



探討特種基金定位、分類、預算型態與財務資訊之表達

近年來政府多項重大政策均藉由特種基金推動，特種基金之定位、分類、預算型態及財務資訊表達日益受到重視。本文自歷史沿革探討現行制度訂定之緣由，並檢視目前產生的問題及參考國外作法，研擬改革建議，期提供未來制度修正之參考。

陳梅英（行政院主計總處基金預算處專門委員）、崔洲英（行政院主計總處綜合統計處前專門委員）

莊倉江（國軍退除役官兵輔導委員會臺北榮民總醫院主計室主任）

李錫東（行政院主計總處公務預算處專門委員）、蔡惠娟（交通部會計處專門委員）

壹、前言

政府特種基金具有專款專用、財務責任明確、資金調度靈活之特性，復以預算法第 87 及 88 條賦予附屬單位預算可採併決算或補辦預算方式先行辦理之執行彈性，許多重大政策須藉由特種基金來推動，目前總支出規模已達 5 兆餘元。

然隨著特種基金的政策任務日益重要，其定位、分類、預算型態及財務資訊表達愈受重視，引發外界質疑與討論，例如部分特別收入基金被要求裁撤或改編列單位預算、政事型基金預算表達易生誤解等，爰如何讓特種基金分類更為明確、財務資訊表達更符合閱讀者之需求，宜作整體性檢討。

貳、特種基金現況探討

一、特種基金之定位

依預算法第 4 條及政府會計準則公報第 1 號規定，特種基金是政府財務管理的工具，係獨立之財務與會計報導個體，與政府組織不同。一個

國營事業機構就是一個營業基金，但營業基金也包括屬營業性質之行政機關，如臺灣鐵路管理局、中央銀行等。另一個機關可能成立一個或數個非營業特種基金，亦可數個機關業務共同成立一個非營業特種基金。

二、特種基金之分類

(一) 預算法規定之分類

預算法於民國 21 年制定時，將特種基金分為 7 類，其後歷經 5 次修正，最近一次係 87 年行政院提出預算法修正案時，立法委員以「基金制度為政府公共理財之重要工具，參考世界各國之實例，修正基金之分類，並採明文列舉規定，以應實務需要。」，提案修正第 4 條有關特種基金之分類，經協商

後修正為現行規定，即特種基金分為營業基金、作業基金、特別收入基金、資本計畫基金、債務基金及信託基金等 6 類（附表）。

(二) 政府會計公報之分類

依我國 94 年 11 月 1 日發布之政府會計準則公報第 1 號規定，將政府基金除信託基金外，分為政事型基金及業權型基金 2 類。政事型基金係為政府政務運作而成立之基金，包括普通基金、特別收入基金、資本計畫基金及債務基金；業權型基金係為提供財物或勞務並收取代價而成立之基金，包括營業基金及作業基金。

(三) 我國中央政府特種基金分類實況

我國中央政府特種基金於 92 年度之前，除營業基金之外，均為非營業循環基金。自 92 年度起，依 87 年度修正之預算法所定特種基金分類，將非營業特種基金分為作業基金、特別收入基金、債務基金及資本計畫基金 4 類。

附表 預算法規定特種基金之分類歷年修正情形表

21 年	26 年	37 年	42 年	60 年	87 年 (現行)
營業基金	營業基金	營業基金	營業基金	營業基金	營業基金
公債基金	公債基金	公債基金		償債基金	債務基金
非營業循環基金	非營業循環基金	非營業循環基金		非營業循環基金	作業基金
特賦基金					
留本基金	留本基金	留本基金			
信託基金	信託基金	信託基金		信託基金	信託基金
暫存基金					
					特別收入基金
					資本計畫基金
	其他特種基金	其他特種基金	其他基金	其他基金	

資料來源：作者整理。

論述》預算·決算



(四) 世界主要國家政府基金之分類

各國實務上對於政府基金之分類不盡相同，簡要介紹如下：

1. 未就特種基金分類者：如日本政府僅按所辦事務性質分為一般會計及特別會計。
2. 按成立目的區分者：如美國州及地方政府，將政府基金分為政事型基金、業權型基金及信託基金 3 類。
3. 按所有權分類者：如美國聯邦政府，將政府基金按所有權分為聯邦型基金及信託與存款基金 2 類。

綜上，由國內外特種基金分類情形可知，政府基金之分類尚無一定準據，端視各國政府財政管理之需要。此外，基金之分類亦關係預算編製型態及財務資訊表達。

三、預算型態及財務資訊表達

(一) 規定與實況

1. 預算型態：依預算法規定，

特種基金可編列單位預算或附屬單位預算。我國中央政府非營業特種基金於 61 年度之前，均納入總預算歲入歲出數額內編列；自 61 年度起，除政事型特種基金，則仍以收支併列方式，納入總預算，編列單位預算外，均改編列附屬單位預算；復於 87 及 88 年度將原編列單位預算之政事型特種基金，均改編列為附屬單位預算。

2. 財務資訊表達

(1) 預算法規定：附屬單位預算主要內容包括營業（業務）收支之估計、購建固定資產與其資金來源及其投資計畫之成本與效益分析、長期債務之舉借與償還、資金之轉投資及其盈虧（餘絀）之估計、盈虧（餘絀）撥補之預計。各附屬單位預算，應彙案編成綜計表。

(2) 政府會計公報規定：政事型基金以當期財務資源流量為衡量焦點，

除普通基金之公庫出納會計外，採修正權責發生基礎；業權型基金以經濟資源流量為衡量焦點，採用權責發生基礎。

(3) 我國中央政府實況：92 年度之前，特種基金預算均採經濟資源流量觀念編製，會計報告及年度決算均採相同方式表達。自 92 年度起，將屬政事型基金之債務基金、特別收入基金及資本計畫基金，改採當期資源流量觀念編製預算，各該基金當期一切收支及基金餘額變動情形，均編入「基金來源、用途及餘絀預計表」，並將固定資產及長期債務等長期固定帳項另立帳項管理；至業權型基金，仍維持經濟資源流量觀念編製預算。

(二) 現存問題與爭議

1. 特別收入基金編列附屬單位預算之妥適性：立法院

預算評估報告指出，特別收入基金與普通基金皆屬政事型基金，應比照普通基金編列單位預算辦理。

2. 特別收入基金採固定帳項分開原則，資訊揭露不足：特別收入基金未將資本資產（含固定資產及長期投資）及長期負債列入平衡表，而另編「固定項目明細表」，曾遭立法院預算評估報告指出，表達過於簡略，不利立法院預算審議及後續監督。
3. 政事型基金財務資訊表達方式，不利一般民衆閱讀：政事型基金預算、會計報告及決算表達，與一般商業會計處理不同，除具政府會計學識者外，一般民衆不易了解及閱讀。

參、改革建議

一、分 2 階段簡化特種基金分類

目前我國特種基金分類，與美國州及地方政府相似，具

有可依政務性質採不同資源管理方式，並按不同基金屬性，採適當之財務衡量焦點，編製預算及財務報表之優點，惟仍有部分基金辦理之事務不易分類、特別收入基金之設置常遭質疑、特別收入預算編製型態時有爭議等缺點。經衡酌其優缺點，並考量特種基金之分類，係預算法所明定，且攸關預算表達與財務資訊表達，宜考量適當時機，配合政府會計改革及預算法修正時程，分 2 階段進行。

（一）第 1 階段—預算法修正前

鑒於資本計畫基金之歸類常生誤解，且目前中央政府僅有 1 個資本計畫基金，其財務資訊表達與特別收入基金相同，爰建議將同屬政事型基金之資本計畫基金與特別收入基金整合。

（二）第 2 階段—預算法修正後

未來倘政府會計全面改採權責發生基礎，基金分類可配合簡化，惟涉預算法之規定，宜於適當時機修法後，

將作業基金、特別收入基金及資本計畫基金整合為一類。

二、特種基金維持附屬單位預算編製型態

附屬單位預算與總預算之審議程序相同，均將完整之年度預算書送立法院審議，並於網站公開資訊，未有外界質疑無法顯現預算全貌之問題；又特種基金係獨立財務與會計個體，具專款專用之特性，與普通基金統收統支性質不同，且特種基金常因業務增減變動，而有彈性調整預算執行之需；另中央政府附屬單位預算執行要點業就政事型基金之預算執行加強規範，政事基金支用須於基金餘額可支應之範圍辦理為原則，且併決算及補辦預算均須符合預算法規定條件及確屬急迫性方可辦理。綜上，建議特種基金仍維持均以附屬單位預算編製型態。

三、特種基金財務資訊全面改採權責發生制表達

論述》預算·決算



基於以下考量，建議未來特種基金財務資訊可朝全面改採權責發生制表達：

(一) 順應國際趨勢

歐美等國已將政府會計的重心由強調預算遵循的財務責任，轉變為衡量政府整體營運績效與財務狀況。

(二) 完整表達財務狀況

現行政事型基金採固定帳項分開原則，財務報表缺漏許多重要事項，如固定資產、長期投資、長期負債、折舊費用等，財務狀況表達較不完整。

(三) 符合財務報表使用者閱讀習慣

政府財務資訊表達倘能採一般商業會計方式處理，將更有助財報使用者了解政府之財務資訊，達成政府財務報導目的。

為能順利轉換財務資訊表達方式，宜預先研妥相關配套措施，建議如下：

(一) 預算、決算及會計報告採三位一體模式

預算、決算及會計報告均採相同會計基礎及書表

格式、會計科目表達，可避免報表轉換產生錯誤及耗時耗力，以及財務報告使用者對財務資訊表達產生混淆。

(二) 基金分類配合簡化

如特種基金財務資訊表達全面改採權責發生制，不再區分政事型及業權型基金之表達方式，則基金分類可配合簡化。

(三) 修正預算法及政府會計公報

基金分類改變，須配合修正預算法第 4 條有關基金分類之規定；政府會計報導及會計處理的改變，應配合修正會計公報。

(四) 宜有適當時機

我國 92 年度改進非營業特種基金預算作業，係因應 87 年修正預算法規定及依專家學者研究結論辦理，倘擬再修正改採權責發生制，宜有適當時機。建議配合政府會計改革研究結果，修正政府會計公報後實施，並俟預算法修正後再簡化基金分類，避免爭議。

(五) 研妥具體轉換作法

政事型基金財務資訊表達由當期財務資源流量衡量焦點，轉換為經濟資源流量衡量焦點，採權責發生基礎，於轉換作業上仍有困難需克服，宜預先研妥具體作法。例如「基金餘額」為可動用之資金，如何反映其為動本性質；又部分基金辦理之業務特殊，如債務基金所辦舉新還舊之舉借及償還、國軍營舍及設施改建基金辦理非屬基金所有之營舍改建工程，應如何妥適表達基金營運特性等。

肆、結語

為順應國際趨勢，特種基金財務資訊表達，宜朝全面改採權責發生制方向努力，惟相關配套宜預先審慎研妥，以期財務資訊更具有用性與可讀性，並配合於適當時機修正預算法，簡化基金分類，將更有助於特種基金順利運作，完成重要政務。❖