

政府政事型基金轉換整體財務報表之探討

政府整體財務報表之編製，係我國政府會計準則公報第5號「政府會計報告之編製」規定之內容，然因與政事型基金之衡量焦點與會計基礎不同，本文爰就其二者間之差異與報導方式予以探討，以作為日後研訂編製整體財務報表相關規定之參考，俾早日建構完成我國政府財務報導模型。

◎ 鍾智耀 (行政院經濟建設委員會財務處簡任稽核)

壹、前言

為因應美國政府會計準則委員會 (Governmental Accounting Standards Boards, 以下簡稱 GASB) 發布第34號公報有關政府財務報導模型之重大變革，我國參考其相關規定，已由行政院主計處陸續發布三號政府會計觀念公報、十號政府會計準則公報與訂頒「中央政府普通基金普通公務

會計制度」及「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」等規定，然目前正研擬調整及轉換基金間會計處理相關規範，以整編政府整體財務報表，俾供我國政府財務報導模型順利建構完成。因此，本文藉由參考美國 GASB 報導模型與我國政府會計公報及會計制度之規定，探討政府政事型基金與整體財務報表之關聯性，並闡述

如何轉換與調整衡量焦點及會計基礎之差異，以應編製政府整體財務報表之需，及提供未來研訂相關規定之參考。

貳、財務報導基礎之差異

我國政府會計準則公報第2號「政府會計衡量焦點及會計基礎」(以下簡稱第2號)明訂，政事型基金以當期財務資

源流量為衡量焦點，其衡量著重當期財務資源與給付義務及其相關之變動。為衡量跨期間公平性，必要時，則可採全部財務資源流量為衡量焦點。其當期財務資源流量係由營運資金之觀點作報導，基金平衡表中列示之資產、負債，不包括資本資產及長期負債。全部財務資源流量係指現金與可立即產生現金收入之其他資產，但不包括無法變現之資本資產、預付款項及材料或物料等；負債係指與取得資本資產無關之全部負債（包括因彌補虧絀而產生之長期負債等）。當採用經濟資源流量為衡量焦點時，基金平衡表中列示之資產係指全部資產；負債則包含全部負債。同號公報亦規定，政事型基金，除普通基金之公庫出納會計採現金或修正現金基礎外，應採用修正權責發生基礎，認列收入及支出。另依據我國政府會計準則公報第5號「政府會計報告之編製」（以下簡稱第5號）的規定，政府整

體財務報表均採用經濟資源之衡量焦點及權責發生之會計基礎作報導。

有關收入、支出方面，依據我國第2號公報規定，在權責發生基礎下，收益之認列，在可衡量之情況下，必須符合已賺得與已實現（或可實現）兩條件。所稱已賺得，係指獲取收益主要過程已大部分完成；已實現（或可實現），係指已產生（或可產生）現金或對現金之請求權。至費損之認列，應與其相關之收益在同一會計期間認列。但收益與費損無直接因果關係時，費損應在資產已消耗、減損或負債已增加時認列。至修正權責發生制認列收支之時點，除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應具資源可用性始予認列；然支出之認列，則有三項例外：（一）採購材料或物料，可在購買時或使用時擇一認列為支出；（二）預付跨年度之款項，若於支付時，已全數認列為支出，會計期間終了時，得

不認列預付款項；（三）長期負債之利息於給付時認列，會計期間終了不認列應付利息。退休金等給付，應分別於給付日或提撥日認列為支出，會計期間終了不認列應付款項。

基於前述報導衡量焦點與會計基礎不同，在編製政府整體財務報表時，應將政事型基金基礎財務報表調整轉換與整體財務報表者一致，亦即應將政事型基金的資本性資產、未償還長期負債等加以調整入帳，並應按權責發生基礎重新核算收益與費損。

參、財務報表之調整與轉換

依據我國第5號公報規定，政府基本財務報告，包括整體財務報表、基金基礎財務報表及其附註。政府整體財務報表，包括整體淨資產表及營運表，基金基礎財務報表中，政事型基金財務報表至少應包括平衡表與收入、支出及基金

餘額變動表(以下簡稱營運表)二種,故就政事型基金之財務報表調整轉換為政府整體財務報表中政事型營運活動與其淨資產之變動分別說明如下:

一、政事型基金平衡表調整轉換為整體淨資產表

在政府政事型基金平衡表中,採當期財務資源流量方式加以表達,計揭露資產(不包括資本資產)、負債(不包括長期負債)及基金餘額三項,其中基金餘額應再劃分為已提列準備與未提列準備二部分;在政府整體淨資產表,則採經濟資源流量為衡量焦點,計表

達所有資產、負債及其差額報導為淨資產,其中淨資產應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三類。謹將政事型基金餘額調整轉換為整體淨資產表,所涉調整轉換要項列示如表1:

表 1 政事型基金餘額調整轉換為整體淨資產表

資產及負債	是否報導在政事型基金報表?	是否報導在政府整體淨資產表?	會計處理	政事型基金餘額
原物料存貨	是	是	會計期間終了時,購買法與耗用法均應按未領(耗)用之材料或物料金額調整為「已提列基金餘額準備——存貨準備」	不會增加基金餘額,其「已提列準備之基金餘額——存貨準備」將重分類為限制用途之淨資產
預付費用	否	是	若採購買法下,於預付時直接認列為一般性支出	加:未攤銷的預付費用
			若採耗用法下,於提供服務之會計期間認列為一般性支出,會計期間終了時,並應按未提供服務之預付款項調整為「已提列基金餘額準備——預付款準備」	不會增加基金餘額,其「已提列準備之基金餘額——預付款準備」將重分類為限制用途之淨資產
一般政務的資本資產(土地、建築物及改良物、設備、基礎建設、無形資產、資本租賃)	否	是	建立資本性資產帳組,並作調整分錄記錄扣除累積折舊(折耗)後的資本資產淨值	加:按資本資產的帳面價值調整增加投資於資本資產(扣除相關負債)之淨資產
政務基金發行公債成本的遞延	否	是	記錄未攤銷遞延發行成本之餘額	加:未攤銷遞延發行成本之餘額

表 1 政事型基金餘額調整轉換為整體淨資產表 (續)

資產及負債	是否報導在政事型基金報表？	是否報導在政府整體淨資產表？	會計處理	政事型基金餘額
未到期長期負債 (如債券、應付票據、應付租賃款)。	否	是	建立資本性資產帳組，並作調整分錄記錄扣除未攤銷折、溢價及類似項目後之未到期長期負債淨額	減：未到期長期負債淨額
不預期由可用性財務資源清償已發生之應付債務 (如應付利息)	否	是	記錄未償付之應計負債	減：不預期由可用性財務資源清償已發生之應付債務
已賺得但尚未具財務資源可用性之遞延收入	是	否	消除遞延收入	減：已賺得但尚未具財務資源可用性之遞延收入
				政府整體淨資產表餘額

二、政事型基金收入、支出及基金餘額變動表調整轉換為整體營運表

依據我國政府會計準則第3號公報「政府收入認列之會計處理」規定，其對價交易收入之認列，應採用權責發生基礎，亦即應於資源已賺得、已實現（或可實現）及可衡量時認列，但在政府政事型基金一般性收入中，其對價交易收入之認列除符合前述條件外，尚

需具有可用性方可認列為收入；無對價交易收入之認列，除依其各類認列要件符合外，亦應具備資源可用時，認列收入。但在支出方面，在Michael H. Granof (2004) 所著“Government and Not-For-Profit Accounting Concepts and Practices” 第5章探討政府基金中支出的認列指出，在修正權責發生制下，政府政事型基金較為注重支出，而非費用，支出是在衡量一個會計期間內營運、資本支出及債務服務，

所導致債務發生（或基金財務資源耗用）之情形；而費用則在衡量一個會計期間內，成本發生或資源耗用之情形，其支出與費用並不相同。

綜上，政府政事型基金與整體財務報表之收入認列條件與支出及費用內容並不相同，謹將政事型基金收入、支出及基金餘額變動表調整轉換為整體營運表——政事型營運活動，所涉調整轉換要項列示如表2：

表 2 政事型基金收入、支出及基金餘額變動表調整轉換為整體營運表

交易 / 事件	是否報導在政事型基金報表？	是否報導在政府整體營運表？	會計處理	政事型基金收入、支出及基金餘額變動表餘額
資本支出	是	否	消除因購（建）置資本資產而發生的資本化支出	加：購（建）置資本資產而發生的資本化支出
受贈資本資產收入	否	是	記錄受贈的資本資產的收入	加：受贈的資本資產
出售資本資產	是，按出售的實收款項入帳	是，但僅報導出售利得或損失的金額	出售的實收款項改由交易的利得或損失的金額取代	減：出售的收入數減去利得 減：出售的收入款項加上損失
資本租賃開始日	是	否	消除因資本租賃而發生一般性支出與其他財務來源	不影響，一般性支出與其他財務來源沖回抵銷
資本租賃攤銷各期利息費用	否	是	記錄因應付資本租賃款攤銷各期利息費用	減：應付資本租賃款攤銷各期利息費用
支付各期資本租賃款	是	否	消除因支付各期資本租賃款所認列一般性支出	加：因支付各期資本租賃款所認列一般性支出
主要支付及償還債務本息	是	否	消除因支付與償還債務本息的支出及其他財務資源使用	加：因支付與償還債務本息的支出及其他財務資源使用
發行公債或舉借中長期借款收入	是	否	消除因政府發行公債或舉借中長期借款收入	減：因政府發行公債或舉借中長期借款收入之其他財務來源
發行公債而導致其他財務資源使用及支出	是，因發行成本、折價而造成支出增加，溢價發行而造成來源增加	否	消除因債務發行而導致增加其他財務來源（用途）及發行成本	減：與債務相關溢價而發生之其他財務來源 加：因相關折價而發生之其他財務用途 加：發行成本之支出
發行公債的發行成本及折溢價之攤銷	否	是	調整記錄攤銷的收益和費用，如攤銷發行成本，貸記遞延成本；若發生折價須按期借記攤銷費用，若發生溢價，則須按期貸記攤銷收入	減：攤銷發行成本及折價 加：攤銷溢價 減：出售的實收款項加上損失

表 2 政事型基金收入、支出及基金餘額變動表調整轉換為整體營運表（續）

交易/事件	是否報導在政事型基金報表？	是否報導在政府整體營運表？	會計處理	政事型基金收入、支出及基金餘額變動表餘額
以前年度的收入和支出於本年度調整數	是	否	消除以前年度收入和支出	減：以前年度相關收入 加：以前年度相關支出
當期已賺得之收入，但尚不具可用性	否	是	記錄當期已賺得之收入，但尚不具可用性	加：當期已賺得之收入，但尚不具可用性
發生在當期之費用，但不預期由當期可用性財務資源清償（應付利息、壞帳費用）	否	是	發生在當期之費用，也不預期由當期可用性財務資源清償，而且一直到會計期間終了尚未償付的相關負債。	減：發生在當期之費用，且一直到會計期間終了尚未償付的相關負債
折舊、折耗費用	否	是	記錄折舊、折耗費用	減：折舊、折耗費用
退休金費用	是，分別按給付日或提撥日認列支出	是，按期認列應計退休金費用	調整認列實際支出與應計退休金費用之差額	加：給付日或提撥日認列支出超過應計退休金費用的超額部分 減：應計退休金費用超過給付日或提撥日認列支出的超額部分
				整體營運表——政事型營運活動餘額

肆、結語

政府整體財務報表係在表達合併（含重複之沖銷）政府整體資訊，故須消除基金間重複認列部分與調整轉換及重分類方式，使政府政事型基金與整體財務報表為一致表達，其調整重點除本文探討之資本性

資產、長期負債及收入、支出調整至權責發生基礎外，尚應包含合併與消除基金間交易與政事型基金之基金餘額重分類至整體財務報表之淨資產，為使整體財務報表順利編製，爰建議將整體財務報表分為主管機關與行政院主計處彙編二個層級分別規範，並參考本文所

探討之差異的調整與轉換內容，使主管機關先行將所主管不同基金間之交易先行調整轉換外，並予以合併及沖銷後；再由行政院主計處針對不同主管機關間不同基金之交易予以合併及沖銷，以順利推動編製整體財務報表，並早日建構完成我國政府財務報導模型。❖