

政府會計觀念公報第一號「政府會計範圍及個體」之研定及內容闡述

目前我國政府會計作業係依賴預算法、會計法、中央政府總會計制度及普通公務單位會計制度之一致規定等規範辦理。但現行國內各界對政府會計範圍與個體之觀點不一，故政府會計共同規範審議委員會研訂「政府會計範圍及個體」觀念性公報，俾利未來擬訂政府會計處理準則。本文擬就此號公報研訂過程及其內容重點作一說明，俾供社會大眾參考。

◎蔡博賢、張信一（輔仁大學會計系主任、行政院主計處第一局專門委員）

壹、前言

目前我國政府會計作業係依賴預算法、會計法、中央政府總會計制度及普通公務單位會計制度之一致規定等規範辦理。近年來隨著政府功能的日益擴大與經濟事件及交易的日益複雜，現有的主計法規未能提供政府會計處理之明確規範，致政府會計資訊是否允當表達，能否充分發揮協助管理與決策之功能，屢受各界質疑。因此行政院主計處於民國九十一年五月一日設置政府會計共同規範審議委員會，辦理我國政府會計共同規範之訂定與修正，國內外政府會計理論與實務之研究及其他有關政府會計事宜。

由於現行國內各界對政府會計範圍與個體之觀點不一，因此政府會計共同規範審議委員會首先研訂「政府會計範圍及個體」觀念性公報，俾利未來擬訂政府會計處理準則。本文擬就此號公報研訂過程及其內容重點作一說明，俾供社會大眾參考。

貳、研訂過程

依據九十一年六月二十八日行政院主計處共同規範審議委員會（以下簡稱委員會）第一次會議決議，有關政府會計觀念性公報之初步擬訂議題，包括「政府會計之範圍」、「政府會計之目的」、「政府會計之揭露」及「政府會計之個體」等四項，並著手籌組專案研究小組及擬訂研究規劃草案，嗣提經九十一年九月二十六日委員會第二次會議決議，由委員會之委員陳慶財及蔡博賢分別擔任「政府會計之範圍」及「政府會計之個體」兩議題之召集人。復經個別專案小組分別召集四次會議，按初擬之格式架構撰擬公報草案，其中「政府會計之範圍」，鑒於委員會成立之宗旨，在於提升為公共目的使用資源之會計資訊品質，促進有限經濟資源之妥適配置與運用效率，並考量我國政府以外之非營利組織相關會計規範未盡完善，初步議定將適用範圍擴及公益性之非營利組織，惟經九十二年一月二十四日委員會第三次會議討論，決議將該兩項議題予以合併處理，並考量有關公報發布之效力問題，限縮適用範圍而不及於政府以外之非營利組織。

爰經整併組成「政府會計範圍及個體」專案研究小組，由蔡博賢委員擔任召集人，成員共十五人，包括顧問陳慶財、賴森本、許崇源、范宏書、馬秀如、吳文宏、施炳煌及研究員張信一、黃秋艷、陳慧娟、范黛明、莊枝鳳、丁再興、廖訓詮，並經第五次專案小組會議（沿用原「政府會計之個體」專案小組之會議序號）討論擬具草案提報九十二年七月一日委員會第四次會議完成一讀，並要求依據委員會之決議修正公報草案內容後，以委員會之名義徵詢各界意見，爰召開第六次專案小組會議據以修正，嗣經相關意見回復後，再召開第七次專案小組會議加以檢討修訂，計分四章共二十六點，提經九十二年十二月十七日委員會第五次會議完成二、三讀程序，並經提報行政院主計處主計會議第二四〇次會議通過，以行政院主計處九十二年十二月三十日處會一字〇九二〇〇〇八二二五號函發布。

參、內容重點

本公報業經考量我國實務運作情形，並參酌美國政府會計準則委員會（GASB）、美國聯邦政府會計準則諮詢委員會（FASAB）及國際會計聯盟公共部門委員會（IFACPSC）、加拿大公共部門會計委員會（CICAPSAB）等所發布之公報，予以審慎訂定。依據公報之格式體例，「壹、前言」與「肆、附則」兩者是必備章節，至少前者應揭示公報之目的，而後者則揭示發布日期。由於本公報係屬觀念性公報而非強制共同規範，故其主要章節則為「參、基本觀念」，而無「共同規範」之章節，且有關用辭遣字，力避使用「應」、「須」等字，至為利瞭解本公報相關名詞之意涵，復增訂「貳、定義」章節，列示其定義。以下即依本公報研議訂定之方式，先說明前言與附則之規範內容，次就基本觀念之重點予以陳明，最後則闡述各個名詞之定義。

一、前言

計分兩點，其中第一點依據公報格式體例揭示本公報之制定目的，係為尋求界定政府會計範圍與個體之一致性觀念，透過明確劃分政府會計資訊之報導標的，作為制定政府會計共同規範之基礎。第二點則揭示本公報之適用範圍，原則上係以中央政府及各級地方政府可掌握之資源及施政活動為範圍，惟參考加拿大公共部門會計準則規範及我國實務情形，明示各該不同級之政府仍屬分開表達之獨立個體。

二、附則

計分兩點，其中第二十五點為使本公報之觀念能推而廣之，揭示屬政府會計範圍以外之民間非營利組織可自行援用本公報的情形，即在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時。第二十六點則依據公報格式體例揭示本公報之發布日期文號。

三、基本觀念

計分十三點，分述如下：

- (一) 第十二點係說明「政府」一詞於本公報之意涵，包括具有公法人地位之國家及地方自治團體兩類，本公報並以其執行機關名義統稱為中央政府及各級地方政府。
- (二) 第十三點係說明得依法令設置之政府執行組織類型與範圍，包括公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校、行政法人等。
- (三) 第十四點係強調確立政府財務報導之個體與範圍的重要性，即在確保範圍清楚之報導個體，能提供所有如經濟資訊、法律規範、行政管理、信託關係或其他組織結構等，有助於報告使用者作審慎之決策及監督評估的攸關資訊，以達成政府會計報告之目的。
- (四) 第十五點係強調經濟實質為界定個體之重要考量因素，即因報告使用者所關注之焦點，通常為資源籌措及運用之責任，致有關會計處理常須注重經濟實質之表達，自宜作於界定會計個體時加以考量。
- (五) 第十六點係強調設定政府會計報導範圍之原則，即因報導目的在協助報告使用者評估政府相關責任之履行情形，依第二點所稱，自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和資源，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。
- (六) 第十七點係強調可掌握資源之衡量方式，包括宜以有無所有權（ownership）或是否負有責任（accountability）作為衡量基準。必要時，亦可從有無控制能力（control）加以觀察。其中所有權宜以是否現時擁有所有權利或可本於職權決定該組織財務與營運政策等條件作為衡量基礎，並參酌加拿大公共部門之會計準則規範及我國實務情形，明示財團法人不能因其解散時之財產歸屬而視其為各該政府已擁有所有權；負有責任則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作為衡量基礎，通常於法律中明確規範其履行責任之方式。另第十三點所提各種政府執行組織，一般均被認為屬政府擁有所有權或負有責任者，至其他組織雖在財務上亦有依賴政府並受監督之情形，惟其應負之責任僅限於使用政府資金之方式及遵守政府之規定，除非該等組織還要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與範圍內。
- (七) 第十八點係強調報導個體之劃分原則及揭露與衡量之標準，其中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，並依據（1）須對該個體之經營績效負有責任；（2）須對該個體之營運及財務狀況提供有

意義之表述；及時（3）須對該個體提供有助於決策與監督評估之資訊等標準，作適當之揭露及衡量，以能滿足評估政府相關責任履行情形之需要。

- （八）第十九點係強調不同觀點之揭露可以同時存在，即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，可同時存在，惟宜按不同目的妥適劃分與表達。同時，基於我國相關法政運作現況，政府會計報導個體宜以基金觀點為基礎，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。
- （九）第二十點係強調報告類別與編製之考量，即基於促進報告使用者對所報導之財務事項具有一致之瞭解，並能加以比較、分析，政府宜提供具高度可讀性及容易瞭解之一般性報告；惟針對個體內部人員之監督管理及外部人員之特殊需求，亦可另行提供其他特殊目的或暫時性報告予以滿足。
- （十）第二十一點係強調報導以差異方式處理之原則，即基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不同焦點，宜採差異方式分別處理。
- （十一）第二十二點係強調援用商業會計原則之情形，即公營事業機構及作業組織，縱負有政策責任，因其運作係採商業經營型態，故除法令另有規定外，可援用民應事業適用之一般公認會計原則，以利比較。
- （十二）第二十三點係強調對行政法人應有不同之規範，因行政法人係由法律授予不同管理營運模式之職權，本質上與公務機關或公營事業機構未盡相同，為配合不同需要而有所區隔，故得另行建立共同規範以為準據。
- （十三）第二十四點係強調信託基金之定位與揭露範圍，即基於政府代管之信託基金並非屬政府所有，故除法律另有規定外，不宜納入政府會計報導之範圍，惟仍得從其營運情形揭露必要之資訊。

四、定義

計分九項，分述如下：

- （一）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。（第三點）
- （二）公營事業機構或作業組織，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。(第四點)

(三) 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。(第五點)

(四) 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。(第六點)

(五) 輔助及委辦事項，係指除政府間之補助外，經關對公私合營企業、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。(第七點)

(六) 組織觀點之報告個體 (organizational perspective)，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。(第八點)

(七) 基金觀點之報告個體 (fund perspective)，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觀點。(第九點)

(八) 預算觀點之報告個體 (budget perspective)，係指從衡量施政活動績效觀點，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。(第十點)

(九) 計畫觀點之報告個體 (program perspective)，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。

肆、結語

政府會計旨在陳示政府施政效益及公共資源運用之成效，並表張政府施政的責任，如何提供允當表達之政府會計資訊，以協助使用者制定決策，發揮政府會計之積極功能，促進公共資源的有效使用，均有賴一套完整且系統化的政府會計事務處理規範。

因此，冀望政府會計觀念公報第一號「政府會計範圍及個體」之頒佈，將有助我國統一訂定政府會計概念及實務處理之共同規範，進而提升政府會計水準。