

財政法：第五講

決算制度（上）

蔡茂寅・台灣大學法律學院教授

本講座係延續前於月旦法學教室特別連載刊登的「財政法講座」，已分別登載過「第一講：預算的基礎概念」、「第二講：預算的基本原則與法律性質」、「第三講：預算之效力—兼論大法官釋字第五二〇號解釋」、以及「第四講：特種基金」。為完整建構財政法學之體系與概念，作者將再以四講的篇幅介紹預算及決算之相關問題，分別為「第五講：決算制度（上）（下）」、「第六講：預算之編製」、「第七講：預算之審議」、以及「第八講：預算之執行」。

壹、前言—決算法之定位

國家凡百施政，均須有財政上之支持，故云「財政為庶政之母」。政府的財政作用，可分為財政計畫、財政收入、財政管理、營運、以及財政支出等四大領域，就此等領域則應該分別存在有授權與統制之法律與法理。以預算法言之，實則係對財政支出及收入作用（特別是支出作用）的授權法；就會計法及審計法言之，又屬對財政收支作用的統制（或稱限制）法；而決算法一方面因其作為預算過程的最後階段，故亦可歸類為預算法之一環，但毋寧在性質上應歸為統制法之類型。蓋就預算統制理論言之，會計法以及審計法均屬重要的財政收支統制法，尤其後者更屬對財政支出之重要統制手段，而決算法則係就預算之編製與執行結果加以檢視，追究責任，並產生回饋作用的機制，因而有其統制機能。

由於決算為預算執行之後的事後管控措施，通常不涉及現實的資源分配問題，往昔有審議權責的立法院對之興趣缺缺，以致疏於審議，而使決算之統制與回饋機能無由發揮。再者，起因於我國對財政法學長期以來的漠視，馴至預算法之研究在國內亦少受到重視，更遑論居於其末端的決算法。惟隨著近年來民主之深化與鞏固，決算之審核與對其之審議日益受到重視，在預算法研究於解決實務問題上舉足輕重的氛圍下，決算法的研究也逐漸佔有一席之地，但整體而言，其法學研究的廣度與深度仍顯不足，而有待學界更為努力探討。

貳、決算之概念、性質與機能

一、決算之概念及機能

欲剖析決算，應先從預算談起。因為實際上，預算為政府施政計畫之收支規劃，決算則為計畫收支實際執行成果之總結，亦即，預算執行結果之最終報告¹。換言之，決算為法定預算之執行實績，係將一會計年度之收支實績依一定形式計算整理後之記錄。詳言之，為執行預算而由政府會計機關依預算之科目區分所行之個個收支行為等之實績計數之彙總記錄，亦即就過去事實所行之計數記錄，即為決算²。決算與預算之密切關係概如下述：先有預算提供國家施政之財源依據，而預算經執行後，再經由決算作為

¹參照黃成昌，政府決算制度（上），主計月刊，573期，2003年9月，24頁。

²參照小村武，「予算?財政法」改定版，新日本法規，1992年，315頁。

該執行成果之反映，並作為將來預算編製、審議乃至執行時之參考³。政府施政如無預算，則財政收支將失其準據；如無決算，預算執行效能非但無以顯示，亦無從評比考核。是以，政府決算除可顯示施政成果的具體表徵、提示國家財政經濟演變之趨勢外，亦可分析衡量政府施政績效與缺失，藉供以後年度釐訂施政方針、編製預算及改進財務管理之參據⁴，最後解除機關首長及相關人員之財務責任（審計法七一⁵參照），公開財政取信於民⁶。由此觀之，預算過程除預算之編製、審議、執行外，尚應包含決算；非經決算，預算過程不能稱完足⁷。蓋預算者，其本意為「預先算定」，本有預測將來、以俟實現之不確定因素存在，必也待「決定性算定」之決算程序後，始能完成「預測、實現、檢討、回饋⁸」的完整機制⁹。是政府施政計畫之遂行，乃始於預算而終於決算¹⁰。

不同於預算係由議會審議而成立，因而具有規律政府財政活動的「規範性」，決算僅係政府依相關主計法規執行法定預算而向議會提出的事後實績報告。儘管如此，決算仍具有統制及回饋之機能。決算之統制機能首先表現在審計部所行的審核，此為專業監督的統制。如下所述，決算審核得為合法性、合規性、適當性、效能性、經濟性等監督，姑不論實情如何，至少在制度上決算具有檢視、究責的機能，應無疑義。其次，姑不論可能存在的違憲課題，立法院審議最終審定數額表亦具有統制機能。至於決算的回饋機能，則表現在以決算及其審核報告為依據，而修正日後的預算編製、審議及執行過程上。

二、決算之性質

依論者所述，決算具有如下特質¹¹：

（一）決算為預算之延伸

決算資訊除可表達當期預算執行成果外，並可作為以後年度預算籌編之參據，與預算之關係密不可分，整個預算過程始於預算編製，經過審議、執行，而終於決算完畢才算完成。換言之，此時「預先」、

³例如某年度預算執行成效不彰，大部分計畫都辦理保留，則下年度預算審核時，將考量該單位大部分時間仍需執行以前年度所保留事項，無暇再辦理新增計畫，尤其是有延續性之重大工程，如此其經費即可能遭核減。參照丁再興，經濟部單位決算編製實務探討，今日會計季刊，55期1993年？月。換言之，不急、不用之經費，於以後年度之預算編製，即應優先刪減，預算過程始稱完足。參照前田泰男，決算過程？，預算過程？諸問題，學陽書房，1984年，50，59頁。

⁴參照黃成昌，註1文，24頁。

⁵審計法第71條規定：「各機關人員對於財務上行為應負之責任，非經審計機關審查決定，不得解除。」但在審計機關審查決定後，相關人員之財務責任是否即終局解除？似亦不盡然。例如審計法第27條定有2年內及10年內再審查之規定，因此縱令在完成決算程序後，仍有可能追究相關人員之財務責任。

⁶參見莊振輝，歲計賸餘，財政好轉——由八十四年度中央政府總決算分析財政狀況（上），實用稅務雜誌，255期，1996年，67頁。

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，三版，2002年，362，367頁。

⁸理論上，政府決算資訊應回饋至未來年度之預算編列，以引導政府財政資源作更合理的分配，而原始預算偏誤（bias），亦即原始預算數與決算審定數間的差距，則應純然反映施政的不確定性。參照劉順仁、謝永明，我國基層政府預、決算之差異與剖析——過度「保守」及「收支平衡」預算造成差異，主計月刊，550期，2001年10月，62-63頁。

⁹參照蔡茂寅，預算的基本原則與法律性質，月旦法學教室，7期，2003年5月，134頁。

¹⁰參照黃成昌，註1文，24頁。

¹¹參照黃成昌，註1文，25頁。

「預測性」的計算才能確定，而成為「決定性」的算定。

（二）決算是會計的一環

決算係就預算執行之會計處理所為之最終報告（Final Report），為構成會計年報之主要部分。換言之，政府一會計年度收支的會計報告書之彙總，即為決算。決算法第八條規定，「各機關各基金決算之編造、查核及綜合編造，除本法另有規定外，依會計法關於會計報告之規定」，益可知決算為會計之一環（另參照同法二一規定）。再者，職司決算審查的審計機關，在日本稱為「會計檢查院」，特別標明其職責在「會計」檢查，望文生義，即可推知決算為會計之一環。

（三）決算乃審計之依據

決算係審計機關審核各機關、各基金與總決算財務效能、核定財務責任所為查核之依據或基礎。雖然在預算執行過程中已有審計監督，但審計機關毋寧仍以事後審計為主要權責，尤其以對政府決算之審核為其主要權責。憲法第六十條規定行政院應提出決算於監察院，同法第一〇五條規定審計長應完成決算審核，並提出審核報告於立法院，可知審計之對象、依據為決算。

（四）決算是國庫財政調度的完結

依決算法第十七條第一項規定，「國庫之年度出納終結報告，由國庫主管機關就年度結束日止該年度內國庫實有出納之全部編報之。」可知國庫主管機關應編成國庫出納報告，以顯示整體出納及國庫調度事務之完結。

三、決算過程

決算須經漫長之程序，以中央政府之決算過程觀之，係先由各機關各基金分別編造決算（書），經各主管機關查核彙編（決算法二十 I 參照）後，轉送中央主計機關，由其再查核彙編成總決算（書），並彙編綜計表。中央主計機關將總決算等送由行政院院會通過後，即由行政院提出於監察院。監察院審計部審核後提出審核報告及最終審定數額表，並送由立法院審議。總決算最終審定數額表經立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告（同法二八參照），至此才完成決算程序。換言之，決算過程包括：決算→總決算→審核→審議→公告，等一連串過程，但決算法並未如預算法第二條區分各預算過程般區分決算之各個過程，故而決算可以統稱全部之過程，亦可僅指其中一過程，甚至指決算書而無妨，本文則泛指整個決算過程。以下就此分別說明之。

參、決算之編造

相較於預算之編製、審議、執行，其中籌劃擬編歸行政權¹²、審議歸立法權，執行權歸由各預算機關（主要為行政機關，但立法機關、司法機關等亦均為執行機關）分別執行；決算須先由行政機關編製，次由審計機關審核，再由立法院審議審核報告，最後送交監察院咨請總統公告，雖屬預算過程之一環，但為更繁複之設計。此係某程度受到五權憲法制度之影響。以下先就我國中央政府決算的編造相關問題說明之。

憲法第六十條規定：「行政院於會計年度結束後四個月內，應提出決算於監察院。」是決算之編造權

¹²預算之編製權應歸屬於哪一個國家權力機構，是制憲者在設計制度時所考慮的一個「政策課題」，而非本質上就應該歸屬行政權（例如我國）或立法權（例如美國）。參照蔡茂寅，預算的基礎概念，月旦法學教室，5期，2003年3月，88頁。

與預算同，均歸屬於行政院¹³。關於決算編造之法規，最重要者為決算法。該法第一條規定：「中華民國中央政府決算之編造、審核及公告，依本法之規定。」此外，另有「中央政府總決算編製要點」及「中央政府總決算附屬單位決算編製要點」等行政法規可資依循。

一、決算辦理之一般原則—與預算相呼應

前曾述及決算與預算之密切關係，故在決算之編造上，應與預算法之規定相互呼應，依預算之科目區分，而後能充分顯示預算執行之成果，以下概述之。

（一）每會計年度編造

預算法第十一條規定：「政府預算，每一會計年度辦理一次。」預算執行終了則須編製決算，始為完結，決算法第二條第一項前段亦規定：「政府之決算，每一會計年度辦理一次」，與預算法之規定遙相呼應。

（二）種類相同

決算法第三條規定：「政府之決算，應按其預算分左列各種：一、總決算。二、單位決算。三、單位決算之分決算。四、附屬單位決算。五、附屬單位決算之分決算。」與預算法第十六條之規定完全相符。蓋決算為預算執行之總結，兩者在編製種類上應該一致，否則無由對照勾稽。

（三）範圍相同

預算法第十三條規定：「政府歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還，均應編入其預算。並得編列會計年度內可能支付之現金及所需未來承諾之授權。」就預算之範圍明確加以規定，另同法第八條規定：「政府機關於未來四個會計年度所需支用之經費，立法機關得為未來承諾之授權（第一項）。前項承諾之授權，應以一定之金額於預算內表達（第二項）。」第九條則規定：「因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度內之支出者，應於預算書中列表說明；其對國庫有重大影響者，並應向立法院報告。」為配合上開規定¹⁴，二〇〇〇年修正公布之決算法第四條修正為：「政府每一會計年度歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還，均應編入其決算；其上年度報告未及編入決算之收支，應另行補編附入（第一項）。當年度立法院為未來承諾之授權金額執行結果，應於決算內表達；因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度內之支出者，應於決算書中列表說明（第二項）。」

（四）科目門類相同

決算法第五條規定：「決算之科目及其門類，應依照其年度之預算科目門類。但法定由行政院統籌支撥之科目、第一預備金及依中央主計機關規定流用之用途別科目，不在此限；如其收入為該年度預算所未列者，應按收入性質另定科目，依其門類列入其決算。」明示決算之科目門類應依預算之科目門類，俾便相互對照。

（五）機關單位、基金及記載金額之貨幣相同

決算法第六條規定：「決算所用之機關單位及基金，依預算法之規定；其記載金額之貨幣，依法定預算所列為準。」均與預算相配合。就機關單位言，依預算法第三條規定，「稱各機關者，謂中央政府各級機關；稱機關單位者，謂本機關及所屬機關，無所屬機關者，本機關自為一機關單位（第一項）。前項本

¹³嚴格言之，本條僅規定「提出」，而未言及「編造」，因此純就憲法規定之文義觀之，編造權誰屬仍有解釋空間。

¹⁴參照施炳煌、郭達耀，權衡所裁、應繩必當——記述決算法部分條文之修正，主計月報，542期，2001年2月，50，53頁。

機關為該機關單位之主管機關（第二項）。各級機關單位之分級，由中央主計機關定之（第三項）。就基金言，則依預算法第四條：「稱基金者，謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。基金分左列二類：一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：（一）供營業循環運用者，為營業基金。（二）依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。（三）為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。（四）凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。（五）有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金。（六）處理政府機關重大公共工程建設計畫者，為資本計畫基金（第一項）。特種基金之管理，得另以法律定之（第二項）」。

另配合預算法第七二條之規定：「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」。決算法第七條則規定：「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，應於各該實現年度內，準用適當預算科目辦理之。」¹⁵至於各項應收款、應付款、保留數準備，於其年度終了未屆滿五年者，則仍應編列，以防止辦理決算機關將未實現之債務任意剔除，或將未實現之債權任意減列¹⁶。

上開規定，雖始於編造，但於後續審核、審議及公告程序，亦皆有影響，故係決算辦理之一般通則。於體例上，置於決算法之總則，乃決算法最為核心部分。

二、決算之編造機關、內容及編送程序

依決算法第八條規定：「各機關各基金決算之編送、查核及綜合編造，除本法另有規定外，依會計法關於會計報告之規定」。所稱「本法另有規定者」，主要即指同法第九條以下之規定。

（一）編造機關及內容

總決算之編造機關雖為行政院，但決算則應由各預算執行機關分別編造。決算法第十二條規定：「機關別之單位決算，由各該單位機關編造之。……（第一項）。特種基金之單位決算，由各該基金之主管機關依前項規定辦理之（第二項）」。但基金或機關變更時，則依同法第九條規定辦理。由此可知，單位決算係由各單位機關編造，特種基金之單位決算，則由各該基金之主管機關編造之¹⁷。

就決算之編造內容而言，決算法第十二條第一項規定，「機關別之單位決算，……。編造時，應按其事實備具執行預算之各表，並附有關執行預算之其他會計報告、執行預算經過之說明、執行施政計畫、事業計畫績效之說明及有關之重要統計分析」。明文規定決算編造之內容，主要在以執行結果（會計報告）與法定預算相對照，以求內容統一，而利於考核。至於就附屬單位決算部份，關於營業基金決算，應就執行業務計畫之實況，根據會計紀錄編造之，並附具說明，連同業務報告及有關之重要統計分析，分送有關機關（決算法十四 I 參照）。其編造內容依決算法第十五條規定：「附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如左：一、損益之計算。二、現金流量之情形。三、資產、負債之狀況。四、盈虧撥補之擬議（第一項）。前項第一款營業收支之決算，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

¹⁵參照施炳煌、郭逢耀，註14文，53頁。

¹⁶參見黃成昌，註1文，26頁。

¹⁷中央政府之機關單位及主管機關，可參照中央政府各級機關單位分級表（行政院主計處所定）之規定。

變動成本與固定成本分析之（第二項）。第一項第三款關於固定資產、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（第三項）。至於營業基金以外之其他特種基金，亦得比照前揭規定辦理（同法十六）。由上可知，附屬單位決算之編造與一般商業會計之決算較為接近，蓋因其營業之性質使然。

另依修正前決算法第十三條規定：「前條執行預算各表，依左列規定：

一、按本年度預算編造決算表，應分欄列明左列各數：（一）本年度預算數。（二）本年度預算增減數。（三）本年度收付實現數。（四）決算時權責發生數。（五）本年度餘絀數。二、按上年度轉入數編造決算表，應分欄列明左列各數：（一）上年度決算時權責發生轉入數，或以前年度未結清數。（二）本年度減免數。（三）本年度收付實現數。（四）決算時未結清數。三、繼續經費之決算表，除應照第一款編造外，並應增編一表，分欄列明左列各數：（一）全部計畫預算數。（二）分配累計數。（三）實現累計數。（四）權責發生數。（五）分配數餘額。（六）全部計畫之預算餘額。

前項各表數額有應加合計，或有與以前年度比較之必要者，應分別加列合計數及比較數」。惟本條規定已遭刪除，但從此可看出決算之主要作用在查核預算之執行情形，故主要以法定預算執行前後之比較為主。

（二）編送程序及日程

決算之編造程序，細分之包括：單位決算編製、主管決算之彙編、以及總決算之編製等程序，以下分述之。

依九十五年度中央政府總決算編製要點第二二點規定，「各機關單位決算應於次年二月十五日前函送至主管機關、審計部、行政院主計處及財政部各一份。外交部、國防部所屬、教育部、法務部、台灣高等法院檢察署及所屬、經濟部水利署及所屬、僑務委員會、農業委員會等單位決算得展延五日送達。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編具決算書表，於次年二月二十日前送達審計部、財政部、行政院主計處各一份，並將副本抄送各該地方審計處（室）」。¹⁸至於機關決算之內部程序，依決算法第十九條規定：「各機關之決算，經機關長官及主辦會計人員簽名或蓋章後，分送該管上級機關及審計機關」，此為單位決算之內部程序。

各機關單位之主管機關，接獲所屬機關之決算後，應即查核彙編，如發現其中有不當或錯誤，應修正彙編之，連同單位決算，轉送中央主計機關（同法二十 I 參照）。該彙編之修正事項，應通知原編造機關及審計機關（同條 II）。此時所彙編者，即為主管機關之決算。以機關單位¹⁸言，主管機關編造決算各表，關於本機關之部分，應就截至年度結束時之實況編造之；其關於所屬機關之部分，應就所送該年度決算彙編之（同法十八參照），而後依同法第二十條規定送中央主計機關。

中央主計機關接獲該決算後，應即查核¹⁹彙編²⁰，如發現其中有不當或錯誤，應修正彙編之，並將彙編之修正事項，通知原編造機關及審計機關（同法二十 III）。申言之，各機關所初編之決算，均應先送其上級主管機關彙編後，再轉送中央主計機關彙編總決算，在各級機關彙編之過程中，尚須逐級查核，如

¹⁸依決算法第6條及預算法第3條，為本機關及所屬機關。無所屬機關者，本機關自為一機關單位。本機關則係指該機關單位之主管機關。

¹⁹查核時應注意哪些事項，決算法其實並無規定，而是規定在審計法第五章。近年來，多著重於財

²⁰行政院主計處查核彙編決算作業之歷程，可參閱黃永傳，精進非營業基金編造決算書表之探討，今日會計雜誌，71期，1998年？月，33-34頁。

發現其中有不當或錯誤，應即經過修正之處理程序，以使總決算之彙編臻於正確²¹。最後中央主計機關應就各單位決算，及國庫年度出納終結報告，參照總會計紀錄，編成總決算書，並將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，一併呈行政院，提經行政院會議通過，於會計年度結束後四個月內，提出於監察院，編送程序始告完成。

決算法第二一條第二項規定：「各級機關決算之編送程序及期限，由行政院定之。」據此，行政院定有中央政府總決算編製日程表，現將之列為附錄，以供參照。

另就國庫之年度出納終結報告，特別規定由國庫主管機關就年度結束日止該年度內國庫實有出納之全部編報之（決算法十七 I 參照），且應於年度結束後二十五日內，分送中央主計機關及審計機關查核（同條 II）。至於特別預算之決算編造，依決算法第二二條規定：「特別預算之收支，應於執行期滿後，依本法之規定編造其決算；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。」

肆、決算之審核

總決算編製完成後，應送由中立、專業的審計機關審核，惟審計權究竟歸屬何種權力機構？各國制度並不一致，我國則將之歸類為監察權之一種²²。

一、審核機關

中華民國憲法將監察權自立法權分出，成為獨立之一權，並將審計權劃歸由其行使。憲法第九十條規定：「監察院為國家最高監察機關，行使……審計權。」此一審計權之歸屬規定，並於憲法增修條文第七條第一項繼續維持。因此在憲法權力分立的層次上，審計權屬於監察院已無疑義。而在組織法層次上，監察院組織法第四條第一項規定：「監察院設審計部，其職掌如左：一、監督政府所屬全國各機關預算之執行。二、核定政府所屬全國各機關收入命令及支付命令。三、審核政府所屬全國各機關財務收支及審定決算。四、稽察政府所屬全國各機關財務及財政上不法或不忠於職務之行為。五、考核政府所屬全國各機關財務效能。六、核定各機關人員對於財務上之責任。七、其他依法律應行辦理之審計事項」。將「審定決算」列為審計部的職權。另在作用法層次上，審計法第二條亦有相類似規定如下：「審計職權如左：一、監督預算之執行。二、核定收支命令。三、審核財務收支，審定決算。四、稽察財物及財政上之不法或不忠於職務之行為。五、考核財務效能。六、核定財務責任。七、其他依法律應行辦理之審計事項。」明定審計權的範圍包括「審定決算」。至此，監察院審計部擁有決算審核權，在實定法上有明確規定。惟上揭相關組織法及作用法均規定審計部「審定決算」，似應解為審計部的決算審核具有最終決定性，與目前立法院仍具有後續的實質審議權之實況不符。

審計長綜理審計部事務（監察院組織法五參照），由總統提名，經立法院同意任命（憲法一〇四參照）。審計部除審計長外，設各級審計人員若干人，依法獨立行使其審計職權，不受干涉（審計法十參照）²³。雖然監察院院長綜理院務，並監督所屬機關（監察院組織法六 I 前段參照），惟此應僅指行政程

²¹參照王毅忠，立法院函請各機關提供決算有關資料之探討，主計月報，527期，1999年？月，86頁。

²²有關審計權之歸屬，參照羅承宗，審計權機能與定位之研究——在我國憲政體制下以財政作用民主統制為主軸，台大法律學研究所碩士論文，1998年。

²³國際最高審計機關組織（INTOSAI）所頒訂之政府審計準則亦規定「審計機關及審計人員必須要能超然獨立」，此一準則現為全球一百餘會員國所追求及奉行。請參照許哲源，政府審計制度，主計月刊，575期，2003年11月，55

序及業務，而無關審計職權之獨立行使。換言之，審計部雖設於監察院，審計長地位雖在監察院長、副院長及監察委員之下，但其獨立行使憲法所賦予監察院之審計權則無庸置疑²⁴。

二、決算之審核方法

就決算之審核時限，憲法第一〇五條規定：「審計長應於行政院提出決算後三個月內，依法完成其審核，並提出審核報告於立法院。」決算法第二六條則規定：「審計長於中央政府總決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。」監察院於收到行政院提出之中央政府年度總決算後，應即交審計部依法審核²⁵。就各機關及各基金之決算審核事項，決算法第二三條規定，審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列效能：一、違法失職或不當情事之有無。二、預算數之超過或剩餘。三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。四、經濟與不經濟之程度。五、施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。六、其他有關決算事項。²⁶；就政府總決算之審核事項，同法第二四條則規定：「審計機關審核政府總決算，應注意左列效能：一、歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。二、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。」²⁷

審計機關審核決算時，如有修正之主張，應即通知原編造決算之機關限期答辯；逾期不答辯者，視為同意修正。決算經審定後，應通知原編造決算之機關，並以副本分送中央主計機關及該管上級機關（決算法第二五條）。同法第二九條並規定：「監察院對總決算及附屬單位決算綜計表審核報告所列應行處分之事項為左列之處理：一、應賠償之收支尚未執行者，移送國庫主管機關或附屬單位決算之主管機關執行之。二、應懲處之事件，依法移送該機關懲處之。三、未盡職責或效能過低應予告誡者，通知其上級機關之長官²⁸」。可知總決算審核報告除送立法院外，亦應送監察院²⁹。監察院審議中央政府年度總決算審核報告辦法第2條並規定：「審計部於中央政府年度總決算完成審核後，應編造審核報告，陳送本院及立法院審議，並檢送行政院主計處及不屬行政院之有關機關執行。」

如上所述，藉由決算之審核，一方面得以追究預算執行責任（審計法二一參照），另一方面則有藉此檢討預算執行成果而反映、回饋於預算編製過程（預算法二八〇③、審計法七十參照）之功能³⁰，故決

頁。

²⁴請參照宋棋超，從立法委員行使審計長同意權看決算審核制度，立法院院聞，24卷1期，1996年，59頁。

²⁵監察院審議中央政府年度總決算審核報告辦法第1條參照。

²⁶審計法第67條有相似規定：「審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列事項：一、違法失職或不當情事之有無。二、預算數之超過或剩餘。三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。四、經濟與不經濟之程度。五、施政效能、事業效能或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較。六、其他與決算有關事項。」

²⁷審計法第68條亦有相似規定：「審計機關審核中央政府總決算，應注意左列事項：一、歲入、歲出是否與預算相符；如不相符；其不符之原因。二、歲入、歲出是否平衡；如不平衡，其不平衡之原因。三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。前項所列應行注意事項，於審核地方政府總決算準用之。」

²⁸審計法第69條另規定：「審核機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院，其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出建議改善意見於各該機關。」

²⁹參照宋棋超，註24文，65頁。

³⁰參照蔡茂寅，註7文，367頁。

算之效力於審計機關審核時大為彰顯，甚至預算，亦藉由決算與之相對照及審計機關之審計查核，而在實定法上具有相當之規範效力。決算之審核，可謂是決算制度之核心。立法院雖事前對預算有審議權、事後對決算亦有審議權，不過預算執行過程中之控制，除由行政部門進行內控外，主要仍係透過獨立之審計監督而得以避免預算執行陷於違法或浪費³¹，而整體執行之結果，即決算更須由審計機關審核。

除年度決算外，二〇〇〇年修正公布之決算法另增訂第二六條之一：「審計長應於會計年度中將政府之半年結算報告，於政府提出後一個月內完成其查核，並提出查核報告於立法院。」其立法理由為：「為在會計年度進行中定期且確實監督行政機關預算執行與審核情況，免於會計年度終了時的虛應審議情事，故除了每年度總決算審核外，特新增半年結算之查核報告，並送立法院審議。」旨在強化立法機關於年度進行中有效監督政府預算執行情形與審核實況。不過，在現行主計與審計人力配置下，行政院主計處與監察院審計部是否得以負荷增加此「半年結算」作業所增之工作量？半年結算報告之內容又應如何規劃³²？立法院審議範圍及程序如何？審議結果應否咨請總統公告？均值得進一步觀察。

伍、決算之審議

審計長完成決算審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院後，立法院對於審核報告中有關「預算之執行」、「政策之實施」及「特別事件之審核、救濟」等事項，予以審議（決算法二七 I）。此審議之議案屬憲法第六三條所稱之「國家其他重要事項」，應經二讀會議決之（另參照立法院職權行使法七規定）。

「立法院審議時，審計長應答覆質詢，並提供資料，對原編造決算之機關，於必要時，亦得通知其列席備詢，或提供資料」（決算法二七 II）。之所以要求審計長負答覆質詢之責，係因立法院審議之對象為審核報告，而非決算，自應由作成機關審計長答覆質詢。又審計長係由總統提名經立法院同意之後任命，其行使職權雖具獨立性，但藉由質詢，立法院才能充分了解預算執行之實況，以為議定今後重要政策及審議次年度預算之參考³³。

審計長所提總決算審核報告之質詢，應於報告日中午前登記，其詢答以即問即答方式為之，但經質詢委員同意，得採綜合答復。由於過去立法院曾有多年未審議決算審核報告之情形，為免立法院怠忽職權，有負人民所託，同時亦免決算審議遷延不決，故決算法第二八條第一項乃新增規定：「立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過。」採擬制通過之方式，以加速完結決算過程。

決算審核報告之審議，具有審計長向立法院負責的意義，同時，也使決算制度加入了民主統制的成分。雖然審計人員獨立行使審計職權，但如果不經議會審議，國民代表即無從得知審計機關是否確實審核決算，預算過程的回饋機制亦無由建立。而立法院如認決算審核報告有錯誤、遺漏、重複、詐偽等問題時，得通知審計機關依審計法第二七條規定再審查³⁴。

目前立法院在審議決算時，是先由審計長在院會報告決算審核過程，並備諮詢，完成後交預算及決算委員會按主管機關別，分別會同各有關委員會分組舉行聯席會議審議³⁵，審議完成後，由預算及決算

³¹參照蔡茂寅，預算之效力，月旦法學教室，14期，2003年12月，97頁。

³²參照施炳煌、郭逢耀，註14文，52-54頁。

³³參照歐森藩，憲法中有關預算決算規定之研究，主計月報，73卷2期，1992年，24頁。

³⁴此時並可善加運用立法院之文件調閱權，參照宋棋超，註24文，68頁。

³⁵中央政府總決算審核報告案審查程序第3條第1項：「總決算審核報告案交付審查後，由預算及決算委員會按機關

委員會將其審查報告提報院會³⁶，做為審議總決算審核報告的結束，並且通知審計部³⁷。

陸、決算之公告

修正前之決算法第二八條原條文為：「總決算最終審定數額表，由監察院咨請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告。」然在二〇〇〇年修正後，現行條文業已改為：「立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過（第一項）。總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告（第二項）」。³⁸其修正理由如下：「由於審計部對於中央政府總決算最終審定數額表，往往未經立法院審議通過逕行公告，故為確實執行立法院監督之責，爰修正為必須由立法院審議通過後，送交監察院，再由監察院咨請總統公告，方符法制程序。」因此總決算最終審定數額表須先經立法院審議通過，始得再由監察院咨請總統公告，但立法院亦須於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過。上開規定之修正，一則藉由明確化立法院審議審核報告之時限，適時解除相關人員之財政責任；二則尊重立法院之審議權、落實立法院執行監督之責，同時兼顧監察院之監察權³⁹。否則審定數額表先行公告，則立法院審議決算審核報告恐徒留發言紀錄，流於形式，無法達成監督之目的⁴⁰。

惟總決算最終審定數額表，須經立法院審議通過後始得由監察院咨請總統公告，雖寓有強化立法監督之含意，然立法院終究為民意機關、政治機構，而非專業機關，因此如以多數決方式決定專業問題，除涉及憲法上權力分立的課題之外，恐怕在功能設計上亦非所宜。抑且依上揭監察院組織法第四條及審計法第二條之規定，決算審定權既歸監察院所有，則以同屬法律位階之決算法（雖然可能屬特別法）將之移歸立法院，恐怕亦有適法性之疑慮。職是之故，立法院對於總決算『最終審定』數額表，究竟有無修正調整之權？似可再予斟酌。如再參酌司法院大法官釋字第四六號解釋，似可得出立法院於審議時僅能通知審計部為再審查等措置，以免侵害審計部擁有之最終審定權。況且立法院如得逕予修正調整，則可能成為太上審計機關，以多數決方式決定專業問題，進而影響審計部之獨立、客觀與公正性⁴¹。

透過總決算之公告，可增進人民對政府實際財政狀況及謀求人民福利所做努力之瞭解，達到財務公開取信於民之目的，從而解除各機關首長施政之財務責任⁴¹，具有政府資訊公開之正面意義。

別，會同有關委員會聯席審查，並由預算及決算委員會委員擔任主席。」

³⁶中央政府總決算審核報告案審查程序第4條：「總決算審核報告案審查完竣後，應即起草書面總報告提報院會。」

³⁷參照王麗珍，立法院審議中央政府總決算審核報告紀要，審計季刊，23卷4期，2003年？月，75-76頁；宋棋超，註24文，62頁。

³⁸參照施炳煌、郭逢耀，註14文，52-54頁。其實修法當時，相關機關多認為無論就法理或實務作業上，立法委員之修正提案均有望礙之處，但最後還是三讀通過。

³⁹參照宋棋超，註24文，65頁。

⁴⁰參照王永興，讀「從立法委員行使審計長同意權看決算審核制度」有感，立法院院聞，24卷8期，1996年8月，34頁。

⁴¹參照黃成昌，註1文，24頁。

附錄：九十五年度中央政府總決算編製日程表

辦 理 事 項	預 定 完 成 期 限			負 責 辦 理 機 關
	年	月	日 以 前	
一、修訂「中華民國九十五年度中央政府總決算編製要點」分行各機關。	95	12	15	行政院主計處。
二、各機關執行預算繳領各款，與國庫代理機關收付各款之科目及數額，應相互核對完全符合。	96	1	25	各機關、國庫代理機關或地區支付處。
三、各機關提出歲入、歲出保留申請。	96	1	31	各機關。
四、各機關單位決算之編製。	96	2	15	外交部、國防部所屬、教育部、法務部、臺灣高等法院檢察署及所屬、經濟部水利署及所屬、僑務委員會、農業委員會等單位決算得展延至二月二十日以前。
五、中央政府補助經費決算報告(直撥部分)之編製。	96	2	20	各該接受補助之地方政府。
六、各主管決算之編製。	96	2	28	司法院、外交部、國防部、教育部及法務部主管決算得展延至三月十日以前。財政部主管歲入決算得展延至三月二十日以前。
七、財政部收到各機關決算後對於各機關執行預算繳領各款，應與國庫帳詳予核對，如發現仍有不符，即通知原編造機關迅向原繳領款國庫或地區支付處辦理轉正。	96	2	28	財政部國庫署、各機關、國庫總庫或地區支付處。
八、國有財產總目錄。	96	3	15	財政部國有財產局。
九、國庫年度出納終結報告。	96	3	25	財政部國庫署。
十、中央政府總決算暨附屬單位決算及綜計表。	96	4	25	行政院主計處。
十一、中央政府總決算等提報行政院院會核定。	96	4	26	行政院主計處。
十二、中央政府總決算等送監察院審核。	96	4	30	行政院主計處。

注意事項：

原刊登於月旦法學雜誌（第 56 期），第 70-82 頁。

本文經作者數位授權，由法源數位法學論著資料庫編輯小組重新校編。