

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）

壹、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。

貳、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：

一、配合刪除固定項目分開原則之修訂重點：

- (一) 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）。
- (二) 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。
- (三) 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）。

二、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。」

三、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。

參、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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

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
2.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
3.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	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

肆、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
	0		0
合計	\$20,000 0	合計	\$20,000 0

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			甲公務機關 收入支出彙計表 110 年度		
收入			收入		
公庫撥入數	\$77,000		公庫撥入數	\$77,000	
罰款及賠償收入	5,000		罰款及賠償收入	5,000	
規費收入	10,000		規費收入	10,000	
其他收入	2,000	\$94,000	營業基金盈餘繳庫	18,000	
			其他收入	2,000	\$112,000
支出			支出		
繳付公庫數	\$32,000		繳付公庫數	\$32,000	
人事支出	25,000		人事支出	25,000	
業務支出	27,000		業務支出	27,000	
其他利息	1,487		增購財產支出	10,000	
固定資產折舊	4,974	90,461	增資營業基金	20,000	114,000
			收支短絀		(\$2,000)
收支賸餘	\$3,539				

甲公務機關 平衡表 110年12月31日				甲公務機關 平衡表 110年12月31日			
資產		負債		資產		負債	
各機關現金	\$1,000	應付帳款	\$10,000	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	應收帳款	2,000		
預付款	3,000			預付款	3,000		
採權益法之 投資(淨額)	2,000			存出保證金	2,000	淨資產	
土地	20,000	淨資產				資產負債淨	(2,000)
		資產負債淨	23,539			額	
		額					
租賃資產(淨 額)	19,895			合計	<u>\$8,000</u>	合計	<u>\$8,000</u>
存出保證金	2,000						
合計	<u>\$49,895</u>	合計	<u>\$49,895</u>				

(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月出版師友雙月刊第623期第124-131頁）