

## 談日本特別會計之改革

日本特別會計相當於我國的特種基金，其預算編製型態及既存的問題均與我國類似，日本政府所採取改革措施亦與我國雷同，本文將介紹日本特別會計的改革方法、經驗及成效，期能作為我國未來改革的參考。

◎ 張育珍 (行政院主計處第二局簡任編審)

### 壹、前言

日本政府在明治維新後，為因應日益複雜的施政需求，遂於1890年開始實施特別會計制度，但直到1948年財政法實施後，日本政府的預算體制始明確劃分為一般會計、特別會計及政府關係機關，因該法第13條規定：「國家為舉辦特定事業、為特定資金之運用或其他特定歲入用於特定歲出，而有與一般歲入歲出分開管理之必要時，得以法律規定設置特別會計。」日本政府爰訂定各

特別會計法設置性質、目的不一的特別會計，期以特定歲入為財源，完成特定的施政目標。

由於特別會計的設置數量日增，所辦理業務涵蓋社會福利、重大公共建設、國債管理、分配統籌稅款予地方政府等業務，致總支出規模遠大於一般會計，復因其累存資金甚鉅，對甫經東亞金融風暴、財政狀況欠佳的日本政府而言，如何活用特別會計資金以改善財政，成為財政改革的重要議題，是以，日本政府於2003年開始

檢討特別會計，針對所存在的問題，採取諸多改革措施。

分析日本政府特別會計的預算編製型態及存在的問題，與我國中央政府非營業特種基金十分類似，且所採取的多項改革措施亦與我國雷同，因此，本文將介紹日本特別會計的改革經驗，期作為我國未來改革的參考。

### 貳、特別會計之介紹

#### 一、日本的預算體制

日本中央政府預算劃分為

一般會計、特別會計及政府關係機關等三部分，並分別編製預算送國會審議。其中，為舉辦特定事業、特定資金之運用或其他特定歲入用於特定歲出，而有與一般歲入歲出分開管理之必要時，始得以法律規定設置特別會計，故特別會計則相當於我國的特種基金。

至於特別會計的特定財源除了來自一般會計的撥補外，可包括：

- (一) 基於特定用途所開徵之稅款，如地方道路稅、促進電源開發稅等各類特別稅。
- (二) 讓與稅法特別指定由中央統籌分配移轉予地方之稅款（由特別會計者為限）。
- (三) 特別會計相關法指定用於特定用途之稅款，如石油及燃煤稅、揮發油稅、石油煤氣稅、汽車重量稅及香煙特別稅等。
- (四) 配合政策及業務實際需要，將特定稅款用於特定

用途，即個別的特定稅款，可透過個別稅法、各特別會計法或特別會計相關法指定分配予一般會計及數個不同的特別會計。

日本一般會計預算及特別會計預算擬編、審議及執行，決算之編造及審定等過程均相同，但各特別會計在舉借長期債務及公債、決算賸餘的處理、短期借款的運用暨因應市場變動與業務實際需要之收支事項等，因可依財政法第46條之規定，考量業務特性，另以法律給予特殊規定，故可能有更大的執行及運作彈性。

## 二、設置特別會計的要件

日本中央政府各省廳設置特別會計的要件如下：

- (一) 須為舉辦特定事業：係指國家為舉辦保險、公共及行政事業，且個別事業之收支管理，宜成立特別會計為之者，如年金保險、

地震再保險、重大公共建設事業等。

- (二) 為特定資金之保管及運用：係國家為確保特定資金用於特定用途，爰設置特別會計辦理相關收支事項，如國家為辦理投資及貸款業務所設置之特別會計（財政投融資特別會計），以及經營管理外匯資金之收支（外匯資金特別會計）等。

- (三) 其他特定的歲入用於特定的歲出：為特定的政策目的，而有一般歲入、歲出分開管理的必要，亦可設置特別會計，如為辦理統籌稅款的分配予地方等事宜所設置的交付稅及轉讓稅分配特別會計，為統籌辦理國債償還所設置之國債整理基金，以及為辦理能源發展之能源對策特別會計等，均屬此類。

- (四) 須依法設置：除符合前述要件外，特別會計尚須依

法設置，故內閣無法逕以行政規則或命令設置特別會計。至於立法型態，原係以個別立法的方式為之，但自2007年以後，則以「特別會計相關法」統籌規範所有特別會計相關事項。

## 參、問題探討

日本特別會計的數量，於1945年為39個，次年日本政府大幅裁撤17個，嗣後因應戰後政務推動的需要，陸續增設或裁併，2003年進行行政改革作業時，數量已成長至32個，支出總額為369.3兆円，約為一般會計歲出總額81.1兆円の4.5倍，累存基金數達181.8兆円，因此，為充分運用特別會計資金，改善日本嚴峻的財政狀況，財務省決定全面檢討特別會計，並發現下列問題：

一、設置數量偏多，使預算結構趨於複雜，不易了解政府整體財政狀況。

二、預算議題的討論，通常以一般會計為中心，至於特別會計的運用效率、是否將財源用於不具急迫性及必要性之政務等，則鮮少被討論。

三、國家為辦理特定且重要之政務，將資源適當配置於特別會計辦理應屬合宜，但因未配合時代變遷及環境變化加以檢討，仍分配過多的資源予特別會計，造成資源配置僵化。

四、累存鉅額基金及資金閒置，致政府整體財政運用效率遭質疑。

五、來自於一般會計的撥補及借款，使特別會計收支間的受益／負擔關係變得不明確，難以釐清財務責任。

六、從國民監督的觀點，特別會計的管理較為鬆散，易淪為保障既得權益之工具。

七、尚有其他如人力與各類管理性支出，因未核實計算成本，致實際執行狀況不易被了解。

## 肆、改革措施及成效

### 一、第1階段改革

在了解特別會計存在的問題後，日本財務省擬具以下改革措施，經內閣會議通過後，全面進行改革：

#### (一) 檢討各特別會計的管理及業務

1. 從確保財政紀律，促進支出合理化、效率化的觀點，不論特別會計是否有既定財源，均應根據其業務特性檢討，並深入了解預算執行狀況，凡具有下列情況，致各特別會計的設置目的與其所辦業務已欠缺關聯性，應檢討裁撤或縮減業務範圍：

(1) 國內外經濟情勢變化，業務減少或服務對象改變，已失去設置意義。

(2) 設置的目的已達成。

(3) 負擔金、手續費或保險費等特定財源，與特別會計所辦業務間之受益／負擔關係已無法用科

學方法合理評估。

(4)所辦業務與其他特別會計或一般會計重複，且其他特別會計或一般會計亦可達成相同政策目的者。

(5)業務運作仰賴一般會計撥補，本質上與一般會計直接辦理無異。

(6)獨立行政法人化之結果，可使業務運作更有效率者。

(7)民間已有類似企業，或所辦業務與民間企業競合，檢討民營化或委託民間經營將更有效率者。

2.降低成本、發展重點業務，提高效率：

除根據上述原則檢討特別會計之裁撤或規模縮減外，亦應檢討降低各特別會計營運成本，使支出合理化，並應重新評估所辦業務，有效發展核心業務，並活用民間融資提案(PFI)模式，引導民間企業參與投資。

3.檢討管理及人事支出之合理性：

各特別會計所需之管理事務費及員額的配置，均應按業務實際需要重新檢討評估，使預算及決算所列的管理成本、員額及人事支出，合理反應各特別會計業務的繁重程度及物價變動狀況，各項經費的使用，更應本合理化、效率化的原則運用。

### (二) 通盤檢討特別會計財務收支事項

1.活化資金運用：

特別會計係以特定收入辦理特定政務而設置，因此，為避免收支運用僵化，長期累存鉅額資金，除檢討特別會計設置及所辦業務之必要性外，應從確保特別會計的財政紀律觀點，配合支出合理化的改革措施，一方面查核預算的執行狀況，一方面亦須進行財務收支結構的通盤檢討。採取的措施如下：

(1)超額贖餘及基金餘額之處理：特別會計之基金

餘額超過一定合理的限度時，應查明原因，除考量辦理相關業務所需財源，及該特別會計中期業務計畫所需外，基於國家整體財政資金的有效運用，應減少來自一般會計的補助，或繳回一般會計充作財源。

(2)檢討特定財源撥入特別會計之合理性：指撥予特別會計的特定財源，應配合支出合理化的檢討結果加以調整，例如指定用於道路建設的特定財源宜否全部作為道路建設之用，即應配合道路整備特別會計支出的檢討結果，並在符合納稅人期待下，酌予調整。

(3)借款的檢討：特別會計如經常以借款支應業務所需，通常會導致事業的肥大化，而有損壞財政紀律的可能，因此，各特別會計須在有相對

償債財源的前提下借款，同時應按各特別會計的特性，採取降低借款餘額的措施，例如削減支出或加速處分閒置資產等，以獲得財源，提前清償債務。

- (4) 各項規費收入的檢討：在檢討支出合理化的同時，手續費和使用費等規費收入亦應同時考量受益者及國民全體負擔的衡平性，適當地利用受益者付費原則，重新檢討各項手續費及使用費等費率的合理性。

## 2. 確保特別會計的財務健全性：

- (1) 每年度收支短絀及累積鉅額短絀的事業，應健全其收支。例如國民年金特別會計由於保險費收入欠佳，應確實執行國民年金法所定的強制徵收措施；又如漁船再保險及漁業共濟保險特別會計等，因漁獲量減

少產生鉅額短絀，宜訂定由國家及聯合會分擔的合理比例，藉由制度的調整，達到改善收支狀況的目的，均屬健全收支之作爲。

- (2) 嚴密評估投、融資案件：辦理投、融資業務的特別會計，在案件的選擇上不宜寬濫，避免因投資失利或壞帳致增加國民負擔，因此，在檢討縮減投融資業務規模的同時，特別會計應按嚴格的標準審查及評選投、融資對象。

## (三) 強化政府說明的責任

### 1. 提高特別會計的可了解性：

爲了確保財政的整體性，須強化政府對特別會計的說明責任，以符合國民統治的觀點，因此，在說明預算內容及決算成果時，不宜偏重一般會計，特別會計亦應提出使國民易懂的說明。其具體的措施包括：

- (1) 每年度的預算文件，應另外說明特別會計的設

置概況及預算編列情形。

- (2) 一般會計宜重新擬具說明，簡單且明確地敘述包含特別會計的國家整體財政狀況及特別會計的支出內容。

- (3) 各省廳應確實依據2003年6月30日通過之「政府會計基本原則」，參照財務會計之作法，爲一般會計及特別會計之會計事務處理及表達政府整體的資產負債狀況，以強化政府的說明責任，促進財政效率化及合理化。

- (4) 根據各特別會計的特性，檢討應公開的財務資訊，期以各特別會計財務資訊的充分揭露，使人民了解各特別會計收入、支出項目的構成及其關聯。

### 2. 訂定新的特別會計財務報告：

爲了分析特別會計的業務

內容與財務變動間之關係，日本財務省於2002年根據特別會計的報表使用對象，訂定「新的特別會計財務書類」先行試辦，並於2003年正式運用於各特別會計財務報告之編製，俾有明確且充實的文件，供各省廳進行檢討。上開財務文件基本原則如下：

- (1)按業務計畫別充分說明其所需經費。
- (2)在明細表中，應詳實說明各項收支的編列標準及核算情形暨各特別會計設置目的、特定資金來源及所辦理業務範圍等固有項目的內容。

## 二、第2階段改革

日本自2003年確立改革方案及原則後，至2005年仍無具體成效，因此，日本政府為落實行政改革的目的，遂將特別會計的改革列入了「行政改革重要方針」，並採取下列改革作為：

### (一) 明確特別會計的設置原則

特別會計應就所辦業務按(1)確有必要、(2)確須由國家興辦、(3)確有設置特別會計獨立管理之必要及(4)無其他特別會計辦理類似業務等4條件逐一檢討，如業務無辦理必要，則應裁撤，如無須由國家興辦，宜法人化，無設置特別會計獨立管理之必要，則併入一般會計，其他特別會計有辦理類似業務者，即檢討合併。

2007年，為了落實執行改革作為，日本政府制定「特別會計相關法」，明定特別會計的合併、裁撤及設置原則，並將現存特別會計的裁併時程入法，故依該法規定，短期內特別會計之數量將削減至17個。各年度擬裁併的特別會計如下：

- 1.2007年：醫療保險及國民年金特別會計合併、糧食管理及農業經營基盤強化措置特別會計合併、電源開發促進對策暨石油及能源供需構造高度對策特別會計合併。

2.2008年：國有土地改良事業特別會計併入一般會計；道路整備、治水、港灣整備、空港整備、都市開發資金融通等特別會計合併；汽車損害賠償保障事業及汽車檢查登錄特別會計合併；產業投資特別會計移由財政融資資金特別會計接管。

3.2010年：特定國有財產整備特別會計及登記特別會計併入一般會計；國立高級專門醫療中心特別會計改制為獨立行政法人；船員保險中屬勞災保險制度及雇用保險制度部分，與勞動保險特別會計整合，但與健康保險制度有關之部分，則移由公法人接管。

另外，各特別會計仍應持續檢討成本之合理性，2010年以後，既存的特別會計仍將持續朝合併、法人化及一般會計化等方向檢討。

### (二) 落實財政健全化的理念

基於財政健全化的觀點，

詳予查明、檢討各特別會計資產、負債及淨值的最適規模，並應徹底縮減至該規模，至於累存之基金餘額及累積賸餘，應考量以後年度具體用途及財政貢獻極大化等因素，為最妥適之運用，避免不經濟支出。

### (三) 提高財政透明度

為了提高國家的財政透明度，並期達到國家財政資料完整、一致表達的考量，特別會計的收支除應按主管省廳別區分表達外，並應按政事別區別表達各項支出，且自2008年起，中央政府的預算資料中，須公布以淨額彙計之一般會計及特別會計主管別及政事別經費（即扣除一般會計及特別會計間移轉事項），作為參考資料。

## 三、改革成效

歷經5年的改革，2008年日本中央政府的特別會計數量已減少至21個，整體收入及支出規模雖未見明顯降低，但管理性支出已從2003年的14.9兆円減少至2008年的11.2兆円，

借款金額亦從157.4兆円降至138.7兆円，而從2006年的決算結果，特別會計的累存基金餘額也自2004年的201.5兆円降至196.4兆円。

## 伍、結語

不論在預算的編製及所遭遇的問題，日本的特別會計均與我國十分類似，例如，在預算制度面，我國特種基金與普通基金分開管理，編製附屬單位預算，但其預算編製、審議及執行，決算之編造及審定等程序，均與普通基金相同，另日本特別會計所遭遇的問題，如基金設置數量過多、資金閒置、財務資訊不易了解等問題，亦常遭立法院及審計部質疑。此外，日本與我國所採行的改革措施，亦有諸多雷同之處，例如，檢討基金存續原則均十分相似，活化閒置資金的方式亦有異曲同工之處。

我國與日本在特種基金或特別會計改革過程中最大的不

同，係日本為加速特別會計的改革，制訂「特別會計相關法」作為改革的依據，其位階高於各特別會計設置法律，故易收改革之效，而我國目前檢討特種基金存續與否之依據，仍以「中央政府特種基金管理準則」及「中央政府非營業特種基金存續原則」等行政規則為主，故難以有效檢討基金的存續，日本的作法明顯較為具強制性，較易達到改革的效果。

日本改革特別會計的作法，雖不盡然完全適合我國，但仍可評估雙方國情、政治體制及預算制度之差異後，作為我國改革的借鏡。

## 參考文獻

1. 日本国財務省財政制度等審議會，2003，「特別會計の見直しについて－基本的考え方と具体的方策」。
2. 日本国財務省財政制度等審議會，2003，「新たな特別會計財務書類について」。
3. 日本国財務省主計局，2008，「特別會計のはなし」。❖