



淺談日本中央政府財務報表之編製

日本自 1990 年代泡沫經濟後，財務狀況嚴重惡化，日本政府為推動財政改革，且能以更簡明易懂的方式向民衆說明政府財政狀況，積極進行政府會計革新。由於日本政府預決算體制與我國相近，本文將介紹日本中央政府會計改革歷程及經驗等，期能作為我國未來精進政府會計作業之參考。

羅玉嫻、黃芝穎（行政院主計總處會計決算處視察、科員）

壹、前言

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，隨著政府活動範圍持續擴大及行政多樣化、複雜化，採行現金基礎的政府預決算收支，只著重政府當期預算資源的流量資訊，使日本政府疏於準確掌握政府整體財政狀況，故 1999 年 2 月經濟策略會議提出建議，「為使國民對政府財政及資產狀況易於

了解，將企業會計原則及基本要素導入政府財務報表」，積極參考國際先進國家政府會計報導實例，及商業會計資產負債表表達方式等。惟日本中央政府預算仍維持現金基礎，其體制依財政法規定分為一般會計、特別會計及政府關係機關等三部分，分別編製預算送國會審查，年度終了，並應編製決算報告書送會計檢查院檢查後，再由內閣將決算及決算檢查報告，提出國會報告。

貳、日本推動中央政府會計改革的歷程

日本政府為完備該國之財政運作機制，包括預決算與會計制度、國有財產之管理等，2001 年於中央政府省廳組織重造時，合併舊大藏省原有的 5 個審議會成立「財政制度等審議會」，作為財務大臣的諮詢機構。該審議會下設 5 個委員會包括「財政制度委員會」、

「財政投融资委員會」、「國家公務員共濟組合委員會」、「菸酒事業等委員會」及「國有財產分科會」。其中「財政制度委員會」下又分設「財政制度分科會」及「法制及公會計部會」等，由學者專家及政府部門代表等，共同研訂日本政府財務報告編製準則，增進國人了解政府會計的重要性，以及完備各項政府會計的改革。

財政制度分科會於 2000 年結合民間學者專家，參考企業會計、政府部門的特色及國際間先近國家政府會計的作法等，制定「國家的資產負債表作成的基本原則」，並以 1998 年中央政府的決算報告改編為權責發生基礎的「國家資產負債表（試編）」。自此，開始日本中央政府的政府會計改革。嗣後除按年編製並發布「國家財務報告」供外界了解政府財政狀況外，並陸續制定「省廳別財務報告編製準則」及「特別會計財務報告編製準則」等，以作為各省廳財務報告編製依據。

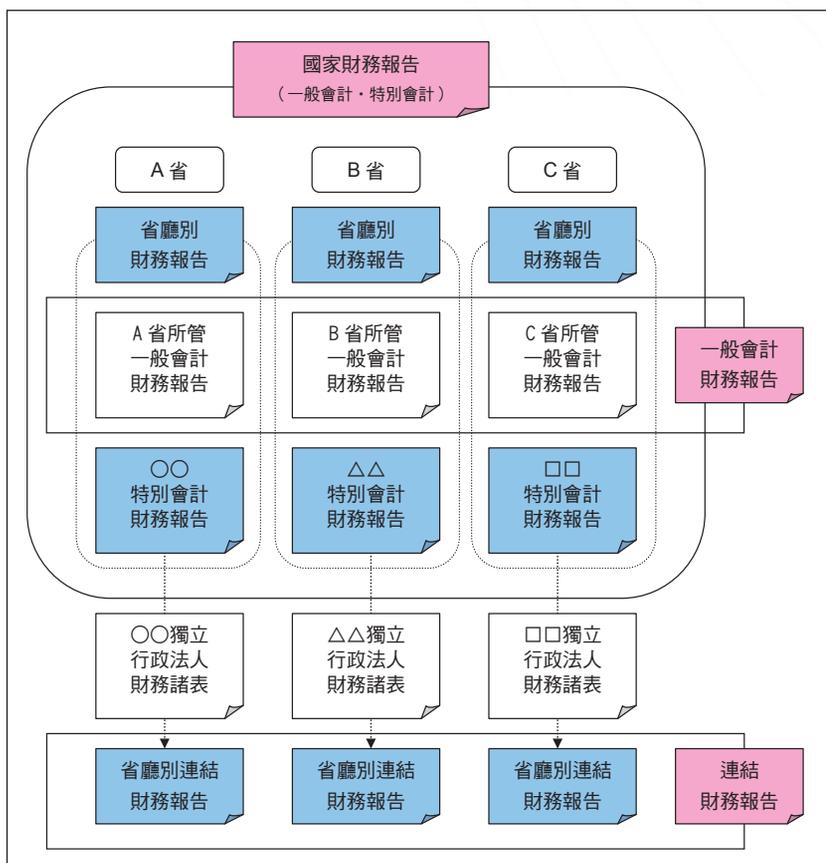
參、中央政府財務報告報導範圍及架構

日本中央政府財務報告可分為：「國家財務報告」及「省廳別財務報告」。其中國家財務報告之報導內容，包含一般會計（公務機關）及特別會計（類同我國特種基金）營運情

形及財務狀況，係由各省廳別財務報告彙編而成。至省廳別財務報告，則是彙總各省廳別所屬之一般會計及特別會計各項財務資訊。

上開財務報告另皆有兩種附冊，分別為「一般會計財務報告」及「連結財務報告」。一般會計財務報告即彙編國家

圖 1 國家財務報告



資料來源：日本平成 23 年國家財務報告指南，作者翻譯。



(或各省廳) 之一般會計, 連結財務報告則為國家(省廳別) 財務報告加上獨立行政法人等連結對象法人合併編製。其中連結對象法人係指國家對其具有監督權限且負有財政責任之獨立行政法人、國立大學法人、日本郵政公司等特殊公司, 以 2011 年為例, 其國家財務報告共合併有 216 個連結對象法人。各財務報告報導範圍皆不同, 自一般會計之彙總, 到一般會計、特別會計及連結對象法人之彙編(上頁圖 1)。

肆、日本中央政府財務報表介紹

依日本財政法等規定, 政府每年須編製決算報告書送國會審議, 而配合其預算採行現金基礎, 其決算書亦採同樣的基礎呈現預算執行結果。而日本中央政府為簡化政府財務報告的帳務與編製程序, 平時交易係採用單式簿記方式, 以現金基礎進行帳務處理, 而非直接以權責發生基礎記載, 故為因應各省廳與財務省編製權責發生基礎的財務報告, 其係以歲入歲出決算結果及國有

財產總帳決算金額, 按權責發生基礎進行調整, 如應(預)收、應(預)付及折舊等計入(下頁圖 2)。

各財務報告之內容包含:
一、主要財務報表, 分別為資產負債表、業務費用計算表、資產負債差額增減計算表及現金流量表等 4 張;
二、附註;
三、附屬明細表, 係分別依會計別(一般會計及特別會計)及主管別(如財務省、總務省等)揭露其明細及沖銷資訊。以下將就國家財務報告說明主要財務報表之內容(第 56 頁圖 3), 並輔以省廳別財務報告之特殊處理作介紹。

一、主要財務報表

(一) 資產負債表

主要目的係表達期末資產、負債及淨資產之餘額資訊。資產負債表包括資產、負債及資產負債差額(同淨資產)三大類科目。其格式係採用帳戶式, 資產、負債以流動性排序, 至淨資產科目, 考量國家財務報表並無企業會計投入資本的概念,

故不須記載資本額, 並以「資產負債差額」一科目表達。

(二) 營運成本表

主要目的係以用途別(如包括人事費、員工退休福利金等)方式, 表達特定期間內政府各項營運成本。由於日本中央政府考量到政府部門的主要收入多係強制徵收之稅課收入等, 收入與支出間並未如同企業會計有相對應的關係, 爰本表並未包含稅課收入等項目, 而係將其於「資產負債差額增減變動表」中表達。

(三) 資產負債差額增減變動表

主要目的係表達當期所有影響資產負債差額變動項目, 由期初餘額逐項調整至期末餘額, 包含自營運成本表轉入之營運成本合計數, 收入(主要分為租稅等收入與其他)、資產評價差額及其他等影響淨資產變動項目。

(四) 現金流量表

主要目的係表達政府各類活動現金流入流出情形, 係採用直接法編製, 區

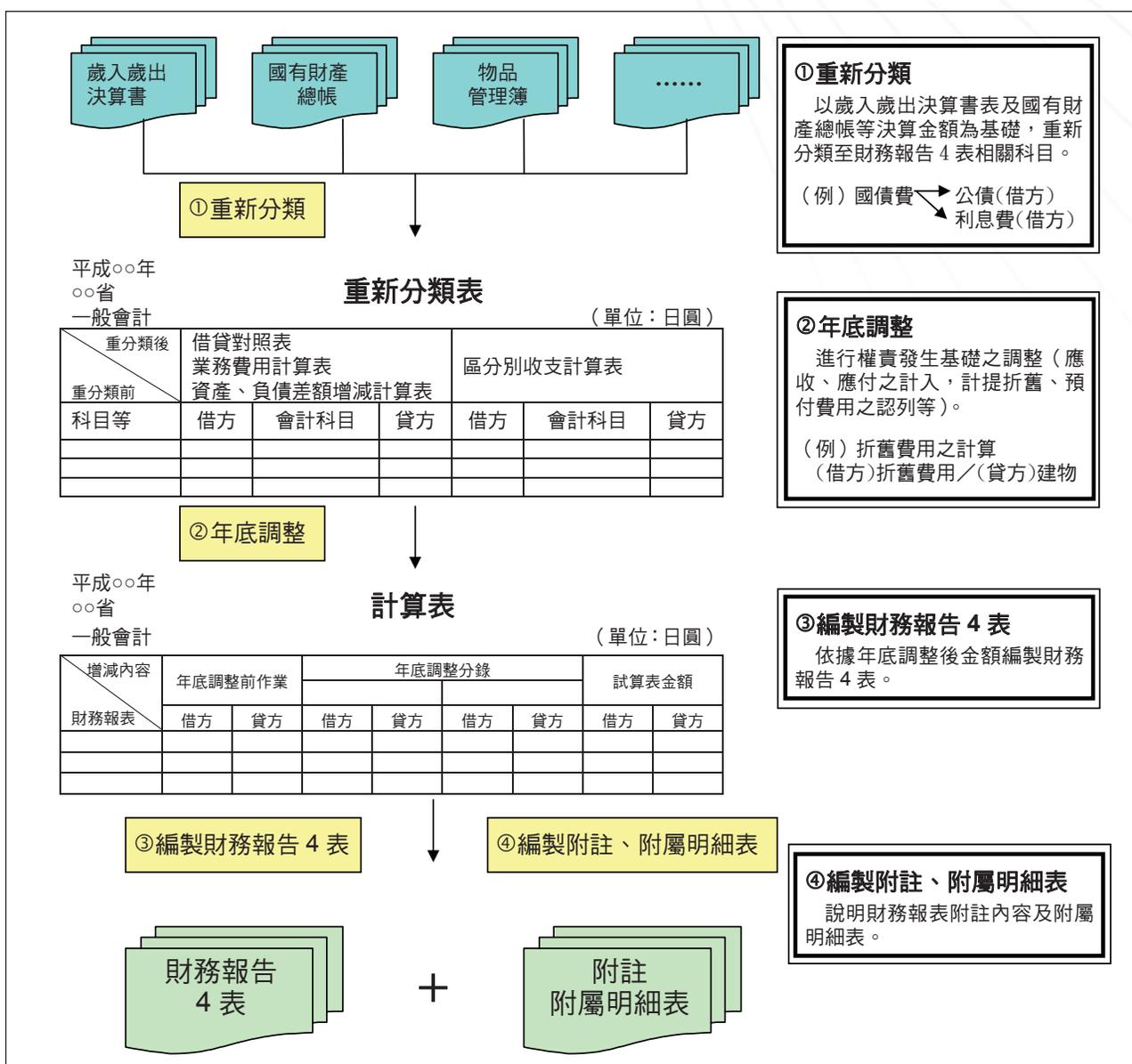
分為業務收支及財務收支，其中業務收支包含營運及投資活動現金流量，至於財務收支則表達籌資活動現

金流量。

二、省廳別財務報表之特殊處理

省廳別財務報告主要報表與國家財務報告一樣皆有 4 張報表，格式及內涵大致都相同。惟各省廳主要係執行政府施政

圖 2 編製流程圖



資料來源：日本平成 23 年國家財務報告指南，作者翻譯。

論述》會計 · 審核

圖 3 日本國家財務報告中主要財務報表之關聯性



資料來源：日本平成 23 年國家財務報告指南，作者翻譯及整理。

活動單位，營運活動多以支出為主，對外收入主要由財務省收取（如稅課收入等），致僅財務省收入大於支出，其餘省廳之收支餘絀大多為赤字；又日本中央政府國庫體系採用集中支付制度，各省廳執行預算皆由國庫統一收支，為呈現各省廳與國庫之間繳庫及撥付情形，省廳別財務報表中特設置「配賦財源」科目，以表達省

廳與國庫之關係。

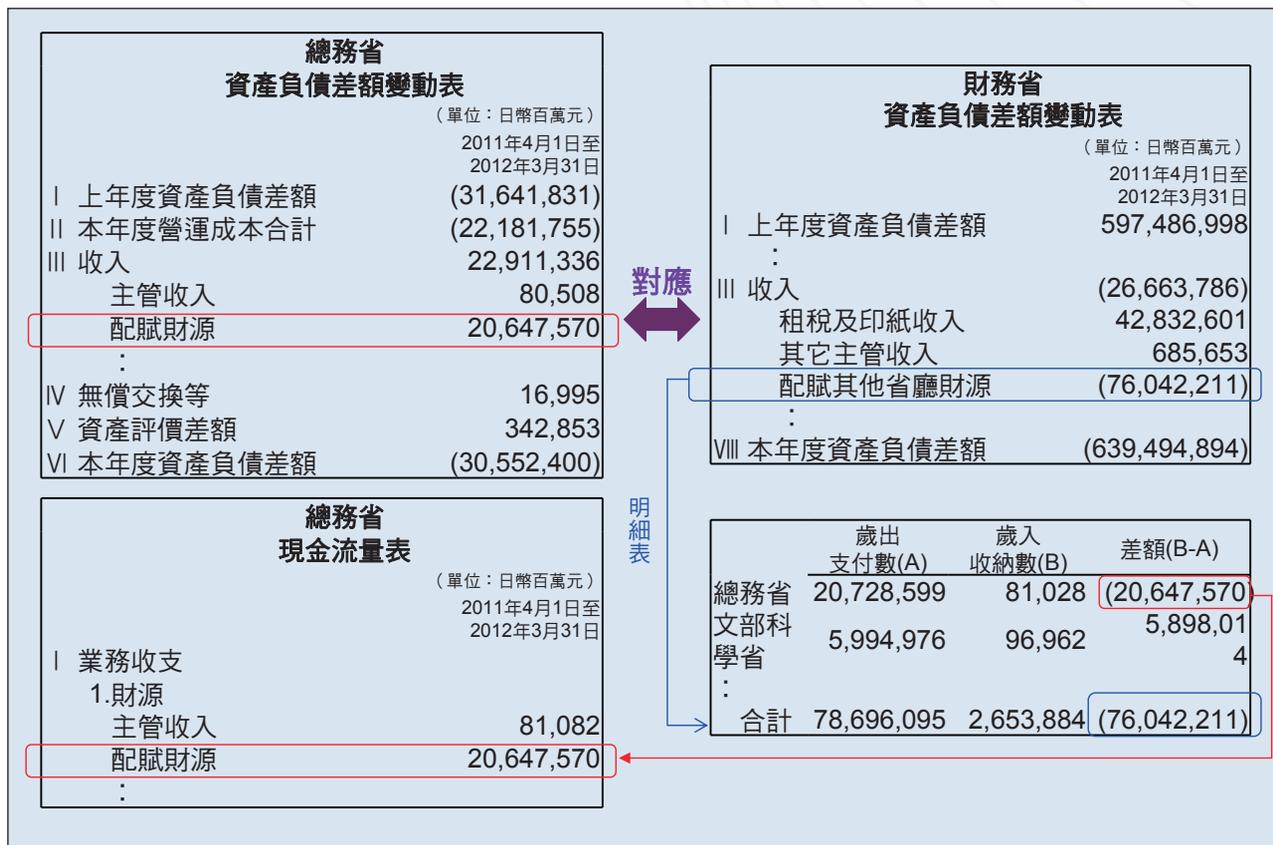
「配賦財源」列於資產負債差額變動表，係收入科目。其計算方式為各省廳歲出決算扣除歲入決算後之差額（即國庫撥付各省廳數，扣除各省廳收繳國庫數），亦可作為各省廳收到國庫之淨現金收入。至財務省則設置「配賦給其他省廳的財源」科目，表達國庫分配撥付各省廳之情形，

其金額與各省廳之配賦財源合計數相同，但為負值，因此彙編國家財務報告時，各省廳之配賦財源相關科目將會互相對沖為零，使國庫分配各省廳收入數不致對國家收入結果產生影響。以總務省及財務省平成 23 年省廳別財務報告為例，表達其財源調整之關係（下頁圖 4）。

伍、結語

為完整表達政府財政及資產狀況，且讓報表使用者易於閱讀政府會計報告，日本中央政府進行政府會計改革時，聘請學者專家籌組委員會共同研討政府會計之研修，以導入商業會計報表表達方式，再根據國家財政活動特性，研議出對日本政府各類政府會計報告最適合的表達方式。其中財務報告編製架構包含省廳別（主管別），將其轄管之一般會計及特別會計合併編製，使各省廳首長得以了解省廳的預算資源全貌及財務狀況，並供政府評估省廳別施政績效，強化課責性。另於省廳別財務報告設置

圖 4 財源調整關係



資料來源：總務省及財務省平成 23 年省廳別財務報告，作者翻譯及整理。

配賦財源，據以了解國家分配給各省廳別之財源，及各省廳與國庫之撥繳關係，進而平衡多數省廳因機關特性，執行行政政策產生之收支虧損。

日本中央政府預算係採現金基礎，會計則採權責發生基礎，相關財務報告表達及實

務運作情形，可供我國政府會計未來賡續精進之參考。惟日本政府權責發生基礎之財務報告，係透由現金基礎之預算執行結果報表加以調整編製而成，並非藉由設計電腦系統完成報表之轉換，恐造成主計人員之負擔，值得我國借鏡。

參考文獻

1. 鄭如孜、周玲臺（2013），政府會計革新國際趨勢與發展之研究，行政院主計總處委託研究。
2. 國家財務報告指南（平成 23 年），日本中央政府財務省。
3. 省廳別財務報告（平成 23 年），日本中央政府總務省。
4. 省廳別財務報告（平成 23 年），日本中央政府財務省。❖