

編碼：RES-93-06

政府收入認列之會計處理研究

行政院主計處委託研究

受委託單位：國立政治大學會計系

研究計畫主持人：林美花教授

行政院主計處編印

中華民國九十三年十二月

政府收入認列之會計處理研究

目錄

	頁
碼	
研究計畫工作小組	
2	
壹、緒論	
3	
貳、公報草案	
6	
參、附錄	
「政府收入認列之會計處理」研究第一次會議紀錄	10
「政府收入認列之會計處理」研究第二次會議紀錄	14
「政府收入認列之會計處理」研究第三次會議紀錄	17
「政府收入認列之會計處理」研究第四次會議紀錄	20
「政府收入認列之會計處理」研究第五次會議紀錄	25

「政府收入認列之會計處理」研究小組

- 召集人： 林美花 政治大學會計系教授
- 顧問： 鄭裕博 財政部國庫署副署長
- 吳文弘 行政院主計處會計管理中心執行長
- 劉順仁 台灣大學副教授
- 李建然 台北大學教授
- 黃永傳 行政院主計處會計主任
- 研究員： 廖訓詮 考試院會計主任
- 黃育民 公務人員退撫基金會計主任
- 李雪梅 經濟部會計處科長
- 薛月對 財政部會計處科長
- 林秀敏 行政院主計處會計管理中心簡任視察
- 莊雅惠 行政院主計處會計管理中心科員
- 助理研究員： 謝欣蕙 政治大學會計系碩士班研究生
- 黎劭儀 政治大學會計系碩士班研究生

政府收入認列之會計處理

壹、緒論

一、研究目的

我國現行預算法第六條及第十四條對歲入之定義及入帳年度之劃分有所規定，決算法第五條、第七條及預算法第六十五條、第七十二條對歲入之執行及期末整理、保留事項處理等有所規範，另會計法第十七條明定會計基礎採權責發生制，但上開法律規定僅做原則性規範，有必要進一步擬定較詳盡準則公報規範，以做為會計事務處理之準據。

二、研究內容：

本研究之內容將包括下列議題：

- (一) 本公報之適用範圍（是否僅適用於政事型基金，至業權型基金則依一般公認會計原則處理，無須納入本公報規範）。
- (二) 收入之定義（進一步闡明預算法有關收入之定義）
- (三) 收入之分類（現行歲入來源別科目分類有無檢討修正之必要，如是否先區分對價收入及無對價收入兩大分類，再細分子目科目，又各子目是否參照 GASB34 號公報收入科目訂定，以增進報表之比較性）。
- (四) 各類收入之認列時點（即會計基礎之採用；對價收入之認列時點，平時採現金基礎，期末採權責發生基礎；無對價收入之認列時點，如所得稅等，應採何種會計基礎，期末時，是否可依掣發繳稅單等或依合理評估程序估計可收取收入據以認列處理）。
- (五) 收入金額之衡量（對價收入按交易價格入帳，無對價收入是否依政府規定之費率或稅單金額入帳處理）。

- (六) 現行對年度終了之未實現歲入預算（如未執行之釋股收入）辦理保留並入帳之作法，其因非屬會計事項，目前入帳處理之方式是否適當，宜檢討處理。

三、研究之方法

本研究之進行方法，分述如次：

- (一) 先取得相關國家如美國及國際會計聯盟等相關政府會計或公共部門會計之完整公報資料，並就該等公報規範加以比較研究。
- (二) 探討國內之法令，及實務上難以解決之處。
- (三) 就國內相關之問題及法令與國外部分比較研究，並找出適合我國國情及法令之解決方法。

四、預期研究之發現及其對政府會計共同規範之助益

政府收入認列之處理，雖然目前有相關規定，但因分散於相關法規，且實務上部分仍存有爭議之處，故本規範之訂定，預期有下列效益：

- (一) 改善與審計機關意見不同之處：

會計法第十七條規定政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制，惟現行實務上稅課收入亦採現金制（未採權責發生制處理），致審計機關時有質疑，要求行政部門應研究改進處理。本規範之擬定，預期將改善與審計機關意見不同之處。

- (二) 增進與國際財務資訊之比較性：

現行普通基金收入科目，包括稅課、規費、罰賠款收入、營業盈餘及事業收入、其他收入及融資性收入等項，宜否參照國際間相關規範（如參照 GASB34 報表上所列科目），以便增進與國際財務資訊之比較性。

(三) 改進基金間處理不一致之處

依我國已發布政府會計觀念公報第一號「政府會計範圍與個體」所訂，財務報表可按基金觀點編製，其如參照 GASB34 公報之處理，依政事型基金及業權型基金處理，以現行政事型基金包括普通基金科目及政事型特種基金（如特別收入、資本計畫、債務基金等）之收入相關科目未趨一致（差異甚大），應予檢討整併，俾利整編作業。

(四) 其他相關帳務處理之改進

例如現行對歲入預算及未實現歲入預算辦理保留及入帳之作法，即對非屬會計交易事項加以列帳處理之方式，是否允當，亦值探討。

貳、公報草案

政府收入認列之會計處理

(行政院主計處政府會計共同規範審議委員會一讀通過)

壹、前言

- 一、本公報之目的，係訂定政府收入認列之標準。
- 二、前段所稱收入，包括收入及收益，但不包括舉借長期債務及基金間營運移轉等其他財務來源及基金剩餘權益移轉。舉借長期債務，依「政府長期負債之會計處理」共同規範辦理。

貳、定義及說明

三、本公報用語定義及說明如下：

- (一) 收入：係指政府依法律或契約規定收取、賺得、或受贈，而增加可供運用之資源，並造成政府基金餘額（或基金權益）增加者。
- (二) 收入分類：收入之認列及衡量，依其交易性質劃分為對價交易收入及無對價交易收入二種。
- (三) 對價交易收入：指政府有償提供財物、商品或服務所獲得財物或資本資源，又稱為賺得之收入。例如，財產收入、營業盈餘及事業收入、信託管理收入等。
- (四) 無對價交易收入：指政府無償獲得財物或資本資源。例如，稅課收入、罰款及賠償收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。
- (五) 無對價交易收入依其性質劃分為下列四種：
 1. 衍生性稅課收入：原則上來自於政府向對價交易強制課徵

之稅款。此類收入之主要特性為政府向資源提供者（如出售貨品、或勞務之個體）或對價交易之徵收，例如，綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅等。

2.強制性無對價收入：指除上述衍生性稅課收入以外之政府強制性收入。此類交易之主要特性為繳納者依法繳納衍生性稅課收入以外之稅款、或違反法令、契約而產生之罰款及賠償收入。

3.補助及協助收入：指不同政府間資源之移轉收入，並可規定用於特定計畫、目的、或期間。此類收入之主要特性為，若資源提供者規定有補助、協助條件，則資源收受者必須依其條件履行義務。

4.捐獻及贈與收入：指民間資源提供者依契約、承諾或自願性移轉資源予政府。資源提供者可以限制使用之目的及條件。此類收入之主要特性為資源提供者與收受者彼此間並無強制性。

參、共同規範

四、政府對價交易收入應採用一般公認財務會計準則處理，但一般公認財務會計準則與政府會計共同規範有所牴觸時，依政府會計共同規範處理。

對價交易

五、對價交易收入，應於資源已賺得、已實現（或可實現）及可衡量時認列。

無對價交易

六、無對價交易收入，應於資源已實現（或可實現）及可衡量時認列。當採用權責發生基礎時，無對價交易收入依第七段至第十段之會計處理，採用修正權責發生基礎時，依第十一段之會計處理。

七、衍生性稅課收入，政府應於相關之對價交易發生時，認列收入。但依法律規定有繳納時期者，應於該規定期間認列收入，二者並

均依有系統之方法調整估計增補退稅款及無法收回稅款。

八、強制性無對價收入，政府應於法律或契約規定可強制收取權發生時，認列收入。收入之金額，為依有系統之方法調整扣除估計退稅款及估計無法收回款項後之淨額。

九、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時，認列收入。資源提供者設有條件時，應於條件符合時認列收入。條件符合前，資源提供者並不存有給付之義務，資源收受者亦無應收之權利，已移轉之資源應分別作為預付費用或預收收入處理。已認列之收入，若發生無法按照條件履行，導致資源提供者不提供資源，或要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應作沖回分錄。

十、上述已認列之補助及協助收入與捐獻及贈與收入，若限制用於特定用途，應作為限制用途基金餘額（或基金權益）處理；若資源收受者無法遵守該限制，導致資源提供者不提供資源，或要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應作沖回分錄。

十一、當採用修正權責發生基礎時，無對價交易收入之認列如下：

（一）衍生性稅課收入：資源收受者應於有關之對價交易已發生，且資源可用時，認列收入。

（二）強制性無對價收入：財產稅應於課徵財產稅，且資源可用時，認列收入。財產稅以外之強制無對價收入，資源收受者應於法律規定可強制收取權已發生，且資源可用時，認列收入。

（三）補助及協助收入與捐獻及贈與收入：資源收受者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。資源提供者設有條件時，應於條件符合，且資源可用時，認列收入。

十二、一政府代其他政府收取衍生性稅課收入或強制性無對價收入，後者應依本公報第七段及第八段之規定，認列收入。

十三、一政府代其他政府收納現金或抵繳資產，如有管理、監督、分配、及融資之權限者，應作收入處理。若無上述權限時，應作為代收款項處理。

肆、附則

十四、本公報由行政院主計處於中華民國 年 月 日以處會發布，並對會計年度終了日在中華民國 年 月 日（含）以後之會計報表適用之。

附錄：中英文名詞對照

收入 revenue
對價交易收入 exchange revenue
無對價交易收入 nonexchange revenue
衍生性稅課收入 derived tax revenue
強制性無對價收入 imposed nonexchange revenue
補助及協助收入 aid and assistance revenue
捐獻及贈與收入 contribution or donation revenue

參、附錄

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會
「政府收入認列之會計處理」研究第一次會議紀錄

一、時間：九十三年七月十三日（星期二）下午二時

二、地點：政治大學商學院261142室

三、討論事項：

◎ 公報訂定架構：

壹、前言

貳、定義

參、共同規範

肆、附則

伍、附錄

本公報預計訂定條文約二十條，主要規範原則方向。

◎ 為何公報訂定採 GASB 之架構，而非 FASAB 之架構？

以規範主體而言，FASAB 為聯邦政府，GASB 為州和地方政府。由於聯邦政府主要業務只有外交、國防等，因此性質上，GASB 與我國政府架構較為接近，故採 GASB。

目前主計處正擬將經費類、歲入類、總會計類，三項合成一個普通基金，此作法將使中央與地方政府之會計科目趨於一致，與 GASB 架構，也較為類似。

一、本公報之適用範圍

主要依 GASB 架構，以政事型基金為主。而業權型基金為政府從事類似民營事業活動之基金，本公報是否將其納入規範，仍需進一步討論。

再深入瞭解收入之可衡量性與可用性定義，適用範圍可能會較為明確。

二、收入之定義

我國政府預算法未對收入有明確定義，與收入定義有關者為第四條及第六條。

預算法第六條規定，「稱歲入者，謂一個會計年度之一切收

入。但不包括債務之舉借及以前年度歲計賸餘之移用。」第四條規定，「稱基金者，謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。」但上述二者均未說明收入之意義。

而美國 GASB 中財務來源則包含兩部分：收入（指政府當期所賺得之收入，如稅收、規費等）與其他財務來源（包含舉債、移轉、捐贈、補助等）。

GASB 亦提及準交易事項，即政府間來往，如事業單位之買賣、與中油間買賣等之列帳問題，包含贈與、移轉（營運移轉 operating transfer 與剩餘移轉 residual transfer）、補助等。此事項如何歸屬和分類，需再深入討論。

可將收入定義為除其他財務來源以外皆為收入。然是否要以此負面方式定義，需深入討論。

三、收入之分類

我國現行預算編製辦法，歲入科目是依來源別區分。然此可能衍生出幾項問題，包括未來增減項目較為困難、收入來源項目定義不易或是來源名稱不同易造成混淆等。

而在 GASB 及 FASAB，將收入依性質分為有對價交易收入及無對價交易收入。如將收入依性質別區分，則較能避免前述問題。然收入之劃分可能會有無法歸類之灰色地帶，如規費收入，一般認為其屬無對價收入，然依我國規費法，學校將會議室租借予第三人時所收費用，依法應屬規費，則其又屬有對價收入。

因我國實務向來是以來源別做區分，所以可考慮將我國現行實務與美國作法結合，採收入來源別與性質別並存制。即平時依性質別記錄，至期末彙總至報表時，再依來源別區分。然此作法在實務施行上是否可行，仍須討論。

在性質別下，依 GASB 關於有對價交易收入及無對價交易收入之定義如下：

◎ 有對價交易指一政府個體(entity 主體)提供商品或勞務給社會

大眾或另一政府個體並獲取一對價(for a price)，又稱為賺得之收入。

- ◎ 無對價交易收入之定義適用於財務資源(或財源 financial resources，見1)及資本資源(capital resources)，無對價之勞務資源收入暫不包括在內(GASB33, p44)。並可分為 (a) 衍生稅收(derived tax revenue)；(b) 強制性無對價交易(imposed nonexchange transaction)；(c) 政府強制無對價交易(government-mandated nonexchange transactions)；(d) 自願性無對價交易(voluntary nonexchange transaction)四類。

主計處關於無對價收入與有對價收入定義如下：

- ◎ 無對價收入指政府行使公權力所產生無對價關係之收入，包括稅課、規費、罰鍰等。
- ◎ 有對價收入指一般商業行為所產生有對價關係之收入，包括財產收入與營利事業收入等。

四、各類收入之認列時點

依 GASB 架構，有業權型基金與政事型基金。其中政事型基金係採修正權責發生基礎，將範圍縮小至具可用性者，才予以認列收入。所謂可用性，指已實現，且可以其支付當期負債，或當期收益至期末仍未收現時，若可於六十天內收到現金，並用以償還當期負債，即符合可用性原則。固定資產由於無法變現供當期使用，即將之排除。

五、收入金額之衡量

依我國現行預算法規定，預算應採總額法表達，即收支不得以淨額作抵。雖無論採淨額法或總額法，其結果必然一致，然由於淨額法無法展現政府做事之過程，仍應以總額法為佳。

目前實務上，甚多支出還是以淨額方式處理，如經濟部促進

1. 財務資源包括現金、對現金之求償權(例如，持有另一個體之債權證券、應收款或稅金)、對貨品或勞務之求償權(例如，預付款項)、或因過去交易貨事件而取得或控制另一個體之權益證券。(GASB11, par.26)

產業升級條例，使很多企業免稅，我們卻無法於政府帳上得知，其因此所減少之稅收。

此外，目前實務上還有幾項問題，如遺產贈與稅，其性質係屬代納庫款，然往往其部分帳載金額，根本無法收到現金，還有釋股收入等項目，皆造成國庫署有虛增收入之現象。

六、現行對年度終了之未實現歲入預算（如未執行之釋股收入）辦理保留並入帳之作法，其因非屬會計事項，目前入帳處理之方式是否適當，宜檢討處理。

目前我國政事型基金為控制預算而將預算科目入帳，導致預算基礎與 GAAP（一般公認商業會計原則）不一致。GASB 規定此可透過平時依預算基礎入帳，至期末再將預算科目結清之方式，調整至與 GAAP 一致。

然目前對釋股問題之處理還有爭議，得以例外項目另訂公報處理之。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會
「政府收入認列之會計處理」研究第二次會議紀錄

- 一、時間：九十三年八月十七日（星期二）上午九時三十分
- 二、地點：政治大學商學院260815室
- 三、討論事項：

第一案：公報之適用範圍

決議：業權型基金收入主要來自於有對價交易，並依據一般公認會計原則處理，然部分來自於無對價交易之會計處理，則應無異於政事型基金。因此，宜將業權型基金納入本公報之適用範圍。

第二案：收入之定義

決議：第一次會議紀錄中提及，「GASB 財務來源是包含兩個部分，即收入（政府當期賺得，如稅收、規費等）與其他財務資源（包含舉債、移轉、捐贈、補助等）兩部分」。宜將之更正為「財務來源包含收入（政府當期賺得，如稅收、規費、受贈、協助、補助等）與其他財務資源（包含舉債等）兩部分」。

第三案：收入認列之時點

決議：第一次會議紀錄中提及，「所謂可用性指已實現且可以其支付當期負債，或今年度收益期末尚未收現者，如可在六十天內收到現金以償還今年度負債時，即算符合可用性原則」。實務上，年度終了日為 12/31，依決算法規定之年度結束日則為 2/28，而此處所指期末應為 12/31 之年度終了日。然實務上收到現金後，並非一定要償還負債，而可供其他用途，故此處仍需加以考量。

本公報究竟是採完全的權責發生基礎，還是修正式權責發生基礎，將會影響到收益認列之時點及可用性原則中六十天應否納入考量。

另外，我國預算法較偏向現金基礎，而會計法則為權責發生基礎，本公報之訂定是否要將法律規範部分納入考量，仍須進一步討論。

第四案：公報草案之討論

◎ 第三條：

原草案條文：收入：指來自政府規定(demands)、賺取(earned)、或捐贈之資源流入。

宜修正為：收入：指政府依法律或契約規定之收取、賺取(earned)、或受贈等增加可支用之資源並造成政府資產的增加或負債的減少。

1. 若要涵蓋徵收收入、罰鍰、規費、逾期違約罰款，宜更改為「政府依法律或契約規定收取之收入」。
2. 由於履約保證金、代收代付款等，是依法律或契約規定所收取，並將增加資源流入，故宜加入淨資產增加概念，及強調可支用資源之增加。

◎ 第四條：

原草案條文：政府收入之分類，主要依據基金別及來源別分類，收入之主要來源包括：稅收、執照及許可權、政府間收入、提供服務之收費、罰款及罰鍰、及其他收入。政府單位經常將收入依據政府單位、部門、局處、或其他管理單位加以區分，此一分類方式可用於管理控制、會計責任歸屬、及審計目的，但不可取代基金別及來源別。

宜修正為：政府收入之分類，主要依據基金別及來源別分類，收入之主要來源包括：稅課、證照及許可權、協助、補助收入、提供財物、商品或勞務之收費、罰款收入及其他收入。

1. 政府間收入不夠明確，故宜修正為協助、補助收入。但僅限定於協助、補助收入是否會有不夠周延之慮，仍需加以討論。
2. 罰款包括罰金及罰鍰。
3. 提供服務之收費不夠周延，故將財物(如：土地)、商品(如：石油)納入考量。
4. 由於政府「機關」(如教育部)與「單位」(如高教司)有別，審計目的為審定、決算及解除機關首長的責任，因此審計目的應指政府機關。另外，前以述及政府收入之分類

主要依據基金別及來源別分類應以足夠，故將後面一句刪除。

◎ 第五條：

原草案條文：有對價交易：指一政府個體(entity 主體)提供商品或勞務給社會大眾或另一政府個體並獲取一對價(for a price)，又稱為賺得之收入。例如，提供服務收取之費用、投資收入、營業租賃收入等。

宜修正為：對價交易：指一政府個體(entity 主體)提供財物、商品或勞務等給社會大眾或另一政府個體並獲取一對價(for a price)，又稱為賺得之收入。例如，提供服務之收入、投資收入、營業租賃收入等。

1. 賺得與賺取應統一。
2. 第一、二、四、五、六條似有重複舉例，應考量是否有合併的可能。
3. 政府資金提供的利息收入屬對價收入，宜納入舉例範圍。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「政府收入認列之會計處理」研究第三次會議紀錄

一、時間：九十三年九月七日（星期二）上午九時三十分

二、地點：政治大學商學院260815室

三、討論事項：

第一案：公報草案條文之討論

◎ 第一條：

原草案條文：本公報係訂定政府收入會計準則，俾供處理政府(含行政法人)收入認列及衡量之依循及指引。本公報不含政事型基金之舉債收入。

1. 由於我國法律與學理上對基金之分類不同，政事型基金是否包含普通基金仍有爭議，故「本公報不含政事型基金之舉債收入」之用語宜再斟酌之。

◎ 第二之(二)條：

原草案條文：(二) 收入分類：政府收入分類主要依據基金別及來源別分類。收入交易依其性質劃分，包括對價交易，無對價交易，及準對價交易。

宜修正為：收入分類：收入之衡量及認列，依其交易性質劃分，包括對價交易收入，無對價交易收入，及準對價交易收入。

1. 來源別為基金別下之另一分類方式，故「政府收入之對外報導，主要依據基金別及來源別分類。」之用語仍有爭議，先刪除此句。

◎ 第二之(三)條：

原草案條文：(三) 對價交易：指一政府個體(entity 主體)提供財物、商品或服務給社會大眾或另一政府個體並獲取對等之價值，又稱為賺得之收入。例如，獨占及專賣收入、工程受益費收入、規費收入、信託管理收入、財產收入、事業收入、其他收入等。

宜修正為：對價交易收入：指一政府個體(entity 主體)有償提供財物、商品或服務所獲得之財物或資本資源，又稱為賺得之收入。例如，信託管理收入、財產收入、營業盈餘及事業收入等。

1. 為考量與第二之(四)條之對等性，故做些許修正。
2. 獨占及專賣收入實務上已不存在，故刪除之。
3. 工程受益費有強制之性質，且人民是否獲取對等之價值仍有爭議，故宜納入無對價交易中。
4. 規費收入內容太過廣泛，不僅只包含於對價交易中，宜刪除之，以使得規費收入得以依其性質，分別適用對價交易收入或無對價交易收入之處理。
5. 其他收入為避免適用上之困擾，宜刪除之。
6. 營業盈餘及事業收入為國營事業之股息紅利繳庫，為考量與信託管理收入、財產收入之對等性，故修正之。

◎ 第二之(四)條：

原草案條文：(四) 無對價交易：指政府個體無償獲得財物或資本資源。例如，稅課收入、罰款及賠償收入、發放證照或許可權等所收取之收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

宜修正為：無對價交易收入：指政府個體無償獲得財物或資本資源。例如，稅課收入、罰款及賠償收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

1. 為考量與稅課收入、罰賠款收入、協補助收入、捐贈收入等之對等性，故刪除「發放證照或許可權收入」之用語。

◎ 第二之(五)條：

原草案條文：(五) 準對價交易(exchange-like transaction)：指政府個體間以顯不相當之價值交換財物或勞務。例如，一政府個體向另一政府個體以較市價為低之公告地價徵收土地。

1. 由於「顯不相當之價值」於認定上會發生問題，故將此條刪除。

◎ 第二之(六)條：

原草案條文：(六) 可用性：指政府已於當期收取收入，或已發生之收入，但預計於年度終了後一定期間內可收取以供運用之資源。該一期間不應超過六十天。若因特殊情況，事實認定超過六十天為合理時，政府個體應揭露所採用之期間，及認定合理之事實。(NCGAI3, par.8)(本項是否採用，將視會計基礎公報之結論)

1. 為與決算法之用語統一，六十天宜改為兩個月。

◎ 第二之(七)條：

原草案條文：(七) 補助(reimbursements)：指資源提供者指定資源收受者承接計畫時，必須先行承擔成本，否則不符合收受資源之資格。此一規定視為資格規定，而非目的之限制。

1. 由於前已述及協補助收入，故將此條刪除。

◎ 第二之(八)條：

1. 本條待討論至共同規範之認列時點時，再加以討論及增修刪減。

◎ 第四條：

原草案條文：收入應於資源可衡量及具有可用性時予以認列。移轉應於基金間應收及應付發生期間予以認列。(NCGAS1, par.58, GASB34, par.107)

1. 移轉宜改為協補助收入。
2. 本條可至共同規範討論協補助收入之時，再做增修刪減。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「政府收入認列之會計處理」研究第四次會議紀錄

一、時間：九十三年九月十三日（星期一）下午二時三十分

二、地點：行政院主計處廣博大樓四樓會議室

三、討論事項：

第一案：公報草案條文之討論

◎ 第一條：

原草案條文：本公報係訂定政府收入會計準則，俾供處理政府(含行政法人)收入認列及衡量之依循及指引。舉債之會計處理依「政府長期負債之處理」。

宜修正為：本公報係訂定政府收入會計準則，俾供處理政府(含行政法人)收入認列及衡量之依循及指引。舉借長期債務之會計處理依「政府長期負債之處理」。

1. 舉借包含長短期，宜明確區分之。

◎ 第二之(二)條：

原草案條文：(二) 收入分類：收入之認列及衡量依其交易性質劃分，包括對價交易收入及無對價交易收入。

宜修正為：收入分類：收入之認列及衡量，依其交易性質劃分為對價交易收入及無對價交易收入。

1. 將文字做更精簡修正。

◎ 第二之(四)條：

原草案條文：(四) 無對價交易收入：指政府個體無償獲得財物或資本資源。例如，稅課收入、罰款及賠償收入、工程受益費收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

宜修正為：無對價交易收入：指政府個體無償獲得財物或資本資源。例如，稅課收入、罰款及賠償收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

1. 工程受益費收入是否確為無償獲得財物或資本資源，仍有爭議，而此處僅為舉例，故宜刪除之。

◎ 第二之(五)條：

原草案條文：(五) 可用性：指政府已於當期收取收入，或已發生之收入，但預計於年度終了後一定期間內可收取以供運用之資源。該一期間不應超過兩個月。若因特殊情況，事實認定超過兩個月為合理時，政府個體應揭露所採用之期間，及認定合理之事實。(NCGAI3, par.8)(本項是否採用，將視會計基礎公報之結論)

宜修正為：可用性：指政府已於當年度收取收入，或已發生之收入，但預計於年度終了後一定期間內可收取以供運用之資源。該一期間不應超過兩個月，若因特殊情況，事實認定超過兩個月為合理時，政府個體應揭露所採用之期間，及認定為合理之事實。(NCGAI3, par.8)(本項是否採用，將視會計基礎公報之結論)

1. 會計法中對「期」有特殊規定，如公務機關以三個月為一期，又國營事業以半年為一期，故宜將「當期」修正為「當年度」，避免爭議。
2. 「一定期間」仍予以保留，以保持彈性。

◎ 第二之(六)條：

原草案條文：(六) 無對價交易依其性質分為下列四種：

1. 未確定數額之無對價交易：原則上來自於政府向對價交易之強制徵收，包括綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅。此類收入之主要特性為政府向資源提供者(如出售貨品、或勞務之個體)或對價交易之徵收，但政府收入之衡量於該對價交易發生時無法確定。
2. 確定數額之無對價交易：指政府向無對價交易之強制徵收。此類交易之主要特性為繳納者依法繳納財產稅、或觸犯或疏忽法令而被罰款、或沒入財物，政府收入之衡量於課徵時可以確定。
3. 協補助收入：指政府間資源之移轉，並可規定必須用於特定計畫或目的，甚至限制使用期間。此類收入之特徵為，若資源提供者規定有協補助條件，則資源收受者必須依協補助條件履行義務。

4. 捐獻收入：指依契約合同(含書面或口頭)，來自於非政府單位之捐助。資源提供者可以限制使用之目的及資格，交易認列後，若違反限制之目的或資格之規定，資源提供者可以要求該資源之退回。此類收入之特徵為(1)對資源提供者或收受者並非強制性，及(2)符合資格之規定是必要的。

宜修正為：無對價交易收入依其性質分為下列四種：

1. 未確定數額之徵收收入：原則上來自於政府向對價交易之強制性收入，包括綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅。此類收入之主要特性為政府向資源提供者(如出售貨品、或勞務之個體)或對價交易之徵收，但政府收入之衡量於該對價交易發生時無法確定。
2. 確定數額之無對價交易收入：指政府向無對價交易之強制性收入。此類交易之主要特性為繳納者依法繳納財產稅、或因觸犯或疏忽法令而產生之罰款及賠償收入、或沒入或沒收財物，政府收入之衡量於課徵時可以確定。
3. 協補助收入：指政府間資源之移轉收入，並可規定用於特定計畫、目的、或期間。此類收入之主要特性為，若資源提供者規定有協補助條件，則資源收受者必須依協補助條件履行義務。
4. 捐獻收入：指民間資源提供者，依契約、承諾或自願性移轉資源予政府機關。此類收入之主要特性為資源提供者與收受者彼此間並無強制性。」
 - a. 無對價交易之四項性質名稱，可再斟酌討論之。
 - b. 未確定數額之無對價交易收入與確定數額之無對價交易收入，均屬強制性收入，故在定義中明確說明之。
 - c. 為求用語一致，均將收入之「特徵」改為「特性」。
 - d. 確定數額之無對價交易收入中，因收入大分類中之罰款及賠償收入，即包含罰金、罰鍰、沒入、沒收及賠償，故宜直接修正為罰款及賠償收入。
 - e. 捐獻收入中，由於違反限制目的等規定，並非一定會退回該資源，為避免困擾，宜刪除之。

◎ 第三條：暫維持（可至討論認列時點時，再做增修刪減）。

◎ 第四條：

原草案條文：除非一般公認財務會計準則與政府會計準則有所抵觸，政府對價交易應採用一般公認財務會計準則規範(GASB34, par.94)。

宜修正為：政府對價交易收入應採用一般公認財務會計準則規範，但一般公認財務會計準則與政府會計準則有所抵觸時，依政府會計準則之規範(GASB34, par.94)。

1. 為符合法律與語法習慣，修正之。

◎ 第五條：

原草案條文：對價交易之收入應於賺得時認列。

宜修正為：對價交易收入應於賺得時認列。

1. 使文字更為精簡。

2. 關於「賺得時」是否需加以定義，可再討論之。

◎ 第六條：

原草案條文：無對價交易收入應於資源可衡量及具有可用性時認列。(NCGAS1, par.58)

1. 可用性是否採用，將依未來是否採用完全權責發生制或修正式權責發生制而定。

◎ 第七條：未確定數額之無對價交易

原草案條文：政府應於相關之對價交易已發生(或已取得資源)時(，以兩者中較早發生之時點)，認列資產。收入認列之金額為扣除估計退稅款及估計呆帳後之淨額。於相關之對價交易發生前收取之預收款應作為預收收入處理。(GASB33. par.16)

宜修正為：政府應於相關之對價交易已發生並可衡量時，認列資產及收入。收入認列之金額在年度終了須調整退稅款及呆帳等項目。於相關之對價交易發生前收取之預收款應作為預收收入處理。(GASB33. par.16)

1. 是否須加入「平時依現金基礎，至期末時再做調整」，以避免爭議，可再討論之。

2. 為借貸方相對性，將「認列資產」，改為「認列資產及收入」。
3. 實務上認列金額是否有推估上之困難，可再討論之。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「政府收入認列之會計處理」研究第五次會議紀錄

一、時間：九十三年九月二十四日（星期五）下午二時三十分

二、地點：行政院主計處廣博大樓五樓會議室

三、討論事項：

第一案：公報草案條文之討論

◎ 第二之(六)條：

原草案條文：(六) 無對價交易收入依其性質分為下列四種：

1. 未確定數額之徵收收入：原則上來自於政府向對價交易之強制性收入，包括綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅。此類收入之主要特性為政府向資源提供者(如出售貨品、或勞務之個體)或對價交易之徵收，但政府收入之衡量於該對價交易發生時無法確定。
2. 確定數額之強制性收入：指政府向無對價交易之強制性收入。此類交易之主要特性為繳納者依法繳納財產稅、或觸犯或疏忽法令而被罰款及賠償、或沒入或沒收財物，政府收入之衡量於課徵時可以確定。
3. 協補助收入：指政府間資源之移轉收入，並可規定用於特定計畫、目的、或期間。此類收入之特徵為，若資源提供者規定有協補助條件，則資源收受者必須依協補助條件履行義務。
4. 捐獻收入：指民間資源提供者依契約、承諾或自願性移轉資源予政府機關。資源提供者可以限制使用之目的及條件。此類收入之特性為，資源提供者與收受者彼此間並無強制性。

宜修正為：無對價交易收入依其性質分為下列四種：

1. 未確定數額之徵收收入(衍生稅收)：原則上來自於政府向對價交易之強制性收入，此類收入之主要特性為政府向資源提供者(如出售貨品、或勞務之個體)或對價交易之徵收，但政府收入之衡量於該對價交易發生時無法確定。例如：綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅。

2. 確定數額之強制性收入(強制性無對價交易):指政府向無對價交易之強制性收入。此類交易之主要特性為繳納者依法繳納之稅捐、或觸犯或疏忽法令、契約而產生之罰款及賠償收入，但政府收入之衡量於課徵或強制權發生時可以確定。例如：財產稅、貨物稅等。
3. 協補助收入：指政府間資源之移轉收入，並可規定用於特定計畫、目的、或期間。若資源提供者規定有協補助條件，則資源收受者必須依協補助條件履行義務。
4. 捐獻收入：指民間資源提供者依契約、承諾或自願性移轉資源予政府機關。資源提供者可以限制使用之目的及條件。此類收入之特性為，資源提供者與收受者彼此間並無強制性。
 - a.實務上，罰款及賠償收入可能來自於違犯契約之規定，故增列之，並配合增加「政府收入之衡量於強制權發生時可以確定」之用語。
 - b.為求體例之統一並強調第一類與第二類之不同之處，故將第一類與第二類作適當的調整。
 - c.為求更能於名稱中表達第一類與第二類之特性，並適當的將其分類，宜參酌過去之草案條文，再做適當的修正。
 - d.考量我國協補助收入之特性，並使文意更為清楚，將「此類收入之主要特性為」之用語刪除。

◎ 第七條：未確定數額之徵收收入

原草案條文：政府應於相關之對價交易發生時，認列徵收之收入，但依法律規定有繳納時期者，應於該規定期間認列收入，二者並均調整估計增補退稅款及無法收回稅款。(GASB33. par.16)

宜修正為：政府應於相關之對價交易發生時，認列徵收之收入，但依法律規定有繳納時期者，應於該規定期間認列收入，二者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。

1. 為考慮實務上執行之問題，故修正之。

◎ 第八條：確定數額之無對價交易

原草案條文：政府應於法律規定可強制徵收權發生時，認列徵收收入。其中財產稅收入認列之金額為扣除估計退稅款及估計呆帳後之淨額，並依法律所訂開徵日認列收入。

宜修正為：政府應於法律或契約規定強制權發生時，認列收入，並依有系統之方法扣除估計退稅款及估計無法收回稅款後之淨額，並依法律所訂開徵日認列收入。

1. 為與前面條文用語一致，故作些許修改，並考量實務上執行之問題，增加「估計無法收回稅款」之用語。
2. 第一類與第二類之分類，可考慮以(a)營業稅及綜合所得稅，與(b)其他稅、捐、規費及罰款區分。但如此區分對其會計上認列時點與衡量之影響，宜斟酌考量之。

◎ 第九條：協補助收入及捐獻收入

原草案條文：政府對協補助收入及捐獻收入，於資源提供者設有條件時，應於條件符合時認列收入。條件符合前，資源提供者並不存有給付之義務，資源收受者亦無應收之權利，已移轉之資源應分別作為預付費用或預收收入處理。未設條件限制者，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時，認列收入。已認列之收入若發生無法完全按照條件履行，導致資源提供者因此不提供資源，或要求資源收受者退回已收受之部份或全部資源時，資源收受者應做沖回分錄。

宜修正為：政府對協補助收入及捐獻收入，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時，認列收入。於資源提供者設有條件時，應於條件符合時認列收入。已認列之收入若發生無法按照條件履行，導致資源提供者因此不提供資源，或要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應作沖回分錄。條件符合前，資源提供者並不存有給付之義務，資源收受者亦無應收之權利，已移轉之資源應分別作為預付費用或預收收入處理。

1. 為求文句之通順，可考慮將原條文之內容作些許順序上之調整。

2. 「已認列之收入若發生無法按照條件履行，導致資源提供者因此不提供資源，或要求資源收受者退回已收受之部分或全部資源時，資源收受者應作沖回分錄。」此句可能會於實務上執行造成困擾，可斟酌是否刪除之。

◎ 第十一條：

原草案條文：一政府機關代另一政府機關收取未確定數額之徵收收入或確定數額之無對價交易收入，該被代收之政府機關應依本公報第七段及第八段之規定，認列收入。(GASB33, par.27)

宜修正為：政府機關代其他政府機關收取未確定數額之徵收收入或確定數額之無對價交易收入，後者應依本公報第七段及第八段之規定，認列收入。(GASB33, par.27)

1. 為求文句之通順，故作些許修正。

◎ 第十二條

原草案條文：政府個體代另一政府個體收納現金或抵繳資產，如有管理、監督、分配、及融資之權限者，應做收入處理。若無上述權限時，應作為代收款處理。(Pass-through grant, GASB 24, par. 5)

宜修正為：政府機關代其他政府機關收納現金或抵繳資產，如有管理、監督、分配、及融資之權限者，應做收入處理。若無上述權限時，應作為代收款項處理。(Pass-through grant, GASB 24, par. 5)

1. 與前條用語一致，故修正之。