

# 國有財產會計制度之探討

為嚴密國有財產管理及表達其全貌，國有財產會計制度爰配合政府會計新思潮予以變革。鑒於該特種公務財產經理會計與政府各種資本資產會計間關聯甚密，本文除就該會計制度研訂、審查之歷程作一概述，並從各機關（基金）、國有財產局及行政院主計處辦理資本資產相關會計作業之觀點，分別闡釋新制度修訂之意旨、推動過程應辦事項及相關過渡期間作法。

● 盧惠伶（行政院主計處會計管理中心專員）

## 壹、前言

財政部國有財產局（以下簡稱國產局）為綜理國有財產會計，以國有財產會計制度作為辦理特種公務財產經理會計事務之準據。該制度經配合行政院主計處（以下簡稱主計處）頒布之政府會計公報及政府整體新會計制度<sup>1</sup>等規定修訂後，業於97年12月初完成核定，將於98年度開始進行試辦作業。茲因有關財產分類、折舊攤提及報表格式等項，另涉國產局

現有國有財產產籍管理作業要點（以下簡稱產籍要點）等規定與財產系統功能之研修，新制度在渠等未盡修訂完竣前，亟須備妥相關因應作法，俾使改革逐步推進並順利達成。

## 貳、特種公務財產經理會計事務之內涵

國產局及所屬各地區辦事處，係中央政府之公有財產經理機關，依會計法第5、6條規定除辦理普通公務之財物會計

事務外，另須兼辦特種公務之財產經理會計事務<sup>2</sup>，掌理中央政府普通基金各普通公務機關（包括國產局本身）、政事型特種基金、業權型基金（含營業與作業基金）及地方政府，所經管國有不動產、動產及其他財產之增減、保管、移轉等會計事項。而國有財產依國有財產法第4條規定，劃分為「公用財產」（包括公務用、公共用及事業用財產）與「非公用財產」（屬公用以外可供收益或處分之一切國有財產）2類，其管

理分工不同。國有公用財產以各直接使用機關或基金為管理機關（基金），非公用財產則悉數由國產局及其所屬地區辦事處直接經營管理。

前揭特種公務財產經理會計，可按業務性質區分為國有財產統制會計與國有非公用財產管理會計2種，分別涉及國有財產之督管與非公用財產之直接管理。前者，為國產局彙辦國有公用及非公用財產之統制會計，其中公用財產帳，係將各財產管理主管機關（基金）按季彙送之財產報表<sup>3</sup>視為原始憑證予以統制記錄，非公用財產帳則是直接彙編國產局各所屬地區辦事處造具之非公用財產會計月報；最後再據以按季（年）彙總此2帳表編成國有財產會計報告，俾循財產系統全盤揭示國有財產總值及狀況。另國有非公用財產管理會計，則於國產局所屬記載非公用財產之接管、異動、處分、註銷等項後，供該局按月（年）編製

國有非公用財產會計報告，以利表達渠等經管財產之異動原因與過程。

## 參、會計制度研訂及審查之歷程

為提供綜理上開特種公務財產經理會計事務之依據，國產局前於59年、81年擬訂國有財產管理會計制度（草案）<sup>4</sup>，後者主要搭配普通公務單位會計制度之一致規定及中央總會計制度而設計，惟因訂定已久，漸與國際化政府會計發展趨勢存有間隙。為推動政府會計之變革，主計處業訂頒政府會計公報、中央政府普通基金普通公務會計制度（以下簡稱普會制度）等以奠定其基石；尤以下列財產分類、折舊攤提及報表彙編方式改變等新思潮，作為財產相關會計事務之研修重點：

一、財產分類：依國有財產法與產籍要點等規定意旨，國有財產之內容除一般固

定資產外，尚包括有價證券、天然資源、權利等；政府會計公報及普會制度相關會計科目，前經參照美國及加拿大等政府會計理論與我國實務作法，以「資本資產」取代「財產」，使其範圍能自固定資產（再增列基礎設施、收藏品及傳承資產等）擴及長期投資、遞耗及無形資產，並避免名詞定義上之混淆。其中「基礎設施」多為道路、隧道、排水系統、水庫等，不僅具有購建成本高、耐用年限長等特點，且多是根據未來經濟發展需要之前瞻性公共建設，宜與土地改良物、房屋建築及設備妥為區分<sup>5</sup>；而原註記珍貴動產及不動產者，則列屬為「收藏品及傳承資產」；渠等相較於其他資本資產具有差異性，為與國際作法接軌，均宜另立科目列示。

二、折舊攤提：雖產籍要點明訂公務及公共用財產不計折舊，僅事業用及作業使用公務財產方計提之。惟為合理反映資本資產之帳面價值隨使用而逐年耗減情形，除土地、傳承資產及非消耗性收藏品外，資本資產如非以處分為目的而持有者，應將其成本以有系統之折舊或攤銷方式，分攤於使用年限內，其累計折舊等並作為資產之抵銷項目，俾隨著時間之推移從而體現資本資產之大致淨值、新舊程度及性能狀態，以避免虛增資產總值及現有產能，致誤導政府施政決策等。爰政事型基金取得之固定資產另應提列折舊，無形資產如權利等亦應妥予攤銷；而業權型基金之資產原已規定應計提折舊等。

三、報表彙編：鑒於政事型基金之普通資本資產，實屬

全民共有之公有財產而非基金獨享，且通常無法提供當期可用之財務資源，爰平時採當期財務資源流量衡量焦點及依會計法第29條之固定項目分開原則，另將其異動情形記載於普通資本資產帳加以控管，不列入平衡表內之資產，編造政府年度會計報告時，再透過會計系統將個別機關（基金）之普通資本資產帳直接彙總，以經濟資源流量衡量焦點調整併入政府整體淨資產表或平衡表；而業權型基金之資本資產則為各該基金所有，平時已列入各該基金平衡表之資產科目，在編造政府年度會計報告時，即自動計入整體淨資產表或平衡表中；2者處理方式並不相同。

由於特種公務財產經理會計係循財產系統予以統制彙編，另須應政府年度會計報告

之編製需要，提供必要資料，為利該等會計報告與政事型及業權型基金相關資本資產會計帳表間勾稽核對等，會計科目、報表等設計實有必要配合中央政府各類新會計制度之變革，妥為整合一致之規範。國產局爰依主計處前函頒期程研訂「國有財產會計制度」（草案），陳轉財政部於96年6月報請主計處審查核定。

新訂國有財產會計制度因變革頗大，為期審慎周延，經主計處邀請國產局資深同仁等召開10次會議研討完成審查作業，最後在國產局張副局長璠與會支持配合辦理相關事項下，決議有關財產分類名稱及折舊、攤銷提列等項，得暫按產籍要點等作業規定處理，俟國產局修訂該等產籍作業規定，並修改財產系統功能後，再依該制度之規定辦理；爰產籍作業規定未修訂前之過渡期間，國有財產會計報告列示之基礎設施、其他固定資產等資

本資產科目及累計折舊等欄位，得無列數。

該制度於2次函請審計部等表示意見，並經與國產局獲致共識研修後，於97年12月初核定頒布。國產局應即配合行政院97年7月間函頒「普通基金新會計制度及資訊作業系統試辦計畫」，檢討現行財產系統研修等事宜，俾於98年度新政府歲計會計資訊管理（以下簡稱GBA）系統建置完成後，開始進行試辦作業；正式實施日期將俟政府整體新會計制度（含資訊系統）等研修完成及試辦後，另行同步訂定。

## 肆、與政府各種資本資產會計之關聯架構及推動過程應辦事項

在政府整體新會計制度體系下，政事型基金因採固定項目分帳，故資本資產會計之變革甚鉅，業權型基金則未有大大

幅變異，茲以中央政府政事型基金及所屬機關為例，彙整其與特種公務財產經理會計及政府總會計等資本資產會計作業間的關係如圖1。

茲就圖1所示關係架構，分階段臚陳相關作業重點及過渡期間作法如下：

### 一、各財產管理（及其主管）機關、基金辦理資本資產會計階段

#### （一）報表編製

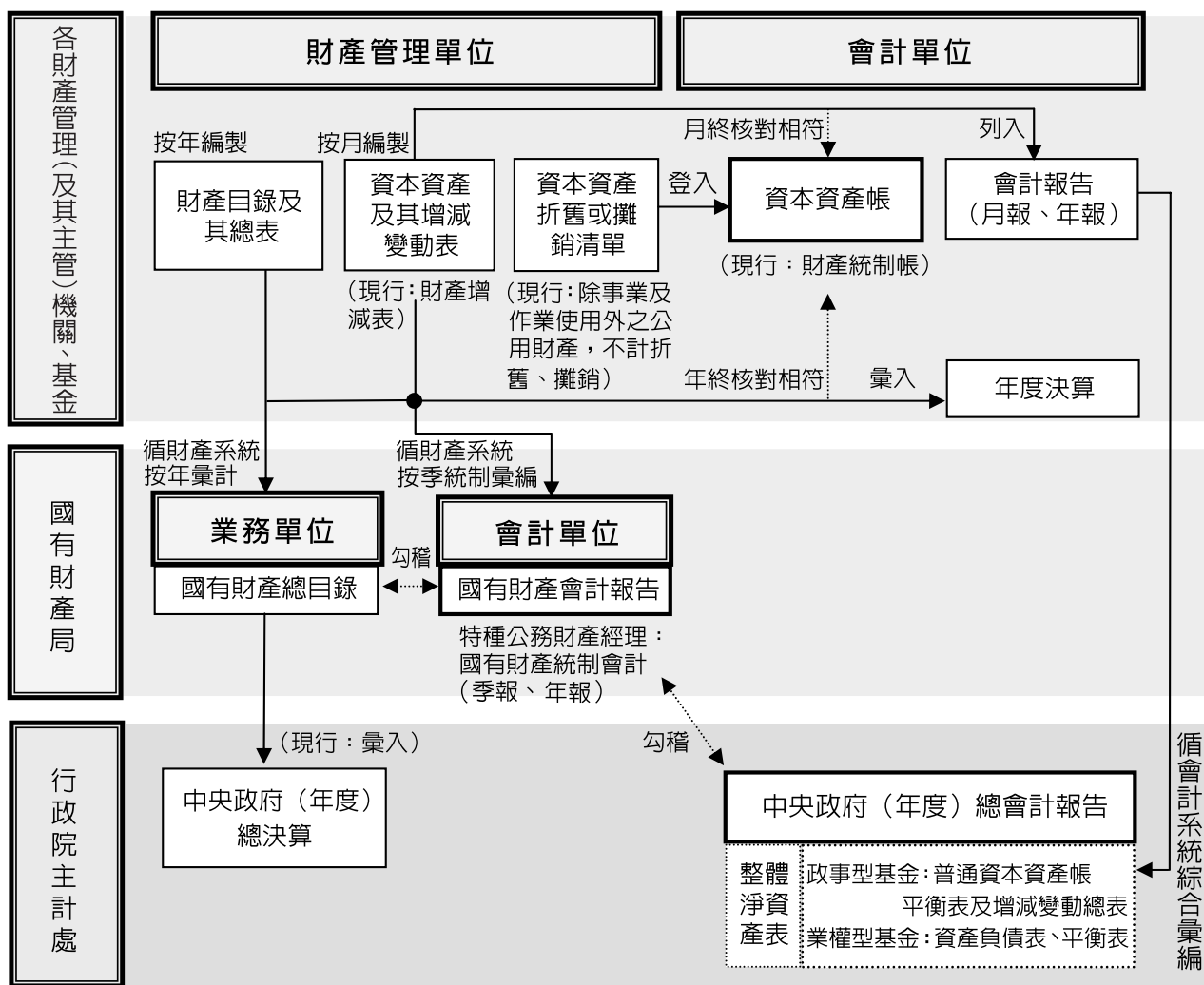
現行國有財產管理機關（基金）之財產管理單位按月依產籍要點規定格式編造國有財產增減及結存表，年終編具國有財產目錄及其總表，科目適用財物標準分類；會計單位編製財產統制帳則採會計制度所定科目。未來產籍要點及國有財產相關系統等配合會計制度修改後，各機關（基金）可逕由財產系統將其經管國有財產提列折舊（攤銷）與編製資本

資產及其增減變動表，同時將財產資料匯入GBA系統。

#### （二）財產分類

在國有財產法定義財產範圍內，現行財物標準分類之財產分為5類；另產籍要點規定國有財產分為8類，其編號、名稱及使用年限等，依財物標準分類辦理。又政府會計公報及新會計制度規範政事型基金之普通資本資產科目，於會計報告分列「送國產局彙編」（包括土地、土地改良物等11類）及「機關彙編」（包括租賃資產等8類）2部分表達；總會計及作業基金之資產科目，亦依前開分類精神設計。爰現行財物標準分類、產籍要點規定之財產分類，有部分向未能與新會計制度之資本資產（或資產）科目完全對應相符。惟囿於財物標準分類編號眾多，其修訂工程浩大，在其未全面改依資本資產科目修訂完成前，政事型及作業基金可參考主計處函頒之資本資產科目與財物標準

圖 1 特種公務財產經理會計與各機關（基金）及政府總會計之資本資產會計作業間的關聯——以中央政府政事型基金及所屬機關為例



分類對照表，供其財產管理單位於系統輸入財產編號時，將各類現有財產分類轉換成新會計科目。

(三) 折舊攤提

國有財產原則上應提列折舊或攤銷<sup>6</sup>。在產籍要點及財產系統未修正前，為利政事型基金辦理財產折舊計提事宜，過渡期間爰依95年6月間財政部

召開續商國有財產提列折舊問題會議決議，由財產管理單位提供資本資產名稱、編號、成本、使用年限及取得日期等欄位資料給會計單位，使用GBA

系統增設功能計算折舊等。

#### (四) 勾稽更正

為確保財產報表與各機關(基金)資本資產帳表二者間之一致性及正確性，且基於管用權責，財產管理及其主管機關(基金)於編送財產報表及會計報告前，須經會計單位核與資本資產帳表相符，如有差異並應查明原因及循程序更正。

#### (五) 國產局辦理特種公務財產經理——非公用財產管理會計之揭露

1. 國有非公用財產主要目的為供收益及處分，與公用財產供公務(共)使用性質不同，其大部分為抵繳收入實物，於稅捐機關會計帳列「其他流動資產」，未有須計提折舊、攤銷之規範；另營業及作業基金將委託國產局變賣資產列為「其他資產」，連同國產局其餘待處分財產，宜採一般公認會計原則<sup>7</sup>規定，以帳面價值與淨公平價值

孰低者衡量，不提列折舊、攤銷等；爰除抵繳收入實物、各基金委託代處分財產與待處分財產外，其餘國產局接管非供處分之國有非公用財產各數額，應為扣除累計折舊、攤銷後之淨額(基於實務作業考量，過渡期間得以原值表達)。

2. 為允當表達各類國有非公用財產依性質提列折舊(攤銷)後之價值，且供中央政府總會計作業等沖銷抵繳收入實物及各基金委託國產局代處分財產重複彙計部分，國產局將全面清查各基金委託處分財產尚未除帳資料；並於國有非公用財產會計報告附註按抵繳收入實物、委託代處分、待處分財產與非供處分財產等4大項區分之各類財產數額資料(過渡期間得按產籍要點等規定之財產分類列示)。

## 二、國產局辦理特種公務財產經理——國有財產統制會計階段

國有財產總目錄係國產局業務單位依各財產管理機關(基金)按年編送之國有公用財產目錄及該局編造之非公用財產目錄予以彙計。因新制度已規定國產局、各財產管理主管機關或原編造(管理)機關對財產報表各負有審核職責及發現錯誤時之修正程序，且國有財產會計報告報送主計處前，應完成與國有財產總目錄之勾稽核對，爰國有財產相關目錄未有列入國有財產會計報告之必要。

## 三、主計處辦理中央政府總決算及總會計階段

(一) 在國有財產法未修訂前，總決算仍應依國有財產法第69條規定，將國有財產總目錄彙入。另因未來

各機關（基金）、各類基金之年度會計報告及政府總會計報告，主要循GBA系統採基金基礎彙計資本資產相關數據，為應渠等與循財產系統彙編之國有財產會計報告、國有財產總目錄等勾稽之需要，產籍要點未來修改國有財產總目錄格式時，宜請配合採基金別之分類方式表達。

（二）在地方政府未全面適用GBA系統前，國產局將提供撥交地方政府之各類國有公用財產數值資料（得按產籍要點等規定之財產分類列示），俾供主計處登載至GBA系統後辦理中央政府總會計作業。

## 伍、結語

國有財產多數是施政經常使用之長期性資產，在其耐用年限內逐漸地減少經濟價值。

因此，必須建立完備之國有財產會計制度，透過適當地會計記錄及報導，才能有效管理及控制，一定程度上並可遏止國有財產之閒置或流失，俾發揮會計資訊協助管理功能。本文中所述各種作法，實施時仍須克服許多技術面之問題，如財產補登等執行面之配套措施，亟需國產局、主計處，及各層實務作業之財產管理單位與主計同仁集思廣益，尋求最可行的解決之道。為加速我國政府會計之進步，此時政府正戮力推行各項會計制度改革，各單位自是責無旁貸，如能運用新思維、充分利用現有行政資源，即能掌握順利推動國有財產會計制度變革之契機。

## 註釋

1. 政府整體新會計制度泛指為利政府各項會計事務之處理能落實政府會計公報相關規定，主計處配合修頒之中央政府各基金會計制度，政事型特種基金與作業基金之會計報告、科目及分錄釋例一致規定，暨總會計報告編製規定

（草案）等。

2. 國有財產之範圍按國有財產法第3條規定，僅有不動產、動產、有價證券及權利4類，不包括物品在內，爰特種公務之財物經理會計事務所稱「財物」，實質意指「財產」。
3. 財產報表，包括各財產管理主管機關編送之國有財產結存統計表、各財產管理機關編送之國有財產增減結存表等。
4. 國產局前於59年擬訂國有財產管理會計制度（草案）經奉主計處准予試辦，續於81年擬訂國有財產管理會計制度（草案）惟未函報主計處。
5. 財物標準分類列屬「土地及土地改良物」項下的儲運及防護用之土地改良物或「房屋建築及設備」項下之蓄水用建築者，為構成公共設施本體不可或缺部分，其會計科目為「基礎設施」。另教育、維修及什項用之土地改良物則對應至「土地改良物」科目；而除蓄水用建築以外之「房屋建築及設備」，通常財產價值相對較低，亦不包括在基礎設施範圍內。
6. 撥交地方政府經營之國有公用財產，因須提列折舊之財產金額及比重較不具重要性，且在地方政府尚未適用GBA系統前，其折舊計算仍有窒礙難行之處，爰暫不提折舊等。
7. 詳參財務會計準則公報第38號「待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則」第5段規範。❖