

國軍各預算支用單位 因應「中央政府普通基金 普通公務會計制度」作業配套芻議

✻ 邱彥毅

摘 要

本文提及於新普會制度實施前，全軍主財同仁應充分瞭解現制與新制普會計制度之差異，闡明唯有各級承辦人員體認新制普會制度施行後所帶來可能之變革，俾能減少因業務變動所引發之衝擊。審視新制普會制度規範中，制度革新作法尤以落實修正權責發生制之會計基礎、強化預算管控作為、檢視國有財產增減會計記錄及區分租賃會計事項等4項為重點核心工作，爰國軍各預算支用單位應配合執行國防部會計業務再造政策推動之相關工作，俾能群策群力有效達成行政院推動政府會計制度與國際接軌之策略目標。

關鍵字：普通公務會計、會計基礎、預算管控

壹、前 言

行政院主計總處於96年7月30日頒布「中央政府普通基金普通公務會計制度」（以下稱新普

會制度），並配合開發「政府歲計會計資訊管理系統2.0版」（以下稱GBA系統），取代現行「普通公務單位會計制度之一致規定」及GBA系統1.6版，雖新普會制度及資訊管理系統仍有局部內容刻正由主計總處修訂中，故正式施行日期仍未確定。國防部為利國軍各預算支用單位因應未來新普會制度推行，爰建議相關單位配合新普會制度規範應檢視現行業務流程，針對落實修正權責發生制之會計基礎、強化預算管控作為、檢視國有財產增減會計記錄及區分租賃會計事項等4項變革之因應作為，提前規劃相關調整措施，俾利未來完整表達普通基金資源之收支情形及其財務狀況，為本文之宗旨，合先敘明。

貳、配合新普會制度國軍預算支用單位之功能角色

「國防部所屬」僅為一單位預算，其預算支用單位遍布全國各地，雖有區分單位預算分配層級，但終究歸屬於一個「國防部所屬」單位預



算，並分由財務中心集中辦理出納作業；與帳務中心集中辦理普通公務會計決算作業。於主計、財務及帳務分立的架構下，預算支用單位之會計功能乃國防部所屬普通公務單位會計之延伸，故預算支用單位所使用之會計基礎應與國防部所屬單位會計所使用之會計基礎一致，各預算支用單位主辦主計軍官目前所行使主辦會計權責，亦是國防部所屬單位會計主辦會計所授權行使其職責，簡而言之，各預算支用單位之會計職能應不偏離新普會制度之規範。預算支用單位目前所從事的主計工作，主要偏重分配預算之執行，以及依「國軍各級單位現金會計作業規定」執行單位內部現金基礎之會計作業，顯少有主財人員能有機會與深入瞭解主財業務流程，更遑論接觸相關政府會計準則制度規範與業務。惟新普會制度實施後，為有效落實修正權責發生制之會計基礎、強化預算管控作為、檢視國有財產增減會計記錄及區分租賃會計事項等4項為重點核心工作，預算支用單位主辦主計軍官配合扮演角色功能，應不再只是執行部分單純歲計業務，或是現金會計作業處理，而是主動積極蒐整相關新普會制度規範之會計事項，並作為未來會計認列之基礎，始可配合新普會制度革新完成相關準備作為。

參、落實修正權責發生制之會計基礎

依政府會計準則公報第2號「政府會計衡量焦點及會計基礎」規範揭示，修正權責發生基礎係權責發生基礎之修正，其收入及支出之認列，

原則上除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應兼具當期可用性。所稱可用性，係指一會計期間內已收取之收入，或已發生之收入但預計於會計期間終了後一定期間內可收取以供運用之資源；該一期間不應超過兩個月，若因特殊情況，事實認定超過兩個月為合理時，應揭露所採用之期間，及認定為合理之事實。至於支出之認列，原則上除應符合權責發生基礎條件外，則有三項例外：1.採購材料或物料，可在購買時或使用時擇一認列為支出；2.預付跨年度之款項，若於支付時，已全數認列為支出，會計期間終了時，得不認列預付款項；3.長期負債之利息於給付時認列，會計期間終了不認列應付利息。退休金等給付，應分別於給付日或提撥日認列為支出，會計期間終了不認列應付款項。

一、預算支用單位對於收入認列之因應作為

預算支用單位宜針對應收帳款，預估至年度結束日（即次年2月底止）可收繳應收帳款——一般性收入之數額，如在年度結束前未能收取，須遞延於以後各期始能實現者，則調整為應收帳款——遞延收入事項，以及預計無法收取之呆帳數額，則調整為應收帳款——備抵呆帳事項。查101年度中央政府總決算書所列國防部所屬單位應收歲入款以各軍事院校學生退學分期償還賠款、軍備局土地占用人訴訟費及不當得利款、及各單位溢支薪餉加給為大宗。其應繳款單位宜於新普會制度實施前，劃分各類應繳款項目為下列三類，俾利新普會制度實施後，確保期初開帳記錄之可

靠性，並於日後收款時，依據期初開帳所歸類之對應科目辦理收入作業。

(一)應收帳款：一般性收入，預估次年2月底止可收回。

(二)應收帳款：遞延收入事項，預估次年3月起始能收回。

(三)應收帳款：備抵呆帳事項，預估無法收回之帳款，建議依循「中央政府各機關註銷經費賸餘—待納庫（押金、材料）及應收歲入（保留）款會計事務處理作業規定」，規範可註銷之應收歲入款歸類為備抵呆帳事項。

以某學校單位為例，101年度決算帳列未收繳之應收帳款計1,000萬元，經該校評估此應收帳款收款可能性，預判102年2月底止可收回60萬元，另840萬元將於102年3月起分期收繳，餘估計無法收繳100萬元，故102年期初開帳帳列應收帳款—一般性收入60萬元；應收帳款—遞延

收入事項840萬元；應收帳款—備抵呆帳事項100萬元。另假設截至102年2月底如期收回101年度應收帳款—一般性收入60萬元；102年5月底實收當（102）年度應收帳款—一般性收入50萬元；102年11月底收回101年度應收帳款—遞延收入事項120萬元，又某學生於102年12月1日依退學命令退學，計賠款80萬元，該校主計部門依退學命令開立憑單增列應收帳款—一般性收入80萬元，若該學生於102年12月31日止均未繳款，則該校須評估該應收帳款80萬元收款可能性。若判斷該學生可按60個月償還60萬元，預估無法償還20萬元，於103年2月28日前可繳款2萬元，餘78萬元應於102年12月31日前作帳務調整，58萬元調整為應收帳款—遞延收入，20萬元則調整為應收帳款—備抵呆帳，應收帳款及其調整科目餘額變動表如表一。

表一 應收帳款及其調整科目餘額變動表

科目 程序	101年 應收帳款— 一般性收入	101年 應收帳款— 遞延收入	101年 應收帳款— 備抵呆帳	102年 應收帳款— 一般性收入	102年 應收帳款— 遞延收入	102年 應收帳款— 備抵呆帳
102/1/1	60	840	100			
102/2/28	-60					
102/5/31				+50-50		
102/2/28— 102/11/30		-120				
102/12/1				+80		
102/12/31				-78	+58	+20
102決算		720	100	2	58	20



二、預算支用單位對於支出認列之因應作為

預算支用單位對於支出之認列，原則應符合權責發生基礎，即預算支用單位於支出實現後始能認列為支出，支出實現係依法令或契約規定支付、交付或捐贈，而減少可運用之財務資源。現行各預算支用單位大部分的支出事項皆符合此會計基礎；惟若干定額經費或領據具領經費等相關已作正式支出但實際未耗用完畢之經費，於支出尚未實現，即開立支出憑單認列為支出，恐違權責發生之會計基礎，建議全面檢討縮減領據具領經費項目，並貫徹屆臨付款結報之機制，或改採原始憑證結報之方式，以確保預算支用單位僅留存零用金之現款，並執行零用金備查帳作業。

舉例而言，國軍各級單位「行政事務費」及「部隊特別補助費」等定額經費額度係依「國防部所屬各級單位定額業務費編列基準」編列，上開「編列基準」係依各級單位任務特性、經費使用狀況、生活條件、物價水準、交通狀況與編裝現況等資料編定。惟各級單位似誤解此為核予單位使用之經費，建議考量採用以原始憑證送審，俾利表達各預算支用單位實際耗用情形。例如現行定額經費大部分以0279用途別編列，倘按實際支用經費之用途別（如0271等）編列，將有效反映各單位實際需求，並可於日後作為預算編製及資源配置之參據。另目前定額經費之核撥，係由預算支用單位於本月25日前開立領據具領次月份定額經費，並列為經費支出，核與修正權責發生基礎未符，建議改採零用金先行墊付為宜，並於

實際支用後，檢附原始憑證結報以結補零用金。

而新普會制度為簡化會計作業流程及提供各會計單位應用會計基礎之彈性，針對下列事項，將權責發生制調整為修正權責發生制，詳述如下：

(一)採購材料或物料，可在購買時（購買法）或使用時（耗用法）擇一認列為支出。即採購材料或物料時，依耗用法於購買時應以材料科目入帳，不列為支出，並俟日後使用時，再由材料科目轉列一般性支出科目。若依購買法，則於購買時按購買金額認列為一般性支出，會計期間終了時，按未領（耗）用之材料或物料金額提列基金餘額準備，並應將未領（耗）用之材料、物料增加（或減少）數，認列為材料、物料存貨之增加（或減少）數及其他財務來源（或其他財務用途）。國防部所屬單位現行所保有之材料或物料如糧秣、燃料及石油產品、建築材料、彈藥、修理另件等，依「國軍軍品及軍用器材會計事務作業規定」皆列為軍品項下，並於購買時採購法認列為一般性支出，不列入材料科目項下，故於新普會制度實施後，預算支用單位購買材料之會計作業流程與現行作業無異。

(二)預算支用單位凡預付各項尚未實現之款項屬預付款支用，於新普會制度實施前，因無預付款科目，故仍認列為暫付款，然新普會制度實施後，為明確區分預、暫付款，故新訂預付款科目，其範疇宜規範如下：

1.採購（工程）案依合約需支付預付款者

（包含得以單位領據送審結報之款源經費）。

2. 補助及捐助支出，受託者未支用前，先行撥付備供支用之款項，應於給付時認列為預付款，並於受託者已依規定支用並辦理結報時，認列為一般性支出。若對不同政府間之補（協）助或政府對民間團體、個人之補（捐）助及贈與，資源提供者未設定條件，應於承諾給付，且支付義務已發生及金額可衡量時，認列為一般性支出。
3. 政事型基金之委辦事項，受託者未支用前，先行撥付備供支用之款項，應於給付時認列為預付款，並於受託者已依規定支用並辦理結報時，認列為一般性支出。
4. 保留案未奉行政院核定前之申請急需撥款案之支付案。
5. 其他不屬上列預付範圍者，依案由須辦理預付者。

另在修正權責基礎下，預算支用單位預付跨年度之款項，若於支付時，已全數認列為支出，會計期間終了時，得不認列預付款項。如預付二年期保險費，採購買法於預付時直接認列為一般性支出，即預算支用單位預付二年期保險費之會計作業流程與現行作業無異。

- (三) 長期負債之利息於給付時認列，會計期間終了不認列應付利息。退休金等給付，應分別於給付日或提撥日認列為支出，會計期間終了不認列應付款項。即預算支用單位針對長期負債無須設算應付利息，於給付時逕列為

支出。

四、強化預算管控作為

各預算支用單位預算管制人員辦理預算管控，於業管單位簽會主計部門時，預算管制之主計人員大部利用個人資料庫列案管制，並無相關資訊系統輔助預算管制作業，致預算管制人員業務繁鎖，並肇生預算管制不實之情事。而新普會制度為確實管控預算，將規範預算支用單位依據年度施政工作計畫與預算，或其他單位委託辦理事項之預算，於簽准動支經費時，應先登載於支出預算控制備查簿。故國防部所屬未來將規劃預算支用單位主辦主計軍官依據單位內業務部門執行計畫所訂之工程採購契約（含機密），按支付契約價金或變更後契約價金，以及計畫科目於預算支用系統上簽證預算控留憑單，並加註購案編號，送財務單位後轉帳務中心辦理入帳，並揭露於「國防部所屬單位預算」會計報告中。

而各預算支用單位年度進行中，已發生之預算控留而尚未核銷部分，符合「國防部所屬單位歲出保留申請作業須知」應辦理保留者，俟保留預算核定後，結轉下年度繼續執行。另無須保留者應開立預算控留更正記帳憑單沖銷控留預算，並主動辦理追減。簡而言之，預算支用單位平時可藉由支出預算控制備查簿管制各預算年度之各計畫科目預算未實現部分，並可估計當年度保留數及再保留數，即決算前所控留預算未辦理沖銷者，理當等於本會計年度申辦保留預算。

以某預算支用單位商購案為例，全案計價800元，依合約按4季暫付信用狀800元。故該單



位於簽約時應開立簽約控留憑單800元，另於第1-4季各暫付200元（無須沖銷控留金額，控留金額俟實支時始沖銷），倘會計年度終了前尚未驗

結，須按控留金額未沖銷部分800元申請辦理保留（已撥款部分）事宜，各分錄及會計科目餘額表列如表二。

表二 支出保留分錄及會計科目餘額表

1/1簽約				
		借：支出保留數800		
		貸：支出保留數準備800		
第1-4季暫付款				
借：暫付款200*4				
貸：國庫往來－其他200*4				
12/31申請辦理保留（已撥款部分）事宜				
	科目 \ 程序	簽約	第1-4季暫付	科目餘額
1	支出保留數	800		800
2	暫付款		+200*4	800

另為使預算支用單位瞭解若曾辦理簽約控留之案件，於結報時遭權責機關核退之帳務處理流程，以下採某預算支用單位商購案為例，全案計價1,000元，依合約按4季暫付信用狀1,000元。故該單位於簽約時應開立簽約控留憑單1,000元，另於第1-4季各暫付250元，並於驗結時開立暫付款轉帳憑單1,000元，及沖銷支出保留數1,000

元，以完成結報作業。惟此案未依規定辦理結報，遭權責機關核退，支用單位應立即開立更正記帳憑單，以沖銷一般性支出1,000及回復暫付款1,000元；開立預算控留更正記帳憑單，以回復控留數1,000元，俟日後改正完成後，再重新依前述程序完成結報作業，各分錄及會計科目餘額表列如表三。

表三 支出保留分錄（含核退）及會計科目餘額表

1/1簽約							
			借：支出保留數1000 貸：支出保留數準備1000				
第1-4季暫付款							
借：暫付款250*4 貸：國庫往來-其他250*4							
12/20驗結							
借：一般性支出1000 貸：國庫往來-付項1000			借：支出保留數準備1000 貸：支出保留數1000				
借：國庫往來-其他1000 貸：暫付款1000							
12/25權責機關結扣							
借：國庫往來-付項1000 貸：一般性支出1000			借：支出保留數1000 貸：支出保留數準備1000				
借：暫付款1000 貸：國庫往來-其他1000							
12/31支用單位修正後結報							
借：一般性支出1000 貸：國庫往來-付項1000			借：支出保留數準備1000 貸：支出保留數1000				
借：暫付款1000 貸：國庫往來-其他1000							
	程序 科目	簽約	第1-4季暫付	驗結	核退	補正結報	科目餘額
1	支出保留數	1000		-1000	+1000	-1000	0
2	暫付款		+250*4	-1000	+1000	-1000	0
3	一般性支出			1000	-1000	1000	1000



肆、檢視國有財產增減會計記錄

現行國防部所屬普通公務預算單位財產會計作業係遵照「國防部所屬財產會計事務作業規定」，辦理國防部所屬不動產、動產、有價證券、權利增減異動資料之傳遞與帳務處理事宜。其平時異動及月終帳務處理程序說明如後。

一、平時異動

各預算支用單位於財產採購驗收完畢後，依「國軍財產管理作業規定」，採購部門（使用保管單位）應將財產增加單、發票及有關文件，送主（會）計單位審核、填列預算支用憑單²號，並於增加單上會計單位欄內簽章；送財產管理單位編填「財產管理單位編號」及「財產編號」、「殘值」、「使用年限」、「折舊方法」等4欄。結報簽核後，分將財產增加單送會計單位、及管理機關，續辦公款支付及使用保管單位（財產管制部門）、經管、管理機關（單位）之財產增加登記，又現行因普通公務會計未制定財產折舊相關規範，故財產管理單位均尚未填列「殘值」、「折舊方法」等2欄。

二、月終帳務處理

現行國防部國有財產記帳之作業程序，係帳務中心依各財產管理機關（單位）每月遞送之「財產增減登記憑證」及「國有財產增減表暨結存表」辦理記帳作業。

惟新普會制度第95-103條係律定各機關於取得、保管或處分資本資產時，應同時登入普通資本資產帳，以免產生先辦理經費支用而漏列資產帳等情事，增進資產管理效能。國防部財產記帳之作業程序應由現行整批處理修改為逐案處理之方式，以符合新普會制度之財產帳務處理。

另財產管理單位或會計單位應於每年度終了，依據資本資產資料，計算當年度折舊或攤銷數，據以開立轉帳傳票，登入普通資本資產帳。即各預算支用單位應配合建立財產帳，並計算當年度折舊或攤銷數。有鑑於此，主（會）計部門未來審查財產增加單，應注意表單欄位填列事項之「殘值」、「使用年限」、「折舊方法」等3欄。其各類財產「使用年限」之基準可依據「財物標準分類核定表」所列該資本資產編號之使用年限；「折舊方法」依新普會制度採用直線法計算之；另殘值通常為財產總價除以其使用年數加1估計之。舉例而言，某單位購置個人電腦乙臺，查「財物標準分類核定表」之財產編號3140101-03，最低使用年數4年，故其殘值為財產總價5,000元除以5（使用年數4加1）得出1,000元，其範例如表四。

表四

填單日期： 年 月 日

(單位全銜)

財產管理機關編號：

填造單位：

財產增加單

預算支用憑單編號：

編號： 字第 號

第 聯

傳票號數：

取得日期	財產編號	財產名稱	型式/廠牌 (或土地建物標示)	來源	單位	數量	單價	總價	會計科目	存置地點	殘值	使用年數	折舊方法
101-12-12	3140101-03	個人電腦	P53E ASUS	購置	臺	1	5,000	5,000	機械設備	收發室	1,000	4	直線法
經辦單位		使用單位		會計單位		財產管理單位							

伍、區分租賃會計處理

國防部所屬預算支用單位大部分租賃方式係以營業方式辦理，如辦理每月影印機租賃，即以每月租金辦理支用結報。惟新普會制度實施後，若非以上述方式辦理租賃者，而以資本租賃方式租賃普通資本資產，即各預算支用單位如有資本租賃之交易事項，須有別於一般支用結報事項，於資本租賃初期，必須按各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公平價值孰低者，認列為一般性支出及其他財務來源，並記入普通資本資產及長期負債帳。故預算支用單位宜於新普會制度實施前，蒐集符合資本租賃之會計事項，俾利新普會制度實施後，相關會計作為得以充分揭露租

賃事項之會計資訊。而資本租賃之規範，依新普會制度係指符合下列條件之一者：

- 一、租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉予承租人。
- 二、承租人享有優惠承購權。
- 三、租賃期間達租賃物估計剩餘使用年限之四分之三以上者。
- 四、租賃開始時各期租金給付總額及優惠承購價格或保證殘值所計算之現值總額，達到租賃資產公平價值減去出租人得享受之投資抵減後餘額之百分之九十以上者。

陸、結語

新普會制度導入全軍主財作業流程非屬易事，本文提及國軍預算支用單位應配合新普會制度規範，落實修正權責發生制之會計基礎、強化



預算管控作為、檢視國有財產增減會計記錄及區分租賃會計事項等4項重要工作，爰藉由本文說明，俾使主財同仁先期瞭解現行制度與新普會制度之差異，並先行蒐集相關新普會制度規範新增之交易事項，加強教育訓練，使每位主財同仁瞭解新普會制度實施後所帶來可能之變革，減少因業務變動所引發之衝擊。

再者，新普會制度及資訊管理系統仍有局部內容刻正由主計總處修訂中，國防部參與規劃國防部所屬會計業務再造之人員宜賡續掌握其修訂內容，俾循序漸進調整國防部所屬單位主財業務流程，並重新檢視教育訓練內容有無修訂之處，以達成接軌新普會制度暨導入GBA系統之目標，使主財系統功能整合更新，徹底將新普會制度精神真正落實於國軍主財作業。

參考文獻

1. 吳文弘（2005），政府會計與非營利會計。

2. 行政院主計處（1986），普通公務單位會計制度之一致規定。
3. 行政院主計處（2007），中央政府普通基金普通公務會計制度。
4. 國防部（2004），軍費預算執行及支付結報規定。
5. 國防部（2006），國軍財產管理作業規定。
6. 國防部（2012），國防部所屬財產會計事務作業規定。

作者簡介



邱彥毅少校，現為國立台北大學會計系博士班進修學員，國防大學管理學院會計系92年班、財務正規班、管院資管所碩士畢業、98年會計師高考及格，曾任預財官、出納官等職。