

政府會計準則公報第八號 「作業基金之會計處理及財務 報告」之解析

政府作業基金採用的會計基礎與衡量焦點與民營事業相同，會計處理相似，故第八號政府會計準則公報著重於規範政府作業基金之財務報告與民營事業不同處。在淨資產表方面，主要的差異為淨資產的分類不同；在收入、費用及基金淨資產變動表方面，主要的差異為作業基金除了表達本期餘絀之外，還揭露其他影響基金淨資產之項目；在現金流量表方面，主要的差異為現金交易分類不同。

◎ 鄭如孜（臺中技術學院會計資訊系副教授）

壹、訂定本公報之動機 與目的

近20年來紐西蘭、澳洲、美國、英國及加拿大等世界先進國家為因應跨期間公平性、政府整體營運效果及效率等新觀念的發展，紛紛改變它們的

政府會計報導模型。我國欲與國際趨勢接軌，乃於民國94年11月由行政院主計處發布七號政府會計準則公報，分別針對政府的會計及財務報導標準、衡量焦點及會計基礎、收入認列之會計處理、支出認列之會計處理、會計報告之編製、固

定資產之會計處理及長期負債之會計處理訂定最新之規範。

行政院主計處所發布的七號政府會計準則公報多著重於規範政事型基金（包括普通基金、特別收入基金、債務基金及資本計畫基金）之會計處理及財務表達，對於業權型基金

(包括營業基金及作業基金)，則僅規範「除法律或政府會計相關公報另有規定，依其規定辦理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。」其中歸類為業權型基金的營業基金即為國營事業，與民營事業的最大差異為政府是國營事業的最大股東，持股比率超過50%，除此之外，兩者的營運活動與目的大致相同，適合作相同的會計處理及財務表達。但是歸類為業權型基金的作業基金與民營事業有較大的差異，不宜完全遵循民營事業適用之一般公認會計原則，故行政院主計處於民國96年12月發布政府會計準則公報第八號「作業基金之會計處理及財務報告」加強規範，主要是學習美國州及地方政府的作法。

貳、本公報之內容架構

一、作業基金之定義與基本規範

我國政府的業權型基金包括營業基金與作業基金，美國州及地方政府的業權型基金包括營業基金與內部服務基金。所謂作業基金（Operation Funds）係指政府為提供財物或勞務之目的，通常以收取價款方式收回其成本，供循環運用，而不以營利為目的。而內部服務基金（Internal Service Funds）之主要活動為提供財物或勞務給政府內部其他機構或部門，並收取價款以支應或抵償成本。

作業基金與內部服務基金的相同點為，兩種基金均非以營利為目的，採用成本收回的方式訂價。相異點為我國的作業基金除服務政府內部各機構外（譬如：國軍生產及服務作業基金統籌採購國軍所需福利品及副食品），服務對象亦包括政府外部的人民（譬如：原

住民族綜合發展基金辦理原住民經濟產業、青年創業貸款業務），而美國的內部服務基金服務對象僅限於政府內部各機構或各部門。

作業基金在提供商品或服務時，須計算成本並進而訂定適當的價格，或者決定是否繼續自製或外購，而相對於現金基礎或修正權責發生基礎而言，權責發生基礎更有助於決定全部成本（the full cost），故第八號政府會計準則公報規定作業基金採用權責發生基礎為會計基礎，以經濟資源流量為衡量焦點。

二、作業基金之淨資產表

作業基金平時依權責發生基礎進行會計處理，待年度終了時應編製年度基本財務報告，至少應包括淨資產表（或稱為平衡表）、收入、費用及基金淨資產變動表、現金流量表及財務報表附註。

作業基金之淨資產表，在報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三類。淨資產項下應再分為三項：投資於資本資產（扣除相關負債）之淨資產（net assets invested in capital assets (net of related debt)）、限制用途之淨資產（restricted net assets）及未限制用途之淨資產（unrestricted net assets）。

依第五號政府會計準則公報定義，投資於資本資產（扣除相關負債）之淨資產，為資本資產（包括限制用途之資本資產）減除累計折舊及為取得、改良與擴充資本資產而舉借之未償債務後之淨額。限制用途之淨資產為限制使用目的之淨資產，包括受法令、債權條款、捐贈條件或其他條件等限制用途之淨資產。未限制用途之淨資產，為淨資產中不符合上述投資於資本資產（扣除相關負債）之淨資產及限制用

途之淨資產定義者。

第八號政府會計準則公報對限制用途之淨資產作進一步的規定，以限制用途資產扣除限制用途負債後之餘額，為限制用途之淨資產，其中限制用途資產，為資產項目中受暫時或永久限制用途，致無法支應一般業務所需者；限制用途負債，為負債項目中依法律或契約規定，必須以限制用途資產償還者。

上開依照淨資產的性質將其作更詳細的分類，能提供更多的資訊給政府報表使用者進而減少誤解。政府資產中有一部分是不能賣的，譬如：政府機關使用中的建築物是不能賣的公用資產，這個特質是政府的資產與一般企業不同的地方。故第八號政府會計準則公報要求將預期不能賣的資本資產區分出來，列於相關負債之後，將其淨值放在淨資產項下的第一個部分——投資於資本資產（扣除相關負債）之淨資產

，再將其他淨資產依是否限制用途加以區分為兩部分——限制用途之淨資產及未限制用途之淨資產，如此就不會誤導使用者，以為淨資產的金額全是可以變現且無限制花用的。¹

三、作業基金之收入、費用及基金淨資產變動表

作業基金之收入、費用及基金淨資產變動表在報導基金特定期間之營運結果及淨資產之變動情形。其內容依序為營運收入、營運費用，以及二者互抵後之營運餘絀，其次為營運外收入及費損、特殊及非常項目等，以及根據以上項目計算而得之本期餘絀，再與其他影響基金淨資產之項目加減計算產生本期淨資產變動數。最後，將本期淨資產變動數與期初淨資產加減計算產生期末淨資產。

與民營事業之損益表不同的是，政府作業基金的收入、

費用及基金淨資產變動表除了表達本期餘絀之外，還接著加減其他影響基金淨資產之項目（包括屬資本性之來自其他基金之移轉及移轉予其他基金者），以完整呈現出所有造成本期淨資產變動的因素及金額。

四、作業基金之現金流量表²

作業基金之現金流量表，在報導基金特定期間之現金及約當現金之流入及流出情形，其內容應表達下列四項：營運活動之現金流量（cash flows from operating activities）、非資本融資活動之現金流量（cash flows from noncapital financing activities）、資本及相關融資活動之現金流量（cash flows from capital and related financing activities），以及投資活動之現金流量（cash flows from investing activities）。

營運活動之現金流量項下，包括影響營運餘絀之收益及費損產生之相關現金流入及流出。譬如：來自顧客的現金流入；銷貨給其他基金的現金流入；對商品或服務提供者的現金流出；向其他基金購貨的現金流出；其他營運現金流入及流出。

非資本融資活動之現金流量項下，包括非資本資產之融資交易產生之現金流入及流出。譬如：非因取得、建造或改良資本資產而舉借之負債的現金流入；支付非資本性融資債務之本金利息的現金流出。

資本及相關融資活動之現金流量項下，包括資本資產之取得（或建造、改良及擴充）、出售以及相關融資活動產生之現金流入及流出。譬如：因取得、建造或改良資本資產而舉借之負債的現金流入；出售資本資產的現金流入；資本資產遭偷竊或損壞而獲得保險理賠的現金流入；取

得、建造或改良資本資產的現金流出；支付資本性融資債務之本金利息的現金流出。

投資活動之現金流量項下，表達證券之投資及處分、投資收益、貸款及收回之本金與利息等活動產生之現金流入及流出。譬如：收回貸款的現金流入；因貸款、債務證券或權益證券投資而收到利息或股利的現金流入；銷售債務證券或權益證券的現金流入；貸款的現金流出；取得債務證券或權益證券的現金流出。

編製作業基金之現金流量表時，應採直接法報導營運活動之現金流量，並同時揭露間接法下營運餘絀與營運活動淨現金流量之調整情形，但過渡期間得先採間接法報導，而過渡期間係指開始實施本公報的最初期間，其起迄時點將以行政命令訂之。

比較政府作業基金與民營事業之現金流量表有三項差異：

(一) 現金交易分類不同

民營事業之現金流量表中將現金交易區分為三項：營運活動之現金流量、融資活動之現金流量及投資活動之現金流量，但政府作業基金之現金流量表中將資本活動（包括資本資產之取得與融資）之現金流量獨立出來另立一項，係因為政府通常將其活動區分為營運活動及資本活動（如購建固定資產計畫），兩種活動的預算並分開編製及列表。

(二) 利息報導方式不同

民營事業將收到的利息與付出的利息均分類為營運活動，但政府作業基金將收到的利息分類為投資活動，付出的利息分類為融資活動，至於付出的利息應分類為資本或非資本融資活動，則取決於其相對應之債務的分類。政府作法的優點為將利息收付與相對應的投資、融資放在同一類，可提供投資及融資活動之現金流量的完整狀況。

(三) 編製方法不同

民營事業可以直接法或間接法編製現金流量表，但政府作業基金被要求以直接法編製現金流量表，並同時揭露間接法下營運餘額與營運活動淨現金流量之調整情形。

五、作業基金之財務報表附註

作業基金財務報表附註之內容至少應包括四項重要資訊，第一項為因配合法律、契約或政府會計公報規定，與民營事業適用之一般公認會計原則不符者，譬如：淨資產表中淨資產的分類不同、現金流量表中現金交易項目的分類不同。第二項為主要資本資產內容，對折舊性資本資產與非折舊性資本資產應分別說明，並揭露其於本期變動之資訊，但在公報中並未對主要資本資產加以定義。第三項為長期負債變動內容，並揭露長期負債一年內到期之部分。第四項為其

他重大會計政策或重要資訊，譬如：資本資產的折舊政策，包括折舊方法的選擇、耐用年限及殘值等參數的估計。

參考文獻

1. 林嬋娟與鄭如玟，2001年1月，「辯論政府財報是否應改採應計制」，會計研究月刊，第182期，第24-26頁。
2. Governmental Accounting Standards Board (GASB), 1989, Statement No. 9: Reporting Cash Flows of Proprietary and Nonexpendable Trust Funds and Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting.
3. Granof, Michael H. 2005, Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices. John Wiley & Sons, Inc.
4. Wilson, Earl, Susan Kattelus, and Jacqueline Reck, 2007, Accounting for Governmental and Nonprofit Entities. McGraw-Hill/Irwin.

註釋

1. 參考林嬋娟與鄭如玟 (2001)。
2. 各項現金流量之舉例以及作業基金與民營事業現金流量表之差異分析係參考GASB No. 9、Granof (2005) 及Wilson et al. (2007)。❖