

刊登於月旦法學教室第 57 期，2007 年 7 月，第 71-76 頁。

財政法：第五講 決算制度（下）

蔡茂寅

台灣大學法律學院教授

目次

壹、前言－決算法之定位

貳、決算之概念、性質與機能

參、決算之編造

肆、決算之審核

伍、決算之審議

陸、決算之公告

（以上見本誌第五十六期）

柒、地方政府之決算

捌、我國政府決算之問題

柒、地方政府之決算

上揭所述者為中央政府之決算制度，至於地方決算制度，依決算法第三一條規定：「地方政府決算，另以法律定之（第一項）。前項法律未制定前，準用本法之規定（第二項）」。
因地方決算法至今仍未制定，故目前地方政府決算之編造、審核、公告等，均準用決算法之規定辦理。惟地方制度法仍就地方政府之決算有若干特別規定，例如該法第四二條規定：「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¹。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（第一項）。鄉（鎮、市）決算報告應於會計年度結束後六個月內²送達鄉（鎮、市）民代表會審議，並由鄉（鎮、市）公所公告（第二項）。」

上揭地制法規定與現行決算法最大不同處在於，地方總決算仍延續二〇〇〇年修正

1 並未要求須先經地方議會審議通過。此可與決算法第 28 條作一對照。

2 此 6 個月期限與憲法第 60 條，決算法第 21 條、乃至上揭地制法第 42 條第 1 項所設之 4 個月期限相異，可謂係對鄉（鎮、市）決算所設的特別規定。

前決算法之規定，由審計機關審核後，即編造最終審定數額表，並將之依行政程序送請地方政府公告，只不過中央政府係由總統公告，而地方則由地方政府公告（嚴格言之，應由地方政府首長公告才符合組織法理）而已。此種規定，雖然使得地方立法機關之決算監督較為寬鬆，但卻有尊重審計機關之專業審查的意義，不宜輕忽。至於就鄉（鎮、市）的決算，上揭規定僅言及「決算報告」應送由鄉（鎮、市）民代表會審議，而未提【月旦法學教室第 57 期，2007 年 7 月，第 71 頁】及審計機關，蓋在鄉（鎮、市）層級並未設有審計機關，而係由縣層級之審計室辦理。換言之，鄉（鎮、市）決算係由縣之審計室審核，審計室提出審核報告後由各該鄉（鎮、市）民代表會則審議。

基於地方自治之保障，地方自治團體得自行編製、審議、執行預算並編製、審議決算，此為其財政權之內容，並為落實「財政民主主義」所必要³。地方決算報告雖被列為地方立法機關的審議事項，惟地方決算之審核，係由審計部在地方之派出機關——審計處、室辦理，亦即審計機關之組織採一條鞭制，由中央直貫地方⁴，因而地方之決算權尚非完全。就此，大法官於釋字第二三五號解釋理由書曾表明：「中華民國憲法採五權分立制度，監察院為國家最高監察機關，行使同意、彈劾、糾舉及審計權；而依憲法所定關於中央之事項，由中央立法並執行之，此觀憲法第九十條及第一〇七條第十三款規定自明。監察院為行使審計權設審計部，掌理監察院組織法第四條第一項各款所定之審計事項，審計權既屬於中央權限，審計部組織法第十四條規定：審計部於各省（市）設審計處，掌理各該政府及其所屬機關之審計事項。審計法第五條並規定：各省（市）政府及其所屬機關財務之審計，由各該省（市）審計處辦理之，均為建立隸屬於中央之統一審計體系，以監督各省（市）預算之執行所必要，與憲法並無牴觸。至憲法第一一一條係指憲法第一〇七至一一〇條未列舉之事項而言，審計權憲法已明定屬於中央之權限，自無適用該條之餘地。又中央在地方設置之審計機關，與地方民意機關行使審議決算之審核報告職權時之關係，依決算法第三一條規定，本應另以法律定之，僅在法律未制定前，準用現行決算法之規定而已，主管機關應在適當時期訂定地方決算法律，乃屬當然，併此指明。」雖然未見實質理論之開展，但在結果上贊同一條鞭式的審計制度，則可確認。

然而，釋字第二三五號解釋作成於一九八九年，時至今日，我國地方自治之法制化及其落實程度又已向前大步躍進，則該號解釋有無其時代局限性？殊值檢討。制憲者設計中央有立、監二院，共同制衡中央行政；然在地方，則採一院制以制衡地方行政，是否因此謂監察院之監察權行使及於地方，乃生爭論。論者有謂宜採否定之見解⁵。從地方自治之原理言，欲使自治落實，非自治權得以完整行使不可，而包括審計權在內之財務

3 參照蔡茂寅，地方財政權之保障，地方自治之理論與地方制度法，新學林，增補版，2006 年 4 月，275 頁以下。

4 參照許哲源，政府審計制度，主計月刊，575 期，2003 年 11 月，55 頁。

5 參照許宗力，論國家對地方的自治監督，法與國家權力，元照，1999 年 10 月，377-379 頁。該文就此爭議問題有頗為詳盡之論述。

自主權正是一般所承認地方自治傳統、典型要素之一。憲法既無相反之明文規定，則承認地方有權自設機關對一般財務措施自為審計，有謂當是唯一可能的合理解釋⁶。上述學界見解，當有傾聽之必要。

儘管如此，審計權之行使，首重專業性【月旦法學教室第 57 期，2007 年 7 月，第 72 頁】與獨立性，其中央與地方分權之屬性不高，乃屬不可否認之事實。因此不論將之歸屬中央或地方，亦不論將之歸屬何種權力機構，均應以此為最高準則。例如現制下地方選舉事務實際上係由地方辦理，但在組織歸屬上，地方選委會則均為中選會之下屬機關，但只要其辦理選務時之公正性及獨立性受到保障，組織歸屬似乎不是重點。換言之，不論採中央一條鞭制，抑或由地方獨立行使審計權；亦不論審計權歸屬立法權，抑或列在其他權力部門，行/吏職權時的獨立機關化才是真正的核心問題。決算審核在性質上為會計檢查，其後仍須由地方立法機關審議，就此，在形式上已有地方參與，因此是否須堅持地方亦有其獨立的決算審核權？似乎仍可商榷。然反向言之，亦非因此意味地方絕無行使獨立審計權之餘地。惟鑑於我國地方自治品質仍有再予提昇之必要與空間，地方財政之監督法制，目前亦難言已臻健全，因此地方之不當或不法支出時有所聞，此為中央審計監督下之現狀。職是之故，在考量現實問題時，或許目前妥協式的設計亦有其相當程度之妥當性。

捌、我國政府決算之問題

欲落實對財政的民主統制，即不能不講求種種統制措施，以我國情形而言，以行使財政權限之時點為基準區分，租稅法律主義（憲法十九參照）、公共債務法之立法（公共債務法參照）、預算之審議（憲法六三、五九參照）、以及動支預備金時之限制與立法院之備查權（預算法二二參照）等，均屬重要之事前統制措施；而預算法第九一條有關法案增加歲出之特別規定，更屬對立法權的財政統制手段。就財政的事後統制措施而言，舉凡第二預備金動支數額表之由立法院審議（預算法七十參照）、以及決算審核報告之審議等均屬財政之事後統制手段，而其中尤以決算最為重要。決算制度如前所述具有種種機能，欲發揮此種機能則需有種種主、客觀條件之配合，就此而言，我國之決算制度不足不備之處仍多，以下略述之。

一、決算審核及審議之射程範圍不明

會計年度結束後，政府依憲法第六十條等相關規定提出之決算（書），在性質上為預算執行之收支會計報告，依現行法制，此種決算尚須經過審計部之審核以及立法院之審議，方為完足。惟就決算之審核而言，究竟僅及於合法性審計？抑或兼及於效能審計乃

6 同上註，379 頁。

至經濟性審計？歷來為困難之問題。純粹就實定法之依據言之，依前揭決算法第二三條之規定，各機關及各基金決算之審核兼及於合法性、適當性、效能性與經濟性審計；就總決算之審核，依決算法第二四條之規定，則主要集中在與預算是否相符之比較，但亦及於「歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應」，可謂範圍廣泛，理想高遠。然而，細就審計部之人力、物力質量觀之，欲負擔如此重大之職責，顯然有事實上之困難；而就決算審核之實務觀之，顯然上揭規定除合法性、合規性審核外，其他部分均有聊備一格之嫌疑。職是之故，吾人在理念上雖然贊成決算審核應該廣泛而周詳，但實際上要求過多、過高之效能性、經濟性審計，似屬陳義過高。前已言之，決算屬財政民主統制制度之一環，其表現主要在議會審議，但就決算審核而言，除經濟性、效能性【**月旦法學教室第 57 期，2007 年 7 月，第 73 頁**】審計外，其實主要在回應法治國的要求，因此合法性、合規性審核顯然應為重心之所在，其所追究者主要為法律責任。

其次，立法院就審計部提出之決算審核報告具有審議權，此乃對政府財政之民主統制的主要表現之一，其審議範圍依決算法第二七條規定為，「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（第一項）。」換言之，立法院之審議對象並非總決算本身，而僅係總決算之審核報告，故於審議時，答覆質詢者為審計長，原編造決算機關僅於必要時列席備詢（同條 II 參照）。因職司最大宗預算執行之責的行政院僅負責提出決算於監察院，而無須直接向立法院負責，此種間接的制度設計亦使立法院有無從監督的苦惱⁷。依此觀之，審核報告是否經立法院審議通過，對於預算過程之終結，一般而言僅具形式意義，而乏實質功能。蓋提出審核報告之審計部並非預算之主要執行者，而實際上執行預算並提出決算者，反而無須直接對立法院負責。況且，立法院之審議對象既為審核報告，則其權限具有被動性，完全受限於審核報告之範圍及良窳，因而亦影響其功能。

二、決算審議之定位與效果不明

政府於會計年度結束提出決算之後，先由審計部進行審核，再由立法院審議審核報告，此為我國目前決算制度之實態。惟立法院之審議決算審核報告，其定位究竟如何？則仍有商榷之餘地。按決算之審議，其性質如何？在日本向來存有「議案說」與「報告說」之爭論⁸。前者為國會所持之見解⁹，主張決算亦屬一般議案，其審議屬國會之意思表示，為對政府財政行為之最後確認；後者則為政府之見解，認為決算審議僅屬政府對國會之財政報告，其拘束力不能以一般議案之決議論之。我國之決算（審核報告之）審

7 參照蔡茂寅，預算過程之統制，許志雄、陳銘祥、蔡茂寅、周志宏、蔡宗珍合著，現代憲法論，元照，三版，2005 年 9 月，368 頁。

8 參照小林俊之，国会による事後の財政統制，日本財政法學會編「決算制度」，學陽書房，1993 年 4 月，21 頁以下。

9 惟一般而言，日本之眾議院較傾向於議案說，參議院則較傾向於報告說。同前註，23 頁參照。

議，雖然一般被認為屬憲法第六三條規定之「國家其他重要事項」，應經立法院以二讀程序審議，因而可認為屬「議案說」，但若考慮其議決之效果，則仍宜再予斟酌。

蓋決算審議若與一般議案同視，姑不論應經三讀程序之法律案及預算案，其效果應與同經二讀程序之戒嚴案、大赦案、宣戰案、媾和案及條約案等相同，均屬立法院所為之憲法上決議，其拘束力自不待言。然而，實態則是，過去曾有決算多年未曾審議通過，但亦不影響政府財政行為確定的經驗，因而，立法院之審議決算固然有其民主統制的重大意義，然觀其效果似乎僅限於政治責任的追究，而不具有法律效力。換言之，決算之審計審核乃財務責任解除的關鍵，立法院之審議，僅具有政治意涵，而不具有法律意涵。審議通過，固然屬對決算及其審核報告之肯認；審議不通過，亦無解於已完成之財政行為，既不因此追究財政相關人員之法律責任，亦非意味前此執行預算之【月旦法學教室第57期，2007年7月，第74頁】財政行為因未得到議會之事後承認而無效或效果未定。修正後之決算法第二八條第一項規定決算審核報告之審議期限及其擬制通過之效果，似乎亦僅具有形式意義，而未因此賦予決算審議的實質法律效果。純就完善化財政民主統制的觀點言之，既然預算係由立法機關審議通過，並具有一定程度之法效性，則就其執行成果之報告，在理念上其實不妨考慮賦予一定程度之法效性，以收首尾完足之效。決算乃是透過預測與實績間的差異分析，事後評價+預算妥當性，並同時檢驗預算所預期的政策目標是否順利達成的制度，如使決算審議僅屬聊備一格，此種制度目的的達成即難預期。

三、決算制度之機能不彰

政府決算制度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，理應是評估施政良窳及釐清施政責任之重要管理考核機制¹⁰，然而現實上，卻因為種種因素未受到應有的重視。例如決算因為已是預算執行結果之事後決定性的算定，不具資源分配的意義，致使立法院向例均冷淡對待，而不若審議預算時之熱情、盡職。

決算制度之主要功能，一則在於對預算執行進行適法、適當監督以及效能性、經濟性監督，另一則在於對於預算之編製、審議乃至執行過程產生回饋作用，以有效完善之。然而，決算在我國長期以來遭到漠視，審計監督之機能不彰，此一方面由於審計人員之中立性、專業性猶有加強之空間，另一方面則由於審計工作人少事繁，以上述決算審核範圍之廣泛，實難期待其發揮決算法所預期之功能。過去在威權統治時代，一黨獨大、獨尊行政權，決算審核連合法性監督的功能亦幾無之；今日我國的民主化及法制化雖已大有進展，並日趨落實，因而合法性審計之功能日益發揮，但受限於人力、物力之限制，其他效能性、經濟性審計似仍難以期待。

10 請參見黃成昌，政府決算制度（上），主計月刊，573期，2003年9月，24頁。

再就回饋機能言之。除監督、究責機能外，決算最大的作用在於將一會計年度預算執行之結果回饋於以後年度的預算過程，尤其是預算編製及審議過程。然而，實際情形則是，預算編製仍主要以將來所生所需為導向編列，決算此一過去經驗的描述，回饋作用有限。例如以喧騰一時的國務機要費與特別費事件為例¹¹，可以發現在發生弊端，並經審計、決算程序糾正後，該等科目之預算編製並未有任何改進，誠令人不解。而在預算審議方面，決算如欲產生回饋機能，最好於審議下年度預算時，一起提出於立法院審議，以收對照之功。依現行法制，決算審核報告及最終審定數額表提出於會計年度結束後七個月內（憲法六十、一〇五參照），恰好可於九月會期與下年度預算同時審議，形式上有其對照功能，但由於上述之種種理由，立法院一向輕忽決算審議，因而其制度上的回饋功能，除政治炒作外並未發揮。而在預算執行階段，經合法性審查之決【月旦法學教室第57期，2007年7月，第75頁】算，則往往會有若干回饋功能，例如在特別費事件後，特別費之支用已有改變，但此究為決算回饋機能之展現，抑或僅屬政治事件之影響，則屬不得而知。

四、決算審查之分工有待商榷

審計部就決算所提出之審核報告以及最終審定數額表，尚須提交立法院審議，決算法第二七條定有明文。然而，如此設計的結果，勢將引發以下的問題。亦即，專業審計是否具最終性？政治責任之追究功能是否凌駕專業審計之上？

姑不論決算制度要求審計機關須為最終審定，是否因此超出審計機關能力負荷的問題，目前的制度設計實則已經混淆了專業審計以及政治責任追究的分際，試問如果專業審計問題得以多數決方式加以變更，並據此追究預算執行人員的財務責任（而非政治責任），則設置審計機關之意義何在？政治責任是否將無限上綱？馴至造成政治凌駕一切，泛政治化橫行的惡果？此一顧慮值得有識之士深思。固然如上所述，預算審議的民主統制機能應該更加完善化，但其與審計專業監督之間的關係仍宜妥善設計，以免互相侵越。

除此之外，據論者所述，我國決算制度還有如下的問題亟待解決¹²，一併附述之。

（一）決算資訊不易瞭解

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，造成一般使用者認知上的困難；又目前總決算平衡表中並未對政府財務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

11 其介紹與評論，參照蔡茂寅，國務機要費與特別費事件之評析，月旦法學雜誌，142期，2007年3月，136頁以下。

12 參照黃成昌，政府決算制度（下），主計月刊，574期，2003年10月，37-38頁。

誤解。

（二）決算資訊未貞自充分支援管理決策功能

現行決算制度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。

（三）決算資訊未能充分公開

目前在決算資訊之揭露上，有不夠即時、流通緩慢以及公開程度太低之問題。尤其是附屬單位決算部分，僅揭露財務資訊，非財務資訊如營業策略、核心競爭力、風險管理、經營成果分析等，則揭露不足。【月旦法學教室第 57 期，2007 年 7 月，第 76 頁】

