

建構政府會計新制度

政府會計旨在提供政府決策者將有限資源作最有效之分配與運用。國家總體資源如何有效分配與運用此項資源，並作完整紀錄、彙總與分析，以供決策者參考，誠屬當前重要課題，本文說明建構完善政府會計新制度之進展概況與未來發展重點方向，以供各級政府機關作為會計事務處理之準繩。

◎吳文弘（行政院主計處會計管理中心執行長）

壹、前言

政府會計之主要目的，旨在提供攸關、可靠、及時、有效之政府會計資訊，以提供政府之決策者將有限資源作最有效之分配與運用。從統計資料分析，自民國 80 年代以來，國內各級政府之年支出淨額占同年國民生產毛額（GNP）約 22%至 33% 之間，顯示國家總體資源的四分之一左右，係由政府機關加以掌控，如何有效分配與運用此項資源，並作完整紀錄、彙總與分析，以供決策者參考，誠屬當前重要課題，故建構完善政府會計新制度，以供各級政府機關作為會計事務處理之準繩，實為當務之急。

貳、建構政府會計新制度進展概況

多年來，中央政府公務機關會計事務處理係依據行政院主計處民國 64 年訂頒「中央總會計制度」及 75 年訂頒「普通公務單位會計制度之一致規定」辦理，近二十年來，該兩會計制度僅作會計科目及交易釋例修正，並未盱衡政經環境變遷及未來發展之需要，作整體性研修，已無法因應實際之需要。行政院主計處職司全國政府機關會計事務處理，為提升我國政府會計水準，使政府會計事務處理可與最新理論與實務結合，及與國際接軌等；復鑑於政府會計共同規範為會計事務處理之準繩，為會計制度之重要部分。爰參考美國、日本、加拿大等國有關政府會計之理論與實務發展，及政府會計準則訂定之機制與經驗，於民國 81 年著手研究成立政府會計準則專業組織事宜，歷經十餘年的努力，期間與學術界充分互動，並與相關機關多次洽商後，終於 91 年 5 月成立「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」，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，明定政府及所屬機關會計事務之處理，除依會計法規定外，應依行政院主計處所訂定之政府會計共同規範公報辦理。並於 89 年 7 月成立「中央總會計及普通公務單位會計制度之一致規定研修工作小組」進行研修作業，藉由參酌國際政府會計思潮、先進國家政府會計實務發展及經驗等，以作為改進我國現制之參考。

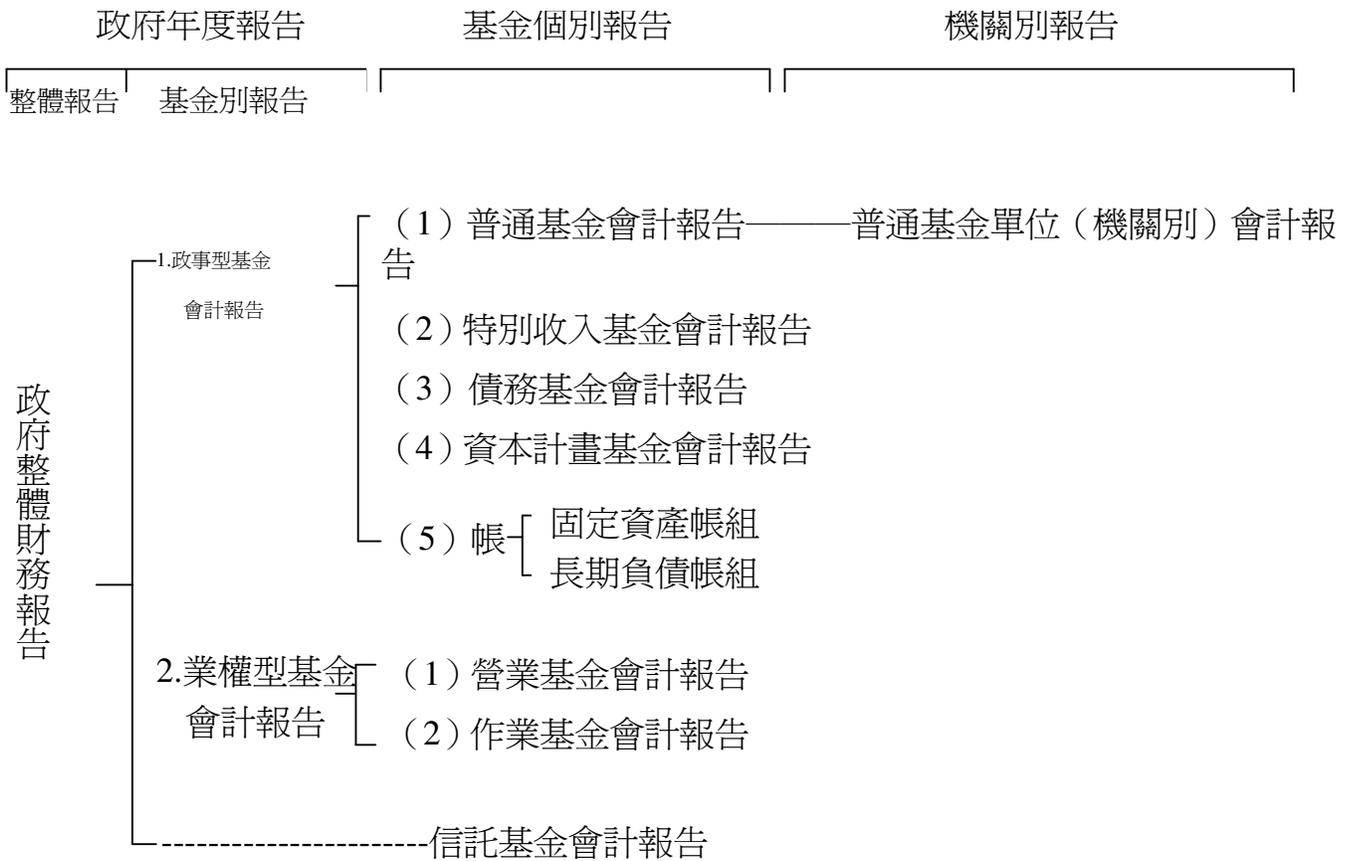
目前進展概況如次：

一、政府會計共同規範之研訂部分

- (一) 截至本(九十四)年二月底止，行政院主計處政府會計共同規範審議委員會共計召開九次委員會議，經辦理政府會計公報議題之選定、研擬公報草案初稿、舉辦公聽會或徵詢意見、草案再修正與提報委員會三讀通過等程序後，並已於完成「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之發布。該三號政府會計觀念公報，係屬方向性指引性質，不具強制性。
- (二) 九十三年度及本(九十四)年度賡續辦理七項政府會計共同規範之研訂作業，包括：「政府會計及財務報導標準」、「政府會計衡量焦點及會計基礎」、「政府收入認列之會計處理」、「政府會計報告之編製」、「政府支出認列之會計處理」、「政府固定資產之會計處理」、「政府長期負債之會計處理」。其中前三項共同規範(草案)業已研擬完成，並經委員會一讀通過，刻正依規定程序函請各界表示意見中，將參酌相關意見修整及俟相關聯之其他四項共同規範研訂完成後，再併案發布。

二、中央總會計及普通公務單位會計制度之一致規定之研修部分

- (一) 「中央總會計及普通公務單位會計制度之一致規定研修工作小組」成立迄今，亦已進行二十餘次會議，針對中央總會計制度之基本原則、會計架構、會計報告、會計基礎及會計科目等相關議題研討獲得共識後，初步擬訂中央總會計制度草案、中央政府普通基金會計制度草案及普通基金單位會計制度一致規定草案等在案。嗣因本處於籌編九十二年度預算時，參酌專家學者之研究結果及政府會計理論之發展等，改進非營業特種基金之預算作業，將營業基金及作業基金歸類為業權型特種基金，債務基金、特別收入基金及資本計畫基金歸類為政事型特種基金，導致政府會計架構須配合特種基金預算體制之變革，而加以修正。
- (二) 我國政府會計架構經配合前述特種基金屬性之重行界定，並將美國政府會計準則委員會(GASB)於1999年發布之第三十四號公報有關政府會計報導架構模式之規範，擷取融入，預計修正為提供政府整體財務報告為主軸之中央總會計，包括政事型基金會計、業權型基金會計、信託基金會計，其組織架構列示如圖一。



圖一 政府會計架構圖

（資料來源：行政院主計處（民 93），研商「政府會計基本架構改進相關事宜」會議紀錄）

參、建構政府會計新制度未來重點

為期符合世界潮流趨勢，與先進國家之政府會計作法及理論接軌，建構完整之整體政府財務報告架構，重行研訂中央總會計制度與普通基金會計制度及持續訂頒我國政府會計共同規範，係屬行政院主計處九十四年度推動重點工作及努力方向之一，茲將初步擬議未來政府會計制度之改革方向列陳如次：

- 一、為達成政府會計國際化與現代化之目標，將援引先進國家之政府會計理論與作法，並參酌國內實務，妥適訂定相關之政府會計共同規範及會計制度。

二、在會計制度方面，建立以基金觀點為主，組織觀點為輔之報導個體。亦即建置一套普通基金會計制度，以取代現行中央總會計制度與機關之歲入類及經費類會計制度之一致規定，俾與特種基金之分類一致。

三、在會計報告方面

- (一) 年度會計報告，分為政府年度會計報告（仍稱為總決算），及個別基金年度會計報告（包括普通基金、營業基金、債務基金、作業基金、特別收入基金、資本計畫基金等）二大類。
- (二) 衡量焦點部分，政事型基金採當期財務資源流量，業權型基金採經濟資源流量。
- (三) 會計基礎部分，政事型基金採用修正權責基礎，業權型基金採用權責發生基礎，信託基金則依其性質而訂。
- (四) 會計報告儘量採用與先進國家相同或類似之名稱與格式，以便國際人士瞭解我國政府財務資訊。
- (五) 為消弭財政幻覺，研究將各機關財務報表之收入與支出合併表達。
- (六) 應編製政府整體性財務報告，除同類型基金會計報告、會計科目之分類及名稱，應力求一致外，年度終了，基金基礎財務報告須作若干調整，以轉換為政府整體性財務報告。

四、在會計科目方面

- (一) 採淺顯易懂之用語，並朝商業會計科目之趨勢發展。
- (二) 合併歲入類、經費類會計科目，並刪除與公庫連結用之科目。
- (三) 簡化機關、政府債權（務）人與國庫間三者關係，比照商業會計編製銀行調節表方式，說明機關與國庫間現金之往來情形。
- (四) 為編製政府整體財務報告，各基金間會計科目應予統一。

有關政府年度財務報告、個別基金財務報告與會計制度三者間之關聯性，列示如圖二。

五、在會計處理方面：為利預算管控，平時會計處理應採適當之預算基礎，年度終了，據以產生年度決算報告，再依據一般公認會計原則規定，作適當之調整轉換後，編製年度會計報告，列入年度決算報告之附屬表，以適當表達政府當年度之財務狀況及施政結果。

政府年度財務報告

會計制度

月報部分：得按預算基礎編列。

年報部分：除配合年度預算以預算基礎提供決算資料外，尚須轉換為一般公認會計原則基礎，以編列年度報告。

政府年度財務報告

個別基金年度財務報告

政府整體性財務報告

包括：1. 淨資產表

2. 業務表

基金類型財務報告

包括：1. 政事型基金

(1) 平衡表

(2) 收入、支出及基金餘額變動表

2. 業權型基金

(1) 平衡表

(2) 收入、費用及基金淨資產變動表

(3) 現金流量表

3. 信託型基金

(1) 淨資產表

(2) 淨資產變動表

報告

普通基金財務報告

包括：1. 平衡表

2. 收入、支出及基金餘額變動表

債務基金財務報告

特別收入基金財務報告

資本計畫基金財務報告

包括：1. 平衡表

2. 收入、支出及基金餘額變動表

3. 主要業務計畫執行情形分析表

營業基金財務報告

作業基金財務報告

包括：1. 平衡表

2. 損益（收支）表

3. 餘絀（盈虧）撥補表

4. 現金流量表

信託基金財務報告

包括：1. 淨資產表

2. 淨資產變動表

普通基金會計制度

（普通基金會計制度將取代現行中央總會計制度及機關之歲入類與經費類會計制度之一致規定）

債務基金會計制度

個別特別收入基金會計制度

個別資本計畫基金會計制度

個別營業基金會計制度

個別作業基金會計制度

個別信託基金會計制度

未來總決算報告

圖二 政府年度財務報告架構圖

（資料來源：中央總會計及普通公務單位會計制度之一致規定研修工作小組，民 93）

肆、結語

行政院主計處「中央總會計及普通公務單位會計制度之一致規定研修工作小組」及「政府會計共同規範審議委員會」之成立，使得我國政府會計實務作業能加速引進最新學理，並藉先進國家經驗與學者及專家之參與，建立政府會計理論體系，並擬訂適合國情與環境之政府會計制度，以供辦理政府會計事務之遵循及增進政府會計資訊之允當表達，開啓了國內政府會計理論與實務進步之契機。

綜觀未來我國政府會計之發展方向，將隨著政府會計共同規範之逐步發布，及政府會計制度之全面調整翻修而逐漸明確。而是項修訂工作將採行嶄新之思維與作法，以期迎合新世紀之潮流，相信在行政院主計處積極縝密之惟動下，必可讓政府會計之進步能與財務會計之發展並駕齊驅，並符合國際化與現代化之雙重目標。