

薪火相承主計史實三則

一資產負債綜計表與資金運用表之轉折及研訂準備金科目之緣起

黃永傳

私立銘傳大學會計學系兼任助理教授級專門技術人員

摘要

本文旨在研波討源中央政府總預算案附屬單位預算書表名稱及歸類之演變，並述說研訂準備金會計科目之緣起與構思，冀期主計界同仁與學術界同好對主計史實之變革，知其然亦知其所以然。

壹、前言

中華民國112年度中央政府總預算案附屬單位預算（以下簡稱附屬單位預算案）及綜計表業經行政院於本（111）年8月25日第3817次院會通過，並依預算法第46條規定，將預算書於本年8月31日提出立法院審議。

任何一種制度形成都是因應社會、經濟、

國家發展需要逐漸形成，會計原則推陳出新，揭露會計資訊之變革，亦復如此，並非一夜之間突發而成（汪錕，民84）。因此，僅就獲悉文獻與理解，述說附屬單位預算案書表名稱與歸類之演變，並闡明研訂準備金會計科目¹之緣起及構思，冀期達成薪火相承，主計史實永流傳之目的。

貳、資產負債綜計表歸類之轉折

行政院主計處（配合行政院組織改造於101年2月6日改制為行政院主計總處，以下簡稱主計總處）在彙編74年度及以前年度附屬單位預算案（營業部分），一向將預計資產負債表列入乙、綜計表項下，稱為資產負債綜計表²，惟彙編75年度附屬單位預算案（營業部分）時，

¹ 研訂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）時，係本著記錄交易事項之總分類帳名稱，稱會計科目，至為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（黃永傳，民110）。

² 74年度附屬單位預算案（營業部分）包括甲、總說明，乙、綜計表，丙、預算核定表，丁、參考表，戊、預算編審辦法與編列標準，己、附件目錄，共六部分。

改列於丁、參考表項下，並改稱為資產負債預計表³，茲就上述改變歷程說明如次：

一、背景緣起 突破舊制

在彙編75年度附屬單位預算案（營業部分）期間，業管副主計長指示依預算法第35條（現為第85條）規範營業預算之主要內容，並未明定須編列預計資產負債表⁴；核與決算法第15條明定營業基金決算之主要內容包括資產、負債之狀況⁵，未臻一致，責成主計總處第二局（配合上述行政院組織改造，納編為基金預算處）妥為研處。

二、預算法已妥為律定

依會計學原理及決算法第15條規定，營業基金編造資產負債表係為表達年度終了日之資產、負債及權益之實況。惟當時預算法第43條（現為第46條）復規定，行政院須於會計年度開始3個月（現為4個月）以前將附屬單位預算案（營業部分）提出立法院審議。囿於營業基金編造次年度預算案時，尚無該次年度開始日之資產、負債及權益各科目之決算數，而依會計學原理透過營業收支之估計、現金流量之估計及盈虧撥補之預計等項目妥為估列年度終了日之資產負債預計表仍存有困難之處，因此，預算法並未明定資產負債預計表為營業預算之主要內容。

三、綜合考量 暫訂方法

當時主計總處第二局鑑於多年來彙編附屬單位預算案（營業部分）均編有資產負債綜計表，倘彙編75年度上述預算案時，驟然取消該表，恐滋生困擾。因此，暫將資產負債綜計表改列參考表項下，並改稱為資產負債預計表，且決定將彙總各界對是項變革之意見，據以研議因應之道。

參、資金運用表正名為現金流量表之始末

國營事業、中央政府非營業特種基金分別自80年度（79年7月1日至80年6月30日）與88年下半年及89年度（88年7月1日至89年12月31日）起，依國內財務會計準則公報第17號「現金流量表」規定編造預決算書表，惟仍沿用資金運用表為預決算書表名稱，迨至辦理88年下半年及89年度決算時始正名為現金流量表（黃永傳，民88）。茲介紹上述特種基金辦理歲計與會計事務而編造現金流量表之由來及資金運用表正名為現金流量表之始末如次：

一、中央政府特種基金編造現金流量表之由來

國營事業除法律另有規定外，一向依一般公認會計原則處理會計事務，為符合財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會於78年12月18日公布財務會計準則公報第17號「現金流量表」，並規定79年12月31日

³ 75年度附屬單位預算案（營業部分）包括甲、總說明，乙、綜計表，丙、預算核定表，丁、參考表，戊、附件目錄，共五部分。

⁴ 預算法第35條（60年12月17日修正公布）第2款規定營業預算之主要內容如左：（一）營業收支之估計。（二）固定資產之建設、改良、擴充與其資金之來源及其投資計畫之成本與效益分析。（三）長期債務之舉借與其償還辦法。（四）資金之轉投資及其盈虧估計。（五）盈虧撥補之預計。

⁵ 決算法（61年12月21日修正公布）第15條第1項規定附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如左：一、營業損益之經過。二、資金運用之情形。三、資產、負債之狀況。四、盈虧撥補之擬議。

（含）為會計年度終了日以後之財務報表適用之需要（黃永傳，民88）。因此，主計總處函示國營事業自籌編80年度預算案起按現金流量表方式編造資金運用表（以下通稱現金流量表），以兼顧會計法（61年4月15日修正公布）第23條所規定報表名稱。

至中央政府非營業特種基金在88年度及以前年度編造主要預決算書表之一為資金運用表，向依營運資金基礎編製，而其表達方式與財務狀況變動表未盡相同，亦與現金流量表大異其趣（徐惠慈，民78），致曾有會計單位建議主計總處本著職權，依當時預算法第77條（現為第98條）「預算科目及預算書表格式，由中央主計機關定之。」及會計法第34條「各種會計科目，依各種會計報告所應列入之事項定之，其名稱應顯示其事項之性質；如其科目性質與預算、決算科目相同者，其名稱應與預算、決算科目之名稱相合。」等規定，分函各非營業特種基金改編現金流量表，以符合當前會計潮流。因此，主計總處於87年11月27日及11月30日約集審計部、非營業特種基金及其主管機關等召開研商「非營業基金名稱編號、會計科目及其編號參考表（草案）」會議，併案討論上述建議，與會代表咸認為臺灣省政府非營業特種基金所編造資金運用表係按現金流量表方式編造；且為配合精省作業，多數省屬非營業特種基金將併入中央政府非營業特種基金，為求書表格式表達一致；及國營事業自籌編80年度預算案起已編造現金流量表，致決議自籌編88年下半年及89年度預算案起編造現金流量表（黃永傳，民88）。

二、預決算書表正名為現金流量表之法律依據

國營事業自80年度起編造現金流量表，惟

預決算書表仍稱為資金運用表，如同上述係為遵行會計法（61年4月15日修正公布）第23條所規定報表名稱為資金運用表所致；惟辦理88年下半年及89年度決算時，依89年12月13日修正公布決算法第15條將「資金運用之情形」修正為「現金流量之情形」之規定，始正名為「現金流量表」。至非營業特種基金亦依決算法第16條明定「附屬單位決算中營業基金以外其他特種基金決算，得比照前2條之規定辦理。」同時將資金運用表正名為現金流量表。

肆、研訂準備金會計科目之緣起及構思

主計總處會計作業小組（配合上述行政院組織改造，納編為會計決算處）自86年2月份起正式展開研訂作業基金會計科目表，並以「國營事業機構會計科目及其編號參考表」（78年8月訂定，以下簡稱營業基金會計科目表）為藍本，歷經3年餘始完成，復經主計總處以89年4月29日台89處會字第07702號函核定分行，並函示自籌編90年度預算案起適用（黃永傳，民89）。

研訂作業基金會計科目表期間，經查商業會計法（87年10月29日修正公布）第27條訂有「基金及長期投資」為資產類會計科目，營業基金會計科目表亦訂有「基金長期投資及應收款」為資產類二級會計科目，並無以「準備金」一詞為會計科目，惟依上述兩會計科目表所訂定義，獲悉基金與準備金兩會計科目係詞異意同，其定義要旨均為一筆指定用途之財源。茲回顧擬訂以準備金一詞為會計科目之緣起及構思如次：

一、背景緣起

軍民通用科技發展基金成立於84年度（配合行政院組織改造於103年4月16日改制為行政法人），主計同仁為應會計法第18條設計會計制度函請主計總處核定之需，依稀猶記曾與筆者討論設計會計制度事宜，當時主計總處尚未核定作業基金會計科目表，致述及為應業務之需及該基金慣用語，擬以準備金一詞為會計科目，作為記載指定用途之財源者。筆者為求慎重亦將上述之構思向會計界學者專家請益可行性，獲復並無不妥。

二、實現構思

設計作業基金會計科目表時，倘援引營業基金會計科目表所列者，以軍民通用科技發展基金為例，平衡表將出現三個詞同意異之基金，易生混淆，茲說明如次：

- (一)軍民通用科技發展基金之基金係指一個獨立財務個體且同時為一個會計個體，如同公司組織之公司（姚秋旺，民84）。
- (二)平衡表資產項下之基金會計科目，係指一筆指定用途之財源。
- (三)平衡表淨值項下之基金會計科目，係指代表一項權益，如同公司組織之股本（姚秋旺，民84）。

基上研析，倘將資產項下之基金會計科目改為準備金，將可減少混淆，同時，筆者亦常善用機會向主計同仁說明，在涉及歲計與會計相關論述或意見交流，稱基金者係指淨值項下之基金會計科目；若指一個獨立財務個體且同時為一個會計個體者，須以特種基金全銜稱之，倘須簡稱仍須配合特種基金慣用簡稱之名稱為簡稱，如國軍生產及服務作業基金簡稱為生服基金，國軍老舊眷村改建基金簡稱為眷改基金，不宜簡稱基金，以資區別。因此，於設計作業基金會計科目表時，以準備金取代基金

為會計科目。

伍、結語

依搜尋立法院網站（<https://lis.ly.gov.tw/budgetc/budgetkmout>）資料，獲悉主計總處彙編附屬單位預算案（營業部分）自93年度起不再彙編各國營事業資產負債預計表，至附屬單位預算案（非營業部分）僅在92年度曾綜計預計平衡表。鑑於目前編列附屬單位預算特種基金為配合預算案提出立法院審議之期限，編造資產負債預計表（預計平衡表）存有困難，且為減少預算數與決算數之差距，須藉助調整欄修正上年度數據。既然附屬單位預算案營業部分與非營業部分均已不再彙編上述預計表，復鑑於社會科學貴在可執行之共識規定，自然科學則貴在可驗證之可靠結果，因此，主計同仁宜本著簡化行政作業及會計資訊有用性之原則，審慎考量於籌編預算時，沿例編造資產負債預計表或預計平衡表之必要性與有用性，伺機與有司人員相互切磋，以作為擬訂總預算附屬單位預算編製作業手冊之參酌，俾達成實事求是精益求精之目標。

參考文獻

1. 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.
2. 姚秋旺(民84),會計審計法規研析,初版,臺北,華泰文化事業有限公司.
3. 徐惠慈(民78),「FASB第95號公報:現金流量表之簡介-並論其與財務狀況變動表之異同」,主計月報,第406期,頁39-45.
4. 黃永傳(民88),「簡介非營業基金編造現金流

- 量表之方法」,今日會計季刊,第77期,頁33-40.
5. 黃永傳(民89),「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110),「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」,主計季刊,第374期,頁4-8.
7. 立法院網站(<https://lis.ly.gov.tw/budgetc/budgetkmout>).