

作業基金代管資產帳務處理演變之回顧與展望

黃永傳

銘傳大學會計學系兼任助理教授級專業技術人員

摘要

本文旨在沿波討源作業基金代管資產作法之緣起、帳務處理之演變及展望未來之變革，以使主計界同仁與學術界同好知其然更知其所以然，並企盼在法律允許範圍內共同研訂適用作業基金財務報導架構，使其處理會計事務更臻允當。同時，論述目前國立大專受限於法令規定，無法全盤援引企業會計準則規定處理相關業務，導致收支餘絀表多呈現短絀現象，惟參酌上述公報規定調整後，則反絀為餘，宜作為衡量國防醫學院軍事教育基金營運成果之借鏡。

關鍵字：代管資產、企業會計準則、作業基金、軍事教育基金

軍事教育基金（以下簡稱軍事教育基金），並編製附屬單位預算（朱純嬋，民112）。軍事教育基金留用公務機關時期無償撥用之不動產與增置校舍及教學研究設備（以下簡稱增加不動產及設備），參酌行政院88年11月3日台88孝授三字第11325號函與91年6月6日院授主孝三字第091004093號函示，帳列借記「代管資產」會計科目（以下通稱科目，註1），並貸記「應付代管資產」科目（朱純嬋，民112）。本文旨在依手存文獻與經歷及所見所聞，沿波討源作業基金代管資產作法之緣起、帳務處理之演變及展望未來之變革，以使主計界同仁與學術界同好知其然更知其所以然。

貳、作法緣起

中央政府非營業循環基金61年度建制時，係各公務機關為因應經濟、社會發展或業務運作需要，依48年8月12日修正公布預算法第4條第2款第2目「其他基金：歲入之供其他用途者，並各依其用途及設定之條件，定其名稱。」（註2）或其他法律規定（註3），透過預算程序而設置（黃永傳，民90）。建制當年度僅有12個基金（註4），經50餘年來增設、合

壹、前言

國防部於本（113）年度依軍事教育條例第21-1條第1項「國防部為因應軍事教育發展趨勢，推廣終身學習，提升教育品質及科技研發能力，得設置基金。」規定，將原採行公務機關預算體制之國防醫學院大學部5學系與13所研究所改制為屬作業基金預算體制之國防醫學院

併及裁撤，截至113年度計有104個附屬單位預算基金與131個附屬單位預算之分預算基金。

在85年度，教育部依國立大學校院校務基金設置條例草案與預算法第4條及第17條（現為第19條）規定，選擇經費自籌比率較高之臺灣大學、清華大學、成功大學、交通大學及臺灣工業技術學院（86年度改制為臺灣科技大學）5所大學校院作為先行試辦校務基金財務運作體制之前，中央政府特種基金留用公務機關時期增加不動產及設備之會計事務處理方式如次（註5）：

- 一、主管機關將主管特種基金留用公務機關時期增加不動產及設備，透列預算程序，依60年12月17日修正公布預算法第38條（現為第86條）規定撥充基金，按固定資產之種類，帳列借記適當科目；並貸記淨值項下「基金」科目（註6）。嗣後，處分留用不動產及設備所獲價款，則無須解繳國庫，留供特種基金營運所需。
- 二、主管機關未將主管特種基金留用公務機關時期增加不動產及設備，透列預算程序撥充基金，僅留供營運之需。依60年代一般公認會計原則及參酌84年5月19日修正公布商業會計法第42條第2項略以「受贈資產按時價入帳，並視其性質列為資本公積或其他收入」，多以「受贈公積」科目入帳（註7）。嗣後，處分留用不動產及設備所獲價款，除因改良而增值部分外，則須悉數解繳國庫。

國立大專留用不動產及設備為數鉅大，主管機關教育部曾藉由上述方式一透列預算程序，撥充基金予部分國立大專（洪秋紅，民104），至未依上述方式一撥充基金者，其交易性質亦非屬贈與，僅供其留用。行政院經考量大學法第1條第2項「大

學應受學術自由之保障，並在法律規定範圍內，享有自治權」之規定，為免國立大專任意處分已撥充基金之國有財產（洪秋紅，民104）及為符交易實質。因此，先後以88年11月3日台88孝授三字第11325號函及91年6月6日院授主孝三字第091004093號函示，國立大專留用公務機關時期增加不動產及設備，悉數重分類為代管資產與應付代管資產，以明確表達應負保管責任（洪秋紅，民104），並符交易實質，且避免嗣後滋生疑義。其他作業基金留用公務機關時期增加不動產及設備，尚未撥充基金者，亦比照辦理。

參、演變歷程

茲就手存行政院、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；惟涉及改制前之事項，仍簡稱主計處）及主計總處函示作業基金代管資產會計事務處理者，計有行政院88年11月3日台88孝授三字第11325號函（以下簡稱函1）、行政院91年6月6日院授主孝三字第091004093號函（以下簡稱函2）、主計處92年10月17日處會二字第0920006469號函（以下簡稱函3）、主計處93年2月11日處會二字第0930000769號函（以下簡稱函4）、主計處93年8月17日處會二字第0930005207B號函（以下簡稱函5）、主計處94年1月27日處會二字第0940000555號函（以下簡稱函6）、主計處98年12月2日處會二字第0980007183號函（以下簡稱函7）及主計總處112年5月29日主會金字第1120500552C號函（以下簡稱函8）與經歷及所見所聞，摘述帳務處理之演變歷程與相關函示如次：

一、主要規範帳務處理與揭露方式變革者為函1、函5、函7及函8

茲以國立大專於 $n+1$ 年1月1日留用教育部委託計畫增置設備一件，帳面金額為\$50,000，以應教學研究之需，惟未具有所有權，估計使用年限尚有5年，按年提列折舊， $n+3$ 年1月1日歸還該部為例，研析如次並列示如表1：

(一)函1函示

1. $n+1$ 年1月1日留用

代管資產	50,000
應付代管資產	50,000

2. 代管期間每年提列折舊費用

教學研究及訓輔成本— $\times\times$ 折舊	10,000
累計折舊—代管資產	10,000

3. $n+3$ 年1月1日歸還

累計折舊—代管資產	20,000
應付代管資產	50,000
代管資產	50,000
受贈公積	20,000

依函5函示歸還時，因提列折舊費用，導致代管資產帳面金額與應付代管資產帳面金額之差額貸記「受贈公積」科目，係鑑於上述留用委託計畫之設備，雖未取得所有權，卻無償獲得資產使用權，故參照當時商業會計法（89年4月26日修正公布）第42條第2項，受贈資產供營業之需者列為資本公積所致；未依中華民國會計研究發展基金會於88年6月24日發布財務會計準則公報第29號「政府輔助之會計處理準則」（會計年度年終了日在89年12月31日（含）以後財務報表適用之，但亦得提前適用）規定，帳列「遞延政府捐贈收入」科目。同時，倘留用至屆滿使用年限5年，再辦理報廢，亦因提列折舊費用，導致代管資產帳面金額與應付代管資產帳面金額之差額仍比照辦理貸記「受贈公積」科目。

(二)函5與函7不同之處，在於提列折舊費用時，函7函示將等額應付代管資產轉列「受贈公積」科目，不俟歸還或報廢時再轉列。

茲將函5與函7函示作業基金基金代管資產帳務處理之變革列示如表1：

表1 作業基金代管資產帳務處理變革之對照表

交易事項	函5帳務處理		函7帳務處理	
留用	代管資產	50,000	同左	
	應付代管資產	50,000		
代管期間每年 提列折舊費用	功能別科目— $\times\times$ 折舊	10,000	功能別科目— $\times\times$ 折舊	10,000
	累計折舊—代管資產	10,000	累計折舊—代管資產	10,000
			應付代管資產	10,000
			受贈公積	10,000
歸還	累計折舊—代管資產	20,000	累計折舊—代管資產	20,000
	應付代管資產	50,000	應付代管資產	30,000
	代管資產	50,000	代管資產	50,000
	受贈公積	20,000		

（資料來源：作者自行整理。）

(三)函8帳務處理延續函7，函1與函7之揭露方式均將代管資產科目與應付代管資產科目分別列於平衡表之資產及負債項下。然鑑於償還未來代管資產者為應付代管資產，乃參照營建業將在建工程科目與預收工程款科目係以互抵後之餘額列入平衡表之資產或負債項下，因此，將應付代管資產作為代管資產之減項，並揭露於平衡表之資產項下。

二、函2函示略以

國立大專留用原以公務機關預算購置或無償撥用取得之國有不動產同意以「代管資產」及「應付代管資產」科目列帳，並依「國有財產法」等規定管理使用，如有收益，依國立大學校院校務基金設置條例第3條及第6條規定，納入基金運用。

三、函3函示略以

業權型基金留用公務機關時期增加不動產及設備，除報經行政院核准撥充基金者，直接作價轉列附屬單位預算處理，其餘則以「代管資產」與「應付代管資產」科目列帳。

四、函4函示略以

- (一)作業基金維修留用公務機關時期增加財產，因未取得所有權，屬大修性質者（支出金額1萬元以上及受益期間2年以上，並可延長使用年限或增加服務潛能者）以「遞延費用」科目列帳，非屬大修性質者以當年度費用列帳。倘往昔未依該規定辦理者，而帳列「固定資產」科目者須重分類為「遞延費用」科目。
- (二)遞延費用於受益期間內逐年攤銷，其攤銷年限不得超過整體資產之剩餘耐用年限或5年。
- (三)除代管機關配合政府政策經行政院專案核准，毋須提列折舊者外，基於成本與收益配

合原則，原則上均應逐年提列折舊。

五、函5另有其他函示，一併略以

代管機關使用代管資產之服務潛能係屬受贈性質，因此，歸還代管資產時，因提列折舊費用，導致代管資產帳面金額與應付代管資產帳面金額之差額貸記「受贈公積」科目，以符一般公認會計原則。惟該受贈公積限供資產重置使用或必要時辦理繳庫。

六、函6函示略以

- (一)關於行政院衛生署（配合行政院組織改造於102年7月23日改制為衛生福利部）及國防部軍醫局所屬醫療院所代管之資產，其中屬配合政府政策代管者，仍請衛生署及國防部檢附相關證明文件函報主計處及審計部審核，於認定確屬配合政府政策者，始毋須計提折舊，其餘部分，仍應依上述函4，逐年提列折舊費用。
- (二)作業基金以委辦或建教合作計畫經費購置設備，未具有所有權者，購置僅適用於該計畫使用之設備時，除以適當成本或費用科目列帳外，為充分揭露代管資產之實況仍應以「代管資產」及「應付代管資產」二科目表達。

肆、展望未來

往昔，主計處曾以97年9月23日處會二字第0970005114號函復審計部並副知國防部略以，國軍生產及服務作業基金—福利作業使用公務機關增置財產，仍應依照主計處92年及93年函示以「代管資產」與「應付代管資產」科目列帳，並計提折舊，不宜比照財務會計準則公報第29號「政府輔助之會計處理準則」規定處理帳務在案。囿於當時主計處並未曾函示作業基

金導入財務會計準則處理會計事務。

主計總處既以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（黃永傳及蔡明容，民108），復參酌企業會計準則公報第21號「政府補助及政府補助」規定，以函8函示將應付代管資產作為代管資產之減項，並揭露於平衡表之資產項下，使得作業基金會計事務處理與企業會計準則規定更趨一致。鑑於作業基金留用公務機關時期增加不動產及設備，雖未取得所有權，卻無償獲得資產使用權，就交易實質言，仍屬受贈收入。且近年來，各國為應不同組織型態之企業，適用允當表達架構與遵循架構等不同財務報導架構之需，會計準則多走向分流趨勢（李建然，民111）。目前國內公開發行公司應遵循金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則及非公開發行公司得遵循之企業會計準則，皆屬於一般用途與允當表達財務報導架構，有別於特殊目的與遵循財務報導架構（李建然，民111）。復鑑於財務會計歸財務會計，管理會計歸管理會計，涇渭分明，互不干預，以因應不同決策需要，因此，未來作業基金代管資產之會計事務處理參照企業會計準則公報第21號規定辦理，為時勢所趨。

伍、結語

任何一個制度形成都是因應社會、國家需要逐漸形成，絕非在國家發展過程中而於一夜之間突發形成（汪錕，民84），財務報導架構推陳出新亦復如此。主計總處業於105年2月25日函示，作業基金自107年度起導入企業會計準則處理會計業務，囿於法令規定無法全盤援引企業會計準則規定處理相關業務，導致部分交易事項之會計事務處理未符合該準則規定

（註8）。鑑於商業會計法第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財務報導架構為主計同仁所共識（黃永傳等，民108），因此，企盼主計總處依職掌約集主計界同仁與學術界同好，本著社會科學貴在可執行之共識規定，共同研訂適用作業基金之財務報導架構，使其處理會計事務更臻允當。

戰國策有云：前事不忘，後事之師。目前國立大專受限於法令規定，無法全盤援引企業會計準則規定處理相關業務，導致收支餘絀表多呈現短絀現象，惟參酌企業會計準則規定調整後，則反絀為餘（註9），宜作為衡量軍事教育基金營運成果之借鏡。

附註

註1：主計處以89年4月29日台89處會字第07702號函訂頒「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89）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（黃永傳，民110）。在主計處訂頒作業基金會計科目表前，非營業特種基金並無統一會計科目，以資處理帳務。另主計總處以105年7月6日主會金字第1050500483號函訂頒「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」（以下簡稱作業基金適用企業會計準則會計項目表），將作業基金會計科目表之

「固定資產」科目，參照企業會計準則修訂為「不動產、廠房及設備」科目。

註2：48年8月12日修正公布預算法第4條，特種基金包括：營業基金及其他基金。又60年12月17日修正公布預算法第4條，特種基金包括：營業基金、償債基金、信託基金、非營業循環基金及其他基金。

註3：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，如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為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110）。

註4：建制之初僅有12個基金，包括：中央公教人員購置住宅貸款基金、中央公教人員福利互助基金、臺灣大學附設醫院作業基金、臺灣大學附設林場作業基金、臺灣大學附設農場作業基金、臺灣大學附設家畜醫院作業基金、中興大學附設農林作業基金、臺灣高等法院所屬各監所作業基金、福建金門監獄作業基金、加工出口區管理處作業基金、民用航空局民航事業作業基金及國軍退除役官兵安置基金等（黃永傳，民90）。

註5：主計總處以101年8月13日主預督字第1010101755B號函示略以，普通基金以現金以外財產移撥非營業特種基金之預算處理方式，以所有權是否移轉或受撥之

特種基金是否以處分該等財產為目的而有不同。倘以處分為目的者，其性質等同由普通基金處分財產再以現金撥充特種基金，涉及減損普通基金資產，應按帳面價值以收支併列方式透列總預算程序辦理；如未涉處分而係以營運管理為目的者，則不透列總預算程序辦理。

註6：同註1。

註7：同註1。

註8：黃永傳及黃政二（民112）認為，國立大專會計業務處理準則與企業會計準則規定未臻相符之要項如次：

(1)審計法第51條規定：「公有營業及事業之盈虧，以審計機關審定數為準。」因此，倘發現以前年度未及列帳收益與費損，須採會計估計變動方式以作業基金適用企業會計準則會計項目表之「420298雜項收入」或「520298雜項費用」科目列帳，不得認列前期餘絀調整，而以「330103追溯適用及追溯重編之影響數」（貸餘）及「330203追溯適用及追溯重編之影響數」（借餘）科目列帳。同時，避免發生會計政策改變事項，導致須重編財務報表，以符上述審計法規定。

(2)依主計總處103年8月7日主預教字第1030101993號函示，主管機關國防部須以設備及投資預算科目之經費補助軍事教育基金資本支出，依會計法第20條規定略以，各會計制度，不得與本法及預算、決算、審計、國庫、統計等法牴觸；附屬單位會計及其分會計之會計制度，不得與該管單位會計或分會計之會計制度牴觸。因此，帳

列淨值項下「基金」科目，非「遞延收入」科目，導致提列折舊費用，無法同時將遞延收入轉列收益科目。

- (3)獲代管資產時，係借記「代管資產」科目，貸記「應付代管資產」科目，且在平衡表作為代管資產之減項並非貸記「遞延收入」科目，導致提列折舊費用，無法同時將遞延收入轉列收益科目或抵減折舊費用，而貸記「受贈公積」科目。

- (4)依作業基金適用企業會計準則會計項目表之用途別科目於「2服務費用」

項下亦訂有「2713計時與計件人員酬金」，據以記錄按月、按日或按件計酬等約用人員或臨時人員之酬金，並未如同給付正式員額薪資列為「用人費用」科目。

- (5)超支公共關係費部分與員工慰勞費部分轉列「預付費用」科目。

- (6)至超支福利費則轉列「其他應收款」科目。

註9：茲列示國立大專108至112年度營運結果如表2：

表2 108至112年度國立大專營運結果彙總表

貨幣單位：億元

年度 項目	108		109		110		111		112	
	校數	金額	校數	金額	校數	金額	校數	金額	校數	金額
產生賸餘	16	5.68	12	3.92	13	5.43	14	9.01	14	3.83
發生短絀	32	(29.40)	36	(31.10)	35	(36.67)	33	(34.52)	33	(35.43)
本期短絀	48	(23.72)	48	(27.18)	48	(31.24)	47	(25.51)	47	(31.60)
調整折舊及攤銷費用(註)		84.11		88.65		89.18		86.00		(註)
調整後本期賸餘		60.39		61.46		57.93		60.49		(註)

註：調整折舊及攤銷費用係指依行政院103年8月22日院授主基作字第1030200848號函示，並參酌企業會計準則規定調整之數。至112年度未列示相關數據，係因該年度審核報告未揭露類此資訊所致。

(資料來源：作者自行整理108~112年度中央政府總決算附屬單位決算及綜計表審核報告非營業部分。)

參考文獻

1. 朱純嫻(民112)，「軍事校院教育基金設置之發展歷程探究」，主計季刊，第382期，頁43-55。
2. 李建然(民111)，審計學，第3版，臺北，臺灣東華書局股份有限公司。
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. 洪秋紅（民104），「作業基金代管資產之帳務處理」，主計月刊，第709期，頁66-70。
5. 黃永傳（民89），「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，第82期，頁58-66。
7. 黃永傳及蔡明容（民108），「突破國立大專處理折舊性資產會計原則之窠臼」，月旦會計實務研究，第23期，頁43-48。
8. 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。
9. 黃永傳及黃政二（民112），「國立大專會計業務處理準則之特點」，月旦會計實務研究，第70期，頁52-59。