

會計項目一致性之研究：國營事業與公開發行公司

為提升國營事業編製財務資訊之效率，以及增強不同格式的財務資訊間之可比性與可驗證性，爰探析國營事業與公開發行公司之會計項目實況，經綜合評估考量後，訂定國營事業會計項目表與國際財務報導準則（IFRSs）會計項目轉換對照表，以供國營事業參考，冀期提升財務報告編製效率，並減少財務資訊轉換發生之錯誤機率。¹

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

我國國營事業屬「預算法」第 4 條所規範特種基金中之營業基金，除按「預算法」、「決算法」等法令及行政院主計總處（以下簡稱主計總處）所定「國營事業機構導入國際財務報導準則（IFRS）會計科目（以下簡稱國營事業會計項目）及其編號參考表」編製預算、決算及會計報告外，

其中屬公開發行公司者，尚須依臺灣證券交易所（以下簡稱證交所）公告之各業別會計項目編製財務報告，並依「證券交易法」第 36 條及「公開發行公司財務報告及營運情形公告申報特殊適用範圍辦法」向主管機關申報財務報告。為符合上開規定，屬公開發行公司之國營事業須耗費相當人力及成本在編製及調整財務資訊與會計項目，且其間可能存有難以

對應及調節之情形，致監理機關與報表使用者難以對資訊進行比較及分析。

有鑑於此，為提升國營事業編製財務資訊之效率及兩套財務資訊間之可比性與可驗證性，財團法人中華民國會計研究發展基金會執行「國營事業與公開發行公司之會計項目一致性研究」計畫（以下簡稱本研究），比較國營事業之預算、決算、會計報告所適用之會計

項目與公開發行公司所適用之會計項目之差異，對各會計項目之差異原因進行分析。由於使國營事業編製預算、決算、會計報告與公開發行公司財務報告適用一致之會計項目，可以提升資訊透明度，更有助於監理機關及報表使用者對財務報告資訊進行比較分析，並對會計項目一致化之可行性提出建議，以探討如何改善主要財務報告之資訊揭露方式。

貳、我國國營事業會計項目與公開發行公司所適用之會計項目

依「預算法」第 45 條及「決算法」第 21 條之規定，中央主計機關應編製中央政府總預算案及總決算書，並將各附屬單位之預算及決算，包括營業及非營業者，彙案編成綜計²表隨同總預算案及總決算一併呈行政院。依「會計法」第 17 條之規定，會計制度之設計，應依會計事務之性質、業務實

際情形及其將來之發展，先將所需要之會計報告決定後，據以訂定應設立之會計科目、簿籍、報表及應有之會計憑證。另依「會計法」第 36 條之規定，為便利綜合彙編及比較，中央政府各機關對於事項相同或性質相同之會計科目，應使其一致；對於互有關係之會計科目，應使之相合。故國營事業會計項目之設置原則應依主計總處所訂定之共同性會計項目訂定。

國營事業資產負債表及損益表之會計項目共分為四級，其編號第一級項目為一位數（如：1－資產），第二級項目為二位數（如：11－流動資產），第三級項目為四位數（如：1101－現金），第四級項目為六位數（如：110101－庫存現金）。

至於編製我國公開發行公司發布之財務報告時，則應依證交所公告之六大產業別會計項目（以下簡稱 IFRSs 會計項目）³辦理。前述報表之 IFRSs

會計項目之編號係由四碼至六碼之數字（或英文字母）所組成。IFRSs 會計項目原則上分為下列四層級：

- 一、第一級為大類，依財務報表要素分為：資產、負債、權益、營業收入、營業成本、營業費用、營業外收入及費用等。
 - 二、第二級為中類，係就每一大類下，依其性質分別設置（例如資產項下之流動資產及非流動資產等）。
 - 三、第三級為小類，係就每一中類下，依其不同之性質分別設置（例如流動資產下之現金及約當現金、透過損益按公允價值衡量之金融資產－流動、應收票據淨額等）。
 - 四、第四級為總帳項目（例如庫存現金、指定為透過損益按公允價值衡量之金融資產－流動、應收票據等）。
- 本研究將國營事業會計項目與 IFRSs 會計項目進行比對，並依據產業特性劃分為一

論述》專論 · 評述

般行業及金融產業（包含金融、保險、金融控股公司及證券期貨業）分別進行分析。本研究探討之國營事業及其適用之會計項目詳表 1。

參、一般行業之會計項目差異分析及會計項目一致化

本研究對一般行業 IFRSs 會計項目與國營事業會計項目之資產負債表及損益表⁴會計項目之差異予以整理歸類如下：

一、國營事業會計項目中可能僅以一項會計項目表達；

IFRSs 會計項目中一項資產、負債或損益項目依性質再拆分為多個會計項目，例如一般行業 IFRSs 會計項目中將「透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產」之會計項目區分為權益工具及債務工具兩項，惟國營事業會計項目係以一項「透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產」涵蓋權益工具及債務工具；又如一般行業 IFRSs 會計項目將應付票據分為流動及非流動

之會計項目，國營事業會計項目則未予以區分。

二、國營事業會計項目中可能將相同或類似性質之資產、負債或損益項目拆分為兩個以上之會計項目；IFRSs 會計項目中，係以一項會計項目表達，例如一般行業 IFRSs 會計項目中將生物資產當期公允價值減出售成本之變動採淨額方式表達，故僅有一項會計項目。惟國營事業會計項目中將生物資產當期公允價值減出售成本之變動拆分為其他營業收入項下之「生物資產當期公允價值減出售成本之變動之利益」及其他營業成本項下之「生物資產當期公允價值減出售成本之變動之損失」。

三、國營事業會計項目中某些特殊之會計項目因僅適用於國營事業，故於 IFRSs 會計項目中無相應之會計項目，例如僅適用於台灣

表 1 屬公開發行公司之國營事業及其所適用之會計項目

國營事業名稱	公發代碼	適用之各業別之會計項目
台灣糖業股份有限公司	1237	一般行業
台灣中油股份有限公司	1328	一般行業
台灣電力股份有限公司	9963	一般行業
臺灣菸酒股份有限公司	8394	一般行業
臺灣金融控股股份有限公司	5868	金融控股公司
臺灣銀行股份有限公司	5858	金融業
臺灣土地銀行股份有限公司	5857	金融業
臺銀人壽保險股份有限公司	6025	保險業
臺銀綜合證券股份有限公司	000104	證券期貨業

資料來源：作者自行整理。

電力股份有限公司之電費收入、核能燃料等。

四、一般行業 IFRSs 會計項目中常見之會計項目未訂於國營事業會計項目中，例如國營事業會計項目中未訂有「約當現金」及因國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」實施而增訂之會計項目。

五、一般行業 IFRSs 會計項目中針對應收與應付款等會計項目下設有關係人項目，惟國營事業會計項目並未區分關係人交易產生之餘額，而僅以「轉投資事業往來」泛指與轉投資事業間相互往來後應收或應付之款項，無法區分與關係人交易產生之未結清餘額之性質。

本研究經彙總並分析主管機關、國營事業以及會計師等利害關係人之意見，普遍認為一般行業之國營事業會計項目與 IFRSs 會計項目予以一致化係可行且具效益，惟為避免短

表 2 一般行業資產負債表會計項目之對照表（節錄）

國營事業會計項目		公開發行公司適用之會計項目 一般行業	
項目編號	項目名稱	項目編號	項目名稱
1	資產	1xxx	資產
11	流動資產	11xx	流動資產
1101	現金	1100	現金及約當現金
110101	庫存現金	1101	庫存現金
110102	銀行存款	1103	銀行存款
110104	零用金及週轉金	1102	零用金/週轉金
110105	待交換票據		
110106	庫存外幣		
110103	匯撥中現金	1105	在途現金
110107	運送中現金		

資料來源：作者自行整理。

表 3 一般行業損益表會計項目之對照表（節錄）

國營事業會計項目		公開發行公司適用之會計項目 一般行業	
項目編號	項目名稱	項目編號	項目名稱
4	收入		
41	營業收入	4000	營業收入
4101	銷售收入	4100	銷貨收入淨額
410101	銷貨收入	4110	銷貨收入
		4111	銷貨收入
		4112	天然氣銷貨收入 (天然氣業)
		4120	專櫃銷貨收入 (百貨業適用)
		4130	分期付款銷貨收入
410102	銷貨退回	4170	銷貨退回
410103	銷貨折讓	4190	銷貨折讓
	
		4260	地產出售收入 (開發投資公司適用)
410104	電費收入		
410105	給水收入		

資料來源：作者自行整理。

期內產生極大的會計成本，建議考量成本與效益後，可藉由對一般行業之國營事業會計項目與 IFRSs 會計項目訂定統一之會計項目轉換對照表（上頁表 2 及表 3）⁵，逐步調整國營事業會計項目，以減少轉換會計項目時可能發生之誤述，與增加一般行業之編製財務資訊之效率及有用性。

肆、金融產業之會計項目差異分析及會計項目一致化之探討

如同對一般行業會計項目之研究，本研究亦對金融產業 IFRSs 會計項目與國營事業會計項目之資產負債表及損益表會計項目之差異予以整理歸類如下：

一、國營事業會計項目中可能僅以一項會計項目表達；IFRSs 會計項目中一項資產、負債或損益項目依性質再拆分爲多個會計項目，例如金融業 IFRSs 會

計項目中將「手續費收入」依據性質再進行拆分（如匯費收入、放款手續費收入等）；惟國營事業會計項目係以一項「手續費收入」泛指代辦各項手續所獲得之收入。

二、國營事業會計項目中某些特殊之會計項目因僅適用於國營事業，故於 IFRSs 會計項目中無相應之會計項目，例如，黃金與白銀等，主要係爲應臺灣銀行股份有限公司及中央銀行業務需要。

三、主計總處係訂定一套共同性之會計項目，供國營金融機構⁶與非金融業之國營事業編製預算、決算及會計報告使用；而 IFRSs 會計項目依據行業類型區分爲一般行業、金融業、保險業、金融控股業及異業之會計項目。

針對國營金融機構，本研究亦詢問主管機關、國營事業以及會計師等利害關係人之意

見，經分析後發現會計項目差異之原因主要係因各主管機關之監理需求而有不同資訊揭露方式。針對此等差異，國營金融機構在現行實務上已有一套可行之作業方式，且已能充分滿足預決算報表使用者及一般用途財務報表使用者之資訊需求。因此，將國營金融機構會計項目與 IFRSs 會計項目予以一致化，似無明顯效益。

伍、結論與建議

綜上，本研究經綜合評估考量後，一般行業之國營事業會計項目與 IFRSs 會計項目予以一致化，係可行且具效益之方案，相關的論述在本研究有充分的討論。但國營金融機構則因依各主管機關監理需求而有不同資訊揭露方式，所以預決算所適用之會計項目與 IFRSs 會計項目差異較大。現行實務處理上各國營金融機構針對該差異已有一套可行之作業方式，可充分滿足預決算報表使用者及一般用途財務報表

使用者之資訊需求，若將國營金融機構會計項目與 IFRSs 會計項目予以一致化，可產生的效益較不明顯。

因此，本研究對屬一般行業之國營事業用以編製預算、決算、會計報告與公開發行公司財務報告適用一致之會計項目，建議主計總處於評估並在符合成本效益等前提下，基於實務運作之考量，可就一般行業之國營事業會計項目與 IFRSs 會計項目訂定統一之會計項目轉換對照表，以減少轉換會計項目時可能發生之誤述，以及增加一般行業之編製財務資訊之效率及有用性。

未來如有對屬一般行業之國營事業訂定統一之會計項目轉換對照表，後續仍應持續追蹤國營事業使用情形，並適時配合證交所公布之一般行業 IFRSs 會計項目及代碼，修訂並更新對照表之內容，以維持轉換對照表之有用性；如此，可使屬公開發行之國營事業能有效地遵循法令之規定，爰建

議主計總處未來修訂預決算所適用之會計項目時，亦可參考本研究所列差異項目，分階段地促使國營事業編製預決算使用之會計項目與 IFRSs 會計項目趨於一致；再者，進一步降低國營事業之行政成本，增進行政效率，並有效減少誤述之發生。

對國營金融機構方面，本研究建議國營金融機構暫維持現行做法，以免徒增該等國營金融機構作業上之負擔。儘管如此，本研究仍建議主計總處對國營金融機構先觀察一般行業會計項目轉換對照表之施行情形，並持續評估會計項目一致化之可行方案，以期降低國營金融機構編製預決算與公開發行公司編製財務報告間會計項目轉換之作業成本。

註釋

1. 本文摘自行政院主計總處委託辦理「國營事業與公開發行公司之會計項目一致性研究」，全文已公布於行政院主計總處網站，供各界參考。

2. 綜計，係指將各國營事業及非營業特種基金之預算、決算金額分別彙總計算。
3. 本研究提六大產業別會計項目，係指一般行業、異業別合併報表、金融、保險、證券期貨業及金融控股公司之 IFRSs 會計項目及代碼。
4. 因公開發行公司之權益變動表為資產負債表延伸，係用以揭露當年度權益之變動；而現金流量表則係依資產負債表及綜合損益表之資訊所編製，故本研究係以資產負債表及綜合損益表之會計項目進行比對。
5. 表 2 及表 3，經考量 IFRSs 會計項目係依 IFRSs 準則制訂，而國營事業會計項目定有會計項目定義，爰初步係依會計項目名稱進行對照，供主計總處未來制定會計項目轉換對照表參考。
6. 本研究提國營金融機構，係指臺灣金融控股股份有限公司、臺灣銀行股份有限公司、臺灣土地銀行股份有限公司、臺銀人壽保險股份有限公司及臺銀綜合證券股份有限公司。❖