

政府會計之衡量焦點與會計基礎

政府會計及其報導方式，均有別於商業會計，其主要之差異，在於兩者所採用之衡量焦點與會計基礎不同。因此，本文旨在研究如何確立政府整體及各類型基金會計之衡量焦點與會計基礎。

吳文弘

(行政院主計處會計管理中心執行長暨輔仁大學商研所博士候選人)

壹、衡量焦點與會計基礎之意義

政府會計之目的，在因應政府管理或對外報導之需要，提供「有用」之資訊。而這些有用之資訊，通常是透過政府財務報表中所記載之資料，分析而得。一般的財務報表格式，除表頭外，表身部分通常包含會計科目及其金額兩部分。在會計科目方面，決定哪些科目應放入報表中（亦即，如何從眾多之會計科目中，選擇少數重要科目作為報導之焦點），乃是衡量焦點（Measurement Focus）之問題。至於在金額方面，涉及兩項問題：其一為入帳時點之問題（亦即在何時認列會計事項），即為應採用何種會計基礎（Basis of Accounting）；另一為各該科目應認列（Recognition）多少金額（亦即運用何項會計原則認列當期金額）之問題，即為應採用何種評價（Valuation）方法。

一般而言，會計之衡量焦點有二種，一種為財務資源（Financial Resources）觀點（又可分為當期財務資源 Current Financial Resources 觀點，及全部財務資源 Total Financial Resources 觀點兩種）；另一為經濟資源（Economic Resources）觀點。所謂財務資源，係包括現金、對現金之請求權（如應收帳款、應收稅款）、及因過去事件而取得或控制之對財物或勞務的請求權（如存貨、預付款項）等，但不包括資本（固定）資產及長期債務。所謂當期財務資源觀點，係著重衡量一基金個體在一會計期間內所獲得之財務資源，是否足以支付該期間所產生之財務資源義務，目的在衡量當期可運用（Available）之財務資源之多寡。所謂全部財務資源觀點，著重衡

量一基金個體在一特定期間內可立即變現之財務資源，是否足以支應與取得資本資產無關之全部負債，目的在衡量資源運用之代際(世代)間公平性，以了解當代政府有無過度使用資源，而造成對下一代人民負擔不公平之情形。所謂經濟資源觀點，著重衡量一基金個體於存續期間獲得之一切經濟資源(包含財務資源、資本資產及其他具有未來經濟效益者)，是否足以支付此期間所產生之經濟資源義務(即全部負債)，目的在衡量資源之運用效率及效果。

至於會計基礎，包括現金基礎(Cash Basis)、權責發生基礎(Accrual Basis)及二者折衷之修正基礎。修正基礎，包括修正現金基礎(Modified Cash Basis)及修正權責發生基礎(Modified Accrual Basis)。所謂修正現金基礎，為現金基礎之修正，最常見之方式，係一會計期間內之交易或其他事項，須延至該期間終了後一段時間(如15日)，始能完成現金收付辦理結帳者。所謂修正權責發生基礎，為權責發生基礎之修正，其收入及支出之認列，原則上除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應兼具當期可用性(Expendable)；支出之認列，原則上應採用權責發生基礎，但存貨、預付費用、長期負債之利息給付等，則可運用例外方式處理。

貳、與先進國家作法之比較

在美國聯邦政府，負責該政府會計準則發布之聯邦政府會計準則諮詢委員會(Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB)並未明確規範衡量焦點及會計基礎為何，然就其發布之會計準則公報觀之，立場應是以經濟資源為其衡量焦點，並搭配以權責發生之會計基礎。但有嚴重衡量困難之政府部門或會計事項卻可例外處理，例如：非交換性收入，於可衡量(measurable)且可能(probable)收到時認列收入；部分固定資產，如代管資產、任務資產、文化資產等，可於取得時之成本認列為當期支出，不列入資本(固定)資產並提列折舊；非交換性交易，例如：輔助款係在收到款項時認列收入、救濟款則於付款期限內且隨時可支付時認列支出。

在美國州及地方政府，負責各該政府會計準則發布之政府會計準則委員會(Governmental Accounting Standards Boards, GASB)發布之公報規定，在個別基金之財務報表以及基金基礎報表方面，政事型基金衡量焦點應採當期財務資源流量，會計基礎採用權責發生(修正)基礎；業權型基金衡量焦點應採用經濟資源流量，會計基礎採用權責發生(完全)基礎。而在政府整體報表方面，衡量焦點應採用經濟資源流量，會計基礎採用權責發生(完全)基礎。

至於紐西蘭、英國、愛爾蘭等國家，目前會計基礎均採權責發生基礎，並進一步要求政府預算編列亦採權責發生制處理。德國、日本等國家預算與會計基礎均採用現金基礎處理，非現金交易不列入記載，借款則認列為當期收入。

依我國會計法第 17 條規定，政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。事實上權責發生基礎，可區分為權責發生(完全)基礎及權責發生(修正)基礎兩種。前者，即係一般企業依財務會計準則公報第 1 號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」規定，於交易事項發生影響時，予以辨認、記錄及報導之會計基礎。後者，係權責發生基礎之修正方式，其對收入與支出之定義，較完全之權責發生基礎，更為嚴謹，收入僅限於財務資源可供當期支出或償還當期負債者(即應具有可運用性 Available)，始可認列。

我國政府會計觀念公報第 3 號「政府會計資訊之表達與揭露」也規定，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，會計基礎宜採用修正基礎；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，會計基礎宜採用權責發生基礎。此外，「政府會計衡量焦點及會計基礎」公報草案(業經行政院主計處政府會計共同規範委員會一讀通過)規定，政事型基金，除普通基金之公庫出納會計採現金或修正現金基礎外，應採用修正權責發生基礎，認

列收入及支出。業權型基金，應採用權責發生基礎，認列收益及費損。

行政院主計處曾於民國 93 年 3 月 31 日召開研商「政府會計基本架構改進相關事宜」會議，有鑑於美國 GASB 之規定，有豐富之理論基礎，因此獲致決議：未來會計制度之研修方向，應參照美國州及地方政府會計報告架構，即美國州及地方政府會計準則委員會（GASB）發布之相關準則、公報為設計之主軸。行政院主計處復於民國 94 年 5 月 19 日召開「研商政府會計共同規範訂定原則」會議，亦經決議比照 GASB 相同之衡量焦點與會計基礎，作為我國訂定相關政府會計公報之參據。

如前所述，美國州及地方政府採用雙重觀點，在個別基金之財務報表及基金基礎財務報表（為政府年度報告之一部分）方面，依其基金特性，政事型基金以財務資源流量為衡量焦點，會計基礎採用權責發生（修正）基礎；業權型基金以經濟資源流量為衡量焦點，會計基礎採用權責發生（完全）基礎編製。然而，在政府整體報表（亦為政府年度報告之一部分）方面，則以經濟資源流量為衡量焦點，會計基礎採用權責發生（完全）基礎。此種同時採用二種不同衡量焦點與會計基礎之財務資訊，不僅可使個別政事型基金能妥適掌握及報導其可用財務資源之來源、用途及餘額狀況。就政府整體而言，亦能充分揭露政府可掌握經濟資源（包括具有所有權、負有責任及具有影響力）之狀況。加以美國州及地方政府「基金」之分類與我國之基金型態相似、兩者以往運作方式大體相同、GASB 對政府會計之研究亦較為深入、研究文獻也較多。因此，我國現行政府會計公報，若能學習與模仿 GASB 之規定，在理論基礎上較易具有其前後一致性，且與我國政府現行實務亦具有一貫性，詳如附表 1。

插入附表 1

參、結語

為提升我國政府會計資訊之有用性，我國中央政府現行之總決算，宜拆為政府年度財務報告與普通基金年度財務報告兩部分。其中政府之年度財務報表宜參採美國 GASB 之作法，增列政府整體財務報表及基金基礎財務報表。其中政府整體財務報表，宜包括整體淨資產表(類似現行普通基金及特種基金綜合平衡表)，及整體營運表。整體淨資產表，係就政府整體財務狀況之資訊作報導，採用經濟資源流量之衡量焦點及權責發生(完全)基礎之會計基礎作報導。基金基礎財務報表，用以列示每一種類型基金之財務報表(但信託基金除外)，其中與政事型基金有關之財務報表，則採用當期財務資源流量之衡量焦點及權責發生(修正)基礎作報導；與業權型基金有關之財務報表，則採用經濟資源流量之衡量焦點及權責發生(完全)基礎作報導。(上述政府整體營運表及整體淨資產表，經以民國 92 年度中央政府總決算試編結果，如附表 2 及附表 3)。

至於基金基礎財務報表與整體財務報表間，因衡量焦點及會計基礎不同，而產生之差異應以工作底稿方式，調整轉換一致。另基金間之內部活動金額，亦應沖銷或作重分類處理。有關應調整轉換之項目，詳如附表 4。同時，在編製政府整體報表時，實務上應調整轉換之項目，亦宜於制定相關政府會計制度時詳予規定。

附表 1 我國與美國聯邦政府、州及地方政府現行年度財務報表之比較

美國聯邦政府 (FASAB規定)	美國州及地方政府 (GASB規定)	我國中央政府現行規定
一、政府整體財務報表	一、政府整體財務報表	
1. 政府合併平衡表	1. 淨資產表	普通基金及特種基金綜合平衡表
2. 政府合併淨成本表	2. 營運表	
3. 政府合併營運及淨財務狀況變動表		
4. 政府合併預算資源表		
二、機關(構)別報表	二、基金基礎財務報表	
1. 平衡表	(一)政事型基金報表	
2. 淨成本表	1. 平衡表	中央政府總決算平衡表
3. 營運及淨財務狀況變動表	2. 收入、支出及基金餘額變動表	{ 1. 歲入歲出簡明比較分析表 2. 收支簡明比較分析表 3. 累計餘絀計算表
4. 預算資源表	(二)業權型基金報表	
5. 財務表	1. 平衡表	作業基金平衡綜計表
6. 保管業務表	2. 收入、費用及淨資產變動表	{ 1. 作業基金收支餘絀綜計表 2. 作業基金餘絀撥補綜計表
	3. 現金流量表	作業基金現金流量綜計表
	(三)信任型基金報表	
	1. 信託淨資產表	信託基金綜計平衡表
	2. 信託淨資產變動表	信託基金綜計收支餘絀表
	3. 現金流量表	

附表 4 政府基金基礎財務報表與整體財務報表間之轉換事項

