

# 政事型特種基金之特質及其適用預算法規定之妥適性研究

政事型特種基金因具有政事型基金一般特質，究否完全適用預算法賦予附屬單位預算執行彈性之規定，立法、審計及行政部門常有不同看法，本文旨在依據政事型特種基金之特質與屬性，以及預算之法律效力學說，探討其適用預算法有關附屬單位預算執行彈性規定之適當性與合理性。

◎ 呂秋香、吳文弘（行政院主計處第二局副局長、康寧醫護暨管理專科學校副教授兼教務主任）

## 壹、研究動機及目的

依據我國預算法規定，政府基金分為普通基金及特種基金兩類。特種基金又分為特別收入基金、資本計畫基金、債務基金、營業基金、作業基金及信託基金等。這七種基金之名稱及定義，與美國政府會計準則委員會（Government Accounting Standards Board,

GASB）將政府基金分類為普通基金、特別收入基金、資本計畫基金、債務服務基金、事業基金、內部服務基金及信託基金等，向均極為雷同。因此，我國政府基金之會計處理原則，向均仿照美國GASB之相關作法。在我國政事型特種基金一詞，以往無法律名詞定義，通常係指具有政事型基金特質之特別收入基金、資本計

畫基金及債務基金三者而言。

依據GASB之分類，基金分為政事型基金（Governmental Funds）、業權型基金（Proprietary Funds）及信任型基金（Fiduciary Funds）三類。GASB也依據這三類基金之不同屬性，分別訂定其適用之會計原則。而這些不同類型基金，彼此特質互異，因此適用之會計原則，存在著若干極

大的差異，無法彼此共融。依據我國預算法規定，基金分為普通基金及特種基金兩大類。在預算編製上，卻又劃分為編製單位預算（或其分預算）之基金，以及編製附屬單位預算（或其分預算）之基金兩類。由於預算法未明確規範何種性質之政務，應成立何種基金辦理，也未明確規範何種基金應採用何種類型之預算編製方式。因此，立法、審計及行政立場不同之權責機關，對基金之分類、屬性及法規適用，在認知上難免會有差異。尤以政事型特種基金（特別收入基金、資本計畫基金及債務基金三者）究否完全適用預算法第87條（規範營業基金配合業務增減隨同調整之收支，得不經預算程序，逕予列入決算）、第88條（規範編列附屬單位預算之基金，因環境變遷或業務需要，得經行政院核准，即可先行辦理，僅需於事後補辦預算

，免先經立法院審查），以及第89條（規範營業基金及信託基金以外之特種基金，為餘絀及成本計算者，準用營業基金規定）三項規定認知差異較多。本文研究之目的，旨在依據政事型特種基金之特質與屬性，以及預算之法律效力學說，探討其適用預算法有關附屬單位預算執行彈性規定之適當性與合理性。

## 貳、SWOT分析

依據我國憲法規定，預算之編製及執行權，屬行政權之範疇。預算法及政府預算之審議權，屬立法權之範疇。至於預算執行結果之審計權，則屬監察權之範疇。站在掌理這些憲法授予職權之不同機關而言，當然都會主張擁有較大的權力空間。站在行政部門而言，通常會要求當政事型特種基金遇有外在環境變遷或業務量變

動，而原預算編列不足或未及編列預算之情況發生時，能夠運用預算法第87條有關逕併決算辦理之規定，或引用第88條有關經行政院核准即可先行辦理，事後再將部分重要項目以補辦預算方式辦理之規定。站在立法部門立場而言，擴大適用預算法第87條、第88條及第89條之解釋，當然會相對削減立法部門之預算審議權，也減弱立法部門透過預算對行政部門掌控權，因此當然會極力反對。站在審計部門立場而言，由於預算法對於基金屬性及其適用之政府預算類型規定不明確，又受制於立法部門決議，請其查處行政部門擴大解釋預算法預算執行彈性適用範圍之壓力，而對行政部門作法之合理性產生疑義。

近年來立法、審計及行政部門對於政事型特種基金適用預算法有關附屬單位預算執行彈性之見解差異舉例如下：立

法部門主張非營業特種基金之支出除依預算法規定外，均不得併決算辦理；農業特別收入基金，不得適用預算法第88條規定，應研究由附屬單位預算改為「單位預算」或回歸公務預算辦理。審計部門主張政事型特種基金超支併決算，有擴充預算法規定適用範圍之嫌；其財源大部分仰賴國庫撥款或依法取得，無編列附屬單位預算之依據；編列附屬單位預算型態，無法顯示中央政府總預

算之整體歲入與歲出規模，且容易隱藏公共債務舉借額度；債務基金、行政院金融重建基金及國軍老舊營舍改建基金辦理其法定（主要）業務範圍內之固定資產建設改良擴充、資產變賣及長期債務舉借與償還，可併年度決算辦理，有違預算法第88條規定，及擴充同法第87條與第89條規定適用範圍之嫌。行政部門則主張政事型特種基金之基金來源、用途及餘絀，已按單位或計畫作

成本分析，可有效管控運用效益、評估費率合理性及作為考核之依據，無違反或擴充預算法規定。

基於政府整體立場考量，上開預算法規定適用範圍之見解差異，並非是無法解決之困境，立法、審計及行政不同立場之權責機關，透過協商及討論，相信可以找出一套合理之解決作法。同時因政府會計理論近年來有長足之進步，我國政府會計制度及相關法規亦應與日俱進。因此，有必要加速解決預算法規中類此第87條、第88條及第89條相關規定盲點，並適時修改預算法，以提升政府行政效率。

## 參、政事型基金之特質與屬性

政府政務可分為普通政務及特種政務兩類。普通政務係指政府為維護或保障人民基本



生活條件之服務所辦理之業務，在我國中央政府包括軍事、警政、消防、外交、交通、經濟等各類業務，設置政事型基金辦理。其中大多數普通政務，通常係由普通基金及特別收入基金辦理，但必要時債務清償及重大公共工程建設得分別設置債務基金及資本計畫基金辦理。普通基金，係指法律或契約未限制其用途，可將其財務資源運用於「一般目的」之普通政務上之基金。特別收入基金，係指法律或契約限制其用途，運用於「特定目的」之普通政務上之基金。至於資本計畫基金係為辦理重大、專案性質之長期性普通政務資本性設施（General Government Capital Facilities）（又稱公有財產）而設置之基金。債務基金則為籌措供償還政府因辦理普通政務所產生公共債務而設置之基金。依據預算法第4條規定，後三者均為特種基金，

故通稱政事型特種基金，屬政事型基金之一環。

政事型基金提供服務之財源，源自公共理財之「量出為入」（pay-as-you-use）理念。大多數收入係以法律規定，由人民強制分攤。其分攤分式，無論採用考量負擔公平性之租稅手段、懲罰性名目收取之罰金等，均係民眾非自願性負擔。享受基金資源服務者與繳交資源者為不同群體，彼此並無關聯性，不具有相屬（non-affection）關係。易言之，享受資源者無需相對付出與其消費對等之價款，繳交資源者亦不得要求獲取相對之勞務或服務之相對提供，且不得指定其繳交款項之用途。其服務通常以無償方式或僅象徵性收取部分價款方式提供予民眾。追求實際可用財務資源（Expendable Financial Resources）收取之平衡。其財產及負債均列為全民公有。

政事型特種基金，既為政事型基金之一環，基本上具有上述政事型基金之特質。包括採用公共理財之「量出為入」理念、大部分資源採強制收取方式、基金財產列為公有財產、基金負債列為公共債務、追求實際可用財務資源收取之平衡、付出不收回、收入與支出間不具有相對給付性等。此與辦理特種政務而設置之業權型基金（如我國政府之營業基金或作業基金）所具有之特質，包括採用經濟資源（Economic Resources）衡量焦點之收支配合原則、採用合理價格出售產品或勞務、收入與支出間具有相對給付義務、資產與負債屬於基金所有及負擔、債務以事業自行創造之收入為償還財源等，有很大之差異。

## 肆、預算之法律效力

經立法部門審議通過之政

府預算，究否具有法律拘束力？根據西方學者傑滋（G-Jeze）的歸納研究，相關學者主張大致可分為肯定說、否定說及折衷說等三種不同學說。

肯定說，即是為預算法律說，西方財政學者韓納爾（Hancl）、維特利諾（Vitagliano）及馬爾堡（Malberg）等人，為此一學派之代表。渠等主張預算具強制與固定性，完全具備法律效力。亦即預算是一種法律，具有代表人民拘束行政機關之效力。其理由係預算無論在形式上或成立過程均與法律相（雷）同、預算在實質上係將徵收歲入與支付歲出之權限授予政府之法律，以及預算為設有一定期間之成文規定，形式上屬於法律，實質上也是次一年度政府新施政計畫，因此必須是一種法律，始能付諸實施。

否定說，即為預算行政說，主張法定預算，無論歲入

預算或歲出預算，兩者均完全不具法律性質，亦即無拘束行政機關支出義務之效力。主張此說者認為，若預算具有法律效力，不免會與各種財政法規形成重複立法，致造成預算與法律對立。另一方面，預算上所列歲入僅屬一種假定，事實上常有變化，不符法律之固定性，支出中債務必須依照債約編列，不能按立法部門意旨增刪，故無立法意義存在。因此主張否定說者認為法定預算僅是一種「授權」而已，遇有特殊情況發生，而造成預算不足或未及編列時，行政部門自然可自行裁量，不須先經立法部門同意。

折衷說，以財政學者狄驥（Duguit）為代表，渠主張預算一部分是法律，一部分是行政行為。即根據憲法權力制衡之觀點，涉及應經國會事先同意之重大政策變更事項，以及依特別法律（如空氣污染防治

法及貿易法等）規定應編列之歲出項目，為法律行為，具有法律拘束力，其餘均不是法律，而是行政行為。

立法部門為維護預算審議權之完整，通常會主張採用肯定說。行政部門基於預算執行之彈性與方便性，通常會建議採用否定說。惟實際為解決爭端，最終通常採折衷說，例如由以往政府處理核四停建爭議之案例中，即可看出端倪。核四停建案例中，大法官第520號釋憲文，將核四計畫認定為屬憲法規定之國家重要政策，要求行政院須徵詢立法院同意後，始准停建，似乎採用上述折衷說。因此，欲解決立法、審計及行政等三機關對於預算法第87條、第88條及第89條適用範圍之見解差異，似可參考司法院大法官第520號釋憲文之意旨，提出三機關均可接受之合理解決方案。

## 伍、問題研析

依據預算法規定，政府徵收賦稅、規費及因實施管制所產生之收入或其他強制性收入，應先經預算所定預算程序（第24條）；大宗動產、不動產買賣或交換，均須依據預算所定程序為之（第26條）；不得在預算外動用公款、處分公有財物或為投資之行爲（第25條）；非依法律，不得於預算外增加債務，其因調節短期國庫收支而發行國庫券時，依國庫法規定辦理（第27條）。上開規定適用於政事型基金中編列單位預算之普通基金。

政事型特種基金，既為政事型基金之一環，理應具有政事型基金共同特質，原則上似乎也應適用上開規定，惟因政府指定其預算應採用附屬單位預算型態編列，因此，也適用預算法賦予附屬單位預算執行之彈性，包括營業基金及其他

為餘絀及成本計算之基金，於預算執行時，配合業務增減需要隨同調整之收支，得併入決算辦理，免經立法部門審議之預算程序（第87條及第89條），以及各基金遇有經營環境發生重大變遷或經常業務之需要，經行政院核准者，可先行辦理，只需於事後將購置或變賣固定資產、增加或減少資金轉投資及舉借或償還長期債務，補編附入以後年度預算書之內即可（第88條）。

依據司法院大法官第520號釋憲文，民主國家之行政權應對立法權負責，立法委員既由人民選舉產生，代表人民行使政府預算及法律之審議權。因此，凡會增加人民強制性負擔事項，理應先經立法部門同意始可辦理。行政部門基於行使預算執行權之需要，也應擁有在適當範圍內機動調整預算之權力。兩者如何調和而並存，實有參採上述各項學說加以

改進之空間。換言之，立法、審計及行政等三權責機關，對於編列附屬單位預算之政事型特種基金，適用預算法第87條、第88條及第89條規定之見解差異，實有再加檢討及協商之必要。

## 陸、結論與建議

立法、審計及行政等不同權責機關，宜兼顧政事型特種基金本身之特質，以及預算之法律效力學說，據以判定得否適用其預算執行之彈性，而不能僅依據其係政事型基金或編列附屬單位預算型態，即據以認定其完全不適用或完全適用預算法所賦予附屬單位預算執行彈性之規定。

本研究針對政事型特種基金適用預算法所賦予附屬單位預算執行彈性之規定，建議採用折衷說，以提升政府行政效率。❖