



導入企業會計準則，提升作業基金財務報導品質

為使中小企業會計處理能與國際接軌，並簡化會計處理，經濟部修正商業會計相關法令規定，並制定企業會計準則公報，自 105 年 1 月 1 日起實施。為因應此項會計準則之重大變革，行政院主計總處（以下簡稱主計總處）規劃推動中央政府作業基金於 107 年度導入企業會計準則，特撰文簡要說明作業基金財務報導規劃辦理情形，供各界參考。

黃厚輯（行政院主計總處基金預算處視察）

壹、前言

隨著全球化時代來臨，跨國企業興起，國際間需有一套一致適用的會計準則來呈現企業之經營績效，以提升財務報表的可比較性，並提升企業於資本市場之競爭力，因此，國際財務報導準則（以下簡稱 IFRSs）逐漸成為資本市場編製財務報表採用之主流準則。我國公開發行公司自 102 年度起已分階段採用 IFRSs 編製財務報告，至非公開發行公司，經濟部委託財團法人中華民國

會計研究發展基金會，制定較為簡明易懂的「企業會計準則公報」取代「財務會計準則公報」為一般公認會計原則，並自 105 年 1 月 1 日實施。

依會計法第 18 條規定，各機關之會計制度應報由主計總處核定。另依各作業基金會計制度規定，作業基金對於會計事務處理原則及程序，除法令或其會計制度另有規定外，原則係參照一般公認會計原則辦理。主計總處為提升作業基金財務報表品質、加強作業基金與商業經營績效之可

比較性，以妥適評估作業基金之營運績效，規劃於 107 年度導入企業會計準則，除辦理企業會計準則公報研習，並成立工作圈討論各企業會計準則公報主要差異分析，研議財務報表之格式及會計科目之設計，並邀集相關單位召開會議討論。以下僅就目前作業基金財務報導之規劃與辦理情形提出說明。

貳、財務報表之架構、會計科目及其他重要事項

企業會計準則公報之訂定原則，主要係依商業會計法及商業會計處理準則等，並對於會計處理準則之規定，參考著重原則基礎之 IFRSs 及中小企業國際財務報導準則（IFRS for SMEs），另對於部分較複雜之交易事項或實務上不可行之情形，予以放寬供選擇或免予執行。

有鑑於作業基金係政府應施政需要設立，非以營業為目的，與一般民間企業性質仍有差異性，且其會計事務處理及財務報表編製，尚須依預算法及決算法辦理，另考量部分基金規模不大，且由機關主計人員兼辦，實需減輕主計人員工作，故本次主計總處係在符合預、決算等相關法令規定前提下，依作業基金之特性、參酌上開企業會計準則公報訂定重點、經濟部公布之「商業會計項目表」，本降低導入成本，及朝變動最少之原則，經邀集相關單位召開會議討論後，檢討作業基金導入企業會計準則之財務報表架構、會計科目及其他重要事項，重點說明如下。

一、收支餘絀表

（一）依企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」

第 4 條及第 40 條規定，報表名稱訂為「本期綜合損益表」，應列報之資訊包括收入、費用、本期損益及本期其他綜合損益之各組成項目等，考量作業基金預算之編製依預算法規定，應以收支餘絀為重點，且作業基金非以營業為目的，與企業注重損益之觀點仍有別，故報表名稱維持「收支餘絀表」。另其他綜合損益係指依企業會計準則規定或允許，而未列入損益者（包含重分類調整），如備供出售金融資產未實現損益等，因該等事項並非作業基金年度營運所產生之實際收支，亦非預算法所定立法院審議預算之範圍，不宜列入報表主體中，經參考國營事業作法，增訂「其他綜合餘絀」相關科目，於收支餘絀表之說明中揭露其他綜合餘絀事項之資訊。

（二）企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」

第 47 條規定，企業認列於損益之費用，應按該費用之功能或性質加以分類；如按功能別分類時，應揭露費用性質之額外資訊，包括折舊、攤銷費用及員工福利費用等。考量目前作業基金收支餘絀表係按功能別編製，且各項費用彙計表等已揭露相關資訊，為避免增加轉換作業成本，與加重會計人員負擔，使作業基金導入企業會計準則在轉換及銜接上無窒礙，故維持按功能別編製。

（三）配合企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」第 46 條規定，不得將任何收益及費損項目列報為非常項目，故刪除「非常賸餘（短絀一）」科目。另依企業會計準則公報第 4 號「會計政策、估計與錯誤」規定，會計政策變動原則上應追溯適用，如同自始即採用新會計政策，故刪除「會計原則變動累積影響數」科目。

論述》預算·決算



二、餘絀撥補表

- (一) 依企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」第 4 條規定，財務報表包括「本期權益變動表」，主要係表達權益項下各科目之變動狀況。考量作業基金餘絀撥補表係比照國營事業盈虧撥補表所訂，為預算法第 85 條第 1 項第 2 款規定預算之主要內容之一，且權益項下各科目之變動狀況並非預算法規定須送立法院審議預算範圍，爰預算書表不編製「本期權益變動表」，仍維持編製餘絀撥補表。
- (二) 依企業會計準則公報第 4 號「會計政策、估計與錯誤」規定，會計政策之變動，原則上應如同自始即採用新會計政策；前期錯誤更正則應追溯重編，視為自始未發生錯誤。經參考上開規定及國營事業作法，為避免變動已審定之前期末分配賸餘（或前期待填補之短絀）故增訂

「會計政策變動及前期錯誤更正累積影響數」項目。

三、現金流量表

- (一) 依企業會計準則公報第 3 號「現金流量表」第 9 條規定，允許採直接或間接法編製現金流量表，考量現行國營事業亦採間接法編製，且作業基金交易種類及模式之複雜程度並不亞於國營事業，爰維持採間接法編製。另配合企業會計準則第 3 號「現金流量表」將現金流量表劃分為營業活動、投資活動及籌資活動，將原「融資活動」項目修正為「籌資活動」。
- (二) 依企業會計準則公報第 3 號「現金流量表」第 16 規定，現金流量表應單獨揭露利息及股利收付之現金流量，並以一致之方式按性質劃分為投資或籌資活動，故按性質（業務活動或投資活動）增訂相關科目，將利息及股利收付等相關項目之現金流量單獨

揭露表達。

四、預計平衡表

- (一) 依企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」第 4 條規定，財務報表包括「本期期末資產負債表」，考量非營業特種基金相關表件名稱一致，維持現行名稱。
- (二) 企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」第 29 條規定，資產及負債應作適當之分類，流動資產與非流動資產及流動負債與非流動負債，應分別表達，但按流動性表達能提供可靠而更攸關之資訊時，不在此限。目前作業基金平衡表資產、負債之分類係部分資產及負債按流動與非流動分類表達，部分資產及負債按流動性順序表達之混合基礎，擬比照國營事業，維持現行作法。另配合企業會計準則公報相關規定，及經濟部公布之「商業會計項目表」等，增訂「生物資產」、「投資性不

動產」、「除役、復原及修復成本之負債準備」、「會計政策變動及前期錯誤更正累積影響數」及「累積其他綜合餘絀」等科目。

五、其他重要項目

(一) 財務報表以前年度預、決算相關數據之處理

依企業會計準則公報第 2 號「財務報表之表達」第 22 條，有關首次適用企業會計準則公報之過渡規定，企業於首次適用企業會計準則公報時，應依企業會計準則之規定追溯調整，作為首次適用之當期期初資產、負債及權益之初始金額；如不追溯調整，亦得於首次適用之報導期間開始日，將前一期期末資產、負債及權益依所列報之金額，依公報之相關分類規定，對資產、負債及權益作適當之重分類，作為資產、負債及權益之初始金額。

作業基金預、決算相關財務報表中，部分書表格式內容包含 2 個年度以上之比較期間，經參酌上開企業會計準則公報規定，考量以前年度決算數及上年度預算數

係分別經審計部及立法院審定，為使作業基金順利導入企業會計準則及降低導入成本，經檢討結果，以前年度預、決算相關數據，配合報表格式及會計科目之修訂情形，以重分類至適當之方式處理。

(二) 界定預算法有關「固定資產建設、改良、擴充」預算編製及執行之適用範圍

配合作業基金導入企業會計準則，原列入「固定資產」之項目，將依相關規定重分類至「不動產、廠房及設備」及「投資性不動產」等科目，原「固定資產」科目將予以刪除。茲因預算法對作業基金「固定資產」預算編製及執行有所規範，原列「固定資產」科目之項目如重分類至「投資性不動產」部分，是否仍屬上開預算法規範之範疇，有進一步研議之必要。

依預算法第 85 條及 89 條規定，作業基金預算之編製、審議及執行，準用營業基金之規定，預算之主要內容包括「固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源及

其投資計畫之成本與效益分析」；第 88 條規定，附屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理，但其中有關「固定資產之建設、改良、擴充」仍應補辦預算。

企業會計準則公報第 16 號規定，「投資性不動產」係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產，而非用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的；或於正常營業中出售。另依保險法第 146 條規定，保險業資金之運用，除存款外，尚從事有價證券、不動產等投資。

預算法規定之「固定資產之建設、改良、擴充」包括「不動產、廠房及設備」尚無疑義，至是否包括「投資性不動產」，考量部分作業基金將資產出租利用，未來依上開企業會計準則公報規定應重分類為「投資性不動產」（如國有財產開發基金之世貿三館），惟該等資產在原財務會計準則之基礎下，係列於「固定資產」科

論述》預算·決算

目，並受預算法第 85 條及第 88 條等「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製及執行之規範，不宜因會計科目之重分類而改變原有之管控機制。至保險業依保險法規定，以其保險相關資金投資於不動產，係屬保險資金之運用，與其他投資性不動產性質有別，宜維持目前作法，排除於上開預算法有關「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製及執行之適用。

參、預算書表格式

配合上開財務報表架構及會計科目之修正，並在符合預算法規定附屬單位預算應編製內容之前提下，主計總處經檢討作業基金現行預算書表，已完成 107 年度作業基金預算書表之修訂作業，於 105 年 2 月 25 日分行各作業基金之主管機關，除相關科目配合上開會計科目修訂情形修正外，茲就其他修正重點簡要說明如下。

一、收支餘絀預計表及預計平衡表

因以前年度決算數及上年



● 國有財產開發基金投資性不動產－世貿三館

度預算數係分別經審計部及立法院審定，不追溯重編，係配合導入企業會計準則之會計科目以重分類方式表達，故增訂相關備註文字。

二、其餘預算明細表

「固定資產建設改良擴充明細表」、「固定資產建設改良擴充資金來源明細表」、「固定資產建設改良擴充計畫預期進度明細表」、「資產折舊明細表」、「資產變賣明細表」、「資產報廢明細表」，配合將非保險業運用保險資金投資之「投資性不動產」納入表達，修正書表內容及備註文字。

肆、結語

中央政府作業基金規劃於籌編 107 年度預算時，即導入企業會計準則，由於作業基金預算之編製，依預算法規定須於會計年度開始 4 個月前送立法院審議，故為使各主管機關能積極規劃及協助所屬基金及早完成導入相關作業，主計總處業已將預算書表格式及會計科目之檢討與修訂，分行各作業基金之主管機關據以辦理，之後將再就年度決算書等進行檢討。未來主計總處仍將配合相關法令動向及經濟部相關解釋，適時檢討修訂相關規定，以持續精進作業基金財務報導品質。❖