



政府捐助財團法人財務報告編製一致性

透過對政府捐助財團法人導入一致性之財務報告編製規定，將可增進財務資訊之可比較性及有用性；進而，適時導入 XBRL 共通性分類標準，則可進一步讓財團法人的主要財務報表格式標準化，提升主管機關之監理效率。

王怡心（財團法人中華民國會計研究發展基金會董事長）

壹、前言

現行財團法人適用之財務報告編製準則之資訊揭露，未完善考量不同性質及規模之財團法人間的差異。因此，財務報表使用者在分析不同類型財團法人所編製之財務資訊時，較難以進行客觀之分析比較。財團法人中華民國會計研究發展基金會執行「政府捐助財團法人會計處理及財務報告編製準則一致性範例之研究」計畫

（以下簡稱本研究），以促進政府捐助財團法人財務報告編製之一致性。

若各主管機關所監管之政府捐助財團法人能適用一致財務報告編製規定，將可增進各財團法人財務資訊之可比較性，促使財務報表之使用者更了解政府捐助財團法人之財務狀況及營運結果；對編製財務資訊之政府捐助財團法人而言，亦可縮小財務報表與預決算書表格式間之差異，

降低其行政作業的成本及人力負擔。

貳、財務報表表達各有不同

依據行政院主計總處之統計，我國目前中央政府各主管機關所管之政府捐助財團法人約有百餘家，而「財團法人法」第 24 條第 4 項規定，主管機關應制定財團法人會計處理準則及財務報告編製準則，此意謂不同類型之財團法人在財務報

告編製方面須遵循之規定，將因所管轄之主管機關而不同，導致財團法人之財務報表使用者（包括一般捐助人、監管機關或其他人士）難以分析、比較不同類型財團法人編製之財務資訊，造成使用者困擾。

本研究比較金融監督管理委員會、教育部、經濟部及衛生福利部等 4 主管機關所訂定有關財務報告編製之準則，各準則間之財務報表表達差異概述如下：

一、財務報表名稱

以營利事業而言，無論係採企業會計準則（Enterprise Accounting Standards，以下簡稱 EAS）或國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，以下簡稱 IFRS），4 張主要財務報表之名稱，均為資產負債表、綜合損益表、現金流量表及權益變動表。以財團法人而言，用以表彰營運結果的報表名稱卻有收支餘額表、收支營運表及營運

活動表等 3 種不同名稱。此外，衛生福利部並未要求衛生財團法人編製淨值變動表，而係以功能別費用表作為主要財務報表中之第 4 張表。因此，「全國性衛生財團法人會計處理及財務報告編製準則」所規定之營運活動表，在表達收入、成本、費用等營運結果相關項目時，亦反映衛生財團法人永久限制用途淨資產、暫時限制用途淨資產、無限制用途淨資產及總淨資產於報導期間之變動情形。

二、規定之詳細程度

就資產負債表項目而言，金融監督管理委員會及教育部所訂定之準則僅概述主要財務報表上應表達之會計項目，對各會計項目之會計處理並未詳加規定；而經濟部訂定之準則更是簡要，僅列示資產、負債、淨值、收入及支出之認列原則。反之，衛生福利部所訂定之準則對各會計項目之會計處理附有說明，並納入必要之表達與

揭露規定。

三、資產負債項目

各準則對資產負債表之資產及負債項目規定，大多與一般公認會計原則（即 EAS、IFRS）無重大差異，且可自其規定之分類／會計項目名稱了解其意涵。就投資之部分，各準則在報表上之表達略有不同—各財團法人可能對其投資依照分類以單行項目表達，或納入某一單行項目（投資或金融資產）下彙總表達。

四、淨值（或淨資產）及變動表

基於財團法人之性質，其資產與負債間之差額不同於營利事業稱為「權益」，而是稱為「淨值」或「淨資產」。各準則對淨值（或淨資產）之表達有依受限制程度區分（分為永久受限、暫時受限及未受限），以及依性質區分（分為基金、公積、累積餘額及淨值其他項目）兩種。



參、訂定分級揭露標準

由於規模較大之政府捐助財團法人握有較多資源，業務量較多或較繁雜，財務資訊之使用者較廣泛，主管機關對大規模政府捐助財團法人之監理強度應較高；再者，規模較大的政府捐助財團法人可能因其需要處理之會計事務較多，而設有專門的部門，由多名會計專業人員專責處理相關事務。反之，規模較小之政府捐助財團法人因資源較少，業務性質較單純或業務量較少，無須或無法設置專責會計人員處理會計相關事務，且關注其財務資訊之人士較有限，主管機關對該等財團法人採較基本的監理。基於上述原因，為適度減輕政府捐助財團法人之作業負擔，宜依組織規模大小，而採用不同監理強度。

經彙總並分析英國「建議實務公報」(Statement of Recommended Practice, SORP)、我國「中小企業認定標準」及

我國各主管機關之相關規定，本研究建議採基金總額與年度收入總額作為門檻：將基金總額達新臺幣 1 億元或年度收入總額達新臺幣 3,000 萬元之政府捐助財團法人視為大規模，而基金總額未達新臺幣 1 億元且年度收入總額未達新臺幣 3,000 萬元者，則歸類為小規模之政府捐助財團法人。採用基金總額與年度收入總額作為門檻之原因如下：

- 一、基金總額較高或收入較高之政府捐助財團法人通常有較充分之資源，以遵循較複雜之規定。
- 二、收入較高之政府捐助財團法人經營業務可能較為多元，而需要適用較嚴格之規定。
- 三、基金總額較高、收入較高之政府捐助財團法人較容易受到社會大眾之關注。
- 四、基金總額易於觀察且更為明確。

為維持政府捐助財團法人所編製財務報告之可比較性，

被歸類為小規模者對交易仍須與大規模者適用相同之會計處理；但就財務報表附註及重要項目明細表，小規模者僅須提供某些必要資訊，無須另行編製其他重要項目明細表及其他揭露內容。

肆、共通性會計項目

財務報表係就大量交易或其他事項，依其性質或功能彙總成類別後加以處理之結果；彙總及分類程序最後階段係表達濃縮及分類之資料，該等資料構成財務報表之各單行項目。為有效溝通財務報表資訊，政府捐助財團法人宜以一致之架構編製其財務報表。

本研究訂定政府捐助財團法人共通性會計項目參考表（下頁表 1）係參考各主管機關訂定之準則，以及行政院主計總處於民國 106 年公告「政府捐助之財團法人共通性會計科（項）目參考表」（已於民國 108 年 3 月 29 日起停止適用）而訂。會計項目之代碼有

其邏輯－第一碼代表一級會計項目，第二碼代表二級會計項目，第三碼及第四碼代表三級會計項目，第五碼及第六碼代表四級會計項目。以「110101 庫存現金」為例，第一碼的 1 代表「資產」項目，第二碼的 1 代表「流動資產」項目，第三碼及第四碼之 01 代表「現金及約當現金」會計項目，第五碼及第六碼的 01 代表「庫存現金」，合起來即構成「110101 庫存現金」之會計項目編碼。

政府捐助財團法人應用會計項目參考表編製財務報表

時，無論被歸類為小規模或大規模，資產負債表及收支營運表均應至少表達至三級會計項目，而其會計制度中之會計項目則應至少設置至四級會計項目。各財團法人另可依其業務性質及實務需要自行增減其會計項目。

伍、會計處理及財務報告編製準則範例

本研究對政府捐助財團法人所擬之會計處理及財務報告編製準則範例共分為四章，包含第一章「總則」、第二章「會

計處理」、第三章「會計項目與財務報告之編製」及第四章「附則」。茲針對第三章之重要內容摘述如下：

- 一、政府捐助財團法人應編製 4 張主要財務報表，即資產負債表、收支營運表、淨值變動表與現金流量表。財務報告包括前述 4 張主要財務報表及其附註或附表（含重要項目明細表）。
- 二、淨值應分為基金、公積、累積餘絀及淨值其他項目。
- 三、收支營運表應採單站式表達；表達收入、支出項目時，無須區分業務內或業務外，且附屬作業組織之收入、相關成本及費用，應分別併入收入與支出項下。如有其他綜合餘絀（如未實現重估增值等），則以附註方式揭露在表末。
- 四、政府捐助財團法人無論其規模大小，均應於財務報

表 1 政府捐助財團法人共通性會計項目之參考表（節錄）

一級	二級	三級	四級	會計項目名稱
100000				資產
	110000			流動資產
		110100		現金及約當現金
			110101	庫存現金
			110102	零用金／週轉金
			110103	銀行存款
			110104	在途現金
			110105	約當現金
		110200		流動金融資產
		

資料來源：本研究整理。

論述》專論 · 評述



表附註中揭露下列資訊：組織沿革及業務範圍說明、聲明財務報告編製所依據之法規及準則、通過財務報表之日期及通過之程序、重大會計政策彙總說明及編製財務報告所採用之衡量基礎、重大會計判斷、估計及假設、與估計假設不確定性主要來源有關之資訊、主要財務報表中各項目之補充資訊、其他為避免使用者誤解或有助於財務報告公允表達所必須說明之事項（其內容應至少包括收入明細及支出明細）、財務報表中各項目受限制情形（包括法令、契約或其他約束之限制）及時效等有關事項、重大或有負債及未認列之合約承諾、關係人交易相關資訊、重大期後事項，以及依主管機關規定應予揭露之其他資訊。

五、政府捐助財團法人須揭露下列重要項目明細表：員

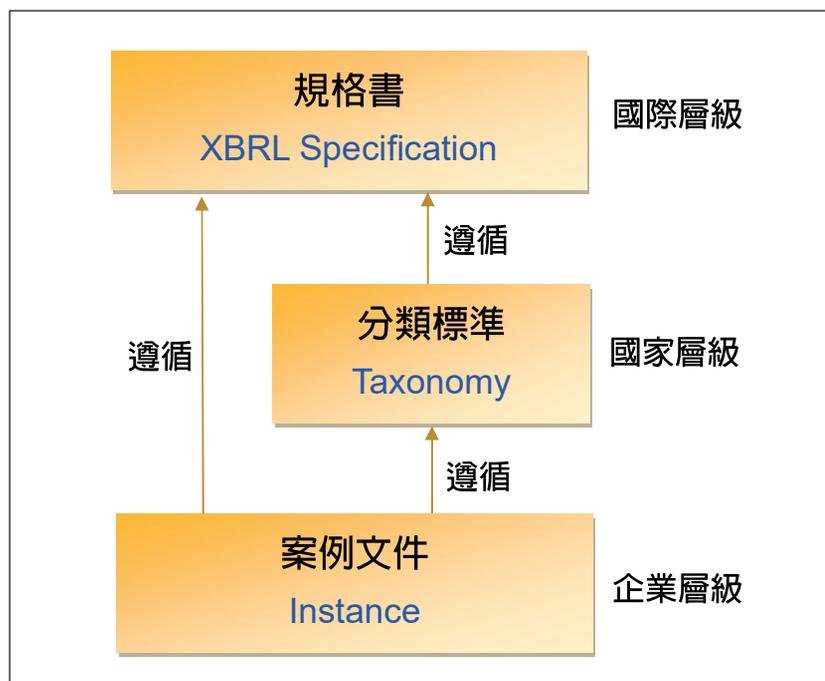
工人數彙計表、用人費用彙計表、轉投資明細表，以及不動產、廠房及設備投資明細表。非屬小規模政府捐助財團法人者，尚應依重大性判斷、編製其他重要項目明細表。

六、政府捐助財團法人應揭露其持股超過 50% 轉投資事業之主要財務報表（即資產負債表、綜合損益表、權益變動表及現金流量表）。

陸、善用 XBRL 提升資訊價值

可延伸商業報導語言（eXtensible Business Reporting Language，以下簡稱 XBRL）本質是一項國際資訊分類標準，係以可延伸標記語言（eXtensible Markup Language，XML）為基礎所發展的技術，主要應用於財務資訊、財務報表與資料分析等方面。要產生

附圖 XBRL 技術架構



資料來源：王堅權（2018）。

一份符合標準的 XBRL 文件，必須遵循 XBRL 的三階層架構：(1) 規格書、(2) 分類標準、(3) 案例文件（其關係詳上頁附圖）。

隨著 XBRL 的技術日趨成熟，相關應用逐漸出現，例如英國 CoreFiling 公司所提出之網頁內嵌式 XBRL（Inline XBRL，以下簡稱 iXBRL）技

術係將 XBRL 分類標準中的元素標籤嵌入 HTML 網頁格式，保留 XBRL 標籤標記商業資訊的優點，可透過 XBRL 專用軟體將商業資訊萃取出來，且瀏覽器會忽略 XBRL 標籤（非標準之 HTML 標籤），讓 iXBRL 文件可於瀏覽器中開啓，使財務報告既能適合一般使用者閱讀，又能夠被電腦讀取，是一

般人可閱讀和機器可讀的格式（both human-readable and machine-readable）。

臺灣證券交易所已於民國 97 年開始推動我國企業採用 XBRL 申報財務報告。民國 104 年起，我國上市櫃、興櫃及公開發行公司已全面採用 XBRL 申報財務報告，申報內容包含主要財務報表、會計師

表 2 分類標準之規格文件例示－收支營運表（部分）

1. 模式文件

1-1 目標名稱空間	http://www.ardf.org.tw/xbrl/gef/sa/2021-06-30
1-2 前置字元	gef-sa
1-3 模式文件路徑	C:\Users\Desktop\gef-20210630\SA\gef-sa-2021-06-30.xsd

2. 欲定義之項目

2-1 元素名稱	2-2 元素 ID	2-3 項目名稱 (中文)	2-4 項目名稱 (英文)	2-5 資料型態	2-6 元素 類型	2-7 期間 型態	2-8 借貸方	2-9 抽象	2-10 空值
StatementOfActivities	gef-sa_StatementOfActivities	收支營運表	Statement Of Activities	stringItemType	item	duration		true	true
RevenueAbstract	gef-sa_RevenueAbstract	收入	Revenue	stringItemType	item	duration		true	true
ServiceRevenue	gef-sa_ServiceRevenue	勞務收入	Service revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
AgentProjectRevenue	gef-sa_AgentProjectRevenue	委辦計畫收入	Agent project revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
SalesRevenue	gef-sa_SalesRevenue	銷貨收入	Sales revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
DonationRevenue	gef-sa_DonationRevenue	受贈收入	Donation revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
FinanceIncome	gef-sa_FinanceIncome	財務收入	Finance income	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
OtherRevenue	gef-sa_OtherRevenue	其他收入	Other revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
Revenue	gef-sa_Revenue	收入合計	Total revenue	monetaryItemType	item	duration	credit	false	true
ExpenseAbstract	gef-sa_ExpenseAbstract	支出	Expense	stringItemType	item	duration		true	true

資料來源：本研究整理。



查核報告及財務報表附註；並於民國 108 年第 2 季正式要求我國上市櫃、興櫃及公開發行公司採用 iXBRL 格式進行申報，以大幅增加文件可讀性，便於使用者閱讀及擷取資料進行分析。

政府捐助財團法人亦可透過應用 XBRL 於各式表單及報告之申報，增加財務資訊的透明度與品質。本研究以前述會計處理及財務報告編製準則範例中政府捐助財團法人之收支營運表為例，製作分類標準之規格文件例示如上頁表 2。

政府捐助財團法人如採用 XBRL 作為財務報表申報之資料格式，將提升財務資訊對使用者（包括主管機關、捐助人及一般大眾）之參考價值。惟參照國內外推行上市櫃公司採用 XBRL 之經驗，宜採循序漸進方式，先選取數家政府捐助財團法人作為示範平台，後續再鼓勵其他政府捐助財團法人自願申報，而後全面推行。

柒、結論與建議

各主管機關未來針對其所主管之政府捐助財團法人修正或訂定相關準則時，若能參考本研究擬定之會計處理及財務報告編製準則範例，促使不同主管機關所轄政府捐助財團法人產出之財務報表及財務報告有一致性揭露，將具高度可比性，進而提升財務報表使用者對所提供財務資訊之了解。

各主管機關未來更可進一步考量，促使政府捐助財團法人預、決算書中部分內容之格式與財務報表保持一致，並持續依循 EAS 之修正發展而作必要更新，以降低政府捐助財團法人之行政作業負擔，並可避免政府捐助財團法人之會計制度與 EAS 間存有不必要之差異；再者，透過 XBRL 共通性分類標準之研訂，讓財團法人的主要財務報告格式更標準化。

為監理政府捐助財團法人之財務報表與財務報告，建議主管機關採取會計處理及財務報告編製準則範例，善用 XBRL 分類標準與資訊科技，將使主管機關對政府捐助財團法人之監理更有效率及效果。

參考文獻

1. 王堅權（2018），淺談 Inline XBRL-XBRL 邁向人機可讀新紀元，會計研究月刊，394 期，96-101 頁。❖