

國防部公務預算與 特種基金運作體制之探討

黃家樑

壹、前 言

隨著民主政治發展與政府職能的擴張，現今政府預算可定義為：「政府在一定期間內，為達成其政治、經濟、軍事、外交、社會等施政上之目的，根據既定施政方針，以政府整體資源與國民負擔能力為估計基礎，所預定之財政計畫書，於獲得立法機關同意授權後實施，亦即經由政治程序，成為政府資源之分配與各機關財務收支之準據」。

而政府為遂行各項施政目的，依法令設置不同組織，其中包含公務機關、公營事業機構、公立學校及行政法人等，基於對組織與計畫的財務資源管理，財務報導必須確立其會計個體屬性後，依循所屬的衡量焦點與會計基礎編製不同目的之會計報告，以確保提供財務資訊之清楚明確，故政府對於基金管理衍生各種不同機制，以分別提供攸關決策資訊。

由於國防部組織龐大及業務分工細緻，任一預算執行單位均具有個別業務屬性與財務特性，欲窮全知本部公務預算與特種基金之業務項目、預算執行與財務管理，更顯不易。本文之撰擬目的，為期使各計畫、業務及主財人員、能初步認識在不同的組織任務下，配合施

政任務而賦有不同的預算體制及其運作方式，爰依各項預算法規、會計學理及工作實務等脈絡，參酌政府預算管理與政府會計報導方式，作綜合探討與研析，期能引允作為各項主財知識探究之基礎參考資料，並為主財業務推展研析之拋磚石。

貳、政府基金之分類與特性

本文題旨之確立，係參酌主計總處「公務預算處」及「基金預算處」之組織架構，主要著重於主計業務體制之運作探討，再輔以法規與學理之引介，相關研究標的係以同質性之比較為方法（普通基金對特種基金、政事型對業權型基金、單位預算對附屬單位預算），而不以名詞對稱性之比較為目的，無論以基金觀點或預算觀點探討，其預算與會計觀念均互有包含，研究標的之意涵恐無法全然釋義，經衡酌計畫與業務人員之可理解性，並考量實務取向，爰採「公務預算」與「特種基金」體制運作之探討為題。

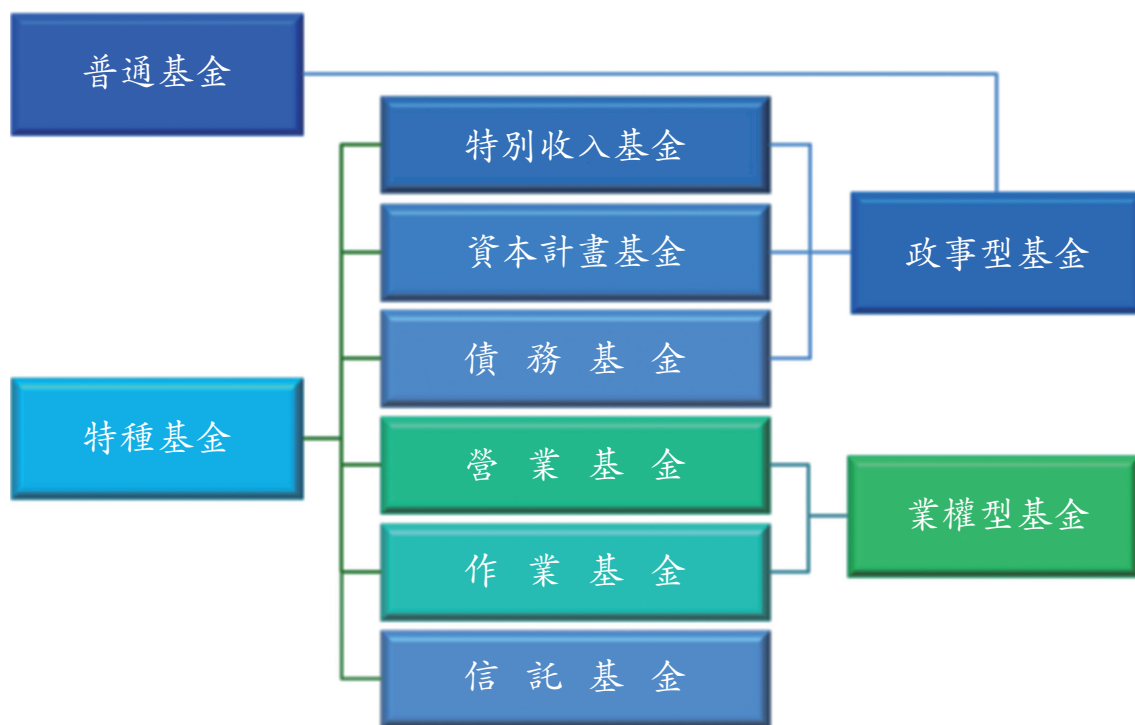
然而政府基金之運作特性，按照預算法精神，側重於預算程序與預算管理之遵循；另依會計學理及政府會計準則公報，則側重財務報導與財務管理之遵循。本文依序按預算法及

會計學理之逐項介紹其特性，然為便於理解及說明，爰參考各項預算法規及會計學理（出版

品：政府會計與非營利會計）彙整繪製「政府基金分類簡要圖」如圖一。

預算法規之分類

會計學理之分類



圖一 政府基金分類簡要圖

一、以預算法規之分類簡介

（一）普通基金：

1. 普通基金係按法定組織與職掌編列預算：

政府各機關單位任務之執行，依其各單位相關組織法規之法定業務職掌，按政府施政方針，訂定年度施政業務計畫目標與工作項目，並編列年度施政計畫預算，以支應執行行政事所需之經費，年度結束並依決算法等相關規定辦理，以彰顯各業務工作計畫及項目之施政成效，並接受立法院及審監單位審核，此為我國政府公務機關單位計畫執行管考之通則。

我國政府公務機關設置應同時具備

依法設置、獨立編制、獨立預算及對外行文等四項要件，其所獨立編列之施政工作計畫預算，係包含中央政府總預算、單位預算及其分預算，依預算法第18條略以：「在公務機關，有法定預算之機關單位之預算，為單位預算」，通稱為「公務預算」。

2. 普通基金之特性概要：

公務機關之運作特性，除按法定編制及職能擁有公權力外，所執行之政事經費後可提供公共財，其歲出不以受益者付費為原則，歲入與歲出並不具支配配合關係，財政機關及課徵機關需另外籌措財源，以挹注歲出所需經費，爰公務機關分別編造歲入與歲出兩套預算

（預算法第42條），且在單一公務機關中，非屬財務個體，僅為會計個體。故其法定預算係代表一筆可資運用之財源，惟因不具獲利性，年度經費須受法定預算額度與法定用途與條件限制（預算法第5條）。

3. 普通基金依預算法之分類：

依預算法第17條：「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」，而在會計學理中又屬於「政事型基金」之類別。（探究原2005年版之政府會計準則公報第一號第5條所示：「政事型基金，包括收入供一般用途之『普通基金』」，故在學理上普通基金係屬於政事型基金，惟後於2016年版政府會計準則公報，為配合未來營業基金及作業基金導入企業會計準則公報，則取消政事型及業權型基金之分類與釋義，普通基金改以「公務機關」預算釋義之，然普通基金尚不因此而喪失政事型基金之性質，另「特種基金」則採預算法所規範之分類及釋義。）

由於預算係以基金之形態存在，除特種基金外，其他一切資源均構成普通基金整體之一部份，因此其作為基金之性質易被忽略，惟其普通，因而少有強調其基金之性質者，職是之故，一般提及基金時，意指為特種基金，而少有指稱普通基金之意。

(二) 特種基金：

1. 特種基金係按特定業務目的設立並編列預算：

政府機關在推動各項政務時，除以普通基金支付所需經費之外，對於特定

目的之業務，普遍有設置特種基金執行之必要性，並透過整體財務資源規劃，抑減成本與費用，設法增加收入，提升資源使用效率，及運用特種基金預算執行之彈性（如預算調整與保留、奉准先行、補辦預算、資金循環使用等特性），以適應市場快速變遷等外部環境因素，以達成特定業務目標。

2. 特種基金之特性概要：

特種基金之成立，係依據「中央政府特種基金管理準則」規範程序，按各機關單位特定業務目的所訂定的「基金收支保管及運用辦法」而設立，並將收入供特殊用途使用，其中業權型基金以受益者付費原則提供私有財，政事型基金以按年度或計畫所獲得之財源，致力達成特定政事為目的，均具備財務個體與會計個體之屬性，故特種基金與普通基金兩者運作體制特性未臻相同。

3. 特種基金之分類：

依預算法第4條規範，特種基金係以歲入之供特殊用途者，其種類區分「營業基金」、「作業基金」、「債務基金」、「特別收入基金」、「資本計畫基金」及「信託基金」等六類。其中政府代管之「信託基金」，因非屬政府所有，除法律另有規定外，不宜納入政府會計報導個體之範圍（政府會計觀念公報第1號「政府會計範圍及個體」第14條）。

為便於整體理解與分析比較，本文依預算法、中央政府附屬單位預算執行要點、中央政府非營業基金設立及存續原則等預算法規為主，並參採部分會計學理，綜合整理政府基金之分類比較情形如表一：

表一 政府基金以預算法規之分類比較表

項 目	普通基金 (公務預算)	特種基金	
預算法對基金之定義	歲入供一般用途者	歲入供特殊用途者	
預算法之分類	普通基金	營業基金 作業基金	特別收入基金 資本計畫基金 債務基金
會計學理分類	政事型基金	業權型基金	政事型基金
設置目的	預算以提供政府於一定期間完成作業所需經費為目的	除負有政策任務外，應以追求最高盈餘或回收成本為目標	達成政策或基金設置目的
預算額度之意涵	預算代表一筆可用資金	除由庫撥補額及應繳庫額為資金外，預算代表目標、承諾與約束之額度	
經費來源	歲入多屬強制性之課徵惟不以此為限	收入具特定財源	收入具特定財源
經費用途	支出供一般性用途 收支無個別對應關係	支出具特定用途 收支有對價關係	支出具特定用途 收支無個別對應關係
成本觀念	不計列成本及餘絀	計列成本及餘絀	不計列成本 但計列餘絀
經濟觀念	提供公共財 不具自償性	提供私有財 具有自償性	提供私有財 不以自償性為目的
理財觀念	量出為入	量入為出	量出為入
財務管理	統收統支 會計個體及財務個體 (單一機關內非屬財務個體)	專款專用與自給自足 會計個體及財務個體	

二、以會計學理之分類簡介

「政府基金」係指依據法令、契約等設立，為執行特定業務或達成一定目標之獨立財務與會計報導個體，並均應遵循政府會計觀念公報及準則公報之規範，按學理性質可區分「政事型基金」及「業權型基金」二大類，分述如后：

(一)政事型基金：

1.政事型基金定義及分類：

政事型基金之定義係為「政府政務運作而成立之基金，通常其按年或按計畫取得之財務資源可全部支用」（參照2005年版政府會計準則公報第1號之定義），顧名思義，主要係以達成施政目標為主，而無維持基金資本（淨值、資本公積及累積賸餘）之概念，故其性質屬於「動本基金」；其種類又可細分為

「普通基金（公務預算）」、「特別收入基金」、「資本計畫基金」及「債務基金」等4類，本類基金通常先有財源收入後再辦理動支經費，且非以成本回收為目的。（所謂動本及留本基金之分類，係參照85年版舊制中央政府特種基金管理準則第2條規定：「凡基金未設本金，其所獲財力資源可全部動用者為動本基金；而基金設立之本金須保持完整，供作營業或作業循環運用或僅運用其孳息者為留本基金」；另於會計法第6條中尚存有留本基金之稱用方式）

2. 政事型基金衡量焦點：財務資源流量

政府會計資訊之表達與揭露方式，宜依會計報告目的確立其衡量焦點，再進而決定會計基礎。而政事基金主要會計報告目的，係為提供對「財務遵循責任」的資訊，意指政府為達成施政目標過程中，對於資源之籌措及運用，負有公開及忠實表達之責；其衡量焦點為「財務資源」流量，亦即為對現金、貨品或服務之請求權、權益證券及可消耗之貨品等，衡量重點置於著重當期財務資源與給付義務及相關變動。

3. 政事型基金會計基礎：修正權責發生基礎

會計基礎之採用，當可採權責發生基礎（當交易或事件發生時認列），或採現金基礎（當現金收到或支付時認列），抑或採二者折衷之修正基礎。而政府會計基礎之採用，宜以政府會計所欲衡量之焦點為依據，在使用『財務資源』為衡量焦點時，會計基礎宜採用『修正基礎』（即為修正權責發生基礎），爰以政事型基金既採「財務資

源」流量為衡量焦點，其會計基礎當採「修正權責發生基礎」（其收入及支出之認列，原則上除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應兼具當期可用性，簡言之，平時近現金制、期末則為權責發生制）。

（二）業權型基金：

1. 業權型基金定義及分類：

業權型基金之定義係為「提供財物或勞務並收取代價而成立之基金，通常必須維持其基金本金或資本之完整性」（參照2005年版政府會計準則公報第1號之定義），因其基金設立目的主要為製繳產品或提供服務等營運項目，且以成本回收為其目的，故其收支事項允應有對價關係，並維持有基金資本，以供逐年循環使用，故其性質屬於「留本基金」，其種類又可細分為「作業基金」及「營業基金」等2類，如營運成本付出仍可收回，用於非營業者，屬作業基金；用於營業循環使用者，屬營業基金。

2. 業權型基金衡量焦點：經濟資源流量

衡量焦點係指報導政府會計個體之財務績效及狀況時，應該表達之項目。業權基金之主要會計報告目的，係為提供對「施政績效責任」的資訊，意指政府於達成施政目標過程中，對於資源之籌措與運用，負有發揮其最適效率與效果之責；其衡量焦點為「經濟資源」流量，亦即為包含財務資源、資本資產及其他具有未來經濟效益者，衡量重點置於經濟資源與給付義務及相關變動、損益決定或資本維持。

3. 業權型基金會計基礎：權責發生基礎

前揭確立衡量焦點之意義，除決定何種事項需衡量外，亦決定交易或事件所產生之效果應於何時認列，即會計基礎之採用。而政府會計基礎之採用，宜以所欲衡量之焦點為依據。在使用經濟資源為衡量焦點時，會計基礎宜採用「權責發生基礎」。故業權型基金既採「經

濟資源」流量為衡量焦點，其會計基礎當採「權責發生基礎」（係於交易發生權利或義務之時點，對收益、費損及相關資產負債等要素，予以認列入帳）。

為便於理解與分析比較，本文按政府會計學理彙整政事型基金及業權型基金之特性比較，綜合整理如表二：

表二 政府基金以會計學理之分類比較表

項目	政府基金	
政府基金定義	係指依據法令、契約等設立，為執行特定業務或達成一定目標之獨立財務與會計報導個體。其現金與其他財務或經濟資源，連同相關之負債與基金餘額（或基金權益）等，為一套自行平衡帳目。	
會計學理之分類	政事型基金	業權型基金
	1.普通基金（公務預算） 2.特種基金之「資本計畫基金」、「特別收入基金」、「債務基金」。	特種基金之「營業基金」及「作業基金」屬之。
政府基金之分類定義	係為政府政務運作而成立之基金，通常其按年或按計畫取得之財務資源可全部支用。（動本基金）	係為提供財物或勞務並收取代價而成立之基金，通常必須維持其基金本金或資本之完整性。（留本基金）
衡量焦點 （會計報告報導焦點）	財務資源流量：著重當期財務資源與給付義務及相關變動。 （現金及約當現金之請求權）	經濟資源流量：著重經濟資源與給付義務及相關變動、損益決定或資本維持。 （未來具經濟效益之財務資源及資本資產）
會計基礎 （認列時點及內涵）	修正權責發生基礎：其收入及支出之認列，原則上除應符合權責發生基礎條件外，收入尚應兼具當期可用性。	權責發生基礎：係於交易發生權利或義務之時點，對收益、費損及相關資產負債等要素，予以認列入帳。

參、國防部公務預算與特種基金之組織體系與關係探討

本部肩負國家建軍備戰等任務，配合施政任務之不同屬性，相關所需經費籌措來源係有公務預算及特種基金二類經費，宜就本部組織特性與業務權責做初步認識後，再進行二類別預算介紹與關係探討。

一、國防部公務預算之組織體系

公務預算係編列於公務機關間，以支應施政工作計畫之法定經費，依本文前述，除屬「政事型基金」及「普通基金」外，另按預算法第17及18條之規範則屬於「單位預算」及「總預算」，爰按本部法定組織編裝與職掌，其公務預算編有二個單位預算，包含「國防部」及「國防部所屬」單位預算，概述如后：

（一）國防部單位預算：

依「國防部組織法」及「國防部處務規程」等規範之法定組織及職掌，包含國防部四司（戰略規劃司、資源規劃司、法律事務司及整合評估司）、七室（總督察長室、全民防衛動員室、國防採購室、政務辦公室、人事室、政風室及主計室）及四會（法規會、訴願審議會、官兵權益保障會及國家賠償事件處理會），其所編列與執行之公務預算，屬於「國防部」單位預算（簡稱政費，係相對於軍費而言）。

（二）國防部所屬單位預算：

依「國防部組織法」及「各單位處務規程」等規範之法定組織及職掌，本部之陸、海、空三軍司令部、國防部直屬機構、機關及單位（後備指揮部、憲兵指揮

部、政戰局、軍備局、主計局、軍醫局及駐美軍事代表團）、軍事院校（國防大學及中正預校）、參謀本部（人次室、情次室、作計室、後次室、通次室及訓次室）、參謀本部直屬機構與部隊（軍事情報局、電訊發展室、資通電軍指揮部、本部勤務大隊、本部維保中心），以及軍法審檢機構等，其施政工作計畫所需編列之預算為公務預算，屬於「國防部所屬單位預算」（簡稱軍費，按照「軍費預算執行及支付結報規定」所稱軍費預算，係指中央政府總預算內「國防部所屬」單位預算之年度與以前年度保留之歲入、歲出各科目預算而言）。前述本部單位預算組織架構及其所賦予之預算與財務體制，綜合整理如表三：

表三 國防部單位預算組織表

單位組織	國防部	國防部所屬單位
預算編製及預算執行單位	戰規司、資源司、法律司、整評司、總督察長室、全動室、採購室、政辦室、人事室、政風室、主計室、法規會、訴願會、權保會、國賠會	三軍司令部、國防部直屬單位、軍事院校、參謀本部及其直屬機構與部隊，軍法審檢機構
會計學理之分類	政事型基金	
預算法之分類	普通基金	
	單位預算	
決算法之分類	單位決算	
簡 稱	政費	軍費

二、特種基金預算之組織體系

本部為符合一般施政工作計畫外之特定業務目的需要，衡酌計畫預算執行彈性，考量資金循環運用之財務管理特性，並以充分適應市場供需環境為前提，將國軍軍品生產及醫療等各項服務業務、老舊眷村改建業務、營舍及設施工程整建業務，籌納設置為「國軍生產及服

務作業基金（簡稱生服基金）」、「國軍老舊眷村改建基金（簡稱眷改基金）」及「國軍營舍及設施改建基金（簡稱營改基金）」等三大基金，並分別由本部直屬機關主計局、政戰局及軍備局主管基金之營運。

承上，依「中央政府附屬單位預算執行要點」之規範，其中生服基金與眷改基金屬於「業權型基金」，營改基金則屬於「政事型基

金」；另依預算法中對特種基金之分類，生服基金與眷改基金均屬於「作業基金」，營改基金則屬於「資本計畫基金」。本部三大基金均按預算法第19條及中央政府特種基金管理準則

第4條編列「附屬單位預算」，並依決算法第14-16條辦理附屬單位決算。綜前所述，本部特種基金附屬單位預算組織架構及其所賦予之預算與財務體制，綜合整理如表四：

表四 國防部附屬單位預算組織表

各基金	國軍生產及服務作業基金	國軍老舊眷村改建基金	國軍營舍及設施改建基金
主管機關	主計局	政戰局	軍備局
管理機構及其作業單位	醫療事業—軍醫局、 生產事業—軍備局、 福文事業—政戰局、 副供事業—後次室、 服務與軍儲事業—主計局	作業單位： 軍種司令部之各執行單位	作業單位： 工營中心及營改基金 授權三軍及本部執行單位
會計學理之分類	業權型基金		政事型基金
預算法之分類	作業基金		資本計畫基金
	附屬單位預算		
決算法之分類	附屬單位決算		

三、公務預算與特種基金之財務關係

(一)預算管理體系概述：

我國政府預算管理制度係以「機關別」及「基金別」雙軌並行之架構形成政府預算體系，在「機關別」架構下，依預算法規定分為單位預算及附屬單位預算，形成預算執行彈性及財務管理方式的差異；依「基金別」架構下，按會計學理分為政事型基金及業權型基金，以致會計資訊揭露標準與財務報導形式的不同。政府藉由預算別之縱向分類，以及基金別之橫向分類，縝密構築而成我國政府預算管理體系。

(二)特種基金為附屬於公務機關之特業組織：

公務機關按組織及業務特性，通常存在公務預算及特種基金預算二種款源，以支應不同法定政事及特定業務目的。若由組織觀點審視，特種基金係各級政府為配

合政策業務之需要而設置，其營運管理大多由普通公務機關兼辦，因此特種基金一般多數附屬於其主管機關之特定業務組織（任務編組），且設置基金管理委員會管理之，因此特種基金之預算稱之為「附屬單位預算」。

(三)特種基金與總預算之關係：

1.預算法明訂特種基金二類編法：

依預算法所規範「特種基金」可編列「單位預算」或「附屬單位預算」二類預算，分述如后：

(1)全部編入總預算者為單位預算：

依預算法第18條略以：「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」。

(2)部分編入總預算者為附屬單位預算：

依預算法第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」，其中「歲入、歲出之一部」，係依預算法第86條「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」辦理。

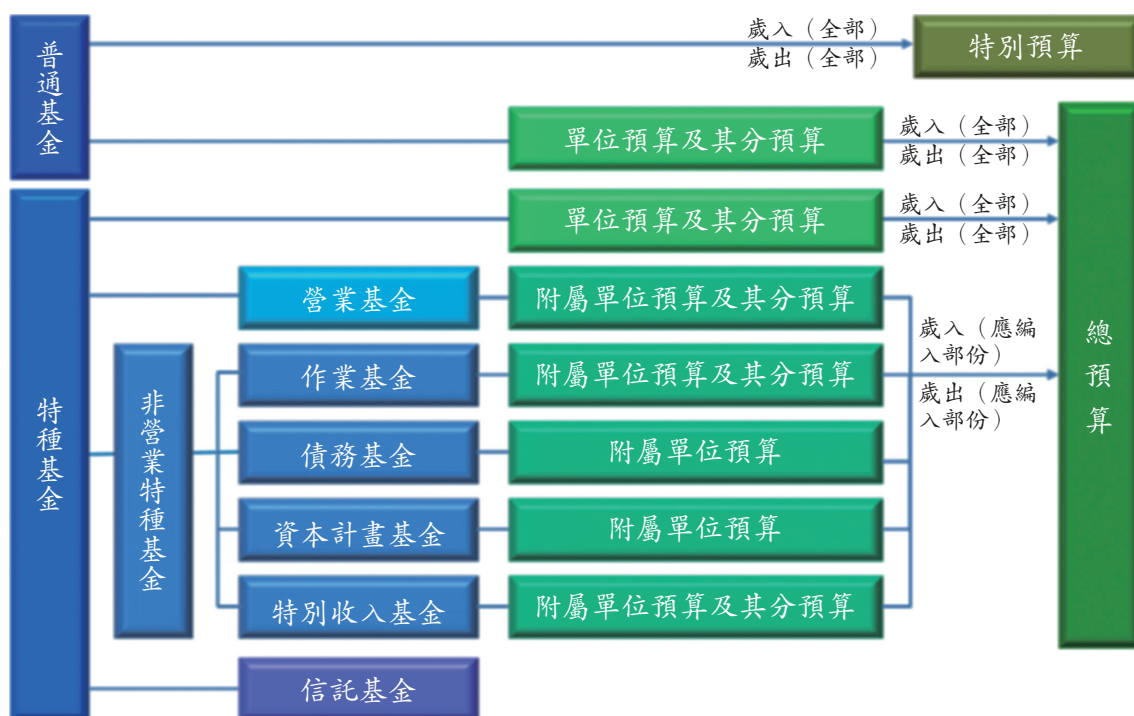
2. 特種基金應編入總預算之一部或全部之探討：

(1) 公務預算與特種基金科目之對應：

承上，若特種基金總收支全部均列入公務預算歲入歲出中編列，且具有特定來源與特定用途（專款專用），則屬於「單位預算」之特種基金；而特種基金在政事型基金於財源

不足或發生短絀時，所編列之「由庫撥補額」（在公務預算為歲出預算之非營業特種基金之基金增撥數），以及業權型基金產生營運賸餘時，所辦理之「應繳庫額」（在公務預算為歲入預算之非營業特種基金賸餘繳庫數），俱為主管機關公務預算歲入歲出之一部，其所編列之預算則為「附屬單位預算」之特種基金。另有關特種基金與總預算之關係，整理繪製如圖二。

（實務上，因年度單位預算及附屬單位預算立法院審議程序不同，且因單位預算之執行彈性較低，中央政府已無編列單位預算之特種基金。）



圖二 特種基金與總預算之關係圖

資料來源：引用主計月報社出版品「預算法研析與實務」附圖資料

(2) 符合國庫統收統支原則：

綜前所述，因特種基金之資本多屬政府之投資，其所產生賸餘之繳庫額或資本之收回額，必須編入總預算之

「歲入之部」，俾達納入庫收之目的；其短絀之填補額或資本之投入額或增撥額，則需編入總預算「歲出之部」，使財源有所出。相關歲入及歲

出編入總預算之中，並符合國庫統收統支之原則。惟基金賸餘解庫及短絀填補事項，相關程序尚須遵行政院訂頒「中央政府非營業特種基金賸餘解庫及短絀填補注意事項」之規定辦理預算程序及決算編製事宜。

本項次以預算法、總預算編製作業手冊、總預算附屬單位預算編製作業手冊、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、中央政府特種基金管理準則及中央政府非營業特種基金設立及存續原則等相關規定研析，分就公務預算與特種基金之計畫預算編製作業、預算執行彈性，以及財務管理方式等面向，逐項探討並編製比較表如表五。

肆、預算體制運作之法規與實務探討

表五 公務預算及特種基金綜合分析比較表

	公務預算	特種基金	
基金分類	普通基金	業權型特種基金	政事型特種基金
預算類別	以「單位預算」編製執行者	以「附屬單位預算」編製執行者	
成立條件	依「中央行政機關組織基準法」及相關「法律」所成立之公務機關，具法定職掌，並依「預算法」編列法定預算，以執行公權力。	依「預算法」第21條及「中央政府特種基金管理準則」第3-7條，各機關申請設立特種基金，詳敘設立目的、基金來源及運用範圍，編列預算完成法定程序後，擬具收支保管及運用辦法，報請行政院核定發布，並送立法院。（會計法：特種基金應訂定會計制度，送主計主管機關核定）	
業務計畫編報作業	1.十年建軍構想 2.五年兵力整建計畫 3.五年施政計畫 4.年度施政計畫 5.專案計畫及其他計畫	1.派員出國計畫 3.購建固定資產計畫 5.科學儀器計畫 7.預算員額異動計畫 9.基金增減資計畫	2.專案計畫 4.公共工程建設計畫 6.車輛及電腦採購計畫 8.補捐助計畫 10.融資計畫 11.其他計畫
預算編製原則	各主管機關遵照施政方針，並依照行政院核定之預算籌編原則及預算編製辦法，擬定其所主管範圍內之施政計畫及事業計畫與歲入、歲出概算。	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，並積極研發及推行責任中心制度，改進產銷及管理技術與品質，以提升營運績效。	在法律或政府指定之財源範圍內，妥善規劃整體財務資源，加強財務控管，並設法提升資源之使用效率，以達成基金設置之目的與施政目標。
預算科目編列方式	1.歲入按來源別科目編製。 2.歲出按政事別、計畫或業務別與用途別科目編製。	1.收入按來源別科目編製。 2.成本及費用按功能別及用途別科目編製。	
預算執行原則	各機關除按其法定預算編造歲入、歲出分配預算，並於分配預算執行期間依計畫及相關規定覈實執行。	基金來源所列各項財源應依法令規定核實收取；基金用途不得支應與基金設置目的及用途無關之項目。短期債務舉借，以因應資金調度為原則；長期債務除依法令規定或未經專案報由行政院核定者，均不得辦理。	

預算執行性	1.採行經費流用 2.修正分配預算 3.動支第一、二預備金 4.辦理追加預算 5.執行特別預算	1.依預算法第87條及第89條之規定，配合業務增減併決算辦理。管制性項目依預算執行要點規定辦理。 2.依預算法第88條之規定，年度預算無法調整容納有關固定資產之建設改良擴充等項，報經行政院核准者，得先行辦理，仍應補辦預算。
財務管理	現金由國庫調度、統收統支、集中支付、資金不能孳息及融通舉債。	現金收付由管理機構出納辦理，現金留存機關專戶、專款專用、資金可孳息及辦理融通舉債。
長期資產及負債	依固定項目分開原則另立帳類管理。	編製基金帳冊及會計報告，報導資產折舊及長期債務。依固定項目分開原則另立帳類管理(105年起提列折舊)
預算保留	經常及資本支出已發生契約責任者，報經行政院核准，方可辦理保留。	經常支出併決算辦理，無需保留；資本支出如需繼續辦理，報主管機關核定保留。
年度經費賸餘	除應付款或保留數準備外，須停止支用解繳國庫。	按非營業特種基金賸餘解庫及短絀填補注意事項規定分配及留存基金專戶運用。

一、計畫預算編審作業之探討

預算之編列執行源自於業務計畫之核定予以確立，故有計畫等預算之編列原則，亦為零基預算之基礎。就計畫預算編製之作爲，公務預算與特種基金原則尚屬一致。

(一)計畫等預算之精神：

在公務機關所編定之施政計畫預算，依法定職掌與國防施政及建軍備戰任務環境相扣，在設計計畫預算制度架構下，尚須遵循國軍建軍構想（財力判斷）、兵力整建計畫（財力指導）、五年施政計畫、策定年度施政方針，據以擬定目標年度施政計畫，並循預算程序於時限內完成各項專案計畫建案，編製各項細部業務計畫與工作計畫，以納入預算籌編作業。

在特種基金（事業）管理機構應依照預算籌編原則及基金（事業）設置目的，於年度開始前11個月擬訂目標年度事業計畫，就經營策略、產銷營運目標與重要投資目標，表達事業願景及策略目標，並擬編業務計畫與預算，並依規定時間陳報行政院核定，據以編列概算。其中各項業務

計畫包含專案計畫、派員出國計畫、購建固定資產計畫、公共工程建設計畫、科學儀器計畫、車輛及電腦採購計畫、預算員額異動計畫、補（捐）助計畫、基金增減資計畫及融資計畫等，計畫業務部門均應與預算編製單位縝密配合，按預算編製日程表於時限內完成報核事宜。

整體而言，特種基金有異於公務預算部分，尚涉及特種基金營運產銷與投資籌劃、整體成本負擔規劃及賸餘分配管理等重大決策，應謀求達成營運目標與基金設立宗旨。

(二)預算籌編之原則：

依政府預算編製辦法所訂預算籌編原則，「總預算」部分係規範各主管機關應遵照施政方針，按照行政院核定之預算籌編原則及編製辦法，擬定其所主管範圍內之施政計畫及事業計畫與歲入、歲出概算。

而在附屬單位預算部分，則規範「業權型特種基金」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，並積極研發及推行責任中心制度，改進產銷及管理技術與品質，以提升營運績

效，以達成基金之設置目的與施政目標；「政事型特種基金」則應在法律或政府指定之財源範圍內，妥善規劃整體財務資源，加強財務控管，並設法提升資源之使用效率，以達成基金設置之目的與施政目標。

(三) 零基預算為基礎：

零基預算源自於1977年美國卡特總統通令美國聯邦政府實施，不論是新增計畫或持續性計畫，所有資源均站在相同立足點基礎下檢視其必要性，對每個決策案件進行計畫評估與資源分配，按優序納編預算辦理。

現今政府面臨歲入財源不足、歲出結構僵化、債務餘額持續攀升等因素，行政院積極推動「落實零基預算精神強化預算編製作業精進措施」與「財政健全方案」等，加強各項開源節流措施，當前預算彈性將大幅緊縮，且因「預算法」第63條修正預算流用限制，各機關單位應妥慎檢討施政優序，無論公務預算或特種基金之預算編製，均應覈實編列，並致力爭取立法委員支持與認同。

二、預算執行彈性之探討

我國預算法之屬性，當屬實質法，亦屬程序法。有關預算法第25-27條之規定，政府非依預算程序，不得動用公款、處分公有財物、投資行為、動產不動產之買賣及交換，以及增加債務之行為。此即行政機關之施政項目及財務資源管理須受立法機關之監督，並為民主憲政精神之體現，惟政府為避免遭遇特殊事項或不可抗力因素，因程序、權責及時效上無法及時應處，故有預算執行之彈性措施予以配套應援。

(一) 公務預算之執行彈性：

公務機關除按其法定預算編造歲入、歲出分配預算，並於分配預算執行期間依

計畫及相關規定覈實執行，其配合政事需要，行政院逐年修頒「中央政府各機關單位預算執行要點」，以肆應環境變遷，本項次針對主計法規所列舉主要預算執行彈性，說明如次：

1. 採行經費流用：

依預算法第63條規範，各機關之歲出分配預算，其計畫或業務科目之各用途別科目中有一科目之經費不足，而他科目有賸餘時，得辦理流用。且依「中央政府各機關單位預算執行要點」第27點規定如下：

- (1)資本門預算不得流用至經常門，經常門得流用至資本門。
- (2)各計畫科目內之人事費，不得自其他用途別科目流入，如有賸餘亦不得流出。
- (3)各一級（不含二級以下）用途別科目間之流用，其流入、流出數額均不得超過原預算數額20%。但經立法院審議刪除或刪減之預算項目不得流用。

另本部為充分運用有限國防預算，有效支援三軍聯合作戰整體規劃與緊急應變等施政作為，另訂「國防部所屬單位預算調整管制作業規定」及「軍費預算執行及支付結報規定」等，規範各項預算追加減、預算報繳、管制預算申請作業等資源調控措施。

2. 修正分配預算：

公務機關於預算分配期間，因配合政策更易，致原訂實施畫或調整實施進度及分配，而有修改預算分配之必要者，應轉報行政院主計總處核定後，據以執行修正計畫（預算法第58條），惟執行期間已過之分配預算應不再調整（中央政府各機關單位預算執行要點第13點）。

3. 動支第一、二預備金：

公務機關若經檢討辦理修正分配預算及經費流用後，仍無法挹注業務所需，則須動支預備金因應。依預算法第22條之規定，說明如后：

(1)第一預備金：第一預備金於公務機關單位預算中設定之，其數額不得超過經常支出總額1%。

(2)第二預備金：第二預備金於總預算中設定之，其數額視財政情況決定之。

(3)限制條件：限制立法院審議刪除或刪減之預算項目及金額，不得動支預備金。但法定經費或經立法院同意者，不在此限。各機關動支預備金，其每筆數額超過五千萬元者，應先送立法院備查。但因緊急災害動支者，不在此限。

(4)動支程序：

A.第一預備金：係各機關執行歲出分配預算遇經費不足時，得報經主管機關按規定審查後核准動支，並應填報動支數額表，敘明原因及需求情形，陳報主管機關切實審查核定後轉送主計總處，主計總處經審核後，予以備查，並函知審計部、財政部及主管機關（中央政府各機關單位預算執行要點第28及29條）。

B.第二預備金：如因「原列計畫費用因事實需要奉准修訂致原列經費不敷時」、「原列計畫費用因增加業務量致增加經費時」、以及「因應政事臨時需要必須增加計畫及經費時」，由行政院核准動支「第二預備金」及其歸屬科目金額之調整，事後行政院編具動支數額表，送請立法院審議（預算法第70條）。

4.辦理追加預算：

各機關因「依法律增加業務或事業

致增加經費時」、「依法律增設新機關時」、「所辦事業因重大事故經費超過法定預算時」及「依有關法律應補列追加預算者」，得請求提出追加歲出預算，以因應業務所需（預算法第79條）。

5.執行特別預算：

若政府面臨「國防緊急設施或戰爭」、「國家經濟重大變故」、「重大災變」及「不定期或數年一次之重大政事」得於年度總預算外，提出特別預算（預算法第83條）。

(二)特種基金預算之執行彈性：

特種基金配合業務實需，依行政院逐年修頒之「中央政府附屬單位預算執行要點」辦理，以肆應市場供需環境變遷，以及提升服務效率與品質，茲依主計法規所列舉主要預算執行彈性說明如次：

1.費用超支得併決算：

作業基金預算主管機關，應依其業務情形及預算法第76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（預算法第87、89條），惟管制性用途科目（公關費、國外旅費、廣告費及業務宣導費）原則上不得超支。

2.奉准先行：

依預算法第88條規範：「附屬單位預算之執行，如因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』，不受預算法第25-27條之限制」，除收支可併決算之項目外，本條文賦予附屬單位預算執行在特殊情形下具有最大之執行彈性，亦為公務預算與特種基金預算最大之差異特徵。惟於實務中行政院核辦情形略偏保守，避免立法院質疑程序過於寬鬆，或

超越預算程序辦理之頻率過於頻繁，衍生行政權干擾立法權之疑慮。

職是之故，探究附屬單位預算之支出預算額度之意涵，係代表目標、承諾與約束之額度（除由庫撥補額及應繳庫額之預算額度，係屬可用資金之意），其財政現金調度由自有資金支應，無須再透過國庫辦理財源籌措，爰特種基金整體收支尚具自償性，且彈性調整預算額度之目的係為因應環境變遷需要（如物價調整、建造成本上揚、研發市場競爭之效應，提升基金成本收回效率，避免影響營運績效），以達基金設立之特定目標，並符合會計學理之意涵。

3. 補辦預算：

同前法條文：「但有關固定資產之建設改良擴充、資金轉投資、資產變賣及長期債務之舉借與償還，仍應『補辦預算』。其每筆數額1億元以上者，應送立法院備查；惟依預算法第54條辦理及因應緊急災害動支者不在此限」，本條文係配合「奉准先行」之彈性，其補辦預算之額度，係指預算未編列或超預算額度部分，於次目標年度預算書中補列「補辦預算或先行辦理數額表」送立法院審查，故稱其程序為補辦預算。惟其補辦預算之額度係屬發生權責年度之預算，非屬於次目標年度之預算。

4. 資本支出流用彈性：

有關各項資本支出與購建固定資產之執行彈性，依中央政府附屬單位預算執行要點第11點規範如后：

- (1) 原未編列預算或預算編列不足支應之項目，如年度進行中，確為應業務需要必須於當年度辦理者，「專案計畫」之購建固定資產，得在同一計畫

已列預算總額（含保留數，但不含奉准先行辦理數）內調整容納。

- (2) 承前項，「一般建築及設備計畫」得在當年度預算總額（不含保留數及奉准先行辦理數）內調整容納者，除增加國庫負擔者，應專案報由主管機關核轉行政院核定外，由各基金自行依有關規定核辦。

三、財務管理方式之探討

(一) 公務預算財務管理：

各機關之公務預算及其所主管特種基金之預算，均同屬總預算之一部分，其法定預算同為執行業務計畫之準據。惟單一公務機關之預算非屬財務個體，歲入歲出由財政部國庫署採行統收統支方式辦理，故政府財務運作及資源整合配置，須以國庫資金籌措予以整體規劃，審慎籌編及分配預算，以協助國庫融資額度作最佳決策方案，使有限資源能發揮最大綜效。

另有關公務預算及會計係針對長期資產及負債之財務報告報導方式，依固定項目（長期資產及長期負債）分開原則，另立帳類管理（會計法第29條）。

(二) 特種基金財務管理：

承前述，反觀特種基金係為財務個體及會計個體，以自籌資金支應各項經費為原則，其所獲財源除分配繳庫外，亦留存供循環營運使用，復依「中央政府特種基金管理準則」明訂特種基金除應達成基金設置目的外，並以追求最高效益為原則，且各特種基金資金之保管及運用應注重收益性及安全性，其存儲並應依國庫法及其相關法令辦理。

另依「中央政府特種基金管理準則」第11條所定，每一特種基金均應訂定會計

制度，且凡性質相同或類似之基金，其會計制度得為一致之規定。該特種基金會計制度經制定後，須依會計法規定程序送該管主計主管機關核定，各年度執行期間據以憑辦，並應定期造報會計報告及辦理決算，報送行政院主計總處及審計部審查。

特種基金預算及會計係針對長期資產及負債之財務報告報導方式，業權型特種基金於基金帳冊及報告中作會計記錄，並報導資產折舊提列及長期債務情形；政事型特種基金係依固定項目（長期資產及長期負債）分開原則，另立帳類管理，惟自105年度起，按行政院主計總處要求計提折舊，並於財務報告中報導固定資產折舊情形。

總此，特種基金財務運作機制顯較公務預算靈活，兩者又因法定條件及設置目的不同，預算編製理念存有差異，賦予之預算執行彈性有別，以致財務運作機制互異。

伍、本部現行公務預算與特種基金之經費籌劃研析

一、公務預算與特種基金間之經費運用劃分原則

本部國防組織縱深長遠、業務龐雜，因部分單位任務性質及計畫業務項目，常因業務近似或關聯，或者組織變革調整等因素，衍生業務計畫經費究由公務預算或基金列支疑義，為提升本文業務實用性，爰衡酌法定職掌、法令規定及會計財務學理等脈絡，並參考各地方政府「非營業特種基金與公務預算業務劃分原則」等精神，綜合研析提供簡易公務預算及特種基金預算經費劃分原則，俾供各項業務決策參考。

（一）符合法定用途原則：

特種基金預算之業務計畫與經費運用，應符合基金設立之目的與法定之收支保管及運用辦法所定之用途；公務預算之業務計畫與工作計畫，應符合部頒施政計畫預算科目列支範疇（依經本部科目主管聯參就法定業務範疇審認，並以部令核定之國軍預算科目表為憑）。

（二）計畫明定原則：

擬編訂各項業務計畫時，應就經費之款源明確劃分特種基金預算或公務預算，俾依其性質據以編列預算支應。其名稱或內容相同之計畫，應視為同一計畫，同一計畫並不得重複編列。

（三）計畫分攤原則：

各計畫依業務實際規劃需求，同一業務計畫須分由特種基金預算及公務預算同時分攤編列時，應於計畫擬訂時，敘明基金分攤依據和歸屬範圍，且符合法定業務職掌與基金設立目的及用途。

（四）提供公共財原則：

政府機關之業務職掌及配賦之法定預算，係按組織法及其組織章程律定，並據以執行公權力並且提供公共財，其效益由全民所共享，且無自償性，則近屬公務預算性質。

（五）提供私有財原則：

政府執行特定業務與計畫項目，係以特定收入來源支應特定用途，以受益者付費原則而提供私有財，且注重成本效益及自償性，則近屬特種基金性質。

（六）穩定性與一致性原則：

各項業務計畫經費編列，無論以特種基金預算或公務預算執行，應具計畫一致性及財務穩定性。

綜前所述，就實務上經費執行層面探

究，本部無論以公務預算或特種基金預算支應，均應視業務目的及屬性檢討，以及檢視法規配套是否完備，並全般考量執行管考方式及其財務責任，且經公務預算科目主管聯參或特種基金主管機關審認無訛（分攤者須共同審認），相關計畫、業務及主計部門均須達成共識後，落實至奉核計畫文件之中，再據以執行；若否，逕行公務預算與特種基金預算之勻支，恐有違反公款法用原則，並且不符預算法程序之虞。

二、新成立業務之適用經費研析

由於全球化、國內政經情勢及軍事任務變革等影響，國防事務革新持續精進推展，相關新增任務實需，將衍生考量究由公務預算支應，抑或考量納入特種基金（或成立特種基金）執行等議題，本文除強調應以計畫等預算原則編列預算外，並著重達成預算應戮力支援計畫之目的，爰就法規與實務情形研析如次：

（一）以公務預算辦理新增政事業務：

1. 按法律或重大事業新增經費採追加預算方式：

公務機關依預算法第79條所列情形，因「依法律增加業務或事業致增加經費時」、「依法律增設新機關時」、「所辦事業因重大事故經費超過法定預算時」、「依有關法律應補列追加預算者」等4大類情形，公務預算得請求提出追加歲出預算應處之，然否，則以動支「第一預備金」或「預算流用」等方式因應次之。

2. 組織改造期間致新增業務經費：

參照「行政院組織改造期間經費處理原則」及針對業務功能檢討及組織調

整規劃作業等所需經費，先由年度預算相關經費調整支應。預算調整規模如有跨越不同機關、不同政事別及不同業務計畫者，其相關預算之執行，依暫行條例第6條第2項規定，於報經行政院核准後，得在各該年度中央政府總預算相關預算內調整因應，不受預算法第62條及63條有關經費流用之限制，必要時，由行政院依預算法相關規定辦理追加、追減預算。

另本部內部因組織變革，致需辦理調整者，依「國防部各機關（單位）預算移轉分割作業要點」第3點辦理，說明如下：

- (1) 如組織調整於年度伊始生效，且相關預算已由原單位編列、新組織預算分配（支用）代號已奉核定者，由原單位於會計年度開始前，報請上級轉分配單位。
- (2) 如組織調整於年度中生效，且相關預算已由原單位編列、新組織預算分配（支用）代號已奉核定者，應互相協商分割之預算額度及截止線，由原單位報上級轉分配單位辦理預算分配事宜。
- (3) 如組織編成於年度內生效，因故未納編預算者，應依「軍費預算執行及支付結報規定」，並檢討原因，專案報請上級核辦。

（二）以特種基金辦理新增業務項目：

1. 新增業務性質檢討：

特種基金新增業務計畫項目所需支應之經費，宜先檢討是否符合收支保管及運用辦法所定用途，以及是否有特定持續性之收入來源，且業務計畫項目宜符受益者付費原則，並提供私有財，使

特種基金業務營運得以「付出仍可收回」執行，並具自償性（若屬政事型特種基金之業務項目若尚未具自償性，整體仍須具有特定且穩定之資金來源）。

惟該業務計畫項目若不具自償性，若逕以考量「基金資金可循環使用」之特性為納入特種基金運作，恐將衍生基金營運績效不佳，及無法自給自足而發生財務短絀情形。

2. 設立新特種基金：

若符合前揭計畫業務特性條件，依預算法第21條及中央政府特種基金管理準則第3-7條之設置程序辦理之，惟仍須遵照「中央政府非營業特種基金設立及存續原則」第3條規定：「非營業特種基金須依法律或配合重要施政需要，按預算法第4條規定，並應具備特定資金來源，始得設立。基金屬新設者，其特定資金來源應具備『國庫撥補以外』新增適足之財源，且所辦業務未能納入現有基金辦理」，故新增業務若不能納入相關性質基金辦理，並具有特定及穩定之資金來源，係為新設特種基金重要條件之一。

3. 納入業務性質相近之特種基金辦理：

當前行政院對整體特種基金政策規劃，若性質相近者當檢討減併，納入業務性質相近之基金辦理，或研修基金收支保管及運用辦法等方式，擴充基金執行範疇，均屬較為簡捷之方式。依前項存續原則規定第4條，非營業特種基金有下列情形之一者，應以合併為原則，列舉供參如后：

- (1) 同一性質政事在同一主管機關內，分由不同非營業特種基金辦理。
- (2) 非依法律設立，或其設立所依據之法律未定明應設立基金，且所辦業務可

納入其他基金辦理。

- (3) 業務單純、規模過小，且所辦業務可納入其他基金辦理。

(三) 其他執行方式：

各公務機關除以前述二種經費檢討執行新增政事或特定業務外，尚可檢討其他辦理方式，列舉如后：

1. 行政委託縣市政府或其他團體代辦，例如基於照顧眷屬福祉等人道考量，規劃委託請地方政府代辦幼兒園。
2. 執行代收款計畫，例如接受其他政府機關團體委辦相關業務，且非屬本部所屬單位預算者，以代辦或合作完成該相關業務項目。
3. 辦理促進民間參與公共建設，例如空軍航教館以ROT方式由承商經營，以提升公共服務水準，減少本部施政預算支出，增加國庫歲入經費。
4. 成立行政法人，例如前軍備局中科院為使研發任務能迅速與世界局勢接軌，檢討鬆綁人事、採購及財務等行政框架，相關法定組織與所執行之科學研究及產製任務，其業務先後由公務預算檢討移入軍民通用科技發展事業基金，其組織再於103年4月16日移編國家中山科學研究院行政法人。
5. 移轉民營化（國有民營、國營事業、民營企業），例如漢翔航空工業股份有限公司，面對競爭激烈的航太工業，為靈活與市場機制接軌，建造堅實國防工業，先後逐年檢討由空軍改隸中科院、經濟部漢翔公司（國營事業機構），後於103年8月21日改制為漢翔航空工業股份有限公司（民營企業，上市公司）。
6. 善用工業合作額度，例如本部每一軍事投資外購案400萬美元以上額度，均檢

討列有主契約一定比例之外商工業合作額度（又稱補償貿易），可辦理技術移轉、共同研發、國內投資與採購等，扶植本部各生產工廠及國家中山科學研究院以獲得研發產銷之經濟能量，間接降低外購支出與美元匯損事宜。

上揭概舉數項業務及經費執行方式，均須依特定業務屬性、實務需要與詳確目的予以審慎規劃，覈實檢討後核辦，以如期、如質、如預算達成施政任務為最終目標。

陸、結 語

政府組織與預算在不同的時空及目標的演進下，所顯現的功能與特質，亦有所不同，歸納言之，現階段政府不論以公務預算或者是特種基金執行預算，均具有「資源配置」、「財政規劃」、「施政落實」、「政治過程」等四項功能與特質，惟就預算之成立，係因機關法定職掌與特定業務計畫之差異，造就預算法所規範「普通基金與特種基金」與「單位預算與附屬單位預算」之不同預算分類與體例，以及會計觀念公報與準則公報所規範「政事型」與「業權型」之不同經濟實體，以此二者交織所成之矩陣式預算體系，為我國政府預算審議程序之現況與會計財務報導之分渠。

參酌我國行政院主計總處之英譯為「Directorate-General of Budget, Accounting and Statics, Executive Yuan」揭示有預算、會計、統計之權責，且我國主計部門之英譯係為「Comptroller」，內涵係有監督、控制、管理之意，意即在主計職類之法定職掌基礎上，對各項計畫與業務項目具有財務資源管理與內部程序控制之職能，因此對於本部之預算控制與

財務管理之決策，宜審酌機關單位之法定職掌與業務目的，配合有關預算執行特性與財務管理模式，妥慎選決可行之財務方案，俾期使短期上能發揮計畫等預算、預算支援計畫之功能，支援兵力整建、戰備整備等各項施政作為，而長期上能肆應當前國防戰略構想，整合中長程財務資源，規劃國防預算與特種基金財源最適配賦規模，平穩整體財務資源供給，適時提供國防施政與整體建軍規劃關鍵決策建議。

參考文獻

1. 政府會計觀念公報, 行政院主計總處, 2016.
2. 政府會計準則公報, 行政院主計總處, 2016.
3. 預算法研析與實務, 主計月報社, 2011.
4. 軍費預算執行及支付結報規定, 國防部主計局, 2012.
5. 劉立倫, 國防財務資源管理, 2005.
6. 吳文弘, 政府會計與非營利會計, 2005.
7. 蔡茂寅, 特種基金與附屬單位預算, 2008.
8. 黃永傳, 研析公務機關與作業基金財務運作體制之異同, 主計季刊342期, 2013.
9. 柯承恩, 林世銘、陳國泰、蘇裕惠、簡雪芳, 政府非營業循環基金暨單位預算特種基金之研究, 行政院研究發展考核委員會委託研究案, 1996.
10. 張四民、方清風, 非營業基金的理論基礎及其與總預算之關係, 財稅研究35卷3期, 2003.



黃家樑中校

現任國防部主計局特種基金處財務官；國管院正期軍官91年班、財務正規班92年班、財務管理研究所99年班；曾任預財官等職。