

政府會計制度變革面面觀

任何一種制度形成，均為因應社會國家需要而逐漸形成，絕非於一夜之間突發而成，我國政府會計制度演變亦復如此。本文旨在介紹本次政府會計制度發生變革之緣起、方向及當前進展概況，並說明後續仍須辦理相關配套措施，以使政府會計新制度得以順利推動及完成年度政府會計報告之編造，俾協助推動政務及增進主計同仁之專業價值。

◎ 黃永傳 (行政院主計處會計室主任)

壹、前言

行政院主計處職司全國政府會計事務處理，爰訂頒或核定各類會計制度，以作為各機關（構）處理會計事務之準繩。由史料發現，任何一個制度形成都是因應社會、國家需要逐漸形成，我國政府會計制度亦復如此，早在國民政府時期，於民國21年及22年分別訂有「中央機關及所屬機關統一會計制度」與「中央統一會計制度實例五種」，成為以後設計

各種會計制度之先驅，絕非在國家發展過程中而一夜之間突發形成（汪錕，民84）。

當前中央政府公務機關會計事務處理係依行政院主計處64年訂頒「中央總會計制度」及75年頒行「普通公務單位會計制度之一致規定」辦理，近20餘年來，國內整體政經環境已大幅變動，然該兩制度自訂頒以來，雖曾作會計科目及交易釋例修正，惟並未作整體性研修，導致為符當前政經環境之需要及與先進國家政府會計

接軌，則存有間隙。

行政院主計處為期國內政府會計制度符合國際化與現代化，並達成發揮會計資訊協助管理應有功能之雙重目標，先後於81年成立「政府會計準則委員會」、89年成立「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」及91年成立「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」，並於會計法修正草案第18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

行政院主計處訂頒政府會計共同規範辦理（吳文弘，民93）。經上述委員會及工作小組積極研修，至96年11月，計完成訂頒3號政府會計觀念公報（註1）、7號政府會計準則公報（註2）及「中央政府普通基金普通公務會計制度」（以下簡稱普會制度）。目前陸續研訂政府會計準則公報第8號「作業基金之會計處理及財務報告」及第9號「政府預算執行控制之會計處理」，並擷取電腦科技無遠弗屆特性重新建構「政府歲計會計資訊管理系統（GBA）」。

同時財政部亦配合上述政府會計準則公報之規定，研修徵課會計、中央公共債務、國庫出納及國有財產等會計制度；作業基金與政事型特種基金管理會亦將配合行政院主計處依上開政府會計準則公報訂頒會計科目及書表格式，修訂其會計制度；預計於99年與普會制度同步實施；並由行政院主計處據以彙編中央政府年度會計報告（註3）如圖1「我國中央政府未來會計架構圖」，以協助推動政務，並提升主計同仁在機關之重要性，另列示中央政府會計制度

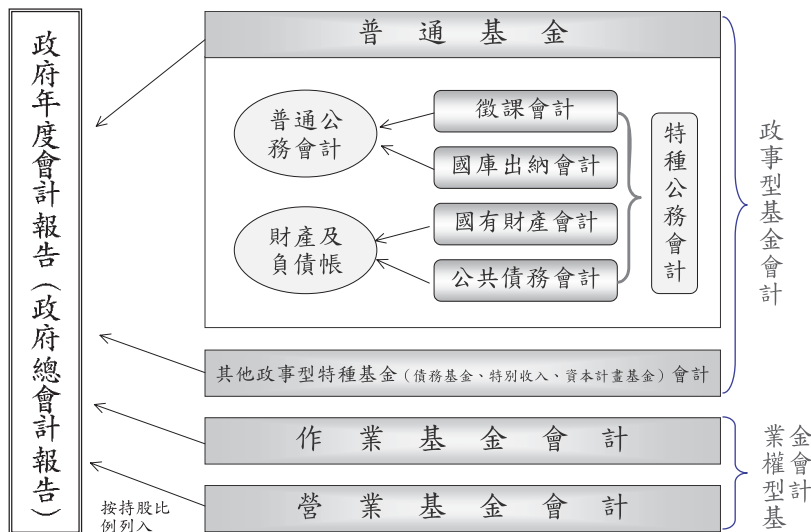
變革情形如圖2，以供參考。

本文謹配合本（624）期主計月刊專題「政府會計制度之變革」，旨在擇要作整體性說明本次政府會計制度變革之緣起、方向、目前進展概況及後續應辦理事項，並由參與研修該會計制度同仁撰文另作詳細介紹，以展現此次政府會計制度變革之全貌，俾饗讀者。

貳、推動政府會計制度變革之緣起

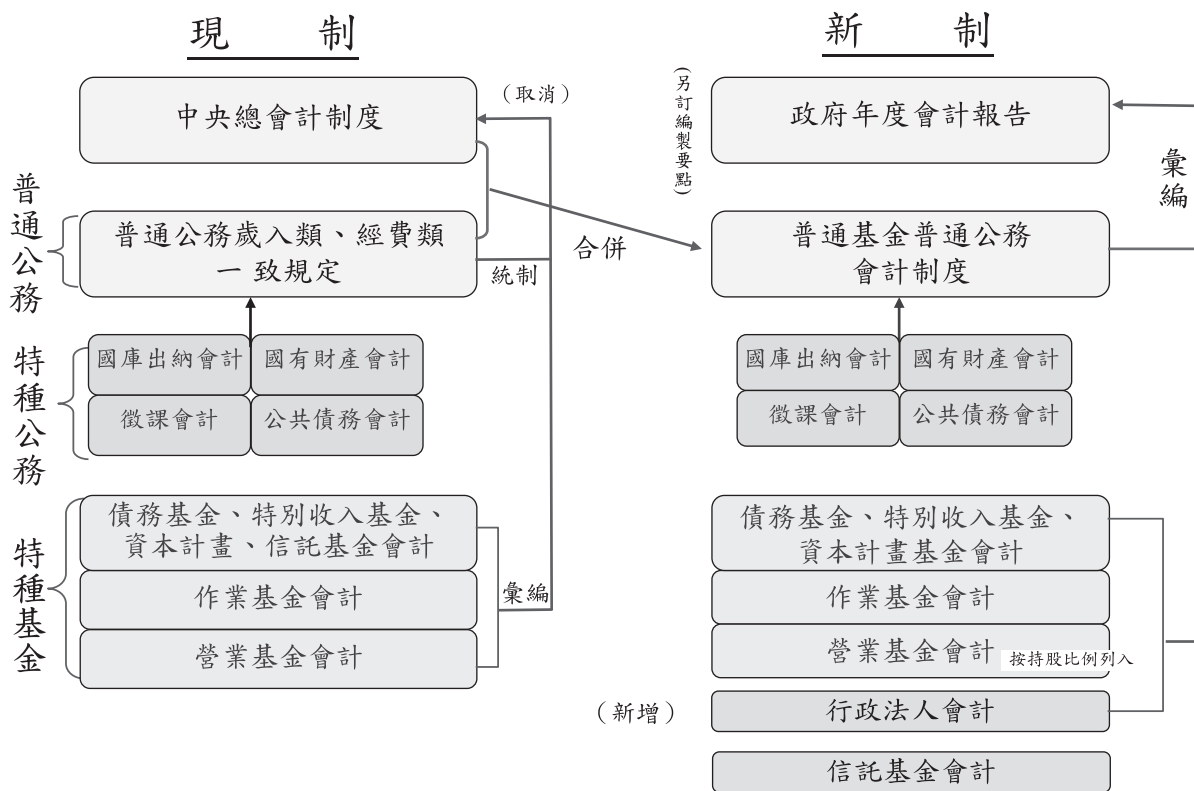
回顧84年9月間，行政院主計處舉辦「84年主計業務檢討會議」之初，有感於現代化的國家，其政府之支出總額通常約占國民生產毛額30%以上，我國近年來的情形亦復如此。此一現象顯示，國家總體資源的三分之一左右，係掌握在公共部門手中加以運用，如何將這一部分資源分配得最為妥適，使用得最為經濟有效，並作完整的紀錄，以供決策參考，政府會計制度的完善建立

圖 1 我國中央政府未來會計架構圖



（資料來源：行政院主計處會計管理中心，民96）

圖 2 中央政府會計制度變革比較圖



(資料來源：行政院主計處會計管理中心，民96)

與努力執行，實為不可或缺的重要工具。惟是時國內各界對於政府會計工作推動停滯不前，且學術界對於政府會計學術理論之研究，似未能與商業會計等齊看待（施炳煌，民86）。由行政院主計處推動政府會計業務已極具急迫性，乃將「健全會計組織，改進會計制度，發揮會計協助管理功能案」

列為中心議題，經討論獲致下列重要決議：（一）行政院主計處組織法應儘速修訂，恢復設置會計局，專責會計工作，並致力會計業務之研究與發展，以發揮會計協助管理應有功能。（二）各級主計機構應加強或檢討調整現行組織，重視會計業務，以提升會計工作品質。（三）為提升主計同仁

專業能力，應促使各大專校院重視公共部門會計教育（行政院主計處，民84）。行政院主計處爰於組織法尚未修正前，於85年7月1日先行成立任務編組之會計作業小組，專責辦理政府會計業務。復於92年間，經衡酌政府會計之未來業務發展重點，為強化會計管理功能，增進政府財務運用效能，須積

極研修訂會計相關法規制度與政府會計共同規範，賡續提升預算執行績效及加強推動內部審核、內部稽核制度等，以健全政府會計規範，提升我國政府會計水準，發揮會計輔助管理之功能，促使國家資源作更有效運用等，其任務已從「會計作業」轉變為「會計管理」功能，亦即會計作業小組階段性任務業已完成，為配合其任務轉變並擴大其功能，爰於92年10月1日，將該「會計作業小組」更名為「會計管理中心」（吳文弘，民93），冀期國內政府會計水準早日能與先進國家並駕齊驅。

行政院主計處會計管理中心（以下簡稱會管中心）成立後，本著政府會計業務發展重點及參酌先進國家所訂頒政府會計準則，持續推動研訂政府會計共同規範，其中政府會計準則公報第2號「政府會計衡量焦點及會計基礎」第4段規定，政事型基金以當期財務資源流量為衡量焦點，其衡量著重當

期財務資源與給付義務及其相關之變動。該號公報第8段復規定，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。上開規定，與現行會計法第17條「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制」之規定，未臻相符。政府會計準則公報第3號「政府收入認列之會計處理」第2段及政府會計準則公報第4號「政府支出認列之會計處理」第2段亦分別規定，在政事型基金收入包括一般性收入及其他財務來源，支出則包括一般性支出及其他財務用途，與現行「普通公務單位會計制度之一致規定」所訂歲入歲出分別以歲入實收數及經費支出表達存有差異。又現行中央政府總決算書所列「普通基金及特種基金綜合平衡表」，係按普通基金、特種基金及信託基金相關資產、負債、餘絀或業主權益（淨值）之帳面值加以彙總，惟於年度終了

並未評價，涉及同一政府間內部往來事項亦未加合併沖銷，導致未能反映中央政府財務實況，有待謀求改進之道。

會計最終目的在於提供會計報告協助推動政務及營運管理，以達成預期目標。然會計報告、會計準則及會計科目為反映實際需要已作調整，規範會計事務處理之會計制度勢須隨同更張，以因應變革之需要。行政院主計處復認為在法律允許範圍內遵守一般公認會計原則固為鐵律，惟為達成會計資訊協助管理有用性之目標，必要時仍可著手修法，或者為使會計存有發展空間，嗣後會計報告與決算書表分開編列，決算書表依預算編列方式加以編造，作為對外公布目的之報表，會計報告則作為內部管理目的之報表。綜上，依政府會計準則公報之規定，現行會計基礎及表達會計交易之會計科目等項目須一併作改變，復基於上述創意理念，為期國內政府會計發揮管理應有的功

能，並與先進國家政府會計接軌等需求，均係肇致國內政府會計制度變革之動因。

參、政府會計制度變革之進展概況

依圖2中央政府會計制度變革比較圖所示，未來政府年度會計報告將彙編普通基金普通公務會計、特種公務會計（國庫出納會計、國有財產會計、徵課會計、公共債務會計）、非營業特種基金會計（債務基金會計、特別收入基金會計、資本計畫基金會計、作業基金會計）、營業基金會計（按持股比例列入）及行政法人會計所表達會計數據，並揭露信託基金相關資訊。涵蓋範圍極為龐雜，行政院主計處為控管本次修正政府會計制度之期程，以利政府會計新制度如期實施，爰於95年1月18日以處會字第095000396A號函訂頒「政府會計公報及相關會計制度（含資

訊作業系統) 實施方案」一種，其中該處負責研訂普會制度，業於96年7月30日以處會一字第0960004250號函分行相關機關，並於96年7月31日以處會字第0960004307A號函修訂「政府相關會計制度之修訂完成期程表」在案，計訂有普通基金普通公務會計制度資訊作業系統（即政府歲計會計資訊管理系統，GBA系統）、普通基金特種公務會計制度、其他政事型基金會計制度、作業基金會計制度等制度之完成期限與負責機關及基金，顯見本次變革，除營業基金暫維現狀不予修正外，其餘各類基金均有所變動。茲將各負責機關截至目前辦理情形說明如次：

一、財政部業於96年6月至9月間，依會計法第18條之規定先後將國有財產會計制度、海關徵課會計制度、國庫出納會計制度、中央公共債務會計制度、內地稅徵課會計制度之一致規

定等5個制度函送行政院主計處核定，同時並洽商財政部財稅資料中心或由各機關自行規劃資訊系統設計事宜。行政院主計處亦將上述會計制度分送審計部等相關機關單位表示意見，正彙辦各機關單位意見。

二、普通基金普通公務會計制度資訊作業系統（GBA系統）業已配合普會制度著手重新規劃。

三、為期政府會計新制度能順利推動成功，選擇試辦機關，必須考量業務量多寡及複雜度，亦即須涵蓋預算規模及組織情況具代表性之大、中、小型機關，目前在公務機關方面擇定行政院主計處、行政院主計處電子處理資料中心（以下簡稱電子中心）、行政院環境保護署、法務部、交通部及經濟部。在特種公務機關方面，則選

政府相關會計制度之修訂完成期程表

相關會計制度	主、協辦機關或基金及完成期限
1. 普通基金普通公務會計制度資訊作業系統 (GBA 系統)	主辦機關：電子中心 (97年12月) 協辦單位：會管中心
2. 普通基金特種公務會計制度 (1) 徵課會計制度 (2) 國庫出納會計制度 (3) 公共債務會計制度 (4) 國有財產會計制度	(1) 主辦及主管機關：財政部賦稅署、財政部 (96年9月底) 核定機關：行政院主計處 (97年2月底) (2) 主辦及主管機關：財政部國庫署、財政部 (96年9月底) 核定機關：行政院主計處 (97年2月底) (3) 主辦及主管機關：財政部國庫署、財政部 (96年8月底) 核定機關：行政院主計處 (97年1月底) (4) 主辦及主管機關：財政部國有財產局、財政部 (96年6月底) 核定機關：行政院主計處 (96年11月底) 以上 (1) 至 (4) 項之協辦單位：財政部會計處 註：各特種公務會計資訊作業系統 (國有財產系統除外)，由主辦機關於97年2、3月底完成。
3. 其他政事型基金會計制度 包括特別收入基金、資本計畫基金及債務基金 (均含系統)	主辦基金：各政事型特種基金 (96年12月中) 主管機關：各基金之主管機關 (97年1月底) 核定機關：1. 行政院主計處研訂完成政事型特種基金之會計科目等一致規定 (96年9月底) 2. 核定各基金會計制度 (97年6月底)
4. 業權型基金會計制度 (1) 作業基金會計制度 (含系統) (2) 營業基金會計制度	(1) 主辦基金：各作業基金 (97年4月底) 主管機關：各作業基金之主管機關 (97年6月底) 核定機關：行政院主計處 (97年11月底) (2) 暫維持現制，不予修正。

(資料來源：行政院主計處會計管理中心，民96)

定臺北市國稅局、財政部國庫署、財政部國有財產局，並預計於98年1月份起開始試辦。

四、至研訂政事型特種基金會

計制度一節，行政院主計處業於96年9月份擬訂完成政事型特種基金會計報告、會計科目及分錄釋例之一致規定(草案)，並以

96年9月29日處會二字第0960005537號書函分行中央、各直轄市及縣市政府等相關機關表示意見在案，目前正彙辦各機關意見。

肆、推動過程尚須辦理事項及配套措施

工欲善其事，必先利其器。為使普會制度順利推動成功及編造政府會計年度報告可供適時作為決策工具，事先準備工作極為重要，謹將尚須辦理事項及配套措施說明如次：

一、普會制度部分

(一) 普會制度之規定及作法，因涉及各機關內部權責或作業方式之變更，需機關首長支持，故須利用適當時機向首長介紹制度之作法及效益等，獲取其瞭解與支持，進而要求機關內各單位配合辦理。另考量於有必要時，簽奉行政院院長核定請各機關依照辦理（會管中心，民96）。並宜由電子中心儘早訂頒普會制度電腦作業環境，並責成各機關編列年度預算，以資配合建置。

(二) 鑑於普會制度特色之一，係採就源輸入法，宜對業務單位宣導就源輸入法旨在增強各單位支用預算之自主性，以及係擷取時代潮流資訊科技技術代替紙筆書寫之特性，以達成減紙之效用，並提升報支經費效率等，俾增加業務單位樂於接受普會制度之誘因（會管中心，民96）。

(三) 97年辦理普會制度研習班，除優先調訓試辦機關主計同仁，以資彙集相關意見，作為修正系統之依據外，並宜積極培訓普會制度種子教師或透過電子中心「公務員資訊學習網」(IT School) 廣為宣傳，以提升主計同仁類此方面專業智能，俾能快速瞭解普會制度之相關規範；並於GBA系統重新建構完成後由電子中心加強對相關人員之訓練，俾能熟悉系統操作方式，而達成事半功倍之操作效果（會管

中心，民96）。

二、特種基金會計制度部分

(一) 按政府相關會計制度之修訂完成期程表之規定，行政院主計處須參酌普會制度之規定，儘速訂頒政事型特種基金會計報告、會計科目及分錄釋例等一致規定，且依政府會計準則公報第8號（草案）之規定，迅予完成作業基金會計科目及會計報告修訂工作，並分行各基金及其主管機關，據以依限完成修訂會計制度，為期能與普會制度於99年初同步實施，俾利編造中央政府年度會計報告。

(二) 辦理政事型特種基金會計作業研習班，鑑於政事型特種基金依政府會計準則公報第2號之規定，會計基礎採修正權責發生基礎及衡量焦點為當期財務資

源流量，與現行會計基礎及衡量焦點分別為權責發生基礎及固定項目分開原則未臻一致，且為配合編造政府年度會計報告之需要，須將相關財務報表改按權責發生基礎及經濟資源流量編造。類此變革須妥為宣導，使主計同仁充分瞭解，以利新制度施行；同時，亦須責成建構資訊系統須併入設計，俾發揮資訊科技效用及簡化人工作業。

(三) 舉辦作業基金會計研習班，該類基金依政府會計準則公報第2號會計基礎及衡量焦點仍與現行規定相同，分別採行權責發生基礎及經濟資源流量，惟依政府會計準則公報第8號(草案)之規定，將以「收入、費用及基金淨資產變動表」取代現行「收支餘絀表」及「餘絀撥補表」，又現金流量表資訊

揭露方式，將表達來自營運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流入及流出情形，與現行揭露方式，係表達營運活動、投資活動、融資活動之現金流入及流出情形存有差異，且坊間國內書籍在類此方面論述亦不多，為使主計同仁熟悉是項變革，以利會計作業，行政院主計處宜積極撰寫教材，培訓種子教師或透過電子中心「公務員資訊學習網」廣為宣導，期能與普會制度同步實施。

三、編造政府年度會計報告部分

本部分係由行政院主計處及各縣市政府主計處(室)負責彙總如圖2所示政府年度會計報告，其彙總範圍包括普通公務會計、特種公務會計、營業基金會計、作業基金會計、財

產及負債帳等會計，由修正權責發生基礎轉為權責發生基礎所產生相關數據，並揭露信託基金相關資訊，所涉科(項)目之更張極為複雜，勢須藉助資訊科技彙總功能及主計同仁須熟悉會計基礎變動，對會計數據造成影響，始能有效完成彙編工作。為因應上述需要，電子中心須協助各級政府主計處(室)整合電腦彙總介面，行政院主計處亦須辦理類此方面訓練，以避免功虧一簣，無法達成本次政府會計制度變革之最終目的。

伍、結語

「科技進步彌補人類的缺點，會計精進增裕世界的財富。」在實事求是之會計領域，精益求精之科技時代，這句話尤為貼切。本次政府會計制度之變革旨在擷取資訊科技技術，採行就源輸入法，以提升行政效率，達成減紙環保政

策，並藉助資訊科技彙總功能編造政府年度會計報告，以允當表達各個政府整體財務實況及營運績效，俾供訂定施政計畫之參考，誠屬該句話之精髓所在。

行政院主計處自85年7月1日成立會計作業小組以來，積極推動政府會計改革，其間結合專家學者及主計同仁無數智慧，並藉助不斷開會研討，所耗人力不勝其數，始促成今日政府會計制度變革具有雛形。惟行政院主計處在97年及98年兩年間仍須積極辦理上述應辦事項及完成配套措施，始能於99年元旦如期推動政府會計新制度。

會計最終目的在於提供會計報告協助推動政務及營運績效，以達成預期目標。其中會計報告係屬會計之果，會計準則為會計之根，會計處理程序為會計之莖，會計科目則屬會計之葉。故須健全「電子化預算執行與會計報告彙編功能」，運

用「主計資料建立主計管理決策資訊系統」，及依據政府會計準則公報妥訂會計科目，作為記載交易媒介，以使根莖葉三者相輔相成，期能滋長豐碩果實，並藉助資訊科技技術功能，使得會計協助管理之功能發揮得淋漓盡致，以增進主計同仁在各機關之專業價值（行政院主計處，民89），實屬本次政府會計制度變革之最終目的。

附註

註1：政府會計共同規範係包括政府會計觀念公報及政府會計準則公報，其中3號觀念公報，係指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。

註2：7號政府會計準則公報，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、政府支出認列之會計處理、政府會計報告之編製、政府固定資產之會計處理、政府長期負債之會計處理。

註3：政府會計報告，包括每一年度至少應編製一次之政府年度會計報告，並得視需要編製期中會計報告等。

參考文獻

1. 行政院主計處（民84），八十四年主計業務檢討會議實錄，第102頁至第114頁。
2. 行政院主計處（民89），「建置電子化會計科目增、修、刪功能」，全國主計網（e-BAS）暨主計機構數位化研討會，第1-13頁至第1-16頁。
3. 行政院主計處會計管理中心（民96），「如何實施中央政府普通基金普通公務會計制度」，主計月刊第622期，第21頁至第32頁。
4. 汪錕（民84），「中華民國主計制度之建立與發展」，保險專刊第40輯，第1頁至第7頁。
5. 吳文弘（民93），「政府會計之未來展望」，主計月刊第580期，第52頁至第56頁。
6. 吳文弘（民94），「建構政府會計新制度」，主計月刊第592期，第30頁至第34頁。
7. 施炳煌（民86），「強化政府會計業務應有的作為」，主計月報第496期，第98頁至第102頁。
8. 財團法人中國主計協進社（民91），中華民國主計史（中冊），第1627頁至第1628頁。
9. 國內政府會計觀念公報第1號至第3號。
10. 國內政府會計準則公報第1號至第7號及第8號（草案）。❖