

談我國普通基金普通公務會計制度與國際之接軌

中央政府普通基金普通公務會計制度係以適應國際化發展趨勢為前提，參酌先進國家政府會計理論發展與實務經驗而研訂，正式實施後，將可有效提升政府會計品質及水準，使我國政府會計報告內容具備國際流通性與比較性，達到政府會計資訊之國際化、現代化與透明化等目標。

◎ 蕭家旗 (行政院主計處總務司司長)

壹、前言

為因應全球化時代來臨及增加國際企業間財務報表之比較性，許多國家均致力將當地會計準則與國際會計準則接軌，我國財務會計準則之制定或修訂亦以國際會計準則為準據。行政院主計處為使政府會計的理論與實務作業等，能符合世界潮流趨勢，並與國際作法接軌，於91年成立「行政院

主計處政府會計規範審議委員會」，結合學者專家與機關代表之見解，參考最新政府會計理論及先進國家實務作法，目前已發布3號政府會計觀念公報及7號政府會計準則公報，上開準則公報，將作為政府相關會計制度及政府會計事務處理之依循。

政府會計制度係政府為處理其會計事務所訂定的一套辦法，為政府會計處理之準據。

現行「普通公務單位會計制度之一致規定」，係以各普通公務機關為會計個體，因考量各機關之歲入與歲出之金額相差懸殊，甚或部分機關只有歲出沒有歲入，且我國政府財政收支係採統收統支方式，故將其分為歲入類與經費類二套各自獨立且自相平衡的帳。在歲入類單位會計方面，各機關歲入款收取後應即全數繳交代理之公庫銀行，機關對歲入款並無支

配權，故會計科目架構僅包括「資力及資產類」科目與「負擔及負債類」科目兩大項，會計報告關心之重點為歲入預算執行之現況、歲入款是否均已繳入國庫及暫時性之負債是否清理等；至於歲入預算執行結果之財務狀況則未表達。經費類單位會計亦稱歲出單位會計，係以各機關之歲出預算之執行為記錄對象，其報表（平衡表）以表達歲出預算執行控制狀況為主，亦因收支分離處理，無法顯現各機關之完整財務情形。

由於「普通公務單位會計制度之一致規定」乃我國因應當時政府財政收支實際需要所獨創，且該制度訂定已久，與當前政治經濟環境變遷逐漸脫節，亦難與國際先進國家政府會計同步發展，以適應國際化發展趨勢。為強化我國政府會計，健全政府會計作業規範，經依照我國政府會計公報及參酌先進國家政府會計理論發展與實務經驗等，重新設計「中

央政府普通基金普通公務會計制度（以下簡稱普會制度）。普會制度正式實施後，除可有效提升政府會計品質及水準，更將使我國政府年度會計報告內容具備國際流通性與比較性，達到政府會計資訊之國際化、現代化與透明化等目標，符合世界潮流趨勢。

貳、普會制度之重大變革及與國際之接軌

本文謹就普會制度的重大變革與國際接軌的情形，分項說明如下：

一、改採基金觀點之會計個體

採行基金制度是公共財政管理重要特徵之一，各國政府大都採行基金會計模式來反映和監督政府財政活動與管理公共資源，因而設立不同的基金，將不同資源分開運用和管理，以期有效分配及運用有限資源，並可對支出作有效控

制。在行政院主計處95年間委託伍慕燦等教授主持的「先進國家政府政事型基金預算與會計制度之研究」中，指出專家認為我國預算及會計組織採用雙重結構，有基金別又有機關別，令人難以瞭解，宜參考國外作法加以改進。而美國州及地方政府係以基金作為預算分配的基礎，並且搭配採用基金會計及編製基金別財務報表，此種純以基金別分類的作法較為簡明；至於美國聯邦政府則以基金作為預算分配的基礎，但採用部門會計及編製部門別財務報表，此種以基金別又以機關別分類的作法較為複雜，但所編製的部門別財務報表能用以協助評估各部門。故建議政府可參考美國聯邦政府、州及地方政府之不同作法，並檢討其利弊得失後，再重新建構我國政府的預算及會計組織。

我國政府會計觀念公報第1號規範，政府會計報導個體，宜以基金觀點作為財務報告之報導基礎，並配合世界潮流，

致力推動有關合併表達之整體組織觀點，以建構政府整體之合併財務資訊。此次普會制度之擬訂即改採基金觀點之會計個體，並將原歲入類與經費類各自獨立的二套帳，合併為一會計個體，以完整表達普通基金資源之收支情形及財務狀況。

二、衡量焦點及會計基礎之確立

影響會計報告內容最重要之關鍵，在於財務報表之衡量焦點 (Measurement Focus)、會計基礎 (Basis of accounting) 及認列 (Recognition) 三者。而會計的「衡量」(Measurement)，有兩個重點：一是衡量什麼？這是衡量焦點的問題，用以決定財務報表內應放入哪些項(科)目。二是何時衡量？用以決定何時應該入帳，涉及採用何種會計基礎的問題。衡量焦點係用以決定在報導某一個體的財務績效及狀況時，財務報表應該表達那些項目，會計基

礎則決定交易或事件的入帳時間，兩者實為一體之二面，通常先決定衡量焦點，再決定採用何種會計基礎。

由最近經濟合作及發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, 簡稱OECD) 的報導顯示，過去會員國的公共部門，大多以現金基礎及基金會計作為政府會計報導模型，但是近年來，已有許多會員國改採權責發生基礎及編製政府整體的合併財務報表，譬如：美國、紐西蘭、澳洲、冰島、瑞典、芬蘭這些先進國家，均已提供應計制的合併財務報表給使用者。在美國州及地方政府之政府整體觀點的財務報導亦以權責發生基礎為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點，但是在基金觀點之下，並非所有基金的會計基礎及衡量焦點都一致，其中，政事型基金以修正權責發生基礎為會計基礎，以當期財務資源流量為衡量焦點。

我國政府會計觀念公報第

3號亦規定，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。為衡量跨期間公平性，必要時，則可採全部財務資源流量為衡量焦點。政事型基金當採用當期財務資源流量為衡量焦點時，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。由於普通基金是最典型的政事型基金，此次普會制度第一章總則中，即規定本制度之會計基礎採用「修正權責發生基礎」為會計基礎，以當期財務資源流量為衡量焦點，但為衡量跨期間公平性，必要時，則可採全部財務資源流量為衡量焦點。未來在彙編政府整體財務表時，則將以權責發生基礎為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點。

三、會計科目通俗化與現代化

會計是一種溝通管理的工具，一般來說應能跨語言、跨

年代、跨國別，會計報告及會計科目，應儘量採用與國際相同或類似之格式及名稱處理。但相信會計同仁當年準備高普考，初次接觸政府會計時，對於我國政府會計所用的會計科目，應有丈二金剛摸不著頭緒的經驗，就以現金性質的科目為例，在總會計為「國庫結存」，在歲入類單位會計本機關之現金為「歲入結存」；所屬機關則為「所屬機關歲入結存」，在經費類單位會計就更複雜了，採集中支付制者有「可支庫款」、「所屬機關可支庫款」，非集中支付制者又為「經費結存」與「所屬機關經費結存」、機關自行保管並存入專戶者為「專戶存款」、「所屬機關專戶存款」，同為現金性質就有九種以上的科目名稱，另有如「收回以前年度納庫款」、「退還以前年度歲入款」、「經費贖餘—待納庫部分」等又長又難懂的科目，通過國家考試的會計人員都不見得全盤瞭解，更何況一般民眾，故常遭受學者

的批評。

此次新訂定普會制度的會計科目，即儘量採用與國際相同或類似的名稱處理，朝現代化及採淺顯易懂之用語與商業會計科目之趨勢發展，並簡化各公務機關與公庫連結科目，改以國庫往來—收項、付項等科目列記，但收支仍可維持獨立收付之機制。

四、充分揭露的財務報導

財務報導之主要目的在於提供有用之會計資訊以協助資訊使用者作決策。政府之會計報告除了顯示政府施政遵從法規且與法定預算一致之外，並協助國人評定政府之施政成效。美國政府會計準則委員會（Governmental Accounting Standards Board, GASB）已發布的準則中，最重要的第34號公報係於1999年6月頒布，要求州及地方政府重構嶄新的報告模式，並具體要求提供下列資訊：（1）管理當局的討論與分析；（2）基本財務報表（包括

政府整體財務報表、基金財務報表、兩者間調節及各自報表附註）；（3）其他必要的補充資訊（如預算比較表）。而「管理者討論與分析」段落為GASB第34號公報與美國過去政府會計報導模型的最大不同處之一。聯邦政府年度財務報表亦均包括管理當局評論分析、基本財務報表及其附註、補充資訊。

學者專家普遍認為我國政府會計的重心在表達預算遵循程度，對於效率效果的表達仍嫌不足，建議政府未來可將基金別或部門別淨成本表編入基本財務報表中，以加強提供有關效率效果的資訊。並認為合併財務報表可提供政府整體的資訊，因此編製我國政府的合併財務報表是必須的。故建議政府未來宜以權責發生基礎編製合併財務報表。

此次普會制度之研修即經參採歐美先進國家之經驗，及政府會計準則公報第5號「政府會計報告之編製」規定，政府年度會計報告以基金觀點為基

礎編製，加入管理討論與分析（或總說明），以報導前後年度財務資訊之比較、財務狀況及營運結果分析、對未提列準備之基金餘額影響重大增減原因、與預算之比較、重要施政計畫執行成果，資本資產及長期負債重大增減原因說明等，基本財務報表則包括收入及支出累計表及平衡表二種。制度設計時亦同時考慮可按不同需要轉換為組織觀點、計畫觀點或預算觀點之會計報告。

五、採用「就源輸入」的資訊系統

行政院主計處盧專員惠伶於95年4月赴美國研習州及地方政府會計制度作業實務所提出國報告中，即建議我國未來建置新的普通基金普通公務會計制度時，可參考美國作法採用「網路基礎」的作業平臺，並由業務人員「就源輸入」及點選交易事項，透過資訊系統會計分錄即可自動整組輸入，會計人員僅負責執行複核工作，會

計報表方面則可發展動態報表之功能，以應多元化管理之需求，進而提高行政效率。另國內台塑企業集團於2000年4月推動的「台塑網」，其內部管理電腦化的兩大基本原則：第一是「就源輸入」，不論購買杯子或請假，一開始就上網登記，由「源頭」直接輸入，不需要先填寫表單，再由專人輸入；第二是「一次輸入」，一份資料，如果資材部門需要用到，財務部門也需要用到，人事部門也要用到，那麼同一筆資料就由其中一個單位輸入就好了。「就源輸入，資料不重複輸入，資料可以互相運用，讓大家最動心的當然就是成本節省」。

新訂定普會制度完成後即將進行其相關資訊系統（以下簡稱GBA系統）之修改。普會制度第七章有關會計事務處理程序，即已將「就源輸入」精神納入，規定由業務單位於交易事項發生時，進入GBA系統選擇交易事項、計畫名稱、廠

商名稱（相關資料可事先建置於系統內，以利選用）及登打支用金額等，以簡化目前大多數機關需以人工填寫動支經費單辦理請款之程序等；又藉由業務單位一次輸入，而後續相關單位（如財產管理、出納及會計等）加以審查、運用，會計單位可運用自動產製付款憑單（傳票）、登帳及編製報表等。如此由業務單位負責支出預算控制，將增加業務單位支出（或控管）預算之自主性，又採用就源輸入方式，將可簡化報支程序，以及減省重複登打作業，增進資料正確性，有效提升行政效率。另地方政府參採普會制度及使用其GBA系統，亦可節省系統設計及開發之成本與時間等，可謂具有多重效益。

六、固定項目會計處理之改變

基金之固定資產與長期負債會計處理是依循其所採行之衡量焦點。企業會計係採經濟

資源流量衡量焦點，其所購置之固定資產與所舉借之長期債務，應經由各該基金記載，列入各該基金之平衡表。反之，政府會計則採當期財務資源流量衡量焦點，固定資產（或稱為資本資產）與長期債務分別另行設置普通固定資產帳類與普通長期債務帳類記載，並不包含於基金帳目之中，即為固定項目分開原則。固定項目分開原則雖為普遍接受之政府會計特質，但是由於世界先進國家如美國、紐西蘭、澳洲、加拿大等國家，為了完整表達政府財務狀況，並基於跨代公平性之考量，已陸續將固定資產、長期負債等納入平衡表。

我國會計法第29條規定，固定資產、長期投資及長期負債不得列入平衡表，應分別列表或編目錄（此即依固定項目分開原則而規定）。此項規定在行政院主計處91年間委託鄭博士如孜與林博士嬋娟共同主持的「政府財務表達之研究——美國聯邦政府與州及地方政府

之比較」研究中即指出其與應計制之精神不符，審計部王廳長永興認為依照時代潮流及世界趨勢來看，應將固定資產、長期投資及長期負債放入財務報表中，才能看到政府財務全貌。但在表達時應有配套措施，將不能變賣的與能變賣的財產區隔出來，才不會讓人民誤解以為政府很有錢。

普會制度因屬普通基金的會計制度，對於資本資產仍不納入基金別的平衡表中，而另編製普通資本資產平衡表及其增減變動表；長期負債同樣處理。惟於第七章第三節有關普通資本資產及長期負債會計事務，規定取得、保管或處分資本資產時，應將資產名稱、數量、單價、總價及使用年限等，登入或載入會計資訊系統，於每年度終了時，計算當年度折舊或攤銷數（以折舊系統計算之），以登入普通資產帳；長期負債舉借及償還時，亦應將舉借數、償還數、期別及利率等，登入或載入會計資訊系統。

參、結語

筆者有幸參與我國政府會計觀念公報及準則公報的研擬，也參與新訂定普會制度的審查，充分瞭解行政院主計處改革的決心及會計管理中心全體同仁的努力。此次政府會計改革結合學者專家及各機關代表的智慧，以有系統的方法，首先發布了3號政府會計觀念公報提供方向指引，再訂定7號政府會計準則公報作為普會制度修訂之依循。普會制度可說是以適應國際化發展趨勢為前提，參酌先進國家政府會計理論發展與實務經驗而研訂，未來將可有效提升政府會計品質及水準，並達到與國際先進國家政府會計同步發展目標。由於變革頗大，對我全體會計同仁而言，將是全新的挑戰，讓我們敞開胸懷迎接普會制度的來臨，並預先瞭解及學習，使新的普會制度能更完備及早日順利施行。❖