



# 非營業特種基金預算及財務報導編製再精進之探討

歷年來政府對於非營業特種基金預算及財務報導編製，向配合基金營運特性、法規及國際作法等，持續進行檢討精進，隨著非營業特種基金在政府財政管理上日趨重要，為使非營業特種基金預算及財務報導之編製等，得以與時俱進，本文擬參酌近年國際間對政府預算及會計改革重點，提出再精進建議，以作為後續改革之參考。

巫忠信（行政院主計總處基金預算處專門委員）

## 壹、前言

近年來部分歐美國家因嚴重財政赤字，衍生財政永續性問題，影響國家整體經濟，致各界均意識到政府財政穩健之重要性，而良好的政府治理必須有高度的財政透明度，故提升財政透明度，即成為各國推動財政改革之焦點，其中有關

政府預算及財務報導朝權責發生基礎辦理，可謂此波改革趨勢之一。

我國非營業特種基金預算編製及財務報導，向配合基金營運特性、法規及國際作法等，持續進行檢討精進。隨著非營業特種基金預算規模逐年增加，其在政府財政管理上益顯重要，為能與時俱進，有關現

行非營業特種基金相關作法，亦宜再予檢視，其中有關非營業特種基金自 92 年度起，依性質區分為政事型及業權型基金，分採當期資源流量觀念及經濟資源流量觀念編製預算，另預算、決算及會計月報，並據此分類採不同書表格式編製等作法，於運作多年後，似可參酌國際改革趨勢及實務運作

等，探討可再精進之處。

## 貳、非營業特種基金 預算及財務報導 編製等主要沿革

### 一、非營業循環基金編製 附屬單位預算

於 61 年度前，除國營事業編製附屬單位預算外，其他特種基金尚無編列附屬單位預算之情形，嗣配合預算法於 60 年 12 月修正，修訂政府基金架構，並為使公務機關提供產品或勞務而發生之作業，得以配合作業量變動隨同調整收支，行政院於籌編 61 年度預算時，自總預算劃出設立 12 個作業基金，編製附屬單位預算。

### 二、單位預算特種基金改 編列附屬單位預算

中央政府於 86 年度原尚有 11 個單位預算特種基金，嗣因行政院考量特種基金具專款專用、獨立財務個體，及常因業務增減變動，有彈性調整預算執行需要等特性，爰進行改編列附屬單位預算之檢討，至

88 年度完成 10 個基金改制作業，均照作業基金書表格式編製，餘平衡省市預算基金則於精省後裁撤。自此，中央政府非營業特種基金即一律按作業基金書表格式，編製附屬單位預算。

### 三、配合預算法規定及政 府會計理論發展辦理 改進作業

為與國際作法接軌，行政院主計總處配合預算法於 87 年 10 月修正，將特種基金區分為 6 類，並參考美國政府會計準則委員會（GASB）規範等，自 92 年度預算進行改進作業，其中屬政事型基金之特別收入、債務及資本計畫等基金，採當期資源流量觀念編製預算，各基金當期一切收支及累計餘細變動情形，均編入「基金來源、用途及餘細預計表」，並另立帳類管理長期固定帳項，其未償長期債務餘額均改列入公共債務餘額計算。至屬業權型基金之作業基金，則仍維持原經濟資源流量觀念編製預算。

## 參、國際間改革概況

世界各國之預算及財務報導原均以現金基礎為主，然在歐盟力主其會員國財政應透明，以利貨幣統一，及各國持續性之財政赤字，造成財政狀況惡化，債務餘額增加，近 20 年來，世界各國均設法改善其財務狀況，其中，預算及財務報導皆採權責發生基礎，為目前財政改革潮流之一。依 PriceWaterhouse（PwC）公布其針對全球 100 個國家中央政府所作調查報告顯示，2013 年政府預算及會計採權責發生基礎之國家分別有 11 國及 26 國，而預計於 2018 年時，按上開基礎辦理之國家將分別提高至 26 國及 63 國。

另國際會計師聯合會（IFAC）轄下之國際會計準則理事會，其發布之國際財務報導準則（IFRS），已為主要國家規範其企業遵循之財務報導準則。為改善公共部門財務管理，並使跨國間之公共部門財務報表具比較性，IFAC 亦成立公共部門會計準則委員會，研

## 論述》預算·決算

議制定國際公共部門會計準則（IPSAS），迄今已發布 32 號有關權責發生基礎之財務報表表達會計準則，其制定時，係引用 IFRS 中可適用於公共部門之準則為基礎，並針對 IFRS 中未處理之特定財務報導問題予以規範。目前全球採用權責發生基礎 IPSAS 之國家約 30 國。

### 肆、現行非營業特種基金預算編製及財務報導存在之問題

#### 一、政事型基金之預算編製基礎與國際改革趨勢有異

近年來部分國家及相關國際組織為因應持續擴大之財政赤字等問題，均積極推動相關財政改革，其中有關政府預算及財務報導朝權責發生基礎辦理，可視為此次改革重要趨勢之一。

我國前為使政府預算及財

務報導能與國際作法接軌，經參酌美國 GASB 等規範自 92 年度預算起，將政事型基金按當期資源流量觀念，採修正權責基礎編製預算，雖有其改革背景，惟近年我國因遭遇金融海嘯及莫拉克風災等衝擊，稅收大幅短收，而依法律義務支出仍逐年攀升，亦面臨與其他國家類似之財政困境。

茲以現行政事型基金預算編製基礎，相較於近年相關國家之改革作法已有落差，為提升該等基金財務透明度，健全基金營運體質，似可參酌國際間改革作法，檢討精進。

#### 二、政事型基金預算及財務報導不利民衆閱讀及比較

目前中央政府附屬單位預算中，營業基金及作業基金，係採權責發生基礎編製預算及財務報導，與民營企業編製基礎相同，惟政事型基金係按當期資源流量觀念，採修正權責基礎編製預算及財務報導，因

與民營企業不同，依近年實務運作，該等作法除對於同時管理業權型及政事型基金之單位，增加了帳務及書表編製作業之複雜度外，另對多數已習慣閱讀民營企業財務報導之民衆而言，亦不利其閱讀及比較。

### 伍、後續精進作法建議

#### 一、政事型基金預算編製朝權責發生基礎檢討

依經濟合作與發展組織（OECD）研究指出，政府預算採權責發生基礎之優點，包括可完整呈現政策或計畫所需成本，而非僅著眼於當期現金支出；可提供政府更多相關資訊，促使政府加強改善資產管理；避免將資本投資視為一次性支出，而將該等支出资本化，並按使用年限計提折舊；透過資產負債表列示之完整資產及負債等訊息，可顯示當期決策對於長期公共財政之影響；促使政府併同對各項管理進行改

革等。

鑑於政府機關採權責發生基礎後，將可更加重視投入及產出關係，明確各部門責任與義務，減少債務隱藏，提升財務透明度，有助財政穩定性，我國現階段為健全財政，亦積極進行相關事項檢討，爰未來政事型基金預算似可參酌上開國際改革趨勢，檢討改採權責發生基礎辦理。至政事型基金預算及財務報導等書表格式，亦建議於改採權責發生基礎之同時配合檢討修正，以利民眾閱讀及比較。

## 二、轉換作業相關問題宜 妥慎因應

目前多數政事型基金於 92 年度前，雖曾按作業基金方式，採權責發生基礎編製預算，故其編製基礎如擬進行轉換，似無重大問題，惟政事型基金多達 25 單位，整體基金預算規模龐大，相關轉換作業如有缺失，相關政事運作均可能受影響，爰轉換所涉事宜均應妥慎

因應。

茲以轉換作業可能涉及之基本問題為例，即包括「政事型基金已按固定項目分列原則辦理，不計提折舊費用等，如何就該等財產帳務進行清查及調整」、「政事型基金之基金餘額，係可動用之資金，倘配合轉換作業，如何反映其為動本之性質」，及「債務基金辦理舉新還舊之舉借及償還，如何處理以反映基金營運特性」等。至各基金因負責業務有異，亦可能存在個案性轉換或報表表達等問題。

又該改革轉換作業雖有助提升財務透明度，惟亦可能遭質疑未能彰顯不同類型基金之屬性，另因改制作業期間將增加相關單位人力及經費負擔，相關機關亦可能提出反對意見。綜上，倘未來擬朝權責發生基礎辦理，包括主計總處、各主管機關及各基金，均須就相關原則性及個案性問題，進行深入及完整之檢討及因應，以利改革轉換作業順遂。

## 陸、結語

依近年來相關國家面臨之財政困境及其因應改革措施顯示，良好的政府治理有賴高度之財政透明度。於我國，隨著非營業特種基金預算規模逐年增加，亦代表其在政府財政管理之重要性。茲以歷年來政府對於非營業特種基金預算編製及財務報導等，均持續針對相關問題因應檢討，爰建議後續可再參酌國際改革趨勢及近年實務運作需求等，就提升基金財務透明度等事項再予研議精進，俾藉此有效提升各基金營運及財務運用效能，確保基金設立目的之達成。

## 參考文獻

1. Blondal, Jon R. (2004). "Issues in Accrual Budgeting", OECD Journal on Budgeting, Vol. 4, No. 1, P.105-107.
2. PwC (2013). "Towards a new era in government accounting and reporting", P.8-17. ❖