

我國基層政府預算及會計操縱動機影響因素  
之實證研究

計劃編號：NSC89-2416-H-002-012-

執行期間：88/8/01 ---89/7/31

計劃主持人：劉順仁 副教授

處理方式：可立即對外提供參考  
一年後可對外提供參考  
二年後可立即對外提供參考

執行單位：國立台灣大學會計學系

中華民國八十九年七月

# 目 錄

中文摘要.....	1
英文摘要.....	2
一、 前言 .....	3
二、 我國地方政府預算制度的特性.....	5
三、 相關文獻回顧 .....	7
四、 研究假設與研究設計.....	10
第一節 研究假設的形成.....	10
第二節 研究方法.....	11
五、 實證結果與解釋.....	12
第一節 選樣與資料來源.....	12
第二節 各鄉鎮市政府歲入、歲出預算偏誤之敘述統計結果的說明.....	12
第三節 假設檢驗.....	14
六、 結論與建議.....	17
七、 參考文獻.....	20

# 摘 要

本文之目的在分析各鄉鎮市地方政府預、決算間的差異，以探討各地方政府是否刻意持續性操縱預算收入及支出。此外，本文亦將比較我國地方政府預算行為與其他國家不同之處，以及中央政府與地方政府間預算行為的差別。本文實證分析結果顯示，我國鄉鎮市地方政府除在歲出預算上有顯著系統性高估的偏誤外，且在歲入預算亦出現高估的系統性偏誤現象，這結果顯示我國鄉鎮市政府在「財政壓力」之下，歲出預算雖傾向採取「保守預算」，但在歲入預算則因「平衡預算」之要求而出現刻意高估預算的現象。

本文實證分析結果亦顯示，在資本門歲出預算差異上則為顯著被低估，這是 Mayer, Granof, & Giroux (1991) 未曾發現的證據。本文懷疑其背後的原因可能是地方政府較缺乏自有財源，為了爭取資本門計劃先行過關而刻意低估計劃所需經費，待計劃實施後造成經費不足的事實或以變更設計為由，再透過鄉鎮市議會的配合進行追加預算，才能爭取更多的資源。

**關鍵詞：**政府預算、鄉鎮市政府預算、預算差異、預算操縱

# ABSTRACT

The main purpose of this study is to investigate whether there exists systematic budgetary variances (as measured by the budgeted amount minus actual amount) for local governments in Taiwan. Using data of 309 city governments in Taiwan during the 1997-1998 period, the study showed that the governments systematically overestimated their budgetary revenues and expenditure, consistent with fiscal conservatism induced by the balanced budget requirement.

However, the study finds a systematic downward bias regarding capital expenditures for Taiwan local governments. The behavior may be because that local governments tend to have insufficient financial resources to satisfy the need of public work of their citizens. To obtain more subsidies from upper governments, they may underestimate the budget of capital project; then, upper governments will be forced to make up the shortfall when the construction is partially done.

**Keywords:** Government Budgeting, municipal budgeting, budget variances, budget manipulation

# 一、前言

根據審計部審計綜合報告，台灣省 309 個鄉(鎮、市)民國八十六年之平均自有財源僅為歲入決算總額之 37.95%，其中自有財源低於 20%者高達 110 鄉(鎮、市)，低於 10%者亦高達 41 鄉(鎮、市)，足見其財政拮据情況至為嚴重，且大部份必須透過上級政府的補助。有鑑於各鄉(鎮、市)財政一向極為困絀，在基本需求均無法自給自足下，更遑論地方建設。甚至往往為配合中央政策，使其原已甚困絀之財政益形惡化。然而基層政府在歲出規模不斷擴大，自有財源又無法滿足公共政策支出之擴張需求下，必須長期仰賴上級政府鉅額補助款挹注，但受限於補助經費財源不定，造成各鄉(鎮、市)政府被質疑普遍有高估歲入、歲出預算的現象。

此外，由於目前之鄉(鎮、市)並無獨立稅源，其稅收多由上級政府分成、或統籌分配而來，且這些分成、或統籌並無明確的標準，完全由縣長決定。而縣長連選連任的決定，在台灣的政治生態中，地方派系之運作至為重要。而屬於政治層級最基層的鄉(鎮、市)更是與地方派系有密不可分的關係。外部環境有環環相扣的政治利益相勾結，內在環境則受限於法令規章的不周延完備，促使鄉(鎮、市)政府無心致力於財政的自我負責性，長此以往不僅對國家整體財政產生嚴重的負面影響，更是國家未來經濟發展的一大阻力。因此行政院主計處目前正積極研修會計法，並將成立政府會計準則委員會，希望藉由充分表達各級政府財務狀況，制衡不合理的預算及會計操縱。

政府的預、決算是記錄與彙整政府施政計劃與結果的最主要會計資訊。理論上，政府的決算資訊應回饋至未來年度預算編列過程，以引導政府財政資源的合理分配，而預、決算間的差距應純粹反映施政之不確定性。然而，過去的研究卻發現政府預算數據經常出現系統性的差異(Mayper, Granof, & Giroux, 1991; Klay,

1992, 1983; Kamlet, Mowery & Su, 1987; Granof, 1978; Robertson, 1977)，這不僅代表政府施政有規避民意監督之虞，也可能因政府資源分配的缺乏效率，造成社會福利損失。

本文之主要目的在使用台灣地區鄉鎮市政府的預、決算資料進行分析，以觀察其特殊的預算行爲。具體而言，本文將透過對各鄉鎮市政府預、決算報表的差異分析，探討各基層政府是否刻意持續性高估或低估預算收入及支出，並比較我國基層政府預算行爲與其他國家有何不同，以及中央政府與地方政府間預算行爲的差別。經由實證分析，本研究發現我國鄉鎮市政府在歲入預算亦出現系統性偏誤現象，與 Mayer, Granof, & Giroux (1991)之隨機偏誤的實證結果有顯著差異，這可能是我國鄉鎮市政府過度的「保守預算」與「平衡預算」政策所造成的。本文實證分析結果亦顯示，在資本門歲出預算差異上則爲顯著被低估，這是 Mayer, Granof, & Giroux (1991)未曾發現的證據。本文懷疑其背後的原因可能是地方政府較缺乏自有財源，爲了爭取資本門計劃先行過關而刻意低估計劃所需經費，待計劃實施後造成經費不足的事實或以變更設計爲由，再透過鄉鎮市議會的配合進行追加預算，才能爭取更多的資源。

本文其餘內容結構如下。第二節介紹台灣地方政府預算制度之特性，第三節回顧過去相關文獻，第四節說明本文的研究假設與研究方法，第五節討論實證結果，第六節則爲本文結論與建議。

## 二、我國地方政府預算制度的特性

台灣各鄉鎮市地方政府的預算編審程序大致上是依循預算法等相關法令及上級機關(各縣政府)的規定(例如，台灣省各鄉鎮市總預算編審辦法)辦理[註 1]，與中央或省、各縣市政府所適用的法源並無差異。至於預算編製過程各鄉鎮市政府也大致相同，但在預算的編列原則上，則可能因各鄉鎮市長政見之施政重點不同而有差別。

預算之編列基礎，係根據預算法第 42 條規定，按收支平衡方式編製[註 2]，亦即採歲入與歲出等額方式編列。再者，預算法並未明定預算編列應按現金基礎或權責發生基礎。實際上各級政府在經常收支預算方面，大多以預估現金收、支數編列，少數項目可能以權責發生基礎編列。而在資本收支方面，則甚為分歧，資本收入大多以現收基礎編列，而資本支出則可能因各機關預算編列人員理念不同或資本支出本身性質不同而異(姚秋旺，1997)。此一矛盾現象，可能會造成地方與中央政府在預算編製的心態上有所偏差，亦即若事後係以預算執行程度來考核績效，則編製預算時將採取現金基礎，反之，則可能採權責發生基礎。

在政治環境方面，過去中央政府及大部份鄉鎮市政府為國民黨一黨執政，1986 年民進黨成立之後政黨競爭態勢較為明顯。由於政治競爭的程度愈高，政府預算受到影響的可能性就愈大(Tufte, 1980)，是以根據預算差異之資料來進行實證分析，應可瞭解地方政府預算與其政治競爭程度的關聯性。

而在財政收支方面，由於中央主攬財政，地方財源普遍缺乏，而多需仰賴上級(各縣政府、省及中央政府)補助(審計部, 1997)。而且各鄉鎮市間或因人口分佈不均，或因地理環境不同，或因經濟開發程度與先後的差別，各鄉鎮市的經濟發展

並不均衡，故其在預算上可掌握的資源規模也有頗大差異。長期以來一直存在的現象總是某些財源較欠缺的鄉鎮市政府，則常需仰賴上級政府補助才能支應大型工程計畫的支出。



### 三、相關文獻回顧

Granof (1978) 指出美國的市政府預算會有某些程度上的實質差異，且有系統性的偏誤。另外，文獻中存在兩個不同的觀點：(1) 地方政府可能會為了給民眾政府節約的形象(亦即每年均有預算節餘)，而在預算中低估歲入(或高估歲出) (Mayper, Granof, & Giroux, 1991)；(2) 地方政府可能會為了多提供服務卻又不敢加稅，同時又要滿足平衡預算的法令要求，而在預算上刻意高估歲入或低估歲出 (Robertson, 1977)。

Klay (1983, 1992) 研究美國不同層級政府的收入預測誤差型態，並探討其可能發生之原因，結果發現不同層級的政府(例如聯邦、州、或地方政府)會有不同的偏誤方向，但 Kamlet, Mowery & Su (1987) 的研究則發現此種現象並不明顯。Klay (1983, 1992) 並且發現有「平衡預算」制度要求的地方政府，會傾向於悲觀地估測收支，亦即高估支出或低估收入。

Mayper, Granof, & Giroux (1991) 針對美國超過十萬人口數的 125 個城市，研究這些城市政府預算行為的影響因素，其研究問題有二：(1) 決定預算差異是否為有系統的偏差？如果是，其偏誤的方向為何？(2) 辨識任何預算差異之政治(如：「選舉競爭激烈性」及「選舉期間」、經濟(如：「失業率」、「舉債」、「稅收」或「上級政府補助款」、人口統計(如：人口變動)、以及組織(如：「市政府組織型態」) 的相關因素，以解釋何以各城市政府預算差異會在程度大小上或方向上有所不同？其實證結果顯示歲入預算差異為隨機的，但歲出預算及盈餘(或赤字)差異傾向較保守(a conservative direction)的系統性偏誤；而在相關影響因素方面，只發現「選舉競爭激烈性」(控制選舉期間)及「上級政府補助款」兩項因素與預算差異程度和方向(較不保守)有顯著的正相關。

Ingram & Copeland (1981) 針對美國 113 個市政府為樣本，以逐步區別分析 (stepwise discriminant analysis) 進行實證，結果發現市政府的會計資料(比率數據) 可以提供有用的資訊，以解釋市長選舉的投票行為，因為會計資料反應出市政府政策決策的結果，這與投票者之判斷是一致的。Feroz & Wilson (1994) 的結果亦顯示美國城市政府的會計數據與選舉結果具有某些關連性。然而，劉正田 (1998) 以台灣省 1989 及 1993 年兩屆縣市長選舉為研究對象進行與 Feroz & Wilson (1994) 類似的實證，所得到的研究結果並未發現會計數據與選舉結果兩者之間有顯著的關連性，但發現選舉年度的歲出預算執行率遠高於非選舉年度，而選舉年度的歲入預算執行率顯著低於非選舉年度，這表示選舉年度的歲出預算差異較小而歲入預算差異較大。

張惠美(1996)研究中央政府財政收支估測誤差的情況，以預測值(預算數)與實際值(決算數)之差異來衡量其準確度和偏頗度，結果發現在 1961 至 1995 年的 35 年樣本期間[註 3]，經常門歲入預算普遍被低估，而資本門歲入預算則有普遍被高估的傾向。至於歲出預算方面，在主觀判斷期(係指 1961 至 1970 年的 10 個會計年度期間)不論經常門或資本門的歲出預算均一致被低估，而在應用計量模型期(1971 至 1995 年)，經常門歲出預算有 23 個年度被高估，資本門歲出預算則有 9 個年度被低估以及 16 個年度被高估。為瞭解造成估測誤差的原因，她也選擇「經濟成長率之估測誤差」、「財政壓力」、「平衡預算」、「反對黨勢力」、「選舉期間」、及「時間因素」(以會計年度衡量)等可能的影響因素進行迴歸分析，其實證結果顯示在歲入面以「平衡預算」對各項歲入的影響最大(但統計上並不顯著)，而就歲出面來看，則上述因素對歲出差異均無顯著影響；至於對此一結果的解釋，她認為政府官員編列預算有輕微保守傾向，多採穩健的「量入為出」原則，且在歲出方面可能有「消化預算」的情形，故使其迴歸分析結果均不顯著。

劉順仁、謝永明(2000)分析各縣(市)地方政府預、決算間的差異，以探討各地方政府是否刻意持續性操縱預算收入及支出。此外，該文使用迴歸分析探究影響各地方政府預算差異之重要因素。該文實證分析結果顯示，我國縣(市)地方政府除在經常門歲出預算上有顯著系統性高估的偏誤外，且在經常門歲入預算出現低估、資本門歲入預算出現高估、及盈餘(或赤字)預算出現低估的系統性偏誤現象，這顯示我國縣(市)政府大多傾向採取「保守預算」與「平衡預算」之政策。而各縣(市)的資本門歲出預算有普遍被低估現象，這與中央政府的資本門歲出預算常被高估情形則有顯著差別。該文認為，其原因可能是地方政府在缺乏自有財源下，所採取刻意低估資本門預算以期爭取補助款的特殊預算行為。至於在地方政府預算差異之影響因素方面，實證結果顯示經常門歲入預算差異受到選舉年度、物價年增率及人口成長的影響，資本門歲入預算差異受到「執政黨派」、物價年增率、人口成長、及財政因素的影響，經常門歲出預算差異受到人口成長及歲入預算規模的影響，資本門歲出預算差異受到選舉年度、經濟因素及財政因素的影響，而盈餘(或赤字)預算差異則是受到經濟因素及財政因素的影響。以上的結果顯示，影響各縣(市)地方政府預算操縱程度的因素可能是多方面的，且不同性質的預算項目其影響因素亦不相同。

## 四、研究假設與研究設計

### 第一節 研究假設的形成

針對本研究之目的，即探討各鄉鎮市政府是否刻意持續性高估預算收入及支出，本文根據 Robertson (1977)、Granof (1978)、Mayer, Granof, & Giroux (1991) 及張惠美(1996)的證據而提出本研究的假設為：

**假設：各鄉鎮市政府的預算差異存在系統性的偏誤。**

假設中所謂的預算差異(budget variance)，每一項差異均可表現為兩個層面：原始預算偏誤(original budget bias)與原始預測誤差(original forecast error)。茲分別以下列兩式表之[註 4]：

$$\text{原始預算偏誤} = \text{原始預算數} - \text{決算審定數} \quad (1) \text{ 式}$$

$$\text{原始預測誤差} = |\text{原始預算數} - \text{決算審定數}| \quad (2) \text{ 式}$$

本研究對原始預算偏誤的定義，是指原始預算數與決算審定數間的差額，它代表地方政府施政過程中對資源運用與分配的原始規劃與實際執行結果之間的差異，由原始預算偏誤可觀察出預算差異的方向。而原始預測誤差係指原始預算偏誤的絕對值，取絕對值後可觀察預算差異的程度大小。

由於預算差異的構成內容又可細分為歲入預算差異與歲出預算差異，故本文將假設一再細分為下列兩個子假設以便進行實證：

假設 A：各鄉鎮市政府的歲入預算差異為隨機的偏誤。

假設 B：各鄉鎮市政府的歲出預算差異存在系統性的偏誤。

假設 A 中的歲入預算差異大多可能隨經濟景氣循環而變動，且在每個預算期間中歲入預算相對上比較不易受到政府官員的操縱，故假設其為隨機的。假設 B 中的歲出預算差異[註 8]，根據 Mayper, Granof, & Giroux (1991)的研究結果，地方政府的歲出預算經常是顯著地被高估，故本研究假設其為系統性的偏誤。

## 第二節 研究方法

為檢驗假設，本研究首先由敘述統計資料來觀察是否存在高估或低估歲入、歲出預算的現象。其次，本研究再分別以卡方檢定來檢驗預算差異是傾向被高估還是被低估，以 Z 檢定來檢驗預算收入和支出差異程度大小的比重。

在資料的基本敘述統計方面，本研究分別按歲入和歲出之預、決算規模、原始預算偏誤、以及原始預測誤差，計算其平均數、標準差、最小值、最大值及中位數，藉以觀察預算差異的偏誤方向與程度大小。卡方檢定主要是用來檢驗原始預算偏誤(original budget bias)方向的顯著性，本研究分別計算歲入、歲出差異之方向的卡方值與 P-值(用以判斷顯著水準)。而 Z 檢定則是用以檢驗預算差異程度大小的顯著性，本研究計算各項原始預測誤差(此已於上述研究假設中定義)之雙尾 Z 檢定的雙尾機率值，以檢驗其偏離 0 的顯著程度。

## 五、實證結果與解釋

### 第一節 選樣與資料來源

本研究以台灣省 309 個鄉鎮市為分析對象，樣本期間為 1997 年至 1998 年。而研究所需的資料主要為各鄉鎮市的預、決算資料等，分別自審計部的網站 (<http://www.audit.gov.tw/>)1997 年度及 1998 年度各鄉鎮市政府預決算的資料下載而來。而 1998 年底的各鄉鎮市的人口統計數據則來自台灣省政府網站 (<http://www.tpg.gov.tw/civil/class10.htm>)(1998)的「本省各縣市鄉鎮市區現住人口統計概況」。

### 第二節 各鄉鎮市政府歲入、歲出預算偏誤之敘述統計結果的說明

<表 1>列示 1997 年台灣省 309 鄉鎮市政府歲入預、決算(含主要細項)規模的簡單敘述統計資料，<表 2>則為同年 309 鄉鎮市政府歲出預、決算(含主要細項)規模的簡單敘述統計資料。<表 3>列示 1998 年台灣省 309 鄉鎮市政府歲入預、決算(含主要細項)規模的簡單敘述統計資料，<表 4>則為同年 309 鄉鎮市政府歲出預、決算(含主要細項)規模的簡單敘述統計資料。<表 5>顯示除以 1998 年底人口數後之歲入與歲出預、決算規模的敘述統計資料。<表 6>則列示歲入、歲出原始預算偏誤的敘述統計資料，原始預測誤差則列示於<表 7>之中。

-----  
<表 1> 插入此處  
-----

由<表 2 之 1>可看出，在 1997 至 1998 年的八年之間，309 鄉鎮市歲入預(決)

算方面的平均數為 14,873 (15,665) 佰萬元，最大值為台北縣 1997 年度的 58,921 (台北縣 1997 年度的 59,779) 佰萬元，最小值為澎湖縣 1997 年度 2,789 (嘉義市 1997 年度的 2,830) 佰萬元。若以每人計算之預、決算規模來看，<表 3 之 1>顯示歲入預(決)算的平均數為 21.5 (22.7) 仟元/每人，最大值為澎湖縣 1998 年度的 56.1 (澎湖縣 1997 年度的 64.3) 仟元/每人，最小值為彰化縣 1997 年度 9.5 (台北縣 1997 年度的 9.3) 仟元/每人；而較特殊的是，由以每人計算的歲入預決算明細項目可看出，除了「稅課收入」及「工程受益」之外，「補助及協助收入」一項佔總預決算的比重也相當大。<表 2 之 2>與<表 3 之 2>則列示歲出預(決)算方面的情形，讀者可自行參考，故不再贅述。

-----  
<表 3> 插入此處  
-----

<表 4> 列示台灣省 309 個鄉鎮市 1997 年至 1998 年間歲入、歲出之原始預算偏誤的敘述統計資料。在歲入預算偏誤方面，總歲入差異的平均數為 -792 佰萬元，偏誤的範圍介於-20,754 至 5,604 佰萬元之間；淨歲入差異的平均數為 -1,470 佰萬元，偏誤的範圍介於-22,035 至 4,496 佰萬元之間。由此可知大多數的偏誤值均為負向的，而且經常門歲入預算偏誤更是如此，這表示原始經常門歲入預算普遍有被低估的現象，並非隨機的偏誤。但是，反應在資本門歲入預算偏誤上的結果則相反，資本門歲入差異的平均數為 792 佰萬元，顯示資本門歲入的原始預算普遍有被高估的現象，這結果值得再深入探索其成因。

-----  
<表 4> 插入此處  
-----

在歲出預算偏誤方面，總歲出差異的平均數為 -523 佰萬元，偏誤的範圍介於

-14,808 至 5,605 佰萬元之間，且大多數的總歲出偏誤值均為負向的，這表示原始歲出預算普遍有被低估的現象。不過值得注意的是，這樣的結果主要是由資本門歲出預算偏誤所造成的，資本門歲出差異的平均數為 -761 佰萬元，偏誤的範圍介於-16,033 至 2,035 佰萬元之間，故偏誤值普遍為負向的；但是在經常門歲出預算偏誤的情形則相反，經常門歲出差異的平均數為 238 佰萬元，故偏誤值普遍為正向的。因此，這些結果顯示資本門原始預算普遍有被低估，而經常門原始預算則有被高估的現象。

在歲入盈餘(或赤字)方面，盈餘(或赤字)偏誤的平均數為 -942 佰萬元，偏誤的範圍介於-14,724 至 4,295 佰萬元之間，由此可知大多數的盈餘(或赤字)偏誤值均為負向的，這表示原始盈餘(或赤字)預算普遍有被低估(高估)的系統性偏誤現象。

### 第三節 假設檢驗

<表 4>亦顯示卡方檢定的結果，由表中的 P-值可看出所有的偏誤在方向上均是顯著的。就假設 A 而言，各鄉鎮市政府的經常門歲入預算差異大多呈現負數，足見其並非為隨機之偏誤，故顯然假設 A 應被拒絕。至於假設 B 至 E，由<表 4>的結果可知，各鄉鎮市政府的資本門歲入預算差異、經常門歲出預算差異、資本門歲出預算差異、以及預算盈餘(或赤字)差異均達顯著水準(P-值均小於 0.01)，即資本門歲入與經常門歲出預算差異普遍呈正向的系統性偏誤，而資本門歲出預算差異與預算盈餘(或赤字)差異則為負向的系統性偏誤，故假設一 B 至 E 應可成立。

<表 4>最後一欄資料則顯示原始預算偏誤之 Z 檢定的結果，其中除了資本門歲入預算差異與經常門歲出預算差異顯著為正向偏誤外(雙尾 Z 檢定的 P-值均小於 0.01)，其餘均為顯著的負向偏誤(雙尾 Z 檢定的 P-值均大於 0.99)。由此可知，所



有這些項目的偏誤程度都很大。

-----  
<表 5> 插入此處  
-----

<表 5>顯示原始預測誤差(原始預算偏誤取絕對值)之 Z 檢定的結果，表中亦列出各項原始預測誤差之平均數、標準差、最小值及最大值等敘述統計的結果，由雙尾 Z 檢定的 P-值可看出，表中所有項目的原始預測誤差在偏離 0 的程度上均是非常顯著的(P-值均小於 0.01)，這表示預算差異的程度均極為顯著，亦即較大的預算差異在各鄉鎮市地方政府間是普遍存在的現象。

總之，對假設的實證結果顯示，台灣地區各地方政府的經常門歲入預算與資本門歲出預算普遍有被低估的傾向，而資本門歲入預算、經常門歲出預算、以及預算盈餘(或赤字)則多被高估，並且所有預算差異的程度均相當大。

-----  
<表 6> 插入此處  
-----

若將上述這些結果分別與國外文獻以及國內對中央政府預算研究之發現相比較，則可由<表 6>看出主要與 Mayer, Granof, & Giroux (1991)研究發現不同之處在於：(1)台灣的地方政府歲入預算差異並非隨機的，而是有顯著的系統性偏誤；(2)在歲出預算差異方面，雖然本文也發現在經常門部份普遍被高估的結果與國外文獻一致外，但資本門歲出預算差異為顯著被低估，這是 Mayer, Granof, & Giroux (1991)未曾發現的證據。這些證據顯示台灣的地方政府不僅在經常門歲出預算上會採取「保守預算」的態度，在歲入預算上也是如此。然而在面對資本門歲出預算

方面則似乎並非一貫地堅持「保守預算」態度，本研究懷疑其背後的原因可能是爲了讓資本支出計劃先行過關而刻意低估預算的結果，以便於造成既定事實後，才能(再透過追加預算)爭取更多的資源。

而在與張惠美(1996)的研究結果比較方面，<表 6>顯示兩者間主要的不同在於資本門歲出預算差異的偏誤方向上，本研究結論爲普遍被低估，但是張惠美(1996)的結果卻是大多被高估，這是否意謂著中央政府對資本門歲出預算執行不力的結果，或是其他因素所形成的差異，則有待進一步研究的探討。

## 六、結論與建議

本文的目的係探討各鄉鎮市政府是否刻意持續性高估或低估預算收入及支出。實證結果顯示各項歲入、歲出預算均呈現顯著的系統性偏誤，特別是在經常門與資本門的歲入預算也出現系統性偏誤現象，這與國外之隨機偏誤的實證結果(Mayper, Granof, & Giroux, 1991)不同，本文認為這可能是我國鄉鎮市政府過度的「保守預算」與「平衡預算」政策所造成的。

對於有人質疑各鄉鎮市地方政府有刻意持續性高估預算收入及支出的現象(中國時報，1998)，本研究的實證結果並未發現有此一現象存在，亦即各鄉鎮市地方政府在 1997 至 1998 年間普遍有低估歲入、歲出及盈餘(或赤字)預算的現象，這樣的結果顯示各鄉鎮市仍普遍採取過度「保守」的預算政策。

本文實證結果與 Mayper, Granof, & Giroux (1991)不同之處在於：(1)台灣的地方政府歲入預算差異並非隨機的，而是有顯著的系統性偏誤；(2)在歲出預算差異方面，雖然在經常門歲出部份也有普遍被高估的現象，但在資本門歲出預算差異上則為顯著被低估，這是 Mayper, Granof, & Giroux (1991)未曾發現的證據。此一證據顯示台灣的地方政府不僅在經常門歲出預算上會採取「保守預算」的態度，在歲入預算上也是如此。然而在面對資本門歲出預算時，並非一貫地堅持「保守預算」的態度，本文懷疑其背後的原因可能是地方政府較缺乏自有財源，為了爭取資本門計劃先行過關而刻意低估計劃所需經費，待計劃實施後造成經費不足的事實或以變更設計為由，再透過鄉鎮市議會的配合進行追加預算，才能爭取更多的資源。

而在與國內的研究結果(張惠美，1996)比較方面，本文的實證結果顯示兩者間

主要的不同在於資本門歲出預算差異的偏誤方向上。本研究發現資本門歲出預算普遍被低估，但是張惠美(1996)的結果卻是大多被高估，其原因可能是中央政府的資本門歲出預算是由立法院審議，事後要追加預算的難度較高，故必須在原始預算編列時就先要求較大的經費額度，但若事後執行進度有落後現象或是未能有效「消化預算」，便可能出現資本門歲出預算被高估的現象。

本文的結果可能傳達某些有意義的訊息，亦即各鄉鎮市政府有必要設法降低預算偏差或對此提出補救的方案，例如：加強監督的機制，因為預算的系統性差異可能表示預算編製過程欠缺有效監督，或許有必要透過獨立審計人員或其他獨立團體予以複核或協助監控，特別是在預算差異可能會對預算的使用者產生誤導時。再者，預算的使用者顯然並不太注意預算有明顯偏誤的問題，只有當財政資源不足時或鄉鎮市政府發不出公務人員薪資時才受到關注，甚至懷疑鄉鎮市政府刻意高估歲入預算。有效的解決途徑，應該不只是中央對地方授予更多的權限及財政收支的合理分配，而更應該讓地方政府擁有其自主的預算編審程序，以落實地方自治的精神。

## 附註：

[註 1]：雖然立法院已於 1998 年 10 月 15 日通過新修訂的預算法，並於同年 10 月 29 日起施行，然因本文之研究樣本為 1997 至 1998 年間的預、決算資料，原則上仍應依照 1971 年版的預算法規定。

[註 2]：此與所謂「平衡預算」的實質意義並不完全相同，「平衡預算」係指政府的支出預算應與其可能的收入預算維持平衡，避免以舉債方式來支應，亦即避免採取赤字預算

[註 3]：行政院於 1968 年接受旅美學人劉大中博士之建議，將總體計量模型引入預算之決定作業過程，成立「全國總供需估測編審小組」，並於 1970 年度開始估測全國總資源供需。張惠美 [1996] 以 1970 年為分界，將 1961 至 1995 年的 35 年樣本期間，區分為主觀判斷期(係指 1961 至 1970 年的 10 個會計年度期間)與應用計量模型期(1971 至 1995 年)。

[註 4]：Mayper, Granof, & Giroux (1991) 則再除以人口數。其實，有無除以人口數，對此處判斷預算差異的方向與程度大小並無影響。

## 七、參考文獻

中央選舉委員會與政大選舉研究中心，「歷屆公職人員選舉資料庫」。

中央選舉委員會(1990)，「中華民國選舉簡介—民國七十八年、民國七十九年地方公職人員選舉概況彙編」，1990年10月31日出版。

中國時報(1998)，「浮濫擴張預算：縣市政府打腫臉充胖子」，1998年6月23日，第4版。

台灣省政府網站(<http://www.tpg.gov.tw/civil/class10.htm>)(1998)，「本省各縣市鄉鎮市區現住人口統計概況」，1998年。

行政院大陸委員會網站([http://www.mac.gov.tw/rpir/2nd5\\_1.htm](http://www.mac.gov.tw/rpir/2nd5_1.htm))，「台灣省各縣市人口統計資料」。

姚秋旺(1997)，「現行各級政府總預算編列基礎與改進」，主計月報，第83卷第4期，頁72-87。

張惠美(1996)，「臺灣地區中央政府財政收支估測之研究」，國立臺灣大學三民主義研究所碩士論文，1996年11月。

經濟部統計處網站(<http://www.moea.gov.tw/%7Emeco/stat/four/index104.htm>)，「經濟統計指標資料」。

臺灣省選舉委員會(1994)，「八十二、八十三年公職人員選舉台灣省選務實錄」，1994年。

審計部(1997)，「中華民國八十六年度臺灣省各縣市財務審計綜合報告」。

劉正田(1998)，「政府會計與選舉投票關係之研究—實是性研究方法」，1998政府會計改進與發展學術研討會，1998年11月。

劉順仁、謝永明(2000)，「我國地方政府預算差異及其影響因素之實證分析」，第九屆會計理論與實務研討會，台灣大學會計學系主辦，2000年11月。

Baber, W. R. (1983), "Toward Understanding the Role of Auditing in the Public Sector," Journal of Accounting and Economics, 5(2), pp. 213-227.

- Evans, J. H. and Patton, J. (1983), "An Economic Analysis of Participation in the Municipal Finance Officers Association Certificate of Conformance Program," Journal of Accounting and Economics, 5(2), pp. 151-175.
- Evans, J. H. and Patton, J. (1987), "Signaling and Monitoring in Public Sector Accounting," Journal of Accounting Research, 25(Supplement), pp. 130-158.
- Feroz, E. H. and E. R. Wilson(1994), "Financial Accounting Measures and Mayoral Elections," Financial Accountability & Management, August 1994, pp. 161-174.
- Granof, M. H. (1978), "Financial Forecasting in Municipalities: How Accurate?" Government Accountants Journal, Winter 1977-1978, pp. 18-25.
- Ingram, R. W. and R. M. Copeland (1981), "Municipal Accounting Information and Voting Behavior," The Accounting Review, October 1981, pp. 830-843.
- Kamlet, M. S., D. C. Mowery, and Tsai-Tsu Su (1987), "Whom Do You Trust? An Analysis of Executive and Congressional Economic Forecasts," Journal of Policy Analysis and Management, 6(3), pp. 365-384.
- Klay, W. E. (1983), "Revenue Forecasting: An Administrative Perspective," In J. Rabin & T. D. Lynch ed., Handbook on Public Budgeting and Financial Management, New York: Marcel Dekker, pp. 287-315.
- Klay, W. E. (1992), "Revenue Forecasting: A Learning Perspective," In Jack Rabin ed., Handbook of Public Budgeting, New York: Marcel Dekker, pp. 211-239.
- Mayper, A. G., M. Granof, and G. Giroux (1991), "An Analysis of Municipal Budget Variances," Accounting, Auditing & Accountability Journal, 4(1), pp. 29-50.
- Robertson, D. B. (1976), A Theory of Party Competition, London: John Wiley.
- Robertson, W. (1977), "Going Broke the New York Way," in Vargo, R. Ed., Readings in Government and Nonprofit Accounting, Belmont, CA: Wadsworth.
- Tufte, E. R. (1980), Political Control of the Economy, Princeton University Press.

<表 1> 1997 年 309 鄉鎮市政府歲入預、決算規模之敘述統計

單位：仟元

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲入總預算		528,366	489,878	141,390	4,410,000	367,053
歲入總決算		428,222	388,541	120,708	2,934,004	297,166
歲入決算細項：						
稅課收入	決算數	109,082	176,020	3,890	1,278,930	49,530
工程受益	決算數	1,063	6,484	0	70,455	0
罰款及賠償收入	決算數	884	2,307	0	16,500	242
規費收入	決算數	18,946	27,504	1	210,566	9,589
信託管理收入	決算數	14	105	0	1,343	0
財產收入	決算數	15,968	52,385	0	647,317	1,572
營業盈餘及事業收入	決算數	1,395	5,711	0	81,000	0
補助及協助收入	決算數	254,983	164,759	77,879	1,141,661	211,063
捐獻及贈與收入	決算數	4,277	27,090	0	385,057	0
賒借收入	決算數	3,172	18,316	0	230,000	0
自治稅捐收入	決算數	7	116	0	2,043	0
其他收入	決算數	10,860	25,248	0	371,633	4,627
移用以前年度歲計賸餘	決算數	7,572	18,867	0	159,183	0



<表 2> 1997 年 309 鄉鎮市政府歲出預、決算規模之敘述統計

單位：仟元

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲出總預算		523,633	472,721	141,390	4,250,079	364,625
歲出總決算		410,695	361,188	118,222	2,822,728	290,465
歲出決算細項：						
政權行使支出	決算數	9,711	4,764	5,378	51,980	8,201
行政支出	決算數	51,392	32,240	19,677	253,072	43,401
民政支出	決算數	15,667	25,796	984	200,605	7,045
財務支出	決算數	1,924	4,974	0	71,229	658
教育支出	決算數	5,841	15,455	0	141,071	657
文化支出	決算數	5,458	12,175	0	161,643	2,482
農業支出	決算數	20,166	41,114	46	540,897	9,258
工業支出	決算數	25,495	47,491	0	516,376	6,250
交通支出	決算數	112,818	112,276	0	830,492	82,425
其他經濟服務支出	決算數	44,420	93,252	0	685,434	9,675
社會保險支出	決算數	11,558	6,609	2,569	46,665	9,978
社會救助支出	決算數	8,414	20,064	0	205,598	1,612
國民就業支出	決算數	0	0	0	4	0
福利服務支出	決算數	22,205	24,344	24	244,141	14,698
醫療保健支出	決算數	226	1,088	0	16,071	0
社區發展支出	決算數	7,762	29,998	0	488,758	2,575
環境保護支出	決算數	53,401	96,661	442	782,719	21,188
債務付息支出	決算數	3,346	14,107	0	222,178	317
債務還本支出	決算數	7,533	20,812	0	183,727	1,071
其他支出	決算數	3,212	10,401	0	175,039	1,587
協助支出	決算數	153	1,799	0	29,786	0
鄉鎮營事業基金支出	決算數	17	226	0	3,749	0

<表 3> 1998 年 309 鄉鎮市政府歲入預、決算規模之敘述統計

單位：仟元

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲入總預算		512,296	467,389	104,506	3,524,303	365,091
歲入總決算		413,303	380,430	94,851	2,545,106	293,206
歲入決算細項：						
稅課收入	決算數	110,697	182,351	4,067	1,288,384	51,019
工程受益費收入	決算數	5,564	9,386	1	39,888	1,835
規費及罰款收入	決算數	20,307	29,236	9	207,200	9,939
財產收入	決算數	18,639	76,092	2	1,107,489	2,746
營業盈餘及事業收入	決算數	5,515	11,278	18	84,000	2,000
補助收入	決算數	229,118	153,584	38,776	1,350,980	186,331
賒借收入	決算數	31,518	34,564	4,000	170,000	25,334
其他收入	決算數	15,220	21,805	25	154,291	7,335
移用以前年度歲計賸餘	決算數	30,990	54,460	271	417,476	13,582

<表 4> 1998 年 309 鄉鎮市政府歲出預、決算規模之敘述統計

單位：仟元

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲出總預算		510,007	460,353	104,506	3,524,303	364,034
歲出總決算		399,964	361,966	89,015	2,545,106	286,146
歲出決算細項：						
一般政務支出	決算數	85,188	71,218	30,341	665,712	65,706
教育科學文化支出	決算數	12,482	24,195	256	230,854	4,570
經濟發展支出	決算數	180,389	154,928	13,198	1,441,543	138,488
社會福利支出	決算數	43,446	35,683	5,445	381,299	34,750
社區發展及環境保護 支出	決算數	64,326	114,316	820	883,438	28,409
債務支出	決算數	18,669	56,724	57	682,249	4,155
補助及協助支出	決算數	9,597	7,056	296	18,700	11,263
其他支出	決算數	2,842	3,117	9	22,549	1,843

<表 5 之 1> 1997 年 309 鄉鎮市政府以每人計之歲入預, 決算規模

單位: 仟元/ 人

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲入總預算		23.48	40.38	1.51	493.20	12.83
歲入總決算		18.96	31.49	1.49	384.30	10.37
歲入決算細項:						
稅課收入	決算數	3.62	11.33	0.04	147.02	1.63
工程受益	決算數	0.03	0.28	0.00	4.72	0.00
罰款及賠償收入	決算數	0.03	0.15	0.00	2.14	0.01
規費收入	決算數	0.55	1.19	0.00	12.75	0.30
信託管理收入	決算數	0.00	0.01	0.00	0.10	0.00
財產收入	決算數	0.76	4.83	0.00	61.97	0.06
營業盈餘及事業收入	決算數	0.09	0.53	0.00	7.06	0.00
補助及協助收入	決算數	12.93	17.76	0.86	186.53	7.04
捐獻及贈與收入	決算數	0.22	1.71	0.00	24.29	0.00
賒借收入	決算數	0.10	0.90	0.00	14.51	0.00
自治稅捐收入	決算數	0.00	0.02	0.00	0.33	0.00
其他收入	決算數	0.32	0.53	0.00	4.30	0.15
移用以前年度歲計賸餘	決算數	0.30	1.69	0.00	28.65	0.00

<表 5 之 2> 1997 年 309 鄉鎮市政府以每人計之歲出預，決算規模

單位：仟元/人

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲出總預算		23.11	38.58	1.51	493.20	12.78
歲出總決算		18.22	29.94	1.39	384.30	10.21
歲出決算細項：						
政權行使支出	決算數	0.50	0.59	0.03	4.55	0.27
行政支出	決算數	2.30	2.45	0.16	18.05	1.50
民政支出	決算數	0.60	1.27	0.02	11.91	0.23
財務支出	決算數	0.05	0.14	0.00	2.06	0.02
教育支出	決算數	0.20	0.96	0.00	11.89	0.03
文化支出	決算數	0.32	2.06	0.00	35.23	0.09
農業支出	決算數	0.98	2.31	0.00	24.00	0.26
工業支出	決算數	1.76	7.23	0.00	111.89	0.17
交通支出	決算數	4.98	8.39	0.00	80.13	2.32
其他經濟服務支出	決算數	2.11	5.99	0.00	61.56	0.20
社會保險支出	決算數	0.52	0.55	0.03	4.36	0.34
社會救助支出	決算數	0.39	1.55	0.00	25.24	0.07
國民就業支出	決算數	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
福利服務支出	決算數	0.91	1.82	0.00	24.88	0.44
醫療保健支出	決算數	0.01	0.02	0.00	0.18	0.00
社區發展支出	決算數	0.29	0.91	0.00	12.18	0.08
環境保護支出	決算數	1.67	4.51	0.02	55.63	0.70
債務付息支出	決算數	0.22	2.74	0.00	48.14	0.01
債務還本支出	決算數	0.28	2.29	0.00	39.81	0.03
其他支出	決算數	0.13	0.54	0.00	8.23	0.05
協助支出	決算數	0.01	0.15	0.00	2.70	0.00
鄉鎮營事業基金支出	決算數	0.00	0.02	0.00	0.30	0.00

<表 5 之 3> 1998 年 309 鄉鎮市政府以每人計之歲入預, 決算規模

單位: 仟元/ 人

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲入總預算		21.70	30.99	1.77	295.55	12.58
歲入總決算		17.42	24.37	1.59	267.89	9.79
歲入決算細項:						
稅課收入	決算數	3.16	9.64	0.04	153.93	1.74
工程受益費收入	決算數	0.01	0.06	0.00	0.66	0.00
規費及罰款收入	決算數	0.52	1.01	0.00	12.63	0.32
財產收入	決算數	0.53	2.05	0.00	24.18	0.08
營業盈餘及事業收入	決算數	0.12	0.83	0.00	13.93	0.00
補助收入	決算數	12.04	15.81	0.70	102.67	6.08
賒借收入	決算數	0.05	0.28	0.00	3.44	0.00
其他收入	決算數	0.49	0.81	0.00	6.72	0.25
移用以前年度歲計賸餘	決算數	0.50	1.80	0.00	29.06	0.02

<表 5 之 4> 1998 年 309 鄉鎮市政府以每人計之歲出預, 決算規模

單位: 仟元/ 人

		平均數	標準差	最小值	最大值	中位數
歲出總預算		21.56	30.06	1.77	295.55	12.58
歲出總決算		16.86	22.59	1.50	224.14	9.71
歲出決算細項:						
一般政務支出	決算數	3.61	4.25	0.31	46.98	2.25
教育科學文化支出	決算數	0.49	1.70	0.01	22.10	0.17
經濟發展支出	決算數	8.77	12.31	0.24	98.13	4.35
社會福利支出	決算數	1.79	2.15	0.09	17.72	1.12
社區發展及環境保護支出	決算數	1.90	4.78	0.03	65.09	0.93
債務支出	決算數	0.22	0.92	0.00	11.21	0.04
補助及協助支出	決算數	0.00	0.04	0.00	0.61	0.00
其他支出	決算數	0.08	0.10	0.00	0.90	0.06

<表 6> 各項原始預算偏誤之敘述統計、卡方檢定、與 Z 檢定結果

單位:千元

	正的 個數	負的 個數	平均數	標準差	最小值	最大值	中位數	卡方檢 定 P 值	Z 檢定 P 值*
總歲入差異									
1997 年	299	10	100,144	140,449	-77,878	1,475,996	56,765	0.0000	0.0000
#								(270.29)	
1998 年	299	10	98,993	126,845	-226,220	979,197	65,309	0.0000	0.0000
#								(270.29)	
總歲出差異									
1997 年	309	0	112,938	142,844	2,638	1,427,351	65,783	0.0000	0.0000
#								(309.00)	
1998 年	309	0	110,043	127,018	6,504	1,167,751	73,819	0.0000	0.0000
#								(309.00)	

\*雙尾 Z 檢定的雙尾機率值 (設  $x = 0$ ，表示無偏誤時其值應為 0)。

#卡方檢定 P 值下方括符內之數據為卡方值。



<表 7> 1997-1998 年 309 鄉鎮市政府歲入、出原始預測誤差之 Z 檢定

單位: 仟元

	平均數	標準差	最小值	最大值	P 值#
總歲入差異：					
1997 年	101,310	139,610	65	1,475,996	0.0000
1998 年	103,561	123,143	917	979,197	0.0000
總歲出差異：					
1997 年	112,938	142,844	2,638	1,427,351	0.0000
1998 年	110,043	127,018	6,504	1,167,751	0.0000

#雙尾 Z 檢定的雙尾機率值 (設  $\alpha = 0$ )。

<表 8> 本文初步研究發現與相關研究結果之異同比較

	台灣之鄉鎮(市)政府預算差異研究結果	台灣之縣(市)地方政府預算差異研究結果	美國之城市地方政府預算差異研究結果	台灣中央政府預算差異研究結果
	本研究	劉順仁、謝永明 (2000)	Mayper, Granof, & Giroux [1991]	張惠美[1996]
經常門歲入預算	普遍被高估*	普遍被低估 (系統性向下偏誤)	隨機的偏誤#	普遍被低估
資本門歲入預算	普遍被高估*	普遍被高估 (系統性向上偏誤)	隨機的偏誤#	普遍被高估
經常門歲出預算	普遍被高估* (系統性向上偏誤)	普遍被高估 (系統性向上偏誤)	普遍被高估# (系統性向上偏誤)	1961-1970 年：一 被低估 1971-1995 年：大 被高估
資本門歲出預算	普遍被高估* (系統性向上偏誤)	普遍被低估 (系統性向下偏誤)	普遍被高估# (系統性向上偏誤)	1961-1970 年：一 被低估 1971-1995 年間： 年被低估，1 年被高估
預算盈餘 (或赤字)	無	普遍被低估 (系統性向下偏誤)	普遍被低估 (系統性向下偏誤)	無

\*本研究由於資料的限制，並未區分經常門與資本門的預算差異。

# Mayper, Granof, & Giroux [1991] 之研究並未區分經常門與資本門的預算。