

編碼：RES-109-02

行政院主計總處委託研究

我國政府會計導入國際公共部門會計準則
(IPSASs) 之實務研究

受委託單位：社團法人台灣公益責信協會

研究主持人：林江亮（社團法人台灣公益責信協會總顧問）

共同主持人：余孟勳（社團法人台灣公益責信協會理事長）

行政院主計總處 編印
中華民國 109 年 12 月

編碼：RES-109-02

行政院主計總處委託研究

我國政府會計導入國際公共部門會計準則
(IPSASs) 之實務研究

受委託單位：社團法人台灣公益責信協會

本研究報告內容僅供行政院主計總處業務參考

研究主持人：林江亮（社團法人台灣公益責信協會總顧問）

共同主持人：余孟勳（社團法人台灣公益責信協會理事長）

研究期程： 中華民國109年4月15日至12月14日

行政院主計總處 編印
中華民國 109 年 12 月

我國政府會計導入國際公共部門會計準則 (IPSASs) 之實務研究

摘要

國際公共部門會計準則理事會專責制定國際公共部門會計準則 (International Public Sector Accounting Standards, 以下簡稱IPSASs), 近年來持續發布公共部門合併、金融工具、社會福利等新公報, 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。本研究首先瞭解其訂定目的、規範內容與運用, 其次分析IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異及會計處理之影響, 最後則衡酌我國實務運作及法令規定, 提出後續導入IPSASs之實務建議做法。

本研究認為IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異有二。其一, 編製主體方面, IPSASs採組織觀點, 而我國政府會計準則公報等規制則同時包括基金觀點及組織觀點等。其二, 會計準則方面, IPSASs區分為權責發生基礎之準則及現金收付基礎之準則, 我國規制依規定為權責發生基礎, 惟過去在公務機關 (包括其另設置特別收入基金、債務基金、資本計畫基金) 之實質內涵較偏現金收付基礎加上契約責任制, 近年來已轉變為商業會計法所稱之權責發生基礎再搭配契約責任制。

關於是否導入IPSASs，本研究建議，短期應深入研究IPSASs之觀念架構，以作為我國政府會計發展之借鑑。中長期而言，我國未來若決定採用IPSASs時，應優先考慮採用認可法，逐號審核並認可導入IPSASs，期程至少應以十年進行規劃；倘無全面採用IPSASs之必要性及急迫性，則建議以參考IPSASs制定國家準則之方式持續推動政府會計改革。

關於會計基礎及相關規制調整方面，本研究建議，短期應先比對並消弭規制與實務做法間之差異。另建議依管理需求劃分政府部門，逐步增加組織別財務會計報告。中長期而言，會計法應明文或授權由中央主計機關規定會計基礎定義，相關一般公認會計原則範圍及其具體內容也應明文規定或授權中央主計機關定之。

本研究提醒，推動相關政府財務會計改革時，應維持預算會計報導之完整架構及應有功能。另各項改革確定實施之前必須審慎評估並充分溝通，且應思考究竟是以大幅度修正相關公報之方式，抑或採用直接將相關會計處理規範明定於各類會計制度之一致規定之方式，方能有效推動我國政府會計制度之精進。

關鍵詞：國際公共部門會計準則、政府會計、財務報導

The Research on the Practice of Taiwan's Governmental Accounting for Implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

Abstract

The International Public Sector Accounting Standards Board develops International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), of which new pronouncements such as “Public Sector Combinations”, “Financial Instruments” and “Social Benefits” have been widely accepted by most international organizations and developed countries. This research started with understanding the objectives, contents and applications of IPSASs. Further, the research analyzed the differences between IPSASs and Taiwan's related pronouncements. Lastly we proposed suggestions for implementing IPSASs after considering Taiwan's practices and regulations.

This research claimed that two major differences exist between IPSASs and Taiwan's pronouncements. First, IPSASs adopt organizational perspective, while Taiwan adopts fund perspective and organizational perspective simultaneously. Second, IPSASs issue both accrual basis standards and cash basis standards. As for Taiwan, according to the Accounting Act, financial reports should be prepared under accrual basis. However, related Taiwan regulations and principles have been transformed into accrual basis with performance obligations referred in Business Entity Accounting Act, while the actual content of public agencies (including special revenue fund, debt service fund, and capital project fund) was more partial to cash basis with obligations in the past.

Regarding whether to implement IPSASs, we suggest the conceptual framework of IPSASs should be further studied. In the long term, the endorsement approach is preferable if Taiwan is resolved to implement IPSASs, and the time span is expected no less than ten years. But if there is no necessity or urgency to implement IPSASs, we suggest reform the government financial reporting by using IPSASs as a reference point.

As for adapting accounting basis and related regulations, the government should compare and reduce differences between regulations and practices. Besides, the segment reports for management needs should be prepared and released. Lastly, the Accounting Act should determinate or authorize the Central BAS Authority to define the definition of accounting basis and the scope general accepted accounting principles.

This research mentioned that the framework and functions of budget accounting reporting should be maintained when reforming government financial reporting. Additionally, reforms should only be conducted after thoughtful assessments and fully communications. Last but not least, in order to accelerating government accounting, there should be further considerations on whether to pervasively amend the pronouncements and statements, or to elaborate and align related practices in the accounting systems.

Key words: International Public Sector Accounting Standards, IPSASs, Government Accounting, Financial Reporting

章節目錄

第一章 前言	1
第一節 研究主旨	1
第二節 研究主題背景	2
第三節 研究方法與過程	2
第四節 研究期間及進度	3
第五節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益	4
第二章 國際公共部門會計準則之沿革與發展	6
第一節 採用 IPSASs 之目的及適用對象	6
第二節 制定機構	8
第三節 準則制定之適當程序	18
第四節 IPSASs 歷史沿革	31
第五節 IPSASs 未來發展	34
第三章 國際公共部門會計準則與我國政府會計規制之比較	45
第一節 財務報表之表達	49
第二節 財務報表之揭露	53
第三節 收入	65
第四節 資產	71
第五節 負債	92
第六節 金融工具	98
第七節 單獨及合併財務報表	107
第八節 權責發生基礎會計之過渡	119
第九節 IPSASs 與我國政府會計規制之比較	126
第四章 國際公共部門會計準則之導入	131
第一節 公共部門採用 IPSASs 之動機與考量	131
第二節 公共部門採用 IPSASs 之現況	138
第三節 我國政府會計導入 IPSASs 之探討	143
第五章 結論與建議	165
第一節 研究結論	165
第二節 研究建議	170
參考文獻	172
附錄	175

圖表目錄

圖 1 權責發生基礎資訊於公共部門個體之應用	15
表 1 研究期間及進度表	3
表 2 IPSASB 成員組成表	10
表 3 IPSASB 諮詢顧問小組成員組成表	17
表 4 IPSASs 之適當程序（2016 年 6 月生效）	18
表 5 IPSASs 之工作規程（2016 年 6 月生效）	22
表 6 IPSASs 2019 迄今更新情形	34
表 7 IPSASB 近期工作專案及適當程序狀態	35
表 8 IPSASs 各號公報之編號、名稱及性質分類表	46
表 9 世界各國公共部門採用 IPSASs 之現況	139
表 10 世界各國公共部門採用之財務報導基礎	141
表 11 世界各國公共部門採用之財務報導架構	143
表 12 IPSFAI：2018 現況報告之財務報導架構及其會計基礎	144
表 13 GIM 2020 之財務報導架構及其會計基礎	146
表 14 GIM 2020 中採權責發生基礎之國家或司法管轄區及其報導架構	148

第一章 前言

第一節 研究主旨

本研究之主題為「我國政府會計導入國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，以下簡稱IPSASs）之實務研究」。

會計法部分條文於108年11月20日由總統公布修正或刪除，其中以刪除第29條有關財物與固定負債不得列入平衡表之規定，對政府會計處理影響較鉅。囿於時效，行政院主計總處（以下簡稱主計總處）已優先就與會計法直接相關之規制，本簡明、必要原則進行修正；至於涉及層面較廣之議題，如我國政府會計準則公報是否全面趨同IPSASs等，則納入下階段政府會計革新時逐步研議處理。

國際公共部門會計準則理事會（The International Public Sector Accounting Standards Board，以下簡稱IPSASB）係國際會計團體聯合會（The International Federation of Accountants，以下簡稱IFAC）之下設組織，專責制定IPSASs，作為跨國家、地區間編製公共部門一般用途財務報告之遵循，期增進攸關公共利益財務資訊之一致性與可比性。截至目前為止，IFAC之IPSASB共計發布43號IPSASs（扣除5號已被取代者，現行有效者計38號），並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，爰擬透過本研究瞭解其規範內容與我國政府會計規制間之差異及影響，作為接續研修規制之參考。

本研究之研究項目如下：

- （一）以 IPSASs 為基礎，瞭解其訂定目的、規範內容與運用，分析其與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異。
- （二）探討上開差異對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金

及資本計畫基金會計處理之影響。

(三) 衡酌我國實務運作及法令規定，提出後續導入 IPSASs 之實務建議做法。

本研究之預期目標如下：

(一) 研究結果將可作為我國接續研修各類政府會計規制之重要參考依據，以有效發揮會計資訊有用性，增進政府財務運用效能。

(二) 全面、系統性的瞭解 IPSASs 各號公報內容，以充實、完備我國政府會計理論基礎之知識庫。

第二節 研究主題背景

為使我國政府會計能接軌國際發展趨勢及實務做法等，主計總處自102年起，經研析參採IPSASs及先進國家做法進行我國政府會計發展作業，並在會計法第29條有關政府財物及固定負債應另帳表達，不得列入平衡表之規定下，重新訂定頒布我國政府會計準則公報及相關會計規制，自105年度起陸續實施。

嗣因應會計法108年11月修正，主計總處業完成政府會計準則公報、中央總會計制度、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金適用之會計月報、決算書表與其會計科（項）目等會計規制之修正作業，惟囿於時效，僅就與會計法直接相關之規制，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月起生效。然IPSASB近年來持續發布公共部門合併、金融工具、社會福利等新公報，為持續精進我國政府會計報導品質，提升政府財政透明度，確有必要深入探討IPSASs對我國政府會計規制之影響，並研擬後續導入IPSASs之實務指引。

第三節 研究方法與過程

一、國內外文獻蒐集。

二、分析IPSASs各號公報訂定目的、規範內容與運用，與我國政府會計準則公報等規制間之差異。

三、探討上開差異對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響，並對實務運作及法令規定研提擬議做法，必要時就相關議題，由主持人邀集專家學者與主辦會計人員召開會議討論，使擬議之做法能兼顧理論與實務運作需求。

四、依資料蒐整情形及會議討論結果綜整研究，作成研究結論，並提出我國後續導入IPSASs之實務指引及研究建議。

第四節 研究期間及進度

本研究依據委辦單位時程（預計由民國109年4月15日至民國109年12月14日）訂定研究進度如以下之表1：

表 1 研究期間及進度表

工作項目	計畫期間	預定時程：109年4月15日至109年12月14日								
		4	5	6	7	8	9	10	11	12
國內外文獻蒐集										
分析IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之差異										
期中研究報告										
探討上開差異對於我國政府會計處理之影響，並對實務運作及法令規定研提擬議做法及召開會議										
期末研究報告										

第五節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益

本研究計畫預計完成項目依序為：

- (一) 國內外文獻蒐集：於109年6月15日前完成國內外文獻蒐集。
- (二) 分析IPSASs 與我國政府會計準則公報等規制間之差異：於109年8月14日前完成分析IPSASs各號公報訂定目的、規範內容與運用，與我國政府會計準則公報等規制間之差異等。
- (三) 期中研究報告：於109年8月14日前提出期中研究報告。
- (四) 探討上開差異對我國政府會計處理之影響，並對實務運作及法令規定提出擬議做法及召開會議：著重探討上開差異對我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響，並於109年11月14日前對實務運作及法令規定提出擬議做法；必要時就相關議題召開會議，蒐集專家學者與主辦會計人員交流及審查意見。
- (五) 期末研究報告：於109年12月14日前提出期末研究報告。

本研究結果將可作為我國接續研修各類政府會計規制之重要參考依據，以有效發揮會計資訊有用性，增進政府財務運用效能；並藉由全面、系統性的瞭解IPSASs各號公報內容，以充實、完備我國政府會計理論基礎之知識庫。

本研究之內容架構如下：

第一章 前言

說明研究之主旨、主題背景、方法與過程、期間與進度、預計完成之工作項目及對相關施政之助益。

第二章 國際公共部門會計準則之沿革與發展

分析IPSASs之目的、適用對象、制定機構、準則制定之適當程序、歷史沿革與未來發展等。

第三章 國際公共部門會計準則與我國政府會計規制之比較

說明國際公共部門會計準則各公報之重要規範內容，並分析國際公共部門會計準則與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異。

第四章 國際公共部門會計準則之導入

探討國際公共部門會計準則與我國政府會計準則公報之重大差異，及上開差異對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響，並對實務運作及法令規定研提擬議做法。

第五章 結論與建議

衡酌我國實務運作及法令規定，提出後續導入國際公共部門會計準則之實務建議做法。

第二章 國際公共部門會計準則之沿革與發展

第一節 採用 IPSASs 之目的及適用對象

IPSASs 的訂定，旨在增進政府及其他公共部門個體之透明度及課責性，改善並標準化其財務報告。採用 IPSASs 編製之權責發生基礎財務報告，其資訊內涵被認為具課責性及決策目的有用性，財務報告使用者得以評估該個體控制的所有資源、資源配置、財務狀況、財務績效（financial performance）¹、現金流量，以及有關資源提供或業務運作之決策。

透過基於完全權責發生基礎上之可靠、獨立的會計準則，IPSASs 促使其與各種最佳會計實務能趨向一致。藉由個別準則的詳盡規定和指引，提高財務報表的一致性和可比性。而所有資產和負債的會計處理，不僅改善了內部控制，並提供更詳盡的成本資訊，進而有助於以結果為導向的管理。2018 年，全球採用權責發生基礎報導的政府約有 25%，預期到 2023 年將明顯提升為 66%²。此外 IPSASB 為鼓勵採用現金收付基礎之政府，

¹ financial performance 於我國 IFRSs 譯為「財務績效」，本研究維持此譯名；惟考量「績效」用語較適合私部門而非公共部門，爰未來適用我國政府會計規制之正式譯名，待採用或參考 IPSASs 制定有關準則時議定之。另，ED 70 之 performance obligation 本研究譯為「履行義務」，主要係因與「績效義務」相較，該用語似更適切。

² International Public Sector Financial Accountability Index (2018), <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>, retrieved 2020/5/19.

未來能逐步採用權責發生基礎會計，IPSASB 亦發布採用現金收付基礎之 IPSAS。

本於 IPSASs 之報導目的，「公共部門」指的是國家政府、區域政府（例如州和省）、地方政府（例如鎮和市），以及相關政府個體（例如部會和委員會等）。公共部門個體符合下列所有條件者適用 IPSASs，未符條件者則應採用國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，以下簡稱 IFRSs）：

- 一、負責提供有益社會大眾的服務，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、社會捐獻、負債或規費；
- 三、主要運作目的不是賺取利潤。

透過其發布 IPSASs、觀念架構（Conceptual Framework）、推薦實務指引（Recommended Practice Guideline，以下簡稱 RPG）、研究（Study）、其他文件及研究報告（other papers and research report）等各項出版品，IPSASB 使跨國家、地區間編製公共部門一般用途財務報表時，攸關公共利益的財務資訊能達到一致性與可比較性，提供高品質與透明化的資訊予公共部門作財務管理與決策。

第二節 制定機構

一、準則制定機構 IPSASB

IPSASB 是獨立的公共部門會計準則制定機構。自 1997 年以來，負責制定及發布 IPSASs、指引與其他資源，供全球公共部門使用。IPSASB 及其前身「國際會計團體聯合會公共部門委員會（The IFAC Public Sector Committee，以下簡稱 PSC）」，係由 IFAC 支持運作。

IFAC 為會計專業之國際機構，由超過 175 個會員組成，跨越超過 130 個國家、涵蓋約 3 百萬名在公共實踐、教育、公共部門、企業領域服務之會計專業者。IFAC 於 1977 年在紐約成立，致力以財務及智識資源支持國際會計準則發展，其下設有 4 個獨立之準則制定理事會：

1. 國際審計與確信準則理事會（The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB），制定並推動審計、品質管控、核閱、其他確信及協議程序等之國際準則；
2. 國際會計教育準則理事會（The International Accounting Education Standards Board, IAESB），為使會計執業者更適應快速變動之全球環境，制定關於會計教育發展方向之準則；
3. 國際會計團體道德準則理事會（The International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA），制定關於道德實務及爭議之國際準則；

4. IPSASB，制定公共部門適用之會計準則及指引。

IFAC 於 1986 年成立 PSC，最初專注於編製及發布公共部門有關之研究報告，2004 年更名為 IPSASB。2011 年 11 月，IFAC 修訂並延伸 IPSASB 之職權範圍（terms of reference），制定準則範圍由一般用途財務報表（general purpose financial statements，GPFs）擴大為一般用途財務報告（general purpose financial reports，GPFrs），以滿足那些無法要求個體針對其特定資訊需求編製報告之使用者需要。

同樣於 2011 年 11 月，國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board，IASB）與 IFAC 簽署合作備忘錄，強化雙邊合作以發展更高品質之公、私部門會計準則。基於此合作關係，且因私部門與公部門的交易大多相同，IPSASs 與 IASB 制定之 IFRSs 一直嘗試整併。除非明顯需要個別對待的公共部門議題，IPSASs 原則上維持 IFRSs 的會計處理及原始用字。另外，IPSASs 也發展了 IFRSs 未處理或未訂定的財務報導議題。

二、IPSASB 組成

IPSASB 成員共 18 位（含主席及副主席），至少 3 位為公眾成員，其餘成員均由 IFAC 提名委員會（Nominating Committee）提名，經 IFAC 理事會考量專長、地區及性別均衡而任命。近年來，IPSASB 成員愈來愈趨向由各國財政部、政府審計機構及學術單位組成（名單請參閱表 2），

此外 IPSASB 另有不限名額之觀察員（Observers）與技術顧問（Technical Advisors）。

表 2 IPSASB 成員組成表

Ian Carruthers 主席，英國	Rod Monette，加拿大
Mike Blake，副主席，澳大利亞	Kamira Sanchez Nicosia，德國
Todd Beardsworth，紐西蘭	Christopher Nyong，奈及利亞
Lindy Bodewig，南非	Lynn Pamment，英國
Michel Camoin，法國	Ajith Ratnayake，斯里蘭卡
Luzvi Chatto，菲律賓	Bernhard Schatz，奧地利
Adrienne Cheasty，美國	Scott Showalter，美國
Do-Jin Jung，南韓	Patricia Siqueira Varela，巴西
Neema Kiure-Mssusa，坦尚尼亞	Marc Wermuth，瑞士

資料來源：IPSASB 官方網站，<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>，retrieved 2020/5/14。

準則研究及草擬由 IPSASB 指派之工作小組（task-based groups）負責，該小組由 IPSASB 成員擔任主席，召集 IPSASB 成員、工作人員或觀察員組成。工作目標為產出「諮詢文件（consultation papers，以下簡稱 CP）」或「草案（exposure drafts，以下簡稱 ED）」等公開文件，供利害關係人於準則正式施行前表述意見。

IPSASB 觀察員為公共部門之相關利益個體，例如歐盟、國際貨幣基金（International Monetary Fund，以下簡稱 IMF）、聯合國或世界銀行（World Bank，以下簡稱 WB）。觀察員可表述意見，但不具投票權。

除了來自 IFAC 資金支持，IPSASB 亦仰賴外部資金來源，例如亞洲開發銀行、加拿大會計團體公會（Chartered Professional Accountants of Canada）、紐西蘭外部報導理事會（New Zealand External Reporting Board）及加拿大政府等。

為了遵循 IPSASB 治理檢討小組（governance review group，GRG）之報告，公共利益委員會（public interest committee，以下簡稱 PIC）於 2015 年成立。PIC 監督 IPSASB 制定準則之有關活動，以維護公共利益。至於諮詢顧問小組（consultative advisory group，以下簡稱 CAG）則於 2016 年成立，目的在於確立關於準則制定之正式諮詢程序。

三、IPSASB 策略目標及工作計畫

IPSASB 之策略目標為「提升權責發生基礎 IPSASs 之採用，以強化全球之公共財政管理（public financial management）」，依據 IPSASB 2019 年至 2023 年之策略及工作計畫³，具體的兩個領域及其活動為：

1. 發展並維護 IPSASs 及公共部門其他高品質之財務報導指引；

a. 建立公共部門特有議題之準則：

以觀念架構（Conceptual Framework）為基礎，並避免與政府財政統計（Government Finance Statistics）不必要之差異。目前進行中之公共部門特有議題專案包括收入（revenue）、移轉費用

³ <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>

(transfer expenses)、公共部門衡量(public sector measurement)、文化遺產(heritage)，以及基礎設施資產(infrastructure assets)等。

2019 年至 2023 年之工作計畫新增 2 個特有議題專案，分別為天然資源(natural resources)及有限度的檢討觀念架構(conceptual framework limited-scope review)。天然資源包含水資源、自然現象或活體物種等，雖為重要資產但衡量貨幣價值不易，為公共部門泛見問題。觀念架構之有限度檢討，則為 IPSASB 因應 IASB 修正觀念架構，為維持與 IFRSs 之一致，而需重新檢視類似議題內容。

目前尚有其他議題評估是否發展為 IPSASs，包括差異報導(differential reporting)、折現率(discount rates)、公共部門財務報表之表達(presentation of financial statements in the public sector)及稅式支出(tax expenditures)等。

b. 維持與 IFRSs 趨於一致：

自 1997 年發展 IPSASs 以來，與 IFRSs 趨於一致一直是重要原則，在相關且合適議題上採用共同的財務報導方式。IPSASB 認為，交易的經濟實質如果相同，應有一致的原則及相同會計結果；避免因不必要的會計處理差異，而增加合併財務報表編製成

本；且利用 IFRSs 已建立之私部門最佳會計實務，可有效降低公共部門發展準則成本。

為管理專案進度，IPSASB 每季更新其 IPSASs/IFRSs 對照儀表板⁴，以顯示每項個別準則之公共部門特有程度，及其與 IFRSs 趨於一致程度。

c. 發展指引以滿足使用者對財務報導更廣泛之期待：

IPSASB 關注使用者對財務報導的特定需求，已發布 3 個 RPG：

- RPG 1：對個體財務長期可持續性之報導（Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances）
- RPG 2：財務報表討論與分析（Financial Statement Discussion and Analysis）；及
- RPG 3：報導服務績效資訊（Reporting Service Performance Information）。

基於利害關係人所表達之關切及有限之資源，IPSASB 決定於 2019 年至 2023 年之工作計畫不再增加新的特定議題專案，而是關注更廣泛的敘述性報導（narrative reporting）領域發展，包含「整合性報導（Integrated Reporting，IR）」、「企業報導對談（the Corporate Reporting Dialogue）」，以及 IASB 專案「財

⁴ IPSAS-IFRS Alignment Dashboard,
https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS-IFRS%20Alignment%20Dashboard_March2020.pdf

務報導之更佳溝通 (Better Communication in Financial Reporting) 」等進展。

2. 提高對 IPSASs 之認知及採用權責發生基礎之效益

a. 促進 IPSASs 之採用及實施：

為提升全球財政透明度及決策有用性，IPSASB 積極以各種方式促進全球對話。其中關鍵活動之一為建立策略性區域關係，IPSASB 舉辦工作計畫諮詢之區域圓桌論壇，以獲得具時效性之實務問題回饋。

此外 IPSASB 雖然認定理想的公共部門財務報告應採用權責發生基礎編製，仍承認對許多政府來說，採用現金收付基礎 IPSASs 是較務實的折衷目標。因此，一方面，IPSASB 更新了採用現金收付基礎會計下之 IPSASs 規定；另一方面，IPSASB 發表第 14 號研究「公共部門指引：轉換至權責發生基礎之會計 (Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities) ⁵」且於 2010 年更新，藉由過往累積之會計基礎轉換經驗，協助公共部門個體應對過渡階段之挑戰。

b. 倡議權責發生基礎對強化公共財政管理 (public financial management) 之效益：

⁵ 第 14 號研究請參閱：<https://www.ipsasb.org/publications/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-government-entities-third>

IPSASB 認為權責發生基礎之資訊為公共財務管理強化之基礎，因此將結合職業團體、區域性組織及支持性組織，共同促進 IPSASs 對政府個體之透明度、課責性及決策有用性之理解。

權責發生基礎之資訊，於公共財務管理之應用至少有 3 個層面：政策與預算、會計，以及政府財政統計（如圖 1）

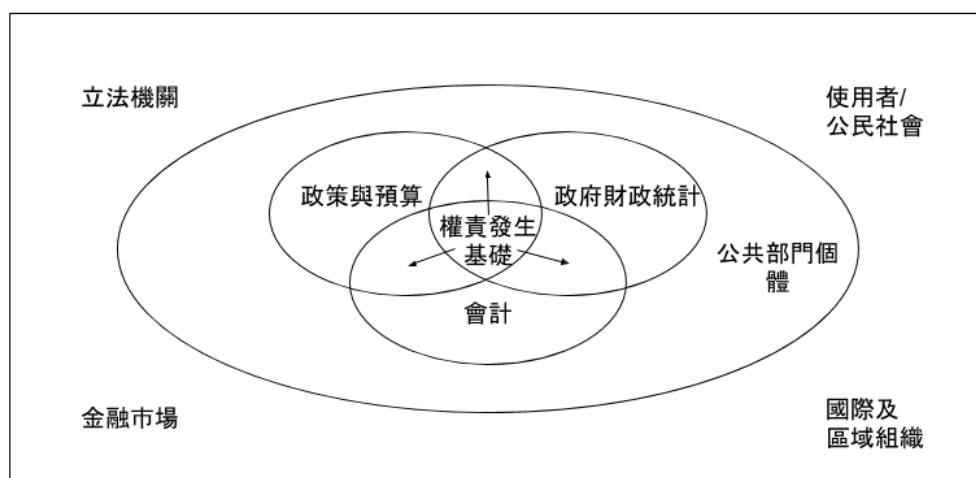


圖 1 權責發生基礎資訊於公共部門個體之應用

資料來源：《IPSASB STRATEGY AND WORK PLAN 2019-2023》，
<https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>，retrieved 2020/5/16。

IPSASB 除了積極參與區域會議如經濟合作暨發展組織（The Organisation for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）年度論壇、IMF／WB 研討會，及 WB、治理論壇等，並參與 IMF 之政府財政統計諮詢委員會，以提升 IPSASs 資料於預算及總體經濟決策之價值及地位。

四、IPSASB 之治理

長期以來，如何監督保障公共利益一直是 IPSASB 組織架構的關注重點。因此，2015 年成立獨立行使職權之 PIC，創始會員包含 OECD、WB、IMF 及國際最高審計機關組織（The International Organization of Supreme Audit Institutions，INTOSAI）等。續後，PIC 重新審核了新的治理架構下的基礎文件，包含職權範圍、準則制定之適當程序及工作流程。PIC 主要任務為監督 IPSASB 之治理及準則制定活動必須符合適當程序，且須反映公共利益，同時也監督 CAG 的工作情形。

CAG 成立於 2016 年，除提供與準則制定有關建議外，也是 IPSASB 與其他專家學者交換意見的平臺。CAG 所提供之建議包括：

1. IPSASB 之策略、工作計畫及時程，包括專案之優先順序；
2. 專案，包含關鍵的技術性問題或事務，可能影響 IPSASs 的採用或推動；
3. 其他與 IPSASB 準則制定活動有關之事務。

CAG 由異質的利害關係人及報告使用者組成（名單請參閱表 3），基於其多元觀點、經驗及背景，該小組之價值在於提供公共利益觀點，以補足 IPSASB 處理複雜技術性問題所可能發生之疏漏，例如公允價值會計或文化遺產認列等重要原則。

表 3 IPSASB 諮詢顧問小組成員組成表

Thomas Müller-Marqués Berger， 主席，安永會計師事務所	Firmansyah N. Nazaroedin，印尼財政部
Rosa Aldea Busquets，歐洲執行委員會	Kevin Page，渥太華大學附設財政研究機構
Janique Caron，加拿大收入局	Karen Sanderson，獨立者
Kathryn Cearnns，CBE，獨立者	Frans van Schaik，會計師事務所論壇
Anwaruddin Chowdhury，亞太會計師聯合會	Gustavo Adolfo Smith Mansilla，智利總審計長
Fabienne Colignon，法國公共標準化委員會	Agnieszka Stachniak，波蘭財政部
Paul Gisby，歐洲會計師聯合會	Geoffrey Simpson，最高審計機構國際組織（INTOSAI）
Dr. Inge Grässle，歐洲議會	Dr. Isabell Nehmeyer-Srocke，科隆市
Pedro Guazo，聯合國	Sheila Weinberg，會計真相
Chai S. Kim，亞洲開發銀行	Timothy Williamson，世界銀行
Hans-Christian Mangelsdorf，德國聯邦外交部	Samih Yousef，阿布達比財政部
Jeanette C. Makgolo，波札那財政及經濟發展部	Dr. Qi Zhang，中南財經政法大學
Tiago Melo，葡萄牙財政部	

資料來源：IPSASB 官方網站，<https://www.ipsasb.org/consultative-advisory-group>，retrieved 2020/12/8。

第三節 準則制定之適當程序

制定 IPSASs 須遵守適當程序及工作規程（due process and working procedures，如表4及表5），讓對公共部門財務報導有興趣的相關人士有機會陳述意見，以做為發展IPSASs之參考。

IPSASs之發展通常包括以 ED 作為起點的計畫書，其由IPSASB所發布用以公開徵求意見。制定程序允許在ED前先發布 CP 以詳加考量某項議題之細節，並做為未來討論及論辯的基礎。IPSASB也發行RPG。發布IPSASs是制定程序的最後一環，同時會標註 IPSASB 關於財務報導議題審議之最終結論。IPSASs之後續修正，亦應遵循準則制定之適當程序。

表 4 IPSASs 之適當程序（2016 年 6 月生效）

適當程序	程序內容
通則（General）	1. 關於準則發展及核准之 IPSASB 會議應對外公開。一般行政事務或有保密需要可召開閉門會議。 2. 議程有關文件（含研究報告和國際準則草稿）應於 IPSASB 會議前公開於 IPSASB 網站。會議紀錄經 IPSASB 核准後即公開於網站。 3. 會議與議程有關文件均為英文，即 IPSASB 之官方工作語言。
專案辨認及排序（Project Identification and Prioritization）	4. IPSASB 根據對國家和國際發展的檢視，以及利害關係人意見辨認潛在計畫，並將觀念架構所述之財務報導目的及使用者需求納入考量。 5. IPSASB 應提供申請制定程序文件予 PIC 以制定策略與工作計畫，並就該程序是否有效遵循取得 PIC 意見。

適當程序	程序內容
	6. IPSASB 決定策略與工作計畫時，應取得 PIC 針對內容是否合宜之建議，以及從公共利益角度是否具完整性。IPSASB 應以 PIC 之建議調整最終版本，或向 PIC 說明如何納入其意見。IPSASB 與 PIC 應定期開會討論策略與工作計畫。
專案啟動 (Project Commencement)	7. 啟動新專案之提案應基於研究及 IPSASB 之討論，考慮專案成果之成本及效益。專案計畫書應轉予 IFAC 其他理事會以辨認與該提案有關之事項。IPSASB 以公共利益考量及排序提案。IPSASB 應於適度對大眾公開之會議核准、修正或拒絕提案。
擬訂國際準則發展 (Development of Proposed International Standards)	8. IPSASB 可指派專案責任予工作人員，亦可成立工作小組 (Task Based Group or a Task Force) 作為專案發展之諮詢。 9. IPSASB 考慮是否發布 CP、辦理公開論壇 (public forum) 或圓桌會議 (roundtable) 以徵求意見。IPSASB 亦應考慮針對新的或修正之國際準則之適用進行田野測試。採取這些步驟之決定可於國際準則公開徵求意見前後之任何階段進行。前述之決定理由應於 IPSASB 會議討論並記錄之。透過 CP、公開論壇或圓桌會議蒐集之意見，效力等同 ED 蒐集之意見。 10. 如已準備好公開，則工作人員應將該 ED 送至 IPSASB。 11. IPSASB 依職權範圍，採投票表決以核准個別 ED 是否可公開。IPSASB 會員在投票贊成公開個別 ED 時，代表他／她同意如未收到改動提案的意見，該 ED 將成為可接受的國際準則。

適當程序	程序內容
對外公開 (Public Exposure)	12. 核准後之 ED 即公開徵求意見。ED 放置於 IPSASB 官方網站供公開免費閱覽。ED 應附備忘錄載明該準則之目的與重要提案，以及 IPSASB 對相關主要議題之觀點。 13. 徵求意見期間通常為 120 天。 14. 回應者意見應公開記錄，並於徵求意見期間結束後公告於 IPSASB 官方網站
考量草案之回應意見 (Consideration of Respondents' Comments on an Exposure Draft)	15. 工作人員摘要分析回應者所提出之重要議題，並說明是否接受回應者建議之重大變動。 16. ED 於徵求意見時所提出的問題，IPSASB 成員應理解以利充分審議並完成國際準則。IPSASB 審議回應者意見之重大事項時，重大決議應予記錄。 17. 審議回應者意見之重大事項會議時，除工作人員摘要分析外，IPSASB 成員亦被徵詢是否有其他相關應討論之議題。 然而這不影響 IPSASB 成員可於後續階段提出重大議題供討論。
與 IPSASB CAG 互動 (Interaction with the IPSASB CAG)	18. IPSASB 策略及工作計畫應諮詢 CAG 意見，包含議題辨認及專案排序。 CAG 若建議 IPSASB 考慮某專案，則 IPSASB 主席應就 IPSASB 之決議通知 PIC 及 CAG。 19. 新專案開啟、個別準則有關之重大議題，及 ED 回應意見之重大議題，亦應徵求 CAG 之意見。 20. IPSASB 主席、副主席、工作人員或工作小組應負責將 CAG 重大建議提至 IPSASB 會議，並就審議結果回報 CAG。
制定準則適當程序之事務	21. IPSASB 主席及技術長 (Technical

適當程序	程序內容
(Matters of Due Process)	Director)於準則發布前，提供申請制定新的或修正既有 IPSASs 之適當程序之彙總摘要予 PIC。CAG 主席負責告知 PIC 該適當程序是否遵循 IPSASB 與 CAG 之互動。 22. 如第三方或他人正式向 IPSASB 提出適當程序之爭議(除明顯輕率而無理之爭議外)，IPSASB 應加以評估並尋求合宜解決方式。IPSASB 之決議應向提出爭議對象溝通。被指違反適當程序之內容及決議應由 IPSASB 向 PIC 溝通。被指違反適當程序之調查結果應報告於 IPSASB 對外公開會議。
核准國際準則，及考慮再次公開之必要 (Approval of an International Standard, and Consideration of the Need for Re-Exposure)	23. 如已準備好公開，則工作人員應將修正後 ED 提請 IPSASB 核准。 24. IPSASB 技術長負責於準則最終核准前，向 IPSASB 說明適當程序是否被有效遵循。IPSASB 確認是否同意適當程序被有效遵循。 25. IPSASB 依職權範圍投票表決，以核准通過最終修正之準則。核准準則之最終修正內容即核准其作為最終修正準則之發布，除非 IPSASB 後續投票決定再次公開徵求意見。 26. 核准已公開徵求意見之國際準則最終修正內容時，IPSASB 應考慮是否有重大修正，需表決是否需要再次徵求意見。依 IPSASB 職權範圍，同意票代表重新徵求意見以重新發布 ED 是必要的。IPSASB 關於重新徵求意見之決議基礎應記錄於該專案之討論會議紀錄。 27. 再次公開 ED 對外徵求意見時，應檢附彙總備忘錄連同 ED 載明再公開之原因，並提供充份資訊以理解改變之影響。

適當程序	程序內容
	28. IPSASB 訂定合理之準則生效日。 29. 針對個別準則，IPSASB 發布依據 ED 回應意見之結論基礎。
國際準則之撤銷 (Withdrawal of an International Standard)	30. IPSASB 依據職權範圍，投票表決是否因國際準則新頒或修正，以納入或取代既有準則之議題，或任何其他原因撤銷國際準則。

資料來源：整理自《IPSASB DUE PROCESS AND WORKING PROCEDURES》，
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>，retrieved 2020/5/17。

表 5 IPSASs 之工作規程（2016 年 6 月生效）

工作規程	相關物件或行動	規程內容
通則（General）	IPSASB 會議 (IPSASB Meetings)	A1. IPSASB 會議對大眾公開，並就實務可行部分錄音。錄音紀錄應備供索取。
	會議議程文件 (Meeting Agenda Papers)	A2. 議程文件不得晚於 IPSASB 會議召開前二週，公開於 IPSASB 網站。會議紀錄經 IPSASB 核准即公開於網站（通常為會議結束三週內）。 A3. 本研究之附錄詳列 IPSASB 制定準則適當程序各階段文件之專有標題。 A4. 議程有關文件應自會議之日起至少保存三年於 IPSASB 網站。最終會議紀錄應永久保存。 A5. 更新之專案歷程及會議重點應於會議結束後公告於網站。
專案辨認及排序 (Project Identification and Prioritization)		A6. 如需要，IPSASB 就策略及工作計畫進行諮詢，以獲得關於 IPSASB 應處

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		理議題之觀點。 A7. 發展 IPSASB 策略及工作計畫包括發布 CP 徵求意見、置於 IPSASB 網站供一般大眾免費取閱，通常 120 天。IPSASB 考量公開徵求意見之結果，如有必要，則制定修正後之策略及工作計畫。 A8. IPSASB 檢視和諮詢策略及工作計畫不必然每年進行。
專案啟動 (Project Commencement)	專案計畫書 (Project Briefs)	A9. 公開諮詢策略及工作計畫之結果納入 IPSASB 選擇與排序專案之考量。IPSASB 工作人員應適當提出專案計畫書予 IPSASB 會議討論。經討論後，專案計畫書未修正或修正後核准。 A10. 專案計畫書應包含目的、大綱、發展程序、時間表、產出，以及專案之資源與資訊來源。
擬訂國際準則發展 (Development of Proposed International Standards)	工作人員與工作小組 (Staff, Task Based Group and Task Force)	A11. 專案計畫書敘明是否成立工作小組以提供工作人員諮詢服務。專案計畫書適度說明工作小組所需之特定專業領域或地區代表性。辨認工作小組成員聚焦於找到最適合該工作之人選。Task Based Group (以下簡稱 TBG) 一般包含 IPSASB 成員、技術顧問、觀察員及工作人員。Task Force (以下簡稱 TF) 一般包含 IPSASB 成員、

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		技術顧問、工作人員、觀察員與外部專家。專案計畫書辨明該專案發展國際準則時，是否考量 IPSASB 政策文件「檢視及修訂 IASB 文件之規程（Process for Reviewing and Modifying IASB Documents）」與「發展 IPSASs 考量一般用途財務報表準則之規程（Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs）」。 A12.TF 通常由 IPSASB 成員或工作人員擔任主席。IPSASB 之技術長諮詢 IPSASB 主席後決定 TF 之組成，以達成技術專業與公共利益觀點對專案討論之正確平衡，且評估專案 TF 是否有足夠的 IPSASB 成員直接參與。專案 TF 可包含非屬 IPSASB 成員之參與者，例如對議題事務具相關經驗之外部專家。專案 TF 成員名單詳列於 IPSASB 網站上之專案歷程，以及 IPSASB 會議之相關議程文件。 A13.TBG 及 TF 會議不對外公開。 A14.工作人員辨認議題並考量 TBG 或 TF 提出之意見形成與發展準則有關之建

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		議，以使 IPSASB 有適當之投入。這件文件通常伴有準則之 ED，係基於研究和諮詢成果，包含諮詢 IPSASB 或 IPSASB CAG、實務工作者、立法者、國際或國內準則制定者及其他利害關係人；且檢視國際及國內準則制定者或其他機構公告之專業準則。 A15. IPSASB 可與國際或國內準則制定者或具相關專業之其他機構進行專案合作或共同專案。若為共同專案，則共同之 TF 主席應由 IPSASB 成員擔任或共同擔任。實務上若可行，共同專案應以跨國基礎進行，二個或二個以上之國內準則制定者或國家組織參與該共同專案。
	CP、公開論壇或圓桌會議 (Consultation Paper, or Public Forum or Roundtable)	A16. 是否發布 CP、辦理公開論壇或圓桌會議，需考量個別準則之利害關係人觀點可能或實際上存在歧異、審議程序上需要更多資訊，或其他因素需要更廣泛諮詢意見。 A17. 透過 CP、公開論壇或圓桌會議蒐集之意見結果，應彙總摘要為 IPSASB 公開之議程相關文件之一，呈報至 IPSASB 以審議相關議題。
	擬訂國際準則草稿 (Proposed Draft	A18. 工作人員承認與其他國際準則制定理事會及相關

工作規程	相關物件或行動	規程內容
	International Standard)	IFAC 會議適當保持聯絡是重要的。工作人員主動提示 IPSASB 對國際準則之修正，對其他國際準則制定者或 IFAC 會議所可能有的意義。
	核准擬訂國際準則之草案 (Approval of Draft International Standard)	A19. IPSASB 投票核准 ED 之公開。IPSASB 成員意見與 ED 不同者，可要求其意見被登載於會議紀錄，且可要求被列為其他意見。
對外公開 (Public Exposure)	草案 (ED)	A20. ED 應以記者會發布，並公開於 IPSASB 網站。IPSASB 評估是否有額外更廣泛之利害關係人應取得其對所提 ED 之關注。 A21. ED 包含徵求意見之特定議題，直接徵求回應者對 ED 之意見。
	徵求意見期間 (Exposure Period)	A22. ED 徵求意見期間通常為 120 天。視需要可設定為更長或更短的期間。設定更長的徵求意見期間理由如：大量文件、技術複雜、影響特別重大、深遠改變可能影響解讀、或可能擴大諮詢範圍。設定較短的徵求意見期間理由如：因公共利益而需快速取得結論、ED 相對簡單或簡短、IPSASB 決定重新徵求全部或部分 ED。若評估認為較短或較長的徵求意見期間是合適的，則其理由應載於 IPSASB 會議紀錄。 A23. ED 敘明徵求意見期間結

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		束後收到之意見或建議，IPSASB 將不予處理。
	蒐集之意見 (Comments Received)	A24.對 ED 之所有回應者應寄送收訖通知。 A25.IPSASB 成員、技術顧問、觀察員，及非為 IPSASB 成員之 TF 成員，應於意見信公開於 IFAC 網站時加以通知。 A26.ED 及意見信應於 IPSASB 就該專案安排之討論會議前，提供予 IPSASB 成員。
考量草案之回應 意 (Consideration of Respondents' Comments on an Exposure Draft)	徵求意見期間所蒐集之意見 (Comments Received on Exposure)	A27.徵求期間內蒐集之意見和建議應由 IPSASB 工作人員、TBG 或 TF (如有) 閱讀及考量。 A28.專案議題文件包含彙總摘要 IPSASB 對專案有關議題之決議，包括對意見信所提出重大議題之立場。
	重大事項審議 (Deliberation of Significant Matters)	A29.IPSASB 不與個別意見信之回應人論辯。然而 IPSASB 可決議與意見信之回應人討論，以釐清議題。
與 IPSASB CAG 互動 (Interaction with the IPSASB CAG)	發展國際準則 (Development of an International Standard)	A30.發展國際準則的所有階段都應提至 CAG，以提供機會檢視議題及蒐集洞見。諮詢 CAG 時，IPSASB 可提出希望 CAG 貢獻意見之重大議題。CAG 亦獲得機會提出議題予 IPSASB 斟酌考慮。CAG 討論中之重大要點應載於 CAG 會議紀錄。

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		A31.CAG 會議出席者為 IPSASB 主席、技術長、工作人員，及其他適合出席之 IPSASB 成員、技術顧問或 TF 及 TBG 成員。
	回報 (Report Back)	A32.CAG 之會議紀錄或草稿應包含 IPSASB 需考量之重大要點。IPSASB 工作人員製作回報文件予 CAG，按 CAG 會議紀錄及評論之各個項目列示該觀點是否被接受。若否，則提供理由。回報文件雖處理 CAG 會議紀錄之所有要點，但其並非處理所有要點之所有觀點。每一回報文件應於 CAG 後續會議討論。討論之結論應載於 CAG 會議紀錄。 A33.回報文件及 CAG 之後續討論將造成對 CAG 提出、引起 IPSASB 關注之重大意見之滾動式確認 (rolling-check)。而在 ED 提交 IPSASB 做最後核准時，CAG 將被徵詢基於過去會議紀錄，是否滿意 IPSASB 之諮詢及考慮其所提供關於國際準則公報發展及最終之意見。本討論之結論應載於 CAG 會議紀錄。
IPSASB 主席、CAG 主席及 IPSASB 技術長於適當程序事務之角色 (Roles of		A34.IPASB 主席及技術長提供書面報告予 PIC，概述適當程序是否被遵循之結論基礎，並提供文件佐證申請適當程序。

工作規程	相關物件或行動	規程內容
the IPSASB Chair, Chair of the CAG and IPSASB Technical Director in Matters of Due Process)		A35.CAG 主席提供書面報告予 PIC，概述 IPSASB 與 CAG 互動有關之適當程序是否被遵循之結論基礎。為獲致結論，CAG 主席考量 CAG 之討論結論（如 A33）、CAG 上一次會議蒐集到重大意見（載於會議紀錄或紀錄草稿）是否獲致 IPSASB 關注。為達此目的，IPSASB 工作人員於 IPSASB 最後核准公報之會議結論，準備一份回報文件（如 A33 所述），及其他與 CAG 主席考量可能有關之文件。 A36.IPSASB 評估不符適當程序之議題並要求相關方提供資訊。若相關方指稱違反適當程序，IPSASB 考慮該違反是否有益，若有，則決定合適之處置方式。
核准公報，並考慮再次公開之必要（Approval of a Pronouncement, and Consideration of the Need for Re-Exposure）	遵循準則制定之適當程序（Adherence to Due Process）	A37.於最後核准國際準則之會議，IPSASB 技術長在議程文件中提供書面報告，概述截至會議為止所有行動是否遵循適當程序之結論基礎。 A38.IPSASB 技術長亦向 IPSASB 報告最後國際準則核准發布會議是否遵循適當程序。報告實質應載於會議紀錄。
	核准（Approval）	A39.核准 ED 修正內容之投票結果，包括反對票及其原因，應載入會議紀錄。 A40.結論基礎包含最終國際準

工作規程	相關物件或行動	規程內容
		則資訊，關於從 ED 到最終國際準則之修正內容。最終國際準則於 IPSASB 確認發展過程均遵循適當程序後公布。
	再次公開 (Re-Exposure)	A41.若 ED 需為重大修正，應提供摘要比較分析予 IPSASB。該分析著重 ED 與最終國際準則提案對使用者及編製者尤為重要之差異。 A42.IPSASB 技術長於與 IPSASB 主席協商時，建議 IPSASB 是否就 ED 或其部分需要重新徵求意見。 A43.可能構成再次徵求意見決定之情況例如：前次 ED 未公開事項之重大改變，致回應者未能及時表述意見；前次未審議之重大事項；或準則之實質重大改變。必須有 IPSASB 三分之二以上同意，最終國際準則始得重新徵求意見。
	生效日 (Effective Date)	A44.訂定國際準則生效日，IPSASB 考量準則實際推行之合理最短期間，包含需要譯為各國語言。
	結論基礎 (Basis for Conclusions)	A45.IPSASB 之結論基礎反映 ED 徵求所得之意見，並包含於最終國際準則之內。結論基礎保存並包含於國際準則期間內之 IPSASB 網站。

資料來源：整理自《IPSASB DUE PROCESS AND WORKING PROCEDURES》，
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>，retrieved 2020/5/17。

關於 IPSASB 的治理運作及制定程序，相關內容可參閱IPSASB官方網站⁶。

第四節 IPSASs 歷史沿革

IFAC 為服務公眾利益，致力於發展與推動高品質的國際準則與規範，以改善公共部門的財務管理，乃於 1986 年成立了 PSC(IPSASB 之前身)。PSC 成立後雖然致力於公共部門相關指引和研究之發布，然而這些成果並未吸引各方重視。其轉折點出現於 1997 年，PSC 啟動了制定 IPSASs 的專案，將其工作重心由原本的研究單位，轉換為獨立準則的制定機構。在 2004 年，IFAC 將 PSC 更名並改組為 IPSASB，繼續負責制定 IPSASs 的相關工作。

發展 IPSASs 時，IPSASB 有幾個關鍵假設⁷：

- 私部門及公共部門的交易有許多相似之處，因此同時適用私部門與公共部門的一般公認會計原則是可行的，也是應努力的方向；
- 私部門常基於權責發生基礎編製合併報表，公共部門也應如是；
- 會計準則應該由專業獨立機構負責發展；
- 準則制定應該依循一定程序，包括研究、審議以產生決定之程序，以及準則發布前利害關係人應有陳述意見的機會。

⁶ 資料來源：<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

⁷ Chan, J.L. (2008), "INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS: CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES," <http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>, retrieved 2020/5/22.

基於前述關鍵假設，IPSASs 發展歷程大致如下（Berger, 2018）：

一、1996年至2002年

由PSC（IPSASB的前身）以1997年8月以來國際會計準則委員會（IASB）制定或修訂的國際會計準則（International Accounting Standards，以下簡稱IASs）為基礎，陸續發布 IPSAS 1「財務報表之表達」至 IPSAS 20「關係人揭露」共20號公報，建構公共部門為主體之IPSASs核心內容。

二、2002年至2006年

由於2004年PSC被IPSASB取代，故此階段之工作實際上是由IPSASB及PSC共同完成的。期間發布IPSAS 21「非現金產生資產之減損」至 IPSAS 24「財務報表中預算資訊之表達」共4號公報，主要處理公共部門之特有議題。上述議題包括：非現金產生資產之減損會計，無對價交易收入（主要指稅課及轉移等）會計處理，一般政府部門財務資訊揭露規定，預算資訊是否應被納入財務報表等。上述主題對於改善公共部門之財務報告而言相當重要，但在IASs／IFRSs中未涉及這些議題。

三、2006年至2009年

發布IPSAS 25「員工福利」至 IPSAS 32「服務特許權協議：授予人」為止，共8號公報，主要致力於某些特定議題及IPSASs與IFRSs／IASs之趨同工作。此外在此階段IPSASB也期望能消除會計基礎財務報告和統計基礎財務報告間之差異，並希望能影響2008年國民帳戶體系（system of

national accounts，SNA）修訂之結果。

四、2009年迄今

IPSASB 一方面發展觀念架構於2014年正式公布；另一方面，也著手制定首次採用 IPSASs（IPSAS 33 「首次採用權責發生基礎國際公共部門會計準則」）及合併報表有關（IPSAS 34 「單獨財務報表」至IPSAS38 「對其他個體之權益之揭露」及IPSAS 40 「公共部門合併」）規範。

另外IPSASB 除了更細緻地發展公報未規範的特定議題（如IPSAS 42 「社會福利」），也持續與其他國際準則趨同而更新舊有公報（如以IPSAS 39 「員工福利」取代IPSAS 25 「員工福利」、IPSAS 41 「金融工具」取代IPSAS 29 「金融工具：認列與衡量」）。

第五節 IPSASs 未來發展

一、IPSASs 之發布與更新

2019 年迄今，IPSASB 除公布 IPSAS 42 「社會福利」外，另針對 IPSASs 確定更新如表6：

表 6 IPSASs 2019 迄今更新情形

IPSASs	更新摘要
因發布 IPSAS 41 「金融工具」對其他 IPSASs 之更新	
IPSAS 5 「借款成本」	修正借款成本有關之指引
IPSAS 30 「金融工具：揭露」	修正相關避險及信用風險之範例內容
IPSAS 30 「金融工具：揭露」	修正財務保證合約有關之指引
IPSAS 33 「首次採用權責發生基礎之國際公共部門會計準則」	修正原始認列時，分類金融工具之有關指引
其他 IPSASs 更新	
IPSAS 13 「租賃」	修正與減損有關之參照資料，取代既有與國際或國內準則之參照
IPSAS 13 「租賃」及 IPSAS 17 「不動產、廠房及設備」	因 IPSAS 33 「首次採用權責發生基礎之國際公共部門會計準則」已公布，故刪除過渡條款。
IPSAS 19 「負債準備、或有負債及或有資產」	新增關於「集體與個別服務（Collective and Individual Services）」交易規範。
IPSAS 21 「非現金產生資產之減損」及 IPSAS 26 「現金產生資產之減損」	修正內容以確保重估價資產之處理與 IPSAS 17 「不動產、廠房及設備」及 IPSAS 31 「無形資產」一致。
IPSAS 33 「首次採用權責發生基礎之國際公共部門會計準則」	修正關於「認定成本（deemed cost）」之指引，以與該準則核心原則相符。
IPSAS 40 「公共部門合併」	修正生效日之內容。

資料來源：《IMPROVEMENTS TO IPSAS, 2019》，

https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Improvements-to-IPSAS-2019_30012020_Final.pdf，retrieved 2020/5/20；《COLLECTIVE AND INDIVIDUAL SERVICES, AMENDMENTS TO IPSAS 19》，

<https://www.ipsasb.org/publications/collective-and-individual-services-amendments-ipsas-19>，retrieved 2020/5/20。

二、近期工作專案

IPSASB 近期工作專案及適當程序狀態整理如表7，概況如後。

表 7 IPSASB 近期工作專案及適當程序狀態

專案名稱	適當程序狀態
衡量 (Measurement)	CP：徵求意見中
基礎設施資產 (Infrastructure Assets)	ED：發展中
收入 (Revenue)	ED 70「具履行義務之收入」、71「不具履行義務之收入」、72「移轉費用」：徵求意見中
無對價費用 (Non-Exchange Expenses)	ED 72「移轉費用」：徵求意見中
文化遺產 (Heritage)	ED：發展中
租賃 (Leases)	ED 64「租賃」：回應意見討論
公共部門特定金融工具 (Public Sector Specific Financial Instruments)	ED 69「公共部門特定金融工具」
觀念架構有限度更新 (Limited Scope Update of Conceptual Framework)	提案
天然資源 (Natural Resources)	提案

資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/work-plan>，retrieved 2020/5/19。

1. 衡量⁸

a. 專案目的：

- 修正 IPSASs 針對原始認列、後續衡量及衡量有關規範；
- 提供如何及何時採用重置成本 (cost of replacement) 及履約成本 (cost of fulfillment) 之詳細指引；
- 處理交易成本問題，包含特定議題如借款成本應資本化

⁸資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/measurement>

或費用化；

b. 本專案於2017年提出，2017年至2019年多次針對 CP 討論及修改，目前 CP 已開始徵求意見。針對回應意見，2020年3月 IPSASB 同意借款成本應於發生時費用化或資本化之規定應予保留，其餘留待後續會議討論。

2. 基礎設施資產⁹

a. 專案目的：研究及辨認採用 IPSAS 17 「不動產、廠房及設備」

於基礎設施資產之議題，以提供更詳細之指引。

b. 本專案2017年提案後完成 CP，2019年迄今尚在發展 ED。

IPSASB 目前認定基礎設施資產為不動產、廠房及設備之子集合，並辨認二者之特性差異。正在評估折舊、備品及除役成本（spare parts and dismantling costs）等議題，待後續會議討論。

3. 收入¹⁰

a. 專案目的：發展一個或數個 IPSASs 涵蓋所有收入交易（對價或無對價），以修正或取代現有 IPSAS 9 「對價交易收入」、IPSAS 11 「建造合約」及IPSAS 23 「無對價交易收入（稅課及移轉）」。

b. 本專案於 2015年提案後，2018年初次完成 CP 之徵求意見討

⁹資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/infrastructure-assets>

¹⁰資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/revenue>

論，2019年迄今已完成 ED，現正公開徵求意見中。主要議題為具約束力之合約（binding agreements，區分為具履行義務（with performance obligations）、不具履行義務（without performance obligations）之收入及移轉費用（transfer expenses）。

4. 移轉費用¹¹

- a. 專案目的：發展一個或數個準則，以規範移轉費用（社會福利除外）之認列與衡量。
- b. 本專案於 2015年提出，2018 年完成 CP，2019年迄今已完成 ED，目前正公開徵求意見中。

5. 文化遺產¹²

- a. 專案目的：發展關於文化遺產資產之會計要求，除了針對 IPSAS 17 「不動產、廠房及設備」提出修正的ED，也可能產出RPG。
- b. 本專案於2015年提出，目前已完成ED，公開徵求意見中。
IPSASB 考量文化遺產項目是否為財務報導下受控制之資源，決定符合不動產、廠房及設備定義者皆屬文化遺產資產。除特定情況下，應加以折舊及進行減損測試。

¹¹資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/transfer-expenses>

¹²資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/heritage>

6. 租賃¹³

- a. 專案目的：發展新的準則內容與 IPSAS 16 「投資性不動產」整併，中期目標則是發展全新的租賃 IPSASs。
- b. 本專案於 2016年提出，截至 2019年 ED 徵求意見完成，目前針對意見予以回應中。IPSASB 決定分階段處理，目前先以 IPSAS 16 「投資性不動產」為基礎發展，下一階段則處理公共部門常見的優惠租賃（concessionary leases）議題。

7. 公共部門特定金融工具¹⁴

- a. 專案目的：發展公共部門特定金融工具之準則。
- b. 本專案於2015年提出，目前已完成 ED，正在公開徵求意見。IPSASB 目前針對公共部門金融工具若符合 IPSAS 28 「金融工具：表達」定義者，將發展非權威性指引（non-authoritative guidance）；未符合者，將評估發展合適的指引。

8. 觀念架構有限度更新¹⁵

- a. 專案目的：依據急迫性、影響結果、可行性等判斷要件，有限度地更新IPSASs 之觀念架構。
- b. 本專案於2019年提案，主要基於 IPSASB 運用該架構時之問題

¹³資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/leases>

¹⁴資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/public-sector-specific-financial-instruments>

¹⁵資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/limited-scope-update-conceptual-framework>

經驗，及配合 IASB 觀念架構於2018年之相關調整。

9. 天然資源¹⁶

a. 專案目的：發展一個或數個準則，以規範天然資源之認列、衡量、表達與揭露。

b. 本專案於 2019 年提案，並經小幅修改。第一階段將發展關於地下資源、生物資源及水的認列、衡量與揭露。

三、當前焦點之 ED

在前述專案中，當前尤以收入及移轉費用有關之一套ED（ED 70「具履行義務之收入」、ED 71「不具履行義務之收入」及 ED 72「移轉費用」）為焦點。因大多數公共部門個體主要目標為提供大眾商品或服務，公共部門交易多與收入和移轉費用有關。然而目前雖有三個公報規範收入（IPSAS 9「對價交易收入」、IPSAS 11「建造合約」及IPSAS 23「無對價交易收入（稅課及移轉）」），與移轉費用有關者卻付之闕如。IPSASB 決定就下列問題發展並補充規範：

1. 因實務上以對價／無對價區分收入分類不易，考慮以是否具履行義務（performance obligation）取代之；
2. 收入認列方式；
3. 非契約性（non-contractual）應收款及應付款之衡量；及

¹⁶資料來源：<https://www.ipsasb.org/consultations-projects/natural-resources>

4. 確保會計處理之一致性。

各該ED摘要如下：

1. ED70「具履行義務之收入 (Revenue with Performance Obligations)」¹⁷：

- a. ED 70 「具履行義務之收入」係擴充自 IFRS 15 「客戶合約之收入」，以解決公共部門特有議題。
- b. 履行義務為具約束力之合約 (binding agreement) 對購買方之承諾，移轉以下之一者予購買方或第三方受益者：
 - 可區分 (distinct) 之單一商品或勞務 (或一組商品或勞務)；或
 - 幾乎相同且移轉予購買方之型態相同之一系列可區分商品或勞務。
- c. 所有收入交易均納入 ED 70 「具履行義務之收入」與 ED 71 「不具履行義務之收入」規範，判斷要件為：
 - 是否為具約束力之合約 (不限於法律契約)；及
 - 是否具履行義務。
- d. 收入認列共分為下列五個步驟：
 - 辨認具約束力之合約：合約各方均應核准並承諾執行；辨認各方權利及付款條件；合約應具經濟實質 (或商業實質)，

¹⁷資料來源：<https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-70-revenue-performance-obligations>

且個體很有可能（probable）收取因交換商品或服務之對價（consideration）；

- 辨認履行義務；
- 決定交易價格：即交換商品或服務之對價，另有特殊狀況如變動對價、存在重大財務組成部分、非現金對價、付給購買方之對價等；
- 分攤交易價格：依據個別之對價，交易總價分攤至每一履行義務。
- 認列收入：若個體完成履行義務，即完成承諾商品或服務之交換時，則認列該履行義務分攤之收入。

2. ED 71 「不具履行義務之收入（Revenue without Performance Obligations）」¹⁸

- a. ED 71 「不具履行義務之收入」將更新 IPSAS 23 「無對價交易收入（稅課及移轉）」之規範，包含受限於核定經費（appropriation）之移轉、資本移轉（capital transfer）及服務捐贈（service in-kind）等。
- b. ED 71 「不具履行義務之收入」關注的是現時義務（present obligations）而非履行義務。現時義務指的是具約束力的義務，

¹⁸資料來源：<https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-71-revenue-without-performance-obligations>

使個體幾乎或完全沒有實質替代選項以迴避其資源之流出。依據具約束力之合約，移轉之提供方提供資源予移轉之接受方，並理解資源將以特定方式運用。

c. 收入認列步驟：

- 是否有資產需要認列？若無，則沒有收入需要認列；
- 流入是否因為業主（所有權人）投入（contribution）造成？若是，則非屬收入，也不屬 ED 71 「不具履行義務之收入」之規範內容；
- 交易是否由具約束力的合約產生？若否，則於資源控制權移轉時認列收入；
- 該合約是否具履行義務？若有，則應適用 ED 70 「具履行義務之收入」；
- 該合約是否具現時義務？若否，則於資源控制權移轉時認列收入；
- 現時義務完成時認列收入：資源控制權移轉時，移轉之收受人同時認列資產與負債；待現時義務完成時，認列收入並沖減原認列之負債。

3. ED 72 「移轉費用 (Transfer Expenses)」¹⁹

- a. 雖然社會福利、集體或個別服務，以及移轉費用，都是公共部門常見議題，但 IPSASB 卻甚少指引。為解決此問題，IPSASB 於 2019 年公布 IPSAS 42 「社會福利」，2020 年更新 IPSAS 19 「負債準備、或有負債及或有資產」規範，最後則提出 ED 72 「移轉費用」。因此一方面，ED 72 「移轉費用」處理公共部門特有議題，另一方面也與更新之收入規範 ED 70 「具履行義務之收入」及 ED 71 「不具履行義務之收入」相互參照。
- b. 移轉費用為除了稅課之外，個體提供商品、服務或其他資產予另一個體所產生之費用，且未直接取得任何商品、服務或其他資產以為交換。
- c. 具履行義務之移轉費用，認列步驟如下（對應 ED 70 「具履行義務之收入」）：
- 辨認具約束力之合約；
 - 辨認履行義務；
 - 決定交易對價；
 - 分攤交易對價；
 - 認列移轉費用。

¹⁹資料來源：<https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-72-transfer-expenses>

d. 不具履行義務之移轉費用，應於以下二個時點之較早者認列：

- 移轉之提供者具現時義務之時，應認列負債；
- 移轉之提供者停止控制資源之時（通常為資源控制權移轉時），應依其他有關公報除列該資源。

e. 不具履行義務之移轉費用，其衡量應依方式之一：

- 若移轉費用認列於資源移轉之日，則以該資源之帳面金額衡量；
- 若移轉費用認列早於資源移轉之日，則以移轉之提供者清償該負債所需負擔成本之最佳估計值衡量，包含固定成本、變動成本、貨幣之時間價值，以及所有非現金移轉之價值。

第三章 國際公共部門會計準則與我國政府會計規制之比較

IPSASB 分別發展適用權責發生基礎及現金收付基礎會計之 IPSASs，以符合一般用途財務報告之使用者需要。截至 2020 年 7 月 31 日，IPSASB 共計發布 42 號權責發生基礎之 IPSASs 及 1 號現金收付基礎之 IPSAS。權責發生基礎會計之 IPSASs 發展，主要可適用於公共部門之 IFRSs 及公共部門特有議題；現金收付基礎會計之 IPSASs 發展，則包含義務性及鼓勵性之規定。若從現金收付基礎會計過渡至權責發生基礎會計，IPSASs 亦提供相關指引。而各準則之內容理解，除個別準則之限制及過渡條件外，應考量制定目的、結論基礎及重要原則之脈絡。

本章說明 IPSASs 各公報之重要規範內容，並分析 IPSASs 與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異。IPSASs 各公報之重要規範內容方面，本研究將 IPSASs 各號公報分為以下八類：（1）財務報表之表達，（2）財務報表之揭露，（3）收入，（4）資產，（5）負債，（6）金融工具，（7）單獨及合併財務報表，（8）權責發生基礎會計之過渡。上述各類 IPSASs 之重要規範內容²⁰，本章將分別說明於第一節至第八節。

²⁰ 公報內容為 2019 年 1 月 31 日版本，請參閱 <https://www.ipsasb.org/publications/2019-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

至於 IPSASs 與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異，將於第九節加以論述。IPSASs 各號公報編號、名稱、性質分類及參照之 IFRSs，請參閱以下之表 8。

表 8 IPSASs 各號公報之編號、名稱及性質分類表

編號	名稱	IAS/IFRS
財務報表之表達		
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements 財務報表之表達	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements現金流量表	IAS 7
財務報表之揭露		
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors 會計政策、會計估計變動及錯誤	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates匯率變動之影響	IAS 21
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies 高度通貨膨脹經濟下之財務報導	IAS 29
IPSAS 14	Events After the Reporting Date 報導期間後事項	IAS 10
IPSAS 18	Segment Reporting部門別報導	IAS 14
IPSAS 20	Related Party Disclosures關係人揭露	IAS 24
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector 一般政府部門財務資訊之揭露	n/a
收入		
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions ²¹ 對價交易收入	IAS 18

²¹ exchange transactions 於我國政府會計準則公報譯為「對價交易」，本研究維持此譯名；惟考量 consideration 亦譯為「對價」，爰未來適用我國政府會計規制之正式譯名，待採用或參考 IPSASs 制定有關準則時議定之。

編號	名稱	IAS/IFRS
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions ²² (Taxes and Transfers) 無對價交易收入（稅課及移轉）	n/a
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor 服務特許權協議：授予人	IFRIC 12 SIC 9
資產		
IPSAS 5	Borrowing Costs借款成本	IAS 23
IPSAS 11	Construction Contracts建造合約	IAS 11
IPSAS 12	Inventories存貨	IAS 2
IPSAS 13	Leases租賃	IAS 17
IPSAS 16	Investment Property投資性不動產	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment 不動產、廠房及設備	IAS 16
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets 非現金產生資產之減損	IAS 36
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets 現金產生資產之減損	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture農業	IAS 41
IPSAS 31	Intangible Assets無形資產	IAS 38 SIC 32
負債		
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets負債準備、或有負債及 或有資產	IAS 37
IPSAS 39	Employee Benefits員工福利	IAS 19
IPSAS 42	Social Benefits社會福利	n/a
金融工具		
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation 金融工具：表達	IAS 32 IFRIC 2
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement金融工具：認列與衡量	IAS 39 IFRIC 16
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures 金融工具：揭露	IFRS 7

²² non-exchange transactions 於我國政府會計準則公報譯為「無對價交易」，本研究維持此譯名，未來如有採用或參考 IPSASs 制定有關準則時，宜隨同 exchange transactions 議定適用我國政府會計規制之正式譯名；tax 本研究則譯為「稅課」。

編號	名稱	IAS/IFRS
IPSAS 41	Financial Instruments金融工具	IFRS 9 IFRIC 16
單獨及合併財務報表		
IPSAS 34	Separate Financial Statements單獨財務報表	IAS 27
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements合併財務報表	IFRS 10
IPSAS 36	Investments in Associates and Joint Ventures 投資關聯企業及合資	IAS 28
IPSAS 37	Joint Arrangements聯合協議	IFRS 11
IPSAS 38	Disclosure of Interests in Other Entities 對其他個體之權益之揭露	IFRS 12
IPSAS 40	Public Sector Combinations公共部門合併	IFRS 3
權責發生基礎會計之過渡		
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements財務報表中預算資訊之表達	n/a
IPSAS 33	First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs 首次採用權責發生基礎國際公共部門會計準則	IFRS 1
Cash Basis IPSAS	Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting 現金收付基礎會計下之財務報導	n/a

註：1. IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements合併及單獨財務報表，已被IPSAS 34及IPSAS 35取代；IPSAS 7 Investments in Associates投資關聯企業，已被IPSAS 36取代；IPSAS 8 Interests in Joint Ventures合資權益，已被IPSAS 37取代；IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation金融工具：揭露及表達，已被IPSAS 28、IPSAS 29及IPSAS 30取代；IPSAS 25 Employee Benefits員工福利，已被IPSAS 39取代。

2.表列IFRIC全名為International Financial Reporting Interpretations Committee，（國際財務報導解釋委員會）以下簡稱IFRIC；另SIC全名為Standard Interpretations Committee（準則解釋委員會），以下簡稱SIC。

資料來源：修改自<https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas>

第一節 財務報表之表達

一、IPSAS 1 「財務報表之表達」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為規定一般用途財務報表應按權責發生基礎編製，包含財務報表結構之指引及財務報表內容之最低要求。準則內容摘要如下：

公共部門個體財務報導之目的，係提供一般用途財務報告使用者符合課責性及決策目的之個體資訊。編製個別政府主體（例如政府部門或其約當組織）財務報表之責任，通常歸於該主體之首長（常任主管或首席執行官）及其中央財務機關主管（或資深財務官員例如主計長或會計長）。至於編製政府整體財務報表之責任，通常由中央財務機關主管（或資深財務官員例如主計長或會計長）及財政部長（或職位相當者）共同負責。

一份完整的財務報表包括：

1. 財務狀況表（statement of financial position）；
2. 財務績效表（statement of financial performance）；
3. 淨資產／權益變動表（statement of changes in net assets/equity）；
4. 現金流量表（cash flow statement）；
5. 當個體對外公開其法定預算時，應比較預算與實際金額；
6. 附註，包含重大會計政策及其他解釋性資訊；
7. 前期比較資訊。

財務報表編製之基本原則包括，公允表達及遵循 IPSASs、繼續經營個體假設、表達之一致性、重大性及彙總、互抵、比較資訊等：

1. 遵循 IPSASs 編製財務報表之個體，應於附註中明確且無保留聲明遵循 IPSASs。除非財務報表遵循所有 IPSASs 之規定，個體不得聲稱其財務報表係遵循 IPSASs。
2. 若有重大不確定事件或情況致組織繼續經營能力有重大疑慮，則該等不確定性應予揭露。若財務報表非基於繼續經營個體假設編製，亦應予揭露；
3. 財務報表各期表達及分類應一致，除非個體營運內容有重大改變、符合 IPSAS 3「會計政策、會計估計變動及錯誤」規定之另種表達或分類方式更適合，或其他 IPSASs 要求；
4. 類似項目之重大類別應單獨列報。對非類似性質或功能之項目應單獨列報，但該項目不重大者不在此限；
5. 資產與負債、收入與費用不得互抵，但 IPSASs 允許或另有規定者不在此限；
6. 應列報報導於本期財務報表及附註所有金額之前期比較資訊，若該等資訊與本期財務報表之了解攸關。若改變表達或分類，應重分類比較金額，並應揭露重分類之性質、金額及理由。

財務報表應能清楚辨識，並提供資訊如個體名稱、報導範圍、報導期間、表達貨幣及取整數原則。財務報表一般為每年列報。當個體改變報導期間結束日而以長於或短於一年列報財務報表時，應加以揭露。

資產及負債通常應區分為流動或非流動。一般來說，期後事項不需加以區分為流動或非流動。個體各資產及負債單行項目其預期回收或清償合併有下列之金額者，應揭露超過十二個月之預期回收或清償之金額：

1. 未超過報導期間後十二個月者，及
2. 超過報導期間後十二個月者。

該準則訂定應於財務狀況表、財務績效表及淨資產／權益變動表單行列報之最低要求，並提供指引列報額外之單行項目、標題及小計。認列於財務績效表之費用，可依性質別或功能別來分析。如按功能別分類費用時，應揭露按性質別分類費用之額外資訊。

附註應列報資訊之最低要求：

1. 所採用之特定會計政策；
2. 管理階層於採用會計政策過程中所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷；
3. 對有關未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及估計不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險；

4. 個體所在地及法律形式；
5. 個體營運性質及主要活動之說明；
6. 相關法令之參照；
7. 該經濟個體之控制個體及最終控制個體名稱；

準則隨附文件提供財務狀況表、財務績效表及淨資產／權益變動表之釋例。

二、IPSAS 2 「現金流量表」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2001 年 7 月 1 日以後之財務報表；其目的為藉由現金流量表，將當期之現金流量劃分為來自營業、投資及籌資活動，提供公共部門個體之現金及約當現金之歷史性變動資訊。準則內容摘要如下：

現金包括庫存現金及活期存款。約當現金係指短期（自取得之日起三個月內到期）並具高度流動性之投資，該投資可隨時轉換成定額現金且價值變動之風險甚小。通常權益投資被排除在約當現金之外。

現金流量表應報導當期依營業、投資及籌資活動類別之現金（指現金及約當現金）流量：

1. 報導來自營業活動之現金流量應採用直接法（鼓勵採用）或間接法。

公共部門個體採用直接法報導來自營業活動之現金流量，該準則鼓

勵提供正常活動所產生之餘絀與來自營業活動之淨現金流量間之調節。

2. 因外幣交易產生之現金流量，應按現金流量發生日之功能性貨幣與外幣間之匯率，將該外幣金額以個體之功能性貨幣記錄之。
3. 利息及股利收付之現金流量應單獨揭露，且應以一致之方式分類為營業、投資或籌資活動。
4. 來自所得稅之現金流量應單獨列報，且應分類為來自營業活動之現金流量，除非其可明確辨認屬於投資及籌資活動。
5. 因對被控制個體或其他業務單位取得或喪失控制所產生之現金流量彙總數，應單獨表達並分類為投資活動，並額外揭露特定資訊。

現金流量表應排除無須動用現金或約當現金之投資及籌資交易，此類交易應於財務報表之其他部分揭露，並以能提供所有與該等投資及籌資活動攸關資訊之方式表達。

準則隨附文件提供現金流量表之釋例。

第二節 財務報表之揭露

一、IPSAS 3 「會計政策、會計估計變動及錯誤」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為訂定選擇與變更會計政策之標準，連同會計政策變動、會計估計變動與錯誤更正之會計處理與揭露。準則內容摘要如下：

若無某一 IPSAS 明確適用於個體之交易、其他事項或情況時，管理階層應運用其判斷以訂定並採用可提供下列資訊之會計政策：

1. 對使用者決策之需求具攸關性；
2. 具可靠性，即其財務報表具下列特性：
 - a. 忠實表述個體之財務狀況、財務績效及現金流量；
 - b. 反映交易、其他事項或情況之經濟實質，而非僅反映其法律形式；
 - c. 中立性（即無偏誤）；
 - d. 審慎性；及
 - e. 於所有重大方面係屬完整。

對於類似交易、其他事項或情況應一致地選擇及適用會計政策。會計政策選擇之層級（順序）為：

1. IPSASs，任何攸關的施行指引都加以考量。
2. 若缺乏直接適用之 IPSASs，參酌 IPSASs 對處理類似及相關議題之規定；及其他 IPSASs 對資產、負債、收入及費用之定義、認列條件及衡量標準之敘述；
3. 管理階層亦可考量其他準則制定機構所發布之最新文告，及公認之公共及私部門實務。

個體僅於會計政策變動符合下列條件之一時，始應變動其會計政策：

1. 某一 IPSAS 所規定；或
2. 能使財務報表提供交易、其他事項或情況對個體財務狀況、財務績效或現金流量之影響之可靠且更攸關之資訊。

個體對於初次適用某一 IPSAS 而產生之會計政策變動，其會計應依該 IPSAS 特定之過渡規定處理。如該 IPSAS 對該變動並無特定之過渡規定，或自願變動一項會計政策，則應追溯適用該變動。追溯適用時，除對於該變動在特定期間淨資產／權益之影響數或累積影響數之決定，在實務上不可行外，應追溯適用該會計政策之變動。個體於本期之開始日，若對於採用新會計政策之所有前期累積影響數之決定，在實務上不可行時，應調整比較資訊，以自實務上最早可行之日起推延適用該新會計政策。

會計估計變動（例如折舊性資產之耐用年限）之影響應於下列期間推延認列於餘絀：

1. 變動當期，若變動僅影響當期；或
2. 變動當期及未來期間，若變動影響當期及未來期間（無須追溯調整）。

若將會計政策變動自會計估計變動區分有困難時，該變動應視為會計估計變動。

個體於發現錯誤後之首次通過發布之整份財務報表中，按下列方式追溯更正重大前期錯誤：

1. 重編錯誤發生之該前期所表達之比較金額；或
2. 若錯誤發生在所表達最早期間之前，則應重編所表達最早期間之財務狀況初始餘額。

二、IPSAS 4 「匯率變動之影響」

該準則生效日為 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為訂定個體以外幣從事交易及擁有國外營運機構之會計處理。準則內容摘要如下：

首先，決定報導個體之功能性貨幣，即個體營運所處主要經濟環境之貨幣。其次，將所有外幣貨幣性項目換算為功能性貨幣：

1. 以交易日之即期匯率認列與衡量；
2. 後續報導期間：
 - a. 外幣貨幣性項目應以收盤匯率換算；
 - b. 以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目，應以交易日之匯率換算；及
 - c. 以公允價值衡量之外幣非貨幣性項目，應以衡量公允價值當日之匯率換算。

因交割貨幣性項目或換算貨幣性項目使用之匯率與當期原始認列或前期財務報表換算之匯率不同所產生之兌換差額，應於發生當期認列為餘絀。唯一例外的是，構成報導個體對國外營運機構淨投資一部分之貨幣

性項目，所產生之兌換差額在包含國外營運機構之合併財務報表應認列為淨資產／權益之單獨組成部分，並於處分該淨投資時，將此兌換差額自權益重分類至餘絀。

當個體之功能性貨幣改變時，個體應自改變日起按新功能性貨幣推延適用換算程序。

當個體之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，其經營結果及財務狀況應以下列程序換算為不同之表達貨幣：

1. 所表達之每一財務狀況表（包括比較報表）之資產及負債應以該財務狀況表日之收盤匯率換算；
2. 列報財務績效之每一報表（包括比較報表）之收入及費用應以交易日之匯率換算；及
3. 所有因換算而產生之兌換差額均認列為淨資產／權益之單獨組成部分。

當個體之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，其經營結果及財務狀況應以下列程序換算為不同之表達貨幣：

1. 除 2. 所述之情形外，所有金額（即資產、負債、淨資產／權益項目、收入及費用，包含比較金額）應以最近期財務狀況表日之收盤匯率換算；

2. 當金額換算為非高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，比較金額應為相關之以前各年度財務報表所表達之該年度金額（即不調整後續物價水準或匯率之變動）。

因收購國外營運機構產生之商譽及因收購國外營運機構對資產及負債帳面金額所作之公允價值調整，應視為該國外營運機構之資產及負債，故應以該國外營運機構之功能性貨幣列報。

處分國外營運機構時，與該國外營運機構相關並累計於淨資產／權益項下之單獨組成部分之累計兌換差額，應於認列處分餘絀時，自淨資產／權益重分類至餘絀。

三、IPSAS 10 「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2002 年 7 月 1 日以後之財務報表；其目的為訂定個體以高度通貨膨脹經濟下之貨幣為功能性貨幣之財務報導特定準則，以使所提供之財務資訊（含合併財務資訊）具有意義。準則內容摘要如下：

一國之經濟環境有下列特性（惟不限）時，即顯示具高度通貨膨脹：

1. 一般民眾偏好以非貨幣性資產或幣值相對穩定之外幣保存其財富，且將其所持有之本地貨幣立即投資，以維持購買力；
2. 一般民眾所稱貨幣金額是用相對穩定之外幣而非本地貨幣表示，且報價亦可能用該外幣；

3. 即使授信期間短，賒銷及賒購之價格亦計入補償授信期間之預期購買力損失；
4. 利率、工資及價格均與物價指數連動；及
5. 過去三年累積之通貨膨脹率接近或超過 100%。

當個體之功能性貨幣係屬高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，其財務報表須依報導期間結束日之現時衡量單位編製。應揭露之前一報導期間相對應數字及任何較早期間相關資訊，亦須依報導期間結束日之現時衡量單位編製。淨貨幣部位之餘絀，應於財務績效表中單獨揭露。

當公共部門個體於財務報表列報預算資訊時，該預算資訊亦須依報導期間結束日之現時衡量單位編製。

當高度通貨膨脹經濟停止且個體財務報表之編製及表達停止適用該準則時，以前一報導期間結束日之現時衡量單位表達之金額，應作為後續財務報表之帳面金額基礎。

四、IPSAS 14 「報導期間後事項」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日後開始之年度期間；其目的為對報導期間後事項，個體須調整財務報表之情況；及對何日為通過發布財務報表日及報導期間後事項，個體所應作之揭露。準則內容摘要如下：

報導期間後事項係指於報導期間結束日至通過發布財務報表日間，所發生之有利及不利事項。

應調整認列於財務報表之金額，以反映報導期間後調整事項，例如訴訟案件於報導期間後和解，證實個體於報導期間結束日負有現時義務。

不得調整認列於財務報表之金額，以反映報導期間後非調整事項，例如於報導期間結束日至通過發布財務報表日間不動產之公允價值下跌，因通常不影響該不動產於報導期間結束日之評價，故個體並不調整認列於其財務報表之不動產金額。

若股利於報導期間後提出或宣告，該股利並不認列為報導期間結束日之負債，應依規定於附註中揭露。

當個體管理階層於報導期間後決定，其意圖清算該個體或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案，則不得按繼續經營基礎編製其財務報表。

報導期間後營運結果及財務狀況之惡化，可能顯示需要考量繼續經營假設是否仍然適當。若繼續經營假設已不再適當，因其影響屬全面性，致該準則規定應對會計基礎作根本上之改變，而非對原會計基礎中所認列之金額作調整。

個體應揭露通過發布財務報表之日及由誰通過。若財務報表發布後任何人有權加以修正時，則個體應揭露該事實。

若個體於報導期間後，但在發布財務報表日前，收到有關存在於報導期間結束日情況之資訊，個體應按照新資訊更新與該等情況有關之揭露。

對於每一種類重大之報導期間後非調整事項，個體應揭露：

1. 該事項之性質；及
2. 其財務影響之估計數，或無法估計之說明。

五、IPSAS 18 「部門別報導」

該準則生效日涵蓋期間起自 2003 年 7 月 1 日以後之財務報表；其目的為制定部門別報導財務資訊原則，以有助於財務報表使用者更加了解個體過去績效、辨認支持主要業務活動所分攤的資源，並增進個體的財務報導透明度，履行其課責性義務。準則內容摘要如下：

財務報告若包含政府或其他經濟個體合併財務報表及控制個體之單獨財務報表，則部門別資訊僅須於合併財務報表中提供。

部門項目之報導應以評量部門績效及決定資源分配為目的。

個體通常考量其組織架構和內部報告制度，以辨識服務部門或地區部門。政府部門及單位通常依據服務線（service line）進行管理及內部報告，因能認定主要產出、管理績效、釐清資源需求及預算。如此，內部報告制度即為以業務區分之架構。

辨識部門通常以主要提供之商品及服務、執行之專案或進行之活動為基礎。該準則提供應報導部門之指引，但未敘明辨識應報導部門之量化門檻。

可採用一組主要部門與一組次要部門報告架構，而次要部門只須有限程度揭露資訊。

部門別資訊須依與用於合併層級或個體相同之一般公認會計原則提供。

二個或多個部門共同使用之資產應分攤於各部門列報，若相關收入及費用分攤至各部門。

若部門首次被辨識為營運部門，為用於比較，前期部門別資訊應以最新報導部門類別追溯重編。

個體應提供部門別資訊與合併或個體財務報表彙總資訊之調節。

六、IPSAS 20 「關係人揭露」

該準則生效日為 2004 年 1 月 1 日後開始之年度期間；其目的為確保個體財務報表包括必要揭露，符合課責性並使財務報表使用者注意到該個體之財務狀況及財務績效，可能已受到關係人之存在以及與該等關係人之交易影響之可能性。準則內容摘要如下：

關係人係指對該報導個體具控制或具重大影響（包含控制個體、所有人及家庭成員、重要投資者，以及主要管理人員），以及報導個體控制或具重大影響之個體（包含控制個體、合資、關聯企業，以及退職後福利）。若個體與報導個體隸屬相同控制個體之下，亦被視為關係人。

揭露事項：

1. 控制關係。不論關係人間是否有交易，皆應揭露關係人關係；
2. 關係人交易：
 - a. 關係之性質；
 - b. 交易類型；
 - c. 交易要素，得以辨識交易之重大性，並對決策和課責性目的而言，足以提供可靠攸關之財務報表資訊；
3. 主要管理人員薪酬，並按類別分析。

除單獨揭露係對決策及課責性目的之攸關及可靠資訊提供所必須者外，性質類似之項目得彙總揭露。

下列為應揭露之關係人交易之釋例：

1. 服務之提供或收受；
2. 商品（已完成或尚未完成）之購買或移轉／銷售；
3. 不動產及其他資產之購買或移轉／銷售；
4. 代理協議；
5. 租賃協議；
6. 研究發展之移轉；
7. 授權協議下之移轉；
8. 籌資協議下之移轉（包括放款、權益投入、現金或服務捐贈，及其他財務支持含成本分攤協議等）；

9. 保證或擔保之提供；

七、IPSAS 22 「一般政府部門財務資訊之揭露」

該準則生效日為 2009 年 4 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為訂定一般政府部門合併財務報表之揭露規定。合宜之一般政府部門資訊揭露，有助於了解政府之市場與非市場活動間，以及財務報表與統計基礎財政報告間之關係。準則內容摘要如下：

一般政府部門財務資訊之揭露，其會計政策應與編製政府合併財務報表時相同，以下二種狀況除外：

1. 一般政府部門如為公營金融事業或公營非金融事業部門，則不適用 IPSAS 35 「合併財務報表」之規定。
2. 一般政府部門投資於公營金融事業或公營非金融事業部門，應以被投資者淨資產之帳面金額列報資產。

一般政府部門資訊揭露之表達，不應比依據 IPSASs 編製之財務報表更突出。一般政府部門資訊揭露至少應包括：

1. 主要類別之資產，單獨呈現對其他部門之投資；
2. 主要類別之負債；
3. 淨資產／權益；
4. 全部重估增值及減值，及直接認列於淨資產／權益之其他收入及費用項目；

5. 主要類別之收入；
6. 主要類別之費用；
7. 餘絀；
8. 主要類別之營運活動現金流量；
9. 投資活動現金流量；
10. 籌資活動現金流量。

一般政府部門應揭露其重大控制個體。該等個體如與前期有所異動，則應說明為何前期包含之個體於本期排除。

一般政府部門揭露應與政府合併財務報表調節對照，財務報表相當科目應分別呈現其調整。

第三節 收入

一、IPSAS 9 「對價交易收入」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2002 年 7 月 1 日以後之財務報表；其目的為訂定對價交易及事項所產生收入之會計處理。準則內容摘要如下：

該準則適用於以下對價交易及事項所產生之收入：

1. 服務之提供；
2. 商品之銷售；
3. 他人使用個體資產所產生之收入，包括利息、權利金，及股利或類似分配。

對價交易指某個體接受資產或服務，或消滅負債，直接給予另一個體約當等值（主要以現金、商品、服務或資產使用權）作為交換。

收入應按已收或應收對價（consideration）之公允價值衡量。認列原則如下：

1. 服務之提供：當交易結果能可靠估計時，應參照報導期間結束日之完成程度，認列與交易有關之收入；當交易結果無法可靠估計時，應僅在已認列費用之可回收範圍內認列收入。
2. 商品之銷售：商品所有權之重大風險和報酬轉移予買方、賣方喪失有效控制能力、金額能可靠衡量、與該交易有關之經濟效益或服務潛能（service potential）很可能流入個體，及與交易有關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。
3. 利息、權利金，及股利或類似分配：與交易有關之經濟效益或服務潛能很有可能流入個體，及收入金額能可靠衡量。
 - a. 利息：按考量資產之有效受益率之時間比例基礎；
 - b. 權利金：依相關協議之實質，於已賺得時認列；及
 - c. 股利或約當股利：股東或個體收款之權利確立時認列。

二、IPSAS 23 「無對價交易收入（稅課及移轉）」

該準則生效日為 2008 年 6 月 30 日 以後開始之年度期間，有部分過渡規定；其目的為訂定無對價交易收入之財務報導規定，以及個體合併之無對價交易。準則內容摘要如下：

無對價交易為對價交易以外之交易，指某個體接受另一個體價值時，並未直接給予約當等值作為交換；或其給予另一個體價值時，並未直接收到約當等值作為交換。

移轉係指除稅課之外，無對價交易所產生之未來經濟效益或服務潛能流入。

資產移轉之規定，係指法律、規範或具約束力之合約，由報導個體以外的個體加諸於被移轉資產使用之條款。

附條件資產移轉之規定，係指明該資產未來經濟效益或服務潛能應由接收方使用，同時特定或未來經濟效益或服務潛能亦必須返還予移轉方。

資產移轉之限制，係限制或引導被移轉資產使用目的之條款，但並未載明如未符合該限制，未來經濟效益或服務潛能應返還予移轉方。

除服務捐贈（service in-kind）外，無對價交易產生之資源流入，若符合資產之定義及以下條件時，應認列為資產：

1. 該資產所含之未來經濟效益或服務潛能，很有可能流入至該個體；

2. 該資產之公允價值能被可靠衡量。

無對價交易所取得之資產，應以取得日之公允價值衡量。

認列為資產之無對價交易所產生之資源流入，除與該流入相關並認列為負債之範圍外，應認列為收入。個體與無對價交易所產生之資源流入所認列資產相關而認列為負債之現時義務，若被滿足時，應減低所認列該負債之帳面金額，並將該降低金額轉認列為利益。

無對價交易收入，應以個體認列之淨資產所增加金額加以衡量。無對價交易產生之現時義務，若符合負債之定義及以下條件時，應認列為負債：

1. 很有可能必須以未來經濟效益或服務潛能之資源流出來清償義務；
2. 該義務金額能可靠估計。

附條件資產移轉產生之現時義務於原始認列，若符合負債之認列條件者，應認列為負債。負債之認列金額，應為報導期間結束日清償現時義務之最佳估計金額。

若應稅事項發生且符合資產之認列條件時，個體應認列稅課相關之資產。

稅課收入應以總額列計，不得減除透過稅務系統支付之費用（例如無論受益者是否納稅都可收取之金額）。稅課收入不得將稅式支出加回（例如稅法之特別規定，讓某些納稅人享有其他人所沒有之稅課優惠）。

若資源移轉符合資產定義，且符合認列條件，則個體應認列資產。然而個體得選擇將服務捐贈認列為收入及資產，但並非必要。

個體應於一般用途財務報表之主表或附註，揭露以下資訊：

1. 包括於無對價交易收入之每一重要種類之當期金額，稅課及移轉並應按其主要種類分別單獨呈現；
2. 無對價交易相關之應收款金額；
3. 附條件資產移轉相關之負債金額；
4. 優惠貸款(concessionary loans)相關附條件資產移轉之負債金額；
5. 受限資產之金額，及其所受限制之性質；
6. 任何無對價交易相關預收款項之存在及其金額；
7. 負債免除之金額。

個體應於一般用途財務報表，以附註揭露下列資訊：

1. 無對價交易收入認列所採用之會計政策；
2. 包括於無對價交易收入之每一重要種類，其流入資源公允價值之衡量基礎；
3. 當期個體無法可靠衡量應稅事項之稅課收入所包括之每一重要種類，其稅課性質之資訊；
4. 包括於遺贈、贈與及捐獻之每一重要種類之性質及類型，以分別單獨呈現包括於接受實物捐贈之每一重要種類。

三、IPSAS 32 「服務特許權協議：授予人」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2014 年 1 月 1 日 以後之財務報表；其目的為訂定公共部門個體授予服務特許權協議之會計處理。準則內容摘要如下：

IPSASs 並未規定該等協議營運者之會計處理。該準則為 IFRIC 12 「服務特許權協議」之對照，IFRIC 12 規定營運者之會計處理。

若適用下列條件，授予人應認列服務特許權資產。若資產於其全部耐用年限內均用於服務特許權協議中者，僅需符合下列第一項條件：

1. 授予人控制或管制營運者應以資產提供何種服務、服務對象及服務價格；且
2. 授予人透過所有權、受益權或其他方式，控制該資產於服務協議期間結束時之任何重大剩餘權益。

授予人應將營運人之提供認列為資產；授予人既有資產則重分類為服務特許權資產。

依補償營運者之方式，授予人應認列負債：

1. 金融負債模式：作為建造、開發、取得或升級特許服務資產之補償，授予人提供可決定金額之多期付款。金融工具相關之 IPSASs（IPSAS 28 「金融工具：表達」、IPSAS 29 「金融工具：認列與衡量」、IPSAS 30 「金融工具：揭露」）適用於此金融負債。

2. 授予營運者權利模式：作為建造、開發、取得或升級特許服務資產之補償，授予人授予營運者向第三方服務使用者收費之權利，或另一產生收入之資產。因授予人（某一服務特許資產）與營運者（某一無形資產）資產交換而產生之未賺得收入，授予人應以負債列帳。

授予人收入及費用之會計處理應按以下模式：

1. 金融負債模式：依據支付營運者款項之實質，授予人分攤該等款項為負債減項、財務費用和營運者提供服務之使用費；
2. 授予營運者權利模式：授予人由服務特許協議所收取之資產賺得利益，係作為協議期間授予營運者權利之交換。依據服務特許協議之經濟實質，授予人應認列收入並沖減負債。

第四節 資產

一、IPSAS 5 「借款成本」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2001 年 7 月 1 日 以後之財務報表；

其目的為訂定借款成本之會計處理。準則內容摘要如下：

借款成本包含利息、借款折溢價之攤銷，及舉借資金輔助成本之攤銷等。二種可行的會計處理：

1. 費用化：認列為發生期間之費用；

2. 資本化：針對直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本，當該借款成本很有可能對個體產生未來經濟效益或服務潛能，且該成本能可靠衡量時，應予以資本化為該資產成本之一部分。其他不符合資本化條件之借款成本，則認列為發生期間之費用。

當個體採用資本化會計處理，則應一致地適用於個體直接可歸屬於取得或建造符合要件之資產之所有借款成本。實際發生之借款成本應減除將該借款暫時投資所產生之投資收入。符合要件之資產係指必須經一段相當長期間始達到預定使用或出售狀態之資產，例如辦公大樓、醫院、基礎設施如道路、橋樑、發電設施，以及部分存貨。

個體在舉借一般性資金以取得符合要件之資產之範圍內，應以某一資本化利率乘以該符合要件之資產之支出，以決定符合資本化條件之借款成本金額。該資本化利率應為該期間負擔借款成本之個體所有流通在外借款金額之加權平均利率。

二、IPSAS 11 「建造合約」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2002 年 7 月 1 日以後之財務報表；其目的為訂定承包商財務報表中與建造合約有關收入及成本之會計處理。

準則內容摘要如下：

合約收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。合約收入應包括：

1. 合約中同意之原始收入金額；及
2. 合約工作之變更、求償及獎勵金：
 - a. 在其很有可能產生收入範圍內；且
 - b. 收入能可靠衡量。

合約成本應包括：

1. 直接與特定合約有關之成本；
2. 一般可歸屬於合約活動，且能有系統且合理分攤至該合約之成本；
3. 根據合約條款可特別向客戶收取之其他成本。

當建造合約之結果能可靠估計時，合約收入及成本應於報導期間結束日參照合約活動完成程度認列（完工比例法）。

當建造合約之結果無法可靠估計時：

1. 僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內始應認列收入；
且
2. 合約成本應於其發生當期認列為費用。

建造合約之合約成本一般預期可從合約對造全部回收；當總合約成本很有可能超過總合約收入時，預期損失應立即認列。

三、IPSAS 12 「存貨」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為訂定存貨之會計處理，提供成本之決定及其後續認列為費用（包括任何沖減至淨變現價值）之指引，亦提供以成本公式分配成本至各存貨之指引。準則內容摘要如下：

存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。當存貨以無對價交易方式取得，成本應以購買日之公允價值衡量。然而，存貨如有下列情形，應以成本與當期重置成本孰低衡量：

1. 配銷時未收費或象徵性收費；
2. 於商品製造過程耗用時未收費或象徵性收費。

存貨成本應包含購買成本、加工成本（原料、人工、管理與行政成本），及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本，惟不含外幣兌換差額及出售成本。交易折扣、讓價及其他類似項目應於決定購買成本時減除。

不可替換之存貨項目，其存貨成本之計算應採用成本個別認定法。

個體對性質及用途類似之所有存貨，應採用相同成本公式；僅存貨之存放地點不同，並不足以對得採用不同成本公式之正當性提供依據。

可替換之存貨項目，成本應採用先進先出或加權平均成本公式分配，不允許採用後進先出法。

對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本公式。

當存貨出售、交換或配銷時，其帳面金額應於相關收入認列之當期認列為費用；如無相關收入，應於商品配銷或服務提供時即認列費用。

任何存貨沖減至淨變現價值之金額及所有存貨損失，均應於沖減或損失發生之當期認列為費用。任何存貨沖減因淨變現價值增加而迴轉之金額，應於迴轉發生之當期減少認列為費用之存貨金額。

四、IPSAS 13 「租賃」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日 以後開始之年度期間；其目的為確保承租人及出租人之融資租賃及營業租賃採用合宜之會計政策及揭露。

準則內容摘要如下：

租賃如移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為融資租賃。資產所有權最終可能會或可能不會移轉，例如：

1. 租賃期間涵蓋標的資產經濟年限之主要部分；
2. 最低租賃給付現值達該標的資產幾乎所有之公允價值。

融資租賃以外之租賃，應分類為營業租賃。當一項租賃包含土地及建築物要素時，出租人應分別評估各要素之類別係融資租賃或營業租賃。

融資租賃—承租人之會計：

1. 在租賃期間開始日，承租人應以租賃期間開始日所決定之租賃資產公允價值或最低租金給付現值兩者孰低者，於其財務狀況表內將融資租賃認列為資產與負債。
2. 如確定租賃隱含利率在實務上可行，則以該利率作為計算最低租金給付現值之折現率，否則應採用承租人增額借款利率。
3. 折舊政策：應採與自有折舊性資產一致之折舊政策。
4. 最低租賃給付：應分配予融資費用及降低尚未支付之負債。

營業租賃—承租人之會計：

租賃給付應按直線基礎於租賃期間認列為費用（即使租金並非按直線基礎支付），除非若另一種有系統之基礎更能代表承租人效益之型態，承租人應適用該基礎。

融資租賃—出租人之會計：

1. 應於其財務狀況表認列融資租賃下所持有之資產，並以租賃投資淨額之金額表達為應收款。
2. 融資收入之認列，應基於能反映出租人之租賃投資淨額在各期有固定報酬率之型態。

營業租賃—出租人之會計：

1. 應將屬於營業租賃之資產，按其性質列於財務狀況表中。

2. 來自營業租賃之租賃收入應按直線基礎於租賃期間內認列為收入，若另一種有系統之基礎更能代表資產使用效益遞減之時間型態，出租人應適用該基礎。
3. 出租人應將因取得營業租賃所發生之原始直接成本加計至標的資產之帳面金額，並按與認列租賃收入相同之基礎，於租賃期間將該等成本認列為費用。

售後租回交易之會計處理，需視該交易屬融資租賃或營業租賃而定。

五、IPSAS 16 「投資性不動產」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日 以後開始之年度期間；其目的為訂定投資性不動產之會計處理及相關揭露規定。準則內容摘要如下：

投資性不動產係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具所持有（由所有者所持有或由承租人以使用權資產所持有）之不動產（土地或建築物之全部或一部分，或兩者皆有），而非：

1. 用於商品或服務之生產或提供，或供管理目的；或
2. 於正常營業過程出售。

投資性不動產於且僅於同時符合下列兩條件時，始應認列為資產：

1. 與投資性不動產相關之未來經濟效益或服務潛能很有可能流入個體；且
2. 投資性不動產之成本能可靠衡量。

投資性不動產應按其成本進行原始衡量，交易成本應包括於原始衡量中。若投資性不動產係由無對價交易以無成本或象徵性成本取得，成本應以取得日之公允價值衡量。

認列後之衡量，個體應選擇以下列任一模式，作為其會計政策：

1. 公允價值模式：按公允價值衡量所有投資性不動產，公允價值變動所產生之損益，應於發生當期認列。

2. 成本模式：對投資性不動產提列折舊，並認列已發生之減損損失。
該不動產之公允價值仍應揭露。

個體選定之衡量模式適用於該個體所有投資性不動產。

個體先前採公允價值模式，若確定無法在持續基礎上，可靠衡量投資性不動產之公允價值，則應依成本模式衡量投資性不動產，其殘值應假定為零，直至處分該投資性不動產。

當且僅當不動產之用途改變，個體始應將其轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出。當不動產符合（或不再符合）投資性不動產之定義且有證據顯示用途改變時，即發生用途改變。單僅管理階層對不動產之使用意圖改變並無法對用途改變提供證據。用途改變之證據之例包括：

1. 投資性不動產轉列為自用不動產：開始轉供自用或擬自用而開始開發；
2. 投資性不動產轉列為存貨：擬出售而開始開發；

3. 自用不動產轉列為投資性不動產：結束自用；及

4. 存貨轉列為投資性不動產：成立營業租賃以出租予另一方。

將存貨轉列為按公允價值列報之投資性不動產，該不動產於用途改變日之公允價值與原帳面金額間之差額應認列為餘絀。

因投資性不動產之減損、損失或廢棄，而自第三方取得之補償，應於該補償可收取時，認列為餘絀。

自願性會計政策變動僅適用於該變動能使財務報表提供可靠且更攸關之資訊。自公允價值模式改為成本模式，高度不可能產生更攸關之表達。

承租人在營業租賃下所持有之不動產，若採用該準則公允價值模式，可被認定為投資性不動產。融資租賃及營業租賃下所持有之類似不動產權益，可採用公允價值模式。

六、IPSAS 17 「不動產、廠房及設備」

該準則生效日為 2008 年 1 月 1 日 以後開始之年度期間；其目的為訂定不動產、廠房及設備之會計處理，以便財務報表使用者能察知有關個體對不動產、廠房及設備之投資及該投資變動之資訊。不動產、廠房及設備會計之主要議題為資產之認列、帳面金額之決定及其相關之折舊費用及減損損失之認列。準則內容摘要如下：

不動產、廠房及設備之成本僅於同時符合下列兩條件時，始應認列為資產：

1. 與該項目相關之未來經濟效益或服務潛能很有可能流入個體；及
2. 該項目之成本能可靠衡量。

該準則未規定或排除文化遺產資產之認列。若個體依該準則認列文化遺產資產，則須符合該公報之揭露規定以及其他相關規定。特殊軍事設備通常符合不動產、廠房及設備之定義，應認列為資產。基礎設施資產（如道路網路、下水道系統和通訊網路）之會計處理應適用該準則。

原始認列應以其成本衡量，包括為使資產達到能符合預期運作方式之所有成本。若資產以無成本或僅象徵性成本取得，則應以取得日之公允價值衡量。若延遲支付，則應於授信期間內認列利息費用。

認列後之衡量，該準則允許選擇會計政策，並將所選定之政策適用於相同類別之全部不動產、廠房及設備：

1. 成本模式：以成本減除所有累計折舊與累計減損損失後之金額列報。
2. 重估價模式：以重估價金額列報，重估價金額為重估價日之公允價值減除其後之所有累計折舊及累計減損損失後之金額。

重估價模式下，重估價應經常定期進行，並應對同類別內之不動產、廠房及設備項目同時重估價。資產之帳面金額若因重估價而增加，則該增加數應認列於餘絀並累計至權益／淨資產中之重估增值項下。惟該相同資產過去若曾認列重估價減少數於餘絀

之費用者，則重估價之增加數應於迴轉重估價減少數之範圍內認列於餘絀之收入。資產之帳面金額若因重估價而減少，於該資產之重估增值項下貸方餘額範圍內，重估價之減少數應認列於餘絀。不動產、廠房及設備項目於權益中之重估增值，於該資產除列時得直接轉入累計餘絀，亦可將重估增值於使用該資產時逐步轉出。

重估價增加數及減少數僅能抵銷同類別不動產、廠房及設備之重估增值，不可抵銷不同類別不動產、廠房及設備之重估增值。

不動產、廠房及設備項目每一部分之成本相對於該項目之總成本若屬重大，則每一部分應單獨提列折舊。每期之折舊費用應認列於餘絀，除非該折舊費用被計入另一資產之帳面金額中。

資產之可折舊金額應於其耐用年限內依有系統之基礎分攤，折舊方法應反映個體對資產未來經濟效益或服務潛能之預期耗用型態。至少應於每一財務年度結束日檢視資產之殘值（係指假設該資產已達耐用年限，並處於耐用年限屆滿時之預期狀態，個體目前自處分該資產估計所可取得金額減除估計處分成本後之餘額）。一項不動產、廠房及設備（如飛機）持續運作之條件可能為定期對故障作重大檢查，每當執行重大檢查時，若其成本符合認列條件，應將其視為重置，認列於不動產、廠房及設備項目之帳面金額中。

個體至少應於每一財務年度結束日檢視資產採用之折舊方法，若對資產所含之未來經濟效益或服務潛能之預期耗用型態已有重大變動，應按 IPSAS 3「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理。

個體應依 IPSAS 21「非現金產生資產之減損」或 IPSAS 26「現金產生資產之減損」決定不動產、廠房及設備項目是否已發生減損。

所有不動產、廠房及設備之對價交易均應按公允價值衡量，除非

1. 對價交易缺乏商業實質；或
2. 換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量。

不動產、廠房及設備項目之帳面金額應於下列情況發生時除列：

1. 處分時；或
2. 預期無法由使用或處分產生未來經濟效益或服務潛能時。

不動產、廠房及設備項目因除列而產生之利得或損失，應於該項目除列時計入餘絀。利得不得分類為收入。除列不動產、廠房及設備項目所產生之利得或損失金額，應為淨處分價款與該項目帳面金額間之差額。

過渡規定允許第一次適用該準則之個體，得選擇按成本或公允價值衡量其不動產、廠房及設備。

七、IPSAS 21 「非現金產生資產之減損」

該準則生效日為 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為確認非現金產生資產之列報未超過其可回收金額，並訂定可回收金額計算方式。準則內容摘要如下：

該準則適用於所有非現金產生資產，但下列情況除外：

1. 存貨（見 IPSAS 12 「存貨」）；
2. 建造合約產生之資產（見 IPSAS 11 「建造合約」）；
3. 屬 IPSAS 41 「金融工具」範圍內之金融資產；
4. 以公允價值衡量之投資性不動產（見 IPSAS 16 「投資性不動產」）；
5. 其他 IPSASs 已規範資產減損會計之資產。

公共部門個體持有現金產生資產應適用 IPSAS 26 「現金產生資產之減損」。

非現金產生資產之減損損失，為該資產帳面金額超過其可回收金額之部分。減損損失應立即認列於餘絀。

認列資產減損損失後，資產未來期間之折舊（或攤銷）費用，應依修改後之資產帳面金額減除其殘值（如有時），於剩餘耐用年限內依有系統之基礎分攤而予以調整。

可回收金額為非現金產生資產之公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者。非現金產生資產之使用價值為資產剩餘服務潛能之現值，該現值依據可取得之資料及減損性質，以下列三種方式之一認列：

1. 折舊後重置成本法：資產剩餘服務潛能之現值以折舊後重置成本計算。資產之重置成本為重置資產之服務潛能所需之成本，並依使用情形折舊。資產重置可透過重製（複製）現有資產，或重置其服務潛能。折舊後重置成本，係以重製成本或重置成本兩者較低者，減去累計折舊，以反映已耗用或逾期之服務潛能。
2. 還原成本法：資產剩餘服務潛能之現值計算，係以減損前重置此服務潛能之現時成本，減去預估資產還原成本。前者通常為資產折舊後重製或重置成本兩者較低者。
3. 服務單位法：資產剩餘服務潛能之現值計算，係將減損前剩餘服務潛能之現時成本，降為預期資產減損後所餘之服務單位。與還原成本法相同，減損前重置此服務潛能的現時成本，為資產折舊後重製或重置成本兩者較低者。

應於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，個體應估計該資產之可回收金額。特定情形下，前期已認列減損損失可迴轉。

八、IPSAS 26 「現金產生資產之減損」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2009 年 4 月 1 日以後之財務報表，鼓勵提前適用；其目的為訂定個體用以決定現金產生資產是否減損，以及確保減損損失認列之程序。該準則亦明確規範個體應於何時迴轉減損損失以及應揭露之事項。準則內容摘要如下：

該準則適用於所有現金產生資產，但下列情況除外：

1. 存貨（見 IPSAS 12 「存貨」）；
2. 建造合約所產生之資產（見 IPSAS 11 「建造合約」）；
3. 屬 IPSAS 41 「金融工具」範圍內之金融資產；
4. 以公允價值衡量之投資性不動產（見 IPSAS 16 「投資性不動產」）；
5. 遞延所得稅資產（見國際或國內相關準則）；
6. 員工福利所產生之資產（見 IPSAS 39 「員工福利」）；
7. 與農業活動有關且以公允價值減出售成本衡量之生物資產（見 IPSAS 27 「農業」）；
8. 遞延承保成本、保險公司因保險合約權利所產生之無形資產（見國際或國內相關準則）；及
9. 其他 IPSASs 已規範資產減損會計之現金產生資產。

資產減損係指資產未來經濟效益或服務潛能之損失中，屬於超過或高於透過折舊以系統方式認列資產未來經濟效益或服務潛能之損失者；

可回收金額係指公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者；減損損失係指現金產生資產帳面金額超過其可回收金額之部分。

個體應於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，個體應估計該資產之可回收金額。

針對非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產，藉由其帳面金額與可回收金額之比較，個體應每年進行減損測試。此減損測試得於年度中任一時點進行，但每年測試時點應相同。

個體於且僅於資產可回收金額低於其帳面金額時，始應將其帳面金額減少至可回收金額。此減少部分即為減損損失。資產減損損失應立即認列於餘絀。當所估計之資產減損損失金額大於其帳面金額時，於且僅於其他 IPSASs 另有規定時，始應將其認列為負債。

認列資產減損損失後，資產未來期間之折舊（或攤銷）費用，應依修改後之資產帳面金額減除其殘值（如有時），於剩餘耐用年限內依有系統之基礎分攤而予以調整。

使用價值係指預期將由現金產生資產產生之未來現金流量之現值，包含：

1. 經由資產之持續使用所產生現金流入；
2. 資產耐用年限屆滿時，處分資產之淨現金流量。

折現率（或各折現率）應為反映現時市場對下列項目評估之稅前比率（或各稅前比率）：

1. 貨幣時間價值；及
2. 尚未用以調整未來現金流量估計數之資產特定風險。

折現率應等於另一投資之現金流量金額與該資產所期望者相當時，投資者所要求之報酬率，且不應反映已用於調整估計未來現金流量時之風險。

如無法估計個別現金產生資產之可回收金額，則個體應決定該資產之現金產生單位之可回收金額。

資產或資產群組之產出若有活絡市場，即使該產出係部分或全部供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。任何資產或現金產生單位所產生之現金流量若受到內部轉撥計價影響，則個體應採用管理階層可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計，以估計：

1. 用以決定該資產或現金產生單位使用價值之未來現金流入；及
2. 用以決定受到內部轉撥計價影響之任何其他資產或現金產生單位使用價值之未來現金流出。

分攤減損損失時，個體不得將資產帳面金額減至低於下列最高者：

1. 公允價值減處分成本（若可衡量時）；
2. 使用價值（若可決定時）；及

3. 零。

當非現金產生資產組成現金產生單位之一部，應於估計現金產生單位之可回收金額前，將非現金產生資產之帳面金額依比例分攤至現金產生單位之帳面金額。非現金產生資產之帳面金額應反映財務報導結束之日，所有依 IPSAS 21 「非現金產生資產之減損」認定之減損損失

於以前期間已認列之減損損失，於且僅於自前次減損損失認列後，用以決定該資產可回收金額之估計發生變動時，始應迴轉。若為此種情況，該資產帳面金額應增加至其可回收金額，該增加部分即為減損損失之迴轉。

唯有清楚證據證明重新指定類別是合宜的，方能將資產從現金產生資產重新指定為非現金產生資產，或從非現金產生資產重新指定為現金指定資產。重新指定類別本身不必然引發減損測試或減損損失之迴轉；減損跡象或減損損失迴轉應至少由重新指定類別後之資產，其所適用之跡象產生。

個體應揭露其區分現金產生資產與非現金產生資產之要件，也應適用其他揭露之規定。

九、IPSAS 27 「農業」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2011 年 4 月 1 日 以後之財務報表；其目的為訂定與農業活動有關之會計處理及揭露。準則內容摘要如下：

農業活動係指個體對動物或植物（生物資產）之生物轉化及收成之管理，以供銷售、以未收費或僅象徵性收費之配銷、轉換為農業產品或轉換為額外之生物資產。

除公允價值無法可靠衡量之情況外，生物資產（包括無對價交易取得之生物資產）應以公允價值減出售成本衡量。農業產品應以收成點之公允價值減出售成本衡量。因收成後產品已為具市場性之商品，故農產品當然能「可靠衡量」。

生物資產於報導期間之公允價值變動應認列為餘絀。

生物資產以公允價值衡量之例外：僅於生物資產於原始認列時其市場報價不可得，且沒有可靠之替代衡量方式時，該生物資產則採用成本法。該資產應以其成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量。

若存在活絡市場，則活絡市場之報價為決定生物資產或農業產品公允價值之最適衡量基礎。如未存在活絡市場，該準則亦提供選擇其他衡量基礎之指引。

收成點之會計處理採公允價值衡量，收成點後之會計處理適用 IPSAS 12「存貨」。

十、IPSAS 31 「無形資產」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2011 年 4 月 1 日 以後之財務報表；其目的為對並未明確在另一 IPSAS 規定之無形資產訂定會計處理。準則內容摘要如下：

該準則不適用於無對價交易之企業合併所取得之無形資產，以及由法律、憲法或同等方式授予之權力或權利，如課稅權。

購買或自行產生之無形資產，均應符合下列條件時始得認列：

1. 可歸屬於該資產之預期未來經濟效益或服務潛能很有可能流入個體；及
2. 資產之成本或公允價值能可靠衡量。

內部產生無形資產有額外認列條件。內部產生之商譽不應認列為資產。研究成本發生時即應認列為費用；發展支出僅於商品或服務之技術或商業可行性確立時，予以資本化。內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單或服務使用者及實質上類似項目不應認列為無形資產。

若無形資產無法符合無形資產之定義及認列條件時，該項支出應於發生時認列為費用。除非該支出係於個體合併所取得，且無法認列為無形資產。若為此種情況，其構成於收購日認列為收購溢價／商譽之一部分。

為利後續會計處理，無形資產應分類為：

1. 非確定耐用年限：預期資產為個體產生淨現金流入之期間並未存在可預見之限制（注意：「非確定」並不代表「無限」）。
2. 有限耐用年限：對個體之利益有期間限制。

無形資產之會計處理得採成本模式或重估價模式（僅於有限條件下許可，如後所述）。成本模式下，無形資產應以其成本減除所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額列報；若無形資產有活絡市場之報價（相當罕見），得選擇重估價模式作為會計政策。重估價模式下，資產應以重估價日之公允價值減除其後之所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額列報。

為確認資產是否減損，個體應斟酌適用 IPSAS 21 「非現金產生資產之減損」或 IPSAS 26 「現金產生資產之減損」。現金產生資產之減損損失，為該資產帳面金額超過可回收金額之部分。其可回收金額為現金產生資產之公允價值減除出售成本，與使用價值孰高者。非現金產生資產之減損損失，為該資產帳面金額超過可回收金額之部分。其可回收金額為非現金產生資產之公允價值減除出售成本，與使用價值孰高者。

非確定耐用年限無形資產不得攤銷，但應每年測試是否減損。若現金產生資產或非現金產生資產之可回收金額低於帳面金額，則應認列減損損失。個體亦應評估該無形資產是否繼續為非確定耐用年限。

採用重估價模式，則重估價應定期執行。單一類別之所有項目皆應重估價（除非某項資產無活絡市場）。重估價增加時，增加數應直接貸記重估增值；重估價減少時，減少數則應優先沖減該特定資產之重估增值，超出重估增值之金額則認列為餘絀。

當重估資產處分時，重估增值將直接移轉至累計餘絀，不將其重分類為餘絀。

無形資產購得或產生後之後續支出，通常認列為費用。符合資產認定條件者實屬罕見。

第五節 負債

一、IPSAS 19 「負債準備、或有負債及或有資產」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2004 年 1 月 1 日以後之財務報表；其目的為確保適當之認列基準及衡量基礎應用於負債準備、或有負債及或有資產，並確保於附註中揭露足夠之資訊，以使使用者能了解其性質、時點及金額。該準則目標在確保財務報表中僅處理真正的義務。清償未來支出，即便由管理階層核准，仍應排除適用。其他如自我保險損失、一般不確定性及尚未發生之事項均屬權責發生項目。準則內容摘要如下：

負債準備於下列情況下應予認列：

1. 個體因過去事項而負有現時義務（法定義務或推定義務）；

2. 很有可能需要流出具經濟效益或服務潛能之資源以清償該義務；
及

3. 該義務之金額能可靠估計。

認列為負債準備之金額應為報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計。負債準備應於每個報導期間結束日加以複核，並予調整以反映目前之最佳估計。若不再很有可能需要流出具經濟效益或服務潛能之資源以清償該義務，則該負債準備應予迴轉。負債準備應僅用於原始認列負債準備之支出。

負債準備的範例包括虧損性合約、重組準備、產品保固、退款及清理場地等。個體若有虧損性之合約，該合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。重組負債準備應僅包括由重組所產生之直接支出，該等支出同時符合下列兩項：

1. 重組所必須負擔者；及
2. 與個體之持續活動無關者。

或有負債係指：

1. 因過去事項所產生之可能義務，其存在與否僅能由一個或多個未能完全由個體所控制之不確定未來事項之發生或不發生加以證實；或
2. 因過去事項所產生之現時義務，但因下列之原因而未予以認列：

- a. 並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務；或
- b. 該義務之金額無法充分可靠地衡量（罕見）。

或有負債應予以揭露（不得認列），除非具經濟效益資源流出之可能性甚低。

或有資產因經濟效益或服務潛能很有可能流入而產生，但未完全確定，且發生與否取決於個體控制外之事件。或有資產僅應予以揭露（不得認列）。惟當收入之實現幾乎確定時，相關資產已非或有資產，該資產及相關收入之認列應為適當。

二、IPSAS 39 「員工福利」

該準則生效日為 2018 年 1 月 1 日 以後開始之年度期間。IPSAS 39 「員工福利」已取代 IPSAS 25 「員工福利」；其目的為訂定員工福利之會計處理及揭露，包括：

1. 短期員工福利（工資、薪資、帶薪年休假、帶薪病假、紅利、利潤分享及非貨幣性福利）；
2. 退職後福利（退休福利、退職後人壽保險及醫療照顧）；
3. 其他長期員工福利（長期帶薪休假、長期傷殘福利、服務滿若干年之福利、紅利，以及長期利潤分享），惟股份基礎給付及員工退職福利計畫除外；以及
4. 離職福利。

準則內容摘要如下：

基本原則為，提供員工福利之成本，應於員工已對個體提供服務之期間內認列，而非於支付或應付時認列。

短期員工福利（預期於員工提供相關服務之年度報導期間結束日後十二個月內全部清償）應於員工提供相關服務之年度認列為費用。未付之福利負債應以未折現金額衡量。

退職後福利計畫（如退休金或退職後醫療照顧）可分類為確定提撥計畫或確定福利計畫。確定提撥計畫下，費用應認列於應付提撥金之期間。確定福利計畫下，應以下列項目之淨額，認列負債（或資產）於財務狀況表：

1. 確定福利義務現值（為清償當期及以前期間員工服務所產生義務所須之預期未來支付之現值）減除；
2. 計畫資產（若有時）於報導期間結束日之公允價值。

計算確定福利義務之現值時，個體應採用反映貨幣時間價值之利率。

個體應揭露認定該折現率之基礎。

計畫資產包含：

1. 長期員工福利基金持有之資產；及
2. 合格保單。

確定福利資產限於以下兩者之孰低者：

1. 確定福利計畫之剩餘；及
2. 資產上限。資產上限係指個體以從計畫退還提撥金或對計畫減少未來提撥金之形式可得之未來經濟效益之現值。

確定福利負債（或資產）之變動包含以下組成部分：

1. 服務成本：認列於餘絀；
2. 淨確定福利負債（資產）淨利息（即時間價值）：認列於餘絀；
3. 淨確定福利負債（資產）再衡量數，含時間價值以外因素造成計畫負債（資產）之公允價值變動及精算利得或損失（精算損益）：直接認列於淨資產／權益。

該準則假定長期傷殘給付之不確定性程度與退職後福利不同。若非如此，則個體應考慮部分或所有長期傷殘給付採用與退職後福利相同之會計處理。

三、IPSAS 42 「社會福利」

該準則生效日為 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，鼓勵提早適用；其目的為協助財務報表及一般用途財務報告之使用者，評估個體提供社會福利之性質、社會福利方案之特色，以及社會福利對個體財務績效、財務狀況與現金流量之影響。準則內容摘要如下：

社會福利係提供予符合合格要件特定個人及／或家戶之現金移轉，減緩社會風險之影響，且解決社會整體需求。例如退休給付、失業給付及

兒童給付。社會風險係與個人及／或家戶特徵（例如年齡、健康、貧窮與就業狀態）有關之事項或狀況，可能負面影響個人及／或家戶之福祉。社會風險不是會增加對資源之額外需求，就是會減少個人及／或家戶之所得。

社會福利之會計處理，該準則訂定一般方法（義務事項法），並允許部分情況可採用保險法。根據一般方法，個體應認列社會福利方案之負債：

1. 個體對過去事項產生之資源流出具現時義務；且
2. 現時義務能以達成品質特性及考量觀念架構限制之方式加以衡量。

個體應於認列負債之相同時點，認列社會福利方案為費用。

社會福利方案之負債，係為履行該負債代表之現時義務時，個體預期支付社會福利之最佳估計。負債認列之金額上限為個體預期支付下次社會福利之成本。

支付社會福利時，社會福利方案之負債應予沖減。支付社會福利之成本，與社會福利方案之負債帳面金額如有任何差異，於清償負債之期間認列為餘絀。若負債尚未清償，負債應於每一報導日重新檢視調整，以反映為履行該負債代表之現時義務預期支付社會福利之現時最佳估計。

個體應揭露資訊，說明其社會福利方案之特色（例如性質、重要特點及資金），且說明可能影響該方案之人口、經濟及其他外部因素。

個體被允許但非必要，採用保險法於：

1. 社會福利方案意圖完全由提撥金支應；
2. 有證據證明個體管理該方案之方式與保險合約發行人相同，包含定期評估方案財務績效及財務狀況。

保險法係為認列及衡量社會福利方案有關之資產、負債、收入及費用，適用或比照 IFRS 17 「保險合約」或類似準則之規定。

第六節 金融工具

一、IPSAS 28 「金融工具：表達」

該準則生效日為個體之財務報表涵蓋期間起自 2022 年 1 月 1 日以後，應適用該準則之修正內容。鼓勵提早適用。若早於 2022 年 1 月 1 日之涵蓋期間採用修正內容，個體應揭露此事實並同時採用 IPSAS 41 「金融工具」；其目的為對金融工具分類或表達為負債或淨資產／權益及金融資產與金融負債之互抵，制定原則。準則內容摘要如下：

金融工具分類為負債或權益工具係基於其實質（而非法律形式）。分類應於發行日進行，通常後續無法變更。

金融負債係為金融工具發行人負有義務交付現金或另一金融資產予另一個體，或持有人有權利要求支付現金或另一金融資產，例如可贖回之特別股。權益工具係指表彰某一個體於資產減除所有負債後剩餘權益之

任何合約。屬金融負債之金融工具，其相關之利息、股利、損失及利得，應適當地報導為收入或費用。

可賣回工具及課予個體僅於清算時，交付按該個體淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具，若具有下列所有特性則應分類為權益（此為金融負債定義之例外）：

1. 順位次於所有其他類別工具；且
2. 符合額外要件。

複合金融工具（如可轉換債券）發行人應於發行時，區分該工具之負債及權益組成部分。庫藏股之成本應自權益中減除；庫藏股再出售應以發行權益工具認列。

個體當且僅當同時符合下列條件時，始應將金融資產及金融負債互抵，並以淨額表達：

1. 個體目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵；且
2. 個體意圖以淨額基礎交割或同時實現資產及清償負債。

發行或再取得權益工具之成本，應以扣除相關所得稅利益後之淨額，列為淨資產／權益之減項。

二、IPSAS 29 「金融工具：認列與衡量」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2013 年 1 月 1 日 以後之財務報表。

個體之財務報表涵蓋期間起自 2022 年 1 月 1 日之後者，應適用該準則修

正後之內容。鼓勵提早適用，若早於 2022 年 1 月 1 日之涵蓋期間採用修正內容，個體應揭露此事實並同時採用 IPSAS 41「金融工具」。IPSAS 41「金融工具」取代 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」，提供了繼續採用 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」避險會計規定之過渡選項；其目的為建立認列、除列及衡量金融資產與金融負債之原則。準則內容摘要如下：

避險會計（同一期間認列避險工具及被避險項目公允價值變動對餘絀之互抵影響）被允許採用於避險關係經正式指定且有書面文件、可衡量，且實質有效之情況。該準則提供三種避險類別：

1. 公允價值避險：對資產或負債或確定承諾之公允價值變動暴險之避險。被歸因於該避險工具及被避險項目公允價值變動之風險，應於發生時認列於餘絀；
2. 現金流量避險：個體對現金流量變異性暴險之避險，該變異性係可歸因於資產、負債、與個體外部對象之高度很有可能預期交易，或部分確定承諾。避險工具之公允價值變動中被確定屬有效避險部分，應於被避險之現金流量發生時，認列於淨資產／權益；及
3. 國外營運機構淨投資之避險：處理方式類似現金流量避險。

確定承諾之外匯風險避險，得採用公允價值避險或現金流量避險之認列方式。

高度很有可能之預期集團內交易，若係以參與交易個體之功能性貨幣以外之貨幣計價且該外幣風險將影響合併餘絀時，其外幣風險於合併財務報表中得作為現金流量避險之被避險項目。另，高度很有可能之集團內交易之貨幣性項目，若其所導致之匯率利益或損失之暴險於合併時無法完全銷除，則在合併財務報表中得作為被避險項目。

若預期集團內交易之避險符合避險會計，其依該準則規定認列於淨資產／權益之利益或損失，應於被避險交易之外幣風險影響合併餘絀之同一期間（或多個期間）內，自權益重分類至餘絀作為重分類調整。

利率風險之組合避險（對金額避險而非特定資產或負債）若符合特定要件，得適用公允價值避險。

三、IPSAS 30 「金融工具：揭露」

該準則生效日為涵蓋期間起自 2013 年 1 月 1 日以後之財務報表。個體之財務報表涵蓋期間起自 2022 年 1 月 1 日之後者，應適用該準則修正後之內容。鼓勵提早適用，若早於 2022 年 1 月 1 日之涵蓋期間採用修正內容，個體應揭露此事實並同時採用 IPSAS 41「金融工具」；其目的為規定財務報表內提供揭露資訊，使使用者能評估金融工具對個體之重要性、風險之性質及程度，以及個體如何管理該等風險。準則內容摘要如下：

個體應揭露能使其財務報表使用者評估金融工具對該個體財務狀況與履行之重要性資訊。上述資訊包括：

1. 個體財務狀況：包含金融資產及金融負債之種類、採用「公允價值評價之選擇權」之特殊揭露事項、重分類、再指定、擔保品、嵌入式衍生工具、違約及金融資產及金融負債之互抵；
2. 個體於報導期間之履行：包含認列之收入、費用、利得或損失項目、利息收入與費用、手續費收入及減損損失；
3. 會計政策、避險會計，及各金融資產及金融負債類別之公允價值。

個體應揭露能使其財務報表使用者評估金融工具所產生之風險之性質及程度之重要性資訊。上述資訊包括：

1. 質性資訊關於每一類型風險之暴險及管理方法；
2. 量化資訊關於每一類型風險之暴險，分別揭露信用風險及市場風險（含市場風險之敏感度）。
3. 優惠貸款之特殊揭露事項。

四、IPSAS 41 「金融工具」

該準則生效日為 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，鼓勵提早適用。IPSAS 41「金融工具」取代 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」，惟仍提供個體過渡選項，繼續採用 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」

避險會計規定；其目的為建立金融工具認列及衡量之原則，包含減損、除列與一般避險會計。準則內容摘要如下：

該準則大致保留 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」關於金融資產及金融負債認列與除列之規定。除部分短期應收款及應付款外，所有金融工具原始認列為公允價值，惟若金融資產或金融負債非為透過餘絀按公允價值衡量，則需增加或減除交易成本。短期應收款及應付款如折現影響不重大時，原始認列應以原發票金額衡量。

該準則將金融資產分為二類：按攤銷後成本衡量者，與按公允價值衡量者。金融資產以公允價值衡量時，利得與損失認列於餘絀（即透過餘絀按公允價值衡量者）或認列於淨資產／權益（即透過淨資產／權益按公允價值衡量者）。

權益投資之類別為透過餘絀按公允價值衡量。然而，若權益投資並非持有供交易，個體於原始認列時，可作一不可撤銷之選擇，以透過淨資產／權益按公允價值衡量該投資（僅認列股利或類似分配於餘絀）。

除非選擇將金融工具指定為透過餘絀按公允價值衡量，以下金融工具應以攤銷後成本衡量：

1. 某經營模式下持有，該模式之目的係持有金融資產以收取合約現金流量；及

2. 合約條款產生特定日期之現金流量，該等現金流量完全為支付本金及流通在外本金金額之利息。

除非選擇將金融工具指定為透過餘絀按公允價值衡量，以下金融工具應以透過淨資產／權益按公允價值衡量：

1. 某經營模式下持有，該模式之目的係收取合約現金流量及出售金融資產；及
2. 合約條款產生特定日期之現金流量，該等現金流量完全為支付本金及流通在外本金金額之利息。

除依上述規定按攤銷後成本衡量或透過淨資產／權益按公允價值衡量外，所有其他金融工具應透過餘絀按公允價值衡量。

IPSAS 41「金融工具」並未改動 IPSAS 29「金融工具：認列與衡量」規範之金融負債基本會計處理，透過餘絀按公允價值與攤銷後成本這二種衡量類別仍然存在。

持有供出售之金融負債為透過餘絀按公允價值衡量，而所有其他金融負債若非選擇採用公允價值評價，均以攤銷後成本衡量。負債之信用風險變動，其所導致之公允價值變動應列報於淨資產／權益。

該準則規範下之所有衍生工具以公允價值衡量，包含連結至無報價權益工具之投資。價值變動認列於餘絀，除非個體已指定衍生工具為有效避險關係中之避險工具，而選擇適用避險會計。

混合合約包含之主合約若屬本準則範圍內之資產，個體應以整體混合合約適用本準則之規定；混合合約包含之主合約若非屬本準則範圍內之資產，嵌入式衍生工具於且僅於同時符合下列所有條件時，始應依本準則與主合約分離並以衍生工具處理：

1. 嵌入式衍生工具之經濟特性及風險與主合約之經濟特性及風險並非緊密關聯；
2. 與嵌入式衍生工具相同條件之單獨工具符合衍生工具之定義；且
3. 混合合約非按公允價值衡量且公允價值變動認列於餘絀者（即嵌入於透過餘絀按公允價值衡量之金融負債之衍生工具，無須與主合約分離）。

嵌入式衍生工具分離後，其主合約應按適當之準則處理。本準則未涉及嵌入式衍生工具是否應於財務狀況表中單獨表達。

若合約包含一個或多個嵌入式衍生工具且主合約非屬本準則範圍內之資產，個體可指定整體混合合約為透過餘絀按公允價值衡量，除非：

1. 嵌入式衍生工具並未重大修改合約原規定之現金流量；或
2. 當首次考量類似混合工具時，僅稍加分析或無須分析即明顯可知嵌入式衍生工具之分離係被禁止。例如，嵌入於放款中之提前還款選擇權允許持有人得以幾乎等於該放款之攤銷後成本提前還款者。

個體若依本準則規定須將嵌入式衍生工具自主合約分離，卻無法於取得時或後續財務報導期間結束日單獨衡量該嵌入式衍生工具，則整體混合合約應指定為透過餘絀按公允價值衡量。

該準則關於避險會計之規定為選擇性。若符合要件，避險會計允許個體反映風險管理活動於財務報表，藉由金融避險工具之利得與損失與該等工具所規避暴險之利得與損失之相配合。

避險關係有三：

1. 公允價值避險；
2. 現金流量避險；及
3. 如 IPSAS 4 「匯率變動之影響」所定義之國外營運機構淨投資之避險。

避險關係符合下列所有避險有效規定時，始得適用避險會計：

1. 被避險項目與避險工具間有經濟關係；
2. 信用風險之影響並未支配該經濟關係所產生之價值變動；且
3. 避險關係之避險比率與個體實際避險之被避險項目數量及個體實際用以對該被避險項目數量進行避險之避險工具數量兩者之比率相等。

該準則之減損規定係基於預期信用損失，且同等適用於以攤銷後成本或透過淨資產／權益按公允價值衡量之負債工具、應收租賃款、部分書面放款承諾及財務保證合約。

預期信用損失（除購入或創始之信用減損金融資產外）應透過備抵損失衡量，其金額等於十二個月預期信用損失或存續期間預期信用損失。若信用風險自金融工具原始認列後顯著增加，則適用後者（即存續期間預期信用損失）。信用減損金融資產之利息收入，係以有效利率乘以攤銷後成本（總帳面金額減備抵損失）計算；其他所有金融工具則以總帳面金額為基礎。

第七節 單獨及合併財務報表

一、IPSAS 34 「單獨財務報表」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。IPSAS 6「合併及單獨財務報表」至 IPSAS 8「合資權益」已被 IPSAS 34「單獨財務報表」至 IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」所取代；其目的為訂定當個體編製單獨財務報表時，對被控制個體、合資及關聯企業之投資之會計處理。準則內容摘要如下：

控制個體編製單獨財務報表時，對被控制個體、關聯企業及合資之投資之會計處理，應依下列方式之一：

1. 按成本，或

2. 依 IPSAS 41 「金融工具」之規定；或
3. 採用 IPSAS 36 「投資關聯企業及合資」所述之權益法。

控制個體需揭露對被控制個體、關聯企業及合資之重大投資明細表，及處理該等投資所採用方法之說明。

控制個體非投資個體，但投資於受控之投資個體，IPSAS 34 「單獨財務報表」另有特定規範。

二、IPSAS 35 「合併財務報表」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。IPSAS 6「合併及單獨財務報表」至 IPSAS 8「合資權益」已被 IPSAS 34「單獨財務報表」至 IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」所取代；其目的為對一個體控制一個或多個其他個體時建立合併財務報表之表達及編製原則。準則內容摘要如下：

被控制個體係為一個體受另一個體（即控制個體）之控制。控制個體應評估是否控制其他個體。於且僅於投資者具有下列所有各項時，投資者始控制被投資者：

1. 對被投資者之權力；
2. 來自對被投資者之參與之變動報酬之暴險或權利；及
3. 使用其對被投資者之權力以影響投資者報酬性質或金額之能力。

個體評估控制時，來自參與另一個體之報酬可能為財務、非財務，或兩者兼有。財務報酬含投資回報如股利或類似之其他分配。非財務報酬包含因稀有資源所產生、無法以財務條件衡量之優勢，以及個體服務對象直接獲得之經濟效益。非財務報酬可能發生於另一個體與個體協同活動並支持個體達成目標時。

該準則包含控制評估之指引文件關於保障性權利、委任權力、實質控制，及實質代理協議。

合併財務報表係指一經濟個體之財務報表，於其中將控制個體及被控制個體之資產、負債、淨資產／權益、收入、費用及現金流量以如同屬單一經濟個體者表達。當控制關係存在時，應提出合併財務報表（尚有部分特定例外情形）。

合併財務報表包含所有被控制個體。「暫時性控制」、「不同業務線」或「被控制個體移轉資金能力有嚴重長期限制」均不得豁免。經濟個體間之餘額、收入、費用及現金流量應全數沖銷。經濟個體所有成員應採用統一會計政策，若實務上可行，應有相同之報導日。若否，則應予適當調整以確保遵循該經濟個體之會計政策。

非控制權益應列報於合併財務狀況表之淨資產／權益項下，與控制個體所有者之淨資產／權益分開列示。個體應將損益及各該利益或損失直接歸屬認列於控制個體所有者之淨資產／權益及非控制權益。個體亦

應將淨資產／權益變動總額歸屬於控制個體所有者及非控制權益，即使因此導致非控制權益發生虧絀餘額。

取得控制後，進一步取得被控制個體之所有者權益應視為淨資產／權益之交易，且不認列為利得及損失。

部分處分對被控制個體之投資但未導致喪失控制時，應視為與所有者之淨資產／權益交易認列，且不認列為餘絀。部分處分被控制個體之投資而造成喪失控制，則需再衡量剩餘持股之公允價值。該處分造成之公允價值及帳面金額之差異，應即認列於餘絀。續後，剩餘持股應斟酌採用 IPSAS 36 「投資關聯企業及合資」或 IPSAS 41 「金融工具」。

該準則未規定控制個體（非投資個體）合併由單一被控制投資個體持有之所有被控制個體。而是規定表達該控制個體合併報表時：

1. 遵循 IPSAS 41 「金融工具」規範，透過餘絀按公允價值衡量對被控制投資個體之投資；
2. 遵循該準則規範，合併被控制投資個體之其他資產、負債、收入及費用。

三、IPSAS 36 「投資關聯企業及合資」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。IPSAS 6「合併及單獨財務報表」至 IPSAS 8「合資權益」已被 IPSAS 34「單獨財務報表」至 IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」所取代；其目的為訂定投

資關聯企業及合資之會計處理，並建立當對投資關聯企業及合資作會計處理時應用權益法之規範。準則內容摘要如下：

適用於所有對被投資者具重大影響或聯合控制之投資者之個體，因該投資而持有可量化之所有者權益。一個體如直接或間接持有 20%以上之被投資者表決權力時，則推定該個體具重大影響，除非能明確證明並非如此。

在權益法下，投資關聯企業或合資原始依成本認列，取得日後則增減其帳面金額以認列對被投資者淨資產變動之份額。投資者對被投資者損益之份額應認列為投資者之餘絀。自被投資者所收取之分配，應減少該投資之帳面金額。被投資者淨資產／權益之變動造成投資者對被投資者所佔比例之淨資產／權益發生變動時，可能亦須調整帳面金額。

對被投資者具有聯合控制或重大影響之個體，應採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資。若投資者為創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體，得選擇依 IPSAS 41 「金融工具」之規定，透過餘絀按公允價值以衡量該投資。投資關聯企業或合資採權益法列帳者，應分類為非流動資產。

個體財務報表之編製，應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策。

即使未編製合併財務報表（因投資者未有控制個體）原則應採用權益法。然而，依循 IPSAS 34「單獨財務報表」表達時，投資者可依 IPSAS 41「金融工具」以成本列報投資，或依該準則採權益法。

減損測試依 IPSAS 21「非現金產生資產之減損」或 IPSAS 26「現金產生資產之減損」規定。減損跡象依 IPSAS 41「金融工具」規定。投資關聯企業或合資應視為單一資產進行減損測試。

該準則規定個體投資關聯企業或合資應於採用權益法時，保留該投資關聯企業或合資對其被控制個體權益之公允價值衡量。

四、IPSAS 37「聯合協議」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。IPSAS 6「合併及單獨財務報表」至 IPSAS 8「合資權益」已被 IPSAS 34「單獨財務報表」至 IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」所取代；其目的為介紹聯合協議中擁有權益之個體之財務報導原則之新會計規定，以取代 IPSAS 8「合資權益」。列報聯合控制個體可採比例合併之選擇已被移除。此外 IPSAS 37「聯合協議」刪除聯合控制資產，而僅區分聯合營運與合資。準則適用於屬聯合協議之一方之所有個體，內容摘要如下：

聯合協議係兩方以上具有聯合控制之協議。聯合控制係指合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動有關之決策必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。

聯合協議或為聯合營運或為合資。聯合營運係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方對於與該協議有關之資產具有權利，並對與該協議有關之負債負有義務。合資係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方對於該協議之淨資產具有權利。個體於評估聯合協議究為聯合營運或合資時，須運用判斷。個體藉由考量該協議之結構、法律形式、各方同意之條款，以及其他攸關事實及情況，以評估其權利及義務。

對於有關聯合營運之權益，聯合營運者應於單獨及合併財務報表中認列：

1. 其資產，包括其對共同持有之任何資產所享有之份額；
2. 其負債，包括其對共同發生之任何負債所承擔之份額；
3. 其對聯合營運出售產出所享有已賺得收入之份額；
4. 其費用，包括其對共同發生之任何費用之份額。

合資者應將其合資權益認列為一項投資，並依 IPSAS 36 「投資關聯企業及合資」之規定採用權益法，除非該合資之投資者為創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體，得選擇依 IPSAS 41 「金融工具」之規定，透過餘絀按公允價值以衡量該投資。

即使未編製合併財務報表（因合資者未有控制個體）仍應採用權益法。然而，依循 IPSAS 34 「單獨財務報表」表達時，合資者可依 IPSAS 41

「金融工具」以成本列報合資之權益，或依 IPSAS 36「投資關聯企業及合資」採權益法為之。

五、IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。IPSAS 6「合併及單獨財務報表」至 IPSAS 8「合資權益」已被 IPSAS 34「單獨財務報表」至 IPSAS 38「對其他個體之權益之揭露」所取代；其目的為規定個體應揭露資訊，俾使其財務報表使用者能評估：

1. 個體對其他個體（被控制個體、未合併之被控制個體、聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體）之權益之性質與相關風險；及
2. 該等權益對個體財務狀況、財務績效與現金流量之影響。

準則內容摘要如下：

必要之揭露包括以下幾大類：

1. 重大判斷與假設：包括其擁有對另一個體之控制；其對協議具有聯合控制或對另一個體具有重大影響；及當聯合協議係透過單獨載具所建構時，該聯合協議之類型；投資個體狀態。
2. 對被控制個體之權益：包括了解集團之組成及非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益；評估個體取得或使用集團資產及清償集團負債之能力所受重大限制之性質與範圍、與個體對納入

合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動、個體對被控制個體之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果，及於報導期間喪失對被控制個體控制時之後果。

3. 對聯合協議與關聯企業之權益：個體對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響，及與個體對合資及聯合企業之權益相關之風險性質及變動。
4. 對未納入合併報表之結構型個體之權益：了解個體對未納入合併報表之結構型個體之權益之性質與範圍，及評估與個體對未納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動。

結構型個體係：

1. 若行政事務或法律為決定誰控制該個體之支配因素，則為一個經過設計之個體，其行政事務或法律並非決定誰控制該個體之支配因素；
2. 若表決權或類似權利為決定誰控制該個體之支配因素，則為一個經過設計之個體，其表決權或類似權利並非決定誰控制該個體之支配因素；

若個體曾意圖或於報導日有積極意圖處分被控制個體之權益，應揭露被控制個體之權益資訊。

六、IPSAS 40 「公共部門合併」

該準則生效日為 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，鼓勵提早適用。惟已前瞻性採用 IPSAS 40 「公共部門合併」，及提前適用 IPSAS 40 「公共部門合併」於公共部門合併者，不需重編；其目的為建立分類、認列與衡量公共部門合併之規定。準則內容摘要如下：

凡交易或其他事項符合公共部門合併之定義者，適用該準則。

公共部門合併之定義為「集合單獨業務單位為單一公共部門個體」，例如：

1. 國有化；
2. 中央政府部會重組；
3. 地方或區域政府重組，例如邊界重新劃分或個體合併；及
4. 某一政府（或政府單位）之業務移轉至另一政府（或政府單位）。

以下非屬公共部門合併：

1. 取得或收取不構成業務之單一資產或資產群組（附帶任何相關負債）；及
2. 承擔不構成業務之單一負債或負債群組。

該準則於其會計處理範圍亦排除聯合協議本身財務報表中聯合協議成立之會計處理。

能被經營與管理之一活動及資產整合性組合，其目的係為提供商品或服務以達成個體之目標。

公共部門合併之分類：

1. 創立合併：係以下列二者之一產生某一合併後個體者：
 - a. 公共部門合併中，各方均未取得單一或多種業務之控制；或
 - b. 公共部門合併中，某一方取得單一或多種業務之控制，且可證明該合併具有創立合併之經濟實質。
2. 收購：公共部門合併中，某一方（收購者）取得單一或多種業務之控制，且可證明該合併非屬創立合併。

公共部門合併之一方，因合併而取得單一或多種業務之控制時，個體應以下列指標考量經濟實質以判定合宜之類別：

1. 與該對價有關之指標；及
2. 與決策程序有關之指標。

創立合併之會計處理：

1. 合併後個體之會計處理應採用修正權益結合法。合併後個體之定義為「因二個或以上業務創立合併之個體」；
2. 修正權益結合法係為權益結合法（有時稱為「併購會計」）之變形，創立合併於合併發生日認列。

3. 合併後個體於創立合併日，認列合併業務之財務報表帳列資產、負債及所有非控制權益，並以該等合併業務之財務報表帳面金額衡量。合併後個體以淨資產／權益之單一或多個組成部分，認列創立合併所受之資產與負債差額。

收購之會計處理：

1. 收購者適用之會計處理為購買法。收購者被定義為「因收購而取得單一或多種業務控制之個體」；
2. 與商譽分開認列，收購者認列被收購業務中可辨認之收購資產、承擔之負債及所有非控制權益，包含被收購業務先前未認列之項目。收購者以收購日之公允價值衡量收購之可辨認資產及承擔之負債。
3. 商譽係為「一項代表自收購取得之其他資產所產生之未個別辨認及單獨認列未來經濟效益之資產」。商譽通常僅於對價交付時認列。
4. 廉價購買時，可辨認收購資產及承擔負債之淨額可能超過支付之對價。收購者應將所產生之利得認列於餘絀。

第八節 權責發生基礎會計之過渡

一、IPSAS 24 「財務報表中預算資訊之表達」

該準則生效日為 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間；其目的為確保公共部門個體履行課責義務，並增進財務報表透明度，方式包括：展現其持有應對公眾負責之法定預算之遵循、以相同基礎編製預算與財務報表，及達成預算成果之財務績效。準則內容摘要如下：

該準則適用於以權責發生基礎編製及表達財務報表之公共部門個體，適用個體必須或選擇公開其法定預算。

原始預算係指涵蓋預算期間之最初法定預算。法定預算係指從法律、法案或條例以及與預算期間有關預期收入之其他決策所獲得之支出權限。最終預算係原始預算調整所有預備金、結轉金額、移轉、分配、追加預算，及獲法律或類似授權於預算期間所為之變更。

若個體之財務報表與預算以可比基礎編製，則應於主要財務報表以額外預算欄位，表達預算與實際金額之比較。個體可採單獨額外財務報表列示，或以現時符合 IPSASs 之財務報表，以額外預算欄位列示。此外預算與實際金額比較，應依各層級立法監督分別列示：

1. 原始及最終預算金額；
2. 可比基礎下之實際金額；及

3. 應以附註揭露預算與實際金額之重大差異說明，除非該說明包含於與財務報表連帶公開之其他文件，並於附註提供交互索引。

原始及最終預算是否因預算重分配或其他因素造成改變，個體應提供說明：

1. 以財務報表之附註揭露；
2. 已發布、同時發布，或與財務報表連帶公開之報告，應於財務報表之附註包含與該報告之交互索引。

所有預算與實際金額之比較，應以與預算可比之基礎呈現。

個體應於財務報表之附註說明法定預算之預算基礎及分類基礎，法定預算期間，以及法定預算所包含之個體。

若財務報表與預算非以可比基礎編製，則可比基礎下之實際金額應調節為財務報表之實際金額，分別敘明其基礎、時點及個體差異，調節情形應揭露於預算與實際金額比較報表之主表，或財務報表之附註：

1. 預算採用權責發生基礎者：總收入、總費用，以及營運活動、投資活動與籌資活動之淨現金流量；或
2. 預算採用權責發生基礎以外之基礎者：營運活動、投資活動與籌資活動之淨現金流量。

該準則未要求揭露前期之可比資訊。

二、IPSAS 33 「首次採用權責發生基礎國際公共部門會計準則」

該準則生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，得提早適用；其目的為對權責發生基礎 IPSASs 之首次採用者，提供財務報表編製及表達之指引。準則內容摘要如下：

該準則允許首次採用者對影響公允表達及權責發生基礎 IPSASs，使用某些豁免規定。若首次採用者利用豁免規定而影響公允表達及其宣稱遵循權責發生基礎 IPSASs 之能力，過渡期間不得提出遵循其他 IPSASs 之明確且無保留聲明。

個體能提出明確且無保留聲明遵循權責發生基礎 IPSASs 時，可列報首份 IPSASs 財務報表。

首次採用者應於採用權責發生基礎 IPSASs 日，依 IPSASs 之規範追溯調整。除於該準則所指明者外，個體之初始財務狀況表以及首份 IPSASs 財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策。

若於過渡至 IPSASs 期間，利用豁免規定而影響公允表達及首次採用者宣稱遵循權責發生基礎 IPSASs 之能力，首次採用者應準備過渡性 IPSASs 財務報表。

影響公允表達之豁免規定包含三年之過渡寬限期於：

1. 認列及衡量範圍較大之資產及負債，包含不動產、廠房及設備；

2. 經濟個體之合併財務報表，沖銷個體間之餘額、交易、收入及費用；

3. 揭露關係人關係、關係人交易及主要管理階層資訊。

豁免規定不影響首次採用者之財務報表公允表達及遵循權責發生基礎國際公共部門會計準則，包含：

1. 若於採用權責發生基礎 IPSASs 日，資產歷史成本之可靠成本資訊不存在，應決定取得成本或折舊後成本之替代金額（即認定成本）。資產之公允價值為特定日期之認定成本（deemed cost）；

2. 未列報比較資訊於其首次 IPSASs 過渡性財務報表，或其首份 IPSASs 財務報表；

3. 未列報三年寬限期內之部門別資訊。

財務報表應揭露協助使用者追蹤採用進度，並確認首次採用者於過渡期間之會計政策違反可適用之權責發生基礎 IPSASs 規範情形。

首次採用者應列報淨資產／權益與餘絀之調節，依據其於採用 IPSASs 日，先前會計基礎之期初餘額。該調節解釋對先前報導財務報表之調整，新項目係依據該準則認列及／或衡量。

三、Cash Basis IPSAS 「現金收付基礎會計下之財務報導」

修正後之生效日為涵蓋期間起自 2014 年 1 月 1 日以後之財務報表，鼓勵提早適用；其目的為訂定一般用途財務報表採用現金收付基礎會計之表達方式，以達成政府現金收取、現金支付及現金餘額財務報導之透明度。內容摘要如下：

IPSASB 鼓勵政府逐步採用權責發生基礎會計。若採用現金收付基礎，IPSASB 建議政府採用現金收付基礎之 IPSASs。

現金收付基礎下財務報表表達期間內取得現金之來源、支用現金之目的，以及報導日之現金餘額。該準則由二部分組成：

1. 第一部分訂立現金收付基礎報導之規定；及
2. 第二部分訂立鼓勵性而非強制性之額外揭露。

現金收付基礎下財務報表由下列部分組成：

1. 現金出納表（statement of cash receipts and payments）；
2. 會計政策及解釋性附註；
3. 可比基礎下原始預算、修正後預算及實際金額之比較（僅於個體對外公開其法定預算時）；

個體選擇以不同基礎（例如修正現金、修正權責發生，或完全權責發生）揭露資訊時，應於財務報表附註揭露此資訊。

現金出納表認列個體控制之所有現金收取、現金支付及現金餘額。

個體對外公開其法定預算時，應適用 IPSAS 24 「財務報表中預算資訊之表達」之大多數規定，包含預算與實際金額之重大差異說明，以及原始及法定預算之差異是否為流用（virements）或其他變動之說明。

會計政策與解釋性附註應包括敘述、時程細節，以及財務報表主表金額之分析。交易應以總額基礎列帳。特殊型態交易得以淨額基礎列帳，例如管理性質與代理性質交易，以及週轉快速、金額龐大且存續期間短之事項。

該準則規定政府揭露所有於報導日持有，但不可供使用或受外部限制之現金餘額。該準則規定揭露所有借款或貸款未動用餘額，該等款項可供用於未來營業活動或清償資本承諾，並揭露動用該等款項之所有限制。

個體應揭露財務報表之授權發布日（授權日）及授權者。若他人亦有權限於公布後修正財務報表，個體應揭露此一事實。

鼓勵性規定：

1. 若第三方（例如外部協助之捐獻者或更高層級政府）直接清償個體之義務或為個體之利益而購買商品及服務，該準則鼓勵揭露於財務報表之附註，依個體業務合適之次分類列示第三方支付款項之總額。第三方支付款項之揭露，應僅於個體被第三方或收取方正式通知該款已支付或已驗證該支付時，方得為之。

2. 該準則鼓勵控制個體發布合併財務報表，採用 IPSAS 35「合併財務報表」大多數規定以合併所有被控制個體。若用於合併之財務報表係擬於不同報導日，應調整該等日期與合併個體財務報表日差異產生之重大現金交易影響。
3. 個體應揭露期間之內外部協助所收取之現金，依總金額及依提供協助者之重大性類別，單獨表達以貸款或補助形式所收取之外部協助。該準則鼓勵個體揭露，期間內之外部協助相關條款與條件。
4. 該準則鼓勵個體揭露重大條款與條件，關於：
 - a. 外部協助貸款；
 - b. 補助合約；及
 - c. 本期未遵循之保證，而未遵循將造成先前取得協助之取消或退還義務。
5. 若個體正在過渡至權責發生基礎會計，鼓勵以 IPSAS 2「現金流量表」規定之相同格式表達其現金出納表。

第九節 IPSASs 與我國政府會計規制之比較

一、從權責發生基礎開始說起

依商業會計法第 10 條之規定，商業之會計基礎採用權責發生基礎；在平時採用現金收付基礎者，俟決算時，應照權責發生基礎予以調整。同法條並定義：權責發生基礎，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。現金收付基礎，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。

依會計法第 17 條第 2 項之規定，凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制度應為一致之規定。政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生基礎。同法第 37 條規定，各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項，為編定之對象。²³ 至於何謂權責發生基礎，會計法並未予以定義。

由上可知，商業會計及政府會計都規定會計基礎應採用權責發生基礎，另允許平時採用現金收付基礎，但決算時應照權責發生基礎予以調整。此外商業會計法有對權責發生基礎加以定義，會計法對權責發生基礎則未予明確說明。

²³ 中央政府普通公務單位會計制度之一致規定亦有類似之規範，其第 5 點及第 63 點分別規定：本制度之會計基礎，採用權責發生基礎；各機關收入、支出平時採現金收付基礎記載者，俟會計年度終了時，應依權責發生基礎予以調整。

會計法對權責發生基礎雖未明確定義，公務機關（包括其另設置各類政事基金²⁴，以下同）執行預算時，依同法第 100 條²⁵ 規定，對採購或預付款項應為預算之控留；會計年度結束後，再依預算法第 72 條²⁶ 規定申請預算保留，經核准者，始轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備，其中列應付款者，為權責發生基礎之會計處理；至於保留數準備，則屬契約責任制之範疇。

數十年來，我國政府會計規範體系大致以公務機關為核心，因應政府會計不同發展階段管理需求，致對於權責發生基礎之實質內涵由過去為管理定額預算，較偏現金收付基礎加上契約責任制，轉變為商業會計法所稱之權責發生基礎再搭配契約責任制。至於營業基金及作業基金之會計基礎則與商業會計之權責發生基礎相同（近）；目前中央政府營業基金採用 IFRSs，作業基金則依企業會計準則（Enterprise Accounting Standards，以下簡稱 EASs）處理，均對外提供採權責發生基礎表達之會計報告。

本研究將依公務機關規範目的而設置之會計，大致區分為兩大類，其一，為達成預算管理控制需求為主之會計，也稱為決算會計或預算會計；其二，為貫徹各類財務及財物管理為主之會計，也稱為財務會計。

²⁴ 政事基金係指債務基金、特別收入基金及資本計畫基金之簡稱。

²⁵ 會計法第 100 條規定，各機關會計人員對於財物之訂購或款項之預付，經查核與預算所定用途及計畫進度相合者，應為預算之保留。關係經費負擔或收入一切契約，及大宗動產、不動產之買賣契約，非經會計人員事前審核簽名或蓋章，不生效力。

²⁶ 預算法第 72 條規定，會計年度結束後，各機關已發生尚未收得之收入，應即轉入下年度列為以前年度應收款；其經費未經使用者，應即停止使用。但已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備。

我國政府會計報告之相關規制依發展階段不同，其中公務機關依規定應採權責發生基礎編製，惟過去側重於實質內涵較偏現金收付基礎加上契約責任制下之決算會計或預算會計報告。近年經逐步調整，公務機關之財務會計報告更符權責發生基礎，除強化公務機關之財務透明度外，並使會計報告更具有用性。

二、IPSASs 與我國政府會計準則公報等規制間之比較

（一）編製主體之比較

IPSASs 規範公共部門之一般用途財務報導，所稱公共部門是指國家政府、區域政府（例如州和省）、地方政府（例如鎮和市），以及相關政府個體（例如部會和委員會等）。公共部門個體符合下列所有條件者適用 IPSASs，未符條件者則應採用 IFRSs：（1）負責提供有益社會大眾的服務，或重分配所得及財富；（2）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、社會捐獻、負債或規費；（3）主要運作目的不是賺取利潤。

我國政府會計準則公報等規制，主要參採會計法第 9 條第 1 項之規定，將政府會計分為：總會計、單位會計、分會計、附屬單位會計、附屬單位會計之分會計。總會計為單位會計及附屬單位會計連同特種公務會計應彙入總會計財務資訊之彙編，依現行政府會計實務，單位會計及分會

計為普通基金之會計範疇，附屬單位會計及附屬單位會計之分會計為特種基金之會計。

換言之，IPSASs 之編製主體採組織觀點，而我國政府會計準則公報等規制則同時包括基金觀點及組織觀點等²⁷。

（二）會計準則之比較

IPSASs 區分為權責發生基礎之準則及現金收付基礎之準則，前者有 42 號公報（扣除 5 號已被取代者，現行有效者計 37 號）而後者僅有 1 號公報。如前所述，權責發生基礎之準則大致可分為以下八類：（1）財務報表之表達，（2）財務報表之揭露，（3）收入，（4）資產，（5）負債，（6）金融工具，（7）單獨及合併財務報表，（8）權責發生基礎會計之過渡。

我國政府會計準則公報等規制，並未如 IPSASs 明確區分為權責發生基礎之準則及現金收付基礎之準則。又過去我國政府會計準則公報等規制雖已明定政府會計基礎，除公庫出納會計外，為權責發生基礎，惟其中仍有部分會計處理規範，實質係採現金收付基礎配合契約責任制之做法。近年在主計總處之努力下，公務機關之政府會計準則公報等規制，刻正朝向權責發生基礎精進。

²⁷ 政府會計觀念公報第 1 號政府會計範圍及個體第 10 段則規定，政府會計報導個體，可依不同資源取得運用之性質與型態，就組織觀點、基金觀點、預算觀點或計畫觀點等予以界定。換言之，政府會計報導個體係採包含組織觀點、基金觀點等在內的混合觀點。

綜上所述，目前 IPSASs 與我國政府會計準則公報雖仍存有差異，不過兩者對於政府會計之基礎，應由現金收付基礎逐步朝向權責發生基礎精進之見解，則完全相同。建議我國未來政府會計之發展，仍應朝落實權責發生基礎之方向前進。此外後續我國政府會計準則公報若有增修之必要時，建議應將修正後之規範內容盡量趨同於相關 IPSASs 之規定。

第四章 國際公共部門會計準則之導入

本章探討公共部門採用 IPSASs 之動機與考量、公共部門採用 IPSASs 之現況、我國政府會計導入 IPSASs 之探討（包括探討我國政府會計準則公報與 IPSASs 之重大差異，及上開差異對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響），並對實務運作及法令規定研提擬議做法。

第一節 公共部門採用 IPSASs 之動機與考量

過去數十年，全球發生過多起的金融風暴，造成特定國家或區域金融指標（如：證券、房地產、土地價格、商業和金融機構之破產或倒閉）的急遽惡化及投資人對未來經濟預期的極度悲觀。此外金融風暴亦會使受影響區域內之貨幣出現大幅貶值的現象，進而造成其整體經濟動能及規模的大幅萎縮，故金融風暴可能會嚴重打擊國家的經濟發展，造成企業大量倒閉及失業率提高等經濟蕭條的現象，更甚者可能會使國家陷入破產危機或使社會發生重大動盪。

除金融風暴外，國家發生債務危機者，在過去數十年亦時有所聞。當國家過度負債或公共債務大規模增加（舉債建設、舉債發放福利），以及政府之支出長期超過其收入時，國家就可能會發生債務無法如期償還之情況，輕者國家會陷入債務危機，重者國家會處於破產邊緣。國家發生債

務危機者，通常需經歷多年的緊縮政策，倘若債務去化速度過於緩慢，而財政赤字又未能及時獲得改善時，國家所承受的債務壓力將大增，除隨時都有爆發債務危機之可能性外，亦可能會迅速蔓延到其他國家或市場，進而使全球經濟陷入更大的危機。

解決上述危機之方式，主要是透過現金流的改善，也就是透過各種途徑直接或間接向市場或國家注資。當投入足夠資金後，資金枯竭的局面就能被挽救，而且市場的流動性及投資者的信心也能被有效提升，此時就很有可能可以扭轉市場及國家所出現之系統性風暴。站在國家的角度而言，其所需資金之取得方式主要是透過預算收入。依經濟性質，政府預算收入可區分為以下三類：公務預算收入、基金預算收入及融資調度（債務）預算收入，其中公務預算收入及基金預算收入大致為國內收入，融資調度（債務）預算收入，則可以有國內債務收入及國外債務收入。除此之外，當國家發生嚴重經濟危機時，亦有可能請求 IMF 等組織之援助，以解決其資金欠缺之問題。

為順利取得國外債務收入，或者快速獲得國際資金援助，政府之財務透明度至為關鍵。政府必須以更嚴謹透明之方式報導其財務及經營狀況，以使外界能有足夠資訊來評估其財務是否具穩健性。所謂財政透明度就是要求政府財政預算過程透明公開，並即時、充分及有系統的揭露財務資訊。國際組織與國外先進國家近年來亦紛紛利用推動政府會計革新工作，

作為公共財政改革之重要一環，期能透過提供充分且適切的決策攸關資訊，促成政府財政改革的成功。²⁸

IMF 於 2012 年 8 月 7 日發布財政透明、課責及風險報告²⁹指出，為協助政策制定者與人民了解政府財務風險之來源，必須加強政府財務資訊之透明度，而採用國際準則正可強化上述之財務資訊透明度。IMF 亦建議國際準則制定機構（例如聯合國、IMF、歐盟統計局及 IPSASB 等）應努力讓預算會計、財政統計及財務會計之報告準則趨於一致。

IPSASB 及其前身 PSC 於 2000 年前後首次推出 IPSASs 時，各國採用之情況並不普遍，但歐洲債務危機發生後，IMF 及 WB 等國際組織開始轉而成為 IPSASs 之支持者，而各國也逐漸正視 IPSASs 之重要性。目前歐洲委員會、OECD 及聯合國等國際組織已經實施或正在實施 IPSASs，而許多國家之公共部門也逐漸打算採用 IPSASs、IFRSs 或與上述國際準則趨同的特殊會計規則靠攏中。

由於法律與實務習慣之差異，各國政府會計準則制定機構所發布之會計原則不盡相同，故各國財務報告對同一經濟事項之表達可能不同。上述不一致現象，對於財務報告使用者進行跨國財務報表之解讀與詮釋時，將帶來極大的困擾。隨著全球化時代的來臨，跨國資金募集之需求增加，

²⁸ 鄭如孜與周玲臺（2013）。

²⁹ IMF, Fiscal Transparency, Accountability, and Risk, Publication Date: August 7, 2012.

更加突顯會計準則不一致所造成的困境，對於全球單一會計準則的需求高漲，也逐漸受到各國高度重視。

全球單一會計準則的好處包括（1）可消弭各國準則之差異，降低跨國財務報告資訊比較成本，有助於提升財務資訊透明度及可比較性。（2）可降低財務報告的轉換成本，進而降低海外籌資成本；此外財務資訊透明度大幅提升，將不再使海外投資人對當地會計準則的陌生，而有不合理的折價。（3）對政府而言，全球單一會計準則有助於提升當地國整體國際形象，同時也可以顯示當地國對金融市場的開放態度，因此有利於國際評比及吸引外資進駐。³⁰

IPSASs 是目前達成全球公共部門會計準則之單一化之最佳產品，其不僅能提供高品質之財務報導資訊，亦能協助組織改善其營運績效。IPSASs 由 IPSASB 主導，該委員會著重於政府及其服務對象對於會計和財務報導需求。在所有公部門的一般用途財務報表中規定了處理交易和事件的認列、衡量、表達及揭露等要求。IPSASB 的策略是使 IPSASs 與 IASB 發布的 IFRSs 趨於一致，以確保未來採用 IPSASs 公共部門之財務報導能與採用 IFRSs 營利部門之財務報導相一致並具可比性，此外 IPSASs 也同時為專屬公共部門之特定議題（如文化遺產，公共捐贈及無對價交易收入等）訂定專屬之準則。

³⁰ 程國榮與陳英閔，2012，世界各主要資本市場與我國導入國際財務報導準則現況介紹，證券暨期貨月刊，第 30 卷第 9 期，頁 19-34。

雖然採用 IPSASs 具有上述顯著優勢，不過各國對 IPSASs 觀念架構之認知不盡相同，且相關各方參與者對實施方式亦存在顯著差異，因此實際導入時仍有許多具體而又複雜且持續的挑戰，必須逐一加以克服。這些挑戰至少包括以下各項³¹：

- 一、報告各相關人員之參與：成功實施 IPSASs 離不開政府各級機構的理解、培訓和參與，也需要政府行政、會計、審計及財務職能部門的積極參與和大力支持。
- 二、結構性法律轉型：實施 IPSASs 需要改革舊法及履行新法，過程可能相當複雜且耗時。此外還需要成立政府準則制定機構及財務委員會，以分析和審議各國對準則的具體解讀和應用。某些國家選擇引入修正的現金收付基礎，作為後續推動權責發生基礎 IPSASs 之重要先行步驟。
- 三、轉型和變革管理：採用 IPSASs 需要有效的專案管理，而變革管理能力和相關經驗，特別是有效的溝通亦不可或缺。
- 四、技能水準：實施該準則需要一套完整的培訓方案來提高技能，且必須同時專注於聘雇及留住熟悉 IPSASs 之工作人員。漫長的實施時間表意味著，公共部門個體必須考慮如何在整個實施過程中保留機構紀錄和知識的傳遞性，因為員工可能不會一直參與準則實施。

³¹ ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants), 2017, IPSAS implementation: current status and challenges.

- 五、成本：從財務和審計視角來看，不應低估實施成本（包括財務和資源成本）。培訓、聘請專門的外部顧問、IT 升級並開發相應的指導和翻譯工具等都會產生成本。除此以外，還應投入充足的財務資源，有針對性地加強報告相關各方參加增加準則實施參與度和提高採用 IPSASs 意識的活動。多數國家在採用 IPSASs 的同時，還開展了各種公共財務管理改善專案，這也需要額外的投資。
- 六、技術和基礎設施：現有技術不足以為準則的實施提供支援，而這可能耗費巨大成本，需要專家和顧問協助進行調整和培訓，從而逐漸轉入正軌。採用 IPSASs 很可能需要取代或調整現有 IT 系統、資料結構和會計項目表。作為過渡過程的一部分，可能需要對報告系統和結構進行升級。
- 七、實施方法：制定實施計畫應以全國範圍為考量基礎。大多數國家傾向於採用分階段的實施方法，而非一次到位的實施方法。專案管理方法（包括變革管理）對於準則的實施非常重要。有必要借鑑其他已經開展 IPSASs 實施進程的國家的經驗，並找出適用的最佳實務。
- 八、外部支持：各國政府和公共部門個體可從外部支持中獲益。專業會計機構可幫助提高公共部門對提高財務報告透明度的認識，捐助機構可以支援公共部門的財務管理專業化，而會計師事務所和利害關係人則能協助開展公共財務管理培訓、專業知識和能力建設。

換言之，採用國際準則可提升各國政府財務資訊之品質，使其財務報導更具透明度及可比性。對於公共部門而言，目前接受度最高之國際準則當屬 IPSASB 及其前身 PSC 所頒布之 IPSASs。一般認為 IPSASs 之採用將會提升全世界公共部門個體所報告的財務資訊內涵，目前 IPSASB 亦認可政府和國家準則制定機構在其各自的國家和地區內制定會計準則和財務報告指南的權利。換言之，IPSASB 除鼓勵採用 IPSASs 外，也同時鼓勵國家法規及政府會計準則與 IPSASs 之間的趨同。此外 IPSASB 認為，只有當遵循了每號適用權責發生基礎或現金基礎之 IPSASs 的全部規定時，該公共部門之財務報表才能對外宣稱其遵循 IPSASs。

綜上所述，考量政府未來可能會有取得國際資金之需求，而各國政府會計也似宜與國際趨勢接軌，加上政府資訊之有用性、透明度及可比性等資訊品質亦有待提升，故導入 IPSASs 等國際準則對各國來說將有所助益。然而導入 IPSASs 等國際準則目前仍有欠缺各方共識、相關法規須加以調整、轉型和變革經驗不足、會計人員專技能力及知識欠缺、成本過高、技術和基礎設施不足等問題必須加以克服。因此確定實施之前必須有妥善的規畫及嚴謹的成本效益評估才行。

第二節 公共部門採用 IPSASs 之現況

本節探討世界各國公共部門採用 IPSASs 之現況，內容包括世界各國公共部門採用 IPSASs 情形、世界各國公共部門採用之財務報導基礎（會計基礎）及財務報導架構等主題，詳細說明如下。

一、世界各國公共部門採用 IPSASs 之情形

有關世界各國公共部門採用 IPSASs 之現況，整理如表 9，其中依 IFAC 網站之全球影響地圖（Global Impact Map，以下簡稱 GIM）所提供之會計專業團體（Professional Accountancy Organizations，以下簡稱 PAOs）統計資料³²顯示，截至 2020 年 8 月 31 日，該組織正會員 151 個（包括我國），準會員 29 個，合計 180 個會員組織。上述會員組織橫跨 134 個司法管轄區，其中 18 個（14%）司法管轄區完全採用 IPSASs，66 個（49%）司法管轄區部分採用 IPSASs（包含我國），50 個（37%）司法管轄區未採用 IPSASs。

另依 IFAC 所發布之國際準則 2019 全球現況報導³³，該份資料來自 IFAC 會員遵循計畫，其範圍首次涵蓋了 IFAC 173 個會員組織及 130 個司法管轄區，是全球採用現況的首份標竿。透過建立該標竿，IFAC 希望

³² 資料來源：<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/> 及 <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles?report-type=international-public-sector-accounting-standards>

³³ International Standards: 2019 Global Status Report, OCTOBER 14, 2019, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global-status-report>

能促成更多關於追蹤採用趨勢之協力合作，並加強會計利害關係人間之溝通與協調。上述報告自 2015 年起，每年針對不同司法管轄區進行評估，至 2019 年完成其所有 130 個司法管轄區會員之評估。其中 14 個（11%）司法管轄區完全採用 IPSASs，67 個（52%）司法管轄區部分採用 IPSASs，49 個（37%）司法管轄區未採用 IPSASs（包括我國）。

表 9 世界各國公共部門採用 IPSASs 之現況

採用情形	GIM 2020	國際準則2019 全球現況報導
完全採用IPSASs	18（14%）	14（11%）
部分採用IPSASs	66（49%）	67（52%）
未採用IPSASs	50（37%）	49（37%）
總計	134（100%）	130（100%）

註：配合總計數之百分比以100%表達，調整細項數字之百分比尾差。

資料來源：整理自 <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/>；《International Standards: 2019 Global Status Report, OCTOBER 14, 2019》，
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global-status-report>。

上述兩種對於世界各國公共部門採用 IPSASs 現況調查之結果所獲得的結論類似，其中完全採用 IPSASs 及部分採用 IPSASs 之 IFAC 會員占約 63%，未採用 IPSASs 之 IFAC 會員則占約 37%。也就是說，IFAC 會員大約有 2/3 採用（包括完全採用及部分採用）IPSASs，故 IFAC 會員之公共部門有傾向採用 IPSASs 的情況。

二、世界各國公共部門採用之財務報導基礎（會計基礎）

有關世界各國公共部門採用之財務報導基礎，整理如表 10，其中以 GIM 截至 2020 年 8 月 31 日之資料顯示³⁴，總計 198 個樣本（包括非 IFAC 會員之司法管轄區）中，36 個樣本採權責發生基礎（包括我國），62 個樣本現正由現金收付基礎過渡至權責發生基礎，51 個樣本採現金收付基礎，3 個樣本採其他基礎，46 個樣本無資料。

另 GIM 亦提供 IFAC、特許公共財務與會計協會（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy，以下簡稱 CIPFA）所共同發展之國際公共部門財務課責指數（The International Public Sector Financial Accountability Index，以下簡稱 IPSFAI），其於 2018 年針對 198 個樣本進行調查後，共同發布「IPSFAI：2018 現況報告」³⁵，該指數包含來自 150 個司法管轄區樣本（包括非 IFAC 會員之司法管轄區）的數據，未來並將隨著時間的推移更新及擴大其覆蓋範圍及深度。

就財務報導基礎而言，「IPSFAI：2018 現況報告」之 150 個樣本中，37 個樣本（25%）在其最近發布的財務報表中使用了權責發生基礎（包括我國），67 個樣本（45%）正由現金收付基礎過渡至權責發生基礎或在其財務報告中已使用權責發生基礎，另有 46 個樣本（30%）仍使用現

³⁴ 資料來源：<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability>

³⁵ International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report, NOVEMBER 5, 2018. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>

金收付基礎。預計到 2023 年，採用權責發生基礎進行全面報告者將有 98 個樣本（66%），由現金收付基礎過渡至權責發生基礎者將有 26 個樣本（17%），採現金收付基礎者將有 26 個樣本（17%）。

表 10 世界各國公共部門採用之財務報導基礎

財務報導基礎	GIM 2020	IPSFAI：2018現況報告	
		2018年	2023年
權責發生基礎	36（24%）	37（25%）	98（66%）
現金收付基礎過渡 至權責發生基礎	62（41%）	67（45%）	26（17%）
現金收付基礎	51（33%）	46（30%）	26（17%）
其他基礎	3（2%）		
無資料	46		
總計	198（100%）	150（100%）	150（100%）

註：1.表列「GIM 2020」欄位，為利比較分析，係採扣除無資料46個樣本數後之152個樣本數作為分母，據以計算各財務報導基礎之百分比。

2.表列「IPSFAI：2018現況報告」欄係以150個樣本為基礎呈現。

資料來源：整理自《International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report》，NOVEMBER 5, 2018. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>。

上述兩種對於世界各國公共部門採用財務報導基礎現況調查之結果所獲得的結論類似，其中採權責發生基礎者（包括我國）約 37 個樣本（占約 25%），預測未來五年內將大幅增加為約 98 個樣本（占約 66%）。綜上所述，公共部門之財務報導目前採用權責發生基礎者占約 1/4，而且預估至 2023 年為止採用權責發生基礎者將高達 2/3，故採用權責發生基礎將是未來公共部門財務報導基礎的主流。

三、世界各國公共部門採用之財務報導架構

各國政府主要以三種方式使用 IPSASs：（1）直接採用 IPSASs：實施 IPSASs 不改變其任何要求者；（2）透過國家準則間接採用 IPSASs：通過國家認可程序實施 IPSASs，以適應任何特定的司法管轄區特徵者；（3）參考 IPSASs 制定其國家準則：以 IPSASs 為參考點制定國家準則者。

就財務報導架構而言，上述「IPSFAI：2018 現況報告」之 150 個樣本中，31 個樣本（21%）直接採用 IPSASs，14 個樣本（9%）透過國家準則間接採用 IPSASs，33 個樣本（22%）參考 IPSASs 制定其國家準則（包括我國），2 個樣本（1%）採 IFRSs 基礎國家準則，70 個樣本（47%）採其他國家財務報導準則。

依 GIM 之資料顯示³⁶：（1）直接採用 IPSASs 者，有 26 個樣本；（2）透過國家準則間接採用 IPSASs 者，有 15 個樣本；（3）參考 IPSASs 制定其國家準則者（包括我國），有 31 個樣本；（4）採 IFRSs 基礎國家準則，有 2 個樣本；（5）採其他國家財務報導準則，有 73 個樣本。

³⁶資料來源：<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability?report-type=financial>

表 11 世界各國公共部門採用之財務報導架構

財務報導架構	GIM 2020	IPSFAI：2018 現況報告
直接採用IPSASs	26 (18%)	31 (21%)
透過國家準則間接採用IPSASs	15 (10%)	14 (9%)
參考IPSASs制定其國家準則	31 (21%)	33 (22%)
採IFRSs基礎國家準則	2 (1%)	2 (1%)
採其他國家財務報導準則	73 (50%)	70 (47%)
無資料	51	
總計	198 (100%)	150 (100%)

註：1.表列「GIM 2020」欄位，為利比較分析，係採扣除無資料51個樣本數後所得之147個樣本數作為分母，據以計算各財務報導架構之百分比。

2.表列「IPSFAI：2018現況報告」欄係以150個樣本為基礎呈現。

資料來源：整理自 <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability?report-type=financial>；《International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report》，NOVEMBER 5, 2018.

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>。

上述兩種對於世界各國公共部門採用財務報導架構現況調查之結果所獲得的結論類似，其中採用 IPSASs（包括直接採用及透過國家準則間接採用）者約有三成，未採用 IPSASs 者則高達七成。上述未採用者中，使用 IPSASs（指參考 IPSASs 制定其國家準則）者約有二成，而未使用 IPSASs（包括採 IFRSs 基礎及其他國家財務報導準則）者約有八成。

第三節 我國政府會計導入 IPSASs 之探討

本節為我國政府會計導入 IPSASs 之探討，內容包括我國政府會計是否導入 IPSASs 之探討、我國政府會計導入 IPSASs 方式及時程之探討、我國政府會計導入 IPSASs 相關規制調整之探討等，詳細說明如下。

一、我國政府會計導入 IPSASs 之探討

前一節之表 11「IPSFAI：2018 現況報告」欄顯示，各國（包括 IFAC 會員及非 IFAC 會員）之公共部門使用（包括直接採用、透過國家準則間接採用及參考 IPSASs 制定其國家準則）IPSASs 者超過五成，然其中屬採用（包括直接採用及透過國家準則間接採用）IPSASs 者僅有約三成；換言之，目前使用 IPSASs 已成為國際財務報導架構趨勢，至於是否採用 IPSASs，各國看法不一。而我國係屬參考 IPSASs 自行制定國家準則，在該報告分類為使用 IPSASs 但非採用 IPSASs 之司法管轄區。

表 12 IPSFAI：2018 現況報告之財務報導架構及其會計基礎

財務報導架構	IPSFAI：2018現況報告		
	全部	採權責制者	非採權責制者
直接採用IPSASs	31（21%）	5	26
透過國家準則間接採用IPSASs	14（9%）	5	9
參考IPSASs制定其國家準則	33（22%）	9	24
採IFRSs基礎國家準則	2（1%）	2	0
採其他國家財務報導準則	70（47%）	16	54
總計	150（100%）	37	113

資料來源：修改自《International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report》，NOVEMBER 5, 2018. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>。

表 12 為進一步分析「IPSFAI：2018 現況報告」之彙整資料，由該表可知，在總計 150 個樣本中，就 IPSASs 之財務報導基礎而言，採權責發

生基礎僅 37 個樣本（25%），我國屬採權責發生基礎之樣本。就 IPSASs 之財務報導架構而言，採用（包括直接採用及間接採用）IPSASs 者僅 45 個樣本（30%），未採用（包括參考 IPSASs 制定其國家準則、採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則）IPSASs 者則有 105 個樣本（70%）。

上述 2018 年採用權責發生基礎的 37 個樣本中（包括我國），計有 19 個（51%）樣本使用 IPSASs，其中直接採用 IPSASs 者，有 5 個樣本；透過國家準則間接採用 IPSASs 者，有 5 個樣本；參考 IPSASs 制定其國家準則者（包括我國），有 9 個樣本。至於未歸類為使用 IPSASs 之其餘 18 個樣本，在其財務報告之架構中，仍使用權責發生基礎。³⁷

此外由表 12 可知，採用（包括直接採用者 31 個及透過國家準則間接採用者 14 個）IPSASs 之 45 個樣本中，僅有 10 個（直接採用及間接採用者各有 5 個）採權責發生基礎，約占 22%；採現金收付基礎等非權責發生基礎者，則多達 35 個，約占 78%。

³⁷ 上述「IPSFAI：2018 現況報告」顯示 2023 年前計畫使用權責發生基礎的 98 個樣本中，有 72 個樣本（73%）將使用 IPSASs，其餘 26 個樣本（27%）仍將採 IFRSs 基礎國家準則或者其他國家財務報導準則。使用 IPSASs 者包括：31 個樣本直接採用 IPSASs，14 個樣本透過國家準則間接採用 IPSASs，27 個樣本將參考 IPSASs 制定其國家準則。這不僅意味著使用 IPSASs 的政府數量將增加，而且在全球範圍內直接及間接地實施 IPSASs 總體比例將更高。

表 13 GIM 2020 之財務報導架構及其會計基礎

財務報導架構	GIM 2020					
	全部	權責發生基礎	現金收付基礎過渡至權責發生基礎	現金收付基礎	其他	無資料
直接採用IPSASs	26	5	9	12	0	0
透過國家準則間接採用IPSASs	15	5	7	3	0	0
參考IPSASs制定其國家準則	31	9	17	5	0	0
採IFRSs基礎國家準則	2	2	0	0	0	0
採其他國家財務報導準則	73	14	29	27	3	0
無資料	51	1	0	4	0	46
總計	198	36	62	51	3	46

資料來源：修改自 <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/>。

由表 13 之 GIM 資料彙整結果顯示，就 IPSASs 之財務報導基礎而言，採權責發生基礎僅 36 個樣本，我國屬採權責發生基礎之樣本。就 IPSASs 之財務報導架構而言，採用（包括直接採用及間接採用）IPSASs 者僅 41 個樣本，未採用（包括參考 IPSASs 制定其國家準則、採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則）IPSASs 者則有 106 個樣本。

此外，由表 13 可知，採用（包括直接採用者 26 個及透過國家準則間接採用者 15 個）IPSASs 之 41 個樣本中，其中僅 10 個樣本（直接採用及間接採用者各有 5 個）採權責發生基礎³⁸，16 個樣本（直接採用者有

³⁸ 包括 Cayman Islands, Nigeria, Peru, Switzerland, United Republic of Tanzania, Lithuania, New Zealand, Panama, Philippines, Turkey 等 10 個司法管轄區。

9 個及間接採用者有 7 個) 正由現金收付基礎過渡至權責發生基礎³⁹，其餘 15 個樣本(直接採用者有 12 個及間接採用者有 3 個)係採現金收付基礎⁴⁰。故採權責發生基礎者僅 10 個，約占 24%，而採現金收付基礎等非權責發生基礎者則多達 31 個，約占 76%。

換言之，依「IPSFAI: 2018 現況報告」之資料顯示，現行採用 IPSASs 之樣本中，採現金收付基礎等非權責發生基礎之報導基礎者(占約 78%)，顯著多於採權責發生基礎之報導基礎者(占約 22%)。另依 GIM 之資料顯示，目前採用 IPSASs 之樣本中，採現金收付基礎過渡至權責發生基礎及採現金收付基礎等非權責發生基礎之報導基礎者仍為主流，兩者分別占約 39%及 37%；至於採權責發生基礎之報導基礎者尚屬少數，僅占約 24%。

³⁹ 包括 Barbados, Bosnia and Herzegovina, Burundi, Cambodia, Gambia, Kazakhstan, Kenya, Mauritius, South Sudan, Brazil, Chile, El Salvador, Georgia, Guatemala, Honduras, Uganda 等 16 個司法管轄區。

⁴⁰ 包括 Cyprus, Democratic Republic of Timor-Leste, Fiji, Ivory Coast, Lesotho, Liberia, Malawi, Nicaragua, Papua New Guinea, Republic of Serbia, Solomon Islands, Zambia, Nepal, Somalia, Uruguay 等 15 個司法管轄區。

表 14 GIM 2020 中採權責發生基礎之國家或司法管轄區及其報導架構

國家或司法管轄區	GIM 2020報導架構
Nigeria, United Republic of Tanzania, Switzerland, Cayman Islands, Peru	直接採用IPSASs (5)
New Zealand, Philippines, Lithuania, Turkey, Panama	透過國家準則間接採用IPSASs (5)
Chinese Taiwan, Korea, Austria, Azerbaijan, Estonia, Spain, Sweden, Ecuador, Paraguay	參考IPSASs制定其國家準則 (9)
Australia, United Kingdom	採IFRSs基礎國家準則 (2)
Comoros, Hong Kong, Japan, Marshall Islands, Palau, Samoa, Vanuatu, Belgium, Denmark, Finland, France, Moldova, Canada, United States of America	採其他國家財務報導準則 (14)
Federated States of Micronesia	無資料 (1)

資料來源：修改自 <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/>。

表 14 則為 GIM 之資料所呈現目前採用權責發生基礎之 36 個樣本之報導架構，從該表可知，採用（包括直接採用及間接採用）IPSASs 者僅瑞士及紐西蘭等經濟開發國家，未採用（包括參考 IPSASs 制定其國家準則、採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則）IPSASs 者則有我國、韓國、奧地利、西班牙、瑞典、澳大利亞、英國、香港、日本、比利時、丹麥、芬蘭、法國、加拿大、美國等經濟開發國家，因此目前採權責發生基礎之先進國家，多數未採用 IPSASs。

最後就財務報導基礎而言，前一節之表 10「IPSFAI:2018 現況報告」欄顯示，世界各國之公共部門採用權責發生基礎者（包括我國）占約 25%，採現金收付基礎者占約 30%，由現金收付基礎過渡至權責發生基礎者占約 45%，其並預測未來五年內，採用權責發生基礎者將達 2/3，故採用權責發生基礎將是未來公共部門財務報導基礎主流。我國會計法第 17 條第 2 項明確規定，凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制度應為一致之規定；政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生基礎。此外會計法於 108 年 11 月 20 日修正時，業已將第 29 條有關政府財物及固定負債不得列入平衡表之規定加以刪除，因此我國政府會計採權責發生基礎來提供財務報導之趨勢將更為明確，而未來也應持續朝此方向落實政府會計之改革，以讓我國政府會計之規範能與國際潮流趨於一致。

綜合以上，公共部門採用權責發生基礎作為財務報導基礎已成為世界主流，然而公共部門是否採用 IPSASs，各國之看法則較為分歧。目前我國政府會計已採權責發生基礎，未來也將持續朝此方向落實政府會計之改革。目前我國政府會計之報導架構係參考 IPSASs 來制定自己的國家準則，因此依 IFAC 之分類方式我國屬於使用但未採用 IPSASs 之會員司法管轄區，至於我國未來是否要採用（包括直接採用及透過國家準則間接採用）IPSASs，本研究認為應從長計議並應妥善規畫及嚴謹評估成本效益。畢竟 IPSASs 之導入，所需要的不只是一次性努力而已，導入後更需

要持續支持及更新。由於 IPSASs 之導入將會是一項資源密集且需多方利害關係人努力的工作，故其實施可能需要較長的時間、較多的知識及足夠的基礎設施才能成功達成目標。考量我國政府未來仍有可能必須取得國際資金，而我國政府會計也應積極與國際趨勢接軌並提升政府財務報導之品質，故短期來說，我國尚無導入 IPSASs 之急迫性，但長期而言，我國仍應朝致力於與 IPSASs 趨同之方向邁進。

二、我國政府會計導入 IPSASs 方式及時程之探討

如前所述，各國政府主要以下列三種方式來使用 IPSASs：（1）直接採用 IPSASs：實施 IPSASs 而不改變其任何要求者；（2）透過國家準則間接採用 IPSASs：通過國家認可程序實施 IPSASs，以適應任何特定的司法管轄區特徵者；（3）參考 IPSASs 制定其國家準則：以 IPSASs 做為參考點來制定國家準則者。前兩者屬於採用 IPSASs，第三種方式則屬未採用 IPSASs。此外採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則者，亦屬未採用 IPSASs。

（一）採用IPSASs之導入方式探討

我國未來若採用 IPSASs 則有以下二種方式可供選擇：直接採用之直接採用法（Adoption Approach）及透過國家準則間接採用之認可法（Endorsement Approach）兩種。

直接採用法為導入最徹底的方式，當地國直接適用 IPSASB 發布之 IPSASs（若非英語系國家，則須先翻譯成當地語言），不再自行制定準則公報，且無須該國任何組織核准，目前採直接採用法的國家如：瑞士、開曼群島、秘魯、坦尚尼亞及奈及利亞等。

至於認可法則必須透過一定認可程序，逐一認可 IPSASB 發布之 IPSASs，當地國亦不再另定會計準則，故可以針對該國特殊情況做額外考量，目前採行認可法的國家如：紐西蘭、菲律賓、立陶宛、土耳其及巴拿馬等。

自 1999 年起，係由財團法人中華民國會計研究暨發展基金會（以下簡稱會計基金會）著手將 IFRSs 納入「財務會計準則公報」修訂；自 2013 年起，為加速與 IFRSs 接軌，金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）委請會計基金會就 IASB 新發布公報進行翻譯，並逐一認可，要求企業於 2013 年須依金管會認可之 2010 年正體中文版編製合併財務報告，故我國與 IFRSs 接軌方式，初期係採用「趨同法」（Convergence Approach），自 2013 年起則皆採用「認可法」。⁴¹

歐盟於 2005 年正式採用 IFRSs，惟不限定使用版本，而係採認可制，逐號公報審視並認可後始生效。由歐盟 2005 年後認可 IFRSs 公報之速度觀之，其認可之生效日與 IASB 發布 IFRSs 之生效日相較，落差時間大多

⁴¹ 程國榮與陳英閔，2012，世界各主要資本市場與我國導入國際財務報導準則現況介紹，證券暨期貨月刊，第 30 卷第 9 期，頁 19-34。

約為數個月至半年（極少數情況落差至一年）。目前我國採用 IFRSs 之方式係由會計基金會逐號翻譯 IFRSs，經一定之覆核程序，經金管會認可發布後，始成為企業編製財務報告之依據。未來 IASB 如發布新公報，仍須經上述程序於金管會認可後始可採用。若參考歐盟發展經驗，就國內企業部分評估採用經金管會認可之 IFRSs，至企業如赴海外發行有價證券而有依當地國要求編製財務報告需要者，則採用最新版 IFRSs 以縮短差距。⁴²

參酌歐盟及我國過去導入 IFRSs 之經驗，建議我國未來若決定採用 IPSASs 時，應優先考慮採用的是認可法而不是直接採用法，並以逐號審核並認可之方式導入 IPSASs。

（二）未採用 IPSASs 之導入方式探討

我國未來若未採用 IPSASs 則有以下三種方式可供選擇：參考 IPSASs 制定其國家準則之趨同法、採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則三種。

參考 IPSASs 制定其國家準則者係採趨同法，此法不採用 IPSASB 發布之 IPSASs，而是將其併入當地會計準則，該國保留制定會計準則之自主權，該法以 IPSASB 發布之 IPSASs 為基礎，透過逐步增修當地會計準則，以達成與 IFRSs 接軌的目的。採行趨同法的國家如：我國、韓國、奧地利、亞塞拜然、愛沙尼亞、西班牙、瑞典、厄瓜多及巴拉圭等。

⁴² 程國榮與黃瑞貞，2012，開放國內企業於 102 年採用最新版 IFRSs 之規畫內容介紹，證券暨期貨月刊，第 30 卷第 9 期，頁 5-18。

另兩種方式係選擇以不使用 IPSASs，直接採 IFRSs 基礎作為國家準則或者採自行發展之國家財務報導準則。目前僅澳大利亞及英國二國直接採 IFRSs 基礎作為國家準則，而先前亦有紐西蘭等國曾經採用該法，最後發現使用上仍有許多困擾而作罷，因此我國若未採用 IPSASs 時，不建議採此法來發展或導入國家財務報導準則。至於採自行發展之國家財務報導準則者，目前有 73 個司法管轄區（約佔半數），由於我國過去發展政府會計準則公報皆未考量採自行發展之方式，而是採取與先進國家趨同或者與國際準則接軌之方式來進行政府會計改革，因此本研究亦不建議採自行發展之方式來發展或導入國家財務報導準則。

當前我國政府會計之改革，自 2013 年起係採參考 IPSASs 制定國家準則之趨同法進行，因此對此方式之運作方式已有相當經驗，如若採參考 IPSASs 之方式來建立我國政府會計相關規範，將可減省未來我國政府會計之發展成本。另外由於導入 IPSASs 也應注意國情差異而非照單全收，故我國未來若未採用 IPSASs 時，建議仍以參考 IPSASs 制定國家準則之方式來持續推動政府會計改革較為妥適。

（三）導入時程之探討

目前我國各項政府會計制度及政府會計準則公報雖與 IPSASs 同樣朝向權責發生基礎發展，不過兩者之內容仍有相當明顯之差距。此外如前所述公部門若要推動 IPSASs，尚須面臨共識之凝聚、法規之調整、人才及知識之養成、巨額成本之投入、設備及系統之更新等眾多挑戰，故切不可也無法操之過急。

以我國商業部門導入 IFRSs 為例，自 1999 年由會計基金會著手將 IFRSs 納入「財務會計準則公報」修訂起，至 2010 年金管會委請會計基金會就 IASB 新發布公報進行翻譯並推出首個金管會認可之版本為止（2010 年正體中文版），費時超過十年。其後金管會仍需重複相同之更新工作，並逐年推出經其認可之正體中文版，目前最新版本為 2021 年適用之正體中文版。此外 ACAA（2017）之研究亦指出，多數參與其調查之司法管轄區普遍認為，十年的 IPSASs 導入過渡期應屬可行，不過存在聯邦和州立兩級運行模式的國家可能需要更長時間（或許長達二十年），此外實施計畫若需要體現憲法、國家、各省、各州和本地實情者，通常也可能需要更長時間。⁴³

綜上所述，考量推動 IPSASs 之複雜度及成本、我國商業部門導入 IFRSs 之經驗、以及 ACAA 對各司法管轄區導入 IPSASs 所需過渡期之調

⁴³ ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants), 2017, IPSAS implementation: current status and challenges.

查等顯示，IPSASs 導入不應倉促為之，其導入期程至少應以十年來進行規劃較為適宜。

三、我國政府會計導入 IPSASs 相關規制調整之探討

本小節探討我國政府會計導入 IPSASs 相關規制之調整，內容包括我國政府會計基礎等相關規制調整之探討、IPSASs 與我國政府會計準則公報重大差異相關規制調整之探討，詳細說明如下。

（一）我國政府會計基礎等相關規制調整之探討

一般而言，公共部門會計應包括預算會計（或決算）及財務會計（或財務報導）二類。因此公共部門同時會有採用現金收付基礎及權責發生基礎之需求，前者通常適用於預算會計（或決算），目的在於預算之管理及控制；後者則通常適用於財務會計（或財務報導），目的在於提升政府財務資訊之透明度、課責性及有用性。

就財務會計（或財務報導）而言，會計學術界及實務界大都認為，採用現金收付基礎較易有窗飾報表的機會，故權責發生基礎之資訊內涵顯著較優。換言之，透過權責發生基礎之採用，公共部門較易達成改善及管理資源使用的承諾，也較能提高其財務資訊之透明度、課責性及有用性。就預算會計（或決算）而言，財務會計（或財務報導）採用權責發生基礎者，其預算會計不一定也必須採用權責發生基礎。

依國際準則 2019 全球現況報導，大多數司法管轄區之預算會計（或決算）係採用現金收付基礎，而且已確定在 2023 年以前實施或計畫實施權責發生基礎財務會計（或財務報導）者，其未來都沒有推行權責發生基礎預算會計（或決算）的計畫。資料顯示，目前正在準備朝權責發生基礎預算會計（或決算）發展者，只有 15 個司法管轄區而已，故採行權責發生基礎預算會計（或決算）並非各國所關注之重點。

另依「IPSFAI：2018 現況報告」，2018 年多數國家之財務會計（或財務報導）並未採用權責發生基礎（僅 25%採用），不過上述情況預測至 2023 年時將會大翻轉，屆時財務會計（或財務報導）採用權責發生基礎者將高達 66%。換言之，公共部門之財務會計（或財務報導）採權責發生基礎，未來將成為世界之主流。目前我國公共部門之財務會計業已採用權責發生基礎，而未來也將持續朝此方向精進。

如前所述，因發展階段不同及觀點差異，我國政府會計規範體系雖依規定應採權責發生基礎，惟公務機關側重於實質內涵較偏現金收付基礎，加上契約責任制之預算會計報導，近年持續落實權責發生基礎，並配合契約責任制調適相關規制及做法，以兼顧不同管理需求；至於營業基金及作業基金財務會計報導之會計基礎一直都與商業部門定義之權責發生基礎相同（近）。簡言之，公務機關、營業基金、作業基金雖因性質及規制殊

異，而有不同的政府會計發展路徑。但均為權責發生基礎，也符合全球公共部門財務會計之發展趨勢。

就現行法規而言，我國政府會計之基礎主要依會計法第 17 條第 2 項之規定，凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制度應為一致之規定。政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生基礎。另依同法第 37 條規定，各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項，為編定之對象。故政府會計平時得採現金收付基礎，年度終了時則應調整為權責發生基礎。本研究認為上述會計法所稱之政府會計應為政府財務會計，至於應採用權責發生基礎之政府會計也應僅針對政府財務會計而已。不過目前會計法並未明文將政府會計區分為預算會計及財務會計，亦未明定預算會計及財務會計是否應依其目的之不同而應分別採用不同會計基礎，故建議未來修法時應審慎考慮加以界定清楚。

上述關於目前我國政府會計基礎之論述，法規內容及實務之做法尚有可精進之處，故未來應適度修正會計法等相關法規，以使法規與實務能完全相符。本研究建議未來會計法應明文或授權由中央主計機關規定，公務機關之會計應區分為預算會計與財務會計，並各自規範其會計基礎與定義，而營業基金及作業基金則應採用權責發生基礎。此外公務機關、營業基金、作業基金所適用一般公認會計原則範圍及其具體內容，會計法也應明文規定或授權由中央主計機關定之。最後則提醒中央主計機關，在進

行採用權責發生基礎之政府財務會計改革時，應避免將預算會計之報表轉換為財務會計之報表，以免破壞預算會計報導之完整架構及應有功能。也就是說，財務會計之報表原則上應以新增或新設之方式呈現。上述做法若有困難，則可採編製調節表之方式，詳細說明預算會計報表與財務會計報表間之差異。

（二）IPSASs 與我國政府會計準則公報重大差異相關規制調整之探討

由前一章第九節之討論可知，IPSASs 與我國政府會計準則公報之差異，主要在於編製主體之差異及會計準則之差異。本小節將以上述二項重大差異為主軸，討論其對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響，並對實務運作及法令規定研提擬議做法，詳細說明如下。

1. 編製主體差異之相關規制調整

IPSASs 規範公共部門之一般用途財務報導，所稱公共部門是指國家政府、區域政府（例如州和省）、地方政府（例如鎮和市），以及相關政府個體（例如部會和委員會等）。公共部門個體符合下列所有條件者適用 IPSASs，未符條件者則應採用 IFRSs：（1）負責提供有益社會大眾的服務，或重分配所得及財富；（2）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、社會捐獻、負債或規費；（3）主要運作目的不是賺取利潤。

我國政府會計準則公報等規制，主要參採會計法第 9 條第 1 項之規定，將政府會計分為：總會計、單位會計、分會計、附屬單位會計、附屬單位會計之分會計。總會計為單位會計及附屬單位會計連同特種公務會計應彙入總會計財務資訊之彙編，依現行政府會計實務，單位會計及分會計為普通基金之會計範疇，附屬單位會計及附屬單位會計之分會計為特種基金之會計。

由上可知，IPSASs 之編製主體採組織觀點，而我國政府會計準則公報等規制則同時包括基金觀點及組織觀點等。目前我國之總會計為公務機關、信託基金⁴⁴以外之特種基金之會計報告等資料產生彙編報告，包含普通公務單位會計之會計報告及特種公務會計應彙入總會計之財務資訊。換言之，總會計之會計報告既屬基金觀點，同時也具備組織觀點。

建議未來應視管理需要劃分政府部門，逐步增加提供組織觀點之會計報告。各機關及其所屬單位與其另設置之特別收入基金、債務基金、資本計畫基金，除應依預算法及決算法之規定提供基金別預算會計報告外，尚應詳細評估其應有之資產及負債，除應依相關規定界定其權利義務之歸屬，並應對上述權利義務及其變動之應認列金額加以

⁴⁴ 總會計應編製之年度會計報告，包括總說明、財務報告及必要之補充資訊。上述必要之補充資訊，應揭露政府代管或依法設立之信託基金，與依法應編列預算送立法院之行政法人資產、負債等資訊，以及其他重要資訊。

評估，按時對外提供以資產負債表、收入支出表等財務報表為主要內容之部門別財務會計報告。

至於政府設置之營業基金及作業基金之會計處理，目前營業基金及作業基金原則上已分別採用 IFRSs 及 EASs 等民營事業適用之一般公認會計原則處理，與 IPSASs 之現行做法並無不同。總會計方面，目前其財務報告僅包括整體資產負債表、公務機關財務報表⁴⁵、特種基金（不包括信託基金）財務報表及其附註。上述整體資產負債表，係彙總表達公務機關、特種基金整體之資產、負債等狀況。編製整體資產負債表時，中央主計機關應將公務機關與特種基金間之內部往來，加以沖銷⁴⁶。建議未來總會計，除應依預算法及決算法之規定提供相關預算會計報告外，尚應確實按權責發生基礎，按時對外提供以合併資產負債表、合併收入支出表等財務報表為主要內容之組織別財務會計報告。上述合併財務會計報告所涉及之範圍、主體及政府層級等相關議題，未來也應審慎討論並聽取各級政府之意見後，逐步加以落實。

2. 會計準則差異之相關規制調整

IPSASB 之 IPSASs 與我國之政府會計準則公報，大致有以下之差異。就準則公報之內容而言，首先 IPSASs 發布有 1 號現金收付基礎之

⁴⁵ 公務機關財務報表可再細分為：決算報表（類似本研究所稱之預算會計報表）及會計報表（類似本研究所稱之財務會計報表）等。

⁴⁶ 現行實務僅針對應收（付）款項、借貸款項、代保管資產及對特種基金之投資加以沖銷，至於其他內部往來事項，目前則尚未加以沖銷。

準則公報及 42 號（扣除 5 號已被取代者，現行有效者計 37 號）權責發生基礎之準則公報；我國則尚無發布任何現金收付基礎之準則公報，且僅發布有 9 號權責發生基礎之政府會計準則公報。就會計報告之類型而言，IPSASs 係以規範公共部門之財務會計處理為主、預算會計為輔，我國之政府會計準則公報經近年持續調適，已朝向 IPSASs 以規範公共部門之財務會計處理為主之方向精進。

上述 IPSASs 與我國政府會計準則公報之差異，未來我國若決定全面採用 IPSASs，其將隨各號準則公報之導入而逐步消除。換言之，我國若完全不採用 IPSASs 時，上述差異將永遠存在；若全面採用 IPSASs 時，上述差異則不復存在。換言之，採用 IPSASs 之程度將與上述差異消失之速度呈正向關聯。

如前所述，本研究建議我國目前尚無全面採用 IPSASs 之必要性及急迫性，未來則應依現行以參考 IPSASs 制定國家準則之方式，持續朝推動我國政府會計準則公報與 IPSASs 趨於一致之方向邁進。未來導入 IPSASs 時⁴⁷，本研究建議依以下之優先順序進行。

首先為導入觀念架構，其目的在於協助制定以一致之觀念為基礎之準則公報，以及協助各方了解及解讀準則公報。此外當特定交易或其他事項無準則公報可適用或準則公報允許可做會計政策選擇時，其

⁴⁷ 營業基金及作業基金主要為財務會計而非預算會計，皆採用權責發生基礎，並分別依 IFRSs 及 EASs 來進行相關之會計處理，故並無是否採用 IPSASs 之問題。

亦可協助編製者訂定一致之會計政策。不過觀念架構並非一準則公報，故架構公報內容不推翻任何準則公報或某一準則公報之任何規定。換言之，觀念架構並無強制效力。

目前 IPSAS 觀念架構（IPSAS Conceptual Framework）之內容包括以下篇章：觀念架構之角色及效力、一般用途財務報導之目的及使用者、品質特性、報導個體、財務報表之要素、財務報表之認列、財務報表之資產及負債之衡量、一般用途財務報導之表達等。而我國之政府會計觀念公報之內容則包括以下篇章：政府會計範圍及個體、政府會計報告之目的、政府會計資訊之表達與揭露等。因此兩者仍有所差異，未來我國應調整並增訂政府會計觀念公報，使其內容能與 IPSASs 觀念架構之內涵趨於一致。

其次為導入現金收付基礎會計下之財務報導（Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting），也就是現金收付基礎 IPSAS。我國公務機關依規定應採權責發生基礎編製，惟過去側重於實質內涵較偏現金收付基礎之預算會計，近年已持續朝權責發生基礎之方向調整並推進。

當前我國公務機關之財務會計報表，部分改編自預算會計報表。此外我國政府會計準則公報所規範之對象，大致僅為公務機關而已，其相關會計事項之處理雖已逐漸採用權責發生基礎，惟尚有部分規範

係採現金收付基礎。由於我國公務機關預算會計之規範已相當完備，因此直接導入同樣會計基礎下之現金收付基礎 IPSAS，並不困難。

IPSASB 鼓勵財務會計應採用權責發生基礎，不過由於目前多數國家之財務會計大都採用現金收付基礎，IPSASB 因此建議可以先從採用現金收付基礎 IPSAS 開始，未來再逐步採用權責發生基礎 IPSASs。依 IFAC 之分類，目前我國政府會計之報導架構係參考 IPSASs 制定其國家準則，屬未採用 IPSASs（包括參考 IPSASs 制定其國家準則、採 IFRSs 基礎國家準則及採其他國家財務報導準則）之司法管轄區，導入現金收付基礎 IPSAS 後，即可被 IFAC 改分類為採用 IPSASs（包括直接採用及透過國家準則間接採用）之司法管轄區。換言之，當完全符合現金收付基礎 IPSAS 之規定後，我國全面採用 IPSASs 才算真正邁出第一步，也才能對外宣稱我國是採用 IPSASs 之司法管轄區。

最後為導入權責發生基礎 IPSASs 之各號準則公報，真正成為 IPSASB 對公共部門財務報導所期望之權責發生基礎財務會計。由於 IPSAS 24「財務報表中預算資訊之表達」與現行實務最接近且導入難度也不高，另 IPSAS 33「首次採用權責發生基礎國際公共部門會計準則」對於採用其他權責發生基礎 IPSASs 將有所助益，故建議這二號準則公報之導入應優先於其他準則公報。至於其他各號準則公報之導入順序，本研究建議按以下之性質分類依序為之：（1）財務報表之表達，

(2) 財務報表之揭露，(3) 收入，(4) 資產，(5) 負債，(6) 金融工具，(7) 單獨及合併財務報表。上述 IPSASs 各性質分類所涵蓋之公報，請參閱前一章之表 8。

第五章 結論與建議

本研究探討我國政府會計導入IPSASs之實務研究，首先以IPSASs為基礎，瞭解其訂定目的、規範內容與運用；其次分析IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異，並分析上開差異對於我國公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金會計處理之影響；最後則衡酌我國實務運作及法令規定，提出後續導入IPSASs之實務建議做法。

第一節 研究結論

一、IPSASs之訂定目的、規範內容與運用

IPSASs 的訂定，旨在增進政府及其他公共部門個體之透明度及課責性，改善並標準化其財務報告。採用 IPSASs 編製之權責發生基礎財務報告，其資訊內涵被認為具課責性及決策目的有用性，財務報告使用者得以評估該個體控制的所有資源、資源配置、財務狀況、財務績效、現金流量，以及有關資源提供或業務運作之決策。透過基於完全權責發生基礎之上可靠、獨立的會計準則，IPSASs 促使其與各種最佳會計實務能趨向一致。藉由個別準則的詳盡規定和指引，提高財務報表的一致性和可比性。而所有資產和負債的會計處理，不僅改善了內部控制，並提供更詳盡的成本資訊，進而有助於以結果為導向的管理。

IPSASB 分別發展適用權責發生基礎及現金收付基礎會計之

IPSASs，以符合一般用途財務報告之使用者需要。截至2020年7月31日，IPSASB 共計發布42號權責發生基礎之IPSASs（扣除5號已被取代者，現行有效者計37號）及1號現金收付基礎之IPSAS。權責發生基礎會計之IPSASs 發展，主要可適用於公共部門之 IFRSs 及公共部門特有議題；現金收付基礎會計之 IPSASs 發展，則包含義務性及鼓勵性之規定。若從現金收付基礎會計過渡至權責發生基礎會計，IPSASs 亦提供相關指引。而各準則之內容理解，除個別準則之限制及過渡條件外，應考量制定目的、結論基礎及重要原則之脈絡。

二、IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異

依公務機關規範目的而設置之會計，本研究大致將其區分為，為達成預算管理控制需求為主之會計，也稱為決算會計或預算會計；以及為貫徹各類財務及財物管理為主之會計，也稱為財務會計。目前我國政府會計報告之相關規制，因發展歷程及觀點不同，公務機關雖依規定應採權責發生基礎編製，惟過去側重於實質內涵較偏現金收付基礎加上契約責任制下之決算或預算會計報告，近年已逐漸調適為更符合權責發生基礎（係指商業會計法所稱之權責發生基礎加上契約責任制）下之財務會計報告。

IPSASs與我國政府會計準則公報等規制間之重大差異，大致體現在會計報告之編製主體及會計準則二方面。編製主體方面，IPSASs之編製主體採組織觀點，而我國政府會計準則公報等規制則同時包括基金觀點

及組織觀點等。會計準則方面，IPSASs區分為權責發生基礎之準則及現金收付基礎之準則，前者有42號公報（扣除5號已被取代者，現行有效者計37號）而後者僅有1號公報。我國政府會計準則公報等規制，並未明確區分為權責發生基礎之準則及現金收付基礎之準則。目前我國發布之政府會計準則公報僅有9號，其規定雖為權責發生基礎，但因觀點差異，且政府會計發展各階段目的不同，雖經持續調適，目前實務上仍與IPSASs指涉之權責發生基礎有不同之處。

三、導入IPSASs之實務建議做法

考量政府未來可能會有取得國際資金之需求，而各國政府會計也似宜與國際趨勢接軌，加上政府資訊之有用性、透明度及可比性等資訊品質亦有待提升，故導入IPSASs等國際準則對各國來說將有所助益。然而導入IPSASs等國際準則目前仍有欠缺各方共識、相關法規須加以調整、轉型和變革經驗不足、會計人員專技能力及知識欠缺、成本過高、技術和基礎設施不足等問題必須加以克服。因此確定實施之前必須有妥善的規畫及嚴謹的成本效益評估才行。

公共部門採用權責發生基礎作為財務報導基礎已成為世界主流，然而公共部門是否採用IPSASs，各國之看法則較為分歧。目前我國政府會計已採權責發生基礎，未來也將持續朝此方向落實政府會計之改革。目前我國政府會計之報導架構係參考IPSASs來制定自己的國家準則，因此依

IFAC之分類方式我國屬於使用但未採用IPSASs之會員司法管轄區，至於我國未來是否要採用（包括直接採用及透過國家準則間接採用）IPSASs，本研究認為應從長計議並應妥善規畫及嚴謹評估成本效益。畢竟IPSASs之導入，所需要的不只是一次性努力而已，導入後更需要持續支持及更新。由於IPSASs之導入將會是一項資源密集且需多方利害關係人努力的工作，故其實施可能需要較長的時間、較多的知識及足夠的基礎設施才能成功達成目標。考量我國政府未來仍有可能必須取得國際資金，而我國政府會計也應積極與國際趨勢接軌並提升政府財務報導之品質，故短期來說，我國尚無導入IPSASs之急迫性，但長期而言，我國仍應朝致力於與IPSASs趨同之方向邁進。

IPSASs之導入方式及時程方面，短期而言，應深入研究IPSASs觀念架構，以作為我國政府會計發展之參考。中長期而言，參酌歐盟及我國過去導入IFRSs之經驗，建議我國未來若決定採用IPSASs時，應優先考慮採用的是認可法而不是直接採用法，並以逐號審核並認可之方式導入IPSASs。我國未來若未採用IPSASs則有參考IPSASs制定其國家準則之趨同法、採IFRSs基礎國家準則及採其他國家財務報導準則三種方式可供選擇。考量我國既有之發展經驗及未來政府會計之發展成本，建議以參考IPSASs制定國家準則之方式來持續推動政府會計改革較為妥適。此外考量推動IPSASs複雜度及成本、我國商業部門導入IFRSs經驗、以及ACAA

對各司法管轄區導入IPSASs所需過渡期之調查等顯示，IPSASs導入不應倉促為之，其導入期程至少應以十年來進行規劃較適宜。

我國政府會計導入IPSASs相關規制之調整，主要包括我國政府會計基礎等相關規制之調整及IPSASs與我國政府會計準則公報重大差異相關規制之調整。

會計基礎調整方面，目前我國政府會計基礎之論述，法規內容及實務之做法尚有待精進之處，故未來應適度修正會計法等相關法規，以使法規與實務能完全相符。本研究建議未來會計法應明文或授權由中央主計機關規定，公務機關之會計建議區分為預算會計與財務會計，並各自規範其會計基礎與定義，而營業基金、作業基金則應採用權責發生基礎。此外公務機關、營業基金、作業基金所適用一般公認會計原則範圍及其具體內容，會計法也應明文規定或授權由中央主計機關定之。

政府會計準則公報調整方面，建議依管理需求劃分政府部門，確實按權責發生基礎，按時對外提供以合併資產負債表、合併收入支出表等財務報表為主要內容之組織別財務會計報告。此外本研究建議我國目前尚無全面採用IPSASs之必要性及急迫性，未來則應依現行以參考IPSASs制定國家準則之方式，持續朝推動我國政府會計準則公報與IPSASs趨於一致之方向邁進。

第二節 研究建議

首先，政府會計採用權責發生基礎，除了是世界未來之趨勢外，亦為我國政府會計未來發展之圭臬。本研究建議中央主計機關在進行採用權責發生基礎之政府財務會計改革時，應避免將預算會計之報表轉換為財務會計之報表，致破壞了預算會計報導之完整架構及應有功能，而是應修正會計法使預算會計及財務會計分別存在。

其次，IPSASs等國際準則目前仍有欠缺各方共識、相關法規須加以調整、轉型和變革經驗不足、會計人員專技能力及知識欠缺、成本過高、技術和基礎設施不足等問題必須加以克服，因此確定實施之前必須詳加評估並與相關人員充分溝通。此外上路不久之我國新政府會計制度及政府會計公報，各主計機關(構)尚且需要足夠時間方能正確採行。至於是否採用IPSASs更需要從長計議並且審慎評估，以利後續相關改革政策之落實。

最後，由於目前我國發布之政府會計準則公報及政府會計觀念公報，係在原參採美國政府會計準則委員會(GASB)所發布之政府會計準則公報及政府會計觀念公報架構下，再參考IPSASs精神、先進國家做法與我國國情後制定，與我國未來政府會計主要係採用或參採IPSASs等國際準則之方向已有所不同；此外我國上述政府會計準則公報及政府會計觀念公報主要內容，也大部分都已融入各類會計制度之一致規定之中。建議未

來我國進行政府會計改革時應思考，究竟是應以大幅度修正並重新發布合宜之政府會計準則公報及政府會計觀念公報之方式，抑或採用直接將政府會計之相關會計處理規範直接明定於各類會計制度之一致規定之方式進行。

參考文獻

- 程國榮與陳英閔（2012），世界各主要資本市場與我國導入國際財務報導準則現況介紹，證券暨期貨月刊，第 30 卷第 9 期，頁 19-34。
- 程國榮與黃瑞貞（2012），開放國內企業於 102 年採用最新版 IFRSs 之規畫內容介紹，證券暨期貨月刊，第 30 卷第 9 期，頁 5-18。
- 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。
- Berger, T. M. M. (2018). *IPSAS explained: A summary of international public sector accounting standards* (pp. 10-27). John Wiley & Sons.
- Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, 21, 1-15.
- IMF. (2012). *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk, Publication*. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Fiscal-Transparency-Accountability-and-Risk-PP4709>
- International Federation of Accountants. (2020). *Improvements to IPSAS, 2019*. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Improvements-to-IPSAS-2019_30012020_Final.pdf
- International Federation of Accountants & The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report*. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability->

index

International Federation of Accountants. (2020). *International Standards: 2019 Global Status Report*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2010). *Study 14 - Transition to The Accrual Basis of Accounting: Guidance For Governments And Government Entities (Third Edition)*. Retrieved from

<https://www.ipsasb.org/publications/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-government-entities-third>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2016). *Due Process And Working Procedures - June 2016*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2019). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Retrieved from <https://www.ipsasb.org/publications/2019-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2019). *IPSASB Strategy And Work Plan 2019-2023*. Retrieved from

<https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2020). *Collective And Individual Services, Amendments to IPSAS 19*. Retrieved from

<https://www.ipsasb.org/publications/collective-and-individual-services-amendments-ipsas-19>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2020). *IPSAS-IFRS Alignment Dashboard*. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS-IFRS%20Alignment%20Dashboard_March2020.pdf

International Public Sector Accounting Standards Board. (n.d.). *About IPSASB*. Retrieved May 14, 2020, from <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

International Public Sector Accounting Standards Board. (n.d.). *Consultative Advisory Group*. Retrieved May 14, 2020, from <https://www.ipsasb.org/consultative-advisory-group>

International Public Sector Accounting Standards Board. (n.d.). *IPSASB Open Public Consultations*. Retrieved May 20, 2020, from <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/open-public-consultations>

International Public Sector Accounting Standards Board. (n.d.). *IPSASB Work Program*. Retrieved May 20, 2020, from <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/work-plan>

The Association of Chartered Certified Accountants. (2017). *IPSAS implementation: current status and challenges*. Retrieved from https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf

附錄

「我國政府會計導入國際公共部門會計準則(IPSASs)之 實務研究」諮詢會議

專家諮詢會議紀錄

一、時間：109年8月4日（星期二）下午二時整

二、地點：廣博大樓4樓會議室（台北市中正區廣州街2號）

三、主席：林教授江亮

記錄：余孟勳

四、出（列）席單位及人員：詳簽到單

五、主席致詞：（略）

六、報告事項：（略）

七、討論事項：

我國政府會計是否採用 IPSASs、導入方式、導入時程及實務建議。

（一）郭教授弘卿：

導入 IPSAS 應注意國情差異而非照單全收，以 IFRSs 為例，不同國家對於資產衡量及投資性不動產便有不同規定。

（二）鄭副教授如孜：

目前我國政府會計與 IPSASs 雖同樣朝向權責發生基礎發展，內容尚有明顯差距。考量我國既有會計公報內容，如若參採 IPSASs 之規範，則可減省未來我國政府會計之發展成本。以當前實務而言，重點應釐清預算會計與財務會計之差異。

（三）劉主任委員嘉松：

我國商業部門導入 IFRSs 費時八年，由金管會投入大量人力物力、逐號公報加以認定，且有部份內容因應國情調整。因此公部門若要

推動 IPSASs，時程大概不會少於十年，人力及成本的負擔甚為龐大；另，應考量我國政府會計及管理之需求，不需直接採用國際公報內容。

（四）呂處長秋香：

實務上，上路不久之我國政府會計新公報尚在熟悉之中，且尚有與其他管理法規之競合問題，考量政策接受度、人才及成本，需更縝密之思考規劃。是否採用 IPSASs 問題宏大，建議總處持續委託相關研究，以利政策參考。

（五）陳處長慧娟：

我國政府會計強調之權責發生基礎，應理清其與權責發生基礎下之 IPSASs 有何差異。考量推動 IPSASs 之複雜度及成本，不應倉促為之，期程應以十年規劃，且應考量我國國情。

（六）財政部黃專委：

採用 IPSASs 應考慮主計同仁接軌問題、近年相關法規修法狀況，以及視我國狀況逐號參採國際公報。

八、主席結論：（林教授江亮）

1. 參採 IPSASs 有助於我國政府會計更趨於權責發生基礎之發展，以強化公務機關之財務透明度，並使公務機關之會計報告能更具有用性；
2. 導入方式宜參酌我國國情間接採用；

3. 導入時程至少十年；

4. 實務上宜區分預算會計及財務會計，採用現金收付基礎下之 IPSASs 以為過渡，持續研究並參採權責發生基礎下之 IPSASs 更新我國政府會計公報內容。

九、散會：下午四時整。