



淺論附屬單位預算未如期完成法定審議程序相關法律見解

附屬單位預算為我國預算法之特殊機制，性質上均為特種基金，尤其是由營業基金與作業基金構成的業權型基金，具有獨立採算的成本概念，與公務預算恰成對照關係。本文自附屬單位預算的概念、定位入手，分就其編製、審議及執行面立論，檢討其與單位預算之相異處，並自預算民主統制的觀點檢討附屬單位預算執行彈性的調整規定以及預算未如期完成法定審議程序等議題，可謂是對此議題較為完整的法學論述。

蔡茂寅（國立臺灣大學法律學院兼任教授）

壹、前言－預算的民主統制

近代市民革命以來，民主與法治成為現代國家最重要的特徵，兩者相輔相成，缺一不可。在代議民主制度的前提下，由代議士組成的議會成了民主實踐的機關，而其最重要的職權厥在於法治的實現。質言之，議會作為立法機關，最重要的職權當然是制定法律，以及預算案的審議（姑不論法定預算

的法律性質為何）。立法權與預算權，一為抽象的法規制定權，一為具體的財政權賦予，如同車之兩輪、人之雙臂，優為立法機關對行政機關與司法機關遂行民主統制的最有效權力制衡機制。就後者而言，國家固然透過預算的執行以達成所欲追求的政策目的，國民以及其代表所組成的議會亦透過預算的審議，對國家以預算方式表現的施政計畫、乃至整體國政進行監督與統制，預算審

議權在民主國家的重要性，由此可見一斑。

然而，相較於立法權可由議會行使提案權與審議權的全權（full power），大多數的國家則將預算權中的提案權分配給行政機關，議會僅得就之行使審議權。姑不論此種制度的優劣如何，由職司絕大部分預算執行權的行政機關行使提案權，至少有契合實際需求的優點，而由議會審議至少也不沒卻預算民主統制的本義。這種

由行政機關提出預算要求、立法機關就之進行審議的「預算承認制」（或稱預算同意制），早已成爲我國憲政的常態，就算不夠完美，仍可與預算執行的事中、事後監督、決算制度以及相當程度的國民參與，建構完善的預算民主統制機制¹。

貳、附屬單位預算之概念與法律定位

我國預算均以基金方式存在，基金再分爲普通基金與特種基金。前者以所謂的公務預算爲大宗，後者則以俗稱的留本基金，尤其是營業基金與作業基金爲主要內容（預算法第4條參照）²。至於預算的編製，則以單位預算以及附屬單位預算³匯總而爲總預算。換言之，我國預算編製係採基金分類與預算分類雙軌併行之制度，爲世界各國所無⁴。

一、附屬單位預算之法律定位

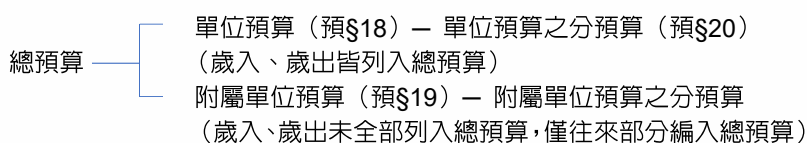
依預算法第16條規定，「預算分左列各種：（一）總預算。（二）單位預算。（三）單位預算之分預算。（四）附

屬單位預算。（五）附屬單位預算之分預算」。

據此，我國之預算可爲圖1如下之分類。

編製單位預算者主要爲公務機關，但單位預算也可包括爲政府政務運作而成立之特種基金在內；編製附屬單位預算

圖 1 總預算的分類



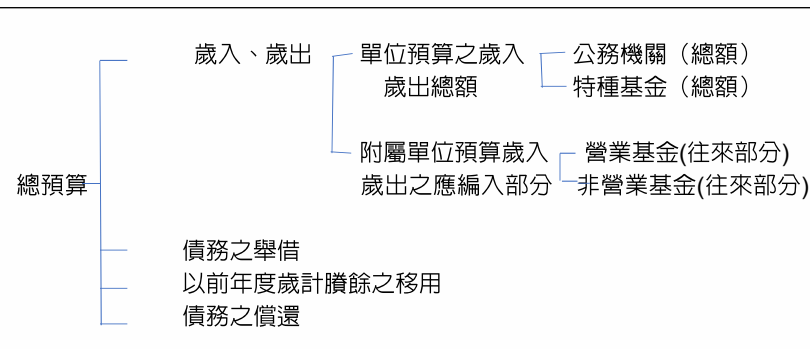
資料來源：作者自行繪製，並參照朱澤民，2019年11月26日東吳大學財稅法中心演講大綱。

者通常係非爲推行政務而設立之特種基金。依預算法第4條規定，基金分普通基金與特種基金，特種基金又分營業基金與作業基金（合稱爲「業權型基金」，通常是先有支、後有收，具有留本基金的性質）、債務基金、特別收入基金、資本計畫基金（屬「政事型基

金」，通常是先有收、後有支，具有動本基金的性質）；當然，特種基金也可以區分成營業基金與非營業基金兩類。

依據預算法第17條規定：「政府每一會計年度，各就其歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還全部所編之預算，爲總

圖 2 總預算之內容（預 § 13、§ 6）



資料來源：作者自行繪製。

論述》專論 · 評述

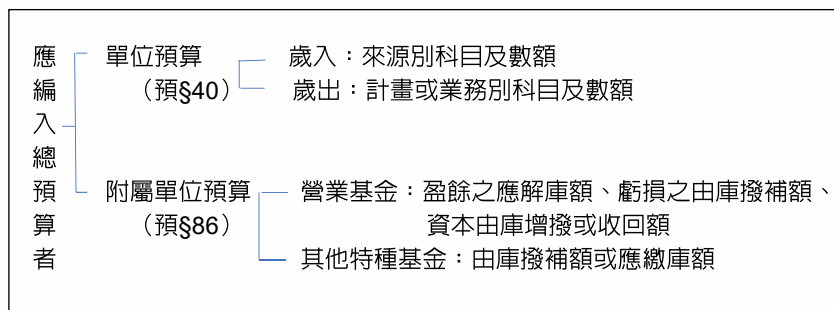
預算（第 1 項）。前項總預算歲入、歲出應以各單位預算之歲入、歲出總額及附屬單位預算歲入、歲出之應編入部分，彙整編成之（第 2 項）。總預算、單位預算中，除屬於特種基金之預算外，均為普通基金預算（第 3 項）」。據此，就總預算之內容，可為上頁圖 2。

預算法第 18 條及第 19 條⁵

分別對單位預算與附屬單位預算設有立法定義，但其規定方式，就特種基金的部分至多僅規定其不同的編列方式而已，尤其是附屬單位預算部分，不免有循環論證的嫌疑，與真正的立法定義尚有相當距離。依預算法第 40 條及第 86 條規定，單位預算及附屬單位預算應編入總預算部分可為圖 3 如下。

種基金，為各自獨立之財務、會計個體。依預算法第 19 條及第 20 條規定，凡政府直接投資經營之國營事業或成立之非營業特種基金，即為所謂之「附屬單位預算」。凡附屬單位預算再轉投資之事業或設立之基金，則稱之為「附屬單位預算分預算」。目前附屬單位預算分成兩類，其中「附屬單位預算－營業部分」即為國營事業預算，另「附屬單位預算－非營業部分」即為「非營業特種基金預算」。此一說明雖區分營業基金與非營業基金之分類，但強調獨立會計的概念，與日本所謂的「特別會計」概念相當，可資贊同。

圖 3 單位預算及附屬單位預算應編入總預算部分



資料來源：作者自行繪製。

二、附屬單位預算之概念與屬性

與公務預算即收即支的「消費預算」性質不同，附屬單位預算中的營業基金與作業基金一般而言具有創造利潤、獲取收入的「營業預算」性質。營業預算必須具備成本概念，力求有盈無虧，此乃業權型基

金的必然，但因附屬單位預算中尚有政事型基金，其性質在追求政策目標，不計成本，而與普通基金性質較為接近。因此，整體而言，我國的附屬單位預算在性質上並不統一。

依照行政院主計總處官網答客問專區所示，「政府經營之國營事業（即營業基金）及為應施政需要設立之非營業特

參、附屬單位預算之編製、審議與執行

由於以上所述附屬單位預算與單位預算在屬性上的差異，無論在編製、審議與執行上，附屬單位預算在預算法上均有其特例規定，以下略述之。

一、附屬單位預算之編製

依預算法第 85 條第 1 項規定略以，附屬單位預算中，

營業基金預算之擬編，依下列規定辦理：

- (一) 各國營事業主管機關遵照施政方針，並依照行政院核定之事業計畫總綱及預算編製辦法，擬訂其主管範圍內之事業計畫，並分別指示所屬各事業擬訂業務計畫；根據業務計畫，擬編預算。
- (二) 營業基金預算之主要內容，包括營業收支之估計；固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源及其投資計畫之成本與效益分析；長期債務之舉借及償還；資金之轉投資及其盈虧之估計；盈虧撥補之預計。新創事業之預算，準用該規定。
- (三) 國營事業辦理移轉、停業或撤銷時，其預算應就資產負債之清理及有關之收支編列之。
- (四) 營業收支之估計，應各依其業務情形，訂定計算之標準；其應適用成本計算者，並應按產品

別附具成本計算方式、單位成本、耗用人工及材料之數量與有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。

- (五) 盈餘分配及虧損填補之項目，包括：盈餘分配（含填補歷年虧損、提列公積、分配股息紅利或繳庫盈餘、其他依法應行分配之事項及未分配盈餘），以及虧損填補（含撥用未分配盈餘、撥用公積、折減資本及出資填補）。
- (六) 有關投資事項，其完成期限超過1年度者，應列明計畫內容、投資總額、執行期間及各年度之分配額；依各年度之分配額，編列各該年度預算。

至於預算法第85條第2項規定：「國營事業辦理移轉、停業，應依預算程序辦理」。

上述條文雖僅就附屬單位預算中的營業基金為規定，但正足以彰顯附屬單位預算的留本、業權性質，而與公務預算的消費預算性質有極大的差

異。另依中華民國一百十一年度中央政府總預算附屬單位預算編製辦法第3條規定：「營業基金預算之編製，應本企業化經營原則，設法提高產銷營運量，增加收入，抑減成本費用，並積極研究發展及落實責任中心制度，改進產銷及管理技術，提高產品及服務品質，以提升經營績效，除負有政策任務者外，應以追求最高盈餘為目標（第1項）。作業基金預算之編製，應本財務自給自足原則，設法提升業務績效，降低生產或服務之單位成本，以達成最高效益為目標（第2項）」。據此，更能彰顯業權型基金的營業、作業性質，而與政事型基金乃至公務預算有其本質上的差異。

另依預算法第86條規定，「附屬單位預算應編入總預算者，在營業基金為盈餘之應解庫額及虧損之由庫撥補額與資本由庫增撥或收回額；在其他特種基金，為由庫撥補額或應繳庫額（第1項）。各附屬單位預算機關辦理以前年度依法定程序所提列之公積轉帳增資時，以立法院通過之當年度

各該附屬單位預算所列數額為準，不受前項應編入總預算之限制（第 2 項）」。第 1 項乃是與第 19 條第 1 項相呼應的規定，進一步就附屬單位預算應編入總預算者詳為規定。一言以蔽之，附屬單位預算編入總預算者僅為兩者往來部分而已，與單位預算採取「總額（總計）預算」概念有所不同。

二、附屬單位預算之審議

依預算法第 50 條規定：「特種基金預算之審議，在營業基金以業務計畫、營業收支、生產成本、資金運用、轉投資及重大之建設事業為主；在其他特種基金，以基金運用計畫為主」。本條乃是第 49 條的特別規定，但其審議則均採「全部審議制」，只是就公務預算與附屬單位預算之審議內容、範圍有所不同。

預算法第 51 條規定：「總預算案應於會計年度開始一個月前由立法院議決，並於會計年度開始十五日前由總統公布之；預算中有應守秘密之部分，不予公布」。此為法定預算如期成立的正常狀態，至於第 54

條則規定法定預算不能如期成立時之因應做法（過去須由立法院議定「補救辦法」）。由預算法第三章「預算之審議」章各條文規定可知，預算以如期成立為原則，不能如期成立時則採「暫定預算」的過渡條款補救方式（第 54 條規定亦有理解成「施行預算」⁶之可能），但如下所述，就附屬單位預算卻有可以例外不經立法院審議通過即付諸施行的特例規定。

我國實務上立法院審議預算均先審公務預算，次審附屬單位預算。依上揭預算法第 86 條第 1 項規定「附屬單位預算應編入總預算者，在營業基金為盈餘之應解庫額及虧損之由庫撥補額與資本由庫增撥或收回額；在其他特種基金，為由庫撥補額或應繳庫額」，立法院審議公務預算時，總預算歲入來源別之「營業盈餘及事業收入」已有此等科目與金額，但其金額尚不能確定，因此只能「暫照列」⁷。預算法第 77 條規定「總預算所列各附屬單位預算機關應行繳庫數，經立法院程序審定後如有差異時，由行政院依照立法院最後審定數

額，調整預算所列數額並執行之」。即是就立法院審議單位預算與附屬單位預算時程不一而設的調整規定，明定以後審的附屬單位預算審定數為準，可視為是附屬單位預算審議的例外規定。

三、附屬單位預算之執行

法定預算如期成立後，即由各預算執行機關依照法定預算所列科目及金額執行，乃自明之理，毋庸贅敘，但附屬單位預算中的營業基金，因其因應市場環境急遽變化的實際需求，往往有預設執行彈性的必要。此與公務預算執行之調整規定，諸如經費流用、動支預備金等⁸，有極大的差異。以下略述之。

（一）併入決算辦理

附屬單位預算中的營業基金為典型的業權型基金，原則上須遵循市場經濟法則以獲取收入，其收支實具有難以預測之性質，而有無法如實執行法定預算的情形。況且其競爭對手多為民營企業，為適應多變的經營環境，在預算執行上勢須賦予一定

的經營彈性，以維持其市場競爭力。有鑒於此，預算法第 87 第 1 項爰規定：「各編製營業基金預算之機關，應依其業務情形及第七十六條之規定編造分期實施計畫及收支估計表，其配合業務增減需要隨同調整之收支，併入決算辦理」，係以收支之隨同調整、事後併入決算辦理，因應業務增減之實際需要⁹。另第 89 條則規定「凡為餘絀及成本計算者，準用營業基金之規定」，據此，第 87 條「併入決算辦理」之規定，亦可擴張至非營業特種基金。

此種收支事後併入決算辦理的彈性調整機制，乃是因應市場狀況所為、不得不一而足的便宜措施，雖然其執行不一致的情況僅係針對分期實施計畫及收支估計表而言，但系爭計畫及估計表係由法定預算而來，從而在事後辦理決算時以實際數列帳，究其實仍具有脫免法定預算拘束力的性質，如果過於常態化且規模鉅大，仍不免有使法定預算的效力空洞

化的嫌疑，並且等同於空白授權，對於預算的民主統制而言，並非上善之策。

(二) 先行辦理

預算法第 88 條第 1 項規定：「附屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理，並得不受第二十五條至第二十七條之限制。但其中有關固定資產之建設、改良、擴充及資金之轉投資、資產之變賣及長期債務之舉借、償還，仍應補辦預算。每筆數額營業基金三億元以上，其他基金一億元以上者，應送立法院備查；但依第五十四條辦理及因應緊急災害動支者，不在此限」。以「經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要」作為實體要件，「行政院核准」作為程序要件，不但明定「得先行辦理」之權宜措施，抑且解免來自本法第 25 條至第 27 條有關預算拘束力之限制，可謂賦予附屬單位預算機關極大之執行彈性。

本條有 2 處但書規定，

其一為「仍應補辦預算者」，其要件則為「有關固定資產之建設、改良、擴充及資金之轉投資、資產之變賣及長期債務之舉借、償還」，可知此時仍須透過事後補辦預算的方式，一方面維持附屬單位預算的事中執行彈性，另一方面維持其事後的民主統制機制。其二為「不必送立法院備查」者，其要件則為每筆數額營業基金未達 3 億元，其他基金未達 1 億元者，或達上開門檻金額但符合依第 54 條辦理及因應緊急災害動支者。

肆、附屬單位預算未如期完成法定審議程序之法律見解

依據財政民主主義以及國民主權原理，政府預算必須經過議會審議通過，始得據以執行。而由行政機關編製預算後向立法機關提案，要求賦予財政權，再由立法機關審議通過，代表國民行使同意權的「預算承認制」則已成舉世各國之通例。無如在實際運作時，往往因種種政治上之因素導致法定

論述》專論 · 評述

預算無法如期成立，此時即須有因應之做法，預算法第 54 條即係爲此而設。

按預算法第 54 條規定略以，總預算案之審議，如不能依第 51 條期限完成時，各機關預算之執行，依下列規定爲之：

一、收入部分暫依上年度標準及實際發生數，覈實收入。

二、支出部分

(一) 新興資本支出及新增計畫，須俟本年度預算完成審議程序後始得動支。但依第 88 條規定辦理或經立法院同意者，不在此限。

(二) 前目以外計畫得依已獲授權之原訂計畫或上年度執行數，覈實動支。

三、履行其他法定義務收支。

四、因應前 3 款收支調度需要之債務舉借，覈實辦理。

本條規定在性質上究屬「暫定預算」抑或「施行預算」？誠然見仁見智，但法定預算不能如期成立究屬具備違法性的政治行爲，雖然現實上或許難以追究議會的法律責任（況且行政機關有時也會有可

歸責事由），在審議嚴重延宕時，政治責任追究仍屬不可免。現今因有本條規定可資因應，遂使立法院失去如期完成法定預算的急迫感，而使審議延宕，常招失職之譏。就此而言，本條雖說有應急之功，但平心而論，仍屬功過參半。

本條規定，就收入部分，因歲入預算之效力主要在指明收入之來源並預估其數額，所以影響不大，仍可覈實收入；就支出部分而言，一言以蔽之，可照舊者照舊，新增者暫緩，但第 2 款第 1 目之規定，就附屬單位預算而言，卻是具有無比的重要性。

按上揭第 54 條第 2 款第 1 目規定，禁止未獲議會授權的新興資本支出及新增計畫動支預算，就財政民主主義的本旨而言，誠屬事有必至，理有固然，但在但書部分加以解消，就其前段而言，不免有過分空白授權之虞。

申言之，預算法第 88 條第 1 項的「先行辦理」規定，其原始目的在爲附屬單位預算之執行提供彈性，屬於預算執

行的調整規定，雖然因「經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要」的要件過於寬鬆而有可訾議之處，但也有其不得不然的理由在，屬於不完美但可接受的立法類型。然而，由於上揭第 54 條第 2 款第 1 目規定，導致就立法院尚未審議通過的附屬單位預算亦可因此解免「預算承認制」、乃至財政民主主義的拘束，誠屬附屬單位預算民主統制的重大事件。議會審議預算既是權力，也是公法上的義務，似此空白授權條款的存在，則已超脫法制主義的常軌，不得不慎。

伍、結語

附屬單位預算乃是我國特有的制度，行之既久，儼然已成總預算中與單位預算分庭抗禮的預算分類。就其合理性而言，特別是在營業基金部分，其重視成本、追求利潤的營業預算性質，與公務預算不計成本、消費預算的性質，確實在本質上有區別的必要。

預算法就附屬單位預算，不論在其編製、審議與執行上

均設有特例規定。首先，在編製上乃是採編入總預算者僅為兩者往來部分，與單位預算採取「總額（總計）預算」概念有所不同（預算法第 86 條第 1 項參照），就此，當有避免預算規模不合理膨脹的考量在。至其編製內容，也有因應其營業性質的特別規定（預算法第 85 條參照）。其次，在審議上其實並無真正的特例規定（另參照預算法第 50 條），但因我國實務上立法院審議預算均先審公務預算，次審附屬單位預算，不免產生總預算與附屬單位預算金額不一的情況，就此即以「暫照列」（預算法第 77 條參照）的制度因應。第三，就預算執行而言，「併入決算辦理」（預算法第 87 條、89 條參照）、「先行辦理」（預算法第 88 條參照）等執行彈性的規定毋寧才是最具特色之處。

法定預算不能如期成立時，毫無例外均應依預算法第 54 條之規定辦理。簡言之，就收入部分，仍可覈實收入；就支出部分而言，一言以蔽之，

可照舊者照舊，新增者暫緩，但因本條第 2 款第 1 目之規定，遂使立法院尚未審議通過的附屬單位預算亦可因此解免「預算承認制」的拘束，而遠逸執行彈性的範疇，其是非功過，吾人允宜自財政民主主義的觀點，審慎評估為是。

註釋

1. 有關預算制度的法論述，參照蔡茂寅，『預算法之原理』，元照出版公司（2008 年）。
2. 有關特種基金制度，可參照張永明，「特種基金制度研究與改革初探」，財稅研究第 50 卷 2 期（2021 年），1 頁以下。
3. 有關附屬單位預算制度，可參照吳文宏、張育貞、李佩華，「政府附屬單位預算制度（上）（下）」，主計月刊，第 573 期（2003 年），31 頁以下；第 574 期（2003 年），第 39 頁以下。
4. 參照莊振輝，『預算法逐條釋論及案例解析（上冊）』，作者自刊（2011 年），225 頁。有關特種基金制度，可參照張永明，「特種基金制度研究與改革初探」，財稅研究第 50 卷 2 期（2021 年），1 頁以下。
5. 預算法第 18 條：「左列預算為單位預算：
 - 一、在公務機關，有法定預算之機關單位之預算。

二、在特種基金，應於總預算中編列全部歲入、歲出之基金之預算」。

第 19 條：「特種基金，應以歲入、歲出之一部編入總預算者，其預算均為附屬單位預算。特種基金之適用附屬單位預算者，除法律另有規定外，依本法之規定。」

6. 有關暫定預算與施行預算之概念，參照上揭蔡茂寅，『預算法之原理』，19 頁之說明。
7. 參照上揭莊振輝，『預算法逐條釋論及案例解析（下冊）』，1145 頁。
8. 有關預算執行之調整（即執行彈性），參照上揭蔡茂寅，『預算法之原理』，252 頁以下；林明鏘，「預算之執行」，收錄葛克昌、蔡茂寅、陳清秀主編『財政法』，新學林出版公司（2021 年），196 頁以下；羅承宗，「預算調整制度」，收錄上揭『財政法』219 頁以下。
9. 本條第 2 項規定：「前項分期實施計畫及收支估計表，應報由各該主管機關核定執行，並轉送中央主計機關、審計機關及中央財政主管機關備查」。此一「分期實施計畫」與公務預算的「分配預算」為相對應之制度，但兩者核定程序並不相同。❖