

中央政府非營業特種基金 設置與管理情形之審計

■ 林雪玲・陳詠華

壹、前言

中央政府為因應經濟、交通、農業與高等教育發展、社會安全與健全金融環境等需要，依據預算法第4條第1項第2款¹規定，設置各類特種基金，其中債務基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金等4類，通稱為非營業特種基金。隨著非營業特種基金規模占國家整體預算之比重逐漸提高，重要性與日俱增，爰非營業特種基金之管理及運用情形備受各界關注。又隨著全球化時代來臨，行政院主計總處（下稱主計總處）為順應國際會計發展潮流，增加中央政府作業基金會計資

訊透明度，規劃於民國（下同）107年度預算起全面導入企業會計準則（Enterprise Accounting Standard,EAS），以提升作業基金財務報表品質，並強化與商業經營績效之可比性。本文謹探討中央政府非營業特種基金預算制度沿革及設置概況，並就行政院近年採行之管理措施，及審計機關查核結果等，予以綜整研析，據以研提審計機關未來努力方向之建議，以期促進政府良善治理。

貳、預算制度沿革及設置概況

一、預算制度沿革：

21年，中央政府為辦理特定政事，

1. 依預算法第4條第1項第2款規定，特種基金分為營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金、資本計畫基金。

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

於預算法中即有設置非營業循環基金之規定。60 年度以前，基金係以收支列入中央政府總預算，爰其執行時因業務量成長而增加之收支，必須辦理追加預算。61 年度，行政院將具有作業性質之 12 個非營業循環基金，改參照營業基金書表格式，編製預、決算及會計報告。87 年度，行政院為使中央政府總預算單純化，並使原編製單位預算之特種基金，在預算執行上能具彈性，將全部單位預算特種基金改編列附屬單位預算。

二、基金設置情形：

87 年度編製附屬單位預算之非營業特種基金計 34 個單位（分預算 74 個單位），嗣配合臺灣省政府功能業務與組織調整方案，將原臺灣省政府省營事業及其他特種基金改隸中央，且國立大學校院校務基金設置條例完成立法後，將每一個國立大專院校均設置校務基金，暨依法或配合政策需要新設基金，爰非營業特種基金數量於 105 年度達 105 個單位（分預算 99 個單位），其中作業基金計 79 個單位（分預算 74 個單位）、債務基金計 1 個單位、特別收入基金計 24 個單位（分預算 25 個單位）、資本計畫基金計 1 個單位。

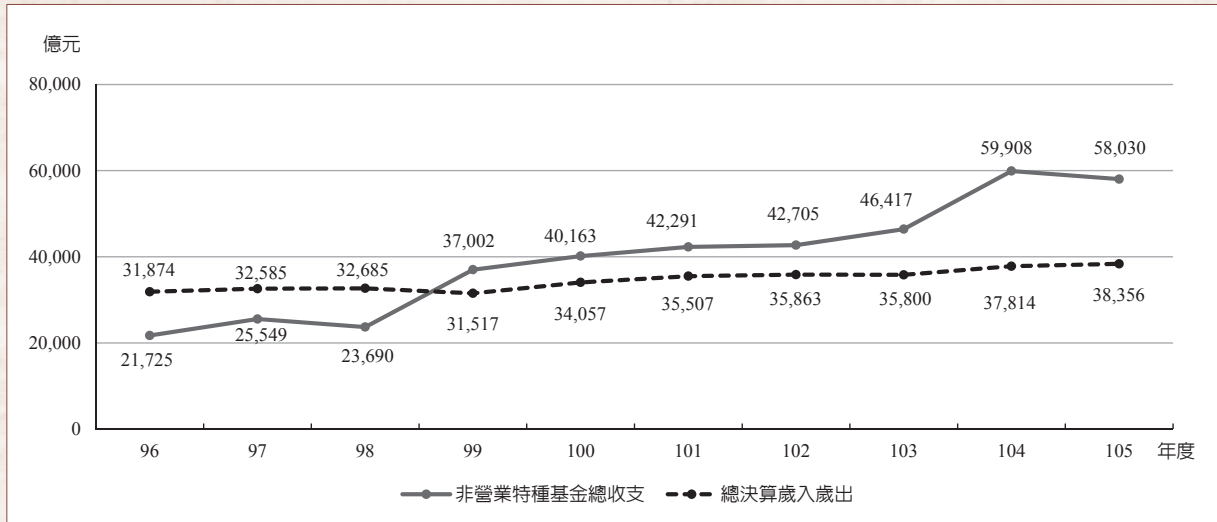
三、基金收支規模：

非營業特種基金總收支規模由 87 年度之 4,559 億餘元增為 105 年度之 5 兆 8,030 億餘元，增幅逾 10 倍，主要係 88 年下半年及 89 年度增設校務基金、中央政府債務基金，及配合精省將原省府所屬基金改隸中央政府，暨 99 及 104 年度全民健康保險業務及勞工保險業務由營業基金改編為作業基金等所致；且自 99 年度全民健康保險業務改編為作業基金起，非營業特種基金總收支規模達 3 兆 7,002 億餘元，自始超過總決算歲入歲出規模 3 兆 1,517 億餘元（圖 1）。

四、基金財務狀況：

截至 105 年底止，非營業特種基金資產總額 5 兆 8,570 億餘元，負債總額 3 兆 190 億餘元，淨值（含基金餘額）2 兆 8,379 億餘元，負債比率為 51.55 %（表 1）。另按各類基金財務概況予以分析，作業基金資產總額 5 兆 2,172 億餘元、負債總額 2 兆 9,035 億餘元、淨值 2 兆 3,137 億餘元；債務基金資產 2 億餘元、負債 1 億餘元、基金餘額 8,484 萬餘元；特別收入基金資產總額 5,918 億餘元、負債總額 1,137 億餘元、基金餘額 4,780 億餘元；資

圖 1 中央政府非營業特種基金總收支與總決算歲入歲出比較



資料來源：作者自行整理繪製。

表 1 中央政府非營業特種基金財務概況表

單位：新臺幣億元、%

年底	資產總額	負債總額	淨值(含基金餘額)	負債比率
101	41,341	17,775	23,565	43.00
102	41,816	17,693	24,122	42.31
103	43,514	18,356	25,158	42.18
104	55,135	28,759	26,375	52.16
105	58,570	30,190	28,379	51.55

資料來源：整理自各年度中央政府總決算審核報告（附冊－附屬單位決算及綜計表非營業部分）。

本計畫基金資產 476 億餘元、負債 16 億餘元、基金餘額 460 億餘元。

參、行政院採行之管理措施

行政院為強化非營業特種基金設置及

管理，以提升政府資源使用效率，並期逐漸與國際接軌，陸續配合組改檢討基金設置及存續、強化債務管理、覈實預算編製與執行作業，及作業基金導入企業會計準則，以提升各基金管理與營運效能，及作業基金財務報表品質：

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

一、檢討非營業特種基金設置及存續：

行政院自 87 年度起，陸續對非營業特種基金進行檢討整併作業，並於 89 年訂定「非營業特種基金設置、簡併、裁撤及預算編製共同性原則」，作為非營業特種基金簡併檢討依據。復為強化非營業特種基金之管理，於 91 年度訂定「中央政府非營業特種基金存續原則」，替代前述共同性原則。嗣因近年非營業特種基金規模愈趨

龐鉅，行政院就前述存續原則再行檢討，於 104 年 1 月 16 日增訂新設基金應具備國庫撥款以外新增適足之財源；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，應以合併為原則等，並修正名稱為「中央政府非營業特種基金設立及存續原則」，作為檢討非營業特種基金應否存續之依據。101 至 105 年度，已裁撤或整併之基金計有中美經濟社會發展基金等 13 個單位，詳表 2。

表 2 中央政府非營業特種基金近年裁撤或整併概況表

年度	裁撤	整併
小計	5 個單位	8 個單位
101		中美經濟社會發展基金及開發基金併入行政院國家發展基金
102	臺北榮民技術勞務中心	國立臺中技術學院校務基金與國立臺中護理專科學校校務基金整併為國立臺中科技大學校務基金
103	中華發展基金、榮民醫院醫療作業基金、因應貿易自由化就業發展及協助基金、龍崎工廠	國軍退除役官兵安置基金下之 5 家平地農場整併為 2 家
104		國立屏東教育大學校務基金與國立屏東商業技術學院校務基金整併為國立屏東大學校務基金
105		漁產平準基金併入農業發展基金

資料來源：整理自各年度中央政府總預算案附屬單位預算及綜計表（非營業部分）。

二、強化非營業特種基金債務管理：

主計總處為確保基金財務健全，於中央政府總預算附屬單位預算編製應行注意事項中規定，各基金新增之債務，應具可靠之償還財源；並就基金現有長短期債務妥為規劃及管控，確實檢討其償債財源，倘償債財源有不足以償還債務本息之虞時，應即檢討改進。另依公共債務管理委員會審議規則第2條規定，自103年起，每年於附屬單位預算案編列自償性債務之舉借，應由基金管理機關編製自償性債務舉借及償還計畫案，於4月30日前提報公共債務管理委員會審議，基金管理機關經檢討其自償性債務有喪失自償性償債財源之虞時，應檢送修正計畫提報公共債務管理委員會審議。又行政院於103年6月25日財政健全專案小組第5次會議決議，各主管機關應督促所屬基金加強辦理各項債務管理措施，及定期分析營運獲利情形、財務結構及償債能力，並建立債務控管及預警機制。近年中央政府非營業特種基金長、短期借款餘額，已由100年底之7,218億餘元，減為105年底之4,886億餘元，降幅達32.30%。

三、提升非營業特種基金營運效能：

為提升特種基金營運效能，主計總處於98年1月22日訂定強化特種基金預算管理提升營運效能方案，並納入預算編製與執行相關規定，包括：作業基金預算賸餘應以逐年成長（短絀積極改善）為目標，以落實基金營運目標之逐年提升；特別收入基金及資本計畫基金預算編製，應配合基金設置目的及財源狀況，擬定中程計畫；重大投資計畫應持續評估成本效益、隨時檢討自償率，並確實依法定預算執行，非因經營環境重大變遷或正常業務確實需要，且具急迫性及必要性者，不得補辦預算；主管機關應檢討建立所屬基金間資金融通機制，提升整體財務效能等措施。另每年擇定2至4個基金，進行專案訪查，以實地瞭解各基金業務推動及財務控管情形。近年中央政府作業基金營運結果，101年度綜計賸餘206億餘元，至105年度達465億餘元，呈逐年增加趨勢。

四、作業基金導入EAS：

我國公開發行公司自102年度起已分階段採用國際財務報導準則編製財務報

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

告，至非公開發行公司，經濟部委託財團法人中華民國會計研究發展基金會，發布較為簡明易懂的「企業會計準則公報」取代「財務會計準則公報」為一般公認會計原則，並自 105 年 1 月 1 日實施。至中央政府作業基金之會計事務處理規範，作業基金對於會計事務處理原則及程序，除法令或其會計制度另有規定外，依一般公認會計原則辦理。爰此，主計總處規劃中央政府作業基金，自 107 年度導入 EAS，以提升其財務報表品質。

肆、審計部審核非營業特種基金情形

非營業特種基金具有專款專用、財務責任明確及可自行籌措財源等特性，預算法第 87 條並賦予其可採收支併決算辦理之彈性。然倘基金設置後營運及財務效能不彰，除無法提升政府資源使用效率，反削弱政府統籌調度財源之能力。審計部近年辦理非營業特種基金審計業務，經就各基金設置及管理情形等，提出審計意見如次：

- 一、部分基金已檢討整併或裁撤，惟未研訂具體作業期程，且部分新設基金尚乏適足財源：

行政院鑑於近年非營業特種基金規模愈趨龐鉅，為配合政府組織改造等，業於 104 年間就非營業特種基金之整併及規劃進行檢討，並召開研商中央政府非營業特種基金整併及裁撤之檢討會議，就住宅基金等 17 個基金研議整併或裁撤（表 3），惟其中多數基金僅由基金主管機關研議整併或裁撤，並未研訂具體作業期程。另 105 年度設立之傳統藝術發展作業基金、家庭暴力及性侵害防治基金，其國庫撥款收入占各該基金收入之比率均逾 9 成；106 年度設立之國土永續發展基金、大專校院轉型及退場基金，其附屬單位預算案所列收入來源全數仰賴國庫撥款，均與中央政府非營業特種基金設立及存續原則第 3 點第 2 項，新設基金應具備國庫撥款以外新增適足財源之規定未合，影響政府統籌規劃及運用財政收入之能力。

二、部分基金債務餘額仍屬龐鉅，財務負擔沉重：

按中央政府非營業特種基金長、短期借款餘額，由 100 年底之 7,218 億餘元，減為 105 年底之 4,886 億餘元（表 4），主要係全民健康保險基金財務狀況改善，逐年還清借款 1,282 億餘元；暨國軍老舊眷

表 3 中央政府非營業特種基金研議整併或裁撤情形表

主管機關	基金名稱	檢討結果
內政部	中央都市更新基金	中央都市更新基金自 105 年度起整併為營建建設基金之分預算；並研議就營建建設基金項下 3 個分預算予以整併。
	住宅基金	
	新市鎮開發基金	
	警察消防海巡移民空勤人員及協勤民力安全基金	研議與警察及消防人員安全濟助基金（信託基金）整併。
經濟部	加工出口區作業基金	配合經濟部組織調整期程，於組改後 2 年內完成整併。
	產業園區開發管理基金	
	中小企業發展基金	研議整併。
	地方產業發展基金	
	能源研究發展基金	研議整併。
	石油基金	
	再生能源發展基金	
	水資源作業基金	配合行政院組織改造後，基金相關業務改隸環境資源部，將隨同進行檢討。
農業委員會	漁產平準基金	自 105 年度起併入農業發展基金。
	林務發展及造林基金	配合行政院組織改造後，基金相關業務改隸環境資源部，將隨同進行檢討。
國家通訊傳播委員會	通訊傳播監督管理基金	配合通訊傳播數位匯流法修法情形等，研議整併。
	有線廣播電視事業發展基金	
國防部	國軍老舊眷村改建基金	依基金設置目的及計畫目標，及早完成眷村改建工作、債務清償及特別預算結報後，研議裁撤。

資料來源：整理自行政院主計總處 104 年 8 月 4 日「非營業特種基金存續必要性、整併結果及規劃之檢討結果彙總表」。

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

表 4 中央政府非營業特種基金長、短期借款餘額統計表

單位：新臺幣億元

年底	長期借款	短期借款	合 計
100	3,341	3,876	7,218
101	3,638	2,908	6,546
102	3,033	2,698	5,731
103	3,007	2,492	5,500
104	2,745	2,499	5,244
105	2,654	2,231	4,886

資料來源：整理自各年度中央政府總決算。

村改建基金以土地處分得款及標售自有資產償還長期借款 886 億元等所致。惟國道公路建設管理基金、科學工業園區管理局作業基金等 2 個基金辦理國道建設計畫、園區開發計畫，須仰賴舉債籌措資金，截至 105 年底止，長、短期借款餘額各為 1,965 億元、1,173 億餘元，財務負擔沉重；高速鐵路相關建設基金辦理高速鐵路車站特定區區段徵收土地開發及站區聯外道路系統改善等計畫，截至 105 年底止，長、短期借款餘額達 655 億餘元，且累積短絀金額達 119 億餘元，整體財務結構仍待改善。

三、部分基金收支長期失衡，連年發生短絀，或固定資產建設改良擴充計畫執行率偏低：

105 年度中央政府 6 個特別收入基金下設之 27 個分預算單位，連同 18 個未設分預算之特別收入基金，共計 45 個單位，其中離島建設基金、學產基金、地方產業發展基金、農業天然災害救助基金、土壤及地下水污染整治基金等 5 個基金，或仰賴國庫撥補，或自籌財源不足，或因業務需要增加支出，在無其他主要穩定之收入來源下，其基金來源已不敷支應業務

所需，該等基金已連續 5 年發生短絀，101 至 105 年度之短絀數為 22 億餘元至 24 億餘元不等，其中農業天然災害救助基金 105 年底基金餘額已為負 11 億餘元（表 5）。另 103 至 105 年度非營業特種基金固定資產建設改良擴充計畫決算數占可用預算數之比率為 69.12 %、53.29 % 及 47.08 %，其中行政院國家發展基金、國立臺灣大學附設醫院作業基金、管制藥品製藥工廠作業基金、國立東華大學校務基金及國立臺南大學校務基金等 5 個基金連續 3 年

度（103 至 105 年度）執行率均未及 5 成（表 6），亟待各該基金主管機關定期分析執行落後原因，檢討採取對策，以加速購建固定資產預算之執行。

伍、未來審計重點之建議

一、賡續加強非營業特種基金運作成效之查核，以提升政府資源使用效益：

2011 年第 66 屆聯合國大會決議（A/RES/66/209），世界各國應致力強化其審計

表 5 中央政府特別收入基金連續 5 年發生短絀情形表

單位：新臺幣百萬元

基金名稱	科目 年度	本期短絀					105 年度 期末基金餘額
		101	102	103	104	105	
合 計		2,275	2,428	2,244	2,223	2,348	13,358
1. 離島建設基金		880	1,100	821	455	614	5,874
2. 學產基金		429	340	711	722	354	5,960
3. 地方產業發展基金		439	433	438	306	142	296
4. 農業天然災害救助基金		490	154	0.02	381	857	- 1,172
5. 土壤及地下水污染整治基金		34	399	273	357	379	2,399

資料來源：整理自各年度中央政府總決算。

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

表 6 中央政府非營業特種基金固定資產建設改良擴充計畫執行率連續 3 年未達 5 成情形表

單位：％

基金名稱	固定資產建設改良擴充計畫執行率		
	103 年度	104 年度	105 年度
1. 行政院國家發展基金	14.80	39.45	6.27
2. 國立臺灣大學附設醫院作業基金	43.50	34.34	30.31
3. 管制藥品製藥工廠作業基金	20.31	36.64	32.25
4. 國立東華大學校務基金	44.77	32.70	35.62
5. 國立臺南大學校務基金	38.16	33.67	41.02

資料來源：整理自 103 至 105 年度中央政府總決算審核報告。

機關之職能，以促進公共行政之效率、課責、效能及透明度。審計部體認國際政府審計發展趨勢，除參酌先進國家績效審計相關文件，修訂審計機關績效審計作業指引，嗣審計法第 69 條於 104 年 6 月 17 日修正，正式納入洞察、前瞻等審計職能。審計部對於非營業特種基金之重大績效審計議題，歷年均適時派員深入查核，發現未盡職責或效能過低，經報告監察院核處，或提供前瞻性建議意見，供有關機關參考。鑑於非營業特種基金數量與規模逐年擴增，基金運作備受關注，審計機關允

宜賡續參考審計機關績效審計作業指引，加強各非營業特種基金運作效能之查核，並適時就各類基金辦理共同性專案調查，俾彙整研提整體性建議意見供行政機關參考，以提升政府資源之使用效益。

二、作業基金預計自 107 年度起導入 EAS 編製預算，審計機關允宜加強查核基金財務報表之適正性，以提升基金財務報表品質：

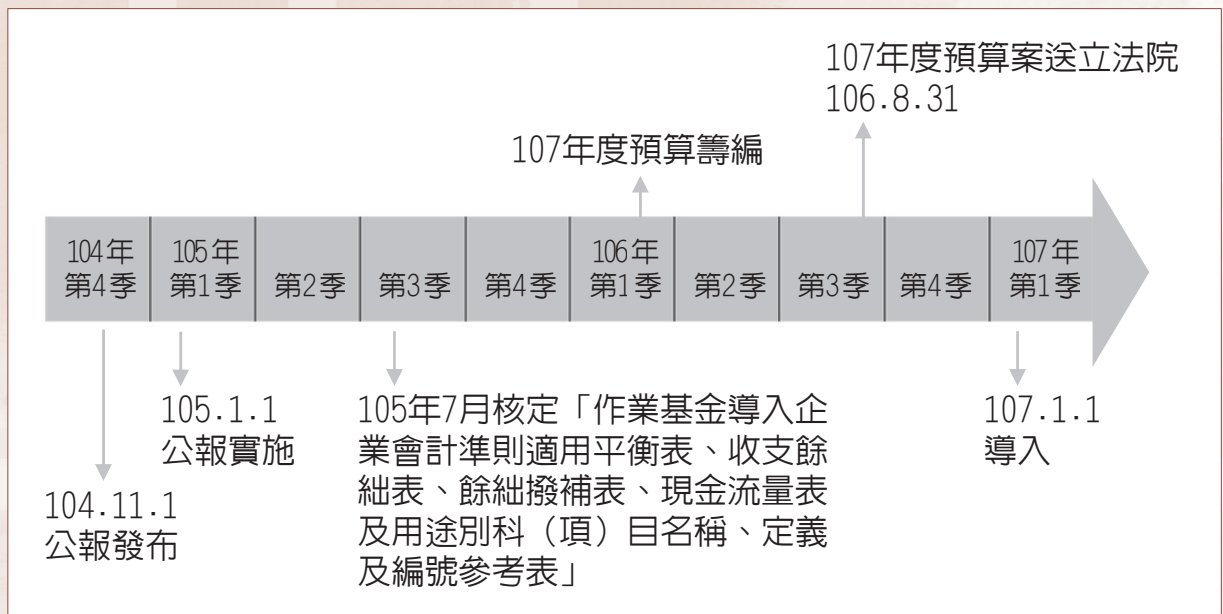
EAS 業於 105 年 1 月 1 日起正式實

施，作業基金之會計作業，依其會計制度及政府會計準則公報規範，除法令或其會計制度另有規定外，其會計處理原則應採用 EAS。主計總處為使作業基金預算編製及綜計作業可順利導入 EAS，已參酌該準則各公報規定，於 105 年 7 月核定「作業基金導入企業會計準則適用平衡表、收支餘絀表、餘絀撥補表、現金流量表及用途別科（項）目名稱、定義及編號參考表」，並自 107 年度預算實施（圖 3）。鑑於中央政府作業基金導入 EAS 編製預算後，部分會計處理或揭露原則與原依據財務會計準

則公報編製或表達之方式有所不同，審計機關允宜深入研析 EAS 公報與財務會計準則公報之差異，並加強查核作業基金導入 EAS 後，相關財務報導之適正性，以提升作業基金財務報表品質，發揮審計機關財務審計功能。

三、為提升非營業特種基金原始憑證之查核成效，審計機關允宜開發建置非營業特種基金歲計會計資訊審核分析系統，以加強運用各基金資訊系統檔案，提升審計效能：

圖 3 作業基金導入企業會計準則時程



資料來源：作者自行整理。

中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計

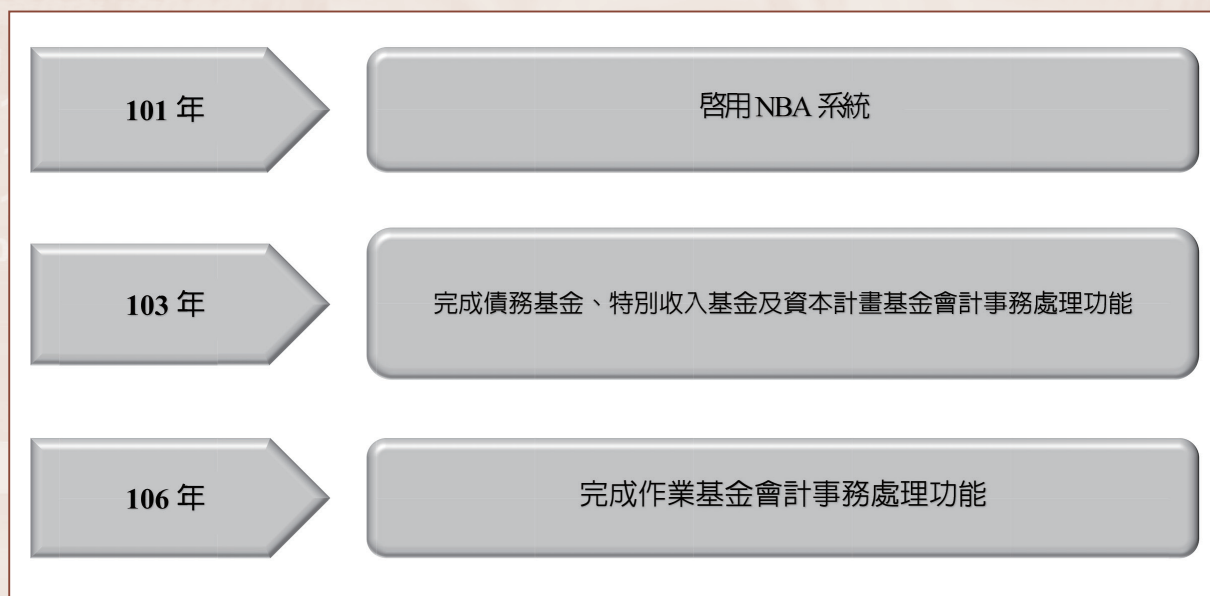
審計機關為順應國際審計發展思潮之轉變，暨因應政府歲計會計作業環境運用電腦資訊系統之進展，審計法第 36 條於 104 年 6 月 17 日經總統公布修正，除規定被審核機關編製會計報告連同相關資訊檔案送審外，並將原始憑證由各機關主動送審，改為被動得由審計機關通知送審。鑑於主計總處已於 101 年啟用非營業特種基金歲計會計資訊管理系統（NBA 系統），提供中央政府非營業特種基金管理（主管）機關及主計總處，進行預、決算書表編製及綜計作業，並為因應各類基金會計作業之需求，先於 103 年完成債務基金、

特別收入基金及資本計畫基金會計事務處理功能。嗣因應中央政府作業基金將於 107 年導入 EAS，復於 105 年開發作業基金會計事務處理功能，預計於 106 年度完成（圖 4）。為提升非營業特種基金原始憑證之查核成效，審計機關允宜研議開發建置非營業特種基金歲計會計資訊審核分析系統，以加強運用各基金資訊系統檔案，提升審計效能。

陸、結語

INTOSAI 於 1977 年利瑪宣言（The

圖 4 非營業特種基金歲計會計資訊管理系統建置情形圖



資料來源：洽請健保署運用健保母體資料庫擷取資料分析之結果。

Lima Declaration) 指出，政府審計為任何管理制度下不可或缺的一環，審計本身並非最終目的，而是為了及早發現違反法令規定，及財務管理未具經濟、效率、效果性等情事，俾利及時督促採取改正行動。非營業特種基金預算執行較具彈性，資金之運用較為靈活，如能妥適管理運用，將是提升政府施政績效，減輕財政負擔之有效工具。惟如基金設置浮濫，或運作成效欠彰，除造成資源分散，管理不易與監督困難，亦因各基金間資源難以移轉，造成政府喪失對整體資源統一調度之彈性。邇來，非營業特種基金管理與支出不當情形間有所聞，各界屢有檢討基金存廢及提升

基金運作成效之建言；又政府體認作業基金財務報導接軌國際之必要性，及強化其與商業經營績效之可比較性，規劃於 107 年度全面導入 EAS，以適切評估其營運成效。審計機關職司監督政府預算之執行及財務效能之審核等事項，宜依各基金之特性，採行適切審計程序、方法、技術，詳加考核其營運成效，並加強查核作業基金導入 EAS 後之財務報導適正性，俾適時研提建議意見，促請基金管理機關或主管機關研擬具體有效之改善措施，以強化非營業特種基金管理，達成基金設置目的。✎

（作者林雪玲、陳詠華現分別任審計部第三廳薦任審計兼科長、覆審室薦任審計員）