

編碼：RES-103-02

行政院主計總處委託研究

我國政府會計報告體系及 主要財務報表之研究

受委託單位：國立政治大學

研究計畫主持人：鄭丁旺（政治大學會計學系講座教授）

共同主持人：周玲臺（政治大學會計學系教授）

鄭如孜（臺中科技大學會計資訊系副教授）

研究助理：賴彥均（政治大學會計學系研究生）

劉欣靄（政治大學會計學系研究生）

行政院主計總處編印

印製日期：103 年 7 月

目次

頁次

目次.....	一
提要.....	四
表目次.....	五
圖目次.....	七
第一章 緒論	1
第一節 研究背景	1
第二節 研究目的	3
第三節 研究貢獻	5
第二章 總會計報告	6
第一節 我國政府會計報告體系	6
第二節 資產負債表	9
第三節 收入費用表	13
第四節 現金流量表與淨資產變動表	18
第三章 主管別會計報告.....	22
第一節 資產負債表	22

第二節	收入費用表	26
第三節	現金流量表	30
第四節	淨資產變動表.....	33
第四章	公務機關與基金會計報告	34
第一節	公務機關會計報告	34
第二節	作業基金會計報告	51
第三節	政事型特種基金會計報告	67
第四節	信託基金	74
第五節	行政法人	80
第五章	政府會計準則.....	85
第一節	資產	86
壹、	政府固定資產之會計處理	86
貳、	政府股權投資之會計處理	89
第二節	負債	95
壹、	政府長期債務之會計處理	95
貳、	政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理	96
第三節	收入	100

壹、 政府收入認列之會計處理	100
第四節 費用	102
壹、 政府費用認列之會計處理	102
參考文獻	105

提要

本研究參考國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board，簡稱 IPSAS 委員會）與先進國家：澳洲、紐西蘭、美國、日本之政府會計報告，擬定我國以權責發生基礎編製之政府會計報告，包括中央政府總會計報告、主管別會計報告、公務機關會計報告、作業基金會計報告、政事型特種基金會計報告等五類。各類會計報告之擬議財務報表皆包含資產負債表、收入費用表、現金流量表以及淨資產變動表等四大主要報表。另對於政府經管之信託基金、行政法人等之收支、資產負債等於政府會計報告之揭露方式，建議於其他必要補充資訊中列示。

本研究同樣以權責發生基礎為原則，以逐條討論方式對現行政府會計準則公報進行檢討，並提出修改之建議。除此之外，本研究亦針對國立大學校院校務基金接受教育部等機關投資、資本門補助及代管資產等之會計處理方式進行研討，提出擬議之會計處理方法。

關鍵字：IPSAS、政府會計報告、權責發生基礎、政府會計準則、校務基金

表目次

表 2- 1	總會計報告資產負債表	12
表 2- 2	總會計總會計報告收入費用表	16
表 2- 3	總會計報告收入費用表之職能別附表	17
表 2- 4	總會計報告現金流量表	20
表 2- 5	總會計報告淨資產變動表	21
表 3- 1	主管別會計報告資產負債表科目對照表	23
表 3- 2	主管別會計報告資產負債表	25
表 3- 3	主管別會計報告收入費用表科目對照表	27
表 3- 4	主管別會計報告收入費用表(1)	28
表 3- 5	主管別會計報告收入費用表(2)	29
表 3- 6	主管別會計報告現金流量表	32
表 3- 7	主管別會計報告淨資產變動表	33

表 4- 1	公務機關會計報告資產負債表	39
表 4- 2	公務機關會計報告收入費用表(1).....	46
表 4- 3	公務機關會計報告收入費用表(2).....	47
表 4- 4	公務機關會計報告現金流量表	49
表 4- 5	公務機關會計報告淨資產變動表.....	50
表 4- 6	作業基金會計報告資產負債表	56
表 4- 7	作業基金會計報告收入費用表	60
表 4- 8	作業基金會計報告現金流量表	63
表 4- 9	作業基金會計報告淨資產變動表.....	64
表 4- 10	擬議之校務基金會計處理方式	66
表 4- 11	政事型特種基金會計報告資產負債表.....	68
表 4- 12	政事型特種基金會計報告收入費用表.....	70
表 4- 13	政事型特種基金會計報告現金流量表.....	72
表 4- 14	政事型特種基金會計報告淨資產變動表	73

表 4- 15	中央政府經管之信託基金一覽表.....	75
表 4- 16	信託基金收支餘絀表	78
表 4- 17	信託基金資產負債表	79
表 4- 18	行政法人收支表達比較表	83

圖目次

圖 2- 1	我國政府會計報告體系圖	8
--------	-------------------	---

第一章 緒論

第一節 研究背景

自 2009 年的金融風暴以來，從南歐國債危機至冰島政府破產，使政府的財政健全成為各界關注的焦點。財政是否健全，須透過公開政府財政預算過程以及即時、充分且有系統地揭露財務資訊，由社會大眾進行檢視。近年來，國際組織如：國際公共部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board，簡稱 IPSAS 委員會）與各先進國家如：澳洲、紐西蘭等，均積極推動政府會計革新工作，作為公共財政改革之重點，期能透過提供充分且適切的決策攸關資訊，促成政府財務管理的成功。

我國目前政府會計，係參考美國政府會計準則委員會（Governmental Accounting Standards Board，簡稱 GASB）所發布之公報等，訂定政府會計準則公報及制度¹。我國政府會計準則公報第五號規定，政府基本財務報告，包括整體財務報表及基金基礎財務報表及其附註，基金基礎財務報表，除信託基金外，分為政事型基金財務報表及業權型基金財務報表。其中，整體財務報表及業權型基金財務報表均採用權責發生之會計基礎編製，但是，為了揭露政事型基

¹截至目前發布 3 號政府會計觀念公報及 11 號政府會計準則公報。

金的預算遵循程度，要求政事型基金財務報表採用修正權責發生基礎及當期財務資源流量衡量焦點編製。

綜觀當前國際趨勢，係以權責發生基礎為政府會計改革之主流。IPSAS 委員會所發布之國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，簡稱 IPSAS）即採用權責發生基礎。經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）之會員國中有 60% 國家已採用權責發生基礎編製政府財務報表。本研究參考 IPSAS 及各主要國家訂定之財務報表格式和會計處理方式，並考量我國現況，擬議權責發生基礎之政府財務報導方式，期能提供我國政府會計未來革新方向。

第二節 研究目的

本研究將以國際公共部門會計準則（IPSAS）之相關規範為主，輔以國外採用權責發生基礎之重要先進國家之政府會計報告，作為改革目前會計報告之參考，提供包括財務報表、會計科目、會計處理方式及原則之革新方向。

本研究蒐集彙整範圍包含 IPSAS 委員會所訂定 IPSASs 之政府會計相關規範，及先進國家(包括：澳洲、紐西蘭、美國、日本)政府會計相關作法與報表。其次，本研究就研究範圍取得國際組織及先進國家政府會計準則及報表，並加以比較分析，擷取可借鏡之經驗，擬議權責發生基礎之政府會計報告。在研究過程中，係透過直接搜尋網際網路與各國政府網站以取得政府會計相關實務資訊，並透過整理中外書籍及期刊內容以找尋政府會計相關理論基礎。分析所獲得之資料後，本研究進一步探討國內政府會計報告可再精進與修改之處，並就其相關配套措施等，提出建議意見。

在分析及建議階段，係由行政院主計總處會計決算處事先擬定討論議題，及國內相關政府會計實務資料，再由本研究團隊成員與行政院主計總處會計決算處處長及同仁定期（通常為每星期一次，每次約

三個半小時)於政治大學商學院進行深入討論²，以提出綜合建議。此外，本研究整理重要議題，召開專家諮詢會議，廣泛蒐集專家意見，據以作出最後決議。專家成員包括：淡江大學會計學系蔡信夫教授、政治大學會計學系林美花教授、成功大學會計學系吳清在教授、輔仁大學會計室蔡博賢主任、實踐大學會計學系陳錦烽副教授、財政部會計處黃成昌處長、經濟部會計處張信一處長、桃園縣政府主計處陳慧娟處長、外交部會計處張玉燕處長、行政院環境保護署會計室駱慧菁主任。

²至 2014 年 6 月 23 日為止，已召開 41 次討論會議及 1 次諮詢會議，合共 42 次會議。

第三節 研究貢獻

本研究之貢獻如下：

- 一、蒐集彙整近期國際組織及先進國家政府之會計作法及報表，包括：中央政府整體報告、部門別報告、公務機關報告等，以充實、完備我國政府會計理論及實務作業之參考資料，協助我國政府會計報告之改革。
- 二、經由分析上開國際組織及先進國家政府會計之作法及相關報表表達，可供我國政府後續推動政府會計改革，並訂定其他會計準則或修訂會計制度等之重要參考依據。
- 三、藉由上開資料之分析檢討結果，得以配合我國實務之運作，研擬我國政府會計四張主要會計報表，包括：收入費用表、資產負債表、淨資產變動表及現金流量表，俾使我國政府會計實務能更符合國際潮流及易於瞭解等多項目標。

第二章 總會計報告

第一節 我國政府會計報告體系

現今世界先進國家政府會計基礎多逐漸由現金基礎或修正權責發生基礎改為權責發生基礎，而其中有許多國家的政府會計準則是參考國際會計師聯合會（International Federation of Accountants，簡稱 IFAC）下之國際公共部門會計準則委員會（IPSAS 委員會）所制定的國際公共部門會計準則（IPSAS）作為藍本，來制定適用於該國之政府會計準則，因此本研究即以 IPSAS 為基礎，並參考澳洲、紐西蘭、美國聯邦政府、日本等先進國家作法以及我國預算編列實務等，研擬我國政府會計報告體系。

本研究參考 IPSAS 及先進國家之規範，擬定中央政府年度會計報告應包含整體會計報告及部門別會計報告。茲將我國政府會計報告體系示於圖 2-1。從圖 2-1 可知：總會計報告係合併各主管別會計報告之財務資訊。主管別會計報告係合併主管公務機關及營業、非營業基金之財務資訊，又稱為部門別會計報告。以財政部為例，在編製財政部主管會計報告之前，需先分別編製其所主管之公務機關、非營業特種基金及營業基金的會計報告，之後合併這三類會計報告，即可得財政部主管會計報告。

圖 2-1 所列示之我國政府會計報告體系，較特殊的是在會計報告架構中要求編製主管別會計報告，此新增之主管別會計報告乃參考民間企業之部門別財務報告，該財務報告呈現企業資源分配概況，能讓使用者了解企業營運重點和資源流動情況。政府部門編製主管會計報告，有助於各部會首長瞭解轄管資源及有效督促推動整體資源妥適運用，並可提供各界評估部會整體施政成果等。另經檢視美國聯邦、紐西蘭、澳洲及日本等網站發現，各國均公布政府整體會計報告，以及主管（部門）別會計報告。

本研究經蒐整、深入分析國際公共部門會計準則（IPSAS）與美國聯邦、紐西蘭、日本等先進國家作法等，擬議我國政府總會計報告編製 4 張主要表，包括收入費用表、資產負債表、淨資產變動表及現金流量表，以完整表達政府收入、費用及其財務狀況全貌。

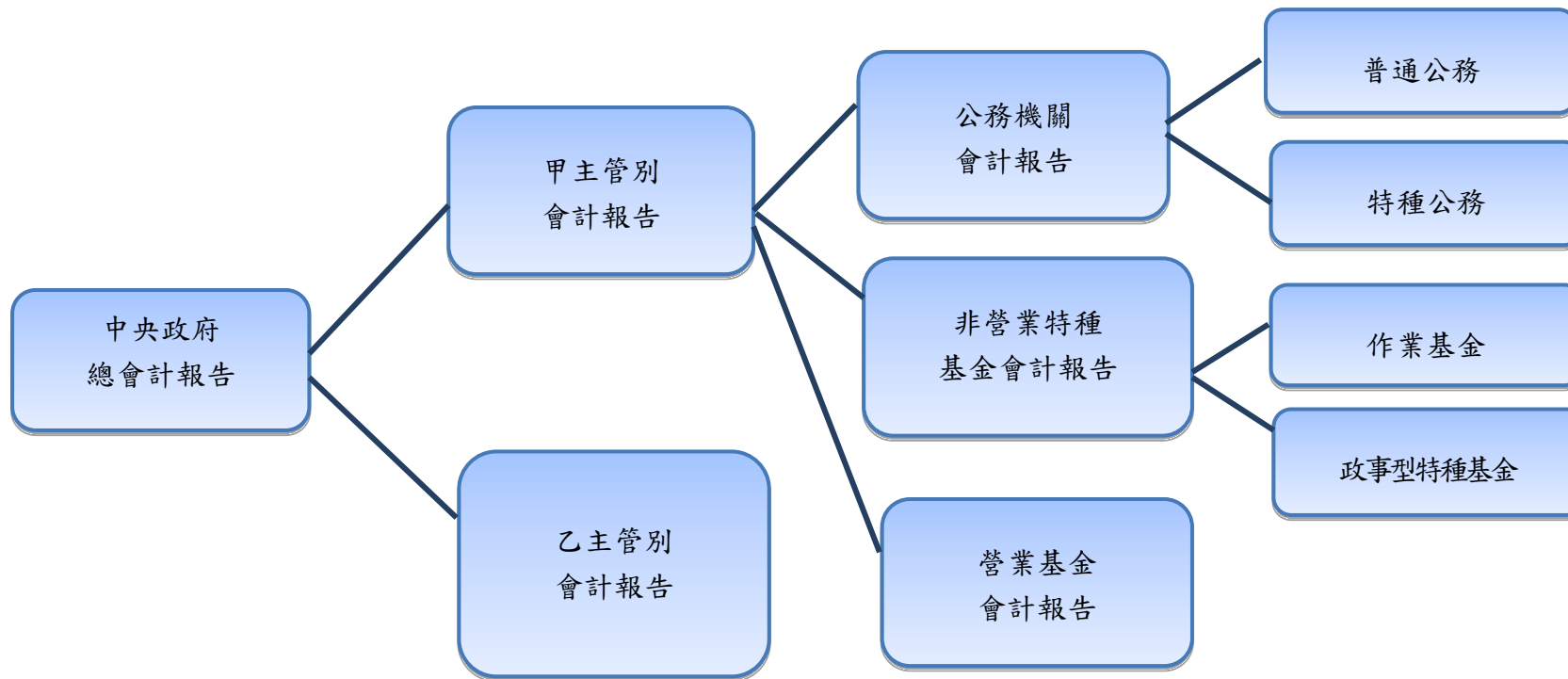


圖 2- 1 我國政府會計報告體系圖

第二節 資產負債表

經參考 IPSAS 及日本、紐西蘭政府之財務報表，擬議總會計報告資產負債表列示於表 2-1。在資產負債表中將資產、負債各自分類為流動及非流動兩大類。以下分為資產、負債及淨資產三個部分敘述。

一、 資產

(一) 流動資產

流動資產包括下列六大科目：

1. 現金，
2. 短期投資，
3. 應收款項，
4. 預付款項，
5. 存貨，
6. 其他流動資產。

(二) 非流動資產

非流動資產包括下列六大科目：

1. 長期應收款項，
2. 採權益法之股權投資，

3. 其他長期投資，
4. 土地、建築物及設備，
5. 無形資產，
6. 其他非流動資產。

採權益法之股權投資科目，包括政府對被投資者具有重大影響力及控制能力之股權投資。其中具有控制能力之股權投資，通常指由公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校等直接持有資本或有表決權之股本比例，合共超過 50% 以上者（如國營事業），除有反證外，推定具有控制能力。具有控制能力之股權投資原則上應編製合併財務報表，但政府機關與被投資事業在性質上存有較大差異，且在我國渠等事業收支規模大（國營事業等銷貨收入每年約 3.7 兆較稅課收入 1.2 兆為高），收支等科目逐項合併，易模糊報導焦點，使外界誤以我國政府以銷貨（如賣油、電等）為施政重點，高估政府整體收支及財政狀況，故二者財務資訊不宜逕行合併，建議參考加拿大政府等作法，仍採權益法以單行合併方式（非逐項合併），按政府投資比例核算「採權益法之股權投資」，納入政府會計報告表達。

土地等固定資產，現行會計作法係採固定項目分開原則於另帳表達，配合本研究採權責發生基礎與經濟資源流量之作法，應將其列入資產負債表相關科目。

二、負債

（一）流動負債

流動負債包括下列四個科目：

1. 短期債務，
2. 應付款項，
3. 預收款項，
4. 其他流動負債，

（二）非流動負債。

非流動負債包括下列三大科目：

1. 長期債務，
2. 負債準備，
3. 其他非流動負債。

三、淨資產

因政府各項施政應以強化資產營運效能與債務之有效管理為目標，考量淨資產科目僅係表達政府資產償付債務後之賸餘價值，且公務機關淨資產項目較為單純，爰參酌日本及加拿大作法，以「淨資產」單一科目列示。

表 2-1 總會計報告資產負債表

中央政府 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元									
科目名稱	金額		比較增減(-)		科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%		本年度	上年度	金額	%
資產					負債				
流動資產					流動負債				
現金					短期債務				
短期投資					應付款項				
應收款項					預收款項				
預付款項					其他流動負債				
存貨					非流動負債				
其他流動資產					長期債務				
非流動資產					負債準備				
長期應收款項					其他非流動負債				
採權益法之股權投資									
其他長期投資					淨資產				
土地、建築物及設備					淨資產				
無形資產					淨資產				
其他非流動資產									
合計					合計				

註：信託代理與保證資產、信託代理與保證負債擬於資產負債表下揭露。

第三節 收入費用表

依 IPSAS 第一號「財務報表表達」第 22 段規定，財務績效表（Statement of Financial Performance）又可稱作收入費用表（Statement of Revenues and Expenses）、收益表（Income Statement）、營運表（Operating Statement）或是損益表（Profit and Loss Statement）。而其他先進國家關於此表，澳洲稱之為綜合損益表（Statement of Comprehensive Income），紐西蘭稱之為財務績效表（Statement of Financial Performance），另美國聯邦以及日本僅編製淨成本表、業務費用計算書，收入另於資產變動表中表達。本研究考量政府之非營利特性，並經諮詢會議討論後，建議以「收入費用表」作為我國報表名稱。擬議之總會計報告收入費用表列示於表 2-2。

在收入費用表中，收入面主要參採 IPSAS 的財務報表釋例、紐西蘭政府財務報表與我國現行公務機關及非營業特種基金收入科目，綜合三者歸納出收入之五大科目：

- 一、稅課收入，
- 二、規費、徵收及罰賠款收入，
- 三、銷貨及勞務收入，

四、醫療及保險收入，

五、其他收入。

其中，稅課收入和規費、徵收及罰賠款收入是公務機關金額較重大的會計科目；而銷貨及勞務收入和醫療及保險收入則是作業基金中金額較重大的會計科目。除此之外，紐西蘭政府財務報告中列有利息及股利收入，但衡量我國政府此會計科目金額後，發現其未具重大性，故決議不予列入。

IPSAS 分別以用途別及職能別呈現費用面資訊，參考其作法，建議收入費用表以用途別呈現費用科目。本研究建議在收入費用表中列示六大用途別費用科目：

一、人事費用，

二、業務費用，

三、獎補助費用，

四、利息費用，

五、折舊、折耗及攤銷費用，

六、其他費用。

職能別資訊則另於附表揭露，公務機關按現行預、決算政事別大分類表達，非營業基金因現行無政事別分類，未來主要係按其主管（管理）機關之預、決算政事別分類歸類，如上開歸類結果與該基金設置

目的顯有不同者，則歸類至該主管機關費用職能別中與基金設置目的較為相近者。擬議總會計報告收入費用表之職能別附表如表 2-3。

- 一、一般政務，
- 二、國防，
- 三、教育科學文化，
- 四、經濟發展，
- 五、社會福利，
- 六、社區發展及環境保護，
- 七、退休撫卹，
- 八、債務，
- 九、一般補助及其他。

參採 IPSAS 之作法，在收入費用科目之後、本期餘絀科目之前，單獨列示政府按權益法認列國營事業及投資民營事業之投資淨損益等，對此本研究提出三個會計科目名稱選項：「國營事業及採權益法之民營事業投資淨損益」、「國營事業及具重大影響力之民營事業投資淨損益」以及「國營事業及關聯企業淨損益」。經提出諮詢會議討論，考量並非報表使用者皆理解重大影響力以及權益法之定義，因此決議採「國營事業及關聯企業淨損益」科目名稱。

表 2-2 總會計總會計報告收入費用表

中央政府 收入費用表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
收入				
稅課收入				
規費、徵收及罰賠款收入				
銷貨及勞務收入				
醫療及保險收入				
其他收入				
費用				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
國營事業及關聯企業淨損益^註				
本期餘絀				

註：「國營事業及關聯企業淨損益」係按權益法認列被投資國營事業及民營事業之投資損益，以「其他收入」項下之「國營事業及關聯企業利益」與「其他費用」項下之「國營事業及關聯企業損失」互抵後之淨額，單獨列示於收入費用科目之後、本期餘絀科目之前。

表 2-3 總會計報告收入費用表之職能別附表

職能別費用表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
一般政務				
國防				
教育科學文化				
經濟發展				
社會福利				
社區發展及環境保護				
退休撫卹				
債務				
一般補助及其他				
合 計				

第四節 現金流量表與淨資產變動表

一、現金流量表

現金流量表區分為三大段落：「業務活動之現金流量」（即商業會計中之營業活動現金流量）、「投資活動之現金流量」以及「籌資活動之現金流量」。其中「業務活動之現金流量」名稱，原擬採「政務活動之現金流量」，但經諮詢會議討論，認為其可能無法表達作業基金之營運性質，故決議改為「業務活動之現金流量」。研擬之總會計報告現金流量表如表 2-4。

本研究原建議以直接法編製業務活動之現金流量，公務機關及非營業特種基金採用逐項合併的方式，但由於非營業特種基金現行採間接法編製，為兼顧實務運作並利彙編，暫維持以單獨項目（非營業特種基金業務活動之淨現金流入（流出））彙列於業務活動項下表達。

公務機關收現與付現項目參考收入費用表，其中收現部分包括三大項：

（一）稅課，

（二）規費及罰賠款，

（三）其他項目。

付現部分包括五大項：

- (一)人事，
- (二)業務，
- (三)獎補助，
- (四)利息，
- (五)其他項目。

投資活動之現金流量包括六大項：

- (一)購買土地、建築物及設備，
- (二)購買無形資產及其他資產，
- (三)其他投資活動之現金流出，
- (四)出售土地、建築物及設備，
- (五)出售無形資產及其他資產，
- (六)其他投資活動之現金流入。

籌資活動之現金流量包括四大項：

- (一)償還債務，
- (二)其他籌資活動之現金流出，
- (三)舉借債務，
- (四)其他籌資活動之現金流入。

表 2-4 總會計報告現金流量表

中央政府 現金流量表 中華民國○年1月1日至12月31日		
單位：新臺幣○元		
項目	金額	
	本年度	上年度
業務活動之現金流量		
公務機關收現		
稅課		
規費及罰賠款		
其他項目		
公務機關付現		
人事		
業務		
獎補助		
利息		
其他項目		
非營業特種基金業務活動之淨現金流入（流出）		
業務活動之淨現金流入（流出-）		
投資活動之現金流量		
購買土地、建築物及設備		
購買無形資產及其他資產		
其他投資活動之現金流出		
出售土地、建築物及設備		
出售無形資產及其他資產		
其他投資活動之現金流入		
投資活動之淨現金流入（流出-）		
籌資活動之現金流量		
償還債務		
其他籌資活動之現金流出		
舉借債務		
其他籌資活動之現金流入		
籌資活動之淨現金流入（流出-）		
匯率變動影響數		
現金之淨增（淨減-）		
期初現金		
期末現金		

二、淨資產變動表

本表參採先進國家作法等，建議將淨資產分為累積餘絀與其他淨資產表達，並將期初淨資產餘額，調整前期餘絀調整數，得出調整後

期初淨資產餘額，再將此餘額與本期餘絀和其他淨資產變動項目相加總，得到期末淨資產餘額。

現行各機關調整以前年度累積餘絀之情形，係審計部修正機關歲入歲出決算，以及各機關自行註銷應收、應付數等，考量（一）各機關以前年度歲入歲出決算數均經審計部依審計法等最終審定，並由總統公告在案，嗣後年度如需調整或註銷，各機關應依規定程序報經審計部等核准，尚無法自行調整當期損益；且（二）該等調整事項若列為當期損益項目，恐影響該機關當年度餘絀之允當表達。爰就該等審計部修正決算等事項，建議維持現行會計處理方式，調整以前年度累積餘絀，並於本表中揭露其影響數（列為前期餘絀調整數）。

表 2-5 總會計報告淨資產變動表

中央政府 淨資產變動表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元						
項目	金額					
	本年度			上年度		
	累積 餘絀	其 他 淨資產	合計	累積 餘絀	其 他 淨資產	合計
期初淨資產餘額						
前期餘絀調整數						
調整後期初淨資產餘額						
本期餘絀						
其他						
期末淨資產餘額						

第三章 主管別會計報告

本研究案擬議之主管別會計報告係參考 IPSAS 與紐西蘭、澳洲等先進國家，並衡酌我國國情而研擬，包括收入費用表、資產負債表、現金流量表以及淨資產變動表。本章將就以上四張表之架構與重要科目作進一步的討論。

第一節 資產負債表

表 3-1 列示主管別資產負債表科目對照表，其中紐西蘭政府部分參考其財政部、經濟發展部及交通運輸部等之科目，澳洲政府部分則是參考其財政部之科目。表 3-2 列示擬議之主管別會計報告資產負債表。

表 3- 1 主管別會計報告資產負債表科目對照表

我國總會計報告 資產負債表 擬議科目	我國主管別會計報告 資產負債表 擬議科目	IPSAS 財務狀況表 (部門報導)	紐西蘭政府 財務狀況表 (經濟發展部等)	澳洲政府 平衡表 (財政部)
資產	資產	資產	資產	資產
流動資產	流動資產	部門資產	流動資產	金融資產
現金	現金		現金及約當現金	現金及約當現金
短期投資	短期投資			
應收款項	應收款項		應收及預付款項	應收款項
			應收皇室款項	
預付款項	預付款項		預付款項	
存貨	存貨			
其他流動資產	其他流動資產		衍生金融資產	
非流動資產	非流動資產		非流動資產	非金融資產
長期應收款項	長期應收款項			
採權益法之股權投資	採權益法之股權投資	投資關聯企業 (權益法)		
其他長期投資	其他長期投資			
土地、建築物及設備	土地、建築物及設備		不動產、廠房及 設備	土地、建築物 廠房及設備
			在建工程	
無形資產	無形資產		無形資產	無形資產
其他非流動資產	其他非流動資產	未分配中央資產		其他非金融資產
		合併資產總計		
負債	負債	負債	負債	負債
流動負債	流動負債	部門負債	流動負債	
短期債務	短期債務			
應付款項	應付款項		應付款項	應付款項
				供應商
				其他應付款
預收款項	預收款項		預收收入	
其他流動負債	其他流動負債		員工福利負債準備	
			支付淨盈餘負債準備	
			衍生金融負債	
非流動負債	非流動負債		非流動負債	
長期債務	長期債務			
負債準備	負債準備			負債準備
			員工福利負債準備	員工福利
			其他負債準備	
其他非流動負債	其他非流動負債	未分配公司負債		
		合併負債總計		

我國總會計報告 資產負債表 擬議科目	我國主管別會計報告 資產負債表 擬議科目	IPSAS 財務狀況表 (部門報導)	紐西蘭政府 財務狀況表 (經濟發展部等)	澳洲政府 平衡表 (財政部)
信託代理與保證負債 (於資產負債表下揭露)	信託代理與保證負債 (於資產負債表下揭露)			
淨資產	淨資產		淨資產	淨資產
淨資產	淨資產			
				實繳資本
			納稅人基金	累積盈餘
			重估準備	資產重估準備
			備忘帳戶	

表 3- 2 主管別會計報告資產負債表

XXX 主管 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元									
科目名稱	金額		比較增減 (-)		科目名稱	金額		比較增減 (-)	
	本 年 度	上 年 度	金 額	%		本 年 度	上 年 度	金 額	%
資產					負債				
流動資產					流動負債				
現金					短期債務				
短期投資					應付款項				
應收款項					預收款項				
預付款項					其他流動負債				
存貨					非流動負債				
其他流動資產					長期債務				
非流動資產					負債準備				
長期應收款項					其他非流動負債				
採權益法之股權投資									
其他長期投資									
土地、建築物及設備					淨資產				
無形資產					淨資產				
其他非流動資產					淨資產				
合計					合計				

註：信託代理與保證資產、信託代理與保證負債擬於資產負債表下揭露。

第二節 收入費用表

主管別會計報告之收入費用科目原則上比照總會計報告收入費用表科目而設計，僅增列「財產及投資收益」科目，將利息收入及持股 20%以下之投資收益等項目納入單獨表達。另各機關及國庫為同一財務個體（公務支出均靠國庫支應等），各機關帳列國庫撥入數、繳付國庫數，應與國庫之撥付數、收入數相等，彙編總會計報告時互抵沖銷之，故「國庫撥入數」與「繳付國庫數」不會出現於總會計報告中，而為主管與公務機關會計報告收入費用表獨有之科目。

表 3-3 列示主管別會計報告收入費用表科目對照表，其中紐西蘭政府部分參考其財政部、經濟發展部及交通運輸部等之科目，澳洲政府部分則是參考其財政部之科目。表 3-4 及表 3-5 列示擬議之主管別會計報告收入費用表。

表 3- 3 主管別會計報告收入費用表科目對照表

我國總會計報告 收入費用表 擬議科目	我國主管別會計報告 收入費用表 擬議科目	IPSAS 財務績效表 (部門報導)	紐西蘭政府 綜合損益表 (交通運輸部等)	澳洲政府 綜合損益表 (財政部)
收入	收入	部門收入	收入	自有來源收益
	國庫撥入數	撥款	皇室收入	
稅課收入	稅課收入	外部來源收入		自有來源收入
規費、徵收及罰賠款收入	規費、徵收及罰賠款收入	部門間移轉收入	規費收入	
銷貨及勞務收入	銷貨及勞務收入			銷貨及勞務收入
醫療及保險收入	醫療及保險收入			
	財產及投資收益			
其他收入	其他收入		其他收入	其他收入
				利益
				出售資產
				其他
費用	費用	部門費用	費用/支出	費用
	繳付國庫數			
人事費用	人事費用	薪資及工資	人事費用	員工福利
業務費用	業務費用			供應商費用
獎補助費用	獎補助費用			補助
利息費用	利息費用			
折舊、折耗及攤銷費用	折舊、折耗及攤銷費用	折舊費用	折舊及攤銷	折舊及攤銷
其他費用	其他費用	其他費用	其他營運費用	其他費用
			財務成本	財務成本
			資本費用	呆帳及資產減損損失
			重建費用	
		部門費用合計	費用/支出總計	費用合計
		未分配中央費用		淨服務成本
				來自政府收入
		來自營業活動赤字	淨賸餘/(短絀)	歸屬至澳洲政府賸餘/(赤字)
			其他綜合損益	其他綜合損益
			財產重估利得/(損失)	資產重估賸餘變動
		利息費用		
		利息收入		
國營事業及關聯企業淨損益	國營事業及關聯企業淨損益	關係企業盈餘		
本期餘絀	本期餘絀	本期餘絀	綜合損益總額	歸屬至澳洲政府綜合損益總額

表 3- 4 主管別會計報告收入費用表(1)

XXX 主管 收入費用表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
收入				
國庫撥入數 ^{註 1}				
稅課收入				
規費、徵收及罰賠款收入				
銷貨及勞務收入				
醫療及保險收入				
財產及投資收益				
其他收入				
費用				
繳付國庫數 ^{註 1}				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
國營事業及關聯企業淨損益^{註 2}				
本期餘絀				

註：1. 「國庫撥入數」係機關於國庫撥付支應歲出款項時認列之收入；「繳付國庫數」係機關於歲入等款項繳付國庫時認列為費用。二者互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，以淨額表達於「國庫撥入數」；反之則列入「繳付國庫數」。

2. 「國營事業及關聯企業淨損益」係按權益法認列被投資國營事業及民營事業之投資損益，以「財產及投資收益」項下「國營事業及關聯企業利益」與「其他費用」項下「國營事業及關聯企業損失」互抵後之淨額，單獨列示於收入費用科目之後、本期餘絀科目之前。

表 3- 5 主管別會計報告收入費用表(2)

XXX 主管 收入費用表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
收入				
稅課收入				
規費、徵收及罰賠款收入				
銷貨及勞務收入				
醫療及保險收入				
財產及投資收益				
其他收入				
費用				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
加計庫款前之收支餘絀				
國庫撥入數（或繳付國庫數）^{註1}				
國營事業及關聯企業淨損益^{註2}				
本期餘絀				

註：1. 「國庫撥入數」係機關於國庫撥付支應歲出款項時認列之收入；「繳付國庫數」係機關於歲入等款項繳付國庫時認列為費用。二者互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，其淨額以「國庫撥入數」表達；反之則以「繳付國庫數」表達，並單獨列示於加計庫款前之收支餘絀項目之後、國營事業及關聯企業淨損益項目之前。

2. 「國營事業及關聯企業淨損益」係按權益法認列被投資國營事業及民營事業之投資損益，以「財產及投資收益」項下「國營事業及關聯企業利益」與「其他費用」項下「國營事業及關聯企業損失」互抵後之淨額，單獨列示於國庫撥入數（或繳付國庫數）科目之後、本期餘絀科目之前。

第三節 現金流量表

表 3-6 列示擬議之主管別會計報告現金流量表。該表中將現金流量區分為三部分：業務活動之現金流量、投資活動之現金流量及籌資活動之現金流量。有關業務活動之現金流量，公務機關部分係採直接法方式編製，公務機關之各項收現，擬以稅課、規費及罰賠款及其他項目列示、公務機關付現擬以人事、業務、獎補助、利息及其他項目表達；非營業特種基金部分，則以非營業特種基金業務活動之淨現金流入（流出）彙列於業務活動項下表達。

投資活動之現金流量部分，原擬議兩種作法如下：

一、「購買土地、建築物及設備」、「購買無形資產及其他資產」、「其他投資活動之現金流出」、「出售土地、建築物及設備」、「出售無形資產及其他資產」及「其他投資活動之現金流入」等六類表達。

二、「購買財產」、「其他投資活動之現金流出」、「出售財產」及「其他投資活動之現金流入」等四類表達。

經討論後採用第一種作法，因其較能完整表達投資活動之現金流量情形。另外，投資活動之現金流量部分建議先表達各項活動現金之流出，再列示現金之流入。

籌資活動之現金流量部分，先列出償還債務與其他籌資活動之現金流出，再表達舉借債務及其他籌資活動之現金流入。籌資活動之現金流量後接續表達「國庫撥入數」與「繳付國庫數」之淨額、「匯率變動影響數」等對現金流量表之影響。

表 3- 6 主管別會計報告現金流量表

XXX 主管 現金流量表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
項目	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
業務活動之現金流量				
公務機關收現				
稅課				
規費及罰賠款				
其他項目				
公務機關付現				
人事				
業務				
獎補助				
利息				
其他項目				
非營業特種基金業務活動現金流量（淨額）				
業務活動之淨現金流入（流出-）				
投資活動之現金流量				
購買土地、建築物及設備				
購買無形資產及其他資產				
其他投資活動之現金流出				
出售土地、建築物及設備				
出售無形資產及其他資產				
其他投資活動之現金流入				
投資活動之淨現金流入（流出-）				
籌資活動之現金流量				
償還債務				
其他籌資活動之現金流出				
舉借債務				
其他籌資活動之現金流入				
籌資活動之淨現金流入（流出-）				
國庫撥入數（與繳付國庫數以淨額表達）^註				
匯率變動影響數				
現金之淨增（淨減-）				
期初現金				
期末現金				

註：「國庫撥入數」與「繳付國庫數」互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，其淨額以「國庫撥入數」表達；反之則以「繳付國庫數」表達。

第四節 淨資產變動表

表 3-7 列示擬議之主管別會計報告淨資產變動表。本表參照總會計報告淨資產變動表作法，將淨資產分為累積餘絀與其他淨資產表達，並將期初淨資產餘額，調整前期餘絀調整數，得出調整後期初淨資產餘額，再將此餘額與本期餘絀和其他淨資產變動項目相加總，得到期末淨資產餘額。

表 3- 7 主管別會計報告淨資產變動表

XXX 主管 淨資產變動表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元						
項目	金額					
	本年度			上年度		
	累積 餘絀	其他 淨資產	合計	累積 餘絀	其他 淨資產	合計
期初淨資產餘額						
前期餘絀調整數						
調整後期初淨資產餘額						
本期餘絀						
其他						
期末淨資產餘額						

第四章 公務機關與基金會計報告

第一節 公務機關會計報告

公務機關會計報告與非營業特種基金會計報告為政府會計報告體系之基礎，主管會計報告及總會計報告皆據此彙編。其中公務機關中央政府約有 616 個，數量最多，故有必要研議其會計報告相關內涵，以奠定政府會計報告體系之基礎。

經檢視各先進國家政府網站，均僅公布政府整體及部門（主管）別之財務報告，經參酌各國公開之作法，以及衡酌我國實務作業要求等，擬議我國公務機關年度會計報告將編製收入費用表、資產負債表、淨資產變動表及現金流量表等 4 張報表，以完整表達機關之收支及財務狀況全貌。以下分別介紹這四張財務報表。

一、資產負債表

經參採 IPSAS 規定等及日本、紐西蘭政府教育部及財政部財務報表，擬議我國公務機關會計報告資產負債表列示於表 4-1。在資產負債表中分為資產、負債及淨資產三部分，其中資產、負債並各自區分為流動及非流動表達，分敘如下：

（一）資產

1. 流動資產

流動資產包括下列五大科目：

- (1) 現金，
- (2) 應收款項，
- (3) 預付款項，
- (4) 材料，
- (5) 其他流動資產。

現金，包括各機關現金、在途現金、專戶存款、零用金及國庫存款。應收款項，包括應收稅款、備抵呆稅—應收稅款、應收帳款、備抵呆帳—應收帳款、應收票據、備抵呆帳—應收票據、應收剔除經費、其他應收款、備抵呆帳—其他應收款、應收特種基金款及應收其他政府款。預付款項，包括預付款項、預付特種基金款及預付其他政府款。

2. 非流動資產

非流動資產包括下列十五大科目：

- (1) 採權益法之股權投資，
- (2) 非採權益法之股權投資，
- (3) 土地，

- (4) 土地改良物，
- (5) 房屋建築及設備，
- (6) 機械及設備，
- (7) 交通及運輸設備，
- (8) 雜項設備，
- (9) 收藏品及傳承資產，
- (10) 租賃資產，
- (11) 租賃權益改良，
- (12) 購建中固定資產，
- (13) 無形資產，
- (14) 遞耗資產，
- (15) 存出保證金。

非流動資產項下之土地～收藏品及傳承資產等科目，依國有財產法等規定分類，租賃資產以下科目係參酌商業會計等予以設置。本研究原建議可於資產負債表中之非流動資產項下增設「基礎設施」科目，其內涵包括國道、公路、機場等公共建設，然現行國有財產法及財產管理等相關規定並無「基礎設施」之分類，屬「基礎設施」之高速公路等財產目前在財產報表係分類於「土地改良物」、「房屋建築及設備」項下，倘於會計帳新增「基礎設施」一類表達，將造

成國有財產報表之「土地改良物」與「房屋建築及設備」，與會計報表中之「土地改良物」與「房屋建築及設備」之金額內涵不同(因會計報表需加總「土地改良物」、「房屋建築及設備」及「基礎設施」之金額，始與國有財產報表「土地改良物」與「房屋建築及設備」金額相合)，易造成兩套帳之誤解。且查美國聯邦政府、紐西蘭、日本等先進國家並未設置「基礎設施」科目。考量現行實務作法恐有窒礙難行之處，建議固定資產之表達宜先維持與國有財產分類一致，不另增「基礎設施」科目，惟「基礎設施」科目設置仍有其意義，長遠目標則應與財政部溝通修法設置「基礎設施」項目。

(二) 負債

1. 流動負債

流動負債包括下列四項：

- (1) 短期債務，
- (2) 應付款項，
- (3) 預收款項
- (4) 其他流動負債。

短期債務，包括短期借款及應付國庫券。應付款項，包括應付帳款、應付特種基金款、應付其他政府款及其他應付款。預收款項，包括預收款項、預收特種基金款及預收其他政府款。

2. 非流動負債

非流動負債包括下列五大科目：

- (1) 長期債務，
- (2) 負債準備，
- (3) 存入保證金，
- (4) 應付代收款，
- (5) 應付保管款。

長期債務，包括應付債券、應付債券溢價、應付債券折價、長期借款、應付租賃款及其他長期負債。

表 4- 1 公務機關會計報告資產負債表

公務機關 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元									
科目名稱	金額		比較增減		科目名稱	金額		比較增減	
	本年度	上年度	金額	%		本年度	上年度	金額	%
資產					負債				
流動資產					流動負債				
現金					短期債務				
應收款項					應付款項				
預付款項					預收款項				
材料					其他流動負債				
其他流動資產					非流動負債				
非流動資產					長期債務				
採權益法之股權投資					負債準備				
非採權益法之股權投資					存入保證金				
土地					應付代收款				
土地改良物					應付保管款				
房屋建築及設備									
機械及設備									
交通及運輸設備									
雜項設備					淨資產				
租賃資產					淨資產				
租賃權益改良					淨資產				
購建中固定資產									
收藏品及傳承資產									
無形資產									
遞耗資產									
存出保證金									
合計					合計				

二、 收入費用表

公務機關會計報告收入費用表之會計科目，主要係依會計法第34條等規定設計，即各會計科目性質與預、決算科目相同者，其名稱應與預算、決算科目之名稱相合。擬議之公務機關會計報告收入費用表列示於表4-2、4-3。並依收入及費用二部分，分敘如下：

(一) 收入

收入包括下列八大科目：

1. 國庫撥入數，
2. 稅課收入，
3. 罰款及賠償收入，
4. 規費收入，
5. 財產收益，
6. 營業盈餘及事業收益，
7. 捐獻及贈與收入，
8. 其他收入。

國庫撥入數，係國庫依據公務機關預算支用情形所撥入之款項，以支付機關各項支出，繳付國庫數，係公務機關依預算編列情形收取之收入，應將款項繳付國庫，並認列為費用。國庫撥入數與

繳付國庫數互相抵銷後，以淨額表達於收入費用表。各公務機關與國庫為獨立（不同）會計個體，設置國庫撥入數等 2 科目可充分記載各會計個體收付軌跡，且可忠實表達機關使用政府撥入預算資源情形。經蒐整 IPSAS 規定、日本及紐西蘭等先進國家實務作法，亦設有類似性質科目。惟經諮詢會討論後，認為此科目偏向現金基礎，亦可能造成使用者混淆，誤認其為該公務機關產生之績效，並扭曲公務機關之餘絀。此外，政府會計報告於編製時，即訴求與預算脫鉤。故應刪除國庫撥入數科目，使收入費用表單純只表達權責發生基礎之資訊。然而國庫撥入數確實為各公務機關用以支應支出之重要收入來源，宜認列於收入費用表中加以充分揭露表達。參酌各方建議之後，本研究建議將國庫撥入數及繳付國庫數相減後之淨額列於收入（國庫撥入數大於繳付國庫數）或費用（國庫撥入數小於繳付國庫數）、或將淨額單獨表達列於收入及費用之後，本期餘絀之前。

稅課收入之認列，包含現金收取部分，及依各國規定認列之應收稅款，其中對於應收稅款，經蒐整研析 IPSAS 規定及美國聯邦、澳洲等先進國家，對尚未徵起之稅款認列應收稅款及稅課收入，有以下三種方式可供選擇：

1. 淨額法：IPSAS 採用。僅將預計未來可收到稅課收入金額，借記應收稅款，貸記稅課收入。
2. 備抵法：美國聯邦政府採用。稅課案件確定時，將其應收稅款數（即應收取債權總數），借記應收稅款，並估計提列備抵呆帳（貸記備抵呆帳），應收稅款扣除備抵呆帳後之餘額，則認列（貸記）稅課收入。
3. 總額法：澳洲所採用。稅課案件確定時，將其應收稅款數，借記應收稅款，貸記稅課收入；並將預估無法收回部分，借記呆帳費用，貸記備抵呆帳。

假設應收之稅款為 100 元，估計無法收回之呆帳為 40 元，則以上三種期末調整方式釋例如下：

淨額法（IPSAS）	備抵法（美國聯邦）	總額法（澳洲）
借：應收稅款 60 貸：稅課收入 60	借：應收稅款 100 貸：稅課收入 60 備抵呆帳 40	借：應收稅款 100 貸：稅課收入 100 借：呆帳費用 40 貸：備抵呆帳 40

本研究參考上開先進國家作法，及配合我國徵課會計實務等，建議於期末時以備抵法調整認列稅課收入。排除適用總額法之原因，主要係稅課收入為無對價強制收入（除特殊目的稅以外），使應收稅款與商業會計之應收款項性質不同，若以收回應收稅款之比例

衡量公務機關績效，可能不適當。此外，IPSAS 所採用之淨額法相對簡便，且跟隨國際趨勢為本次改革重點方向，但因淨額法無法表達應收未收之稅課收入。故經諮詢會議討論後，仍建議以備抵法認列稅課收入。

財產收益包含處分投資利益、財產孳息收入、處分財產利益、財產作價收入、廢舊物資售價收入及非營業特種基金收回。

營業盈餘及事業收益原擬改稱投資收入，但因政府非以營利為目的，投資一詞可能誤導，故仍稱為營業盈餘及事業收益，其包含國營事業及關聯企業利益、非營業特種基金賸餘繳庫及投資股息紅利三項。

捐獻及贈與收入為性質較特殊之科目，故金額並非顯著重大，仍獨立表達。另公務機關如發生收回以前年度歲出，其性質屬估計變動，如同商業會計中，企業所得稅費用若於以後年度經國稅局核定修正，視為當年度所得稅費用調整，不視為前期損益調整，建議將此調整認列為發生年度之其他收入。

獨占及專賣收入、工程受益費收入及協助收入等少數預算科目因多年無列數，暫不列入。

（二）費用

費用包括下列七大科目：

1. 繳付國庫數，
2. 人事費用，
3. 業務費用，
4. 獎補助費用，
5. 利息費用，
6. 折舊、折耗及攤銷費用，其他費用。

人事費用及業務費用，為金額重大之科目，故單獨表達，其中業務費用與預算科目之業務費內涵時有不同，預算科目之業務費包含購買資產設備之委辦費用，其執行後應列為資產，此處之業務費用僅含收益支出。

獎補助費用包括增撥非營業特種基金、補助直轄市政府、補助台灣省各縣市、補助福建省各縣、補助特種基金、補助社會保險及其他福利費用及其他獎補捐助，共七項。

折舊、折耗及攤銷費用下分為折舊費用、折耗費用以及攤銷費用。關於折舊費用部分，由於公務機關財產主要供公務使用，大多使用超過財物標準分類之最低耐用年限才變賣或報廢，故賸餘價值很低，惟為避免殘值設定 0，導致提完折舊後再使用之財產帳面價

值為 0，易造成財產不存在之顧慮，爰折舊性財產殘值預設為定額（如成本 1%）；或由機關業務單位自行估計後提供給財管人員登載，但不可低於上開定額。無形資產及遞耗資產殘值預設為 0。

表 4- 2 公務機關會計報告收入費用表(1)

公務機關 收入費用表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
收入				
國庫撥入數 ^{註1}				
稅課收入				
罰款及賠償收入				
規費收入				
財產收益				
營業盈餘及事業收益				
捐獻及贈與收入				
其他收入				
費用				
繳付國庫數 ^{註1}				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
國營事業及關聯企業淨損益^{註2}				
本期餘絀				

註：1.「國庫撥入數」係機關於國庫撥付支應歲出款項時認列之收入；「繳付國庫數」係機關於歲入等款項繳付國庫時認列為費用，二者互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，以淨額表達於「國庫撥入數」；反之則列入「繳付國庫數」。

2.「國營事業及關聯企業淨損益」係按權益法認列被投資國營事業及民營事業之投資損益，以「營業盈餘及事業收益」項下「國營事業及關聯企業利益」與「其他費用」項下「國營事業及關聯企業損失」互抵後之淨額，單獨列示於收入費用科目之後、本期餘絀科目之前。

表 4-3 公務機關會計報告收入費用表(2)

公務機關 收入費用表 中華民國○○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	本年度	上年度	比較增減(-)	
			金額	%
收入				
稅課收入				
規費收入				
罰款及賠償收入				
財產收益				
營業盈餘及事業收益				
捐獻及贈與收入				
其他收入				
費用				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
加計庫款前之收支餘絀				
國庫撥入數(或繳付國庫數)^{註1}				
國營事業及關聯企業淨損益^{註2}				
本期餘絀				

註：1.「國庫撥入數」係機關於國庫撥付支應歲出款項時認列之收入；「繳付國庫數」係機關於歲入等款項繳付國庫時認列為費用，二者互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，其淨額以「國庫撥入數」表達；反之則以「繳付國庫數」表達，並單獨列示於加計庫款前之收支餘絀項目之後、國營事業及關聯企業淨損益項目之前。

2.「國營事業及關聯企業淨損益」係按權益法認列被投資國營事業及民營事業之投資損益，以「營業盈餘及事業收益」項下「國營事業及關聯企業利益」與「其他費用」項下「國營事業及關聯企業損失」互抵後之淨額，單獨列示於國庫撥入數(或繳付國庫數)科目之後、本期餘絀科目之前。

三、 現金流量表

參採紐西蘭、澳洲、美國聯邦等先進國家作法，其現金流量表多採直接法編製，且採直接法編製之現金流量表較能表達出公務機關現金收支的來龍去脈，因此建議我國公務機關會計報告現金流量表採直接法編製，並區分為：業務活動、投資活動及籌資活動之現金流量等三部分表達。擬議之公務機關會計報告現金流量表列示於表 4-4。

表 4- 4 公務機關會計報告現金流量表

公務機關 現金流量表 中華民國○年 1 月 1 日至○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
項目	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
業務活動之現金流量				
收現				
稅課				
罰款及賠償				
規費				
財產孳息				
廢舊物資				
非營業特種基金收回				
營業盈餘及事業收入繳庫				
捐獻及贈與				
其他業務活動				
付現				
人事				
業務				
獎補助				
利息				
其他業務活動				
業務活動之淨現金流入（流出-）				
投資活動之現金流量				
購買土地、建築物及設備				
購買無形資產及其他資產				
其他投資活動之現金流出				
出售土地、建築物及設備				
出售無形資產及其他資產				
其他投資活動之現金流入				
投資活動之淨現金流入（流出-）				
籌資活動之現金流量				
償還債務				
減少保管款、代收款				
其他籌資活動之現金流出				
舉借債務				
增加保管款、代收款				
其他籌資活動之現金流入				
籌資活動之淨現金流入（流出-）				
國庫撥入數(與繳付國庫數互抵後以淨額表達)^註				
匯率變動影響數				
現金之淨增（淨減-）				
期初現金				
期末現金				

註：「國庫撥入數」與「繳付國庫數」互抵後，若「國庫撥入數」大於「繳付國庫數」，其淨額以「國庫撥入數」表達；反之則以「繳付國庫數」表達。

四、淨資產變動表

經參採先進國家作法，並考量我國實務上公務機關淨資產變動情形較為單純，擬將公務機關會計報告之淨資產變動表分為累積餘絀（已實現部分）及其他淨資產（未實現部分；如依國有財產產籍管理作業要點規定³，調整土地重估增值，或採權益法之股權投資評價產生之未實現損益等）。擬議之公務機關會計報告淨資產變動表列示於表 4-5。

表 4- 5 公務機關會計報告淨資產變動表

公務機關 淨資產變動表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元						
項目	金額					
	本年度			上年度		
	累積餘絀	其他 淨資產	合計	累積餘絀	其他 淨資產	合計
期初淨資產餘額 前期餘絀調整數 調整後期初淨資產餘額 本期餘絀 其他 期末淨資產餘額						

³國有財產產籍管理作業要點：七、財產價值，除事業用財產依公有營業會計制度辦理外，依下列方式計價：（一）不動產：土地按當期申報地價；未登記地按毗鄰已登記地申報地價列帳，俟登記後按當期申報地價調整產價。但土地係價購、徵收或有償撥用者，依其取得之價格。

第二節 作業基金會計報告

一、作業基金

作業基金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，屬於非營業特種基金之一種。作業基金以經濟資源流量為衡量焦點，並且採用權責發生基礎為會計基礎。

作業基金是政府為達成各項施政目的成立，涵蓋範圍廣，提供財物及勞務種類亦繁。目前主要作業基金包括：行政院國家發展基金、國民年金保險基金、全民健康保險基金、國立大學校院校務基金及國立高級中等學校校務基金等。

政府對作業基金具有控制能力及負最終財務責任，故建議將其收入、支出、資產、負債等以逐項合併方式，列入政府整體財務報表中，以完整表達政府整體施政收支情形與財務狀況。例如：全民健康保險基金係政府為實現社會醫療福利之重要施政，如未能將其收入、支出、資產、負債等以逐項合併方式納入政府整體財務報表中，可能無法真實表達政府投入國人醫療資源之全貌。

作業基金會計報告應編製資產負債表、收入費用表、現金流量表及淨資產變動表等 4 張主要財務報表。以下並就 4 張主要報表分別介紹。

(一)資產負債表

資產負債表分為資產、負債及淨資產等三部分，其中資產並區分為流動資產與非流動資產、負債區分為流動負債與非流動負債，分敘如下：

流動資產包括下列六項：

1. 現金，
2. 流動金融資產，
3. 應收款項，
4. 預付款項，
5. 存貨，
6. 短期貸墊款。

現金包括：庫存現金、銀行存款、零用及周轉金、匯撥中現金。

應收款項較現行科目項下增加應收機關及其他基金款、應收其他政府款、及備抵呆帳-應收其他政府款等三科目。存貨包括之科目與現行科目相同。

流動金融資產包括：公允價值變動列入餘絀之金融資產—流動、公允價值變動列入餘絀之金融資產評價調整—流動、備供出售金融資產—流動、備供出售金融資產評價調整—流動、持有至到期日金融資產—流動、避險之衍生性金融資產—流動、避險性之衍生性金融資產評價調整—流動、以成本衡量之金融資產—流動、公允價值變動列入餘絀之金融資產—流動、公允價值變動列入餘絀之金融資產評價調整—流動、無活絡市場之債券投資—流動。

非流動資產包括下列二十一項：

1. 長期投資，
2. 長期應收款項，
3. 長期貸款，
4. 長期墊款，
5. 準備金，
6. 土地，
7. 土地改良物，
8. 房屋及建築，
9. 機械及設備，
10. 交通及運輸設備，
11. 什項設備，

12. 租賃資產，
13. 租賃權益改良，
14. 購建中固定資產，
15. 遞耗資產，
16. 無形資產，
17. 非業務資產，
18. 什項資產，
19. 待整理資產，
20. 附設業務組織權益，
21. 遞延費用。

其中，土地、土地改良物、房屋及建築等固定資產，依商業會計可歸類為「不動產、廠房及設備」。配合現行國有財產管理之科目，以及公務機關與政事型特種基金擬議科目，仍維持土地、土地改良物、房屋及建築等科目。

另外，「遞延費用」現行科目為「遞延借項」，主要係國立大學校院校務基金及國立高級中等學校校務基金代管資產大修時以遞延借項列帳，並於支出受益期間逐年轉為費用，現行科目較無法清楚表達其性質，故以「遞延費用」取代。

流動負債包括下列四項：

1. 短期債務，
2. 應付款項，
3. 預收款項，
4. 流動金融負債。

非流動負債則包括下列五項：

1. 長期債務，
2. 非流動金融負債，
3. 負債準備，
4. 什項負債，
5. 遞延收入。

其中，「遞延收入」相對於資產下之「遞延費用」，原為遞延貸項，主要係國軍退除役官兵安置基金下之清境農場、彰化農場等辦理委外經營 BOT 案認列之遞延收入，未來分年轉為收入，現行科目較無法清楚表達其性質，故以「遞延收入」取代。擬議之作業基金會計報告資產負債表列示於表 4-6。

表 4- 6 作業基金會計報告資產負債表

XXX 作業基金 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日							
單位：新臺幣○元							
科 目 名 稱	金額		比較 增減(-)		科 目 名 稱	金額	
	本 年 度	上 年 度	金額	%		本 年 度	上 年 度
資產					負債		
流動資產					流動負債		
現金					短期債務		
流動金融資產					應付款項		
應收款項					預收款項		
預付款項					流動金融負債		
存貨					非流動負債		
短期貸墊款					長期債務		
非流動資產					非流動金融負債		
長期應收款項					負債準備		
長期貸款					什項負債		
長期墊款					遞延收入		
長期投資							
準備金					淨資產		
土地					基金		
土地改良物					基金		
房屋及建築					公積		
機械及設備					資本公積		
交通及運輸設備					特別公積		
什項設備					累積餘絀		
租賃資產					累積賸餘		
租賃權益改良					累積餘絀(-)		
購建中固定資產					其他淨資產		
遞耗資產					金融商品未實現餘絀		
無形資產					累積換算調整數		
非業務資產					未認列為退休金成本		
什項資產					之淨損失		
待整理資產					未實現重估增值		
附設業務組織權益							
遞延費用							
合計					合計		

(二)收入費用表

收入費用表中，當年度認列之「業務收入」及「業務成本與費用」項目，相減後得出「業務賸餘(短絀)」，「業務外收入」及「業務外費用」項目，相減後得出「業務外賸餘(短絀)」，「業務賸餘(短絀)」與「業務外賸餘(短絀)」相加後得出「本期賸餘(短絀)」。

其中業務收入包括下列八項：

1. 銷貨收入，
2. 教學收入，
3. 勞務收入，
4. 租金及權利金收入，
5. 投融資業務收入，
6. 醫療收入，
7. 保險收入，
8. 其他業務收入。

業務成本與費用包括下列十二項：

1. 勞務成本，
2. 銷貨成本，

3. 教學成本，
4. 出租資產成本，
5. 投融資業務成本，
6. 醫療成本，
7. 保險成本，
8. 其他業務成本，
9. 行銷及業務費用，
10. 管理及總務費用，
11. 研究發展及訓練費用，
12. 其他業務費用。

業務外收入包括下列二項：

1. 財務收入，
2. 其他業務外收入。

業務外費用包括下列二項：

1. 財務費用，

2. 其他業務外費用。

擬議之作業基金會計報告收入費用表列示於表 4-7。

表 4- 7 作業基金會計報告收入費用表

XXX 作業基金 收入費用表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
科 目 名 稱	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
業務收入				
銷貨收入				
教學收入				
勞務收入				
租金及權利金收入				
投融資業務收入				
醫療收入				
保險收入				
其他業務收入				
業務成本與費用				
勞務成本				
銷貨成本				
教學成本				
出租資產成本				
投融資業務成本				
醫療成本				
保險成本				
其他業務成本				
行銷及業務費用				
管理及總務費用				
研究發展及訓練費用				
其他業務費用				
業務賸餘(短絀一)				
業務外收入				
財務收入				
其他業務外收入				
業務外費用				
財務費用				
其他業務外費用				
業務外賸餘(短絀一)				
本期賸餘(短絀一)				

(三)現金流量表

現金流量表區分為三大部分：業務活動之現金流量、投資活動之現金流量及籌資活動之現金流量。維持現行作法，業務活動之現金流量採間接法編製，由本期賸餘（短絀）調整非現金項目得出，投資活動之現金流量以及籌資活動之現金流量採直接法列示。

其中投資活動之現金流量，包括下列十項：

1. 增加土地、建築物及設備、遞耗資產，
2. 增加無形資產及其他資產，
3. 增加流動金融資產及短期貸墊款，
4. 增加投資、長期應收款、貸墊款及準備金，
5. 其他投資活動之現金流出，
6. 減少土地、建築物及設備、遞耗資產，
7. 減少無形資產及其他資產，
8. 減少流動金融資產及短期貸墊款，
9. 減少投資、長期應收款、貸墊款及準備金，
10. 其他投資活動之現金流入。

籌資活動之現金流量，包括下列九項：

1. 減少短期債務、流動金融負債及其他負債，

2. 減少長期負債，
3. 其他籌資活動之現金流出，
4. 增加短期債務、流動金融負債及其他負債，
5. 增加長期負債，
6. 其他籌資活動之現金流入，
7. 增加基金、公積及填補短絀，
8. 減少基金及公積，
9. 賸餘分配款。

擬議之作業基金會計報告現金流量表列示於表 4-8。

表 4- 8 作業基金會計報告現金流量表

XXX 作業基金 現金流量表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
項 目	金額		比較增減(-)	
	本年度	上年度	金額	%
業務活動之現金流量				
本期賸餘(短絀-)				
調整非現金項目				
業務活動之淨現金流入(流出一)				
投資活動之現金流量				
增加土地、建築物及設備、遞耗資產				
增加無形資產及其他資產				
增加流動金融資產及短期貸墊款				
增加投資、長期應收款、貸墊款及準備金				
其他投資活動之現金流出				
減少土地、建築物及設備、遞耗資產				
減少無形資產及其他資產				
減少流動金融資產及短期貸墊款				
減少投資、長期應收款、貸墊款及準備金				
其他投資活動之現金流入				
投資活動之淨現金流入(流出一)				
籌資活動之現金流量				
減少短期債務、流動金融負債及其他負債				
減少長期負債				
其他籌資活動之現金流出				
增加短期債務、流動金融負債及其他負債				
增加長期負債				
其他籌資活動之現金流入				
增加基金、公積及填補短絀				
減少基金及公積				
賸餘分配款				
籌資活動之淨現金流入(流出一)				
匯率變動影響數				
現金之淨增(淨減-)				
期初現金				
期末現金				

(四)淨資產變動表

擬議之作業基金之淨資產變動表，暫配合公務機關及總會計之淨資產變動表，以國際會計準則格式編製，列示於表 4-9。

表 4- 9 作業基金會計報告淨資產變動表

XXX 作業基金 淨資產變動表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元									
項目	本年度								
	基金	公積		累 積 餘 絀	其他淨資產				合計
		資 本 公 積	特 別 公 積		金融商 品未實 現餘絀	累積換算 調整數	未認列為退 休金成本之 淨損失	未實現重 估增值	
期初淨資產餘額									
前期餘絀調整數									
調整後期初淨資產餘額									
基金及公積									
本期餘絀									
其他									
期末淨資產餘額									

註：兩年度比較報表格式相同。

二、國立大學校院校務基金

現行之國立大學校院校務基金(以下簡稱：校務基金)，係教育部為因應高等教育發展趨勢，提升教育品質，增進教育績效，特依據國立大學校院校務基金設置條例及預算法⁴之規定，循預算程序設置，屬於附屬單位預算之特種基金。校務基金一切收支均納入基金，依法辦理，其收支、保管及運用設置管理委員會管理，並由校務會議下所設置之經費稽核委員會監督。有關校務基金接受教育部等投資、資本門補助及受託代管資產等之會計處理方式，擬議如表 4-10。

其中，教育部等機關預算編列獎補助費資本門補助款，目前校務基金係以「受贈公積」入帳。現行對此種補助款之會計處理方式，由於未將其認列為校務基金之收入或遞延收入，使提列該等固定資產之折舊費用，於日後收入費用表中造成短絀。另相較於私立學校接受補助時認列為收入，由於國立大學校院之帳務處理不同，較無

⁴預算法第四條：「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。基金分左列二類：一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。

二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：

(一) 供營業循環運用者，為營業基金。

(二) 依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。

(三) 為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。

(四) 凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。

(五) 有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金。

(六) 處理政府機關重大公共工程建設計畫者，為資本計畫基金。

特種基金之管理，得另以法律定之。」

從比較兩者財務報表與績效。爰建議依據 IPSAS 23 規定，將資本門補助款收入先列為遞延收入(為未實現收入)，再逐年轉列收入。

表 4- 10 擬議之校務基金會計處理方式

類別	校務基金會計處理	維持或改變作法之理由
公務預算編列設備與投資	列「基金」科目	依預算法第 86 條及第 89 條之規定，總預算增撥資本列投資，特種基金相對列基金，建議尊重前開法令規定，仍維持現行作法。
公務預算編列獎補助費（資本門）	1. 收到補助款： 現行：列受贈公積 建議：改列「遞延收入」 2. 提列折舊時： 現行： 借：折舊 貸：累計折舊 建議： 借：折舊 貸：累計折舊 借：遞延收入 貸：補助收入	1. 政府資本門補助，可視為政府一次撥款，但經濟效益分年實現之長期補助。故基於權責基礎原則，資本門與經常門補助實質上是相同的，對校務基金而言都是收入，惟資本門補助收入必須透過未來固定資產的使用而實現。 2. 依上述，建議依據 IPSAS 23 規定，將資本門補助款收入先列為遞延收入(為未實現收入)，再逐年轉列收入。
代管資產	現行： 1. 記載代管資產 借：代管資產 貸：應付代管資產 2. 提列折舊時 借：折舊-代管資產 貸：累計折舊-代管資產 借：應付代管資產 貸：受贈公積 建議：土地以外之不動產，循預算程序撥充基金 1. 借：應付代管資產 貸：基金 2. 借：固定資產 貸：代管資產 3. 借：累計折舊-代管資產 貸：累計折舊-固定資產	考量該等資產多係學校於公務預算時期興建之不動產，亦屬政府對教育之投資，為真實反映政府投入，建議教育部檢討將土地以外之不動產循預算程序撥充基金。

第三節 政事型特種基金會計報告

政事型特種基金包含債務基金、特別收入基金與資本計畫基金。政事型特種基金會計報告應編製資產負債表、收入費用表、現金流量表及淨資產變動表等 4 張主要財務報表。以下並就 4 張主要報表分別介紹。

一、資產負債表

現行政事型特種基金以當期財務資源為衡量焦點及修正權責發生基礎，係由營運資金之觀點作報導，基金平衡表列示之資產、負債並不包括資本資產及長期負債，未來因採用經濟資源流量衡量焦點及權責發生基礎，故資本資產及長期負債應列入資產負債表相關科目，其差額列入淨資產科目。

信託代理與保證資產及信託代理與保證負債之性質為備忘科目，將於附註揭露，不列入資產負債表。

茲將擬議之政事型特種基金會計報告資產負債表列示於表 4-11。

表 4- 11 政事型特種基金會計報告資產負債表

XXX 債務(特別收入及資本計畫)基金 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元									
科目名稱	金額		比較增減		科目名稱	金額		比較增減	
	本年度	上年度	金額	%		本年度	上年度	金額	%
資產					負債				
流動資產					流動負債				
現金					短期債務				
短期投資					應付款項				
應收款項					預收款項				
存貨					非流動負債				
預付款項					長期債務				
短期貸墊款					負債準備				
非流動資產					什項負債				
長期投資									
長期應收款項					淨資產				
長期貸款					淨資產				
長期墊款					淨資產				
準備金									
土地									
土地改良物									
房屋建築及設備									
機械及設備									
交通及運輸設備									
什項設備									
購建中固定資產									
遞耗資產									
無形資產									
什項資產									
待整理資產									
合計					合計				

二、收入費用表

茲將擬議之政事型特種基金會計報告收入費用表列示於表 4-12。

其中債務基金之業務較為特殊，故將有關債務基金辦理債務舉借、償還等事項作特殊會計處理規範：

- (一)依現行會計法第 6 條第 4 項規定，公債之會計事務，謂公債主管機關，關於公債之發生、處理、清償之會計事務，另依公共債務法第 11 條規定，中央及直轄市為加強債務管理、提高財務運用效能，得設立債務基金籌措財源，辦理償還到期債務、提前償還一部或全部之債務，以及將高利率債務轉換為低利率債務等財務運作之相關業務。債務基金來源包括，總預算及特別預算每年所編列債務之償還等，撥交請債務基金代為償還，以及為應債務還本或轉換需要，得在不增加原有債務之前提下，以發行公債、向金融機構舉借等方式，籌措資金配合運用，債務基金用途包括償還未償債務本金、償付前項籌措資金之本金、利息及相關手續費等，該基金得辦理總預算及特別預算所編債務利息及相關手續費之支付。

(二)依上開規定可知，債務基金係代中央政府辦理債務事務之中介角色，公務機關將債務之舉借與償還認列為長期負債等科目之增減。為忠實表達債務基金與公務機關間債務事務等款項之收付情形，建議於債務基金舉借新債時認列債務收入，收到公務機關撥交償還債務款項時認列收入，實際償付時認列債務費用，並於編製主管或總會計合併報表時，將債務收入與債務費用相互沖銷。

表 4- 12 政事型特種基金會計報告收入費用表

XXX 債務(特別收入及資本計畫)基金 收入費用表 中華民國○年1月1日至12月31日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減	
	本年度	上年度	金額	%
收入				
罰款及賠償收入				
規費收入				
勞務收入				
農政收入				
財產及投資收益				
其他收入				
債務收入				
政府撥補收入				
費用				
人事費用				
業務費用				
獎補助費用				
利息費用				
折舊、折耗及攤銷費用				
其他費用				
債務費用				
本期餘絀				

三、現金流量表

現金流量表區分為三大部分：業務活動之現金流量、投資活動之現金流量以及籌資活動之現金流量。維持現行作法，業務活動之現金流量採間接法編製，由本期賸餘（短絀）調整非現金項目得出，投資活動之現金流量以及籌資活動之現金流量採直接法列示。

擬議之政事型特種基金會計報告現金流量表如表 4-13。

表 4- 13 政事型特種基金會計報告現金流量表

XXX 債務(特別收入及資本計畫)基金 現金流量表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元				
科目名稱	金額		比較增減	
	本年度	上年度	金額	%
業務活動之現金流量				
本期賸餘（短絀-）				
調整非現金項目				
業務活動之淨現金流入（流出-）				
投資活動之現金流量				
增加土地、建築物及設備、遞耗資產				
增加無形資產及其他資產				
增加短期投資及短期貸墊款				
增加長期投資、長期應收款項、貸墊款及準備金				
其他投資活動之現金流出				
減少土地、建築物及設備、遞耗資產				
減少無形資產及其他資產				
減少短期投資及短期貸墊款				
減少長期投資、長期應收款項、貸墊款及準備金				
其他投資活動之現金流入				
投資活動之淨現金流入（流出-）				
籌資活動之現金流量				
減少短期債務及其他負債				
減少長期負債				
其他籌資活動之現金流出				
增加短期債務及其他負債				
增加長期負債				
其他籌資活動之現金流入				
填補短絀				
賸餘分配款				
籌資活動之淨現金流入（流出-）				
現金之淨增（淨減-）				
期初現金				
期末現金				

四、淨資產變動表

參採總會計及主管會計報告擬議政事型特種基金之淨資產變動

表列示於表 4-14。

表 4- 14 政事型特種基金會計報告淨資產變動表

XXX 債務(特別收入及資本計畫)基金 淨資產變動表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元						
項目	金額					
	本年度			上年度		
	累積 餘絀	其他 淨資產	合計	累積 餘絀	其他 淨資產	合計
期初淨資產餘額						
前期餘絀調整數						
調整後期初淨資產餘額						
本期餘絀						
其他						
期末淨資產餘額						

第四節 信託基金

信託法第一條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」預算法第四條：「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。基金分左列二類：一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：……（三）為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。……」而根據政府會計準則公報第一號，信託基金係「為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分而成立之基金。」

目前我國中央政府經管之信託基金共有 20 個，分為 一、依法設立，二、依合約或其他規定設立，其中，依法設立者包括以下 5 個基金：勞工退休基金(舊制)、勞工退休基金(新制)、積欠工資墊償基金、資源回收管理基金—信託基金部分及公務人員退休撫卹基金，其餘信託基金則為依合約或其他規定設立，如表 4-15 所示。

表 4- 15 中央政府經管之信託基金一覽表

單位：新臺幣元

基金名稱	類型	管理機關	102 年 12 月 31 日		102 年度	
			資產	淨值	收入	支出
勞工退休基金(舊制)	依法設立	行政院 勞工委員會 (勞動部)	640,006,607,847	負債 7,021,577,910	39,888,650,034	2,179,319,448
				基金及餘絀 632,985,029,937		
勞工退休基金(新制)		行政院 勞工委員會 (勞動部)	1,149,904,860,278	負債 352,989,216	56,237,469,171	139,456,916
				基金及餘絀 1,149,551,871,062		
積欠工資墊償基金		行政院 勞工委員會 (勞動部)	9,724,349,410	負債 4,448,772	816,791,649	114,137,487
				公積及餘絀 9,719,900,638		
資源回收管理基金－信託基金部分		行政院 環境保護署	9,365,360,431	負債 2,507,184	5,565,281,818	5,244,225,349
				淨值 9,362,853,247		
公務人員退休撫卹基金		考試院 銓敘部	563,137,546,607	負債 688,473,713	41,142,125,666	546,285,556
				委託人權益 562,449,072,894		
黃瑞景先生獎學基金	依合約或其他規定設立	內政部	1,002,929	1,002,929	13,952	12,000
胡原洲女士獎(助)學基金		內政部	1,002,118	1,002,118	13,941	12,000
劉存恕先生警察子女獎學基金		內政部	2,615,504	2,615,504	825,658	212,180
萬善培先生獎學基金		內政部	532,745	532,745	7,041	112,180
莊守耕公益基金		僑務委員會	5,075,344	5,075,344	44,276	56,000
誠園獎學基金		內政部	9,960,865	9,960,865	2,679,174	421,500

單位：新臺幣元

基金名稱	類型	管理機關	102 年 12 月 31 日		102 年度	
			資產	淨值	收入	支出
劉竹琛先生警察子女獎學基金	依合約或其他規定設立	內政 部	※為 103 年度新增之信託基金，故無 102 年度決算數字	N/A	N/A	N/A
在校學生獎學基金		內政 部	6, 702, 297	6, 702, 297	91, 465	121, 000
警察及消防人員安全濟助基金		內政 部	101, 063, 148	101, 063, 148	1, 295, 909	12, 180
內政部空勤 3 勇士子女生活照顧基金		內政 部	10, 335, 586	10, 335, 586	131, 701	665, 860
受理捐贈僑生獎助學金基金		僑務委員會	30, 832, 609	30, 832, 609	3 , 199, 235	3 , 191, 400
清潔人員執行職務死亡濟助基金		行政院環境保護署	184, 739, 044	184, 739, 044	1, 932, 416	4, 080, 000
中央公教人員急難救助基金		行政院人事行政總處	511, 104, 964	負債 47, 404	4, 836, 127	914, 237
				淨值 511, 057, 560		
保險業務發展基金		行政院金融監督管理委員會	2, 205, 927, 090	負債 411, 189	34, 541, 384	120, 372, 154
				淨值 2, 205, 515, 901		
金融研究發展基金	行政院金融監督管理委員會	844, 483, 327	負債 55, 713	8, 253, 371	6, 157, 806	
			淨值 844, 427, 614			

資料來源：102 年度中央政府總決算報告。

上開信託基金皆須依信託基金決算編製注意事項編造其年度決算，並應於次年二月二十日前，分別報送主管機關、審計部、財政部及行政院主計總處。另行政院主計總處應將各信託基金決算列入中央政府總決算附屬單位決算綜計表附錄，隨同總決算於次年四月底前提報行政院會議通過後，函送監察院。

目前，信託基金之決算雖列入中央政府總決算附屬單位決算綜計表之附錄，但因中央政府對經管之信託基金並無財產所有權，且除公務人員退休撫卹基金依公務人員退休撫卹基金管理條例第八條規定，如基金不足支付時，應由基金檢討調整繳費費率，或由政府撥款補助，並由政府負最後支付責任外，亦無須對其他信託基金之債務負最終責任，僅需負管理責任。由於公務人員退休撫卹基金政府所負之最後支付責任應屬或有負債之性質，故尚不須將其資訊合併編製於主管或總會計報告中，惟考量部分信託基金（如勞工退休基金等），其基金績效及運作情形影響社會大眾甚鉅，爰建議參採美國聯邦作法於補充資訊中揭露各重要信託基金收支及財務狀況。

有關退休金負債揭露之作法，102 年 11 月 22 日本研究第 18 次會議決議：建議以一、於資產負債表表外以附註方式揭露；或二、於表內列示退休金負債科目，但不揭露金額，並以附註方式揭露相

關部會提供之退休金負債兩方案，提 102 年 12 月 6 日本研究第 1 次諮詢會討論後決議：考量我國政府部門現行相關退休金精算等規制尚未完備，以及各種精算因子時有變動，產生較大幅度的波動，影響財務報表的可靠性，爰建議在報表之附註前端揭露退休金負債等重要資訊。

擬議之信託基金財務報表列示於表 4-16 與表 4-17。

表 4- 16 信託基金收支餘絀表

信託基金 收支餘絀表 中華民國○年 1 月 1 日至 12 月 31 日 單位：新臺幣○元							
科目	主管機關	內政部			○○部		...
		○○ 信託基金	...	...	...	...	合計
總收入							
：							
總支出							
：							
本期餘絀							

表 4- 17 信託基金資產負債表

信託基金 資產負債表 中華民國○年 12 月 31 日 單位：新臺幣○元							
主管機關 科目	內政部			○○部		...	合計
	○○ 信託基金	...	...	...	...	...	
資產							
：							
負債							
：							
淨值							
負債及淨值總計							

第五節 行政法人

依照我國現行政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」之定義，組成單位係指「除政事型基金、業權型基金及信託基金以外，政府對其負有財務上責任且具有控制能力之其他法律實體，若將其排除於政府財務報導之外，將造成財務報告之誤導及不完整者。例如，政府依法律或契約規定須提供該單位財務協助或承擔其財務責任，且能指派該單位管理階層之多數成員，並足以影響該單位之決策者，包括，行政法人等。」。

行政法人依照我國行政法人法第二條之規定，係指「國家及地方自治團體以外，由中央目的事業主管機關，為執行特定公共事務，依法律設立之公法人。」而我國行政法人之設立目的係為使其於執行特定之公共事務時，得具有較大的彈性與自主性來運作，不受政府預算法等相關法令的限制。其設立、營運、財務與解散，均由目的事業主管機關監督。行政法人解散部分，依照行政法人法第四十條規定：「I 行政法人因情事變更或績效不彰，致不能達成其設立目的時，由監督機關提請行政院同意後解散之。II 行政法人解散時，繼續任用人員，由監督機關協助安置，或依其適用之公務人員法令

辦理退休、資遣；其餘人員，終止其契約；其賸餘財產繳庫；其相關債務由監督機關概括承受。」。

目前我國行政法人包括中正文化中心、國家中山科學研究院及國家表演藝術中心等 3 個單位。國家災害防救中心預計於 104 年 1 月 1 日成立，國家運動訓練中心將由教育部決定成立日期。

我國行政法人年度營運（業務）計畫之執行成果及決算報告書，經監事或監事會通過後，連同會計師查核報告一併函送各監督機關備查，並送審計機關及副知行政院主計總處、人事行政總處，並於總決算附表揭露該收支、資產負債情況。

其他先進國家類似我國行政法人制度之比較如表 4-18。其中日本政府對於行政法人採投資處理，以政府投資比率核算後列入國家（整體）財務報告中表達。另要求行政法人單獨編製連結財務報告，再按各表各科目合併表達。至於美國則單獨設有政府法人法，對於政府法人的預算、審計、債務管理等皆有明確規定。

依照 IPSAS 第六號公報規定，行政法人符合應納入合併報表之受控制個體，因此理應將其收入、支出、資產、負債等逐項合併於政府整體報表，惟考量目前行政法人之收支規模佔政府整體施政情

形尚未具重大性，故建議暫不將其合併於我國總會計報告，但應以補充資訊之方式，另行揭露行政法人收支、資產負債資訊。

表 4- 18 行政法人收支表達比較表

	IPSAS	紐西蘭	日本	澳洲	美國聯邦
行政法人收支與 整體政府報表之關聯	1. 政府可能以信託、法定機構、公營企業及其他具獨立法人身份，或是經營自主權的個體方式，設立行政單位，代表政府或自政府籌款營運。 2. 政府倘如對上開個體具控制力(包含權力條件及利益條件)時，則應編製合併報表表達。	紐西蘭皇家機構(Crown Entity)係依皇家機構法(Crown Entity Act)設立的組織，為整體政府報導個體之一，其類型有五，分別為依法設立的法人團體(分為皇室機構、自主的皇室機構及獨立皇室機構，如Te Papa 國立博物館等)、皇室機構公司(如皇室研究機構)、皇室機構附屬公司、學校董事會受託人及專科以上的教育機構。	1. 日本政府整體報表(国の財務書類¹⁾)並無包含行政法人執行情形。 2. 日本政府「連結財務書類²⁾」之報導個體包含行政法人。	澳洲政府報導個體主要依IMF 分為三類，分別為一般政府、公共金融部門及非公共金融部門，似無特別有類似行政法人之個體。	美國聯邦設有政府法人法，政府法人 ³⁾ (Government Corporation，如美國郵政服務等)係由國會設立的政府機構，來推動公共目的，提供市場導向的產品及服務，並創造一些利益。對於政府法人的預算、審計、債務管理等都有明訂規則。
家數		約 71 家	216 家		約 18 家(重要的 11 家)
格式、表或說明	合併表達於各主要報表中。	合併表達於各主要報表中。(部門別報表中單獨列示一欄)	合併表達於連結財務書類。(國內財務書類中單行列示)	無	合併表達於各主要報表中。

¹ 國家的財務文件(国の財務書類)是為了讓國家資產負債等資本，費用財源等流動的財務狀況能清楚表示，並從此觀點出發，參考公司會計的想法和做法，做

成並公告平成 15 年的決算。

²在國家的財務文件中，除了加總一般會計及特別會計「國家的財務文件」之外，作為參考，也作成並發表了連結執行與國家業務有關聯的事務、事業之獨立行政法人等的「連結財務文件」。

³雖然美國政府法人受到公法體系的管轄，但在其設置法規中通常又賦予其具備獨立於美國聯邦政府之外的法律人格。值得注意的是，美國的政府法人乃是聯邦政府的機構，故它們員工被視為政府的公務員，享有「聯邦侵權索賠法」（the Federal Tort Claims Act）所提供的部分免責權，根據 Harold Seidman（1998：190）的見解，「作為一個法人組織體，一個政府法人組織具有和美國聯邦政府不同且分離的法律人格，因此，若沒有美國聯邦政府的同意，一個法人組織是無法享有美國聯邦政府傳統上免受起訴的免責權」。而且，一個 GC 通常有權決定本身支出的特徵與條件，及這些支出是如何被招致、允許及支付的方式。此外，一個 GC 通常能從財政部聯邦財政銀行貸得經費，這項貸款有個好處，就是「未被擔保的法人義務不受公共債務法上限規定之拘束」（Moe and Kosar, 2006：8）。

參考資料：張世杰（2006）。OECD 主要會員國行政法人制度：英國、法國、紐西蘭、荷蘭、美國、瑞典。

第五章 政府會計準則

本研究參考 IPSAS，建構權責發生基礎之政府財務報告架構，其詳細內容敘述於第二章至第四章。若未來政府欲落實前三章之設計，編製完全權責發生基礎之財務報表，則目前已發布之政府會計準則公報，因政事型基金仍採用修正權責發生基礎及當期財務資源流量衡量焦點，故有大幅修改之必要。本章本著權責發生基礎及經濟資源流量衡量焦點之精神，對目前已發布之政府會計準則中有關資產、負債、收入及費用之會計處理，作出修改。

本章適用於公務機關及債務基金、特別收入基金及資本計畫基金；營業基金及作業基金，除法令或政府會計相關公報另有規定依其規定辦理，以及辦理社會保險所產生者外，應分別依金融監督管理委員會核定之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）及經濟部核定之一般公認會計原則處理。本研究建議此一適用範圍訂定於規範整體政府會計準則公報之規定內。

第一節 資產

本節分別就政府固定資產及政府股權投資之會計處理加以介紹。

壹、政府固定資產之會計處理

(壹)、定義及說明

- 一、固定資產：通常又稱為財產、廠房及設備，係指政府所有供施政、營運使用，且須具有一定使用或保存年限之有形資產，包括土地、土地改良物（含具有不可移動及通常擁有較長耐用年限之公共設施，包括道路、橋樑、隧道、水壩、排水及下水道系統等）、房屋建築及設備、機械及設備、交通及運輸設備、資訊設備（含硬體及內建應用軟體）、收藏品及傳承資產暨雜項設備等。
- 二、收藏品及傳承資產：係指為典藏、研究及展示使用，且具有歷史、自然、文化、教育或藝術美學意義及無預期明確保存期限之圖書、史料、古物、博物及歷史建築、古蹟等，但不包括非供典藏、研究及展示用之土地。收藏品，會隨著研究、展示等使用而逐漸消失或耗損者，為消耗性收藏品，其餘為非消耗性收藏品。

(貳)、會計準則

三、固定資產應依其用途與性質加以分類，並採用不同報導與評價方式，以提供施政決策所需之攸關資訊。固定資產之分類，應依其最小使用單元加以辨認。

最小使用單元，指具有完整之個體，並能單獨使用者。

固定資產支出之資本化

四、購買（或建造）固定資產，原則上應按其成本予以資本化。所稱成本，係指為達到可供使用狀態及地點所發生之必要且合理之支出。至購建期間之利息支出，亦應依金融監督管理委員會核定之國際財務報導準則有關借款成本規定予以資本化。

五、以融資租賃方式取得之固定資產，應以其各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產公允價值之較低者予以資本化，認列租賃資產及應付租賃款。

六、以交換方式取得之固定資產，凡交換交易具商業實質者，應以換入資產公允價值入帳。換入資產之公允價值無法確認時，得以換出資產之公允價值入帳。若兩者之公允價值均無法確認，則以換出資產之帳面金額入帳。凡交換交易不具商業實質者，應以換出資產之帳面金額作為換入資產入帳金額。

固定資產交換涉有部分現金收付者，應將收付之現金作為計算換入資產成本及換出資產損益之調整項目。

- 七、因受贈、遺贈、接收或沒收而取得之固定資產，應以公允價值入帳。公允價值無法可靠衡量者，得僅記載資產數量資料。
- 八、取得固定資產後，於使用期間所發生之相關支出，具有未來經濟效益者，應予資本化。固定資產取得後，並可依法令規定辦理重估價，重估增減值列入淨資產。

固定資產折舊

- 九、取得之固定資產，除土地、傳承資產及非消耗性收藏品，不予提列折舊外，應依經濟效益消耗型態，採用適當之方法提列折舊。

固定資產之移轉、處分

- 十、將固定資產移轉予其他基金或其他政府時，應將該資產之帳面金額沖減。接受其他基金或其他政府移入固定資產時，應按該資產之帳面金額與公允價值較低者入帳。

固定資產為有償（或作價）移轉時，移出資產方，比照第十一段出售之規定處理；接受移入資產方，比照第四段取得固定資

產之規定處理。固定資產為無償移轉時，僅依移轉時之帳面金額作部門間固定資產之增減變動紀錄。

十一、出售固定資產時，應沖銷該資產之帳面金額，並認列出售損益。於贈與他人時，應將資產帳面金額及淨資產沖減，並同時認列其他獎補捐助費用及財產作價收入。

十二、固定資產毀損、遺失及報廢時，應將該資產之帳面金額沖減，並認列損失。如獲有保險理賠金或出售時，應沖減該損失。

(參)、附則

十三、既存固定資產，因以往紀錄不周全，致未記載，若無法確定其成本者，應按公允價值或估計價值入帳。無法估計其價值者，得僅記載資產數量資料。

貳、政府股權投資之會計處理

(壹)、定義及說明

一、股權投資：指對公營事業機構及民營事業之投資，通常以取得權益證券(如股票)或以登載資本額方式為之。依對被投資者之影響力，區分為：

- (一)具控制能力之股權投資。
- (二)具重大影響力之股權投資。
- (三)未具重大影響力之股權投資。

二、具控制能力之股權投資：指各政府依法令規定持有之股權投資，對被投資者之經營、理財及股利政策具有控制能力。通常由其公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校等直接持有資本或有表決權之股本之比例，合共超過百分之五十以上者，除有反證外，推定具有控制能力。具控制能力之股權投資原則上應編製合併財務報表，但政府機關與事業在性質上存有較大差異，兩者財務資訊不宜逕行合併，其會計處理與具重大影響力者相同，採權益法。

三、具重大影響力之股權投資：指各政府依法令規定持有之股權投資，對被投資者之經營、理財及股利政策具有重大影響力。通常由其公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校等直接持有資本或有表決權之股本之比例，合共在百分之二十以上者，除有反證外，推定具有重大影響力。

下列情況之一者，通常亦視為對被投資者具有重大影響力：

- (一)持有被投資者有表決權之股份百分比為最高。
- (二)指派人員獲選為董事長、獲聘為總經理或其實際經營負責人。
- (三)依合資經營契約規定，擁有經營權。
- (四)有其他足以證明對被投資者具有重大影響力之事項。

四、未具重大影響力之股權投資：通常指各政府依法令規定，由其公務機關、公營事業機構及作業組織、公立學校等對被投資者直接持有之投資比例，合共低於百分之二十者，除有反證外，推定不具重大影響力。

五、權益法，指股權投資按投資成本入帳後，對被投資者淨資產之變動，包括損益及其他增減項目，應按投資比例調整之作法。

六、公允價值：指於衡量日市場參與者在有秩序之交易中，出售資產所能獲得之價格或移轉負債所須支付之代價。

(貳)、會計準則

股權投資之取得

七、股權投資應按取得時之成本入帳。所稱成本，指取得投資而發生之一切必要合理支出(不含融資利息)。

八、以交換方式取得股權投資，凡交換交易具商業實質者，應以換入投資之公允價值入帳。換入投資之公允價值無法確定時，得以換出資產之公允價值入帳。若兩者之公允價值均無法確定，則以換出資產之帳面金額入帳。凡交換交易不具商業實質者，應以換出資產之帳面金額作為換入資產之入帳金額。

前項交換交易涉有部分現金收付者，應將收付之現金作為計算換出資產損益（具商業實質者）或換入投資成本（不具商業實質者）之調整。

九、因受贈、遺贈、接收或沒收而取得之股權投資，應以公允價值入帳。

股權投資之續後評價

十、具控制能力或重大影響力之股權投資，應於年度終了時採權益法認列。若被投資者已宣告破產或經法院裁定進行重整，通常對其已不具控制能力及重大影響力，得不適用權益法。

十一、採權益法之股權投資，於年度終了時，應按投資比例計算認列被投資者當年度損益；被投資者若有其他權益增減項目者，亦應按投資比例計算認列之，同時增減股權投資帳面金額。

對於投資成本與取得投資時按投資比例計算被投資者淨資產帳面金額間之差額，應分析其原因，於差異原因消除年度終了時（如土地於出售年度或固定資產於計提折舊時）予以沖銷，並增減股權投資帳面金額。

十二、採權益法之股權投資，對被投資者損失之認列，以使對被投資者股權投資帳面金額及長期墊款降至零為限。嗣後被投資者獲利時，如過去有未認列之投資損失，應俟彌補後，再採權益

法處理。但政府意圖繼續支持被投資者時，仍應繼續認列損失，所產生之股權投資貸方餘額列為負債。若對被投資者之負債提供保證者，應認列保證損失及負債。

十三、未具重大影響力之股權投資，除無公允價值可稽者採成本法外，應於年度終了按各該投資之公允價值評價，公允價值與原帳面金額之差額列入淨資產。

股權投資之股利收受

十四、採權益法之股權投資，於收到被投資者之現金股利時，應沖減股權投資科目。未具重大影響力之股權投資，於收到被投資者之現金股利時，應認列為收益，但其屬清算股利性質者，應沖減該股權投資科目。至收到股票股利時，僅註記所收股份數量之變動情形，並重行計算該股權投資每股之帳面金額。

股權投資之移轉、處分

十五、股權投資於政府間之移轉，應比照政府固定資產之會計處理原則第十一段規定處理。

十六、處分股權投資，應沖銷該部分股權投資帳面金額，並將股權投資帳面金額及已認列被處分股權投資相關淨資產，與所收取價款之差額，列入處分投資損益。

股權投資之會計處理方法變動

十七、採權益法之股權投資，如因投資比例降低或其他原因致未具控制能力及重大影響力時，應按第十三段規定處理，除無公允價值可稽者外，並以改變時之股權投資公允價值為新成本。但喪失控制能力及重大影響力係因被投資者宣告破產或經法院裁定進行重整者，對其破產或重整裁定前，當年度已發生之損益仍應依權益法認列。

十八、未具重大影響力之股權投資，如因增加投資比例或其他原因，使成為具控制能力或重大影響力之股權投資時，應改採權益法。

(參)、附則

十九、首次採用本原則規定處理時，屬應採權益法者，應將股權投資帳面金額調整至按投資比例計算被投資者淨資產之金額，兩者之差額認列為淨資產；屬應採公允價值者，應將股權投資帳面金額調整至該股權投資之公允價值，兩者之差額認列為淨資產。

第二節 負債

本節分別就政府長期債務之會計處理，以及政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理加以介紹。

壹、政府長期債務之會計處理

(壹)、定義及說明

一、長期債務：指不需於一年之內償付之負債，包括應付債券、長期借款、應付租賃款及其他長期負債等。

應付債券：係指發行期間超過一年之公債。

長期借款：係指向金融或其他機構借入之款項，其償還期限超過一年者。

應付租賃款：係指因融資租賃所產生之長期債務。

(貳)、會計準則

長期債務之舉借及償還

二、發行債券時，債券之溢、折價及發行成本，應作為債券面值之加減項，並計算有效利率，以認列各期之利息費用；舉借長期借款時，應按借款金額認列長期債務。

三、債券發行期間，各年度應按有效利息法認列利息費用，並攤銷溢、折價。債券清償時，應將相關帳面金額沖銷，並認列債券

清償損益。

四、融資租賃之應付租賃款，應於每期支付租金時，按有效利息法認列利息費用，並沖銷應付租賃款。

舉借新債償還舊債

五、以舉借新債方式償付長期債務時，應依第二段及第三段之相關規定辦理。

貳、政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理

(壹)、定義及說明

一、負債準備：指政府因過去交易或其他事項所產生未確定時點或金額之現時法定義務。

法定義務：指政府因法令或契約所產生之義務。

二、或有負債，指符合下列情形之一者：

(一) 政府因過去交易或其他事項所產生之可能法定義務，其存在與否僅能由未來不能完全控制之不確定事件之發生或不發生加以證實。

(二) 現時法定義務因非屬很有可能需要流出資源加以清償，或清償金額無法可靠衡量而未予認列。

三、或有資產：指政府因過去交易或其他事項所可能獲得或掌握之資源，其存在與否僅能由未來不能完全控制之不確定事件之發

生或不發生加以證實。

(貳)、會計準則

負債準備之處理

四、現時法定義務除法律另有規定依其規定辦理外，若很有可能需要流出經濟資源予以清償且清償金額亦能可靠衡量時，應認列費用或損失，同時認列負債準備；其餘依或有負債之相關規定辦理。

五、當現時法定義務是否存在並不明確時，應於會計年度終了日考慮所有可得之證據，以評估其存在之可能性，若存在之可能性大於不可能性時，視為產生現時法定義務，應依第四段規定辦理。若存在之可能性小於不可能性時，應依或有負債規定辦理。

六、負債準備之認列金額，應於審慎考量其風險及不確定性等因素後，估算會計年度終了日清償現時法定義務所需流出經濟資源之最佳估計。於衡量負債準備金額時，若貨幣時間價值之影響重大，應以會計年度終了日清償現時法定義務預期所需流出經濟資源之現值衡量。

於衡量負債準備金額時，不得考量與負債準備清償有關資產之預期處分利益。

七、對於已認列之負債準備，應於會計年度終了日進行評估，其結

果如有增減變動或不再很有可能需要流出經濟資源予以清償時，應予調整或沖減。

或有負債之處理

八、或有負債不予認列，但應附註揭露必要資訊。

九、或有負債，應於會計年度終了日進行評估，其結果若很有可能需要流出經濟資源予以清償，且其金額亦能可靠衡量時，應依負債準備相關規定辦理。

或有資產之處理

十、或有資產不予認列。但若其經濟資源很有可能流入時，應附註揭露必要資訊。

十一、或有資產應於會計年度終了日進行評估，其結果若幾乎確定可以獲得經濟資源之流入時，應認列該項資產及相關之收入。

其他事項之處理

十二、清償負債準備時，若因保險契約、補償條款或供應商所提供之保固等項目，幾乎確定可以獲得理賠款、補償金、保固給付等，應將其認列為資產及收入，其金額不得超過負債準備之金額。

十三、因法律、政策或其他因素，致履行契約義務之不可避免成本

(履行契約尚需投入之成本與不履行契約所應負擔之補償、賠償或違約金之孰低者)，超過預期從該契約獲得之經濟資源時，其差額應認列為負債準備，並依其相關規定辦理。

十四、負債準備及或有負債，如有因提供社會保險及員工退休金所產生者，應以揭露方式，於其會計報告揭露必要資訊。

第三節 收入

本節就政府收入認列之會計處理加以介紹。

壹、政府收入認列之會計處理

(壹)、定義及說明

一、收入：指政府依法令或契約規定收取、賺得或受贈，而增加可

供運用之資源，並造成政府淨資產增加者。

收入，依據認列及衡量之需要，劃分為對價交易收入及無對價交易收入二種。

對價交易收入：指政府有償提供財物或勞務所獲得經濟資源。

例如，財產孳息及處分利益、營業盈餘及事業收入、信託管理收入等。

無對價交易收入：指政府無償獲得之經濟資源。例如，稅課收入、徵收、罰款及賠償收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入等。

(貳)、會計準則

二、政府對價交易收入，除法律或政府會計相關公報另有規定，依其規定辦理外，應採用經濟部核定之一般公認會計原則，或依其實際業務需要選用金融監督管理委員會認可之國際財務報導

準則處理。

三、稅課收入、規費、徵收及罰賠款收入，應於交易行為發生時或於法令或契約規定可強制收取權發生時，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，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。

四、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。資源提供者若設有條件，尚應於符合條件時，始認列收入。符合條件前，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款項或預收收入處理。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。

五、政府部門應於收到公庫撥入款項時，認列為收入。

六、一政府代其他政府收取稅課收入或罰款及賠償收入，後者應依第三段認列收入。

第四節 費用

本節就政府費用認列之會計處理加以介紹。

壹、政府費用認列之會計處理

(壹)、定義及說明

一、費用：係指政府依法令或契約規定消耗或移轉經濟資源或承擔負債，並造成政府淨資產減少者。

二、確定提撥退休金制：係指政府與員工依退休規定每年（月）提撥一定數額之退休基金，交付受託人保管運用。員工退休時，由受託人將政府與員工共同提撥之資金與運用孳息給付予退休員工之制度。

三、確定給付退休金制：指政府承諾於員工退休時，按約定退休規定支付定額之退休金或分期支付一定數額之退休金制度。

四、融資租賃：承租人之資本租賃，係指符合下列條件之一者：

（一）租賃期間屆滿時，資產所有權移轉予承租人。

（二）承租人有權選擇購買該租賃資產，且能以明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格購買，致在租賃開始日，即可合理確定此選擇權將被行使。

（三）即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主

要部分。

(四) 租賃開始日，最低租賃給付現值達該租賃資產幾乎所有之公允價值。

(五) 該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用。

五、營業租賃：指融資租賃以外之租賃。

六、當期應攤銷之融資租賃負債：指當期償付之融資租賃款，減除利息費用後之餘額。其中利息費用，係按期初融資租賃負債餘額乘以有效利率而得。

(貳)、會計準則

七、政府應於依法令或契約規定消耗或移轉經濟資源或承擔負債，且金額能可靠衡量時認列相關之費用

八、退休金支出，若採確定提撥退休金制，於提撥時，認列為費用。

若採確定給付退休金制，於員工服務期間，以精算方法計算當年度應認列之退休金費用及退休金負債，並於提撥時沖減該負債。以精算方法計算退休金費用及相關資產、負債時，參考國際財務報導準則有關員工福利相關規定處理。惟於我國政府部門現行相關退休金精算等規制尚未完備前，得於提撥時或到期給付退休金（提撥不足部分）時，認列為費用，並在財務報表

之附註前端揭露退休金負債。

九、營業租賃應於租賃期間內認列為費用。

十、以融資租賃方式取得租賃資產，在租賃期間開始日，承租人應以租賃開始日所決定之租賃資產公允價值或最低租賃給付現值兩者孰低者，於資產負債表內將融資租賃認列為資產與負債。最低租賃給付應分配予利息費用及當期應攤銷之融資租賃負債。

十一、政府之委辦事項，應於受託者已依契約規定支用並辦理結報時，認列為資產（資本門委辦經費）或費用（經常門委辦經費）。受託者未支用前，先行撥付備供支用之款項，應列為預付款項。

十二、不同政府間之補（協）助或政府對民間團體、個人之補（捐）助及贈與，資源提供者若未設定條件，應於承諾給付，且支付義務已發生及金額可衡量時，認列為費用；若設有條件，尚應於資源收受者符合相關法令或契約規定時，始認列為費用。補（捐）助計畫於執行完成後尚有賸餘數，或發生資源收受者未能完全履行相關規定，資源提供者若可要求收回已支付之部分或全部資源，於收回資源時，應作為已認列費用之減項（當年度收回）或列為收入（以後年度收回）處理。

十三、政府部門應於收入款項繳付公庫時，認列為費用。

參考文獻

鄭丁旺（2012），中級會計學上冊，11 版，鄭丁旺。

鄭丁旺（2013），中級會計學下冊，11 版，鄭丁旺。

鄭如孜與周玲臺（2013），政府會計革新國際趨勢與發展之研究，行政院主計總處委託研究報告。

International Accounting Standards Board（2011），國際會計準則第 1 號—財務報表之表達，財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board（2003），國際會計準則第 8 號—會計政策、會計估計變動及錯誤，財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board（2003），國際會計準則第 16 號—不動產、廠房及設備，財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board（2003），國際會計準則第 17 號—租賃，財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board（1993），國際會計準則第 18 號—收入，財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣

財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board (2011), 國際會計準則第 19 號—員工福利, 財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board (1983), 國際會計準則第 20 號—政府補助之會計及政府補助之揭露, 財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board (2001), 國際會計準則第 37 號—負債準備、或有負債及或有資產, 財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Accounting Standards Board (2009), 國際會計準則第 39 號—金融工具：認列與衡量, 財團法人中華民國會計研究發展基金會臺灣財務報導準則委員會譯。

International Public Sector Accounting Standards Board (2011), IPSAS 1—Presentation of Financial Statements。

International Public Sector Accounting Standards Board (2010), IPSAS 3—Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors。

International Public Sector Accounting Standards Board

(2010), IPSAS 9—Revenue from Exchange Transactions °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2011), IPSAS 13—Leases °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2011), IPSAS 17—Property, Plant and Equipment °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2010), IPSAS 18—Segment Reporting °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2011), IPSAS 19—Provisions, Contingent Liabilities,
Contingent Assets °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2010), IPSAS 23—Revenue from Non-Exchange Transactions
(Taxes and Transfers) °
International Public Sector Accounting Standards Board

(2010), IPSAS 25—Employee Benefits °