

# 剖析特別收入基金會計交易處理之變革

行政院主計總處函示：特別收入基金會計交易處理須配合修正會計法第 29 條刪除固定項目分開原則之規定辦理。因此，本文旨在比較分析新修訂政府會計共同規範處理會計事務之變革，以供地方政府所屬公立中小學 110 年度處理會計事務之參考，且向該總處提出誠懇建議。

黃永傳(科技部主計處前處長)

## 壹、前言

依行政院主計總處（以下簡稱主計總處）於 108 年 12 月 31 日以主會發字第 1080501181C 號函示，中央政府所屬特別收入基金自 109 年度起，配合 108 年 11 月 20 日修正會計法第 29 條刪除固定項目分開原則（註 1）之規定，按新修訂政府會計共同規範處理會計事務；復依主計總處 108 年 12 月 31 日主會發字第 1080501181E 號函示，地方政府所屬特別收入基金若為配合修正資訊系統之需，可延至 110 年度實施。鑑於地方政府所屬公立中小學係屬特別收入基金預算體制，因此，本文旨就特別收入基金會計交易分錄與編製主要會計報表之變革加以論述，以利其新年度處理會計事務。

## 貳、修正要項

茲將特別收入基金配合會計法第 29 條刪除，涉及記錄交易事項之會計事務處理原則與編製主要會計報表之變革列示如表一：

表一 會計事務處理原則變革之比較表

| 項目           | 修正後規定  | 修正前規定  |
|--------------|--|--|
| 一、會計基礎       | 未修正  | 應計制（註 2）   |
| 二、衡量焦點       | 經濟資源流量（註 3）  | 當期財務資源流量（同註 3）   |
| 三、主要財務報表     | (一)收入支出表<br>(二)現金流量表<br>(三)平衡表                     | (一)基金來源、用途及餘絀表<br>(二)現金流量表<br>(三)平衡表                         |
| 四、上述報表資訊揭露方式 | (一)收入：以來源別表達。<br>(二)支出：以用途別表達。<br>(三)現金流量表：揭露業務活動、 | (一)基金之資金來源：以來源別表達。<br>(二)基金之資金用途：以計畫別表達。<br>(三)現金流量表：揭露業務活動及 |

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 五、其他項目 | <p>投資活動及籌資活動之現金流量。</p> <p>(四)平衡表：以經濟資源流量為衡量焦點，故資訊揭露含固定項目（註4）。</p> <p>(一)未修正。</p> <p>(二)110年度開始，為使平衡表增列固定項目，以同額「累積餘額」科目調整。</p> | <p>其他活動之現金流量。</p> <p>(四)平衡表：以當期財務資源流量為衡量焦點，故資訊揭露不含固定項目。</p> <p>(一)配合審計法第51條「公有營業及事業之盈虧，以審計機關審定數為準。」之規定，以其他收入或其他支出科目認列以前年度收益或費損。</p> <p>(二)無類此事項。</p> |
|--------|---|--|

（資料來源：黃永傳，民92及自行整理。）

至主要會計科目更易部分，係將一級用途別科目「5購建固定資產、無形資產及非理財目的之長期投資」項下二級科目「51購建固定資產」、「52購置無形資產」、「53非理財目的之長期投資」及「54遞延支出」及其項下三級用途別科目全部刪除，改列平衡表資產項下二級科目「13長期投資」、「14固定資產」、「15遞耗資產」與「16無形資產」及其相關三級、四級科目；增列負債項下二級科目「23長期負債」及其相關三級、四級科目；並將「3基金餘額」一級科目修正為「3淨資產」，至二、三級科目「基金餘額」併同修正為「淨資產」。

### 參、會計分錄之更易

茲依表一所列修正要項，舉例甲特別收入基金交易事項，說明會計分錄之更易如表二：

表二 會計分錄更易之比較表

| 交易事項                | 修正後分錄                                | 修正前分錄                                |
|---------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| 一、政府增撥基金            | <p>銀行存款 100</p> <p>公庫撥款收入 100</p>    | <p>銀行存款 100</p> <p>公庫撥款收入 100</p>    |
| 二、購買糧食備售            | <p>存貨—商品存貨 30</p> <p>銀行存款 30</p>     | <p>存貨—商品存貨 30</p> <p>銀行存款 30</p>     |
| 三、將前項商品存貨以\$30售出3分之 | <p>銀行存款 30</p> <p>農林漁牧收入—糧食銷售 30</p> | <p>銀行存款 30</p> <p>農林漁牧收入—糧食銷售 30</p> |

貨幣單位：千元

|   |             |     |                  |     |
|---|-------------|-----|------------------|-----|
| 1   |             |     |                  |     |
|   | 業務支出—商品     | 10  | 糧政業務計畫—商品        | 10  |
|   | 存貨—商品存貨     | 10  | 存貨—商品存貨          | 10  |
| 四、給付糧政業務計畫利息  | 人事支出—職員薪金   | 5   | 糧政業務計畫—職員薪金      | 5   |
| 費用\$5 並與該基金總務單位分別支付本期薪資為\$5 及\$10                   | 人事支出—職員薪金   | 10  | 糧政業務計畫—債務利息      | 5   |
|   | 債務付息及手續費    | 5   | 一般行政管理計畫—職員薪金    | 10  |
|   | 銀行存款        | 20  | 銀行存款             | 20  |
| 五、糧政業務計畫及該基金會計室分別購置辦公桌\$15 及電腦軟體\$15，預計使用年限均為5年及無殘值 | 雜項設備        | 15  | 糧政業務計畫—購置雜項設備    | 15  |
|   | 電腦軟體        | 15  | 一般建築及設備計畫—購置電腦軟體 | 15  |
|   | 銀行存款        | 30  | 銀行存款             | 30  |
| 六、糧政業務計畫辦理長期貸款\$20                                  | 長期貸款        | 20  | 其他長期貸款           | 20  |
|   | 銀行存款        | 20  | 銀行存款             | 20  |
| 七、年度終了調整貸款利息收入\$2、提列折舊及攤銷各\$3                       | 應收利息        | 2   | 應收利息             | 2   |
|   | 財產孳息收入      | 2   | 利息收入             | 2   |
|   | 固定資產折舊      | 3   |                  |     |
|   | 累計折舊—雜項設備   | 3   |                  |     |
|   | 無形資產攤銷      | 3   |                  |     |
|   | 電腦軟體        | 3   |                  |     |
| 八、年度終了結帳  | 公庫撥款收入      | 100 | 公庫撥款收入           | 100 |
|   | 農林漁牧收入—糧食銷售 | 30  | 農林漁牧收入—糧食銷售      | 30  |
|   | 財產孳息收入      | 2   | 利息收入             | 2   |
|   | 人事支出—職員薪金   | 15  | 糧政業務計畫—商品        | 10  |

|          |    |                      |          |
|----------|----|----------------------|----------|
| 業務支出—商品  | 10 | 糧政業務計畫—職員薪金          | 5        |
| 債務付息及手續費 | 5  | 糧政業務計畫—債務利息          | 5        |
| 固定資產折舊   | 3  | 糧政業務計畫—購置雜項設備        | 15       |
| 無形資產攤銷   | 3  | 一般行政管理計畫—職員薪金        | 10       |
| 本期賸餘     | 96 | 一般建築及設備計畫—購置電腦<br>軟體 | 15<br>72 |
|          |    | 本期賸餘                 | 72       |
| 本期賸餘     | 96 | 本期賸餘                 | 72       |
| 累積餘額     | 96 | 累積餘額                 | 72       |

(資料來源：黃永傳，民92及自行整理。)

上述交易事項五涉及固定項目，按修正前規定尚須於資本資產帳借記雜項設備 15 千元及電腦軟體 15 千元，並貸記固定項目淨額—資本資產 30 千元；交易事項七其中提列折舊及攤銷涉及固定項目，按修正前規定尚須於資本資產帳借記固定項目淨額—資本資產 6 千元，並貸記累計折舊—雜項設備 3 千元及電腦軟體 3 千元。

#### 肆、主要會計報表表達方式之改變

假設甲特別收入基金 109 年 12 月 31 日平衡表包括流動資產 100 千元、其他資產 400 千元、流動負債 100 千元、其他負債 200 千元及累積餘額 200 千元，資本資產帳列有非理財目的之長期投資 200 千元、固定資產 300 千元及長期負債帳列有長期負債 100 千元。

110 年度開始，為增加固定項目，則會計分錄借記長期投資 200 千元及固定資產 300 千元，並貸記長期負債 100 千元及累積餘額 400 千元後，平衡表列示如次：

甲特別收入基金

平衡表

110 年 1 月 1 日

貨幣單位：千

| 元    |                | 元    |                |
|------|----------------|------|----------------|
| 資產   |                | 負債   |                |
| 流動資產 | \$100          | 流動負債 | \$100          |
| 長期投資 | 200            | 長期負債 | 100            |
| 固定資產 | 300            | 其他負債 | 200            |
| 其他資產 | 400            |      |                |
|      |                | 淨資產  |                |
|      |                | 累積餘額 | 600            |
| 合計   | <u>\$1,000</u> | 合計   | <u>\$1,000</u> |

茲彙總表二所列交易事項，並編製變動前後之主要會計報表如表三：

表三 主要會計報表資訊揭露方式變動之比較表

貨幣單位：千元

| 變動後                        |        |       | 變動前                              |       |       |
|----------------------------|--------|-------|----------------------------------|-------|-------|
| 甲特別收入基金<br>收入支出表<br>110 年度 |        |       | 甲特別收入基金<br>基金來源、用途及餘絀表<br>110 年度 |       |       |
| 收入                         |        |       | 基金來源                             |       |       |
| 農政收入                       |        |       | 農政收入                             |       |       |
| 農林漁牧收入                     | \$30   |       | 農林漁牧收入                           | \$30  |       |
| 財產收益                       |        |       | 財產收入                             |       |       |
| 財產孳息收入                     | 2      |       | 利息收入                             | 2     |       |
| 政府撥入收入                     |        |       | 政府撥入收入                           |       |       |
| 公庫撥款收入                     | 100    | \$132 | 公庫撥款收入                           | 100   | \$132 |
| 支出                         |        |       | 基金用途                             |       |       |
| 人事支出                       | \$15   |       | 糧政業務計畫                           | \$35  |       |
| 業務支出                       | 10     |       | 一般行政管理計畫                         | 10    |       |
| 債務付息及手續費                   | 5      |       | 一般建築及設備計畫                        | 15    | 60    |
| 折舊及攤銷                      | 6      | 36    | 本期賸餘                             |       | \$72  |
| 本期賸餘                       |        | \$96  | 期初基金餘額                           |       | 200   |
| 期初淨資產                      |        | 600   | 期末基金餘額                           |       | \$272 |
| 期末淨資產                      |        | \$696 |                                  |       |       |
| 甲特別收入基金<br>現金流量表<br>110 年度 |        |       | 甲特別收入基金<br>現金流量表<br>110 年度       |       |       |
| 業務活動之現金流量                  |        |       | 業務活動之現金流量                        |       |       |
| 本期賸餘                       |        | \$96  | 本期賸餘                             |       | \$72  |
| 調整非現金項目                    |        |       | 調整非現金項目                          |       |       |
| 折舊及攤銷                      | \$6    |       | 應收利息增加                           | (\$2) |       |
| 應收利息增加                     | (2)    |       | 存貨增加                             | (20)  | (22)  |
| 存貨增加                       | (20)   | (16)  | 業務活動之淨現金流入                       |       | \$50  |
| 業務活動之淨現金流入                 |        | \$80  | 其他活動之現金流量                        |       |       |
| 投資活動之現金流量                  |        |       | 增加長期貸款                           | (20)  |       |
| 增加長期貸款                     | (\$20) |       | 其他活動之淨現金流出                       |       | (20)  |
| 增加固定資產                     | (15)   |       | 現金及約當現金之淨增                       |       | \$30  |
| 增加無形資產                     | (15)   |       |                                  |       |       |

|                              |                |                              |                |
|------------------------------|----------------|------------------------------|----------------|
| 投資活動之淨現金流出                   | (50)           |                              |                |
| 現金及約當現金之淨增                   | <u>\$30</u>    |                              |                |
| 甲特別收入基金<br>平衡表<br>110年12月31日 |                | 甲特別收入基金<br>平衡表<br>110年12月31日 |                |
| 資產                           |                | 負債                           |                |
| 流動資產                         | \$152          | 流動負債                         | \$100          |
| 長期貸款                         | 20             | 長期負債                         | 100            |
| 長期投資                         | 200            | 其他負債                         | 200            |
| 固定資產(淨額)                     | 312            |                              |                |
| 無形資產                         | 12             |                              |                |
| 其他資產                         | 400            | 淨資產                          |                |
|                              |                | 累積餘額                         | 696            |
| 合計                           | <u>\$1,096</u> | 合計                           | <u>\$1,096</u> |
|                              |                | 資產                           |                |
|                              |                | 流動資產                         | \$152          |
|                              |                | 長期貸款                         | 20             |
|                              |                | 其他資產                         | 400            |
|                              |                | 負債                           |                |
|                              |                | 流動負債                         | \$100          |
|                              |                | 其他負債                         | 200            |
|                              |                | 基金餘額                         |                |
|                              |                | 累積餘額                         | 272            |
|                              |                | 合計                           | <u>\$572</u>   |

(資料來源：黃永傳，民92及自行整理。)

## 伍、結語（歲計會計不宜雙軌制並行）

自92年度起，中央政府所屬特別收入基金會計事務處理原則，將往昔參照營業基金採行經濟資源流量為衡量焦點，改以當期財務資源流量為衡量焦點，非理財目的之長期投資、固定資產與長期負債等固定項目分別以資本資產帳及長期負債帳表達（黃永傳，民92），無論預算執行報表、會計報表及決算報表三者揭露資訊方式一致，均採行當期財務資源流量為衡量焦點，即變革前之作法；本次主計總處函示會計報表改採經濟資源流量為衡量焦點，其餘兩張報表之衡量焦點並未改變，即變革後之作法，導致歲計會計雙軌制並行（主計月報社，民109），增加行政作業。主計總處為應會計法第29條刪除固定項目分開原則之規定，仍宜考量採行92年度（不含）以前特別收入基金以經濟

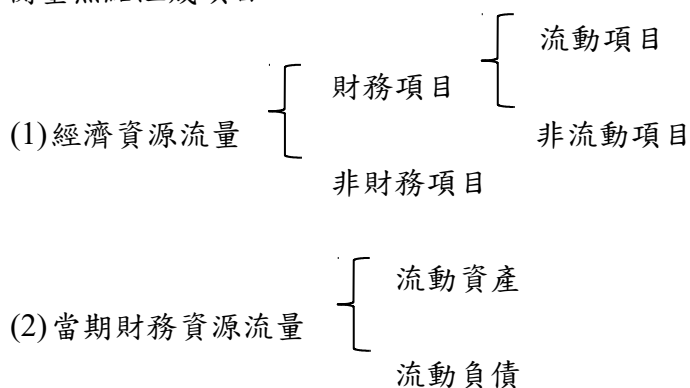
資源流量為衡量焦點之會計事務處理原則，以減化行政工作，不宜歲計會計雙軌制並行。

## 附註

註1：固定項目分開原則係指修正前會計法第29條所定「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。但營業基金、事業基金及其他特種基金之財物及固定負債為其基金本身之一部分時，應列入其平衡表。」（黃永傳，民106）。

註2：會計法第17條明定政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採權責發生制。權責發生制＝應計制＋預算控制事項＋契約責任事項。鑑於特別收入基金涉及預算事項及契約責任均無須入帳，因此，依企業會計準則公報第2號規定，稱為應計制，亦即收益於確定應收時，費損於確定應付時，即行入帳（黃永傳，民107）。

註3：衡量焦點組成項目



現行衡量焦點核屬固定項目分開原則。

註4：固定項目包括：非理財目的之長期投資、固定資產、無形資產、遞耗資產、其他及長期負債。

## 主要參考書目

1. 主計月報社編（民109），政府會計，初版，臺北，財團法人主計協進社。
2. 黃永傳（民92），「特別收入基金會計交易處理之探討」，主計月刊，第567期，第76至80頁。
3. 黃永傳（民106），「研析當前公務機關例行交易分錄與編表之變革」，會計研究月刊，第375期，第101至105頁。
4. 黃永傳（民107），「沿波溯源作業基金會計採應計基礎之緣由」，會計人雜誌，春季號（第315期），第6至10頁。

（本文摘自財團法人台灣省中小學校教職員福利文教基金會於2020年8月出版師友雙月刊第622期第120-127頁）