

國際會計師聯盟

2000年5月

公共部門委員會

研究報告第十一號

政府之財務報導

會計議題與實務

(會計基礎部分)

英文版發行人：IFAC 國際會計師聯盟

限量授權中文版發行人：行政院主計處

國際會計師聯盟

(International Federation of Accountants)
美國，紐約州，紐約市第五街 535 號 10017

版權所有

2000 年

國際會計師聯盟保留所有之權利。除非事先取得本聯盟之書面授權，否則本刊物之任何部分均不得重製、儲存，或以任何可再讀取之形式或用任何工具傳送，如：電子、機械、影印、記錄或其他方式。

本刊物不禁止有限度之摘錄，惟讀者通常應注意下列聲明：

聲 明

國際會計準則委員會(International Accounting Standards Committee ,IASC)所發行之國際會計準則(IAS)、其公開草案(Exposure Drafts)及其他刊物，版權均為 IASC 所有。

“IAS”、“IASC”，與“國際會計準則”，均是 IASC 的註冊商標，未經 IASC 之同意，不得採用。

IASC 同意國際會計師聯盟的公共部門委員會(Public Sector Committee)，在本手冊中有限度地引用與摘錄 IAS 出版刊物的文字。

國際會計準則(經核准之文字)係由 IASC 以英文發行，得直接向位於英國倫敦的 IASC 取得。

內 容

序言	I
譯序	i
前言	1
第一部份 - 簡介	
第一章 摘要	5
第二章 財務報導之目的	11
第二部份 - 現金基礎	
第三章 現金基礎—說明	31
第四章 現金基礎—效益與限制	35
第五章 現金基礎—現金餘額	41
第六章 現金基礎—現金收入	45
第七章 現金基礎 - 現金支出	57
第八章 現金基礎 - 對外報導	73
第九章 現金基礎之修正	79
第三部份 - 應計基礎	
第十章 應計基礎 - 說明	87
第十一章 應計基礎 - 效益與限制	93
第十二章 應計基礎 - 資產	111
第十三章 應計基礎 - 負債	155
第十四章 應計基礎—收入	189
第十五章 應計基礎—費用	221
第十六章 應計基礎 - 外部報導	249
第十七章 應計基礎之修正	259
第四部份 - 衡量基礎	
第十八章 衡量基礎	267
第五部份 - 國家帳系統及政府財政統計	
第十九章 國家帳系統及政府財政統計	273
附錄一 詞彙(Term of Glossary).....	291

附錄二 財務報表範例.....	297
附錄三 參考網址.....	409
附錄四.....	411
辭彙中英對照表.....	411
公報中英對照表.....	418
縮寫中英對照表.....	422

序 言

近年來，我國政府整體支出規模，包括經常性支出與資本性支出，占國民生產毛額(GNP)之比率，恒在百分之二十五上下，數額極為龐大，其對國家總體經濟之發展及影響，占極關鍵之地位。如何使政府所掌握之資源作最適當之配置與使用，並產生合理允當之會計資訊，以為決策依據，本處向極重視。

會計是一種動態的溝通過程，藉以傳達特定個體的經濟資訊，其目的在幫助決策者作縝密的判斷與決策。政府會計亦不例外，為了達成此一目標，政府會計所提供之會計訊息，應適切表達政府之業務與財務狀況、資金流量及施政績效，同時報告必須適時產生，以滿足使用者之需求。

本處為契合時代管理需求，精進政府會計之發展，設有辦理政府會計之專責單位 - 會計作業小組，致力於政府會計之發展，除積極研修中央總會計制度及普通公務單位會計制度之一致規定，使與時代潮流接軌外，並訂定本處核定會計制度程序，加速核頒各種會計制度，使各機關之會計作業與其所推動之業務更能密切配合。

為使政府會計之理論與實務能共同發展，本處尚與學術界多方合作，民國八十五及八十六年度，本處已就政府會計首須研究發展之項目委託學者專家，計委託辦理「政府會計報告衡量焦點之研究」、「普通基金會計基礎之研究」等四項研究計畫，其後為擴大政府會計研發成效，協商行政院國科會辦理政府會計整合型研究，自八十七年度迄今，業已辦理三次整合型研究，同時，亦協助學術界辦理政府會計學術研討會多次，已使政府會計之研究風氣逐漸興起。

另為使我國政府會計之研發，符合世界潮流趨勢，得與國際接軌，本處亦派員積極參加與政府會計有關之國際活動，藉機亦可蒐集及瞭解世界各國相關資訊。

國際會計師聯盟 (International Federation of Accounts 簡稱「IFAC」，亦有譯為國際會計師聯合會，本書之譯名採用國際會計師聯盟)公共部門委員會 (Public Sector Committee) 每年召開兩次研討會，對政府會計之研究極為積極與深入。民國八十六年十月下旬，該委員會在法國波爾多召開八十六年第二次研討會，會中鑒於該委員會即將發布第 11 號研究報告 - 政府之財務報導一書，極具參考價值，會中並決定將本書翻譯為多國語言。本處與會代表基於提高我國國際地位考量，承諾將本書翻譯為中文。IFAC 於西元二 0 0 0 年頒布本書，公共部門委員會即與我國確認相關翻譯授權事宜，並授權我國翻譯中文及發行一千冊。

為提昇翻譯品質，本處特委託政治大學馬博士秀如所組成之團隊翻譯。九十年四月間簽約，七月底提出翻譯初稿，惟馬博士仍要求其團隊對所有稿件詳加審視，如有修正，即通知本處。本處會計作業小組亦充分參與審視協商，十一月五日確定完稿。全書計四百餘頁二十五萬餘字，可見工程之鉅大。對於馬博士及其團隊翻譯本書，及本處相關同仁處理本書之辛勞，一併表示最大之謝意。

本書內容主要在介紹世界各國政府會計基礎之定義及實施情形，將各國實施情形，配合定義之引述，以實例深入淺出介紹，本書將政府會計基礎區分為現金基礎、修正現金基礎、應計基礎及修正應計基礎四大類，並按順序介紹，最後再介紹會計資訊與國家帳系統及政府財政統計間之關係。

本書對各項會計基礎均賦予明確定義，並闡述其優缺點，再輔以實例介紹，讀者應能很快瞭解其內涵。另書中並說明，基於應計基礎最能允當揭露政府會計資訊，達成公開與透明化之要求，已成為目前主要先進國家所採行之會計基礎，其趨勢值得吾人注意及參考。深信本書對政府會計之研究與發展應有正面之效益及長遠之影響，故樂為之序。

主計長 林全 序於行政院主計處

民國九十年十一月

譯 序

政府機構掌握相當多之資源，不但決定一個國家發展之方向，也提供發展之動力；另一方面，各色人種中，華人之影響力頗為可觀，華人世界的政府機構須利用資訊來決定應進行哪些活動，在活動進行後，須知道進行活動的後果。這種財務報導，可用以評估績效、向提供資源的納稅義務人與民意代表交代自己滿足被託付責任的程度，也可以供作規劃未來將如何進行活動的參考，貢獻卓著。相信行政院主計處是基於這種認知，才在其繁雜的例行公務之外興起將「政府財務報導 - 會計議題與實務」(Governmental Financial Reporting, Accounting Issue and Practice)一書譯為中文的動機。

政府財務報導 - 會計議題與實務，是國際會計師聯盟 (International Federation of Accountants) 的公共部門委員會 (Public Sector Committee) 於西元 2000 年 5 月所發佈的第 11 號研究報告 (Study)。這個研究報告從會計基礎 (basis of accounting) 出發，在透徹剖析現金基礎、應計基礎及其變形的過程中，涉及許多與政府財務報導有關的問題。全冊的主文分成 5 個部分 (part)、19 章 (chapter)，及 823 段，計英文 193 頁；除主文外，另有 3 個附錄 (appendix)。附錄也數量可觀，光是第二個附錄 (財務報表釋例) 即含採用不同基礎八個政府的財務報表 (及審計報告)，佔 77 頁，致全冊厚達 284 頁。本譯文是全部 284 頁的翻譯。

翻譯的工作，既受限於原文，又含創作的性質，已是挑戰；本項翻譯之挑戰，還有：數量多、時間緊迫、政府與民間企業的差異、各國政治制度的不同、國情的特色，以及偶而出現譯者根本看不懂，全憑猜測的西班牙文、法文。不過，這些挑戰也非全屬挫折，其間饒富趣味。例如，appropriation 究是分配預算、法定預算，還是撥款；System of National Accounts 究是國民所得會計、國民所得帳，還是國家帳系統 (請參閱第十九章譯註 9)；interest 一字，究為利息，還是權益；accounts 究是帳戶，還是帳 (目)；capital 究是資本，還是資產；stock 究是股票、存貨，還是高速公路的地基 (如第 381 段)；Crown 究是皇冠、皇家成員，還是公營事業；reserve 究是準備、聯邦的中央銀行 (如第 451 段)，還是預定地休閒保留地 (第 375 段)，都可斟酌再三，頗費思量。一句「Such *『interest』* is sometimes referred to as *seigniorage*.」，就令譯者在利息 (因發行貨幣而生之利息) 與權益 (因公權力機關貨幣的鑄造權而生的權益) 之間徘徊，數次修改，最後因 seigniorage 譯為貨幣鑄造稅 (而非貨幣鑄造權) 才以利息定案。這些思量不只像玩益智遊戲，還測試謹慎的程度。例如，在斟酌 reserve 為何義之時，再巧遇 reverse，像第 451 段。

這些挑戰會轉變為快樂、尊敬、成就、期盼、溫暖，或者警惕。例如，一旦得知修正應計基礎並非修正現金基礎，或近似現金項目（near-cash item）與約當現金（cash equivalent）相差不可以道里計時，就有獲得新知的快樂；又如，看到加拿大的資產負債表把負債列於資產之前，法國則把固定資產列於流動資產之前，都有坐遊歐陸的喜悅；再來，發現有的國家把審計報告置於財務報表之前，有的卻置於財務報表之後，則為多元社會再作註解；看到加拿大及多倫多的政府審計人員出具二張保留意見的報告，萌風骨之敬；面對 heritage assets 思量再三，終以文化資產代繼承資產時，一絲橫跨二種文化的得意油然而生；看到美國的 GAO 建築被歸為文化資產及其財務報導對文化資產之描述，享受數字之外的風情，也興起我心嚮往的期盼；於獲知新南威爾斯（NSW）學校建築物的預計耐用年限，長達 100 年，想起位於九二一地震埔里的暨南大學，不禁對外國實務移植我國的適當性產生質疑；看到西班牙人在財務報表簽名時，一併簽署地名，想畫作大家以及家父落款的方式，於是，家父畫作上的「百樹樓」（其實只是置花盆約百的小樓頂）即與西班牙的大都市馬德里並列，竟頓生亦有鄰之溫暖。這些都是翻譯之外的收穫。

本研究報告之翻譯，儘量掌握信、達、雅的原則，期望讀者不但能藉此譯文一窺國際政府會計發展之堂奧，而且不耗太多功夫就能窺見。此外，譯者一旦覺原文不易了解、欠妥或其他需加說明之處，則加譯註。身處知識經濟時代的譯者團隊，希望對華人世界的政府會計水準稍盡棉薄之力。本團隊的成員，有：李美雀（德明技術學院老師）、王佩如、蔡蕙婷、陳怡君、黃明潔、崔琇玫、鍾宜穎、許弘毅等（以上均政大會計研究生），以及馬秀如（政大會計學系教授）。本團隊係基於學習之新而承接本項翻譯工作。這項工作讓本團隊的成員收穫不少，個個都感謝主計處所給的歷練機會。不過，本團隊雖全力以赴，但誤漏難免，如有誤漏，均屬馬秀如之責。敬請不吝指正。

馬秀如 謹識

於國立政治大學會計系

民國九十年十一月

前言

簡介

1. 本前言：

- 提供公共部門委員會（Public Sector Committee，以下簡稱 PSC）所扮演角色之背景資訊，並說明政府所進行的會計和財務報導行動。
- 概述本研究報告的目的，與
- 說明 PSC 的準則計畫。本研究是該計畫之關鍵組成。

PSC 所扮演的角色

2. 國際會計師聯盟(International Federation of Accountants,以下簡稱 IFAC) 是一個國際性的會計專業組織，其任務係在促進會計專業的發展和提升，使會計專業能夠在與大眾權益有關的議題上，一致地提供高品質的服務。PSC 是國際會計師聯盟理事會之下常設的委員會，其成立之目的，係在國際性基礎下，滿足公共部門的財務管理、報導、會計、審計等各方面的需要，而前述國際性基礎為協調的基礎。本手冊中所稱之「公共部門」，包括中央政府(National Government)^{譯註 1}、區域(如州、省、地區)政府及地方政府(如市、鄉鎮)，與其所屬機關(如部、部會、委員會，及所屬事業或營業單位)。PSC 在與公共部門有關特定會計與審計問題（與其關切）的辨認與解決上，占一席之地。
3. 國際會計師聯盟理事會授權 PSC 發表與公共部門有關的財務報導、會計及審計方面的準則、指導方針、研究報告及現況報告。自 1986 年到 1996 年的這段期間內，PSC 出版一系列的研究報告，其議題涵蓋資產、負債、收入、費用的定義與認列等。這些研究均屬敘述性質，旨在提供國際間現行實務的比較，並提出在這些作法後面的爭議。本研究報告說明過去研究所探討之議題，並延伸該等討論。本研究報告係 PSC 過去的努力及未來將制訂的會計準則與指導方針之間的橋樑，旨在協助個體

^{譯註 1} National Government 之直譯本為「國家政府」，其內容可能涵蓋中央政府及地方政府。因可能同時包含兩個層級之政府，故亦可譯為「政府」，惟本研究報告所稱之「政府」，係「泛指政府、政府機關，或相似的單位，地方性、全國性或國際性的該等機關均在內」(請參見附錄一 詞彙)，為避免混淆，故將 National Government 譯為中央政府。

將其會計基礎從現金基礎轉換為應計基礎。

4. 此研究報告的公開草案 (Exposure Draft), 係於 1998 年 3 月出版, 當時名為 “ 政府報導之指引 ” (*Guideline for Governmental Reporting*) 該公開草案辨認與四種會計基礎 (現金基礎、修正現金基礎、修正應計基礎、應計基礎) 有關之問題, 惟本委員會基於對 “ 政府報導之指引 ” 之評論、對國際公共部門會計準則 (International Public Sector Accounting Standards, 以下簡稱 IPSAS) 之公開草案之評論, 及針對哪一種會計基礎 (Which Bases of Accounting) 的意見徵詢 (Invitation to Comment) 而回應之意見, 決定僅著重於其中的現金及應計二種會計基礎。因此, 研究報告乃只制定現金與應計二種基礎的準則, 名稱亦於焉更改, 以反映目前之狀況。

本研究報告之目的

5. 此研究報告係協助各級政府機關辨認與財務報導有關的議題。雖本研究報告有部分僅與中央政府有關, 但其他部分則於各級政府均適用。
6. 本研究報告詳細描述現金與應計二種會計基礎, 並提供採用該兩種基礎而編製實際財務報表之釋例。本研究報告解釋上述兩種會計基礎下, 實務上常見的處理方式, 而且也提供實例, 說明常見處理方式之變化。本研究報告得作為一種與會計基礎有關的資訊來源, 供希望改變其會計基礎或修正其會計政策之政府使用。本研究報告所提供的資訊, 包括在各該會計基礎下, 會計政策的爭議及財務報表的形式, 以協助政府個體改變其會計基礎, 及期最後能提高其前後期財務報告及不同政府間財務報告的可比較性。
7. 由 PSC 所出版的其他文件, 有: 準則、研究報告及現況報告。準則, 係對公共部門的財務報導、會計、審計之要求; 研究報告, 係對於公共部門財務報導、會計、審計議題之建議; 現況報告, 則提供公共部門中的某些部門有關財務報導、會計與審計的資訊知識。

準則計畫

8. PSC 正在進行準則計畫。該計畫之期間, 屬中期, 目的則在改善傳統以來政府所提供的財務資訊之品質。本研究報告處於準則計畫的初期階段。
9. 準則計畫想制訂一整套政府會計及財務報導的準則。該準則即國際公共部門會計準則 (International Public Sector Accounting Standards, 以下簡

稱 IPSAS)。

10. PSC 將藉審閱現行國際會計準則委員會 (International Accounting Standard Committee, 以下簡稱 IASC) 所發布的國際會計準則公報 (International Accounting Standards, 以下簡稱 IAS), 予以調整, 而制定成公共部門適用之應計基礎準則。至於現金基礎準則中與應計基礎準則攸關之層面, 一併納入。PSC 決定以 IAS 作為公共部門準則的起點, 嘗試儘可能與現有之國際準則相一致, 避免公共部門須自己重新制定一套新準則。儘管公共部門所處的環境與民間部門不同, 但二個部門財務報導的目標卻一致, 均在提供能滿足需求之資訊。以 IAS 作為 PSC 準則的基礎, 可使公共部門與民間部門對相同事務之處理方法一致。當然, 除財務報導之外的其他公共部門機構與政府的特定議題, 不屬 IAS 之範疇。
11. 隨著時間的經過, PSC 意圖延伸準則計畫的範圍, 發佈初步準則中所缺少之規範, 俾進一步引導公共部門之財務報導。

集中於兩個會計基礎

12. PSC 於其前述研究報告中指出, 政府所採用的會計基礎有四: 現金基礎、修正現金基礎、修正應計基礎, 以及應計基礎。該研究報告中所提到的四種會計基礎, 與最高審計機構國際組織 (International Organization of Supreme Audit Institution) 的會計準則委員會 (Committee on Accounting Standards) 於其會計準則架構 (Accounting Standards Framework) 及相關實施準則—政府及所屬部門之財務報導 (Accounting Standards Framework Implementation Guide - Departmental and Government-wide Financial Reporting) 所採用者一致, 惟本研究報告僅著重現金與應計兩種會計基礎而已。與該兩基礎有關的會計實務與爭議, 本研究提供詳細解釋, 並簡短描述目前實務介於該兩種基礎之間的情況。本研究報告並納入政府所採用其他實務之討論, 該等實務為現金基礎或應計基礎之變形。
13. 不同政府之會計處理介於現金基礎和應計基礎之間, 落點各有不同, 差異甚大。由於辨認大家都適用的落點有其困難, 故 PSC 決定, 針對現金及應計二會計基礎制訂準則, 較為合適。惟鑑於目前實務上使用的會計基礎分歧, PSC 將另外為政府訂定指導方針, 並予公佈, 以協助政府轉換其會計基礎。該指導方針之訂定, 會納入若干種轉換的途徑, 各管轄權視其情況予以採用。

第一部分 - 簡介

第一章 摘要

本研究報告之目的

14. 本研究報告係在詳細說明政府所採用之現金基礎、應計基礎，以及這兩個基礎之變化，並提供該二會計基礎政府財務報導之實際釋例。本研究報告之目的，乃為希望改變其會計基礎的政府，或為拿自己與其他政府的會計實務進行比較由政府，提供有用的參考資訊。
15. 本研究報告描述現金及應計會計基礎與其修正基礎，其目的係在：
 - 協助政府選擇其會計基礎，並予採用，以及
 - 提供資訊給準則制定者及財務報表編製者，以保證其對會計基礎有關之會計政策議題，具一般了解。

會計基礎

16. 公共部門財務報導之環境，是介於現金基礎與應計基礎之間，由一系列不同的實務而構成。世界各國政府所採用之報告實務，落在一系列的基礎中，落點各有不同，甚有同時包含這個系列左右兩個端點特色之組合。本研究報告提供政府採用現金基礎與應計基礎之方針，並描述政府在採用該二基礎時的差異。
17. 本研究報告係著重於現金與應計二會計基礎，PSC 亦嘗試以該二會計基礎為架構，制訂國際公共部門的會計準則。然而，PSC 知道，某些政府之實務係採該二基礎之修正版，且當其由現金基礎轉變為應計基礎時，可能採用不同之方式。PSC 欲藉在個別應計基礎準則中制訂轉換方式之條款，及制訂引導由現金基礎轉換為應計基礎之指引，而探討此問題。

本研究報告之範圍

18. 本研究報告旨在協助各級政府個體（機構）編製其財務報表。儘管本研究報告有些部分僅與中央級政府機構有關，但其他部分則可適用於各級政府機構。
19. 雖然 PSC 已建議公營事業應採用應計會計基礎，並遵循國際會計準則（詳 PSC 第一號指引（Guideline 1），「公營事業之財務報導」（*Financial*

Reporting by Government Business Enterprises), 但公營事業仍會發現本研究報告有所助益。

20. 本研究報告既未強制個體採用特定的會計處理，亦未建議其採用特定的會計處理，本研究報告之主要目的，是在描述政府的會計實務，提出釋例，並辨認在政府財務報導上與會計政策有關之議題。
21. 本研究報告所著重之議題，係政府編製一般目的財務報告（亦稱政府之財務報告）所遭遇者。這些報表係為外部使用者而編製。所謂外部使用者，即指無法要求他人（或無法與他人訂約而要求他人），提供特殊報告以滿足其特定資訊需求之使用者。外部報表使用者，包括：全體人民（及其選出來之民意代表）、財務分析家/經濟學家、債權人、供應商，以及媒體等。這些財務報表經常是外部使用者的唯一資訊來源。
22. 政府財務報告亦供內部使用者使用。所謂內部使用者，係指政府之決策制定者（主要是各政府所屬機關的管理者）或政府機關之首長（或居相當職位之人士）；內部使用者包括政府內不同單位（portfolio level），或整體政府之層級（whole of government level）。不過，內部使用者通常能夠要求相關部門提供特為滿足其需求而設計的內部報告。實務上，這兩種形式的報告通常係由同一套會計制度所提供，僅其分類的方式不同，或其提供資料之詳細程度不同而已。
23. 特殊目的財務報表，係為滿足特定使用者之特定資訊需求而編製之財務報表，例如，為主要債權人而編製的報表、為經理人而編製的內部報表，以及為主管機關而編製之報表。在該報表中資訊揭露之程度與呈現之形式，是由特定使用者決定。內部管理報告通常包含詳細資訊，尤其是那些對該管理當局而言屬可控制項目之資訊。由於內部使用者的需求大相逕庭，故為內部管理目的而編製報表之範圍與內容隨人而異，變動甚大。討論特殊目的報告的可能內容，超過本研究報告的範圍。

架構

24. 本研究報告分為五個部分：
 - 第一部分 簡介。
 - 第二部分 現金基礎。
 - 第三部分 應計基礎。
 - 第四部分 衡量基礎。
 - 第五部分 國家帳系統及政府財政統計。
25. 以上第二和第三兩部分之討論，包含：在各會計基礎下產生的資訊能滿

足使用者需求的程度、各會計基礎下所認列財務要素（financial element）之說明，以及認列與衡量這些要素的一些問題。此外，上述說明還包括在各會計基礎下財務要素的可能分類，與討論依該二基礎而編製之外部財務報表。

現金基礎會計

26. 本研究報告的第二部分在說明，現金基礎所認列之要素，計有：現金餘額、現金收入，以及現金支出。本研究報告定義上述要素，描述現金收入與現金支出的種類，並討論與其認列、報導，與分類相關之議題。上述討論亦涵括現金資訊的效益與限制。前者如，現金基礎的財務報表，與傳統上以現金為基礎的分配預算之間，有關連；又如現金基礎財務報表的編製者與使用者均不須具備深厚之會計知識。不過，本研究報告亦指出，當所要求的資訊愈複雜時，若使用現金基礎，即受限制，本研究報告指出該類限制。此外，本研究報告還辨認在現金基礎下所編製一般財務報告之形式，並辨認可能須於財務報表中作揭露之額外資訊。
27. 很多使用現金基礎會計之政府，以額外資訊作補充，如：政府之承諾或政府公債的資訊，即可能被補充提供。此外，還有一些政府在報告期間結束後，再等待一段期間，暫不將帳簿結束，仍把交易記入報告期間。第二部分也包括修正現金基礎之討論。儘管實務上有很多人採用修正現金基礎，但本研究報告僅著重於「純粹」的現金基礎，其原因，是為了有討論一套財務報導之爭議的基礎，也是為報表編製者及審計人員在考量不同轉換方式之含意時，建立一套理論架構。

應計基礎會計

28. 本研究報告第三部分討論應計基礎會計的優、缺點，並說明不同國家之所以採用應計基礎之理由。該部分說明應計基礎所認列之要素，有：資產、負債、淨資產/權益、收入與支出。本研究報告討論每一要素之定義與認列之標準，說明各要素認列項目的種類，並說明如何將上述定義及認列標準適用於前述項目。對上述項目，只要 IAS 曾作相關討論，本研究報告即將相關資料納入。
29. 本研究報告討論在應計基礎下所編製財務報表之一般類型，同時也說明可能於財務報表揭露之其他資訊。
30. 一些逐步改採應計基礎的政府，決定不認列某些特定的資產或負債。這些政府之所以採用這些變形，可能是它們在變更到應計基礎過程中的預

定方式，或者是它們認為如此做，是合適的安排。例如，某一政府可能未認列所有的實體資產，該政府之所以採用這種作法的原因，可能是當時無法取得對所有實體資產的完整記錄，或是因為該政府認為某些種類的實體資產不能滿足資產的認列標準。此外，某管轄權的會計實務可能為法律或命令所規範，而該等法令卻係獨立發展。第三部分亦討論常見的修正應計基礎。

衡量基礎

31. 本研究報告說明若干種不同的衡量基礎。儘管本研究報告未建議應採用哪一種衡量基礎，但辨別哪些衡量基礎，係於衡量特定的資產與負債時被廣泛使用。

國家帳系統及政府之財政統計

32. 一個政府編製之財務報表，通常有三：按本國會計制度編製的財務報表、依照聯合國的國家帳系統（System of National Account, 以下簡稱 SNA）編製該國的統計數據，以及依國際貨幣基金（International Monetary Fund）的政府財政統計（Government Finance Statistics, 以下簡稱 GFS）規定而編製其政府財政統計。本研究報告說明這三種報導制度間的關係，並審視其間的差異。過去差異發生的原因，是這三種制度採用的衡量基礎不同。不過，衡量基礎上的差異已逐漸消失。國家帳系統已採用應計基礎，資產與負債也以市價衡量；政府財政統計也在考慮採用應計基礎；而政府財務報告，儘管一些政府機構仍以歷史成本報導，但其資產與負債逐漸改採應計基礎會計。

附錄

33. 本研究報告的附錄包括說明本報告所用辭彙之辭彙表，及不同政府所編製之釋例財務報表。讀者應注意，附錄中出現的財務報表僅為釋例而已，它們所代表者，為當前實務，不必然為最佳實務。該等範例旨在協助讀者了解，並作為本研究報告所使用釋例之內容。

成本效益

34. 各級政府決定其採用之特定會計基礎，係基於成本與效益之分析。不同的會計基礎，有不同的優點，有些基礎在某些環境下較其他基礎為合適。各會計基礎之效益，請參閱第四及十一章的討論。到底是哪個

會計基礎最適合，繫於該個體的特徵與性質、報表的種類與目的，以及資訊對於使用者的價值。這個決策亦受該政府是否須編製整體財務報表，以及如果須編，該報表所使用之會計基礎而影響。此外，會計基礎的選擇，同時還受制訂與維持必要財務資訊制度之成本而影響。

35. 當個體朝向應計基礎的方向改變時，很多爭議變得複雜。這些爭議，包括：報表所報導之要素與所衡量財務績效的範圍，究有哪些？這些要素如何定義？如何衡量？因此，判斷哪些交易與事件須於財務報表表達，在採用應計基礎時，即較為重要；類似地，在採用應計基礎時，制訂與維持會計制度之成本，亦可能較高。採用某一特定會計基礎的成本實際上究如何，又受其員工之目前能力及目前制度的可靠性與完整性而影響；員工的能力，則受其經驗與所受訓練而決定。改變會計基礎的成本與效益，同時也受已作政治承諾的程度與為改變而已投入資源的多寡而影響。某一改變所擁有政治承諾的程度若高，而且已配置的資源為適當時，則其能提供短期利益的可能性，較沒有這種支持的改變為高。
36. 上述成本與效益分析的決策，並不容易作成。成本係全由報告個體自己負擔，預測精確，多少較易；效益則通常由個體自己與第三者共同享有，數額大小，僅能主觀估計。當個體之會計基礎由一個改為另一個時，其可能的全面效益，應涵蓋因該改變而獲得之較完備財務資訊、隨之而來的較佳決策，以及其帶來的增額利益。納入考量的效益，還應包括政府是否有就其控制的全部資源，及其控制的結果，擔負對他人作出交代（accountable）的義務。若決定不提供特定資訊給他人，該決策的成本，則應涵蓋因不提供資訊給決策制定者，而帶來的機會成本。

會計基礎間的轉換

37. PSC 欲藉現況報告(occasional paper)(例如，*應計基礎之觀點* *Perspective on Accrual Accounting*) 可在網址 www.ifac.org 獲得上項資訊)來描述某政府機關改變其會計基礎的過程，及從現金基礎轉換為應計基礎的明確指引，來探討不同會計基礎間轉換的議題。本研究報告係就兩個會計基礎下的要素如何定義與認列，及在對外財務報表中如何揭露相關資訊的問題，提供相關資訊，而未提出由一會計基礎轉換成另一個基礎之特定過程。本研究報告採用這種作法，係基於下列理由：

· 各個政府機關演化的性質可能不同。有些政府會選擇逐步改變其會計

基礎，但有些政府則會選擇逕行改變，例如，逕從現金基礎改為應計基礎。

- 每一個政府的轉換步驟，均有其獨特性。轉換的性質，繫於該政府目前所使用之會計基礎、目前已可獲得資訊之品質及範圍、進行轉換的可用資源，以及可用之轉換期間。

第二章 財務報導之目的

簡介

38. 不論政府所採用的會計基礎為何，所有的基礎均涉及一些相同的財務報導爭議。這些爭議均屬攸關。本章彙總部分爭議。
39. 本章討論下列項目：
 - 政府財務報導之目標及政府之經營環境。
 - 政府財務報告使用者的需求。
 - 財務報導之目標及其品質特徵。
 - 不同的會計基礎滿足財務報導目標的能力。
 - 政府之財務報導與其他形式報導間的關係。
 - 報導個體的決定，及
 - 合併財務報表的編製。
40. 本章很多資料係取自 PSC 研究報告第 1 號「中央政府之財務報導」(*Financial Reporting by National Government*)，與 PSC 研究報告第 8 號「政府財務報導個體」(*The Government Financial Reporting Entity*)。讀者若欲取得進一步之瞭解，請參閱該二研究報告。

財務報導目標的重要性

41. 決定財務報導之目標，是政府進行其財務報導的第一個步驟。在目標選定之後，目標主導會計基礎，及該基礎下會計政策的選擇。不過，實務上，政府會計基礎的選用，通常是歷史發展與所掌握可用資源相互作用的結果，而非一個明示的決策(explicit decision)。然而，在決定究竟是保留原來的會計基礎，還是改採用另一個會計基礎，並在所選擇的會計基礎下選用適當的會計政策時，評估財務報導的目標是一個重要的步驟。
42. 財務報導最基本的目標，是提供滿足使用者需求的資訊。因此，本章辨認誰是政府財務報告之主要使用者，以及他們所需資訊之型態。然而，以下的說明，卻先是政府財務報導所處之環境，並比較政府之財務報告與其他形式之報導。這是因為這些說明是有助益的。

政府的經營環境

43. 下列引言說明公共部門政府財務報導之目標：

「對政府個體一般目的財務報告的使用者而言，企業監管（*corporate governance*）績效報導、財務與非財務績效資訊之可比較性等的廣泛議題，已愈來愈重要。我們相信，大眾已愈來愈清楚地期望政府及其所屬機關（例如，我們瑞士公共部門），為：(a)有效果，而且(b)被看到有效果。立法機關也逐漸將這種邏輯訂入聯邦及州的法律中。此種發展意味財務報導應夠透明，以確保資訊使用者能適當且持續地收到以金額表達（*financially-based*）的績效指標資訊。」
（見瑞士會計師及稅務諮詢人公會（*Swiss Institute of Chartered Accountants and Tax Consultants*）所提出的政府財務報導引導（*Guideline for Government Financial Reporting*）草案）

44. 以下是一些公共部門之經營環境與別人不一樣的特徵。這些特徵會影響下列財務資訊的性質。

· 一般而言，政府之所以存在，非為賺取利潤，相反地，政府關心國民的福祉，藉其最佳提供資金的方式，促他人或自己供給商品與勞務給國民，並制訂法令規範，供從事業務之遵循。儘管各政府之功能隨管轄權及一個政府內層級的不同而異，但其功能通常均包括提供衛生、教育、國防等服務。政府單位（除其企業單位外）沒有獲利的動機，即意味：其評估績效，可能須使用多種財務與非財務之績效指標。

· 整體而言，政府傾向於透過稅收及無對價交易而獲得大部分之收入。納稅義務人，與對價交易之交易對手不同，沒有選擇是否進行交易的權利，並且不能保證其收到之價值與付出之金額等價；當人民與某一個政府所屬的獨佔事業從事對價交易時，亦然。

· 得使用公共資源之授權及對該等資源的管理二事，通常是由政府的二隻不同手臂分別進行。政府的手臂，有：立法部門及行政部門。立法部門有權要求行政部門，就其經管之財務活動與託管財務資源之運用情形，對其負責。如此一來，公共部門通常即須證明其已盡最大努力，就其可用資源，按最低成本，提供人民所需之財貨與服務給他（她）們。相反地，民間部門則通常係對股東負責，至於其負責的方式，則是在競爭的環境下，為股東所投入之資金追求資金的報酬，而不是其提供商品或勞務的性質。

45. 公共部門的上述特徵，使其財務報導的種類，較民間部門之傳統報導模式為多。例如，民間部門通常不須進行非財務績效之報導或遵循報導（*compliance reporting*），但公共部門則須進行這些額外的報導。公共部

門所面臨的另一項挑戰，是須衡量政府之政策與執行該等政策的後果。上述額外報導之部分形式，本章稍後將作討論，請參見「政府之財務報導與其他形式之報導間的關係」。

46. 政府財務報導的最重要目標，是資訊應能滿足使用者的需求。IASB「*財務報表之編製與表達的架構*」(*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) 指出：

財務報表的目標，係提供使用者在作成其經濟決策時，有用的個體財務狀況、績效，以及財務狀況改變等資訊。至於使用者之種類、範圍，則相當廣泛。

47. 民間部門與公共部門二者雖有差異，但就進行管理所須之資訊，與要求個體的管理者需為其管理負責的二個層面而言，二者仍有相似之處。就公共部門之個體所須使用與現金流量、資產與負債、及資產與負債變動有關之財務資訊，民間部門的會計模式及會計準則等（如，IAS）即提供相當多之指導。儘管民間部門所制訂的準則，並未討論政府單位所面臨之某些特定問題（例如：如何認列租稅收入），但政府所面臨的其他許多問題仍適用。因為可能適用，本研究報告在討論該事項時，即會提及國際會計準則委員會適用之文件。IFAC PSC 正在制訂一套公共部門之會計準則，本研究報告即為該項正在進行工作的一部分。此準則最初的部分，大都依循國際會計準則，惟將來會制訂該準則所未涵蓋的財務報導議題。

使用者

48. 政府財務報告的主要使用者，包括：
- 立法機關及其他監理組織 (governing bodies) : 立法機關及其他監理組織將管理公共財務事務及資源之權，授予行政單位及政府組織，故立法機關即欲使用財務報告來評估行政單位的資源管理情形、遵循立法機關及其他機關所制訂法令之情形，以及評估政府之財務狀況與財務績效。
 - 社會大眾：社會大眾，包括：納稅義務人、被選舉人、選舉人、特定的利益團體 (interest group)，以及政府所提供財貨、勞務或移轉支付之收受者。納稅義務人須提供資源給政府，故關心政府如何在當年及以前年度使用稅金的資訊，此外，亦關心政府是否以當年所收稅金支應當年所提供財物及勞務的資訊。
 - 投資人與債權人：政府所發行證券之投資人與其他債權人欲評估政

府是否有能力於證券到期時履行其承諾。本類使用者也可能可取得特殊目的之報告。

- 評等機構：許多政府以發行公債或其他金融商品的方式，從本國或國際的資本市場募集資金。評等機構使用標準分類（如 A、AA 等）來提供政府信用等級的資訊給資本市場。評等機構所關心者，主要為政府是否有能力屆期償付債息及債務，故考量政府其他義務的性質與範圍、可用以支應債務之資產、本期與預計未來支出的範圍，以及其維持或提高稅收水準的能力。
- 其他政府、國際機構及資源提供者：本類使用者的資訊需求，原則上與投資人及債權人相似，惟其所提供資金既可能特別註明係為某一特定計畫，故其可能亦需要與遵行該計畫有關契約條款或衡量該計畫特定績效的資訊；國際機構還關心不同政府的財務報表能否比較、揭露是否完整。
- 經濟分析人員及財務分析人員：經濟分析人員及財務分析人員，含媒體，係代表其他類的使用者複核與分析資訊。
- 上級長官：雖然政府機關的上級長官為資訊的內部使用者，已可取得內容較外部報告為詳盡的內部報告，但一般目的之外部報告仍可助上級長官綜合瞭解該機關之財務事務。

使用者之需求

49. 雖然上述使用者之資訊需求不一，某些團體對某種資訊需求的殷切程度，又較其他團體為高（低），但其資訊需求仍有相同之處。PSC 相信，使用者整體期望政府財務報告能助其進行下列活動：

- 評估收入的來源與種類。
- 評估資源的分配與使用。
- 評估收入可用以支應營運成本之程度。
- 預測本期現金流量（時間及數量）、未來現金需求（時間及數量），以及借款之需求（時間及數量）。
- 評估政府在長期履行其長短期財務負擔的能力。
- 評估政府或個體的整體財務狀況。
- 將政府代表納稅義務人而持有資產的資訊，提供給社會大眾，上述資訊中，關於資產之所有權、對資產之控制、資產之組成、狀況與維修等，尤受重視。
- 評估政府與個體使用資源的財務績效。

- 評估政府對經濟所造成的經濟影響。
- 評估政府支出之選擇與優先順位。
- 評估是否依循法定預算及其他立法及相關授權，如法律、契約條件與限制，而使用資源，及
- 評估政府或個體保管與維護資源的情況。

政府之財務報導與其他形式之報導間的關係

50. 本研究報告係著重政府財務報告中所提供之財務資訊。政府財務報告，係為若干種外部使用者而編製。外部使用者不能要求他人提供特殊目的的報告，以滿足其特定資訊需求，亦未與他人訂定可以讓他（她）取得特殊目的的報告的契約。一般目的之報告，就是用來滿足使用者的一般需求。大部分的外部使用者，接近資訊的權利受到限制，因此這種政府財務報告若不是他們能夠依賴的唯一來源，就是可以依賴的非常重要來源。至於政府財務報告究竟揭露那些資訊，則可能由法律、命令，或會計準則來加以規範。
51. 政府財務報告，與民間部門的財務報告一樣，都沒有設法提供使用者所需的全部資訊。政府財務報告有其範圍，而該範圍的限制如：
- 這些報告僅是財務報告而已。財務報表的總計無法包括未能量化的項目，惟其可以額外資訊的方式於附註中揭露。使用者為滿足其需求，可能另須尋找其他資訊來源，如：統計資料、人口統計資料、文字敘述性的評估，以及對一般經濟情況與政治環境的報告。
 - 這些報告僅提供與報告編製個體有關的資訊而已。至於報告編製個體，可能是單一政府部門，也可能是所有某一類政府機關的集合。所以，這些報告可著重單一政府部門的活動，亦可著重特定政府層級的活動。在一般情況下，不同層級政府的資訊，並不彙併，政府與經濟環境中其他個體的資訊，也不彙併。至於整個政府與全國經濟整體的財務資訊，通常分別由政府財政統計局（Government Finance Statistics）與國家帳系統（National Account System）提供。
 - 它們所提供的資訊，是財務績效的資訊，而非服務績效的資訊。績效報導，可包括與政府所提供商品及勞務的性質、品質、數量，以及成本等有關的資訊。固然績效報導，尤其是與商品及勞務之成本有關資訊之報導，可能被納入政府財務報告之範疇，但與績效報導有關的討論，已超出本研究報告的範圍。
 - 它們是外部報告，不是內部報告。上級長官固然可能使用政府財務

報告中的資訊，但他（她）們還可以取得更詳細的資訊，來幫助其制訂決策。例如，儘管政府對外財務報告係以歷史成本來衡量資產，但在管理報告中，則可就特定種類之資產，同時列示歷史成本與市價之資訊。

- 因編製政府財務報告所採用的會計基礎，與編列預算所使用的基礎可能不同，故兩者文件採用的會計原則亦可能不同。例如，政府得承擔義務或做出承諾之授權，可能須納入預算文件，但是除非該項義務或承諾已符合會計基礎下負債的定義，否則，即不會在任何一種會計基礎下認列為負債，亦不會為本研究報告所提及。
 - 它們通常僅描寫過去已發生事件的影響而已。年底所編製的財務報告，僅列報在報導期間內的交易與事件對個體的績效與財務狀況的影響。儘管政府會選擇在其財務報告中提供預測財務資訊（例如，對未來事件與交易之預測），但傳統上，這些資訊都只在預算報告中出現。
 - 政府財務報告可能納入遵行報告。儘管對於很多政府個體而言，是否遵行預算與撥款之報導，是重要的資訊，但政府財務報告只是這些資訊的一種可能來源而已，它亦可能於下一個年度的預算中出現，或另行單獨出版。遵行報告將於本章稍後討論。
52. 政府個體服務績效的資訊，可納入政府財務報告之中，亦可以單獨的報告表達。績效衡量的工具及指標，不論預計或實際，均可於預算或計畫中表達：可用這些衡量的工具及指標來衡量實際的結果。至於攸關的資訊，則包括：預計與實際產出數量與品質的比較、產出（outputs）與結果（outcomes）間關係的說明，有些政府還報導整體經濟統計數據，例如：失業人數、國內生產毛額、通貨膨脹、利率與貿易差額等情況。
53. 例如，英國政府在其財務報導（採用應計基礎，稱為資源會計，resource accounting）中，報導每一部門為追求達成各個主要目標而耗用之成本、各部門計畫的目標與產出之比較等的績效資訊。（詳對納稅義務人的財富較佳之會計處理 - 政府之建議（*Better Accounting for the Taxpayers' Money - the Governments Proposals*），1995年7月，1.26段）。

政府財務報導的目標

54. 在不同管轄權下的若干準則制訂者，已考量「財務報導的目標究竟為何？」。這些管轄權或團體，包括：IASC，以及美國、澳洲、加拿大及紐西蘭的會計準則制訂者。IASC的「財務報表之編製與表達的架構」辨

認民間部門中個體的財務報導目標，至於 IFAC 的 PSC 研究報告第 1 號「中央政府之財務報導」所辨認之政府財務報導目標，是：

財務報導，應表達政府或單位對有關財務事務或受託管理資源的受託責任 (accountability)，並提供有助於決策的資訊，包括：

- a. 指出是否依據法定預算而取得資源、使用資源。
- b. 指出是否依循法律及契約規定而取得資源、使用資源。上述規定包括由適當立法機關所加諸之限制。
- c. 提供有關財務資源之來源、分配，與使用的資訊。
- d. 提供政府或單位為滿足其活動的現金需求，如何籌措資金的有關資訊。
- e. 提供可用以評估政府或單位為清償其負債與履行承諾能力，如何籌措資金的相關資訊。
- f. 提供與政府或單位之財務狀態及其變動有關的資訊。
- g. 提供用於評估政府或單位績效的總和性資訊，該等資訊與服務之成本、效率，以及達成目標等有關。(IFAC 的 PSC 第 1 號，第 63 段)

55. 在辨認財務報導的目標時，分析滿足上述目標財務資訊之成本與效益，是攸關的。原則上，財務報表使用者的效益，應超過記錄、彙總、報導，與查核這些資訊的成本。分析效益與成本時所考量的期間長短須合理。由一個基礎轉換為另一基礎時，其成本，僅屬短期而已。分析成本效益的一項困難，是特定成本項目雖可量化，並加衡量，但效益之量化卻相當困難。

財務報導的品質特性

56. 財務報告所提供資訊的品質，決定其對報告使用者是否有用。IASB 的「財務報表之編製與表達的架構」所討論的財務資訊品質特性，有：
- 可瞭解性。
 - 攸關性。
 - 重大性。
 - 可靠性。
 - 忠實表達。
 - 實質優於形式。
 - 中立性。
 - 審慎。

- 完整性，及
- 可比較性。

57. IASC 還提到，尚有其他重要的品質特性，例如，時效性；也提到，各個品質特性間的平衡或互替，有其需要。不同的會計基礎所著重的品質特性，並不完全相同；在不同個案下決定哪些品質特性較為重要，係屬判斷。以下簡短描述部分品質特性，讀者若對品質特性之完整說明有興趣，可參閱 IASC「*財務報表之編製與表達的架構*」與 PSC 研究報告第 1 號「*中央政府之財務報導*」。
58. 所謂可瞭解性，係指資訊可被瞭解、清楚且精確。財務報告所提供的資訊，應簡單、清楚呈現，而且，對於使用者而言，應可瞭解。
59. 所謂攸關性，指資訊須能幫助使用者作成決策，亦即，所提供的資訊與使用者的需求間，有合理的關係存在。資訊須及時且可靠，才可能攸關。
60. 所謂重大性，係用來陳述財務報表資訊對於使用者的重要性。重大性之決定，繫於在某特定環境下的判斷。某一項目是否重大之判斷，係從使用者的觀點，來評估及判斷該項目的某些層面，對使用者而言，是否重要。一個項目可能因其性質本身即顯攸關；另一個項目則可能須因性質與金額（屬重大）二者才顯攸關。一個項目若屬重大，即預期其影響對政府財務營運與管理的評估及擬採行之決策。一般而言，使用者有興趣的財務資訊，僅為與其評估與決策有直接影響者。財務報告若連不重要的項目亦多報導，即傷及財務報告的清晰與可瞭解性。
61. 可靠的資訊忠實地表達其欲（purport）呈現之資訊；可靠的資訊完整、沒有偏差（即中立），並可驗證。可靠性並不禁止財務報告中使用估計的數字，惟估計的方法須可靠。
62. 各個政府財務報告的資訊，應一致與可比較。可比較，係指不同個體因使用相同的會計基礎而可比較。政府所使用之會計基礎，一旦改變，或雖使用之基礎未變，但同一基礎下的會計政策改變，會計準則通常要求政府充分揭露。

不同的會計基礎與財務報導目標間的關係

63. 雖然所有會計基礎均須提供可用以滿足某些財務報導目標之資訊，但某些基礎所達到之目標較其他基礎為多。因應計基礎所提供之資訊，涵蓋其他基礎所記錄者，故主張它較其他基礎更能滿足使用者的需求。然而，各會計基礎的目標並不相同，某一會計基礎是否比其他的會計基礎更合適某一個報導個體，係繫於該報導個體認為最重要之目標為何。不

同會計基礎下財務報表的資訊（不含補充資訊），能符合財務報導目標之程度，見第 24 頁的表。

公共部門中的報導個體

64. 報導個體是一個可合理預期有人依賴（使用）其財務報表的個體。這些使用者係藉財務報告而得知個體對其負責之情況，並助其作成決策。所謂報導個體，可指政府的一個部門或部會、隸屬於某政府單位的個體，或是政府整體。決定政府報導個體的範圍，即在決定政府財務報告所包含之個體、交易，或活動。
65. 可用來決定財務報導個體範圍的觀念或方法，不只一個，計有：
 - 授權資金分配法（authorized allocation of fund approach）
 - 法律個體法（legal entity approach）
 - 擔負政治責任說（political accountability concept），及
 - 控制原則（concept of control）

不同的會計基礎（含其修正）達成目標之能力^{註1}

目標	現金		應計	
	現金基礎	修正現金基礎	修正應計基礎	應計基礎
法定預算之遵循 ^{註2}	是	是	是	是
法律及契約規定(包括支出之限制)之遵循	與現金需求及其限制有關者	與現金及近似現金需求及其限制有關者	與現金及財務資源需求及其限制有關者	與現金及經濟資源需求及其限制有關者
財務資源之來源、分配與使用	現金資源	現金與近似現金資源	現金與財務資源	現金與財務資源
融資現金之需求	現金資源	現金與近似現金資源	現金與其他財務之需求	現金與其他財務之需求
融資並清償債務及履行承諾的能力	動用現金者	動用現金與近似現金者	動用財務資源者	動用經濟資源者
財務狀況及其變動	現金之狀況	現金與近似現金之狀況	財務資源	財務資源與經濟資源
財務績效，以服務成本衡量者	資訊不予報導	資訊不予報導	報導有限資訊	提供評估績效所須之資訊

66. 上述四個觀念並非互斥，例如，法律個體說可與控制說並存；另一方面，即使使用的概念不同，所得到的報導個體，亦可相似。當個體的層級較低時尤其如此，然而，當財務報導愈往整體政府的方向發展時，運用不同的概念所產生的結果，愈可能不同。例如，在法律個體說之下的遵循報導，與授權資金分配說相較，可能會要求政府在其原有的財務報告之外，再編製其他報告。上述概念容後詳述。
67. 授權資金分配說主張，如報告個體能證明其係遵守授權其得支用資金之規定，則可謂該個體已盡到對他人擔負之責任，亦即滿足其提供決策所

^{註1} 本表假設政府僅提供各基礎所產生資訊，然而政府可在前述資訊之外，再報導補充資訊，使其更符合財務報導之目標。

^{註2} 以財務報告證明個體是否遵循法定預算之能力，繫於政府於當時情況下所採用的會計基礎。惟兩個基礎即使不同，亦可以調整。

需資訊之要求。例如，某一個體得到得支出款項之一般性授權，若該個體能舉「共同收入（consolidated revenue）」或「公共基金（public fund）」而證明其係遵循授權支出之規定，僅自該二項下支應，即謂其已盡到報告的責任。在此法下，報導個體之決定係繫於某一個體的資金是否全由政府撥入（wholly funded），或絕大部分係來自政府基金（government funds）授權分配其資金，因此，在此法下，財務報導的個體與預算的報導個體一致。基金會計即屬此觀念之運用。

68. 基金會計（fund accounting），係根據一種報導個體的觀念。傳統上，政府財務報導的焦點，係在辨認授權支出欲達成之目的，及該項授權是否被遵循。所以，政府財務報導個體，係為個別的基金，而該等基金的財源，則來自於國會指撥的資金。基金會計，係指為各個受限制的現金餘額，分別進行單獨會計處理的一種會計制度。在此制度下，一個基金即常為一個財務報導個體，其報表須個別呈現。在此基礎下，基金係為進行特定活動或達成特定目標，而擺在一旁的資源集合，而該等資源之使用須遵循法令所規定之方式。這些資源以分開或各個基金別的方式來記錄，可顯示資源的使用是否遵循所加諸之限制（請參見 PSC 研究報告第 8 號「政府財務報導個體」，可自 www.ifac.org 取得）。基金固然能符合 PSC 研究報告第 8 號所述報導個體的定義，是一個獨立的報告個體，但基金通常同時也是一個較大政府的組成份子。較大的政府，也是一個報導個體，當基金已是一個報導個體時，報導主要政府的資訊，即須編製合併財務報表或彙總的財務報表。
69. 贊成採用授權資金分配法的理由，有：
 - 報表使用者希望藉政府使用資金的情形，與所分配的可用公共資金相比較，而評估其使用。
 - 贊成採用本法的人認為，應著重預算的報告，因其攸關。預算報告為攸關，是因為二者報告的性質並不相同，預算報導不應忽略，而且，也因為財務報導的使用者還可以從其他個體獲得預算以外的其他報告，以及
 - 預算報導及其他報導所使用的會計基礎，是可能不同；而一旦遇二者不同的情況，要把預算數與非預算合併，即會遭遇困難。
70. 不過，在評估上述這些贊成者的說法時，還應想到要藉授權資金分配法來決定報導個體的話，則報告個體的範圍相當狹隘，不能由這些報告個體就看到政府所負責資源與活動的全貌。例如，一個市政府可以選擇究由自己直接對大眾提供所有的公共服務，或成立數家公司，由各個公司

分別提供水的服務及道路的服務等。不過，不論市政府如何選擇，市民皆須對服務付費，但是，若採授權資金分配法，其結果卻是在兩個選擇方案下給納稅義務人不同的報告。

71. 第二種觀念，是法律個體法（Christiaens 1997）。本法主張，政府合併財務報告中須包含個體的名單或類型，繫於法律的規定，凡法律上列名者，即為一個報告個體。在實務上，本法不能單獨存在，而常須與其他方法併用，這是因為，即使採用法律個體法，仍需決定：「立法的名單中，究應包含哪些個體？」
72. 第三種觀念，是須在政治上對他人負責的觀念（CICA 1985, P.35）。在這個觀念下，一個體應該報導的活動，是它應對他人負責的所有活動。一個進行活動的組織算不算一個個體，與法律有無規定它是不是一個報告個體無關，亦與這個組織的結構無關，只與這個組織是否須對他人負責有關。所以，一個組織不論它是由政府與私人企業的合夥，或其他政府，都可以成為一個報告個體。
73. 第四個觀念，是控制說。在本法下，政府財務報導的個體，包括政府能夠控制的所有個體與交易。控制說常為民間部門所採用，現在連政府也逐漸開始採用此一觀念。控制說中所謂的「控制」觀念，適用在公共部門時，通常係指因所有權而生的控制，排除因其他的原因而生的控制。例如，本法未主張，政府因握有加諸規範之權而生的控制，使得被規範的對象須因此而提出財務報告；或者本法亦未主張政府因身為貨物或勞務的主要購買者，或身為資金的提供者而生的控制，使得被規範的對象須因此而提出財務報告。在控制說下，須進行報導的個體，應涵蓋報導個體所控制的所有資源與所負擔的所有義務，至於用來管理上述資源與負擔義務的行政個體或法律個體到底是誰，則在所不問。
74. 當政府採用控制說來決定報導個體的範圍時，下列有關財務報表的事項可予說明：
 - 凡政府所能控制者，政府均就其而擔負對他人說明的責任（除須作對預算主管機關（budgetary authority）或支出命令（spending mandates）而作的遵循報導之外）。
 - 政府所控制的全部資源與義務，係由一套財務報表來涵蓋，以及
 - 政府無法控制的個體，就不會包括在政府的財務報表之內。
75. 以控制說來決定誰是報導個體，誰不是報導個體，有其困難。困難發生的原因，包括政府的潛在控制範圍廣泛。因此，本觀念須限定在特定形式的控制，而且，運用本觀念時，可能需加判斷，因此，政府若採取本

觀念，常須訂定詳細的指導方針。下列因素，可用來指出政府是否對其他個體具有控制力，例如：

- 政府因擁有行政權，而能就財務與營運政策，指導某個體的管理當局 (governing body)。
 - 在現行法律下，政府擁有裁撤某個體管理當局半數以上 (majority) 成員的廣泛裁量權，或
 - 在個體的一般會議中，政府所擁有的表決權超過半數。
76. 如果政府決定採用控制說，作為決定政府財務報導個體的範疇之準繩時，須先解決下列問題：
- 決定控制的定義/特徵。
 - 辨認被政府控制的個體，及
 - 合併所有交易的機制。

合併報表的議題

77. 報表報導的內容，得包含若干個被控制的個體，當政府為這樣一個報導個體編製財務報告時，即須討論如何把不同個體的資訊合併起來的問題。合併資訊的方式，可有：
- 每一個體，各編其報表。
 - 若干個政府活動之部門 (sector of government activity)，各編其報表。
 - 所有個體編入一張合併財務報表 (consolidated financial statements)，而且，凡納入的個體，一律合併 (consolidated)，完全 (fully) 合併。
 - 也編合併財務報表，惟只有部分個體為合併 (consolidated)，而其他的個體則只按把權益併入 (equity accounted) 之方式處理，及
 - 編結合報表 (combined statement)，而不作合併的調整 (consolidation adjustment)。
78. 採用完全合併，有其優點。它把一個個體與其所屬機關合起來的整體財務狀況，視為一個個體。當採用完全合併時，合併的程序，包括：
- 確保所有個體所使用會計政策為一致；若其不一致，則數字須作適當調整。
 - 確保所有個體的報導期間為可比較的，以及
 - 沖銷個體間的交易或餘額，例如，沖銷二個個體間的金錢借貸，也沖銷二個個體間貨物與勞務的銷售。
79. 然而，當報導個體為一個政府時，若不同層級的政府或不同類型的個

體，使用不同的基礎，即再產生其他的的合併問題。有些國家，在某些政府部門，採用應計基礎或其修正，但在較高層級的政府，卻採用現金基礎或其修正。採用這種作法的國家，並非特例。

80. 若政府欲編製合併財務報表，而其中一個或多個個體所採用的會計基礎不同時，政府可選擇的方式，如下：
- 要求所有個體均改採同一個會計基礎。
 - 平時，允許各個個體採用不同的會計基礎；待合併時，才將所有財務報表調整成同一個會計基礎。這種方式，可能是升高或是降低編製財務報表會計基礎的層級。至於究竟是升高，還是降低，則視可獲得之資訊而定。例如，如果大部分的個體所採用的會計基礎，為修正應計基礎，只有小部分的個體採用修正現金基礎，即可能調整後者的財務資產與負債。這類調整所須的精確程度，繫於數字的重要性而定。
 - 按較低層級的會計基礎來編製合併財務報表，而把可獲得的額外資訊，以附註的方式揭露。
 - 編製群組報告（group report），而該群組報告係呈現報導個體內所有個體的財務資訊，但各財務報表並不合併，以及
 - 亦編製群組報告，惟本群組報告是不管不同個體的財務報表係以不同的會計基礎編製，仍然將其相加。不論是對報表編製者或報表閱讀者而言，此種方式均生困難。例如，若將現金會計基礎下的資訊，與應計會計基礎下的資訊合併，那麼，即使得相同的一個交易，卻按不同的方法來記錄。
81. 當政府編製政府整體的財務報表時，其報導個體的範圍，可能比一般編製政府財政統計（GFS）與國家帳系統（SNA）報告時的政府部門範圍還大。清楚描述誰是報導個體，說明其與政府財務統計下的個體範圍是否不同，對於政府財政統計與政府財務報告的讀者而言，均屬有用。

有關遵循之報導

82. 所謂遵循報導，是以實際的結果與預算或預計結果比對的報導。很多政府報導個體（例如，政府部門）支出的性質與金額，係受立法機關控制。這些報導個體，通常須分別向分配它們預算的政府個體，或須向它們能取得資金的全體選民說明：它們係遵循相關規範；它們也可能還須向個別債權人或撥款者說明：它們係遵循相關法令或合約。本章的討論所著重的遵循報告，僅為政府係遵循法定預算或預算授權的遵循報告，尤其

是包括在政府財務報告之中的遵循報告。但如前所述，表達遵循報導的方式不只一種，遵循報告不但可能出現於政府財務報告之中，亦可能出現於下年度預算之中，或以個別遵循報告的形式呈現。

83. 呈現遵循資訊的方式甚多，例如：
 - 報表中以單獨的一欄，分別顯示預算金額、實際金額，以及超過法定預算之金額，或
 - 報告個體的管理當局聲稱其遵循所有法定預算及/或其他法定授權額度的聲明。報告個體一旦超出法定預算或授權之額度，或發生雖無法定預算亦予支付之情事，即須在政府財務報告的附註中加以揭露。
84. 當撥款一年內不只一次，而另有增加時，即生究竟應採用那一套預算的問題。最佳實務指出，此時，經授權的原始法定預算與當年度之再撥款，均應分別清楚表達。
85. 報導預計與實際結果時，所採用的會計基礎及報導個體為相同，對達報導是否遵循與控制的目的而言是很重要的。如果遵循報告的目標，是把法定預算的金額與使用的金額提供給使用者，供其進行有效的比較，則遵循報告與預算報表均須使用相同的會計基礎，且納入與預算報表相同的個體。
86. 在不同的管轄權，甚或同一個管轄權之內，目前的實務都不相同。以下是一些目前實務上看得到的組合：
 - 法定預算依現金基礎；政府財務報告則依現金基礎。
 - 亦依現金基礎，但其中又包括某些義務；政府財務報告則依修正應計基礎。
 - 法定預算係依現金基礎；政府財務報告則依應計基礎，以及
 - 法定預算係依應計基礎，政府財務報告亦依應計基礎。
87. 某些管轄權將其政府財務報導的基礎，由現金基礎改為應計基礎，而在財務報導基礎轉換為應計基礎的若干年，其法定預算仍使用現金基礎。對這些管轄權而言，應計基礎下的資訊，係其必要的外部報導，而非助其管理者制訂其決策的主要投入。儘管政府得依現金基礎，而法定預算又依應計基礎編政府財務報告，但是由於法定預算的過程有強大的誘因，管理者所注意者，常為現金資訊而已。政府的財務報導與預算編製二者，若使用不同的會計基礎，不但會增加報導的複雜性，還會產生管理當局的誘因問題。
88. 儘管衡量預算所採用的會計基礎，與報導實際結果所採用的會計基礎係

相同的一套基礎，是一個嚮往的方向，不過，當二個基礎是不一致時，對使用者而言，金額的調節亦相當有用。上述調節的方式不只一種，最低程度的調節，應把預算的盈餘/赤字調節到財務報表中財務狀況變動的淨額。

89. 預算報表的報導個體，與政府財務報告的報導個體亦可能不同。預算所包括的政府個體，經常都只是需要從政府取得現金流量的個體，至於可以自給自足的個體，如公營事業，則可能未納入預算。然而，當政府係採用控制說來決定那些個體須作外部報導，而編製合併財務報表時，公營事業即因其符合被政府控制的標準，而須納入合併財務報告之中。若有個體未納入預算體系而納入政府財務報告體系的話，則應調節預算的結果與實際的結果之間的差異，以顯示該預算體系外的個體對報導結果的影響。
90. 遵循報導，釋例如下：

釋例 2.1

開曼島 (Cayman Islands) 政府帳表 (Account)

1997 年度

附錄四, 第 40 頁 (開曼島幣)

小項	原始估計	追加的核准		實際支出	超過估計之	少於估計之
		與轉帳支出	核准之估計		部分	部分
01 員工薪資	98,994,848	1,992,918	100,987,766	96,720,816	272,541	4,539,491
02 旅費與膳雜費	2,646,113	124,858	2,770,971	2,526,855	89,419	333,535
03 材物料	8,113,908	1,130,988	9,244,896	8,116,202	-	1,128,694
04 財產租金	3,155,940	-9,250	3,146,690	1,891,495	112	1,255,307
06 水電費	5,833,393	548,385	6,381,778	5,771,544	1,621	611,855
07 其他營運與維修 費	34,866,019	630,469	35,496,488	31,648,364	-	3,848,124
08 補助、捐款與補 貼	27,180,749	3,165,169	30,345,918	27,692,376	420,347	3,073,889
10 獎金與補償金	75,000	42,000	117,000	114,971	8,252	10,281
11 退休福利-非法 律規定者	1,339,769	23,500	1,363,269	1,284,555	-	78,714
12 部門間之採購與 勞務	2,083,304	104,122	2,187,426	1,707,759	-	479,667
13 利息支出-非法 律規定者	35,000	-25,897	9,103	8,826	-	277
14 相關物料與其他	455,080	-2,983	452,097	296,034	-	156,063
17 償付與保留	2,375,125	10,000	2,385,125	1,806,632	-	578,493
19 貸款	952,307	0	952,307	455,449	-	496,858
21 保險	<u>3,004,094</u>	<u>-493,356</u>	<u>2,510,738</u>	<u>1,591,563</u>	-	<u>919,175</u>
會重複發生之支 出總計	<u>191,110,649</u>	<u>7,240,923</u>	<u>198,351,572</u>	<u>181,633,441</u>	<u>792,292</u>	<u>17,510,423</u>

91. 應計基礎下列報之虧絀，調節為現金基礎下之預算盈餘，釋例如下：

釋例 2.2
美國政府財務報告
1998 年

補充表 (未經查核), 第 89 頁 (美元)

成本超過收入淨額與預算盈餘 (unified budget surplus) 間的調節	
9 月 30 日止 (未經查核)	
(單位：百萬元)	
預算盈餘	\$ 69.2
退伍軍人補償金	(109.4)
軍公教員工支出	(39.8)
環境負債 (Environmental liabilities)	(12.8)
哥倫比亞特區退休基金	(5.5)
其他所有差異淨額	(35.5)
財務報告的成本超過收入之淨額	<u>\$ (133.8)</u>

第二部分 — 現金基礎

第三章 現金基礎 — 說明

簡介

92. 本部分係在說明現金基礎之會計處理，並探討採用現金基礎之個體所須制訂之一些特定會計政策。本部分並不具約束力。PSC 現正制訂一套國際公共部門會計準則 (IPSAS)，該準則將說明現金基礎下的適當會計處理與揭露為何。
93. 在現金基礎下，只有在收取現金或支付現金時，才會認列交易與事件。現金基礎所衡量的某一期間整體財務結果，即為該期間所收入現金及支出現金間的差異；其提供給讀者的資訊，為某一期間內現金收入之來源、現金使用的情形，以及在報導日的現金餘額；其衡量焦點，係現金的餘額及現金在當期內之變動 (詳 PSC 研究報告第 2 號「中央政府財務報表之要素」(Elements of the Financial Statement of National Governments))。以下釋例說明在現金基礎下，某一會計政策的揭露：

釋例 3.1

模里西斯共和國年度報表

1998 年 6 月 30 日止

帳目 (Accounts) 附註，第 2 頁

會計政策

政府之帳目，係以現金基礎編製，只有在本期收取及支付現金時，才記錄交易，而不論該現金收支是否屬本期所提供之貨物或勞務，亦不論其究屬重複發生之支出或收益，或資本性之支出或收益。資產與負債表內並未包括固定資產、借款，以及除財務及審計法 (Finance and Audit Act) 第 3(4)(a)、8(2)(b) 及 10(4)(b) 條以外之投資。

現金餘額

94. 現金基礎之會計處理所認列者，為現金及近似現金 (near-cash) 之餘額 (PSC 研究報告第 5 號「資產之定義及認列」(Definition and Recognition of Assets))。現金，包括手存現金、在途現金及活期存款；近似現金餘

額，則包括對有價證券及貴金屬的短期投資。至於所有其他資產，僅按其購置或處分時所產生之現金影響而列示。所持有之現金以外其他資產，如未被認列，則得以補充報表或附註加以說明。

現金收入

95. 在現金基礎會計下，不論現金收入的類型為何，均於收取時認列。(詳PSC 研究報告第9號「收益之定義及認列」(Definition and Recognition of Revenues))。現金收入，包括：
- 來自對價(交換)交易的現金收入：
 - 商品及勞務之銷售。
 - 出售資產或投資所得之現金款項。
 - 來自無對價交易的現金收入：
 - 稅收。
 - 貨幣發行。
 - 補助、捐款及捐贈(包括來自另一個體之移轉性支付)。
 - 融資流入：
 - 利息收入。
 - 借款。
 - 有控制權的個體或所有者的資本性撥款，及
 - 代管收入。
96. 現金收入可按其來源或類型來分類。有關現金收入的進一步討論，請詳第6章。

現金支出

97. 在現金基礎下，所有的現金流出，不論其類型為何，均於支付時方予以認列(詳PSC 研究報告第10號「費用/支出的定義及認列」(Definition and Recognition of Expense/Expenditures))。現金支出，包括：
- 與對價(交換)交易有關的支出：
 - 商品及勞務之購置。
 - 資產之取得或建造。
 - 對其他個體之投資(含貸款及資本投資)。
 - 與無對價交易有關的支出：
 - 政府機關的移轉性支付。
 - 補助、捐款及捐贈。

- 融資流出：
 - 利息支出。
 - 償債支出，以及
 - 代管支出。
98. 現金支出，可分為經常門（current）或資本門（capital）。當取得資產之耐用年限超過一年，購置該資產的支出即歸為資本門。在資本支出中，各年購置資產的支出得按支出的類別（如：土地、建築物等）以及（或）按功能（如：衛生、國防等）來歸類。雖然上述描述可以表達政府個體以後期間將受益的經濟實質，但財務報表並未認列該等效益。至於現金支出的類別，包括分類方法等之討論，容第 7 章再述。

未認列的交易與事件

99. 依照現金基礎之定義，在本會計基礎下，僅認列現金交易，至於其他交易或事項，一般均不予認列。非現金交易或事項，包括：
- 發生未實現之利得或損失（例如，因利率變動而造成之資產價值增減）。
 - 賒購商品、勞務或長期性資產，或支付的方式中，包括以現金以外資產的交換。
 - 耗用前期已付款之商品及勞務。
 - 耗用長期性資產的服務潛能，及
 - 增加負債（例如，養老金/退休金負債的增加）。
100. 雖然，因持有外幣而產生之未實現損益，屬非現金交易，不過，卻影響期末現金餘額。期初現金餘額須加以調節，才能成為期末的現金餘額。進一步的討論，請詳第 5 章。

報告模式

101. 在現金基礎會計下之財務報表報告模式，係收支餘絀表（Statement of Receipts and Payments）或現金流量表（Cash flow Statement），該表將期初現金餘額調節為期末現金餘額。有關現金餘額、現金收入及支出的進一步討論，請詳第 5、6、7 章。

第四章 現金基礎—效益與限制

簡介

102. 本節審視現金基礎會計下的政府財務報告，能否滿足使用者需求的能力。

財務報表

103. 在現金基礎會計下，典型地，會編製一份主要財務報告。該報告列示某個體在結帳日（balance date）現金的財務狀況，及該個體在該期內現金收支的明細情況。當一個報導個體包含若干個別報導個體（例如，基金）時，每個報導個體或基金須編製其個別報告；而範圍較廣的報導個體（例如，整體政府），則通常會編製合併報告。
104. 現金基礎的財務報告，列示現金資源的來源、分配，與使用之情形，它們顯示為資助政府機關之活動所需的現金、為滿足上述需求而籌措的現金（包括本期徵稅的程度），以及政府的現金部位。上述資訊對於下列範圍內的內部與外部使用者，有其助益：
- 內部使用者：
 - 立法機構（例如，國會），用來評估遵循法定預算的情形
 - 部長與其上級長官，用以複核政府支出的總額與性質
 - 外部使用者：
 - 潛在借款人與供應商，用以評估政府管理現金餘額的情形，以及
 - 財務分析家/經濟學家，用以評估政府的財政需求，對整體經濟的影響。

歷史觀點

105. 傳統上，政府的預算與法定預算係採現金基礎編製，此種現象是導致政府會計亦多使用現金基礎的一個原因。政府會計之所以會普遍使用現金基礎，係導因於國會或其他民意代表，為了監督政府每年稅金的收取及其後的支出情形，而產生的需求。現金基礎著重會計期間內現金的流量，因此即提供與法定預算比較的基礎，容後討論。

遵循法定預算

106. 若預算與其他要求（如：法定預算、法律和契約的要求）均基於現金基礎的話，那麼，惟有現金基礎的財務報告才能夠證明政府是否遵循這些要求。財務報導若採現金基礎，預算自然會以現金基礎來編列，那麼，只要在財務報表中增加一個預算欄，便可直接比較預算與實際金額。對於要政府對其擔負責任的立法機構與外部使用者，及監督法定預算實際支出情形的內部使用者而言，上述資訊有用處。

品質特性

107. 現金基礎所採用的的原則，容易瞭解，也容易解釋。
108. 原則上，現金基礎下所提供的資訊，在可瞭解性的這個品質特性層面，得分頗高；若隨著時間的經過，現金流量為平穩，則現金基礎資訊的可靠性與可比較性，亦頗佳；現金基礎報告的時效性，亦較其他會計基礎為佳，因編製現金基礎資訊相對容易。然而，現金基礎資訊的表達方式，例如，列示現金收入與支出的明細情況，則會影響這些資訊的可瞭解性。

成本

109. 現金基礎會計制度的運作，以及現金基礎財務報表的編製，所需使用經受訓的人員之數目，與其他基礎相較，可能較少；然而，採用現金基礎會計制度的政府，卻經常使用大量的員工，採集中方式的會計及控制制度，來處理核准、處理與檢查現金支出的工作。有些管轄權聲稱，會計與財務管理的能力必須高強，某些現金基礎的預算制度才得以運作。一般而言，提供現金資訊的成本，與其他若干基礎相較，是較為低廉的。
110. 現金基礎會計，不須運用會計知識的細節，使得多種使用者可容易地接觸並瞭解基於此一基礎而編製的資訊。就資訊的瞭解而言，現金基礎資訊，與其他會計基礎相比，政治家與一般使用者所需要的協助與訓練較少。

現金基礎會計的限制

111. 如上所述，現金基礎會計提供現金流量的資訊，供立法機構與政府得以監督採現金基礎法定預算下的支出。很多政府已經發現，這種現金收付的資訊，能夠滿足其內部管理與對外說明其擔負責任的需求。然而，政府與外部財務報表使用者對於較複雜資訊的需求已告增加，有越來越多的政府財務報表使用者，期望政府能夠提供資產及負債的資訊，以及目

前的消費對於政府所持有淨資產的影響，但是，現金基礎會計之設計卻不是用來滿足上述的資訊需求。現金基礎的目標是明確的：在報導現金流入、現金流出、及所持有現金餘額的變動情形。因此，資訊需求較廣泛的使用者，若不是靠記錄外的補充記錄，就是考慮改採不同的會計基礎。

112. 現金基礎會計的焦點，只有本報導期間內現金的流量，它忽略其他資源的流量（即使有些管轄權可能會保存另外的記錄，但對累積的借款與其他負債，現金基礎並不記錄），亦未記錄資產在若干會計期間後，可取得的效益，而其他資源亦可能影響政府於目前及未來供應商品及勞務的能力。基於這些原因，對於決策制訂者而言，現金基礎資訊的攸關性較低。有些管轄權會在現金基礎財務報表中，補充公布現金預測的資訊，以指出未來的現金流入是否足以支應預期的現金流出。
113. 英國的資源會計白皮書（Green Paper on Resource Accounting）指出，現金基礎會計的主要限制之一，在於其沒有提供資本（資產）的資訊：
雖然政府使用目前的現金基礎會計制度多年來並無問題，但它所提供的資本資訊，卻很狹隘。在現金基礎會計下，多年來，只有當現金已支付時，才會記錄該筆支出，而且，不論該資產是否仍在使用、已達耐用年限或者已經出售，都沒有後續的帳務處理。（詳對納稅義務人的財富較佳之會計處理 - 政府的資源會計與預算 - 諮詢報告，1994年7月，1.16段）
114. 現金基礎會計，讓選民約束政府，要求政府須對其說明使用資源的能力，受到限制。政府僅提供現金流量的資訊，意味政府須解釋其現金的使用，但對於資產及負債的管理，政府卻無解釋的義務。選民無法取得此類資訊。
115. 當政府採用現金基礎編製財務報表時，可能會蒐集補充資訊（例如，關於其他資產的資訊），並予報導。上述資訊的蒐集，可能是改採其他會計基礎的第一步。上述資訊可於政府公布的財務報表揭露，或僅作為內部管理之用。當立法機構或大眾能夠取得上述資訊，並進行監督時，蒐集這些資訊的效益才最大。
116. 現金基礎會計比其他基礎為優的一個地方，係編製者在決定某期間的現金流量為若干時，不須作任何判斷。就這點而言，現金基礎比其他會計基礎客觀，然而，編製者仍可操弄（manage）現金流量的時點，例如，將現金收支延至下一個報告期間。
117. 儘管現金基礎會計在表面上非常淺顯，但要使用者在實務上瞭解依現金

基礎編製的財務報表，可能還是不太容易，最主要的原因，是實務上，對現金收支的報導太過詳盡之故。

第五章 現金基礎—現金餘額

現金餘額的定義與認列

118. 現金基礎會計所認列者，係現金及近似現金餘額。近似現金餘額係指對有價證券及貴金屬的短期投資。至於除現金及近似現金以外的所有其他資產，現金基礎則僅列示購置或處分這些資產之現金影響。
119. IAS 第 7 號「現金流量表」(Cash flow Statements) 提出以下的定義：
*現金，包括手存現金與活期存款。
約當現金，係短期、流動性高的投資，可隨時轉換成定額現金，且其價值變動的風險甚低。(第 6 段)*
120. IAS 第 7 號 (第 7 段) 接著說明，持有短期且高流動性投資之目的，係在滿足其現金承諾，而非投資；它們通常只包括自取得之日起三個月內到期的投資。上述投資不含權益性投資，但可包括自取得日起三個月內可贖回之特別股。
121. 另一個現金的定義，則來自於美國聯邦會計準則諮詢委員會 (Federal Accounting Standard Advisory Board, 以下簡稱 FASAB)：
現金包括：
(a) *硬幣、紙幣，以及可立即流通之金融工具 (instruments)，例如，手存之匯票、支票，以及銀行匯票，或在途存款。*
(b) *銀行或其他金融機構的活期存款金額，及*
(c) *外幣，該外幣在會計上，須依資產負債表日之匯率轉換為美元。*
(SFFAS 第 1 號)

現金餘額的報導

122. 期末現金餘額，係期初現金餘額加上報導期間內的現金收入，減去同一期間內的現金支出之後，而得到之餘額。由於外幣波動所導致之現金餘額變動，是未認列的利得/損失，應予個別揭露。以下釋例說明現金餘額的揭露：

釋例 5.1
模里西斯共和國年度報表
1998 年 6 月 30 日止
帳目附註，第 2 頁（模里西斯幣）

3.現金及銀行存款餘額

這些餘額，係指手存現金、在途現金，得存放國內外銀行及代理人的存款與餘額。

國內現金及銀行存款餘額	130,153,800
國外現金及銀行存款餘額	<u>17,274,846</u>
	<u>147,428,646</u>

123. 政府個體所持有的現金餘額，可以是本國貨幣，或外國貨幣，通常兩者會分別揭露，而外幣會按報告日之兌換率來列報。至於約當現金，如：短期證券或貴金屬，實務上的最佳作法，係揭露其名稱、狀態，與評價方法。
124. 某些現金收入的用途，可能受到限制。限制可能來自捐贈現金的外部機構，或來自基金。外部機構捐贈現金，係為特定目的；而基金係由個體所成立，其成立之目的，係在依立法機構或其他行政機關所限制的情況，完成特定活動，或達到某些目的。個體可能因為契約或法令的要求，而被迫揭露受限制的現金流量，惟亦可能選擇自願揭露這些資訊。這些揭露也可包括期末現金餘額中，屬於基金的部分。

現金餘額的類別

125. 現金的可能分類，有：

- 庫存現金
- 在途現金，及
- 活期存款。

126. 近似現金餘額，可按資產的類別來歸類，惟貴金屬須分別揭露。以本國貨幣來計價之金額，與以外國貨幣來計價之金額，一般也分別揭露。

第六章 現金基礎—現金收入

現金收入的定義

127. 現金收入 (cash receipt), 係流入報導個體的現金。

現金收入的認列

128. 在現金基礎會計下, 不問現金收入的類別為何, 均於收取現金時認列收入。採現金基礎的個體, 認列所有的現金收入, 惟得按不同的類別, 分別揭露不同類別的現金收入。當一個體的運作方式, 是在收到現金後, 先暫記入一個帳戶 (holding accounts), 待把現金存入銀行後, 才記入正式帳戶 (coded) 時, 則在現金存入銀行與記入正式帳戶之間, 有些許時差。在這種情形下, 則於記入正式帳戶時, 方認列收入。

現金收入的類別

129. 收入包括:

- 來自對價 (交換) 交易的現金收入:
 - 銷售商品及勞務。
 - 股利與利息收入。
 - 出售資產所得之現金款。
- 來自無對價交易的現金收入:
 - 徵收稅收。
 - 規費、罰鍰、及許可執照等收入。
 - 發行通貨。
 - 收到補助、捐款及捐贈。
- 融資流入:
 - 借入款。
 - 收到來自有控制權的個體或所有者的資本性撥款 (capital contribution), 以及
- 代管收入。

130. 以下釋例說明收入的揭露, 該揭露係按類別區分:

釋例 6.1

模里西斯共和國年度報表

1998 年 6 月 30 日止

報表 B，第 6 頁（模里西斯幣）

合併基金 1997-98 年度收入與支出帳戶之摘要

項目	會重複發生收入 (按項目列示)	估計數	實際數
41	直接稅	3,662,000,000	3,623,289,187.57
42	間接稅	12,453,400,000	12,082,202,926.98
43	公用事業收入	276,700,000	738,402,273.66
44	公共服務收入	516,842,000	548,591,832.81
45	政府財產之租金收入	43,710,000	48,568,434.99
46	利息及權利金收入	1,248,727,000	1,282,782,864.60
47	補償收入	173,621,000	147,188,822.46
	會重複發生收入小計	<u>18,375,000,000</u>	<u>18,471,026,403.07</u>

釋例 6.2
 模里西斯共和國年度報表
 1998 年 6 月 30 日止
 報表 C，第 8 頁（模里西斯幣）
資本基金 1997-98 年度收入與支出帳戶之摘要

項目	資本收入 (按項目列示)	估計數	實際數
51	補助	110,000,000	216,498,179.29
52	貸款：		
	A.本地來源	1,500,000,000	2,755,397,660.00
	B.外部來源	637,000,000	530,689,772.89
53	股利收入	390,000,000	440,639,758.86
54	雜項	2,000,000	1,224,510.49
	資本收入小計	<u>2,639,000,000</u>	<u>3,944,449,881.53</u>
	收入超過支出部分		<u>524,118,038.10</u>

131. 以下討論收入的類別，包括因法定預算之授權而得到收入的處理。

法定預算

132. 對政府整體而言，法定預算係得支出資金的授權；對政府內的個別個體而言，因法定預算而在報導期間內給予該個體的任何款項，應記為該個體的現金收入。有些管轄權，把政府部門因代政府提供商品及勞務給政府或社會大眾，而收取的現金收入(經法定預算之授權而取得者)，視為交換交易的收入；但在其他管轄權，則視為無對價的移轉性收入。以下將討論這兩類收入，討論時，係假設凡收到來自高層政府機關的現金收入，個體均須記錄。不過，在一些採集中會計與集中收付(banking)制度的政府，所有的現金均由中央政府掌管，個別個體無法自上級機關收得任何現金。遇此情況，個體只有收到其他來源的現金時，才須記錄。

來自對價(交換)交易的現金收入

133. 此類交易，包括：商品及勞務之銷售、股利與利息收入，以及處分資產之總價款。處分資產的現金流量，係於收取現金時才予以認列。處分資

產的收入，通常會單獨列報（例如，列作資本收入），以突顯其非重複發生的性質，及其對當期現金餘絀的影響。

來自無對價交易的現金收入

134. 無對價交易，係指當個體收到資產（包括現金）或減少負債時，未因此項移轉而直接給付近似等價物予他方的交易。在有些管轄權，其所使用的名詞，是「非交換」移轉。稅收係上述現金或經濟效益流入的主要來源。除租稅收入外，政府亦可能自其他團體得到補助、捐款及捐贈。例如，中央政府可能從他國政府或超國家公權力組織收到援助或補助；中央政府的組成個體，可能從上級機關取得移轉性收入。在某些情況下，這些收入係視為與控制個體間的交換，但在其他情況下，則視為無對價移轉。
135. 在現金基礎會計下，只有造成現金收支的移轉，方予認列。

政府行使公權力所產生的收入

136. 政府收取非自願性的移轉，係透過公權力的行使而為之。此種移轉的類型、名稱，包羅萬象，且隨管轄權的不同而異，可包括：
 - 所得稅。
 - 福利稅(fringe benefit tax)。
 - 銷售稅。
 - 加值稅。
 - 薪工稅。
 - 財產稅。
 - 資本利得稅。
 - 印花(stamp) 抵價票(check) 抵扣及記帳券捐(credit and debit duties)。
 - 關稅與貨物稅。
 - 使用牌照稅。
 - 過路費與汽機車規費。
 - 徵課(levies)，以及
 - 罰金。
137. 租稅收入，經常是中央政府收入的大部分來源。在衡量政府某期的財務結果時，租稅收入一般是一個重要的組成項目；在評估跨代公平時，租稅收入與借款間的組合，也很重要。
138. 其他層級的政府機關，雖亦可能擁有課稅或徵收的權力，但是，對它們

而言，稅金並不必然是其主要的收入來源。

139. 稅金之徵收，可能由政府部門或由法律指定之團體(statutory body)為之；至於其徵稅的情形，並非完全相同。有時，政府部門或法定團體有權保留這些收入，供自己使用；惟有時，它們係代政府或較高層級的政府機關來徵收這些稅金，除非另有進一步的授權，否則無權動支。當某一部門得保留稅金時，該部門通常列示現金流量的總流入與流出；至於託管收入(custodial receipts)的部分，容本章稍後討論。
140. 使用費(user charges)，究屬有對價或無對價交易，因管轄權不同而異。當使用費係代政府提供某服務，而向使用者收取的費用，且其定價係為該服務的成本，或加上合理範圍內的成本報酬時，則該費用屬於對價交易類；當一項使用費的定價超過其成本（及任何合理報酬的範圍）時，使用費中，屬於稅金的部分或超過成本的部分，則歸屬於無對價交易類。
141. 以下釋例，說明與政府行使公權力有關的各種無對價交易收入之揭露：

釋例 6.3
 模里西斯共和國年度報表
 1998年6月30日止
 報表D, 第9、10頁(模里西斯幣)

	項目	原始估計收入	實際收入	超過估計數	低於估計數
	41—直接稅				
	101—對所得課徵之稅金				
.001	所得稅-公司與法人團體	1,175,000,000	1,170,921,843.21		4,078,156.79
.002	所得稅-其他	1,350,000,000	1,237,687,238.59		112,312,761.41
	201—對資本課徵之稅金				
.001	繼承稅	0	34,073.65	34,073.65	
	301—對社會安全之捐款				
.001	中央議會委員之退休準備計畫	800,000	779,732.56		20,267.44
.002	對市政服務之家庭保護計畫之捐款	95,000,000	100,252,477.56	5,252,477.56	
	401—對金融交易課徵之稅捐				
.001	抵押借款, 借入款 (Inscription) 與 轉借款 (Transcription)	10,000,000	1,399,005.66		8,600,994.34
.002	登記費	775,000,000	908,093,203.33	133,093,203.33	
.003	印花稅	12,000,000	12,132,492.24	132,492.24	
.004	公司及住所規費、檢查、 租稅等	9,200,000	9,745,569.000	545,569.00	
	501—對財產課徵之稅捐				
.001	財產稅				
	直接稅小計	235,000,000	182,243,551.77		52,756,448.23
	低於估計數淨額	<u>3,662,000,000</u>	<u>3,623,289,187.57</u>	<u>139,057,815.78</u>	<u>177,768,628.21</u>
					<u>38,710,812.43</u>

釋例 6.4
 模里西斯共和國年度報表
 1998年6月30日止
 報表D, 第10頁(模里西斯幣)

	項目	原始估計收入	實際收入	超過估計數	低於估計數
	42-間接稅				
	101-關稅				
.001	對進口課徵的關稅與貨物稅	6,350,000,000	6,250,452,911.19		144,547,088.81
.003	對進口課徵的印花稅	0	1,439,351.00	1,439,351.00	
.004	銷售稅/加值稅	2,975,000,000	2,724,596,253.07		250,403,746.93
	201-對商業及企業課徵的租稅				
	貨物稅				
.101	酒精、烈酒及含酒精飲料	690,000,000	681,457,054.00		8,542,946.00
.102	煙草及香菸	775,000,000	832,085,864.00	57,085,864.00	
.199	雜項	16,000,000	15,815,525.00		184,475.00
	(2)執照稅				
.201	酒類	11,000,000	10,117,259.00		882,741.00
.202	貿易與專門職業	0	535,129,.75	535,129.75	
.203	公司與營利性合夥 (commercial partnership)	44,000,000	45,494,763.18	1,494,763.18	
.299	雜項	57,000,000	79,262,025.10	22,262,025.17	
	小計	10,918,000,000	10,596,256,135.36	82,817,133.10	404,560,997.74
	(9)雜項				
.901	糖品仲介稅(Sugar Brokerage Tax)	400,000	480,947.05	80,947.05	
	301-對交通運輸課徵的租稅				
	道路機車之執照	280,000,000	292,128,664.50	12,128,664.50	
.001	雜項	17,000,000	15,039,432.10		1,960,567.90
.999	401-對賭博課徵的租稅				
.001	對獎券之課稅	28,000,000	28,624,319.78	624,319.78	
.002	對賭注之課稅	275,000,000	161,358,901.17		113,641,098.83
.003	對遊戲之課稅	345,000,000	368,005,445.30	23,005,445.30	
	501-對旅館、餐廳及國際旅遊之課稅				
.001	對旅館與餐廳帳單的課稅	590,000,000	620,309,081.72	30,309,081.72	
	間接稅小計	12,454,400,000	12,082,202,926.98	148,965,591.45	520,162,664.47
	低於估計數淨額				371,197,073.02

發行貨幣的收入

142. 紙幣或硬幣型式的貨幣，通常係由中央銀行(以下簡稱央行)印(鑄)製並發行。央行，亦稱準備銀行或聯邦銀行。印(鑄)製紙幣與硬幣的成本，係央行的現金支出；若央行屬政府報導個體的一部分，則央行發行貨幣所收到與貨幣面額等額的現金，會納入政府整體的現金流量與財務報表之中。另一方面，這些現金收入與支出，同時也是央行的現金流量。以下釋例，說明如何揭露發行貨幣所產生的現金收入。

釋例 6.5

印度政府年度財務報表

1997-98 年

表 1 - 印度合併基金 - 收入帳戶(Revenue Account)

- 現金收入(Receipts), 第 1 頁 (單位：一千萬盧比)

	主要 項目	收入帳戶 1997-98	預算 1998-99	修訂數 1998-99	預算 1999-2000
B.非租稅收入					
(a)財政服務		873.57	1,109.94	1,046.67	1,265.36
貨幣、硬幣與鑄幣	0046	607.99	823.68	776.58	1,014.51
其他財政服務	0047	265.58	286.26	270.09	250.85
::	::	::	::	::	::
::	::	::	::	::	::

補助、捐款與捐贈

143. 中央政府，可從他國政府或超國家公權力組織收到無對價的移轉收入，或從民間部門收到補助、捐款及捐贈；而其他層級的政府機關(包括政府所屬機關)，亦可從較高層級的政府機關收到無對價的移轉收入，或是從民間部門收到補助、捐款及捐贈。本節檢視中央政府所收到無對價移轉收入之會計處理，至於中央政府或其他層級政府所作無對價移轉支出之會計處理，則請參閱第 7 章。
144. 在某些國家，「補助」一詞，係指某些類型的無條件收入，「移轉」一詞，則指範圍較廣的無對價移轉，包括補助、成本分攤之協議，以及權利之授與(entitlement)；但在其他國家，補助與移轉這兩個名詞卻可交替運用。這些移轉的形式，可以是現金、服務、資產的移轉，或現存負債之減少等。在現金基礎下，當移轉的形式為現金時，收受政府機關方予

認列。

145. 移轉可能附帶條件，惟亦可能不附帶條件。這些補助、捐款及捐贈一旦收訖，不論是否附帶條件，均符合現金基礎會計的認列標準。揭露各種補助、捐款及捐贈的類別，以及任何對現金餘額的限制（例如，某些補助款只能用於購置資產），係屬適當。
146. 有關無對價移轉的進一步討論，請參閱 PSC 研究報告第 9 號「*收益之定義及認列*」。

融資流入，與從控制個體或所有權者收到的資本性撥款

147. 融資流入，包括所有來自借款的收入，亦可包括持未來預期收入貼現而取得的金額。
148. 在現金基礎會計下，來自上級政府機關(Controlling Governments Entity)為支應收受機關之營運成本而提供的現金，與收受機關所獲得或增加的權益二者，通常並無分別。惟兩者雖均認列為現金收入，但當其有差異時，即宜分別揭露。

託管收入(Custodial Receipts)

149. 託管收入^{譯註 2}，包括代另一個政府機關所徵收的稅金、提撥予退休與福利基金的款項，以及代其他個體收取的其他收入。實務上，託管收入可能納入報導個體的現金收入，惟亦可能不納入。託管收入得個別揭露，以說明其特殊的性質。

分類

150. 如何分類，應係繫於使用者之需求，以及其需求如何被滿足，惟以下限制係屬重要：
 - 所需資訊的詳細程度。
 - 將資訊分類的能力，與分類數字的可靠性，以及
 - 效益與成本之比較。
151. 收入可按其來源或按其類型來分類。其他收入分類制度還有很多，如可按下列標準分類：
 - 營業、投資，及融資活動，根據 IAS 第 7 號「*現金流量表*」的類別。

^{譯註 2} custodial receipts 在現金基礎下，譯成託管收入；在應計基礎下，則譯成託管收入款。

- 資本門（亦稱長期性）與經常門（亦稱重複發生性）^{譯註 3}。
 - 產生收入的活動及（或）組織
 - 有對價與無對價交易，以及
 - 功能別，根據國家帳系統（SNA）及國際貨幣基金的政府財政統計（GFS）所使用的分類方式，第 19 章有較完整之討論。
152. 上述分類並非互斥；亦可同時使用一種以上的分類。以下所列者，係收入分類制度之釋例，惟須注意某些使用費究應歸類為對價交易或無對價交易，應視其性質與金額而定：

來自對價（交換）交易的現金收入：

經常門：

銷貨

股利（非公營事業之股利）

利息

權利金

資本門：

出售資產的收入

無對價之移轉—來自政府行使公權力的收入：

（視特定管轄權而定）

對所得、利潤、及資本利得之課稅

銷售稅

財產稅

薪工稅

人頭稅

社會安全捐

對特定服務之稅課

貨物稅

關稅與進口稅

使用牌照、登記及許可之規費

罰金

^{譯註 3} 資本門收入（支出）之意義為長期性收入（支出），乃不重複發生者；經常門收入（支出）之意義為重複發生之收入（支出），乃屬短期。

無對價移轉—通貨發行之收入

無對價移轉—補助、捐款及捐贈：

（個別揭露任何使用上之限制）

來自其他層級的政府機關

來自其他政府

來自超國家公權力的組織

來自民間部門

融資流入

來自上級機關的撥款（就被控制個體而言）

託管收入

第七章 現金基礎 - 現金支出

現金支出之定義

153. 現金支出，係指由報告個體支付現金給該報告個體以外之其他團體，而產生之現金流出。

現金支出之認列

154. 在會計制度中記錄引發現金支出的交易時點，可以不只一點。這些時點，包括：
- 預算核准時，該預算係授權報告個體得購入某特定項目或某金額的該類交易。
 - 個體核准請購時。
 - 訂貨單發出時（承諾支出時）。
 - 收到物品時。
 - 收到發票時。
 - 核准支付命令時，及
 - 支付發票款項時。
155. 在契約責任基礎會計（commitment accounting）下，一旦做出購入某項物品之承諾，交易即予記錄。報告個體採用這種處理方法，即報告個體可藉計劃支出與預算允許的可用金額相比較，以進行管理。因契約責任基礎會計提供額外的管理資訊，故常和現金基礎會計併用，然在現金基礎會計下，僅在支付時才認列支出。
156. 政府機關的支付系統，可用來支付預付款項。當政府機關把一整筆現金轉給所屬部會或機關，作為其備用現金，或者是預先把錢（例如，社會安全款）付給代其處理政務的機關，以代其支付時，即產生預付款項。為了這種目的而開立的銀行帳戶，有時稱為備用款帳戶（imprest account）。如果收受款項的機關及其銀行帳戶，都是整個政府報告個體的一部分，那麼，首次的資金移轉，一般都不認為是整個政府財務報表中的支出，因為，這些銀行帳戶中的款項仍屬於政府機關的期初現金餘額和期末現金餘額的一部分。在上述把錢轉給所屬部會或政務代理機關的當時，都不會認列支出，要待支出系統開立一系列支票，例如交付給社會安全的收受者時，才會在發出支票的時候，認列支出，會計制度也

才記錄該等支出之明細。

157. 備用款帳戶的處理方式，除前述者外，尚可在資金移轉時，即將資金之移轉記為支出；於報告期間終了日，再將銀行帳戶中尚未使用的資金轉回政府機關的銀行帳戶。有人認為，當備用款帳戶不屬政府報告個體中的一部分，或是當法令規定：凡自特定政府機關銀行帳戶支付的款項，均須記錄且揭露時，此種處理方式即屬適當。

現金支出的類型

158. 現金支出，包括：

- 與對價（交換）交易有關的支出：
 - 商品及勞務之購買。
 - 資產之取得或建造。
 - 對其他個體之投資（含貸款及資本投資）。
- 與無對價交易有關的支出：
 - 政府機關的移轉性支付。
 - 補助、捐款及捐贈。
- 融資流出：
 - 利息支出。
 - 償債支出，及
- 代管支出

159. 有一些支出交易，係限於整體層級的政府機關才得進行，如：借款及支付利息，但大部分的上述支出，係由政府所屬機關支付。

160. 上述分類，並非互斥，一項支出可以歸屬於一個以上的類別，例如，付給政府所屬機關的移轉性支出，亦可歸類為資產之取得。支出的分類，容後討論。

161. 政府機關的支出，究屬那個類別，繫於其所從事活動的類型。一個機關的功能，若主要在提供政策建議，則其人事費支出的比例很高；若在提供政府機關的營運服務，如，執行處罰，則其支出有人事、伙食、水電、車輛及建築物等多種。

法定預算下的支出

162. 一個政府部門個體能夠花錢，通常是因立法機關的授權，或稱撥款之故。法定預算的性質，隨管轄權的不同而異；其可規範得動支支出的類型（如：工資和薪津），亦得規範得動支之目的（如：計劃、活動或產

出)。

商品及勞務之購置

163. 商品及勞務之購置，得包括如：文具用品、租金、維修、電力、土地及車輛之稅捐等支出。

人事支出

164. 人事支出，包括工資和薪津、休假給付、其他的員工福利，以及僱主所支付給員工的有關支出。

政府之移轉性支付

165. 政府移轉性支付，在 IAS 第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」(*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*) 的定義下，著重政府機關移轉其資源至企業，該定義如下：**政府補助，係指政府所為之輔助 (assistance)，其形式，為移轉政府的資源至企業 (enterprise)，作為其過去或未來的營業活動須遵循某些條件的報酬。(第 3 段)**
166. 另外一個政府移轉性支付的定義，係來自加拿大會計師協會 (CICA) 所發布的公共部門會計建議書 (Public Sector Accounting Recommendation, PSAR PS 3410 節)。該定義亦涵蓋政府對個人的移轉，以及跨政府間的移轉性支出。該建議書所討論者，係採用應計基礎時的指導方針，但下列說明亦適用於現金基礎。**政府之移轉性支付，係指政府機關移轉其錢財給個人、組織，或其他政府機關，而作出移轉之政府並未：**
- (a) 直接收受任何商品或勞務作為報酬；在進貨 / 銷售交易，則收受報酬。
 - (b) 預期收受者會在未來償還；在貸款，則預期會償還，或
 - (c) 預期產生財務報酬；在投資，則預期產生報酬 (PSAR PS 3410 節, 03 段)
167. PSAR 所辨認出的主要移轉性支付的類型，有三種：授與權利 (entitlement) 在雙方分攤成本協議 (shared cost agreement) 下之移轉性支付，以及補助。上述分類，係繫於政府機關在進行移轉性支付時，所擁有的行政裁決權的大小。不過，並非所有的國家均是如此分類。第十五章將進一步探討各種移轉性支付。

168. 福利津貼 (welfare benefit) 及其他移轉支出 (包括：失業及醫療救助)，通常是整個政府層級之支出，故當所屬機關作成這種支出時，是所屬機關代政府所為之代理或託管支出。

補助、捐款及捐贈

169. 補助、捐款及捐贈，是另一類無對價移轉支出。這種支出，可能會附加限制條件，亦可能並無限制。當報告個體採用現金基礎時，所有的補助、捐款及捐贈，係在現金支出時，方為記錄；來自上級政府或主管機關的貸款或資本性撥款，也是在支出現金時方予記錄。惟貸款及資本性撥款的支出須分別揭露，以突顯其不會重複發生的性質。

資產之購置或建造

170. 當個體採用現金基礎時，其每年購置或建造資產的成本係在財務報告上列示為現金支出。這些購入資產的耐用年限若超過一年，通常即歸為「資本門」，以區分非重複性的支出與重複性的支出。重複性的支出係為提供持續服務所須，屬營業支出。認列上述資本支出時，得按支出的類型（如：土地、建築物等）以及（或）按其功能（如：衛生、國防等）來歸類。現金以外的資產，如未被認列的話，可用附註來描述。有關現金基礎會計下的其他揭露，請參閱第 8 章：「現金基礎 - 對外報導」。
171. IAS 第 16 號「財產、廠房及設備」(*Property, Plant and Equipment*) 建議報告個體揭露一些與取得或建造資產有關之事項。雖該準則假設政府所採用之會計基礎，為應計基礎，然該準則所建議的許多揭露，對採現金基礎編製的財務報表使用者而言，亦提供有用的資訊。
172. 以下釋例說明資本性資產購置支出如何揭露。在現金基礎下，本類支出常以資本支出分別揭露：

釋例 7.1

模里西斯共和國年度報表

1998 年 6 月 30 日止

報表 E1，第 100 頁（模里西斯幣）

	核定項目	本年度可支用數	實支數	超過可支 用款之數	低於可支用款 之數
	022-警察				
.001	宿舍	1,300,000.00	1,201,179.25		98,820.75
.002	警察局之建造/改建	5,650,000.00	5,649,041.54		958.46
.003	更新、改良及小型計劃	4,639,000.00	4,638,087.23		912.77
.004	車輛、遊艇、設備	22,308,000.00	22,307,475.28		524.72
.005	道路安全及交通改善	2,764,000.00	2,763,494.36		505.64
	合計 - 警察	<u>36,661,000.00</u>	<u>36,559,227.66</u>		<u>101,722.34</u>

對其他個體貸款

173. 當報告個體將現金貸與他人時，該等現金支出可個別揭露；惟若所移轉者，係現金以外的其他資產時，雖可在財務報表附註揭露，但不認列為支出。
174. 以下釋例說明如何揭露有關與貸款及墊款之現金支出：

釋例 7.2
 模里西斯共和國年度報表
 1998 年 6 月 30 日止
 報表 E1，第 99 頁（模里西斯幣）

	核定項目	本年度可支用 之預備金	實支數	超過可 支用款 數	低於可支用 款數
	地方政府及公用事業所掌控 之服務				
	224 中央水利局				
.001	貸與中央水利局 - 發展計劃	5,000,000.00	5,000,000.00		
.002	貸與中央水利局 - 露意絲港 之供水	5,000,000.00	3,729,149.80		1,270,850.20
.003	貸與中央水利局 - 區域供水	88,406,000.00	88,405,637.60		362.40
.004	貸與中央水利局 - Mare aux Vacoas 之供水	53,181,000.00	53,180,248.76		751.24
	合計-中央水利局	<u>151,587,000.00</u>	<u>150,315,036.16</u>		<u>1,271,963.84</u>

對公營事業之資本投入（capital injections）

175. 中央政府對所屬政府部門或機構所為之資本投入，若屬現金支出，且上級政府機關若編製財務報告的話，則該報告中會以現金支出列示。若該資本性撥款（contribution）係指定供作資產之購置，則該支出可能以「資本門支出」揭露。

融資流出

176. 利息支出，係於支付時，認列為現金支出；償還借款，若涉及現金流量，亦按現金支出認列。
177. 以下釋例說明如何揭露政府整體利息支出：

釋例 7.3
開曼島政府收支餘絀表
1997 年 12 月 31 日止
第 3 頁 (開曼島幣)

	原估計數	核准估計數	1997 年實 支數	超過估 計數	低於估計數
法定支出 (statutory expenditure):					
公共債務費用-利息	4,774,181	4,774,181	4,455,569	-	318,612
公共債務費用-償還	7,944,326	7,944,326	8,710,244	765,918	-
其他法定支出	7,551,631	7,551,631	5,307,813	-	2,243,818
法定支出小計	<u>20,270,138</u>	<u>20,270,138</u>	<u>18,473,626</u>	<u>765,918</u>	<u>2,562,430</u>
支出總額	<u>255,473,399</u>	<u>276,969,077</u>	<u>246,625,711</u>	<u>949,385</u>	<u>31,292,750</u>
本年度剩餘/虧絀 (-)	<u>-7,748,675</u>	<u>-29,244,353</u>	<u>-3,425,907</u>	<u>-</u>	<u>25,818,446</u>

託管支出

178. 託管支出，包括由一個政府部門或機構代政府所支付的福利津貼及移轉性支出，以及把已代另一個體收取之款項，繳付給該機構。後者例如，把代退休及福利基金從員工提撥的款項，支付給該基金。實務上，託管支出的處理方式，隨管轄權的不同而異，一個報告個體可能將託管支出認列為自己的支出，而另一個報告個體則否。當揭露託管支出時，應分別揭露其收入與支出。
179. 政府調度現金資源的一個例子是：整體政府提供訓練服務之支援，並支付失業津貼給失業的人。整體政府負擔這些支出，但由政府機構代為支付。

不同政府部門間的交易

180. 某些可能為其所屬政府部門採用集中會計制度之管轄權，其所屬機關間若相互交易，這些交易可能雖僅影響帳面記錄，但不影響現金之收支，惟該等管轄權仍將其記為現金收入與現金支出。各所屬機關若擁有獨立的會計制度，這些交易則必記為收入和支出。

分類

181. 分類係繫於使用者之需求，以及需求如何被滿足。第 6 章討論現金收入的分類，曾辨認若干限制。該等限制亦適用於現金支出。
182. 把現金支出劃分類別的方法有很多；大部分的支出亦常可歸入一種以上的類別。一個制度如果設計得當，該制度中即可讓若干種分類同時併存。分類之方法，包括：
 - 經常門或資本門。
 - 經濟別。
 - 功能別。
 - 組織或組織單位別（以及每一單位的法定預算），及
 - 更明細的分類。

經常門及資本門之分類

183. 以下釋例列示經常門及資本門之分類：

釋例 7.4
斐濟議會會計及財政報告
1997 年度
附錄 7，第 1 頁（斐濟幣）

營運基金帳戶				
營運（operating）及資本支出摘要				
1997 年度				
支出項目	估計數 （修正後）	支出	增加	減少
文具印刷				
經常門（operating） ^{譯註 4}	1,608,050	1,592,706.73	...	15,343.27
資本門	366,150	363,474.12	...	2,675.88
加值稅	176,400	156,021.11	...	20,378.89
物料				
經常門	4,361,807	4,687,821.79	325,914.79	...
資本門	559,493	559,492.43	...	0.57
加值稅	506,500	505,836.61	...	663.39
資訊、科技及運算服務				
經常門	2,185,342	2,098,724.92	...	86,617.08
資本門	378,000	367,389.44	...	10,610.56
加值稅	253,300	253,075.04	...	224.96

經濟類型別之分類

184. 在採用現金基礎時，所有的支出均可按其經濟類型來歸類，例如，工資和薪津、資本性支出，以及無對價移轉支出。無對價移轉支出，又包括補助、捐款及捐贈。此種按標的分類（object classification）的方式，使個體的不同管理層級均得進行控制。
185. 以下釋例說明購買商品及勞務支出，按經濟型態歸類時，如何揭露：

^{譯註 4} operating 可譯為經常門或營運，本處譯為經常門是為與資本門比較，但於附錄中，則將 operating 譯為營運。

釋例 7.5
斐濟議會會計及財政報告
附錄 8，第 2 頁（斐濟幣）

營運基金帳戶			附錄八（續）		
1997 年營運與資本支出表					
部分	服務項目	估計數 (經修訂)	支出	增加	減少
	2 - 首相辦公處，計劃 2 - 公 共服務委員會支出彙總				
1	員額內幕僚	2,816,000	2,813,935.36	...	2,064.64
2	約僱幕僚	118,060	116,606.06	...	1,453.94
3	交通及通訊	111,200	96,962.12	...	14,237.88
4	維修及營運	23,500	22,167.54	...	1,332.46
5	商品及勞務之購置	166,500	119,819.64	...	46,680.36
6	經常門補助案及移轉性支出	1,647,090	1,331,734.66	...	315,355.34
7	特別支出	80,400	54,539.49	...	25,860.51
	小計-經常門	4,962,750	4,555,764.87	...	406,985.13
	淨減少	...	...	...	406,985.13
8	資本性建築	1,665,000	1,069,744.01	...	595,255.99
9	資本性購置	213,450	199,266.02	...	14,183.98
	小計-資本門	1,878,450	1,269,010.03	...	609,439.97
	淨減少	...	...	...	609,439.97
	

釋例 7.6
安大略省公共帳戶
1992-93 年
財務報表附註，第 6 頁（加幣）

3.支出 - 按標準帳戶(standard accounts)之分類		
	1993	1992
薪津及工資	\$ 3,975	\$ 4,089
員工福利	794	838
交通及通訊	308	291
服務	1,414	1,581
物料及設備	645	704
實體資產之購置/建造	566	702
移轉性支出	40,583	39,124
省級債務之利息及其他支出	\$ 5,635	\$ 4,793
減：利息收入及其他投資收益	342	597
因省政府之用途而發行債務之利息	5,293	4,196
其他交易	129	158
支出總額	<u>\$ 53,707</u>	<u>\$ 51,683</u>

功能別之分類

186. 依功能別或計劃別來劃分費用之不同類別，可提供與該等費用之意圖和目的有關的資訊，可協助資源配置之決策，又可協助政府的立法機關及行政機構及其分支機構進行核閱，還可用來計算每單位作業之支出，是一項有用的資訊。政府機關的大多數支出，在歸屬於某一個特定功能，或政府的較大部門（broad sector）時，均無問題，但仍有一些需作判斷的時候。例如，軍事學校，通常係歸屬於國防類，而非教育類。
187. 按功能別來分類的系統，目前有：聯合國的國家帳系統，以及國際貨幣基金的政府財政統計。該二系統，待第 19 章再討論。以下釋例說明在按功能別分類時，如何揭露政府整體的現金支出：

釋例 7.7
印度政府年度財務報表
1997-98 年

第 4、5 頁 (單位：一千萬盧比)

表 1 - 印度合併基金 - 收入帳戶 ^{譯註 5} (Revenue Account) - 支出 (Disbursement)				
	帳戶	預算	修訂數	預算
	1997-98	1998-99	1998-99	1999-2000
A. 一般服務	114,219.68	130,367.66	136,161.12	149,742.44
(a) 州各機關	1,443.63	1,424.48	1,425.57	1,141.09
(b) 財政服務	2,628.63	2,900.20	2,954.15	3,012.52
(c) 利息支出及債務服務	65,637.27	75,000.00	77,248.00	88,000.00
(d) 行政管理服務	7,199.69	8,223.74	8,610.86	8,795.79
(e) 退休金及一般雜項服務	10,008.35	10,922.26	13,691.56	14,106.23
(f) 國防服務	27,302.11	31,896.98	32,230.98	34,686.81
B. 社會服務	11,239.86	14,768.39	14,187.83	15,416.35
C. 經濟服務	97,979.42	95,245.40	100,019.86	102,678.65
(a) 農業及相關活動	12,875.14	15,703.87	15,227.35	16,509.58
(b) 農村發展	4,901.91	5,373.23	5,162.10	4,969.49
(c) 特殊地區計劃	524.74	859.19	858.33	1,656.02
(d) 灌溉及防洪	216.14	279.54	272.08	279.81
(e) 能源	15,102.06	2,709.32	2,497.00	3,032.83
(f) 工業及礦業	9,114.29	8,798.26	10,363.53	10,870.72
(g) 交通	30,769.03	33,968.54	33,027.39	36,266.09
(h) 通訊	17,463.24	20,383.93	21,260.56	23,534.83
(i) 科技及環境	2,627.32	3,045.94	3,006.47	3,327.04
(j) 一般經濟服務	4,385.55	4,123.58	8,345.05	2,232.24
D. 補助金及捐助	53,267.36	53,910.79	50,976.27	59,745.34
聯盟區 (Union Territories) 之支出	1,025.97	1,090.43	1,237.23	1,236.47
收入 - 支出總計	277732.29	295382.67	302582.31	328819.25

^{譯註 5} 本表類似收支餘絀表。

組織別之分類

188. 支出亦得按各部會、部門或機構（如：農業部、健康衛生部）來分類。這種分類的方式能與政府機關的結構配合，可用以要求這些組織須對這些支出項目負責。在每個用錢的組織之下，支出還可以再進一步按支出之類型，或按更下一級的組織單位區分，也可按撥款類別來區分。
189. 以下釋例，說明支出如何按組織別來分類：

釋例 7.8
開曼島政府帳目 (Account)
1997 年度
第 34 頁 (開曼島幣)

	原始估計	追加數 (經核准)	估計數 (經核准)	實際支出 數	超過估 計數	低於估計 數	
項目 13.金融及經濟發 展大類 (portfolio)							
1.	人員薪津	1,602,125	67,467	1,669,592	1,621,062	-	48,530
2.	差旅膳雜 費	204,749	-3,900	200,849	191,590	-	9,259
3.	物料及材 料	26,954	12,110	39,064	34,021	-	5,043
6.	水電費	1,122,029	1,082	1,123,111	998,437	-	124,674
7.	其他營運 及維修服 務	2,119,935	366,258	2,486,193	2,133,893	-	352,300
8.	補助、捐款 及補貼	5,006,450	994,485	6,000,935	5,633,459	-	367,476
10.	獎金及賠 償	75,000	-	75,000	64,720	-	10,280
11.	退休福利 - 非法律 規定	1,275,009	23,500	1,298,509	1,252,720	-	45,789
14.	參考資料 及其他	1,144	-475	669	499	-	170
17.	清償及準					-	

備	2,375,125	10,000	2,385,125	1,806,632		578,483
19. 貸款	952,307	-	952,307	455,449	-	496,858
21. 保險	2,854,094	-533,356	2,320,738	1,441,664	-	879,074
項目 13 小計	<u>17,614,921</u>	<u>937,171</u>	<u>18,552,092</u>	<u>15,634,146</u>	<u>-</u>	<u>2,917,946</u>

第八章 現金基礎 - 對外報導

簡介

190. 本章所考量之財務報告 (financial reports) 的類型，係採現金基礎會計之財務報導。所謂政府的報導個體，係指可合理預期有人會仰賴其財務報告，作為他 (她) 們資訊來源之政府個體，該個體可為：政府之整體、政府機關、部會，或政府所屬之其他個體。至於資訊使用者，則為藉該等資訊，以解釋政府個體所負擔之責任或作成決策的人。

報告模式

191. 與現金基礎會計密切相關的財務報導模式，係收支餘絀表 (Statement of Receipt and Payment)。該表亦稱現金流量表，把期初現金餘額，調節為期末現金餘額。至於財務報導模式之意義，請參閱詞彙。
192. 因此，在現金基礎下，財務報表所揭露的資訊，係在指出，政府機關於報告期間內所支付的現金，究其金額比收入的現金來得多或來得少。
193. 該表顯示收入超過 (或不足) 支出的剩餘 (或虧絀)。若經常性的收支，與借入款及償債的支出分別揭露，則收支餘絀表可有效衡量：政府當期的現金收入是否已滿足當期的現金需求，以及其淨現金餘額究竟是增還是減。以現金基礎會計制度表達資訊的效益，請參閱第 4 章。
194. 收支餘絀表並無既定格式，可將不同類別之收支單獨列示，亦可將某些類別的收入與支出 (例如，經常門及資本門) 先予彙總，再予列示，或者，也可以主要的營業項目，編列其收支餘絀表。

財務報表附註及會計政策之陳述

195. 財務報表附註，為整體財務報表不可或缺的一部分。它們所提供的揭露，較報表主體詳細，例如，特定稅款收現的金額。
196. 財務報表附註之中，包含會計政策之陳述。對政府財務報告使用者瞭解或解釋政府財務報告而言，該陳述為基本，不可或缺。IAS 第 1 號「財務報表之表達」(*Presentation of Financial Statements*)，描述會計政策的選擇及揭露，如下：

會計政策，係指企業於編製及提出其財務報表時，所採用之特定原則、基礎、慣例、規則及實務。(第 21 段)

197. IAS 第 21 號要求揭露所有重要會計政策。此舉通常係藉會計政策之陳述而達成。
198. 在現金基礎會計下，主要的會計政策，有：報告個體之定義、認列收入及支出的時點，以及用外幣表達之金額換算成本國貨幣的原則。現金基礎會計下，會計政策之釋例，請詳附錄二。

額外揭露

199. 採現金基礎會計的政府機關，可蒐集額外資訊，並以備忘項目揭露。此項資訊雖非現金基礎會計制度的產物，不過值得蒐集。該等資訊，非屬財務報表的一部分，而係額外的報導。
200. 額外報表或附註揭露，包括：
- 在應計基礎會計會認列之項目：
 - 資源（實體資產及投資之清單）。
 - 借款。
 - 在應計基礎會計常揭露之項目：
 - 承諾。
 - 或有事項（擔保、賠償金及安全擔保）。
 - 其他項目：
 - 無預算之支出（unappropriated payments）。
 - 稅式支出（tax expenditures）^{註6}，及
 - 預測性資訊。
201. 資產資訊揭露的效益之一，係有關資產的資訊一旦正式報導，即可提昇資產資訊的正確性，即使報導的方式係採附表，亦然，而可容許較佳之資產管理。開始揭露時，可能只有文字的描述，隨著時間之經過，可逐漸增加評價的資訊。
202. 借款雖未在現金基礎下被認列為負債，但因政府之債務水準對政府財政政策或貨幣政策有其重要性，故政府常編製借款表並公布該項資訊。當揭露負債時，也同時揭露其擔保品之明細資訊，係適當的作法。非現金之貸款，亦可揭露。
203. 當一個個體雖採用現金基礎之會計，但亦保存與資產及負債有關的額外記錄時，其記錄保存的成本即告提高。此項成本，與採應計基礎會計制度之成本相較，不相上下。然而，若一個政府機關想在日後改採應計基

^{註6} 另有人譯為「免稅支出」，意指因免稅而喪失之收入。

礎的話，則先蒐集有關資產及借款的資訊，不但現在有其助益，而且可減少其後來改變至應計基礎的成本。若政府機關揭露此類資訊，所揭露者，應完備，且可靠；不正確或不完整的資料，與完全沒有資訊一樣，都會帶給決策者許多風險；而且，如果揭露的話，與其揭露所有資產的部分資料，不如揭露特定資產的完整資料；還有，若資料不完整，也應清楚告知使用者資料有所欠缺。

204. 或有事項，如：請求權、未決訴訟或別人威脅要提起的訴訟、替他人擔保之負債，以及可能的賠償等；所謂承諾，則指個體基於既存之契約協定，而於未來負有負債之責任。或有事項及承諾之揭露，顯示個體可能暴露的損失及未來的負債。
205. 一個個體若在採用現金基礎時，又揭露在採應計基礎時方須揭露之資產、負債及其他項目，那麼，這些個體較具成本效益的作法，可能是改採應計基礎或修正應計基礎。因為它們如改採應計基礎或修正應計基礎，還可以獲取在一個報告制度之內認列資產、負債等項目的效益。
206. 以下釋例說明如何在現金基礎下，再額外揭露資產及負債：

釋例 8.1
開曼島政府帳目
1997 年 12 月 31 日止
帳目附註，第 21 頁

或有負債之明細：	發生 年度	幣別	核定負債	負債 31/12/97	開曼島幣 31/12/97
港務局					
貸款之擔保-工業區財產之開發	1988	開曼島幣	1,500,000	1,084,139	1,084,139
貸款之擔保-土地 1.25 英畝之購置	1990	開曼島幣	300,000	227,116	227,116
開曼島博物館					
貸款之擔保-舊法院大樓之整修	1988	開曼島幣	300,000	12,695	12,695
水利局					
貸款之擔保-排放水與下水道計劃及紅灣景點之延長	1991	美元	21,850,000	18,633,111	15,527,593

預算之遵循

207. 如第 2 章所述，遵循報告可能構成會計年度終了時的政府財務報告，或次年預算報表之一部分，其釋例，請參見第 2 章。

稅式支出

208. 稅式支出，是因為租稅結構中的優惠條款，而造成政府收入短少的估計數。其源於特定的排除條款、免稅、稅基扣抵、稅額扣抵、遞延認列，及背離「基準線」(baseline) 的稅率。這些例外通常是意圖藉由提供優惠給具有特定資格的個人或個體，或是藉由鼓勵特定的活動，以達成公共政策的目的。其亦可能是為了改善租稅公平，或是抵銷租稅結構中其他部分的缺失。稅式支出不是收入。對財務報導個體而言，亦非資源的流入。(SFFAS 7 號，第 75 頁)
209. 美國準則允許財務報導個體揭露與個體計畫績效攸關之稅式支出資訊，但必須告誡編製者此類資訊應經適當的檢定並解釋，以幫助報告閱讀者評估特定稅式支出對於相關計畫成功與否的影響。此外，其亦運用類似的警語，允許財務報導個體揭露成本資訊給州及地方政府、被委任執行支出或發生其他型態之成本(如與建立產品特徵與生產方式的聯邦

法規相關的成本)的聯邦法律公民。(聯邦法律的委任也指的是像資源的指定流向,或未給予資助的命令)(SFFAS 7號,第28頁)。

210. 稅式支出代表的是政府稅收的短少(亦可能指的是稅基的減少)。雖然其造成未來收到的稅收較少,但沒有一個政府會把稅式支出認列為費用。認列機會成本非可接受之實務。然而,政府可能會希望揭露稅式支出的估計數,以作為補充資訊。

預測資訊

211. 徵收稅金(包含財產稅)的政府,通常會編製一張略述稅收或稅率預測的報表,而如果可能,還包括預算分配或是有法律明文授權之明細。此資訊可能連同外部報告一起編製,但更常的是以一單獨的文件發布。在預算文件中,此類資訊係由預算的性質所決定。而關於預測資訊完整之討論,不屬於本研究報告之範圍。

第九章 現金基礎之修正

簡介

212. 本章在描述現金基礎之修正方式。最常見的修正方式，係在年度終了日暫不關帳，而延遲一段指定期間（specified period），例如，一個月左右，待該期間結束，才關帳。採現金基礎之政府機關所面臨的一個難題，是：某些現金支出，雖與本年度有關，但會延至年底之後才支付。採用上述修正方式的動機，即在克服此種時間上的難題。此時，政府機關除修正現金基礎之外，還可揭露某些一般在採應計基礎時才會揭露的資訊。至於究竟揭露哪些特定項目，則隨管轄權的不同而異。此外，政府機關除揭露現金基礎下的項目之外，還可再分別揭露近似現金餘額（near-cash balance）與各種財務資產和負債（financial assets and liabilities）。近似現金餘額，係指在後續指定期間之內收入的應收款項及付出的應付款項。例如，馬來西亞聯邦政府的財務報表年度，即包含指定期間，而且還記載備忘帳戶，以揭露下列項目：

- 資產：
 - 可收回之貸款。
 - 投資。
 - 向國際組織訂閱刊物的款項（subscriptions to international organizations）。
 - 法定存款（statutory deposits）。
- 負債：
 - 公共債務。
 - 保證。
 - 應付票據。

213. 雖然政府機關經常既採用修正現金基礎，又揭露額外資訊，不過，本章所著重者，僅為修正現金基礎，特別是指定期間之採用。至於在現金基礎下揭露額外資訊的效益和問題，請參閱第 8 章。

指定期間 - 簡介

214. 指定期間的訂定，通常係經政府機關的決議，此種會計方法一旦採用，所有的政府機關均須一體適用。這個期間通常長約一個月。收入與支出

交易若起源(originated)於前一個報告期間，但於指定期間方完成收付，則認列為前一個會計年度的收入與支出（PSC 研究報告第 2 號「政府財務報表之要素」）。本期開始時發生的現金流量，如已納入前一期的報告期間，則本期之現金流量即須減除。

215. 應如何認列及報導與指定期間有關的現金餘額、現金收入與支出，基本上，係與現金基礎下者相同，惟使用指定期間仍造成差異，以下即加討論。

指定期間 - 現金餘額

216. 修正現金基礎，僅指認列在指定期間內收付的某些款項。其認列的款項，除現金基礎通常認列者外，尚包括起源於前一個報告期間而於指定期間內收付款項的淨額。

指定期間 - 現金收入

217. 在修正現金基礎下，前一個報告期間所認列之現金流入，除現金基礎下的現金流入外，還包括起源於前一個報告期間但於指定期間內方才收現之收入。至於在指定期間認列收入的標準，則容後討論。

指定期間 - 現金支出

218. 於前一個報告期間認列的支出，除現金基礎下該期的現金流出外，還一併認列源起於前一個報告期間但於指定期間內方才支付之支出。報告期間的延長，於所有各類支出均適用。

指定期間 - 衡量焦點

219. 本會計方法之衡量焦點，係當期財務資源（current financial resources）及其變動。

指定期間 - 長短

220. 指定期間究竟多長，隨政府機關的不同而異；同一個政府機關所適用的指定期間，亦可隨時間之經過或視不同類別的現金流量而異。此種改變，使得若干管轄權間之比較產生困難；亦使同一個管轄權不同期間之間的比較產生困難，有時甚至還提供操縱報導結果的機會。最佳實務（best practice）所建議的作法如下：

- 各年的指定期間，應一致。
- 收入的指定期間，應與支出的指定期間相同。

- 在指定期間內認列收入的標準，應與認列支出的標準，盡可能一致，而且，於所有收支一體適用。
 - 指定期間的長短，以一個月左右為適當，因為賒購商品通常須於一個月左右結清。指定期間若過長，財務報表即可能無法及時提供，及
 - 所採用之會計政策，應予充分揭露。
221. 以下會計政策釋例，說明安大略省所採修正現金基礎的細節。該省已在其後變更會計基礎。

釋例 9.1
安大略省政府公共帳戶
1992-93 年
財務報表附註，第 5 頁

報告個體

安大略省政府機關之財務報表，係用以記錄安大略省議會所分配之財務資源，該等報表係採一個共同收益基金（a Consolidated Revenue Fund）的觀點而編製。安大略省所遵循之會計政策及實務，係藉共同收益基金的現金流入與流出，來報導本政府部會之財務交易；所報導之安大略省政府機關的活動，以從共同收益基金取得資金及提撥資金至該基金者為限。

會計基礎

本省所採用之現金基礎已加修正，准許將本會計年度結束後三十天內所支付本期購置商品及勞務之款項，以及某些非現金之交易，納入本期；然而現金流入的結算日，則延至 3 月 31 日為止。

資本性成本（capital cost）係於支付時方認列為支出。

指定期間 - 收入之認列標準

222. 一項收入，能否認列為指定期間內的收入，其主要標準，係該收入是否起源於前期，若起源於前期，則須認列為指定期間內的收入。該標準之應用方式，隨管轄權之不同而異，有些政府機關認為，凡於指定期間內收到之款項，均係起源於前期；有些政府機關則認為，收到的款項中，只有部分屬於前期。以下釋例說明指定期間收入之應用情況。政府機關所採用之標準，無論如何，應每年一致，而且應於會計政策之陳述中加以揭露。
223. 若干類型的款項若於指定期間內收到，是否應認列為前一個報告期間之收入，於實際運作時，固然仰賴報表編製者的個人判斷，不過，以下類型一般均納入指定期間之收入：
- 賦稅收入（receipts），且屬對前一個報告期間內所發生之交易而課徵者，或於前一個報告期間到期而應徵收者。
 - 出售商品及勞務之收入，且發票已於前一個報告期間結束前開立者。
 - 補助、捐款及捐贈收入，其於前一個報告期間結束前已屆應收期者。
 - 利息收入，其因前一個報告期間持有之餘額而賺得者。

- 出售非流動資產之款項，其交易已告完成（簽約、運送均已完成），且款項為於前一個報告期間結束前已屆期應收者。
 - 政府機關之放款，其本應於前一報告期間到期清償，但延至指定期間方清償者。
 - 借款，契約已於前一報告期間結束前簽約完成者，及
 - 託管收入，其於前一報告期間結束前屆期應收者。
224. 現金收入不應重複記錄，故本期之現金收入，一旦納入前一報告期間，即不得再認列為本期之收入。

指定期間 - 支出之認列標準

225. 於指定期間內認列支出之標準，與收入的認列標準一般，均須一致應用，且於會計政策中揭露。指定期間的長短，在各管轄權不同，惟仍以一個月為普遍；在指定期間內之支出應否在前一期認列之標準，亦在各管轄權不同。
226. 本期之支出，得認列為前一年支出的最基本標準，係該支出款項在前一個年度已告分配（appropriated）。以下釋例，說明如何將指定期間應用於支出。在指定期間內支付之款項，得認列為前一報告期間之支出，其情況有：
- 指定期間內支付之退稅款，而該款項係於前一報告期間結束前即經核准。
 - 商品及勞務之購置，而該商品（及勞務）及其發票均於前一報告期間結束前即經收訖者。
 - 政府機關之移轉性支出（如福利支出），而該支出係與前一報告期間有關。
 - 所支付之其他補助、捐款及捐贈，而該等支出於前一報告期間已到期者。
 - 資產之購置或建造，而該購置合約已先簽訂，或發票已先收取，且資產已於前一報告期間結束前驗收完成者。
 - 利息之支出，而該支出係與前一報告期間債務基金之使用有關。
 - 部分或全部債務之清償，而該受償之債務係於前一報告期間終了日前到期，且應清償者。
 - 對其他個體之投資（含貸款及資本投資），而投資合約係於前一報告期間產生，且應於前一報告期間支付者。
 - 託管支出，而該支出於前一報告期間結束前即應支付者。

指定期間 - 效益與限制

227. 修正現金基礎的效益，在於它能拓展衡量焦點，其衡量焦點不再僅是現金餘額，而是當期財務資源（current financial resource）。所謂當期財務資源，係現金餘額，再加上近似現金餘額；而近似現金餘額又於指定期間內認列為現金。修正現金基礎於指定期間內認列某些收入與支出，顯示這些應收款與應付款有一些資訊價值。雖然這些應收應付款並未正式認列為資產及負債，但近似現金的金額及類型資訊之蒐集，亦可幫助報告個體進行較佳之現金控制。政府機關得採用本修正方式的一個原因，係儘管支付已遲至指定期間，但分配之預算仍屬該年度；不過，對於指定期間之後的支出，即使採用修正基礎，仍不得認列。

第三部分 - 應計基礎

第十章 應計基礎 - 說明

簡介

228. 本部分之目的，係在協助目前已採用應計基礎會計制度的政府機關，或考慮採用該基礎的政府機關。由於應計基礎會計制度所提供之資訊，較現金基礎為廣泛，且較複雜，故政府機關所面對會計問題之範圍，亦較廣。這些問題涉及資產及負債之認列，以及相關之收益與費用；其中有些在民間部門也同樣遭遇到，例如，辦公設備或機動車輛等資產的認列、借款所需的會計處理等；然而，有些則不會在民間部門遭遇，例如，何時認列賦稅收入與福利支出。只要可能，本研究報告儘量藉助民間部門領域內已大量發展的研究與文獻，惟本研究亦探討採應計基礎之個體須發展之特定會計政策。本研究報告並無強制性。PSC 也正在制定國際公共部門的會計準則（IPSAS），該準則建議會計處理及揭露應採行之方式。
229. 本研究報告主要參考由 IASC 所發布之國際會計準則（IAS），以其作為權威及適當的民間部門會計準則的來源。IAS 提供完整，且發展良好之架構，以解決上述問題。PSC 為求與現存之國際指導方針一致，以及為避免於相同的議題重複投入心力，已決定採用 IAS 作為國際公共部門的會計準則的起點。雖然公共部門的環境（context）與民間部門不同，不過，兩者財務報表之基本目標並無不同，以 IAS 作為 PSC 準則的基礎，會使公共部門與民間部門對類似的問題有一致的處理方法。制定國際公共部門的會計準則的方式，係核閱現有之 IAS，並將其修改至適合公共部門使用；至於只有政府機關才有的特殊問題（例如，賦稅收入之認列），或與民間部門相較，規模較大之資產與負債（例如，基礎建設資產），本部分之研究報告則欲引用 IASC「財務報表之編製與表達的架構」中之相關原則，及有關國際政府機關之文獻。
230. 本章討論應計基礎會計所認列之要素（elements）。財務報表係在描述交易及其他事件的影響，故依據交易及其他事件的經濟特質，而將其歸屬至若干大類。這些大類即稱為要素。應計基礎，係於交易及事件發生之時，即認列該等交易及其他事件的影響，而非待現金收付之時才認

列。這些在應計基礎下所認列的要素，有：資產、負債、淨資產/權益、收益及費用。雖然應計基礎會計之焦點，係在所有的資產，而非以現金為限而已，但其會計記錄仍包含完整的現金流量資訊，而且現金流量表也是財務報表中不可或缺的一環。

231. 應計基礎把下列事項的資訊，提供給使用者：被財務報告個體所控制的資源、經營的成本（或提供服務的成本）、有助於評估財務狀況及其變動之其他資訊，以及用於評估報告個體的經營是否經濟、是否有效率的資訊（PSC 研究報告第 1 號「中央政府之財務報導」(*Financial Reporting by National Governments*), .089 段)。應計基礎會計制度的衡量焦點，係經濟資源 (economic resources) 及其變動 (PSC 研究報告第 2 號「中央政府財務報表之要素 (*Elements of the Financial*)」044 段)；而其兩大衡量基礎，則分別是歷史成本與現時成本。編製財務報表時所使用的衡量基礎若不同，資訊之解釋即不同。有關衡量基礎進一步的討論，請參閱第 18 章。

資產

232. 應計基礎要求，凡符合一般公認的資產之定義，及滿足認列標準之所有資產，均應予認列。資產，包括：現金、應收帳款、應計收入、實體資產，以及其他長期性資產。PSC 研究報告第 5 號「資產之定義及認列 (*Definition and Recognition of Assets*)」，針對政府機關所持有之資產，說明如何應用 IASC「財務報表之編制與表達的架構」中對資產之定義。
233. 第 12 章仔細討論資產之定義、政府得認列資產之類型，以及一些在認列資產時所遭遇的問題。

負債

234. 在應計基礎下所認列之負債，與截至報告期間終了時為止，已購入的商品及勞務有關，包括：應計薪津與工資、應計既得 (vested) 休假給付、其他應付缺席期間之薪給，此外，還包括所有的借款及債務；至於已到期的移轉支出，雖未收到任何直接報酬，亦包括在內。因此，財務報表應報導者，有：應付帳款、應計負債、應付移轉性支出、債務及其他借款。
235. 與公共部門負債之會計處理與報導有關的問題，PSC 研究報告第 6 號「負債之會計處理及報導」(*Accounting for and Reporting Liabilities*) 也已提及，第 13 章再進一步討論。

淨資產/權益

236. 應計基礎下的財務報表，包含財務狀況表。該表揭露與資產及負債有關之資訊，當資產與負債的數額不等時，其差額，即按「淨資產/權益」列報。該差額若為正數，可解釋為：可於未來用來提供商品及勞務之淨資源，也是社區（community）對於該報告個體之投資；反之，該差額若為負數，則可視為報告個體已承諾要用以償還債務或其他負債的未來待收取稅收及其他收入。淨資產/權益可囊括以下項目之部分或全部
- 繳入資本。
 - 累積剩餘或虧絀，及
 - 準備（reserve）（例如，重估準備、外幣換算準備）
237. 上述項目中，若任何一項為重大，通常即須分別揭露。

收入（Revenue）

238. 收入係反映本年內到期（due）或已賺得（earned）之收入，至於是否收現，則在所不論；已認列但尚未收現之收入，也記為資產 - 應收收益。
239. 收入包括：
- 稅收
 - 出售商品及勞務之收入（revenues），及
 - 出售資產之利得淨額（gains）。
240. 以應計基礎下的收入，與現金基礎下的收入相比，前者並未包含融資流入或出售資產之價款，或在政府機關僅擔任其他團體之代理人、信託人時的託管收入。託管收入或代理收入之進一步討論，請參閱第 14 章。
241. 公共部門收入之定義與收入之應用，PSC 研究報告第 9 號「收益之定義及認列」已加討論，本研究報告第 14 章將予討論。

費用（Expenses）

242. 費用，係指於一個期間內發生，與商品及勞務之購置有關的成本，至於是否實際支付，則在所不問。費用包含根據政府之政策而已移轉或將給付予合格受益者之款項；費用亦包括收受者不須退還（non-repayable）的補助、捐款及捐贈支出；但不包括償還債務及繳入資本之款項。
243. 費用包括下列項目之成本：
- 商品及勞務之購買。
 - 實體資產之折舊。
 - 出售資產之損失淨額。

- 無對價之政府移轉支出，及
 - 收受者不須退還之補助、捐款及捐贈。
244. 應計基礎的費用，與現金基礎的費用相異之處，在於前者並未包含與實體資產之購置與建造有關之支出、償債支出，或投資於其他個體之支出（含貸款及資本之投入）；也不包括政府僅擔任其他團體的代理人、信託人時的託管支出。託管流出或代理流出之進一步討論，請參閱第 14 章。
245. 實體資產之成本，於購置該資產時，按資產認列。除大部分土地以外，這些實體資產之成本係按其耐用年限逐期攤提為折舊。
246. 在公共部門下費用的定義與其應用，PSC 研究報告第 10 號「費用/支出之定義與認列」已予討論，本研究報告亦將於第 15 章討論。

認列標準

247. IASC「財務報表之編制與表達的架構」，說明認列財務報表要素之過程，並訂定認列標準，如下述：
- 所謂認列，係將符合要素之定義及滿足認列標準（第 83 段規範）之項目納入資產負債表或損益表的過程。該過程包括以文字及貨幣金額來描述該項目，並將該金額納入資產負債表或損益表的總數之中。凡是符合認列標準之項目，都應認列，使其出現於資產負債表或損益表之中。上述項目若未認列，而使用會計政策的揭露、附註，或者解釋文件的作法，均不被認可。*
- 一個項目凡已符合要素之定義，只要再符合下列條件，均應認列：
- (a) 與該項目有關的未來經濟效益，很有可能會流入該企業，或自該企業流出，及
 - (b) 該項目有一個可以可靠衡量的成本或價值（82-83 段）
248. 許多國際性的的觀念性架構已採用上述標準。「很有可能」，表示該事件發生之可能性，是很可能的機會比較不可能為大（is more likely than less likely）；而「可衡量性」，則表示能合理估計。
249. 考量要素間的相互關係，係屬重要。一個項目若符合某一特定要素的定義及認列之標準，則應認列該要素；而認列一個要素自動使另一要素產生變化。例如，購置一項資產，可能導致另一項資產減少、認列收益，或認列負債。

報告模式

250. 應計基礎會計制度下之財務報表報告模式，常包括一張財務狀況表（Statement of Financial Position）、一張財務績效表（Statement of Financial Performance），以及一張現金流量表（Statement of Cash Flows）。財務狀況表亦稱為平衡表（Balance Sheet）或資產及負債表（Statement of Assets and Liabilities）；財務績效表，亦可稱為收益及費用表（Statement of Revenues and Expenses）或損益表（Income Statement）。現金流量表提供當年度彙總現金收入與彙總現金支出的資訊，並可按不同的方式分類。上述報表之附註或附表，亦可報導是否遵循支出命令（spending mandates）、攸關的績效指標等彙總資訊。

第十一章 應計基礎 - 效益與限制

簡介

251. 本節在檢視政府採應計基礎編製財務報告時，報告之內部與外部使用者，獲取該報告可能得到之效益。PSC 過去發布文件所稱的「完全應計 (full accrual)」，即本研究報告所稱之「應計」。本研究報告亦知，內部使用者可取得之資訊，比政府財務報告所提供者為詳盡，且種類更多。
252. 政府的財務報告同時扮演報告責任及提供資訊兩種角色。就應計基礎而論，他們提供如下資訊予使用者：
- 績效評估、財務狀況及現金流量。
 - 評估個體遵循應計預算 (accrual budgets)，及
 - 提供資源或進行交易予個體進行決策。
253. 應計會計，提供如下資訊予使用者：
- 提供證明政府使用資源之報告責任。
 - 提供證明政府有關財務報表上已認列所有資產及負債之報告責任。
 - 顯示政府如何處理財務活動，及滿足現金之需求。
 - 提供使用者評估政府對融資活動、清償負債和滿足承諾之持續能力。
 - 顯示政府財務狀況及其變動，及
 - 有助於評估政府在服務成本、效率及成果上之績效。

財務狀況

254. 政府需要：整體財務狀況及各項資產和負債現況之詳細資訊，俾：
- 制訂其欲提供服務可行性有關之決策。
 - 向大眾證明其管理資產及負債之責任。
 - 規劃未來與資產之維修與重置有關之資金需求。
 - 現有負債之償還或賠償之規劃，及
 - 管理其現金部位及融資之需求。
255. 政府必須能評估過去決策對目前財務狀況之影響，亦必須能評估目前決策對於未來財務狀況之影響。上述之資訊，只有在所有的資產及負債均認列後，才有用。
256. 政府之管理者經常受託管理鉅額的資產及負債，因此，該等管理必須決定如何以最有效率之方式，來使用資產、控制負債，以及報導其受託管

理的工作。

257. 組織採用應計會計體制，須保有資產及負債之完整記錄，而蒐集此項資訊之作法，與所蒐集到的最後金額，可能同樣有用。許多組織在未採用應計基礎時，未有完整之資產登記或完整的負債明細，例如，當政府機關首次著手編製資產登記簿時，往往會沒有足夠的資訊來決定資產所有權之誰屬，而完整之資產及負債資訊，包括與其所有權及控制有關者，係妥善管理資產及負債之先決條件。

資產

258. 資產資訊之需求，係基於下列三項主要理由：

- 以有效率的方式管理資產。
- 以協助管理者提供較佳之服務，及
- 以樽節資源，而該項樽節係透過資產之有效率使用及處分閒置資產而來。

259. 管理公共資產，須要有資產存在的證明、資產持有及營運之成本的充分紀錄。財務狀況表能認列資產，須先經過辨認所有資產、驗證其所有權，並賦予其價值之嚴密過程。雖然上述過程之發生，並非以採用應計基礎為必要，然採用應計基礎常為其動因。財務報導之截止日期，強迫上述過程必須於既定的時限內完成；由外部審計人員核閱該資訊，則提供其屬可靠之保證。

260. 若資產資訊的品質較佳，則據以作成與資產有關之決策，亦較佳。該等決策，如：維修、剩餘資產之處分，及損壞或過時資產之重置等。對主要實體資產而言，這些決策尤為重要，例如，基礎建設資產(infrastructure assets) 重置，即能使政府機關財務能力而吃緊。

流動資產

261. 重要的資產可能有很大一部分被綁在流動或短期資產上，如應收帳款或存貨等資產。投入的流動資產減除流動負債後之淨額，稱為營運資金。營運資金所綁住的資金，不能用以增加計劃之活動層級，不能用以償還債務或作其他用途。當管理者可得知營運資金之組成及其水準的資訊時，其營運資金的管理可更有效率。

實體資產

262. 政府機關採用應計會計制度之舉動，與彙編資產登記簿上所出現資訊之

工作，讓它不得不辨認所擁有資產及操作該等資產之持續成本(ongoing cost)，如：折舊及維修；而這些成本的資訊，在衡量所生產商品及勞務之總成本時，又非用到不可。政府機關的整體及各個單位的管理者均須知道商品及勞務之總成本，俾據以決定提供何項商品和勞務、及最有效率之提供方式。此部分容本章稍後再討論。資產的資訊，不論彙總或明細，皆有其用：總資產之金額，顯示政府機關之資金中，被綁在所持有資產上的金額，究有若干？這種資訊可使政府機關在考慮購置或處分資本性投資時，作成明智的決策；資產之明細資訊，則對政府部門或機構之首長或管理者有用，他們對該政府部門或機構負責。資產登記簿是資產之資料庫，其提供之資訊，有：資產之購置價格、狀況及預期耐用年限，亦可有當時之重置成本；是財務報表列示金額之基礎。

263. 維修成本之記錄，可使管理者規劃維修的預算、決定重置資產之最佳時機。維修延期之資訊，亦為有用之資訊，因本期延期維修將會消耗未來的資源，而且會影響資產之可靠性。對特定資產負責之管理者，通常會核對延期維修之明細資訊，並予使用。在正常情況下，此資訊並不會在對外之財務報表上揭露，除非延期維修的金額，對於外部使用者而言，係屬重大。選擇適當的折舊方法，予以應用，以及定期複核資產減損的指標，可確保對外部使用者而言，財務報表上之資訊係屬足夠。
264. 因遭竊、意外或天災而造成損失或損害之資訊，在應計基礎會計制度之下，較易辨認出來。對管理上述風險而言，該等資訊係屬重要。一旦組織取得上述損失之資訊，就能以對外投保或自保之方式管理上述風險。
265. 管理者若認列資產因使用及過時陳舊而造成價值的減低，則鼓勵其認真考慮持有及使用固定資產之成本，並管理該等成本，以便作成諸如究應承租還是購置之明智決策。
266. 國民仰賴政府機關為其管理天然資源及公營事業，並作出其去留、存廢之決策。財務報導之使用者，透過資產之財務報導，瞭解該等去留交易對於目前及未來可能之影響。例如，以高於帳面值之價格處分某一公營事業，可能是基於現金之考量，此舉雖可增加政府機關目前之現金資源，然而亦將減少未來可能來自股利收入之現金流量。資產之水準及其變動之資訊，係提供政府機關為提供服務所須之必要資源究是增加、減少，還是維持不變之資訊。

負債

267. 全部負債資訊的主要效益，在於可使政府機關知道，隨時間的經過，其

累積的全部負債，及規劃其償還，而不是僅以借款為限而已。政府機關過去於衡量其負債及債務時，尤其是於其制定及評估經濟政策時，會傾向於注重尚未清償之舉債，惟購置商品或勞務，亦使負債增加。不論負債的性質為何，政府機關均須於未來的某一個時點支付所有的負債，該等負債的金額可能很大，而且跟市場的借款一樣真實。因此，報導政府機構財務性負債的程度及其所暴露於潛在負債之資訊，有其用處，因為可藉此項資訊而得知政府機關未來所須之收益，以及償還該等債務與支應其運作之能力。負債，除借款以外，還有應付帳款、應付費用及其他長期負債，例如，應計退休金負債。

268. 政府機關對報告日總負債的報導，可確保其完整報導交易及事項，並藉以瞭解及評估其對資源之需求。有關負債的性質及期限之適當資訊，當與其他可得之財務資料併用時，將有助於如債務管理及暴露於外幣兌換負債的程度之評估。
269. 負債一旦記錄並加報導，即可分配其管理的責任；反之，若負債未列報，則政府機關於決策時將其納入考量的可能性，即告降低，亦不能適當管理。若立法者、政府機關之管理者及其顧問所握有之資訊，缺乏全部負債、或有事項及承諾之完整資訊，則資訊係片面且不完整，無法顯示政府機關虧欠之全貌，亦無法真實評估政府機關之財務狀況，則其作出決策為不良之風險，便大增。
270. 負債之報導，就政府機關須對他人負責及決策之作成而言，均屬重要。政府機關除須顧慮未來服務之成本外，尚須在過去的債務到期時，償還債務。政府機關必須能夠切實估計：它是否還有能力繼續維持現在所提供服務之品質及數量、是否有能力來開始新的計劃及服務。政府機關、分析師及其他政府財務報告使用者，若不瞭解政府機關全部負債的所有性質及程度，那麼，即無法針對上述問題而作出健全的決策。
271. 外部使用者對與潛在負債有關之資訊，亦感興趣。政府機關或有負債之資訊，可協助使用者瞭解政府機關所暴露的風險；政府機關所作承諾之資訊，則可用來了解其已承諾須於未來使用其資源，支應某些負債的程度。政府機關的內部管理階層亦可利用與或有事項及承諾有關之資訊，而監督該等項目。

淨資產/權益

272. 採用應計基礎編製之財務報表，會顯示報告個體之淨資產/權益（即資產減負債的餘額）。清晰的淨資產/權益資訊，可幫助政府機關管理其債務，並藉該項負債與其他負債及資產間之關係，來監督該項債務。

273. 淨資產/權益的資訊，能促使政府機關作出與進行活動之範圍及其資金取得有關的較佳決策。支應政府機關目前活動之資金，係目前的收入，至多再加上於某些資產可出售的程度內，淨資產/權益可能的減少。淨資產/權益減少的情況，有：
- 現有資產的消耗。
 - 資產之出售，而所得之款項用以支應目前之支出。
 - 借款之增加，及
 - 其他負債（如：未提撥的退職金/退休金負債）之增加。
274. 政府機關擁有大部分資產（例如，學校、醫院及道路）之目的，係向社會提供服務，而不是馬上出售，然而政府機關確須選擇該等服務及所須資產之水準、該等資產之所在地，以及，在某些情況下，上述資產所有權之安排等。例如，政府機關可能與某民間部門機構簽訂合約，由其接管現有資產、建造新資產，或與政府簽訂勞務契約。若政府機關進行目前活動之資金，係取自淨資產/權益，則影響其未來履行負債及承諾之能力。
275. 應計基礎會計制度，能突顯融資決策對淨資產/權益之影響，而可使政府機關在進行融資決策時，將考量之期限拉長。評估一個涉有長期財務影響的決策，應同時考量其目前及未來之影響。例如，評估一個改變政府機關所提供給付（government benefit）水準，或開始進行某種給付之決策時，應考量該決策對淨資產/權益所造成之長期財務影響。
276. 淨資產/權益之資訊，意味政府可能須就自己的決策對目前及未來淨資產/權益的財務影響負責。
277. 各政府機構淨資產/權益水準的資訊，可用來引導政府設置資金付費制度（capital charging system）。在該制度下，當政府機構使用資金時，即須支付一筆金額予政府，使政府機構因此而更瞭解其把稀少性資源綁在某項資產上之成本。各國採用此制度的作法不一。在紐西蘭的資金付費制度下，中央政府各部門係按其每年握有淨資產餘額之百分之十（每年檢討）計費；瑞典之中央政府，已採用此制度五年，其作法，係按所購置之固定資產（透過國家債務署之內部貸款而取得者）、流動資產或短期現金短絀（透過與國家債務署之付息帳戶）而計算利息；英國則相信該制度可將財務規劃循環的注意力，集中在持有資產之成本及新資本門支出上，並打算要導入該制度（詳對納稅義務人之財富較佳的會計處理 - 政府之建議，1995年七月，1.21段）。上面這些制度的目的，都在使機構能明瞭使用資金是有成本的，且盼藉此制度激勵各機構，將其資金

需求降至最低。資金付費制度，確保機構在考量是否購置新資產時，能想到已有的資產基礎，以及是否能從該基礎取得前項購置所須之資金。

政府會計框架（context）下之淨資產/權益

278. 資產減除負債後之餘額，即稱淨資產/權益，而在財務報表上認列之資產與負債，以符合要素之定義，並滿足相關認列標準者為限。有些政府報告個體有許多資產及負債，惟其中某些資產及負債，如，得課稅之能力、因社會福利計劃而須於未來支付給付之現值，因不符合認列之標準而無法於財務狀況表認列。
279. 因此，有人抱怨，政府財務報表即使採用應計基礎，其列示之淨資產/權益金額，仍未全以預期未來現金流量來衡量。此言雖然不假，但上述淨資產/權益的金額依然是政府財務狀態之極重要指標，而且，若再補充揭露現行或擬議中的政策對預期未來交易的（現金）影響的話，則可加強淨資產/權益的金額對於決策之用處。
280. 用來表達淨資產/權益之變動的若干報表，請參閱第 16 章。

財務績效

281. 收入及費用之資訊，對協助政府機關及其他使用者評估政府之財務狀況及績效，係屬重要。收入的資訊，對整體政府機關層級之決策，如，評估稅收及其他收入對政府財政狀況之影響；又如評估長期借款之必要性等，係屬重要；而費用的資訊，則對支應未來服務之財源及資源之分配的決策是否健全，為重要。政府機關採用應計基礎，方得加總計算其提供服務的總成本；亦方得較正確地衡量特定計劃及活動的成本。應計基礎納入所有的收入及費用，而不論其是否有現金流量；拿應計基礎下的收入與費用比較，可幫助使用者評估不同期間之淨資產/權益，亦即，本期的收入是否足以涵蓋本期所進行的計劃及所提供服務之成本。
282. 費用之資訊，除供外部使用者之需外，還為政府機關自己評估其所需之收入、其活動計劃是否得以延續（sustainability），以及其所有的財務彈性。政府機關需要每一項商品及勞務成本的資訊，且為更詳細的資訊，以決定該等活動是否應延續，並編列適當的預算，進行適當的控制。
283. 一般而言，政府係基於多種政策議題（policy issues）而當選，因此，到了某一個時點，政府機關即須藉從事特定活動及計劃、使用移轉性支出，或立法之措施，而將其一般政策轉換為提供商品及勞務的特定決策。這些資源分配決策之作成，在理想狀況下，應是評估個別方案之成

本與效益，以及各個競爭方案相對重要性後的結果。因此，應計基礎會計制度，藉提供較佳之資訊予使用者，有改變分配予公共部門之資源及各公共部門間相互分得資源之潛力。改變可能是直接發生，或透過投票表決而發生。

284. 一個方案之廣泛社會成本與效益，雖可能難以評估，不過，某特定政府機關為追求政策目標而提供服務的成本，卻得辨認。上述成本，不但包括為生產（或購置）商品（及勞務）而於本會計期間內所支付之成本，還包括因使用耐久性資產及其他非現金資產而發生之成本。
285. 政府機關須瞭解其活動之總成本，以決定：
- 何者為其追求之政策目標。
 - 如何圓滿達成這些政策目標。
 - 究應由政府所屬機關自行提供商品及勞務，還是直接向非政府機關之組織購買，及
 - 向服務收受者計收之使用費，是否足敷支應該服務之成本。
286. 各層級之政府機關，都須作成提供哪些類服務、數量是多少，以及如何提供才好的決策，因此，他們需要這些服務之成本為若干的資訊，以針對特定計劃及活動是否應存續、是否仍有需要，作出理性的決策，並評估負責提供該等服務政府機關的績效。
287. 有些管轄權，藉創造公共部門與民間部門供應商間之競爭，而激勵公共部門，提高公共部門的營運效率。如此一來，政府機關即面臨自製或外購之決策，不過，惟有當自製與外購兩種方案的全部成本資訊均可取得時，公共部門與民間部門供應商，才能比較。
288. 政府希其所屬機關進行的活動及計劃一旦定案，就須藉財務資訊來確保其所屬機關確有進行預定的活動及計劃，而且未超出預算的範圍。應計會計可用來提供這些資訊給政府；所屬機關內部在管理上述活動及計劃的成本，亦使用同樣的資訊，惟須更詳細。
289. 成本一旦辨認，才可授權有關單位管理該等成本，於是，可建立會計制度，產生外部財務報告及內部管理報告。至於內部管理報告之詳盡程度，以及授與有關單位管理成本之權限，係由各報告個體自行決定。
290. 一個組織若採用應計基礎會計制度，才得記錄其完成某項活動之總成本，包括實體資產之折舊在內。由於應計基礎認列所有的成本，而不論現金交易是否也已發生，故與其他會計制度相較，較能正確衡量營業成本。應計基礎藉認列應收帳款及應付帳款，而打散（spread）實際現金收付時點對報告結果之影響；藉認列折舊費用，而消除購置資產一次支

付大筆現金的影響，而將該成本在各使用期間內逐期攤提。在所有的會計基礎中，只有應計基礎既讓資產的成本認列為費用，又容許實體資產之目前存量價值逐期減少。

291. 即使與員工有關的所有現金流量，係於未來會計期間才發生，應計基礎會計制度亦容許組織認列該類成本。政府決定在目前只支付薪津或其他津貼，而在未來給付員工退休金，如此即會把現金流量從目前移轉至未來年度。應計基礎是只要成本實際發生，即予認列，故能清楚辨認支薪員工之實際成本，並予報導，使管理者能比較各種雇用類型或薪津組合之成本。
292. 所屬機關的管理者，亦需財務資訊，以決定最有效率的生產及資源管理的方式。上述資源，係其基於職權而獲得；其須作成的決策，包括：活動之地點，例如，自己提供或交由外部承包商；房屋或設備的租期，係短（renting）或長（leasing）。管理者還需要監督，以實際成本與預計成本比較，以實際現金流量與預算比較，並且向政府機關及人民報告。
293. 政府所屬機關若供應商品及勞務予其他團體，則其定價決策的作成，需有正確及完整的成本資訊；此外，售價中是否含有效的補貼，應計基礎亦可協助政府辨認其金額。政府補貼的金額，係價格低於成本之差額，明示補貼的金額，讓政府可從相互競爭的數個支出方案中，檢視補貼是否存在及其水準為何。

現金流量

294. 在應計基礎會計制度中，現金流量之報導，係屬重要，不可或缺；其主要的對外報表，即包括現金流量表。與現金基礎會計制度相比，應計基礎所能提供之現金流量資訊，數量並沒有較少，而且，品質較佳，可使現金管理更加出色。由於應計基礎記錄所有之收益及費用，不論現金流量是否已於本期產生，因此能就未來的現金流量，夠提供更完整且更有系統之資訊。例如，因應計基礎會計制度詳細記錄應收帳款、應付帳款、長期負債及其他實體資產目前之狀況，故可根據這些資訊，而編製更正確的現金預算。此時，管理者不但可以藉應計基礎管理收益及費用，還可管理現金流量。
295. 英國一篇論文評論採用應計基礎會計制度（該論文稱之為資源會計制度）時的現金流量管理，引述如下：
資源會計制度，所要求部門認列其借方科目（debtor）與貸方科目（creditor）之方法，須有系統，如此才能使現金流量之規劃及控制，

相較於現金基礎會計制度更有效率。目前，控制現金流量，係於支付過程之末段才進行，若借方與貸方科目之資訊能夠更廣泛，則部門便可預測現金流量會在何時發生困難，並事先採取改善之行動，例如，重新安排購置計劃。（詳對納稅義務人之財富較佳的會計處理 - 政府的資源會計與預算 - 諮詢報告，1994 年七月，2.20 段）

應計基礎會計制度之實際效益

296. 雖然目前採用應計基礎會計制度的政府機關仍屬少數，不過，在財務管理改革聲中，其採用係呈成長之趨勢（Scott, 1996）。目前，採應計基礎會計制度之政府機關，包括：

- 澳大利亞（聯邦、州及地方政府）。
- 加拿大（預定於 2001-2002 會計年度對整體政府採用）。
- 芬蘭（政府機構及整體政府）。
- 法國（地方政府）。
- 德國（某些政府機關）。
- 冰島（政府機構及整體政府）。
- 愛爾蘭共和國（選定的政府部門，屬試驗性計畫）。
- 義大利（地方政府）。
- 馬來西亞（地方政府）。
- 荷蘭（政府機構及地方政府）。
- 紐西蘭（中央政府及地方政府）。
- 瑞典（中央政府及地方政府）。
- 瑞士（地方政府）。
- 坦尚尼亞（地方政府）。
- 英國（所有地方當局、行政機構及健康保險信託），及
- 美國（聯邦政府）。

297. 馬來西亞聯邦政府正在考慮導入應計基礎會計制度；荷蘭有些使用現金基礎之部門，正考慮要導入應計基礎；坦尚尼亞之中央政府目前雖採用現金基礎，但亦想改為應計基礎。已採用或擬採用應計基礎會計制度之國家，採用該制度的預期或已實際享受到之效益，容後討論。

效益 - 澳洲，新南威爾斯州

298. 澳洲的新南威爾斯州，是澳洲境內第一個在州公共部門（State Public Sector）及預算部門（Budget Sector）都採用應計基礎編製財務報告，並予發布的州，從那時開始，澳洲境內的其他管轄權，都群起效尤。新

南威爾斯州，和紐西蘭一樣，也制訂一般政府機關債務消除法（the General Government Debt Elimination Act 1996），訂定財政的原則及目標。期政府部門可達成預算狀況的健全、賦稅制度平穩、逐步減少債務、降低提供服務之成本，以及強化一般政府部門（General Government Sector）的淨資產（見新南威爾斯州 1995-96 年預算部門之國家帳目）。

299. 上述的原則及目標，所提及者包括：營業剩餘、淨債務及淨資產/權益之水準、退職金/退休金負債的提撥、實體資產之維修、對成本增加的限制、財務風險之管理，以及賦稅之水準。這些目標的相關資訊，在採用應計基礎會計制度之後，能夠提供。
300. 新南威爾斯州政府於其州及公經濟帳戶（State and Public Accounts）中，報導上述每一個財政目標。這些報導的兩個釋例，如下：
政府的補助，在 1995-96 年，為\$8,348 百萬元，在 1996-97 年，為\$8,480 百萬元，成長 1.6 %，然而在調整消費者物價指數（1.4 %）及人口成長之後，每人之政府補助，則下降 1.1 %。此種現象與財政目標第五號：淨服務的成本（即政府淨服務成本及費用之成長，不超過通貨膨脹之成長及人口之成長）相一致，亦即，從每人的觀點來看，為零成長。（新南威爾斯公共部門 1996-97 年合併財務報表，第 9 頁）

預算部門之淨資產，在 1997 年 6 月 30 日為\$22,953 百萬元，比 1996 年 6 月 30 日增加 20.2 %（\$3,858 百萬元）。其中，總資產增加\$3,775 百萬元，總負債減少\$83 百萬元。此種現象又與財政原則第 2 號（一般政府部門之淨資產維持或增加）相一致。（新南威爾斯公共部門 1996-97 年合併財務報表，第 14 頁）

效益 - 紐西蘭

301. 紐西蘭採用應計基礎會計制度之後，已有具體成效。整體政府之成效，在財務管理；所屬機關層級之成效，則在管理資訊較佳，以及績效較佳。
302. 紐西蘭在進行財務管理改革之前，曾面臨經濟危機：
在 1980 年代後期，紐西蘭之財政處境，每況愈下。紐西蘭政府擔心，大量的虧絀將導致公共債務驟增，且傷害成長及收入之前景。如果利率上升，而匯率下降，則紐西蘭償還海外債務之能力，即讓人掛心。財政問題的源頭，係支出佔國內生產毛額的比例一直穩定攀升之故。於是，有人建議政府，振興經濟之解決方案，是控制政府的支出，減少對稅收的壓力。（財政部，1990）

303. 對於財政狀況及經濟績效的憂慮，終使紐西蘭政府開始推動一連串的改革，而應計基礎會計制度之採用即在改革之列。1989 年的公共財政法（Public Finance Act）規定，政府部門及政府的整體都須採用應計基礎會計制度。1994 年的財政責任法（Fiscal Responsibility Act）則進一步規定，政府機關須採用一般公認會計實務（General Accepted Accounting Practices, 以下簡稱 GAAP）來報導其預測的財務狀況，包括揭露費用、收入、剩餘（虧絀）、債務及淨值；此外，政府機關也須為其財政目標訂定目標。改革之成果，敘述如下：
- 1989 年，中央政府開始著手進行一連串的改革，其中包括應計基礎會計制度的採用，其成果斐然。在經濟合作開發組織（OECD）的 22 個國家當中，紐西蘭政府於 1992 年、1993 年及 1994 年，均被評為最有效率之團隊（世界競爭力報告）。紐西蘭政府 1990 年至 1995 年之支出，採用應計基礎之數字，其名目金額一直維持穩定，表示支出佔國內生產毛額的比例，已大幅降低。（Cangiano, 1996, 第 24 頁）*
304. 從 1985 年到 1994 年，財政餘額好轉，自 1985 年國內生產毛額 9% 的虧絀，攀升至 1994 年國內生產毛額 3% 的剩餘；總公共債務也大幅降低。（Cangiano, 1996）
305. 部長們在作資源分配的決策時，亦享受應計基礎所帶來的好處：
- 在公共財政法下，產出（output）變成是受注意的新焦點，顯而易見。由於注重產出，所以部長會有其部門所提供服務真正有意義的資訊。如此一來，當部門面臨多個互斥方案的選擇時，便能作成明智的決策。（Richardson 1995, 第 104 頁）*
306. 採用應計基礎會計制度之好處，並不以高層政府機關為限。一份調查資深公職管理者的報告指出：應計基礎的故事是“不容質疑的成功故事”，且比其他的改革更成功。（Stace and Norman 1995）
307. 接受 Stace and Norman 的人一般均同意：
- “本組織之財務報導，變得較好”。
 - “本政府機關層級之財務報導，變得較好”。
 - “清楚分離出營運支出與資本支出，有助於理性之決策”。
 - “財務報導變得較公開，有助於公眾來評估”政府機關的財務績效及財務狀況”。
 - “對於非必要作業之財務規範及檢查較佳”（因為使用者付費）。
- （Stace and Norman 1995, 第 6 頁）
308. 如本章已述，清楚辨認成本，表示成本之管理得予授權。紐西蘭即可以

看見此項授權之效益。。Cangiano (1996) 指出，自從紐西蘭進行財務管理改革之後，因為能夠獨立管理其預算及資源的部門，越來越多，所以在所分配的支出預算下，實際支出減少的趨勢，就日漸明顯。

效益 - 瑞士

309. 在瑞士，目前應計基礎已於州政府的層級廣泛使用，但於聯邦層級，則尚未。1978 年，召開各州財務部長會議時，曾發布一份當時名為新會計模式 (New Accounting Model) (目前改名為協調的會計模式 (Harmonized Accounting Model)) 的手冊，建議各州均應儘快導入此種雙式簿記會計制度；時至今日，幾乎所有的州及自治市均已告採用。只有邦聯 (confederation) 還仍採用現金基礎或修正現金基礎。應計基礎的廣泛採用，不只是有標竿可用，財務比較能進行，而且，還是可以開始採行新的成本資訊系統。
310. 瑞士的會計模式，包括資產之會計處理及損益之會計處理，大部分係承襲民間部門的會計制度。較特殊的，是其又將損益帳戶分為經常門帳戶及資本門帳戶。此種公共部門的做法，在民間部門，並不普遍。資本門帳戶所記錄者，係所有具長期特質的收入及費用，且金額在\$100,000 以上者。收入及費用之差額，即淨投資額，係以資本增值轉至資產帳戶；資產帳戶須於次年度按標準的比率，與其他資產一同轉銷。至於金額在\$100,000 以下之費用，則不轉至資產帳戶，而逕記入損益帳戶，全數於當年度沖銷；至於金融資產 (financial assets)，屬於自由資產，而管理資產 (administrative assets) 則屬於營業用資產。

效益 - 英國

311. 英國政府於 1998 年全面引進應計基礎會計 (名為資源會計)，採用該制度編製之帳目，於 1999-2000 年度首次對外公布；資源預算制度，將於 2000 年開始應用在 2001-2002 年度及往後的計畫。英國政府認為採用資源會計之效益，應有：(摘錄自資源預算及會計制度白皮書)：
- 英國政府在多方討論及進一步的研究後，認為公共支出之規劃及控制全面採用資源會計制度時，下列事項將改善納稅人所繳稅款之管理，且可使其價值增加：
- 使決策者多注意被耗用之資源，而非僅注意所支付之現金。
 - 處理資本支出與收益支出時，採用較能反映二者不同經濟意義之方法。

· 強調多注意產出，以及目的 (aim) 和目標 (objective) 之達成。
(詳對納稅義務人之財富較佳的會計處理 - 政府之建議，1995 年 7 月,第 1.1 段)

效益 - 美國

312. 美國聯邦政府係採用應計基礎編製其合併財務報表，該報表已由審計長 (Controller General) 予以審計完竣。首套經查核的這種報表，係美國政府 1997 年之合併財務報表，該報表係依據聯邦政府財務會計準則諮詢委員會 (Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB) 所頒佈之準則編製，該準則惟並未全部遵循。本節簡述 FASAB 會計準則的背景，以及美國朝應計基礎會計改變的經過。
313. 在 1980 年代末期至 1990 年代的期間內，審計部 (General Accounting Office, GAO) 透過幾個經其審計的案件，發現許多聯邦機構有記帳草率、財務報告不正確，以及內部控制缺乏的情形，再加上財務管理之醜聞，遂激起國會出面，進行改革，而 1990 年之財務長法 (Chief Financial Officers Act)，乃是多項用來改革財務管理法案中的第一個。該法要求若干個機構必須接受審計。審計這些機構本屬試辦，但因成效卓著而於 1994 年進一步要求：所有聯邦政府行政體系 (executive branch) 的大規模機構 (major agencies) 均自 1996 會計年度起，其財務報表須經查核；美國聯邦政府行政體系合併財務報表之查核，則自 1997 會計年度開始，其中，有關行政機構及其分支的部分，亦納入查核範圍。
314. 政府機構的管理者及國會領袖都發現，作成之決策是否明智，係繫於財務資訊是否良好，尤其當政府在對預算資源之限制逐漸增加之際，努力降低預算虧絀之時，隨著越來越強調良好財務資訊之重要，遂引發發展新一套會計準則之動力，因此乃創立 FASAB，重新考慮會計準則及原則，並提出建議，其宗旨就是讓聯邦政府能夠改善其財務報告之有用性。
315. 改良後之聯邦政府會計準則，其目標，有：提供與完整的預算、營運之績效、託管之工作、制度，以及控制有關的資訊。聯邦會計準則認為，過去的準則係基於民間企業所用之應計基礎會計準則，並不適當。目前的這套聯邦會計準則，係在提供與下列各項有關之資訊：
- 可取得之預算資源、已發生之債務、支出，以及把預算負債調節為淨營業成本的經過。
 - 政府機構之淨營業成本 (總營業成本減已賺得之收入) 法定預算，以及可用以支應該成本的稅收及法定預算。

- 營業 (operating) 資產 (如：應收款、存貨、財產、廠房及設備)，及營業負債 (包括：公務員已賺得之應計退休金負債及其他應計退休後之給付)，及
 - 代管性管理 (stewardship) 的資源及義務，包括大部分的文化資產 (heritage assets) 及軍事資產、某些與國家福祉有關之投資，(例如，對於人力資本之投資，而這些投資，有：聯邦政府為一般大眾之利益，而出資進行之教育及訓練計劃)，及社會保險義務。
316. 在上述美國準則下，只有營業資產及負債之金額，才會在資產負債表出現，至於代管性管理的資源及義務，雖亦為財務報表之一部分，不過係以補充的管理性資訊的方式報導，如此一來，所有政府對他人擔負責任之資訊，均經報導，惟係在不同的地方分別報導，美國政府認為，因耗用代管性管理資源 (如，軍事資產) 而提供之服務，是不能以計提折舊之方式可靠衡量的。基於上述理由及其他理由，故上述準則選擇將這些資產從資產負債表排除，將其年度支出當作營運報表營業成本單獨的一個項目。該準則亦要求政府進行很多代管性管理工作的報導 (stewardship reporting)，須報導這些資源的實體數量、狀態及成本。美國政府還基於包括社會保險給付及相關薪工稅之變動在內的多種理由，而認為社會保險給付之精算價值非屬營業負債 (operating liabilities)，但是，無論為何，對這些因社會安全 (Social Security)、醫療保險 (Medicare) 等計劃而出現義務的未來影響，也須要有關代管性管理工作的報導來大量揭露才能得知，因此，社會保險計劃經濟上能否存活的若干種衡量工具，即需報導。
317. 受到國會對績效衡量有興趣的影響，應計基礎會計制度也強調對績效結果的重視。這些績效結果，包括：產出 (output) 及成果 (outcome) 之成本。如此一來，營運報表上最受重視的一個項目 (bottom line)，就是政府機構之淨營業成本及其組成項目，所提供與該機構負責主要活動及計劃之成本的資訊。有鑑於此，FASAB 亦制定成本會計準則，要求政府機構須衡量其提供商品及勞務之全部成本 (full costs)。這種全部成本，包括政府機關發生的所有相關成本，至於該機構是否實際有支出之行為，則在所不問。
318. 即使美國政府之預算，雖過去基本上係採用現金基礎，如今，在某些計劃也已改採應計基礎。這些計劃大部分係授信計劃，例如，單純的貸款 (direct loan) 計劃及貸款之擔保計劃。在採用現金基礎時，這兩種計劃對預算的影響兩極：在單純的貸款計劃下，其影響係加速 (accelerated)

提前，而在貸款之擔保計劃下，其影響則為延後。由於現金基礎的影響，使得許多計劃採用擔保貸款的方式，如此一來，即使得授信計劃之成本變得難以控制。在上述計劃下所使用資源的規劃及控制，已證明可在改採應計基礎後獲得改變，因此，目前已在考慮是否也把聯邦保險計劃的預算納入改用應計基礎資訊列報的範疇。

319. 美國聯邦政府會計準則採應計基礎，其制訂之程序，係採用類似民間部門準則制定時所採用之適當過程（due process），在美國，該準則有法律上的強制效力。

採用及運作應計基礎會計制度之成本

320. 導入應計基礎會計制度，其成本包括：
 - 辨認現有資產，並評估其價值。
 - 訂定會計政策。
 - 建立會計制度，包括：電腦系統之購置及該系統的先期測試（pilot testing），及
 - 培養財務資訊編製者及使用者之能力，並訓練他（她）們。
321. 上述成本中，有者可以容易辨認，例如，購置電腦系統之成本；有者成本的辨認，則比較困難，例如，培養人員的會計能力。導入一項新制度，實際耗費多少成本，繫於現有人員之能力，及現有制度可靠及完整的程度，而現有人員之能力，又受其經驗及訓練而影響。在有些管轄權，實行應計基礎會計，最基本且主要須作的事，係發展機構之能力；但在另外一些已具備該類能力及知識的管轄權，這項工作的重要性即告降低。採行新制度的成本，還受所採行新會計制度的性質之影響，例如，當會計制度所蒐集之資訊於對內報導及對外報導均使用時，其成本也較高。
322. 一個機構在改變其會計基礎時，若採用其他相似個體已採用之會計政策，並階段性地逐步改為全部的應計基礎會計，其導入成本可最小。轉變的階段，可以是一個機構一個機構來，或是在一個機構之內，一個財務要素一個財務要素來。例如，金融資產可以先認列，而實體資產則等到後續期間才認列；先記錄評價較易之資產，而把資產評價問題的爭議，延至以後期間。基礎建設資產，即屬於此種評價較難之資產；基礎建設資產不但評價困難，即使其定義都隨管轄權之不同而異。一個採用應計基礎國家的作法，就是將此類資產之評價予以遞延，希望這個問題隨著時間之經過而找出解決之道，也希望打散改變的成本。
323. 分階段改變雖有上述優點，但亦有缺點。其缺點，是：對於使用者而言，

長期的比較，即有困難，而且，在這段期間中，要瞭解本期變動之程度，亦不容易。在轉變期間中，不同的個體所採用的會計基礎不同，或在不同期間所認列的資產類型不同，則資訊的解釋困難。因此，有必要充分揭露本年度所發生之任何變動，而且，若有可能，亦提供基於同樣基礎之可比較資訊。

324. 採用應計基礎會計之效益，部分係繫於該資訊於預算過程及管理上使用的程度。澳洲聯邦政府及一些州政府機關，原來只將應計基礎會計應用在對外報導上，最近預算制度也開始採用應計基礎，他們認為這樣會產生僅應用在對外報導時所無的增額效益。
325. 要應計基礎能夠運作，所需的訓練及會計能力之層級，與現金基礎會計制度相較，較高，因此一般認為將導致人事成本的增加。然而，紐西蘭政府卻認為如果把在採用現金基礎會計制度時，為提供所有補充資訊而發生的相關成本一起計入的話，則採用應計基礎會計之成本，並不見得必較採現金基礎為高。紐西蘭政府還指出，某些個體可採用商業軟體，若這些商業軟體可以整合某些交易的記錄，則原本所需的調節能減到最低，而可節省一大筆錢。在紐西蘭，由於改革之故，雇用的人員的資歷固然比以前好，但處理交易之總人數，卻減少。
326. 每一個管轄權在決定自己是否改採應計基礎會計之前，均應先分析改用之成本及效益，以及自己能否有效改變。會計基礎的改變能否成功，受政治承諾及現有制度之適當性而影響。會計基礎已經成功改變之管轄權，偏愛應計基礎會計制度的程度，十分強烈。

結論

327. 應計基礎可把與下列事項有關之財務資訊提供給使用者，例如：個體所控制之資源、其營運成本（提供商品及勞務之成本）、經改變的現金流量資訊，有助於評估財務狀況及其變動之其他財務資訊，以及有助於評估報告個體之營運是否有效率之其他財務資訊。
328. 如果財務報導的目的，是在提供可用來評估政府機關在服務成本、服務效率及成果方面的資訊時，應計基礎會計之採用，是基本而重要的。應計基礎會計可藉提供較佳之資訊予使用者，而協助其作成決策，並向別人說明自己所負的責任，同時，還能夠改變管理者思考及經營之方式。

第十二章 應計基礎 - 資產

前言

329. PSC 第 5 號研究報告「資產之定義及認列」，係在探討與公共部門資產之定義及其認列有關之議題。本章以該研究報告的資料為基礎，先提出資產的定義，概述其認列標準，再說明若干類符合定義的公共部門資產，並討論這些資產如何認列之議題，另還以釋例說明揭露時常使用的一些分類系統。

資產的定義

330. 應計基礎會計所報告者，係個體的經濟資源或服務潛能(資產)義務(負債)，及其變動。應計基礎會計要求，凡因購置資本性資產而發生之支出，均應資本化；又要求，當這些資產的服務潛能已被耗用或喪失時，其價值即須折減。

331. PSC 研究報告第 2 號「中央政府財務報表之要素」指出：

資產的基本特徵，如下：

- (i) 有服務潛能 (*service potential*) 或有未來經濟效益 (*future economic benefit*)
- (ii) 該服務潛能或未來經濟效益係因過去的交易或事件而產生 (亦即，「未來的」資產不得於財務報表認列)，以及
- (iii) 在報告日，報告個體能控制該服務潛能或未來經濟效益。(第 065 段)

332. 上述特徵乃源自 IASC「財務報表之編製與表達的架構」對於資產的定義。其定義如下：

資產，係指企業因過去的事項而獲得之資源，並預期未來將有經濟效益因該資源而流入企業。(第 49 段)

333. IASC 對資產之定義，僅提及未來經濟效益，不過 PSC 與其他一些公共部門的準則制定者，卻都認為資產的定義，應同時包括經濟效益與服務潛能二者。所謂服務潛能，係指一項資產，自己，或與其他資產結合後，對個體達成其在公共部門中的目標，可直接或間接做出貢獻的能力 (capacity)^{註 3}。有些管轄權使用「未來經濟效益」一詞，同時涵蓋上述

^{註 3} 摘露自「對外財務報導之皇家會計政策」，王室資產，第 2a 段，第 27 頁，紐西蘭財政部，1991

兩個觀念，例如，澳洲觀念公報（Statement of Concepts）第 4 號「財務報表要素之定義與認列（Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements）」即指出：

上述定義與認列標準已省略「服務潛能」一詞。本公報第 18 段已說明，未來經濟效益的特性，與服務潛能為同義；「服務潛能」一詞，於非營利組織，更為常用。在會計課本中，「未來經濟效益」一詞，有時意味能接觸（access）到未來現金流入，然在本公報中，該詞的意義更為廣泛，未來經濟效益的意義，是：依照個體的目標，提供商品與勞務給受益者的能力，而不論個體的目標，是在產生淨現金流入，還是在提供特定數量與品質之商品與勞務。本項修正之目的，係在簡化本公報之用語（expression），並不在改變定義與認列標準的意義。（A10（A）段）

資產之認列

334. 在應計基礎會計下，凡符合資產的定義及認列標準的資產，均應於財務狀況表列報。
335. 在 IASC「財務報表之編製與表達的架構」下，資產應該在未來經濟效益很可能（probable）流入該企業，且資產之成本或價值可合理地可靠衡量時，予以認列。
336. 認列標準的前半部，亦即公共部門的資產很可能有未來經濟效益（或服務潛能）存在，在判斷上，可能相對容易；然而，若要進一步取得這些資產的可靠衡量價值，即顯得比較困難，這是因為，對某些公共部門的資產而言，可能根本沒有成本記錄、評價方法、會計準則，及 / 或市場價值。實體資產（含向外購置或自行建造者）之相關成本，可能包括：買價、進口稅、運輸成本、處理成本，及其他直接可歸屬於為取得該項資產而支出之成本。IAS 第 16 號「財產、廠房與設備」(Property, Plant and Equipment)，即討論此一議題。
337. 當資產的成本記錄無法取得時，或因後續的價值變化而使資產的購置成本（如果可取得的話）不再對使用者攸關時，通常即須評估資產的價值。當某一類資產有市場存在，且該市場交易活絡，即有辦法依循既定的作法取得足夠的可靠性，憑以認列資產。這些資產，有如，某些金融工具；至於某些特定服務，如，某些公用事業，則外國通常亦有由私人經營供應水力或電力的事業所形成的市場，而這些事業的股份則可能在市場上

年 11 月。

交易。在考慮公共部門相同領域事業之價值時，這些民間部門事業之價值，即可當作參考的標竿。如果沒有成本記錄或市場價值可得，就須估計。當政府首次採用應計基礎會計時，需使用估計的頻率，相當地高；當資產係一類一類來認列的話，原未被認列的資產，在經過一段時間之後可能可以適當揭露。對未認列資產的揭露，本章於後討論。

338. 某些資產（如：應收稅款）之合理衡量，可能遭遇特殊的問題。這些資產，本章將分別討論。這些資產因不能可靠衡量而無法認列時，可能須提供額外的附註揭露。攸關與可靠（二項品質特性）的衝突，無可避免；評估二者孰輕孰重的平衡，是一個判斷的問題；至於判斷的準繩，則是：如何做，才最能符合使用者的需求。
339. 大部分個體在認列標準之外，還會為其資產設定認列的門檻（asset recognition thresholds），亦即，當某一項資產的貨幣價值低於認列門檻時，則該資產即按費用認列；只有超過該認列門檻的資產，方在財務報表中認列為資產。這種認列門檻的高低，因各個體而異，且與個體的規模大小有關，規模越大的個體所採用的認列門檻通常較高。亦請參閱本章稍後與實體資產（physical assets）有關的討論。

資產之類型

340. 公共部門所擁有的資產，其類型，可分為下列幾類：
- 金融資產。
 - 實體資產，及
 - 無形資產。
- 上述種類別，以下逐一討論。

金融資產

341. IAS 第 32 號「**金融商品：揭露與表達**」(*Financial Instruments : Disclosure and Presentation*)，對於金融資產的定義，是：
- 金融資產，是下列任何一類資產：**
- (i) 現金。
 - (ii) 一項可自另一企業收到現金或另一種金融資產之契約權利 (*contractual right*)
 - (iii) 可於潛在對自己較有利的情形下，與另外一個企業交換金融商品的契約權利，或
 - (iv) 另外一個企業的權益工具 (*equity instrument*) (第 5 段)

342. 金融資產，可以包括下列資產的一部或全部：
- 現金與短期投資 (temporary investments)
 - 應收收入 (revenues receivable)
 - 貸與其他政府之款項，與代其他政府墊付之款項 (advances)
 - 其他貸放款與墊付款項。
 - 投資。
 - 衍生性商品 (derivatives)，與
 - 預付款項 (prepayments)
343. 不過，在某些修正應計基礎下，金融資產的定義，則範圍較廣，亦包括在正常營運情況下，手存而欲出售之存貨，與手存而欲出售之土地。至於上述應計基礎下某些類別的金融資產，後面將較詳細地說明。
344. 金融資產，有明確的未來效益，其價值一般均得可靠衡量，因此，符合認列的標準。在歷史成本的會計模式下，按外幣兌換的資產，通常係以報告日的兌換率來換算。而短期與長期貸款，則以面值認列。遇高度通貨膨脹時，金融資產的餘額，則須轉換為現時價值 (current value)。IAS 第 39 號，「金融商品：認列與衡量」(*Financial Instruments : Recognition and Measurement*)，即提供衡量及揭露金融資產與負債的指導方針。

金融資產 - 現金

345. 以銀行存款的形式呈現的現金，明顯符合資產的三項特性。IAS 第 7 號「現金流量表」(第 6 段) 包括下列項目的定義：
- 現金，包括手存現金與活期存款。
- 約當現金，係期間短、流動性高的投資，可隨時轉換成定額 (known amount) 現金，且其價值變動的風險甚低 (insignificant)
- 其他貨幣性資產一詞，亦可用來描述如貴金屬及在途現金的近似現金 (near- cash) 資產。

金融資產 - 投資

346. 在民間部門，所謂金融投資，係指為賺取資本的成長 (capital growth) 或投資的收益，而持有之資產；這個觀念，在公共部門的投資，如，政府對公司股權的投資，亦可適用。不過，公共部門投資的對象，還可包括其他政府個體 (如：部會、部門，及機構) 的所有者權益 (ownership interest)。許多政府持有該等投資之目的，係因其認為，提供服務予公眾的最佳方式，就是擁有活動的所有權 (ownership of activities) 之故。對

政府個體的投資，在該投資可回收的範圍之內，一般均能符合資產的定義及滿足認列的標準；類似地，對上述投資的增加，也只有當其可回收時，才得認列為資產的增添；若資本投資的目的，係在支援一個已陷入財務危機的個體，當投資回收的可能性甚低時，即應認列為財務績效表中的費用。

347. 應計基礎會計要求，每筆投資開始時的價值均須評估，俾於會計制度之中記錄。某些投資，如，對政府部門或政府機構之投資，既無購價（或建造成本），又無整體投資的市價。在缺乏該等資訊的情況下，於是，即可評估該投資所代表的所有資產與負債，以決定投資之價值。各項投資的帳面值可以定期重新評估，作為價值減損，或用以支持重新評估價值的證據。
348. 報告個體的定義，在討論於財務報表認列投資時，亦屬攸關的問題。當報告個體究竟是誰，係基於控制原則（concept of control）而決定時，則只有能控制該投資的報告個體，方得於其財務報表認列該投資。當編製合併財務報表時，受個體控制的投資，應自財務報表上消除，而代之以該受控制個體的個別資產及負債。
349. 以下釋例，係財務投資（financial investments）的會計政策。

釋例 12.1
紐西蘭政府會計政策說明
1999 年 6 月 30 日止
第 61 及 62 頁

投資：

有價證券係為經常交易而持有。

為經常交易而持有之有價證券，係按淨現時價值（ net current value ）來記錄。

權益投資

權益投資（除組成報告個體的部分外），係按成本與淨現時價值孰低而記錄。

其他投資及有價證券，係為投資的目的而持有。

其他投資，包括因投資的目的而持有之有價證券，係以成本與淨現時價值中之孰低者記錄。

因避險的目的而持有之投資，其認列之基礎，與被避險標的之基礎一致。

以下釋例，係投資的附註揭露：

釋例 12.2
新南威爾斯公共部門 年合併財務報表
1996-97 年

預算部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 66 頁

投資

投資，係以成本或市價來評價。

釋例 12.3
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997 年 6 月 30 日止
 財務報表附註 (形成財務報表的一部分)
 第 61 頁(單位：百萬元澳幣)

附註 2.8 投資	1997	1996 ¹	1997	1996
	資產總價值		市價 (適用時)	
持有之黃金	1,757	3,825	1,757	n/a
存款	5,657	4,098	3,784	n/a
政府債券	21,183	14,387	20,590	n/a
公司債券(debentures)	56	-	1	n/a
股份：				
關係個體 (associated entities)之股份	202	216	149	n/a
公司之股份	336	855	95	n/a
國際金融機構之股份	714	1,551	71	n/a
股份小計	<u>1,252</u>	<u>2,622</u>	<u>315</u>	<u>n/a</u>
國際貨幣基金配額	4,448	4,306	-	n/a
關係個體	332	4,119	-	n/a
其他投資	946	1,115	-	n/a
投資合計	<u>35,631</u>	<u>34,472</u>	<u>26,447</u>	<u>n/a</u>
投資到期日明細表：				
少於一年	13,600	13,160		
多於一年但少於兩年	1,619	1,566		
多於兩年但少於五年	2,699	2,611		
多於五年	17,713	17,135		
投資合計 - 依到期日	<u>35,631</u>	<u>34,472</u>		

¹ 試算，但未經查核

金融資產 - 未償貸款 (loans outstanding)

350. 政府貸放給他人的款項 (loans owing to a government) 符合資產的定義；至於因該等貸款而產生之利息，則符合收入的定義。該等利息在收取之前，應認列為應收收入；當發生因利息減免或原諒的條款 (terms of forgiveness) 而將貸款的價值降至原始成本之下的特殊情況時，可能須調整應收貸款 (loans receivable) 的金額。應收帳款 (accounts receivable) 或應收債務人款 (debtors)，係以面值減除備抵壞帳 (provision for doubtful debts) 後之淨額列示。
351. 以下釋例係未償貸款之會計政策：

釋例 12.4

美國內政部 1998 會計年度 DOI 年度責任報告

1998 年與 1997 年 9 月 30 日

主要財務報表附註，第 67 頁

附註 1.I 應收貸款與應收利息

內政部一旦釋出貸放的資金，即記為應收款項。聯邦貸款補貼 (Federal loan Subsidy) 的金額，係由貸款的金額 (自 1991 年 10 月 1 日信用改革法 (Credit Reform Act) 生效後起算) 計算而得。該貸款補貼，包括：估計逾期及違約放款之金額 (扣除收回款後的淨額)、貸放之利率與財政部借款利率間之差額、補償費 (offsetting fees)，及其他與該等貸款有關的估計現金流量。預期補貼成本的現值，係應收貸款的減項。至於在信用改革法生效前即已存在之貸款，其應收本金、應收利息與應收罰款，係以減除估計無法收回 (備抵壞帳) 的金額後的淨額來表達；而上述備抵壞帳，則係基於過去的經驗、目前的市場狀態、對於未償餘額的分析，以及其他與特定貸款有關的直接認知而提列。有關應收貸款的額外資訊，請參見附註 8。

金融資產 - 應收帳款 (accounts receivable)

352. 本類帳款可包括因提供商品及勞務給第三人而應收之款項，以及上級政府機關或其他團體的補助或撥款，雖已予以認列為收入，但卻仍未收取者。
353. 以下釋例，係如何揭露應收帳款的會計政策。

釋例 12.5
紐西蘭政府財務報表
1999 年 6 月 30 日止
會計政策說明，第 61 頁

應收款項 (receivables) 及墊款 (advances)

應收款項及墊款，係按預期最終可收回現金之數來記錄。

以下釋例，係應收帳款的附註：

釋例 12.6
美國內政部 1998 會計年度 DOI 年度責任報告
1998 年與 1997 年 9 月 30 日
主要財務報表附註，第 66 頁

附註 1.F. 應收帳款

應收帳款，包括其他聯邦機構與大眾對內政部的欠款。聯邦應收帳款，係因內政部提供商品及勞務予其他聯邦機構而產生，除少數有帳單問題的爭議之外，一般認為全數均可收回；對於大眾的應收款項，其產生的原因，不外供應商品及勞務，或內政部因擔負行政管理之責而計徵的規費或罰款。備抵壞帳之計提，係因進行財務報導之故，其估計，係基於過去應收帳款的收帳經驗，以及對尚未收取帳款的分析。有關應收帳款的額外資訊，請參見附註 4。

釋例 12.7

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

預算部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 66 頁

應收款項

應收款係以預期最終可收回現金之數來記錄，故係以減除備抵壞帳後之淨額列示。

釋例 12.8

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

預算部門財務報表附註（形成財務報表的一部分）

第 71 頁（單位：百萬元澳幣）

4.應收款項	<u>96-97</u>	<u>95-96</u>
應收款項 - 流動		
應收債權人款 (debtors)		
· 出售商品及勞務	248	*
· 出售資產	194	77
· 稅收	172	275
· 出租王室土地	16	16
對無預算部門機構 (non-budget sector) 的應收款項		
· 股利	948	660
· 約當稅金	113	323
· 公司調整 (corporatisation adjustments)	-	33
應收墊款 (advances receivable)	57	57
其他	<u>113</u>	<u>443</u>
	1,861	1,884
減：備抵壞帳	<u>(65)</u>	<u>(220)</u>
	<u>1,796</u>	<u>1,664</u>

金融資產 - 應收稅款與應計稅金

354. 當政府行使其租稅稽徵權時，即將所產生的現金流入認列為租稅收入 (taxation revenue)，除此之外，與應收稅款 (taxation receivable) 及應計稅金 (accrued taxation) 有關的金額可能也須認列額外的租稅收入。通常，應收稅款的認列，係在稅務機關發出稽徵書，對由本會計年度之所得，而應徵收之金額徵收稅捐時。除對稽徵書之金額有爭議者外，稅務機關均對應收稅款有合理的把握。如應收稅款有爭議，且交由主管機關 (administrative body) 或司法機關裁決，於適用應收稅款的定義與認列標準時，即須謹慎：該等應收款項，可能僅符合資產的定義，但不滿足認列的標準。對於納稅義務人課徵的納稅義務，只有在財政年度終了時，係可靠且具約束力者，方得認列為應收稅款；若在會計年度終了時，尚未課徵，則與該稅目有關的應收稅款，即不得認列。
355. 應計稅金 (accrued taxes)，與應收稅款不同，係指稅務機關因該稅目尚未到期，故尚未開徵，惟個人或個體之所得已於該會計年度內賺得，且於不久的將來即將支付該所得之稅款。只有當政府能夠同時握有個人或個體的所得水準，以及與該等所得有關之歷年賦稅徵收金額的可靠資訊時，才能計算應計稅金。至於應計稅金之認列，則繫於政府可取得資訊之可靠性與特定稅目課稅權的性質。政府得認列應計稅金的理由，係其能在未來徵收到該筆稅收。許多應收稅款^{譯註 7}之所以能夠符合資產的定義，係因其代表由報告個體控制的過去事件所產生的未來經濟效益。然而，若未來的稅收與過去期間的所得無關，而與未來期間的所得才有關時，則一般均不符合資產的定義。
356. 估計稅收及其相關備抵壞帳水準的不確定性，就某些稅目而言，可能意味政府須待個人或個體已申報其申報書，或稅金已告收取時，方得認列收入。上述做法，常是一個管轄權改採應計基礎認列的起點。當一個管轄權蒐集若干個會計期間累積的資訊，認列時點可能可以提前。在所有符合定義與認列標準的應收稅款予以認列後，如有必要，任何預期無法收回的部分，即應提列備抵。會計記錄須包含所有應收稅款與備抵壞帳的明細數字，但財務報表上得僅以淨額列報。稅收的認列，在第 14 章討論。
357. 以下釋例，係如何揭露應收稅款的會計政策與附註：

^{譯註 7} 原文為 taxation receivable，但由文義判斷，該詞應為應計稅金 (accrued taxes)。

釋例 12.9
美國政府財務報告
1998 年

財務報表附註，第 64 及 67 頁（美元）

附註 1.E 應收稅款

「應收稅款」，主要包括估計已開單徵收但尚未收款的稅款（uncollected tax assessments）罰款，以及納稅義務人已同意因欠稅而加計之利息，或者經法院裁定之欠稅款。本財務報告並未把未經納稅義務人同意或未經法院裁定之未收取的課徵稅額（unpaid assessments），以及政府因某些因素而預期未來將無法收回之稅款，包括在應收稅款之內。上述可能使政府無法收回稅款之因素，有：納稅義務人死亡、破產或財務發生困難（insolvency）（應收稅款註銷）。應收稅款係以減除估計備抵壞帳後之淨額列報。

附註 4. 應收稅款

截至九月三十日止之應收稅款：

（單位：十億元）

應收稅款總額	82.9
備抵壞帳	<u>55.8</u>
應收稅款淨額，1998 年 9 月 30 日	<u>27.1</u>

金融資產 - 預付款項（prepayments）

358. 在報導期間終了時，服務可能尚未提供或尚未使用，而個體已預先支付該等服務的款項。例如，租金可能是每兩個月支付一次，即一個月延後（in arrears），一個月預付。預先支付的那一個月的款項，稱為預付款項。預付款項，與其他資產相比，經常非屬重要，因此，在財務報表上，可與其他流動資產（如：應收款項）合併列報。
359. 在公共部門中，某些福利給付的移轉性支付，會預先支付。該等預付款項可能符合資產之定義，亦滿足認列的標準。相關的問題，包括：應付移轉性款項之處理，及其符合負債定義的時機，其討論請參閱第 13 章。

實體資產

360. 非屬金融資產及無形資產的資產，即為「實體資產」。實體資產，除存貨

外，通常稱為非流動資產或長期資產（long-term assets）。惟若處分在即，則又歸類為「流動」，存貨即通常歸類為流動實體資產。

361. 長期實體資產，包括：
 - 財產、廠房與設備（property, plant and equipment）
 - 基礎建設資產。
 - 投資（investments）
 - 文化資產。
 - 國防或軍事資產（defense or military assets）
 - 天然資源（natural resources）
362. 資產之歸類，可以有一種以上。任一類實體資產，若佔總資產重要的部分，均可分別揭露。
363. 實體資產，只有在應計基礎下，才會認列。一個已於財務狀況表認列的資產，於後續期間處分時，財務報告所列示之帳面值，與處分所得之價款（如果有的話）間，通常會有差異。該差額，係於處分的期間認列。
364. 報告個體可以選擇：只有超過最低標準金額的資產，方予認列。該最低標準金額的決定，與該組織所持有固定資產的價值有關。西薩希克斯郡議會的（West Sussex County Council）1997 與 1998 年度報告，即指出：「最低認列標準，除交通工具外，係設為 15,000 鎊，期使低於該標準金額之個別資產或工廠（works），自資產登記簿中刪除」（第 33 頁）；類似地，紐西蘭國防部 1999 年 6 月 30 日止之年度報告亦指出：「固定資產增添的成本，若超過在 \$5,000，則予資本化，並按歷史成本記錄。」（第 114 頁）
365. 有些個體的政策，是採用高、低兩個認列門檻：資產的金額若未達低標準，不得資本化；若超過高標準，必須資本化，若落在二個標準之間的區間，則是否資本化由報表編製者判斷。當某類資產中，一項個別資產的金額低於門檻，而同類資產的合計總價高於門檻時，則該類資產可加組合，按為一種資產認列。對於須定期更新的資產，如：可更新的設備（renewable equipment），係按其原始購價認列為固定資產，至於更新成本，則全部認列為費用；只有當數量或價值重大增減時，資產的帳載價值方得變動。
366. 政府在認列資產時，可遵循一般公認會計原則，以歷史成本作為認列的基礎；惟亦得採用修正的歷史成本，為某些資產在不超過其可回收金額的範圍內，定期進行重估。有些管轄權採用現時成本（current cost）的模式，不過，也有管轄權明文禁止重估的行為，惟一旦重估，即須適當揭露資產的衡量政策與評價方法。有關衡量基礎的討論，請參閱第 18 章。
367. 資產的服務潛能一旦耗用，即應在其發生的期間，作為費用，請參閱第 15

章。

368. 以下釋例，係若干類固定資產的會計政策及附註揭露：

釋例 12.10

美國內政部 1998 會計年度 DOI 年度責任報告

1998 年與 1997 年 6 月 30 日

主要財務報表附註第 66 頁（美元）

附註 1.H 財產、廠房與設備

一般目的之財產、廠房與設備

一般目的之財產、廠房與設備，包括：房屋、結構體（structures）與設施、購入之土地、設備、航空及交通工具，以及在建工程房屋。房屋、結構體與設施係供一般營運、電力、水力灌溉、魚類及野生動物之繁殖，及休閒娛樂所之用；土地、設備、航空及交通工具，係因一般營運目的而購入。一般而言，房屋與結構體，係按購置成本資本化；提列折舊的方法，為直線法，除水壩與某些相關資產的耐用年限，可長達 100 年外，本類資產之耐用年限，通常為 20 年到 50 年；設備資本化的成本及其提列折舊的方法，與房屋及結構體同，惟其耐用年限通常為 5 到 20 年。資本化的門檻，係由各局、部、處決定；一般而言，不動產的門檻，係 50,000 元至 500,000 元；設備的門檻，則為 5,000 元至 15,000 元。

釋例 12.11

薩里郡 (Surrey County) 議會科目報表

1997/98

會計政策，第 9 頁 (英鎊)

資本性資產 (capital assets)

9. 所有政府當局購置資本性資產的支出，或提高現有資產價值的支出，若其提供的效益超過一年，除少數例外，均予資本化，屬固定資產。
10. 然而，政府當局採用最低資本化標準，資產若低於該標準，即不資本化。設備及廠房的最低資本化標準，訂為 10,000 英鎊；其他資產，則為 50,000 英鎊。該標準不適用於法定傑出服務訂單 (Distinguished Service Order) 所使用之資產，且亦不正式適用於土地及房屋，或基礎建設資產。
11. 在合併資產負債表上，固定資產係以現時價值減除折舊 (如有的話) 後之淨額列示。政府當局所有超過固定資產例行修繕範圍的支出，只要提供的效益在一年以上，均在應計基礎下予以資本化。
12. 固定資產之評價係依 CIPFA 所建議的基礎，且依據皇家特許鑑定員協會 (Royal Institute of Chartered Surveyors, RICS) 所發布之資產評價原則以及注意事項指導方針 (Statement of Asset Valuation Principles and Guidance Notes)。固定資產可分為營業資產與非營業資產，前者係指政府當局目前正用以提供公共服務或支援任務的資產，而後者則是指剩餘而待處分之財產、房地產投資，或在建資產。資產也可再進一步分類，歸為：土地與建築物、交通工具、廠房、機械與設備、基礎建設與社區資產 (community assets)。
13. 資產之評價，除下述例外，係淨現時重置成本與淨變現價值 (皇家特許鑑定員協會之注意事項指導方針所稱者) 二者中，較低者：
 - 營業資產 (operational assets) 中，耐用年限屬短期者 (如：交通工具、廠房與設備)，其評價係採歷史成本 (減除適當折舊)。歷史成本，係代替現時重置成本。
 - 基礎建設資產 (在合併資產負債表之中)，其評價，按淨歷史成本 (若當已知時)。
 - 在建工程 (合併資產負債表之中)，其評價，按歷史成本。

釋例 12.12
新南威爾斯公共部門合併財務報表
1996-97 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 28、29 頁（澳幣）

資產

實體資產 - 非流動

資本化及原始認列

一般而言，非流動實體資產中，價值超過 5,000 元者，方予資本化，但因電腦設備係整體網路資產的一部分，故不受 5,000 元門檻的限制，而直接資本化。

資產之原始認列金額，係其購置成本；而成本，係所放棄資產之公平價值，再加上因購置而附帶發生的其他成本。

若資產之取得並未支付對價，或所支付之對價顯不相當時，則資產及收入之原始認列均按取得日的市價進行。所謂公平價值，係指有知識、有交易意願的買賣雙方，於一項常規交易中，交換資產之金額。

自建供自用之非流動實體資產，其成本，包括：材料、直接人工、可歸屬之利息、其他財務成本、建造期間發生的外幣兌換損益，以及得可靠歸屬於該資產之適當比例的變動與固定間接成本(overhead cost)。

土地的評價

原擬供繼續使用而持有的土地，若因政府政策改變而即將被重置 (replaced) 時，則其評價，係該土地之目前市場購價，與目前市場賣價中之較高者；而目前市場賣價，係基於該土地的替代用途而決定。然而，公共部門大部分的土地資產，因先天因素、法律，與社會政治對其使用與處分之限制，並無預期的替代用途，故以其使用價值 (value in use) 來評價。

供繼續使用而持有的土地，目前政策不準備處分者，其評價，係以未來淨現金流量的折現值，與基於替代用途的目前市場賣價中之較高者。

閒置土地 (suplus land)，係按市場賣價來評價。

未開發的王室土地，在大型評價計劃尚未完成前，目前不予認列；至於道路用地及道路保留地，雖道路交通局之財務報告予以認列（計 147 億元），但因目前尚缺可靠的評價方法用以決定其價值，故州合併財務報表即不認列。

釋例 12.13
新南威爾斯公共部門合併財務報表
1996-97 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 29 頁（澳幣）

廠房與設備、基礎建設系統，與建築物之評價

廠房與設備、基礎建設系統，與專業建築物，擬供繼續使用而持有，惟因政府之政策而將被重置者，係按經折舊之現時成本評價；前述之現時成本，指可取代該項資產剩餘服務潛能之現代相等資產（a modern equivalent asset）的最低成本，得為目前市場購價、現時重製成本，或現時重置成本。

非專業建築物，係按市場賣價來評價。

俾供繼續使用而持有之資產，在政府之政策下不準備重置者，係按未來淨現金流量的折現值，與目前市場賣價兩者中之較高者，來評價。

閒置資產（surplus assets），係按市場賣價來評價。

基礎建設系統，包括：道路、橋樑、排水系統、供水與貯水池、發電廠與管線。

重估價之政策

凡非流動的實體資產，至少每五年按現時價值重估一次；重估增值係直接貸記該資產之重估準備，除非用以沖回以前資產曾減少之價值（在營運報表上係借記費用）。

自上次重置評價之後方才購置或建造的資產，係按成本評價。

營利機構所使用的非流動資產，當其帳面價值高於可回收金額，即予重估，降至可回收金額；至於非營利機構所使用者，即不適用可回收性測試，此乃因其服務潛能，與其所產生的淨現金流入之間，並無關聯之故。

釋例 12.14

紐西蘭國防部年度報告書

1999 年 6 月 30 日止

財務報表附註，第 128 頁（單位：仟元紐幣）

附註 13：	固定資產	
30/06/98		30/06/99
	土地	
9,016	成本 (at cost)	9,016
114,528	估計價值 (at valuation)	111,290
123,544	土地 - 淨現時價值	120,306
	建築物	
47,762	成本	64,152
647,428	估計價值	635,127
(53,959)	累積折舊	(88,844)
641,231	建築物 - 淨現時價值	610,435
	特種軍事設備	
495,704	成本	1,190,728
743,299	估計價值	593,848
(259,397)	累積折舊	(356,046)
979,606	特種軍事設備 - 淨現時價值	1,428,530
	廠房與設備	
114,814	成本	123,167
67,818	估計價值	63,040
(82,215)	累積折舊	(90,316)
100,417	廠房與設備 - 淨現時價值	95,891
	辦公室與電腦設備	
27,452	成本	32,682
26,094	估計價值	2,841
(42,881)	累積折舊	(23,695)
10,665	辦公室與電腦設備 - 淨現時價值	11,828
	在建資本性工程 (capital work in progress)	
16,890	成本	14,664
16,890	在建資本性工程 - 淨現時價值	14,664

總固定資產		
2,310,805	成本與估計價值	2,840,555
(438,452)	累積折舊	(558,901)
1,872,353	固定資產 - 合計	2,281,654

以上各類固定資產，「均為 1991 年 1 月 1 日開始 (opening) 財務狀況表 B 格式 (mode B) 之目的而評價」；除特種軍事設備外，其評價之人員，為獨立且經登記的估價員；而特種軍事設備則由各軍種之代表加以評估。

土地 (評價日：1994 年 6 月 30 日) 與建築物 (評價日：1997 年 6 月 30 日) 之評價，係獨立估價員所估定的淨現時價值；主要船艦、飛機與其他特種軍事設備 (評價日：1997 年 6 月 30 日)，則係內部之估價。

土地，雖其所有者權利 (equitable ownership) 在紐西蘭國防部，但土地權狀及土地上的權益 (interest in land)，仍列於王室名下；在某些情況下，當土地出售時，王室可依據 1985 年的 Waitangi 法的合約 (the Treaty of Waitangi Act) 而主張請求權。該潛在請求權對土地與建築物評價之影響，無法量化。

369. 依據 IAS 第 2 號「存貨」(Inventories) 對於存貨定義的規定，作為資產之存貨，有：
- 企業在正常的營運程序中持有，而供出售者。
 - 因上述出售之目的而尚處於生產過程中者，或
 - 在生產或提供服務的過程中，將被耗用之原料或物料。
370. 對公共部門的存貨而言，雖其用途常是提供服務，而非供生產或出售，但上述分類仍可適用。
371. 不將存貨歸屬於金融資產，而歸入實體資產，係為求其與一般在應計基礎下所接受的「金融資產」一詞相一致。不過，在某些修正應計基礎會計下，存貨會進一步分類，把其中供作出售的存貨歸為金融資產，至於其餘兩類的存貨，則仍歸實體資產 (請參見 PSC 研究報告第 5 號「資產之定義及認列」，圖 3.3)。在財務報表的主體 (face) 中，存貨可以分成若干種不同的類別，也可以只列成一項，再以附註進行較詳細的揭露。
372. 以下釋例，係存貨的會計政策與附註揭露：

釋例 12.15

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 29 頁

存貨

存貨，係以成本與淨變現價值中較低者來評價；成本之計算，係採用平均法或先進先出法。

釋例 12.16

紐西蘭國防部年度報告書

1999 年 6 月 30 日止

會計政策說明，第 114 頁

存貨

存貨，主要包括軍需品、用以支援固定資產之技術性備用零件，與消耗品，並非供再出售者。

存貨係以加權平均成本來記錄；並已為陳舊過時提列適當之備抵。

釋例 12.17
 新南威爾斯公共部門合併財務報表
 1996-97 年
 公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分）
 第 29 頁（單位：百萬元澳幣）

8.存貨	<u>96-97</u>	<u>95-96</u>
流動：		
原料	231	172
在製品	84	145
製成品	57	49
森林	62	59
庫存消耗品	269	395
供再次出售而持有的土地	140	175
	<u>843</u>	<u>995</u>
非流動		
森林	1,403	1,274
供再次出售而持有的土地	495	464
在製品	54	97
其他	27	57
	<u>1,979</u>	<u>1,892</u>

釋例 12.18
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 66 頁（單位：百萬元澳幣）

附註 31.存貨	<u>1997</u>	<u>1996¹</u>
備供出售而持有的存貨		
原料與庫存	88	2,177
在製品	78	63
製成品	1,972	494
備供再次出售而持有的土地	<u>224</u>	<u>151</u>
備供出售而持有的存貨 - 小計	<u>2,362</u>	<u>2,885</u>
非供出售而持有的存貨		
庫存消耗品	<u>3,794</u>	<u>3,632</u>
非供出售而持有的存貨 - 小計	<u>3,794</u>	<u>3,632</u>
存貨總額	<u>6,156</u>	<u>6,156</u>
¹ 試算，但未經查核		

釋例 12.19
 美國政府財務報告
 1998 年
 財務報表附註，第 64 頁

附註 1.F 存貨與相關資產

存貨，係按歷史成本評價；而計算歷史成本的方法，包括：先進先出、加權平均與移動平均等法；估計的維修成本，係減少備供維修而持有存貨之價值；存貨若過剩、陳舊過時，與不具服務價值，則按估計淨變現價值評價。

釋例 12.20
美國政府財務報告
1998 年

財務報表附註，第 67 及 68 頁（美元）

附註 5. 存貨與相關財產			
<p>「存貨與相關財產」，包括 1998 年 9 月 31 日之下列各類資產，係扣除為陳舊過時與不能使用之存貨而提列之備抵後的淨額。</p> <p>「營業用原物料」，包括購入供正常營運上使用之有形動產。</p> <p>「備供未來使用而持有的原物料」，包括無法立即在市場上取得之有形動產，以及在未來對其需求的機率，較非常小（remote）稍高的有形動產。</p> <p>「備供出售而持有的存貨」，係為備供出售而持有的有形動產，已減除備抵之淨額。</p>	<p>「在押貨幣工具」（seized monetary instruments），僅含貨幣工具，而這些貨幣工具的所有權，有待確認；其相關負債，係於「其他負債」項下列報。至於被政府扣押的其他財產，如：不動產與有形動產，則不包括在政府的資產之中。該等財產在經沒入、返還或以其他方式清償前，都記在託管財產 - 管理記錄（agency property-management record）中。</p> <p>「沒入財產」（forfeited property），包括貨幣工具、無形財產、不動產，以及有形動產</p>	<p>（以上係經由沒收程序而取得者）用以抵稅的財產，以及被別人拋棄而未聲請的商品。</p> <p>「堆放存料（stockpile materials）」，係政府依法律規定而持有，供國防、保育或緊急危難時使用之戰略、應急的材料。</p> <p>「商品」，係有交換價格、可供商業或交易之項目，其持有，係用以穩定或維持市價。</p> <p>「其他相關財產」，包括上述未列出的其他相關財產，例如，因結束軍事基地而取得之財產。</p>	
<p>存貨與相關財產，9 月 30 日 (單位：十億元)</p>			
	國防	其他	總計
備供出售而持有的存貨	69.4	0.5	69.9
堆放存料	4.3	37.7	42.0
營業用原物料	31.1	2.6	33.7

備供未來使用而持有的原物料	20.3	0.1	20.4
商品	-	0.3	0.3
在押貨幣工具	-	0.2	0.2
沒入財產	-	0.2	0.2
其他相關財產	0.1	-	0.1
存貨與相關財產合計	125.2	41.6	166.8

實體資產 - 財產、廠房與設備

373. 依據 IAS 第 16 號「財產、廠房與設備」之規定，
財產、廠房與設備，係符合下列條件之有形資產：
- a. 由企業所持有，以供生產及提供商品或勞務中使用、以供出租予他人、或供管理之用，及
 - b. 預期使用期限超過一期以上。(第 7 段)
374. 投資性財產 (investment properties)，可依 IAS 第 16 號而記錄為財產，或據 IAS 第 25 號「投資之會計處理」(Accounting for Investments) 而認列為投資。所有的建築物及廠房等，除非其顯現不具未來經濟效益或服務潛能，否則均視為其具備資產的特質。

實體資產 - 基礎建設資產

375. 下列類型的資產，有時會以「基礎建設資產」一詞名之：
- 路網，包括橋樑、路邊改善 (kerbs)、隧道與人行道。
 - 下水道系統 (sewer system)。
 - 供水系統。
 - 排水系統 (drainage system)。
 - 充填用地 (landfill site)。
 - 防洪控制工程 (flood control works)。
 - 供電系統。
 - 通訊網路。
 - 休閒娛樂預定地 (reserves)。
376. 上述清單並不完整。基礎建設資產之一般特質，有：
- 耐用年限長。資產的耐用年限有時很難訂定，若資產一向定期維修，尤然。
 - 在資產的耐用期限之內，其部分組成，可定期更換。例如，道路在徹底

翻修以前，其可見部分，即，路面，可能已數遍重鋪；而與排水系統相關的資產，其耐用年限可能遠比路面的壽命長。

· 位置固定。雖部分網路(network)未來可能擴展或不再使用，但整體資產仍屬完整且有可提供服務。

377. 在基礎建設資產的許多定義中，所隱含者，為網路的概念，例如，道路能有服務潛能與未來經濟效益的前提，係其屬道路系統的一部分。整個系統的基礎建設資產，典型上，價值非常高；該等資產對使用者很重要，是因其本身有經濟價值，以及其提供之服務為重要。因此，有人認為，於財務狀況表中分別列示各項基礎建設資產，係有效益。
378. 基礎建設資產，通常符合資產的定義。就認列標準而言，該等資產產生效益的可能性，通常頗高，達很可能的地步，然想要可靠地衡量其價值，卻常因缺乏成本資料，或者，市場交易不活絡，而比較困難。剩下來可用以衡量該資產的方法，則為現時成本，亦即，現在重置該資產所包含之服務潛能須耗用之成本。衡量議題的進一步討論，請參見第 18 章。
379. 一個基礎建設系統，可以視為一項資產，或者若干項資產的組合（collection）。後者的作法，較為有用。例如，供水系統可以是若干類不同個別資產之組合，其中包括：土地、建築物、廠房及輸送管線。上述個別資產，可以按其個別的歷史成本（若可取得的話）或重置成本來衡量，並考量其在整體供水系統中所扮演的角色，依其耐用年限、陳舊過時的程度加以調整。有些管轄權認為，在作資源分配的決策時，現時重置成本的估計，所提供的資訊較歷史成本的資料為多。
380. 與認列基礎建設資產服務潛能的減損有關的討論，請參閱第 15 章。
381. 以下釋例，係摘錄自財務報表對基礎建設資產之附註揭露：

釋例 12.21
 紐西蘭政府財務報表
 1999 年 6 月 30 日止
 會計政策說明，第 83 頁（單位：百萬元紐幣）

財務報表附註（續）			
1999 年 6 月 30 日			
預測		實際	
1998 年		1999 年	1998 年
預算	估計	6 月 30 日	6 月 30 日
		附註 13：州高速公路	
		成本或估價	
8,406	8,359	8,359	8,210
224	158	148	153
-	-	263	(4)
<u>8,630</u>	<u>8,517</u>	<u>8,770</u>	<u>8,359</u>
		成本或估價小計	
		累計折舊	
69	-	-	-
71	81	81	80
-	-	(80)	(80)
<u>140</u>	<u>81</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<u>8,490</u>	<u>8,436</u>	<u>8,770</u>	<u>8,359</u>
		州高速公路淨額	

州高速公路，包含：土地、成型基礎工程（formation works）、道路結構體、排水工程、道路的交通設施，再加上橋樑、陰溝、隧道、地基（stock）、行人地下道，以及維護與保存的結構體。上述諸項目中，土地係以淨現時價值來評價，而其他項目，則按折舊後的重置成本來評價。

決定重置成本之方法，係在以最適合的方法新建該路網時，估計所須花費的新成本；應用上述方法的資訊，則係取自道路評估與維護管理局 (road assessment and maintenance management) (RAMM) 資料庫，以及紐西蘭交通部所有之橋樑資料，並輔以估價員對於當地的認識及其專長。土地、成型基礎工程，與 30% 的道路結構體，因其服務潛能並不會隨著時間的經過而減少，故並不計提折舊。

紐西蘭州高速公路之估價，係依據物價指數每年更新一次，另，以不超過七年的一個循環，再分區輪流深入覆核估價之可靠性。1998 與 1999 年即覆核兩個區州高速公路之詳細估價。

紐西蘭州高速公路，於納入 1999 年 6 月 30 日止一年之新增工程與提列本年度之折舊後，本年底折舊後之重置成本為 8,770 百萬元；於 1998 年 6 月 30 日，為 8,359 百萬元。財務狀況表所列之州高速公路，僅為王室所有者；至於市郊的州高速公路（不包括車行公路），係屬地方政府所有，未納入財務狀況表。

實體資產 - 投資

382. 政府持有實體資產的目的，不是使用，就是投資。為投資之目的而持有之實體資產，包括：土地、建築物與森林，通常會分別指明其投資之目的。
383. 於政府的財務報表中認列投資時，可依其歷史成本，或依其重估後的金額。

實體資產 - 文化資產

384. 對具文化上重要性的資源，公共部門個體經常負保管之責。這些資產，如：藝術品、歷史文獻、有歷史、科學或環境上意涵的地區、歷史遺跡，與重要文化建築物。上述資源，有時名為文化資產。關於文化資產的說明，如下：

「文化資產」一詞，一般通常指因其與文化、歷史或環境相關，而社會欲保存的實體資產。(Rowles 1992)

「文化資產」一詞，係指政府因其在歷史、文化、或環境上有獨特的特徵，而有意無限期保存的固定資產。大部分文化資產的共同特色，是其無法再重置。文化資產的例子，有：歷史遺跡、藝術品、博物館之典藏、野生動物保護區、戰地，與經指名須保存的建築物。(加拿大會計師協會，1989)

年，第3章，第34-40頁)

385. 在使用「文化資產」一詞時，其含意為，政府或政府組織扮演保管該等資產之角色。因為對具文化上價值的資產，其所有權之歸屬與照顧的議題均具政治敏感性，再加上該等資產的保護與保存，又須花費與投資大筆金錢，因此，對使用者而言，將文化資產與其他資產分別列示，可能較有用。
386. 由於可能會有人主張；因為把文化資產自實體資產中區分出來，並不容易，故不應分別列報。然而，只要報表編製者認為該等資訊有用，文化資產的分別揭露即可能適當。
387. 文化資產之所以很可能有未來經濟效益，與其在歷史、文化或環境上的獨特特徵很有關聯。有人主張，政府既決定要保存某項文化資產，即是其具未來經濟效益之佐證。至於文化資產的可衡量性，則爭議甚大。
388. 本研究報告固然知道要把某些文化資產之歷史、文化或環境特徵，定出一個貨幣價值，有其困難，然而應計基礎會計所規定者，係凡符合認列的標準的資產，才須認列，因此若因衡量上的困難而阻礙某一管轄權認列其文化資產的話，額外揭露該等資產，可能即屬適當（參閱本章稍後對未認列資產的討論）。不過，若某一管轄權的文化資產類全未認列，即表示該管轄權所採基礎，係修正應計基礎，於是，即應於其會計政策之陳述中加以評論。
389. 值得注意的，是民間部門雖未使用「文化資產」一詞，但還是有許多民間部門的機構，為了與公共部門類似的理由，而擁有與保存類似的資產。認列與衡量上的困難，並沒有阻擋民間部門買入賣出各種藝術品、歷史性建築、與稀有文獻，亦未阻擋就這些資產繳付稅捐、投保或繼承等移轉的行為。可見訂定該等資產的移轉價格，並非全不可能。例如，保險時，就須訂出一個價格；類似地，在公共與私人之間移轉這些資產的所有權時，也須訂出一個價格。非法出口、非法取得文化珍寶等事例的發生，即可確定具文化遺產稀有性物品的交易，只要有機會，確在進行，即使交易非法，亦會進行。
390. 一般而言，特定文化資產的衡量基礎之選擇，係在讓報表使用者了解持有該等資產之經濟成本。文化資產，與其他類別的資產一樣，其衡量基礎，有：歷史成本、市價、重置成本，與其他用途的價值。當一個管轄權尚處於決定文化資產價值為若干的階段時，還可用象徵性的價值，例如：一元，來提醒報表閱讀者該等資產之存在。
391. 文化資產的處分，在許多時候，係受到限制（例如，法律禁止重要文化財的出口）；對已認列之資產，可能還有其他持有上之限制。上述限制，應

於財務報表中以文字敘述之方式指明。對一項出售受限之資產，其價值之衡量，可假設禁令已解除，而不考慮該限制對價值之影響，或藉相似資產市價之折減而反映該限制存在之事實及其對價值之影響。一般而言，編製財務報告時若採用繼續經營假設，係較有用，故所認列之價值，應與該個體當時實際所處的法律地位相契合。

392. 若一項文化資產係按成本或市價認列，在其服務潛能已遭減損時，即應認列所減損的服務潛能。許多文化資產，與其他實體資產一樣，實體均會遭毀損，然而若某一特定文化資產已加維護，並以專業技術進行修復，且耐用年限又很長，則其折舊之數額將微乎其微，不顯重要。
393. 以下釋例，係摘錄自資產評價會計的指導方針。該指導方針適用於文化資產，說明剝奪價值之觀念如何應用。在剝奪價值的觀念下，評價方法或衡量基礎之選擇，係繫於個體在其資產被剝奪後的反應。

釋例 12.22

澳洲聯邦政府會計指導

會計指導 A1，資產評價，第 13 頁

4.15 下表係特定種類資產剝奪價值應用之彙整

在這些指導原則下特定種類之非流動實體資產適用的衡量基礎

資產類別	若某機構之該資產被剝奪時，其服務潛能將被取代	若某機構之該資產被剝奪時，其服務潛能將不被（或不能被）取代
<u>持有供繼續使用的資產</u>		
∴	∴	∴
文化資產	若該機構可用別的方法取得服務潛能，即適用該機構使用總服務潛能之目前市場購價、現時重置成本或現時重製成本。	淨現值與現時市價（賣價）較高者。
<u>剩餘資產</u>		
所有該等資產	不適用	現時市價（賣價）

實體資產 - 國防或軍事資產

394. 國防或軍事資產，包括：武器、軍用品與支援性的基礎建設。若上述資產屬於實體資產中的一個大類，則通常單獨列示。這種資產的單獨列示，可顯示：以國防為目的之資產，雖屬非流動資產，但一旦遭遇敵意，卻會在短時間內消耗。軍事資產因敵意或其他因素而遭損毀，即可於消耗資產時認列費用。
395. 軍事資產之揭露，請參閱釋例 12.14。
396. 國家帳制度將有些軍事資產歸屬為資本門支出（資產），而另外一些軍事資產，則歸屬於經常門支出（費用）：
然而，為軍事目的的支出，係視為經常門支出，除非其屬軍方之土地或某些供平民使用之支出，如：學校、醫院、家庭式住宅，以及在某些情況下供平民使用的道路。至於「軍事目的」的認定，係按其最終的用途，所以，其包括軍用機場，但不包括建造機場時所使用的推土機。（國家帳內部事務工作小組，1993）
397. 對該等資產之處理，本研究報告認為，對國家帳制度的報告與對外財務報表，二者應一致。前已述及，IASB「財務報表之編製與表達的架構」下的應計基礎要求，凡符合認列標準之資產均應認列；若某個管轄權因衡量上的困難而未認列其軍事資產，就該等資產作額外的揭露，方屬適當（參閱本章稍後對於未認列資產之討論）。當某管轄權不認列所有的軍事資產類資產時，表示其採用修正應計基礎，此時，即應在會計政策加以評論。
398. 整體政府及國防部二者之財務報表，有關軍事資產之會計政策的釋例，分別如下：

釋例 12.23

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日止

財務報表附註，第 62 頁

特種軍事設備

特種軍事設備，係按折舊後的重置成本列記。該價值，係經紐西蘭國防部諮詢人員（advisors）所進行的專家評價而取得。

釋例 12.24

紐西蘭國防部年度報告書

1999 年 6 月 30 日止

會計政策說明，第 114 頁（紐幣）

國防部對於單價超過 \$ 100,000 之特種軍事設備，每三年進行一次內部重估，按現時重置成本扣除因技術變化而引起之適當備抵，以經折舊後之金額列示；惟其中某些可週轉機體（aircraft rotables），因其缺乏重置成本之資訊，乃以最近之購價作為評價之基礎。

實體資產 - 天然資源

399. 政府握有實體天然資源的控制權，如，控制大陸的礁層、海底的其他部分，或地熱資源。
400. 有關天然資源的描述，如下：
天然資源，係指天然，且處於未開發狀態的經濟資源。它們可進一步區分為：可更新（renewable）及可折耗（depletable）的資源。可更新的資源，係指得因發展與管理而使產出（yield）維持無限長期的資源，如：農地、森林、漁場，以及供發電、灌溉、娛樂與消耗之用的水源；可折耗的資源，則指將在生產期間逐漸減少，直至耗盡的資源，如：石油、礦藏等。若可更新的可持續提供產出資源未經妥善管理，則也可能會有耗盡的一天。（加拿大會計師協會 1989，第 48 段）
401. 天然資源可能符合資產的定義，包括政府直接控制其未來效益或服務潛能。許多天然資源的確能符合該標準。
402. 符合資產的定義與認列標準的天然資源，有：
· 州有（state-owned）煤礦之礦藏。
· 海域石油探勘之作業，及
· 重新購入之漁撈權。
對地下礦藏或海域的一般權利，一個管轄權，在正常情況下，係不認列為資產。尚未被發現的礦藏，通常不符合資產之定義與認列的標準；政府知其存在的資產，若未認列，天然資源的權利則可用文字的敘述加以揭露。
403. 總之，天然資源必須同時符合資產的定義與認列的標準，方得納入政府的財務報表；有些天然資源，可能因衡量上的困難而無法符合認列的標準。

無形資產

404. 無形資產，在民間部門的會計實務下，係某私經濟個體所持有，對未來經濟效益的可認定權利 (recognition rights)，包括：購入之專利權、資料庫與商譽。在公共部門，由於政府的權利廣泛，所以無形資產的範圍就大得多。
405. 國家得藉創造權力將權力授與他人，而創造資產。所創造及授與的權力，如：漁業配額權、採礦權，與使用部分無線電頻道的權力。上述資產可出售或移轉予他人。由國家核發之權利，通常可符合資產之必備特徵。公共部門的無形資產，與任何無形資產一樣，其認列與衡量可能均有困難。
406. 無形資產，可分為：可辨認的 (identifiable) 無形資產與不可辨認的無形資產。雖然許多無形資產都能符合資產的定義，不過，因為有資產的認列標準之故，所以能在實務上認列為資產的無形資產，只有可辨認資產而已。例如，課稅的權力 (power to tax) 就無法認列為無形資產。有些管轄權僅允許將可辨認之無形資產或購入的商譽認列為資產，遇此情況，即使可取得無法辨認無形資產 (例如：內部產生的商譽) 的市價，亦不得將其認列為資產。
- 因會計政策之故，無形資產係分為可辨認之無形資產與不可辨認之無形資產。*
- 可辨認的無形資產，係指可與其他資產分離，得個別出售或置入的無形資產，包括藉立法而創造的權利，惟該等權利與自然資源之使用、專利權、資料庫，及讓與無關。*
- 不可辨認的無形資產，係指除上述無形資產外的其他所有無形資產。這些資產無法單獨出售，包括：商譽、人力資源，與課稅權。(紐西蘭財政部，王室對外財務報導之會計政策，資產，1995年6月，第10段，第35頁)*
407. 無形資產之衡量基礎得為歷史成本，或參考未來效益的市價。評估服務潛能之減損，得基於該無形資產市場價值之變動。以下釋例，係無形資產之會計政策：

釋例 12.25
紐西蘭政府財務報表
1999 年 6 月 30 日止
會計政策說明，第 62 頁

無形資產

無形資產，得與其他資產分離而予出售或取得者，如有可預見的未來效益存在，則以淨現時價值 (net cureent value) 列記；否則，無形資產即不予認列。

未認列之資產

408. 應計基礎財務報告的使用者，期望重要資產均已認列，然仍可能未予列示，其原因如下：
- 實務上的理由 (pragmatic reason)，某些類別的資產，可能在經過若干個報告期間後，才逐漸認列。
 - 認列的標準無法符合，特別是能可靠衡量的標準可能無法符合，或
 - 該管轄權之政策，其政策為不認列某些類別的資產。
409. 有些管轄權選擇不認列特定類別的資產，諸如：文化資產與國防資產等。例如，美國聯邦政府即認為，某些類別的軍事資產 (如：國防財產、廠房與設備)^{註4} 其耗用的服務潛能，無法藉折舊而可靠衡量，至於文化資產，若欲以金錢衡量其價值，則不但不客觀，且無意義，故選擇不於財務狀況表中認列。
410. 前已述及，國家帳制度將某些軍事資產歸屬為資本門支出 (資產)，又把其他軍事資產歸屬為經常門支出 (費用)。PSC 有意進一步研究這兩類資產之會計處理。
411. 若政府未認列重要的資產，則會計政策應說明該等事實，並以文字敘述該等資產的細節。此項敘述性之揭露，可提供該資產的維修與相關經營成本的情況。以下所示者，係美國聯邦會計準則的摘錄，其係以補充的代管性管理資訊來說明該等資產之必要揭露。

^{註4} 國防財產、廠房與設備，包括：(1) 武器系統之財產、廠房與設備，以及國防部所擁有之支援性財產、廠房與設備或在執行軍事任務所使用之組成實體，(2) 由海防部之國家防禦預備軍艦隊擁有在備用狀態之船艦。宇宙探勘設備係作為一般財產、廠房與設備。資料來源：SSFAS 第 11 號，財產、廠房與設備會計處理之修正案一定義的改變，1998 年 10 月。

軍事資產（國防財產、廠房與設備）

報告中應列示之資訊，至少應有：

- 各個體所持有之國防財產、廠房與設備，說明其主要類型，及根據評價方法所決定之價值。
- 本年內服役或除役國防財產、廠房與設備之價值，資產因按最近購置成本重估而導致的價值增減，各大類財產於本年及本年底採用個體之評價方法評估所得之價值。
- 國防財產、廠房與設備服役與除役方法的說明，按主要計劃或大類別列報；至於個別交易，除非重大，否則不須單獨列示。
- 資產之狀態，除非該資訊已於財務報表的附註列示；若附註已列示，則提及該附註，即已足夠。
- 若資產有遞延維修之情事，且財務報表附註已列報該遞延情事者，則應提及該附註。（SFFAS 第 8 號，「補充的代管性管理報導」，生效日：1998 會計年度，第 68 段，第 25、26 頁，經 SFFAS 第 11 號，「財產、廠房與設備會計處理之修正」(Amendments to Accounting for Property, Plant, and Equipment) 修正者)

文化資產

可提出之資訊，釋例如下：

- 每類文化資產之敘述。
 - 文化資產記錄所載，本年度內實體文化資產單位增減的數目、年底時每類文化資產實體單位的數量。文化資產，則包括：(1) 蒐集型 (collection-type) 之文化資產，有用以展示而蒐集與維護之物品 (objects)，例如：博物館之典藏品、藝術品收藏品，與圖書館之收藏品，及 (2) 非蒐集型 (non-collection type) 之文化資產，例如：公園、紀念館、歷史碑與建築物。
 - 文化資產取得與減少方法的描述。
 - 資產之狀態，除非該項資訊已於財務報表的附註列示；若附註已予列示，則提及該附註，即已足夠。
 - 若資產有遞延維修之情事，且財務報表附註已列報該情事，則應提及該附註。（SFFAS 第 8 號，「補充的代管性管理報導」，生效日：1998 會計年度，第 50 段，第 19 頁）
412. 對於財務報表額外揭露之討論，亦可參閱第 16 章。
413. 未認列資產之揭露，如以下釋例：

釋例 12.26

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 40 頁

1.40 某些蒐集型的資產（collection assets），例如：圖書館、博物館與檔案之蒐集，以及其他文化資產（例如：國家公園），因目前尚無法可靠衡量該等資產，故並未認列或並未重估。

釋例 12.27
美國審計部審計長之年度報告
1998 年
年度代管性管理資訊，第 77 及 78 頁（美元）

**美國審計部
年度代管性資訊
1998 年 9 月 30 日**

文化資產，係指擁有下列一項或多項特徵之財產、廠房與設備：有歷史或天然上的重要性，有文化、教育或美術上的價值，或有重要的建築特徵。一般而言，文化資產之成本，經常不重要或無法決定，而其用以計提折舊的耐用年限，又無法合理估計，因此在文化資產的諸項資訊中，最攸關者，乃其存在與其狀態，致列報文化資產，須描述其實體單位，惟在審計部的大樓，其價值之描述如下：

公共法 (Public Law) 100-545 於 1988 年 10 月 28 日，將位於華盛頓特區的審計部大樓及其土地之控制權，在沒有交換金錢的情況下，自一般服務管理局 (General Services Administration) 移轉至審計部。於移轉時，該大樓經折舊後之價值，為 15,664,000 美元，土地之帳面值，則為 1,191,000 美元，審計部即按上述價值將上述大樓與土地認列為資產。

審計部大樓，現身於國家歷史性建築物之記錄上，象徵聯邦辦公室的設計進入新紀元。該大樓是第一棟全供審計部使用而建的建築物，別具歷史意義；是首批具備整套空調系統與人工照明的聯邦辦公大樓之一；也是聯邦政府所建造的第一棟現代化、街區 (block) 型建築物，摒棄「魚骨型」辦公室的建築風格。「魚骨型」辦公室，係以中庭，或在建築中心點的四周分建一連串的旁翼，以獲取空氣與光線的供給。

聯邦會計準則第 6 號與第 8 號規定，文化資產應於代管性管理報告區列報，而不應於財務狀況表列報。審計部在編製其 1996 年的基本財務報表時，即將該大樓與土地自財務狀況表中排除。

審計部自從取得該大樓的控制權後，為加強該大樓於營運上之使用，耗用鉅資於其整修與改良，包括：減少石綿建材、大幅重新設計辦公空間、裝置地區區域網路之通訊線路、更新火災警示系統與整修車庫。上述工程之成本，皆按一般的財產、廠房與設備資本化，並依其預期的耐用年限計提折舊。該大樓營運效率之改良，預期將持續進行。

該大樓定時維修，於發生時認列費用，並無重大的遞延維修成本。

管理性資產 (administered assets)

414. 在正常情況下，政府個體所認列的資產係其握有控制權者，然而一個政府個體可能代另一層級之政府或其他個體管理 (administer) 其資產，例如，政府個體無控制權的信託帳戶，又如因代管的移轉性支付而代收的墊款。因管理性資產並非受報告個體所控制，故表達對此類資產之報告責任，係將其於財務報表的附註或分開的附表中揭露，即已足夠，然而實務上的報告方式分歧，有者將其同時列示於財務狀況表的資產與負債，當信託資金與其他資金並未分開處理，或二種資金均存放於銀行帳戶時，後者的作法更為常見。

「不同的管轄權，不同的管理安排模式，表示財務報告表達管理性交易的方式，也會不同。」(AAS 第 29 號，1996 年，第 13.9.4 段)

415. 有關管理性負債與管理性交易之討論，請參閱第 13、14 及 15 章。

416. 以下釋例，係為管理性資產之揭露：

釋例 12.28
 新南威爾斯公共部門合併財務報表
 1996-97 年
 公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分）
 第 41 頁(單位：百萬元澳幣)

18 信託基金	<u>96-97</u>	<u>95-96</u>
預算部門 (Budget Sector)	119	37
非預算部門 (Nonbudget Sector)	<u>1,424</u>	<u>1,114</u>
	<u>1,543</u>	<u>1,151</u>
<p>信託人係代受益人而持有上述信託錢財，故上述錢財並未包括在合併財務報表的資產之中。</p> <p>預算部門的信託錢財，主要係由多種未被主張所有權 (claimed) 的錢財；最高法院 (Supreme court) 信託基金，係存放於法定帳戶 (Statutory account) 之中，其組成如下：</p>		
衛生署 (Health Department)	82	-
法務部 (Attorney General's Department)	<u>10</u>	<u>19</u>
其他	<u>27</u>	<u>18</u>
	119	37
<p>非預算部門機關所持有之信託錢財，包括：</p>		
保護委員 (Protective Commissioner)	726	612
新南威爾斯財政法人 (Treasury Corporation)	174	340
租借債券委員會 (Rental Bond Board) (見附註 1，會計政策之改變)	<u>363</u>	-
其他	<u>161</u>	<u>162</u>
	1,424	1,114

釋例 12.29
美國政府財務報告
1998 年

財務報表附註，第 81 頁（單位：百萬美元）

附註 18 印地安信託基金

印地安信託基金，與其他指定用途募款（dedicated collection）的差異，請參見附註 17。

內政部受託代美國印地安部落及個人保管其信託資產，並擔負責任。信託基金分屬約 315 個印地安部落、317,000 位印地安個人的帳戶，以及包括阿拉斯加原住民契約基金在內的其他基金。信託基金中，為原住民所持有之資產，係信託受益人所有，非聯邦政府之資產，不能於平衡表或淨成本表列示。

以下列示之印地安信託基金餘額，不包括由政府管理之土地。

美國政府係印地安信託基金之受託人

替印地安部落與其他特殊信託基金而持有

信託基金餘額變動表（Statement of Changes in Trust Fund Balances）

9 月 30 日（未經審計）

收入	521.7
支出	(465.4)
收入超過支出之數	<u>56.3</u>
信託基金餘額，年初	<u>2,403.7</u>
信託基金餘額，年終	<u><u>2,460.0</u></u>

美國政府為印地安信託基金之信託人

替印地安個人錢財信託基金而持有

信託基金餘額變動表

9 月 30 日（未經審計）

收入	313.6
支出	<u>(354.1)</u>
收入超過支出之數	(40.5)
信託基金餘額，年初	<u>519.7</u>
信託基金餘額，年終	<u><u>479.2</u></u>

分類

417. 分類，係繫於使用者之需求，以及如何才最能滿足其需求。惟就分類而言，下列限制亦屬重要：
- 所需資訊的詳細程度。
 - 將資訊歸類的的能力，以及資訊歸類後的可靠程度，及
 - 成本與效益。
418. 資產的一般分類標準，有按流動性的高低劃分者，亦有按功能別劃分者，茲討論如下；國家帳系統與政府財政統計，亦有資產的分類系統，其討論，則請參閱第 19 章。

分類—流動性

419. 資產可依其流動性的大小而予以分類與揭露。究分為幾類與各類的內容為何，係繫於提供財務狀況表之目的，亦即，協助報表使用者評估可用資源之性質、金額、流動性及其使用時之功能。另一種分類方法，係依資產的功能而區分，此種分類可幫助報告使用者估計未來現金流量之金額、時間與不確定性。例如，備供出售而持有的資產，與備供生產使用而持有的資產，係分別列示，即因該二類資產的未來現金流量，在時間上之潛在影響不同。此外，資產還可按其評價之確定程度加以分類。
420. 資產還可按流動或非流動分類。通常，政府不會以其能否永續經營而被評估，因此流動資產與流動負債的類別，一般而言，至多僅能用來提供短期資金需求的指標；然而在某些管轄權中，流動與非流動的區別，係用來將該個體已購置之流動資產及欲處分某些資產的意圖告知使用者，亦屬有用的資訊。以下釋例，說明同時採用上述兩種分類方式下之資訊。該釋例提供所有資產與負債類型之資訊，並列示於財務報表之中，至於流動與非流動資產與負債的簡短摘要，則併列於該報表之表末。

釋例 12.30
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997年6月30日止

資產與負債，第 38 及 39 頁（單位：百萬元澳幣）

資產與負債			
1997年6月30日			
	附註	1997	1996 ¹
	: :	: :	: :
金融資產			
現金	2 (b)	3,203	3,788
應收款項	27	33,251	31,203
投資	28	35,631	34,472
應計收入	29	26,010	23,594
其他金融資產	29	936	179
金融資產小計		<u>99,031</u>	<u>93,236</u>
非金融資產			
土地與建築物	30	20,345	26,540
基礎建設資產、廠房與設備	30	52,468	47,336
無形資產	30	2,284	251
存貨	31	6,156	6,517
其他非金融資產	32	1,503	1,885
非金融資產小計		<u>82,756</u>	<u>82,529</u>
資產總額		<u>181,787</u>	<u>175,765</u>
流動負債		58,824	52,253
非流動負債		197,518	195,345
流動資產		54,722	56,866
非流動資產		127,065	118,899
上述報表應與隨附之附註一併閱讀			
1 試算，但未經查核			

分類—金融與非金融

421. 資產還可按金融資產與非金融資產來分類；非金融資產還可進一步再分為實體資產與無形資產。金融/非金融資產的分類，如釋例 12.30。

分類 - 受限、非受限，以及擔保資產

422. 所謂擔保資產 (secured assets)，係指債務一旦拖欠，即保留給債權人的特定資產。在民間部門進行財務報導時，實務上普遍的作法，係將此類資產與無擔保資產於財務報表的附註上分別揭露。所謂受限資產 (restricted assets)，係指其處分，或因其使用而產生收益的處分，受到限制的資產，例如，因特定目的之捐贈而受到限制之資產 (加拿大會計師協會 1989)，此類資產須予揭露。至於其他的限制，可能是來自法令 (例如，對處分保留地或國家公園之限制) 與外部人的協定 (例如，特別設置償債基金，把特定資產擺在一邊，專門用以償還債務)，或是預算 (如，地方政府專門 (earmarked) 用來建設特定資本門工程而未耗盡之款項 (unspent debenture proceeds))。上述與收益與資產有關限制之揭露，請參閱加拿大會計師協會 PS 3100 之討論。
423. 資產還可按政府在預算分配程序中所認可的法律狀態來分類，亦可按對債權人 (包括較高層級的政府) 的義務來分類。

第十三章 應計基礎 - 負債

前言

424. 與公共部門負債有關的會計處理與報導議題，PSC 研究報告第 6 號「**負債之會計處理及報導**」(Accounting for and Reporting Liabilities) 已加探討，本章係進一步的討論。該研究探究負債之定義與認列標準於公共部門之適用，其結論，為：IASC 之負債定義與認列標準，大體上，可適用於公共部門，惟公共部門的負債有某些特殊的議題，如，某些政府之義務，其處理則另須考量。本章討論公共部門負債之類型、認列，與分類。

負債之定義

425. IASC 「**財務報表之編製與表達的架構**」，對負債之定義，如下：
企業之現存義務 (obligation)，因過去之事項而發生，其償付，預期將使企業具經濟效益的資源流出。(第 49 段)
426. 負債的基本特性，為 IASC 所認定者，有：
- 現存之義務係因過去之事項而造成者。亦即，過去之交易或其他事項造成對第三人之「職責 (duty) 或責任 (responsibility)」，而該職責或責任尚未履行；及
 - 對報告個體產生不利的財務後果。亦即，該個體為履行其義務，須對一個 (或多個) 個體產生新債，或處分現金 (或其他資產)。
427. PSC 研究報告第 6 號探討各國政府所用的負債定義，發現大部分的定義與上述基本特性相一致。

負債之認列

428. 當負債符合負債的定義與滿足認列的標準時，即應認列。IASC 「**財務報表之編製與表達的架構**」對認列負債的標準，規定如下：
一項具經濟效益之資源很可能因履行目前之義務 (settlement of a present obligation) 而流出；而且用來履行義務之金額，得可靠衡量。(第 91 段)
429. 在財務報表認列一項負債之前，負債須同時：
- 符合負債之定義，且

- 滿足認列的標準。
430. 凡符合定義與滿足認列標準的負債，均應認列。通常，兩個無法同時符合負債的定義與滿足認列標準的項目，是承諾（commitment）與或有事項（contingencies）。當這些項目符合負債的定義與認列的標準時，即須按負債認列，並納入財務報表的總數之中；然而當其不符合負債的定義或認列的標準時，則通常係於財務報表附註列示有關的資訊。
431. 在財務報表試圖捕捉（capture）負債時，若某些負債須待很遠的未來才會清償的話，其衡量即產生困難。很多負債都先須估計，然後才能得知其金額，所以，光是付出之金額須經估計才能得知的事實，並不足以構成目前暫不認列負債而遞延至未來才認列的充分理由。估計鉅額負債，只要所選用的衡量技術為一般人所接受，即較忽略其存在為優。未來保險請求權或退職金負債之估計方法，可接受者，已有若干種。

負債類型

432. 政府可能報導的負債，其類型，有：
- 應付帳款因採購商品與勞務而產生者（accounts payable arising from the purchases of goods and services）
 - 應計應付利息（accrued interests payable）
 - 應計薪水與工資（accrued salaries and wages）
 - 應計既得休假給付（accrued vested vacations pay）或其他應付之休假津貼（other accrued compensated absences）
 - 應計員工退職金義務（employee pension obligations），與其他應計員工福利（包括任何應計之解僱給付）（other accrued employee benefits, including any accrued termination benefits）
 - 因保證（guarantees）與補償（indemnities）而發生之應付款項，有足夠的證據指出其支付的可能性較不必支付的可能性為大者。
 - 與未賺得之收入（unearned revenues）有關之負債。
 - 應付移轉性支付款（transfer payments payable）
 - 已發行之貨幣（currency issued）
 - 與融資租賃（finance leases）有關之租賃義務（lease obligations）
 - 向銀行借入之借款（bank loans），與其他短期借入款。
 - 對民間部門及對其他政府個體之長期負債（long-term debt（both to the private sector and to other government entities））
 - 環境負債（environmental liabilities），以及

- 在意外補償計劃 (accident compensation schemes) 下之義務。
433. 上述諸類政府負債中，大部分與企業個體之負債相同，並無在政府才有的特殊會計或報導的問題，不過，政府負債中，所包括的應付移轉性款項，以及已發行之貨幣，即與企業個體之負債不盡相同。政府的應付移轉性款項，係政府因把一種權利給他人 (entitlements) 分攤成本之協議，或補助而起。與移轉性支付有關之負債，在觀念上，除其缺少直接交換的關係外，與其他的應付帳款相比，並無重大不同，在補助這種移轉性支付時，政府與收受者之間即無直接的交換關係。由於缺乏交換之時點，所以即須辨認其認列之時點。
434. 「某些負債，究應由那一個個體來認列？」，偶爾也會發生爭論，當一個負債牽涉到兩個層級的政府機關之時，問題尤其容易出現，例如，環境負債，其可能導因於過去政府整體之行為，而卻又僅與某一個政府機關的財產有關。在法律上需負擔清理成本的政府機關，縱然可從其他層級的政府收到補償性給付，並在該補償性給付符合應收款之認列標準時，認列為應收款項，但通常也應認列該項負債。
435. 若政府收到一項尚未賺得的收入，僅在其符合負債的認列標準時，方得認列為負債。與一筆未賺得收入有關之義務，如有明確的定義，將導致報告個體於未來犧牲其未來經濟效益，(例如，未來須交貨或須提供服務)，方可謂其符合負債之認列標準；否則，沒有明確的定義，即不得謂其符合負債的認列標準。
436. 負債之定義，於現在的義務 (current obligation) 與潛在的未來義務 (future obligation)，均告適用。法律上可強制生效 (legally enforceable) 之法定義務，如，因有拘束力之契約而起者，為前述未來義務中的一個極端例子，必符合負債之定義。這類義務，可能因進行對價交易或「交換」交易 (例如：購買商品或勞務) 之結果而存在，亦可能因進行無對價交易或「非交換」交易 (例如：補助或把權利給他人) 而發生，係其已到期而尚未支付的餘額。有人會說，在政府的框架 (context) 下，現在的義務因過去的交易而發生者，僅法定義務 (legal obligation) 時才有可能。政府的法定義務，指其可能因合約、協議或法律而須進行下列行為：
- 償還借款。
 - 支付在記帳日前已取得商品與勞務之價款。
 - 依照指定的方式，提供服務，或使用資源，或
 - 即使未直接收到對價，亦履行移轉性支付，例如：把權利給他人、

分攤成本協議或補助。

437. 當政府未履行合約、協議或法律之規定時，外部人通常有法律上的追索權 (right of recourse)。
438. 大多數的政府，除負法定強制義務之責以外，亦制定計劃滿足一般大眾的需求，故通常也承擔除法定強制義務以外的責任。以下項目的釋例，可能符合負債之定義，惟亦可能不符合：
- 提供人道或衡平義務 (moral or equitable obligation) 予天災中的受害者。
 - 宣告一項新計劃或支出的提案 (initiatives)，及
 - 在現今政策下之未來義務。
439. 判斷這些衡平或推定的義務是否符合負債的定義時，須小心。本章後續將有這方面的討論，請參見現今政策下之未來義務。某些會計準則制定團體已把這方面的問題放在自己管轄權的框架中來考量，例如，澳洲會計準則 (AAS) 第 31 號「政府財務報告」(Financial Reporting by Governments) 即說明「政府付款予其他人之意圖，無論提出的方式，是透過預算政策、選舉之承諾、或意向書，意圖本身均不會產生立即的義務，也不對政府產生拘束力。當政府的承諾所造成未來經濟效益的犧牲能予規避的自由 (discretion)，只有一點點，或完全沒有的時候，政府方能認列為負債。」(第 12.1.2 段)
440. 在判斷究屬法定義務，還是屬政策決定 (policy decisions) 時，以下兩個額外的標準可能有用：
- 政府是否享有規避該義務之自由，與
 - 在事件的正常過程中，政府是否可在未經對方同意的情況下，即變更其負債。
441. 另外一個有用的觀點，是考慮：該事件的對方是否可因此而合理認為自己得到一項與政府義務相對應的資產。
442. 雖然政府的或有事項與承諾，可能導致其未來經濟效益的犧牲，但它們可能並不符合負債的定義，或未能滿足認列的標準。本章稍後將進一步討論。
443. 以下探討與某些公共部門特定負債的定義、認列與衡量有關之議題。

應付款 (payable) 與應計負債 (accrued liabilities)

444. 應付帳款 (accounts payable)，有時亦稱「交易債權人款 (trade creditor)」，通常是指購買商品或勞務而尚未給付債權人之款項。通常，

政府會在會計期間終了時，收到這些項目之發票。在公共部門，應付款除應付帳款外，可能還包括在會計期間終了時，尚未支付給無對價移轉收受者的應付移轉性支付款。無對價移轉，亦將於本章稍後討論。應付款與應計負債之差別，乃在於會計期間終了時，應付款之金額已到期，應支付；而應計負債，乃為一項負債的估計，在編製財務報表時，尚無發票或付款之要求作為支持該項估計之憑證。應計負債，與在會計期間終了已發生但待未來才須支付的費用有關，其中一個釋例，是在租金係延後付款的情況下，於會計期間終了時所積欠之租金費用。

應付移轉性支付款 (transfers payable)

445. 不同型態之政府移轉性支付及其相關的負債，應如何認列的問題，請參閱第 15 章中政府間移轉項下討論。
446. 第 15 章在說明費用之金額及相關負債何時確定，而應於本期財務報表記錄時，指出：只有確定政府已積欠 (owe) 且尚未支付之數額，方符合負債之定義與認列標準。所謂政府積欠，係指外部受益人已於報告期間，滿足移轉的條件；至於潛在負債，係因現今的政策而產生，但其移轉性支付是否發生，係繫於未來事項才能決定，如，某人明年是否開始失業或繼續失業，故於目前的時點，並不認為政府已積欠，故政府不須認列負債。然而，某些管轄權可能把在現今政策下已承諾之未來義務，認列為負債，請參見本章稍後之討論。當未來的義務，因不符合認列標準而未被認列時，則財務報表附註可以文字描述該項目，並揭露可能的精算金額。
447. 一般而言，依照成本分攤的協議，應分攤之支出而尚未支付給收受者的部分，其估計額，符合負債的定義，也滿足認列的標準。
448. PSC 第 6 號研究報告「負債之會計處理與報導」，調查各國對應付移轉性支付款之會計實務，如下：

應付移轉性支付款（例如：補助、授與權利）

澳洲	按報告日應付金額之最優估計，認列與衡量該義務。
加拿大	若有條件與情況之限制時，只要條件與情況符合，即按估計最終須支付之金額，於財務報表記錄。
法國	按法律之規定，於做出承諾時，於財務報表列示。
義大利	按法律之規定，於做出承諾時，於財務報表列示。
荷蘭	按歷史成本，於財務報表記錄。
紐西蘭	按估計須支付之義務，於財務報表列示（對各種給付申請而言，當申請資格符合時，於財務報表列示。）
台灣	按經通過之預算（approved budget），於財務報表列示。
英國	以實際已到期但尚未支付之金額，於財務報表列示。
美國	以已到期但尚未支付之金額，於財務報表列示。

（PSC 第 6 號報告，附錄 1，第 ii 頁）

449. 應付移轉性支付款，若金額不大，可與其他應付帳款合併列報。

收到之移轉性款項 (transfers received)

450. 政府若收到其他層級的政府或國際性組織之移轉性款項，可能須考慮其所收取之款項是否符合負債之定義、是否滿足認列的標準。若這些移轉性款項，在特定義務沒有完成前，不能使用，且上述義務之規定又已清楚指明時，即認為這些移轉性款項符合負債之定義與認列的標準。本議題的進一步探討，請參見第 14 章。

已發行之貨幣

451. 若準備(reserve)銀行或聯邦銀行，也是構成政府報告個體之一部分時，那麼，其發行貨幣即以報告個體的負債列報。這種處理方式，與銀行把存款作為其負債列報類似；記錄(account for)因發行貨幣之價款而賺得利息(interest)的方式，與記錄其他利息收入(other interest revenue)的方式相同。這種利息，可稱為貨幣鑄造稅(seigniorage)。

452. 在應計基礎會計下，因發行貨幣而收到之報酬 (consideration received)，才可作為資產；至於在未來創造貨幣之權力，並不符合資產之定義與認列的標準。發行貨幣之會計政策，釋例如下：

釋例 13.1

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註 (形成財務報表的一部分)，第 41 頁

澳洲發行貨幣 (currency on issue)

1.43 澳洲準備銀行 (Reserve Bank of Australia) 所發行之澳洲貨幣，代表其須支付給貨幣持有人之負債。該銀行所發行供流通之貨幣，包括不再是通貨之貨幣 (demonetised currency)，係以面值衡量。當準備銀行發行鈔券給商業銀行時，收到的交換基金 (exchange fund)，與所發行鈔券之全部面值等額。

釋例 13.2

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日

會計政策說明，第 63 頁

發行之貨幣 (Currency issued)

所發行之貨幣，係代表須支付給貨幣持有人之負債。發行供流通之貨幣，包括不再是通貨之貨幣，係以面值衡量。
尚未發行之庫存貨幣，係以存貨列報，並於發行時認列費用。

長期負債與借款

453. 長期負債與借款，在許多政府的諸負債中，是占最大比例的負債。外幣負債係通常以報告日之兌換率來評價；外幣損益之處理，請參閱第 14 章與第 15 章更完整的討論。
454. 描述政府借款負債 (liabilities from borrowings) 之資訊，包括借款之性質與條件，如：
- 未償本金的金額、利率，以及償債基金的金額。

- 五年內各年見票（券）即付之金額，以及其他長期借款的付款日與金額之適當說明。
 - 以外幣償付的金額、此一金額所屬的幣別、約當報導幣別的數額，以及轉換的基礎，及
 - 金融性交換協議（financial swap agreement）之條件與限制。
455. 描述政府積欠其他政府之負債（liabilities to other government）的性質與條件的資訊，至少包括：未償本金的金額、利率、一年內應付的金額，以及一年後應付金額之適當說明。
456. 與本國幣負債有關之爭議，主要係該負債到底是應以面值（face value）衡量，還是應以現時市價（current market value）衡量。一般的實務，係按面值列示於財務報表的主體，而在可得知市價資訊時，再於財務報表的附註揭露該項資訊。因為在管理負債之組合時，係按市價列記其價格（mark to market），故市價通常係立即可知，IASC 對金融資產與負債衡量之討論，可參閱 IAS 第 39 號「*金融工具：認列與衡量*」。該號規定彙總如下：
- *金融負債的初次衡量，按成本。*
 - *金融負債的後續衡量，在大部分的金融負債，按原始記錄之成本，減已償付之本金與已攤銷之金額，及*
 - *衍生商品和負債中，供經常交易者，按公平價值重衡量。*
457. 紐西蘭政府財務報表提供借款之分析，列示帳面價值、名目價值與市價，亦包括以到期日區分之借款組合，與該年度內發生之變動；每一個分析皆提供紐幣負債與外幣負債之詳細資訊。其借款表之釋例，請參閱附錄二。以下釋例，為借款之附註揭露。

釋例 13.3
新南威爾斯公共部門合併財務報表
1996-97 年

財務報表附註 (形成財務報表的一部分), 第 37 頁 (單位 : 百萬元澳幣)

12. 借款	<u>96-97</u>	<u>95-96</u>
流動	6,085	4,449
非流動	<u>22,605</u>	<u>24,279</u>
	<u>28,690</u>	<u>28,728</u>
借款之組成		
對聯邦政府之負債	3,641	4,097
國內與國外借款	23,959	23,984
銀行透支	776	420
融資租賃負債 ^(a)	<u>314</u>	<u>227</u>
	<u>28,690</u>	<u>28,728</u>
借款之到期日情況 (profile),		
1996-97 年, 按現時資本價值		
(current capital value); 1995-96		
年, 按面值 :		
不超過一年	6,085	4,700
一年至二年之間	2,137	5,398
二年至五年之間	11,469	6,816
超過五年	<u>8,999</u>	<u>13,207</u>
	<u>28,690</u>	<u>30,121</u>
(a) 融資租賃負債之到期日, 如下 :		
不超過一年	54	35
一年至二年之間	53	62
二年至五年之間	130	90
超過五年	<u>527</u>	<u>294</u>
最低租金給付額	764	481
減 : 未來融資費用 (finance charges)	<u>(450)</u>	<u>(254)</u>
融資租賃負債	<u>314</u>	<u>227</u>

釋例 13.4
索立郡議會科目報表
1997/98 年

合併資產負債表附註，第 34 頁（單位：千元英鎊）

9.外部借款				
外部借款，係在政府所規定的限制之內，用以支應資本支出者。截至本年度終了時之借款，如下：				
	31.3.98		31.3.97	
外部借款總額（3 月 31 日）	140,567		122,133	
減：應立即或於十二個月內償付之借款	14,312		16,474	
不須於十二個月之內清償之外 部借款總額（3 月 31 日）	126,255		105,659	
組成：公共工程借款委員會	96,379		70,659	
歐洲投資銀行	24,876		25,000	
商業銀行	5,000		5,000	
國營企業	0		5,000	
	126,255		105,659	
上述借款之到期日，如下		%		%
清償時間：一至二年內	10,529	8.3	5,124	4.9
二至五年內	27,522	21.8	32,379	30.6
五至十年內	34,292	27.2	28,963	27.4
超過十年	53,912	42.7	39,193	37.1
	126,255	100.0	105,659	100.0

與融資租賃有關之租賃義務

458. IAS 第 17 號「租賃」(leases)(第 12 段)規定，凡民間部門個體以融資租賃 (finance lease) 之方式購買資產時，須同時認列負債與資產。這樣的做法，可防止取得資產的個體未顯示與資產有關之未來應付租賃款。當政府個體也涉足融資租賃時，亦面對同時認列資產與負債的類似議題。至於政府所涉及之計劃，其範圍，可從直接了當的融資租賃，到同時購買資產及其相關服務，例如，某醫院購置一幢建築物，以及該建築物之維護或清潔服務。這個合約只要包括可辨認之融資租賃在內，

IAS 第 17 號的指導原則即攸關。

給員工的權利 (entitlement) (包括退職金 / 退休金負債
(Superannuation/Pension Liabilities))

459. 政府僱主為員工的休假給付計提應計負債 (leave accrual) 的舉動，可確保其人事成本係在發生的當期即告入帳，同時，亦可提供身為僱主的政府面對未來義務時所需的資訊。政府僱主表達與揭露其認列費用之會計政策，非常重要。
460. 各種型態的休假中，一般政府可能計提應計負債者，有：
- 年度之休假 (annual leave)。
 - 長期服務之休假 (long service leave)。
 - 退休 (retirement leave)，與
 - 特別休假之權利 (special leave entitlement)。
461. 至於其他型態之休假，政府僱主則不計提應計負債。政府不計提負債，係因這類休假之發生，係基於員工有需要 (on the base of need)，而非員工已得之權利，亦非政府僱主賦予員工一項絕對之權利 (an absolute entitlement)，因此，未待特定事項發生，即無負債。
462. 政府對員工退職金 / 退休金計劃的義務之性質，依管轄權的不同而異。某些計劃為完全提撥 (fully funded) 型，某些計劃則以離職才付 (pay-as-you-go) 為運作的基礎。在完全提撥的計劃，政府與員工須定期提撥足數支付最後員工給付的金額；在離職才付的計劃，員工可能仍須定期提撥，但政府提撥之數則僅足敷支付當時退休員工的給付而已。在某些情況下，政府可能可以單方面改變先前已賦予員工的權利，但在其他的情況下，則單方面不得改變。儘管不同的管轄權在退職金 / 退休金計劃的義務有上述性質上的差異，但其負債之決定與認列的過程，則並無不同。
463. 財務報表編製者首先應確認，政府對員工之義務是否符合負債之定義與認列的標準。政府能夠改變員工未來給付的程度，影響其未來實際給付之機率，故須加以評估。這種負債可能是法律可生效的負債，或企求衡平 (equitable) 或推定 (constructive) 的負債。一個負債屬於衡平或推定之事實，並不表示它一定不符合負債的定義，只是須考量該項義務在後來演變成給付之可能性。澳洲 SAC 第 4 號：「財務報表要素之定義與認列」(Definition and Recognition of the Elements Financial Statements) 即已就該點加以考慮。在許多情況下，政府的義務係同時符合負債之定義與滿足認列的標準。

464. 每年，當目前在職的員工賺得其未來退休金給付之權利時，僱用該員工之政府機關應將為了提供這些未來退職金 / 退休金給付所發生之總成本（包括現金與非現金）認列為費用。若這些退職金 / 退休金定期支付的金額，與退職金 / 退休金計劃下費用的金額相等，則該計劃為一已提撥（funded）計劃；若支付數的金額比退休金費用的金額為少，則該計劃為未提撥（unfunded）計劃或稱部分提撥（partially funded）計劃。未提撥的退職金 / 退休金，於財務狀況表上，可能以累積的負債列示；當未來期間支付負債時，則支付金額係從負債中減除，由於先前已認列費用，故於支付當時無須再認列費用。惟並非所有的管轄權，均遵循上述實務，於財務狀況表中把這些金額認列為負債，某些管轄權是於附註揭露這些金額。
465. 累積負債之多寡，係繫於某一特定管轄權的退職金/退休金計劃運作之型態：若該計劃屬完全提撥計劃，則可能完全沒有應計負債，或其金額微不足道；然而，該計劃屬未提撥計劃，或屬到期才付的計劃，則該負債的金額可能非常大，並可能改變淨資產(權益)對國內生產毛額之比。
466. 以下為退職金負債之相對大小的釋例，該釋例係取自紐西蘭政府 1999 年 6 月 30 日止之財務報表：

總資產	\$58,223 百萬
總負債（包括退職金負債）	\$52,201 百萬
退職金負債	\$8,524 百萬

467. 未來負債合理可靠的評價，可由精算師來進行。員工的權利及其退職金 / 退休金負債之會計政策與附註揭露，釋例如下：

釋例 13.5

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日止

會計政策說明，第 63 頁

退休金負債

退休金負債，與參與退職金計劃成員之服務有關者，係以截至目前為止之精算價值，扣除退職金計劃的資產後之淨額，列報為皇家之退職金負債。

休假津貼（compensated absences）

因年度休假給付而發生之負債，在其歸屬予（accrue to）員工時認列；因長期服務與退休而發生預期給付之義務，也業已提列準備。

釋例 13.6
新南威爾斯公共部門合併財務報表
1996-97 年

預算部門財務報表附註 (形成財務報表的一部分), 第 67 頁 (澳幣)

<p>員工的權利 (entitlement)</p> <p>因員工的工資與薪資、年度休假與疾病休假等既得給付有關之負債，其衡量與認列，係以資產負債表日之未付金額，該金額係按截至該日，員工當時之薪資率來計算。</p> <p>至於與病假相關的給付中，員工尚未既得 (vested) 的部分，預期其不會超過未來將歸屬予員工權利之數額，故不予認列。</p> <p>長期服務休假</p> <p>因長期服務而發生之負債，已予認列；衡量其金額之方法有二，一法為預期未來支付長期服務休假給付的折現值，而長期服務休假給付之數額的折現值，係與截至本資產負債表日止，員工業已提供之服務有關者；另一法為「名目法 (nominal method)」。所謂名目法，乃一項估計工具，係就所有服務年資五年以上之員工，在年底當時的報酬率，來計算員工之權利，該工具可合理衡量在某些情況下之負債。</p> <p>未編入預算的大規模機關 (Major non Budget agencies) 與區域性衛生服務 (Area Health Service)，係採用現值基礎來估計長期服務休假給付，故將預期未來工資與薪資之水準、</p>	<p>員工離職與服務期間的經驗，都納入考量，估計未來給付，再折為現值；至於其他機關，皆繼續採用「名目法」。</p> <p>退職金</p> <p>確定給付計劃之未提撥退職金負債，已予認列；其金額之衡量，係在於資產負債表日已歸屬員工之給付的折現值，與退職金計劃所有資產的市價之間的差額。該項負債，每年都由政府精算部門，依退職金管理局 (Superannation Administration Authority) 之資料，進行評估；而該負債之計算，係以最近一次的精算評估 (每三年一度) 為基礎，惟後續價值之重大變動^{譯註 8}已經調整。</p> <p>已歸屬予員工之給付的現值，是基於該退職金基金之會員 (現在或過去公務員) 至資產負債表日之預期未來給付。該給付以已貢獻之服務而產生者為限。估計預期未來給付時，已納入考量者，包括：預期未來的工資與薪資水準、預期未來的投資報酬率、消費者物價指數之成長率，與對員工離職與服務年資的經驗等。</p>
--	---

^{譯註 8} 指精算價後的變動。

釋例 13.7
 新南威爾斯公共部門合併財務報表
 1996-97 年
 公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分）
 第 37 與 38 頁（單位：百萬元澳幣）

13.員工之權利	96-97	95-96		
流動	2,295	2,545		
非流動	<u>14,512</u>	<u>16,785</u>		
	<u>16,807</u>	<u>19,330</u>		
員工之權利包括：				
未提撥退職金	12,789	15,435		
長期服務休假與其他休假之權利	3,642	3,628		
其他與薪資有關之負債	<u>376</u>	<u>267</u>		
	<u>16,807</u>	<u>19,330</u>		
未提撥之退職金負債：				
<p>公共部門中，若干個確定給付計劃的未提撥退職金負債，每年都由政府精算部門依退職金管理局所保存之資料進行評估；該負債乃以最近一次精算評估（每三年一度）為基礎，惟調整後續價值之變動。</p> <p>上述計算一般而言，係以截至 1997 年 6 月 30 日止之實際資料為準；至於所使用之基本人口統計的假設，與上一次（1994 年）統籌基金退職金計劃（Pooled Funded Superannuation Schemes）的評價所採用者（三年一度）相同；然而，1994 年的評價中所採用的經濟假設，已因反應現時經濟的情況而作修改，並與澳洲會計準則 AAS 第 25 號「退職金計劃財務報告」（Financial Reporting by Superannuation Plans）的規定相一致。</p> <p>1997 年 6 月 30 日未提撥負債之估計，其主要經濟假設，如下：</p>				
	1997-98	1998-99	1999-2000	此後
報酬率	7.0 % pa	7.0 % pa	7.0 % pa	7.0 % pa
薪資成長率	3.7 % pa	4.0 % pa	4.5 % pa	5.0 % pa
消費者物價指數成長率	2.1 % pa	2.5 % pa	3.0 % pa	3.5 % pa

1997年6月30日之未提撥退職金負債，與去年相較，減少大約26億元。

未提撥退職金負債之所以大量減少，係因為退職金管理局在1996-97年度納入若干項對員工準備（employee reserve）的有利調整之故。上述調整，與攤入統籌基金之所得稅扣抵（tax credit）的員工準備、州退職金計劃提撥者準備（Contributions' Reserve）之數額有關；調整係因改正雇主的年度報表與額外利息收入而起。

未提撥負債之減少，係起因於政府精算部門調整歸屬予員工的給付之價值，以與基金參與者之變動與評價假設之變動相一致。至於上述變動，則在反映現時精算因素之改變。

	<u>96-97年</u>	<u>95-96年</u>
未提撥退職金負債，包括：		
統籌基金：		
· 州當局（State Authority）退職金計劃	2,214	2,075
· 州當局非相對提撥退職金計劃	876	654
· 州（State）退職金計劃	6,287	9,013
· 警察機關退職金計劃	2,495	2,800
法官的退職金計劃	194	147
立法委員相對提撥退職金計劃	70	65
大學退職金負債，州負擔之部分	652	678
其他	<u>1</u>	<u>3</u>
	<u>12,789</u>	<u>15,435</u>

釋例 13.8
美國政府財務報告
1998 年

財務報表附註，第 72 頁（美元）

附註 10. 聯邦員工與退伍軍人應付津貼			
政府提供公務員（包括文職與軍職等）退休給付、人壽保險與健康保險，與其他給付。聯邦政府所管理之退休金計劃超過 40 個。其中最大的文職人員計劃，係由人事行政局(office of personnel management, OPM)管理；最大的軍職人員計劃，則由國防部管理。政府的退休金計劃，有確定給付計劃與確定提撥計劃，其中最大者，為確定給付計劃。			
聯邦員工與退伍軍人之應付給付，9 月 30 日（以十億元計）			
	文職人員	軍職人員	合計
退休金負債	996.4	650.5	1,646.9
應付健康給付	181.8	223.4	405.2
退伍軍人薪給與喪葬給付	-	578.1	578.1
其他給付	<u>34.1</u>	<u>20.8</u>	<u>54.9</u>
聯邦員工與退伍軍人應付給付總額	<u>1,212.3</u>	<u>1,472.8</u>	<u>2,685.1</u>
: :	: :	: :	: :
用以決定退休金負債與相關費用之重大假設：			
（百分比）	文職人員	軍職人員	
利率	7.0 %	6.5 %	
通貨膨脹率	4.0 %	2.1 %	
預測薪資增加率	4.3 %	2.8 %	

釋例 13.9
美國政府財務報告
1998 年
財務報表附註，第 76 頁（美元）

附註 13.其他負債		
: :	: :	: :
「應計工資與津貼」，包括因文職公務員與政務官(commissioned officers) 已賺得但尚未支付之薪資與工資，亦包括已提撥之年度休假給付，與其他 他員工已賺得但尚未支付之員工津貼。		
: :	: :	: :
其他負債（9 月 30 日）		
（以十億元計）		
: :	: :	: :
應計工資與津貼	11.1	
: :	: :	: :

原住民之土地請求權

468. 某些國家之政府，會因原住民（indigenous people）對土地之請求權而受到限制。這些原住民有請求權的土地，可能是政府目前仍持有之土地，也可能是政府以前接收，但目前屬私人所有之個人土地。這種負債的解決，可透過協商，或經由法院的系統；在接受任何負債，或法院作成判決之前，政府可能有或有負債存在；待政府與原住民達成協議，或法院系統作成判決，則該負債即符合認列的標準。解決土地請求權問題之方式，可用金錢來補償原住民，或把另一塊土地的所有權移轉給原住民。若該負債係以移轉土地所有權的方式來解決，則負債之金額應反映後者土地之價值。認列土地請求權為負債之釋例，請參見本章對或有負債之討論。

道義或衡平的義務 - 對天災之受災者所提供之救助

469. 政府可能對天然災害擔負無底線（open-ended）的義務，因此財務報表編製者須確定：政府須在何時認列為了彌補資產損失所發生之移轉性支付款與其相關負債。就自然災害之清理成本等項目而言，在政府承擔該項清理與補償的責任之前，並不符合負債的定義；亦即，當政府對補償或清理成本有明確且正式之政策時，該成本若很可能發生，且其金額又

可合理衡量的話，則該項負債即應予認列。

環境負債

470. 環境負債雖是最近才出現的一種新負債，但無論如何它卻非常重要。現在，許多國家已訂有環境保護的法規（environmental laws and regulations），把損害環境的責任，交由傷害自然環境的一方或該資產之目前所有者。在某些情況下，政府可能是使自然環境受傷之一方，或該項財產之目前所有者。在確定政府應如何在財務報表上列報環境負債時，須考慮會導致負債之事項是否已發生，以及該項負債是否很可能發生，且金額又是否可合理衡量。例如，若政府損傷某項資產，且在現行的法令下，政府應負有賠償之義務的話，則政府的負債也已發生。
471. 與環境負債有關的一個難題，是評估已發生損害的範圍，以及回復原狀或遵循現行法令之成本。若環境負債之金額不可能量化，則財務報表不能認列該項負債，但應以額外的附註揭露其存在與潛在負債的範圍。
472. 以下釋例，在說明環境負債之潛在規模，該釋例係自美國政府的財務報表節錄而來：

釋例 13.10

美國政府財務報告

1998 年

管理當局的討論與分析，第 9 頁（美元）

另一項負債，與環境清理成本有關，該項負債很可能須動用大量未來的預算資源來清償。清理環境污染成本，在 1998 年 9 月 30 日，估計為 2,245 億元。

釋例 13.11

美國政府財務報告

1998 年

財務報表附註，第 75 頁（美元）

附註 11.環境負債

美國在第二次世界大戰與冷戰的時代，建立許多工業複合體 (industrial complex)，以研究、製造與測試核子武器。該等複合體，包括：核子反應爐、化學處理的建築物、金屬加工廠、實驗室與維修設備。環境負債只為了移除、保存與 / 或處分有害廢棄物所發生之成本。在本報告中，「環境負債」，僅適用於因聯邦、州、郡或地方法令與 / 或規章之規定，使因邦政府運作而產生有害廢棄物之必要清理成本。

在 1998 會計年度中，能源部清除過去遺留廢棄物的營運支出與資本支出，共計 36 億元，其中包括：核子原料與設施之穩定措施，以及每個基地 (installation) 中，廢棄物的處理、儲存與處分活動。

「環境管理與過去遺留之廢棄物」項，包括：環境回復之成本、穩定核子原料與設施，以及在每個基地中，處理、儲存與處分廢棄物的成本，亦包括相關活動之成本，例如，地主的責任、計劃的管理，與法律規定給予參與及監督的原住民與立法機關之補助，以及原住民

環境負債 (九月三十日)	
(以十億元計)	
能源部：	
環境管理與遺留之廢棄物	145.1
有放射能之設施	19.6
高層級廢棄物與已耗用之核子燃料	10.7
管道設施	7.8
其他	<u>3.2</u>
能源部總額	186.4
國防部	34.0
所有其他機關	<u>4.1</u>
環境負債總額	<u>224.5</u>

與立法機關的監督。「有放射能的設施」項，係目前仍在運作中，但估計最終必耗之穩定、消除放射強量與其除役的預期改正成本。目前尚無可行修復方法之計劃，係自該估計中排除；被排除之重大計劃，有：核子試爆區 (例如，內華達試爆區)。

國防部負責清理與處分其成本設施 (運作或已除役) 之內的有害原料，因本類成本已記錄之負債，達 34 億元。目前，國防部並未為國家防禦資產 (為主要武器系統，如：飛機、船艦與潛水艇) 與生化武器 (主要為有害原料) 而認列任何負債。

- 水表大面積物 (large surface water bodies) (例如，克林清 (Clinch) 哥倫比亞河)
- 大部分之地下水 (ground water) (即使經過處理，未來使用仍受限制)。
- 某些特殊核子原料 (例如，鈾六價氟化物)。

意外補償計劃下之義務

473. 在若干個管轄權，例如：澳洲、加拿大、美國與紐西蘭，車輛或工人的報酬型（compensation type）之保險計劃，係由法律上獨立之公共部門團體負責執行。到目前為止，該等計劃之會計方法尚未統一，其一次主要爭議，係投保人業已提出，保險計劃業已接受，但於未來會計年度才會支付之索賠，是否應於該計劃之財務報表中認列為負債？一旦認列，這些負債即應在控制該計劃之政府機關的合併財務報表出現。目前，有些計劃不認列這類負債。這些負債是否認列，繫於各管轄權的法律安排。當這類負債未予認列時，則應將該類負債精算估計之未來現金流量的折現值以財務報表的額外資訊列報。
474. 另一項爭議，是投保人尚未提出之索賠有關的潛在義務，是否應認列為負債？這些項目是否認列，繫於其發生之機率，與其能否可靠衡量之資訊是否充足。這類負債一旦認列，其釋例如下：

釋例 13.12

紐西蘭政府財務報表

1999年6月30日止

會計政策說明，第64頁

本期所採用之會計政策，除與意外復原與補償保險公司（Accident Rehabilitation and Compensation Insurance Corporation, ARCIC）有關者有所改變，其餘一致遵循。

在1996年6月30日之前，公營（Crown incorporated）ARCIC認列收入與費用的會計政策，係賦課（pay-as-you-go，採到期才付）基礎，因過去的請求權而產生之未來成本，不論是在ARCIC之財務報表，或在政府之財務報表，均不予認列，僅將其累積為未提撥負債，並於財務報表附註揭露。

不過，ARCIC已在1999年6月30日於其財務報表中，認列ACC已提出之請求權義務（因過去的請求權而產生之未來成本），也自1999年7月1日起，認列新請求權之未來成本。至於相關的收入，亦根據一致基礎而予認列。此舉使政府認列負債（已同時調整應該認列之收入後所得的淨額），其影響，係使政府對國營事業與政府個體之投資大幅減少。

提出新計劃或宣告得支出之提議

475. 無論是政府擬進行新計劃，或有支出之提議（spending initiative）的意圖，均使政府在將來須支付款項予他人，這些計劃或提議的型式，不論是預算政策，或是選舉中的支票，本身都不會對政府產生具拘束力，也不致造成一項現存的義務。政府只有在其犧牲未來經濟效益（或服務潛能）的承諾，幾乎無法（或完全無法）避免時，方認列負債。

目前政策下之未來義務

476. 當未來的義務業已產生，則其可能符合負債的定義。例如，與員工目前合約有關的長期負債，通常，在義務產生的當期，即符合負債之定義與認列的標準。
477. 決定何時認列福利給付（welfare payment），得使用負債之定義與認列之標準，除非政府知道有須把福利給付給予收受者的義務，否則，即無負債發生。在有人申請福利給付之前，政府通常不會知道有這種義務存在；當這種義務出現，且又符合合格的條件時，政府方承認負債。若政府在申請人符合合格的條件之前，即先行給付的話，則政府不應將該給付記作費用，而應按金融資產認列。
478. 一旦有人有領取福利給付的資格，則政府即應決定在所有的未來義務中，有多大一部分應在該報告期間認列。若該福利支出係屬定期分期（on regular basis）支付者，則通常僅於支付日把該日到期之部分，認列為負債；若福利給付係屬一次給付，只要申請人符合條件時，則在該給付到期時，不管是否業已支付，即一次認列為負債。至於未來的福利給付，則不符合費用之定義，故不會在當期報告期間內認列為負債。在任何一個特定時點，政府僅對在該時點的受款人有付款之義務，才須就這些金額認列費用（參考第 15 章對賦予他人權利之討論）。負債是否認列，繫於給付之性質，與強制性權利是否已賦予他人（determination），及何時賦予（timing）。上述兩項要件，隨管轄權的不同而異，例如，若直至支付津貼的當日才把權利賦予他人，則此筆津貼即未發生負債。
479. 提供關於某些未來承諾的資訊，有些管轄權喜歡採用揭露的方式，而不於其財務報表的總額中認列，例如，美國聯邦政府即採用揭露的方式來報導其社會保險義務（obligation）（SFAS 第 8 號第 49 頁），其理由，是這些義務有「重大的、具爭議性的、理論上的與實際上之問題」，亦請參照本章計提準備與或有負債的相關討論。然而，美國對其社會保險已到期的未付金額（unpaid amount）卻採認列應記負債的揭露方式（參

考以下釋例)。

附註 13.13
美國政府財務報告
1998 年
財務報表附註，第 64 頁

附註 1.K 社會保險

社會保險計劃（含：社會安全（Social Security）醫療保障（Medicare）鐵路員工之退休、塵肺，與失業等計劃）之負債，係按其在報告日已到期而未付之金額認列；至於尚未到期之未來才會支付之數額，則不認列為負債。社會保險的代管性管理資訊部分，有進一步的說明。

480. 政府因提供福利計劃而與未來的義務有關之資訊，（如，一般義務，與支應該等義務之資源），可在預算書中列報，亦可在財務報表中列報，或在此二種文件中同時列報。
481. 當政府有義務存在時，若沒有明確的法律責任，則須根據可取得之資料，來評估該義務是否會產生負債。碰到這種情況，除須估計支付之金額，還須估計未來支付事實上發生之可能性。

計提準備與或有負債

482. 當未來支付的金額究為若干、支付究何時須支付，以及是否必需支付，為不確定時，計提準備（provision）或者或有負債二種情況就可能產生。所謂計提的情況，即指認列負債；所謂或有負債的情況，即指不認列為負債。
483. IAS 第 37 號「計提準備、或有負債與或有資產」（Contingent Liabilities and Contingent Assets）規定，說明計提準備與其他負債間的關係，及計提準備與或有負債間之關係；其定義之計提準備與或有負債，如下：
- 計提準備，係指發生時點或金額不確定之負債。（第 10 段）**
- 或有負債，係指**
- （a）可能的義務，該義務係因過去的事項而發生，其存在或不存在，係視某不確定事項（一或多件，該個體無法完全控制者）在未來發生或不發生而定；或
- （b）現有的義務，該義務係因過去的事項而發生，但因下列因素而不予認列：

i. 需動用資源（包含經濟利益者）以清償該義務的可能性，不算高，未達很可能（probable）；或

ii. 該義務之金額無法合理衡量。（第 10 段）

484. 計提準備，既符合負債之定義，也滿足認列的標準；或有負債則僅符合負債之定義，或僅滿足認列的標準，但非同時符合兩者。在某一財務報導期間被列為或有負債的事項，可能在下一期，因符合負債之定義與認列標準，而被列為負債。當過去不確定的事項，變成確定時，這種情況即可能發生，例如，當法院作成判決，確定政府須賠償，或當政府取得額外資訊，可合理衡量負債之金額。
485. IAS 第 37 號公報亦說明適用於計提準備的認列標準。該公報指出，現有的義務，包括法律規定的義務與推定的義務。該號公報之附錄，並列出計提準備與或有負債之比較。
486. 計提準備與或有負債二者間之區別，對政府及對企業而言，都非常複雜。其關鍵是：是否有現有的義務？現有的義務是否存在，要視個別情況而定。可能有義務的情況，在公共部門有例如：
- 清理受污染之土地。
 - 支付解僱多餘員工之成本（redundancy cost）或其他與組織調整有關之一次性成本（one off cost）。
 - 替被保證人償付其負債。
 - 滿足新制定規範之要求，該等規範，有健康與建築安全。
 - 因訴訟（未決訟案、或被脅迫要提起之訟案）作成判決，而支付判定之賠償金額。
487. 在上述這些情況下，其結果可能是：完全沒有負債、需要計提準備或需要揭露或有負債；究屬何者，全視負債發生之機率而定。
488. 有關事件發生機率之資訊，政府可取得者，在變多時，可能使得某些義務，在以前只須按或有負債揭露，現在則已符合負債之定義。遇此情況，為使報告可以比較，財務報表附註應指出某項或有負債已告刪除，以及為何刪除的原因。
489. 以下釋例為或有負債之會計政策，其係自揭露土地請求權這項或有負債的財務報表中節錄而來：

釋例 13.14
澳洲聯邦政府財務報表
1997 年 6 月 30 日止
財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 41 頁

或有事項

1.48 在本套合併財務報表中，或有事項，係按於報告期間終了時存在的情況（condition）、情境（situation）或環境（circumstances），使個體可能產生損益，惟該可能之損益，具不確定性，而且，該等情況、情境，或環境，在不確定的未來事項（一或多件）發生或不發生時，方能確定。

釋例 13.15
美國內政部 1998 會計年度 DOI 年度會計報告
1998 年 9 月 30 日與 1997 年 9 月 30 日
主要財務報表附註，第 67 頁

附註 1.L 負債與或有負債

負債，代表因已發生交易（或事項）而須由內政部支付貨幣（或其他資源）之數。財務報表的讀者在閱讀報表時，應了解內政部僅是一個獨立個體中的一部分而已，如未經國會撥款，即無法償付任何負債，亦即，所有的負債，除已訂定合約者外，獨立之個體皆得取消其支付。在撥款尚未通過立法時，負債係無預算資源支持（covered）者，或稱資金未提撥之負債；而撥款並不必然通過立法。

或有負債，係須待未來事項有確定結果，方能確定其是否存在或金額為若干之負債。內政部在某或有負債很可能發生，及其金額可合理估計時，方予認列。根據美國的聯邦會計指導方針，未來為清理環境危害物（hazards）而發生之負債，僅政府在法律上須對製造這些危害物負責時，才可能發生；預期未來清理之環境危害物成本，若由他人所引起，內政部即不將其清理成本認列為負債，內政部基於保護公眾的健康與安全之責任而作之清理支出，係按已進行補救工作，於會計記錄中認列。有關或有負債之額外資訊，請參見附註 13。

釋例 13.16

美國內政部 1998 會計年度 DOI 年度會計報告

1998 年與 1997 年 9 月 30 日

主要財務報表附註，第 80、81 頁（美元）

附註 13.或有負債

美國內政部係各種行政訴願（administrative proceedings）法律行動與因侵權行為而產生請求權（tort claims）的一方（party）。上述這些行政訴願、法律行動與請求權，最後判決的結果，可能對聯邦政府不利。當內政部認為損失很可能發生，且其金額可合理估計的話，則認列應計負債；若損失合理地可能發生，或損失雖很可能發生，但金額卻無法估計，則表示或有事項存在。在某些情況下，損失一旦確定，支付該損失之資金可能由財政部所管理之預備金（Judgment Fund）動支，而不是由指撥給內政部，供其日常運作的款項中支付。

.環境的危害

美國內政部受聯邦、州，以及地方的法令規定之限制，該等法令所規範者，有：凡引起環境污染的空氣、水與土地三者的使用、有害物品的儲存與處分，以及設施的運作與關閉。在諸多聯邦法律中，與內政部有關的環境污染法律，主要為環境之回應、補償與責任綜合法案

（Comprehensive Environmental Response, Compensation, & Liability Act, CERCLA），以及資源保護與復原法案（Resource Conservation & Recovery Act, RCRA）。凡須擔負環境報護責任的任何一方，包括聯邦機構在內，須將釋放出來的有害物質清理乾淨。

內政部，為負責監督國家公園、野生動物保護區與公共土地（public domain land）之聯邦機構，其負責之土地，約佔全國的五分之一，因為內政部扮演這個角色，所以須面對許多清理有害廢棄物之情形，而須清理之有害物質，包括：有毒化學品（如，化學品之容器）被化學品污染之土壤與水源，以及實體危害物（如，尚未封閉礦坑之坑道）。

於尋找有毒區域，並予監視保護受影響之地區，以及對優先之區域著手進行清理等方面，內政部訂有積極的計劃。然而，由於內政部所轄土地範圍廣大，不可能進行地毯式的檢查，因此，無法確定有毒區域的正確數目，也無法決定清理成本的明確金額；有毒區域一旦辨認，其評估的進行，及確定補救所須之潛在成本即可能耗時數載。

內政部為自己所引發之污染，或污染雖非自己引發，但在法律上須負責清理者，只要其環境清理負債屬很可能發生，而金額又可合理估計，內政部即認列估計負債，在 1998 年與 1997 年，內政部分別認列 \$ 275 百萬元及 \$ 223 百萬元的估計負債。上述估計數，包括預期未來的清理成本及研究成本。研究成本，係針對尚不知其未來是否需負責清除之區域，評估所需清理之程度與項目者。內政部所負責的污染區域，其或有環境清理負債的總金額，包括很可能發生及金額可合理估計者，可能超過 \$ 338 百萬。該估計數未納入未來礦區回復之支出。內政部對未來礦區之回復，雖無法律上之責任，但自願承擔修復之責任。下段即將予以說明。

除以上已提討論關於內政部製造或促成有害物質產生之有限情況外，在公有土地上尚有其他內政部應負責清理之有害情況。這些清理成本，並不包含於或有負債之中，可能因下列活動而產生：

- 他人合法進行的採礦活動，指在過去二百年以前，現行較嚴格的環境清理與修復法施行之前所進行者。
- 受現行準則規範之合法採礦活動，惟其負責人無法找，或負責人雖已找到，但已宣告破產，或因其他原因而無法強制其清除有害物質者。
- 非法之活動，包括：進行具放射性麻醉劑之實驗（含積極從事及已放棄者）、傾倒有毒材料、非法採礦，以及
- 在運輸過程中溢出、土地掩埋（land fill）、運輸管線之裝設與機場之興建。

釋例 13.17 註5

加拿大公共帳戶報告

1998-99 年

與財務報表有關之其他資訊，第 10 節（加幣）

表 10.8

或有負債明細表

1999 年 3 月 31 日 - 續

	授權上限 (如適用) ⁽¹⁾	或有負債 ⁽²⁾	預期損失占目 前有效擔保之 百分比 (如適用) ⁽³⁾
	\$	\$	%
其他明示之擔保：			
草原穀類預付款法下之擔保	1,500,000,000	2,410,100,000	6.4
加拿大小麥理事會法第 19 條下 之擔保			(18)
對抵押品持有人之擔保(由加拿 大抵押保險公司，與 GE 資本抵 押保險公司(加拿大)承保)		147,451,608	
農產品合作行銷法下之擔保 ...		21,766,158	
	<u>1,500,000,000</u>	<u>410,317,766</u>	
保證毛額	<u>35,368,866,889</u>	47,744,914,110	
減：備抵損失 ...		4,090,000,000	(19)
因保證而生之淨暴險部位		43,654,914,110	
國際組織		18,340,282,846	(2)(10)(20)(25)
請求權，與審理中及潛在訴訟 ...		14,143,561,075	(10)(20)
原住民土地之綜合請求權		742,000,000	(22)
小計		76,880,758,031	
合併的國家組織之或有負債		91,570,000	(24)
總計		<u>76,972,328,031</u>	
:: :: ::		:: ::	

註5 本節錄所引用之完整或有負債明細表，可以在下列網址看到：<http://www.pwpsc.gc.ca>

(22) 政府有 69 件原住民土地請求權的案件。這些案件，有者在協商中，有者已被接受，亦有正在審查中的。

在這 69 個綜合請求案件中，與育康印地安人有關者，計七個；而屬 (DeneMetis) (法裔加拿大與印地安混血兒) 的請求權案者，計 5 案，係處協商的最後階段。若協商完成，政府即有義務，在若干年的期間內支付財務上的補償，如下：

	(以百萬元計)
育康印地安人	109
DeneMetis 請求權 (之部分)	197
加拿大印地安原住民	190
	<hr/>
	496
履行成本	246
	<hr/>
總額	742
	<hr/> <hr/>

剩下的 57 個請求權，尚未被量化

承諾

490. 承諾 (commitments)，通常是政府基於現有的契約^{註6}，而承擔一種未來負債的責任。在交換交易中，由於交換尚未發生，或在無對價交易中，由於付款尚未到期，因此，雖有契約，但目前的義務可能尚未產生。義務，以及隨之而來的負債，通常係在商品與勞務交付時才發生。例如，當報告個體承諾將在未來購買或自建一個資本資產，則承諾已作成，而義務通常係待資產已交付，或個體簽訂一個不可撤銷的取得資產契約時才發生。在有契約的義務時，承諾與負債通常明顯不同；惟在義務係包含於法律之中時，二者的分類就較困難，而需要判斷。
491. 承諾與或有負債不同，其差異，在於因承諾而起的負債通常一定會發生，只是義務會待未來的報告期間才會產生；該義務並不取決於一個(或若干個)不確定的未來事項之結果；一旦目前的義務的確產生，該項目不再是承諾，而轉認列為負債。
492. 承諾可能於財務報表的附註揭露，亦可單獨列表揭露。財務報表中認列的應計負債 (accrued liabilities)，並不包括這些承諾。許多國際會計準則皆要求揭露承諾，例如，IAS 第 1 號「財務報表之表達」，即要求企業揭露對未來資本支出所作承諾之金額；IAS 第 17 號「租賃」，也要求，除 IAS 第 1 號的一般性揭露之外，再揭露其他的項目，其所要求之揭

^{註6} 本研究中所指之承諾，不是負債，而是個體必須於未來支付者。此名詞的意義，隨管轄權不同而異。

露，係下列承諾：在融資租賃下的最低租金給付額，以及在不可取消之營業租賃下，付款日超過一年的租金給付款；該項揭露須以彙總的形式；分別列示其到期日與金額。

493. 政府所報導其作成承諾之型態，得如企業所報導其承諾之型態一般，得按政府的既有合約、契約協議或已制訂法令之規定中，與購買商品與提供服務有關之不同類別的承諾而報導。
494. 有人認為，只要政府的整體預算一旦通過，即可視為政府已作成一種支出的承諾。但是在政府的財務報表中，揭露這種「承諾」，可能沒什麼用處，因為，政府年度預算允許支用之金額，在年度報告期間終了時，均將正式認列為費用。
495. 一般而言，政府因目前正在進行的社會福利計劃而出現之義務，通常不會以其為承諾而揭露，這是因為在法律上，並沒有於未來須支付的義務（雖是否有支付的義務，隨管轄權之不同而異）。然而，政府因社會福利計劃下而出現的未來義務的資訊，於評估未來借款的需要、稅收水準、對經濟的影響、社會福利計劃長期延續的可能性，以及可用來選擇如何控制（或減少）支出（或虧絀）水準之政策，都須用到。這些資訊可於預算書與 / 或財務報表中揭露。
496. 另一個揭露資訊的做法，是僅揭露與政府現今財務狀況，或與正常「營運」過程相比，有異常之承諾，或僅揭露讓政府對未來歲入的需求產生重大影響的承諾。
497. 與員工僱用契約有關的承諾，不揭露為承諾，這是因為這種契約是企業正常營運過程的一部分。類似地，可能也會有人主張，進行中的社會福利計劃，也是政府正常營運過程的一部分，因此除非有進行新計劃的承諾，或有擴大現有計劃的重大改變，否則，也不必特別強調這些社會福利計劃。
498. 有些政府（例如：美國聯邦政府）的法律規定，該政府須按目前的政策來預測未來的支出水準，並揭露該等資訊。
499. 以下釋例為有關承諾之會計政策，該揭露事項包括未履行的義務如何處理：

釋例 13.18
澳洲聯邦政府財務報表
1997 年 6 月 30 日止
財務報表附註 (形成財務報表的一部分), 第 41 頁

承諾

1.50 承諾, 乃對其他個體在未來進行支付之義務或許諾 (undertakings), 該等義務或許諾係於報告期間終了時存在, 惟並未於資產及負債表中認列為負債。

釋例 13.19
新南威爾斯公共部門合併財務報表
1996-1997 年
公共部門財務報表附註 (形成財務報表的一部分), 第 29 與第 30 頁

向民間部門融資的基礎建設資產

對於向民間部門融資之基礎建設資產的會計處理, 目前澳洲會計準則尚未訂定規範。在會計準則未訂定前, 財政部採用以下的方法。

公平比例未執行協議 (Agreements Equally Proportionately Unperformed), 因其向民間部門融資基礎建設計劃而產生者, 通常不認列為資產或負債, 這是因為其在是否符合 SAC 第 4 號會計觀念公報「財務報表要素之定義與認列」中, 關於定義與認列標準之要求方面, 有重大不確定性之故。因這些計劃而作的支付, 係在計劃期間內有系統地認列為費用。此外, 因這些計劃而承諾未來將進行之支付, 係於財務報表附註中揭露為「承諾」。

然而, 有一些向民間部門融資的基礎建設計劃之規定, 為民間部門個體, 在特定特許期間內, 設計、建造、經營與維護該基礎建設, 在該特定特許期間結束後, 該基礎建設則轉回給政府機關。

把剩餘服務潛能轉回政府機關之權益, 是政府機關這種合約中出現的權益 (emerging interest), 故認列為資產。該權利係以移轉日當天政府所佔該資產股份之現時成本為準, 而進行評價。該權利自建造完成日起, 於特許協議期間內, 逐步認列。

釋例 13.20
紐西蘭國防部年度會計報告
1999 年 6 月 30 日止
會計政策說明，第 115 頁

承諾

因在資產負債表日已簽訂合約，而將在未來產生之費用與負債，在相當於未履行義務（equally unperformed obligations）之範圍內，以承諾揭露。

管理性負債 (Administered Liabilities)

500. 只有在負債同時符合負債的定義與認列的標準時，政府個體才予認列該項負債，除非意味政府個體須犧牲其未來的收入或資產，否則不認列為負債。然而，政府個體可能會管理屬於另一層級政府或其他個體的負債，例如，某政府部門可能會管理中央政府的負債組合。為表現政府個體管理這類負債所擔負之責任，其財務報表附註應揭露這類負債之資訊，或以單獨列表之方式表達。然而關於報導管理負債的方式，實務上的處理方式不一，有些個體還於財務狀況表認列這類負債。有關管理性資產與被管理的交易之討論，可參閱第 12、14，與第 15 章。

未認列之負債

501. 當負債不符合其定義與認列的標準時，則財務報表不認列該負債，但是，可以在財務報表附註單獨揭露。例如，社會安全（福利）義務在現行法令下之精算價值，可於財務報表的附註揭露。以下釋例，為未認列於財務報表中之負債，於附註中揭露之情形。

釋例 13.21

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 70 頁（單位：百萬元澳幣）

附註 35.未認列之負債	1997	1996 ¹
以發生之機率為基礎		
未認列之負債係因未來經濟利益之不可能發生者，其明細如下：		
資產負債表外利率金融工具	3,077	2,904
不同幣別與其他衍生性金融商品	3,712	-
承銷之設施	271	-
直接授權之代替融資（Direct credit substitutes）	153	-
授權之加強（Credit enhancement）	730	-
其他	-	95
未認列負債總額 - 以發生之機率為基礎	<u>7,943</u>	<u>2,999</u>
以金額能否合理衡量為基礎		
未認列之負債係因未來經濟利益之犧牲無法合理衡量者，其明細如下：		
資產負債表外利率金融工具		
¹ 試算，但未經查核		

負債之分類

502. 如何分類，繫於使用者之需求，及其需求如何才最能符合。第 12 章（資產的分類）所辨認之限制，於本章亦適用。負債可能的分類，為：

- 應付帳款與應計負債。
- 員工退職金給付義務或賦予員工的權利。
- 與未賺得收入有關之負債。
- 借款，以及
- 貸款，以及從其他政府取得之預付款。

503. 負債亦可按其性質或功能而來分類；第 19 章所談之國家帳系統與政府

財政統計功能分類，亦可使用。

504. 政府可能想要區分那些負債可能於下個預算期間支付，而那些負債又將於後續期間才支付。如第 12 章所述，欲達此目的，負債之揭露可用流動性排序或是以流動與非流動分類。當負債根據流動性之順序分類時，應付款與計提之準備往往會落在光譜的一端，而借款與退職金負債則落在另一端。
505. 因政府借款之性質與數量，借款常受重視；區分須以外幣償還之應付借款，尤其是金額重大者，對財務報表閱讀者而言，亦非常重要，因如此一來，他（她）才能評估匯率變動的影響。

第十四章 應計基礎—收入

前言

506. PSC 研究第 9 號「收入的定義及認列」，在考量 IASC 的收益 (income) 及收入(revenue)定義可適用於公經濟個體的收入 (revenue) 之程度後，結論是：雖然政府所從事的某些交易，與商業或非營利機構所從事者相同，但其收入中還有無對價移轉，這一部分即須另予考量。因此，該研究專門探討與無對價交易有關的名詞定義與其認列有關的問題。本章描述政府收入的型態、討論國際會計準則委員會的收入定義可以適用的程度、提供收入交易的釋例，並討論與認列這些收入(尤其是無對價移轉)有關的議題。

收入的定義

507. 國際會計準則委員會「財務報表之編製與表達的架構」將收入定義如下：
收入是某一個體在會計期間內經濟利益的增加，其形式，有：資產的流入或增加，或負債的減少，二者均造成權益之增加，惟排除因權益參與者 (equity participant) 的貢獻而產生的權益增加。(第 70 段)
508. 國際會計準則委員會之「財務報表之編製與表達的架構」接著指出，所謂收益 (income)，包含收入 (revenue) 與利得 (gain)：
所謂收益 (income)，包含收入 (revenue) 與利得 (gain)；前者係指因企業個體正常的營運活動而產生者，可稱銷貨、手續費、利息、股利、權利金及租金等不同的名字。(第 74 段)；後者則指其他也符合收益定義之項目，這些項目可能因企業個體的正常營運活動而產生，惟亦可能來自非正常營業活動。因利得亦代表經濟利益的增加，在這一方面的性質與收入無異，故本「財務報表之編製與表達的架構」未區分收入與利得而將其視為二個不同的要素。(第 75 段)
509. 公共部門委員會，與其它幾個公共部門的準則制定者一樣，都選擇以「收入」這個名詞來含括會計準則委會所稱的「收入」及「利得」。

收入的認列

510. 應計基礎，係在交易及其他事件發生的當期認列其影響，而不論現金收

受的時間。此舉意味必須作成何時認列收入的決策。針對是否應認列一個要素，國際會計準則委員會「財務報表之編製與表達的架構」所訂的標準如下：

- (a) 與該項目有關的未來經濟利益，很可能會流入 (inflow) 一個企業，或自該企業流出 (outflow)；及
- (b) 該項目的成本能可靠衡量 (83 段)。

511. 所謂「很可能」，係指事件發生的機會比有可能 (less likely) 要高；而「能衡量」，則指可合理估計。一般而言，衡量收入的可靠性要相當高，然而，有時卻不得不估計。以下即說明不同型態的收入各在何時認列。

收入的型態

512. 政府的收入，包含：

- 無對價收入，包括：
 - 直接稅及間接稅。
 - 捐 (duties)。
 - 規費及罰款，以及
 - 其他無對價移轉。
- 對價 (或交換) 收入，包括：
 - 貨物的銷售或服務的提供。
 - 股利。
 - 利息，及
 - 出售資產的淨利得。
- 其他利得

513. 以上清單並不完整。完整的清單待本章最後一節討論「分類」時方予提出。以上所稱對價收入，其交易方式，與民間部門相同；而無對價收入，則通常是因政府運用其公權力而來。

514. 雖政府可自上述所有的來源獲取收入，但其組合如何，則繫於政府的型態或層級。在正常情形下，國家或聯邦政府的收入，大部分係來自課稅權或稽徵權的行使，此外，還會收到來自於其他政府、跨國家公權力組織 (super national authorities) 或民間部門的補助 (grants)、捐款 (contributions) 與捐贈 (donations)。

515. 政府部門的主要來源有二：來自其他政府個體或民間部門的交換收入，以及來自中央政府的收入。依管轄權之有無，後者可分為對價交易及無對價交易的收入。政府或機構可能替其他政府或其他個體收取收入，該

項收入款項稱為代管收入款 (custodial receipts) 或代理收入款 (agency receipts)。本章亦討論代管收入款的處理。

516. 地方政府的收入，可有許多來源，包括：對自用或商用住宅課徵的地方稅或底冊稅、其他層級政府的補助，以及進行交易活動或提供服務的收入，後者常以成本收回的基礎來計價。
517. 其他的政府報告個體有許多種。其中，公營事業 (Government Business Enterprises ,GBEs) 的收入，根據定義，在正常情況下，大部分係來自交易活動；而其他組織的收入，則可能同時包含一般交易的收入，以及補助、捐款與捐贈。
518. 融資流入 (如：較常見的借款) 因使資產與負債同額變動，未影響淨資產/權益，而不符合收入的定義。融資之流入係直接納入財務狀況表，分別增加金融資產及金融負債的餘額。這些項目之處理，請參閱第 12 章及第 13 章。

法定預算/撥款 (Appropriations)

519. 就政府整體而言，法定預算是立法機關核准行政機關得合法支出的一種授權；對在法定預算中接受資金的個別政府個體而言，則須決定該筆款項是否符合收入的定義；如符合，還應區分該筆款項究屬對價收入或無對價收入。依某一管轄權法定預算的型態，以及法定預算的本質，法定預算可能是：
 - 收入。
 - 資本捐贈，係直接、永久增加個體之資源基礎 (resource base)，其性質，與民間部門個體或公營事業收到的權益投資相類似。
 - 借款，或
 - 代管收入款，將移轉給第三者之款項。
520. 在應計基礎下，撥款若係直接且永久增加某政府個體之資源基礎，則對該政府個體有控制權的個體 (controlling entity) 可能將此筆款項記為資本捐贈，而上級機關即被視為「所有者」。這筆款項究應按資本捐贈或借款認列，則繫於該撥款制度的性質及該政府個體身處其中運作的架構而定。當某個政府個體已經公司化，或當該政府個體服務提供的模式，已建立買方 - 賣方 (或類似) 的關係時，以資本認列的方式為適當。此時，該政府個體與整個政府體系間的關係，和所有者與整體民間部門或其他政府個體間的關係相似。請參閱第 12 章「金融資產 - 投資」關於政府個體在進行資本捐贈時，在財務報表的會計處理。

521. 若資金的撥入係為支應某政府個體在報告期間內的營運活動，則其屬收入之性質。營運活動的法定預算在立法與行政管理上之安排，隨管轄權的不同而異。例如，在採應計基礎的國家，如紐西蘭，政府與其代理機構之間有明示之約定，述明須提供的商品與勞務，那麼，代理機構在因法定預算而收到用以提供產品所需的資金時，可能可以記為交易收入；但其他的管轄權在收到預算分配下的資金時，則可能視為無對價收入，請參閱本章關於「無對價收入」的說明。
522. 預算分配可限制資金使用之目的，或不加限制。若加限制時，則收到該筆資金的個體，須考量認列收入的適當時點，請參閱本章「受限制的移轉」的說明。此外，認列的時點還受確定收到並持有該筆款項的程度之影響，而確定程度的高低，又隨管轄權的不同而異。對一筆已通過法定預算但尚未收到的收入而言，如果某一政府個體收到這筆款項之可能性，高於收不到的可能性，則可能可以認列為收入；惟對該筆金額的收取如尚存不確定因素，收入之認列也可以遞延。
523. 一般而言，當政府個體須把撥款中尚未支用之部分退還給上級機關時，即不得作為收入，因其對該未支用部分的資源缺乏法定權利；惟如政府代理個體可保留該尚未支用款項的一部或全部時，則該金額可視為收入。
524. 美國的作法，係將撥款視為支應營運活動之財源（financing source），而政府機關係在預算款被用來支應營運活動時認列，不是在相關成本發生時認列。所謂該預算款用來支應營運作業，係指：政府機關買入經預算授權支出之商品或勞務、或提供經預算授權支出之福利與補助。撥款未支用之餘額，亦即，尚未被認列為「已支用之預算分配數」者，只要已通過立法程序，即會在政府機關資產負債表的權益項下，以「未支用預算分配數」項目列示。（SFFAS 第 7 號 69 段及 70 段）
525. 紐西蘭則採另一種處理方式。國會批准多種費用及支出，包括：向其他部會及供應商購置其產出、代表政府而支付補助款及其他無報酬性移轉，以及購入或建造資本資產。當國會所批准的支出係用來購入他人的產出時，產出提供者因預算分配而收取的金額，即按一般公認會計實務認列為收入。
526. 受法定預算限制之收入的會計政策釋例如下：

釋例 14.1
紐西蘭國防部年度報告書
1999 年 6 月 30 日止
會計政策說明，第 113 頁

收入

本部門經對皇室提供產出、對第三者提供服務，以及存放於銀行帳戶內資金的利息收入，而產生收入。上述收入係在賺得時認列，並在與其相關的會計期間內列報。

釋例 14.2
美國審計部審計長之年度報告
1998 年
主要報表之附註，第 72 頁

附註 5. 淨融資來源

審計部 (GAO) 取得融資的來源 (financing resources)，除可收回支出 (reimbursable) 的服務外，係包含已使用的預算分配及設算的融資 (imputed financing)，但須減除移轉至外部的支出。所謂作為融資之來源的預算分配，係在已取得商品與勞務，或已發放給付時，認為其已告使用，而不論該類商品、勞務或給付是在報導日之前支付，或在該日還為應付款，亦不論該筆撥款所支應對象之認列，是作為費用，還是作為資產。所謂設算的融資，係指由 OPM 代本部所支付的聯邦公務員退休金給付，該款抵銷本部所需支付之退休金成本，歸屬本部，並已在淨成本表 (Statement of Net Cost) 列報。所謂移轉至外部的支出，係指由本局移轉至其他聯邦機構，而其他聯邦機構不必償付之已資本化資產的帳面價值。

無對價收入 (Non-reciprocal Revenues)

527. 無對價移轉，係指政府機關在收取資產、服務或清償負債時，為換取其他個體的上述移轉，不需直接放棄相近的價值。稅收是此類經濟利益流入的主要來源。某些管轄權使用「非交換」移轉一詞，來稱呼無對價移轉。

528. 除了稅收之外，政府尚可收取之無對價移轉，有：補助、捐贈，以及來自其他團體的支付。例如，國家級政府機關可能接受來自其他自治政府或超國家公權力組織的補貼（aid）或補助；國家級政府機關所屬的政府機關，可能收到來自上級政府機構的移轉性支付。在後者情況下，可能可視為與上級政府機關之間的有對價交換（請參閱本章「對價（交換）收入」的說明），惟亦可能視為無對價移轉。
529. 有些管轄權（包括美國）所使用的收入觀念，係基於下列原則：主要營運報表的最後數字（亦譯，底線（bottom line）），應是政府個體為進行其負責活動而耗費的淨成本，換言之，即是進行該個體所管理特定計畫的成本，減除因任何出售政府商品及提供服務而賺得交換收入後的淨額。在這種方法下，非交換收入主要係來自應收稅款，除非是僅限某特定計畫方能使用的稅額，否則，係整個政府的收入。不過，無論表達方式為何，收入的總額皆須清楚揭露。

因使用政府的公權力而取得之收入

530. 政府可使用其公權力徵收多種無對價收入，包括各種直接及間接稅、關稅、規費，以及罰款，例如：
- 所得稅。
 - 薪資福利稅。
 - 銷售稅。
 - 加值稅。
 - 薪資稅。
 - 財產稅。
 - 資本利得稅。
 - 印花、支票及信用卡捐（duties）。
 - 遺產/不動產捐。
 - 牌照稅。
 - 道路使用費及機車牌照費。
 - 徵課，及
 - 罰款。
531. 租稅的徵收，一般係視為政府營運收入的一部分。
532. 稅收通常構成政府主要收入，一般是用來評估政府在某財政績效的重要因素，在考量借款水準之後，也是用來評估跨代公平的重要因素。因為國際會計準則第 18 號「收入」僅著重交換交易，故稅收及其他無對價

交易即未被涵蓋。雖然對整個政府層級而言，稅收是主要的收入來源，但對某些政府層級或對某一個個別政府個體而言，可能並非如此。某些政府個體本身擁有徵稅權，故可使用這些徵收的收入以支應其日常運作的成本；而其他政府個體僅能代其上級政府機關收稅，本身無使用權。在此種情況下，徵收機關會把徵收的收入以代管收入款或代理收入款列記（請參閱此章後續討論）。

533. 可能認列租稅收入的時點甚多。以所得稅為例，下列認列時點均有可能：
- 納稅義務人賺得其課稅所得時。
 - 所得年度終了時。
 - 納稅義務人申報其所得稅申報書時。
 - 核定所得稅額時。
 - 納稅義務人認列所得稅負債時，或
 - 納稅義務人繳納稅款時。
534. 藉發生可能性的高低及可衡量性的高低，二個認列標準，即可辨別某一個政府在應計基礎下第一次能認列租稅收入的時點。因為各國的立法及行政系統不同，故不同的國家對相同的稅收，其認列時點也可能不同。
535. 各政府所使用的稅收認列時點，釋例如下：

釋例 14.3
紐西蘭政府財務報表
1999 年 6 月 30 日止
會計政策說明，第 58 頁

<p>收入 係經皇室元首授權而稽徵的收入。 皇室提供許多服務與福利，其中很多不能產生收入。納稅人所支付的稅款，與其所享受皇室的服務及移轉之間，並無直接關係；納稅人支付稅款這項行動的本身，並不代表其享有等值的服務或福利。此類收入係皇室行使其君權而取得。 皇室認列收入的時點，若有可能，係在他人對皇室的負債增加之時。</p>	
<p>收入之型態</p> <p>就源扣繳稅款（預扣稅款） 本國居民之扣繳稅款¹</p> <p>薪資福利稅 臨時稅（provisional tax） 卸裝稅（terminal tax） 商品及服務稅 貨物稅 道路使用費及機車牌照費 印花、支票及信用卡捐 其他間接稅</p>	<p>收入之認列點</p> <p>當納稅義務人賺得符合就源扣繳型的所得時。 當將符合就源扣繳的利息或股利付予納稅義務人時。</p> <p>當薪資福利型的福利提供時。 付款到期日。 申報書申報日。 當對皇室的負債開始時。 當貨物符合課稅條件時。 當該類費用或規費支付時。 當對皇室的負債開始時。 當對皇室的債務增加時。</p>
<p>¹ 其中居民的利息及股利所得扣繳稅款，請參見財務報表附註 1。</p>	

釋例 14.4

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 27 頁

州稅、罰款及規費

州稅認列之方式如下：

- 由政府核課的收入，主要是土地稅，係在核定通知書發出時認列。
- 由納稅義務人申報的收入，包括薪資稅及印花稅，係在納稅義務人交付稅款給稽徵機構時認列；至於加徵之收入，則在核閱納稅義務人的申報書後，發出核定通知書時認列。
- 交通罰款的收入，係採現金基礎，就所徵收的金額認列。上述罰款收入，包括在本會計年度之前即已發單課徵者。民眾收到罰單，有若干處理方式，一般而言，選擇支付罰款者，約佔 70%。所有他種罰款及規費，亦在現金收訖時方認列入帳。

釋例 14.5

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 38 及 39 頁

課稅收入

1.21 收入，係在政府已獲得對來自稅收的未來經濟利益的控制權，且該利益得可靠衡量之時認列。各類主要租稅收入的認列基礎，彙總於表 1：

表 1：租稅收入

主要租稅收入型態	收入的認列基礎
個人所得稅（預扣稅款、個人所得稅、臨時稅）	就納稅義務人在報告期間所賺取之所得認列，而該所得能被可靠衡量，且預期其能被徵收時認列。
公司所得稅及退休基金稅	就公司在報告期間的所得認列。
銷售稅及所得扣繳稅款（withholding tax）	依報告期間內已發生的特定銷貨及其他相關活動認列。
薪資福利稅	就僱主已提供給雇員的薪資福利（屬報告期間中提供者）認列。
貨物稅	當商品分配至家庭，供其消費時認列。
關稅	當進口商品分配至家庭，供其消費時認列。

536. 收入的金額及其認列的時間，在許多時候都非常明確，例如，當稅款之課徵與其繳納，係在同一個報告期間發生時；或當分期繳納的稅款尚餘最後一期未繳付，而後一期稅款的金額及可能退稅的金額均已告估計時。不過，收入的金額與認列收入的時間，在有些時候則較不明顯，此時，只好待金額得可靠決定時，方予認列。
537. 若有關未來稅收的資訊，為不完整或不可靠時，則認列收入的時點可能是在稅款收訖之時。例如，美國聯邦準則就是因為知道，在現行美國稅捐稽徵程序下，不能在事件（或交易）發生的時候就取得可用以計算應

收稅款所需的資訊，所以，美國的準則制定者現在所制定的認列與衡量租稅收入之準則，才有容許認列時點是在接近現金收取之時，而不是在可課稅所得被賺得之時的特徵。有一天，假如資訊系統可以改善，能夠取得可用以計算應收稅款額外之資訊的話，則作法可能不同。

538. 中央及地方政府的租稅稽徵釋例，如下所示：

釋例 14.6
紐西蘭政府財務報表
1999 年 6 月 30 日止
財務績效表，第 26 頁（單位：百萬元紐幣）

預測		實際	
1998 年 預算數	估計的 實際數	附註	1999/6/30 1998/6/30
		收入	
		經由皇室賦予之權利而稽 徵的收入	
21,603	20,490	1	20,289 21,260
<u>12,095</u>	<u>11,866</u>	2	<u>11,867</u> <u>11,722</u>
33,698	32,356		32,156 32,982
		義務性規費、罰金、罰款， 及稅課	
<u>263</u>	<u>270</u>		<u>300</u> <u>258</u>
<u>33,961</u>	<u>32,626</u>		<u>32,456</u> <u>33,240</u>
		經由皇室賦予之權利而稽 徵的總收入	

釋例 14.7

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

收入及費用 - 依經濟型態別，第 23 頁 (單位：百萬元澳幣)

收入及費用 - 依經濟型態別			
1997 年 6 月 30 日止			
	附註	1997	1996 ¹
收入			
租稅類：			
所得稅	4	90,416	83,738
銷售稅		13,365	13,107
貨物稅		13,276	12,949
關稅		3,261	3,167
其他課稅，規費及罰金	5	6,326	5,336
總租稅收入		126,644	118,297
：	：	：	：
：	：	：	：

¹ 試算，但未經查核

釋例 14.8

薩里郡議會科目表

1997/1998 年

科目 - 合併收入，第 15 頁 (英鎊)

	1997/98 總支出	1997/98 所得	1997/98 淨支出	1996/97 淨支出
資金之來源	：	：	：	：
郡議會之課稅所得	0	224,540	-224,540	-211,680
非國內稅率所得	0	203,107	-203,107	-213,553
支援收入之補助 (Revenue Support Grant)	0	159,361	-159,361	-146,666

其它無對價移轉

539. 政府所做的各類移轉，將於第 15 章討論。當其他政府是這些移轉的收受者時，對他們而言，這些移轉即可能符合收入的定義及認列的條件。
540. 政府除得自其他各政府或超國家公權力組織收取無對價移轉外，亦可能自民間部門收取補助、捐款或捐贈。
541. 雖然政府的移轉符合收入的定義，但本類收入與其他收入的主要差異，是沒有一個交換點，亦即缺乏一個認列點。由於缺乏交換的時點，所以須另行發掘一個適當的認列點。
542. CICA 的「公共部門會計建議」(*Public Sector Accounting Recommendations, PSAR*) 考量政府移轉的認列，指出：
政府移轉，只要符合下列條件，即應在引起該移轉的事件發生之當期，在該政府的財務報表認列支出或收入：
- (a) 該移轉被授權。
 - (b) 收受者已滿足資格要件，如收受者需具備某些資格要件者，且
 - (c) 金額可合理估計 (*PSAR* 第 PS3410 節，第.07 段)
543. *PSAR* 指出，要精確估計即將被支付或收取的移轉金額，並非永遠都可能，有時需相當多的判斷，而且，當經驗增加時，可能還須重新估計；然而，亦指出，「決定認列任何移轉的基礎，在各個年度，均應一致採用」(*PSAR*，PS3410 節，第.07 段)
544. 本節所討論的一般認列標準，適用於所有型態的政府移轉。就補助而言，當收受補助的政府一旦滿足補助的條件，提出補助的政府證實其將進行補助事宜，且該金額可以可靠衡量時，收受補助的政府即應認列為收入。
545. 當移轉款項係代表向其他行政部門或超政府公權力組織的貸款時，則該移轉款，對收受者而言，係屬負債；然而，若貸款不需償還，則該項移轉即符合收入的定義。補助包含未來經濟利益流出的節省，例如，一個政府的負債，被其他政府或超政府公權力組織所豁免。因為，對國家級政府而言，積欠債務之豁免，並不是哪一個控制個體對其資本捐贈，國家級政府應以受益者的身份認列收入。

受限制的移轉

546. 當補助沒有限制時，不論是已收或是可收，對收受者而言，均符合認列收入的條件；惟如沒有限制，其認列即可能有問題。
547. 政府機構可能收到限制用途的補助，用以協助其履行須提供服務的義

務。由於政府機構執行必要條件須耗費時間，所以除非等到後續期間，否則無法實際獲得該項利益。因為政府機構有義務完成限制的條件，所以主要的問題，在於：「何時可將流入認列為收入？」

548. 認列收入的可行方案，有：

- 在收入與相關的費用/支出相配合之時，亦即，在條件已滿足時，方認列為收入。這種做法與應計會計基礎相一致，條件尚未滿足的收入，即遞延為負債。
- 在流入已收取或可收取之時，即認列收入，惟雖認列收入，但此種收入在財務報表上分別列示，註明其用途受限制。
- 當流入已收取或可收取之時，即認列收入，且其限制僅在財務報表的附註揭露。此種認列收入的方法，事實上忽略限制條件之存在。

549. 評估上述諸方法時，在不同受限制的型態情況下，來考量各種認列收入的方法，有其用處。例如，有時政府機構之所以能夠收到某些捐款，係由於某特定協議或計畫，此時，捐款的目的會在合約條款或相關的立法中明述，可明確瞭解為何這些資金只可用在某一特定目的及如何使用之條件；反之，有時，限制只是對費用/支出的大類廣泛設限，例如，「與成長相關的基礎建設」，此時，對何時使用資源及用在那個計畫上，政府在某種程度上，還被允許可以自行斟酌，但政府無權將資源用在不相關的的目的之上而已。

550. 捐款的用途如受限制，收入何時認列方屬適當，即有爭論。例如，澳洲的公共部門會計準則委員會（Public Sector Accounting Standard Board, PSASB）主張，政府認列捐贈收入，應繫於政府是否取得對該捐入資產的控制權（AAG 第 14 號）；而 PSASB 又認為，當政府可藉握有該資產而賺取因權益而生收入（interest revenue）時，即表是其在追求目標的過程中可因使用該資源而受益，政府即可控制該資源。PSASB 還主張，若對使用資源的限制，僅影響政府藉使用該資源以追求目標的能力，則該限制只應影響其認列收入的時點，而不影響捐贈屬收入的本質，因為雖然政府可能被期望使用資源以達成其遞送服務的目標，但除非政府須直接犧牲其未來經濟利益，交付外部團體，以報償其捐款，否則並無負債存在，所以收入的認列亦不應被遞延。一個未來須完成某一活動及犧牲經濟資源的受託義務（fiduciary obligation），並非負債，若將此種信託的義務視為負債的話，則負債的觀念過於廣泛，可能無法被接受；此外，政府這種型態的受託義務，與政府須有效率及有效果地使用資產的受託義務無異。另一方面，一旦當政府個體因無法滿足某項捐

贈資產的限制條件，而須償還該項捐款時，即須在這個時點，將該應付款項的金額認列為負債與費用。南非政府即接受這種處理方式。

551. 然而，另外有些人相信，一項自外部流入的資源，若使用受到限制，則只有在按指定的目的使用該資源時，或在相關的費用被認列時，才能認列收入。他們主張，政府在按規定方式使用資源之前，均對外部捐款團體負有義務，因此，將尚未使用的部分記為遞延收入，是最能反應此種義務的作法。他們也聲稱，在此種處理方式下，費用/支出與其相關收入的配合更為適當。於此觀點下，在揭露外部團體所加諸的特定限制之外，如僅再揭露政府於使用資源時的自由受到限制，並不足夠。加拿大及瑞典的政府，對慈善機構及非營利組織的會計處理，已採此處理方法。
552. PSC 打算於未來再進一步探討如何認列無對價收入。不過，無論採用哪一種方法，均無法避免需揭露之項目，有：處理受外部限制之流入時所依循的會計政策、對限制條件的性質及其來源之概述、按來源別陳述流入的金額，以及在報導期間雖按收入認列，但在報導日當天尚未滿足捐贈者所制定條件的捐贈金額。
553. 認列政府補助及捐款之會計政策，例示如下：

釋例 14.9

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-1997 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 27 頁

國家（Commonwealth）補助

國家提供資金，協助州政府履行其支出之義務。這些補助可以用於一般目的，或用於特定目的。上述項目，係於收取時方認列。

釋例 14.10
薩里郡議會科目表
1997/1998 年
會計政策，第 12 頁

補助及捐款

除支援收入之補助以外的其他收入補助，皆與其相關之支出相配合；資本補助與捐款，亦與其相關資產之成本相配合。配合係藉「遞延政府補助（Government Grant Deferred）科目」與「遞延一般捐款（Contribution Deferred）科目」而達成。政府所收到之補助及捐款，係先保留在這些帳戶中，在該資產預期使用年限中，再釋放為收入，用以抵銷使用該資產而產生之折舊性資本費用。

對價（交換）收入

554. 交換收入，包括來自銷售貨物或勞務之收入、股利、利息及出售資產所得之淨利得，亦包含政府自所提供之專賣事業所徵取之費用。此項收入之所以得名，係因其為對價移轉或交換的結果。因為此種收入與民間部門的交易方式相似，所以即適用國際會計準則 18 號「收入」。
555. 當商品及勞務之提供帶有補助時，買方所支付的收入及政府的補助款，皆屬於次政府個體（sub-entity）的收入。
556. 在政府所從事的交換交易中，大部分均與民間部門所發生者相似，因此，發生的可能性與可衡量程度的高低之一般判斷準則，即可適用。因此，若尚未付款或收現，卻認列交易，則可能導致認列一項未實現損失或利得。
557. 澳洲政府所賺得之交換收入類型，摘錄如下：

釋例 14.11
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997年6月30日止

收入及費用 - 依經濟型態別，第 23 頁（單位：百萬元澳幣）

收入及費用 - 依經濟型態別			
1997年6月30日止			
	附註	1997	1996 ¹
: :		: :	: :
非租稅類			
出售商品及勞務(包括使用費/規費)		28,535	25,207
利息及股利	6	4,140	3,489
外幣兌換淨利得	7	197	1,313
出售資產淨利得	14	-	15
資產銷售計畫淨利得	8	1,392	-
其他非租稅收入來源	9	<u>2,716</u>	<u>3,931</u>
非租稅類收入總額		36,980	33,955
: :		: :	: :

¹ 試算，但未經查核。

出售資產淨利得

558. 出售資產淨利得，也是一種交換收入，通常係分別揭露，惟其表達的方式，隨管轄權的不同而異。有些管轄權把銷售總價款作為收入，帳面價值作為費用；而有些管轄權則只將淨利得作為收入。在這兩種方法下，於財務報表主體以單獨一行揭露淨利得，而於附註分別揭露收入總額及帳面價值等細節的作法，相當常見。各管轄權所採用的實務，須在其會計政策之聲明中加以解釋。

投資收入

559. 投資收入，包括利息及股利收益。政府所收取利息及股利收入之會計處理，與民間部門相同。利息應在到期日認列，即使尚未收取，亦復如此。某些金融性投資之利息，係在合約終了時方能收取，在此情形下，利息收入需分配到整個合約期間，分期認列。
560. 發行通貨過程中所賺取的利息，其處理方式，與其他利息收入相同。此種利息有時被稱為貨幣鑄造稅（seigniorage）。股利，通常在宣告時認

列，雖其未能立即收取，亦然。

561. 投資收入之會計政策與附註揭露，例示如下：

釋例 14.12

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-1997 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 28 頁

投資收入

利息及其他投資收入，係在其賺得之期間認列。

釋例 14.13

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日止

財務報表附註，第 66 頁（單位：百萬元紐幣）

附註 3：投資收益				
預測數			實際數	
1998 預算	預估之 實際數		1999/6/30	1998/6/30
		利息收益		
386	333	可流通證券、存款、抵押債權，及 現金餘額	343	390
		預付款		
245	222	學生貸款	229	187
21	21	能源傳輸有限責任公司(Contact Engery Limited)	17	33
55	42	其他個體	41	36
<u>707</u>	<u>618</u>	總利息收益	<u>630</u>	<u>646</u>

股利收益				
來自州營企業之股利				
186	58	紐西蘭電力有限責任公司	57	136
59	81	紐西蘭交通有限責任公司	81	67
47	32	紐西蘭電視有限責任公司	102	21
18	13	紐西蘭郵政有限責任公司	14	15
12	17	政府財產服務有限責任公司	17	6
7	3	土地有限責任公司	3	10
9	12	其他	8	18
46	65	能源傳輸有限責任公司	65	48
116	122	紐西蘭住宅(法人)(Housing New Zealand)	122	50
			-	11
9	-	紐西蘭住宅公司(Housing Corporation of New Zealand)		
27	78	其他	77	16
<u>536</u>	<u>481</u>	股利收益總額	<u>546</u>	<u>398</u>
其他投資收益				
-	54	可流通證券及存款之利得	13	110
-	-	公共信託局儲金之利得	86	-
-	1,421	出售能源傳輸有限責任公司之利得	1,421	-
	204	得	204	-
-	-	出售空港公司之利得	1	-
		其他		
-	<u>1,679</u>	其他投資收益總額	<u>1,725</u>	<u>110</u>
<u>1,243</u>	<u>2,778</u>	投資收益總額	<u>2,901</u>	<u>1,154</u>

其他利得

562. 利得，可能係市場價格或貨幣供給變動所造成的資產價值增加，亦可能是資產價值的自然增值，例如：森林、牲口的成長，也可能是貨幣供給變動所造成的負債減少。這些利得可能已實現，可能未實現。已實現出售資產淨利得之會計處理，本章已加討論，下節則討論因市場價值變動而造成的未實現資產利得之會計處理。

其他利得—市場價值之變動

563. 因為應計基礎係在事件發生之當期認列其影響，所以財務報表編製者必須決定未實現利得是否認列為收入。各國認列資產重估價的實務，並不相同。
564. 未實現利得如何進行會計處理，繫於所採用的衡量基礎。在歷史成本會計處理下，一般係在交易發生（例如，資產出售）時，認列資產價值的增加；但在修正的歷史成本下，若某類資產定期進行重估，則當其價值增加時，即認列該資產價值的變動。雖然此類利得在某些情況下係被認列為收入，但一般的會計處理，則是將其直接記入淨資產/權益。
565. 國際會計準則第 16 號「*財產、廠房及設備*」所允許的資產評價方式，有兩種，一種以折舊後歷史成本及可回收金額二者中，選其中較低者；另一種，則是係按定期重估之公平價值評價。在採用第一種方式時，一般並不認列資產價值的增加，然而在某些情形下，可回收金額的後續增加則可能可加回（第 59 段）；在採用第二種方法時，重估之增值應直接記入淨資產/權益，除非該次評價之增值，係以往價值減損之回升，若屬前次減損價值之回升，則重估增值應記入損益（第 39 及 40 段）。土地價值之改變，通常係以相同之方式處理，除非土地係為投資而持有。重估之處理方式，隨管轄權之不同而異。
566. 國際會計準則第 25 號「*投資之會計處理*^{註7}」(*Accounting for Investments*) 討論投資性財產 (investment property) 及某些金融性投資，重估價所產生之利得或損失的會計處理。在該準則下，投資性財產可認列為財產、廠房及設備，亦可認列為長期投資（第 28 段）；短期投資之利得或損失，可認列為收益或費用，亦可認列為長期投資；而長期投資之利得或損失，只要減少之金額未超過該資產之重估價增值部分，則可認列為重估準備（第 31 及 32 段）。惟雖每一種處理方式皆可接受，但須一致遵循。投資價值變動而產生利得之會計政策，釋例如下：

^{註7} 國際會計準則委員會已表示，其欲在國際會計準則第 40 號「投資性財產」通過後，取代國際會計準則第 25 號「投資之會計處理」。

釋例 14.14

澳洲聯邦政府財務報表

1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註（形成財務報表之一部分），第 39 頁

除外幣兌換利得之外的其他投資未實現利得

1.22 除外幣兌換利得外，其他由投資價值變動所產生之未實現利得的處理，如下：

澳洲儲備銀行將投資之市場價格高於成本的利得，認列為準備；惟僅有已實現者，方得作為股利而分配。

財政部不認列此種利得，除非是與國際貨幣基金有關之配額，以及經正式重估價者。

其他利得—外幣兌換利得

567. 外幣兌換損益，係因外幣之貨幣性項目而起。貨幣性項目，包含：應收帳款、應付帳款及長期負債或應收款。當交易認列的時點與付款的時點間存有時間落差時，就會發生外幣兌換損益。假如交易在資產負債表日尚未完成，以報告日兌換率（closing rate）來轉換資產負債餘額所產生的兌換差額，就是未實現損益。國際會計準則第 21 號「外幣匯率變動之影響」(*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*) 描述外幣匯率變動所造成實現與未實現損益之會計處理。
568. 國際會計準則第 21 號要求，兌換差額應於其發生期間，認列為收益或費用，除非該貨幣項目實質上是政府機關對外國個體淨投資的一部分，以及外幣負債係因政府機關對國外個體之淨投資進行避險而產生（第 15 段）。因上述例外情況而產生的兌換差額，在淨投資處分之前，均屬淨資產/權益；在淨投資處分時，則應按損益認列（第 15、17 及 19 段）。本研究報告第 15 章亦討論兌換差額。對許多政府而言，因借款及貨幣性投資而產生之兌換差額，金額可能很大。
569. 在歷史成本模式下，因外幣變動而產生之負債價值減少，係認列為收入；然而因利率波動所造成之負債減少，在清償之前，則不認列為收入。當負債價值增加時，則反之。
570. 利得及損失，若已認列，其可能在財務績效表揭露；當其係直接作為準備時，則可能須以額外報表表達。例如，英國之財務報告準則第 3 號即要求，以已認列利得及損失總額之報表（statement of total recognized gains and losses），來表達權益基金（shareholders' fund）因各個已認列

之損益在某個期間內增加（或減少）的程度。

571. 利得之會計政策與其揭露，例示如下：

釋例 14.15

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日

會計政策聲明，第 59 頁

利得

因出售資產或提前清償負債而發生之已實現利得，於交易發生之期間認列，並於財務績效表表達。

貨幣性資產及負債之未實現外幣兌換利得，以及以經常交易目的而持有市場證券之未實現利得，係在財務績效表認列。

與避險活動相關之未實現及已實現利得，係在該避險部位利得被認列之同一期間，於財務績效表認列。

實體資產（包括州高速公路）價值變動所產生之未實現利得，係在資產負債表日認列。該項利得，在迴轉先前已記入財務績效表損失之範圍內，係記入財務績效表的貸方，否則，則貸記該類資產之重估準備。

商業用森林價值變動所產生之未實現利得，係記入財務績效表的貸方。

以投資為目的而持有市場證券價值之變動而產生之未實現利得（不包括外幣兌換利得），在該未實現利得係迴轉先前記入財務績效表損失的範圍內，於資產負債表日在財務績效表之貸方認列。

釋例 14.16
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997年6月30日止

財務報表附註（形成財務報表之一部分），第 49 頁（單位：百萬元澳幣）

附註 7.淨外幣兌換利益/（損失）	<u>1997</u>	<u>1996¹</u>
外幣兌換利得		
非投機性	633	3,197
總外幣兌換利得	<u>633</u>	<u>3,197</u>
減 外幣兌換損失		
非投機性	436	1,884
總外幣交易兌換損失	<u>436</u>	<u>1,884</u>
淨貨幣兌換利益/（損失）	<u>197</u>	<u>1,313</u>

¹ 試算，但未經查核。

代管/代理收入款項

572. 代管收入款，包括代其他政府徵收之稅捐、退休金及社會福利基金之提撥額，以及代其他個體所徵收之其他款項。
573. 政府機關得為政府、其他政府組織、基金，或社會福利基金之代理人。若委任人為政府或其他政府組織，政府機關的責任，得為以代理人之身分，課徵及/或收取稅捐、罰款或規費；若委任人為退休金及社會福利基金，其責任，得為收取員工提撥之款額。這些款項，可稱為代管收入款、代理收入款，或管理性收入。收入的定義，仍指使權益增加之經濟利益，並未改變。代管收入款雖是一種經濟利益之流入，但通常不屬於徵收機關所有，因為如無進一步授權，徵收機關無法依其目的而使用該筆代收之使用費、稅捐、罰款及規費，所以該筆款項非徵收機關所有，不應歸屬於收入，而應歸屬於代管款項。因其非屬政府之收入，故不可記錄在政府財務報表之主體（face）上。
574. 揭露因代管收入款而需對他人擔負責任之資訊，可出現在單獨的一張報表上，或出現在財務報表的附註。代管收入款中可認列為收入之部分，只有因徵收或處理現金流動而可收取之手續費，然而，實務上，有些管轄權卻在財務績效表認列代管收入款。說明代收款流動之報表，例示如下：

釋例 14.17
美國內政部財務報告
1998 年度
第 62 頁 (單位：千元美金)

美國內政部 代管活動合併報表 1998 年 9 月 30 日及 1997 年 9 月 30 日止		
	<u>1998</u>	<u>1997</u>
代聯邦政府徵收之款項		
收取之礦藏租賃權 (mineral lease collections)		
租金及權利金	\$ 4,479,181	\$ 4,891,647
出售之海域租賃	1,464,798	1,338,559
其他	155	48,588
收取之礦藏租賃權總額	<u>5,944,134</u>	<u>6,278,794</u>
附條件承攬契約投資 (escrow investment) 之收益 (earnings)		
利息收益—聯邦投資	52,356	40,181
聯邦投資之折價攤銷 (附註 3)	36,902	45,876
附條件承攬契約投資總收益	<u>89,258</u>	<u>86,057</u>
應收款項應計項目之調整 (receivable accrual adjustment)	<u>32,731</u>	<u>-</u>
代聯邦政府徵收款項總額	<u>\$ 6,066,123</u>	<u>\$ 6,364,851</u>
代收款項之分配		
移轉至其他部門 (附註 17)		
財政部	\$ 3,675,277	\$ 3,820,661
國家公園管理局 (National Park Service) 保育基金 (Conservation Funds)	896,980	1,046,980
各州政府	655,242	684,908
開墾局	422,871	442,985
印地安部落及機構	71,010	53,954
礦藏管理局 (Mineral Magement Service) 海域計畫	71,675	41,000

其他聯邦政府機關	27,304	29,553
其他移轉性支付	28,053	62,123
移轉至其他部門總額	5,848,412	6,182,164
待移轉代收款項增加數	217,711	182,687
已分配代收款項總額	\$ 6,066,123	\$ 6,364,851
後附之附註為財務報表整體之一部分		

575. 亦請參閱第 12、13 及 15 章對管理性 (administered) 資產、負債及費用之討論。

分類

576. 如何分類，視使用者的需求及其需求如何滿足而定。在討論資產之分類 (第 12 章) 時所辨認之限制，本節亦適用。
577. 將收入劃分成許多類別，可協助使用者確定政府依賴某一種收入來源的程度，從而確定其財政狀況之存活力 (sustainability)。因此，區分稅捐 (財政收入) 與非財政收入，有其用處。已有人使用的大分類，列舉如下：
- 對價 (交換) 收入及利得。
 - 無對價收入—因政府公權力之使用而產生者，及
 - 無對價收入—補助、捐款，及捐贈。
578. 使用究歸為對價收入或無對價收入，隨管轄權之不同而異。當使用者之收費係代表政府所提供之服務，且其價格係按服務之成本而設定，或允許合理成本報酬率之加成時，則該筆收費可歸為對價收入；然而，對價格超過成本 (及任何允許之合理報酬) 之部分，一旦含有稅捐的因素，即無對價。
579. 現有之收入分類系統，計有：國家帳系統及國際貨幣基金之政府財政統計。這些系統將於第 19 章說明。
580. 收入的型態及其名稱，隨管轄權之不同而異，各個國家提供資訊的詳細程度，以及其財務報告遵循其他分類系統 (如 GFS 及 SNA) 的程度，亦有不同。
581. 一個可能的收入分類系統，例示如下：

無對價收入/因使用政府公權力而產生之收入 (視特定管轄權而定)：
對所得、利潤及資本利得所課徵之稅捐：

銷售稅
財產稅
薪資稅
人頭稅
社會安全捐
對特定服務而課徵之稅
貨物稅
關稅及進口稅
牌照、登記及特許費
罰款
發行通貨收入

對價（交換）收入及利得：

銷貨
股利
利息
權利金
出售資產淨利得

補助、捐款及捐贈：（若有使用上之限制，則分別揭露）

來自其他層級之政府
來自其他政府
來自超國家公權力組織
來自民間部門

其他利得（實現及未實現）：

外匯兌換利得
資產市場價值之增加
自然成長之增值（例如：森林、牲口的成長）

一個按功能別及一個按經濟型態別分類之範例，分別例示如下：

釋例 14.18

澳洲聯邦政府財務報表

1997年6月30日止

收入及費用 - 依經濟型態別，第 22 頁（單位：百萬元澳幣）

收入及費用 - 功能別			
1997年6月30日止			
	附註	1997 ³	1996 ¹
收入 - 來源別			
租稅		126,644	118,297
非租稅		36,980	33,955
總收入		163,624	152,252
費用 - 用途別 (By purpose²)			
一般公共服務：			
立法及行政事務		356	605
財務及財政事務		2,528	5,615
外國經濟援助		1,956	1,748
一般研究		1,049	1,290
一般服務		1,191	2,409
公務員退休給付		4,132	3,985
國防		11,758	9,004
公共秩序與安全		1,486	1,302
教育	3(a)	10,930	9,819
衛生	3(b)	18,629	16,453
社會安全及福利	3(c)	48,201	45,632
住宅及社區設備		1,800	531
娛樂及文化		1,691	1,669
燃料與能源		282	310
農業、林業及漁業		4,420	2,895
礦藏、製造及建築		2,384	1,606
交通與通訊	3(d)	21,010	18,411
其他經濟事務		3,722	4,717
中央銀行業務		887	1,381
其他目的			

公共債務之利息		8,499	9,917
政府間一般目的之交易	3(e)	19,130	17,110
天然災害之救助		29	n/a
資產出售		81	9
總費用		166,151	156,418
營運結果 (operating result)		(2,527)	(4,166)

上述報表需與隨附之附註一併閱讀。

¹ 試算，但未經查核。

² 請參照附錄之名詞解釋。

³ 總費用（按政府功能別）之分攤，係基於採估計之現金相關資訊。

釋例 14.19

澳洲聯邦政府財務報表

1997年6月30日止

收入及費用 - 依經濟型態別，第 23 頁（單位：百萬元澳幣）

收入及費用 - 依經濟型態別			
1997年6月30日止			
	附註	1997	1996 ¹
收入			
租稅類：			
所得稅	4	90,416	83,738
銷售稅		13,365	13,107
貨物稅		13,276	12,949
關稅	5	3,261	3,167
其他課稅、規費及罰金		6,326	5,336
租稅收入總額		126,644	118,297
非租稅類：			
出售商品及勞務（包括使用費/規費）		28,535	25,207
利息及股利	6	4,140	3,489
外幣兌換淨利得	7	197	1,313
出售資產淨利得	14	-	15
資產銷售計畫淨利得	8	1,392	-
其他非租稅收入來源	9	2,716	3,931
非租稅類收入總額		36,980	33,955
收入總額		163,624	152,252
費用			
商品及勞務：			
員工	10	23,867	21,641
供應商	11	18,096	15,321
折舊及攤提	12	5,305	5,726
資產減損淨額	13	1,727	3,187
出售資產淨損失	14	119	-
其他商品及勞務費用	15	1,092	397
商品及勞務成本總額		50,206	46,272

補貼、給付及補助：			
補貼		4,372	4,620
個人給付		57,578	53,826
補助	16	<u>41,317</u>	<u>39,700</u>
補貼、給付及補助總額		<u>103,267</u>	<u>98,146</u>
利息及其他費用			
利息及其他融資成本 (financing costs)	17	12,678	11,755
資產銷售計畫之淨損失	8	<u>-</u>	<u>245</u>
利息及其他費用總額		<u>12,678</u>	<u>12,000</u>
費用總額		<u>166,151</u>	<u>156,418</u>
營運結果	33	<u>(2,527)</u>	<u>(4,166)</u>
上述報表需與隨附之附註一併閱讀。			
¹ 試算，但未經查核。			

第十五章 應計基礎—費用

前言

582. 費用的定義及其在公共部門之應用，已在公共部門委員會研究報告第 2 號「中央政府財務報告之要素」及第 10 號「費用/支出之定義及認列」討論。
583. 上述二號研究報告均考量，國際會計準則委員會對費用之定義，適用於政府報告個體之情形；此外，第 10 號研究報告還檢視，國際會計準則委員會認列費用的準則，適用於政府交易及事件的情形。
584. 本章彙總這二號研究報告的工作，並加以擴充。本章先描述不同類型的政府流出，並考量這些流出是否符合費用之定義，然後再針對這些流出交易及事件，考量認列準則之應用情況，另外，還提供政府報告個體對費用揭露及費用會計政策之釋例。

費用之定義

585. 國際會計準則委員會「財務報表之編制與表達的架構」，對費用要素之定義如下：
費用，係在一定期間內之經濟效益的減少，其形式，有：資產之流出或消耗(depletion)或負債之發生。上述型式均使權益減少，惟權益因分配給權益參與者而減少者，非屬費用。(第 70 段)
586. 公共部門委員會研究報告第 2 號認為，上述國際會計準則委員會對費用之定義，可適用於政府報告個體，惟該報告個體採行應計會計基礎，且編制一套內容完整的財務報表；然而，該研究也指出，上述定義所使用的「權益」一詞，則可能不適合政府報告個體，因公共部門通常不使用這個名詞。取而代之者，則是「淨資產(net assets)」或「淨值(net worth)」等詞。本研究報告使用「淨資產/權益(net assets/equity)」一詞來稱此一要素。公共部門委員會研究報告第 10 號亦指出，國際會計準則委員會對費用之定義，大體上僅適用於應計基礎而已。
587. 本期支付的款項，若係為以前或以後會計期間的營運項目，則該款項並不適用費用之定義。與以前會計期間有關的款項，在本期支付，係指商品或勞務係在以前的會計期間即已提供給本個體，但款項卻等到以後才支付。此類交易，應於前期即同時認列費用及負債（應付帳款或應付債

權人(creditors)。負債之償付，雖會記錄現金支出或其他資產之付出，但仍非費用。另一方面，當個體預付款時（例如，預付員工薪資），會發生與以後會計期間有關的支付。此類支付，於給付時，應被認列為資產，而於員工賺得該筆薪資時，再認列為費用。

588. 融資性之流出(如：清償債務)或投資性之流出(如：購買金融資產或實體資產)，並不適用費用之定義。

費用之認列

589. 本部分探討，在應計會計下，費用之認列準則。認列費用的可能時點，並非唯一，在應計基礎下，該等時點，有：支付之前（例如，以賒購方式買入某一物品）支付之當時，或支付之後。其重點，在於個體何時消耗資源的判斷。

590. 國際會計準則委員會「財務報表之編製與表達的架構」要求，一筆交易或事件能認列為費用，該交易或事件即須同時符合費用之定義，及滿足認列的準則。認列的準則包括發生的可能性高與金額的可衡量性高。

591. 國際會計準則委員會「財務報表之編制與表達的架構」彙列下列認列準則：

須於損益表上認列費用的時點，是與資產減少及負債增加相連之未來經濟利益已減少，且其減少能可靠衡量時。此一規定，意味認列費用，事實上，與認列負債的增加或資產的減少（例如，員工有應計的權利，或設備的折舊），係在同時發生。（第 94 段）

在損益表認列費用，係基於發生成本與賺得特定收益項目間，存有直接的關連(direct association)。因此，這個稱為成本與收入之配合的過程，就牽涉到同時或一起認列收入及費用。收入及費用的認列，可因同一筆交易或其他事件係直接且連帶(directly and jointly)發生；例如，認列因出售貨物而得到的利益時，組成銷貨成本之各個費用要素即須同時認列。不過，按此架構應用配合原則，不允許不符合資產或負債定義之項目在資產負債表上認列。（第 95 段）

592. 當費用符合費用的定義，且滿足可衡量性及發生可能性的認列準則時，則應予認列。在認列費用時，與認列費用有關會計政策的表達與揭露，非常重要。

593. 許多政府及其所屬機關發生的費用，與民間部門於進行業務時所認列之費用相似。對政府的會計或報導而言，這些費用並未造成問題，而且，國際會計準則委員會之會計準則，也對其認列及衡量提供有用的指導方

針。

594. 研究報告第 10 號的結論是：就某些政府的交易或事件而言，國際會計委員會之認列準則適用；不過，對另外有些交易或事件而言，則因其缺乏交換的時點而須另尋一個適當的認列點。研究報告第 10 號就針對這些交易或事件考量出不同的認列時點。

釋例 15.1

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

公共部門財務報表附註（形成財務報表的一部分），第 28 頁

費用

費用係於發生時認列，並在與其有關之會計年度內報導

費用之類型

595. 公共部門個體通常負擔某種政治或社會福利的目的，例如，其須提供衛生、安全、教育、社會及其他服務，予組成之成員。公共部門個體為提供這些服務發生多種不同程度的費用，其中一些費用，因其類別或金額之故，比民間部門的費用為重要。政府可能報導費用的類型，包括：

- 人事費用。
- 銷貨成本。
- 提供服務之成本。
- 使用實體資產之成本，如：折舊及喪失之服務潛能。
- 租金及租賃成本。
- 維修及勤務費用。
- 利息。
- 與金融資產有關之費用。
- 政府間移轉性支付。
- 其他損失。
- 市場價值的變動，及
- 外匯損失。

596. 上述這些費用項目，大部分與商業個體所認列之費用相似，如：人事費用、債務之利息，惟於政府環境下的金額可能較大而已。因交換交易而發生的費用，與在民間部門所發生者相同或相似，未對政府的會計或報導造成問題，所以，不在此研究報告中完整討論；但由於非對價移轉在公共部門之普遍，故本章所著重者，為與非對價交易有關之費用，此外，

本章亦考量與公共部門之折舊、移轉性支付代理機關(transfer agency)之活動，以及發展費用有關的議題。

597. 一個政府個體所發生費用之類型，繫於該個體所從事活動之類型。例如，主要活動為提供政策建議之個體，會把大部分的預算花在人事費用上；提供行政服務的個體（例如，刑罰之執行機關）所發生之費用，則類型較廣。以下即說明不同型態的費用及其認列的問題。

預算之分配

598. 法定預算，是一種得支用資金的授權，資金通常是限於某一特定目的才能支用。雖然預算分配的性質，隨管轄權之不同而異，但其可歸為下列幾類：

- 授權得提供服務。
- 授權政府個體之資源基礎得永久增加；及
- 授權得把款項移轉給第三者。

599. 對收到撥款的組織而言，若收到撥款，係為預期其服務之執行，或其已提供服務之報酬，則該分配務須符合應計會計基礎下收入之定義；當收到撥款的政府個體已公司化，或該政府已採用買方—賣方（或相類似）的模式時，若預算分配又使該政府個體之資源基礎永久增加，則分配的性質可能為資本或權益性提撥；至於第三類分配則涵蓋代管收入款或代理收入款，此要素並非屬報導個體所有。當預算分配的目的不明時，分配數仍可能須攤入以上三個類別，或全數認列為收入。
600. 因預算分配下的資金移轉而出現之費用，可分成與交易有關的費用，或非對價移轉支付。究屬那一類，繫於該管轄權之法律架構。

人事費用（包括退職金/退休金費用）

601. 人事費用，包含：工資（wages）及薪資（salaries）各種帶薪的休假、遴聘及訓練成本、退職金/退休金，以及其它付予員工之給付。
602. 長期退職金/退休金義務中，屬當期之部分，係按費用認列。此項費用於報導期間結束前仍未支付的部分，須在財務狀況表認列為負債。有關退職金/退休金負債的討論，請參閱第 13 章。
603. 人事費用之認列及衡量，一般而言於公、民間部門皆相同；二者可能有差異者，僅在退職金/退休金費用。政府的退職金/退休金方案，較民間部門，更傾向確定給付（defined benefit）之型態；在某些管轄權，公共部門退休金的方案係採離職才給付之方式（pay-as-you-go），而此方

式在民間部門，則不常見。

604. 人事費用之會計政策及揭露，釋例如下：

釋例 15.2

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-97 年

公共部門財務報表附註(形成財務報表的一部分)，第 28 頁

與員工有關之費用

本項費用，包含所有與員工聘雇有關的成本，例如：薪資及工資、離職金、休假給付 (leave entitlement)、薪資福利稅、勞工的報酬 (compensation) 裁員費(redundancies)，以及其他與員工離職有關的附屬成本。在編合併報表時，薪資稅 (一種州稅) 將被消除。某些與員工有關之費用，係包含在維修成本之內，或被資本化而成為某一個實體資產(非流動資產)建造成本的一部分。

範例 15.3
澳洲聯邦政府財務報表
1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註(形成財務報表的一部分), 第 51 頁 (單位: 百萬元澳幣)

附註 10. 員工費用	1997	1996 ¹
薪水 (為其所提供之服務):		
薪資及工資	15,257	14,503
離職金	5,448	5,095
休假及其它權利給付	673	1,190
安家給付(separations)及裁員費	1,722	98
勞工報酬補貼	725	170
其它	42	585
總員工費用	23,867	21,641
:	:	:
:	:	:

¹ 試算, 但未經查核。

銷貨及提供服務之成本

605. 與存貨有關之成本, 不論存貨係自外購入或內部創造, 係在本期內已售予他人或由自己用掉, 皆應作為費用。然而, 會計期間終了時, 手存存貨(包括在製品)的相關成本, 則應作為資產。

實體資產之使用 (折舊及服務潛能之喪失)

606. 與取得實體資產 (例如: 土地、建築物、工具、辦公設備) 有關之支出, 應認列為財務狀況表中的資產。這些支出並非費用, 因其未減少政府個體之淨資產/權益, 不過, 因實體資產的服務潛能已告消耗, 故這些資產的折舊應是一項該資產使用期間內的費用。至於長期無形資產, 一般則均攤銷。

607. 若公共部門耗用耐用年限有限之實體資產, 國際會計標準第 16 號「*財產、廠房及設備*」的規定, 即可能適用於該等資產。公共部門對於折舊所採取的觀點, 有時是: 對於公共部門的資產(例如, 基礎建設資產、文化資產及社區資產)而言, 折舊並不攸關, 因為這資產的經濟效益是在一段相當長的期間內實現; 不過, 假如資產的壽命有限, 則其包藏的服務潛能或未來經濟效益將會消耗或耗盡, 並因而產生費用。以下討論

三類別服務潛能的喪失：

- 與實體資產有關服務潛能的喪失，一般稱為折舊。
- 基礎建設資產服務潛能的喪失，及
- 無形資產服務潛能的喪失。

折舊—實體資產

608. 與實體資產有關之成本，包含：原始購入成本、修理（或維護）成本，以及重建資產服務潛能的成本（資本支出）。
609. 在應計基礎會計下，若資產之原始購入成本及後來的服務潛能重建成本，符合資產之定義，並滿足認列的標準，則應認列為資產，而不得認列為費用；資產由於時間之經過、於生產上使用，以及陳舊而喪失服務潛能，則應認列為折舊費用；至於修理及維護成本，則應於發生時認列為費用。
610. 資產的服務潛能，從取得日至最後處分日，日漸減少。該潛能的減少，稱其被消耗(consumed)，例如，一座橋的預期使用年限，可能隨著時間、破損或其他理由而減短。此種因破損及陳舊而致主要資產喪其服務潛能的情事一旦發生時，對財務報告使用者而言，係屬重大，而精確報導此種費用，是公共部門使用應計基礎會計的一項主要利益。
611. 折舊會計處理之要求，係由國際會計準則第 16 號「**財產、廠房及設備**」加以規範，惟該準則只適用於準則上所列示之折舊性資產而已。
612. 國際會計準則第 16 號所定義之折舊，為：「於資產耐用年限內，可折舊金額的系統性分攤」。可折舊金額，為「資產之成本(或其他在財務報表上替代之金額)，減除其殘值」(第 7 段)，也就是說，所謂折舊，是將資產之成本分攤至使用該資產的會計期間；而資產之成本，可視為預付款項，該款項係於攸關期間內轉為費用。至於耐用年限，得以時間、生產單位數或服務單位數來衡量。
613. 在一般公認會計實務下，當期服務潛能之喪失，係認為期間費用（折舊費用），同時也增加累積折舊，自資產的總價值中減除。
614. 折舊的主要目的，係把固定資產之成本分攤到一段期間，以精確衡量費用（例如，服務潛能之消耗）。因此，折舊是將固定資產之成本分攤至每一個使用該資產的年份。財務報表所顯示資產的帳面價值，是已減低後的價值，該金額所代表者，為未來年度將要分攤的資產成本。
615. 折舊之分攤，使淨剩餘或虧絀的估計較為精確；如此一來，即可防止淨資產/權益被高估。對於監督特定財政目標（例如，淨資產/權益之既定

目標水準) 是否達成的政府而言, 特別重要。

616. 折舊政策之釋例, 列示如下:

釋例 15.4

紐西蘭國防部年度報告

1999年6月30日止

會計政策說明, 第114頁

折舊

固定資產, 除自由保有不受限制之土地 (freehold land) 設備、用具及在製中的資本性工程 (capital work) 外, 係採直線法計提折舊, 以把資產之成本 (或價值) 減掉估計任何之殘值後的餘額, 分攤到資產的各個估計使用年限中。固定資產若經重估價, 則按直線法對經重估後之金額, 就其剩餘耐用年限計提折舊。固定資產的經濟耐用年限, 估計如下:

建築物	50年
特殊軍事設備	5-50年
廠房及設備	5-50年
辦公設備及電腦設備	5-20年

釋例 15.5

薩里郡議會科目表

1997/98年

會計政策, 第9頁

資本性資產 (Capital Assets)

14. 所有耐用年限為短期之資產 (車輛、廠房及設備), 除非預期其耐用年限與五年有重大差異, 否則均以五年為期, 採直線法提列折舊; 基礎建設資產, 則按其估計耐用年限提列折舊; 小規模公路工程按7年提列, 橋樑重建工程, 則按40年提列。

15. 財產資產 (property asset), 未提列折舊, 因有關當局可證明該等資產之剩餘耐用年限一般均超過20年, 而且所進行之維修水準足可延長該財產之耐用年限, 使折舊金額不重大, 維修支出係借記費用, 即取代折舊之提列。土地、未供營運之財產, 以及社區資產 (community assets), 則未提列折舊。

釋例 15.6

新南威爾斯公共部門合併財務報表

1996-1997 年

公共部門財務報表附註(形成財務報表的一部分), 第 28 頁

折舊

各州公共部門之折舊, 皆按直線法下之折舊率計提, 將資產之成本或其他評估之價值減除其估計殘值後的淨額, 於估計耐用年限內分攤至該使用個體。

學校之建築物, 係按每年 1% 提列折舊, 亦即, 其預計使用年限為 100 年。在這一百年的週期內, 學校建築物通常經數次整修, 以達其估計服務潛能。在評估學校建築物所計提之折舊與帳面值, 此點並未被計入。

新南威爾斯土地及住宅局以估計經濟耐用年限 50 年, 無殘值, 使用直線法計算折舊。此折舊方法依賴由建築物類型、完工年度及平均建造成本之具代表性樣本, 以推估總財產數之存量。

雪梨水公司 (Sydney Water Company) 基礎建設資產的折舊, 目前係採正常耗損 (normal wear and tear) 的假設來提列, 非依狀況基礎法 (condition-based) 來提列。不過, 該局正在進行重估方案, 按資產所屬的部門來重新評估資產的價值, 按資產的現況來估計資產的使用年限。當該計劃完成後, 某些種類資產的價值及其折舊費用可能受影響。

道路及交通部係以狀況基礎法之估計, 認列道路折舊。年度折舊之提列, 反映年度內道路狀況改變係正常損壞、破損或嚴重毀損。折舊額之計算, 係比較年度終了之道路重置價值 (反映目前狀況) 與年初價值之間減少 (written down) 之金額。折舊非基於道路之使用年限而計提, 因其使用年限無法可靠估計。

服務潛能之喪失—基礎建設資產

617. 基礎建設資產, 係較複雜、由多重部分所組成之資產。目前, 係將這種實體資產之取得成本分攤於其估計耐用年限中 (例如, 折舊) 的可接受實務, 係按數學的方法來分攤, 惟這種方法, 對這種資產的財務報導之目的而言, 可能不夠精確。基礎建設資產之折舊, 應反映其隨時間之經過而減少的服務潛能; 其更新或擴充之支出, 若可使其服務潛能延長,

超過原估計之年限，符合資產之定義及認列的標準，則應資本化。

618. 基礎建設資產，包括網路。網路，如：道路系統、供水系統及排水系統等，其使用年限相當長，係由許多不同的設備成份（components）所組成。基礎建設資產折舊之決定，因組成該網路的設備成份數量多，及不同設備成份的服務潛能實際上是以不同的速率在消耗，而顯得複雜。在行政管理的實務上，這些設備資產必須先合併成組，才可能入帳及管理。因為實務上是這麼做的，故「使用年限」的概念在適用於群組資產上時遭遇困難。若資產的耐用年限長，系統的範圍大，那麼，整個系統使用任何預定的「年限」或任何一個預定的折舊率，並不適當；即使分成幾個大組群，可能還是不適當。
619. 目前，對基礎建設資產之財務報導實務分歧，且對該會計處理之技術亦尚無共識（Rowles 1992）。不同的管轄權規定自己對基礎建設資產的入帳及評價方法，這些方法包括：完全折舊（full depreciation）會計法、重置（renewal）會計法，及狀況基礎法（condition-based）折舊。
620. 基礎建設之完全折舊會計法，前已討論。某些報表編製者認為，因基礎建設資產具有耐用年限長，或不確定之特性，故按狀況基礎法來計算折舊，對這種資產而言，較適合。某些因素對這種耐用年限長的狀況及價值之影響，相較於耐用年限短的資產，其影響力較大。例如，可能影響道路之狀況及其剩餘服務潛能的因素如下：
- 原始資產之品質，例如，建造道路時所使用之原料、技術與方法。
 - 耗損，例如，交通之密度的改變、道路於運作或建造時所處外在環境的改變。
 - 土壤之反應、惡劣的氣候等等，及
 - 對該資產之維護—資產的定期與一致性維護能否做到最適當的水準，將對道路之耐用年限及其服務潛能產生重大影響。
621. 重置會計法的形式有多種。以下所述者，係其中之一：
- 將相似性質之基礎建設資產視為一個資產。
 - 若整體之服務潛能可維持，則重置支出作為費用認列，不提列折舊，且
 - 能增強網路或系統服務潛能之增添，係資本化。
622. 某些（非全部）管轄權已於其對外財務報導時使用重置會計法。不過，報表編製者必須知道，在正常情況下，一個政府個體須有正式資產管理計畫，而該計畫能讓該個體有辦法估計資產服務潛能之變動，而且，能證明該基礎建設資產的網路狀況係處穩定狀態時，該個體才能於外部財

務報導中使用重置法。使用這種方法，需要基礎建設資產系統中所有組成設備狀況的詳細資訊。

623. 基礎建設資產（包括道路）採狀況基礎法計提折舊之會計政策釋例，請參照上述釋例 15.6。

維修—基礎建設類資產

624. 當一個政府個體對一項基礎建設資產實際進行維修的數量，比讓保持在現行活動及狀態所需的維修數量為小時，遞延維修（deferred maintenance）即可能開始累積。認列遞延維修的方式，不只一種。遞延維修不符合負債之定義，因雖會導致未來資源的流出，但因資源非付予第三者，故無負債存在。有些管轄權係以減少資產價值的方式來認列遞延維修，不論財務報表如何認列遞延維修，因其代表一種對未來資源的內部請求權，政府即須保有遞延維修的全部資訊。
625. 應用在基礎建設類資產之折舊方法及折舊率，與維護費用之間，存在一種連結關係。某些個體可能選擇執行較少之維護工作，而對該資產預期較短之使用年限。

服務潛能之損失—無形資產

626. 無形資產之使用或消耗，稱為攤銷。無形資產得攤銷於其預期自該資產受益之使用年限，或者，其服務潛能之損失，可經由與該無形資產相關之市價變動估計而得。IAS 第 9 號，「研究及發展成本」（第 21—24 段）探討認列為資產之發展成本的攤銷。

利息

627. 民間部門用以決定利息及財務性成本所使用之原則，亦適用於公共部門。某政府認列之利息及財務性成本的類型，釋例如下：

釋例 15.7
 澳洲聯邦政府財務報表
 1997 年 6 月 30 日止

財務報表附註(形成財務報表的一部分), 第 55 頁 (單位: 百萬元澳幣)

附註 17. 利息及其他財務性成本	1997	1996 ¹
債務利息	8,102	9,046
政府債券	1,388	1,237
貸款	1,079	702
換利 (swaps)	660	299
溢收稅款	407	-
外匯清償基金 (Exchange settlement funds)	144	110
存款	18	24
其他	23	163
債務利息總額	<u>11,821</u>	<u>11,581</u>
其他財務性成本	<u>857</u>	<u>174</u>
利息及其他財務成本總額	12,678	11,755

¹ 試算, 但未經查核。

與金融性資產相關之費用

628. 與金融性資產關之費用, 以下列標題討論:

- 債務之寬免與減少。
- 未來預期收入之折價, 及
- 與權益投資相關之費用。

債務之寬免與減少

629. 一項貸放款, 若對方須償付(及本個體可收回), 即不符合費用的定義, 因其並不致使淨資產/權益減少。此種貸放款符合資產之定義, 而且須於財務狀況表上認列為一項投資(請參酌第十二章「投資」)。然而, 隨著時間經過, 當預期對方償付金額下降, 則經同意讓步或中止之貸放款符合費用之定義。相對應之金額應自投資餘額中減除。對貸放款之寬免, 亦符合費用之定義。寬免之金額一般由寬免之個體於其寬免時認列

為費用。

未來預期收入之貼現(discounting)

630. 政府單位與民間部門個體一般，有時候，可能經由協議而把未來收入之權利移轉與其他團體，亦即，對未來的收入貼現以獲取現金。此種協議中所隱含的費用，即為一種財務性費用。

與權益投資相關之費用

631. 與權益投資（包含對政府所有個體之投資）相關的費用，有兩種類型；當財務報表上記錄之投資價值減少時，則通常代表損失的發生。對金融性投資之討論，請參閱第 12 章；而本章後面將討論其他損失。
632. 除此之外，當政府直接捐贈資本予其他個體時，亦可能發生費用。正常之資本捐贈，會使投資之帳面價值增加，然而，當資本捐贈無法回收時，則該項捐贈可能是一項費用，例如，當捐贈權益予財政困難之政府機構，是為避免其破產，或確保該機構之債權人不會遭受損失；因協議及賠償所生之義務而須做之捐贈，亦屬此範疇。

政府間移轉

633. 政府間移轉的一個定義，係來自 IAS 第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」(Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)。此定義著重由政府移轉資源至企業。
政府補助 (grants) 係一種由政府給予企業之補助 (assistance)。政府以移轉資源予企業之方式，換取企業過去或未來遵循某些與企業營運活動相關之條件。(第 3 段)
634. 個人及政府間移轉的另外一個定義，係來自 PSAR PS 3410 段，CICA 之「政府間移轉 (Government Transfers)」。
...政府間移轉，係自某一個政府移轉金錢至另一個個體、某一組織或其他政府，而政府進行此移轉之目的，並非為：
(a) 直接收取任何商品或勞務，作為回饋，如：進行買/賣之交易。
(b) 預期須於未來清償，如：債務之清償，或
(c) 預期財務性之回饋，如：對投資之預期。(.03 段)
635. PSAR 定義三種主要移轉類型：授與他人權利 (entitlement)、在分攤成本分攤 (shared cost agreements) 下之移轉、及補助 (grant)。這些分類，係基於政府在進行移轉時所享有任意程度之差別。以下即討論每一類移

轉。上述分類並非所有的國家皆採用。

636. 本章所討論之移轉，不包括由該政府個體之所有者（owner）所做之資本捐贈。資本捐贈不是一項費用；捐贈個體應認列為一項投資；受贈個體應作為財務狀況表中淨資產/權益的一部分。

637. 政府間移轉雖符合費用之定義，但此類費用與其他費用不同，其差異。主要在於缺乏一個可用來認列費用之交換點。因缺乏交換點，故須找出另一個合適之認列點。負債認列的標準於政府間移轉之應用，已在第13章討論，該項討論亦直接適用於費用之認列。當一個政府部門代其主管機關進行移轉性支付時，該部門須將此項移轉列為一項費用，或一項託管性支付款。託管性支付款將於本章後面討論。

638. PSAR 3410 段考量政府間移轉之認列。敘述如下：

政府間移轉，只要符合下列條件，即應於該移轉事件發生之當期，在政府財務報表上認列為一項支出或收入：

- (a) 該移轉已經授權。*
- (b) 收受人須符合之條件（如果有的話），已符合，且*
- (c) 移轉的金額可合理估計。（.07 段）*

在應計基礎下，「支出」（expenditure）一詞，在閱讀時應視為費用。

639. 某一項政府間移轉，可能同時具備若干種不同類移轉之性質。在決定某一特定類別之移轉究應何時認列時，可採用下列準則：

- 造成移轉的事件是否發生？一個事件，可以被描述成「對某個體產生影響之事情」，這種事件可分為 1.與政府有關者，或 2.經政府所承認者（acknowledged）。
- 該移轉是否已授權？在許多國家，未經政府或立法機關之允許，不得做出移轉之決定。因此，即使該移轉已符合其它準則，但若無適當授權，監督的立法機關可能仍無法認列該項移轉。
- 收受移轉的個體是否已合格？
- 移轉的金額是否可合理估計？在很多時候下，本項準則似乎是認列移轉之嚴重障礙。遇此情況時，即須作成判斷。

640. 政府間移轉只要符合下列條件，即應於移轉事件發生的當期，在轉出政府之財務報表上認列為費用。

- 該移轉已經授權。
- 收受人須符合之條件（如果有的話），已符合，且
- 移轉的金額可合理估計。

641. PSAR 認為，估計需支付或可收受之移轉性款項的正確金額，可能不是

每次都辦得到，而且，估計也需要相當的判斷能力。隨著經驗之累積，可能亦須重新評估；然而，「決定任何特定移轉所認列金額的基礎，應每年一致性地採用」(PSAR, PS 3410, .07 段)。

642. 表達與揭露所採用之會計政策，很重要的：「此外，揭露一個描述與政府個體移轉有關之會計政策，以及揭露政府個體所支付（及收受）移轉之主要類別的資訊，對瞭解政府收入的來源與類別與瞭解政府所執行之計畫與活動而言，是有用的」(PSAR, PS 3410, .55 段)。

將權利授與他人 (entitlement)

643. 所謂將權利授予他人，係定義，為「若收受者一旦符合特定的資格條件，則政府即須移轉」。這種移轉，屬非可任意裁決之性質，因：
- (i) 有資格收取該項移轉的人，是誰，及
 - (ii) 需移轉的金額，是多少。已在法律上及/或規章上明確規定
- (PSAR, PS 3410, .04 段)
644. 上述定義，與 FASAB 所使用者相同，皆把權利授與他人計畫描述為「在該計畫下，政府自動負有提供利益的義務予符合法定條件之特定人」。(FASAB, SFFAS No. 5, 附錄 B, 字彙解釋)
645. 可被視為把權利授與他人的政府間移轉，包括：社會福利、老人給付、家庭給付及失業給付。把權利授與他人是政府特有的行為，雖性質與民間部門的捐贈多少有相似之處。雖然把權利授與他人，有時也會付給民營企業或政府機構，但典型上，是付給個人的。
646. 有許多重大之政府間移轉，係屬把權利授予他人。某一政府自另一政府收到之把權利授與他人，包括：以公式計算之平等化移轉 (equalization transfers)，及由區域（省）政府按人頭計算付給地方政府之移轉 (per capita transfers)。有些付給機構的移轉，亦屬把權利授予他人。
647. 規範這些移轉之法令或規章，明訂了決定把權利授與他人的金額之基礎。有些移轉（如：聯邦/（省）的均等化移轉 (federal/provincial equalization)），之計算，公式複雜；有些移轉則僅以人頭或按其他的單位作為計算的基礎。
648. 前面所討論的一般認列準則，於認列這些把權利授與他人時，同樣也適用。「轉出之政府應於會計期間終了時，估計已到期而尚未支付予合格個人之強制性移轉，並予認列」(PSAR, PS3410, 19 段)。然而，為了決定第一次認列把權利授與他人，與衡量應納入當期財務報表的金額，都須決定一個「截止點 (cut off point)」。

649. 一種期初認列把權利授與他人的方式，是以接受他人申請把權利授與他人之時點，作為認列點；不過，當把權利授與他人是付給機構或其他政府時，估計費用及相關的負債，就可能比較複雜，例如：計算把權利授與他人所須的資料，在短期內，可能無法獲得，或兩個個體的會計期間不同。對收到他人授與權利的個體而言，於其決定當期應認列多少費用及相關負債時，只有那些債務已經發生，但尚未支付之金額，才能入帳。
650. 另一個可能遭遇的問題，是因現在的政策而產生，但須視未來的事件是否發生（例如，某人明年變成失業，或明年仍然失業）才能決定的潛在義務，是否構成費用（與今年的負債）？在有些國家，其評估的方式，是認為這種未來的潛在的義務，並不算財務報表上現在的負債，這是因為不致因政府的政策而使政府出現法律上的請求權。例如：澳洲就指出，「正常的情況下，競選的諾言，或預算之編列，不表示這些承諾即滿足負債的定義。這是因為，一般而言，政府擁有可以避免因競選諾言或預算而犧牲其未來經濟利益的裁量權。類似地，在未來報告期間才可能發生之社會福利支付，政府目前並沒有義務犧牲其未來的經濟利益」。(AARF, AAS 31, 12.1.2 段)
651. 不過，在別的管轄權，政府個體繼續維持福利計畫的法定義務，可能代表其有負債，而且，這些增加的負債，每年將被記錄為費用。某一特定國家的處理方式，視其慈善機關的安排（institutional arrangement）而定，甚至可以碰到，雖應認列某項費用/負債，但卻由於其衡量不能可靠，而不認列該項費用/負債的例子。對其政府而言，在有義務存在的若沒有明確的法律責任，則須就可得的證據，來評估負債是否存在。碰到這種情況，須估計者，不但是償還該義務所須支付的金額，還有支付的期望機率（expectation），這些問題請同時參閱第十三章的說明。

在成本分攤合約下之移轉

652. 所謂在分攤成本合約下之移轉，係定義成「對符合轉出政府與收受者所簽訂協議之合法支出的一種補償」(PSAR, PS 3410, .04 段)。
653. 這移轉，與把權利授予他人相似之處，在於收受者一旦有合法的支出，即對該項移轉性支付享有權利；然而，它與其它種把權利授與他人又不相同，因為，收受者須先支付金錢，然後才取得補償的權利；此外，某一個分攤成本合約的條款，通常是雙方經協商而達同意，且在合約中簽字。
- 對分攤成本合約下的收受者而言，當其發生合法的支出時，若可以收到*

移轉性收入，即應認列為收入，因為，在該合約下，政府必須把合法支出之某一明定的百分比補償給收受者。對負轉出責任的政府而言，在會計期間終了時，即應按分攤成本合約下，已發生之合法支出中，應補償收受者而尚未支付的部分，估計其金額按負債估計入帳。(PSAR, PS 3410, .31, .32 段)

補助、捐款及捐贈

654. 所謂補助、捐款及捐贈，係指政府所做的移轉性支付，係扣除把權利授與他人與在分攤成本合約下之移轉性支付以外的項目。此類移轉的型式，可能為給付現金、提供服務、移轉一項資產，或減少負債。「對於進行此類移轉的政府，可以決定：是否移轉，須符合的條件有哪些（如果設有條件的話），移轉的金額為若干，及移轉給誰」(PSAR, PS 3410, .04 段)。
655. 補助，可能皆附條件，亦可能無。在大部分的補助，收受者必須提出申請，或其資格須符合某些要件；然而，與把權利授與他人不同者，是即使提出申請，或符合資格的要件，也不保證收受者一定可以拿到該筆補助款，政府仍保有決定是否移轉之裁量權。通常，某一個補助計畫會有其可移轉總金額之上限，而有些補助的收受者則須達成某一種績效，或須提出報告。只要政府對補助擁有裁量權，則政府是在授權的當時，而不是在提出申請的時候，在財務報表上認列費用。(PSAR, PS 3410, .38 段)
656. 紐西蘭政府的財務報表上，與認列補助及補貼有關的會計政策，有下列須通知皇室的規定。
當補助及補貼在支付之前，屬可裁量性質者，費用係待支付時，方予認列；否則，在特定條件滿足，且已通知皇室時，即認列費用。(紐西蘭政府財務報表，1999年6月30日止，第60頁)
657. 補助一詞，政府廣泛使用，除可用以指政府移轉給個人或私人企業的補助之外，還可用來代表多種移轉給政府部門及給政府組織的支付款；而這些移轉通常係經法定預算作成，亦請參閱本章先前所討論之法定預算。
658. 補助包含下列移轉，例如，文化補助、獎學金、研究補助，及地方發展補助。政府移轉性支付之會計政策及揭露，釋例如下。

釋例 15.8
澳洲聯邦政府財務報表
1997年6月30日止
財務報表附註(形成財務報表的一部分), 第39頁

補助

1.24 在上述合併財務報表中, 屬聯邦/州撥款安排 (funding arrangement) 下之補助, 係在同意捐贈者將貨物或勞務, 運送給指定受益者的那個期間, 認列費用。

1.25 教育之立法義務, 包括州補助法 (學校輔助 (assistance))、州補助法 (小學及中學輔助)、高等教育提撥法 (funding act), 以及職業教育與訓練法下所指定的金額。

1.26 衛生之立法義務, 原則上, 與上述義務類似, 包含與醫療安排相關 (Medicare arrangement) 的州補助, 以及與老人院及育幼院設施有關之資本支出。

釋例 15.9

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日止

財務報表附註，第 67 頁（單位：百萬元紐幣）

預測			實際	
1998 預算	估計 實際		1999 6月30日	1998 6月30日
:	:	附註 5：費用按投入型 (Input) 之分類	:	:
:	:	補貼及移轉性支付款之分析		
		社會救助補助 (Social Assistance Grants)		
5,173	5,071	紐西蘭退職金	5,064	5,106
1,529	1,451	國內用途給付	1,451	1,501
1,470	1,486	社區工資	1,487	-
358	369	失業給付	369	1,436
		家庭援助 (Family support)		
947	921	設備使用補助金 (Accommodation supplement)	915	881
844	843	傷殘給付	843	793
656	630	疾病給付 (Sickness benefit)	631	599
107	97	學生津貼 (Student allowance)	97	400
393	392	殘障津貼 (Disability allowance)	370	344
224	204	無收入者 (non-earners)	204	198
90	126	之意外傷害報償	126	129
22	22	訓練給付	22	98
		其他社會輔助補助		

		(Other social		
951	982	assistance grants)	978	848
		補貼		
149	133	其他移轉性支付	110	164
204	204	業務發展輔助	204	195
13	13	其他	13	12
13,130	12,944	補貼及移轉性支付總額	12,892	12,704

其他損失

659. 其他損失，可能因市場價格或幣值之變動，而導致之資產價值之減少，或負債價值之增加。

其他損失—帳面價值變動

660. IAS 第 16 號「*財產、廠房及設備*」，允許對資產價值有兩種不同的處理方法。財產、廠房及設備，係以折舊後之歷史成本或可回收金額，二者孰低記帳。可回收金額之減少計為費用。（第 56 段）
661. 另一個方法是，資產定期依公平價值重估價。IAS 第 16 號「*財產、廠房及設備*」規定，就該資產而言，重估價值之減少在金額不超過其所持有之重估準備範圍內，應直接相抵（第 40 段）。土地價值之改變（除以投資為目的而持有外），通常亦以相同方式處理。
662. 可導致認列其他利得或其它損失之森林價值，其會計政策釋例如下。

釋例 15.10

紐西蘭政府財務報表

1999 年 6 月 30 日止

會計政策說明，第 62 頁

商業用途森林

商業用途之森林，係按估計淨現時價值入帳。價值計算方式，考量了樹齡、材質以及森林管理計畫。

663. IAS 第 25 號^{註 8}，「投資之會計處理」討論由投資性財產及某些金融性投資之重估，所產生利得或損失之會計處理。投資性財產，得按財產、廠房及設備或按長期投資列記（第 28 段）。短期投資之利得或損失，得按收入或費用，或按長期投資之處理方式入帳。IAS 第 25 號，規定長期投資之利得或損失，應直接記入重估準備，但只要是損失，其減少之成本不超過該類資產重估準備之餘額。（第 31 及 32 段）
664. 當可用的會計處理有一個以上時，個體須遵守一致之政策。

其它損失—外匯兌換損失

665. IAS 第 21 號「外幣匯率改變之影響」，討論因外幣匯率之變動而引起之利得或損失。其規定，兌換差額，應於發生之期間內，按收益或費用認列（第 15 段），除非造成該變動的項目，實質上，是構成個體國外淨投資的一部分，或是個體因對國外淨投資進行避險而產生之外幣負債所發生者。在這種情形下所發生的兌換差額，係歸類為淨資產/權益，直至處分此淨投資為止，屆時，係按收益或費用認列。（第 15，17 及 19 段）
666. 因外幣匯率變動所導致負債價值之增加，係認列為費用；然而，當投資係按面值列記時，由於利率之變動而導致負債之增加，非至負債清償，不予認列。

託管性支付款—管理性交易(administered transactions)

667. 託管性支付款（亦稱管理性交易），係由某一個政府報告個體代表另一個組織而作之支出，該等支付款可能包含某政府部門或機構，代國家或州政府，而支付其他組織或個人之補助或給付。
668. 管理個體所作之某項支出，究屬該個體之託管性支付款或費用，有時候很難區分。假若管理該支付款的個體在提供款項之單位所訂定的標準(parameter)內，有相當大的分配款項裁量權，則亦可謂該個體擁有分配該款項之控制權。
669. 上述支出究屬託管性支付款，或屬費用，繫於對該資源擁有所有權，以及能做出下列決策的人，究是提供款項之個體，還是管理該款項之代理人：

^{註 8} 國際會計準則委員會已表達其欲以即將通過之國際會計準則 40 號「投資性財產」取代國際會計準則 25 號「投資之會計處理」。

- 指定誰是收受者或其類別，或其選擇之標準。
 - 第三收受人取得收受權利之條件。
 - 代理人需退回未耗用之款項。
 - 代理人收回任何非基金支出(unfunded expenditure)之權利，及
 - 該支出的回補，係與代理人費用之回補，分開處理。
670. 某一個項目若符合費用之定義，則應於該管理機構的財務報表認列。收受備用支出款項，及後續之支付，皆應於該管理機構之財務報表內認列。
671. 通常是因一個管理機構對該等現金流量不具控制權，而使某一個項目不符合費用之定義。遇此情形，該項目即不應於財務報表認列為費用，而應在單獨之一張報表或在財務報表附註詳細揭露，說明管理託管性支付款之責任。任何與處理此類支付有關之費用，通常係由執行支付之報導個體認列為費用。因為與託管性支付款有關之行政安排，可能因管轄權而異，所以此類交易在財務報導表達之方式，亦可能不同。在某一管轄權，視為託管性支付款之項目，可能在另一管轄權被視為費用。有些時候，執行支付的機構於取得移轉專款之控制權時，應認列資產及收益；而於決定移轉，或於能清楚辨認授與他人的權利時，認列負債及費用，這種作法是適當的。
672. 代其他個體管理之資產與負債，及為其徵收之收入，另請參閱第十二、十三、及十四章之討論。

分類

673. 分類，繫於使用者之需求，及其最能以哪種方式滿足。先前於資產之分類有關之限制（請參照第十二章），於此亦可適用。
674. 費用之主要分類系統，如下：
- 依功能別，或依計畫(program)別。
 - 依產出別。
 - 依組織別，及
 - 依費用標的（投入）別。
675. 在設計良好的制度，一個系統內可納入若干種分類。以下說明每種分類系統：

按功能別或計畫別之分類

676. 依功能別或依計畫別之分類，提供活動之目標或目的有用資訊，而該等

活動會使得費用發生。這種資訊可以協助作成廣泛之分配決策，亦可協助政府立法部門與行政部門進行複核；該項資訊提供用以計算每一個活動單位之支出所需的資料。大部分的政府支出，均可指派至某項特定功能，或政府某一個大部門，然而，有時亦需判斷，如，軍校係通常被歸類為國防，而非教育。

677. 現存之功能別分類系統，包括聯合國的國家帳系統（SNA）與國際貨幣基金之政府財政統計（GFS）。上述系統，將於第 19 章討論。功能別分類之釋例，請參照第 14 章釋例 14.18 及紐西蘭政府財務報表（附錄 2）。

按產出別之分類

678. 費用依產出別分類，是衡量效率之基礎。採用此分類系統，政府須同時可明確辨認政府所生產的產出，與有強力穩定的（robust）成本分攤系統。
679. 把產出與相關之費用一起報導，可提供衡量績效的基礎。此類報導方式，使得實際效率與期望效率之比較、不同期間效率之比較，以及在某些情形下，與非政府型態組織之比較，變得可能。對向別人報導自己所負擔的責任而言，此類報導特別有用。
680. 按產出別分類之資訊，在次級單位，比在政府整體層級有用。紐西蘭財政部所使用之產出別分類，釋例如下：

按產出別分類之費用：

與客戶有關者： 可辨認出身分之客戶的產出，該等客戶因自己之利益而自願消費某項服務。

交易： 大量處理相同的交易（例如：評估所得補助（income support）支付款之請求權）。

專業/管理： 同時具備持續服務（ongoing services）與專案（projects）之性質的產出（例如：政策諮商業會計）。

調查： 公共財之產出，在該等產出中，風險、適當程序（due process）法規之遵循，以及判斷的品質之考量，屬非常重要者。

行為： 涉及意圖改變個人之態度及行為（例如：輔導）之產出。

控制： 此類產出，涉及強制性權力(coercive)的使用。該權力不是使個體留在某一個受控制之環境之下，就是防止個體進入另外一種領域。

緊急服務： 此類產出涉及對緊急事件所作預期的採購。

備用軍事產能 此類產出涉及特定水準之軍事產能採購。

(Contingent

Military

Capabilities)：

(財政部，1995年4月)

681. 使用作業基礎成本制 (Activities based Costing, ABC) 之成本會計模型，釋例如下。作業成本制只是一種成本分攤的方法，其他的方法，包括按其區域內職員人數或所使用空間之數量，為基礎之分攤方式，雖簡單，但可以較低成本得到相似的衡量結果。

釋例 15.11

紐西蘭國防部年度報告

1999年6月30日止

會計政策說明，第113頁

成本歸屬(Cost Attribution)

紐西蘭國防部(NZDF)，係使用成本、預算、管理及報告系統(Costing, Budgeting; Management & Reporting System, MARS)以得出報告上所列示之產出成本。該系統係採兩階段之程序來歸屬成本，其中第一階段，將支援個體的成本分派至某一個武力個體(force element)成本中心；第二階段，則再將武力個體之成本分派至產出。

成本計算模型：

- 武力個體(例如：一個飛行中隊(squadron)、一個艦隊(frigate)、一個步兵營(battalion))之直接成本，係直接追溯至該個體成本中心。
- 將支援個體的成本，分攤至武力個體及其他支援「顧客」的成本中心，所採用之成本動因，係能反映預期支援中期(medium term)(例如：5年的循環)活動水準所需的資源。

- 間接成本係按一個預設比例 (default), 歸屬至武力個體成本中心, 除非可找出更有意義的方法, 使用的比率, 係以某武力個體整體之合併 (例如: 包括其直接支援個體) 總營運預算 (operating budget) (排除資本設算費用) 除以所有武力個體合併之總營運預算計算而得。
- 武力個體的全部吸納成本 (fully absorbed costs) 係按直接或「多對一 (many to one)」之基礎攤至產出, 及
- 特定服務 (例如: 水道測量) 之成本, 係按協議之基礎 (最能表達已發生成本之型態者) 歸屬。

把支援個體成本和總部的成本分攤至武力個體之基礎, 以及把武力個體全部吸納成本分攤至產出之基礎, 係每年選定; 一旦發生重大之結構性改變, 而可能懷疑分攤歸則無法持續適用者, 分攤規則即應予以重新檢討。

按組織別之分類

682. 費用亦可按每一個部會、每一個部門或每一個機構等不同的部分而作區分, 然後即可要求這些組織 (如, 農業部、衛生部) 針對這些費用而負責。此種分攤方式, 能配合政府特定的組織結構。在每一個耗用支出的組織之內, 還可進一步依費用的標的 (object of expense) 來劃分費用的類別。

按費用標的 (投入型態) 別之分類

683. 費用可按費用標的別 (亦可稱為投入型態別) 而加以分類。這種分類方式, 可使個體不同管理的層級能夠行使其控制權。費用標的之可能分類, 列示如下:

- 人事費用。
- 銷貨成本。
- 提供勞務之成本。
- 使用實體資產之成本 (折舊, 及服務潛能之喪失)。
- 租金及租賃成本。
- 維護及運作費用。
- 利息。
- 與金融性資產有關之費用。

- 政府間之移轉。
 - 其他損失：
 - 市場價值之變動，及
 - 外幣兌換損失。
684. 紐西蘭政府財務報表的附註，除揭露功能別之分類之外，亦列示按投入型態分類之費用；此外，還揭露對補助、移轉性支付及營運費用之分析。

釋例 15.12
紐西蘭政府財務報表
1999 年 6 月 30 日止

財務報表附註，第 67 頁（單位：百萬元紐幣）

預測			實際	
1998 預算	估計實 際數		6/30 1999	6/30 1998
		附註 5：按投入型態分類之費用		
15,421	15,718	營運費用（請詳以下分析）	15,681	14,654
13,130	12,944	補貼及移轉性支付（請詳以下分析）	12,892	12,704
2,564	2,520	財務性成本（請詳以下分析）	2,516	2,804
		人事：		
2,483	2,564	人事費用（退休金費用除外）	2,541	2,500
690	690	GSF 退休金費用	703	727
48	(217)	GSF 未提撥退休金負債之變動	429	(233)
35	50	其他退休金費用	50	43
		折舊：		
749	698	實體資產	684	657
71	81	州際公路	81	80
251	261	租金及租賃成本	269	261
-	205	負債之淨外幣兌換損失/（利得）	(22)	1,621
-	(256)	資產之淨外幣兌換損失/（利得）	(25)	(1,608)
-	(2)	出售資產損失/（利得）	26	1
		未來行動方案準備（provision for future initiatives）		
290	-		-	-
		或有費用準備（contingency expense provision）		
100	-		-	-
<u>35,832</u>	<u>35,256</u>	費用總額	<u>35,825</u>	<u>34,211</u>

第十六章 應計基礎 - 外部報導

前言

685. 本章考量政府財務報導個體一般所編製的政府財務報告之類型。政府財務報導個體，可能是：政府、政府的部門或部會，以及執行政府功能的其他公共部門；本章所考量之報導個體所採用之會計基礎，均為應計基礎。

財務報表

686. 在應計基礎會計下，需編製的財務報表，通常有：

- 財務狀況表 (statement of financial position)
- 財務績效表 (statement of financial performance)
- 現金流量表 (statement of cash flow)^{註9}。

687. 上述這些財務報表，把財務報導個體所掌控資源及其營運淨結果（或提供服務的成本）的資訊，提供給使用者；這些報表亦提供可用於評估該報導個體之財務狀況及其變化的資訊，以及該個體的運作是否經濟且有效率的資訊。在某些管轄權，報告個體還須另外再編製一種報表 - 淨資產/權益變動表 (Statement of Movements in Net Assets/Equity)。

688. 財務報表的其他附註，應包括：

- 會計政策。
- 承諾，及
- 或有事項。

689. 承諾及或有事項，可以附註的方式表達，亦可附加補充報表。財務報表的附註或補充表，亦可能報導諸如是否遵行支出命令和是否達成攸關績效指標等的彙總資訊。

^{註9} 這些財務報表，在某一管轄權或在不同管轄權，可能會有不同的名稱，例如「財務狀況表」亦可能被稱為平衡表 (balance sheet) 或資產及負債表 (statement of assets and liabilities)；而財務績效表則可能被稱為收入及費用表 (statement of revenues and expenses) 損益表 (income statement) 營運表 (operating statement)，或淨成本表 (statement of net costs)。

財務狀況表 (Statement of financial position)

690. 財務狀況表，包含所有已認列資產與負債之明細。在公共部門中，資產減除負債後之餘額，可有許多不同的名稱，包括：淨資產 (net assets)、納稅人的基金 (taxpayers' funds)、所有者的權益 (owners' equity)、大眾的權益 (public equity)，或淨財務狀況 (net financial position)。本研究報告稱此餘額為淨資產/權益 (net asset / equity)。有關資產、負債及淨資產/權益之資訊有哪些效益，請參見第 11 章。
691. 財務狀況表之釋例，請參見附錄二中所列示之該表。

財務績效表 (Statement of financial performance)

692. 財務績效表，包含所有已認列收入與費用之明細。該表顯示收入超過費用之盈餘 (surplus)，或費用超過收入的虧絀 (deficit)。對一個政府是否已設法用當期的收入來反映當期的費用，以及其淨資源狀況究竟是增加還是減少而言，盈餘或虧絀是相當好之衡量工具。有關收入及費用資訊的效益，請參見第 11 章。
693. 財務績效表之釋例，請參見附錄二中所列示之該表。

淨資產/權益變動表 (Statements of Movements in Net Assets / Equity)

694. 有些管轄權會編製一張連接財務績效表與財務狀況表的報表，以解釋期初與期末餘額之變動。此類報表，包括：淨資產/權益表 (Statements of Net Assets / Equity) 或淨資產/權益變動表 (Statements of Movements in Net Assets / Equity)、已認列總利得與總損失表 (Statements of Total Recognized Gains and Losses) 及活動表 (Statement of Activities) (如 FASB 第 117 號公報所規定)。
695. 國際會計準則第 1 號「*財務報表之表達 (Presentation of Financial Statements)*」規定，財務報導個體須編製一張可顯示其權益之變動的報表 (第 86 段)，然而對這種報表的編製，各管轄權的規定，不盡相同。當此類報表不須編製時，通常係以附註的方式揭露權益組成項目之變動。
696. 英國會計準則委員會所發布的財務報導準則第 3 號 (Financial Reporting Standard 3, FRS 3) 規定，報告個體須編製一張已認列總利得與總損失表，用以顯示因本期所認列之利得與損失而使股東的基金 (shareholders' funds) 增加或減少的程度；該準則亦規定，還須再編製一張單獨的股東基金變動調節表 (Reconciliation of Movement in Stockholders')

Fund)，以強調股東的基金之其他變動。

697. FASB 第 117 號「非營利組織之財務報表(*Financial Statements of Not for Profit Organizations*)」規定，非營利組織須編製一張活動表，分別顯示未受限制、暫時受限制、與永久受限制之淨資產/權益，及其總額之變動。該準則區分這些淨資產/權益之種類，強調因捐贈者對可運用淨資產/權益加諸的限制及條件而帶來的影響。
698. 淨資產/權益變動表之釋例，請參見附錄二中所列示之該表。

現金流量表 (Statement of Cash Flows)

699. 應計基礎下的會計制度，記錄在應計基礎下須認列項目 (資產、負債、收入、費用，以及淨資產/資產)，以及現金流量的明細。應計基礎會計，是本來就須提供上述資訊，而不是在現金基礎可獲得的任何資訊之外，再額外補充上述的資訊。現金流量表，是應計基礎下本應產生的產物，該表彙總提供當年度現金收入與現金支出的資訊，並以不同的副標題 (如：營運、投資及融資) 而加以分類，而且，還把期初的現金餘額調節到期末的現金餘額；此外，還可把財務績效表上應計基礎下的盈餘或虧絀調節到來自 (用在) 營運活動的現金流量。
700. 現金流量表之目的，係在幫助使用者評估報導個體產生 (generate) 現金流量的能力、財務績效，和財務狀況；其可以把營運、投資及融資活動對個體現金資源的影響，告訴使用者 (如：債權人和投資人)。在結合現金流量表與其他財務資訊後，現金流量表可幫助使用者進行下列活動：
- (a) 估計個體未來的淨現金流量，特別是評估該個體營運活動產生正的現金流量之能力。
 - (b) 評估個體如期履行義務之能力，以及其向外舉債之需求。
 - (c) 評估個體達成財政目標之能力。
 - (d) 比較個體在應計基礎下的盈餘 (虧絀) 與從營運活動產生的現金流量間之差異。
 - (e) 評估個體可能產生的流動性問題。
 - (f) 評估個體的財務彈性，亦即，如何以最適的方式運用其現金資源，及對未預期的困境或機會做出反應的能力，及
 - (g) 預測未來的現金流量，該預測可藉進一步了解在個體的財務狀況表和財務績效表出現的各項變數，及其對現金流量的影響而作成。

701. 在結合現金流量表與財務狀況表二張表後，即可提供一套有關淨負債的詳細資訊，其可顯示淨負債的總金額、一年中的變化，以及該年度的現金需求如何被滿足。
702. 現金流量表之釋例，請參見附錄二中的現金流量表。

財務報表附註及會計政策之說明 (Statement of Accounting Policies)

703. 財務報表的附註 (notes)，係視為財務報表整體不可或缺之一部分；其提供之揭露，比主要報表的主體 (face) 還要詳細，例如，特定稅目徵收之金額。
704. 財務報表的附註中，包含一項會計政策的說明 (statement of accounting policies)。對瞭解和解釋政府財務報告而言，該說明係屬基礎，可以讓使用者得知報告所依據之會計政策。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達 (Presentation of Financial Statements)」討論會計政策的選用及揭露，指出會計政策是：*會計政策，是企業於編製及表達財務報表時，所採取的一些特定原則、基礎、慣例、規則及實務。* (第 21 段)
705. 國際會計準則第 1 號規定，凡重大的會計政策均須揭露，而通常會以編製「會計政策說明」的方式加以揭露。典型的會計政策，包含：對報告個體的描述、編製該財務報表所依據的法規、會計基礎、衡量基礎，以及所使用會計政策之詳細說明；其細節，包括描述為何認列與衡量不同型態之收入、費用、資產及負債。在編製合併財務報表時，凡納入合併的各個報告個體所使用的會計政策，一般須相同；當整體報導個體中，一旦有個體採用不同的會計政策，或採用不同的會計基礎 (例如，公營事業採用應計基礎，而整體報告個體中的其他個體，則採用修正的應計會計基礎) 時，則該整體報導個體可以選擇的處理方式，包括：把報表調整到同一個會計基礎，或把採用不同會計基礎對報表的影響揭露出來。採用不同的會計基礎，使得財務報表的解釋變得較為困難。會計政策說明的釋例，請參見附錄二中相關部分。
706. 採用應計基礎會計時，或有事項及承諾須加揭露。有關或有事項與承諾之區別，請參見第 13 章。

其他揭露

707. 財務報表的附註，可以揭露若干種資訊，其目的，可能是把報表中已認列財務要素之資訊 (如，實體描述某一項資產)，或是未認列項目之本質及可能的價值之資訊 (如，因未符合認列的準則而不認列資產) 進一

步提供給報表閱讀者。本節略述一些可能在財務報表中發現的其他揭露。

708. 在應計基礎會計下，採額外報表或附註揭露者，可能包含：
- 資源（實體資產和投資的清單）。
 - 舉債(borrowings)。
 - 關係人交易。
 - 未分配之項目（unappropriated items）。
 - 稅式支出，及
 - 預測資訊。
709. 雖然凡符合定義和滿足認列準則的資產與負債項目，皆應在應計基礎的財務報表上認列，但有些資產和負債也可能尚不能滿足這些認列標準，或者，與資產及負債的組成有關的其他資訊，雖對報表閱讀者有用，卻未在財務報表認列；當一個報告個體係逐漸從現金基礎轉換成應計基礎，而隨著時間之經過逐步認列某一類的資產及負債時，則此類報表特別有用。例如，若某一個政府個體尚未在其財務報表中正式認列實體資產，則其可藉附註來收集和報導此類資訊。在這種情形下與其他揭露有關之討論，請參見第 17 章。
710. 資源表（statement of resources），可用來進一步揭露實體資產的詳細資料，如：文化資產的資訊。雖然財務報表的衡量基礎，本是歷史成本，但資產和負債的市價若以額外的附註揭露，亦可能適當。
711. 舉債彙總表（statement of borrowings）之釋例，請參見附錄二。此表的內容，可能有按借款的帳面價值、名目價值，及公平市價的分析；亦可能包含借款之到期日、該年度中之變化，及本國幣與外幣負債之分析。
712. 代管性管理資訊（stewardship information）一詞，美國聯邦政府係用來描述財務報表中若干特定其他揭露的資訊。美國聯邦政府認為某些類別的資訊應納入代管性管理資訊的看法，以下將予討論。
713. 在某些情況下，政府的大筆貢獻（contribute）使國家的財富增加，然利益卻不屬於聯邦政府所有。美國規定，下列成本屬代管性管理資訊，並應予報導：（1）為協助研究與發展而作的支出，（2）教育支出或為增加國家人力資本（human capital）的其他支出，或（3）協助州及地方政府興建基礎建設的支出。代管性管理資訊，須顯示最近五年為這些投資計畫所發生的成本，及其產出和結果。
714. 另一替代方法，是在預算書(budget document)中之當期政策項下，提供該等支出預期影響的前瞻性資訊。特定計畫之詳細資訊，亦可能以特殊

目的財務報告（如，「估計」(the Estimates)) 來表達。

715. 美國，跟別的國家一樣，也興辦公民福利及社會保險計畫，而美國公民則預期這些計畫將永久存續。政府對各個計畫都擔負義務，惟其強度隨計畫而異。許多人認為，就那些公民亦須擔負提撥責任 (contributing) 的社會保險計畫而言，政府虧欠 (owe) 這些公民上述計畫的長期利益，不過，只有已到期，而且當期應支付之金額，才須在政府的財務報表上認列為負債。然而，為協助使用者瞭解這些計畫在財務上的健康狀態，並評估其對未來虧絀、相關稅賦和計畫給付間的潛在影響，較詳細且深入，並著眼於未來的代管性管理資訊，是有需要的。
716. 類似地，紐西蘭的財務報表，詳細揭露政府對公務員之意外 (accident) 補償計畫，與退職金/退休金計畫之義務。
717. 關係人交易之揭露，就個體與其關係人 (如：被控制個體、高階管理當局，及部會首長 (或職位相當的人)) 間的交易，提供更進一步之資訊。此類交易已於財務報表中記錄，之所以提供進一步的資訊，是因為這些關係人係處於能影響其與報告個體的交易之條件及環境的地位。個別揭露這些資訊，可以使報告閱讀者判斷這些交易的本質和範圍，及其對報告個體財務狀況和財務績效可能的影響。國際會計準則 24 號「關係人 (Related Parties)」，描述關係人，並規範此類關係人及交易須做的特定揭露；會被揭露的典型關係人交易；有：借錢給關係人、高階管理當局之報酬，及報告個體與其關係人間的貨物銷售、勞務提供，或資產移轉。好幾個管轄權都訂有規範此類事宜的州或聯邦準則。以下即以美國的財務報表為例，說明關係人交易之揭露。

釋例 16.1

美國政府財務報告

1998 年

財務報表附註，第 64 及 65 頁(美元)

附註 1.L. 關係人交易		
<p>聯邦儲備銀行 (Federal Reserve Banks, FRBs, 非財務報導個體的一部分), 擔任聯邦政府的保管人 (depository) 和財政代理人 (fiscal agent)。聯邦儲備銀行處理存入財政部帳戶的國家收入、自該帳戶支付的國家支出, 及聯邦政府債務證券。聯邦儲備銀行於 1998 年 9 月 30 日時擁有 (own) \$ 477.9 兆美元的聯邦政府債務證券, 由社會大眾持有。聯邦銀</p>	<p>行的法定盈餘中, 超過法定金額的部分, 須繳回政府, 並認列為非對價收入 (non-exchange revenue) 至 1998 年 9 月 30 日止的這一年, 該部分之盈餘計 \$ 24.6 兆美元, 其來源, 主要係持有聯邦政府債務證券而賺得的利息。聯邦儲備銀行發行聯邦準備鈔券 (note), 鈔券是美國的流通貨幣, 係以聯邦儲備銀行所擁有的特定資產 (通常為政府債券) 為抵押, 並以美國政</p>	<p>府全部的忠誠 (faith) 與信用 (credit) 為其後盾 (back)。政府贊助的企業, 有聯邦國家抵押貸款協會 (Federal National Mortgage Association)、聯邦住屋抵押貸款公司 (Federal Home Loan Mortgage Corporation) 等。政府無法保證該等企業一定會如期支付其負債。政府的財務報導個體, 亦未包括這些企業。</p>

法定預算的遵循

718. 第二章已說明, 遵循報告可能是年度政府財務報告的一部分, 亦可能是次年度預算報告的一部分。以下釋列, 係自報表中節錄, 該項節錄強調資源的使用超過在應計基礎下的預算分配, 須尋求事後核准之情況。至於遵循報告之釋例, 亦請參閱第二章。

稅式支出

稅式支出，是因為租稅結構中的優惠條款，而造成政府收入短少的估計數。其源於特定的排除條款、免稅、稅基扣抵、稅額扣抵、遞延認列，及背離「基準線」(baseline)的稅率。這些例外通常是意圖藉由提供優惠給具有特定資格的個人或個體，或是藉由鼓勵特定的活動，以達成公共政策的目的。其亦可能是為了改善租稅公平，或是抵銷租稅結構中其他部分的缺失。稅式支出不是收入。對財務報導個體而言，亦非資源的流入。(SFFAS 7 號，第 75 頁)

719. 美國準則允許財務報導個體揭露與個體計畫績效攸關之稅式支出資訊，但必須告誡編製者此類資訊應經適當的檢定並解釋，以幫助報告閱讀者評估特定稅式支出對於相關計畫成功與否的影響。此外，其亦運用類似的警語，允許財務報導個體揭露成本資訊給州及地方政府、被委任執行支出或發生其他型態之成本(如與建立產品特徵與生產方式的聯邦法規相關的成本)的聯邦法律公民。(聯邦法律的委任也指的是像資源的指定流向，或未給予資助的命令)(SFFAS 7 號，第 28 頁)。
720. 稅式支出代表的是政府稅收的短少(亦可能指的是稅基的減少)。雖然其造成未來收到的稅收較少，但沒有一個政府會把稅式支出認列為費用。認列機會成本非可接受之實務。然而，政府可能會希望揭露稅式支出的估計數，以作為補充資訊。

預測資訊

721. 徵收稅金(包含財產稅)的政府，通常會編製一張略述稅收或稅率預測的報表，而如果可能，還包括預算分配或是有法律明文授權之明細。此資訊可能連同外部報告一起編製，但更常的是以一單獨的文件發布。在預算文件中，此類資訊係由預算的性質所決定。而關於預測資訊完整之討論，不屬於本研究報告之範圍。

第十七章 應計基礎之修正

前言

722. 本章描述一些應計基礎常見的修正，重點係特別放在加拿大政府目前使用方法之理由，該方法稱為「修正式應計會計 (modified accrual accounting)」。
723. 實務上可以看得到的應計基礎會計處理方法不同，例如：
- 除基礎建設資產、國防資產及文化資產之外，認列所有其他資產；至於基礎建設資產、國防資產及文化資產，係在取得或建造當時就按費用認列。
 - 按照應計基礎認列大部分的資產與負債；按現金基礎或某些修正現金基礎認列收入。
 - 只認列短期金融資產與負債，及
 - 除某些特定的負債（如：退休金負債）外，認列所有的負債。
724. 應計基礎會計最常見的一種修正方式，是不認列某些類別的資產或負債。目前加拿大境內大多數政府及美國境內部分政府所採用的修正方式，就是：凡非金融資產，都於購買時認列為費用。公共部門委員會先前發布準則，即將這種修正方式名為「修正的應計會計基礎 (modified accrual basis of accounting)」，某些管轄權則可能稱之為支出法 (expenditure method) 加拿大政府採用這個方法之理由，將在本章「注重淨負債/淨金融資產」進一步討論。
725. 另一個目前中央與地方政府個體都使用修正應計基礎的國家，是西班牙。它按照應計基礎認列某些非金融資產，但國防、基礎建設及文化資產，則在取得或建造之當時，即認列為費用。

資產

726. 對應計會計基礎下資產的主要修正，為不於財務狀況表認列某些類別的資產，這些類別的資產係於取得當時作為費用認列。採用此種處理方式，有時是因為此類資產的辨認、或評估其價值，在實務上有困難，或成本太高。文化資產與基礎建設資產，即因這個理由才認列為費用。不過，有時，某些管轄權可能主張，對於特定類別的資產而言，採用此種會計處理，是有理論基礎的，例如，加拿大即稱其所重視者，為政府的

淨負債的現況，因而選擇將所有非金融資產按費用認列。

727. 當一個管轄權只認列金融資產時，其對金融資產的定義，可能較國際會計準則第 32 號「*金融商品：揭露與表達* *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*」的定義為廣泛。至於國際會計準則第 32 號所定義的金融資產，如下：

金融資產，係指：

- (i) 現金。
 - (ii) 能自另一企業個體收取現金或其他金融資產之合約權利。
 - (iii) 按潛在有利於己之條件與另一企業個體交換其他金融商品之合約權利，或
 - (iv) 表彰對某一企業個體擁有所有權之憑證。(第 5 段)
728. 有些管轄權除把可立即出售的實體資產認列為資產之外，也把所有可以在很短的近期 (in the immediate future) 內用來償還現有負債或支應營運的資產，認列為資產。因此，即把國際會計準則第 32 號之定義擴大，把任何可轉換為現金，而且不打算在日常營運活動中耗用之資產也納入。如此一來，金融資產，即包含日常營運活動中持有，備供出售之存貨，以及備供再出售的土地。上述二者，在應計會計基礎下，一般均不被歸屬為金融資產。
729. 對金融資產之定義，上述定義與國家帳系統和政府財政統計不相同。雖然國際會計準則第 32 號之定義與後者二系統的定義不完全相同，但還是較相近。政府所持有之黃金，在國際會計準則第 32 號下係排除在外，而國家帳系統卻明示其係包含在內；在國際會計準則第 32 號下，也不把持有將再出售之土地，認列為金融資產。

負債

730. 某些管轄權選擇不認列某些特定的負債，如：退休金負債。退休金負債符合應計會計基礎下負債的定義，也滿足認列的標準。採用這種處理方式的理由，可能是務實，例如，衡量該負債所須之時間與費用，惟亦可能是政策 (policy decision) 之結果，是政策特別決定將此類負債在公開財務報表上排除。惟須提醒，若不認列某類負債，係因其衡量的結果為不可靠時，則其排除非違背應計會計基礎；只有當衡量某項負債之結果為可靠，卻選擇不予認列之時，才有違背。
731. 當政府同意以移轉現金以外的資產，代替現金，作為清償債務的工具時，一個與認列負債有關的有趣議題即告出現。因固有土地的請求權而

引起的土地移轉，即為一例。因政府並未在財務報表中認列該項資產（如，文化資產中的土地（heritage land）），故問題是：是否可認列該項負債？有些管轄權的做法，是先認列上述資產，隨後再認列負債；有些管轄權則是既不認列這種負債的發生，也不認列這種負債之償付。

收入

732. 收入的認列方式，係視各管轄權所採用之修正應計基礎如何進行而定。最常看見的差異，是當某些類的資產係於取得或建造完成之當時立即認列為費用，此時收入即包含出售實體資產而收到的總價款，惟此類收入通常都會單獨列示，以強調其非重複發生的本質。另一種差異，則在不認列某些類別的資產或負債時發生，遇此情況，凡收到他人捐贈的資產，或由他人代政府償還債務時，均不認列收入。
733. 加拿大政府將處分資產所得的價款，認列為收入；其說明之釋例，如下：

釋例 17.1
加拿大公共帳戶
1999 年
卷一 第三節 (單位：百萬元加幣)

表 3.3 所有來源之收入							
	減收支併列						
	中之收入						
	總額	減併入 之公營 企業 收入	外部 收入	內部 收入	減收支 併列中 之遞延 收入	減所得稅 抵減與 退補稅 (repayment)	收入淨 額
外部交易	167,543	1,498	2,302	—	3	8,069	155,671
內部交易 (大分類):							
貨物稅與捐稅							
投資之收益	27						27
特許權、執照及許可證	5						5
以前年度支出之退回	59						59
服務費	3,113			3,103			10
銷貨貨款	277			277			0
處分公營企業剩餘資產之收入	11						11
其他非租稅收入	1,482			1,444			38
內部交易小計	4,974	0	0	4,824	0	0	150
收入總額	172,517	1,498	2,302	4,824	3	8,069	155,821

費用

734. 在應計基礎下，所有非流動實體資產的成本，皆予資本化，並在財務狀況表列示；折舊或是攤銷費用，則在資產的耐用年限內，於財務績效表認列。對應計會計制度之某些修正方式，是費用包含資產的取得成本或建造成本，這些資產即未在財務狀況表認列。在這種應計會計的修正方式下，有時稱費用為支出 (expenditures)，資產之成本在其記入費用時，可能稱為資本支出。

735. 如果將某類實體資產或無形資產認列為費用，則該項資產即不會再產生折舊或攤銷；還有，一項資產與負債的損失，只有在該項資產與負債已在財務狀況表認列之後才可能認列。

736. 加拿大建造與購買之資產支出，其報導的釋例如下：

釋例 17.2

加拿大公共帳戶

1999 年

卷一 第三節（單位：百萬元加幣）

	支出 總額	減：		
		內部支 出	對照支出 所取得之 內部收入	外部支 出總額
:	: :	: :	: :	: :
修理及維護服務（外購）	1,780	11	267	1,502
公用設施、物料及辦公用品	2,791	4	87	2,700
土地、建物及工廠的建造與取得	1,191	18	430	743
機器及設備的建造與取得	2,335	1	22	2,312
: :	: :	: :	: :	: :

對外報導

737. 一般而言，當政府所採用的會計基礎為修正式的應計基礎時，不同的修正會計基礎方式，其編製的報表類型，與原來應計基礎下所編製的，二者並無不同，當某些重要類別的資產被認列為費用時，其與原來應計基礎的主要差異，在於財務績效表可能會被稱為收入與支出表(*Statement of Revenues and Expenditures*)。

其他揭露事項

738. 當一個政府選擇不認列某類資產或負債時，可能還是會選擇提供該類資

產的補充資訊，一旦政府以附註的方式揭露該等項目時，額外的紀錄成本仍然發生；這些成本大多與在應計基礎下為維持某些項目所需詳細資料而承擔的成本相若。如果一個個體決定後來要認列某些資產與/或負債項目，那麼，事先蒐集這些項目的資訊即有幫助，並且以後導入的成本還可減少。這些額外資訊一旦收集，即須小心，確保其為可靠且完整，例如，在比對資訊時，一次集中於某一類的資產，可能有道理。紀錄如果不完整或不正確，幾乎是毫無價值，而且還可能令人誤導。

注意淨負債/淨金融資產

739. 加拿大的聯邦政府與所有省政府目前的財務報導，係依循加拿大特許會計師協會的公共部門會計及審計委員會（the Public Sector Accounting and Auditing Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants）所發布之修正式應計會計準則支出基礎（expenditure basis of modified accrual accounting）；然而，加拿大政府已宣稱其想改採完整的應計會計基礎，並且朝向完全認列實體資產之路邁進（加拿大，1995 官方預算書，預算計畫，第四章）。
740. 在加拿大，目前採用的會計方法，深受其所明述之目標而影響。該目標，是評估政府的財務狀況，及其在報導期間內的變化。由於對財務狀況的重視，所以加拿大公共部門的準則制訂者所做出的結論，是：財務報表應報導現金，以及目前持有的其他資源，而這些資源係可用來支應政府活動所需的資金，及滿足債務與承諾需求者。如此一來，資產之未來經濟效益（future economic benefit）或服務潛能，即須與反應活動所需的資金或償付債務有關。
741. 在加拿大的模式下，財務績效表認列所有的負債與金融資產。所謂金融資產，係指那些在財務報導日，政府可用來轉換成現金或其他可交換資源的資產（exchangeable resources），而這些資產可用來支應未來的活動，或用來償付債務與承諾。為了瞭解（以及評估）政府所有的金融資產是否足可償付現有債務，或是否可敷支應未來營運所需資金，與這些金融資產的性質、條件及評價方法有關的資訊是必要的。至於所有的非金融資產，不論其經濟效用年限多長，皆於取得當時立即按費用認列。
742. 在這個模式下之財務報表，可從政府個體的負債與金融資產之觀點來描述其在會計年度終了時的財務狀況。此項資訊包含一些可用以判定政府的財務狀況究竟是改善還是惡化的指標。其中一個重要的財務狀況指標，是政府的負債與金融資產間之差額，該差額通常稱為淨負債（net

debt) 或淨金融資產 (net financial assets)。當負債大於金融資產時，其差額為負數，代表未來收入的某一定金額必須用以償付過去事件帶來的結果；當負債小於金融資產時，其差額所代表的，是：金融資產可用於資助未來營運之數額。淨負債為一關鍵性指標，所代表者，不是為償付過去之交易所需的未來收入，就是為償付過去之交易將耗用之手存金融資產，而該金融資產又是未來營運所需者。在此方法下，年度盈餘或虧絀，即代表淨負債的變化。

743. 本模式中沒有資本性資產 (capital assets) 的成本與其消耗之資訊。贊成這種做法的人認為適當，因為這種資訊只對內部的管理最為攸關；就須對外部他人交代自己所負之責任而言，淨負債的資訊才是關鍵的績效指標，它可以用來瞭解政府如何管理其財政。本模式之焦點放在提供政府是否已經有能力籌措足以支應營運活動及償付債務與承諾所須資金之資訊；其使用淨負債與其在期間內之變化二個數字，做為衡量財務狀況與績效之基本指標。
744. 在這個模式下，財務績效表記錄政府在一個會計期間內的收入與支出之差異，並調整會計期間備抵評價的變化。上述收支的差異，衡量該期所產生的收入足以償付該期支出之程度，顯示政府究藉籌措收入或藉舉債來支應支出，是一個重要的衡量工具，使用者還可藉這個衡量工具來瞭解（與評估）政府財政活動的結果，以及對未來收入的需求。

第四部分 衡量基礎

第十八章 衡量基礎

前言

745. 可以用來紀錄交易及事件的衡量基礎 (measurement base), 有若干種。衡量基礎受會計基礎影響。
746. 選擇用以編製財務報告的衡量系統, 其考量層面有二:
- 衡量基礎之選擇, 即欲衡量者, 為要素的哪些層面 (dimensions) 或屬性 (attributes), 及
 - 貨幣個體之選擇, 即用以表達衡量結果之貨幣個體。
747. 通常, 原始認列 (initial recognition) 某一財務要素, 係因交易發生之故, 例如, 購買某項資產之結果。因此, 在初次認列時, 衡量方法通常以成本為基礎。與購買某項資產有關之要素, 通常按其交易成本入帳 (假設成本紀錄係保存)。有時, 可能須再次認列, 亦即「再衡量」 (remeasurement)。再衡量涉及改變資產或負債已入帳的貨幣金額, 在變動符合認列的標準時進行。上述變動, 通常係因事件, 而非因交易而引起, 如: 因時間的經過而須折舊、由於容忍壞帳可能發生而使債務人積欠債務的價值縮減, 或有價證券的價值變得與當初的交易價格不一樣。雖在高度通貨膨脹時, 可能再衡量的要素不以資產及負債為限, 但一般僅對資產及負債進行再衡量。
748. 衡量基礎之選擇、再衡量之能否接受, 以及貨幣個體購買力之改變等會計議題, 非僅公共部門才遭遇, 對民間部門, 亦屬攸關, 一般公認會計原則也已著手處理。

現金基礎及修正之現金基礎

749. 在現金基礎會計下認列之要素, 有: 現金收入 (cash receipts)、現金支出 (cash payments) 及現金餘額。這些要素通常以歷史成本認列。歷史成本, 乃是發生現金收付時所付出或收到的金額。
750. 這種做法, 通常可讓讀者對所認列項目的意義有精確的認識。只有遇到高度通貨膨脹時, 歷史成本的衡量基礎才會影響使用者對列報交易及餘額之瞭解。

751. 在修正之現金會計基礎下，其衡量系統也是使用歷史成本。

應計基礎及修正之應計基礎

752. 國際會計準則委員會之「財務報表編製及表達架構」(第 99 段) 假設報告編製者採用應計基礎會計，並提出說明：

衡量，是決定財務報表要素之貨幣金額的過程，此一金額將予認列，且記載於資產負債表及損益表。衡量的過程，包括一個特定衡量基礎的選擇。

報告編製者於財務報表上所使用的衡量基礎很多，其使用的程度與組合亦不盡相同。衡量基礎有：

- (a) 歷史成本(Historical cost)。資產係按所支付之現金(或約當現金)的金額，或是按為取得該資產而交付物品(consideration)在取得時的之公平市價入帳；負債則是按換取該義務而得到價款之金額，或是，在某些情況下(例如，所得稅)，以在正常營運過程中預期支付該負債所須動用現金(或約當現金)的金額來入帳。
- (b) 現時成本(Current cost)。資產係以當時若取得相同(或相似)之資產而須支付現金(或約當現金)的金額入帳；負債則以當時若清償義務所須動用現金(或約當現金)之未折現金額入帳。
- (c) 可實現(清償)價值(Realizable (settlement) value)。資產係按在有條理處分的情況下(in orderly disposal)出售，目前能獲得現金(或約當現金)的金額入帳；負債則以其清償價值入帳，亦即，在正常營運過程中，為履行負債預期須支付現金(或約當現金)之未折現金額入帳。
- (d) 現時價值(Present value)。資產係以預期正常營運過程中可產生未來淨現金流入的折現值入帳；負債則以預期正常營運過程中，須清償負債之未來淨現金流出的折現值入帳。

753. 除上述衡量基礎外，有時也採用剝奪價值(deprival value)的觀念。當某報告個體被迫剝奪某項資產時，可能以此作為選用剝奪價值來衡量的理由。不同衡量基礎之選擇，係繫於資產是否能夠被重置，且/或是否將被重置。例如，若某一項資產有類似資產存在時，則可使用該資產之現時市場(購買)價格來衡量某一項資產之價格；惟當不會重置該相似資產時，則可能以其現時價值入帳。

754. 國際會計準則委員會「財務報表編製及表達架構」的規範，係為企業而

制定。公共部門的個體，與企業一般，普遍採用歷史成本基礎，惟也對某些資產進行再衡量。某些要素（特別是非流動資產）之所以進行再衡量，是在回應歷史成本的衡量基礎對使用者係不攸關的批評。國際會計準則委員會已核閱（review）金融資產及金融負債之認列與衡量，並導致其發布*金融資產與金融負債的討論論文*（Discussion Paper）（1997年3月）及國際會計準則的第39號公報「*金融商品：認列與衡量*」（*Financial Instruments: Recognition and Measurement*）。

755. 當下列情況發生時，衡量的實務，係修正各該項目歷史成本的紀錄：
- 存貨之可實現價值，較其購買或製造的成本為低。
 - 應收收入及其它應收款的估計可實現金額，較開出發票的金額為少。
 - 借款，全部或部分收回之可能性存疑。
 - 廠房、建築物，或其它固定資產，無法通過可回收金額的測試（recoverable amount test）。
 - 在建工程的已認列成本，當估計預計完工時在建工程之成本超過未來的已完工「淨現值」，及
 - 任何資產的永久性減損，使其價值較購買成本為低。
756. 上述減少歷史成本金額之做法，在同樣認列該等資產的公共部門也可適用；唯一的例外可能是可回收金額的測試，因為公共部門的固定資產所產生的經濟利益，不是以現金流量之形式呈現。
757. 財務報導中之一般評價實務，已告發展，其強調的評價基礎，為市價，然而有些重大的資產，如：道路系統，並沒有活潑的市場，而這種資產又通常在規模、範圍及價值上，都屬重要，故這種資產的價值乃採另一種評價實務來評估。該評價實務，係採重置成本的基礎，以重置成本折除該資產自取得之日起服務潛能的喪失，並對任何陳舊過時的技術，或過剩之產能進行調整，是所謂的「最適折舊後重置成本」基礎（“optimized depreciated replacement cost” basis）。某些管轄權對多種資產衡量基礎之釋例，已於第十二章加以說明。
758. 民間部門已認列的歷史成本得向下修正價值之實務，在國際上已廣被接受；較具爭議者，係該價值能否向上修正。一個折衷看法，稱為經修正之歷史成本報導（modified historical cost reporting），則容許全部或部分非流動實體（固定）資產，得定期再評價。
759. 對公共部門而言，上述爭論，亦屬攸關。長期資產因服務潛能喪失而列報之期間費用，亦會因該資產係按取得成本認列，或按現時成本認列而有重大不同。假如報告使用者能知道長期資產的現時成本，則其資訊內

涵很可能較佳。

760. 國家帳系統規定，所有的資產與負債係以市價評價；當無法取得實際市價時，則應試圖估計於資產負債表日自市場購買該資產所需之價格；當資產之收回係延遲出現，或是收回分散在較長之期間時，則可採用現時價值。至於金融資產與負債，亦應按市價評價；對無交易者，若無法取得市價，則以流通在外本金的金額，或是面額來評價。（國際貨幣基金，1996年，第80頁）
761. 當編製者於編製財務報表時採用某一種衡量系統，例如，歷史成本，則於揭露額外的資產價值資訊時，可能會選擇依據另外一種衡量系統，例如，重估後之金額，或調整通貨膨脹後之金額。雖然這些資訊通常係為內部管理的目的而編製，但對財務報表的外部使用者而言，亦屬有用。

貨幣個體

762. 財務報表之要素，通常均以報導個體的本國貨幣來表達。

歷史成本及價格之波動

763. 當財務報表係以歷史成本基礎來編製時，一般物價水準之改變，或所持有特定資產價格之改變，除財產、廠房及設備係被重估、存貨或其它流動資產的價格降至淨可實現價值外，並未納入考量。一個個體為能顯示物價變動對其營運之衝擊，得採用一般購買力法（general purchasing power approach）現時成本法（current cost approach），或兩種方法之混合。國際會計準則第15號「反應物價變動影響之資訊（*Information Reflecting the Effects of Changing Prices*）」，概述使用應計會計之企業如何採用該等方法編製補充財務報表之方式。如有高度通貨膨脹時，國際會計準則第29號「高度通貨膨脹經濟體之財務報導（*Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*）」要求，基本財務報表須按當期期末的現時衡量個體來重編。
764. 政府個體採用通貨膨脹會計的一個例子，是英國所進行的一個試驗性研究。在該研究中，一些中央政府部門導入實價會計（real terms accounting）。所謂實價會計，即財務資本維持（financial capital maintenance, FCM）會計，它認列因一般通貨膨脹而引起之持有損失。

結論

765. 要求任何一個衡量基礎，在所有情況下均可滿足所有的需求，不太可

能；要求任何一個衡量基礎在所有情況下，均使財務報導夠可靠，亦不太可能。因此，希望能選擇當時環境下最適合的衡量基礎。

766. 本研究報告並未意圖針對財務要素之衡量提供明確意見。政府究採用哪一種衡量基礎，部分係繫於該管轄權內的一般公認會計原則如何規定而定。

第五部分 國家帳系統及政府財政統計

第十九章 國家帳系統及政府財政統計

前言

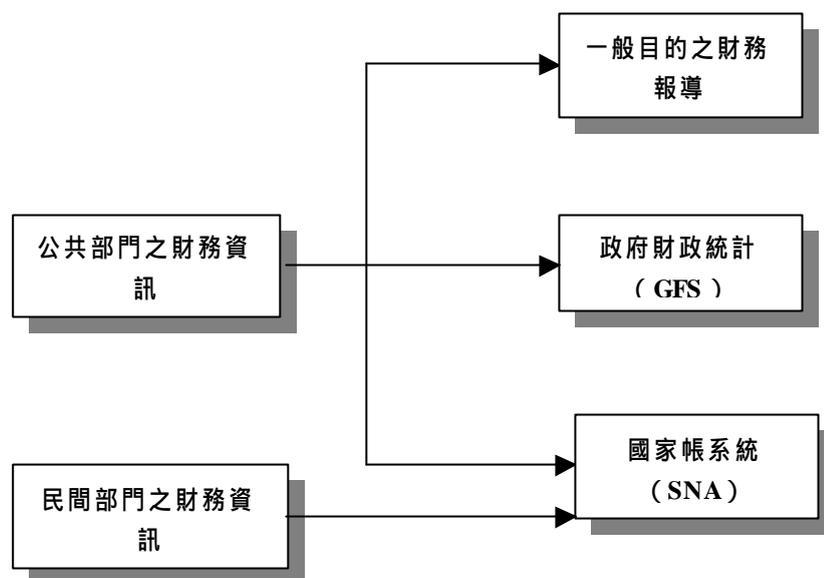
767. 大部分的政府，會在其財務報告之外，再依照另外兩種會計的架構提出財務資訊。這兩種會計架構，分別是國家帳系統（System of National Accounts, SNA）^{譯註⁹}及國際貨幣基金（International Monetary Fund, IMF）的政府財政統計（Government Finance Statistics, GFS）。資訊編製者，從整體上瞭解這些架構之目的，有其必要。
768. 本章概述國家帳系統及政府財政統計之目的，並指出二個架構各自所使用的一些分類。有些政府個體在進行財務報導時，所採用的會計基礎不同。本章也探討這些政府個體蒐集國家帳系統及政府財政統計所須資訊的能力。政府財政統計系統正在改版，本章之討論，係基於國際貨幣基金「政府財政統計手冊（Manual on Government Finance Statistics）」（將出版）的草案。本草案已登載於 1999 年 12 月國際貨幣基金的網站（<http://www.imf.org>）。

^{譯註⁹} System of National Accounts, 簡稱 SNA, 係聯合國於二次世界大戰後所搜集與頒布的資訊系統，已經數次修正，其內容為各國家所得及淨值的資訊。我國的 SNA 相關數據，係由行政院主計處搜集與頒布。主計處設有國民所得評審委員會，並將 SNA 譯為國民所得帳。主計處之權威譯名，本譯文理應採用，惟未予採用而將其譯為國家帳系統，主要是觀點不同之故。主計處係站在我國（一個個體）境內，自整體經濟的觀點來看我國全體國民所得等的資訊，自不必也不宜特別辨認國名或國家個體的名字，逕稱「國民所得帳」，毫無混淆之虞；但當站在聯合國（SNA 系統的頒定者）這個個體的觀點來看時，一個國家僅是聯合國這個資訊系統中的一個部門而已。由於個體觀念是基本會計原則之一，而在聯合國這個個體中，一個國家僅是其中一個構成分子，若未指明，恐生混淆，同時還因該資訊的單位為國家，而非單一國民，又，為反映原文(Nation)的精神等考量下，本譯文即未稱 SNA 為國民帳，而稱國家帳。至於本譯文未稱國家所得帳，而僅稱國家帳，省略所得二字，係因該系統內之資料非僅所得亦含淨值數據之故。

國家帳系統及政府財政統計之目的

769. 國家帳系統及政府財政統計二者，雖然原則大部分相同，但其目標卻相當不一樣，所著重的報導單位亦不同。當初這兩個系統設計的目的，即不相同；隨著時間的經過，各為滿足其使用群的需求，也有變化。
770. 國家帳系統，係在彙編整個經濟體的合計統計量 (aggregate statistics)，一個政府只是其中一部門 (sector) 而已；其彙編的統計量，主要是國家的 (national) 所得 (income) 及淨值 (net worth)^{註10}。在國家帳系統中，一個報導單位為一個國家。相對地，政府財政統計則是為分析普通政府部門 (general government sector) 的財政而專門設計一套制度，其目的，不是在分析整個國家的財政。它所採用的基本架構，雖與國家帳系統相同，但它的報導單位，則是一個國家之內的普通政府部門，或該國的某一級政府。
771. 至於某一個政府個體所編製之財務報告，其焦點，通常比政府財政統計報表 (為普通政府部門而編製者) 來得集中。這種報導單位，可以是一個政府部門、州政府，或聯邦政府，或者，地方政府及國家政府，然而合併的政府財務報告，則可包括所有的公營企業，以及其它被政府控制的交易個體 (trading entities)；而財政統計數字，只針對普通政府部門 (sector)，未把法人 (corporations) 或準法人 (quasi-corporations) 包括在內。不過，法人或準法人的數據，又納入專門為公共部門而彙編的財政統計。
772. 下圖提供三種報導體系間的關係：財務報導，係由每個政府個體 (government entity) 為之；進行普通財政統計報導的普通政府部門 (sector)，則涵蓋若干個政府個體；普通政府部門則又成為國家經濟體之一部分。

^{註10} 本文件的其它地方，均以「淨資產 / 權益」一詞，描述資產減負債後之餘額，本章則使用「淨值 (net worth)」一詞，這是因為 SNA、ESA 及 GFS 均採用這個名詞之故。



773. 政府財政統計系統與國家帳系統緊密連結，其分析人員可以在一個經濟體的大架構之內，評估某一個普通政府部門發展的情況。理想的情況，是：政府個體建立一套財務資訊系統，可以在花最少複製及調整資料的時間，而彙編這三套體系之資訊。然而，可能達到這種目標的程度，受所採用的會計基礎而限制。政府編製財務報告時，須採用一個會計基礎，其採用者，可能是現金基礎，亦可能是應計基礎，或是其修正，而其修正的方式又有不同的版本；而國家帳系統採應計基礎，政府財政統計則現在採現金基礎，但改版後，將採應計基礎。
774. 由於國家帳系統及政府財政統計的衡量目標不同，所以，為其標準的表達而需要的分類，也須區分開來。政府財政統計的分類，會提供較詳細的資訊，使彙編者能夠從普通政府部門的資料彙編成國家帳系統的資料。
775. 上述兩個系統，在資產的分類幾乎完全相同，惟在政府財政統計，分類較詳細。政府財政統計系統，將金融資產，按取得之目的區分為二類：一因政策而取得，另一因流動性的管理而取得，且還將金融資產與負債，分為本國與外國。
776. 國家帳系統所關切者，有：各經濟體的生產 (production) 累積 (accumulation) 及淨值 (net worth) 之衡量。一個經濟個體有五個機構部門 (institutional sector)，其中一個，就是普通政府部門。每一個機構部

門各有一套標準帳戶，用以彙編該機構部門的相關資訊；但是，新的政府財政統計不再著重生產的資訊，它的主要目的，是在確認可用於分析政府財政績效的資源流量(resource flows)。如果政府財政統計與國家帳二個系統可以調和，都可以採用應計基礎的話，那麼，則使用政府財政統計的資訊計算所得的餘額項目 (balancing items)，得與國家帳系統的資訊相一致。淨值，就是其中一個可以相一致的項目。

777. 政府財政統計有一張政府營運表 (statement of government operations)，該表顯示經常門及資本門二類造成對資金之需求的組成項目，及淨借入或淨貸出二類用以支應當期營運所須資金的組成項目。政府財政統計下的綜合存量及流量表 (statement of stocks and flows)，與國家帳系統的累積帳戶 (accumulation account) 及資產負債表相對應。除上述項目外，政府財政統計系統還提供政府營運的現金流量表 (cash flow statement)，而國家帳系統則無相對應的資訊。
778. 例如，澳洲聯邦政府的合併財務報表 (Consolidated Financial Statement) 屬政府的財務報告，該表所列資訊，亦包括使用政府財政統計之分類的資訊，而且，這些資訊也按政府財政統計的次部門 (sub-sector) 分類。

國家帳系統(System of National Accounts)

779. 國家帳 (national account) 的國際標準，係由國家帳系統訂定。國家帳與政府帳 (government account) 的不同之處，在於報導的單位：國家帳之報導單位，典型上，為一個國家，或是一個國家之內的一個區域；政府帳的報導單位，則可能是一個國家之內任何層級的政府，或是某一個政府層級之內的任何一個個體。國家帳系統是一個完備的 (comprehensive) 會計架構 (accounting framework)，該架構是一個會計制度，採用一致的會計定義和觀念，將經濟體發生之經濟交易，彙總為一個連貫的 (coherent) 經濟活動的圖畫；它允許國家監督其財務狀況，追蹤國家的發展趨勢，並可拿自己國家的發展，與它國的發展相比較。然而，其衡量的所得 (income)，主要是經濟所得。
780. 縱然大部分國家 (countries) 都按國家帳系統來編製國家帳，然而各國的作法並不全相同。各國的技術、機構 (institutions) 及統計方法有差異；每個國家編出來國家帳的範圍不同，有些國家編出來的表比別的國家完備，各個國家編出來國家帳的可靠程度，亦不同，有些國家可以拿到較多的資料，連用來編製國家帳的來源，也有好幾種，當拿不到實際的數據時，就用估計的數字。

781. 國家帳系統，係於 1953 年首次提出。當時所強調者，主要是把經濟體的商品及勞務之生產、所得之來源、所得之分配，以及資本之累積加以量化；最近的發展，則是較注重分析資金的流量（financial flows）與餘額，及其與生產程序間的連結。
782. 依國家帳系統而編製的國家帳，企圖讓國際性之比較成為可行，並提供有用的資訊給使用者，以利其進行：
- 當前經濟分析。
 - 短期及中期預測。
 - 模型之建構。
 - 經濟的結構性分析。
 - 社會及人口統計資料之分析。
783. 國內生產毛額（gross domestic product, GDP）及國家所得毛額（gross national income），是用國家帳的資訊計算而得的若干種餘額中的兩種，是評估經濟體整體表現的方法。有了這些數字，二年度的產出水準才得以比較，也才能衡量所得或產品在不同群組間或不同部門間分配之改變。在這些統計資料之若干種使用方式中，最為人所知者，是衡量公共政策的績效，例如，用來估計政府支出增加時，對國家所得的影響。
784. 表達國家產出（output）之方法，不只一種，包括：
- 最後的支出別（消費、投資及出口）。
 - 產業別（製造業、建築業、批發業，以及零售交易等）。
 - 所得之類別（工資與薪水、利息、租金、利潤等），及
 - 經濟部門別（普通政府、法人、家計單位）。
785. 經濟分析學家係使用國家帳之架構，來衡量經濟體中所有各部門（sector）的活動。該架構允許按經濟部門別（economic sector）來收集資料；對經濟體中的每一個部門（包括普通政府部門），均可編製其：
- 生產帳（Production Account），顯示所得的來源及其處分。
 - 所得帳（Income Account），顯示消費及儲蓄之性質及資金之來源。
 - 資本帳（Capital Account），顯示儲蓄的使用方式。
 - 融資帳（Financial Account），顯示借出款在部門間流動的方向及方法。
 - 資產負債表（Balance Sheet），描述資產、負債及淨值之細節。
786. 雖然上述國家帳的報表中，沒有一個可以與政府財務報告下的報表相比對，但，對國家帳架構下的報表進行分析，則是可能的。例如，紐西蘭統計局（Statistics New Zealand）於 1996 年所出版的皇家帳（Crown

Accounts)，即是重編紐西蘭政府財務報表後的結果。經分析政府的財務報表，產生生產帳、所得及支出 (Income and Outlay) 帳，以及資本財務 (Capital Finance) 帳。政府與經濟體內其它部門間 (如：私人企業、家計單位、地方政府，及公營企業) 的財務交易，亦可加辨認與記錄。

787. 國家帳系統之分類 (1993)，如下所示，惟僅列示主要分類：

國家帳系統之分類：資產

非金融資產：

製造出來之資產：

固定資產 (有形及無形)

存貨

貴重物品

非製造出來之資產：

非製造之資產—有形

非製造之資產—無形

金融資產：

貨幣性黃金 (Monetary gold) 及特別提款權 (SDRs)

通貨及存款

除股票以外之證券

借出款 (loans)

股票及其它權益

保險技術準備金 (insurance technical reserves)

其它應收帳款 (SNA, 1993, 588 至 589 頁)

國家帳系統之分類：負債

通貨及存款

除股票外之證券

借入款 (loans)

股票及其它權益^{註11}

保險技術儲備金 (Insurance technical reserves)

其它應付帳款 (SNA, 1993, 589 頁)

^{註11} 在國家帳系統內，權益係視為負債，以免高估國家之財富。

788. 國家帳系統係在記錄整個經濟體的交易，它未設計收入（revenue）之分類，而是按交易及流量，分類如下：
- 商品及勞務之交易。
 - 分配交易(distributive transactions)。
 - 金融商品之交易，及
 - 其它累計（accumulation）的分錄。
789. 其它累計的分錄，包括固定資本（fixed capital）之消耗，以及資產之取得及處分。

歐洲帳系統（European System of Accounts, ESA 1995）

790. 某些管轄權的統計報導，須遵守該區域（regional）的形式，例如，歐洲國家及區域帳系統（European System of Accounts, ESA95）^{註12}就是一個這樣的區域系統。它是歐盟發展出來的統計系統，用以提供一套協調且可靠的統計資料給會員國。這些統計資料的目的頗多，其中包括達成歐盟及經濟與貨幣聯盟（Economic and Monetary Union）的協定(Treaty)之目標。ESA 95 的法源依據，係來自歐盟理事會（council）所發布之規定(Regulation)。
791. ESA 95 的觀念，是自己與其它國際系統相協調。至於其它國際系統，則有：國家帳系統、國際貨幣基金的支出餘額手冊(Balance of Payments Manual)、政府財政統計，以及經濟合作開發組織（OECD）之收入統計（Revenue Statistics）。
792. ESA 95 所採用之定義、會計規則及分類，與國家帳系統相一致，然就歐盟內之應用而言，二系統有些許不同。不同之處，有：資訊之表達，以及 ESA 95 使用更精確的定義與會計規則。
793. 表達上之差異，包括：
- 描述交易所使用之結構不同。ESA 的描述，係依生產產品之交易（transaction in products）分配交易(distributive transaction)及金融交易，來組織；而國家帳系統，對於相對的描述，則使用不同類型之帳表（account）。
 - ESA 在提出一個觀念的定義時，會同時舉例，說明哪些項目係包括

^{註12} 本節之資料，係取自“歐洲帳戶系統(ESA)1995”盧森堡:歐盟官方出版品辦公室(Office for Official Publications of the European Communities)(1996) 讀者可參閱文件，以取得有關 ESA 95 之更完整描述。

在該觀念之內，而那些項目係排除在外；國家帳系統對觀念的討論則較一般化，也說明該觀念的理由。

- ESA 有對區域性帳表及季帳表之討論，但國家帳系統則無；及
 - 國家帳系統有一章叫衛星帳 (satellite accounts)，但 ESA 則無。
794. 差異，有因觀念及名詞的定義較精確而造成者。這些差異，有：
- 產出的部門別分類，ESA 進一步澄清。
 - 具體的入帳門檻，ESA 才規定。
 - 家計部門所生產之某些類不攸關商品，ESA 不要求其會員國紀錄。
 - 明示提及特定的制度安排 (institutional arrangement)，ESA 明示提及歐盟內的 INTRASTAT 制度。
 - 特殊分類，ESA 包含歐盟的特殊分類，及
 - 外部交易的額外分類，對於所有外部交易，ESA 包含額外的分類，外部交易再分為歐盟居民間之交易與非歐盟居民間之交易。
795. 在 ESA 下，帳表係分為三類：
- 經常門帳 (current accounts) (包括生產帳 (production accounts)，及所得之分配與使用帳 (distribution and use of income accounts))
 - 累積帳 (accumulation account)，及
 - 資產負債表。
796. 經常帳所關切者，有：所得之產生、分配、再分配，及以最終消費使用所得的形式。它們也允許計算經濟體內的儲蓄。累積帳，則按不同的單位，分析造成資產與負債改變的各種組成要素，並記錄淨值之改變。資產負債表，則顯示不同單位分別在會計期間開始與結束時的總資產、總負債及淨值。
797. 編製 ESA 帳的形式，有下列三種：
- 整合性經濟帳 (integrated economic accounts)，把所有的機關部門、整個經濟體，以及全世界之其它地區，同在一張表中顯示。
 - 明細帳，以一系列的表提供更詳細的資訊，及
 - 矩陣式表，在該表中，一個帳就是一行及一系列的配對 (a row/column pair)。
798. 普通政府，是 ESA 諸多部門中的一個部門。普通政府，係再分為下列數個次部門 (sub-sectors)：
- 中央政府。
 - 州政府。
 - 地方政府，及

- 社會安全基金。
799. 次部門中之中央政府，係指州及其它中央機關（central agencies）所有之行政部門，惟排除社會安全基金之行政部門外，其權限，通常及於整個經濟領域。
800. 次部門中之州政府，包括州政府，是單獨的機構單位（institutional units）。它行使某些政府職能，該職能比中央政府之職能為低，但比較低層級政府機構單位（除社會安全基金之行政部門外）之職能為高。
801. 次部門中之地方政府，係包括一些類別的公共行政機關（public administration），其權限，僅及於經濟領域中的一部分；社會安全基金的地方機構，即不在其內。
802. 次部門中的社會安全基金，包括所有中央、州及地方層級的機構單位，其主要活動，是提供滿足下列兩項標準的社會給付（social benefit）：
- 國民中的某些族群須根據法律或法規，擔負參與計畫，或是支付提撥之金額（contribution）之責；及
 - 一般政府，除身為社會安全機構的監督者，以及自己雇用公務員之雇主外，還就管理該社會安全機構提撥及給付的清償或許可負責。

政府財政統計（Government finance Statistics）

803. 政府財政統計系統（GFS system），是：一套經濟上及統計上之觀念、會計規則，及分類之指導方針，以系統化的方式來組織一般政府部門的營運資料。（國際貨幣基金，1996，第3頁）
804. 政府財政統計系統，是一種專門用來進行財政分析的系統；它提供與一般政府部門的次部門（含中央、州、及地方政府）有關之營運資訊；它的建制，是國際貨幣基金（IMF）在鼓勵政府產生可比較之財政資訊。
805. 改版後之新政府財政統計，在可能的範圍內，將可與下列系統相協調：
- 國家帳系統。
 - 支付餘額（balance of payments）系統，及
 - 貨幣及金融統計系統。
806. 在 GFS 與國家帳系統協調後，預期將編製政府財政統計資料，成為編製國家帳統計的過渡階段。
807. 改版後之政府財政統計系統，將會有一系列的一般政府部門財務報表，該等財務報表將一般政府部門之交易及其它流量，連結到資產負債表之期初與期末餘額。來自這個系統之資料，可用來：
- 發展一系列彙總衡量的數據。
 - 分析某一特定層級政府之運作。

- 分析各層級政府間之交易。
 - 分析特定政府之營運，例如，對社會服務之支出，及
 - 分析一般政府部門之淨財富。
808. 改版後之系統規定，政府部門須編完備之資產負債表，該表包括所有的金融及非金融資產與負債；資產與負債之變動，因非交易而發生者，例如，因物價或匯率之變動而引發者，亦將與國家帳系統一樣，將包括在系統之內，以使從期初餘額調節到期末餘額，變成可能，所以，改版後政府財政統計之分析架構，將把淨值變動的原因區分為來自交易、評價之改變，或資產數量之其它變動；對於非現金交易，也會記錄。政府財政統計手冊，係把焦點放在整體虧絀或剩餘。雖然 1986 年的政府財政統計手冊所注重的，係以現金基礎衡量者，但改版後之手冊所注重者，為以應計基礎所衡量的若干餘額項目。
809. 改版後的政府財政統計手冊（國際貨幣基金 1999 列示下列分類），以下所列者，僅主要分類：
- 政府財政統計之分類—資產：
- 非金融資產：
- 固定資產
 - 存貨
 - 貴重物品
 - 土地
 - 表土之下的資產(subsoil assets)
 - 生物資源—非耕作
 - 水資源
 - 非因製造而來之資產—無形資產 (IMF, 1999, 10.4 頁)
- 金融資產：
- 因政策而取得者（金融資產分為本國或是國外）：
- 股票以外之證券
 - 出借款(loans)
 - 股票及其它權益
 - 衍生性金融商品
 - 其它金融資產
- 因流動性之管理而取得者（分為本國或是外國）：
- 貨幣性黃金(monetary gold)及特別提款權(SDRs)
 - 通貨及存款

除股票以外之證券

借入款 (loans)

股票及其它權益

衍生性金融商品

其它金融資產

(IMF, 1999, 8.7 頁)

政府財政統計之分類—負債 (分為本國或國外的負債)

通貨及存款

除股票之外之證券

借入款 (loan)

衍生性金融商品

其它負債

(IMF, 1999, 8.7 頁)

810. 在改版後之政府財政統計，費用的建議分類，釋例如下：

(國際貨幣基金，1999年，政府財政統計手冊之草稿，表 6.1 費用之分類 - 政府功能別之分類)

01.	一般公共服務	06.	住宅及社區設施
01.1	行政與立法機關，金融與財政事務，外交事務	06.1	住宅發展
01.2	國外經濟援助	06.2	社區發展
01.3	一般服務	06.3	水供應
01.4	基本研究	06.4	道路照明
01.5	研究及發展—住宅與社區設施	06.5	研究及發展—住宅與社區設施
01.6	其它一般公共服務	06.6	其它住宅及社區設施
01.7	公共債務交易	07.	衛生
01.8	一般性質之轉換—各政府階層間	07.1	醫療物品、用具及設備
02.	國防	07.2	門診病人服務
02.1	軍事防禦	07.3	醫院服務
02.2	國民防禦	07.4	公眾衛生服務
02.3	外國軍事援助	07.5	研究與發展—衛生
02.4	研究與發展—國防	07.6	其它衛生
02.5	其它國防	08.	娛樂、文化及宗教
03.	公共秩序及安全	08.1	娛樂及運動服務
03.1	警察服務	08.2	文化服務
03.2	防火服務	08.3	傳播及出版服務
03.3	法院	08.4	宗教及其它社區服務
03.4	監獄	08.5	研究及發展—娛樂、文化及宗教
03.5	其它研究與發展—公共秩序及安全、娛樂，文化及宗教	09.	教育
03.6	其它公共秩序及安全	09.1	學前教育及初等教育
04	經濟事務	09.2	中等教育
04.1	一般經濟、商務及勞工事務	09.3	中等教育。但又非第三次教育之教育
04.2	農業 (Agriculture) 林業 (forestry) 漁業 (fishing) 及牧業 (hunting)	09.4	第三次 (tertiary) 教育
04.3	燃料及能源	09.5	層級不能定義之教育
		09.6	教育附屬服務

04.4	礦業、製造業及建造業	09.7	研究與發展—教育
04.5	運輸	09.8	其它教育
04.6	通訊	10.	社會保護
04.7	其它產業	10.1	疾病與殘廢
04.8	研究及發展—經濟事務	10.2	老年
04.9	其它經濟事務	10.3	遺族
05.	環境保護	10.4	家庭及孩童
05.1	廢棄物管理	10.5	失業
05.2	廢水管理	10.6	住宅
05.3	汙染減少	10.7	其它社會邊緣化(social exclusion).
05.4	生物多樣性及風景之保護	10.8	研究及發展—社會保護
05.5	其它環境保護.	10.9	其它社會保護
05.6	研究與發展—環境保護		

(國際貨幣基金，1999，政府財政統計手冊之草稿，表 6.2 費用—經濟分類)

10000	費用
11000	員工之報酬：
11100	工資與薪水：
11110	以現金支付之工資與薪水
11120	以實物支付之工資與薪水
11200	社會捐贈 (social contribution)：
11210	實際之社會捐贈
11220	設算之社會捐贈
12000	商品及勞務之使用
13000	固定資本之消耗
14000	財產費用：
14100	利息：
14110	對於其它國家政府之層級
14120	對於其它居民
14130	對於非居民
14200	租金
15000	補貼

15100	給公立非金融法人
15200	給私立金融法人
15300	給公立金融法人
15400	其它企業
16000	補助：
16100	給國外政府：
16110	經常門
16120	資本門
16200	給國際性組織：
16210	經常門
16220	資本門
16300	給一般政府部門中的其它單位：
16310	經常門
16320	資本門
17000	社會給付：
17100	社會安全給付
17200	社會救助給付
17300	公務員社會津貼
18000	其它費用：
18100	經常門費用
18200	資本門之移轉

採用現金基礎（或其修正）之編製者所面對之問題

811. 政府財政統計、國家帳系統及歐洲帳系統統計數據的編製者，若其國家的財務報告係採用現金基礎（或修正現金基礎），則其所面對的主要問題，是須在編製政府財政統計、國家帳系統及歐洲帳統計報告時，調整其現金基礎的資訊。雖然國家帳系統是一種應計基礎的系統，政府財政統計系統也將改為應計基礎，然而許多政府仍採用現金基礎。這些國家應在儘可能之範圍內，估計調整分錄，藉以編製國家帳。
812. 雖然政府財政統計系統已被建議改為應計基礎，但並不是所有的國家都打算立刻導入，而是逐漸改為採行應計基礎系統，並為一些項目先進行估計。政府財政統計手冊草稿，即指出：

本手冊知道，執行本手冊所述之完全整合的政府財政統計系統，會花一段時間，且需逐步進行。其步伐的速度，係由各國的需求及所在之

環境而決定；尤其是許多國家需修改其會計制度，以反應應計會計之準則及改版後經變動的政府財政統計系統之分類。（國際貨幣基金，1999，1.4 頁）

- 813. 採用修正現金會計基礎之編製者，所面臨的問題，與採用現金會計之編製者類似，然而，對短期金融資產與負債而言，他們可取得較多之資訊。
- 814. 國際貨幣基金將編製一本手冊，討論不同群組的編製者，在實務上遭遇的編製問題。

採用應計基礎（或其修正）之編製者所面對的問題

- 815. 採用應計會計基礎編製財務報告的政府，手上已據有編製國家帳及政府財政統計時所須的大部分資訊。應計基礎政府財務報告（為對外財務報告而編製者），與國家帳或擬議中之政府財政統計報告間的主要差異，討論如下。
- 816. 二者間的相異，包括：資本的觀念，以及在某些項目，設算數字之使用。國家帳系統，與應計基礎對外財報導之不同，在於前者把某些在正常情況下不會於政府財務報告中認列的交易或事件之項目，亦包括在內。
- 817. 擬議中之政府財政統計報告，與政府財務報告亦有差異，二者所注意的焦點不同。固然二者都顯示一般所謂的營業收入及費用 operating revenue and expenses 項目，但政府財政統計還有一份從期初淨值到期末淨值的完整調節；經常門、資本門及融資的流動都包括在內；非金融資產之出售與購買，係歸類為資本門的流量（capital flows），而金融資產與負債之增減，則歸為融資的流量（financing flows）。
- 818. 政府財政統計報表與政府財務報告，雖對一些資產項目之處理不同，但二者所涵蓋的資產項目，卻相似。政府財政統計所涵蓋的資產，只有於經濟活動中能使用的資產擁有所有者權利（ownership right）之資產，而且，可以用貨幣之形式來表達之資產。政府財政統計與政府財務報告的一項不同之處，在於政府財政統計不認列某些軍事資產。國家帳系統亦復如此。國家帳系統，把國防資產區分為於戰鬥中使用的國防資產，與其它國防資產，而對軍方花在破壞性武器及其運送（火箭、飛彈、彈頭）所需設備之支出，皆立即作消耗處理？換言之，記為費用，而非固定資產。然而，國家帳卻對具有軍用及民用雙重用途之資產，例如，某些航空器及醫院，又以資本支出的方式來處理。
- 819. 幾個系統間的另一個差異，是對貨幣性黃金（monetary gold）之分類。國家帳系統、政府財政統計及國際會計準則，對資產的定義，雖功能上

為相當，然而國際會計準則係把政府所持之貨幣性黃金排除在金融資產的定義之外，而國家帳系統之定義，則明示其納入資產的定義之內。無論如何，貨幣性黃金，在國際會計準則仍被認為是一項資產，只不過，分類不同而已。

820. 政府財政統計與政府財務報告的主要差異，在於資產與負債之評價。在政府財務報告中，因國家的不同，資產不是以歷史成本減除累計折舊評價，就是某些資產，例如，土地及建築物，在必要時，定期重估；當資產被出售或轉出時，交易價格與帳面價格的差異，係以出售損益列示。在政府財務報告中，負債，係以交換某項義務所得之款項之金額入帳，或是以解除負債所需之現金（或約當現金）之金額入帳；清償負債之損益雖不常見，但偶爾會發生。相對的，政府財政統計卻要求每年都要以現時價格重新估計所有資產與負債，其結果是，從本期到下一期之價值變動，係在政府財政統計報表中作為其它經濟流量；而在處分一項交易資產或清償一項負債之交易，不會認列損益。若在處分所有的資產及負債的時候，可分別確認其處分損益，並予記錄的話，則可幫助政府財政統計之編製。
821. 在應計基礎（或修正應計基礎）下，實際或預計壞帳的壞帳費用，可能予以記錄；但是，一般來說，在請求權正式沖銷前，政府財政統計不會降低其帳面價值。在政府財政統計下，若請求權的取消經由雙方同意，則為一項交易，若僅是政府單方面的沖銷該項資產，則為一項其它經濟流量。為了幫助政府編製財政統計之統計值，壞帳費用及相關之壞帳準備，亦應分別辨認。
822. 在政府財政統計與政府財務報告間，對一些項目的可能處理差異，本章已加辨認。為了協助兩類報告都使用的人，若政府能編製一張政府財務報告與政府財政統計列報剩餘金額（reported surplus）之調節表，將會有幫助。這張調節表可讓讀者瞭解二個列報數字間的差異。

所有編製者

823. 政府財政統計規定，凡費用須採經濟別及功能別二種分類方法來分類。因此，編製者應該確認，政府財務報告之資訊，除個體已使用之分類法之外，還按另一種類別來記錄。此舉可使個別個體編製政府財政統計統計值的舉動，變得較為容易，而且，當其為編製政府財政統計而合併不同個體之報告時，因合併而須的調整，亦可減少。

附錄一

詞彙(Term of Glossary)

本詞彙附錄包括本研究報告中用到某些名詞之定義。這些名詞於本研究報告中之定義，如下，惟於其他著作中，則可能有不同之涵義：

應計基礎 (Accrual basis)：是一種會計基礎。在這種會計基礎下，當交易及其他事項發生時，即予認列、記載於會計紀錄中，並在相關期間於財務報表報導，而不是在收到或支付現金（或約當現金）時才認列的會計基礎。

法定預算 (Appropriation)：或譯撥款，係指立法機關准許支用資金或作成將交付資金承諾的授權。法定預算或撥款的性質，在不同的管轄權，可能不同。

會計基礎 (Basis of accounting)：係指用以決定交易或事項之影響於何時認列的會計原則，其目的，係在進行財務報導。會計基礎，與衡量之時點有關，但與衡量的性質無關。常見的會計基礎，包含：現金基礎（亦即，於現金收付時，認列交易或事項的影響）與（完全）應計基礎（亦即，於交易或事項發生時，認列交易或事項的影響）。兩種基礎的差異甚大。

資本性捐款 (Capital contributions)：係指由報告個體以外的其他個體，捐贈給報告個體的未來經濟效益，扣除造成報告個體的負債以外，使報告個體的淨資產/權益（財務權益）增加者。這些經濟效益，是：

- 讓受讓個體（及報告個體）在其存續期間之內，有分配未來經濟效益之權（entitlement），而上述分配係由受讓個體的所有權組群或其代表人作成決定，或受讓個體在結束時，有分配其資產超過其負債的餘額之權；及/或
- 可被出售、移轉給他人或被贖回。

帳面價值 (Carrying amount)：一項資產扣除所有累計折舊之後的金額，該金額於財務報表中列報。

現金基礎 (Cash basis)：謂於收付現金時，認列交易及其他事項的會計基礎，其衡量某一期間財務結果，是該期收到之現金與支付之現金

間的差額。

報告日兌換率 (Closing rate): 報告日的即時匯率。

承諾 (Commitment): 係指政府機關因現存的契約協議，而對未來債務的責任。在應計基礎會計，承諾一詞，係指因租賃，或因契約而承諾須作為資本支出的金額；在現金基礎會計，此一名詞則可能是指已列入營運預算或資本門預算之內，已發生契約性義務但尚未付現的金額。

合併財務報表 (Consolidated financial statements): 以單一報導個體的方式表達群體內多個個體的財務報表。

託管活動 (Custodial activities): 謂政府機關代其他的組織進行交易、活動或資產、負債的管理。

分配予上級機關或所有者的款項 (Distributions to the controlling entity or owners): 亦譯上繳款，係指個體將具有未來經濟效益之事物，分配給全體或部分的所有者群體 (ownership group)，如投資的報酬或是投資的退回。

財務報表的要素 (Elements of financial statements): 於財務報表上報導的科目之種類或分類，包括附註和相關的附表。

匯兌差額 (Exchange difference): 財務報導所使用的貨幣，相同數量單位的外幣，當以不同的匯率表達時而產生的匯兌差異。

匯率 (Exchange rate): 兩種貨幣交換的比率。

公平價值 (Fair value): 有充分資訊、出於自願的雙方，以公平的方式，交換一項資產的金額。

財務狀況 (Financial condition): 係指某一個政府機關在財務上的健康情形 (financial health)，該政府的健康情形係以其穩定存活力 (sustainability)，脆弱度 (vulnerability)，與彈性等層面衡量，並從整體的經濟和財務環境加以觀察者。

金融商品 (Financial instrument): 指任何一個契約，該契約使一個個體的金融資產 (financial health)，與另一個個體的金融負債或權益商品 (equity instrument) 同時增加。

財務狀態 (Financial position): 係指一政府機關於某特定時點的財務情形 (status)，為財務報表所揭露者。

財務報導 (Financial reporting): 係指一個體藉其財務資訊向有興趣第三者的溝通。財務報導，包括所有包含財務資訊的報告 (reports)，而該資訊係基於通常可以在財務會計與報導系統內找得到的資

料；包括財務報表，以及在預算、財政計劃、支出的估計，或是個別的計劃或活動的績效報告中，所表達的財務資訊。

財務報告 (Financial reports): 一般目的的財務報告 (於本研究報告中，稱為政府的財務報告 (government financial statements))，是用以滿足報告個體以外的使用者，對一般資訊的需求。因這些外部使用者取得額外資訊的權限、能力或資源均有限，故其賴財務報告作為其財務資訊的重要來源。雖財務報表是財務報告的核心，但財務報告亦可能包括其他財務資訊，如：績效之衡量，或預算資訊。

財務報表 (Financial statements): 指由報告個體所編製之會計報表，其目的，係在溝通其財務績效與狀態的資訊；它包括用以闡明或進一步解釋報表內某些須說明項目的附註或附表。在業務導向的企業，財務報表通常包括：資產負債表、損益表、保留盈餘表、與現金流量表；政府機關與政府單位也有一套類似的報表，或列示資產與負債、收入與費用的清單 (list)。這些與資產負債表及損益表相似的報表，於公共部門，一般被稱為財務狀況表 (statement of financial position) 與財務績效表 (statement of financial performance)。

彈性 (Flexibility): 一政府機關可增加其金融資源 (financial resource)，以回應承諾增加的程度，增加金融資源的方法，有：擴充收入，或增加舉債負擔。

外幣 (Foreign currency): 個體未於財務報導時使用的貨幣。

國外個體 (Foreign entity): 指外國之營運 (operation)，其活動並不屬於報告個體完整的一部分。

基金會計 (Fund accounting): 指一套把受限制的資產作獨立處理的會計制度；基金也常是一分離的財務報告個體。於此基礎下的基金，係指特別撥出 (set aside) 的資源之集合，而該等資源係用來依照立法或行政規章的限制而支持特定的活動或達到某特定目標，至於法規的限制，則在規範該等資源之使用。

政府 (Government): 泛指政府 (government)、政府機關 (government agencies)，或相似的單位，地方性、全國性或國際性的該等機關均在內。

公營事業 (Government Business Enterprises): 係指於公共部門的架構下運作，通常為滿足政策目標或社會福利目標的企業 (business)。

公營企業的經營通常需商業化，亦即經由使用者付費的方式，賺取利潤或收回大部分營運成本。

政府財務報告 (Governmental financial reports): 係指用來滿足外部使用者需求的報告，該等使用者無法規定或藉契約要求政府編製滿足其特定財務資訊的報告。

文化資產 (Heritage asset): 政府特別註記 (earmarked) 的資產，該等資產因有獨特的歷史、地理、文化、或環境的特性。

跨代 (或跨期間) 公平 (Intergenerational [or interperiod] equity): 係指這一代的人應該為其享受的服務付出代價，該項成本不得移轉給以後世代的觀念。

投資性財產 (Investment property): 係指投資個體對於土地或是建築物之投資，該投資個體或跟投資個體同屬一個團體之其他個體並未在實質上據以使用或供營運。

衡量焦點 (Measurement focus): 係指於財務報表中傳達的訊息 (message) 與資訊 (information)。一個特定衡量焦點的決定，除了須考量何時認列與資源相關的交易及事件的影響外 (亦即，會計基礎) 外，還要考量所衡量者為哪種資源。舉例來說，企業的財務報表係在衡量利潤 (或損失) 與股東權益的變動；政府的財務報表則在表達，如：經濟資源 (economic resource) 的流量、總財務資源 (total financial resource) 的流量，或目前財務資源 (current financial resource) 的流量。

修正應計基礎 (Modifications to the accrual basis): 對應計基礎常見的修正方式，包括：認列部分資產，特別是實體資產，但非認列全部的資產，認列部分負債，特別是退休金負債，但非全部之負債。

修正現金基礎 (Modifications to the cash basis): 一種常見的現金基礎會計之修正方式，是到年度結束後大約一個月 (指定期間) 暫不關帳，而於指定期間內所發生的收入與支出，只要是起源於前期報告期間，都作為前一期報告期間的收入與支出。於報告期間初始時的現金流量，若已計入前期報告期間者，即自本期扣除。其主要財務報表，是現金流量表。

貨幣性金融資產與負債 (Monetary financial assets and liabilities): 係指金融資產或負債中，以固定金額，或以可決定數量的金額收支者。

無對價交易 (Non-reciprocal transactions): 係指一個體收到資產 (包括現金) 或清償負債，而無直接給付與交換品約等值的資產給他方的

交易。租稅是一種常見的非對價交易。

成果 (**Outcomes**): 係指一個政府所追求的效益 (benefit)。

產出 (**Outputs**): 係指一個部門所生產的商品與勞務 (goods & service)。

上級機關 (**Parent**): 係指擁有一個或多個從屬機關 (subsidiary) 的個體。

計劃 (**Programs**): 係指可對某些政府政策的成果有所貢獻的一群產出、服務或活動 (a group of outputs, services or activities)。

對價交易 (**Reciprocal transactions**): 係指一個體在收到資產 (包括現金) 或清償負債時，支付與交換品約等值的資產給他方的交易。

認列 (**Recognition**): 係指將符合財務報表要素的定義與滿足認列標準的科目，列示於財務報表的過程。認列包括：以文字及貨幣性金額描述該項目，並將其納入財務報表的總額中。

可回收金額 (**Recoverable amount**): 一個個體期望藉資產的未來使用而可回收的金額，包括其處分殘值。

報告日 (**Reporting date**): 係指與財務報告相關的報告期間之結束日。

報告個體 (**Reporting entity**): 指一個個體；可合理預期有人依賴該個體的財務報告所提供之資訊，供作解釋對他人所負之責任 (accountability) 或供作決策所須資訊。這個名詞可指：政府的部門 (departments) 或部會 (ministries)，或屬政府一部分的其他個體 (entities)。

報告模式 (**Reporting model**): 係指財務報表的結構 (configuration) 與表達；尤指財務報表中包括哪些報表，各報表間如何互相關連，以及於財務報表中呈現之主要衡量方式如何。

資源會計 (**Resource accounting**): 指英國中央政府用來報導其支出所使用一套應計基礎下的會計技巧，以及分析支出的架構。所謂中央政府，包括部門及其執行機關，其中包括貿易基金 (trading fund)。支出之分析，係按各部門目標來進行，只要可能，應將經費與產出相連結。

分單位 (**Sub-entity**): 或譯分個體、子個體，係指如一個政府部門的報告個體。

穩定存活力 (**Sustainability**): 指一個政府在無須增加經濟體債務負擔的情況下，可以繼續維持目標的計劃與達成債權人的目標要求之程度。

脆弱度 (**Vulnerability**): 指一個政府變成須依賴其不能控制或影響國內外資金來源的程度，也是其容易因這些資金來源而受傷害的程度。

附錄二

財務報表範例

現金基礎：

香港特別行政區政府 (the Government of the Hong Kong Special Administrative Region), 帳目 (Accounts) 審計署署長報告書 (Report of the Director of Audit), 斐濟國會, 對帳目及財政之報告 (Report on the Accounts and Finance), 1997 年。

修正現金基礎：

加拿大, 安大略省, 公共帳目 (Public Accounts), 1992 至 93 年度。

應計基礎：

西班牙國稅局 (Agencia Estatal De La Administración Tributaria), 1997 年 12 月 31 日止。

紐西蘭政府 (the Government of New Zealand), 財務報表, 截至 1999 年 6 月 30 日止。

英國, 西薩西克斯郡議會理事會 (West Sussex County Council), 年度報告 (Annual Report) 及財政帳目 (Financial Accounts), 1997 至 98 年度。

修正應計基礎：

加拿大, 公共帳目 (Public Accounts), 1999 年度。

法國, 一般財務行政帳目 (Compte Général de L' Administration Des Finances (CGAF)), 1996 年。

本附錄係用釋例, 說明目前的實務, 其目的, 係在幫助瞭解, 並將本份研究報告所使用的例子置入本研究報告 (put into context)。本研究報告選用這些釋例, 以說明不同的管轄權所選用的會計處理及表達方式, 並不相同。

受篇幅所限, 本附錄重製者, 僅財務報表之主體, 以及在某些個案下, 選定的財務報表。雖本附錄未包含財務報表附註, 但它們構成財務報表不可或缺的一部份, 亦屬審計人員對財務報表出具意見之範疇, 因此, 建議讀者參閱完整的財務報表 (含附註與其查核報告)。用於下載或訂購特定政府文件之網址, 請參見附錄三。

審計署署長
(The Director of Audit)
報告書

香港政府
帳目 (*The Account*)
截至 1999 年 3 月 31 日止一年

1999 年 10 月

政府一般收入帳目^{譯註10}
1998年4月1日至1999年3月31日收支表

	註釋	1999年 \$'000	1998年 \$'000
1998年4月1日			
現金及銀行結餘		2,330,994	2,680,644
收入(Revenue) (附表1)		179,143,145	228,676,125
開支(Expenditure) (附表2)		(194,693,918)	(165,180,619)
年內(虧絀)/盈餘		(15,550,773)	63,495,506
其他現金變動	1	15,586,716	(63,845,156)
1999年3月31日			
現金及銀行結餘		2,366,937	23,30,994

註釋：

1. 這些項目是因資產(不包括現金及銀行結餘)及負債有所增減而引致。

香港庫務署 1999年6月16日

庫務署署長 沈文濤

^{譯註10} 香港政府提出中、英文對照之財務報表，本譯文即採用原用之中文，惟指出其用語與本譯文(之其他地方)不同之處，請參見本套財務報表之最後一頁。

GENERAL REVENUE ACCOUNT
STATEMENT OF RECEIPTS AND PAYMENTS
FOR THE YEAR ENDED 31 MARCH 1999

	Note	1999 \$' 000	1998 \$' 000
Cash and bank balances at 1 April 1998		2,330,994	2,680,644
Revenue (Schedule 1)		179,143,145	228,676,125
Expenditure (Schedule 2)		(194,693,918)	(165,180,619)
(Deficit)/Surplus for the year		(15,550,773)	63,495,506
Other cash movements	1	15,586,716	(63,845,156)
Cash and bank balances at 31 March 1999		2,366,937	2,330,994

Note:

1. These transactions arise from increases and decreases in assets (other than cash and bank balances) and liabilities.

THE TREASURY,
Hong Kong, 16 June 1999

SHUM Man-to
 Director of Accounting

政府一般收入帳戶^{譯註 11}

審計署署長向立法會主席提交的報告書

我已審核及審計刊於第 9 頁至第 25 頁的財務報表，該等財務報表根據第 12 頁載列的會計政策所擬備。

庫務署署長及審計署署長的責任

按照【公共財政條例】(第 2 章)第 16 (1) 條的規定，庫務署署長負責編制及監管香港特別行政區政府的帳目。

我的責任是根據我的審計工作的結果，對財務報表作出獨立意見，並向立法會主席報告。

意見的基礎

茲證明我已按照【核數條例】第 122 章第 12 (1) 條的規定及審計署的審計準則，審核及審計上述的財務報表。審計範圍包括以抽查方式查核與財務報表所載數額及披露事項有關的憑證，亦包括評估庫務署署長於擬備該等財務報表時所作的判斷、所釐訂的會計政策是否適合政府一般收入帳目的具體情況、及有否貫徹運用並足夠披露該等會計政策。

我在策劃及進行審計工作時，均以取得一切我認為必須的資料及解釋為目標，使我能獲的充分的憑證，就該等財務報表是否存有重要錯誤陳述，作合理的確定。在作出意見時，我亦已衡量該等財務報表所載資料在整體上是否足夠。我相信，我的審計工作已為下列意見建立合理的基礎。

^{譯註 11} 香港政府提出中、英文對照之財務報表，譯文即採其中文，惟指出其用語與本譯文之其他地方不同之處，參見本財務報表之最後一頁。

意見

我認為上述的財務報表適當顯示政府一般收入帳目在一九九九年三月三十一日的資產負債情況及結算至該日止全年度的收支帳目，並已按照【公共財政條例】及【核數條例】第 11 (1) 條適當擬備。



香港審計署
審計署署長 陳 彥 達
一九九九年十月十一日

General Revenue Account

REPORT OF DIRECTOR OF AUDIT TO THE PRESIDENT OF THE LEGISLATIVE COUNCIL

I have examined and audited the financial statements on pages 9 to 25 which have been prepared under the accounting policies set out page 12.

Respective responsibilities of the Director of Accounting Services and the Director of Audit

The director of Accounting Services is responsible for the compilation and supervision of the accounts of the Government of the Hong Kong Special Administrative Region in accordance with section 16(1) of the Public Finance Ordinance (Cap.2).

It is my responsibility to form an independent opinion, based on my audit, on the financial statements and to report my opinion to you.

Basis of opinion

I certify that I have examined and audited the financial statements referred to above in accordance with section 12(1) of the Audit Ordinance (Cap. 122) and the audit commission auditing standards. An audit includes examination, on a test basis, of evidence relevant to the amounts and disclosures in the financial statements. It also includes an assessment of the judgements made by the Director of Accounting Services in the preparation of the financial statements, and of whether the accounting policies are appropriate to the circumstances of the General Revenue Account, consistently applied and adequately disclosed.

I planned and performed my audit so as to obtain all the information and explanations which I considered necessary in order to provide me with sufficient evidence, to give reasonable assurance as to whether the financial statements are free from material misstatement. In forming my opinion I also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the financial statements. I believe, that my audit provides a reasonable basis for my opinion.

Opinion

In my opinion the financial statements properly present the assets and liabilities of the General Revenue Account as at 3 March 1999 and the receipts and payments for the year then ended and have been properly prepared in accordance with the Public Finance Ordinance and section 11(1) of the Audit Ordinance.

Dominic Y T Chan
Director of Audit



Audit Commission
Hong Kong
11 October 1999

基本工程儲備基金(Capital Works Reserve Fund)^{譯註12}

1998年4月1日至1999年3月31日收支表(Statement of Receipts and Payments)

	註釋	1999年 \$'000	1998年 \$'000
1998年4月1日			
現金及銀行存款餘額		23,047	484,675
收入(附表1)		25,685,731	57,184,335
開支(附表2)		(40,106,774)	(77,915,410)
年內虧絀		(14,331,043)	(20,731,075)
其他現金轉動	1	14,340,753	20,269,447
1999年3月31日			
現金及銀行存款餘額		32,757	23,047

註釋：

1. 這些項目是因資產(不包括現金及銀行結餘)及負債有所增減而引致(arise from)。

香港庫務署 1999年6月16日

庫務署署長 沈文濤

^{譯註12} 香港政府提出中、英文對照之財務報表，譯文即採其中文，惟指出其用語與本譯文之其他地方不同之處，參見本財務報表資最後一頁。

CAPITAL WORKS RESERVE FUND
STATEMENT OF RECEIPTS AND PAYMENTS
FOR THE YEAR ENDED 31 MARCH 1999

	Note	1999 \$' 000	1998 \$' 000
Cash and bank balances at 1 April 1998		23,047	484,675
Revenue (Schedule 1)		25,685,731	57,184,335
Expenditure (Schedule 2)		40,016,774	77,915,410
Deficit for the year		14,331,043	20,731,075
Other cash movements	1	14,340,753	20,269,447
Cash and bank balances at 31 March 1999		32,757	23,047

Note:

1. These transactions arise from increases and decreases in assets (other than cash and bank balances) and liabilities.

THE TREASURY,
Hong Kong, 16 June 1999

SHUM Man-to
 Director of Accounting

基本工程儲備基金^{譯註 13}

審計署署長向立法會主席提交的報告書

我已審核及審計刊於第 29 頁至第 37 頁的財務報表，該等財務報表根據第 31 頁載列的會計政策所擬備。

庫務署署長及審計署署長的責任

按照【公共財政條例】(第 2 章)第 16 (1) 條的規定，庫務署署長負責編制及監管香港特別行政區政府的帳目。

我的責任是根據我的審計工作的結果，對財務報表作出獨立意見，並向立法會主席報告。

意見的基礎

茲證明我已按照【核數條例】第 122 章第 12 (1) 條的規定及審計署的審計準則，審核及審計上述的財務報表。審計範圍包括以抽查方式查核與財務報表所載數額及披露事項有關的憑證，亦包括評估庫務署署長於擬備該等財務報表時所作的判斷、所釐訂的會計政策是否適合基本工程儲備基金的具體情況、及有否貫徹運用並足夠披露該等會計政策。

我在策劃及進行審計工作時，均以取得一切我認為必須的資料及解釋為目標，使我能獲得充分的憑證，就該等財務報表是否存有重要錯誤陳述，作合理的確定。在作出意見時，我亦已衡量該等財務報表所載資料在整體上是否足夠。我相信，我的審計工作已為下列意見建立合理的基礎。

^{譯註 13} 香港政府提出中、英文對照之財務報表，譯文即採其中文，惟指出其用語與本譯文之其他地方不同之處，參見本財務報表之最後一頁。

意見

我認為上述的財務報表適當顯示基本工程儲備基金在一九九九年三月三十一日的資產負債情況及結算至該日止全年度的收支帳目，並已按照【公共財政條例】及【核數條例】第 11 (1) 條適當擬備。



香港審計署
審計署署長 陳 彥 達
一九九九年十月十一日

Capital Works Reserve Fund

REPORT OF THE, DIRECTOR OF AUDIT TO THE PRESIDENT OF THE LEGISLATIVE COUNCIL

I have examined and audited the financial statements on pages 29 to 37 which have been prepared under the accounting policy set out on page 31.

Respective responsibilities of the Director of Accounting Services and the Director of Audit

The Director of Accounting Services is responsible for the compilation and supervision of the accounts of the Government of the Hong Kong Special Administrative Region in accordance with section 16(1) of the Public Finance Ordinance (Cap.2).

Basis of opinion

I certify that I have examined and audited the financial statements referred to above in accordance with section 12(1) of the Audit Ordinance (Cap. 122) and the Audit Commission auditing standards. An audit includes examination, on a test basis of evidence relevant to the amounts and disclosures in the financial statement. It also includes an assessment of the judgements made by the Director of Accounting Services in the Preparation of the financial statements, and of whether the accounting policy is appropriate to the circumstances of the Capital Works Reserve Fund, consistently applied and adequately disclosed.

I planned and performed my audit so as to obtain all the information and explanations which I considered necessary in order to provide me with sufficient evidence to give reasonable assurance as to whether the financial statements are free from material misstatement. In forming my opinion I also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the financial statements. I believe that my audit provides a reasonable basis for my opinion.

Opinion

In my opinion the financial statements properly present the assets and liabilities of the Capital Works Reserve Fund as at 31 March 1999 and the receipts and payments for the year then ended and have been properly prepared in accordance with the Public Finance Ordinance and section 11(1) of the Audit Ordinance.

Dominic YT Chan
Director of Audit

A large, bold, serif capital letter 'A' with a horizontal bar across the middle, serving as a logo for the Audit Commission.

Audit commission
Hong Kong
11 October 1999

譯註：香港政府與本譯文之用語不同之處如下：

英文	香港	本譯文
cash and bank balances	銀行結餘	銀行存款餘額
Expenditure	開支	支出
(Deficit)/Surplus for the year	年內(虧絀)/盈餘	年度剩餘(虧絀)
cash movements	現金轉動	現金流動
note	註釋	附註
The Treasury	庫務署	財政部
Director of Accounting	庫務署署長	會計長
Audit Commission	審計署	審計部
Director of Audit	審計署署長	審計長
The President of the Legislative Council	立法會主席	立法院院長
examine	審核	檢查
audit	審計	審計
compilation	編製	彙編
supervision	監管	監督
disclosure	披露	揭露
adequately disclosure	足夠披露	適當揭露
preparation	擬備(財務報表)	編製(財務報表)
consistently applied	貫徹運用	一致使用
circumstances	具體情況	情形
planned	策劃	規劃
information	資料	資訊
evidence	憑證	證據
assurance	確定	確定、擔保
misstatement	錯誤陳述	不實表達
material	重要	重大
evaluate	衡量	評估
In my opinion	我認為	依本人的意見
assets and liabilities (assets and liabilities, 見基本工程儲備 基金查核報告)	資產負債情況	資產與負債
Receipts and payment	收支帳目	收入與支出
Audit Ordinance	核數條例	
Public Finance Ordinance	公共財政條例	

對帳目及財政之報告 (Report on the Accounts and Finance), 1997 年



斐濟國會
國會公報，1998 年，第三十九號

合併基金 (Consolidated Fund)
餘額表 (Statement of Balance)
1997 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

附錄二

上 年 度		本 年 度
\$		\$
139,761,120	營運基金帳戶 (Operating Fund Account)	141,715,132
202,32,908	借入款基金帳戶 (Borrowing Fund Account)	40,527,802
(283,291)	借出款基金帳戶 (Lending Fund Account)	1,279,210
(11,223,353)	循環基金帳戶 (Resolving Fund Account)	(15,508,484)
.....	特種基金帳戶 (Special Fund Account )	.....
2,000,000	或有基金帳戶 (Contingencies Fund Account)	1,500,000
150,487,384	合併基金總額	169,513,660
以下列形式持有：		
5,932,605	銀行存款	12,372,957
155,752,425	對股票與權益證券之投資	170,415,528
161,685,030		182,788,485
11,197,646	減：由合併信託基金 (Consolidated Trust Fund) 持有之金額	13,274,825
150,487,384		169,513,660

財政部 (Minister of Finance)
 蘇瓦 (Suva), 斐濟
 1998 年 6 月 30 日

那魯比 (S Narube)
 財政部執行秘書 (Permanent Secretary of Finance)

營運基金帳戶 (Operating Fund Account)
收入與支出表

附錄四

1997年1月1日至12月31日

上年度		本年度	
\$	\$	\$	\$
		收入款(Receipts)	
545,177,522		營運收入(Operating Revenue)	588,686,798
8,679,620		資本收入(Capital Revenue)	6,584,394
182,186,863	736,044,005	加值稅(Value Added Tax)	204,208,997
			799,480,189
	210,538,306	自借入款基金帳戶轉入	270,965,421
	7,509,141	自借出款基金帳戶轉入	3,979,857
	20,000	股票投資	14,663,103
	<u>954,111,452</u>		<u>1,089,088,570</u>
		支出(Expenditure)	
558,676,041		經常門支出(Operating Expenditure)	590,143,681
203,771,757		資本門支出(Capital Expenditure)	262,314,207
34,891,311	797,339,109	加值稅	49,395,453
			901,853,341
	151,253,076	轉至借入款基金帳戶	180,157,337
	13,100,000	轉至借出款基金帳戶	5,123,880
	<u>961,692,185</u>		<u>1,087,134,558</u>
	(7,580,733)	年度盈餘 (虧絀)	1,954,012
	147,341,853	加：1月1日餘額	139,761,120
	<u>139,761,120</u>	12月31日之餘額就成立	<u>141,715,132</u>

財政部
蘇瓦,斐濟
1998年6月30日

那魯比
財政部執行秘書

營運基金帳戶

附錄五

一般收入(General Revenue)與資本門收入之摘要，1997年

收入項目	估計數	實際收入	增加	減少
一般收入(General Revenue)	\$	\$	\$	\$
1.關稅	208,398,000	219,561,599.47	11,163,599.47	...
2.港口捐	336,500	520,103.10	183,603.10	...
3.執照稅(Licences)	13,638,500	12,935,501.10	...	702,998.90
4.內地收入(Inland Revenue)	423,575,000	445,202,163.76	21,627,163.76	...
5.未歸類的內部收入(Internal Revenue)	6,800,000	6,396,820.17	...	403,179.83
6.規費、權利金、銷貨、退款(Reimbursements)	43,758,900	50,898,246.90	7,139,346.90	...
7.郵政與電信	5,494,700	117,379.91	...	5,377,320.09
8.公有財產之出租	5,622,000	6,843,586.17	1,221,586.17	...
9.利息				
公共帳戶(Public Accounts)	350,000	263,189.99	...	86,810.01
自借出款基金帳戶(Lending Fund Account)轉入	550,300	243,719.51	...	306,580.49
10.雜項收入	28,208,200	51,107,856.43	22,899,656.43	...
11.新的收入衡量	6,059,200	...	...	6,059,200.00
一般收入總額	742,791,300	794,090,166.51	64,234,955.83	12,936,089.32
資本門收入				
12.補助金(Grand Aid)	8,135,700	4,945,111.96	...	3,190,588.04
13.提撥(Contribution)資本計畫	20,000	345,556.22	325,556.22	...
14.自借出款基金帳戶(Lending Fund Account)轉入	2,600,000	2,785,485.97	185,485.97	...
雜項收入	650,000	1,293,725.57	643,725.57	...
資本門收入總額	11,405,700	9,369,879.72	1,154,767.76	3,190,588.04
自借入款基金帳轉入				
15.海外借款	18,300,000	8,653,769.41	...	9,646,230.59
16.國內借款	263,852,200	262,311,651.40	...	1,540,548.60
借款總計	282,152,200	270,965,420.81	...	11,186,779.19
資本門收入總額	293,557,900	280,335,300.53	1,154,767.76	14,377,367.23
收入總額	1,036,349,200	10,744,254,673.04	65,389,723.59	27,313,456.55

營運基金帳戶

附錄七

營運(operating)支出與資本門支出摘要，1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
一般行政(General Administration)	\$	\$	\$	\$
總統府(Office of the President)				
營運(operating)	774,000	852,724.78	78,724.78	...
增值稅	77,400	26,726.16	...	50,673.84
內閣府(Cabinet Office)				
營運	3,150,658	3,105,567.49	...	45,090.51
增值稅	294,300	310,928.76	16,628.76	...
公共服務委員會(Public Service Commission)				
營運	4,962,750	4,555,764.87	...	406,985.13
資本門	1,878,450	1,269,010.03	...	609,439.97
增值稅	375,800	384,643.95	8,843.95	...
紀律訴訟委員會(Disciplinary Appeal Board)				
營運	600	...	...	600.00
增值稅	100	...	...	100.00
斐濟國家檔案處(National Archives of Fiji)				
營運	253,442	254,687.83	1,245.83	...
增值稅	22,400	32,380.81	9,980.81	...
法律事務(Office of the Attorney) - 司法長及 部長(General & Minister for Justice)				
營運	2,967,100	2,918,111.51	...	48,988.49
增值稅	274,800	272,874.37	...	1,925.63
財政暨經濟發展部(Ministry of Finance and Economic Development)				
營運	8,664,469	7,997,144.58	...	667,324.42
資本門	2,117,800	887,458.15	...	1,230,341.85
增值稅	403,100	340,348.22	...	62,751.78
內地收入				
營運	4,729,368	4,657,860.37	...	71,507.63
增值稅	432,400	425,000.51	...	7,399.49
關稅及貨物稅				
營運	4,286,400	4,629,982.87	343,582.87	...
增值稅	428,600	427,384.49	...	1,215.51

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
印刷及文具				
營運	1,608,050	1,592,706.73	...	15,343.27
資本門	366,150	363,474.12	...	2,675.88
加值稅	176,400	156,021.11	...	20,378.89
物料				
營運	4,361,807	4,687,721.79	325,914.79	...
資本門	559,493	559,492.43	...	0.57
加值稅	506,500	505,836.61	...	663.39
資訊、科技與數位服務				
營運	2,185,342	2,098,724.92	...	86,617.08
資本門	378,000	367,389.44	...	10,610.56
加值稅	253,300	253,075.04	...	224.96
統計局				
營運	1,616,021	1,609,860.79	...	6,160.21
加值稅	177,000	174,612.40	...	2,387.60
中央籌畫局(Central Planning Office)				
營運	999,200	679,173.40	...	320,026.60
加值稅	96,500	59,132.47	...	37,367.53
斐濟人民事務, 區域發展與少數民族事務局				
營運	12,746,200	12,360,462.75	...	385,737.25
資本門	150,000	103,464.73	...	46,535.27
加值稅	106,600	(2,839.52)	...	109,439.52
國家事務與移民局(Ministry of Home Affairs and Immigration)				
營運	1,945,265	1,942,662.81	...	2,602.19
資本門	15,108	15,030.12	...	77.88
加值稅	196,365	195,864.15	...	500.85
斐濟國防部				
營運	43,997,185	44,696,549.95	699,346.95	...
資本門	300,000	238,545.52	...	61,454.48
加值稅	4,210,700	3,682,305.85	...	528,394.15

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
監獄				
營運	5,843,177	6,738,733.90	895,556.90	...
增值稅	587,200	612,737.84	25,537.84	...
斐濟警察局				
營運	28,044,800	29,918,598.17	1,873,798.17	...
資本門	1,585,000	1,566,356.84	...	18,643.16
增值稅	2,786,000	2,899,458.71	113,458.71	...
工業與產業關係局				
營運	2,058,900	2,155,815.78	96,915.78	...
增值稅	179,500	201,761.41	22,261.41	...
外交部				
營運	9,248,600	8,986,230.14	...	262,369.86
資本門	98,000	215,404.50	117,404.50	...
增值稅	990,800	664,557.65	...	326,242.35
審計部(Office of the Auditor)				
營運	1,097,500	998,425.74	...	99,074.26
增值稅	109,400	85,740.93	...	23,659.07
選務處				
營運	385,600	362,242.00	...	23,358.00
資本門	52,600	52,580.00	...	20.00
增值稅	43,800	33,006.55	...	10,793.45
法院(Judicial)				
營運	4,629,900	4,484,084.58	...	145,815.42
增值稅	462,700	449,332.61	...	13,367.39
議會(Legislative)				
營運	5,923,600	5,435,325.14	...	488,274.86
增值稅	591,400	635,674.76	44,274.76	...
調查局(Office of the Ombudsman)				
營運	229,000	230,485.44	1,485.44	...
增值稅	22,800	17,044.10	...	5,755.90

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
人民檢舉申訴評判處(Office of the Director of Public Prosecutions)				
營運	656,300	655,805.26	...	494.74
加值稅	65,600	62,820.68	...	2,779.32
區域發展部				
營運	8,781,900	8,323,745.53	...	458,154.47
資本門	5,110,000	5,557,087.70	447,087.70	...
加值稅	1,003,400	969,449.46	...	33,950.54
廣電處(Ministry of Information, Broadcasting, Television, and Telecommunications)				
營運	1,674,000	1,539,914.08	...	134,085.92
加值稅	153,700	126,520.10	...	27,179.90
婦女與文化部				
營運	797,400	794,303.52	...	3,096.48
資本門	225,100	48,467.93	...	176,632.07
加值稅	59,000	48,036.22	...	10,963.78
少數民族事務部				
營運	1,006,600	974,264.90	...	32,335.10
資本門	1,000,000	998,544.95	...	1,455.05
加值稅	27,200	23,997.09	...	3,202.91
營運支出合計	169,625,134	170,237,681.62	4,316,589.51	3,704,041.89
資本門支出合計	13,835,701	12,242,306.46	564,492.20	2,157,886.74
加值稅合計	15,114,765	14,074,433.49	240,986.24	1,281,317.75
一般行政支出合計	198,575,600	196,554,421.57	5,122,067.95	7,143,246.38
淨減少	...	...	...	2,021,178.43

營運基金帳戶

附錄七 (續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997 年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
社會服務				
教育、婦女與文化局				
營運	133,069,869	132,709,952.66	...	359,916.34
資本門	2,562,000	2,536,567.08	...	25,432.92
加值稅	11,422,931	11,330,569.50	...	92,361.50
南太平洋大學				
營運	21,104,900	21,097,245.78	...	7,654.22
衛生與社會福利局				
營運	70,524,763	71,801,136.55	1,276,373.55	...
資本門	8,340,500	6,227,514.68	...	2,112,985.32
加值稅	7,927,237	6,567,031.50	...	1,360,205.50
都市發展、住宅與環境局				
營運	2,888,200	2,828,646.39	...	59,553.61
資本門	948,200	845,907.02	...	102,292.98
加值稅	173,400	162,153.01	...	11,246.99
社會福利部				
營運	6,265,550	6,196,902.18	...	68,647.82
資本門	1,125,650	586,646.00	...	539,004.00
加值稅	152,800	151,392.46	...	1,407.54
斐濟科技院(Fiji Institute of Technology)				
營運	4,487,800	4,840,300.00	352,500.00	...
資本門	1,410,000	1,057,500.00	...	352,500.00
加值稅	418,700	418,700.00	...	...

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
青少年、工作機會與育樂局(Ministry of Youth, Employment opportunities and Sports)				
營運	4,179,300	4,110,853.07	...	68,446.93
資本門	88,800	88,400.00	...	400.00
加值稅	330,100	296,635.27	...	33,464.73
營運支出合計	242,520,382	243,585,036.63	1,628,873.55	564,218.92
資本門支出合計	14,475,150	11,342,534.78	...	3,132,615.22
加值稅合計	20,425,168	18,926,481.74	...	1,498,686.26
社會服務支出合計	277,420,700	273,854,053.15	1,628,873.55	5,195,520.40
淨減少	...	...	...	3,566,646.85
經濟服務				
農業、漁業與林業局				
營運	18,509,100	19,448,678.55	939,578.55	...
資本門	20,887,600	18,144,286.24	...	2,743,313.76
加值稅	3,169,700	2,844,031.88	...	325,668.12
農業裁判所				
營運	149,200	143,420.87	...	5,779.13
加值稅	14,900	10,523.09	...	4,376.91
林業部				
營運	5,166,100	5,044,410.28	...	121,689.72
資本門	2,039,000	2,038,998.78	...	1.22
加值稅	589,500	410,435.32	...	179,064.68
土地、礦業與能源局				
營運	20,678,900	18,683,227.75	...	1,995,672.25
資本門	2,415,500	1,860,938.75	...	554,561.25
加值稅	2,225,700	1,912,648.91	...	313,051.09
商業、貿易、產業與公營事業局				
營運	4,439,000	4,119,150.60	...	319,849.40
資本門	1,300,000	497,007.69	...	802,992.31
加值稅	510,400	181,584.09	...	328,815.91

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
合作部(Department of Cooperatives)				
營運	1,595,500	1,595,384.40	...	115.60
增值稅	159,700	158,300.00	...	1,400.00
旅遊與民航局				
營運	3,028,700	2,960,075.62	...	68,624.38
資本門	4,500,000	4,500,000.00	...	...
增值稅	137,100	111,794.10	...	25,305.90
能源部				
營運	422,200	359,674.67	...	62,525.33
資本門	1,514,200	1,446,752.85	...	67,447.15
增值稅	93,600	93,600.00	...	...
營運支出合計	53,988,700	52,354,022.74	939,578.55	2,574,255.81
資本門支出合計	32,656,300	28,487,984.31	...	4,168,315.69
增值稅合計	6,900,600	5,722,917.39	...	1,177,682.61
經濟服務支出合計	93,545,600	86,564,924.44	939,578.55	7,920,254.11
淨減少	...	...	...	6,980,675.56
基礎建設				
民航局				
營運	3,894,700	3,504,755.67	...	389,944.33
資本門	985,400	800,000.00	...	185,400.00
增值稅	71,500	2,750.90	...	68,749.10
氣象服務部				
營運	1,978,800	1,943,374.30	...	35,425.70
資本門	98,400	96,712.82	...	1,687.18
增值稅	80,500	335,802.48	...	44,697.52
公共工程、基礎建設與運輸局				
營運	46,727,500	49,098,452.45	2,370,952.45	...
資本門	56,708,000	58,592,698.00	1,884,698.00	...
增值稅	10,376,900	8,616,863.89	...	1,760,036.11
海事部				
營運	7,138,000	6,859,740.22	...	278,259.78
資本門	200,000	171,004.15	...	28,995.85

營運基金帳戶

附錄七(續)

營運(operating)支出與資本門支出摘要, 1997年

支出項目	修正後 估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
加值稅	726,200	606,834.77	...	119,365.23
陸上運輸部				
營運	2,263,000	2,248,501.30	...	14,498.70
資本門	555,000	552,182.81	...	2,817.19
加值稅	313,000	311,975.38	...	1,024.62
營運支出合計	62,002,000	63,654,823.94	2,370,952.45	718,128.51
資本門支出合計	58,546,800	60,212,597.78	1,884,698.00	218,900.22
加值稅合計	11,868,100	9,874,227.42	...	1,993,872.58
基礎建設支出合計	132,416,900	133,741,649.14	4,255,650.45	2,930,901.31
淨減少	...	...	1,324,749.14	...
無法分配者				
雜項服務				
營運	40,487,802	37,949,092.85	...	2,538,709.15
資本門	153,864,118	150,028,783.73	...	3,835,334.28
加值稅	2,546,300	797,392.70	...	1,748,907.30
退休金、慰勞金與撫恤金 (Pensions, Gratuities and Compassionate Allowance)				
營運	22,561,000	22,363,023.50	...	197,976.50
移轉至借出款基金帳戶				
公債支出				
營運	167,239,300	180,157,336.87	12,918,036.87	...
營運支出合計	230,288,102	240,469,453.22	12,918,036.87	2,736,685.65
資本門支出合計	153,864,118	150,028,783.73	...	3,835,334.27
加值稅合計	2,546,300	797,392.70	...	1,748,907.30
無法分配之支出合計	386,698,520	391,295,629.65	12,918,036.87	8,320,927.22
淨增加	...	...	4,597,109.65	...
營運支出總額	758,424,318	770,301,018.15	22,174,030.93	10,297,330.78
資本支出總額	273,378,069	262,314,207.06	2,449,190.20	13,513,052.14
加值稅總額	56,854,933	49,395,452.74	240,986.24	7,700,466.50
支出總額	1,088,657,320	1,082,010,677.95	24,864,207.37	31,510,849.42
淨減少	...	...	...	6,646,642.05

營運基金帳戶

附錄七 (總結)

營運(operating)資本門支出摘要, 1997 年

支出項目	修正後估計值	支出	增加	減少
	\$	\$	\$	\$
1.員額內幕僚	310,404,326	312,770,025.52	2,365,699.52	...
2.約聘人員	41,867,907	42,121,657.61	253,750.61	...
3.旅遊與通訊	13,331,465	14,455,054.61	1,123,589.71	...
4.維修與營運	23,764,777	24,947,381.57	1,182,604.57	
5.商品與勞務之購置	60,592,793	60,157,179.51	...	435,613.49
6.營運補助與移轉性支付	94,777,331	92,732,852.21	...	2,044,478.79
7.特種支出	23,885,419	20,596,506.65	...	3,288,912.35
8.資本性建設	79,230,040	77,975,043.70	...	1,254,996.30
9.資本性購置	11,992,203	9,467,641.87	...	2,524,561.13
10.資本與移轉性支付	182,155,826	174,871,521.49	...	7,284,304.51
11.退休金、慰勞金與撫恤金	22,561,000	22,363,023.50	...	197,976.50
12.借記公共債務帳戶	167,239,300	180,157,336.87	12,918,036.87	...
13.加值稅	56,854,933	49,395,452.74	...	7,459,480.26
合計	1,088,657,320	1,082,010,677.95	17,843,681.28	24,490,323.33
淨減少	...	...	...	6,646,642.05



財政部

1992 - 1993

安大略省

公共帳目

(Public Accounts)

財務報表

歲收表

安大略省

1992 年 4 月 1 日 - 1993 年 3 月 31 日 (百萬元)	預算數 1993	實際數 1993	實際數 1992
---	-------------	-------------	-------------

稅目

個人所得稅	13,880	13,543	13,712
零售業銷售稅	7,865	7,316	7,487
公司稅	3,270	2,713	3,184
勞工健康保險稅	2,745	2,592	2,648
石油稅	1,850	1,834	1,618
煙草稅	985	969	1,028
燃料稅	450	439	379
土地買賣稅	445	356	415
商業集中稅	113	111	111
道路稅	98	82	82
其他稅目	65	86	74
	31,766	30,041	30,738

其他歲收

交通工具牌照登記稅	675	665	652
安大略省酒類公賣局	685	615	675
其他公費及執照	630	584	513
安大略省彩券公司營收	470	538	455
銷售與租賃 (附註二)	1,202	512	94
安大略省酒類牌照局	650	511	483
皇家	210	191	191
公營事業開支	160	167	160
罰金與刑罰	155	152	142
雜項	212	277	326
	5,049	4,212	3,691

加拿大政府

已執行計劃融資	3,692	4,316	3,542
加拿大協助計劃	2,250	2,283	2,159

財政穩定	1,190	300	-
國家培訓法案	105	104	113
留職停薪	63	75	50
雙語發展	72	70	72
少年監管法案	60	60	63
其他	361	346	343
	<u>7,730</u>	<u>7,554</u>	<u>6,324</u>
總稅收	44545	41807	40,753

參見財務報表相關附註

歲出表

安大略省

1992 年 4 月 1 日 - 1993 年 3 月 31 日 (百萬元)	預算數 1993	實際數 1993	實際數 1992
---	-------------	-------------	-------------

政府部門

農業及食品	573	573	612
公設辯護律師	745	752	693
國內經濟委員會	148	133	140
市民	64	67	62
大專院校	3,277	3,396	3,296
社區與社會服務	9,548	9,413	8,314
消費者與商業關連	179	173	175
修正的服務	579	583	591
文化與通訊	311	335	328
教育	6,124	6,197	6,414
能源	54	48	57
環境	629	620	659
執行辦事處	16	14	14
財務機構	63	56	63
政府服務	728	681	779
健康	17,186	16,973	16,834
公宅	1,005	999	848
產業、貿易與科技	352	282	199
科技基金	81	80	82
國際事務	8	9	7
勞工	274	262	236
管理局	100	72	65
市政事務	1,082	1,077	1,077
安大略省原住民事務秘書處	42	33	31
國家資源	651	658	710
北區發展與礦業	308	341	357
殘障人民議題辦事處	11	9	7
大多倫多區辦事處	3	2	2
法語區事務局	4	4	4

老人議題辦事處	7	6	8
婦女議題辦事處	25	24	23
政府營收	749	774	894
技術發展	394	350	252
律師協會	581	593	613
旅遊與休閒娛樂	191	192	211
大眾運輸	2,564	2,575	2,738
財政部與經濟部	45	46	45
經濟發展計畫	26	12	47
安大略省公債利息（附註三）	5,275	5,293	4,196
安大略省就業資本基金（附註四）	500		
支出節省數與限制提撥數（附註四）	(400)		
或有基金（附註四）	365		
總歲出	54,467	53,707	51,683

參見財務報表附註

財務狀況變動表

安大略省			
1992 年 4 月 1 日 - 1993 年 3 月 31 日 (百萬元)	預算數 1993	實際數 1993	實際數 1992
年度虧絀	9,922	11,900	10,930
應收公債及投資活動			
應收公債	23	328	(12)
自來水處理與廢棄物控制設備	75	(20)	17
公債與投資活動現金投入	98	308	5
總融資需求	10,020	12,208	10,935
理財活動淨額			
安大略省發行公債			
非公開			
加拿大退休金計畫	(536)	164	489
教師退休金	(506)	(506)	(44)
公職退休金	(124)	(62)	(87)
公開			
債券與公債	9,992	14,866	8,887
庫藏債券	600	1,031	1,381
其他	(10)	(10)	(10)
	9,416	15,483	10,616
安大略省金庫	210	28	145
其他負債	44	13	65
理財活動可資運用現金	9,670	15,524	10,826
現金與短期投資變動			
(減少) 增加	(350)	3,316	(109)
期初現金與短期投資餘額		2,498	2,607
期末現金與短期投資餘額		5,814	2,498

參見財務報表附註

財務狀況表

安大略省		
1992 年 4 月 1 日 - 1993 年 3 月 31 日 (百萬元)	實際數 1993	實際數 1992
財務資產		
現金及短期投資 (附註五)	5,814	2,498
應收公債 (附註六)	1,015	687
自來水處理與廢棄物控制設備投資 (成本減可回收金額)(附註七)	510	530
	<u>7,339</u>	<u>3,715</u>
安大略水力發電所升級, 由證券擔保 (附註八)	6,717	6,933
總財務資產	<u>14,056</u>	<u>10,648</u>
累積虧絀	<u>61,268</u>	<u>49,368</u>
	<u>75,324</u>	<u>60,016</u>
負債		
安大略省發行債務 (附註九)	66,101	50,618
安大略省金庫存款 (附註十)	2,068	2,040
其他負債 (附註十一)	438	425
安大略省總負債	<u>68,607</u>	<u>53,083</u>
安大略水力發電所負債 (附註九)	6,717	6,933
	<u>75,324</u>	<u>60,016</u>
或有負債 (附註十二)	-	-

參見財務報表附註

伊蘭諾克力斯羅, 財政部副部長

吉姆伊方, 會計長

財務報表附註

(所有表格以百萬元加幣計)

1. 重大會計政策表

報告個體

以合併收入基金觀念所編製的財務報表，係為提供由安大略省立法機關撥補的財務資源之會計紀錄。遵循此省的會計政策與實務係為當合併收入基金的現金流入與流出時，報導政府各部會的財務交易。安大略省政府機關的活動僅報導從合併收入基金獲取營運資金，或將營運結果分配至合併收入基金。

會計基礎¹³

考慮為支付年底才收到的貨物與服務的額外 30 天期，與特定非現金交易，此省所採用的現金基礎會計制度有所修正。然而，現金流入於 3 月 31 日收到現金截止。

資本成本在支付時紀錄至支出。

(其他會計政策未在此重刊)

¹³ 此省已變更其會計基礎，最新的財務報表可至 <http://www.gov.on.ca/fin/>查詢。

查核報告

致安大略省立法議會

我已查核安大略省合併收入基金於 1993 年 3 月 31 日的財務狀況表，與 1992 年 4 月 1 日至 1993 年 3 月 31 日累積赤字及財務狀況變動的收支表。上述財務報表之編製係本省政府之責任，我的責任在於根據查核結果對上述財務報表表示意見。

我依照一般公認會計原則執行查核工作。這些準則要求查核工作之規劃與執行，以合理確信財務報表有無重大不實表達。此項查核工作包括以抽查方式獲取財務報表所列金額與所揭露事項之查核證據，評估本省政府所採用之會計原則與所揭露事項之查核證據，評估本省政府所採用之會計原則與所作之重大估計，暨評估財務報表整體之表達。

如第一段所述之財務報表，編製上述財務報表係採用修正的現金會計基礎，此會計基礎允許支出不必於發生當期在財務報表上反應的管理方式，特別是政府提撥 5 億 8 千 4 百萬元至教師退休金計劃與公開服務計劃，與支出相關且應於 1993 年 3 月 31 日年度紀錄的支出，被遞延至 1993 年 4 月，這筆支出以應於 1994 年 3 月 31 日年度到期，但於 1993 年 3 月 31 日記至支出帳上，5 千 6 百萬元的教師退休金計劃的員工特別退休金支出所抵銷。假設上述交易皆於發生當期加以紀錄，1993 年 3 月 31 日的總支出與年度赤字將增加 5 億 2 千 8 百萬元，累積赤字將增加 5 億 2 千 8 百萬元。

依我的意見，除上述所述支出未於發生當期加以紀錄之影響外，第一段所述財務報表在所有重大方面係依照會計政策編製，足以允當表達 1993 年 3 月 31 日安大略省合併收入基金的財務狀況與 1992 年 4 月 1 日至 1993 年 3 月 31 日的經營成果與財務狀況之變動。

根據第一段，上述財務報表係為提供由安大略省立法機關指撥的財務資源之會計紀錄，當合併收入基金現金流入與流出時，對政府各部會的財務交易加以報導。然而，上述財務報表並非摘要財務報表，即對安大略省政府的財政事務及經營成果之性質與範圍作全面性報告。

因此，在 1993 年至 94 年度間，我強烈地敦促政府根據公開組織會計與加拿大註冊會計師協會之審計委員會的建議來編製財務報表，因此我對 1994 年 3 月 31 日報表的查核意見將根據上述建議。審計委員會已發布報告，建議政府財務報表及會計實務上的準則。上述建議將對更明確、更完整地瞭解省政府的財務狀況及經營成果，造成重大影響：

反應應計基礎的收入與支出，包括員工賺得的退付現金及其約當價值，應分別開列收入與支出，以利決定已賺得或已發生期間的盈餘或虧絀。應包括由省政府所擁有或負擔政府債務的財政事務與資源之完整性質及範圍的會計紀錄。

多倫多，安大略省
1993年6月23日

彼得·愛瑞克，C.A.
省審計長

西班牙國稅局 財務報表 (Financial Statement)

1997 年 12 月 31 日止

目錄

行 政(Administration Proceedings)	程
資 產 負 債 表(Balance Sheet)	
財 務 績 效 表(Statement of Financial Performance)	
總 預 算 結 算 表(Budget Settlement)	
- 總歲出預算 (第 1 & 2 部分)	
- 總歲入預算 (第 1 & 2 部分)	
- 預算結果	



行政程序

西班牙賦稅署會計系統於 1997 年紀錄的所有交易已於 1997 年 12 月 31 日報表上允當表達。

曼准德，1998 年 4 月 29 日

財務管理代理人

人事與行政主管

西班牙賦稅署署長，D.瓊 柯 斯 塔 克 1997 年 1 月 1 日至 1997 年 12 月 31 日的年度報表（一份 217 頁長的報告）依照相關法令編製。

曼准德，1998 年 4 月 29 日

西班牙賦稅署署長



西班牙國稅局

資產負債表

1997年12月31日止

資產				負債			
項目編號		1997	1996	項目編號		1997	1996
	固定資產	99,738,624,000	96,361,671,777		A) 權益	106,321,754,157	102,932,868,283
	II. 無形固定資產	354,143,578	439,752,488		I. 淨值	98,363,113,398	98,367,669,898
215	3. 軟體	1,562,506,455	1,185,544,665	100	1. 淨值	21,749,525,297	21,749,525,297
217	5. 租賃所有權	0	248,286,350	101	2. 受讓與財產	76,559,993,101	21,749,525,297
(281)	7. 折舊	-1,208,362,877	994,078,527	103	3. 受贈財產	53,595,000	76,564,549,601
	III. 有形固定資產	99,384,480,422	95,921,919,289		III. 前期結餘	4,565,198,385	53,595,000
200,221	1. 土地與建築物	91,641,073,573	89,336,252,338	120	1. 前期獲利	4,565,198,385	0
222,223	2. 機器與設備	1,734,852,981	1,541,478,002	129	IV. 本年結餘	3,393,442,374	
224,226	3. 家具與器材	5,659,687,230	4,491,825,051		C) 長期負債	0	4,565,198,385
227,228,229	5. 其他有形固定資產	23,236,366,347	19,366,719,840		II. 其他長期負債	0	152,076,661
27	6. 折舊	-22,887,499,709	-18,814,355,942	173	2. 其他長期負債	0	152,076,661
	B) 遞延費用	0	21,809,440		D) 短期負債	14,261,556,942	13,140,136,865
	C) 流動資產	20,844,687,099	19,841,600,592		III. 流動負債	14,261,556,942	13,140,136,865
	II. 應收款項	15,632,874,750	17,826,271,989	40	1. 預算內負債	10,608,355,625	9,466,541,992
43	1. 應收預算款	15,575,023,326	17,676,619,394	41	2. 預算外負債	501,209,892	529,223,119
44	2. 應收非預算款	69,452,353	82,394,279	475,476,477	4. 公益機構	3,151,054,314	3,127,634,170
470,472	4. 公立機構	153,927,969	227,642,701	523,554	5. 其他負債	937,111	16,737,584
(555)	5. 其他應收款	-165,528,898	-160,384,385				
	III. 短期投資	33,026,376	51,579,523				
544	2. 其他投資與短期貸款	25,016,548	25,530,529				
565	3. 應收短期存出保證金	8,009,828	26,048,994				
57	IV. 現金與銀行存款	5,178,785,973	1,963,749,080				
	總資產 (A + B + C)	120,583,311,099	116,225,081,809			120,583,311,099	116,225,081,809



西班牙國稅局

財務績效表

1997年12月31日止

歲出				歲入			
項目編號		1997	1996	項目編號		1997	1996
	A) 總支出	122,761,575,980	119,088,444,272		B) 總收入	126,155,018,354	123,653,642,657
	1. 行政管理費用	122,638,292,620	118,685,907,701		1. 一般收入	19,461,967	4,042,100
	a) 行政人員費用	89,545,348,003	87,250,104,715		a) 稅收	19,461,967	4,042,100
640,641	a.1) 薪資費用	84,556,146,197	82,177,741,066		a.15) 提供服務稅	19,461,967	4,042,100
642,644	a.2) 社會保險費用	4,989,201,806	5,072,363,649		2. 其他一般收入	4,500,682,292	4,247,240,379
645	b) 其他福利費用	95,936,039	101,241,846		a) 稅收退款	29,499,230	10,172,209
68	c) 固定資產折舊	4,286,367,991	3,964,387,055		c) 其他一般收入	4,212,867,249	3,952,825,609
	e) 其他行政管理費用	28,709,527,433	27,355,578,349		c.1) 其他一般收入	4,212,867,249	3,952,825,609
62	e.1) 委外服務	28,442,591,511	26,957,497,184		e) 有價證券與借款收入	0	29,659,615
63	e.2) 稅出	266,869,942	385,810,288		f) 利息收入與其相關	258,315,813	254,582,946
676	e.3) 其他行政管理費用	65,980	12,270,877		f.1) 其他利息收入	258,315,813	254,582,946
	f) 財務支出	1,113,154	14,595,736		3. 受贈與捐贈	121,478,653,113	119,350,183,706
662,669	f.1) 債務支出	1,113,154	14,595,736		a) 當期捐贈	117,155,883,113	118,306,241,070
	2. 受贈與捐贈	49,705,851	68,331,251		c) 資本捐贈	1,322,770,000	1,043,942,636
650	a) 當期捐贈	49,705,851	68,331,251		4. 非常利得與收入	156,220,986	52,176,472
	3. 非常損失與支出	73,577,509	224,205,320		a) 處分固定資產利得	2,729,921	20,537,524
671	a) 處分固定資產損失	2,092,789	67,718,579		c) 非常收入	108,571,607	9,958,778
678	b) 非常支出	316,087	225,032		d) 前期利得與收入	44,919,454	21,680,170
679	c) 前期損失與支出	71,168,633	266,261,709				
	年度餘絀	3,393,442,374	4,565,198,385				



西班牙國稅局
1997 年預算表

C.1.1) .支出預算案 (第 1 部分)

基礎分類：15.302

職責分類，支出計畫：613-G 國家稅務應用系統
800-X 部門間移轉

經濟類別		預算分配			固定支出	已認列淨義務	無法歸類的分配
		期初	變動	期末			
1	人事費用	85,602,000,000	6,068,133,204	91,670,133,204	89,607,956,869	89,603,002,702	2,067,130,502
2	動產與服務經營管理支出	19,998,650,000	10,672,317,792	30,670,967,792	29,105,981,184	28,772,329,350	1,898,638,442
3	財務費用	18,394,000	3,500,000	21,894,000	1,227,981	1,227,981	20,666,019
4	當期移轉	53,178,000	1,650,000	54,828,000	49,705,851	49,705,851	5,122,149
	當期交易總額	105,672,222,000	16,745,600,996	122,417,822,996	118,764,871,885	118,426,265,884	3,991,557,112
6	固定資產	4,324,620,000	7,488,346,645	11,812,966,645	9,452,683,680	7,844,497,499	3,968,469,146
	資本交易總額	4,324,620,000	7,488,346,645	11,812,966,645	9,452,683,680	7,844,497,499	3,968,469,146
	非財務經營管理總額	109,996,842,000	24,233,947,641	134,230,789,641	128,217,555,565	126,270,763,383	7,960,026,258
8	財務資產變動	43,000,000		43,000,000	41,987,717	41,987,717	1,012,283
	財務經營績效總額	43,000,000		43,000,000	41,987,717	41,987,717	1,012,283
	總額	110,039,842,000	24,233,947,641	134,273,789,641	128,259,543,282	126,312,751,100	7,961,038,541



西班牙國稅局
1997 年預算表

C.1.1) .支出預算案 (第 1 部分)

基礎分類：15.302

職責分類，支出計畫：613-G 國家稅務應用系統
800-X 部門間移轉

經濟類別		期末認列淨義務	下年度一月認列 淨義務	已認列淨義務 總額	已支付 (全年)	期末到期支付 義務
1	人事費用	89,603,002,702		89,603,002,702	89,584,952,172	18,050,530
2	動產與服務經營管理支出	28,772,329,350		28,772,329,350	23,145,492,297	5,626,837,053
3	財務費用	1,227,981		1,227,981	1,227,981	
4	當期移轉	49,705,851		49,705,851	48,308,719	1,397,132
	當期交易總額	118,426,265,884		118,426,265,884	112,779,981,169	5,646,284,715
6	固定資產	7,844,497,499		7,844,497,499	3,085,409,727	4,759,087,772
	資本交易總額	7,844,497,499		7,844,497,499	3,085,409,727	4,759,087,772
	非財務經營管理總額	126,270,763,383		126,270,763,383	115,865,390,896	10,405,372,487
8	財務資產變動	41,987,717		41,987,717	41,987,717	
	財務經營績效總額	41,987,717		41,987,717	41,987,717	
	總額	126,312,751,100		126,312,751,100	115,907,378,613	10,405,372,487



西班牙國稅局
1997 年預算表

C.2) .收入預算案 (第 1 部分)

經濟類別		估計收入預算		
		期初	變動	期末
3	利率與其他收入	6,587,805,000	0	6,587,805,000
4	當期移轉	92,860,767,000	24,233,947,641	117,094,714,641
5	財產收入	225,000,000	0	225,000,000
	當期交易總額	99,673,572,000	24,233,947,641	123,907,519,641
6	處分實體資產	0	0	0
7	資本移轉	4,324,620,000	0	4,324,620,000
	資本移轉總額	4,324,620,000	0	4,324,620,000
	非財務經營管理總額	103,998,192,000	24,233,947,641	128,232,139,641
8	固定資產總額	6,041,650,000	0	6,041,650,000
	財務經營管理總額	6,041,650,000	0	6,041,650,000
	總額	110,039,842,000	24,233,947,641	134,273,789,641



西班牙國稅局
1997 年預算表

C.2) .收入預算案 (第 2 部分)

經濟類別		已認列應收款淨額	淨收款	取消應收款	期末到期應收款
3	利率與其他收入	4,260,136,636	4,252,455,482	0	7,681,154
4	當期移轉	117,155,883,113	102,711,701,273	0	14,444,181,840
5	財產收入	260,007,623	221,654,115	0	38,353,508
	當期交易總額	121,676,027,372	107,185,810,870	0	14,490,216,502
6	處分實體資產	2,712,365	2,712,365	0	0
7	資本移轉	4,322,770,000	3,241,615,000	0	1,081,155,000
	資本移轉總額	4,325,482,365	3,244,327,365	0	1,081,155,000
	非財務經營管理總額	126,001,509,737	110,430,138,235	0	15,571,371,502
8	固定資產總額	60,887,698	60,887,698	0	0
	財務經營管理總額	60,887,698	60,887,698	0	0
	總額	126,062,397,435	110,491,025,933	0	15,571,371,502



西班牙國稅局
1997年1月1日至12月31日

預算案

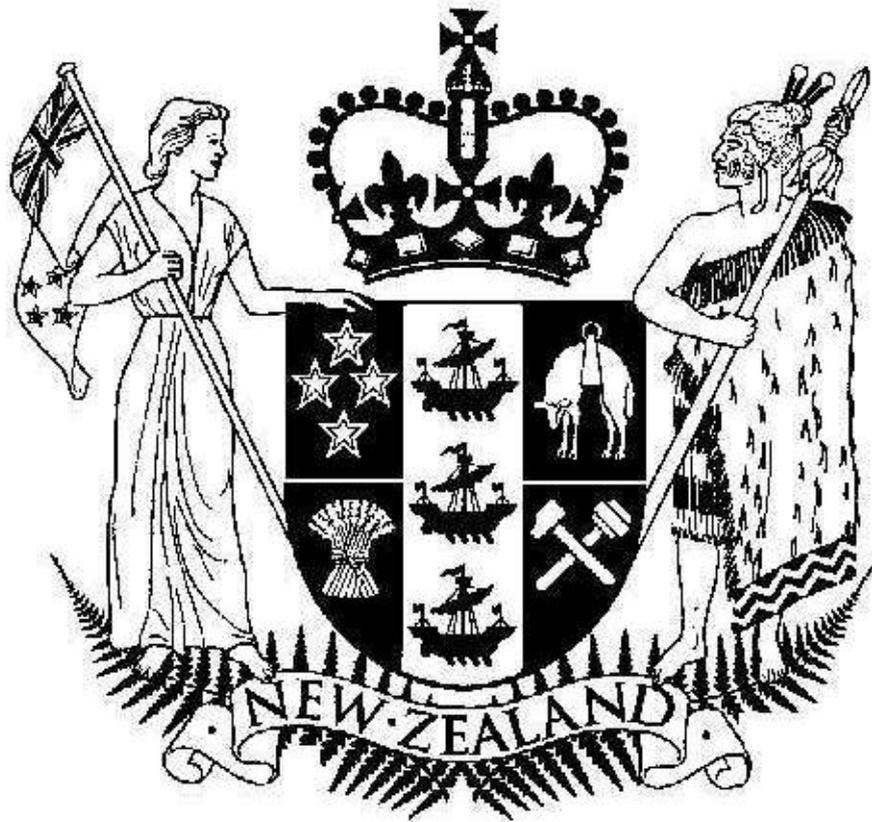
C.4) .預算結果

	已認列應收款淨額	已認列淨義務	餘額
1. (+) 非財務經營管理	126,001,509,737	126,270,763,383	-269,253,646
2. (+) 財務經營管理	60,887,698	41,987,717	18,899,981
3. (+) 商業經營管理 (*)			
I.年度預算結餘 (1 + 2 + 3)	126,062,397,435	126,312,751,100	-250,353,665
II.財務負債淨變動			
III.年度預算餘果 (I + II)			-250,353,665

*僅適用於工商業個體。

財務報表

紐西蘭政府



1999 年 6 月 30 日

審計部報告

致紐西蘭政府 1999 年 6 月 30 日財務報表使用者

我們已查核第 26 頁至 100 頁的政府財務報表。上述財務報表提供紐西蘭政府以往之財務績效與 1999 年 6 月 30 日之財務狀況等資訊。上述資訊係依照會計政策所提供，詳參第 57 至 64 頁。

政府的責任

1989 年公開財務法案第 29 段強調，主計長與財務部長應確保上述財務報表允當表達政府之績效與狀況。公開財務報表法案第 27 段要求主計處依照一般公認會計原則編製政府之年度財務報表，允當表達 1999 年 6 月 30 日之財務狀況與 1998 年 7 月 1 日至 1999 年 6 月 30 日之經營成果與現金流量。

審計人員的責任

1989 年公開財務法案第 30 段要求審計部審核政府所編製的年度財務報表。審計部的責任在於對上述財務報表出具獨立意見。

意見的基礎

此項查核工作，包括以抽查方式獲取財務報表所列金額及所揭露事項之查核證據，並評估：

編 製 財 務 報 表 所 採 用

會 計 政 策 是 否 適 用，是否一致採用與是否允當揭露。

我們係依照一般公認審計準則執行查核工作，遵循由紐西蘭會計師協會所頒布的審計準則。查核工作的規劃與執行在於蒐集所有資訊與解釋，以提供我們充分而必要的證據，合理確信財務報表沒有因舞弊或錯誤導致的重大不實表達。為出具意見，我們同時評估財務報表表達資訊的適當性。

無保留意見

我們已取得所有必要的資訊與解釋。

依我們的意見，在第 26 頁至 100 頁，紐西蘭政府的財務報表：

與 一 般 公 認 會 計 原

允 當 表

- 1998 年 7 月 1 日至 1999 年 6 月 30 日之經營成果與現金流量

- 1999 年 6 月 30 日之財務狀況

我們的審計工作於 1999 年 9 月 10 日完成，並於同日表達無保留意見。

D J D Macdonald

主計長 (controller) 兼審計長 (Audit-General)

威靈頓

紐西蘭

責任報告

這些財務報表係由主計處依照 1989 年公開財務法案條款而編製，上述財務報表符合一般公認會計實務。

主計處負責建立與維護內部控制系統，以合理確信已紀錄的交易符合法令規範之授權，並適當紀錄由皇室提供的所有公開財務資源之使用。就我所知，內部控制系統在報導期間適當地運作。

A E Bollard 博士
國庫署秘書長 (Secretary to the Treasury)
1999 年 9 月 10 日

我們承擔對這些財務報表與其所包含資訊的完整性，與 1989 年公開財務法案規定一致負責。我們認為，這些財務報表允當表達 1999 年 6 月 30 日皇家財務狀況與經營成果。

尊敬的 (Hon)^{譯註 14}
Bill English
國庫署署長 (Treasurer)
1999 年 9 月 10 日

很尊敬的 (Rt Hon)^{譯註 15}
William Birch 爵士
財政部長
1999 年 9 月 10 日

^{譯註 14}Hon 為 Honorable 之縮寫，Rt Hon 為 Right Honorable 之縮寫，冠於人名之前，均為表示爵位之詞。

^{譯註 15}在英國，冠 Right Honorable 者，較 Honorable，爵位為高。

部長報告

這些財務報表在一年來國際間衰退的經濟環境與國內兩季經濟恐慌的影響下，顯示良好的結果，公佈 1.8 兆元盈餘，並且負債淨額減少了 2.4 兆元。

1998 年至 99 年間年度盈餘包含數個僅此一次的事件，尤為重大的係以出售能源傳輸有限公司(Contact Energy Limited)所獲利得，及政府養老基金的短期負債重估價所造成負面影響。就某個層次而言，約 15 億的財政盈餘數額證明，亞洲金融風暴檢驗皇室財務，並反覆地說明兩個主要課題：

紐西蘭財政無可避免的與世界 1998 年金融 1999 年亞洲經濟的逆勢，使我們遭受出口損失，造成巨額稅收減少。

上述事件的警訊即：為使紐西蘭企業具國際競爭力，政府必須持續的注意政策。

一個透明化、紀律化之環境的重要性策略。在健康與教育方面進行重大投資的同時，藉由慎重的規劃開支目標，我們已謹慎的制定八年以上的預算，就是這樣的規範為稅賦減免設立基礎，在 1998 年至 99 年間，最近的循環將約 1.2 兆元退稅給納稅義務人。

去年 12 月，預估年底將有 5.2 億元財政赤字，反應約 25 億元的潛在虧絀；相反地，我們從過去 20 年來最嚴重的衝擊中，恢復為健全的財政地位。更重要的是，我們是在不須削減紐西蘭人民期望政府的服務品質下，達成此一目標。

尊敬的 Bill English
庫務署署長
1999 年 9 月 10 日

很尊敬的 William Birch 爵士
財政部長
1999 年 9 月 10 日

財務績效表
1999年6月30日

預算					實際		
1998年 預算	估計 實際				6月30日	6月30日 1999	
1998 \$ 百萬元	\$ 百萬元				附註	\$ 百萬元	\$ 百萬元
		歲收					
		皇室徵收					
21,603	20,490	直接稅	1	20,289	21,260		
12,095	11,866	間接稅	2	11,867	11,722		
33,698	32,356	總稅收		32,156	32,982		
263	270	強制徵收手續費、罰鍰、 罰金與徵收稅		300	258		
33,961	32,626	皇室徵收總收入		32,456	33,240		
		皇室經營所得					
1,243	2,778	投資收入	3	2,901	1,154		
673	657	商品與勞務銷售收入		683	689		
380	413	其他營運收入	4	401	420		
-	(12)	未實現商業森林重估(損)益		(84)	78		
2,296	3,836	皇室經營總收入		3,901	2,341		
36,257	36,462	總歲收		36,357	35,581		
		歲出					
		以功能別分類					
12,939	12,894	社會安全與福利	5	12,906	12,509		
738	473	老人福利金支出		1,132	494		
6,444	6,577	健康		6,573	6,001		
5,953	5,910	教育		5,899	5,714		
1,624	1,714	政府核心服務		1,705	1,562		
1,395	1,527	法律規範		1,499	1,345		
1,115	1,031	國防		1,030	1,065		
933	1,018	運輸與通訊		1,029	948		
876	898	經濟與產業服務		858	840		
329	342	基本服務		334	423		
327	328	遺產、文化與娛樂活動		316	297		
51	45	國宅與社區發展		41	29		
154	30	其他		34	167		
2,564	2,520	財務成本	5	2,516	2,804		
-	(51)	外匯兌換損(益)淨額		(47)	13		
290	-	未來不確定支出預備		-	-		
100	-	或有費用預備		-	-		
35,832	35,256	總歲出		35,825	34,211		
425	1,206	歲收減去歲出		532	1,370		

880	958	淨盈餘，減去分配至國有企 業與皇室個體	9	1,245	1,164
1,305	2,164	經營餘額		1,777	2,534

所補充的附註為這些報表完整的一部份

財務狀況表
1999年6月30日

預算					實際	
1998年 預算 \$百萬元	估計 實際 \$百萬元		附註	6月30日 1999 \$百萬元	6月30日 1998 \$百萬元	
		資產				
53	135	現金與銀行結餘		230	171	
8,193	9,773	經常交易證券與存款	6	11,153	10,285	
4,042	3,779	墊付款項(Advances)	7	3,628	3,367	
5,135	5,045	應收款	8	5,250	5,040	
306	314	存貨		321	302	
20,540	12,049	國營企業與皇室個體	9	12,917	19,022	
256	187	其他投資	10	270	261	
15,478	15,453	實體資產	11	15,258	14,962	
481	500	商業森林	12	422	573	
8,490	8,436	國有高速公路	13	8,770	8,359	
2	3	無形資產		4	14	
62,976	55,674	總資產		58,223	62,356	
		負債				
4,426	4,261	應付款與準備	14	5,005	4,639	
1,826	2,023	發行貨幣		1,960	1,809	
36,860	36,056	借款		36,712	37,892	
8,144	7,878	退休金負債	15	8,524	8,095	
51,256	50,218	總負債		52,201	52,435	
11,720	5,456	總資產減去總負債		6022	9921	
		皇室餘額	16			
4,650	(1,595)	累積經營餘額		(1197)	3132	
7,070	7,051	重估價準備		7219	6789	
11,720	5,456	皇室餘額		6022	9921	

所補充的附註為這些報表完整的一部份

權益變動表⁶
1999年6月30日

預算			實際		
1998年 預算 \$百萬元	估計 實際 \$百萬元		6月30日 1999 \$百萬元	6月30日 1998 \$百萬元	
			附註		
10,415	9,921	期初皇室餘額		9,921	7,470
1,305	2,164	本期經營餘額		1,777	2,534
-	270	淨重估價		466	(83)
<u>1,305</u>	<u>2,434</u>	已實現收入與費用總額		<u>2,243</u>	<u>2,451</u>
-	(6,899)	災害恢復與保險補償法人 認列保單的變動	9	(6,142)	-
<u>11,720</u>	<u>5,456</u>	期末皇室餘額	<u>16</u>	<u>6,022</u>	<u>9,921</u>

所補充的附註為這些報表完整的一部份

⁶ 為進一步探討本報告中會計變動的解釋，建議讀者參考第十三章應計基礎 - 負債，或於網址 <http://www.gov.nz> 取得財務報表完整的副本。

現金流量表
1999年6月30日

預算			實際	
1998年 預算 \$百萬元	估計 實際 \$百萬元		6月30日 1999 \$百萬元	6月30日 1998 \$百萬元
		營運活動現金流量		
		來自營運活動現金		
		直接稅		
		個人來源		
12,571	12,325	來源扣除額	12,328	12,739
3,639	3,548	其他個人	3,566	3,721
(1,025)	(1,104)	退款	(1,189)	(1,078)
344	334	邊際效益稅	329	341
15,529	15,103	個人來源總額	15,034	15,723
		公司來源		
4,805	4,500	所有公司	4,467	4,386
(485)	(592)	退款	(646)	(603)
4,320	3,908	公司來源總額	3,821	3,783
1,688	1,627	代扣所得稅	1,654	1,863
1	2	其他直接稅	2	2
21,538	20,640	直接稅總額	20,511	21,371
		間接稅		
		貨物與服務稅		
12,818	12,425	貨物與服務稅	12,628	12,068
(4,497)	(4,250)	退款	(4,194)	(4,144)
8,321	8,175	貨物與服務稅總額	8,434	7,924
1,980	1,930	牌照稅	1,864	1,919
1,766	1,614	其他間接稅	1,575	1,845
12,067	11,719	間接稅總額	11,873	11,688
33,605	32,359	稅賦收入總額	32,384	33,059
250	245	強制性徵收手續費、罰鍰、罰金與徵收稅	251	242
		其他收入		
1,091	954	利息、利潤與股利	1,034	731
661	628	貨物與服務銷售收入	642	676
374	416	其他營運收入	372	383
2,126	1,998	其他收入總額	2,048	1,790
35,981	34,602	來自營運活動現金總額	34,683	35,091
		分配至營運活動現金		
4,366	4,643	部門別產出	4,536	4,193
14,239	14,635	其他產出	14,402	13,965
2,635	2,418	財務成本	2,398	2,378
151	154	補助金	134	156
		當期移轉		
12,773	12,678	社會補助金	12,601	12,387
219	220	其他移轉	220	209
290	-	未來不確定支出準備	-	-
100	-	或有支出準備	-	-
34,773	34,748	分配至營運活動現金總額	34,291	33,288

1,208 (146) 營運活動現金流量淨額

392 1,803

所補充的附註為這些報表完整的一部份

現金流量表 (續)
1999年6月30日

預算			實際	
1998年 預算 \$百萬元	估計 實際 \$百萬元		6月30日 1999 \$百萬元	6月30日 1998 \$百萬元
1,208	(146)	營業活動現金流量淨額 (續)	392	1,803
		投資活動現金流量		
		來自投資活動現金		
588	3,403	(買)賣投資淨值	1,554	(942)
171	219	處分資產	239	123
759	3,622	來自投資活動現金總額	1,793	(819)
		分配至投資活動現金		
518	332	淨增加	179	434
1,439	1,283	購置資產	1,142	1,104
1,957	1,615	分配至投資活動現金總額	1,321	1,538
(1,198)	2,007	投資活動淨現金流量	472	(2,357)
10	1,861	營運與投資活動淨現金流量	864	(554)
		理財活動現金流量		
		來自理財活動現金流量		
-	214	發行流通貨幣	151	68
573	2,903	發行政府股票	4,756	2,332
-	-	其他紐西蘭幣借款 ¹	1,124	1,470
-	-	外幣借款 ¹	2,703	3,939
573	3,117	來自理財活動現金總額	8,734	7,809
		分配至理財活動現金流量		
-	-	買回政府股票	1,882	2,541
333	3,280	償還紐西蘭幣借款 ¹	3,915	975
240	1,755	償還外幣借款 ¹	3,763	3,812
573	5,035	分配至理財活動現金流量總額	9,560	7,328
-	(1,918)	理財活動現金流量淨額	(826)	481
10	(57)	現金變動	38	(73)
43	171	期初現金餘額	171	196
-	21	期初現金兌換外幣兌換利得	21	48
53	135	期末現金餘額	230	171

¹發行與償還其他紐西蘭幣借款與外幣借款皆以淨值基礎預測，但實際發行與償還時以總額為基礎來報導。

所補充的附註為這些報表完整的一部份

現金流量表 (續)
1998年7月1日至1999年6月30日

預測數		實際數	
1998年 預算數 (百萬元)	估計 實際數 (百萬元)	1999年 6月30日 (百萬元)	1999年 6月30日 (百萬元)
		營業結餘和來自營業活動淨現金流量間之調節	
1,305	2,164	1,777	2,534
		營業結餘 營業結餘已納入，但來自營業活動淨現金流量未納入	
		估價之變動	
-	12	84	(78)
-	(73)	(44)	(155)
-	(61)	40	(233)
		實體資產之變動	
820	779	765	737
-	(2)	26	1
820	777	791	738
		其他非現金項目	
		淨剩餘，省營企業(State-owned enterprises)和國營企業(Crown entities)者，減除分配數	
(880)	(958)	(1,245)	(1,164)
		出售能源傳輸有限公司(Contact Energy Limited)和空港公司	
-	(1,625)	(1,625)	-
48	(217)	429	(233)
(36)	9	5	56
(868)	(2,791)	(2,436)	(1,341)
-	(50)	69	(128)
		營運資金之增減變動	
(88)	(6)	(135)	(10)
76	(58)	(75)	14
(8)	(12)	(19)	(7)
(29)	(109)	380	236
(49)	(185)	151	233
1,208	(146)	392	1,803

僅包括用營業活動而生之營運資金變動。
所補充的附註為這些報表完整的一部份

現金流量表(續)
1997年7月1日至1999年6月30日

預測數		實際數	
1998年 預算數 (百萬元)	估計 實際數 (百萬元)	1999年 6月30日 (百萬元)	1998年 6月30日 (百萬元)
		來自營業活動現金流量淨額和 國內債券的現金收入款淨額之 調節	
1,208	(146)	392	1,803
		來自營業活動現金流量淨額	
		投資活動之現金流量	
		墊款淨額	
		212	(75)
		11	177
2			
		(470)	(534)
11	(534)		
		剩餘衛生管理單位 (Residual	
(507)			
		43	(23)
43	(42)		
		25	21
19	23		
(518)	(332)	(179)	(434)
		淨投資額：	
		2,331	-
-	2,331		
		奧克蘭和威靈頓空港公司 (Auckland and Wellington Airport	
		487	-
-	487		
		-	300
-	-		
		(購買) / 出售有價證券及存款	
819	759	(1,184)	(1,038)
(210)	(75)	(45)	(163)
		(35)	(41)
(21)	(99)		
588	3,403	1,554	(942)
		實體資產：	
(1,268)	(1,064)	(903) ^{譯註16}	(981)
10	1,861	864	(554)
		使用之方式：	
		其他紐西蘭幣別借款之發行 /	
(333)	(3,280)	(2,791) ^{譯註17}	495

譯註16 \$1,142-\$239=\$903

譯註17 \$3,915-\$1,124=\$2,791

(240)	(1,755)	外幣借款之發行 / (償付) 淨額	(1,060) ^{譯註 18}	127
(10)		57 現金 (增加) / 減少	(38)	73
-		214 發行循環貨幣	151	68
(583)	(4,764)		(3,738)	763
來自國內債券發行/償付之淨現				
(573)	(2,903)	金	(2,874)	209

所補充的附註為這些報表完整的一部份

現金流量表 (續)

1997 年 7 月 1 日至 1996 年 6 月 30 日

預測數		實際數	
1998 年 預算數 (百萬元)	估計 實際數 (百萬元)	1999 年 6 月 30 日 (百萬元)	1998 年 6 月 30 日 (百萬元)
來自發行/(償付)國內債券之淨			
(573)	(2,903)	(3,874)	209
現金 (承前)			
來自國內債券之現金收入總額			
2,392	3,463	3,450	2,034
-	1,002	977	-
289	320	329	298
2,681	4,785	4,756	2,332
來自國內債券之現金收入總額 ^{譯註 19}			
(2,108)	(1,782)	(1,782)	(2,541)
-	(100)	(100)	-
來自發行/(償付)國內債券之淨			
573	2,903	2,874	(209)
現金收入			

所補充的附註為這些報表完整的一部份

^{譯註 18} \$3,763-\$2,703=\$1,060

^{譯註 19} 此處所稱之債券(bond), 在前稱之為股票(issue of government stock)。

舉債明細表(Statement of Borrowings)
於 1996 年 6 月 31 日餘額 (帳面價值) 之分析

預測數		實際數	
1998 年 預算數 (百萬元)	估計 實際數 (百萬元)	1999 年 6 月 30 日 (百萬元)	1998 年 6 月 30 日 (百萬元)
尚未清償債務			
紐西蘭幣別債務			
20,736	22,743	22,701	19,859
6,635	5,850	5,881	8,008
277	275	299	289
1,241	-	-	1,204
地震委員會(Earthquake Commission)存款			
935	-	-	-
327	685	729	491
30,151	29,553	29,610	29,851
紐西蘭幣別債務小計			
外幣債務			
3,256	2,857	3,565	4,088
1,621	1,770	1,706	1,852
1,832	1,876	1,831	2,101
6,709	6,503	7,102	8,041
外幣債務小計			
36,860	36,056	36,712	37,892
未清償債務合計			
減			
金融資產			
有價證券和存款			
376	2,403	3,601	1,219
3,738	3,161	3,857	4,367
1,998	2,356	1,827	2,238
2,081	1,853	1,868	2,461
8,193	9,773	11,153	10,285
有價證券和存款小計			
代墊款項和現金			
885	385	299	783
3,040	3,061	3,002	2,470
117	333	327	114
53	135	230	171
4,095	3,914	3,858	3,538
代墊款項和現金小計			
12,288	13,687	15,011	13,823
金融資產小計			

24,572	22,369	皇室(Crown)債務淨額	21,701	24,069
25,680	23,236	紐西蘭幣別負債淨額	22,309	25,152
(1,108)	(867)	外幣負債淨額	(608)	(1,083)
24,572	22,369	王室債務淨額	21,701	24,069

在 1999 年 6 月 30 日，有面值\$1,945 百萬之外幣有價證券（1998 年 6 月 30 日之面值為\$1,214 百萬）移轉給第三人(counterparties)，作為借款之擔保品。

所補充的附註為這些報表完整的一部份

舉債明細表 (續)

1996年6月31日餘額名目與現時公平價值(current market value)之分析

	1999年6月30日		1998年6月30日	
	名目價值 (百萬元)	現時公平 價值 (百萬元)	名目價值 (百萬元)	現時公平 價值 (百萬元)
未清償負債				
紐西蘭幣別債務				
政府股票	22,460	23,445	19,799	20,522
國庫券	5,980	5,879	8,184	7,807
貸款和外匯合約	301	316	292	305
紐西蘭央行鈔券	-	-	1,213	1,204
零售股票(Retail stock)	729	737	491	493
紐西蘭幣別債務總額	29,470	30,377	29,979	30,331
外幣債務				
美元別	3,706	3,739	4,244	4,345
日圓別	1,796	1,915	1,942	2,069
歐元和其他貨幣別	1,852	1,865	2,111	2,130
外幣債務總額	7,354	7,519	8,297	8,544
未清償負債合計	36,824	37,896	38,276	38,875
有價證券和存款				
紐西蘭幣別	3,601	3,601	1,220	1,218
美元別	3,787	3,851	4,106	4,361
日圓別	1,675	1,834	2,150	2,247
歐元和其他貨幣別	1,814	1,870	2,252	2,461
有價證券和存款小計	10,877	11,156	9,728	10,287

現時公平價值，係以市場收益曲線求得之折現率，將現金流量折現後之現值。

所補充的附註為這些報表完整的一部份

舉債明細表 (續)

1996年6月31日餘額帳面價值之到期概況

	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05- 2008/09	2009/10 及之後	帳面價 值總額
	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)
未清償負債								
紐西蘭幣別債務								
政府股票	3,285	3,184	2,909	1,426	3,642	3,154	5,101	22,701
國庫券	5,881	-	-	-	-	-	-	5,881
貸款和外匯合約	147	2	70	50	5	24	1	299
紐西蘭央行鈔券	-	-	-	-	-	-	-	-
零售股票	577	69	47	36	-	-	-	729
紐西蘭幣別債務								
總額	9,890	3,255	3,026	1,512	3,647	3,178	5,102	29,610
外幣債務								
美元別	1,849	188	-	78	565	558	327	3,565
日圓別	230	-	622	301	1	457	95	1,706
歐元和其他貨幣 別	973	621	-	-	-	228	9	1,831
外幣債務總額	3,052	809	622	379	566	1,243	431	7,102
未清償負債合計	12,942	4,064	3,648	1,891	4,213	4,421	5,533	36,712
有價證券和存款								
紐西蘭幣別								
美元別	2,744	-	-	-	-	-	-	3,601
日圓別	572	100	151	67	(26)	777	44	3,857
歐元和其他貨幣 別	1,109	505	95	20	(2)	36	105	1,868
有價證券和存款	8,026	692	595	394	54	1,233	159	11,153

本報表所列有價證券及存款之到期係以合約之到期日為依據。

所補充的附註為這些報表完整的一部份

舉債明細表 (續)
1997年7月1日至1996年6月30日間之變動情形

	期初餘額 (1998/7/1)	增加/ 增添	減少/ 處分/ 償付	外匯契約	評估之幣值 (Currency Realignment)	未攤銷 溢/折價	期末餘額 (1999/6/30/)
	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)
未清償負債							
<i>依類型別</i>							
紐西蘭幣別負債							
政府股票	19,859	4,536	(1,882)	-	-	188	2,701
國庫券	8,008	-	(2,204)	-	-	77	5,881
貸款和外匯合約	289	21	(11)	-	-	-	299
紐西蘭央行鈔券	1,204	-	(1,204)	-	-	-	-
零售股票	491	1,038	(800)	-	-	-	729
紐西蘭幣別債務總額	29,851	5,595	(6,101)	-	-	265	29,610
外幣債務							
美元別	4,088	118	(605)	(33)	(16)	13	3,565
日圓別	1,852	54	(441)	-	240	1	1,706
歐元和其他貨幣別	2,101	228	(602)	43	56	15	1,831
外幣債務總額	8,041	400	(1,648)	10	280	19	7,102
尚未清償債務合計	37,892	5,995	(7,749)	10	280	284	36,712
減							
金融資產							
有價證券和存款							
紐西蘭幣別	1,219	2,006	(3)	379	-	-	3,601
美元別	4,367	64,483	(64,748)	(294)	109	(60)	3,857
日圓別	2,238	6,260	(7,143)	314	182	(24)	1,827
歐元和其他貨幣別							

幣別	2,461	2,474	(2,429)	(451)	(201)	14	1,868
有價證券和存							
款合計	10,285	75,223	(74,323)	(52)	90	(70)	11,153
代墊款項與現							
金	3,538	1,605	(1,306)	-	21	-	3,858
金融資產總額	13,823	76,828	(75,629)	(52)	111	(70)	15,011
王室負債總額	24,069	(70,883)	67,880	62	169	354	21,701

所補充的附註為這些報表完整的一部份

承諾明細表(Statement of Commitments)
1996年6月31日

	1999年6月30日 (百萬元)	1998年6月30日 (百萬元)
<i>依類型別</i>		
資本性承諾(Capital Commitments)		
專門軍事裝備	361	554
土地和建築物	125	73
其他廠房和設備	32	68
投資	232	211
省營企業和國營企業	1,207	1,280
資本性承諾合計	1,957	2,186
營業性承諾(Operating Commitments)		
不可取消的設備(accommodation)租賃契約	638	710
其他不可取消的租賃契約	2,443	3,525
提供商品與勞務之不可取消契約	454	365
其他營業性承諾	909	879
省營企業和國營企業	2,516	3,872
營業性承諾合計	6,960	9,351
承諾總額	8,917	11,537
<i>依期間別</i>		
資本性承諾		
一年或短於一年	1,511	1,567
一年至二年	246	377
二年至五年	186	196
超過五年	14	46
資本性承諾合計	1,957	2,186
營業性承諾		
一年或短於一年	2,136	2,414
一年至二年	966	1,180
二年至五年	1,293	1,911
超過五年	2,565	3,846
營業性承諾合計	6,960	9,351
承諾總額	8,917	11,537

本舉債明細表包含紐西蘭央行、省營企業及國營企業所做之承諾，但不包含對省營事企業及國營企業所做之承諾。

所補充的附註為這些報表完整的一部份

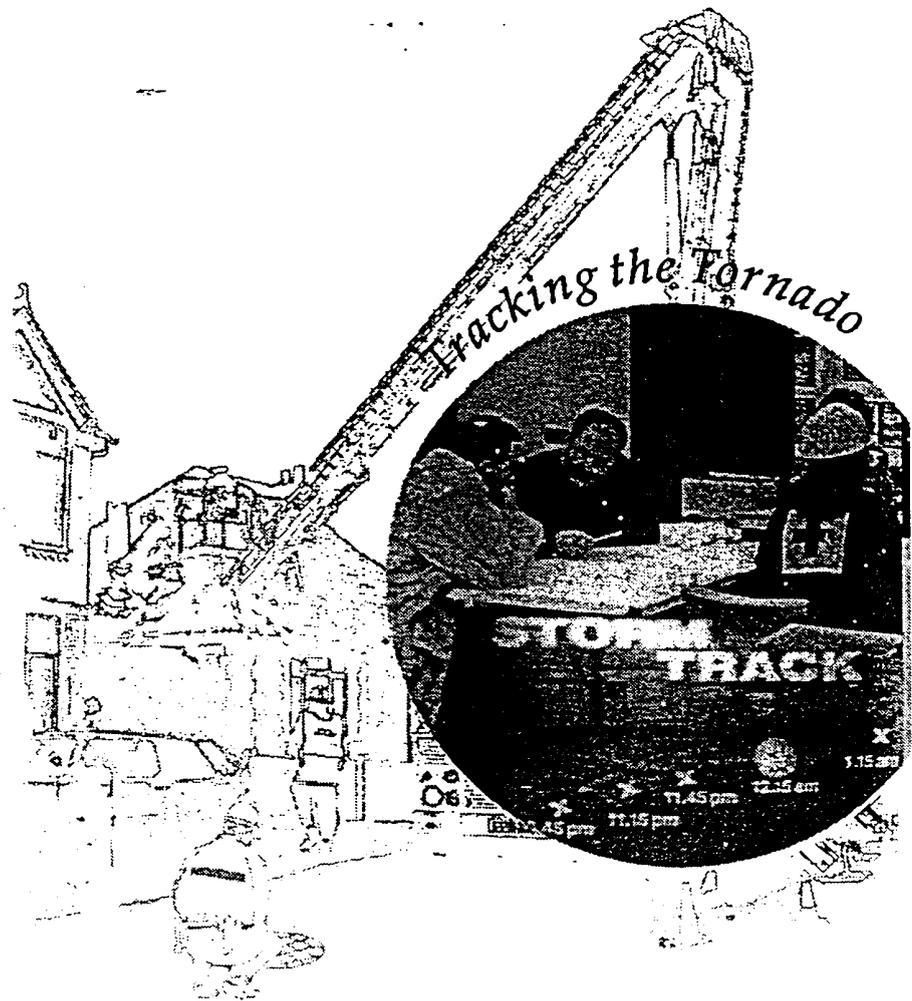
年度報告

與 財務帳表



西薩西克斯
(West Sussex)
郡 (County) 理
事會 (Council)

Annual report



97-98

科目表(*Statement of Accounts*)之責任聲明 (*Statement of Responsibilities*)

郡理事會(council)之責任：

郡理事會須：

- 安排其財務事務的適當管理，並確保一名理事會高階官員(officer)負責管理上述事務。該官員為本郡司庫(Treasurer)。
- 管理其事務，以確保其資源之使用係經濟、有效率及效果，並保障資產之安全。

郡司庫的責任

本郡司庫負責編製本郡(the authority)的科目表，依大不列顛地方政府會計實務法規 (Code of Practice on Local Authority Accounting in Great Britain, CIPFA/LASAAC, 以下簡稱本法規“the Code”)，允當表達本郡在會計期間終了日(accounting date)之財務狀況與 1997 年 3 月 31 日至 1998 年 3 月 31 日之收益(income)及支出(expenditure)。

於編製科目表時，郡司庫須：

- 選擇合適的會計政策，並一致使用。
- 作成合理且謹慎的判斷及估計，以及
- 遵循本法規。

郡司庫同時也須：

- 作成適當之會計紀錄，並即時更新，及
- 採取合理的措施，以防止或偵測舞弊及非法事件之發生。

審計報告

西薩西克斯郡理事會鈞鑒：

第 38 頁至第 52 頁之科目表，業經本人審計竣事。該等科目表係依照第 33 頁至第 52 頁所述適用於地方政府之會計政策而編製。

郡司庫與審計人員的責任，分別為：

如前所述，郡司庫係負責科目表之編製；我們的責任，則為根據我們的審計結果，形成對該等科目表獨立之意見，並出具報告。

意見之基礎：

本人係依 1998 年的審計工作法(the Audit Commission Act 1998)及審計實務規則(the Code of Audit Practice)執行審計；該等法規係由審計委員會(Audit Commission)所發佈；該等法規要求本人遵守攸關的查核準則。

本人的審計工作，包括以抽查的方式獲取科目表所列金額與所揭露事項之證據，評估政府於編製科目表時所作之重大估計與判斷，暨評估所採用在政府所處環境下，會計政策是否適合，是否一致使用、是否適當揭露。

本人已規劃並執行查核工作，藉獲取我們認為必要之資訊及解釋與充分適切之證據，以合理確信科目表有無重大不實表達，不論該等不實表達是因舞弊、非法事項，或錯誤而導致。在形成意見時，本人也評估科目表資訊之整體表達是否適當。

意見：

依本人之意見，科目表係允當表達西薩西克斯郡理事會於 1998 年 3 月 31 日之財務狀況，暨 1997 年 3 月 31 日至 1998 年 3 月 31 日之收益及支出。

Peter Arkell

區域審計員(District Audit)

1998 年 9 月 30 日

合併收入帳表 (Consolidated Revenue Account)

一九九七年四月一日至一九九八年三月三十一日

淨支出 (expenditure)	服務項目	總支出 1997-98	規費 (fees) 和使用費 (charges)	特定補助 收益 (income)	淨支出 1997-98
1996-97		£ 000	£ 000	£ 000	£ 000
郡理事會為提供服務而支用：					
海岸與鄉村					
1,381	鄉村建設	1,558	107	74	1,377
456	道路之公共使用權 (public rights of way)	504	18	10	476
128	海岸防衛	165			165
1,965		2,227	125	84	2,018
教育					
261,798	學校	290,300	22,852	2,604	264,844
4,201	持續進修	33,019	29,637	0	3,382
19,719	其他教育	23,150	3,204	1,008	18,938
1,076	服務策略與規範	1,622			1,622
286,794		348,091	55,693	3,612	288,786
消防、警政聯繫與 公共安全					
18,867	消防隊	21,008	1,099		19,909
2,011	貿易準則 (trading standards)	1,967			1,967
45	住家安全防禦 (home defence)	256		214	42
20,923		23,231	1,099	214	21,918

一般目的				
8,436	廢棄物管理	11,411	1,387	10,024
772	其他服務	1,607	455	372
9,208		13,018	1,842	372
公路與運輸				
37,070	公路	41,853	4,967	34
1,095	大眾運輸	1,205		
38,165		43,058	4,967	34
圖書館與檔案				
8,573	圖書館	9,311	942	8,369
711	檔案	750	12	738
9,284		10,061	954	0
1,345	地方法官法庭 (magistrates' courts)	4,474	116	3,001
人事和財務				
集中支援服務 (central support service)				
751	法人業務單位	2,148	1,517	631
-22	其他服務	1,617	1,809	-192
1,345		2,120	839	1,281
2,074		5,885	4,165	1,720
748	監護	847		847
1,838		3,790	2,130	1,660
(probation)				
90,617	財產	147,598	39,950	6,352
3,448		3,447		譯註： 3,447
94,065	社會服務	151,045	39,950	6,352
2,384	服務	2,752	229	2,523
2,959	服務策略與規範	3,387		3,387
策略規劃				
法人與國內核心能力				

(corporate and
democratic core)

471,752	淨服務成本	611,866	111,270	13,849	486,474
	融資項目和 其他營業成本				
4,106	防洪課徵	4,331			4,331
-1,283	投資收益	83	1,837		-1,754
-281	來自商業活動之捐款 資本門		90		-90
	-收入 (revenue) 支出 之融資 (financing of				
11,923	expenditure)	10,256			10,256
	-資產管理收入帳戶 (asset management revenue				
-66,356	account)	-67,173			-67,173
-51,891		-52,503	1,927	0	-54,430
	淨營業支出 (net				

	operation				
419,861	expenditure)	559,363	113,197	13,849	432,317
	自預備轉入或轉出數				
122	學校之地方管理	1,041			1,041
122		1,041	0	0	1,041
419,983	需由政府補助及當地 納稅人支應之數	560,404	113,197	13,849	433,358
	籌措資金之方式，為 收款基金 (collection fund)				
-1,257	之餘絀		1,244		-1,244
	收款基金之指派數 (precept on the collection funds) -理				-
-134,553	事會稅		143,524		143,524
	非國內稅率之收入 (non-domestic rate income)				
-148,375	支出收入之補助 (revenue support grant)		142,258		-142,258
	40 原稅率之調整		-81		81
-420,447	總計	0	432,919	0	-432,919
-464	當年餘絀	560,404	546,116	13,849	439

譯註：£ 6,352 應為 6,532 之誤，否則其總額為 13,669，而非 13,849

合併資產負債表 (Consolidated Balance Sheet)

1997 年 3 月 31 日			1998 年 3 月 31 日		
£ 000	£ 000	資產負債表	附註 :	£ 000	£ 000
		固定資產 (fixed assets)	1		
906,192		營業資產 (operational assets)		909,920	
2,280		土地和建築物		2,022	
80,230		車輛、傢俱及設備		81,287	
5,023		基礎設備		5,391	
	993,725	非營業資產			998,620
		遞延借項 (deferred charges)	22		2
		長期投資	9		9
	4,978	長期應收債權人款 (long-term debtors)			4,477
	998,734	淨長期資產			1,003,108
		流動資產			
1,360		存貨 (stock)和在製品	6	1,039	
19,525		應收債權人款	7	19,683	
7,330		預付款		6,342	
56,372		短期投資	5	52,275	
732		庫存現金		906	
	85,319				80,245
		流動負債			
		短期借款 (temporary borrowing)		4,476	
824		應付債務人款 (creditors)	8		
27,960		準備 (provisions)	10	28,454	
6,219		預收款		6,532	
1,099		現金透支		5,202	
29,119				9,927	
	65,221				54,591
	20,098	淨流動資產			25,654
	28,183	政府補助遞延帳戶			31,075

	(government grants deferred account)		
990,649	淨資產總額		997,687
	資金來源為：		
	固定資產回復準備金 (fixed asset		878,930
893,202	reinstatement reserve)	12	
	資本融資準備金 (capital financing		86,647
70,466	reserve)	12	
47	資本收款 (capital		5
	receipts)	9	
22,177	特定準備金 (specific		27,787
	reserves)	12	
4,757	郡基金 (county fund)		
	餘額	12	4,318
990,649			997,687

現金流量表 (Cash Flow Statement)

1996-97		1997-98	
£ 000	£ 000	£ 000	£ 000
		收入活動 (revenue activities)	
		<i>支出</i>	
		付予員工或代員工繳付之	
299,924		現金	308,853
<u>234,473</u>	534,397	其他營業成本	<u>236,336</u>
		<i>收益</i>	
		指派數 (precept) - 理事會	
-135,903		所得稅	-144,687
		企業稅率稅 (business rate	
-148,375		Income)	-142,258
-136,302		支援收入之補助	-145,974
-15,222		其他政府補助	-13,849
		因提供商品和勞務所而獲	
-56,933		得之現金	-73,037
<u>-47,587</u>	-540,322	其他現金收益	<u>-44,001</u>
	-5,925	淨現金流量	<u>-18,617</u>
		融資活動 (servicing of finance)	
		<i>支出 (expenditure)</i>	
		已支付利息	
		<i>收益</i>	
127		已收訖利息	63
<u>-1,410</u>	-1,283		<u>-1,837</u>
		資金活動 (capital activities)	
		<i>支出</i>	
<u>28,692</u>		購買固定資產	<u>20,244</u>
		<i>收益</i>	
-11,715		出售固定資產	-7,287

		資本性補助 (capital grants)		
-3,645		和獲得之撥款	-3,731	
-151	13,181	其他資本現金收益		
<u>-15,511</u>			<u>-11,018</u>	9,226
	5,773	融資前之淨現金流入 / 流出		-11,165
		融資活動 (financing)		
		支出		
		收益		
<u>-82</u>	-82	長期應收和應付款	<u>-452</u>	-452
	<u>5,691</u>	現金和約當現金之增 / 減		<u>-11,617</u>



Government
of Canada

Gouvernement
du Canada

加拿大財產總管 (Receiver General) 編製

加 拿 大 之 公 共 帳 戶
(Public Accounts of Canada)

1999

第 一 冊

摘要報告與
財務報表

加拿大¹⁴

責任聲明書 (STATEMENT OF RESPONSIBILITY)

本段財務報表，係由加拿大政府 (the Government of Canada ，以下簡稱本政府) 依註釋一所述之會計政策，於先後一致的基礎上編製。

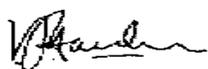
財務報表之完整 (integrity) 與客觀 (objectivity) 係本政府之責任。本套財務報表，係在加拿大財政委員會 (Treasury Board) 主席 (president) 、財政部長 (Minister of Finance) 和財務總管 (Receiver General) 的聯合指導下，依相關法令而編製。一般而言，上開財務報表除下列兩個值得注意之例外以外，係採應計會計基礎編製：資本性資產係於取得或建造之時，按預算支出入帳；稅賦收入係採現金基礎而列報。財務報表列報之資訊，係基於政府之最佳估計與判斷，惟亦考量重大性。

本政府制定財務管理制度與內部控制制度，並予運作，以履行會計及報導之責任，惟亦適當考量制度的成本、效益及風險。上述制度之設計，係對下列事項提供合理擔保：交易係經國會之適當授權，係依既定法令而執行，並係經適當記錄，交代交由加拿大政府管理公共財產 (public money) 及資產與財產之安全的責任。加拿大的財產總管 (The Receiver General for Canada) 負責紀錄加拿大的帳表 (the accounts) (係政府財務交易的集中記錄) ，必要時，還自各部會、機關及公營企業 (Crown corporation) 取得額外的資訊，以符合會計和報導之規定。

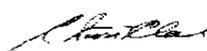
加拿大政府將財務報表交付予審計長 (Auditor General) ，其職責係查核財務報表，並向國會下議院 (House of Commons) 提出超然獨立之意見。審計長之職務，分別由審計長法 (Auditor General Act) 第六條和債券償還及減低法 (Debt Servicing and Reduction Account Act) 第九條，加以規範。額外的資訊，請參見本段結尾部分之審計長的觀察 (observation) 。

每年，財務報表係作為加拿大公共帳表 (Public Accounts of Canada) 之一部分，而提交 (tabled) 予國會，再送呈公共帳表的常設委員會 (Standing committee) ，該委員會會把其審查結果向國會報告，任何與該財務報表與附隨之審計意見相關的建議，會與審查的結果一併送交國會。

謹代表加拿大政府



V. Peter Harder
加拿大財政委員會秘書長
(Secretary of the Treasury)
兼主計長 (Comptroller General
of Canada)



C. Scott Clark
財政部次長 (Deputy
Minister of Finance)



Ranald A. Quail
加拿大財務總管次長
(Deputy Receiver General
for Canada)



審計長對加拿大政府

財務報表之審計意見

國會下議會委員公鑑：

本人之責任：一九九九年三月三十一日加拿大政府之資產與負債表（statement of assets and liabilities）、一九九八年四月一日至一九九九年三月三十一日之收入、支出和累積虧絀表（statement of revenues, expenditures and accumulated deficit）、財務狀況變動表與交易表，業經本人審計竣事。上開財務報表，係加拿大政府之責任；本人之責任，則係依據審計長法（Auditor General Act）第六條之規定，根據審計之結果，對上開財務報表是否有下列事項而表示意見：

1. 財務報表是否能允當（fairly）表達資訊（允當）。
2. 財務報表是否依政府指明的會計政策而編製（遵行），且
3. 政府之所指明之會計政策，是否前後年度一致採用（一致）。

審計之範圍：本人係依照一般公認審計準則執行查核工作，該準則要求本人規劃並執行查核工作，以合理確信財務報表有無重大不實表達。此項查核工作，包括以抽查的方式，獲取用以支持財務報表所列金額及所揭露事項之證據、評估本政府所採用之會計原則及所作之重大會計估計，暨評估財務報表整體之表達。

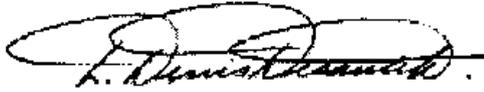
本人之意見：

1. 允當：上開財務報表，在所有重大方面，係允當表達加拿大政府一九九九年三月三十一日之財務狀況，暨一九九八年四月一日至一九九九年三月三十一日之經營成果、財務狀況之改變與其財務之需求（financial requirements）。
2. 遵行：上開財務報表，係依該財務報表註釋一所述之加拿大政府會計政策而編製。
3. 一致：政府指明之會計政策，係於前後年度一致的基礎採用。

本人對一九九八年三月三十一日財務報表之審計意見：

由於一筆有關加拿大千禧年學術成就基金會（Canada Millennium Scholarship Foundation）之交易，係將其記錄為負債和支出，因此本人於一九九八年七月二十七日對一九九八年三月三十一日財務報表出具保留意見。依本人之意見，此舉使一九九七至九八年度的盈餘低估二十五億元，應付帳款、應計負債與累積虧絀則有同額之高估。

額外資訊：對於該財務報表與審計意見之額外資訊與建議，已包含於位在加拿大公共帳目第一冊、第一段尾的本人之觀察意見中。



L.Denis Desautels, FCA

加拿大審計長 (Auditor General)

加拿大渥太華市 (Ottawa), 一九九年七月二十六日

加拿大政府

交易表 (Statement of Transactions)

一九九八年四月一日至一九九九年三月三十一日

(單位：百萬元)

	1999	1998
預算內交易(BUDGETARY TRANSACTIONS)		
收入 (revenues)	155,671	153,162
支出 (expenditure)	-152,787	-149,684
年度盈餘	2,884	3,478
預算外交易(NON-BUDGETARY TRANSACTIONS)		
來自貸款、投資與預借款 (advances) 之淨來源	500	2,031
來自退休金與其他帳戶之淨來源	7,024	3,829
來自其他交易之淨來源	1,083	3,391
淨來源	8,607	9,251
資金之來源 (不包括外匯交易)	11,491	12,729
外匯交易之淨需求額	-5,700	-2,155
資金之來源總額	5,791	10,574
未到期負債交易之淨資金需求額	-6,864	-9,561
現金之增加或減少 (-)	-1,073	1,013
銀行存款期初餘額 ⁽¹⁾	10,379	9,366
銀行存款期末餘額 ⁽¹⁾	9,306	10,379

以下之附註，為報表整體不可或缺之一部分。

詳細內容 (未經查核者) 請參見本冊之其他段落。

在本報表中，正數代表資金之來源，負數代表資金之需求。

⁽¹⁾ 銀行存款餘額並不包括流通在外支票、授權憑證 (warrants) 與存款。

加拿大政府

收入、支出與累積虧絀表 (Statement of Revenues,

Expenditures and Accumulated Deficit)

一九九八年四月一日至一九九九年三月三十一日

(單位：百萬元)

	1999		1998	
	總額 ⁽¹⁾	淨額 ⁽¹⁾	總額 ⁽¹⁾	淨額 ⁽¹⁾
收入 (註四)				
租稅收入 —				
所得稅 —				
個人	77,707	72,488	75,672	70,787
法人	21,575	21,575	22,496	22,496
其他所得稅收入	2,901	2,901	2,974	2,974
	102,183	96,964	101,142	96,257
貨物稅與關稅 —				
商品及勞務	23,534	20,684	22,353	19,461
能源稅	4,716	4,716	4,638	4,638
進口關稅	2,359	2,359	2,766	2,766
其他貨物稅與關稅	3,640	3,640	3,995	3,995
	34,249	31,399	33,752	30,860
員工保費	19,363	19,363	18,802	18,802
租稅收入合計	155,795	147,726	153,696	145,919
非租稅收入 —				
投資之報酬	5,072	4,991	4,511	4,427
其他非租稅收入	6,676	2,954	6,155	2,816
非租稅收入合計	11,748	7,945	10,666	7,243
收入總額	167,543	155,671	164,362	153,162

支出 (註五)

移轉性支付：

老年安全給付、保證所得之補貼 (guaranteed income supplement) 與配偶津貼 (spouse's allowance)	22,285	22,781	21,758	22,225
其他各級政府	25,523	25,523	20,504	20,504
員工保險給付 (employment insurance benefits) ⁽²⁾	11,884	11,884	11,842	11,842
加拿大兒童租稅給付	5,715		5,352	
其他移轉性支付	21,585	18,735	23,557	20,664
移轉性支出小計	86,992	78,923	83,013	75,235
國營企業 (CROWN CORPORATION) 支出：	4,995	3,497	3,775	2,548
其他計畫支出 —				
國防支出	9,125	8,781	9,240	8,879
其他各部會之支出	22,153	20,192	22,113	20,279
其他計畫支出小計	31,278	28,973	31,353	29,158
計畫支出合計	123,265	111,393	118,141	106,941
公債支付額 (PUBLIC DEBT CHARGES)	41,394	41,394	40,931	40,931
支出總額	164,659	152,787	159,072	147,872
會計政策變動前之盈餘	2,884	2,884	5,290	5,290
會計政策變動 (註二)			-1,812	-1,812
年度盈餘	2,884	2,884	3,478	3,478
累積虧絀，期初餘額	579,708	579,708	583,186	583,186
累積虧絀，期末餘額 (註六)	576,824	576,824	579,708	579,708

隨附之附註，為報表整體不可或缺之一部分。

詳細內容 (未經查核者)，請參見本冊之其他段落。

- (1) 總額與淨額間之差異，為收入減除支出、貸記支出與免稅額合併的國營事業收入 (revenues of consolidated Crown corporations credited to expenditures and tax credits)，與包含在收入項下賦稅系統相關之支出 (expenditures related to the tax system included in revenues)
- (2) 員工保險給付，並不包括與「員工保險帳戶」之營運相關的管理成本，13.60

億元（於 1998 年為 13.22 億元）。這筆成本係攤至其他計畫支出。

加拿大政府

資產負債表 (Statement of Assets and Liabilities)

一九九九年三月三十一日

(單位：百萬元)

	1999	1998
負債		
應付帳款、應計項目與準備項目(ALLOWANCE)—		
應付帳款與應計負債	24,509	22,364
利息和到期債務	9,791	10,419
員工給付準備 (allowance for employee benefits)	6,926	6,729
公營企業之借款與保證之準備	4,090	4,188
應付帳款、應計項目與準備項目小計	45,316	43,700
附息債務 —		
未到期債務 —		
以加幣償付之債務—		
有交易市場之債券 (marketable bonds)	295,752	294,583
國庫券 (treasury bills)	96,950	112,300
加拿大儲蓄公債	27,662	29,769
為加拿大退休金計畫而發行之債券	4,063	3,456
	424,427	440,108
以外幣償付之債務	36,000	27,183
未到期債務小計 (註七)	460,427	467,291
退休金和其他帳戶 —		
公共部門退休金 (註八)	122,407	117,457
加拿大退休金計畫 (扣除債券後之餘額) (註九)	5,427	4,205
其他退休金和其他帳戶	6,724	5,872
	134,558	127,534
退休金和其他帳目合計	134,558	127,534
附息債務總計	594,985	594,825
負債總計	640,301	638,525
資產		
現金與應收帳款 —		
銀行存款	9,306	10,379

在途現金	5,432	4,530
	14,738	14,909
減：未兌現支票和授權憑證	4,045	3,218
現金小計	10,693	11,691
應收帳款（扣除備抵壞帳\$2,342,000,000，在1998年為\$2,261,000,000）	4,580	4,122
現金和應收帳款合計	15,273	15,813
外幣帳戶（FOREIGN EXCHANGE ACCOUNTS） （註十）	34,668	28,968
貸款、投資與墊付款（ADVANCES）—		
公營企業（enterprise crown corporations）（註十一 與十四）	11,052	12,601
包括發展中國家與國際組織之世界各國政府（註十二）	7,555	6,869
地方各級政府（provincial and territorial governments） 與其他貸款、投資與墊付款	3,100	2,591
各式投資組合（portfolio investments）	1,241	1,241
	22,948	23,302
減：備抵評價（allowance for valuation）	9,412	9,266
貸款、投資與預付款小計	13,536	14,036
資產總計	63,477	58,817
累積虧絀（ACCUMULATED DEFICIT）（註六）	576,824	579,708

隨附之附註，為報表整體不可或缺之一部分。
詳細內容（未經查核者），請參見於本冊之其他段落。

加拿大政府

財務狀況變動表

一九九八年四月一日至一九九九年三月三十一日⁽¹⁾

(單位：百萬元)

	1999	1998
營運活動 —		
年度盈餘	2,884	3,478
無須動用現金之支出：		
退休金和其他帳戶之利息	10,048	9,474
政府為員工給付而作之提撥 (contribution)	2,116	1,773
資產與負債之評價 (valuation) 準備 (provision)	-698	2,620
	14,350	17,345
因退休金和其他帳戶之淨支出	-3,531	-5,110
應收帳款、應付帳款與應計項目之淨變動額	181	-470
	11,000	11,765
投資活動 —		
貸款、投資與墊付款之淨減少額	566	1,467
投資活動之現金	566	1,467
外匯活動 (FOREIGN EXCHANGE ACTIVITY) —		
外幣 (foreign currencies) 借款之淨減少	8,817	4,167
外匯 (foreign exchange) 帳戶之淨減少	-5,700	-2,155
外匯活動所提供之現金	3,117	2,012
未計入融資活動前所提供之現金總額	14,683	15,244
融資活動 —		
加幣借款之淨減少	15,681	13,728
融資活動所使用之現金	15,681	13,728
現金增加或減少(-)數	-998	1,516
現金期初餘額	11,691	10,175
現金期末餘額	10,693	11,691

隨附之附註，為報表整體不可或缺之一部分。

詳細內容 (未經查核者)，請參見於本冊之其他段落。

⁽¹⁾ 本表所列數字，與交易表所列數字不同，其因是非現金交易已予重分類，並

分別表達。

法國

一九九六年度

表達法國一般財務行政帳目 (COMPTE GENERAL DE L' ADMINISTRATION DES FINANCES , 簡稱 CGAF) 之 報告

CGFA, 或稱一般財務行政帳目 (General Financial Administration Account), 係彙總某特定年度政府帳戶之文件, 並因此成為草擬預算審查法 (Budget Review Law) 時基本重要步驟。

按照 1962 年 12 月 29 日公佈該法的第 131 條, CGFA 包括下列各項:

- 政府帳戶 (government accounts) 之一般餘額 (general balance), 該政府帳戶係由政府會計人員所彙總之帳目而來。
- 預算收入之分析。
- 預算支出之分析, 分析值顯示各部會 (ministerial department) 預算支出 (budget chapters) 金額; 前述分析之金額須經相關部會首長之證明 (certified) 。
- 記入 (post) 國庫 (Treasury) 特殊帳目之交易的分析。
- 損益表之分析。

一般財務行政帳目之報告 - 一九九六年

損益表

本損益表顯示年度支出與收入之數額，並按當期政府營運、財務交易與非常項目交易而區分。

單位：十億法郎

	1996	1995	%
營運收入	1 643,80	1 528,40	7,60
營運支出 (expenditure)	1 760,70	1 616,70	5,60
營運利益 (operation income)	- 62,90	- 87,70	28,30
財務收入	53,20	56,20	- 5,40
財務支出	252,40	262,80	- 4,00
財務利益 (financial income)	- 199,20	- 206,60	3,60
非常收入	18,40	29,10	- 36,70
非常支出	32,90	57,10	- 42,80
非常項目利益	- 14,50	- 28,00	48,20
收入額	1 715,30	1 613,70	6,30
支出額	1 992,00	1 936,00	2,90
淨值 (net worth) 變動數	- 276,70	- 322,30	16,50

淨值變動數，係移到資產負債表之負債第 117 號帳戶項下。

1996 年之淨值變動數，為減少 276.7 十億法郎；而 1995 年則為減少 322.5 十億法郎；該 16.5% 的淨值成長，係源於收入之巨幅增加 6.3% 與把支出之成長控制在 2.9%。

自預算之結果 (BUDGET OUTTURN) 到利益帳戶 (INCOME ACCOUNT)

從預算結果彙編利益帳戶之步驟，如下：

- 把轉至資產負債表之預算交易(如：增添、固定資產、貸款與墊付款)，從預算結果中排除。
- 把直接的 (outright) 財政交易 (treasury transaction) 引起的收入與支出 (如：因貸款和貸款之擔保而起之盈虧)，納入利益帳戶。
- 把該年度之折舊納入利益帳戶，而折舊之金額，係以相當於當年度所取得固定資產之傳統價值 (conventional value) 來計算；及
- 按應計基礎重新估算預算收入款：在一月一日至十二月三十一日之間內所有付出的收入 (paid revenue) 都在預算結果中報導。但在前述兩個日期間到期之款項，才是該年度之收入 (revenue)。

一九九六年十二月三十一日資產負債表 (BALANCE SHEET)

一九九六年十二月三十一日綜合資產負債表 (AGGERATED BALANCE SHEET)

資產	1996			1995
	總額	折舊	淨額	淨額
固定資產 (FIXED ASSETS) (1)				
20-無形固定資產	1,226,955,394.36	1,226,955,394.36		
21-有形固定資產	1,155,974,845,009.73	1,144,201,310,878.15	11,773,534,131.58	10,634,344,937.91
25-貸放款	134,272,758,186.01		134,272,758,186.01	133,195,048,533.45
26-捐贈 (endowments) 利息及相關請求權 (connected claim)	493,671,462,401.28		493,671,462,401.28	619,259,528,402.80
27-墊付款與其他金融資產	100,488,903,767.15		100,488,903,767.15	68,514,044,869.53
396.31-為政府債務管理基金 (government debt management fund) 而發行政府有價證券相關請求權	20,985,750,000.00		20,985,750,000.00	18,207,650,000.00
固定資產合計	1,906,620,674,758.53	1,145,428,266,272.51	761,192,408,486.02	849,810,616,743.69
流動資產 ()				
41-納稅義務人	346,821,036,487.40		346,821,036,487.40	335,682,680,617.79
46-雜項應收款	7,731,336,186.04		7,731,336,186.04	7,734,328,054.68
47-應收名目款與暫記帳款 (nominal and suspense accounts receivable)	48,300,836,881.92		48,300,836,881.92	50,158,851,651.69
51-銀行和金融機構	64,261,598,755.27		64,261,598,755.27	117,078,093,760.90
53-現金	347,904,422.94		347,904,422.94	346,932,533.49
58-財務帳戶 (financial account) 間之移轉	7,175,200.00		7,175,200.00	4,051,850.00
合計 -流動資產	467,469,887,933.57		467,469,887,933.57	511,004,938,468.55
應計項目 (ACCRUALS)				
482-遞延成本 (deferred costs) 與承諾	37,943,847,742.22		37,943,847,742.22	49,889,191,966.99
483-結轉至下年度預算				

之支出	23,258,308,090.95		23,258,308,090.95	22,968,434,371.83
484-491-其他應計應收款	18,123,230,039.89		18,123,230,039.89	38,748,236,249.36
合計	79,325,385,873.06		79,325,385,873.06	111,605,862,588.18
129-發行溢價 (issue premia) 和指數連接之利得 (index-linking gains)	25,538,953,276.89	1,706,736,351.21	23,832,216,925.68	25,025,275,253.51
合計	25,538,953,276.89	1,706,736,351.21	23,832,216,925.68	25,025,275,253.51
總計 (+ + +)	2,478,954,901,842.05	1,147,135,002,623.72	1,331,819,899,218.33	1,497,466,693,053.93

(1) 帳號第 269 與第 36 (除 369.31 者外) 之帳戶，由於呈現貸方餘額之故，按負債列示。

1996 年 12 月 31 日之資產負債表

綜合資產負債表 1996 年 12 月 31 日

負債	法國法郎	法國法郎
	1996	1995
淨財務狀況 (NET POSITION) (1)	-2,503,817,442,382.99	-2,095,993,626,581.65
112-自前一年度結轉之金額	-2,249,012,304,214.94	-1,928,267,509,108.23
115-因而增加之貸方金額(appraisal increase credit)	21,859,929,649.19	154,583,565,685.13
117-年度結餘	-276,665,067,817.24	-322,309,683,158.55
金融負債 (FINANCIAL LIABILITY) (2)	3,285,655,913,687.20	3,018,257,545,764.93
<u>可轉讓之金融負債</u>	<u>3,132,715,339,626.35</u>	<u>2,847,120,571,927.11</u>
12-在資本市場中之長期借款	2,041,508,019,626.35	1,786,100,709,927.11
145-可轉讓國庫票券 (treasury notes) 與國庫券 (treasury bills) 之持票人	1,091,207,320,000.00	1,061,019,862,000.00
<u>不可轉讓之金融負債</u>	<u>136,140,574,060.85</u>	<u>151,936,973,837.82</u>
14, 除 145 之外-國庫票券、國庫券與短期借款	66,705,562,499.27	69,144,021,520.17
16-政府雜項負債	54,508,471,920.51	68,230,134,366.01
17-因流通硬幣而引起之負債	13,728,528,536.17	13,312,983,050.63
18-短期負債	1,198,011,104.90	1,249,834,901.01
<u>法蘭西銀行所提供之輔助 (第 519 帳戶)</u>	<u>16,800,000,000.00</u>	<u>19,200,000,000.00</u>
合計 (=1+2)	781,838,471,304.21	922,263,919,186.28
其他負債 ()		
269-將來須支付之款項, 股款尚未全額繳付之股票 (non-fully paid shares) 而起者	29,257,029.00	29,257,029.00
36, 除 369.31 外-未成立法人組織之政府機構	2,152,762,917.86	1,949,416,866.55
38-39-與特定政府間之交易, 在預算範圍內者 (transactions with specific government budgets)	3,608,514,101.26	3,832,135,448.66
40-財政部開立支票之收款人 (cheques drawn on the Treasury)	1,640,926,722.09	1,825,600,088.44
42-513-代理機構-金融機構 (Correspondents, financial organizations)	169,624,594,906.10	178,273,847,521.02

43-代理機構-地方社區與公家所設立之單位	101,074,164,003.30	94,002,116,460.32
44-其他財政部之代理機構 (other Treasury correspondents)	82,554,507,978.83	66,545,882,661.96
45-存款戶 (depositors)	24,952,086,820.90	26,721,385,679.10
46-雜項應付債權人款 (misc. creditors)	14,749,739,304.29	13,430,485,875.41
47-應付名目和暫記帳款 (nominal and suspense accounts payable)(475 到 478)	73,343,577,956.04	76,916,384,448.48
合計	473,730,131,739.67	463,526,512,078.94
應計項目		
486-遞延至下個預算期之支出	63,599,753,093.18	91,925,224,192.80
487-488-其他應計應付帳款 (除 488.8 外)	8,695,393,959.25	10,316,739,567.83
495-由於支出遭部會 (ministries) 刪除 (cancelled expenditure) 而須償付之資金 (repayments of funds)	49,536.42	45,561,381.99
合計	72,295,196,588.85	102,287,525,142.62
488.8-匯率調整-負債	3,956,099,585.60	9,368,736,646.09
合計	3,956,099,585.60	9,368,736,646.09
總計 (+ + +)	1,331,819,899,218.33	1,497,446,693,050.93

(1) 只有 1987 年 12 月 31 日後之財務項目才予報導。

(2) 政府保證或政府管理 (managed) 之負債 (debt) 並不包括在內，該等項目係由第 80 號帳戶認列，其金額於 1996 年 12 月 31 日為 431,114,395,039.91 法郎；於 1995 年 12 月 31 日，則為 562,747,091,384.96 法郎。

附錄三

參考網址

讀者也許希望能取得在本研究報告中所提到財務報表的電子副本或其他文件。以下為本研究報告付印當時之網址。

澳洲 (Australia):

<http://www.dofa.gov.gc.au>—澳洲聯邦政府之財務報表

<http://www.treasury.new.gov.au>—NSW 公共部門和預算部門之合併財務報表

加拿大 (Canada):

<http://www.pwgsc.gc.ca>—加拿大公共帳表

<http://www.gov.on.ca/fin/>—安大略公共帳表

香港 (Hong Kong):

<http://www.info.gov.hk/tsy>—香港特別行政區政府帳表

國際性組織 (International)^{譯註 20}:

<http://www.imf.org>—政府財務統計手冊

印度 (India):

<http://cga.nic.in>—年度財務報表

模里西斯 (Mauritius):

<http://ncb.intnet.mu>—年度報表

紐西蘭 (New Zealand):

<http://www.govt.nz>—紐西蘭政府之財務報表

英國 (United Kingdom):

<http://www.westsussex.gov.uk/tr/factfig.htm>—西薩西克斯郡財務實況與數據
(financial facts and figures)

美國 (United States):

<http://www.doi.gov>—美國內政部 (Department of the Interior) 年報

<http://www.financenet.gov/fed/docs/docsstmt.htm>—美國政府 (United States government) 之合併財務報表

<http://www.gao.gov/reports.htm>—審計長 (comptroller) 之年度報告，美國政府審計部 (General Accounting Office , 簡稱 GAO)

^{譯註 20} 原文只註 “International” 而已，惟國際性組織甚多，本網址係國際貨幣基金會所有。

附錄四

辭彙中英對照表

A

Accounting Standards Framework 會計準則架構

administered assets 管理性資產

administered liabilities 管理性負債

administered revenues 管理性收入

administered transactions 管理性交易

agency 代理、代理機關

aids 補貼

appropriations 法定預算/撥款

Area Health Service 區域性衛生服務

B

balance sheet 平衡表

benefit 給付（視上下文而定）

borrowings 舉債

C

capital 資本門（視上下文而定）

capital assets 資本性資產

capital cost 資本性成本

cash receipt 現金收入款（應計基礎）、現金收入（現金基礎）

check 抵價票（視上下文而定）

combined statement 結合報表

commitment 承諾

compensated absences 休假津貼

consolidated financial statement 合併財務報表

contingencies 或有事項

Contributions' Reserve 提撥者準備

controlling entity 主管機關

controlling governments entity 上級政府機關

credit and debit duties 抵扣及記帳券捐

current 經常門（視上下文而定）

current cost 現時成本
current value 現時價值
custodial receipts 託管性收入款
custodial payment 託管性支付款

D

defense or military assets 國防或軍事資產
derivatives 衍生性商品
drainage system 排水系統
duty 職責
duties 捐

E

elements 要素
employee pension obligations 員工退職金義務
entitlement 權利授與
environmental liabilities 環境負債
equity instrument 權益工具
equitable 衡平
established staff 員額內幕僚
European System of Accounts , ESA 歐洲帳戶系統
exchange fund 交換基金
expression 用語

F

face 主體
Federal loan Subsidy 聯邦貸款補貼
fee 規費（視上下文而定）
financial assets and liabilities 金融資產和負債
financial investments 財務投資
finance lease 融資租賃
financial swap agreement 金融性交換協議
financing inflow 融資收入
financing source 財源
fiscal agent 財政代理人
flood control works 防洪控制工程
forfeited property 沒入財產
formation works 成型基礎工程
fringe benefit tax 福利稅
funded 提撥

fully funded 完全提撥
future economic benefit 未來經濟效益

G

General Accounting Accepted Practices , GAAP 一般公認會計實務

gains 利得

goods and service 商品及勞務

government business enterprises , GBEs 公營事業

government entity 政府個體

Government Finance Statistics , GFS 政府財政統計

grants, contributions, and donations 補助捐款及捐贈

Gross Domestic Product , GDP 國內生產毛額

Gross National Income , GNI 國民所得毛額

group report 群組報告

H

heritage assets 文化資產

higher level of government 上級政府

holding accounts 暫記帳戶

I

identifiable 可辨認的

in arrears 延後

income 收益

income statement 損益表

indemnities 補償

indigenous people 原住民

industrial complex 工業複合體

infrastructure assets 基礎建設資產

initiatives 提案

inscription 借入款

insolvency 財務發生困難

insurance technical reserves 保險技術準備

International Accounting Standards , IAS 國際會計準則

International Public Sector Accounting Standards , IPSAS 國際公共部門會計準則

investments 投資

investment property 投資性財產

J

Judgment Fund 預備金

Jurisdictions 管轄權

K

kerbs 路邊改善

known amount 定額

L

landfill site 充填用地

legally enforceable 強制生效

leave entitlement 與休假有關的授權與權利

levies 徵課

liabilities from borrowings 政府借款負債

loans outstanding 未償貸款

loans receivable 應收貸款

long-term assets 長期資產

M

manage 操弄（視上下文而定）

Mauritius 模里西斯

measurability 可衡量性

modern equivalent asset 現代相等資產

modified accrual accounting/modified accrual basis of accounting 修正式應計會計基礎

N

national account 國家帳

natural resources 天然資源

near-cash 近似現金

near-cash balance 近似現金餘額

nominal method 名目法

non-budget sector 無預算部門機構

non-exchange revenue 非交換收入

non-reciprocal transaction 無對價交易

non-reciprocal transfer 無對價移轉

O

obligation 義務

occasional papers 現況報告

offsetting fees 補償費

operational assets 營業資產

owners' equity 所有者權益

ownership interest 所有者權益

ownership of activities 活動的所有權

P

parent government 上級機關

pay-as-you-go 離職時才付之方式

physical assets 實體資產

Pension Liabilities 退休金負債

physical assets 實體資產

policy issues 政策爭議

political accountability concept 在政治上對他人負責任之理論

Pooled Funded Superannuation Schemes 統籌基金退職金計劃

portfolio level 單位層級

power to tax 課稅的權力

public debt 公共債務

present value 現值

probable 很可能

Protective Commissioner 保護委員

provision tax 按法律條文課徵的稅收

Q

quarters and barracks 宿舍

R

real terms accounting 實價會計

realizable (settlement) value 可實現(清償)價值

receipts 賦稅收入、現金收入、收入款

reciprocal transaction 對價交易

recognition rights 可認定權利

recognition thresholds 認列門檻

reimbursable 可回補

renewable equipment 可更新的設備

reserve 準備

reserves 休閒娛樂預定地

resource accounting 資源會計(英國)

restricted assets 受限資產

revenue 收入

revenue support grant 支援收入補助

right of recourse 追索權

S

SDRs 特別提款權

secured assets 擔保資產

segmented basis 部門別基礎法
seigniorage 貨幣鑄造稅
seized monetary instruments 在押貨幣工具
service potential 服務潛能
sewer system 下水道系統
shareholders' fund 權益者基金
sovereign governments 他國政府
specified period 指定期間
spending mandates 支出命令
spread 打散
stamp 印花
state-owned 州有
Statement of accounts 科目表
Statement of assets and liabilities 資產負債表
Statement of Asset Valuation Principles and Guidance Notes 資產評價原則以及注
意事項指導方針
Statement of borrowings 舉債彙總表
Statement of cash flows 現金流量表
Statement of financial performance 財務績效表
Statement of financial position 財務狀況表
Statement of movements in assets/equity 淨資產/權益變動表
Statement of resources 資源彙總表
Statement of receipts and payments 收入與支出表
Statement of revenues and expenses 收入及費用表
Statement of receipt and payment 收支餘絀表
Statutory account 法定帳戶
stock 地基
stockpile materials 堆放存料
structures 結構體
subsidies 補貼
sugar brokerage tax 糖品仲介稅
Superannuation 退職金
super national authorities 超國家公權力組織
surplus assets 閒置資產
suplus land 閒置土地
supranational authority 超國家公權力組織
Surrey Country 薩里郡

statutory body 法律指定團體
swaps 交換
System of National Account , SNA 國家帳制度

T

tax credit 所得稅扣抵
tax expenditures 稅式支出 (又譯免稅支出)
taxation (revenue) 稅賦 (收入)
taxation receivable 應收稅款
taxpayers' funds 納稅人基金
temporary investments 短期投資
termination benefits 解僱給付
This document 本手冊
trade creditor 交易債權人款
transcription 轉借款
transfer payment 移轉性支付款

U

undertakings 許諾
unestablished staff 約僱幕僚人員
Union Territories 聯盟區
unappropriated items 未分配項目
unappropriated payments 無預算之支出
unpaid assessments 未收取的課徵稅額
user charges 使用費

V

value in use 使用價值
vested 既得
vested vacations pay 既得休假給付

W

welfare payment 福利給付
whole of government level 整體之層級
workers' compensation 勞工薪給

Y

yield 產出

公報中英對照表

- PSC 研究報告第 1 號 「中央政府之財務報導」(*Financial Reporting by National Government*)
- PSC 研究報告第 2 號 「中央政府財務報表之要素」(*Elements of the Financial Statements of National Government*)
- PSC 研究報告第 5 號 「資產之定義及認列」(*Definition and Recognition of Assets*)
- PSC 研究報告第 6 號 「負債之會計處理及報導」(*Accounting for and Reporting Liabilities*)
- PSC 研究報告第 8 號 「政府財務報導之個體」(*The Government Financial Reporting Entity*)
- PSC 研究報告第 9 號 「收益之定義及認列」(*Definition and Recognition of Revenues*)
- PSC 研究報告第 10 號 「費用/支出之定義及認列」(*Definition and Recognition of Expense/Expenditures*)
-
- IAS 第 1 號 「財務報表之表達」(*Presentation of Financial Statements*)
- IAS 第 2 號 「存貨」(*Inventories*)
- IAS 第 7 號 「現金流量表」(*Cash flow Statements*)
- IAS 第 9 號 「研究及發展成本」(*Research and Development Costs*)
- IAS 第 15 號 「反應物價變動影響之資訊」(*Information Reflecting the Effects of Changing Prices*)
- IAS 第 16 號 「財產、廠房與設備」(*Property, Plant and Equipment*)
- IAS 第 17 號 「租賃」(*Leases*)
- IAS 第 18 號 「收入」(*Revenue*)
- IAS 第 20 號 「政府補助之會計及政府補助之揭露」(*Accounting for Government Grant's and Disclosure of Government Assistance*)
- IAS 第 21 號 「外幣匯率改變之影響」(*The Effects of Changes in Foreign Exchange*)

Rates)

IAS 第 24 號「關係人」(*Related Parties*)

IAS 第 25 號「投資之會計處理」(*Accounting for Investment*)

IAS 第 29 號「高度通貨膨脹之財務報導」(*Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*)

IAS 第 32 號「金融工具：揭露與表達」(*Financial Instrument : Disclosure and Presentation*)

IAS 第 37 號「計提準備、或有負債與或有資產」(*Provisions , Contingent Liabilities and Contingent Assets*)

IAS 第 39 號「金融工具：認列與衡量」(*Financial Instrument : Recognition and Measurement*)

IASC 「財務報表之編製與表達的架構」(*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*)

FASB 第 117 號「非營利組織之財務報表」(*Financial Statement of Not for Profit Organizations*)

SAC 第 4 號「財務報表要素之定義與認列」(*Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*)

AAS 第 25 號「退職金計劃財務報告」(*Financial Reporting by Superannuation Plans*)

AAS 第 31 號「政府財務報告」(*Financial Reporting by Governments*)

機構中英對照表

A

Accident Rehabilitation and Compensation Insurance Corporation, ARCIC

意外復原與補償保險公司

Attorney General's Department 法務部

C

Committee on Accounting Standards 會計準則委員會

F

Federal Accounting Standard Advisory Board , FASAB 美國聯邦會計準則諮詢委員會

Federal Home Loan Mortgage Corporation 聯邦住屋抵押貸款公司

Federal National Mortgage Association 聯邦國家抵押貸款協會

Federal Reserve Banks , FRB 聯邦儲備銀行

G

General Accounting Office , GAO 審計部

H

Health Department 衛生署

I

International Accounting Standards Committee , IASC 國際會計準則委員會

International Federation of Accountants , IFAC 國際會計師聯盟

International Monetary Fund , IMF 國際貨幣基金

International Organization of Supreme Audit Institution 最高審計機構國際組織

O

Office of Personnel Management, OPM 人事行政局

Organization of Economic Cooperation and Development , OECD 經濟合作開發組織

P

Public Sector Committee , PSC 公共部門委員會

Public Sector Accounting Standard Board, , PSASB 公共部門會計準則委員會

R

Rental Bond Board 租借債券委員會

Reserve Bank of Australia 澳洲準備銀行

Road Assessment and Maintenance management , RAMM 道路評價與維護管理局

Royal Institute of Chartered Surveyors, RICS 皇家特許鑑定員協會

S

Superannation Administration Authority 退職金管理局

Supreme court 最高法院

Swiss Institute of Chartered Accountants and Tax Consultants 瑞士會計師及稅務
諮詢人公會

縮寫中英對照表

C

CERCLA 綜合環境回應、補償，與負債法

G

GBEs 公營事業

GFS 政府財政統計

I

IASC 國際會計準則委員會

IFAC 會計人員國際聯盟

IMF 國際貨幣基金

IPSAS 國際公共部門會計準則

P

PSAR 公共部門會計建議書

PSASB 公共部門會計準則委員會

PSC 公共部門委員會