



作業基金代管資產之帳務處理

為有效運用各機關財產暨協助作業基金推動業務需要等，部分機關爰依規定程序報請將其以公務預算購置之財產撥供基金使用。復為允當表達作業基金使用公務財產之情形，行政院主計總處陸續訂有相關會計處理規定俾供遵循，本文係就該相關規範綜整介紹供參。

洪秋紅（行政院主計總處會計決算處科員）

壹、前言

85 年間教育部為因應高等教育發展趨勢，提升教育品質，期藉由引進企業化經營的成本效益概念以增進國立大學校院營運績效，爰提倡各國立大學校院由公務預算轉變為特種基金預算制度，擬定國立大學校院校務基金設置條例草案，並於草案中訂定以原代管國有財產作價撥充各國立大學校院為創立基金，同時挑選數所大學先行試辦。惟立法院對於國立大學校院之經營已有改為財團

法人經營或公辦民營之構想，倘大學法人化後，將得任意處分前揭作價撥充校務基金之國有財產，恐有賤賣國產之疑慮。為免歸入校務基金後，政府無法掌握，爰於 85 年至 87 年間審查上開設置條例時刪除是項規定。

行政院為因應立法院刪除上揭規定，故於 88 年 2 月間函請已實施校務基金之學校清查以前年度作價撥充校務基金之國有財產，移交教育部接管。案經教育部按當時規劃擬將 48 所學校全數納入校務基金制度評估，因各學校所管財產價值、

數量甚為龐大，如由教育部全數接管，勢必需耗費大量行政人力、物力及時間，似未符成本效益，且與國有財產法第 11 條「公用財產以各直接使用機關為管理機關，直接管理之。」管用合一規定有所扞格，復於 88 年 6 月間函復行政院由該部直接管理確有窒礙難行。

為兼顧行政效率及適法性，行政院經參酌財政部等相關單位意見，及為期符合立法院刪除是項規定的原意下，於 88 年 11 月間以台八十八孝授三字第 11325 號函及 91

年 6 月間以院授主孝三字第 091004093 號函釋示，請各校將原以公務機關經費購置之固定資產同時認列「代管資產」及「應付代管資產」，已作價撥充者，則配合沖減相關資產及淨值科目，併年度決算辦理，且應依「國有財產法」等規定管理使用。自此，舉凡作業基金無償使用公務機關購置之財產，係帳列於基金之「代管資產」等科目，以明確表達各基金應負之保管責任。

貳、代管資產之相關帳務處理規定

一、代管資產等科目定義及分錄釋例

(一) 依「作業基金適用之會計科目及編號參考表」內所列與代管資產有關之會計科目定義如下：

1. 代管資產：凡代管其他機構業務之資產屬之。發生之數，記入借方；處分或交還之數，記入貸方。(本科目應與「應付代管資產」科目同時使用)
2. 累計折舊—代管資產：凡

提列代管資產之累計折舊屬之。提列之數，記入貸方；沖銷之數，記入借方。(本科目係「代管資產」之抵銷科目)

3. 應付代管資產：凡代管其他機構業務代管資產應付之數屬之。發生之數，記入貸方；處分或交還之數，記入借方。

(二) 分錄釋例

1. 公務機關固定資產無償提供作業基金使用時
借：代管資產
貸：應付代管資產
2. 代管資產提列折舊時
借：代管資產折舊
貸：累計折舊—代管資產
借：應付代管資產
貸：受贈公積
3. 代管資產繳回原所有權機關時
借：應付代管資產
累計折舊—代管資產
貸：代管資產

二、代管資產折舊之提列

代管資產應否提列折舊，早期各基金之處理並未臻一致。嗣經審計部於 90 年間查核

行政院衛生署（於 102 年 7 月組改後為衛生福利部，以下簡稱衛福部）所屬醫療藥品基金 88 年下半年及 89 年度財務收支及決算，核有該基金使用原以公務預算購置之固定資產，未隨同納入基金財產帳列管，並依規定計提折舊，致基金財務報表未能表達各醫院使用之公務財產全貌，亦未能覈實表達營運績效，建議原由公務預算購置之固定資產允宜經適當評價後，循預算程序撥充基金，俾財務報表允當表達財務狀況及營運績效。案經行政院主計處（於 101 年 2 月組改後為行政院主計總處，以下簡稱主計總處）綜整審計部、衛福部等單位意見，為使醫療藥品基金財務報表適正表達其財務狀況及營運績效，以達自給自足，減少對國庫依賴，於 91 年 4 月間函示，原以公務機關預算購置供醫院作業之固定資產，直接作價轉列附屬單位預算處理，無需透列總預算，並依規定計提折舊。

復為使醫院以外之其他作業基金使用公務機關固定資產，其帳務處理有所依循，主



計總處於 92 年再函示，以公務機關預算購置財產供特種基金使用之預算及帳務處理方式，宜視基金之屬性而論，如為報經行政院核准撥充基金者，業權型基金直接作價轉列附屬單位預算處理，債務、特別收入及資本計畫基金列入固定項目明細表表達，餘則以「代管資產」及「應付代管資產」列帳，俾利各機關遵循。

有關上揭代管資產應提列折舊之規定，至 92 年底衛福部再以該部所屬醫院係於 88 年間由前臺灣省衛生處結轉至醫療藥品基金，依當時「88 年度省立醫療院所預算一元化後公務預算經費分配、撥款及核銷程序要點」未規定應將公務預算財產結轉予醫療藥品基金，另查臺北市立醫院自 87 年編製附屬單位預算，其原由公務預算投資之建築及設備雖以代管資產科目表達，並無提列折舊，基於不溯既往原則，請主計總處同意該部醫院得比照臺北市立醫院作法免提折舊。

鑑於代管資產是否應提列折舊迭有疑義，為妥適處理，主計總處爰邀集相關機關就財

產提列折舊之會計學理及實務作法等進行研討，相關論述如下：

(一) 折舊定義

查美國會計程序委員會 (CAP) 於其「會計名詞公報第一號」中，對折舊所下之定義為，折舊會計係以有系統而合理之方法，將有形資本資產之成本或其他基本價值 (如有殘值則應減去殘值)，分攤於耐用年限之一種會計制度。另依國內財務會計準則公務第 1 號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」第 60 段，有關費損之認列通常與直接攸關之收益項目同時認列。支出若僅廣泛或間接與收益攸關，其經濟效益及於以後各期者，應以合理而有系統之方法逐期於損益表認列為費損。資產之耗用必須認列為費損，例如廠房與設備、專利權及商標之耗用，應認列折舊或攤銷費用。

(二) 計提折舊分析

依前項公認會計原則規範得知，折舊為設備資產已耗成本之分攤，依據成本與

收益配合原則，設備資產計提之折舊，應與該設備資產在當期所產生之收益配合，以核實衡量當期損益。鑑於作業基金帳列之代管資產並非由該基金購置，理應無上述購置成本分攤 (即折舊計提) 問題，但基金代為管理並使用該等資產時，可能減少其費用支出或增加其收入，若未計提折舊費用，則當期損益必將大於使用自購 (建) 資產時之情況，致損益衡量失真，管理決策可能因此發生錯誤。

(三) 支付相對代價分析

若基金僅代為管理公務預算購置之財產，並未使用，則此時並無收入及費用配合之需求。前經調查部分基金存有類此代管資產之數量頗鉅，倘配合提列折舊將造成基金之負擔，故為改善此缺失，已建議該等基金宜儘速清理，並將未合用或閒置之代管資產歸還予原屬單位。

上開觀點經與會代表充分討論並獲致共識，該會議決議並於 93 年 2 月間函知各基金，重申作業基金之代管資產除係

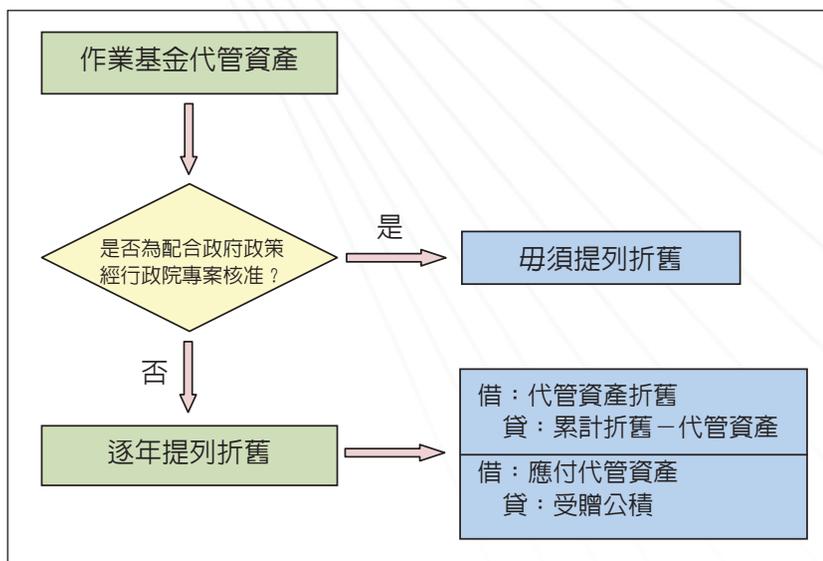
代管機關配合政府政策經行政院專案核准，毋須提列折舊者外，基於成本與收益配合原則，原則上均應逐年提列折舊（圖 1）。

三、以作業基金預算辦理代管資產之維修

教育部為持續推動大學資源整合以提升教學及研究品質，時有以公務預算輔助大學整併及跨校性大學研究中心等計畫，產生公務機關與作業基金合資購置財產之情形。因是類財產該如何登帳，及爾後如有以作業基金經費辦理公務財產之維護、裝修時如何列帳等疑義，同時涉及財產管理與會計帳務處理等，經洽請財政部等單位研商後，為兼顧財產帳與會計帳相互勾稽及合理表達帳務之登載，公務預算與作業基金預算合資購買財產時，雙方應以其出資額登列會計帳及財產帳，並於財產帳適當備註合資購買之情形。

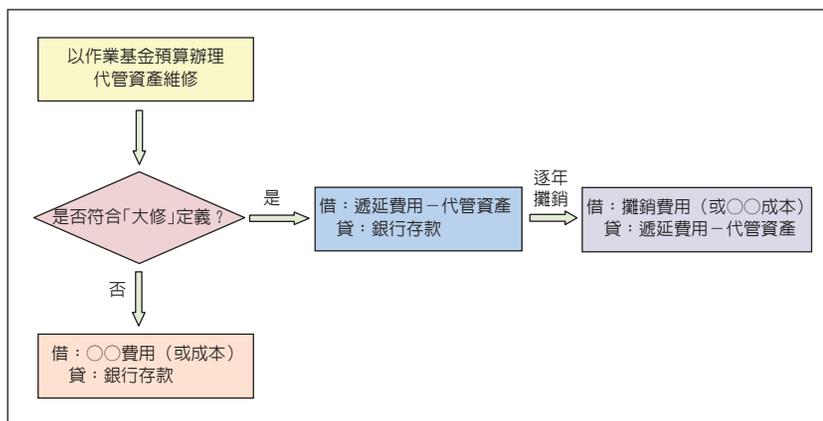
至以作業基金預算辦理代管資產維護及裝修時，因作業基金並未擁有代管資產之所有權，凡非屬大修性質者以當年

圖 1 作業基金代管資產提列折舊之會計帳務處理程序



資料來源：作者整理。

圖 2 以作業基金預算辦理代管資產維修之會計處理程序



資料來源：作者整理。

度費用列帳；屬大修性質者，則以「遞延費用」科目列帳，另大修結果可增加財產價值者，該財產管理單位應於財產卡備註欄登載大修列支情形。上述所稱之財產「大修」，依

據主計總處 93 年 2 月 11 日處會二字第 0930000769 號函，其定義為：「凡財產之修繕，其金額在 1 萬元以上及受益期間在 2 年以上，並可延長財產之耐用年限或增加服務潛能



者。」作業基金支付代管資產之維護及裝修費用，若符合以上「大修」之定義者，應於交易發生時以「遞延費用」科目列帳，並於受益期間逐年攤銷，其攤銷年限不得超過整體資產之剩餘耐用年限或 5 年（上頁圖 2）。

四、財務會計準則公報第 29 號「政府輔助之會計處理準則」之適用疑議

上揭代管資產之相關帳務處理雖經主計總處函訂相關處理規範，惟仍有部分基金未依規定辦理，並提出以中華民國會計研究發展基金會（以下簡稱財會基金會）曾於 94 年 11 月 24 日以基秘字第 331 號函釋，有關鐵路改建工程局贈與交通部臺灣鐵路管理局之資產，得比照財務會計準則公報第 29 號「政府輔助之會計處理準則」（以下簡稱 29 號公報）處理，已有前例可循，故建議依該號公報精神，將公務機關無償提供作業基金使用之財產，視同政府對基金之輔助，以「遞延收入」科目列帳，再配合折舊費用之提列，逐年轉

列「收入」。

茲按政府為推動政務將財產移供作業基金使用，因在財產管理及預算編列上有其特殊性，不宜適用 29 號公報，相關研討論述如下：

（一）依 29 號公報第 2 段規定，該公報適用於政府對企業之各種輔助（含捐助），但不適用對企業之投資。另該公報第 8 段規定，政府捐助並非從股東取得之資源。故有關作業基金無償使用公務機關預算購置之財產，雖未以增撥基金方式辦理，惟已屬基金自政府業主取得資源之情形，不宜比照適用 29 號公報之規定為帳務處理。

（二）另有關財會基金會 94 年間函釋，因案內所提資產係以「贈與」方式為之，其所有權隨之移轉，惟公務預算購置之財產係無償供基金使用收益，且所有權並未移轉予基金，故兩者適用情況並不相同。

（三）作業基金之會計事務處理原則採權責發生制為會計基礎，本應核實計算成本，避免虛盈實虧，爰使用公務機關預算購置之財產仍應以「代管資產」及「應付代管資產」科目列帳，並提列折舊。

參、結語

經查截至 103 年 9 月底止作業基金帳列代管資產總額約 5,189 億元，占資產總額約 13.26%，數量及價值不容小覷，探究代管資產設置之原意，或為免基金財務獨立自主後隨意處置國有財產，或為配合政府政策以利統籌運用之需等，而使基金僅持有是項財產之使用權，未擁有其所有權。復因作業基金亦為政府組織之一環，故其會計帳務處理除政府法令另有規定外，原則採民營事業適用之一般公認會計原則處理，爰針對代管資產之帳務處理規定及其研議過程予以彙整提供參考，期能增進會計人員對代管資產帳務處理之了解及適正辦理。❖