

刊登於月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 64-74 頁。

財政法：第八講 預算之執行（下）

蔡茂寅

台灣大學法律學院教授

目次

- 壹、預算執行之機關與程序
- 貳、分配預算
- 參、預算執行之控制
（以下刊載本期）
- 肆、預算執行之調整
- 伍、預算執行之移轉
- 陸、預算執行之相關法律問題

肆、預算執行之調整

預算本意為預先算定，計畫性因應之意，因此法定預算無論如何精確，究屬事先之預估，與實際執行情形之間恆有落差存在，除非其落差小到可以忽視之程度，抑或可透過不違逆財政民主統制原則之微調措施因應，否則均有執行調整之必要，以維持一定程度之執行彈性，藉此因應原先所未預料之情事變化，並符實情。惟預算調整制度，因其所欲因應之情事變化之不同、而有不同之調整程度，從行政內部之流用，以致於編列、執行無支出目的限制之預備金，最後及於重新經議會決議之追加預算制度，受議會統制之程度各有不同。以下略述此種維持預算執行彈性之執行調整事項。

一、經費之流用

依本法第三七條規定，各機關單位預算，「歲出應按政事別、計畫或業務別與用途別科目編製之」，並經議會決議而成立法定預算。職是之故，如上所述，各機關間以及各政事別、計畫或業務別科目間，除法定由行政院統籌支撥之科目及第一預備金外，原則上禁止經費之流用，以免預算科目之支出目的限制流於空洞化，馴至議會之審議亦失去意義。惟所有經議會議決之預算科目如均不得相互流用，究屬過分嚴苛，並且可能使預算執行出現窒礙難行之情形，為因應輕微之預算調整，本法第六三條乃例外許可有限度的經費流用。按本法第六三條規定：「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，應接中央主計機關之規定流用之。但不得流用為用人經費。」於同機關、同業務別科目下最下位階之用途別科目間允許其相互流用，挹彼注茲，以微幅調劑盈虛，但仍須「以有餘補不足」，而不得餘絀顛倒，任意流用。

本條規定之流用，尚須受「按中央主計機關之規定流用」以及但書規定之限制。所謂「中央主計機關之規定」，係指「執行要點」第二五點規定：「單位預算機關內同一工作計畫之分支計畫或用途別科目經費遇有經費不足，得由其他有賸餘之分支計畫或用途別科目依下列規定辦理流用：

（一）資本門預算不得流用至經常門，經【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 64 頁】常門得流用至資本門。

（二）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。

（三）除第二款之規定外，其餘各一級（不含二級以下）用途別科目間之流用，其流入數額不得超過原預算數額百分之二十，流出數額不得超過原預算數額百分之三十。各機關應於六月底及年度終了後二星期內依規定填具經費流用情形表，併入六月及十二月份會計報告分送主管機關、審計部、財政部及主計處。

據此，但書所定之不得流用為用人經費，亦已包括於「中央政府各機關單位預算執行要點」（下稱「執行要點」）內。此外，由資本門流入到經常門雖受到禁止，但反之，由經常門流入到資本門之流用則受到允許（另參照本法二三），蓋因資本門之支出有利於蓄積資本，厚植國家經濟實力，長遠而言，並將導致政府財政收入之增加，因而受到鼓勵。又據上揭執行要點所示，流入之比例上限為百分之二十，流出則為百分之三一。

二、預備金之動支

歲出預算之編製，各科目即表示其支出目的之限制，執行時應符合其原先之編製目的，除法定許可流用之情形外，原則上禁止其流用，以維持歲出預算支出目的之限制。然而，預算究屬預先算定之估測性質，為免膠柱鼓瑟，反而無法因應實際需要，甚至因而造成禍害，乃有進一步設置不明列其支出目的之科目的必要，以在編製之初即維持一定之彈性，經議會議決後授權行政機關從權執行¹，此即預備金之制度目的所在。蓋如屬無法以流用經費方式因應的輕微預算不足亦須提出追加預算，必將導致國政推動上的障礙，故有以預備金制度因應的必要。惟在概念上，預備金除因應科目預算不足的情況外，對於預算編製時全然未在預料中，因而未設科目的支出需要，預備金制度亦得因應²。

（一）預備金之種類

1 預備金亦可能屬一種未經議會議決的預算外支出，例如：日本的預備費即屬依內閣責任所為之預算外支出，因而須於事後得到國會承認。參照楨重博，財政法原論，弘文堂，1991 年，183 頁以下。

2 同上註。

依本法第二二條第一項本文規定：「預算應設預備金，預備金分第一預備金及第二預備金兩種。」可知預備金為法定應編列之科目，並分第一及第二預備金二種。其中，「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百分之一」（同條項第一款）；「第二預備金於總預算中設定之，其數額視財政情況決定之」（同條項第二款）。據此可知，第一預備金設於公務機關單位預算中，單位預算之分預算或附屬單位預算中並無預備金之設置，至其數額則係以經常支出為母數，以一定比例編列。第二預備金設於總預算中，由行政院主導，其數額不定，端視每會計年度之財政狀況定之。

（二）預備金之動支要件

就預備金之動支，依本法第六四條規定：「各機關執行歲出分配預算遇經費有不足時，應報請上級主管機關核定，轉請中央主計機關備案，始得動支第一預備金，並由【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 65 頁】中央主計機關通知審計機關及中央財政主管機關。」可知第一預備金主要在濟單位預算機關其他歲出科目金額不足之窮，其動支之內部控管程序，則係「報請上級主管機關核定」。第二預備金之動支，依預算法第七十條之規定：「各機關有左列情形之一，得經行政院核准動支第二預備金及其歸屬科目金額之調整，事後由行政院編具動支數額表，送請立法院審議：一、原列計畫費用因事實需要奉准修訂致原列經費不敷時。二、原列計畫費用因增加業務量致增加經費時。三、因應政事臨時需要必須增加計畫及經費時。」由上揭條文第三款規定可知，第二預備金尚涉及到原編製科目之鬆綁，而具有執行上因時制宜之重大意義，至於其程序則係由各需求機關向行政院申請核准。惟本條另規定於事後，「由行政院編具動支數額表，送請立法院審議」，但既已合法動支，則立法院事後審議之目的及意義何在？頗難索解。較合理的解釋為，經立法院審議後，行政院的政治責任即告解除。

（三）預備金動支之限制

預備金雖經立法院審議通過，但因無支出目的之限制，因此其審議之效力實際上僅及於金額部分，頗類似於空白授權，因此於實際動支時，仍由議會保留一定之參與權，應屬兼顧執行彈性與財政民主統制原則之合理設計。依本法第二二條第二項規定：「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。」蓋立法院既已將某經費刪減或刪除，如行政院再以動支預備金之方式使該經費復活，續予執行，勢將導致預算審議之空洞化與形骸化，不利於財政民主統制，因而乃有如上之規定。然而，立法院如同意行政機關動支，則雖有將審議權延伸及於執行權的疑慮，但可視為先前刪減或刪除決議之撤銷或修正，權宜得失，或仍可承認其合法性。至於法定經費之刪減或刪除，依吾人所信³，本屬違法行為，治本之道應為確認該等

3 參照本講座第七講，預算之審議及其界限（下），月旦法學教室，61 期，2007 年 12 月，74 頁以下。

決議之自始無效，而非以動支預備金之方式因應。另就第一預備金之動支，「執行要點」第二六點但書規定：「經立法院刪除或刪減之預算項目與金額、所有超過統一規定標準及不合法令規定、非屬絕對需要之支出，不得動支。」另設超標、不合法及非絕對必要等三種限制基準。

本條第三項另規定：「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。」明定除因緊急災害外，一定金額以上預備金之動支，應先送立法院備查⁴，屬於立法院被告知權的一種，有其民主統制的意義。惟若對照本條項與本法第七十條之規定，則可發現，本法存在有「事前備查」與「事後審議」規定的矛盾。蓋一般而言，備查屬事後蒐集資訊之監督手段，與送備查行為之效力無涉；而審議則屬事前之參與手段，其決議乃生效要件，於本法中二者角色對調，在制度設計上顯得突兀⁵。【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 66 頁】

三、追加預算及特別預算

行政院於編列總預算案時，應將當時所得預料之情形設想在內，盡可能周延地編列總預算案。無如，會計年度中仍有可能發生原先所未預料之緊急、重大情事變更，此時既無法以經費流用方式因應，預備金制度亦屬杯水車薪，即有以特別預算或追加預算制度因應之必要，以保持財政上之彈性。

（一）特別預算

按本法第八三條規定：「有左列情事之一時，行政院得於年度總預算外，提出特別預算：一、國防緊急設施或戰爭。二、國家經濟重大變故。三、重大災變。四、不定期或數年一次之重大政事。」明定於有上揭法定事由時，行政院得於總預算外，另行編列特別預算，作為因應國家重大變故之緊急財政措施，因此其編製有時效性，未能依照總預算案之程序，但其審議程序，除時程外，依本法第八四條規定，則「準用本法關於總預算之規定」。由於本法第八三條第四款所規定者，並非不能預估之緊急情況，故如被濫用，將導致「特別預算不特別」之批評⁶，例如過去之「國軍老舊眷村改建特別預算」，即常受此種批評，近年來雖有所改善，但成效仍屬差強人意⁷。依目前之實務狀況，特別預算案得與總預算案同時提出於立法院，亦得於年度中以追加預算方式提出。

（二）追加預算

4 其中第一預備金由各該機關送立法院備查（執行要點 27），第二預備金由行政院函送立法院備查（同要點 29）。

5 依執行要點第 27 及 29 點之規定，此等備查仍應於動支前為之，屬事前監督手段無疑。

6 特別預算之濫用，有稱之為「特別預算肥大症」，並建議應廢除此一制度者，其說亦頗見其理。參照羅承宗，特別預算之研究——兼評大法官釋字二三一、四六三號解釋，中原財經法學，16 期，2006 年 6 月，117 頁以下。

7 近年來之特別預算計有：「中央政府易淹水地區水患治理計畫第 1 期特別預算」（2006-2008 會計年度）、「中央政府擴大公共建設投資計畫特別預算」（2004-2008 會計年度）、「中央政府嚴重急性呼吸道症候群防治及纾困特別預算」（2003-2004 會計年度）、「中央政府基隆河整體治理計畫（前期計畫）特別預算」（2002-2005 會計年度），以及「中央政府 921 震災災後重建特別預算」（2001 會計年度）。

歲出預算執行中，因情事變更或遇經費有嚴重不足情形，非由立法院重新議決無以因應時，得辦理追加預算以重新獲得授權。本法第七九條規定：「各機關因左列情形之一，得請求提出追加歲出預算：一、依法律增加業務或事業致增加經費時。二、依法律增設新機關時。三、所辦事業因重大事故經費超過法定預算時。四、依有關法律應補列追加預算者。」即規定提出追加預算之法定要件。

按上揭條文第一及二款規定之事項，均屬將來經常性發生之經費，特不及於總預算編製時編列，因此不宜動用預備金因應，更不宜流用其他經費，否則不但用人經費問題無法解決，亦違背以有餘補不足之原則，故追加預算為最佳之解決方法。至於第三款之規定，為過去造成營建預算通過後無理膨脹的主因，近年來已有所節制。至於「預算法第七九條第一項第四款，各機關如有依有關法律應補列追加預算者得辦理追加預算之規定，係指依法律規定應編列預算之經費，未及於當年度總預算內編列，而須以補列追加預算方式辦理者」⁸而言。【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 67 頁】

追加預算一般係因有追加歲出預算之必要而提出，就其財源，本法第八十條規定：「前條各款追加歲出預算之經費，應由中央財政主管機關籌劃財源平衡之。」又法定歲入有特別短收之情事時，以裁減經費（下述）之方式因應為最簡便之做法，但如因歲入短缺嚴重、支出無法減省等因素，致使經費裁減無法因應時，本法第八一條乃規定：「法定歲入有特別短收之情勢，不能依第七一條規定辦理時，應由中央財政主管機關籌劃抵補，並由行政院提出追加、追減預算調整之。」此時之追加、追減應係指法定歲入之追減與其他歲入之追加，二者抵減之結果，可能不致變動歲出，但亦可能導致歲出之減少。

依本法第八二條規定：「追加預算之編造、審議及執行程序，均準用本法關於總預算之規定。」蓋因追加預算為總預算以外之另一法定預算，構成預算單一原則之例外，自須由議會重新議決，以成立法定預算，惟其編造、審議、執行之時程均與總預算有異。就追加預算之提出時程觀之，並無必然限定其須在總預算經立法院通過後之理由，但至少須在總預算案提出於立法院之後，方具有「追加」之意義。就追加預算之內容觀之，有可能僅係原預算科目金額的追加，此為最單純之情形；但亦可能增加新機關、設定新預算科目等，此時即屬總預算之修正。無論如何，追加預算在概念上雖然為另一預算，但無論依（準用）「新法優先舊法」原則抑或「特別法優先普通法」原則，其效力均優先於總預算。

（三）緊急撥款

於有緊急支出之必要，而無法以經費流用或動支預備金方式因應，因之必須以追加預算方式辦理時，在完成追加預算之法定程序前，亦有先為支出之必要，此為緊急撥款

8 參照行政院主計處 95 年 6 月 9 日處實一字第 0950003610 號函。

制度之由來。按國庫法第二三條規定：「行政院得依法命令財政部為緊急支出，並應於支出後補辦追加預算。」由於此種緊急撥款命令必須依法為之，事後又須補辦追加預算，故可視為追加預算之事前程序，屬於一種暫時性措施，而不宜立項說明，但仍宜承認其暫時性之預算調整功能。除此之外，屬於國家緊急法制的緊急命令（憲法增修條文二 III 參照），亦有變更、修正法定預算之預算調整功能，例如：為因應九二一震災，而由總統發布之「中華民國八十八年九月二十五日緊急命令」第一點即明定：「中央政府為籌措災區重建之財源，應縮減暫可緩支之經費，對各級政府預算得為必要之變更，調節收支移緩救急，並在新台幣八百億元限額內發行公債或借款，由行政院依救災、重建計畫統籌支用，並得由中央各機關逕行執行，必要時得先行支付其一部分款項（第一項）。前項措施不受預算法及公共債務法之限制，但仍應於事後補辦預算（第二項）。」其緊急撥款之文義甚明。

四、裁減經費

預算執行之目的雖在履行法定之義務，並透過財政手段以實現政策目標，但在議會授權之範圍內仍應遵守節約原則，如歲出預算之不完全執行即足以達成執行目的時，歲出【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 68 頁】出預算的部分不予執行，不但法制上無禁止之理，抑且應該受到鼓勵。惟在特殊情況下，政策目標之放棄而導致的經費不執行，或因重大情事變更而有停止部分經費執行之必要時，裁減經費即為可能之選項。按本法第七一條規定：「預算之執行，遇國家發生特殊事故而有裁減經費之必要時，得經行政院會議之決議，呈請總統以令裁減之。」此即一般所謂之經費裁減制度，其程序要件則為經行政院院會通過，並呈請總統以令為之，而純屬行政內部的調整機制。

伍、預算執行之移轉

預算應於會計年度內執行完畢，並且以當年度之收入充當當年度支出之財源，以符合預算法之原則。會計年度結束⁹後，國庫之現金、票據、證券、財物等如有賸餘，應即轉入下年度，以維政府生生不息，賡續推行政務之需，此觀預算法第七三條之規定自明。惟此為會計處理之規定，預算在實際執行上，不論收入與支出常有無法於年度內完結，而須跨年度處理之例外情形，謂之預算執行之移轉，以下依預算法、決算法簡要說明之。

一、權益發生事項之處理

預算執行至年度結束後，如有應收未收、應支未支之款項，除停止其執行之情形外，若依「收付實現制」之精神，其於下年度執行者，自應歸入下年度之預算科目辦理。惟

9 依預算法第 12 條規定：「政府會計年度於每年一月一日開始，至同年十二月三十一日終了。」因此可謂會計年度結束於每年 12 月 31 日。惟決算法第 2 條又規定，會計「年度終了後 2 個月，為該會計年度之結束期間」，依此，會計年度結束之日，應為每年 2 月之末日。

我國目前係採「權責發生制」¹⁰，因此預算法第七二條乃規定：「會計年度結束後，各機關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；其經費未經使用者，應即停止使用。但已發生而尚未清償之債務或契約責任部分，經核准者，得轉入下年度列為以前年度應付款或保留數準備。」以明文規定之。

申言之，就收入而言，如有短收或超收之情形，僅係預算估測有失精確之問題，仍以實收數繳庫。而所謂已發生而尚未收得之收入，係指該項收入之收取權業已在本年度內發生，例如：已定有繳納期限之稅捐債權或已課之罰鍰等，但至年度終了時仍未實際收得之收入，此與預算上估測有誤之情形有別，自應分別處理。預算法第十四條第三款就歲入之年度劃分，規定：「歲入科目未明定所屬時期及繳納期限者，歸入該收取權利發生日所屬之年度。」亦為權責發生制之表現。此等收入之處理係列為「以前年度應收款」，繼續催收，原則上其催收期限為五年¹¹。

就支出部分言之，經費未經使用或有節餘，不論其係因情事變更已無執行必要，或因撙節經費、執行不力等原因所致，原則上均應停止使用，否則預算之年度區分即失其【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 69 頁】意義，然而，仍有本條規定之例外情形。申言之，凡在本年度內已取得對方之財物、權利或勞務，而在年度結束前尚未將價款支付對方者，謂之已發生尚未清償之債務；凡在本年度內與對方簽訂契約，訂明由對方交付一定財物或勞務等，而由政府支付價款，縱約定之履約時間在年度結束後，但其契約責任則屬本年度發生者，均為本年度之應付款，以決算時權責發生數列入本年度決算，轉入下年度列為「以前年度歲出應付款」或「保留數準備」辦理。國庫法第二一條第一項本文規定：「會計年度結束時，各機關未支用之分配預算餘額，除已發生而尚未支付之應付款，經依法核准保留者外，應即停止支付。」即將此種原則與例外關係明確規範。

預算法第七二條後段條規定支出之例外轉入下年度執行，須經核准，其程序於同法第七四條規定：「第七二條規定，轉入下年度之應付款及保留數準備，應於會計年度結束期間後十日內，報由主管機關核轉行政院核定，分別通知中央主計機關、審計機關及中央財政主管機關。」

二、視為結餘項目之轉帳¹²

誤付、透付之金額，各機關在所難免，而依法墊付金額之收回或預付估付之款項於結算轉帳後發生剩餘，亦屬事所恆有，宜有一致之處理辦法。據此，本法第七五條乃規定：「誤付透付之金額及依法墊付金額，或預付估付之賸餘金額，在會計年度結束後繳還

10 會計法第 17 條第 2 項後段規定：「政府會計基礎，除公庫出納、會計外，應採用權責發生制。」

11 除下述決算法第 7 條之規定外，行政程序法第 131 條亦規定，公法上之債權，其消滅時效為 5 年，可互相參照。

12 本項之說明，主要參照帥元甲，預算法釋論與實務，三民，二版，1983 年，310 頁以下。

者，均視為結餘，轉帳加入下年度之收入。」其處理方式為均將之「視為結餘」，並均將之「轉帳加入下年度之收入」。此種處理方式簡明易解，但在實務上仍有部分可再商榷之處（下述）。

凡非出於故意對非其應支付之對象而為支付者，謂之誤付；凡實付之數超出其應付之數，其超出部分，謂之透付。誤付、透付之金額，乃屬以前年度支出收回之性質，各機關以歲入科目列收，然後以預算外收入繳庫，列為下年度之收入，自屬適當。凡無法定預算，但依法律或命令所為之短期或長期之墊付款項謂之墊付金額；凡已有法定預算，但尚未達應實付之期間，依契約或業務實際需要，而預為支付之各項費用，謂之預付；凡某一費用，已有法定預算，依規定或業務需要，必須予以支付，但一時無法確定其實際應付之金額，而先予概略估算支付，伺實際支用後，再行結算轉正者，謂之估付。墊付金額或預付估付之剩餘金額，其在年度進行中收回時，自仍收歸本年度本機關之經費結存；但在年度結束後收回者，則應視為結餘繳庫。惟論者有謂：依法墊付金額或預付估付之剩餘金額，其帳項由上年度轉入下年度收回時，自仍應以「經費剩餘」科目繳庫，在總會計則係以「歲計賸餘」科目收帳，然後轉入「以前年度累計歲計賸餘」處理，無法逕作「歲入」（即現行條文之「收入」，下同）列收，自無從轉帳加入下年度之歲入¹³。據此，則本條規定就此部分於理論上及實際上似均有再予商榷之必要。【月旦法學教室第63期，2008年1月，第70頁】

三、繼續經費之處理

預算雖然於每一年度編製、審議並執行，但國家政事每有須賡續執行，不宜中斷者，此時即需有一制度因應之，應運而生者即為繼續經費，或稱跨年度預算。按依預算法第五條第二款規定，繼續經費係指「依設定之條件或期限，分期繼續支用」之經費。依同法第三九條規定：「繼續經費預算之編製，應列明全部計畫之內容、經費總額、執行期間及各年度之分配額，依各年度之分配額，編列各該年度預算。」由此可知，繼續經費雖具有分年繼續支用之性質，並須於第一年度提出時即列明全部計畫之內容、經費總額、執行期間及各年度之分配額，一併審議，但仍應於次年度以降逐年編列預算，而具有法定繼續經費之性質。繼續經費之主要功能在於本法第七六條所定之：「繼續經費之按年分配額，在一會計年度結束後，未經使用部分，得轉入下年度支用之。」構成單一年度預算及會計年度獨立原則之例外規定。

四、權責事項之終止

依決算法第七條規定：「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，

13 帥元甲，註12書，310頁參照。

應於各該實現年度內，準用適當預算科目辦理之。」謂之權責事項之終止。蓋本年度預算延至下年度執行者，雖有事實上之必要，但不宜漫無節制，否則政府之權責將無盡期。尤其保留數準備，如無期間限制，勢將導致預算決議授權期間過長，終至空洞化之結果。本條規定權責事項終止之期間為五年，過此則無庸再編列預算。

陸、預算執行之相關法律問題

預算編製之目的在於執行，審議則是對預算案之修正與同意過程，其決議則產生財政權賦予並限制之效果。預算之執行，不但存在有種種制度上設計不良的生理現象，例如：來自於編製科目不夠明確的執行模糊地帶；亦有甚多問題係因執行機關不夠盡職所生的病理現象，例如：浪費、無效率等。此等問題千頭萬緒，亦牽涉若干會計出納之技術問題，本文限於篇幅，無法一一探討，以下僅就我國預算執行之重要相關法律問題探究之。

一、立法機關之民主統制手段闕如

如眾所知，現代國家除了須為民主國家外，更須為法治國家，民主與法治如車之兩輪，缺一不可。我國之預算制度，將編製權分配給行政院，審議權分配給立法院，而執行之監督權則主要劃分給監察院下之審計部，雖然立法院尚有決算（報告）審議權，但一來屬預算既已執行後之事後權限，二來其功能亦屬有限（本講座第五講參照），因此在民主統制上即屢生爭議。

質言之，預算審議權屬事前之權限，在制度設計上充其量僅具有被動之修正、同意權性質，而屬事後權限之決算權，其統制之功能亦復有限，因此屬事中權之預算執行過程的統制手段，遂成為立法院亟欲介入之領域。從早期審計權之歸屬論爭，到晚近立法院所做形形色色之預算主決議及附帶決議的奇特現象，在在均可佐證此一說法。究其原因【**月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 71 頁**】因，除本文所述立法院所具有之極為有限的統制手段外，預算執行過程中立法院民主統制手段的闕如，厥為兩權之間爭議的主要癥結所在。

平心而論，組織上審計權究應隸屬於何種權力機構？乃優為憲法政策論之課題，各種選項之間並無絕對的優劣，毋寧其所要者係在於審計權之行使能否在公正、專業的前提下確保其獨立性。就此而言，若捨五權憲法之異例而不論，則審計部形式上隸於何種權力機構之下，其實並非問題之重點，反而其曾經顯現的泛政治化傾向才是預算執行之監督機制的罩門所在。再者，除釋字第三二五號解釋所揭之調閱權及釋字第五八五號解釋所揭之調查權外，由於立法院在預算執行過程中欠缺有效的監督機制，馴至立法權時而有將其審議權擴充至執行權的情形，例如「某預算凍結，伺立法院同意後解凍」，「以

凍代刪」而將立法院之審議權延伸及於執行權之範疇，可謂最明顯之事例¹⁴。誠然，政治事件通常以政治方式解決為佳，但若能於預算執行過程中，在確保執行權的前提下，有限度的設計立法監督機制，相信對問題之緩和，乃至解決將有所助益。

二、執行監督之完善化

預算執行之績效如何？除執行機制之設計外，亦與預算編製、審議之良窳息息相關。質言之，預算編製之科目如果過於籠統、不明確，必將導致執行時彈性過大，如若行政機關的內控亦流於因循舊習，則類似國務機要費、特別費事件的不幸將可能再度發生。預算法第九七條規定：「預算科目名稱應顯示其事項之性質。歲入來源別科目之名稱及其分類，依財政收支劃分法之規定；歲出政事別、計畫或業務別與用途別科目之名稱及其分類，由中央主計機關定之。」明言「預算科目名稱應顯示其事項之性質」。就歲出部分規定「科目之名稱及其分類，由中央主計機關定之」，如果行政院主計處貫徹此一立法意旨，則除極少數例外情況外，歲出預算之科目應能明白界定合法歲出之內含與外延，將可有效避免執行時之適法性爭議。就預算之審議而言，如果立法院之決議均能避免合法性與合憲性爭議，相信執行時之兩院間爭執將可有效疏減。

預算執行必須注重合法性與效能性，欲達成此目標，除執行機關之自覺外，各種監督手段均不可或缺。首先，如本文所述，有種種行政內部監督以為內控機制。其次，雖然甚屬不足，但預算法上亦規定如本文所述若干立法監督。而居預算執行監督最主要地位者，仍非審計監督莫屬。此種制度性的會計檢查，其能否適當發揮機能，關係預算執行之品質，應該妥為設計、實施，並宜專文探討。至於司法監督，本法第二五條規定雖非毫無可訾議之處，但確已提供司法監督之基礎，至於提起司法救濟之權利，本法九五條規定：「監察委員、主計官、審計官、檢察官就預算事件，得為機關或附屬單位起【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 72 頁】訴、上訴或參加其訴訟。」顯見此等人員有為預算執行之公益事件為起訴等之權利與義務。至於有權起訴者是否限定此等人員？亦即上揭九五條規定是否具排他性？抑或將之設計成客觀公益訴訟，使一般人民均具有起訴之權？由於事涉司法政策之問題，而應於立法論之層次展開之。惟在解釋論之層次，由於行政訴訟法第九條規定之公益訴訟，特別限定「以法律有特別規定者為限」，在法無明文之情況下，能否將預算法第二五條解為上揭行政訴訟法之特別規定，目前似乎尚難期有一致之見解，因而由人民直接就預算事件起訴，似仍有困難。

以上所述者，均係由政府之權力機構所進行之預算執行監督，雖有位居行政權內外之別，要之均屬廣義之政府內部監督應無疑義。至於由政府外部，特別是由人民所行之

14 有關此一問題，近來已漸引起學界之關注與探討，例如：參照羅承宗，略論預算之凍結，財稅研究，39 卷 3 期，2007 年 5 月，122 頁以下；黃世鑫，由轉型正義論立法院「以凍代刪」預算之爭議：兼論主決議和附帶決議之法律效力，臺北大學公共事務學院九十六年度公共事務論壇系列「政黨輪替後政府財政預算之新挑戰」報告論文，2007 年 12 月 3 日。

外部監督，除輿論監督之外，我國目前並無相應之機制。如上所述，不但類似日本之「住民訴訟」¹⁵制度付諸闕如，即如由人民發動監督權之「住民監査」¹⁶制度，亦尚未有具體之討論；更遑論透過締結「外部監査契約」¹⁷之方式，以達到最大限度之外部監督效果的嘗試。質言之，雖然在形式上人民為國家之主權者，但因種種現實上之理由，人民行使民權之主、客觀障礙極多，馴至在絕大多數之場合僅能淪為施政之客體，而喪失其主體性，此種倒置現象之導正，至少在預算執行領域，非透過賦予人民直接監督權之方式不能為功。職是之故，不管現實情況如何，至少在理論層次，探討由人民對預算執行、進而對政府之施政全體進行監督的必要性，業已無庸置疑。

三、法定預算及相關決議之效力與執行問題

預算究應如何執行？在編製階段乃是行政院主觀意志之展現，而經過審議後，則轉為立法院客觀修正結果之詮釋問題。換言之，有關預算執行之相關法律問題，最主要者仍然牽涉到法定預算之效力問題，其次，則須探討我國特有之預算相關決議之效力問題。蓋不論歲出或歲入預算，其應如何執行？首須探討其拘束力如何之問題，才能解明執行機關法律上之權責，其次，才及於會計法規所定之技術層面問題外。換言之，只有先解明是否須完全遵照法定預算執行？以及未依法定預算執行時之責任如何，才能在技術層面外談如何確保執行，再者，才探討執行監督問題。由於預算之效力問題已在本講座第三講刊載，於此不再贅述。

如上所述，除了針對預算所為，以及與預算不可分之決議外，立法院每年尚針對預算做出許多主決議及附帶決議，近年來並且以主決議為主流。關於此等預算相關決議之效力，吾人前此曾經著文探討¹⁸，但就此等【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 73 頁】決議是否及究應如何執行？仍然深深困擾行政機關。此乃肇因於對該等決議之效力缺乏實定法規定，學界亦乏一致性見解所致，為此，行政院於近來乃訂定「中央政府各機關執行立法院審查九十六年度中央政府總預算案所作決議之應行配合注意事項」（下稱「配合事項」），以作為所屬機關執行上之準據。惟細究該「配合事項」，除其形式簡略，僅有區區五條條文之外，其內容亦均屬原則性規定，並未涉及該等決議之效力問題，故其實效性實屬有限¹⁹。

15 日本地方自治法上之住民訴訟，係指由住民直接針對地方自治團體之財政事項所提起之客觀訴訟，其詳可參照日本地方自治法第 242 條之 2 之規定。

16 日本地方自治法第 242 條有由住民直接請求監査委員就財政事項進行監査之規定，謂之「由民監査」，為一種外部監督之事例。

17 日本地方自治法第 252 條之 27 以下規定地方自治團體得將其監査之業務委由民間辦理，所締結之契約及稱之為「外部監査契約」，為一種全新的嘗試。

18 參照拙著，預算主決議與附帶決議之效力，台灣本土法學雜誌，57 期，2004 年 4 月，77 頁以下，並參照同誌同期之座談會會議記錄。

19 條文之內容如次：「一、人事費經立法院刪減者，應嚴格控管執行，並對人員進用妥為規劃，人力運用力求精簡，以避免人事費不足。另人事費若有結餘依立法院決議不得充作獎勵金、福利金或任何名目之獎金。二、特別費之支出應依行政院 95 年 12 月 29 日院授主忠字 0950007913 號函規定辦理。三、立法院決議跨年期計畫自 97 年度

就結論上言之，法定預算之效力主要表現在支出部分，並且其授權性遠大於限制性，後者則表現在對支出目的、金額及時期之限制上。就預算相關決議之拘束力問題，應先確認其是否屬於法定決議？如屬法定決議，才有探討其拘束力之必要；如屬法定外決議，原則上其僅具事實上、政治上之拘束力，尚難認為其具有法律上之拘束力。此等見解雖具有相當之理論依據，而為吾人所信，但因學界尚乏一致之見解，以致執行上行政、立法兩權時生齟齬，而造成法制上之困擾，司法院大法官釋字第五二〇號解釋之原因事實即係由此而生，此一問題之終局解決，亦必待進一步取得共識後方有可能。【月旦法學教室第 63 期，2008 年 1 月，第 74 頁】



起應參照預算法第 39 條有關繼續經費之規定表達，各機關跨年期計畫應儘早研擬及完成核定程序，俾利納入預算書表供立法院審議。四、立法院凍結預算或其他有關業務推動之各項決議，相關主管機關應本於權責，參照現行法令規定妥為處理，如屬向立法院相關委員會專案報告後始得動支經費者，各機關應速洽立法院安排報告時程，以利業務之推動。五、另為加速下半年公共建設執行效率，請工程會嚴加管控並督導協助，務期年底達成 9 成以上之執行目標；各工程主辦機關執行時，若遭遇困難問題，應即向工程會反映，並就問題屬性分別向行政院『公共建設督導小組』已成立之用地、土方、砂石等 7 個專案小組請求協調解決。」