

目前政府財務報表與 應計制財務報表之有用性的比較研究

鄭如孜

私立元智大學

鄭丁旺

國立政治大學

林嬋娟

國立臺灣大學

摘 要

本研究之目的在將我國目前以修正權責制為會計基礎(以當期財務資源流量為衡量焦點)的八十七年度中央政府總決算報表:平衡表及歲入歲出簡明對照表,改編成以應計制為會計基礎(以經濟資源流量為衡量焦點)的財務報表:資產負債表及收支餘絀表,並且透過問卷調查的方式,以報表提供者、審核者及使用者為受試對象,來比較這兩套報表之有用性。

本研究以配對 t 檢定來比較目前政府報表與改編後應計制報表之有用性,其實證結果顯示:受試者認為在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時,改編後應計制報表之有用性大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。此結果與目前政府會計基礎走向應計制的國際趨勢一致,故建議政府應考慮改以應計制作為會計基礎來編製決算報表。

關鍵詞: 政府會計、修正權責制、應計制、政府財務報表有用性

收稿日:2000年12月

接受日:2002年4月

On the Usefulness of Government Financial Reporting: Accrual Based Statements vs. Modified Accrual Based Statements

Ju-Tzu Cheng

Yuan Ze University

Ting-Wong Cheng

National Chengchi University

Chan-Jane Lin

National Taiwan University

Abstract

The purpose of this study is to test whether the usefulness of the government financial statements was improved when they are prepared on accrual basis rather than on modified accrual basis. To test this proposition, the Central Government financial statements for fiscal year 1998, which were prepared on modified accrual basis, were converted into accrual basis. Questionnaire survey was then conducted to investigate if governmental accountants, auditors and statement users (with undergraduate students as proxies) perceive differently with respect to the usefulness of these two sets of financial reporting systems. The main empirical results indicate that the converted financial statements were perceived as more useful than the existing financial statements with regard to the assessment of financial condition, operating results, and efficiency and effectiveness of the government. The results from this study are consistent with the global trend toward accrual-based government financial reporting system.

Keywords: *Governmental accounting, Modified accrual basis, Accrual basis, Usefulness of government financial statement*

Submitted Dec. 2000.

Accepted Apr. 2002.

壹、研究動機與目的

近年來我國社會上發生了許多有關於政府資產、負債、赤字等金額的爭論，譬如：在八十七年的三、四月間，行政院主計處與省政府之間對省政府究竟有多少金額的資產、負債而爭論¹；此外，在八十八年的二月間，主計長與經建會副主委也為了八十九年度中央政府的赤字問題究竟有多嚴重而爭執²。這些現象顯示出我國的政府財務報表可能無法提供明確充分的資訊，以協助人民瞭解政府的真實財務狀況並評估政府的施政成績。

造成我國政府財務報表之缺失的主要原因之一，為目前政府公務單位以修正權責制(modified accrual basis)為會計基礎^{3、4}，使得財務報表中隱藏了一些資訊，無法反映出真實的施政成績，如：隱藏負債的問題、還本支出是歲出或是負債清償的問題、釋股所得是歲入或是資產出售的問題...等。無法表達出真實狀況的財務報表，可能使政府無法及早面對財務問題，以致於發生財政危機，如：美國紐約市政府因採用現金制(cash basis)為會計基礎，無法及早顯示其日益高昇的流動負債，終於在 1975 年爆發債信危機。在台灣亦發生雲林縣二崙鄉鄉庫於民國 88 年被法院查封的事件⁵，其原因為虛編歲入預算，造成工程發包後沒有收入可以支付廠商，因此廠商向法院提出告訴。

由於政府財務資訊的影響重大，近年來國際間紛紛投注心力於政府會計的研究與改革⁶。紐西蘭即為一個政府會計改革成功的例子，在紐西蘭公共部門改革之前，是以現金制為會計基礎，由於赤字不斷升高、公債的信用評等被降級等刺激，使其開始改以應計制(accrual basis)為基礎⁷，並且藉由訂定各項財務法案來加以落實，結果促使其行政效率大為提昇，進而大幅改善其財務狀況，從原先的財政赤字轉而為財政賸餘。除了紐西蘭之外，世界先進國家如美國、英國、加拿大、澳洲等也都朝著應計制的方向改進。

¹ 參見聯合報，1998.4.1。

² 參見工商時報，1999.2.27。

³ 會計法第 17 條規定：「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。」但是，政府在實際執行時並未確實依此規定辦理，而是在採用權責發生制之外，兼採現金制及契約責任制之作法，所以，本研究參考國外學者之分類，將此種介於權責發生制與現金制之間的會計基礎稱為修正權責制，亦可稱為修正應計制。

⁴ 我國政府公務單位之財務報導以修正權責制為會計基礎，至於採用何種衡量焦點雖未明確規定，但是從會計法第 29 條規定：「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。」可以推知係以當期財務資源流量(current financial resource focus)為衡量焦點。此外，在本研究中亦提及美國政府財務報導的實務和研究，其以修正權責制為會計基礎、以當期財務資源流量為衡量焦點來編製基金別報表，並且以應計制為會計基礎、以經濟資源流量(economic resource focus)為衡量焦點來編製合併報表。由於會計基礎與衡量焦點的關係密切，係一體之兩面，故在本研究中若提到以修正權責制為會計基礎，即隱含衡量焦點為當期財務資源流量；若提到以應計制為會計基礎，即隱含衡量焦點為經濟資源流量。

⁵ 參見聯合報，1999.3.5。

⁶ 參見劉順仁(1997)、鄭添原(1998)。

⁷ 本研究採用國內會計界通用之名詞定義，將應計制與權責發生制視為互用之同義詞。

由於我國政府的財務報表可能無法反映出真實的施政成績，而世界上政府會計的改革潮流又都以應計制作為改進的目標，所以，本研究將我國目前以修正權責制為會計基礎的財務報表改編為以應計制為會計基礎的報表，並且透過問卷調查的方式，以報表提供者、審核者及使用者為研究對象，來比較此兩套報表的有用性。

在政府財務報表的比較研究方面，Gaffney (1986)及 Daniels and Daniels (1991)將美國以修正權責制為基礎的基金別報表改編為以應計制為基礎的合併報表，並且比較兩套報表的有用性。但是，其研究結果究竟是來自於修正權責制與應計制的優劣比較，或者來自於基金別報表與合併報表的優劣比較，是很難釐清的。所以，本研究將焦點置於比較我國目前以修正權責制為基礎的政府財務報表與實際改編後以應計制為基礎的政府財務報表之有用性，而不考慮基金別報表與合併報表的優劣比較。

許崇源、陳錦烽與林江亮(1998)以八十六年度基隆市政府決算報表為樣本，採用應計制進行財務報表的改編，但是其未調查改編前後之財務報表的有用性是否不同。劉順仁(1999)以政府審計人員及主計人員為問卷對象，研究若以應計制為會計基礎，應如何表達政府的固定資產、長期負債、收入、支出，以及採行應計制對於政府會計資訊之有用性的影響，但是其未提供受試者真正改編過的財務報表。所以本研究以前述研究為基礎，作進一步的改進研究。

本文共分六節，第二節將回顧政府會計之改革實務及相關研究，第三節推導基本模型及假說，第四節說明研究方法，第五節則分析實證結果，最後為結論及建議。

貳、文獻探討

美國自 1930 年代起即開始進行政府會計的改革，因此相較於其他國家而言，其在政府會計方面的研究也較為廣泛與成熟，所以本研究以美國政府會計的改革方向及研究文獻為基礎，對我國的政府會計提出一些改革的建議並加以檢驗。故於本節的第一部分中介紹美國政府會計近期的改革，並於第二部分中彙總有關改採用應計制來編製合併報表及維持採用修正權責制來編製基金別報表之主張及研究。此外，於第三部分中回顧與本研究相關的國內文獻。

一、美國政府會計近期的改革

美國政府會計準則委員會 (Governmental Accounting Standards Board, 簡稱 GASB) 在 1999 年 6 月公布第 34 號公報 “州及地方政府的基本財務報表及管理當局評論分析” (Basic Financial Statements and Management’s Discussion and Analysis for State and Local Governments), 其在第 34 號公報中建立了一個新的財務報導模型，主要的特色為：

- 1、政府應以雙重觀點的方法來編製兩套基本的財務報表，其中一套為政府個體觀點(entity-wide level)的報表，而另一套為基金觀點(fund level)的報表。
 - (1)政府個體觀點的報表（即為合併報表）採用經濟資源流量的衡量焦點及完全應計制的會計基礎，所以在政府個體觀點的報表中，應報導包括基礎建設在內的所有資本資產及提列其折舊，並且應報導長期負債及攤銷其折溢價。
 - (2)基金觀點的報表（即為基金別報表）採用當期財務資源流量的衡量焦點及修正權責制的會計基礎，與以前不同的是，在基金觀點的報表中不再一一呈現所有個別基金的結果，而只報導普通基金及主要基金的個別結果，並且加總其他非主要基金的金額於一欄中加以表達，此舉大為削弱了基金觀點之報表的重要性。
- 2、政府的財務報表中應加入“管理當局評論分析”(Management's Discussion and Analysis, 簡稱 MD&A) 段落，以提供政府整體財務狀況、政務及營運結果的分析。

美國政府會計準則委員會認為第 34 號公報要求編製以應計制為會計基礎的報表，可以協助政府達成第一號觀念性公報(GASB 1987)中所列的兩個重要的財務報導目標，其中一個目標為協助報表使用者評估是否由當年度的人民支付當年度所收到之服務的成本，或者是將服務成本移轉給未來年度的人民負擔，而另一個目標為協助報表使用者評估政府的營運是否已使其財務狀況改善或惡化。此外，美國政府會計準則委員會還認為以應計制為會計基礎的報表可以協助使用者評估政府投資於資本資產（包括基礎建設）的程度，此將使政府官員能以長期的觀點來顯示其監管責任，而不只是著重於短期的基金或預算觀點。

在第 34 號公報中，除了對財務報表的會計基礎及表達方式作了重大的改變之外，還致力於提供財務狀況、政務及營運結果方面的短期及長期績效資訊。由於政府的財務經理人對於反映於政府財務報導中的交易、事件和狀況，以及影響政府營運的財政政策有相當的瞭解，所以，第 34 號公報要求財務經理人應提供有關政府整體財務狀況、政務及營運結果的跨年比較，以及其針對重大變動的見解於“管理當局評論分析”段落中，此將使報表使用者可以獲得有關於政府財務績效之客觀且易讀的分析資訊。

二、國外相關研究

Price Waterhouse and Co. (1976)指出由於商業會計與政府會計之用詞、格式、報表型態均不相同，使得即使是精通企業報表的人亦難以了解政府會計報表，所以少有市民會利用市政財務資訊。

Davidson et al. (1977)認為如果提供給公眾的市政報表係依據商業會計觀

念（即為完全應計制）及報表格式（即為合併報表）來編製，則公眾較可能了解這些市政報表。

Ernst and Whinney (1979)認為由於財務報告格式（基金別）及政府衡量準則（修正權責制）的不適當使得報告存有部分缺陷。

Gaffney (1986)以選民（或稱為納稅人）為研究對象，欲檢驗是否選民認為郡的合併財務報表比基金別財務報表更為有用。其依循馬里蘭州的三個郡所採用之格式來編製假設的基金別報表，並且依循美國會計學會之委員會所建議的合併方法來編製假設的合併報表。其採用 Larcker and Lessig (1980)的調查工具來衡量“認知的有用性”，此調查工具包括六個問題，衡量認知有用性的兩個層面，其為：認知重要性及認知可用性。Gaffney (1986)寄發給選民一份議題名單以及財務報表（合併報表或基金別報表），要求其從中選出五個對他們而言是重要的議題，並且評估財務報表對每一個議題的有用性。其結果發現選民認為在評估資本改善計畫及教育效果時，合併報表與基金別報表的有用性有顯著差異，而這兩個議題占了地方政府的 55% 營運支出，所以 Gaffney (1986)認為報表格式的重要性是因議題而有不同的。

Daniels and Daniels (1991)以美國政府會計準則委員會所列的三類使用者：公眾、投資人及債權人、立法機關及監督團體為受試者，給予不同的受試者不同格式的財務報表，其中一套是康乃狄格州之兩個城市的基金別報表，另一套是以應計制作為會計基礎、以經濟資源流量作為衡量焦點來改編的合併報表。其探討財務報表格式對於下列各項的影響：(1)使用者對於財務報表能否適當表達出四類資訊（遵循、財務生存力、績效、服務成本）的看法。(2)使用者對於財務報表中能夠表達出四類資訊之最適位置的看法。(3)使用者依據財務報表來決定出城市之相對財務優勢的能力。(4)使用者對於財務報表之整體有用性的意見。其在調查兩套財務報表的認知有用性時，亦是採用 Larcker and Lessig (1980)的六個衡量問題。研究之結果顯示：(1)立法機關及監督團體顯著地認為合併報表在判斷服務成本上是較為適當的，而其他結果則不顯著。(2)格式並未影響受試者對於財務報表中能夠表達出四類資訊之最適位置的看法。(3)未有任何一群使用者在決定城市財務狀況的排名上比其他群更為正確，報表的格式亦不會影響正確性。(4)對立法機關及監督團體而言，合併報表是顯著較為有用的，但對其他受試群而言，結果並不顯著。此外，研究結果亦顯示受試者認為合併報表較具可比較性，並且比較接近企業及非營利組織的會計。所以 Daniels and Daniels (1991)認為研究結果顯示合併的財務報表可能有較大的優點及較小的缺點。

從美國政府會計的近期發展中可以得知，其目前的改進方向乃在於將會計基礎從修正權責制改變為應計制（衡量焦點從當期財務資源流量改變為經濟資源流量），以及將表達方式從基金別財務報表改變為合併報表，所以美國過去

的研究多著重於比較以修正權責制為基礎之基金別報表與以應計制為基礎之合併報表的認知有用性。但其研究結果究竟是來自於修正權責制與應計制的優劣比較，或者來自於基金別報表與合併報表的優劣比較，則有難以釐清之嫌。故本研究將焦點置於比較我國目前以修正權責制為基礎的政府財務報表與實際改編為以應計制為基礎的政府財務報表之認知有用性，而不考慮基金別報表與合併報表的優劣比較。並且參考 Daniels and Daniels (1991)之研究，從四個方面來探討兩種格式之財務報表的認知有用性，此四個方面為：遵循程度、財務狀況、政務及營運結果、效率及效果。此外，本研究參考 Larcker and Lessig (1980)的問卷題目，以進一步發展出調查認知有用性的問題。

三、國內相關文獻

許崇源、陳錦烽與林江亮(1998)以應計制為基礎，改編基隆市政府八十六年度決算報表，並比較目前政府會計處理方法與應計制之下的差異。改編之結果顯示完全落實應計制之作法在技術上並無特殊困難之處，但改編後本期餘絀及淨資產（資產減負債）均遠大於改編前之金額。本期餘絀變大之主要原因來自本期資本門支出遠大於本期折舊額，以及本期保留款支出遠大於上期保留款支出所致。淨資產增加之主要原因，則為改編時將歷年來已列為歲出之未耗損資本支出（含投資及固定資產等）改列為資產。如果未來政府規模維持穩定（亦即每年資本支出約當於折舊金額），且保留款每年相當或直接列為當年支出，則本期餘絀之差異將會減小，但淨資產之差異將隨著政府資產規模之擴大而增加，不會消失。因此，如果未來政府會計改採應計制，則如何將政府固定資產不可處分部分分開表達，應特別審慎處理。

劉順仁(1999)以問卷的方式，探討假設採行應計制之下對於固定資產、長期負債、收入、支出的認列表達方式，以及採行應計制對於政府會計資訊之有用性的影響。其以政府主計及審計人員為受試者。研究結果顯示大多數受試者對於固定資產和長期負債是否應該列入平衡表、以何種金額入帳，以及收入支出之認列時點的問卷回答皆符合應計制之精神，並且同意採用應計制可增加政府會計資訊的有用性。

本研究與許崇源、陳錦烽與林江亮(1998)不同的是，本研究以中央政府八十七年度決算報表為改編標的，並且進一步調查受試者對於改編前後報表之有用性的看法。而與劉順仁(1999)之研究不同的是，本研究在探討受試者對於改採應計制是否會增加報表有用性之看法時，提供受試者改編前後的報表。

參、基本模型及假說

經濟學家在評估公共政策是否改善社會福利時，通常檢驗政策對於公平性及效率的影響，所以本研究從公平性及效率的觀點，來探討政府之會計基礎的

適當性。

就跨代公平性的觀點而言, 政府所採用之會計基礎應能提供資訊以確認當年度收入是否足以支應當年度服務支出, 亦即應該顯示當年度人民是否將其所享受之服務的部分成本移轉給未來年度的納稅人。因為應計制是在交易或事件發生時即認列其影響, 亦即是在提供服務的當年度就認列為支出, 由享受服務的當代人民來負擔, 所以應計制足以衡量跨代公平性(GASB 1990)。

就效率的觀點而言, 由於政府受到平衡預算的限制, 使得會計基礎之選擇將會影響到跨代的資源分配, 進而影響到跨代風險分擔此一經濟效率。所以本研究參考 Hwang and Patton (1992)的模型並加以修改, 以進一步地推論出應計制在風險分擔方面的優異性。

假設有無限多代人民, 而第 t 代人民的淨財富或淨消費為 $c_t = W - \tau_t$, 其中, W 為外生的均衡乘賦 (所得), τ_t 為第 t 代的個人課徵稅額。假設人民是風險規避者, 其偏好為 $U(c_t) = -\exp(-c_t)$, 所以期望效用為 $V_t = EU(c_t)$ 。

在平衡預算的限制之下⁸, 第 t 期所記錄的支出必須以第 t 期的稅收來全額支應, 而第 t 期所記錄的支出數額部分取決於所採用之會計基礎, 所以所選擇的會計基礎將會影響到個人的課徵稅額及淨消費額, 故將會計基礎定義為 R_t , 令 R_1 代表應計制、 R_2 代表現金制, 則消費額 c_t 、稅額 τ_t 以及期望效用 V_t 皆可表示為會計基礎的函數: $c_t = c_t(R_t)$, $\tau_t = \tau_t(R_t)$, $V_t = V_t(R_t)$ 。

假設政府在第 t 年購置固定資產 (譬如: 購買消防車), 造成的現金流出為 $Y_t \sim N(\mu, \sigma^2)$, Y_t 與 Y_{t+j} 的相關係數為 ρ^j , $\rho < 1$, 且固定資產的耐用年限為 m 年。

在上述的模型假設之下, 可以推論出第 t 代人民的期望效用 V_t 會隨著 $[Mean(c_t) - Var(c_t)/2]$ 單調遞增, 所以可藉著 $[Mean(c_t) - Var(c_t)/2]$ 的順序排列來決定人民的偏好次序:

$$\begin{aligned} V_t(R_t) &= EU(c_t) \\ &= E[-\exp(-c_t)] \\ &= -\int_{-\infty}^{\infty} e^{-c_t} \frac{1}{\sqrt{2\pi \text{var}}} e^{-\frac{(c_t - \text{mean})^2}{2\text{var}}} dc_t \end{aligned}$$

⁸ 此項平衡預算的假設與我國的實務情形亦有相符之處, 譬如: 在六十一年度之前, 政府的歲入歲出餘絀金額均不大, 大致符合平衡預算之目標; 在此之後雖然歲入歲出餘絀金額較大, 但是六十二至六十九年度、七十七至七十九年度、八十七年度(本研究提供之政府財務報表係為八十七年度者)的歲入歲出餘絀金額均為正數, 亦符合平衡預算之目標。

$$= -e^{-\left(\frac{mean - var}{2}\right)} \quad (1)$$

在應計制(R_1)之下，固定資產的現金流出應以有系統的方式分攤至之後的 m 年，令每一年的分攤比率為 α_j ，因此第 t 代人民應負擔的支出，亦即應負擔的稅額為：

$$\pi_t(R_1) = \sum_{j=0}^{m-1} \alpha_j Y_{t-j} \quad (2)$$

所以，淨財富的平均數、變異數以及 $[Mean(c_t) - Var(c_t)/2]$ 可表示如下：

$$Mean[c_t(R_1)] = W - \mu \quad (3)$$

$$Var[c_t(R_1)] = \sigma^2 \left[\sum_{j=0}^{m-1} \alpha_j^2 + \sum_{i=0}^{m-1} \sum_{j=0}^{m-1} \alpha_i \alpha_j \rho \right] \quad (4)$$

$$Mean[c_t(R_1)] - \frac{Var[c_t(R_1)]}{2} = W - \mu - \frac{\sigma^2 \left[\sum_{j=0}^{m-1} \alpha_j^2 + \sum_{i=0}^{m-1} \sum_{j=0}^{m-1} \alpha_i \alpha_j \rho \right]}{2} \quad (5)$$

在現金制(R_2)之下，購買固定資產所造成的現金流出由當年度人民負擔，因此第 t 代人民應負擔的支出，亦即應負擔的稅額為：

$$\pi_t(R_2) = Y_t \quad (6)$$

所以，淨財富的平均數、變異數以及 $[Mean(c_t) - Var(c_t)/2]$ 可表示如下：

$$Mean[c_t(R_2)] = W - \mu \quad (7)$$

$$Var[c_t(R_2)] = \sigma^2 \quad (8)$$

$$Mean[c_t(R_2)] - \frac{Var[c_t(R_2)]}{2} = W - \mu - \frac{\sigma^2}{2} \quad (9)$$

從(3)式及(7)式可知， $Mean[c_t(R_1)] = Mean[c_t(R_2)]$ 。因為 α_i 、 α_j 都小於 1，所以從(4)式及(8)式可知， $Var[c_t(R_1)] < Var[c_t(R_2)]$ 。故 $V_t(R_1) > V_t(R_2) \quad \forall t$ 。

從推論的結果可知，在應計制之下，將購買固定資產的現金流出分攤至提供服務的各期中，降低了各期的風險分擔，因此人民比較偏好應計制。

我國政府之公務單位所採用的會計基礎可以從會計法、預算法等相關法規中推知。會計法第 17 條規定：「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權

責發生制。」會計法第 65 條第 1 項規定：「各種分類帳簿之各帳目所有預收、預付、到期未收、到期未付及其他權責已發生而帳簿尚未登記之各事項，均應於結帳前先為整理記錄。」所以從會計法第 17 條及第 65 條可知，政府的公務單位會計以應計制為主要基礎。但是，會計法第 37 條規定：「各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項與權責發生事項。」所以政府的公務單位會計除了採用應計制之外，還兼採現金制。此外，預算法第 72 條規定：「會計年度結束後，各機關已發生尚未收得之收入，應即轉入下一年度列為以前年度應收款；其經費未經使用者，應即停止使用。但已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下一年度列為以前年度應付款或保留數準備。」所以政府的公務單位會計除了採用應計制之外，還兼採契約責任制(obligation basis)。綜而言之，我國政府之公務單位所採用的會計基礎為包含有應計制、現金制、契約責任制的修正權責制。

在現金制之下，會計帳目之登錄完全決定於現金之收支，亦即在收到現金時即記錄為收入，支付現金時即記錄為支出。在契約責任制之下，只需基金對欲採購之財貨或勞務已簽訂契約或已簽發訂單，即可記錄為當期支出。因此不論是在現金制或契約責任制之下，都不是在提供服務的各年度分別列記支出，而是在支付現金或簽訂契約、訂單的當期即全額認列為支出，所以就公平性或就效率而言，應計制應會勝過包含有應計制、現金制、契約責任制的修正權責制。

本研究以政府公務單位為研究標的，將其目前採用修正權責制所編製的政府財務報表，修改為採用應計制的政府財務報表，並且基於理論模型及過去文獻，推導出下列假說並加以檢驗：

假說：相對於採用修正權責制所編製的政府財務報表而言，使用者認為採用應計制所編製的政府財務報表較具有用性。

肆、研究方法

一、研究對象及回函概況

本研究將我國目前以修正權責制為基礎的政府財務報表改編為以應計制為基礎的政府財務報表，並且透過問卷調查的方式，從政府財務資訊的提供者、審核者及使用者的角度，來比較此兩套報表的認知有用性。在提供者方面，以政府主計人員為受試對象；在審核者方面，以政府審計人員為受試對象；在使用者方面，基於考量大部分主要使用者（譬如：一般人民、民意代表）的專業背景可能不足以使其分辨兩套報表的異同，故以修讀過商業會計及政府會計之大學生為受試對象，以其對政府財務報表的看法來代理衡量具有專業知識之公眾的看法。本研究對報表審核者發送 30 份問卷，回收的有效問卷為 29 份，

回函率為 96.67%；對報表提供者發送 108 份問卷，回收的有效問卷為 76 份，回函率為 70.37%；對報表使用者發送 28 份問卷，回收的有效問卷為 28 份，回函率為 100%。⁹故整體回函率為 80.12%。

在回函的報表審核者及提供者中，從事審計或主計工作達 6 年以上者分別占 57% 及 79%，具有大學以上學歷者分別占 89% 及 81%，修讀過商業會計課程者分別占 96% 及 93%，修讀過政府會計課程者分別占 89% 及 78%。由此可知，回函的報表審核者及提供者多具備有專門學識及豐富經驗，足以了解本研究所提供之兩套政府財務報表的異同點，並且對其有用性作出適當的評估。

提供給受試者兩套政府財務報表，其中一套是改編前的政府財務報表，另一套是改編後應計制報表，兩套報表以並列的方式呈現¹⁰，要求受試者先針對改編前的政府財務報表，接著，再要求受試者針對改編後應計制報表，提供其認為報表之有用性的看法。

二、研究設計

1. 提供的資訊¹¹

提供給受試者的資訊為兩套採用不同會計基礎、不同衡量焦點的政府財務報表，其中一套為八十七年度以修正權責制為會計基礎、以當期財務資源流量為衡量焦點之中央政府總決算報表，包括隸屬於主要表的平衡表、歲入歲出簡明對照表，以及隸屬於附屬表的政府投資目錄、政府保付款目錄、政府貸出款目錄、財產目錄、債款目錄－內債部分、債款目錄－銀行借墊部分、債款目錄－外債部分（停付本息部分）、債款目錄－外債部分（在臺部分）；另一套為八十七年度改編以應計制為會計基礎、以經濟資源流量為衡量焦點的中央政府總決算報表，包括隸屬於主要表的資產負債表及收支餘絀表。

本研究以應計制為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點，將目前政府財務報表中所呈現的資料加以改編，其會計處理係依據我國一般公認會計原則辦

⁹ 審計人員有 640 人，本研究在受試者資歷、學歷平均分布，以及受試者工作經驗足以通盤瞭解政府財務報表的考量下，挑選出 30 位審計人員並對其發送問卷，抽樣比率為 4.69%。主計人員有 14,026 人，本研究對主計人員訓練班第 28 及 29 期、108 位學員發送問卷，抽樣比率為 0.77%，此主計人員訓練班之訓練對象為主計處及所屬主計機構荐任第六職等至第九職等主計人員，訓練目的為培育中、高級主計幹部。本研究於民國 88 年 12 月至民國 89 年 1 月間陸續對審計人員及主計人員發送問卷，並於民國 90 年 12 月對大學生發送問卷。

¹⁰ 本研究為了控制因為會計科目不同所產生的混淆效果(confounding effects)，乃在提供報表資訊給受試者的時候，以同時而且對照的方式來提供兩套財務報表，亦即將改編前的平衡表與改編後的資產負債表列示於同一頁，將改編前的歲入歲出簡明對照表與改編後的收支餘絀表列示於同一頁。此外，在提供給受試者的問卷說明中以表格的方式，告訴受試者改編前會計科目的名稱以及改編後會計科目的名稱。這些設計均能使受試者充分了解改編前後會計科目的意義，以減少受試者因為不清楚某個會計科目（譬如：國庫結存）的定義，而認為該套財務報表較不具有有用性的機會。

¹¹ 提供給受試者的政府財務報表內容列示於附錄二。

理。本研究將按現行法規所編列之平衡表、政府投資目錄、政府保付款目錄、政府貸出款目錄、財產目錄及債款目錄的資訊加以彙總改編，並且改稱為資產負債表。另外，將按現行法規所編列之歲入歲出簡明對照表加以改編，並且改稱為收支餘絀表。

茲將改編前的平衡表科目與改編後的資產負債表科目比較於表一；將改編前的歲入歲出簡明對照表科目與改編後的收支餘絀表科目比較於表二。

2.問卷之設計及內容¹²

本研究係透過問卷來蒐集初級資料，而問卷的設計共包括三個階段。首先，本研究針對研究主題並參考相關文獻，擬定出初步的問卷題目；其次，本研究徵詢政府會計學者及具有政府會計實務經驗的官員，並依據其意見來修改問卷題目；最後，本研究邀請數位專精政府會計的學者及官員進行預試，並根據其意見作進一步的修改，以期達到問卷效度的要求。

本研究參考 Larcker and Lessig (1980)的調查工具¹³，擬定出四個衡量認知有用性的問卷題目，包括詢問其所得之政府財務報表的攸關性、足夠性、表達正確性以及可靠性。並且參考 Larcker and Lessig (1980)之作法，將攸關性、足夠性歸為同一類，因為此些特性與資訊內容是否為攸關的、有意義的、重要的、有助益的、具資訊性、或顯著性有關，所以稱之為“認知重要性”；另外將表達正確性、可靠性歸為同一類，因為此些特性與資訊格式是否為清楚的、不模糊的、或可讀性有關，所以稱之為“認知可用性”。認知重要性及認知可用性即構成了認知有用性的兩個面向。

本研究依據美國政府會計準則委員會(GASB 1987)所提出之財務報表用途，擬定出受試者評估政府施政的四個構面。美國政府會計準則委員會(1987)所提出之財務報表用途為：

- (1)比較政府之實際財務結果與法定預算。
- (2)評估政府之財務狀況、政務及營運結果。

¹² 詳細的問卷內容請參見附錄一。

¹³ Larcker and Lessig (1980)訪談堪薩斯大學的畢業生及教職員，蒐集與資訊重要性、資訊可用性有關之特性的敘述。之後再請其他教職員及畢業生檢驗這些敘述，並且刪去檢驗者對敘述之分類與以前文獻不同、語意模糊和有尺度問題的敘述，以最後剩下的敘述作為調查認知有用性的工具。此一訪談過程建構了適當的“內容效度”，所以，Gaffney (1986)、Daniels and Daniels (1991)皆採用 Larcker and Lessig (1980)的問卷題目。

表一 平衡表科目與資產負債表科目之比較

| 平衡表科目(目前政府報表) | 資產負債表科目(改編後應計制報表) |
|-------------------------------------|---|
| A、資產部分 | |
| 1. 國庫結存 | 1. 現金與約當現金 |
| 2. 各機關結存 | 2. 現金與約當現金 |
| 3. 有價證券 | 3. 短期投資 – 有價證券 |
| 4. 歲入應收款 | 4. (1)歲入應收款之明細項：“公債及賒借收入” ¹⁴ ，為未來可依法舉債之金額，其性質並非資產或負債科目，應刪除之。 (2)歲入應收款之明細項：“移用以前年度歲計賸餘” ¹⁵ ，為餘絀變動表科目，應刪除之。 (3)依性質分別列於下列明細科目：應收稅課及專賣收入、應收投資收益、應收規費及罰款收入、應收租金及利息、應收出售財產款、應收資本收回、其他應收款。 (4)扣除備抵壞帳。 |
| 5. 暫付款 | 5. 暫付款 |
| 6. 押金 | 6. 存出保證金 |
| 7. 材料 | 7. 材料 |
| 8. 平衡表中不包括此部分。 | 8. 長期投資 – 營業基金、長期投資 – 非營業基金 |
| 9. (1)平衡表中不包括此部分。 (2)原列於政府貸出款目錄。 | 9. (1)政府貸出款目錄所記錄的金額，應刪除屬於營業基金與非營業基金部分。 (2)將屬於公務單位之貸出款金額，列於“應收貸出款”科目。 |
| 10.(1)平衡表中不包括此部分。 (2)原列於財產目錄。 | 10.(1)財產目錄所記錄的金額，應刪除屬於營業基金與非營業基金部分。其餘為公務單位之財產部分。 (2)“有價證券”部分列入“長期投資 – 有價證券”科目。 (3)“權利”部分列於無形資產項下。 (4)列為固定資產項下的明細科目：土地、土地改良物、房屋建築及設備、訂購機件及在建工程、機械及設備、交通及運輸設備、雜項設備。 (5)除土地之外，固定資產科目需扣除累計折舊 |
| B、負債部分 | |
| 1. 暫收款 | 1. 暫收款 |
| 2. 保管款 | 2. 應付保管款 |
| 3. 代收款 | 3. 應付代收款 |
| 4. 預收款 | 4. 預收款 |

¹⁴ 本研究以八十七年度中央政府總決算報表為改編對象，其適用舊預算法，仍將公債及賒借收入視為當年度之歲入。但是依民國八十七年十月二十九日所公布之新預算法第 6 條規定，歲入已不包括債務之舉借。

¹⁵ 在舊預算法中，將以前年度歲計賸餘之移用視為當年度之歲入。但是依新預算法第 6 條規定，歲入已不包括此項。

表一 平衡表科目與資產負債表科目之比較 (續)

| 平衡表科目(目前政府報表) | 資產負債表科目(改編後應計制報表) |
|---|--|
| 5. 歲出應付款 ¹⁶ (歲出保留數準備) | 5. 應計制之下並不認列由於雙務契約所產生的未來資產與負債, 故刪除之。 |
| 6. 應付借款 | 6. 應付借款 |
| 7. 應付債款 – 內債 | 7. 應付債款 – 內債 |
| 8. 應付債款 – 外債 | 8. 應付債款 – 外債 |
| 9. (1)平衡表中不包括此部分。 (2)原列於債款目錄 – 內債、債款目錄 – 銀行借墊、債款目錄 – 外債(停付本息部分)。 | 9. (1)債款目錄 – 銀行借墊部分在附註中所記錄的金額, 為在臺時期由省政府舉借而中央政府負擔半數的債款, 應列入“應付借款”科目。 (2)除前項外, 均為大陸時期所舉借之金額, 年代久遠且已停付本息, 故將其列於附註中, 作為或有負債。 |
| 10.(1)平衡表中不包括此部分。 (2)原列於債款目錄 – 外債(在臺部分)。 | 10.(1)債款目錄 – 外債(在臺部分)所記錄的金額, 應刪除屬於營業基金與非營業基金部分。 (2)將屬於公務單位之債款金額, 列於“應付債款 – 外債”科目。 |
| 11.(1)平衡表中不包括此部分。 (2)原列於政府保付款目錄。 | 11. 將“政府保付款”列於附註中, 作為或有負債。 |
| C、淨資產部分 | |
| 1. 歲計餘絀 | 1. (1)收支餘絀。 (2)為調整過歲入、歲出後的金額。 |
| 2. 以前年度累計餘絀 | 2. 以前年度累計餘絀 |
| 3. 平衡表中不包括此部分。 | 3. (1)累計餘絀調整數。 (2)為資產及負債的調整總額。 |

表二 歲入歲出簡明對照表科目與收支餘絀表科目之比較

| 歲入歲出簡明對照表(目前政府報表) | 收支餘絀表(改編後應計制報表) |
|-------------------|---|
| A、歲入部分 | |
| 1. 稅課及專賣收入 | 1. 稅課及專賣收入 |
| 2. 營業盈餘及事業收入 | 2. (1)投資收益。 (2)採用權益法認列投資於營業基金、非營業基金之收益。 (3)採用成本法認列投資於其他有價證券的收益。 |
| 3. 規費及罰款收入 | 3. 規費及罰款收入 |
| 4. 財產收入 | 4. (1)依稅法之規定, 假設原列於“財產售價”部分的 80% 為財產成本, 非收益, 應刪除之。其餘 20% 認列為“出售財產利得”。 (2)原列於“財產孳息”部分列入“租金及利息收入”科目。 (3)原列於“資本收回”部分的財產收入, 其性質非為收入, 而是長期投資之收回, 故刪除之。 |

¹⁶ 在舊預算法中, 將契約訂定所產生的未來年度支付款項列為歲出應付款。但是依新預算法第 72 條規定, 此款項應列為保留數準備。

表二 歲入歲出簡明對照表科目與收支餘絀表科目之比較(續)

| 歲入歲出簡明對照表(目前政府報表) | 收支餘絀表(改編後應計制報表) |
|-----------------------|---|
| 5. 其他收入 | 5. 其他收入 |
| 6. 公債及賒借收入 | 6. 此項性質屬於負債，故刪除之。 |
| 7. 移用以前年度歲計賸餘 | 7. 此項性質屬於餘絀變動，故刪除之。 |
| B、歲出部分 | |
| 1. 一般政務支出 | 1. (1)一般政務費用。 (2)資本門支出為資產性質，故刪除之。 (3)應計制之下並不認列由於雙務契約所產生的收益與費用，故刪除歲出保留數。 (4)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 2. 國防支出 | 2. (1)國防費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 3. 教育科學文化支出 | 3. (1)教育科學文化費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 4. 經濟發展支出 | 4. (1)經濟發展費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 5. 社會福利支出 | 5. (1)社會福利費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 6. 社區發展及環境保護支出 | 6. (1)社區發展及環境保護費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 7. 退休撫卹支出 | 7. (1)退休撫卹費用。 (2)刪除本年度資本門支出、歲出保留數。 (3)加入以前年度歲出保留數準備在本年度的經常門實現數。 |
| 8. 債務支出 | 8. (1)“債務還本支出”部分的性質屬於負債清償，故刪除之。 (2)加總“債務付息支出”及“還本付息事務支出”的金額，列於“利息及處理債務事務費用”科目。 |
| 9. 一般補助及其他支出 | 9. 一般補助及其他費用 |
| 10. 歲入歲出簡明對照表中不包括此部分。 | 10. 壞帳費用 |
| 11. 歲入歲出簡明對照表中不包括此部分。 | 11. 採直線法計提“折舊費用”。 |

- (3) 確定政府之財務處理遵循相關法令、管制及基金使用限制。
- (4) 評量政府施政之效率與效果。

本研究將第二個用途分為兩項，第一項乃假定使用者透過資產、負債以及償債能力來評估政府的財務狀況，第二項乃假定使用者透過收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度來評估政府的政務及營運結果。此外，本研究參考 Daniels and Daniels(1991)之作法，假定使用者係藉著比較實際的財務結果與法定預算，來判斷政府遵循法令、管制及基金使用限制的程度，所以將第一個用途及第三個用途歸為同一項。故本研究擬定出使用者評估政府施政的四個構面，其為：遵循程度、財務狀況、政務及營運結果、效率及效果。

每位受試者對政府財務報表之認知有用性的評分，乃是將受試者對政府財務報表之攸關性、足夠性、表達正確性及可靠性的評分加以平均而求得。評分的方法是由非常不同意到非常同意分別給予 1 到 7 分，其中，非常不同意給予 1 分，而非常同意給予 7 分。

三、資料分析方法

本研究採用的資料分析方法可分為兩類，第一類為問卷信度與效度之檢驗，包括 Cronbach's α 檢定及內容效度檢驗；第二類為兩套政府財務報表之有用性的比較檢定，此部分以配對 t 檢定(paired t test)來進行檢驗。

1. 問卷信度與效度之檢驗

問卷之信度即為問卷之可靠性，係指問卷衡量結果的一致性或穩定性。本研究以 Cronbach's α 來檢定問卷之信度。

分析三類受試者之問卷回答值顯示，就報表審核者而言，其 Cronbach's α 值為 0.9280；就報表提供者而言，其 Cronbach's α 值為 0.9347；就報表使用者而言，其 Cronbach's α 值為 0.7305。三類受試者之問卷回答值的 Cronbach's α 值皆大於 0.7，表示本研究之問卷是具有高信度的。

問卷的內容效度係指問卷衡量工具的內容適切性，亦即問卷衡量工具之內容涵蓋研究主題的程度。而內容效度的認定是相當主觀的，並無法運用任何統計量來進行檢定，所以如果問卷內容來自於邏輯推理、學理基礎、實證經驗、專家共識，且經過事前的預試，則可認為問卷是具有相當的內容效度。

本研究之問卷設計乃參考以前文獻，綜合多位政府會計學者及官員之意見，並由數位專精政府會計之學者及官員進行預試，故應具有內容效度。

2. 兩套政府財務報表之有用性的比較檢定

本研究以配對 t 檢定，來檢驗對每一個評估決策而言，受試者認為以修正

權責制為基礎的政府財務報表與以應計制為基礎的政府財務報表之有用性，是否有顯著之差異，而且以應計制為基礎之政府財務報表的有用性是否顯著大於以修正權責制為基礎之政府財務報表。

伍、實證結果

一、報表審核者對改編前後報表之有用性的看法

本研究將報表審核者對於應計制與修正權責制報表之認知有用性的評估列示於表三，並且將認知重要性及認知可用性的評估分別列示於表四及表五。從表三可知，報表審核者在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，都認為改編後應計制報表的有用性顯著大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。此結果符合假說之預期，亦即相對於採用修正權責制所編製的政府財務報表而言，採用應計制所編製的政府財務報表較具有用性。

表三 改編前後報表之認知有用性比較—報表審核者觀點^{a b}

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------------------|------|---------|
| 遵循程度 | 4.63 ^c | 4.85 | -0.22 |
| 財務狀況 | 4.58 | 3.96 | 0.62*** |
| 政務及營運結果 | 4.37 | 4.05 | 0.32* |
| 效率效果 | 3.97 | 3.36 | 0.61*** |

a：每位受試者對政府財務報表之認知有用性的評分，乃是將受試者對政府財務報表之攸關性、足夠性、表達正確性及可靠性的評分加以平均而求得。評分的方法是由非常不同意到非常同意分別給予 1 到 7 分，其中，非常不同意給予 1 分，而非常同意給予 7 分。

b：此為單尾檢定。

c：所有受試者對報表有用性之評分的平均值。

*：代表顯著水準 0.1；**代表顯著水準 0.05；***代表顯著水準 0.01。

表四 改編前後報表之認知重要性比較—報表審核者觀點^{a b}

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------------------|------|---------|
| 遵循程度 | 4.98 ^c | 5.48 | -0.50** |
| 財務狀況 | 5.07 | 4.50 | 0.57** |
| 政務及營運結果 | 4.75 | 4.57 | 0.18 |
| 效率效果 | 4.32 | 3.74 | 0.58*** |

a：每位受試者對政府財務報表之認知重要性的評分，乃是將受試者對政府財務報表之攸關性及足夠性的評分加以平均而求得。評分的方法與表三相同。

b：此為單尾檢定。

c：所有受試者對報表重要性之評分的平均值。

**：代表顯著水準 0.05。

***：代表顯著水準 0.01。

表五 改編前後報表之認知可用性比較—報表審核者觀點^{a b}

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表 之差異 |
|---------|-------------------|------|-------------|
| 遵循程度 | 4.27 ^c | 4.23 | 0.04 |
| 財務狀況 | 4.09 | 3.38 | 0.71*** |
| 政務及營運結果 | 3.98 | 3.48 | 0.50*** |
| 效率效果 | 3.63 | 2.98 | 0.65*** |

a：每位受試者對政府財務報表之認知可用性的評分，乃是將受試者對政府財務報表之表達正確性及可靠性的評分加以平均而求得。評分的方法與表三相同。

b：此為單尾檢定。

c：所有受試者對報表可用性之評分的平均值。

***：代表顯著水準 0.01。

從表四及表五可知，在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，改編後應計制報表之有用性的優勢來自於，報表審核者認為改編後應計制報表的重要性及可用性都大於目前政府財務報表。亦即報表審核者認為改編後應計制報表不僅能夠提供在財務狀況、政務及營運結果、效率效果方面較為攸關的、具資訊性的、重要的、有助益的資訊，其資訊的表達格式亦是較清楚的、具可讀性的。而且除了在評估政務及營運結果時，改編前後報表之認知重要性的差異不顯著外，其他的認知重要性及認知可用性差異均是顯著的。

與前述之結果有所不同的是，報表審核者在評估政府公務單位的遵循預算程度時，認為改編後應計制報表的有用性並未較目前政府財務報表為佳。此結果未支持假說，其可能原因為報表審核者明瞭目前預算係以修正權責制為基礎，自然認為目前以修正權責制為基礎的決算報表較能比較遵循程度。

二、報表提供者對改編前後報表之有用性的看法

本研究將報表提供者對於應計制與修正權責制報表之認知有用性的評估列示於表六，並且將認知重要性及認知可用性的評估分別列示於表七及表八。從表六可知，報表提供者在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，都認為改編後應計制報表的有用性顯著大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。此結果符合假說之預期。

從表七及表八可知，在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，改編後應計制報表之有用性的優勢來自於，報表提供者認為改編後應計制報表的認知重要性及認知可用性都大於目前政府財務報表。至於顯著水準方面，在評估政府的效率效果時，改編前後報表的認知重要性差異達顯著水準 0.01，而且在評估政府的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，改編前後報表的認知可用性差異也都達到顯著水準 0.01。

表六 改編前後報表之認知有用性比較—報表提供者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|----------|
| 遵循程度 | 4.55 | 4.82 | -0.27*** |
| 財務狀況 | 4.45 | 4.23 | 0.22** |
| 政務及營運結果 | 4.34 | 4.18 | 0.16** |
| 效率效果 | 4.17 | 3.82 | 0.35*** |

本表之附註與表三相同。

表七 改編前後報表之認知重要性比較—報表提供者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|----------|
| 遵循程度 | 4.90 | 5.27 | -0.37*** |
| 財務狀況 | 4.71 | 4.53 | 0.18 |
| 政務及營運結果 | 4.66 | 4.53 | 0.13 |
| 效率效果 | 4.46 | 3.99 | 0.47*** |

本表之附註與表四相同。

表八 改編前後報表之認知可用性比較—報表提供者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|---------|
| 遵循程度 | 4.21 | 4.40 | -0.19 |
| 財務狀況 | 4.20 | 3.93 | 0.27*** |
| 政務及營運結果 | 4.04 | 3.83 | 0.21*** |
| 效率效果 | 3.89 | 3.65 | 0.24*** |

本表之附註與表五相同。

與前述之結果有所不同的是，報表提供者在評估政府公務單位的遵循預算程度時，認為改編後應計制報表的有用性並未較目前政府財務報表為佳。此結果未支持假說，其可能原因與本節第一大段中所述相同。

三、報表使用者對改編前後報表之有用性的看法

本研究將報表使用者對於應計制與修正權責制報表之認知有用性的評估列示於表九，並且將認知重要性及認知可用性的評估分別列示於表十及表十一。從表九可知，報表使用者在評估政府公務單位的遵循程度、財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，都認為改編後應計制報表的有用性顯著大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。此結果符合假說之預期。從表十及表十一可知，改編後應計制報表之有用性的優勢來自於，報表使用者認為改編後應計制報表的認知重要性及認知可用性都顯著大於目前政府財務報表。

表九 改編前後報表之認知有用性比較—報表使用者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|---------|
| 遵循程度 | 4.75 | 4.04 | 0.71*** |
| 財務狀況 | 5.54 | 3.41 | 2.13*** |
| 政務及營運結果 | 5.21 | 3.77 | 1.44*** |
| 效率效果 | 4.82 | 3.04 | 1.78*** |

本表之附註與表三相同。

表十 改編前後報表之認知重要性比較—報表使用者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|---------|
| 遵循程度 | 5.04 | 4.30 | 0.73** |
| 財務狀況 | 5.89 | 3.82 | 2.07*** |
| 政務及營運結果 | 5.39 | 4.13 | 1.27*** |
| 效率效果 | 5.02 | 2.98 | 2.04*** |

本表之附註與表四相同。

表十一 改編前後報表之認知可用性比較—報表使用者觀點

| 評估構面 | 改編後報表 | 目前報表 | 兩套報表之差異 |
|---------|-------|------|---------|
| 遵循程度 | 4.46 | 3.79 | 0.68*** |
| 財務狀況 | 5.20 | 3.00 | 2.20*** |
| 政務及營運結果 | 5.02 | 3.41 | 1.61*** |
| 效率效果 | 4.63 | 3.11 | 1.52*** |

本表之附註與表五相同。

四、各類受試者對改編前後報表有用性之看法的比較

比較報表審核者、提供者及使用者的結果發現，三類受試者對改編前後報表之有用性的看法大部分相同，都認為在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，改編後應計制報表的有用性大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。不同的只是在評估遵循預算程度時，報表使用者認為改編後應計制報表的有用性較大，但是報表審核者及提供者卻認為目前政府財務報表的有用性較大。其原因可能是因為目前預算以修正權責制為基礎，報表審核者及提供者認為必須在預算與決算所採用之會計基礎一致的情況下，才能比較決算遵循預算的程度，所以目前以修正權責制為基礎的決算報表較具有用性。而且目前政府財務報表的重心，在表達政府的決算是否遵循預算的情況，所以報表審核者及提供者認為在遵循預算程度方面的資訊已相當完備。

若預算基礎與決算所採用之會計基礎一致¹⁷，則不論是採用何種基礎，均能比較決算遵循預算的程度。因此，在預算基礎與決算之會計基礎一致的前提下，兩套報表的有用性比較應該取決於其在遵循程度以外其他三方面的表現，所以整體而言，改編後應計制報表比目前以修正權責制為基礎的財務報表更能提供有用的資訊。故未來政府宜慎重考慮編製以應計制為基礎的決算報表及預算報表，以提供使用者有關於政府公務單位的遵循程度、財務狀況、政務及營運結果、效率效果之有用資訊。

五、本研究與過去研究結果之比較分析

本研究的結果顯示，當受試者在評估政府公務單位的財務狀況、政務及營運結果、效率效果時，認為改編後以應計制為基礎的財務報表較具有用性。過去 Gaffney (1986)的研究結果顯示受試者在評估資本改善計畫及教育效果時，認為以修正權責制為基礎之基金別報表與以應計制為基礎之合併報表的有用性有顯著的差異，但是在評估政府的其他議題時，此兩套報表的有用性並無顯著的差異。另外，Daniels and Daniels (1991)的研究結果顯示立法機關及監督團體認為以應計制為基礎之合併報表是顯著較為有用的，但是對其他受試群而言，兩套報表的有用性並無顯著差異。與過去研究的結果相比較，本研究的結果對應計制報表之有用性提供了進一步的證據。

劉順仁(1999)的研究結果顯示，受試者認為若以應計制為基礎來認列固定資產、長期負債、收入及支出，將會增加政府會計資訊的有用性。而固定資產、長期負債的金額會影響到財務狀況的表現，收入、支出的金額會影響到政務及營運結果、效率效果的表現。所以，其結果與本研究之結果是一致的，均認為以應計制為基礎的財務報表較能提供有關財務狀況、政務及營運結果、效率效果方面的有用資訊。

陸、結論及建議

近年來世界先進國家如：美國、英國、加拿大、紐西蘭、澳洲等，都投注相當大的心力於政府會計的改革，且均以應計制會計基礎為改革的方向。所以本研究實地將我國八十七年度以修正權責制為基礎之主要的中央政府總決算報表，改編為以應計制為基礎的報表，並且透過問卷調查的方式，以報表提供者、審核者及使用者為受試對象，調查其對於此兩套政府財務報表之有用性的看法。研究結果顯示三類受試者都認為在評估政府公務單位的財務狀況、政務

¹⁷ 政府預算表達的是收支的計畫，若政府決算表達的只是實際執行結果及其遵循預算的程度，則預算與決算的基礎本來就應該一致。但是，我國現行中央總會計制度規定總會計年報得與總決算合併編製，所以我國的總決算報表即為總會計報表。在這種規範下，總決算報表所必須表達的應不再只是預算遵循結果，還必須表達政府財務狀況、政務及營運結果、效率效果等這些原本應表達於總會計報表中的資訊，所以，總決算報表的會計基礎就變得不再只是和預算基礎一致即可，還要考慮會計基礎的問題。

及營運結果、效率效果時，改編後應計制報表的有用性大於目前以修正權責制為基礎的財務報表。

本研究之結果與劉順仁(1999)的研究結果是一致的，均認為以應計制為基礎的財務報表較能提供有關財務狀況、政務及營運結果、效率效果方面的有用資訊。而與過去研究譬如：Gaffney (1986)、Daniels and Daniels (1991)的結果相比較，本研究的結果對應計制報表之有用性提供了進一步的證據。

本研究的實證結果對政府會計實務改革的意涵為，政府宜慎重考慮未來以應計制作為會計基礎來編製決算報表，以提供財務狀況、政務及營運結果、效率效果三方面更為精確攸關的資訊，此外，為了使預算與決算能互相比較，政府亦應考慮以應計制作為預算基礎。

本研究對政府會計學術研究的意涵為，以前國內的研究只著重於實地改編報表，或者只探討假設改進財務報導之下對於認知有用性的影響，而本研究除了實地改編報表之外，更進一步地將改編前後報表提供給受試者，並且調查其對報表有用性的看法，故本研究結果可對報表有用性差異之議題提供進一步的了解。而且本研究支持應計制之優異性的實證結果與目前政府會計基礎走向應計制的國際趨勢一致。

在應用上述結論前，必須注意本研究的限制，首先是用以推論假說之理論模型的前提為會計基礎與預算基礎相同，故會計數字會直接影響預算數字，此項假設尚符實際，譬如：澳洲、紐西蘭政府的會計基礎與預算基礎均為應計制；德國、荷蘭、挪威、日本、韓國政府的會計基礎與預算基礎均為現金制。其次是在改編報表時，對於目前政府財務報表中未呈現的資料，因為有資料取得困難的問題，所以並未列入改編範圍內。最後是基於考量大部分主要使用者（譬如：一般人民、民意代表）的專業背景可能不足以使其分辨兩套報表的異同，所以，以修讀過商業會計及政府會計之大學生為報表使用者的受試對象，以其看法來代理衡量具有專業知識之公眾的看法。

此外，對後續研究提出下列三項建議，首先，本研究著重於探討不同會計基礎之財務報表的優異程度，而未來研究者可嘗試探討不同表達形式（基金別與合併報表）之財務報表的優異程度。其次，本研究以呈現中央政府整體施政成績的財務報表為探討的標的，未來研究者可嘗試以能夠提供較詳細資訊的政府部門別報表為研究的標的。最後，本研究以政府主要報表中的所有資訊為探討的標的，未來研究者可嘗試以主要報表中某項重要的資訊或有爭議的資訊為研究的標的，譬如：探討固定項目納入平衡表及折舊提列與否的影響。

參考文獻

- 許崇源，陳錦烽與林江亮，1998，公務機關會計採用權責發生基礎之探討，政府會計改進與發展學術研討會。
- 鄭添原，1998，政府會計基礎與政府會計資訊有用性之探討，臺灣大學會計學研究所碩士論文。
- 劉順仁，1997，普通基金會計基礎之研究，行政院主計處委託專案研究。
- 劉順仁，1999，加強政府會計資訊有用性之研究，行政院主計處委託專案研究。
- Daniels, J. D. and C. E. Daniels. 1991. Municipal financial reports: what users want. *Journal of Accounting and Public Policy*: 15-38.
- Davidson, S., O. G. Green, W. Hellerstein, A. Madansky, and R. L. Weil. 1977. *Financial Reporting by State and Local Government Units*. The University of Chicago: The Center for Management of Public and Nonprofit Enterprise, Graduate School of Business, Chicago, Illinois.
- Ernst and Whinney. 1979. *How Cities Can Improve Their Financial Reporting*. Cleveland, OH: Ernst and Whinney.
- Gaffney, M. A. 1986. Consolidated versus fund-type accounting statements: the perspectives of constituents. *Journal of Accounting and Public Policy*: 167-189.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). 1987. *Concepts Statement No.1: Objectives of Financial Reporting*.
- _____. 1990. *Statement No.11: Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statement*.
- _____. 1999. *Statement No.34: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis –for State and Local Governments*.
- Hwang, Y. and J. M. Patton. 1992. An economic analysis of interperiod equity in governmental financial reporting. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7: 3-23.
- Larcker, D. F. and V. P. Lessig. 1980. Perceived usefulness of information: a psychometric examination. *Decision Sciences*: 121-134.
- Price Waterhouse and Co. 1976. *Understanding Local Governments: A Citizen's Guide*. New York: Price Waterhouse and Co.

附錄一：比較目前政府財務報表與應計制報表之有用性的問卷

壹、問卷說明

一、提供的報表

提供的資訊為兩套採用不同會計基礎的政府財務報表，兩套報表以並列比較的方式呈現。

其中一套為目前以修正權責制為基礎之八十七年度中央政府總決算報表，包括隸屬於主要表的平衡表、歲入歲出簡明對照表，以及隸屬於附屬表的政府投資目錄、政府保付款目錄、政府貸出款目錄、財產目錄、債款目錄－內債部分、債款目錄－銀行借墊部分、債款目錄－外債部分（停付本息部分）、債款目錄－外債部分（在臺部分）。

另一套為改編以應計制為基礎的八十七年度中央政府總決算報表，其會計處理係依據我國一般公認會計原則辦理，本研究擬將原分散表達於平衡表、政府投資目錄、政府保付款目錄、政府貸出款目錄、財產目錄、債款目錄－內債部分、債款目錄－銀行借墊部分、債款目錄－外債部分（停付本息部分）、債款目錄－外債部分（在臺部分）的資訊，綜合改編為“資產負債表”，且將原表達於歲入歲出簡明對照表的資訊，改編為“收支餘絀表”。

二、改編前後之政府財務報表的比較¹⁸

茲將改編前的平衡表科目與改編後的資產負債表科目比較於表一；將改編前的歲入歲出簡明對照表科目與改編後的收支餘絀表科目比較於表二。

¹⁸ 提供給受試者的表一及表二內容，與列於本文的表一及表二相同，所以在附錄一中不再重覆列示。

貳、問卷內容

第一部分：對目前政府財務報表的看法

以下的問題請您針對目前政府財務報表提供看法，並在適當的方格內打“✓”。本問卷所提供之目前政府財務報表為八十七年度中央政府總決算報表，係以修正權責制為基礎，包括隸屬於主要表的平衡表、歲入歲出簡明對照表，以及隸屬於附屬表的政府投資目錄、政府保付款目錄、政府貸出款目錄、財產目錄、債款目錄－內債部分、債款目錄－銀行借墊部分、債款目錄－外債部分（停付本息部分）、債款目錄－外債部分（在臺部分）。

1、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表能提供**攸關的資訊**嗎？

非常同意
同意
有點同意
普通
有點不同意
不同意
非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

2、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表能提供**足夠的資訊**嗎？

非常同意
同意
有點同意
普通
有點不同意
不同意
非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

3、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表是以**正確的表達形式**來提供資訊嗎？

非常同意
同意
有點同意
普通
有點不同意
不同意
非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

- 4、您認為需要**重新計算或調整**您所獲得的政府財務報表上的數字¹⁹，才能用於比較或評估政府的下列施政成績嗎？

非常同意 同意 有點同意 普通 有點不同意 不同意 非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

第二部分：對改編後政府財務報表的看法

以下的問題請您針對改編後應計制報表提供看法，並在適當的方格內打“✓”。本問卷所提供之資料為八十七年度改編以應計制為基礎的中央政府總決算報表，包括隸屬於主要表的資產負債表及收支餘絀表。

- 1、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表能提供**攸關的資訊**嗎？

非常同意 同意 有點同意 普通 有點不同意 不同意 非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

- 2、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表能提供**足夠的資訊**嗎？

非常同意 同意 有點同意 普通 有點不同意 不同意 非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

¹⁹ 譬如：交易事項或政務活動之科目歸屬不適當，需重新調整。其例子為：政府舉借債務是負債的增加，但是在政府財務報表中卻認列為收入。

3、您認為在比較或評估政府的下列施政成績時，您所獲得的政府財務報表是以**正確的表達形式**來提供資訊嗎？

非常同意 同意 有點同意 普通 有點不同意 不同意 非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

4、您認為需要**重新計算或調整**您所獲得的政府財務報表上的數字，才能用於比較或評估政府的下列施政成績嗎？

非常同意 同意 有點同意 普通 有點不同意 不同意 非常不同意

- (1)預算與決算的差異。
- (2)財務狀況，亦即資產、負債以及償債能力。
- (3)政務及營運結果，亦即收入、支出以及收入是否足以供應支出的程度。
- (4)效率與效果。

第三部分：個人資料

- 1、您目前的身份為： 審計人員 主計人員 學生
- 2、您就任或從事上述身份之工作的時間為： 不到1年 1-3年 4-6年 6年以上
- 3、您的學歷是： 高中及高中以下 專科 大學 碩士 博士
- 4、您曾經修讀過商業會計課程嗎？ 是 否
- 5、您曾經修讀過政府會計課程嗎？ 是 否

附錄二：目前政府財務報表及改編後財務報表²⁰

中央政府總決算

歲入歲出簡明對照表（目前政府報表）

及收支餘絀表（改編後應計制報表）之比較表

中華民國八十七年度

單位：新臺幣千元

| 改編後應計制報表 | | 目前政府報表 | |
|-------------|--------------------|--------------------|-----------------|
| 收支餘絀表科目 | 收支餘絀表金額 | 歲入歲出 簡明對照表金額 | 歲入歲出 簡明對照表科目 |
| 收入 | | | 歲入 |
| 稅課及專賣收入 | 895,993,888 | 895,993,888 | 稅課及專賣收入 |
| 規費及罰款收入 | 34,867,137 | 34,867,137 | 規費及罰款收入 |
| | | 235,999,644 | 營業盈餘及事業收入 |
| | | 151,708,997 | 營業盈餘繳庫 |
| | | 5,854,666 | 作業賸餘繳庫 |
| 投資收益 | 486,970,098 | 5,149,374 | 投資股息紅利 |
| 出售長期投資利得 | 73,286,607 | 73,286,607 | 股票買賣價差 |
| | | 60,433,512 | 財產收入 |
| 租金及利息收入 | 9,507,585 | 9,507,585 | 財產孳息 |
| 出售財產利得 | 3,426,615 | 16,994,415 | 財產售價 |
| | | 138,661 | 財產作價 |
| | | 33,534,572 | 資本收回 |
| 出售廢棄物資利得 | 258,279 | 258,279 | 廢棄物資售價 |
| 其他收入 | 19,527,798 | 19,527,798 | 其他收入 |
| | | 49,903,846 | 公債及賒借收入 |
| 收入合計 | 1,523,838,007 | 1,296,725,825 | 歲入合計 |
| 費用 | | | 歲出 |
| 一般政務費用 | 103,942,123 | 112,718,618 | 一般政務支出 |
| 國防費用 | 238,637,675 | 257,128,341 | 國防支出 |
| 教育科學文化費用 | 136,351,432 | 184,870,202 | 教育科學文化支出 |
| 經濟發展費用 | 36,795,988 | 126,687,372 | 經濟發展支出 |
| 社會福利費用 | 142,467,382 | 150,360,197 | 社會福利支出 |
| 社區發展及環境保護費用 | 5,643,685 | 15,758,124 | 社區發展及環境保護支出 |
| 退休撫卹費用 | 142,816,653 | 142,193,543 | 退休撫卹支出 |
| 利息及處理債務事務費用 | 63,735,901 | 167,417,176 | 債務支出 |
| 一般補助及其他費用 | 32,869,623 | 32,714,967 | 一般補助及其他支出 |
| 壞帳費用 | 1,101,099 | | |
| 折舊費用 | 47,034,531 | | |
| 費用合計 | 951,396,092 | 1,189,848,540 | 歲出合計 |
| 收支餘絀 | 572,441,915 | 106,877,285 | 歲計餘絀 |

²⁰ 提供給受試者的政府財務報表除了列示在附錄二的改編前後主要表之外，還包括在目前政府財務報告中隸屬於附屬表的投資目錄、保付款目錄、貸出款目錄、財產目錄、債款目錄。本文為了節省篇幅，未將附屬表部分列示於附錄二。

中央政府總決算
平衡表（目前政府報表）
及資產負債表（改編後應計制報表）之比較表

中華民國八十七年六月三十日

單位：新臺幣千元

| 改編後應計制報表 | | 目前政府報表 | |
|----------------|---------------|-------------|------------|
| 資產負債表科目 | 資產負債表金額 | 平衡表金額 | 平衡表科目 |
| 資 產 | 5,360,434,359 | 680,057,651 | 資 產 |
| 流動資產 | 555,741,098 | | |
| 現金及約當現金 | 310,048,922 | 91,769,719 | 國庫結存 |
| | | 218,279,203 | 各機關結存 |
| | | 192,031,627 | 各機關歲入結存 |
| | | 26,247,577 | 各機關經費結存 |
| 短期投資－有價證券 | 49,734,576 | 49,734,576 | 有價證券 |
| 應收投資收益 | 382,544 | 204,894,342 | 歲入應收款 |
| 應收規費及罰款收入 | 116,417 | | |
| 應收租金及利息 | 148,608 | | |
| 應收出售財產款 | 9,566 | | |
| 應收出售長期投資款 | 82,478,230 | | |
| 其他應收款 | 30,050 | | |
| 減：備抵壞帳 | (1,663,308) | | |
| 暫付款 | 113,717,610 | 113,717,610 | 暫付款 |
| 材料 | 737,883 | 737,883 | 材料 |
| 長期投資 | 2,670,470,836 | | |
| 長期投資－營業基金 | 1,632,754,629 | | |
| 長期投資－非營業基金 | 984,889,965 | | |
| 長期投資－有價證券 | 52,826,242 | | |
| 固定資產 | 2,129,077,178 | | |
| 土地 | 1,827,627,629 | | |
| 土地改良物 | 23,688,993 | | |
| 減：累計折舊－土地改良物 | (11,104,215) | | |
| 房屋建築及設備 | 248,365,010 | | |
| 減：累計折舊－房屋建築及設備 | (121,747,554) | | |
| 訂購機件及在建工程 | 222,268 | | |
| 機械及設備 | 117,784,893 | | |
| 減：累計折舊－機械及設備 | (52,348,842) | | |
| 交通及運輸設備 | 104,225,092 | | |
| 減：累計折舊－交通及運輸設備 | (43,427,122) | | |
| 雜項設備 | 61,356,044 | | |
| 減：累計折舊－雜項設備 | (25,565,018) | | |
| 無形資產 | 4,220,928 | | |
| 權利 | 4,220,928 | | |
| 其他資產 | 924,319 | | |
| 存出保證金 | 924,319 | 924,318 | 押金 |

| 改編後應計制報表 | | 目前政府報表 | |
|---------------|-----------------|-----------------|------------|
| 資產負債表科目 | 資產負債表金額 | 平衡表金額 | 平衡表科目 |
| 負 債 | 1,407,223,227 | 1,560,627,389 | 負 債 |
| 流動負債 | 205,052,526 | | |
| 暫收款 | 6,551,593 | 6,551,593 | 暫收款 |
| 應付保管款 | 181,418,329 | 181,418,329 | 保管款 |
| 應付代收款 | 17,049,788 | 17,049,788 | 代收款 |
| 預收款 | 32,816 | 32,816 | 預收款 |
| | | 273,116,409 | 歲出應付款 |
| 長期負債 | 1,202,170,701 | | |
| 應付借款 | 122,651,527 | 3,147,558 | 應付借款 |
| 應付債款－內債 | 1,078,581,368 | 1,078,581,368 | 應付債款--內債 |
| 應付債款－外債 | 937,806 | 729,528 | 應付債款--外債 |
| 淨 資 產 | 3,953,211,132 | (880,569,738) | 餘 絀 |
| 收支餘絀 | 572,441,915 | | |
| 歲計餘絀 | 162,505,596 | 162,505,596 | 歲計餘絀 |
| 減：平衡表與簡明對照表不符 | (55,628,311) | | |
| 歲計餘絀調整數－收入 | 227,112,182 | | |
| 歲計餘絀調整數－費用 | 238,452,448 | | |
| 累計餘絀 | 3,380,769,217 | | |
| 以前年度累計餘絀 | (1,043,075,334) | (1,043,075,334) | 以前年度累計餘絀 |
| 加：平衡表與簡明對照表不符 | 55,628,311 | | |
| 累計餘絀調整數－資產 | 4,288,967,425 | | |
| 累計餘絀調整數－負債 | 79,248,815 | | |

在目前政府報表中，因已發出購貨定單或簽具採購契約而認列的歲出應付款(歲出保留數準備)金額為 273,116,409 千元。此部分為雙務契約所造成的未來負債，在改編後應計制報表中不予認列。

臺灣電力公司向法國百利銀行借款，金額為法郎 86,466 千元，折合新臺幣 489,863 千元。中央政府對此負有保證責任，為其或有負債。

依據八十七年度中央政府總決算債款目錄，截至八十七年六月三十日止，政府在大陸時期舉借內債七筆，結欠本息計美金 236,752 千元、黃金 8,480 市兩 60 分；政府在大陸時期舉借外債二十筆，結欠本金英鎊 48,249 千鎊、美金 629,903 千元、加幣 49,426 千元、我國國幣 500 千元；政府在大陸時期之銀行借墊款三筆，結欠本金折合新臺幣 255,428 千元。共計債款三十筆，均已停付本息。

代為管理的信託基金有十六個，其資產總額為 226,910,511 千元，負債總額為 2,044,292 千元，基金及餘絀總額為 224,866,219 千元。