

國防部作業基金導入 企業會計準則之推動情形

謝盛安

壹、前言

因應全球化時代之來臨，企業營運與國際接軌已是不可抵擋的潮流，在此趨勢下，需要有一套全球均能一致適用的會計準則來呈現企業經營績效，以提升信用評等，因此世界各國紛紛採用國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards以下簡稱IFRSs）編製財務報表，我國為加強國內公開發行企業及國際企業間財務報告之比較性，自102年度起已分階段採用「IFRSs」編製財務報告。

我國非公開發行企業所遵循之會計準則，係依據「商業會計法」、「商業會計處理準則」及「一般公認會計原則」等規定辦理；經濟部為因應前揭會計變革，及簡化會計處理，制訂永久性不易變更之原則性規範，於103年修正「商業會計法」及子法「商業會計處理準則」，供非公開發行企業適用，並於105年1月1日開始實施，至於「一般公認會計原則」部分，考量原適用之「財務會計準則」公報已逾5年不再增修，各界反應嚴重不合時宜，惟倘逕指定為上市櫃公司適用之「IFRSs」，對非公開

發行企業而言過於複雜，推行成本過高。有鑑於此，財團法人會計研究發展基金會於104年著手制定非公開發行企業專屬適用之「企業會計準則」（Enterprise Accounting Standard以下簡稱EAS），明定各項會計項目之簡易入帳方式，有助於減輕國內中小企業財務報表編製成本，並於105年開始配合新修正商業會計法同步上路，經濟部104年9月16日經商字第10402425290號函釋，指定會計研究發展基金會所公開之各號「企業會計準則」公報及其解釋為一般公認會計原則（如表一）。

依我國政府會計公報規定，作業基金之會計作業原則適用民營事業之一般公認會計原則。由於經濟部已指定「企業會計準則」為一般公認會計原則，作業基金依上開政府會計公報規範，其會計處理原則應採用「企業會計準則」處理，且行政院主計總處105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」，自107年度預算起遵循辦理，爰簡要說明本部因應作業基金導入「企業會計準則」之會計變革，及後續相關規劃情形，供各基金（事業）單位參考。

表一 商業會計法規及作業基金會計相關法規架構

位階	法規	公開發行公司	非公開發行公司及商號	作業基金
第一階	法律	證券交易法 (102年修正生效)	商業會計法 (105年1月1日生效)	預算法／會計法 ／決算法
第二階	行政命令	證券發行人 財務報告編製準則 (102年發布生效)	商業會計處理準則 (105年1月1日生效)	會計制度
第三階	一般公認會計原則*	金管會認可之IFRSs (102發布生效)	企業會計準則公報 (105年1月1日生效)	企業會計準則公報 (105年1月1日生效)

*註：所稱一般公認會計原則，在公開發行公司係指金管會認可之國際會計準則（簡稱IFRSs），在非公開發行公司及商號則指定為企業會計準則公報。

資料來源：主計月刊、經濟部商業司

貳、本部作業基金導入企業會計準則實施對象

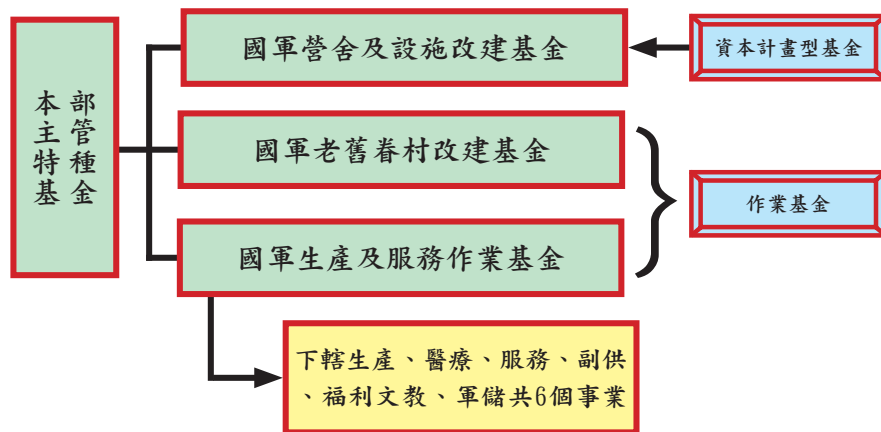
本部特種基金計有「國軍營舍及設施改建基金」（以下簡稱營改基金）、「國軍老舊眷村改建基金」（以下稱眷改基金）、「國軍生產及服務作業基金」（以下稱生服基金），其中營改基金屬資本計畫基金，眷改、生服基金屬作業基金，爰眷改、生服基金為「企業會計準則」導入對象，其中生服基金下轄生產、醫療、服務、副供、福利文教、軍儲共6個事業（如圖一），截至105年6月底止各事業所屬計有186個作業單位，因基金內營運組織縱深長，且其業務與營運特性迥異，為利作業基金預算、會計及決算導入「企業會計準則」順遂，應規劃相關研處作為，採成立專案任務小組方式統籌整備導入「企業會計準則」前置作業，

俾利相關作業要項如期如質推展。

參、企業會計準則公報制定原則及演進比較

「企業會計準則」公報係依商業會計法及商業會計處理準則等原則訂定，會計處理準則之設計，則以IFRSs及中小企業國際財務報導準則（IFRSs for SME）為藍本，部分較複雜之交易事項或實務上不可行之情形，則予以放寬供選擇或免予執行。經濟部為協助各界掌握「企業會計準則」之制定動向，及時瞭解對我國企業的影響，於網站架設「企業會計準則」公報專區，包括全部22號公報內容、外界徵求意見之回覆、新舊公報各號差異分析等，該部商業司與會計研究發展基金會聯合舉辦宣導會，並將相關活動影音放置網路上供各界免費線上學習。

國防部主管特種基金簡介



圖一 國防部主管特種基金簡介

「企業會計準則」公報為非公開發行企業適用之簡易會計制度，明訂各項會計項目之入帳方式，解釋法令所不足之細節性規範，並可維持與國際財務報導準則一致之認列與衡量規定為基礎，及刪除國際財務報導準則中與非公開發行企業較不攸關之主題（例如合併報表、保險合約…等），經與「財務會計準則」公報核對比較，新舊公報之差異不及2成

（129/684）；另「企業會計準則」公報主題共22號，內容約129頁，較「財務會計準則」公報共41號，約1,170頁，頁數篇幅減少88.97%，可較容易迅速上手，茲就「企業會計準則」公報與「財務會計準則」公報及「國際財務報導準則」（IFRSs）進行比較，差異分析結果如次（如表二）：

表二 「企業會計準則」公報與「財務會計準則」公報及「國際財務報導準則」(IFRSs)差異比較

號次	名稱	頁數	條數	與財務會計準則公報之差異 (條數)	與IFRS之差異 (條數)
1	財務報導之觀念架構	8	63	2/63	0/63
2	財務報表之表達	10	56	7/56	3/56
3	現金流量表	4	20	3/20	1/20
4	會計政策、估計與錯誤	5	20	6/20	0/20
5	存貨	4	23	1/23	0/23
6	投資關聯企業及合資	6	33	10/33	6/33
7	企業合併及具控制之投資	9	40	21/40	3/40
8	不動產、廠房及設備	6	31	3/31	2/31

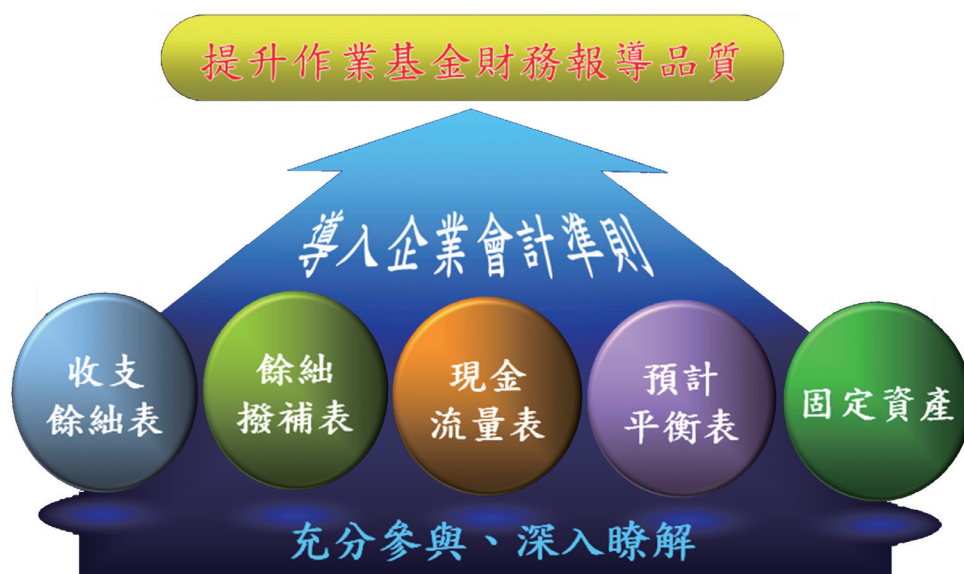
9	負債準備、或有負債及或有資產	5	33	11/33	0/33
10	收入	7	40	4/40	2/40
11	借款成本	2	14	3/14	0/14
12	所得稅	8	39	15/39	1/39
13	報導期間後事項	3	12	1/12	0/12
14	關係人揭露	3	15	4/15	0/15
15	金融工具	14	61	6/61	4/61
16	投資性不動產	5	27	—	2/27
17	生物資產	3	13	—	1/13
18	無形資產	5	26	4/26	4/26
19	資產減損	7	36	0/36	0/36
20	租賃	7	33	13/33	2/33
21	政府補助及政府補助	3	18	2/18	1/18
22	外幣換算	5	31	13/31	0/31
總 計		129	684	129/684	32/684

資料來源：經濟部商業司

肆、行政院主計總處導入規劃

行政院主計總處鑑於作業基金係政府應施政需要設立，非以營業為目的，與一般民間企業性質有差異，且其會計事務處理及財務報表

編製，須依預算法及決算法辦理，另考量部分基金規模不大，且由機關主、會計人員兼辦，為減輕工作負荷，爰參照預算、會計、決算等相關法令之特性，秉降低導入成本及變動最少之原則，研訂作業基金導入「企業會計準則」之財務報表（含會計科目），重點略述如次（如圖二）：



圖二 作業基金導入「企業會計準則」財務報表示意圖

一、收支餘絀表

(一)依「企業會計準則」公報第2號「財務報表之表達」第4條及第40條規定，報表名稱爲「本期綜合損益表」，應列入之資訊包括收入、費用、本期損益及本期其他綜合損益之各組成項目等，考量作業基金預算之編製係依預算法規定，應以收支餘絀表爲重，且作業基金以非營業爲目的，與企業注重損益之觀點仍有別，故報表名稱維持「收支餘絀表」。

(二)依「企業會計準則」公報第2號「財務報表之表達」第47條規定，企業認列於損益之費用，應按該費用之功能或性質加以分類；如按功能別分類時，應揭露費用性質之額外資訊，包括折舊、攤銷費用及員工福利費等。考量目前作業基金收支餘絀表即按功能別編製，且各項費用彙計表等已揭露相關資訊，爲避免增加轉換作業成本，與加重主、會計人員負擔，使作業基金導入「企業會計準則」在轉換及銜接上無窒礙，故維持按功能別編製。

二、餘絀撥補表

依「企業會計準則」公報第2號「財務報表之表達」第4條規定，財務報表包括「本期權益變動表」，主要係表達權益項下各科目之變動狀況。考量作業基金餘絀撥補表係比照國營事業盈虧撥補表所訂，爲預算法第85條第1項第2款規定預算之主要內容之一，且權益項下各科目之變動狀況並非預算法規定須送立法院審議範圍，爰預算書表不編製「本期權益變動表」，維持編製餘絀撥補表。

三、現金流量表

依「企業會計準則」公報第3號「現金流量表」第9條規定，允許直接法或間接法編製現金流量表，考量現行國營事業亦採間接法編製，且作業基金交易種類及模式之複雜程度並不亞於國營事業，爰維持採間接法編製。另配合「企業會計準則」公報第3號「現金流量表」第2條規定，將現金流量表劃分爲營業活動、投資活動及籌資活動，爰將原「融資活動」項目修正爲「籌資活動」。

四、預計平衡表

依「企業會計準則」公報第2號「財務報表之表達」第4條規定，財務報表包括「本期期末資產負債表」，考量非營業特種基金相關表件名稱一致性，維持現行名稱。

五、其他重要項目

(一)財務報表以前年度預、決算相關數據之處理：依「企業會計準則」公報第2號「財務報表之表達」第22條規定，有關首次適用「企業會計準則」公報之過渡規定，企業於首次適用「企業會計準則」公報時，應依「企業會計準則」之規定追溯調整，作為首次適用之當期期初資產、負債及權益之初始金額；如不追溯調整，亦得於首次適用之報導期間開始日，將前一期期末資產負債表依先前一般公認會計原則所列報之金額，依「企業會計準則」公報之相關分類規定，對資產、負債及權益作適當之重分類，作為當期期初資產、負債及權益之初始金額。

作業基金預、決算相關財務報表中，部分書表格式內容包含2個年度以上之比較期間，經參酌上開「企業會計準則」公報規定，考量以前年度決算數及上年度預算數分別經審計部及立法院審定，為使作業基金順利導入「企業會計準則」及降低導入成本，經行政院主計總處檢討，以前年度預、決算相關數據，配合報表格式及會計科目修訂情形，以重分類至適當科目之方式處理。

(二)界定預算法有關「固定資產建設、改良、擴充」預算編製及執行之適用範圍：配合作業基金導入「企業會計準則」，原列入

「固定資產」之項目，將依相關規定重分類至「不動產、廠房及設備」及「投資性不動產」等科目，原「固定資產」科目將予以刪除。茲因預算法對作業基金「固定資產」預算編製及執行有所規範，原列「固定資產」科目之項目，如重分類至「投資性不動產」部分，是否仍屬上開預算法規範之範疇，有進一步研議之必要。

依預算法第85條及89條規定，作業基金預算之編製、審議及執行，準用營業基金之規定，預算之主要內容包括「固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源及其投資計畫之成本與效益分析」；第88條規定，附屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理，但其中有「固定資產之建設、改良、擴充」仍應補辦預算。「企業會計準則」公報第16號規定，「投資性不動產」係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產，而非用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的；或於正常營業中出售。另依保險法第146條規定，保險業資金之運用，除存款外，尚從事有價證券、不動產等投資。

預算法規定之「固定資產之建設、改良、擴充」包括「不動產、廠房及設備」尚無疑義，至是否包括「投資性不動產」，考量部分作業基金將資產出租利用，未來依上開「企業會計準則」公報應重分類為「投資性不動產」，惟該等資產在原財務會計準則之基礎下，係列於「固定資產」科目，並受預算法第85條及第88條等「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製及執行之規範，不宜因會計科目之重分類而

改變原有之管控機制。至保險業依保險法規定，以其保險相關資金投資於不動產，係屬保險資金之運用，與其他投資性不動產性質有別，宜維持目前作法，排除於上開預算法有關「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製及執行之適用。

伍、專案編組推動及作業期程

本專案規劃在現有組織架構及業務實況下推動，由本部主計局（特種基金處）編成執行管制組，負責全案規劃、分工設計、執行管制（含資料蒐整研析）及各項會議召開等相關事宜，並邀集具有預算、會計及決算等作業實務經驗人員，共同參與後續導入「企業會計準則」等整備事宜，相關作業要項略述如次（如圖三）：

一、作業階段（105年9月至106年12月）

（一）人員教育訓練（105年10月至12月）：

為使眷改基金及生服基金（各事業）預算、會計及決算各級作業人員瞭解「企業會計準則」內容，以因應本次會計變革，除邀請專家學者舉辦研討會外，另成立導入「企業會計準則」工作圈，就公報內容及預算、會計科（項）目等事項進行研討，分述如次：

1. 作業講習（105年10月）：預於工作圈召會研討前，邀請專家學者舉辦研討會，辦理「企業會計準則」導入前之相關教育訓練。
2. 工作圈研討（105年10月至12月）：
 - （1）依各基金（事業）業務型態及會計事

項複雜度等因素，劃分工作圈及研訂議題，由各作業小組研討導入「企業會計準則」後與現行作業之差異分析，併同提出具體建議事項，俾供辦理後續會計制度研修作業。

（2）工作圈設置期間：自本計畫核定日起至106年12月底止。

（二）會計制度研修（105年12月至106年12月）

1. 檢視制度內容辦理研修（105年12月至106年10月）：本部作業基金現行會計制度係依「財務會計準則」公報訂定之，其中「財務會計準則」公報計有42號公報，「企業會計準則」公報僅有22號公報，兩者之間會計議題有92項差異；鑑於完善會計制度除可確保財務報表之正確性及維繫資訊品質外，並攸關國軍武器裝備研發與生產、提供官兵醫療照護、休憩服務及國軍內部控制機制等，宜就會計變革部分妥適研析，藉由前揭人員教育訓練累積作業能量，彙集工作圈研討具體建議事項，辦理會計制度研修。

2. 舉辦會計制度實施座談會（106年11月至12月）：預於會計制度實施前舉辦座談會，邀請有關人員參加，以利推行。

（三）資訊系統研改（105年9月至106年9月）

請眷改基金、生服基金（各事業）依行政院主計總處核定之預算、會計科（項）目及其編號參考表，先行辦理會計資訊系統研改，俾利自107年度預算實施後，後續會計帳務處理作業順遂；前揭資訊系統研改成效將於測試階段辦理驗證。

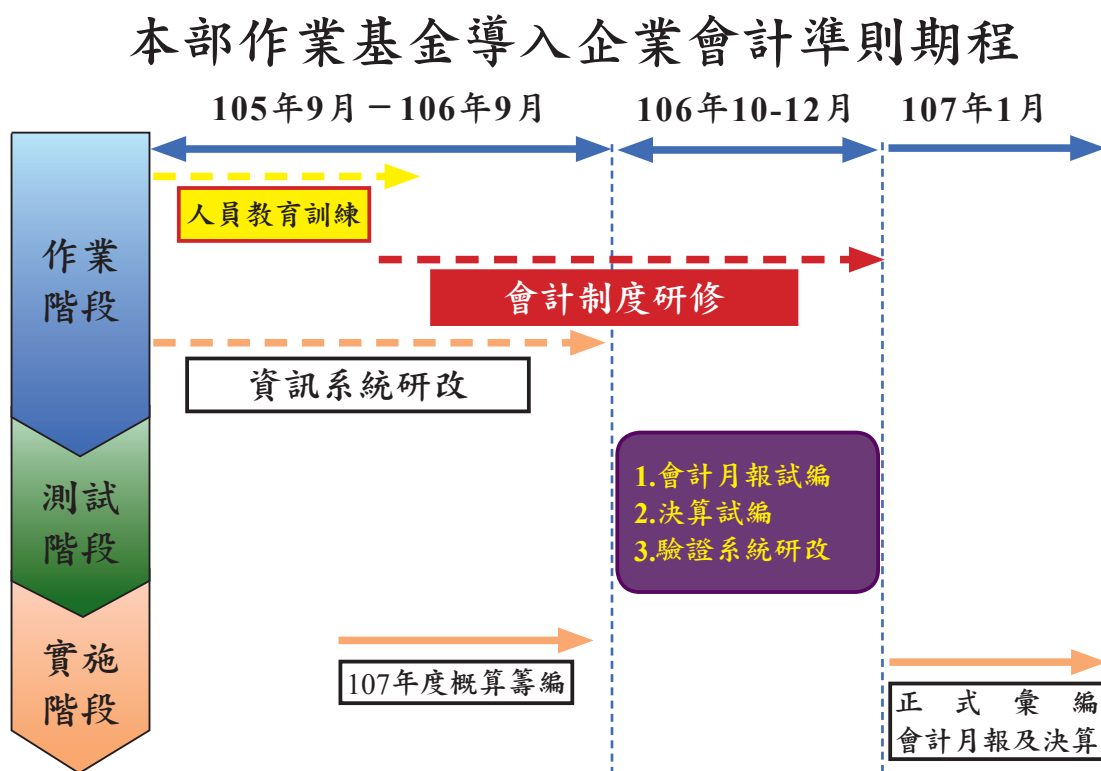
二、測試階段（106年10月至12月）

請眷改基金、生服基金（各事業）依「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」試編會計月報及決算報告，併同驗證資訊系統建置成效。

三、實施階段

(一)107年度概算籌編：106年1月至8月。

(二)107年度會計報告及決算編製：107年1月起。



圖三 本部作業基金導入「企業會計準則」規劃期程

陸、結語

中央政府作業基金規劃於籌編107年度預算時導入「企業會計準則」，由於作業基金預算之編製，依預算法第46條規定，須於會計年度開始前4個月送立法院審議，因此，在面對此一會計準則重大變革之際，眷改基金及生服基金各事業管理機構應當充分參與，並深入瞭解導入「企業會計準則」對所屬基金（事業）之影響；另本部主計局已積極規劃並協助各單位及

早完成導入相關作業，俾順利達成作業基金於107年度導入「企業會計準則」之任務，以提升作業基金財務報導品質之目標。

參考文獻

1. 預算法。
2. 會計法。
3. 決算法。
4. 財團法人會計研究發展基金會「企業會計準則」公報及與現行「財務會計準則」公報之

(逐號)差異分析。

- 5.黃厚輯.作業基金導入企業會計準則之推動情形.主計月刊第727期,2016.
- 6.黃厚輯.導入企業會計準則,提升作業基金財務報導品質.主計月刊第728期,2016.
- 7.行政院主計總處.<http://www.dgbas.gov.tw/>.
- 8.經濟部商業司.<http://www.gcis.nat.gov.tw/>.



謝盛安中校

現任國防部主計局特種基金處會審官；國管院正期軍官89年班、財務正規班95年班、財管所99年班；曾任會計審計官、預算財務官等職。