

創新政府會計制度——參與審查 作業側記或省思

中央政府普通基金普通公務會計制度，經行政院主計處審慎研擬，並由專家學者集思廣益審查後，業已訂定完成。其中有許多創新的思維，而臺北市政府主計處在參與該制度研修時，經已決定，將與中央政府採一致原則處理。又是項新會計制度，期望每位主計同仁能與業務單位充分合作，俾及早落實、推動成功。

◎ 鄭瑞成、徐慈蓮（臺北市政府主計處副處長、警察局會計室專員）

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92年政府會計觀念公報、準則公報陸續發布以來，即積極著手研議修訂前於75年訂頒之普通公務單位會計制度之一致規定及64年訂頒之中央總會計制度，提出創新的普通基金普通公務會計制度

（以下簡稱新會計制度）。

為使新會計制度更為完善，行政院主計處特別邀集專家學者們參與審查，因為會計制度是會計作業的基石與骨架，此次參與修訂的專家學者們，都如同建築師般的角色，審慎精雕細琢，為會計作業建立完善的會計架構。

又為使新會計制度內容及主架構達成共識，行政院主計

處復透過多次簡報、討論，研訂嚴謹之普通基金會計架構圖；另為使該制度能精準表達所要傳遞的訊息，對於相關規範條文之邏輯性、遣詞用字，亦均不厭其煩地再三研酌，俾使我國政府會計作業水準及品質得以提升，並期未來可提供適切的資訊，協助政策之擬訂，並促使國內政府會計與國際間之發展步調接軌。

貳、新會計制度之創新思維

行政院主計處為研訂新會計制度，除參考各國會計制度，比較其異同，擇定最適合我國之普通基金會計處理之架構外，並配合政府會計觀念公報、準則公報之規定，衡酌我國實務作業需要，提出下列主要的創新思維：

一、將普通公務單位會計制度之一致規定與中央總會計制度合併為普通基金會計制度：以往總會計須透過統制紀錄將各單位會計之會計報表彙計成總會計，惟考量各單位會計為普通基金會計之一環，相關會計報表格式及會計科目等之使用似應與普通基金一致，俾各單位會計之會計報表加總即可成普通基金會計報表，故基於簡化作業流程，提升行政效率之

考量，乃廢除上開統制紀錄過程，大膽創新地將普通公務單位會計制度之一致規定與中央總會計制度合併為普通基金會計制度。

二、採就源輸入方式由業務單位作預算控管：由於此作業模式與行之有年由會計單位作預算控管之作業形態迥異，但基於提出預算需求之業務單位應對其預算負落實執行的觀念，並參考長庚大學等私人企業之作業模式，乃前瞻性地提出「就源輸入，由業務單位作預算控管」之作業模式，以紓解會計作業工作量，提高資料正確性。

三、將徵課收入依修正權責發生基礎作帳務處理：由於目前稅課收入多僅就實收數入帳，恐過於保守，但若將全數之未徵起數提列為應收款則可能有虛增歲

入之虞，爰以「已確定案未徵起數」為提列應收款之依據，年度終了，預估至年度結束日（即次年2月底止）可收繳之數額，以及預計無法收取之呆帳數額，覈實加以調整，使政府會計之帳務處理趨近於商業會計。

四、分別編造年度會計報告與決算報告：以往年度會計報告常置於決算書內，致常被混為一談，此次新會計制度中，即以會計的歸會計、決算的歸決算之架構下，提出年度會計報告與決算報告分別編造的方式呈現不同財務資訊，使其中年度會計報告能本前後一致的基礎及原則編製，俾具有比較性，至決算報告則依循預算的編製或配合預算的變革，作其應有的表達方式或彈性調整。

五、強調年度會計報告以報導政府整體營運及財務狀況為重點：現行決算書內所列政府整體財務報表，僅有普通基金及特種基金綜合平衡表一種。茲為使納稅義務人能藉由年度會計報告來評估政府運用其所繳納稅款是否有創造相當的服務價值，或是否採用最適效率及效果的方式提供服務等，爰經設計整體淨資產表及整體營運表等兩種財務報表，以呈現政府整體營運及財務狀況。

六、大幅修訂會計科目與報告格式以符合國際化與現代化目標：為使報表使用者易於了解會計報表中會計科目之意涵，以及為使報表之呈現與世界先進國家接軌，爰於修訂政府會計報告格式時，均儘量與國際相同或類似；又性質相同之會計科目分類及名稱，亦參考國際之用法並

力求與目前商業會計的發展採一致原則訂定，以求我國政府會計的現代化。

參、一體適用之可行性

行政院主計處於95年10月間召開「審查中央政府普通基金普通公務會計制度第2次會議」中即決議「地方政府是否完全準用該制度，或考量地方政府之特性，於實施初期仍規定準用本制度，再就不適用之處，保留其自行衡酌之空間，請地方政府先為研究，並於最後審查階段再行探討決定」，是以，臺北市政府主計處（以下簡稱市府主計處）在配合參與本次新會計制度之審查作業時，即一直思考中央與地方政府一體適用之可行性。

由於臺北市係直轄市，依會計法第18條第2項：「地方政府之總會計制度及各種會計制度之一致規定，由各該政府之主計機關設計，呈經上級主計

機關核定頒行」之規定，行政院主計處於民國59年及79年，分別核定頒行臺北市總會計制度及臺北市屬各機關普通公務單位會計制度之一致規定。又由於上開臺北市會計制度之訂定係參考中央總會計制度及普通公務單位會計制度之一致規定內容辦理，是以，除「委託經費」、「受託經費」等會計科目係臺北市所特有及各會計科目編碼與中央政府不同外，其餘會計事務處理程序、內部審核作業等規定均與中央政府大同小異。故在研議一體適用之可行性時，經審酌考量下列因素並請示市府主計處石處長後，爰決定臺北市將與中央政府採一致原則處理：

一、在參與研討新會計制度之審查作業時，曾就是否須設置「內部往來」之科目提出討論，乃鑑於臺北市政府就各機關間預算內經費之委託代辦，係以「委託經費」或「受託經費」

科目列帳，並於年度終了沖銷，以免虛增資產與負債。惟經研討因機關間預算內經費委託數占總預算之比率甚低，基於重大性原則之考量，尚不至於影響整體財務報表之可靠性，爰決議配合中央政府以「應付代收款」科目一併處理。

二、會計原則、會計科目、會計憑證、會計簿籍、對外報表格式等事務，基於中央與地方政府相同事務應採一致之處理原則，若直接採用中央政府訂頒之新會計制度，爾後即可在一致的基礎、定義下作資料之統計、分析、比較，同時提供決策資訊，以利政策之釐定及規劃。

三、目前國內外各大企業集團均致力於訂定一套母子公司、總分公司或各關係企業均一體適用之相關行政制度或標準作業流程，以

提升其工作效率或降低成本。今行政院主計處既已建立一套前已述及的創新思維之新會計制度，且未來對臺北市政府各機關會計事務處理並無窒礙難行之處，市府主計處實無理由違反上開國內外企業集團的行政管理潮流或分訂一套與中央政府不同制度的必要。

四、內部審核之處理程序主要係規範會計人員之職權與職責，其法源主要為會計法及內部審核處理準則，並分別於該等法規第1條明訂適用範圍及於政府及其所屬機關，故新制度中所訂之內部審核處理程序，臺北市政府應一體適用為宜。

五、在電腦化與資訊化的時代，以電腦處理會計資料是必然的趨勢，臺北市政府過去在規劃普通公務會計管理系統時，曾評估採用

中央政府歲計會計資訊管理系統（GBA）之可行性，惟其中最大之障礙在於中央與臺北市政府之預算科目與會計科目編碼原則不一致，而該項編碼原則恰為該系統之核心。所以，透過本次制度之修訂，將使中央與地方政府相同之事務趨於一致性，且基於規模經濟、資源共享之理念下，未來若可同時採用中央政府所規劃設計的新版會計系統，將使全體主計同仁獲得最大利益。

肆、新會計制度與商業會計間之主要差異

前述新會計制度於設計時，雖力求與目前商業會計的發展採一致原則訂定，惟因政府普通基金的收支性質及所扮演的角色，誠如眾所周知，畢竟與企業界有所不同，從而上述新會計制度與商業會計存有

一些基本上的差異，茲將其主要差異摘述如下：

一、仍保有預算成立、分配之

會計紀錄：依會計法第3條第1款規定：政府及其所屬機關對於預算之成立、分配、執行，應依機關別與基金別為詳確之會計，故新會計制度仍須根據上開會計法規定，保有預算成立、分配等相關會計分錄。至商業會計，因商業會計法並無類此規定，故無須作上述會計分錄。

二、強化預算控管之會計機

制：依預算法第25條規定：政府不得於預算所定外，動用公款，是以，預算控管之會計機制在內部審核時是格外重要之一環，因而各機關須設置支出預算控制備查簿，透過會簽數、簽約數等欄位作預算控管，另為強化簽約案件之預算控管，各機關辦理簽約之計畫經費，尚需

作「借：支出保留數；貸：支出保留數準備」之會計紀錄。惟在商業會計，因其收支預算僅係以年度計畫於財務報表呈現，並作為企業預知其未來年度之盈虧狀況用，又其執行結果與預算之差異亦僅係作為绩效管理之參考，故上述預算控管之會計機制，於商業會計並不適用。

三、明定採用修正權責發生基

礎：依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」規定：政事基金之主要會計報告目的，為提供對財務遵循責任的資訊，其衡量焦點為財務資源，故其會計基礎宜採用修正權責發生基礎，亦即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），始可認列，年終在預估應收款項時，如在年度結束前（係指在次年

度2月底前）可收取者，依收入性質貸記一般性收入或其他財務來源科目，如在年度結束日前未能收取，須遞延於以後各期始能實現者，則貸記遞延收入科目；另支出部分，其中長期負債之利息於給付時認列，會計期間終了時，則不認列應付利息，又退休金等給付，應分別於給付日或提撥日認列為支出，會計期間終了時，則不認列應付款項。至在商業會計，因係採權責發生基礎，亦即收益在已賺得、已實現（或可實現）及可衡量時，以及費損在已消耗、已減損或負債已增加時，即應入帳，故兩者所採用的會計基礎未盡相同。

四、年度經費因契約責任或專

案簽准得以保留：依預算法第72條規定：會計年度結束後，各機關經費未經使用者，應即停止使用，

但已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備，故年度經費於年度結束時，如因契約責任或專案簽准時，係可保留轉入以後年度繼續支用。惟在商業會計，因無保留預算之機制，故無此類行政程序。

五、普通資本資產及長期負債須另立帳簿管理：在新會計制度中，雖有增訂資本資產應於每年度終了，依據資本資產資料，計算當年度折舊或攤銷數，以及長期負債應作折、溢價及發行成本之攤銷等會計處理，使新會計制度在普通資本資產及長期負債方面之帳務處理與商業會計相近；惟因會計法第29條經已規定：政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定

負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表，故新會計制度仍規定：普通資本資產之取得，一方面於基金帳列年度支出，另一方面於普通資本資產帳登載資本資產，而長期負債之舉借，亦一方面於基金帳列年度收入，另一方面復於普通長期負債帳登載長期負債，並於決算時另編製財產目錄及長期負債目錄。至在商業會計，因商業會計法並未有類此規定，故無須作上述固定項目分帳分錄，亦即直接以資本資產、長期負債，列於資產負債表中。

伍、結語及未來展望

行政院主計處不斷致力於我國政府會計法規、公報之修正及訂定，並積極建立一套符合國際化、現代化之新會計制度，誠屬令人感佩。身處政府

行政部門主計單位多年，政府會計事務已成日常例行業務，此次參與審查，在行政院主計處帶領下，深入研討新會計制度之架構與條文，得以由會計學理、實務操作與國際化、現代化等觀點，重新審視探討普通基金普通公務會計制度的本質，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。

由於創新的會計制度是集眾人的智慧完成，而其推動則需每位主計同仁與業務單位的配合，方能落實，故「制度」加「人」才能實際運作施行，讓制度活起來。所以，未來在行政院主計處的推動與教育訓練下，所有主計同仁一起配合學習，並適時在機關內部作宣導，使新制度能順利在各機關推展施行，協助機關業務的推動，以促進新會計制度邁向成功之道。❖