

政府財務表達之研究 — 基金別財務報表與合併財務報表

鄭如孜¹
臺中技術學院

林嬋娟
臺灣大學

摘要

本研究的第一個目的在探討美國及其他世界先進國家對政府財務表達（基金別財務報表 vs. 合併財務報表）的規定，以了解整個世界的潮流趨勢。第二個目的則在探討我國政府財務表達的規範，並且藉著深入訪談法及焦點團體法，了解我國政府主計界、政府審計界與學術界專家對我國政府目前所提供的基金別財務報表，以及未來編製合併財務報表之可行性和配套措施的看法。

從美國及世界其他先進國家，譬如：澳洲、紐西蘭、瑞典、芬蘭、冰島等的政府會計發展可發現，在財務表達方面其均以應計制的合併財務報表為改革的方向。此外，從我國政府財務表達的規範及被訪談專家的意見可發現，我國政府目前提供的基金別財務報表以修正權責制為會計基礎，較著重於表達預算的遵循程度，未來宜考慮編製以應計制為會計基礎的合併財務報表，以提供政府整體的財務狀況、經營成果及效率效果資訊。

關鍵詞：政府財務表達、合併財務報表、基金別財務報表

¹ 作者感謝兩位匿名評審委員的寶貴意見，亦感謝 2003 會計理論與實務研討會評論人及與會者之建議。

A Study on Government Financial Reporting Systems: Fund Financial Statements vs. Consolidated Financial Statements

Ju-Tzu Cheng

National Taichung Institute of Technology

Chan-Jane Lin

National Taiwan University

Abstract

The purpose of this study is to examine two types of government financial reporting systems- fund financial statements and consolidated financial statements. First, we explored the systems implemented in U.S. and other developed countries such as Australia, New Zealand, Sweden, Finland and Iceland. It reveals evidently that the global trend is toward the consolidated financial statements.

Second, we adopted both in depth interview method and focus group method to collect the experts' opinions on the current settings and the future evolution of the government financial reporting system in Taiwan. The results of the investigation indicate that the prevailing fund financial statements, which are based on the modified accrual basis, focus more on the budgetary compliance. Experts strongly suggested that to supply relevant information concerning financial condition, operating results, and efficiency and effectiveness of government sector, the preparation of consolidated financial statements is considered to be a better choice.

Keywords: Government Financial Reporting · Consolidated Financial Statement · Fund Financial Statement

壹、研究動機與目的

在私部門的領域中，企業不管跨足多少行業、轄有多少部門，皆需彙總各部門的資訊，編製一份合併的財務報表，以傳遞有關整個企業之經濟狀況的資訊。在公部門的領域中，政府也像企業一樣，有不同的機關單位、處理多種性質的事項，但是在我國目前的政府會計中，係分設不同的基金，來處理不同性質之事項，譬如：設立普通基金來處理一般公務的事項；設立特種基金來處理營業與非營業的事項，並且編製基金別財務報表，分別列示普通基金及特種基金的資訊，而未像企業一樣提供有關整個政府的合併財務報表，故使用者無法從政府財務報表中獲得整個政府之施政結果的資訊。

過去政府會計著重的是實際財務結果遵循法定預算的程度，以及政府的財務處理是否遵循相關法令、管制及基金使用限制，所以其採用修正權責制來編製政府的基金別財務報表。隨著時代的進步，跨代公平性、政府整體營運是否有效率及效果的議題越來越受到重視，修正權責制的基金別財務報表並無法提供此類資訊，因此要求政府編製以應計制為會計基礎之合併財務報表的聲浪越來越大。

美國政府會計準則委員會在 1999 年公布第 34 號公報“州及地方政府的基本財務報表及管理當局評論分析”，要求美國州及地方政府從 2001-2003 會計年度開始，除了提供原先的基金別財務報表之外，還必須額外編製以應計制為會計基礎的合併財務報表。此外其他世界先進國家，譬如：澳洲、紐西蘭、瑞典、芬蘭、冰島等亦紛紛順應時勢，提供應計制的合併財務報表給使用者。

本研究的第一個目的在探討美國及其他世界先進國家對於政府財務表達（基金別財務報表 vs. 合併財務報表）的規定，以了解整個世界的潮流趨勢。第二個目的則在探討我國政府財務表達的規範，並且藉著深入訪談法及焦點團體法，了解我國政府主計界、政府審計界與學術界專家對我國政府目前所提供的基金別財務報表，以及未來編製合併財務報表之可行性和配套措施的看法。

本研究對政府會計學術研究的意涵為，以前國內的研究多著重於探討政府之會計基礎與衡量焦點，譬如：鄭如孜、鄭丁旺與林嬋娟（2002）、劉順仁（1999）、許崇源、陳錦烽與林江亮（1998），少有探討基金別財務報表與合併財務報表之研究，故本研究結果可對政府財務表達方式之議題提供進一步的了解。

對政府會計實務改革的意涵為，本研究對世界先進國家之政府財務表達的實務探討，可作為政府會計主管機關決定應提供那些財務報表給使用者的參考。實證結果顯示受訪者認為我國未來應編製合併財務報表，故政

府宜慎重考慮未來以應計制作為會計基礎來編製合併財務報表，以提供政府整體施政效能的資訊。

本文共分五節，第二節將介紹我國、美國及其他世界先進國家之政府財務表達實務，以及相關的文獻，第三節說明研究方法，第四節則分析實證結果，最後為結論及建議。

貳、文獻探討

本節第一部分介紹我國政府的財務報導，第二、三部分彙總美國及其他先進國家的相關發展，第四部分則回顧相關文獻。

一、我國政府財務報導

(一) 政府財務表達方式

會計法第 9 條規定，我國政府會計組織共分成五種：總會計、單位會計、單位會計之分會計、附屬單位會計、附屬單位會計之分會計。在編製中央政府及各級地方政府之總會計報告時，分為統制記錄與彙編兩部分。凡編有單位預算（包括分預算）之機關或基金，其會計報告均納入統制記錄，編成總會計報表；凡編有附屬單位預算（包括分預算）之特種基金，其會計報告則綜合彙編，以附屬表的方式呈現。

依照會計法第 11 條的規定，單位會計應包括所有的公務機關會計（即為普通基金會計²），以及在總預算中有法定預算之特種基金的會計在內。但是目前我國中央政府為賦予特種基金運作更具彈性，將所有的特種基金均編列附屬單位預算以處理會計事務。因此總決算主要報表—平衡表及歲入歲出簡明對照表—顯示的是公務機關（普通基金）的財務資訊，而所有特種基金的財務資訊則顯示於附屬表「附屬單位決算及綜計表」中，故目前我國政府實務上提供的是基金別財務報表。

(二) 衡量焦點及會計基礎

會計學上根據所著重衡量的財力資源有所不同，將衡量焦點分成經濟資源流量、全部財務資源流量及當期財務資源流量三種。依照會計法第 29 條規定「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。」可以推知目前我國係以當期財務資源流量為衡量焦點。

政府會計的會計基礎可分成現金制、應計制、修正權責制及契約責任制四種。我國政府所採用的會計基礎可以從會計法、預算法等相關法規中

² 我國預算法第 4 條將基金分成普通基金及特種基金兩類，而特種基金又分為六種：營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金及資本計劃基金。

推知。會計法第 17 條規定「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。」會計法第 65 條第 1 項規定「各種分類帳簿之各帳目所有預收、預付、到期未收、到期未付及其他權責已發生而帳簿尚未登記之各事項，均應於結帳前先為整理記錄。」所以從會計法第 17 條及第 65 條可知，政府以應計制為主要的會計基礎。但是從前段所述之會計法第 29 條規定可知，固定資產係於購置時將其付出金額列為當期支出，而非列為資產，長期負債係於舉借時將其收到金額列為當期收入，而非列為負債，所以政府會計兼採現金制。此外，預算法第 72 條規定「會計年度結束後，…已發生而尚未清償之…契約責任部分，經核准者，得轉入下一年度列為…保留數準備。」所以政府會計還兼採契約責任制。綜而言之，目前我國政府會計兼採應計制、現金制及契約責任制，是一種修正權責制的會計基礎。

（三）未來我國政府的財務報導

從前述之分析可知，目前我國係編製以修正權責制為會計基礎的基金別財務報表，此種財務報表可以提供各基金當期收入配合支出程度的短期焦點資訊，其著重的是實際財務結果遵循法定預算的程度，以及政府的財務處理是否遵循相關法令、管制及基金使用限制。但是，隨著時代的進步以及全球的競爭愈趨白熱化，人民對於政府施政是否有效率及效果，以及整體財務狀況如何之問題愈加重視，但是以修正權責制為會計基礎的基金別財務報表顯然無法提供此類資訊。

以應計制為會計基礎的合併財務報表正好可解決上述問題，故美國及其他世界先進國家紛紛順應時勢，提供應計制的合併財務報表給使用者。我國行政院主計處政府會計共同規範審議委員會參考各國的相關規範，於民國 94 年 11 月發布第五號政府會計準則公報「政府會計報告之編製」，規定未來政府除了編製基金別財務報表之外，應採應計制之會計基礎及經濟資源流量之衡量焦點來編製整體財務報表，其施行日期另訂之。

二、美國政府財務報導

美國州及地方政府的會計準則由政府會計準則委員會制定，而聯邦政府的會計準則由聯邦會計準則諮詢委員會制定。兩套會計準則不盡相同，以下分別敘述其對財務報表的規範。

（一）州及地方政府之財務報表

美國政府會計準則委員會在 1999 年 6 月公布第 34 號公報“州及地方政府的基本財務報表及管理當局評論分析”，建立了一個新的財務報導模型，規定外部財務報表的內容要素包括管理當局評論分析（簡稱 MD&A）、基本財務報表（包括基金別財務報表及合併財務報表）及其附註，以及要求的補充資訊。

第 34 號公報與過去美國政府會計報導模型的最大不同處為，其要求

州及地方政府除了提供原本的基金別財務報表之外，還應額外提供合併財務報表，亦即應以雙重觀點—基金觀點以及政府整體觀點，來編製兩套基本的財務報表。茲將合併財務報表及基金別財務報表的主要特色列於表 1。

表 1 美國州及地方政府之合併報表及基金別報表的主要特色

比較層面	合併財務報表	基金別財務報表		
		政事型基金	業權型基金	信託型基金
範圍	整個政府(信託型基金除外)及其組成單位(註)	政府的非業權或信託型態活動，譬如消防、公園、警務等	政府的企業型態活動，譬如水電、停車場等	政府以受託人或代理人的名義持有的資源，譬如政府員工退休基金
必要的報表	<ul style="list-style-type: none"> 淨資產表 營運表 	<ul style="list-style-type: none"> 平衡表 收入、支出及基金餘額變動表 	<ul style="list-style-type: none"> 淨資產表 收入、支出及基金淨資產變動表 現金流量表 	<ul style="list-style-type: none"> 信託淨資產表 信託淨資產變動表
會計基礎及衡量焦點	<ul style="list-style-type: none"> 應計制 經濟資源流量焦點 	<ul style="list-style-type: none"> 修正權責制 當期財務資源流量焦點 	<ul style="list-style-type: none"> 應計制 經濟資源流量焦點 	<ul style="list-style-type: none"> 應計制 經濟資源流量焦點
資產/負債資訊型態	所有資產及負債，包括長期及短期、財務及資本	預期將被耗盡的資產及未來一年內到期的負債，資本資產均不列示	所有資產及負債，包括長期及短期、財務及資本	所有資產及負債，包括長期及短期
流入/流出资訊型態	當年度所有收入及費用，不論是否已收現或已付現	當年度收入為當年度已收現及下年度即將收現的部分，當年度支出為已收到服務或商品，在本年度或下年度即將付現的部分	當年度所有收入及費用，不論是否已收現或已付現	當年度所有收入及費用，不論是否已收現或已付現

註：依據美國政府會計準則委員會第 14 號公報之定義，組成單位係指符合下列兩條件的機關組織：(1)主要政府在財務上必須負責的機關組織。(2)其他在性質上及重要性上無法排除在主要政府之外，否則會造成誤導或使財務報表不完整的機關組織。

基金別財務報表區分成三類：政事型基金、業權型基金及信託型基金財務報表³。在編製基金別財務報表時，係沿用過去作法，政事型基金仍採用當期財務資源流量的衡量焦點及修正權責制的會計基礎；而業權型基金及信託型基金財務報表採用經濟資源流量的衡量焦點及應計制的會計基礎。與以前不同之處為，基金別財務報表中不再一一呈現所有個別基金的結果，而只報導普通基金及主要基金⁴的個別結果，並且加總其他非主要基金的金額於一欄中加以表達，此舉大為削弱了基金別財務報表的重要性。

合併財務報表包括營運表及淨資產表，在這些報表中應採用經濟資源流量的衡量焦點，及應計制的會計基礎來報導整體政府的資訊，包括衡量及報導政府的所有資產（財務資產及資本資產）、負債、收入、費用、利得及損失，但是並不包括信託活動的資訊在內⁵。

美國政府會計準則委員會（1999）認為第 34 號公報要求編製以應計制為會計基礎的合併財務報表，可協助政府達成第一號觀念性公報中所列的兩個重要的財務報導目標，即跨代公平性及政府整體營運效率及效果的評估。而且第 34 號公報要求州及地方政府以雙重觀點來編製兩套財務報表，可同時滿足不同報表使用者的需求，提供更有用的政府財務資訊幫助使用者制定決策。

Rose（2000）指出政府財務報表的使用者是對政府整體，而非基金個體的財務狀況及營運結果感興趣，而合併財務報表正好可提供政府整體的財務資訊。此外，使用者可藉由合併的營運表看出需由普通收入支援的計劃及支援的程度，也可看出在完全應計制下整個計劃的成本。

Gomeau（2000）也指出第 34 號公報規定政府必須將基礎建設等固定資產入帳，可使人民更了解政府資金是否已妥善運用，以及目前公共資產的使用情況。

有人支持第 34 號公報，當然也有人對其提出質疑。Anthony and Newberry（2000）指出雙重觀點會帶來會計基礎及衡量焦點認知上的混淆，譬如：合併財務報表採用應計制的會計基礎、經濟資源流量的衡量焦點，將收益支出認列為費用；但政事型基金財務報表採用修正權責制的會計基礎、當期財務資源流量的衡量焦點，將收益支出及資本支出均認列為

³ 政事型基金的種類包括普通基金、特別收入基金、資本計劃基金、債務基金及恆久基金。業權型基金的種類包括營業基金及內部服務基金。信託型基金的種類包括退休金（及其他員工福利）信託基金、投資信託基金、私有目的信託基金及代理基金。

⁴ 依據美國政府會計準則委員會第 34 號公報之規定，普通基金一定是主要基金，內部服務基金不適用主要基金之報導要求，其他個別之政事型基金及營業基金，其收入、支出/費用、資產或負債金額中，至少應有一項目達到該類型基金（政事型基金或營業基金）相同項目總額的 10% 以上及全部基金（政事型基金及營業基金）相同項目總額的 5% 以上者，即可視為主要基金。此外若政府官員認為某種基金對財務報表使用者而言是特別重要的，則此基金亦可列為主要基金。

⁵ 合併財務報表中不包括信託活動資訊的原因為，政府係以信託型基金的受託人或代理人名義持有資源，而且信託型基金的資源不能用於支應政府的計劃。

費用/支出。此外在收入的衡量上也有不同，在合併財務報表中只要是已賺得 (earned) 的稅賦一律視為當年度收入；但在政事型基金財務報表中稅賦收入只有在“可獲得” (available) 的情況下才被視為當年度收入。

Anthony and Newberry (2000) 亦指出有些人對雙重觀點的必要性提出質疑，認為從合併財務報表中就可獲得有關基金的財務資訊，並不需要同時存在合併及基金別兩種政府財務報表。但是針對此點也有人提出不同的看法，認為雖然有很多財務資訊都可從合併財務報表中獲得，但並不是所有基金別財務資訊都能從合併財務報表中獲得，所以基金別財務報表仍有存在之必要。

Sacco (2000) 指出雖然合併財務報表在政府整體營運效果及效率的評估上優於基金別財務報表，但是合併財務報表仍然無法顯示出某些公共計畫或服務的社會價值。譬如：地方政府為建老人活動中心而舉借長期債務，若債務的金額遠超過老人活動中心的建築物價值，則表達在淨資產表上的淨資產為負數，這種表達方式忽略了老人活動中心帶給年長者的社會價值，及未來無形的社會利益。

雖然對第 34 號公報的實行，有支持及質疑的不同理由，但它代表著美國政府會計之重大變革的角色卻是不容懷疑的，它的改革方向也將是國內政府會計改革的重要參考指標。

(二) 聯邦政府之財務報表⁷

美國聯邦政府之年度財務報表的內容包括管理當局評論分析、基本財務報表及其附註、要求的補充管理資訊以及要求的補充資訊。茲比較聯邦政府與州及地方政府之年度財務報表內容於表 2。

美國聯邦政府應提供的基本財務報表包括部門別財務報表及合併財務報表，兩者都以應計制為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點。聯邦政府與州及地方政府相同的是，均以雙重觀點來編製兩套基本的財務報表，而且其中之一為應計制的合併財務報表。不同處為聯邦政府編製的是部門別財務報表，其以應計制為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點，而州及地方政府編製的是基金別財務報表，且並非所有基金的會計基礎及衡量焦點都一致，其中，政事型基金以修正權責制為會計基礎，以當期財務資源流量為衡量焦點，業權型基金及信託型基金則以應計制為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點。

⁶ 稅款可在會計期間結束後 60 天內收到視為可獲得。

⁷ 參考 Wilson, Kattelus, and Hay (2001)、Granof (2001)。

表 2 年度財務報表之比較－聯邦政府 vs.州及地方政府

比較層面	美國州及地方政府	美國聯邦政府
管理當局評論分析	<ol style="list-style-type: none"> 1.基本財務報表的簡短評論 2.前後年度的財務比較 3.整體財務狀況及營運結果的分析 4.個別基金餘額及交易的分析 5.預算的比較 6.資本資產及長期負債的描述 7.基礎建設的討論 8.已知及預期之重大事實、決策或狀況的敘述 	<ol style="list-style-type: none"> 1.個體的任務及組織的架構 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
基本財務報表	<ol style="list-style-type: none"> 1.基金別財務報表： <ol style="list-style-type: none"> (1)政事型基金財務報表 <ol style="list-style-type: none"> (a)平衡表 (b)收入、支出及基金餘額變動表 (2)業權型基金財務報表 <ol style="list-style-type: none"> (a)淨資產表 (b)收入、支出及基金淨資產變動表 (c)現金流量表 (3)信託型基金財務報表 <ol style="list-style-type: none"> (a)信託淨資產表 (b)信託淨資產變動表 2.合併財務報表： <ol style="list-style-type: none"> (1)淨資產表 (2)營運表 	<ol style="list-style-type: none"> 1.部門別財務報表： <ol style="list-style-type: none"> (1)平衡表 (2)淨成本表 (3)淨財務狀況變動表 (4)預算來源表 (5)財務表 (6)保管活動表 2.合併財務報表： <ol style="list-style-type: none"> (1)平衡表 (2)淨成本表 (3)營運及淨財務狀況變動表
要求的補充管理資訊	無	應揭露下列三項財務及非財務資訊： <ol style="list-style-type: none"> 1.管理資產（註1） 2.管理投資（註2） 3.管理責任（註3）
要求的補充資訊	<ol style="list-style-type: none"> 1.管理當局評論分析 2.預算比較資訊 3.採用修正方法報導的基礎建設資訊 	<ol style="list-style-type: none"> 1.管理當局評論分析 2.遞延維修 3.政府部門間金額 4.預算來源表資訊 5.保管活動表資訊 6.基金部分資訊

註 1：管理資產的特性與一般資產相似，但其難以評價，且將其成本與特定期間相配合是不具意

義的，故聯邦政府藉著揭露其存在與狀況來顯示會計責任。管理資產包括：(1)管理土地：主要包括國有森林、國家公園及聯邦政府持有之未開發土地，(2)國防財產、廠房及設備：國防部的武器系統和相關支援設備，及用於軍事目的之船艦，(3)古蹟資產。

註2：管理投資是聯邦政府為了國家利益所作的重大投資，但不是聯邦政府所擁有的實體資產。管理投資包括：(1)非聯邦實體財產：聯邦出資但非聯邦擁有的實體資產，(2)人力資本：某些教育訓練計畫，(3)研究發展：聯邦出資的研究發展。

註3：管理責任包括：(1)風險承擔資訊：除了社會保險、人壽保險和貸款保證計畫之外，所有的聯邦保險及保證計畫，(2)社會保險。

三、其他先進國家之政府財務報導

由最近經濟合作發展組織（OECD）的報導顯示，過去會員國的公共部門，大多以現金制及基金會計作為政府會計報導模型，但是近年來，已有許多會員國改採應計制及編製政府整體的合併財務報表。茲將經濟合作發展組織所蒐集的 11 個會員國之實務情況彙總整理於表 3，其中美國的最新發展已敘述於本節第二部分，以下簡述其他先進國家的政府會計發展。

表 3 經濟合作發展組織的 11 個會員國之實務情況（註）

OECD 會員國	採用或試用應計制會計基礎的時間表	採用應計制來編製合併報表的時間表
美國	自會計年度 1997-1998 年起採用	自會計年度 1997-1998 年起採用
紐西蘭	自會計年度 1991-1992 年起採用	自會計年度 1991-1992 年起採用
澳洲	自 1995 年起採用	自 1997 年起採用
冰島	自 1992 年起採用	自 1992 年起採用
瑞典	自 1994 年起採用	自 1994 年起採用
芬蘭	自 1998 年起採用	自 1998 年起採用
英國	自 1993 年起開始局部採用；全面採行則自會計年度 1999-2000 年起	自會計年度 2005-2006 年起採用
荷蘭	自 1994 年起開始試行	未採用
愛爾蘭	自 1995 年起開始試行	未採用
德國	自 1998 年起核准採用	未採用
加拿大	自會計年度 2005 年起採用	自會計年度 2005 年起採用

註：本表為中央政府的進展時程，未包括地方政府部分。

資料來源：經濟合作及發展組織，PSAB（2003）

紐西蘭在 1970 到 1980 年代採用持續性的財政擴張政策，使得政府支出占國內生產毛額的比例不斷提高，公共部門的持續虧損累積了相當龐大的債務，但是當時所編製的現金制財務報表根本無法顯示政府的會計責任。紐西蘭政府為了解決龐大的政府負債問題，乃在 1980 年代後期開始一連串的改革行動，除了實施縮減政府支出及增加稅基等財政措施外，並於 1989 年通過公共財政法案，要求中央政府自 1991 年 7 月 1 日起應編製

以應計制為基礎的年報及半年報，並且自 1992 年 7 月 1 日起政府的財務報表要包含所有的公共部門資訊（即為合併財務報表）。紐西蘭認為應計制的合併財務報表大大改進國會及民眾評估政府財務績效的能力，並且提高政府決策的品質。

澳洲政府會計改革的原因是為了建立一套能夠設定財務目標、衡量工作績效，並且能夠在可靠及一致的基礎上報導政府財務狀況的財務架構，為了達成上述目標，澳洲政府規定自 1995 年起，所有公共部門都應採用應計制作為會計基礎，並於 1997 年起編製政府整體的合併財務報表。

在 1980 年代末期，冰島政府的主要目標是透過減少支出來降低預算赤字，公共部門在如何更有效率及效果地使用資源，以維持及改進服務水準上承受了很大的壓力，於是冰島政府開始進行一連串的改革。由於過去編製的現金制財務報表無法提供有關長期承諾的充分資訊，使得政府透過借款、保證或其他承諾等不列入財務報表的方式來進行資產負債表外融資的機率大增，為改進上述缺失，冰島政府於 1992 年起採用應計制會計，並且編製合併財務報表。

在 1990 年代早期，瑞典遭遇到總體經濟快速衰退的危機，使得公共部門產生了巨額的財政赤字及債務，為了挽救危機，於是開始進行公共部門的改革，其中有關政府會計部分為自 1994 年起編製應計制財務報表及合併財務報表。芬蘭也在類似的情況下，自 1998 年起從現金制財務報表，改為編製應計制財務報表及合併財務報表。

英國為增進公共部門的工作效率及效果，開始從事公共部門的改革，在這波改革中，有關政府會計的改革為自 1993 年起，部分政府部門開始採用應計制為會計基礎來編製財務報表，並於 1995 年向國會提出政府會計改革白皮書「改善納稅人稅款的會計處理－政府的資源會計與預算」，要求中央政府各部門自會計年度 1999-2000 年起全面採用應計制作為會計基礎。至於合併財務報表的編製，經過長期的規劃階段之後，自會計年度 2005-2006 年起採用應計制作為會計基礎。

荷蘭及愛爾蘭分別於 1994 年及 1995 年開始在某幾個部門或機關中試編製應計制財務報表，譬如：愛爾蘭的交通部於 1995 年已正式以應計制編製其部門別財務報表，不過這兩個國家仍未編製合併財務報表。

德國因為沒有重大的財政問題，政府會計改革的步調稍顯緩慢，德國一直到 1998 年起才允許除了現金制財務報表外，也可編製應計制財務報表，但仍未編製合併財務報表。

加拿大要求政府自會計年度 2005 年開始，將會計基礎從修正權責制改為應計制，以編製合併財務報表。此種改變改善了舊模型所產生的最大問題，即為基礎建設惡化的問題。因為在舊模型之下，資本資產的全部成

本已於取得時認為支出，所以政府不願意因為花費大筆金額去維持資本資產的良好狀況，而使得後續年度的賸餘/虧絀數字看起來更糟。為了達到平衡預算目標，延遲資本支出是最容易的方法，而且人民一直到基礎建設開始崩壞才會發現惡化的現象。

由上述各國的改革過程可以得知，政府會計改革的原因多半是為了解決重大的財政問題，所以政府會計的改革是公共財政改革的重要一環，如果忽略它，將無法提供充分且適切的決策攸關資訊，以促成公共部門改革的成功，而且也無法取得適當的、反映公共部門改革成果的資訊。

四、相關文獻

許崇源、陳錦烽與林江亮（1998）以應計制為會計基礎，改編基隆市政府八十六年度決算報表，並比較目前政府會計處理方法與應計制之下的差異。改編之結果顯示完全落實應計制之作法在技術上並無特殊困難之處，但改編後本期餘絀及淨資產（資產減負債）均遠大於改編前之金額。

劉順仁（1999）以政府主計及審計人員為問卷對象，探討假設採行應計制之下對固定資產、長期負債、收入、支出的認列表達方式，以及採行應計制對政府會計資訊之有用性的影響。研究結果顯示大多數受試者對於固定資產和長期負債是否應該列入平衡表、以何種金額入帳，以及收入支出之認列時點的問卷回答皆符合應計制之精神，並且同意採用應計制可增加政府會計資訊的有用性。

Gaffney（1986）及 Daniels and Daniels（1991）將美國以修正權責制為基礎的基金別報表改編為以應計制為基礎的合併財務報表，並且比較兩套報表的有用性。Gaffney（1986）發現選民認為在評估資本改善計畫及教育效果時，合併財務報表與基金別財務報表的有用性有顯著差異。Daniels and Daniels（1991）則發現立法機關及監督團體顯著地認為合併財務報表在判斷服務成本上是較為適當的，而且認為合併財務報表是較有用的。

鄭如孜、鄭丁旺與林嬋娟（2002）指出 Gaffney（1986）及 Daniels and Daniels（1991）的研究結果究竟是來自於修正權責制與應計制的優劣比較，或者來自於基金別財務報表與合併財務報表的優劣比較是很難釐清的，故其將焦點置於比較以修正權責制及應計制為基礎之政府財務報表的有用性。其將我國目前以修正權責制為會計基礎的八十七年度中央政府總決算報表，改編成以應計制為會計基礎的財務報表，並且提供此兩套財務報表給報表提供者、審核者及使用者，問卷調查這些受試者對報表有用性之看法。結果顯示：受試者認為在評估政府公務單位的財務狀況、經營成果及效率效果時，改編後應計制報表的有用性大於目前以修正權責制為會計基礎的財務報表。

以前國內的研究多著重於探討政府之會計基礎與衡量焦點，少有探討

基金別財務報表與合併財務報表之研究，故本研究對政府財務表達方式作深入探討，期能提供有用資訊作為我國政府會計改革之參考。

參、研究方法

一、資料收集方法

(一) 深入訪談法 & 焦點團體法

本研究採用半結構式訪談，亦即以訪談大綱來進行訪談。訪談對象包括「個人」及「團體」，亦即兼採深入訪談法及焦點團體法。

焦點團體法是一種團體訪問的質性研究方法，此法的特色在於透過受訪者之間的互動和討論，能引發即興的反應，可提供研究者多方洞察的機會，有助於認知和態度的研究。(Morgan, 1988) 故本研究採用焦點團體法來探討受訪者對政府財務表達的看法。

但是，當採用焦點團體法時，受訪者在團體中的說辭和私下的講法可能有所不同，團體的情境可能會阻止某些議題討論，也可能創造出某些集體式的想向。Fern (1983) 比較相同人數的深入訪談法和焦點團體法所收集到的想法，發現焦點團體法可引導出約 70% 個人深入訪談法所引出的想法。本研究為了蒐集更完整的資料，乃進一步採用深入訪談法。

(二) 訪談對象

質性研究者 Patton (1990) 指出質性研究的抽樣重點是：「樣本一般都很少，甚至只有一個個案，但需要有深度的立意抽樣 (purposeful sampling)。」所以，質性研究的樣本必須是能提供深度和多元社會實狀之廣度資料為標準。

為了達到深度與廣度兼具的標準，本研究邀請具有政府會計或審計相關學識背景政府主計界、政府審計界及學術界專家作為訪談對象。焦點團體訪談對象包括：(依姓氏筆劃排列) 李蕙如 (前台北市主計處第五科科长)、陳錦烽 (政治大學會計學系副教授)、張鴻春 (台灣大學會計學系兼任教授)、黃永傳 (行政院主計處會計主任)、劉順仁 (台灣大學會計學系教授) 及賴森本 (審計部審計人員訓練委員會執行秘書)。深入訪談對象包括：王永興 (審計部第一廳廳長)、張哲琛 (前行政院主計處副主計長)、陳慶財 (行政院主計處副主計長) 及蔡博賢 (輔仁大學會計系副教授暨會計室主任)⁸。

⁸ 本研究將訪談對象的背景資料列示於附錄。

二、資料登錄方法

在質性研究中，紮根理論 (grounded theory) 是一個重要的方法論。在紮根理論中，登錄是指將所收集到的資料打散、加以賦予概念，及再以新的方式將資料重新放在一起的操作化過程。(Strauss and Corbin, 1990) 本研究採用開放登錄 (open coding) 方式，藉著仔細檢驗資料來對現象加以命名及分類。

三、資料分析方法

Miller and Crabtree (1992) 區分質性研究的資料分析風格，其中，編輯式分析法 (Editing Analysis Style) 可以讓研究者像編輯一般，裁剪、安排、再安排文本 (text)，直到研究者 (詮釋者) 探尋出有意義的類別和關聯，以及研究之前未呈現的型態，本研究即是採用此分析法。

肆、實證結果

本節彙總整理政府主計界、政府審計界及學術界專家的個人及團體訪談結果。第一部分敘述專家對我國政府目前財務報表的看法，第二部分敘述專家對我國未來是否編製合併財務報表、編製過程可能遭遇之問題的看法，第三部分則敘述專家對編製合併財務報表前應有之配套措施的看法。

一、對我國政府目前財務報表的看法

(一) 政府財務報表僅著重預算遵循的表達，對效率效果的表達不足

張哲琛指出「我國政府會計的衡量重心在預算面而非效率面，審計部查帳亦著重在各機關有無超支、違法情事上，缺乏從效率面去衡量政府施政。雖然目前政府機關在執行計劃時要計算計劃成本，但其以預算的角度，採用現金基礎來計算，亦即以預算編列的現金除以完成單位數來計算計劃成本，此根本不是會計的成本觀念。」

陳慶財指出「我國在效率效果的衡量方面，目前僅針對部分專案計畫加以評估，譬如：交通部曾有一個鼓勵各縣市興建停車場的計畫，審計部即要求提供有關成本效益的預期與實際差異分析。」王永興指出「目前的會計資訊仍嫌不足，希望財務報表除了表達各科目的金額之外，還要有一些計畫性的資訊，顯示出各個重大計畫的結果，如此才能提昇財務報表的價值。」

(二) 政府財務報表無法忠實表達政府的財務狀況

會計法第 29 條規定，固定資產、長期投資及長期負債不得列入平衡表，應分別列表或編目錄 (固定項目分開原則)，此項規定與應計制 (經濟資源流量的衡量焦點) 之精神不符。王永興指出「若依照時代潮流及世

界趨勢來看，應將固定資產、長期投資及長期負債放入財務報表，才能顯示政府財務全貌。」蔡博賢亦指出「大多數學者均建議修改會計法第 29 條規定，將固定項目列入平衡表。」

王永興指出「固定項目未列入平衡表的表達方式亦會影響政府的管理效率。譬如：中正紀念堂附近有軍方的改建住宅，但很多政府機關卻沒有自己的辦公廳舍，若政府資源能有效運用，則中正紀念堂附近的軍方住宅應統籌規劃作為辦公大樓。產生目前這種狀況的原因為，很多資源未在適當地方表達出來，造成有權者以本位主義來決定資源的運用方式，如果能在平衡表中將機關所擁有的資源適當表達出來，讓民眾能夠一目了然，應能促使政府統籌規劃資源，而非獨厚某些機關。」

賴森本指出「把政府歲入類/歲出類報表及平衡表兩張報表對照來看，發現在歲入類報表中有列示處分財產收入，但在平衡表中卻未列示財產，在歲入類報表中有列示出售股票的收入，但在平衡表中卻未列示長期投資，此種作法使政府各張財務報表間的關連性大打折扣，也顯示出目前政府財務報表沒有允當表達。」

賴森本指出「近年來各級政府都喊窮，宣稱無錢可推動各項計劃，經建會主委卻曾在 89 年 10 月表示，依經建會的估算，政府的資產遠大於負債，所以政府非常有錢⁹。但是由 89 年 10 月底行政院主計處編製的總決算報告平衡表中，可看出政府資產小於負債，即有負值淨資產。政府的財務狀況到底如何，各方的解讀都不相同。」造成此混淆現象的主要原因是目前主計處實務上採用修正權責制的會計基礎（當期財務資源流量的衡量焦點），未將固定項目列入平衡表；而經建會則採用應計制的會計基礎（經濟資源流量的衡量焦點），將固定資產、長期投資及長期負債列入平衡表。經建會的作法能表達出政府的財務狀況全貌，但會使淨資產金額增加，造成政府很有錢的錯覺。事實上列入平衡表的部分固定資產，譬如：道路、橋樑等基礎建設是不能出售的，王永興即認為「在平衡表中表達固定項目時，應將不能變賣與能變賣的財產區隔出來，才不會讓人民誤解以為政府很有錢。」

陳慶財認為「應多參考其他先進國家的相關研究與實務，審慎考量那些固定資產及長期投資項目應納入平衡表，譬如：古蹟資產的價值難以衡量，不該納入平衡表。」

（三）政府財務報表無法忠實表達政府的經營成果

王永興指出「會計法第 17 條規定政府會計基礎採權責發生制，與商業會計所稱的應計制是相同的，但目前有些政府實務並未依法處理，譬如：開立交通違規罰單時應認列應收罰鍰及罰鍰收入，開立稅單時應認列

⁹ 參見聯合報、經濟日報、中國時報，89 年 10 月 16 日。

應收稅賦及稅賦收入，並應估列應收款之壞帳金額，但實務的作法並非如此，是在收到罰鍰及稅賦時才以實際收取金額認列罰鍰及稅賦收入。審計部對此一再表示意見，但交通部及財政部的抗拒力量相當大，害怕以應計制表達應收款及壞帳金額之後，民眾會對其壞帳產生誤解。此外，國營事業的釋股收入亦是常受批評的例子，譬如：中華電信的股票未能釋出，在決算中仍列為釋股收入，造成收入虛增。」

賴森本指出「財政部以技術上有困難為理由，不願將我國的欠稅款入帳（美國已將欠稅款入帳）。法務部行政執行署自民國 90 年起在全國各地成立 12 個行政執行處，用來追討欠稅款及行政罰鍰，其中欠稅款占追討款項的比例高達 90% 以上。實務上要成立 12 個單位來追討的欠稅款項，政府在財務報表中卻不將其表達出來，這是非常奇怪的現象。」

（四）政府財務報表不是完全的基金別財務報表

張哲琛指出「我國預算及會計組織係採用雙重結構，有基金別又有機關別。基本上我國預算及會計組織是按照基金別來區分的，所以預算法第 4 條規定區分為普通基金及特種基金兩類，特種基金又分成營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金六種。但除了按照基金別來區分外，我國又按照機關別來區分預算及會計組織，在編製預算時有總預算、單位預算、附屬單位預算，其中單位預算大多指公務機關的預算，附屬單位預算即所謂作業組織的預算，此把機關的觀念引進到預算編列中。」

張哲琛認為「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，而且總預算、單位預算、附屬單位預算這些名詞太過專業化，令人難以瞭解。事實上很多國家的預算及會計組織都很單純，都是以基金別為主，譬如：美國州及地方政府即以基金為主體來做管理規範，根據基金所產生的財務數字來編製基金別財務報表。」

劉順仁也認為「目前我國政府會計是否為基金會計有其問題，因為基金會計的特點是基金中有基金，整個政府的結構是用基金來切割。但是目前我國政府會計的表達方式，沒有真正維持一個基金的精神，沒有用基金來切割我國政府所有的組織，及表達其運作的狀況，譬如：單位預算、附屬單位預算中有些屬於基金，有些又不屬於基金。應該說我國政府會計體系是有基金這個東西，但還不是真正的基金會計。」

劉順仁指出「美國一開始講基金時就統統都講基金，而且講得非常清楚，後來察覺到基金架構的不足，才去找政府整體的資訊來補充，但並非就此廢掉基金別財務報表，基金仍然被保留下來做為政府會計的根本，而政府財務狀況的全貌及效率方面的表達則靠合併財務報表，變成基金別財務報表及合併財務報表兩者並存。」

張鴻春指出「應先具有基金會計，才有基金報表，然後方能編製基金的合併財務報表。」其亦質疑「我國目前的公務會計中有無合乎基金制度的會計記錄資料存在？如果沒有這種資料存在，如何能產生基金的財務報表？沒有各種單獨的基金別財務報表，又如何能產生合併財務報表？」

（五）政府財務報導未提供合併財務報表

我國總預算報表之編製主要依據單位預算資料統制記錄而成，而單位預算包括所有的公務機關預算，以及在總預算中有法定預算的特種基金預算在內。至於其他特種基金的預算則列入附屬單位預算，編製附屬表「附屬單位預算及綜計表」。由此可知，總預算報表並未包括所有基金的資訊，未能表達出政府施政的全貌，因此衍生出一些問題。

張哲琛及王永興均指出「依照過去的經驗，立法院以審議總預算為重心，比較沒有時間審議附屬單位預算，故若列為附屬單位預算，則可規避立法院的監督。因此為了逃避監督，並使預算執行較有彈性，行政院主計處在近年來將原先歸屬於單位預算（編入總預算）的特種基金都轉為歸屬於附屬單位預算，亦即目前中央政府的所有特種基金預算都編製成附屬單位預算。」

張哲琛認為「預算法第 18 條規定部分特種基金預算應歸屬於單位預算有其理論基礎，因為我國政府原則上以統收統支的方式來管理公務機關之財政，亦即統一收取收入並且因應各機關之需求統一分配資源，但是政府不希望有些重大政事受到財政收入的影響，便從政府統收統支的財源中指撥一部分出來成立特種基金¹⁰，限定其收入用於特定用途，達到專款專用的目的，譬如：徵收污染防治費成立空氣污染防治基金，用在有關空氣污染防治的工作上；從土地增值稅提撥 20% 成立社會福利基金，用在社會福利工作上。由於這些特種基金的收入是從稅課收入劃分來的，支出亦用於公共政事，其收支性質與公務機關相同，所以其預算亦應編入單位預算。」

張哲琛認為「依預算法第 19 條之規定，其預算應編入附屬單位預算的特種基金，譬如：營業基金（即為國營事業）、作業基金，其提供財貨及勞務至市場上銷售，產生銷售收入、生產成本及銷管費用，性質與一般企業相似，而與預算編入單位預算之特種基金不同。因此目前行政院主計處將所有特種基金預算都編入附屬單位預算的作法有待商確。」

陳慶財提出不同的看法，其認為「預算法明定特種基金有兩種預算編列型態，即單位預算與附屬單位預算，但在主計法規中並未規範何種特種基金之預算應編入單位預算，何種應編入附屬單位預算，所以目前將所有特種基金的預算均編入附屬單位預算的作法並未違反法規，也未逃避監

¹⁰ 譬如成立特別收入基金、資本計畫基金。

督，因為此一預算仍須送至立法院審查。」

除了以上的問題之外，特別決算金額未列入總決算報表是另外一個受到質疑的問題。王永興指出「除了總預算之外，特別預算¹¹也是公務機關（普通基金）的預算，在預算法中有專章規定，但在決算法中未明確規定特別預算執行後應該如何處理、如何編製特別決算，致使特別決算變成化外之物。譬如：戰機的特別預算執行期間是9年，但在平常期間其資產負債並未列入總決算平衡表，致使審計部有一年在分析債款時，突然發現少了好幾千億的借款，一查才發現戰機特別預算的借款舉借部分沒有納入總決算平衡表，針對此點審計部曾正式行文給行政院主計處要求改進，但是行政院主計處仍未將特別預算所舉借的債款編入總決算平衡表，此將誤導報表使用者低估政府的資產及負債。」

陳慶財提出不同的看法，其認為「特別預算係獨立於總預算之外，總預算是一次編列一年期，但是特別預算可以一次編列多年期。因為不是每年辦理特別決算，所以特別決算本來就不該每年加入總決算，而是等到計劃完成後才併入總決算表達，譬如：三年期的特別預算需等到三年後才完成預算執行，則在第三年終了時才將此特別決算納入總決算表達。」

二、對我國編製合併財務報表的看法

（一）合併財務報表是政府會計的未來趨勢

被訪談者大多支持我國未來應編製合併財務報表。張哲琛指出「我國目前沒有一個報表能顯示出政府整體的財務狀況，首先，只有各級政府的總會計制度，以及因此產生的財務報表，譬如：中央政府總會計、各直轄市總會計、各縣市總會計，但是沒有政府與政府間的合併財務報表，即無法產生全國的合併財務報表。其次，各級政府的財務資訊都打散至基金別或機關別，譬如：總會計報表只包括普通基金公務預算收支，以及附屬單位預算中與政府有關的收支，看不出其他特種基金的財務收支狀況。因此，站在提供決策者完整資訊而非片斷資訊的立場，編製合併財務報表是必要的。」

劉順仁認為「合併財務報表是未來政府會計的趨勢，因為不編製政府合併財務報表，容易使政府財務報表藏污納垢，譬如：我國非營業基金所舉借的債務沒有納入政府財務報表中，但是未來這些債務的清償問題仍然需要政府來負擔。」

王永興指出「我國總決算報告中有一張附屬表：普通基金及特種基金綜合平衡表，在這張平衡表中僅是將普通基金與特種基金的資產負債綜合

¹¹ 預算法第83條規定：「有下列情事之一時，行政院得於年度總預算外，提出特別預算：一、國防緊急設施或戰爭。二、國家經濟重大變故。三、重大災變。四、不定期或數年一次之重大政事。」

加總，並未作合併沖銷的動作，因此這張報表不是合併財務報表。」在此報表中，未將基金之間的交易互相沖銷，因此其加總金額所表達的並不是政府真實的、整體的財務情況，會有高估之嫌。此外，不同的基金採用不同的會計基礎，而將不同會計基礎之下所計算的數字相加，就彷彿是將一棟屋子與一粒蘋果相加一樣，並不具任何意義。

（二）界定合併財務報表的報導個體

被訪談專家對合併財務報表的報導個體有不同的看法，有的學者認為應循序漸進地編製各類報導個體的合併財務報表。張哲琛認為「未來我國編製合併財務報表時，應先編製中央政府的合併財務報表，再編製地方政府的合併財務報表，最後才編製整個國家的合併財務報表。」

有的專家認為不需編製整個國家的合併財務報表。賴森本指出「英國的資源會計是編製全國的合併財務報表，但是編製全國合併財務報表的參考意義會大於決策意義，因為中央與地方有不同的議會，每個地方政府都是單獨的政府個體，各個地方的資源不太可能相互流用，所以全國的合併財務報表能夠運用在決策上的機會不多。」蔡博賢也有類似的看法，認為「每個政府都有其權責，故編製全國合併財務報表的意義不大。」

黃永傳表示「行政院主計處的構想為，合併財務報表以總會計為基礎來編製。中央、台北及高雄兩個直轄市、21個縣市各為一總會計，各自編製合併財務報表，而非將全國政府的財務報表都加以合併。」陳錦烽亦認為「須考慮到將21個縣市的財務報表合併起來有什麼意義，因為基本上屏東縣政府的債務不可能由台北縣政府來幫忙償付。」

有些專家認為若地方政府面臨財務危機時，中央政府會給予財務協助，則編製整個國家的合併財務報表才有意義。劉順仁表示「雖然我國目前法律規定各個地方政府的財務獨立運作，不受到中央政府的干涉，但是地方政府有財務問題，面臨破產危機時，中央政府基於政治考量仍然必須介入處理，承擔地方政府的債務，解決地方政府的財務問題，則將中央與地方政府的財務報表合併起來就有意義，可以加強中央政府的財務管理。」陳錦烽亦提出相同的看法，其認為「只有在中央政府有義務負擔地方政府無力償還的債務時，將中央及地方政府的財務報表合併起來才有意義，譬如：南投縣政府曾經無錢發放員工薪水，由中央政府想辦法為其解決難題的情況。」

（三）決定信託基金是否納入合併財務報表

被訪談專家對信託基金是否應納入合併財務報表有不同的看法，有的專家認為信託基金不應納入。張哲琛指出「從目前的總會計報表中無法看出國營事業、作業基金、債務基金的財務收支狀況，故未來編製合併財務報表時應包括公務機關（普通基金）、單位預算特種基金、附屬單位預算

特種基金的內容，但是信託基金不應納入合併財務報表中，而應以附註揭露的方式補充說明，譬如：四大基金（勞工保險基金、勞工退休基金、郵政儲匯基金及公務人員退撫基金）的金額越來越龐大，也越來越重要，應附註揭露其相關資訊。」蔡博賢亦指出「雖然政府要彌補四大基金的虧損，但是信託基金的資產不是政府的資產，故不應將其納入政府的合併財務報表中。」

有的專家認為應依據信託基金的性質來決定是否納入合併財務報表。賴森本指出「有的信託基金是依法設立的，譬如：勞工退休基金；有的是依照私人遺囑設立的，譬如：獎學金基金。在決定信託基金應否納入合併財務報表之前，應先界定信託基金的設立方式為何，若是依法成立、將來會動用到國庫的信託基金，就應納入合併財務報表並由審計部審核；若是依私人委託而設立的信託基金，則不需納入合併財務報表亦不需審核。」

（四）合併財務報表的會計基礎應採用應計制

張哲琛指出「目前我國各基金的會計基礎並不一致，譬如：國營事業採用應計制，而公務機關除了採用應計制之外兼採契約責任制，甚至公庫出納會計還採用現金制。若各基金的會計基礎未統一，則難以合併其財務報表。故在編製基金的個別財務報表時，可照舊處理，但在編製合併財務報表時，各基金均應調整為採用應計制。」

張哲琛指出「在採用應計制來編製合併財務報表時，應打破固定項目分開原則，將固定資產、長期負債都包括在財務報表中，並提列折舊。但目前我國尚無法達到美國政府會計準則委員會第 34 號公報之規定，將藝術品、歷史文物均列入合併財務報表並提列折舊，譬如：故宮文物即難以評論其價值，故應循序漸進，先把公共財納入財務報表。」

李蕙如指出「在表達珍貴動產及不動產時，其現值之估價較為困難」。而陳錦烽及黃永傳均認為「珍貴資產的現值為何並不重要，重要的是資產必須妥為保管，不能被占用或遺失，故此類珍貴資產之成本數據可查考者即加以記載，不可考者僅需記載名稱、數量，惟均需依中央政府各機關珍貴動產不動產管理要點辦理。」

當政府的長期投資、固定資產及長期負債都包括在平衡表時，應在淨資產（即為資產減負債之金額）段落區分出可變現及不可變現之淨資產金額，以避免造成報表使用者的誤會。黃永傳即指出「美國政府會計準則委員會第 34 號公報將淨資產區分成三類：投資於資本資產（減去相關負債）的淨資產、受限的淨資產、未受限的淨資產。未來我國政府編製合併財務報表時，如何將淨資產依美國政府會計準則委員會第 34 號公報之規定加以分類，是必須考慮的問題之一。」

（五）沖銷或重分類內部活動的問題

目前政府的附屬財務報表中包括一張綜合平衡表，綜合各基金資訊，未作完全的合併沖銷動作，故不是合併財務報表。李蕙如指出「目前在台北市總決算的綜合平衡表中列有一個調整項目，將一些重複部分沖銷掉，就如同美國政府會計準則委員會第 34 號公報所說的內部沖銷部分，但是做得並不完整，基本上還只是很簡單的將各個基金的數字加總在一起，並沒有達到真正合併的精神。」因此李蕙如及黃永傳均一致認為「未來編製政府的合併財務報表時，如何沖銷或重分類基金間的交易活動是一項大問題。」

三、對編製合併財務報表前應有之配套措施的看法

（一）修改主計法規及政府會計制度

張鴻春及賴森本均認為「要將我國政府目前的財務報表改編成合併財務報表，其中所牽涉的範圍很廣，不單是財務報表本身要作大幅度的更動，更要有配套的會計制度，而且也要修訂會計法。」

根據美國政府會計準則委員會第 34 號公報的規定，美國的州及地方政府必須額外編製一份以應計制為會計基礎的合併財務報表，包括合併營運表及合併淨資產表，把政府所有的資產及負債（包括資本資產及長期負債）都表達在合併淨資產表中。故張鴻春及賴森本均認為「如果未來我國政府要編製應計制的合併財務報表，則應將會計法第 29 條及與之相關的法令規章加以修改。因為雖然我國會計法第 17 條規定，政府的會計基礎應採用權責發生制，但實務上的作法都根據會計法第 29 條的規定，不將固定資產、長期性資產及長期負債列入政府財務報表中，而是另以目錄表達，所以實際上我國政府目前係採行修正權責制之作法。」

張鴻春及賴森本認為「美國政府會計準則委員會雖然規定合併財務報表須採用應計制，但也有一些例外的處理，譬如：具備某些特殊性質的基礎建設，可採用修正方法，不用提列折舊。故在修改我國會計法第 29 條及相關法令規章之後，還應該進一步討論那些資產、負債應納入財務報表，那些不必納入；那些資產須計提折舊，那些不須計提。因此，會計法、會計制度以及相關的法令規章都需隨之修改，才能跟上美國第 34 號公報的精神。」

（二）成立政府會計準則委員會

賴森本認為「為解決政府財務表達缺失，應成立我國的政府會計準則委員會，朝著政府會計缺失方面努力改進，並制定準則供編製政府會計報告者遵循。」蔡博賢亦認為「當美國州及地方政府在編製合併財務報表時發生疑慮，政府會計準則委員會可立即針對這些疑慮發布相關處理規範，

而政府部門就可以遵照辦理，故建議我國應成立類似美國政府會計準則委員會的機構。」

我國已於 91 年成立「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」，並且已發布三號觀念性公報及七號準則公報，準則公報之施行日期另訂之。

(三) 參考企業會計的處理方法

賴森本指出「目前企業會計的作法是，不但將財務資訊納入，還將非財務資訊包括在財務報表中，以增強企業營運效率及效果的表達。政府將來也可參考企業的作法，將非財務資訊納入財務報表中，以加強政府營運效率及效果的表達。」

(四) 加強新觀念之教育

蔡博賢認為「合併財務報表的編製方式與過去由政府會計處理有所差異，若欲成功地導入合併財務報表，除了法令要配合外，專業人員的再教育及宣導也是必須的，否則將使會計人員面臨編製合併財務報表的難題。」

賴森本則指出「目前政府會計的教育都是受到會計法第 29 條“固定項目分開原則”的影響，認為不需把固定資產、長期負債列入平衡表中。」此與美國合併財務報表以應計制為會計基礎，要求列入所有資產與負債之作法歧異，所以「我國未來要編製合併財務報表時，應加強教育新人，使其觀念更新。」

(五) 增進與國際的交流

劉順仁認為「在參考美國政府會計的資訊時，聯邦會計準則諮詢委員會及政府會計準則委員會兩者所發布的會計資訊都應該加以參考，目前只能看到他們的準則公報及相關文章報導，無法得知其真正運作的情形，這樣的資訊並不足夠，建議未來可以請聯邦會計準則諮詢委員會或政府會計準則委員會的核心委員來台灣與大家面對面交流，以了解他們真正運作的情形。」

伍、結論及建議

近年來世界先進國家，譬如：美國、澳洲、紐西蘭、瑞典、芬蘭、冰島等，都投注相當大的心力於政府會計的改革，在財務表達方面均以合併財務報表為改革的方向。故本研究的第一個目的在探討美國及其他世界先進國家對於政府財務表達（基金別財務報表 vs. 合併財務報表）的規定，以了解整個世界的潮流趨勢。第二個目的則在探討我國政府財務表達的規範，並且藉著深入訪談法及焦點團體法，了解我國政府主計界、政府審計

界與學術界專家對我國政府目前所提供的基金別財務報表，以及未來編製合併財務報表之可行性和配套措施的看法。

從美國及世界其他先進國家政府會計的發展，可提供一些經驗作為我國政府會計改革的參考。首先，在編製政府的合併財務報表時，世界各國多採用應計制的會計基礎，及經濟資源流量的衡量焦點，以提供政府整體的財務狀況、經營成果及效率效果資訊。其次，美國政府會計準則委員會第 34 號公報規定，信託型基金不列入合併財務報表，但為了避免編製報表者有操縱的空間，其檢討並且大幅縮小原來信託型基金的範圍¹²。第三，因為編製應計制的合併財務報表需耗用相當多的人力、時間及金錢，實行之前還需要相當多的準備才容易成功，故可參考美國的經驗循序漸進，由總收入較多、人力較為充足的政府先行編製合併財務報表，慢慢才擴展至總收入較少、人力不足的政府。第四，由世界各國的政府會計發展可以得知，政府會計改革屬於整體公共部門改革的一部分，兩者相輔相成，既可以提高政府施政的品質，又能夠顯現出政府改革的成效。

分析我國政府財務表達的規範及被訪談專家的意見，發現我國政府目前編製的是以修正權責制為會計基礎，以當期財務資源流量為衡量焦點的基金別財務報表，較著重於表達預算的遵循程度，未能允當表達政府整體的財務狀況、經營成果及效率效果。被訪談專家認為我國政府未來應編製以應計制為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點的合併財務報表，但可能會遭遇一些問題，故在實行之前需作妥適的評估及規劃。首先，應先修改有關固定項目分開原則的規定，使得我國政府會計能落實應計制（經濟資源流量）的精神。其次，必須先界定合併財務報表的報導個體，是各層級政府分別編製其所屬的合併財務報表，還是以整個國家為報導個體。第三，為了讓地方與中央之相同事務方便比較，未來各級政府的會計事務處理宜採一致性之原則。第四，如何沖銷或重分類基金間的內部活動，如何分類政府的淨資產，如何提列固定資產的折舊費用，如何表達珍貴動產、不動產及其他特殊性質項目，都是我國在編製合併財務報表的過程中必須注意的問題。

本研究綜合上述分析並對政府提出下列建議，首先，政府會計的短期改進方向，應落實基金會計的精神，重新檢討基金分類的適當性，並且設立各基金的會計制度，編製基金別財務報表。其次，政府會計的中期改進方向，應將會計基礎改為應計制，將衡量焦點改為經濟資源流量，以提供更完整及精確的財務狀況、經營成果及效率效果資訊。第三，政府會計的長期改進方向，為編製合併財務報表，以提供政府整體的資訊。第四，應

¹² 若信託的受益對象是政府的某一計畫、職能或市民，則稱為公共目的信託。在美國政府會計準則委員會第 34 號公報中，將本金不可動用，但是收益可以為了某一指定目的而動用的公共目的信託，稱為恆久基金，列為政務基金的一種。另外，將本金及收益均可動用的公共目的信託，納入特別收入基金，亦列為政務基金的一種。

加強主計人員的教育訓練，使其接受國際上有關政府會計的潮流趨勢，並且加強其資訊能力。第五，應增進政府主計機關與學術界及國際間的交流。

本研究對未來相關研究提出兩點建議，第一個建議為未來研究者可嘗試實地編製我國政府的合併財務報表，以及探討報表使用者對於基金別財務報表及合併財務報表的有用性看法。第二個建議為未來研究可進一步探討亞洲國家的政府會計發展。

參考文獻

- 鄭如孜、鄭丁旺與林嬋娟，2002，目前政府財務報表與應計制財務報表之有用性的比較研究，會計評論，第35期：61-90。
- 許崇源，陳錦烽與林江亮，1998，公務機關會計採用權責發生基礎之探討，政府會計改進與發展學術研討會。
- 劉順仁，1999，加強政府會計資訊有用性之研究，行政院主計處委託專案研究。
- Anthony, R. N. and S. M. Newberry. 2000. GASB 34 Should Be Revised. *The Government Accountants Journal* 49:36-38.
- Daniels, J. D. and C. E. Daniels. 1991. Municipal financial reports: what users want. *Journal of Accounting and Public Policy*: 15-38.
- Fern, Edward F. 1983. Focus Group: A Review of Some Contradictory Evidence, Implications, and Suggestion for Future Research. *Advance in Consumer Research*.
- Gaffney, M. A. 1986. Consolidated versus fund-type accounting statements: the perspectives of constituents. *Journal of Accounting and Public Policy*: 167-189.
- Gomeau, E. B. 2000. GFOA Missed the Mark. *The Government Accountants Journal* 49:21.
- Governmental Accounting Standards Board(GASB). 1991. Statement No. 14: *The Financial Reporting Entity*.
- _____. 1999. Statement No.34: Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments.
- Granof, Micael H. 2001. Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices. John Wiley & Sons, Inc.
- Miller, W. L. and Crabtree , B. F. 1992. Primary Care Research: A Multimethod Typology and Qualitative Road Map. in Crabtree & Miller (eds.), *Doing Qualitative Research*. Newbury Park CA: Sage.3-28.
- Morgan David L. 1988. Focus Group as Qualitative Research. Sage.
- Patton, Michael Quinn. 1990. *Qualitative Evaluation and Research Methods*. 2nd ed. Newbury Park: Sage.
- Public Sector Accounting Board(PSAB), Section PS 1200: Financial Statement Presentation – Federal, Provincial & Territorial Governments, 2003. Canada.

Rose, P. 2000. Statement 34--Did GASB Listen to Its Constituents? *The Government Accountants Journal* 49:18-19.

Sacco, J. 2000. GASB Statement No.34 as Part of Changing Political and Global Market Pressures. *The Government Accountants Journal* 49:20-21.

Strauss, A. and Corbin J. 1990. *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.

Wilson, Earl R., Susan C. Kattelus, and Leon E. Hay. 2001. *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. McGraw-Hill/Irwin.

附錄

專家分類	地方政府專家	中央政府主計專家			中央政府審計專家			學者專家		
姓名	李蕙如	黃永傳	張哲琛	陳慶財	賴森本	王永興	陳錦烽	張鴻春	劉順仁	蔡博賢
學歷	銘傳商專銀行保險科	東吳大學會計學碩士	美國中密西根大學會計學碩士	臺灣大學管理學院高階公共管理碩士	台灣大學會計學碩士	政大企管所科技管理研究班結業	美國威斯康辛大學麥迪遜校區會計學博士	美國美國利堅大學會計學碩士	美國匹茲堡大學會計學博士	政治大學會計學碩士
經歷	1. 台北市主計處第五科科長	1. 行政院主計處會計主任、專門委員、視察、編審、科長 2. 東吳大學兼任講師，課程：「政府會計與會審法規」。	1. 行政院主計處副主計長、主計官兼局長、副局長、科長、編審、科長、人事行政局長 2. 臺灣大學兼任講師，課程：「政府會計與會審法規」	1. 行政院主計處副主計長、主計官兼秘書、第一局長、副局長、視察、編審、科長、經濟部會計科長 2. 政治大學會計學系兼任講師	1. 審計部審計官訓練兼審計人員訓練委員會執行秘書 2. 國際會計師聯合會技術顧問 3. 公務人員、專門職業會計師高等考試命題及襄試委員 4. 行政院主計處政府會計共同規範審議委員會委員 5. 台灣大學工商管理系兼任講師	審計部第一廳廳長暨審計官	政治大學會計學系副教授	1. 臺灣大學兼任教授，課程：「政府會計與會審法規」 2. 審計部廳長，國庫審計處長	臺灣大學會計學系教授	1. 輔仁大學會計系副教授、會計室主任 2. 行政院主計處規範審議委員會委員
其他相關資料	1. 獎勵：台北市政府模範公務人員、績優主計人員 2. 訓練：行政中階管理才能發展研習班	1. 訓練：主計業務講習班、主計人員訓練班、主計人員領導研習班、政府採辦法種子教師 2. 曾發表與政府財務、預算、預算、內控等相關之期刊文章。	曾發表與政府財務表達、預算及財務管理等相關之期刊文章	1. 獎勵：模範公務人員、優秀主計人員 2. 曾發表與政府財政及內控相關之期刊文章	1. 獎勵：優秀審計人員 2. 曾發表與政府財務表達、審計及內控等相關之期刊及研討會文章。 3. 曾發表與政府審計相關之期刊文章。	1. 獎勵：審計機關模範公務人員 2. 訓練：高階主管研究班 3. 曾發表與政府審計相關之期刊文章。	曾發表與政府財務表達相關之研討會文章及行政院主計處委託研究計畫。	曾發表與政府財務表達、審計等相關之期刊文章。	曾發表與政府財務表達相關之期刊文章及行政院委託研究計畫。	曾發表與政府財務相關之期刊文章。

