



# 我國政府會計導入國際公共部門會計準則 (IPSASs) 之實務探討

為探討我國政府會計趨同國際公共部門會計準則 (International Public Sector Accounting Standards, 以下簡稱 IPSASs) 情形, 本文借鑑國際間公共部門採用 IPSASs 狀況, 比較我國政府會計公報與 IPSASs 之異同, 進而建議我國政府會計未來導入 IPSASs 之因應作為, 俾供廣續精進會計規制之參考。

林育珊 (行政院主計總處會計決算處科長)

## 壹、前言

行政院主計總處 (以下簡稱主計總處) 為配合 108 年 11 月間會計法修正, 已完成政府會計公報等規制之研修及頒布作業; 惟囿於時效, 僅就與會計法修正直接相關部分, 本簡明、必要之原則進行修正, 修正後各類政府會計規

制自 109 年 1 月 1 日實施。又鑑於國際公共部門會計準則理事會 (International Public Sector Accounting Standards Board, 以下簡稱 IPSASB) 制訂之國際公共部門會計準則 (International Public Sector Accounting Standards, 以下簡稱 IPSASs) 截至目前為止, 共計發布 43 號 IPSASs (扣除 5

號已被取代者, 現行有效者計 38 號), 已成為多數國際組織與先進國家認可之公共部門會計準則, 我國亦有必要持續追蹤國際最新發展趨勢, 探討政府會計趨同 IPSASs 情形, 爰於 109 年度委託辦理「我國政府會計導入國際公共部門會計準則 (IPSASs) 之實務研究」。

由於各國法律與實務習慣

不同，對於國際準則實施方式存在顯著差異，而 IPSASs 之導入將有助於我國提升財務資訊品質，使財務報導更具透明度及可比較性。前述委託研究經參酌歐盟及我國過去導入國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，以下簡稱 IFRSs）之實務後，建議我國未來若決定採用 IPSASs，應優先考慮以逐號公報審核認可之方式導入，並至少應以十年為期規劃；反之，則朝參考 IPSASs 制訂國家準則之方向持續推動政府會計改革，以減省未來政府會計之改革成本。本文借鑑國際間公共部門採用 IPSASs 狀況，並比較我國政府會計公報與 IPSASs 之異同，進而建議我國政府會計未來導入 IPSASs 之因應作為，俾供廣續精進會計規制之參考。

## 貳、國際間公共部門採用 IPSASs 狀況

按 IPSASB 係由國際會

計師聯合會（International Federation of Accounting，以下簡稱 IFAC）設立並支持運作，而 IFAC 每年均針對不同國家或管轄區會員採用 IPSASs 之狀況進行評估。以下就 IFAC、特許公共財務與會計協會（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy，以下簡稱 CIPFA）於 2018 年 11 月間共同發布之國際公共部門財務課責指標－2018 狀況報告（International Public Sector Financial Accountability Index－2018 Status Report，以下簡稱 2018 狀況報告），以及 IFAC 網站之全球影響地圖（Global Impact Map，以下簡稱 GIM）資料中有關公共部門財務報導基礎、財務報導架構之調查結果簡要說明。

### 一、財務報導基礎

IFAC 與 CIPFA 於 2018 年 11 月間共同發布之 2018 狀況報告，係針對全球 150 個國家或管轄區進行調查，其中

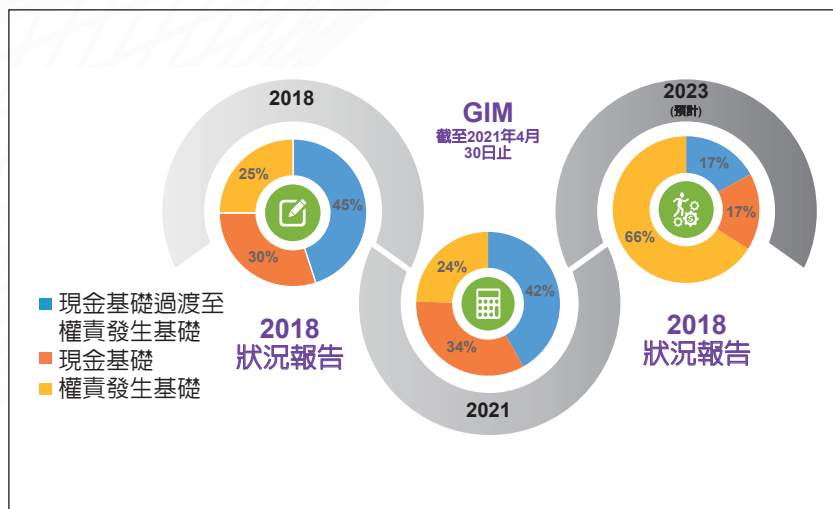
2018 年採權責發生基礎者約占 25%，並預計至 2023 年將大幅成長為 66%；另依 IFAC 網站之 GIM 所列 149 個國家或管轄區（扣除其他基礎及無資料者）資料顯示，截至 2021 年 4 月 30 日止，亦有 24% 國家或管轄區採權責發生基礎，足見世界各國公共部門之財務報導，目前已約有四分之一國家或管轄區採權責發生基礎，且其將是未來公共部門財務報導基礎之發展趨勢（下頁附圖）。

前述 2018 狀況報告及 GIM 資料中，我國均歸屬於採用權責發生基礎者。

### 二、財務報導架構

有關國際間公共部門採用之財務報導架構，依 IFAC 及 CIPFA 於 2018 年 11 月共同發布之 2018 狀況報告，以及截至 2021 年 4 月 30 日止 IFAC 網站之 GIM 資料顯示，主要可分為直接採用 IPSASs、透過國家準則間接採用 IPSASs、參考 IPSASs 制訂國家準則、採

附圖 國際間公共部門採用之財務報導基礎



IFRSs 基礎國家準則、採其他國家財務報導準則等 5 種。上開兩份資料均顯示，採用（包括直接及間接）IPSASs 者，約 40 餘個國家或管轄區（約占 3 成），顯著少於其他未採用 IPSASs 之加總；另目前採用權責發生基礎之 36 個國家或管轄區中，僅有 10 個同時採用 IPSASs，顯見公共部門是否採用 IPSASs，各國做法分歧，亦與公共部門朝權責發生基礎發展之趨勢有別（下頁附表）。

前述 2018 狀況報告及 GIM 資料中，我國均歸屬於參

考 IPSASs 制訂國家準則者。

### 參、我國政府會計公報與 IPSASs 之對應比較

我國政府會計主要係依據會計法、政府會計公報及相關會計制度等規定辦理，其中政府會計公報係用以規範各類財務收支事項認列及報導之理論原則，和 IPSASs 性質相同。以下以我國政府會計公報為主軸，對應前述國際間公共部門採用 IPSASs 有關財務報導基礎及財務報導架構間之異同。

## 一、財務報導基礎之比較

IPSASB 之策略目標主要係提升權責發生基礎 IPSASs 之採用，但對許多政府而言，採用現金基礎之 IPSAS 為相對務實做法；基此，IPSASB 分別發展適用權責發生基礎及現金基礎之 IPSASs，並認為只有遵循每號適用權責發生基礎或現金基礎之 IPSASs 全部規定時，該公共部門之財務報表才能對外宣稱其遵循 IPSASs。截至 2021 年 4 月 30 日止，IPSASB 共計發布 42 號權責發生基礎之 IPSASs（扣除 5 號已被取代，現行有效者計 37 號）及 1 號現金基礎之 IPSAS，其中權責發生基礎之 IPSASs，大致可分為財務報表之表達、財務報表之揭露、收入、資產、負債、金融工具、單獨及合併財務報表、其他等八類；另亦針對公共部門轉換至權責發生基礎會計提供相關指引，協助其應對過渡階段之挑戰。

我國會計法自民國 37 年

我國政府會計導入國際公共部門會計準則 (IPSASs) 之實務探討

修正後，即已明定政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生基礎，我國政府會計準則公報第 1 號「政府會計及財務報導標準」亦有相同規範；又中央政府 109 年配合會計法修正實施之新會計制度，業接軌國際採權責發生基礎，精進公務機關、特別收入基金、債務基金及資本計畫基金之會計處理，並使相關會計報告更

符合權責發生基礎。

我國政府會計公報現共計 12 號（包括觀念公報 3 號及準則公報 9 號），雖未如 IPSASs 明確將公報區分為權責發生基礎及現金基礎，但實務上已在權責發生基礎下，針對收入、支出、固定資產、長期股權投資、長期負債、負債準備、或有負債及或有資產、政府會計報告等訂定相關規範。

## 二、財務報導架構之比較

由於 IPSASs 係一套規範公共部門一般用途財務報導 (general purpose financial reports) 之會計準則，旨在適用於同時滿足 (一) 負責提供有益於社會大眾的服務，或重分配所得及財富；(二) 主要資金來源為直接或間接取得稅課、其他層級政府之移轉、社

附表 國際間公共部門採用之財務報導架構

財務報導架構	2018 狀況報告					GIM (截至 2021 年 4 月 30 日止)				
	權責發生基礎	現金基礎過渡至權責發生基礎	現金基礎	總計	占總計 %	權責發生基礎	現金基礎過渡至權責發生基礎	現金基礎	總計	占總計 %
直接採用 IPSASs	5	10	15	30	20	5	9	12	26	18
透過國家準則間接採用 IPSASs	5	7	3	15	10	5	7	3	15	10
參考 IPSASs 制訂國家準則	9	20	4	33	22	9	17	5	31	22
採 IFRSs 基礎國家準則	2	-	-	2	1	2	-	-	2	1
採其他國家財務報導準則	16	30	24	70	47	14	29	27	70	49
無資料						1	-	4	5	
總計	37	67	46	150	100	36	62	51	149	100

註：為利比較分析，表列 GIM 欄位之占總計%係以扣除無資料 5 個國家或管轄區後之 144 個為分母。  
資料來源：IFAC & CIPFA (2018)、IFAC (2021b)。



會捐獻、負債或規費；（三）主要運作目的不是賺取利潤等 3 條件之公共部門個體，而該個體可能是國家政府、區域政府（如州、省）、地方政府（如鎮、市），或相關政府個體（如部會、委員會）等。至於未符條件者，則依其性質或法令規定，據以判斷應採用之會計處理原則（如 IFRSs）。

我國政府會計依現行實務，主要係配合預算體系區分為公務機關及特種基金，並按其性質分流會計處理原則，且於政府會計準則公報中訂有相關規範；其中公務機關依政府會計公報規定辦理，至於特種基金中之營業基金、作業基金原則分別採用 IFRSs 與企業會計準則（Enterprise Accounting Standards, EASs）處理，債務基金、特別收入基金及資本計畫基金則依法律或政府相關會計公報中有關公務機關之規定處理。

主計總處為制訂一套符合我國國情、現行法令規定，

並趨近國際政府會計做法與理論之規範，自 102 年起即蒐整研析參採 IPSASs 及先進國家做法等，重新訂定政府會計公報等規制，並自 105 年度起陸續實施；運作至今，上開參採 IPSASs 制訂國家準則之做法，尚無窒礙。

## 肆、我國政府會計導入 IPSASs 之因應作為

於了解國際間公共部門採用 IPSASs 狀況，對應比較我國政府會計公報與 IPSASs 之異同後，經衡酌我國國情及實務運作，提出以下有關未來政府會計導入 IPSASs 之因應作為建議。

### 一、財務報導基礎部分

我國政府之會計基礎近年來經逐步調整，雖已更接近國際公共部門採用權責發生基礎精進之發展趨勢，惟主計總處自 105 年度推動政府會計改革以來，外界亦頻質疑政府會計

公報將收入分為「對價交易收入」及「無對價交易收入」，與會計制度依收入來源分類不同；對價交易收入產生之應收款項未提列備抵呆帳，恐未忠實反映政府債權實際價值等。考量 IPSASB 近年來持續就收入議題發布新草案，其中尤以發展一個或數個 IPSASs 以涵蓋所有收入交易，與我國現行政府會計收入之會計處理可能存在有差異，確有必要妥為釐清現有外界所提各項疑義，深入探討其與 IPSASs 有關收入議題草案之變革方向，以精進政府收入認列之會計處理。

展望未來，允宜持續朝權責發生基礎方向精進，並參考 109 年委託研究建議，按個別議題（如收入認列之會計處理），研究以逐號公報審核認可方式，據以推進後續政府會計改革相關事宜。

### 二、財務報導架構部分

查截至 2021 年 4 月 30 日止 IFAC 網站之 GIM 資料顯示，

目前同時採用 IPSASs 及權責發生基礎的 10 個國家或管轄區中，除瑞士、紐西蘭等經濟開發國家外，尚包括奈及利亞、開曼群島、秘魯、巴拿馬、菲律賓等；至於英國、澳洲、美國、加拿大、日本等採用權責發生基礎之經濟開發國家，多數係參考 IPSASs 制訂其國家準則，而非採用 IPSASs。鑑於我國現行採用權責發生基礎及參考 IPSASs 制訂國家準則之實務，已和上開經濟開發國家一致，未來允宜持續以此方式研謀建立我國政府會計相關規制。

另我國現行實務雖已分流公務機關與特種基金之會計處理原則，然 108 年配合會計法修正各類會計規制期間，外界頻建議宜借鑑國際相關財務報導中有關特種基金所採行之會計處理原則，釐清各類特種基金未來如採行一致會計處理原則之可行方向與做法，允宜適時研議並納入下階段政府會計改革時妥處。

## 伍、結語

我國政府於 109 年度實施新會計制度後，已與 IPSASB 採行權責發生基礎精進會計處理之趨勢相同；現行參考 IPSASs 制訂國家準則之實務，亦與多數經濟開發國家一致，未來若有導入 IPSASs 增修政府會計公報等規制之需時，仍宜衡酌我國國情、實務運作情形，落實權責發生基礎，並以參考 IPSASs 制訂國家準則及按個別議題以逐號公報審核認可方式，朝趨同 IPSASs 之方向邁進，以精進我國政府會計報導品質。

## 參考文獻

1. 林江亮、余孟勳（2020），我國政府會計導入國際公共部門會計準則（IPSASs）之實務研究，行政院主計總處委託研究。
2. International Federation of Accounting & Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2018), International Public Sector Financial Accountability Index – 2018 Status Report, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2018-status-report>
3. International Federation of Accounting. (2021a), Global Impact Map, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability>
4. International Federation of Accounting. (2021b), Global Impact Map, <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability?report-type=financial> ❖