



OECD 國家於政府預算運用 權責發生基礎之情形

近年來 OECD 國家為提升財務透明度及強化施政責任，積極進行財政管理改革，其中年度財務報導已逐漸由傳統的現金基礎轉向權責發生基礎，強調政府在財務報導中，須全面考慮各項政策的長遠影響及全部成本，以增加透明度及財政永續性，並有少數國家開始推動將權責發生基礎運用於預算籌編。然而，這一制度的實施面臨著諸多挑戰，如資產與負債的認列基礎及評價方式、與現行制度的衝突及立法機關缺乏使用意願等。本文旨在探討 OECD 國家導入權責發生基礎的影響，分析其優缺點、遭遇困難及面臨的挑戰，以期為政府財政管理制度的改革提供思考和參據。

童雅慧、林文綯、游子瑩、李宛如、張耘庭（行政院主計總處公務預算處科長、專員、專員、專員、專員）

壹、前言

過去 30 年間，OECD 國家為提高政府財政透明度，改善過去現金基礎財務報表難以合理反映的施政成本，諸如軍公教人員的退休金負債、對私部門或國營事業的擔保保證、對民間參與公共建設之政府承諾事項，乃至於社會保險年金等。各國政府開始思考採用權

責發生基礎的財務報導，以期對日益複雜的政府活動和財務環境，提供更真實和公允的財政資訊，並具體呈現政府的責任和效能。

根據 OECD 的調查報告指出，在 2003 年只有不到四分之一的國家採用權責發生基礎編製財務報表，到 2016 年已增加為四分之三。然而在預算編製方面，採行權責發生基礎的意

願明顯較低，直到 2016 年，只有不到三成的 OECD 國家表示曾部分採行權責發生基礎，其餘大多仍堅持採現金基礎預算制度。

貳、權責發生基礎的定義

權責發生基礎係於經濟事件發生時，無論有無現金收付，即認列相關收入或支出。政府

部門採行現金基礎與權責發生基礎之差異，主要係非現金收支之認列時點，例如：

一、資產折舊

現金基礎於購置資產時即認列支出，須編列資本門預算，並於實際支付現金時認列資本支出；權責發生基礎於購置資產時不視為支出（認列為資產），並於使用年限內逐年提列折舊費用，該項折舊費用才是機關的年度支出。

二、員工退休金

在現金基礎下，退休金係於員工退休後一次或分期撥付，於撥付現金時認列支出；在權責發生基礎下，則於員工受僱期間逐年認列退休金支出。

三、利息費用

在現金基礎下，債務之利息費用係依據借貸契約，於給付利息時一次認列支出；在權責發生基礎下，係分散於債務存續期間內估算認列。

除了上述收支認列時點

不同外，在平衡表方面，傳統現金基礎往往只表達現金（Cash）及債務（Debt），但權責發生基礎則認為所有的資產（包括現金、有價證券、應收款項、土地與建物等）與負債（包括債務、應付款項及退休金負債等），均應於平衡表內完整表達，其入帳金額可以採歷史成本或公允價值等，但應經常性地重新評價，以確保平衡表能忠實表達政府的真實財務狀況。

參、權責發生基礎的優點

一、提升財政透明度與永續性

權責發生基礎強調經濟事件發生時，即應認列所有收入或成本，而非僅限於當年度的現金收支，因此在評估政策之成本效益時，可提供決策者更完整的資訊。以退休金制度為例，在現金基礎之下，採行恩給制的國家係將退休金成本，由員工在職期間遞延至員工退休以後，無法反映施政的真

實成本。而在權責發生基礎之下，無論政府採用恩給制或提撥制，給付時採分年撥付或一次給付，均係以一致的認列基礎，於員工受僱期間認列退休金負債，不會因為退休制度的不同，而改變各年度的退休金成本。

二、提升資產管理效能

由於資產須逐年提列折舊費用，機關若持有過多的資產，將因折舊費用過高，造成財務績效低落，故權責發生基礎可促使機關減少占用閒置資產，有助於整體資產管理效能。

三、精進財務管理制度

採用權責發生制的國家，因政府須隨時評估服務交付或合約完成的時點、釐清財務請求權是否已發生、估計潛在的給付義務是否成立等（例如核能電廠的除役成本、受污染土地的清理成本），有助於政府在財務管理上不斷精進，並強化風險導向的內部控制機制。

論述》預算·決算

四、提升政府決策品質

權責發生基礎能更精確的反映政府的施政成本，尤其是年限很長且財務負擔遞延的政策或計畫（例如提供長期信用擔保），有利於決策者將計畫的真實成本，與擬達成的績效成果進行連結，提升政府的決策品質。

肆、推動權責發生基礎所遭遇之挑戰

然而，當 OECD 國家開始採用權責發生基礎編製財務報表後，隨即遭遇許多困難與挑戰，發現將企業採用之一般公認會計原則，直接套用於政府機關的會計事務時，會產生諸多不切實際之情形，甚至導致財務報表的失真，例如：

一、具歷史價值之珍貴文物資產

各國政府均擁有諸多極具市場價值的國寶（如故宮典藏文物），但由於政府出售此類文物的可能性極低，故不僅對財政毫無助益，每年尚須花費

可觀的養護經費。因此，若以市價認列為資產，將造成政府財務報表之扭曲，故實務上僅有 43% 的 OECD 國家將其認列為資產。

二、軍事資產

軍事資產的特性是毀損率高，或是易因敵人發展出反制武器，而使其變得毫無軍事價值。部分觀點認為，應將專供戰鬥用之裝備，於購置時直接認列費用，即支出時不認列資產。但也有部分觀點認為，軍事資產與非軍事資產有時很難區分，且逕予費用化易導致資產閒置，大幅降低軍事資產管理的效能，故實務上已有 79% 的 OECD 國家將軍事資產當成一般性資產處置，即按正常基礎資本化並提列折舊，於毀損或須提早報廢時，認列資產報廢損失，以提升軍事資產管理之效能。

三、公共建設

如公路或大眾捷運等，92% 的 OECD 國家將其認列為資產，但由於公共建設通常具

有幾近無限長的使用壽命，故已有部分國家因此不提列公共建設的折舊。又公共建設因缺乏具參考性之市場價值，或因年代久遠無法取得原始建造成本，均造成其資產價值難有一致性的衡量標準。

四、天然資源

如石油、天然氣、天然礦藏、國有林木等，由於缺乏具參考性的會計處理原則，且其價值難以可靠的衡量，故僅有 11% 的 OECD 國家將其認列為資產。

五、軍公教退休金負債

實務上各國的做法非常分歧，僅有 39% 的 OECD 國家將其認列為政府負債，14% 的國家於財務報表附註揭露，其餘國家則是完全不揭露。

六、會計準則的制定

雖然國際間已有諸如「國際公共部門會計準則（IPSAS）」等公認原則，但根據 2016 年 OECD 的調查結果，瑞士是唯一直接採行

IPSAS 的國家，其餘國家均係參考 IPSAS 或其他會計準則，自行量身訂制符合其國情的會計準則，且大多數政府的會計準則都是由政府機關（如財政部）制定，只有 24% 的國家是委由政府以外的獨立機構制定。這反映出各國在推動權責發生制時，仍須考量自身的國情、政治或法律規定等，加以改良修正，以面對如軍公教退休金負債等敏感議題。

伍、權責發生基礎如何運用於政府預算

權責發生基礎預算的精神，是強調將政府施政所「預期」會產生的財務影響，以權責發生基礎來衡量與報導，亦即將政府年度施政所預計產生的資源列為歲入，預計負擔的義務列為歲出。

然而，作為國會控制政府支出的主要工具，預算在本質上本較為傾向現金基礎，且不像政府會計已發展出如 IPSAS 等會計準則，目前政府預算尚無國際間一體適用的架構，每個國家的制度均不相同，其反

映的是各國的政治體制與國會的授權方式，且須與財政紀律或財政目標緊密連結，因此實務上不易將預算直接區分為現金基礎或權責發生基礎，因為這些會計概念很難直接適用於預算領域。

為瞭解權責發生基礎如何運用於政府預算，首先必須釐清何謂「年度預算」。根據 OECD 報告說明，政府的「年度預算」通常是由三個基本概念所構成：

一、闡述年度施政重點

其內容包括下一年度之總體經濟估測、財政目標設定、預算主要內容及施政重點等，其功能相當於我國中央政府總預算案之總說明。

二、估計年度收支情形

即估計政府下一年度之歲入歲出規模、餘絀情形、融資調度財源等，其功能相當於我國中央政府總預算案之收支簡明比較分析表，或總說明之中央政府總預算及特別預算情形簡表。

三、訂定年度經費上限

即用以設定各機關或各工作計畫的支出上限，經國會審查通過，且具有法律效果之文件，在 OECD 國家通常是指撥款法案（Appropriation），在我國則為總預算之機關別表及政事別表。

雖然權責發生基礎已被多數 OECD 國家運用於政府會計及財務報導。然而在預算編製方面，在歷經近 30 年的推動後，成效仍屬有限。OECD 在 2016 年的調查報告中指出，僅不到三成的國家將權責發生基礎運用於預算編製，且若深入分析後可發現，其中大部分係將權責發生制運用於「闡述年度施政重點」及「估計年度收支情形」，亦即採用權責發生基礎來估計政府各項施政的成本，以及推估下年度的收入支出規模。至於預算最為核心的「訂定年度經費上限」部分，目前僅兩個國家（英國及紐西蘭）將權責發生基礎運用於撥款法案，其餘國家多仍維持現金基礎（下頁附表）。

論述》預算 · 決算

陸、權責發生基礎預算所遭遇之困難

權責發生基礎預算強調政府各項政策之制定，均應將其所有預計負擔的義務列為成本，而非僅限於短期的現金支出，俾利衡量政府各項施政的真實成本。因此在評估各項政策對財政之影響時，尤其是社會保險年金與擔保保證責任等，權責發生基礎可提供決策者更完整的資訊，防止執政者

以資產出售或延後付款時點等手段，來美化年度財政績效。雖然權責發生基礎預算具有上述的優點，然而實務上卻未獲多數國家採行，其主要原因包括：

一、立法機關缺乏使用意願

許多 OECD 國家都認為，在推動權責發生基礎預算的過程中，最大的阻力是來自於國會。這一方面是由於權責發生基礎的資訊較為複雜，資訊使

用者必須具備一定程度的會計專業知識，另一方面則是擔心推動權責發生基礎後，將限縮國會對預算的控制權。由於預算主要功能，是在管控政府每年度所能動用的公款，以政府公共建設為例，國會審議的焦點，是在建設時期所須投入的興建成本，而非興建完工後每年所須攤提的折舊，這也是國會議員傾向使用現金基礎預算的最根本原因。

以澳洲的經驗為例，該國自 1990 年起，先於政府會計及財務報表實施權責發生制，隨後又於 2000 年運用於年度預算（含撥款法案），但為便於國會議員審查預算需要，澳洲政府先採用雙軌制，即同時編製權責發生基礎和現金基礎兩套預算送國會審議。然而在後續的審議過程中，國會幾乎只聚焦於審查現金基礎的預算，對於權責發生基礎預算絲毫不感興趣。除此之外，由於澳洲的撥款法案亦採用權責發生基礎，機關每年提列折舊時，國庫會同步撥付機關等值的現金，以留供資產報廢後之重置

附表 OECD 國家預算編製與撥款基礎

預算編製基礎	撥款基礎	國家
權責發生基礎	權責發生基礎	英國、紐西蘭
權責發生基礎	現金與權責發生混合基礎	瑞士、冰島、丹麥、加拿大、奧地利、澳洲
權責發生基礎	現金基礎	墨西哥、智利
現金與權責發生混合基礎	現金與權責發生混合基礎	瑞典
現金與權責發生混合基礎	現金基礎	芬蘭、愛沙尼亞
現金基礎	現金基礎	美國、土耳其、西班牙、斯洛維尼亞、斯洛伐克、葡萄牙、波蘭、挪威、荷蘭、盧森堡、韓國、日本、義大利、以色列、愛爾蘭、匈牙利、希臘、德國、法國、捷克、比利時

資料來源：Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey.

成本。然而在實務上，該等專戶款項經常遭機關挪用於其他業務，因此引發外界的批評與質疑。在幾經檢討之後，澳洲政府雖仍維持權責發生基礎的預算，但已將撥款法案的基礎，由權責發生制修改為以現金制為主的撥款制度。

二、對財政紀律存有潛在負面影響

預算是國會控制政府支出的手段，只有現金基礎的預算，才能完全發揮其控制現金支出功能。以公共建設為例，若改採權責發生基礎，由於國會每年審議預算的標的為「折舊」，恐有鼓勵政府新增大量公共建設計畫之虞，因為在權責發生基礎之下，興建成本不會被認列為支出，因此不會擴大初期的財政差短，但勢將對於政府的長期財政有不利的影響。

除此之外，在權責發生基礎之下，資產的價值波動係認列為收益或損失，因此當國營事業或政府持有的長期股權投資，因預期增值而產生評價利益時，將被視為政府之額外收

入，並得相對用於增加支出，亦有破壞財政紀律的風險，為權責發生基礎預算於實際執行時須面對之重大挑戰。

三、改革費時且成本效益不如預期

採行權責發生基礎需要各式配套措施，包括政府人員會計知識培訓及升級會計軟體功能等，須耗費相當之人力、物力及財力，以紐西蘭為例，該國整體改革估計花費 1 億美金。又權責發生基礎與現金基礎僅有少部分交易之認列時點不同，但權責發生基礎施行成本較高，且部分優點尚可透過其他替代方案來達成，例如現金基礎預算若搭配設立退撫基金，由政府與軍公教人員於在職期間共同提撥，亦可合理反映政府每年的員工退休金成本。

柒、結語

綜觀當前各國推行權責發生基礎預算制度改革之起因，主要為改善財政透明、維持財政紀律與確保世代公平，然而

受限於各國政治體制、財政經濟與社會文化各有不同，預算要轉換為權責發生基礎，依 OECD 國家之推行經驗，除需高額改革成本之外，尚須面臨諸多挑戰。又 OECD 國家近年推行預算制度改革步調多趨於審慎，如荷蘭考量現行之現金基礎制運作良好，短期內沒有改革的意願；挪威則認為會計與預算制度保持一致的現金基礎，有利於國會對政府的監督；而德國曾於 2006 年推出權責發生制的改革計畫，惟因高昂的改革成本，加上議員擔心失去對預算的控制力，在缺乏國會支持的情況下，於 2010 年宣告中止。

依據 OECD 國家近 30 年的改革經驗，各國的改革工作均已大致完成，其中雖有三成的國家將權責發生基礎同時運用於政府會計與預算編製，卻仍有二成的國家堅持採行現金基礎，且似乎無意再轉換使用權責發生制。另外，亦有半數的國家是採取混合制，即將權責發生基礎用於政府會計，但預算制度仍維持採用現

論述》預算·決算

金基礎。這個實務上的發展結果，似乎顯示權責發生基礎較適合使用於政府會計及財務報導，至於政府預算部分，採用現金基礎仍為多數國家的主流共識。

現金基礎預算雖有難以完整呈現施政成本等缺點，尤其是在員工退休金負債、社會保險給付義務及政府擔保保證責任等面向，但已有許多國家透過採行相關替代方案，例如成立員工退撫基金、定期發布長期財政收支推估、加強政府財務資訊公開等，試圖改善現金基礎預算的缺點。又我國的預算制度大致係採用現金基礎，且近年來已逐步於預決算書中，逐年增列社會保險與員工退休金之未來或有給付責任、因擔保保證或契約可能造成未來會計年度支出明細表、促進民間參與公共建設案件涉及政府未來年度負擔經費明細表，以及跨年期計畫概況表等，以期在維持現行預算制度架構下，充分揭露政府各項可能的施政成本，俾利社會大眾與立法機關之監督審議。

參考文獻

1. 黃耀生、謝閱傑 (2018)，OECD 主要國家政府預算作業制度與發展，主計月刊，749 期，46-54 頁。
2. 劉嘉偉、郭美珍 (2014)，澳洲政府預算制度簡介，主計月刊，705 期，54-59 頁。
3. 鄭如孜、周玲臺 (2013)，政府會計革新國際趨勢與發展之研究，行政院主計總處委託研究。
4. Megan Carroll, David Torregrosa(2020)"Budgeting for federal insurance and retirement programmes: Cash or Accrual",OECD Journal on Budgeting, Vol. 20/2.
5. Moretti, Delphine and Tim Youngberry(2018), "Getting added value out of accruals reforms", OECD Journal on Budgeting, Vol. 18/1.
6. van Helden, Jan and Christoph Reichard (2018), "Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not", OECD Journal on Budgeting, Vol. 18/1.
7. Moretti, Delphine(2016),"Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey", OECD Journal on Budgeting, Vol. 16/1.
8. Jon R. Blondal, Daniel Bergvall, Ian Hawkesworth and Rex Deighton-Smith (2008), "Budgeting in Australia", OECD Journal on Budgeting, Vol 8/2.
9. Jon R. Blondal(2004), "Issues in accrual budgeting", OECD Journal on Budgeting, Vol. 4/1
10. Jon R. Blondal (2003), "Accrual accounting and budgeting: key issues and recent development", OECD Journal on Budgeting, Vol. 3/1 ❖