

# 政府會計公報實施對特種基金之影響

行政院主計處目前已發布3號政府會計觀念性公報及9號政府會計準則公報，作為政府相關會計制度及政府會計事務處理之準據。政府會計公報適用的對象，除普通基金外，尚包括業權型特種基金及政事型特種基金，本文就政府會計公報規範特種基金會計處理之內容及與現行制度之不同作一對照說明，並提出特種基金如何配合會計公報實施所應採取之具體建議。

◎ 李佩華 (行政院主計處第二局專門委員)

## 壹、前言

近年來世界各國之政府會計進步頗為迅速，行政院主計處為使我國政府會計理論與實務作業等，能符合世界潮流，並與國際作法接軌，於91年成立「行政院主計處會計規範審議委員會」，結合專家及機關代表之見解，參考最新政府會計理論及先進國家實務作法，目

前已發布3號政府會計觀念性公報及9號政府會計準則公報，作為政府相關會計制度及政府會計事務處理之準據。政府會計公報適用的對象，除普通基金外，尚包括業權型特種基金及政事型特種基金，本文爰就政府會計公報規範特種基金會計處理之內容及與現行制度之不同作一對照說明，並提出特種基金如何配合會計公報實施所

應採取之具體建議。

## 貳、特種基金會計處理原則之重大改變

現行各特種基金會計制度之設計，按其性質可分為業權型及政事型2種，其中業權型特種基金，主要係參照一般公認會計原則及政府相關規定訂定各基金之會計制度，會計報告

的重點為基金預算執行的現況、營運成果及財務狀況等，政事型特種基金則是強調當期財務資源是否足以支應當期用途，及預算執行之結果有無控制在可用財務資源範圍內，加強其財務控管，故現行特種基金之會計報告除表達基金之營運成果及財務狀況，預算執行的控管亦為基金會計報告重要之一環。至於政府會計公報，則係參酌先進國家政府會計理論與實務經驗等，重新設計特種基金應遵循之會計處理原則，俾使我國政府會計報告內容較具備國際流通性與比較性，其中營業基金因具營業性質，依公報規定，仍採用民營事業適用之一般公認會計原則處理，與現行作業無異，其餘作業基金及政事型特種基金（包括特別收入基金、資本計畫基金及債務基金）之會計處理原則，與現行制度比較，則有較大幅度的調整，以下就政府會計公報規範特種基金會計處

理原則之重大改變說明如下：

## 一、作業基金會計科目的修正及財務報表名稱、種類的改變

現行作業基金之會計處理原則及財務報表，均參照營業基金採用民間一般公認會計原則，表達一會計期間內之運用成果及財務狀況，而政府會計準則公報第8號規定，作業基金以經濟資源流量為衡量焦點，會計基礎為權責發生基礎，年度財務報表至少應包括「收入、費用及基金淨資產變動表」、「現金流量表」及「淨資產表」（或平衡表），其中「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，包括營運收入、營運成本及費用、營運外收入、營運外費用、特殊及非常項目等，經加減後得出本期餘細，再加減淨資產之變動項目產生淨資產變動數；而「現金流量表」之活動，分為營

運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動及投資活動4項；「淨資產表」之資產、負債及淨資產科目，則須按限制性用途及未限制性用途予以區隔。上開編製原則除衡量焦點及會計基礎與現行制度一致外，財務報表的名稱、種類及會計科目均與現制有所不同。有關現行制度與政府會計公報規範之差異及轉換詳如表1。

## 二、政事型特種基金會計處理原則之確立

現行政事型特種基金之會計處理原則，係自92年度起，按政府會計理論採當期財務資源流量觀點，將各基金當期一切收支及累計餘細變動情形，均編入「基金來源、用途及餘細表」，並採固定帳項分開原則，另行設立帳類管理固定資產、權利、長期債務及資金轉投資等長期固定帳項，政府會計準則公報則將上開政府會計理論明訂於公報內，明確規範政事

表 1 作業基金依現行制度與政府會計公報規定編製之財務報表差異分析

現行制度	差異及轉換	政府會計公報規範
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 應編製之主要財務報表，計有「收支餘絀表」、「餘絀撥補表」、「現金流量表」、「平衡表」4種。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 主要報表名稱改變</li> <li>● 主要報表種類改變</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 應編製之主要財務報表，計有「收入、費用及基金淨資產變動表」、「現金流量表」、「平衡表」或稱「淨資產表」3種。</li> </ul>
<p>(一) 收支餘絀表</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 業務或業務外收入、成本及費用</li> <li>● 普通基金補助作業基金供經常支出之款項，係帳列「業務收入」項下。</li> <li>● 非常賸餘（短絀）及會計原則變動累積影響數</li> <li>● 編製目的：係報導作業基金特定期間之營運結果，其以本期餘絀為最終之計算結果，且將本期餘絀納入平衡表之累積餘絀中。</li> </ul>		<p>(一) 收入、費用及基金淨資產變動表</p> <p>改稱為營運或營運外收入、成本與費用</p> <p>改列入「營運外收入」項下</p> <p>改列入「特殊及非常項目」項下</p> <p>編製目的：在於報導作業基金特定期間之營運結果及淨資產的變動情形，其除計算本期餘絀外，也加計其他影響淨資產之項目（如國庫撥款增撥基金）而計算出本期淨資產變動數。</p>
<p>(二) 餘絀撥補表</p>		<p>無（基於作業基金之收入、費用及基金淨資產變動表即含有餘絀撥補、分配等本期淨資產變動與期初、期末淨資產餘額等資訊，故無需再編製餘絀撥補表）</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 賸餘之部</li> <li>● 分配之部</li> <li>● 短絀之部</li> <li>● 填補之部</li> </ul>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">併入</div>	<p>其他影響基金淨資產變動項目 （註：該項目內容應以附註或附表方式詳細揭露）</p>
<p>(三) 現金流量表</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 報導作業基金在特定期間來自業務、投資、融資及匯率變動影響數等4活動之現金流入與流出情形。</li> <li>● 業務活動</li> </ul>		<p>(二) 現金流量表</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 報導作業基金在特定期間來自營運、資本及相關融資、非資本融資及投資等4活動之現金流入與流出情形。</li> </ul> <p>營運活動之現金流量</p> <p>非資本融資活動之現金流量</p> <p>資本及相關融資活動之現金流量</p> <p>投資活動之現金流量</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>如：非資本用途債務利息之支付等</li> <li>如：資本債務利息之支付等</li> <li>如：來自投資之利息、股利所得等</li> </ul>	

表 1 作業基金依現行制度與政府會計公報規定編製之財務報表差異分析 (續)

現行制度	差異及轉換	政府會計公報規範
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 採用間接法表達當期業務活動之現金流量，同時揭露本期餘絀調整非現金項目後之餘額。</li> <li>● 投資活動</li> <li>● 融資活動</li> <li>● 匯率變動影響數</li> </ul>	<p>如：資本資產之取得、出售等</p> <p>如：為取得資本資產之借入款等</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 原則上採用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。但受限於資料取得困難無法採直接法者，得採間接法報導。</li> <li>資本及相關融資活動之現金流量</li> <li>投資活動之現金流量（專指買入或出售證券投資、貸款予他人及收回貸款與利息收入，以及取得投資餘絀等活動，但不包括資本資產取得與出售之現金流量）</li> <li>非資本融資活動之現金流量</li> <li>資本及相關融資活動之現金流量</li> <li>視其性質歸入公報規定之活動中</li> </ul>
<p>(四) 平衡表</p>		<p>(三) 平衡表</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 固定資產、遞耗資產及其他資產（屬非供營運使用之財產）</li> <li>● 指定用途現金(如收取之存入保證金等)、各項準備金、存入保證金、代管資產等資產的使用受合約協議或法律要求等暫時或永久限制用途，致無法支應一般業務所需者。</li> <li>● 應付代收款、應付各項準備金、存入保證金、應付代管資產、應付保管款等依法律或契約規定，必須以限制用途資產償還之負債。</li> <li>● 資產扣除負債後之數額稱為「淨值」</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>改列入「資本資產」項下</li> <li>改列入「受限制資產」項下</li> <li>改列入「受限制負債」項下</li> <li>● 改稱為「淨資產」。淨資產項下，應依其性質分為投資於資本資產（扣除相關負債）之淨資產、限制用途之淨資產及未限制用途之淨資產。</li> <li>● 限制用途資產扣除限制用途負債後之餘額，應列入淨資產項下之限制用途淨資產科目。限制用途淨資產，並應於限制解除時重分類列入未限制用途之淨資產項下。</li> </ul>

型基金之衡量焦點應採當期財務資源流量觀點，會計基礎應為修正權責發生基礎，透過公報的規定更確立了政事型特種基金應遵循之會計處理原則。

### 三、大幅修正政事型特種基金會計科目與財務報表格式

現行政事型特種基金主要財務報表包括「基金來源、用途及餘絀表」、「現金流量表」及「平衡表」3種，其中基金來源按收入科目表達，基金用途依計畫別分別列示，而政府會計公報規定，政事型基金應編製之財務報表，至少應包括

「收入、支出及基金餘額變動表」及「平衡表」，其中「收入、支出及基金餘額變動表」依其性質分為一般性收入、其他財務來源、一般性支出、其他財務用途，「平衡表」之資產、負債，採固定帳項分開原則，不包括資本資產及長期負債，但須另設置資本資產及長期負債帳，並編製資本資產及長期負債相關報表，又為區隔資產用途之受限制情形，及用以償還之相對負債等資訊，增設受限制資產及負債等科目，另為揭露基金可供後續年度使用之可支用財務資源，基金餘額中劃分已提列準備與未提列準備

2部分。上開主要財務報表的種類、名稱及會計科目等公報與現制比較，其間之差異及轉換詳如表2。

### 參、政府會計公報對特種基金之影響

政府會計公報秉持與國際接軌的精神，朝國際化及現代化之目標設計財務報表格式及會計科目，以致公報規範之報表格式及會計科目分類與現制差異頗大，在預決算報表格式及科目仍依循現制編製之前提下，各基金必須經由會計科目的對照說明或轉換，揭露不同

表2 政事型特種基金依現行制度與政府會計公報規定編製之財務報表差異分析

現行制度	差異及轉換	政府會計公報規範
● 應編製之主要財務報表，計有「基金來源、用途及餘絀表」、「現金流量表」、「平衡表」3種。	● 主要報表名稱改變 ● 主要報表種類改變	● 應編製之主要財務報表，計有「收入、支出及基金餘額變動表」、「平衡表」2種。
(一) 基金來源、用途及餘絀表		(一) 收入、支出及基金餘額變動表
● 基金來源 徵收收入		● 一般性收入 徵收收入 罰款及賠償收入 規費收入

表2 政事型特種基金依現行制度與政府會計公報規定編製之財務報表差異分析(續)

現行制度	差異及轉換	政府會計公報規範
<p>債務收入</p> <p>勞務收入</p> <p>農政收入</p> <p>財產收入</p> <p>政府撥入收入</p> <p>其他收入</p> <p>● 基金用途 XXXXX計畫</p> <p>債務償還計畫</p>		<p>其他一般性收入</p> <p>投資收入</p> <p>.....</p> <p>● 其他財務來源</p> <p>來自其他基金之移轉</p> <p>處分資產收入</p> <p>舉借長期債務收入</p> <p>什項收入</p> <p>● 一般性支出</p> <p>人事支出</p> <p>業務支出</p> <p>資本支出</p> <p>債務服務支出</p> <p>.....</p> <p>● 其他財務用途</p> <p>移轉予其他基金</p> <p>舉新還舊債務服務支出</p> <p>發行長期債券折價</p>
(二) 現金流量表		無
(三) 平衡表		(二) 平衡表
<p>● 指定用途現金、各項準備金等資產的使用受合約協議或法律要求等限制用途，致無法支應一般政事所需者。</p> <p>● 應付款項、應付各項準備金、存入保證金等依法律或契約規定，必須以限制用途資產償還之負債。</p> <p>● 資產扣除負債後之數額稱為「基金餘額」</p>		<p>改列入「限制性資產」項下</p> <p>改列入「限制性負債」項下</p> <p>「基金餘額」項下再分為「已提列準備之基金餘額」及「未提列準備之基金餘額」</p>
● 固定帳項		● 固定帳項
(一) 固定項目明細帳		改為「資本資產及長期負債帳」
(二) 不提列折舊		以有系統方法計算當期折舊及攤銷數

財務報表格式其間的差異性。前段已介紹了政府會計公報與現制其財務報表間之差異及轉換關係，以下茲將政府會計公報實施後，在現制仍維持之前提下對特種基金有何影響：

## 一、分別編造會計報告及預決算報告

會計月報係表達預算執行之情形，決算則表達預算執行之結果，當會計月報及預、決算財務報表仍按現行制度編製之前提下，依據公報相關規定，平時加編之會計報告，將界定為管理用會計報告，並於年度終了彙總為年度會計報告。故特種基金除營業基金因公報與現制已為一致之處理外，其餘政事型特種基金及作業基金必須同時按現制及政府會計公報之規定編製2種不同格式之財務報表如表3。

上開2種不同種類及格式的報表，其間之差異尚須以列表方式說明科目間之關聯性，俾

充分說明2種報表之差異性。行政院主計處為使各基金及早了解公報所規範之內容，已於97年2月訂頒「中央政府政事型特種基金會計報告、會計科目及分錄釋例一致規定」作為各政事型特種基金依據會計公報修訂其相關會計制度之依據，作業基金則由各基金於修訂其會計制度時，將公報之規定配合納入規範。

## 二、政府整體性報表，政事型特種基金須轉換成經濟資源流量觀點

政事型特種基金不論現行制度或公報規定之衡量焦點均

採當期財務資源流量觀點，惟政府會計準則公報第5號規定，政府整體財務報表應採用經濟資源流量及權責發生之會計基礎作報導，故未來在彙編政府整體性財務報表時，政事型特種基金必須將當期財務資源流量觀點，轉換為經濟資源流量觀點，並將會計基礎由修正權責發生基礎調整為完全權責發生基礎，始能將其財務資訊彙入政府整體性財務報表，會計人員則必須在每一筆交易事項發生時，即以不同的衡量焦點及會計基礎為適當之會計處理，始能完整且正確地表達整體性財務報表所要求之會計資訊，相關的配套措施及前置作

表3 現行制度與政府會計公報規定應編製之財務報表

政事型特種基金		作業基金	
現行制度	公報規定	現行制度	公報規定
基金來源、用途及餘絀表	收入、支出及基金餘額變動表	收支餘絀表	收入、費用及基金餘額變動表
現金流量表	無	餘絀發補表	無
平衡表	平衡表	現金流量表	現金流量表
無	普通資本資產帳平衡表	平衡表	淨資產表
無	普通長期負債帳平衡表		

業各基金必須儘速規劃辦理。

## 肆、建議

由於政府會計公報實施後，會計月報及預、決算報表之格式仍將維持現行制度，為使公報推動順利並維持會計資訊的正確性，相關配套措施具體建議如下：

### 一、儘速建立自動轉換之會計資訊管理系統

各特種基金對於現行制度及公報規定之財務報表格式差異之轉換，必須靠會計資訊系統之設計，始能達到簡化會計作業之需求。目前普通基金之規劃，係重新建構「政府歲計會計資訊管理系統」（簡稱GBA系統），透過系統設計將預、決算及會計報告之差異達到自動調整的功能，以提升其管理功效，至特種基金部分，因各基金的性質及業務特性不同，必須由各基金自行開發會計資訊

管理系統，因此各基金應儘速就預算、會計、決算如何因應政府會計公報之規定，透過會計資訊系統達到與現行制度自動轉換調整的功能，以有效簡化會計作業，減輕會計人員的工作負擔。

### 二、加強會計公報觀念宣導

政府會計公報之研訂過程，僅專家學者及部分之機關代表參與，大部分的會計人員對於政府會計公報的觀念、做法不一定有全盤深入的了解，行政院主計處雖自公報發布後陸續舉辦政府會計公報相關規定之訓練課程，但重點多著重在普通基金會計制度，對於作業基金及政事型特種基金公報規定之介紹則較少，建議規劃開設專班，讓負責特種基金業務之會計同仁能加速瞭解公報之相關規定及對特種基金之影響，俾能及早因應。

### 伍、結語

政府會計公報係順應國際化發展趨勢為前提，參酌先進國家之會計理論發展與實務經驗而研訂，為使報表之呈現與先進國家接軌，不論是普通基金或是特種基金，其會計科目及報表格式均作大幅度的改變，以符合國際化與現代化目標。筆者奉示研究政府會計公報實施後對特種基金之影響，希望透過本文的介紹，能使特種基金在公報與現行制度有一對照的瞭解，且唯有對於政府會計公報的深入瞭解與學習，才能使新政府會計理論順利推行。

### 參考文獻

1. 行政院主計處，政府會計共同規範審議委員會第16次會議報告案，擬訂「作業基金之會計處理及財務報告」公報未來實施之相關配套措施。
2. 楊明祥，「探討政事型特種基金會計制度之研修」，主計月刊，第628期。
3. 蕭家旗，「談我國普通基金普通公務會計制度與國際之接軌」，主計月刊，第624期。❖