

剖析政府會計準則公報第三號 「政府收入認列之會計處理」與 財務會計準則公報規定之主要 異同

政府收入與企業收入之會計基礎均涉採權責發生基礎，通常皆於已實現或可實現且已賺得時認列收入，並按已收或應收之公平價值衡量，故兩者之認列基準大致相同。惟政府機關之收入主要來自無對價交易收入，而一般企業之收入主要來自對價交易收入。由於兩者之收入來源不同，肇致政府會計與財務會計收入認列準則存有不同之處，為本文探討之重點。

◎ 黃永傳 (行政院主計處會計主任)

壹、前言

政府收入猶如企業收入均屬維繫永續經營之泉源，其衡量與認列基準向為利害關係人所重視。然國內企業收入之會計事務處理，係按中華民國會

計研究發展基金會訂頒財務會計準則公報之規定辦理，以為大家所共識。而政府收入方面，卻無類此會計準則公報可作為會計事務處理之共同規範，目前僅依預算法、會計法及決算法等原則性規範加以處

理。

政府收入與企業收入衡量與認列基準固有相似之處，惟前者主要來自無對價收入，而後者主要來自對價收入，導致兩者適用對象及財務報表衡量焦點彼此迥異，故衡量與認列

政府收入，實難全盤援引財務會計準則公報之規定辦理。行政院主計處職司全國政府機關會計事務處理，鑑於各級政府年度決算數，例中央政府92年度歲入決算數13,200億元、舉借債務收入決算數3,016億元及移用以前年度歲計賸餘決算數438億元，共計16,654億元，該等數字是否允當表達中央政府92年度收入實況，似尚無一套客觀標準以資衡量。為使政府收入衡量基準具客觀性，研訂「政府收入認列之會計處理」公報，以為共同處理規範，實為

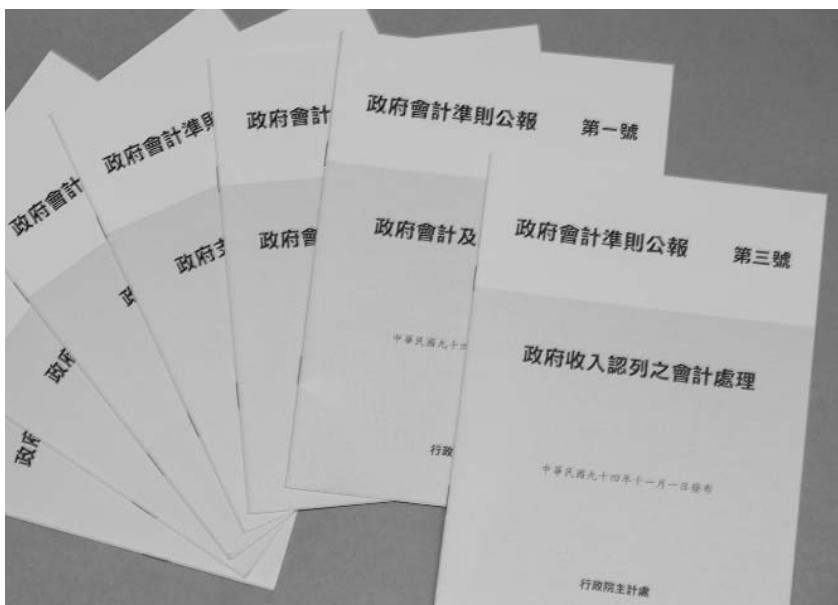
刻不容緩之課題。爰組成該公報專案研究小組加以擬訂，並經行政院主計處於94年11月間發布在案。本文旨就政府會計與財務會計之收入認列準則加以探討，並釐清主要異同之處，以增進主計同仁對本公報之瞭解，俾利政府會計事務之處理。

貳、政府收入認列會計處理之主要規範

當前屬業權型基金之公營事業係依商業會計法第一條第

二項「公營事業會計事務之處理，除其他法律另有規定者外，適用本法之規定。」向按財務會計準則公報之規定認列收入。而公務機關則依預算法第6、10、14、37、60、72、75、97條、會計法第3、5、17、65條、決算法第5、7條及普通公務單位會計制度之一致規定等法令，認列相關收入。

上述法令主要係明定歲入按財政收支劃分法所列來源別分類；按權責基礎認列收入；會計年度結束後，各機關已發生尚未收得之收入，應即轉入下年度列為以前年度應收款；收回以前年度支出，作為收回年度之收入；惟仍有部分收入交易未明確規範認列時點，為因應會計事務處理之需，本公報專案研究小組爰以美國政府會計準則委員會（GASB）訂頒第33號公報「非交換交易會計處理及財務報導」與美國聯邦政府會計準則諮詢委員會（FASAB）發布第7號公報「收入及其他融資來源之會計處理」



之架構為藍本，且參酌其他相關文獻及國內實際運作情形等，研訂完成本公報，謹摘述要項如次：

一、收入定義：係指政府依法令或契約規定收取、賺得、受贈、舉借長期債務或基金間資源移轉，而增加可供運用之資源，並造成基金餘額或權益增加者。在業權型基金則為收益。

二、適用對象：公務機關、債務基金、特別收入基金及資本計畫基金等政事型基金。至作業基金及營業基金等業權型基金除另有規定外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

三、收入分類與認列時點：

本公報依衡量及認列之需要，將收入及其認列時點分類如次：

(一) 對價交易收入，係指政府有償提供財物或勞務所獲得財務或資本資源。除另



● 政府會計公報推廣研習班綜合研討

有規定外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則規定處理，於資源已賺得、已實現（或可實現）及可衡量時認列收入。

(二) 無對價交易收入，係指政府無償獲得財務或資本資源，依性質復分為：

1. 衍生性稅課收入：採權責發生基礎者，應於交易行為發生時，認列收入，但依法律規定繳納時期者，應於規定期間，認列收入，並均依有系統之方法調整估計增補退

稅款及無法收回稅款。若採修正權責發生基礎（係指於年度終了後兩個月內可收現或付現之交易，始認列收支）者，除符上述條件外，尚須於資源可用時，始認列收入。

2. 強制性無對價收入：採權責發生基礎者，政府應於強制收取權發生時，認列收入，並以有系統之方法調整扣除估計退稅款及無法收回款項後之淨額表達。若採修正權責基礎者，除符上述條件

外，尚須於資源可用時，始認列收入。

3. 補助及協助收入與捐獻及贈與收入：政府應於資源提供者承諾給付，且資源可以衡量及極有可能收取，並供運用時認列收入。附有條件者，並需於條件完成時，始得認列收入。

參、企業收入認列會計處理之主要規範

依中華民國會計研究發展

基金會發布財務會計準則公報，涉有規範收入認列準則者，計有第1、2、5、11、29、32及34號等公報，而以第32號公報「收入認列之會計處理準則」為主，爰摘述要項如次：

一、收入定義：係指企業在一定期間內因銷售商品、提供勞務及將資產提供他人使用等，而導致業主權益增加之經濟效益流入總額。

二、適用對象：一般工商企業，包括獨資商號、合夥

企業及公司組織等。

三、收入認列要件及時點：收入通常於已實現或可實現且已賺得時認列，並按已收或應收對價之公平價值衡量，茲按來源別列示認列收入須符合要件及時點如下表。

肆、研析政府收入與企業收入之主要異同

綜上，就會計理論言，政府收入及企業收入之會計基礎

符合要件及認列時點	收入類別		
	銷售商品	提供勞務	利息、股利及權利金
1. 收入金額能可靠衡量。	√	√	√
2. 相關成本能可靠衡量。	√	√	
3. 顯著風險及報酬已移轉買方。	√		
4. 有關經濟效益流向企業。	√	√	√
5. 無法有效再控制已售商品。	√		
6. 完成程度能可靠衡量。		√	
認 列 時 點	銷售時	勞務履行且可收取帳款時	隨時間經過或資產之使用認列

均涉採權責發生基礎，通常皆於已實現或可實現且已賺得時認列收入，並按已收或應收之公平價值衡量，故兩者認列基準大致相同。惟政府機關運作體制係不以受益付費為原則，提供公共財，其收入主要來自徵收收入。然一般企業經營體制係以受益付費為原則，提供私有財，其收入主要來自提供財貨與勞務之收益。由於兩者運作體制與目的存有不同，導致該兩號公報仍有不同之處，臚列數端如次：

- 一、收入範圍不同：企業收入主要為對價交易收入，而政府收入（不含業權型基金部分），係以衍生性稅課收入及強制性無對價收入為大宗，並將基金間資源移轉，及本著會計法第29條所定固定項目分開原則，將舉借長期債務等列為其他財務來源。
- 二、適用對象不同：企業收入適用對象為以營利為目的之一般工商企業，然政府

收入擴及不以營利為目的之公務機關及非業權型特種基金。

- 三、收入來源不同：企業係以營利為目的，並以受益付費為原則，提供私有財，故其收入主要來自對價交易收入。然政府機關不以營利為目的，且不以受益付費為原則，提供公共財，故其主要收入來自法律賦予徵收權利之無對價交易收入。
- 四、會計基礎：企業主要收入來自對價交易收入，故按權責發生基礎認列收入。而政府機關主要收入來自無對價交易收入，尤其政事型基金並著重資源可用性，故按權責發生基礎或修正權責發生基礎認列收入。

伍、結語

目前政府收入衡量與認列之處理，雖有相關規定，惟分

散於預算法、會計法及決算法等相關法令規定，且實務面仍有部分爭議之處，本公報之訂頒，除可解決實務上之爭議外，尚具有可更客觀衡量收入認列期間、增進與國際資訊之比較性、改進基金間處理不一致及其他相關帳務處理等功用。又任何一個制度之形成皆為因應社會、國家需要而逐漸形成，絕非在國家發展過程中而於一夜之間突發形成。爰企盼行政院主計處再仿效中華民國研究發展基金會發布財務會計準則公報附有分錄釋例之方式，研訂分錄釋例；舉辦講習會與依本公報重建各類政府會計制度，並落實執行，以使收入決算數更具客觀性與可靠性，俾達成訂頒本公報之目的。

參考文獻

1. 中華民國會計研究發展基金會（民91），財務會計準則公報第32號「收入認列之會計處理準則」。
2. Kieso, Weygandt & Warfield (2004), Intermediate Accounting, 11th ed., John Wiley & Sons, Inc. ❖