

政府決算制度（下）

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，遂成為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)

伍、現行決算編製作業

政府決算編製主要係依據決算法、會計法、預算法、中央政府各機關單位預算執行要點、中央政府附屬單位預算執行要點、中央政府總決算編製要點、中央政府總決算附屬單位決算編製要點等相關規定辦理，相關編製作業程序除遇法律修正或實際作業需要而須配合酌作修改外，大體上變動不大。茲將目前公務決算與附屬單位決算之編製作業摘略如下：

一、公務決算編製作業

（一）總決算編製之籌劃

1. 決算之初步估算

在總決算編製之前，就年度總預算歲入、歲出之執行結果及收支餘絀情形，先行作初步之估算，並予檢討分析，以對總決算是否平衡，適時採取因應措施。

2. 總決算編製要點之修正訂頒

為利總決算彙編，並整合各機關單位決算、主管決算編製之內容及程式，「中央政府總決算編製要點」每年均配合作業之需要酌作修訂，其中並規定總決算編製工作預定進度及工作分配表之擬訂，以利遵循。

（二）年度結束期間各機關出納事務之整理

1. 各機關歲入歲出及以前年度保留轉入數與財務收支之整理

- (1) 各機關之可支庫款、保留庫款及動支預備金各款，在年度終了前尚未發生債務或契約責任者，應即停止支用。其已發生之債務或契約責任，在規定支付截止日前，經完成審核者，無論本年度或以前年度，應即辦理支付並依實際開立付款憑單之日期予以記帳。
- (2) 會計年度終了，各機關本年度或以前年度歲入款項，已發生尚未收得之收入，應即轉入下年度列為以前年度應收款；已發生尚未清償之債務或契約責任部分之歲出款項，應檢附契約或證明文件，於規定期限內函送主管機關核轉行政院核定。
- (3) 各機關經費專戶存款餘額，應於國庫支付截止日前，與當地存款國庫經辦行詳細核對。
- (4) 各機關經收之歲入，包括所有預算外之收入及預算內之超收等各款，均應於年度終

了日前繳庫，並併入決算，不得坐抵或挪移墊用。

- (5) 各機關附屬單位決算（包括營業及非營業部分）之編製，應配合該管主管機關決算之彙編，將當年度決算盈餘或賸餘數繳庫額報送各該主管機關。
- (6) 其他財務收支事項之整理清結：

2.國庫出納整理

- (1) 各機關本年度與以前年度應清償之債務或契約責任各款，經核定轉入下年度繼續處理者，應由財政部地區支付處依照行政院核定之案款數額，為可支庫款之保留。
- (2) 各地國庫編送每年度國庫存款戶會計報告之期限，由國庫主管機關定之。
- (3) 國庫主管機關應遵照行政院所編「第二預備金動支數額表」各科目轉正庫帳科目。並將各歲出主管機關核定其所屬機關動支之第一預備金，悉數轉列為實際支用之歲出科目。
- (4) 緊急支出款項，已完成預算法案者，應由國庫署催請支用機關辦理轉正手續，其尚未完成預算法案者，由國庫署於年度結算時結轉下年度「緊急支出」科目，繼續處理。不納入當年度決算之收支類及資產負債類科目，應詳細檢查其內容，分別整理或結轉下年度。
- (5) 國庫主管機關應依限完成融資調度決算及國庫年度出納終結報告之編送。

(三)單位決算編製

顯示各機關年度預算之財務收支執行結果，及施政計畫、業務計畫執行績效之全貌，俾作為考核效能及規劃來茲之參據。其編製時應注意事項如下：

1.一般應注意事項

- (1) 各類決算書表內加總各數之計算應力求正確，相關之總表與明細表合計數應勾稽核對。
- (2) 決算書編報後如發現有漏列、誤列情形，應儘速協調有關機關辦理補、更正。
- (3) 各機關歲入、歲出保留申請數於決算編送日期屆滿時，尚未經核定部分，得按原列申請數編入決算。倘核定有增減時，主計處應依照決算法規定修正彙編之。

2.決算書表內容應注意事項

- (1) 決算表內所列之原預算數、追加預算數、動支第一、二預備金之科目金額應與中央政府總預算及相關法定文件之金額相符，其中經核定動支第一、二預備金之經費應填入核定動支之業務計畫科目內。
- (2) 以前年度轉入歲入、歲出保留科目金額，應與上年度「中央政府總決算審核報告書」列數一致，其執行結果如有減免（註銷）事項應於決算表內註記減免（註銷）之具體原因。

- (3) 收支併列之歲入歲出決算數，應相互勾稽，其歲出決算數，不得大於歲入決算數。
- (4) 各機關不論有無歲入預算，凡已經收得之預算外收入及自行收繳之收回以前年度歲出，均應按相關歲入科目繳庫，並編入現金出納表及歲入來源別決算表，其納庫數並應與國庫庫帳所列之科目與金額相符。
- (5) 各機關上年度審定決算所列之經費賸餘及納庫款等，於本年度納庫時，應僅在現金出納表內表示，不得列入歲入來源別決算表內。
- (6) 凡屬統籌科目、第二預備金核定動支者，均以核定通知單所列數（註銷者以註銷後淨額）列為本年度預算數；不論是否繳回國庫，執行賸餘列為本年度餘細數。
- (7) 歲出用途別決算分析表，依據歲出預算用途別科目編製之。統籌科目各項支出數不列入本表，有關數字均包括支出實現數及保留數，合計數應與機關別決算表決算合計數符。
- (8) 平衡表編製應注意下列事項：
- a. 各科目餘額應與上年度決算金額，加減現金出納表本年度變動金額後之結果相符。
 - b. 相關預算性質之科目（如歲入、歲出預算數、分配數、預計納庫數等）應予結平不得轉入下年度。
 - c. 應收歲入款、應收歲入保留數、保留庫款、應付歲出款、應付歲出保留款、經費賸餘—押金部分、經費賸餘—待納庫部分、經費賸餘—材料部分等各科目，應依本年度及以前年度予以區分。
 - d. 經費賸餘待納庫科目，應與「本年度經費預算（以前年度歲出轉入數）國庫已撥及未撥款項明細表」中「國庫已撥部分經費賸餘」列數相符。不得將本年度國庫未撥部分之經費賸餘全數列報，亦不得與「專戶存款」科目互抵而不列入平衡表。
 - e. 「保留庫款」科目係歲出保留款內國庫尚未撥款部分，不包括國庫已撥款數。以暫付款先行支領墊付者，亦不得列入本科目中。
 - f. 各機關以經費支付房屋押金或電話押金等應記入「押金」科目，在決算表中應列「本年度餘細數」在平衡表中應列「經費賸餘—押金部分」，不得列入「經費支出」科目。
 - g. 平衡表各總帳科目金額應與其明細表總數相符。

3.單位決算分決算之編製

單位決算分決算有關書表格式、編製應注意事項等依照單位決算編製之規定辦理。

4.中央政府補助經費決算報告之編製

中央政府總預算省市地方政府科目項下所列地方政府補助經費，應由各該接受補助之地方政府依照規定編具決算書表。

(四) 主管決算編製

各主管機關編製主管決算時，對於所管各機關單位決算應進行查核，並依查核結果予以修正彙編，同時將修正事項分別通知審計部、財政部、行政院主計處及原編造機關。其彙編時應注意辦理事項如下：

- 1.主管決算總說明「施政計畫實施狀況及績效」，應依據施政方針及施政計畫實施情形，綜合各單位決算撮要彙編；盡可能以量化方式表達，文字力求簡明具體。有關數據資料與內容，並應與施政報告資料相勾稽。**
- 2.其他應注意事項，參酌單位決算編製應注意事項辦理。**

（五）總決算編製

總決算係就單位決算與主管決算加以彙編，以顯示政府施政計畫實施之績效，政府財政變化之狀況，以及其影響於國家經濟成長之趨勢，其主要內容包括三大部分：一為概述整個內容之總說明部分，次為反映預算執行結果之主要表部分，三為輔助分析之附屬表、解釋表及相關統計分析部分。其彙編前對於單位決算及主管決算應進行審核外，並得派員實地查核，俾瞭解各機關執行預算之實況，作為該機關改進業務及以後年度編製預算之參考。查核範圍包括：歲入計畫與預算之執行、歲出計畫與預算之執行、會計制度之實施及決算編製等部分。

（六）總決算與附屬單位決算綜計表之關係

決算法第二十一條規定，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，由行政院提出於監察院。而前述綜計表應編入總決算者，在營業部分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，在非營業部分為由庫撥補額或應繳庫額。故附屬單位決算綜計表與總決算相關各表間之關係應予勾稽，例如：「繳庫盈餘綜計表」分配中央政府股息及紅利之總數，應與「歲入來源別決算總表」中「營業盈餘」科目項下之「當年度繳庫股息紅利」及「當年度盈餘轉增資」相符。

（七）總決算之編製期限及送審

總決算編製期限，依憲法及決算法之規定為年度終了後六個月。政府遷台以來，中央政府總決算之編送均按法定期限辦理。自四十九年度起，為加強預算執行考核，增進財務行政效能，總決算提前一個月編成。六十五年度總決算復又提前一個月編成，較法定期限提前二個月，亦即每年於四月底總決算由行政院會議通過提出於監察院，並將辦理情形及預算收支執行結果以行政院院長名義呈報總統，同時分行各主管機關查照並轉知，行政院主計處並將彙編總決算修正事項通知審計部。

（八）特別決算之編製、審定及處理

依決算法規定，特別預算之收支，應於執行期滿後，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。其應具備之書表及格式，依照單位決算應具備之書表及格式，視實際情形增減辦理之，其審定及處理等有關事項比照總決算審定及處理之規定辦理。

二、附屬單位決算編製作業

特種基金應以歲入、歲出之一部編入總預算者，其預算為附屬單位預算，依決算法及中央政府總決算附屬單位決算編製要點之規定，編製附屬單位決算。附屬單位決算（或稱基金決算）包括營業基金及非營業基金決算二部分，凡涉及營業基金部分，稱營業基金決算；凡涉及作業基金、特別收入基金、資本計畫基金及債務基金部分，稱非營業基金決算。

（一）附屬單位決算之書表格式及編送

1. 決算書應具備之主要內容

- （1）營業基金決算主要內容包括：損益之計算、現金流量之情形、資產負債之狀況及盈虧撥補之擬議。
- （2）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，並應附具其成本之計算方式、單位成本、耗用人工與材料數量，及有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。
- （3）營業基金固定資產、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。
- （4）非營業基金決算內容得比照營業基金決算規定辦理。

2. 決算書表格式

各基金決算應具備之書表格式，均依「中央政府總決算附屬單位決算編製要點」附錄格式編製。

甲、營業基金：

- （1）財務摘要：包括營業總收入、營業總支出及純益等經營成績事項；留存事業機關盈餘、事業機關負擔虧損等盈虧撥補事項；增加固定資產及遞耗資產、增加長期債務、現金流量事項；營運資金餘額、固定資產餘額、長期負債餘額、業主權益等財務狀況事項。
- （2）業務計畫及決算概要：關於經營管理、供需配合之營業政策執行情形；有關生產、銷售計畫、固定資產建設改良擴充與其資金來源計畫、長期債務舉借及償還計畫、資金之轉投資及其盈虧、環境保護、研究發展及管理革新計畫等業務計畫執行實況；營業損益之經過，盈虧撥補之擬議，現金流量之情形，資產負債之狀況，財務地位、經營績效及成長分析；補辦預算及奉准併決算事項。
- （3）決算主要表：損益表、盈虧撥補表、現金流量表及資產負債表。
- （4）決算明細表：損益明細科目、現金流量明細表及產品成本。

(5) 決算參考表：凡可供分析參考及說明之用表格屬之，惟無一定之範圍，視附屬單位決算編製要點之規定而定。

乙、非營業基金：

(1) 總說明：包括業務計畫實施績效、業務收支餘絀及餘絀撥補情形、現金流量結果、資產負債情況、其他要點。

(2) 決算主要表：業務收支決算表、餘絀撥補決算表、現金流量決算表及平衡表。

(4) 附屬表：附屬單位決算編製要點規定之各收支科目及資產負債科目之明細表，或其他參考表。

3. 決算編送之程序

(1) 各基金所編之決算，應依編審日程所規定之期限，完成決算之編製，經事業主持人及主辦會計人員簽名或蓋章後，分送有關機關。

(2) 國營事業機關所屬各部門，其資金獨立，自行計算盈虧或轉投資事業政府資本占百分之五十以上者，應同時附送各該部門或事業之決算。

(二) 附屬單位決算之查核

附屬單位決算查核乃為編審程序之一環，首在應用管理會計之原則，以考核各基金之經營效能，俾達成最佳績效。基金預算執行之查核，除平時由各事業機關內部檢核（稽核）單位以超然地位、客觀態度，對企業內部組織、業務計畫、各種事務處理程序、預算、會計、財務等作經常性之檢查，並予考核評估，作成報告及提出改進建議，供管理當局之參考，以發揮最大經營效能外，主管機關及行政院主計處亦得根據各基金依照各該機構會計制度規定編報之各種定期性會計報告，予以書面查核，並於年度終了實施決算實地查核，俾全盤瞭解經營之成果，以為改進之依據。至查核工作實施內容如下：

1. 財務分析及經營分析：

就一般性及事業特殊性各方面，使用比率或其他方式，加以計算分析，以顯示各基金之財務狀況及經營績效；各種財務報表，應查核是否允當表達當期經營成績及財務狀況；資本支出計畫應查核預算與進度之控制情形。已完成者，更應注意實際成本與效益之分析及其與原計畫益本分析之比較。

2. 財務查核：

(1) 營業收支：產銷營運計畫是否符合預定目標，應就主要產品或營運項目決算與預算比較，分析其增減原因。

(2) 盈虧撥補：應就盈虧撥補各項目決算與預算之比較，分析其原因。至所得稅及各項稅捐之計算方式亦應詳予複核。

(3) 現金流量：現金流量各項目之決算與預算比較，分析其原因。長期債務之舉借與償還，與計畫目標比較，分析其原因。

- (4) 資產負債：各科目之會計事項是否依照規定（包括法令及一般公認會計原則）處理，並與帳簿記載相符。
- (5) 單位成本與單位售價：主要產品之單位生產成本、主要營運項目之營運成本、主要產品及營運項目之單位售價等與預算比較，分析其增減之原因。
3. 業務查核：應就銷售計畫之主要銷售產品數量、生產計畫之生產數量、營運計畫之營運量值及採購計畫之主要採購項目等與計畫所定目標比較，分析其差異原因。
4. 會計制度：會計制度可提供正確可靠之會計資訊，以保障財產安全，防止弊端發生，並增進營運效率與效果，故健全會計制度之設置與否，會計事務處理程序與方法是否周延，會計制度是否切實執行，內部審核及管理控制制度是否健全，其執行情形如何等，均為查核分析之重要項目。
5. 電子處理會計資料情形之查核：電子處理會計資料情形之普及及正確性如何，使用電子計算機處理帳務者，其會計資料之控制及防誤、防弊措施，有否積極辦理或謀求改進，均為查核之重點。

(三) 查核結果之處理

1. 撰寫查核報告：查核事畢應立即撰寫查核報告。查核報告應就營業收支、盈虧撥補、現金流量、資產負債及資本支出計畫執行情形所作查核，提出建議改進事項，包括生產技術、財務管理、人員與財產安全保障、預算、會計與審核、及規劃、控制與一般管理等事項。
2. 編製決算查核表：根據核定之查核報告，修正相關基金之原列決算數，並編具損益查核表、盈虧撥補查核表、現金流量查核表及資產負債查核表。

(四) 附屬單位決算綜計表之彙編與送審

附屬單位決算綜計表內容，除總說明係就各該年度附屬單位決算編審經過、附屬單位決算範圍、營運實績及作業計畫執行結果、現金流量情形、財務狀況分析、盈虧撥補實況、員額精簡情形、財政貢獻、經濟貢獻、研究發展、環境保護、民營化工作推動成果等事項，用文字予以說明，並輔以統計圖表，用以顯示經營成果及成長情形外，其餘綜計表、查核表及參考表等係按全部附屬單位決算彙總編列損益、盈虧撥補、現金流量及資產負債、資本支出計畫執行結果及經營指標等加以綜計彙總。上述各附屬單位決算包括營業及非營業部分，經彙案編成綜計表加具說明後，隨同總決算，提經行政院會議通過，提出於監察院。

陸、我國決算制度之現況分析

政府會計制度運作之最終目的即是產生政府財務報告，以表達政府實質之財務狀況及施政

效能，目前我國會計制度之運作，受有法令規範之影響，例如會計基礎、衡量焦點或固定項目分開原則等，故長久以來爭議不斷，直接影響到決算報告之表達。茲就政府決算所存在之問題探討如下：

一、決算資訊之可瞭解性尚稱不足

可瞭解性係指決算資訊能為一般使用者所瞭解，並作為決策參考之依據，現行公務決算科目，除機關別、政事別及用途別科目係依照預算科目外，其餘涉及會計處理所使用之會計科目，較一般會計所使用之科目複雜，例如資產部分增加資力科目，負債部分增加負擔科目，致造成一般使用者認知上之困難，影響所及，資訊之可理解度大為降低，而資訊溝通功能亦將難以發揮；又目前總決算平衡表中並未對政府財物及固定負債予以表達，而係另於政府財產目錄等帳類表達，此與營業及非營業基金（指業權型基金）將之列入平衡表之處理方式明顯不同，亦使資訊使用者產生誤解。故決算報告之可瞭解性應予加強，其作法有：

- (一)會計科目之設計應以預算所訂科目及會計資訊允當表達為訂定原則，宜朝一般公認之會計科目名稱修訂，例如歲入結存、可支庫款等與現金意義相同之科目，統合以現金訂之，俾相關決算報告能更趨簡明及通俗，而使決算資訊具可瞭解性。
- (二)固定項目分開原則為我國政府會計之特色之一，主要係普通基金在管理與衡量一會計年度之財務資源使用情形，故長期性資產與負債另以帳類表達而不列入平衡表，惟今日財務報表使用者關心之焦點為跨代公平性，若將固定項目排除於平衡表，將影響財務狀況之充分揭露及允當表達。世界先進國家如美國、紐西蘭、澳洲等國家已陸續將固定項目納入平衡表，我國亦宜研酌比照處理。

二、決算資訊支援管理決策功能有待加強

現行決算制度對於主計人員而言，仍以交易處理導向為重，辦理決算之目的多僅定位為報表之編製，至於如何提昇報表之價值，將其轉換為支援施政管理階層決策之輔助工具，則較被疏忽；但隨著電子處理決算資料作業的深化，交易處理與報表編製所需之時間將大幅縮短，未來決算支援管理決策之重要性，將與日俱增，主計人員在此變革中，宜知所因應。

三、決算資訊之即時化與公開化有待改善

近年來立法機關對於政府執行預算之績效日趨重視，每於相關法案中規定政府應將預算執行情形按月或按季向其提出報告，其報告頻率日趨頻繁，以往政府依會計法及決算法提供有關資訊之期限規定，在即時性、資訊流通性及公開程度上，恐已不敷實際需要。為適應此情況，相關政府預算及財務資訊之透明化與公開化，應有助於政府行政部門化解立法機關質詢的壓力，例如決算資訊透明化，係指政府將年度施政計畫及財務收支之預算執行績效等有關資訊，排除涉及國家機密部分，向人民及立法機關做即時且適當的揭露與報告，以滿足人民及民意機

關欲瞭解政府運用資源效率之需求。

四、附屬單位決算資訊之揭露宜與國際趨勢接軌

目前附屬單位決算之資訊揭露係以財務資訊為主，而財務資訊的編製除另有規定外，又以符合一般公認會計原則為依歸，但目前資訊揭露之國際趨勢，則是要求揭露更多非財務資訊，例如營業策略、核心競爭力、風險管理、經營成果分析等，而目前附屬單位決算在非財務資訊之揭露上，稍顯不足。透過非財務資訊之適時揭露，對於國營事業或作業基金的經營價值及潛在風險或更能瞭解，並充分反映交易的經濟實質。未來附屬單位決算之編製宜朝此趨勢酌作改進。

柒、結語

現行決算制度之主要依據為決算法，惟因決算係各項預算執行之結果，其會計處理多涉及會計法與預算法等之相關規定，會計人員從事決算編製作業時，除對於前述法規應深入瞭解與遵守外，應將與決算有關之財務與非財務資訊，迅速而適切地表達於決算報告，以作為政府施政向人民負責之書面表徵，並供作決策者於規劃資源分配時之重要參據。