

國際政府財務報導發展趨勢之研析

本文藉由經濟合作暨發展組織（OECD）2022 年舉辦之第 22 屆年度資深財務管理及報導官員研討會，有關其會員國政府財務報導之改革與發展趨勢，提出我國政府會計決算未來持續精進相關建議，供各界瞭解及參考。

林育珊（行政院主計總處會計決算處簡任秘書）

壹、前言

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development，以下簡稱 OECD）之資深預算官員委員會，每年 3 月間於法國舉行之例行會議，近年來均由國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board，以下簡稱 IPSASB）報告當前研議項目與國際公共部門會計準則（International Public

Sector Accounting Standards，以下簡稱 IPSASs）實施情形，並就會員國近期重大財務管理及會計報導革新之實務經驗交換意見，以供會員國政府參考，對我國政府會計發展亦有甚大助益，爰經請駐法國代表處協助，我國自 110 年起獲邀出席，並於本（111）年經 OECD 內部程序正式將我國列為該委員會之受邀方及長久合作夥伴（目前非會員國之正式受邀方僅新加坡、泰國及我國），對於我國瞭解國際政府會計之發

展趨勢，及提升國際能見度，有極大助益。

貳、OECD 第 22 屆年度資深財務管理及報導官員研討會

本年度舉辦之第 22 屆年度資深財務管理及報導官員研討會主要探討議題（下頁附圖），包括財務管理及報導針對疫情之財政因應措施、財務管理及報導改革、綠色預算、制定準則活動之報導、財務報導—為誰報導、支出趨勢等，

且輔以實際國家案例說明，並提出後續因應作為之建議，可供作為我國政府會計決算未來持續精進之參考。

一、財務管理及報導針對疫情之財政因應措施

本議題係摘述 OECD 各會員國分享在新冠肺炎（以下簡稱 COVID-19）疫情影響下，針對財務管理及報導之財政因應措施。

（一）COVID-19 對 OECD 各會員國財政、預算及財務報導之影響

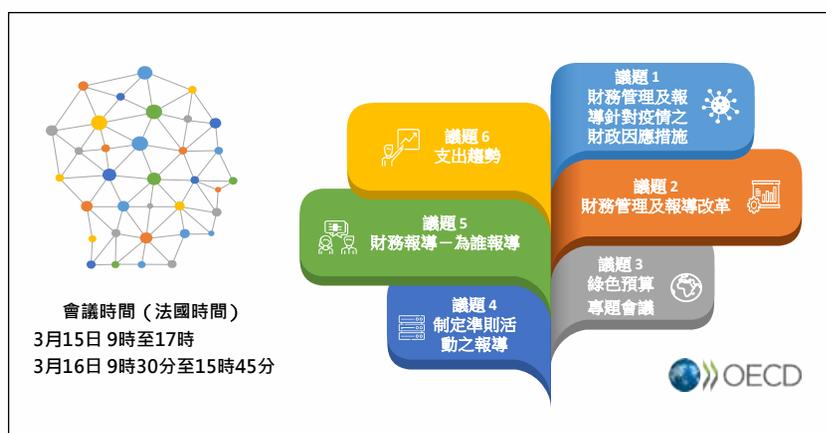
COVID-19 疫情對公共財政造成剪刀效應（Scissor

Effect），一方面，對家庭和企業的支持以及對醫療保健之額外融資，造成平均公共支出大幅增加，約占國內生產毛額（Gross Domestic Product，以下簡稱 GDP）的 4% 到 5%；另一方面，活動減少、收入遞延或徵稅暫停，則使 GDP 和政府收入急遽下降。實務上，多數 OECD 會員國係通過國家預算動用公共支出，例如美國及加拿大非常依賴公共支出；而有些國家如比利時等，係藉由預算外（Off-budget）的社會保險計畫吸收衝擊，並以其他各級政府預算支

付；又法國等則係透過針對緊急措施修正後的財政法案，快速調整原始法案對支出的撥款限制，以因應大量的公共支出需求。另德國、義大利和英國等，則非常依賴使用以資產負債表為基礎之政策（balance-sheet based policies, BSPs），包括遞延稅收、貸款、貸款擔保和股權投資等，此將使政府資產負債形成巨大的槓桿，如英國在 COVID-19 早期階段多採用貸款擔保計畫支持企業，其中最高有 100% 的政府擔保，因須俟特定事由發生後才會影響公共債務的衡量，爰其對財務報導之影響可能被低估。

由於多數會員國採行之政策通常是臨時產生，有時會伴隨未知的預算影響，進而導致額外的財政風險與未認列損失，爰除盡量利用現有計畫來減少額外支出外，也透過社會保險計畫等避免此類風險，並標記（Tagging）和追蹤（Tracking）與 COVID-19

附圖 第 22 屆年度資深財務管理及報導官員研討會主要探討議題



資料來源：作者自行繪製。



相關的支出。以法國為例，由於 COVID-19 之支出常有較高的政治導向，爰係以被動方式報導支出的使用；又因其預算包含了承諾授權，為提供預測未來支出所需的所有資訊，實務上，係透過各部門對特殊措施之分析，以確定對承諾授權的會計處理，並採行類似私部門會計之權責發生基礎會計數據來補強預算數據，如互助基金係法國為了幫助企業應對危機和適應已實施之嚴格措施的支持方式，對預算有非常高且直接的影響（20 個月內達 387 億歐元）；另推動最高可達 3,000 億歐元之國家擔保貸款，計畫啟動時無支出等，由於兩者均有延遲撥款的情形，爰須於年底進行調整，方可呈現其所造成之財務影響。

（二）OECD 各會員國對財務管理之因應作為

財務報表中與資產負債表和財政風險有關之揭露，在英國，考量公共部門淨金融負債及淨資產，更能代表

政府為因應 COVID-19 採行所導致之財政影響，爰於 2021 年首次將該等項目納入預測，預測結果顯示此有助於確保政府措施不會導致債務增加，亦發現對債務存量進行管控，能有效限制資產負債的整體規模，爰據以制定包含對存量和流量有關規定之核心財政規則，以有效控管財政風險。又同年為積極管理已產生的或有負債，努力放寬與資產負債表項目相關之政策，並在預算中引入一個附加表格，以提高該年新產生之或有負債的透明度；另成立擁有信用風險分析師和精算師之或有負債中心，向財政部等部門提供建議，並發展計算預期損失的標準化方法。

另葡萄牙有鑑於政府於 COVID-19 期間對家庭和企業提供大量的信貸額度和擔保，可能面臨重大財政風險，爰其審計院指出，提供民眾與新支出措施有關之資訊時，除應清晰易懂外，亦必須具備對事後衡量和

評價的稽核機制。至於財政規則部分，儘管會計法規或準則並未強制需標記並追蹤 COVID-19 相關之支出，惟考量透明度為課責機制運作的重要基礎，爰葡萄牙認為創造專用的預算額度是較可行的做法，並提出了特別的預算法案，如針對疫情危機的連續追加預算。

二、財務管理及報導改革

本議題係摘述瑞典、冰島、愛爾蘭所分享其近年進行之財務管理及報導改革。首先，瑞典表示其近年著重發展數位服務，提倡使用者中心的思維，透過減少重複數據，提升報告的品質與效果，將數據提供給大眾，並分為知識中心（Knowledge Hub）、過程數位化（Digitalization of processes）以及數據實驗室（Data Lab）等 3 個主要計畫加以推動。其中知識中心係經由訪問使用者，瞭解其需求與面臨的困難後，設計一個單一入口，以提供包含原則、規制、指引、教學等所需資訊的搜尋

功能：過程數位化主要係透過減少預算作業、中央政府財務報表合併、國民帳戶報告等流程之重複資料及人工作業，提升報導之品質及效果。另考量中央政府有大量的數據及資訊，卻沒有被充分利用，瑞典發展了數據實驗室，目標係透過各類子項目將資訊整合，提供決策者參考。例如以近 25 年各項指標之數據進行自動 GDP 預測，與藉由績效報告發現及分析政治決策和機關實際表現之間的關聯，並比較各種關鍵指標等。

其次，冰島則分享其於 2016 年初新公共財政法生效後，與會計有關之變革，主要係由固定資產不予資本化之修正權責發生基礎，目前係透過分階段導入 IPSASs，朝完全權責發生基礎邁進。此外，愛爾蘭說明其針對績效預算之透明度做了許多努力，公共支出部門並將焦點放在除會計師及經濟學家以外之民衆所關注的績效資訊，希望能收集到易於理解的資訊，讓民衆可以快速的瞭解各部門做了什麼。因此，

透過 OECD 建議之數據式審計來確保所提供之資訊精確無誤；另為將所有資訊濃縮成清晰易懂的績效報告，讓民衆能清楚理解其關注部門的表現。

三、綠色預算專題會議

綠色，係指任何有助於使社會適應地球資源供應限制的作為，可以是實物投資或商業模式的改變，亦可以是國家提供資訊技術服務的變化。本議題係與 OECD 巴黎綠色預算合作組織聯合舉行，依序探討何謂綠色及分享會員國綠色轉型經驗，並說明因氣候變遷議題衍生之永續性揭露準則目前發展情形。然而，綠色轉型將導致資源的重新配置，例如為了鼓勵大眾運輸，減少二氧化碳排放，就須要建造更多的機場及鐵路，而造成整體公共財政結構的負擔；若以能源轉型為例，再生能源的運作雖然較低，但初期須先在基礎設施上投入大量資金，致不易推動。又在追求綠色轉型的過程中，公平性是最困難的部分，主要係因稅制政策、勞工市場政策、社

會安全政策都由國家制定，但以乾淨永續性的方式生產，其實比髒亂社會化方式之生產成本更高，爰如何使公民在維持正常生活的前提下仍能負擔這些成本，財政部門的角色十分關鍵。

從會員國綠色轉型經驗來看，在法國，為了盡可能將所有環境政策納入分析，預算內的每項支出，除對環境沒有重大影響的中性預算，或因缺乏資料無科學上共識而無法分類等預算外，均根據按綠色轉型有關氣候變遷的緩和及適應、水資源管理、循環經濟、廢棄物管理、污染、生物多樣性等 6 個面向，進行標記分類，並依其對環境的友善程度給予分數，彙總後即為該項支出預算的綠色分數，以作為綜合比較各年間執行結果，及未來編列預算之參考。另以愛爾蘭為例，其於 2019 年成為世界第 2 個宣布氣候及生物多樣性緊急狀態國家，計畫於 2050 年前達成淨零碳排放。除依法匡列減碳預算至 2025 年外，環境部門已於 2022 年 6 月底前提出各部門碳



排放總量管制計畫，目前已完成中程預算配置，其中因應氣候變遷投入之資金占歲入經費 5%，顯著高於歐盟平均值，並將課徵 7 億 5,000 萬元的碳稅；財政部門並依受到減碳預算限制的資源，據以規劃最佳的資源配置。

至於英國則認為綠色轉型雖具有巨大經濟效果，但可能會產生財政風險，爰必須擴大至公平的層面，例如減少低收入戶的成本。復考量轉型期間各項重大投資之成本，也可能會轉嫁到家庭單位，另指出須透過政策的制定來讓其有意願支持能源轉型的過渡期，例如獎勵創新，支持私人企業對低碳技術的投資。此外，能源轉型所造成的燃料稅減少，亦可能導致政府財政緊縮，爰規劃透過碳稅來舒緩財政的壓力。

四、制定準則活動之報導

本議題係由 IPSASB、國際會計準則理事會 (International Accounting Standards Board, IASB)、歐盟執委會統計局

(Statistical Office of the European Commission, EUROSTAT) 及公共利益委員會 (Public Interest Committee, PIC) 分別報告近年工作重點等，其中有關 IPSASB 將與收入相關之草案 (Exposure Drafts, 以下簡稱 ED) 70「具履約義務之收入」及 ED 71「不具履約義務之收入」，由原預計於 2022 年取代現行 IPSAS 9「對價交易收入」及 IPSAS 23「無對價交易收入 (稅賦和移轉)」之做法，調整為規劃另定新公報之方式處理；以及將公共部門會計由現金基礎轉向權責發生基礎之方向持續推動，期增加各國對 IPSASs 的採用程度。

五、財務報導—為誰報導

本議題由 OECD 從財務報導使用者破題，並分別從國會、信評機構及媒體的觀點進行分析。

(一) 財務報導使用者

OECD 指出，政府財務報導的使用者，包含立法者、行政部門、技術人員、記者、公民、信評機構、非政府組

織等，然各使用者關注焦點不同，應該思考的是，對使用者而言重要的是什麼？使用者會閱讀財務報導的哪些部分？會忽略哪些部分？財務報表該如何設計，才能讓政府的收入和支出，能以使用者可理解的形式呈現？簡言之，政府財務報導的改革，須以使用者想法為基礎設計，且應包含更多使用者感興趣的主題資訊，同時減少過度揭露以降低使用者的混亂，才能讓財務報導更廣泛的被使用。

(二) 國會議員的觀點

國會議員來自各方，在任期限制下，須要處理的事務十分繁雜，因此喜歡簡短且清晰的財務資訊，若僅在表格中呈現數字是不夠的，致常須要提供其與前一年同期水準差異比較之資訊，部分會員國的國會預算辦公室，還須以專家身分參加預算委員會會議，俾適時解釋相關資訊所代表的內涵。

另鑑於公共資源使用與消耗之資訊，當透過不同

的基礎編製報表時，如以現金基礎及權責發生基礎為例，兩者在預算分配、財政指標、預算執行及財務報表等面向，所呈現的資訊內涵各有不同，此對多數的國會議員來說，常難以理解其間的差異，因此，數據的解釋及分析就必須用非技術性的語言來提供容易理解的簡短摘要，避免過於冗長繁雜；而與呈現實際執行數之財務報表相比，國會議員對於預算以及與其政治工作相關的財政資訊，其實更感興趣。

（三）信評機構的觀點

信評機構主要係透過經濟實力、財政實力、機構與治理實力、對事件風險的敏感性等 4 個面向，評估政府能否按時全額償還其所發行債券之可能性後，再以全球性通用的語言發布信用評等。茲以透明度與獨立性，對國家的信用評等分析來說，至關重要，若能提供全面、及時、穩定的資料，就表示該政府的立法與行政機

構之品質較高。另若從政府的財務報導面向觀之，實務上，雖然有對採行現金基礎編製財務報表的國家，給予較高的評等，但普遍認為財務報表採行權責發生基礎之國家，其揭露政府財務狀況的品質較好。

（四）媒體的觀點

媒體的主要挑戰是和時間賽跑，故相較資訊的透明，其更重視資訊的即時和精確，以英國為例，記者對於預算和財務報表的需求，除了數字面的呈現外，更希望能獲得有意義的敘述與解讀；儘管政府有對該等資訊提供簡報，但以政府角度出發之簡報，卻未必含括記者想了解的內容，若以信評機構重視的資金擔保資訊為例，該等資訊通常被隱藏於資產負債表中，且不會在政府簡報中呈現，當記者不具備解析資料的能力時，就無法發現這些重要的細節。因此若能在預算和財務報表發布前，利用一些時間向記者說明，或提供記者簡單的金融及財

政培訓課程，將可節省許多資訊來回確認所耗費的時間，且有助於記者快速的瀏覽且解讀所獲得的資訊，並更準確的對外報導。

六、支出趨勢

為瞭解會員國因應 COVID-19 疫情之支出趨勢，OECD 秘書處調查 2016 年至 2020 年 28 個會員國投入資金情形後發現，經濟事務支出在 COVID-19 前，係呈現下降趨勢，主要係因政府傾向減少補貼，並減少對經濟生活之干預；然 COVID-19 疫情期間，政府為保護企業與民衆盡量不受影響，經濟事務支出顯著增加。另疫情前，多數國家是財政緊縮的，長期利率下降讓其利息支出相對減少，而利息支出占政府支出相對較低（或稱利息紅利相對較高）的國家，如美國、加拿大等，其財政空間相對較大，此亦是支出趨勢中可跨國比較的項目之一。

OECD 秘書處另表示，本次調查限制，包括各會員國的預算執行結果，並非所有數



據均有公開且可被利用，故實務上會視資料取得的困難程度，讓某些數據係採用預計支出而非實際支出，並須透過數據檢核，以確保這些數據在概念上是正確的，爰此次進行之跨國比較，僅能比較支出相對的趨勢，而非直接比較支出的數額。另有關政府間之移轉支付，當聚焦中央政府支出時，通常涵蓋了對地方政府的移轉支付，目前做法是將這些支出保留在數據中。此外，由於各會員國均有其獨特的預算系統，且多以其官方語言呈現，致須先深入了解該國特殊事項並進行翻譯，方能從中提取正確資訊。

參、我國政府財務報導之借鏡

政府財務報導係指表達政府施政情形及財務狀況之財務報告，為政府與使用者溝通的重要工具，除須兼顧決策有用性等品質特性外，所表達的資訊亦應符合使用者需求，並能給予不同使用者最適切的財務資訊。以下依序就第 22 屆年

度資深財務管理及報導官員研討會各主要探討議題，提出可供我國政府財務報導借鏡之參考。

一、針對疫情之財政因應措施—以我國肺炎特別預算執行情形為例

COVID-19 造成會員國公共支出增加，預算編製與財務報導之方式也相對作出彈性調整，部分國家透過訂定緊急措施，調整支出預算的編列額度；而部分國家為強化透明度及課責性，則採行標記等方式，以辨認和管控 COVID-19 相關支出，並提供權責發生基礎之資產、負債等資訊，供各界瞭解及監督。

我國為因應 COVID-19 對國內經濟社會之衝擊，與前述 OECD 會員國因應方式類似，109 年間係透過嚴重特殊傳染性肺炎及紓困振興特別條例的立法，規範專用的預算額度（8,400 億元），並以特別預算形式編列，施行期間自 109 年 1 月 15 日起至 112 年 6 月 30 日止，整體執行情形雖須俟執

行期滿編造決算後始可得知，但為及時提供預算執行情形資訊供各界查詢參用，均按月彙整公告於網站；年度終了，則併入各年度中央政府總決算中表達。

二、財務管理及報導改革—以我國政府會計改革為例

權責發生基礎近年來為國際政府會計發展趨勢，且部分國家認為 IPSASs 比 IFRSs 更符合公共部門的需求，並以此為基礎研議以逐號公報審核認可方式分階段導入中。我國長期以來也是朝該等方向致力推動政府會計改革，其中配合 108 年會計法修正之新會計制度，將原另表表達之長期投資、固定資產、遞耗資產、無形資產、長期負債相關科目納列平衡表表達，完整呈現整體資產負債全貌，以及收入支出表新增處分財產損益、投資損益、折舊、折耗及攤銷等相關科目，亦促使我國政府財務報導更符合權責發生基礎。考量我國現行參考 IPSASs 制定國家準則

之模式，運作多年尚無窒礙，未來允宜結合我國國情、實務運作情形，接續朝趨同 IPSASs 的方向邁進，以精進我國政府會計報導品質。

三、綠色預算專題會議－以我國淨零排放預算為例

OECD 指出，綠色預算將隨著各會員國的需求不同，其政策設計、預算編列、資訊揭露等情形都將有所差異，目前尚無法明確列舉何為綠色預算之妥適表達。我國為呼應各國陸續提出「2050 淨零排放」之宣示與行動，業於 111 年 3 月正式公布「臺灣 2050 淨零排放路徑及策略總說明」，提供至 2050 年淨零之軌跡與行動路徑；至於所涉預算部分，我國雖尚未發展出編製綠色預算之運作模式，如綠色支出分類或綠色預算報表，但歷來均已在中央政府總預算案總說明列示用於降低碳排放相關預算之編列情形，以 112 年度為例，總預算案編列淨零轉型經費 445 億元，加計前瞻基礎建設計畫

第 4 期特別預算編列 48 億元、營業基金與非營業基金編列 189 億元，合共 682 億元，較 111 年相同基礎增加 296 億元，約增 77%。有鑑於各國為展現所有與氣候相關之支出，已逐步在現有預算架構中引入綠色預算，未來允宜持續追蹤國際最新發展趨勢，探討編製綠色預算之可行性。

四、制定準則活動之報導－以我國收入會計處理為例

鑑於收入認列係外界對政府財務報導的重要關注焦點，而 IPSASB 近期制定準則活動，其中原預計於 2022 年取代現行 IPSAS 9「對價交易收入」與 IPSAS 23「無對價交易收入（稅課及移轉）」之 ED 70「具履約義務之收入」及 ED 71「不具履約義務之收入」，將改為另定收入新公報之發展方向，可供我國參考；又近年來外界頻就我國收入劃分方式以及備抵呆帳提列規範等提出建議，將蒐整國內各機關運作實況，參酌國際政府會

計理論發展，適時綜整研議妥處，俾增進政府財務報導品質。

五、財務報導－為誰報導：以我國決算書表為例

茲以財務報導應以人為本，爰須揭露更多使用者關注之攸關資訊，並提供使用者能迅速理解的簡明資訊，俾使資訊更加公開透明。我國政府決算資訊亦朝此方向邁進，以 110 年度決算為例，由於重大計畫實施績效越來越受到各界的關切與重視，爰就政府整體投資效益及股權管理情形，增列「中央政府機關（基金）與捐助財團法人轉投資及共同投資民營事業持股情形表」，完整呈現政府投資民營事業全貌；另為強化重大計畫執行成效之控管，並增列「重大社會發展、科技發展計畫執行情形及目標達成情形表」，以揭露該等計畫之執行成效。未來允宜適時強化及充實相關書表格式，以增進決算資料的透明度。

六、支出趨勢中有關資料 加值運用部分－以我 國財務報表網站公告 為例

依 OECD 秘書處本次分析支出趨勢經驗發現，如何將政府財務資訊轉化成可分析、可再利用之開放資料，對於使用者後續進行加值運用而言，至關重要。行政院主計總處為落實政府財務報導之透明化及便利查詢，除於全球資訊網公布各年度中央政府總決算暨附屬單位決算及綜計表等相關資訊外，並分別設置中央政府、市縣政府決算及會計報表等連結平台，讓各界能藉由平台快速便利查詢機關（基金）公開之財務資訊。另為有助於使用者蒐整資料，進而整合分析產製決策資訊，未來建議結合目前刻正推行之會計月報電子化傳輸作業，彙集各機關（基金）之決算及會計報表等電子檔案，並提供條件篩選功能，打造一個簡單且便利查詢服務平台，進而開發政府財務資訊加值應用價值，以強化管理效能。

肆、結語

國際政府財務報導趨勢，近年來隨著 COVID-19 相關支出增加，以資產負債表為基礎之政策大量的採行，促使如何辨認和管控支出，並提供權責發生基礎之資產、負債等資訊，日益重要；而在地球資源有限下，政府推動綠色轉型之過程，如何編製綠色預算，亦是外界關注重點。我國 COVID-19 相關支出，以特別預算形式編列，即時產製並公告預算執行資訊等機制；以及現行在未編製綠色預算下，於總預算總說明列示降低碳排放相關預算編列情形之敘述，均有助於增進各界之瞭解與監督。

另為應國際朝採用權責發生基礎及參考國際準則（如 IPSASs）制定其國家準則之潮流趨勢，為賡續提升我國政府財務報導之品質，未來允宜持續關注國際政府會計理論發展趨勢，衡酌我國公共部門實務運作情形，適時檢視所涉會計規制之處理作業。至有關該如何提供不同使用者，及時且適

切之決算資訊部分，未來除賡續精進報表之編製內涵外，亦宜藉助資訊技術的運用，新增相關管理性報表等，進而提升政府財務資訊加值應用價值。

參考文獻

1. 施欣蘋、林育珊、吳昌益、羅翊寧（2022），參加第 22 屆 OECD 年度資深財務管理及報導官員研討會及會後參訪出國報告。❖