

國營事業在政府年度財務報告中之表達方式

國營事業為我國特有之基金型態，其營運結果與財務狀況應如何於政府年度財務報表上作合理之認列、衡量與表達，俾讓使用者容易了解政府各項活動之全貌，乃為本文研究探討之重點。

吳文弘

(行政院主計處會計管理中心執行長暨輔仁大學商研所博士候選人)

壹、前言

依預算法第 4 條規定，國營事業屬於中央政府之「營業基金」。因此，國營事業乃為政府整體之一環，在編製政府年度報告中，自應將其納入涵括在內。我國政府會計共同規範觀念公報第 1 號「政府會計範圍及個體」，規範政府會計之報導範圍宜以政府可掌握之資源及施政活動為限，原則上以對自身財務事項及資源須向上級部門或民意機關負責之組織為主，但可擴及為個別輔助及委辦事項。至於政府可掌握之資源，宜以有無所有權或是否負有責任作為衡量基準，必要時，衡量基準亦可從有無控制能力加以觀察。

政府年度總決算，即為政府年度財務報表，為能明確表達政府全部可掌握之資源（包括上述具有所有權、負有責任及具有控制能力者），編製整體財務報表確有必要。美國 GASB 規範之政府整體財務報表，包含有整體淨資產表及整體營運表兩種，其中整體淨資產表之表達方式係以不同欄位表達政府本身之資訊，包括政事型業務、事業型業務，及應單獨表達之組成單位資訊。我國中央政府目前所編之整體性報表為「普通基金及特種基金綜合平衡表」，以其個別欄位表達普通基金（包括總預算、特別預算）及特種基金（包括營業基金、非營業特種基金、信託基金）之財務狀況，其中營業基金（國營事業）係以資產、負債及權益科目全部列數表達。惟因部分國營事業含有民股，政府並非百分之百持有，現行表達方式易誤導報表使用者高估政

府整體財政狀況。行政院主計處前曾於 92 年間簽陳行政院 游前院長核閱之 90 年度中央政府整體資產負債表乙份，其中有關營業基金部分，則改按國營事業決算日淨值總額，依政府持股比例核算後，以「投資國營事業」科目表達。

貳、國外先進國家之作法

在國外先進國家對於政府投資事業單位之表達方式，各有不同。美國州及地方政府，因契約協定，與其他政府共同擁有、經營或管理合資企業者，依美國州及地方政府會計準則委員會(GASB)第 14 號「財務報導個體」公報第 69、73 段規定，會計處理視同「投資」，但若該企業之財務僅依賴某一政府支援，則應視為該「政府會計報導個體」之一部分，於報導政府本身政務活動以外，另以單獨欄位表達該企業之財務狀況。同樣地，當政府投資營利公司時，依 GASB 發布之第 14 號公報第 55 段規定，投資之意圖係為增加政府服務人民之能力者，視為「會計報導個體之範圍」處理，若投資之意圖僅以增加收益為目的，則列為「投資」處理。在美國聯邦政府目前僅有郵局(U.S. Postal Service)一家國營事業，依美國聯邦政府會計準則諮詢委員會(FASAB)第 2 號「會計個體及揭露」第 12 段，係規定依組織觀點，以單獨一列在淨成本表表達，至於在聯邦註冊但由私人擁有及營運的財務機構，係為了便利資金投資於特定的私人部門所成立的中介機構，又稱為政府支持的事業(GSE)。依 FASAB 發布第 2 號公報第 48 段規定，不視為政府報告實體的一部份，僅以附註揭露方式表達。至於加拿大政府對於事業單位的投資(Investments in Government Business Enterprises)依加拿大公共部門會計委員會發布之公報(CICA)第 3070 段規定，採修正權益法(Modified Equity Method)處理，按事業單位之淨資產與淨利，依政府持股比例調整「投資」與「利益」科目，並單獨表達於政府合併財務狀況表與合併營運結果表。被投資之事業單位分配股利時，因已依上述方式認列投資，故僅表達應收股利或現

金之狀況。

參、目前我國之作法

目前我國將營業基金以資產、負債及權益科目全部列數表達於政府整體財務報表之作法，經與前述國外政府有關投資事業單位之表達方式比較，發現部分營業基金資本股額含有民股（如中華電信民股占 33%、唐榮鐵工廠民股占 30%等），非為政府完全持有，其資產、負債狀況，非政府可全數掌握或全部負有責任之資源與義務，此種表達方式容易誤解政府之整體財政狀況。又以 92 年度決算資料為例，中央政府營業基金總資產為普通基金總資產之 4.9 倍，其總收入為普通基金歲入之 2 倍，營業基金與普通基金二者雖分欄列示但全數加總，容易誤導使用者。

肆、我國政府未來之改進方向

如前所述美國州及地方政府對投資事業單位，若存有特殊意圖，則列為屬於政府報導個體範圍，應連同其他組成單位合併一欄列示，其餘則視為政府一般性投資列示。加拿大政府投資政府事業單位，則按被投資事業單位決算日淨值總額，依政府持股比例核算後之數額，以單獨科目表達其投資權益。二者表達方式，均可避免我國目前容易曲解政府整體財務狀況之報導，又為凸顯我國營業基金（即國營事業）在政府整體施政活動中之重要性，加拿大政府所採用以單獨科目表達營業基金財務狀況之作法，較值得我國仿效。其優點為，透過單獨科目反應營業基金（即國營事業）淨資產的變動，可允當表達中央政府對國營事業之所有權、負有責任及其控制權益，避免歪曲政府整體狀況。加以，政府會計報告使用者對於政府資源籌措及運用情形較為關注，以政府持股比例核算對國營事業的權益，較能符合報表使用者之需求，而不致虛增政府整體資產、負債狀況。此種作法，應可避免政府運用國營事業之股利政策，操縱當期收支情形，扭曲政府整體經濟實況。

為允當表達營業基金（國營事業）之財務狀況與營業結果，中央政府年度普通基金之財務報表，在平時（即年度進行中）採修正權責發生制，當國庫增撥國營事業資本時，以支出處理，並另相對於普通資本資產帳設立「長期投資—投資國營事業」科目記載。當國營事業盈餘分配繳庫時，普通基金則以收入科目入帳。在年度終了時，為編製政府整體財務報表，有關投資國營事業部分，應先將普通基金帳列增撥國營事業資本之經費支出—營業基金（增加資本）、繳交國庫之營業盈餘及事業收入 除。其次，再按國營事業決算日淨值總額，依政府持股比例核算後之數額，扣除普通資本資產帳列投資國營事業成本後，調整計列「長期投資—投資國營事業」。最後，再按國營事業決算日純益(損)金額，依政府持股比例核算後之數額，計列「投資國營事業收益」，並分別於政府整體淨資產表及營運表中表達。（詳如表 1、2）

若採用上述處理方式，以 92 年度決算資料為例，試算結果，則採用改進方法後，政府整體資產為 11 兆 0,214 元，負債為 4 兆 8,025 億元，淨值為 6 兆 2,141 億元，僅分別佔現行方法所列 32 兆 0,448 億元、24 兆 6,821 億元及 7 兆 3,627 億元之 34%、19%及 84%，其數額及比例均較以往作法之列數，更為合理。（詳如附表 3）

伍、結語

經以上比較營業基金在政府年度會計報告（即現行總決算）中整體財務報表表達方式之利弊得失，顯然以按政府持股比率表達較為妥適，爰於我國政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」（目前業經行政院主計處政府會計共同規範審議委員會一讀），訂定相關條文如下：在編製政府整體財務報表時，營業基金應按其會計年度終了時之淨值總額，以及當年度損益金額，按政府持股比率核算後，分別列入整體淨資產表及營運表相關科目，以表達政府對該基金實際擁有之投資權益。

附表 3：92 年度中央政府總決算按改進後方法試編政府整體報表之影響

單位：億元

事項 對象 項目	現行處理方式 ^{註1}		改進後新作法 ^{註2}	
	國營事業列入數	政府綜合平衡表	國營事業列入數	政府整體報表
資產	238,531	320,448	40,411 以「長期投資—投資 國營事業」科目表達	110,214
負債	195,488	246,821	—	48,025
淨資產	43,043	73,627	40,411	62,141
收入	—	—	3,423 以「投資國營事業收 益」科目表達	17,876
費用	(未綜計)	(未綜計)	—	18,773
本期損益 (淨資產變動數)			1,036	-897

註 1：現行處理方式，係將國營事業資產負債權益全部列數以單獨欄位綜計加入。

註 2：普通基金 92 年度增撥基金之支出數 126 億元、國營事業盈餘繳庫收入數 2,513 億元，於編製整體報表時應沖減之。整體報表之本期損益數，因營業基金採新作法處理將淨增 1,036 億元(投資收益 3,423 億元，加計增撥基金 126 億元，減除盈餘繳庫收入 2,513 億元所致)。