

# 政府會計整合型研究計畫之規劃

周玲臺、吳安妮 / 政治大學會計學系

劉順仁 / 台灣大學會計學系

## 一、前言

我國政府會計研究與實務之進展明顯落後於商業會計，因此行政院主計處於民國八十五年七月成立會計作業小組，以推動政府會計之改革。至目前為止，該小組已補助一些小規模之研究計畫，但因欠缺整合之架構，故成效有限。另國科會管理（一）學門近兩年度亦曾陸續補助二項有關政府及非營利機構會計之整合型研究計畫，但這兩項整合型研究計畫，並未將政府主計部門之不同需求全盤納入考量，因此對解決實務問題之貢獻仍有限。

本研究計畫規劃之目標，係以行政院主計處已先行規劃之需求項目為基礎，並以理論性之學術研究為骨幹，希望能促進國內政府會計方面研究之生根。近年來行政院主計處積極推動政府會計研究，因此每一研究子題在執行時，預期皆有政府部門的人力配合，惟仍需借重學術界的協助，有系統地持續推動，方可使政府會計之研究成果成為政府會計相關制度之基礎。國科會鑒於國內政府會計之研究仍在萌芽階段，亟需推動，且學者間之交流及資料共享亦不充分，乃主動規劃本整合型研究，結合相關領域之學者，形成研究團隊，做為持續研究的開端，此整合型計畫為一長期研究，目的除希望能奠定國內政府會計研究之根基外，並希望提昇政府會計政策與實務之專業性及理論性。

## 二、待研究之議題

我國政府會計數十年來在相關制度、法令、作業

辦法均已漸趨完備，但因政經、科技及管理環境之劇烈變動，下列各項問題仍亟待研究改進：

(一)我國政府會計實務受到預算法、決算法、會計法等法條之規範與牽制，且政府機關體制設計偏重預算審編與執行的影響，長期以來始終無法充分發揮提供決策資訊及評估單位績效之會計功能，甚至使民意代表、學者、民眾及其他監督者缺乏重要財務資訊以行使其監督之功能，間接導致政府施政績效無法客觀衡量，而不利國家整體競爭力之提昇。如何改善目前我國「重預算、輕會計」之主計系統結構，強化政府會計之決策功用，以及提昇行政營運績效實為當前重要的課題（楊德川，民88；韋端，民89）。

(二)國內政府會計之學術研究尙未能吸引足夠之人力，尤其是理論性與高品質之研究成果更缺乏。我們很希望訓練有素的學者能積極投入公共部門之會計研究，以建立更完整之理論架構，提昇公共部門會計資訊品質及財務報表有用性，並對各項實務及會計準則的爭議提出解決之道（主計月報，民89）。

(三)管理會計是企業重要之管理工具，近年更朝向與企業策略結合，有助成本管理及達成單位績效。馬君梅（民89）認為如能在政府部門適當融入管理會計之設計與功能，將可提高各級行政部門之工作效率，使社會資源做更有效之運用。因此政府部門運用管理會計的新觀念有其深遠之意義。

(四)近年資訊科技突飛猛進，如何結合政府會計資訊提供者，更便捷地編制政府機關之財務報表，或更有效地傳遞各級政府機構之財務資訊，是一項值得投注心力之研究議題。建構內部管理資訊網及財政資訊公開化，均與科技之發展有密切關連，政府各部門實需具有資訊科技訓練或專長之會計研究學者共同投入。

(五)政府機關之內控環境與實務經常受限於許多不合宜的法規及慣例，一方面無法防杜財務弊端，一方面也不利於提高達成工作目標之效率。除各單位應客觀地檢視其使命、目標，以設計合宜之內部控制程序外，主計人員之職掌與角色亦有研究空間(馬秀如，民89；許璋瑤、黃耀生，民89)。目前在各政府單位中，主計人員依法同時具有監督單位財務收支、釐清財務責任、保持財務記錄、增進行政管理效能等多項使命(韋端，民89)，所以應在制度上配合調整，以免造成角色混淆或功能偏廢之情況；且如果各項功能確實可行，其組織、流程應如何配合改造，以充分發揮上述各項功能，更是須審慎評估及進一步探討。

(六)建立績效評估制度是使用會計資訊的重大目標之一。非營利機構或政府單位建立各項服務努力與成就(service efforts and accomplishments)指標，以利財務及非財務績效之評量，需要以嚴謹之理論架構及精確之資料為基礎，此乃學術研究能有所貢獻之領域。

### 三、國外研究方向與國內現況

目前國際間政府會計實務發展之重要方向之一，乃以紐西蘭、澳洲為主，強調將商業會計之原理、原則應用於公共部門。加拿大、美國及英國亦有此趨勢。至於德國、日本等國家則仍然維持以現金基礎為主，強調預算之傳統政府會計。有鑑於此，目前國際政府會計研究有兩個重要的發展方向：(1)強調回歸政府會計之基礎研究，(2)強調跨國性政府會計之比較研究。

美國耶魯大學的Shyam Sunder (2000)認為政府會計之研究相對落後，並且各國在鼓吹某種特殊的政府會計實務時，往往缺乏理論根據。因此，他特別強調回歸政府會計之基本研究。亦即應深入探討公有財與私有財基本性質之不同，藉此發展出不同的管理控制機制，而不應將商業會計之架構直接移植至公共部門。Sunder特別提倡將契約理論(contract theory)延伸至公共部門，並預期藉此可獲得有效之研究結果。

伊利諾大學芝加哥校區之James Chan (2000)近年來則主張應逐漸由各個國家個案的研究，擴展至跨國

比較各政府會計之異同。由於目前「國際會計師協會」雖然努力推動國際性政府會計準則之一致化，但學者對各國政府會計準則仍存有如此大差異的瞭解有限。Chan認為此一議題有相當大的發展空間。此外，他也認為新興市場某些經濟快速發展之國家(例如中國大陸)，面臨相當大的社會、政治變革，政府會計往往亦有顯著的改變，值得深入研究。

至於我國政府會計多屬於規範性之研究。例如林嬋娟、鄭添原(民88)以問卷方式瞭解政府會計資訊使用者及提供者對目前財務報導的功能、會計基礎及亟需改進課題之看法。劉順仁(民88)探討在應計基礎下，實務界人士對政府會計有用性之看法。許崇源、陳錦烽(民88)則以應計基礎改編基隆市政府民國八十六年度決算報表，結果顯示改編後本期餘額及淨資產均遠大於改編前之金額。鄭如孜(民89)則透過問卷調查，探討政府財務報表的實際使用程度及影響實際使用程度之主要因素。然而上述研究並未深入探討政府會計之基本理論，且皆以台灣政府會計報表為主，並未比較台灣與其他國家政府會計之異同，亦並未研究政府會計資訊究竟對實際之決策有何影響，因此仍然有待與目前國際研究之主流進一步結合。

### 四、規劃過程

本整合型研究計畫初步係以普通基金及特種基金兩個構面，並以預算制度、報導制度與資訊揭露，及績效評估等三大主題所形成之矩陣架構為基礎來進行構思。本計畫自八十八年十一月起積極推動及協調，共舉行一次規劃推動會議及二次規劃座談會。期間行政院主計處並配合提供由各機關自擬之研究需求，初步徵得二十一組研究之主題，參與之全國各大專院校學者達三十餘人次，橫跨十二所公私立大專院校。而提出之研究計畫大綱有十八篇。參與者對政府會計研究有極高之興趣與意願，並配合修正研究計畫，以符合本整合型計畫之重點方向與目標。

其次，為避免所提論文重複，或不符合本整合型研究計畫及學術性期刊的要求，所以先行審議論文提案。由於本整合型計畫之論文提案須具學術性導向，

並應於計畫完成後將論文發表於學術性期刊，因此依循下列標準進行論文的審議：

1. 論文本身屬政策性與實務性的，建議調整內容以利發表於學術期刊。

2. 論文所欲發表的期刊，與國科會預期相差太大，可能須重提研究計畫，以符合一定的學術水準。

審議結果，將所審論文歸納為三類：

第一類：本類論文計畫主題與政府機構實務政策，例如制度或法規較有密切關係，建議由行政院主計處直接遴選支援此類研究。

第二類：本類研究係屬理論與實務結合，且大部分以實證資料進行測試，符合本研究及國科會預期方向及目標，故建議修正後納入本整合型研究計畫。

第三類：本類研究係屬理論與實務結合，且大部分以實證資料進行測試，符合本研究及國科會預期方向及目標，故納入本整合型研究計畫。

最後，本整合型研究計畫實際納入十一篇子計畫。研究主題之分工架構如圖一。

其可能效益則在於提供高等教育主管機關規範財務報表查核簽證及派任會計師或自選會計師之參考，並了解在實務運作上，會計師之查核簽證對私立大專營運效率之影響，以及了解私立大專選任會計師之影響因素，並藉由實證方法驗證會計師之選任乃基於審計公費及營運無效率二者之極小化。

此外，報導制度與資訊揭露之研究成果亦可做為設立公務機關及非營業基金之成本制度及評估績效之參考，同時了解成本及績效影響因素做為未來改進之參考。而其中對於政府採購法之研究，從分析各政府機關之採購行為著手，了解政府採購法實施前後，影響我國各級政府機構公告、招標及決標行為變化之因素，做為未來修改政府採購制度之參考。

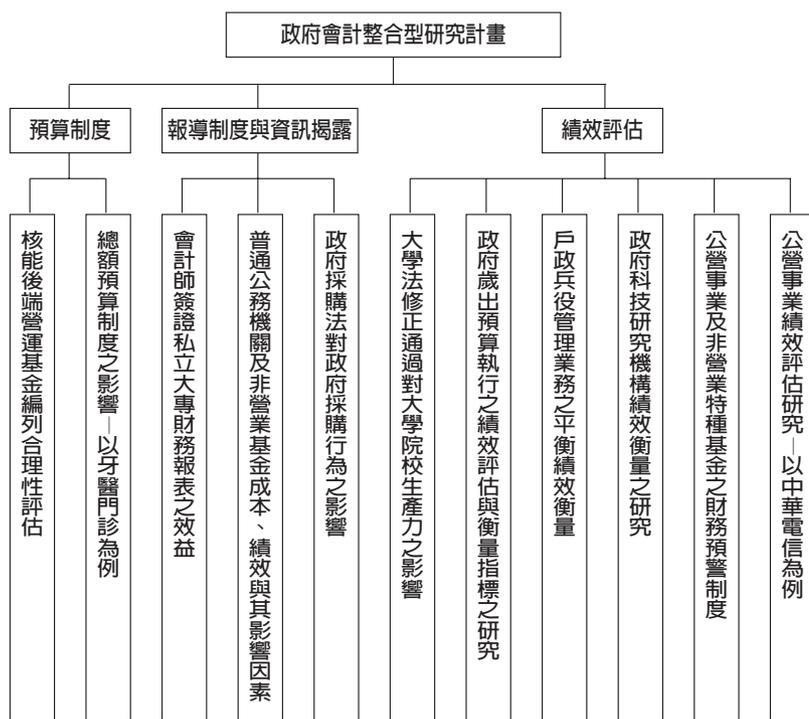
有關績效評估的研究成果方面，其可能效益是瞭解大學法實施之後，是否達到原先預期之效果，及分析造成實際與預期效果差異之重要因素，做為政策制訂之參考，同時提供各類型政府組織績效評估(如戶政事務所、中華電信、公營事業、非營業特種基金、一般公務機關及政府科技研究機構)之觀念架構、實際評估指標、及採用績效評估指標後可能之影響。此外，由於政府組織無法大量利用財務誘因而激勵成

## 五、預期效益

本整合型研究計畫之預期效益可分為以下幾個層面。

在預算制度方面，有關核能電廠的研究成果，可提供政府未來編製及訂定核能後端營運基金預算之參考、及如何使用後端預算(基金)之編製，以促進核能電廠預算執行之效果及效率，並了解影響核能後端營運基金預算編製之因素及其合理性評估。此外，藉由牙醫門診實施總額支付制度之成效研究，了解實施總額預算制度後，關於牙醫門診量、就醫次數及醫療費用申報金額之變化與差異，可做為政府未來推動全面實施總額支付制度之參考，亦有助學術界了解實施牙醫總額支付制度之行爲後果。

在報導制度與資訊揭露之研究方面，



圖一 本整合型研究計畫之分工架構

員，因此如何利用非財務性指標來影響公務人員之行為，乃是十分重要且有挑戰性的學術問題。本整合型計畫將提供各類型政府組織績效評估之實證分析且預期能在國內外相關知名學術刊物發表。

## 六、結語

近年來，政府會計研究在世界各國方興未艾，而我國隨著社會民主化及公共預算緊縮等趨勢，對理論性之政府會計研究需求亦日益增加。因此希望中央及地方各級政府在研究資料之提供上，能夠破除本位及保守之心態，將公共資訊不預設立場地提供給學者進行公正的研究，如此才能讓政府會計之研究生根成長，也才能達到改善行政效能、有助政府決策及善用公共資源之最終目標。

本整合型計畫在國科會主動規劃下，自八十八年十月起歷經三個月，先邀請多位國內會計學者提出構想，最後由橫跨十二所公私立大專院校的學者參與，整合為十一篇子計畫。本研究團隊，如順利獲得各相關單位配合，提供必要之實證資料，即可進行紮實的「政府會計」方面之研究，為台灣政府會計之改革再生貢獻一股力量。在未來一年中本整合型計畫並將規劃一場學術性研討會，邀請國內外相關學者參加，以提昇研究水準。日後希望國科會持續支持政府會計領域之研究，使此方面之研究得以延續，以促進我國政府部門之會計資訊品質與管理效能。

### 誌謝

本計畫感謝二位匿名審查者所提供之寶貴意見，以及吳壽

山教授、洪懋蔚教授、廖訓詮簡任視察在規劃過程中之支持與建議。

### 參考文獻

- 主計月報 (民89)，社論，政府會計未來發展方向，**530**，頁1-3。
- 林嬋娟、鄭添原 (民88) 政府財務報導與會計資訊有用性研究，主計月報，**88**(2)，頁61-72。
- 韋端 (民89) 發揚組織使命開創主計新紀元，主計月報，**529**，頁15-23。
- 馬秀如 (民89) 政府會計人員與商業會計人員角色之比較，主計月報，**530**，頁16-29。
- 馬君梅 (民89) 管理會計在非營利組織應用之展望，主計月報，**530**，頁31-34。
- 許崇源、陳錦烽 (民88) 公務機關會計採完全權責發生基礎之研究，行政院主計處委託研究計畫。
- 許璋瑤、黃耀生 (民89) 對財政、主計業務整合之我見，主計月報，**530**，頁59-65。
- 楊德川 (民88) 如何提昇國立大學校務基金之管理效能，主計月報，**525**，頁47-53。
- 鄭如孜 (民89) 政府財務報導之有用性及其改進研究，國立政治大學會研所未出版博士論文。
- 劉順仁 (民88) 加強政府會計資訊有用性之研究，行政院主計處委託研究計畫。
- Chan, James (2000) Global Government Accounting Standards. The Second Globalization Conference of American Accounting Association.
- Sunder, Shyam (2000) Accounting and Control for Governments. The Second Globalization Conference of American Accounting Association.
- (收稿日期：89年8月30日；接受刊登：89年9月20日)