

# 淺析澳大利亞推動新版政府財政統計制度之經驗

IMF 於 2001 年 7 月公布新版政府財政統計（GFS）手冊，政府財政資料之統計方式改採應計基礎，本文說明澳洲成功推動新版 GFS 之條件、主要內容以及推展 GFS 之未來方向等三個層面做簡要介紹。藉由對澳洲經驗的了解，有助於我國落實 GFS 改版，提升財政透明度與國際接軌的改制工程。

◎劉瑞文（行政院主計處第三局簡任編審）

## 壹、前言

自從國際貨幣基金（IMF）於 2001 年 7 月公布新版政府財政統計（Government Finance Statistics，簡稱 GFS）手冊以來，政府財政資料之統計方式揚棄現金基礎（cash basis），改採應計基礎（accrual basis），漸成爲各國認同採用的標竿。

惟改採新制牽涉眾多面向，包括重訂政府會計準則、轉換資料處理程序、修定分類架構、建立資料彙編體系、推動教育訓練等，並非一蹴可幾。當許多國家還正落實此項改制工程之際，澳大利亞（以下簡稱澳洲）獨步全球於 2000 年 4 月完成並發布新版 GFS 帳表，比 IMF 公布新版 GFS 手冊的時間點還提早超過一年，也因爲其進度超前，IMF 在 2002 年 10 月出刊的政府財政統計年報附冊中轉載澳洲所編之新版 GFS 帳表，將其與冰島併列爲全球首二完成應計基礎財政統計的國家。

澳洲的 GFS 帳表係由其國家統計局（Australian Bureau of Statistics，簡稱 ABS）主導。ABS 一向熱衷國際統計事務，並參與制定許多國際統計標準，其能率先完成 GFS 帳表改版工作，除洞察國際脈動及展現高效能工作實力外，積極傳播新觀念及編製各類手冊，爭取國內相關部門支持，促使各級政府預算及會計體系配合採用新制，讓資料來源無虞，亦是最後完成的關鍵。

究竟澳洲是如何轉換新版 GFS 制度？謎底值得探討。本文以下分別從澳洲成功推動新版 GFS 之條件、澳洲 GFS 之主要內容、以及澳洲推展 GFS 之未來方向等三個層面做簡要介紹，最後則是結語。

## 貳、澳洲成功推動新版 GFS 之條件

澳洲成功推動新版 GFS 之道，除了 ABS 積極投入，設計週詳作業流程外，會計準則產生約束效力、以及國會立法與政府決議規範，亦扮演關鍵角色。茲分述如次：

### 一、ABS 設計週詳作業流程

澳洲爲一個聯邦制國家，成立於 1901 年，由六個州及二個屬地（territory）組成，各州之下再分成眾多地方政府，總數達 750 個。該國政府統計的最大特色是採集中制，由 ABS 統籌。其所編布之 GFS 帳表除可陳示政府部門之營運績效外，亦是提供編算國民經濟會計帳

(System of National Accounts, 簡稱 SNA) 不可或缺的來源, 而聯合國 1993 年發布之國民經濟會計制度與新版 GFS 手冊具有各項內涵均相容之特性, ABS 堅持 GFS 資料來源的完整性, 主要目的之一亦在確保 SNA 統計的可靠性, 因為後者應用層面更廣。

爲了達成目標, ABS 除於 1997 年初以資訊文件 (information paper) 方式預告改版作業, 向社會各界說明新措施的特色外, 並與會計團體及政府相關部門緊密溝通, 爭取支持, 如財務部 (Treasuries)、財政管理部 (Department of Finance and Administration) 等單位。ABS 隨後出版 GFS 編製手冊, 詳細介紹基本觀念、資料來源與編算方法, 成爲往後制定會計準則、國會立法與政府相關決議援引的重要文件。此外爲了落實編算作業, ABS 設計週詳電腦流程, 將來自財務部及財政管理部的會計資料經過輸入、檢誤、編輯、彙總、合併等程序, 轉換爲經濟性分類, 最後則產生四個 GFS 核心帳表, 分別爲政府營運概況表 (Statement of government operations)、其他經濟流量表 (Statement of other economic flows)、現金來源及運用概況表 (Statement of sources and uses of cash) 及資產負債表等。

## 二、澳洲第 31 號會計準則 (AAS31) 產生約束效力

1998 年 6 月, 澳洲會計研究基金會 (Australian Accounting Research Foundation, 簡稱 AARF) 所屬之公共部門會計準則研究小組 (Public Sector Australian Accounting Standards Board, 簡稱 PSASB) 發布第 31 號會計準則「政府之財務報導」(Financial Reporting by Government) (註 1), 該準則規範政府部門爲財務報導之個體, 因此對澳洲各級政府產生約束效力。其開宗明義要求澳洲各級政府應採取全般之應計基礎, 包括因交易或其他事項而發生之資產、負債、收益與費用, 當足以對政府造成經濟面的影響時, 不論是否伴隨現金流量, 均應於財務報表中認列。

同一時間, 澳洲國會通過 *Charter of Budget Honesty Act 1998*, 規定政府預算之財務表達應立基於「外部報導準則」(external reporting standard)。該法律雖未明定準則爲何, 惟由澳洲聯邦政府的預算書可知準則有兩種: 分別爲 ABS 所制定的 GFS 帳表架構及第 31 號會計準則。準此, 聯邦預算書上呈現兩套格式及內容近似的帳表體系, 一爲 GFS 訂定之四個核心帳表, 另一爲 AAS31 所定之財務績效概況表 (Statement of financial performance)、財務概況表 (Statement of financial position)、現金流量表 (Statement of cash flow) 等三種財務報表, 後者尙且經過審計機關 (Auditor-General) 獨立及外部之審計 (independently and externally audited)。

AAS31 本質上爲強調「會計」觀點的一般通用會計原則 (GAAP), 與 GFS 著重「經濟」觀點, 爲評估政府財政對總體經濟影響的目的不同, 因此二者對若干特殊事項的處理與表達存在明顯差異。除此之外, 二者均採用應計基礎, 一般事項處理原則相近, 對一般政府部門 (general government sector) 的範圍定義亦同, 是故 AAS31 對 ABS 推動 GFS 仍產生相輔相成的效果。

## 三、「齊一呈現架構」援引 GFS 帳表

1991 年澳洲撥款委員會 (Australian Loan Council) 爲使各級政府預算書上表達的財務資訊具有可比較性 (註 2), 參照 ABS 使用的 GFS 帳表體系, 制定「齊一呈現架構」(Uniform

Presentation Framework，簡稱 UPF），提交內閣會議討論通過，成為具有約束力的決議文件。當時 ABS 使用的 GFS 帳表體系實際上是依循 IMF 於 1986 年制定之 GFS 手冊而設計，以現金制為基礎，此一標準亦為各國財政統計所採用，UPF 的制定除了呼應當時政府財政統計的國際潮流及達成各級政府預算與會計表達的齊一性外，最大效果是使 ABS 彙編政府收支相關資料來源更加可靠及便捷，有利於提升確度。

1997 年 UPF 雖曾作過若干修訂，惟大體上仍延續現金基礎制。但另一方面，隨著政府會計與財務報導改採應計基礎在國際間逐漸形成共識(註 3)，以及 IMF 研擬頒布新版 GFS 手冊，最後該國撥款委員會於 2000 年 3 月決議接納應計基礎之 UPF，經內閣會議通過，聯邦政府於 1999-2000 年之預算即轉換以應計基礎表達，其他各級政府預算亦陸續跟進採用。

UPF 之所以選擇 GFS 為規範基準，主因下列二特點是 AAS31 所不及：

ABS 對 GFS 的彙編提供統一解釋，可確保各單位作法相同，長時間累積之資料庫前基礎一致。反之，AAS31 之條文隨單位或政府層級而有不同認知，對資料比較造成不良影響。

GFS 著重經濟觀點，與 SNA 的內涵相通，其產生之財政餘額指標，有助於分析政府財政與總體經濟的關聯。反之，AAS31 以會計觀點出發，其對評價造成的價差認列於當期損益，即與 GFS 處理不同，因後者認定非政府政策所能左右事項應予排除；此外，AAS31 並無類似財政餘額項目產生。

## 參、澳洲 GFS 之主要內容

### 一、主要刊物種類

ABS 出版的 GFS 年刊有二種：一是 *Government Financial Estimates*，另一是 *Government Financial Statistics*，前者是根據各部門年度預算案彙總，故為初估數，出刊時間同預算案，通常為每年三月；後者則依據審計數統計。初估數在預算案審議通過後即失去效用，ABS 自 2001 年起已改以電子檔形式刊布。以上兩種年刊均包含 GFS 之四個核心帳表，除此之外，尚刊登按 14 個政府支出職能別分類之結果表，以彰顯政府支出的政策意涵。

至於以提供按季 SNA 統計為主要目的之 GFS，則侷限於政府營運概況表乙種，其他三個核心帳表及職能別結果表則從缺。

### 二、涵蓋範圍

依政府層級統計，分為全國、中央（聯邦政府及多重管轄單位）(註 4)、州及屬地、地方等四類別。每一政府層級再分成一般政府、公營非金融事業與公營金融事業等三個部門統計，三者合稱為公共部門。

由於 GFS 著重政府財政對其他經濟部門的影響，將政府視為一個完整個體，因此，ABS 於彙總資料時，對於不同層級政府間或部門間之交易事項或債權債務關係，均採充分合併（consolidation）原則辦理，亦即對應之資產與負債、或收益與費用等內部交易相互對銷。

### 三、帳表體系

為表達 GFS 帳表之關聯，可整合政府營運概況表、其他經濟流量表及資產負債表如表一。

政府營運概況表及其他經濟流量表為彙總一定期間之經濟流量，其中前者記錄影響淨值之收益與費用事項、以及非金融資產、金融資產與負債等交易事項；後者則表達交易活動以外原因造成金融資產、非金融資產或負債之變動，並可細分成兩類：一是重估引起之價值變動，另一是純粹因數量改變所引起的變動，例如新發現、創造、損毀、取消、沒入等。

透過複式簿記的原理，期初資產負債表加計政府營運概況表及其他經濟流量表，即可得到期末資產負債表。

表一、整合 GFS 帳表體系架構

經濟存量	經濟流量		經濟存量	
資產負債表 (初期)	政府營運概況表 (交易事項)	其他經濟流量表 (重估價值)      數量變化		資產負債表 (期末)
	收益 [1] ... 費用 [2] ...			
淨值	營運淨值 [3]=[1]-[2] =因交易導致之淨值變化	因重估導致之淨值變化	因數量導致之淨值變化	淨值
非金融資產	非金融資產取得淨值[4] ...	非金融資產之重估	非金融資產數量變化	非金融資產
	貸出/借入淨額=[3]-[4] =[5]-[6]-[7]			
金融資產	金融資產交易淨額[5] ...	金融資產之重估變化	金融資產之數量變化	金融資產
負債	負債變動淨額[6] ...	負債之重估變化	負債之數量變化	負債
受贈資本	受贈資本之變化[7]	受贈資本之重估變化	受贈資本之數量變化	受贈資本

### 四、關鍵財政指標

GFS 的四個帳表可以產生多個平衡 (balance) 項目，蘊涵特殊的經濟意義，通稱為財政指標，其中又以下列四項最關鍵性：

- (一) 營運淨額 (operating balance)：為政府營運概況表之收益減費用後的餘數。代表政府在某一期間營運之後，對淨值的挹注數額。

(二) 財政餘額 (fiscal balance)：等於營運淨額減非金融資產取得淨額後的餘數。若為正值，稱為貸出淨額 (net lending)，代表政府營運產生賸餘，有餘力提供資金給其他部門使用；反之若為負值，稱為借入淨額 (net borrowing)，代表政府營運產生短絀，必須向其他部門借貸資金使用。財政餘額又等於金融資產之取得淨額減金融負債之舉借淨額暨受贈資本之變化後的餘數。

(三) 舉債淨額 (net debt)：為存款負債、預收款與借入款等三個負債項的合計數，減現金及存款、預付款、短期投資與展延款等三個資產項的合計數後所得餘數。聯邦政府即曾宣示以此項指標占 GDP 比率減半為中期財政政策目標。

(四) 現金餘額 (cash balance) 或稱現金餘絀 (cash surplus/deficit)：來自營運活動之淨現金流入，加非金融資產投資所獲現金流入，減用於非金融資產之現金流出後所得餘數。

#### 肆、澳洲推展 GFS 之未來方向

澳洲的 GFS 雖主要由 ABS 主導，並且定期發布報告，但因 GFS 帳表架構以及 AAS31 所定之財務報表依法須同時附入政府預算書，為了解釋二者差異，另須對主要餘額科目加以調和 (reconciliation)，除了形成時間與資源的浪費外，兩套報表亦容易引發混淆。因此，澳洲會計準則研究小組正針對 AAS31 與 GFS 的差異展開整合計畫，目標是獲得一套新的會計準則，同時適用於各層級政府預算之財務表達與編製政府財政統計，並能夠合乎審計要求，相關訊息可參閱 AASB 網站 (網址:<http://www.aasb.com.au>)。

#### 伍、結語

綜上本文介紹澳洲推動新版政府財政統計制度之經驗，可以得知其成功的原因眾多，惟最關鍵應為澳洲各級政府機關深刻體認政府會計與政府財政統計是不能切割的事務，因此願意捐棄本位主義，齊心齊力追隨國際政府會計與財政統計之新趨勢，領先各國完成改版作業，並贏得國際社會的高度贊揚。

邇來朝野各界極極尋求參與國際組織，以及倡言與國際接軌，此項推動新版政府財政統計，提升財政透明度之改制工程，正是落實行動，展現決心的最佳途徑，澳洲經驗值得效法。

#### 參考文獻

1. 陳昌雄、劉瑞文 (2002)，「政府財政統計之新發展」，《主計月刊》，No. 561，76-88。
2. 國際會計師聯盟 (2000)，《政府之財務報導》，中文版發行人：行政院主計處。

3. Australian Bureau of Statistics (2000), *Accruals-based Government Finance Statistics*, Information Paper, Catalogue No. 5517.0
4. Australian Bureau of Statistics (2003), *Australian System of Government Finance Statistics: Concepts, Sources and Methods*. Catalogue No. 5514.0.55.001.
5. Australian Bureau of Statistics (2003), *Government Finance Estimate*, Catalogue No. 5501.
6. Australian Bureau of Statistics (2003), *Government Financial Statistics*, Catalogue No. 5512.
7. Australian Accounting Research Foundation (1998), *Financial Reporting by Government*, AAS 31.
8. Commonwealth Treasury of Australia (1999), *Fiscal Policy Under Accrual Budgeting*, Information Paper.
9. Commonwealth Treasury of Australia (2000), *Accrual Uniform Presentation Framework*.
10. Financial Reporting Council (2003), *Annual Reports, 2002-2003*.
11. IMF (2001), *Government Finance Statistics Manual 2001 Companion Material: Classification of GFSM 1986 Data to the GFSM 2001 Framework*.
12. IMF (2002), *Supplement to the 2002 Government Finance Statistics Yearbook*.
13. Commonwealth of Australia (2003), *Guide to the 2002-04 Budget Papers*, <http://www.budget.gov.au>.

#### 【附註】

註 1：1999 年底以前，澳洲通用之會計準則係由兩個獨立、但合作無間的機構發布：一是澳洲財務報導委員會（Financial Reporting Council，簡稱 FRC）所屬之澳洲會計準則研究小組（Australian Accounting Standards Board，簡稱 AASB），另一是澳洲會計研究基金所屬之公共部門會計準則研究小組，前者規範適用公司法之個體，其所發布的準則簡稱 AASBs；後者則規範其他個體，其中以公共部門為主，其準則簡稱 AAS。惟自 2000 年起，AASB 發布之準則適用所有類別之個體，AAS 則逐漸被其取代。FRC 的成員係由聯邦財務大臣任命。

註 2：澳洲撥款委員會由聯邦、州及屬地之財務大臣（Treasurers）組成。

註 3：國際會計師聯盟（International Federation of Accountants）於 2000 年出版之 *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices* 中，即廣泛深入探討應計基礎之政府會計，2002 年 3 月再度出版專書：*Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*。

註 4：所謂多重管轄單位（multi-jurisdictional unit），係指澳洲之公立大學院校，因這些學校並非由單一政府層級設立，而是各級政府共同管轄，無法切割歸併，故獨立為一特殊政府層級。