

依國際規範之統計基礎試編 各級政府歲入歲出淨額

為應國際潮流、提升財政透明度及統計結果，有助於確認、衡量、監測和評估分析政府的財經政策和其他活動對總體經濟的影響，我國政府財政統計應積極按國際規範編算。

◎ 陳盛能 (財政部統計處科長)

壹、前言

財政部統計處現行所編「各級政府歲入歲出淨額」統計，係依據各級政府當年度歲入歲出總決算及特別決算數編製(資料僅含「本年度實現數、應收/應付數及保留數」，而「以前年度歲入歲出轉入數」並不計入)，偏向本年度預算執行後之編造，因受保留數之影響及未併入以前年度歲入歲出轉入數之執行數，未能真正表達該年度政府財政收支及債務

實況，且此與國際貨幣基金(IMF) 2001年版政府財政統計手冊規範之「權責發生基礎(Accrual basis)」，差異甚大。為利財政統計資料與國際接軌及適當表達政府經濟活動情形，充分發揮提供決策資訊功能，本文乃依政府會計資訊之表達與揭露之考量，先試以「本年度實際執行數(實現數與應收/應付數)，加計以前年度歲入歲出轉入數中保留數之實際執行數」為編算基礎進行試編。

貳、我國政府財政統計目前編算基礎

我國政府會計實務受到預算法、決算法、會計法等法條之規範與牽制，及政府機關體制設計偏重預算編審及執行的影響，長期以來皆著重預決算書表之應用，財政部統計處亦以此彙編「各級政府歲入歲出淨額」統計，惟其中存在許多問題，主要是編算基礎的差異。

根據「會計法第17條：政府會計基礎，除公庫出納會計

外，應採用權責發生制」；「預算法第72條：會計年度結束後，各機關已發生尚未收得之收入，應即轉入下年度列為以前年度應收款；已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備」；「政府各種會計制度設計應行注意事項第3項：各種會計制度之會計基礎，除公庫出納會計外，應採『權責發生制』，使能允當表達財務狀況及經營績效或施政成果，並輔以『收付實現制』與『契約責任制』以加強經費之控制。」等法條之規範，可知政府會計基礎與政府預算基礎在實際運用上並不必要相同。

其中，契約責任制(Obligation basis)又稱預算保留基礎(Encumbrance basis)為最大問題所在，其特色為當期支出的登錄只需對欲採購之財貨或勞務已簽訂契約或已簽發訂單即可為之，並不需要等到實際接收貨物或勞務(亦即負

債發生)方可記錄。該制度係配合預算保留之處理，而並非界定完整之會計基礎。一般實務上所謂之契約責任基礎通常指現金基礎或修正權責發生基礎加上預算保留數之規定。契約責任基礎之優點在於與預算保留制度能密切配合，而缺點在於未發生負債或未支出現金時便登錄支出，與權責發生基礎及現金基礎兩大主要會計基礎之作法背離。

公務機關於編製及執行預算時可能以現金基礎配合契約責任基礎為認列當年度預算收入及支出之依據；亦即當年度若收入現金即記為預算收入，當年度支出現金及簽訂契約或簽發訂單之採購金額皆列入預算支出。為配合這些預算編製、執行及控制活動所採的預算會計(Budgetary accounting)自然必須與預算基礎完全相同。然而，作為政府財務報告功能所編製的會計報告卻可以採用權責發生基礎。(例如預算保留數不列入支出，只於會

計報告附註中揭露)。故預算基礎與會計基礎就觀念上而言並不相同，且其選擇及應用理論上可以完全互相獨立，但在實務運作上兩者往往有密切關係，且經常被混為一談。

我國各公務機關編製半年結算報告及年度決算報告，係分別由該機關會計月報及年度會計報告改編而來，其編造方式於中央政府總預算半年結算報告編製要點、中央政府總決算編製要點規定之，換言之，公務機關會計報告及決算(即總決算)可分開編製，總決算為表達預算執行結果，依現制採與預算相同之基礎編製，會計報告則依會計原則編製，目前兩者差異不大。未來則朝向分開編製，兩份報告不同處將列表說明，且相關報表將採取不重複編列之方式處理。

現行總決算內有關總預算執行概況，分為本年度預算數與決算數之比較、以前年度歲入歲出及融資調度轉入數之執行概況兩類單獨列示，但並未

加總。其中本年度決算數細分為實現數、應收/應付數及保留數3項，以前年度歲入歲出轉入數則按應收/應付數及保留數再細分為以前年度轉入數、本年度減免（註銷）數、本年度實現數、本年度調整數及本年度未結清數5項。

參、國際趨勢

IMF於2001年7月公布新版政府財政統計手冊（GFSM），為世界各國編算政府財政統計之新標竿。相較於1986年版，新版有大幅度的更新和擴充，主要包括：涵蓋單位的範圍、交易或其他經濟事項的分錄時點與範圍、對資產及負債的評價方式、收益或成本認列方式、流量與存量的整合、定義與分類、平衡項目及與其他統計體系之調合等的變動，其中最大的改變是編算基礎由現金收付制（Cash basis）改採權責發生制（Accrual basis）。

此外，並界定一般政府部

門的範圍包括：各級政府及其附屬機構、政府出資控制之非營利機構、政府附屬之非市場性生產單位、以及社會安全基金。將這些制度單位所發生之收入與支出及資產與負債彙計在一起，即構成一般政府部門（General Government）之財政統計；若再彙計公營事業單位，則為公共部門（Public Sector）。

新版分析架構包括4個彙總表，其中3個表可以透過流量對存量變化的影響結合起來，分別是「政府營運概況表」（Statement of Government Operations）、「其他經濟流量表」（Statement of Other Economic Flows）和「資產負債表」（Balance Sheet）；另一表是「現金來源及運用概況表」（Statement of Sources and Uses of Cash）。

目前IMF 137個會員國中僅43個（占31.4%）「採非現金基礎（含權責發生基礎）」「Noncash basis of recording

（including Accrual basis）」編製，且大多僅有中央政府（Central Government）之「政府營運概況表」，而一般政府部門之彙總統計則多從缺，所以未來我國編製方向，或可先以此目標為主。

肆、試編情形

財政部統計處現行所編「各級政府歲入歲出淨額」統計，係依據各級政府當年度歲入歲出總決算及特別決算數編製（簡稱舊制，資料僅含「本年度實現數、應收/應付數及保留數」，而「以前年度歲入歲出轉入數」並不計入），主要是呈現本年度總預算及特別預算之執行成果，惟因含保留數之項目，且未將以前年度歲入歲出轉入數之執行數納入，較未能全盤反映該年度政府財政收支及債務之實況，且此與IMF 2001年版GFSM規範之「權責發生基礎」，差異甚大。

IMF 2001年GFSM著重編

算基礎及帳表體系之規範，變動極大，要按其方法編製，非一蹴可幾，惟為朝向與國際接軌，仍須積極研編，財政部統計處乃就主管業務、能力所及範圍，先從編算基礎改變做起，進行試編。

本文根據總決算及特別決算資料，將本年度決算數做剔除保留數之調整及納入以前年度歲入歲出轉入數中保留數之實際執行數，先試以接近「權責發生基礎」之該年度實際執

行數為編算基礎，即採「本年度決算數（實現數與應收/應付數），加計以前年度保留數之本年度實現數、以前年度保留數轉應收/應付數之本年度調整數、減去以前年度應收/應付數之本年度減免（註銷）數」之方式（簡稱新制），以94年度總決算及特別決算資料，按現有之「歲入來源別」及「歲出政事別」科目分類進行試編。

一、變動狀況

（一）按總數觀察

就淨額總數來看，依新制編算之94年度各級政府歲入淨額為22,048億元，較舊制之21,133億元，增加915億元（+4.3%）；歲出淨額為22,885億元，較舊制之23,115億元，減少230億元（-0.1%）；餘絀淨額由舊制短絀1,982億元降為短絀837億元，差額達1,145億元；融資淨收入由舊制之

表 1 94年度各級政府歲入歲出決算數新舊制比較——淨額

單位：億元

	新制		舊制		
	(1)	差異 (1) - (2)	總決算 (2)	審定決算 (3)	差異 (3) - (2)
歲入淨額	22,048	915	21,133	21,152	19
歲出淨額	22,885	-230	23,115	23,096	-19
餘絀	-837	1,145	-1,982	-1,944	38
融資淨收入	1,914	-417	2,331	2,323	-8
發行公債收入	1,276	0	1,276	1,276	0
賒借收入	1,836	-415	2,251	2,251	0
移用歲計贖餘	53	0	53	46	-7
債務還本	1,251	2	1,249	1,250	1

說明：1. 新制 = 本年度（實現數 + 應收/應付數） + 以前年度轉入數（保留數之本年度實現數 + 保留數轉應收/應付數之本年度調整數 - 應收/應付數之本年度減免（註銷）數）。

2. 舊制 = 本年度（實現數 + 應收/應付數 + 保留數）。

2,331億元，降為1,914億元，減417億元（詳表1），主要是賒借收入減415億元所致。

（二）按結構別觀察

歲入淨額再按來源別細分，以事業收入變動最大，新制為1,749億元較舊制812億元，增加937億元（+115.4%），其次為投資收回，新制為296億元較舊制170億元，增加126億元（+74.1%）；歲出淨額再按政事別細分，以經濟發展支出之變動最大，新制4,283億元較舊制4,664億元，減少381億元（-8.2%），其次為社區發展及環境保護支出，新制1,008億元較舊制874億元，增加134億元（+15.3%）（詳表2、表3）。

（三）按政府別觀察

依新制編算後，各級政府間，歲入淨額以中央政府變動較大，由舊制15,105億元上升為16,077億元，增加972億元（+6.4%）；其次為各縣市政府，由舊制2,929億元下降為

表2 94年度各級政府歲入淨額新舊制比較—按來源別分

單位：億元

	新制		舊制		
	(1)	差異 (1) - (2)	總決算	審定決算	差異 (3) - (2)
			(2)	(3)	
歲入淨額	22,048	915	21,133	21,152	19
經常門合計	20,949	795	20,154	20,172	18
稅課收入	15,313	0	15,313	15,313	0
獨占及專賣收入	0	0	0	0	0
工程受益費收入	1	0	1	1	0
罰款及賠償收入	405	-29	434	435	1
規費收入	887	-1	888	889	1
信託管理收入	4	0	4	4	0
財產收入	127	-1	128	133	5
營業盈餘及事業收入	3,679	859	2,820	2,816	-4
營業盈餘	1,930	-78	2,008	2,001	-7
事業收入	1,749	937	812	815	3
捐獻及贈與收入	57	-1	58	58	0
其他收入	476	-32	508	523	15
資本門合計	1,099	120	979	980	1
財產收入	1,099	120	979	980	1
財產售價	777	-6	783	784	1
財產作價	26	0	26	26	0

2,888億元，減少41億元（-1.4%）。歲出淨額則以高雄市政府變動較大，由舊制945億元下降為773億元，減少172億

元（-18.2%），其次為中央政府，由舊制14,483億元下降為14,417億元，減少66億元（-0.5%）（詳表4）。

表 3 94年度各級政府歲出淨額新舊制比較——按政事別分

單位：億元

	新制		舊制		
	(1)	差異 (1) - (2)	總決算 (2)	審定決算 (3)	差異 (3) - (2)
歲出淨額	22,885	-230	23,115	23,096	-19
經常門	17,280	62	17,218	17,210	-8
資本門	5,605	-292	5,897	5,886	-11
一般政務支出	3,420	-14	3,434	3,430	-4
國防支出	2,474	-13	2,487	2,485	-2
教育科學文化支出	4,745	18	4,727	4,720	-7
經濟發展支出	4,283	-381	4,664	4,661	-3
社會福利支出	3,580	45	3,535	3,533	-2
退休撫卹支出	1,913	-1	1,914	1,913	-1
社區發展及環境保護支出	1,008	134	874	874	0
債務支出	1,327	0	1,327	1,327	0
其他支出	135	-18	153	153	0

二、綜合分析

由於本年度之保留數與以前年度保留數之本年度實現數等存在差異，致依不同方式編算，顯有不同，以上述94年度資料觀之，依新制編算之歲入淨額呈增加，歲出淨額則呈減少，至於其他年度資料走向，尚待逐步編算後，方可得知。本項新制編算工作預計往前追

溯至90年度，目前93年度及95年度資料正建置中，俟完成後，將邀請各部會相關單位及財經專家學者共同研討，以為編製發布之參考。

伍、結語

一、本次僅依國內現行會計制度及預算科目分類，以會

計報告執行數之基礎，進行試編，雖朝國際「權責發生基礎」標準邁進，惟此與IMF 2001年版政府財政統計手冊新規範之會計基礎、一般政府部門統計範圍及分類等之差距仍極大，未來尚有很大努力及改善空間。

二、編製政府財政統計所需各

表 4 94年度各級政府歲入歲出淨額新舊制比較——按政府別分

單位：億元

	新制		舊制		
	(1)	差異 (1) - (2)	總決算 (2)	審定決算 (3)	
				差異 (3) - (2)	
歲入淨額	22,048	915	21,133	21,152	19
中央政府	16,077	972	15,105	15,116	11
臺北市政府	1,556	-1	1,557	1,558	1
高雄市政府	545	-7	552	555	3
各縣市政府	2,888	-41	2,929	2,937	8
各鄉鎮市公所	982	-8	990	986	-4
歲出淨額	22,885	-230	23,115	23,096	-19
中央政府	14,417	-66	14,483	14,465	-18
臺北市政府	1,549	30	1,519	1,519	0
高雄市政府	773	-172	945	945	0
各縣市政府	4,992	-4	4,996	4,995	-1
各鄉鎮市公所	1,154	-18	1,172	1,172	0

級政府決算數字，目前尚無電子媒體檔案，需一筆一筆重新建置，耗時耗力，為後續接軌國際需用，權責主管機關似宜儘速全盤考量建立電子化資料庫。

三、近來穆迪、標準普爾等評等公司及亞洲開發銀行來訪均詢問我國有無按IMF 2001年版政府財政統計手

冊編製之資料，為因應國際趨勢所需，應思及早積極推動研析籌編，惟目前尚無主政機關來主導分配執行，恐曠日無成。

四、要依IMF 2001年版政府財政統計手冊進行編製，攸關會計制度配合修改，如折舊之提列、金融交易事項之規範，及不同政府間預算科目整合、對照轉

換、剔除重複合併彙總，如納入非營業特種基金、社會安全基金等，牽涉甚廣，非短期可成，似宜由國家最高統計機關召集相關部會共同研商，依國內現行制度實際配合狀況，按輕重緩急，職掌主管專業，全盤縝密規劃，分工整合編製，方能事半功倍，有所成就。❖