

再論沿波溯源作業基金會計採應計基礎之緣由

黃永傳(教育部學產基金管理委員會委員)

編者說明

本文曾刊載於本刊第 315 期，鑑於行政院主計總處配合 108 年 11 月 20 日修正會計法，刪除固定項目分開原則，並修訂相關法規。因此，據以修正本文，以維本刊論述符合跟進新知與共享智慧之宗旨。

摘要

會計法與商業會計法均明定會計基礎為權責發生制，惟須入帳事項並不相同；然企業會計準則公報稱會計基礎為應計基礎，其入帳事項與商業會計法所定相同。作業基金為政府體系之一環，依行政院主計總處函示，自 107 年度起適用該準則公報處理會計事務，因此其會計基礎宜如何規範，實宜從根本處加以釐清。

壹、前言

坊間適用企業會計事務處理之中文版財務會計學與相關期刊論文，通常稱會計基礎為應計基礎或稱權責發生制(許崇源，民 106)，至英譯中文版財務會計學，常將 accrual basis 譯為應計基礎或稱權責基礎。

就政府機關(構)處理會計事務言，應計基礎與權責發生制，究竟是詞異義同？抑或詞異義異？及適用對象是否相同？各有不同論點(姚秋旺，民 104)。因此，就蒐集文獻資料加以研析，俾闡明屬政府體系之作業基金(註 1)會計採應計基礎之緣由。

貳、文獻回顧，

茲就會計事務處理採應計基礎與權責發生制相關文獻臚列如次：

- 一、會計法(24 年 8 月 14 日國民政府以(24)第 634 號令制定公布)並無明定政府會計基礎，惟於第四十四條(現行為第三十七條)定有「各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項，為編定之對象。」復於 37 年 5 月 27 日再次修正，並於第十六條增列第三項(現行為第十七條第二項)「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制」(主計總處，民 70)。惟迄今仍未如同商業會計法第十條第二項方式定義權責發生制入帳項目與時點。
- 二、商業會計法(37 年 1 月 7 日國民政府公報第 3024 號令制定公布)第六條(現行為第十條)第一項明定會計基礎採用權責發生制。復於 53 年 7 月 30 日修正公布，且於第九條(現行為第十條)第二項增列所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。其定義迄今未再修正。
- 三、審計部臺北市審計處曾於 86 年 5 月 21 日以北審(四)字第 8600313 號函，請行政院主計處(配合行政院組織改造於 101 年 2 月改制為行政院主計總處，以下簡稱主計總處)就臺北市政府主計處核定臺北市政府輔助文教人員購置住宅貸款基金會計制度之會計基礎為應計制，與會計法第十七條第二項規定應採用權責發生制有否牴觸釋疑。案經主計總處審慎研議，於 86 年 11 月 25 日以台(86)處會字第 10853 號函復以：「就一般公認會計原則言，權責發生制與應計制均為英文 Accrual Basis 之譯名，兩者並無不同。故本案該基金在會計制度中若明定收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳，稱會計基礎為應計制，應不牴觸會計法第十七條之規定。」

- 四、 企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」(104 年 11 月 11 日發布)第十條規定，企業應按應計基礎會計編製財務報表，但現金流量資訊，不在此限。復於第十一條規範，當企業採用應計基礎會計，應於各項目符合該準則公報第一號「財務報導之觀念架構」中各要素之定義及認列條件時，將其認列為資產、負債、權益、收益及費損。綜合上述第一號公報第四十七條及第五十三條至第五十八條之規定，收益之認列與資產增加或負債減少之認列同時發生，費損之認列則與負債增加或資產減少之認列同時發生。
- 五、 中央政府普通公務單位會計制度之一致規定(主計總處以 108 年 12 月 31 日主會發字第 1080501181C 號函修訂)第二、五及六點分別規定，「中央各公務機關(以下簡稱各機關)辦理普通公務會計業務，依本制度規定辦理。」、「本制度之會計基礎，採用權責發生基礎。」及「各機關對預算之成立、分配及執行等應為會計處理，並透由預算執行控管相關報表表達。」
- 六、 政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」(主計總處以 108 年 12 月 31 日主會字第 1080501181 號函修正)第十段規定政府會計基礎，除公庫出納會計採現金基礎外，應採用權責發生基礎。該準則公報第二號「政府收入認列之會計處理」第八段與第三號「政府支出認列之會計處理」第九段，復規定作業基金涉及收益與費損之會計處理原則，採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。
- 七、 姚秋旺(民 104)認為屬公務機關之政務基金會計基礎採權責發生制，係以權利與責任發生與否為收支餘絀認列

基礎，含契約責任、繼續經費保留及預算入帳等。至屬營業基金與作業基金之業權基金會計基礎採應計制，係收益以實現認列，費損以發生且與收益相關者為認列基礎。

八、許崇源(民106)認為所得衡量基礎，在法律與司法院大法官解釋名詞常採用權責發生制或收付實現制(現金收付制)，惟皆未使用應計基礎與現金基礎。然會計教科書常使用之，且財團法人中華民國會計研究發展基金會於104年即使用應計基礎會計一詞。

基上，法令與企業(政府)會計準則公報之規範，相同點皆為現金(公庫)出納會計與編製現金流量表按現金基礎辦理；相異之處乃在於公務機關(以下配合會計法第三條之規定亦稱為政府機關)處理會計事務須入帳事項與企業會計規定者未臻相同。將另以範例再詳加探討。同時，公民營企業籌編預算與控管預算執行係屬管理會計範疇，非屬財務會計範圍。

參、公務機關與作業基金入帳事項之主要差異

當前中央政府公務機關會計事務處理，係本著會計法第三條及中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第六點之規定，於預算成立、分配及執行均為詳確之會計，復依預算法第七十二條之規定，於會計年度結束後，就已發生契約責任部分，報經行政院核准，轉入下年度列為歲出保留數準備。至作業基金則依政府會計準則公報第二號第八段與第三號第九段，按商業會計法第十條之規定，收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。至發生契約責任並未引起資產、負債、淨值、收益及費損增減變化，故非商業會計法第十一條所定須入帳會計事項，僅依附屬單位預算執行要點第十二點(七)之規定，購建固

定資產應依預算執行，若當年度無法完成者，應填具預算保留申請表，並敘明理由及檢附有關文件陳報主管機關核定後於以後年度(下年度)繼續支用。茲以興建房屋及建築為例，依上述說明，將兩者須入帳之事項列示如附表：

附表 政府機關與作業基金入帳事項比較表

會計處理 項目	政府機關	作業基金
一、公布興建房屋及建築法定預算 \$1,000,000(註 2)。	預計撥入數 1,000,000 歲出預算數 1,000,000	無分錄
二、核定分配預算 \$1,000,000 (註 2)。	歲出預算數 1,000,000 歲出分配數 1,000,000	無分錄
三、與承包商簽定興建房屋及建築契約，價款共\$1,000,000。	無分錄	無分錄
四、估驗合格支付承包商 \$800,000(註 3)。	購建中固定資產 800,000 公庫撥入數 800,000	未完工程 800,000 現金 800,000
五、年度結束未及執行經費\$200,000，其中已完成估驗未及付款\$150,000，	購建中固定資產 150,000 應付帳款 150,000 歲出保留數 50,000	未完工程 150,000 應付工程款 150,000 無分錄

另 \$50,000 仍屬契約 責任，報經核准轉 入 年度執行(註 3)。	歲出保留數準備 50,000	
---	----------------	--

肆、會計法所定權責發生制之真諦

由上述附表所列，研析發現政府機關依會計法第三條及預算法第七十二條之規定，舉凡預算成立、分配、執行與尚未清償債務或契約責任均為詳確之會計。惟依商業會計法第十條與第十一條及企業會計準則公報第二號第十條與第十一條之規定，僅於引起資產、負債及淨值變動之預算執行與尚未清償債務始為詳確之會計。因此，會計法所定權責發生制入帳事項範圍顯較商業會計法所稱權責發生制入帳事項範圍為廣，亦即除按企業會計準則公報之應計基礎須入帳事項外，尚須將預算控制事項及契約責任事項一併入帳。以數學式表達入帳事項如次：

會計法所定權責發生制

＝企業會計準則公報所稱應計基礎+預算控制事項+契約責任事項

基上，政府機關之會計基礎採權責發生制之真諦，在於為控管法定預算額度範圍內執行預算，為嚴密防止歲出超過核定經費(李增榮，民 83)，且只要發生契約責任，無論是否影響資產、負債及淨值變動均須詳確之會計。此與商業會計法所定適用對象與入帳事項之範圍迥異。

伍、結語

茲依所擁有文獻，可知 61 年度以前中央政府預算體制僅有公務機關及屬國營事業之營業基金。依國營事業管理法(38 年 1 月 20 日總統令制定)第十六條之規定，國營事業之會計制度，由主計部(註 4)依照企業方式，會商事業主管機關訂定之。故多年來，國營事業均依商業會計法之規定處理會計事務，該法第十條所定權責發生制入帳定義，與 accrual basis 規範入帳定義相同，肇致坊間英譯財務會計學為兼顧商業會計法之規定，因

此將 accrual basis 譯成應計基礎或稱權責發生制，導致與會計法所稱權責發生制實屬詞同義異，而發生混淆。

鑑於企業會計準則公報已稱企業應按應計基礎會計編製相關財務報表，且主計總處於 105 年 7 月 6 日以主會金字第 1050500483 號函示，作業基金自 107 年度預算起採行企業會計準則公報，並以 106 年 7 月 18 日主會金字第 1060500451 號函請作業基金主管機關按該準則公報修訂其會計制度。基上研析，作業基金須入帳事項既與企業會計準則公報所規範應計基礎吻合，因此，研修其會計制度宜按主計總處 86 年 11 月 25 日台(86)處會字第 10853 號函示，參酌臺北市政府輔助公教人員購置住宅貸款基金會計制度，明訂會計基礎採應計基礎，並規範收益於確定應收時，費損於確定應付時，即行入帳。同時建請主計總處考量於中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第五點，參酌商業會計法第十條第二項之規定定義權責發生制，係指收支於預算成立、分配與執行及發生債權、債務與契約責任時，即行入帳，俾達成與作業基金會計採應計基礎涇渭分明之目標。

附註

註 1：基金為一獨立財務與會計個體，擁有自己一套帳及財務報表，如同公司組織之公司。另預算法第四條明定，歲入之供特殊用途者，為特種基金。其中，凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。復依 110 年度中央政府總預算案附屬單位預算及綜計表(非營業部分)，屬作業基金預算體制之基金，包括行政院國家發展基金、國軍生產及服務作業基金、國立大學校

院校務基金及國立高級中等學校校務基金等 75 單位(不含分預算基金)。

註 2：屬預算成立與分配及契約責任入帳之會計科目定義，可參考主計總處網站(<https://www.dgbas.gov.tw>)，登載中央政府普通公務單位會計制度之一致規定第四章會計科目。

註 3：配合 108 年 11 月 20 日修正會計法第 29 條，刪除固定項目宙分開原則，政府機關已無需於資本資產帳，借記「房屋及建築」，貸記「資本資產總額」。

註 4：按主計機構人員設置條例第二條之規定，主計部即為目前主計總處，為掌理全國主計業務之中央主計機關。

主要參考書目

- 一、主計月報社(民 110)，主計法規輯要。
- 二、主計總處(民 70)，主計制度建制五十周年紀念集。
- 三、李增榮(民 83)，政府會計，第 9 版，臺北，作者自行發行。
- 四、姚秋旺(民 104)，會計審計法規研析，第 7 版，臺北，華泰文化事業有限公司。
- 五、許崇源(民 106)，「所得衡量基礎之探討」，會計師季刊，第 272 期，第 2 至 42 頁。

(本文摘自臺北市會計協會、中華企業會計協會於 110 年 7 月 20 日發行會計人雜誌秋季號第 329 期「沿波溯源作業基金會計採應計基礎之緣由」，第 4 至 8 頁)