研析公務機關會計交易處理之變革

為應地方政府所屬公務機關於110年度採行經濟資源流量衡量焦點處理會計事務，因此，舉用例行交易分錄與主要會計報表，據以研析變革前後之差異，以利新制度推行。並經審慎評估與比較變革前後之會計事務處理，筆者以為各級政府公務機關維持刪除固定項目分開原則前之作法，將更臻妥適。

黃永傳（科技部主計處前處長）

1. **前言**

筆者於本刊上（622）期，曾論述特別收入基金會計交易處理之變革，以利地方政府所屬公立中小學110年度處理會計事務。鑑於六都教育局均屬編列單位預算之公務機關，其餘縣市教育處年度所需預算則併入各縣市政府單位預算編列。復鑑於行政院主計總處（以下簡稱主計總處）依據108年11月20日修正後會計法，修訂中央政府普通公務單位會計制度之一致規定（以下簡稱普會制度），並以108年12月31 日主會發字第1080501181E號函，分行各直轄市及縣市政府，自109年1月1日生效，倘為配合修正資訊系統之需，可延至110年度實施。因此，本文賡續探討本次修訂普會制度，致會計交易分錄與編製主要會計報表產生變革，以供地方政府所屬公務機關新年度處理會計事務之參考；並提出個人研究淺見，建請主計總處參酌，以簡化行政作業，使會計事務處理更為妥適。

1. **普會制度修訂重點**

普會制度為配合本次修正會計法刪除第29條固定項目分開原則—「政府之財物及固定負債，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。」及修正第16條記帳單位由分位改為以元為記帳單位，茲將其修訂要項列示如次：

1. 配合刪除固定項目分開原則之修訂重點：
2. 衡量焦點由固定項目分開原則修改為經濟資源流量（修訂普會制度第33點，並改為第31點）。
3. 將資本資產帳與長期負債帳及其涉及固定項目之會計科目，併入普通公務帳與其相關資產類及負債類會計科目（刪除普會制度第30點及修正第33點，並改為第31點），並刪除資本資產表與長期負債表及其變動表。
4. 為應增置或處分財產及融資租賃或其他長期負債增減之需，於平衡表會計科目增設二級科目「13長期投資」、「14固定資產」、「15遞耗資產」、「16無形資產」與「23長期負債」及其三級與四級科目，同時刪除收支類三級科目「4106營業盈餘及事業收入」、「4120舉借長期債務收入」、「5104設備及投資支出」與「5120債務支出」及其四級科目，並增設「4106投資收益」、「5105財產損失」、「5107利息費用及手續費」與「5108折舊、折耗及攤銷」收支類三級科目及其四級科目（修訂普會制度第33點，並改為第31點）。
5. 為配合以元為記帳單位，則於普會制度第3點增訂「記帳時，除為乘除計算外，至元為止，角位四捨五入。如有特殊情形者，得擬定處理辦法，經中央主計機關核定施行。」
6. 另將預算控制類科目「收入」與「支出」一詞分別修訂為「歲入」及「歲出」，如收入預算數、支出預算數分別修訂為歲入預算數及歲出預算數。
7. **會計分錄之更易**

茲將普會制度修訂要項，舉例甲單位預算公務機關交易事項，並說明普通公務帳會計分錄之更易如表1：

| 表1 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)歲出簿記事項： | | | | | |
| 1. 甲機關經公布本(110)年度法定預算為$100,000 | 預計撥入數  歲出預算數 | 100,000  100,000 | | 預計撥入數  支出預算數 | 100,000  100,000 |
| 1. 核定分配預算$99,500 | 歲出預算數  歲出分配數 | 99,500  99,500 | | 支出預算數  支出分配數 | 99,500  99,500 |
| 1. 執行預算   (1)支付人事費$25,000 | 人事支出  公庫撥入數 | 25,000  25,000 | | 人事支出  公庫撥入數 | 25,000  25,000 |
| (2)支付委託調查研究費$5,000 | 業務支出  公庫撥入數 | 5,000  5,000 | | 業務支出  公庫撥入數 | 5,000  5,000 |
| (3)簽約訂購電腦耗材$16,000 | 無分錄 |  | | 無分錄 |  |
| (4)電腦耗材經驗收後實付$15,000 | 業務支出  公庫撥入數 | 15,000  15,000 | | 業務支出  公庫撥入數 | 15,000  15,000 |
| (5)對所主管營業基金增資$20,000 | 採權益法之投資  公庫撥入數 | 20,000  20,000 | | 增資營業基金  公庫撥入數 | 20,000  20,000 |
| (6)支付房屋押金$2,000 | 存出保證金  公庫撥入數 | 2,000  2,000 | | 存出保證金  公庫撥入數 | 2,000  2,000 |
| (7)增置屬融資租賃之雜項設備，認列$24,869(每年初給付$10,000，3年後無償取得，有效利率10%，使用年限5年，無殘值) | 租賃資產  應付租賃款  應付租賃款  公庫撥入數 | 24,869  24,869  10,000  10,000 | | 增購財產支出  公庫撥入數 | 10,000  10,000 |
| 1. 年終調整   (1)發生債務責任$10,000 | 業務支出  應付帳款 | 10,000  10,000 | | 業務支出  應付帳款 | 10,000  10,000 |
| (2)發生契約責任$5,000 | 歲出保留數  歲出保留數準備 | 5,000  5,000 | | 支出保留數  支出保留數準備 | 5,000  5,000 |
| (3)查明上述列支委託調查研究費$5,000中$3,000屬預付款，並辦理保留 | 預付款  業務支出  歲出保留數  歲出保留數準備 | 3,000  3,000  3,000  3,000 | | 預付款  業務支出  支出保留數  支出保留數準備 | 3,000  3,000  3,000  3,000 |
| (4)應計應付租賃款利息$1,487 | 其他利息  應付租賃款 | 1,487  1,487 | | 無分錄 |  |
| (5)提列折舊費用$4,974 | 固定資產折舊  累計折舊–租賃資產 | 4,974  4,974 | | 無分錄 |  |
| (6)奉准保留$19,487 | 無分錄 |  | | 無分錄 |  |
| (二)歲入簿記事項： | | | | | |
| 1. 甲機關經公布本(110)年度歲入法定預算$100,000 | 歲入預算數  預計繳付數 | 100,000  100,000 | | 收入預算數  預計繳付數 | 100,000  100,000 |
| 1. 核定分配預算$98,000 | 歲入分配數  歲入預算數 | 98,000  98,000 | | 收入分配數  收入預算數 | 98,000  98,000 |
| 1. 執行預算   (1)代庫銀行報告收到本年度規費收入$10,000 | 繳付公庫數  規費收入 | 10,000  10,000 | | 繳付公庫數  規費收入 | 10,000  10,000 |
| (2)零星收到廠商違約收入$5,000 | 各機關現金  罰款及賠償收入 | 5,000  5,000 | | 各機關現金  罰款及賠償收入 | 5,000  5,000 |
| (3)零星收款繳納國庫$4,000 | 繳付公庫數  各機關現金 | 4,000  4,000 | | 繳付公庫數  各機關現金 | 4,000  4,000 |
| (4)據代庫銀行通知，已收到所主管營業基金繳庫$18,000 | 繳付公庫數  採權益法之投資評價調整 | | 18,000  18,000 | 繳付公庫數  營業基金盈餘繳庫 | 18,000  18,000 |
| 1. 年終調整發生應收工程受益費收入$2,000 | 應收帳款  其他收入 | 2,000  2,000 | | 應收帳款  其他收入 | 2,000  2,000 |
| (三)歲入歲出年終結帳： | | | | | |
| 1. 應收款項逕行轉入次年度 | 無分錄 |  | | 無分錄 |  |
| 1. 未分配預算數結清 | 歲出預算數  預計撥入數  預計繳付數  歲入預算數 | 500  500  2,000  2,000 | | 支出預算數  預計撥入數  預計繳付數  收入預算數 | 500  500  2,000  2,000 |
| 1. 結清歲入歲出(收支)分配數 | 歲出分配數  預計繳付數  歲入分配數  預計撥入數 | 99,500  98,000  98,000  99,500 | | 支出分配數  預計繳付數  收入分配數  預計撥入數 | 99,500  98,000  98,000  99,500 |
| 1. 結清歲入歲出(收支)決算數 | 公庫撥入數  罰款及賠償收入  規費收入  其他收入  人事支出  業務支出  其他利息  固定資產折舊  繳付公庫數  資產負債淨額 | 77,000  5,000  10,000  2,000  25,000  27,000  1,487  4,974  32,000  3,539 | | 公庫撥入數  罰款及賠償收入  規費收入  營業基金盈餘繳庫  其他收入  資產負債淨額  人事支出  業務支出  增購財產支出  增資營業基金  繳付公庫數 | 77,000  5,000  10,000  18,000  2,000  2,000  25,000  27,000  10,000  20,000  32,000 |
| 1. 結清支出保留數 | 歲出保留數準備  歲出保留數 | 8,000  8,000 | | 支出保留數準備  支出保留數 | 8,000  8,000 |
| 1. 次年度開始迴轉分錄 | 歲出保留數  歲出保留數準備 | 8,000  8,000 | | 支出保留數  支出保留數準備 | 8,000  8,000 |
| （資料來源：黃永傳，民106及自行整理。） | | | | | |
| 上述部分交易事項涉及固定項目，按修正前規定尚須於資本資產帳或長期負債帳加以記錄，茲列示如表2：   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | 表2 修正普會制度前固定項目分錄彙總表 | | | | | | 交易事項 | 資本資產帳 | | 長期負債帳 | | | 1. (一)3.(5) | 採權益法之股權投資  資本資產總額 | 20,000  20,000 | 無分錄 |  | | 2. (一)3.(7) | 租賃資產  資本資產總額 | 24,869  24,869 | 長期負債總額  應付租賃款  應付租賃款  長期負債總額 | 24,869  24,869  10,000  10,000 | | 3.(一)4.(4) | 無分錄 |  | 長期負債總額  應付租賃款 | 1,487  1,487 | | 4.(一)4.(5) | 資本資產總額  累計折舊—租賃資產 | 4,974  4,974 | 無分錄 |  | | 5.(二)3.(4) | 資本資產總額  採權益法之股權投資評價調整 | 18,000  18,000 | 無分錄 |  | | （資料來源：自行整理） | | | | | | | | | | |

1. **主要會計報表表達方式之改變**

為求精簡易懂，假設甲公務機關109年12月31日平衡表無列數，僅資本資產帳列有土地$20,000。110年度開始，為增加固定項目，則會計分錄借記土地$20,000，並貸記資產負債淨額$20,000後，平衡表列示如次：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 甲公務機關 | | | |
| 平衡表 | | | |
| 110年1月1日 | | | |
| 資產 |  | 淨資產 |  |
| 土地 | $20,000 | 資產負債淨額 | $20,000 |
|  |  |  |  |
| 合計 | $20,000 | 合計 | $20,000 |

茲彙總表1所列交易事項，並編製變動前後之主要會計報表如表3：

|  |  |
| --- | --- |
| 表3 主要會計報表資訊揭露方式變動之比較表 | |
| 變動後 | 變動前 |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 甲公務機關 | | | | | 收入支出表 | | | | | 110年度 | | | | | 收入 |  |  |  | | 公庫撥入數 | $77,000 |  |  | | 罰款及賠償收入 | 5,000 |  |  | | 規費收入 | 10,000 |  |  | | 其他收入 | 2,000 |  | $94,000 | | 支出 |  |  |  | | 繳付公庫數 | $32,000 |  |  | | 人事支出 | 25,000 |  |  | | 業務支出 | 27,000 |  |  | | 其他利息 | 1,487 |  |  | | 固定資產折舊 | 4,974 |  | 90,461 | | 收支賸餘 |  |  | $3,539 | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 甲公務機關 | | | | | 收入支出彙計表 | | | | | 110年度 | | | | | 收入 |  |  |  | | 公庫撥入數 | $77,000 |  |  | | 罰款及賠償收入 | 5,000 |  |  | | 規費收入 | 10,000 |  |  | | 營業基金盈餘繳庫 | 18,000 |  |  | | 其他收入 | 2,000 |  | $112,000 | | 支出 |  |  |  | | 繳付公庫數 | $32,000 |  |  | | 人事支出 | 25,000 |  |  | | 業務支出 | 27,000 |  |  | | 增購財產支出 | 10,000 |  |  | | 增資營業基金 | 20,000 |  | 114,000 | | 收支短絀 |  |  | ($2,000) | |
| |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 甲公務機關 | | | | | 平衡表 | | | | | 110年12月31日 | | | | | 資產 |  | 負債 |  | | 各機關現金 | $1,000 | 應付帳款 | $10,000 | | 應收帳款 | 2,000 | 應付租賃款 | 16,356 | | 預付款 | 3,000 |  |  | | 採權益法之投資(淨額) | 2,000 | 淨資產 |  | | 土地 | 20,000 | 資產負債淨額 | 23,539 | | 租賃資產(淨額) | 19,895 |  |  | | 存出保證金 | 2,000 |  |  | |  |  |  |  | | 合計 | $49,895 | 合計 | $49,895 | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 甲公務機關 | | | | | 平衡表 | | | | | 110年12月31日 | | | | | 資產 |  | 負債 |  | | 各機關現金 | $1,000 | 應付帳款 | $10,000 | | 應收帳款 | 2,000 |  |  | | 預付款 | 3,000 |  |  | | 存出保證金 | 2,000 | 淨資產 |  | |  |  | 資產負債淨額 | (2,000) | |  |  |  |  | | 合計 | $8,000 | 合計 | $8,000 | |
| （資料來源：黃永傳，民106及自行整理。） | |

**伍、結語（僅由總會計揭露固定項目更臻妥適）**

首先，就立法意旨言，108年11月20日修正前會計法第29條明定「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。」係指依固定項目分開原則，各級政府不得將財物及固定負債列入平衡表，而應分別列表或編目錄加以表達。修正後會計法已刪除固定項目分開原則，而參酌修正前會計法第29條之立法意旨，即由屬普通基金之各級政府編造總會計之平衡表，加以揭露固定項目；並未明定非屬普通基金之公務機關編造會計報表亦須將固定項目列入平衡表。

再者，就政府財政管理制度言，各級政府財政係採統收統支原則，財務調度統一由財政機關辦理，各機關除因融資租賃產生應付租賃款或因現時法定義務產生負債準備外，不得舉債，而將僅具使用權或管理權並無所有權之財物列入平衡表，此與政府會計報告以提供決策有用資訊為最終目的（主計月報社，民109）未臻相符。

綜上，我國各級政府編製總決算書一向採行權責發生制，且中央政府與地方政府分別自105及107年度起總決算書亦編造資本資產表及長期負債表揭露固定項目，因此僅須參採商業申報營利事業所得稅方式，以帳外調整方式將會計利潤調整為課稅所得（課稅損失）之作法，採帳外調整方式將固定項目納入平衡表，則足以符合會計法刪除固定項目分開原則之意旨。且中央政府各機關依主計總處104年修訂普會制度之規定，自105年度起既已編列資本資產表及長期負債表；地方政府各機關亦自107年度起參照辦理；故各機關宜維持會計法刪除固定項目分開原則前作法，簡化行政作業，以避免會計資訊超載，無法聚焦決策所需資訊，而影響資訊品質。

**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.主計總處（民104），中央政府普通公務單位會計制度之一致規定。

3.主計總處（民108），中央政府普通公務單位會計制度之一致規定。

4.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。

（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10月出版師友雙月刋第623期第124-131頁）