

我國政府會計報告即將邁入新紀元

周玲臺

國立政治大學會計系教授兼學務長

摘要

我國政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」自民國九十三年初起，歷經公報專案研究小組十次會議研擬，共同規範審議委員會一讀、公開徵詢意見及二、三讀修正定稿後，於九十四年十一月一日由行政院主計處發布，宣告我國政府會計報告已開始邁入新紀元。本號公報除規範基金基礎財務報表之類別與內容外，並選用美國政府會計準則委員會第三十四號公報之報導模式，採取經濟資源流量之應計制基礎，增加整體財務報表及管理者討論與分析，以提昇政府會計報告之有用性。

壹、前言

近二、三十年來，我國資本市場之財務資訊及會計準則，在財團法人中華民國會計研究發展基金會配合財務會計準則委員會交叉運作的架構，及政府相關單位之監督管理下，日趨完備，且已與國際接軌，對協助國內企業取得資金及社會經濟發展深具貢獻。相對而言，社會大眾對我國政府會計報告之資訊內容及分析使用習慣卻皆未臻理想，其中牽涉到國家財政資訊之複雜度，固不待言，傳統政府基金會計之侷限性及其與一般企業會計之歧異鴻溝，使無法充分運用大眾熟悉之會計語言，造成政府會計報告使用者不必要之進入障礙，確是主要原因，亟待改善突破。

本研究小組【附註1】於民國九十三年初銜命組成，研擬「政府會計報告之編製」準則公報，自當年五月間起至十二月底，共召開十次小組會議，針對美國政府會計準則委員會（Government Accounting Standards Board，GASB）所發布之第三十四、三十八等號公報及相關議題進行廣泛討論，並完成初步草案送「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」，經一讀、公開徵詢意見及二、三讀等程序修正定案後，於九十四年十一月一日由行政院主計處正式發布政府會計準則公報第五號。本文將分為以下數個部分予以說明：

- 現行政府會計報告之缺失
- 研究小組任務目標及主要討論議題

- GASB 第 34 號公報模式之選擇
- 增加整體財務報表及管理者討論與分析
- 國營事業等之納入方式
- 邁入政府會計報告新紀元有賴未來持續推動

貳、現行政府會計報告之缺失

現行之政府會計報告按基金別編製，科目名稱繁複，且各種基金報表功能意義不易理解，一般讀者能夠有效使用該資訊者相當有限。就報表編製技術而言，目前之綜計表等乃各項目之算術加總數字，有時實質意義並不明確，顯得資料的提供並未考慮使用者真正的資訊需求。由於適於內部使用之管理報表與外部報導之財務報表未予區隔，容易造成外部分析者失去焦點，很難據以進行專業對話。賴森本（2004）即將目前政府會計資訊揭露所面臨之挑戰歸納如下：

- 一、鮮少提供施政產出或效果之資訊，難以評估政府施政效能。
- 二、隱藏性負債表達不全且爭議多，誤導政府公共政策之擬訂。
- 三、財務報表之揭露不夠完整，難以允當表達政府之財務實況。
- 四、科目與報表多且不易瞭解，衡量焦點與會計基礎常有爭議。

參、研究小組任務目標及主要討論議題

有鑑於目前我國政府會計報告之諸多缺失，本小組即以參考國際其他國家之改進方向做為目標，期能制訂有關編製政府會計報告之基本規範，為我國未來政府會計報告之分類架構與內容型式等擬訂規模，至於編製細節及轉換實施等執行流程則將由行政院主計處另行規劃。附表一為本小組十次會議之主要討論紀錄，以下並針對三項主要議題（GASB 第 34 號公報模式之選擇、增加整體財務報表及管理者討論與分析、國營事業等之納入方式）再予補充。

肆、GASB 第 34 號公報模式之選擇

美國政府會計之會計準則採聯邦政府、州及地方政府分流，前者由 1990 年成立之聯邦會計準則諮詢委員會（Federal Accounting Standards Advisory Board，FASAB）負責制定，後者則由 1984 年成立之政府會計準則委員會（Government Accounting Standards Board，GASB）負責發布及報導州及地方政府所需遵循之會計準則。本小組在討論時多次比較二種模式之差異，及採用任一模式之優缺點。鄭如孜與林嬋娟（民九十一）認為：（一）聯邦政府之財務報導目標較州及地方政府為廣，除外部使用者外亦包括內部管理控制目標。（二）聯邦政府以部門觀點而非基金觀點為基礎，且採用經濟資源流量為衡量焦點。（三）聯邦政府之年度財務報表尚要求補充管理資訊，以瞭解資源之管理及營運結果，有助控制

績效。但由於近年來我國政府會計之改進推動係參考美國政府會計準則委員會之各號公報為主，參考資訊較為周全；且聯邦政府模式之各種會計分錄與我國現況差異較大，其相關之參考文獻或資料國內亦極為欠缺，短時間內要轉換採納實際上困難重重。因此，基於 FASAB 及 GASB 二者均採納政府整體觀點財務報表、經濟資源流量之衡量焦點、管理者討論與分析，及揭露補充管理資訊之概念，基本架構及方向相同。但美國政府會計準則委員會第 34 號公報擴充原先僅以基金會計編製之政府會計報告，採用以經濟資源流量衡量之應計基礎，增加編製整體財務報告，作法具體可行，容易參考，因此小組決定選用美國政府會計準則委員會第 34 號公報之模式進行研擬。

伍、增加整體財務報表及管理者討論與分析

劉順仁（民八十八）建議未來制訂政府會計準則時，對具爭議性之問題採漸進方式，逐步要求至完全符合權責發生基礎。美國政府會計準則委員會於 1999 年 6 月公布之第 34 號公報「州及地方政府的基本財務報表及管理當局評論分析」中，則要求美國的州及地方政府在未來除了需編製以修正應計制為會計基礎的基金別財務報表外，還必須編製以應計制為會計基礎的合併財務報表，建立起雙軌並用之雙重觀點報導模型。本公報增訂政府整體財務報表，除規定其採經濟資源之衡量焦點及應計制（Accrual Basis）之會計基礎外，並以合併報表及基金間內部活動沖銷調整之方式編製政府整體之淨資產表與營運表，期以更多閱讀人能理解之會計語言表達政府整體之財務狀況。此項增加亦可以改善傳統基金基礎財務報表只能呈現各個基金當年度財務資源變化之缺點，將會計基礎從修正權責制推向應計制。

管理者討論與分析之目的在由對政府營運之財政政策有深切瞭解的管理者，主動提供有關政府整體財務狀況、政務及營運成果之跨年比較，並針對重大變動提出分析見解，使讀者在閱讀基本財務報表之前即能取得管理者之精要導讀。管理者自然也因而必須具備專業之財務分析與債務檢討能力，有助政府財務議題聚焦於專業之層面。

陸、國營事業等之納入方式

林嬋娟與鄭如孜（民九十）指出政府會計的長期改進方向，為編製合併報表。但是由於歐美等先進國家並無眾多國營事業之實例與相關討論，因此不易尋得相似之研究文獻，以建立完整之理論架構。故現階段本小組參考國內實務及國營事業規模，研擬之草案係採用母公司「單一科目合併」之方式編製整體財務報表，以免因為國營事業資產項目過於龐雜，金額過於重大，而產生喧賓奪主的偏誤效果。期望日後經過更嚴謹的研究與規畫後，能針對此一國營事業合併納入之會計

方法提出檢討與改進。至於組成單位如行政法人或學校法人…等，則僅須於附註中揭露相關財務資訊即可，不需編進報表金額中。

柒、邁入政府會計報告新紀元有賴未來持續推動

本號公報限於篇幅，僅就原則方向制訂規範，然而若要落實相關條文規定，則須從會計制度之改革與相關配套細節開始研擬修正。此外顧及國內政府會計實務面之資源限制，許多規範亦以逐年推動較為可行。但為免方向模糊，進度停滯，建議主計處可以明訂推動時程，建立大眾及報表使用人的期望與信心，使我國政府會計報告之新紀元早日來臨。

此外，美國政府會計準則委員會於 2005 年公開徵求研究補助計畫時，列出三大類之補助主題：(一) 34 號公報之財務報導模式，(二) 歷史成本與公平價值評價之觀念性架構，及 (三) 政府會計準則之遵循研究。其中有關財務報導模式之焦點問題包括：

- 管理者討論與分析揭示之八項內容是否足夠。
- 管理者是否有將財務惡化或改進之理由充分揭露以有利閱讀者自行評估。
- 政事型基金收入、支出及基金餘額變動表上功能別資源流入、流出項目之詳細程度是否適宜？報表使用人之需求是否已被滿足？
- 主要基金單獨欄位揭示、其他非主要基金則可加總合併欄位處理之表達方式是否符合使用者之資訊需求？有無其他額外之資訊需求？
- 基金內部活動之沖銷或重分類資訊是否是有用之資訊？使用者如何加以分析運用？

任何針對上述焦點問題之研究成果，均將有助我國日後持續推動本號公報時參考援用。於此同時，如何研擬推動本號公報之實施細節更是朝野全民對主計同仁最深的期許與盼望。

參考文獻

行政院主計處，2003，政府會計觀念公報第一號「政府會計範圍及個體」。

行政院主計處，2003，政府會計觀念公報第二號「政府會計報告之目的」。

行政院主計處，2004，政府會計觀念公報第三號「政府會計資訊之表達與揭露」。

林嬋娟與鄭如孜，2001，政府基金別報表與合併報表之比較研究，行政院主計處委託研究報告。

財團法人中華民國會計研究發展基金會，2004，財務會計準則公報第一號「財務

會計觀念架構及財務報表之編製」。

馬嘉應，2004，剖析政府會計報告透明度問題，主計月報，第 581 期（5 月）：63-66。

鄭如孜與林嬋娟，2002，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，行政院主計處委託研究報告。

劉順仁，1999，加強政府會計資訊有用性之研究，行政院主計處委託專案研究。

賴森本，2004，從先進國家趨勢談我國政府會計資訊揭露之改進方向，主計月報，第 581 期（5 月）：77-86。

Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). 1999. *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.3: Management's Discussion and Analysis*.

Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). 1999. *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.15 : Management's Discussion and Analysis*.

Governmental Accounting Standards Board(GASB). 1999. *Statement No.34: Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*.

Governmental Accounting Standards Board(GASB). 2001. *Statement No.35: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for Public Colleges and Universities — an amendment of GASB Statement No. 34*.

Governmental Accounting Standards Board(GASB). 2001. *Statement No.37: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments: Omnibus — an amendment of GASB Statements No. 21 and No. 34*.

Governmental Accounting Standards Board(GASB). 2001. *Statement No.38: Certain Financial Statement Note Disclosures*.

Mead, D. M. 2001. *An Analyst's Guide to Government Financial Statements*. GASB.

附註

1. 本公報專案研究小組成員按姓氏筆劃排列包括召集人：周玲臺(政治大學教授兼學務長)，顧問：吳文弘(行政院主計處會計管理中心執行長)、林嬋娟(台灣大學教授)、姚秋旺(行政院主計處主計官)、鄭如孜(台中技術學院助理教授)，研究員：莊枝鳳(行政院主計處第二局研究委員)、許庭禎(行政院主計處會計管理中心科長)、黃成昌(行政院主計處會計管理中心簡任視察)、蕭家旗(行政院研考會會計主任)、鍾智耀(行政院研考會會計室視察)，以及研究助理：林盈姍(政治大學會計研究所研究生)、曾建銘(政治大學會計研究所研究生)。

附表一、研究小組歷次會議主要議題

第一次會議（93年5月28日）
本次會議之討論重點在於確認本研究計畫之研究內容，決議包括本研究僅制定原則性之規範，且以美國 GASB No.34「州及地方政府的基本財務報表及管理當局評論分析」之架構為主，並參酌其他相關文獻以及台灣政府目前實際運作情形再作增刪。
第二次會議（93年6月18日）
本次會議大致擬定出未來將討論的幾大重要議題，包括： (1) 本公報規範之對象及主體，應包含哪些基金（政事型、業權型及信託基金）？ (2) 個別基金至少應包含之報表種類及其格式為何？ (3) 各級政府所編製之政府整體財務報表，應採應計制之會計基礎及經濟資源之衡量焦點。 (4) 政府整體財務報表應包含哪些報表？其編製時點為何？ (5) 國營事業應採何種方法編入政府整體財務報表？ (6) 各級政府是否提供機關別之財務報表？
第三次會議（93年7月2日）
本次會議之重大決議如下： (1) 訂定政府應定期編製之各類型基金報告之種類及其會計基礎及衡量焦點。 (2) 訂定政府會計報告應至少每年編製一次，且應以易於使用者瞭解之方式表達。 (3) 增訂管理當局應提出管理當局討論分析(MD&A)，且應置於會計報告之前端。 (4) 增訂政府會計報告之內容至少應包含管理當局討論分析、基本會計報告以及其他補充資訊。 (5) 訂定政府應編製政府整體會計報告與基金別會計報告之內部沖銷往來調節表。
第四次會議（93年7月23日）

<p>本次會議之重大決議如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 確認本號公報之報導個體的認定係按政府會計觀念公報第一號第十七段之規定認定之。 (2) 訂定政府會計報告應以基金報告為原則，且得視不同需要另行提供計畫別或預算別之會計報告。 (3) 為降低編製政府整體財務報表時之困難，規定本號公報所要求之內部往來沖調項目得由主管機關另訂辦法分階段實施。 (4) 增訂重要政府機關係以該機關之收入、支出/費用、資產或負債金額達該報導個體相同項目總額之10%者。
<p>第五次會議（93年8月13日）</p>
<p>本次會議除新增訂許多有關各類型基金及政府整體會計報告之定義、內容與格式等條文，其他重大決議如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 明確修訂本號公報之適用對象為「政府會計共同規範之觀念公報第一號中所界定之範圍及個體。」 (2) 新增機關別財務報告之編製原則：重要之政府機關應編製機關別會計報告，將各類基金報告彙總表達，以凸顯該機關之經營成果與財務狀況。
<p>第六次會議（93年10月4日）</p>
<p>本次會議之重大決議如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 增訂有關基金別財務報告之內容規範。 (2) 規定重要政府機關應編製機關別財務報表，及機關別財務報告之內容。 (3) 與會者同意信託型基金毋須併入整體財務報表，惟須於附註中揭露。 (4) 有關國營事業之議題，則非屬本公報之規範事項，予以刪除。
<p>第七次會議（93年11月8日）</p>
<p>本次會議之重大決議如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 為強調電腦系統可將相同之資料，處理成不同觀點之報表。因此將「提供」修正為「轉換」。 (2) 刪除原有關機關別財務報表之規定，因公報中已說明將來電腦系統可按不同觀點轉換其報表，是以毋須再另外規範機關別財務報表之提供。
<p>第八次會議（93年11月22日）</p>
<p>本次會議之重大決議如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 更明確地指出本號規範的是「政府年度會計報告」。 (2) 增加「基本財務報告」之定義：「政府會計報告以基金觀點為基礎，除本公報所要求必需編製之報告外，在設計時應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等會計報告。」
<p>第九次會議（93年12月6日）</p>

本次會議之重大決議如下：

- (1) 刪除有關附屬表之規範，留待後續的公報訂定，而改成僅說明須作適當的調整。
- (2) 增加有關「組成單位」表達及消除「內部活動」之規範。
- (3) 因為美國信託基金之分類及制度與我國有所不同，所以暫緩引進相關之規定，刪除原條文有關信託基金之規範，僅於其他補充資訊中規範之。
- (4) 將「政府整體淨資產表」及「政府整體營運表」的規範做更詳細的說明，並增加「投資於資本資產（減去相關負債）之淨資產」、「受限之淨資產（依不同之主要限制分類）」、「未受限之淨資產」、「普通收入」及「計畫收入」的名詞定義。

第十次會議（93年12月27日）

本次會議之重大決議如下：

- (1) 為使公報閱讀者更加了解公報內容，增加「預算基礎」、「政事型業務」及「業權型業務」之定義。
- (2) 精簡部分條文文字，使本公報草案內容更為順暢。