



作業基金導入企業會計準則 問題探討－以畜產改良作業 基金為例

行政院主計總處為推動政府會計制度與國際接軌，有關作業基金導入企業會計準則工作刻正積極進行中，並以 107 年度預算達成此項工作為目標。然而此項工作所涉及層面廣泛，本文僅就畜產改良作業基金因導入企業會計準則，所造成之前後會計制度差異及相關問題作相關研析與探討，以供未來本基金會計制度修訂及會計系統修正之參考。

林耕民（行政院農業委員會畜產試驗所新竹分所主計室主任）

壹、前言

畜產試驗所執行育種及品種改良之試驗研究工作，需要常年飼養相當數量之畜禽，以供試驗研究業務之進行，其有連貫性及持續性，為避免該工作因公務預算經費來源不穩定而中斷，自民國 67 年度起，成立畜產改良作業基金（以下簡

稱本基金），係屬預算法第四條第一項第二款第四目所訂之作業基金，編列附屬單位預算。其後經歷機關改組及業務整併，本基金歸屬迭有變動，目前劃歸於農業作業基金項下，並訂定「農業作業基金收支保管及運用辦法」作為其適法之依據。

近年來行政院主計總處

（以下簡稱主計總處）為推動政府會計制度與國際接軌，有關於中央政府國營事業自 102 年度起已全面導入國際財務報導準則（IFRSs），而非營業特種基金部分，刻正推動作業基金導入企業會計準則，導入期程以 107 年度預算為目標。

有鑑於作業基金導入企業會計準則層面相當廣泛，本文僅

就本基金所遭遇到之專屬性問題，即依據企業會計準則第十七號「生物性資產」處理生物性資產會計事務所衍生之問題作探討，並作為未來本基金會計制度修訂及會計系統修正之參考。

貳、前後會計制度主要差異之簡介

未導入企業會計制度前，本基金目前會計制度係依據「政府會計準則公報」及參酌主計總處於 97 年訂頒之「中央政府作業基金會計報告、會計科目及淨資產運用分錄釋例一致性規定」所訂定。有關生物性資產認列及衡量方式，其原始成本之認列，以取得之貨價，及其他為使其達到可供銷售或可供生產狀態所發生之必要支出，為其入帳成本，期末時，不辦理評價。若已達到預定生產目的（例如：乳牛成為泌奶牛），則期末評價方式為按其成本減累計折耗衡量。

導入企業會計制度後，企業會計準則第十七號公報「生物性資產」引入「公允價值」評價概念，若採公允價值法衡

量時，原始入帳成本及後續期末評價，皆以公允價值減出售成本衡量。僅有在生物資產原始認列時之公允價值取得需耗費過當之成本，或公允價值無法可靠衡量時，始可採用成本法衡量；若採成本法時，成本之認列及期末評價方式與現行制度雷同。

參、導入企業會計制度問題之研析

一、政府機關所持有生物資產多非因出售目的而持有，公允價格變化損益非機關所欲瞭解之攸關資訊

導入企業會計準則後，在企業會計準則公報第十七號「生物性資產」規範下，原則上採用公允價值法衡量，僅有在生物資產原始認列之公允價值取得須耗費過當的成本，或公允價值無法可靠衡量時，才可採用成本法衡量。故公允價值法或成本法之選用必須符合定義，並非自由選用，在此情況下，各項生物性資產係依其

性質，分別採用公允價值法或成本法。然而，政府機關的生物性資產多非因出售目的而持有，當生物性資產適用公允價值法時，在持有期間所認列之公允價格變化損益，實現可能性相當低。大部分的生物性資產出售時點為實驗結束或死亡時，此時生物性資產的市場價格與先前以公允價值法評價的金額，可能有相當幅度的跌價，必須將原先認列之增值沖回。因此，在持有期間所認列之公允價格變化損益，對非因出售目的而持有者來說無多大意義，徒增財務報表損益金額之波動。

現行會計制度生物性資產採用原始成本入帳，後續評價免依公允價值減出售成本方式衡量，其優點在於節省了期末以公允價值衡量所需之工作時間及成本。此外，相較於公允價格變化損益，機關人員更關心的是各項生物性資產之投入成本。未來若導入企業會計準則後，欲瞭解各項生物性資產之投入成本，須透過額外的調整，排除公允價格變化損益，始可取得投入成本資訊。

論述》預算·決算



附表 現行會計處理方式與導入企業會計準則後差異比較－以乳牛為例

	現行會計處理方式	企業會計準則（成本法）	企業會計準則（公允價值法）
資產負債表	存貨：在養畜產品－乳牛（分娩第一胎前）	存貨：生產性生物資產－流動（一年以內耗用之生產性生物資產）	存貨：生產性生物資產－流動
	遞耗資產：經濟動物－乳牛（分娩第一胎後，自在養畜產品轉入）	存貨：生產性生物資產－非流動（超過一年耗用之生產性生物資產）	存貨：生產性生物資產－非流動
損益表	遞耗資產提列折耗	「生產性生物資產－非流動」提列折舊	生物性資產公允價值變化金額列入損益
會計分錄			
1. 購買小女牛	借：在養畜產品－乳牛 貸：銀行存款	借：生產性生物資產－流動 貸：銀行存款	借：生產性動物資產－流動 借：當期原始認列生物資產及農產品損失 貸：銀行存款 貸：當期原始認列生物資產及農產品利益
2. 後續成本	借：在養畜產品－乳牛 貸：各項成本科目	借：生產性生物資產－流動 貸：各項成本科目	借：生產性生物資產－流動 貸：各項成本科目
3. 年底評價	無	無	借：生產性生物資產－流動 借：當期原始認列生物資產及農產品損失 貸：生產性生物資產－流動 貸：當期原始認列生物資產及農產品利益
4. 女牛首次懷孕生產後	借：經濟動物－乳牛 貸：在養畜產品－乳牛	借：生產性生物資產－非流動 貸：生產性生物資產－流動	借：生產性生物資產－非流動 貸：生產性生物資產－流動
5. 後續成本	不計入，由在養畜產品分攤	借：生產性生物資產－非流動 貸：各項成本科目	借：生產性生物資產－非流動 貸：各項成本科目
6. 年底評價	借：折耗－乳牛 貸：累計折耗－乳牛	借：折舊費用 貸：累計折舊－生產性生物資產－非流動	借：生產性生物資產－非流動 借：當期原始認列生物資產及農產品損失 貸：生產性生物資產－非流動 貸：當期原始認列生物資產及農產品利益

資料來源：依行政院主計總處資料整理。

二、在公允價值法下，普通公務預算與基金預算之生物資產帳列金額迥異

在現行普通公務會計制度下，依據國有財產產籍管理作業要點第七點規定，動產係按「原價」入帳，即取得成本。後續評價方式依該要點第六點規定：「財產價值，除事業用財產及作業使用之公務用財產應依其會計制度辦理折舊及攤銷外，其餘財產應依中央政府各機關辦理財產折舊及攤銷原則辦理折舊及攤銷。」由前述相關規定可知，目前公務預算及作業基金之生物性資產入帳及評價方式，原則上均以成本入帳，後續評價均要提列攤銷或折舊，差異較小。未來導入企業會計準則後，將導致相同之生物性資產，會因不同預算來源，有迥然不同之列帳金額，且在作業基金採用公允價值法評價之生物性資產尤為明顯。

三、作業基金開發共同性會計系統難度較高

依據「特種基金歲計會計資訊系統及作業基金財務報導之改革與精進報告」一文指出，主計總處預計於 105 年度委外開發作業基金會計系統，將依企業會計準則建置，且會配合各作業基金之規模、業務性質及複雜程度，建置共通性之會計事務處理功能。

然而，依據 105 年總預算案總說明所揭櫫現行編列作業基金單位達 79 個，雖有共同之預算書表、預算科目及會計報告，但實務上，各作業基金並非使用相同會計系統，以國立臺灣大學及其附設醫院為例，其分別編列「國立大學校院校務基金」及「國立臺灣大學附設醫院作業基金」預算，會計系統亦各自開發維護，國立台灣大學係採用艾富資訊股份有限公司開發套裝軟體 AIS (Accounting Information System)，而臺大醫院之會計系統係自行開發。究其原因，各作業基金雖有一致性規範，但具體之帳務處理流程及管理性模組需求（如：基金帳務管理系統、計畫管理系統、科

技部專題計畫線上經費報銷系統...等），存有相當程度之差異。本基金會計系統亦係自行委外開發，其配合生物性資產所設計之帳務處理流程及相關管理性模組，更是與其他作業基金有相當程度的差異。因此，作業基金欲開發共通性會計系統，係一項高難度之挑戰。

肆、因應措施及建議

一、謹慎選用衡量之方法，並增設管理用報表，提供必要之資訊

機關人員反對使用公允價值法主要理由，無非是該衡量方式會造成業務量增加，但實際上確實依「公允價值取得須耗費過當的成本，或無法可靠衡量時，始可採用成本法」之原則來選用衡量方法，就會發現屬於耗時或難以取得公允價格資訊的生物性資產，都會被排除適用公允價值法，而適用公允價值法的生物性資產（肉牛、肉雞...等），皆是可以容易取得相關之交易價格。因此，期末評價工作所增加的業務量

論述》預算·決算



及困難度，影響應很有限。

在報表攸關資訊方面，依政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」規定，得視會計報告使用者需要，編製管理用報告。因此，機關可設計排除生物性資產價格損益之管理性報表，提供管理所必要之資訊，來滿足報表使用者之需求。

二、避免同一種生物性資產，同時以公務預算及基金預算分別飼養

生物性資產在公務預算與基金預算列帳金額之差異問題存在已久，容易造成報表使用者的誤解，更讓報表間缺乏可比較性。若採避免同一種生物性資產，同時以公務預算及基金預算分別飼養之權宜做法，即解決此問題，亦能排除飼養成本在公務預算與基金預算分攤的問題。惟此方式必須取得機關內部業務單位支持，畢竟該種方式對飼養預算來源限制，不利業務單位達到最適化的管理模式。若無可避免發生同時飼養情況時，必要時可於相關報表揭露相關資訊，增進

財務報表使用者的可瞭解性。

三、參與作業基金導入企業會計準則之機關，若經評估不採用主計總處開發之共通性會計系統，應管制自行修改會計系統之進度

作業基金不似政事型特種基金會計處理方式較一致，故各類型的作業基金大多各自開發其會計系統，在主計總處尚未完成共通性作業基金會計系統開發前，各機關應密切注意該系統的進度，並適時反映機關之功能需求，以確定是否能將現有資料轉換至該系統，亦要評估該系統是否可以與機關現有其他管理性系統接軌。若經評估無法適用該系統，應及時規劃辦理相關採購招標作業來修正現有會計系統，並控管進度，降低會計系統轉換之風險，以利達成 107 年作業基金預算導入企業會計制度之目標。

伍、結語

由於經濟部已指定企業會計準則公報取代舊有財務會計準則公報為一般公認會計原

則，並自 105 年 1 月 1 日起全面適用，作業基金導入企業會計準則已成為必須完成之工作目標，各作業基金宜妥善規劃會計制度修訂及會計系統轉換之期程。此外，本次主計總處所開發的作業基金共通性會計系統若能獲得大多數機關的採用，不但能夠擲節政府整體資訊經費，促進資訊資源共享效益，且未來遭遇會計制度修正時，由主計總處統一辦理系統修改，對於採用該系統的機關會計人員來說，實為減輕一大負擔。

參考文獻

1. 王明洲（民 97），〈會計資訊系統使用者滿意度之研究—以國立大學校務基金資訊系統為例〉，國立中正大學會計與資訊研究所碩士論文。
2. 鄭丁旺（民 104），〈無形資產及其他營業用資產〉，《中級會計學》。
3. 財團法人會計研究發展基金會（民 104），企業會計準則公報第十七號生物資產。
4. 高妮璋，（民 101），〈IAS41 農業公報影響試析〉，《TEJ 信用風險評估專刊》，101 年 9 月，頁 121 ~ 126。❖