



揭開政府捐助財團法人財務報導的面紗

政府捐助財團法人之營運及財務狀況，備受各界重視，本文爰就政府捐助財團法人財務報導是否需訂定原則性規範之必要性加以探討，期能對提升財團法人財務報導品質，提出建議，俾完備該等法人財務資訊揭露。

黃秀容（行政院主計總處基金預算處專門委員）

壹、前言

我國財務會計公報準則係著重於營利事業之會計處理與財務資訊之揭露，財團法人具公益性及非營利之組織特性，與一般營利事業有別，是以，該等法人之會計處理及財務報導適用一般公認會計原則，似有未盡妥適之虞。又近年來，政府捐助財團法人之

營運及財務狀況，備受重視，除已修正預算法及決算法，將其預、決算納為立法院審議範圍外，各界對財團法人預算書表內容及財務報導品質，亦迭有指正與批評，為有助於提升政府捐助財團法人財務報導品質，本文爰就是否需訂定該等法人財務報導原則性規範之必要性，加以探討，並供各界參考。

貳、現況探討

一、設置現況

財團法人依民法規定，經目的事業主管機關（以下簡稱主管機關）許可設置，並由主管機關負責監督各該法人業務。政府捐資成立之財團法人，即為政府捐助財團法人，104年度中央各主管機關函送財團

法人預算書及資金運用計畫予立法院審議之家數計有 159 家，捐助比率超過 50% 者 106 家，50% 以下者 53 家。

二、相關規定

有關政府捐助之財團法人預、決算編製及會計事務處理之規定，說明如下：

- (一) 預算法第 41 條及決算法第 22 條：政府捐助基金累計超過 50% 之財團法人及日本撤退臺灣接收其所遺留財產而成立之財團法人，每年應由各該主管機關將其年度預、決算書，送立法院審議。
- (二) 財團法人依法預、決算須送立法院之預、決算編製注意事項：係規範政府捐助基金累計超過 50% 之財團法人之預、決算內容及編製、函送程序，其中預、決算書之表件，包括收支餘絀、現金流量、淨值變

動及資產負債等主要報表暨其相關明細表與附表。

- (三) 主管機關監督法規：茲依民法第 32 條之規定，設立許可之法人，其業務屬於主管機關監督，主管機關得檢查其財產狀況及其有無違反許可條件與其他法律規定。主管機關為履行業務監督之責，就主管業務範圍內之財團法人監事事宜，訂有設立許可及監督要點。各該監督要點中，對會計事務及財務報導多有概括性、原則性規範，如會計年度為曆年制、會計基礎採權責發生制或會計處理需符合一般公認會計原則等；部分主管機關對所管財團法人財務監督，尚訂有會計制度一致規定或財務處理要點等，明定會計制度應有項目，如會計科目之設

置、會計報告、會計事務處理準則及程序等，但報表名稱、格式及會計科目設置等規定仍有不一致之情形。

- (四) 財團法人法（草案）：因財團法人設置數量日益增加，且業務龐雜，政府在兼顧其公益性，及政府捐助財團法人需高密度監管，制定財團法人法草案，其中會計事務規定摘陳如下：
1. 明定捐贈財產需列為基金，以出資概念，計算政府捐助比率及留本管理機制。
 2. 明定應建立會計制度，報主管機關核定或備查，會計基礎應採權責發生制，並應符合一般公認會計原則。
 3. 主管機關得就財產管理、績效評估及預決算之編審、核轉等訂定監督規定。

論述》預算·決算



三、發現

茲預、決算書應送立法院審議之財團法人，其預、決算書表需確實依照政府規定編造，已有一致之作法，至於會計事務處理及財務報導部分，依上開主管機關監督規定中，雖已有符合一般公認會計原則或應建立會計制度之要求，但仍有以下列事項待研處：

- (一) 尚未全面落實建立會計制度：中央政府捐助財團法人在主管機關監督下，已陸續完成會計制度之制定，僅剩少數未訂定，但屬地方政府捐助之財團法人，仍有部分未建立會計制度。
- (二) 監督管理規定不一致：由於各主管機關係依民法規定，本權責訂定相關監督管理規定，雖對會計事務及財務報告等項有所規範，但規定並不一致，如主管機關審議會計制度與否、

報表名稱與格式、會計科目設置等，均存有差異。

- (三) 一般公認會計原則適用疑義之處理：主管機關監督規定中，雖有明定財團法人之會計事務處理應符合一般公認會計原則，惟財團法人乃非營利組織，一般公認會計原則仍有不適用之處，爰仍宜有針對其非營利特性之一致會計處理原則。

參、國外作法

為進一步探討訂定政府捐助財團法人財務報導原則性規範之必要性，本文爰透過網際網路，蒐集美國、加拿大、紐西蘭、日本及中國大陸之非營利組織財務報導規定之訂定情形，期能作為我國後續研究之參考。分述如下：

一、美國

Financial Accounting

Standards Board (FASB) 所訂會計公報中，計有 6 號公報適用於非營利組織，財務報表以個體為報導對象，採權責發生基礎，編製財務狀況表、營運活動表、現金流量表等 3 報表，並包含財務結構、或有事項等附註揭露事項。

另 Governmental Accounting Standards Board (GASB) 於 1995 年發布的 SGAS29 號公報，明定公部門非營利組織適用政府會計模型（即 GASB 發布的公報）或 AICPA 模型。依 SGAS34 號公報，整體財務報表之編製，以非營利組織整體（包括其組成單位）為報導個體，採權責發生基礎，需有淨資產表及營運活動表。採 AICPA 報導模型者，採權責發生基礎及基金會會計，編製資產負債表、營運活動表、財務狀況變動表。

二、加拿大

依加拿大會計師 (Canadian Institute of Chartered Accountants,

CICA) 手冊－會計，非營利組織分為政府部門及私部門 2 類，私部門非營利組織之會計處理，可採用國際財務報導準則 (IFRSs)，或 CICA 手冊－會計之規定辦理；政府部門則適用 CICA 公共部門會計手冊之規定，其內容與 CICA 手冊－會計並無太大差異。

CICA 手冊中，與非營利組織相關的，如財務報表表達等 7 單元；需編製財務狀況表、營運活動表、淨資產變動表、及現金流量表；會計基礎並未明定採權責發生基礎或現金基礎，惟依 GAAP 及 CICA 建議，採權責發生基礎。

三、紐西蘭

紐西蘭係規範公眾利益團體 (Public Benefit Entities, PBEs) 之財務報導原則。依其 Standard XRB A1, PBEs 分為公部門及私部門 2 類，均適用 New Zealand equivalent to International Financial Reporting Standards PBE (NZ

IFRS PBE)，採權責發生基礎，編製財務狀況表、綜合損益表、現金流量表。

因 IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) 訂頒後，紐西蘭外部報導委員會 (External Reporting Board) 認為 PBEs 財務報告使用者對資訊需求不同於營利機構，PBEs 應依 IPSAS 編製財務報告，並規劃訂頒 PBE 會計準則 (由 39 號個別 PBE IPSAS 及 NZ IFRS PBE 公報組成)，且依 PBEs 規模，適用不同的 PBE 會計準則 (即縮小揭露範圍於 PBE 會計準則中各號公報之項目加以註記，由報導單位判斷是否適用)。

四、日本

非營利組織為法人型態，經政府許可始得設立，依其設立法律，分為公益法人、特別法人等類，除特定非營利性活動法人會計基準係由民間機構訂定，經官方建議適用外，其餘各類法人均由日本政府依法

人類別，訂頒施行其適用之會計準則，各該準則規範內容，包括會計原則、會計基礎、會計科目、會計報表等。以特定非營利性活動法人會計基準為例，會計原則包括真實性、適時性及重要性等；編製營運活動表 (按經常收益及費用、經常外收益及費用分項表達)、資產負債表及財產目錄。

五、中國大陸

非營利組織以民間組織形式存在，依國家法律、行政法規等設立，按有無政府出資，分為事業單位及民間非營利組織 2 類。依中國大陸會計法，社會團體、事業單位和其他組織必須依照該法辦理會計事務；又依「民間非營利組織會計制度」規定，適用於依法設立的民間非營利組織，其規範項目，如會計原則、會計基礎採權責發生制、會計科目、財務報表 (資產負債表、業務活動表、現金流量表及財務報表附註) 等。



六、國外作法之啓示

對非營利組織財務報導訂有原則性規範，在美國、加拿大及中國大陸，依公部門或私部門 2 類非營利組織，分別適用不同的財務報導規範；日本及紐西蘭之各類法人或非營利組織均適用相同之會計準則。

又該原則性規範之訂定機構，對會計準則或財務報導等具有公信力及權威之專業機關，不限於政府或民間機構。在美國、加拿大係由民間團體訂定；紐西蘭、日本及中國大陸由政府（官方）機構訂定。

肆、建議及結論

為提升財團法人財務報導之品質，財團法人法（草案）明文規定，所有財團法人之會計事務處理應符合一般公認會計原則，惟考量財團法人之組織性質、財務報導之現況或一般公認會計原則存有未盡適用

之處，以及參考國外非營利組織財務報導實務經驗，研訂財團法人財務報導原則性規範確有必要。

至於該原則性規範如何訂定？考量國外之訂定機構，不論係由政府或民間機構訂定，均具公信力及權威性。因此，我國倘由政府部門訂定，可考量由行政院主計總處辦理，倘由民間機構，則可考量由我國一般公認會計原則之訂定機構—財團法人會計研究發展基金會主導。然囿於行政院主計總處之法定職掌，由其訂定全面、一致之原則性規範，恐有困難，考量政府捐助財團法人除公益性及非營利性外，尚具高度政策性，爰該總處可先研訂政府捐助財團法人之財務報導原則性規範，至研訂時機，因該總處刻正辦理政府會計精進，並將發布相關政府會計公報，爰似可將其排入公報訂定之規劃作業，以利推動採行。

在前述原則性規範未訂定

前，為能有效強化政府捐助財團法人財務報告品質，除宜請各主管機關確實督促各法人完成會計制度之建置外，考量政府捐助基金超過 50% 之財團法人已訂有預算編製注意事項及財務監督等一致規定可資遵循，似可在現有基礎下，本力求一致處理原則，針對財務報表格式及編製內容適時檢討，以有效提升財務資訊之比較性，並妥適揭露財務資訊，例如行政院主計總處於 103 年 5 月 26 日函頒「政府捐助之財團法人共通性會計科（項）目參考表」及「政府捐助之財團法人預算書表格式」作為各法人訂定或修正財務報告格式與會計制度之參考。

另財團法人法（草案）倘完成立法，建議仍宜研訂非營利組織適用之原則性規範為目標，期藉此原則性規範之訂頒，完備我國公、私部門整體會計規範，與歐美先進國家並駕齊驅。❖