

## 傳承與創新～「政府會計報告之目的」觀念公報研訂側記

行政院主計處為加速政府會計的發展，並趕上國際的發展步調，就政府會計之範圍、目的、揭露及個體等議題進行研究，俾框架出政府會計共同規範的主結構，並建立政府會計之基本觀念。本文以「政府會計報告之目的」公報草案的研擬過程為紀錄對象，期待在產官學界共同努力下，政府會計共同規範日漸完備。

◎李美瑩（行政院主計處中部辦公室專員）

### 壹、前言

行政院主計處為加速政府會計的發展，並趕上國際的發展步調，自民國八十一年著手研究成立「政府會計準則委員會」，歷經多年努力，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」（以下簡稱委員會），擔負訂定與修正政府會計共同規範、進行國內外政府會計理論與實務之研究等任務。在委員會相關人員完成聘（派）任後，即召開會議並通過第一年先就政府會計之範圍、目的、揭露及個體等議題進行研究，俾框架出政府會計共同規範的主結構，並建立政府會計之基本觀念。

依據委員會議事程序規定，共同規範議題通過後，可成立專案研究小組，由委員擔任專案研究小組之召集人，並視需要遴聘學者專家及相關機關代表為顧問及研究員，以對該專案議題進行研究並研擬共同規範草案。針對第一年的四個議題，委員會於九十一年九月通過專案研究小組之組成及議題研究規劃案，各專案研究小組旋即分別著手就研究議題展開研究工作。

鑒於議題間的關連性，「政府會計之目的」與「政府會計之揭露」兩項議題之專案研究小組召集人由東吳大學馬嘉應主任同時擔任，小組顧問及研究人員則分別聘任，筆者有幸參與此二專案研究小組，得以一窺草案從無到有的研擬過程，其中「政府會計之目的」專案研究小組自九十一年十一月初召開第一次研究會議，至九十二年三月完成草案，「政府會計之揭露」接續其後進行研討，至五月二十九日完成草案。

在公報草案的背後，蘊藏諸多熱烈而趣位盎然的論辯與意見溝通，為有助於對公報的了解，並對規範理念有所認知，也為了將這無前例的創作過程留下記錄，故試撰文就公報草案範圍方向、內容架構等研討過程與大家分享。由於「政府會計之目的」研擬時間較早，專案研究小組成員磨合期間的經驗，亦可提供後續專案研究小組參考，故本文將以「政府會計報告之目的」公報草案的研擬過程為紀錄對象。

### 貳、公報草案方向與範圍

#### 一、會計法與共同規範之定位

專案研究小組成立後，為對研究主題有所了解，小組成員的入門工作就是先行研讀相關資料。在背景環境相近以及資料易取得的前提下，以美國政府會計委員會（Government Accounting

Standards Board, 以下簡稱 GASB)、美國聯邦政府會計諮詢委員會(Federal Accounting Standards Advisory Board, 以下簡稱 FASAB)、以及加拿大公共部門會計委員會(Public Sector Accounting Board)所發布的相關公報為主,另國際公共部門委員會(International Public Sector Committee)所發布之國際政府會計準則第一號公報,對財務報表的表達有所規範,國際會計師聯盟(International Federation of Accountants)所發布「政府之財務報導」,對於會計基礎及政府財務報導相關問題有深入之探討,因此也是重要的參考來源。

經過初步討論,在緊迫的時間壓力下,決定以 GASB 第一號觀念性公報為藍本,配合國內政府會計環境修正,試寫政府會計之目的公報初稿。GASB 第一號觀念公報係由政府所處環境導出政府會計報告的使用者及其用途需求,再由需求導出政府會計報告的目的,同時說明在政府環境下對會計報告表達及目的之限制,最後則說明會計報告的品質特性。因為著重在觀念的說明,所以該公報篇幅頗多,對使用者之探討亦較偏重於外部使用者,因此專案研究小組首次會議即對公報草案應規範之範圍、方向及撰寫方式進行意見交流,以建立基本共識。

由政府會計報告使用者導出政府會計之目的,基本上是合理的,但是為使觀念較完整,小組成員多同意將行政部門及管理當局等內部使用者需求納入,也就是同時參酌 GASB 外部使用者和 FASAB 內部使用者的觀念。小組遇到的第一個難題,是公報與會計法的關係:公報規範究應回歸會計法的規定,或者在會計規範、觀念及邏輯上,公報應高於會計法的專業地位?

國外類似的會審法,多只規範相關的權利義務,而於會計準則始規範詳細的作業方式,因此在會計實務作業時,會計準則的地位頗高,卻不致與會審法規相競合。目前我國會計法的規定則十分詳盡,除作業原則外,對於會計作業細節、步驟,亦於會計法中詳為規範,因此,如果新頒之政府會計共同規範公報與會計法有所差異,究應以何為準據?而就政府會計共同規範研訂實務考量,如果不能就會計原理、原則為專業且技術性之規範,而盡以會計法為宗,就失去研訂政府會計共同規範的意義了。

歷經兩次小組會議的意見陳述及反覆討論,多數成員同意由於會計法是共同規範制訂的法源基礎,因此宜盡量回歸會計法所訂的目標,此結論與後來委員會以會計法為基準的決議相同。而會計法修正草案,業已將有關會計作業細節、技術性的條文刪除,僅為原則性的規定,將可解決二者發生競合狀況。因會計法草案對於政府會計之目標亦已明確定義,共同規範將可就會計學理等面進行更深入而詳細的探討。

## 二、共同規範範圍與內涵

委員會原設定第一年的四個研究議題,是有其邏輯及順序性,首先界定政府會計範圍,再界定範圍內的所有個體,俟釐清政府會計範圍與個體的觀念,即可進一步討論政府會計表達的概念,及如何表達政府資訊,以構成政府會計的基本觀念。在此邏輯架構下,政府會計的目的應為超出個體的原則及概念,適用於各層級的會計報告。

在小組研討過程中,部分成員一再強調目的與會計個體的關聯性,因而建議將政府會計目的應配合各會計個體逐一敘明,如此始能合宜的規範。而政府會計之範圍及個體兩項議題,經

其專案研究小組初步研討後發現相互影響甚鉅，續經委員會決議將政府會計範圍限縮於法律之內，因此在九十一年十二月的委員會中，決議將此二議題合併於同一號公報中規範，四項議題經此改變整併後，部分成員力陳政府會計目的宜為觀念性公報之首，敘寫共通適用的目的，至各會計個體個別的目的，則於準則性公報中再詳細規範。最後在研討議題之定位係為觀念性公報的考量下，決定政府會計的目的規範應抽離個體，為一通用的原則及概念，適用於每個層級的會計報告，並指導續後各公報的建立。

接下來則發現會計報告目的與資訊揭露的重疊性很高，因此對此兩項議題是否亦需加以合併，開始另一波的意見陳述。衡酌議題係由委員會交下，是否合併的決定權最終仍應回歸再提委員會決議，而三個月召開一次的委員會議，勢將無法及時提供草案制定所需的決定，因此小組成員達成共識，仍照原訂議題進行研討，並就研討結果撰寫成完整而獨立的公報草案，至議題最後需否合併或拆解，則由委員會決定。

至此，政府會計之目的公報草案定位與規範的範圍終於確定，將就會計學理切入，以國外已制定之公報 GASB 與 FASAB 為參考主軸，再將會計法的精神加入比較與撰寫，使公報與法令規定得相呼應。另就各號公報獨立規範考量，應將所有應規範、說明的內容納入，使公報具備獨立完整性，至公報間如有重疊，則留待委員會決定是否合併議題後，再為必要之修正。

## 參、公報草案架構及內容

### 一、內容主架構

為使政府會計共同規範的呈現方式具一致性，委員會訂有共同規範草案標準格式範例，提供撰寫草案時之參據，該格式分為前言、定義、基本觀念、共同規範、附則及附錄等部分，其中共同規範是公報所要傳達的主要訊息，也是該公報議題的「答案」，因此與前言是必要敘寫的段落，其餘各段則視實際需要增列。【註解 1】

會計法草案明確規範政府會計有六項目標，包括協助政府管理及施政計畫之訂定、嚴密控制預算之執行、提供完整可靠之財務資訊、表達財力狀況及資源運用之績效、協助保障資產之安全、以及便利財務責任之確認及審計業務之行使。GASB 則由政府會計報告的使用者需求，導出公共會計責任、預算遵循、跨期平衡、以及成果與績效等目的。FASAB 則應內部使用的需求，加上協助使用者瞭解政府財務管理與會計管理控制適切性之目的。

深入探究前述三者對於政府會計目的的細項說明，發現用詞儘管不同，但是所要求的目的其實是相通的，因此為撰寫上的便利，也因為之前對公報主體回歸法律規範已有共識，撰寫順序就由共同規範開始，經整併其中相近之目的後，草擬政府會計目的為：履行政府之會計責任、評估政府是否依法執行之財政責任、及是否具效率效果的施政責任三類，並於其下分項說明實質內涵。

接下來則將政府活動等背景環境的運作，及其對政府會計報告的影響、一般會計報告的品

質基本要求等加以說明規範，再由各類政府會計報告使用者觀點，逐一說明推論其對於政府會計報告的需求，並據以導出並構成政府會計之目的的基本觀念。最後則針對公報所用到的專有名詞，賦予明確定義，以協助閱讀者對公報的理解，經由上述重要段落，共同構成公報草案內容的主體。

## 二、條文之邏輯性

確定了公報草案的主體架構，接下來就是條文撰寫，受到先前研讀 GASB 與 FASAB 相關規定的影響，初擬條文不自覺地比照其模式，除必要澄清的觀念外，另加上撰擬成員認為應該仔細說明的概念，使得草案初稿成爲一部龐大的敘說文，經篩減後始完成初稿。

鑒於公報用語體例宜與法律的結構性文字相近，因此專案小組於逐條討論前，先對草案的文字及用詞一致性提出修改意見，並檢視各條文的必要性及條序間的邏輯，考量公報的主題是政府會計之目的，因此與主題無直接相關的條文、對於會計品質要求的說明等均先暫時刪除，同時調整條序，使草案所要傳達的訊息及觀念能夠循序建立，經此修正後，草案略見雛形。

在討論有關公眾負責說明性、施政績效說明性及財務遵循說性三者的條序安排時，小組成員們曾有過反覆的論辯，原來初稿的條序是先以會計報告提供者立場，說明會計報告目的在協助政府部門履行會計責任，其後再說明協助使用者評估政府的財政責任與施政責任。部分小組成員提出應就重要性排序，而績效評估是會計最重要的目的，因此建議施政責任應列在前，會計責任次之，最後才是財政責任，同時應釐清其與會計法修正草案第五十六條財務責任的關係。

慮及「責任」一詞可能成爲課責依據，造成會計報告提供者沉重的壓力，幾經斟酌考量後決議以較不具法律意味的「負責性」或「說明」取代，因此修正政府會計目的爲施政績效之負責性、公開報導之負責性、及財務遵循之負責性。再次研討又發現除重要性程度外，仍應注重會計報告的本質，因此再調整條序及文字，最後以爲協助政府部門履行其對公眾負責之說明性、協助使用者評估政府對施政績效之說明性、對財務遵循的說明性爲會計報告之目的定稿。

### 【註解 2】

## 三、舉「字」輕重

政府會計共同規範係爲日後有關政府會計事務處理的準繩，爲免日後對於詞句的含義理解渾沌不清，並使公報規範所呈現的文字較爲簡潔，小組成員們對於草案中的遣詞用字，均不厭其煩的再三研酌，力求能精準的表達所要傳遞的訊息，如上述有關政府會計報告的三個主要目的用詞，爲明確表達其意涵，並避免受既有觀念影響產生不必要的演生意義，即一而再，再而三的修正用字，贅言須刪除、辭句的承轉要順暢，最重要的是意義要精確，避免讓人產生誤解，而中文使用的藝術，更增加文字推敲的困難度，同一個字因所在位置不同，整段文字就有不同的意思，文句間加上適當的承轉用字，辭句變得流暢，詞意更爲明確，透過草案研擬，小組成員們除展現會計專業學養，更發揮其對於中文使用的功力。

## 肆、結語

以往我國政府會計事務處理，悉以會計法及各類會計制度之一致規定為宗，雖具有較高的法律地位，但同時也較難隨政經環境及會計理論即時更新，因此新會計法草案即大幅修訂，僅對政府會計處理做概略性規範，其他會計原則、相關技術、程序面之會計事務處理，則由政府會計共同規範為統一規定，此將使會計理論與政府會計實務密切結合，與時並進。

專案研究小組在政府會計共同規範研訂過程中，所扮演的角色主要在對委員會交下之特定議題彙總各蒐集相關資訊，從事相關研究分析討論，並研擬公報草案，其參與人員來自學界、會計專業機構及政府部門，以充分表達各方對於政府會計事務處理的意見，期使所研擬的公報草案更為客觀。

身處政府行政部門的主計單位多年，政府會計事務已成日常例行業務，此次參與專案研究小組，在小組召集人的帶領督促下研究政府會計的幾個基本觀念議題，得以由會計學理、實務操作與審計稽核觀點重新審視探討政府會計的本質，為日常工作注入新的認知與動力，是始料未及的收穫，而聆聽專家學者們對於議題的論辯，或多方意見共同研討的經驗，更是受益匪淺。

此時，政府會計共同規範的第一、二、三號觀念公報，業經委員會三讀通過，由行政院主計處頒布，我國政府會計即將邁入新的里程，期待在產官學界共同努力下，政府會計共同規範日漸完備，促進國內政府會計發展與國際發展步調接軌，達到國際水準的政府會計事務處理。

## 註解

1. 委員會因公報內涵不同之考量，故將觀念性公報主要條文改置於基本觀念段落，同時刪除共同規範段落。
2. 後經公開徵求意見及委員會之審議，仍回復採用「責任」一詞。