

編碼：RES-112-02

行政院主計總處委託研究

我國政府推展權責發生基礎財務會計之實務研究

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執行長）

計畫聯絡人：王宣懿 研究生

行政院主計總處 編印

中華民國 112 年 11 月

編碼：RES-112-02

行政院主計總處委託研究

我國政府推展權責發生基礎財務會計之實務研究

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執行長）

計畫聯絡人：王宣懿 研究生

研究期程：中華民國 112 年 5 月 15 日至 11 月 14 日

行政院主計總處 編印

中華民國 112 年 11 月

我國政府推展權責發生基礎財務會計之實務研究

摘要

我國為配合會計法第29條於108年修正刪除，持續全面檢修政府會計公報等相關規制，以使政府會計更趨近權責發生基礎。惟就我國政府公務機關採權責發生基礎之財務報導（即財務會計）缺乏完整設計，及其報表難與預算會計區隔釐清等仍有疑義，爰有必要全面檢視我國政府會計規制，以提升政府財務報導品質。

由於美國州及地方政府所採預算基礎及會計基礎大致與我國公務機關相同，本研究以其作為先進國家樣本之代表，首先蒐整其政府財務報導規範，比較及分析其與我國法令規定、會計規制及現行實務之異同。其次借鑑其有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，研議可供我國參考部分。最後研提建議，並規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。

本研究認為，我國公務機關與美國州及地方政府之差異及可借鏡之處，至少包括政府會計報告法令規定、會計公報規範對象、會計基礎、會計報告類型及使用者規範、會計記錄方式等層面。以政府會計報告法令規定為例，我國將預算基礎會計與財務基礎會計混合規範，而美國州及地方政府則將預算基礎會計與財務基礎會計分別依法律及政府會計準則委員會（GASB）會計公報之規定編製，較不易有混淆之狀況。其他層面如會計基礎、會計報告類型及使用者規範、會計記錄方式，亦有足以參採之處。

對於我國未來進行政府會計改革時，本研究建議由行政院主計總處全面檢視影響層面並衡酌成本效益後，再行研議妥處。短期計畫而言，建議調整預算執行及決算之各類編製要點及其公務機關之各種會計制度，前者作為預算基礎會計（即會計報告中之預算類，包括預算執行表、決算報表）之規範，後者作為權責發生基礎會計（即會計報告中之財務類，為會計報表或財務報表）之規範。中期

計畫而言，應完善各類政府會計公報之訂定，並以其作為會計報告中財務類之規範。衡諸我國政府體制、政府會計法規與實務和美國州及地方政府仍有所差異，相較於全面性導入GASB之會計公報所需的細節調適，導入國際公共部門會計準則（IPSASs）的原則性規範，對我國政府會計發展路徑而言，應是較合理的選擇。長期計畫而言，可審慎研議修正會計相關法律，建議會計報告中之預算類，應以預算法、決算法及其相關子法加以規範；至於會計報告中之財務類，則以會計法及其相關子法加以規範。

關鍵詞：政府會計、美國政府會計準則委員會、國際公共部門會計準則

The Practical Research on the Implementation of Accrual Basis Financial Accounting by Taiwan Government

Abstract

In order to align with the amendment and deletion of Article 29 of the Accounting Law in 2019, Taiwan has been continuously reviewing and revising relevant regulations such as government accounting bulletins to bring government accounting closer to the accrual basis. However, there are still ambiguities regarding the lack of a complete design for financial reporting (i.e., financial accounting) based on the accrual basis by Taiwan's government agencies, and the difficulty in distinguishing and clarifying its reports from budget accounting. Therefore, it is necessary to comprehensively review Taiwan's government accounting regulations to improve the quality of government financial reporting.

Given that the budgetary and accounting bases adopted by state and local governments in the United States are largely similar to those of Taiwan's government agencies, this study uses them as representatives of advanced countries. Firstly, it collects and organizes their government financial reporting standards, and compares and analyzes the differences and similarities with Taiwan's legal provisions, accounting regulations, and current practices. Secondly, it references their handling of differences between budget accounting and financial accounting reports, discussing parts that Taiwan can refer to. Lastly, practical suggestions are proposed, and future advancement steps are planned, formulating short, medium, and long-term plans.

This study believes that the differences and learnings between Taiwan's government agencies and state and local governments in the United States include at least the legal provisions of government accounting reporting, the targets of accounting bulletins, accounting bases, types and user regulations of accounting reports, and

accounting recording methods. For example, in terms of government accounting reporting legal provisions, Taiwan mixes the regulations of budgetary accounting and financial accounting, while state and local governments in the United States separate them according to laws and the Governmental Accounting Standards Board (GASB) accounting bulletins, reducing confusion. Other aspects such as accounting bases, types and user regulations of accounting reports, and accounting recording methods also have points worth adopting.

For Taiwan's short-term plan in carrying out government accounting reform, it is suggested to adjust the compilation points of budget execution and final accounts and the various accounting systems of government agencies. The former serves as the regulation for budgetary basis accounting (i.e., budgetary accounting reporting), and the latter for accrual basis accounting (i.e., financial accounting reporting). In the medium term, it is advisable to perfect the establishment of various government accounting bulletins and use them as the regulation for financial accounting reporting. Considering the differences in government systems, government accounting laws and practices between Taiwan and state and local governments in the United States, compared to the detailed adjustments needed for the comprehensive introduction of GASB accounting bulletins, adopting the principled regulations of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) is a more reasonable choice for the development path of Taiwan's government accounting. In the long term, relevant accounting laws should be amended. It is suggested that budgetary accounting reporting should be regulated by the Budget Law, Final Accounts Law, and their relevant sub-laws; financial accounting reporting should be regulated by the Accounting Law and its relevant sub-laws.

Keywords: Government Accounting, Governmental Accounting Standards Board (GASB), International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

章節目錄

第一章 前言	1
第一節 研究主題及背景	1
第二節 研究目的	1
第三節 預期目標	2
第四節 研究方法與過程	2
第五節 研究期間及進度	3
第六節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益	4
第七節 研究內容架構	5
第二章 我國政府會計報告	6
第一節 政府會計報告之概述	9
第二節 政府會計報告之分類	11
第三節 政府會計報告之會計基礎	14
第四節 公務機關政府會計報告之編製實務	17
第三章 美國政府會計報告	29
第一節 政府會計報告之規範	31
第二節 政府會計基金之分類	37
第三節 州及地方政府會計報告之編製實務	42
第四章 我國與美國政府會計報告之差異與未來精進方向	62
第一節 政府會計報告法令規定之差異與未來精進方向	63
第二節 政府會計公報規範對象之差異與未來精進方向	65
第三節 政府會計基礎之差異與未來精進方向	67
第四節 政府會計報告類型及使用規範之差異與未來精進方向	69
第五節 政府會計記錄方式之差異與未來精進方向	72
第五章 結論與建議	75
第一節 結論	75
第二節 建議	77
參考文獻	79

圖表目錄

圖 2-1	我國各級政府之層級劃分圖.....	7
圖 3-1	美國各級政府之層級劃分圖.....	30
表 1-1	研究期間及進度表.....	3
表 3-1	美國聯邦政府之基金分類表.....	38
表 3-2	美國州及地方政府之基金分類表.....	39
表 3-3	各類基金之會計基礎、衡量焦點及基金別財務報表.....	53

第一章 前言

第一節 研究主題及背景

本計畫之主題為「我國政府推展權責發生基礎財務會計之實務研究」。

我國政府會計基礎依會計法第 17 條規定，應採用權責發生基礎。惟會計處理係配合預算架構進行分流，其中公務機關與特別收入基金、債務基金、資本計畫基金（以下簡稱政事基金）因受限於會計法原第 29 條有關財物及固定負債不得列入平衡表之規定，歷來係側重提供預算遵循結果（即預算會計）之資訊，與先進國家於平衡表即可完整表達政府整體財務狀況有別。

嗣配合 108 年修正刪除會計法第 29 條，全面檢修政府會計公報等相關規制，中央政府與地方政府分別於 109 年度及 110 年度實施，除接軌國際採權責發生基礎精進公務機關及政事基金之會計處理外，並將以往另表表達之長期投資、固定資產、遞耗資產、無形資產及長期負債相關科目改列入平衡表，再據以合併編製整體資產負債表，完整呈現政府整體資產負債全貌，已使政府會計更趨近權責發生基礎。惟近年來外界頻就我國政府公務機關採權責發生基礎之財務報導（即財務會計）缺乏完整設計，及其報表難與預算會計區隔釐清等提出疑義，爰有必要全面檢視我國政府會計規制，以公務機關為例，就採權責發生基礎財務報導研提精進建議，以提升政府財務報導品質。

第二節 研究目的

為使我國政府公務機關財務會計整體架構更加完備，爰擬透過本計畫研析推展權責發生基礎財務報導之實務作法，以作為廣續精進我國政府會計之參考。

- (一) 蒐整任一與我國採相同預算基礎及會計基礎先進國家（例如美國或比利時）之政府財務報導規範，比較及分析其與我國法令規定、會計規制及現行實務之異同。
- (二) 借鑑前開先進國家有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，研議可供我國參考部分，並全面檢視我國政府會計規制，就採權責發生基礎財務會計之範圍界定、架構設計、報表呈現等研提建議，並規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。

第三節 預期目標

- (一) 經由蒐整任一與我國採用相同預算基礎及會計基礎先進國家（例如美國或比利時）之政府財務報導規範，以及預算會計與財務會計之整體設計架構等，可作為探討與我國之差異情形，並充實完備我國政府會計實務作業，俾使我國政府會計能更符合國際潮流及發展趨勢。
- (二) 藉由分析上開資料，檢討我國政府會計規制，並考量報表編製實務，釐清推展採權責發生基礎財務會計之方向及規劃可行方式，俾據以研擬後續精進我國政府財務報導之計畫，有助於提升政府財務報導品質。
- (三) 研究結果可供我國進行下一階段精進政府會計作業之重要參考依據，進而強化我國政府會計，發揮會計資訊有用性。

第四節 研究方法與過程

- (一) 蒐整任一與我國採用相同預算基礎及會計基礎先進國家（例如美國或比利時）之政府財務報導規範，並分析其與我國現行法令規定及實務運作之異同。

- (二) 借鑑前開先進國家有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，研議可供我國參考部分。
- (三) 全面檢視我國政府會計規制，就採權責發生基礎財務會計之範圍界定、架構設計、報表呈現等研提建議，並規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。
- (四) 必要時就相關議題，由主持人邀集專家學者等召開會議討論，使擬議之作法能兼顧理論與實務運作需求。
- (五) 依資料蒐整分析情形及會議討論結果綜整研究，作成研究結論。

第五節 研究期間及進度

本計畫依據委辦單位時程（預計由 112 年 5 月 15 日至 112 年 11 月 14 日）訂定研究進度如下表：

表 1-1 研究期間及進度表

工作項目	計畫期間 預定時程：112 年 5 月 15 日至 112 年 11 月 14 日						
	5	6	7	8	9	10	11
蒐整任一與我國採用相同預算基礎及會計基礎先進國家(例如美國或比利時)之政府財務報導規範，並分析其與我國現行法令規定及實務運作之異同							
借鑑各國就預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，探討可供我國參考部分							
全面檢視我國政府會計規制，就採權責發生基礎財務會計之範圍界定、架構設計、報表呈現等提出建議							
針對推展權責發生基礎財務會計之建議，召開會議討論後，提出期末研究報告初稿							
期末研究報告							

第六節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益

(一) 本研究計畫預計完成項目依序為：

1. 蒐整任一與我國採用相同預算基礎及會計基礎先進國家（例如美國或比利時）之政府財務報導規範，並分析其與我國現行法令規定及實務運作之異同：於 112 年 6 月 30 日前完成相關規範蒐集及其與我國現況之差異分析。
2. 借鑑前開先進國家就預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，探討可供我國參考部分：於 112 年 8 月 31 日前完成提出其中可供我國參考部分。
3. 全面檢視我國政府會計規制，就採權責發生基礎財務會計之範圍界定、架構設計、報表呈現等提出建議：於 112 年 9 月 30 日前提出建議作法，規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。
4. 針對推展權責發生基礎財務會計之建議，召開會議討論後，提出期末研究報告初稿：由主持人視需要召開會議討論，並於 112 年 10 月 14 日前提出期末研究報告初稿。
5. 期末研究報告：於 112 年 11 月 14 日前提出期末研究報告。

(二) 本計畫研究結果將可作為我國進行下一階段精進政府會計作業之重要參考依據，使我國政府會計更符合國際潮流及發展趨勢；並藉由分析與我國採用相同預算基礎及會計基礎先進國家之政府財務報導規範及實務，檢討我國政府會計規制，進而釐清推展採權責發生基礎財務會計之方向及規劃可行方式，使我國政府會計作業更充實完備，有助於提升政府財務報導品質，發揮會計資訊有用性。

第七節 研究內容架構

本研究之內容架構如下：

第一章 前言

說明研究主題與背景、目的、預期目標、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，以及內容架構。

第二章 我國政府會計報告

說明我國政府會計報告之概述、分類、會計基礎，以及公務機關政府會計報告之編製實務。

第三章 美國政府會計報告

說明美國政府會計報告之規範、政府會計基金之分類，與州及地方政府會計報告之編製實務。

第四章 我國與美國政府會計報告之差異與未來精進方向

分析政府會計報告法令規定、政府會計公報規範對象、政府會計基礎、政府會計報告類型及使用者規範、政府會計記錄方式之差異與未來精進方向。

第五章 結論與建議

借鑑美國政府有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，經由分析比對可供我國政府會計規制之建議，規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。

第二章 我國政府會計報告

依政府會計觀念公報第 1 號第 3 段，公務機關係指國家或地方自治團體行使公權力、落實政策推動之基本組織體，依法包括行政機關、立法機關、司法機關、考試機關及監察機關等。復依政府會計觀念公報第 1 號第 4 段，於我國政治體制中，稱政府者，包括具有公法人地位之國家及地方自治團體兩類，並以其執行機關名義統稱為中央政府及各級地方政府。依此，上述國家係指中央政府，地方自治團體¹則為地方政府，故我國政府大致分為中央政府及地方政府 2 類。

中央政府方面，依中華民國憲法、憲法增修條文，以及相關法規規定，中央政府包括總統府、行政院、立法院、司法院、考試院及監察院，其中五院分別辦理提出預算案及執行法定預算、議決法案、掌理民（刑）事與行政訴訟之審判、掌理考試及行使彈劾、糾舉、審計權等職權。以行政院為例，依行政院組織法第 3 條至第 9 條規定，下設內政部等 14 部、僑務委員會等 9 會、人事行政總處等 2 總處、中央銀行 1 行、故宮博物院 1 院及中央選舉委員會等 3 個獨立機關。

地方政府方面，依地方制度法第 3 條規定，地方政府包括省及直轄市。省劃分為縣、市（簡稱縣（市））；縣劃分為鄉、鎮、縣轄市（簡稱鄉（鎮、市））。直轄市及市均劃分為區。鄉以內之編組為村；鎮、縣轄市及區以內之編組為里。村、里（簡稱村（里））以內之編組為鄰。

依地方制度法第 14 條及第 56 條規定，直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）為地方自治團體，縣（市）政府指導監督所轄鄉（鎮、市）自治。此外由於縣市改制直轄市後，原山地鄉改制為區，依法不再實施自治。然為落實保障原住民族政治參與的精神，並積極回應原住民社會意見，地方制度法於是增訂第 4 章之 1（第 83-2 條至第 83-8 條）有關直轄市山地原住民區自治之相關規定，以使直轄市山地原住民區具有實施自治的

¹ 依地方制度法第 2 條第 1 款規定，地方自治團體指依本法實施地方自治，具公法人地位之團體。省政府為行政院派出機關，省為非地方自治團體。

法源依據，並據以辦理其區長及區民代表選舉，並享有相關地方自治權限。

上開地方自治團體依地方制度法第 14 條、第 18 條至第 20 條規定，辦理地方自治事項，如財政、社會服務，與教育文化及體育等事項，並執行上級政府委辦事項。以直轄市新北市政府為例，其設有教育局等 29 個局（處、會），與板橋區等 28 個區公所，以及烏來區 1 個山地原住民區公所。

綜合以上，從法規層面來說，我國政府包括中央政府及地方政府 2 類，並可區分為中央政府、省及直轄市政府、縣（市）政府與鄉（鎮、市）政府 4 級。上述各類政府，除中央政府外，其餘各級政府統稱為地方政府。然而精省之後，依地方制度法第 2 條第 2 款後段規定，省已虛級化，屬於行政院派出機關，且行政院自 108 年起已不再編列臺灣省政府、臺灣省諮議會及福建省政府之預算。不過從預算實務而言，目前僅將政府區分為中央政府、直轄市政府、縣（市）政府及鄉（鎮、市、直轄市山地原住民區）政府而已。上述我國各級政府行政區之層級劃分方式及現況，如圖 2-1 所示。

1 中央政府						
226 地方政府						
省（已虛級化，現為行政院派出機關）					6 直轄市 （院轄市）	
13 縣			3 市			
146 鄉		38 鎮	14 市（縣轄市）	170 區		
				12 區	152 區	6 山地原住民區
122 鄉	24 山地鄉					
村		里				
7,734村（里）						
143,204 鄰						

圖 2-1 我國各級政府之層級劃分圖²

由圖 2-1 可知，截至 110 年底止，我國政府包括 1 個中央政府及 226 個地方政府（直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）、山地原住民區），合計共有 227 個政府（即我國政

² 整理自內政部（110 年）中華民國內政統計年報，表 1-1 鄉鎮市區村里鄰數，頁 20。

府目前有 227 個總預算、227 個總會計、227 個公庫)。其中 226 個地方政府包括：(一) 直轄市地方政府 6 個(包括臺北市、新北市、桃園市、臺中市、臺南市及高雄市)；(二) 縣(市)地方政府 16 個(包括 13 縣 3 市，其中臺灣省有宜蘭縣、新竹縣、苗栗縣、彰化縣、南投縣、雲林縣、嘉義縣、屏東縣、花蓮縣、臺東縣、澎湖縣、基隆市、新竹市、嘉義市等 11 縣 3 市，福建省則有金門縣、連江縣 2 縣)；(三) 鄉(鎮、市)地方政府 198 個(包括 146 鄉(包括 122 鄉及 24 山地鄉)、38 鎮及 14 縣轄市)，以及直轄市山地原住民區地方政府 6 個(包括新北市烏來區、桃園市復興區、臺中市和平區、高雄市那瑪夏區、高雄市茂林區、高雄市桃源區)。

目前我國政府會計報告大致可分為兩大系統，即公務機關會計報告系統及特種基金會計報告系統。前者由各機關之普通基金所構成，後者由信託基金以外之各類特種基金所構成。至於信託基金，依政府會計觀念公報第 1 號第 14 段規定，因非屬政府所有，除法律另有規定外，不宜納入政府會計報導個體之範圍，惟仍得從其營運情形揭露必要之資訊。

第一節 政府會計報告之概述

中央政府公務機關，係指預算法第 3 條所稱之各機關，也就是中央政府各級機關³。稱機關單位者，謂本機關及所屬機關，本機關為該機關單位之主管機關；無所屬機關者，本機關自為一機關單位。各級機關單位之分級，由中央主計機關定之。

中央政府特種基金，定義於預算法第 4 條第 1 項，所稱基金者，係指已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。基金分下列二類：一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如下：（一）供營業循環運用者，為營業基金；（二）依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金；（三）為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金；（四）凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金；（五）有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金；（六）處理政府機關重大公共工程設計畫者，為資本計畫基金。

依預算法第 16 條規定，預算分下列各種：總預算、單位預算、單位預算之分預算、附屬單位預算、附屬單位預算之分預算。年度結束時，依決算法第 3 條規定，應按上述預算分別辦理以下各種政府決算：總決算、單位決算、單位決算之分決算、附屬單位決算、附屬單位決算之分決算。

以目前中央政府之實務而言，公務機關大致等同於普通基金，屬於單位預算及其分預算，故年度結束時，依決算法規定應辦理單位決算及其分決算。公務機關之各類決算，應依總決算編製要點及總決算編製作業手冊所規範之書表名稱及格式編製。至於特種基金，則屬於附屬單位預算及其分預算，故年度結束時，依決算法規定應辦理附屬單位決算及其分決算。特種基金之各類決算，應依總決算附屬單位決算編製要點及總決算附屬單位決算編製作業手冊所規範之書表名稱及格式編製。

³ 預算法及決算法皆為中央法規，其所稱政府即為中央政府；所稱之各機關，即為中央政府各級機關。

此外依會計法第 9 條規定，政府會計之組織為下列各種：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。⁴同法第 3 條規定，政府及其所屬機關，對於應為會計之事項，應依機關別與基金別為詳確之會計。同法第 25 條規定，各單位會計所需編製之會計報告各表，應按基金別編造之。但為簡明計，得按基金別分欄綜合編造。同法第 17 條規定，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。同法第 18 條第 1 項規定，中央總會計制度之設計、核定，由中央主計機關為之。同法第 19 條規定，會計制度應明定下列各事項：各會計制度應實施之機關範圍、會計報告之種類及其書表格式、會計科目之分類及其編號、會計簿籍之種類及其格式、會計憑證之種類及其格式、會計事務之處理程序、內部審核之處理程序、其他應行規定之事項。

以目前中央政府之實務而言，單位會計係指編列單位預算之公務機關，與其較有直接關聯之會計制度則包括：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，以及財政部為辦理國庫出納、國有財產、中央公共債務、關稅及內地稅徵課等相關業務，所訂定之各類特種公務之會計制度。

此外除信託基金以外之各種特種基金，應依中央政府特種基金管理準則第 12 條規定，訂定適用其內部組織與管理流程運行之會計制度。各主管機關轄管之各特種基金，如基金屬性相似，且所辦業務差異不大，為簡省各自訂定之負擔，可由主管機關統一訂定其會計事務一致規定，報由行政院主計總處核定實施。目前多數特種基金，都訂有適應其基金業務特性之專屬會計制度。

⁴ 實務上，除特別預算之年度會計報告外，目前尚無提供直接冠名上述各類會計之會計報告。

第二節 政府會計報告之分類

會計報告為會計處理之最終產物，亦為政府各公務機關、公營事業機構、公立學校等傳遞其財務資訊予外部使用者之主要工具。我國政府會計報告之分類，主要規範於會計法。

會計法第 21 條規定，各種會計報告應劃分會計年度，按下列需要，編製各種定期與不定期之報告，並得兼用統計與數理方法，為適當之分析、解釋或預測：（一）對外報告，應按行政、監察、立法之需要，及人民所須明瞭之會計事實編製之；（二）對內報告，應按預算執行情形、業務進度及管理控制與決策之需要編製之。同法第 22 條規定，會計報告分下列二類：（一）靜態之會計報告⁵：表示一定日期之財務狀況；（二）動態之會計報告⁶：表示一定期間內之財務變動經過情形。前項靜態、動態報告各表，遇有比較之必要時，得分別編造比較表。同法第 32 條第 1 項規定，各單位會計機關及各附屬單位會計機關報告之編送，應依下列期限：（一）日報於次日內送出；（二）五日報於期間經過後二日內送出；（三）週報、旬報於期間經過後三日內送出；（四）月報、季報於期間經過後十五日內送出。但法令另定期限者，依其期限；（五）半年度報告於期間經過後三十日內送出；年度報告，依決算法之規定。

綜上所述，會計法大致依下列標準來區分政府會計報告：首先依發布時間，政府會計報告可分為定期報告及不定期報告；其次依需要對象，政府會計報告可分為對外報告及對內報告；再者依涵蓋區間，政府會計報告可分為靜態報告及動態報告；最後依編製頻率，政府會計報告可分為日報、五日報、週報、旬報、月報、季報、半年度報告及年度報告。

⁵ 靜態報告應按其事實，分別編造下列各表：平衡表、現金結存表、票據結存表、證券結存表、票照等憑證結存表、徵課物結存表、公債現額表、財物或特種財物目錄、固定負債目錄。

⁶ 動態報告應按其事實，分別編造下列各表：歲入或經費累計表、現金出納表、票據出納表、證券出納表、票照等憑證出納表、徵課物出納表、公債發行表及公債還本付息表、財物或特種財物增減表、固定負債增減表、成本計算表、損益計算表、資金運用表、盈虧撥補表。

中央政府總會計方面，依政府會計準則公報第 8 號第 1 段規定，本公報之目的，係訂定政府會計報告之編製準則。同公報第 2 段規定，前段所稱政府會計報告，每一年度至少應編製一次。復依中央總會計制度第 8 點規定，本制度應編製年度會計報告，包括總說明、財務報告及必要之補充資訊。同制度第 10 點規定，財務報告，包括整體資產負債表、公務機關財務報表、特種基金財務報表及其附註。換言之，依中央總會計制度及政府會計準則公報第 8 號規定，中央政府總會計目前僅編製年度會計報告並無不可。

中央政府普通公務單位會計方面，依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 13 點，各機關定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告等二種；本制度未規範之會計報告（即對內報告），各機關得視實際需要設計編製之。綜上，中央政府之普通公務單位會計僅應編製會計月報及年度會計報告。

中央政府特種公務會計方面，目前與公務機關較有關聯之會計制度包括：國庫出納會計制度、國有財產會計制度、內地稅徵課會計制度、關稅徵課會計制度及中央公共債務會計制度等，分別說明如下。

首先依國庫出納會計制度第 15 點規定，國庫統制會計之會計報告，分為日報、會計月報、季報及年度會計報告四種，應就國庫現金收支及結存狀況編製；同制度第 16 點規定，國庫支付會計之會計報告，分為日報及會計月報二種。應就國庫支付實際情形編製之；同制度第 17 點規定，國庫代庫會計之會計報告，分為日報及會計月報二種，總庫應就各代庫機構所彙報之庫款收入、兌付與國庫存款撥轉及回撥數彙總編製之。

其次依國有財產會計制度第 14 點規定，本制度定期對外之會計報告，分為國有財產會計報告及國有非公用財產會計報告等二種；本制度未規範之會計報告，得視實際需要設計編製之。同制度第 15 點規定，財政部國有財產署應編送之國有財產會計報告，分為會計季報及年度會計報告等二種。同制度第 16 點規定，各分署及財政部國有財產署應編送之國有非公用財產會計報告，皆分為會計月報及年度會計報告等二種。

再者依內地稅徵課會計制度第 15 點規定，各稽徵機關定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告等二種；本制度未規範之會計報告，得視實際需要共同商議並設計編製之。關稅徵課會計制度第 14 點規定，關務署及所屬各關定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告二種；本制度未規範之會計報告，得以便利稽徵績效之衡量為原則，由業務、資訊及會計單位視業務上實際需要，共同商議訂定之。

最後依中央公共債務會計制度第 13 點規定，本制度會計作業之結構，分為中央公共債務主管機關（財政部）會計及經理機構（中央銀行）會計兩系統。主管機關會計項下分公債、借款、國庫券及短期借款四項；經理機構會計項下分公債及國庫券二項，即以主管機關會計為經，經理機構會計為緯，構成一完整之中央公共債務會計作業網。同制度第 22 點規定，主管機關定期對內之會計報告，分為日報及半年度會計報告等二種；定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告等二種。同制度第 24 點規定，經理機構公債及國庫券定期對外之會計報告，為日報、旬報、會計月報及半年度會計報告。

綜上，中央政府總會計，僅應編製年度會計報告；中央政府普通公務單位會計，僅應編製會計月報及年度會計報告；中央政府特種公務會計，可能應編製日報、旬報、會計月報、會計季報、半年度會計報告及年度會計報告。換言之，目前公務機關之相關會計制度，尚無應編製五日報及週報之相關規定。

第三節 政府會計報告之會計基礎

依會計基礎之類型，政府會計報告可分為預算類（即預算報表，包括預算執行報表、決算報表；以下統稱預算類）與財務類（即會計報表或財務報表；以下統稱財務類），並附必要之參考表等。上述會計基礎，係規範會計人員應於何時將交易事項入帳之標準。為清楚區分何種會計報告屬於預算類或財務類，因此明確定義會計基礎之類型，以及預算類與財務類之會計報告，應分別採用何類型之會計基礎，至關重要。

依會計法第 17 條第 2 項後段規定，政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。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（即現金制）事項及權責發生事項，為編定之對象。故會計法所提及之會計基礎，包括現金制及權責發生制，但其並未明確說明兩者之定義。

依行政院主計處政府會計共同規範審議委員會（101 年 2 月 6 日改組為「行政院主計總處政府會計共同規範審議會」）於 94 年 11 月審議通過，並由原行政院主計處函頒實施之政府會計準則公報第 2 號（已於 104 年 1 月廢除）規定，所稱會計基礎，包括現金基礎、權責發生基礎，以及二者之修正基礎，即修正現金基礎及修正權責發生基礎。⁷上述各會計基礎之定義如下：

- （一）現金基礎：係於交易或其他事項收付現金之時點，對收入（或收益）、支出（或費損）及相關資產負債等要素，予以認列入帳。無關現金收付者，均不予認列入帳。
- （二）修正現金基礎：係現金基礎之修正，最常見之方式係指一會計期間內之交易或其他事項，須延至該期間終了後一段時間（如十五日），始能完成現金收付者。
- （三）權責發生基礎：係於交易或其他事項發生權利或義務之時點，對收入（或收益）、

⁷ 行政院主計處於民國 91 年間邀請學者、專家及相關機關代表成立政府會計共同規範審議委員會，負責研訂我國政府會計公報，作為我國政府會計處理之原理原則規範。101 年 2 月 6 日行政院主計處改制為行政院主計總處後，將「行政院主計處政府會計共同規範審議委員會」修正為「行政院主計總處政府會計共同規範審議委員會」。

支出（或費損）及相關資產負債等要素，予以認列入帳。

（四）修正權責發生基礎：係權責發生基礎之修正，其收入及支出之認列，原則上除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應兼具當期可用性。所稱可用性，係指一會計期間內已收取之收入，或已發生之收入但預計於會計期間終了後一定期間內可收取以供運用之資源；該一期間不應超過兩個月，若因特殊情況，事實認定超過兩個月為合理時，應揭露所採用之期間，及認定為合理之事實。

依商業會計法第 10 條規定，所稱權責發生基礎，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。所稱現金收付基礎（即現金基礎），係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。換言之，商業會計法所提及之會計基礎，包括現金基礎及權責發生基礎，且有明確說明兩者之定義。

綜上所述，會計法所提及之會計基礎，包括現金制及權責發生制，但與商業會計法及已廢除之政府會計準則公報第 2 號不同的是，會計法並未於其條文中，明確說明現金制及權責發生制之定義。

（一）公務機關會計報告中預算類之會計基礎

依現行政府會計實務之作法，公務機關會計報告中預算類之會計基礎，原則採現金基礎，並應依預算法、決算法及會計法之相關規定辦理。上述相關法令之規定至少包括：依預算法第 72 條、決算法第 7 條及會計法第 100 條前段⁸規定，符合其定義之各項應收款、應付款、保留數準備，在會計報告中均應歸屬於預算類。

⁸ 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。決算法第 7 條規定，決算所列各項應收款、應付款、保留數準備，於其年度終了屆滿四年，而仍未能實現者，可免予編列。但依其他法律規定必須繼續收付而實現者，應於各該實現年度內，準用適當預算科目辦理之。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。

綜上所述，公務機關會計報告中之預算類，原則採用現金基礎。其於會計年度結束後，並應將已發生尚未收得之收入，認列為應收款；將已發生而尚未清償之債務，認列為應付款。關於財物之訂購或款項之預付等契約責任或保留數準備，亦應作相應之會計分錄。故公務機關會計報告中之預算類，除採用現金基礎外，部分交易事項亦採權責發生基礎及契約責任制，因此其會計基礎係採修正現金基礎。

（二）公務機關會計報告中財務類之會計基礎

依現行政府會計實務之作法，公務機關會計報告中財務類之會計基礎，係依會計法第 17 條第 2 項後段規定，採權責發生基礎。公務機關會計報告中財務類採權責發生基礎，除可提升公務機關之財務透明度外，並能強化會計報告之有用性。同法第 37 條規定，各種會計科目之訂定，應兼用收付實現（現金制）事項及權責發生事項，為編定之對象。另中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 63 點規定，各機關收入、支出平時採現金基礎記載者，俟會計年度終了時，應依權責發生基礎予以調整。商業會計法第 10 條亦有相仿之規定，即在平時採用現金基礎者，俟決算時，應照權責發生基礎予以調整。

綜上所述，公務機關會計報告中財務類之會計基礎，係採權責發生基礎；平時得採現金基礎但會計年度終了時應調整為權責發生基礎之規定，會計法及中央政府普通公務單位會計制度之一致規定與商業會計法規定並無不同。不過與商業會計法不同的是，商業會計法有明確說明現金基礎及權責發生基礎之定義，會計法及中央政府普通公務單位會計制度之一致規定則無。

第四節 公務機關政府會計報告之編製實務

如前所述，依採用會計基礎之差異，政府會計報告可分為預算類及財務類，並附必要之參考表等。因此公務機關之會計報告，亦可以此方式分類，其中預算類以達成預算管理控制需求為目的，主要是向報告使用者提供預算執行及決算之有關資訊，以促進預算會計之功能。財務類以貫徹各類財務管理為目標，主要是向報告使用者提供財務績效及財務狀況之有關資訊，以強化財務會計之功能。至於參考表，主要則是呈現報告依其他財務法規編製之報表等。

依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 13 點規定，各機關定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告⁹等二種。本制度未規範之會計報告，各機關得視實際需要設計編製之。依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 15 點及中央總會計制度第 29 點規定，年度會計報告得與總決算合併編製。中央政府自 49 年度（48 年 7 月至 49 年 6 月）起即將政府年度會計報告與總決算所編之各種報表視其性質合併編製，避免重複；又因決算法所規範之審議及公告程序較為完備，政府年度會計報告與總決算書合併編製後，循例以總決算之名稱表達，再將其財務報表編製內容，分為表達預算執行與決算之報表，及呈現財務狀況與經營結果之會計報表。此外決算法第 26-1 條規定，各機關尚需編製半年度結算報告。

如前所述，會計法將會計報告做以下區分：定期報告及不定期報告；對外報告及對內報告；靜態報告及動態報告；日報、五日報、週報、旬報、月報、季報、半年度報告及年度報告等。以中央總會計制度及中央政府普通公務單位會計制度之一致規定為例，其會計報告以定期報告及對外報告為主，靜態報告及動態報告皆有。就公務機關而言，其對外報告中，目前僅有會計月報及年度會計報告，而尚無日報、五日報、週報、旬報及季報型式之會計報告。

⁹ 中央總會計制度第 10 點規定，財務報告，包括整體資產負債表、公務機關財務報表、特種基金財務報表及其附註。換言之，報告包括各種報表及其附註，故會計報告係指各種會計報表及其附註，財務報告則指各種財務報表及其附註。

就現行實務而言，中央政府公務機關所編製之會計報告，大致包括以下內容：依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定所編製之會計月報、依 112 年度總預算半年結算報告編製作業手冊所編製之半年結算報告及依 111 年度總決算編製作業手冊所編製之各類決算報告。

以下詳細說明上述各類會計報告之各表，應分別如何歸屬於預算類及財務類；至於參考表，考量其內涵多係按其他財務法規編製之差額解釋表、財產目錄總表等，爰依其性質維持現行做法，以一專項分類的方式呈現。

（一）公務機關會計月報之編製

公務機關會計月報之編製，依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 14 點規定，其內容除封面及目次外，包括以下各類報表：

1. 預算類

公務機關會計月報中之預算類，由預算執行報表（包括其主要表及附屬表）組成。

預算執行報表之主要表，包括以下各表：（1）歲入累計表、（2）經費累計表、（3）以前年度歲入轉入數累計表、（4）以前年度歲出轉入數累計表。預算執行報表之附屬表，包括以下各表：（1）歲出用途別累計表、（2）繳付公庫數分析表、（3）公庫撥入數分析表。

2. 財務類

公務機關會計月報中之財務類，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。會計報表之主要表，包括以下各表：（1）平衡表、（2）收入支出表。會計報表之附屬表，包括以下各表：（1）平衡表科目明細表、（2）長期投資、固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、（3）應付租賃款及其他長期負債變動表。

3. 參考表

公務機關會計月報中之參考表，包括以下各表：（1）預算執行與會計

收支對照表、(2)公庫收入(支出)差額解釋表、(3)銀行(公庫)存款差額解釋表¹⁰、(4)財產增減結存表¹¹。

此外中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第14點也規定，各機關之會計月報，按年度預算及特別預算，分別編造之。各機關會計月報相關資料，中央主計機關得視需要統計彙編之。各機關為應業務需要得編製管理用報表。

(二) 總預算半年結算報告之編製

依 112 年度總預算半年結算報告編製要點第 1 點規定，中央政府總預算半年結算報告之編製，依本要點辦理。同要點第 18 點第 1 項規定，各機關依本要點規定編製之各種書表，其編製之份數及格式，由行政院主計總處定之。

總預算半年結算報告，目前皆是會計報告中歸屬於預算類者。以下列出總預算半年結算報告編製作業手冊之半年結算編製作業相關中，除封面、封底、目次及總說明外，各機關編製單位預算半年結算報告之書表及名稱。

1. 各機關編製單位預算半年結算報告之書表：歲入來源別結算表、歲出機關別結算表、重大計畫執行績效報告表（中央政府適用）、調整年度預算支應災害防救經費報告表。
2. 各主管機關編製主管預算半年結算報告之書表：歲入來源別結算表、歲出機關別結算表。
3. 國庫主管機關編製總預算融資調度半年結算報告之書表：融資調度結算表。
4. 主計機關編製總預算半年結算報告之書表：

(1)主要表：歲入歲出簡明比較分析表、收支簡明比較分析表、歲入來源別結算總表、歲出機關別結算總表、融資調度結算總表、歲入來源別結算

¹⁰ 依出納管理手冊規定格式。

¹¹ 依國有財產產籍管理作業要點規定格式。

表、歲出機關別結算表

(2)附表（特別預算半年結算報告）：歲入執行結算表—本年度、歲入執行累計結算表、歲出執行結算表—本年度、歲出執行累計結算表、融資調度執行結算表—本年度、融資調度執行累計結算表。

5. 各機關及主管機關編製特別預算半年結算報告之書表：歲入執行結算表—本年度、歲入執行累計結算表、歲出執行結算表—本年度、歲出執行累計結算表、融資調度執行結算表—本年度、融資調度執行累計結算表。

（三）各機關各類決算之編製

為避免重複表達，自 49 年度（48 年 7 月至 49 年 6 月）起，中央政府即將政府年度會計報告與總決算所編之各種報表視其性質合併編製，因此本部分將不說明中央總會計制度對於年度會計報告相關之規範。

依決算法第 2 條規定，政府之決算，每一會計年度辦理一次，年度終了後二個月，為該會計年度之結束期間。結束期間內有關出納整理事務期限，由行政院定之。依 111 年度總決算編製要點第 1 點規定，中央政府及所屬機關學校（以下簡稱各機關）總決算、主管決算、單位決算、特別決算及特別預算年度會計報告（以下簡稱各種決算）之編製，依本要點辦理。同要點第 43 點第 1 項規定，各機關依本要點規定編製之各種書表，其編製之期限、份數及格式，由行政院主計總處定之。

總決算報告，目前亦可區分為預算類及財務類，並附必要之參考表等。以下列出總決算編製作業手冊之決算編製作業相關中，除封面、封底、目次及總說明¹²（包括財務報告之簡述、財務狀況之分析、重要施政計畫執行成果之說明、其他重要說明）外，各種決算書表名稱、格式及分類。

1. 各機關單位決算之編製

¹² 行政院編製中央政府總決算之總說明，尚包括前後年度財務資訊之比較。

各機關單位決算依規定應編製之各類報表，詳細說明如下。

(1)預算類

各機關單位決算中依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，由決算報表（包括其主要表及附屬表）組成。

決算報表之主要表，包括以下各表：A.歲入來源別決算表、B.歲出政事別決算表、C.歲出機關別決算表、D.以前年度歲入來源別轉入數決算表、E.以前年度歲出政事別轉入數決算表、F.以前年度歲出機關別轉入數決算表。

決算報表之附屬表，包括以下各表¹³：A.歲出用途別決算分析表、B.歲出用途別決算累計表、C.繳付公庫數分析表、D.公庫撥入數分析表、E.歲入保留分析表、F.歲入餘絀（或減免、註銷）分析表、G.歲出保留分析表、H.歲出賸餘（或減免、註銷）分析表、I.人事費分析表、J.增購及汰換車輛明細表、K.補、捐（獎）助其他政府機關或團體個人經費報告表、L.委託辦理計畫（事項）經費報告表、M.出國計畫執行情形報告表、N.赴大陸地區計畫執行情形報告表、O.重大計畫執行績效報告表、P.重大社會發展、科技發展計畫執行情形及目標達成情形表、Q.促進民間參與公共建設案件涉及政府未來年度負擔經費明細表、R.調整年度預算支應災害防救經費報告表、S.歲出按職能及經濟性綜合分類表、T.因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度支出明細表、U.媒體政策及業務宣導經費彙計表。

各機關若有特別預算，其預算類（預算執行報表、決算報表）也包括年度會計報告之以下各表：A.主要表：歲入、歲出預算執行表一本年

¹³ 其中 K.至 N.之表件，得於次年三月三十一日前另函送主管機關、審計部及行政院主計總處，免附入決算書編送。其中 M.及 N.之表件，需於次年三月三十一日前於 GBA 系統補登完畢，並併同單位決算書公開於機關網站。上述 P.之表件，得於次年三月三十一日前另函送主管機關、審計部及行政院主計總處，免附入決算書編送。

度部分、歲入、歲出預算執行累計表、融資調度執行表—本年度部分、融資調度執行累計表。B.附屬表：歲出用途別科目分析表—本年度部分、歲出用途別科目分析累計表。

(2)財務類

各機關單位決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。

會計報表之主要表，包括以下各表：A.平衡表、B.收入支出表。會計報表之附屬表，包括以下各表：A.平衡表科目明細表、B.長期投資、固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、C.長期投資明細表、D.應付租賃款及其他長期負債變動表。

各機關若有特別預算，其財務類（會計報表或財務報表）也包括其年度會計報告之以下各表：A.主要表：平衡表、收入支出表。B.附屬表：平衡表科目明細表、長期投資、固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、長期投資明細表。

(3)參考表

各機關單位決算中之參考表，包括以下各表：A.決算與會計收支對照表、B.現金出納表、C.國有財產目錄總表¹⁴、D.珍貴動產、不動產目錄總表¹⁵、E.立法院審議通過中央政府總預算案、總決算審核報告決議、附帶決議及注意事項辦理情形報告表。另各機關若有特別預算，其參考表則包括以下各表：A.現金出納表、B.國有財產目錄總表¹⁶。

2. 各機關主管決算之編製

¹⁴ 依國有財產產籍管理作業要點規定格式，另於備註欄說明港澳財產各分類項目金額，大陸委員會提供彙總其他部會港澳財產之國有財產目錄總表。

¹⁵ 依中央政府各機關珍貴動產不動產管理要點規定格式。

¹⁶ 依國有財產產籍管理作業要點規定格式。

各機關主管決算依規定應編製之各類報表，詳細說明如下。

(1)預算類

各機關主管決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，由決算報表（包括其主要表及附屬表）組成。

決算報表之主要表，包括以下各表：A.歲入來源別決算表、B.歲出政事別決算表、C.歲出機關別決算表、D.以前年度歲入來源別轉入數決算表、E.以前年度歲出政事別轉入數決算表、F.以前年度歲出機關別轉入數決算表。

決算報表之附屬表¹⁷，包括以下各表：A.歲出用途別決算分析表、B.繳付公庫數分析表、C.公庫撥入數分析表、D.補助及捐助經費彙計表。E.重大計畫執行績效報告表、F.重大社會發展、科技發展計畫執行情形及目標達成情形表、G.促進民間參與公共建設案件涉及政府未來年度負擔經費明細表、H.主管機關對直接投資、所屬各部門轉投資及共同投資之效益評估表、I.主管機關對各部門捐助財團法人之效益評估表、J.主管機關對直接投資、所屬各部門與捐助財團法人轉投資及共同投資民營事業持股情形表、K.歲出按職能及經濟性綜合分類表、L.因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度支出明細表。

(2)財務類

各機關主管決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。

會計報表之主要表，包括以下各表：A.平衡表、B.收入支出表。會計報表之附屬表，包括以下各表：A.平衡表科目明細表、B.應付債款明細表—國庫券部分、C.應付借款明細表—短期借款部分、D.長期投資、

¹⁷ 其中 D.及 F.之表件，得於次年三月三十一日前另函送審計部及行政院主計總處，免附入決算書編送。

固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、E.長期投資明細表、F.應付債券及長期借款變動表、G.應付租賃款及其他長期負債變動表。

(3)參考表

各機關主管決算中之參考表，包括以下各表：A.現金出納表、B.債款目錄—內債部分、C.債款目錄—外債部分、D.債款目錄—中長期借款部分、E.中央政府公共債務表¹⁸。

3. 國庫主管機關決算之編製

國庫主管機關決算依規定應編製之書表包括融資調度決算之書表及國庫年度出納終結報告之書表，依其性質目前皆是會計報告中歸屬於預算類者。

融資調度決算之書表，包括以下各表：(1) 融資調度決算表、(2) 以前年度融資調度轉入數決算表、(3) 融資調度平衡表、(4) 融資調度平衡表科目明細表（得視實際情形分別增減之）。

國庫年度出納終結報告之書表，包括以下各表：(1) 國庫收支總表、(2) 國庫資產負債平衡表、(3) 國庫收入明細表、(4) 國庫支付明細表、(5) 國庫已撥及未撥各機關經費明細表—本年度部分、(6) 國庫已撥及未撥各機關經費明細表—以前年度部分、(7) 國庫支付各機關統籌科目經費明細表、(8) 累計國庫賸餘明細表。

4. 中央政府總決算之編製

中央政府總決算依規定應編製之各類報表，詳細說明如下。

總決算編製作業手冊雖未將行政院應編製中央政府總決算之書表分類，然依各年度中央政府總決算之目次及實際內容，大致都將其所涵蓋之書表區分為主要表、附屬表、參考表及非屬上述三大類之其他表，因此本

¹⁸ 依財政部規定格式編製。

部分也將依此分類方式來說明。

(1)預算類

中央政府總決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，即預算報表，由決算報表（包括其主要表及附屬表）及其他表組成。

決算報表之主要表，包括以下各表：A.歲入歲出簡明比較分析表、B.歲入歲出性質及餘絀簡明比較分析表、C.收支簡明比較分析表、D.歲入來源別決算總表、E.歲入來源別決算表、F.歲出政事別決算總表、G.歲出政事別決算表、H.歲出機關別決算總表、I.歲出機關別決算表、J.融資調度決算總表、K.累計餘絀計算表、L.以前年度歲入來源別轉入數決算總表、M.以前年度歲入來源別轉入數決算表、N.以前年度歲出政事別轉入數決算總表、O.以前年度歲出政事別轉入數決算表、P.以前年度歲出機關別轉入數決算總表、Q.以前年度歲出機關別轉入數決算表、R.以前年度融資調度轉入數決算總表。

決算報表之附屬表，包括以下各表：A.各機關歲入來源別決算分析總表、B.各機關歲出政事別決算分析總表、C.各機關歲出用途別決算分析總表、D.各機關歲出用途別決算分析表、E.繳付公庫數分析表、F.公庫撥入數分析表、G.總決算餘絀與公庫餘絀分析表、H.歷年度歲入概況表、I.歷年度歲出概況表、J.歷年度餘絀分析表、K.各機關統籌科目及災害準備金決算表、L.歲出按職能及經濟性綜合分類表、M.補助地方政府經費彙總表、N.因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度支出明細表、O.中央政府機關（基金）與捐助財團法人轉投資及共同投資民營事業持股情形表。

其他表包括以下各表：A.特別決算以前年度轉入數決算表：以前年度融資調度轉入數決算表、以前年度歲入保留轉入數決算（總）表、以前年度歲出保留轉入數決算（總）表。B.特別預算年度會計報告：歲入、

歲出預算執行表—本年度部分、歲入、歲出預算執行累計表、融資調度執行表—本年度部分、融資調度執行累計表。

(2)財務類

中央政府總決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）及其他表組成。

會計報表之主要表，包括以下各表：A.平衡表、B.收入支出表。會計報表之附屬表，包括以下各表：A.平衡表科目明細表、B.長期投資明細表。

其他表包括以下各表：A.特別預算年度會計報告：平衡表、收入支出表。B.整體資產負債表：整體資產負債表。

(3)參考表

中央政府總決算中之參考表，包括以下各表：A.現金出納表、B.國庫年度出納終結報告表、C.中央政府公共債務表、D.債款目錄—內債部分、E.債款目錄—外債部分 F、債款目錄—中長期借款部分、G.財產目錄¹⁹。

5. 各機關及行政院編製特別決算之書表

依決算法第22條第1項前段規定，特別預算之收支，應於執行期滿後，依本法之規定編造其決算。

特別決算方面，各機關應編製特別決算之書表，包括以下各表：（1）首次辦理決算之特別決算，除平衡表及收入支出表外，其餘各表同前列單位決算及主管決算之所定（視實際情形增減之）。（2）各書表內容涵蓋期間為各特別決算之起訖年度。其區分為預算類及財務類等之方式，與前述各機關單位決算1.及主管決算2.內容相同，此處不再贅述。

¹⁹ 依國有財產產籍管理作業要點規定格式。

行政院編製特別決算之書表，包括以下各表：(1) 預算類：收支簡明比較分析表、歲入來源別決算總表、歲出政事別決算總表、歲出機關別決算總表、融資調度決算總表、歲入來源別決算表、歲出政事別決算表、歲出機關別決算表、現金出納表、繳付公庫數分析表、公庫撥入數分析表、各機關歲出用途別決算分析表。(2) 財務類：平衡表、收入支出表、平衡表科目明細表、長期投資明細表。

6. 各機關編製特別預算年度會計報告之書表

依決算法第22條第1項後段規定，特別預算之收支，其跨越兩個年度以上者，並應由主管機關依會計法所定程序，分年編送年度會計報告。

特別預算年度會計報告方面，各機關編製特別預算年度會計報告之各類報表，詳細說明如下。

(1) 預算類

各機關編製特別預算年度會計報告中之預算類，由預算執行報表（包括其主要表及附屬表）組成。

預算執行報表之主要表，包括以下各表：A.歲入、歲出預算執行表—本年度部分、B.歲入、歲出預算執行累計表、C.融資調度執行表—本年度部分、D.融資調度執行累計表。

預算執行報表之附屬表，包括以下各表：A.歲出用途別科目分析表—本年度部分、B.歲出用途別科目分析累計表。

(2) 財務類

各機關編製特別預算年度會計報告中之財務類，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。

會計報表之主要表，包括以下各表：A.平衡表、B.收入支出表。會計報表之附屬表，包括以下各表：A.平衡表科目明細表、B.長期投資、

固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、C.長期投資明細表。

(3)參考表

各機關編製特別預算年度會計報告中之參考表，包括以下各表：A.現金出納表、B.國有財產目錄總表²⁰。

綜上，就現行實務而言，中央政府公務機關所編製之會計報告，大致包括以下內容：依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定所編製之會計月報、依各年度總預算半年結算報告編製作業手冊所編製之半年結算報告及依各年度總決算編製作業手冊所編製之各類決算報告。

會計報告中預算類方面，公務機關會計月報中之預算類，由預算執行報表（包括其主要表及附屬表）組成。總預算半年結算報告，目前皆是會計報告中歸屬於預算類者。各機關單位決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，由決算報表（包括其主要表及附屬表）組成。各機關主管決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，由決算報表（包括其主要表及附屬表）組成。國庫主管機關決算依規定應編製書表包括融資調度決算之書表及國庫年度出納終結報告之書表，皆是會計報告中歸屬於預算類者。中央政府總決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告預算類者，即預算報表，由決算報表（包括其主要表及附屬表）及部分其他表組成。

會計報告中財務類方面，公務機關會計月報中之財務類，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。各機關單位決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。各機關主管決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）組成。中央政府總決算依規定應編製報表中歸屬於會計報告財務類者，由會計報表（包括其主要表及附屬表）及部分其他表組成。

²⁰ 依國有財產產籍管理作業要點規定格式。

第三章 美國政府會計報告

由於美國州及地方政府之預算類會計大致採用現金基礎，財務類會計則大致採用權責發生基礎。加上先前我國對於政府會計之改革，主要係參考美國適用於州及地方政府之會計公報，故我國政府會計與美國之州及地方政府會計之框架相當相似。因此本研究將以美國之州及地方政府會計為例，比較及分析其與我國政府會計規範之異同。

美國為聯邦體制（federation）國家，其政府組織層級包括聯邦政府（federal government）與州及地方政府（state and local governments，簡稱 SLGs）。為維持聯邦與州及地方之相對獨立性，兩者之間的權力劃分相當明確。依設置目的，州及地方政府亦可分為一般目的政府（general purpose government）及特殊目的政府（special purpose government）。

以 2022 年為例，美國除 1 個聯邦政府及 50 個州政府外，地方政府單位總共有 90,837 個。地方政府中屬一般目的政府者計有 38,736 個，而屬特殊目的政府者則計有 52,101 個。上述一般目的政府包括：3,031 個郡縣政府（county governments）及 35,705 個次級郡縣政府（sub-county governments），其中次級郡縣政府又可分為 19,491 個自治政府（municipal governments）、16,214 個鄉鎮政府（township governments）；而特殊目的政府則包括：39,555 個權力來自州政府的特區政府（special district governments）及 12,546 個獨立學區政府（independent school districts governments）。²¹

一般目的政府為提供多種類及功能服務的政府（例如治安、消防、衛生、道路及橋樑之建造及維護、健康與福利等），州政府及各級郡縣政府屬之。特殊目的政府為僅提供單一或為數有限功能的政府（例如教育、排水和洪水控制、灌溉、

²¹ U.S. Census Bureau, 2023, 2022 Census of Governments: Organization, https://www2.census.gov/programs-surveys/gus/tables/2022/cog2022_cg2200org02.zip

土壤和水資源保育、消防及自來水供應等)，特區政府及獨立學區政府屬之。特殊目的政府具有徵課稅收的權力，也可以透過州政府法律規定的其他來源來募集收入，以獲取其提供服務所需之資金。²²

上述美國各級政府行政區之層級劃分方式及現況，詳如圖 3-1 所示。

1 聯邦政府				
50 州政府				
90,837 地方政府				
38,736 一般目的政府			52,101 特殊目的政府	
3,031 郡縣政府	35,705 次級郡縣政府		39,555 特區政府	12,546 獨立學區政府
	19,491 自治政府	16,214 鄉鎮政府		

圖 3-1 美國各級政府之層級劃分圖

²² Reck, J. L., S. L. Lowensohn, and D. G. Neely, 2022, Accounting for Governmental and Nonprofit Entities, 19th edition, p.2, NY: McGraw-Hill/Irwin Inc.

第一節 政府會計報告之規範

美國政府會計報告大致可分為兩大系統，即聯邦政府會計報告系統與州及地方政府會計報告系統，兩者皆可再區分為預算類會計報告及財務類會計報告。預算類會計報告，主要依循預算及其他法律命令規定，提供採現金基礎為原則之報表。財務類會計報告，主要依循一般公認會計原則規定，提供採權責發生基礎為原則之報表。

（一）聯邦政府會計報告之規範

由於聯邦體制國家之中央政府和地方政府，各擁有不可侵犯的行政、立法、徵稅及部分財政自主權。在成文憲法中亦都明文規定各層級政府的權力必須在一套正式的法制架構中運作，任何層級的政府都不能片面修改這個法制架構。因此受聯邦體制的影響，美國並沒有統一的政府會計規範，其會計規範必須採聯邦政府、州及地方政府分流的方式處理。

聯邦機構之會計報告，除了應提供機構個體是否遵循預算及其他法律命令規定之資訊外，也必須提供財務管理及績效審查所需之資訊。前者所提供之資訊稱為預算類會計資訊，後者則稱為財務類會計資訊。本部分將分別說明聯邦政府這兩類會計報告之準則規範，詳細內容如下。

1. 聯邦政府預算類會計報告之規範

聯邦政府預算類會計報告之規範，應依其預算及會計相關法規及其所頒布之會計制度辦理。上述規範可參酌美國法典（Code of Laws of the United States of America，又稱 Code of Laws of the United States、United States Code、U.S. Code、U.S.C.）。該法典是美國聯邦成文法的彙編法典，共分53編（title）（1至52及54，其中53不存在）。其中第31編（title 31 of the United States Code，簡稱31 U.S.C.）係規範貨幣與

財務 (the money and finance)，分為以下6小節 (subsection)：通則、預算程序、財務管理、貨幣、一般協助行政、附則。會計報告應遵循之預算及其他法律命令，主要規定於以下二小節：通則 (包括：定義、財政部、管理及預算局、審計總署、機構首席財務官等規範) 及預算程序。

2. 聯邦政府財務類會計報告之規範

聯邦政府財務類會計報告之準則規範，主要為1996年頒布之聯邦財務管理改善法 (Federal Financial Management Improvement Act)，該法要求聯邦政府機關應遵循聯邦會計準則諮詢委員會 (Federal Accounting Standards Advisory Board，簡稱FASAB) 所制定之政府會計準則等相關規範；以及1993年頒布之政府績效與成果法 (Government Performance and Results Act)，其規定各機關每年應編製年度績效報告 (annual performance report)，以提供管理者、決策者及社會大眾有關政府部門之重要績效資訊。

1990年成立的FASAB，主要負責制定聯邦政府及其機構和部門應遵循之會計準則規範。美國執業會計師公會 (American Institute of Certified Public Accountants，簡稱AICPA) 在其職業道德規範 (Code of Professional Conduct) Rule 203中，正式指定FASAB為聯邦政府及其機構和部門一般公認會計原則 (generally accepted accounting principles，簡稱GAAP) 的權威機構，其所建立之會計準則公報及解釋公報具實務上之權威性。

聯邦法令認為聯邦政府具有建立並維繫健全財務結構的責任，1990年頒布首席財務官法 (The Chief Financial Officer Act)，指定由審計總長 (Comptroller General)、管理預算局長 (Director of the Office of Management and Budget) 及財政部長 (Secretary of the Treasury)

共同成立FASAB，負責制訂定聯邦及其機構之會計準則，以解決其財務報告多依循預算採用現金基礎，且缺乏明確及一致的會計處理規範等問題。

依政府管理改革法（Government Management Reform Act），自1997年起各聯邦部門首席財務官與財政部，每年須依據聯邦政府會計準則，以權責發生基礎編製部門別財務報告及政府整體財務報告。

一般來說，聯邦的會計和財務報導準則應在最大可能的程度上，與政府會計準則委員會（Governmental Accounting Standards Board，簡稱GASB）及財務會計準則委員會（Financial Accounting Standards Board，簡稱FASB）（在可適用的情況下）所建立的準則趨同。

聯邦政府政府會計之準則及指引（Standards and Guidance）收錄於FASAB會計準則及其他文告手冊（The FASAB Handbook of Accounting Standards and Other Pronouncements），其為聯邦機構GAAP最即時且權威之來源。

截至2023年10月止，FASAB已共發布61號聯邦財務會計準則公報（Statement of Federal Financial Accounting Standards，簡稱SFFASs），11號解釋公報（Interpretations），9號聯邦財務會計觀念公報（Statement of Federal Financial Accounting Concepts，簡稱SFFACs）。²³

（二）州及地方政府會計報告之規範

美國州及地方之會計報告，除了應提供機構個體是否遵循預算及其他法令規定之資訊外，也必須提供財務管理及績效審查所需之資訊。前者所提供資訊稱為預算類會計資訊，後者則稱為財務類會計資訊。本部分將分別說明州及地方政府這兩類會計報告之準則規範，詳細內容敘述如下：

²³ <https://fasab.gov/accounting-standards/document-by-chapter/>

1. 州及地方政府預算類會計報告之規範

州及地方政府預算類會計報告之規範，應依州政府之預算及會計相關法規及其所頒布之會計制度辦理，州以下隸屬於州政府之地方政府，並無自治權，其應依循聯邦及州政府之相關規範辦理，並應接受州政府之監督及控制。州政府對地方政府之監督範圍，包含稅課、預算、債務管理、退休金、會計、審計和財務報導等層面，視各州政府之授權程度，其對地方政府之會計與財務報導制度、法規及財政政策之制訂，具有深淺不等之影響性。²⁴

州政府之預算各自獨立，聯邦政府並未審查及核定州及地方政府的收入、支出與借款等預算，且州政府本身擁有獨立完整的財政自主權，可決定課徵何種型態的稅捐、稅基及稅率，各州預算編製作業方式亦與聯邦政府不盡相同。²⁵

大致來說，美國各州預算之編製流程，基本都會依循以下程序：

(1) 行政機構概算之編製 (Agency Budget Preparation)，(2) 預算部門之審核 (Division of the Budget Review)，(3) 州長之決定 (The Governor's Decisions)，(4) 立法機構之審議 (Legislative Action)，(5) 預算之執行 (Budget Execution)。以紐約州為例，行政機構負責發展與編製一套綜合且平衡之預算草案，立法機構則修正上述草案並將其制定為法律。基於州憲法要求，州長須向立法機構提交預算草案，經立法機構審議通過後，行政機構方可執行預算法案。²⁶

以紐約州為例，預算類會計報告之預算或法定基礎 (budgetary or legal basis) 為現金收付基礎，應編製現金收付基礎之報告，報導各類別及個別基金在月底 (包括年底) 之現金收入、支出及餘額等資訊，

²⁴ 盧惠伶，95 年，美國州及地方政府會計制度作業實務，頁 5，行政院主計總處出國報告。

²⁵ 同上，頁 4。

²⁶ <https://www.budget.ny.gov/citizen/process/process-dobReview.html>

通常由各州主計局之財務系統（fiscal system）之資料直接產生，無須遵循僅適用於財務類會計報告之GAAP。

2. 州及地方政府財務類會計報告之規範

財務會計基金會（Financial Accounting Foundation，簡稱FAF）監督其所設的二個平行機構：GASB與FASB。FAF指定上述兩個委員會之委員及其他成員，並藉由取得會計人員、財務分析師、企業法人、執業會計師事務所、財務及會計報導相關專業團體、債信評等機構、州及地方政府等的捐贈，來支應各委員會之營運開銷。

州及地方政府財務類會計報告之準則規範，主要為GASB所發布之會計公報（包括準則公報及解釋公報）。1984年成立的GASB，主要負責制定州及地方政府（包括政府性質之非營利組織）應遵循之會計規範。AICPA在其職業道德規範（Code of Professional Conduct）Rule 203中，正式指定GASB為州及地方政府GAAP之權威機構，其所建立之會計準則公報及解釋公報具實務上之權威性。

在GASB創立前，財務報導的準則是由專業組織贊助的團體所設定。GASB的前身包括：政府會計全國理事會（National Council on Governmental Accounting，1973到1984年）、政府會計全國委員會（National Committee on Governmental Accounting，1948到1973年），及市政會計全國委員會（National Committee on Municipal Accounting，1934到1941年）。

FAF鑑於州及地方政府之會計制度無法反映真實情況，且州及地方政府之財務報導也不受外界重視。基於先前聯邦政府之會計改革，係由商業組織主動發起，故其建議政府應參考商業會計之架構及具體作法，來對政府財務報導規範及會計制度進行改革，以提升政府財務資訊之品質及誠信。在FAF之支持下，GASB於1984年正式成立。

截至2023年10月止，GASB已共發布101號政府會計準則公報（Statements of Governmental Accounting Standards，簡稱SGASs），6號解釋公報（Interpretations），7號觀念公報（Concepts Statement）。²⁷

²⁷ <https://gasb.org/page/PageContent?pageId=/standards-guidance/pronouncements.html>

第二節 政府會計基金之分類

聯邦政府及州及地方政府之基金分類方式，分別詳細說明如下。

（一）聯邦政府會計之基金分類方式²⁸

表 3-1 列示美國聯邦政府之基金分類，依設立目的及是否擁有所有權，聯邦政府基金可分為二大類，詳細說明如下。

1. 聯邦基金（Federal Funds）

聯邦政府以所有權人身分持有並管理之基金，具有公共基金的性質，其收入主要來自徵課與收入權力及商業經營活動所得，又分為下列四種：

（1）普通基金（General Fund）

用以記載法律未限定用途之收入，以及由核定經費與一般賒借支應之支出，其資源大多來自所得稅，並用以支應國防支出、公債利息及大部分的社會計畫。嚴格來說，整個聯邦政府只有一個普通基金，國會對於各機關之核定經費或其他授權，大部分係由普通基金支付。

（2）特別基金（Special Funds）

相當於美國州及地方政府之特別收入基金，為記載特定用途之收入，用於支付法律或契約所規定之項目而設置。

（3）循環基金（Revolving Funds）

用以記載聯邦政府從事商業性營運循環活動所產生之收入，並自收入中支付營業相關費用，其收支不須經國會審議。依收入來

²⁸ 鄭如孜與周玲臺，102 年，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（RES-102-01），頁 135-136。

源又可分為：(A) 公營事業循環基金 (Public Enterprise Revolving Funds)，主要係對聯邦政府以外之使用者提供財貨或服務，及(B) 政府內部循環基金 (Intergovernmental Revolving Funds)，係對政府內部之使用機關提供財貨或服務。

(4)管理基金 (Management Funds)

係為執行共同之目的或計畫，經由兩筆以上核定經費撥付而聯營者，但供營運循環者例外。包括收取其他機關依法預付之款項，以應隨後支付而設置之合併運用基金。

表 3-1 美國聯邦政府之基金分類表

基金類型	基金名稱
一、聯邦基金	1. 普通基金 2. 特別基金 3. 循環基金 4. 管理基金
二、信託及存儲基金	5. 信託基金 6. 存儲基金

資料來源：Freeman, R. J., C. D. Shoulders, G. S. Allison, T. K. Patton, and G. R. Smith, Jr. 2010. Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice. Prentice-Hall, Inc.

2. 信託及存儲基金 (Trust and Deposit Funds)

政府以受託人或保管人身分持有並管理之基金，分為以下兩種：

(1)信託基金²⁹ (Trust Funds)

聯邦政府以受託人身分，將依法律或信託契約所收取之款項，用於達成特定目的及計畫而設置者，多涉及社會安全計畫，如：社

²⁹ 聯邦財務會計準則公報第 31 號「信託活動之會計處理」規定，政府應將信託活動之資訊與政府之其他活動分開表達，因信託資產非屬聯邦政府之資產，故不能認列於其平衡表中，須另於財務報表附註揭露信託活動之相關資訊。

會安全基金、養老與撫恤保險信託基金等。此外，部分信託基金依法具有循環基金之性質，此類基金從事商業性營運活動，稱為循環信託基金（Trust Revolving Funds）。

(2) 存儲基金（Deposit Funds）

係為便利記載暫時持有，嗣後歸還或交付其他聯邦基金之收款，以及政府以銀行家之地位或其他機關身分持有，仍依所有權人之指示而付出者，相當於美國州及地方政府之代理基金。

（二）州及地方政府會計之基金分類方式

GASB 第 34 號公報「州及地方政府之基本財務報告及管理者討論與分析」（Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments），將 11 種基金歸屬為三大類型（如表 3-2）。

表 3-2 美國州及地方政府之基金分類表

基金類型	基金名稱
一、政事基金	1. 普通基金 2. 特別收入基金 3. 資本計畫基金 4. 債務基金 5. 永久基金
二、業權基金	6. 營業基金 7. 內部服務基金
三、受託基金	8. 退休信託基金 9. 投資信託基金 10. 私人目的信託基金 11. 代理基金

以下各類型基金之判斷標準及運用範圍，由州及地方政府自行訂定及決定。

1. 政事基金 (Governmental Funds)

- (1)普通基金 (General fund)：負責記錄所有的財務資源，但必須由其他基金負責記錄者除外。
- (2)特別收入基金 (Special Revenue Fund)：負責記錄特別收入來源(除私人目的信託或為主要資本計畫者外)所募得的資金，且此些資金在法律上受限於僅供特定目的使用。
- (3)資本計畫基金 (Capital Projects Fund)：負責記錄用來購置或建造主要資本設施的財務來源(但由業權基金及信託基金提供資金者除外)。
- (4)債務基金 (Debt Service Fund)：負責記錄關於一般長期負債本金及利息的資源累積及款項支付。
- (5)永久基金 (Permanent Fund)：負責記錄由信託提供、在法律上受限的資源，其中盈餘而非本金可被用於支援主要政府計畫的目的上，即有益於政府或其公民的計畫。不過基金若為有益於私人、組織或其他政府的類似永久信託，應被歸類為受託基金之私人目的信託基金，詳如以下(11)。

2. 業權基金 (Proprietary Fund)

- (6)營業基金 (Enterprise Fund)：負責記錄有以下特性之一者之營運：
 - (a) 以類似於私人企業的方式取得資金並營運，其中治理機構的意圖是，在持續的基礎上提供商品或服務給一般大眾的成本(費用，包括折舊)，應主要透過使用者付費的方式來資助或回收；或
 - (b) 其治理機構已決定定期地認定已賺得的收入、已發生的費用

及（或）淨所得，對資本維持（Capital Maintenance）、公共政策、管理控制、負有責任或其他目的而言是適當的。

(7)內部服務基金（Internal Service Fund）：負責記錄在成本補償的基礎上，由政府單位的一個部門或機關，提供商品或服務給該政府單位之其他部門或機關，或者是提供給其他政府單位者。主要係為提供政府內部各機構或部門服務與財務供應之便利而設置，以期增進財源之管理，達成經濟有效之目的。

3. 受託基金及類似的組成單位（Fiduciary funds and similar component units）³⁰

(8)代理基金（Agency Fund）：由政府機構以代理人身分，為其他組織或個人收受並持有之資源所構成之基金。

(9)退休金（及其他員工給付）信託基金（Pension Trust Fund）：由政府機構以受託人身分，為其他組織或個人收受並管理退休金相關資源所構成之基金。

(10)投資信託基金（Investment Trust Fund）：由政府機構以受託人身分，為其他組織或個人收受並管理投資金相關資源所構成之基金。

(11)私人目的信託基金（Private-purpose Trust Fund）：由政府機構以受託人身分，為其他組織或個人收受並管理特定私人目的相關資源所構成之基金。

³⁰ 包括代理基金及各類信託基金，用來負責記錄由政府單位以受託管理人的地位，或作為個人、私人組織及其他政府單位的代理人而持有的資產。

第三節 州及地方政府會計報告之編製實務

美國為聯邦體制國家，其政府組織層級包括聯邦政府與州及地方政府。我國並無聯邦政府，政府主要由中央政府及地方政府構成。美國政府會計公報為許多國家參考之對象，惟其政府體制與我國不盡相同，故借鏡其相關規範時不宜照單全收而應當去異求同。

由於我國並無聯邦政府，故 FASAB 所訂定之聯邦政府會計公報，對我國而言較不具參考價值，其可借鏡之處相當有限。不過美國州及地方政府之層級設計，與我國設置中央及地方政府之政治體制則相當貼近。因此 GASB 所定之州及地方政府會計公報及相關文獻或資料，對我國而言較具參考價值，可借鏡之處也較多。

綜上，本小節介紹政府會計報告之編製時，將僅聚焦於州及地方政府會計報告之編製實務，詳細說明如下。

（一）州及地方政府預算類會計報告之編製實務

就預算類會計報告而言，州及地方政府之預算類會計報告，主要按現金基礎編製，即收入於收款時、支出於付款時認列。以紐約州為例，其州主計局發布該州之現金基礎財務報表包括：關於州基金之年度現金基礎之決算報告，以及按月現金基礎之預算執行報告。³¹

截至 2022 年度結束，紐約州設有政事基金 120 個、業權基金 18 個、受託基金 21 個。其中政事基金由 10 個普通基金、65 個特別收入基金（包括 58 個州特別收入基金及 7 個聯邦特別收入基金）、7 個債務基金、38 個資本計畫基金（包括 37 個州資本計畫基金及 1 個聯邦資本計畫基金）等組成；業權基金由 10 個營業基金、8 個內部服務基金等組成；受託基金由 2 個信託基金、3 個私人目的信託基金、16 個代理基金等組成。

³¹ <https://www.osc.state.ny.us/reports/finance>

1. 紐約州之預算執行月報³²

主計長提交立法機構有關州基金之預算執行月報－現金基礎會計（Comptroller's Monthly Report to the Legislature on State Funds — Cash Basis of Accounting）之內容包括以下各類書表：聯合現金收支及基金餘額變動表（Combined Statements of Cash Receipts, Disbursements and Changes in Fund Balances）、聯合現金流量表（Combining Statements of Cash Flows）、補充明細表（Supplementary Schedules）。

聯合現金收支及基金餘額變動表，其內容包括以下各段：收入（Receipts）、支出（Disbursements）、收支餘絀（Excess or Deficiency of Receipts over Disbursements）、其他財務來源或使用（Other Financing Sources or Uses）、總餘絀（Excess or Deficiency of Receipts and Other Financing Sources over Disbursements and Other Financing Uses）、期初基金餘額（Beginning Fund Balances or Deficits）、期末基金餘額（Ended Fund Balances or Deficits）。預算執行月報應提供之各類聯合現金收支及基金餘額變動表，包括以下之書表：

- (1)政事基金之聯合現金收支及基金餘額變動表（包括普通基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、政事基金總計、年度變動（Year Over Year）等獨立欄位，各欄位皆包括月計數及累計數）及其補充表（包括普通基金、州特別收入基金、債務基金、州營運基金總計、年度變動等獨立欄位，各欄位皆包括當月數及累計數）。
- (2)業權基金之聯合現金收支及基金餘額變動表（包括營業基金、內部服務基金、業權基金總計、年度變動等獨立欄位，各欄位皆包括當月數及累計數）。

³² 參見 <https://www.osc.state.ny.us/files/reports/finance/cash-basis/pdf/cash-basis-july-2023.pdf>

(3)受託基金之聯合現金收支及基金餘額變動表³³（包括信託基金、私人目的信託基金、受託基金總計、年度變動等獨立欄位，各欄位皆包括月計數及累計數）。

(4)政事基金之預算基礎報告－預算數與實際數（Budgetary Basis—Financial Plan and Actual），各類政事基金（包括所有政事基金、州營運基金、普通基金、特別收入基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、州資本計畫基金、聯邦資本計畫基金等各類基金）皆應單獨編製聯合現金收支及基金餘額變動表（包括預算數、實際數、差異數等獨立欄位，皆為累計數）。

(5)政事基金之稅課收入比較明細表（Comparative Schedule of Tax Receipts）（包括普通基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、政事基金總計、年度變動等獨立欄位，各欄位皆包括當月數及累計數），其內容包括以下各段：綜合所得稅、消費或使用稅、營業稅、其他各稅、稅課收入總額。

聯合現金流量表，其內容包括以下各段：期初基金餘額、收入、支出、收支餘絀、其他財務來源或使用、總餘絀、期末基金餘額。該年度之各月份，皆應於該表設置獨立欄位。政事基金、州營運基金、普通基金、特別收入基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、州資本計畫基金、聯邦資本計畫基金、營業基金、內部服務基金、信託基金、私人目的信託基金等各類基金，皆應單獨編製聯合現金流量表。

補充明細表，包括以下之書表：政事基金之現金收支及基金餘額變動彙總表（Summary of Cash Receipts, Disbursements and Changes in

³³ 內容僅包括：收入（Receipts）、支出（Disbursements）、收支餘絀（Excess or Deficiency of Receipts over Disbursements）、期初基金餘額或短絀（Beginning Fund Balances or Deficits）、期末基金餘額或短絀（Ended Fund Balances or Deficits）。

Fund Balances)、業權基金之現金收支及基金餘額變動彙總表、受託基金之現金收支及基金餘額變動彙總表、專用保管及投資帳戶之現金收支表 (Sole Custody and Investment Accounts—Statement of Cash Receipts and Disbursements)、債務基金之州直接債務活動表 (Statement of Direct State Debt Activity) 及籌資合約 (Financing Agreements)、營運基金投資彙總 (Summary of the Operating Fund Investments) 等。

此外亦包括以下附錄：健康照護補償帳戶 (Health Care Reimbursement Account, 簡稱HCRA) 資源基金之帳戶別收支表、HCRA資源基金之計畫支出表、HCRA公共財組合之現金流量表、HCRA按比例分攤醫療補助之現金流量表、表外支出報導彙總、月底流通在外短期貸款明細表、基礎建設投資專用基金之收支表、州基金之醫療補助支出、聯邦基金之醫療補助支出。

2. 紐約州之決算年報³⁴

主計長提交立法機構有關州基金之決算年報—現金基礎會計 (Comptroller's Annual Report to the Legislature on State Funds—Cash Basis of Accounting) 之內容包括以下各類書表：聯合現金收支及基金餘額變動表 (Combined Statements of Cash Receipts, Disbursements and Changes in Fund Balances) 及其財務報表附註 (Notes to Financial Statements)、聯合現金收支及基金餘額變動表之附屬表、補充明細表 (Supplementary Schedules)。

聯合現金收支及基金餘額變動表，其內容包括以下各段：收入、支出、收支餘絀、其他財務來源或使用、總餘絀、期初基金餘額、期末基金餘額。

³⁴ 參見 <https://www.osc.state.ny.us/finance/cash-basis/2023-annual-cash-basis-report-state-funds>

決算年報應提供之各類聯合現金收支及基金餘額變動表及其財務報表附註，包括以下之書表及其財務報表附註：

- (1)政事基金之聯合現金收支及基金餘額變動表（包括普通基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、政事基金總計等獨立欄位）及其補充表（包括普通基金、州特別收入基金、債務基金、州營運基金總計等獨立欄位）
- (2)業權基金之聯合現金收支及基金餘額變動表（包括營業基金、內部服務基金、業權基金總計等獨立欄位）
- (3)受託基金之聯合現金收支及基金餘額變動表³⁵（包括信託基金、私人目的信託基金、受託基金總計等獨立欄位）
- (4)政事基金之預算基礎報告－預算數與實際數（Budgetary Basis—Financial Plan and Actual），各類政事基金（包括普通基金、特別收入基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、州資本計畫基金、聯邦資本計畫基金等各類基金），皆應單獨編製聯合現金收支及基金餘額變動表（包括預算數、實際數、差異數等獨立欄位）。

聯合現金收支及基金餘額變動表之附屬表，各類政事基金（包括普通基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、州資本計畫基金、州及聯邦資本計畫基金等各類基金）、各類業權基金（包括營業基金、內部服務基金等各類基金）、受託基金（包括信託基金、私人目的信託基金、代理基金等各類基金），皆應單獨編製聯合現金收支及基金餘額變動表（按個別基金之編號設置獨立欄位）。上述附

³⁵ 內容僅包括：收入（Receipts）、支出（Disbursements）、收支餘絀（Excess or Deficiency of Receipts over Disbursements）、期初基金餘額或短絀（Beginning Fund Balances or Deficits）、期末基金餘額或短絀（Ended Fund Balances or Deficits）。

屬表尚有專用保管及投資帳戶之現金收支表（Sole Custody and Investment Accounts - Statement of Cash Receipts and Disbursements），該表之內容包括各類基金之期初現金及投資餘額（Beginning Cash and Investment Balance）、收入（Receipts）、支出（Disbursements）、期末現金及投資餘額（Ended Cash and Investment Balance）。

補充明細表，包括以下之書表：

- (1)政事基金之淨稅課收入明細表（Schedule of Net Tax Receipts，包括收入總額、退稅額、淨稅課收入額等獨立欄位），其內容包括綜合所得稅、消費或使用稅、營業稅、其他各稅、稅課收入總額。
- (2)政事基金之聯合收入及其他財務來源表（包括普通基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、政事基金總計等獨立欄位），其內容包括以下各段：稅課收入、雜項收入、聯邦收入、其他財務來源、總計。
- (3)政事基金之近 10 年稅課收入明細表（Schedule of Tax Receipts，包括近 10 年各年之獨立欄位），其內容包括綜合所得稅、消費或使用稅、營業稅、其他各稅、稅課收入總額。
- (4)政事基金之聯合稅課收入明細表（Combining Schedule of Tax Receipts，包括普通基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金、政事基金總計等獨立欄位），其內容包括綜合所得稅、消費或使用稅、營業稅、其他各稅、稅課收入總額。
- (5)政事基金之近 10 年每人州稅課收入（State Tax Receipts Per Capita，包括近 10 年各年之獨立欄位），其內容包括以下各段之總金額、占稅課總額之比例、年度變動率、每人金額：綜合所得稅、消費或使用稅、營業稅、其他各稅、稅課收入總額。

- (6)政事基金之近 10 年收入、支出及其他財務來源或使用明細表 (Schedule of Receipts, Disbursements and Other Financing Sources or Uses, 包括近 10 年各年之獨立欄位), 其內容包括以下各段: 收入、支出、收支餘絀、其他財務來源或使用、總餘絀、期初基金餘額、期末基金餘額。另提供州營運基金之近 10 年收入、支出及其他財務來源或使用明細表 (Schedule of Receipts, Disbursements and Other Financing Sources or Uses, 包括近 10 年各年之獨立欄位), 其內容包括以下各段: 收入、支出、收支餘絀、其他財務來源或使用、總餘絀、期初基金餘額、期末基金餘額。
- (7) 政事基金之業務別補助地方支出表 (Local Assistance Disbursements by Program, 包括普通基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、州資本計畫基金、聯邦資本計畫基金等獨立欄位), 其內容包括以下業務段: 教育、環境及娛樂、一般政務、公共醫療、公共安全、公共福利、支援及管制事業、運輸、總計。
- (8)歲出基金別預算表 (Statement of Appropriation Transactions by Fund Type) 及歲出機關別預算表 (Statement of Appropriation Transactions by Fund Business Unit) (包括期初餘額、加項、減項、預算移轉、其他、支出、期末餘額等獨立欄位), 基金別之內容包括以下段落: 政事基金 (普通基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、州資本計畫基金、聯邦資本計畫基金、特殊緊急基金)、業權基金 (營業基金、內部服務基金)、受託基金 (信託基金、私人目的信託基金、代理基金)、總計; 機關別之內容包括以下段落: 先區分各基金, 再細分各機關。
- (9)政事基金之已撥付應收貸款彙總 (Summary of Appropriated Loans Receivable Transactions by Fund Type), 呈現應收貸款之期初餘額、

撥付、歸還、期末餘額，有依基金及機關別編製者，以及依基金、機關及部門別編製者（分別依普通基金、特別收入基金及資本計畫基金編製）。

(10)州一般負擔債務活動表(Statement of State General Obligation Debt Activity)，分別依不同目的呈現債務之本金（期初流通在外、已發行、已贖回、期末流通在外）及利息。另依首次發行年度順序提供以下資訊：一般負擔債務之已授權、流通在外及已發行公債（General Obligation Debt - Authorized, Issued and Outstanding），以及近 10 年之一般負擔債務之本金及利息支付（General Obligation Debt - Principal and Interest Payments）；未來應由債務基金支付之本金及利息（Future General Obligation Debt Service Requirements Payable from Debt Service Funds）之資訊。

(11)債務基金之租賃或購置及其他籌資合約支出（Debt Service Funds - Lease/ Purchase and Other Financing Agreement Disbursements），分別依不同特殊籌資負擔合約呈現各債務基金之金額；未來應由債務基金支付之租賃或購置及其他籌資合約支出（Future Lease/Purchase and Contractual Obligation Requirements Payable from Debt Service Funds）之資訊。

(12)近 10 年之流通在外之債務表（Debt Outstanding），分別依州支援債務、州自償債務、州相關債務等不同債務屬性，呈現未來各年度之金額；並依上述債務屬性，分別編製能提供總金額、年度變動率及每人金額等更詳細數據之參考表。

(13)聯合特定部門別支出表（Combining Statements of Selected Departmental Disbursements），呈現部門別之特定支出資訊（依普通基金、州特別收入基金、聯邦特別收入基金、債務基金、州資本

計畫基金、聯邦資本計畫基金分別編製)。

(14)稅課穩定準備基金³⁶之淨現金交易表 (Tax Stabilization Reserve Fund - Statement of Net Cash Transactions)，呈現稅課穩定準備基金現金交易之資訊。

(15)近 10 年短期投資組合 (Short-Term Investment Pool) 之平均收益率、平均組合餘額、已賺得利息所得總額 (Yields, Portfolio Balances and Interest Income Earned) 等資訊；投資之收益率、組合餘額及已賺得利息所得資訊；投資組合餘額之投資標的明細資訊。

(16)基金別近 10 年流通在外之短期貸款 (Temporary Loans Outstanding) 之餘額及年度變動率等資訊；當年度個別基金流通在外之短期貸款金額明細表。

(17)機關及部門別之暫付款彙總表 (Summary of Cash Advance Accounts by Business Unit and Department)，呈現機關及部門別零用金、差旅及其他等類型之暫付款彙總資訊。

(二) 州及地方政府財務類會計報告之編製實務³⁷

州及地方政府之財務類會計報告除少數例外，原則上按權責發生基礎編製。除稅課收入及罰款收入等無對價收入按修正現金基礎認列（於收款時認列，並按可衡量及合法可收取之應收金額調整認列）外，其餘收入於政府提供商品及服務時認列，費用則於發生時按權責發生基礎認列。以下說明州及地方政府財務類會計報告之編製實務，內容如下。

³⁶ 屬於普通基金。

³⁷ Reck, J. L., S. L. Lowensohn, and D. G. Neely, 2022, Accounting for Governmental and Nonprofit Entities, 19th edition, p.3-7, NY: McGraw-Hill/Irwin Inc.

1. GASB 第 34 號公報之政府財務報導模式

如同FASB，GASB也持續發展傳達架構之觀念公報，依此架構GASB盡力為其管轄區內之個體，建立一致性的財務報導準則。FASB及GASB都注重為外部使用者的財務報導建立準則；外部使用者欠缺權限來指定其想要的資訊，且必須仰賴資訊管理當局將資訊傳達給他們。GASB並未打算對管理者、行政官員，或其他內部使用者的財務報導建立準則。換言之，GASB只規範州及地方政府財務類會計，至於州及地方政府預算類會計則非屬其範疇。

在GASB第34號公報所設定的政府財務報導模式下，外部一般目的財務報導（General Purpose Financial Reporting，簡稱GPFR）的最低要求包括：(1)必要補充資訊(Required Supplementary Information，簡稱RSI)，即管理者討論與分析（Management's Discussion and Analysis，簡稱MD&A）、(2)基本財務報表(Basic Financial Statement)及其附註（Notes to the Financial Statements）、(3)除MD&A外之RSI（Required Supplementary Information Other than MD&A）。

(1) MD&A

MD&A，係RSI且為政府財務報導新模式之核心，其被設計以敘述且容易閱讀的形式，來傳達基本財務報表的目的，比較政府當年度與前一年度的財務狀況與財務活動結果。

(2) 基本財務報表

依GASB第34號公報之設定，基本財務報表應包括以下兩種報表及其附註：(A)政府整體財務報表(Government-wide Financial Statement)，以及(B)基金別財務報表(Fund Financial Statement)。

政府整體財務報表，目的在於提供高度整合的政府淨資產和財務

活動結果概要。政府整體財務報表將政府視為一個整體來做報導，並協助評估施政績效責任（Operational Accountability），即政府在達成營運目標上，是否已有效率且有效果地運用其資源。總結來說，GASB認為類同於企業組織所使用之會計基礎（Accounting Basis）及衡量焦點（Measurement Focus），亦即權責發生基礎（Accrual Basis）及經濟資源流量之衡量焦點（Flow of Economic Measurement Focus），較能使財務報導達成施政績效責任。政府整體財務報表，包括以下報表：

A. 淨資產或淨部位表（Statement of Net Assets or Net Position）

整體淨資產或淨部位表，係以資產減負債等於淨資產之格式呈現，設置主要政府（Primary Government）及其分離存在之組成單位（Component Units，即主要政府在財務上應對其負責的法定獨立組織）兩項獨立欄位，主要政府應再細分為政府性質活動（Governmental Activity）、企業型態活動（Business-type Activity）及總計（Total）三項獨立欄位。

B. 營運表（Statement of Activities）

整體營運表，係由收入³⁸（Revenues）、費用（Expenses）、移轉（Transfers）等部分構成，各部分皆應區分為主要政府及組成單位兩類，主要政府應再細分為政府性質活動、企業型態活動及總計三欄。上述收入減費用加移轉後之金額，稱為淨資產或淨部位變動數（Changes in Net Asset or Net Position）。該變動數加上期初淨資產或淨部位（Beginning Net Asset or Net Position）後，即為期末淨資產或淨部位（Ended Net Asset or Net Position）。

³⁸ 包括計畫收入（Program Revenues）及一般收入（General Revenues），計畫收入又可細分為：服務收費（Charges for services）、營運補助及捐贈（Operating grants and contributions）、資本補助及捐贈（Capital grants and contributions）。

表 3-3 各類基金之會計基礎、衡量焦點及基金別財務報表

基金類型	會計基礎及衡量焦點	基金別財務報表
政事基金	修正權責發生基礎及 當期財務資源流量	資產負債表 收入、支出及基金餘額變動表
業權基金	權責發生基礎及 經濟資源流量	淨資產表 收入、費用及基金淨資產變動表 現金流量表
受託基金 (代理基金不適用)	權責發生基礎及 經濟資源流量	受託淨資產表 受託淨資產變動表

資料來源：整理自 GASB(1999)，頁 151。

基金別財務報表，目的為協助評估財務遵循責任（Fiscal or Financial Accountability），即政府是否已根據預算計畫並符合相關的法律和條例，來募集和支出財務資源。表 3-3 列式各類基金之會計基礎、衡量焦點及所涵蓋之基金別財務報表，詳細說明如下。

政事基金，採修正權責發生基礎，其衡量焦點為當期財務資源的短期流量，而非經濟資源的流量³⁹。業權基金及受託基金，分別記錄政府之企業型態活動（Business-type Activity）及受託性質活動（Fiduciary Activity），其皆遵循類似企業組織之會計及報導原則，採權責發生基礎及經濟資源衡量焦點，但其所適用之 GASB 準則，實質上並不完全相同於適用於企業組織之 FASB 準則。

各類型基金之基金別財務報表⁴⁰，包括以下報表：

A. 政事基金⁴¹（包括：普通基金、特別收入基金、資本計畫基金、債

³⁹ 1990 年 5 月 GASB 發布第 11 號公報「衡量焦點及會計基礎—政事基金營運表」(Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund Operating Statements)，規範政事基金採用財務資源流量的衡量焦點及修正權責發生基礎。

⁴⁰ 各類基金所屬之個別基金，符合主要基金（Major Funds）定義者設置獨立欄位表達，其餘基金則彙總於其他欄位表達。

⁴¹ 尚應提供以下之調節表：（1）政事基金資產負債表對淨部位表之調節表（Reconciliation of the Balance Sheet—Governmental Funds to the Statement of Net Assets or Net Position），（2）政事基金收入、支出及基金餘額變動表對營運表之調節表（Reconciliation of the Statement of Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balances—Governmental Funds to the Statement of Activities）。

務基金、永久基金)：(a) 資產負債表－政事基金 (Balance Sheet－Governmental Funds)、(b) 收入、支出及基金餘額變動表－政事基金 (Statement of Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balances－Governmental Funds)。

B. 業權基金：(包括：營業基金、內部服務基金)(a) 淨資產或淨部位表－業權基金 (Statement of Net Assets or Net Position－Proprietary Funds)、(b) 收入、費用及基金淨資產或淨部位變動表－業權基金 (Statement of Revenues, Expenses and Changes in Fund Net Assets or Net Position－Proprietary Funds)、(c) 現金流量表－業權基金 (Statement of Cash Flows－Proprietary Funds)。

C. 受託基金 (包括：退休信託基金、投資信託基金、私人目的信託基金，代理基金則不適用)：(a) 受託淨資產或淨部位表－受託基金 (Statement of Fiduciary Net Assets or Net Position－Fiduciary Funds)、(b) 受託淨資產或淨部位變動表－受託基金 (Statement of Changes in Fiduciary Net Assets or Net Position－Fiduciary Funds)。

由於主要政府之政府性質活動與企業型態活動間，以及主要政府上開活動與組成單位間之交易 (Inter-activity Transactions) 影響，並未被排除在政府整體財務報表外；同樣地，不同基金間之交易 (Inter-fund Transactions) 結果，也未被排除在基金別財務報表外。因此州及地方政府之基本財務報表 (包括政府整體財務報表及基金別財務報表)，並不能稱之為合併 (Consolidated) 財務報表。

上述基本財務報表 (政府整體財務報表及基金別財務報表) 之附註，應被視為報表整體之一部分。

(3)除 MD&A 外之 RSI

除 MD&A 外之 RSI，其內容包括下列重要資訊：預算基礎之聯合收支比較表，含計畫及實際指撥（Budgetary Basis—Financial Plan and Actual—Combined Schedule of Cash Receipts and Disbursements）及其財務報表附註（Notes to Budgetary Basis Reporting）、使用修正法之基礎建設資產（Infrastructure Assets Using the Modified Approach）、各組成單位之資訊等重要資訊。⁴²

2. 綜合年度財務報告（Comprehensive Annual Financial Report，簡稱 CAFR）

審慎的政府財務資訊使用者，除了MD&A、基本財務報表及除MD&A外之必要的補充資訊外，其需要獲取更加詳細之資訊。以州及地方政府來說，這些細節其中有許多可在政府報導個體（Reporting Entity）之CAFR中找到。雖然GASB並未要求州及地方政府必須編製CAFR，但多數州及地方政府都會編製CAFR，以作為對外公開之記錄，並能提供前述最低報導要求以外之額外財務細節。

CAFR之內容準則可在GASB之政府會計與財務報導準則法典（Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards）中找到。⁴³ 每一份CAFR，均應包含以下幾個部分。

(1)前言段（Introductory Section）

CAFR 之前言段，包括以下項目：封面頁及目錄頁（Title Page and Contents Page）、傳達信（Letter of Transmittal），政府之描述及其他管理當局認為適當之其他項目。從字義上看，傳達信可能是財務官寫給政府執行長及治理機構之信函，或者也可能是由執行長

⁴² 參閱 <https://www.osc.state.ny.us/files/reports/finance/pdf/annual-comprehensive-financial-report-2023.pdf>

⁴³ GASB, Codification, Sec. 2200.104-193.

署名之敘述性資料。在任一種情況，信函或敘述性資料應提供報告所引用之法律及政策要求。

(2)財務段 (Financial Section)

CAFR 之財務段，應包括：(1)審計人員查核報告、(2)MD&A、(3)基本財務報表、(4)除 MD&A 以外之 RSI、(5)其他補充資訊，例如聯合報表及個別基金報表及明細表。上述 (2)(3)(4)項為外部 GPFR 之對低要求，因此 CAFR 明顯提供超出 GAAP 最低要求以外之額外資訊。

有關政府審計之法令，各州有顯著差異。有些州規定，州機構及地方政府，皆由州政府之審計機構來審計；另有州規定，僅地方政府由執業會計師 (Certified Public Accountant) 來審計；還有些州規定，其部分地方政府由州的審計機構來審計，而其他地方政府則由獨立的執業會計師來審計。無論在何種情況，審計人員之查核意見應隨同查核後之財務報表列入報告中。

財務段應包含充足的資訊，以充分揭露並公正允當表達會計年度時期之財務狀況和財務營運結果。較高管轄權的法令、政府本身立法分支的行為，以及與債權人及其他人之協議等，都對政府的財務活動加諸限制，並產生財務遵循責任之要求。

(3)統計段 (Statistical Section)

除了上述的前言段和財務段，CAFR 尚包括統計段。典型上，統計段所表達之表格及圖表，詳細顯示政府活動所需要之社會及經濟資料、金融趨勢及政府之財政能力。GASB 法典建議，CAFR 可納入以下類別之統計表 (Statistical Table)：財務趨勢資訊、收入能力資訊、債務能力資訊、人口統計及經濟資訊、營運資訊。

3. 延伸負有責任報導的範圍

有些政府會出版簡要的大眾化報告（Popular Report），通常包含精選自行審計的財務報表、統計資料、圖形顯示和敘述性解釋之資料，但是這些報告本身並未經過審計。此外，許多州及地方政府已開始確認和報導非財務的績效衡量。至少在最近十年，GASB鼓勵州及地方政府實驗性地報導服務努力與成就（Service Efforts and Accomplishments, SEA）衡量，以提供比基本財務報表、預算比較報表及其明細表更完整的政府組織績效資訊。服務努力的指標包括非金錢資源的投入及金錢的投入，服務成就的指標則包括產出（Output）和結果（Outcome）；產出是完成工作的量化衡量，例如處理青少年案例的數量，而結果是產出對計畫目標的影響，例如中學輟學生比率或青少年犯罪事件的降低。

4. 紐約州之 CAFR

就財務類會計報告而言，紐約州之主計局每年都會發布該州之 CAFR 及財務狀況報告（Annual Financial Condition Report）。前者為呈現依照 GAAP 所編製之紐約州財務報表，內容包括基本財務報表、其他補充資訊及 10 年之統計資料。後者為依照 GAAP 所編製之紐約州財務狀況之概述報告，以讓公眾易於了解之形式，提供選定之財務、經濟及人口統計資訊，以及州收入、支出及州財務狀況之趨勢。⁴⁴紐約州 CAFR 之內容，詳細說明如下。

前言段之內容，包括以下書表：

- (1) 主計長之信函（Letter from the Comptroller）
- (2) 財務概述（Financial Overview）

⁴⁴ <https://www.osc.state.ny.us/reports/finance>

(3)傑出財務報導獲獎證書 (Certificate of Achievement)

(4)紐約州組織圖 (New York State Organization Chart)

(5)選任州官 (Selected State Officials)。

財務段之內容，包括以下書表：

(1)獨立審計人員之查核報告 (Independent Auditors' Report)

(2)MD&A (未經查核)

(3)基本財務報表：

A.政府整體財務報表：淨部位表、營運表、組成單位聯合淨部位表（區分主要及非主要）、組成單位聯合營運表（區分主要及非主要）。

B.基金別財務報表：a.政事基金資產負債表；政事基金資產負債表對淨部位表之調節表；政事基金收入、支出及基金餘額變動表；政事基金收入、支出及基金餘額變動表對營運表之調節表。
b.營業基金淨部位表；營業基金收入、費用及基金淨部位變動表；營業基金現金流量表。c.受託基金受託淨部位表、受託基金受託淨部位變動表。

C.基本財務報表之附註。

(4)除 MD&A 外之 RSI (未經查核)：

A.預算基礎報告－預算數與實際數－聯合現金收支明細表－主要基金－普通基金及州特別收入基金。

B.預算基礎報告之附註。

C.使用修正法之基礎建設資產。

- D.退休後給付（Other Post-employment Benefits）負債變動數及相關比率明細表：分別編製紐約州、紐約州立大學（The State University of New York，簡稱 SUNY）、紐約城市大學（The City University of New York，簡稱 CUNY）成人學院（Senior Colleges）、紐約州退休健康給付基金（New York State Retiree Health Benefit Fund）等所屬之表格。
- E.紐約州退休健康給付信託投資報酬明細表（Schedule of Investment Returns）
- F.退休金計畫（Pension Plans）—按比例分攤淨退休金負債明細表（Schedule of Proportionate Share of the Net Pension Liability）及雇主提撥明細表（Schedule of Employer Contributions）：兩者皆分別編製紐約州及地方員工退休系統（Employees' Retirement System）及警消退休系統（Police and Fire Retirement System）等所屬之表格。
- G.其他 SUNY 相關退休金計畫—（a）紐約州教師退休系統（Teachers' Retirement System，簡稱 TRS）—按比例分攤淨 TRS 退休金負債（資產）明細表及 TRS 計畫雇主提撥明細表、（b）偏鄉計畫（Upstate Plan）—淨退休金負債變動數及相關比率明細表（Schedule of Changes in the Net Pension Liability and Related Ratios）及雇主提撥明細表。
- H.CUNY 成人學院計畫—按比例分攤淨退休金負債明細表及雇主提撥明細表：兩者皆分別編製紐約市員工退休系統（New York City Employees' Retirement System）及紐約市教師退休系統（New York City Teachers' Retirement System）等所屬之表格。

(5)其他補充資訊 (Other Supplementary Information, 未經查核):

- A.普通基金：敘述；聯合資產負債表科目明細表；聯合收入、支出及基金餘額變動表科目明細表。
- B.聯邦特別收入基金：敘述；聯合資產負債表科目明細表；聯合收入、支出及基金餘額變動表科目明細表。
- C.一般債務基金：敘述；現金收支明細表－預算基礎－預算數與實際數。
- D.其他政事基金：聯合資產負債表；聯合收入、支出及基金餘額變動表；聯合現金收支明細表－預算基礎－預算數與實際數。
- E.其他政事基金－特別收入基金：敘述；聯合資產負債表；聯合收入、支出及基金餘額變動表；聯合現金收支明細表－預算基礎－預算數與實際數。
- F.其他政事基金－債務基金：敘述；聯合資產負債表；聯合收入、支出及基金餘額變動表；聯合現金收支明細表－預算基礎－預算數與實際數。
- G.其他政事基金－資本計畫基金：敘述；聯合資產負債表；聯合收入、支出及基金餘額變動表；聯合現金收支明細表－預算基礎－預算數與實際數。
- H.受託基金：敘述；聯合受託淨部位表及聯合受託淨部位變動表：兩者皆分別編製私人目的信託基金及保管基金等所屬之表格。
- I.非主要組成單位：採分離表達非主要組成單位之聯合淨部位表及聯合營運表。

統計段之內容（未經查核），包括敘述、州選任機構就業人數及近10年資訊之下列書表：政事基金之基金餘額變動數（Changes in Fund Balances）、淨部位組成（Net Position by Component）、淨部位變動數（Changes in Net Position）、政事基金之基金餘額數（Fund Balances）、政事基金來源別稅課收入（Tax Receipts by Source）、功能或計畫別計畫收入（Program Revenues by Function/Program）、紐約州及地方退休系統之淨部位變動數（Changes in Net Position）、綜合所得稅申報者人數及應納稅額—按所得層級分（Personal Income Tax Filers and Liability by Income Level）、綜合所得稅—按產業分（Personal Income by Industry）、綜合所得稅率（Personal Income Tax Rates）、流通在外債務比率—按類型分（Ratios of Outstanding Debt by Type）、法定債務邊際資訊（Legal Debt Margin Information）、流通在外一般義務債務比率及法定債務邊際（Ratios of General Obligation Debt Outstanding and Legal Debt Margin）、收入抵押保障倍數（Pledged Revenue Coverage）、流通在外一般公債債務比率（Ratios of General Bonded Debt Outstanding）、人口及經濟統計資訊（Demographic and Economic Statistics）、就業人數—按產業分（Employment by Industry）、政府雇員人數—按政府層級分（Government Employees by Level of Government）、營運指標（Operating Indicators）、功能別資本資產餘額（Capital Asset Balances by Function）、會員人數—按給付計畫分（Membership by Type of Benefit Plan）、主要參與雇主（Principal Participating Employers）。

第四章 我國與美國政府會計報告之差異與未來精進方向

由於我國與美國州及地方政府之預算類會計大致採用現金基礎，財務類會計則大致採用權責發生基礎，兩者之政府會計報告框架相似。故本研究選擇美國州及地方政府會計為標的，比較及分析其與我國政府會計規範之異同，並借鑑其有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，作為我國未來政府會計改革方向之參考。

以下將分別從政府會計報告之法令規定、政府會計公報之規範對象、政府會計之會計基礎、政府會計之報告類型及使用者規範，以及政府會計之記錄方式等方面，分別加以探討，詳細內容說明如下。

第一節 政府會計報告法令規定之差異與未來精進方向

我國政府會計之預算基礎會計（即會計報告中之預算類，包括預算執行表、決算報表），主要依下列規範辦理：

- （一）預算法、決算法及會計法。
- （二）上述法律之相關命令：大致包括總預算半年結算報告編製要點及其編製作業手冊、總決算編製要點及其編製作業手冊、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定、中央總會計制度。
- （三）由行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施之政府會計公報（包括政府會計準則公報及政府會計觀念公報）等規範。

至於我國政府會計之權責發生基礎會計（即會計報告中之財務類，為會計報表或財務報表）報告，主要依下列規範辦理：

- （一）預算法、決算法及會計法。
- （二）上述法律之相關命令：大致包括總決算編製要點及其編製作業手冊、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定、中央總會計制度。
- （三）由行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施之準則公報及觀念公報等規範。

綜上，就我國公務機關而言，除總預算半年結算報告編製要點及其編製作業手冊為會計報告中之預算類專屬外，其餘預算法、決算法會計法等相關法令規定，以及由行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施之各種政府會計公報，目前皆為預算基礎會計（即會計報告中之預算類，包括預算執行表、決算報表）及權責發生基礎會計（即會計報告中之財務類，為會計報表或財務報表）之混合規範。

美國州及地方政府會計之預算基礎會計（即預算類會計報告），主要依州政府之預算及會計法（Budget and Accounting Act）及其相關法令辦理；權責發生基礎會計（即財務類會計報告）報告，主要則依循 GASB 所發布之公報、解釋及觀念公報、實務指引及相關研究文告等 GAAP 之規範辦理。

建議未來可參考美國對預算基礎會計（即預算類會計報告）及權責發生基礎會計（即財務類會計報告）之作法，分別採不同之法令加以規範。具體來說，建議未來我國會計報告中之預算類，應以預算法、決算法，以及其總預算半年結算報告編製要點及其編製作業手冊、總決算編製要點及其編製作業手冊等相關行政命令為主要規範，並應增訂規範預算基礎月報編製之各類預算執行月報編製要點或注意事項，以及將上開法規有關會計報告中財務類之規定，改列於會計報告中財務類之法規加以規範；至於會計報告中之財務類，則應以會計法及其中央政府普通公務單位會計制度之一致規定、中央總會計制度等相關行政命令，以及由行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施之政府會計準則公報及政府會計觀念公報等，作為其主要規範，並應將上開法規中有關會計報告中預算類之規定，改列於會計報告中預算類之法規加以規範。

第二節 政府會計公報規範對象之差異與未來精進方向

我國政府會計報告（規範對象包括預算類及財務類等）準則規範，主要為行政院主計處政府會計共同規範審議委員會（101年2月6日改組為「行政院主計總處政府會計共同規範審議會」），自92年至99年間陸續研訂完成政府會計觀念公報3號及政府會計準則公報11號。104年1月將原準則公報第2號及第8號廢除，其餘公報則重新編號；內容方面，也將大多數公報之規範簡化，並將適用對象限縮於公務機關。截至112年10月止，行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施9號政府會計準則公報、3號政府會計觀念公報。

美國州及地方政府會計報告（規範對象僅包括財務類會計報告）之準則規範，主要為GASB發布之會計準則公報及解釋公報。截至2023年10月止，GASB已發布101號政府會計準則公報（Statements of Governmental Accounting Standards）、6號解釋公報（Interpretations）、7號觀念公報（Concepts Statement）。⁴⁵

GASB所發布州及地方政府之會計準則公報及解釋公報等文告，明確指出僅財務類會計報告為其規範對象，至於預算類會計報告則非屬其規範範圍。我國行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施之會計準則公報及解釋公報等，則涵蓋會計報告中之預算類和財務類。

由於我國公務機關會計報告中之預算類和財務類，所採用之會計基礎並不相同，因此目前將上述兩類同時規範之作法，可能會有顧此失彼或相互矛盾之疑慮，例如公務機關收回以前年度支出及退還以前年度收入之作法，目前規範之處理邏輯並不一致。前者係配合預算法等規定，採預算基礎（現金基礎）會計之角度，列為其他收入之加項；後者則採權責發生基礎會計之角度，列為資產負債淨額之減項。

⁴⁵ <https://gasb.org/page/PageContent?pageId=/standards-guidance/pronouncements.html>

為避免上述不一致之情形，建議我國可借鏡美國之作法，將會計報告中之預算類和財務類，分別以不同法令或公報來加以規範。例如以預算法及決算法等相關法令來規範預算基礎會計（現金基礎），並以會計法等相關法令及會計公報來規範權責發生基礎會計，如此較不會有規範相互抵觸或會計處理方式不一致等問題。

第三節 政府會計基礎之差異與未來精進方向

我國會計法第 17 條第 2 項後段規定，政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。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（現金制）事項及權責發生事項，為編定之對象。因此會計法僅提及現金制及權責發生制兩種會計基礎，但並未明確規定會計報告中之預算類原則採用現金基礎（預算基礎）編製報表，會計報告中之財務類原則採用權責發生基礎編製報表。此外會計法於條文中，亦未明確定義各類會計基礎之意涵。

會計法雖未明確說明收付實現之定義，然而從過去到現今，主計界普遍都能接受，其應與商業會計法所稱現金收付基礎之定義等同。此外會計法亦未明確說明權責發生制之定義，其定義是否類同於商業會計法所稱及權責發生基礎？過去與現今主計界之認知並不一致。過去主計界傾向認為，權責發生制為商業會計法所稱之現金收付基礎，加上預算法所稱之契約責任規範；現今主計界則普遍認為，權責發生制應類同於商業會計法所稱之權責發生基礎。上述因會計法未明確說明權責發生制之定義所造成主計界認知不一致之情形，長年以來不時造成政府會計實務運作與改革之困擾。

由於過往之政府會計報告，配合法令規範側重提供會計報告中之預算類，幾無編製財務類。故過去主計界將會計法所稱之權責發生制，詮釋為商業會計法所稱之現金收付基礎加上預算法所稱之契約責任規範之作法，並無不妥。然而行政院主計總處為強化政府會計功能，自 85 年 7 月起開始進行會計改革，期以提升我國政府會計水準。並於 91 年 5 月成立行政院主計處政府會計共同規範審議委員會（101 年 2 月 6 日改組為「行政院主計總處政府會計共同規範審議會」），以期健全政府會計規範，發揮會計輔助管理之功能，及增進政府財務運用效能。經歷此期間之政府會計改革後，會計法所稱權責發生制之定義，逐漸與商業會計法所稱之權責發生基礎趨同。

上述政府會計改革過程中，遴聘眾多國內會計學者及專家參與，加上 94 年 11 月行政院主計處政府會計共同規範審議委員會（101 年 2 月 6 日改組為「行政院主計總處政府會計共同規範審議會」）審議通過，並由原行政院主計處函頒實施之政府會計準則公報第 2 號公報，會計法所稱權責發生制之定義逐漸等同於商業會計法所稱之權責發生基礎。不過隨著該號公報於 104 年 1 月 5 日廢除後，會計法所稱權責發生制之定義，又回復為無明確定義之狀態。

美國州及地方政府對於各類會計報告之編製基礎則有明確規定，其中預算基礎會計（即預算類會計報告）應依州之預算及會計相關法令之規定，原則採用現金基礎來編製報表；權責發生基礎會計（即財務類會計報告）則應依 GASB 所發布之政府會計公報及其解釋公報等規範，原則採用權責發生基礎來編製報表。此外 GASB 所發布之規範，對權責發生基礎及現金基礎亦有明確之定義（例如 GASB 第 34 號公報第 16 段等）。

建議我國未來能仿照商業會計法或已廢除原政府會計準則公報第 2 號之作法，明確定義各類會計基礎之意涵；並能像美國一樣，可以明確規範各類會計報告應採用之會計基礎。以美國州及地方政府會計為例，其預算類會計報告原則採用現金基礎，至於其財務類會計報告則原則採用權責發生基礎。

第四節 政府會計報告類型及使用者規範之差異與未來精進方向

內部使用者，通常指組織內部各階層之管理者；外部使用者，則為社會大眾、投資人、債權人及其他非組織內部管理者之使用者（如：評鑑機構、管制機關、內部員工等）。對內報告（也稱為內部報告），係以提供內部決策與控制所需資訊為目的之會計報告，其所屬會計稱為管理會計；對外報告（也稱為外部報告），則以提供外部制定一般目的決策所需資訊為目的之會計報告，其所屬會計則稱為財務會計。因此內部使用者可使用之資訊，可以包括對外報告及對內報告；而外部使用者可使用之資訊，則僅包括對外報告及組織依法或自願向外部揭露之對內報告。換言之，對外報告及對內報告之使用者，都可以區分為內部使用者及外部使用者。對外報告之使用者，不限於外部使用者；同理，對內報告之使用者，亦不限於內部使用者。

會計法第 21 條規定，各種會計報告應劃分會計年度，按下列需要，編製各種定期與不定期之報告，並得兼用統計與數理方法，為適當之分析、解釋或預測：

（一）對外報告，應按行政、監察、立法之需要，及人民所須明瞭之會計事實編製之；（二）對內報告，應按預算執行情形、業務進度及管理控制與決策之需要編製之。上述條文對於對外報告及對內報告之定義內容，可能有以下問題。首先，其分類標準應為使用目的而非使用者；其次，其分類標準應從報導個體之角度而非僅限於公務機關之角度；最後，兩者之定義應盡量明確而非相互重疊。

政府會計觀念公報第 2 號第 3 段規定，政府會計報告之主要目的在提供有用資訊，以供報告使用者，監督政府對有限資源作最佳配置，及評估政府之公開報導責任、施政績效責任與財務遵循責任。政府會計報告使用者可分為五群：（一）社會大眾；（二）立法及監察等監督機關；（三）政府內部員工及管理人員；（四）投資人及債權人；（五）其他利害關係人。依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 13 點，各機關定期對外之會計報告，分為會計月報及年度會計報告等

二種；本制度未規範之會計報告（即對內報告），各機關得視實際需要設計編製之。上述條文對於政府會計報告使用者之分群方式，可能造成區分外部使用者或內部使用者之困擾。舉例來說，立法及監察等監督機關群使用者，若就單位預算執行及單位決算而言，應屬外部使用者；若就總預算執行及總決算而言，其亦為政府內部管理人員，故應屬內部使用者。另外政府內部員工及管理人員群使用者，政府內部員工應屬外部使用者，而政府內部管理人員，則應屬內部使用者。

美國各州之預算及會計相關法令，以及 GASB 所發布之政府會計公報及其解釋公報等文告，較無類似我國會計法第 21 條之作法，即明確規定對外報告及對內報告之定義，以及將對內報告亦列為規範之對象；也沒有類似我國政府會計觀念公報第 2 號第 3 段之規定，明確將會計報告之使用者加以分群。美國州及地方政府會計，大致僅規範對外報告，因對內報告多視管理需要而可自行編製，故其較無進行規範之必要。其預算類會計報告，應依州之預算相關法令規定編製；其財務類會計報告，則應依 GASB 發布之政府會計公報及其解釋公報等文告編製。

另以我國商業組織為例，依商業會計法第 1 條規定，商業會計事務之處理，依商業會計法之規定⁴⁶；公營事業會計事務之處理，除其他法律另有規定者外，適用商業會計法之規定。同法第 13 條規定，會計憑證、會計項目、會計帳簿及財務報表，其名稱、格式及財務報表編製方法等有關規定之商業會計處理準則，由中央主管機關定之。據此其中央主管機關經濟部訂定商業會計處理準則，並於其第 2 條規定，商業會計事務之處理，應依商業會計法、商業會計準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則⁴⁷辦理。換言之，商業會計法與其商業會計處理準則等行政命令及一般公認會計原則（EASs、IFRSs 等），都只有規範對

⁴⁶ 同第 2 條規定，本法所稱商業，指以營利為目的之事業；其範圍依商業登記法、公司法及其他法律之規定。本法所稱商業會計事務之處理，係指商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表。

⁴⁷ 上述「一般公認會計原則」之範圍，依經濟部 104 年 9 月 16 日經商字第 10402425290 號解釋，係指「財團法人中華民國會計研究發展基金會所公開之各號企業會計準則公報及其解釋」（簡稱 EASs）；惟商業亦得因其實際業務需要，選用經金融監督管理委員會認可之「國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」（IFRSs）。

外報告而已，至於對內報告通常都是視管理決策之需要而自行編製者，故我國商業會計之相關法規及一般公認會計原則之相關公報，皆未將對內報告視為應規範之對象。

建議未來可參酌美國各州之預算及會計相關法令與 GASB 所發布之政府會計公報及其解釋公報等文告，以及我國商業會計法與其相關法令之作法，僅規範政府會計報告之對外報告，至於政府會計報告之對內報告則無需加以規範。至於會計報告之使用者，未來若有必要於法規或公報呈現時，也僅須說明其可區分為內部使用者及外部使用者，並對兩類使用者之定義或類型稍加舉例說明即可，無須明確分群。此外未來我國預算類會計之對外報告，建議應依預算法、決算法及其相關法令編製；財務類會計之對外報告，建議應依會計法及其相關法令，以及由行政院主計總處政府會計共同規範審議會審議通過，並由行政院主計總處函頒實施政府會計準則公報及政府會計觀念公報等編製。

第五節 政府會計記錄方式之差異與未來精進方向

中央政府公務機關會計報告依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定，編製內容包含預算類及財務類之會計月報，前者為會計月報中之預算執行報表（包括其主要表及附屬表），後者為會計月報中之會計報表（包括其主要表及附屬表），並附必要之參考表。年度結束時，各機關將同年度各月之會計月報彙總，連同特種公務會計及特種基金會計應併入總決算之資訊匯入後，成為中央政府總決算報告。如前所述，中央政府 49 年度起年度會計報告與總決算書合併編製，並以總決算之名稱表達。因此目前中央政府總決算報告之內容，係同時包括預算執行與決算報表及會計報表，至於該制度所提之年度會計報告則不再編製，以免重複。

目前中央政府公務機關之會計記錄，主要規範於中央政府普通公務單位會計制度之一致規定之附錄四。以會計基礎而言，附錄四對預算控制類之記錄方式，係以現金基礎為原則，搭配契約責任基礎加以記錄；附錄四對其餘各類之記錄方式，雖亦有採現金基礎者，不過大致係以權責發生基礎為原則。以記錄範圍而言，預算控制類僅提供法定預算、分配預算及預算保留之記錄方式，而執行預算之記錄方式則尚未列入；其餘各類之記錄方式，大致採政府整體報表觀點加以記錄，至於基金別觀點之記錄則尚未列入。

美國州及地方政府預算類會計之記錄方式，係以現金基礎為原則。其財務類會計之記錄方式，應依 GASB 第 34 號公報要求編製基本財務報表，其內容包括：政府整體財務報表及基金別財務報表。政府整體財務報表及政事基金以外各基金之基金別財務報表，應採權責發生基礎記錄；政事基金之基金別財務報表，則應採修正權責發生基礎記錄，因此政事基金在政府整體財務報表及其基金別財務報表之記錄方式並不相同。

有鑑於此，部分美國政府會計之大學教科書⁴⁸，建議以基金別會計為主體，並搭配雙軌記錄法（dual-track approach）的方式，對政事基金之同一交易事項，分別採政府整體基礎（權責發生基礎）及基金別基礎（修正權責發生基礎）加以記錄，以滿足編製兩類不同會計基礎財務報表之需求。

以西雅圖市政府為例，為了遵循 GASB 第 34 號公報之規定，除平日交易發生即採修正權責發生基礎入帳外，會計電腦系統亦須配合修改為雙軌記錄法來處理，以編製政府整體與基金別兩種財務報表。系統共有二部分構成，資料只須輸入一次，選擇修正權責發生基礎或權責發生基礎登帳，系統採開放架構，可在不同平台下執行，並且可產生修正權責發生基礎及權責發生基礎二套報表。⁴⁹

GASB 要求自 2005 年 6 月 15 日起，美國所有的州及地方政府都必須全面採用 GASB 第 34 號公報的報導模式。有鑒於此，美國各州及地方政府於導入新報導模式時，皆可能會面臨許多挑戰，包括重新設計現有的系統，或取得能容納政府整體會計及財務報導需求的新系統，以及編製 GASB 所要求新格式的基金別財務報表。在電腦化的會計系統中，可以透過整合性的分類編碼（Coding Scheme），或採網路分散式關聯資料庫系統與技術，完成以交易分類為介面的帳務合併，以便以不同的方式（如根據主要基金及政府整體）來彙集資訊，滿足政府整體及基金別財務報表的雙軌需求。⁵⁰

依中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第 6 點，各機關對預算之成立、分配及執行等應為會計處理，並透由預算執行控管相關報表表達。但上述附錄四之預算控制類之分錄，並未提供預算執行之記錄⁵¹。建議預算類會計可參酌美國

⁴⁸ 例如 Reck, J. L., S. L. Lowensohn, and D. G. Neely, 2022, *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 19th edition, NY: McGraw-Hill/Irwin Inc.

⁴⁹ 莊雅惠，95 年，美國州及地方政府普通基金特種公務會計制度作業實務，行政院主計總處出國報告，頁 17。

⁵⁰ 盧惠伶，95 年，美國州及地方政府會計制度作業實務，行政院主計總處出國報告，頁 31-32。

⁵¹ 依政府會計準則公報第 9 號第 2 段規定，預算控制科目係為強化預算執行控制，用以記載法定預算、分配預算及預算保留等之會計科目。上述規定係用「等之會計科目」，並未將預算執行之記載排除。

作法，除應將其與財務類會計分開規範外，並應將預算流程之交易事項完整記錄。

如前所述，建議我國公務機關預算類會計應以預算法、決算法，以及其總預算半年結算報告編製要點及其編製作業手冊、總決算編製要點及其編製作業手冊等相關行政命令為主要規範，並應增訂規範預算基礎月報編製之各類預算執行月報編製要點或注意事項。此外其會計記錄之範圍，應涵蓋預算之成立、分配、執行及保留等流程；其採用之預算科目，應參考中央政府總預算編製手冊之歲入來源別預算科目設置依據與範圍（科目區分為科目、子目及細目三級）、依用途別預算科目分類定義及計列標準表或歲出政事別科目歸類原則與範圍（科目區分為大分類、中分類及業務計畫三個層次）等所使用之科目，並以第三級科目或更細分類之科目來做分錄。

財務類會計之基本財務報表方面，未來若欲借鏡美國州及地方政府導入 GASB 第 34 號公報報導模式之作法，建議對政事基金之同一交易事項分別採政府整體基礎（權責發生基礎）及基金別基礎（修正權責發生基礎）加以記錄，以便能同時編製政府整體財務報表及其基金別財務報表。

第五章 結論與建議

由於美國州及地方政府所採預算基礎及會計基礎，大致與我國公務機關相同，因此本研究以其作為先進國家樣本之代表。首先，本研究蒐整其政府財務報導規範，比較及分析其與我國法令規定、會計規制及現行實務之異同。其次，借鑑其有關預算會計及財務會計報表間差異之因應作為，研議可供我國參考部分。最後，針對我國政府會計規制提出實務建議，並規劃未來推進之步序，研擬短、中、長期計畫。

第一節 結論

本研究認為我國公務機關與美國州及地方政府之差異及可借鏡之處，至少包括政府會計報告法令規定、政府會計公報規範對象、政府會計基礎、政府會計報告類型及使用者規範，以及政府會計記錄方式等層面。

我國政府會計方面，政府會計報告法令規定將預算類會計與財務類會計混合規範，會有預算類會計與財務類會計混淆之困境；政府會計公報規範對象涵蓋會計基礎不同之預算類會計與財務類會計，造成某些會計處理方式之邏輯不一致；政府會計基礎並未明確定義，僅規定原則應採權責發生基礎，忽略會計報告中之預算類原則採用現金基礎編製之事實及趨勢，造成各界認知不一及實務運作之困擾；政府會計報告於法明定包括對內及對外報告，使用者會計公報亦明確分為五群，似乎有過度規範的疑慮；政府會計記錄方式，目前預算類會計尚無提供預算執行之分錄，而財務類會計則僅提供政府整體觀點之分錄，難以窺見預算執行之全貌等。

美國州及地方政府會計方面，政府會計報告法令規定將預算類會計與財務類會計分別規範，兩者分別依法律及 GASB 會計公報之規定編製，不易有混淆之狀

況；政府會計公報僅規範財務類會計，不會造成因同時規範預算類會計與財務類會計所造成之邏輯差異；政府會計基礎有明確之定義及歸屬，預算類會計採現金基礎，財務類會計原則採權責發生基礎（除政事基金之基金別報表採修正權責發生基礎編製外，政府整體報表及其他基金別報表皆採權責發生基礎編製），較不會有認知不一致之困擾；政府會計報告僅規範對外報告，亦未於會計公報將使用者明確分群，屬於適度規範；政府會計記錄方式，區分為現金基礎之預算類會計、權責發生基礎之財務類會計（包括政府整體會計及基金別會計）及修正權責發生基礎之財務類會計（政事基金之基金別會計），較能輕易提供相關會計報表。

綜合以上，我國未來有關採用權責發生基礎之政府財務會計改革，以及推動將明確區分預算類會計及財務類會計之政府會計變動，借鏡美國州及地方政府會計之上述做法，除能有效減緩我國政府會計現有之困境外，未來進行相關變革時，也將能獲得相當程度的助益。

第二節 建議

以下為本研究檢視我國政府會計規制，比較及分析其與美國州及地方政府會計之差異，以及我國政府會計可以借鏡之處後，對於我國未來進行會計改革時所提出之短、中、長期計畫建議。由行政院主計總處全面檢視影響層面並衡酌成本效益後，再行研議妥處。

（一）短期計畫建議

短期計畫而言，由行政院主計總處全面檢視相關會計制度及編製要點等，取得共識後檢討調整。主要調整方向為預算執行及決算之各類編製要點及其公務機關之各種會計制度釐清，以前者作為預算基礎會計（即會計報告中之預算類，包括預算執行表、決算報表）之規範，而後者作為權責發生基礎會計（即會計報告中之財務類，為會計報表或財務報表）之規範。上述兩類規範，對於其適用範圍或對象、會計期間、會計基礎、記帳貨幣、會計要素及會計科目或會計項目、對外報表之內容、會計記錄方式及分錄釋例等，都必須加以明確規範。具體而言，預算執行及決算之各類編製要點及其編製作業手冊所列之會計報表（包括主要表及附屬表）等規範，移置於中央總會計制度及中央政府普通公務單位會計制度之一致規定規範；並應增訂規範預算基礎月報編製之各類預算執行月報編製要點或注意事項，以承接由上述會計制度移入關於預算執行報表與決算報表（包括主要表及附屬表）等屬於預算類會計之相關規定。至於調整後之上述會計制度，未來僅規範會計報告中之財務類即可。

（二）中期計畫建議

中期計畫而言，應完善各類政府會計公報之訂定，並以其作為會計報告中財務類之規範。如前所述，美國州及地方政府會計與我國有許多相似之處，其做法也有相當多我國可借鏡之處，因此就許多有關政府會

計觀念及架構而言，確實深具參考價值。不過這並不一定意味著，未來我國政府導入相關政府會計公報時，必須以 GASB 發布之會計公報為依據或圭臬。

事實上，由於我國政府體制與美國州及地方政府仍有許多相異之處，而且兩者政府會計之法規與著重之實務亦不相同，加上 GASB 已發布政府會計公報之號數頗多（截至 2023 年 10 月止，已發布 101 號政府會計準則公報，6 號解釋公報及 7 號觀念公報），因此如欲以其作為導入之對象，勢必要進行大幅度刪減與調整方可參酌，不僅曠日廢時、也所費不貲，故就現階段而言，全面導入 GASB 之政府會計公報於我國政府會計而言並非良策。相較而言，導入 IPSASB 之會計公報，對於我國政府會計而言，應是較適合的選擇。

（三）長期計畫建議

若短期之各項會計制度及編製要點已逐步調整到位，且中期之 IPSASB 會計公報導入順利，則長期可審慎研議修正會計相關法律。修正方向建議將會計報告中之預算類，以預算法、決算法及其相關子法加以規範；會計報告中之財務類，則以會計法及其相關子法加以規範。

參考文獻

內政部，110 年，中華民國內政統計年報。

行政院主計總處，108 年，中央政府普通公務單位會計制度之一致規定。

行政院主計總處，108 年，中央總會計制度。

行政院主計總處，111 年，決算報告編製作業手冊。

行政院主計總處，111 年，總預算半年結算報告編製作業手冊。

財政部，109 年，中央公共債務會計制度。

財政部，109 年，內地稅徵課會計制度。

財政部，109 年，國有財產會計制度。

財政部，109 年，國庫出納會計制度。

財政部，109 年，關稅徵課會計制度。

莊雅惠，95 年，美國州及地方政府普通基金特種公務會計制度作業實務，行政院主計總處出國報告。

鄭如孜與周玲臺，102 年，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（RES-102-01）。

盧惠伶，95 年，美國州及地方政府會計制度作業實務，行政院主計總處出國報告。

FASB, Handbook by Chapter, <https://fasab.gov/accounting-standards/document-by-chapter/>

Freeman, R. J., C. D. Shoulders, G. S. Allison, T. K. Patton, and G. R. Smith, Jr.,
2010. Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice. Prentice-Hall, Inc.

GASB, Pronouncements, <https://gasb.org/page/PageContent?pageId=/standards-guidance/pronouncements.html>

New York State, Division Of The Budget Review (September/October – December),

<https://www.budget.ny.gov/citizen/process/process-dobReview.html>

Office of the New York State Comptroller, New York State Financial Reporting,

<https://www.osc.state.ny.us/reports/finance>

Reck, J. L., S. L. Lowensohn, and D. G. Neely, 2022, Accounting for Governmental and Nonprofit Entities, 19th edition, NY: McGraw-Hill/Irwin Inc.

U.S. Census Bureau, 2023, 2022 Census of Governments: Organization,

[https://www2.census.gov/programs-](https://www2.census.gov/programs-surveys/gus/tables/2022/cog2022_cg2200org02.zip)

[surveys/gus/tables/2022/cog2022_cg2200org02.zip](https://www2.census.gov/programs-surveys/gus/tables/2022/cog2022_cg2200org02.zip)