回顧研訂作業基金會計項目之緣由與定義三則—業務收入與公積轉列數及其他依法分配數

黃永傳

摘 要

依商業會計法第1條第2項規定，在法律允許範圍內遵守所適用之財務報導架構處理會計事務，爲主計同仁所共識。本文旨在沿波討源論述80年代行政院主計處研訂業務收入、公積轉列數及其他依法分配數等會計項目之構思與歷程，均兼顧法律規定與交易需要，以使會計事務處理更臻適法及允當表達交易實況。

壹、前 言

中央政府非營業特種基金[1]係多數公務機關爲應經濟、社會發展或業務運作等需要，自61年度起，依相關法律或預算法第4條特種基金規定[2]，透過預算程序而設置，以辦理相關業務（黃永傳，民90）。建置之初，編製附屬單位預算特種基金僅有12個，其運作性質與營業基金雷同，致記錄會計事項與編製預決算書表

[1] 90年9月4日之前，基於預算法第42條（60年12月17日修正公布，現爲第45條）明定中央主計機關須將各附屬單位預算包括營業及非營業者，彙案編成綜計表，加具說明，呈行政院提出行政院會議。致多數主計同仁成認爲非營業基金一詞涵蓋範圍係包括不含營業基金之全部特種基金（黃永傳，民89a）。惟90年9月4日下午行政院主計總處舉辦主計領導研究班第1期分組討論「如何提升特種基金資源使用效率及建構完備預算制度」中，主計官姚秋旺先生認爲依預算法第4條規定，基金分爲普通基金及特種基金，而非就是不是，因此，非營業基金一詞涵蓋範圍不包括營業基金，但包括普通基金；非營業特種基金一詞始不包括營業基金及普通基金；復經主席裁示，姚主計官說明完全正確。從此，非營業基金與非營業特種基金涵蓋範圍終獲釐清，涇渭分明。

[2] 依中央政府特種基金管理準則第5條規定，設立特種基金之來源計有4種，包括法律規定，國軍老舊眷村改建基金係依據國軍老舊眷村改建條例設置；契約依據，如中美經濟社會發展基金係依據中美兩國政府換文協定設置，惟業於101年1月1日起實質併入行政院國家發展基金；立法院公報編印基金係依據立法院爲使各界瞭解立法實況，於64年度依立法院決議設置，惟業於81年1月1日裁撤；至國軍營舍及設施改建基金則依據行政命令按預算法第4條規定設置（黃永傳，民107）。

所需會計科（項）目[3]，一向參照行政院主計處（配合行政院組織改造於101年2月6日改制爲行政院主計總處，以下簡稱主計總處）訂頒「營業預算格式及科目」（自43年度起實施），並於63年9月修訂爲「公營事業機關預算科目編號及英譯縮寫參考表[4]」（以下簡稱營業基金會計科目表），擇其適用者辦理（黃永傳，民89b；主計月報社，民102）。

嗣後，隨經濟環境變遷、社會發展變革及公務機關業務規模擴增，截至86年度，編製附屬單位預算特種基金已增至38個，且交易類型較往昔多元化，營業基金會計科目表已不敷參照應用（黃永傳，民89b及民90），爲應特種基金會計事務處理及主計總處彙編預決算書表之需，訂頒非營業特種基金適用之會計科目表爲時勢所趨。因此，主計總處會計作業小組（配合上述行政院組織改造，納編爲會計決算處）召集人施炳煌先生責成筆者約集同仁研訂非營業特種基金會計科目參考表，並於86年2月間正式展開研訂作業，歷經3年餘[5]始完成「中央政府非營業基金名稱編號及會計科目與編號參考表」（以下簡稱作業基金會計科目表）（黃永傳，民89b）。

貳、研訂業務收入之緣由與待精進之處

筆者係本著非營業特種基金之屬性，以營業基金會計科目表爲藍本，參酌中央政府總決算附屬單位決算及綜計表（非營業部分）、各特種基金會計月報所採行會計科（項）目及盱衡其未來會計作業之需，並依據一般公認會計原則，擬具作業基金會計科目表（草案）（黃永傳，民89b），茲說明研訂業務收入會計項目之草案名稱與定案名稱之由來及尚待精處之處如次：

一、草案名稱

茲參酌85年度中央政府總決算附屬單位決算及綜計表（非營業部分）及當時各特種基金會計月報所列會計科（項）目，並考量預算法（60年12月17日修正公布）對營業基金與非營業循環基金之定義並不同，營業基金損益表之收入二級項目稱營業收入；因此，作業基金收支餘絀表之收入二級項目沿用既有會計項目擬訂爲作業收入，復以主計總處87年3月3日以台（87）處會字第01573號函分行審計部、各非營業特種基金及其主管機關等等表示意見，獲復對作業收入會計項目名稱咸表同意（黃永傳，民89b）。

二、定案名稱

87年10月29日修正公布預算法，將原特種基金種類包括營業基金、償債基金、信託基

[3] 設計非營業特種基金會計科目表時，係本著記錄交易事項之總分類帳名稱，稱會計科目，至應編製財務報表所需者，稱會計項目，惟商業會計法（103年6月18日修正公布）統稱會計項目。

[4] 主計總處依預算法第72條（42年6月20日修正公布，現爲第97及98條）訂定「營業預算格式及科目」，嗣後爲應公營事業機構業務需要、核定對象限於國營事業機構、配合精省作業之需及配合會計原則推陳出新，分次修訂爲「公營事業機關預算科目編號及英譯縮寫參考表」（63年9月）、「公營事業機關預算科目及其編號參考表」（74年8月）、「國營事業機構會計科目及其編號參考表」（78年8月）、「國營事業機構會計科目及其編號參考表」（89年11月）及「國營事業機構導入IFRS之會計科（項）目及其編號參考表」（100年12月）（主計月報社，民102）。

[5] 主計總處會計作業小組於彙總研議各機關及非營業特種基金所提修正意見期間，適逢精省作業及預算法修正公布，因此，將修正後預算法相關規定與臺灣省省屬非營業特種基金所需會計科（項）目一併納入考量，爲求周延，並洽請省府主計處同仁參與研商，致費時較久（黃永傳，民89b）。

金、非營業循環基金及其他特種基金修正爲營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金，倘作業基金會計科目表仍採行作業收入會計項目，將無法涵蓋債務基金、特別收入基金及資本計畫基金之收入屬性，因此，修訂爲業務收入。

三、精進之處

鑑於營業基金與作業基金均屬於業權型基金，運作屬性皆具有收入與費用配合相關性，其損益表（收支餘絀表）之成本與費用部分係按功能別表達；至債務基金、特別收入基金及資本計畫基金均爲政事型基金，運作屬性中基金之資金來源與資金用途較不具相關性，因此，自籌編92年度預算案起，其基金來源、用途及餘絀表之資金用途部分改按計畫別表達（黃永傳，民92a）。主計總處另以91年7月30日處會二字第091005339號函訂頒「中央政府非營業特種基金會計科目及其編號參考表（債務基金、特別收入基金及資本計畫基金適用）」，既然作業基金與政事型特種基金會計處理原則及適用會計科目參考表均不再相同，因此，現行作業基金以業務收入會計項目表達主要收入，宜仿效營業基金以營業收入會計項目表達主要收入，並參照作業基金會計科目表（草案）修訂爲作業收入一節，仍值考量。

參、研訂公積轉列數之歷程

茲將研訂公積轉列數會計項目之緣起背景、學理依據、法律規定、因應之道及定案頒行摘述如次：

一、緣起背景

中央政府爲因應90及91年度國庫資金調度之需，並顧及特種基金賸餘（盈餘）繳庫，必須符合足夠現金存量及累積賸餘（盈餘）兩要件[6]，惟部分特種基金確擁有足夠現金供繳庫之需，但累積賸餘（盈餘）卻不足以應分配繳庫之需。因此，責成當時主計總處會計作業小組研議因應。

二、學理依據

常見會計學教科書論述，公司爲應法律規定、契約依據及未來業務需要而指撥保留盈餘，限制分配股利（李宗黎及林蕙眞，民107）。如爲應融資契約規定，而指撥保留盈餘，列爲償債準備，俟償債後，再解除指撥，轉回累積盈餘，以供分配股利之需，囿於公司已償還債務，可供分配股利之現金存量已較缺少，常採行分配股票股利方式，以符合股東企求。

三、法律規定

依公司法（89年11月15日修正公布）第237條定有提撥法定盈餘公積及特別盈餘公積規定，前述公司法第238條亦規定處分資產之溢價收入應累積爲資本公積（90年11月12日修正公司法，業已刪除），上述公司法第239及241條復規定法定盈餘公積與資本公積除塡補虧損及撥充資本外，不得使用。

四、因應之道

當時，主計總處會計作業小組賡續研議公司組織之營業基金，以往昔提列公積轉列累積

[6] 營業基金分配累積盈餘繳庫，除行政院爲應台灣電力公司電源開發之需，曾3次核定中央及省市政府獲配其股息紅利，採盈餘重投資方式再投資予該公司。上述3次核定盈餘重投資期間分別爲42至56年度、57至71年度及72至86年度外，則一向以現金方式辦理繳庫（黃永傳，民92b）。

盈餘，再行分配繳庫之適法性與可行性。適逢修正公司法刪除第238條規定，因此，行政院據以綜合考量公司法規定及特種基金財務狀況，並以91年3月22日院授主會二字第091002079號函示，配合修正公司法第238條資本公積相關規定，有關處分資產之溢價收入，89年度以前所累積者，公司組織之國營事業俟最近一次股東會同意，非公司組織之國營事業及非營業特種基金，於91年度中，將所有數額轉列保留盈餘（累積賸餘），並於編列92年度預算時，視國庫資金調度需要與各國營事業機構及非營業特種基金業務狀況解繳國庫。

五、定案頒行

是時，主計總處鑑於行政院開發基金非屬公司組織之特種基金， 且財務狀況良好，惟累積賸餘不足應分配繳庫之需，因此，參酌上述學理依據，經洽詢將往昔提列特別公積轉列累積賸餘，以應其執行90年度預算繳庫事宜，並以91年1月4日處會二字第091000053號函核定於作業基金會計科目表賸餘之部項下增訂公積轉列數會計項目，以因應實際需要。至主計總處爲使營業基金有足夠累積盈餘據以分配繳庫數，並符合公司法相關規定，則以91年10月7日處會三字第091006857號函於營業基金會計科目表增訂該會計項目。

肆、研訂其他依法分配數之轉折

86年研訂作業基金會計科目表時，預算法（60年12月17日修正公布）第35條明定盈餘分配程序爲塡補歷年虧損、繳納所得稅、提存公積金、撥付股息、分配股東紅利及未分配盈餘，只有投資者始能獲配股息紅利，然爲使部分公營事業機構符合農會法與漁會法規定：農業金融機關或公營農業金融機關應就每年所獲純益撥出一部分，充作各級農、漁會輔導及推廣事業費之需。因此，營業基金會計科目表於盈虧撥補表項下訂定「撥補各級農、漁會事業費」會計項目。

同時，考量法務部監所作業基金（101年1月1日配合行政院組織改造，更名爲法務部矯正機關作業基金）與國防部所屬軍事監所作業基金（103年1月13日配合軍事審判法修正，移轉法務部）一向以提存公積會計項目記錄獲配勞作金、改善生活設施金、補償費用及其他補助費用等等項目，以符監獄行刑法、外役監條例、羈押法及保安處分執行法規定。經參酌營業基金會計科目表之作法，沿用該項目，並列入作業基金會計科目表（草案），惟配合預算法（87年10月29日修正公布）第85條將盈餘分配項目修正爲塡補歷年虧損、提列公積、分配股息紅利或繳庫盈餘、其他依法律應行分配之事項及未分配盈餘。因此，據以於作業基金會計科目表（草案）內餘絀撥補表分配之部增訂其他依法分配數會計項目，以供記錄交易之需，並更臻允當表達交易實況。

伍、結　語

依商業會計法第1條第2項：「公營事業會計事務之處理，除其他法律另有規定者外，適用本法之規定。」故在法律允許範圍內遵守所適用之財務報導架構處理會計事務，爲主計同仁所共識（黃永傳及蔡明容，民108），因此，主計總處研訂業務收入、公積轉列數及其他依法分配數等會計項目之構思與歷程，均兼顧法律規定與交易需要，以使會計事務處理更臻適法及允當表達交易實況。

任何一種制度形成都是爲因應社會、經濟、國家發展需要逐漸形成，會計原則推陳出新，亦復如此，絕非在一夜之間突發而成（汪錕，民84），主計總處以105年2月25日主基作字第1050200170號函示，作業基金自107年度起導入企業會計準則處理會計事務（黃永傳等，民108），並以同年7月6日主會金字第1050500483號函核定「中央政府作業基金導入企業會計準則（EAS）之預算、會計科（項）目及其編號參考表」，實爲符合時代潮流之政策。

參考文獻

1. 主計月報社編(民102),決算法研析與實務,初版,臺北,財團法人中國主計協進社.
2. 李宗黎及林蕙眞(民107),會計學理論與應用,第10版,臺北,証業出版股份有限公司.
3. 汪錕(民84),「中華民國主計制度之建立與發展(84年4月23日於保險事業發展中心專題講演)」,保險專刊,第40輯,頁1-7.
4. 黃永傳(民89a),「淺談非營業基金一詞由來」,主計月報,第539期,頁88-89.
5. 黃永傳(民89b),「主計故事：編撰中央政府非營業基金名稱編號及會計科目與編號參考表之歷程」,主計月報,第540期,頁82-83.
6. 黃永傳(民90),「中央政府非營業基金發展歷程」,今日會計季刊,第82期,頁58-66.
7. 黃永傳(民92a),「特別收入基金會計交易處理之探討」,主計月刊,第567期,頁76-80.
8. 黃永傳(民92b),「以現金流量觀點探討中央政府作業基金繳庫政策」,今日會計季刊,第92期,頁1-6.
9. 黃永傳(民107),「導正政府主計機構常誤用之觀念與專有名詞」,會計人雜誌,第316期,頁34-39.
10. 黃永傳及蔡明容(民108),「突破國立大專處理折舊性資產會計處理原則之窠臼」,月旦會計實務研究,第23期,頁43-48.

黃永傳

➢現職：
私立銘傳大學會計學系兼任助理教授級專門技術人員

➢經歷：
行政院主計處會計室主任
財政部會計長
行政院海岸巡防署主計處處長
教育部會計處處長
科技部主計處處長