

政府會計觀念公報之制定

為了加速我國政府會計的發展及趕上世界潮流趨勢，行政院主計處經參考最新政府會計理論及美、日、加拿大等國的實務發展與設立訂定政府會計準則機制的經驗，發布第一、二、三號政府會計觀念公報，本文就公報之制定背景、歷程、思維與重點觀念介紹及政府會計資訊如何運用施政績效之評估與我國政府會計尚待研討改進之處等相關內容撰寫專文，以饗各界。

◎行政院主計處會計管理中心

壹、前言

為了加速我國政府會計的發展及趕上世界潮流趨勢，行政院主計處經參考最新政府會計理論及美、日、加拿大等國的實務發展與設立訂定政府會計準則機制的經驗，從民國八十一年著手研究成立「政府會計準則委員會」事宜。歷經十年來的努力，經與學術界充分互動及相關機關多次洽商後，於九十一年五月成立「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」，經遴聘國內專家、學者及相關機關代表擔任委員，辦理政府會計共同規範之訂定與修正事宜，並於會計法修正草案第十九條中明定政府及所屬機關會計事務之處理，除依會計法規定辦理外，應依行政院主計處所定之政府會計共同規範辦理，賦予法源，在我國政府會計之發展史上，立下了一個重大之里程碑。

截至目前（九十三年三月）止，行政院主計處政府會計共同規範審議委員會計已召開六次委員會議，另為研訂公報作業之需，所成立各專案研究小組亦已召開會議二十餘次，經辦理選定政府會計公報議題、擬訂初稿、舉辦公聽會或徵詢意見、修正定稿與三讀通過等程序後，已研訂完成「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」等三號政府會計觀念公報，並提報行政院主計處主計會議審議通過後發布實施。

貳、已發布之政府會計觀念公報

已發布第一、二、三號政府會計觀念公報，係提供方向性指引，不具強制性規範，各公報條文列述如次：

第一號公報 政府會計範圍及個體

壹、前言

- 一、為尋求界定政府會計範圍與個體之一致性觀念，明確劃分政府會計資訊之報導標的，俾作為制定政府會計共同規範之基礎，訂定本公報。
- 二、本公報原則上以中央政府及各級地方政府可掌握之資源及施政活動為適用範圍，惟各該政府仍屬分開之報導個體。

貳、定義

- 三、公務機關：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、民意機關、司法機關、考試機關及監察機關等，惟為確實掌握個別公務機關之職掌範圍，通常亦包括各該機關所管理之政事型的特種基金。
- 四、公營事業機構及作業組織：係指由國家或地方自治團體獨資，或與民間合資，其投入資本或基金本金超過百分之五十、財務獨立自主且自負盈虧之經營體，通常係指所管理之業權型的特種基金。
- 五、公立學校：係指依各級學校法規定，由國家或地方自治團體設立之各級學校。
- 六、行政法人：係指除國家及地方自治團體等公法人外，依據法律成立，且能自主其人事與財務事宜之公法人。
- 七、輔助及委辦事項：係指除政府間之補助外，公務機關對公私合營事業、私人企業、財團法人、社團法人及自然人等提供政策輔導、資助及業務委託辦理等個別事項。
- 八、組織觀點之報告個體：係指從管理資源及負責營運觀點，將不同型態組織及其所屬部門之資訊予以個別或加以合併報導之個體。
- 九、基金觀點之報告個體：係指從不同支出目的劃分財務資源與運用觀點，將一系列財務獨立之個別基金帳戶予以個別報導之個體。
- 十、預算觀點之報告個體：係指從預算法案審查與執行觀點，將一系列表達特定收支預算帳戶予以個別或加以綜合報導之個體。
- 十一、計畫觀點之報告個體：係指從衡量施政活動績效觀點，將一系列表達特定施政效果之個案計畫或活動之資訊予以個別或加以綜合報導之個體。

參、基本觀念

- 十二、於我國政治體制中，稱政府者，包括具有公法人地位之國家及地方自治團體兩類，並以其執行機關名義統稱為中央政府及各級地方政府。
- 十三、中央政府及各級地方政府為遂行其施政目的，得依法令設置有不同型態之執行組織，其範圍通常包括公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校，以及其他組織如行政法人等。
- 十四、政府之財務報導宜確立會計個體，並確定報導財務資訊之範圍。為達成政府會計報告之不同目的，得依不同報告使用者所關切之財務資訊焦點，選定適當之報導範圍及個體，其主要目的在確保範圍清楚之報導個體，提供所有攸關資訊如經濟訊息、法律規範、行政管理、信託關係或其他組織結構等，俾協助使用者作審慎之決策與監督評估。

十五、政府會計報告使用者所關注之焦點，通常為資源籌措及運用之責任，致其會計處理常須注重經濟實質之表達。因此，宜將該項因素作為界定政府會計報導個體之重要考量。

十六、為達成協助政府會計報告使用者評估政府相關責任履行情形之目的，政府會計之報導範圍宜以政府可掌握之資源及施政活動為限，原則上並以對自身財務事項及資源，須向上級部門或民意機關負責之組織為主，但為揭露交易關係之需要，可擴及對非屬政府組織範圍內之營利或非營利組織等所為之個別輔助及委辦事項。

十七、政府可掌握之資源，宜以有無所有權或是否負有責任作為衡量基準，必要時，衡量基準亦可從有無控制能力加以觀察，其意義如下：

(一)所有權者，宜以是否現時擁有使用權利或可本於職權決定該組織之財務與營運政策等條件作為衡量基準。如財團法人解散時，其淨資產依法律規定須轉讓予各級政府，惟各該政府對該淨資產之使用權利係以未來事項為條件，故在其組織狀態仍未根本改變前，並不能將之視為各該政府已擁有所有權。

(二)負有責任者，宜以是否受有政府法令、契約、管理控制等要求遵循之限制條件為衡量基準。對不同組織是否存在負有責任之證據，一般均於法律中，將如何履行其責任之方式，予以明確具體規範。

(三)一般而言，公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校及行政法人等組織，均被認為屬政府擁有所有權或負有責任者，而將其完全納入政府會計報導個體之範圍。至許多非屬政府組織範圍內之其他組織，在財務上亦有依賴政府並受其監督之情形，惟其對於政府所應負之責任，應僅限於使用政府資金之方式，及遵守政府之規定。除非該等組織尚須為其整體財務事項及資源之控管監理向政府負責，否則不宜全部納入政府會計報導個體範圍內。

十八、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，並基於評估政府相關責任履行情形之需要，依下列標準，作適當之揭露及衡量：

(一)該個體須有經營者負責掌控及配置資源、執行預算及產出結果，並對其相關績效負有責任。

(二)該個體之相關財務報表須對其營運及財務狀況提供有意義之表述。

(三)該個體提供財務報表之相關資訊須有助於報告使用者進行審慎之決策與監督評估。

- 十九、基於評估政府相關責任之完整性及全面性，不同觀點之揭露，如需同時並存，亦無不可，惟宜按不同目的妥適劃分與表達。另為因應政府現實營運管理特性之需要，及我國相關法政之運作現況，政府會計報導個體，宜以基金觀點作為財務報告之報導基礎，並配合世界潮流，致力推動有關合併表達之整體組織觀點，以建構政府整體之合併財務資訊。
- 二十、為有助於使用者對個別觀點所報導之財務事項有一致之瞭解，並能加以比較、分析，政府宜提供個別報導個體有關財務事項具高度可讀性及容易瞭解之一般性報告，惟針對報導個體內部人員有關監督管理或外部人員之特定需求，亦可另行提供其他特殊目的或暫時性報告。
- 二十一、由於會計報導個體之種類不同，為確實衡量因不同需求所關注之焦點，宜採差異方式分別處理。
- 二十二、公營事業機構及作業組織縱負有政策責任，惟其運作係採商業經營型態，故除法令另有規定外，可援用民營事業適用之一般公認會計原則。
- 二十三、行政法人有關管理營運方面之職權，係由法律授與並賦予不同型態之運作模式，其本質與公務機關或公營事業機構未盡相同，為使相關規範能配合不同需要而有所區隔，得另行建立共同規範以為準據。
- 二十四、政府代管之信託基金，因非屬政府所有，除法律另有規定外，不宜納入政府會計報導個體之範圍，惟仍得從其營運情形揭露必要之資訊。

肆、附則

- 二十五、非屬政府會計範圍之民間非營利組織，如經該組織或該管政府監督機關評估本公報所揭示之觀念，足以達成充分揭露其財務資訊報導之需要，亦得自行援用之。
- 二十六、本公報由行政院主計處於中華民國九十二年十二月三十日以處會一字第○九二○○○八二二五號函發布。

第二號公報 政府會計報告之目的

壹、前言

- 一、本公報旨在確立政府會計報告之目的，俾供處理政府會計資訊之依循與指引。

貳、定義

- 二、決策有用性：係指能協助資訊使用者作決策，決策有用性係會計資訊的最高品質。
- 三、政府會計報告：係指政府會計處理所產生之財務報告、決算書及其他報告等。

- 四、公開報導責任：係指政府於達成施政目標過程中，對於資源之籌措及運用，負有公開及忠實表達之責。
- 五、施政績效責任：係指政府於達成施政目標過程中，對於資源之籌措與運用，負有發揮其最適效率與效果之責。
- 六、財務遵循責任：係指政府於達成施政目標過程中，對於資源之籌措與運用，負有遵循相關法令規定之責。
- 七、跨期間公平性：係指各會計期間民眾之財務負擔必須力求公平。

參、基本觀念

- 八、政府會計報告之主要目的在提供有用資訊，以供報告使用者，對有限資源作最佳配置，及評估政府之公開報導責任、施政績效責任及財務遵循責任。

政府會計報告使用者可分為五群：

- (一) 社會大眾。
- (二) 立法及監察等監督機關。
- (三) 投資人及債權人。
- (四) 政府內部員工及管理人員。
- (五) 其他利害關係人。

- 九、為確保政府會計報告之決策有用性，政府會計報告須具備可瞭解性、攸關性、可靠性、時效性、一致性、可比較性、經濟性、重要性、允當表達及充分揭露等資訊品質特性。
- 十、政府會計報告宜能履行政府對民眾公開報導之責任，及協助報告使用者瞭解政府於達成施政目標中，對資源之籌措與運用的過程與結果，並據以評估政府之施政績效與財務遵循責任。
- 十一、公開報導責任源於民眾透過立法程序，賦予政府籌集運用公共資源之權利，以達成施政目標。因此，政府須對於施政過程中有關資源之籌措與運用，向民眾負責，並滿足民眾知的權利。其具體表現，即在透過政府會計報告，公開說明政府資源籌措及運用的過程與結果。
- 十二、為達成政府履行對民眾公開報導之責任，政府會計報告宜透過完整可靠財務資訊之提供，公開說明政府資源籌措及運用的過程與結果，以供使用者評估政府對資源取得運用之適當性。其中攸關可靠財務資訊宜包括施政資源籌措與運用、政府財務狀況、年度收入與年度支出及其對政府財務狀況影響等資訊。
- 十三、施政績效責任強調在資源最大可收入的範圍內，重視成本效益分析，採用最適效率及效果的方式提供服務，以達成施政目標。
- 十四、政府會計報告宜提供年度施政成果及其所耗用資源之資訊，以協助使用者評估政府之施

政績效。

十五、政府會計報告宜提供現有財務狀況所能支應服務水準、現有財務狀況能否繼續支應未來服務及對未來資源需求等資訊，以協助政府部門擬定施政方針及訂定管理計畫，俾使公共資源做最適效率與效果之配置。

十六、財務遵循責任係在確保政府對於資源籌措及運用，確實遵循相關法令之規定。政府活動主要係提供社會民眾必需之基本服務，其資源籌措及運用，應遵循相關法令，並經民意機關監督，以保障民眾稅賦負擔的合理性，及確保預算執行的妥適性。

十七、法定預算是政府資源籌措與運用之主要法律規範，透過嚴密控制預算之執行，將有利於對財務遵循程度之確認及審計業務之行使。政府會計報告宜顯示政府資源之籌措與運用是否符合法定預算，及對預算執行之程度，以協助使用者評估政府之財務遵循責任。

十八、政府資源籌措與運用亦受其他相關法令及契約之規定，政府會計報告宜能顯示政府部門對相關法令及契約規定之遵循情形，以檢驗政府財政收支對平衡預算的要求與債務發行限制之遵循情形。

十九、跨期間公平性為現行政府資源配置之考量，其反映在對收支預算平衡的要求與債務發行的限制。政府會計報告宜能提供評估跨期間公平性之資訊，包括確認年度收入是否足以支應年度支出、政府債務舉借之情形及未來償付到期債務能力。

肆、附則

二十、本公報由行政院主計處於中華民國九十二年十二月三十日以處會一字第○九二○○○八二二五號函發布。

第三號公報 政府會計資訊之表達與揭露

壹、前言

一、本公報旨在協助政府以明確合宜之會計表達與揭露方式，有效達成政府會計報告之目的。

二、政府會計資訊應包含會計報告及其附註揭露、必要之補充資訊及管理者評論與分析，惟管理者評論與分析之規範另訂之。

貳、定義

三、衡量焦點：係指報導政府會計個體之財務績效及狀況時，應該表達之項目。確立衡量焦點除決定何種事項需衡量外，亦決定交易或事件所產生之效果，應於何時認列，即會計基礎之採用。

四、會計基礎：係指交易或事件所產生之效果，亦即收入（或收益）及支出（或費損）認列之時點。會計基礎之採用可採權責發生基礎（當交易或事件發生時認列），或採現金基礎（當現金收到或支付時認列），抑或採二者折衷之修正基礎。

五、經濟資源：係指包含財務資源、資本資產及其他具有未來經濟效益者。

六、財務資源：係指現金，對現金、貨品或服務之請求權（含債務證券），權益證券及可消耗之貨品。

七、管理者：係指政府會計觀念公報第一號有關政府會計個體之負責人。

參、基本觀念

八、政府會計資訊之表達與揭露，旨在達成政府會計報告之目的，包括提供有用資訊，以供資源決策者對有限資源作最佳配置，及評估政府對公開報導、施政績效及財務遵循之責任。

九、政府會計資訊之表達與揭露方式，可依據政府會計觀念公報第一號有關會計報告個體之組織觀點、基金觀點、預算觀點或計畫觀點編製。

十、政府會計資訊應充分表達與揭露政府資源流量及存量之資訊，流量資訊以反映政府特定期間之資源運用績效與財務狀況變動情形為原則；存量資訊以反映特定時點之財務狀況為原則。

十一、政府會計資訊之表達與揭露方式，宜依會計報告目的確立其衡量焦點，進而決定會計基礎。

以組織觀點為個體時，其主要會計報告在對公開報導、施政績效及財務遵循責任三項目的均需達成，衡量焦點為經濟資源。

以基金觀點為個體時，政事基金主要會計報告目的，為提供對財務遵循責任的資訊，其衡量焦點為財務資源；業權基金之主要會計報告目的，為提供對施政績效責任的資訊，其衡量焦點為經濟資源。此二類基金個體均需提供達成對公開報導責任的資訊。

十二、政府會計基礎之採用，宜以政府會計所欲衡量之焦點為依據。在使用經濟資源為衡量焦點時，會計基礎宜採用權責發生基礎；惟在使用財務資源為衡量焦點時，會計基礎宜採用修正基礎。

十三、政府會計資訊之表達與揭露方式，除提供會計報告外，必要時，得以附註方式揭露。

十四、政府會計資訊之表達與揭露方式，除於會計報告及其附註範圍外，必要時，得補充政府整體或各部門相關資訊。該資訊可能包括無法量化之資訊，或報告個體認為有助於使用者瞭解政府各項活動之其他補充資訊。

十五、政府會計資訊之表達與揭露，以金額表達為原則，但部分無法以金額表達或精確量化之政府會計資訊，其對於政府會計報告所欲達成之目的有重大攸關性者，如重大工程預計

完成所需時間等，亦宜予以揭露。

十六、政府會計資訊之表達與揭露方式，宜具備可比較之性質，如對各年度預、決算數及執行率之比較等。

十七、政府會計資訊之表達與揭露方式，宜考量成本與效益，兼顧會計資訊攸關性及可靠性之基本品質特性。惟如無法同時達到最佳狀況，則視實際狀況，在揭露過程作最適取捨。

十八、政府會計資訊應定期揭露，並得視實際需要作適時之提供。

肆、附則

十九、本公報由行政院主計處於中華民國九十三年三月五日以處會一字第○九三○○○一三四○號函發布。

參、賡續訂頒政府會計公報

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會將賡續推動訂頒政府會計共同規範規範性及技術性公報，以健全政府會計相關規範，供政府會計事務處理之遵循，以提昇我國政府會計水準及品質。本（九十三）年度經廣泛徵詢學者、專家及各有關機關與會計審計學術機構等之意見，並參考各國已訂頒之政府會計準則公報等，就目前較具急迫性與影響實務面重大者，擬訂七項制定公報議題，包括（一）政府會計及財務報導標準規範、（二）政府會計報告之編製、（三）政府會計衡量焦點及會計基礎、（四）政府收入認列之處理、（五）政府支出認列之處理、（六）政府固定資產之處理、（七）政府長期負債之處理等；上開七項議題，已分別洽請學者委員擔任各議題專案研究小組召集人，目前刻正積極籌組各專案研究小組成員（含顧問、研究員、助理研究員等）及研究規劃書（含研究時程及重點等）等，將於近期提報委員會議審議通過後，即進行相關研訂作業。

肆、結語

爲了讓大家對已發布政府會計觀念公報能有進一步之瞭解，特邀請各公報專案研究小組召集人、顧問或研究員等針對第一、二、三號政府會計觀念公報之制定背景、歷程、思維與重點觀念介紹及政府會計資訊如何運用施政績效之評估與我國政府會計尚待研討改進之處等相關內容撰寫專文，以饗各界。