

# 研發支出資本化之探討

配合聯合國 2008 年修訂國民經濟會計制度，自民國 103 年 11 月起我國國民所得統計將全國研發支出全數資本化。本文透過蒐集國內外相關資料，探討政府預算與會計是否配合調整研發支出改列固定投資，並提出相關建議。

陳莉容（行政院主計總處公務預算處專門委員）

## 壹、前言

聯合國於 1953 年起陸續研（修）訂國民經濟會計制度（System of National Accounts，以下簡稱 SNA），以協助各國作為統計經濟活動之參考，其於 2008 年修訂之 SNA，將可提供未來經濟利益的研發支出予以資本化，其中政府獲得的研究發展成果用來提供公共服務的部分也包括在內，亦即將研發支出改列固定投資計算國民所得。我國於 103 年 11 月起配合 2008SNA，將全國研發支出全數資本化，並納入臺灣地

區國民所得之編算作業。

我國政府預算與會計向與國際接軌，為探討是否配合聯合國修訂之 2008SNA，將政府研發支出改列固定投資，本文透過蒐集國內外相關資料，加以研析並提出建議以供參考。

## 貳、我國國民所得統計之歷史沿革及研發支出編算原則演進

聯合國為協助各國統計之發展，提供經濟計畫之依據，於 1953 年研訂 SNA，包含 6 個總帳及 12 種附表，期藉收支

平衡原理，探尋所得之來源及去向，剖析生產、分配、投資、輸出與輸入等經濟活動狀況及相互關係。嗣再於 1968 年起陸續發布修正 68SNA、93SNA 及 2008SNA，其中 93SNA 將研發支出視為中間消費，2008SNA 則將研發支出資本化。我國自民國 42 年開始，以 53SNA 為藍本，按年編算臺灣地區國民所得，並於 75 年與 94 年配合 68SNA 及 93SNA 修訂國民經濟會計制度，103 年 11 月起再配合 2008SNA，將全國研發支出全數資本化。詳細情形說明如下：

### 一、42年以53SNA為藍本編算國民所得

1953年聯合國研訂53SNA，包含6個總帳及12種附表，期藉收支平衡原理，探尋所得之來源及去向，剖析生產、分配、投資、輸出與輸入等經濟活動狀況及相互關係。我國自42年開始，以53SNA為藍本，按年編算臺灣地區國民所得。

### 二、75年按68SNA研訂中華民國國民經濟會計制度

1968年聯合國修訂68SNA，將原國民所得統計、產業關聯統計、資金流量統計、價量關係統計、資本存量統計及勞動生產力統計等加以嚴密組織，融匯成一完整體系，計分35個帳及34種表，內容較53SNA更能表現出一國人力資源與經濟資源之供需與有效利用狀況。我國於75年參照上開架構，編製生產帳、消費帳、所得收支帳、資本形成帳、資金運用帳、對外交易帳、資產負債帳及資產負債重估調整帳等8個總帳。

### 三、94年配合93SNA將研發支出視為中間消費，政府收支帳分為經資門

世界各國由於政經體制互異，對「資本預算」之認定未盡一致，1993年聯合國再度發布93SNA。

(一) 研究與發展支出視為附屬活動，雖然可產生將來利益，惟仍須視為中間消費，而未加以資本化

資本形成帳係指在一定期間內、國內生產者購入之商品，且不用於當期中間消費，而成為當期存貨或固定資產毛額之增加。

(二) 政府收支依經濟性質分為經常收支與資本收支  
其中資本支出分為資本形成毛額（增加固定資產與興建公共工程）支出、債務還本支出、事業基金支出、其他基金支出、土地購入淨額及資本移轉支出等。

(三) 配合93SNA修訂，我國於94年11月完成礦藏探勘費用，電腦軟體支出改列固定資本形成，間接衡量之金融中介服

務改依使用對象分配，政府基礎建設提列固定資本消耗，以及列入實際最終消費觀念等改編作業（97年度歲出預算經資門劃分標準業配合本版修正增列電腦軟體支出為資本門）。

### 四、103年配合2008SNA將研發支出资本化，惟2008SNA未再將政府收支帳分為經資門

本版由歐盟統計局、國際貨幣基金（IMF）、經濟合作與發展組織（OECD）、聯合國統計司和區域委員會、世界銀行等五個組織共同完成發布，係93SNA的改版，包括資產、金融部門、全球化相關議題、一般政府與公部門、非正規部門等五大新功能，主要修改內容包括將可提供未來經濟利益的研發支出予以資本化，即研究發展支出的價值應該按照未來預期可提供的經濟利益來決定，政府獲得的研究發展成果用來提供公共服務的部分也包括在內。

(一) 研究發展支出視為資本形成之一

通常研究發展支出視為

## 論述》預算·決算

資本形成，除非已明確不提供任何經濟利益者，才會視為中間消費。

(二) 未再將政府財政收支區分為經常門與資本門

2008SNA 主要目的係編製並彙總所有層級帳戶，其中政府部門帳包括財政收入、財政支出、結餘等帳戶，未再區分經資門。

(三) 聯合國建議逐步採取 2008SNA

聯合國建議不要一次大幅度或全面性的改版，以避免阻礙平穩的渡過早期實施之版本，目前仍有部分國家在使用 68SNA，美國係於 2013 年按 2008SNA 將研發支出全數資本化。

(四) 我國自 103 年 11 月起將全國研發支出全數資本化

配合 2008SNA 將研發支出由中間消費改列固定投資，運用科技部全國研發狀況調查資料編算，將企業及政府研發機構研發支出（含基礎研究、應用研究及技術發展）全數資本化。

### 參、我國政府預算與會計之相關規範

#### 一、預算法規定，除增置或擴充、改良資產及增加投資為資本支出外，其餘均為經常支出，政府經常收支應保持平衡

(一) 26 年引進複式預算觀念

預算法將歲入歲出劃分為經常門與特殊門；60 年修正將特殊門改為資本門，對於歲入、歲出預算經資門劃分作原則性規範；另為健全政府財政，預算法並規定政府經常收支應保持平衡。

(二) 78 年度訂定「各類歲入、歲出預算經常、資本門劃分標準」

由於預算法對經資門未明確規範，行政院主計總處經參酌會計、經濟原理，將資本門以列舉方式規範（其中包括委託研究、補助捐贈私人團體用於資本性支出），其餘非屬資本門者為經常門。

(三) 94 年度參考立法院預算中心整體評估報告，調整部分投資科目之認定，委託研究用於資本性支出維持原方式列為資本門

該中心認為政府有膨脹資本支出之嫌，並提出不合

理項目包括釋股收入溢價部分列經常收入、增撥基金實為經常支出卻列資本支出、部分補助或委託研究以資本支出列帳於法不符等。行政院主計總處爰於編列 96 年度總預算案時，檢討部分「投資」科目編列預算於特種基金之認定；至委託研究用於資本性支出則仍維持原方式列為資本門。

(四) 97 年度規範資本門列舉項目，包括委託研究用於資本性支出

歲出資本門列舉項目包括購置土地、營建工程、購置耐用年限 2 年以上且金額 1 萬元以上之機械與交通及運輸等設備、典藏用圖書報章雜誌、購置技術發明專利權或使用權及版權、補助地方政府用於資本性支出及委託研究用於資本性支出等項目。

#### 二、政府會計準則公報及中央政府普通基金普通公務會計制度業規範無形資產納入資本資產

(一) 金管會認可之 2013 年版國際會計準則第 38 號規範，僅發展階段且可證明具未來經濟效益者

始能認列為無形資產，企業評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，應將資產之產生過程分為研究階段與發展階段，其中：

1. 研究階段支出應於發生時認列為費用：本階段著重在取得新知識、替代方案的評估與草擬等，研究目的在科技價值，不必然具有商業意義。
2. 發展階段僅於能辨認無形資產，並能證明該資產將產生很有可能之未來經濟效益時，始應將相關費用認列為無形資產：集中在原型設計、建造與測試等，重點係以商品化為主要考量，亦即產生商業價值。

(二) 104年1月修正發布之政府會計準則公報第4號「政府支出認列之會計處理」規定，資本資產包括有形或無形資產，惟僅訂定第6號公報「政府固定資產之會計處理」

1. 第4號公報規範，資本資產係指供施政或營運使用且具有一定使用或保存年限之有形或無形資產，其

於取得時，應於資源很可能流出且金額能可靠衡量時，認列為支出，並同時記入資本資產。

2. 第6號公報係訂定政府固定資產取得、改良、擴充及處分之會計處理原則，其中第17點規定，政府持有之有價證券投資、權利、天然資源及其他無形資產，不在本公報規範範圍內，得另訂政府會計準則公報為準據。惟目前尚未另訂無形資產之會計準則公報。

(三) 104年1月配合修訂發布「中央政府普通基金普通公務會計制度」，其中無形資產係指具未來經濟效益，與國際會計準則第38號規範同無形資產會計科目係指凡供公務使用且具有未來經濟效益及無實體存在之無形資產屬之；另交易事項分錄釋例說明，無形資產如係自行研發者，則研發成本應予資本化。

## 肆、政府預算與會計配合 2008SNA 研發支出资本化之分析

### 一、預算方面

(一) 世界各國尚無將政府預算研發支出资本化之趨勢

1. IMF目前仍將研發支出視為購置勞務及貨品之經常支出：依IMF之2001年版政府財政統計手冊（Government Finance Statistics Manual 2001），政府支出用於研究發展、人員培訓等係視為購置勞務及貨品之經常性支出，而非屬資本形成，即便其經濟效用達一年以上。
2. 各國著重公債之管制，未限制年度經常收支平衡問題：美國聯邦政府編製預算未分經資門；世界先進國家較不重視政府年度預算經常收支平衡問題，而僅著重管制公債之流量與存量，又經查各國政府編製預算亦無將研發支出列為資本資產之情形。例如，美國聯邦政府編製預算未劃分經資門，且對待資本支出和營運活動支出並無差異，惟其國會會計總署建議應比照州政府作經資門之劃分以強化財

## 論述》預算·決算

務管理，並在編製資本預算前，應對資本資產之定義判斷程序、取得資金融資方式、使用年限應與融資期限等相關議題先予確認。英國等國家之 golden rule 則規範一個景氣循環期間之經常門預算應保持平衡。

3. 2008SNA 統計政府部門帳未再劃分經資門：本版係將屬預期具未來經濟效益之研發支出列為資本形成，惟其於一般政府與公部門專章內未再規範政府支出應區分為經資門。

(二) 預算法規定經常收支應保持平衡，經資門應有明確劃分，屬資本性研發支出業與其他預算支出為一致性規範

1. 預算法第 23 條規定，經常收支應保持平衡，嚴格定義經資門至為重要，在未能確定研發支出之未來經濟效益前不宜資本化：經常收支應保持平衡，主要係為彰顯維持經常收支平衡為公共財政重要概念之一，亦為健全政府財政最高原則，在無法證明研發支出確定產生未來經濟效

益前，不宜予以資本化。

2. 預算法第 10 條規定，歲出預算按其收支性質分為經常門與資本門，增置或擴充、改良資產及增加投資為資本支出，應屬資本門：目前各機關研發支出係依上開規定將屬研發需要購置之設備列資本支出，並與其他預算支出為一致性處理。

3. 立法院向來較為關注政府經資門分類及經常收支平衡問題，並曾提出委託研究以資本支出列帳於法不符：立法院預算中心除於 94 年度中央政府總預算案整體評估報告提出，委託研究以資本支出列帳於法不符外，並於每年均提出，補助或委託研究之資本支出，如係為提升行政效率所需之設備，且使用期限不長，對於增加人民福祉或者可增加效益或收回支出，皆無效益……劃分歸類為資本支出，將造成經常支出容易浮濫，應減而未減，雖使行政院較易籌編年度預算，卻也增加行政部門不能有效使用預算資源。

(三) 綜上，建議現階段尚不宜於預算籌編時，將研發支出资本化。

## 二、會計方面

(一) 會計法規定各機關應依預算之成立與執行為詳確之會計，普通公務歲計之會計事務係公務機關歲入或經費預算實施之收支

會計法第 3 條規定，各機關應依預算之成立、分配、執行為詳確之會計；第 5 條規定，普通公務歲計之會計事務，係公務機關之歲入或經費之預算實施，及其實施時之收支。爰政府會計尚須與政府預算為一致性之處理，並於會計年度終了後，依據會計記錄與彙整，編造政府決算，以顯現預算執行及其成效。

(二) 企業依國際會計準則第 38 號公報，將發展階段且具未來經濟效益者認列為無形資產，政府普通公務財物之會計事務似可作一致性之規範

有關公務機關之不動產物品及其他財產之增減、保管及移轉之公務財物會計

事務，係根據相關法令與一般公認會計原則，對於政府部門之財物活動事項予以記錄、分類與彙總，為與企業作一致性之規範，似可按第38號公報，將政府研發支出屬發展階段且具未來經濟效益者，認列為無形資產，亦即予以資本化。

(三) 為避免與企業重複列帳，建議將政府自辦且屬發展階段者資本化，且資本化數額宜與科技部全國研發統計資料相符

1. 政府會計倘須與企業為一致性之處理，建議將自辦且屬發展階段者資本化，其餘非政府自辦且屬發展階段者，則可由企業、私人非營利部門或高等教育部門資本化，以避免重複列帳。以102年度為例，政府部門投入研發支出共1,067億元（執行部門包括企業60億元、高等教育部門410億元、私人非營業部門8億元及政府部門589億元）；屬政府執行者共610億元（含企業等其他部門挹注），其中技術發展為264億元，為政府投入研發支出之24.7%。

2. 科技部103年底出版之2014年版科學技術統計要覽，包含近10年（至2013年）全國研發狀況調查結果，屬事後統計資料，倘政府公務財務會計事務將部分研發支出资本化，建議相關數據應與上開統計資料一致。

(四) 綜上，政府公務歲計會計建議尚不宜將研發支出资本化，政府公務財務會計則可與國際會計準則第38號公報接軌，將政府研發支出屬發展階段且具未來經濟效益者，認列為無形資產，惟為避免與企業重複列帳，建議將政府自辦且屬發展階段之研發支出资本化，且其資本化數額宜與科技部發布之全國研發相關統計數據相符。

## 伍、結語

聯合國2008年修訂之國民經濟會計制度，將研發支出由中間消費改列固定投資，我國國民所得編算作業自民國103年11月起，配合將全國研發支出全數資本化。

本文蒐集國內外資料經探討結果，在政府預算方面，考量目前國際貨幣基金（IMF）之政府財政統計手冊尚未將研發支出改列資本支出，美國聯邦政府編製預算甚至未區分經費門，且我國預算法規定經常收支應保持平衡，編製預算相較其他國家嚴謹，基於預算籌編時無法確知屬具未來經濟效益之研發支出數額，為避免外界質疑規避經常收支平衡原則，爰建議現階段尚不宜於預算籌編時將研發支出资本化。

至政府會計方面，基於為顯現預算執行及其成效，各機關應依預算之成立、分配與執行為詳確之會計，即普通公務歲計之會計事務須與政府預算為一致性之處理，爰公務歲計會計尚不宜將研發支出资本化。惟為與國際接軌，並與企業作一致性之規範，公務機關之財產增減與移轉之公務財物會計，建議可按國際會計準則第38號公報，將政府研發支出屬發展階段且具未來經濟效益者，認列為無形資產，惟應避免與企業重複列帳，且其資本化數額宜與科技部發布之全國研發相關統計數據相符。❖