

編碼：RES—95—01

作業基金之會計處理研究

(期末報告)

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

中華民國九十六年十一月

作業基金之會計處理研究

目錄

	頁碼
研究計畫工作小組.....	3
壹、緒論.....	5
貳、公報草案.....	7
參、附錄	
「作業基金之會計處理」研究第一次會議紀錄	13
「作業基金之會計處理」研究第二次會議紀錄	27
「作業基金之會計處理」研究第三次會議紀錄	39
「作業基金之會計處理」研究第四次會議紀錄	51
「作業基金之會計處理」研究第五次會議紀錄	61
「作業基金之會計處理」研究第六次會議紀錄	69
「作業基金之會計處理」研究第七次會議紀錄	79

「作業基金之會計處理」研究計畫工作小組

- 召集人： 林美花 政治大學會計系教授
- 顧問： 吳文弘 行政院主計處會計管理中心執行長
黃永傳 行政院主計處會計管理中心副執行長
江淑玲 東吳大學會計系教授
- 研究員： 鄭淑芳 教育電台會計室主任
王美璟 經濟部中小企業處會計室主任
莊淑芬 行政院國軍退除役官兵輔導委員會會計處稽核
林欣薇 行政院農業委員會會計室專員
呂秋琴 政治大學會計室專門委員
黃凱苹 行政院主計處會計管理中心科長
- 助理研究員：張亮勳 政治大學會計系碩士班研究生
周依潔 政治大學會計系碩士班研究生

作業基金之會計處理

壹、緒論

一、研究目的

以往政府設置之作業基金財務報表之編製，主要參酌民營事業適用之一般公認會計原則辦理，同時著重實際財務結果與法定預算相符程度，以及財務處理是否遵循相關法令、管制及限制的觀點來編製財務報表。

目前，我國政府會計觀念公報及準則公報已陸續研訂完竣，未來作業基金之會計處理即應依照有關準則規定辦理。其中，政府會計準則公報第五號規定，未來作業基金以基金基礎觀點編製財務報表時，至少應編製淨資產表，收入、費用及基金淨資產變動表，現金流量表等三種報表，上開報表名稱除與現行編製之主要財務報表（如平衡表、收支餘絀表及現金流量表）名稱存有差異外，配合未來政府整體財務報表之編製，相關報表之表達方式與其內容，實有重新檢討修正之迫切性，故本研究將針對下列主要事項深入探討，以利作業基金財務報表之編製：

- （一）現行作業基金主要財務報表內容及格式與基金基礎財務報表差異之分析。
- （二）配合政府會計準則公報之規定，並針對作業基金之特殊性，訂定作業基金財務報表之表達方式及主要內容。
- （三）區分現行帳列數應列入淨資產科目項下之投資於資本資產之淨資產、限制用途之淨資產及未限制用途之淨資產科目之處理原則。
- （四）研擬作業基金現金流量表究採直接法或間接法編製為宜及相關資訊揭露之處理原則。
- （五）其他與作業基金有關之原則性會計問題（如作業基金雖歸屬業

權型基金，但彼此性質仍存有不同，如國軍生產及服務作業基金與國立大學校院校務基金《前者具投入、產出關係，後者具服務性質者》，可否全部準用民營事業一般公認會計原則處理，如有特殊性，依政府會計準則公報規定可另訂公報處理，因擬研討確定俾利相關處理原則之規範)。

二、研究之方法：

- (一) 研究我國目前已訂定之政府會計觀念公報及會計準則公報，探討其中與作業基金相關之規定。
- (二) 取得美國相關政府會計及財務會計準則公報，瞭解其中有無可供我國作業基金參考之作法。
- (三) 瞭解現行實務上所面臨之困難及問題（以邀請實際參與政府作業基金會計工作人員召開會議或以問卷調查等方式進行）。
- (四) 召開專案小組會議研討，提出公報草案。

三、預期研究發現及助益：

- (一) 為政府作業基金提供報表編製之準則規範，以便與現行政府會計觀念公報及準則公報之規定一致。
- (二) 增進與國際財務資訊之比較性，使作業基金之績效衡量，更具比較基礎。
- (三) 改進基金間處理不一致之處。

四、研究進度及預期完成之工作項目：

- (一) 95年9月1日起至12月31日止，進行資料之蒐集（含瞭解實務上之問題）及相關研究，以為擬訂公報初步草案之依據。
- (二) 96年1月1日至96年5月15日止，進行該公報之討論，並予定案，提報委員會，進行第一讀程序。
- (三) 96年5月15日至96年6月30日止，將完成一讀之公報初步草案，徵求各界意見，並於研討修訂後，提報委員會，進行第二、三讀程序。

貳、公報草案

作業基金之會計處理及財務報告

(一讀通過草案)

壹、前言

一、本公報之目的，在於建立作業基金之會計處理及財務報告規範。

貳、定義及說明

二、本公報用語定義及說明如下：

- (一) 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，而不以營利為目的之業權型基金。
- (二) 營運活動之現金流量：係指影響營運餘絀之收益及費損產生之相關現金流入及流出，但不包括投資及融資活動餘絀產生之現金流量。
- (三) 資本及相關融資活動之現金流量：係指資本資產之取得(或建造、改良及擴充)、出售以及相關融資活動產生之現金流入及流出。但不包括列入投資活動之長期證券投資產生之現金流量。
- (四) 非資本融資活動之現金流量：係指非資本資產之融資交易產生之現金流入及流出。
- (五) 投資活動之現金流量：係指證券之投資及處分、投資收益、貸款及收回之本金與利息等活動產生之現金流入及流出。

(六) 直接法編製之現金流量表：本法所編現金流量表中，營運活動之現金流量表達，係直接列示當期各項營運活動產生之現金流入與流出項目。

(七) 間接法編製之現金流量表：本法所編現金流量表中，營運活動之現金流量表達，係從收入、費用及基金淨資產變動表中之營運餘絀，調整不影響當期現金之餘絀項目、與餘絀有關之流動資產及流動負債項目之變動金額等而得，以求算出營運活動產生之淨現金流入或流出。

參、會計準則

三、作業基金以經濟資源流量為衡量焦點，採用權責發生基礎為會計基礎。

四、作業基金之年度基本財務報告，至少應包括下列各表及附註：

(一) 淨資產表（或平衡表）。

(二) 收入、費用及基金淨資產變動表。

(三) 現金流量表。

五、作業基金之淨資產表（或平衡表），在於報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三項。

資產項目中，對受暫時或永久限制用途，致無法支應一般業務所需者，應設置限制用途資產及相關科目記載之。

負債項目中，依法律或契約規定，必須以限制用途資產償還者，應設置限制用途負債及相關科目記載之。

淨資產項下，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。

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。

六、作業基金之收入、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，其內容依序為營運收入、營運費用以及二者互抵後之營運餘絀；其次為營運外收入及費損、特殊及非常項目等，以及根據以上項目計算而得之本期餘絀，再與其他影響基金淨資產之項目加減計算產生本期淨資產變動數。最後，將本期淨資產變動數與期初淨資產，加減計算產生期末淨資產。

七、作業基金之現金流量表，在報導基金特定期間之現金或約當現金之流入及流出情形，其內容應表達來自營運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流量。

作業基金之現金流量表，原則上採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用直接法者，得採間接法報導。

八、作業基金財務報表之附註，其內容至少應包括下列重要資訊：

(一) 因配合法律、契約或政府會計公報規定，與民營事業適用之一般公認會計原則不符者。

(二) 主要資本資產內容，對折舊性資本資產與非折舊性資本資產應分別說明，並揭露其於本期變動之資訊。

(三) 長期負債變動內容，並揭露長期負債一年內到期之部分。

(四) 其他重大會計政策或重要資訊。

九、作業基金除年度基本財務報告之編製外，尚應配合政府會計報告之編製需要，提供必要之資料。

十、作業基金之會計處理，除法律另有規定外，應依本公報及其他政府會計公報相關規定處理。政府法律或會計公報未規定者，則採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

肆、附 則

十一、本公報由行政院主計處於中華民國 年 月 日以處會字第 000 號函發布。

本公報不適用於非重要項目

附錄：中英文名詞對照

作業基金：operation fund

營運活動之現金流量：cash flows from operating activities

資本及相關融資活動之現金流量：cash flows from capital and related
financing
activities

非資本融資活動之現金流量：cash flows from noncapital financing activities

投資活動之現金流量：cash flows from investing activities

參、附錄

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第一次會議紀錄

- 一、開會時間：民國 96 年 5 月 2 日星期三，下午二時
- 二、開會地點：政治大學商學院 260307
- 三、與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、江淑玲（江）、鄭淑芳（鄭）、王美璟（王）、莊淑芬（莊）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、周明竹（周）、政大會計室人員、張亮勳、周依潔，共 12 人

四、開會記錄：

林：先就『作業基金之會計處理』公報從頭到尾討論一次，再討論缺少什麼、有什麼沒有規範需要補上。

黃 R：感謝研究團隊。其實條文不需要太多，因為今天是討論作業基金的會計處理，我覺得作業基金不需要訂的那麼細，主要應該是財會準則公報沒有規範的部分，例如校務基金，如果作為特別收入基金一點問題也沒有，因為他是作業基金才產生問題。學校報表分為 A 版跟 B 版，A 版是指需受預算法規範的部分，B 版是不需受預算法規範的部分。需要考慮的問題是：如果 A 版的部分使用到 B 版部分的經費，未來是否要透過內部轉撥計價？在整體報表裡是否需要沖銷？例如現在學校要蓋一棟大樓，經費可能同時來自 A 版（教育部補助款、學校自籌款）及 B 版（建教合作經費），若 B 版的建教合作經費拿來租借 A 版的教室開會，需不需要內部轉撥計價？將來報表需不需要合併，都有問題。

另一個問題，作業基金適不適用財會 29 號公報？教育部給學校的補助款分為三塊，一個是來自固定資產的做為基金，一個是學術上的補助收入，另一個介於兩者中間的其他補助收入，如果按第 29 號公報來做，應該都作為遞延補助收入，之後再逐期轉列為收入。如果採取這種方法，學校就不會每年虧損，折舊費用跟收入可以互相配合。

還有政府整體報表的問題，公報中規範應該要沖銷內部交易，但是對於一些準外部交易卻又不沖銷（例如中油跟台電間的交易），這部分可能還要再進一步探討。

黃 S：目前作業基金並沒有適用財會第 35 號公報，可是對於 34、36 號卻都適用，例如金融商品的減損應該怎麼處理都有規範，這樣變成資產減損因標的不同而有不一致的處理方式，不曉得國外對於部分是不是有適用資產減損的相關規範？

黃 R：這是因為經濟部發佈了一個『中小企業暫緩實施條例』，我們作業基金的規模有一些甚至比中小企業更小，所以作業基金也暫緩實施。而且作業基金有很多資產根本難以估價，例如農委會清境農場值多少錢，需要請專家來評，但是專家的評價幾乎都難以信任。

黃 S：雖然目前作業基金還沒有適用經濟部暫緩實施的規定，還是希望可以知道國外的作法，做為我國之參考。

雖然現在公報訂定作業基金應該適用財會準則公報，但是實務上還是有些不同，例如收到捐贈有時候作為受贈公積處理，有時候用 29 號公報作為遞延收入處理，有時候又作為基金，但是但商業會計法明訂公積裡面應該只包括股東贈與、股票發行溢價及因合併而產生的公積，所以作業基金又跟商業會計法不同。

黃 R：這是因為當初作業基金屬於公務機關，之後一個一個為因應經濟發展需要而獨立出來。原來公務機關的體系認為政府給公務機關的財產分為：增資擴充、公務、交換及受贈，因為基金本來不具法人資格，屬於公務機關的一部份，所以基金有損失時就撥充基金。若政府認為這撥款不是撥充基金而是撥款，公務機關就借現金貸業主權益科目，但是早期業主權益科目只有少數幾個，只有基金、公積、累積項目及其他項目，所以當時最適合的就是放在公積。大學校務基金都沒有土地房屋，都把它記錄為代管資產及應付代管資產，這是因為大學校務基金條例讓大學可以設立一獨立基金自主，但是又擔心大學自主之後將政府撥給學校的資產自行賣掉，所以才會用代管資產的方式處理，也因此只有學校有代管資產跟應付代管資產，而榮總的政府國有土地都當作公積。所以撥款要作為公積或是遞延收入，大家可以討論一下。另外一個問題，公報裡面提到前期損益調整，這部分審計部可能不會同意，決算經過審計部審定、立法院通過，是不容許再去作改變的。審計法第 51 條說前期損益調整會使得追溯調整後的比較報表會與總統公布的不同，第二年審計部要再審定，所以審計部不同意。審計部根據審計法第 51 條，不同意時間性的差異。

***審計法第 51 條：(盈虧標準)公有營業及事業之盈虧，以審計機關審定數為準。**

林：那可不可以採用報稅報表的那種概念，也就是作業基金可以編兩份報表，一個是根據法令的、一個是公正表達的。

黃 R：除非將來會計報告跟決算書分開，這樣就不會有問題。如果分成兩本後，送給審計部的稱為決算書，即使前期需要調整也都不去動，如同對外的。另一份會計報告是政府體系自己在用的，所以前期如果需要調整就可以去調，這樣未來空間就會很大，可是這要看審計部會不會同意。

預算怎麼編，決算就怎麼做，但是決算跟會計是分開來的，會計應該回歸一般公認會計原則，這將是很大的突破。

林：會計報告 A 版、B 版的問題在本公報中尚未討論，可以再考慮將這部分內部轉撥問題納入。

呂：目前 A 版、B 版間內部轉撥，校務基金是以銀行存款作為內部移轉科目，但是未來應該怎麼做，是應該再進行討論。

鄭：我覺得在公報中討論這個問題太過瑣細，而且目前只有校務基金有這個問題。

黃 S：內部轉撥計價的問題，其實可以在學校自己的相關規範中訂定，是屬於會

計制度的問題。

鄭：至於校務基金是作業基金還是特別收入基金的問題，因為學校有很大一部份是教育的學雜費收入，受限於政策而造成學校無法自給自足，大方向來看，校務基金還是符合作業基金的規範。至於適用 29 號公報的問題，我認為不應該適用，因為我國作業基金處理應該跟國際接軌，美國 GASB 規定應於受贈時一次認列為收入，如果適用 29 號公報也會增加會計處理的困難，因為校務基金有百分之七十的資產係仰賴國庫撥補，如果參照 29 號公報規範，就必須依每年折舊的數額分次去認列收入，變成每購置一筆財產就必須記載其財務來源（政府來源、建教來源、推廣教育來源），並不符合成本效益。

黃 S：當初之所以會考量用遞延的方式去認列收入，主要是因為如果用一次認列，除非國庫每年撥補，否則收入會集中在第一年，將來每年都會有巨額的折舊費用，造成後來年年鉅額虧損，收入費用沒有配合。

林：這應該會依捐贈是資本門或經常門而有所不同。

呂：大學一般都把政府捐贈認列為收入。

莊：我較偏向應該遞延認列，前期損益調整對我們的影響是很大的，舉一個很簡單的例子，我們的主要收入來源是健保，健保局核算都需要三個月才會決算，若決算之後將部分金額砍掉，之後卻發現撥給健保局的金額算錯了，必須拿回去，健保局就必須認列鉅額業務外費用，造成本來有盈餘就變成鉅額虧損。財務報表變成被撥補金額操控，使財務報表被扭曲。所以健保局在審計部或是立法院都受到很大的責難。

關於 29 號公報的問題，榮民醫院早期是軍方療養醫院，將會計分為兩套帳（公務帳及資金帳），資金帳是針對健保局的那部分去做帳，所以固定資產都沒有折舊的問題。民國九十年以後審計部要求不可以作兩套帳，所以之後就把這部分認列為代管資產。每一年資產需認列鉅額的折舊，所以就產生了鉅額的虧損，但其實這裡面包含了很多醫療網計畫或公務性的，是不是真的是營運上所需要的，其實是個大問號。所以如果像之前收入在第一年認列，而不是以遞延收入讓收入成本配合的話，會造成醫院發放績效獎金時會有很大問題，醫生在第一年領了一大筆獎金，但是後來幾年每個醫生都過的苦哈哈的，所以才會詢問黃科長作業基金是否適用 29 號公報。後來聽說衛生署那邊有解釋，解釋結果主計處好像是適用，我也很想適用，但是審計部建議我不要當那個砲灰。

林：我曾經跟秀敏談過，折舊費用是應該要提的，因為這個資產是政府提供給作業基金使用，另一方面這也像是政府給作業基金的捐款，所以理論上應該一面提列折舊、一面認列收入。

黃 R：針對這部分，第一個提出適用疑問的是鐵路局，接著才是衛生署。當初鐵路局面臨高鐵的開通，高鐵及地方政府為了要使高鐵開通而將鐵路具尚可使用的鐵歸拆除，鐵路局就認列報廢損失，再加上高鐵說蓋好的部分要送給台

鐵，所以造成台鐵要認列鉅額的折舊費用，民眾就抱怨鐵路局的經營都是虧損。後來找出了一個解決之道，就是動用第 29 號公報。但是財會的適用應該請財會會解釋，政會的適用才是請主計處解釋，所以當初找財會會解釋好不容易才通過。因為財會公報適用的是公司組織，但是作業基金都不是公司組織，當初主管機關認為不應該適用。

鄭：當初長官會說不適用第 29 號公報，是因為該公報明訂適用範圍為政府對企業的補助，所以當初對企業的定義：國營企業是企業嗎？他畢竟是屬於政府的一環，所以可以是這個企業的範圍嗎？也因為早期無法突破，所以沒有適用的問題。但是後來因為經濟及一些國營企業的特殊考量，所以就請他們去修正這一部份的解釋。

黃 R：財會公報一定是規範企業而不是基金，政府會計規範是覺得財會基金會定的很合理，所以拿來借用。後來財會會決議鐵路局適用第 29 號公報，是因為 29 號公報有個原則：必須是政府給我優惠。因為鐵路局認為自己是犧牲了，高鐵將台鐵堪用的鐵路拆除，之後再送給我高鐵的鐵路，應該也算是一種優惠，所以可以適用第 29 號公報，一面當遞延收入轉收入，一面認列折舊。但是我當時建議鐵路局不要採遞延的方法，因為其實可以將遞延可以當作是資產的減項，如果當遞延收入轉收入是跟折舊配，如果當資產減項就當折舊費用的減項，所以後來衛生署就列出兩種方法。

另外，作業基金有的是具投入產出關係，有的是沒有投入產出關係。例如醫療基金，為什麼政府要成立省立醫院？省立醫院大部分都用政府的財產，所以有一些民間醫院不想接的病例 (SARS)，省立醫院都要去接 (仁愛醫院)，付出沒有想著要收回，所以作業基金的定位很複雜。

其次，作業基金公報的條文應該要原則性規範，這樣會比較有彈性。政府公報是請主計處解釋，但是解釋的部分應該要薪火相傳，否則未來解釋的人會不知到當初公報為什麼這麼訂。財會公報都有分錄示例，但是政府公報沒有，因為當初普通基金會計尚未明確規範，所以會計科目未定義，所以之後就立即訂定公報作為參考。

林：政府公報有一個缺點，就是在條文後面沒有解釋為什麼這要訂，反觀美國 GASB 公報都會將專家意見及討論結果寫在公報中，附錄中也會有詳細的示例。

黃 R：過去政府機關對於前期損益調整的規範很好，前期損益調整雖然不能進餘絀撥補表，但是在收支餘絀表中會擺在一個固定的地方，只要把這個部分拿掉就是調整前的損益。收回呆帳與過期帳及整理收入、過期支出與整理支出，這些科目當初的作用在於輔助審計法第 51 條，只要將整理收入與整理支出從收支餘絀表拿到餘絀撥補表，就可以完整表達出前期損益調整的概念。因為經過總統公布的決算一定不會、也不可以說他錯，且前期損益變動應該算是估計變動，所以擺在收支餘絀表是相當合理，審計部基本上是同意的，反正沒有動到期初的累積餘絀就可以。但是一直到精省那年就把這兩個

科目拿掉，所以之後都不知道哪些是前期損益調整，全部都歸到雜項收入及雜項支出了。

林：第一部份是前言，第二部份是會計準則。這樣結構各位有什麼問題嗎？公報的名稱為『作業基金之會計處理』，大家有什麼問題嗎？

黃 R：我們可以先進行條文，之後再決定題目。現在我們要訂定的，其實是有關於作業基金原則性的問題，會計處理一般是指過帳、分錄、憑證之類的，不過這都可以之後再談。

林：我先將前言的前五段念一遍。

- 一、本公報之目的，在於建立作業基金之會計處理。
- 二、作業基金之會計事項，應依本公報之規定處理。本公報未規定者，則參照財務會計準則委員會發佈之一般公認會計原則辦理。（參考我國各號公報）
- 三、作業基金之會計處理，不同於政事型基金之會計處理，應以交易之經濟實質為優先考量，而非僅為財務遵循之責任。（本研究建議）
- 四、作業基金財務報告之目的，在於提供有用資訊，以供資源決策者對作業基金之資源作最佳配置，及評估政府對作業基金公開報導、施政績效及財務遵循之責任。（參考我國觀念公報第二號）
- 五、作業基金以經濟資源流量為衡量焦點，採用權責發生基礎為其會計基礎。（根據我國公報第二號）

第一段：本公報之目的，在於建立作業基金之會計處理。

莊：請問一下，『作業基金』這個名詞在法律中曾出現過嗎？

林：第一號公報中曾經提過業權型基金包括營業基金及作業基金。

黃 R：會計法中沒有一個基金叫做作業基金，只有預算法中才有作業基金，所以這將來可能成為別人挑戰的對象。至於作業基金跟營業基金應該如何劃分？性質上有什麼不一樣？其實基金中只要是公司組織的就是營業基金，其他具備投入產出的就是作業基金，像是作業基金的定義『經付出仍可收回，而非用於營業者』，基金不是公司組織者就應該為作業基金，以前都叫做非營業循環基金，營業基金是供營業循環應用者，既然是公司組織就一定要獲利。中央銀行過去面臨劃分為作業或是營業的問題時，主管只說只要薪水不減，是什麼基金都一樣，但是這也是問題所在，因為作業基金不是營利目的，所以沒有績效獎金，營業基金才有。

舉幾個例子來說，鐵路局屬於交通部路政司，中華航空屬於交通部航政司，但是總不能賺錢的都叫做營業基金，賠錢的就叫做作業基金，這樣子沒道理。所以後來就演變成，公司組織的就是營業基金，非公司組織、不具備法人資格的就是作業基金。健保局依照健保相關法令，應編製附屬單位預算，但是並沒有說清楚應該是營業基金或是作業基金，它現在之所以是營業基金，是因為當初從中央信託局分出來時，為了使從中央信託局調到健保局的員工能領有績效獎金，所以才歸類為營業基金（國營事業）。

通常從事主計工作的人，都對預算法記得比較清楚，反而是會計法卻不怎麼

清楚，這是因為第一關審就是預算，所以比較重視預算。過去曾經有人問我：『國家金融安定基金』應該屬於一種基金？他說在預算法中找不到，但是其實應該回歸到會計法來想，國家安定基金的法條裡寫得很清楚，本基金不受預算法規範，年度決算後仍須按預算法補辦預算。所以他是屬於非營業之循環基金。

林：所以既然公報中已經有定義，就不需在本條中加入『為預算法所稱之作業基金』，仍維持單純『作業基金』即可。這樣可以嗎？

黃 R：會計處理這幾個字最後配合公報名稱改。

第一段未修正。

第二段：作業基金之會計事項，應依本公報之規定處理。本公報未規定者，則參照財務會計準則委員會發佈之一般公認會計原則辦理。

林：是不是應該改成參考我國財務會計準則公報跟政府會計準則公報比較適當？

黃 R：這一條應該要放在附則比較適當，因為之前的公報都是把這部分放在附則。關於參考財會基金會的規定，是不是也應該參考商業會計法等法規？而且應該如財會公報一樣將『財團法人中華民國會計研究發展基金會』寫清楚。

黃 S：是不是應該跟前面的公報用一樣的用語較好？

莊：第三號公報最後有提到，『業權型基金之收入，除法律或政府會計相關公報另有規定，依其規定辦理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理』，但是針對這部分就不是放在附則。

鄭：因為之前的公報大多以政事型基金為主要對象，所以對於業權型基金僅以一言帶過，但是本號公報是針對作業型基金，就應該將參考之事項放在附則。

江：這邊所說的一般公認會計原則應該是指財會發展基金會發佈之會計準則，所以用這樣的用語可能不太適當。

林：之前商業會計法是這樣寫的。

江：但是應該是會計準則而不是一般公認會計原則。

林：所以還是按前幾號公報的用語較佳，所以改成『依其規定辦理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。』

第二段修正為：作業基金之會計處理準則，應以交易之經濟實質為優先考量，而非僅為財務遵循之責任。（本段改置於附則）

第三段：作業基金之會計處理，不同於政事型基金之會計處理，應以交易之經濟實質為優先考量，而非僅為財務遵循之責任。

黃 R：作業基金之會計處理，不同於政事型基金之會計處理，其實要看是哪一段而定。其實是應用的原則不一樣、衡量焦點不同，所以處理原則不一樣，科目也不同，所以應該改成『作業基金之會計處理準則，不同於政事型基金之會計處理準則』，這樣會比較適當。

江：這裡有需要去強調不同於政事型基金嗎？因為本來就是不同。

林：可是如果不提可能會造成別人的誤解，因為作業基金是較偏重於商業處理，

政事型基金是較偏於管理面的。

黃 S：因為第二段已經有說作業基金依本公報處理，所以這部分好像就不需要再去強調了，而且前幾號公報都是在說政事型基金，本公報開宗明義就是作業基金，所以本來就跟政事型基金不同。

黃 R：正是因為前幾號公報都是在談政事型基金，現在突然有一號公報是作業基金，所以應該要說明其與政事型基金不同。這地方也應該強調『作業基金屬業權型基金，不同於政事型基金之會計處理』，這樣會比較好。

江：我覺得這號公報就是在說作業基金，不應該在這部分去強調其與政事型基金不同，這個應該在觀念性公報中去作說明。不過我很贊同作業基金不是財務遵循目的，而是經濟實質這部分。

林：我覺得應該要強調其不同於政事型基金，因為對於熟悉政府會計的人可能會覺得理所當然，但是對於不熟悉的人來說，就可能產生疑惑，所以這樣寫可能會比較清楚。

呂：建議將作業基金不同於政事型基金這部分加在第二段後面，然後移至附則的部分，第三段的部分就可以不必再提。

林：可是一般在附則不會說這個，大多是說其適用於或是不適用於某些規定，不會去說同或不同。

黃 R：兩個基金都有考慮到經濟實質，只是衡量焦點的不同，作業基金是採經濟資源流量觀點，重點在損益或是餘絀。政事型是採財務資源流量觀點，只看收支夠不夠用。政事型基金雖然較重視財務遵循，但是其實也有考慮到經濟實質，但是如果這樣寫，可能會讓人誤以為政事型基金不重視經濟實質。

林：但是政事型基金是財務遵循目的，就不是全然的經濟實質了。那如果把這段刪掉呢？

江：我認為這段有其存在之必要，因為這段是在強調作業基金雖然是政府的一部份，但是還是應該要以經濟實質為優先考量，不同於政事型基金這句話就可以拿掉，就是因為它不同，所以才需要另外訂公報規範，如果相同就直接適用之前的公報就可以了。但是如果老師認為放這句話可以讓大家更瞭解，那我也沒有意見。

王：我比較贊成黃副座所說的，因為如果將這段話放上去，可能會造成別人誤以為政事型基金不重視經濟實質，但是既然是會計處理，一定都是以經濟實質為優先考量，所以我覺得應該把這句話拿掉。

莊：因為前幾號公報都是政事型基金，所以我覺得這句話跟前面幾號公報有呼應的動作，應該保留。

鄭：經濟實質對應到法律形式比較適合，還是對應到財務遵循比較適合？

林：我們公報中本來是用『法律形式』這個詞，但是因為怕大家誤解政事型基金就是強調法律形式，所以後來就改成財務遵循。政事型基金是強調政事執行的表達，作業基金比較沒有這個問題，所以這個『財務遵循』不一定是適合的名詞。

江：我覺得保留這段有助於未來突破現狀，如果沒有這個條文，可能很難說服審計部接受。

林：經濟實質與法律形式，跟作業基金與政事型基金應該是兩回事，所以還是先探討是否應該放上其與政事型基金不同。

江：我覺得這個條文還是有存在的必要性，相當於是未來改革的伏筆。作業基金還是有財務遵循，但是如果真實表達作業基金的實際情況，我會說還是經濟實質比較重要。

第三段修正為：作業基金之會計處理準則，應以交易之經濟實質為優先考量，而非僅為財務遵循之責任。

第四段：作業基金財務報告之目的，在於提供有用資訊，以供資源決策者對作業基金之資源作最佳配置，及評估政府對作業基金公開報導、施政績效及財務遵循之責任。

黃 R：第二句提到『及評估政府對作業基金公開報導、施政績效及財務遵循之責任』，基本上作業基金是一個獨立的個體，所以不需要評估政府對它的責任，應該是評估作業基金之責任。

前面公報都提到施政績效、財務遵循，但作業基金也算施政績效嗎？『施政』的定義是什麼？輔導會的 DM 算不算施政？大學教育算不算施政？所以施政比較像是政事型基金的用語，而作業基金通常都會用業務或是營運兩個字。

營業基金一定是用『營運』，因為基金都不是以『營業』為目的，作業基金以前是非營業之循環基金，是非以營利為目的基金，但是作業基金具投入與產出關係，如果不營利難道要坐以待斃嗎？所以應該是非以營業為目的，若是營業目的一定有統一發票，但是到作業基金消費一定都拿不到統一發票。

莊：既然後面名詞定義都是用『營運』兩個字，這邊應該也可以用『營運績效』來取代『施政績效』。

黃 R：作業基金涵蓋的範圍太廣，所以如果用績效兩個字可能不太適當。審計法用的是考核財務『效能』，英文翻過來應該是效率跟效果兩個字，效率指的是做事的快慢，效果指的是做事情的好壞，而效率加上效果就等於效能。績效指的是效率加效果還要再加上經濟，例如國防部買武器一定不會考量到經濟。政府施政都是達成目的不擇手段，但是作業基金包含的部分很廣，可能需要考慮經濟也可能不用，例如醫院購買醫療設備，不可能會去考慮它是不是可以賺錢。作業基金用『績效』並不會格格不入，但是政府一共有九十九個作業基金，性質都不一致，雖然表面編製附屬單位預算的基金有九十九個，但是之中還有很多分預算基金。

林：那如果公報這部分改為營運效能呢？

黃 R：如果是政事型基金用營運效能沒什麼問題，但是作業基金有的具備投入產出關係，是真的要衡量成本的，所以如果只用效能也不適當。之前的公報好像有不小心用『績效』這個詞，不如這裡還是用績效好了。

林：那如果用營運效能或績效呢？

莊：可是通常都會把效能跟績效混用，這部分可能要先詢問行政法的專家。

林：那暫時還是先訂為『營運效能或績效』。

王：第三句『以供資源決策者對作業基金之資源作最佳配置』，在觀念公報第二號第八段提到『政府公報之目的，以供報告使用者對政府資源作最佳配置』，這部分『以供資源決策者』是不是應該呼應觀念公報，改成『以供報告使用者』會比較適當。

林：這樣跟觀念公報一致，而且財務會計公報也是這樣規定。

王：而且作業基金之報告不只用內部使用者，也有外部使用者，所以應該不只有對作業基金之資源作最佳配置。

林：如果把這裡的『作業基金』四個字刪掉，改成『以供報告使用者對資源作最佳配置』，這樣就可以兼顧內部及外部使用者。

第四段修正為：作業基金財務報告之目的，在於提供有用資訊，以供報告使用者對資源作最佳配置，及評估作業基金公開報導、營運效能或績效及財務遵循之責任。

第五段：作業基金以經濟資源流量為衡量焦點，採用權責發生基礎為其會計基礎。

黃 R：採用權責發生基礎為其會計基礎的那個『其』不要，改成『採用權責發生基礎為會計基礎』。

林：針對這一段的其它部份，各位還有意見嗎？如果沒有的話，我們就進入到定義及說明，我先唸五個。

六、本公報用語定義及說明如下：

(一) 作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金。作業基金為提供財物或勞務並收取代價之基金，通常必須維持其基金本金或資本之完整性。

(二) 營運收入：基金從事設立主旨主要營運活動所產生之收入。

(三) 其它營運收入：與基金設立主旨無直接關聯，但與該基金有間接關聯且重複發生之收入。

(四) 營運費用：基金從事設立主旨主要營運活動所產生之費用。

(五) 其它營運費用：與基金設立主旨無直接關聯，但與該基金有間接關聯且重複發生之費用。」就唸到這邊吧，第一個是作業基金這樣寫妥當嗎？

黃 R：這段後面說到的地方：『係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金。作業基金為提供財物或勞務並收取代價之基金，通常必須維持其基金本金或資本之完整性。』不如直接說作業基金就是屬於留本基金。因為我們有一個名詞，在中央政府特種基金管理準則中裡面有談到，而且會計法中也有提到這個名詞，一樣維持基金本金之完整性就是留本基金。這段可以改成：『必需提供財物或勞務，通常必須維持其基金之完整性。』

林：「本金或資本」那幾個字不要，這段改成「維持其基金之完整性」？

黃 R：因為當初講到基金，一張報表會有兩個地方出現基金科目，原來是三個，我把它硬改掉一個。關於財會叫作「償債基金」，而作業基金的「償債基金」這個名詞我將它改成「償債準備金」。譬如原本在大學校務基金中，有一個償債基金，而在淨值底下又出現一個基金，在哪裡還有一個基金呢？就是在流動資產底下有個「長期投資基金」。一張報表中有三個地方都叫作基金，到底是哪一個基金啊？後來我才將償債基金的「基金」改成準備金。原來講到大學校務基金、醫療基金的「基金」，不會想到是淨值底下的那個基金，但在這裡我們所討論的就是淨值底下的基金。在這裡提到的「本金」會牽涉到什麼？是不是指剛剛創立時候的創立基金？還是說這段後面改成：「並收取代價之基金，屬於留本基金」，因為在會計法中有「留本基金」這一名詞在。

我們當初講到說「作業基金要維持基金之完整性」，它的意思就是說作業基金不能虧掉，留本基金也是這個意思。當初我們講到作業基金屬於留本基金的時候，定義留本基金為：保持基金之完整性並運用孳息，但這一段現在已經看不到了，如果有興趣可以找比較早期的「中央政府特種基金管理準則」，前幾版應該有。這段後面改成：「通常需保持基金之完整性，並收取代價之留本基金」這樣就好了。

江：我是覺得這一段不一定意擺在定義裡頭，如果這段是說明基金特性的話，是不是應該擺在前言裡面？

林：就是將第五段改成第二段？或者放在第一段後面，等於一開始就提到。譬如放在第一段後面：「在於建立作業基金之會計處理準則，作業基金係指...」？那我們就先把第五段移到前面，移到前言裡面。

黃 S：對不起我想請問一下，關於「維持基金本金之完整性」。因為我們以後的財務報表，有關淨資產這一塊，它是區分為限制用圖之淨資產、投資於資本資產之淨資產、未限制用途之淨資產這三塊。變成說過去我們用的「基金」、「公積」這些科目都沒有了，那我們在這邊定義說「要維持基金本金之完整性」，因為基金這名詞已經變成一種虛無縹緲的東西，那適不適合在這邊這樣定義？

黃 R：就正如我剛剛所講的「留本基金」，其實放在這邊定義沒關係。

林：我們就直接講「作業基金屬於留本基金」這樣？

黃 S：但屬於留本基金有一個問題，因為有些作業基金每年都是虧損，如果是虧損的話，那要怎麼去維持它的本呢？

黃 R：一般我們作業基金的本質就是留本不能虧損。若某個作業基金連年虧損，活不了的話就必須進行裁撤，或回歸公務機關。譬如林木發展基金，當時很風光，但由於現在規定不能砍樹木，所以林木發展基金就活不下去了，之後裁撤回到公務機關。哪一天如果省立醫院真的活不下去，應該要回歸公務，沒有說永遠是基金。

莊：作業基金短絀可以用公積去彌補，若公積不夠再用基金去彌補。若連年虧損

到最後基金就變成零了，那黃主任覺得這還叫作作業基金嗎？

黃 R：所謂作業基金的本質乃付出仍可收回，非用於營業者。假設就是說原本我們基金原本都在公務，好比小孩長大後就要到外面自立更生，於是作業基金便分出來了。但常常有人會問：「小孩長大後該不該跟父母住？」我會說：「假如自己出去比跟父母住還快樂，那就出去；如果覺得不跟父母去出去很奇怪，那就和父母住」。我們基金本質就是這樣，我就常常去跟國防部講，假如因政策改變而讓隸屬於國防部底下的一些基金活不下去，那就回歸公務。公務的特質就是這樣，它不衡量損益，有些作業基金也不會衡量損益，像醫院以及學校其本質就是公務機關，因為付出並不可收回。

王：像我們中小企業基金，增撥基金 92 億為其本金，但我們累積虧損已經有 15 至 16 億，若拿此增撥基金（本金）來彌補虧損，那不就動搖到本金了？

黃 R：留本基金指付出仍可收回，會造成虧損的原因是付出無法收回，就不符合作業基金的定義。如果是僅一年剛好虧損那不算，假如永遠都是虧，就不具備作業基金之屬性了。

王：現在碰到的問題是，因為我們的銷貨收入很有限，譬如一些貸款的收入，這種算是投資，但這種投資績效卻不是這麼容易創造出來，我們這個基金的確不太符合預算法所謂『經付出仍可收回』。如果在公報中寫『留本基金』的話，似乎我們中小企業基金已經不符合作業基金的特質。

黃 R：我們現在來檢討我們的基金，有些根本就沒有資格從公務機關劃開來成為作業基金。公務基金是公款公用，作業基金是專款專用，當初說的作業基金為留本，公務基金為動本。

莊：我擔心公報這樣寫下去後，假如有作業基金已不符合公報定義，那應該怎麼辦？

黃 R：那就應該要回歸公務，前面有說過，經濟實質應優先考慮。

林：當初基金設立的時候，有些基金本來就不應歸類入作業基金裡面，這應該不是訂公報需要擔心的問題。

莊：所以就是我們把這份公報訂出來之後，在實務上一定會有剛剛所提的問題。

黃 R：我們訂公報是要考慮中立性的，而不是先考慮經濟後果。

林：我是覺得不要用『必須』，因為這樣具有強制性，可以改成通常『應』維持基金之完整性，因為用『應』的話也可以『不應』，但用『必須』的話就沒辦法了。

鄭：但用『應』感覺還是具有強制性，不如用『宜』可能比較好。

林：因為作業基金本質上就是要維持基金之完整性，但實務上做不到。但這邊也有一個問題，作業基金之定義並不是我們來給它定義，應該之前政府就有定義作業基金是什麼，假如因為我們這份公報而改變原來作業基金之特質，這樣似有不妥。但假如我們暫且先行定義，要用『應』還是用『宜』會比較好呢？

R 黃：但作業基金本來就必須是留本基金，我們應該要維持訂公報之中立性，因

為有些基金本來就不是作業基金。還是說先訂這樣吧：『作業基金為提供財物或勞務並收取代價之留本基金』。但作業基金只寫到財物和勞務似有不足，像大學就是勞務，醫療也算是勞務。我本來想要套用政府採購法，該法講到政府買的東西分成三個：（一）財物，（二）工程，（三）勞務，我們 73 個作業基金，有沒有哪一個是提供工程的？

王：營建作業基金，譬如淡水新市鎮。

黃 R：所以應該再加進一個『工程』。

林：既然政府採購已經提到，那我們就把『工程』加進去吧。

黃 S：那有作業基金提供財物嗎？

莊：譬如國軍生產作業基金，專門生產槍砲彈藥，或者是農場生產牛羊、奶粉等。

林：接下來我們進行營運收入。

黃 R：這裡有法律的專有名詞，『基金從事...』我們這邊用『設立』，還是說要用『設置』？是設機關置人事，還是置機關設人事？這是行政法的用詞，我不知道這兩者怎麼區分，所以早期我在寫文章的時候，乾脆寫設『置』，因為早期很多機關都寫設『置』，很多決算、預算書也都寫設置，所以這邊就改成『設置』吧。接下來為什麼要叫做『主旨』呢？應改成『宗旨』比較好。

林：對，應該是『宗旨』。那我把修改過後的這段再念一遍：『營運收入：基金從事設置宗旨主要營運活動所產生之收入』。

黃 R：我們公報要用『收入』還是說用『收益』？

林：我們在這份公報中是用毛額的觀念。

黃 R：那就用收入吧。

林：那定義二這樣可以嗎？那接著進行定義三。

黃 R：其它營運收入：與基金設置宗旨無直接關聯，但與該基金有間接關聯且重複發生之收入，要不要改『重複』那邊？

林：重複發生並非僅表示非一次而已，而且不一定要連續發生，它不需要每一年都有，但就是會再度發生。還是說各位針對這邊有沒有比較好的用語？

黃 R：很多東西都有第一次，沒有第一次哪來的經驗，但只有第一次就不算是重複。

江：好像不太需要去強調『重複發生』，因為這邊只是想要和營運收入作一個區隔而已。

林：就是指講到『間接』就好了，就是改成『與該基金有間接關聯之收入』。

黃 R：再來第四個和第五個，我們作業基金這一塊，我當初的設計就是有作業收入、再下來作業成本，因為我當初是考慮到凡銷貨就是會有一個成本。所以我們這邊的『營運費用』，要不要寫成『營運成本與費用』，所以在這邊就變成兩個？

林：好，改成營運成本與費用。

黃 R：所以這段就是：『營運成本與費用：基金從事設立主旨主要營運活動所產生之成本與費用』，接下來就是其他營運費用，就和剛剛改的一樣，只留『間

接關聯』就好。此外，財會現在已經改成其他營運『費損』，不知這邊要不要跟著修改？

林：那我們就配合財會，改成『費損』。到這邊大家還有沒有問題？接下來我們就看定義六：『非營運收入及費用：與基金設置宗旨無直接且間接之關係之收入及費用』不要前面那一個『之』，且那個『費用』也改成『費損』嘍？標題改成『非營運收入及費損』，後面也不要費用而改成費損。各位還有什麼要補充的？

莊：在財務報表中，非營運收入及費用是寫在一起嗎？

黃 R：我記得是分開寫。

林：既然擺在一起會引起誤解，那就把兩個拆開寫吧。

黃 R：如果將這個改成『營運外』而不是用『非營運』，如何呢？

林：其實營運外是比較好，我們商業都是講營業外，這邊這樣寫的原因是國外都是寫非營業。既然我國商業上都用營業外，那針對作業基金，我們就改成營運外吧。

第六段第一～五項改為：

(一) 作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金。作業基金為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。(參考我國公報第一號)

(二) 營運收入：基金從事設置宗旨主要營運活動所產生之收入。(參考美國 GASB 第 34 號公報 102 段)

(三) 其它營運收入：與基金設置宗旨無直接關聯，但與該基金有間接關聯之收入。

(四) 營運成本與費用：基金從事設置宗旨主要營運活動所產生之成本與費用。(參考美國 GASB 第 34 號公報 102 段)

(五) 其它營運費損：與基金設置宗旨無直接關聯，但與該基金有間接關聯之費損。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第二次會議紀錄

一、開會時間：民國 96 年 5 月 9 日星期三，上午九點三十分

二、開會地點：行政院主計處四樓會議室

三、與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、鄭淑芳（鄭）、王美璟（王）、莊淑芬（莊）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙、張亮勳、周依潔，共 10 人

四、開會記錄：

林：將上週修正後的部分重述一次。

鄭：上次開會將非營運收入改為營運外收入，但第五號公報中明確寫著該項目為非營運收入，請問應該按上次討論的結果，將這個項目叫做『營運外收入』，或是配合第五號公報稱之為『非營運收入』？

林：既然第五號公報都這樣訂，那就應該一致。

（六）營運外收入：與基金設置宗旨無直接且間接之關係之收入。

（七）營運外費損：與基金設立主旨無直接且間接關係之費損。

呂：還有新修訂的第七項『營運外費損』的定義中設立主旨應該改為設置宗旨。

林：第六項『營運外收入』之定義中，無直接且間接『之』關係之收入，第一個之應該刪掉。還有第七項定義中無直接且間接之關係之『費損』，應該改為費用及損失較好。

王：還有第三段與第五段是寫關聯，但是第六但寫的是關係，是不是應該統合一一下？

林：那大家可以討論一下應該用關聯或關係，何者較佳？

黃 R：應該看一下財務會計公報都是關聯或是關係，再參照財會公報。至於應該用營運外收入或是非營運收入，我覺得應該是營運外收入較佳。

林：但是怕在委員會的時候會因為前後不一致而遭到反對。

黃 R：像在財會公報中，有引號的就是會計科目，沒有引號的就是純粹敘述，且第五號講的不是名詞定義而是敘述，所以在這邊用營運外收入比較容易被理解。

第六段第六～七項改為：

（六）營運外收入：與基金設置宗旨無直接且間接關係之收入。

（七）營運外費損：與基金設置宗旨無直接且間接關係之費用及損失。

黃 S：上次在第五段第一項中提到作業基金為提供工程、財務或勞務並收取代價之基金，但是前幾號公報都只有提到財務或勞務，這裡的定義會不會與前幾號不符？

黃 R：這是因為前幾號公報都偏重於規範政事型基金，所以沒有提到工程，但是作業基金中淡海新市鎮就是一種提供工程，所以應該加入規範。

林：因為本公報是針對作業基金訂定的，所以將工程加入規範是合理的。

接著由我先唸一下第八項及第九項。

(八) 淨資產其他項目變動數：係指除本期損益外，其他影響淨資產變動之項目。包含國庫撥款、解繳國庫、金融商品未實現餘絀、累積換算調整數及未實現重估增值等淨值之調整項目等。

黃 R：第八項『淨資產其他項目』，是將以前的淨值改稱為淨資產，也是相當於公司會計中的業主權益，業主權益分成四大塊：股本、公積、保留盈餘與其他項目，那這邊的其他項目變動是指的是第四部份『其他項目』嗎？

林：應該是相當於第四部份。

黃 R：如果是這樣，那國庫撥款包含撥充公積與彌補虧損，撥充公積應該相當於股本部份，而彌補虧損應該相當於保留盈餘部分，都不是其他項目。而解繳國庫類似於發放股利，屬於保留盈餘部分。另外，作業基金應稱為餘絀而非損益。

黃 S：副座因為習慣舊的作法且對新公報不太熟悉，所以思考方式會以現行制度去想，基本上這個模式沒有錯。

林：其實這個淨資產其他變動數並不只有第四部份，而是包括第一部份到第四部份，只要是本期損益以外影響淨資產的部份都是。

鄭：從第五號公報看來，收入、費用及基金淨資產變動表中並沒有一個項目叫做本期餘絀，是不是應該在表中再多加入這個項目？還是就依第五號公報規定，直接列本期淨資產變動數？

黃 S：如果現金流量表採間接法編製的話，這樣的格式變更將會影響未來現金流量表的編製。

林：那大家認為要加上去嗎？因為第五號公報並沒有列出本期餘絀，我們可以在這號公報加上本期餘絀嗎？

黃 S：因為第五號公報是採敘述性的方式規定，所以應該是可以加上去。

黃 R：未來作業基金、營業基金與政事型基金一起編製整體報表，各基金都需要轉換為整體報表的基礎與格式，但是本公報規範的是作業基金而不是整體報表，所以有必要先將整體報表的格式拿來套用嗎？例如前幾年國外委託經濟部研究非營利機構淨資產限制的問題，但是淨資產受限制是政事型基金的特性，而作業基金沒有該特性，應該至整體報表時再歸類。

黃 S：如果一開始不先按整體報表的方式去編製，淨資產不做分類，會造成未來編製整體報表時有合併的困難，因為不知道淨資產應該分報哪一類，如果一開始就按整體的規範之後就不需再轉換。

黃 R：這樣會造成作業基金與營業基金應採取與一般公認會計準則相同之規範，但是報表的編製卻又明顯與財會準則不同。

黃 S：將來只有作業基金是以 100% 編入整體報表，而營業基金是按持股比例併入整體報表，這是因為營業基金相當於公司組織。

黃 R：作業基金所採用之準則跟財務會計較為相似，但是如果將淨資產分為限制或非限制會與財務會計之規範不一致，未來編製整體是以大吃小的概念，

政府整體吃掉作業基金，所以作業基金應該先把樣子長好等它來吃嗎？這樣不是會與政事型基金類似？

林：淨資產其他項目變動數包含的內容，其實部分涵蓋以前淨值的四大分類，這是因為現在沒有相當於股東權益變動表之報表，而股東權益變動表加上損益表就相當於現在的收入、費用及基金淨資產變動表。

黃 R：在第五號公報中，淨資產其他項目變動的原文應該是『其他影響基金淨資產之項目』

林：黃科長所說的部份，在上禮拜給大家的報告中有新舊制度轉換的示意圖。

鄭：特殊及非常項目應該放在其他影響基金淨資產之項目之前，而且國庫撥款在上次的討論結果中，應該屬於收入的一部份。

莊：國庫撥款應該分成兩種，第一種是撥補收入、一種是撥充基金，如果是撥充基金應該做為基金，所以會影響淨資產的變動。

林：那莊主任說的第一個撥補收入，需要提供相對的服務嗎？

莊：舉個例子來說，我們基金中退休金的部分，公務人員支領退休金分為兩種，一種是公務人員領取月退休金，但是後來銓敘部的規定又改了，改成政府可以視你的情況酌予補助，這部分應該列在收入中。台北榮總建造醫療科技大樓，這大樓是醫療基金自己負擔一半，政府負擔一半，而政府是以撥衝基金的方式為之，所以在這兩種情況下科目是不一樣的。

林：這樣當作收入處理的是經常門的，當作基金的相當於是資本門的。

呂：那這樣我們校務基金有關建教合作就會做為收入，而撥充基金的部分就作為淨值其他項目。

鄭：因為我國第五號公報就是依美國第 34 號公報去制訂，所以我們現在的思維可能不能再依照之前的規範去想，因為如果以現在的情況去想，增撥基金應該作為淨值其他項目沒有錯，但是如果按美國 GASB 第 34 及 35 號公報來說，他們對國庫撥補這部分分為經常門與資本門，但無論是經常門或是資本門都是列在營運外的收入。

林：那照你這樣講，我們這部分國庫撥款都應該列在營運外收入。

黃 R：但是我們訂定這號公報，也應該參照預算法第 86 條，以預算法來看國庫增撥基金、國庫收回基金、基金賺錢解繳國庫或彌補短絀，現在很多往來都透過收支表，這是因為早期國立醫院擔負很多培養人才或是研究發展的支出，所以很多基金都是因為研發才會虧，不能以其損益跟私立醫院比。所以當政府添補台大醫院一筆錢，這筆錢本來應該進餘絀撥補表，但是為了使收入支出配合，所以才進到損益表。本來也應該在營業外收入，因為榮總認為研究支出事業內，但如果政府撥補作為業外就沒辦法配合。所以現在投資固定資產的就作為增撥基金。第二種，作為教學補助的，因為既然叫做國立大學就是會虧，無法自己自足，用在學生身上的每一年都會發生，所以就作為補助收入，第三種，突然教育部有多餘的錢就拿來補助大學，所以做為其他補助收入。所以如果回歸預算法，主管機關與作業基金

間的行為，除了一些對價的交易外，通通沒有收支表的關係。但是這幾年來也慢慢改變了。

如果現在在公報中訂清楚，國庫的撥款全部到收支表，這樣雖然與現行預算法不符，但也是一個很大的突破。

***預算法第八十六條：附屬單位預算應編入總預算者，在營業基金為盈餘之應解庫額及虧損之由庫撥補額與資本由庫增撥或收回額；在其他特種基金，為由庫撥補額或應繳庫額。**

各附屬單位預算機關辦理以前年度依法定程序所提列之公積轉帳增資時，以立法院通過之當年度各該附屬單位預算所列數額為準，不受前項應編入總預算之限制。

莊：其實我們應該去探究美國地 34 與 35 號公報將國庫撥款做為收入的原因，看看我國適用這號公報是否適合，再去考慮是否要去挑戰預算法。

王：過去立法院預算中心在爭議這部分應該放在收入或是基金時，他們會參考預算法，所以這個程序會影響行政機關編制預算。而且立法院所參考的預算法，是經過立法院三讀通過的法律，位階應高於公報，所以如果公報要這樣訂，可能要先去修預算法，如果不修預算法可能會造成各作業基金在立法院審預算時受到責難。

黃 S：國外的公報是依國外的情況訂定的，所以如果我國要適用時，也應該針對我國的國情去做修改。但如果我國採用美國的規定並不會造成困擾時，應該就可以參照美國的作法。

鄭：預算法第 86 條並未提到基金，如果提到由庫撥補，那補助難道不是一種撥補嗎？所以應該跳脫資本門就是增撥基金的這種觀念。如果能夠在撥補收入中明確寫出屬於資本門及屬於經常門的部分，就可以呼應預算法中所提到的部分。立法院其實比較在意的是在總預算及附屬單位預算中，經常門及資本門的預算是否有流通情形，但如果能在撥補收入中明確指出經常門與資本門，將可降低被杯葛的機會。

黃 R：主計處在研擬這號公報時，主計長就說如果我們的法不合時宜，其實是可以修法的，如果完全都要在法律的框框下，公報的規範就會受限制、沒有空間。

林：所以就暫時把國庫撥款的部分拿掉。

黃 R：如果國庫撥款完全要移到收支表可能會有問題，因為預算法第 86 條講得很清楚，附屬單位預算編制總預算，在營業基金分為盈餘應解庫額（撥付股息紅利）、虧損由庫撥補、資本由庫增撥（國庫增資）或收回。其他特別收入基金分為由庫撥補、及應解庫額，如果撥款的本質是要壯大基金而不是彌補虧損，就應該列入淨資產中。

呂：學校的實際狀況，如果要把國庫撥款區分為多少是壯大基金、多少是用在設備，其實都是政府對基金投資的部分，所以我還是比較贊成鄭主任所說的，在收支表下撥補收入下再去區分經常門與資本門。至於國庫投資在基金上

的部分，我想應該是投資在大型營建上會比較像。

林：這樣我想政府撥增基金及彌補虧損的部分還是要分開，投資股本的部分不能做為收入，應該用什麼名詞？

黃 R：增撥基金吧。相當於增加股本的那部分叫增撥基金，彌補短絀的部分如果本質每年都要補（例如學雜費），應該放在收支表，但是如果是累積很多年的虧損一次填補，就是應該放在淨資產。要不然就回歸財會第 29 號公報，讓收入與支出配合，這樣我可以接受。

林：這樣撥充基金部分就不能當作遞延了。

莊：如果我們建造醫療大樓，國庫負擔一半、自己負擔一半，如果在國庫撥款的時候當年列收入，這樣蓋五年我們都任列收入，但是之後使用的五十年都有巨額的費用。所以後來編預算的時候就以增撥基金的方式去做，這樣就可以避開這個問題，而且也可以在財務報表中表達清楚。

林：但是如果當初用遞延收入的方式就不會有這個問題了。

裝：那是因為當初還沒有 29 號公報。所以如果將其視為收入的話，財務報表反而會被扭曲。

黃 R：如果國庫撥款做為收入，那相對而言解繳國庫也應該做為費用，這樣到時候基金都會氣到跳腳。

林：副座所提的這個問題也應該考量一下。

莊：我們醫療基金算是服務型基金，其幾年營運較好時都需要繳庫，不會進營運表，但是如果依照公報來做，賺三億要繳五億，反而會短絀兩億。

王：現在我們基金都是事先提撥公積，再藉由基金解繳國庫，如果按公報來做，就必須認列為費用，但是解繳國庫的部分其實是以前年度的盈餘，今年度可能沒有盈餘，所以如果按照這樣來做可能會有問題。

黃 R：我很同意王主任說的，就拿國營事業來說，過去國營事業也是依累積餘絀的數額來決定繳庫數，但是有的基金已經賺取之部分可能並非現金，所以帳上的現金很少，難道要基金去借錢來繳庫嗎？拿公司來說，公司也可以發放股票股利阿，哪有人規定公司一定要發現金股利？但是問題又說回來，如果國庫撥款做為收入，解繳國庫不做為費用，可能會被質疑處理不一致。

林：不過有價證券公報處理其實也有不一致的地方，有些放在損益、有些放在股東權益。如果這樣，解繳國庫還是不要放在損益表，但國庫撥款的部分呢？

黃 R：我是覺得協助、補助、獎助應該放在收支表，但是撥款呢？

林：在美國補助是收入，撥款也是收入。撥款（appropriation）既是撥一筆款項讓你去使用，補助款（grant）就是相對必須提供一些服務的給付款項。所以政大那些補助學雜費收入的部分應該是補助，應該做一些相對的事情。

呂：補助學雜費收入應該屬於公報中第十九個『政府撥補收入』，而老師剛剛所說的應該是屬於第二十個『補助收入』，例如建教合作、推廣教育也是真的有提供相對服務的，這些如果要將其歸類在補助會有相當大的問題。因為

現在建教合作、推廣教育都是屬於五項...的其中一項，所以如果按公報的分類就必須把他歸類到 A 版去，也就無法排除預算法及相關法規的適用。

黃 R：我建議將增撥基金及彌補短絀放在淨資產變動，其他國庫撥款及解繳國庫項目就放在收支表。

林：叫做增撥『基金』會不會有問題？因為是指淨值底下的基金，但是未來並沒有基金這個科目。

黃 R：回頭在想，我們真的有必要把科目都寫出來嗎？萬一以後用的科目不是這些又該怎麼辦？所以我認為這應該之後再討論。

林：我們公報上的這些科目都是以現在的分類，彙整成未來該項目裡面應包含的內容。

黃 R：基金解繳國庫分為基金由庫收回與賸餘解繳國庫，基金由庫收回就是當基金裁撤掉後將本金繳回國庫，而賸餘解繳國庫是基金有賸餘時將賸餘部分繳回國庫，相當於分配股息紅利。

林：但其實無論是哪一類都應該放在其他影響基金淨資產之項目吧。

第六段第八～九項改為：

(十) 其他影響基金淨資產之項目：係指除本期餘絀外，其他影響淨資產變動之項目。包含國庫撥款、解繳國庫、金融商品未實現餘絀、累積換算調整數及未實現重估增值等淨值之調整項目等。

(粗體字部分考慮移除)

林：其實後面的第十九到二十一項是屬於收入、費用與基金淨資產變動表，應該提到前面來討論，所以我們先來討論第十九至二十一項。

(十九) 政府撥補收入 (appropriation)：經立法院預算審查後，作業基金收到來自於政事型基金移轉現金或其它資產之收入，而作業基金無需提供相對服務。

(二十) 補助收入 (grant)：作業基金收到來自於政事型基金或政府外部個體移轉現金或其它資產之收入，而作業基金必需提供相對服務。

(二十一) 捐贈收入 (donation)：政府外部個體無條件移轉現金或其他資產予作業基金或為其清償負債之收入，其行為出於自願且無對價。

林：這個名詞是我自己認為是這個意思，不知道實務上是不是也是這個名詞，大家可以討論一下。

莊：這邊提到『經立法院預算審查後』，但是像今年的預算到現在還沒通過，所以如果加上這句可能會造成困擾，因為只要是屬於一般預算，即使預算還沒過也是會先撥款，如果是新興型計畫預算就不會先撥款。

林：那後面寫作業基金不需提供相對服務，這樣對嗎？因為我們是參照美國的公報翻譯過來的。

鄭：我認為不應該以有無提供相對服務來作為判斷其為撥補收入或是補助收入的標準，應該回歸到第三號公報，分為對價收入及無對價收入，如果提供服務就屬於對價收入。我建議用撥款的目的來區分，如果是屬於一般性的目的就屬於撥補收入，如果是計畫性的目的就屬於補助收入。

總和來說，政府撥補收入是指一般性沒有指定用途且統籌運用的撥款，屬於無對價收入。政府補助收入則是計畫型、需經過申請並提出計畫的撥款，屬於對價收入。

黃 R：教育部對大學的補助款、公務機關的工作計畫補助款，第一種是要增撥基金的，也就是大學校務基金，分為增蓋校舍及補助學雜費收入（教學補助），現在編預算看到的名詞不是收入，一般都是編在資本門。應該定義清楚，要不然人家會問撥補收入跟補助收入有什麼差別。應解庫額應放在盈虧撥補表及現金流量表，這樣就會很清楚。

林：這樣還是沒有解決定義的問題。

黃 R：所有政府公務機關給附屬單位基金的錢，都是要通過預算，只是預算的工作計畫不同而已。

呂：我想請教一下鄭主任，有沒有可能政府撥給校務基金的款項當作補助收入，在補助收入項下再去區分經常門與資本門，而撥充基金的部分放在淨資產中的增撥基金科目？

黃 R：當基金還是公務機關的時候，政府給基金的教學補助基金不能亂用，要使用在指定用途上，當基金獨立的時候，政府撥款給他用途可以自己決定，所以如果教育部校務基金的撥款是增撥基金，就不需要去管他的用途，更不用去區分經常門與資本門，但是現在好像還沒有突破，還是限定他的用途（增撥基金只能購買固定資產）。補助好像也沒有相對服務。

呂：其實校務基金還是對補助有相對服務，像教學補助還是要提供教學，這也是相對服務。

莊：政大可能認為政府給的補助可能有設定用途也可能沒有，但是政府的補助對我們來說都是有設定用途的，要提出工作計畫才行，所以要區分成有沒有提供相對服務我覺得不太妥，因為每個基金解釋的方式不同。例如我們榮總購置病床時一定要先提出計畫，但是我們可能就認為這個計畫書就是一種相對服務，但政大可能就認為不是，所以我覺得在這裡討論這個沒有意義。

林：這樣可能是最簡單的作法，不知道實務尚可不可行，如果各自做解釋不如合在一起規定較好。

呂：合在一起規範是最簡便，但是我們在實行上可能會有困擾。依照基金設置條例，分 A 版、B 版、C 版時會有問題。如果將學校自籌經費與政府補助合在一起規定，可能會更大的問題。

林：學校自籌經費跟政府補助本來就不能混在一起規範，應該各自處理。

黃 R：政府對於補助、協助與捐助都有不同的定義，補助是指政府間上對下或是

平行間的撥款，協助是指政府間下對上，而捐助是指民間的。

林：那如果將撥補收入與補助收入合在一起，稱之為輔助收入，這樣可行嗎？

黃 R：但是就像剛剛所說的，有些放在收入費用、有些放在淨資產，合在一起可能會有問題。

林：我們現在講的這部分都是進收支表的。

鄭：美國第 34 號公報之所以把撥補收入與補助收入區分開來，是因為這兩者在財務報表上的表達是不一樣的，如果是指定用途或是履行合約的，是放在營運收入，如果屬於法定撥補的部分是擺在非營運的部份。所以我們應該先決定要放業內或業外，如果都是放在業內或都是放在業內，那就沒有區分的必要。

林：政大好像都是放在業內。

呂：不一定，向建教合作的就不是業內，因為那是各單位去競標出來的

林：但教育也是政大成立的功能之一阿，所以都算是業內。

呂：所以補助收入不應該將政府跟民間的放在一起。

林：當初把它們在一起，是因為對作業基金來說，無論來自政府或是民間的補助都是要提供服務，目的一樣，所以不需依來源去做區分。所以大家如果對這部分有問題，其實是可以利用明細表再去做區分。

鄭：第三號公報將收入分成對價跟無對價，有提供服務就是屬於對價，那邊的對價其實是從這邊的撥補及補助收入來的，輔助及協助收入其實是屬於無對價的，所以如果在這邊以是否提供服務作為撥補收入與補助收入的區分標準，可能會造成混淆。

林：所以這邊就是兩難，如果要跟國外比較，就應該用公報上的方式，但是如果配合第三號公報，就應該用第三號公報的方式。

黃 R：這號公報草案的補助收入其實是委託收入的定義，應該區分清楚。

林：那需要再增加一個委託收入？

黃 R：我們剛剛說增撥基金的部分不要進收支表，其實補助、協助、捐助的定義都很清楚了。

林：那就是將撥補收入拿掉，合稱為政府補助收入，其中政府補助收入不包含政府外部個體移轉，也將提供相對勞務的部分消除。

黃 R：政府間叫作補數，民間叫受贈。

黃 S：現在這邊做定義，但是其實這跟後面也都有關連，所以定義起來不夠周延。對於其他收入的部分也都沒提到，所以現在去定義這些收入的類型，會不會有掛一漏萬的情形產生？

黃 R：因為後面有用到的前面才需要解釋，沒用到的就不需要解釋了。

林：當初是因為作業基金有其特殊的部分，所以將其與業權型基金不同的地方特別提出來討論。

第六段第十九～二十一項改為：

(八) 政府補助收入：作業基金收到來自於政事型基金移轉現金或其它資產

之收入。(尚未決議)

(九) 捐贈收入 (donation)：政府外部個體無條件移轉現金或其他資產予作業基金或為其清償負債之收入，其行為出於自願且無對價。(參考美國 FASB 第 116 號公報) (尚未決議)

林：要不然還是等到進條文後再回來看定義？

黃 R：還是看一下好了。

林：那先回到第九個定義。

(九) 特殊及非常項目：係指性質特殊且非經常發生之重大項目，諸如重大災害損失（如：地震、風災等）。(參考美國 GASB 第 34 號公報 55 段)

黃 S：在我們的財會公報提到的是非常項目，但這邊提到特殊，雖然國外有這些特殊項目，但是可能會讓人疑惑什麼叫特殊。

林：國外有特殊及非常項目，但是國內沒有，國外的非常項目是在說性質特殊、不常發生，但是如果只有一個項目符合就是特殊項目。

黃 R：台灣如果只符合一個項目就會放在營業外，不會當作非常項目。

林：那是因為台灣沒有特殊項目。但是把他放在營業外收入也不對，例如出售資產損益，是因為過去折舊少提列才会有損失，所以應該是業內收入。這裡其實可以把特殊拿掉，因為根據定義其實是非常項目。但是另一個考量是國際會計準則已經沒有非常項目了。

黃 S：現在普通基金會會計也偏向將特殊兩個字拿掉，因為也怕人家問非常跟特殊有什麼不一樣。但是現在還是有非常項目。

林：那實務上還有用到這個項目嗎？例如九二一事非常項目嗎？

黃 R：以會計法來解釋，特別預算跟非常事件的範圍不同，非常事件比特別預算的範圍大。兩位蔣總統的國葬是非常事件，但會計上未處理，國葬不編特別預算，是因為國葬是預期外的。非常事件是範圍特別、預算大，規範的項目很多、數年不定期、性質很特殊。

林：還是說先將特殊拿掉，在看普通基金會會計怎麼做。

第六段第九項改為：

(十一) 非常項目：係指性質特殊且非經常發生之重大項目，諸如重大災害損失（如：地震、風災等）。

林：我們接著討論以下幾項。

(十) 營運活動之現金流量：係指來自符合基金主要設立目的之活動或經常發生之現金流入及流出。譬如來自顧客之現金、支付供應商之現金、及支付員工之薪資等。

(十一) 非資本融資活動之現金流量：係指來自於向他人借款或償還，而與資本資產之取得及出售非資本資產無關之現金流入及流出。譬

如支付貸款與相關利息之現金流出等。

(十二) 資本及相關融資活動之現金流量：係指用於資本資產之取得、興建或改良，以及來自出售資本資產之現金流量，或是專為以上行為而向他人借款及其償還之現金流入及流出。譬如購買固定資產支付現金等。

(十三) 投資活動之現金流量：係指買入或出售證券投資、借款予他人及收回借款與利息收入，以及取得投資盈餘等活動之現金流入及流出。譬如投資民間產業支付現金或收到現金股利等。

林：第五號公報有提出這幾個名詞，但是並沒有定義，所以我們根據美國第9號公報去做定義。這跟傳統財會的現金流量表不同，大家可以參考一下定義。他將過去的三項分成四項，但是對於內容也都重新歸類。

黃 R：這樣的歸類可能會有些問題，例如開發基金是以從事投資為其主要目的，但是按照這樣的定義可能會有錯誤，將其營運活動歸類為投資活動。還有一些基金可能是以貸款為其主要活動，但是這樣的定義可能會使營運活動誤歸類為非資本融資活動。

林：這樣把舉例拿掉應該就可以了。

黃 R：財會的定義就很好，透過收支表的就是營運活動，除營運活動會使資產發生增減的是投資活動，融資活動則是除營業活動外，與負債及股東權益相關的變動。如果作業基金都是具投入產出關係，這草案的定義可能就可以用，但是其實不是。

林：第十段應該沒有問題。可能把經常發生拿掉比較好。

黃 R：作業基金要從事的項目一定是管理辦法規定的那幾個項目，要不然不能去做。

林：那按照副座這樣說，『經常發生』要繼續放著。

黃 R：應該要看財會公報怎麼定義來決定。回歸財會的定義就沒有問題了，可以參照財會公報再來修。

林：營業活動的定義規定在財會公報第十七號的『會計準則』部分，可以參考。至於非資本融資活動之現金流量，大家有什麼問題嗎？

其實第十項營業活動不全然是財會公報中的營運活動，例如第十三項中的利息收入，在財會公報中是屬於營業活動之現金流量，但是在這號公報中是屬於投資活動。

黃 R：作業基金如果都是投入產出性質就沒有問題，但是公報這樣訂定對那些以投資為主要活動的就會有問題。

黃 S：可以用排除的方式來做，如非列入營運活動之買入或出售證券，這樣以投資為目的的基金，就可以將投資項目列在營業活動，避免困擾。

黃 R：跟資產變動有關的不是營運活動就是投資活動，跟負債變動有關的不是營運活動就是融資活動，所以現在財會的利息收入是營運活動。第十三項應

該是『貸款』而非借款，因為是貸款給他人。

林：第十項中『或經常發生』還是先留著好了，然後第十三項投資活動之現金流量係指非列入營運活動之買入或出售證券投資、貸款予他人或收回貸款利息收入，以及取得投資盈餘等活動之現金流入及流出。後面『譬如』就都刪掉。

黃 R：其實財會都會用例如不會用譬如。

林：接下來是十一『非資本融資活動現金流量』及十二『資本及相關融資活動之現金流量』。

黃 S：對於營建基金來說，建造是他們的營業活動而不是資本及相關融資活動，所以這邊的定義也有所不妥。

林：那還是改成『係指非列入營運活動之...』。

黃 R：這裡第十一跟十二的沒有相配合，一個是非資本融資活動、一個是資本及『相關』融資活動，這樣子範圍大小沒有一致。

林：但是這些名詞是第五號公報規範的。

黃 R：既然公報這樣寫就按照他的規範。

鄭：第十二項中『或專為以上行為而向他人借款』，這裡的以上行為包括資本資產之取得跟出售，但是通常出售不會向他人借款，所以順序上是不是應該往前調整。過去增撥基金是放在融資活動，但是現在分成兩塊，所以增撥基金應該放在資本融資或非資本融資？

林：那十二項應該要怎麼改呢？

黃 R：以上行為可以改成以上交易。

鄭：還有國庫增撥的部分應該放在那一塊？

林：如果將『向他人借款』改成『取得資金』呢，是不是就不會有這個問題？

黃 R：國庫撥款的時候也講不出其所以然，以前的觀念是融資活動，但是現在分成兩塊，其實很難分。

林：應該看這個撥款用在哪裡。

黃 R：但是撥款的時候並沒有指定用途。

林：如果這樣就要將國庫撥款分成好幾塊，一個在營運活動，非資本融資活動，也可能是資本融資活動。如果是增撥基金才有這種考量，如果是撥補就應該到營運活動。

鄭：通常一般我們撥補是撥無形資產或固定資產，因為我們的規定就是這樣，但是不知道有沒有因為短絀而增撥基金給它，如果有應該就跟資本資產無關。

林：那彌補虧損這部分應該歸為哪一類？

黃 R：彌補虧損的現金可能拿去償還負債，也可能拿去供經營之用。

林：現在彌補虧損之所以有歸類問題，是因為彌補虧損不放在損益表裡面，如果放在裡面就可以直接歸類為營運活動之現金流量。那現在非資本融資活動『係指來自於向他人借款』就不見得了。

黃 R：其實可以改成『非資本融資活動之現金流量，係指非列入營運活動之籌資

交易，而與取得資本資產...』，籌資也可以是增撥基金。

林：那第十一項也可以改成『資本及相關融資活動之現金流量，係指非列入營運活動之籌資交易，且用於資本資產之增置、擴充及改良，以及出售資本資產之現金流量』。

呂：第十三段的『證券』也包含期貨、遠期合約及金融商品嗎？

林：期貨與遠期合約算是證券，而金融商品包括應收帳款，所以不適合改為金融商品。所以還是暫時用證券投資吧。

第六段第十～十三項改為：

(十二) 營運活動之現金流量：係指來自符合基金主要設置宗旨活動或經常發生之現金流入及流出。

(十三) 非資本融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，而與取得資本資產及出售資本資產無關之現金流入及流出。

(十四) 資本及相關融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，且用於資本資產之設置、擴充及改良，來自於向他人借款或償還，以及來自出售資本資產之現金流入及流出。

(十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之取得或處分證券投資、取得投資盈餘，貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第三次會議紀錄

- 一、開會時間：民國 96 年 5 月 16 日星期三，下午兩點
- 二、開會地點：政治大學逸仙樓 050203
- 三、與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、江淑玲（江）、鄭淑芳（鄭）、王美璟（王）、莊淑芬（莊）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙、張亮勳、周依潔，共 11 人
- 四、開會記錄：

林：先將上次修改過的唸過一遍。

- （一）作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金。作業基金為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。（參考我國公報第一號）
- （二）營運收入：基金從事設置宗旨主要營運活動所產生之收入。（參考美國 GASB 第 34 號公報 102 段）
- （三）其它營運收入：與基金設置宗旨無直接關係，但與該基金有間接關係之收入。
- （四）營運成本與費用：基金從事設置宗旨主要營運活動所產生之成本與費用。（參考美國 GASB 第 34 號公報 102 段）
- （五）其它營運費損：與基金設置宗旨無直接關係，但與該基金有間接關係之費用及損失。
- （六）營運外收入：與基金設置宗旨無直接且間接關係之收入。
- （七）營運外費損：與基金設置宗旨無直接且間接關係之費用及損失。
- （八）政府補助收入：作業基金收到來自於政事型基金移轉現金或其它資產之收入。（尚未決議）
- （九）捐贈收入（donation）：政府外部個體無條件移轉現金或其他資產予作業基金或為其清償負債之收入，其行為出於自願且無對價。（參考美國 FASB 第 116 號公報）（尚未決議）
- （十）其他影響基金淨資產之項目：係指除本期餘絀外，其他影響淨資產變動之項目。包含國庫撥款、解繳國庫、金融商品未實現餘絀、累積換算調整數及未實現重估增值等淨值之調整項目等。（參考美國 GASB 第 34 號公報及作業基金平衡表科目詳表）（粗體字部分考慮移除）
- （十一）非常項目：係指性質特殊且非經常發生之重大項目，諸如重大災害損失（如：地震、風災等）。（參考美國 GASB 第 34 號公報 55 段）
- （十二）營運活動之現金流量：係指來自符合基金主要設置宗旨活動或經常發生之現金流入及流出。（參考美國 GASB 第 9 號公報 16 至 19 段）
- （十三）非資本融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，而與

取得資本資產及出售資本資產無關之現金流入及流出。（參考美國 GASB 第 9 號公報 20 至 22 段）

（十四）資本及相關融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，且用於資本資產之增置、擴充及改良，來自於向他人借款或償還，以及來自出售資本資產之現金流入及流出。（參考美國 GASB 第 9 號公報 23 至 25 段）

（十五）投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之取得或處分證券投資、取得投資盈餘，貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。（參考美國 GASB 第 9 號公報 26 至 28 段）

林：剛剛唸過的這幾段，大家認為有需要再修改的地方？

黃 R：第六項，是無直接且間接關係，但是可能使別人認為無直接關係，但是有間接關係。

林：那如果改成無直接或間接關係呢？

黃 R：可能還是有這個問題。

林：那還是改成無直接且無間接關係？

黃 R：還有，第八項『政府補助收入』，是寫收到來自政事型基金，但是如果是來自於其他作業基金呢？如果是來自於營業基金呢？會不會有這樣的情形？

莊：這是有可能的，像我們其他醫院補助給成大醫院，這就是作業基金補助給作業基金的情形。

王：我們中小企業處跟學校的育成中心，也是有補助的情形。

林：這部分也應該再加上『無對價』收入，因為作業基金跟作業基金間可能會是對價的。

黃 R：如果是對價收入，就會回歸到一般的收入處理。

林：所以還是要在條文中強調是『無對價收入』。如果只說是收入，就會包含對價跟無對價。

鄭：另外還有一個問題需要確認，目前作業基金受贈時，如果做資本支出用途就列為公積，但是現在草案中寫『移轉現金或其他資產之收入』，這就表示以後無論是收到現金或是其他資產，無論是否指定為資本支出用途，都當成收入。如果這樣就可以會解決很多問題，但是明顯跟現況不同。

林：這也就是我們這計畫本來的用意。

黃 R：如果回歸 29 號公報，學校就不會那麼驚恐，因為受贈時認列一大筆收入，之後提折舊時又變成要認列一大筆費用，造成報表的波動很大。

林：其實國外非營利事業是可以自己選擇採用遞延法或是一次認列法，但是需要一致採用，不可變更。如果 29 公報已經這樣規定，其實我們可以考慮採用 29 號公報，才不會造成那麼大的困擾。

黃 R：好險非營利基金沒有發放股利，否則今年因為受贈賺錢就把股利發完了，

明年虧錢卻要後來的股東來承擔，這樣不是很不公平？

鄭：可是如果採用 29 號公報，對校務基金會更加窒礙難行。

黃 R：我曾經跟台大的談過，他們也認為如果採用 29 號公報，在帳務處理上會很難去登記這筆資源的來源。但是像當年會計制度對於財產並沒有規定如何管制，所以當中鋼想在報稅時採用加速折舊法，帳上採用直線法，我對於他們資源來源的管理有疑問。當時中鋼就說他們都把來源在電腦裡記載清楚，所以之後有很多國營事業都跟進。我到現在還沒有聽到哪一家國營事業回報說這樣不能做。以台大來看，台大的規模很大，管財產的人一定會有許多話說，因為在財產卡上必須列的清清楚楚，但是我認為如果校長說要做，總務也只能乖乖去做好。我知道如果用遞延法，每一筆財產都要登記，什麼時候獲得、應提折舊多少、使用年限多少之類的，會很麻煩。

鄭：這樣會計事務的複雜度會提高很多，如果教育部補助學校的只有大樓就算了，但是現在很多低層的資本支出都是仰賴政府撥補，這樣這些資本支出都要去區分是屬於撥款的或是校務基金自籌的，現在已經有分為建教合作、推廣教育等來源，如果再加上要再分為政府補助或是學校自籌，其實真的會對會計人員造成很大的困擾。因為量實在是太龐大了，而且收入的認列時點本來就是已實現或是已賺得，現在這筆收入在撥款給作業基金時就應該要認列，那為什麼要再去遞延？例如現在受贈一組電腦，為什麼還需要依這電腦的使用期間去認列收入，收入應該是受贈當時、符合認列條件時就應該認列，而且對學校裡不懂財務報表的人怎麼說明？雖然我現在收到了一筆現金，但是這跟我認列的收入是不一樣的，這真的很難解釋。

黃 R：29 號公報的用意在於：『資產是因為使用而獲利的』，不是收到就獲利了，所以我覺得這只是要不要做、肯不肯做的問題。

莊：我們是比較偏向採用 29 號公報，因為這對報表來看會比較好，如果當期認列會造成財務報表起伏，採用遞延感覺收入費用也比較配合。

黃 R：像是清靜農場的水壩建案，也是一直希望可以採 29 號公報，否則一建下去就是虧損，會被審計部叮死。

莊：另外關於財產管理的這部分，其實只要開發一套軟體就可以解決一些問題，其實認列收入跟提折舊差不多，所以未來如果執行，對我們不會有太大的影響。

黃 R：因為你們會有業務壓力，很多話如果是會計講的都沒有人聽，除非業務自己覺得情況嚴重，才會拜託會計來主計處情商。

莊：我們這邊是會計處會比較強勢，所以只要軟體開發完成一切就比較好辦，現在聽說交通部那邊要開發財產管理的軟體，這樣就可以解決很多問題。

林：那政大這邊認為呢？

呂：現在實際上的作業，如果要採 29 號公報，我們會很頭大，例如折舊的部分幾乎都是會計室這邊再處理，財產組幾乎不可能會幫忙，如果按 29 號公報處理，每一個項目就必須弄得很清楚，而且一個月就要做一次，而且如果

要按遞延來做，我們現在愛護的會計系統全部都要改過。這樣會造成很大的困擾。

林：但是有沒有考慮過對外報表的問題？看財務報表收入以為賺了很多錢，但其實不然。

莊：我認為剛適用一定都會有個過渡期，但是過一陣子就會好很多了。

黃 R：人一聽到改革都會害怕、抗拒，如果美國非營利事業兩種方式都可以，那我們就把兩種方式都列上去，等到進入委員會程序再去決定。

林：對於作業基金來說，一次認列收入可能也會有問題。另外，兩種方式都可採用的部分，我還要回去查非營利事業的規定，因為我不確定是放在暫時限制用途的收入或是當作遞延收入，所以要再回去查一下。

黃 R：我國遞延收入可以當作負債，也可以當作固定資產的減項，如果是當作固定資產的減項，分攤金額就當折舊費用的減項。

林：如果採用一次認列法，學校如果一次認列很多收入，那學費就無法調漲了。學校賺那麼多錢，學費沒理由還說要調漲。所以還是先放兩種方法，之後再決定。

呂：我想請問一下，上次將其他補助收入拿掉，那我們是不是會再去定義有對價的收入應如何處理？例如建教合作跟推廣教育這種類型的收入，會規範應如何處理嗎？

林：如果有對價收入，就跟一般商業會計處理無異，所以就不需再列出來，算是營運收入裡的一個細項。

黃 R：『作業基金收到來自政事型基金』這句話，能不能改成『基金收到其他基金』？只要不是自己都算是其他基金。

黃 S：如果改成其他基金，我擔心信託基金也算是其他基金，但是信託基金給的不算是補助收入。

林：那如果再加上無對價交易呢？

黃 R：我有一個辦法，這項叫作政府補助收入，所以可以寫成『基金收到來自政府設置之其他基金移轉現金或其他資源』，固定資產也算是其他資源。

林：『之無對價收入』，但是鄭主任那個問題還是沒有解決。到準則再來處理。

第五段第八項改為：

(八) 政府補助收入：基金收到來自於政府設置之其他基金無對價移轉現金或其他資源。

林：上次第九項改成『受贈收入』

黃 R：以前政府機關都是說捐贈，但是其實『捐贈』會讓人無法區分是送別人還是被送，所以寫『受贈』會比較清楚。

呂：這邊受贈收入是指無條件的，但是有時候受贈可能是有條件的、指定用途的受贈。

林：指定用途不等於有條件，有條件是指必須相對提列一些東西，必須達成條件才會給你，達成條件就可以認列為收入。指定用途是指我還是給你，但是

限定你只能用在某個用途上。

黃 R：這邊改成『資源』後，那後面也都跟著改成資源。在作業基金的公報中，規範的一定是作業基金，所以可已經作業基金直接以『基金』兩個字代替。我們可以學財會公報，在最前面註明『以下簡稱基金』。

林：所以就是在第一條註明『以下簡稱基金』。

王：第九項『受贈收入』在前面寫是無條件移轉，在後面又寫是出於自願且無對價，是不是可以不用再說是無條件，這樣其實就可以表達其意思。

林：還是說改成『政府外部個體自願且無對價，移轉現金或其他資源予基金或為其清償負債之收入』

黃 R：應該是『代為清償負債』

林：後面寫收入好像怪怪的，所以把收入拿掉好了。

黃 R：應該也要包括債務的免除。例如醫院欠醫療中心一筆錢，後來醫療中心說錢不用還，也有可能是機器供應商提供機器，後來說不需清償價款，這又應該怎麼處理？

莊：真實情況應該是，因為要試藥而買了一個設備，試驗完畢可能已經經過三年，所以後來就不收回這個財產，轉而送給醫院，這樣也算是受贈收入嗎？

林：所以這邊就改成『代為清償或免除其債務』。

第五段第九項改為：

(九) 受贈收入：政府外部個體自願且無對價移轉現金或其他資源予基金，或代為清償或免除其負債。

林：接下來是第十項『其他影響基金淨資產之項目』

黃 R：這邊其他影響基金淨資產之項目，是放在收支餘絀表，所以是表達本期的變動。

林：那這粗體字部分要刪除嗎？列上去比較清楚，不列是彈性比較大。

黃 R：這樣規定之後，榮總的一些國庫撥款都當作收入，如果列在其他變動數，表示如果是增撥基金或是彌補短絀的就沒問題，但是研究的部分就放在收入，那到時候應該怎麼分？政府補助是經常門，增撥基金的是資本門，這樣是回歸公務去做。但我認為，既然撥款基金的就應該讓基金自由去使用，這是需要突破的。

莊：目前公務預算撥款下來都是分為經常跟資本門，如果是經常門就當成收入，資本門就列為投資。

黃 R：那如果是投資到輔導會，是不是一定要用來蓋醫學大樓？

莊：對，投資項目項下會寫建造醫學大樓。

黃 R：我們可能要考慮一下這一段要擺到政府補助收入或是其他影響淨資產之項目。要不然就是回歸公務，公務怎麼處理就放在哪裡。可是錢一般都是混著用，很難區分。

林：如果當初說這筆錢可以隨意使用，但是後來把他拿去當資本門，那.....？

莊：這應該不會，因為如果是撥充基金，那用途就會很明確。

林：撥充基金沒有問題，但如果不是撥充基金呢？

莊：如果不是撥充基金，在覆核的時候就會知道這筆錢是用在哪裡，其實經常門寫的很細，例如退休金多少等等。

林：那學校分成 ABC 版怎麼辦？有分成資本門嗎？

呂：有，如果是資本門就放在撥充基金，但是希望可以全部都放在撥補收入，不要再去區分經常門與資本門。目前在公務預算時就區分為經常門跟資本門，所以現在也都是跟著做。

莊：所以如果是經常門，卻把他當作撥充基金處理，未來會有帳對不攏的情形發生。

黃 R：我比較介意的是公務叫撥充基金，之後進到作業基金來也叫作基金，那公務叫增撥基金是政府對我的投資，難道一定要去做資本門使用？

莊：還有一種是填補短絀的部分。

黃 R：填補短絀的部分，如果政府當作是資本門，我基金一樣當作是資本門處理。但是撥充基金我要當成經常門或是資本門，應該是隨我高興。

莊：如果是國庫撥款挹注基金的部分，是放在投資項下，但是如果是以補助的方式補助日常生活的花費，就應該放在經常門。所以應該看公務機關是挹注哪一部份，應該看他的設定的用途。例如榮工公司轉給安置基金，有兩種方式，第一種是以撥充基金填補短絀或是供其日常生活所需，第二者是收不抵支的部分，填補部分就會放在經常門，所以會依其情況不同而有不同處置，要看公務預算的設定。

林：國外非營利事業會將收入分為無限制用途、暫時限制用途與永久限制用途收入，有點類似基金，收到的時候當作收入處理，等到期末再轉為淨資產。不知道我們這部分可不可以這樣做？

莊：一般而言我們收到的錢會小於我們之用的錢，所以如果像老師所說，在年度進行中會有一筆收入，但是決算之後跟現在的情況會是一樣的。

黃 S：但是這樣做的話，年度結束時轉列為基金，需要再報行政院同意併決算辦理。如果一開始當增撥基金，依循決算去辦理，就不會有這樣的情形產生。

莊：預算可以以期末的方式去做，僅列示最後的數字，可是這樣變成無法表達中間的過程，年度結束時的數字雖然一樣，但是在年度進行中，例如編月報時，數字就會差異非常大，這可能會讓人誤解。

林：大家都要編月報表嗎？

黃 R：其實一開始並沒有要求基金每個月都要提折舊，但由於有些生產性的基金為了要計算成本，所以必須編製月報表，但是沒有強制每個月。

呂：我們現在每個月都要提報到行政院。

黃 R：但是我們的月報並不是真的月報，很多需要調整的項目都沒有調整。

林：為什麼要要求他們編月報呢？季報就應該嚴格一點。那現在應該怎麼辦？

黃 R：還是先放著，因為這樣就很清楚，以後配合公務，如果公務當撥款就放在其他淨資產變動，如果公務當補助就放到補助收入。

黃 S：如果寫國庫撥款，會不會以為包含資本性及經常性的撥款，要不限定是資本性的撥款。

黃 R：根據預算法，國庫撥款是指增撥基金及彌補短絀，補助的不算是國庫撥款。

莊：在預算法第 86 條中，應該不是國庫撥款，應該是『由庫撥補額』跟『應繳庫額』。

鄭：我覺得校務基金真的很難為，因為政府給校務基金錢的方式就會影響校務基金財務報表達方式。公務那塊如果是經常門都會跑到補助收入，資本門的就會跑到淨資產，這樣基金會覺得很冤枉。因為增撥基金有一半是屬於學雜費不足，所以政府給基金撥補，這一塊應該要編到經常門，但是因為總預算經資軋不平，所以沒辦法做為收入只能跑到增撥基金，沒辦法當收入才導致校務基金虧損。所以造成現在已經沒有人看的懂這份報表，無法判斷校務基金實際上是盈或虧。

黃 R：政府給校務基金的錢，屬於資本門的部分就是增撥基金。

莊：因為預算法有規定經常門與資本門的比例怎麼配，所以會造成經資軋不過來，也就造成鄭主任所說的那個問題，湊不出錢來。

黃 R：中央政府財政困難，是經常收入沒辦法軋經常支出，資本門收入很足夠，例如政府賣中華電信股票，成本 10 元，股價 70 元，則 10 元當資本收入，60 元當經常收入，如果從預算法來看，應該 70 元投資都當作資本收入，但是處理上卻將 60 元當經常收入，所以不會合。所以應該看現金流量表，不要看收支表。

鄭：預算法所說的由庫撥補，應該是指增撥基金的這一塊，如果說我們可以不要看這樣子的定義，撥也是、補也是，在公務這邊不一定要邊投資，我可以把他編成對特種基金的補助，也是一種資本門的補助，也是屬於由庫撥補。

黃 R：從預算法來看，第 85 條盈餘的分配有哪幾項，第 86 條『附屬單位預算應編入總預算者，在營業基金為盈餘之應解庫額（相當於第 85 條的股息紅利）及虧損之由庫撥補額（第 85 條的虧損出資填補）與資本由庫增撥（第 85 條出資填補）或收回額；』，如果將第 85 條及 86 條合起來看，那時候農業發展認為研究發展費用放在業內，但是政府的撥補放在業外會沒辦法配合，所以建議政府的撥補也應該當成業內收入，其實是因為對獎金有影響。國立大學與省立醫院本來就是會虧，所以為什麼要把『虧』看的那麼嚴重？

林：但是表上還是有政府撥補收入，所以是看的見的。

鄭：學校都會拿自己的財務報表來做最有利的解釋，拿收支餘絀表來說損失、所以不夠用，漲學雜費時也說自己入不敷出，但是這些都是有政府撥補的，可是在財務報表上看不出來，所以沒辦法藉此判斷財務報表的好壞。

黃 R：報表使用者本來就應該要懂報表怎麼用，所以應該去學要怎麼看。

莊：像我們是將政府補助收入拿掉看他實際的狀況，這是內部使用的部分。鄭主任所提的是經資門軋不平的問題，公立醫院本來就不可能賺錢，應該去跟立委說一下。

江：像東吳的報表就有兩套，一個是歲入歲出、一個是收支餘絀，好像是根據資本門來區分。

林：還是說這部分先暫時擺著，等到二讀的時候再來決定。

第五段第十一項改為：

(十一) 其他影響基金淨資產之項目：係指除本期餘絀外，其他影響淨資產變動之項目。包含由庫撥補額、應繳庫額、金融商品未實現餘絀、累積換算調整數及未實現重估增值等淨資產之調整項目等。

林：從第 11 到第 15 有什麼要增、刪的嗎？

黃 R：非常項目，『如地震、風災』在台灣很常發生，所以應該不要寫。

第五段第十項改為：

(十) 非常項目：係指性質特殊且非經常發生之重大項目，諸如重大災害損失。

林：其實公報原來不是這個意思，公報（美國 GASB 第 9 號公報）原來是這樣講：營運活動之現金流量通常是指對營業收支會產生影響的現金交易，這樣就純粹是損益表的東西了。

黃 S：吳文弘的課本應該也是從公報翻譯過來，書中也強調說：只有專屬於營運收入的交易事項之現金效果才列到營運活動之現金流量中。那屬於這種非營運收入及費用的項目，即使它們有現金效果，也不列入到營運活動的現金流量。

林：那我們有沒有辦法把吳執行長所寫的簡化，放進公報中呢？依潔、亮勳，你們幫忙把書中這段寫在白板上，我們再來改。

林：我唸一遍，大家想想可以怎麼改會比較好：「係指因提供服務生產以及運送貨品以及所有未被定義為資本性相關財務活動...」

鄭：乾脆用原來的定義改過來：來自符合基金設置宗旨之活動及非屬投資、融資之現金...用負面表列方式呈現。

林：這樣也可。係指來自符合基金設置宗旨相關之收入及費用，且非屬投資、融資活動之現金流入及流出。但我們現在不只融資，除了投資、融資外，還應加上資本活動。

黃 S：那營運外的收支列不列進來？

林：因為我們只寫收入支出，有列進來。

黃 S：但美國那一號公報後面有去提到說，非營運收支不包含進來。

林：因為它把利息收入放到投資活動，利息費用放到融資活動裡面去了，若我們在後面已經包括及非屬營運活動外的那三個活動的現金流入與流出，就將這些其它收入支出包含進來了。

鄭：因為非資本融資活動、資本相關融資活動都是融資，那不如用一個「融資」代表兩者就好，不用另外分出「資本活動」。

林：那公報中就寫兩項就好：且非屬投資、融資之現金流入及流出，這樣就很簡

單了。

黃 R：所以現在與財會最大的差別就在利息收入、費用那邊。

莊：要用收入及費用嗎？還是說用「收支」就好？

林：我不知道這邊會有什麼影響啦，用收入及費用，或是如當前財會用語「收益及費損」可能會比較好。

黃 R：我們習慣用收支，但姚主計官都分的非常清楚，支出和費用其實包含的東西不太一樣，支出有包含資本門的東西。

林：但我們的定義中已經把資本門的東西拿掉（非屬投資...），所以應該還好。那就用收益及費損吧。所以這段就是：係指來自符合基金設置宗旨相關之收益及費損，且非屬投資、融資活動之現金流入及流出，暫時先這樣吧。

林：那我們接下來看 13、14、15，上次已經改過了，看要不要再來改？

江：需要特別強調「非列入營運活動」嗎？

黃 S：上禮拜有提到，因為有些基金從事借貸款業務，它的利息收入、費用是屬於營運活動科目，但其它基金卻將利息收入、費用當成非營運活動科目。為了避免困擾，才要特別加入「非列入營運活動」這一句。

鄭：但我們在這裡又會牽扯到營運活動，在營運活動應包含什麼或要排除什麼未明朗話之前，不如我們先討論第 14。

林：就是我們上次討論的資本及相關融資活動之現金流量。之前是寫：係指用於資本資產之取得、興建、或改良，以及來自出售資本資產之現金流量，或是專為以上行為而向他人借款及其償還之現金入及流出。

鄭：上次我們提到說，專為以上行為而向他人借款及其償還應該要調到上面去。

林：對，上次改完應該是：係指非列入營運活動之籌資交易，且用於資本資產之取得、興建、改良或是專為以上交易而向他人借款及其償還之現金入及流出，以及來自出售資本資產之現金流量。

江：代表這邊就是指和其設置宗旨無關？

林：應該還是和設置宗旨有關。

莊：上次好像要我們改成「貸款」？

林：因為上面寫得是「籌資交易」，所以上次說用「借款」就可以了。

林：貸款是指借錢給人家，這裡是說跟人家借，所以是「借款」沒錯。此外，這裡講「非列入營運活動」這句話似乎沒必要，不如回歸之前那個版本：係指用於資本資產之取得、興建、或改良...

鄭：我唸一下這樣可不可以：係指用於資本資產之建設、改良、擴充之籌資交易所產生之現金流入及流出，在這裡我們用到預算法 88 條之建設、改良及擴充。

林：但出售的部份沒有提到？

鄭：那就將後面「以及來自出售資本資產」那句保留下來就好。

林：麻煩鄭主任再唸一遍。

鄭：係指用於資本資產之建設、改良、擴充之籌資交易，以及出售資本資產之現

金之流入及流出。

黃 R：但將「非列入營運活動」刪掉可能會有問題，譬如有人就會將營建建設基金的營運活動誤列到這裡面來。還是在後面說：非屬列入營運活動的籌資交易？

林：意思就是說要把這句話保留？

鄭：但這又衍生出一個問題，前面營運活動的定義夠嗎？

林：還是說：係指營運活動以外用於資本資產之建設...這樣會不會有問題呢？

黃 S：還是說在營運活動的現金流量中不寫「相關之收益及費損」，直接寫營運之收益及費損，然後後面就不去談「非屬投資、融資活動...」這樣如何？

林：假如把「非屬投資、融資活動...」拿掉，那利息收入、費用怎麼辦呢？

鄭：因為在一般報表上，利息收入費用是業外的東西，如果在營運活動這一塊專指的是業內的話，那在下面的非屬資本融資活動或相關資本融資活動中加上「非列入營運活動」應該就沒有問題了。

黃 S：因為現在不清楚是否除了利收利費外，其它科目都不必由營運活動中拿出？

林：是，基本上在損益表上的所有項目，除了利息收入及利息費用外，都是放在營運活動中。

鄭：若照老師定義會包含業外，但前面說業外活動是不符合基金設置宗旨...但在這裡寫符合基金設置宗旨耶，將業外活動包含進這裡，似乎有矛盾？因為寫符合設置宗旨就代表把業外排除掉了。

林：乾脆把設置宗旨（營運活動現金流量那邊）拿掉算了。根據前面所說的國外定義，直接寫說：係指影響基金餘絀之收益及費損相關之現金流入及流出。

黃 S：那利息收入及費用需要排除嗎？可以直接列舉排除利息收入及費用嗎？

林：可能不行，假如這樣做的話，那些把利息收入及費用當成營運活動的基金就麻煩了。不如說在最後面加上：但不含融資與投資活動餘絀之現金流量。

江：那國庫撥補與解繳現金算是哪一塊呢？

黃 S：要視其和資本是否有關，可能會有兩種情況。若撥補資產則放在資本融資活動，而撥補虧損則擺在非資本融資活動。

林：那我們營運活動之現金流量就先這樣列吧。那接下來就進入非資本融資之現金流量。籌資是只有進來，有包含出去嘛？假如只進不出，這邊用「籌資」似乎有問題，還是說採用財會上面的用語，用「融資」如何？因為融資包含現金之進和出。

黃 R：融資比較像只有借錢而已，並非投資的行為，但這只是一般人對於「融資」的解讀啦。

林：那就配合財會好了，這邊用融資吧。此外，需不需要把資本及相關融資活動擺在非資本融資活動之前？

林：因為第五號公報的順序是把非資本融資活動擺在前面，所以上次討論完就沒有調了。

莊、林：其實沒關係，還是對調好了。

林：那 13~15 這 3 個還有需要改的嗎？

呂：13 可以少幾個字嗎？此段出現兩個「資本資產」，不如將前面那個資本資產省略，直接寫：而與取得及出售資本資產無關...

莊：在 13 中用「投資盈餘」有點怪？

林：是啊，取得投資怎麼會有盈餘？

林：有可能，譬如說取得股利。

林：這裡改成「投資收益」好了。接下來進入第 16，我唸一遍：直接法之現金流量表，係指直接列式各項營運活動現金流入之來源及現金流量之去路之現金流量表。後面直接寫：現金流入之來源與去路就好了。

王：假如要和下面間接法之定義比較，可以這樣寫：係指現金流量表中，營運活動之現金流量直接列示營運活動現金流入之來源與去路。

林：這樣可以。至於下面間接法中，把本期「損益」改成「餘絀」，最後將「表」字拿掉。大家覺得這樣改好不好？

鄭：吳執行長書中寫の間接法，好像不是從本期餘絀開始調，而是從營運剩餘那邊開始調。我們可能要去查閱國外原文，是否只將利收利費排除？因為擔心國外營運活動不包含營運外收益（捐贈在國外算是營運外）。

林：要看我們怎麼定義，因為捐贈這科目到底該不該放在業外呢？像學校接受捐贈似乎可以放在營運內的收入。

鄭：因為捐贈這一塊的比重在財務報表中並非很重大，也不是基金主要的財源，所以都把它放到業外去表達。

林：但根據金額判斷應放到業內或業外，好像不太對。

莊：其實某科目要放到業內或業外，應先了解此基金設置的宗旨。如果他設置的內容有接受外界捐款的話，就應該是要放業內，所以應該要回歸到基金的設置宗旨到底是什麼。之前我們放收入科目之方法為，假如此收入科目有相對應的支出，則放到業內；若無，則放到業外。

林：所以用金額大小來分並非好的分類法。

第五段第十二~十七項改為：

(十二) 營運活動之現金流量：係指影響基金餘絀之收益及費損之相關現金流入及流出，但不含投資及融資活動餘絀之現金流量。

(十三) 資本及相關融資活動之現金流量：係指用於資本資產之建設、改良與擴充，及來自出售資本資產之現金流入及流出。

(十四) 非資本融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，而與取得及出售資本資產無關之現金流入及流出。

(十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益，及貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。

(十六) 直接法之現金流量表：係指現金流量表中，直接列示各項營業活動

現金之來源與去路。

- (十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第四次會議紀錄

- 一、開會時間：民國 96 年 5 月 23 日星期三，上午九點
- 二、開會地點：行政院主計處第五會議室
- 三、與會人員：林美花（林）、吳文弘（吳）、黃永傳（黃 R）、江淑玲（江）、王美璟（王）、莊淑芬（莊）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙（田）、張亮勳（張）、周依潔（周），共 11 人
- 四、會議記錄：

林：先將上禮拜修改過的部分唸一次。

- (六) 營運外收入：與基金設置宗旨無直接且無間接關係之收入。
- (七) 營運外費損：與基金設置宗旨無直接且無間接關係之費用及損失。
- (八) 政府補助收入：基金收到來自於政府設置之其他基金無對價移轉現金或其他資源。
- (九)

受贈收入：政府外部個體自願且無對價移轉現金或其他資源予基金，或代為清償或免除其負債。

- (十) 非常項目：係指性質特殊且非經常發生之重大項目，諸如重大災害損失。
- (十一) 其他影響基金淨資產之項目：係指除本期餘絀外，其他影響淨資產變動之項目。包含由庫撥補額、應繳庫額、金融商品未實現餘絀、累積換算調整數及未實現重估增值等淨資產之調整項目等。(粗體字部分考慮移除)
- (十二) 營運活動之現金流量：係指影響基金餘絀之收益及費損之相關現金流入及流出，但不含投資及融資活動餘絀之現金流量。
- (十三) 資本及相關融資活動之現金流量：係指用於資本資產之建設、改良與擴充，及來自出售資本資產之現金流入及流出。
- (十四) 非資本融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，而與取得及出售資本資產無關之現金流入及流出。
- (十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益，及貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。
- (十六) 直接法之現金流量表：係指現金流量表中，直接列示各項營業活動現金之來源與去路。
- (十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

- 林：上禮拜的部分大家有什麼問題嗎？
- 黃 R：第 16 項的部分，以前我們稱現金流量表為資金來源去路表，所以這邊不是改為現金的來源與用途較佳？
- 江：我覺得應該是現金的流入與流出較佳。
- 林：第 16 項似乎與上次修改的不太一樣，應該是要指明現金流量表中的營運活動。
- 王：上次提到第 12 項中，是寫影響『營運餘絀』之收益及費損，我們說要再查一下美國的營運外收入、費損，是不是也列入現金流量表中的營運活動，因為這會影響到間接法的現金流量表。現在第 17 項是從『本期餘絀』開始調整，但第 12 項是從基金餘絀，前後不一致，所以我們可能要討論一下。
- 吳：那這樣在現金流量表中如何呈現？
- 王：上次教育電台的鄭主任說，其他營運外的收支在美國是不放在營運活動的，但是上次討論到利息收入應該放在投資，利息費用放在融資，而其他營業外收入費損則放在營運活動。
- 吳：我記得美國是採用直接法的現金流量表。
- 林：對，只是現在我們先將直接法與間接法都放在定義裡，之後在會計處理會提到採直接法時，應該將間接法之調節做揭露，所以在定義中必須提及。
- 黃 S：目前在營業基金部分是採間接法，不過也不排除直接法的適用。
- 吳：如果營業基金用直接法的話，項目會太長且太過複雜，所以應該採間接法比較合適。但是作業基金比較單純，可以採用直接法，且未來營業基金是以持股百分比併入整體表，所以不會有衝突。
- 黃 S：但是作業基金之間的性質也不相一致，橫跨很多種產業，所以如果用直接法也會有很大的困難。
- 吳：那只是營收，項目是由統籌控制的。
- 黃 S：例如國軍生產基金及安置基金都有這種問題。
- 吳：原則上若用直接法應採用電腦系統，考量內外部的效益。首先，是政府資訊透明化，政府之所以評等不高是因為資訊未公開且與國際不同，所以應該要改進。第二個是應該採用現代化的理論，理論要有依據，所以跟著國際走是最好的方法，也比較有說服力，例如財會準則跟著國際會計準則走，也是這樣的，所以如果國外採用直接法，我們也應該要跟進，他們之所以採用直接法一定有他們的道理，之後再與我國獨特的狀況配合，例如我國有國營事業，但是美國沒有。
- 林：美國沒國營事業嗎？我記得有。
- 吳：美國最多就是郵政國營，其他大部分都民營化了，以民間經營為原則。台灣國營事業之前遇到的最大問題是合併報表的部分，因為如果事業的營業額太大，造成合併報表時企業所佔的比例比一些地方政府還大，這樣不合理。所以之後決定國營企業以持股百分比併入整體報表，而作業基金以全數併入整體報表，這樣比較合理。所以我比較傾向依照國外的作法，且這樣對

國外的官員也比較容易說明我們的標準。

林：尤其美國已經投入相當大的心血去從事這方面的研究，這是他人研究的結果，所以我們跟進也是有依據的，畢竟國內沒有多餘的金錢及也沒有多餘的精力去從事這樣的研究。

吳：美國地方政府碰到的問題也很多，所以我們現在碰到的問題他們也一定研究過。

林：因為我國跟美國也有一些不同的地方，所以會有獨特性，應該加以考量。

吳：我國獨特之處應該另訂處理方式，且跟隨國外對我們而言也比較容易。

黃 S：可能要看一下美國營運活動現金流量的部分，間接法是從本期餘絀開始或是營運餘絀開始。

林：我看過了，是營運餘絀（operating income）。

莊：那如果是這樣的話，以前年度的調整應該分為哪一類？因為若第 12 項用的是營運餘絀，就不包含前期損益調整了。

林：前期損益調整對現金流量有影響嗎？若第 12 項改為本期餘絀，是不是可以解決莊主任的問題？

黃 R：現金流量表在以前的作法，是將現金分為營運活動、投資活動及融資活動。現在將現金流量分為四類，營運活動、投資活動、資本及相關融資活動及非資本投資活動，所以現在是要再多加第五類：營業外活動嗎？

林：不是，我是在想，業外應該放在這四類中的哪一類，但是前期損益調整對現金流量有影響嗎？

莊：因為審計法規定不能變更已審定的部分，所以以前年度收入費損有變動時，要放在本期的營運外損益，而且影響的數目可能很大。

黃 R：通常前期損益調整不會與現金流量有關。

莊：但是例如健保局剔除應收帳款後，下一年度會再核算減值（折讓），在年中撥款之後可能會因核算減少而將現金收回，所以現金是真的減少了。

黃 R：這是估計變動而不是前期損益調整。

莊：但是只要是放在業外但不屬於投資、融資活動的部分就會有這樣的問題。

黃 R：在財會，只要透過損益表的都算是營運活動，當初之所以採用間接法有其背景，但是現在隨著電腦進步，應該是採直接法較方便。

吳：現在開發這種 EVA 系統相當複雜，不只有觀念性的問題，也應考量到承辦人員的能力及時間，例如要告訴同仁什麼時間應該做什麼事，要教會他們需要很大的功夫，要完全用文字表達較為困難。所以系統要與人配合，現金也必須與借貸方科目配合，是可以採用直接法，但是也應同時列出該交易在個別基金、業權型基金及整體報表中，應該做怎樣的分錄，之後就不需要再去調整，丟一筆資料下去後面的程序就會自己產出報表。

林：直接法也是必須揭露間接法的部分。

吳：所以現在已經有權責基礎，又要再用現金基礎，這樣會很複雜。

林：但是無論如何現金流量表示一定要編的。

吳：但是若是有一萬筆資料，這一萬筆資料都要都要處理，這樣作業量會很龐大。

黃 R：像之前有一個竹科的小姐跟我說，他將傳票分成兩疊，一疊跟現金有關、一疊跟現金無關，用這樣的方式去編現金流量表，不過這樣實在是太辛苦了。

吳：我們需要考慮，是否有必要為了編製一張現金流量表，去辨識每一筆資料是否與現金有關，這樣效益是不是會大於成本？如果還要另外記一套帳去編製現金流量表，這樣有必要嗎？現在用間接法簡單多了。

黃 R：當初在設計時，國營比財會早幾年，想說應該採直接法或間接法，之所以採間接法是因為間接法是從其他報表產生的，比較簡單。但是現在電腦軟體發達，以現在電腦技術直接法應該是可行的。

吳：若每一筆資料都要辨別，是會每一筆資料都對沒錯。但是電腦處理的東西也需要人工去稽核，如果沒有稽核很容易造成一個錯就後面全錯，這樣風險很大。

黃 R：雖然是就源輸入，會計人員還是應該做最後的審核工作。

吳：但是電腦不會判斷自己處理的東西是否正確，同樣的輸入可能會產生不同的結果，別人會以為你偽造而受到很大的責難，所以沒有人去核對我沒有信心。但是實際上，現金流量表只是期末編來看的，有需要用直接法且投入大量的成本嗎？

黃 R：現在的現金流量表是設計過的，用增加/減少數額，只要把差額放進去就可以了，所以即使金額錯最後的數字也會對。

林：這部分只是解釋名詞而已，會計處理可以之後再討論。

吳：第 16 項及第 17 項我們可以再查一下文獻上的定義，看看『營運活動』有沒有定義。

林：文獻上在這部分寫得很清楚，是寫從『營運餘絀』開始。可否請莊主任再將剛才的問題重述一次？

莊：榮民及健保局會針對銀行部分提列一個折讓數，類似備抵呆帳，但是銀行通常需要三個月去核算，所以撥款及最後的結果可能會有差異，這些差異可能會是之前說可以給九成的錢，但是核算之後可能只能給八成的錢，這一成的差額可能會到以後月份在去扣除，但是也可能要求直接將錢退回。但是基金在下一年度早就已經結帳，審計法規定不能前期損益調整，所以只能當作是今年的業外費用，不放在業內是因為會影響績效獎金的計算。

林：這部分應該是內部問題。

莊：但是這樣前後年度報表就無法允當表達，而且差異會很大，所以我認為還是應該要調整前期損益。

林：這也是科目的問題，跟現金流量無關。

莊：但是若將前期損益調整放在業外，而現金流量表是從本期損益開始調整，會造成業外的部分不知道應該放在哪裡。

林：那為什麼要放在業外不放在業內，這跟獎金有何關係？

莊：因為醫生計算獎金實是用報表上的業內收入去算，所以前一年度已經算在內，但是剔除時卻放在業外，這不合理。

林：這還是內部的問題，要改變的應該是計算獎金的方法。如果把這個放在其他營運收入就不會有問題了。

莊：那這樣現在的會計科目都需要改，我們這邊的變動會很大。

林：這個變動可以用附註的方式說明。

黃 R：我認為跟損益表有關的都應該放在營運活動。

黃 S：我想請問一下，營運外的都一定跟投資、融資活動有關嗎？

林：公報中看不出來，沒有那麼詳細。但是美國第九號公報是從營運餘絀開始計算的。

黃 S：但是學校出租場地的收入是放在業外，金額可能很大。

林：其實那個也是業內。

吳：其實很多部分被歸為業內或業外事政策考量，因為放在業內會跟計算獎金有關，且歸類為何種活動其實是定義的問題，為了維持基金而必須產生之收入及費用，就應該歸類為其他營運活動，但是計算獎金時不要將其計入就可以了，這是可以修正的部分。

林：但是現金流量表跟損益表還是要互相配合。

莊：老師，我在想可不可以將第 12 項的營運餘絀範圍擴大至與營運活動有關之餘絀。

吳：現在業外的項目有哪些？其實有一些應該依其性質重分類。

江：其實我們還是可以從營業餘絀出發，但是其他未包含在業內而應該屬於營運活動的部分再以加減的方式列入。也就是說，在間接法現金流量表中，和設置宗旨有關的部分用間接法表達，和設置宗旨無關的部分用直接法表達。

吳：業外有那麼多項目其實是不合理的，學校接受捐贈其實也是業內，是正常收入。

林：那第 12 項還是暫時改成『係指與營運活動有關之收益及費損之相關現金流入及流出』。

吳：請大家看一下剛才給大家的那張表。

林：這張表中賠償款也是放在營運活動，所以似乎是除了以下活動以外的都放在營運活動。

黃 S：若第 12 項仍用『影響基金餘絀』，再改第 16 集第 17 項，這樣就不會有問題了。

林：那第 12 項還是維持原案。

林：第 14 項是不是也應該加入『基金與政府間的收付款』？美國原文中有直接列出這部分，所以我們是不是也應該列出？

黃 S：但是上次討論收付款可能包括資本性與非資本性，所以不一定會在資本活動。

林：那還是先不要改以免混淆。

江：我想請問第 13 項及第 14 項的定義，第 13 項其實是包括資本資產的投資與融資活動，但是在定義中看不出來，是不是應該明訂第 13 項為『與資本資產相關之投資融資活動』，第 14 項為『非資本資產相關之融資活動』，第 15 項為『非資本資產相關之融資活動』？

林：但是因為第五號公報已經定好了，所以名詞可能沒辦法改，但是我們可以改定義。

林：13 條這裡面的內容是：係指用於資本資產之建設、改良與擴充...應該要將「及相關之融資活動」補進去，因為這裡並沒有講到融資的部分。

江：那長期性的投資是擺在資本及相關融資之現金量中嗎？

黃 R：我國公報好像包含進去了。

黃 S：但這裡會產生一個問題，在劃分到投資活動區的時候，有包含哪些東西呢？

黃 R：在這裡有點顛覆之前我的觀念，因為就以前的觀念來講，我們花錢去買資本資產，應該是擺在投資活動之現金流量中，但現在擺的位置好像不太一樣。還是說用自有資金買的一樣歸入投資活動？

黃 S：因為現在這份研究案的例子中，用自有資金買的也不是歸入投資活動。同時在上面資本及相關融資活動之現金流量中，好像也包含用融資買的資本資產。現在回到剛才長期投資的問題，我們現在應該要釐清所謂資本資產包括的範圍是什麼？對於長期投資來說，本來應該要歸屬進投資活動之現金流量的地方，那這一塊就有問題了，因為在規範資本資產那號公報中就把長期投資也包含進資本資產裡面去了。國外是不是沒有把這一塊放進資本資產裡面去？

林：我覺得資本及相關融資活動之現金流量中不包括長期投資，因為在投資活動的定義中已經指出包含債券、股票。

江：那投資活動呢？

林：投資活動就是我有多餘的錢去買這些東西。而且美國政府通常不會有這種問題，因為他們通常也只有本期資金的運用。這裡資本資產的定義就是指固定資產。

江：我提一下第 9 點，「代為清償...」的前面是不是用「包含」比較好，因為前面「或」用太多次了。

林：這裡改成「包含」，大家有沒有意見，那就這樣吧。

王：那不動產投資呢？

黃 S：假如不動產投資是他本業，就放到營運活動。假如非為本業，則要看他性質為何。

林：這是長期投資中的不動產投資，本質上也還算是資本資產，和前面資本資產的定義應該沒有衝突。

林：那短期投資呢？

黃 R：我國公報把短期放到投資活動中，只把長期投資放到資本資產裡面去。

林：看來我國公報和美國公報，針對長期投資這一塊似乎不太一致，好像不是我

們目前能夠解決的。黃主任，我們需要你的協助，有關資本資產的問題。

黃 R：當初國外是怎麼區別？

黃 S：國外是把比較固定的資產擺在 13 這邊，把長期股權投資歸到 15 去。但我國支出那號公報，因應我國國情的需要，他在定義資本資產的時候，連我國證券的投資也含括到資本資產去。

黃 R：會計法 29 條的「固定項目分開原則」，只要算進固定項目的就是長期。所以我們 13 這個定義，相關融資活動一定指固定項目，譬如說長期負債。而 15 不是固定項目，是流動的。所以我們將 13 改的和國外不一樣好了，也把長期投資放到 13。

林：我是比較建議我們能跟著美國走就跟著美國走。我們在這裡可以去改以前的公報嗎？我們是不是先照我們的作法先作，之後要改再改。所以在定義 13 這邊要加一個「相關融資」，大家幫我想一下，要用什麼的連接詞比較好。係指用於資本資產之建設、改良與擴充及相關融資，及來自...太多「及」了，不知要怎麼改。

黃 R：那就用與，我們一般人都用先「與」再「及」。

林：係指用於資本資產之建設、改良、擴充，及相關融資活動，與來自出售資本資產之現金流入及流出。同時不管是用自己的錢買或者是融資來的資本資產都放在 13，其他的任何融資活動都在 14，然後有多餘的錢去投資證券就放在 15。

黃 R：這樣就分的很清楚了，只是希望未來看公報的人會懂。

林：可能要請大家再思考一下措辭。這樣可以吧，那我們繼續下去。那下來我們看 18、19、20。

黃 R：我剛剛和江老師在研究，第 18 號所涉及的內部沖銷，我們應該要另外再定一個公報專門討論此類議題。因為我們這裡只講作業基金，但如果講到合併可能就會牽扯到政事型基金與營業基金，且這算是整體報表的東西，所以現在就暫時先不討論，但由於都做了，就暫時先留著吧。

林：好，接下來我們再討論 2 條好了，第 6 條和第 7 條。我覺得以剛剛講的研究範圍來說，第 6 條可能就不要，因為在這裡只是為方便後面整體報表沖銷，把相關名詞提出來而已。

黃 R：在這裡請我們同學將不要的條文最前面打上三角形，假如說未來有為這些條文另定一號公報，則就可以拿掉了。

林：第 7 條是講作業基金要編制什麼報表。基金之財務報表，應包括淨資產表（或資產負債表）、收入、費用及基金淨資產變動表與現金流量表。

黃：我國前面的公報這些報表叫做什麼名字？

莊：在作業基金中好像不是叫做資產負債表，我們作業基金是叫做平衡表。

黃 S：也應該不是叫做淨資產表，因為這是業權型基金的用語。就是在個別基金時我們稱之為平衡表，但在編制整體報表之時，我們就稱之為淨資產表。而收入、費用及淨資產變動表在個別基金為此名詞，但在整體報表上則改

稱為營運表。

林：那我們這裡就改成平衡表了，把「或資產負債表」拿掉。那我們進入第 8 段，基金之財務報告中，應揭露預、決算之原列數與審定數比較表，並說明預決算差異原因。

黃 R：這牽涉到會計法 21 條，會計報告分成對內報告與對外報告，他用報告而不用報表，後來我發現這條很對。我們講到會計對內的目的叫做管理會計，編的報表叫做管理報表；對外的會計叫做財務會計，編的報表叫財務報表，財務報表加上補充資料，這個補充資料可回歸審計學，有補充資訊、隨附資訊等；管理報表也有補充資料，財務報表加上補充資料叫做財務報告；管理報表加上補充資料叫做管理報告；這兩個報告加起來即為會計報告。會計法說會計報告分為對內報告以及對外報告，那我們今天講的「財務報告」就只有上面說的那一塊而已，不包含另一邊和管理有關的報告。在這裡我們要確定這裡報告的範圍。

黃 S：這裡我們要列預、決算差異有一個問題，因為以我國目前實務來說，平衡表上只會列出決算的數字而不會列出預算的數字。

黃 R：這也回到前面報告的問題，假如我們只寫財務報告，就把管理的部分都排開了。那我們的預算到底算什麼呢？算管理嗎？結算很清楚一定算財務報告這邊，那預算算是管理用的嗎？因為這裡講到應說明預決算差異原因，就已經內含有管理的目的了。

黃 S：以我們收支表來說，我們只會比較預決數之原列數，不會把審定數也拿來比較，審定數在平衡表上才出現。

黃 R：我覺得這段直接寫：基金的會計報告與財務報告中，應揭露預決算之比較，這樣就好了。因為這樣能讓定義變的比較廣，像預算一詞，可能係指概算階段，也可能是預算案階段、也可能是法定預算階段；講到決算，可能是自編結算、也可能到行政院の應編，也可能到審計部，但最終的目的我們都還是拿審定數和預算數比較。但現在的平衡表，根據預算法 85 條，預算不編平衡表。所以平衡表只能比較和往年的實際數比較。不如我們這樣說：在會計報告中，應揭露預決算之差異，並說明差異原因。

莊：那只要有差異就要說明原因，那不是會造成很多麻煩？

林：這邊也不是規定的這麼嚴格，可能要視其重要性來決定。

黃 R：我想要把這條留下來的原因是，因為和財務會計相比，我國政府會計的特色就是有預算數這種科目，所以列出「預決算之比較」才能顯現出政府會計的特色。

公報修改部分為：

五、(九) 受贈收入：政府外部個體自願且無對價移轉現金或其他資源予基金，包括代為清償或免除其負債。

(十二) 營運活動之現金流量：係指影響基金餘絀之收益及費損之相關現金流入及流出，但不含投資及融資活動餘絀之現金流量。

- (十三) 資本及相關融資活動之現金流量：係指用於資本資產之建設、改良、擴充及相關融資活動，與來自出售資本資產之現金流入及流出。
- (十四) 非資本融資活動之現金流量：係指非列入營運活動之籌資交易，而與取得及出售資本資產無關之現金流入及流出。
- (十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益，及貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。
- (十六) 直接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量直接列示各項營運活動之現金流入與流出。
- (十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「本期餘絀」調整而得之現金流量。
- △ (十八) 內部餘額：係指政府整體淨資產表中，基金與政事型基金間因內部交易所產生之應收、應付款項，兩者沖銷後之淨額。
- △ (十九) 準外部活動：基金間相當於外部交易之活動，該交易標的即使不向政府內部購得（或出售），也必須向政府外部購得（或出售）。
- △ (二十) 非準外部活動：基金間不相當於外部交易之活動。
- △ 六、基金之財務報表與營業基金財務報表彙編成業權型基金財務報表，業權型基金財務報表與政事型基金財務報表經調整後彙編成政府整體財務報表。
- 七、基金之財務報表，應包括平衡表、收入、費用及基金淨資產變動表與現金流量表。
- 八、基金之會計報告中，應揭露預、決算之差異，並分析差異原因。

備註：△ 為未來考慮刪除之部分。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第五次會議紀錄

一、開會時間：民國 96 年 5 月 30 日星期三，上午九點

二、開會地點：政治大學商學院八樓第二會議室

三、與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、江淑玲（江）、王美璟（王）、莊淑芬（莊）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙（田）、張亮勳（張）、周依潔（周），共 10 人

四、會議記錄：

林：關於上次修改的部份大家有什麼問題嗎？

莊：上次開會似乎是決議將營運活動之現金流量中，由從基金餘絀開始調整改為從營運餘絀開始調整，當時說明是為了配合美國的報表處理，但是這邊似乎沒有修改到。

林：但是如果這邊改為從營運餘絀開始調整，業外的部份應該如何處理？我們可以想一下，現行中業外的部份包括哪些項目呢？（一）處分資產損益（二）營運有關賠償收支（例如材料處分）。如果是這樣的話，還是可以採用從營運餘絀開始調整，再將一些業外的部份調整進營運活動之現金流量。現在應該只有間接法會有這個問題，直接法就非常明瞭。我們可以參照一下吳執行長的書，跟剛才發給大家的紐約州 enterprise fund 的報表。紐約州的現金流量表，直接法跟間接法的現金流量就沒有差額了。

黃 S：如果紐約州如果沒有業外的收入費用，當然直接法跟間接法出來的結果就不會有差異。

林：我們可以看到紐約州的現金流量表中，營運活動的現金流量有一個 other 項目，可能是將業外的部份放在 other，且調整項目中有一個項目叫 non-operating，所以這樣的猜測應該沒錯。

林：那我們還是先將上次修正過的部份唸一次。

五、（一）作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金。基金為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。

莊：這一項的用語有些奇怪，這邊業權型基金後面又緊接著『基金』二字，可能會讓人誤以為這邊的基金指的是業權型基金。

黃 S：其實這邊可以改成『係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金，其係為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。』這樣就不會產生誤解。

（九）受贈收入：政府外部個體自願且無對價移轉現金或其他資源予基金，包括代為清償或免除其負債。

（十三）資本及相關融資活動之現金流量：係指用於資本資產之建設、改良、擴充及相關融資活動，與來自出售資本資產之現金流入及流出。

（十六）直接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量直接列示各項營運活動之現金流入與流出。

林：這幾項大家有什麼問題嗎？

莊：我覺得第十五項應改為『係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益、貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。』會比較好。

呂：第十六段直接法這邊用『營運活動』會不會造成誤解，以為這個不含營運外的部份。

黃 S：我們剛才討論第十二段的時候，決定用調整的方式將業外的部份調入營運活動現金流量，所以這邊應該不會有問題。

林：營運外，但不屬於其他三項活動的部份就應該列在營運活動現金流量。

呂：那是因為我們現在討論所以才會知道，但是如果不在公報中寫明，說不定其他人並不知道。

林：但是這樣就必須在公報中多列許多文字，可能會使定義更加模糊。

黃 S：我們可以在制度重新設計時，再將這個概念納入規範中，所以不需在公報中訂定。

(十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「本期餘絀」調整而得之現金流量。

呂：第十七項也應該配合第十二項，將間接法改從營運餘絀開始調整。

林：第五段的第十八段到第二十段以及第六段，這是屬於整體報表的問題，所以可以先跳過暫不討論。

七、基金之財務報表，應包括平衡表、收入、費用及基金淨資產變動表與現金流量表。

呂：在第七段是以頓號『、』來區分這三張報表，但是收入、費用及基金淨資產變動表這張表中，也有一個頓號，所以會讓人不清楚到底是幾張表。

黃 S：在第五號公報中，他的用語是『平衡表與營運表及現金流量表』，所以第七段可以改成『包括平衡表與收入、費用及基金淨資產變動表及現金流量表』。我之前問過林專委，作業基金的部份應該稱為平衡表或淨資產表，她告訴我平衡表的格式是『資產等於負債加淨資產』，淨資產表的格式是『資產減負債等於淨資產』。目前第五號公報規定兩種格式都可以，但是現行的格式是屬於平衡表的格式。

黃 R：其實我認為像是現行政事型基金的資金來源用途餘絀表，也是在最後將變動數加上期初等於期末，但其實如果要看期初跟期末的數字，平衡表就看的到了，所以這邊是否還會提供其他的資訊？

黃 S：之所以會有這張收入、費用及基金淨資產變動表，是因為之前會編一張餘絀撥補表，但是現在是將餘絀撥補表跟收支餘絀表合併成一張。

林：我認為變動數加上期初等於期末，是為了將平衡表的科目變動數做一個交代。這邊除了本期餘絀以外還有其他的項目，所以這樣的處理還是有意義的。

黃 R：我們可以看一下紐約州的報表，最下面間接法調節中包含移轉跟撥補，但是依公報的處理應該當作收入，所以也餘絀的一部份，其實就是第三號公

報的『其他財務來源』或是『淨值其他項目』。

林：這個部分的撥補項目，似乎只有資本門的部份，經常門的部份好像在上面。

黃 R：台灣的政事型基金，在同一個政府之間，例如中央政府與台北市政府間的交易是一邊認列一般收入、一邊認列一般支出。但是如果都是中央政府的一部份，例如中央政府與空氣污染防治基金間的交易是一邊認列其他財務用途一邊認列其他財務來源。

林：這樣一般收入跟其他財務來源有什麼差別？

黃 R：如果是來自一般營運正常會發生的就是一般，如果不是正常的就是屬於其他。例如舉借債務不是營運正常會發生的，所以是屬於其他財務來源，但是借了錢就應該要還，所以償債是屬於一般支出。

林：這樣聽來『一般』似乎有負債的性質，但是在業權型基金似乎只是收入支出的性質。

黃 R：所以我在想業權型基金應該如何表達。

林：我想這邊的 other revenue and transfer 也是餘絀的一部份，且這邊的 capital appropriations 及 capital gifts and grants 應該都是來自於政府。

黃 R：我想這部分可能是來自於餘絀撥補表的部份。

林：所以第七段改為『基金之財務報表，應包括平衡表（或淨資產表）與收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）及現金流量表。』

八、基金之會計報告中，應揭露預、決算之差異，並分析差異原因。

黃 R：現在主計處逐漸主張預算跟會計可以脫勾，將預算與決算合而為一，但是與會計（一般公認會計原則）分開處理，但是這可能會因為多套帳而被質疑哪一套才是真的，所以未來的可行性不高。

莊：雖然說要脫勾，但預算的編列仍多依照決算、甚至是會計數，所以立法委員在審定的時候也會參考，其實很難脫勾。

黃 R：美國其實沒有決算這種東西、只有一套帳，但是我國有，所以分析預決算差異仍為必要，這一段應該要留下來。

林：目前公報中尚未規範作業基金之會計報告應包括哪些項目，而第五號公報第五段指出『政府年度會計報告之內容，至少應包含管理者討論與分析（或總說明）、基本財務報告及其他必要之補充資訊。』

黃 S：這邊會牽涉到是規範月報或是年報，因為目前月報沒有管理者討論與分析。

林：這邊可以將範圍限定在年報，月報告部分因為沒有規範所以就可以不適用。

黃 S：但是在第五號公報中既然已經規範政府的會計報告，這樣還有必要再規範作業基金的部份嗎？

黃 R：應該將這部分列入會比較好，且當初政府將會計年度改為曆年制時，因為與學校的學年度不合，造成學校在寫 MD&A 時，大多都寫今年的收入還沒

有實現、計畫尚未執行等等。

林：所以還是將第五號第五段的部份納入本公報中，也應該說明基本財務報告是什麼，第五號第七段有規定『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。』這部分也可以納入本公報規範。

九、基金平衡表之目的在於報導基金特定日期之財務狀況，應採用資產減負債等於淨資產（或資產等於負債加淨資產）之格式報導，其內容包括資產、負債及淨資產三項。資產應依其相對變現性之順序排列，負債應依其相對到期日之順序排列。

十、為充分揭露淨資產是否受限制，與便利基金平衡表之編製，資產及負債應分為資本資產及相關負債、未受限制資產及相關負債、受限制資產及相關負債三類，並以資產減負債為淨資產之概念，將淨資產劃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。

十一、若資產受捐贈者設定限制，應於限制解除時將相關之淨資產自限制用途之淨資產項下重分類入未限制用途之淨資產項下。

王：關於第十段，這邊關於資本資產、為限制用途資產跟限制用途資產的順序，可能要配合美國報表上面的順序作一下更動。

林：而且按我國第五號公報，名詞應該是投資於資本資產、限制用途資產與未限制用途資產。我們還是先看一下第九段，看看是否應將報表名稱統一（平衡表或淨資產表等），以免未來每個作業基金採用的格式不一。

黃 R：對會計人來說會覺得在這邊說明應該採用哪種格式會很多餘，所以看看這邊是否有說明格式的必要性。

江：我認為作業基金比較強調淨資產的部份，所以應該採平衡表的格式。

林：但紐約州的淨資產表，其實是以資產減負債等於淨資產的格式表達。

黃 R：既然美國的名稱較勁資產表，乾脆我們在這邊不要提報表是採哪種格式，直接規定內容包括資產、負債與淨資產三項。

林：既然第五號公報已經規定可採兩種格式之一，這邊就不需要再去提格式。

黃 R：第九段對於資產是用變現性排列，但是只有流動資產有變現性，固定資產沒有，所以這邊用『流動性』較佳。

林：固定資產是靠使用而變現，但這邊可以改成『依流動性大小排列』。

江：『相對性』是以整體或是個體來看呢？譬如存貨，假如以個體來看，他的流動性不一定會小於應收帳款（現銷的情況），但以整體來看，相對上他是低於應收帳款沒錯。所以這邊擺「相對」比較明確是針對整體，擺大小就會產生整體、個體上的爭議。

林：除非我們能找出用『相對』一詞後資產、負債的排列會有不一樣的情況，不然我們原則上還是暫時用『大小』、「先後」即可，先把「相對」去掉。因為

從剛剛討論來看，有人是從資產本身來相對，有人從資產、負債來相對，解釋會有不一致的問題。接下來請大家看第十段。

黃 R：我們讀財會並沒有「受限制」這個觀念，所以我們那時候在定政府公報時，「限制」這個觀念讓我困擾了很久。

林：這裡奇怪的是，它在保留盈餘中有限制，但相對在現金中卻沒有作限制（譬如不能發放股利）。我參考非營利事業之作法，當中只有對保留盈餘限制，而卻很少對資產限制（頂多一兩項）。在這張報表中也是一樣，對於淨資產限制一堆，但卻沒有在資產中也限制一堆，我不知道這兩者之間是否有相對？感覺好像是沒有。

黃 R：要限制資產才有實質上的效益，假如只限制保留盈餘，資產還是可以用完。

江：這邊是不是要強調淨資產的「用途」是否受限制？後面那個「便利基金平衡表之編制」，這個是不是不太需要，因為沒有什麼「便利編制」吧？

林：對，這裡應加上「之用途」，後面「便利基金平衡表之編制」刪掉，因為這句話和前面一句話似乎不太有關聯。對了，在學校有限制用途資產嗎？

呂：有，比如說受贈資產。

林：在美國 GASB 第 117 公報中有提到「受限制」，係指外部債權人、捐贈者、政府法令規定或債權人所賦予的限制，內部自己設定限制的不叫做「受限制」。

江：其實我覺得只要法令或是其他外部來源賦予淨資產限制，就叫做「受限制」即可。

林：我們目前遇到最大的問題是：事實上是資產在用，而不是淨資產在用，所以只針對淨資產一項限制似乎不夠？正如黃主任剛剛所說，雖然有對淨資產限制，但一樣能將現金花光。

黃 R：除了剛剛的問題外，為什麼這裡要叫做「資本資產」，而不要叫做「長期資產」？

林：因為長期股權投資也是長期性質，他並非資本資產。

黃 S：國外公報中的長期投資不屬於資本資產，但我國公報卻把他放進資本資產中。

黃 R：因為政府會計所謂的「資本門」，是包含資本支出及長期投資，例如歲出包含資本之增置、擴充、改良資產相關支出，同時包含增加投資。現在我國公報第五號重新將這些項目分出來，在理解上可能會產生一些問題，也不知將來要怎麼解釋。

黃 S：因為我國要和國際接軌（讓外國人看得懂我們的報表），所以才會力求與國外一致之用語。

林：這邊可能會產生的一個問題是，這裡提到資產及相關負債、未限制資產及相關負債、限制資產及相關負債中的「相關負債」是我們自己加上去的東西，國外公報沒提到。之前加上去的原因是為了增加解讀上的便利性，但不知道會不會有畫蛇添足之弊？

黃 R：以國外報表來說，只有在資產上有設定限制，負債上沒有看到。受限制資產減掉相關負債真的會等於受限制淨資產嗎？在這裡好像看不出來。

林：剛剛我看了我國第五號公報，其並沒有用「資產減負債等於淨資產」這個觀念（公報中並無明確指出），所以不如我們就不要講「減相關負債」，不然現在定錯之後就通通錯了。所以在第三行的「三類」一詞之後，就直接接「淨資產劃分為...」即可，中間那句「並以資產減負債為淨資產之概念」則刪掉。我將他念一遍：「為充分揭露淨資產之用途是否受限制，資產應分為資本資產、未限制用途資產、限制用途資產三類。...」

莊：這三類資產的順序是不是應該要改？

黃 R：在國外的順序是這樣（照流動性）：未受限制資產應該是擺第一個，接下來為限制、資本資產。

黃 R：但淨資產那邊的排列好像又不太一樣。

林：淨資產我等一下會唸到，目前先處理資產這一塊，所以就改為：「...未限制用途資產、限制用途資產及資本資產三類，淨資產應分為投資於資本資產之淨資產、限制用途之淨資產及未限制用途之淨資產。」這裡的順序會不會怪怪的？

黃 R：這裡是按照「固定性」作排列。

林：這裡和財會不太一樣，美國財務會計公報 117 號是未限制擺在最前面。我們就按照美國的報表的列式來列吧。這樣改可以嗎？接下來我們看第 11 段。這段要不要加進去？因為國外公立大學的作法並非這麼做。假如我在限制用途中有一筆收入，那我的支出就從限制用途中支出去，不用再重分類。

呂：我們目前並沒有重分類，但重分類會比較清楚。譬如一筆贈與收入，即使在支出後，這筆收入還是全額掛在帳上的限制用途淨資產裡面，這樣會讓帳上多了很多子目，相當混亂。若贈與款已經可以自由動用，我們還要另外在帳外區分出已經解除限制而可以自由支用的款項，這會浪費很多不必要的時間。而且我們目前並沒有「解除限制」的規定，這一條的「重分類規定」將會讓帳上變的比較清楚。

江：這裡一定要只針對受捐贈者限制的資產嗎？

林：應該就不用了，因為剛剛我們討論到的範圍不只是捐贈者。所以這邊就改成：「限制用途資產，應於限制解除時...」。接下來我們看收入、費用及基金淨資產變動表。

十二、基金之收入、費用及基金淨資產變動表之目的，在報導基金特定期間之營運結果，其內容包括營運收入、營運費用及二者相減後之營運賸餘（短絀），其後依序為其他營運收入及費損、營運外收入及費損、非常項目，並加總為本期賸餘（短絀），最後與其他影響基金淨資產之項目加總為本期淨資產變動數。然而，同時符合性質特殊與不常發生之「非常項目」，為營運時所應考量之風險，未來可以考慮取消「非常項目」此分類。

林：請大家看這一段要怎麼改比較好？我們這一部份在所有收入、費用及基金淨

資產變動表後都加上（或營運表），之後再決定要用什麼名稱比較好。

黃 S：這裡我們只講到本期淨資產變動數而已，應該要加計期初淨資產後才會等於期末淨資產，符合此表之完整格式。

黃 R：這裡要用「加總」還是用「合計」，我好像從來沒看過「加總」這一個詞彙？

林：這裡應該要將期初淨資產、期末淨資產補補進去，並將加總改成「合計」。對了，由於國外沒有「本期餘絀」這個項目，不知在這邊我們需不需要改，這也同時會影響到前面第 5 段的第 11 個定義？

江：其實放本期餘絀沒有什麼不好，因為我們比較習慣於原本財會的概念。

林：還是我們一樣保留本期餘絀，然後在前面增加一些項目才會等於這邊所謂的本期餘絀。

黃 S：在普會上，收入他們為一般性收入，和我們差異是我們有營運外，屬於那種移轉（其他財物來源）的收入是不是要在上面加一段？

林：如果是這樣的話前面第 5 段的第 11 個定義就不用改了，等於在收入、費用及基金淨資產變動表這段的第四行，收入、費用及基金淨資產變動表這段的第四行，那個「非常項目」後面加上「其他財務項目」。

江：可是在我們前面定義時，好像沒有「其他財務項目」？

林：我國其他公報中有沒有類似定義呢？

黃 S：我國在收入、支出那號公報中，各針對此項目作定義。

林：雖然之前是分開來制定且針對政事型基金，我們可以將他們寫在一起並將相關敘述依「作業基金」性質更改，後面的舉例再換掉即可。

本次公報修正部分為：

五、

- (一) 作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金，其係為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。
- (十二) 營運活動之現金流量：係指影響營運餘絀之收益及費損之相關現金流入及流出，但不含投資及融資活動餘絀之現金流量。
- (十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益、貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。
- (十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

七、基金年度會計報告之內容，至少應包含管理者討論與分析（或總說明）、基本財務報告及其他必要之補充資訊。基金基本財務報告，包括基金基礎財務報表及其附註。

八、基金之財務報表，應包括平衡表（或淨資產表）與收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）及現金流量表。

- 十、基金平衡表（或淨資產表）之目的在於報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三項。資產應依其流動性大小排列，負債應依其到期日先後排列。（參考美國 GASB 第 34 號公報 31 段、98 段）
- 十一、為充分揭露淨資產之用途是否受限制，資產應分為未限制用途資產、限制用途資產及資本資產三類。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。（參考美國 GASB 第 34 號公報 98 段、99 段）
- 十二、限制用途資產，應於限制解除時將相關之淨資產自限制用途之淨資產項下重分類入未限制用途之淨資產項下。（參考美國 FASB 第 116 號公報）
- 十三、基金之收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）之目的，在報導基金特定期間之營運效能或績效，其內容包括營運收入、營運成本與費用及二者相減後之營運賸餘（短絀），其後依序為其他營運收入及費損、營運外收入及費損、非常項目、其他財務項目，以上合計為本期賸餘（短絀），並與其他影響基金淨資產之項目合計為本期淨資產變動數。最後，本期淨資產變動數與期初淨資產，合計為期末淨資產。

* 編號部分因為新加入第七段，故第七段以後之編號皆向後調整一號。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第六次會議紀錄

- 一、開會時間：民國 96 年 6 月 7 日星期四，下午兩點
- 二、開會地點：政治大學商學院八樓第二會議室
- 三、與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、江淑玲（江）、王美璟（王）、鄭淑芳（鄭）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙（田）、張亮勳（張）、周依潔（周），共 10 人

四、會議記錄：

林：先將上次修改的部分唸一次。

五、

- (二) 作業基金：係指經付出仍可收回，而非用於營業之業權型基金，其係為提供工程、財物或勞務並收取代價之留本基金。
- (十二) 營運活動之現金流量：係指影響營運餘絀之收益及費損之相關現金流入及流出，但不含投資及融資活動餘絀之現金流量。
- (十五) 投資活動之現金流量：係指非列入營運活動之證券投資與處分、投資收益、貸款及收回之本金與利息等活動之現金流入及流出。
- (十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動之現金流量係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

林：以上是有關於定義的修改，大家看看有沒有需要再修改的部分。

黃 R：第十七項是在強調間接法之現金流量表，所以可以改成『營運活動現金流量之表達，係從...』因為直接法已經有將表的方式直接列示，所以就不需要改了。

鄭：第十三段資本資產的部分，既然是指有價證券以外的資本資產，那是不是可以直接指明，以免造成誤解？

黃 S：如果第十三項的前面要加的話，那後面有關於資本資產出售也應該要指明。

江：如果要跟之前的公報定義不同，主計處可不可以容許這號公報重新定義『資本資產』？

林：但是這樣如果有人看之前的公報又看這一號公報，就會很混亂。要不然就是以刮號的形式，先放在公報中，等到委員會討論時再去討論。所以第十三段改為『係指用於（證券投資以外之）資本資產之建設...，與來自出售（證券投資以外之）資本資產之現金流入及流出』。

接下來繼續公報中會計處理的部分。

七、基金年度會計報告之內容，至少應包含管理者討論與分析（或總說明）、基本財務報告及其他必要之補充資訊。基金基本財務報告，包括基金基礎財務報

表及其附註。

八、基金之財務報表，應包括平衡表（或淨資產表）與收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）及現金流量表。

黃 S：第八段的部分要不要加上『至少』應包括這三張表？

林：第五號公報是有『至少』二字，但我認為作業基金應該不需要，而且這裡應該也不需再有『應』字。

江：這邊平衡表與淨資產表不能只寫一個嗎？

林：美國第 34 號公報是寫政事型的部分稱為平衡表，業權型的部分稱為淨資產表。

黃 S：我之前請教過我們委員，他告訴我們平衡表與淨資產表，只是資產、負債與淨資產的列示方式不同而已。

林：那我們還是都先放在公報上，等到委員會時再決定。

十、基金平衡表（或淨資產表）之目的在於報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三項。資產應依其流動性大小排列，負債應依其到期日先後排列。

十一、為充分揭露淨資產之用途是否受限制，資產應分為未限制用途資產、限制用途資產及資本資產三類。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。

十二、限制用途資產，應於限制解除時將相關之淨資產自限制用途之淨資產項下重分類入未限制用途之淨資產項下。

鄭：將資產分為未限制用途、限制用途及資本資產，這樣跟第十段將資產依流動性大小排列會不會有衝突？

黃 S：那負債是否也要分為未限制、限制跟資本資產相關負債？

林：美國 34 號公報並沒有這樣規定，而且在報表中也看不到。

黃 R：在我們的定義中，凡應以限制性資產來償還的負債稱為限制性負債，是限制它的清償來源。

林：看美國的財務報表上，只有現金跟約當現金會去做限制，並不是每個資產都去分限制跟非限制。

江：之所以區分為限至資產與限制負債，在報表的表達上，是希望可以將資產與負債相減，以淨額的方式來表示，例如在建工程與應付工程款。但未來如果不是要以淨額的方式來表示，其實就不需要再去區分負債。

黃 R：例如規定要以特定筆現金還的就是限制性負債。目前限制性資產在公務機關有一個例子，會以『各機關現金-限制』來表示限制性資產。在財會的觀念中，有限制的現金就不是現金，應該是基金的一部份。

林：不一定是基金，如果是限制用來買固定資產的現金，就會跟固定資產放在一起。

江：所以如果限制的現金將在三個月內解除，也要放在非流動嗎？

林：美國的報表有限制的現金大多用在投資及固定資產，所以歸類在非流動。但是我覺得你提出來的問題很有道理，所以我認為應該是這筆現金被限制用在哪裡，來決定它應該屬於流動或非流動。例如限制用於短期投資的就分為流動，限制用於購買固定資產的就劃分為非流動。

鄭：那我們可以不要寫出將資產分為三類，因為從美國的報表看來也是只是將資產分為流動與非流動。

林：美國公報第 99 段中，是說資產若為資本資產應該將其列示，並沒有說一定要在報表中分為三類。

黃 S：第十一段前面是說『為充分揭露淨資產之用途』，所以應該將淨資產的分類接在這句後面會比較好。

林：美國公報中寫，當資產的性質改變、有異於我們一般對它的瞭解，資產的可使用性改變時，就應報導為限制用途資產。

黃 R：財會公報第一號第 72 段就是這個概念，現金及約當現金用途改變時就應加以表達、另外列示。

林：所以我們可以在第十段後面加上『資產受限制者應為適當之表達』。下面資產的分類就劃掉。

十三、基金之收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）之目的，在報導基金特定期間之營運效能或績效，其內容包括營運收入、營運成本與費用及二者相減後之營運賸餘（短絀），其後依序為其他營運收入及費損、營運外收入及費損、非常項目、其他財務項目，以上合計為本期賸餘（短絀），並與其他影響基金淨資產之項目合計為本期淨資產變動數。最後，本期淨資產變動數與期初淨資產，合計為期末淨資產。

鄭：這張表的目的是要衡量營運效能或績效，但是這張表的最後是淨資產變動數，所以是以淨資產變動來衡量營運效能或績效嗎？

林：所以這部分可能有問題。

鄭：這部分是可以討論的，我認為政府撥補基金的部分應該也要算入績效評估。我猜測美國之所以不列出『本期餘絀』這個數字、而列出淨資產變動數，可能也是認為應該以淨資產變動數為主要依據。

黃 R：過去作業基金之所以有四張表（包括餘絀撥補表），是要凸顯作業基金與營業基金、公務基金的不同。

江：其實我們可以在營運效能與績效後面多加入『及淨資產之變動』。

黃 R：這樣可以，因為這張表就是收支餘絀表與餘絀撥補表結合。

江：我們在這部分是不是要提到會計原則變動？

林：國外似乎沒有特別提到會計原則變動，

鄭：關於第十三段營運效能或績效的部分，第五號公報並不是用這樣子的詞，這裡與之前的公報不同可以嗎？

林：因為之前的公報是針對業權型基金，但本號公報是針對作業基金，所以稍做修改應該是可行的。

美國 34 號公報的附註 13 提到，會計原則變動應該調整期初的淨資產，而不是列在損益表項下。

黃 R：這樣就類似於前期損益調整。

江：但是這是美國規定應調整前期損益，但是我國財會規定是應作為當期損益。

黃 R：其實現在我們可以不用考慮到財會的部分，因為未來財會關於會計原則變動應該會跟著國際去做修正。

林：所以這部分就不去提會計原則變動，這樣比較有彈性。

這邊我想提出一個問題，美國 34 號公報第 102 段說區分營運餘絀與營運外餘絀，是看現金流量歸在哪一類做決定。如果跟營運現金流量有關的餘絀就是營運餘絀，如果跟營運現金流量無關的餘絀就是營運外餘絀。大家認為這段要不要加？

黃 R：如果加入這一段會對觀念有很大的衝擊，政府的補助款現在都要經過收支表，那如果是政府對基金的投資（增撥基金）就列在本期餘絀之下，其他影響基金淨資產變動之項目。我認為這個跟預算法有很大的不同，所以應該加上去。

十四、基金之現金流量表應表達來自營運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動而來之現金流量。

十五、基金現金流量表編製時應採用直接法，並於表下揭露間接法之會計處理方法，將營運賸餘（短絀）與營運活動之淨現金流入（流出）作調節。

黃 R：第十四段這邊寫從投資活動『而來』之現金流量，一定要用『而來』嗎？

林：第五號公報中是用這樣的用語。

鄭：我想請問一下一定要用直接法嗎？因為在實務上會有很大的困難。

林：因為美國是採直接法。

黃 R：我認為現在電腦發達，只要將程式設計好，用直接法反而比較容易。但是如果還是用人工處理，就應該採用間接法。

林：其實這只是將現金帳分為四個部分，所以只要主計處將程式設計好，應該不會有問題，所以就先這樣訂。

王：現在記帳的人跟做傳票的人不一樣，所以可能要經過很多人的手，這樣如果用直接法會有困難，尤其交易量大的時候，真的很難處理，也會造成勾稽上的困難。

黃 R：我覺得這邊比較有問題的是在做直接法之後還要揭露間接法，變成兩種方法都要做。要不然我們將現在遇到的困難用括號的方式註明，等到委員會再做決定。

林：第十四段我們還是將『而來』兩個字拿掉好了。

黃 R：第十五段第二句可以改成『並應揭露間接法下營運餘絀與營運活動之現金流量...』，這樣比較能夠表達是需要揭露，但不一定是要緊接在現金流量表下。

林：接下來我們進入到前期損益調整，這在美國公報是沒有的。

十六、基金於以後年度發現錯誤時，應以其對損益之稅後影響數，調整發現錯誤年度之期初未限制用途之淨資產、限制用途之淨資產或投資於資本資產之淨資產，資產負債之相關科目亦應一併更正。編製比較財務報表時，應重編以前年度報表，並揭露錯誤之性質，及其對錯誤年度之損益影響。

林：這段有沒有需要加進去？

黃 R：審計部可能不會同意這點，如果錯誤牽涉到要重編報表會和審計法 51 條衝突。

林：但我們之前說要把會計和預算、決算分開。

黃 R：這樣也是可以，我們先把這條留著，之後再讓審計部決定要不要。我們現在對待錯誤都是用估計變動，用其他收支入帳。我之前在收支表中留下一個很好的科目：整理收入、整理支出，很可惜之後被拿掉。

林：如果說這段的第二句話，「重編報表...」這句話不講呢？會不會起來比較好？

黃 S：前面應該成：「基金於本年度發現錯誤」，而不是「於以後年度發現錯誤」。應以其對「餘絀」才對，而且作業基金沒有「稅」的問題（在這裡講的稅是所得稅，基金還是有營業稅的問題）。

張：前面標題也要改成「前期餘絀調整」？

黃 R：對，因為作業基金不叫損益，而叫做餘絀。後面那個淨資產項目似乎不用又寫出那三項，直接用「相關淨資產」即可。後面假如我們寫「重編報表」幾個字在那邊，對於審計部來說相當刺眼。因為我們只要牽涉到比較報表，就會牽涉到追溯調整，會與審計法 51 條有衝突。

江：假如把重編資訊放在附註揭露，當成擬制性資訊？並調整附註中的淨資產期初金額，及說明為何要調。

黃 R：但附註揭露數字和前年審定數不一樣，審計部還是會有意見。

林：那假如把這當成「其他淨資產變動」呢？那就不用重編了。

黃 R：不重編報表有可能會說服審計部（只要不要動到期初淨資產就好），但我不敢保證。

林：但這方法好像就不是調整期初了。還是說我們另外單獨用一個「前期損益調

整」的科目？就和你剛剛說的整理收入、整理支出一樣，把他擺在當期。

黃 R：這樣說不定有機會，只要不要重編報表就好。

林：那這樣算不算是調整後年度之期初相關淨資產呢？

江：只要原列數還是有，我們只是再中間加了一個類似前期損益調整的科目得出「調整後期初淨資產」。

黃 S：那就不能講說是「調整發現年度之期初淨資產了」。

林：對，這裡要改為「列為」發現年度「其他淨資產變動項目」。

黃 R：前面用「錯誤」也不妥。審計部都審了，總統也公布了，我們還自己宣稱自己錯，很奇怪。

林：將前面「錯誤」一詞改成「以前年度應調整之項目」。那後面的稅要不要呢？

黃 R：假如這裡指所得稅，就不用。

林：我唸一遍：基金於本年度發現以前年度應調整之項目時，應以其對餘絀之影響數，列為發現年度之其他淨資產變動項目，並調整相關期初淨資產。這裡用「期初淨資產」好嗎？

黃 R：可以寫「調整相關期初之資產及負債」。

林：但淨資產也會受到影響啊？

黃 R：那就寫成「調整相關期初之資產及負債或淨資產」。但淨資產的期初部分是獨立的，當期調整資產和負債並不會影響到期初淨資產啊。

林：我知道你的意思了。但我們這樣做是藉由調整期初的資產負債之方式來影響當年度的淨資產，我們需不需要在這邊寫清楚，不然有人會以為我們只調整期初資產以及負債。

黃 S：但期初淨資產等於期初資產減掉期初負債，調整期初資產、負債的話，期初淨資產也會跟著動。

江：這裡不用特別去強調調整「期初」，因為假如之後發現本期有錯誤，也可以調整本期。不如我們在這邊講含糊一點。而且調整實帳戶後，虛帳戶也會對，最後虛帳戶會結到淨資產，所以應該不用寫「淨資產」出來。

王：總結剛剛所討論的，後段改成：列為發現年度之其他淨資產變動項目，並調整相關資產及負債。

林：大家覺得這樣改可以嗎？重編那句話就全部劃掉吧。再來這是主計處提的問題，討論到代管資產的問題。

十七、代管之資產應以其公平價值認列代管資產與應付代管資產。折舊性代管資產應以扣除剩餘殘值後之金額，以估計耐用年限依照有系統之方法提列折舊，並同時減少應付代管資產及認列補助收入。

林：這段這樣寫可以嗎？

黃 R：公平價值怎麼決定呢？

江：可能要在一開始訂規則，說明公平市價要怎麼訂。

黃 S：在第六號公報第八段有提到：政事型基金因受贈、遺贈、接收或沒收而取得之普通固定資產，應以取得當時之公平價值列入普通資本資產及長期負債

帳。公平價值無法取得者，應按估計價值入帳。無法估計其價值者，得僅記載資產數量資料。

江：這裡可能會和國有財產局入帳數不一致。因為國有財產局那邊是用原始取得成本入帳，但這筆資產移撥後卻是要用公平價值入帳。

黃 R：既然是代管資產，代表產權是別人的。所以要不要用公平價值認列呢？

林：用公平價值入帳，才能評判其對該基金的貢獻有多少。

呂：後面那句話可能會有問題，就是「同時減少應付代管資產及認列補助收入」，因為目前實務上都沒有作。所以除了公平價值之認列外，還有折舊提列的問題。相關分錄要怎麼作呢？

林：借方就是借資產，貸方為應付代管資產（但不一定要此科目），提列折舊時借：折舊費用，貸：累積折舊，然後借：應付代管資產，貸：補助收入。假如收到代管資產卻不記折舊費用，就像是利用代管資產獲利卻沒有相關費用，違反收入-費用配合原則。我們用「應付代管資產」是參考當前實務。

鄭：用應付代管資產目前產生一個問題，因為應付代管資產太大了，負債比率甚至高達百分之六十幾。這筆代管資產是政府交給我們使用，卻將他認列為負債，似乎有點奇怪？這個部分是否可以改成遞延收入，當成代管資產之減項呢？

黃 R：其實代管資產相對的負債科目目前只存在於校務基金中，因為之前教育部擔心學校會把這些代管資產賣掉，才會一夕間規定要將此負債入帳。

林：其實這只是列式的問題，用應付代管資產應該沒關係。我們可以在代管資產後面加上補充：「應付代管資產為代管資產之減項」就好了。只不過這樣表達有點怪異倒是真的。

鄭：這樣就能解決負債比率高的問題了。

林：我們這樣列的結果會讓相關代管資產之餘額為零。

鄭：還有一個問題，對於短期內計畫做完就要歸還的資產，要不要也列在這邊呢？假如這邊這樣訂，不就代表所有的代管資產都要提供折舊了。

黃 S：學校目前是這樣做，假如計畫做完（比如說才兩年）就要歸還且不能再給其他計畫使用，那還要提列折舊嗎？

林：那計不計收入呢？

黃 S：有

黃 R：假如我在買這項計畫設備的同時就認列一筆費用了呢？應該就不用再提列折舊了，因為這筆費用已經提列過了。

林：對，這種情況下就不用再提列折舊了。

鄭：假如我們這段加上一個限制呢？就是在補助收入後面加一句：「唯經委託代管機構與基金約定期限返還者不在此限」。

江：那假如我們後面這樣規範，那前面那一段我們是在規範什麼呢？

林：其實我們並非在規範國科會的東西，但這段我擔心會影響到國科會的計畫，所以我們就規定排除掉那種屬於短期計畫的資產。還是說我們前面在代管資

產前加上一句「計畫以外」之代管資產，就是計畫的代管資產我們就不去討論，我們只考慮計畫以外的代管資產。

黃 R：加上這一句的確可以避免很多麻煩。

林：那這句話就放在第二行「折舊性代管資產」之前。那公平價值的問題呢？如果我們在後面加上：[若公平價值無法評價時...]

黃 R：因為代管資產通常是二手的，所以公平價值之決定可能會比較麻煩。

林：那我們直接寫「代管資產應認列...」不要寫公平價值了。後面那個估計耐用年限之定義也是一個問題。

江：乾脆這些比較細微的東西就交給之後主計處去訂吧。

林：那這段後面就改成：研究計畫以外之折舊性代管資產應依照有系統之方法提列折舊，並同時認列政府補助收入。

黃 R：但這裡用「補助收入」可能會有問題，因為政府間叫做「補助」，民間叫做「受贈」。

林：那我們在補助後面加上括號：或受贈收入。那這部分就這樣改吧，我先請教一下，我們在第 10 頁那邊的壞帳費用有分淨額法與毛額法，各位覺得我們都要列嗎？

黃 S：目前我們作業基金是用毛額法。

林：那我們在壞帳費用這邊就只寫毛額法就好，那個淨額法就拿掉吧。

本次公報修改部分如下：

五、

(十三) 資本及相關融資活動之現金流量：係指用於(證券投資以外之)資本資產之建設、改良、擴充及相關融資活動，與來自出售(證券投資以外之)資本資產之現金流入及流出。

(十七) 間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動現金流量之表達，係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

八、基金之財務報表，包括平衡表(或淨資產表)與收入、費用及基金淨資產變動表(或營運表)及現金流量表。

十、基金平衡表(或淨資產表)之目的在於報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三項。資產應依其流動性大小排列，負債應依其到期日先後排列。資產之用途受限制者，應為適當之表達。

十一、為充分揭露淨資產之用途是否受限制，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。

十三、基金之收入、費用及基金淨資產變動表(或營運表)之目的，在報導基金特定期間之營運效能或績效及淨資產之變動，其內容包括營運收入、營運

成本與費用及二者相減後之營運賸餘（短絀），其後依序為其他營運收入及費損、營運外收入及費損、非常項目、其他財務項目，以上合計為本期賸餘（短絀），並與其他影響基金淨資產之項目合計為本期淨資產變動數。最後，本期淨資產變動數與期初淨資產，合計為期末淨資產。

十四、與營運活動之現金流量有關之餘絀，應列為營運餘絀。與資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流量有關之餘絀，應列為營運外餘絀。

十五、基金之現金流量表應表達來自營運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流量。

十六、基金現金流量表編製時應採用直接法，並應揭露間接法下營運賸餘（短絀）與營運活動之淨現金流入（流出）作調節。

十七、基金於本年度發現以前年度應調整之項目時，應以其對前期餘絀之影響數，列為發現年度之其他淨資產變動項目，並調整相關資產及負債。

十八、代管之資產應認列代管資產與應付代管資產。研究計畫以外之折舊性代管資產，應依照有系統之方法提列折舊，並同時認列政府補助收入（或受贈收入）。應付代管資產為代管資產之減項。

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會

「作業基金之會計處理」研究第七次會議紀錄

開會時間：民國 96 年 6 月 13 日星期三，下午兩點

開會地點：政治大學商學院八樓第二會議室

與會人員：林美花（林）、黃永傳（黃 R）、王美璟（王）、鄭淑芳（鄭）、呂秋琴（呂）、黃凱莘（黃 S）、田美蕙（田）、張亮勳（張）、周依潔（周），共 9 人

會議記錄：

林：先將上次修正的部份唸一次。

（十三）資本及相關融資活動之現金流量：係指用於（證券投資以外之）資本資產之建設、改良、擴充及相關融資活動，與來自出售（證券投資以外之）資本資產之現金流入及流出。（參考美國 GASB 第 9 號公報 23 至 25 段）

（本公報對於資本資產之範圍，與美國 GASB 第 34 號公報相同，但與我國第四號公報第二段之定義不同）

黃 R：這部分的定義跟財會很不一樣，會是重大的突破。

林：因為現金流量的分類也跟一般財會的分類不同。

（十七）間接法之現金流量表：係指現金流量表中，營運活動現金流量之表達，係從收入、費用及基金淨資產變動表中的「營運餘絀」調整而得之現金流量。

林：後來回去想想，這項應該只要寫到「營運餘絀」調整而得，後面的現金流量等字可以刪除。

黃 R：我認為「淨值」比「淨資產」更能表達這個概念，因為淨值很明顯就是「資產減負債」，但是淨資產這個詞很容易讓人誤以為是資產的一部份。

林：但是無論是淨值會是淨資產，都是從英文「net asset」翻譯過來的，且之前的公報都是定義為淨資產，所以我想這邊用淨資產應該沒有問題。

八、基金之財務報表，包括平衡表（或淨資產表）與收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）及現金流量表。

林：昨天我跟執行長討論過，這一條還是要再加上「至少應」包括這幾張表，他說因為這是基本的報表，還可以再加上其他的報表，所以用至少應包括較佳。

黃 R：除了這三張主要報表外，還會再加入什麼表嗎？我想不到還有什麼表的位置會跟這三張表一樣。

林：我也是這樣認為，不過這邊寫的是「財務報表」而不是基礎財務報表，所以空間比較大。還有，執行長也提到第七段基金基本財務報告，是包括基金財務報表跟其附註，而不是「基金基礎財務報表」。

黃 R：這樣有什麼不一樣？

林：基金基礎財務報表，是指在這個報表中會顯示出這個基金底下的各個分基金

的數額，例如校務基金包含五十三個分基金，如果是校務基金的基金基礎財務報表，會在資產部分列示台灣大學多少、政治大學多少等等。但是本條規定的是各個基金的報表，是基金財務報表。

十、基金平衡表（或淨資產表）之目的在於報導基金特定日期之財務狀況，其內容包括資產、負債及淨資產三項。資產應依其流動性大小排列，負債應依其到期日先後排列。資產之用途受限制者，應為適當之表達。

十一、為充分揭露淨資產之用途是否受限制，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。

黃 R：這邊是寫充分揭露，但是我認為這邊是在資產負債表中，應該用適當揭露會比較好。如果要充分揭露，會造成其項下的項目很多。

林：第十段是為適當之表達，第十一段是充分揭露，這邊這樣寫應該沒問題。

鄭：第十二段中，限制用途的資產解除限制用途時，會重分類到未限制用途的淨資產，但是會不會有情況是重分類到投資於資本資產之淨資產，因為這個資產有可能是資本資產。

周：投資於資本資產之淨資產定義範圍，也包含限制用途之資本資產，所以限制用途之淨資產就不會包括資本資產，所以應該不會產生這個問題。

張：但是如果是以限制用途的現金去買資本資產，還是會有重分類的問題。

林：這邊寫限制用途資產，應該改為限制用途之淨資產才對。

鄭：這樣這段就沒有問題了。

十三、基金之收入、費用及基金淨資產變動表（或營運表）之目的，在報導基金特定期間之營運效能或績效及淨資產之變動，其內容包括營運收入、營運成本與費用及二者相減後之營運賸餘（短絀），其後依序為其他營運收入及費損、營運外收入及費損、非常項目、其他財務項目，以上合計為本期賸餘（短絀），並與其他影響基金淨資產之項目合計為本期淨資產變動數。最後，本期淨資產變動數與期初淨資產，合計為期末淨資產。

十四、與營運活動之現金流量有關之餘絀，應列為營運餘絀。與資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流量有關之餘絀，應列為營運外餘絀。

林：第十四段是我們根據美國 GASB 第 34 號公報翻譯過來的，不知道大家有沒有什麼意見？

鄭：這段是以現金流量來判斷餘絀是營運餘絀或是營運外餘絀，但是前面定義營運活動現金流量的時候，也是以營運餘絀來定義，這樣可能會有蛋生雞、雞生蛋的問題。

林：大家認為這應該怎麼辦，這是美國規定的，如果認為不適合其實也可以拿掉。因為這樣會使營運餘絀與營運活動之現金流量定義互為解釋。

鄭：現金流量表相對於淨資產表與收支表而言，是比較次要的，用次要表來定義主要表，似乎不太合理。

林：美國公報其實是寫「可以考慮」以現金流量來判別餘絀是否為營運餘絀，如

果在這段加入「可以考慮」，會不會比較好？

鄭：但是在前面的定義已經將營運餘絀的定義規範的很清楚，所以我覺得不必再加這一段。

林：那第十四段還是刪除好了。

十五、基金之現金流量表應表達來自營運活動、資本及相關融資活動、非資本融資活動、投資活動之現金流量。

十六、基金現金流量表編製時應採用直接法，並應揭露間接法下營運賸餘（短絀）與營運活動之淨現金流入（流出）作調節。

鄭：我認為這邊應該保留彈性，可以改成如果採用直接法的時候要揭露間接法，而不要在公報中直接規定一定要採直接法，之後如果主計處認為應該要採直接法時，再以其他的規定來規範。

林：但美國是規定採直接法。

黃 R：其實美國會採直接法，應該是因為直接法在電腦作業處理下會比較好做，但是我不瞭解的是，為什麼在直接法下還要揭露間接法，這樣不就兩種都要做？

黃 S：我國作業基金的性質差異很大，可能一個基金中從事的業務多樣化，美國也是這樣嗎？這樣台灣如果用直接法編製現金流量表，會很複雜。

林：這應該沒關係。關於直接法難做的問題，其實這應該要設計一套適合的電腦軟體，不一定要用人工去做。

黃 R：不過這邊最好留一個彈性在，未來在執行上才會更有空間。

林：這邊就改成「採直接法編製現金流量表時，應揭露間接法下營運賸餘（短絀）與營運活動之淨現金流量之調節。」

十七、基金於本年度發現以前年度應調整之項目時，應以其對前期餘絀之影響數，列為發現年度之其他淨資產變動項目，並調整相關資產及負債。

黃 R：我們這段是用「調整」這兩個字，但是會計法中關於這部分是用「調整」二字，在年度終了時調整該項目。

林：這邊的調整是指在當年度發現以前年度的錯誤，在當年度做一個更正的動作，跟期末提列壞帳等做的調整不一樣，雖然英文都是 adjustment。

鄭：這邊調整的都是餘絀的項目，所以這邊應調整之項目可以改成應調整之餘絀項目。

十八、代管之資產應認列代管資產與應付代管資產。研究計畫以外之折舊性代管資產，應依照有系統之方法提列折舊，並同時認列政府補助收入（或受贈收入）。應付代管資產為代管資產之減項。

黃 R：國外關於這部分是這樣規定嗎？代管資產一定會當作補助收入嗎？

林：因為代管資產也是一種無償使用，如果不分期認列收入就是要一次認列收入。如果不認列收入，會造成基金認列了很多折舊費用，但是都沒有相對的收入。其實我比較擔心的是，別人看到報表時會認為收入那麼多，會覺得怎麼都沒有相對的現金流入。

黃 S：如果這個分錄這樣規範，基金就不會擔心因為代管資產要提列折舊而影響餘絀，因為收入跟費用會相抵。

林：用政府補助收入這個名詞好嗎？

黃 S：其實可以改成「並同時認列收入」，因為最後會計科目叫作什麼其實都是主計處規定的。

十九、補助收入分為資本補助及營運補助。資本補助必須專款用於建設、改良或擴充資本資產。其它收自政府基金之補助，則屬於營運補助。基金應於取得補助時，以補助之現金或其他資源之公平市價認列補助收入。

二十、若受贈係以非現金之財務資源移轉方式為之，則應以該非現金資產之公平市價衡量受贈資產之金額。若其公平市價無法由市場上取得或無法經由獨立鑑價合理估計時，該受贈收入應不予入帳，待受贈資產出售時再依售價認列為收入，其出售前之必要支出則認列為成本或費用。

王：第十九段如果收入公平價值無法取得的時候，是不是也可以比照第二十段「該收入應不予入帳」？還有其他收自政府基金之補助，應該改為其他收自政府「其他」基金之補助，後面的公平市價應該改為「公平價值」。

鄭：這邊的「補助收入」應該是「政府補助收入」，還有如果這邊的補助收入都是要以公平價值入帳，似乎沒有必要在這邊去區分資本補助與營運補助。

林：之所以要區分，似乎是因為在入帳時有需要。

呂：因為之前是如果是資本門的補助就當作基金，經常門的補助就當作收入，現在既然都當作收入了，希望在收入項下可以區分資本門與經常門。

黃 S：對於公平市價那邊可以參考第六號公報第八段，該段為：政事型基金因受贈、遺贈、接收或沒收而取得之普通固定資產，應以取得當時之公平價值列入普通資本資產及長期負債帳。公平價值無法取得者，應按估計價值入帳。無法估計其價值者，得僅記載資產數量資料。

林：如果是這樣，照吳執行長的意思就不用寫了（因為別的公報已經提到了）。

黃 R：但第六號講的是政事型基金，業權型基金至今還沒有被規範到。

林：不然就把這一段套用進去。接下來我們回到第一句後面：「資本補助必須專款用於建設、改良、或擴充資本資產。其他收自政府基金之補助，則屬於營運補助。」各位覺得這段要不要？

黃 S、鄭：這段似乎不用。

林：那這段就刪掉吧。後面就直接接：基金應於取得補助時，以現金或其他資源之公平價值認列補助收入。公平價值無法取得者，應按估計價值入帳。無法估計其價值者，得僅記載資產數量資料。

黃 S：前面還要用經常「補助」嗎？

林：用經常「門」。此外我們在 20 段講到受贈收入，也講到衡量的問題，要不要將這段和 20 段兩者合在一起。但假如兩者合在一起，前面多出：「政府補助分為什麼」，這樣似乎有點突兀，但後面公平價值衡量的東西卻又是一樣的。

黃 S：那在 19 段開頭那邊作一些修改，或在後面加上：「受贈收入一體適用。」

林：還是說在前面直接寫：「政府補助與受贈收入」？

黃 R：既然下面的衡量方法一樣，那就合在一起吧。前面改成：「補助收入分為資本門及經常門」。

鄭：但受贈也可能是資本性的補助啊。

黃 R：也是，所以這段就改成：「補助與受贈收入分為資本門及經常門」吧。

林：那後面就直接接：「基金於取得補助或受贈時，以現金或其他資源...」後面就跟剛剛唸的一樣。但由於第四號公報用「捐獻及贈與收入」，我們要在下面括號註明此號公報的用語（受贈收入）與其不一致。所以我們下面的 20 段就不用了，併到 19 段去了。針對這段各位還有什麼問題嗎？

二十一、受贈收入應視捐贈者是否限制用途，以及捐贈物是否為資本資產而分別列為限制用途之淨資產增加、未限制用途之淨資產增加、投資於資本資產之淨資產增加。（參考美國 FASB 第 116 號公報、美國 GASB 第 34 號公報 32 段）

二十二、附條件之受贈，係指捐贈者對於捐贈標的之移轉附有條件，若受贈之基金無法達成該條件則受贈行為不成立，已取得之受贈資產必需要歸還捐贈者。然而，在限制用途受贈之情況下，受贈基金於收到受贈資產時即取得該受贈標的之所有權，惟該受贈標的被賦予用途上之限制。（參考美國 FASB 第 116 號公報）

二十三、受贈之承諾係指以書面或口頭方式約定受贈標的為現金或其他資源，受贈承諾以是否附有條件而為不同會計處理。

（一）附條件之受贈承諾：附條件之承諾在條件達成時，捐贈者才有實現其承諾之義務。基金獲得政府外部個體附條件之承諾時，應先不予認列為收入，等到主要條件達成後才能依據該受贈資產之公平價值認列為受贈收入。若在條件達成之前已取得受贈資產，則應先認列為遞延收入（負債），至條件達成時再轉列為受贈收入。條件若未達成，則應歸還資產並將遞延收入沖銷。

（二）未附條件之承諾：基金取得未附條件受贈承諾時，應立即按受贈資產之公平價值認列為應收款項及受贈收入。（參考美國 FASB 第 116 號公報）

二十四、基金應於期末估計本期之壞帳，並認列為壞帳費用及備抵壞帳。（美國 FASB 第 117 號公報）

林：21 至 23 段我建議刪掉，因為這些東西在第三號公報第八段就有講到了，就可以不用了。壞帳費用我也和吳執行長談過，因為我們之前分為毛額法和淨額法。他說在作業基金中有些強制性收入可能收不到（原住民徵收收入），所以在這一塊或許可以採用淨額法。

黃 R：但會計主任可能要證明喔。

林：還有其他例子嗎？

黃 R：但通常都是政事型基金才有強制性收入。

王：例如水資源作業基金的溫泉收入。

黃 R：那種是使用者付費（受益者付費），似乎不像是強制性收入，但原住民那個很像。但因為收不到才用淨額很怪，假如一開始就知道風險很大以致收不回來，乾脆就用現金制算了。

林：吳執行長說這部分要用修正權責基礎。

黃 S：所以吳執行長的意思是說：假如基金收入有強制性質的話，要改用修正權責發生制來處理。

林：對。

黃 R：不過淨額不淨額是收入那邊的影響，應收帳款並沒有受到影響。吳執行長是要怎樣改呢？國外有嗎？

林：國外業權型基金採用毛額法，而政事型基金採用淨額法。但這點假如用毛額法就和一般商業會計一樣了，那還要嗎？

黃 R：那應該就不用了。

林：但這裡也產生一個問題，代表作業基金之作法和政事型基金之作法就不一樣了。

黃 R：但政事型基金本來就是有他的特殊性在（稅收），難免會存有不一致。

林：那我們這一段就刪掉了。

三十一、基金之會計事項，應依本公報之規定處理。本公報未規定者，則參照其他政府會計準則公報及民營事業適用之一般公認會計原則處理。（參考我國各號公報）

黃 S：前面應改為：「基金之會計處理，除法令另有規定外，應依...後面一樣」

林：就是把「事項」改成「處理」，後面加上「除法令另有規定外」。接下來翻到前面開始來刪，前面第 2、3 段吳執行長說不用放，因為這為原本應該要知道的事。第 4 段他建議加上：「但強制性收入採修正權責基礎為會計基礎」。

黃 R：但一個基金有兩個基礎好不好呢？

林：還是先留著吧，像那個原住民作業基金就可以利用這一條了（在作業基金報表中可註明採用修正權責基礎）。

黃 S：但在二號公報第八段中只有指明業權型基金應採用權責發生基礎，我擔心審計部會有意見。

黃 R：其實並不一定不能改，只要後面發現有更好的講法且解釋得通一樣可以改，就跟財會會一樣。

林：那我們一樣在後面括號說：「與第二號公報第八段不一致」吧。然後在定義的部分，2 到 7 以及 10 乃為「本應知道的事項」，不需在此特別列出，而第 8 和 9 前面公報已經講過，可不用再贅述。

黃 r：為了完整性（因為都做了），我們把沒有特殊性用三角形代表，前面公報已經講過的用圈圈代表。

林：吳執行長有提到 16、17，因為一般會計人員都知道，不知要不要。

黃 R：這要視閱讀公報者是誰。

黃 S：應該我們在這號公報對現金流量表的一些解釋和財會上不大一樣，所以我覺得有必要留著。

林：那就先擺著吧。對了，前面那個 13 和第五號公報很類似，不知要不要？

黃 S：但我們將這科目詮釋地比較詳盡。

林：那也就先擺著吧。然後，我們需要在第九條那邊提預算控制的採用原則嗎？還是說等之後公報再行制訂。

黃 S：因為我們這號公報是講會計處理，將預算控制的採用原則放進來似乎有些奇怪。

林：主計處沒有說一定要放在這一號公報啦，他們只是建議。所以這部分就放在別號公報摟。

黃 R：我們這號公報還剩下幾條呢？

林：刪到至今，我們只剩下 16 條。那我們的討論會到今天就完全結束了，謝謝各位，沒有你們這號公報絕對出不來。

王、黃 R、黃 S、鄭：也謝謝老師。