

簡介作業基金現金流量表之編造

一、前言

我國各級政府為因應經濟發展及社會安全暨提升資源使用效率等需要，歷年來依據相關法律及預算法第 4 條第 1 項第 2 款之規定，循預算程序設置各類特種基金，以辦理相關業務。依預算法之規定，特種基金除營業基金及信託基金外，按其性質涵蓋有作業基金、債務基金、特別收入基金、資本計畫基金，均為非營業性質，故通稱為非營業特種基金，其運作體制向參照營業基金辦理，惟非營業特種基金中，除作業基金外，其餘各基金運作體制及衡量焦點因與營業基金迥異。行政院為使非營業特種基金運作更符實際需要，爰於 92 年度復依基金運作屬性及其衡量焦點，再劃分為業權型特種基金（以下簡稱業權基金）及政事型特種基金（以下簡稱政事基金），並賦予不同運作規範。其中作業基金屬業權基金，其運作規範仍參照營業基金辦理。至屬政事基金之債務基金、特別收入基金及資本計畫基金運作體制則重行規定。

中央政府非營業特種基金自編造 88 年下半年及 89 年度預算案起，將 4 張主要財務報表之一資金運用表改編現金流量表。本文旨在依據中央政府作業基金之特性及行政院主計處訂頒「中央政府非營業基金名稱編號及會計科目與編號參考表」所列會計科目，擇要說明編造現金流量表之方法及近年來常見錯誤之態樣。

二、現金流量表之意義及演變歷程

現金流量表係以現金及約當現金（以下與現金一詞通用）的流入與流出，彙總說明一作業基金在特定期間之業務、投資及融資的活動；併同其他財務報表所提供之資訊，幫助財務報表使用人評估該基金之

未來產生淨現金流入之能力；償還負債與解繳國庫之能力，及向外界融資之需要；本期餘絀與業務活動所產生之現金流量之差異原因；本期現金與非現金之投資及融資活動對財務狀況之影響等。

回顧會計史料，現金流量表之前身僅是簡單分析資產負債表項目之增減變動，稱為「來源與去路表」，數年後更名為「資金表」。爾後，美國會計師協會認為此報表日益重要，乃於1961年發布會計研究叢刊第2號「現金流量分析與資金表」。美國會計原則委員會為統一資金表之編製與表達，於1963年發布第3號意見書「資金來源與運用表」。該委員會復於1971年發布第19號意見書，規定「財務狀況變動表」為主要財務報表之一。接著，美國財務會計準則委員會於1987年發布財務會計準則公報第95號「現金流量表」，並規定自1988年7月15日為年度終了日以後之財務報表適用之。

至國內中華民國會計師公會全國聯合會財務會計委員會曾於民國72年9月1日公布財務會計準則公報第4號「財務狀況變動表」。嗣後，財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會為配合國內會計現代化與國際化，復於民國78年12月28日公布財務會計準則公報第17號「現金流量表」，同時規定79年12月31日為年度終了日以後之財務報表適用之。該委員會又參考國際會計準則第7號公報相關規定修訂該公報，並於88年12月9日及94年9月22日再次修訂頒布，及規定年度開始日為95年1月1日之企業，須按新修訂公報之規定編造現金流量表。

三、預決算書表編造現金流量表之法律依據

國營事業自80年度起編造現金流量表，而多年來預決算書表仍稱資金運用表，係為遵行民國60年公布之會計法，其第23條規定之書

表名稱仍為「資金運用表」所致；惟辦理 88 年下半年及 89 年度決算，依 89 年 12 月 13 日修正公布決算法第 15 條之規定，更名為「現金流量表」。茲將作業基金編造現金流量表之法律依據，臚列如次：

(一) 主要條文：

決算法第 15 條第 1 項：

附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如下：

1. 營業損益之經過。
2. 現金流量之情形。
3. 資產、負債之狀況。
4. 盈虧撥補之擬議。

決算法第 16 條：

附屬單位決算中營業基金以外其他特種基金，得比照前 2 條之規定辦理。

(二) 相關條文：

預算法第 85 條第 1 項第 2 款：

營業基金預算之主要內容如下：

1. 營業收支之估計。
2. 固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源及其投資計畫之成本與效益分析。
3. 長期債務之舉借及償還。
4. 資金之轉投資及其盈虧之估計。
5. 盈虧撥補之預計。

預算法第 89 條：

附屬單位預算中，營業基金以外其他特種基金預算應編入總

預算者，為由庫撥補額或應繳庫額，但其作業賸餘或公積撥充基金額，不在此限，其預算之編製、審議及執行，除信託基金依其所定條件外，凡為餘絀及成本計算者，準用營業基金之規定。

現金流量表投資活動與融資活動涵蓋固定資產之建設、改良、擴充，長期債務之舉借及償還，資金之轉投資，資金運用之情形等項目，正符合上預算法、決算法規定之所需。

四、現金流量之分類

作業基金之現金流量，可依其發生原因分為因業務活動而發生者、因投資活動而發生者及因融資活動而發生者 3 大類，茲說明如下：

1. 業務活動之現金流量係指列入餘絀計算之交易及其他事項所產生之現金流入及流出，如銷售商品、提供勞務與醫療、從事教學與投融資、出租資產等主要業務活動，應收帳款與應收票據收現，及利息與股利收入等業務外收入所發生之現金流入。為獲取上述收入而給付貨款、支付業務成本與費用，退還顧客貨款，及支付利息費用等業務外費用所產生之現金流出。
2. 投資活動通常涉及長期資產科目之變動，如承做與收回貸墊款，提撥與支用準備金，取得與處分長期投資、固定資產、遞耗資產、無形資產、遞延借項、其他資產等。
3. 融資活動通常涉及負債與淨值科目之變動，如融資性債務之舉借及償還，國庫增撥基金，解繳國庫淨額等。

除上述介紹 3 大類活動之現金流量外，尚有匯率變動影響數、不影響現金的投資及融資活動、同時影響現金及非現金項目的投資及融資活動之表達、揭露等事項，應予注意。

五、現金流量之編製基礎、表達原則及與資產負債表科目間之互動關係

(一) 編製現金流量表之基礎為現金及約當現金，即包括庫存現金、活期存款、支票存款、可隨時解約且不損及本金之定期存款、可隨時出售且不損及本金之可轉讓定期存單及其他約當現金。其中約當現金係指同時具備下列條件之短期且具高度流動性之投資：

1. 隨時可以轉換成定額現金者。
2. 即將到期且利率之變動對其價值影響甚小。所謂即將到期係指自投資日起算 3 個月內到期。如國庫券、商業本票及銀行承兌匯票等。

(二) 以總額表達為原則，惟約當現金以外之短期投資、短期貸墊款、短期債務若週轉快、金額大，且原始到期日在 3 個月以內者，仍可按淨額表達。

(三) 現金及約當現金與資產負債表其他科目之互動關係：

甲部分	現金及約當現金	
乙部分	資產負債表之其他科目	
	其他流動資產 長期投資、應收款、貸墊款及準備金 固定資產 遞耗資產 無形資產 遞延借項 其他資產	流動負債 長期負債 其他負債 淨值

1. 甲部分之變動可透過乙部分之變動加以解釋，故現金流量表僅包括會同時影響甲部分及乙部分之項目。

2. 乙部分內部之變動並不影響現金及約當現金之變動，但涉及投資及融資活動則另以附表或附註揭露，如賒購設備、資產交換。若同時影響現金及非現金項目者，應於現金流量表中表達影響現金交易之部分，並對交易之全貌作補充揭露。至非現金交易，亦非投資或非融資活動，則無需揭露，如應收帳款轉列催收款項、報廢固定資產、提存公積等。

3. 甲部分內部之變動無需表達。

六、編造現金流量表之方式與步驟

(一) 編造現金流量表主要資料來源包括比較平衡表、本年度收支餘絀表、餘絀撥補表及特定交易資料，依據是項資料，並遵行下列步驟：

1. 計算現金及約當現金之變動數額。
2. 計算業務活動之淨現金流量。
3. 計算投資及融資活動之現金流量。

(二) 編製業務活動現金流量之方式：

1. 間接法：由收支餘絀表之本年度餘絀，調整成當年度業務活動淨現金流入或流出。
2. 直接法：直接由收支餘絀表將應計基礎轉換成現金基礎以列示各項業務活動現金流入之來源及現金流出之去路。

現行行政院主計處係規定採**間接法**編造，編造時宜本著附錄所列現金流量表之格式及其定義，首先，由本年度餘絀調整提存呆帳、折讓及短絀、折舊及折耗、攤銷、兌換餘絀、債務整理餘絀、其他、流動資產淨增減、流動負債淨增減等非現金項目，以計算業務活動之現金流量。凡交易分錄涉及收支項目者，如盤

存餘絀、存貨跌價短絀等項目，均作為上述“其他”之調整項目，而非列作流動資產淨增減項目。其次，將平衡表非流動項目交易涉及現金及約當現金部分，依性質列入投資活動或融資活動項下，故餘絀撥補表項下之解繳國庫淨額須屬本年度及以前年度在本年度繳現之部分，才可列入融資活動項下，至本年度未繳現之解繳國庫淨額仍屬流動負債淨增減項目。

七、常見錯誤之態樣

中央政府作業基金自 88 年下半年及 89 年度決算起編造現金流量表迄 95 年度決算，已屆 7 個年度，茲將常見錯誤態樣臚列如下：

- (一) 清償「2129 應付工程款」列於現金流量表「8129 流動負債淨減」，未列於「82C1 增加固定資產」項下。
- (二) 存貨盤餘盤絀列於「8128 流動資產淨增減」，未列於「8127 其他」項下。
- (三)「1721 存出保證金」與「2311 存入保證金」在現金流量表未分別以增減總額表達，而以淨額表達。
- (四) 現金流量表所列「8231 減少固定資產」按帳面值表達，非按當年度實際收現數及調整「8125 處理資產短絀(賸餘-)」表達。
- (五)「1133 應收帳款」轉列「1723 催收款項」在現金流量表分別於「8128 流動資產淨減」與「82D3 增加其他資產」表達而未予排除。
- (六) 清償「2118 應付到期長期負債」列於現金流量表「83A1 減少短期債務」，未列於「83B1 減少長期債務」表達。
- (七) 現金流量表所列數據與其他附屬表存有不勾稽現象。

八、結語

中央政府作業基金編造現金流量表雖已經歷 6 個年度餘，惟部分基金編造該表仍存有部分缺失。願我主計同仁在平時編造各月份月報或半年結算報告時，建請先行試編現金流量表，以儘早發現疑義，儘早解決，俾能於年度終了順利完成決算作業。

參考資料：

1. 財團法人中華民國會計研究發展基金會（民 94），財務會計準則公報第 17 號"現金流量表"。
 2. 姜家訓譯（民 84），中級會計學，臺北，臺灣西書出版社。
 3. 黃永傳（民 92），簡介作業基金編造現金流量表之方法講義。
 4. 鄭丁旺（民 94），中級會計學（下冊），第 8 版，臺北，作者自行發行。
 5. 劉敏欣譯（民 90），中級會計學（下冊），第 10 版，臺北，臺灣西書出版社。
 6. Schroeder, R. G., L. D. McCullers & M. Clark(1987), Accounting Theory—Text and Readings, John Wiley & Sons, Inc.
- （本文係修正今日會計季刊第 77 期「簡介非營業基金編造現金流量表之方法」第 33 頁至第 40 頁）

範例：

一、甲基金本年度決算計發生下列交易：

- a 本期賸餘 \$ 200,000。
- b 以應付票據 \$ 50,000，取得土地一處。
- c 出售原始成本 \$ 50,000，累積折舊 \$ 10,000 之設備，計獲得現金 \$ 60,000 及應收票據 \$ 10,000。
- d 現購什項設備 \$ 40,000
- e 本年度計提折舊 \$ 18,000
- f 本年度計提呆帳 \$ 10,000
- g 沖銷呆帳 \$ 20,000
- h 存貨盤存賸餘 \$ 2,000
- i 舉借長期借款 \$ 100,000
- j 由受贈公積撥充基金 \$ 60,000
- k 其餘資料如工作底稿所列本年度平衡表期初及期末餘額

甲基金編造現金流量表工作底稿：

科目	103/1/1	調整項目		103/12/31
		借方	貸方	
現金	\$ 100,000	\$ 286,000		\$ 386,000
應收票據	50,000	c 10,000		60,000
應收帳款	200,000	k 40,000	g \$ 20,000	220,000
備抵呆帳—應收帳款	-50,000	g 20,000	f 10,000	-40,000
存貨	150,000	h 2,000	k 10,000	142,000
土地	150,000	b 50,000		200,000
什項設備	200,000	d 40,000	c 50,000	190,000
累計折舊—什項設備	-50,000	c 10,000	e 18,000	-58,000
長期借款	0		i 100,000	100,000
應付票據	0		b 50,000	50,000
基金	300,000		j 60,000	360,000
受贈公積	100,000	j 60,000		40,000
一、業務活動之現金流量				
本期賸餘		a 200,000		
調整非現金項目：				
提存呆帳		f 10,000		
折舊及折耗		e 18,000		
處分資產賸餘			c 30,000	
其他			h 2,000	
流動資產淨增			k 30,000	
二、投資活動之現金流量				
減少固定資產		c 60,000		
增加固定資產			d 40,000	
三、融資活動之現金流量				
增加長期債務		i 100,000		

甲基金
現金流量表
93 年度

單位：新臺幣元

業務活動之現金流量		
本期賸餘	200,000	
調整非現金項目		
提存呆帳	10,000	
折舊及折耗	18,000	
處分資產賸餘	-30,000	
其他	-2,000	
流動資產淨增	-30,000	
業務活動之淨現金流入		166,000
投資活動之現金流量		
減少固定資產	60,000	
增加固定資產	-40,000	
投資活動之淨現金流入		20,000
融資活動之現金流量		
增加長期債務	100,000	
融資活動之淨現金流入		100,000
現金及約當現金之淨增		286,000
期初現金及約當現金		100,000
期末現金及約當現金		386,000

附註：1. 購置 xxx 段土地一處計 100 坪，係以應付票據\$50,000 先行支付。

2. 變賣已達汰換年限之電腦設備 10 台，獲得價款\$70,000，包括現金\$60,000 及應收票據\$10,000。