



# 出席第 24 屆 OECD 年度資深財務管理及報導官員研討會暨參訪比利時政府會計理論及實務推動情形

我國應邀出席經濟合作暨發展組織（OECD）2024 年舉辦第 24 屆年度資深財務管理及報導官員研討會，並與比利時聯邦公共服務策略機構（BOSA）所屬聯邦會計及採購總局（DGFAP），就其政府會計理論及報導實務推動情形等進行交流，本文簡要說明相關情形。

王惠津、張浚仰（行政院主計總處會計決算處專門委員、專員）

## 壹、前言

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）2024 年 3 月 7 日及 8 日於其總部（法國巴黎）召開年度資深財務管理及報導官員研討會，與會代表包括 OECD

大多數會員國、國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB）、國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board, IASB）、歐盟統計局（Statistical Office of the European Commission, EUROSTAT）及專家學者等，

我國雖非會員國，惟自 2021 年起迄今第 4 次獲邀參與研討會，有助於瞭解國際政府會計發展趨勢，增進與 OECD 及主要國家官員交流機會，供作為我國日後財務革新及研提對策之參考。

另鑑於研討會舉辦地點鄰近 OECD 會員國比利時，其

公共部門之會計採權責發生基礎及預算採現金基礎之實況，與我國頗為類似，為瞭解該國近年政府會計規範及實務推動情形等，行政院主計總處（以下簡稱主計總處）於出國期間就近參訪比利時聯邦公共服務策略機構（FOD Beleid en Ondersteuning SPF Stratégie et Appui, BOSA）所屬聯邦會計及採購總局（DG Federal Accountant and Procurement, DGFAP），就政府會計理論及報導實務推動情形等進行交流，作為後續精進我國政府會計報導實務之參考。

## 貳、OECD 第 24 屆 年度資深財務管理 及報導官員研 討會

研討會主要係針對近期重大財務管理及會計報導革新之議題實況進行討論並交換意見。研討會相關議題之重要內容擇要如下：

### 一、強化財務報導內涵

鑑於財務報導係政府實

現對民衆及其施政透明之主要工具，爰財務報導除須滿足閱讀者需求外，更須推廣可信之財務資訊、增強民衆對關鍵財務問題之理解，藉由提高其財務知識，有利於政府面對民主討論時之挑戰和機會。藉由財務資訊更容易獲取並對使用者之需求進行客製化，本議題主要簡介各國推動數位化和互動式財務報導（Digital and interactive fiscal reporting, DIFR）平臺等，藉由分享實務情形，冀使未來財務報導及資訊系統，能提供 clearer 及合理化之財務資訊。

### 二、標準制定之最新進展

本議題由 IPSASB、IASB、EUROSTAT 分別報告近年工作重點及準則訂定最新進展，其中 IPSASB 報告 2023 年已發布國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards, IPSASs），包括 IPSAS 45「不動產、廠房及設備」、IPSAS 46「衡量」、IPSAS 47「收入」、IPSAS 48「移轉費用」、

IPSAS 49「退休福利計畫」；各國增加對 IPSASs 的採用程度，在 2020 年採權責發生基礎報導之國家為 30%，預計至 2025 年為 50%，至 2030 年為 73%。未來將持續提倡各國公共部門採 IPSASs 權責發生基礎報導，以加強全球公共財務管理。

### 三、實施權責發生基礎會計之做法

本議題係由愛爾蘭、義大利、南韓、奧地利等國分享其近年進行之財務報導改革。

#### （一）愛爾蘭

愛爾蘭政府早期預算與會計係採現金基礎，然政府會計採現金基礎並無法妥為管理資產與負債，且受 2008 年全球金融危機之影響，以及 OECD 於 2019 年對愛爾蘭發布之財務報導、預測和預算體系的評估後提出建議，愛爾蘭政府在 2019 年宣布一系列公共部門會計改革，將權責發生基礎會計導入政府財務報導體系。愛爾蘭政府會計改革在歐盟

# 論述》會計 · 審核

與 OECD 之協助下已漸上軌道，目前刻正致力於政府資產，包含存貨、或有資產與負債之適正表達等議題處理；至於政府合併財務報導則面臨法規修正、報導即時性及導入成本等多項複雜議題尚待解決，愛爾蘭政府未來將以轉型為完全權責發生基礎為目標逐步邁進，俾與國際潮流接軌。

## (二) 義大利

義大利政府在全球金融危機爆發後，於 2009 年頒布公共財務與會計法案 (Public finance and accounting law)，宣示將採用權責發生基礎會計，惟由於缺乏專責組織，初期改革並不順利。嗣後義大利政府獲歐盟執行委員會協助，針對權責發生基礎會計之實施擬定詳細之行動計畫與時程表，並提出兩個宏觀階段改革方式 (圖 1)，其中 2019 年至 2024 年為準備期，包括組建專責會計改革之組織架構、提出國家復甦暨韌性計畫 (National Recovery and Resilience

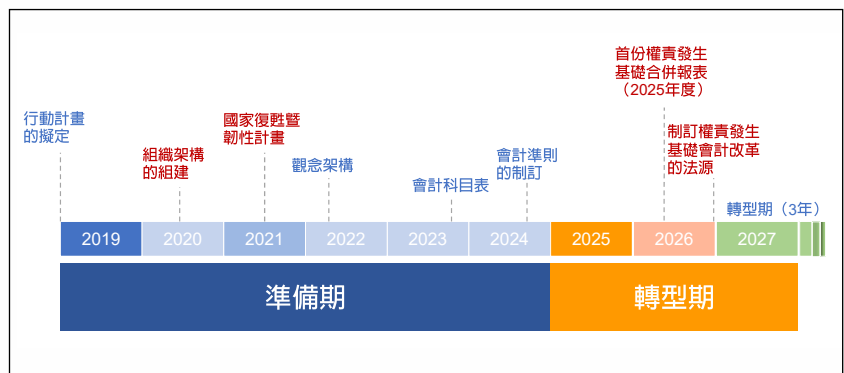
Plan) (含政府會計革新之計畫)，以及研訂新政府會計之觀念架構、會計科目表及會計準則等；2025 年至 2027 年則為轉型期，預計完成相關法制作業與首份以權責發生基礎編製之合併財務

報表。

## (三) 南韓

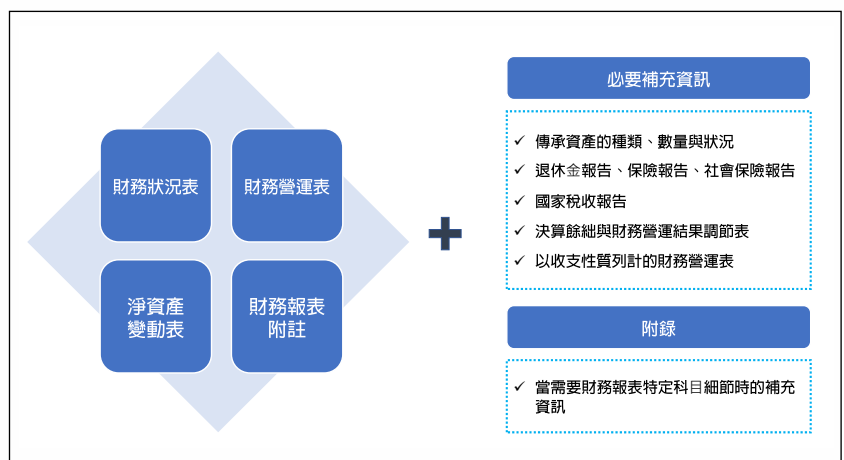
南韓政府財務報告係現金基礎與權責發生基礎雙軌並行，由於會計人員多僅在年底進行權責發生基礎調整，多數財務報告係配合預

### 圖 1 義大利會計改革的期程



資料來源：作者依 OECD(2024a) 資料繪製。

### 圖 2 南韓政府合併財務報表的組成



資料來源：作者依 OECD(2024b) 資料繪製。

算採現金基礎編製，其收入與支出報表係採現金基礎，主要用於國會預算審查時；至合併財務報表與其補充資訊則以權責發生基礎編製，包含財務狀況表、財務營運表、淨資產變動表與附註（上頁圖 2）。在採行雙軌制之過程中，南韓政府發現目前表達方式過於繁瑣且難以理解，未能提供管理者有意義之現金流量資訊，爰刻正積極改變財務報表呈現方式，俾達成以國民為導向之國家財務報告的願景。

#### （四）奧地利

奧地利政府自 1986 年起始朝權責發生基礎改革，2013 年開始，在預算面同時呈現現金基礎與權責發生基礎之預算資訊；在會計面則每月出具以權責發生基礎編製之月報表，並調節其與現金基礎之差異。為增進報表使用者之理解，奧地利政府已透過聚焦於流動性之表達，簡化月報表格式，並比照民間企業每季出具採權責發生基礎之季報，另正著手

整合現金基礎與權責發生基礎之會計科目，以改善財務報導內容。未來將隨時關注 IPSASs 之最新動態，視情形將其導入現行政府會計做法。

### 四、合併財務報表

本議題係由澳洲分享其聯邦政府採權責發生基礎編製合併財務報表情形與所面臨之挑戰等，以及 EUROSTAT 說明歐盟成員國編製合併財務報表情形。澳洲聯邦政府目前依國際會計準則制定該國會計準則（Australian Accounting Standards, AASs），並按該準則編製 1 套合併財務報表（Consolidated Financial Statements, CFS），此單一表達方式顯著提高報表使用者對合併財務資訊之瞭解。然該國聯邦政府合併財務報表之編製，雖已開發中央預算管理系統（Central Budget Management System），仍面臨諸多挑戰，如各部門人員須具備專業能力將財務資訊輸入系統，以及未能透過系統完成所有內部

往來沖銷尚須人工彙編。另 EUROSTAT 說明關於合併財務報表之編製方法，根據歐洲公共部門會計準則（European public sector accounting standards, EPSASs）標準，原則係基於控制之合併（the control-based consolidation），惟歐盟成員國實務上尚包括基於司法判決之合併（如瑞典）、基於「統計原則－廣義政府部門」之合併（如比利時），目前雖刻正推行全面逐行合併（line by line consolidation），然而考量政府部門及各公共公司採行不同會計政策等情形，爰部分歐盟成員國將公共公司之投資淨值以權益法方式（the equity method）認列，而非基於控制進行全面合併，如西班牙、奧地利、法國、拉托維亞、立陶宛、瑞典等國家。

### 參、比利時政府會計理論及報導實務

本次參訪單位 DGFAP 主要職責係監督聯邦政府公共服務部門之財務報表及會計處理，以及編製聯邦政府合併

# 論述》會計 · 審核

財務報表等，參訪議題主要包括比利時政府會計規範及合併財務報表編製等。茲簡要說明如下：

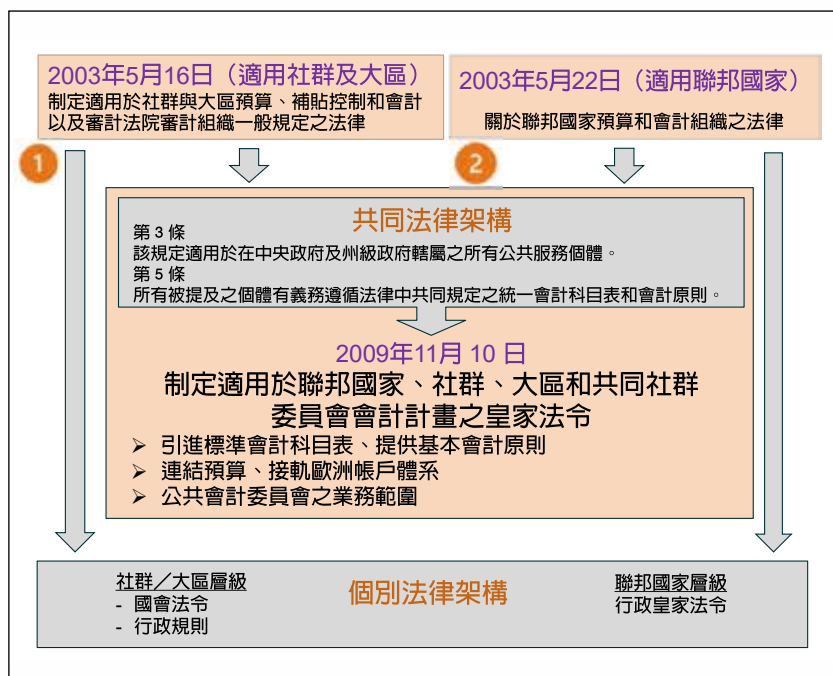
## 一、比利時政府會計規範

比利時政府會計法律架構分為共同法律架構及個別法律架構（圖 3），包括 2003 年 5 月 16 日制定適用於社群與大區預算、補貼控制和會計以及審計法院審計組織一般規定之法律（Loi fixant les

dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes）、2003 年 5 月 22 日關於聯邦國家預算和會計組織之法律（Loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat federal），其中規定各政府應依標準會計科目表編製、年度帳目應於次年 8 月 31 日提交、

年度帳目應於次年 9 月 30 日前提提交眾議院及審計法院，並應在「比利時公報」（le Moniteur belge）公布等；以及 2009 年 11 月 10 日頒布制定適用於聯邦國家、社群、大區和共同社群委員會會計計畫之皇家法令（Arrêté royal fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune），其中規定標準會計科目表包括資產負債表、費用及收入類等、每年應提交資產負債表、損益表及預算執行摘要表等。至於個別法律架構部分，各政府得另訂相關行政法規，以作為其會計處理之準據。另該國正因應 IPSASs 及 EPSASs 準則推展情形，持續與各界討論並取得共識，逐步檢視更新相關規定，以使會計資訊更有效及符合現代需求。

圖 3 比利時政府會計法律架構



資料來源：作者依 BOSA(2024a) 資料繪製。

## 二、合併財務報表編製

比利時聯邦政府編製之年度合併財務報表，包括財務會計基礎編製之合併資產負債表

及損益表（表 1 及下頁表 2），以及預算會計基礎編製之預算執行摘要表（第 71 頁表 3），亦將上開資訊公告於 BOSA 官網，供審計法院審核。合併財務報表編製範圍，係針對歐洲帳戶體系（European System of Accounts 2010, ESA）之中央政府機構部門合併，包括總行政部門（由聯邦公共服務部

門及聯邦公共規劃服務部門組成）、自主核算之行政服務部門與公共行政機構及其類似機構，但不包括州政府、地方政府及社會保障基金；合併財務報表報導格式，係比照該國之民營企業財務報表報導格式，資產負債表先表達固定資產，損益表先表達費用；合併財務報表編製方法，已透過會

計系統設定應沖銷之內部往來交易科目代碼，運用系統辦理沖銷，以減少人工沖銷程序，惟其中國家經營事業體（類似我國國營事業）部分，係以採權益法認列為股權投資科目並以單行方式列於合併資產負債表；至於預算執行摘要表，則依 ESA 經濟分類之統計方式呈現預算執行結果之摘要表。

表 1 比利時聯邦政府 2022 年合併資產負債表

單位：歐元

科目	2022 年	2021 年
固定資產	96,321,266,657.26	86,250,200,621.88
一年後的應收帳款	8,830,974,395.42	9,067,785,604.52
加工庫存和其他庫存	4,066,539,108.67	3,705,221,862.55
一年內到期的應收帳款	29,422,486,884.23	10,732,176,657.98
一年內的金融投資	22,291,369,624.61	28,841,571,881.45
其他資產	5,857,612,646.24	2,114,068,233.54
<b>總計</b>	<b>166,790,249,316.43</b>	<b>140,711,024,861.92</b>
淨資產	382,968,122,729.71	383,830,220,661.41
未來負擔準備金	-8,112,961,796.77	-1,656,734,694.10
一年以上負債	-413,357,483,340.60	-392,422,721,150.84
一年內應付款項	-37,686,493,678.63	-39,102,999,242.00
一年內的金融貸款	-64,419,769,685.10	-65,455,994,226.52
其他負債	-26,181,663,545.04	-25,902,796,209.87
<b>總計</b>	<b>-166,790,249,316.43</b>	<b>-140,711,024,861.92</b>

資料來源：譯自 BOSA(2024b)。

## 肆、心得與建議

本次出國除出席第 24 屆 OECD 年度資深財務管理及報導官員研討會，並參訪 BOSA 所屬 DGFAP 及與其官員進行交流，獲益頗多。茲就研討會及參訪心得與建議摘述如下：

### 一、研討會部分

#### （一）強化財務報導內涵

據 OECD 報告及其會員國分享，為提升施政透明及課責性，運用科技新技術呈現財務資訊，正致力發展數位化和互動式財務報導（DIFR）。主計總處已於網

# 論述》會計 · 審核

表 2 比利時聯邦政府 2022 年合併損益表

單位：歐元

II A - 日常費用	2022 年	2021 年
生產和營運成本	15,600,278,918.07	13,399,078,763.12
對生產的經濟補貼	1,901,144,824.13	1,751,012,565.44
稅費	149,245,793.28	148,567,337.76
利息和其他流動財務費用	9,011,384,934.80	9,355,958,741.35
社會福利	3,521,575,058.27	3,195,362,638.99
第三方收入之移轉	119,066,606,474.94	114,599,169,306.63
<b>當期總支出</b>	<b>149,250,236,003.49</b>	<b>142,449,149,353.29</b>
II B - 資本成本		
資本轉移	1,775,846,940.29	818,730,280.84
資本損失	4,880,233,292.96	7,108,293,626.27
<b>資本總成本</b>	<b>6,656,080,233.25</b>	<b>7,927,023,907.11</b>
<b>總費用 (II A 和 B)</b>	<b>155,906,316,236.74</b>	<b>150,376,173,260.40</b>
II A - 經常收入		
生產和營業收入	-4,312,211,816.85	-3,489,410,142.97
生產和進口稅	-49,674,833,186.71	-45,143,326,150.29
所得稅和財富稅	-89,216,917,304.65	-68,402,113,392.05
實際和估算的社會福利支出	-57,983,905.02	-60,426,462.35
利息和其他經常性財務收入	-3,597,847,219.53	-3,137,465,870.72
稅收以外之收入轉移	-4,176,420,077.54	-4,773,928,781.40
<b>當期總收入</b>	<b>-151,036,213,510.30</b>	<b>-125,006,670,799.78</b>
IIB - 資本收入		
資本稅	-209,785,705.27	-209,409,023.40
其他資本轉移	-351,796,569.41	369,136,843.85
資本收益	-6,081,112,767.50	-4,151,627,207.49
<b>資本總收入</b>	<b>-6,642,695,042.18</b>	<b>-3,991,899,387.04</b>
<b>總收入 (IIA 和 B)</b>	<b>-157,678,908,552.48</b>	<b>-128,998,570,186.82</b>

資料來源：譯自 BOSA(2024b)。

站以視覺化圖表方式呈現年度中央政府總預（決）算暨附屬單位預（決）算及綜計表、前瞻基礎建設計畫特別預（決）算。為接軌數位時代潮流，未來將持續關注國際趨勢，強化以使用者為導向之視覺化圖表。

## (二) 標準制定之最新進展

IPSASB 於 2023 年陸續發布收入、衡量、退休福利計畫等 IPSASs 新公報，並於 2025 年或 2026 年生效。為促使我國會計規制符合國際規範，已就政府會計準則公報其中第 2 號「政府收入認列之會計處理」之收入來源分類，分析其與 IPSASs 收入認列異同，未來仍持續關注 IPSASs 之發布情形，並考量我國國情及實務需要，評估參採之可行性。

## (三) 實施權責發生基礎會計之做法

據 OECD 會員國分享，為持續增進財務報表之可瞭解性，正採行不同方法導入權責發生基礎會計。我國政

府會計已朝此方向邁進，未來將廣續蒐整研析採權責發生基礎會計 OECD 國家做法持續精進。

#### (四) 合併財務報表

OECD 各會員國編製合併財務報表正面臨諸多挑戰，包括因政府部門及各公

共公司採行不同會計政策而未合併，內部往來沖銷須由人工完成等。為持續精進我國合併財務報表內涵，將持續蒐集及分析 IPSASs 規定及做法，並考量我國實務妥處。

表 3 比利時聯邦政府 2022 年預算執行摘要表

單位：歐元

編碼	第 8 類	124,299,822,459.30
80	未分配支出	808,219.54
81	貨物和服務的經常性開支	14,787,857,871.95
82	利息和對上市公司經營虧損的捐助	7,042,128,416.38
83	將收入轉入其他分區	14,557,542,311.89
84	部門內部的收入轉移	47,046,720,012.33
85	向其他機構的資本轉移	1,200,600,176.10
86	部門內部的資本轉移	1,579,990,969.77
87	投資	2,611,195,524.34
88	貸款、股權投資和其他金融產品	4,659,522,965.03
89	公債 -- 會計餘額	30,813,455,991.97
編碼	第 9 類	136,658,157,879.57
90	未分配收入	52,334,051.33
91	貨物和服務往來收入	3,224,181,994.47
92	財產收入	1,579,654,411.13
93	其他部門的收入轉移	74,521,651,590.05
94	一般政府部門內部的收入轉移	5,869,691,072.45
95	其他部門的資本轉移	545,861,056.23
96	部門內部資本轉移	1,477,050,301.46
97	投資	323,628,973.01
98	償還貸款、清算股權和出售其他財務收入	4,784,209,870.94
99	公債 -- 會計餘額	44,279,894,558.50

說明：本表係依經濟分類之編碼，僅列至第一層級科目。  
資料來源：譯自 Cour des comptes (2024)。

## 二、參訪部分

### (一) 政府會計規範

比利時政府參考其企業會計及政府統計報導方式於法律明定其政府會計規範，惟近年為接軌國際，刻持續關注 IPSASs 及 EPSASs 推展情形，逐步檢視更新相關規定。我國則參考 IPSASs 制定適合我國國情之政府會計規制，將密切關注 IPSASs 公報實施情形，並在符合我國法律及國情下，精進相關規制。

### (二) 合併財務報表編製

比利時政府編製合併財務報表，透過會計系統設定應沖銷之內部往來交易科目代碼及辦理沖銷，減少人工沖銷程序。基於我國中央政府編製整體資產負債

## 論述》會計 · 審核

表，已明定公務機關與特種基金間應收（付）款項、預收（付）款項、借貸款項、代保管資產、對特種基金之投資等 5 項內部往來沖銷項目，爰刻正以系統優化內部往來沖銷功能，朝運用中央政府歲計會計資訊系統（GBA 系統）彙編，以提升彙編效率。

### 伍、結語

政府會計係基於相關法令、會計處理原則與程序，對預算執行及財務活動情形加以記錄、分類及彙總，並在每一會計年度終了後編造決算，以展現政府施政計畫實施成效、財務收支實況、以及資產負債概況等資訊，是公共決策及行政監督之重要依據。OECD 及其會員國刻正運用科技新技術呈現財務資訊，雖面臨諸多挑戰，仍致力於導入權責發生基礎會計及編製合併財務報表，以提升財務資訊之可瞭解性及課責性；比利時因應 IPSASs 及 EPSASs 推展情形，逐步檢視更新相關規定，朝向使會計

資訊更有用及符合需求之目的。主計總處將借鑑於 IPSASs 實施情形及 OECD 會員國接軌數位時代潮流具體做法等，適時檢討精進我國政府會計規制，達到逐步接軌國際，並經由優化會計資訊系統，以達成會計協助管理目標。

### 參考文獻

1. 王惠津、張浚仰（2024），參加第 24 屆 OECD 年度資深財務管理及報導官員研討會與赴比利時政府相關機構參訪其會計理論及實務出國報告。
2. BOSA.(2024a).Presentations: Belgian Public Accounting Context.
3. BOSA.(2024b).Résumé du bilan et comptes de résultats consolidés de l'année comptable 2022 de l'Etat federal.
4. Cour des comptes.(2024). 180e Cahier – partie IV : comptes annuels 2022 de l'État federal.
5. OECD.(2024a). Presentations: Working Party on Financial Management and Reporting-"New Strategies in Implementing Accrual Accounting" The Italian experience.
6. OECD.(2024b). Presentations: Working Party on Financial

Management and Reporting-The Last Mile Toward Citizen-Oriented Fiscal Reporting: Reshaping Financial Statement Presentation of Korean Central Government.❖