



# 國際政府會計發展趨勢

國際政府會計發展趨勢，包括會計原則遵循一致性的國際準則，會計基礎採用權責發生基礎，會計報表增編政府整體財務報表等。本文將就此一國際趨勢簡要介紹，並回顧我國政府會計近年來改革情形及探討在此一國際趨勢下，未來可續精進發展方向。

吳清潭（行政院主計總處會計決算處專門委員）

## 壹、前言

20 世紀末，許多國家經濟成長減緩，財政日益惡化，各界要求政府改善財政透明度與課責性的聲浪急遽升高，世界各主要國家紛紛將政府會計改革列為國家財政改革重要的一環。隨後，2008 年雷曼兄弟倒閉掀起全球金融海嘯，引發冰島政府破產、歐洲主權債務危機，更強化了此一政府會計的改革與發展，國際貨幣基金（International Monetary Fund，以下簡稱 IMF）等國際組織並呼籲各國政府必須以更

嚴謹透明之方式來呈現國家財政狀況。

因此，政府的財務報表能否完整揭露、具比較性，遂成為近年來國際政府會計發展的新趨勢。如何透過政府會計來強化國家財政透明度，提升公共課責性，其具體作法可分為 3 個面向，第一是會計原則遵循一致性的國際準則，第二是會計基礎採用權責發生基礎，第三是會計報表增編政府整體財務報表等。本文將就此一國際政府會計發展趨勢加以介紹，並回顧我國近年來政府會計改革情形及前瞻未來發展，

期使我國政府會計更符合國際趨勢，以有效發揮會計輔助管理功能，提升政府財務管理效能。（下頁圖 1）

## 貳、國際政府會計發展趨勢

### 一、會計原則遵循一致性的國際準則

國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，以下簡稱 IPSAS），係目前國際間唯一認可之公共部門會計準則，由國際會計師協會

(International Federation of Accountants, 以下簡稱 IFAC) 下設之國際公共部門會計準則委員會 (International Public Sector Accounting Standards Board, 以下簡稱 IPSASB) 制訂, 係一套規範公共部門編製一般目的財務報告之會計準則, 同時適用各級政府, 但不適用公營事業, 亦不就特殊目的的財務報告作規範。IPSASB 透過其發布之會計準則、實務指南及研究報告等, 以提高公共部門財務報導品質與透明

度, 並促進不同國家、地區間政府財務報表之一致性與可比較性。

IPSASB 目前已發布 43 號公報 (下頁表 1), 除第 22、23、24 及 42 號公報外, 主要係以企業適用之國際財務報導準則 (International Financial Reporting Standards, 簡稱 IFRS) 為基礎, 依公共部門的特性修改而成, 其中共有 42 號公報採用權責發生基礎, 另有 1 號公報雖採現金基礎, 惟鼓勵附加揭露權責發生基礎相關

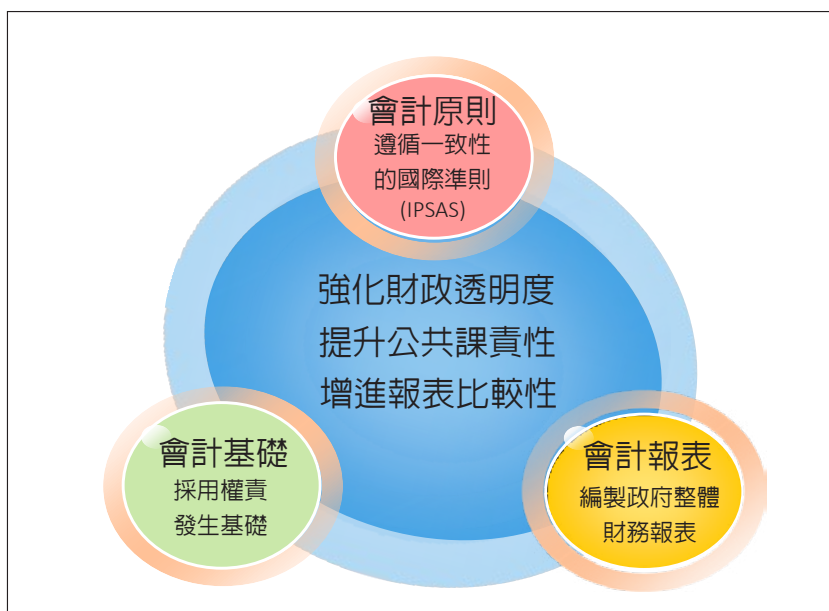
的會計資訊, 以協助現行採現金基礎之國家將來能順利轉換為權責發生基礎。

IMF 及世界銀行 (World Bank, 以下簡稱 WB) 都是 IPSAS 的支持者, 歐盟 (European Union) 亦指出 IPSAS 可以作為歐盟各國政府財務報導一致性的參考架構。依 IFAC 調查全球 150 個司法管轄區 (jurisdictions) 資料, 至 2018 年底, 計有 31 個直接採用 IPSAS (約占 21%), 另有 47 個因面臨成型已久之組織運作、文化與政治環境等限制, 係依當地法令調整參採 IPSAS (14 個, 約占 9%), 或於訂定國家會計準則時參考 IPSAS (33 個, 約占 22%), 其中我國被 IFAC 歸屬為後者。

## 二、會計基礎採用權責發生基礎

政府會計初始的目的在表達預算遵循的結果, 為使會計金額能與預算數相比較, 多採現金基礎。20 世紀末, 國際政府會計發展為回應人民提升公共財務管理效能和受託績效

圖 1 國際政府會計發展趨勢



資料來源：作者自行繪製。

# 論述》會計 · 審核

表 1 IPSAS 以 IFRS 為訂定基礎

基礎	IPSAS	IFRS	基礎	IPSAS	IFRS
權責發生	1. 財務報表之表達	IAS 1	權責發生	25. 員工福利 (被 IPSAS 39 取代)	IAS 19
	2. 現金流量表	IAS 7		26. 現金產出資產之減損	IAS 36
	3. 會計政策、會計估計變動及錯誤	IAS 8		27. 農業	IAS 41
	4. 匯率變動之影響	IAS 21		28. 金融工具：表達	IAS 32 IFRIC 2
	5. 借款成本	IAS 23		29. 金融工具：認列與衡量	IAS 39 IFRIC 16
	6. 合併及單獨財務報表 (被 IPSAS 34 及 IPSAS 35 取代)	IAS 27		30. 金融工具：揭露	IFRS 7
	7. 投資關聯企業 (被 IPSAS 36 取代)	IAS 28		31. 無形資產	IAS 38 SIC 32
	8. 合資權益 (被 IPSAS 37 取代)	IAS 31		32. 服務特許權協議：授予人	IFRIC 12 SIC 29
	9. 對價交易收入	IAS 18		33. 首次適用權責發生基礎之 IPSAS	IFRS 1
	10. 高度通貨膨脹經濟下之財務報導	IAS 29		34. 單獨財務報表	IAS 27
	11. 建造合約	IAS 11		35. 合併財務報表	IFRS 10
	12. 存貨	IAS 2		36. 投資關聯企業及合資	IAS 28
	13. 租賃	IAS 17		37. 聯合協議	IFRS 11
	14. 報導期間後事項	IAS 10		38. 對其他個體之權益之揭露	IFRS 12
	15. 金融工具：表達與揭露 (被 IPSAS 28、IPSAS 29 及 IPSAS 30 取代)	IAS 32		39. 員工福利	IAS 19
	16. 投資性不動產	IAS 40		40. 公共部門合併	IFRS 3
	17. 不動產、廠房及設備	IAS 16		41. 金融工具	IFRS 9 IFRIC 16
	18. 部門別報告	IAS 14		42. 社會福利	-
	19. 負債準備、或有負債及或有資產	IAS 37			
	20. 關係人揭露	IAS 24			
	21. 非現金產出資產之減損	IAS 36			
	22. 一般政府部門之財務資訊揭露	-			
	23. 無對價交易收入 (稅賦和移轉)	-			
	24. 財務報表中預算資訊之表達	-			
			現金	Cash Basis IPSAS	現金基礎之財務報表

資料來源：摘錄及翻譯自 IPSASB 2019 年 3 月會議議程 1.7 資料 IPSAS-IFRS Alignment Dashboard。

責任報導之期望，政府會計基礎逐漸由現金基礎轉換為權責發生基礎。紐西蘭及澳洲率先於 1980 年代開始採用權責發生基礎進行會計改革，IFAC 在 WB 及亞洲開發銀行 (Asian Development Bank) 等機構支持下，由 IPSASB 於 1996 年起發布以權責發生基礎為主的 IPSAS，以及 IMF 於 2001 年開始將政府統計轉採權責發生基礎，更強化了此一發展趨勢。

在權責發生基礎下，會計記錄時間與經濟活動時間相一致，可避免現金基礎因提前收取現金或延後支付現金，無法真實表達當期財政赤字的問題；財務報表同時表達現金與非現金項目、流動與非流動項目，較現金基礎僅揭露現金項目，可提高資產及負債相關資訊之揭露程度；而政府決策的長期影響亦可於財務報表呈現，如購建固定資產的成本透過折舊的提列，將在資產存續期間影響餘細的結果，較現金基礎僅於購建當期揭露現金流量資訊，可促使政府更謹慎評估推動各項建設計畫。依國際

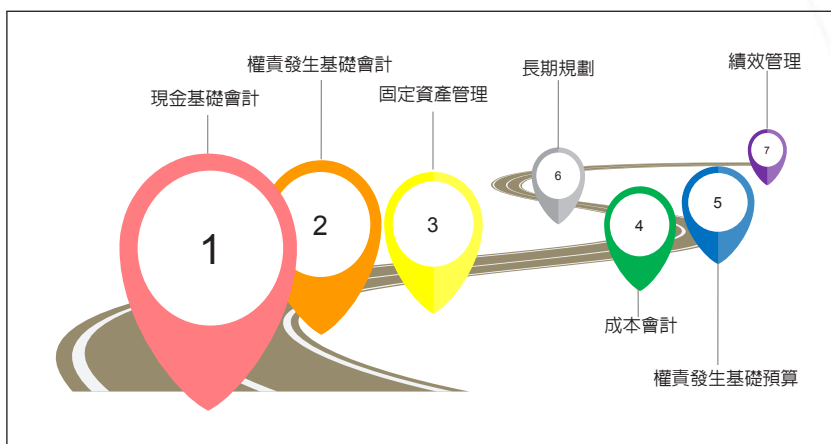
政府會計發展歷程，採用權責發生基礎後續將引導諸多公共管理的改革，包括運用相關會計紀錄，進行固定資產管理；

發展成本會計，提供政府更精確的服務成本資訊；及推進權責發生基礎預算制度，從源頭進行長期施政規劃及績效管理

等，以增進政府財務管理效能（圖 2）。

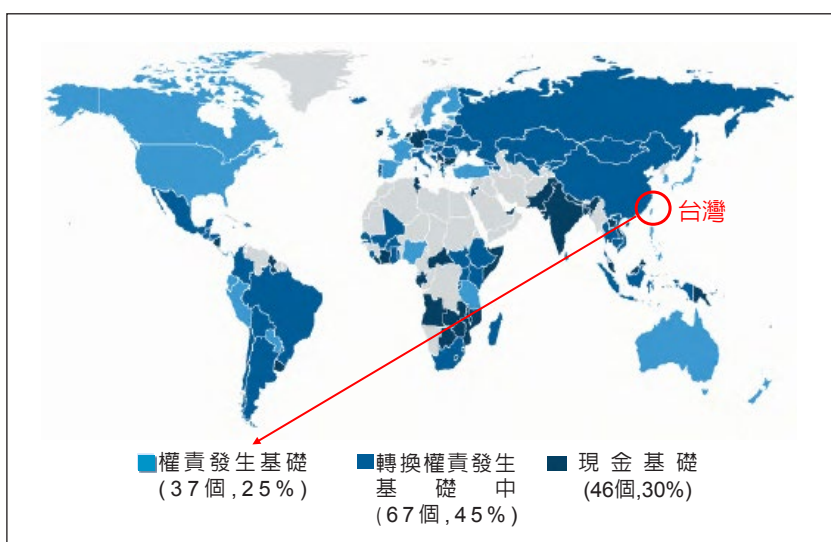
依 IFAC 調查全球 150 個司法管轄區，截至 2018 年底，計有 37 個（包含我國），約 25% 採用權責發生基礎；67 個，約 45% 正轉換到權責發生基礎中；其餘 46 個，約 30% 則仍採用現金基礎（圖 3）。

圖 2 國際政府會計發展歷程



資料來源：PwC Global Survey (2013)

圖 3 國際採用權責發生基礎現況



資料來源：IFAC/CIPFA (2019)

### 三、會計報表增編政府整體財務報表

會計基礎採用權責發生基礎，雖有前述諸多效益，惟若政府財務報表僅呈現個別機關財務資訊，將使其效益受到限制。因此，國際政府會計另一個發展趨勢，即為編製政府整體財務報表，從總體上反映政府交易全貌及財政狀況，以提升政府會計資訊的有用性。

編製政府整體財務報表可以減少會計資訊使用者個別資訊處理及錯誤決策的成本；適切界定政府受託責任範圍，明確呈現政府的財政績效；進行政府間相互比較，提升公共課責性；並可幫助政府評估現行整體財務狀況能否繼續支應

# 論述》會計 · 審核

未來服務及對未來資源的需求等，以擬定施政方針及訂定管理計畫，促進公共資源作最適效率及效果之配置。

以 IPSAS 為例，其第 1 號「財務報表之表達」，即要求政府應編製權責發生基礎的財務報表，包括財務績效表、淨資產變動表、現金流量表及財務狀況表（圖 4），並於第 35 號「合併財務報表」規定政府除符合某些例外條件外，應編製具實質控制關係（包括對財務及營運政策等控制力）的合併財務報表，以提供政府整體財務績效、財政狀況及其變動情形、現金流量等方面資訊；

國際上先進國家亦依據不同國情、法令、財政監督需求等，編製其政府整體財務報表，如美國編製聯邦政府合併財務報表，包括淨成本表、營運及淨財務狀況變動表、淨營運成本至預算短絀調節表、現金餘額變動表、平衡表；英國編製政府整體財務報告，包括收入及支出表、綜合損益表、財務狀況表、納稅人權益變動表及現金流量表；日本編製國家財務報告，包括資產負債表、營運成本表、資產負債差額變動表、現金流量表、附註及附屬明細表等。

## 參、我國政府會計改革情形及未來精進方向

### 一、我國政府會計改革情形

面對前述國際政府會計發展趨勢，行政院主計總處（以下簡稱主計總處）近年來亦積極推進我國政府會計革新如下：

#### （一）在公務機關方面

自 102 年度起依循前述國際發展趨勢啟動我國公務機關會計革新，參採 IPSAS 的精神，朝權責發生基礎目標邁進，制定一套符合現行法令規定，並趨近國際的作法及理論規範，包括研訂 12 號政府會計公報、訂頒中央政府普通公務單位會計制度之一致規定、中央總會計制度及核頒徵課、債務、財產及公庫等特種公務會計制度等。中央自 105 年度正式實施，並分別於 107 及 108 年度推進市縣及鄉鎮市實施。

在現行會計法第 29 條固定項目分開原則的規制下，

圖 4 IPSAS 規範之政府財務報表

財務績效表	淨資產變動表	現金流量表	財務狀況表
收入 稅課收入 : 總收入 費用（職能別） 公共服務 : 總費用 關係企業餘絀 本期餘絀	可歸屬至 少數 總淨資產 控制個體 權益 / 權益 所有者 期初餘額 會計原則 變動影響數 : 資產重估利益 : 期末餘額	營運活動之現金流量（直接法） 收入 : 投資活動之現金流量 購置廠房及設備 : 籌資活動之現金流量 借款收入 : 期末現金及約當現金	資產 流動資產 : 總資產 負債 流動負債 : 總負債 淨資產 : 淨資產/權益

資料來源：摘錄及翻譯自 IPSAS 第 1 號「Presentation of Financial Statements」。

上開會計公報及制度係將當期可運用之資源不論來自經常收入、資本收入或舉債收入，一律列為機關收入；支付財務資源，不論經常支出、資本支出或償債支出，一律列為機關支出，並均列入收入支出彙計表中，以表達機關當期預算收支情形。平衡表所認列之資產僅為現金與預期最近將轉換為現金之流動資產；負債則只限於預期不久即需支付現金之流動負債。

至於購置資本資產或舉借、償還債務等項目，因已列入當期收支事項中，故不列入平衡表，而係另立帳類管理，並依權責發生基礎進行後續評價、折舊及攤銷等會計處理，以及編製資本資產表及長期負債表呈現政府經管財產及舉借長期負債等情形（圖 5）。

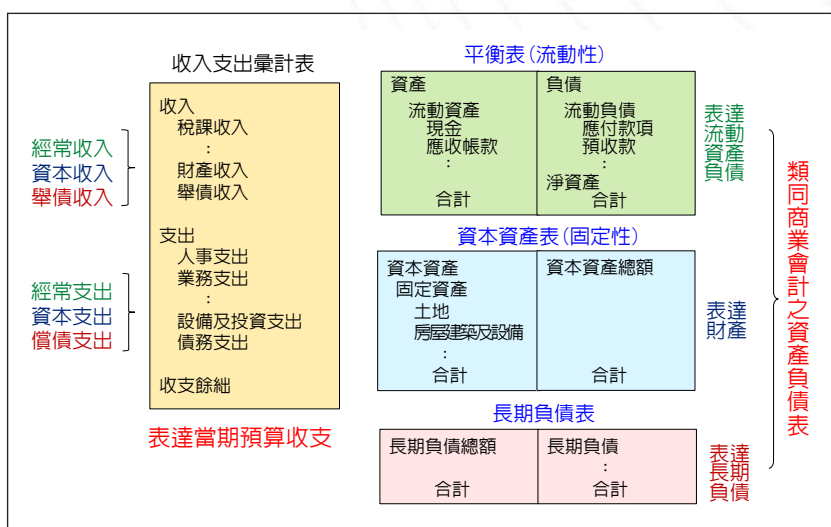
(二) 在特種基金方面

我國政府設置之特種基金，包括營業基金、作業基金、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金，其中營

業及作業基金係政府提供財物或勞務，並按受益原則收取報酬，與民營企業相似，其會計處理原則採用一般公

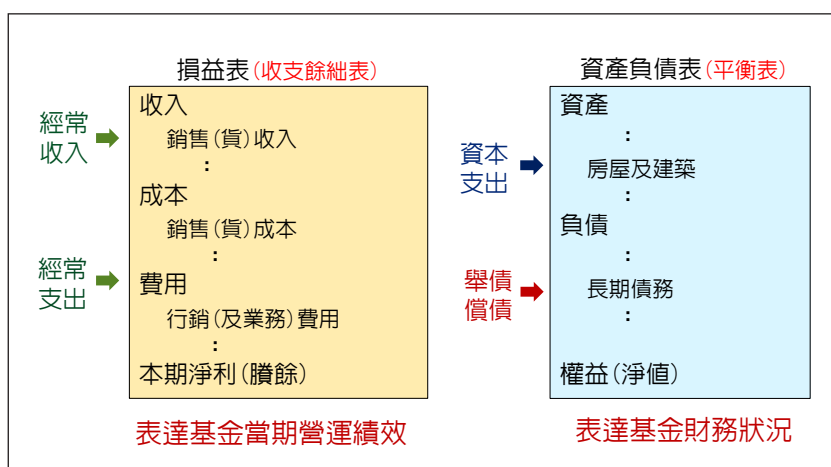
認會計原則。為提升其財務報導品質與透明度，並與國際接軌，營業基金自 102 年度起全面採用 IFRS；作業

圖 5 公務機關之會計處理（固定項目分開原則）



資料來源：作者自行繪製。

圖 6 營業基金及作業基金之會計處理



資料來源：作者自行繪製。

# 論述》會計 · 審核

基金經衡酌其特性，自 107 年度開始採用企業會計準則（Enterprise Accounting Standard，簡稱 EAS）。由於其會計處理，僅將經常收支列入損益表（或收支餘細表），以表達基金當期營運績效；對於購置固定資產等資本支出係列為資產負債表（或平衡表）之資產，另計提折舊費用列入損益表（或收支餘細表）；舉債收入及償債支出則認列為資產負債表（或平衡表）之負債增減，以表達營業基金（作業基金）

財務狀況（上頁圖 6）。其會計處理與公務機關相較，存有很大的不同。

至於債務、特別收入及資本計畫等特種基金，係政府為辦理特定政事而設立，其會計處理亦遵循會計法第 29 條規定之固定項目分開原則辦理。

## 二、未來精進方向

依前述改革情形，我國公務機關及債務、特別收入與資本計畫等特種基金會計處理，依會計法第 29 條規定辦理，

強調當期預算收支結果的表達，營業及作業基金則依民營事業適用之一般公認會計原則處理，強調營運績效及財務狀況的呈現。由於二者對於收支認列的項目與作法有很大的差異，我國政府整體財務報表目前僅能編製整體資產負債表，由公務機關與特種基金各科目採逐行加總而成，並就公務機關與特種基金間應收（付）款項等內部往來事項加以沖銷，以表達政府整體財務狀況（表 2）。至其他政府整體財務報表，如政府整體收入費用表等，則因收支認列基礎不同，目前尚無法編製。

有鑑於政府會計採用權責發生基礎，並與商業會計趨同之作法，已成為國際政府會計準則發展趨勢，我國政府會計未來若要進一步接軌國際，完整編製政府整體財務報表，現行會計法第 29 條有關固定項目分開原則之規定宜適時加以檢討。立法院第 9 屆第 7 會期財政委員會已於本（108）年 5 月 29 日初審通過「會計法部分條文修正草案」，擬刪除該條條

表 2 中央政府 107 年度整體資產負債表

中央政府 整體資產負債表 107年12月31日					
科目	公務機關	特種基金 -非營業	特種基金 -營業	內部往來 沖銷	合計
資產	123,183	64,118	371,101	-67,263	491,139
負債	59,780	30,328	334,903	-6,974	418,037
淨資產	63,403	33,790	36,198	-60,289	73,102

資料來源：中華民國 107 年度中央政府總決算第 1 冊，甲 27 頁。

文，未來若順利完成三讀程序，我國政府會計原列於資本資產表及長期負債表相關資訊將併入平衡表表達外，另自 105 年度實施之政府會計準則公報、中央及地方普通公務單位會計制度之一致規定、總會計制度、各基金之會計制度等，將配同會計資訊系統全面檢視，逐一修正，期可進一步接軌國際作法，完整呈現政府整體財務資訊。

## 肆、結語

為提高政府財政透明度及課責性，世界主要國家紛紛透過政府會計改革，來強化人民對政府財政之瞭解、信賴與監督。回顧我國政府會計精進歷程，大致符合國際政府會計發展趨勢；展望未來，在急遽變化的社經環境及國際潮流趨同採用一致作法的會計規範下，為提升我國政府會計水準，主計總處將持續關注國際政府會計之發展，配合國情及政府體制，適時檢討相關法令、規制之周妥性，以使我國政府會計符合現代化會計理論、財務報

導能與國際接軌，以提升政府會計報導品質與會計報表的有用性，有效促進政府財務行政效率，發揮會計輔助管理決策之功能。

## 參考文獻

1. 行政院（民 108），中華民國 107 年度中央政府總決算第 1 冊，甲 27 頁。
2. 林佳欣、林盈妘（2013），淺介國際發展趨勢 精進政府財務報導，主計月刊，695 期，24-28 頁。
3. 陳紫雲（2013），財政報導透明化 歐盟支持全球一致政府會計準則，會計研究月刊，329 期，18-20 頁。
4. 鄭如孜（2013），近代政府會計改革趨勢，主計月刊，688 期，14-19 頁。
5. 鄭如孜、周玲臺（2013），政府會計革新國際趨勢與發展，行政院主計總處委託研究，3-17 頁。
6. IFAC/CIPFA（2019）. *International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report*. 網址：<http://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-financial-accountability-index-2018-status-report>.
7. IPSASB（2019）. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement 2018 Edition*. 網址：<https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
8. IPSASB（2019）. *IPSASB Meeting (March 2019) Agenda Item 1.7 IPSAS-IFRS Alignment Dashboard*. 網址：[https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/1-1.7-IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard\\_Final.pdf](https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/1-1.7-IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard_Final.pdf). ❖