

本文章已註冊DOI數位物件識別碼

▶ 政府會計資訊揭露之現狀與展望

doi:10.6650/ARM.2004.223.120

會計研究月刊, (223), 2004

作者/Author：會計研究月刊編輯部

頁數/Page：120-128

出版日期/Publication Date：2004/06

引用本篇文獻時，請提供DOI資訊，並透過DOI永久網址取得最正確的書目資訊。

To cite this Article, please include the DOI name in your reference data.

請使用本篇文獻DOI永久網址進行連結:

To link to this Article:

<http://dx.doi.org/10.6650/ARM.2004.223.120>



DOI Enhanced

DOI是數位物件識別碼（Digital Object Identifier, DOI）的簡稱，是這篇文章在網路上的唯一識別碼，用於永久連結及引用該篇文章。

若想得知更多DOI使用資訊，

請參考 <http://doi.airiti.com>

For more information,

Please see: <http://doi.airiti.com>

請往下捲動至下一頁，開始閱讀本篇文獻

PLEASE SCROLL DOWN FOR ARTICLE



政府會計資訊揭露之現狀與展望

會計資訊的揭露，目的在提供有用的資訊，協助決策者對有限經濟資源做最佳配置，而在透明度的要求下，政府會計如何配合時代的脈動，提供攸關、可靠的資訊，需要全體會計人共同努力。

■ 編輯部

現今不論在企業界亦或非營利事業組織，對於資訊揭露之要求，尤其是對透明化的重視程度，已不言而喻；因此，如何公正、公開、及合理地揭露政府會計之資訊，已是社會大眾的期盼；有鑑於大眾對於會計資訊之揭露日益重視，在一場由東吳大學會計系舉辦的「政府會計資訊揭露研討會」，即針對相關問題進行了深入的討論。

我國政府會計揭露體系之現狀

首先，在政府會計的範圍，行政院主計處局長施炳煌指出，其包含了公務機關、公營事業，及非營業特種基金之會計。上述所稱公務機關，係使用公務會計，依「普通公務單位會計制度」之一致

規定處理其會計事務之行政機關。公營事業，係使用商業會計，大體依一般公認會計原則處理其會計事務，此部分因為審計機關決算審定後金額無法調整，使得前期損益無法調整，大約佔了總金額的1%，施炳煌說，這樣的困境尚有待主計處與審計部突破，以便與民間企業接軌，及促進民營化。至於非營業特種基金，目前區分為政事型基金、業權型基金，及信託基金。政事型基金包含特別收入基金、資本計畫基金、債務基金，因為係指政府公權力介入較多，運作型態與公務機關較為類似，政事型基金的會計處理比照公務會計。業權型基金則是指作業基金，作業方式比照商業會計。信託基金，係指信託人將資金委託政府，依信託人之要求，進行基金之操作與處理，其會計處理比照公務會計或



▲目前政府會計資訊之揭露不甚完整，主要導因於政府經營之效率與效果之評價的相關資訊不足。

商業會計處理。

前述所提之政府營業單位，其會計係比照一般公認會計原則進行處理，由此可知，公營事業的會計與商業會計兩者差別性並不大。另外，依會計法之規定，中央依中央總會計制度處理其總會計事務，總會計包含三部分，分別為統制紀錄、彙編及綜合平衡表。統制紀錄包含了普通公務會計、特種公務會計與其他，其中，特種

公務會計係指一般公務機關處理特殊會計事務，其他係指非常時間的會計。而總會計中所指的彙編係指特種基金會計，包含營業及非營業特種基金會計。綜合平衡表表達了普通基金與特種基金，特種基金包含營業基金、非營業基金，與其他基金（即信託基金）。

觀察當今政府公務會計的揭露狀況，施炳煌承認，確實在7、8年前政府會計的

揭露體系是呈現較為停滯的情況，主要原因在於主計處多將精力投注在預算的審議及編製，對於公務會計或是政府會計的注意力相對較為忽略。但是，政府也體察到政府會計資訊揭露的重要性，所以在民國85年7月主計處正式成立主計處會計作業小組，專責辦理政府會計事宜，而在經過一段時間的努力之後，目前政府會計已有長足之進步，而主計處也於民國92年10月1日，將會計作業小組正式改名為會計管理中心。

外有監督機制把關 內需遵守編製法則

施炳煌另外提到，政府會計之特性，包含可靠性、合規性、專業性，與一致性。若就這4點而言，政府的執行狀況堪稱良好。首先，資訊可靠性相當高，除了因為主計一條鞭，政府會計也受到外部監督機制的高度監督。外部監督包含準外部監督與外部監督。所謂的準外部監督是指上級機關對下級機關之監督，而外部監督指的是行政體系以外之監督機關，如審計機關、立法部門之監督。在高度監督機制下之會計處理，事實上政府會計具有高度可靠性。另外，政府會計之編製，需合乎法令之規定，如預算法、決算法、會計法，及審計法等。在專業性方面，程度亦相當的高，唯一美中不足的，由於專業性

相當高，可瞭解性就略顯不足。在一致性方面，除了公務機關的會計處理係依照一致性之規範，公營單位與非營業基金之會計處理皆需送交主計處核定，核定與把關雙門檻促成了高度的一致性。

取之於民用之於民 來源用途需交代清楚

至於政府會計資訊的意涵，則是一種對資訊使用者動態的溝通過程，主要是在傳達政府經濟資訊，以供資訊使用者作決策與判斷。而政府會計資訊之所以必須揭露，有下列3點必要性，第一、以政府立場而言：政府支出佔GNP比率高達23%，所以政府可以說是全國最大的服務公司，其財務資訊必須傳達予全國人民瞭解。第二、以民眾角度而言：政府財源係取之於民，用之於社會，有必要讓資訊使用者，包括民眾、立法機關、審計機關及債權人等瞭解政府財務資訊。第三、從民眾與政府之互動而言：依代理理論，人民是委託人，政府是受託人，委託人與受託人處於資訊不對稱狀態。目前政府與人民最主要之溝通係透過施政績效及施政項目，而較少透過財務觀點及會計角度出發；事實上，透過會計資訊作為溝通媒介，確有其必要性，會計資訊實扮演重要的溝通角色。第四、由國際角度而言：目前許多國際上重要之評等機構，普遍重視政府會計資訊

揭露之程度，透過資訊之揭露，可彰顯政府財政透明度及政府治理之能力與程度。

政府會計資訊揭露之爭議與改進之道

政府的財報絕對有其揭露的必要，因為政府財報的基本需求，是社會進步的必要角色。政治大學會計系教授周玲臺也以前陣子的加州州長選舉為例，她談到，美國歷史上極少罷免州長，前任州長戴維斯下台的主要原因是財政惡化，選民關心的是財政問題，我們如果不提供專職的財政資訊，資訊容易流於爭鬥的工具。目前美國有沙氏法案的規範，其中有3項與會計資訊有關：1.CEO和CFO對於財務資訊必須認可（certification），這等於擴大了CEO與CFO的刑事責任，如果提供的資訊使用人因此受害，將被判刑20年甚至25年；2.揭露控制（disclosure control）；3.SPE的表達和揭露以及其他會計準則的問題。

另外，政府部門是不是需要沙氏法案，也是一個值得深思的問題，沒有沙氏法案的保護，主計人員很容易淪為主管人員的代罪羔羊。

與會的人士一致認同政府會計有其揭露的必要性，但資訊揭露不完整卻已是已存在的事實，審計部審計官賴森本表示，「其實用『揭露』二字感覺是被動的，應

該是說『透明化』（transparency）。」目前政府會計資訊之揭露不甚完整，備受爭議，主要是導因於政府經營之效率與效果之評價的相關資訊不足，賴森本認為有4個原因，第一、會計法自民國61年公佈後，至今尚未修法，雖然主計處已將修正草案送交立法院，但目前尚未通過，因而造成實務上運作之阻礙；第二、早期重預算輕會計；第三、當前各單位對於政府會計研究不足，造成理論與實務脫節；第四、政府會計沒有一個共同規範，造成各說各話情形。有鑑於此，政府於民國85年由主計處成立會計作業小組（目前稱為會計管理中心）、民國91年5月成立政府會計共同規範審議委員會，企圖強化政府會計的揭露狀況。

東吳大學會計系系主任馬嘉應也談到目前外界的一些質疑，他表示，政府會計之觀念公報已於民國91年9月開始研議，民國92年3月開始公告草案於網路上，然因SARS而延後其整個公報發佈流程，現在完成政府會計報告之目的、政府會計範圍及個體、政府會計資訊之揭露等3號，現正處於意見徵詢階段。其中，已有部分意見回應，尤其是在公報研擬過程中，衡量焦點與基礎為討論最為激烈的焦點。在衡量焦點上，具爭議的是資源之流量與存量及其一功能別與組織別之揭露問題；在基礎上則是會計基礎之應計基礎與權責基

礎之區別與如何運用於政府會計基礎等。

一、會計基礎的判定：

行政院主計處主計官姚秋旺認為，本質上會計基礎應該是損益科目應不應該認定的判定基礎，在政府會計是收入支出應不應該認列的判定基礎，則兩者是不一樣的，商業的焦點是損益，政府會計的焦點是餘絀，所以不能說商業會計法是權責發生制。另外，姚秋旺也提到，有人說美國和澳洲等國家已和商業會計法一樣，納入所有資產和負債，其實這樣的綜合平衡表並沒有決策作用。

二、報導個體：

在報導個體方面，目前是以個別基金作為彙整資料之基礎，政務基金會計長期把資產當支出（把長期資產移出平衡表），將長期負債當收入（把長期負債納入平衡表），造成長期以來處理錯誤導致財政惡化的假象，這也違反會計法29條的規定（註1）。再者，個別基金的缺點在於沒有整體全貌，切割過細，因此，賴森本建議除基金之單一表達外，另以組織觀點進行表達，使組織之表達能與績效考核作連結。

三、表達不全：

賴森本提出以下意見，一、政府會計

以往較偏重外部表達，希望能多重視施政成果之表達。第二，以往係以普通基金觀點編製財務報表，對於固定資產、長期投資，以及長期負債另編目錄但未進行合併之表達，是不夠完整的。第三，政府之長期投資及負債之認列，如政府5千多億之民營化釋股方式，的確是見仁見智；一些稅課收入目前沒有作應收處理，將來需透過一些規範作處理，並可參考國外經驗。第四，以較為通俗化及透明化之方式表達政府財務資訊。第五，希望透過規範進行一致性處理，改善政府財政困境，以發揮政府會計資訊協助政府決策管理之功能。

四、資訊揭露的質疑：

目前外界對於我國政府會計資訊揭露之正確性、適當性與完整性仍有所質疑，施炳煌分述如下：

（一）正確性：

在91年度中央政府總決算平衡表中，餘絀金額為兩千多億元，代表截至91年底為止可運用的資金還有兩千多億；但相對的資產科目中卻沒有現金科目，使外界質疑平衡表之正確性。

（二）適當性：

關於適當性之爭議，91年度中央政府總決算普通基金及特種基金綜合平衡表，是總會計的綜合平衡表，普通基金之會計

基礎與特種基金之會計基礎並不一致，普通基金係採用契約責任之會計基礎，特種基金係採用權責發生基礎，因而外界質疑其適當性。另一方面，外界質疑普通基金與特種基金之間存在的內部交易，並未進行必要之處理。這都是資訊揭露適當性的問題。

（三）完整性：

政府會計中的平衡表中其資產科目未包含固定資產，負債科目未包含長期負債，這與商業會計編製的資產負債表相較，使外界質疑平衡表之完整性。另外，為配合會計法第29條規定的固定項目分開原則，固定資產及長期負債不列入平衡表，因而平衡表中並未包含固定資產及長期負債，平衡表亦不能稱為資產負債表，這些都是完整性的問題。

東吳大學會計系教授江淑玲表示，關政府會計資訊之揭露，其實應該在意的是，預算編出去之後，對於財務狀況之影響為何，但這部分也是目前較為欠缺之部分。再者，資訊揭露對於施政績效評估所發揮之功能。我們在乎的是，花了多少錢，作了多少事，期許政府會計資訊之揭露能作為施政績效之依據。最後，會計資訊揭露體系所面臨之挑戰。我們往往期許一套會計資訊能符合多方面需求，包含符合法規遵循及施政績效評估，但往往難以達成，這是目前面臨到一個很大的挑戰。

而輔仁大學會計系教授蔡博賢也提到，目前政府會計資訊之揭露面臨到最大之困難，係公營事業及非營利事業機構。公營事業目前係透過民意機關；非營利事業機構目前有一部份係接受政府委辦補助，這部分政府會計資訊之揭露是否需納入，值得再商榷。

**政府會計應由資產負債表之表達，
轉向損益表，
再轉向為價值報告之表達。**

表達方式需淺顯易懂 資訊取得則需便捷

對於目前政府會計欲改進之方向，賴森本提出以下幾點，第一，公開層面其實已經相當足夠，透過行政院主計處或審計部網站，均可獲得許多資訊；問題在於表達不全，以及爭議頗多。像是政府會計之產出及效果之資訊、預算之花費所產生之效果及作用，目前資訊都相當缺乏。第二、隱藏性負債表達不全，爭議很多。如社會保險（農保、勞保、公務人員之保險）之虧損，經精算後發現其準備金需求並未提足，最後只得由政府負擔。另外，公共設施保留地、公園預定地，在政府未徵收前，未表現於財務報表上，這都將可能造



▲善用資訊科技進行資訊之揭露，例如透過網際網絡揭露政府會計資訊，包括各地方政府財報揭露的程序皆可上網，將有助於大眾對於政府資訊的瞭解。

成財務報表之扭曲，而會影響施政之政策，像是現今競選支票與津貼之發放過多，原因就在於政府財務資訊不夠完整，而誤導立法者及行政者之施政決策。第三、政府會計資訊之揭露不夠完整，就歲入面而言，有處分土地收入，但平衡表中並未相對顯現；就歲出面而言，有支付公債利息支出，但亦未於平衡表中顯現，可見資訊之揭露不夠完整。第四、科目與報

表不易理解。應嘗試減少一些專業，增加一些通俗化的表現方式，讓一般大眾容易讀得懂。

另外，學界對於政府會計資訊揭露也有幾項期許：

一、報表功能的轉型：

由國際經驗思考我國政府會計應改進之方向，彙整美國、英國、澳洲、紐西

蘭，及國際會計師公會之資訊。在報導之目標及報表使用者方面，應由著重外部報導（即financial reporting），轉變為亦能輔助內部管理者，以提供有用資訊以作決策之參考，蔡博賢也深表認同，他說，會計本身對於決策者而言非常重要，但很可惜目前政府會計一直被冷落，而且目前政府會計中的成本會計及管理會計，仍是一塊沙漠地帶，發展空間仍很大。

二、修正表達方式：

要編出一套讓老百姓看得懂的財務報表非常的重要，所以除了專業的部分，再加上簡單的部分可以幫助社會大眾的瞭解。另外，擅用資訊科技進行資訊之揭露，如透過網際網絡揭露政府會計資訊，各地方政府財報揭露的程序，都可以放在網站上，再加上多一點的附註強化實用性，可以幫助讀者瞭解資訊，也協助會計師查核地方政府的財務報表。

三、政府會計的範圍界定：

蔡博賢提到，將來揭露的方式或內容，應配合不同的報導個體（reporting entity），提供不同的資訊使用者。透過網站傳播，配合不同揭露方式，表達給不同資訊使用者。他提出以下建議：第一、以組織觀點進行政府會計資訊揭露：由於透

過組織觀點之揭露，可進行合併報表之表達，因此未來揭露之取向，除了個別之組織觀點架構，另可以合併報表之揭露方式表達。第二、以基金觀點之報告個體：由於目前許多政務之推動係以基金觀點之報告進行個體表達，因此建議將來揭露應以財務獨立之個別基金帳戶以個別報導的方式揭露。第三、預算觀點之報告個體：建議除預算收支帳戶以個別報導外，其餘以綜合方式作整體預算之表達。第四；計畫觀點之報導個體，代表施政活動之績效，建議揭露時應以個別施政績效或以綜合報告個體表達。

最後，賴森本對於政府會計之資訊揭露提出希望未來可以朝向下列3點方向努力，第一，希望會計法之修正案能儘速通過，能訂定一個會計共同規範，使政府會計處理能有所依循。第二，對於績效導向方面的資訊能多加提供。提供政府的管理會計資訊，以便於輔助政府進行決策管理之工作。第三，持續研究政府會計理論與實務，並提昇水準。第四，加強對於政府會計共同規範之宣導及教育，並強化執行力。

對於上述學者的建議，施炳煌表示，近年來行政院主計處的努力相當多，包含成立會計管理中心（原名會計作業小組），專責辦理政府會計事務；與學術界

溝通互動，舉辦研討會及委託學者從事專案研究。此外，也成立中央總會計制度及普通公務單位會計制度之一致規定研修小組，以前瞻眼光研修會計制度，包括：擬以基金觀點取代組織觀點處理公務會計，以配合國際潮流趨勢；擬將會計科目擬朝向商業會計方向處理，以增加可瞭解性；擬以國庫現金、各機關現金科目取代現有之國庫結存、各機關結存科目。這些都是主計處努力的方向。此外，成立政府會計共同規範審議委員會，發佈政府會計共同規範公報等也都是努力的方向。

再者，對於未來精進公務會計固定項目表達方式，施炳煌談到，因目前固定項目、長期負債不列入平衡表，未來則考慮選擇性的列入平衡表以期與國際街軌；另外尚有一、長期負債的定義應更為明確；二、增進會計科目名稱的可瞭解性，如對現金會計科目的處理；三、加強會計資訊及時化、公開透明化，及精緻化，透過網路之便利性與及時性，迅速傳達政府會計資訊給予資訊使用者。四、發揮會計資訊支援管理決策功能；五、發佈「政府會計資訊之揭露」觀念性公報。

結語

政府會計與法令有很大關連，政府會計事務皆須合法及適法，法令是否容易讓

人誤解亦有所考慮，社會大眾更在乎政府赤字問題。所以，安侯建業會計師事務所會計師吳國風會計師認為，根本之道應該是國家立法，由獨立的、專業的政府會計準則委員會，制訂政府會計準則，並且確實的依據該準則執行，監督機關也依其執行職務。這樣所有見解的紛爭都可以減少。

再者，在營利事業組織中，早期投資大眾重視企業資產負債表，之後漸漸地轉為注重損益表，現在再轉為重視價值報告，以展現公司經營活動中之加值部分。希望將來的政府會計亦能由資產負債表之表達，轉向損益表之表達後，再轉向為價值報告之表達。投資人亦在乎企業之繼續經營問題及經營績效，所以政府會計對於隱藏性負債部分之揭露，亦應予以重視。㊦（此篇基礎資料內容由東吳大學商學院會計系提供）

【註1】

會計法第29條：政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。但營業基金、事業基金及其他特種基金之財物及固定負債為其基金本身之一部分時，應列入其平衡表。

政府會計資訊之允當揭露，其重要性與必要性不言而喻，故持續不斷精進政府會計品質並予允當揭露，為提昇政府財務透明度與國家競爭力之重要關鍵之一，相近在各界之重視與支持下，政府會計資訊之品質當可逐日提昇。

更正啟事

會計研究月刊222期p.35提到「除了每股盈餘外，還包括扣除折舊、稅捐及利息前的稅前息前折舊前盈餘（EBITA）…」，其中EBITA應為EBITDA，特此更正，並向讀者致歉。（編輯部）