

政府預算入帳及報導原則

鑒於各界對於政府預算科目應否入帳、預算科目與會計科目應否劃分、預算報表與會計報表應否相同，以及所涉及之預算基礎與會計基礎應否一致之問題，爭議頗多。本文乃針對這些相關之項目，作深入研究，並試圖循求合理之解決方案。

吳文弘

(行政院主計處會計管理中心執行長暨輔仁大學商研所博士候選人)

由於各界對於政府有關之預算科目應否入帳、預算科目與會計科目應否劃分、預算報表與會計報表應否相同，以及所涉及之預算基礎與會計基礎應否一致之問題，爭議頗多。本文乃針對這些相關之項目，作深入研究，並試圖循求合理之解決方案。

壹、預算科目之入帳問題

有鑑於美國政府會計準則委員會(GASB)發布之“政府會計及財務報導規範”(Codification of Governmental Accounting and financial Reporting Standards)所列舉之政府一般公認會計原則(General Accepted Accounting Principles, GAAP)，其中有關預算、預算控制及預算報導原則，為：1. 政府單位應採用年度預算；2. 會計制度，須能提供適當之預算控制基礎；3. 預算比較附表，應提供普通基金及每個重要特別收入基金(法律規定應採用年度預算者)所需之補充資訊。預算比較附表，應列示：該報導期間之原始預算、最終核定預算，及在預算基礎上，應有之實際流入、流出及餘額。我國行政院主計處政府會計共同規範審議委員會一讀通過之「政府會計及財務報導標準」(草案)第十六段也規定：政事型基金採用定額預算時，其會計期間內可透過按預算基礎列示之相關科目實施預算控制，並編列相關期中報表。會計期間終了應將按預算基礎列示之各科目結清，轉換為按政府會計共同規範之會計原則處理，並作期末財務報導。第十九段則規定，政府為配合預算管理之需要，得另訂共同規範為準據。

政府政事型基金採用固定金額預算者，為避免各機關預算產生超支現象，得建立控管機制，包括在總分類帳設置預算科目入帳控制、或在明細分類帳中記載、或以備查簿登記方式處理，以控存資源備供支

付與履行相關之契約或債務責任。而其中又以將預算科目記入總分類帳之控管方式為最有效之方法。以往我國無論中央或地方政府均採用此種作法。

貳、預算科目與會計科目之劃分問題

將預算科目記載於總分類帳之作法為：各機關於預算完成法定程序後，即以資力負擔等預算科目，包括歲入預算數、歲入分配數、歲出預算數、歲出分配數及歲出保留數等科目，將可用預算資源及所需控存之預算資源入帳，以記載及控制預算之核定、分配及執行等，俾隨時掌握預算執行進度，以防止各機關實際支出超過預算核定金額（含流用數、動支預備金及追加減預算等）。例如：現行普通公務單位會計制度之一致規定於歲入預算成立時，記載借：歲入預算數，貸：預計納庫數；分配時，記載借：歲入分配數，貸：歲入預算數。於歲出預算成立時，記載借：預計支用數，貸：歲出預算數；分配時，記載借：歲出預算數，貸：歲出分配數。在年度內對經費預算之控管，於訂購或契約簽訂時，為確保貨品或勞務於交貨時可如數償付，在理論上，於契約責任一發生，即應作預算保留，記載借：歲出保留數，貸：歲出保留數準備。當訂購貨品收到，確定需要付款時，則先沖銷原列保留數之記錄，再依一般公認會計原則認列實際之支出，記載借：經費支出，貸：現金（帳列保留數及經費支出數不可超過核定預算數）。依預算法第七十二條規定：「．．契約責任部分，經核准者，得．．列為保留數準備」，惟我國經費類會計規定，年度終了契約責任發生時，記載借：歲出保留數，貸：應付歲出保留款，此種將契約責任直接以負債科目列示，顯示有不妥，未來實有改進之必要。

年度終了時，將資力負擔等預算科目迴轉結清（借：歲出預算數、歲出分配數，貸：經費支出、未提列準備之基金餘額。借：歲出保留數準備，貸：歲出保留數），藉以銷除預、決算差額。此時對於契約責任部分，須由預算基礎轉換為一般公認會計原則，亦即自未提列準備之基金餘額（例如，現行使用之「經費賸餘—待納庫部分」，係屬可動用資源），提撥準備（借：未提列準備之基金餘額，貸：提列準備之基金餘額—保留數準備），加以控留。

此外，在預算科目方面，依預算法第六條規定，歲出為一個會計年度之一切支出，但不包括債務之償還，而「政府支出認列之會計處理（草案）」係參照美國 GASB 規定定義，政府之「支出」，包括一般性支出及其他財務用途二項。而其中其他財務用途科目，則包括基金間移轉（轉出）及債務之償還等。由於「支出」科目與預算法規定之「歲出」科目內涵不同，很容易造成混淆。

由於歲入、歲出等預、決算所用科目及報表，常需依相關法令規定或配合立法院等需要變動或調整，亦即不能隨政府一般會計原則更動。但收入、支出及其他財務來源（用途）等會計科目，則必須依政府一般公認會計原則處理。但彼此間應具有互相轉換之功能。（詳附表 1 及附表 2）

插入表 1、表 2

採用上述方法，係在年度內必須維持預算基礎，透過預算科目入帳，以增加預算控管功能，而於實際交易或其他事項發生時，則按政府一般公認會計原則加以認列處理。在年度終了，則將預算基礎下之預算科目結清，轉換為一般公認會計原則之會計基礎（即修正權責發生基礎）處理。故預算基礎係與一般公認會計原則之會計基礎並存，而預算科目之入帳，並不影響會計科目之實際金額。

參、預算基礎與會計基礎一致性問題

由於政事型基金具有固定金額預算之性質（即編列單位預算者，目前僅普通基金一種），必須將預算科目入帳，以控制預算之執行進度。我國政府之政事型基金，宜比照美國 GASB 之作法，賡續以往所採用之預算科目入帳方法，於年度進行中，讓預算基礎與政府一般公認會計原則之會計基礎並存，合併使用；年度終了，再以結帳分錄迴轉結清預算科目及其金額，以消除預算基礎，使其完全恢復為一般公認會計原則之會計基礎。換言之，在預算基礎下，同時兼採契約責任基礎及修正權責發生基礎兩項基礎。但在政府一般公認會計原則下，則僅採用修正權責發生基礎。另為配合政事型基金預算基礎之使用，宜將歲入及歲出等科目，訂為預、決算報告專用名詞，而收入、支出

等科目，訂為一般公認會計原則（即會計報告）使用之科目，但這些科目及其金額彼此間具有對照互換之性質。另前經我國政府會計共同規範委員會一讀通過之「政府收入認列之會計處理」（草案），因僅規範收入（屬一般性收入）部分，宜配合支出公報之處理，除一般收入外，應再增列其他財務來源部分。

肆、預算報告與會計報表一致性問題

至於未來我國政事型基金之年度報告，在對內（政府內部）報表之編製方面，宜以預、決算報表為主要表（暫維持現制不予變動），而以政府一般公認會計原則之會計基礎所編之會計報表為附屬表，主要表與附屬表間具有相互勾稽之功能。在對外（包括對國外公布者）之報表方面，則以政府一般公認會計原則之會計基礎所編之會計報表為主要表，必要時，以預、決算報表為附屬表。會計基礎之會計報表，以一般公認會計原則處理，完全不受預算影響。此外，現行使用之預、決算報表之格式、名稱，原則上均宜暫予維持，不作變動，以避免遭受立法院質疑，而要求將普通基金以外之其他政事型基金，均由附屬單位預算改為單位預算方式編列。

附表 1 預算報表

會計報告

總預算(普通基金)

政事型基金(普通基金)

收支簡明分析表		收入、支出及基金餘額變動表(簡稱營運表)	
一、		收入：	
(一) 歲入	75	一般性收入	65
稅課收入		稅課收入	} 65
財產收入		財產收入	
罰賠款收入		罰賠款收入	
規費收入		規費收入	
營業盈餘及事業收入		營業盈餘及事業收入	
投資收益		其他財務來源	30
盈(賸)餘繳庫數 10(註 1)		基金間移轉(轉入) 10	
(二) 債務之舉借	20	債務之舉借 20	
(三) 預計移用以前年度歲計賸餘調節因應數	5		
合 計	100	支出：	
二、		一般性支出	
(一) 歲出	92	一般政務支出	} 69
一般政務支出		國防支出	
國防支出		教科文支出等	
教科文支出等		其他財務用途	31
X X 計畫支出		基金間移轉(轉出) 23	
增撥基金或撥補虧損 23		債務之還本 8	
(二) 債務之償還(註 2)	8	(移轉給債務基金償付)	
合 計	100	基金餘額淨減數	-5
		(收入減支出)	(即收支短絀需以歲計賸餘支應數)
		加：	
		基金餘額一年初	1,150
		基金餘額一年底	1,145
			<u>1,145</u>
累計餘絀分析表			
甲、決算審定累計賸餘數	1,150		
乙、總預算編列移用數	-5		
丙、淨餘數	1,145		

註：1.盈(賸)餘繳庫數及增撥基金或撥補虧損等屬基金間之移轉科目，政會公報將其列為其他財務來源或用途，並於編製政府整體報表時作沖銷處理(係一基金於補助款撥付時已列支，另收到補助款之基金則列收入，並於支出時再列支，對整體政府而言，應僅有一筆支出，基金間移入移出列記收入及支出部分，應予以沖減)。

2.債務之還本，如由舉借之普通基金自行償還者，政會公報將其列入一般性支出項下，如轉由債務基金償付者，則於撥付時列於其他財務用途項下。

附表 2

預算報表

債務、特別收入等基金

基金來源用途及餘絀表	
基金來源	35
勞務收入	20
農政收入	
財產收入	
債務收入	10
政府撥入收入	5
基金用途	27
農業研究支出	16
債務還本	10
解繳國庫	1
本期賸餘	8
期初累計賸餘	70
期末累計賸餘	78

會計報告

其他政事型基金 (債務、特別等基金)

收入、支出及基金餘額變動表 (簡稱營運表)	
收入：	
一般性收入	20
勞務收入	20
農政收入	
財產收入	
其他財務來源	15
基金間移轉 (轉入)	5
債務舉借	10
支出：	
一般性支出	16
農業研究等支出	16
債務還本 (一般還本支出)	10
其他財務用途	11
基金間移轉 (轉出)	1
債務還本	10
(債務基金舉新還舊或代理償付)	
基金餘額淨減數 (收入減支出)	8
加：	
基金餘額-年初	70
基金餘額-年底	78