

# 淺介國際發展趨勢 精進政府 財務報導

近年來國際間先進國家為因應財政經濟環境之改變，陸續推動政府會計革新。茲簡介國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，簡稱 IPSAS）、日本及紐西蘭等國家之政府會計規範與實務，以供我國政府會計精進之參考。

林佳欣、林盈妘（行政院主計總處會計決算處簡任視察、專員）

## 壹、前言

政府會計準則與規範，大多係因應各國國情、法令、財政監督體系等需求而制定，然經南歐國債危機、冰島政府破產，造成經濟恐慌及股市暴跌，各界意識到政府必須以嚴謹透明之方式展示國家的財政狀況，不同政府的財務報表能否比較、揭露是否完整，成為國際機構及報表使用者評估各國財政狀況之重要依憑，致遵循同一套會計規範以增進財務報表比較性，及強化政府財務報表透明度，提升公共課責性，

已成為政府會計發展新趨勢。目前 IPSAS 為國際間唯一認可之公共部門會計準則，且經多數國家參採，故本文將淺介 IPSAS 及日本、紐西蘭政府財務報導發展趨勢，期能啟發各界投入政府會計之研究，作為我國政府會計持續精進發展之參考。

## 貳、國際間政府整體主要報表之內容與比較

近年來國際政府會計改革趨勢之一，即為編製政府整體財務報表。由於外界對了解

政府財政狀況及施政結果之需求日益增加，編製政府整體財務報表可充分反映政府經濟交易之全貌，有利政府會計資訊品質的提升，並大量減少報表使用者資訊處理及錯誤決策的成本。此外，政府整體財務報表亦能對政府政策形成正向積極的資訊回饋機制，適切地反映政府受託責任的範圍，明確地展現出政府所獲得的財政績效，也有利於政府間的相互比較。以下茲簡介 IPSAS 主要報表之內容及與日本、紐西蘭政府整體主要表之比較：

## 一、IPSAS 規定

IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」規定，一套完整的財務報表應包括：財務狀況表、財務績效表、淨資產變動表及現金流量表等 4 張主要表，提供使用者了解政府整體資源與義務，以及資源流量等訊息。其中財務狀況表係表達政府整體總資產與總負債狀況，並按流動與非流動區分，用以表達經營周期內預期能實現的資產，以及在同一期間內應償還的負債；財務績效表，係表達一會計期間所有收入和費用項目；淨資產變動表係提供淨資產每一組成項目期初和期末之間的調整數；現金流量表有助於財務報表使用者了解政府營運、投資及籌資活動之現金流入與需求數（圖 1）。

## 二、日本政府

日本中央政府會計主要表共 4 張，包括營運成本表，表達政府所有費用，至於收入部分則表達在資產負債差額增減表，所以中央政府所有費用及收入係分開於 2 張表表達，另

編有現金流量表（採直接法編製）及資產負債表。

## 三、紐西蘭政府

紐西蘭政府主要表共 6 張，報表表達方式與 IPSAS 規範的報表大致相同，包括有財務績效表、綜合損益表、職能別費用分析表（所有費用按職能別列示）、現金流量表（採

直接法編製）、淨值變動表及財務狀況表。

綜上，經檢視日本、紐西蘭等先進國家政府整體主要表，發現均以報表使用者較易閱讀之商業會計（較類同 IPSAS 規範等）為主，並考量國家財政體系、行政特性與財務報表之編製成本等發展，致各國報表各具特色，未盡相同。

圖 1 IPSAS 主要財務報表



資料來源：摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「Presentation of Financial Statements」。

# 專題

## 參、強調課責性之政府財務報導

IPSAS 規定以實質控制力（包括對財務及營運政策等控制力）作為判斷政府報導範圍之基準，所以整體政府應提供財務報表，表達預算執行、財務狀況以及營運績效等，然一般使用者很多透由媒體來了解政府的施政，對主管部門（如經濟部、內政部等）的業務也就有接觸，所以一般使用者似乎更想了解政府各部門之資源分配、運作情況與績效表現，故提供主管別財務報告，使負有公共職責的人（負有政治責任之部會首長），能向「人民」表達他們職務上的表現，確保政府義務之履行，提高政府課責性。

另檢視先進國家如日本及紐西蘭等政府網站發現，除公布政府整體財務報告外，更提供主管別財務資訊，協助使用者評估各主管部門之績效，了解各該部門之整體政務及營運結果，也助於檢討該資源分配妥適性及使用效率，日本政府年度終了依該國財政法規編製

決算報告（現金基礎）外，為使民衆了解政府的財政狀況及達成與國際接軌等目標，另規定各省廳（相當於我國之部會）應編製採權責發生基礎的主管財務報告，紐西蘭政府對政府部門進行全面改革，要求政府部門提供以權責發生基礎編製之合併財務報告，強調部門課責性，提高政府部門的績效來提高國家整體經濟效益。國際上有許多先進國家要求具實質控制力之機關編製主管別報告，加強對其績效、業務推動狀況之評估。茲簡介 IPSAS 規定及日本、紐西蘭兩國編製主管別報告與其整體報表之關連

性：

### 一、IPSAS 規定

IPSAS 發布政府編製部門別財務報表之相關公報，規範了如何編製部門別（主管別）報表<sup>1</sup>，當政府同時編製合併（整體財務報表）及個別（機關）財務報表時，部門別報表即必須依合併基礎編製揭露，目的係為了能更了解政府整體合併報表中各部門之資源分配情況與過往績效表現（表 1）。

### 二、日本政府

日本中央政府之財務報告係以各省廳（主管機關）為

表 1 IPSAS 部門別報表

	機關 1	機關 2	特殊服務	其他服務	機關間沖銷	部門合計
部門收入						
撥款						
：						
部門收入合計						
部門費用						
人事費用						
：						
部門費用合計						
未分配部門費用						
營運活動損益						
利息費用						
：						
本期盈餘						

資料來源：參考 IPSAS 第 18 號「Segment Reporting」。

編製單位，彙總各省廳轄管行政機關與特別會計預算執行結果，編製省廳別財務報告。國家財務報告，係由財務省依據各省廳財務報告合併彙編而成，其內容包括各省廳執行一般會計（行政機關）與特別會計（特種基金）之預算執行結果。

日本中央政府各類財務報告，除編製 4 張主要報表外，國家財務報告再另按主管別與會計別編製分類總表，其中主管別分類總表係彙計各省廳財務報告而成，藉由解讀主管別財務資訊，可使閱表者了解各省廳之預算資源及財務狀況，並據以評估省廳別施政績效，達成強化課責性之目標（圖 2）。

### 三、紐西蘭政府

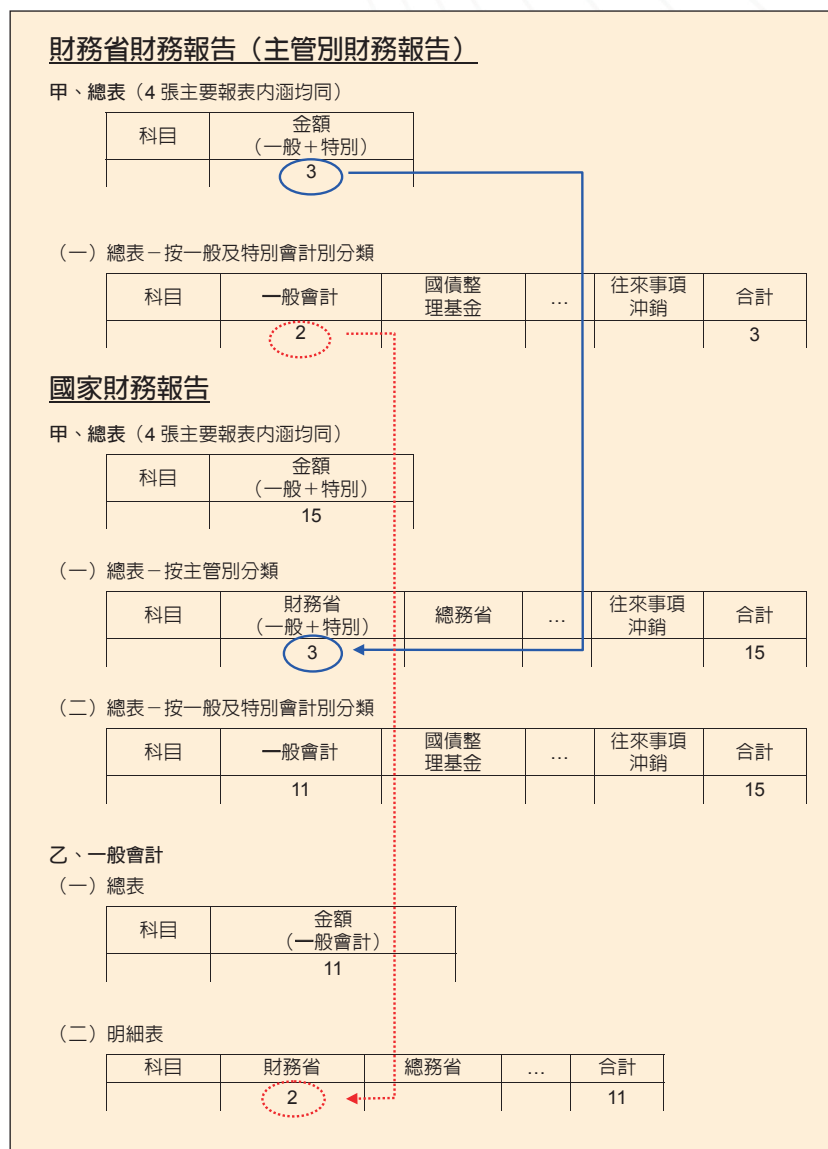
紐西蘭在 20 世紀 80 年代開始對公共部門推行一系列改革，由強調法令與預算遵循，轉為重視部門的績效與受託責任，配合公共領域改革，紐西蘭政府會計系統決定全面導入權責發生基礎，期望改善原本現金基礎下，難以完整反映政

府財務狀況、政府間跨代不公平性問題與難以衡量政府績效等困境。

紐西蘭政府財務報告分為「部門報表（主管別報表）」

和「政府整體報表」兩個層次。政府整體報表係依據部門報表合併彙編而成（下頁圖 3），部門別資訊與政府整體資訊能互為勾稽。

圖 2 日本國家財務報告與省廳別財務報告關聯圖



資料來源：整理自日本國家財務報告及財務省財務報告。  
註：日本特別會計僅 18 個，於總表分類明細中全數列出，未再另編明細表。

# 專題

## 肆、我國政府會計持續精進可參考之方向

為發揮會計輔助管理及決策功能，並增進會計報導資訊與國際之可比較性，進而與國際接軌，我國政府會計仍應積

極進行國際化之研究發展，未來可研究以國際間唯一認可之公共部門會計準則 IPSAS 為主要參採方向，併參酌各先進國家實務作法，依照我國法律規定及衡酌國情等實務需要精進發展，提供商業化易於了解之財務報表，增加我國政府會計報

告之透明度。另為提高財務報告課責性及幫助報表使用者評估政府施政效能，可參考上開國際作法編製主管別財務報告，提供報表使用者更有用之資訊。

## 伍、結語

近年來，人民參與公共議題之意願與素質愈漸提升，然而政府職能的擴大，使政府事務及相關交易漸趨複雜，如何強化政府財政的透明度與課責性，提高人民對政府財政狀況的信任度，係政府會計持續精進並與先進國家會計發展接軌之目標。

## 參考文獻

1. IMF. 2012. IMF Staff Discussion Note – Accounting Devices and Fiscal Illusions.
2. 周玲臺、鄭如孜（2009），政府會計制度革新效益之探討，行政院主計處委託研究。
3. 國際會計師聯盟公共部門委員會（2000），研究報告第 11 號—政府之財務報導會計議題與實務（會計基礎部分），行政院主計處譯。
4. 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。

## 註釋

1. 部門係指一個可區分的活動或群組而能單獨揭露其財務資訊者。❖

圖 3 紐西蘭部門別報表關聯圖

