



# 從權責發生基礎論我國政府會計導入 IPSASs 之可行性

為賡續精進我國政府會計，本文從權責發生基礎開始，探討國際公共部門會計準則規範內容與我國政府會計規制間之差異及影響，並衡酌我國實務運作與法令規定，對後續導入 IPSASs 做法提出建議。

林江亮、余孟勳（社團法人台灣公益責信協會總顧問、執行長）

## 壹、前言

政府會計為提供有用資訊，以供報告使用者監督政府對有限資源作最佳配置，並評估政府對公開報導、施政績效、財務遵循之責任等，其會計處理與財務報導應依循會計法、政府會計公報及相關會計制度等規定辦理。2008 年金融海嘯後，各界紛紛要求公共部門應採用權責發生基礎編製財務報導，以提高會計資訊透

明度與課責性；國際貨幣基金及世界銀行等組織亦適時呼籲全球儘速參採單一會計準則，而國際公共部門會計準則理事會（The International Public Sector Accounting Standards Board，以下簡稱 IPSASB）制定之國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，以下簡稱 IPSASs）是目前全球公共部門會計準則單一化之最佳國際準則，一般認為 IPSASs 之採

用，將有助於提升公共部門會計資訊有用性，進而強化財務報導品質。

據國際會計師聯合會（International Federation of Accounting，IFAC）、特許公共財務與會計協會（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy，CIPFA）於 2021 年 6 月間共同發布之國際公共部門財務課責指標－2020 狀況報告（International Public Sector Financial Accountability

Index — 2020 Status Report，以下簡稱 2020 狀況報告）指出，全球 165 個國家或管轄區中，2020 年採權責發生基礎者約占 30%，預計至 2025 年將成長為 50%，顯見採用權責發生基礎為公共部門會計之發展趨勢；另 2020 年直接與間接採用 IPSASs 者，以及參考 IPSASs 制定國家準則者，合共約 56%，預計至 2025 年將成長為 73%，亦可知 IPSASs 已成多數國家認可之國際公共部門會計準則。

為順應前述社經環境變遷與國際發展趨勢，我國中央政府及地方政府配合 108 年會計法修正之新會計制度，雖已接軌國際採權責發生基礎精進公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金之會計處理，然考量 IPSASB 近年來持續發布公共部門合併、金融工具、社會福利等新公報，確有必要持續追蹤國際最新發展趨勢，探討政府會計趨同 IPSASs 情形，爰本文從權責發生基礎

開始，比較 IPSASs 與我國政府會計公報，再針對我國政府會計導入 IPSASs 進行評估，並提出建議，期作為我國政府會計未來持續精進之參考。

## 貳、IPSASs 與我國政府會計規制之比較

鑑於近年來世界各國公共部門會計陸續採用權責發生基礎之發展趨勢，朝著強調政府整體營運績效、充分揭露財務狀況等方向進行改革，並考量 IPSASs 為一套用以規範各類財務收支等事項認列及報導之理論原則，與我國政府會計公報性質相同，爰以下將從權責發生基礎開始說起，進而概述 IPSASs 與我國政府會計公報間有關編製主體、會計公報之差異。

### 一、從權責發生基礎開始說起

公共部門之財務報導係用以表達政府施政情形與財務狀況，除強調預算遵循的財務

責任與當期財務資源運用情形報告外，亦包括衡量整體績效與財務狀況之報告，爰一般而言，公共部門會計包括預算會計（或決算）及財務會計（或財務報導）二類，同時有採用現金基礎及權責發生基礎之需求，前者通常適用於預算會計（或決算），旨在預算之管理及控制；後者通常適用於財務會計（或財務報導），旨在提升政府財務資訊之透明度、課責性及有用性。

我國政府會計基礎，依會計法規定，應採用權責發生基礎，政府會計準則公報（以下簡稱準則公報）、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定（以下簡稱普會制度）亦有相同規範，其中普會制度另有收入、支出平時採現金基礎記載者，俟會計年度終了時，應依權責發生基礎予以調整之規定；惟該等規制均未如商業會計法明確定義何謂權責發生基礎（下頁附表）。又數十年來，因營業基金、作業基金之會計

# 論述》專論 · 評述

基礎一直都與商業會計之權責發生基礎相同（近），且其原則採用民營事業適用之一般公認會計原則處理，使我國政府會計規制體系大致係以公務機關為核心，特別收入基金、債務基金、資本計畫基金則依法律或政府相關會計公報中有關

公務機關之規定處理。然隨著政府會計不同發展階段管理需求，經持續朝落實權責發生基礎方向調整相關規制及做法，公務機關對於權責發生基礎之實質內涵，已由過去為管理定額預算，較偏現金基礎，加上契約責任制之預算會計（或決

算）報導，轉變為商業會計法所稱之權責發生基礎。

另針對我國公務機關，特別收入基金、債務基金、資本計畫基金之預算編列分別係採現金基礎及當期財務資源流量觀點，與會計收支認列實務採權責發生基礎不同。為兼顧不同報導目的，公務機關、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金會計報告中表達預算執行之報表係隨同預算依當期財務資源流量觀點採與預算報表相同基礎編製，表達會計處理結果所編製之報表則採用權責發生基礎編製；以會計月報為例，依其性質區分為預算執行與會計二類報表，針對其間之差異，增編預算執行與會計收支對照表，勾稽調節兩種基礎下之差異。

## 二、IPSASs 與我國政府會計公報之比較

經初步比較 IPSASs 與我國政府會計公報，發現兩者對於政府會計基礎應朝向權責發

附表 政府會計、商業會計有關權責發生基礎之規定

政府會計		商業會計	
會計法	第 17 條 政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。	商業會計法	第 10 條第 1 項 會計基礎採用權責發生制；在平時採用現金收付制者，俟決算時，應照權責發生制予以調整。
	第 37 條 各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項，為編定之對象。		第 10 條第 2 項 所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。
準則公報	第 1 號第 10 段 政府會計基礎，除公庫出納會計採現金基礎外，應採用權責發生基礎。		第 10 條第 3 項 所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。
普會制度	第 5 點 本制度之會計基礎，採用權責發生基礎。		
	第 63 點 各機關收入、支出平時採現金基礎記載者，俟會計年度終了時，應依權責發生基礎予以調整。		

資料來源：作者自行整理。

生基礎精進之見解完全相同，但在編製主體、會計公報兩部分，則存有差異，茲簡要說明如下：

#### (一) 編製主體之比較

依 IPSAS 第 1 號「財務報表之表達」規定，公共部門個體財務報導之目的，係提供一般用途財務報告（general purpose financial reports，以下簡稱 GPFRs）使用者，有關符合課責性及決策有用性之個體資訊。適用 IPSASs 之公共部門個體須同時滿足 3 個條件：

1. 負責提供有益社會大眾的服務，或重分配所得及財富。
2. 主要資金來源為直接或間接取得稅課、其他層級政府之移轉、社會捐獻、負債及規費。
3. 主要運作目的不是賺取利潤。

因此，公共部門個體可以是編製 GPFRs 的政府或其他公共部門組織、計畫或可識別的活

動區域，也可以由兩個或更多編製 GPFRs 的單獨個體所組成，或是政府整體。換言之，IPSASs 之編製主體係採組織觀點。

我國政府會計觀念公報（以下簡稱觀念公報）第 1 號「政府會計範圍及個體」第 2 段規定略以，中央政府及各級地方政府屬分開之報導個體；第 10 段規定，政府會計報導個體可依不同資源取得運用之性質與型態，就組織觀點、基金觀點、預算觀點或計畫觀點等予以界定。另準則公報第 8 號「政府會計報告之編製」第 5 段規定，政府年度會計報告之報導範圍包括公務機關及特種基金；所稱公務機關依觀念公報第 1 號「政府會計範圍及個體」第 3 段規定，係指國家或地方自治團體行使公權力、落實政策推動之基本組織體，依法包括行政機關、立法機關、司法機關、考試機關及監察機關等；所稱特種基金依預算法第 4 條規定，係指歲入之供特

殊用途者，其種類包括營業基金、作業基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金及信託基金。惟政府對信託基金並無所有權，故未納入政府會計報導個體之範圍。換言之，我國政府會計之編製主體同時包括組織觀點及基金觀點等。

#### (二) 會計公報之比較

按 IPSASB 之策略目標雖係提升權責發生基礎 IPSASs 之採用，然考量對許多政府來說，採用現金基礎的 IPSASs 為較務實之折衷做法，爰分別發展適用權責發生基礎及現金基礎之 IPSASs；截至 2021 年 9 月 30 日止，共計發布 42 號權責發生基礎之 IPSASs（扣除 5 號已被取代者，現行有效者計 37 號），及 1 號現金基礎之 IPSAS，其中權責發生基礎之 IPSASs 內容大致可分為

1. 財務報表之表達。
2. 財務報表之揭露。
3. 收入。

4. 資產。
5. 負債。
6. 金融工具。
7. 單獨及合併財務報表。
8. 權責發生基礎會計之過渡。

另訂有 IPSAS 觀念架構 (IPSAS Conceptual Framework)，內容包括

1. 觀念架構之角色及效力。
2. 一般用途財務報導之目的及使用者。
3. 品質特性。
4. 報導個體。
5. 財務報表之要素。
6. 財務報表之認列。
7. 財務報表中資產及負債之衡量。
8. 一般用途財務報導之表達。

我國政府會計公報目前共計 12 號，包括觀念公報計 3 號及準則公報計 9 號，雖未比照 IPSAS 觀念架構分為 8 個篇章，亦未如 IPSASs 明確區分為權責發生基礎及現金基礎，但實務上已包括政府會計範圍

及個體、政府會計報告之目的、政府會計資訊之表達與揭露、政府會計及財務報導標準等內容，並在權責發生基礎下，針對收入、支出、固定資產、長期股權投資、長期負債、負債準備、或有負債及或有資產、政府會計報告等訂定相關規範。

### 參、導入 IPSASs 之評估

依現行實務，我國政府會計公報係參考 IPSASs 制定國家準則，以下將與 2020 狀況報告所列直接、間接採用 IPSASs 之做法比較，探討我國政府會計未來導入 IPSASs 之方式與時程，並針對 IPSASs 與我國政府會計公報中有關編製主體、會計公報等差異之調整做法提出建議。

#### 一、導入方式

有關導入 IPSASs 之方式，如直接採用 IPSASs，稱直接採用法 (Adoption Approach)，為導入最徹底之方式，即由當

地國直接適用 IPSASB 發布之 IPSASs (若非英語系國家，則須先翻譯成當地語言)，不再自行制定公報，且無須透由該國任何組織核准。如透過國家準則間接採用 IPSASs，稱認可法 (Endorsement Approach)，須透過一定認可程序，逐一認可 IPSASB 發布之 IPSASs，即可針對該國特殊情況予以額外考量，當地國不再另定會計準則。至於我國採行之參考 IPSASs 制定國家準則方式，稱為趨同法 (Convergence Approach)，即不採用 IPSASB 發布之 IPSASs，而是將其併入我國會計準則，保留制定會計準則之自主權，並以 IPSASs 為基礎，期透過逐步增修國家會計準則之方式，達成與國際財務報導準則 (International Financial Reporting Standards，以下簡稱 IFRSs) 接軌的目標。

依歐盟與我國過去導入 IFRSs 之實務發現，歐盟係於 2005 年正式採用 IFRSs，惟不限定使用版本，並採行認可法，

逐號公報審視並認可後始生效；再者，如以歐盟 2005 年後認可 IFRSs 公報之速度觀之，認可生效日與國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board, IASB）發布 IFRSs 生效日相較，落差時間約為數個月至半年。至於我國與 IFRSs 接軌方式，自 1999 年起採用趨同法，由財團法人中華民國會計研究暨發展基金會（以下簡稱會研基金會）著手將 IFRSs 納入財務會計準則公報訂修；復為加速與 IFRSs 接軌，改採認可法，由金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）委請會研基金會就 IASB 發布之 IFRSs 逐號翻譯，經一定覆審程序及金管會認可發布後，始成為企業編製財務報告之依據，於 2013 年首次導入。基此，建議我國未來若決定採用 IPSASs，應優先考慮以逐號公報審核認可之方式導入；反之，建議維持現行參考 IPSASs 制定國家準則之方式，持續推動政府會計改革，以減省成本。

然在考量我國既有發展經驗及未來政府會計之發展成本下，建議以維持現行參考 IPSASs 制定國家準則之方式來持續推動政府會計改革較為妥適。

## 二、導入時程

依特許會計師公會（The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA）於 2017 年發布之「IPSAS 實施：現狀和挑戰」（IPSAS Implementation: Current Status and Challenges）資料指出，多數參與其調查之國家或管轄區認為，十年的 IPSASs 導入過渡期應屬可行，不過存在聯邦和州立兩級運行模式的國家可能需要更長時間，或許長達二十年。另以我國導入 IFRSs 經驗觀之，自 1999 年由會研基金會著手將 IFRSs 納入財務會計準則公報訂修起，至 2013 年企業正式導入金管會認可之 IFRSs（2010 年正體中文版），費時超過十年，且其後金管會仍須重複相同的更新工作，逐年推出經其

認可之正體中文版。

我國政府會計公報等規定雖與 IPSASs 同樣朝權責發生基礎之方向發展，然 IPSASs 之導入非僅一次性努力，導入後還須持續地支持與更新，亦須面臨各方參與者共識之凝聚、法規調整、人才及知識養成、鉅額成本投入、設備及系統更新等眾多挑戰，建議宜從長計議，並妥善規劃、嚴謹評估成本效益，導入時程至少應以十年來進行規劃較為適宜。

## 三、編製主體之差異

如以中央總會計報告為例，我國政府會計之財務報導係由公務機關、信託基金以外的特種基金會計報告彙編而成，而公務機關會計報告包括普通公務單位會計之會計報告及特種公務會計應彙入總會計之財務資訊，可謂既屬基金觀點，同時也具備組織觀點。建議未來持續朝 IPSASs 採組織觀點編製財務報導之做法，逐步視管理需要劃分政府部門，

增加提供組織觀點之會計報告，對各機關、所屬單位及其另行設置之特別收入基金、債務基金、資本計畫基金而言，除應依預算法、決算法等規定提供基金觀點之預算會計報告外，尚應詳細評估其應有之資產及負債，並依相關規定界定其權利義務之歸屬，且針對該等權利義務及其變動之應認列金額加以評估，定期對外提供以資產負債表、收入支出表等財務報表為主要內容之部門別財務會計報告。至於營業基金、作業基金現行已分別採用 IFRSs 與企業會計準則 (Enterprise Accounting Standards, EASs) 處理，與 IPSASs 尚無不同。

另有關中央總會計報告中，整體財務報表目前僅編製 1 張整體資產負債表部分，考量公務機關、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金配合 108 年會計法修正，實施新會計制度後，其收入支出認列之會計處理逐漸趨同營業基金、

作業基金處理方式，建議增編整體收入支出表，並定期對外提供以整體資產負債表、整體收入支出表等為主要內容之組織觀點報告，惟所涉及之範圍、主體及政府層級等議題，則宜審慎研議妥處。

#### 四、會計公報之差異

有關會計公報之差異，主要係各國法律與實務習慣不同，對於導入 IPSASs 之實施方式有所不同所致，除非全面採用 IPSASs，該等差異始可隨 IPSASs 各號公報之導入而逐步消除。考量 IPSASs 之導入尚須留意國情差異，且不應倉促為之，爰在現行參考 IPSASs 制定國家準則之方式下，為使我國政府會計公報持續朝與 IPSASs 趨於一致之方向邁進，未來若有導入 IPSASs 增修政府會計公報之需時，建議先導入 IPSAS 觀念架構；其雖非一準則公報，無強制效力，相關內容亦不推翻任何準則公報或某一準則公報之任何規定，但

有助於制定觀念一致之準則公報，並增進外界了解及解讀準則公報。

另由於 IPSASB 認為，不論是導入現金基礎之 IPSAS，或導入權責發生基礎之各號 IPSASs，均可對外宣稱採用 IPSASs。考量我國公務機關、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金採現金基礎或當期財務資源流量觀點編製預算執行報表之規範已相當完備，爰建議先導入相（類）同基礎之現金基礎 IPSAS，再導入權責發生基礎之各號 IPSASs，使我國政府財務報表真正按 IPSASB 所期望之權責發生基礎編製；復考量 IPSAS 第 24 號「財務報表中預算資訊之表達」與現行實務最接近且導入難度也不高，而 IPSAS 第 33 號「首次採用權責發生基礎國際公共部門會計準則」對於採用其他權責發生基礎之 IPSASs 將有所助益，均建議優先導入；至於其他各號公報之導入，建議可按個別議題，如依財務報

表之表達、財務報表之揭露、收入、資產、負債、金融工具、單獨及合併財務報表等性質分類依序為之。

## 肆、結論

茲以公共部門採用權責發生基礎編製財務報導已成為世界主流，亦是我國政府會計未來發展之圭臬；而 IPSASs 為多數國家認可之國際公共部門會計準則，依該準則編製之權責發生基礎財務報表將可有效提升政府財務資訊之有用性、透明度及可比性。按我國現行政府會計之實務，既已採權責發生基礎精進相關規制及處理作業，且參考 IPSASs 制定國家準則之方式，運作多年已有相當經驗，建議以該等做法持續推動政府會計改革，以減省未來政府會計之改革成本。

另由於各項改革確定實施之前，必須審慎評估並充分溝通，且應思考究竟是以大幅度修正相關公報之方式，抑或採用直接將相關會計處理規範明

定於各類會計制度之一致規定方式，方能有效推動我國政府會計制度之精進，建議短期宜深入研究 IPSAS 觀念架構，以作為我國政府會計發展之奠基，並依管理需求劃分政府部門，逐步增加組織觀點之會計報告；未來若經衡酌我國公部門實務運作情形，而有導入 IPSASs 增修政府會計公報等規制之需時，建議按個別議題以逐號公報審核認可之方式，期程至少應以十年進行規劃，朝趨同 IPSASs 之方向邁進。

## 參考文獻

1. 程國榮、陳英閔（2012），世界各主要資本市場與我國導入國際財務報導準則現況介紹，證券暨期貨月刊，30 卷 9 期，19-34 頁。
2. 程國榮、黃瑞貞（2012），開放國內企業於 102 年採用最新版 IFRSs 之規畫內容介紹，證券暨期貨月刊，30 第 9 期，5-18 頁。
3. 林江亮、余孟勳（2020），我國政府會計導入國際公共部門會計準則（IPSASs）之實務研究，行政院主計總處委託研究。
4. The Association of Chartered Certified Accountants (2017).

IPSAS implementation, current status and challenges.

5. International Federation of Accounting & Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (2021). International Public Sector Financial Accountability Index – 2020 Status Report. ❖