

建立特種公務會計制度之芻議 及構想

特種公務會計係一般公務機關處理特殊之會計事務，其會計制度良窳，攸關財政收支情形及國家財政管理，必須透過一套完整及有系統的方法，與普通公務會計及資訊制度結合，適切呈現在財務報表中，以正確反映各項會計及管理資訊。本文除檢視現階段修正重點外，主要之目的在於探討特種公務會計制度未來建構方向。

◎ 楊登伍 (財政部會計處專門委員)

壹、前言

政府會計制度建立與執行之良莠，關係政府預算之執行績效及政府會計資訊之完整與可靠度，尤其國有財產、徵課會計、國庫出納、公共債務等會計制度，會計性質屬特種公務會計、會計組織屬中央政府普通基金普通公務會計制度（以下簡稱普會制度）之輔助會

計，其會計制度設計之帳項內容正確與否，又攸關財政收支情形及國家財政管理之良窳，必須透過一套完整及有系統的方法，與普通公務會計及資訊制度結合，適切呈現在財務報表中，以正確反映各項會計及管理資訊，表達財務實況，作為財政政策之依據。本文之目的即在檢視特種公務會計制度現階段修正重點，並進一步探

討未來建構方向。

貳、當前修正重點

行政院主計處為強化政府會計作業及增進財務管理效能，已訂頒政府會計觀念公報及準則公報與「政府會計公報及相關會計制度（含資訊作業系統）實施方案」，其中中央政府普通基金普通公務會計制

度，行政院主計處已於民國96年7月函頒，並規劃政府整體新會計制度於98年試辦，99年正式實施。我國鄰近之韓國亦預計於2008年推行權責基礎與雙式簿記原理會計，惟2007年始擬研訂相關會計規範，我國各項準備工作及規範顯已較其周延並更具前瞻性。

至於財政部主管之特種公務會計制度：國有財產會計制度、徵課會計制度（海關徵課會計制度、內地稅徵課會計制度之一致規定）、國庫出納會計制度、中央公共債務會計制度之修（增）訂作業，均已按照期程完成，並函請行政院主計處核定中。有關本次各會計制度擬議之修（增）訂重點如下：

一、國有財產會計制度

（一）於會計事務處理程序章節，區隔規範國有公用財

產彙報作業及國有非公用財產會計事務處理作業。

- （二）配合政府會計準則公報第6號公報，增訂公用財產提列折舊科目及內容。
- （三）全盤檢視最新修正之國有財產產籍管理作業要點及國有非公用財產管理作業程序等與會計相關之規定，附錄於草案條文中。
- （四）因應國有財產會計處理皆已完成電腦化作業，刪除人工記帳相關條文，新增電腦處理會計事務及會計檔案之管理等章節。
- （五）訂定國有非公用財產會計處理作業流程圖，以使國有財產局所屬各辦事處會計作業一致。

二、內地稅徵課會計制度一致規定

（一）依照政府會計公報採修正權責發生基礎，針對已確

定案未徵起數認列應收稅款、遞延收入及提列備抵呆稅，並增訂相關會計事務處理規定。

- （二）檢討刪除制度內非屬稅收確定範圍之查徵類科目，用以釐清與業務單位間權責並簡化會計作業。
- （三）採用淺顯易懂之用語修正本制度之會計科目，且儘量使用與普通公務會計制度相同或類似之名稱，作成普通公務會計制度之會計科目與徵課會計制度之會計科目分類對照表，期使制度與普通公務會計制度之銜接，能夠一目了然。
- （四）衡酌現行作業情形，於充分表達稅款徵起解庫原則下，將不合時宜及繁雜之交易事項予以簡併。
- （五）運用稅務資訊作業平臺及營業稅作業平臺系統資料

處理會計事務，以電腦自動產製傳票、登帳及產出報表，並配合業務現況修正相關表報、簿籍，以達成增進報表有用性及提升政府行政效率等目標。

- (六) 內地稅包含國稅、直轄市稅及縣（市）稅，財政收支劃分法又有共分稅收之規定，為免各稅因會計事務處理不一造成混亂，爰規定中央與地方政府徵課會計制度應為一致之處理，同時逐漸達成「稅務稽徵一元化」之政策目標。

三、國庫出納會計制度

- (一) 依照政府會計準則公報採用修正現金基礎，並明確規範國庫出納年度收支截止期限，以及增訂相關規定。
- (二) 配合國庫調節收支及調

度，增加得洽借短期借款及特別預算自償性借款會計科目。

- (三) 配合普通公務會計制度，簡化各公務機關與公車連結科目及會計科目名稱、定義。
- (四) 依照業務現況，增刪相關表報、簿籍及憑證。
- (五) 配合國庫集中支付作業要點及電子支付作業之實施，修訂相關條文。
- (六) 修訂各種會計報告、帳簿、重要備查簿及會計憑證之保存年限。
- (七) 增訂發票期逾15年未兌國庫支票之繳庫及退還等會計帳務處理相關條文。
- (八) 簡化電腦處理會計資料規範。
- (九) 配合國有財產法施行細則規定，刪除查核保管品應注意有無逾越法定兌領期限之規定。

四、中央公共債務會計制度

- (一) 依照政府會計準則公報採修正權責發生基礎，並增訂溢、折價攤銷相關會計事項之表達。
- (二) 簡化會計作業，將原制度匯率變動差異數、利率變動差異數科目予以刪除，使帳面上得以正確並及時表達應負擔之未償利息餘額，反映債務實況，簡化會計作業。
- (三) 依據政府會計準則公報及普通公務會計制度規定，將長期負債之相關資料調整列入政府整體淨資產表、整體營運表中，由業務單位將發行及償付情形登載債務資訊管理系統，再透過介面轉載入普通基金之長期負債帳組，提高會計資訊之可用性，並達成債務透明化之目標。

參、未來修訂方向

一、忠實表達政府之資產負債狀況

國家資產之財務報導，應按權責發生基礎（經濟資源流量之衡量焦點），將固定資產、長期投資及長期負債列入平衡表，以表達政府財務狀況全貌。

（一）國有土地按公告現值或地價列入平衡表表達

地價不僅是構成房地產價格的重要因素，而且地價高低還會影響地價稅、增值稅、遺產稅負擔。鑒於公告土地現值，已經成為經濟活動上不可久缺之重要資料。因此，為提高國有土地效用及真實表達政府財產價值，國有土地應按公告地價或公告土地現值抑或改用區段地價指數取代公告現值列入平衡表表達。

（二）投資按市價或淨值列入平衡表表達

為使財務報表能忠實及時

反映政府投資事業之經營績效，應於財務報表附註揭露轉投資資訊，投資成本按淨值或市價評價。至損益認列，對持有被投資公司表決權股份在20%以下，應按成本法（或成本與市價孰低法）評價；對於「實質上」有重大影響力之被投資公司（如持有被投資公司股權比率未超過50%，符合公司法第369條之2第2項規定，可直接或間接控制被投資公司之人事、財務或業務經營者），仍應按權益法認列投資損益；持有被投資公司有表決權股份超過50%（有控制能力）者，應按權益法處理。並建議及早研訂長期股權投資會計處理準則公報。

（三）完整表達政府債務，或有事項應估計入帳或揭露

由於我國公共債務定義及債務限制計算規範不一，致未能呈現完整債務資訊，如僅一年期以上的公共債務才納入，

調節國庫收支所舉借之未滿一年之公共債務則未予納入，呈現於不同財務報導內。又巨額潛在之軍公教人員、勞工保險及農民保險等尚未給付之應計退休金負債，及法律規定政府應予撥補之保險虧損部分，未如美國、紐西蘭、澳州等主要國家將退休金提撥不足數認列為負債，亦致債務揭露未能完整表達。

另臺灣郵政公司以郵政儲金提供臺灣高鐵公司中長期資金運用；中央存款保險公司為辦理問題要保機構等相關事項，向中央銀行辦理特別融資，超過可提供擔保品範圍，由國庫擔保，向其他金融機構墊借等，應屬或有事項，此潛在因素可能導致政府資產背負沉重債務負擔，加大政府財務風險，也可能導致政府資產流失或損失。因此，若有可能發生損失，須揭露損失之原因、項目及金額；若很可能發生則須

入帳；若金額不確定則作為估計項目，估計入帳。並建議參酌先進國家關於公共債務之定義，將債務計算範圍納入社會安全之相關債務、中央及地方政府短期債務及作業基金之長短期債務等，以完整表達政府債務俾與國際接軌。另建議及早研訂退休金會計處理準則公報。

二、債務資訊揭露與國際做法一致

我國財政資訊之公開揭露分散（長、短期債務、非營業特種基金所舉借自償性債務，分別揭露於不同之統計年報或網站中）、不夠充分（如未按月對外界公布中央政府債務餘額實際數，亦缺乏各級政府債務資料），計算及表達方式亦均與國際標準不符，致難以進行跨國際之比較。另未償債務餘額及債限比率所規範之計算範圍不同，致使國家整體債務未能

有一致且完整性之表達，非專業人士難以瞭解。故政府揭露之債務資訊，應包括：債務餘額占GDP比重、各項內債及外債到期日、利息負擔、償還計畫資料等。又未來公共債務會計之處理，應妥善規劃調整。

三、補充債務管理目的之會計資訊

新加坡財政向有賸餘，其發行債券並非用以融通政府支出，而係為增進資本市場及國際債券中心之發展、提供中央公積金（Central Provident Fund, CPF）低風險之投資管道。未來應於會計制度表達揭露債務管理資訊，或以補充資訊方式呈現，以供政府擬定財政政策與貨幣政策時參考。

四、建立估測國庫現金狀況之資訊

鑒於地方政府時常發生無錢發放員工薪水，由中央政府

想辦法調度解決等情事。因此，未來國庫出納會計制度應參考企業現金流量表功用：增列評估企業未來現金流入能力、償還負債與支付股利能力，及向外界融資需要、本期損益與營業活動所產生現金流量差異分析、本期現金與非現金之投資及融資活動對財務狀況影響等，朝可估測並能提供未來兩三年國庫現金收支狀況資訊設計。

五、揭露抵稅實物相關之財務資訊

國有財產局接管之抵稅財產，由於市價或拍定價格低於核定遺產稅時價額、無法於公開市場交易買賣、不易標脫、骨董及藝術品市場不易流通、高爾夫球證要求行使自然人權利等原因，致管理及變價不易，造成持有累計巨額未變現之實物抵繳金額、需由稽徵機關及國有財產局花費大量之行

政人力及資源，卻無法實質收到稅款。未來應納入國有財產會計制度表達，以適時提供管理處分及法令修正之參考。

六、強化稅捐稽徵之管理會計資訊

現行徵課會計制度未表達揭露各項稅目稽徵收入（收益）與管理支出（成本）等資訊，如表1之美國觀光賭場稅賦稅經濟效用及用途資訊，可以瞭解美國四州賭場經營狀況。我

國未來徵課會計制度宜增加設計表達此類各稅目之賦稅經濟效用及用途資訊，以提供政府擬訂相關稅務政策時參考運用。

七、提供稅捐稽徵收益與負擔資訊

由表2資料顯示，95年度中央與地方政府稅收比重為8：2，經費及人力負擔均為6：4，可推論賦稅稽徵回歸一元化後由國稅局代徵地方稅較符成本

效益。此類資訊未來應於徵課會計呈現揭露，以及時提供有效資訊供政策研議參考。

八、揭露地方擴展財源之稽徵項目

地方財政壓力是地方政府長期以來一直面臨之問題，增加地方財源或收入，已是解決地方財政之重要課題。由於現行政府財政收支作業，民眾無法瞭解公共事務的成本與受益間之關係，導致民眾許多怨

表1 2005年美國四州賭場經營狀況表

州	NEVADA 內華達州	ILLINOIS 伊利諾州	NEW JERSEY 紐澤西州	MISSISSIPPI 密西西
經營狀況				
賭場數	268	9	12	29
賭場型式	路基賭場	河船賭場	路基賭場	河船賭場
雇用人數	202,209	8,987	44,542	28,820
工資總數(億元)	78.5900	3.4009	12.4300	8.0428
賭場毛收入(億元)	116.4900	17.9900	50.1800	24.6700
賭稅收入(億元)	9.5257	7.4970	4.9019	3.0172
稅收去向	教育政府一般基金等	教育基金等	老人殘障等	教育健康青少年等
賭場合法日	1931年	1990年2月	1978年	1992年
賭場稅率	毛利6.25%最高	毛利15~50% 每個顧客\$2-3許可稅	毛利8%等	毛利8%、外加4% 賭場收入給地方政府
旅客數(萬)	5,157	1,532	3,492	4,450

資料來源：張於節，2007

表 2 國稅局與稅捐稽徵處稽徵稅收與經費、人力簡表

單位別 比重	95年度內地稅	95年度實際經費	95年度	每人稅收 (億元)	每人經費 (萬元)
	(億元)	(億元)	實際人數		
國稅局 (含中央統籌分配稅)	12,365	121.82	8,849	1.40	137.67
	8	6	6		
稅捐稽徵處 (不含中央統籌分配稅)	2,792	75.60	5,400	0.52	140.00
	2	4	4		

資料來源：95年度中央及地方政府總決算

言。政府應有足夠的資料釐清民眾負擔成本與受益者之關連，故未來徵課會計制度應加以設計揭露之，以應民眾需求，並進一步促請地方政府努力開闢財源。

九、表達與揭露稽徵成本會計資訊

我國現行綜合所得稅稽徵機關彙整扣繳申報資料，以媒體型式提供納稅義務人申報之方式，實務研究發現已造就扣繳單位、納稅義務人、稅捐稽徵機關三方之成本效益，包括：簡化發證單位之作業程序之機會成本、納稅義務人降低

蒐集扣繳憑單之社會成本、及稅捐稽徵機關節省審查、倉儲、調查等行政成本。未來徵課會計制度財務報表應將成本管理與績效評估方面之資訊納入，以協助評估稽徵成本並進而提升政府行政之效率效果。

十、簡化並整合稅務管理會計資訊

現行國稅收入之統計資料來源不一，如國稅局會計人員按月編造中央政府總預算歲入歲出執行狀況月報表，並加編稅課收入執行狀況月報表送財政部彙整編送行政院主計處，財政部另須彙編統制紀錄月報

送審計部，國稅局統計人員則按月編造各項國稅收入初步統計、各項國稅收入超短徵估計分析、各項國稅徵課實況，業務部門另須依公務統計方案等編送相關統計資料。未來徵課會計制度設計應檢討整合一致做法，以簡化作業、降低統計資料基礎不一致之風險。

十一、精簡扼要可理解性之會計科目

現行會計資訊揭露不夠完整，且政府會計報告內容過於專業，資訊之可理解性普遍過低，一般大眾不易理解政府會計資訊內涵，尤其徵課會計科

目複雜度仍高，未來應該以容易為一般大眾所理解之形式呈現，力求精簡扼要，並增加資訊流通性，使人民有能力閱讀。

十二、揭露政府服務成本資訊，落實受益付費機制

對於政府交付或提供資訊、資料、書報、閱覽、查閱、抄錄等投入之成本，如：圖書館文獻供應之服務成本項目包括：薪資、通訊設備、作業軟體等固定成本；複印、郵電及其它耗材因業務量增減而變動之成本，應於財務報表揭露，以強化成本控制、合理攤付於使用者或受益者，落實「使用者付費」觀念。

十三、設立基金以彈性處理國有財產

韓國2007年財經政策方針，擬議訂定中長期國有財產

管理計畫，以增進國有財產價值。另擬議進一步委託民營資產管理公司管理，如韓國資產管理公司（Korea Asset Management Corporation, KAMCO）與韓國土地公司（Korea Land Corporation）。同時，對受委任之民營資產管理公司將建立適當考評與獎勵機制。透過管理國有財產資訊之公開化，改進租賃制度，活化開發計畫，從而提高國有土地效用。我國公有土地處理亦應採用彈性之財務規劃配套機制，建議參考韓國委外做法並設立作業基金，以配合現行多元化管理運用制度，統籌辦理人力及經費事宜、減少資源調配阻力。

十四、重新思考會計人員扮演之角色

會計人員的功能不應再只是消極鍵入交易資料及提供歷史財務報表，而應積極發揮資訊分析能力，並逐漸朝向扮演

資料分析，提供管理人員決策有用之即時資訊的角色，不該再只侷限於會計領域；應提升對資訊科技瞭解、學習溝通與協調技巧，以及加強分析與管理能力，實際去瞭解作業運作情況與問題點，取得數字與業務狀況相結合之資訊；唯有瞭解更多事實，獲得更多資訊，所提供決策參考之建議才會更正確、更有用。

肆、結語

在10倍速的時代中，企業須快速且正確做出營運分析與決策，並評估各種執行方案所帶來的收益，其決策支援系統（Decision Support Systems, DSS）已從過去重視「左腦」（Left-brained）之分析和邏輯，轉變為強調「右腦」（Right-brained）之想像和創意功能。財政部第44次全國賦稅會報亦改變以往指定議題討論方式，

改由國稅局及稅捐稽徵處分別提出查緝案例與創新措施及資訊創新應用經驗分享。因此，各特種公務會計制度現階段以配合普通公務會計制度研訂進度修(增)訂為主，未來宜參考企業做法朝更積極更有想像和創意的方向修訂。

由於學術界對政府會計研究甚少，理論與實務脫軌，自容易產出實務上空礙難行之規範，且政府會計使用之會計科目，對許多人而言並不易瞭解。因此，未來特種公務會計科目應採用與普通公務會計制度、國際相同或類似之名稱，並採淺顯易懂之用語及分類，兼顧財政統計需要，及朝商業會計科目之趨勢發展設計。

參考文獻

1. 中央及地方政府總決算，2006，行政院及各縣市政府編。
2. 王文英、陳聖心，2000，「ERP導入與會計人員角色關係之探討—以宏基電腦為例」，會計研究月刊，177：84-90。
3. 王秀湄，2007，財政背景資訊，448：1-3。
4. 朱應舞，2003，「聽一聽財務報表的聲音——以長期投資資訊為企業把脈！」，會計研究月刊，208：51-57。
5. 何東坡，2002，「地方政府增加財源的策略與作法」，財稅研究，34(1)：76-94。
6. 李志祥，2004，「先進國家債務管理機制之探討」，行政院及所屬各機關出國報告。
7. 林英彥，2006，「認識地價」，土地問題研究季刊，5(3)：127-134。
8. 邱素津，2006，「或有事項之研究」，親民學報，12：215-223。
9. 吳佩璇，2006，「新加坡政府債務內涵概述」，主計月刊，611：56-59。
10. 施恬，2001，「營業稅回歸由國稅局徵收後，我國賦稅稽徵制度之未來發展」，第五屆東部產業租稅學術暨實務研討會，花蓮：大漢技術學院財政稅務系主辦。
11. 洪新原、陳鴻基、葉景琳，2006，「創意支援系統提昇使用者創造力之研究—自效能理論之解釋與實證」，資訊管理學報，13(4)：1-26。
12. 侯雲卿，1998，「館際合作文獻供應之服務成本與計價淺探」，大學圖書館，2(4)：72-83。
13. 馬嘉應，2004，「剖析政府會計報告透明度問題」，主計月刊，581：63-71。
14. 馬秀如，2000，「政府會計人員與商業會計人員角色之比較—兼談對政府會計人員之展望」，主計月刊，530：16-30。
15. 黃士銘、李超雄、劉永彬，2005，「影響會計資訊品質因素之研究—以國立大專校院會計資訊系統使用者為例」，華人前瞻研究，1(2)：65-101。
16. 黃明聖、謝淑津，2006，臺灣中央政府的資產負債表：資產管理及負債控制，台北：雙葉書廊。
17. 曾廣誼，2006，「運用企業經營思維創新稅務行政服務」，財稅研究，38(2)：178-187。
18. 張於節，2007，淺談博奕事業之賭場稅賦經濟效用決策(下)，財稅園地，71：3-4。
19. 會計研究月刊，2004，政府會計資訊揭露之現狀與展望，223：120-128。
20. 蔡惠美，2006，「參加法國央行舉辦之『已開發國家及新興國家之債務持續性』國際貨幣研討會出國報告」，行政院及所屬各機關出國報告。
21. 鄭如玳、林嬋娟，2006，「政府財務表達之研究—基金別財務報表與合併財務報表」，會計與公司治理，3(1)：19-46。
22. 歐陽峰，2005，「再論綜合所得稅稽徵作業之改革」，財稅研究，37(2)：218-227。❖