

編碼：RES-110-01

行政院主計總處委託研究

我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之 實務研究

受委託單位：社團法人台灣公益責信協會

研究主持人：林江亮（社團法人台灣公益責信協會總顧問）

共同主持人：余孟勳（社團法人台灣公益責信協會執行長）

行政院主計總處 編印

中華民國 110 年 12 月

編碼：RES-110-01

行政院主計總處委託研究

我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之 實務研究

受委託單位：社團法人台灣公益責信協會

本研究報告內容僅供行政院主計總處業務參考

研究主持人：林江亮（社團法人台灣公益責信協會總顧問）

共同主持人：余孟勳（社團法人台灣公益責信協會執行長）

研究期程： 中華民國110年4月15日至12月14日

行政院主計總處 編印

中華民國 110 年 12 月

我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之 實務研究

摘要

我國行政院主計總處所編製整體財務報表係彙總表達「中央政府」公務機關與特種基金財務資訊，其與財政統計所稱「中央政府」範疇有別。為避免外界誤解，政府部門定義及範圍應予釐清。此外，收入認列之現行會計處理仍有特定議題未臻完善，而同時國際公共部門會計準則委員會（簡稱IPSASB）已發布新草案擬取代現行準則。為持續與國際接軌並精進收入認列之會計處理，本研究首先蒐整國際與我國政府會計與財政統計編製規範有關政府定義與範圍暨其間之關聯等，其次分析IPSASB發布之收入相關議題草案與國際或我國現行規制之差異，最後衡酌我國實務運作後，提出精進作法。

本研究指出，就中央政府定義與範圍而言，國際組織及我國之政府會計及財政統計之報導目標及報導個體，皆有所差異。若想對這兩套系統所包括之報表予以趨同或差異調節，除執行十分困難外，亦不符成本效益原則。而就收入認列之會計處理而言，我國現有規制雖與國際公共部門會計準則（簡稱IPSASs）現行規範大致趨同，但IPSASs草案大幅調整用語、定義、認列及評估模式等內容架構，是我國政府會計為維持與國際接軌不能不正視的課題。

因此本研究建議，不須將合併財務報表中的一般政府部門資訊，調節至基於統計基礎財務報導的一般政府部門資訊，但可於附註提及。就收入認列之特定議題部分，本研究建議修正相關規制，對價及無對價交易收入產生之應收款項均應提列備抵呆帳。另建議取消稅課收入遞延認列之作法，若平時採現金收付基礎則於報導日調整為權責發生基礎，或全面改採權責發生基礎。其餘議題則與現行IPSASs規範無明顯扞格，且無立即處理之急迫性。相對而言，部分現

行實務工作之檢討調整可於此過渡期間，配合IPSASB發展中之第70號草案(ED 70)及第71號草案(ED 71)等最新國際發展一併研議調整相關規制，以維持我國政府會計之資訊有用性及前瞻性。

關鍵詞：國際公共部門會計準則、政府會計、財務報導、收入

The Research on the Practice of Taiwan's Governmental Financial Reporting Scope and the Accounting Treatment for Revenues

Abstract

The Directorate-General of Budget, Accounting and Statistics of Executive Yuan has prepared the governmentwide financial statements by including the central government agencies and special funds, with the scope different from that of public finance statistics. As such, it is necessary to clarify the definition and the scope of “central government” to avoid misunderstanding. Additionally, the accounting treatments for some specific issues of revenue recognition have long been questioned and meanwhile, the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) has issued new set of drafts of revenues to replace or update current standards. In order to stay convergence with the international standards and enhance financial report quality, this research started with organizing the definitions and the scopes of central government for government accounting or public finance statistics, under international standards or Taiwan's regulations. Further, the research analyzed differences among international standards, drafts and Taiwan's regulations regarding revenues. Lastly we proposed suggestions for improvement after considering Taiwan's practices and regulations.

This research claimed that, for the definition and the scope of “central government”, the objectives and the reporting entities of government accounting or public finance statistics regulated whether by international organizations or Taiwan are distinctly different. Therefore any convergence or reconciliation is both difficult

and cost inefficient. As for the accounting treatments for revenue recognition, though Taiwan's regulations have been keeping up with international standards, drafts recently issued by IPSASB demonstrating significant adjustments or shifts of the framework including terms, definitions and evaluation models have raised concerns over convergence with international standards.

We suggest, in stead of reconciliation between government accounting reports and public finance statistics, footnote disclosures be more proper and less costly. In terms of the specific issues of revenue recognition, we suggest:

1. Allowances shall be provided for any receivable whichever arising from exchange or non-exchange transactions;
2. Recognition of tax revenues shall not be deferred. It is suggested use either accrual basis, or cash basis for daily operation and converted to be accrual on the reporting date; and
3. Other specific issues are neither obviously inconsistent with IPSASs nor urgent. In contrast, during the transition period until the effective day of ED 70 and ED 71, it is more crucial to review and amend Taiwan's relevant regulations to enhance the usefulness and improve the prospectivity of Taiwan's government accounting information.

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

章節目錄

第一章 前言	1
第一節 研究主題與背景	1
第二節 研究目的與預期目標	2
第三節 研究方法與過程	3
第四節 研究期間及進度	4
第五節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益	5
第六節 研究內容架構	6
第二章 政府財務資訊報導範圍之探討	8
第一節 國際組織對於政府會計資訊報導範圍之定義	8
第二節 我國相關規制對於政府會計資訊報導範圍之定義	14
第三節 國際組織對於政府財政統計資訊報導範圍之定義	23
第四節 我國相關規制對於政府財政統計資訊報導範圍之定義	42
第五節 政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之關聯及建議	47
第三章 收入認列會計規制之探討	57
第一節 IPSASs 收入認列現行規定與發展	57
第二節 ED 70 之主要內容	64
第三節 ED 71 之主要內容	68
第四節 我國現行收入認列相關規制	73
第四章 收入特定議題分析	86
第一節 收入會計處理之探討	86
第二節 公庫撥入數列為收入之探討	96
第三節 備抵呆帳提列之探討	98
第四節 稅課收入得先認列為遞延收入之探討	101
第五章 結論與建議	103
第一節 研究結論	103
第二節 研究建議	108
參考文獻	110
附錄	114

圖表目錄

圖 3-1 收入交易之範圍	63
表 1-1 研究期間及進度表	4
表 3-1 IPSASs 收入認列現行準則之主要內容	58
表 3-2 IFRS 15 之主要內容	60
表 3-3 收入依特性分類及適用方法	63
表 3-4 ED 70 與 ED 71 範圍及關聯	64
表 3-5 ED 70 之主要內容	64
表 3-6 ED 71 之主要內容	68
表 3-7 預算歲入來源別科目與普會制度收入會計科目對照表	75
表 3-8 歲入預算科目之主要法規依據	78
表 3-9 政府會計準則公報第 2 號之主要內容	80
表 4-1 我國收入規制與 IPSASs 收入規範之比較	88
表 4-2 政府會計準則公報與普會制度之收入分類對照表	94
表 4-3 普會制度之收入相關應收及評價科目	98

第一章 前言

第一節 研究主題與背景

本研究之主題為「我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之實務研究」。

配合民國 108 年 11 月間會計法修正，行政院主計總處（簡稱主計總處）已完成政府會計公報等規制研修及頒布作業，並於 109 年 1 月 1 日實施。嗣配合 109 年度決算編製作業，經參採主計總處前於 109 年間委託辦理「我國政府整體收入支出表編製之研究」建議，於 110 年 2 月間啟動試增編中央總會計整體收入支出表，並比照現行中央總會計整體資產負債表報導格式編製。惟因主計總處所編整體財務報表係配合預算體系彙總表達「中央政府」公務機關與特種基金財務資訊，並就其間內部往來事項予以沖銷後編製而成，與財政統計所稱「一般政府」中含括之「中央政府」範疇有別；且國營事業於整體資產負債中之占比甚高，其與公務機關之內部往來事項沖銷（如借款利息）亦不易適正處理。為避免因政府部門發布之各項財務資訊其定義及範圍不同，造成外界誤解，爰釐清政府部門定義及範圍，以及其間之關聯或差異，確屬刻不容緩。

另主計總處自 105 年度推動政府會計改革以來，外界頻針對政府會計公報將收入分為「對價交易收入」及「無對價交易收入」，與各類會計制度依收入來源之分類不同；對價交易收入產生之應收款項未提列備抵呆帳，恐未忠實反映政府債權實際價值；徵課會計制度將應收稅款列為遞延收入之妥適性；公務機關於收到公庫撥款支應或公庫集中支付其支出款項時，會計處理認列為收入（公庫撥入數）之允當性等提出質疑。茲依主計總處

於 109 年度委託辦理「我國政府會計導入國際公共部門會計準則(IPSASs)之實務研究」有關按個別議題以逐號公報審核認可方式進行政府會計改革之建議，且考量國際公共部門會計準則委員會(The International Public Sector Accounting Standards Board，簡稱 IPSASB)近年持續就收入議題發布新草案，其中尤以發展一個或數個 IPSASs 以涵蓋所有收入交易，與我國現行政府收入之會計處理可能存有差異，確有必要持續追蹤國際最新趨勢，妥為釐清現有外界所提各項疑義，以精進收入認列之會計處理。

第二節 研究目的與預期目標

鑑於政府財務報導範圍與收入認列會計處理，均涉及政府會計公報之規範，爰擬透過本研究研析國際政府範圍定義，以及 IPSASs 與收入相關之議題草案，以作為賡續精進我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之參考。本研究之研究目的如下：

- (一) 蒐整國際政府會計與財政統計編製規範【如採用 IPSASs 之先進國家及相關專業組織、國民經濟會計制度¹ (System of National Accounts, 簡稱 SNA)、政府財政統計手冊(The Government Finance Statistics Manual, 簡稱 GFSM) 等】及我國實務關於政府會計與財政統計有關政府定義與範圍暨其間之關聯等，以及 IPSASB 近期對政府收入相關議題草案，分析其與我國現行實務作業之差異，研議其中可供我國參考部分。
- (二) 借鑑國際相關財務報導中政府範圍定義不同時，所採行因應作為，提出我國政府會計報導範圍之建議(如整體財務報表範圍與財政統計趨同之可行性、或其間差異之調節方式等)，並對現行基於不同目的依不同範圍定義編製之財務報導研議調節之可行性。

¹ 或稱為國民帳戶體系、國民經濟會計系統、國民經濟會計體系等。

- (三) 針對前述外界對我國政府收入認列會計處理所提各項疑義，分析其與 IPSASs 之異同，並於衡酌我國國情、實務運作後，提出精進我國政府收入認列會計處理（含相關規制）之做法。

本研究之預期目標如下：

- (一) 研究結果將可作為我國後續精進政府財務報導範圍及收入認列會計處理之重要參考依據，有助於提升政府財務報導品質，發揮會計資訊有用性。
- (二) 深入探討國際政府會計與財政統計資訊間差異與關聯性，及 IPSASs 與收入相關議題草案之變革，以充實、完備我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之理論與實務運作參考資料。

第三節 研究方法與過程

- (一) 國內外文獻蒐集。
- (二) 探討國際政府會計與財政統計財務報導編製規範及實務，以及 IPSASB 近期對政府收入相關議題草案，比較並分析其與我國現行實務作業之差異。
- (三) 借鑑國際相關財務報導中政府範圍定義不同時，所採行因應作為，提出我國政府會計報導範圍之建議（如整體財務報表範圍與財政統計趨同之可行性、或其間差異之調節方式等），並對現行基於不同目的依不同範圍定義編製之財務報導研議調節之可行性。
- (四) 就前述外界對我國政府收入認列會計處理所提各項疑義，分析其與 IPSASs 之異同，並於衡酌我國國情、實務運作後，提出精進我國政府收入認列會計處理（含相關規制）之做法。
- (五) 必要時就相關議題，由主持人邀集專家學者與主辦會計人員召開

會議討論，使擬議之做法能兼顧理論與實務運作需求。

(六) 依資料蒐整情形及會議討論結果綜整研究，作成研究結論。

第四節 研究期間及進度

本研究依據委辦單位時程（預計由民國 110 年 4 月 15 日至 110 年 12 月 14 日）訂定研究進度如下表：

表 1-1 研究期間及進度表

計畫期間 工作項目	預定時程：110年4月15日至110年12月14日									
	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
國內外文獻蒐集										
分析國際政府會計與財政統計編製規範及實務，以及IPSASB近期對政府收入相關議題草案，與我國現行實務作業之差異										
期中研究報告										
借鑑國際相關財務報導中政府範圍定義不同時，所採行因應作為，提出我國政府會計報導範圍之建議，並對現行基於不同目的依不同範圍定義編製之財務報導研議調節之可行性										
就外界對我國政府收入認列會計處理所提疑義，分析其與IPSASs之異同，提出精進我國政府收入認列會計處理（含相關規制）之做法										
期末研究報告										

第五節 預計完成之工作項目及對相關施政之助益

(一) 本研究計畫預計完成項目依序為：

1. 國內外文獻蒐集：於 110 年 6 月 14 日前完成國內外文獻蒐集。
2. 分析國際政府會計與財政統計編製規範及實務，以及 IPSASB 近期對政府收入相關議題草案，與我國現行實務作業之差異：於 110 年 7 月 31 日前完成其間差異分析，並探討其中可供我國參考部分。
3. 期中研究報告：於 110 年 8 月 16 日前提出期中研究報告。
4. 借鑑國際相關財務報導中政府範圍定義不同時，所採行因應作為，於 110 年 11 月 15 日前提出我國政府會計報導範圍之建議，並對現行基於不同目的依不同範圍定義編製之財務報導研議調節之可行性。
5. 就外界對我國政府收入認列會計處理所提疑義，分析其與 IPSASs 之異同，於 110 年 11 月 15 日前提出精進我國政府收入認列會計處理（含相關規制）之做法。
6. 期末研究報告：於 110 年 12 月 14 日前提出期末研究報告。

(二) 本研究研究結果將可作為我國後續精進政府財務報導範圍及收入認列會計處理重要參考依據，有助提升政府財務報導品質，發揮會計資訊有用性；並藉由深入探討國際政府會計與財政統計資訊間差異與關聯性，及 IPSASs 與收入相關議題草案之變革，以充實、完備我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理之理論與實務運作參考資料。

第六節 研究內容架構

本研究之內容架構如下：

第一章 前言

說明研究主題與背景、目的與預期目標、方法與過程、期間與進度、預計完成之工作項目及對相關施政之助益，以及內容架構。

第二章 政府財務資訊報導範圍之探討

說明國際政府會計規範 IPSASs 與財政統計編製規範 SNA 及 GFSM，及我國政府會計與財政統計有關政府之定義、報導範圍暨其間之關聯。

第三章 收入認列會計規制之探討

說明 IPSASs 收入認列現行規定、受國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，簡稱 IFRSs）之影響、IPSASB 發展中草案與現行 IPSASs 之比較、整理國內政府會計收入認列規制。

第四章 收入特定議題分析

- （一）分析國際政府會計收入認列規範與我國現行實務作業之差異，探討政府會計公報將收入分為「對價交易收入」及「無對價交易收入」，與各類會計制度依收入來源之分類不同是否妥適；
- （二）對價交易收入產生之應收款項未提列備抵呆帳，恐未忠實反映政府債權實際價值；
- （三）徵課會計制度將應收稅款列為遞延收入之妥適性；

(四) 公務機關於收到公庫撥款支應或公庫集中支付其支出款項時，會計處理認列為收入（公庫撥入數）之允當性。

第五章 結論與建議

借鑑國際相關財務報導中政府範圍定義不同時所採行因應作為，衡酌我國實務運作及法令規定，提出我國政府會計報導範圍之建議，並對現行基於不同目的依不同範圍定義編製之財務報導研議調節之可行性；另提出精進我國政府收入認列會計處理（含相關規制）之做法。

第二章 政府財務資訊報導範圍之探討

政府所發布之會計及財政統計資訊，對於報導範圍之定義並不相同。本章將分別說明國際重要組織及我國相關規制，對於所提供政府會計資訊與政府財政統計類資訊，其所涵蓋報導範圍之定義，詳細說明如下。

第一節 國際組織對於政府會計資訊報導範圍之定義

IPSASB 係國際會計團體聯合會（The International Federation of Accountants，簡稱 IFAC）之下設組織，專責制定 IPSASs 以作為跨國家、地區間編製公共部門一般用途財務報告之遵循，期增進攸關公共利益財務資訊之一致性與可比較性。

透過其發布 IPSASs、觀念架構（Conceptual Framework）、推薦實務指引（Recommended Practice Guideline，簡稱 RPG）、研究（Study）、其他文件及研究報告（other papers and research report）等各項出版品，IPSASB 使跨國家、地區間編製公共部門一般用途財務報表時，攸關公共利益的財務資訊能達到一致性與可比較性，提供高品質與透明化的資訊予公共部門作財務管理與決策。²

IPSASs 的訂定，旨在增進政府及其他公共部門個體之透明度及課責性，改善並標準化其財務報告。採用 IPSASs 編製之權責發生基礎財務報告，其資訊內涵被認為具課責性及決策目的有用性，財務報告使用者得以評估該個體控制的所有資源、資源配置、財務狀況、財務績效³、現金流量，以及有關資源提供或業務運作之決策。截至目前為止，IFAC 之 IPSASB 共

² IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, Preface to International Public Sector Accounting Standards, par. 7, p. 14.

³ financial performance 於我國金管會認可的財務報導之觀念架構正體中文版譯為「財務績效」。

計發布 43 號 IPSASs（扣除 5 號已被取代者，現行有效者計 38 號），並已成為多數國際組織與先進國家認可之公共部門會計準則。因此本節將以 IPSASB 所發布之 IPSASs，做為規範國際組織會計資訊之代表，說明其政府報導所涵蓋之範圍。

（一）IPSASs 對經濟個體及報導個體之定義

IPSAS 第 1 號公報「財務報表之表達 (Presentation of Financial Statements)」(簡稱 IPSAS 1) 以經濟個體之用語，用於定義基於財務報導目的，由控制個體及任何受控個體所組成的一群個體。其他用語，包括行政個體、金融個體、合併個體和群體，有時也會用於意指經濟個體。經濟個體可以包括同時具有社會政策和商業目標。舉例來說，政府住宅部門可以是經濟個體，涵蓋以象徵性收費提供住房的個體，以及以商業為基礎提供住宿的個體。⁴

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。上述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。所稱報導個體，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或所從事之交易或活動。⁵

換言之，報導個體，係須編製或選擇編製財務報表之個體。報導個體可為單一個體或個體之部分或可由超過一個之個體所組成，報導個體不必然為法律個體。⁶

⁴ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, IPSAS 1, par. 8-10, p. 166.

⁵ PSC, 2000, Study 11 Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, par. 64, p. 15.

⁶ 財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會，2020，財務報導之觀念架構正體中文版，第 3.10 段，頁 A19。

（二）IPSASs 對公共部門報導個體特性及報導範圍之定義

先前之 IPSAS 1 曾經列示政府商業企業（government business enterprises，簡稱 GBE）的用語及定義。然而其所敘述 GBE 的定義並不明確，容易讓各界產生不同的解釋。因此 IPSASB 於 2016 年發布了 IPSASs 之適用性⁷及修訂後的 IPSASs 前言，旨在改進對 GBE 的解釋，並更容易確定組織是否真正符合公共部門會計準則下的標準。在此之前，IPSASB 所制定的 IPSASs 或 RPG，都有其不適用於 GBE 的聲明。

上述 IPSASs 之適用性，對 IPSASB 文獻之主要修訂如下：

1. 目前 IPSASs 前言的第 10 段，關於 IPSASs 所針對的公共部門個體特性之規定，已被修訂；
2. 刪除 IPSAS 1 中 GBE 的用語及定義；
3. 將 GBE 的用語換新為公共部門商業個體（commercial public sector entities）；公共部門商業個體的用語，並未被定義或敘述於 IPSASB 文獻中。考量司法管轄因素，該用語的解釋將保留給監管部門。
4. 通過刪除聲明 GBE 不適用 IPSASs 的段落，修改所有 IPSASs 及 RPG 的範圍段。

公共部門報導個體（簡稱個體或公共部門個體）可以是編製一般用途財務報導（General Purpose Financial Reporting，簡稱 GPFRs）的政府或其他公共部門組織、計畫或可識別的活動區域。公共部門個體可以由兩個或更多編製 GPFRs 的單獨（separate）個

⁷ IPSASB, 2016, The Applicability of IPSASs, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-The-Applicability-of-IPSASs-Final-Pronouncement_0.pdf

體組成，此時此一報導個體意指一報導個體群。⁸

依 IPSASB 發布之 GPFRs 觀念架構第 4.3 段，公共部門報導個體有以下之主要特性：⁹

1. 從（代表）組成部分籌集資源，以及（或）為（代表）組成部分之利益而使用資源去從事活動的個體。
2. 有服務接受者或資源提供者，基於課責性或決策制定之目的，而依賴個體的 GPFRs 資訊。

依修訂後 IPSASs 前言的第 10 段，公共部門個體符合下列所有條件者，適用 IPSASs：¹⁰

1. 負責提供有益社會大眾的服務，或重分配所得及財富；
2. 主要資金來源為直接或間接取得稅課、其他層級政府之移轉、社會提撥、負債或規費；
3. 主要運作目的不是賺取利潤。

至於未完全符合上述所有條件的公共部門個體，建議可基於其報導目的，選擇適用 IFRSs 或企業會計準則（Enterprise Accounting Standards，EASs）。

依前述觀念架構的第 1.8 段，對於 IPSASs 所針對的公共部門個體，做出更為寬廣的範圍辨認。觀念架構適用於採用 IPSASs 的公共部門個體的財務報告，因此 GPFRs 適用於所有中央政府、區域政府（例如州和省）及地方政府（例如鎮和市）。此外其也適用

⁸ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 4.1- 4.2, p. 67.

⁹ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 4.3, p. 67.

¹⁰ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, Preface to International Public Sector Accounting Standards, par. 10, p. 14.

於以下之其他公共部門個體：¹¹

1. 政府部會、部門、計畫、委員會、機構等；
2. 公共部門社會安全基金、信託或法定權力；以及
3. 國際政府組織。

依前述觀念架構的第 4.4 段，政府可通過行政單位建立或運作，如部會（ministries）或部門（departments）；也可以透過信託或法定權力、政府公司（government corporations）¹²和其他具有獨立法律身分或有營運自主權的個體，從事或以其他方式支援或提供服務給其組成部分。其他公共部門組織，包括國際公共部門組織及市政當局（municipal authorities），也可通過某些活動從而受益或承受財務負擔或損失，這些活動的個體都具有獨立法律身分或營運自主權。¹³

（三）結論

由以上討論可知，經 IPSASs 之適用性修訂後之 IPSASB 文獻，主要是以其修訂後 IPSASs 前言的第 10 段及觀念架構的第 1.8 段與第 4.4 段，來界定適用 IPSASs 的公共部門個體之範圍。

總結來說，IPSASs 所稱「公共部門」之報導範圍可以包括：

1. 各級政府（包括中央政府、區域政府及地方政府）。
2. 相關政府個體（包括政府部會、部門、計畫、委員會、機構）。

¹¹ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 1.8, p. 27.

¹² 依美國法典第 5 篇（5 USC 103）之定義，政府公司係指政府擁有或控制的公司，政府公司不應與準政府個體混淆。值得注意的是，各國的公司不必然為營利事業，我國的公司則為營利事業。

¹³ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 4.4, p. 67.

3. 公共部門社會安全基金、信託或法定權力、政府公司和其他具有獨立法律身分或有營運自主權的個體，從事或以其他方式支援或提供服務給其組成部分。
4. 其他公共部門組織（包括國際公共部門組織及市政當局等），可通過活動從而受益或承受財務負擔或損失，且具有獨立法律身分或營運自主權之個體。

以此類推，IPSASs 所稱「中央政府公共部門」之報導範圍可以包括：

1. 中央政府。
2. 相關中央政府個體（包括政府部會、部門、計畫、委員會、機構）。
3. 中央政府所轄之公共部門社會安全基金、信託或法定權力、政府公司和其他具有獨立法律身分或有營運自主權的個體，從事或以其他方式支援或提供服務給其組成部分。
4. 中央政府所轄之其他公共部門組織（包括國際公共部門組織及市政當局等），可通過活動從而受益或承受財務負擔或損失，且具有獨立法律身分或營運自主權之個體。

第二節 我國相關規制對於政府會計資訊報導範圍之定義

政府會計報告之編製依據主要有會計法、政府會計公報及相關會計制度。其中會計法規定政府部門之會計事務範圍及會計人員對財務收支事項應為會計紀錄、報導；政府會計公報係規範各類財務收支事項之認列及報導原則；會計制度則規範會計事務處理相關程序(含會計科目、帳表格式)等細節作業。而政府會計報告除表達預算之遵循情形外，更應適切報導政府在權責發生基礎下之經濟資源運用全貌及整體財務狀況。

(一) 政府報導個體之標準

政府會計觀念公報第 1 號第 2 段規定，本公報原則上以中央政府及各級地方政府可掌握之資源及施政活動為適用範圍，惟各該政府仍屬分開之報導個體。政府可掌握之資源，依政府會計觀念公報第 1 號第 9 段規定，宜以有無所有權或是否負有責任作為衡量基準，必要時，衡量基準亦可從有無控制能力加以觀察，其意義如下：

1. 所有權者，宜以是否現時擁有使用權利或可本於職權決定該組織之財務與營運政策等條件作為衡量基準。
2. 負有責任者，宜以是否受有政府法令、契約、管理控制等要求遵循之限制條件為衡量基準。對不同組織是否存在負有責任之證據，一般均於法律中，將如何履行其責任之方式，予以明確具體規範。

一般而言，公務機關、公營事業機構、公立學校，與其另設置之特種基金，以及行政法人等，均被認為屬政府擁有所有權或負有責任者，而將其完全納入政府會計報導個體之範圍。至許多非

屬政府組織範圍內之其他組織，在財務上亦有依賴政府並受其監督之情形，惟其對於政府所應負之責任，應僅限於使用政府資金之方式，及遵守政府之規定。除非該等組織尚須為其整體財務事項及資源之控管監理向政府負責，否則不宜全部納入政府會計報導個體範圍內。

政府會計觀念公報第 1 號第 4 段規定，於我國政治體制中，稱政府者，包括具有公法人地位之國家及地方自治團體兩類，並以其執行機關名義統稱為中央政府及各級地方政府。中央政府為管理全國事務的國家機構總稱，地方政府為管理特定行政區域內公共事務的政府組織總稱。¹⁴依政府會計觀念公報第 1 號第 5 段規定，中央政府及各級地方政府依法令設置之執行組織，其範圍通常包括：公務機關、公營事業機構、公立學校，與其另設置之特種基金，以及其他組織如行政法人等。

政府會計觀念公報第 1 號第 10 段規定，政府會計報導個體，可依不同資源取得運用之性質與型態，就組織觀點、基金觀點、預算觀點或計畫觀點等予以界定，並基於評估政府相關責任履行情形之需要，依下列標準，作適當之揭露及衡量：

1. 該個體須有經營者負責掌控及配置資源、執行預算及產出結果，並對其相關績效負有責任。
2. 該個體之相關財務報表須對其營運及財務狀況提供有意義之表述。

¹⁴ 依地方制度法第 3 條及第 83 條之 2 規定，地方劃分為省、直轄市；省劃分為縣、市〔簡稱縣（市）〕；縣劃分為鄉、鎮、縣轄市〔簡稱鄉（鎮、市）〕；直轄市山地原住民區準用鄉（鎮、市）之規定。又自 88 年起，省政府為行政院派出機關，省非為地方自治團體，自 108 年起再予虛級化，故我國現行各級政府，包括中央政府、直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）及直轄市山地原住民區。

3. 該個體提供財務報表之相關資訊須有助於報告使用者進行審慎之決策與監督評估。

政府會計觀念公報第 1 號第 3 段第 5 款規定，補助及委辦事項，係指除政府間之補助外，政府對公私合營事業、私人企業、財團法人、社團法人與自然人等提供資助及業務委託辦理等個別事項。由於政府獎補助或委辦¹⁵計畫之對象及效益常受外界關注，中央政府各機關依相關規定於單位決算揭露各項獎補助或委辦事項辦理情形。¹⁶至於接受獎補助及委辦經費之民間組織，政府對其整體財務資源無所有權，且該組織無須向上級部門或立法機關負責，其整體財務報表不納入中央政府財務報表中。

綜上所述，為達成協助政府會計報告使用者評估政府相關責任履行情形之目的，政府會計之報導範圍宜以政府可掌握之資源及施政活動為限，原則上並以對自身財務事項及資源，須向上級部門或立法機關負責之組織為主，但為揭露交易關係之需要，可擴及對非屬政府組織範圍內之營利或非營利組織等所為之個別補助及委辦事項。¹⁷

（二）政府會計之組織與基金

會計法第 9 條第 1 項規定，政府會計之組織為下列五種：（1）

總會計、（2）單位會計、（3）分會計、（4）附屬單位會計、（5）附

¹⁵ 111 年度總預算編製作業手冊「用途別預算科目分類定義及計列標準表」，獎補助費：凡對特種基金、下級政府或外國政府或對國內外民間團體或個人之補助、捐助、獎助及處理公務發生之損失、補償或賠償費用等屬之。委辦費：凡公務所需委託其他政府、機關、學校、團體及個人等進行學術研究、辦理媒體政策及業務宣導或屬本機關法定職掌之相關業務，並依雙方約定契約內容支付之各項費用屬之。

¹⁶ 109 年度總決算編製作業手冊規定，各機關單位決算應編製之書表包括：「補、捐（獎）助其他政府機關或團體個人經費報告表」及「委託辦理計畫（事項）經費報告表」。

¹⁷ 參見政府會計觀念公報第 1 號第 8 段之規定。

屬單位會計之分會計。¹⁸ 預算法第 4 條第 1 項規定，稱基金者，謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。基金分普通基金及特種基金二類，普通基金指歲入之供一般用途者，特種基金則指歲入之供特殊用途者。

依政府會計觀念公報第 1 號第 3 段第 1 款規定，公務機關係指國家或地方自治團體行使公權力、落實政策推動之基本組織體，依法包括行政機關、立法機關、司法機關、考試機關及監察機關等。¹⁹特種基金依預算法第 4 條規定，可分為以下各類：（1）供營業循環運用者，為營業基金。（2）依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。（3）為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。（4）凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。（5）有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金。（6）處理政府機關重大公共工程建設計畫者，為資本計畫基金。

中央總會計報告係由公務機關、特種基金之會計報告彙編而成。而普通基金編列之總預算，與依預算法第 79 條與第 83 條規定所辦理之追加預算及特別預算，均通稱為政府普通公務預算。而普通公務單位會計，依會計法第 4 條及第 11 條規定，係指在總

¹⁸ 會計法第 10 條規定，中央、直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）、直轄市山地原住民區之會計，各為一總會計。同法第 11 條規定，下列各款會計，為單位會計：（1）在總預算有法定預算之機關單位之會計，（2）在總預算不依機關劃分而有法定預算之特種基金之會計。同法第 12 條規定，單位會計下之會計，除附屬單位會計外，為分會計，並冠以機關名稱。同法第 13 條規定，下列各款會計，為附屬單位會計：（1）政府或其所屬機關附屬之營業機關、事業機關或作業組織之會計，（2）各機關附屬之特種基金，以歲入、歲出之一部編入總預算之會計。同法第 14 條規定，附屬單位會計下之會計，為附屬單位會計之分會計，並冠以機關名稱。

¹⁹ 依憲法及相關法令規定，中央政府設有總統府及行政院、立法院、司法院、考試院、監察院等五院，下設部、會、局、署、分局、分署等公務機關，依權限辦理中央執行事項；地方政府則依地方制度法及相關法令規定，設置議會、局、處、會、隊、所、中心、館等公務機關，辦理地方自治事項及執行委辦事項。

預算有法定預算之機關單位（即編列單位預算或單位預算之分預算之公務機關）所辦理一般之會計事務，連同特種公務會計應彙入中央總會計之財務資訊，為公務機關會計。至於特種基金之會計，除信託基金為政府年度會計報告應揭露之必要補充資訊外，其餘基金因係一附屬單位預算或附屬單位預算之分預算，其會計分別為附屬單位會計或附屬單位會計之分會計。

（三）中央總會計制度

會計法第 18 條²⁰第 1 項規定，中央總會計制度之設計、核定，由中央主計機關為之。同法第 17 條第 2 項前段規定，凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制度應為一致之規定。政府會計準則公報第 8 號第 17 段規定，各公務機關及特種基金會計報告之編製，得另訂會計準則公報或會計制度為準據。我國公務機關與特種基金依其屬性及其組織特性等，分別定有不同會計制度作為會計事務處理及會計報告編製之準繩。

為使中央各公務機關性質相同之普通公務單位會計事務處理有一致之規定，主計總處定有中央政府普通公務單位會計制度之一致規定（簡稱普會制度）；辦理國庫出納、關稅徵課、內地稅徵課、中央公共債務及國有財產之特種公務會計事務，財政部分別訂定各該特種公務會計制度；辦理特種基金會計事務，由各基金或其主管機關因應不同業務特性，設計個別基金適用之會計制度；另為辦理中央總會計事務之需，主計總處定有中央總會計制度。

²⁰ 會計法第 18 條規定，中央總會計制度之設計、核定，由中央主計機關為之。地方政府之總會計制度及各種會計制度之一致規定，由各該政府之主計機關設計，呈經上級主計機關核定頒行。各機關之會計制度，由各該機關之會計機構設計，簽報所在機關長官後，呈請各該政府之主計機關核定頒行。前項設計，應經各關係機關及該管審計機關會商後始得核定；修正時亦同。各種會計制度之釋例，與會計事務處理之一致規定，由各該會計制度之頒行機關核定之。

中央總會計制度第 3 點規定，總會計以公務機關、特種基金之會計報告等資料產生彙編報告，為其實施範圍。公務機關之會計報告，包含普通公務單位會計之財務報表及特種公務會計應彙入總會計之財務資訊。同制度第 8 點規定，總會計應編製年度會計報告，包括總說明²¹、財務報告及必要之補充資訊。同制度第 10 點規定，財務報告，包括整體資產負債表、公務機關財務報表、特種基金財務報表及其附註²²。同制度第 16 點規定，必要之補充資訊，應揭露政府代管或依法設立之信託基金，與依法應編列預算送立法院之行政法人²³資產、負債等資訊，以及其他重要資訊。²⁴

（四）中央總會計整體資產負債表²⁵

中央總會計制度第 11 點規定，整體資產負債表，係彙總表達公務機關、特種基金整體之資產、負債等狀況。同制度第 12 點規定，編製整體資產負債表，對公務機關與特種基金間之內部往來，應加以沖銷，其包括應收（付）款項、借貸款項、代保管資產、對

²¹ 中央總會計制度第 9 點規定，總說明內容，包括：（一）財務報告之簡述（二）財務狀況之分析（三）前後年度財務資訊之比較（四）重要施政計畫執行成果之說明。

²² 中央總會計制度第 15 點規定，財務報表之附註，應敘明財務報表報導之範圍、採用之會計基礎、公務機關與特種基金間內部往來事項，以及其他重大會計政策或重要資訊。

²³ 行政法人，係指除國家及地方自治團體等公法人外，依據法律成立，且能自主其人事與財務事宜之公法人。依法應編預算送立法院之行政法人，係指依行政法人法第 35 條第 2 項規定，政府機關核撥經費超過行政法人當年度預算收入來源 50% 者。

²⁴ 政府會計準則公報第 8 號第 5 段規定，政府年度會計報告，應包括總說明（或管理者討論與分析）、財務報告及必要之補充資訊。其中總說明（或管理者討論與分析）及必要之補充資訊，係用以表達非屬財務資訊或報告使用者關注之重要內容，以及政府代管或依法設立信託基金之資產、負債等資訊；財務報告係用以顯示政府年度施政結果之財務資訊；政府會計準則公報第 8 號第 7 段規定，政府財務報告，包括整體財務報表、公務機關財務報表、特種基金財務報表及其附註。

²⁵ 為完整呈現政府整體財務狀況，政府會計準則公報第 8 號第 9 段規定，政府整體財務報表，至少應包括整體資產負債表，按公務機關、特種基金分欄表達，採用權責發生基礎作報導。依政府會計準則公報第 8 號第 10 段、第 11 段及第 12 段規定，整體資產負債表係將公務機關與特種基金財務報表之各項資產、負債及淨資產等科（項）目採逐行加總方式，並按流動和非流動資產、流動和非流動負債之類別表達；再將公務機關與特種基金間內部往來事項予以沖銷後編製之。

特種基金之投資等事項。各公務機關及特種基金應將內部往來事項，編送中央主計機關據以辦理沖銷事宜。

1. 公務機關財務報表

政府會計準則公報第8號第13段規定，公務機關財務報表，應包括彙總報導公務機關特定日期資產及負債之平衡表、特定期間收支及餘絀之收入支出表等資訊。中央總會計制度第13點規定，公務機關財務報表，係彙總各公務機關之普通公務單位會計與特種公務會計應彙入總會計之財務資訊；同制度第29點規定，年度會計報告得與總決算合併編製。

由於公務機關預算編列原則著重一個會計年度內財務資源配置與執行情形，與政府會計注重經濟資源運用全貌不同，為兼顧不同報導目的，公務機關會計報告中表達預算執行及決算之報表，係隨同預算依當期財務資源流量觀點採與預算會計相同基礎編製；表達財務會計處理結果所編製之會計報表，則採用權責發生基礎編製。兩者編製基礎不同，為增進報告使用者瞭解，並完整呈現預算執行情形與會計處理結果，爰將其財務報表編製內容，依其性質區分為預算會計之預算執行及決算報表，以及財務會計之會計報表兩大類。

2. 特種基金財務報表

政府會計準則公報第8號第14段規定，特種基金財務報表，在彙總報導特種基金特定日期之資產、負債狀況，特定期間之損益（或餘絀）與盈虧（或餘絀）撥補情形，以及現金流量等資訊。中央總會計制度第14點規定，特種基金財務報表分為營業部分及非營業部分。營業部分係指營業基金，非營業部分包括作業基金、特別收入基金、債務基金及資本計畫基金。

營業基金及作業基金之預算、決算、會計均採經濟資源流量觀點與權責發生基礎編製，決算表件即會計表件，其財務報表均係依民營事業適用之一般公認會計原則編製；至於特別收入基金、債務基金及資本計畫基金，係為因應政府特定政務運作而成立，其預算編列著重當期財務資源管理，與公務機關性質較為相近，故其會計報告亦參考公務機關財務報表之作法，按其性質區分為決算報表與會計報表兩大類。

（五）結論

中央總會計整體資產負債表，係彙總表達公務機關、特種基金整體之資產、負債等狀況。其中公務機關之會計報告，係彙總各公務機關普通公務單位會計之財務報表與其各特種公務會計應彙入中央總會計之財務資訊，包括國庫出納會計之現金、應付保管款，中央公共債務會計之長、短期債務，以及國有財產會計之撥交地方政府財產、非公用財產等財務資訊。至於特種基金會計報告，係彙總營業基金、作業基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金等附屬單位會計之財務報表資訊。

此外政府代管或依法設立之信託基金，雖亦屬預算法第 4 條所稱之特種基金，惟因政府對其並無所有權，故未將其列入特種基金會計報告，而是將其資產、負債等資訊，以及其他重要資訊，列入必要之補充資訊中。²⁶至於依法應編列預算送立法院之行政法人，因其既非屬公務機關亦非屬特種基金，故其資訊揭露之方式，比照政府代管或依法設立之信託基金辦理。

²⁶ 信託基金係政府依法律或遺囑，以受託者身分按照信託本旨所定條件管理或處分之基金，依據政府會計觀念公報第 1 號第 14 段規定，因非屬政府所有，除法律另有規定外，不宜納入政府會計報導之範圍，惟仍得從其營運情形揭露必要之資訊。實務上，信託基金並不納入政府會計報導之範圍（即非屬政府整體財務報表之編製範圍），惟應揭露其資產、負債等資訊。

綜上所述，中央總會計整體資產負債表之報導範圍應包括：公務機關及營業基金、作業基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金等特種基金。至於政府代管或依法設立之信託基金，與依法應編列預算送立法院之行政法人，應列為年度會計報告之必要之補充資訊，非屬中央總會計整體資產負債表之報導範圍。此外政府捐助財團法人之相關資訊，目前並不列入中央總會計應編製之年度會計報告中，因此其亦非屬中央總會計整體資產負債表之報導範圍。

第三節 國際組織對於政府財政統計資訊報導範圍之定義²⁷

國際組織所發布之政府財政統計類資訊指引，主要為以下二者：國際貨幣基金（International Monetary Fund，簡稱 IMF）所發布之 GFSM 及聯合國（United Nations，簡稱 UN）所發布之 SNA。

IMF 於 2014 年發布之 GFSM(也稱 GFSM2014 或 GFSM14)是 GFSM 的第三版²⁸，其描述了支持財政分析的專門的總體經濟統計架構（specialized macroeconomic statistical framework），即政府財政統計（government finance statistics，簡稱 GFS）架構。GFSM 的首要宗旨是提供一個適合分析和評估財政政策（fiscal policy）、特別是各經濟體一般政府部門（general government sector，簡稱 GGS）和更廣泛的公共部門（public sector）的表現的綜合概念及報導架構。

UN 於 2008 年發布之 SNA（也稱 SNA2008 或 SNA08）第六版²⁹，其內容是按照基於經濟學原理的嚴格會計規則衡量經濟活動的一套國際公認的標準建議。這些建議以一套完整的概念、定義、分類和會計規則呈現，包含衡量諸如國內生產毛額（GDP，衡量經濟表現最常用的指標）等項目的國際公認標準。透過 SNA 的會計架構，經濟資料得以按照經濟分析、決策和政策制定的要求以一定程式予以編製和表述。這些帳戶本身以濃縮的方式呈現了根據經濟理論和理念組織起來的有關經濟運作的大量詳盡資訊。它們詳細而全面地紀錄了一個經濟體內發生的複雜經濟活動，以及在市場或其他地方發生的不同經濟主體之間、不同經濟主體組之間的相互作用。

²⁷ 本節之內容主要整理自 IMF 於 2014 年發布 GFSM 之第一章及第二章，以及 UN 於 2008 年發布 SNA 之第四章及第五章。

²⁸ GFSM 之第一版於 1986 年發布，第二版於 2001 年發布，目前之最新版本為 2014 年發布的第三版。

²⁹ SNA 之第一版於 1953 年發布，第二版於 1960 年發布，第三版於 1964 年發布，第四版於 1968 年發布，第五版於 1993 年發布，目前之最新版本為 2008 年發布的第六版。

由於 GFSM 及 SNA 對於政府財政統計類資訊所涵蓋報導範圍之定義相同，故本節將以 GFSM 為主、SNA 為輔之方式，說明政府報導範圍之定義。

（一）所在地及居民

財政政策係指一般政府部門及公共部門運用支出及收入之程度及組成，以及累積相關政府資產及負債，以實現經濟穩定、資源再分配、收入再分配等目標。公共部門是由所有受居民政府單位（resident government units）直接或間接控制的居民機構單位（resident institutional units），也就是一般政府部門之所有單位及居民公共公司單位（resident public corporation units）所組成。

政府財政統計中機構部門分類使用的統計單位是機構單位（institutional units），即構成 SNA 和其他總體經濟資料集基礎的單位。辨認機構單位對政府財政統計的編製相當重要，因為辨認機構單位後，便可對經濟體按部門分類，辨認交易對象和存量，以及進行合併。許多情況下，編製 GFS 是編製 SNA 的一般政府部門統計資料的第一步。因此，一些資料雖然通常不會出現在標準的 GFS 列報中，但應保留於來源資料，因為 SNA 需要這些資料。

經濟體（economy）是由其全部居民機構單位所組成的。居民機構單位的所在地（residence）是指與其具有最緊密聯繫的經濟領土（economic territory），也稱為主要經濟利益中心（center of predominant economic interest）。依所在地，GFSM 將機構單位分為居民（residents）單位及非居民（nonresidents）單位。居民是指在經濟領土，也稱為主要經濟利益中心的居民單位；非居民則指任何其他經濟領土，也稱為世界其他地方（rest of the world，ROW）的居民單位。

最廣義而言，經濟領土可指需要進行統計的任何地理區域或管轄區。經濟領土最常用的概念是在單一政府的有效經濟控制下的區域。要確定個體與某一特定經濟領土之間是否存在聯繫，可以從是否有實際存在和受該領土政府管轄等方面著手。然而，經濟領土不必與其實際邊界或政治邊界完全相同，可能更廣大或更狹小。政府財政統計中經濟領土的概念與其他總體經濟資料集中所使用的概念相同。

名義居民單位（notional resident unit）是指為了統計目的而確定的，作為非居民依法所擁有不動產的居民所有者的單位。土地、其他自然資源、建築物和結構物等不動產在任何情況下均視為由居民單位擁有。如果這類資產的法定所有者為非居民，則為名義居民單位。在紀錄上將名義居民單位視為擁有該資產並接受該資產所孳生的租金。法定所有者被視為持有該名義居民單位的等值股權（equivalent equity），並以境外的財產收入支付，從該名義居民單位處獲得收入。如果某建築物或結構物一部分由居民單位擁有，一部分由一個或多個非居民擁有，則也需建立一個名義居民單位。各所有者按比例擁有該名義居民單位的股權份額。外國政府享有治外法權的飛地內的土地和建築物（例如使館、領事館和軍事基地）若受其本國領土法律管轄、不受實際上的所在領土的法律管轄，則屬於本國經濟體（本國領土）經濟領土的一部分。

根據所在地的定義，所有一般政府單位均被視為其自己國家的居民，無論其實際位於何處。不過，公共公司則被視為其經營所在領土所屬經濟體的居民。因此，作為一國居民的一般政府單位所擁有的公司可能是另一國的居民。受某個政府控制，但為另一個經濟體居民的公司不應歸為公共公司；應將其歸類為其所在地

經濟體的私人公司。這樣處理，是因為它們並不是與其所在地經濟體政府相關的公共公司。

對於特殊目的個體（special purpose entities，SPE）、貼牌公司（brass plate companies）或空殼公司（shell companies）的情況，需要特別考慮。這些個體在其依法成立或依法定居（例如，登記或獲得執照）的經濟體中可能很少或沒有實際存在，這種個體的所有實質性工作可能是在另一個經濟體中進行的。在這種情況下，這些個體在那個經濟體依法成立或依法定居（未依法組建），即為那個經濟體的居民。不過，政府財政統計應反映政府控制的非居民特殊目的個體的財政活動。

國際組織，包括全球性和區域性國際組織，存在不同的設立宗旨，其成員是國家，或者是成員為國家的其他國際組織，因此國際組織的權力直接來自這些成員國家，或者通過其他國際組織間接來自這些成員國家。換言之，國際組織是透過其成員通過正式政治協定（具有國際條約的地位）所設立的個體，其存在獲得成員國法律的承認並具有主權地位。由於國際組織不受其所在國家法律或法規的管轄，故其不被視為任何國家經濟體（包括其所在國家或開展業務的國家）的居民。

（二）機構單位³⁰

機構單位係指有能力自行擁有資產、發生負債、參與經濟活動並與其他個體交易的經濟體，此外機構單位必須具有一整套帳戶，包括含有資產、負債及和淨值（net worth）之資產負債表。

基層（establishment）單位指地點唯一，僅從事單一生產活動，

³⁰ 機構單位的定義和描述，與 2008 年發布 SNA 之第四章中相應的定義和描述完全一致。下文中，有些情況下「機構單位」簡稱「單位」。

或者絕大部分附加價值來自於其主要生產活動的企業或企業的一部分。機構單位和基層單位之間存在等級關係。一個機構單位可能包含一個或多個完整的基層單位，而一個基層單位只能屬於一個機構單位。基層單位如符合機構單位的標準，也可以是機構單位。在符合機構單位標準的前提下，如果基層單位又是從事收取具有經濟意義價格的市場生產者時，則其將被視為準公司。

企業（enterprise）是被視為商品和服務生產者（包括市場生產者及非市場生產者）的機構單位。企業一詞可以指公司、準公司、非營利機構（nonprofit institutions，簡稱 NPI）或非法人企業（unincorporated enterprise）。³¹

對公司單位及為住戶服務的非營利機構部門（nonprofit institutions serving households，簡稱 NPISH）以外的 NPI 單位二者而言，由於成立的基本目的皆為進行生產，因此其全部會計資訊都為生產及相關的累積活動。

至於對政府單位、家計單位及 NPI 單位的 NPISH 三者而言，在必定有消費活動的同時，可能也會從事生產活動。事實上，政府單位及 NPI 單位的 NPISH 一直都有從事生產活動，而許多家計單位（雖然不是全部）也會從事生產活動。只要存在所需的會計資訊，就要把這些單位從事的生產活動及其他活動區分開來，並作為準公司處理。如果無法識別所需資訊，則將其視為非法人企業。

綜上所述，非法人企業可以被定義為：在政府單位、家計單位及 NPI 單位的 NPISH 之生產活動中，無法作為準公司的生產活動處理者，即構成一個非法人企業。

³¹ 關於對企業的詳細描述，見 2008 年發布 SNA 之第 5.1-5.2 段。

依編製總體經濟資料之目標及功能，GFSM 將居民單位分為：家計（households）單位、公司（corporations）單位、NPI 單位、政府（governments）單位等四大類。家計單位是一個人或一群個人，其餘單位則是法律或社會個體，即被法律或社會所承認且獨立於其擁有或控制者而存在的個體。

1. 家計單位

家計單位，指共用居所、整合其部分或全部收入及財富、並集體消費某些商品及服務（主要為住房及食物）的一群人。家計可以是個體家計（可以是單人或多人），也可以是機構家計。機構家計包括在醫院、安養院、監獄或宗教社區（修道會、修道院和修女院等）等機構內長久或無限期居留、或者預期將在這類機構內長久或無限期居住的人群。

2. 公司單位

公司單位，為符合以下全部定義之個體：

- (1) 能夠為其所有者生成利潤或其他經濟效益；
- (2) 法律將其認定為與其所有者不同的法人個體；及
- (3) 設立的目的是從事市場生產。

在總體經濟統計中，將一個單位歸類為公司單位的關鍵不在於該個體的法律地位，而在於該個體性質的經濟實質。

將一個單位歸類為公司的關鍵在於：以具有經濟意義的價格（prices that are economically significant）為市場生產商品和服務，以及有可能為所有者帶來利潤或其他經濟效益。在總體經濟統計中，具有公司的法律地位，但不是市場生產者（market producer）³²之單位，將不被視為是公司單位。反之，具有其他

³² 市場生產者，指將所有或大多數產出以具有經濟意義的價格提供給他人的機構單位。

法律名稱的個體，只要符合上述公司單位之定義者，亦可被視為經濟統計意義上的公司。

換言之，公司一詞可能包括以下幾種設立之形式：

- (1) 依法成立的法人公司；
- (2) 以其他法律設立的合作社、有限責任合夥企業；及
- (3) 以非法人形式呈現且其功能與公司無異的名義常住單位及準公司（quasi-corporation）³³等。

3. NPI 單位

NPI單位，是以生產或分配商品和服務為目的而創建的法律或社會個體，但該機構不得成為設立、控制或資助該機構的機構單位獲得所得、利潤或其他財務利得來源。

實際上，NPI單位的生產活動會產生賸餘或虧絀，但其他機構單位不得挪用其產生的賸餘。設立NPI單位所依據的組織章程規定，控制或管理這些機構的機構單位無權分享其所產生的任何利潤或其他所得。NPI單位可從事市場或非市場生產，可由家計、公司或政府單位創設。

4. 政府單位

政府單位，是由政治過程設立的一類特殊法律個體，在既定區域內享有對於其他機構單位的立法、司法和行政權。

政府單位的主要經濟職能包括：

- (1) 主要在非市場的基礎上負責為社會或個別家計提供商品和服務；

³³ 準公司包括：(1) 居民機構單位擁有的非法人企業，但有足夠的資訊編製全套帳目，在營運上與獨立公司無異，其與所有者的關係實際及公司與股東的關係相同；以及(2) 非居民機構單位擁有的非法人企業，因其在相關經濟領土內長期或無限期地從事數量顯著的生產而被視為居民機構單位。這些個體不屬於法人，也不具有其他法定設立形式，但功能與公司無異，故 GFSM 也將其視為公司。

- (2) 通過轉移的方式重新分配收入和財富；
- (3) 主要從事非市場生產；及
- (4) 主要通過稅收或其他強制轉移來為其活動提供資金。

政府單位也有可能會透過借款或藉由強制轉移以外的其他管道（例如，利息收入、商品和服務的非例行性出售或地表下資產（subsoil assets）的租金，獲得資金的方式為其部分活動提供資金。

政府的組織很複雜，因此確定政府單位可能需要謹慎考慮。各部會、部門、機構、董事會、委員會、司法當局、立法機構和組成政府的其他個體，如果無權自行擁有資產、發生負債或從事交易，那麼就不是機構單位。一般而言，以根據立法機構控制的預算作出的撥款為資金來源的所有個體均不是獨立的機構單位，而被視為單一機構單位的組成部分。

（三）機構部門³⁴

一個經濟體可被分為多個機構部門（institutional sectors），故有必要定義機構部門並確定存在的部門類型。機構部門根據機構單位的經濟目標、功能及行為，將類似的機構單位彙整在一起。每個部門由相關經濟體內若干機構單位組成，與其他機構部門有本質區別。

一個經濟體被區分為五個相互排斥的機構部門。所有居民單位都被歸入其中的一個機構部門。這五個機構部門分別是：非金融公司（nonfinancial corporations）部門、金融公司（financial corporations）部門、一般政府（general government）部門、家計

³⁴ 機構部門的定義和描述，與 2008 年發布 SNA 之第四章中相應的定義和描述完全一致。下文中，有些情況下「機構部門」簡稱「部門」。

(households) 部門、NPISH 部門。

1. 非金融公司部門

非金融公司部門，包含主要從事市場商品或非金融服務生產的居民機構單位。該部門包括公共公司及私人公司，並由以下部分組成：

- (1) 所有居民非金融公司，無論其所有者的所在地為何；
- (2) 在相關經濟領土內長期從事非金融生產的非居民企業（nonresident enterprises）的分支機構（branches）；及
- (3) 作為商品或非金融服務市場生產者的所有居民 NPI。

2. 金融公司部門

金融公司部門，由主要向其他機構單位提供金融服務，包括保險公司及退休金基金服務的居民公司構成。該部門包括公共公司及私人公司，並由以下部分組成：

- (1) 所有居民金融公司，無論其股東的所在地為何；
- (2) 在相關經濟領土內長期從事金融活動的非居民企業的分
支機構；及
- (3) 作為金融服務市場生產者的所有居民 NPI。

3. 一般政府部門

一般政府部門，包含那些將履行各項政府職能作為主要活動的居民機構單位。這些機構單位在承擔政府的政治責任、擔當經濟監管者之外，履行著政府的主要經濟職能。一般政府部門包括：

- (1) 中央政府、州政府或省級政府、以及地方政府的所有政府單位，以及受這些政府單位監管的社會安全基金（social security funds）；及

(2) 由政府單位控制的所有非市場 NPI。

一般政府部門不包括公共公司，即使這些公司的全部股權由政府單位所有；也不包括由政府單位擁有和控制的準公司。但政府單位擁有的非法人企業若不是準公司，仍為這些單位的組成部分，因此必須納入一般政府部門。

4. 家計部門

家計部門，包含所有居民家計。在不同的社會或文化背景下，家計可能規模不一，形式各異。一個經濟體中的所有自然人都必須屬於且僅屬於一個家計。家計提供勞動力，進行最終消費，並作為企業家生產市場商品和非金融（也可能是金融）服務。

5. NPISH 部門

NPISH部門由不受政府控制的居民非市場NPI組成，以免費或不具經濟意義的價格，向家計提供商品和服務。類型包括：

- (1) 由個人組成的協會設立的 NPISH，主要是基於成員自身的利益而提供商品或服務，大多數情況下是提供服務；
- (2) 基於慈善、救助或援助目的而成立的 NPISH；及
- (3) 為提供集體社會服務而成立的 NPISH。

按照慣例，外國政府控制的非市場NPI，在東道經濟體（host economy）中被歸為NPISH。

（四）公共部門的機構單位及部門劃分

一個經濟體的各部門可劃分為若干子部門，而這些子部門也可按不同的方式結合成其他部門。並不存在一種對於所有目的而言都屬於最佳的子部門結合方法。將整個經濟體劃分為若干部門和子部門，就經濟分析目的而言，可提高資料的價值；就政策目的而言，可實現對特定組別機構單位的針對性監測。

例如，一般政府部門可分為中央政府、州政府或省級政府及地方政府三個獨立子部門，而社會安全基金可作為獨立子部門列示，也可納入組織和管理社會安全基金的子部門。非金融公司子部門可分為公共非金融公司（public nonfinancial corporations，PNFC）、外國控制的非金融公司、本國私人非金融公司；金融公司也可分為公共金融公司（public financial corporations，PFC）、外國控制的金融公司和本國私人金融公司。如何在部門中劃分子部門，取決於所開展分析的類型、政策制定者的需要、資料的可得性、經濟狀況和國家的制度安排。

公共部門由所有受居民政府單位直接或間接控制的居民機構單位組成，包括一般政府部門及公共公司（含公共非金融公司及公共金融公司）。一般政府及公共部門，以及一般政府的所有子部門和公共公司子部門，均應編製統計資料。

一般政府部門，由所有政府單位和政府單位控制的所有居民非市場 NPI 單位組成；公共公司子部門，則指政府單位或其他公共公司控制的所有居民公司構成。一般政府部門也包括依法成立為公司、但不符合被視為公司的統計標準的公共企業（public

enterprises)。³⁵

要確定公共企業究竟應被視為一般政府或者公共公司，就必須界定非市場和市場生產者。市場生產者，指將所有或大多數產出以具經濟意義的價格提供給他人的機構單位。非市場生產者，則免費或以不具經濟意義的價格向他人提供其全部或大部分產出。

如果銷售額可涵蓋生產者的大部分成本，而消費者可根據收取的價格自由決定購買與否以及購買量的大小，則價格便具有經濟意義。³⁶為了評估生產者是否為市場生產者，必須對銷售額收入與所銷售商品和服務的生產成本進行比較。計量銷售額時，不加任何適用於產品的稅收。銷售額中不包括任何來自於政府的應收款項，除非從事同樣活動的所有生產者都會獲得該款項。為自己使用而進行的生產，即所謂自給性生產，並不產生銷售額收入，因此不視為此處所述銷售額的一部分。

1. 一般政府部門之子部門分類

一般政府部門的子部門分類，大致包括中央政府、州政府或省級政府、以及地方政府三個子部門。此外政府單位控制的居民非市場NPI單位，根據所有控制指標³⁷，歸入在控制方面占主導地位的那一級政府單位。

除了上述各級政府外，有些國家還設有社會安全基金，其在財政政策中也有一席之地，因此提供一般政府相關統計資料時，也應將所有社會安全基金納入其子部門中。有關社會安全基金列入一般政府部門子部門的表達方式，有以下兩種可

³⁵ 公共企業也常被稱為“國有企業”或“半國營企業”。

³⁶ 具有經濟意義的價格之詳細介紹，參見 GFSM 之 2.66 至 2.75 段。

³⁷ 是否受政府控制之考慮因素，NPI 單位參見 GFSM 之專欄 2.1，公司單位參見 GFSM 之專欄 2.2。

任選其一呈現：

- (1) 將全部社會安全基金合併作為一個獨立的子部門，同時按等級對所有其他一般政府單位進行分類；
- (2) 將各社會安全基金併入其組織和管理之中央政府、州政府或省級政府及地方政府子部門。

一般政府部門可能創設專門的董事會、委員會或機構作為其預算帳戶的一部分，或作為獨立單位。在各級政府創設子部門或許可以根據子部門各單位資金是來自本級政府的立法預算還是預算外（extrabudgetary）來源，即區分預算單位和預算外單位（不論社會安全基金採用那種處理方式）。預算部分可能僅包含總預算（或一般預算），而預算外部分則包含構成那一級政府的其餘個體，但不包含社會安全基金。

一般政府個體之個別預算未完全納入總預算（或一般預算）之中者，視為預算外個體。³⁸預算外個體在中央、州或地方政府主管或控制下運作，可能有其自己的收入來源，也可能以來自一般預算或其他來源的補助（轉移）資金作為補充。儘管它們的預算可能與預算帳戶類似，需要得到立法機關的批准，但它們可酌情決定自己支出的數額和構成。設立這類個體，可能旨在履行特定的政府功能，例如建設道路或提供健康或教育之非市場性生產。

社會安全計畫是由政府單位推行和控制的社會保險計畫，涵蓋整個社會或社會大部分群體。社會保險計畫提供社會保護，但要求受益人正式參與該計畫，並以繳款（實際或推算）作為證據。社會安全計畫的參與也以受益人的繳款（實際或推

³⁸ 若預算外個體符合獨立機構單位的標準時（見 GFSM 之第 2.22 段），則屬於機構單位。一個個體若不具備機構單位資格時，則視為控制該個體的機構單位的組成部分。

算)作為證據，但個體繳款的數額與其可能獲得的福利數額並不一定具有直接關聯。

社會安全基金是專門營運一個或多個社會安全計畫的特殊類型的政府單位。在總體經濟統計中，社會安全基金如果符合機構單位的標準，且滿足以下條件，就會得到承認：

- (1) 在組織和管理方面獨立於政府單位的其他活動；
- (2) 在持有資產和承擔負債方面獨立於其他政府單位；及
- (3) 自行從事金融交易。

然而並非所有的社會安全計畫都由社會安全基金組織和管理，某些社會安全計畫可能會由國家相關部會來執行。如果有自主 (autonomous) 的就業相關退休金基金 (即一個獨立的機構單位) 為政府雇員提供退休金，那麼該基金應當排除在社會安全基金之外，如其受政府控制，則應歸類為公共金融公司，否則應歸類為私人金融公司。一個由社會安全基金管理，對象是政府雇員的非自主就業相關退休金計畫，仍是社會安全基金的一部分。但如果雇傭合約規定的參與條件和應付福利，與非政府雇員參與者的社會安全計畫規定的不同時，就存在與就業相關的退休金計畫。

2. 公共公司之子部門分類

根據所在地的定義，一般政府單位均被視為其自己國家的居民，無論其實際位於何處。不過，公共公司則被視為其經營所在領土所屬經濟體的居民。因此，一國的一般政府部門所擁有的公司單位，可能是另一國的居民。受某個政府控制，但為另一個經濟體居民的公司不應歸為公共公司；應將其歸類為其所在地經濟體的私人公司。按照主要活動的性質，可分為公

共非金融公司及公共金融公司。

公共非金融公司，指主要從事市場商品或非金融服務生產的公司，所有受一般政府單位或其他公共公司控制的居民非金融公司均是公共非金融公司子部門的一部分。從事市場生產的公共NPI（例如，醫院、學校、學院），如果是獨立的機構單位並且收取具有經濟意義的價格，則也屬於這一類別。不過接受政府財政援助，但不受政府控制的個體不是公共公司，而是屬於私人公司或NPISH。

公共金融公司，指主要向其他機構單位提供金融服務的公司，所有受一般政府單位或其他公共公司控制的居民金融公司均是公共金融公司子部門的一部分。就政府財政統計而言，公共金融公司子部門，可大致分為公共接受存款公司（中央銀行和除中央銀行以外的公共接受存款公司）和其他公共金融公司。相對於公共部門的其他子部門，公共金融公司由於在金融仲介過程中發揮的作用，往往擁有相對較大的金融資產和負債價值。因此，除與公共部門其他組成部分合併的資料外，單獨編製的公共金融公司資料可能不無用處。

公共金融公司可分為三大類：金融仲介機構（financial intermediaries）、金融輔助機構（financial auxiliaries）、專屬金融機構及貸款人（captive financial institutions and money lenders）。金融仲介機構包括：中央銀行、除中央銀行以外的接受存款公司（deposit-taking corporations）、貨幣市場基金、非貨幣市場投資基金、保險公司和退休金基金以外的其他金融仲介機構、保險公司、退休金基金。金融輔助機構包括：經紀人、退休金基金經理、共同基金等（但不包括其管理的基金）、

外匯管理局和中央監管機構。專屬金融機構和貸款人是機構單位提供除保險之外的金融服務，交易範圍僅限於少數單位（例如與附屬機構交易），或屬於同一控股公司的子公司，或用來源於單一贊助者提供的自有資金發放貸款的個體。為便於分析，政府財政統計僅將公共金融公司分為以下二類：

(1) 公共接受存款公司；及

(2) 其他公共金融公司³⁹。

公共接受存款公司，指由一般政府單位或其他公共公司控制的所有居民金融公司，且主要從事金融仲介活動，負債的形式為存款或可在很大程度上替代存款的金融工具。其子部門包括以下兩類：中央銀行和除中央銀行以外的公共接受存款公司。其他公共金融公司，包括除接受存款的公共公司之外，由一般政府單位或其他公共公司控制的所有居民金融公司，其子部門也包括：除接受存款公司以外之其他金融仲介機構、金融輔助機構、專屬金融機構和貸款人。

（五）結論

依 GFSM 及 SNA 的觀點，「政府」通常是指一個國家中參與履行政府職能的各個個體的各種組合，不過其也可單指一個國家的各個政府。另外，還可能存在受政府控制的 NPI。除了這些個體外，政府擁有或控制的從事某些商業活動的企業可能是財政政策的工具。這些政府擁有的企業（例如中央銀行、郵局或鐵路）在法律上常被稱為公共企業，可能是一般政府或公共公司的一部分，應當編製關於其統計資料。

根據所在地的定義，所有一般政府單位皆為其自己國家的居

³⁹ 包括接受存款公司以外的所有金融仲介機構、金融輔助機構、專屬金融機構和貸款人。

民，無論實際位於何處。不過，公共公司則被視為其經營所在領土所屬經濟體的居民。因此，作為一國居民的一般政府單位所擁有的公司可能是另一國的居民。受某個政府控制，但為另一個經濟體居民的公司不應歸為公共公司；應將其歸類為所在地經濟體的私人公司。這樣處理，是因為其並不是與所在地經濟體政府相關的公共公司。此外所有政府單位，都是一般政府部門的組成部分。

依編製總體經濟資料之目標及功能，GFSM 將居民單位分為：家計單位、公司單位、NPI 單位、政府單位等四大類。一個經濟體可被分為多個部門，所有居民單位都被歸入其中的一個部門。部門根據單位的經濟目標、功能及行為，將類似的單位彙整在一起。每個部門由相關經濟體內若干單位組成，與其他部門有本質區別。一個經濟體被區分為：非金融公司部門、金融公司部門、一般政府部門、家計部門、NPISH 部門等五個相互排斥的部門。

將單位分配至部門之步驟大致如下：

1. 判斷單位是否為居民：若否則屬世界其他地方居民，若是則繼續步驟 2 之判斷。
2. 判斷單位是否為家計：若是則屬家計部門，若否則繼續步驟 3 之判斷。
3. 判斷單位是否為市場生產者：若否則繼續步驟 4 之判斷，若是則繼續步驟 5 之判斷。
4. 判斷單位是否為政府控制：若是則屬一般政府部門，若否則屬 NPISH 部門。
5. 判斷單位是否生產或提供金融服務：若是則屬金融公司部門，包括受政府控制之公共金融公司及未受政府控制之私人金融

公司；若不是則屬非金融公司部門，包括受政府控制之公共非金融公司及未受政府控制之私人非金融公司。

社會安全基金，是專門營運一項或多項社會安全計畫的特殊類型的政府單位。判斷一個社會安全基金存在與否，要看其組織形式是否為一個單獨的機構單位，而不是看相關計畫的其他特徵。然而並非所有社會安全計畫都由社會安全基金營運。如果不存在單獨的社會安全基金，社會安全計畫的交易應按控制該社會安全計畫運作的政府部門所從事交易的組成部分報告。因此，社會安全計畫可由非社會安全基金的政府單位來運作。這樣一來，社會安全基金子部門的統計資料可能不包括所有社會安全計畫。不過，如果社會安全計畫不是一個獨立的機構單位，可能會單獨另設帳戶來管理該計畫的資金，這樣便能夠編製有關社會安全活動的補充性統計資料，而且覆蓋範圍比社會安全基金子部門更廣。

綜上所述，公共部門，包括一般政府部門及公共公司，為 GFSM 對政府報導範圍的廣泛解釋；一般政府部門，則為 GFSM 對政府範圍的核心解釋。所稱一般政府部門包括：

- (1) 各級政府（包括中央政府、州政府或省級政府及地方政府）的所有政府單位（包括由其控制的所有非市場 NPI 單位）；
及
- (2) 由各級政府監管的所有社會安全基金（可選擇單獨表達或併入監管基金之各級政府表達）。

至於公共公司，則指政府單位或其他公共公司控制的所有居民公司構成，包括公共金融公司及公共非金融公司。

以此類推，中央政府公共部門，為 GFSM 對中央政府報導範

圍的廣泛解釋；中央一般政府部門，則為 GFSM 對中央政府範圍的核心解釋。所稱中央一般政府部門包括：

- (1) 中央政府的所有政府單位（包括由其控制的所有非市場 NPI 單位）；及
- (2) 由中央政府監管的所有社會安全基金（可選擇單獨表達或併入中央政府表達）。

至於中央政府公共公司，則指中央政府單位或其他中央公共公司控制的所有居民公司構成，包括中央公共金融公司及中央公共非金融公司。

第四節 我國相關規制對於政府財政統計資訊報導範圍之定義⁴⁰

我國提供政府財政統計類資訊之報告，主要有以下二者：財政部編製之財政統計年報⁴¹及主計總處編製之國民所得統計年報⁴²。由於兩者對於政府財政統計類資訊所用名詞之定義大致相同⁴³，故本節將以財政統計年報為主、國民所得統計年報為輔之方式，說明政府報導範圍相關名詞之定義。

財政部主管全國財政，涵蓋國庫、賦稅、關務、國有財產及促進民間參與公共建設等業務。財政統計為陳示一國財政狀況之統計，其範圍比照會計法規定，包括各級政府之普通公務、特種公務、公營事業及非常事件等之會計事務，亦即包括政府預決算收支統計、公庫收支統計、債務統計、賦稅統計及國有財產統計等。⁴⁴財政統計年報係就各業務之施政成果，以統計數字呈現，並輔以提要分析及專載。另為衡量國內實際財政收支狀況，乃利用政府預決算報告編製「歲入歲出淨額統計」一併列入，藉以瞭解長期財政收支趨勢及結構變動。⁴⁵

我國國民所得統計之編算，係參照 UN 所定之 SNA 及我國實際需要辦理。有關基本概念，除經濟活動之分類依行業標準分類之規定外，經濟部門劃分、交易分類、各科目之定義與範圍，以及帳表結構與內容等，大

⁴⁰ 本節直接使用我國各種年報所翻譯之中文名詞，某些用語可能會與本章其他各節之中譯用語不同。

⁴¹ 每年 6 月出版，目前最新版本為財政部統計處於 110 年 6 月出版之「中華民國 109 年財政統計年報」。

⁴² 每年 1 月出版，目前最新版本為主計總處於 110 年 1 月出版之「中華民國 108 年國民所得統計年報」。

⁴³ 兩者所用名詞之定義雖大致相同，不過實際進行年報編製時，上述名詞之定義與編製之實作方式並不一致。

⁴⁴ 資料來源：中華民國 109 年財政統計年報之財政統計名詞解釋一、財政收支（六）其他 1.財政統計，頁 260。

⁴⁵ 資料來源：中華民國 109 年財政統計年報之編製說明，頁 1。

致與 UN 之 SNA 相同。國民生產與所得之編算，原則上係從生產面、分配面及需求面分別獨立估計，然後將計算結果之各項經濟流量依照 SNA 規定格式，編成總帳與統計表。惟因應經濟情勢變動迅速，一年編算一次，時間距離過長，應用上甚感不便，故於每季終了二個月內，完成該季國民生產與所得之初步統計，並利用總體經濟計量季模型預測次 3~6 季之經濟情況，提供各方應用。自 100 年 1 月起，為因應國際經濟之急遽變化，另於每季終了一個半月內，增加發布概估統計，以提升國民所得統計之時效性及應用價值。⁴⁶

（一）財政統計年報對於政府報導範圍之定義⁴⁷

財政統計年報之內容包括：編製說明、提要分析及專載、統計表（包括財政收支、公庫收支及政府債務、賦稅、關稅、國有財產及民間參與公共建設共六部分）、財政統計名詞解釋，其中僅財政統計名詞解釋有提及一般政府一詞，故以下僅針對此部分說明一般政府之定義及報導範圍。

全國經濟活動的交易主體，依 SNA 可作雙重分類，即一方面又按收支機構性質別分類，而另一方面按經濟活動別分類。前者分為以下五類部門：非金融公司企業（nonfinancial corporations，即非金融公司）、金融機構（financial corporations，即金融公司）、一般政府、對家庭服務之民間非營利機構（nonprofit institutions serving households，即 NPISH）、家庭（含個人企業）（households，即家計）。後者分為產業類（對應非金融公司企業、金融機構及家庭（含個人企業）、政府服務生產者類（對應一般政府）、對家庭服務之民間非營利生產者（對應對家庭服務之民間非營利機構）。

⁴⁶ 資料來源：108 年國民所得統計年報之附錄二，頁 106。

⁴⁷ 資料來源：中華民國 109 年財政統計年報之財政統計名詞解釋一、財政收支（一）有關收支範圍方面，頁 257。

上述之非金融公司企業（即非金融公司），可分為民營企業（private corporations，即私人公司）及公營企業（public corporations，即公共公司）；金融機構（即金融公司），可分為民營機構（private corporations，即私人公司）及公營機構（public corporations，即公共公司）；一般政府⁴⁸，可分為中央政府、地方政府、社會安全基金。將公營非金融公司企業（public nonfinancial corporations，即公共非金融公司）、公營金融機構（public financial corporations，即公共金融公司）及一般政府等三部門合併，即為公共部門。

換言之，就中央政府而言，財政統計年報所稱之一般政府，係指中央政府（含受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構）及中央政府之社會安全基金；所稱之公共部門，係指一般政府之中央政府（含受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構）及中央政府之社會安全基金，以及中央公共公司（包括國營非金融公司企業、國營金融機構）之合併。

（二）國民所得統計年報對於政府報導範圍之定義

國民所得統計年報之內容包括：前言、經濟發展情勢綜合分析、主要統計結果表、國民經濟會計報告、附錄一（國民所得基本概念及重要名詞解釋）、附錄二（編算方法與資料來源），其中僅附錄一有說明政府一詞，故以下僅針對此部分說明一般政府之定義及報導範圍。

1. 所在地與居民之定義⁴⁹

國內生產為在本國（或一定地區）疆域以內一切生產機構或生產者之生產成果，不論這些生產機構係本國人所經營者，

⁴⁸ 財政統計年報雖未言明，不過一般而言，一般政府應包括受各級政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構。

⁴⁹ 資料來源：108 年國民所得統計年報之附錄一，頁 95。

或外國人所經營者。在開放經濟社會中常有外國人在本國疆域內投資經營生產事業或設置分支機構，其生產結果雖然是屬於本國國內生產，但其營業盈餘則不歸屬於本國常住居民。因此，如將國內生產減支付國外要素所得（生產結果之分配應歸屬外國常住居民部分）支出，加來自國外要素所得收入即等於國民所得。

所謂本國疆域以內者，包括政治邊陲以內之領土，以及屬於國內企業所有航行或停泊在外國領土、領空以內之船舶、飛機及其他運輸工具等。

所謂本國常住居民係指主要經濟利益中心（參與或有意願參與該國經濟活動達一年以上）位於本國之個人、公司、政府機構及各種非營利機構等。治外法權之機構視為領土延伸，故使領館及駐外軍事機構人員，雖然住在國外，卻應視為本國常住居民，至於本國國民而主要經濟利益中心位於國外者，如華僑及大陸臺商等則非本國常住居民。

2. 機構部門之定義

依國民所得統計年報，國民經濟會計之結構包括流量與存量統計兩部分，流量統計分為商品及服務交易與資金交易兩大體系。商品及服務交易體系係根據第10版行業標準分類細分為19個大業，而資金交易體系分為「非金融業之公司及準公司企業」、「金融機構」、「一般政府」、「對家庭服務之民間非營利機構」、「家庭及民間非公司企業」等五部門；存量統計之經濟部門分類與資金交易體系同。⁵⁰

⁵⁰ 資料來源：108年國民所得統計年報之附錄一，頁95。雖然目前行業統計分類最新版為第11版，惟國民所得統計係依最新完成的工業及服務業普查（目前為105年）及其相關延續性調查資料彙編，其所依據之行業統計分類仍為第10版。

3. 政府報導範圍之定義⁵¹

政府範圍涵蓋各級政府、受政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構，以及社會安全基金。與SNA相類似，國民所得統計年報所關注之政府，係指一般政府；至於公營事業（包括公營非金融公司企業及公營金融機構），並未列入其報導之範圍。

換言之，就中央政府而言，國民所得統計年報所稱之一般政府，係指中央政府、中央政府之社會安全基金及受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構。至於國營事業（包括國營非金融公司企業及國營金融機構），並未列入其報導之範圍。

（三）小結

綜上所述，就中央政府而言，財政統計年報之政府報導範圍為中央政府公共部門，包括：中央政府、受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構、中央政府之社會安全基金及中央公共公司（含國營非金融公司企業及國營金融機構）；國民所得統計年報之政府報導範圍則包括：中央政府、受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構及中央政府之社會安全基金，但不包括國營事業（包括國營非金融公司企業及國營金融機構）。

⁵¹ 資料來源：108 年國民所得統計年報之附錄一，頁 98。

第五節 政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之關聯及建議

為理解政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之關聯，本節分別比對國際組織政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之差異，及我國政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之差異，並對我國政府會計報導之範圍提出建議，詳細內容說明如下。

（一）國際組織政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之差異⁵²

本小節將從報導目標及報導個體之角度，探討國際組織政府會計資訊（以 IPSASs 為代表）與政府財政統計資訊（以 GFS 為代表）報導範圍之差異，表 2-1 為 GFS 與 IPSASs 報導目標及報導個體之比較表，詳細說明如下。

報導目標方面，GFS 報導指引（GFS reporting guidelines）及 IPSASs 的目標並不同，GFS 報告旨在：（1）分析財政政策選擇、制定政策並評估財政政策的影響，（2）確定對經濟的影響，以及（3）比較國家及國際成果。其著力點在於評估一般政府部門及公共部門對經濟的影響，以及政府對其他經濟部門的影響。相較之下，基於 IPSASs 的財務報表則旨在：（1）評估財務績效及狀況，（2）進行管理課責(management accountable)，以及（3）提供資訊供作決策制定。

換言之，GFS 報導與 IPSASs 的財務報表，儘管實現上述不同目標所需的資訊有諸多相似之處，但因目標不同，應予報告的資訊及其報告方式必然存在一些根本性差異。例如，在 GFS 報導中，交易對手方是居民還是非居民，是金融資產及負債交易的一項劃

⁵² 整理自 GFSM 附錄 6（GFS 及 IPSASs）之第 A6.11 段至第 A6.18 段。

分依據。而基於 IPSASs 的財務報表在報告這類交易時所採用的分類依據則是所涉資產或負債具有流動性還是非流動性及其到期期限 (maturities) 及關於風險的補充資訊。

表 2- 1 GFS 與 IPSASs 報導目標及報導個體之比較表

IPSASs與GFS報導指引重疊程度頗高，但在各個方面也不乏一些重要的概念差異。報導方式及用語差異見GFSM之第A6.34段。	
GFS	IPSASs
報導目標	
評估經濟影響： GFS旨在：（1）分析財政政策選擇、制定政策並評估財政政策的影響，（2）確定對經濟的影響，以及（3）比較國家及國際成果。	評估財務績效及狀況： GPFRs旨在：（1）評估財務績效及狀況，（2）進行管理課責，以及（3）提供資訊供作決策制定。
報導個體	
機構單位及部門： 統計報導單位是一個機構單位，其定義是自身有能力擁有資產、承擔負債並以自己的名義從事經濟活動的個體。報導個體有可能是一個機構單位，但主要是一組機構單位（合併後的部門或子部門）。 控制權及經濟活動的性質，決定報導個體的合併及範圍。一般政府部門不包括主要從事市場活動的機構單位。	經濟個體與合併： 財務報表的報導單位是一個經濟個體，其定義是包括一個或多個受控個體的個體群。 控制權是決定合併那些個體的主要標準，處於最高合併級別政府報導個體，除政府部門之外，還可能包括州政府機構等地方機構，以及主要從事市場活動的政府所有的企業。

資料來源：本研究整理。

報導個體方面，GFS 報導指引與 IPSASs 之間的一項根本差異在於報導個體的定義及合併 (consolidation) 的過程，通常統稱為「確認報導個體界限 (identification of the reporting entity boundary)」。依 GFSM 第二章及 SNA 第四章所述的 GFS 報導指引，機構單位經彙整及合併後將轉入統計層面的部門及子部門。統計報導的重點主要集中在合併後的部門及子部門。儘管在理論上可以編製個別機構單位的 GFS 報導，但通常不發布

(disseminated) 個別單位的單獨統計報導。對經濟體中各個體的分析著眼於其持有資產及負債，以及對所持資產及負債充分行使經濟所有權的能力，以便確定該個體可否被視為一個機構單位。

一般政府部門包含主要從事非市場（包括再分配）活動的政府控制單位。儘管公共部門包含所有受政府控制的居民個體，包括從事市場活動的公共公司在內，但非市場活動決定一般政府部門作為公共部門內一個單獨子部門的界限劃定。一般政府部門不包括主要從事市場活動的機構單位。一般政府部門提交合併後的資料，這意味著一般政府部門單位之間的交易及存量部位被消除。

在 IPSASs 中，報導個體是指編製 GPFRs 的政府或其他公共部門組織、計畫或可辨認的活動。報告的編製究竟屬於強制性還是自願性，將因司法管轄區而異。報導個體的一個主要特性是使用者須依靠 GPFRs 來獲取有關該個體的資訊。報導個體可能是報導個體群（group reporting entity）。

報導個體群由兩個或兩個以上單獨個體組成，這些個體按單一個體的形式表達 GPFRs。凡有權且有能力的指導一個或多個其他個體的活動以便從這些個體的活動中獲益的個體，即可被認為報導個體群。報導個體群也可能會因其有權且有能力的指導的個體的活動而背負財務負擔或損失。符合這些條件的個體可被稱為控制個體（controlling entity），根據可行使權力規管另一個體的財務及營運政策，從而從該個體的活動中獲益的原則，享有規定的控制權。

IPSASs 及 GFS 對合併個體的要求有所不同。在 IPSAS 第 35 號公報「政府合併財務報表（Consolidated Financial Statements）」（簡稱 IPSAS 35），合併財務報表是指一群個體按單一個體的形式

提交的財務報表，這即意味著由控制個體合併其所控制的所有個體的財務報表，而不論這些個體是否是：(1) 居民單位，(2) 市場（非市場）個體，還是(3) 等同於市場個體的 IPSASs 約當單位，即公共部門商業個體。此與一般政府部門的合併方法不同，在一般政府部門合併中，非居民及居民之市場機構單位將以淨投資單列一欄，而非將其完全合併為一般政府部門。

然而，IPSASs 提供了關於一般政府部門財務資訊的揭露。IPSAS 第 22 號公報「關於一般政府部門財務資訊之揭露 (Disclosure of Financial Information about the General Government Sector)」(簡稱 IPSAS 22) 特別指出，除 IPSAS 35 不予適用外，其餘 IPSASs 皆適用。

(二) 我國政府會計資訊與政府財政統計資訊報導範圍之差異

本小節探討我國政府會計資訊（以中央層級政府之整體資產負債表為代表）與政府財政統計資訊（以財政統計年報及國民所得統計年報為代表）報導範圍之差異，詳細說明如下。

中央總會計整體資產負債表，依中央總會計制度規定，其報導之範圍應包括：公務機關及營業基金、作業基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金等特種基金。實務上，整體資產負債表係就中央政府各公務機關執行總預算（含特別預算）與特種基金執行附屬單位預算之財務狀況編製之。至於政府代管或依法設立之信託基金、依法應編列預算送立法院之行政法人與政府捐助財團法人等，目前非屬其報導範圍。

財政統計年報，按收支機構性質別分類，將公營非金融公司企業（公營企業）、公營金融機構（公營機構）及一般政府【包括中央政府（含受其監督指揮且屬非市場性之非營利機構）、地方政

府(含受其監督指揮且屬非市場性之非營利機構)、社會安全基金】等三部門合併即為公共部門。就中央層級政府而言，財政統計年報所稱之一般政府，係指中央政府(含受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構)、中央政府之社會安全基金；所稱之公共部門，係一般政府之中央政府(含受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構)、中央政府之社會安全基金及中央公共公司(包括國營非金融公司企業、國營金融機構)之合併。此外財政統計年報亦將政府區分為廣義與狹義兩種涵義，廣義的政府包括各級政府及公營事業等，通常稱為公共部門；狹義的政府則指各級政府總預(決)算所列歲入歲出總額及社會安全基金，通常稱為一般政府。

實務上，財政統計年報所列各級政府收支，僅包含中央、地方政府總及特別預(決)算的收支彙編。⁵³就中央層級政府而言，僅列入中央政府公務機關之總預(決)算及特別預(決)算的資料彙編，而營業基金、非營業基金⁵⁴、政府代管或依法設立之信託基金、依法應編列預算送立法院之行政法人、政府捐助財團法人等機構，目前皆未列入財政統計年報中。

我國國民所得統計年報所關注之政府，與 SNA 相類似，係指一般政府。範圍包括各級政府、受政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構，如非營業基金、行政法人及政府出資且控制的財團法人(即政府捐助財團法人)等⁵⁵及社會安全基金。至於公營事業

⁵³ 資料來源：中華民國 109 年財政統計年報之財政統計名詞解釋一、財政收支(一)有關收支範圍方面，頁 257。

⁵⁴ 本節所稱非營業基金僅指作業基金、特別收入基金、債務基金及資本計畫基金而已，不包括信託基金。

⁵⁵ 依 GFSM 之定義，非營業基金應歸類為一般政府或公共公司，而不是非市場性之非營利機構；至於行政法人因其規範大致與政府捐助財團法人相同，故將其歸類為非市場性之非營利機構並無不妥。

(包括公營非金融公司企業及公營金融機構)，並未列入其報導範圍。⁵⁶國民所得統計年報政府收支編算的基本資料，係以各級政府、屬於政府部門之非營利機構，及社會安全基金年度預決算及會計月報為依據，按季統計主要採用會計月報彙編，並依決算揭露之細部資料進行年修正。各級政府會計資料之歲入除賦稅收入採實徵數外，其他依公庫收入資料統計；歲出則按會計月報用途別科目分類彙總，用途別分類表現之經濟性質大致與 SNA 概念相符，惟部分科目仍須進一步根據國民經濟會計需要重新劃分或估算，並剔除政府間移轉收支重複列計數，再予以彙總。⁵⁷

實務上，就中央層級政府而言，國民所得統計年報所稱之一般政府，係指中央政府（含公務機關及符合一般政府定義之非營業基金）、中央政府之社會安全基金（含符合定義之信託基金及非營業基金）、受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構（含行政法人及政府捐助財團法人）。營業基金（即國營事業，包括國營非金融公司企業及國營金融機構）及符合公共公司定義之非營業基金等公共公司部門之資料則不納入。此外，中央政府之特別預（決）算資料，目前亦納入國民所得統計年報中。

茲將財政統計類（財政統計年報、國民所得統計年報）與會計類（中央總會計整體資產負債表）報表，實務上關於中央層級政府報導範圍之比較，彙整於表 2-2。

⁵⁶ 資料來源：108 年國民所得統計年報之附錄一，頁 98。

⁵⁷ 資料來源：108 年國民所得統計年報之附錄二，頁 112。

表 2-2 財政統計類與會計類報表報導範圍之比較

報導範圍 \ 報表類型			財政統計 年報	國民所得 統計年報	中央總會計 整體資產 負債表
一般政府	中央政府	各機關單位 (註2)	V	V	V
		非營業基金 符合一般政府定義者	X	V	V
		非營業基金 不符合一般政府定義者	X	X	V
	中央政府所轄之社會安全基金		X	V	非營業基金V 信託基金X
	受政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構		X	行政法人V 政府捐助財團法人V	X
公共公司	營業基金	國營非金融公司企業	X	X	V
		國營金融機構	X	X	V
	符合公共公司定義之非營業基金		X	X	V

註1：以中央層級政府為例，V指列入其報導範圍，X則指不列入其報導範圍。地方政府分類及處理邏輯與中央政府並無不同。

註2：含總預（決）算及特別預（決）算。

由該表可知，就中央層級政府而言，財政統計年報與國民所得統計年報之報導範圍之差異主要在於對一般政府組成部分之認定。實務上，財政統計年報之一般政府僅列入公務機關之資料而已，國民所得統計年報之一般政府則列入中央政府（含公務機關及符合一般政府定義之非營業基金）、中央政府之社會安全基金（含符合定義之信託基金及非營業基金）及受中央政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構（含行政法人及政府捐助財團法人）。

此外由該表亦可得知，就中央層級政府而言，整體資產負債表、財政統計年報及國民所得統計年報之報導範圍之差異，主要

在於是否將社會安全基金、受政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構（含行政法人及政府捐助財團法人）及公共公司部門列入報導範圍。實務上，整體資產負債表不將信託基金、行政法人及政府捐助財團法人列入報導範圍，但公務機關及營業基金、作業基金、特別收入基金、債務基金、資本計畫基金等特種基金則列入報導範圍；財政統計年報及國民所得統計年報皆不將公共公司，包含營業基金及符合公共公司定義之非營業基金，列入報導範圍；國民所得統計年報將行政法人、政府捐助財團法人及所有符合一般政府及社會安全基金定義之基金列入報導範圍，財政統計年報則不將其列入報導範圍。

（三）對我國會計資訊與財政統計資訊報導範圍之建議

如前所述，由於政府會計資訊及政府財政統計資訊之報導目標及報導個體皆有所差異，故實務上若想對這兩套資訊所包括之報表進行趨同，或者想對這兩套資訊所包括之報表之差異進行調節，都將是相當艱難的任務。未來若想要對兩者進行資訊趨同或差異調節時，勢必應擁有兩者之所有完整交易資料，並且將上述資料進行編製、比較及對照後，方能完成上述資訊趨同及差異調節之任務。依目前我國政府會計資訊及政府財政統計資訊提供現況，採用 IPSAS 22 之資訊揭露方式，可能是較為可行的做法。

依 IPSAS 22 第 1 段，該準則旨在規範選擇在其合併財務報表中表達一般政府部門資訊的政府的資訊揭露。對政府的一般政府部門做出適當資訊揭露能夠增強財務報告的透明度，從而使資訊使用者更好地了解政府的市場活動與非市場活動之間的關係，以及財務報表與統計基礎財務報導之間的關係。

依 IPSAS 22 第 6 段，IPSASs 財務報表僅將受控個體納入合併範圍，而統計基礎財務報導沒有這一限制。在一些國家或地區，中央政府控制州（或省）政府個體及地方政府個體，故而中央政府財務報表將州（或省）政府及地方政府合併在內；但在另一些國家或地區則並非如此。然而，在所有的國家或地區，統計基礎財務報導都是彙總了所有層級政府的一般政府部門；因此，在一些國家或地區，一般政府部門含括的單位中有一些單位沒有被納入財務報表的合併範圍。IPSAS 22 是將政府合併財務報表進行分類，所以其禁止表達那些屬於一般政府部門但不納入政府財務報表合併範圍的個體。

依 IPSAS 22 第 12 段，在許多國家或地區，編製及表達既滿足財務報表資訊品質特性，又滿足相關審計要求的一般政府部門數據，可能會大大增加財務報表編製者及審計部門的工作量，並增加財務報表複雜程度。這在尚未依統計基礎財務報導編製基於一般政府部門資訊或含括一般政府部門資訊的財務報表的國家或地區，尤為明顯。此外在一些國家或地區，資訊使用者並非依靠財務報表取得一般政府部門資訊。在這些國家或地區，財務報表編製及表達一般政府部門資訊的成本可能要大於效益。因此，IPSAS 22 允許但不要求揭露一般政府部門資訊。是否在財務報表中揭露一般政府部門資訊，由各國或地區政府或其他權力機構決定。

依 IPSAS 22 第 46 段，該準則並不要求將合併財務報表中的一般政府部門資訊，調節至基於統計基礎財務報導的一般政府部門資訊。這是考慮到要求所有的國家或地區都做到這一點可能實務執行十分困難，還可能不符合成本效益原則。但是，IPSAS 22 允許在附註中提供此一資訊。

綜上所述，由於我國目前尚未完整編製 IPSASs 所要求之會計報表，也沒有完整提供 GFSM 及 SNA 所要求之財政統計報表，因此若想調節這兩套報表，除了可能實務執行十分困難外，還可能不符合成本效益原則。相對而言，參照 IPSAS 22 之資訊揭露方式較為可行。

第三章 收入認列會計規制之探討

本章將分別說明 IPSASs 收入認列現行規定、受 IFRS 第 15 號公報「客戶合約之收入 (Revenue from Contracts with Customers)」(簡稱 IFRS 15) 之影響、IPSASB 發展中的第 70 號草案「具履約義務⁵⁸之收入 (Revenue with Performance Obligations)」(簡稱 ED 70) 及第 71 號草案「不具履約義務之收入 (Revenue without Performance Obligations)」(簡稱 ED 71) 與現行 IPSASs 之比較並整理國內政府會計收入認列規制。

第一節 IPSASs 收入認列現行規定與發展

(一) IPSASs 收入認列相關規定現況

IPSASs 現有三個準則公報規範收入，包含 IPSAS 第 9 號公報「對價交易收入 (Revenue from Exchange Transactions)」(簡稱 IPSAS 9)、IPSAS 第 11 號公報「建造合約 (Construction Contracts)」(簡稱 IPSAS 11) 及 IPSAS 第 23 號公報「無對價交易收入 (稅課及移轉) [Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)]」(簡稱 IPSAS 23)，摘要如表 3-1。然而自實行以來，實務上不易以對價／無對價區分收入交易等問題仍有待解決，更重要的是，2014 年 IFRS Foundation 公布 IFRS 15 取代舊公報後，便與 IPSASs 現行準則出現歧異。⁵⁹

⁵⁸ performance obligation 於我國金管會認可的 IFRS 15 正體中文版譯為「履約義務」。

⁵⁹ IFRS 15 已取代國際會計準則第 11 號公報「建造合約 (Construction Contracts)」(簡稱 IAS 11)、國際會計準則第 18 號公報「收入 (Revenue)」、IFRIC13「客戶忠誠度計畫 (Customer Loyalty Programmes)」(簡稱 IAS 18)、國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造協議 (Agreements for the Construction of Real Estate)」(簡稱 IFRIC 15) 及國際財務報導解釋第 18 號「客戶資產之移轉 (Transfers of Assets from Customers)」(簡稱 IFRIC 18) 等規定。。

IPSASB 認為 IPSASs 應與 IFRSs 原則上趨於一致，也認為收入及費用認列對 IPSASs 觀念架構非常重要，同時也可回應利害相關人應用原有 IPSASs 收入認列相關準則提供的諸多反饋，因此便將收入議題列為近年最重要的發展專案。⁶⁰IPSASB 於 2015 年開始討論，2017 年發布「諮詢文件（consultation papers）」，之後發展為數個「草案（exposure drafts，簡稱 ED）」，包含 ED 70 及 ED 71。該等草案業於 2021 年 1 月完成意見徵求，⁶¹預計於 2022 年 6 月完成準則核准程序。⁶²

表 3- 1 IPSASs 收入認列現行準則之主要內容

IPSAS 9 「對價交易收入」 2001 年發布，預計以 ED 70 取代	• 內容大部分來自 IAS 18「收入（Revenue）」，重大差異是 IPSAS 9 對收入之定義未包含一般正常活動（ordinary activities），因對公共部門不易定義。IAS 18 已由 IFRS 15 取代。 • 起點：提供服務、銷售商品或用個體資產產生利息、權利金、股利及類似分配之交易存在。 • 收入認列基礎：風險與報酬基礎法，即商品之控制（control）移轉： 1. 經濟效益或服務潛能將流入個體； 2. 該等效益能可靠衡量。 商品：風險與報酬移轉時認列收入； 服務：依完成程度百分比認列收入。 • 衡量：以對價收取或應收時之公允價值衡量。
IPSAS 11 「建造合約」 2001 年發布，預計以 ED 70 取代	• 內容主要取自 IAS 11「建造合約」，與其差異為公共部門建造合約並非皆為商業性合約。IAS 11 已由 IFRS 15 取代。 • 起點：建造合約存在。 • 收入認列基礎：風險與報酬基礎法。

⁶⁰ IPSASB, 2016, CAG Paper, Agenda Item 6, par. 1-6, p.1, <https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/CAG-Agenda-Item-6-Revenue-Combined.pdf>

⁶¹ 依據 IPSASs 之適當程序（due process），對外公開徵求意見期間結束後，尚須考量回應意見、與諮詢顧問小組互動、檢視適當程序是否完備、考慮是否再次公開徵求意見後，始能核准發布或撤銷國際準則。

⁶² IPSASB, 2021, Board Minutes, Agenda Item 8.1.1, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/8-Revenue-Transfer-Expenses_Final.pdf

	• 衡量：若合約之成果可以可靠衡量，依完工百分比認列收入；若成果不確定，依成本可回收程度認列收入。
IPSAS 23 「無對價交易收入（稅課及移轉）」 2006 年發布，預計 依據 ED 71 更新	• 無對價交易收入包含： 1. 稅課； 2. 移轉（無論現金或非現金），包括補助、債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈、及收取優惠貸款之市場外部位 • 起點：可能產生收入之資產之權利存在。 • 收入認列基礎為資產之控制移轉： 1. 判定是否符合資產認列要件，即 (1) 該資產所含之未來經濟效益或服務潛能，很有可能流入至該個體；及 (2) 該資產之公允價值能被可靠衡量。 2. 判定是否有所有者投入（owner's contribution）。 3. 認列所有現時義務。 判定現時義務滿足程度之核心為資產移轉之附加條件（conditions）或限制（restrictions）。附加條件為該資產未來經濟效益或服務潛能應由接收方使用，同時特定或未來經濟效益或服務潛能亦必須返還予移轉方；限制為限制或引導被移轉資產使用目的之條款，但並未載明如未符合該限制，未來經濟效益或服務潛能應返還予移轉方。 4. 依資產認列及現時義務滿足程度認列收入。 • 衡量： 1. 資產以取得日之公允價值衡量； 2. 負債以報導期間結束日達成現時義務之最佳估計值衡量； 3. 收入為淨資產之淨增加數； • 未提供後續衡量之指引。 • 收入交易有可能兼有對價及無對價部分。對價組成部分應以其他準則處理；若無法區分對價／無對價，則視為無對價交易處理。

資料來源：整理自 IPSASB 會議文件。⁶³

⁶³ IPSASB, 2015, Board Paper, Agenda Item 6.1, par. 10, p. 3,

（二）IFRS 15 主要內容及對 IPSASs 的發展影響

IFRS 15 採用履約義務法（performance obligation approach）的嶄新觀點，取代 IAS 舊有準則的風險與報酬基礎法（risks-and-rewards based approach），其規範內容摘要如表 3-2。IFRS 15 的核心原則為，個體以對另一個體應收取之對價金額認列收入，以換得提供予客戶之商品或勞務。一方面，應認列收入以反映資產之控制移轉予客戶；另一方面，收入認列金額應等於個體滿足履約義務而有權取得之對價。而這個核心原則實際上以五個步驟執行，包括辨認客戶合約、辨認客戶合約之履約義務、決定交易價格、分攤交易價格，以及當履約義務滿足時認列收入。

表 3-2 IFRS 15 之主要內容

IFRS 15 「客戶合約之收入」 2014 年發布，取代 IAS 18 等公報	• 與 IAS 18 之差異為付款時點不影響收入認列，而須視履約義務何時滿足。 • 起點：客戶合約存在。 • 收入認列基礎為依據合約提供予客戶之商品或服務之控制移轉： 商品：控制移轉時認列收入； 勞務：依合約之履約義務滿足程度認列收入。⁶⁴ • 對資產之控制指主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。控制包括有能力防止其他企業主導資產之使用以及防止其他企業取得資產之效益。 • 收入認列的五個步驟： 1. 辨認客戶合約： (1) 合約之各方已經以書面、口頭或依其他商業實務慣例核准該合約，且已承諾履行各自之義務； (2) 企業能辨認每一方對將移轉之商品或勞務之權利； (3) 對將移轉之商品或勞務能辨認付款條件；
--	--

https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/agenda_item_6_combined-v1.pdf

⁶⁴ IFRS 15 用語「service」依金管會認可之版本譯為「勞務」，唯本研究認為該用語於公共部門情境譯為「服務」較妥適，故於指涉公共部門相關收入時均暫譯為「服務」。

	(4) 該合約具商業實質（亦即，因該合約而預期企業未來現金流量之風險、時點或金額會改變）；及 (5) 企業移轉商品或勞務予客戶以換得有權取得之對價，很有可能將收取。 2. 辨認客戶合約之履約義務： (1) 一項履約義務為下列兩者之一： (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或 (b) 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務。 (2) 可區分係同時符合下列條件商品或勞務： (a) 客戶可自該商品或勞務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（亦即該商品或勞務能被區分）；及 (b) 企業移轉該等商品及勞務予客戶之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認（亦即該商品或勞務依合約之內涵係可區分）。 3. 決定交易價格，應考量： (1) 變動對價，包含變動對價估計值之限制； (2) 合約中存在之重大財務組成部分； (3) 非現金對價； (4) 付給客戶之對價。 4. 分攤交易價格； (1) 分攤交易價格之目的，係為使企業能描述其移轉每一項所承諾商品或勞務予客戶以換得相對應預期有權取得之對價金額。 (2) 為達上述目的，除分攤折扣之例外規定及分攤包含變動金額之對價例外規定外，企業應以相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至合約之每一履約義務。 5. 當履約義務滿足時認列收入。 履約義務可能隨時間逐步滿足（通常是承諾移轉勞務予客戶），或於某一時點滿足（通常是承諾移轉商品予客戶）。 若符合下列任一條件，企業應隨時間逐步認列收入： (1) 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履
--	--

	約所提供之效益； (2) 企業之履約創造或強化一資產，該資產於創造或強化之時即由客戶控制；或 (3) 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產，且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。 • 衡量：於（或隨）滿足履約義務時，將分攤至該履約義務之交易價格金額認列為收入。
--	--

資料來源：本研究整理。

IFRS 15 採用「是否具履約義務」為區分收入交易的判準，而 IPSASs 現行公報則仍以「對價／無對價」區分收入交易，⁶⁵便成為主要差異。而這個差異並不只表現在收入分類，而是公報內容架構的大幅修改。IPSASB 初期針對二個策略問題，其一是 IFRS 15 採用履約義務法是否可直接應用於公共部門，因公共部門仍可能有個體收入來自具履約義務之協議（binding arrangement，合約即為具履約義務協議的一種）、卻不符 IFRS 15 規定之要件；其二是利害相關人應用 IPSAS 23「無對價交易收入（稅課及移轉）」規定時經常提出的實務問題，包括必須立即認列收入的規定對跨年度補助難以適用，以及唯有明確訂定退款條件始能認列負債等。

針對這些問題，IPSASB 決定將收入區分為三類（如表 3-3），分別探索及發展相應的規定。分類 A 及 B 之收入發展為 ED 70「具履約義務之收入」，採用 IFRS 15 之內容加以擴充，以取代 IPSAS 9；分類 C 則發展為 ED 71「不具履約義務之收入」，配合 ED 70 的觀念更新 IPSAS 23。在此架構下，所有收入交易均應歸屬於 ED 70 或 ED 71，如圖 3-1；而 ED 70 與 ED 71 之範圍及關聯整理如

⁶⁵ 依 IPSASs 定義，對價交易係某個體收受資產或服務或消滅負債，並直接給予另一個體約當等值金額（approximately equal value，主要形式為現金、商品、服務，或資產使用權）作為交換；無對價交易為對價交易以外之交易，指某個體接受另一個體價值時，並未直接給予約當等值作為交換；或其給予另一個體價值時，並未直接收到約當等值作為交換。

表 3-4。IPSASB 希望這套規定能提供更直覺的收入分類方式，以及新的認列及衡量模式。⁶⁶

表 3-3 收入依特性分類及適用方法

分類	特性	方法	草案
A	收入交易屬 IFRS 15 規定範圍內	IFRS 15 之履約義務法： IPSASs 趨近 IFRS 15	ED 70
B	收入及費用交易與是否滿足履約義務有關，但未必包含 IFRS 15 規定範圍內之所有交易特性	公共部門履約義務法： IPSASs 以 IFRS 15 為參照點，重新表述並擴充履約義務法於公共部門之應用	
C	收入交易與是否滿足履約義務無關	IPSAS 23 法： 涵蓋非屬 A 或 B 類之交易	ED 71

資料來源：IPSASB, 2016, CAG Paper⁶⁷

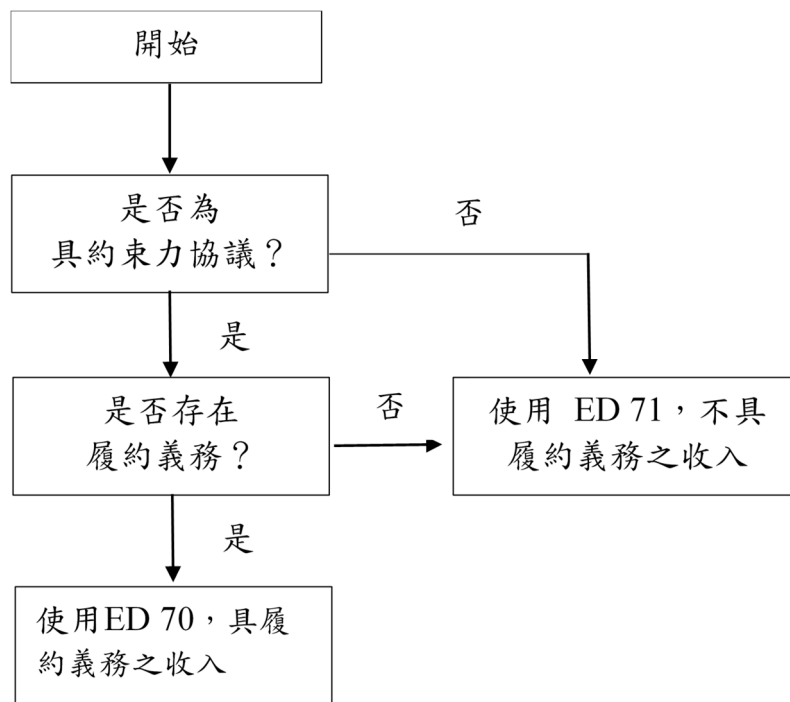


圖 3-1 收入交易之範圍
(資料來源：IPSASB 摘要文件⁶⁸)

⁶⁶ 資料來源：<https://www.ipsasb.org/news-events/2020-02/ipsasb-issues-exposure-drafts-revenue-and-transfer-expenses>

⁶⁷ IPSASB, 2016, CAG Paper, Agenda Item 11.5, p. 1, <https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/CAG-Agenda-Item-6-Revenue-Combined.pdf>

⁶⁸ IPSASB, 2020, At a Glance - Exposure Draft (ED) 70 Summary, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-ED-70-At-a-Glance.pdf>

表 3-4 ED 70 與 ED 71 範圍及關聯

描述	具履約義務之收入 (ED 70)	不具履約義務之收入 (ED 71)		
		具現時義務	不具約束力協議	稅課
個體A自個體B購買商品或服務，供個體A自用	✓			
個體A自個體B購買商品或服務，予第三方受益者使用	✓			
個體A移轉資源予個體B，產生個體B之現時義務		✓		
個體A移轉資源予個體B，無特定要求			✓	
個體A支付稅課予個體B				✓

資料來源：整理自IPSASB摘要文件。⁶⁹

第二節 ED 70 之主要內容

由於 IPSASB 認定 IFRS 15 符合 IPSASs 觀念架構定義之收入係「個體財務狀況之淨增加，非屬所有者投入產生之增加」，為維持與 IFRS 一致，ED 70 幾乎直接採用 IFRS 15 之規定為主要內容，如下表。

表 3-5 ED 70 之主要內容

目的	建立個體應適用之原則，以對財務報表使用者報導有關由購買方具約束力協議所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之有用資訊。
核心原則	依以下步驟認列收入： 步驟 1：辨認與購買方具約束力協議； 步驟 2：辨認具約束力協議之履約義務； 步驟 3：決定交易價格； 步驟 4：將交易價格分攤至具約束力協議之履約義務；及 步驟 5：於（或隨）個體滿足履約義務時，認列為收入。
主要定義	具約束力協議：兩方之協議，該協議產生可執行之權利及義務。合約即為一種具約束力協議。

⁶⁹ 同前註，p.3。

	- 具約束力協議資產：個體因已移轉商品或服務予購買方或第三方受益者而對所換得之對價之權利，該權利係取決於隨時間經過以外之事項。 - 具約束力協議負債：個體因已自購買方收取（或已可自購買方收取）對價而須移轉商品或服務予購買方或第三方受益者之義務。 - 合約：兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。 - 對資產之控制：主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘經濟效益或服務潛能之能力。控制包括有能力防止其他個體主導該資產之使用或取得該資產之經濟效益或服務潛能。 - 客戶：與個體訂定合約並以對價換得該個體正常活動所產出之商品或服務之一方。 - 履約義務：購買方具約束力協議中對購買方或第三方受益者移轉下列兩者之一之承諾： (1) 可區分之單一商品或服務（或一組商品或服務）；或 (2) 以相同模式移轉予購買方或第三方受益者之幾乎相同的一系列可區分商品或服務。 - 購買方：依具約束力協議付費換得個體正常活動所產出之商品或服務之一方，用以： (1) 供自身耗用；或 (2) 移轉予第三方受益者。 - 收入：報導期間內經濟效益或服務潛能之總流入，造成淨資產／權益增加，但不包含所有者之投入所產生之淨資產／權益增加。 - 單獨售價：個體向購買方或第三方受益者單獨提供所承諾之商品或服務之價格。 - 第三方受益者：由其他兩方之交易中獲益之個體、家戶或個人，包含收取商品、服務或其他資產。 - 交易價格：個體預期有權取得之對價金額，但不包含代第三方收取之金額。
五步驟架構	步驟一：辨認具約束力協議 須符合下列所有條件： (1) 具約束力協議之各方已經以書面、口頭或依其他實務慣例核准該具約束力協議，且已承諾履行各自之義務； (2) 個體能辨認每一方對將移轉之商品或服務之權利；

	(3) 個體對將移轉之商品或服務能辨認付款條件； (4) 該具約束力協議具經濟實質；及 (5) 個體很有可能將收取其移轉商品或服務予購買方或第三方受益者以換得有權取得之對價。 步驟二：辨認履約義務 履約義務為下列兩者之一： (1) 可區分之單一商品或服務（或一組商品或服務）；或 (2) 以相同模式移轉予購買方或第三方之幾乎相同的一系列可區分商品或服務。 若同時符合下列條件時，對購買方承諾之商品或服務係可區分： (1) 購買方可自該商品或服務本身或連同購買方輕易可得之其他資源獲得經濟效益或服務潛能；及 (2) 個體移轉該等商品或服務予購買方或第三方受益者之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認。 步驟三：決定交易價格 應考量所有下列各項之影響： (1) 變動對價； (2) 變動對價之估計值及其限制； (3) 合約中存在之重大財務組成部分； (4) 非現金對價；及 (5) 付給購買方之對價 步驟四：將交易價格分攤至履約義務 分攤交易價格之目的，係為使個體能描述其移轉所承諾商品或服務予購買方或第三方受益者，以換得之預期有權取得之對價金額。 為符合上述目的，除分攤折扣及分攤包含變動金額之對價規定外，個體應以相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至具約束力協議中可辨認之每一履約義務。 步驟五：滿足履約義務 個體將所承諾之商品或服務（即資產）移轉予購買方或第三方受益者而滿足履約義務時應認列收入。資產係於（或隨）購買方或第三方受益者取得對該資產之控制時被移轉。
其他指引	• 隨時間逐步滿足之履約義務

	• 衡量履約義務完成程度 • 取得具約束力協議之增額成本 • 履行具約束力協議之成本 • 交易價格之變動 • 攤銷及減損
表達與揭露	• 個體應視履約情形於財務狀況表將該具約束力協議列報為具約束力協議資產或具約束力協議負債。對於對價之無條件權利應單獨列報為應收款。 • 揭露目的係使個體揭露足夠資訊，俾使財務報表使用者了解具約束力協議移轉商品或服務予購買方或第三方受益者所產生收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性。應揭露所有下列各項質性及量化資訊： (1) 購買方具約束力協議； (2) 重大判斷及判斷之改變；及 (3) 自取得或履行購買方具約束力協議之成本中所認列之任何資產。
過渡規定	得選下列方式之一追溯適用： • 全面追溯，依IPSAS第 3 號公報「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定；或 • 修正追溯，初次適用日認列累積影響數。

資料來源：本研究整理。

除直接參採 IFRS 15，如前所述，ED 70 為因應公共部門議題而有部分修正，包括適用範圍、認列收入及對價之條件及範例；另，ED 70 也提供額外指引如對價收取機率、若無市場資訊如何決定單獨售價、個體被強制滿足履約義務之揭露、收入細分之揭露，及非合約性應收款之後續衡量等。

ED 70 與 IPSAS 9 及 IPSAS 11 之差異，主要在於收入須依履約義務滿足情形認列、衡量方式以交易價格取代公允價值，並另外提供變動對價之估計值及其限制、重新評估服務之對價、非現金對價、付給購買方之對價、交易價格分攤及變動之規範，以及相關表達之指引。

第三節 ED 71 之主要內容

IFRS 15 對 IPSASs 產生衝擊，而 IPSASB 以其為基礎發展 ED 70 以規範具履約義務之收入、取代原本規範對價交易收入之 IPSAS 9。而原本規範無對價交易收入之 IPSAS 23，為維持與 ED 70 用語及觀念之一致，便須進行相應調整，因此 IPSASB 發展 ED 71 以更新 IPSAS 23，主要內容整理如下表。

表 3- 6 ED 71 之主要內容

目的	建立個體應適用之原則，以對財務報表使用者報導有關由不具履約義務交易所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之有用資訊。
核心原則	移轉收受者應依交易連帶之現時義務滿足程度認列資產及相關收入。
主要適用範圍	• 稅課； • 資本移轉； • 移轉（無論現金或非現金），包含債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈、及收取優惠貸款之市場外部位。
主要定義	• 資本移轉：具約束力協議所產生之現金或其他資產流入，明定移轉收受者取得或建造非金融資產並將由移轉收受人控制。 • 合格支出：依具約束力協議要求而發生之資源流出。 • 透過稅務系統支付之費用：受益者無論納稅與否均可取得之金額。 • 罰款：公共部門個體收取或應收之經濟利益或服務潛能，為法院或其他執法單位決定違反法律及／或規定之結果。 • 其他強制投入及徵課：依據法律及／或規定已付或應付公共部門個體之現金或其他資產，提供收入予特定政府專案之準備。 • 特定行動：具約束力協議中須由移轉收受者完成之行動。 • 稅式支出：稅法優惠條款賦予僅供特定納稅人而不及於他者之租稅減免。

	• 應稅事項：政府、立法機關或其他主管機關判定應課以稅負之事件。 • 稅課：依據法律及／或規定建置以提供政府收入，強制支付或應付予公共部門個體之經濟利益或服務潛能。稅課不包含因違反法律及／或規定而徵收之罰金或其他罰款。 • 交易價格：移轉收受者預期於不具履約義務交易有權取得之對價金額。 • 移轉：非屬稅課之交易，係個體自另一個體（可能為個人）收取商品、服務或其他資產而不須直接提供任何商品、服務或其他資產以為回報。 • 移轉提供者：提供商品、服務或其他資產予另一個體，而不直接收取任何商品、服務或其他資產以為回報之個體。 • 移轉收受者：個體自另一個體收取商品、服務或其他資產，而不直接提供商品、服務或其他資產予該個體。 • 移轉收受者具約束力協議資產：個體對移轉之權利以滿足現時義務，該權利係取決於隨時間經過以外之事項（例如，該個體之未來履約）。 • 移轉收受者具約束力協議負債：個體因已自移轉提供者收取（或已可收取）金額而須滿足現時義務之義務。
不具履約義務收入交易之原始資源流入分析	• 移轉收受者擁有資源控制權時，應認列不具履約義務收入交易所產生之資源流入而產生之資產。 • 符合資產定義及認列條件時，移轉收受者即被認定控制資源之流入。 • 特定情況下，例如債權人免除負債時，先前認列之負債帳面金額減少可能導致資源流入。 • 在某些案例中，移轉收受者擁有資源流入之控制權也可能附帶須認列為負債之義務，直到義務被滿足。 • 所有者投入不造成收入，因此各種類資源流入應被分析，且任何所有者投入應分別處理。
認列資源流入所產生之資產	• 除服務捐贈外，符合資產定義之不具履約義務交易之資源流入，應僅於以下情況認列為資產： 1. 資產相關未來經濟效益或服務潛能很可能流入移轉收受者；且 2. 資產價值能可靠衡量。
具現時義務之移轉	• 負債之認列：當移轉收受者認列資源流入為資產時，應考量是否存在與流入相關之現時義務而導致負債之認

	列。符合負債定義下，由不具履約義務交易所產生之現時義務應僅於以下情況認列為負債： 1. 包含未來經濟效益或服務潛能之資源很可能流出以履約義務；及 2. 義務之金額可被可靠衡量。 • 收入之認列：不具履約義務但具現時義務之交易產生資源流入時，除就同一流入之未滿足現時義務範圍內認列負債外，應認列為資產，亦應認列收入。於（或隨）移轉收受者滿足不具履約義務交易資源流入之現時義務而認列負債時，應減少認列負債之帳面金額，並認列與該減少金額相等之收入。 • 收入之衡量：不具履約義務但具一個或多個現時義務之收入交易之資產，初始應由移轉收受者於資產符合認列條件之日按交易價格衡量。 • 非現金移轉：移轉收受者應於符合資產認列條件時，按公允價值衡量非現金流入（或對非現金流入之權利），以決定非現金形式之資產交易價格。 • 將交易價格分攤至現時義務：分攤交易價格之目的，係為使移轉收受者將交易價格分攤至每一現時義務之金額，能描述移轉收受者滿足現時義務以換得之預期有權取得之流入金額。 • 負債之原始認列：負債應按於報導日時滿足現時義務所需金額之最佳估計數認列。負債之原始認列之最佳估計限於資源流入認列之相關資產價值。
不具現時義務之移轉	• 收入之認列：當移轉收受者認列不具現時義務交易之資源流入為資產時，應立即認列收入。 • 收入之衡量：不具現時義務交易之收入應以移轉收受者認列之淨資產增加金額衡量。
稅課	• 當應稅事項或其他事項發生其他強迫性投入及徵課，且符合資產認列條件時，移轉收受者應就稅課認列資產，包括其他強制性投入及徵稅。 • 衡量應稅交易產生之資產：與具現時義務移轉之資產衡量相似，應稅交易產生之資產應以交易價格衡量。應稅交易產生之資產應以移轉收受者之資源流入為最佳估計值，估計該等資產之會計政策應考量應稅交易產生之資源流向政府之機率，及該資產之公允價值。當應稅事項與收取稅課之時點分離時，公共部門個體衡量該等交易產生之資產，例如使用以前期收取特定

	稅課、投入或徵課為基礎之統計模型。該等模型包含考量自納稅人收取現金之時點、納稅人聲明，以及應收稅課、投入或徵課與經濟其他事項之關係。 透過稅課系統支付之費用及稅式支出：稅課收入應以總額決定，不應減除透過稅課系統支付之費用。稅課收入總額不得包含稅式支出。
特定移轉準則及要求之適用	- 當移轉之資源符合資產定義且滿足認列資產條件時，移轉收受者應認列與移轉收入之相關資產。 - 資本移轉：具約束力協議產生之資本移轉之資源流入已認列為資產，除就同一流入認列負債之範圍，應認列收入。 - 服務捐贈：移轉收受者得（但非必要）認列服務捐贈之收入及資產。
表達與揭露	- 當具約束力協議之其中一方已履約時，移轉收受者應視移轉收受者履約與移轉提供者移轉間之關係，於財務狀況表將該具約束力協議列報為移轉收受者之具約束力協議資產或移轉收受者之具約束力協議負債。移轉收受者應將任何對於移轉之無條件權利單獨列報為應收款。 - 揭露規定之目的係使移轉收受者揭露足夠資訊，俾使財務報表使用者了解不具履約義務之收入所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性。應揭露所有下列各項質性及量化資訊： - 具現時義務之具約束力協議；及 - 重大判斷及判斷之改變。 - 移轉收受者應於一般用途財務報表或附註中揭露： - 按主要類別分別列示期間內認列之不具履約義務交易之收入金額： - 稅課，依稅課主要類別分別列示； - 其他強制性投入及徵課，依其他強制性投入及徵課主要類別分別列示；及 - 移轉，依移轉收入主要類別分別列示。 - 於報導日認列不具履約義務收入之應收款金額； - 於報導日認列具現時義務之移轉資產之負債金額； - 於報導日認列移轉資產要求之相關優惠貸款之負債金額； - 負債免除之金額。 - 移轉收受者應於一般用途財務報表之附註揭露：

	1. 認列不具履約義務交易之收入所採用之會計政策； 2. 就不具履約義務交易之收入主要類別而言，為流入資源之交易價格衡量之基礎； 3. 就移轉收受者於應稅事項或其他強迫性投入及徵課之類似事項發生期間內，無法可靠衡量主要類別之稅課收入、其他強迫性投入及徵課所產生之收入而言，為關於稅課、其他強迫性投入或徵課之性質資訊； 4. 就遺贈、贈與及捐款分別列示捐贈收取之主要類別而言，為主要類別之性質及類型；及 5. 已認列之服務捐贈之質性及量化資訊。
過渡規定	得選下列方式之一追溯適用： • 全面追溯，依IPSAS第 3 號公報「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定；或 • 修正追溯，初次適用日認列累積影響數。

資料來源：本研究整理。

ED 71 與 IPSAS 23 相較，除交易以是否具履約義務區分外，收入認列基礎改為現時義務之存在與滿足、衡量方式以交易價格取代公允價值、增加對資本移轉之指引，並擴充揭露要求以與 ED 70 及 IFRS 15 一致等。

第四節 我國現行收入認列相關規制

預算法第 13 條規定，政府歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還，均應編入其預算。另預算法第 6 條規定，稱歲入者，謂一個會計年度之一切收入，但不包括債務之舉借及以前年度歲計賸餘之移用。換言之，政府收入預算包括：歲入、債務之舉借及以前年度歲計賸餘之移用。

然而預算著重資源配置、調度與執行，與政府會計表述經濟資源運用狀況與效率不同。為兼顧預算會計與財務會計之目的，各機關除應記載各項預算執行情形及辦理決算外，尚應依政府會計準則公報及普會制度，提供依照權責發生基礎編製之財務報表。

（一）收入之預算科目及會計科目

公務機關收到各項收入，除應按歲入來源別預算科目（簡稱預算科目）記載外，尚應依會計法規定為詳確之會計。由於會計法制定已逾四十年，與現今政府會計實務顯有落差，且為因應部分規定過時、與其他法律衝突或適用疑義等，立法院於民國 108 年提案修正通過。主計總處旋即修正相關政府會計規制，作法更符權責發生基礎以與國際接軌。⁷⁰

為呈現我國政府收入處理差異及發展方向，預算科目與收入會計科目對照表整理如表 3-7。我國歲入預算科目之設立主要依財政收支劃分法（如表 3-8），配合會計法修正前，其所設置之收入科目與歲入預算科目較為相符，所採會計基礎較偏向現金收付基

⁷⁰ 行政院主計總處，2020，會計法修正對政府會計之影響與因應，主計月刊，771，p.24-28。

礎。換句話說，雖然報導目的不同，但原始記載方式一致，後續視報導目的再予調整或調節。就科目內涵而言，此時原始記載方式較偏向預算觀點。

因會計法第 29 條⁷¹刪除，強調會計基礎採權責發生基礎、預算基礎採現金基礎，科目內涵不盡相同，進而將會計科目與預算科目分流。⁷²換言之，為直接達成將政府之財物及固定負債等財務資訊均列入平衡表、以完整呈現我國政府財務狀況之目的，⁷³原始會計記載不再採用預算觀點再加以調節，而是直接採權責發生基礎記載。具體影響的科目包括財產收入、營業盈餘及事業收入，以及舉借長期債務收入等。雖然如此，現行普會制度之收入科目仍大致與歲入預算科目相似⁷⁴，兩者皆採來源別分類收入，並依財政收支劃分法所提出之分類架構作為各項收入之科目名稱。

⁷¹ 會計法第 29 條原條文為「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。但營業基金、事業基金及其他特種基金之財物及固定負債為其基金本身之一部分時，應列入其平衡表」。

⁷² 資料來源：「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定修正對照表」之修正說明。

⁷³ 資料來源：「會計法」修正說明。

⁷⁴ 兩者之主要差異為原三級會計科目財產收入及營業盈餘及事業收入，分別改稱為財產收益及投資收益。此外原財產收入及營業盈餘及事業收入項下之四級會計科目，在改稱為財產收益及投資收益後，兩者項下之四級會計科目亦有所調整。上述改變雖為因應會計法第 29 條之刪除，以及能對外提供更加貼近權責發生基礎之會計報告，惟仍須留意會計法第 34 條：「各種會計科目，依各種會計報告所應列入之事項定之，其名稱應顯示其事項之性質；如其科目性質與預算、決算科目相同者，其名稱應與預算、決算科目之名稱相合。」及會計法第 20 條：「各會計制度，不得與本法及預算、決算、審計、國庫、統計等法牴觸；單位會計及分會計之會計制度，不得與其總會計之會計制度牴觸；附屬單位會計及其分會計之會計制度，不得與該管單位會計或分會計之會計制度牴觸」之相關規定，以免顧此失彼。

表 3-7 預算歲入來源別科目與普會制度收入會計科目對照表

歲入來源別預算科目	收入會計科目（修正前）	收入會計科目（修正後）	普會制度修正說明（節錄）
	4 收入 41 收入	4 收入 41 收入	
	4101 公庫撥入數 410101 公庫撥入數	4101 公庫撥入數 410101 公庫撥入數	
稅課收入	4102 稅課收入 410201 稅課收入	4102 稅課收入 410201 稅課收入	
罰款及賠償收入	4103 罰款及賠償收入 410301 罰款及賠償收入	4103 罰款及賠償收入 410301 罰款及賠償收入	
規費收入	4104 規費收入 410401 規費收入	4104 規費收入 410401 規費收入	
財產收入	4105 財產收入	4105 財產收益	處分財產及投資時，其收取之價款不再 認列為收入，應沖減該等財產及投資之 帳面價值後，認列為相關利益或損失。
財產孳息	410501 財產孳息收入	410501 財產孳息收入	
財產售價	410502 財產售價收入		
財產作價	410503 財產作價收入		
廢舊物資售價	410504 廢舊物資售價收入	410502 廢舊物品售價收入	
投資收回	410505 國營事業資本收回		
	410506 非營業特種基金收回		
	410507 投資資本收回		
		410503 財產交易利益	

營業盈餘及事業收入	4106 營業盈餘及事業收入	4106 投資收益	
營業基金盈餘繳庫	410601 營業基金盈餘繳庫		營業基金盈餘繳庫將減列長期投資帳面值，不再列作收入。
非營業特種基金贖餘繳庫（作業基金部分）	410602 非營業特種基金贖餘繳庫		非營業特種基金中之作業基金贖餘繳庫係認列為長期投資之減項，不再認列為收入。至於政府為特定政務目的成立之債務基金、特別收入基金及資本計畫基金，因其不以營利為目的、亦無永久性資本等特性，類同公務機關，故公務機關對其增撥非屬長期投資性質，而該等基金繳庫係屬例外情況，實際發生時將改列「其他收入」科目
投資收益	410603 投資股息紅利	410601 投資股息紅利	對採權益法民營企業及其他政府公營事業之投資，所獲配之現金股息紅利應改列為長期投資帳面價值之減少，不再列為收入。
		410602 投資利益	增列長期投資年度終了評價及處分產生利益時，應認列之投資利益科目及其定義。
捐獻及贈與收入	4107 捐獻及贈與收入 410701 捐獻及贈與收入	4107 捐獻及贈與收入 410701 捐獻及贈與收入	

非營業特種基金賸餘 繳庫（債務基金、特別 收入基金及資本計畫 基金部分） 獨占及專賣收入 工程受益費收入 信託管理收入 補助及協助收入 自治稅捐收入 其他收入	4108 其他收入 410801 其他收入	4108 其他收入 410801 其他收入	
	4120 舉借長期債務收入 412001 舉借長期債務收入		舉借長期債務應認列長期負債，不再列 為收入。

資料來源：本研究整理。⁷⁵

⁷⁵ 資料來源：行政院主計總處「111 年度總預算編製作業手冊」、「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」及「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定修正對照表」。

表 3-8 歲入預算科目之主要法規依據

歲入預算科目名稱（來源別）	主要法規依據
稅課收入	財政收支劃分法第 8 條、第 12 條、第 16 條、第 19 條
獨占及專賣收入	財政收支劃分法第 20 條、第 21 條
工程受益費收入	財政收支劃分法第 22 條
罰款及賠償收入	財政收支劃分法第 23 條
規費收入	財政收支劃分法第 24 條、規費法第 6 條
信託管理收入	財政收支劃分法第 26 條
財產收入	財政收支劃分法第 27 條、第 28 條、國有財產法第 3 條
營業盈餘及事業收入	財政收支劃分法第 29 條
補助及協助收入	財政收支劃分法第 30 條、第 31 條、第 33 條
捐獻及贈與收入	財政收支劃分法第 29 條
自治稅捐收入	地方制度法第 63 條、第 64 條、第 65 條
其他收入	財政收支劃分法第 29 條

資料來源：本研究整理。

（二）收入之定義及分類

依政府會計準則公報第 1 號「政府會計及財務報導標準」第 3 段定義，收入（或收益）係指「一會計期間內經濟效益的增加，以資產流入、增值或負債減少等方式，造成淨資產之增加。公務機關之收入，尚包括公庫撥款造成財務資源之流入部分。」換言之，政府公務機關之收入，可分為經濟效益的增加及公庫撥款造成財務資源流入二類，以下詳細說明之。

1. 經濟效益的增加

(1) 資產流入或增值

依政府會計準則公報第 1 號第 3 段第 1 款之定義，資產係指政府透過交易或其他事項所獲得或掌握之經濟資源，能以貨幣衡量並預期未來能提供經濟效益者。若公務

機關作為產生經濟資源流入或價值增加，使得能以貨幣衡量且具未來經濟效益之淨資產增加，則認定為收入。

(2) 負債減少

依政府會計準則公報第 1 號第 3 段第 2 款規定，負債係指政府因交易或其他事項所發生之經濟資源給付義務。若公務機關作為能減少以貨幣衡量之經濟資源給付義務，使得能以貨幣衡量且具未來經濟效益之淨資產增加，則認定為收入。

2. 公庫撥款造成財務資源流入

公庫（中央政府為國庫）撥款除各公務機關解繳公庫之各項歲入外，尚包括財政部舉借之債務及移用以前年度歲計賸餘，由公庫統收統支。因產生公務機關財務資源流入，故亦認定為收入。

收入分類方面，政府會計準則公報第 2 號「政府收入認列之會計處理」將收入劃分為無對價交易收入、對價交易收入二類。無對價與對價收入之區分原則，係為無償或有償提供財物或勞務以獲得資源。此分類與 IPSASs 現行規定大致趨同，惟 IPSASB 預期以 ED 70 及 ED 71 取代或更新現行規定，宜關注其發展情形以作為我國政府會計收入相關規制精進之參考。

（三）收入認列原則及會計處理

依據政府會計準則公報第 1 號第 14 段，政府收入（或收益）之認列，應依政府會計準則公報第 2 號之規定辦理，整理如下表。

表 3-9 政府會計準則公報第 2 號之主要內容

收入分類	準則規定內容
無對價交易收入	係指政府無償獲得資源。
強制性無對價收入	- 係指政府強制課徵之稅課收入、或收取違反法令、契約規定之罰款及賠償收入等。 - 收入應於符合下列所有條件時認列： - 法令或契約規定之繳納期間或可強制收取權發生； - 資源很可能流入； - 金額能可靠衡量。 - 衡量（下列項目之淨額）： - 依有系統之方法調整估計增補退稅款； - 估計無法收回款項。 - 一政府代其他政府收取強制性無對價收入，後者應依上述規定認列收入。
補助及協助收入	- 補助及協助收入係指不同政府間資源之移轉收入，並可規定用於特定計畫、目的或期間；捐獻及贈與收入係指民間資源提供者自願性移轉資源予政府。 - 收入應於符合下列所有條件時認列： - 資源提供者承諾給付； - 資源很可能流入； - 金額能可靠衡量； - 符合資源提供者所定條件（如有）。 - 符合條件前已移轉之資源應分別作為預付款項或預收款項處理。 - 後續衡量：已認列之收入，若發生無法按照條件履行，導致資源提供者要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應作沖回分錄。
捐獻及贈與收入	
對價交易收入	- 係指政府有償提供財物或勞務所獲得資源。例如，規費收入及信託管理收入等。 - 除另有規定，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。
公庫撥款	- 收入應於下列情形認列： - 收到公庫撥款支應；或 - 公庫集中支付其支出款項。

其他規定	• 特種基金收入之處理： 1. 營業基金、作業基金原則採用民營事業適用之一般公認會計原則處理； 2. 特別收入基金、資本計畫基金及債務基金依法律或政府相關會計公報規定處理。
------	--

資料來源：本研究整理。

1. 無對價交易收入

依政府會計準則公報第 2 號（請參閱表 3-8）與普會制度相關規定（請參閱表 3-7），無對價交易收入包含強制性無對價收入（包括稅課收入、罰款及賠償收入）、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

(1) 強制性無對價收入

A. 稅課收入

根據政府會計準則公報第 2 號第 3 段之規定，收入之金額應依有系統之方法調整估計增補退稅款及估計無法收回款項後之淨額。換言之，應考量稅款回收可能性提列備抵呆稅，而應收稅款減除備抵呆稅之淨額方認列稅課收入。而預估無法收取數，關稅徵課會計制度第 76 點明定可覈實估計或參考以往年度未能收取金額之平均比率估算之。惟徵課會計制度及普會制度第 31 點定有過渡作法，應收稅款可收入數先認列為遞延收入，俟收現時再轉列收入處理。

B. 罰款及賠償收入

與稅課收入相同，公務機關應依有系統之方法估計無法收回之罰款或賠償收入後，以應收帳款扣

除備抵呆帳後之淨額認列為罰款及賠償收入。

(2) 「補助及協助收入」與「捐獻及贈與收入」

- A. 依據預算科目之區分，上級政府對下級政府之資源移轉稱為補助，下級政府對上級政府之資源移轉則稱協助。而捐獻及贈與收入依政府會計準則公報第 2 號第 2 段規定，係指民間資源提供者自願性移轉資源予政府，與補助及協助收入同屬資源之移轉。
- B. 已認列之收入，若發生資源收受者無法按照資源提供者所設定條件履行之情形，導致資源提供者要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應將已認列之補助收入或捐獻及贈與收入作沖回分錄。另依政府會計準則公報第 3 號第 7 段，補（捐）助計畫於執行完成後尚有賸餘款，或發生資源收受者未能完全履行相關規定，資源提供者若可要求收回已支付之部分或全部資源時，於認列支出之當年度作為支出之減項，於以後年度則應列為收入處理。

2. 對價交易收入

依政府會計準則公報第 2 號（請參閱表 3-8）與普會制度相關規定（請參閱表 3-7），對價交易收入包含規費收入、財產收益（含財產孳息收入、廢舊物品售價收入及財產交易利益）、投資收益（含投資股息紅利及投資利益）及信託管理收入等。

- (1) 依政府會計準則公報第 2 號第 6 段規定，除法律或政府會計相關公報另有規定，依其規定辦理外，對價交易收入

應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

(2) 依前述會計法及相關規制修正後，財產收益及投資收益的原始認列方式調整為直接認列損益或依一般公認會計原則處理，取代原本以收付金額認列之預算觀點。相關政府會計準則公報規定如下：

- A. 固定資產或長期股權投資之交換：換入資產應按交換日換出資產之公允價值入帳，換出資產公允價值與帳面金額之差額，應列為收入或支出（政府會計準則公報第 4 號第 7 段及第 5 號第 5 段）。
- B. 固定資產或長期股權投資出售：應將該資產之帳面金額沖減之，其帳面金額與處分價款之差額，應列為收入或支出（政府會計準則公報第 4 號第 12 段及第 5 號第 12 段）。
- C. 採權益法之長期股權投資：年度終了採權益法認列，其結果與帳面金額有增減變動者，應列為收入或支出（政府會計準則公報第 5 號第 7 段）。
- D. 未具重大影響力之長期股權投資：除無公允價值可稽者採成本法外，應於年度終了按各該投資之公允價值評價，其結果與長期股權投資帳面金額有增減變動者，應列為收入或支出（政府會計準則公報第 5 號第 7 段）。
- E. 現金股利：應列為收入，惟收到股利係屬對投資採權益法處理者，應減少該長期股權投資之帳面金額（政府會計準則公報第 5 號第 10 段）。

F. 長期負債：

- a. 提前償還之長期負債，其帳面金額與支付價款之差額，應列為收入或支出（政府會計準則公報第 6 號第 4 段）；
- b. 若指定債務基金辦理長期負債之償付及相關財務運作，原舉債機關將財務資源移轉予債務基金作為償債財源時，債務基金應認列為收入（政府會計準則公報第 6 號第 5 段）。
- c. 債務基金舉借新債時，應於資源很可能流入且金額能可靠衡量時，將舉借數認列為收入（政府會計準則公報第 6 號第 7 段）。

G. 或有資產：應於會計年度終了日進行評估，其結果若幾乎確定可以獲得資源之流入，應認列該項資產及收入（政府會計準則公報第 7 號第 11 段）。

H. 負債準備：清償時，若因保險契約、補償條款或供應商所提供之保固等項目，幾乎確定可以獲得理賠款、補償金、保固給付等，應將其認列為資產及收入，其金額不得超過負債準備之金額（政府會計準則公報第 7 號第 12 段）。

(3) 普會制度交易事項分錄釋例規定，無對價交易收入產生之應收款項有相對備抵呆稅（帳）科目，若為對價交易收入產生之款項則免記載備抵呆帳科目。

3. 公庫撥款

- (1) 政府會計準則公報第 2 號第 7 段規定，公務機關於收到公庫撥款支應或公庫集中支付其支出款項時，認列為收入。
- (2) 依據中央總會計制度所定之「公務機關收入支出表」，公庫撥入及繳付數分別與公庫撥款支出及經收款項相互沖抵為零；而普會制度之收入支出表則以總額分別列示於收入及支出段。
- (3) 由於預算及會計基礎不同，普會制度訂定「預算執行與會計收支對照表」說明調整情形，差異科目包含「公庫撥入數」及「繳付公庫數」等。

第四章 收入特定議題分析

本章將分別就以下收入相關之議題進行探討，內容包含收入會計處理、公庫撥入數列為收入、備抵呆帳之提列，以及稅課收入得先認列為遞延收入等，以下詳細說明之。

第一節 收入會計處理之探討

我國收入規制主要為政府會計準則公報（特別是政府會計準則公報第 2 號）及普會制度，IPSASs 收入規範主要則為 IPSAS 9「對價交易收入」、IPSAS 11「建造合約」及 IPSAS 23「無對價交易收入」。由於我國並未訂定與 IPSAS 11 相應之政府會計準則公報，故以下與 IPSASs 進行比較時將予以忽略（請參閱表 4-1）。

（一）收入定義之比較

就定義而言，我國規制與 IPSASs 均大致將收入定義為經濟效益流入所造成之淨資產增加。我國以「有償／無償提供財物或勞務對價交易所獲得資源」，劃分對價／無對價交易收入。IPSAS 現行公報亦採類似概念，IPSAS 9 所定義之對價交易為「某個體收受資產或服務或消滅負債，並直接給予另一個體約當等值金額作為交換」，而 IPSAS 23 定義無對價交易為「對價交易以外之交易，指某個體接受另一個體價值時，並未直接給予約當等值作為交換；或其給予另一個體價值時，並未直接收到約當等值作為交換」。

然而 ED 70 及 ED 71 則以是否具履約義務劃分，其對履約義務定義為「購買方具約束力協議中對購買方或第三方受益者移轉下列兩者之一之承諾：(a)可區分之單一商品或服務（或一組商品

或服務)；或(b)以相同模式移轉予購買方或第三方之幾乎相同的一系列可區分商品或服務」。

表 4-1 我國收入規制與 IPSASs 收入規範之比較

收入 認列	我國 (政府會計準則公報及普會制度)	IPSASB (IPSAS 9 及 IPSAS 23)	IPSASB (ED 70 及 ED 71)
收入 定義	一會計期間內經濟效益的增加，以資產流入、增值或負債減少等方式，造成淨資產之增加。公務機關之收入，尚包括公庫撥款造成財務資源之流入部分。	個體自身收取或應收取之經濟效益或服務潛能之總流入，造成淨資產／權益增加，但不包含所有者之投入所產生之淨資產／權益增加	報導期間內經濟效益或服務潛能之總流入，造成淨資產／權益增加，但不包含所有者之投入所產生之淨資產／權益增加。
收入 分類	- 對價交易收入 - 規費收入 - 財產收益 - 投資收益 - 其他收入 - 無對價交易收入 - 強制性無對價收入 (1) 稅課收入 (2) 罰款及賠償收入 - 補助及協助收入 - 捐獻及贈與收入 - 其他收入 - 公庫撥款	- 對價交易收入：包含提供服務、銷售商品及他人使用個體資產產生利息、權利金、股利及類似分配之交易及事項。 - 無對價交易收入 - 稅課 - 移轉（無論現金或非現金），包括補助、債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈，及收取優惠貸款之市場外部位。	- 具履約義務之收入：由購買方具約束力協議所產生之收入，該協議包含將承諾之商品或服務移轉予購買方或第三方受益者之履約義務。 - 不具履約義務之收入 - 稅課 - 資本移轉 - 移轉（無論現金或非現金），包含債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈，及收取優惠貸款之市場外部位。

收入 認列標準	- 對價交易收入：除另有規定，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。 - 無對價交易收入：符合下列所有條件時認列： - 法令或契約規定之繳納期間或可強制收取權發生／資源提供者承諾給付； - 資源很可能流入； - 金額能可靠衡量；及 - 符合資源提供者所定條件（如有）。	- 對價交易收入：符合下列所有條件時認列： - 經濟效益或服務潛能將流入個體； - 該等效益能可靠衡量。 - 無對價交易收入：收入認列基礎為資產之控制移轉： - 判定是否符合資產認列要件，即 - 該資產所含之未來經濟效益或服務潛能，很有可能流入至該個體；及 - 資產之公允價值能可靠衡量。 - 判定是否有所有者投入。 - 認列所有現時義務。 - 依資產認列及現時義務滿足程度認列收入。	- 具履約義務之收入（依以下步驟）： - 步驟 1：辨認與購買方具約束力協議； - 步驟 2：辨認具約束力協議之履約義務； - 步驟 3：決定交易價格； - 步驟 4：將交易價格分攤至具約束力協議之履約義務；及 - 步驟 5：於（或隨）個體滿足履約義務時，認列為收入。 - 不具履約義務之收入：移轉收受者應依交易附帶之現時義務滿足程度認列收入： - 分析原始資源流入，判定是否有所有者投入 - 除服務捐贈外，應僅於以下情況認列為資產： - 資產相關未來經濟效益或服務潛能很可能流入移轉收受者；及 - 資產價值能可靠衡量。
--------------------	---	---	--

			3. 具現時義務之移轉：未滿足之現時義務認列負債。依現時義務滿足程度認列收入。 4. 不具現時義務之移轉：認列資產時，應立即認列收入。
--	--	--	---

資料來源：本研究整理。

（二）收入分類之比較

就收入之具體分類而言，承前所述，我國規制將收入分為無對價交易收入、對價交易收入及公庫撥款三類。其中，對價交易收入包含規費收入、財產收益、投資收益等；無對價交易收入則包含強制性無對價收入（包括稅課收入、罰款及賠償收入）、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。IPSASs 現行規範則將收入分為對價交易收入（IPSAS 9）及無對價交易收入（IPSAS 23）二類。其中，對價交易收入包含提供服務、銷售商品及他人使用個體資產產生利息、權利金、股利及類似分配之交易及事項所產生收入；無對價交易收入則包含(a)稅課及(b)移轉（無論現金或非現金），包括補助、債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈、及收取優惠貸款之市場外部位。至於發展中草案則將收入分為具履約義務之收入（ED 70）及不具履約義務之收入（ED 71）二類。其中，具履約義務之收入包含由購買方具約束力協議所產生之收入，該協議包含將承諾之商品或服務移轉予購買方或第三方受益者之履約義務；不具履約義務之收入則包含(a)稅課、(b)資本移轉及(c)移轉（無論現金或非現金），包含債務免除、罰款、遺贈、贈與、捐獻、商品或服務捐贈，及收取優惠貸款之市場外部位。

（三）收入認列之比較

就收入之認列而言，我國規制要求對價交易收入除另有規定外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理；而無對價交易收入則應於符合下列所有條件時認列：

1. 法令或契約規定之繳納期間或可強制收取權發生／資源提供者承諾給付；

2. 資源很可能流入；
3. 金額能可靠衡量；及
4. 符合資源提供者所定條件（如有）。

而 IPSAS 9 規定對價交易收入符合下列所有條件時認列收入：

1. 經濟效益或服務潛能將流入個體；
2. 該等效益能可靠衡量。

IPSAS 23 就無對價交易收入之認列基礎為資產之控制移轉：

1. 判定是否符合資產認列要件，即
 - (1) 該資產所含之未來經濟效益或服務潛能，很有可能流入至該個體；及
 - (2) 資產之公允價值能可靠衡量；
2. 判定是否有所有者投入；
3. 認列所有現時義務；
4. 依資產認列及現時義務滿足程度認列收入。

新草案 ED 70 規範具履約義務之收入依五步驟認列收入：

1. 辨認與購買方具約束力協議；
2. 辨認具約束力協議之履約義務；
3. 決定交易價格；
4. 將交易價格分攤至具約束力協議之履約義務；及
5. 於（或隨）個體滿足履約義務時，認列為收入。

而 ED 71 規範不具履約義務之收入應依交易附帶之現時義務滿足程度認列收入：

1. 分析原始資源流入，判定是否有所有者投入
2. 除服務捐贈外，應僅於符合下列條件時認列資產：
 - (1) 資產相關未來經濟效益或服務潛能很可能流入移轉收受者；及
 - (2) 資產價值能可靠衡量。
3. 具現時義務之移轉：未滿足之現時義務認列負債。依現時義務滿足程度認列收入。
4. 不具現時義務之移轉：認列資產時，應立即認列收入。

簡言之，除公庫撥款（公庫撥入數）外，政府會計準則公報之收入分類方式與現行 IPSAS 9 及 IPSAS 23 相同，係以交易是否具對價關係之判準，規範相應之會計處理原則。因此，目前我國政府會計準則公報與 IPSASs 對收入之會計處理及分類方式大致趨同。

（四）收入會計處理之探討

我國政府會計準則公報第 2 號規定，依據無償或有償提供財物或勞務以獲得經濟資源之區分原則，將收入主要劃分為無對價交易收入及對價交易收入二類。然而該分類方式與普會制度按來源性質劃分收入不同（如表 4-2）。就科目細節而言，政府會計準則公報之信託管理收入、普會制度之財產收益及投資收益，尚無法直接相互參照。

除少數收入科目外，普會制度於交易事項分錄釋例，大致都能對應政府會計準則公報之收入分類。兩者既關聯明確且無明顯扞格，故收入分類之差異對當前政府會計作業影響尚稱有限，將兩者之收入科目修正為一致雖有必要但並非當務之急。目前衝擊較

大的是，預計 2022 年 IPSASB 將以 ED 70 及 ED 71 取代現行公報，屆時政府收入之會計處理將有重大改變。

表 4-2 政府會計準則公報與普會制度之收入分類對照表

規定	政府會計準則公報	普會制度
收入分類	- 無對價交易收入： 1. 強制性無對價收入，例如稅課收入、罰款及賠償收入等； 2. 補助及協助收入； 3. 捐獻及贈與收入。	- 稅課收入 - 罰款及賠償收入 - 捐獻及贈與收入 - 其他收入（補助及協助收入等）
	- 對價交易收入： 1. 規費收入 2. 信託管理收入等	- 規費收入 - 財產收益 - 投資收益 - 其他收入（信託管理收入等）
	公庫撥款	公庫撥入數

資料來源：本研究整理。

依我國政府會計準則公報第 2 號之規定，對價交易除另有規定外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理，而這所指涉的民營事業收入認列規範，IFRS 15 早已改採交易是否具履約義務之區分原則，而與準則公報之分類用語出現歧異。換言之，雖然我國政府會計規制目前大致與 IPSASs 趨同，但已逐漸出現差異，若欲維持與國際接軌，未來應考慮將 ED 70 及 ED 71 之規範內容，納入我國政府會計的重大發展議程。

綜合前述，普會制度與政府會計準則公報關於會計科目名稱之差異，只要於未來修正時將兩者統一即可，目前兩者雖有所不同但尚無修訂之急迫性。然而 IPSASs 關於收入之會計處理及分類

即將發生重大變動，故我國政府會計準則公報關於收入之會計處理及分類將有與 IPSASs 脫勾之壓力，因此本研究建議，俟 ED 70 及 ED 71 正式施行後，應先修正政府會計準則公報第 2 號關於收入之會計處理及分類方式，並增加相關處理指引。接續則配合修正各類會計制度內容，倘若維持現行以收入來源之科目，則提供橋接政府會計準則公報規定之內容及相關釋例。

此外，關於公庫撥款之收入分類方式，亦對財務報表表達產生影響。就本議題而言，政府會計準則公報與普會制度相合，故無分類差異問題。然而，將公庫撥入數列為收入是否妥適，請詳下節分析與討論。

第二節 公庫撥入數列為收入之探討

依政府會計準則公報與普會制度之規定，公務機關執行各項經費由公庫撥款支應者視為收入、機關收取收入等款項繳付公庫者視為支出，而分別以「公庫撥入數」或「繳付公庫數」列示於「收入支出表」之收入段及支出段。然而依據中央總會計制度所定之「公務機關收入支出表」，由於公庫撥入及繳付數分別與公庫撥款支出及經收款項相互沖抵為零，因此該表之收入段並無「公庫撥入數」且支出段也不會有「繳付公庫數」。

就 IPSASs 之收入定義而言，IPSAS 9 及 IPSAS 23 規定收入為個體自身收取或應收取之經濟效益或服務潛能之總流入，造成淨資產／權益增加，但不包含所有者之投入所產生之淨資產／權益增加；ED 70 及 ED 71 對收入之定義則為於一會計期間內經濟效益或服務潛能之總流入，造成淨資產／權益增加，但不包含所有者之投入所產生之淨資產／權益增加。至於公庫撥款實為撥付受款機關依核定預算本就控制之資產，實際並未因此造成機關之淨資產或權益增加。因此，按 IPSASs 現行或發展中之個體收入認列規定而言，公庫撥款不屬於 IPSASs 規定之個體收入範圍。

然而按 IPSAS 第 18 號公報「部門別報導」之定義，若個體財務績效表列報之收入可直接歸屬於某部門，及個體收入可以有合理分攤至某部門，即為部門別收入（segment revenue）。無論來自於預算撥付或類似分配、補助、移轉、罰款、規費、銷售予外部客戶或與同一個體內之其他部門交易，均屬之。⁷⁶而同號公報對部門之定義，係個體可辨認之活動或一組活動，為達成以下目的而單獨表達之財務資訊：衡量組織過去達成目標的績

⁷⁶ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, Segment Reporting, p. 576

效表現，及未來資源分配的決策。⁷⁷我國目前將公庫撥款列為收入，係將公務機關與公庫均視為獨立會計個體，⁷⁸中央總會計制度則為合併報表、沖銷國庫往來科目不予表達，尚稱合理。

綜而言之，若將中央總會計視為報導個體、各機關視為所轄之部門別單位，則現行各機關將公庫撥付數認列收入、於彙入中央總會計前再行沖銷之作法，尚符合 IPSAS 18 之規定。但若將各機關視為獨立報導個體，公庫撥款則不屬於 IPSAS 9 及 IPSAS 23 或 ED 70 及 ED 71 定義之收入，建議配合 ED 70 及 ED 71 之最新國際發展一併調整準則公報、普會制度及相關附註揭露。

⁷⁷ IPSASB, 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, Segment Reporting, p. 569

⁷⁸ 林盈姍，2016，推進新普會制度平衡表及收支累計表之會計處理，主計月刊，721，p.76-83。

第三節 備抵呆帳提列之探討

依據普會制度之交易釋例，無對價交易收入產生之應收款項，於應收發生時除認列收入外，同時應認列備抵呆稅（帳）；而對價交易收入產生之應收款項免提列備抵呆帳。如此，對價交易收入之應收款項未能依實際收現情形予以評價調整，恐未忠實反映政府債權實際價值。對價交易收入或因約定明確、收現期間較短等因素，未必發生無法收回情事。然而，對價交易之型態多元、各有不同收現特性，不能同一而論。仍應視個別交易型態之需要，判斷提列備抵呆帳之必要性及金額。

此外，若依前段所述普會制度之備抵提列原則檢視相關科目設置情形（如下表），實際上欠缺一致性。應收其他基金款為對價交易收入，卻未設置備抵呆帳。

表 4-3 普會制度之收入相關應收及評價科目

會計科目	相應收入性質	評價科目
110301 應收稅款	無對價交易收入	110302 備抵呆稅—應收稅款
110303 應收帳款	對價交易收入或 無對價交易收入	110304 備抵呆帳—應收帳款
110305 應收票據	對價交易收入或 無對價交易收入	110306 備抵呆帳—應收票據
110307 應收剔除經費	無對價交易收入	無
110398 其他應收款	對價交易收入或 無對價交易收入	110399 備抵呆帳—其他應收款
110401 應收其他基金款	對價交易收入	無
110501 應收其他政府款	無對價交易收入	110502 備抵呆帳—應收其他政府款

資料來源：本研究整理自普會制度第 31 點。

就 IPSASs 相關規範而言，IPSAS 第 29 號公報「金融工具：認列與衡量」（簡稱 IPSAS 29）原訂於 2022 年 1 月 1 日起由第 41 號公報「金融工具」（簡稱 IPSAS 41）取代，因受嚴重特殊傳染性肺炎（Covid-19）疫情影響而延後一年實施。⁷⁹亦即除了收入認列有關之 ED 70 及 ED 71 即將上路外，與收入交易有關之金融資產亦將適用全新的公報規範。類似 ED 70 及 ED 71 係因 IFRSs 新規定對 IPSASs 產生影響、而必須調整以維持趨同，金融工具相關規定主要受到 2014 年 IFRSs 實施第 9 號公報「金融工具」影響。過去 IPSAS 29 主要被詬病分類及衡量規範太過複雜，且減損損失需有客觀證據方予認列，影響財務報表使用者之決策判斷。因此，新公報 IPSAS 41 採用單一原則模式分類及衡量金融工具，而就減損損失部分，則提出「預期信用損失（expected credit losses）」模式。⁸⁰

在金融資產之分類與衡量方面，IPSAS 41 規定個體應同時考量兩項測試：(1)「合約現金流量（contractual cash flow characteristics）測試」，即評估金融資產產生的合約現金流量是否完全為支付本金及流通在外本金金額之利息；及(2)「經營模式（management model）測試」，即評估個體管理金融資產之經營模式，以決定適當之金融資產衡量方式。個體若投資僅會產生本金與利息現金流量之純債務工具，應按其投資目的（即管理之經營模式）決定採公允價值（公允價值變動認列於餘絀或其他綜合損益）或攤銷後成本衡量；對於其他非純債務工具投資（如股票、可轉換公司債），則全面採公允價值衡量並將公允價值變動認列為餘絀，僅非持有供交易之權益工具投資（如普通股）可選擇指定公允價值變動認列為其他綜合損益。

⁷⁹ 資料來源：<https://www.ipsasb.org/news-events/2020-11/ipsasb-defers-effective-dates-upcoming-standards-and-amendments>

⁸⁰ 依 IPSAS 41 之用語定義，信用損失指的是個體依據合約可收取之所有合約現金流量與個體預期收取之所有現金流量之差額（亦即所有現金短收），按原始有效利率（或購入或創始之信用減損金融資產之信用調整後有效利率）折現後之金額。

在金融資產減損評估方面，IPSAS 41 不再要求客觀減損證據，而是分三階段認列減損損失：階段一為購入或創始時，以 12 個月預期信用損失衡量備抵損失；階段二為自原始認列後信用風險顯著增加，則按存續期間預期信用損失金額衡量備抵損失；階段三則維持認列存續期間預期信用損失，且以該金融工具攤銷後成本設算利息收入。IPSAS 41 第 87 至 89 段亦針對應收款提供簡化作法，屬 IPSAS 9 規範之對價交易或 IPSAS 23 規範之無對價交易產生之應收款應按存續期間預期信用損失衡量備抵損失，而毋須以三階段執行評估。換言之，IPSASs 要求無論對價或無對價交易產生之應收款，於報導日均應評估債權存續期間預期可能無法回收金額，據以認列備抵損失。

而國內規制就備抵呆帳之計提方式，關稅徵課會計制度第 76 點明定主辦機關可覈實估計或參考以往年度未能收取金額之平均比率估算，提列備抵呆稅—應收稅款。

綜而言之，普會制度目前關於對價交易收入之應收款項無須提列備抵之做法有待商榷；少數應收款項不設置備抵科目而排除了評價需求，另一方面提列備抵的原則又與實際科目設置情形不一致。況且參照即將於 2023 年實施之 IPSAS 41 內容明定對價及無對價交易產生之收入均應於報導日按存續期間預期信用損失衡量備抵損失。因此本研究建議為維持會計處理一致性，建議修正普會制度等相關內容，對價及無對價交易收入產生之應收款項均應提列備抵呆帳。至備抵呆帳之提列，可參照關稅徵課會計制度規定，覈實估計或參考以往年度未能收取金額之平均比率估算，亦應參照 IPSAS 41 以應收款存續期間預期現金流量差額之折現值予以衡量，以維持我國政府會計與國際準則之趨同。

第四節 稅課收入得先認列為遞延收入之探討

會計法第 29 條修正，彰顯我國政府會計實踐權責發生基礎並與國際規範接軌之發展方向。然而，現行徵課會計制度將應收稅款列為遞延收入，有待商榷。普會制度當中，第 31 點明定稅課收入係指依相關稅法規定徵課之稅捐收入。稅課收入於過渡期間得依徵課會計制度規定，對應收稅款可收入數先認列為遞延收入，俟收現時再轉列收入處理。同制度附錄四之註 8 亦提及：配合徵課會計過渡時期之作法，有關應收稅款可收取之收入，參採先進國家作法等，得先認列遞延收入於收取時再轉列收入。

就徵課會計制度而言，依關稅徵課會計制度第 6 點，其採用之會計基礎為權責發生基礎。但過渡時期，應收款項得先採認列遞延收入之作法；依內地稅徵課會計制度第 7 點，其採用之會計基礎為權責發生基礎。但過渡時期，應收款項預估可收入數得先採認列遞延收入之作法。

然依據政府會計準則公報第 2 號，收入應於符合下列所有條件時認列：法令或契約規定之繳納期間或可強制收取權發生、資源很可能流入，且金額能可靠衡量。且須依有系統之方法，調整估計增補退稅款及估計無法收回款項之淨額入帳。換言之，提列備抵呆稅之目的即為依權責發生基礎反映流入時點或金額衡量之不確定性，若稅課收入扣除備抵呆稅後仍遞延入帳則未加以對應，反而較偏向現金收付基礎。

此外，就現行 IPSAS 23 或將施行 ED 71 之規範而言，無對價交易或不具履約義務之交易所產生之收入會計處理，均應於符合要件時，依資產認列程度同步認列收入，而無遞延認列之規範內容。因此我國稅課收入之會計處理，與現行或將施行之 IPSASs 似有未合。

綜而言之，依會計法修法之趨勢及觀念公報明定，我國政府會計採權責發生基礎以認列、表達及揭露財務狀況及績效。而應收稅款遞延至收現時認列稅課收入，該作法既未完全符合權責發生基礎之精神，亦與 IPSASs 規範之收入會計處理內容不盡相符。

本研究建議修改相關規制取消遞延收入之作法，改採以下方式之一：

1. 平時採現金收付基礎，俟報導日調整為權責發生基礎（估列應收稅款及備抵呆稅）；或
2. 全面改採權責發生基礎。

第五章 結論與建議

本實務研究探討我國政府財務報導範圍及收入認列會計處理，首先分析 IPSASs 與 GFSM、SNA，及我國政府會計與財政統計有關政府之定義、報導範圍暨其間之關聯；其次說明 IPSASs 收入認列現行規定、IPSASB 發展中草案與現行 IPSASs 之比較，及分析 IPSASs 與我國現行實務作業之差異，並進一步探討我國政府會計特定議題如收入分類方式及會計處理等；最後則衡酌我國實務運作及法令規定，提出相關建議及精進做法。

第一節 研究結論

（一）財務報導範圍方面

以國際規範而言，政府會計資訊（以 IPSASs 為代表）與政府財政統計資訊（以 GFSM 為代表）之報導目標不同，資訊內容及報告方式必然存在一些根本性差異，例如報導個體的範圍等。

就報導個體而言，二者的根本差異在於報導個體的定義及合併的過程。GFS 統計報導的報導單位是一個機構單位，其定義是自身有能力擁有資產、承擔負債並以自己的名義從事經濟活動的個體。報導個體有可能是一個機構單位，但主要是一組機構單位（合併後的部門或子部門）。報導個體的合併及範圍由控制權及經濟活動的性質決定，而一般政府部門不包括主要從事市場活動的機構單位。一般政府部門提交合併後的資料，也就是消除了一般政府部門單位之間的交易及存量部位。

IPSASs 財務報表的報導單位則是一個經濟個體，其定義是包括一個或多個受控個體的個體群。報導個體的合併標準為控制權，

處於最高合併級別政府報導個體，除政府部門之外，還可能包括州政府機構等地方機構，以及主要從事市場活動的政府所有的企業。在一般政府部門合併中，非居民及居民之市場機構單位將以淨投資單列一欄，而非將其完全合併為一般政府部門。

以我國規制而言，政府會計資訊（以中央層級政府之中央總會計整體資產負債表為代表）與政府財政統計資訊（以財政統計年報及國民所得統計年報為代表）報導範圍之差異，主要在於是否將社會安全基金、受政府監督指揮且屬非市場性之非營利機構（含行政法人及政府捐助財團法人）及公共公司部門列入報導範圍。

（二）收入認列方面

IPSASs 現有三個準則公報規範收入，包含 IPSAS 9、IPSAS 11 及 IPSAS 23。然而 IPSASs 現行公報則仍以「對價／無對價」區分收入交易，IFRS 15 卻已於 2014 年採用「是否具履約義務」為區分收入交易之原則取代 IAS 舊有準則，為現行 IPSASs 與 IFRSs 收入交易規範之主要差異原因。為維持與 IFRSs 趨於一致，IPSASB 一方面發展 ED 70「具履約義務之收入」，採用 IFRS 15 之內容加以擴充，目的為取代 IPSAS 9；另一方面發展 ED 71「不具履約義務之收入」，配合 ED 70 的用語及觀念更新 IPSAS 23。

ED 70 幾乎直接採用 IFRS 15 之規定為主要內容，包含主要定義及五步驟架構。因此，該草案與現行 IPSAS 9 及 IPSAS 11 之主要差異即在於收入須依履約義務滿足情形認列，以及衡量方式以交易價格取代公允價值等。而 ED 71 與現行 IPSAS 23 之主要差異，除交易以是否具履約義務區分外，收入認列基礎改為現時義務之存在與滿足、衡量方式以交易價格取代公允價值等。

就收入之定義而言，IPSASs 與我國規制大致相同，均定義為經濟效益流入所造成之淨資產增加。就收入之分類而言，IPSASs 現行規範則將收入分為對價交易收入（IPSAS 9）及無對價交易收入（IPSAS 23）二類，發展中草案將收入分為具履約義務之收入（ED 70）及不具履約義務之收入（ED 71）二類，而我國規制則將收入分為無對價交易收入、對價交易收入及公庫撥款三類。簡言之，我國規制與 IPSASs 規範之收入定義及分類雖略有差異，仍大致相近：我國尚有公庫撥款、而 IPSASs 規範無此收入類型。

就收入之認列而言，我國與 IPSASs 亦大致趨同，差異包括 IPSASs 要求辨認所有者投入而我國規制未提及，另新草案對決定交易對價及對價之分攤也有更多要求。

值得注意的是，國際準則的現況及發展一方面造成既定差異，另一方面也預告了未來的重大變動。前者指的是 IFRS 15 既已取代 IAS 18 等民營事業適用之規定後，如此則我國政府會計之對價交易收入現行處理方式如何因應；後者指的是 IFRS 15 影響 IPSASs 發展、近年將以 ED 70 及 ED 71 取代或更新既有公報，我國規制是否或如何維持與 IPSASs 趨同。換言之，這個衝擊來自二個不同面向，一個是我國商業部門會計準則與 IFRSs 趨同後，政府會計引用該等準則的既成差異；另一個是 IPSASs 大幅變動針對收入交易的規範內容與架構，造成我國政府會計規範維持與國際發展趨勢接軌的潛在壓力。

（三）收入特定議題之探討

1. 收入分類方式及會計處理

目前我國政府會計準則公報與 IPSASs 對於收入之會計處

理及分類方式大致趨同，然而政府會計準則公報分類方式與普會制度按來源性質劃分收入不同，且尚有少數科目無法直接相互參照。大致而言，普會制度於交易事項分錄釋例尚能對應政府會計準則公報之收入分類，故收入分類之差異影響尚稱有限。相較於IPSASs即將施行ED 70及ED 71之收入規定所將帶來之重大變動，政府會計準則公報與普會制度之收入科目修正為一致雖有必要但非當務之急。

2. 公庫撥入數列為收入

若將各機關視為獨立報導個體，按IPSASs現行或發展中之個體收入認列規定而言，公庫撥款非屬IPSASs規定之個體收入範圍；然而若將中央總會計視為報導個體、各機關視為所轄之部門別單位，按IPSASs部門別報導之規定，則各機關將公庫撥付數認列收入、於彙入中央總會計前再行沖銷之作法尚稱合理。

3. 備抵呆帳提列

對價交易收入或因約定明確、收現期間較短等因素，未必發生無法收回情事，普會制度之交易釋例規定對價交易收入產生之應收款項免提列備抵呆帳。但少數應收款項不設置備抵科目而排除了評價需求，另一方面提列備抵的原則又與實際科目設置情形不一致，故現行作法有待商榷。倘若參照IPSASs，收入相關金融資產負債之會計處理亦將有重大變革。IPSAS 41即將於2023年取代IPSAS 29，改採單一原則模式分類及衡量金融工具，並採用「預期信用損失」模式評估減損損失。屬IPSAS 9規範之對價交易或IPSAS 23規範之無對價交易產生

之應收款均應適用IPSAS 41之簡化作法，按存續期間預期信用損失衡量備抵損失，亦即於報導日評估債權存續期間預期可能無法回收金額，據以認列備抵損失。

4. 稅課收入得先認列為遞延收入

現行徵課會計制度將應收稅款列為遞延收入之作法，有待商榷。提列備抵呆稅之目的即為依權責發生基礎反映流入時點或金額衡量之不確定性，若稅課收入扣除備抵呆稅後仍遞延入帳則不一致，反而較偏向現金收付基礎。且就現行IPSAS 23或將施行ED 71之規範而言，無對價交易或不具履約義務之交易所產生之收入會計處理，均應於符合要件時，依資產認列程度同步認列收入，而無遞延認列之規範內容。

第二節 研究建議

首先，國際組織政府會計及財政統計之報導目標及報導個體，皆有所差異，我國亦然。且我國目前尚未完整編製 IPSASs 所要求之會計報表，也尚未完整提供 GFSM 及 SNA 所要求之財政統計報表，因此若想對這兩套系統所包括之報表予以趨同或差異調節，除了實務執行十分困難外，亦不符成本效益原則。本研究建議可參考 IPSAS 22 之規範內容，該準則並不要求將合併財務報表中的一般政府部門資訊，調節至基於統計基礎財務報導的一般政府部門資訊，但允許於附註中提及。

其次，本研究指出，IPSASs 針對收入認列及相關之金融資產認列等規範，均有新公報將於近年實施。我國現有規制雖與 IPSASs 現行規範大致趨同，但國內商業部門與 IFRSs 的新公報接軌在先，而導致政府會計準則公報援引民間商業部門規定時，已無法精準對接。此外，IPSASs 新公報大幅調整用語、定義、認列及評估模式等內容架構，其所代表的就是 IPSASB 對收入認列的觀念和作法上已捨棄原有的對價／無對價模式，而這正是我國政府會計為維持與國際接軌不能不正視的課題。因此本研究建議於此過渡期間，配合 ED 70 及 ED 71 等最新國際發展一併研議調整準則公報、普會制度及相關附註揭露，以維持我國政府會計之資訊有用性及前瞻性。

最後，就特定議題部分，本研究建議修正相關規制，對價及無對價交易收入產生之應收款項均應提列備抵呆帳，並參照 IPSAS 41 以應收款存續期間預期現金流量差額之折現值予以衡量。另建議取消稅課收入遞延認列之作法，若平時採現金收付基礎則於報導日調整為權責發生基礎，或全面改採權責發生基礎。至收入分類差異及公庫撥入數認列收入等議題，與現行 IPSASs 規範無明顯扞格，且相對前段所述 IPSASs 新公報即將適用之

衝擊影響較微小，而無立即處理之急迫性。換言之，部分現行實務工作之檢討調整，可納入更宏觀之發展藍圖中一併規劃。既可避免過於碎片化回應議題而見樹不見林或不具成本效益，亦可彰顯精進我國政府會計制度之策略價值。

參考文獻

立法院，2019，會計法部分條文修正草案總說明，立法院第9屆第7會期第12次會議議案關係文書，頁委110。

行政院主計總處，2019，中央政府普通公務單位會計制度之一致規定。

行政院主計總處，2019，中央政府普通公務單位會計制度之一致規定修正對照表。

行政院主計總處，2019，政府會計觀念公報。

行政院主計總處，2020，會計法修正對政府會計之影響與因應，主計月刊，771，p.24-28。

行政院主計總處，2021，中華民國108年國民所得統計年報。

行政院主計總處，2021，111年度總預算編製作業手冊。

林盈姍，2016，推進新普會制度平衡表及收支累計表之會計處理，主計月刊，721，p.76-83。

財政部，2021，中華民國109年財政統計年報。

財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會，2020，財務報導之觀念架構正體中文版，第3.10段，頁A19。

International Monetary Fund, 2014, *The Government Finance Statistics*

Manual, <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

IPSASB, 2015, Board Paper, Agenda Item 6.1, par. 10, p. 3,

https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/agenda_item_6_combine_d-v1.pdf

IPSASB, 2016, CAG Paper, Agenda Item 6, par. 1-6, p.1,

<https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/CAG-Agenda-Item-6-Revenue-Combined.pdf>

IPSASB, 2016, CAG Paper, Agenda Item 11.5 , p. 1,

<https://www.ipsasb.org/system/files/meetings/files/CAG-Agenda-Item-6-Revenue-Combined.pdf>

IPSASB, 2016, The Applicability of IPSASs,

https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-The-Applicability-of-IPSASs-Final-Pronouncement_0.pdf

IPSASB, 2020, At a Glance - Exposure Draft (ED) 70 Summary,

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-ED-70-At-a-Glance.pdf>

IPSASB, 2020, Exposure Draft 70, Revenue with Performance Obligations,

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

IPSASB, 2020, Exposure Draft 71, Revenue without Performance Obligations,

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

IPSASB, 2020, Table of Concordance Comparing Paragraphs IFRS 15,

Revenue from Contracts with Customers, with ED 70, Revenue with Performance Obligations, <https://www.ipsasb.org/publications/table-concordance-comparing-paragraphs-ifs-15-revenue-contracts-customers-ed-70-revenue-performance-0>

IPSASB, 2021, Board Minutes, Agenda Item 8.1.1,
https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/8-Revenue-Transfer-Expenses_Final.pdf

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, IPSAS 1, par. 8-10, p. 166.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, Preface to International Public Sector Accounting Standards, par. 7, p. 14.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, Preface to International Public Sector Accounting Standards, par. 10, p. 14.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, Segment Reporting, p. 569

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, Segment Reporting, p. 576

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 1.8, p. 27.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1*, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework), par. 4.1- 4.2, p. 67.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework)*, par. 4.3, p. 67.

IPSASB, 2021, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework)*, par. 4.4, p. 67.

PSC, 2000, *Study 11 Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, par. 64, p. 15.

The United Nations, 2008, *System of National Account*,
<https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf>

附錄

附錄 1 收入會計科目及定義

收入會計科目	定義
4 收入	凡一會計期間內經濟效益的增加，以資產流入、增值或負債減少等方式，造成淨資產之增加，以及公庫撥款造成財務資源流入部分屬之。
41 收入	
4101 公庫撥入數	凡收到公庫撥款支應或集中支付機關支付相關款項屬之。
410101 公庫撥入數	凡收到公庫撥款支應或集中支付機關支付相關款項屬之。增加之數，記入貸方；減少之數，記入借方。
4102 稅課收入	凡依相關稅法規定徵課之稅捐收入屬之。
410201 稅課收入	凡依相關稅法規定徵課之稅捐收入屬之。但過渡期間得依徵課會計制度規定，對應收稅款可收入數先認列為遞延收入，俟收現時再轉列收入處理。
4103 罰款及賠償收入	凡依據法令、契約所定收取之罰金、罰鍰、怠金、過怠金、沒入金、沒入或沒收物、賠償及罰款等收入屬之。
410301 罰款及賠償收入	
4104 規費收入	凡依法令規定收取之行政、司法及使用規費等收入屬之。
410401 規費收入	
4105 財產收益	凡財產孳息、廢舊物品售價收入及財產交易利益等屬之。
410501 財產孳息收入	凡收取利息收入、租金收入及權利金屬之。
410502 廢舊物品售價收入	凡變賣廢舊物品等收入屬之。
410503 財產交易利益	凡交換、移轉、處分固定資產、遞耗資產、無形資產等所獲得之利益屬之。
4106 投資收益	凡投資股息紅利、投資利益等屬之。

410601 投資股息紅利	凡採權益法以外之投資獲配之現金股息紅利屬之。
410602 投資利益	凡長期投資評價所認列之利益、處分之利益等屬之。
4107 捐獻及贈與收入	凡接受自願性捐贈款或其他財物等屬之。
410701 捐獻及贈與收入	
4108 其他收入	凡不屬於以上之收入皆屬之。
410801 其他收入	

資料來源：行政院主計總處，2019，《中央政府普通公務單位會計制度之一致規定》。