

中央政府普通基金 普通公務會計制度概述

邱彥毅

摘要

行政院主計處於96年7月30日頒布「中央政府普通基金普通公務會計制度」藉以與國際接軌，並突破現行「普通公務單位會計制度之一致規定」無法適應當前國內外經濟及社會環境變遷需求之限制，本文首先闡述「中央政府普通基金普通公務會計制度」所採用報告個體之觀點、衡量焦點及會計基礎，進而探究說明國軍單位現金會計作業之迷思及配合「中央政府普通基金普通公務會計制度」應增加會計資訊揭露等事項，俾提供未來國防部所屬相關會計事務處理因應事項之建議。

關鍵字：普通公務會計、衡量焦點、會計基礎

壹、前言

回顧三千年前，我國已設置歲計、會計、統計及財政制度，以會計制度為例，周代設有司

會之官「以九貢之法，致邦國之財用，以九賦之法，會田野之財用，以九功之法，會民職之財用，以九式之法，均節邦之用，掌國之官府、郊野、縣郡之百物財用」。司會之官近似今之會計人員，以九貢之法，嚴密計算各類稅源，以為中央政府之歲入；以九賦之法計算地方收入；以九功之法，計算各項事業之資本支出與生產成本；依九式之法，計算各項業務費用。隨著各朝代承襲與演變，至民國建立後，國民政府各機關將歲計、會計、統計聯成一體，成為主計系統，並以主計系統為中心與財政命令系統、公庫出納系統、審計稽察系統形成「聯綜組織」。至此，我國現代化之主計機關乃告誕生，現代政府會計制度亦隨之建立。

我國政府會計制度，為政府會計處理之準據，一切會計事務皆須依循會計制度辦理；惟我國政府會計多年來欠缺興革，且理論基礎未明，行政院遂於民國85年7月1日起於主計處成立會計作業小組（曾更銜為會計管理中心，現為主計總處會計決算處）專責發展政府會計理論基礎及改



革政府會計制度。近年來，為使政府會計達成（一）與國際接軌，（二）符合現代化政府會計理論，（三）增進報表有用性，（四）提升政府效率等目標，參酌相關先進國家之政府會計制度，遂於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），取代現行「普通公務單位會計制度之一致規定」規範，並將報導基礎從機關觀點改以基金觀點，其制定重點如下所示：

一、新普會制度以基金觀點為報導個體，可完整表達政府普通基金之收支情形及其財務狀況。

二、新普會制度規定各公務機關使用之會計科目及報表格式等與普通基金一致，把各機關報表加總即成普通基金報表。同時簡化各公務機關與公庫連結科目，以提昇會計處理效能。

三、加強支出預算控制，於簽約或報支經費前可隨時查知可支用預算是否足夠等，並採用預算科目入帳方式控管，以控制預算之支用避免超支，俾利業務之推動。

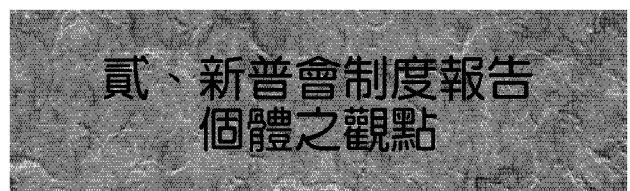
四、採用就源輸入法，由業務單位於交易事項發生時，進入會計資訊系統登打相關資料，以取代人工填寫動支經費單等作業，並經會計等單位審核確認後，自動產製傳票、登帳及編製報表，可有效簡化收支及會計作業。

五、嚴密資產（財產）管理，在取得或處分普通資本資產辦理價款收付時，同時登載普通資本資產帳之增減，俾公款收付及資產增減處理可緊密結合，不致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。

六、會計報告及會計科目儘量與國際接軌且通俗化。如普會基金法人會計個體依新普會制度所呈現之會計報表，與其他法人會計個體依商業會計制度所呈現之會計報表類似。

七、會計報告及決算分開編製。如決算為表達預算執行結果，依現制採與預算相同之基礎編製而會計報告則依會計原則編製。

本文之宗旨，乃藉由闡述新普會制度所採用報告個體之觀點、衡量焦點及會計基礎，進而說明未來本部相關會計事務處理原則。

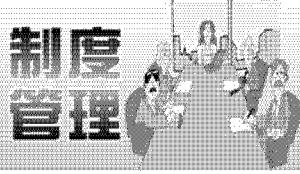


依政府會計觀念公報第3號「政府會計資訊之表達與揭露」，旨在達成政府會計報告之目的，包括提供有用資訊，以供資源決策者對有限資源作最佳配置，及評估政府對公開報導、施政績效及財務遵循之責任。政府會計資訊之表達與揭露方式，可依據政府會計觀念公報第1號有關會計報告個體之組織觀點、基金觀點、預算觀點或計畫觀點編製，詳細說明如後：

一、組織觀點之報告個體

係指從管理資源及負責營運觀點，將不同型態組織及其所屬部門之資訊予以個別或加以合併報導之個體。以往中央政府之會計報導方式依「普通公務單位會計制度之一致規定」，即以組織觀點為基礎，採取機關別為主軸之報導模式。





二、基金觀點之報告個體

係指從不同支出目的劃分財務資源與運用觀點，將一系列財務獨立之個別基金帳戶予以個別報導之個體。我國政府之基金，係依法令、契約等設立，為執行特定業務或達成一定目標之獨立財務與會計報導個體，其現金與其他財務或經濟資源，連同相關之負債與基金餘額暨其他有關之變動情形等，為一套自行平衡帳目。未來中央政府會計報導方式將依「中央政府普通基金普通公務會計制度」，採取基金為主軸之報導模式。

三、預算觀點之報告個體

係指從預算法案審查與執行觀點，將一系列表達特定收支預算帳戶予以個別或加以綜合報導之個體。如以總預算特別預算為主軸之報導模式。

四、計畫觀點之報告個體

係指從衡量施政活動績效觀點，將一系列表達特定施政效果之個案計畫或活動之資訊予以個別或加以綜合報導之個體，如以921震災重建等計畫為主軸之報導模式。

政府會計觀念公報第1號揭示，為因應政府現實營運管理特性之需要，及我國相關法政之運作現況，政府會計報導個體，宜以基金觀點作為財務報告之報導基礎，並配合世界潮流，致力推動有關合併表達之整體組織觀點，以建構政府整體之合併財務資訊。故「中央政府普通基金普通公務會計制度」規範之會計報告以基金觀點為基

礎設計，國防部係中央政府普通基金之一部，亦將依循基金觀點編製會計報告，並得視需要轉換為組織觀點、計畫觀點或預算觀點，以完整表達普通基金資源之收支情形及其財務狀況。

參、新普會制度衡量焦點與會計基礎

政府會計依會計報告目的確立其衡量焦點，即決定何種事項需衡量外，亦決定交易或事件所產生之效果，應於何時認列，即會計基礎之採用。其定義如下所述：

一、衡量焦點係指報導政府會計個體之財務績效及狀況時，應該表達之項目，而政府會計報告使用者所關注之焦點，通常為資源籌措及運用之責任，致其會計處理常須注重經濟實質之表達。衡量焦點依表達項目不同，區分當期財務資源流量、全部財務資源流量以及經濟資源流量定義如下：

(一)當期財務資源流量

資產表達項目僅為流動資產，如現金，對現金、貨品或服務之當期請求權（含債務證券），權益證券及可消耗之貨品。負債表達項目僅為流動負債，即對現金、貨品或服務之當期給付義務等。其著重於一會計個體在一會計期間內所獲得之財務資源，是否足以支付此期間所產生之財務資源義務。強調資源之流動性與預算遵循責任。

(二)全部財務資源流量

資產表達項目僅為現金及可立即產生現金收



入之其他資產（不包括無法變現之資本資產、預付款項、材料或物料），負債表達項目僅為與取得資本資產無關之全部負債。其著重於一會計個體在一會計期間內所獲得之現金財務資源，是否足以支付全部財務資源義務。強調收入及支出事項之發生及認列時期一致，特別是其發生之負債（與取得資本資產無關之全部負債）不應移轉至未來時期，如退休金或彌補虧損等長期負債，均須表達在平衡表中。

三、經濟資源流量

資產表達項目為全部資產，包含上述財務資源、資本資產及其他具有未來經濟效益者。負債表達項目為全部負債。

二、會計基礎係指交易或事件所產生之效果，亦即收入（或收益）及支出（或費損）認列之時點。會計基礎之採用可採權責發生基礎（當交易或事件發生時認列），或採現金基礎（當現金收到或支付時認列），抑或採二者折衷之修正基礎。以「中央政府普通基金普通公務會計制度」所採用之修正基礎為例，其修正基礎係考量收入具當期可支用性，須於年度終了後60日內收取供運用，始得認列為收入，否則須列為遞延收入或備抵呆帳。

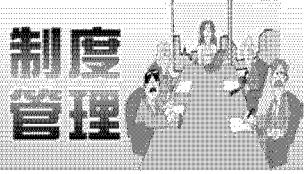
政府會計依不同觀點之報導個體，其所採取之衡量焦點亦不同，進而適用不同之會計基礎。如以組織觀點而言，其主要會計報告在對公開報導、施政績效及財務遵循責任三項目的均需達成，衡量焦點為經濟資源，會計基礎為權責發生

基礎。又「中央政府普通基金普通公務會計制度」係以基金觀點為報導個體時，主要會計報告目的，為提供對財務遵循責任的資訊，著重於一會計期間內所獲得之財務資源，是否足以支付此期間所產生之財務資源義務，並強調資源之流動性與預算遵循責任，故其衡量焦點為當期財務資源，會計基礎為修正式權責發生基礎。

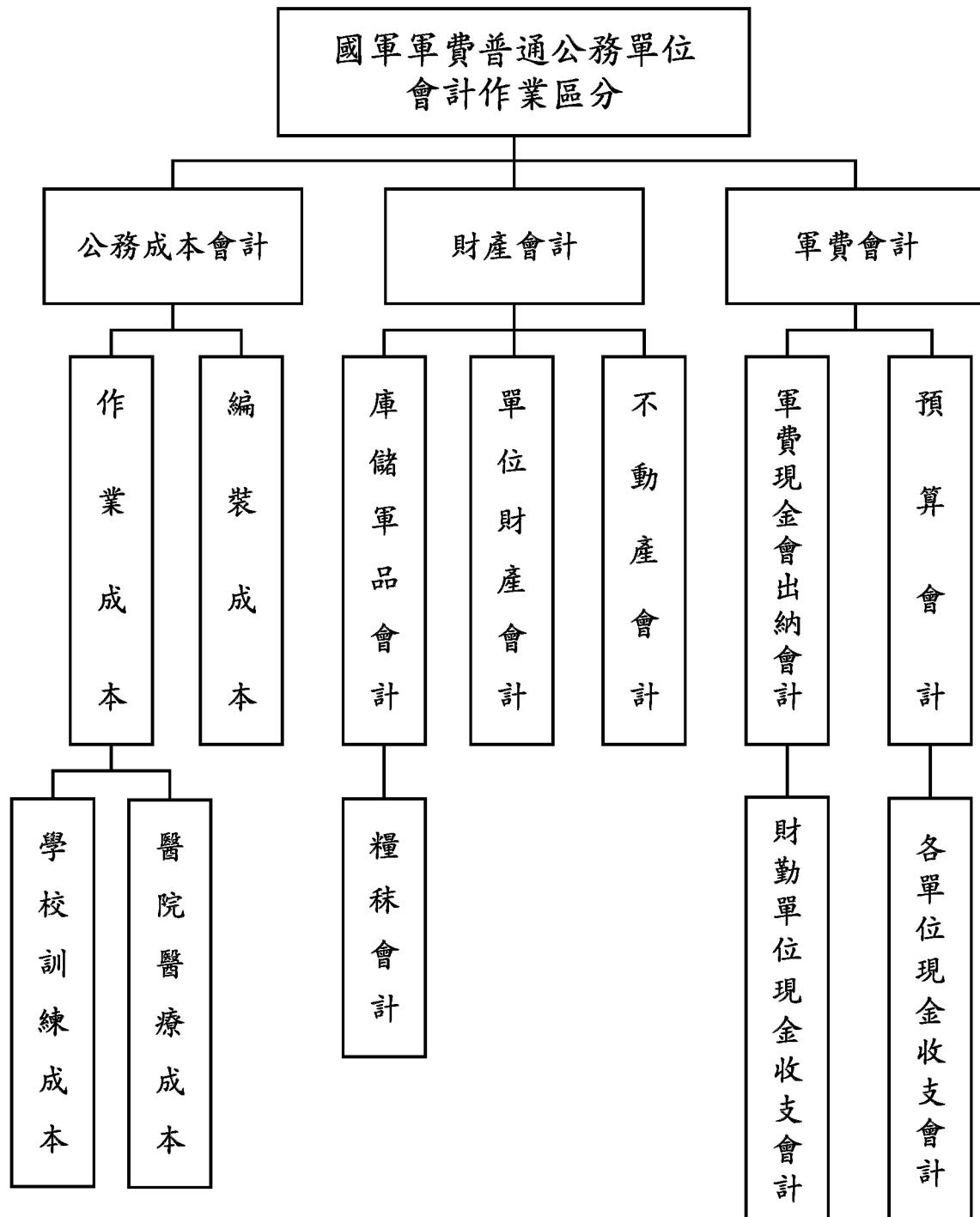
肆、未來國防部所屬相關會計事務處理探討

國軍主計依據民國初年國民政府主計「聯綜組織」原則及內部「分權制衡」精神，設立預算、財務、帳審三個分立機構，並結合國防施政結構組成內部聯綜系統。自民國47年成立主計長辦公室推行主計制度，開始建立各類會計制度。基於國軍實施「統一發餉、集中補給、聯合勤務」之聯合作戰制度，國軍軍費普通公務會計亦結合預算編製型態，僅設置一個單位會計，其下並無分會計之設置，起初依照「普通公務單位會計制度一致規定」，訂頒「軍費會計制度」，以期軍費預算能配合軍事特性，機動有效運用。至民國54年，為配合績效預算制度之執行，修訂「軍費會計制度」，其內容分為預算、成本、財產及特種基金四大類。迄至民國62年，為配合企劃預算制度之推展，將各類會計制度再整體規劃與設計，並將國防資源，依耗用性質，區分資本支出與經常支出兩大類。依民國62年8月訂頒之主計手冊國軍軍費普通公務會計業務區分如下圖（如圖一）。





圖一 國軍軍費普通公務會計業務區分圖



時至今日，國軍普通公務會計職掌分工之架構並無太大變革，惟新普會制度實施後，檢視國軍目前的相關會計規範，確有若干規定須調整以符合法令規定，而未來本部相關會計事務處理因應建議事項說明如下：

一、澄明單位現金會計之迷思

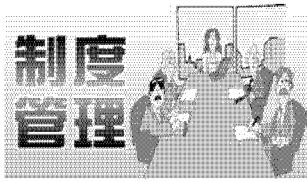
國軍主財架構基於歷史背景與軍種組織型態，除「國防部本部」為一單位預算外，另國防部所屬單位遍布全國各地，雖由分配層級之分，但終究亦歸屬於一個「國防部所屬」單位預算，並由財務中心集中出納作業；於帳務中心集中會計作業，維持一個會計個體。惟在主計、財務及帳務分立的架構下，國防部所屬為使預算支用單位可維持其單位之現金收支，頒布「國軍各級單位現金會計作業規定」規範預算支用單位執行現金會計個體之作業，並作為國防部所屬普通公務單位會計之延伸；惟此「單位現金會計」終究非「國防部所屬單位會計」之分會計，豈有其存在的道理呢？舉例而言，各預算支用單位於單位現金會計報告所登載之現金（如定額經費或領據俱領經費等相關已作正式支出但實際未耗用完畢之經費），完全沒有表達於國防部所屬單位會計報表中，恐怕這是許多主計人員無法想像的，故行之有年之「單位現金會計」，始終受到審計單位質疑其會計個體之正當性。然經上述對於會計個體之闡述，不難瞭解國防部所屬單位目前為一個單位預算，辦理其單位會計，而本部特有之「單位現金會計」目前不是單位會計之分會計，各預算支用單位恐僅能執行零用金收支及其備查帳

之作業。管見以為此單位現金會計制度雖為預算支用單位建立良好之現金內控機制；惟此會計制度並不屬單位會計分會計，亦逾越零用金等相關備查帳作業之範圍，建議調整以符合相關法令規定。

二、強化主辦主計軍官職能，成立虛擬分會計個體

主辦主計軍官本是單位現金會計個體下行使主辦會計權責之人，未來若調整「單位現金會計」制度，主辦會計之權責如何執行？管見以為，可以提升「單位現金會計」之位階至「虛擬分會計」之位階，並應用「政府歲計會計資訊管理系統」之功能介面，落實會計交易事項就源輸入之精神，使得原本僅執行現金收付制之預算支用單位，調整為使用修正式權責發生制之虛擬分預算單位，以完全執行國防部所屬單位會計下分會計之角色。此不僅可落實主辦主計軍官執行主辦會計之權責，其虛擬分會計之會計報告亦可完整揭露該虛擬分預算單位之財務狀況，可謂一舉數得。惟此仍須預算決策單位之配合，將預算編製結構調整為各預算支用單位即為一個虛擬分預算，並由虛擬分預算彙集為一個單位預算之作業方式編製，俾利虛擬分會計個體預算表達之完整。一旦完成虛擬分會計個體之設立，其虛擬單位會計個體之組成亦可依資料需求而調整，如可彙集為各軍種虛擬單位會計，或彙集為各戰區虛擬單位會計等，可見虛擬分會計個體之成立立益甚多。





三、配合新普會制度應增加會計資訊揭露

(一)新普會制度第81條規定，各機關支出單位於簽准動支經費時，應先登載於支出預算控制備查簿，會計單位會簽該簽案時，應複核確已登載完成。會計單位查核資料無誤後，列印傳票，將契約金額登載於支出保留數明細分類帳。會計年度結束後，已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備。本部所屬各預算支用單位於契約簽准動支經費時，即登載於支出預算控制備查簿，於支用時，再核銷原控留數。以某預算支用單位整建工程為例，全案計價800

元，分4季驗結付款，預算分支計畫科目代號為900201，102年預算數為900元。該單位主計部門於簽約後依合約記支出保留數800元，於每季結報200元時，併同沖銷支出保留數200元（控制淨額為簽約數增減後之淨額）。故預算分支計畫科目代號150101載至8月份已累計分配數700元，累計實支數400元，未轉正預付款200元（於第2點說明），可支用分配數餘額為累計分配數700元減累計實支數400元，減預（暫）付款200元，餘額100元，餘額不可為負數。可支用預算數餘額為原預算數900元減累計實支數400元，減控制淨額400元，餘額100元，餘額不可為負數，登帳表列如下。

預算支用單位
支出預算控制備查簿
中華民國 102年8月

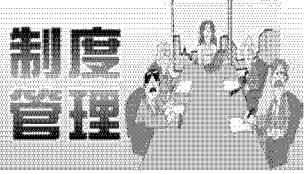
預算年度	102	第1頁，共1頁
業務計畫	90	單位：新臺幣元
工作計畫	9002	原預算 900
分支計畫	900201	經費流用 分配累計數700
可支用分配數餘額	100	動預備金 實支累計數400
可支用預算數餘額	100	合計預算數 900 預（暫）付款200

日 期		案 號	案 由	摘 要	簽 約 數		控 制 淨 額
月	日				增 加	減 少	
1	1	控留憑單編號1	購案編號1		800		800
3	31	控留憑單編號2	購案編號1			200	600
6	30	控留憑單編號3	購案編號1			200	400

填表說明：

- (1)可支用分配數餘額：分配累計數－實支數－暫付數
- (2)可支用預算數餘額：預算數－實支數－控制淨額
- (3)案號欄：各預算控留憑單編號
- (4)案由欄：各購案編號
- (5)摘要欄：購案說明
- (6)簽約數增加欄：依各預算支用單位簽約增加金額
- (7)簽約數減少欄：
 - (a)控留預算轉實支
 - (b)預付款及暫付款轉實支
 - (c)取消控留
- (8)控制淨額：為簽約數增減後之淨額。
- (9)按各預算年度、各分支計畫分頁編製。





(二)預算執行須區分

- 1.預收款：凡預收尚未實現之款項屬之。
- 2.暫收款：凡暫收性質尚未確定，或待結轉其他科目之款項屬之。
- 3.預付款：凡預付尚未實現之款項屬之。
- 4.暫付款：凡暫付性質尚未確定，或待結轉其他科目之款項屬之。

各預算支用單位如有預收、預付、暫收

及暫付情事，均須分別辦理。承前某預算支用單位整建工程為例，全案計價800元，依合約預付400元，故該單位應開立預付款憑單辦理預付作業。於第1季驗結時，沖銷預付款100元，併同開立預算支用憑單200元，及沖銷支出保留數200元，以完成第1季結報作業，各會計科目餘額表例如表一。

表一 會計科目餘額表

科目	程序	簽約後	第1季結報	第2季結報	累計數
1 簽約數（支出保留數）		800	-200	-200	400
2 預付款		400	-100	-100	200
3 經費支出			+200	+200	400

(三)購置或建造固定資產分次付款者，每次估驗付款或於支付須資本化之相關支出（包括工程管理費、顧問費等）時：將該等金額登載於「購建中固定資產」科目或其他適當科目。最後完工驗收合格付款時：按資本資產總額登載於相關資產科目，並同時將前已登載於「購建中固定資產」科目之前期累計付款數轉銷。各預算支用單位如有分期付款之固定資產，應增加資本資產模式，分期登載購建中固定資產。承前某預算支用單位整建工程為例，全案計價800元，於第1季驗結200元時，財產管理部門應同時開立財產增加單予主計部門登載於資本資產帳之「購建中固定資產」科目200元。依次類推4季，全案驗結後，由財產管理部門開立財產增加

單予主計部門登載於資本資產帳之「固定資產」科目800元，併同沖銷「購建中固定資產」科目800元，以完成財產登帳作業。

四普會制度第95-103條係律定各機關關於取得、保管或處分資本資產時，應同時登入普通資本資產帳，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。承前某預算支用單位「固定資產」800元為例，耐用年限20年，故每年提列折舊金額為38元（ $800 / (20+1)$ ），殘值亦為38元，須由主計部門按年提列折舊。

五以資本租賃方式租賃普通資本資產，於租賃



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。即各預算支用單位如有資本租賃之交易事項，須有別於一般支出事項。

六預算支用單位應預估至年度結束日（即次年2月底止）可收繳應收帳款之數額，如在年度結束前未能收取，須遞延於以後各期始能實現者，則調整為遞延收入事項，以及預計

無法收取之呆帳數額，則調整為備抵呆帳事項。以某學校單位為例，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應收歲入款憑單送帳務中心記帳。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歲入款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，故於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，58萬元調整為遞延收入，20萬元則調整為備抵呆帳，帳務處理流程如表二。

表二 應收歲入款帳務處理流程表

預 算 支 用 單 位	帳 務 中 心 登 帳
102/12/1認列 開立應收帳款憑單至帳務中心	借：應收帳款80 貸：一般性收入80
102/12/31調整 辦理帳務調整，並知會帳務中心	借：一般性收入78 貸：遞延收入58備抵呆帳20
103/1/31收現 開立歲入憑單至財務組	借：專戶存款1 貸：應收帳款1
103/2/28收現 開立歲入憑單至財務組	借：專戶存款1 貸：應收帳款1
103/3/31收現 開立歲入憑單（遞延收入轉實收）至財務組	借：專戶存款1遞延收入1 貸：應收帳款1一般性收入1

伍、結語

本部所屬單位現行主財作業流程從成立至今約略40餘年，過去曾是引領全國主計制度的典範。現在，行政院主計總處訂定新普會制度，國防部主計局亦針對此一變革，刻正進行

會計業再造作業，期能以短、中、長程計畫，分階段調整主財作業流程，以結合國軍單位特性，並符新普會制度精神方式，完成本部所屬會計業務再造。

本文提及會計報告個體之觀點、衡量焦點及會計基礎，及未來國防部所屬相關會計事務處理原則，僅依照政府會計公報及新普會制度所規範



之會計處理原則予以說明。新普會制度施行後，本部所屬單位囿於自身作業特性常常無法如同一般公務單位調整作業模式，而需另外設計因應措施，對於「國防部所屬」單位主財作業的調整非屬易事，勢必對國軍主財人員為一項艱難任務。然對於組織縮減及講求行政效率的時代，調整作業流程以達事半功倍之效，實為吾等所殷切期望。

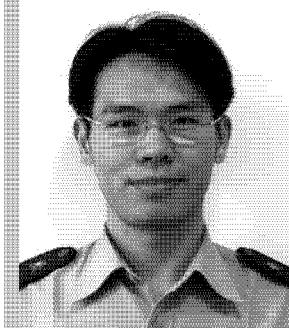
本文僅以管窺天之見，闡述新普會制度之大義，期藉由此文拋磚引玉，為國軍會計業務再造盡棉薄之力。另本文之建議尚屬粗淺，懇請各位先進不吝賜教。

參考文獻

1. 行政院主計處（1986），普通公務單位會計制度之一致規定。
2. 行政院主計處（2007），中央政府普通基金普通公務會計制度。
3. 吳文弘（2005），政府會計與非營利會計。

4. 陸興（1979），漫談國軍會計組織體制體系，主計通報68年8月第20卷第4期。
5. 陳國雄（1979），我國主計制度，主計通報68年8月第20卷第4期。
6. 陳榮讚（1989），國軍綜合會計制度之設計與國防管理（上），主計通報78年10月第30卷第3期。
7. 陳榮讚（1990），國軍綜合會計制度之設計與國防管理（下），主計通報79年1月第30卷第4期。

作者簡介



邱彥毅上尉，國防部主計局帳務中心財務官；國防大學管理學院會計系92年班、財務資源管理研究所、財務正規班；曾任預財官、出納官。