



# 淺談美國聯邦政府財務報表之編製

近年來國際間先進國家因應財政經濟環境之改變，陸續推動政府會計革新，期能藉由提供具攸關性及有用性之財務資訊，提升財政透明度，以利財務報表使用者作成相關重要決策。茲以美國聯邦政府財務報表為例，淺談其部門別財務報表及合併財務報表之編製內容。

陳怡華（行政院主計總處會計決算處視察）

## 壹、前言

美國國會為改革聯邦政府之財務管理績效，1990 年通過之美國高級財務人員法（Chief Financial Officers Act）要求聯邦政府部分機構編製並發布經審計之部門別財務報表，財政部、管理預算局及審計總署（General Accounting Office）因此達成協議，成立聯邦會

計準則諮詢委員會（Federal Accounting Standards Advisory Board，簡稱 FASAB），解決長年來會計準則究係由行政部門或由立法部門制定之紛爭，以公開程序共同訂定聯邦政府各部門應遵循之會計準則，截至目前為止共訂定 58 號公報，包括觀念公報 7 號、準則公報 44 號及解釋公報 7 號（下頁表 1）。另依據 1994 年之政府管

理改革法，聯邦政府自 1997 年起編製權責發生基礎之聯邦政府合併財務報表。

## 貳、美國聯邦政府財務報表介紹

美國聯邦政府財務報表係依據聯邦會計準則諮詢委員會訂定之聯邦財務會計準則與觀念公報等規定編製而成，原則上採權責發生基礎。除無對價

表 1 美國聯邦政府會計公報

| 編號   | 標題     | 編號   | 標題     |   |  |
|------|--------|--|--------|---|--|
| 觀念公報 | 第 1 號  | 聯邦財務報導之目標                                    | 第 23 號 | 取消國防財產、廠房及設備之類別   |  |
|      | 第 2 號  | 個體與表達  | 第 24 號 | 美國政府合併財務報告適用之特定準則   |  |
|      | 第 3 號  | 管理者討論與分析                                     | 第 25 號 | 重分類管理責任及取消當期服務評估  |  |
|      | 第 4 號  | 美國政府合併財務報告之潛在使用者及品質特性                        | 第 26 號 | 社會保險表之重要假設的表達 (第 25 號公報之修訂)                               |  |
|      | 第 5 號  | 權責發生基礎財務報表之要素及基本認列標準之定義                      | 第 27 號 | 指定用途基金之辨認與報導  |  |
|      | 第 6 號  | 區別基本資訊、必要之補充資訊及其他伴隨資訊                        | 第 28 號 | 社會保險表之重分類生效日遞延 (第 25 及第 26 號公報之修訂)                        |  |
|      | 第 7 號  | 原始紀錄後期間權責發生基礎財務報表要素之衡量                       | 第 29 號 | 古蹟資產及管理土地   |  |
| 準則公報 | 第 1 號  | 特定資產與負債之會計處理                                 | 第 30 號 | 個體間實現成本 (第 4 號公報之修訂)                                      |  |
|      | 第 2 號  | 直接貸款及貸款保證之會計處理                               | 第 31 號 | 信託活動之會計處理   |  |
|      | 第 3 號  | 存貨及相關財產之會計處理                                 | 第 32 號 | 對美國政府合併財務報告之要求：實行聯邦財務會計觀念公報第 4 號                          |  |
|      | 第 4 號  | 成本管理會計之觀念及準則                                 | 第 33 號 | 退休金、其他退休福利及其他離職後福利：來自假設、選擇折現率及評價日變動之利益及損失的報導              |  |
|      | 第 5 號  | 聯邦政府負債之會計處理                                  | 第 34 號 | 一般公認會計原則包括聯邦會計準則委員會發布之準則                                  |  |
|      | 第 6 號  | 財產、廠房及設備之會計處理                                | 第 35 號 | 一般財產、廠房及設備歷史成本的估計 (第 6 及第 23 號公報之修訂)                      |  |
|      | 第 7 號  | 收入及其他財務來源之會計處理及預算與財務會計調節之概念                  | 第 36 號 | 美國政府之綜合長期預測   |  |
|      | 第 8 號  | 補充管理報導                                       | 第 37 號 | 社會保險：管理者討論與分析及基本財務報告之額外要求                                 |  |
|      | 第 9 號  | 聯邦財務會計準則公報第 4 號之生效日遞延                        | 第 38 號 | 聯邦石油及天然氣資源之會計處理   |  |
|      | 第 10 號 | 內部使用軟體之會計處理                                  | 第 39 號 | 期後事項：審計準則包含會計及財務報告準則                                      |  |
|      | 第 11 號 | 財產、廠房及設備之會計處理的修訂－定義修改 (第 6 及第 8 號公報之修訂)      | 第 40 號 | 改變有關遞延維修的定義 (第 6 號公報之修訂)                                  |  |
|      | 第 12 號 | 訴訟或有負債之認列 (第 5 號公報之修訂)                       | 第 41 號 | 聯邦財務會計準則公報第 38 號之生效日遞延                                    |  |
|      | 第 13 號 | 第 65. 2 段之遞延－重大收入相關交易揭露 (第 7 號公報之修訂)         | 第 42 號 | 遞延維修的修訂 (第 6、第 14、第 29 及第 32 號公報之修訂)                      |  |
|      | 第 14 號 | 遞延維修報導之修訂 (第 6 及第 8 號公報之修訂)                  | 第 43 號 | 指定用途基金修訂為來自專用集合 (Dedicated Collections) 的基金 (第 27 號公報之修訂) |  |
|      | 第 15 號 | 管理者討論與分析                                     | 第 44 號 | 一般使用中財產、廠房及設備減損之會計處理                                      |  |
|      | 第 16 號 | 財產、廠房及設備之會計處理的修訂－多用途之古蹟資產 (第 6 及第 8 號公報之修訂)  | 解釋公報   | 第 1 號   | 內政部印地安族信託基金 (Indian Trust Fund) 之報導 (第 7 號公報之解釋)           |
|      | 第 17 號 | 社會保險之會計處理                                    |        | 第 2 號   | 財政部判決基金 (Treasury Judgment Fund) 交易之會計處理 (第 4 及第 5 號公報之解釋) |
|      | 第 18 號 | 直接貸款及貸款保證之會計準則的修訂 (第 2 號公報之修訂)               |        | 第 3 號   | 退休金及退休保健負債之衡量日   |
|      | 第 19 號 | 直接貸款及貸款保證之會計準則的技術性修訂 (第 2 號公報之修訂)            |        | 第 4 號   | 退休金給付超過退休金費用之會計處理  |
|      | 第 20 號 | 取消有關內地稅務局、海關總署及其他機構之稅賦收入交易的某些揭露 (第 7 號公報之修訂) |        | 第 5 號   | 收入歸屬個體對無對價收入之認列 (第 7 號公報之解釋)                               |
|      | 第 21 號 | 錯誤更正及會計原則變動之報導 (第 7 號公報之修訂)                  |        | 第 6 號   | 推算部門內成本之會計處理 (第 4 號公報之解釋)                                  |
|      | 第 22 號 | 調節契約保留數及淨營運成本之某些要求的修改 (第 7 號公報之修訂)           |        | 第 7 號   | 再製造項目的持有 (Items Held for Remanufacture)                    |

資料來源：http://www.fasab.gov，摘錄及翻譯自 2012 年 FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amend。



收入（如稅課收入與罰款收入等）採修正現金基礎認列外，對價收入係於政府將商品及服務提供予公眾並要求對價時認列，成本及費用則於發生時認列。以下僅就美國聯邦政府部門別財務報表及合併財務報表作簡要介紹。

### 一、部門別財務報表

依美國管理預算局規定，各行政部門應採權責發生基礎編製部門別財務報告，內容包括管理者討論與分析、主要財務報表及其附註、必要之補充資訊等，茲就部門別 3 張主要財務報表之重要內容摘述如下（主要財務報表之關聯性詳下頁表 2）：

#### （一）淨成本表

淨成本表係按預算編列之各計畫別列示，各計畫成本扣除該計畫已賺得對價收入後之淨營運成本，可表達各計畫之營運結果，顯示須由公庫支應財源之金額。

#### （二）淨財務狀況變動表

淨財務狀況變動表係表達「未支用預算（Unexpended Appropriations）」及「營運結果累積數（Cumulative Results of Operations）」之本期變動情形，分別自各該期初餘額調整本期淨變動數至期末餘額。營運結果累積數之本期淨變動數，包括淨成本表之淨營運成本（成本扣除已賺得對價收入），以及無對價收入等財務來源。

#### （三）平衡表

平衡表包括資產、負債及淨財務狀況。資產與負債項下，分別設置「政府內部間資產（Intragovernmental Assets）」及「政府內部間負債」，顯示各部門與公庫或與其他聯邦政府機構間之債權債務關係，有助編製合併報表時沖銷調整之需；淨財務狀況係資產與負債之差額，包括：1.「未支用預

算」，即經國會授權撥款但尚未支用之預算；2.「營運結果累積數」，即累積淨營運結果及前期調整數之累積數。另古蹟資產與管理土地（Stewardship Land，如國有林地及國家公園等聯邦政府擁有所有權但非用於營運之土地）不於平衡表列示相關金額，僅表達於附註揭露相關資訊。

### 二、合併財務報表

每年財政部會同管理預算局提出採權責發生基礎編製之聯邦政府整體合併財務報告，聯邦政府合併財務報告之架構大致與部門別財務報告相同，茲就主要財務報表之重要內容摘述如下（主要財務報表之關聯性詳第 48 頁表 3）：

#### （一）淨成本表

淨成本表係以各部門別成本扣除其已賺得對價收入後之淨成本列示，可強化對各部門之課責性，惟無法直

表 2 美國聯邦部門別主要報表之關聯性 (以 2012 年內政部為例)

單位：十億美元

| 內政部淨成本表     |       |
|-------------|-------|
| 提供自然及文化資源保護 |       |
| 總成本         | 8.5   |
| 減：已賺得收入     | (0.9) |
| 淨成本         | 7.6   |
| 管理能源、水及自然資源 |       |
| 總成本         | 5.6   |
| 減：已賺得收入     | (1.8) |
| 淨成本         | 3.8   |
| 合計          |       |
| 總成本         | 24.6  |
| 減：已賺得收入     | (5.4) |
| 淨營運成本       | 19.2  |

| 內政部淨財務狀況變動表  |        |         |        |
|--------------|--------|---------|--------|
|              | 指定用途基金 | 非指定用途基金 | 合併     |
| 未支用預算        |        |         |        |
| 期初餘額         | 0.8    | 5.3     | 6.0    |
| 已收預算，普通基金    | 0.3    | 11.8    | 12.0   |
| ：            | ：      | ：       | ：      |
| 淨變動數         | (0.2)  | (0.6)   | (0.7)  |
| 期末餘額－未支用預算   | 0.6    | 4.7     | 5.3    |
| 營運結果累積數      |        |         |        |
| 期初餘額         | 57.2   | 0.2     | 57.4   |
| 預算財務來源       |        |         |        |
| 已支用預算        | 0.4    | 12.2    | 12.6   |
| 無對價收入        | 1.0    | 0.02    | 1.1    |
| ：            | ：      | ：       | ：      |
| 其他財務來源       |        |         |        |
| 財產捐贈與沒收      | 0.1    | 0.01    | 0.1    |
| ：            | ：      | ：       | ：      |
| 財務來源合計       | 7.8    | 14.5    | 22.2   |
| 淨營運成本        | (5.6)  | (13.7)  | (19.2) |
| 淨變動數         | 2.2    | 0.8     | 3.0    |
| 期末餘額－營運結果累積數 | 59.4   | 1.0     | 60.4   |
| 淨財務狀況        | 60.0   | 5.7     | 65.7   |

| 內政部平衡表          |      |
|-----------------|------|
| 資產              |      |
| 政府間資產           |      |
| 公庫基金餘額          | 44.6 |
| ：               | ：    |
| 政府間資產總額         | 56.6 |
| 現金              | -    |
| 應收帳款及利息         | 3.2  |
| ：               | ：    |
| 資產總額            | 81.2 |
| 負債              |      |
| 政府間負債           |      |
| 應付帳款            | 0.7  |
| ：               | ：    |
| 政府間負債總額         | 5.0  |
| 應付帳款            | 0.8  |
| ：               | ：    |
| 負債總額            | 15.5 |
| 淨財務狀況           |      |
| 未支用預算－指定用途基金    | 0.6  |
| 未支用預算－非指定用途基金   | 4.7  |
| 營運結果累積數－指定用途基金  | 59.4 |
| 營運結果累積數－非指定用途基金 | 1.0  |
| 淨財務狀況總額         | 65.7 |
| 負債及淨財務狀況總額      | 81.2 |

資料來源：http://www.doi.gov，摘錄及翻譯自 2013. United States Department of Interior Agency Financial Report For Fiscal Year 2012。

# 論述 » 會計 · 審核

表 3 美國聯邦整體主要財務報表之關聯性 (以 2012 年為例)

單位：十億美元

| 淨成本表 |         |       |         |                |         |
|------|---------|-------|---------|----------------|---------|
|      | 總成本     | 已賺得收入 | 小計      | 假設變動 (盈餘) / 損失 | 淨成本     |
| 教育部  | 62.7    | 20.0  | 42.7    | -              | 42.7    |
| 法務部  | 38.9    | 1.3   | 37.6    | -              | 37.6    |
| 國務院  | 29.8    | 3.5   | 26.3    | 0.8            | 27.1    |
| 內政部  | 23.3    | 2.7   | 20.6    | -              | 20.6    |
| :    | :       | :     | :       | :              | :       |
| 合計   | 3,844.9 | 350.8 | 3,494.1 | 320.2          | 3,814.3 |

| 營運及淨財務狀況變動表         |            |
|---------------------|------------|
|                     | 合計         |
| 收入 (無對價收入)          |            |
| 所得稅                 | 1,925.1    |
| :                   | :          |
| 收入總計                | 2,703.5    |
| 淨營運成本 (類同我國會計的收支餘絀) |            |
| 淨成本                 | 3,814.3    |
| :                   | :          |
| 淨營運成本               | (1,316.3)  |
| 期初淨財務狀況餘額           | (14,785.4) |
| :                   | :          |
| 淨營運成本               | (1,316.3)  |
| 期末淨財務狀況餘額           | (16,101.0) |

| 淨營運成本至預算短絀調節表      |             |
|--------------------|-------------|
| 淨營運成本 (會計收支餘絀)     | ① (1,316.3) |
| 未包括在預算短絀內的淨營運成本項目： |             |
| 折舊費用               | ② 59.1      |
| :                  | :           |
| 未包括在淨營運成本的預算項目：    |             |
| 資本化固定資產：           |             |
| 國防部                | ④ (33.6)    |
| :                  | :           |
| 預算短絀 (決算歲入歲出短絀)    | (1,089.4)   |

| 現金餘額變動表              |           |
|----------------------|-----------|
| 預算短絀 (決算歲入歲出短絀)      | (1,089.4) |
| 包括在預算內非現金收支之調整 (1)：  |           |
| 應計公債利息               | ③ 240.1   |
| :                    | :         |
| 小計                   | 232.2     |
| 未包括在預算內影響現金餘額之項目：    |           |
| 籌資活動淨交易 (2)：         |           |
| 舉借公債                 | ⑥ 7,766.9 |
| :                    | :         |
| 小計                   | 1,152.5   |
| 貨幣及其他活動交易 (3)：       |           |
| 政府資助企業               | ⑤ 70.6    |
| :                    | :         |
| 小計                   | (266.1)   |
| 現金及其他貨幣資產：           |           |
| 現金及其他貨幣資產增加 / (減少) 數 | 29.2      |
| 期初現金及其他貨幣資產餘額        | 177.0     |
| 期末現金及其他貨幣資產餘額        | 206.2     |

| 平衡表        |            |
|------------|------------|
| 資產         |            |
| 現金及其他貨幣資產  | 206.2      |
| :          | :          |
| 資產總額       | 2,748.3    |
| 負債         |            |
| 應付帳款       | 65.2       |
| :          | :          |
| 負債總額       | 18,849.3   |
| 淨財務狀況      |            |
| 指定用途基金     | 665.3      |
| 非指定用途基金    | (16,766.3) |
| 淨財務狀況總額    | (16,101.0) |
| 負債及淨財務狀況總額 | 2,748.3    |

資料來源：http://www.gao.gov，摘錄及翻譯自 2013. Financial Report of the United States Government For Fiscal Year 2012。  
 註：表 2 內政部門別財務報表之淨營運成本 19.2 與表 3 美國聯邦合併財務報表之淨成本 20.6 不同，主要係彙編整體報表時，各部門均應分攤人事費等共同費用 (原由人事管理局列支之統籌費用)，並沖銷部門間往來所致。

接了解聯邦政府各種費用性質為其缺點。另因各部門成本尚需加計應分攤之人事總務費用，並沖銷部門間往來之事項，故本表各部門之淨成本金額與各部門別財務報表之金額不同。

#### (二) 營運及淨財務狀況變動表

營運及淨財務狀況變動表係表達聯邦政府稅課收入等無對價交易收入扣除淨成本後之淨營運成本情形，及該營運結果對淨財務狀況之影響。本表並就各科目依「指定用途基金 (Earmarked Funds)」與「非指定用途基金」列示，指定用途基金係依法律獲得特定收入或其他財務來源以供指定用途之基金，如特種基金；本表另表達聯邦政府指定用途基金與非指定用途基金之間應沖銷之利息收支等事項。

#### (三) 淨營運成本至預算短絀調節表

淨營運成本至預算短絀調節表係將權責發生基礎之淨營運成本 (即會計短絀) 調整至現金基礎之預算短絀 (即決算短絀)，調整項目：

1. 「未包括在預算短絀內的淨營運成本項目」，係權責發生基礎下認列為費用，不列入預算短絀之項目，如折舊費用等；2. 「未包括在淨營運成本的預算項目」，係權責發生基礎下不認列為費用，但列入預算短絀之項目，如資本化固定資產等。

#### (四) 現金餘額變動表

現金餘額變動表係將預算餘絀調整至現金餘額變動數，調整項目：1. 「包括在預算餘絀內不影響現金項目」，如年度終了預估應計公債利息 (為現金基礎預算之例外)；2. 「未包括在預算餘絀內影響現金項目」，如舉借、償還公債及支付公債利息等。使報表使用者了解因稅課收入不足以支應政

府支出導致政府公債增加，因年度預算賸餘導致政府公債減少等，惟本表因非由會計餘絀調整至現金基礎，無法了解現金運用之全貌。

#### (五) 平衡表

平衡表包括資產、負債及淨財務狀況。淨財務狀況分為指定用途基金與非指定用途基金，其中指定用途基金顯示政府為實現特定施政目的，須專款專用之財源；非指定用途基金則為政府之可用財源。

## 參、美國聯邦政府會計及財務報導觀點

依美國聯邦政府財務會計觀念公報規定，依會計及財務報導目的，至少可按組織觀點、預算觀點及計畫觀點等三種方式表達。美國聯邦政府雖以基金作為預算分配之基礎，惟因聯邦政府係由管理財務資源及負責營運之組織為單位所組成，因此會計及財務報導係採

## 論述》會計 · 審核



組織觀點為主，編製部門別財務報表以評估各部門之營運績效，另以預算觀點及計畫觀點為輔。

### 肆、結語

美國聯邦政府係採權責發生基礎編製部門別財務報表，為使各項計畫之成本與收入能緊密結合，各部門於編製預算時，須將各施政計畫所需

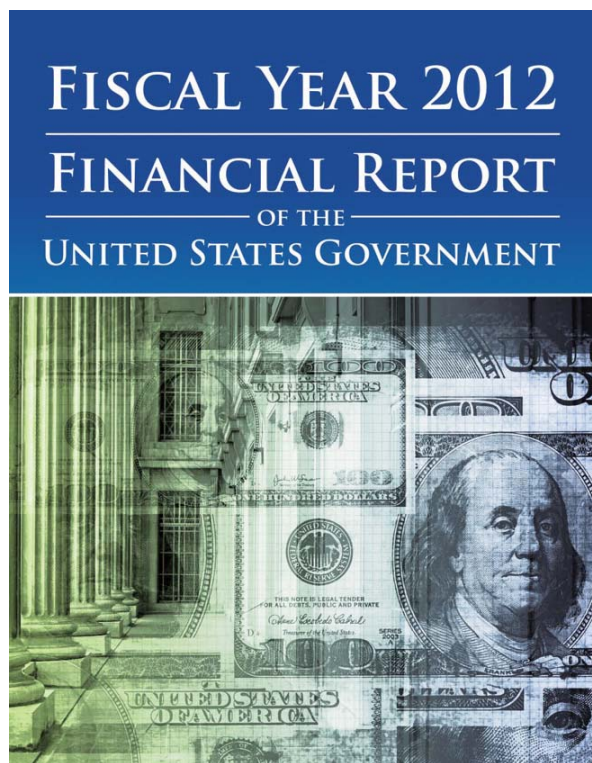
總成本，及相對可產生之收入按計畫別歸類，於年度終了部門財務報表將列示各計畫之實際收支情形。另財政部及管理預算局於聯合編製聯邦政府合併財務報表時，整體「淨成本表」再按部門別列示其年度淨成本。美國聯邦會計準則諮詢委員會訂定之公報，規範聯邦政府機關採權責發生基礎之各種會計處理及財務報表表達，

同時兼顧美國預算編製之特色，會計理論體系亦相當完備。另國際公共部門會計準則委員會已發布 33 號國際公共部門會計準則公報（International Public Sector Accounting Standards，簡稱 IPSAS），會計準則體系亦屬完整，目前約有 30

個國家（包括法國、瑞士、南非等）採用，且依 IPSAS 之財務報表表達趨近於商業會計，較易（習慣）閱讀。因此美國聯邦政府會計準則及 IPSAS 各有其特色，均可作為我國政府會計未來廣續精進之參考，以符國際政府會計最新發展趨勢。

### 參考文獻

- 1.U.S. Office of Management and Budget.(2012). Circular No.A-136: Financial Reporting Requirements.
- 2.U.S. Department of the Treasury. (2013). Financial Report of the United States Government For Fiscal Year 2012.
- 3.Government Accountability Office.(2009). Understanding the Primary Component of the Annual Financial Report of the United States Government.
- 4.鄭如孜與周玲臺（2013），政府會計革新國際趨勢與發展之研究，行政院主計總處委託研究報告。❖



● Financial Report of the United States Government For Fiscal Year 2012（圖片來源：<http://www.gao.gov>）