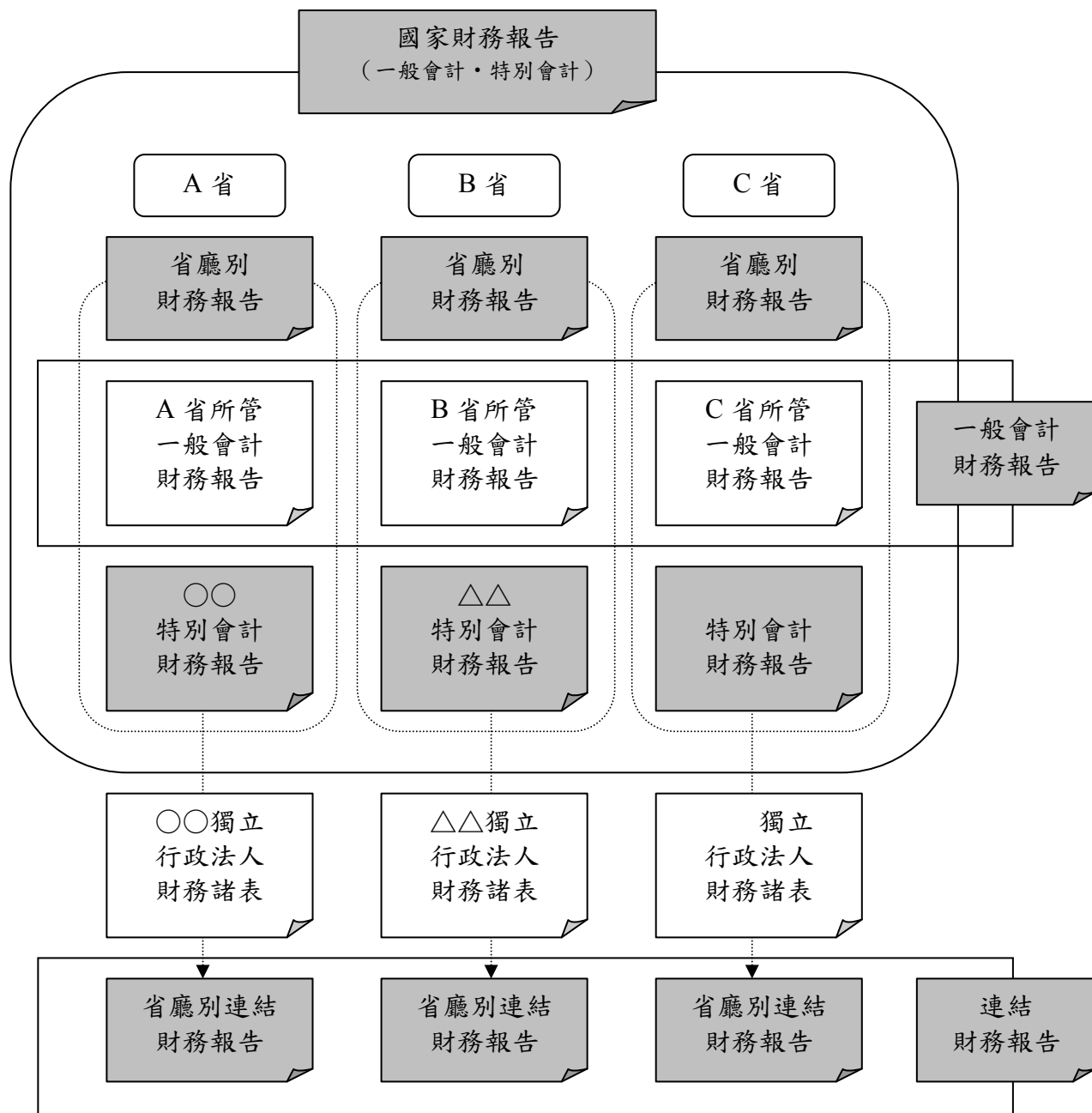


圖 4-2 日本國家財務報告之構成

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 22 年國家財務報告指南（*国の財務書類ガイドブック*）

（http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/national/fy2010/2010_04.pdf）。

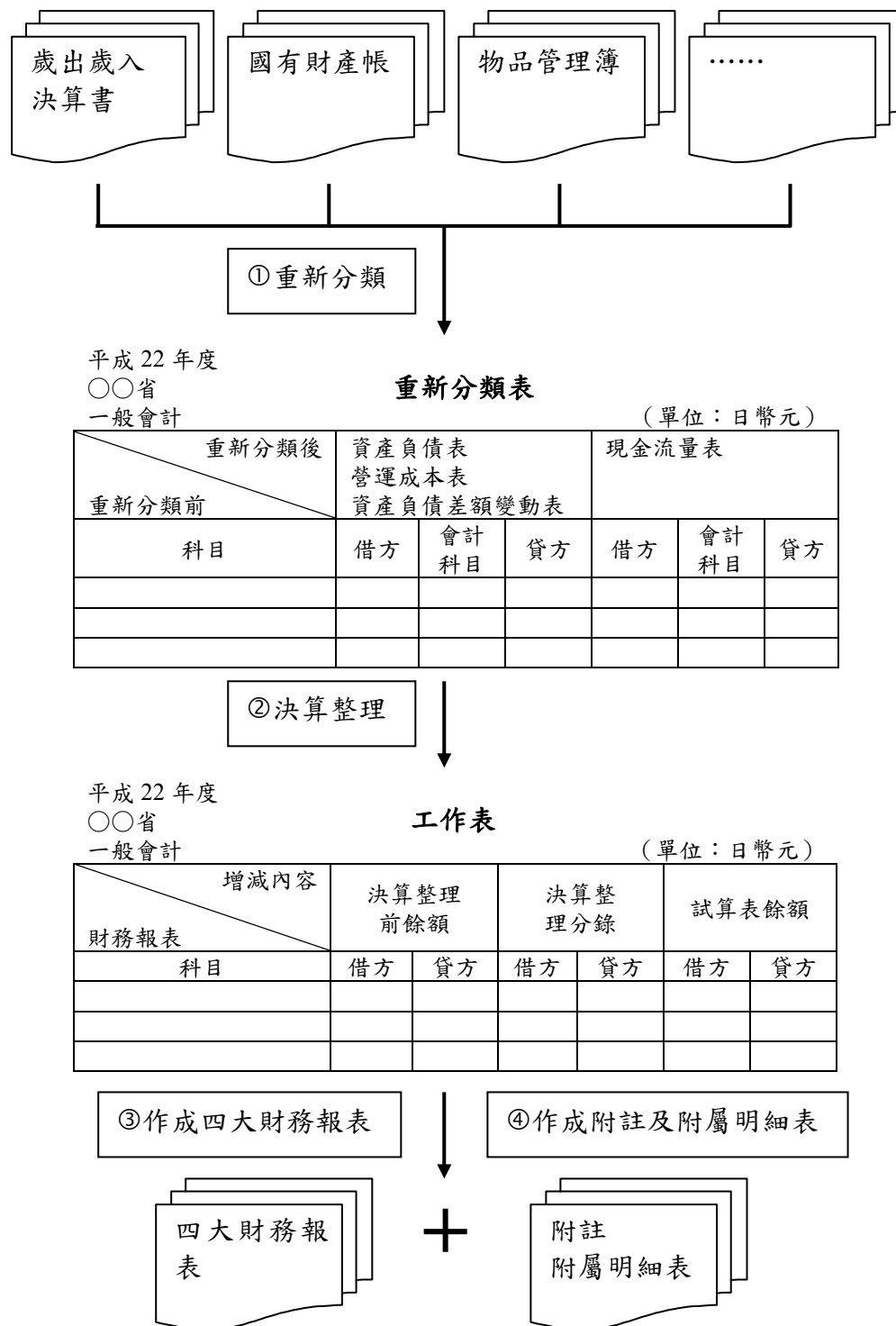


圖 4-3 日本國家財務報告之編製流程

資料來源：本研究摘錄及翻譯自日本平成 22 年國家財務報告指南（*国の財務書類ガイドブック*）
（http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/national/fy2010/2010_04.pdf）。

第三節 法國之政府會計規範與實務

一、法國之政府會計改革背景¹¹⁸

在歐洲大陸，政府會計制度在不同國家之間，甚至各國國內的中央與地方政府間都是不盡相同的，除了會計系統不同外，衡量的規則與揭露的要求都不同。歐洲大陸的會計體系與盎格魯撒克遜的會計體系即為兩大代表，歐洲大陸的會計慣例係連結至羅馬法制下適用民法（civil law）的國家（例如：法國、德國、義大利、西班牙），而盎格魯撒克遜的會計慣例則連結至適用普通法（common law）的國家，像英國。盎格魯撒克遜的會計體系受到商業模式的影響，而歐洲大陸的會計體系則與泛政治意義的會計原則與規範有關，像是法律或行政規則的制定。在適用歐洲大陸會計體系的國家，預算往往是政府會計組成的唯一要素，而私部門會計的影響是不存在的，這現象直到近幾年才改善。

政府不論以何種方式介入社會，都將產生重大的公共支出，但卻沒有有效的產生相對應的利益，此種問題使迫於犧牲的納稅人與實現的公共福利間衍生出非常嚴重的不平衡。這個現象併同國家歷史背景等的綜合因素，使人民對政府執行公權力效率效果的恢復，及監督政府穩定財務和經濟狀況的能力產生了急迫的需要，這些要素亦是決定國家國際競爭力的重要因素。

20 世紀 90 年代法國正式開始進行政府會計制度改革，其原因可歸納出四項：一是增強預算可讀性的需要。以前在現金基礎下的預算分類無法完整反映政府某項職能活動的真實開支。二是議會的推動。由於不能對支出進行修改，議會存在失落和不滿情緒。議會積極推動改革，致力於獲得更多的公共財政控制權。三是管理人員要求更多的自主權。負責支出的官員也抱怨沒有充分的預算管理的自由，要求更大的靈活性和操作空間。四是增加財政透明度的要求。當時法國政府和議會在政治上達成了一致的共識：全面真實瞭解國家的財政狀況和公共支出的成本，僅靠預算本身是不夠的，還需要在預算改革的基礎上導入權責發生制的會計制度。¹¹⁹

二、法國之政府會計規範與實務

（一）政體結構與會計管理機構¹²⁰

法國是雙首長的共和政體。在歷史背景下，拿破崙時期的決策制定模式與公共管理權力的集中造就了國家的特色。然而，自 20 世紀 80 年代開始，中央政府的權力開始分散，將行政權分散到各地方政府，中央政府預算與財務報表改革亦包括在這些現代化的改革中。此項改革持續經過 90 年代，直到 2003 年 3 月 28 日憲法（Constitutional Law）通過時達到巔峰，憲法規定法國係地方分權的共和政體，並說明其原則與財務自治權。

法國政府層級共分為中央、大區、省和市鎮四級，中央政府和地方政府實行統一的政府會計管理，中央政府負責全國的政府會計管理工作。法國負責指導和管理政府會計工作的機構主要有兩個：一是法國公共部門會計準則理事會（Public Sector Accounting Standards Council，法文簡稱CNOCP¹²¹）。理事會是一個相對獨立的機構，其主要職責

¹¹⁸ 參考Soverchia（2012）。

¹¹⁹ 參考中華人民共和國財政部（2006）。

¹²⁰ 參考Soverchia（2012）及中華人民共和國財政部國庫司考察團（2011）。

¹²¹ 源自法文，Conseil de normalisation des comptes publics。

是為政府機構等公共部門制定會計準則。二是法國公共財政總局。該局目前隸屬於法國預算、公共財務、公職和國家改革部（Ministry for the Budget, Public Accounts, the Civil Service and State Reform，以下簡稱預算部），其主要職責之一是負責全國政府會計管理工作，包括制定政府會計制度，監督預算執行以及編製政府財務報告等。

（二）法國公共部門會計準則理事會介紹¹²²

法國的會計規範是根基於會計科目表（法文簡稱PCG¹²³），與歐盟的大多數國家像是德國、義大利、比利時和紐西蘭相同。

法國最早在 1946 年 4 月 4 日成立會計準則委員會，負責提出第一版的一般會計科目表，以明確指出國家經濟會計該如何適用並評估其可能性。同時協調各部門的意見以發展出一套能合理適用於國家經濟會計方法下的專業會計科目表。

後於 1957 年成立「全國會計理事會」（法文簡稱 CNC）取代原先的會計準則委員會，負責對會計規範表示意見並產生新一版的會計科目表。1957 年會計科目表的發布與同年羅馬條約的簽訂，使歐洲經濟共和體（European Economic Community）開始感受到國際的建議與歐洲法規的制約對會計有著越來越大的影響，1982 年法國發布的會計科目表與 1983 年公布的會計法的改革中都可見其影響力。

而在 1998 年時，法國完成了會計管理機構的改革。改組後全國會計理事會的人員精簡了三分之二，但加強代表的廣泛性，會計專業技術力量提升，專業地位更顯重要。全國會計理事會設立於經濟首長之下，是解決所有會計技術問題的團體，給予意見、建議，並產出會計報表的官方指引。其內部增設了一個「緊急事件委員會」，負責就緊急的會計狀況提供指導。而後並成立了一個新的獨立機構「會計監管委員會」（法文簡稱 CRC）提升了會計準則制定機構的權威性，它的 15 名成員由財政部、司法部、預算部的部長或其代表、證券交易委員會主席或其代表、專業會計師協會主席、全國審計師協會主席，以及工商界的代表組成。其決策的運作模式是：作為諮詢機構的「全國會計理事會」負責提供意見和建議，寫出草案；作為會計準則制訂機構的「會計監管委員會」負責將經表決通過的會計準則上報財政部、司法部、預算部批准；一經批准並公開發布的會計準則即成為會計法規。¹²⁴

法國政府於 2001 年 8 月 1 日經議會正式通過了組織預算法（Constitutional Bylaw on Budget Acts，法文簡稱 LOLF），要求中央政府依準則維護會計總帳。而在 2002 年依組織預算法成立了中央政府公共部門會計準則委員會。

隨後全國會計理事會在 2007 年的改革係由勒珀蒂報告（Lepetit Report）而來，報告中建議將全國會計理事會與會計監管委員會合併成為會計準則局（Authority for Accounting Standards，法文簡稱 ANC），其權責承接原先會計監管委員會的責任範圍，但僅限於私部門的會計，是私部門會計準則的制定機構（常麗，2008）。於是在 2008 年普拉達報告（Prada Report）中建議必須成立公共部門會計準則理事會，去接管原先

¹²² 整理自 CNOCP（2011）。

¹²³ 在法文中，會計科目表（Chart of Accounts）被稱為 PCG（Plan Comptable General）。

¹²⁴ 參考日正資訊網（2008），網址：<http://news.srcinfo.com/html/200804177281.html>。

全國會計理事會的諮詢角色與公共部門會計準則委員會的任務。公共部門會計準則理事會於 2009 年 9 月 7 日正式成立。

公共部門會計準則理事會由三部分組成：

1. 理事會：由理事長及 18 位會員組成，9 位成員來自中央部門、監督機構和審計法院，另外 9 位成員為會計專業從業人員。理事會採納至少由 10 位會員以上共同提出之建議、意見和提案。理事會亦修正工作計畫與通過年度報告。
2. 常設委員會包括中央政府與政府控制組織委員會、地方當局與地方公共團體委員會暨社會保障與類似機構委員會：各委員會的總人數不能超過 20 人，主席由理事長自會員中進行指派。
3. 方向諮詢委員會：委員會的主席由理事長指派，成員包含來自先前會計準則局等的專家學者共 21 位。負責制定會計準則相關的策略，特別是涉及公共部門會計準則如何與私部門會計準則銜接的問題，並將意見表示在年度工作計畫及年度報告中呈交給理事會。

（三）政府會計管理模式和改革情況¹²⁵

法國政府會計體制現代化正式開始是在 2001 年 8 月 1 日組織預算法施行時，更進一步完全採用權責發生制政府財務報告是在 2006 年。在 2001 年以前，法國政府會計管理僅有預算會計管理模式，只記錄現金流入和流出，不能提供政府資產負債等財務狀況方面的資訊，也無法計算出任何一項公共服務的成本，不利於政府和議會瞭解政府財政及財務狀況。組織預算法實施後，法國在政府會計管理方面建立了三套會計體系：一是預算會計體系，採用現金基礎，主要核算現金收入和支出，反映預算執行情況。二是財務會計體系，採用權責發生基礎，對政府所有活動進行核算，以反映政府真實的財務狀況。三是成本會計體系，亦採用權責發生基礎，以反映政府各項政策活動的成本。成本會計與績效預算相對應，係為評價公共支出效果而專門設置的一種特殊類型的會計體系。這三套會計體系既相互獨立，又互為補充。經過 5 年時間的準備，2006 年法國中央政府首次編製權責發生基礎的政府財務報告。

法國改革的顯著特色是其二元制的系統，即進行預算分配管理（預算係法定授權）時採用現金基礎，權責發生基礎會計系統則被應用在國家財務狀況與績效之衡量。實際運作時，交易行為只會被記錄一次，記錄在預算的會計系統內，並可直接匯入權責發生基礎的會計系統中。財務會計資訊是在年度結束時使用預算基礎的簿記進行資料處理後產生，因此有時並不可靠，需要進行適當的修正。此項修正的操作對財務報表的可靠性十分重要，因此目前每年都會基於前一年度的完成經驗對權責發生基礎的會計系統進行改善，期待未來幾年能發展出一套新系統取代目前的系統。

法國的會計原則與規範係由國家制定，截至 2012 年底公共部門會計準則理事會通過了 16 號中央政府會計準則及 1 號中央政府會計觀念架構（表 4-42），準則的設計係基於法國會計科目表、IPSAS 及 IFRS 的準則所制定，並針對國情加以修正（圖 4-4 及 4-5）。

16 號中央政府會計準則有一個同質性的架構，都包含三個部分：

¹²⁵ 參考中華人民共和國財政部國庫司考察團（2011）、Soverchia（2012）、CNOCP（2011）。

1. 簡介：解釋準則、特殊的中央政府特色、會計選擇及此準則與 IPSAS、IAS/IFRS 的比較。
2. 準則主體：包含範圍、會計處理、評價及附註揭露等四個部份。
3. 釋例：以釋例說明該號準則在法律與財務層面的可能情況下如何適用。

根據第 1 號會計準則，法國中央政府必須編製三張主要的財務報表。第一張財務報表是淨資產表（the statement of net assets/equity）（表 4-43）。此表中列出所有對中央政府具有經濟價值的資產（固定資產、流動資產、應計及遞延收入）及對其他個體的負債（風險及負債準備、金融負債、非金融負債、其他負債、應計及遞延費用）。除此之外，表中將現金項目同時列於資產與負債兩邊，並將淨資產/權益項目單獨表達。

第二張財務報表是收支餘絀表（surplus/deficit statement）（表 4-44），內容包括當年度所有費用與收入，拆分成三部分：

1. 淨費用表：揭露出總費用中未被對應活動收入補足的部分，可區分為三類：
 - （1）淨營運費用（人事、採購、折舊等）。
 - （2）淨介入費用（轉移至企業或機構）。
 - （3）淨財務費用（利息、外匯損失）。
2. 淨主權收入表：依類別區分（例如：稅收），列示由中央政府權力產生之各種收入。
3. 淨營運收支餘絀表：比較上述兩個部份的差異。

第三張財務報表是現金流量表（cash flow statement）（表 4-45），表達當年度在營運活動、投資活動、籌資活動各類別下之現金流入與流出。另外，財務報表附註提供財務報表主要項目的資訊，像是費用依功能別或部門別表達。此外，基於二元制的關係，附註包括了現金基礎預算科目與權責發生基礎財務報表之轉換表格以辨識其差異。

（四）政府會計的特殊事項¹²⁶

政府權利和義務可分為兩大類，一類是導因於契約而產生的權利和義務，比如購入物資、發行債券融資等。對這類權利和義務的會計處理，可採用與企業會計相同的方法。另一類是導因政府主權產生的權利和義務，比如徵稅權利、義務教育責任等。這些體現政府特性的權利和義務，無法採用企業會計方法對其進行會計處理，需要採行特殊的會計處理。對此，法國在政府會計相關準則及制度上作了明確的規定。

在資產的定義方面，法國政府會計準則規定，資產是指政府控制的資源，該資源預期會帶來未來經濟利益或服務潛能的流入。判斷一項資產是否屬於政府資產主要是看其由誰控制，而不是看誰擁有其所有權。法國認為依據控制標準對資產進行確認，雖然為會計操作帶來了一定難度，需要會計從業人員依據準則規範進行合理的專業判斷，會計人員需要具備較高的專業素養，但是，控制標準更符合反映政府真實財務狀況的要求，更能體現資產的內涵和交易的實質。

¹²⁶ 參考中華人民共和國財政部國庫司考察團（2011）。

資產的評價是政府會計的難題，尤其是在政府會計改革初期，首次編製政府平衡表時，資產價值的確認難度更大。法國政府會計準則規定，不同資產採用不同方法確定其價值。對使用年限確定的資產，根據使用年限制定資產折舊表，要求每年進行折舊。對於使用年限不確定的資產，通常採用三種評估方式來確定其價值：(1) 按照期末公平市價來確定資產的價值，如土地、房屋等資產。(2) 按照重置成本確定資產的價值，如道路、橋樑等交通基礎設施資產。(3) 按象徵性方式定價。對藝術品等文化資產，由於法國法律規定不允許出售，而且這類資產數量眾多，如果通過評估來確定其價值，不僅要花費大量的評估費，意義也不大，因此對此類資產採用象徵性方式確定其價值。

在稅收的會計處理方面，稅收作為政府特有事項，是否對其採行權責發生基礎之會計處理是一個較受關注的問題。從法國看，其預算會計中，稅收收入在收到稅款時確認；其財務會計中，由於採用權責發生基礎，稅收收入不應在收到稅款時認列，但也不在產生納稅義務時認列，而是在稅務部門開出完稅憑證時確認。以個人稅收為例，一個人取得工資時就產生了納稅義務，從納稅義務產生到繳納稅款有一定的時間差，法國確認稅收收入的時點既不是發放工資時，也不是繳納稅款時，而是在稅務部門開出完稅憑證時，同時確認相應的債權。如果納稅人發生延期繳稅情況，可以及時從會計資訊中得到反映。

非契約性負債是政府因承擔提供公共服務之義務而產生的負債，通常由法律明確規定。對此類負債的認列，目前法國仍在討論中。例如，議會通過一項法律，規定政府應當對身障者給予補貼。對政府確認應付身障者補貼負債問題，法國提出三種會計處理方式：(1) 在法律通過時認列；(2) 在專業認定委員會認證身障者時認列；(3) 在身障者可以領取補貼但還未領取時認列。目前，法國在具體操作上採用第三種會計處理方式，但也有一些專家認為應從認定受益人時認列，而不是在應當支付受益人補貼款時才認列，這樣可以更及時地反映政府負債情況。

(五) 中央政府會計與預算及國家帳戶之關聯

一般目的財務報表應提供有用資訊供預算之規劃與了解預算之執行，但因預算與會計係採用不同之衡量基礎，如何整合成一體以作比較是個重要的課題。而在成長與穩定公約 (Growth and Stability Pact) 中提出的國家帳戶 (national accounts) 基礎，其主要概念與中央政府會計相同，且亦採用權責發生基礎，因此透過國家帳戶的比較即能解決預算與會計不同基礎之困境，其比較方式詳圖 4-6，圖中將一般目的財務報表、預算帳戶與國家帳戶間三者的會計關聯性列出，透過差異科目的轉換，分別將預算帳戶與一般目的財務報表轉換為國家帳戶的基礎，便能以國家帳戶作比較，達成整合的效果。

另法國中央政府於財務報告的附註中，揭露現金基礎預算科目與權責發生基礎財務報表之轉換表格與說明 (附錄三)，透過辨識會計與預算間之差異以作進一步之連結，此舉使預算與會計雖係採用不同之衡量基礎，但仍能提供一致的比較資訊。

表 4-42 法國中央政府會計準則

編號	名稱	內容
	觀念性架構	觀念性架構不是制定規則的準則，其目的是提供準則制定者、會計人員、審計人員及財報使用者有用的資訊，使能一致地了解並解讀規則。
第一號	財務報表	此準則以企業會計模型建立政府財務報表之架構及格式，並提供一致的概念性規範與整體準則。
第二號	費用	此準則定義中央政府的費用並制定其會計處理與衡量方法。
第三號	主權收入 ^a	此準則定義主權收入之一般會計處理原則與其在財務報表之表達方式。
第四號	營業收入、介入收入 ^b 及財務收入	此準則定義中央政府的營業收入、介入收入及財務收入，並制定其會計處理與權責發生基礎下之衡量方法。
第五號	無形資產	此準則在評估中央政府的運作是否擁有特殊的無形權利，而該權利應被認為無形資產者，分析與此議題相關之主權收入、公共資產使用收入、公共服務特許權、公共工程及內部產生之資產。
第六號	有形資產	處理兩個議題：(1) 哪些資產在中央政府淨資產表中應被認為有形資產？(2) 資產該以何金額紀錄？
第七號	金融資產	此準則處理中央政府之權益投資，指中央政府對其他個體（獨立於中央政府之所有單獨個體）的投資、借款及墊款之請求權。
第八號	存貨	先處理存貨之定義與範圍，再決定要使用何種評價方法。
第九號	流動資產請求權	此準則定義流動資產之請求權，並制定其會計處理與衡量方法。
第十號	中央政府現金組成項目	此準則定義中央政府之現金組成項目，以辨認、表達及分析這些組成項目，並考量與中央政府特定功能之關係。
第十一號	金融負債與衍生性金融工具	此準則係介紹在中央政府財務政策下所使用之各式財務資源，包括金融負債與所有跟動態債務管理有關之金融工具。
第十二號	風險和負債、非金融負債與其他負債之準備	此準則係介紹風險和負債、非金融負債與其他負債之準備。
第十三號	財務報表附註揭露之承諾	基於重大性與對中央政府財務報表資產負債有潛在影響所辨認出之承諾，應以附註方式揭露。此種承諾稱為「財務報表外之承諾」，此準則亦制定程序以規範此種承諾之認列與評價方式。
第十四號	會計政策、會計估計與錯誤更正	此準則提供與會計政策、會計估計與錯誤更正相關的會計處理方式。
第十五號	期後事項	此準則明定資產負債表日後發生的事件該於何時調整財務報表以及該揭露哪些資訊。意即規範期後事項之定義、財務報表調整之最終日期與須於財務報表附註揭露之資訊。
第十六號	功能性組織報表	此準則制定功能性組織資訊於附註中揭露的原則，其目的係針對中央政府主要活動提供整合的資訊以增進資訊之透明度。

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Ministère De L'economie et Des Finances 的官方網站（2012）。

^a 主權收入（Sovereign Revenues）係指政府透過其公權力徵收之收入，是沒有對等價值之交易活動產生，例如稅收、罰金或罰鍰。

^b 介入收入（Intervention Revenues）係指自第三方（歐盟、地方機構、私部門）取得之捐獻與補助。

表 4-43 法國中央政府淨資產表

	第 N 年			第 N-1 年	第 N-2 年
	總額	折舊/減損損失	淨額	淨額	淨額
固定資產					
無形資產					
有形資產					
金融資產					
總固定資產					
流動資產（現金除外）					
存貨					
應收款項					
應收納稅人款項					
應收顧客款項					
其他應收款項					
預付費用					
總流動資產（現金除外）					
現金					
庫存現金和銀行存款					
在途存款					
其他現金項目					
約當現金					
總現金					
遞延費用					
總資產（I）					
金融負債					
可轉讓證券					
不可轉讓證券					
金融負債和其他借款					
總金融負債					
非金融負債（現金除外）					
營運債務 ^a					
介入債務 ^b					
預收收入					
其他非金融負債					
總非金融負債					
風險和負債準備					
風險準備					
負債準備					
總風險和負債準備					
其他負債（現金除外）					
總其他負債					
現金					
財政部相關（Treasury correspondents）					
及其他授權者 ^c					
總現金					
遞延收入					
總負債（II）					
累積盈虧					
重估價差異					
本期營運盈餘/虧損					
淨資產/權益（III=I-II）					

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Ministère De L'économie et Des Finances 的官方網站（2012）。

^a 根據準則第 12 號規定，營運債務係指因交易或買賣所產生之應付款項及相關項目。

^b 根據準則第 12 號規定，介入債務係中央政府移轉產生之債務。

^c 根據準則第 10 號之定義，財政部相關及其他授權者係指，受法律或規章之要求必須存放資金於國庫者，及其他經協議授權可透過財政部會計人員收受與發放國庫資金者。

表 4-44 法國中央政府收支餘絀表（淨費用、淨主權收入及淨營運盈餘/虧損表）

淨費用表		第 N 年	第 N-1 年	第 N-2 年
淨營運費用	工資 採購、外部服務與存貨之變動 折舊、準備與減損損失之分配 其他營業費用			
	直接營運費用總額 (I)			
	公共服務費用津貼 其他非直接營運費用			
	非直接營運費用總額 (II)			
	營運費用總額 (III=I+II)			
	銷售貨物或勞務 存貨、製成品、在製品及資本化生產的增加 準備及減損損失之迴轉 其他營運收入			
	營運收入總額 (IV)			
	淨營運費用總額 (V=III-IV)			
	淨介入費用	轉移至家庭 ^a 轉移至事業 ^b 轉移至地方當局 轉移至其他個體 政府擔保產生之費用 分配至準備與減損損失		
		介入費用總額 (VI)		
		第三方之捐贈 準備及減損損失之迴轉		
		介入收入總額 (VII)		
		淨介入費用總額 (VIII=VI-VII)		
淨財務費用	利息 金融交易的匯率損失 分配至折舊、準備與減損損失 其他財務費用			
	財務費用總額 (IX)			
	金融資產收入 金融交易的匯率利益 準備及減損損失之迴轉 其他利息與相似之收入			
	財務收入總額 (X)			
	淨財務費用總額 (XI=IX-X)			
淨費用總額 (XII=V+VIII+XI)				

淨主權收入表		第 N 年	第 N-1 年	第 N-2 年
個人所得稅 營利事業所得稅 油稅 增值稅 印花稅、其他貢獻及間接稅 其他稅捐及相似收入				
淨稅捐收入總額 (XIII)				
罰金及罰鍰				
其他主權收入總額 (XIV)				
歐盟在基於國民總收入上的自有資源 歐盟根據增值稅的自有資源				
歐盟基於國民總收入及增值稅的自有資源總額 (XV)				
淨主權收入 (XVI=XIII+XIV-XV)				

表 4-44 (續) 法國中央政府收支餘絀表 (淨費用、淨主權收入及淨營運盈餘/虧損表)

淨本期營運收支/餘絀表	第 N 年	第 N-1 年	第 N-2 年
淨營運費用 (V)			
淨介入費用 (VIII)			
淨財務費用 (XI)			
淨費用 (XII)			
淨稅捐收入 (XIII)			
淨其他主權收入 (XIV)			
歐盟基於國民總收入及增值稅的自有資源總額 (XV)			
淨主權收入 (XVI)			
本期營運收支/餘絀 (XVI-XII)			

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Ministere De L'economie et Des Finances 的官方網站 (2012)。

^a 根據準則第 2 號定義，家庭 (households) 係指被視為消費者的個人或由數人組成的團體。

^b 根據準則第 2 號定義，事業 (businesses) 係指銷售貨物或勞務的生產單位，不限於法人的形式。

表 4-45 法國中央政府現金流量表

現金流量表		第 N 年	第 N-1 年	第 N-2 年
營運活動現金流量	收入			
	銷售貨物及勞務			
	其他營運收入			
	稅捐收入			
	其他主權收入			
	介入收入			
	利息及股息收入			
	其他收入			
	支出			
	工資			
	採購及外部服務支出			
	退稅支出			
投資活動現金流量	其他營運支出			
	間接營運支出			
	介入支出			
	政府擔保產生之支出			
	利息償付			
	其他支出			
	營運活動淨現金流量 (I)			
	購置固定資產			
	有形及無形資產			
	金融資產			
	處分固定資產			
	有形及無形資產			
籌資活動現金流量	金融資產			
	投資活動淨現金流量 (II)			
	發行債券			
	國債 (法國財政部發行之可替代債券 OAT)			
	公債 (法國兩或五年期公債 BTAN)			
	國庫券 (法國國庫券 BTF)			
	贖回債券 (BTF 除外)			
	可轉讓證券			
	國債 (OAT)			
	公債 (BTAN)			
	不可轉讓債務證券			
	衍生性金融商品產生之現金流量			
	籌資活動現金流量 (III)			
	現金餘額變動數 (IV=I+II+III=VI-V)			
	期初現金餘額 (V)			
	期末現金餘額 (VI)			

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 Ministère De L'economie et Des Finances 的官方網站 (2012)。

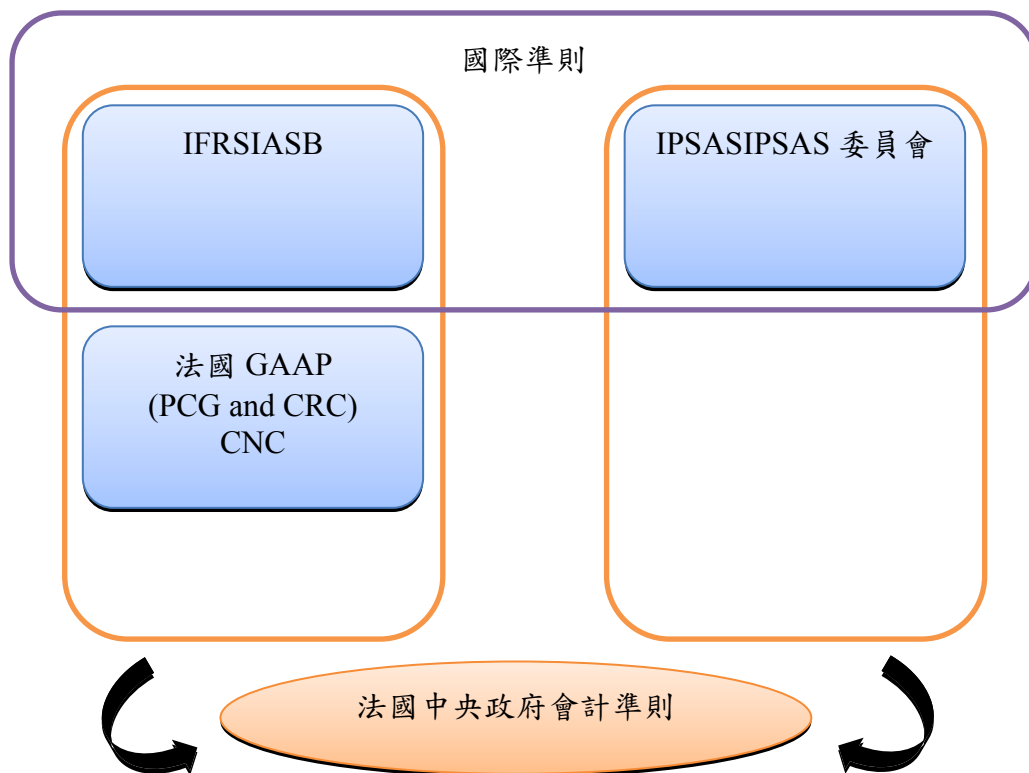


圖 4-4 法國中央政府會計準則來源 (1)
資料來源：本研究摘錄及翻譯自 CNOCP (2011)。

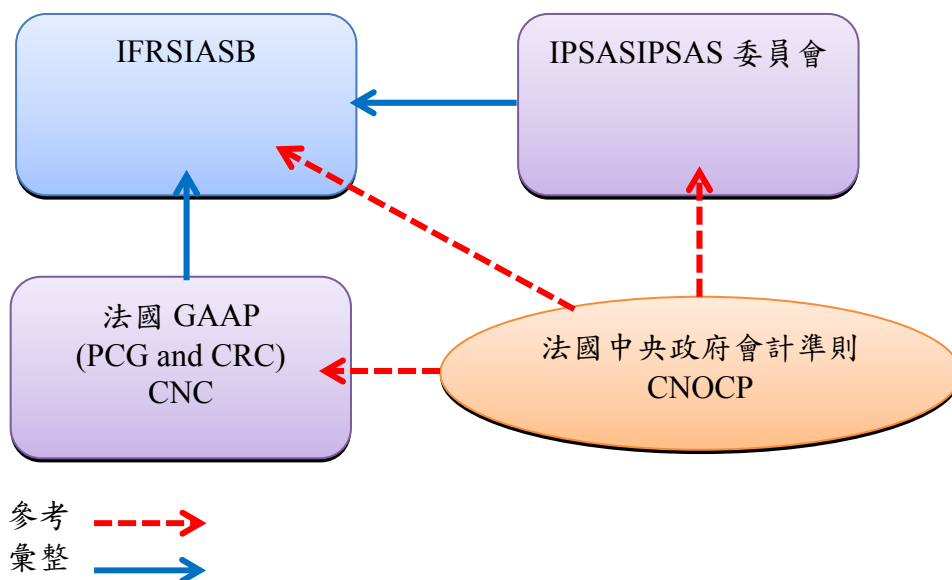


圖 4-5 法國中央政府會計準則來源 (2)
資料來源：本研究摘錄及翻譯自 CNOCP (2011)。

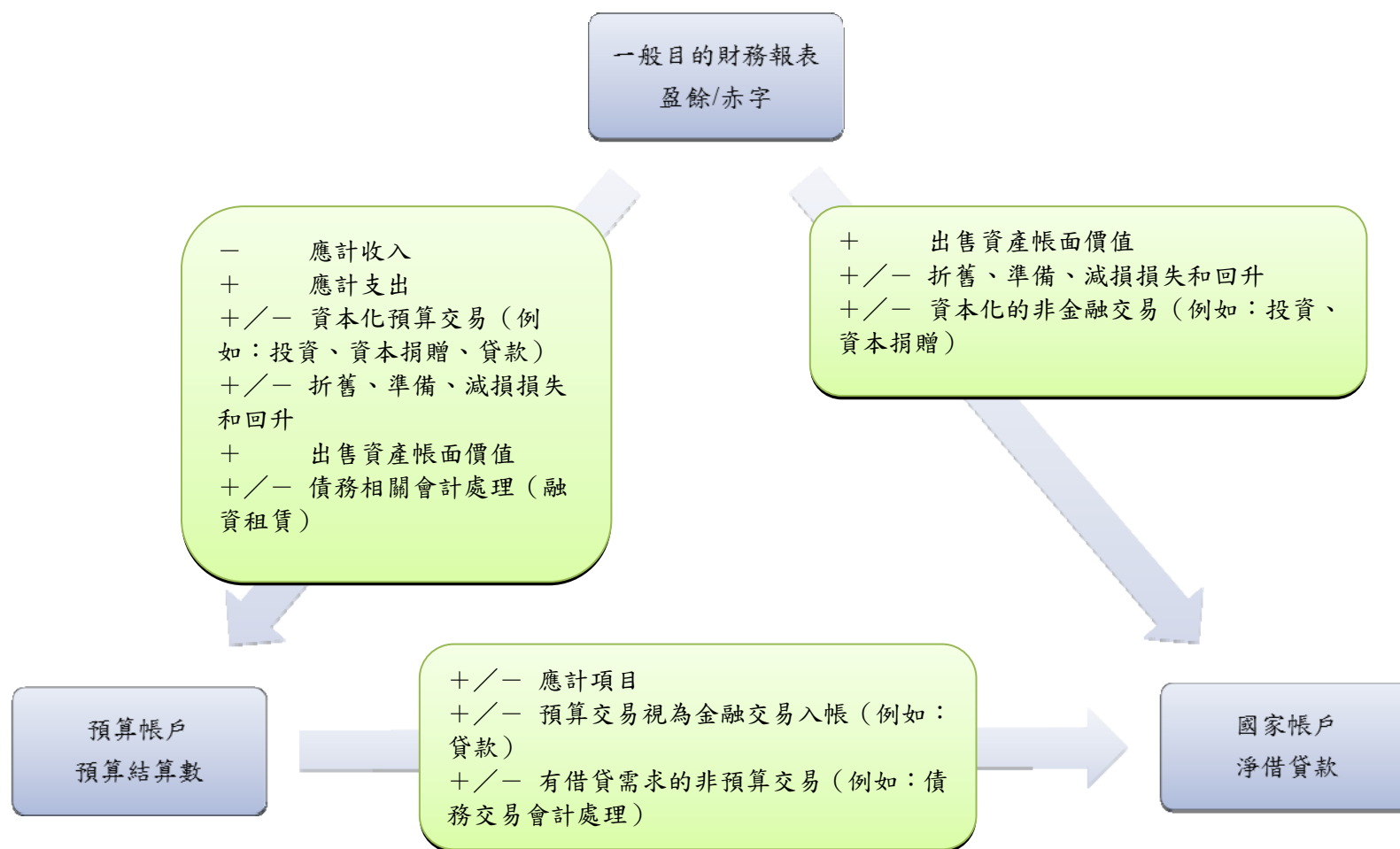


圖 4-6 法國中央政府預算與會計之比較—國家帳戶
資料來源：本研究摘錄及翻譯自 CNOCP (2011)。

第五章 推行政府會計改革之預期效益及建議

從本研究報告第二、三及四章之整理結果可知，會計基礎改為權責發生基礎，且除了編製部門別整體跨基金財務報表之外，需額外編製中央政府合併財務報表，乃是近代政府會計改革的國際潮流趨勢。此項改革不但有利政府會計實務與企業會計或國際財務報導準則趨同，確實也對政府的財政管理及財務表達層面帶來甚大助益。但在各國的改革過程中，曾發生一些問題需要解決，因此本章第一節分別介紹權責發生基礎會計與預算，及政府整體合併財務報表的成效與問題，以作為我國政府會計改革時之參考。

我國自民國 91 年成立行政院主計處政府會計共同規範審議委員會，至今已邁入第 11 年，共發布 3 號政府會計觀念公報及 11 號政府會計準則公報，已建構了一個新的政府會計報導架構，此架構之特色與前段所述之國際改革趨勢一致。但是，相較於本研究報告第三及四章中所述之各國實務而言，我國的新報導架構似乎仍有不足之處，故本章第二節對我國未來的政府會計改革提出建議，並且進一步於第三節中對重要改革提出進程建議，以期在最短的時間內能夠加速追趕上世界先進國家的政府會計實務，達成健全財務管理的國家總體目標。

第一節 世界政府會計改革之預期效益與問題

一、 權責發生基礎會計與預算的成效與問題

（一）成效

政府會計與預算制度採用權責發生基礎有以下幾項成效：

1. 資產及負債相關資訊之揭露程度提高：權責發生基礎財務報表除了能有效報導財務性資產及負債外，對於非財務性資產及負債之揭露程度亦能提高，進一步促進行政單位積極管理非財務性資產及負債之資訊，有助提升政府營運效能。
2. 會計記錄時間與資源實際流動時間一致：在權責發生基礎會計之下，係於交易發生時，亦即資源實際流動時，就產生會計記錄，此將使實際的經濟活動時間與會計記錄時間一致，有助於提高相關決策品質。
3. 避免操弄會計方法以降低財政赤字：採用權責發生基礎會計，能有效降低政府運用提前收取未來數年的規費收入，或將預定發生之支出遞延而未認列為負債等不當會計方法，達到減少當期財政赤字之目的。
4. 降低因會計方法造成的跨代公平性問題：採用權責發生基礎會計可解決現金基礎下，政府透過延遲付款的方式將支出與費用轉嫁給下屆或未來政府的問題，因此有助於降低各屆政府間因會計方法造成的跨代不公平性。
5. 提供政府決策者精確的成本資訊，有助於績效衡量：若採用權責發生基礎預算，則在預算執行時即能獲得精確的成本資訊，以輔助決策者選擇最有效率及效果的方案，將使預算執行更為嚴謹。此外，若採用權責發生基礎會計，則能要求政府提供精確的產出成本等效率及效果資訊，以衡量施政績效。

6. 增進政府的財務管理：在權責發生基礎會計與預算之下，決策者能獲得更多有關資產管理的資訊，得以辨識與處置非長期需要的項目，轉而進行其他投資計畫。不僅有利於長短期資金投資計畫的調配，亦能進一步針對營運資金作管理，例如透過舉債或股票投資等不同的金融工具因應長短期的資金流通。
7. 催化政府公共管理改革：綜觀現行已改採權責發生基礎會計與預算的國家，多數國家已產生許多公部門管理上的變革，例如：減少投入與預算遵循的控制、增加經費運用彈性、注重產出績效與歸責等。

（二）問題

改換會計與預算基礎為權責發生基礎，將使會計處理及預算編列的複雜度增加，在轉換過程中可能會發生以下幾項問題：

1. 轉換成本高：尤其轉換的初期易帶來極大的負擔，包括人事訓練成本與軟硬體改革等，且涉及轉換期間堅持新制度及容忍錯誤的政治風險。
2. 跨部門交易的困難高：有些交易不是只單純涉及單一部門現金的流入流出，而是與數個部門所負責的業務均有關係，因此某一部門可能僅是經濟交易和事件的其中一方或一部分，難以知道跨部門交易的全部資訊，其會計與預算的執行亦受阻礙。
3. 有些資產評價困難：部分不存在市場公允價值之資產，例如收藏品及傳承資產等可能是以非正統手段取得，評價有其困難度，既無法以歷史成本法亦無法以重置成本衡量。
4. 設定支出资本化或費用化標準困難：不同性質類型之支出無法用一致的資本化標準規範，且資本化金額之評估亦相當困難，成本追蹤可能涉及跨領域或跨部門的合作。
5. 無形資產與或有負債等難以衡量：政府最有利的資產是徵收稅捐之權力，最大的負債來自老年人口，此二項目前皆無法從平衡表中得知。然而即便採行權責發生基礎，政府的無形資產與或有負債等項目仍難以完全辨認與揭露，尚無法如同商業會計般針對公共財政提供全面性的完整資訊。

二、政府整體合併報表的成效與問題

在政府會計改革的國際趨勢之下，政府整體合併財務報表的編製已是必要，其優勢在於政府整體合併財務報表有利會計資訊品質的提升，充分反映政府經濟交易的全貌，可以大量減少報表使用者資訊處理和錯誤決策的成本。政府整體合併財務報告亦能對政府政策形成正向積極的資訊回饋機制，適切地反映政府受託責任的範圍，明確地展現出政府所獲得的財政績效，也有利於政府機構間的相互比較。但在編製的過程中可能會遭遇到許多問題，例如：合併的範圍要涵蓋那些政府個體？英國跟澳洲採合併中央政府及地方政府之財務資訊，以編製國家整體合併報表，但大部分國家係分別編製中央政府合併報表及各地方政府合併報表。紐西蘭的中央政府合併報表甚至沒有涵蓋所有王權機構，大專院校與地方政府也未被納入。

另外的問題還有合併方式是單行合併(one line consolidation)還是逐行合併(line by line consolidation)？例如紐西蘭政府花了八年的改革時間才在合併方式上達成共識，

現今雖都採用逐行合併法，但在 2003 年以前仍是兩種方法並行的方式（儲備銀行採用逐行合併方式、國有企業和王權機構採用單行合併方式）。

以上這兩項關於政府整體合併報表的爭論都是會發生且必須釐清的。如何定義「控制」的概念將是實踐政府整體合併財務報告的過程中首要解決的，控制能力的界定（由所有權改變為管轄權）影響到那些個體將被納入中央政府及機關部門整體合併財務報告中，以及其合併的方式，另外是否允許例外的存在也是考量的重點之一，如何因應轉換可能遭遇的困難則得視各國的政體發展背景、職權區分與國家情勢影響而作出回應，不少國家都採用短期雙軌並行，長期統一方法的策略，漸進完成政府整體合併財務報告的編製。

第二節 我國政府會計改革之策略建議

一、加快政府會計改革的速度以提供更完整有用的財務資訊

表 5-1 列示各國政府會計及預算制度之發展進程，從表 5-1 可發現各國從發布公報或法案至正式實施的準備期間大多數年，例如：紐西蘭會計準則檢查委員會在 2002 年 12 月宣布採用 NZ IFRS，最遲於 2007 年起必須全部適用，準備期間歷時 4 年。美國聯邦政府在 1993 年通過績效與成果法，要求聯邦政府自 1997 年度起編製權責發生基礎之政府合併財務報表，準備期間歷時 4 年。準備最久的是英國，其於 2000 年通過政府資源與會計法，要求編製國家整體合併報表，直到 2011 年首次發布經審計之國家整體合併報表（WGA），準備期間歷時 11 年。

我國自 2002 年設立行政院主計處政府會計共同規範審議委員會至今，已邁入第 11 年。自 2003 年發布政府會計觀念公報第 1 號迄今，歷時 10 年，自 2005 年發布政府會計準則公報第 1 號至今，歷時 8 年，相關改革作業仍逐步推展中，為加快改革速度，建議未來政府應將政府會計革新工作設為優先辦理之施政項目，增加相關資源（包括預算及人力），並由機關首長主導¹²⁷，成立跨單位之專案小組，儘速完成建置並開始實施政府會計準則公報，以提供更完整、有用之財務資料，協助政府財務報表使用者制定國家財政決策，也才能在中華民國八十餘年的主計發展史上做出貢獻。

二、完成公報建置以認列或揭露特殊性質之長期負債/或有負債

表 5-2 列示各國退休金負債、社會福利及保險負債、訴訟負債及契約擔保負債等特殊性質之長期負債的認列及揭露程度。從表 5-2 可發現所列示的 6 個國家均將退休金負債認列表達於平衡表；其中 3 個國家將社會福利及保險負債認列表達於平衡表；4 個國家將訴訟負債認列表達於平衡表；5 個國家將契約擔保負債認列表達於平衡表。

相對而言，不管是我國現行制度或未來實施新制度之後，對此四類特殊性質之長期負債，均僅要求於總決算總說明或附註中揭露，此將造成政府長期負債認列不足，進而高估平衡表中淨資產，呈現巨額正值的虛幻假象，而未能對納稅人、立法機關與政府財務管理提出及時的警訊，大為削減了政府財務報表的功用。從表 5-2 可發現，英國、澳

¹²⁷ Fernandez and Rainey（2006）指出，高層管理者的支援及承諾是公共組織變革的重要成功要素之一。Thompson and Sanders（1997）亦指出，組織變革需要從下到上的參與元素，高層管理者必須扮演關鍵角色，表達對變革的支持。

洲、美國、日本及法國 2011 平衡表中均顯示負值的淨資產金額，此正可提醒政府宜儘早規畫償債來源及減赤時程，以避免陷入財務危機。

建議政府宜參考世界先進國家之作法，擬定退休金相關負債、社會福利及保險負債之準則公報，要求允當的認列表達於平衡表與（或）附註揭露中。此外，建議政府重新檢討我國政府會計準則公報第 11 號，考量比照先進國家將訴訟負債及契約擔保負債認列表達於平衡表的必要性。

三、編製部門整體財務報表及政府合併財務報表

過去我國預算及會計組織係採用雙重結構，有基金別又有部門別，這種雙重結構的預算及會計組織常造成會計作業上的困擾（張哲琛，2001）。後來我國制定新政府會計公報及制度，即參採美國州及地方政府會計理論及實務，明確地以基金為重心，依性質將所有基金區分為政事型基金、業權型基金及信託基金三類。並規定除信託基金外，政府每一年度應編製政事型及業權型基金之財務報表，另須合併此兩類基金之財務資訊編製政府整體財務報表，以完整表達整個中央政府之財務狀況及營運結果。其中除政事型基金目前係採用修正權責發生基礎外，政府整體及業權型基金皆採用權責發生基礎。

然而我國新政府會計制度較以往雖已有所修正與改進，惟部分基金係採用修正權責發生基礎及財務資源流量衡量焦點，仍有以下情形：

1. 採用基金觀點之報導個體，較組織觀點之報導個體的課責性低，且使用政事型基金及業權型基金等名詞，仍難令一般使用者瞭解其內涵究竟為何。
2. 政事型基金採用修正權責基礎，其固定資產、長期投資及長期負債等項目仍未表達於平衡表中，無法完整表達其財務實況。
3. 政事型基金平衡表之基金餘額代表之意義不大，其中已提列準備部分是何用途，使用者並不清楚。

有鑑於目前我國政府會計制度仍有上述缺失，且為改進我國政府會計制度以與國際先進國家接軌，使政府會計報告能提供更為社會大眾所了解且有用之資訊，本研究建議可參考美國聯邦政府之作法，採用組織觀點的會計報導主體，要求以權責發生基礎編製部門別整體財務報表，及最終合併各部門資訊而成的中央政府合併財務報表。

美國聯邦政府會計係以部門作為財務報導主體，基金之設置只是為了管控預算財源的分配，非會計報表報導之重心。美國聯邦政府要求各行政部門每年應編製權責發生基礎之部門別財務報表，其內容包括：管理者討論與分析、基本財務報表及其附註、必要之補充管理資訊、必要之補充資訊及其他伴隨資訊。其編製之基本財務報表中，平衡表、淨成本表及淨財務狀況變動表係按權責發生基礎編製，預算來源表係按現金基礎編製，保管活動表則是當行政部門有代收其他部門或基金之無對價收入時才須編製，此外，社會安全、醫療保險、鐵路職工退休福利及黑肺病福利等 4 項社會保險計畫之主管機關應針對其所管計畫加編社會保險表。

美國聯邦政府除按部門別編製財務報表之外，尚須合併各部門資訊編製聯邦政府合併財務報表，其內容與部門別財務報表大致相同，均包括：管理者討論與分析、基本財

務報表及其附註、必要之補充管理資訊、必要之補充資訊及其他伴隨資訊。其中，基本財務報表中，淨成本表、營運及淨財務狀況變動表及平衡表係按權責發生基礎編製，現金餘額變動表係按現金基礎編製，淨營運成本至預算短絀調節表則為調節現金基礎與權責發生基礎之報表，此外，聯邦政府亦應針對社會安全、醫療保險、鐵路職工退休福利及黑肺病福利等 4 項社會保險計畫，編製社會保險表及社會保險金額變動表。

上開報表中，淨成本表為聯邦政府最重要的財務報表，在部門別報表係按主要計畫列示，在政府合併報表係按主要部門列示。淨成本表可使決策者比較部門各計畫或聯邦政府各部門之投入及結果，進而評估其行政績效。而部門別報表之淨財務狀況變動表及政府合併報表之營運及淨財務狀況變動表，則按指定用途基金及非指定用途基金之分類，分別報導政府之營運結果。

鄭如孜與林嬋娟（2002）指出，美國聯邦政府係以基金作為預算分配的基礎，但採用部門會計及編製部門別財務報表，此種以基金別又以部門別分類的作法較為複雜，但所編製的部門別財務報表能用以協助評估各部門績效。伍慕燦與謝棋楠（2006）亦指出使用者通常不認為按基金類型分類合併的資訊就是有用的資訊，按基金別方式表達，反而會使某些重要資訊變得模糊。故本研究建議我國政府新會計制度未來可參考美國聯邦政府作法，以組織為會計報導主體，編製部門別整體財務報表。

我國政府會計準則公報第 5 號規範政府會計報告之編製。該號公報規定，政府每一年度應編製整體財務報表及基金基礎財務報表（包括政事型及業權型基金二類）。本研究建議該號公報可著重以部門為主體，規定政府各部門每一年度應編製跨基金之年度會計報告，並且以部門整體財務報表為主，至於各部門之基金基礎財務報表建議可精簡表達於其他必要之補充資訊中。此外，建議參考美國聯邦政府作法，另訂集合各部門之整體報表以編製中央政府合併財務報表之公報，方能更清楚表達中央政府與其所轄各部門之年度財務狀況與施政績效，增加其課責性。

四、應規範適當揭露信託基金資訊

信託基金係指為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分而成立之基金。雖然政府對其代管之信託基金沒有所有權，即基金之資產及負債並非政府之資產及負債，政府僅對其負有管理責任，然而一些重要的信託基金（例如公務人員退休撫卹基金及勞工退休基金等），因影響人民權益甚鉅，其基金績效及運作情形也成為社會大眾關注的焦點。

我國雖自 98 年度起於中央政府總決算總說明中，揭露各界關切未列入公共債務法債限規範之政府潛藏負債與非政府潛藏負債事項，惟揭露之內容大多只有文字說明，沒有相關報表及圖表之數字呈現，較難讓使用者瞭解其涵義，此外，揭露之內容亦未對大眾關注之重要信託基金如勞工退休基金加以解釋說明，揭露資訊亦不完整。總決算附屬單位決算及綜計表（非營業部分）之附錄雖有列示信託基金之決算表，包括收入餘絀表及平衡表等，惟其報表列示之科目較為粗略，如僅列示總收入、總支出、總資產及總負債等，且編製報表所採用之會計基礎亦未加以揭露。

我國目前雖對信託基金訂有信託基金預算編製注意事項及信託基金決算編製注意事項，惟未有相關政府會計公報，故建議可參考美國之作法，妥善研擬訂定相關會計公報以資遵循。依美國聯邦政府公報之規定，政府應將信託活動與政府其他活動之資訊分

開表達，信託資產非屬聯邦政府之資產，不能認列於其平衡表中，惟須另於財務報表附註揭露其相關資訊，包括信託活動之定義及其基本說明，如適用之法源、信託活動之目的及信託受益人等。此外，在部門別整體財務報表中應包括信託活動表及信託淨資產表，並且在中央政府合併財務報表中應附註揭露各部門之信託淨資產金額，以明確表達政府之信託責任。

至於美國州及地方政府對信託基金之報導，則是依據 GASB 第 34 號公報之規定，即基金基礎財務報表中應包括信託型基金財務報表，且必須以權責發生基礎來編製信託淨資產表及信託淨資產變動表。

五、訂定揭露政府施政與財務等績效資訊¹²⁸之規範

政府施政效能是對一政府執政結果之評價，向來極受到社會大眾的關切。我國中央政府各機關雖有依「行政院所屬各機關施政績效評估要點」之規定，提送年度績效報告，惟大部分僅偏重預算層面之遵循與控制，較少針對其推動之業務項目進行作業績效管考與檢討，導致許多資訊不足與效能不彰的情形。例如：審計部於民國94年間調查公共建設計畫執行績效，即發現多項公共設施閒置或低度使用之情形（即新聞所稱之蚊子館），經行政院於同年成立之公共設施閒置專案小組進行活化後，截至101年5月，163處閒置公共設施中，仍有17處被列為完全閒置或低度使用，尚未能有效活化，審計部建議應加速研擬後續管考機制、追蹤活化成效，以避免公共設施再度閒置或低度使用造成浪費。日後各政府部門若須定期編製權責發生基礎的平衡表時，對於各項帳列資產的成本（包括興建取得與後續維修）與使用效益分析，均可逐項追蹤考核，對各機關部門提升資產使用和管理的效能將極有裨益。

此外政事型特種基金因缺乏明確及一致之法令來規範其績效管考作業，故各基金採行的績效管考措施十分零散，有的基金甚至未採行任何措施。綜合而言，由於缺乏權責發生基礎的部門別整體財務報表，與中央政府合併財務報表，使各機關部門施政與財務績效相關資訊不足，遑論透明化，亦使民眾無法了解政府之運作是否具效率及效果，降低全民監督之功能。

為解決我國過去在財務面之績效衡量僅著重於預算層面之遵循與控制，實需針對現行衡量財務績效之政府財務報導機制重新加以檢討，以清楚表達各機關部門（包含特種基金）之年度施政與財務績效，透過將權責發生基礎之財務資訊導入定期公開之客觀財務資訊，計算政府提供服務之成本等效率與效果之衡量指標，強化對各機關首長之課責性，並提升使用者之決策品質。

其次，美國聯邦政府尚有一套嚴謹的績效管考制度，各機關首長須按年編製及公開部門別年度績效報告，以對其施政執行成果負責。建議未來我國政府改革績效管考制度時可參考美國聯邦政府的作法，要求各機關設計良好的績效計畫並編製績效報告，以幫助人民監督政府的施政結果，並協助政府擬定資源配置等管理決策。

美國國會於 1993 年通過政府績效與成果法，要求聯邦各機關擬定策略性計畫、年度績效計畫及提出年度績效報告。各機關均需設定長程目標及年度施政目標，並針對每

¹²⁸ 參考美國管理預算局第A-136號要點、美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告、我國審計部 100 年度中央政府總決算審核報告（含附屬單位決算及綜計表）及林蟬娟與鄭如孜（2004）。

一項計畫設計績效指標，就實際執行績效與預計目標作比較，以評估各計畫之成效，據以協助決策者更有效配置預算資源。管理預算局另以第 A-136 號要點規定，各機關可選擇單獨編製一份年度績效報告，或與機關年度財務報告合併編製績效與會計報告，該號要點並指出，各機關之績效資訊無論是單獨出具報告或與會計報告合併編製，兩者之意義並無不同。附錄四以美國住宅暨都市發展部為例，介紹目前美國聯邦政府之績效報導情況。

六、擴大揭露基礎設施資訊

美國 GASB 認為基礎設施是政府最重要的資產，因此第 34 號公報對基礎設施之會計處理詳加規範，要求在政府整體淨資產表中應報導基礎設施，而且在管理者討論與分析、必要之補充資訊段落中，亦要求分析說明與基礎設施有關的重要資訊。例如：美國華盛頓州 2012 年之綜合年度財務報告的管理者討論與分析中，即描述該州之基礎設施，且說明該州係採用修正方法以報導基礎設施。財務報表附註中另揭露有關基礎建設之資本化政策、耐用年限等。必要之補充資訊段落中則揭露有關路面狀況（pavement condition）、橋梁狀況（bridge condition）等項目之評估，包括其使用狀態及過去五年度的實際維護費用，並註明華盛頓州政府網站可以得到更進一步的資訊。

反觀我國對這一項重要資產的資訊表達嚴重不足，在目前中央政府總決算平衡表或財產目錄中，均無法得知基礎設施之金額。未來依政府會計準則公報第 5 號之規定，亦只是將基礎設施總金額報導於政府整體淨資產表中，至於與基礎設施相關之討論分析資訊，並未要求揭露於管理者討論與分析，及必要之補充資訊段落中，此將使財務報表使用者無法充分了解政府對各項基礎設施的建造、管理及維護情形，並進而監督政府提升基礎設施的品質。故建議宜修改政府會計準則公報第 5 號之規定，要求政府應於管理者討論與分析中，分析當年度各項基礎設施金額與過去年度產生重大差異的原因，且於必要之補充資訊段落中，說明各項基礎設施之品質水準、投入的維護努力及產生的服務效益等相關資訊。

七、增加提供精簡報告

政府財務報表的使用者包括內部使用者及外部使用者，而人數最眾多、關係最密切的外部使用者為廣大的社會大眾。一般人民被要求納稅給政府，因此其有權利要求政府有效運用稅金，提供更多有用的服務，而政府財務報表即為表達政府是否善用人民血汗錢的一種機制。但是事實上少有人民閱讀政府財務報表，究其原因部分應是與政府財務報表的複雜度有關，政府報表的呈現型態、科目名稱、編排方式與一般企業報表都不相同，讓政府會計機關以外的一般人民難以解讀，政府確實有必要提供一份精簡易懂的財務報表給一般人民，以協助其評估政府的施政績效。故本研究建議可參考紐西蘭之作法，紐西蘭在發布完整版的政府財務報告時，會隨同公布一份精簡版財務報告，如附錄五所示，以圖表配上簡扼的文字呈現報表的濃縮精華，當年度的財務資訊均可一目了然，使一般人民能輕鬆地了解政府的財務狀況與經營成果。

八、政府年度財務報告應附部門負責官員的職稱、簽章或照片

美國華盛頓州之綜合年度財務報告中會介紹當年度與財務報告有關之負責官員，其中包含姓名及職稱。例如：州長、副州長、州務卿、保險委員會主席、公有土地委員會主席等（列示於附錄六）。此舉可加強顯示政府與官員對財務報告的負責態度。本研究

建議未來編製部門別整體財務報告及中央政府合併財務報告時，應適當地呈現相關負責官員的職稱、簽章或照片，以強化課責之效。

九、投入更多資源精進會計資訊處理系統

因應未來資料的連線整合，改善電子資料處理系統乃當務之急，尤其當採用權責發生基礎之後，為提升政府對於會計紀錄的管理效能，政府應投資發展較佳的資訊整合科技系統，甚至雲端資料庫的開發，以增進會計資訊的品質。OECD基於其對會員國的觀察，認為有些會員國僅對流程作些微調整就直接採用市場通用商業軟體，之後卻衍生種種問題，建立自行開發的客製化政府會計資訊系統仍是最佳的模式。

有鑑於採用通用軟體的缺點，我國行政院主計總處主計資訊處已因應目前已發布之11號政府會計準則公報，委託民間電腦軟體設計公司開發新的會計資訊系統。未來因應前述各項建議發布必要新政府會計公報後，宜由主計總處最高長官領導跨單位組成專案小組，充分統合系統需求單位、管理單位及設計單位之意見，研修訂定相關會計資訊及財務報導軟硬體系統。

十、持續培訓政府會計人員

權責發生基礎實施後，會計人員的職務型態將從單純的交易紀錄，提升到對交易性質的專業判斷與衡量，而我國目前的主計工作也從早期的遵循會計，進階到績效會計等加值的內容呈現，因此主計人員的專業職能也必須提升，不再僅限於執行會計紀錄以顯示法規遵循程度。故建議政府宜持續培訓主計人員以增強其對國際先進政府會計制度演進的認識，並充分了解最新政府會計理論與實務，進而提升專業判斷能力。

另為提升我國政府會計的國際競爭力，宜積極爭取主計人員外派進駐先進國家，以深入了解當地政府會計實務的員額，或透過學術與第三部門等機制安排與世界組織/先進國家交流研討政府會計實務的機會。培養具有國際視野與先進政府會計專業知能的高級主計文官人才庫，應是強化國家財政治理能力的必要條件，也是極其重要的長期投資。

表 5-1 各國政府會計及預算制度之發展進程

國家	會計制度			預算制度			財務報告					
	現金基礎	修正權責發生基礎	權責發生基礎	現金基礎	權責發生基礎	績效	基金別	部門別	政府合併	IPSAS	IFRS	績效報告
紐西蘭			1989 年發布並通過公共財政法案至今。		1994 年發布並通過財政責任法案，編製了第一份權責發生基礎的整體政府預算。	1989 年發布並通過公共財政法案至今。		1989 年發布並通過公共財政法案至今。	1992 年產出第一份權責發生基礎的合併財務報表，但到 1993 年才納入儲備銀行、國有企業和王權機構。	紐西蘭經濟部於 2011 年公布由外部報導委員會提出根據 IPSAS 編製財務報告的提案，預定於 2013 年度開始適用。	2002 年紐西蘭會計準則檢查委員會宣布採用 NZ IFRS，於 2007 年起必須全部適用。	1989 年發布並通過公共財政法案至今。
澳洲			1996 年發布 AAS 27、29、31 要求聯邦政府、州政府、地方政府及所屬之各部門以權責發生基礎編製財務報告。1998 年起此三號公報生效。		1997 年通過財務管理和會計報告法案，規定政府應以權責發生基礎編製政府預算及財務報告。於 1999 年開始編製權責發生基礎預算。			1996 年發布 AAS 29 規範政府部門財務報告，自 1998 年開始生效，現已由 AASB 1049 取代，並規範政府整體及一般政府部門財務報導。	1996 年發布 AAS 31 規範政府整體報告的編製，自 1998 年開始生效，現已由 AASB 1049 取代，並規範政府整體及一般政府部門財務報導。		2004 年澳大利亞會計準則委員會發布《與國際會計準則理事會發布的會計準則相對應的澳大利亞會計準則》，自 2005 年開始生效，2008 年後澳洲以 GFS 為編製外部財務報導及預算書表之依據。	

表 5-1 (續) 各國政府會計及預算制度之發展進程

國家	會計制度			預算制度			財務報告					
	現金基礎	修正權責發生基礎	權責發生基礎	現金基礎	權責發生基礎	績效	基金別	部門別	政府合併	IPSAS	IFRS	績效報告
美國 (聯邦)			1990 年通過高級財務人員法，至 1997 年度起編製權責發生基礎之部門別財務報表及政府合併財務報表。	1921 年通過預算與會計法，成立預算局（現為管理預算局）負責編製預算至今。		1993 年通過政府績效與成果法，至 1999 年首次提出年度施政計畫。		1990 年通過高級財務人員法，至 1997 年度起編製權責發生基礎之部門別財務報表。	1993 年通過績效與成果法，要求聯邦政府自 1997 年度起編製權責發生基礎之政府合併財務報表。			1993 年通過政府績效與成果法，至 2000 年首次提出年度績效報告。
英國			1921 年通過財政與審計部門法，惟範圍僅限於中央政府部門所從事的商業活動，至 1994 年發布綠皮書「更好地核算納稅人的錢—政府資源會計與預算」，才將實施範圍擴展至整個中央政府部門。		2000 年通過政府資源與會計法，並於 2001 年度正式實施至今。	1998 年開始採行全面支出審查制。		2000 年通過政府資源與會計法，並於 2001 年首次提出經審計之部門財務報告。	2000 年通過政府資源與會計法，並於 2011 年首次發布經審計之 WGA。		2008 年將 IFRS 導入財務報告手冊至今。	

表 5-1 (續) 各國政府會計及預算制度之發展進程

國家	會計制度			預算制度			財務報告					
	現金基礎	修正權責發生基礎	權責發生基礎	現金基礎	權責發生基礎	績效	基金別	部門別	政府合併	IPSAS	IFRS	績效報告
法國			2001 年通過組織預算法，2006 年法國中央政府首次編製權責發生基礎的政府財務報告。	2001 年通過組織預算法至今。				2011 年發布中央政府準則第 16 號「功能性組織報表」，2013 年底全面採用。		自 2009 年公共部門會計準則理事會成立開始，法國中央政府會計準則的制定係基於法國會計科目表、IPSAS 及 IFRS 的準則。	自 2009 年公共部門會計準則理事會成立開始，法國中央政府會計準則的制定係基於法國會計科目表、IPSAS 及 IFRS 的準則。	
日本	1881 年通過會計法。		2000 年發布「關於國家平衡表編製之基本觀點」及國家平衡表（草案）。	1873 年確立預算制度。				2004 年發布省廳別財務報告編製準則，並於同年首次發布 2002 年度省廳別財務報告。	2000 年發布「關於國家平衡表編製之基本觀點」，至 2005 年首次發布 2003 年國家財務報告。			

表 5-1 (續) 各國政府會計及預算制度之發展進程

國家	會計制度			預算制度			財務報告					
	現金基礎	修正權責發生基礎	權責發生基礎	現金基礎	權責發生基礎	績效	基金別	部門別	政府合併	IPSAS	IFRS	績效報告
我國	自 1935 年會計法公布，並據以於 1936 年由中央主計機關正式公布中央總會計制度。	自 1972 年會計法第四次修正後實施。		自 1932 年預算法公布開始生效。		中央各機關自 1964 年度開始均以績效預算方式編製其單位預算。	自 1932 年預算法公布開始生效。	第五號準則公報於 2005 年發布，至今尚未施行。可略加修改後要求編製部門別整體財務報表。	要求編製中央政府合併財務報表之準則公報尚未制定。			自 2001 年決算法部分條文修正案通過後開始生效 ^a 。

資料來源：本研究整理。

^a 我國所編製的績效報告係重大計畫預算執行績效分析表，性質為預決算執行結果分析，與其他國家定義不同。

表 5-2 各國特殊長期負債之認列及揭露程度

	IPSAS ^a	英國 ^b	澳洲 ^c	紐西蘭 ^d	美國 ^e (聯邦)	美國 ^f (地方)	日本 ^g	法國 ^h	我國(現有 制度) ⁱ	我國(新制 度實施後) ^j
a. 是否認列/揭露退休金負債										
認列於平衡表	X	V	V	V	V	V	V	V	X	X
附註及其他揭露	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V
b. 是否認列/揭露社會福利及保險負債										
認列於平衡表	X	X	X	V	V	X	V	X	X	X
附註及其他揭露	X	X	X	V	V	X	V	V	V	V
c. 是否認列/揭露訴訟負債										
認列於平衡表	V	V	X	V	V	X	X	V	X	X
附註及其他揭露	V	V	V	V	V	X	V	V	V	V
d. 是否認列/揭露契約擔保負債										
認列於平衡表	V	V	V	V	V	X	V	X	X	X
附註及其他揭露	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
e. 2011 年平衡表淨值是否為負數	NA	是	是	否	是	NA	是	是	NA	?

資料來源：本研究整理。

^a IPSAS對退休金負債、社會福利及保險負債、訴訟負債規範於IPSAS 19，IPSAS 19 規定只有滿足以下條件時，政府或有負債才可以確認為準備，在財務報表中列示。除此之外，其他政府或有負債不能確認：(1) 個體因過去的事項承擔的現時義務(法定的或推定的)；(2) 履行該義務很可能導致反映經濟利益或潛在服務的資源流出；(3) 該義務的金額能夠可靠的衡量。但IPSAS 19 在範圍段指出其準則不適用於個體因提供社會福利(係指不會直接從那些福利受益人得到與提供之商品或服務等值之報酬)而產生之負債準備及或有負債。縱然如此，若該個體主動選擇採用IPSAS 19 公報規範認列因提供社會福利所產生之負債準備，則 IPSAS 19 要求應遵守IPSAS 19 之相關會計處理規範，且個體亦需進行特定之揭露。此外，IPSAS對契約擔保負債規範於IPSAS 19 及 29。

- ^b 英國對退休金負債之認列與揭露規定於IAS 19 及IAS26，訴訟及契約擔保負債規定於IAS 37。IAS 37 規定於罕見情況下，例如在訴訟中，企業是否有現實義務可能並不明確。在該等情況下，考慮所有可得之證據，若於報導期間結束日現時義務存在之可能性大於不可能性時，則過去事件即被認定產生現時義務。若符合前述其他認列基準（即很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，及該義務之金額能可靠估計），應對該現時義務認列負債準備。若現時義務不存在之可能性大於不可能性時，應揭露或有負債，除非具經濟效益之資源流出的可能性甚低。此外，IAS 37 規定除虧損性合約之現時義務應認列並衡量為負債準備外，待履行合約不適用該號公報對負債準備、或有負債及或有資產之會計。
- ^c 澳洲對退休金負債規範於AAS 25、AASB 119 及AASB 1049；對社會福利及保險規範於AASB 137，但澳洲將之視為費用，非政府之負債；對訴訟負債規範於AASB 137；對契約負債規範於AASB 4、AASB 1023 及AASB 1038。
- ^d 紐西蘭對退休金負債規範於NZ IFRS 19。對社會福利及保險負債規範於NZ IFRS 4，紐西蘭的保險負債型態與我國不同，目前有三種：ACC、EQC與AMI，ACC保險是對紐西蘭公民、居民和遊客遭受意外事故的補償；EQC保險是對包含地震、土石流、火山爆發、海嘯等，及伴隨著上開災害引發的火災等的災害險；EQC係紐西蘭政府全額出資之王權機構，依據1993年地震委員會法規定，當EQC之資產不足以支應保險給付時，政府應擔保無限償付保證；AMI是對一般的火險和產物險公司，包括車險、房屋險、船險等，保險負債皆係依尚未確定的請求權和尚未賺得的部分認列負債，並揭露主要精算假設。此外，對訴訟負債、契約擔保負債規範於NZ IAS 37。
- ^e 美國聯邦政府對退休金負債之認列與揭露規定於SFFAS 5 及SFFAS 33；對社會保險及福利負債規定於SFFAS 17、SFFAS 25、SFFAS 26、SFFAS 28 及SFFAS 37；對訴訟負債規定於SFFAS 12；對契約擔保負債規定於SFFAS 5。SFFAS 17 規定，當政府支付給受益者或服務提供者的款項到期且應付未付時，要認列社會保險負債（Benefits due and payable）。SFFAS 12 規定，政府對於尚未了結及未確定之訴訟損失，評估未來資源流出或其他犧牲是可能發生（likely to occur）且金額是可衡量的，則應認列或有負債。
- ^f 美國州與地方政府對退休金負債規範於SGAS 2、SGAS 4、SGAS 5、SGAS 12、SGAS 16、SGAS 25、SGAS 26、SGAS 27、SGAS 31、SGAS 32、SGAS 43、SGAS 45、SGAS 47、SGAS 50、SGAS 57、SGAS 67 及SGAS 68；契約負債則視各州政府之揭露政策而定。
- ^g 日本於國家財務報告中僅揭露該中央政府統籌保管之「員工退休福利金準備（退職給付引当金の明細）」負債，該科目包含退職津貼與退休福利等項目之準備金。此外，日本於國家財務報告中僅揭露該中央政府保管之「公共養老金存款（公的年金預り金）」負債數額，該科目係表達政府收取之保險費現金（存款）、應收保險費與政府出資金額及應付保險費互抵後之淨額。

^h 法國對退休金負債規範於公報第 13、14 號；對社會福利及保險負債規範於公報第 13 號；對訴訟負債規範於公報第 12、13 號；對契約擔保負債規範於公報第 13 號。法國第 13 號公報對承諾（Commitments）的定義為：（1）一個從過去事件產生的義務，其存在係由中央政府不能完全控制的一個或多個不確定未來事件的發生或不發生予以證實；或（2）中央政府對另一方的義務，為履行義務可能但不肯定會引起資源的流出。

ⁱ 我國現有制度中，對退休金負債、社會福利及保險負債規範於中央政府總決算編製要點，要求應於單位決算及主管決算總說明中揭露。對訴訟負債規範於中央政府總決算附屬單位決算編製作業手冊規定，要求國營事業之「重要訴訟案件之進行或終結」應於財務報表附註中說明；非營業基金之「或有負債」應於總說明中揭露。對契約擔保負債規範於預算法第 9 條及 88 年 2 月 6 日以台 88 處會一字第 01040 號函規定，要求應於預（決）算書中列表說明

^j 我國對政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理規定於第 11 號政府會計準則公報。

參考文獻

中文部分：

- 于國旺，2007，國際公共部門會計準則的發展及其啟示，財會通訊，湖北省會計學會，2007 年第 5 期。
- 日正資訊網，2008，對法國和中國會計新制度的比較分析。
- 中華人民共和國財政部，2006，研究借鑒國外改革經驗，加快政府會計改革步伐—關於法國政府會計改革。
- 中華人民共和國財政部，2008，英國政府會計管理與改革情況及對我國的啟示。
- 中華人民共和國財政部，2008，澳大利亞、紐西蘭的權責發生制預算與政府會計。
- 中華人民共和國財政部，2008，美國政府會計情況。
- 中華人民共和國財政部國庫司考察團，2011，法國、瑞士政府會計管理體系的啟示和借鑒，財務與會計，2011 年第 9 期。
- 王瑤，2008，國際公共部門會計準則體系研究，财会研究，甘肅省財政科學研究所，第 6 期。
- 江美豔，2010，跟走廊法說再見—退休金會計之重大變革，勤業眾信通訊 2010 年 10 月號：22-23。
- 伍慕燦與謝棋楠，2006，先進國家政府政事型基金預算與會計制度之研究，行政院主計處委託研究報告。
- 李雄飛，2003，OECD 國家權責發生制預算和政府會計改革探析，企業經濟，江西省社會科學院，2003 年 2 月：31-33。
- 余應敏，2008，美國政府會計的發展及其對我國的啟示，財政研究，2008 年第 1 期。
- 林淑馨，2004，日本規範非營利組織的法制改革之研究，東吳政治學報，第 19 期：71-110。
- 林嬋娟與鄭如孜，2001，政府基金別報表與合併報表之比較研究，行政院主計處委託研究報告。
- 林嬋娟與鄭如孜，2004，政事型特種基金之預算及績效管考制度研究，行政院主計處委託研究報告。
- 范黛明與陳靜怡，2006，考察英國預算制度之改革及其運作出國報告，行政院主計處。

- 殷紅，2010，法國政府會計準則體系演進及其借鑒，財會通訊，2010年第3期：129-131。
- 陳小悅與陳立齊，2002，政府預算與會計改革－中國與西方國家模式，中信出版社。
- 張世杰，2006，OECD 主要會員國行政法人制度：英國、法國、紐西蘭、荷蘭、美國、瑞典，行政院人事行政局 95 年度各國人事制度資料委託蒐集編譯報告。
- 陳立齊，2009，美國政府會計準則研究：對中國政府會計改革的啟示，中國財政經濟出版社，2009 年 5 月第 1 版。
- 張甘霖，2011，參加 2010 年會計人世界大會出國報告，審計部。
- 張均平，2009，英國 NHS 財務報表及相關會計政策研究，財會通訊，第 10 期：113-116。
- 張娟，2010，英國政府會計改革的回顧及啟示，中南財經政法大學學報，2010 年第 2 期，總第 179 期：105-109。
- 張琦，2008，紐西蘭政府會計改革回顧及啟示，財會通訊。
- 陳紫雲，2012，創意會計粉飾財政赤字 IMF：政府宜編製 IFRS 財報，會計研究月刊，第 318 期：16-18。
- 張福昌，2007，淺談台灣與歐盟關係－挑戰與前瞻，外交部外講所「因應台灣外交邊緣化措施之探討」座談會，2007 年 6 月 29 日。
- 國際會計師聯盟公共部門委員會，2000，研究報告第 11 號「政府之財務報導－會計議題與實務（會計基礎部分）」。
- 常麗，2008，德法模式的政府財務報告改革及啟示，遼寧經濟，2008 年第 3 期：90-91。
- 程挽華與楊戊龍，2010，紐西蘭揭弊保護之立法與救濟程序，國會月刊，第 38 卷第 4 期：87-100。
- 黃世忠、劉用銓與王平，2004，美國聯邦政府會計難點熱點問題及其啟示－基於聯邦政府審計報告的分析，會計研究 2004 年 11 月。
- 黃耀生，1999，日本政府現行預算作業制度及財政行政上之改革考察報告，行政院主計處出國報告。
- 楊華與肖鵬，2012，日本政府會計制度改革的經驗與啟示，中國行政管理，第 4 期，總第 322 期：91-94。
- 鄭如孜與林嬋娟，2002，政府財務表達之研究——美國聯邦政府與州及地方政府之比較，行政院主計處委託研究報告。

劉宗德，2004，日本公益法人、特殊法人及獨立行政法人制度之分析—兼論日本獨立行政法人制度之現狀及困境，法治斌教授紀念論文集—公法學治理現代觀，元照出版社：381-414。

潘城武，2012，政府統計資料開放與發展，研考雙月刊，第 36 卷第 40 期：80-86。

審計部，中華民國 100 年度中央政府總決算審核報告（含附屬單位決算及綜計表）。

劉瑞文，2004，淺析澳大利亞推動新版政府財政統計制度之經驗，主計月刊，第 583 卷：47-53。

Pallot, J., 2001，紐西蘭的政府會計和預算改革，政府預算與會計改革，北京：中信出版社，2002。

英文部分：

- Ahmed, K. and M. Alam. 2012. The Effect of IFRS Adoption on the Financial Reports of Local Government Entities. *Australian Accounting Business and Finance Journal* 6(3):109-120.
- Australian Bureau of Statistics. 2009. 1218.0 - Standard Economic Sector Classifications of Australia (SESCA) .
- Azuma, N. 2007. Problems and Prospects of Departmental Financial Statements. *Government Auditing Review* 14(March):41-55.
- Ball, I. 2012. Accrual Accounting Essential for Government Transparency and Accountability. Public Financial Management Blog.
- Barton, A. 2011. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 47(4):411-445.
- Benito, B. L., I. Brusa and V. Montesinos. 2002. The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe, in V. Montesinos and J. M. Vela(eds), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers.
- Block, C. D. 2008. “Budget Gimmicks,” in *Fiscal Challenges: An Interdisciplinary Approach to Budget Policy*. ed. by Elizabeth Garrett, Elizabeth A. Graddy, and Howell E. Jackson (Cambridge, UK: Cambridge University Press).
- Blöndal, J.R. 2003. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting* 3(1): 43-59.
- _____. 2004. Issues in Accrual Budgeting. *OECD Journal on Budgeting* 4(1):103-119.
- Brady, K. 2007. Do NZ IFRS Meet the Public Sector’s Needs?. *Chartered Accountants Journal*.
- _____. 2009. The Auditor-General’s Views on Setting Financial Reporting Standards for the Public Sector – Discussion Paper. Office of the Controller and Auditor-General, Wellington, New Zealand.
- Carlin, T. M. 2005. Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management* 21(3): 309-336.
- CBO (Congressional Budget Office) . 2006. Comparing Budget and Accounting Measures of the Federal Government’s Fiscal Condition, December.
- Chow, D., C. Humphrey, and J. Moll. 2007. Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda. *Financial Accountability and Management* 23 (February): 27-54.
- _____. 2010. Whole of Government Accounting in the UK. *Association of Chartered Certified Accountants (London) research report 101*.

- CNOCP. 2011. Presentation of the French Public Sector Accounting Standards Council. 11th Annual OECD Public Sector Accruals Symposium. Paris, 3-4 March 2011.
- Council of Europe. 2007. Accounting Rules and Practice at Local Level, Local and Regional Democracy.
- Commonwealth of Australia. 2007. Intergenerational Report, April 2007.
- _____. 2008. Budget Strategy and Outlook, Budget Paper No. 1, 2008–09, Canberra.
- _____. 2008. Consolidated Financial Statements for the Year Ended 30 June, 2008.
- _____. 2008. Response to Operation Sunlight, Canberra.
- _____. 2009. Budget Strategy and Outlook, Budget Paper No. 1, 2009–10, Canberra.
- _____. 2010. Budget Strategy and Outlook, Budget Paper No. 1, 2010–11, Canberra.
- _____. 2012. Consolidated Financial Statements for the Year Ended 30 June 2012.
- _____. 2012. Final Budget Outcome 2011-2012.
- Degos, J. and S. Ouyard. 2008. From French accounting settlements to IFRS implementation: 4 years of development. The Certified Accountant Issues #34.
- Efford, D. 1996. The Case for Accrual Recording in the IMF's Government Finance Statistics System. *IMF Working Paper*:1-31.
- Ernst and Young. 2010. Toward Transparency—A Comparative Study of Governmental Accounting in Europe.
- European Commission. 2002. Reforming the Commission: A White Paper, Part I and II—Modernization of the Accounting System of the European Communities.
- European Parliament. 2010. MEPs Hear Views of Leading Figures on the Greek Fiscal Crisis. Press Release. April 14.
- Eurostat. 2010. Information Note on Greek Fiscal Data. November 15.
- _____. 2012. Assessment of the Suitability of IPSAS for EU Member States. *12th Annual OECD Public Sector Accruals Symposium* 8-9 March, 2012.
- Federal Accounting Standards Advisory Board , 2012 , Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amend.

- Frans van Schaik. 2012. IPSAS Summary. Deloitte.
- Freeman, R. J., C. D. Shoulders, G. S. Allison, T. K. Patton, and G. R. Smith, Jr. 2010. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. Prentice-Hall, Inc.
- Funnell, W. and K. Cooper. 1998. *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*. UNSW Press, Sydney.
- GASB. GASB Encourages Planning, Preparation, and Collaboration On New Pension Statement (http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=GASB%2FDocument_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176160498236) .
- _____. 2011. GASB Statement Concludes Review of Standards Defining the Financial Reporting Entity.
- _____. 2006. Fund Balance: It May Not Be What You Think It Is.
- _____. 1997. Statement No.34 of the Government Accounting Standards Board.
- _____. 2003. Statement No.41 of the Government Accounting Standards Board.
- Government Financial Officers Association. 2004. *Improving the Effectiveness of Fund Accounting*.
- Government of Washington. 2012. *Comprehensive Annual Financial Report-For the Fiscal Year Ended June 30, 2012*.
- Government of Louisiana. GASB Statement 34 Implementation Issues. (<http://www.doa.la.gov/osrap/library/gasb34/infrastructure%20reporting.pdf>)
- Government Resources and Accounts Act 2000.
- Gray, B. 2006. Accounting Standards and Accruals Accounting: The New Challenges of Financial Reporting System of European Commission., in S. Zambon (ed.), *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli.
- HM Treasury. 2012. *Financial Reporting Manual 2012-13*.
- International Federation of Accountants. 2006. *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*.
- International Monetary Fund. 1996. *Special Data Dissemination Standard*.
- _____. 1997. *General Data Dissemination System*.
- _____. 2001. *Governmental Finance Statistics Manual*.
- _____. 2011. *Government Finance Statistics Yearbook*.

- _____. 2012. Accounting Devices and Fiscal Illusions. IMF Staff Discussion Note.
- International Public Sector Accounting Standards Board. 2012. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.
- _____. 2012. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports.
- Jones, S. 2011. Current Issues in Public Sector Consolidated Financial Reporting. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 47(4).
- Katz, A., and E. Martinuzzi. 2010. EU Probes Hidden Greek Deals as 400% Yield Gap Shows Doubt. Bloomberg, September 8.
- Kinnersley, R. and T. Patton. 2005. GASB Statements 34 and 41. *The CPA Journal* 75(3).
- Koen, V., and P. van den Noord. 2005. Fiscal Gimmickry in Europe: One-Off Measures and Creative Accounting. OECD Economics Department Working Papers 417 (Paris:Organisation for Economic Co-operation and Development) .
- Ministere De L'economie et Des Finances. 2011. Central Government Accounting Standards France.
- New York Times. 1987. Military Payday Shift Yields Budget Pay Dirt. September 3.
- New South Wales Commission of Audit. 1988. Focus on Reform.
- New Zealand Institute of Chartered Accountants. 2011. One Size Does Not Fit All.
- Newberry, S. 2011. Whole of Government Accounting in New Zealand: A Review of WGA Financial Reports From 1993 to 2010. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 47(4):501-524.
- _____, and S. Pont-Newby. 2009. Whole of Government Accounting in New Zealand: The Ownership Form of Control. *Public Money and Management* 29(4):235-242.
- Piga, G. 2001. Derivatives and Public Debt Mnagement. International Securities Market Association in cooperation with the Council on Foreign Relations.
- Pilcher, R., and G. Dean. 2009. Implementing IFRS in Local Government: Value Adding or Additional Pain. *Qualitative Research in Accounting and Management* 6(3):180-196.
- Pina, V., L. Torres, and A. Yetano. 2009. Accrual Accounting in EU Local Government: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review* 18(Oct): 765-807.

- Portuguese DGTF (Directorate-General of Treasury and Finance) . 2011. Parcerias Público-Privadas e Concessões: Relatório 2011, August.
- Soverchia, M. 2012. Central Government Accounting and Financial Reporting: a Comparison between France, Italy and the European Union. *Business and Management Sciences International Quarterly Review* 3(2): 213-228.
- Tao, R. 2012. Public Sector Accounting – An Interdisciplinary Field Involving Accounting, Economics, and Jurisprudence. *Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review* 8(1): 45-66.
- Trewavas, K., N. Botica-Redmayne and F. Laswad. 2011. The impact of IFRS adoption on public sector financial statements. School of Accountancy, Massey University.
- U.S. Department of Housing and Urban Development. 2012. Annual Performance Report 2011.
- U.S. Office of Management and Budget. 2009. OMB Circular No.A-136:Financial Reporting Requirements.
- Walker, R. G. 2009. Public Sector Consolidated Statements: An Assessment. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 45(2):171-220.
- Warwick, F., K. Cooper, and J. Lee. 2012. Public Sector Accounting and Accountability in Australia. NewSouth Publishing, second edition, Australia.
- Yamada, Y. 2007. Objectives of Financial Reporting and Their Problems in Governmental Accounting. *Government Auditing Review* 14(March):3-12.

日文部分：

日本財務省，平成 23 年度国の財務書類。

日本財務省，平成 22 年度国の財務書類ガイドブック。

日本財務省，平成 23 年度一般会計歳入歳出決算。

東京都会計管理局，平成 23 年度決算東京都の財務諸表概要版。

附錄一 美國聯邦政府合併財務報告報導個體

Twenty-Four Chief Financial Officer Act Agencies

Department of Agriculture www.usda.gov	Department of Transportation www.dot.gov
Department of Commerce www.doc.gov	Department of the Treasury www.treasury.gov
Department of Defense www.defense.gov	Department of Veterans Affairs www.va.gov
Department of Education www.ed.gov	Environmental Protection Agency www.epa.gov
Department of Energy www.doe.gov	General Services Administration www.gsa.gov
Department of Health and Human Services www.hhs.gov	National Aeronautics and Space Administration www.nasa.gov
Department of Homeland Security www.dhs.gov	National Science Foundation www.nsf.gov
Department of Housing and Urban Development www.hud.gov	Office of Personnel Management www.opm.gov
Department of the Interior www.doi.gov	Small Business Administration www.sba.gov
Department of Justice www.usdoj.gov	Social Security Administration www.ssa.gov
Department of Labor www.dol.gov	U.S. Agency for International Development www.usaid.gov
Department of State www.state.gov	U.S. Nuclear Regulatory Commission www.nrc.gov

Eleven Additional Significant Entities

Export-Import Bank of the United States
www.exim.gov
Farm Credit System Insurance Corporation
www.fcsic.gov
Federal Communications Commission
www.fcc.gov
Federal Deposit Insurance Corporation
www.fdic.gov
National Credit Union Administration
www.ncua.gov
Pension Benefit Guaranty Corporation
www.pbgc.gov

Railroad Retirement Board
www.rrb.gov
Securities and Exchange Commission
www.sec.gov
Smithsonian Institution
www.si.edu
Tennessee Valley Authority
www.tva.gov
U.S. Postal Service
www.usps.gov

One Hundred Fifteen Additional Entities/Funds

Abraham Lincoln Bicentennial Commission*
Administrative Conference of the United States
Advisory Council on Historic Preservation
African Development Foundation
American Battle Monuments Commission
Antitrust Modernization Commission*
Appalachian Regional Commission
Architect of the Capitol
Architectural and Transportation Barriers Compliance Board
Armed Forces Retirement Home
Barry Goldwater Scholarship and Excellence in Education Foundation
Broadcasting Board of Governors
Bureau of Consumer Financial Protection
Central Intelligence Agency
Chemical Safety Hazard Investigation Board
Christopher Columbus Fellowship Foundation
Commission for the Preservation of America's Heritage Abroad
Commission of Fine Arts
Commission on Civil Rights
Commission on International Religious Freedom
Commission on Security and Cooperation in Europe
Commission on Weapons of Mass Destruction*
Committee for Purchase from People Who Are Blind or Severely Disabled
Commodity Futures Trading Commission
Congressional Budget Office
Congressional-Executive Commission on the People's Republic of China
Consumer Product Safety Commission
Corporation for National and Community Service
Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency
Court of Appeals for Veterans Claims

Court Services and Offender Supervision Agency for DC
DC Courts
DC Courts-Defender Services
Defense Nuclear Facilities Safety Board
Delta Regional Authority
Denali Commission
Dwight D. Eisenhower Memorial Commission
Eisenhower Exchange Fellowship Program
Election Assistance Commission
Environmental Dispute Resolution Fund
Equal Employment Opportunity Commission
Executive Office of the President
Farm Credit Administration
Federal Election Commission
Federal Financial Institutions Examination Council Appraisal Subcommittee
Federal Housing Finance Agency
Federal Labor Relations Authority
Federal Maritime Commission
Federal Mediation and Conciliation Service
Federal Mine Safety and Health Review Commission
Federal Trade Commission
Financial Crisis Inquiry Commission*
Foreign Military Sales Program
Government Accountability Office
Government Printing Office
Harry S. Truman Scholarship Trust Fund
Indian Law and Order Commission
Institute of American Indian and Alaska Native Culture and Arts Development
Institute of Museum and Library Services
Interagency Council on the Homeless
Inter-American Foundation
International Trade Commission
James Madison Memorial Fellowship Foundation
Japan-United States Friendship Commission

John C. Stennis Center
 John F. Kennedy Center for the Performing Arts
 Library of Congress
 Marine Mammal Commission
 Medicaid and Children's Health Insurance Program
 Payment and Access Commission
 Medicare Payment Advisory Commission
 Merit Systems Protection Board
 Millennium Challenge Corporation
 Morris K. Udall Scholarship Foundation
 National Archives and Records Administration
 National Capital Planning Commission
 National Commission on Libraries and Information
 Science*
 National Council on Disability
 National Endowment for the Arts
 National Endowment for the Humanities
 National Gallery of Art
 National Labor Relations Board
 National Mediation Board
 National Railroad Retirement Investment Trust
 National Transportation Safety Board
 Neighborhood Reinvestment Corporation
 Northern Border Regional Commission
 Nuclear Waste Technical Review Board
 Occupational Safety and Health Review Commission
 Office of Compliance
 Office of Government Ethics

Office of Navajo and Hopi Indian Relocation
 Office of Special Counsel
 Office of the Director of National Intelligence
 Office of the Federal Coordination for Alaska Natural
 Gas Transportation Projects
 Office of the Nuclear Waste Negotiator*
 Open World Leadership Center
 Overseas Private Investment Corporation
 Patient Centered Outcomes Research Trust Fund
 Peace Corps
 Presidio Trust
 Public Defender Service
 Ronald Reagan Centennial Commission
 Recovery Act Accountability and Transparency Board
 Selective Service System
 Senate Preservation Fund
 St. Lawrence Seaway Development Corporation
 State Justice Institute
 U.S. Capital Preservation Commission
 U.S. China Security Review Commission
 U.S. Holocaust Memorial Museum
 U.S. Institute of Peace
 U.S. Trade and Development Agency
 Vietnam Education Foundation
 White House Commission on the National Moment of
 Remembrance*
 Woodrow Wilson International Center for Scholars

*These entities are no longer active and have either returned all remaining fund balances to Treasury during fiscal year 2012 or have remaining fund balances pending final return to Treasury as of September 30, 2012.

Legislative and Judicial Branches

There are no legal or other requirements for the legislative or judicial branches to prepare consolidated audited financial statements or to provide accrual-based accounting data for inclusion in the Governmentwide financial statements. Therefore, these consolidated statements do not include accrual-based accounting data for such entities as the U.S. Courts or the Congress. Some legislative branch entities voluntarily prepare and submit such information (e.g., Government Accountability Office, Government Printing Office, and Library of Congress). The President's Budget includes cash-based outlay data for the legislative and judicial branches and, to a limited extent, this outlay data is also a part of the information contained in this report.

Entities Excluded from These Statements

The following entities are not part of the Governmentwide reporting entity based on an assessment of these entities in accordance with the indicative criteria stated in SFFAC No. 2, Entity and Display. However, this list is not all inclusive of all entities excluded from these statements.

American International Group (AIG)
 Board of Governors of the Federal Reserve System
 (Including the Federal Reserve Banks)
 Citigroup
 Federal Home Loan Banks
 Federal Home Loan Mortgage Corporation
 (Freddie Mac)
 Federal National Mortgage Association (Fannie Mae)

Thrift Savings Fund
 The Financing Corporation
 GMAC Financial (Ally Financial)
 National Railroad Passenger Corporation
 (does business as Amtrak)
 Public-Private Investment Funds
 Resolution Funding Corporation
 Student Loan Marketing Association

資料來源：本研究摘錄自美國聯邦政府 2012 年財務報告。

附錄二 日本各省廳主管特別會計一覽表

一般會計所管	特別會計
皇室費	
国会	
裁判所	
會計検査院	
内閣	
内閣府	交付税及び譲与税配付金特別会計 (交通安全対策特別交付金勘定)
復興庁	
総務省	交付税及び譲与税配付金特別会計 (交付税及び譲与税配付金勘定)
法務省	
外務省	
財務省	地震再保険特別会計 国債整理基金特別会計 外国為替資金特別会計 財政投融资特別会計
文部科学省	エネルギー対策特別会計 (電源開発促進勘定) ^(注1)
厚生労働省	労働保険特別会計 年金特別会計
農林水産省	食料安定供給特別会計 農業共済再保険特別会計 森林保険特別会計 国有林野事業特別会計 漁船再保険及び漁業共済保険特別会計
経済産業省	エネルギー対策特別会計 (エネルギー需給勘定) ^(注2) (電源開発促進勘定) ^(注1) (原子力損害賠償支援勘定) 貿易再保険特別会計 特許特別会計
国土交通省	社会資本整備事業特別会計 自動車安全特別会計
環境省	エネルギー対策特別会計 (エネルギー需給勘定) ^(注2)
防衛省	

(注1) エネルギー対策特別会計の電源開発促進勘定については、文部科学省及び経済産業省の所掌事務により各勘定を区分して財務書類を作成している。

(注2) エネルギー対策特別会計のエネルギー需給勘定については、経済産業省及び環境省の所掌事務により勘定を区分して財務書類を作成している。

資料來源：本研究摘錄自日本平成23年國家財務報告

(http://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2011/national/2011_01a.pdf)。



Compte général de l'État 2011

7. ARTICULATION ENTRE LES RÉSULTATS DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

L'articulation entre les résultats de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire est présentée selon deux axes :

- ◆ par nature des écarts : un tableau synthétique développe par grandes catégories les causes d'écart ;
- ◆ par postes des états financiers : en analysant les écarts charges - dépenses d'une part produits - recettes d'autre part selon une présentation du compte de résultat et des données budgétaires (titres et grandes typologies de recettes).

7.1 – Articulation par nature des écarts

Le solde d'exécution des lois de finances (y compris FMI) pour l'exercice 2011 s'établit à - 89 290 millions €, le résultat patrimonial à - 86 538 millions €. Cet écart résulte d'un contenu différent entre :

- ◆ le solde budgétaire, qui représente la différence entre les recettes (encaissements) et les dépenses (décaissements) ;
- ◆ le résultat patrimonial, qui constate la différence entre les produits et les charges, opérations qui sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Le tableau ci-après présente les principaux éléments permettant d'expliquer le passage du solde d'exécution des lois de finances au résultat patrimonial pour 2011, à savoir :

- ◆ des décalages entre l'année de la constatation de la recette budgétaire et celle de la comptabilisation en produit : + 19 841 millions €. Il s'agit :
 - des restes à recouvrer sur les produits de l'année dont l'impact est nul sur le solde d'exécution budgétaire alors qu'ils affectent le résultat patrimonial à hauteur de 19 376 millions € ;
 - des recettes budgétaires prises en charge sur les années antérieures sans impact sur le résultat patrimonial : - 8 993 millions € ;
 - de l'impact du rattachement des acomptes d'IS et de CVAE : 9 459 millions €. Pour ces deux impositions, les recettes budgétaires sont constatées

l'année d'encaissement des acomptes alors que les produits sont comptabilisés l'année suivante. Les recettes de CVAE encaissées pour la première fois en 2010 ont ainsi donné lieu à une prise en charge en produits en 2011.

- ◆ des dépenses et des recettes qui ne se traduisent pas par des charges ou des produits (+ 11 299 millions €). Ces opérations inscrites au bilan et non au compte de résultat n'ont aucun impact patrimonial.
- ◆ les opérations d'inventaire constatées uniquement en comptabilité patrimoniale (- 23 317 millions €) :
 - des charges n'ayant pas donné lieu à dépenses sur 2011 : - 423 millions € ;
 - dotations aux amortissements et aux provisions constatées sur des comptes de charges : - 82 336 millions € ;
 - reprises sur provisions constatées sur des comptes de produits : + 67 554 millions € ;
 - valeurs comptables des éléments d'actifs cédés : - 1 469 millions € ;
 - variations de stocks (- 416 millions €), production stockée (+ 131 millions €), charges à payer (- 5 451 millions €), produits à recevoir (- 259 millions €), charges constatées d'avance (+ 612 millions €), produits constatés d'avance (- 1 260 millions €). Ils permettent le rattachement des charges et des produits à l'exercice et sont sans incidence budgétaire.



Solde d'exécution des lois de finances (y compris FMI) - 89 290	
	
Décalage entre constatation de la recette budgétaire et constatation du produit	19 841
Restes à recouvrer sur les produits de l'année courante	19 376
Recettes sur les produits des années antérieures	- 8 993
Impact du rattachement des acomptes d'impôt sur les sociétés et de CVAE	9 459
Dépenses et recettes inscrites au bilan	11 299
Dépenses et recettes budgétaires se traduisant par une inscription au bilan de l'État, sans impact sur le résultat patrimonial	11 299
Opérations à impact patrimonial	- 23 317
Charges n'ayant pas donné lieu à des dépenses sur N	- 423
Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés enregistrées dans des comptes de charges dans le résultat patrimonial	- 1 469
Variation des stocks	- 416
Production stockée	131
Dotations aux amortissements et aux provisions	- 82 336
Reprises sur provisions	67 554
Charges à payer	- 5 451
Produits à recevoir	- 259
Charges constatées d'avance	612
Produits constatés d'avance	- 1 260
Autres éléments d'articulation	- 5 070
	
Résultat patrimonial - 86 538	

7.2 - Articulation par poste des états financiers

Solde d'exécution des lois de finances
(y compris FMI)

- 89 290



**- Total de l'écart entre les charges
et les dépenses budgétaires**

- 177 720

	Nature de dépenses	Titre 1 Pouvoirs publics	Titre 2 Personnel	Titre 3 Fonctionnement	Titre 4 Charges de la dette	Titre 5 Investissement	Titre 6 Intervention	Titre 7 Opérations financières
Poste de charges								
	Charges de fonctionnement	- 1 015	- 34 186	49 223	0	0	- 2 517	0
	Charges d'intervention	0	0	0	0	0	38 031	0
	Charges financières	0	0	0	- 34 420	0	0	0
(6.2.1)	Total Charges du Tableau des charges nettes	- 1 015	- 34 186	49 223	- 34 420		35 514	
(6.2.2)	Dépenses en diminution de produits	0	- 6	0	0	0	- 71 226	0
(6.2.3)	Dépenses inscrites à des postes de bilan	0	0	- 2 824	0	- 11 586	- 229	- 106 966
	TOTAL	- 1 015	- 34 192	46 400	- 34 420	- 11 586	- 35 941	- 106 966



**+ Total de l'écart entre les produits
et les recettes budgétaires**

- 174 968

NATURE DES RECETTES		NATURE DE RECETTES				
Poste de produits		Recettes fiscales	Recettes non fiscales	Recettes des Comptes spéciaux	Autres	
	Produits de fonctionnement	21 481	4 054	– 35 034	16 991	
	Produits d'intervention	0	– 18	1 528	24 916	
	Produits financiers	0	44	– 45 992	5 371	
(6.2.4)	TOTAL PRODUITS DU TABLEAU DES CHARGES NETTES	21 481	4 080	0	– 79 498	47 278
(6.2.5)	PRODUITS RÉGALIENS NETS	– 58 928	487	456	0	
(6.2.6)	RECETTES INSCRITES À DES POSTES DE BILAN	0	– 392	– 109 914	0	
	RECETTES EN DIMINUTION DE CHARGES	0	0	– 18	0	
	TOTAL	– 37 446	4 175	– 188 974	47 278	



Résultat patrimonial

- 86 538

Un chiffre négatif indique que les montants patrimoniaux (produits ou charges) sont inférieurs aux montants budgétaires (recettes ou dépenses).

Les principaux écarts sont expliqués ci-dessous. Le visuel  traduit que les montants patrimoniaux sont inférieurs aux montants budgétaires. À l'opposé, le visuel  indique que les montants patrimoniaux sont supérieurs aux montants budgétaires.

7. ARTICULATION (DISTINCTION) BETWEEN BUDGETARY ACCOUNTING AND GENERAL ACCOUNTING RESULTS

The distinction between budgeted and actual accounting results are analyzed in two dimensions:

- ♦ by the nature of the variances: a summary table highlights the big components explaining the variance;

- ♦ by the financial statements components: by analyzing the expense variances - expenditures that are income - revenues on the other side based on budgeted income statement.

7.1 - Articulation by the nature of the variances

The budgeted accounts balance (IMF included) as of year 2011 is: -89,290 millions €, the actual accounting balance for the same year shows a result of -86,538 millions €. The variance between these two arises from the differences between:

- ♦ The budgeted accounting balance, which represents the difference between the revenues (cash collection) and expenditures (disbursement);
- ♦ The actual accounting result, which represents the difference between incomes and expenses, activities that are taking into consideration during the occurring date with no regard on their payment or collection date.

The following table presents the main components that explain the transition from budgeted accounting results to the actual ones.

- ♦ Time lags between the year on which budgeted revenue is recognized and the year on which recording as income occurred: +19,841 millions €.
- ♦ Revenues and expenditures that are not materialized by income or revenue (+11,841 millions €). These transactions recorded on the balance sheet, but not on the income statement have no impact on actual accounting.
- ♦ Inventory operations recognized only in actual accounting (-23,317 millions €).

The budgeted accounts balance (IMF included) -89,290	
	
Difference between budgeted revenue and actual income	19,841
Amounts to be recovered on the current year income	19,376
Revenues from previous years activities	- 8,993
Impact of connecting income tax installment on companies and on (company value-added contribution) CVAE	9,459
Revenues and expenditures from the balance sheet	11,299
Revenues and expenditures included in government balance sheet, with no impact on actual accounting results	11,299
Operations with an actual accounting impact	- 23,317
Expenses that have not been occurred in N	- 423
Carrying value of pledged assets recorded in the actual accounting expenses	- 1,469
Inventory change	- 416
Production transferred to inventory	131
Allocation to depreciation and provisions	- 82,336
Reversals of provisions	67,554
Accrued liabilities	- 5,451
Accrued income	- 259
Prepaid expenses	612
Deferred revenue	- 1,260
Other articulations elements	- 5,070
	
Net income - 86,538	

7.2 - Articulation by focusing on financial statement components

Balance of budgeted accounting (IMF included)		- 89,290						
Total variance - between actual and budgeted expenses		- 177,720						
Nature of expenditures		Title 1 Govern- ment	Title 2 Staff	Title 3 Operating	Title 4 Debt charges	Title 5 Investment	Title 6 Intervent- ion	Title 7 Financial Operations
Name of expenses								
Operating expenses		-1,015	-34,186	49,223	0	0	-2,517	0
Cost of intervention		0	0	0	0	0	38,031	0
Financial expenses		0	0	0	-34,420	0	0	0
Total expenses of net expenses		-1,015	-34,186	49,223	-34,420		35,514	
Expenses in or as reduction of revenues		0	-6	0	0	0	-71,226	0
Expenses recorded on the balance sheet component		0	0	-2,824	0	-11,586	-229	-106,966
Total		-1,015	-34,192	46,400	-34,420	-11,586	-35,941	-106,966
Total variance + between actual income and budgeted revenue		- 174,968						
Nature of the revenue		Tax revenues		Non-tax revenues		Special accounts revenues		Others
Income elements								
Operating revenues		21,481		4,054		-35,034		16,991
Intervention revenues		0		-18		1,528		24,916
Financial revenues		0		44		-45,992		5,371
Total revenues from net expenses		21,481		4,080		-79,498		47,278
Net sovereign revenues		-58,928		487		456		0
Revenues recorded on the balance sheet components		0		-392		-109,914		0
Revenues as reduction of expenses		0		0		-18		0
Total		-37,446		4,175		-188,974		47,278
Net income		- 86,538						

A negative number indicates that the actual accounting amounts (revenues and expenses) are less than the budgeted amount (revenues and expenses).

The main variances are explained below. ↘ shows or means that actual amounts are less than the budgeted ones, and on the over side the ↗ shows that the actual amounts are greater than the budgeted amounts.

資料來源：本研究摘錄及翻譯自 RÉPUBLIQUE FRANÇAISE 2011 COMPTE GÉNÉRAL DE L'ÉTAT
(<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/?id=5682>) 。

附錄四 美國住宅暨都市發展部年度績效報告

依該部於 2011 年提出之年度績效報告，其內容主要包括二大部分：第一部分為快速參考資料，主要在對機關之使命、組織架構、主要計畫活動、策略計畫、策略架構及成果衡量作一基本描述，以讓使用者能摘要及重點地瞭解政府部門及其當年度之施政成果與實際績效。

美國住宅暨都市發展部 2011 年共有 5 個主要策略計畫：(1) 強化國家的住宅市場以支持經濟及保護消費者；(2) 滿足優質實惠的租屋需求；(3) 利用住宅作為提高生活品質的平台；(4) 建立包容性、可持續發展且無歧視的社區；及 (5) 改革美國住宅暨都市發展部執行業務之方式。該部並分別依上開主要策略計畫，擬定其相關之子計畫，形成策略架構，列示於附表 1。

第二部分則為詳細的績效介紹，具體說明各項策略目標之執行情形。為了增進使用者瞭解，並以圖表輔助文字之方式呈現。附圖 1 為住宅暨都市發展部 2 年累計協助之屋主人數，該部 2011 年度，透過早期拖欠干預措施及減輕損失計畫協助 495,684 位屋主免於喪失抵押品贖回權 (foreclosure)，2 年累計共協助 902,431 位屋主，較原訂目標 70 萬人增加 29%。

附圖 2 為早期拖欠干預措施協助之屋主人數，該部透過早期拖欠干預措施，於 2010 至 2011 年度累計協助 496,197 位屋主免於喪失抵押品贖回權，超過原訂 2 年目標 40 萬人增加 24%。附圖 3 為減輕損失計畫協助之屋主人數，該部透過減輕損失計畫，於 2010 至 2011 年度累計協助 406,234 位屋主免於喪失抵押品贖回權，超過原訂 2 年目標 30 萬人增加 35%。

此外，住宅暨都市發展部另與財政部合作家庭可負擔修改計畫 (HUD-Treasury Home Affordable Modification Program)，該計畫提供符合資格之家庭降低每月房屋抵押貸款還款額至可負擔之程度 (每月總收入之 31%)，2011 年度計協助 85 萬位房主，自 2009 年 3 月成立以來，已協助近 170 萬位房主，期望於本計畫 2012 年底結束時，能達成原定 240 萬人之目標。

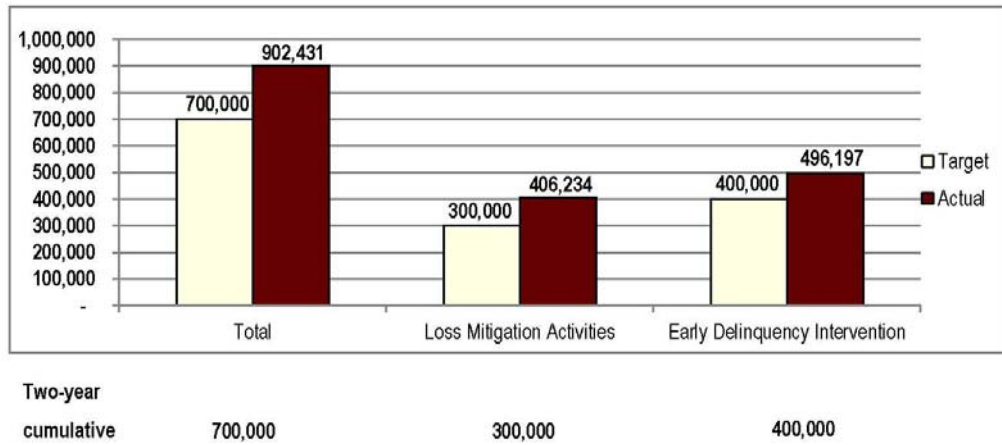
附圖 4 為 6 個月再拖欠率，該部是否成功提供可持續之選項，以保留屋主之房屋並滿足其抵押貸款條件，可用借款人之再拖欠率進行評估。2011 年底之 6 個月再拖欠率為 13.61%，較目標值 20% 低 6.39%，並較前一年度之再拖欠率 17.8% 降低 4.19%。

附表 1 美國住宅暨都市發展部之策略架構

目標 1 強化國家的住宅市場以支持經濟及保護消費者。	目標 2 滿足優質實惠的租屋需求。	目標 3 利用住宅作為提高生活品質的平台。	目標 4 建立包容性、可持續發展且無歧視的社區。
子目標			
1A. 避免喪失抵押品贖回權的風險。	2A. 大幅減少有迫切住房需求之家庭及個人的數量。	3A. 利用本部的援助，以改善教育成果及早期學習發展。	4A. 促進經濟發展、創造就業機會、加強及保持社會資產。
1B. 於消費者購買、再融資或租賃房屋時給予保護及教育。	2B. 在最需要的地方增加可負擔得起的租屋。	3B. 利用本部的援助，以改善健康狀況。	4B. 促進健康的、負擔得起的及多元化社區。
1C. 創造經濟上可持續發展的住宅機會。	2C. 提高聯邦政府協助個人承租可負擔得起的房屋之品質。	3C. 利用本部的援助，以提高經濟安全及自給自足。	4C. 確保開放、多元及公平的社區。
1D. 建立一個課責及可持續發展的住宅融資體系。	2D. 拓展家庭承租可負擔得起的房屋之選擇。	3D. 利用本部的援助，幫助弱勢群體包括老年人、殘疾人士、無家可歸的人等，改善住房的穩定性。	4D. 加強對災害的準備、恢復及彈性。
		3E. 利用本部的援助，以提高公眾的安全。	4E. 建立地方、州、公共地區及私營機構的能力。
目標 5 改革美國住宅暨都市發展部執行業務之方式。			
5A. 建立能力—建立一個靈活、高效的學習型組織及積極進取、技術熟練的員工。			
5B. 注重結果—建立一個賦予權力的組織，以客戶為中心、地方為基礎，共同合作，並對員工與利益相關者有回饋。			
5C. 官僚破壞—建立靈活的、現代的規則及制度，促進反應性、開放性及透明度。			
5D. 文化改變—建立健康、開放、靈活的工作環境，反映本部的使命。			

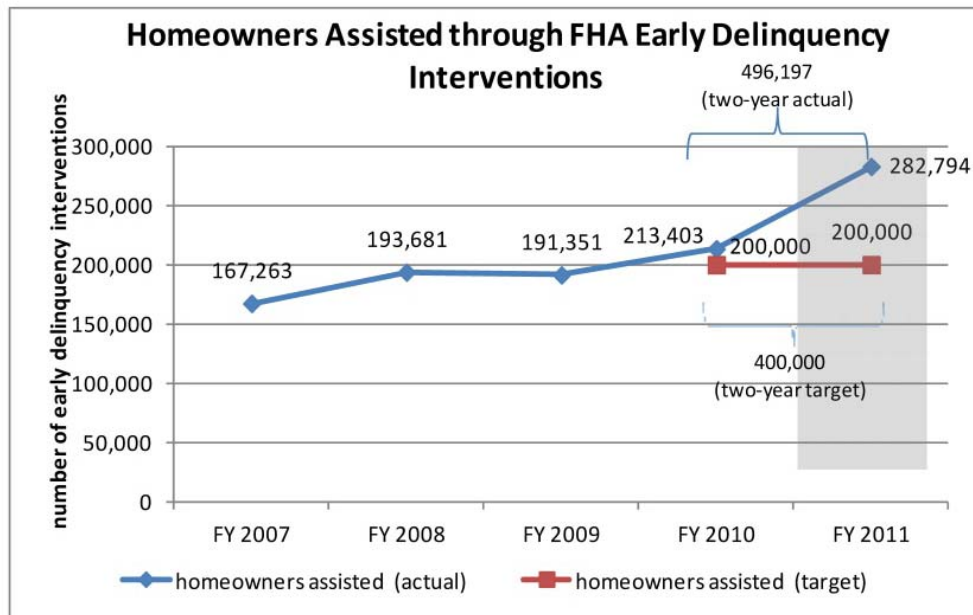
資料來源：本研究摘錄及翻譯自美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告。

Two-Year Cumulative Number of Homeowners Assisted (Loss Mitigation and Early Delinquency)



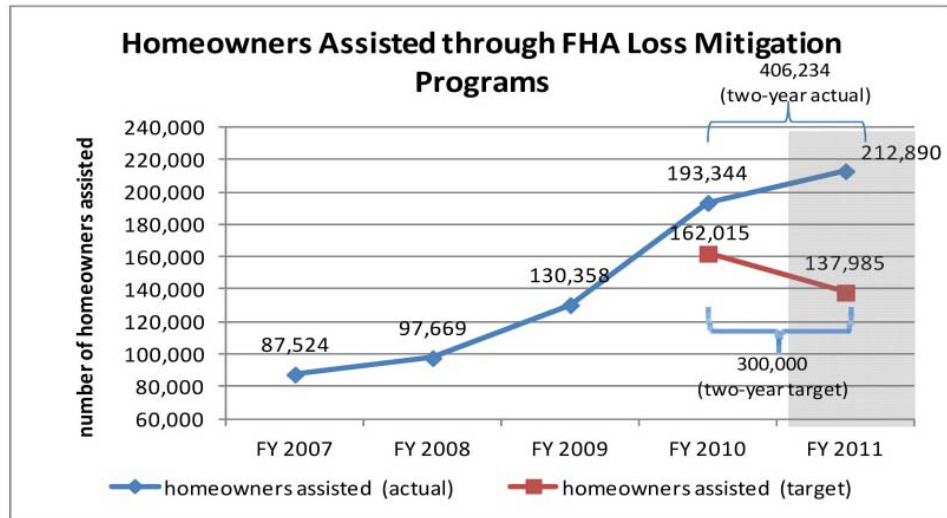
附圖 1 2 年累計協助之屋主人數（減輕損失及早期拖欠）

資料來源：本研究摘錄自美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告。



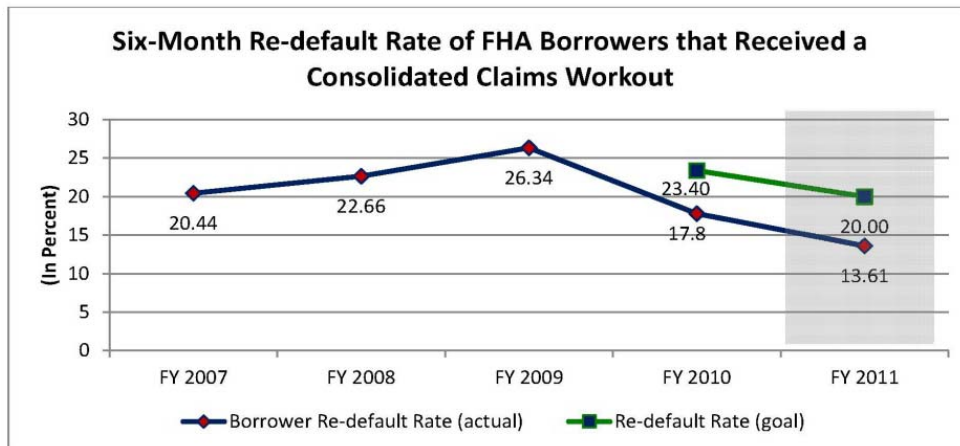
附圖 2 早期拖欠干預措施協助之屋主人數

資料來源：本研究摘錄自美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告。



附圖 3 減輕損失計畫協助之屋主人數

資料來源：本研究摘錄自美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告。



附圖 4 6 個月再拖欠率

資料來源：本研究摘錄自美國住宅暨都市發展部 2011 年度績效報告。

A Snapshot of the 2012 Financial Statements of the Government of New Zealand

Over **2,500** entities make up the Government reporting entity. Together, they earned nearly **\$84 billion** of revenue and spent almost **\$93 billion** resulting in a **\$9 billion** deficit. The Government owns assets of **\$240 billion** and owes a total of **\$180 billion**.

Embargo: Contents not for communication in any form before 11.30am on Wednesday 10 October 2012.

Disclaimer: This publication is not audited. It is not intended to be read as a full picture of the New Zealand Government's financial performance or position.

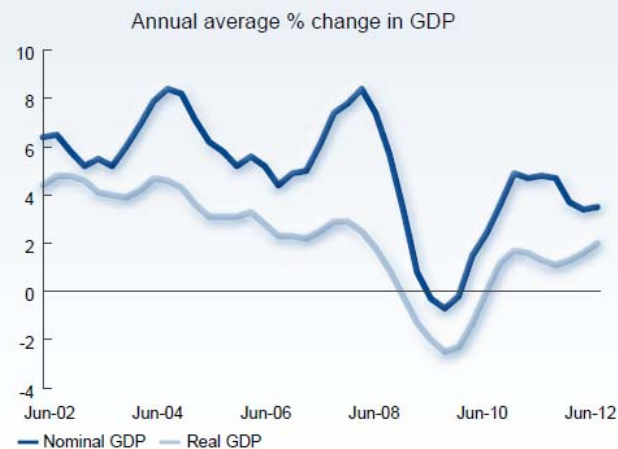
<http://www.treasury.govt.nz/financialstatements/yearend/jun12snapshot>



New Zealand Government

The economy continued to recover from the recession

Following on from the Global Financial Crisis, the economy grew 3.5% from the previous year, helped by the Rugby World Cup, rebuilding efforts in Canterbury, increased household spending and strong export growth.



Facts and figures

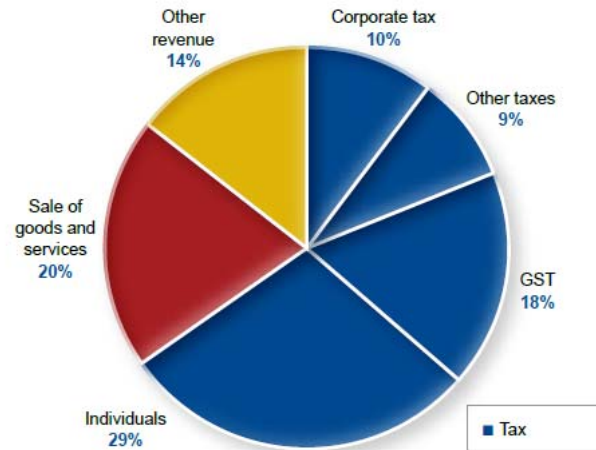
Year to June 2012 (compared to last year)

- Nominal GDP: \$204.6 billion (3.5% increase)
- Real GDP: \$139.0 billion (2.0% increase)
- Total exports: \$46.7 billion (1.3% increase)
- New jobs: 13,000 (0.6% increase)
- Unemployment: 6.8% (0.3% points increase)
- Inflation: 1.0% (5.3% in 2011 including the GST increase)

Labour market and source deductions, June quarter 2012

- Full-time equivalent employees (FTE) increased 2.0% to 1,356,400
- Average weekly paid hours per FTE increased 0.3% to 38.45 hours
- Total weekly paid hours increased 2.4% to 52.153 million hours
- Average hourly earnings increased 2.8% to \$27.00/hour
- Total weekly gross earnings increased 5.2% to \$1,408 million
- Taxes on employees increased 1.8% to \$20.9 billion (year to June)

Where does the Government's money come from?



66% of all revenue was from collecting taxes

Tax revenue increased \$3.5 billion from last year as the economy rebounded, spending increased, and wages and salaries rose.

20% of revenue was from selling goods and services

83% came from activities of the SOEs, eg, postal services, supplying electricity and airfares.

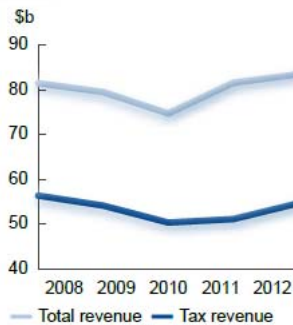
14% was from other sources including ACC levies and EQC levies



Revenue trend:

Total Crown revenue increased by \$1.9 billion from last year.

While all major tax types were stronger, this year's higher business profits were a big driver increasing tax revenue.



Facts and figures

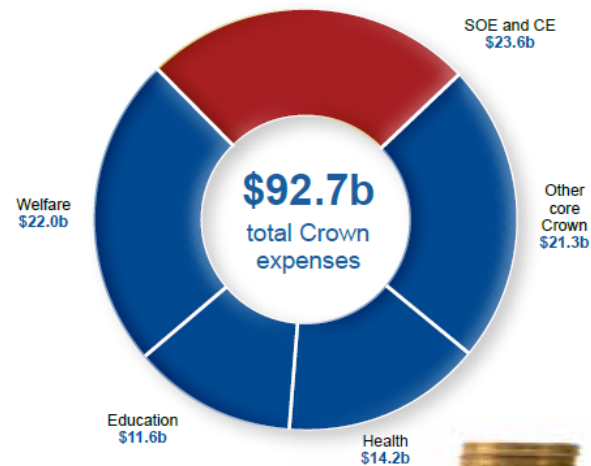
- Next year 3.3 million New Zealanders are forecast to pay income tax of \$25.1 billion (\$0.5 billion more than last year). This is an average of \$7,600 per person.

Who pays income tax, and how much?

Income	% of people	pay % of tax
Under 30,000	54	12
\$30,00 – \$70,000	32	33
Over \$70,000	14	55

Note: this data was based on forecasts for the year to 31 March 2013.

Your tax dollar – where was it spent?



The \$69.1 billion of core Crown expenses includes all Departments, Offices of Parliament, the Reserve Bank and the New Zealand Superannuation Fund.



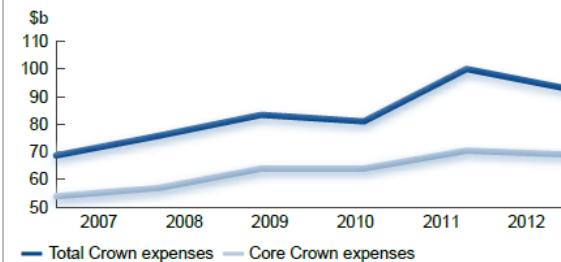
Just over 50% of total Crown spending was on the three main areas of public spending, welfare, health and education. See the next page for details on what this spending provided.

Other core Crown expenses includes spending on law and order, defence, housing, and interest costs on government borrowing.

The SOE and Crown entity (CE) sectors make up 26% of total Crown expenses.

Expenses trend:

Total Crown expenses were \$7.3 billion less than last year due to lower earthquake costs (see next page) and some decreases in departmental spending (as shown by the light blue line).



Your dollar provided...

Welfare, health and education services of \$48 billion, 1.4% growth from last year

Social welfare

\$9.6 billion of funding to provide 585,000 superannuitants with income support and \$4.8 billion to 335,000 New Zealanders receiving the unemployment, sickness, invalids, and domestic purposes benefits.



Health

Nearly \$11.5 billion of funding to hospitals around the country employed 49,356 nurses and 14,333 doctors to provide healthcare, including 153,000 elective surgeries.



Education

Total core Crown education expenses of \$11.7 billion helped to fund learning for 216,000 children in early childhood education services; 763,000 students in primary and secondary schools; and employ 52,000 teachers.



Spending in Canterbury

The bulk of the Government's share of earthquake costs was recorded last year. However, costs are still being incurred, and will continue to do so until final decisions and cost estimates have been made.

So far, the net cost to the Government of the earthquakes has been \$11.0 billion. The main costs this year were further EQC insurance claims; an estimate of the Government's share of local authorities' costs for restoring local infrastructure; and further offers made to purchase Red Zone properties.

(\$ billions)	2012	2011	Total
EQC insurance	0.7	7.5	8.2
Local infrastructure	0.6	0.1	0.7
Red Zone	0.3	0.6	0.9
Other	0.3	0.9	1.2
Total Net Cost	1.9	9.1	11.0

In the two years since the 4 September 2010 earthquake:

- Over 11,900 earthquakes have shaken the region
- EQC received 459,237 claims and paid out over \$3.3 billion (\$4.6 million per day)
- CERA zoned 7,779 properties red and has settled with around 58% of those property owners so far

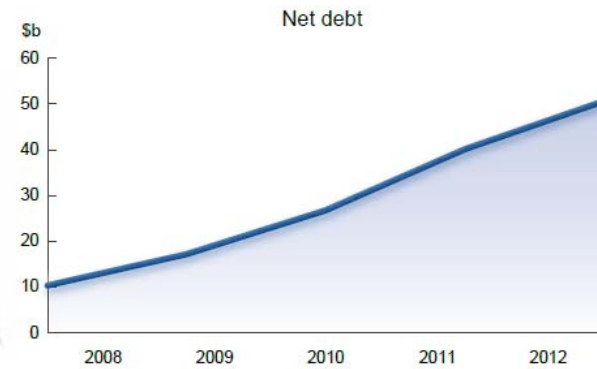
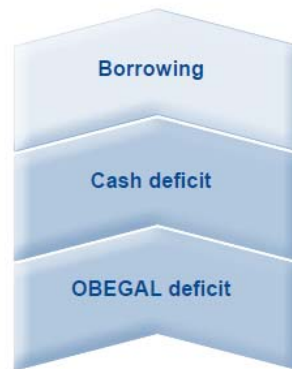
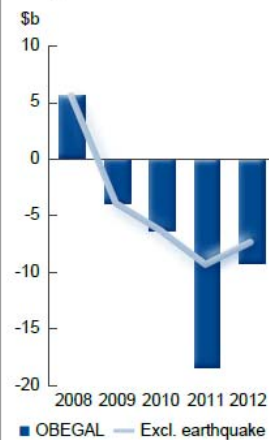


Government spending exceeded income

Operating balance before gains and losses (OBEGAL) trend:

The OBEGAL deficit halved from \$18.4 billion last year to \$9.2 billion, largely due to the fall in earthquake costs.

Excluding earthquake costs, the OBEGAL deficit was \$1.9 billion lower than last year.



If the Government spends more cash than it receives, there are two options to meet the shortfall: borrowing, or selling financial assets. Generally there is a mix of the two, but borrowings is the most common way the Government funds its cash requirements.

Facts and figures

- The Government received **\$15.1 billion** from issuing domestic market bonds, or **\$302 million** per week, based on 50 weekly tenders during the year.
- Net of maturing bonds, the Government's Gross Debt increased **\$7.2 billion** from 2011 to just under \$80 billion, or **38.9%** of GDP.

What does the Government owe?

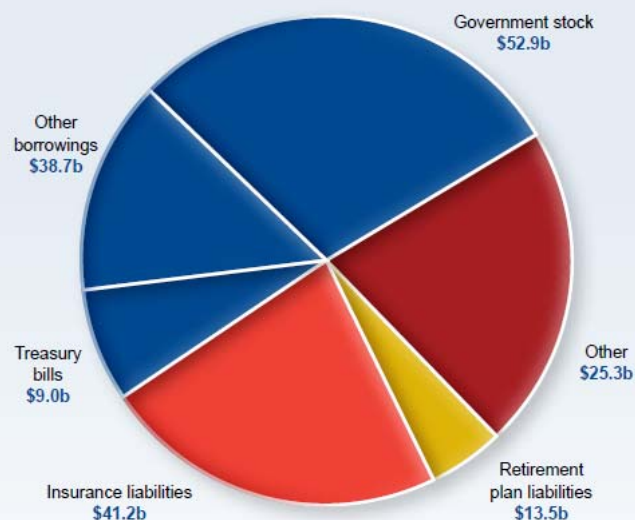
Borrowings

Government bonds make up the bulk of the Crown's borrowing programme, with most of the remainder through Treasury Bills.

"Other" borrowings are mostly undertaken by SOEs. \$11.6 billion (30%) was Kiwibank's customers' deposits.

Insurance liabilities

The Government is committed to meet the expected cost of claims by New Zealanders through ACC, EQC and Southern Response.



Other liabilities

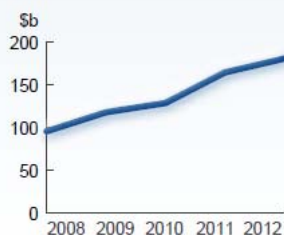
Includes accounts payable, currency issued by the Reserve Bank, and provisions (eg, earthquake related and weathertight homes).

Retirement plan liability

This liability represents the expected cost of funding the 64,768 members of the Government Superannuation Fund.

Liabilities trend:

Liabilities grew this year as the Government borrowed money to meet the cash deficit. There were also increases in the Crown's long-term liabilities (ACC and GSF).



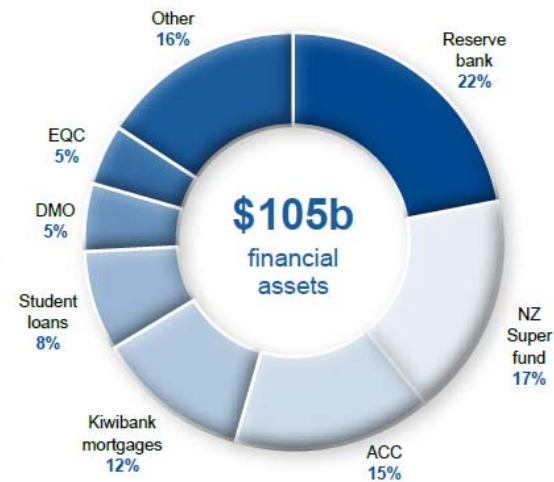
Discount rates

- The long term liabilities (eg, ACC and GSF) are particularly sensitive to discount rates to estimate the present value of the liability.
- A 1% decrease in the discount rate would increase the ACC liability by \$3.8 billion and the GSF liability by \$1.8 billion.

What does the Government own?

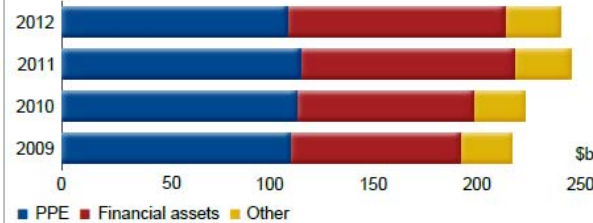
\$109 billion worth of property, plant and equipment (PPE)

25	hospitals
30,000	school buildings
3,200	police cars
66,544	state houses
4,192	km railway tracks
8,771	m hectares of conservation estate
19	prisons
11,000	km of state highways



Assets trend:

The Crown owns assets worth \$240 billion, \$5 billion less than last year, as PPE values fell.



Facts and figures

- 54% of PPE is land and buildings (\$59 billion).
- 53% of financial assets were held in New Zealand, and 16% in each of Europe and the USA.
- The Government lent \$1.6 billion in student loans in 2012 to over 200,000 students.

資料來源：本研究摘錄自 Financial Statements of the Government of New Zealand for the year ended 30 June 2012。



Statewide Elected Officials
As of June 30, 2012



Governor
Christine Gregoire



Lieutenant Governor
Brad Owen



Secretary of State
Sam Reed



Treasurer
Jim McIntire



State Auditor
Brian Sonntag



Attorney General
Rob McKenna



**Superintendent of
Public Instruction**
Randy Dorn



**Commissioner of
Public Lands**
Peter J. Goldmark



**Insurance
Commissioner**
Mike Kreidler

資料來源：本研究摘錄自美國華盛頓州 2012 年綜合年度財務報告。