

政府決算制度

政府決算制度因能顯現施政計畫之預算執行情形、效能程度及財務收支結果，遂成爲評估施政良窳及釐清施政責任之重要管理考核機制。本文先就政府決算之功能、性質與內容說明之。

黃成昌(行政院主計處會計作業小組簡任編審)

壹、前言

時序進入二十一世紀，各國政府無不透過各種施政計畫之訂定，並輔以各種管理制度之有效推行，以順應追求民主政治與經濟發展之時代潮流；而跨代公平性與政府施政責任也成爲各國國民日益關切之焦點。政府決算制度因能顯現施政計畫之預算執行情形、效能程度及財務收支結果，遂成爲評估施政良窳及釐清施政責任之重要管理考核機制。

貳、政府決算之功能

政府施政計畫之遂行，始於預算而終於決算；預算爲政府施政計畫之收支規劃，決算爲計畫收支實際執行結果之總結，亦即預算執行結果的最後報告，並經由決算與預算之比較，以明政府施政計畫執行之結果與效能。政府施政如無預算，則財政收支將失其準據；如無決算，預算執行效能非但無以顯示，亦無從評比考核。是以，政府決算除可顯示施政成果的具體表徵、提示國家財政經濟演變之趨勢外，亦可分析衡量政府施政績效與缺失，藉供以後年度釐訂施政方針、編製預算及改進財務管理之參據；透過總決算之公告，並可增進人民對政府實際財政狀況及謀求人民福利所作努力之瞭解，達到財務公開取信於民之目的，從而解除各機關首長施政之財務責任。

參、政府決算之性質

財務行政分爲財務計畫、財務執行與財務監督三部分，稱爲三權財政，而三個職權之運用，必須各盡其職，不相逾越，相輔相成，才能收到完善效果；我國憲法對於財政制度並無專章規範，而是將相關條文分散在行政、立法、監察等章，就決算而言，決算係由行政院提出於監察院，經審計長完成審核報告後提出於立法院，故行政院、立法院、審計長三部分構成我國之三權財政；另配合財務聯綜組織制度，政府之收支須透過行政、主計、公庫與審計等四個不同系統之運作，以達到管錢者不管帳，管帳者不管錢，責任分明且互相牽制之內部控制功能。決算係預算在前述制度運作下之最後財務報告，因具有以下特質，故其重要性可見一般：

一、決算是預算的延伸

決算資訊除可表達當期預算執行結果外，並可作為以後年度預算籌編之參據，其與預算之關係密不可分。

二、決算是會計的一環

決算係就預算執行之會計處理所為之最後報告 (Final Report)，為構成會計年報之主要部分。

三、決算是審計的依據

決算係審計機關審核各機關、各基金與總決算財務效能、核定財務責任所為查核之依據或基礎。

四、決算是國庫財政調度的完結

國庫主管機關依決算法規定應編成國庫出納終結報告，以顯示整體出納及國庫調度事務之完結。

肆、現行決算制度之內容

所謂決算制度者，包括決算之編製、審核及公布等之一切原則、步驟與方法。自民國三十年一月一日決算法施行後，始開我國決算單行法之先河，而政府決算體制乃告完成。其後決算法歷經三十七年五月、四十九年十二月、六十一年十二月及八十九年十二月等四次之修正。茲以現行決算法及其他相關法令為根據，摘略現行決算制度之重要內容如下：

一、決算之一般通則

決算之辦理有其須遵守之通則。例如決算之年度、種類、及科目等應與預算互相聯繫，以顯示預算執行之結果：

(一) 決算之種類

決算係根據預算而來，故決算之種類亦與預算之種類相同。決算法第三條規定，政府之決算應按其預算分為：總決算、單位決算、單位決算之分決算、附屬單位決算及附屬單位決算之分決算等。

(二) 決算編造時期與次數

會計始於預算而終於決算。決算法第二條規定，政府之決算，每一會計年度辦理一次，年度終了後二個月，為該會計年度之結束期間。結束期間之出納整理事務期限，由行政院定之。但有一項例外：即政府所屬機關或基金在年度終了前結束者，該機關或該基金之主管機關應於結束之日辦理決算，但彙編決算之機關仍應以之編入其年度之決算。故決算編造時期與次數，

應與預算之時期與次數相一致，而我國預算係每一曆年辦理一次，則決算之辦理自應在每年度終了辦理一次，並以該年度內之全部財務收支為其計算與編造之對象。

（三）決算之科目及門類

為求與預算一致起見，決算法第五條規定，決算之科目及其門類，應依照其年度之預算科目門類。但法定由行政院統籌支撥之科目、第一預備金及依中央主計機關規定流用之用途別科目，不在此限；如其收入為該年度預算所未列者，應按收入性質另定科目，依其門類列入其決算。

（四）決算之收支

就理論言，決算應包括一年度中政府之全部收支，決算法第四條規定，政府每一會計年度歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還，均應編入其決算；其上年度報告未及編入決算之收支，應另行補編附入。當年度立法院為未來承諾之授權金額執行結果，應於決算內表達；因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度內之支出者，應於決算書中列表說明。故決算所包括之收支須具備：1.以會計年度為起訖之收支，2.與本年度預算科目相符之收支。此為原則性之規定，遇有特殊情形亦准其列入，惟其處理稍有不同。

（五）決算之機關單位及基金

決算為預算執行之結果，故決算所用之機關單位及基金，依預算法之規定。換言之，決算上之機關單位，係沿用預算法第三條所定機關單位之分級，至於基金則係沿用預算法第四條之規定。

（六）決算記載貨幣

決算法第六條規定，辦理決算記載金額所用之貨幣，依法定預算所列為準。

（七）決算書表格式

決算法第三十條規定，決算書表格式由中央主計機關定之。

（八）債權債務之時效

政府為推行政務而發生收支，因收支而產生債權債務之關係，此種關係存在期間之久暫，對於決算之辦理影響至鉅。為防止辦理決算之機關將未實現之債務剔除，或將未實現之債權減列，對於債權債務之時效，決算法第七條規定，決算所列各項應收款、應付款、保留數準備，於其年度終了屆滿五年，而仍未能實現者，可免予編列。但依其他法律規定必須繼續收付而實現者，應於各該實現年度內，準用適當預算科目辦理之。就法理言，此項五年期限時效即係期滿免除於決算再行編列之謂。而但書之規定，主要係尊重其他法律之效力。

二、決算之編製機關

依照現行決算法之規定，政府之決算分爲五種，簡言之，可併爲：總決算、單位決算、附屬單位決算及分決算等四種。就編造順序而言，最初係由政府各機關就其本身收支結果，編成其本機關之單位決算或分決算，然後送其上級主管機關，彙編成該機關單位之主管決算，最後由主計機關彙編成該級政府之總決算。

（一）編製單位決算之機關

依決算法第十二條規定，機關別之單位決算，由各該單位機關編造之；特種基金之單位決算，由各該基金之主管機關編造之。是以，政府各機關每一會計年度均應編製該機關或其所管基金之決算。換言之，即政府任何機關在年終時均應編製決算報告。但此爲一般原則，遇有特殊情形，則依下述規定確定其編製決算之機關：1.機關改組、基金改變或其管轄移轉者，由改組後之機關、改變或移轉後之基金主管機關一併編造。2.機關或基金名稱更改者，由更改後之機關或基金主管機關編造。3.數機關或數基金合併爲一機關或一基金者，在未合併以前各該機關或基金之決算，由合併後機關或基金主管機關代爲分別編造。4.機關之改組、變更致預算分立或基金先合併而後分立者，其未分立期間之決算，由原機關或原基金主管機關編造。

（二）編製附屬單位決算之機關

營業基金決算部分由該營業機構，非營業基金決算部分由該基金主管機關分別編造之。

（三）編製主管決算之機關

各機關單位決算編成後，即送該機關單位之主管機關，每個機關單位之主管機關均應依限編製其機關單位之主管決算。

（四）編製總決算之機關

各機關單位之單位決算編成後，即送其主管上級機關彙編成主管決算，再由主管機關彙送主計機關彙編成總決算。

三、各種決算之內容

政府各種決算及公庫決算之編製內容，大體係依循會計法及決算法有關會計報告編製原則之規定辦理，茲彙述如下：

（一）單位決算部分

機關別之單位決算，由各該單位機關編造之，編造時應按其事實備具執行預算之各表，並附有關執行預算之其他會計報告、執行預算經過之說明、執行施政計畫、事業計畫績效之說明及有關之重要統計分析；特種基金之單位決算，由各該基金之主管機關依前項規定辦理之。

（二）附屬單位決算部分

1.編製原則

- (1) 附屬單位決算中關於營業基金決算，應就執行業務計畫之實況，根據會計紀錄編造之，並附具說明，連同業務報告及有關之重要統計分析，分送有關機關。
- (2) 各國營事業所屬各部門，其資金獨立、自行計算盈虧或轉投資其他事業，其股權超過百分之五十者，應附送各該部門或事業之分決算。

2.編製項目

附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如下：

- (1) 損益之計算。
 - (2) 現金流量之情形。
 - (3) 資產負債之狀況。
 - (4) 盈虧撥補之擬議。
- 3.營業收支之決算，應各依其業務情形與預算訂定之計算標準加以比較，其適用成本計算者，並應附具成本之計算方式、單位成本、耗用之人工與材料數量，及有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。
 - 4.關於固定資產、長期債務、資金轉投資各科目之增減，應將其詳細內容與預算數額分別比較。

(三) 主管決算部分

各機關單位之主管機關編造決算各表，關於本機關之部分，應就截至年度結束時之實況編造之，其關於所屬機關之部分，應就所送該年度決算彙編之。

(四) 國庫年度出納報告部分

- 1.國庫之年度出納終結報告，由國庫主管機關就年度結束日止該年度內國庫實有出納之全部編報之。
- 2.前項報告，應於年度結束後二十五日內，分送中央主計機關及審計機關查核。

(五) 總決算部分

各單位決算及國庫年度出納終結報告，參照總會計紀錄編成總決算書，並將各附屬單位決算包括營業及非營業者，彙案編成綜計表，加具說明。

四、各種決算編送程序

決算編送程序規範之主要目的係為釐清各機關及主管機關等關於決算編製分層負責範圍，以利決算如期如質完成：

(一) 各機關各基金決算之編送、查核及綜合編造，除決算法另有規定外，依會計法關於會計報告之規定。

(二) 編送程序

1. 單位決算部分

各機關之決算經機關長官及主辦會計人員簽名或蓋章後，分送該管上級機關及審計機關。

2. 主管決算部分

各主管機關接到前條決算，應即查核彙編，如發現其中有不當或錯誤，應修正彙編之，連同單位決算轉送中央主計機關。前項彙編之修正事項，應通知原編造機關及審計機關。中央主計機關彙編總決算，準用前兩項之規定。

3. 附屬單位決算部分

(1) 附屬單位決算中關於營業基金決算，應就執行業務計畫之實況，根據會計紀錄編造之，並附具說明，連同業務報告及有關之重要統計，分送有關機關。

(2) 各國營事業所屬各部門，其資金獨立，自行計算盈虧或轉投資其他事業，其股權超過百分之五十者，應附送各該部門或事業之分決算有關投資建設事項。

4. 總決算部分

中央主計機關應就各單位決算，及國庫年度出納終結報告，參照總會計紀錄編成總決算書，並將各附屬單位決算包括營業及非營業者，彙案編成綜計表，加具說明，隨同總決算，一併呈行政院，提經行政院會議通過，於會計年度結束後四個月內，提出於監察院。

5. 特別決算部分

特別決算之收支，應於執行期滿後，依決算法之規定編造其決算，其跨越兩個年度以上者，並應由主管機關依會計法所定程序，分年編送年度會計報告。

五、審計機關之審核

各種政府決算書編成後，應送各該管審計機關為最終之審定，審計機關就各機關及行政院所送之單位決算及總決算進行審核之注意事項及主張：

(一) 審計機關審核各機關或各基金決算，應注意下列效能：

1. 違法失職或不當情事之有無。

2. 預算數之超過或剩餘。

3. 施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。

4.經濟與不經濟之程度。

5.施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。

6.其他有關決算事項。

(二) 審計機關審核政府總決算，應注意下列效能：

1.歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。

2.歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。

3.歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。

4.歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。

5.各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。

(三) 修正之主張

審計機關審核決算時，如有修正之主張，應即通知原編造決算之機關限期答辯，逾期不答辯者，視為同意修正。決算經審定後，應通知原編造決算之機關，並以副本分送中央主計機關及該管上級機關。

(四) 審核期限

審計長於中央政府總決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。審計長應於會計年度中將政府之半年結算報告，於政府提出後一個月內完成其查核，並提出查核報告於立法院。

六、立法院就審計長提出之總決算審核報告進行審議

(一) 審議之內容

立法院對審核報告中有關預算之執行，政策之實施及特別事件之審核、救濟等事項，予以審議，立法院審議時，審計長應答覆質詢，並提供資料，對原編造決算之機關，於必要時，亦得通知其列席備詢，或提供資料。

(二) 審議之期限

立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過。

七、監察院對應行處分事項之處理

(一) 應賠償之收支尚未執行者，移送國庫主管機關或附屬單位決算之主管機關執行之。

(二) 應懲處之事件，依法移送該機關懲處之。

(三) 未盡職責或效能過低應予告誡者，通知其上級機關之長官。

八、地方政府決算之相關規定

(一) 直轄市、縣(市)決算案，應於會計年度結束後四個月內，提出於該管審計機關，審計機關應於決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出決算審核報告於直轄市議會、縣(市)議會。總決算最終審定數額表，由審計機關送請直轄市、縣(市)政府公告。直轄市議會、縣(市)議會審議直轄市、縣(市)決算審核報告時，得邀請審計機關首長列席說明。

(二) 鄉(鎮、市)決算報告應於會計年度結束後六個月內送達鄉(鎮、市)民代表會審議，並由鄉(鎮、市)公所公告。

九、總決算之公告

總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告。