

先進國家政府會計準則與會計政策分析比較

政府會計採用權責發生基礎的先進國家如紐西蘭、澳洲均已將政府固定資產列入政府之資產負債表中，其政府會計準則對於應入帳之固定資產及長期負債之項目及入帳方式均有詳細之規定。此外，權責發生基礎下政府認列收入與支出的時點為交易事項發生時，但也因為並非在發生現金收付時才認列，因此實務上往往有入帳金額不易估計或入帳時點不易確定的問題。針對此點，先進國家亦在政府會計準則中明訂各項收入與支出的認列標準。本章首先針對已全面實施權責發生基礎的紐西蘭、澳洲與政府會計理論之發展居於世界領導地位的美國等三國，分析其對政府固定資產與長期負債入帳項目與方式，其次分析其對政府各項收入與支出認列原則。

第一節 固定資產入帳項目分析

固定資產種類繁多，由一般土地與建物、特殊用途的國防武器至自然生態上的保留區等，那些項目應列入資產負債表中，入帳的標準為何，實為複雜之問題。根據國際會計準則委員會(International Accounting Standards Committee, IASC)定義⁷，資產係指因過去事項取得而對其有控制權，並預期有未來經濟效益(future economic benefit)者。而資產之認列必須符合以下兩條件⁸：(1)很可能具未來經濟效益，(2)能可靠衡量其成本或價值。但政府本身並非營利機構，除了國營事業之外，其所擁有之資產大部份是用來提供服務而非產生經濟利益，故澳洲會計研究基金會(Australian Accounting Research Foundation)在其出版之觀念公報⁹中更進一步解釋，未來經濟效益對非營利組織而言係指服務潛能(service potential)。理論上政府擁有的固定資產，凡是符合定義及入帳條件者，均可以列入資產負債表中。

⁷ IASC, 1989, "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements".

⁸ 同前。

⁹ AARF, 1992, Statement of Accounting Concepts "Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements".

雖然政府會計發展較進步的國家已將固定資產列入政府財務報告之資產負債表中，但列入的固定項目、入帳基礎及評價方式各不相同。以下將以紐西蘭、澳洲、美國等已將部份或所有固定項目列入資產負債表之國家為例，比較其資產負債表¹⁰中所列固定項目種類及財務報表附註中所說明之會計政策，探討入帳之固定項目。

(一)一般公務機關土地與建物及廠房與設備

對於一般土地與建物及廠房與設備(plant and equipment)，紐、澳、美三國均將之列入資產負債表。由於此類資產為性質最單純之固定資產，將之列入資產負債表以顯示政府提供服務所使用的財產狀況，應較無爭議。美國聯邦政府會計準則將供政府部門使用而有其他用途之資產列為一般資產(general property, plant, equipment)，按取得成本入帳並依使用年限提列折舊。澳洲政府之作法與美國類似，亦以取得成本入帳並提列折舊。紐西蘭政府則以淨現時價值列示土地及建物，以取得成本減除累積折舊後之淨額列示廠房及設備等資產。

從紐、澳、美三國對一般土地建物與廠房設備均予以入帳的情形，不難推知因為這類資產與政府行政活動及提供服務有最直接的關係。美國聯邦會計準則委員會(FASAB)即認為，將政府之財產、廠房及設備(property, plant, equipment)入帳可以使政府的會計資訊達到報導運作績效(operating performance)及代管活動(stewardship)兩項政府財務報告的目的¹¹：

- } 運作績效：攸關且可靠的成本資訊可提供政府本身在預算編列或施政規畫上所需，完整且可比較的成本資訊可提供立法機關在決策及評估各項計畫上所需，同時可藉此評估政府在資產管理上的效率及效用。
- } 代管活動：提供有關固定資產的價值、數量之現況及變動情形的資訊，同時可藉此評估固定資產未來提供服務的能力。

¹⁰ 紐、澳、美三國之地方政府對固定資產之入帳處理不一定與聯邦政府相同，本研究以整個國家的財務報表(financial reporting by national government)為討論重點。

¹¹ Office of Management and Budget (OMB), 1995, Statement of Federal Accounting Standards (SFFAS) No.6 "Accounting for Property, Plant, and Equipment".

因此欲將固定資產列入資產負債表，最基本的項目應為與政府行政及服務有關的土地建物及廠房設備，報導這些資產的內容變動、價值增減及折舊情形，可以協助報表使用者評估政府的施政效能。

(二)基礎建設

目前只有澳洲將基礎建設自成一項列適於資產負債表中，紐西蘭及美國則將各類基礎建設依其性質歸類至資產負債表中不同項目，再依對該項目的會計處理方式決定入帳與否。如紐西蘭將國有公路自成一項列於資產負債表中，美國政府將公路所處的土地列為代管土地(stewardship land)不入帳，路面設施列為一般資產。

基礎建設所包含的項目非常多，廣泛而言包括道路交通網、污水處理系統、自來水供應系統、排水系統、防洪工程、電力供應系統、通訊網路等。澳洲會計研究基金會第十七號討論書¹²針對各研究報告與準則之定義，歸納出基礎建設具有四項特質：(1)為公共設施，(2)與基本服務有關，(3)無法移動，(4)維持生活水準之必要。由於此類資產無法移動也不可能被竊取，政府亦不可能將之出售，將基礎建設以貨幣單位衡量價值後入帳是否有意義常造成許多爭議。關於此點，紐西蘭地方議會認為基礎建設入帳的好處在於¹³：

- } 報表使用者能明瞭由議會所監督花在基礎建設的公共投資規模。
- } 強調基礎建設維修與替換的永續成本(on-going cost)的觀點。
- } 評價基礎建設的過程中議會必須清楚辨認基礎建設資產的存在、位置及狀況，因此促進議會及政府對基礎建設投資的了解。
- } 年報上對基礎建設評價的年度資訊乃追蹤其價值變化的第一步，使用這些資訊可保持管理者的負責性。

¹² AARF, 1992, Discussion Paper No.17 "Financial Reporting of Infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities.

¹³ Pallot, J., August 1997, "Infrastructure for Local Authorities: Technical Management and Political Context", Financial Accountability & Management, Vol.13, No.3.

此外，美國學者 Van Daniker 與 Kwiatowski¹⁴認為，若財務報表中缺少有關基礎建設的資訊，將無法有效進行有關基礎建設後續維修及汰換的財政規畫。而澳洲學者 Burns¹⁵亦認為若缺少資產管理情況與耗用成本的資訊，易造成一社會(community)對基礎建設之投資超出其財務預算上長期所能負擔的限度。因此，目前紐、澳、美三國對基礎建設均定有評價與入帳之會計準則，其中紐、澳兩國幾乎是完全入帳，而美國則依性質決定入帳或僅報導管理情形。

(三)文化資產

美國政府對文化資產(heritage assets)的定義為具有文化、歷史、自然、藝術、教育意義之特殊資產，如華盛頓紀念碑、林肯紀念碑等，若此類資產同時可供政府行政活動使用，其會計處理同一般資產，否則視為代管資產處理，不列入資產負債表而僅在附註中揭露管理情形。澳洲政府並未將文化資產列入資產負債表中，因其認為目前尚無可靠的衡量方式以評估此類資產的價值。紐西蘭政府將博物館收藏品、圖書館藏書及文獻檔案等項目列入資產負債表中有形資產(physical)項下的其他資產中，對國家文獻檔案或收藏品等項目以專屬人員(national archives staff)估價後之淨現時價值列示，而一般圖書館及國會藏書則以折舊後之重置成本列示。比較紐、澳、美三國之作法，目前此類資產僅紐西蘭政府完全將之入帳。

(四)軍事設備

備而不用攸關於國防安全的軍事設備，在會計處理上有較大的困難與爭議。美國聯邦政府將武器系統及太空探測設備列為任務資產(federal mission property, plant, equipment)，不列入聯邦政府之資產負債表，而在取得時即將取得成本列為當期支出。所謂任務資產即指僅在特定計畫中使用而無其他用途或僅在危急情況、戰爭、天災時使用之資產。聯邦會計準則諮詢委員會認為，將此類資產入帳並依會計期間提列折舊並無法在衡量成本與評估績效上有所幫助，因此僅將與之有關的成本列為

¹⁴ GASB, 1986, Research Report "Infrastructure Assets: An Assessment of User Needs and Recommendations for Financial Reporting.

¹⁵ Burns, J.P.A., 1987, "Assets Management and Replacement in Government", paper presented to the National Government Accounting Conference, Perth, Australia.

當期支出¹⁶。澳洲政府原則上以歷史成本入帳，並提列折舊。紐西蘭政府不以歷史成本入帳，而以經過國防部軍事顧問評估並考慮折舊的重置成本列示。

在商業會計上固定資產除土地以外一旦入帳即必須依配合原則提列折舊，軍事設備平時雖已發揮保衛國家安全的作用，但僅在戰爭時真正使用，提列折舊與否及折舊是否能反映出資產管理上的績效，為軍事設備入帳時最大的問題。事實上軍事武器或太空探測設備均有購買成本或客觀造價可查，入帳技術上並無困難，美國政府應是從政府財務報告的目的來思考，而認為軍事設備入帳並無意義。紐西蘭與澳洲政府均採用與一般企業相同之應計基礎編製政府財務報表，因此將軍事設備列入資產負債表中的作法應是對應計基礎精神的貫徹。

(五)國家公園、國有地、保留地

由於國家公園或生態保留地的價值衡量不易，且其入帳與否對政府財務狀況之完整性其實並無影響，故關於此類土地是否列入資產負債表的爭論主要在於入帳基礎與入帳意義。國家公園土地的入帳意義可以從政府財務報告之目的來探討，而土地的入帳價值則為較棘手的問題，目前紐、澳、美三國對此類土地的會計處理均不相同。

美國政府將行政相關活動所使用之一般資產以外的土地如國家公園、國有森林及保留地等列為代管土地(stewardship land)，不列入資產負債表中，而僅在附註中揭露此類土地之面積與管理情形。根據聯邦會計準則諮詢委員會針對財務報表使用者需求所做的研究指出，在政府財務報表中提供這類土地價值的資訊對表達政府的績效而言並無幫助，因此美國政府認為將這類土地入帳並無意義。澳洲政府認為目前尚無可靠的衡量方式評估此類土地的價值，故暫時不將其列入政府財務報表中，但長久而言只要能設計出適當的土地評價模式，欲將此類土地入帳應不是問題。紐西蘭政府參考國家公園鄰近土地之成交價格評估入帳價值，並做適度調降以反應土地因設為國家公園而用途受限的事實，因此只有紐西蘭真正將所有政府土地列入資產負債表。

¹⁶ 同前。

(六)具經濟價值之自然資源

根據國際會計師公會(International Federation of Accounting, IFAC)所屬公部門委員會(Public Sector Committee)發佈之草案¹⁷規定,自然資源要入帳必須符合資產認列的原則,因此無法同時證明很可能具未來經濟效益與能可靠衡量其價值的國有自然資源並不能入帳。例如紐西蘭政府曾在 1996 年度¹⁸的財務報表附註中說明,因未開採的綠寶石不符合資產認列原則,無法列入資產負債表中。

比較紐、澳、美三國對自然資源的會計處理,紐西蘭政府資產負債表中列有“具經濟價值之森林”科目,而澳洲與美國則無類似自然資源之科目。森林對紐西蘭而言為重要自然資源,且被認定是符合認列原則之資產。經衡量林木之樹齡、材積、材質並評估商業利益後,紐西蘭政府以 9%折現率計算未來稅後淨現金流量之現值將具經濟價值之森林列入資產負債表。對於植林、育林及相關管理計畫所發生的直接成本亦加以資本化入帳,並與上述現金流量之折現值比較作為績效衡量之用揭露於財務報告中。澳洲政府不將自然資源入帳是因為缺乏可靠之衡量價值方法,而美國聯邦政府目前則尚未訂定準則處理具經濟價值之自然資源的入帳問題。

(七)國有公路

國有公路為基礎建設之一種,紐、澳、美三國對公路的會計處理原則上依循前述各項固定項目處理原則。其中僅紐西蘭政府將國有公路獨立成為一項列於資產負債表中。美國政府將公路所處的土地視為代管土地不予入帳,僅將土地面積揭露於財務報表附註;而對與公路有關的路面設施及改良物等必須定期維護的項目,則視為一般資產必須入帳並提列折舊。澳洲政府將國有公路包含於基礎建設項目中,會計處理上以歷史成本入帳,歷史成本不可得時以重置成本評價。紐西蘭政府與美國政府作法類似,將國有公路之評價分為二部份,土地依照一般土地之處理方式以淨現時成本評價,與公路有關之其他部份如路面設施、改良物、橋樑、隧道等則以折舊後之重置成本評價。

¹⁷ IFAC, 1998, Public Sector Committee, Exposure Draft “Guideline for Governmental Financial Reporting”.

表 3-1 彙整比較紐、澳、美三國對固定資產之會計處理與表達方式：

固定項目	紐西蘭	澳洲	美國
一般公務機關之土地與建物	依使用年限提列折舊，以淨現時價值列示於資產負債表。	以歷史成本入帳，歷史成本不可得時以市價評價，依使用年限提列折舊，以淨值列示於資產負債表。	若為供政府部門使用而有其他用途之資產，以取得成本入帳，按可使用年限提列折舊（土地例外）。
其他廠房與設備	包括辦公設備及車輛等，以成本減除累積折舊列示於資產負債表。	以歷史成本入帳，歷史成本不可得時以重置成本評價，依使用年限提列折舊，以淨值列於資產負債表。	若為供政府部門使用而有其他用途之資產，以取得成本入帳，按可使用年限提列折舊。
基礎建設	依性質歸類為土地建物、廠房設備或國有公路而有不同之入帳方式。	以歷史成本入帳，歷史成本不可得時以重置成本評價，以折舊後淨值列示。	依性質而歸類於一般資產、任務資產或代管土地。
文化資產	文獻檔案及文化收藏經評估後以淨現時價值列示，一般藏書以折舊後的重置成本列示於資產負債表。	因缺乏可靠之衡量方式，目前不列入資產負債表。	包括具有文化、歷史、自然、藝術、教育意義之特殊資產，若同時供政府行政活動使用以一般資產視之，否則依代管土地之方式處理。
軍事設備	經國防部顧問評估以折舊後的重置成本列示於資產負債表。	以歷史成本入帳，歷史成本不可得時以重置成本評價，以折舊後淨值列示。	列為任務資產不列入聯邦政府之資產負債表中，取得時之成本列為當期支出。
國家公園、國有地、保留地等	國家公園及保留地以鄰近土地最近成交價並考慮用途受限而減價後入帳。	因缺乏可靠之衡量方式，目前不列入資產負債表。	列為代管土地，不列入聯邦政府之資產負債表中，取得時之成本列為當期支出。
具經濟價值之自然資源	國有森林入帳，考慮材質、材積後依未來出售可得稅後現金流量之現值入帳，折現率 9%。	無此項目。	無此項目。
國有公路	所有與公路有關之設施建築以折舊後的重置成本列示，所處之土地以淨現時價值列示於資產負債表。	包含於基礎建設項目中，以歷史成本入帳，歷史成本不可得時以重置成本評價。	路基視為代管土地不入帳，路面設施改良物等須定期維修更換者視為一般資產入帳並提列折舊。

表 3-1 紐、澳、美三國固定項目入帳情形比較

¹⁸ The Financial Statements of the Government of New Zealand, for the Year Ended 30 June 1996.

由以上三個先進國家對固定資產入帳的處理可以發現，政府會計採行權責發生基礎愈早的國家¹⁹，對平衡表中所包括的固定資產範圍愈廣，從土地、建物等一般固定資產到基礎建設及具經濟價值之自然資源，也顯示出不同國家對政府會計資訊有不同程度的需求。因此，先進國家之作法不但彰顯其對公允表達政府所有經濟資源的重視，也透露出會計資訊的提供除了考慮是否能表達政府的負責性之外，亦應重視其報導目的及意義。

第二節 長期負債入帳項目分析

如同政府會計改革過程中對政府固定資產是否入帳之爭議，有關政府長期負債入帳的問題亦有不少爭論。除了政府發行之公債或借款之外尚有那些負債應被視為長期負債而列入資產負債表，而各項長期負債又應以何種基礎入帳，向來是學界及實務界討論的重點。根據國際會計準則委員會定義²⁰，負債指因過去之交易或事項產生之義務，履行負債義務將造成經濟資源付出。而認列的負債必須符合以下兩條件²¹：(1)履行負債義務將造成經濟資源之付出(2)付出之金額能可靠衡量。但上述定義應用在政府會計中可能無法完全涵蓋所有負債。一般而言將具法律效力的合約所載之政府長期負債入帳應無爭議，例如將政府發行的公債或應付工程款列入資產負債表中。但除了合約上所載必須償付的長期負債之外，政府因既定政策或已承諾而未來必須履行的義務是否應列入為政府長期負債則引起各方廣泛討論，例如有關環保負債或國民年金計畫負債應如何在政府財務報告中表達。因此除一般商業會計對負債的定義之外，應對政府負債的內涵再作思考。

進一步分析，法定義務與政策承諾之差異可以下列二原則加以區別²²：

¹⁹ 紐西蘭政府自 1991 年起各級政府已完全採用與商業會計相同之權責發生基礎，澳洲政府亦自 1997 年起全面實施權責發生基礎，美國聯邦政府則迄今尚未全面實施。

²⁰ IASC, 1989, "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements".

²¹ 同前。

²² IFAC, 1995, Public Sector Committee, Study No.6 "Accounting for and Reporting Liabilities".

- } 政府是否有自由裁量權取消義務
- } 政府是否可在不告知關係人之情形下變動債務內容

以政府員工退休金負債與國民年金負債為例，前者通常為法定義務，政府不得任意取消未來支付每一員工退休金的義務，亦不得在未告知員工的情形下任意更改退休金計劃內容；而後者通常為透過立法程序形成的政策，政府在財政困難時可透過修法的方式停辦計劃，同時亦不必事先告知其關係人。廣義來說，無論法定合約所載之長期負債或因政策而作須提供服務的承諾，政府在未來皆有責任或極有可能有責任付出經濟資源履行，在權責發生基礎之下，這些義務皆有需要加以揭露。法定合約所載的長期負債通常符合負債認列原則，故均得列入資產負債表中；政府因法令規定或政策而產生之承諾及或有負債大部份並不符合認列原則，列入資產負債表或僅在財務報表附註中揭露，各國作法不盡相同。以下將簡介紐、澳、美三國對負債、承諾事項(commitment)及或有負債之認列與揭露方式，比較其資產負債表²³中所列長期負債種類及財務報表附註中所說明之會計政策。

(一)政府公債、應付借款

公債或應付借款通常是許多國家政府的最大負債，有關此項負債的爭議主要在政府公債應以發行面額或公平市價表達²⁴，而政府向銀行貸款而產生之應付借款在表達上則較無爭議。由於大多數政府公債皆可在債券市場上自由買賣，市場所決定的價格反映出投資人對整體經濟的評估及政府施政的信心，以資產負債表日之公平市價計算政府負債，可客觀表達政府贖回債券所需支付的金額。但大多數可在市場流通的政府公債均為到期償還的債券，因此債券票面所載金額為政府實際償還金額，以市價表達公債應無必要。目前大多數採權責發生基礎的先進國家傾向以面額表達政府公債，部份國家則在財務報表附註中另外附表揭露公債之市價，但少數特殊情形之下亦有直接以市值表達者。

²³ 紐、澳、美三國之地方政府對長期負債之入帳處理不一定與聯邦政府相同，本研究以整個國家的財務報表(financial reporting by national government)為討論重點。

²⁴ IFAC, 1998, Public Sector Committee, Exposure Draft "Guideline for Governmental Financial Reporting".

紐西蘭及澳洲政府對政府公債及借款均以面值在資產負債表中列示，同時對溢價或折價發行之公債加計未攤銷之折溢價。紐西蘭政府並在附註中揭露公債之市值，而市值即為未來現金流量之折現值，折現率為市場公平利率。美國聯邦政府會計準則²⁵對公債之表達有極詳細之規定，根據公債之發行條件、償還期限及可贖回與否而有不同會計處理方式。可於市場流通之政府債券均以面額加計未攤銷折溢價列示於資產負債表中，折溢價之攤銷均為直線法；不可於市場流通之公債則有較複雜之規定，依種類有不攤銷折溢價者、以實質利率法攤銷折溢價者，亦有以市值列示者，在此不詳加敘述。由此可知，紐西蘭政府較澳洲及美國政府注重政府債券的市場價值，而美國政府則注重不同種類公債的會計處理方式。

(二)政府外債

政府外債達一定比例或金額時應特別揭露，以彰顯匯率變動對政府財政之影響。政府若以發行債券之形式向外國借款，其會計處理可依一般政府公債之方式；直接向他國銀行貸款者，則可比照一般商業會計對企業向銀行借貸之處理方式。目前政府會計相關文獻中，單獨對外債處理的探討並不多，在此只能就先進國家財務報表附註之說明討論。紐西蘭政府外債依債務契約內容決定其入帳方式，對契約中有約定匯率的外債以該匯率換算為該國貨幣入帳，未訂定匯率者則以資產負債表日之匯率換算後入帳。澳洲政府在財務報表附註中列示不同幣別換算後之外債，但並未說明入帳方式。美國政府財務報表中並未說明是否有外債，亦無說明任何認列方式。由此可知紐西蘭與澳洲傾向將政府對外負債做詳細說明，美國則否。

(三)政府發行通貨

當中央銀行或聯邦準備銀行被視為政府財務報告報導個體之一部份時，政府發行之貨幣(currency issued)即應列為政府負債，此作法與一般銀行將客戶存款視為負債的意義是相同的²⁶。1995年之前只有紐西蘭政府將通貨列為負債，1997年開始澳洲政府成為繼紐西蘭之後第二個將通貨列為負債的國家。紐西蘭與澳洲政府均認為

²⁵ OMB, 1995, SFFAS No.5 "Accounting for Liabilities of the Federal Government".

²⁶ IFAC, 1995, Public Sector Committee, Study No.6 "Accounting for and Reporting Liabilities".

通貨代表政府對其持有者的負債，無論流通在外或已停止流通但仍被持有的貨幣均以發行面額認列為政府負債。美國聯邦政府財務報表之報導個體並未包括聯邦準備銀行，因此其發行之通貨並不列為聯邦政府負債。

(四)員工退休金負債及其他應計給付

政府員工退休金負債之會計處理會因退休金計畫之內容而異，認列退休金負債時必須先考慮該項義務是否符合負債認列之原則，屬於法定義務或政策性承諾；應計員工休假給付、應計員工福利給付等項目在認列為負債之前，亦應考慮是否符合上述原則。不符合認列原則或於特定事件發生才確定而非既得之給付項目，應視其性質列為或有負債或政府承諾事項。例如依法應提撥之退休基金其不足部份即應列為政府負債而入帳，不以基金形式提撥之員工急難救助給付則因未來支付金額無法可靠衡量而不列為負債。

紐西蘭政府以所有參加政府退休金計畫的員工資料，依精算結果將退休基金提撥不足部份列為退休金負債計入資產負債表，並在財務報表附註中提供精算相關比率，如通貨膨脹比率、年調薪比率等；而各項符合認列原則之應計給付則與其他政府應認列之應計負債合計後一併以「準備與應計(provision and accrual)」項目列示於資產負債表中。澳洲政府則將所有與員工有關之各項應計給付及負債合計一併表達於資產負債表中，另外並於附註中揭露細項，各項負債均以精算結果入帳。美國聯邦政府以「聯邦員工與退伍軍人應付福利(federal employee and veteran benefits payable)」於資產負債表中列示公職人員及軍人退休金計畫之相關負債，並亦於附註中詳細揭露細項與精算相關比率。由上述可知，紐、澳、美三國政府均非常重視對公職人員退休金負債及各項應計給付之表達。

(五)環保負債

環保負債指以估計現有技術對危險廢棄物與環境污染採取清除、處置等補救措施所需花費的成本，對於現有技術無法解決的污染問題僅將可估計部份入帳。目前紐、澳、美三國中只有美國聯邦政府將環保負債獨立自成一項列示於資產負債表，

並於財務報表附註中詳細列示細項金額。紐西蘭及澳洲政府均將有關環保方面之負債列為或有負債，僅在財務報表中揭露，因此在環保負債上美國聯邦政府之認列與表達均較紐、澳兩國政府詳細。

(六)承諾事項

國際會計準則委員會或國際會計師公會(IFAC)下之公部門委員會均未對承諾事項做明確定義。而由紐、澳、美三國財務報表附註對會計政策之說明得知，承諾事項係因存在不可取消之合約或政策承諾以致未來必須支付經濟資源，例如計畫興建公共工程、開辦社會保險、提供人道救援等。通常承諾事項僅於財務報表附註揭露，並不列入資產負債表中。揭露承諾事項可協助報表使用者了解政府所有之資源能否完成所做承諾，以評估政府實現既定政策之能力；同時，揭露承諾事項亦可協助報表使用者了解未來政府是否有舉債的必要、租稅使否有調整之可能，甚至政府承諾舉辦計畫可能對整體經濟造成之衝擊²⁷。

紐西蘭及澳洲政府均在資產負債表之外另外編製承諾事項表(statement of commitment, schedule of commitment)，詳細揭露各類資本支出承諾事項(capital commitment)及作業支出承諾事項(operating commitment)，同時以執行期限長短另編一表，以彰顯政府未來每年所需付諸實行之承諾。美國政府未在財務報表附註之會計政策或相關政府會計準則中特別說明承諾事項之處理方式，但以1996至1998年近三年度美國聯邦政府財務報表來看，承諾事項與或有負債係於同一附註編表中揭露

(七)或有負債

一般而言或有負債指在資產負債表日前已存在可能造成損失之事實或狀況，其確切結果將取決於未來不確定事項發生與否。而或有負債之認列原則²⁸為：(1)造成資產價值減損或負債發生的未來事項很有可能發生，(2)對造成損失的金額可合理估計。大多數政府均會面臨或有損失，例如提供貸款擔保、概括承受倒閉的銀行、提

²⁷ The United States General Accounting Office and Office of the Auditor General of Canada, 1986, "Federal Government Reporting Study".

²⁸ IASC, 1980, IAS 10 "Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date".

供農業災害補償等政策或因行政疏失導致之損害賠償訴訟等。評估政府財務狀況時，了解政府所面對的風險或可能的損失極為重要，而值得探討的是眾多風險中究竟那些應列為負債計入資產負債表中，那些僅需要在附註揭露。

紐西蘭不將或有負債列入資產負債表中，而另編或有負債表(statement of contingent liability)，並區分為可量化及不可量化兩部份，此外亦於附註中詳細揭露各或有負債之細項。澳洲政府對或有負債之處理方式與紐西蘭相同，但其另外揭露因實現可能性很小而未編入或有負債表的或有損失事項。美國聯邦政府將符合或有負債認列原則之項目列入資產負債表，而不符合者則另外於附註中編表揭露，但以 1996 至 1998 年近三年度美國聯邦政府財務報表來看，尚未有符合認列原則進入資產負債表者，顯見或有負債之認列估計不易。由以上敘述可之，只有美國政府將很有可能發生的或有負債列入資產負債表，紐、澳兩國僅於附註中揭露。

表 3-2 彙整比較紐、澳、美三國對負債項目之會計處理與表達方式：

負債項目	紐西蘭	澳洲	美國
政府公債、應付借款	依發行面值加計未攤銷折溢價列示。	依發行面值加計未攤銷折溢價列示。	} 流通於市場之債券依發行面值加計未攤銷折溢價。 } 非流通債券依發行面值加計未攤銷折溢價、或依市價。
政府外債	} 契約中約定匯率者以約定匯率換算後入帳。 } 契約中未約定匯率者以資產負債表日匯率換後算入帳。	未特別註明。	未特別註明。
政府發行通貨	流通或已停止流通但仍被持有者均以發行面額入帳。	流通或已停止流通但仍被持有者均以發行面額入帳。	不入帳。

表 3-2 紐、澳、美三國負債入帳情形比較

負債項目	紐西蘭	澳洲	美國
員工退休金負債及其他應計給付	退休金提撥不足部份依精算結果認列負債。	退休金提撥不足部份依精算結果認列為負債。	退休金提撥不足部份依精算結果認列為負債。
環保負債	以或有負債揭露。	以或有負債揭露。	估計以現有技術採取補救措施所需花費之成本。
承諾事項	依項目種類與執行期限長短分別編製兩份承諾事項表揭露。	依項目種類與執行期限長短分別編製兩份承諾事項表揭露。	未特別註明，但實際上以附註揭露。
或有負債	不列入資產負債表而另編或有負債表於附註中揭露，包括可量化與不可量化者。	不列入資產負債表而另編或有負債表於附註中揭露，包括可量化與不可量化者，另揭露發生可能性低未列入或有負債表者。	符合認列原則者列入資產負債表中。 未符合認列原則者於附註編表揭露。

表 3-2 紐、澳、美三國負債入帳情形比較 (續)

由以上三個先進國家對長期負債入帳的處理可以發現，美國除了未將政府發行通貨列為負債之外，對其餘長期負債的處理大致上與紐、澳兩國相似，但其將環保負債獨立為一項目彰顯其重要性實為一較先進的作法。紐、澳兩國對或有負債與承諾事項的詳盡揭露的作法，顯示其對雖不符合負債認列原則但性質重要的事項的重視，澳洲政府甚至將未來造成可能資源付出但列為負債、承諾事項及或有負債的事項另外編表加以揭露。由此可知，會計資訊的詳盡程度及報導重點亦受一國政治活動、政府型態及受關注事項等因素影響。

第三節 政府收入認列原則——以稅課收入為例

根據根據國際會計準則委員會定義²⁹，收入指一會計期間內資本參與者(equity participants)投入以外，以資產的流入或增加、負債的減少等形式使權益(equity)增加之經濟利益。在權責發生制之下收入認列有二原則：(1)該筆收入很可能或已經實現，(2)該筆收入能可靠衡量³⁰。一般商業活動多係交換性(exchange / reciprocal)事

²⁹ IASC, 1989, "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements".

³⁰ 此二項原則為國際會計準則委員會(IASC)及國際間多數國家之會計觀念架構(conceptual framework)所採用。

項，有具體的貨品轉移或勞務提供等客觀事實，收入認列與否的判定較無困難。政府收入除了來自交換性事項之外，尚包括許多來自基於治權行使而產生的非交換性事項，如租稅課徵、行政規費與罰金之收取等，因此收入認列較為複雜。本節擬對政府稅課收入之認列進行討論。

政府對人民課徵租稅係基於法令，許多情形下雖然課稅條件已成立，但因納稅義務人尚未申報、繳納，或因會計期間尚未結束致使與稅額有關之科目餘額無從得知，甚至因稅捐機關核定之稅額與納稅人申報之稅額不同而有稅務行政訴訟，往往影響稅課收入的實現可能性(probability)或可衡量程度(measurability)。舉例而言，符合上述收入認列原則的所得稅收入承認時點就有以下幾種可能：

- } 納稅義務人賺得應課稅所得時
- } 收入所屬會計年度年度終了
- } 所得稅申報時
- } 應納稅額核定時
- } 所得稅債務為納稅人承認時

應在那一個時點認列收入才符合收入認列的原則，很難有一個明確的答案。進一步分析可發現，影響收入實現可能性的最大因素為稅法規定，包括課稅條件、開徵時機及繳納期限等。例如，雖然納稅義務人於整個會計期間內均擁有價值確定的不動產，但在財產稅尚未開徵期間政府的財產稅收入卻沒有任何實現的可能，甚至開徵後也不能保證會完全實現。影響可衡量程度的則包括會計制度與資訊科技，此二項因素關係著決定稅率、稅款的科目餘額於申報時是否可得。例如，縱然政府的貨物稅收入在一企業銷貨完成時已經發生，但納稅義務者在銷貨一段期間後才進行申報，因此無法在交易發生時便得知貨物稅收入的確切金額。

為克服上述影響收入認列的不確定因素，先進國家多以法令明確規定具體作法，各國雖然同樣以權責發生基礎下的收入認列原則作為承認收入的標準，但不同國家卻有不同的作法，以下舉紐西蘭、澳洲及美國為例，說明先進國家對稅課收入的處理方法。

(一)紐西蘭

紐西蘭政府在財務報告附註的會計政策中說明，納稅人繳付的稅額與所受政府服務的質量之間並無直接關係，而對於這類政府因行使治權而依法課徵的租稅，如果可能的話收入應在納稅人對政府債務產生時認列。財報附註說明中的會計政策應只是一般性原則，對於每一項稅目的確實認列時點另外還有詳細規定。例如，雖然在會計政策說明中所列示的所得稅收入承認時點為納稅人賺得應課稅收入時，但目前實際承認時點為納稅人申報其稅額時。未在納稅義務人賺取收入之同時即承認所得稅收入而延遲認列時間，主要的原因是避免估計應繳所得稅的誤差。同樣情形，雖然會計政策說明銷售稅(Goods and Services Tax)收入之承認時點為銷售完成對政府負債產生時，但實際則是在其繳款限期之最後一天(payment due date)。

由此可見，縱然紐西蘭政府完全以權責發生基礎編製財務報告，實務上稅收認列時點還是針對執行面的困難略做調整。長遠而言若能較精確估計稅課收入，紐西蘭政府擬將稅收承認時點提前，以符合會計政策中對稅收的認列原則。目前財務報告中對於應收稅款的表達，以扣除備抵壞帳後的淨額列示，但並未對估計之壞帳數額另做揭露。

(二)澳洲

澳洲政府在財務報告附註的會計政策中說明，稅收認列必須在已實現或未來可實現與能可靠衡量的兩個條件下認列。以所得稅為例，會計政策中即說明應在稅額能可靠衡量及稅款預期能收得到的情形下，認列課自納稅人於財務報告報導期間賺得收入的所得稅收入。相對於紐西蘭政府原則性的規定，澳洲政府較注重實務面，直接在會計政策中強調了可衡量性的重要。而應收稅款的表達除了在資產負債表中列示總額，並於附註中揭露各項應收稅款個別金額，但壞帳提列係針對資產負債表上所有應收款項。

(三)美國

美國聯邦會計準則規定稅款收入的承認時點為政府對該經濟資源有特定法律上

可以強制執行的權力，並且該款可能(probable)收取得到而數量可以合理估計³¹。由於唯有納稅義務人提出申報，租稅收入才能符合收入認列原則，因此 FASAB 將課徵日(demand date)視為應課稅事件的發生日或發生期間，亦即租稅徵收機關在所得扣繳日或申報截止日承認租稅收入。此種作法雖然與真正權責發生基礎制有所不同，必須等到納稅人申報之後才認列收入，但所認列的收入較能符合認列原則。對於爭訟中尚未判決或經稅務機關評估認為徵起可能性較低的應收稅款均列入備抵壞帳，並於附註中揭露，資產負債表中應收稅款係以扣除備抵壞帳後的淨額列示，以明確表達應收稅款中真正符合收入認列條件的金額。

表 3-3 由政府財務報告附註中對會計政策之說明，彙整紐、澳、美三國對各項租稅收入承認的時點：

稅收項目	紐西蘭	澳洲	美國 ³²
財產稅	未特別註明。	未特別註明。	開徵後若 60 天以內可以收到則認列之。
所得稅	所得賺得之期間認列。	在所得賺得之期間且稅額能可靠衡量時認列。	在所得賺得之期間認列，如果該稅款可在會計期間結束後 60 天內收到。
公司稅	未特別註明。	公司申報收入期間。	未特別註明。
銷售稅、營業稅	對國家之負債產生時。	銷售及其關活動發生時之會計期間認列。	在銷售當期認列，如果該稅款可在會計期間結束 60 天內收到。
貨物稅	繳款截止日。	貨物配送供家用消費時認列。	未特別註明。

表 3-3 先進國家稅收認列時點比較

除了稅課收入之外，罰金對政府而言亦屬於來自非交換事項的收入，而其認列上亦遭遇到與稅課收入相同之問題，但其在政府收入來源所佔比例並不高，因此各

³¹ OMB, 1996, SFFAS No.7 "Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting".

³² 美國聯邦會計準則第七號公報與美國政府財務報表附註均未對個別稅項之收入認列時點做說明，此表所彙整之認列時點係根據 GASB "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards"所列之現行規定。

國政府財務報表附註中並未特別註明其認列時點。依美國聯邦會計準則說明³³，罰金收入的認列時點受該項罰金的性質與其相關法律及行政程序影響，並列舉可認列收入的幾種情形：

- } 違規者可提出申訴的期限已過
- } 違規者在可申訴期限之前繳納罰款
- } 違規者申訴後經判定應受罰

由此三個時點不難推知，除非受罰者接受處罰，否則罰金收入必須在受罰事實完全確定之後方可認列。此外，根據該準則之說明，列為應收款項之罰金亦需比照應收稅款提列壞帳，同時資產負債表中僅以淨實現值列示。

透過以上分析可知，紐、澳、美三國對稅課收入與罰金收入均盡量在符合權責發生基礎收入認列原則之情況下認列，而對於實現可能性不高的應收款項則以提列備抵壞帳的方式處理，既表達政府財政收入情形，亦考慮實際可實現程度。

第四節 政府支出認列原則——以政府補助款項支出為例

根據國際會計準則委員會定義³⁴，支出指收入指一會計期間內資本參與者投入以外，以資產的流出或減少、負債的增加等形式使權益減少之經濟利益減少。在權責發生制之下，支出認列除了必須符合以上定義，還必須符合可衡量程度與實現可能性的原則。而因為收入與費用配合原則對部份政府經濟活動並不適用，部份政府非交換性交易事項缺乏客觀交易時點，以權責發生基礎認列支出較一般商業會計困難。例如，政府在社會福利方面的支出與稅收並無直接關係，雖然政府課徵租稅以支應福利政策，但政府既未因支出增加而可多徵得稅金，稅率較高的納稅人也未因付出較多稅金而得到較多的服務。國際會計師公會公部門委員會研究也指出³⁵，在

³³ OMB, 1996, SFFAS No.7 “Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting”.

³⁴ IASC, 1989, “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”.

³⁵ IFAC, 1996, Public Sector Committee, Study No.10 “Definition and Recognition of Expenses/ Expenditures”.

缺乏明確交易時點的情況下，有需要再定義其他的支出認列原則。政府補助款項 (government grants) 為認列時點不明確之政府支出項目之一，本節擬以該項支出為例討論政府支出之認列時點。

根據國際會計準則委員會定義³⁶，政府補助款係指政府針對企業過去或未來符合特定條件的營運活動，以移轉資源的形式對其做出協助。企業欲認列補助款收入必須符合兩原則：(1) 企業確定能遵循有關補助之要求條件，(2) 補助款確定能收到。政府本身對該項支出之認列基本上亦可依據上述兩原則，但由於政府行政牽涉之程序較企業複雜，因此有必要再進一步詳加規範。根據國際會計師公會公部門委員會研究³⁷，政府認列補助款項支出應考慮以下原則：

- } 應支付補助款之事項發生與否
- } 該筆補助款是否經議會或相關機構核准
- } 受補助者是否達成補助條款之約定條件
- } 補助款項之金額是否可合理衡量

目前紐西蘭政府在財務報表附註中說明，若真正支付之前政府仍有裁量權決定是否撥出補助款項，必須在支付補助款時才認列支出，否則應在受補助者達成補助條件並通知政府時即認列補助款支出。澳洲政府財則在報附註說明，必須在財貨或勞務依相關規定可提供給受補助者時認列支出。美國政府強調必須在議會經由法定程序同意提撥補助款之後，而補助事項實際發生時才認列支出。

由於政府補助款的支付通常在受補助者必須提出申請且符合補助條件之後，提出申請與符合條件並不代表款項已核准，真正支付補助款項之前政府仍有權決定撥款與否。而最後是否支付或真正支付之金額亦與補助條款的約定有關，例如：受補助者承諾之義務是否達成，政府承諾補助的惡劣環境是否已好轉。由前段所述可知，只有紐西蘭政府在某些條件下於支付補助款之前先行認列支出，而澳洲與美國政府

³⁶ IASC, 1984, IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”.

³⁷ IFAC, 1996, Public Sector Committee, Study No.10 “Definition and Recognition of Expenses/ Expenditures”.

則在確定支付後認列。推論原因後二者可能考慮支出事項之可衡量程度與實現可能性，因此選擇只在特定事件發生且確定補助條款約定條件達成與否，即最後交付補助款時認列支出。

除了部份認列時點不明確的政府支出需要特別訂定認列原則，權責發生基礎之下，與一般商業活動類似的政府支出事項在認列上並無太大問題。例如長期負債中政府公債之利息費用，紐、澳、美三國均以實值利率法按期認列，並加計公債發行折溢價之攤銷。又例如公務人員退金費用之計算，雖然因各國政府採用之退金計畫內容而異，但費用認列之原則基本上亦與一般企業相同。因此政府會計採用權責發生基礎制時，對一般費用之認列可比照商業會計準則，但對屬於政府本身特有之支出事項則應另定準則機以規範。

本章針對紐、澳、美三國政府會計準則與財務報表附註之會計政策進行分析比較，目的在提供先進國家之制度以供我國政府會計改革與準則制定參考。接下來第三、四章將分別針對我國政府會計實務問題與實務界人士對政府會計資訊表達之看法進行探討。