

RDEC-TPG-101-002 (委託研究報告)

精進主計體系之財務管理機制

行政院研究發展考核委員會編印

中華民國 102 年 2 月

(本報告內容及建議，純屬研究小組意見，不代表本會意見)

RDEC-TPG-101-002（委託研究報告）

精進主計體系之財務管理機制

受委託單位：國立臺灣大學政治學系

研究主持人：郭教授昱瑩

協同主持人：洪助理教授綾君、方助理教授凱弘

研究助理：呂亞霖、蘇亭瑜、蔡培鈺

行政院研究發展考核委員會編印

中華民國 102 年 2 月

(本報告內容及建議，純屬研究小組意見，不代表本會意見)

目 次

目 次

目 次	I
表 次	III
圖 次	V
提 要	VII
第一章 緒論	1
第一節 研究背景與目的	1
第二節 研究架構與方法	2
第二章 文獻檢閱	7
第一節 公共預算與財務管理之關聯性	7
第二節 新績效預算	8
第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗 ...	11
第一節 我國新績效預算與財務管理	11
第二節 美國經驗	13
第三節 澳洲經驗	23
第四節 英國經驗	30
第五節 小結	40
第四章 資料分析	43
第一節 合規性	44
第二節 績效導向：新績效預算制度之建立	49
第三節 執行彈性	53
第四節 其他意見	60

精進主計體系之財務管理機制

第五章 結論與建議	65
第一節 結論	65
第二節 建議	67
參考文獻	73
附錄一 訪談提綱	79
附錄二 訪談摘要	83
附錄三 焦點團體摘要	137
附錄四 期中報告審查表	143
附錄五 學者專家建議	149
附錄六 期末報告審查表	155

表 次

表 次

表 1 深度訪談受訪者	4
表 2 焦點團體參與者	5
表 3 公共預算與公共財務管理的關係.....	8
表 4 澳洲行政改革與績效及預算有關項目及其內容.....	25
表 5 美國、澳洲與英國新績效預算及財務管理經驗.....	40

精進主計體系之財務管理機制

圖 次

圖 次

圖 1 研究架構	2
圖 2 評估過程系統架構.....	19

精進主計體系之財務管理機制

提 要

壹、研究緣起

國家財政日益困難，政府機關如何在有限的法定預算下，有效率的執行公共支出，以極大化每一分錢的價值，乃是近年來國際社會普遍重視的議題。我國主計一條鞭的財務管理體系由來已久，主計機關一向積極杜絕預算執行的各種浪費和不經濟；且在二十世紀末「新公共管理」理論風起雲湧時，順應時勢，放寬支出執行之彈性，強化績效課責，以期提高經費支用之效能。

在績效管理逐漸受到重視與強調的今天，預算制度是否應該繼續以「控制」為導向，是一項值得深究的問題。基此，本研究聚焦於「預算執行」階段，探討下列幾項研究重點：

- 一、分析先進國家強化政府財務管理效能之作為，並與我國現制進行分析比較。
- 二、為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、以及增進公帑價值），我國主計機關現有之財務管理機制為何？其制度規範和實際運作之間是否吻合，有無落差？制度規範在實務運作之困難處為何？
- 三、藉由公務人員對於現行主計體系財務管理作為之看法，歸納整理我國財務管理機制之實際運作狀況和精進方向。
- 四、提出改進我國主計體系之財務管理機制之政策建議。

貳、研究方法及過程

本研究以新績效預算之增加彈性、結果導向、績效課責為原則，

精進主計體系之財務管理機制

探討預算執行之財務管理機制，針對合規性、績效導向、執行彈性等三個面向進行深入的了解與分析，找出有礙於公務經費使用效能之實務議題，並且提出未來可能改進之方向。本研究採用文獻回顧法、深度訪談法及焦點座談法進行。在文獻回顧方面，藉由回顧蒐集先進國家強化政府財務管理效能之作為，以為未來改進我國主計體系財務管理機制之參考，主要蒐集美國、英國及澳洲等國強化政府財務管理效能之相關作為。在深度訪談方面，經分析 2010、2011 年各中央部會預算後，選擇預算金額較大的內政部、財政部及教育部，分別針對這三個部會的會計主管及業務主管進行訪談。此外，為納入中央部門主管財務管理制度人員的意見，同時並訪談主計總處及審計部之相關人員。最後，在焦點座談方面，邀請實務先進就研究團隊經由深度訪談所彙整出來之議題及改革方向，進行綜合之討論與建議，以提高研究團隊所提出之政策方案的完整性與可行性。焦點座談於 2012 年 10 月 12 日進行，總計 6 位實務界人士出席。

參、重要發現

根據上述之研究方法與過程，獲得以下幾項重要的發現：

- 一、目前我國財務管理法規體系尚稱完備
- 二、財務管理之相關法令規定大多重防弊而少興利
- 三、會計人員對於財務相關法令的解釋不一造成實務運作上的爭議
- 四、業務單位人員對於財務管理相關法規認識不足
- 五、我國推動新績效預算目前仍面對困難
- 六、預算之執行彈性仍待執行階段予以落實
- 七、會計與業務單位之間因本位主義造成溝通不良

肆、主要建議意見

根據研究發現及研究結論，本研究提出以下之政策建議：

一、立即可行建議

- (一) 強化業務與會計單位間的宣導與溝通（主辦機關：行政院各部會）
- (二) 定期舉辦教育訓練（主辦機關：行政院各部會）
- (三) 強化內控機制（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）

二、中長期建議

- (一) 採用新績效預算作法，化繁為簡（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）
- (二) 加強資訊平台的功能與資訊的透明度（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）
- (三) 財務管理機制之改善與時俱進（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）

關鍵字：新績效預算、財務管理、執行彈性

精進主計體系之財務管理機制

第一章 緒論

第一節 研究背景與目的

國家財政日益困難，政府機關如何在有限的法定預算下，有效率的執行公共支出，以極大化每一分錢的價值，乃是近年來國際社會普遍重視的議題。我國主計一條鞭的財務管理體系由來已久，主計機關一向積極杜絕預算執行的各種浪費和不經濟；且在二十世紀末「新公共管理」理論風起雲湧時，順應時勢，放寬支出執行之彈性，強化績效課責，以期提高經費支用之效能。

惟在多年的財務管控過程中，過與不及，皆在所難免，有時並造成有效執行支出之障礙。因此，主計體系如何在嚴密財務管理與放寬預算執行彈性二者之間，取得適當的平衡，成為一項爭議不斷之議題。Schick (1966: 244-245) 指出，政府預算制度的功能在於計劃、管理與控制，而傳統預算制度之設計，所強調的皆在於控制的功能，試圖回答像是「為了達成某項規定任務的最好作法為何？」或者是「哪一項被提出的補助或計畫方案最應該被通過？」等問題。

但在績效管理逐漸受到重視與強調的今天，預算制度是否應該繼續以「控制」為導向，是一項值得深究的問題。基此，本研究聚焦於「預算執行」階段，探討下列幾項研究重點：

- 一、分析先進國家強化政府財務管理效能之作為，並與我國現制進行分析比較。
- 二、為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、以及增進公帑價值），我國主計機關現有之財務管理機制為何？其制度規範和實際運作之間是否吻合，有無落差？制度規範在實務運作之困難處為何？
- 三、藉由公務人員對於現行主計體系財務管理作為之看法，歸納

精進主計體系之財務管理機制

整理我國財務管理機制之實際運作狀況和精進方向。

四、提出改進我國主計體系之財務管理機制之政策建議。

第二節 研究架構與方法

本研究為公務機關經費支用之效能檢討，主要聚焦於新績效預算制度下的財務管理機制的討論。本節說明本研究之架構及採用之研究方法。

一、研究架構

本研究以新績效預算之增加彈性、結果導向、績效課責為原則，探討預算執行之財務管理機制，針對績效導向、執行彈性、合規性等三個面向進行深入的了解與分析，找出有礙於公務經費使用效能之實務議題，並且提出未來可能改進之方向。本研究之研究架構如圖 1 所示：

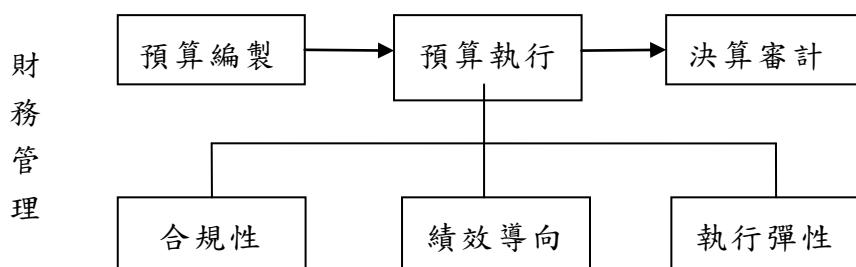


圖 1：研究架構

資料來源：本研究整理。

二、研究方法

本研究採用文獻回顧法、深度訪談法及焦點座談法，分述如下：

(一) 文獻回顧

藉由文獻回顧蒐集先進國家強化政府財務管理效能之作為，以為未來改進我國主計體系財務管理機制之參考。本研究以蒐集美國之強化政府財務管理效能之相關作為為主，同時亦參考其他採用新績效預算模式之國家之作為，如英國及澳洲等國。

(二) 深度訪談

本研究參酌我國現行預算執行制度、國外相關做法以及企業化預算或新績效預算之相關原則，分別從合規性、績效導向及執行彈性等三個面向草擬訪談提綱，邀請我國政府公務部門中之業務主管以及財會主管，透過半結構式之深度訪談，請受訪者就其過去服務公職的經驗，提出對於現行經費使用制度之看法，並且指出有哪些實務上之相關規定，有礙於經費使用效能的提升，以及未來可能之改善方向。

由於本研究希望深入地蒐集與了解受訪者對於研究主題之意見、認知與感受，因此選擇質化之深度訪談法進行研究，但由於質化深度訪談的操作，也將面對受訪者人數上的限制，因此在針對受訪者進行立意抽樣時，研究團隊擬定了兩項策略：首先，由於預算規模較大者，理論上相關核銷、財務管理之工作也較繁重，也較容易發現財務管理相關法制與作為上之問題，因此，研究團隊也從預算規模較大之中央部會挑選業務、採購與會計之相關主管進行訪談；其次，我國各部會與財務管理法制與行為關係最為密切者，為主計總處與審計部，透過與主計總處與審計部業務主管人員之訪談，一方面可以協助研究團隊了解他們擬定財務管理法規的邏輯、對於當前財務管理法制問題之了解以及未來可能改革之方向。

研究團隊基於上述挑選受訪者之策略，分析 2010 與 2011 預算年度各中央部會預算後，選擇預算規模較大的內政部、財政部及教育部，分別與這三個部會的會計主管、採購主管及業務主管進行訪談。此外，

精進主計體系之財務管理機制

研究團隊也分別約訪主計總處與審計部之業務主管人員，了解他們對於各項研究議題的意見。本研究邀訪之受訪者資料如表 1 所示。

表 1、深度訪談受訪者

序號	編號	訪談日期	單位／職稱	訪談地點
1	AE01	101/06/25	教育部／會計人員	教育部
2	AE02	101/07/03	教育部／會計人員	教育部
3	BE01	101/07/03	教育部／總務人員	教育部
4	CE01	101/06/29	教育部／業務人員	中央聯合辦公大樓
5	AI01	101/07/26	內政部／會計人員	內政部
6	BI01	101/07/17	內政部／總務人員	內政部
7	CI01	101/08/01	內政部／業務人員	內政部
8	AF01	101/07/18	財政部／會計人員	財政部
9	BF01	101/07/18	財政部／總務人員	財政部
10	CF01	101/07/23	財政部／卸任主管	世新大學
11	AG01	101/06/19	主計處／主計主管	主計總處
12	AG02	101/06/19	主計處／主計主管	主計總處
13	AA01	101/08/27	審計部／審計主管	審計部
14	AA02	101/08/27	審計部／審計官	審計部
15	AA03	101/08/27	審計部／審計官	審計部

資料來源：本研究整理。

本研究首先將深度訪談之內容整理為文字稿並進行分析，首先將文字稿的內容分別依據合規性、績效導向及執行彈性等三個面向進行分類與整理，然後再分別在各個面向下，嘗試從受訪者的意見中，建

第一章 緒論

構出研究團隊針對我國財務管理制度的理解、整理出我國當前制度下所存在之問題、以及歸納出解決各項財務管理問題之政策替選方案。

(三) 焦點座談

本研究進行焦點座談的目的，在於邀請實務先進就研究團隊經由深度訪談所彙整出來之議題及改革方向，進行綜合之討論與建議，針對合規性、績效導向及執行彈性等三個面向所提出之各項意見的看法，並針對改善各項問題之優先順序與建議方案提出看法。焦點座談於 101 年 10 月 12 日進行，總計 6 位實務界人士出席，如表 2 所示。

表 2、焦點團體參與者

序號	編號	單位／職稱
1	G01	教育部／總務人員
2	G02	教育部／業務人員
3	G03	內政部／會計人員
4	G04	內政部／業務人員
5	G05	財政部／會計人員
6	G06	財政部／總務人員

資料來源：本研究整理

透過焦點座談會的舉行，研究團隊首先確認整理自深度訪談之各項問題與政策建議，在概念建構的過程中沒有偏離受訪者的想法，其次，相較於深度訪談，焦點座談會提供了一個概念交流的平台，讓來自於不同單位的參與者，得以透過概念分享、溝通互動與腦力激盪，以提高研究團隊提出之政策方案的完整性與可行性。

精進主計體系之財務管理機制

第二章 文獻檢閱

本章先說明公共預算與財務管理之關聯性，次而闡述新績效預算之概念與內涵。

第一節 公共預算與財務管理之關聯性

公共預算關心的是資源配置的選擇議題，它涉及的是政府將「做什麼」的較高層次決策；而公共財務管理處理的則是「如何做」的較低層次決策。公共預算係由民意代表、政務官及高層公務員來共同決定公共收入與支出的多寡；公共財務管理主要係由基層公共組織執行公共收入與支出。兩者的劃分其實並非如此明確，因公共預算的過程包括所有公共財務管理技術，例如政府決定建造一條高速公路，這是預算決策，自應記載在預算書內，但在編列預算前所從事的各項財務評估及預算確定後的執行，皆屬於公共財務管理的領域。就某種程度而言，公共財務管理可說是為了做好預算決策所進行的細部工作，而公共財務管理技術係用來蒐集資訊，以分析及執行預算決策。

總之，公共財務管理與公共預算具有不可分割性，因為在從事財務管理活動時，也是在處理公共預算。公共財務管理的技術可依其主要功能，分配在公共預算過程的四個階段中，如表 3 所示。在預算籌編階段，需要的公共財務管理包括收入與支出的預測、成本分析、資本預算、公債管理、風險管理、年金管理、財務狀況評估；在預算審議階段所需要的公共財務管理資訊與預算籌編階段相同；在預算執行階段，偏重於會計、收入行政、支出行政、採購、現金管理與投資；在最後的決算與審計階段則需要審計作業（徐仁輝，2009）。

精進主計體系之財務管理機制

表 3：公共預算與公共財務管理的關係

公共預算	公共財務管理
預算籌編	收入與支出的預測、成本分析、資本預算、公債管理、風險管理、年金管理、財務狀況評估
預算審議	重新考量預算籌編階段各項資訊
預算執行	會計、收入行政、支出行政、採購、現金管理與投資
決算與審計	審計

資料來源：Reed & Swain, 1990: 14。

本研究著重於預算執行，是將立法通過的預算付諸實現，著重分配預算的控制、收支管理及會計的稽核等工作，俾讓各項支出項目與用途及收入來源，皆符合法令規章之規定及預算編製之目的。對於預算科目間的流用亦應有適度的彈性，避免過度僵化，讓資金的使用更具效率，惟同時亦需避免過度寬鬆導致流弊發生。另外為避免各機關於年度結束前消化預算，同時加強各機關使用資金的成本與效率觀念，保留各機關未支用款項，並同意其於未來重新規劃用途的建議方式，目前亦受各國預算與財務改革之重視（徐仁輝，2009：10）。此波預算改革的重點即是強調成果導向、授權與課責之新績效預算，以下將就新績效預算內涵與重點加以說明。

第二節 新績效預算

在今日提倡「新政府運動」、「政府再造」或「企業型政府」之際，如何讓政府機關對於預算的執行更具彈性與授權，為世界各國預算改革的方向之一。Osborne & Gaebler（1992）在其《新政府運動》一書中即提及美國一些地方政府的作法，例如為讓預算科目的流動更自由，預算的編列不再採取以往項目列舉控制投入方式，僅編列計畫經費或

以產出為主的預算編列；為了避免年度結束時各機關消化預算，未用完之預算得保留繼續使用，讓各機關將未支出經費預算視同自有資金，對資金的使用更具效率。高爾副總統在 1993 年國家績效報告內也有多項建議（Leonard, Cook, & Mcneil, 1995），例如預算科目的重新規劃與資金的流用，亦得保留未支用預算的一半留待以後年度使用，並得重新調整支用項目等（徐仁輝，2009：149）。

整體而言，新績效預算強調績效指標、結果導向、授權、彈性、資訊落實等基本內涵，目的是希望將預算執行由過往之「防弊導向」轉為「興利導向」，具體內涵有下列各項(Willoughby, 2008; Melkers and Willoughby, 2005 & 2001; Willoughby, 2004; 郭昱瑩，2002)：

以「結果」(result) 及「任務」(mission) 為導向的預算，而非以「投入」(input) 或「過程」(process) 為導向的預算。因而建立可衡量的目標(measurable objectives)及績效指標(performance indicators)以為機關主管課責之基礎；

- 授權公務人員以最有效方式達成任務；
- 彈性預算及預算科目合併使主管更有效運用資源，並將今年未用盡之預算保留至下年度；
- 建立誘因機制以確保資訊落實。

進一步來看，新績效預算的落實，主要是在上述之方向下，強化預算執行的增加、專注於預算執行之結果以及機關績效的關注。首先，針對預算執行彈性的強化，主要是一方面透過預算科目的整合，讓預算的使用可以更為機動，而另一方面則是允許各單位可以針對未使用完之預算進行保留，減少年度消化預算之誘因；其次，結果導向的推動，較不拘泥預算執行的監督，適度減少預算過程中之防弊措施，讓預算執行者可以更專注於重大政策議題而非預算核銷細節；最後，對於績效的關注，便是主要透過可衡量目標的訂定與績效指標的建立，針對組織預算執行之成效進行衡量、評估與課責。而上述之增加彈性、結果導向與績效課責也可以作為我國未來精進政府預算財務管理機制之方向。

精進主計體系之財務管理機制

新績效預算推行之下，不再如傳統的逐項支出控制，各機關有較大的預算自主權，各機關管理者可依其專業決定支出的運用，預算科目間的流用有相當大的彈性，甚者，不同計畫間的經費流用是被允許的，學者 Lynch & Lynch (1996) 認為企業化預算制度給各機關管理者較大的預算彈性，不僅可應付突發狀況或瞬息萬變的環境，也可反映人民的需求。然而，預算科目間或計畫間的經費流用，有時亦產生預算監督的困難，難以推究各科目、各計畫於預算編列時是否審慎規劃與執行。

新績效預算的主要目的在於提高公共支出的效率和效益，透過連接公共部門組織提供的結果，使有限的資源能夠最有效使用。透過新績效預算，可以改善總體財政紀律，了解哪些新支出計畫有其必要性，確認政府支出的優先順序，削減不必要的開支，以將政府支出運用於最有效或至少具有重大社會意義的方案，這也有利於財政控制。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理 經驗

過去數十年間，許多先進國家皆積極地對本身地政府財務管理制度進行大幅改革，越來越多國家使用績效預算的概念來改善國家的會計與報表。美國早在 1950 年代已開始提出「績效預算制度」，歷任總統亦接連提出一連串的財務改革措施，可說是政府財務改革的典範國。此外，澳洲一般亦被視為政府財務改革的先驅之一，從 1999/2000 年度開始，澳洲政府已經開始採用應計基礎的成果，以及成果導向預算與表達的財務架構 (Chan et al., 2002)。美國、澳洲之外，英國也在 2001 年改以應計基礎為主的新財務管理架構，這也讓英國成為在世界各國公部門財務改革的領導者之一 (Scheers et al., 2005:134)。是故，本研究擇定此三個國家的財務管理經驗進行分析與討論，以期對我國未來相關財務改革有所啟發。本章首先說明我國在新績效預算與財務管理的相關作法，之後依序說明美國、澳洲及英國之新績效預算及財務管理經驗，最後將我國與這幾個先進國家的經驗作一分析比較作結。

第一節 我國新績效預算與財務管理

1990 年代起，臺灣財政急遽惡化，這段期間也正是臺灣走向民主轉型期，歷經政權輪替，無論在政治、社會與經濟制度方面皆有大幅度的變革，各項政策的改變直接衝擊政府財政收支。姑且不論財政赤字的存在是否一定代表財政有問題，就臺灣的政府財政問題而言，主要在於財政赤字的「無法駕馭」，換言之，「問題」可能不是在當前的政府公債發行額，而在可預見未來長期必須面對的難以控制之赤字「膨脹壓力」。因此，財源的籌措是財政的根本問題之所在，也因此，「預算（財政）赤字本身並不可怕，可怕的是我們對產生預算（財政）赤字的根源未能確實掌握，而草率應付。」(黃世鑫等，2003)。面對財

精進主計體系之財務管理機制

政赤字，政府扮演的財政職能無不致力於弭平赤字，專家學者亦提出許多改革方法（黃世鑫等，2003；徐仁輝，2001；何金巡，1999；孫克難，1999；賴清祺，1999），具體作為不外乎為開源與節流兩方面，開源面可包含使用者付費、污染者付費、受益者付費、公營事業民營化或提高營業稅率等。節流之作法則有債務規模設限、歲出額度制、中程預算制度、零基預算、自償性公共建設預算制度、遏止消化預算、增加支出必須顧及財源等。其中，歲出額度制即是由上而下的資源總額分配作業制度，由行政院根據預算收支方針與全國總資源供需估測結果，議訂中央政府歲出規模，再核定分配各主管機關歲出概算額度，以避免各機關過度支出膨脹（吳中書，1999）。

檢視我國《預算法》有關預算執行各項，第 61 條規定〈各機關執行歲出分配預算，應按月或分期實施計畫之完成進度與經費支用之實際狀況逐級考核之，並由中央主計機關將重要事項考核報告送立法院備查；其下月或下期之經費不得提前支用，遇有賸餘時，除依第 69 條辦理外，得轉入下月或下期繼續支用。但以同年度為限。〉第 62 條規定〈總預算內各機關、各政事別及計畫或業務科目間之經費，不得互相流用。〉第 63 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剩餘時，應按中央主計機關之規定流用之。但不得流用為用人經費。〉

經費是否能作保留與政府會計規定有關，我國政府會計基礎，依《會計法》第 17 條規定〈政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。〉我國政府普通基金會計，收入面採權責發生基礎；支出面則參酌《預算法》第 66 條規定〈採契約責任基礎。〉然而在實務上，由於相關法令對於收入與支出承認之定義不明確，收入面所需記錄的權責發生數往往未能本諸權責發生基礎之精神承認，如已查定尚未徵起稅款並未列為權責發生數；支出面亦往往未能充分表達政府施政的隱藏性負債，如折舊、退休年金等。

綜觀上述我國《預算法》之相關規定，本研究首先檢視預算執行時之各項問題，諸如：預算執行率做為績效衡量依據合理嗎？預算的保留原則為何？預算科目間流用的情形為何？預算計畫、機關間流用

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

的可能性為何？整體預算執行趨向嚴密財務管理或放寬預算執行彈性？此外，本研究也希望從上述問題出發，進一步了解我國是否有其他經費動支之實務問題，有礙我國公務機關經費使用之效能。釐清有礙我國公務機關經費使用效能之問題後，本研究將立基於新績效預算所主張之增加彈性、績效導向等原則，找出有助於提升我國公務機關經費使用效能之方式，並提出政策建議。

第二節 美國經驗

美國聯邦政府自 1949 年胡佛委員會提出「績效預算制度」以來，已歷經多次績效管理制度之興革；至近期柯林頓政府之《政府績效與成果法》(Government Performance and Results Act, GPRA) 及小布希政府之「總統管理議程」(President's Management Agenda, PMA) 和「方案審核評等工具」(Program Assessment Rating Tool, PART) 等具體績效管理作法之推動，歐巴馬政府上台後，除以「公開政府」(open government) 及「管理儀表板」(management dashboards) 等措施，提升政府績效資訊透明度並促進公民參與，更通過《政府績效成果法之現代化法》(GPRA Modernization Act of 2010, GPRAMA)，作為引領美國聯邦政府績效改革之主要綱領。

新績效預算強調結果、任務導向，並重視績效指標的建立，因而訂定績效指標，實行績效預算為重要作法，此外中長程預算作法強調中長期任務與財務規劃的達成，亦是美國聯邦與州政府極為注意的。以授權角度而言，選擇性方案評估授權各行政機關針對較重要的方案審慎評估，而不全面評估所有方案；彈性預算授權機關主管自主權，彈性運用預算，符合以有效方式達成任務的精神。新績效預算亦強調彈性預算與預算保留，相關作法包含經費科目間與計畫間的流用、規定部份支出移轉、概算上限以抑制機關貪婪並保留預算、及節流分享以強化預算保留誘因。民主政府強調回應性與課責性，資訊公開愈來愈受重視，新績效預算亦強調預算資訊公開的作法，以為監督行政部門之依據。

精進主計體系之財務管理機制

上述各項具體作法於美國聯邦與州政府的推行甚廣，對於支出優先順序與赤字規模的縮小有其貢獻，以下將針對各項作法加以說明，並輔以其實施成效。

一、績效導向：訂定績效指標，實行績效預算

Jordan 與 Hackbart(1999)提及 1990 年代以來的績效基礎預算，應重視成果與課責取向，而非以往重視投入、成本、工作量的績效概念，其對美國 50 州的行政機關（包括州預算局及預算部門等）於 1997 年以問卷調查其對績效預算採用的情況，問卷調查中分績效預算（Performance Budgeting）與績效撥款（Performance Funding）兩類，績效預算係準備預算文件及訂出績效衡量指標（performance measures）的過程；而績效撥款乃根據預算中績效衡量指標作為撥款分配百分比的依據。問卷結果指出：行政機關使用績效預算的有 34 個州，運用績效撥款的有 13 州，訂出績效衡量指標的有 42 州，由此可見，績效預算於美國各州的行政機關中應用尚稱普遍¹。Willoughby & Melkers (2000) 針對各州政府官員進行的問卷調查顯示績效預算可促進機關計畫的效率並減少不必要的支出。

二、執行彈性

新績效預算推行之下，不再如傳統的逐項支出控制，各機關有較大的預算自主權，各機關管理者可依其專業決定支出的運用，預算科目間的流用有相當大的彈性，甚者，不同計畫間的經費流用是被允許的，學者 Lynch & Lynch (1996) 認為新績效預算制度給各機關管理者較大的預算彈性，不僅可應付突發狀況或瞬息萬變的環境，也可反映人民的需求。然而，預算科目間或計畫間的經費流用，有時亦產生預算監督的困難，難以推究各科目、各計畫於預算編列時是否審慎規劃與執行。

¹ 詳細內容可參閱余致力、郭昱瑩，2000，「政府再造下的預算改革：以九〇年代美國各州政府為例」。《行政暨政策學報》，第 2 期，頁 195-223。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

支出移轉規定是執行彈性的另一項作法，美國布希總統於 2002 年預算的州聯邦協力計畫（state-federal partnership programs），提出可減少沒被其他機關要求之「一次經費」(one-time spending) 及充作特定用途之基金 (earmarked funds)，轉而將節省的二千五百萬用於教育計畫，將可增加 5.9% 的教育經費。此外，美國各州議院全國會議 (National Conference of State Legislatures) 也要求總統於 2002 年預算中減少對「州淨水循環基金」(Clean Water State Revolving Fund) 補助款 4 億 9 千 7 百萬，轉而支持「排水溝超量控制基金」(Sewer Overflow Control Fund)²，這些都是移轉支出的個案。

為了紓解漸增預算所帶來的問題，美國喬治亞州於預算改革亦提出了支出移轉 (redirection) 的規定，強制要求各機關在編列概算時必須從去年的法定預算中，至少找出百分之五過時的、無效的、較不重要的支出項目，列為「支出移轉基金」(redirected funds)，並提出建議，設法將這基金用在更合宜、有效與重要的項目上（余致力、郭昱瑩，2000）。

在傳統的預算制度的運作下，當某機關或某單位主管撙節下一筆預算時，不但今年將失去這筆預算，受到預算浮編或執行不力的責難，並於明年預算編審中遭到刪減（余致力、郭昱瑩，2000），因此，追求績效、撙節預算的誘因成為許多州政府在九○年代預算改革的重點。加州州政府於 1993 年通過《績效與成果法》(the Performance and Results Act)，其中訂有「節流分享」(gainsharing) 條款，規定各機關如因有創新求變之作為而得以撙節之支出，其中 50% 由該機關留用，投資於原施政方案，乃經費保留之彈性措施。佛羅里達州政府於 1994 年通過《政府績效與課責法》(Government Performance and Accountability Act)，規定各機關如能撙節支出，則該機關有權將節省下支出的 50% 用於員工獎金、員工訓練或任何足以提高機關生產力之作為。伊利諾州設立了《州政府員工建議獎勵辦法》及委員會，鼓勵

² <http://www.ncsl.org>

精進主計體系之財務管理機制

員工提出建議。當員工對政府的運作提出具體可行且得以撙節開支之建議時，依建議貢獻之大小，將可獲得 1 元至 500 元不等的獎金。喬治亞州 1993 年通過的《預算課責與規劃法》(Budget Accountability and Planning Act) 規定各機關所能撙節的預算支出中，有 50% 可由該機關視需求自由支配使用，這種種機制都是希望以撙節預算取代消化預算的情況。

三、合規性

柯林頓政府時期的 GPRA，小布希政府時期「總統管理議程」中所強調的「預算與績效的整合」(budget and performance integration) 至歐巴馬政府的 GPRA 現代化法 (Government Performance Results Modernization Act) 賦予美國新績效預算推動之法源依據。

美國預算管理局 (Office of Management and Budget, OMB) 中的「預算審查小組」(Budget Review Division, BRD) 為美國總統預算規劃和執行最主要的單位。預算審查小組主要進行跨部會的預算政策分析，並提供策略性預算決策與協調之協助，以及供給各部會預算規劃之技術性專業支持。此外，與「預算審查小組」協同作業的是五個「資源管理辦公室」(Resource Management Offices, RMOs)。資源管理辦公室係依聯邦機關和政府施政計畫予以分工，主要工作在於協助總統監督各聯邦機構的預算編列和執行，此外，並評估各機關計畫之效能，協助設定預算編列之優先順序。待預算獲國會通過，資源管理辦公室則依其業管分工，監督各部會與機關之預算花用。因此，分析、評估和監督政策之執行，及協助聯邦政府管理措施之推動，亦是資源管理辦公室之重點工作內容。預算管理局之管理副主任 (Deputy Director for Management, DDM) 乃同時兼任聯邦首席績效長 (Chief Performance Officer, CPO)，負責聯邦政府包含資訊科技、財務管理、採購、績效和人力資源等管理議程之研擬和執行。其主要著力點在於協助各聯邦機構進行策略規劃、目標設定、績效考核、資訊管理、計畫評估，及政策研究。預算管理局之統合管理作為，主要係透過五大

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

辦公室進行管理，即：聯邦財務管理辦公室（Office of Federal Financial Management, OFFM）、聯邦採購政策辦公室（Office of Federal Procurement Policy, OFPP）、電子化政府與資訊科技辦公室（Office of E-Government and Information Technology）、績效與人事管理辦公室（Office of Performance and Personnel Management, OPPM），以及資訊和管制事務辦公室（Office of Information and Regulatory Affairs, OIRA）。據此，預算管理局不僅擔負行政管理之任務，同時亦對聯邦政府之重大計畫和政策進行管理和評估。

美國聯邦政府長久以來積極推動績效導向的預算制度，無論是柯林頓政府時期的 GPRA，或是小布希政府時期「總統管理議程」中所強調的「預算與績效的整合」（budget and performance integration），皆彰顯透過績效指標的管控，將預算決策與其產生連動，並使高績效計畫得以獲得更多預算經費的支持，而績效不彰者，則將被檢討，進而縮編其規模或終止其執行（胡龍騰、張國偉，2010）。

然在 GPRA 現代化法（Government Performance Results Modernization Act）於 2010 年通過後，歐巴馬政府採取了另一套的管理作法；這套作法，在形式上，或許無法看到預算分配與機關施政績效表現的直接關係，但實質上卻可能是由機關施政的源頭開始便將二套機制加以結合。根據 GPRA 現代化法之規定，要求 OMB 以及各聯邦部會機關，至少每二年一次，針對該機關之策略與績效目標，向國會各相關委員會徵詢意見和建議；其中，OMB 更被要求必須向國會之各委員會徵詢其對於跨部會策略和績效目標之意見（GAO, 2012）。此外，GPRA 現代化法更規定，OMB 和各部會將其策略計畫公布於聯邦單一績效網站時，並須說明對於徵詢所得建議之處理和納入施政策略計畫之情形（GAO, 2012）。

美國國會的政府課責署（Government Accountability Office, GAO）於今（2012）年年初出版《應用研究與方法：評估設計》報告³，對應

³ United States Government Accountability Office, “Applied Research and Methods:

精進主計體系之財務管理機制

預算管理局的績效管理作為，政府課責署也由積極進行評估方法的落實與創新，以落實國會對於行政之資訊掌握與監督作為，茲摘要其重要內容與評估作法。此報告第一章開宗明義說明評估的重要性，評估為一系統化研究，使用研究方法去蒐集與分析資料，用以評估方案的執行狀況與原因，藉由評估可明確說明績效，並聚焦各計畫的執行狀況與結果，且評估的結果可用來評價方案的效能，並提出績效改善建議，也做為資源配置之參考依據。聯邦評估研究可為政府資源使用提供外部審查機制（例如：決定資源支出的附加價值），並可增加提升績效的學習機會。評估在策略規劃與方案管理中扮演關鍵的角色，為方案設計與執行提供回饋，並協助方案管理者或政策制定者進行決策制定。GAO 為評估設計開發出五個關鍵步驟，即：(1) 開闡方案的目標與策略；(2) 開發出具相關性且有效度的評估問項；(3) 為每個評估問項選擇或設計適合的評估途徑；(4) 確認資料來源具信度且蒐集程序是有用的；(5) 發展資訊分析方法，並據以做成有證據之結論。五個關鍵步驟為報告的主軸，說明 GAO 監督政府施政各方案績效所採行評估方法，逐一說明之。就闡明方案的目標與策略而言，為確定評估方向，首先必須闡明方案的目標與策略，建構評估問項始能切題。方案評估者可參考評估過程系統架構，如圖二所示，其充分掌握施政評估過程的投入、行動、結果與影響等各層面之要素，以及不同階段受外在政治、經濟、社會環境影響程度。

其中，投入面包含人力、物力、財力各項，行動面向則指對參與者、顧客與民眾等採取了什麼作為，結果與影響面向則考量短、中、長期的成果與影響。此一系統架構可視為（1）方案規劃工具：設計方案及應達成目標；（2）溝通工具：有助於政策制定者與方案管理者相互溝通與理解，增加合作可能性（3）方案執行工具：可指出不同時間參與者或團體的參與狀況（4）評估工具：有助於定義與測量績效。關鍵步驟的第二步驟為開發出具相關性且有效度的評估問項，評估問項之建置可使方案參與者釐清及獲得有用資訊，如方案管理者或政策制

Designing Evaluations.” Washington D. C.: GAO. 2012.

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

定者可能需要有關方案績效的資訊來協助方案管理的設計或預算決策的制定，故評估問項方向的正確性是相當重要的（郭昱瑩、謝雨豆，2012）。

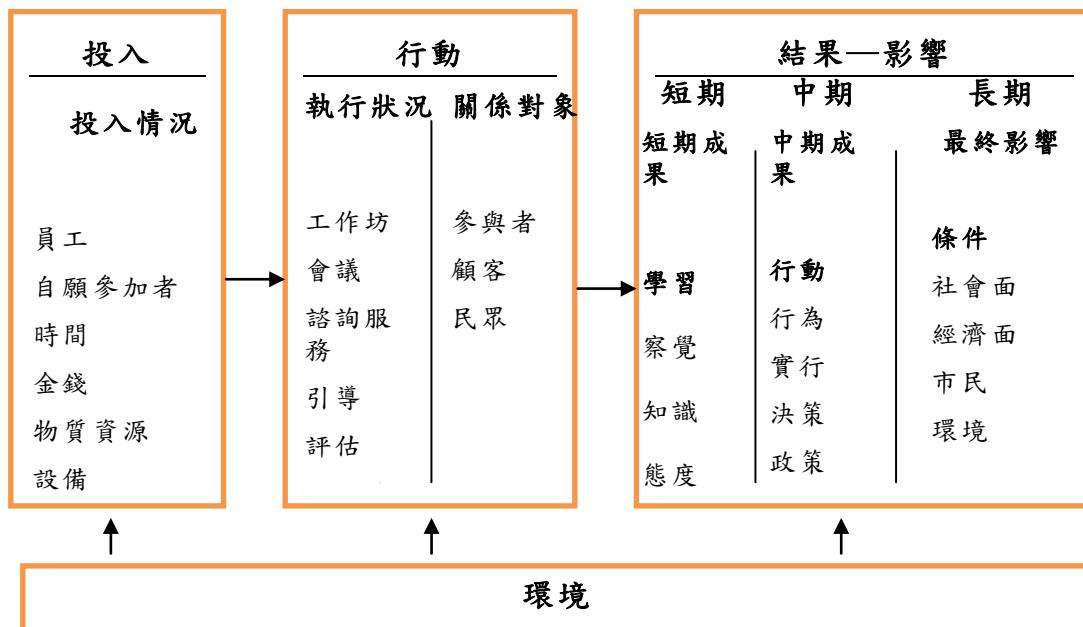


圖 2：評估過程系統架構

資料來源：United States Government Accountability Office, “Applied Research and Methods: Designing Evaluations.” Washington D. C.: GAO. 2012. p11.

在 GAO (2012) 最新的一份報告中指出，由於 GPRA 現代化法要求 OMB 和各部會須於研擬其策略計畫前便展開對國會之徵詢行動，因此，透過這樣的設計，不僅拉近了行政與立法兩部門間之協力關係，更可使國會對於行政部門之策略目標、績效目標、績效指標和績效衡量等重要面向，發揮更大的影響力；此外，因 OMB 和各機關必須每季向國會報告其於優先目標和跨部會目標之進度和成效，亦促進了行政和立法部門間的績效資訊分享，同時也確保了國會可以取得他們所需要的資訊。

精進主計體系之財務管理機制

在預算決策上，基於 GPRA 現代化法所提出上述的規範，國會可透過每季的績效資訊和報告檢視，針對施政計畫的授權、撥款、法規修訂、重行審議，或要求計畫中止，皆能產生更具時效性的對應作為（GAO, 2012），無疑使得行政績效和預算分配和決策間形成更為緊密的聯結，而將績效導向預算制度概念更形落實。

美國預算管理局於 2012 年 8 月 3 日甫公告「A-11 號通知（A-11 Circular）」，係 2014 年之預算編製指引，考量 2012 年為美國總統大選年，此通知特別揭橥總統的施政目標為創造就業機會（job creation）、刺激就業成長（job growth）與維持財政永續（fiscal sustainability），政府最為重視的是任何可以創造就業與刺激經濟成長之方案。

「A-11 號通知」展現政府執行 GPRA 現代化法的決心，尤重聯邦政府各部門改善績效與課責之多年度計畫，特別是選舉後一年內，各部門必須說明策略性計畫與行動方案如何與總統議程相符。GPRA 現代化法要求各部門提供有關績效管理的文件，包含：(1) 各部門官方網站需公布策略計畫、年度績效計畫與成果；(2) 各部門與跨部門優先計畫；(3) 各部門績效評估報告；(4) 聯邦計畫清單（Federal Program Inventory）；(5) 刪除非必要之計畫與報告。

「A-11 號通知」另一項重要規定是要求聯邦政府各部門對於難以測量之績效與成果具體描述，對於難以量化之績效，可強化說明這樣的計畫增進民眾哪些福祉，帶來哪些效益。「A-11 號通知」規定各部門對其重要性較高之計畫也必須定時報告成效，呈現於 Performance.gov，此外，各部門必須定時更新財務管理系統，說明如何精簡旅運費用，如何運用 IT 創新科技或雲端技術節省經費。

四、其他新績效預算之作法

（一）概算上限

為解決各機關在提出概算過程中使用貪婪的策略所引發的問題，喬治亞州在 1996 年由州長以行政命令規定，各機關籌編概算內經常門

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

的支出，其成長比例不得超過預估歲入成長的百分比（余致力、郭昱瑩，2000）。Huckaby and Lauth (1998) 亦提及機關預算要求上限 (Cap on Agency Request Levels) 的規定。以往，喬治亞州編列的下一個年度預算約比當年度增加 25-45%，此情況在其他各州亦然。喬治亞州要求各機關的下一年度預算比當年度可增加 6.5%，加上 5%的支出移轉基金，機關可有 11.5%潛在的資金應付新的或較重要的服務與計畫。此舉是為達成財務、管理及政治的目的而提出。由財務方面來看，機關預算要求上限可使各機關減少過度浮編預算；由管理層面來看，機關預算要求上限可使各機關重新思考哪些計畫是有用的，刪除或縮小較沒有用的計畫；由政治的目的而言，機關預算要求上限可從州長轉移部份的「政治指責」(political heat) 至各機關，各機關再也不能直接告訴選民或顧客說：「我們要求預算，但州長刪除此計畫的預算。」（余致力、郭昱瑩，2000）。

（二）中長程預算

中長程預算規劃是預算改革的重點之一，美國稅務人員聯盟 (Federation of Tax Administrators, FTA) 於 1991 年的問卷結果指出有 24 州採行包含五年的長期預測 (Alt, 1993)。紐約州州長及紐約州參眾兩院於 1998 年聯合發表的預算改革中提到紐約州應走向長期預算規劃，除了需有年度的平衡預算之外，更需朝長期結構的平衡 (long-term structural balance) 努力 (Office of Fiscal Research & Policy Analysis, Office of New York State Comptroller, 1998)。另外，之前所提的績效指標可視為長期預算規劃的一個重要部份 (Jordan and Hackbart, 1999)，使長期預算規劃亦能達成績效預算的目的。路易斯安那州自 1989 年起更於長期預算規劃中研擬策略規劃的過程，要求績效指標需在四年策略規劃的系絡中發展 (Jordan and Hackbart, 1999)。然而，對於中長程預算的實施成效莫衷一是，有學者認為其有一定成效，可協助中長程財務規劃，預先發現預算相關問題，及早提出解決方案 (Jordan and Hackbart, 1999，徐仁輝，2001)，也有學者認為其涉入高度不確定性，難以仔細預測其結果 (徐仁輝，2001)。

（三）選擇性方案評估

精進主計體系之財務管理機制

傳統預算編列過程要求預算籌編者每年逐一針對政府所有方案進行評估，製造出量大而質劣的資訊，在預算決策過程中並不受重視（CBO, 1993; Lynch, 1994）。美國國會政府課責署（Government Accountability Office; GAO）改變傳統的全面性方案評估為選擇性方案評估，喬治亞州及佛羅里達州亦採用選擇性方案評估（Yu, 1999），於1993年通過《預算課責與規劃法》（Budget Accountability and Planning Act），州政府「規劃暨預算局」（Office of Planning and Budgeting）下增設「方案及行政評估處」（Division of Program Evaluation and Administrative Review），與州議會轄下的審計部（Department of Audit）合作，應議長之要求針對少數被選定之重要政府施政方案進行評估，此外，佛羅里達州於1994年所通過的《政府績效與課責法》（Government Performance and Accountability Act），亦於審計長辦公室（Office of Audit General）下增設「方案政策分析與政府課責局」（Office of Program Policy Analysis and Government Accountability），以協助進行選擇性方案評估（余致力、郭昱瑩，2000）。

（四）重視預算資訊公開

許多學者強調預算資訊公開化及透明化對民主化社會有助益，藉此，資訊公開可降低資訊不對稱所產生的財政幻覺（孫克難，1999）。以往，預算的表達過於繁雜，使得許多社會大眾看不懂預算報告，或理解深奧內容，在美國這一波預算改革潮流中，預算表達便於讀者閱讀理解（Budget Presentation User Friendliness）亦是改革的重點之一。Melkers 與 Willoughby（1998）指出擁有公開且具公信力的資訊來源，行政部門上下、平行機關才能充分溝通、協調，立法部門與社會大眾方能據以監督行政部門並了解政府的施政作為。紐約州州長及紐約州參眾兩院於1998年聯合發表的預算改革中亦提到預算的表達方式應儘量簡單且淺顯易懂，使民眾及所有民意代表都可瞭解（Office of Fiscal Research & Policy Analysis, Office of New York State Comptroller, 1998）。美國聯邦與州政府預算過程中的各階段，行政與立法部門的預算人員經常需要出席法案審理或相關公聽會作證或辯護，向議會或社

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

會大眾說明預算項目的內容，此外，聯邦與州政府的預算書整個年度的支用與調整幾乎 24 小時呈現於網路與各單位的電腦資料庫，任何行政機關、立法機關或社會大眾都可隨時查看、詢問相關資訊，因而，資訊的公開有利於預算的使用與監督，而簡化預算的呈現 (Jordan and Hackbart, 1999)，亦能便於讀者知悉預算內容。

第三節 澳洲經驗

在過去的 19 年間，澳洲的經濟可說一直處於持續發展的狀態，且澳洲也是少數幾個在金融危機中沒有衰退的已開發國家之一。澳洲在經濟方面的成功常被歸因於 1980 年代中期的組織結構改革

(combination of structural reforms) 與全球原物料的需求，讓澳洲聯邦政府在過去的十多年間，擁有大量的預算盈餘 (Mackay, 2011)。澳洲為一個聯邦制國家，成立於 1901 年，由六個州 (state) 及二個屬地 (territory) 組成，各州下再分成眾多地方政府，故澳洲是三級的聯邦政府運作架構，即國家、省份及地方政府三級，這三個層級都有獨立的選舉，並有自主決定轄下事務的權力。主要由州與屬地政府負責的公共服務為健康、教育、公共設施、電力、法律及社區服務 (劉瑞文，2004)。而支持這些服務的經費來自於國家層級的稅收，並由國家層級以直接支付方式轉移至州、屬地與地方層級。而在這種下放的國家層級的財務架構下，績效管理（包括績效測量與評估）一般被認為是個別首長的責任，但產出的結果必需得到財務及行政部長 (the Minister for Finance and Administration) 的認可 (OECD, 2007: 93) 。

為讓政府施行能適時滿足民眾的需要，澳洲政府在績效管理上由以往強調「投入」，轉變為重視「成果」，諸如產出、成果、服務品質、民眾滿意度等。藉由以成果為導向的績效管理，檢視各級政府對人民需求的回應能力。而根據 IMD (瑞士洛桑國際管理學院) 世界競爭力報告，澳洲政府在「政府效能」方面排名連續 5 年 (2007-2011 年) 均在前 10 名，顯見澳洲政府在績效管理的各項作為確有其長處 (古步鋼、曾慶昌，2012: 57-58)。本部分即檢視澳洲政府在績效管理與預算

精進主計體系之財務管理機制

財務管理的一些重要作為，以為未來我國改進與學習之參考。

受到全球經濟體系形成與國際競爭的影響，澳洲在反省二戰後建立的公部門結構是否符合當代需要的同時，並在 1970 年代開始進行行政改革。而 1979 年英國柴契爾夫人發動的新右派改革，主張去官僚化、引進市場機制、強調企業精神的「新公共管理」的改革經驗，更是觸發同屬西敏寺體制的澳洲和紐西蘭進行一連串的行政革新活動（方志豪，2006）。為了行政改革，澳洲在 1973 到 1982 年間共成立約 10 個行政革新委員會。1983 年，澳洲勞工黨在大選獲勝組成政府，陸續公佈了「澳大利亞公共服務改革」、「預算改革」及「法定機關與政府企業」等白皮書，開始一連串的行政改革措施。其中「財務管理改善計畫」(Financial Management Improvement Program, FMIP；該計畫是公共部門改革策略的一部分) 及「計畫預算制度」便為改革的重點之一（臺北市政府人事處，2006）。表 4 列出澳洲行政改革與績效及預算有關項目及其內容。由 FMIP 建立澳洲這二十年來以結果為導向的財務管理機制，是個以計畫別為基礎，對現金流用進行計劃及報告的制度。如今所有的資訊蒐集包括了政府每個部門的所有產出與管理活動的計畫資訊，並以應計基礎為主，並同時包含概念性與細節性的所有相關報表（OECD, 2007）。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

表 4：澳洲行政改革與績效及預算有關項目及其內容

權責預算	政府預算必須考慮所有資產、負債，例如折舊之攤提、員工退休成本之考量皆屬之。
預算報告之整體性	財務報告應考量政府總預算之整體性，包含一般政府與公營企業之活動。
產出／契約預算	撥款結構須反應產出之成本，而非投入之費用。
預算資訊系統	建立資訊系統之輔助日益複雜的權責會計和整體預算制度
績效協定	制定包含詳細工作內容和評估工作績效的個別或集體的就業合約。
績效報告	記錄績效報告。
績效導向的資源提供	以事前所同意的產出作為配置資源之標準。

資料來源：臺北市政府人事處，2006。

以下分別從績效管理以及財務與預算改革說明澳洲近幾年來在這幾個方面的發展：

一、績效管理

澳洲政府績效管理制度的沿革，依 Mackay 的觀察，大致可分為三個時期：第一個時期為 1987 年至 1996 年，這時期由工黨執政，對於績效管理係採「評估策略」(Evaluation Strategy)，每一個部門都必須擬具年度部門績效評估計畫，並提交財務部，進行嚴格的績效評估作業，但相對的整個作業程序繁複且費力，也引起一些質疑。第二個時期為 1996 年至 2007 年，這時期由保守黨組成聯合政府執政，對於績效管理偏好分權方式，僅訂定原則性的指標架構，由各機關自主管理。至 2007 年由工黨重新贏得政權後，邁入第三個時期，在避免重蹈之前作業過於繁複、成本投入過多的前提下，又重新開始強調績效管

精進主計體系之財務管理機制

理及評估作業的重要性。在此一時期，有兩項制度可視為澳洲在績效管理上的重要特色，首先是生產力委員會（Productivity Commission, PC）所主導的「政府服務報告」(Report on Government Services, RoGS) 評量，其透過績效報告的方式，每年定期出版以說明聯邦及州級政府在幾個主要服務領域上的表現，透過一致性的指標架構，產生比較性的績效資訊，驅策各級政府不斷精進服務作為。其次是財務及解除管制部(Department of Finance and Deregulation, DoF; 以下簡稱財務部) 所推動的「成果與計畫報告架構」(Outcomes and Programs Report Framework)，其主要結合聯邦政府預算程序，以計畫為單元，於每年度之各部門預算書說明其政策計畫、績效指標及目標值，並於年度報告檢視達成情形（引自古步鋼、曾慶昌，2012：58）。

政府服務報告是澳洲政府績效管理上一項特色鮮明的機制，其係針對政府所提供的 6 大領域 15 項服務項目建構嚴謹的績效指標，來說明聯邦及州級政府在各個服務領域的表現良窳，並透過公平、效率及效能等績效資料的持續比較，促使澳洲政府改善其服務內容及方式(引自古步鋼、曾慶昌，2012：58)。

二、財務管理與預算改革

目前澳洲政府的財務管理架構之主要精神為：在發展財務管理責任與彈性的同時，對於所有的政策與計畫，一邊增進資源使用的成本效益，一邊加強公共的課責（OECD, 2007）。澳洲一向被視為財務管理改革的先驅之一，澳洲在財務管理上較重要的改革包括以下幾項（Carlin and Guthrie, 2003）：應計會計與財務報告（accrual accounting and financial reporting, ）、資金付費（capital charging）、新資產評價方法（new asset valuation methodologies）及應計產出基礎預算制度（accrual output based budgeting, AOBB systems）等。應計預算最重要的是將預算過程的重心，從現金流入面轉移到產出與成果面，希望能夠更著重於在效率管理層面，以達成更佳的政府產出。現金基礎的會計制度於 1980 年代在澳洲被質疑，因為該制度無法衡量政府服務的

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

「完整成本」，故澳洲有些地方開始採取應計基礎的會計制度，例如新南威爾斯。AOBB 是將資源管理的過程由原來考量部門的執行計畫以產出結果或達成目標，變為考量若支援某一個行動需要多少的財務挹注。AOBB 可能帶來的好處：

- (一) 增加對顧客的重視程度；
- (二) 集中於對服務／產品的提供；
- (三) 在理論與實務上把購買者與擁有者分開；
- (四) 反映完整的成本；
- (五) 提供產品及服務的購買者清楚明白的選擇內容；
- (六) 提供內外部資源配置的良好基礎；
- (七) 集中在成果的產出與目標的達成，以讓金錢的價值得到更好的管理。

如前所述，澳洲政府在 1980 年代早期開始對預算及管理進行「結果導向」的改革，例如在 1983 年引進計畫預算制度。在 1990 年代中期並更著重於一個整合的改革策略，在 1995 年，澳洲政府決定開始應計基礎制的政府報告 (Scheers et al., 2005: 135)。澳洲的預算改革始自 1996 成立的國家審計委員會(National Commission of Audit 1996)，該委員會負責監督聯邦政府的管理和財務活動與查核相關紀錄之確實性。為了保持其獨立性，它的 5 位成員(包括主席和執行長)全部來自學界和民間部門。國家審計委員會主要的主張有(臺北市政府人事處，2006)：

- (一) 政府的管理技能與政府的財務管理要更企業導向。
- (二) 政府財務管理要更加地透明化。
- (三) 公共服務的文化與作業要使用更接近企業的方式。

在 1996 到 1999 期間，因國家審計委員會而實行的幾個較重大的改革如下：(OECD, 2007: 92-93)

精進主計體系之財務管理機制

- (一)《審計法 1901》(Audit Act 1901) 在 1997 年由《1997 財務管理與透明法》(Financial Management and Accountability Act 1997)、《1997 聯邦當局及公司法》(Commonwealth Authorities and Companies Act 1997)及《1997 審計總長法》(Auditor General Act)取代。
- (二)財務管理改為原則基礎 (principles-based) 架構，並有清楚的課責範圍。
- (三)於 1998 年通過《預算誠實法》(Charter of Budget Honesty Act 1998)，其要求政府必須公開其財政策略報告，以達到全民監督財政結果之功效。並要求在預算時間、半年以及年度結束時都要有預算策略的報告提出，在選舉前，亦要有財務預測聲明書的提出。
- (四)對政府及反對黨都規範有特定的選舉成本以及資訊公開的準則。

其他主要的改革還有 1999/2000 年在立法上的改革，包括：改為應計基礎制預算 (包括應計經費) 、結果與產出資源管理與績效架構、以及對部會首長增加彈性與責任。新的財務管理及公共管理的立法揚棄了對公共基金的許多細部的法規與強制的要求，取而代之的是原則性的規範，在效率、效果與注重倫理的使用資源的原則下，部會首長可以自行決定內部作業程序與授權。

1990 年代的改革主軸在於對財務與非財務績效建立清楚的責任與課責制度，讓部門主管對績效負責，對原本的由中央控制計畫評估的制度進行鬆綁，同時更注重建立準確地，可測量的績效資訊。然而，澳洲政府體認到需要對於這些改革進行定期的檢視與評估，故在 2002 年，澳洲政府開始了預算估計與架構檢視 (Budget Estimates and Framework Review) 的工作，該檢視主要的目的在於確定更及時、正確的概算資訊，該檢視主要的原則如下：

- (一) 更加注重計畫資訊；

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

- (二) 對於財務資訊有更細部與及時的報告；
- (三) 強化監督部會財務績效、現金流用與估計的過程；
- (四) 確保整個系統可以獲取及記錄需要的資訊；
- (五) 增加在財務部與附屬機關的在財務與分析上的專業人力。

澳洲政府的結果型架構主要為了達成以下幾個目標：

- (一) 策略目標：為了導引在政府預算下的整體資源分配；
- (二) 在實務上，部門成果（約占總支出的 18%），以及特定或延續的行政計畫（約占總支出的 73%）都不需依成果準則撥付，只有包括在年度撥付行動中的行政計畫（約占總撥付的 9%）為依成果準則進行撥付。
- (三) 部門管理目標：部門成果與行政計畫都是為了達成相關部門的成果報告而執行。
- (四) 經由部門成果與行政計畫，並利用部門對於達成政府預訂成果績效的報告，達成對議會或其他利害關係人的課責與透明。

各部門的預算說明書（Portfolio Budget Statements）必須敘明機關的年度成果、計畫、措施及關鍵績效指標，並於該財務年度結束後出版年度報告，俾利檢視關鍵績效指標及成果達成情形(引自古步鋼、曾慶昌，2012：65)。預算說明書提供對預算更多細節與解釋，以讓參議員與公眾對於政府在資源配置上的計畫有更多瞭解。是故，在澳洲的成果與產出架構下，撥款是以成果為中心，而預算說明書將價格、品質及數量仔細列出，以敍明各部門的貢獻與行政的成果 (Scheers et al., 2005: 136)。

結果導向的財務管理改革主要是為了讓公部門管理者能達成更好的財務管理。主要是為了要改變政府管理上的思維模式，讓政府在一個更競爭的環境下運作及產出物品和服務，如果無法有效率或有效果地產出的部門就該被委外或民營化。在一個有競爭者的經營環境中，管理者應該知道他們所做出的決定的完整成本與影響，這就是為何澳

精進主計體系之財務管理機制

洲政府要轉為應計基礎的最主要原因。這種新的財務系統是為中央政府引進最好的商業會計機制，並讓管理者能夠有效率且有效果地工作，並為實現高品質的公共服務作出貢獻。澳洲政府因此引進了一些財務工具，如應計基礎的預算與會計制度、借款的可能性及年度彈性等；此外，對於資源的授權下放到產出層次，使得管理者能夠更有效地且自由地使用資源以達成目標，這些改革使得管理者的行為開始改變，朝著更有效率與效果的方向前進（Scheers et al., 2005: 144）。

第四節 英國經驗

作為最早推動新公共管理措施的國家之一，英國在 1982 年開始實施財務管理方案（financial management initiatives, FMI），改善政府資源分配管理的機制，並引用單位成本、績效指標及目標導向等觀念（范黛明、陳靜怡，2006）。同時藉由財務管理方案的實施，英國政府也希望能夠藉此改變公部門組織在財務管理上的文化，讓各項公部門之計畫更聚焦於「財政支出價值（Value for money）」之衡量與擴大，亦即透過運用預算資源之責任的下放，讓第一線實際使用預算執行公務的人員，能夠具有足夠的彈性與誘因，以創造財政支出之價值（Schick, 1990: 26-27）。

近代英國以績效為導向、針對預算與財務管理制度所進行之相關改革，也可以從擴大財政支出價值的角度進行理解。以下分別從法令規範、績效管理以及執行彈性等面向，說明英國近年在預算與財務管理制度上之改革作為。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

一、法令規範

英國財政政策的立法架構為財政穩定規章（Code for Fiscal Stability），規範於 1998 年財政法（Finance Act）第 155 號條款的兩條財政法則。第一條財政法則為黃金法則（Golden Rule），限制政府僅能以投資為目的而舉債，不能舉債支應例行性支出；第二條財政法則為永續投資法則（Sustainable Investment Rule），公部門淨債務佔國內生產毛額的比例，必須控制在一個穩定以及審慎的水準（Martí, 2006: 49-51）。

然而，由於英國是一個不成文法系的國家，因此和預算有關之相關規定，包括預算編製、審查、執行、決算及審計之運作方式，皆以習慣法為基礎，並隨著時代的變遷或國家不同階段的需求而革新。因此英國預算之制度法規，常因實際需要調整，因此針對英國預算與財務制度之了解，僅能從不同年度制定的財政法案（Finance Act）或相關作業規定中歸納（范黛明、陳靜怡，2006）。在上述之財政政策架構下，英國為強化政府績效所採取之預算與財務相關改革，主要包括資源會計與預算制度（Resource Accounting and Budgeting, RAB）的採用、全面支出審查（Comprehensive Spending Review, CSR）制度的建立、以及政府統一帳戶（Whole of Government Accounts, WGA）的編製。以下分別說明上述制度在法制上之發展。

（一）資源會計與預算制度

英國推動資源會計與預算制度的想法，首見於財政大臣於 1993 年的預算演說中，8 個月後所出版的綠皮書（1994），進一步揭示推動資源會計與預算制度的方向，並於 1995 年 7 月所出版的白皮書中確認推動該預算制度的計畫（Likierman, 1995: 563; Likierman, 1998: 18）。政府資源及帳戶法於 2000 年通過後，資源會計與預算制度正式法制化，成為英國政府財務與預算管理制度的基礎（Scheers, Sterck, and Bouckaert, 2005: 138）。英國政府實施資源會計與預算制度的原因可以大致歸納為下列幾點（Likierman, 1995: 566）：

1. 對於使用現金基礎會計的不滿，特別是針對資本開支的決

精進主計體系之財務管理機制

策；

2. 逐漸重視衡量目標以及輸出之績效指標，並且聚焦於財政支出之價值，而非關注於現金輸入；
3. 減少公共支出調查（現改為全面支出審查）與國會過程間可以避免的差異；
4. 經由資訊科技的協助，使得使用應計基礎會計制度的成本下降；
5. 應計基礎會計制度在其他英國公部門組織以及其他國家逐漸風行。

資源會計與預算制度於 2001/2002 會計年度正式實施，改以應計基礎編制預算及相關財務報表，但是在資源會計與預算制度下，並非所有現金基礎的資訊都被取代，而是兩制併行，各部會除了以應計基礎所編製的預算之外，也需以現金基礎呈現財務之需求，並分別取得國會的同意 (Marti, 2006: 49)。同時，在 2002 年的全面支出審查開始以資源會計與預算制度為基礎進行後，英國中央部會的支出計畫便能完全反應相關活動的經濟成本，而這也意味著推動資源會計與預算制度最後的一個重要步驟已經完成 (Likierman, 2003: 45)。

（二）全面支出審查

英國政府針對政府整體支出所需使用之資源，進行跨年度的調查與審查已經行之有年。自 1963 年起，英國中央政府便針對公共支出進行年度調查，並且每年出版公共支出白皮書公布結果。然而年度預算調查之制度，在實行的過程中，也逐漸進行檢討與調整。發展至 1980 年代，該項年度調查被稱為公共支出調查(Public Expenditure Survey)，基於保守黨政府縮減政府預算規模的目標，英國政府透過年度公共支出調查，配合總體經濟策略，設定政府公共支出的規模 (Thain and Wright, 1992: 3)。

1998 年，英國政府停辦公共支出調查，改以全面支出審查取代。全面支出審查，每 2 年進行一次，屬於跨年度的預算制度，一次須審

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

查各部會 3 個年度的支出，針對各部會設定支出上限，並將支出與各部會之績效標的進行連結(Tarschys, 2002: 90)。在上述之制度設計下，某次全面支出審查中第 3 個年度的支出計畫，也將成為下一次全面支出審查中第一個年度的支出計畫，使得任何 2 次之全面支出審查中，都將會有一個年度重疊。

在推動全面支出審查制度的同時，英國政府在 1998 年也同時建立公共服務協議（Public Service Agreement, PSA）制度，希望能夠結合全面支出審查，建立多年期、政策導向之預算過程。在全面支出審查的過程中，英國財政部根據全面支出審查的結果，針對各部會施政方針（aims）、目標（objectives）、以及關鍵標的（key targets）與各部會進行談判，確認各部會需達成之施政成果（Scheers, Sterck, and Bouckaert, 2005: 137）。

英國財政部在 2012 年 6 月所公布的全面支出審查架構中，指出 2012 年之全面支出審查，將停辦公共服務協議，改為由各部會各自出版業務計畫（Business Plan），並在計畫中指出該部會如何運用更少資源，但仍能確保以並改進第一線服務品質所需之資源、結構性改革、以及效率衡量指標。此外，各部會在業務計畫中也需將關鍵統計數據與資料納入，讓民眾可以用來對各部會是否在使用經費上有效率與有效能進行課責（HM Treasury, 2010: 8）。

（三）政府統一帳戶

在 1990 年，英國國會公共帳戶委員會（Public Accounts Committee, PAC）首次表達了對於建立中央政府統一帳戶的興趣，雖然當時執政的保守黨政府沒有接受，但是也同意開始實施資源與會計預算，財政部在國家審計署的協助下，將研究建立統一帳戶可行性（Chow, Humphery and Moll, 2007: 29-30）。

英國政府在 1998 年財政法第 155 號條款的財政穩定規章中，首次確認了建立政府統一帳戶的方向，並且在 2000 年所通過政府資源及帳戶法後，出版政府統一帳戶成為政府的法定責任，而英國也成為全球第一個，將地方政府以及國家健保基金納入政府統一帳戶的國家（HM

精進主計體系之財務管理機制

Treasury , 2011a; Marti, 2006: 49; Chow, Humphery and Moll, 2007: 31)。

英國政府當時計劃分三階段落實政府統一帳戶的制度，第一個階段的目標，是依據英國國家帳戶的資訊，與國家統計辦公室(Office for National Statistics, ONS)的統計數據，嘗試模擬 (dry-run) 以統計數據為基礎的 2001 年 4 月到 2002 年 3 月的政府統一帳戶；第二個階段的目標主要為準備中央政府統一帳戶，整合所有中央政府部會的帳戶，但是排除地方政府、交易基金以及其他非部會公共機構 (NDPBs)；最後，第三階段的目標便以出版依據一般公認會計原則 (GAAP) 所編製之決算政府統一帳戶 (audited GAAP-based WGA) (Chow, Humphery and Moll, 2007: 31)。經過幾年的延後，英國政府於 2011 年 11 月針對 2009-10 會計年度所出版的政府統一帳戶，成為英國政府所出版之第一份政府統一帳戶。

二、績效管理

當前英國政府績效管理架構的基礎，並沒有透過法規進行規範 (Noman, 2008: 6)，而是主要以 1998 年之全面支出審查為基礎，建立績效管理之架構，希望透過現代化的公共支出與績效管理架構，確保能夠審慎以及有效率地規劃中長期的支出。在公共服務協議的架構下，當財政部得到各部會的確認後，便開始針對公共服務協議中所設定之各項方針、目標、關鍵標的以及效率提升 (efficiency savings) 進行監控，並且據此設定所應該投入之資源 (Noman, 2008: 2-3)。

然而，公共服務協議屬於由上而下之績效管理體系，而在實施的過程中，也出現不少基於政治理由所提出之績效標的，因此，英國政府於 2010 年決定結束公共服務協議，改採由下而上的方式，由各部會以出版業務計畫的方式，讓財政部可以透過全面支出審查，找到最佳的責信架構，以確保各部會可以用較少的資源達成更多的成果 (HM Treasury, 2010: 8)。以下分別針對全面支出審查，以及在該機制中先後採行之公共服務協議與部會業務計畫進一步說明。

1997 年全面支出審查的報告指出，其目標主要在於重新將財源配

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

置到關鍵的優先施政項目；調整相關政策讓財源可以更有效地使用；確保各部會可以透過合作提升服務；以及刪除不必要或浪費的支出（Noman, 2008: 2-3）。Noman (2008: 2-3) 進一步指出 1998 年之全面支出審查希望達成下列目標：

- (一) 透過三年期的支出計畫提升穩定性，讓各部會得以提早規劃，並且為管理公共服務提供一個更為穩定的基礎；
- (二) 將資本門與經常門預算分開，以確保必要的資本門投資不會因為短期的壓力而被壓縮；
- (三) 逐步推動落實資源會計與預算制度，以提升對於支出的規劃與控制，並且增加有效管理政府資產的誘因；
- (四) 建立公共服務協議制度，希望藉此，首次針對大範圍政府支出計畫的目標，設定可以衡量的績效目標。

公共服務協議首見於 1998 年的全面支出審查，針對 35 個政府相關領域設定了大約 600 個績效標的，但是當時所設定的績效標的大多不是以政府核心的成果或輸出為焦點，而是著重於輸入或過程。但是 2004 年全面支出審查完成的時候，績效標的大約已經被減少到只剩下 110 個（Noman, 2008: 7-8）。

此外，經過 2000 年、2002 年、2004 年與 2007 年等 4 次的全面支出審查，公共服務協議也經過修正，透過技術提示(technical notes, TNs)的形式，將績效標的與證明文件更緊密連結到公共服務協議的架構。其中，技術提示為一詳細的文件，明確訂定公共服務協議的標的是如何被定義的、那些資料來源被用來衡量達成績效標的之程度、以及說明如何判定績效標準的達成與否 (Noman, 2008: 8)。基此，我們也可以看出，英國之績效管理發展之方向，為績效標的之減少，與績效標的內涵、衡量與判定的逐漸明確。而 Noman (2008: 8) 便指出，英國之績效標的必須是專注於成果的，並且符合特定、可衡量、可達成、相關以及具有時效性 (specific, measurable, achievable, relevant, and timed, SMART) 之標準。

精進主計體系之財務管理機制

由於英國中央政府赤字高漲，因此如何減少赤字成為 2010 年全面支出審查的焦點，而英國政府也針對公共服務協議進行改革，改以各部會分別提出業務計畫的方式進行各部會之績效管理。英國財政部在所出版之全面支出審查架構中，明確指出政府赤字的規模，已經讓英國政府在 2010 年的全面支出審查中，必須設法縮減支出而非增稅，以縮減赤字的規模（HM Treasury, 2010: 3-4）。因此，在 2010 年的全面支出審查中，英國政府希望能夠針對政府支出的設定採取一個不同的途徑，亦即（HM Treasury, 2010: 5）：

- （一）有創意地思考政府在社會中所應該扮演的角色；
- （二）從政府整體的角度做出困難的決定，以縮減赤字；
- （三）廣泛徵詢所有相關的人才，以確保英國政府在縮小規模之際也能繼續維繫一個強而有力的社會。

在上述的途徑下，英國政府承諾，將在每一個層級的政府中都建立更強的財政紀律，並將更有智慧地將管理納稅人的稅金視為公務人員的職責。而其做法如下（HM Treasury, 2010: 8-9）：

- （一）強化以及重新定位部會財務長的角色，讓其可以在委員會的層次成為有根據（informed）決策的促進者，並且要求新的投資必須經過財務長的核准，而採購決策（material business decisions）也必須先徵詢過財務長；
- （二）建立中央政府一致、長期之財務管理策略，並且確保財務長以及他的財務團隊具備執行該策略的技巧與經驗；
- （三）引進財政績效衡量方式，如改良之資產負債表以及現金管理；以及提升包括部會自我評鑑在內之危機管理；
- （四）透過已經進行中的財政部 COINS (Combined Online Information System) 資料庫計畫、更清楚的視線計畫（Clear Line of Sight project）、以及出版政府統一帳戶，提升財務資訊的品質、透明度以及責信。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

基上所述，在 2010 年全面支出審查的架構下，英國政府除了將績效管理的權限與責任一部分下放到部會之外，也透過績效衡量方式之改善及財政透明的追求，強化財務績效管理，而資源會計與預算制度以及政府統一帳戶都在此機制中扮演關鍵的角色。首先，透過資源會計與預算制度，各部會可以更清楚地掌握成本與資產的管理資訊，進而做出更佳的財務決策，此外，資源會計與預算制度也能讓各部會更關注於產出。就政府整體而言，資源會計與預算制度可以讓政府提升公共支出的規劃與控制，更有效地進行現金控管，並能讓國會之預算監督能夠和公共支出審查進一步連結 (Likierman, 1995: 565-566)。其次，建立政府統一帳戶的可以達成之成果有四，包括 (Chow, Humphery and Moll, 2007: 30-31)：

- (一) 透過提升進行總體經濟決策資訊之品質，協助設定與追蹤財政政策；
- (二) 提升政府各單位財務報告的一致性，以及協助支出決策；
- (三) 透過提升政府各單位資產訊息的完整性，協助資本門規劃；
- (四) 針對政府績效與財務，提供國會以及其他使用者一個完整的決算觀點。

透過全面支出審查，輔以資源會計與預算制度以及政府統一帳戶，英國政府更能夠跨年度的掌握政府資源的使用與配置情形，而政府內外部利害關係人也更能掌握政府之實際財務狀況，並據此落實課責，進而提升政府之績效。由於全面支出審查為一跨年度之預算制度，而這也使得英國各部會在資源的使用上更具彈性，而相關的做法，以下也將進一步介紹。

三、執行彈性

前面提到過，全面支出審查為一跨年度之預算制度，每 2 年進行一次，但一次審查部會 3 個年度的支出計畫，並且設定支出上限。在全面支出審查中，針對大部分部會支出所設定之上限，稱為部會支出限額 (Departmental Expenditure Limit, DEL)，而針對無法以 3 年為期

精進主計體系之財務管理機制

進行管理者，像是英國社會安全支出以及借款利息，則稱之為年度管理支出（Annually Managed Expenditure, AME）。為了避免各部會在年度結束前消化預算，因此英國以 3 年期的預算制度為基礎，設計了年終彈性（End Year Flexibility, EYF）機制，讓各部會將部會支出限額中的剩餘金額，保留下來供未來的年度使用（Likierman, 2003: 46）。

透過年終彈性機制，英國中央政府各部會可以將所有未使用的部會支出限額移轉到未來的年度使用，因此該項機制設計的目的，即在促成各部會可以跨年度地針對部會支出限額作比較有效的管理

（Research Service, National Assembly for Wales, 2009: 1）。根據英國財政部所出版的 2009-10 統一預算指引（Consolidated Budgeting Guidance），年終彈性機制可以大致歸納如下（Research Service, National Assembly for Wales, 2009: 1-2）：

- （一）針對未使用之部會支出限額可以保留至未來年度使用的額度，年終彈性機制並沒有設定上限；
- （二）所有在部會支出限額內的支出或收入，只要是未被使用，都有資格被保留至下一個年度使用；
- （三）不論是特定年度之剩餘，或是歷年所累積下來的年終彈性餘額（EYF entitlement），只要是尚未使用者，都可以自動保留到下一個年度；
- （四）動用藉由年終彈性機制所保留的財源，必須先取得財政部的同意，並且相關經費的使用，也須接受財政部的監督；同時，除非已經取得財政部的同意，否則各部會在支出計畫中，便不應該假設可以動支年終彈性機制所保留的財源；
- （五）動支年終彈性機制所保留的財源，通常是以追加概算（Supplementary Estimate）的方式提出；
- （六）如果某一個部會從英國儲備（UK Reserve）取得額外的部會支出限額，這些額外取得之限額通常會和當年度或未來年度的未使用限額合併進行計算，亦即從年終彈性餘額的總額中扣除。

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

在 2010 年的全面支出審查中，財政部以預算交換（Budget Exchange）機制取代原本年終彈性機制（Research Service, National Assembly for Wales, 2011: 1），希望針對各部會所保留的預算密度更高地進行控管，避免允許預算得以跨年度留用的機制，變相成為各部會累積預算保留的工具。因此，預算交換機制與年終彈性機制不同者，在於新制未針對留用規模設限，以及不允許留用額度得以累積，並增加了留用前審查的機制。

根據 2011-12 年之統一預算指引，預算交換機制的建立，是希望一方面能夠提供預算管理的彈性，允許部會可以將預期不會使用之部會支出限額保留至下一個年度使用，但是在另一方面，也能強化對於部會支出的控管，並且提供更多的確定性，以提升規劃的效能。基於上述改革方向，預算交換機制整理如下（HM Treasury , 2011b: 113-114）：

- (一) 允許各部會在依據預算規模所訂定的上限下，可以透過追加概算的提出，減列預期將不會使用到之部會支出限額，並以相同金額，增列下一個年度之部會支出限額；
- (二) 如果無法事先預期並透過追加概算的程序提出，則未使用之部會支出限額便無法保留；
- (三) 增加部會支出限額必須得到財政部的同意，但是在不違反相關規定的情況下，各部會若是在所允許的上限下提出保留，並據此增加下一個年度之部會支出限額，財政部雖然保留在特殊的情況下不予核准的權力，但原則上需求提出後將自動生效；
- (四) 為了進一步管理預算交換制度的財政成本，新制不允許部會支出限額保留的額度可以持續累計，任一個年度保留的金額，僅能保留至下一個年度使用。

從年終彈性機制到預算交換之改革，我們可以發現，英國公部門年度間之留用，從年終彈性機制可以無上限留用、無期限累積、無留用審查，到目前在預算管理機制下，設定留用上限、限定一年用完、增加審查機制，顯示英國實施年終彈性機制後發現，雖然因為希望解

精進主計體系之財務管理機制

決年終消化預算的問題而有留用的機制，但是大幅放寬留用限制的情況後，反而可能出現公部門機關因為可以留用而減少支出的誘因，也因此，才又出現預算交換之改革，進一步控管留用規模，而這樣的經驗，也可以提供我國思考留用彈性之參考。

第五節 小結

由前述討論可知，過去數十年間，許多先進國家，尤其本研究介紹之美國、澳洲及英國等，皆積極地對本身地政府財務管理制度進行大幅改革，越來越多國家使用績效預算的概念來改善國家的會計與報表，這樣的概念可供我國未來在利用新績效預算改善我國財務管理制度之參考。表 5 為依本研究架構將美國、澳洲及英國之新績效預算及財務管理經驗進行之簡要整理。

表 5、美國、澳洲與英國新績效預算及財務管理經驗

	美國	澳洲	英國
合規性	柯林頓政府時期的 GPRA (Government Performance and Results Act)，小布希政府時期「總統管理議程」中所強調的「預算與績效的整合」(budget and performance integration) 至歐巴馬政府的 GPRA 現代化法 (Government Performance Results Modernization Act) 賦予美國新績效預算推動之法源依據。	1997 財務管理與透明法》(Financial Management and Accountability Act 1997) 、《1997 聯邦當局及公司法》(Commonwealth Authorities and Companies Act 1997) 及《1997 審計總長法》(Auditor General Act) 等法令，為澳洲政府在財務改革上之重要依據。	通過《政府資源及帳戶法》(Government Resources and Accounts Act 2000)，以推動政府統一帳戶制度 (Whole of Government Accounts, WGA) 更清楚地了解公部門整體資源使用的情況。
績效導向	1. 績效預算於美國各州的行政機關中應用尚稱普遍； 2. 績效預算可促進機	1. 「政府服務報告」評量：透過績效報告的方式，每年定期出版以說明聯邦及州級	1982 年開始推動「財務管理方案」，試圖透過量化的方式，評估公部門計劃支出的價值

第三章 我國及先進國家之新績效預算及財務管理經驗

	關計畫的效率並減少不必要的支出。	政府在幾個主要服務領域上的表現。 2.「成果與計畫報告架構」：結合聯邦政府預算程序，以計畫為單元，於每年度之各部門預算書說明其政策計畫、績效指標及目標值，並於年度報告檢視達成情形。	(value for money) 。
執行彈性	1.支出移轉：如美國喬治亞州強制要求各機關在編列概算時必須從去年的法定預算中，至少找出百分之五過時的、無效的、較不重要的支出項目，列為「支出移轉基金」，並提出建議，設法將這基金用在更合宜、有效與重要的項目上。 2.節流分享：如加州州政府於 1993 年通過《績效與成果法》，其中訂有「節流分享」條款，規定各機關如因有創新求變之作為而得以撙節之支出，其中 50%由該機關留用，投資於原施政方案，乃經費保留之彈性措施。	1.在效率、效果與注重倫理的使用資源的原則下，部會首長可以自行決定內部作業程序與授權。 2.相同的計畫項下可有條件的流用。 3.部門預算可保留於來年使用，但前提是這樣的作法不會增加未來的作業成本。	1.原本實施年底彈性制度 (end-year flexibility, EYF)，允許各機關將預算留用至下一年度。 2.2011 宣布以預算交換制度 (budget exchange system, BES) 取代原本制度，針對預算留用做較嚴格之控管，亦即雖然仍允許留用，但是各機關在年度結束前須先繳回未支用預算，再相對增加下一年度預算。
其他	1.概算上限； 2.中長程預算； 3.選擇性方案評估； 4.重視預算資訊公開。	效率紅利 (Efficiency Dividend)：減低相同水準產出下需耗用的政府資源。	推動資源會計與預算制度 (Resource Accounting and Budgeting, RAB)，推動以權責會計制度為基礎的公部門財務管理制度。

資料來源：本研究整理

精進主計體系之財務管理機制

觀諸先進國家之作法，已將新績效預算之概念法制化，強調應重視公務支出能創造之價值，並推動各項促進效率之彈性作法。反觀我國，目前多數的財務管理相關法令，如預算法、會計法等較注重預算編製的合規與防弊面，對於促進效率之興利面似有不足，故本章整理之先進國家之相關創新與彈性作法，值得作為我國未來在改善財務管理制度及推動新績效預算之借鏡與參考。

第四章 資料分析

研究團隊根據在第一章第二節所界定之研究架構切入研究，發現目前公部門財務管理機制的設計，不外乎是防弊與興利兩個方向，而目前主要是以防弊的管理為主。一項計畫的執行，在概念上可以切割為「業務推動」與「經費管理」，而在防弊的思維下，於計畫執行的過程中，便會從經費控管的角度出發，不論是預算的編撰、預算執行或決算審計等制度來看，都是以經費控管，減少弊端的思維為主，思考業務推動流程如何設計，才有助於防弊的目標。即使在新績效預算的思維下，相關規定持續地放寬，而這也確實從訪談中感受到，但是在防弊角度下所設計的制度，是否能真正達到興利的目的，則不無疑問。若是從興利的角度切入，整個制度設計的思維便需要根本改變，即在制度設計的過程中，可能考量的焦點，便會先思考業務流程如何設計才能追求績效的極大化，並且在以業務流程為主體，避免干擾業務推動的情況下，設計以興利為目標的財務管理機制。這兩種思維邏輯皆有其優點，也有其缺點，研究團隊並不想指出孰優孰劣，但是在進一步分析我國之財務管理機制前，有必要先釐清我國目前在制度設計上，便是以防弊為主體，而以下的討論，也是在防弊的思維邏輯下尋找提升業務推動績效的空間。

透過彙整深度訪談及焦點座談的結果，本研究於本章中勾勒我國目前財務管理制度的現況。依據本研究之架構，以下分別就合規性、績效導向與執行彈性等三個面向，分別整理深度訪談與焦點座談之結果。此外，除了上述三個面向，研究團隊發現各單位間之本位主義以及專業人力不足之間題，亦對於我國財務管理機制之運作造成影響，因此將相關分析歸納於「其他意見」中呈現。

第一節 合規性

本研究的受訪者多數認為，我國目前有關財務管理之法規體系尚稱完備。相關規定在運作上也並沒有出現很大的問題。以下分述之：

一、提升財務效能之法規體系尚稱完備

受訪者（AG01、AG02、AA01、G06）表示，我國目前在減少浪費、避免預算執行不當以及提升效能等等相關之財務管理法制已相當健全及完善。首先，包括《會計法》、《內部審核處理準則》與《加強財務控管及落實會計審核方案》等法規，已成為我國財務管理制度之基礎，這些法規主要規範：

- (一)《會計法》：係規範政府及其所屬機關有關會計制度之設計與執行、內部控制及審核之實施、財務責任之歸屬及會計人員之管理，為政府主要財務法規之一。
- (二)《內部審核處理準則》：經由各機關會計人員執行收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務及工作成果之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能，其範圍包括財務審核、財物審核及工作審核。
- (三)《加強財務控管及落實會計審核方案》：請各機關加強宣導預算支用財務責任規定，積極檢討財務控管機制及落實會計審核作業，以提升政府財務效能及避免浪費或不經濟支出。

此外，包括《決算法》、《中央政府各機關單位預算執行要點》、《預算執行節約措施》、與《行政機關貫徹十項革新要求實施要點》等規定，均能協助機關杜絕浪費公帑及不經濟支出之情事，有效提升其財務效能。其中《決算法》中部分條文，更是針對有關財務效能之提升予以明確規範。《決算法》雖屬主計機關所訂定之法令，為各機關於編製決算時應依循之主要法規，但同時亦對審計機關於審核決算時所應注意事項予以規範，其中如《決算法》第 23 條，即明定〈審計機關審核各機關或各基金決算時，應就其違法失職或不當情事之有無、預算數之超過或賸餘、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度、經

濟與不經濟之程度、施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較、其他有關決算事項予以審核〉；第 24 條則明定〈審計機關於審核政府總決算時，有關歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見等予以審核，以注意其財務效能之是否達成或違背。〉對政府機關在減少浪費與預算執行不當、以及增加公帑價值方面，係極為重要的管理機制（AG01、AG02、AA01）。

徒法並不足以自行，因此上述法令的執行與落實，便成為是否能夠有效減少浪費、避免預算執行不當以及提升效能的關鍵。焦點團體座談的一位參與者（G03）便指出，《預算法》第 66 條及第 69 條便應該加強落實。《預算法》第 66 條明定〈中央主計機關對於各機關執行預算之情形，得視事實需要，隨時派員調查。〉而第 69 條則是規定〈... 實地調查結果發現該機關未按季或按期之進度完成預定工作，或原定歲出預算有節減之必要時，得協商其主管機關呈報行政院核定，將其已定分配數或以後各期分配數之一部或全部，列為準備，俟有實際需要，專案核准動支或列入賸餘辦理。〉若能落實這兩項規定的執行，將有利國家財務管理效益的提升。

另外，行政院目前正在推動，並由行政院主計總處擔任幕僚工作的內部控制機制、由公共工程委員會主管之《政府採購法》以及《審計部主管之審計法》等相關法令規定，亦均屬提升政府財務效能極為重要的相關規定（AG01、AG02、AA01）。特別是審計部，針對實際支出或效能若有不經濟的部分，可以依行政院主計總處等機關所訂各項規定，據以審核各機關預算支用情形，並就各項溢支加班費、交通補助費及退除役官兵退休俸、贍養金，或委辦、補助計畫結餘款未依規定繳回，或保留無須繼續保留之案款等情事，進行對各機關的通知修正，各機關亦多能依規定繳回不符規定之支出。此外，當審計部於進行書面審核或財務收支抽查時，若發現機關有列支不當支出或有增進財務效能之建議時，均會針對該等機關發出審核通知或提出預警性

精進主計體系之財務管理機制

意見，並促請機關收回或注意檢討改進（AA03）。

二、法規本身之適用並無明顯困難

本研究也有多位受訪者表示，目前我國財務管理相關法規之適用，並沒有出現明顯的困難。受訪者指出，這些法規已經行之有年，且主計總處也定期邀集相關單位及人員，針對各項法規進行檢討與改進，也因此，財務管理相關法規並不會對於業務的推動構成阻擾（AG01、AG02）。受訪者也表示，目前在財務管理上所存在的問題，大多是落實這些法規的過程中，出現法規解釋上出現疑義或是對於法規的認識不足，進而造成實務運作上的爭議與困難（AI01）。

三、惟法令規定過重防弊而忽略興利

目前我國部份財務管理制度，仍是防弊重於興利，因此有許多規定過於繁瑣，如會計憑證核銷規定（支出憑證處理要點、國內出差旅費報支要點、國外出差旅費報支要點）與經費支用規定（單位預算執行要點）等相關規定，可說是被公務人員抱怨最多之財務管理制度，最重要的原因就是要求繁瑣，鉅細靡遺，一般公務人員常因憑證蒐整未完備、表單填寫不全、法令認知不清、資料不一等原因，需重新補正查填，耗費時間及人力；另支用規定有所限制，無法如部分機關所願作彈性運用，易遭抱怨防弊遠大於興利（AA03）

一位焦點座談的參與者（G06），以出差第三責任險的承保與利用信用卡繳公費為例，指出我國財務管理機制對於防弊的重視。他指出，公務人員出差是否應保第三責任險，若不幸理賠，理賠金是否需要繳庫，由於事涉公務人員撫恤金的發放，因此便出現爭議；另外，目前規定，公務員出差的交通費可刷信用卡，因為銀行有提供意外或旅遊平安險，但住宿則不可刷信用卡，因為消費累積個人紅利點數有圖利之嫌。

又以國內（外）出差旅費報支要點為例，係規範公務人員國內外出差旅費報支之規定，其中分為交通費、住宿費、膳雜費等項目，報支項目標準不一，如計程車費於國外地區得報支，國內地區不得列支，且國外出差旅費報支要點規範之生活費日支數額部分地區未能貼近實

際出差地點之消費水準，爰時有公務人員抱怨上開規範。又如機關委託大專校院辦理之研究計畫，動支經費範圍限制過多，認定標準不一，導致辦理人員為圖方便，偶有以容易取得之假發票作為核銷單據。也因為規定過於繁瑣，會計人員於執行內部審核時，就常會被質疑標準不一，且過於嚴苛，或是太注重原始單據的細節，增加許多行政程序，反而忽略了行政效率，對財務效能的提升毫無助益（AG01、AG02、CI01）。

四、法令解釋可能因人而異

會計人員對於法令的解釋會因人而異是不能否認的。會計人員在執行內部審核時，除了必須熟悉與會計業務直接相關之《預算法》、《會計法》、《決算法》等主計法規外，其他如《審計法》、《政府採購法》、《國庫法》、《公庫法》、《財政收支劃分法》、《公共債務法》、《地方制度法》、《國有財產法》、《公務人員服務法》、《行政程序法》及人事業務相關之法令規定…等，也都是與執行內部審核業務息息相關之法令，可謂法令多如牛毛，稍不注意，也就極為容易疏忽；常常是懂越多的會計人員越怕，也會變得保守。一個會計人員的背景、學習、接觸到的面向都會影響到其於執行業務的嚴或鬆。會計人員對於自己的角色認定也很重要，因此，必須透過研習或訓練，讓會計人員能夠隨時接受新知、尋求共識，除了盡到應盡的那份責任，注意程序的完備外，最重要的，還是應該注意要能協助機關業務的順遂推動。（AG01、AG02）

五、各機關費用發放的標準不一致

除了上述可能在法令的解釋出現因人而異的情況外，各機關對於相同性質之費用的發放標準，也可能出現不一致的情況。舉例而言，各機關發放員工「交通費補助」，便僅有發放的原則，但是實際發放標準的認定，各機關的標準便不一致，造成可能會出現重疊、溢領的情況（G01）。如果同仁住在外縣市，發放的標準，便由各部會視其費用的多寡而訂定，各機關間並沒有統一的標準（G06）。又如「加班費」費，若是機關沒有多餘的業務費，可能就不發放了（G06）。而機關間發放費用標準的不一致，也使得各項費用的發放，容易造成各界的疑

精進主計體系之財務管理機制

義。

六、業務單位對於相關規定不熟悉

我國民主化後，政府所擔負之公共職能日益增加，也日益多元化。在這樣的情況下，除了政府業務單位的業務量大增之外，其提供公共服務的方式也不再拘泥於傳統由公部門獨立完成的方式，讓私部門與非營利部分組織都有更多的機會參與公共服務提供的過程。但也由於這樣的情況，增加了業務單位人員熟悉各項財務管理法規的困難度，進而阻礙業務的推動。本研究一位受訪者就指出，業務量增加後，每一個業務人員所需承辦的預算金額與件數大增，造成業務人員一旦因為忙碌而忽略確認相關規定，便可能違反招標程序或是核銷要件的要求（AI01）。

此外，針對補助的案件，由於接受補助之單位很多皆非公部門機關，因此對於公部門核銷的程序也不了解，加上業務單位人員在龐大的業務量下，僅求順利完成預算執行，而忽略對接受補助之單位宣導核銷之規定，待預算執行完成後，產生後續核銷上的問題。此外，民間接受補助單位可能因為人手不足，流動率高，常常無法由一位人員長期處理核銷事宜，造成相關知識與經驗無法有效累積，一方面增加核銷時出現問題的可能性，另一方面也造成政府業務單位人員宣導核銷相關規定的負荷與困難（AI01、CI01）。

第二節 績效導向：新績效預算制度之建立

預算編製、審議、執行與決算審計等預算過程各階段皆應重視績效，受訪者建議從預算編製、執行乃至決算審計皆應著重於績效面向，在計畫中檢討績效問題，從「源頭」探討計畫評估確實與否，是否與績效結合。由於我國目前對於預算執行的控管，仍以預算執行率為主，因此可能反而造成消化預算的疑慮，也因此，該位受訪者認為，應反其道而行，著眼經費使用所帶來的績效，當用則用，該省則省(CF01)。美國在《績效成果法》中，便融入了上述概念，讓機關在執行預算的過程中，若能在不影響績效的情況下節省經費的使用，能夠將所省下之一部分經費統籌運用到其他業務上。此外，在預算編制的過程中，必須用成果去想如何配置資源，當然會計、審計亦必須搭配績效審計。不過，政府部門的績效較難衡量，政府預算也比較容易受到政治影響，有時選舉政見一定要完全兌現，績效之考量可能受影響，以長遠之計來看，還是要重視績效評估及預算配置，在結構上調整(AF01)。上述新績效預算之概念，已經在美國或澳洲等先進國家中落實，都在預算過程中強調績效預算的概念，即以成果或產出為標準，賦予預算或財務管理一定的彈性。

《中央政府各機關單位預算執行要點》第35條指出〈為使各機關之各項施政計畫與預算落實執行，並具成效，行政院所屬各主管機關應依「行政院所屬各機關施政績效管理要點」等規定，切實辦理施政、公共建設及預算執行績效評估作業。〉

第37條規定〈行政院以外其他主管機關及其所屬機關之施政績效及個案計畫評核作業，應依其自訂之相關規範辦理。規範未訂定前，得參照本要點相關規定辦理。〉

第38條則規定：

為迅速明瞭中央政府總預算及特別預算收支執行狀況，各機關應依下列規定就各項計畫執行情形確實填報並據以檢討改善：

(一)各機關應按月填製「中央政府總預算歲入歲出執行狀況月報表」，

精進主計體系之財務管理機制

送主管機關審核彙編。各主管機關並應於每月終了後八日內轉送主計處、審計部及財政部。財政部國庫署並應於每月終了後八日內填製「中央政府總預算融資調度執行狀況月報表」送主計處及審計部。

- (二) 各機關應按月或定期就工作計畫實際執行進度，作切實之內部檢討，並提報於機關首長主持之業務會議，以追蹤各機關計畫預算之執行進度。
- (三) 各機關應就新臺幣一億元以上資本支出計畫，及主管機關與本機關首長要求列管之工作計畫，按期辦理實際進度與預定進度之差異分析，並編製「重大計畫預算執行績效分析表」，併同每季會計報告遞送。

然而受訪者表示，我國目前的預算編列仍然難以從績效的角度落實。研究團隊整理訪談資料，將我國推動績效預算可能出現的問題列舉如下：

一、總額預算制造成預算過程的焦點仍在爭取預算

我國目前實施總額預算制，管制過細，太過於注重過程，沒有考慮成果，造成目前還是存在大家爭取預算，並在期限內把預算用完，並無看重成果的現象（AF01）。

二、財政困難造成預算編列的扭曲

由於財政困難，因此新增預算項目的困難度也增高，造成在實務上，有些單位為確保新增計畫的經費，在原有之預算科目下編列新增計畫的經費，一方面造成原有預算科目及經費無法刪除，另一方面也因為預算編列科目的扭曲，造成無法從績效的角度進行預算評估（BF01、G01、G06）。

在財政困難的情況下，所產生的另一項問題在於行政院有限之資源，無法有效滿足各部會業務推動的需求，因此，部會業務預算常常無法足額編列。在這樣的情況下，也使得某些業務單位每年都必須在

第二預備金的挹注下，才能滿足其預算需求（CI01），而預算編列之扭曲往往也因為政治環境或操作而雪上加霜。

三、民意高漲使得成本無法合理反應

針對某些須付費之公共服務，評估績效的重要指標之一，便是收入與支出間是否能夠達到平衡。但由於我國民意高漲，加上經濟不振，因此使得須付費之公共服務，必須苦民所苦而無法反應成本。在這樣的情況下，自然也就較難從損益之績效觀點進行評估。焦點座談的一位參與者（G04）便指出，我國目前有一些經常性的業務，如每年例行性考試的辦理，業務單位被要求需用考試報名費達成收支平衡，但礙於環境因素不得調漲報名費用，除了造成業務單位推行業務的困擾，也無法合理針對收支平衡進行評估。

四、對於執行率的過於重視

目前預算執行率仍為重要之績效指標，然而從編列概算到執行，再到立法院審議通過，各部會可執行預算的時間約為八到九個月，用這樣的時間執行整年的預算已很吃緊，若需辦理較大的計畫，如工程建設等，辦理時間就更加緊迫，若預算執行率低就被判定績效不佳，就會減低承辦人員工作熱誠，更可能會抱持著不做不錯的心態，少編預算，少做點事（BE01）。

五、跨年度預算編列困難

跨年度預算之編列較為困難且複雜，需要報行政院核准與預先匡列預算，因此在實務上，業務單位人員為方便行政作業，便可能將跨年度計畫依年度分拆為幾個小計畫，分年度爭取預算及執行。而這樣的作法，除了造成無法從預算的編列與執行掌握此計畫整體的績效之外，也可能因為分年編列與執行所造成的不確定性，而影響整體計畫的績效（CI01）。

六、擔憂財務節流造成預算縮減之懲罰

單位配合政府政策節省下來的預算若無回饋機制，配合政策的機關反而可能會成為「受處罰」的機關，故績效預算的落實需制度設計

精進主計體系之財務管理機制

的配合。如目前政府機關及學校在推動「四省（省電、省油、省水、省紙）專案」計畫，目的在精進政府機關及學校節約能源成效，示範引導民間採行節約能源措施，落實全國、全民、全面節能減碳行動，將臺灣推向低碳社會。但若配合四省計畫省下的經費卻成為單位未來的預算縮減來源，則相信相關單位都不會願意配合（G06）。

基於上述，未來政府的財務管理應注意兩個重點：一是績效，要做對的事與要做有用的事；二是效率，要用最少的投入達到最大的產出，或者是要用比較有效率的方法。受訪者表示，現今許多財務管理的規定太細太多，反而產生見樹不見林的問題。龐大的公共建設若是政策錯誤，其浪費可能是幾十億甚至幾百億，與各機關業務費之節省的費用相比，根本難以相提並論（AF01）。是故受訪者希望：「主計總處就應該管大不管小、管重要不管細瑣，應該重方向、重原則，重結果而不是過程細節（AF01、AE02）」。惟目前主計總處也積極提倡中程計畫預算作業制度，強調每一年度往前滾推四年之預算編列，以中程觀點編列與控制預算。另外，普通基金雖採統收統支方式，特種基金則可賸餘滾存，如何於經費支用過程建立關鍵績效指標，也許可作為導入新績效預算之起點。

第三節 執行彈性

我國預算執行彈性有關的制度，在現有的系統下，包括預備金與追加預算、經費流用與經費保留等。執行彈性不足乃肇因於(一)法令限制，如各項用途之流入、流出比例；(二)解釋彈性有限，不同會計人員對與預算執行彈性可能有不同解釋；(三)結構彈性僵化，我國預算有總預算、單位預算、單位預算之分預算、附屬單位預算與附屬單位預算之分預算各項(預算法第 16 條)，結構複雜，層級過多，也造成預算執行彈性有限。以下綜整深度訪談受訪者與焦點團體座談會參與者之意見如下：

一、預備金與追加預算

我國預算法中，針對預備金與追加預算已進行規範，受訪者也認為目前的規定應足夠給予預算執行上所需之彈性。此外，由於會計人員對於法令較為了解並且負有解釋之責，因此業務單位人員是否能順利運用這些彈性，會計人員扮演重要角色。

(一) 法規中已規範預備金與追加預算制度

我國《預算法》給予預算執行一定的彈性，當經費不足時，或者因為出現新的業務而產生新的業務需求，都可以透過動用第一、第二預備金或追加預算等 (CI01、AI01)。然而，對於預備金動支採事前報備，事後審議之方式，迭有爭議。《預算法》中相關的規定如下：

《預算法》第 64 條為第一預備金之支用辦法，其規定〈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，始得支用第一預備金，並由中央主計機關通知審計機關及中央財政主管機關。〉

《預算法》第 70 條規定〈各機關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，因應政事臨時需要必須增加計畫及經費時，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。〉

精進主計體系之財務管理機制

《預算法》第 79 條指出〈各機關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，得請求提出追加歲出預算。〉

另《中央政府各機關單位預算執行要點》第 27 條規定〈機關執行歲出分配預算遇經費不足時，得報經主管機關核准動支該機關單位預算之第一預備金。但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。〉

第 28 條規定〈機關申請動支第一預備金時，應依規定填具動支數額表，敘明原因及需求情形，陳報主管機關切實審查核定後，轉送至主計處。主計處除經查核與前點規定不符外，應予備查，並函知審計部、財政部與主管機關，及副知支付處與原申請機關。其每筆動支金額超過新臺幣五千萬元者，並通知各該機關於動支前送立法院備查。但因緊急災害動支者，不在此限。〉

第 29 條規定〈各機關有合於預算法第七十條各款情事者，經檢討年度預算相關經費確實無法容納，得敘明原因、需求情形及依據條款，於完成內部審核程序並報經主管機關審核確為業務必需及符合規定後，陳報行政院申請動支第二預備金。前項經行政院同意辦理之案件，各機關應依規定程序確實積極辦理，於經費實際需用數額確定後，營繕工程至遲於簽奉核准日起三個月內，其餘項目至遲於簽奉核准日起二個月內，檢附動支數額表及各項費用明細表，陳報主管機關核轉主計處簽發動支數額通知單核定分配，通知審計部、財政部與主管機關，並副知支付處與申請動支機關，其每筆金額超過新臺幣五千萬元者，除緊急災害外，行政院應先函送立法院備查，再通知申請機關。如逾前開申請分配期限則視同註銷，又該註銷項目如須續予動支，則應另案報核。〉

第 30 條規定〈各機關申請動支第二預備金時，應衡酌執行能力，避免於年度結束申請保留，並應避免每年以相同事由申請動支第二預備金。立法院審議刪除或刪減之預算項目與金額不得動支第二預備金。但法定經費或經立法院同意者，不在此限。〉

（二）會計人員扮演重要角色

雖然《預算法》對於動支經費的執行彈性有所規定，然而業務單位在申請經費追加或是推動長官臨時交辦事項時，由於對於會計法規的不熟悉，需要會計人員從中協助，以讓業務順利推動（BE01）。但會計單位在協助業務單位推展業務時，應同時負有解釋法令與規章的任務，產生角色衝突，進而使得業務單位有時會質疑會計單位是否標準不一。

一位受訪者表示（CE01），他曾經在執行某項業務時，會計單位表示某些個案經費由於性質不同不能流用，但在某些特性的情況下，像是因為政策需要，該等不同性質的經費突然又可以互相流用，出現標準不一致的情況。另外，也有受訪者（AE01）表示，有些個案是會計人員說可以，但是審計部或監察院認為不行，也一樣造成業務推動工作者的困擾。像是最近鬧得沸沸揚揚的大學教授以假發票報銷研究經費的事情，以主管機關的理解，很多問題不在規定本身、預算保留或流用上，而是對規定的解讀不一。因此，有些法令面模糊的部分應該讓執行的業務單位清楚標準，或是舉實務中的例子，讓第一線人員可以了解及遵循。

此外，當計畫屬性不同時，需要的執行彈性也不相同。例如以教育部來說，對地方政府的補助性質較為確定，例如減課鐘點費是用在老師減課以協助輔導，並聘請代課老師上課上面，類似這種經費的使用很固定，不需要什麼彈性；然而，對學校計畫類的補助性質就和減課鐘點費有很大的不同，需要的彈性較大，如從經費編列到執行階段通常存在時間差，導致一個計畫在執行時所需的實驗儀器已經改變，遇到這種狀況，經費的執行就應給予彈性。雖然有這種執行彈性化的理念與規定存在，然而在實際執行階段，也就是學校的會計室撥款核銷時，實際執行者的想法、對規定不同的解讀，就會產生有差異，造成外界認為政府在預算執行的彈性不足（AE01）。

二、經費流用

經費的流用在預算法中已有相關規定，例如各用途別科目間的相互流用、流入、流出之比例規定等。但相關規定業務單位的人員未必清楚，因此，會計單位的主動解釋與協助便顯得重要（BE01）。換句話說，除了相關流用規定改善之外，會計單位及其人員如何有效在現行規定的規範下，協助業務單位解決其彈性使用經費的需求，亦十分重要。

（一）法規中已有經費流用的相關規定

預算屬事前編列，但在當前全球化的環境下，國內外局勢變動劇烈，政府在編列預算的時候，已經無法預期到所有可能的支出，一旦出現臨時性的經費需求，便可能需要透過流用的方式彈性使用經費。我國有關經費之流用，主要是依據《預算法》第 62 條以及第 63 條的規定辦理。

第 62 條規定「總預算內各機關、各政事及計畫或業務科目間之經費，不得互相流用。但法定由行政院統籌支撥之科目及第一預備金，不在此限。」

第 63 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，應按中央主計機關之規定流用之。但不得流用為用人經費。」

《中央政府各機關單位預算執行要點》第 25 條規定〈單位預算機關除法定由行政院統籌支撥之科目及第一預備金外，各工作計畫（無工作計畫者，為業務計畫）科目間之經費不得互相流用。〉

第 26 條規定：

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：

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. 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分配預算數額百分之二十，流出數額不得超過原分配預算數額百分之三十。
4. 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。

（二）經費流用有其限制

按照上述規定，經費流用有其限制，資本門與經常門間不能流用、人事費不能流用流出、經費在一級用途別間也不能流用（AI01），同時，若希望在項目間流用也要申請預算變更並獲得通過方能流用。從正面角度來看，由於預算經費由當事人提出，若覺得情勢變更，應讓會計人員知道是哪些地方需要修正，故應提出變更說明。但從負面的角度來看，提出申請變更可能讓整個流程變得十分冗長費時。例如以教育部來說，提撥經費到地方中小學，若相關經費要變更，必須由中小學對縣市政府提出申請，再由縣市政府報到教育部，整個變更申請的時間會拉得很長，就容易產生衝突。但從另一方面來說，如果地方經費一直產生流用的情況，主管單位的教育部這邊也會比較不放心，擔心經費會用到不希望使用、沒有效率的地方（AE01）。

（三）預算彈性的大小需仔細拿捏

經費流用是預算彈性的概念，但是彈性要多大，是拿捏的問題，受訪者建議應做好配套措施，像執行單位的制度健全，在流用時會評估合理性、必要性，這時再來放寬彈性才是合理的狀態（AE01）。本研究一位受訪者（BF01）提出「內部控管制度」作法，即各單位就單一項目研究內部控制的相關問題，在經費支出、流用等部分，盡量以最效率的方式進行，並強調「授權」，較敏感的事務主管應較為關切，

精進主計體系之財務管理機制

內部控管的頻率要高。換句話說，透過課責機制的建立，落實自我管理制度，以期政策目標與業務目標的達成（G05）。針對經常性的事務應只給予目標，在不違法的情形下執行方法不要太過於深究，亦即「管大不管小」。

（四）現行規定將對預算規模較小之機關造成限制

除了效率與彈性的問題，現行流用之相關規定，對於預算規模較大的機關或單位來說，仍屬適當，但對於某些預算規模小的機關或單位而言，卻可能因為這些機關或單位的預算規模小，依照比例規定所能流用的金額也小，一旦有臨時性之重大業務必須推動，流用的限制便可能讓該項業務面臨無米可炊的情況，因此也有受訪者建議相關規定也必須將預算規模一併列入考量（CI01）。

（五）單位間經費整合或流用之思考

有位業務單位的受訪者表示，他們在計畫經費編列不足時，有的做法是由其他單位共同分攤，但也會碰到其他單位沒錢或不願意狀況，造成計畫無法推動，因此提出是否應思考經費的運用要如何整合與互相流用，且業務單位通常不熟悉相關法規，需要會計單位的協助；加上各業務單位可能也只了解個別單位的規定，但不了解整體經費可支用的範疇，若會計單位可以進行整合與協助會對業務單位有很大的幫助（CE01）。

三、經費保留

預算法已經對於經費保留相關的規範，但受訪者提到應思考引進國外「節流分享」的作法，提供機關撙節支出的誘因。

（一）經費保留在法規中已有規範

《預算法》第 72 條針對經費保留事項進行規範〈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。〉

預算保留的設計是為了因應不可抗的因素，讓政府機關的預算可以有彈性地保留使用，讓業務單位若因故無法完成預算之執行，可以在簽陳並核准後，將預算把保留至未來年度使用（BI01、AI01）。然而未免預算留用的美意被濫用，在《會計法》中也規定要發生契約責任才能進行保留，這樣的制度設計也同時是在監督執行計畫的人要努力執行（AE01）。

《中央政府各機關單位預算執行要點》第 32 條規定〈會計年度終了後，各機關本年度或以前年度歲入、歲出款項，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，其餘須經核准保留始得轉入下年度繼續處理之收入連同已發生尚未清償之債務或契約責任部分，均須填具申請表，檢附證明文件，於一月底前陳報主管機關轉核行政院。行政院核定之預算保留，應通知審計部、財政部、各該主管機關，副知原編送機關，歲出保留部分並副知支付處（含附件或電腦媒體）。前項歲出保留款不得申請變更用途，亦不得互相移用。〉

第 33 條規定〈各機關於接獲保留核定後，應即據以填具歲入、歲出保留分配表（歲入部分應連同自動轉入下年度之應收款），函送主管機關核轉主計處核定，其通知程序與申請預算保留相同。〉

第 34 條規定〈各機關歲出款項之保留在未經核定前，如有依契約或規定必須於一定期間內支付者，得在原申請保留年度科目經費內先行暫付，俟保留申請與分配核定後，再行辦理轉正；如申請之保留案件未奉准，或僅部分核准者，其已支付或溢付之款項，應由各機關負責收回。〉

（二）可考量節流分享的作法

和預算保留有關之一項議題為「節流分享」的作法。美國包括加州、佛羅里達州、伊利諾州與喬治亞等州，都有將公部門機關撙節支出所省下經費的一定比例，由該機關留用或作為員工獎勵的規定。美國聯邦政府也有類似的規定，受訪者（AA02）舉例指出，美國國防部有很多委託研究案，原本一百萬的研究案若只花了六十萬就將計畫完

精進主計體系之財務管理機制

成，那在合約裡面就可以先訂，假設研究者可以分三成，那麼剩餘經費四十萬中的十二萬，就當成是研究者的獲利一樣。透過這樣的方式，便可以避免其為消化預算而將一百萬給用光。本研究一位受訪者便建議我國引進該項做法，將機關撙節支出的成果，在考核其計畫已經完成或其績效已達預期的情況下，由該機關留用一定比例（AF01）。然而，該位受訪者也擔心，由於公部門績效難以量化評估，若將該項制度引進我國，是否會因為無法評估績效而出現預算編列不實的疑慮，仍有待後續檢視。

第四節 其他意見

除了上述合規性、績效導向與執行彈性等議題之外，本研究深度訪談之受訪者與焦點團體之參與者，還提到單位間本位主義問題以及專業人力不足的問題，以下分述之。

一、單位之間專業本位主義，造成溝通不良

會計單位與業務單位兩者常處於微妙地又合作又對立的狀態，尤其最常見的問題是業務單位對於財務管理的規定不了解，是故會認為會計單位所提的意見不合理，規定太多太繁瑣（AE01）。而會計單位的專業訓練是據實並以他們所知的術語告訴業務單位相關的規定，但可能欠缺的部份是與業務單位的互動，且對業務不見得有正確的了解，所以會計單位可能會較不清楚業務單位的需要（CE01）。

本研究的一位受訪者提及：「各部門本位主義及多一事不如少一事的想法，導致跨組織、跨部會協調就會出現問題（BF01）。」目前各機關在執行政府預算時，最大的困難在於各單位的本位主義。依據內部審核處理準則第2條規定，各機關實施內部審核，係由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責。又依第3條規定，內部審核範圍包括：(1) 財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核；(2) 財

物審核：謂現金及其他財物處理程序之審核，包括現金審核、採購及財物審核；(3) 工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。依據上述規定，會計人員執行內部審核業務，其工作範圍甚為廣泛，所需了解的法令規定眾多，面對的壓力與挑戰，亦甚為嚴峻。(AG01 、 AG02)

此外，在執行內部審核過程中，會計人員與業務單位常因立場不同，而產生對立的現象。業務單位為使業務順遂推動，總希望會計單位於會辦過程中不要簽註任何意見；但是從會計人員的角度來看，首先，這些層層的審核是為了保護執行業務的公務員，避免他們因為不瞭解法令而在執行業務的過程誤觸法網 (AA01)。其次，會計人員在會簽的過程中，也常常陷入鬆緊難以拿捏的困境，若是會計人員於會簽過程中把關過嚴，常會被批評為太保守、僵化、刁難，或遭業務單位質疑為是阻礙業務推展的絆腳石，但若為配合業務順遂推動，賦予執行彈性，稍有不慎，則會遭受審核不實、把關不嚴的責難，更有甚者，若因此遭受公款損失，亦須負連帶賠償責任。最後，部分機關首長認為會計單位老是唱反調，既不支持亦不肯定，業務單位自然也不尊重會計單位；加上會計的一條鞭制度，除非是在一級部會，否則主辦會計職等都比業務單位主管低，也會讓業務單位認為會計單位並不重要，進而深化彼此間的對立 (AG01 、 AG02)。

從業務單位角色來看，「會審制度」的人事體系在公務體系是一條鞭，希望在經費運用上符合法令與執行效益；業務單位執行預算，著眼於落實長官之施政目標，達成機關所設定之績效，因此，兩者的節奏難免有落差。但是若希望提升組織績效，業務與會審須形成夥伴關係，業務單位人員透過會審的專業、檢核、協助，讓經費做最好的運用，而會審單位若能讓業務單位人員更了解會計法規，就可以減少其失誤率。據此，若業務與會審單位人員能夠建立夥伴關係，會審人員把方法、要領告訴業務單位，就可減少此部分的摩擦 (G03 、 G04)。

然而，會計單位對於預算需求單位（業務單位）是否了解，然後做正確的建議與給予資源來有效推動很重要，同時檢驗業務單位在程序上有無違法問題，是故未來應強化業務單位與會計單位間的溝通，

精進主計體系之財務管理機制

會計單位可多向業務單位宣導財務管理的相關規定，並著重在規定的精神，而非拘泥於字面解釋。像是國科會計畫，經常被學校反應執行上很多困擾，但國科會認為只要跟計劃相關都可以核銷，可是和計畫相關是由誰來決定與判斷，在解釋上就出現許多矛盾(AE01、AE02)。

此外，會計人員在面對業務人員的問題時，若能快速地給予有用的資訊時，對業務推展的及時性會有很大的幫助。若法規有模糊地帶，業務單位的經驗是，他們在詢問會計人員後，得到的答案經常是「依規定不行」，而非「怎麼做才可行」，如此僵化的回答，常導致業務單位與會計單位的衝突，若會計人員可以提供其他做法來達到相似目的，以協助業務人員，將可使會計人員的滿意度增加(CE01)。故若會計單位能夠多與業務單位溝通，讓業務人員理解現行的作法為何不妥，並更進一步地是如何克服遭遇到的法規問題，並能用口語溝通清楚，而非只以死板的法律條文告知(AE02)。

另一方面，業務單位應要懂得基本的會計法規，雖然受訪者表示目前狀況是由於會計法規過於複雜，除非有興趣或有人指導，否則多數人都不懂。但若業務單位懂會計的觀念與法規，彼此的爭執與觀念差異就會減低，建議從基本的教育訓練著手，讓業務單位明白會計的術語或規則，尤其是新進的人員或業務上須執行預算管理的單位同仁，更要讓他們了解相關制度與運作，以降低業務、會計單位的本位主義，互相理解各自的業務並相互配合。受訪者也提到，若雙方沒有溝通，業務單位提出要舉辦兩億元的演唱會，會計單位光聽數字根本不可能同意，但若有國際級的重要嘉賓，會計單位可能就會因此同意，是故溝通是推動業務最重要的關鍵之一(AE02、CE01)。

現今由於專業分工的關係，強調部門業務的專精與訓練，造成公務人員多數只明白自己業務所需的法規與技能，且造成業務重疊時會互相推拖。尤其是會計人員常被當成業務單位的擋箭牌，當部門長官需要推動某項困難的計畫時，業務人員有時便會以「會計說不准」當成不推動的藉口，這是因為政府做任何事情都要花錢，所有的花錢都需經由會計單位來把關，但若業務單位有基本的會計概念與適法的觀念，由此而產生的糾紛就會減少。例如會計單位認為某些是法律規定

的，所以不能批准，但業務單位若有基本的會計法規與財務管理觀念，便可以提出會計人員回覆的那些規定可能是錯誤、不合理的(AE02)。

值得一提的是，本研究也有受訪者認為在她所服務的部會中，會計單位在其業務推動的過程中，皆能夠從協助業務推動的角度出發，在合乎法令的規範下，協助業務單位找到法令依據，解決經費使用上的限制，甚至是協助向主計處爭取爭取經費(CI01)。而這也顯示出，業務單位與會計人員間所存在的對立關係，有其改善的可能性。

二、專業人力不足

最後，本研究深度訪談受訪者與焦點座談的參與者亦提到有關人力之相關議題，包括專業人力不足的問題，以及會計人員輪調之議題。首先，部分部會所屬機關的位階低、規模小，因此採購的業務量少，因此便有可能出現沒有專屬之會計人員，有時甚至也沒有政風人員的情形。由於採購業務較少，對於採購業務較不熟悉，再加上專業人力也不足，惡性循環，便可能在採購的過程中，出現法條適用上的錯誤(BI01)。

其次，相較於人事人員，主計人員較缺乏輪調的歷練。由於服務於不同層級或業務屬性不同之機關，相關人員之視野與思考方向也不一樣。因此從人力發展的角度來看，一位座談會的參與者便建議須健全主計人員之輪調制度，透過輪調以開闊主計人員的視野(G03)。另外一位座談的參與者也呼應上述看法，除指出業務範圍涉及金錢者，應該 2 至 3 年輪調一次，而採購則至少應 3 至 4 年輪調一次之外，也強調輪調相關的法令需不斷地檢討與修正，確保人力發展之需求與法令不致脫節(G06)。

精進主計體系之財務管理機制

第五章 結論與建議

第一節 結論

由第四章的研究發現，以下歸納出本研究之七項主要結論：

一、目前我國財務管理法規體系尚稱完備

《會計法》、《內部審核處理準則》與《加強財務控管及落實會計審核方案》等法規為我國財務管理制度之基礎，而其他相關法規，如《決算法》、《中央政府各機關單位預算執行要點》、《預算執行節約措施》、《行政機關貫徹十項革新要求實施要點》、《政府採購法》以及《審計部主管之審計法》等規定，皆為協助機關杜絕浪費公帑及不經濟支出之情事，以有效提升其財務效能之法規，故我國目前財務管理之相關法規體系可說相當完備。

然而，法規體系的完備，並非意指相關規定沒有任何改進之處，也非指相關規定有能力解決負面之財務行為，換句話說，研究團隊在第四章所彙整之我國各項財務管理問題，也可以在目前既有的法規體系下，藉由讓法令相關規定更加完備進行解決。

然而，徒法並不足以自行，故財務管理與控制相關法令的執行與落實，是有效減少浪費、避免預算執行不當以及提升效能的關鍵。各項財務管理相關法規在適用上並無明顯的困難，目前在財務管理上所存在的問題，大多是落實這些法規的過程中，在法規解釋上出現疑義，對於法規的認識不足，進而造成實務運作上的爭議與困擾。

二、財務管理之相關法令規定大多重防弊而少興利

目前我國部份財務管理制度，有許多規定過於繁瑣，如會計憑證核銷與經費支用等相關規定，常被批評要求繁瑣，鉅細靡遺；另支用規定有所限制，無法如部分機關所願作彈性運用。這些相關規定增加許多行政程序，但常常反而忽略了行政效率，對財務效能的提升幫助

精進主計體系之財務管理機制

有限，故易遭防弊遠大於興利的抱怨。

三、會計人員對於財務相關法令的解釋不一造成實務運作上的爭議

會計人員對於法令的解釋及業務執行的寬嚴尺度，可能會受到個人對法令的嫾熟程度，以及其個人的背景、學習、接觸到的面向與個人對工作的角色認定所影響，故常被業務單位的同仁批評標準不一。因此，必須透過研習或訓練，讓會計人員能夠隨時接受新知、尋求共識，並在合理合法的狀態下，盡力協助機關業務的順遂推動。

四、業務單位人員對於財務管理相關法規認識不足

我國民主化後，政府擔負之公共職能日益增加及多元化，政府業務單位人員常需要與私部門與非營利部分組織共同提供公共服務，造成業務單位人員需要大量處理招標或撥款等程序，是故，業務單位人員需要大量熟悉各項財務管理法規，以避免違反招標程序或是核銷要件的要求。然而在實務上，業務單位人員處理本身業務已需大量時間，無法進修，及財務管理法規本身又具有相當的專門度與複雜性，故業務單位人員對於財務管理相關法規了解常有不足，造成實務上不論在招標、撥款或核銷上，業務人員都多所抱怨。

五、我國推動新績效預算目前仍面對困難

在目前我國仍是總額預算制，且政府財務困難與民意高漲的狀況下，爭取預算最大化、扭曲預算編制、以預算執行率來評判績效等仍是政府在編制或執行預算時常見的狀況與問題。

六、預算之執行彈性仍待執行階段予以落實

我國與執行彈性有關的制度包括預備金與追加預算、經費流用與經費保留等，這些相關規定在預算法中皆有詳細載明，然而業務單位在申請經費追加、流用或保留等事項時，由於對於會計法規的不熟悉，需要會計人員從中協助辦理，以讓這些預算相關事項得以順利推展，協助業務的順利推動。由於實際在執行階段時，主事者的想法、對規定不同的解讀可能會有不同的差異，這種落差常造成外界認為政府在預算執行的彈性不足。然而，預算彈性應適度拿捏且需建立配套措施，

像執行單位的制度健全，在預算的流用或保留時也需完整地評估其合理性與必要性，並盡量以最有效率的方式進行，且落實自我管理的內控制度。

七、會計與業務單位之間因本位主義造成溝通不良

目前各機關在執行政府預算時，最大的困難在於各單位的本位主義。依據內部審核處理準則第2條規定，各機關實施內部審核，係由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責。然而，在執行內部審核過程中，會計人員與業務單位常因立場不同，而產生對立的現象。「會審制度」的人事體系在公務體系是一條鞭，故會審人員希望在經費運用上符合法令與執行效益；業務單位執行預算，著眼於落實長官之施政目標，達成機關所設定之績效，故兩者的節奏難免有落差。但是若希望提升組織績效，業務與會審須形成夥伴關係，業務單位人員透過會審的專業、檢核、協助，讓經費做最好的運用，而會審單位若能讓業務單位人員更了解會計法規，就可以減少其失誤率。

第二節 建議

根據研究發現及研究結論，本研究提出以下之政策建議：

一、立即可行建議

(一) 強化業務與會計單位間的宣導與溝通（主辦機關：行政院各部會）

由訪談結果可知，許多受訪者均提到溝通的重要性，因業務單位與會計單位畢竟在職掌上各有不同，會計單位可說扮演著監督者，業務單位扮演著執行者的角色，彼此需互相合作以達成計畫任務。目前政府在預算有限之情形下，預算的分配主要考量業務計畫的優先性、重要性及必要性，依據計畫之優先順序及輕重緩急，將預算妥適分配，以符合比例原則。故對於須刪減預算或工作計畫之業務單位，更應強

精進主計體系之財務管理機制

調溝通之重要性，主會計單位除了傾聽業務單位之意見，並要能理性地溝通、說明，以降低業務單位的不滿情緒。提升人員素質是確保目標達成之基石，對財務行政與管理之妥善認知應為每個公務人員必備之條件。

(二) 定期舉辦教育訓練（主辦機關：行政院各部會）

由於許多經費核銷上所出現的問題，都源自於對於相關規定的不了解，或者甚至是誤解。由於過去針對會審制度所進行的教育訓練不多，因此造成相關業務僅有在業務銜接的過程中，才有機會去了解。透過定期教育訓練，除了可以增加政府財務管理有關人員的相關知識，減少因為不了解規定所產生的問題之外，還可藉由教育訓練的過程，促成會計單位人員與業務單位人員的交流，增加對於彼此業務的了解，增廣視野，強化彼此的相互理解。歸納受訪者的意見，財務管理相關之教育訓練依據受訓者的對象而分為三類：對會計人員的訓練、對業務單位人員的訓練、以及對於接受政府補助之非政府部門單位的訓練。

此外，由於各項財務管理法規仍有主觀詮釋的空間，因此針對會計人員所舉辦之教育訓練，其目標主要在於確保會計部門內部對於相關規定詮釋、理解與作法的一致性。其次，針對業務單位人員的訓練，主要在讓受訓者了解基礎之財務管理法規與作法，包括會計與預算之有關法規與實務操作原則。最後，透過針對接受政府補助之非政府部門單位的訓練，希望能夠協助這些單位更了解計畫書撰寫的方式、申請的過程與要件，以及事後核銷的方式與注意事項，希望透過訓練的舉辦，一方面增加這些單位申請、執行及核銷在程序上能夠符合規定，另一方面也可以減少業務人員處理不合格案件的負擔。

(三) 強化內控機制（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）

導正各機關首長對財務責任的認知，並非僅係會計人員的職責，而係機關全體同仁之共同責任，並應由機關首長負最終責任，爰此，行政院推動內部控制制度之施行，已於 100 年 2 月 1 日頒行「健全內

部控制實施方案」，89 年也曾訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」等規範，要求各機關應建立並維持有效之內控機制、並定期或不定期進行現金或財務查核、加強財產之管理及運用等，俾強化各機關財務控管及內控機制。除了內控機制外，亦應同時加強工作流程的合理與透明，以及經驗的傳承等，避免機關內部一些相同的問題一再重演。另外，要求各單位依照國際流通之 COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)等架構，加入專業判斷、授權與風險評估等因素，不是只遵循現行各項控制法規即可，應依據國際專業標準，完整而系統性的檢討建置合宜專業的內部控制制度才是正確之做法。

二、中長期建議

(一) 採用新績效預算作法，化繁為簡（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）

20 世紀末，新公共管理理論興起，強調政府執行公共支出，應有別於過去較著重於加強防杜暨消弭弊端之「防弊」功能，而應以提升政府施政績效，提高公共資源運用效益，以達「興利」目標，且強調放寬支出執行之彈性，強化績效課責，以提高經費支出之效能。然而，從「防弊」到「興利」，代表著政府之財務監督機制必須以「課責」為內涵，以「透明」為方向。由於現行體制希望能夠面面俱到，遏止弊端的出現，因此除了造成規範太多，也造成實際執行之業務單位人員，以及進行財務管控之會計人員，為確保本身在業務執行的過程中的「無責任」，而忽略了組織績效的達成才是業務執行的目標。

如何使政府財務管理機制能夠作為政府提升政府效能的助力，首要之務，就是要從制度面徹底改革，相關規定必須化繁為簡，並祛除目前以「防弊」為主的經費結報制度，並落實「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，讓機關首長尊重、支持與肯定會計單位之審核意見；會計人員於執行內部審核時，亦要以協助機關業務順遂運作的心態來面對，因此，其必須充分了解機關業務之運作情形，適時提供有

精進主計體系之財務管理機制

效之財務資訊，供機關長官作為決策之參考；亦須適度賦予經費動支的必要彈性，並注意加強溝通，尋求共識。再者，中央主計機關則需徹底檢討現行有關會計、財務等相關法令規定，過於嚴苛或行之不易，並極易導致公務人員入罪之規定，宜予檢討修正，始能有效提升政府整體施政效能。

在檢討現行法令時，重要的是將制度化繁為簡，並強調「管大不管小」的原則。不應因為一些特殊的個案，而不停的訂新規範，反而應是讓規定更簡單，若現有規定可以用，若有特殊狀況，就針對特殊狀況進行特別處理即可。如此一來，業務單位就不需要就每個新的計畫來了解相關規定，因為若新規定不停出現，業務單位就要在執行業務以外，再花許多精力去瞭解不同的財務法規，造成業務單位的負擔更大，是故法規制度的簡化應是未來努力的方向。而目前針對防弊的法規也應考量成本效益的問題，若沒有嚴重錯誤，又可以興利的作為，可考慮放寬法規（AE01、AE02）。預算法第 49 條已明列預算案之立法審議重點應在歲出規模、預算餘绌、計畫績效及優先順序，但實務上均以用途別為關注焦點，若不導正，將不利績效預算之落實推動。

如表 5 所示，美國、澳洲與英國等近年皆致力推動新績效預算，成果導向，如美國的 GPRA 現代化法與英國 value for money 的精神，強調預算執行彈性，已達最大績效，極具指標意義，國會與行政機關之策略與績效指標設定提早互動，使國會不只監督當年度之現金預算。源頭管理是解決問題之有效方式，預算編製及審議面，若未能設定合理之方向及可以追蹤考核之標的，在後端執行面強加檢討其彈性，恐無助於正本清源解決問題，甚至危及制度遵循應有之紀律，建議我國主計系統重視源頭管理，落實中長程預算、績效預算、應計基礎等作法。

（二）加強資訊平台的功能與資訊的透明度（主辦機關：行政院主計總處；協辦機關：行政院各部會）

由於資訊科技的發達，很多行政工作都可以透過電腦的輔助而提升其效率與效能。然而，研究團隊發現，我國各部會在建立資訊平台

處理財務管理事宜的步調與進度似乎不同。有受訪者指出，所屬機關對於財務管理系統資訊平台的整合是完善的，可以讓業務單位從前端輸入到後端的系統，也就是已經完成「就源輸入」系統的建置，讓第一線業務單位人員可以在處理財務管理業務時，直接將資料輸入電腦，讓資料的管控與連結更為完善，並提高資料處理的正確性。

然而，我國會計系統的資訊平台功能不夠便利，例如單位的預支、動支，會有預算管控系統的流程與明細，在動用時要填報、核撥經費，但是到了年底，還是要花費許多時間重複填寫一次，無法從電腦平台適時取得過去填報過必要的一些資訊，例如欄位與填報結果，若作得到，業務單位的人員只需檢視錯誤即可，但現在的平台，曾經整理交給會計單位的資料，都不會在平台上有記錄。若是好的平台，在輸入與產出中，相關的時間點、參與對象等都可以在一次整理的過程中建置進去，到需要的時間點，可以迅速的調閱，而不用在年底要檢視使用時又一次花許多時間整理，也就是在第一次呈報時業務單位就可以將會計未來需要用到的資料全部都填寫好，不須一再重複繳交填寫。此外，也有受訪者指出，電腦系統平台的整合，像是公文的發文到歸檔，目前是文書檔案沒有整合的，各單位的資訊平台應整合，採購、核銷、登帳、財產報廢等，若財管的系統能與會計系統連結，以利勾稽控管。

由上可知，我國各部會透過資訊平台的建立強化財務管理效能的進度並不一致，但也已經有相對成功的範例可供其他單位參考，雖然各部會業務性質不一，財務管理之需求也不一，但中央似可針對財務管理資訊平台的建立，指派某機關統籌協調並整合資源，加速財務管理資訊化的工作。同時，資訊平台功能之發揮首重攸關決策，基於經濟理性考量，透過協調與溝通過程，充分揭露並檢討決策過程及所應採用之攸關資訊，方足以達成資訊平台應有之功能，不致淪為資訊化而資訊化之惡性循環。

(三) 財務管理機制之改善與時俱進（主辦機關：行政院主計總處； 協辦機關：行政院各部會）

精進主計體系之財務管理機制

未來的財務管理機制應要有彈性且與時俱進。目前政府的財務管理機制與任何法令之修正多於問題發生後，未來應推動財務管理規範機制的靈活與及時。在實務上，受訪者表示目前政府已經建立機制處理各種問題，如會計人員可透過各種不同的管道，包括主計長信箱、部長信箱等，讓民眾或業務相關人員可以有溝通的管道，反應政府財務管理制度實務上的問題、以及在制定規範時沒有想到的問題。此外，目前主會計單位也透過工作圈的技術，來蒐集問題並想出方案解決，希望藉此提前發現問題，並可不用逐級呈報，快速解決與發現問題。興利與防弊均可為法令修改之考量基礎，不一樣的思維就會產生不一樣的結果，然而法令並非多多益善，機制之理性設計更應考量成本效益，而法令之解釋則應具有權威性，雖然各界均可對原始設計有不同之見解，但若不能形塑解釋權威，將落入反覆爭議之漩渦，透過制定規範者改變思維方式，不再僅為由上而下，而是主動經常去瞭解執行單位有那些困難，制定規範時邀請執行單位表達意見，一方面力求有效求縮小制度規範與實務的落差，另方面也建立法規解釋權威。

參考文獻

一、中文部分

方志豪，2006，《西敏寺模式的地方政府變革—以英、紐、澳為例》，

國立東華大學公共行政研究所碩士論文，未出版。

古步鋼、曾慶昌，2012，〈澳洲政府績效管理制度與啟思〉，《研考雙月刊》，36（3），57-71。

臺北市政府人事處，2006，《澳大利亞、紐西蘭二國人事制度考察報告》。

何金巡，1999，〈財政改革的總體經濟成效評估〉，于宗先、孫克難主編，《財政平衡與財政改革—臺灣經驗的評價》，臺北：中華經濟研究院，頁 171~248。

余致力、郭昱瑩，2000，〈政府再造下的預算改革—以九〇年代美國各州政府為例〉，《公共行政暨政策學報》，第二期，頁 195-223。臺北：臺北大學。

吳中書，1999，《建構成熟健全的經濟體系》，臺北：中國國民黨中央政策研究工作會。

胡龍騰、張國偉，2010，〈美國績效管理改革作法〉，《研考雙月刊》，34（3）：24-36。

范黛明、陳靜怡，2006。〈考察英國預算制度之改革及其運作〉。臺北：行政院主計處。

孫克難，1999，〈財政平衡與財政改革的理論基礎〉，于宗先、孫克難主編，《財政平衡與財政改革—臺灣經驗的評價》，臺北：中華經濟研究院。

徐仁輝，2009，《公共財務管理》，臺北：智勝。

徐仁輝，2001，《預算赤字與預算改革》。臺北：智勝文化。

精進主計體系之財務管理機制

郭昱瑩,2002,〈臺灣與美國企業化預算的比較分析〉,《空大行政學報》,第 12 期,頁 169-194。臺北：空中大學。

郭昱瑩、謝雨豆,2012,〈施政績效評估制度之前瞻與未來〉,《研考雙月刊》,第 289 期,頁 29-42。

黃世鑫、李顯峰、蘇建榮,2003,《2010 年社會發展策略：財政與經濟研究報告》。行政院研究發展考核委員會編印。

劉瑞文,2004,〈淺析澳大利亞推動新版政府財政統計制度之經驗〉,《主計月刊》,583,47-53。

賴清祺 1999,〈近十年來臺灣財政的問題、特質與改革內涵〉,于宗先、孫克難主編,《財政平衡與財政改革—臺灣經濟的評價》,臺北：中華經濟研究院，頁 107-166。

二、英文部分

Carlin, T.M. and J. Guthrie (2003), Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric-Reality Gap, *Public Management Review*, 5(2): 145-162.

CBO [Congressional Budget Office] (1993), *Using Performance Measures in the Federal Budget Process*, Washington, D.C.: Congressional Budget Office.

Chan, M., M. Nizette, L. La Rance, C. Broughton and D. Russell (2002), Australia, *OECD Journal on Budgeting*, 1(4): 35-69.

Chow, Humphery and Moll, 2007, Developing Whole of Government Account in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and Suggested Future Research Agenda, *Financial Accountability & Management*, 23(1): 27-54.

Clynch, E. J. 1994. *Changes in Mississippi Budgeting During the Last Decade: A push Toward Program Budgeting*, In *Case Studies in*

參考文獻

- Public Budgeting and Financial Management***, A. Kahn and W. B. Hildreth. Dubuque, IA: Kendall/Hunt Publishing Company.
- HM Treasury, 2010, ***The Spending Review Framework***, London: Crown.
- HM Treasury, 2011a. ***Whole of Government Account 2009-10***, London: Crown.
- HM Treasury, 2011b. ***Consolidated Budgeting Guidance 2011-12***, London: Crown.
- Huckaby, H.M. and Lauth T. P., 1998. Budget Redirection in Georgia State Government, ***Public Budgeting and Finance Winter*** 1998: 36-44.
- Jordan, M. M. and Hackbart, M. M., 1999. Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment, ***Public Budgeting and Finance Spring***, 68-88.
- Leonard, B., J. Cook, & Mcneil, 1995. The Role of Budget and Financial Reform in Making Government Work Better and Cost Less, ***Public Budgeting and Finance*** 15(1): 4-18.
- Likierman, Andrew, 1995. Resource Accounting and Budgeting: Rationale and Background, ***Public Administration***, 73(4): 562-570.
- Likierman, Andrew, 1998. Resource Accounting and Budgeting—Where are we Now?, ***Public Money & Management***, 18(2): 17-20.
- Likierman, Andrew, 2003. Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis. ***Public Money & Management***, 23(1): 45-50.
- Lynch, T.D. and Lynch, C.E. 1996. Twenty-First Century Budget Reform: Performance, Entrepreneurial, and Competitive Budgeting, ***Public Administration Quarterly*** 20(3): 255-284.
- Mackay, Keith 2011. The Performance Framework of the Australian

精進主計體系之財務管理機制

- Government, 1987 to 2011, *OECD Journal on Budgeting, 2011*(3)
- Marti, Caridad, 2006. Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy, *Public Budgeting & Finance, 26*(2): 45–65.
- Melkers, J. & Willoughby, K. 1998. The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50. *Public Administration Review, 58*: 66-73.
- Melkers, Julia and Katherine Willoughby 2005. Models of Performance Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication and Lasting Effects, *Public Administration Review March/April ,65*(2): 180-190.
- Melkers, Julia, and Katherine Willoughby 2001. Budgeters Views of State Performance Budgeting Systems, *Public Administration Review January/February 61*(1): 54-64.
- Noman, Zafar, 2008. Performance Budgeting in the United Kingdom, *OECD Journal on Budgeting, 8*(1): 2-16.
- OECD, 2007, *Performance Budgeting in OECD Countries*, OECD Publishing: Paris
- Osborne, D. and Gaebler, T. 1992, *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector, From Schoolhouse to Statehouse, City Hall to the Pentagon*, MA: Addison-Wesley Pub. Co.
- Research Service, National Assembly for Wales, 2009. *Quick Guide: End Year Flexibility*, Cardiff: Research Service, National Assembly for Wales.
- Research Service, National Assembly for Wales, 2011. *Quick Guide: Budget Flexibility EYF and Budget Exchange*, Cardiff: Research Service, National Assembly for WalesReed, B. J. & Swain, J. W.

参考文献

1990. *Public Finance Administration*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Scheers, Bram, Miekatrien Sterck and Geert Bouckaert 2005. Lessons from Australian and British Reforms in Results oriented Financial Management, *OECD Journal on Budgeting*, 5(2): 133-162.
- Schick, Allen 1966. The Road to PPB: The Stages of Budget Reform, *Public Administration Review*, 26(4): 243-258.
- Schick, Allen, 1990. Budgeting for Results: Recent Developments in Five Industrialized Countries, *Public Administration Review*, 50: 26-34.
- Tarschys, Daniel, 2002. Time Horizons in Budgeting, *OECD Journal on Budgeting*, 2(2): 77-103.
- Thain, Colin, and Maurice Wright, 1992. Planning and Controlling Public Expenditure in the UK, Part I: The Treasury's Public Expenditure Survey, *Public Administration Spring*, 70,: 3-24.
- United States Government Accountability Office (2012), *Applied Research and Methods: Designing Evaluations*, Washington D. C.: GAO.
- Willoughby, K. G. & Melkers, J. E. 2000. Implementing PBB: Conflicting Views of Success, *Public Budgeting and Finance* 20(1): 105-121.
- Willoughby, Katherine 2004. Performance Budgeting and Budget Balancing: State Government Perspective, *Public Budgeting and Finance Summer* 24(2): 21-39.
- Willoughby, Katherine 2008. Budget Management Capacity in the States: Issues and Challenges, *Public Performance and Management Review March* 31(3): 244-255.

精進主計體系之財務管理機制

附錄一 訪談提綱

主計總處

1. 請問我國主計機關現有之財務管理機制有那些是專門為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、以及增進公帑價值）而設計？
2. 請問前述之財務管理的制度規範與實際運作之間有那些落差或衝突？您認為制度規範在實務運作的最大困難處為何？
3. 請問我國現行之財務管理制度，被公務人員抱怨最多的是哪些規定？為什麼這些規定會被抱怨？可能的改進方向為何？
4. 若是希望能夠進一步提升我國公務人員對於財務管理制度之滿意度，最應該從哪些方向著手來做？
5. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？

審計部

1. 請問我國主計機關現有之財務管理機制有那些是專門為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、以及增進公帑價值）而設計？
2. 請問前述之財務管理的制度規範與實際運作之間有那些落差或衝突？您認為制度規範在實務運作的最大困難處為何？

精進主計體系之財務管理機制

3. 請問我國現行之財務管理制度，被公務人員抱怨最多的是哪些規定？為什麼這些規定會被抱怨？可能的改進方向為何？
4. 若是希望能夠進一步提升我國公務人員對於財務管理制度之滿意度，最應該從哪些方向著手來做？
5. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？

總務人員

1. 請問在您的業務範圍中，和會計人員往來最多的項目是什麼？您覺得會計的制度規範中，有沒有什麼是讓您在辦理業務中最感到困擾的部分？
2. 請問您對於單位的預算保留與預算流用有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
3. 請問您對於單位預算的執行彈性與績效衡量有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
4. 若是希望能夠進一步提升我國公務人員對於財務管理制度之滿意度，最應該從哪些方向著手來做？
5. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？

會計人員

1. 請問就您所知，我國主計機關現有之財務管理機制有那些是專門為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、

附錄一 訪談提綱

- 以及增進公帑價值)而設計？
2. 請問您在執行業務時，有沒有什麼是您覺得現行法令規範有窒礙難行的地方，讓您可能和其他業務單位產生看法不一致或衝突的地方？
 3. 請問您對於單位的預算保留與預算流用有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
 4. 請問您對於單位預算的執行彈性與績效衡量有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
 5. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？
- 業務人員**
1. 請問在您的業務範圍中，和會計人員往來最多的項目是什麼？您覺得會計的制度規範中，有沒有什麼是讓您在辦理業務中最感到困擾的部分？
 2. 請問您對於單位的預算保留與預算流用有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
 3. 請問您對於單位預算的執行彈性與績效衡量有什麼看法？在實務上您覺得有沒有什麼可以改進的地方？
 4. 若是希望能夠進一步提升我國公務人員對於財務管理制度之滿意度，最應該從哪些方向著手來做？

精進主計體系之財務管理機制

5. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？

附錄二 訪談摘要

附錄二 訪談摘要

序號：1

受訪者：AE01

訪談者：洪綾君 助理教授

紀錄：呂亞霖 助理

日期：20120620，9:30-10:30am

1. 目前為了提升公務機關經費支用效能的法規或內部規章有哪些？

受訪者 AE01：制度設計是先有計畫才有預算，計畫審查過程中，就會評估成本效益，不過政府並非營利單位，會關注無形效益，因此計畫預算是在源頭就控管。目前監察院糾正的一些閒置設施，其背景就是一些匆促的口號而編列的預算，最源頭是最關鍵的。因此在源頭計劃之前，應有評估的機制，而在執行過程中，使用的方式也有一部分功能，像內部審核，會計會提意見或提醒，例如預算執行進度，若時間拉太長也會是種浪費，像是工程的延宕就會隨物價波動。還有補助款部分，審計部要求必須照執行進度撥款。

2. 會計所要求的憑證，受補助單位會不理解而抱怨，教育部有這樣的問題嗎？

受訪者 AE01：較有問題的是給民間財團法人，它們對於教育部規定較不理解。有時候規定的標準不一定是為了達到效能而變得要求高標準，可能只是不了解。

3. 內部人員來說有衝突嗎？

受訪者 AE01：會計的標準是較需要與內部人員磨合的部分。像

精進主計體系之財務管理機制

是計畫一般分為人事、設備、業務費等項目，但與執行時會有時間上的落差，此時情勢可能會有改變，以現行規定要流用經費就會有限制，像資本門就無法流用到經常門。從正面角度，經費部分是由當事人提出，若覺得情勢變更，就要讓會計人員知道哪裡有不妥之處。負面來說，就是流程冗長，以教育部來說，撥經費到地方中小學，若要變更則必須從中小學到縣市政府，最後到教育部，時間就會拉得很長，這部分容易有衝突。另一方面，在地方經費不停的流用，教育部這邊也會比較不放心，擔心經費會用到不希望使用、沒有效率的地方。

4. 計劃與執行上會有落差，對於經費的管控、流用，近年是變鬆還是變緊？

受訪者 AE01：長期趨勢是變寬，以前的缺失，現在各地的審計處都會監督，漸漸上軌道。制度逐步的建立，可以逐步放寬經費的使用，使用會更有效率。像之前提到預算執行進度與流用的問題，若會計的彈性不足，也會影響到執行進度。

5. 預算保留與流用近年來的狀況？

受訪者 AE01：預算保留的設計是為了因應不可抗的因素，但這機制若變得很容易通過，會讓大家變得懶散，所以會計法就有規定是要發生契約責任才能進行保留，這也是在監督執行計畫的人。流用是預算彈性的概念，但是彈性要多大，是拿捏的問題，應做配套，像執行單位的制度健全，在流用時會評估合理性、必要性，這時彈性放寬是可以的。另外計畫屬性也是考量因素，像對地方政府的補助性質是較確定的，例如減課鐘點費，老師減課可以幫忙做輔導，並請代課老師上課，這種經費的使用很固定，要產生什麼變化也不太可能，但對學校計畫類的補助就很不同，彈性就要比較大，例如經費編列到執行階段，所需的實驗儀器已經改變，這時就應給予彈性。不過這種理念與規定，在執行到了學校的會計室解讀時，參與運作的人的想法、對規定不同的解讀，就會有差異。不過還有一個觀察到的現象是，會計

附錄二 訪談摘要

說可以，但是審計部或監察院認為不行。目前像是最近教授以假發票報銷研究經費的事情，教育部的理解，很多問題不在規定本身、預算保留、流用上，而是對規定的解讀和誰說的為準，目前希望將執行過程中的變數降低，以免發生今天說可以明天不可以的情況。

6. 我們有辦法將標準如 AE01 剛剛說的朝向一致嗎？

受訪者 AE01：這有很多層面，讓規定本身配合計畫屬性、配合執行單位的制度做配套來細緻化。以前的規定是從中央到地方學校、民間都是一體適用，但實際執行在不同層級或不同單位可能是完全不同的，故應有更多彈性。再來是多宣導規定，著重在精神，而非字面解釋，像是國科會計畫，經常被學校反應執行上很多困擾，但國科會認為只要跟計劃相關都可以核銷，可是和計畫相關是由誰決定，解釋上會有很多矛盾。最近就希望將這部分釐清，我個人認為應授權老師決定，但若有不合理的支用，則希望學校能成立一個爭議處理機制，可能是由所長或主任組成的，將特例的案子進行認定，撥款的機關就不再做認定，以免陷入不確定的惡性循環，不過這個前提是學校有沒有力�建立公正的爭議處理機制。且支用的效能很難衡量，例如經費 100 萬但只花 10 萬也產生研究報告，就很難判斷經費的效能也不知道是否有用在研究上，機制也很難建立，因此有點像良心事業。

7. 會計的功能中興利與防弊的功能，近來是否會因為發生這麼多事而著重防弊？

受訪者 AE01：有時候發生事情後就會變嚴格，經費核銷時會因為壓力，會要求蓋更多的章，但學校的研究經費其實很細，老師的領域不相同，所需設備也不一樣，若會計人員變得不信任，原本研究主持人就可以決定的項目，可能就被要求要到系主任簽章的層級，增加許多行政上的困擾，因為要求許多簽章程序，也能發現助理的抽屜會有很多老師的章，且助理也不必然了解。我認為學校應承擔這些行政工作，而非都加在老師身上，例如原本研究計畫要聘請行政助理，可

精進主計體系之財務管理機制

以變成以系為單位，從老師的計畫撥出一定比例的經費，成立行政辦公室，來處理相關工作，人員就可以是永久性、專業的人員，也較可以了解相關複雜的規定，老師也不需要分心在核銷的業務上。往常老師的經費核銷都交由助理執行，但助理的報帳知識是一代傳一代，因此可能就會有錯誤資訊流傳下來，像我們聽過只要品項有「機」的都不能買的錯誤訊息，會有錯誤的原因就是因為人員一直異動，無法栽培專業的行政人才。現在就有在釋放行政辦公室的訊息給學校，希望學校來承擔這種工作。

8. 對於未來，主會計的相關建言？

受訪者 AE01：管理機制應要是靈活的。財務管理機制與任何法令都走在問題發生後，要讓規範機制靈活是我們想推動的。要如何變靈活，最近來說，了解實務上運作的困難比以前多很多，民眾或人員有任何問題，可透過主計長信箱、部長信箱這種管道來提問，很多問題是在制定時沒有想到的，可透過這靈活的溝通管道了解。現在還有透過工作圈來蒐集問題，並想出方案解決。現在做的就是提前發現問題，以前太過緩慢，現在透過這種管道可以不用逐級呈報。另一個是制定規範者的思維，制定者應經常去執行單位了解有那些困難，而不是一直由上而下，制定規範時邀請執行單位表達意見，可以將中間的落差縮短。

9. 會計與業務單位有衝突的經驗？

受訪者 AE01：最常見的問題是業務單位對規定不了解，會計所提的意見，業務單位不了解會認為規定太多了。

10. 我們應如何讓業務單位可以更快理解？

受訪者 AE01：我認為不是請業務單位來了解眾多的規定，而是讓規定更簡單，若現有規定可以用，則只要就需特別處理的作規定即

附錄二 訪談摘要

可，而非不停的訂規範。因為業務單位並無法就每個新的計畫來了解相關規定，若新規定不停出現，業務負擔就會很大，所以規定應該簡化。防弊的法規也應考量成本效益的問題，若沒有嚴重錯誤，又可以興利的作為，規範就應該更寬鬆。

精進主計體系之財務管理機制

序號：2、3

受訪者：**AE02、BE01**

訪談者：洪綾君 助理教授

紀錄：呂亞霖 助理

日期：**20120703，15:00-16:10pm**

1. 預算流程中，與會計的互動機制是否有任何問題？

受訪者 BE01：依業務需要辦理採購、廠商領款、核銷、出納收入支出款項等是最常接觸的項目。電腦系統平台的整合，像是公文的發文到歸檔，目前是文書檔案沒有整合的，各單位的資訊平台應整合，採購、核銷、登帳、財產報廢等，若財管的系統能與會計系統連結，以利勾稽控管。

2. 會計法規、流用、內規、彈性部分等，您對這些規範有甚麼看法？

受訪者 BE01：會計很多人認為他們(會計管錢)是老大，資本門、經常門的經費性質不同，學校容易不小心使用到資本門的經費，會導致會計要求將購入的物品列管為財產，需報國有財產局，但金額一萬元以下的物品非屬財產範圍，此時帳面就會不吻合，例如預算中有二十萬的資本門，其中有一千元是購置物品，此時核銷及財產登帳就會產生困擾，如果能從支出經費源頭控管，便可避免類此情況。還有像經費的流用問題，各用途別科目間得以相互流用，惟其流用及流入、流出之比例均有所規定，總務單位未必清楚，若在預算執行中有需要，就必須與會計人員溝通、協助。

3. 現行制度多以預算執行率看績效，覺得合理嗎？

受訪者 BE01：從編列概算到執行，再到立法院審議通過，可執

附錄二 訪談摘要

行預算的時間約為八到九個月，執行大案子如工程建設，所需辦理時間相形緊迫，當執行率低就被判定績效不佳，因此會減低承辦人員工作熱誠。

4. 對於改進預算制度的想法？

受訪者 BE01：每年會發生的事務與制度面上的問題，應有內控機制、工作流程及經驗的傳承相互配合，否則相同問題會一再重演。關於預算保留的情況，像是與廠商終止契約、工程延宕情況，經費無法執行，之前有廠商違約無法請款，每年皆須申請保留款，但會計部門有規定超過期限，預算就要收回，必須與會計承辦人協調溝通。

5. 以前都會說預算編列極大化？

受訪者 BE01：現在不太會極大化了，以前都是概算，但現在有經驗，都市場訪價詳列物品單價反推預算數，已經不會預算極大化，再給立法院砍預算。現在預算偏向最適化。

6. 會計制度方面的彈性業務單位了解嗎？或認為會計方面有哪些地方能改進符合業務單位需求？

受訪者 BE01：臨時重要的事件例如風災救災緊急救援及推動專案所需經費等，可能原本的預算並未列入，此時需要會計人員協助處理。

7. 預算編列與執行上常有落差，會計單位會如何協助業務單位？

受訪者 AE02：法令規定常有狹義、廣義的解釋，教育部來說業務很廣，應較為廣義的解釋，避免例外(不合法)的案例太多，但像是單一學校就可以用較狹義的解釋，管理較方便。以教育部來說，依法行政，盡量朝只要符合業務需求，預算書中也可以找到接近計畫(會計

精進主計體系之財務管理機制

是以計畫別作為正式的推導)，若業務單位可以說明核銷項目是在計畫業務範圍內，應該都可以核銷使用。

8. 是否牽扯到流用問題？

受訪者 AE02：主計總處有針對流用做相關規定，有法律明文規定的，除非有函釋某些案例可以例外才能使用。《預算法》本身也有彈性，像是追加、動一、動二等，主要是依緊急性來看。

9. 會計與業務單位的角色與關係是如何？

受訪者 AE02：個人看法是協助業務單位，檢驗有無違法問題，因為業務單位通常不大清楚這些問題，會計單位就是協助業務單位檢視。若是一般人的看法則會是找麻煩。個人認為，應該要與業務單位有溝通，讓他們理解為什麼是錯的，並能夠讓他們記住，而非只以死板的法律條文告知。若是長官執意要做的案子，除了詢問業務單位外，亦須詢問會計單位的意見，並看預算是否能支用，並於公文上敘明，若有違法會計還是會寫明意見，如果是急迫但不違法的案件，當然是最快速的辦理。

10. 法律模糊的部分需靠會計解釋，有時業務單位會認為標準不一是為什麼？

受訪者 AE02：應是溝通的問題，就像同一本書，大家的心得都會不一樣，需要靠溝通協調。但其實也不一定只有會計的問題，也可能是業務單位的問題，只是比例多或少。

11. 會計與業務單位要如何配合，讓未來的效能提升？

受訪者 AE02：關鍵是需要通才，現在的業務專精化太強，為了要業務專精，會分割部會，導致功能狹隘，業務重疊時就會推拖。會

附錄二 訪談摘要

計被當成阻擋門的原因是，做任何事情都要花錢，這些都需經由會計單位，若業務單位可以有基本的會計概念與適法的觀念，糾紛就會減少。例如會計單位認為是法律規定的，業務單位的人應要知道哪些是錯誤違法、不合理的，而非只是認為要辦好一件事而已。但是「合理」本身也很難定義，合理又是由誰決定的，所以應該要了解彼此的業務，像業務單位不一定要了解會計，但應該了解基本的會計法制，避免無謂爭執，畢竟法律已明文規定。

12. 會計制度法規、操作面來說，是不是有那些較不合理之處？

受訪者 AE02：不合理狀況來說，通常都是出現特例時，會計制度是以防弊為主，幾乎沒有興利作用，體制是否合理有效牽涉到單位主管問題，審計就是層層節制的概念，希望透過許多人的覆核避免某一個人的舞弊。但問題是全部人都在舞弊時，就會被打破，或是從源頭開始舞弊也不會有人管。若發現有人舞弊時，就會增加控制的機制，到最後就會變得龐大無效率。以精進會計體系來說，我想就是放寬法規，否則業務單位經常搞不清楚現行主計體系到底有那些法規。所以才像前面說的，業務單位應要會基本的會計法規，但現行狀況是沒有人想要會，因為太複雜多數人都不懂，除非有興趣或有人指導。法規上模糊有彈性的部分，涉及主觀判斷，若要精進就是放寬，不過這是兩難，從嚴都有人在汙錢了，且不放寬又被說制度殺人、阻礙行政效率，但放寬出現問題又會被人民質疑沒在管理。因此若業務單位懂會計，爭執與觀念差異就會減少，但很難做到，除非從基本教育問題著手，降低業務、會計單位的本位主義，互相理解各自的業務並相配合，彼此間的溝通也是重要因素，像是要舉辦兩億元的演唱會，若有重要嘉賓，會計單位可能就會同意，但若會計不知情，則可能不會同意，這種情況業務單位有時可能就會認為標準不一，其實是缺乏溝通。

13. 若要做會計的滿意度調查，可以從甚麼方面著手？

受訪者 AE02：溝通的好，糾紛自然就會少，信賴感的建立也是，

精進主計體系之財務管理機制

若彼此有基本的信賴，流程規定也不需要這麼多。

受訪者 BE01：教育部來說，其實不會很本位主義，業務單位也幫助我們檢視公帑有沒有用在刀口上。改進空間來說，資訊系統應還可以再行整合發揮功能。

受訪者 AE02：教育部的資訊系統其實還算是比較完善的，有別於行政院主計總處的，是讓業務單位從前端輸入到後端的系統，就是「救源輸入」的系統。

附錄二 訪談摘要

序號：4

訪談對象：CE01

訪談人員：洪綾君 助理教授

紀錄：呂亞霖 助理

日期：20120629，10:00-11:00am

1. 您在實務經驗中是否有與會計單位的衝突經驗？與會計單位接觸時的想法與問題？

受訪者 CE01：單位預算為前一年編列，單位會害怕執行率不佳與資源浪費，所以會花長時間嚴謹的編列，甚至前一年先訂定績效指標，才做預算匡列。現在會計單位為主要編列預算者，多數資源也是會計單位較了解，會計單位對於預算需求單位(業務單位)是否了解，然後做正確的建議與給予資源來有效推動很重要，但會計單位對於業務有時並不一定有正確的了解，會計單位於協助預算規劃、分配時，應該有更多的機制來了解政策需求，再做較務實的預算編列建議。

2. 會計制度的業務輪調特性，對業務的了解可能有某種限制，這種設計您的看法？

受訪者 CE01：難免的，中央部會業務也有這類的問題。我們部裏的會計單位還好，他們給的專業協助，是有標準的，他們的專業訓練會跟你說規定那些可以，那些不行，有給人專業的形象。但可能欠缺的部份是與業務單位的互動，他們可能會較不清楚業務單位的需要。

3. 對於預算的流用、保留有哪些您認為需要調整的？

受訪者 CE01：業務單位會不懂規範，這部分可能是教育訓練的

精進主計體系之財務管理機制

問題。由於業務單位要推動業務，會從業務的走向來執行，雖盡量循行政程序辦理，但在會計給的建議，可能是專業術語，有時會無法理解，像是會提到會計法等等許多的限制。對業務單位來說，有時是機動性或臨時需要的事物，有執行的需求，但又受限在會計制度的規範而難以執行。由於業務單位常不懂會計的術語或規則，所以教育訓練應該更落實，對於新進的人員或業務上須執行預算管理的單位同仁，應更要讓他們了解相關制度與運作，這樣對於會計單位與業務單位會有幫助，可以避免業務單位對會計業務單位的不理解，會計單位也能夠顧慮到業務單位的需求。其次，由於預算為事前編列，但有些業務的推動上無法及早預測，需要預支、流用時常有很大的困擾，會被之前編列預算的性質與流用規定限制，規定上或許應有更多彈性空間；再次，經費編列不足時，有時的做法是由教育部其他單位分攤，但其他單位有時會沒錢或不願意，因此經費的運用要如何整合，這部分希望會計可以協助，且各業務單位可能也只了解個別單位的規定，但無法了解整體經費可支用的範疇，若會計可以有效協助整合會比較好。法令解釋上，經驗上經費性質不同時不能流用，但在某些情形，像是政策需要或某些個案，不同性質的經費突然又可以互相流用，因此有些法令面模糊的部分應讓執行的業務單位清楚標準，或是舉實務中的例子，讓第一線人員可以了解及遵循。然後，我國會計系統的資訊平台功能不夠便利，例如單位的預支、動支，會有預算管控系統的流程與明細，在動用時要填報、核撥經費，但是到了年底，還是要花費許多時間重複填寫一次，無法從電腦平台適時取得過去填報過必要的一些資訊，例如欄位與填報結果，若作得到，業務單位的人員只需檢視錯誤即可，但現在的平台，曾經整理交給會計單位的資料，都不會在平台上記錄。若是好的平台，在輸入與產出中，相關的時間點、參與對象等都可以在一次整理的過程中建置進去，到需要的時間點，可以迅速的調閱，而不用在年底要檢視使用時又一次花許多時間整理，也就是在第一次呈報時業務單位就可以將會計未來需要用到的資料全部都填寫好，不須一再重複繳交填寫。不過現在業務單位常會設一位預算管理人，像我們三個科就有一位預算管理人，較能掌握預算的管理。而會計單位應有工作圈，因部會的性質不相同，會計單位應對於

附錄二 訪談摘要

不同部會的第一線人員要有個別的理解，要有合作夥伴的關係，而非只是業務單位用錢，會計單位把關的關係。

會計系統的效能常會因業務的急迫性而無法跟上，會變成先做再補程序，造成雙方的困擾。

4. 對於主會計的滿意度問卷，資訊平台改良與溝通外，還有其他需要詢問的項目嗎？

受訪者 CE01：資訊平台的改進好操作與功能強化是必須朝向的目標。會計在面對業務人員的問題時，應要可以快速的給予有用的資訊。若法規有模糊地帶，詢問會計人員得到的答案經常一開始就是依規定不行，這樣制度的僵化，常導致業務與會計的衝突，若會計人員可以提供其他做法來達到相似目的，以協助業務人員，可使滿意度增加。會計人員對於業務單位的嫻熟，可快速提供協助、做正確的事，也很重要，而常被人質疑的耽誤行政工作角色，這樣對會計人員也不公平。希望會計與業務人員可有同理心，能理解某些業務上迫切的需要，減輕業務單位面對上級的壓力。

精進主計體系之財務管理機制

序號：5

訪談對象：AI01

訪談人員：方凱弘 教授

紀錄：蔡培鈺 助理

日期：2012/7/26

1. 內政部看起來比較多在討論的都是在社會司的社會福利？

受訪者 AI01：七十八年開始重視社會福利，所以增加的補助款就很多，但是人員沒有增加。所以當年一個業務人員可能要辦三億、五億的預算。當年會產生這麼多沒有核銷，就是案子太多，沒有時間去做宣導。因為補助對象可能都是人民團體，他們不是政府機關，對政府機關的規定，他是不清楚的。所以在這種狀況，時間一經過，這些東西後面都沒有辦法補，比如說七十八年的案子，你到七十九年還可能開出來，你到八十幾年才發現這個問題的時候，你就很難說再去補七十八年發票。

2. 社會司其實很多的補助業務是用委辦的方式辦，還是說他其實就是對地方政府補助，再讓地方政府去扶助？

受訪者 AI01：不是，是等於說代收、代付這種性質。像當年就是說有一部分是補助地方政府，有一部分是補助人民。有些屬於全國性的團體，那就直接請內政部撥了。經過層層的轉，常常單據就用丟了，後來審計部就同意採就地審計，所以在縣市就核銷了。

3. 那如果說像中央的人民團體他跟某個單位，可以簽一張領據就可以核銷，還是說所有的原始憑證、單據都需要送到部裡面來，還是說原始的憑證、單據需要影印之後，送到部裡面來，現在的作法是？

附錄二 訪談摘要

受訪者 AI01：基本上當時都是要原始憑證，不是說一張領據就好。但是我們也要看看這個補助案，你是不是真的用。說實在這是信任的問題。

4. 有哪一些規定是可以放寬一點，特別是人民團體，讓他們在執行的過程當中，會比較少遇到這些程序上的疏漏？

AI01：基本上經過幾年的宣導以後，這個問題已經比較少了。我們大概立場還是照這樣做。

5. 譬如說我們在學校，國科會有些核銷好像在 A 學校就可以過，在 B 學校就不能過，好像就是那種認定的問題，您在過去的經驗當中有沒有？

受訪者 AI01：我們本部現在各單位常常在辦教育訓練，我辦兩種訓練，一個是對會計人員，遵照法規，然後我們內政部各單位的作法要一致。那另外像我內政部的業務單位，對會計都是外行，做的事情很多都會疏漏，所以我接會計長以來，我就跟部長報告，我會辦業務單位人員的會計法規的講習，讓他們瞭解，什麼東西該怎麼做，什麼東西該怎麼做，什麼預算怎麼編，應該注意哪些事項，所以你預算編的合實的話，你將來執行就不會有問題。基本上我們現在內政部會計處大概就是這樣，我們都幾乎每年都在辦。有修改的時候，要特別跟人家講，讓他瞭解。

6. 在興利跟除弊之間，其實核銷的人跟在審查的人那個分寸並不好拿捏，你對這件事情有沒有什麼看法？

受訪者 AI01：就我們本部來講，我們都是統一採購，統一採購沒有這個問題。所以原子筆那些，當然他們會規定說多久可以領一枝。那現在都盡量都不要領新的，要你只領筆芯。那我們的影印那些也都是統一招標，訂定開口合約，有需要的話，哪一個廠商今年得標了，

精進主計體系之財務管理機制

那所有的機關裡面自己要隨時要印的筆記，都可以找廠商。但是像所謂大的計畫，一下子要很多的時候，那篇幅又很大，那這種就給合約的廠商去印，那合約通常是訂定開口合約，我們就定了價錢，當然我們會估一個數量，所以這個東西我們採購倒是還好。

7. 有關使用經費的彈性，那甚至一部分可能是有些會有支用的上限規定，你們在業務推動過程當中會不會有科目之間的流用？

受訪者 AI01：科目之間流用當然那是法規規定，但像我們用途別是一級用途別，同一個計畫裡面一級用途別之間可以流用，當然也有一些限制。像人事費不能流出也不能流入，那有特殊限制的。比如像你編的是稅捐，像我們有替代役的薪餉費那些是不能流出的，資金也不能流出，那有些他有流用的規定，那我們當然一定要遵守那個規定。像那個二級用途別，跟這計畫之間的流用就沒有限制，但是我們也是要看拿捏的問題，各方面也是很重要。反正有些東西雖然你可以支這麼多，但是如果事實可以證明說，你不需要用這麼多，我們也不會建議你花這麼多，所以我們在經常門部分的預算執行，我們盡量做好，錢是越省越好。

8. 會不會有執行率的問題？

受訪者 AI01：經常門沒有執行率的問題。一般的業務費這些，並沒有執行率的問題，能省越多對國家財政其實越好，所以不要浪費、不要消化，在上課的時候我們也會跟業務單位宣導。就說你把持這個原則不要說我有錢，我就一定花光，但工作也要做好，不能說為了省錢不做工作，這是不行。基本上，譬如說建設，你一定要做下去才會有成效，資本門的執行率要到九成。

9. 那像有業務費沒有執行完，他明年在業務的編列上會不會變少？

附錄二 訪談摘要

受訪者 AI01：那可能會少，因為表示你不需要這麼多，現在就是能省就省。因為現在額度是越來越少，即使行政院不審我們的錢，我們本身也會講說你這個不需要這麼多就把錢少編一點，那我每年都有重要的新計畫，我們就把這個多餘的額度，併到那邊去，也就是採用所謂的零基預算。沒有效的不做，那這個經費就不要編了，新增加的很重要，那行政院不可能另外給我錢。所以只有在原有計畫裡面這個錢去支應，現在就是說零基預算其實是精神，不是真的照零基預算的步驟去做，那制度太繁雜了。

10. 有沒有一些經費使用上限，譬如出差、過夜的旅費？

受訪者 AI01：出差的話也不是說有預算，我就會把他出光，這完全是看有沒有需要。

11. 像我們提到流用，或者是保留這些，他到底有沒有一個機制去做審核？

受訪者 AI01：有，像流用比例絕對不能亂，還有一定要符合他有關的流用的規定。這是流用。保留是說，我已經跟你們簽訂契約了，那譬如說你買一個設備，那他的交貨期，是到明年二月、三月，那今年你東西沒有交來，我當然不能付錢。所以這筆錢就要保留到下年度，驗收完成了才去交付貨款。所以這一定要保留，保留跟流用是不一樣的。

12. 之前審計部那邊他好像開始要做滿意度調查。那我們就想說，如果說以後會計對業務方面也做滿意度調查，你覺得哪一些議題是可以談的？

受訪者 AI01：我從我的作法上來講就是說，我會計是要配合你業務，但是我也不是盲目，不合法我也絕對不會配合。所以我先決條件就是，基本上我要教你要怎麼有前瞻性的去編預算。第一個，基本上

精進主計體系之財務管理機制

這個預算方面，能夠符合你自己業務需要，起碼這個預算沒有問題了。第二個，你該有程序不能少。所以我們會辦訓練跟你講清楚，讓你知道怎麼做，所以你做出來當然都符合規定，那我就蓋章出去就好了。

所謂彈性第一個就是講流用，前面有講過流用，再來，我們可以動支預備金，或是追加預算，你說包括第一預備金、第二預備金，這些都可以適應，制度上本來就有。如果說有特殊的，像我們八月一號那個不動產實價登錄這原來也沒有編，但是這是政府在今年之內，政策決定要這樣做，原來沒有編這個，那我們按照規定可以去動支預備金。基本上大部分也都是按照你的需求來編的，那臨時發生的事項，當然就按照彈性的作法，就是預算執行的彈性，那就是所謂流用、動支預備金、或是追加預算，或是經費裁減那些。

13. 就一般性而言，如果說我們希望能夠把財務管理機制做得更好，您覺得有沒有什麼可以提供我們參考的？

受訪者 AI01：就是各機關審核的時候，很多可以運用戰略，比如說我們會計對於電腦，這一定是比較外行。現在很多事項都要用到電腦，要設系統那些東西，還有我們資料下載，也是要用到電腦。所以我建議說像這種情況，我們要去請教資訊單位，這效果就蠻好的。讓我們業務單位跟他們資訊單位人員去談，那我們在旁邊也可以瞭解，所以我們經費需求就可以很落實。

附錄二 訪談摘要

序號：6

訪談對象：BI01

訪談人員：方凱弘教授

紀錄：蔡培鈺 助理

日期：2012/7/17

1. 就整個主計的財務管理的採購這一塊，跟主計的核銷、會計、或預算這些有沒有什麼相關性？

受訪者 BI01：像我們採購的話，業務單位編了預算提出他的需求，然後才會到我們採購單位來，那我們採購了以後，那驗收合格就會有核銷的這個動作，所以這其實是一體的。

2. 內政部哪一個司業務量比較大？為什麼他的業務量會比較大？

受訪者 BI01：應該是社會司，因為他們的預算多，加上社福這一塊

3. 可是政府不是就發錢而已嗎？為什麼會需要採購？

受訪者 BI01：他不是純粹只有發社福的經費出去而已，他們有一些那個什麼 ICF，還有老人福利、社會救助、社會保險、社會團體等業務。

4. 驗收是你們要去驗收嗎？

受訪者 BI01：驗收的話，在部內這邊的話是由我們主辦，等於說我們這邊發通知，那當然主驗員的話就是由業務單位，指派適當人員

精進主計體系之財務管理機制

擔任。然後我們一定會請政風、會計，會同去驗收一下。所以就採購來講，它主要的角色就是一開始做發包的程序，然後到最後進行驗收的這個程序。

5. 中間會有預算或者是金額核銷相關的例子嗎？

受訪者 BI01：經費核銷原則上不會有什麼問題，這個動作也是由我們在做，因為我們這邊的話一定要有預算才會去發包，所以說經費上發包後，只要驗收合格，核銷付款不是問題。

6. 那一般核銷上有沒有什麼比較大、常常見到的一些問題？可以提供給我們參考嗎？

受訪者 BI01：不會說造成經費上的困擾，不過依照經費支付的規定，收受發票後五天要付款。但事實上，這個期間是不夠的。因為我們核銷了以後，還要驗收記錄、結算金錢、做簽呈，而要會簽的單位相當多。總務司簽的話，要會業務單位、會計單位、政風單位，回來了以後，才等於說這個錢過戶給廠商了，這樣的程序幾乎五天跑不完。另有關物品財產登記，我們也是要在支付價款前完成，這個期限一定是不夠的。

7. 有遇到核銷的問題嗎，譬如說領據簽的沒有完備，或者是說採購的品項不見得可以核准，像你們委外出去的，會計處他們會看原始單據嗎？

受訪者 BI01：原始單據一定會給他們，我們原始單據到最後會給他們核銷，我們這邊核了以後，他那邊還是會做最後的審核。

8. 科目其實是單位裡面自己內控？那在業務單位來進行採購之前，他們會不會有預算保留問題？

附錄二 訪談摘要

受訪者 BI01：在我們這裡是這樣，預算保留的話其實業務單位他們自己簽，他們如果說有什麼因素沒辦法在會計年度達成執行率，他們就要簽呈，呈准了以後，預算就可以保留。

9. 那就一般過去在辦採購這些業務上，有沒有廠商或者是一般的外面的那種單位，會提到說有什麼規定他們覺得可以適度放寬，或者他們覺得對他們來講是比較困擾的？

受訪者 BI01：在付款這方面幾乎不會有太多抱怨。因為我們這邊的錢一定都是我們要招標以前這個錢就已經編列好了。只是有的單位是這樣，比如說我預計是十月份要驗收完畢，那廠商非常的努力，可能七月份就做完了，一般來講的話，這個錢是管控在十月份，那七月份要付錢，就會造成困擾，不過我們部內少有這個問題。

10. 那招標的過程一般可能在條件上必須去做要求，就這點你們會有比較有強烈的意見嗎？還是說你們會怎麼樣處理。

受訪者 BI01：其實也不會，我們在辦採購的時候，我們也會要求要增加競爭機制，盡量不要去限縮廠商的資格。

11. 那驗收的時候有沒有驗收的一些問題？

受訪者 BI01：驗收的話，我們一般來講有政風、會計，然後業務單位，依照契約規定辦理驗收。我們大概會看看設備的規格、型號、數量，功能是不是正常。設備採購的部分我們就採用實體檢驗，如有隱密的部分的話，若覺得真的有問題，那就是要開挖。

12. 那如果說像勞務採購，譬如說社會司或者是民政司他們？

精進主計體系之財務管理機制

受訪者 BI01：勞務採購的話，一般來講如果說繳交成果的，像國科會研究案，或繳交成果的話，一般他們都會開審查會，那審查會他們都會紀錄，原則上我們都是尊重他們審查會的會議的結果。如果審查會議說，這個成果是通過了，那原則上我們只做形式上的驗收。

13. 現在說績效導向，如果我們特別去看會計組織這一塊，看他們的績效好或不好，你會覺得哪些面向是可以去思考的？

受訪者 BI01：第一個、預算執行力，他們是不是按照預算來執行。第二個、他們這個錢花得是不是很實在，整個在概算的時候，他們就會去嚴格審核。再來就是說，預算的執行問題。

14.之前聽到審計部他有在思考要用滿意度這樣的一個概念，主計有沒有可能做，會計有沒有可能做，就是譬如像每年發一個滿意度調查給你們填一填。

受訪者 BI01：這一塊我們政風單位一直都在做。比如說，他們現在招標，我有五家廠商來投標，那就會把五家廠商都記下來，然後年底的時候，他們都會去發問卷調查，如你認為這個招標公平嗎？

15. 很多人會提到審計單位在這個部分是什麼角色？你覺得呢？你有沒有感受比較深的地方。

受訪者 BI01：審計單位是我們最頭痛的問題，現在都是事後審計。我們在科內也有兼辦採購稽核，也有辦施工查核，很多問題都不是說有人故意要去犯錯，或者是說有不好的念頭。最重要的就是，有的是完全不知道怎麼問，也不知道怎麼做，然後做了以後，就被發現有疏失。當然有的是便宜行事，便宜行事的話，他還比較罪有應得！一個案子不是事後審計，如果審計單位能夠即時提供說你應該怎麼做的話，很多問題都不會發生。

附錄二 訪談摘要

序號：7

訪談對象：**CI01**

訪談人員：方凱弘 教授

紀錄：蔡培鈺 助理

日期：**2012/8/1**

1. 我們是看中央政府的預算，然後找幾個比較大規模的部會。內政部是其中之一，預算裡面，發現社會司預算也很多，所以找社會司。

受訪者 CI01：大部分是國民年金，佔掉我們大概一半以上，社會保險就佔了八百三十一億。

2. 我們發現內政部社會司這邊未核銷的經費很高

受訪者 CI01：大部分都是補助團體。很多已經年代久遠，團體有的時候人員更迭，或者是團體不見，那憑證也可能不見、流失，很難要他們繳回。

3. 那在跟團體接觸的過程當中，他們對於這些規定的理解為何？

受訪者 CI01：他們其實都理解，所以我們現在變成說，如果你有未核銷案件，我們就不補助。或者是說我們雖然認同你的計畫，可是你要先核銷完了，我們才撥款給你，所以我們已經有做了一些技術上的處理。

4. 他們不瞭解這些規定？有沒有建議過用什麼方式去做處理？

精進主計體系之財務管理機制

受訪者 CI01：我們中央會辦訓練，專門針對你怎麼去申請補助，然後你申請補助以後，你怎麼寫計畫，寫計劃來申請補助以後，你要做什麼事，然後加上你事後怎麼核銷，針對這些我們設計一整套的訓練。那我們也把地方承辦的那個人找來，那你就要去帶。

5. 那像往上報的這一塊，中央政府的會計單位的這些會計規定，或者核銷的相關規定？

受訪者 CI01：譬如說中央補助地方政府，因為他有中央對直轄市及縣市政府的補助辦法。我們已經沒有所謂一般性的去補助地方政府，因為這塊已經被主計處全部拿走了。現在只有專案性的，譬如說長照，我們前一年度就會先分配，依照你的執行大概需要多少的經費。其實地方政府都覺得我們太慢了，因為他們也要編 102 年的預算，他們都希望說我們在八月底以前，就能夠把那個分配數先告訴他們，以便他們納入預算，因為如果來不及的時候，他們又要再辦追加預算，他們會覺得這是程序上很煩的事。那對中央來講，我們都盡量配合，可是我們的預算要到八月底才會送立法院。所以常常行政院到底要給我多少額度，譬如說我的長照，你要給我十七億還是十八億，還是二十億，那就會影響到地方的分配數。

6. 那就一般預算的編列上，譬如說我們今年編的這個預算，然後忽然有一個新的需求出來，那我們要如何處理或挪支？

受訪者 CI01：大部分都動儲備的第二預備金。部會會先挪，尤其是內政部社會司預算這麼大。可是其實社會福利預算向來是很少的，因為我們都是人頭，就像我們很多的預算，立委都說我們是過水的。

7. 如果說我們要看社會司的預算的話，全國的社福性的補助其實比較需要去關心哪部分？

受訪者 CI01：對地方政府來講我只能夠反應地方的問題，地方政

附錄二 訪談摘要

府對於我們給他們的一些計劃型補助款，他們都期待是不是可以變成代收代付。差別在代收代付就不用進議會，你如果納入預算就要進議會。如果府會關係不好，譬如說像嘉義市，他前段時間的府會關係不是很好，議會根本不審就卡在那邊。所以對地方來講，他們每次都期待說我們是不是可以用代收代付，而不是用透列預算。

8. 除了第二預備金之外會有需要常常辦流用嗎？還是說有辦過流用？

受訪者 CI01：我們有的時候會有流用，譬如說資本門流到經常門，或者是經常門流到資本門。因為有時候會有突發狀況。

9. 這些規定都還算是適當嗎？有沒有什麼需要再更放寬的

受訪者 CI01：他現在流用有一定的比例。有的時候某一個政策，可能金額比較大，會超過一定的比例，那我們就會很擔心，到第二預備金夠不夠我們用。

10. 現在談績效預算，臺灣績效很重要的一個指標就是執行率。有沒有一些在預算上可能可以使用的一些績效標準，也許可以替代執行率，讓大家都一直拼命的把預算花掉。

受訪者 CI01：至少我待的社會福利的領域，我們很少會亂花錢。因為他本來就不夠。社會福利通常就是補助民間團體，那你補助一定要先審計劃，審他的計劃到底合不合我們的補助項目、補助基準，然後有沒有這樣的必要性。那有一些是專案性補助，譬如說長照。我們其實也訂了一個長照十年計劃，那你也要報執行的成果給中央。

11. 審計部來抽查沒有表達過什麼特別的問題？

受訪者 CI01：審計部問我們很多的問題，有的是因為他不熟，所

精進主計體系之財務管理機制

以他會用審計人員的觀點去看這件事情。譬如說他們會說為什麼不編足，其實就是因為行政院主計總處沒有錢，所以我們就要一直去動第二預備金

12. 司裡處理核銷的是固定的人？

CI01：我們每一個承辦人不一樣，只要他有做補助大部分都有，因為我們的量太大了。

13. 現在都要談績效預算，因為包含審計部他們現在也在推績效審計，不知道你有沒有聽過這一塊？

受訪者 CI01：他們每一次提意見大概都是針對這一方面。譬如說你長照，你既然每年有這樣的計畫他當然會看，那他們現在寫的意見，其實不是只有單據核或不核，他們要說明這樣的執行的成效到底好或不好，去做一些檢討。

14. 那就預算執行的彈性呢？

受訪者 CI01：社會福利有的時候要做田野調查，有的時候要做實地的訪談，焦點座談，或者是問卷調查，跨年度不太容易，程序很複雜。

15. 若發會計人員對於審計人員的滿意度調查問卷給你們做，這個在概念上你覺得可不可行？

受訪者 CI01：我們其實在線上就可以做滿意度調查，你這個人員的服務好還是不好。所以對業務單位來講，滿意度是我們未來在做政策的規劃或者是執行上面，很重要的一個參考、輔助。

附錄二 訪談摘要

序號：8

受訪者：AF01

訪談者：郭昱瑩教授

紀錄：蘇亭瑜 助理

日期：20120718，10:40-11:30pm

1. 就國外制度而言，較講求授權、彈性。在國內，之前亦包含教授經費核銷案，我們初步接觸受訪者 AG01 及 AG02，提到國內在管會計支用的法規，著重在防弊，並非興利的想法，因此引以為出發點，並請教受訪者，在整個經費實用或核銷，此過程中有何困難及難以處理的部分？

受訪者 AF01：預算從編制到執行、以及在經費支用管制上，會隨著國情演進而做變化，每一個國家的制度及執行規範皆不同。就我國的主計制度和預算會計跟其他國家不一樣，最早主計總處成立的位階是在中央政府底下，並非行政院，係屬於政府最高位，設置初期著重在防弊，那時軍法時代的支用是非常龐大，甚至有舞弊的情形產生，希望藉由超然獨立的單位做經費的管控。控制與管制的程度算是非常嚴密，甚至有時太過於細膩與過多。在主計總處時亦知道方向，各國隨著時代的演進，現在政府講究的是效能、績效，如果一直朝著防弊，可能預算制度與其他的業務單位推動的話，變成過度重視這方面，是會造成妨礙業務推動，促成一個很大的拉力。以前是計畫各項目管制嚴格，現在是希望增加彈性，但在 84 年預算改編變成是計畫是逐項審查，由上而下的總額預算制。總額預算制的想法是誰了解經費需要的優先緩急及業務的重要性，把額度下放為一種配套措施，後搭配中長程預算制度，預算年年審查具有長期規劃。

但是現今《預算法》，爾後搭配零基預算的概念，所以《預算法》第 23 條至第 26 條、第 32 條、第 34 條、第 37 條、第 43 條這些法條皆有規範，則必須要有替代方案、排列先後順序，甚至在作業手冊規

精進主計體系之財務管理機制

定機關要檢討現有經費的 10%，以支應新的計畫，希望減少浪費，但效果有限，以個人觀察是還有很大的空間。

預算與經費支用，看當時基礎好否，所謂總預算並非純粹比較，而是切部分，則分為基本需求、職掌業務、公共建設、資本、科技誘因等，「基本運作需求」政府近年經費彈性越來越小；「法定支出」的部分占比例越來越高，可從近年來總預算總收入中了解，這也是一個困境。

法定支出限制在實施總額預算是一個合理基礎，所謂預算規模是否配合業務單位，當總額預算的額度是如何分配？若分配在額度之下，再做刪減行為則造成慢慢刪減，減 1% 或之類的。有些太精瘦再刪，或有些基礎太多，且是否考慮到整個是否時代演進或是一些政務的施政重點會變，是否有辦法做調整，當然公共建設是有計畫，但是經常性的那一塊就會被拿來做比較而被限縮到，這是比較窒礙的地方。

要實施總額預算制的話，先從管制來談，管制大多管制過細，太過於注重過程，沒有考慮成果與績效。現在大家爭取預算，並在期限內把預算用完，用完的結果有沒有人去看結果，有兩個重點：一是績效，要做對的事與要做有用的事；二是效果，要用最少的投入達到最大的產出，或者用比較效率的方法。甚至覺得說審計單位前一陣子有 108 處的蚊子館，那個就是我們的盲點，應該是最大的問題。經常經費審了半天，公務員加班超過 20 個小時、差旅費規定很多、連吃個便當多少錢等，現今許多規定都規定得太細太多，反而只有見到最細的才能看到有沒有問題。尤其一個大的建設對應投入方向，或者是大的政策錯誤的時候，所產生的浪費可能都是幾十億甚至幾百億，跟一個機關好不容易省了經常費都化為烏有了。

2. 除了我們有些特有制度外，還有特別預算，其實在很多國家沒有特別預算這樣的一個設計，在資本建設上有許多支應的用途。

受訪者 AF01：特別預算只有我國有，是一個很特殊的東西。在經常預算，除了年度預算與總預算外還有追加，追加在年度預算之外

附錄二 訪談摘要

提出一些額外的經費，執行還是在這個年度。但是特別預算等於額外地編出一套預算，對於整個預算的執行會有很大的扭曲，當然原本總預算是比較僵固，規模都是逐年成長，這有它的目的、好處與必要性，因應一些特殊的狀況，如同 921 震災、莫拉克颱風、SARS，因為原本總預算的僵固性就必須使用特別預算，特別預算又會有排除，甚至於公共債務化的債限。如果再僵持的話，就會變成用得好可以解決很多問題，用不好可能就變成一個怪獸。養了那麼多的特別預算且一直下去的話再收回來，那就會很痛苦，像這幾年總預算沒有減，但各機關都在減縮公共建設要如何因應經濟情勢。特別預算在現行法律上，以前較少用，後來用習慣後變常態，用得較多時反而總預算需要調閱但在特別預算如同豆腐渣的工程，明明知道順向坡不應該去監測，如果知道是河川地經過，再如何整治都沒用，每次整治一次再來一次就流掉了。這是一個財政的大漏洞，就好像把錢都進水裡面，應從預算的體制面來考慮，在配置資源時，應先考慮投入所產生的效果，成果與投入之間效益是否符合。

《美國績效成果法》就是這樣的一個概念，若要搭配的話，所以覺得總預算此方式是可以的，但可能要在預算的過程中，必須用成果去想如何配置資源，當然會計、審計亦必須搭配績效審計。做績效評估，尤其政府部門的績效較難衡量，政府的預算比較容易受到政治性影響，有時選舉政見一定要完全兌現，但還是要評估及配置，所以認為結構上的改變。若談彈性，但沒有一個機制、沒有一整套考核做遊戲規範，可能一放之後收不回來，以長遠之計來看，不做此事則會永遠在縮與放之間，亦會拿出許多規範又更會訂更多的規範。

在管考上的一種機制，稱之為執行力，預算為投入面，絕對不是產出的，並非評估執行力，而要看計畫面，計畫已完成，預算用一半，可以當結餘甚至鼓勵，亦可以節流分享。其實在 2000 年從美國進修回來，就在報告裡提「節流分享」，該機制要有標準、考核，也就是說計畫面已達到預期成果或施政計畫達到預定水準，有時成果很難衡量，但也達到預定水準，亦有人反過來說預算編列不實。以往在說預算執行力，甚至主計總處分配預算看去年或前年的預算執行力，這會變成

精進主計體系之財務管理機制

消化預算。所以整套的機制要搭配起來，管多管細本來就沒有用，上有政策下有對策，在業務單位有如此多的新規範，造成施政目標清楚嗎？先不要說預算跟當時作法，尤其情況改變，原來是用人事或各方面去做，如果同樣一件事來改變策略，用外包還可以更省，那為何不改變方式？或者說一個施政計畫在年度執行當中，可能因為整個科技及環境變化，可用更好的或更有效率的方法來做，為什麼不能變更？提到原來設定的目標或既定的成果都可以達到，這應該可以去做改變的。

3. 如同受訪者所言，跟著外在科技改變或者說實際執行計畫需要，還有預算在編，其實我們現在執行，可是早在十幾個月的落差，其實是合理的一如何預見未來在執行時有何狀況？在此考量下，此過程應該要有一些彈性。

受訪者 AF01：在現行政府狀況下，我們有一個審計、監察單位，再來一個立法單位，立法單位也是一個很麻煩的問題，還有在行政部門，這樣的環環相扣之下，若非往好的發展的話，這也是一個問題。一般來說會立法，就是看一個要求或看後面考核就會有一套思維改變，要不然就立法部門或監察部門就會有很多意見。在主計總處時，大概十幾年前，他們有邀請國外專家開績效審計的會議，覺得這是一個很好的方向，相信他們有思考到這個問題，但現在看講了那麼久好像也做不來。

郭昱瑩教授：這種觀念的宣導需要滿長的一段時間？五年、十年慢慢累積？

受訪者 AF01：所以說這個要形成一種很大的一個共識，共識都有了後，整個混合看大家現在這種情形，一個小小的問題就要到立法部門、監察部門要調查，這樣沒有人敢做，所以行政部門甚至於輿論的看法，也因此大家要有那種意志、觀念，必須水準都要很進步。

4. 就受訪者的看法，它可以是一個方向，我們可以繼續努力的方向，只是在現階段我們還不是這樣在推，在過程上要很嚴謹的，不管是核銷、從經費編列、支出的過程，需要層層把關。其實我們的法令規定上來說還算完備。

受訪者 AF01：那是都有想要走零基的路，為什麼有零基的精神，為什麼是總額預算制？其實這些都有，最重要的大家要有那個觀念，而且從立法、審計、監察部門大家要這套共識，看成果不是看過程，過程只要不違法、不舞弊，用怎樣更好的方式，應該是可以請益的。

5. 剛好前陣子有做喬治亞州的預算改革的研究，在歐美國家較相信人的立場，可是他們相信人也是會有州長跑到拉斯維加斯之類的情況。

受訪者 AF01：如同「例外原則」，即便機制再好、法令再周延，還是會有人違法，要看整個邊際效益在何處？這種例外狀況就是要用這樣的方式—自己做的自己負責，應鼓勵正常大家往好的發展，如果怕避免這樣的狀況發生把大家都看成一樣的人，政府的效益就很難大幅度的改變。

6. 推動的過程中，在行政、立法、監察之間他們的監督關係，甚至外部監督透過民意、輿論的部分。

受訪者 AF01：所以都要形成一種大家共同的信念，如果形成的話，我相信在同樣的預算規模之下，所做的事情就不同、所產生對人民提供的服務也會不同，因為公務員的心態會是公共財政這是代理人，並非公司部門管制自己的錢，他沒有那個憂慮或機制去讓他節省。如果要倒帳，不論是考核或者是獎懲機制，要如何沒有財務責任？在做出績效或成果，要如何給誘因與激勵？是要鼓勵創新而非墨守成規或是規矩過多，只能照著規矩走。

7. 同您所言，美國《績效成果法》其實是立法部門訂的法，可是我們也有績效評估，只不過它是行政院的一個要點。

受訪者 AF01：績效評估都只不過是管考的部分。就會計人員在我的觀點並非規規矩矩的，而是喜歡跳脫，我覺得看法是要看長遠的、看大的，現今管的都太細，甚至對於主計總處的資源配置上可能不會滿意，且在越緊的情況下，其實要越能掌握住。

8. 財政有限，又有債務的壓力。就先前提到有關審計部的案子，那時審計推動人員考核，不知您對於主計上有何意見？

受訪者 AF01：其實主計單位不能用「量」來做考核，不能說我提了多少案子給監察院，實際上我花了多少或甚至溢存了多少，好比要求警察的開單數要開多少，在執行過程中往往不開單，變相鼓勵違法，也別想要去創新，因為會違反現行體制，抓此是最好抓的，現在的審計人員拿著法規，又不了解法規本意時，這部分極為辛苦。對主計部門的看法是，如要總額預算制應還要搭配成果導向，爾後會變成績效審計。

現在如果在短期間的話，也要考慮到現在不管在立法部門為了避責，每一次都要透過協商，沒有從一個成果、績效的面向去看。甚至主計總處分配額度時，今年是人事費通刪 1%，經常性的維持刪 10%，這好像是達到預算縮緊最快的方法，但這已經有點不可能了，等於要幫每個單位健檢一下，現在體制內是多少？那時候在審計畫預算，我計畫會審得很細，甚至比機關首長更了解計畫在做什麼，哪些計畫有空間？哪些是浪費的？現在變成不去看計畫、不曉得資本，當然要這樣做很難，因為一個部會業務量很大，起碼需要瞭解、評估計畫，要做一些所謂的效益評估，大概評估計畫及習性，稍微看一下。當然計畫的情勢變化要去掌控，瞭解機關對業務的使命，其實只是機關與機關之間的政策方向。不管如何，部會之間的業務就有消長，現今主計總處把業務放出去，比如釋放給經建會，把公共建設預算釋放，但

附錄二 訪談摘要

其實還是要去看配置是否合理？從經建計畫看，只會看到資本的部分，在計畫型是軟體及硬體配套的東西，並非說整個搭配。

現今又有所謂的基金，基金可能也是一個盲點。如果是一個公務首長有預算，有營利基金又有非營利基金，如果是績效導向，就可以一個機關首長負了什麼責、達到怎樣的成果，有這麼多的資源在手上，應該要如何統合運用，以達到最大化。還有資本預算面，「財政責任」的概念，機關首長要能財源而非一直花錢，財源如何配置，經費類、稅務類要報帳，照理說應該要整體思考—如何創造自己多少財源，不夠的部分要用多少納稅人的錢？應當要有財政責任，每一個部會多少都有賺到收入或可用資源。比如說故宮，有門票收入，但他不會去想到那種收入可創造維護費，當然多少都走在做，只是說首長的財務責任，簡單講就開源節流，這是財政最簡單的。

像我們部裡面，如何設定第三權，因為可能每一個企業而言，都是一個很大的資源及財產，可能是個寶貴的東西，放在那邊不用就是呆滯的，首長及業務人員應有的觀念，節流亦是如此，如果有財務責任之後，應再思考達到設定目標如何使用最少資源，甚至預算可分出來給別人用。在總預算各部會之間像是在玩零和遊戲一樣，整套遊戲規則需搭配配套，爾後審計、考核還有課責，其實課責是要課什麼責，希望可以達到什麼東西，然後真的是是否有達成，用此檢驗看整個過程，甚至在組織再造過程中，現有機關人員可以刪幾個人，但是若有資源，則要看誰能夠讓我效益最高？

9. 不過在政府部門真的很難，有時候政治任命之類的。

受訪者 AF01：有時候政治任命，我發現這對於首長影響很大，是否有概念就差很多，資訊中心所推的電子發票，要如何實施及稅務系統的改革，他就會說：「你要告訴我這產生了多少效益？花了這麼多錢是否值得？」如果有此概念的人就會產生績效。現在跟業務單位爭執的是一預算執行力，我反對預算執行力的考核，是完全無意義的東西，計畫在編可能係因為公共建設的額度不夠，那原本一個完整的計

精進主計體系之財務管理機制

畫就無法執行，就變成執行力不好，就會怪在預算及分配弄不好，所以我無法執行，進而再去看執行，那會有效果嗎？預算執行力要達到80%或90%，那完全是沒有意義的。

「考核」的部分，我們應該把執行力拿掉，其實應該用計畫面的東西，要考核的東西應是計畫面的執行力，應該有一套方法，比如工程以及施政計畫，其實都可發展出一套評估方法，要看計畫、看成果，進而看財務配套。如此主計總處就應該管大不管小、管重要不管細瑣，應該重方向、重原則，重結果而不是過程細節。

10. 有點類似重點評估的特色，放在重點計畫或優先性計畫，進而做細部審查，而非小計畫。

受訪者 AF01：以委託研究為例，這也是一個迷思的東西，到底是要買一堆單據？還是要買研究成果？以學術界的研究成果，到底國科會、教育部要人來提計畫，最後提出報告對業務可行、有幫忙，甚至提計畫是一條方程式就可以創造一個專利，何必管人家工讀生的費用、主持人多少？這是無意義的東西。

由於找不到一個機制，等成果出來後大家才審說是否以符合要求，在申請局部補助就好。單單這種研究經費稍微改變一下，可以省多少錢？機制沒有建立好，大家就會照著遊戲規則，如何得知是正確的？是否跟報告品質沒關係，可以什麼都不要就可以寫出一個完美的東西，或者用更好的方法，其實只是如何發掘智慧而已，那個靈機一動很好的主意就出來了，那個就很值錢了，什麼都不用花，但是人家有那個貢獻與價值，這就是整體資源的配置，必須要考慮到整體狀況與需求。

總額預算並非一個大餅畫在那邊，政府機關的情勢是隨時在改變的，但是有那個機制嗎？照理零基的精神，是要從計畫去看，各部會去做零基。像財政部是一個很穩定的單位，業務很規矩，跟國科會、環保署、交通部就不一樣，交通部以前與現在業務不同，是否資源可以分配給其他單位。總額並非設出框架沒得調整，應該隨時要有一套機制可以調整。做中長程計畫時，就可以知道未來最多也只有那個預

附錄二 訪談摘要

算，提計畫亦是如此，但分配結果並非發揮最大效果。所以說大原則下，執行面才有辦法更改，就大方向看中成果，那麼執行就會跟著調整，評估也會看成果，當然這也是一個循環。

如果績效成果好的話就會知道資源要配置到哪去，因為效益很高。

11. 剛您所說，預算這樣編，且在合法化預算通過這一階段，如果立法部門也有這樣的認知，執行時也才能順利。

受訪者 AF01：其實政府機關與機關之間、院與院之間，有很多力量是再互相抵銷的。像《預算法》第 62-1 條講政策行銷，需要多少人力？現在審計部有多少人去調查，只是為了一個條文。那是全面性調查，每一兩個月就要查一次，審計委員也查得很累。我們有很多同仁有一大半的時間都在做這些事，我不喜歡如此，我喜歡把大原則抓住。如果我們如此，業務單位是不是也要如此？現在都花費在一些看似重要又好像不那麼重要的地方上，反倒は反效果，要省也省那單據然後去核算，出了事情又推責，這就是整套的系統。

其實是整個觀念的突破，那個一改之後整個就會差很多。大家要有共識，大家有共同想法，制度就會比較容易設計。制度設計還是要先把方向抓住，細節部分再慢慢導過去，其實應該也是有可為的。從大資源配置，如果在配置面沒有辦法導到真正有效益的地方，在執行過程中要有財務責任，如何去開源節流。別人逼的話上有政策下有對策，規範再細，直接誘因沒有出現。觀念導正以及大家的配合度，配套措施就可一步步下來。

精進主計體系之財務管理機制

序號：9

訪談者：BF01

受訪者：郭昱瑩教授

紀錄：蘇亭瑜 助理

日期：20120718，9:20-10:30pm

1. 本研究之出發點在於總務單位跟會計的業務上有密切相關，藉由與主計、會計相關的業務單位，以了解此部分的意見。

受訪者 BF01：以財政部推動電子發票為例，為何主計單位反彈？主要是推動單位心態上的問題（推動單位認為考慮周詳，沒有站在對方的立場去思考如何面對新的措施）。另外，各部門本位主義及多一事不如少一事的想法，導致跨組織、跨部會協調就會出現問題。政府機關常有的現象就是有業務歸屬不清的問題。就我立場還是認為新建言應說出，妥善規劃、廣為宣導，主其事者多站在別人立場想，則溝通會更順暢，並且設立短、中、長程目標，依推動時程執行。

再來就是使用經費的拿捏問題，人力有限，可充分「授權」，金額小稍微注意；金額大（上億、上千萬）要為國家省公帑。授權範圍界線如何？則可討論。對於預算這部分，是否流用目前有明文規定，如人事費不可流用；資本門與經常門不得流用。

2. 可認同受訪者所言，溝通如此重要！訪談的其他部會的結果是需要滿多的溝通，或者與會計人員的說明（承辦人員希望會計人員告訴說那些可行；會計人員則反倒希望承辦人員說明是否合理）。與受訪者 AG01 及 AG02 訪談時，其闡述現今核銷不管在部會之間，法令大都從嚴，比較站在防弊的觀念。或許經費額度有裁量空間，額度不大應該有授權餘地，若金額過大嚴格把關是絕對的。

受訪者 BF01：花錢較多的部會有國防部（購買軍備）、交通部（交

附錄二 訪談摘要

通建設)、經濟部(新興業務、國營事業)，其他一般稱之為行政業務，以財政部為例，較大的行政業務為關政司，因應 ECFA，負責原產地的查核，或核關稅總局的各項經費(例：購買 X 光機)。其他則為較小的一般業務，歷年都有在編列這類型的預算。

預算編列困難之處在於以前有的項目不要動，新增項目就隱藏在裡面。舊計畫執行完畢不刪除其預算，而新預算的經費直接隱含在舊計畫之上，計畫應該要務實，舊的刪除不檢討，新計畫的概算編列受限於總體預算的壓縮，因而政府很難從計畫看的到有績效比(效果與預算)，像是許多計畫的預算無法編列卻能執行。個人經驗先前與中央及地方政府接觸的經驗顯示，中央政府用錢較有效率，地方政府用錢效率較低。

現階段值得省思的問題：其一是公務員經由考試分發，尚未有實務經驗，常因人云亦云或媒體報導採購弊端，使人畏懼。其二是國內制度的問題，總務不太受重視，總務包含採購、文書處理、檔案等，在校也無科系教導，這些以往都被認為不具專業，亦較少有經驗傳承。其三則與誤會和文化有關，誤會是內部文件往往寫的不清不楚，外部文件會被要求寫清楚，對內部文件為何沒有同等要求呢？而且喜歡用口頭承諾，事過境遷，容易對於內容有所遺忘又無法舉證，若要究責，責任歸屬則算在承辦人身上。

採購時常發生便宜行事，跟主計單位就會產生摩擦，就我觀點，若有變更理應當先簽請主管核可並知會相關單位。還有要思考案子是否可行，舉組織改造為例，整個目標未確定卻要編概算因應，不知如何編？而且概算是一年編一次，其目標可能已變了數次。然而，主計總處卻把責任攬在自己身上，採購程序由主計單位採事前審核看單據是否可核銷。事後決算審查由審計單位主政，往往審核人員由較狹隘的角度出發，提出缺失，主計單位照單全收，有時要據理力爭，使得錯誤觀念得以矯正，數年前因審計單位意見『公務員出差的交通費可刷信用卡，因為銀行有提供意外或旅遊平安險，但住宿不可刷信用卡，因為消費會累積各人紅利點數有圖利自己之嫌』是不是昧於常情？因為審計單位做事後決算審核，不要硬找缺失。

精進主計體系之財務管理機制

政府機構的各部會具有協調的作用，以電子發票/機票為例，這是一個跨單位的審核，要了解世界脈絡，才能夠因應及改變。再舉改建省府宿舍為例，現住人依期限繳回，原本要改建才能給搬遷費，期間因法令變更即不給當事人補償金，透過法、理判斷及與會計單位及所屬機關協調，對於個案有正確的執行方向，不到二個月即將拖延三年的事解決。各級機關應以「推動政務」為優先前提，與會計先做事前溝通，在還沒有成案之前先做良好的溝通瞭解彼此在處理同一事務的各自的立場才能有助於政務的進行。

「法令的限制」會促使會計人員做事一板一眼的，以防止因案發生弊端而牽連，原因在於會計人員無法得知在審查過程的採購是否違法。在審核中尺度拿捏也很重要，過則有礙政務執行，不足則無法監督防弊。一般而言，像財政部這部分是還好，會計單位溝通協調之下，目前很難發現窒礙難行的部分。

「預算控制」的部分有包含了：第一，科目及大項的不能流用；第二，經常門可以流用；另外，我們還有「內部控管制度」，由各單位就單一項目研究內部控制的相關問題，在經費支出、流用等部分，盡量以最效率的方式進行，所以審核還是要掌控好份際。不管談任何事，還是得強調「授權」，若敏感的事務主管關切要高一點，內部控管頻率要高；經常性的只給予目標，在不違法的情形下執行方法不要太過於深究。另外則是「預算保留」，這是政府為執行跨年度計畫《預算法》訂定的，由於通過後因某些因素無法於年度內執行若沒有保留至下年度，下次就沒有經費。

各單位採購五花八門，有年度計畫但預算不足、也有臨時交辦計畫必須在年度內從別的地方擠出錢來，但又受到『預算法』不得流用的限制（資本門、人事費）。如何和會計單位或其他單位溝通、協調，是一門學問，透過協商，彼此可了解對方的想法，知道共同是完成某一項工作(目標)，才不會彼此心有芥蒂。時常談制度大家都了解，重點是觀念上的傳達，善於溝通執行力也較佳。

附錄二 訪談摘要

序號：10

訪談對象：CF01

訪談人員：郭昱瑩教授、洪綾君教授、方凱弘教授

紀錄：蘇亭瑜 助理

日期：20120723，10:30-11:30pm

郭昱瑩教授：有進一步地與蘇老師確認過，想以「支出面」為導向，以會計與主計總處在支出的做法為除弊的心態，不太有興利的空間。就財政部所訪的情況是會計很保守、依法行事，甚至「新績效預算」從預算編列、立法單位的思維到執行時有彈性或科目挪用、審計部要有共識，這是一個連續的程序；總務司認為有事前溝通則可核銷。

洪綾君教授：教育部亦呈現差不多情形，會計認為管轄單位多，除依法行事外，也不知如何寬鬆。流用比例法規制訂的很詳盡，但業務單位的困境在於長官交辦、會計無法核銷，兩者很難溝通。

郭昱瑩教授：有一狀況是業務單位希望可以告訴他們什麼能用，並可主動告知；會計是要業務單位說清楚要用哪些東西，如有道理就可使用。

方凱弘教授：目前在內政部總務司的狀況是談採購為主，預算為採購自己經手，即便不足夠也可做適當的流用，驗收則回到業務單位，就只有形式的造合約書驗收。唯一有疑慮的就是撥款，基本上是 5 天，但不見得來的及，另外亦有談到人力委外、單據等問題。

受訪者 CF01：此目的在於績效基礎預算、邊際效益預算制度等，就回到根本在於主計目前有何問題？用「用途別」做觀察，錢是否花在刀口上？目前可掌控僅有「業務費」，可分為經常性業務費及資本性的資本支出。以中央政府為例，較具有彈性的費用為 10%~20%，可作為精進之範疇。業務計畫可分為持續型計畫與新興計畫，持續型計畫可檢討是否有績效；新興計畫分別由研考會（例：資訊化）與經建會

精進主計體系之財務管理機制

（例：重大公共工程）所掌控，利用過去 3 年的計畫做評估。

此計畫應不著重在公債支出、採購等方向，係由於範圍過大，不易掌握，且計畫方向為預算執行編制的財務管理績效，談預算整個過程，則著重在持續性、新興等績效評估，在計畫中檢討問題，從「源頭」探討計畫評估確實與否、績效面，流用標準則為研究建議。

另外機關自行核定，還未到研考會與經建會列管，所受之理由甚多，然而此種新興計畫主計總處皆有掌握。且最早在概算時就提出，概算裡有許多新興計畫(研考會核准、經建會核定與各機關自行核定)，大多都會核定，唯有各機關會做增減。主計處所核額度為各部會之主管級，機關會提新興計畫，進而再開會審核計畫是否通過。

若要精進財務管理效能，可能還是計畫、預算與績效之間的衡量。當計畫經費過多及短缺則考慮流用，計畫尚未做完則可保留，在實際執行研究時，要實際觀察或選定某部會做研究，建議選擇財政部、法務部、交通部等部會。

郭昱瑩教授：這個部分的經費不會用到特別預算？經建會核定的重大工程預算是用一般預算再使用？

受訪者 CF01：現在已經沒有特別預算，中央政府的特別預算都已刪除。交通部的重大交通建設基金可自行運用，亦可透過此基金做研究。另一還可找交通部及財政部，財政部單純，有資訊化可做檢討，亦有小工程係屬新興計畫。

就「歲出額度制」而言，由於歲出額度制是一種由上而下的預算控制，然而在此研究案當中，不要碰觸此區塊。以切合本研究案主題來說，應探討些許研究案是否執行不利、績效不彰等問題出現。可著重在交通建設、研考會資訊化計畫、財政部新興計畫做比較及評估。

另外談及到「執行」問題時，首要了解的是公務員的心態，現今是執行不利要被處罰，應反其道而行，視為追求績效的另一種方式；再者掌控績效的考核，例如掌控外包的績效考核。

附錄二 訪談摘要

郭昱瑩教授：上次與受訪者 AF01 訪談時有提到，美國 GPRA 是由國會立法，在我國則是行政機關就算有作為但還是得面對立法機關，因而造成矛盾。

受訪者 CF01：這就涉及多加宣導、政策行銷，蔚為風氣。藉此審計部要配合，否則審計之成果以及所規畫之預算編制，較無明顯效用。

精進主計體系之財務管理機制

序號：**11、12**

受訪者：**AG01、AG02**

訪談者：郭昱瑩教授、洪綾君教授、方凱弘教授

紀錄：呂亞霖 助理

日期：**20120620，2:00-3:00pm**

1.我國主計機關現有之財務管理機制有那些專門為了提升公務機關之經費支用效能〔包括減少浪費與預算執行不當、以及增加公帑價值〕而設計？

受訪者 AG01：主計機關本身有許多法律規定，都是與提升財務效能息息相關，包括《會計法》(係規範政府及其所屬機關有關會計制度之設計與執行、內部控制及審核之實施、財務責任之歸屬及會計人員之管理，為政府主要財務法規之一)、《內部審核處理準則》(經由各機關會計人員執行收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務及工作成果之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能，其範圍包括財務審核、財物審核及工作審核)、「加強財務控管及落實會計審核方案」(請各機關加強宣導預算支用財務責任規定，積極檢討財務控管機制及落實會計審核作業，以提升政府財務效能及避免浪費或不經濟支出)、《決算法》、《中央政府各機關單位預算執行要點》、《預算執行節約措施》等規定。

前述各項法規，均能協助機關杜絕浪費公帑及不經濟支出之情事，有效提升其財務效能，其中決算法部分條文，更是針對有關財務效能之提升予以明確規範。《決算法》雖屬主計機關所訂定之法令，為各機關於編製決算時應依循之主要法規，但同時亦對審計機關於審核決算時所應注意事項予以規範，其中如決算法第 23 條，即明定〈審計機關審核各機關或各基金決算時，應就其違法失職或不當情事之有無、預算數之超過或賸餘、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度、經濟與不經濟之程度、施政效能或營業效能之程度，及與同類機

附錄二 訪談摘要

關或基金之比較、其他有關決算事項予以審核〉；第 24 條則明定〈審計機關關於審核政府總決算時，有關歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見等予以審核，以注意其財務效能之是否達成或違背。〉對政府機關在減少浪費與預算執行不當、以及增加公帑價值方面，係極為重要的管理機制。另外，行政院目前在推行的內部控制機制（由行政院主計總處擔任幕僚工作）、公共工程會主管之《政府採購法》、《審計部主管之審計法》等相關法令規定，亦均屬提升政府財務效能極為重要的相關規定。

2. 實際運作上的困難？

受訪者 AG01：目前各機關在執行政府預算時，個人認為最大的困難在於各單位的本位主義。依據內部審核處理準則第 2 條規定，各機關實施內部審核，係由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責。又依第 3 條規定，內部審核範圍包括：(一) 財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核；(二) 財物審核：謂現金及其他財物處理程序之審核，包括現金審核、採購及財物審核；(三) 工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。依其規定，會計人員執行內部審核業務，其工作範圍甚為廣泛，所需了解的法令規定眾多，面對的壓力與挑戰，亦甚為嚴峻。在執行內部審核過程中，會計人員與業務單位常因立場不同，而產生對立的現象；業務單位為使業務順遂推動，總希望會計單位於會辦過程中不要簽註任何意見；而會計人員於會簽過程中，若把關過嚴，常會被批評為太保守、僵化、刁難，或遭業務單位質疑為是阻礙業務推展的絆腳石；若為配合業務順遂推動，賦予執行彈性，如稍有不慎，則會遭受審核不實、把關不嚴的責難，若因此遭受公款損失，亦須負連帶賠償責任。而部分機關首長認為會計單位老是唱反調，既不支持亦不肯定，業務單位自然也不

精進主計體系之財務管理機制

尊重會計單位；加上會計的一條鞭制度，除非是在一級部會，否則主辦會計職等都比業務單位主管低，也會讓人認為會計單位並不重要。為導正各機關首長對財務責任的認知，並非僅係會計人員的職責，而係機關全體同仁之共同責任，並應由機關首長負最終責任，行政院爰推動內部控制制度之施行，訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」等，要求各機關應建立並維持有效之內控機制、並定期或不定期進行現金或財務查核、加強財產之管理及運用等，俾強化各機關財務控管及內控機制。

3. 現行財務管理制度，被公務人員抱怨最多的是那些規定？為什麼這些規定會被抱怨？可能的改進方向為何？

受訪者 AG01：目前我國的財務管理面，仍是防弊重於興利，因此有許多規定過於繁瑣，以國內（外）出差旅費報支要點為例，其係規範公務人員國內外出差旅費報支規定，其中分為交通費、住宿費、膳雜費等項目，報支項目標準不一，如計程車費於國外地區得報支，國內地區不得列支，且國外出差旅費報支要點規範之生活費日支數額部分地區未能貼近實際出差地點之消費水準，爰時有公務人員抱怨上開規範。又如機關委託大專校院辦理之研究計畫，動支經費範圍限制過多，認定標準不一，導致辦理人員為圖方便，偶有以容易取得之假發票作為核銷單據。也因為規定過於繁瑣，會計人員於執行內部審核時，就常會被質疑標準不一，且過於嚴苛，或是太注重原始單據的細節，增加許多行政程序，反而忽略了行政效率，對財務效能的提升毫無助益。

「會計是管理的重心」，無論是在企業，或是在政府部門，此皆為「鐵律」。因此，如何使政府財務管理機制能夠作為政府提升政府效能的助力，首要之務，就是要從制度面徹底改革，相關規定必須化繁為簡，並祛除目前以「防弊」為主的經費結報制度，並落實「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，讓機關首長尊重、支持與肯定會計單位之審核意見；會計人員於執行內部審核時，亦要以協助機關業務順

附錄二 訪談摘要

遂運作的心態來面對，因此，其必須充分了解機關業務之運作情形，適時提供有效之財務資訊，供機關長官作為決策之參考；亦須適度賦予經費動支的必要彈性，並注意加強溝通，尋求共識。再者，中央主計機關則需徹底檢討現行有關會計、財務等相關法令規定，過於嚴苛或行之不易，並極易導致公務人員入罪之規定，宜予檢討修正，始能有效提升政府整體施政效能。

4. 預算的支用會有一些彈性，以宏觀來看，主、會計人員對法令解釋會比較嚴或 是各機關不同？

受訪者 AG01：會計人員對於法令的解釋會因人而異是不能否認的。會計人員在執行內部審核時，除了必須熟悉與會計業務直接相關之《預算法》、《會計法》、《決算法》等主計法規外，其他如《審計法》、《政府採購法》、《國庫法》、《公庫法》、《財政收支劃分法》、《公共債務法》、《地方制度法》、《國有財產法》、《公務人員服務法》、《行政程序法》及與人事業務相關之法令規定---等，也都是與執行內部審核業務息息相關之法令，可謂法令多如牛毛，稍不注意，也就極為容易疏忽；常常是懂越多的會計人員越怕，也會變得保守。一個會計人員的背景、學習、接觸到的面向都會影響到其於執行業務的嚴或鬆。會計人員對於自己的角色認定也很重要，因此，必須透過研習或訓練，讓會計人員能夠隨時接受新知、尋求共識，除了盡到應盡的那份責任，注意程序的完備外，最重要的，還是應該注意要能協助機關業務的順遂推動。

5. 審計部現在在推行滿意度讓人來評估，若針對主計人員做滿意度調查大概會是 怎麼樣的？

受訪者 AG02：可能都聽到不滿意的。

受訪者 AG01：我想，會計人員除非甚麼都不管，不然機關同仁對其評價偏向不滿意的應較多。會計如果曾經因為業務關係，遭遇過

精進主計體系之財務管理機制

檢調的調查，或監察院的約詢，有些人會為了保護自己，通常會變的比較嚴謹，或是採取「多做多錯，少做少錯」的心態，而什麼事情都不做。其實任何事情在處理的過程中，也要看事情的本質與必要性，再來決定其應採行的方式或標準，而非一成不變；碰到問題，不能只消極的告訴人家不行，還要告訴人家如何做才行，不行的理由又是甚麼，例如像是違反法律規定，或是社會觀感的問題或是太浪費等等。至於該如何因應或變通，經驗就非常重要，好的會計人員就會勤於溝通，在了解事情的本質、用途或必要性後，提出專業的審核意見，讓業務單位免於猜測或無所適從的窘境，那他們對會計人員的滿意度自然會提高。

郭昱瑩教授：那如果我們真的要做一份問卷，可能會要問甚麼？或知道甚麼？

受訪者 AG02：可以想到的是受訪對象可能會左右這份問卷的結果，對各機關的同仁來說，問卷對象當然是包括業務承辦同仁、主計同仁、機關首長。若在機關首長這邊問的話，我覺得大部分不滿意的比例會稍微高一些，而業務同仁的話，中央與地方差異也會很大。

受訪者 AG01：對會計同仁的滿意度問卷，對象是主管或是非主管的差異也會很大。比如在部屬間之溝通可能有問題，部屬在業務單位面前會直接推給主管，說是主管不同意（主管可能因此背了黑鍋）；但回到會計單位，又告訴會計主管，業務單位不肯配合改正等等，造成兩邊的主管無形中莫名其妙產生心結。因此，如何製作問卷，確實是很大的學問，該好好設計，避免產生偏頗的結果。

受訪者 AG02：就像一個家庭裡面，扮黑臉的如果是媽媽，你覺得大家會滿意？主計同仁主要就像扮演媽媽這種角色，但絕對不是主計人員願意的，我們在審核案件時，都會要求要提出意見，沒有提出意見而發生問題的時候，即會被外部機關質疑，因此也會發生「一朝被蛇咬，十年怕草繩」的現象。當會計單位有意見時，業務單位同仁並不會認為說你（會計人員）是在保護他，認為只是在找麻煩，為難他，

附錄二 訪談摘要

溝通不良的結果，直接影響的，當然就是業務的進行了。但在溝通時，有時同仁因為接觸的少，也會比較健忘，或因人員異動頻繁之類的，流動率比較高的機關，也容易出現溝通障礙。

郭昱瑩教授：若有一份問卷是針對輔助業務的執行為出發點，比如剛剛 AG01 有提到溝通、態度這種比較像顧客滿意度的量表。

受訪者 AG01：歷年來有一些案例，導致會計人員要背負很重的財務責任。坦白講，現在很多規定是偏向防弊，興利的功能就比較弱，相較之下會計人就會偏向保守，也就會要求許多枝枝節節的，而偏重到較為形式的東西，像是核銷時發票抬頭或統編等要件不符就會退件，會讓人覺得在刁難，對施政效能一點助益也沒有。但這些形式的東西，依現行的規定來說，絕對是必要的，也是把關的基本要項，如果因此怪罪會計單位刁難，也非盡公平。所以滿意度調查不宜針對個案，且廣度必須要夠，不然對會計人員不見得公平。

方凱弘教授：中央與地方誰的滿意度高？

受訪者 AG01：地方感覺會比較低，因為中央機關首長還是會比較尊重會計人員。地方機關首長一般是民選的，政治意味會比較重，主辦會計就很難為，像是地方首長要將老農津貼由三千調整為六千，也不管有沒有錢，主辦會計就很難為，有良心的會計主管或財政局長一定會提反對意見，這樣滿意度一定低的，他會覺得你給我限制那麼多。在政治味重的機關內，他絕對不會認同會計，因為他要做的事情太多，地方財政大家都知道很困難。所以為什麼我們 AG02 說中央地方的滿意度完全不同，所以如果做調查，層級一定要一致，如果要分，就要做抽樣大樣本。

方凱弘教授：內政部未核銷的部分，為什麼這麼多？

受訪者 AG01：像民間社福團體，補助的對象很多，志工人數可

精進主計體系之財務管理機制

能也不夠，執行完以後，基於現行規定，支出憑證必須具備一定的格式才能核銷，但送到機關後，可能發現部分基本要件缺少，就會被退件，但社福團體可能因為忙碌或是疏忽就擺著，那機關就沒辦法核銷。但因為錢已經撥出去了，若真的無法核銷，對承辦人而言絕對有壓力，那以後審核就會趨嚴格，等辦理完成支出憑證都符合規定了才事後撥款，但這時社福團體就會認為錢都付出去了，為何機關還不給錢，因果循環就這樣產生。

方凱弘教授：社會司我也有一個同學有類似的狀況。那主要是卡在會計還是業務單位？

受訪者 AG01：卡在誰不重要，所有業務的推動都是從業務單位開始的，預算編列也是，但預算的執行是由會計來把關，會卡在誰很難講，有可能業務單位就發現了，告訴你不行，也可能由會計單位發現，來告訴你，再透過業務單位來退件，業務單位有時很忙，可能只說一句會計不准，也沒說為什麼，其實不准可能是缺乏某些要件，可能寫一下溝通一下就可以，因為他們這些團體都是與業務單位溝通，不會找會計，因為業務單位才了解他們的屬性，才知道要補助誰，所以業務單位有第一手資料，所以到底是誰不准，這要看事情的本質，所以大家常說會計不准是在背黑鍋，但有時確實也有會計人員在刁難。所以財務效能的提升還是需要大家共同的努力，不是只有改變哪個環節，會計單位改變觀念，業務單位沒改也是很難。因此要有效提升財務效能，杜絕浪費或經費的不當支用，確實有許多環節必須努力，也是所有政府部門應該共同面對的課題。

附錄二 訪談摘要

序號：13、14、15

受訪者： AA01、AA02、AA03

訪談者：郭昱瑩教授、洪綾君教授、方凱弘教授

紀錄：蔡培鈺 助理

1. 我國主計機關現有之財務管理機制有那些是專門為了提升公務機關之經費支用效能（包括減少浪費與預算執行不當、以及增進公帑價值）而設計？前述之財務管理的制度規範與實際運作之間有那些落差或衝突？您認為制度規範在實務運作的最大困難處為何？

受訪者 AA01：政府為減少浪費與預算執行不當、提升財務效能等，爰制訂各項法律與行政規則，自預算編列、執行、會計事務處理及各項經費支出之標準等予以明確規範，並設計有內部及外部監督管控機制，如：《會計法》、《預算法》、《決算法》、《審計法》、及《中央政府各機關單位預算執行要點》、《各機關學校出席費及稿費支給要點等相關經費報支規定》，以供各機關遵循；另訂有「行政機關貫徹十項革新要求實施要點」、「加強財務控管及落實會計審核方案」等規定，以強化財務控管機制。本部審核民國 100 年度中央政府總決算結果，依行政院主計總處等機關所訂各項規定，據以審核各機關預算支用情形，並就各項溢支加班費、交通補助費及退除役官兵退休俸、贍養金，或委辦、補助計畫結餘款未依規定繳回，或保留無須繼續保留之案款等情事，經通知修正後，多能依規定繳回不符規定之支出。另本部於進行書面審核或財務收支抽查時，均於發現機關有列支不當支出或有增進財務效能之建議時，繕發審核通知或提出預警性意見，促請機關收回或注意檢討改進。

受訪者 AA02：中央政府年度總預算編列「省市地方政府」科目約 1 千 8 百餘億元，係地方政府之一般性補助款。按行政院依據中央對直轄市與縣（市）計畫及預算考核要點，就直轄市與縣（市）政府

精進主計體系之財務管理機制

施政計畫之執行效能、年度預算編製或執行情形、相關開源節流績效等進行監督及考核，並依考核結果增加或減少當年度或以後年度一般性補助款，以提升一般性補助款執行績效及強化財政監督機制。上開考核事項執行情形，民國 100 年度係由行政院主計處於中央對直轄市及縣（市）政府一般性補助款（基本設施補助）中匡列 60 億元，依各直轄市及縣（市）政府社會福利、教育、基本設施與財政及施政績效等 4 大面向之考核成績，增減上開基本設施補助經費暫列數。惟按考核結果增減分配數，至多僅減列 4,234 萬餘元，或增列 3,562 萬餘元，其獎懲效果尚屬有限，且不具激勵改善誘因，致部分縣市政府對於考核成績欠佳項目未據中央評定結果或建議意見研提具體改進措施，及基隆市對於上年度查核發現缺失事項未予改善等情，未能有效提升地方政府對中央考核作業之重視程度，未收監督考核之效。

受訪者 AA03：行政院為妥善運用國家整體資源，加強財務管理，並使中央及地方政府年度預算收支之編製有所準據，經訂定中央及地方政府預算籌編原則。而中央政府近年來政府財政收入狀況未於預期，行政院主計總處多就各主管機關前 1 年度編列之預算額度進行小幅增減，扣除各該機關應有基本之人事費、業務費、連續性計畫或補助案等外，各機關新增計畫實際可編列之預算亦未如預期，以民國 101 年度預算為例，經常支出之人事、業務、獎補助費已占總預算高達 7 成；又配合行政院主計總處擬定之預算籌編日程辦理，以民國 101 年度中央政府總預算為例，行政院須於民國 100 年 3 月底前訂定民國 101 年度施政方針（依《預算法》第 28 條及《審計法》第 70 條規定，本部應提供審核中央政府以前年度預算執行之有關資料，及財務上增進效能與減少不經濟支出之建議，以供行政院作為決定民國 101 年度施政方針之參考，惟資料內容多為民國 99 年度，致有 2 個年度之落差），各機關依據當前施政重點，於民國 100 年 5 月中旬前就民國 101 年度中程歲出概算額度範圍內編妥概算，中央政府各主管機關民國 100 年度 8 月初彙送主管預算至行政院主計總處，該總處於 8 月中旬即須彙整中央政府總預算案，8 月底函送立法院審議，並經立法院審議通過後始能執行，顯示民國 101 年度預算在前 1 年度 8 月即編列完成，各

附錄二 訪談摘要

機關實際執行亦多落差半年以上，再加上國際經濟、科技、創新觀念議題等更新日趨快速，以致往往造成民眾對政府各機關執行應變能力不夠，或執行預算僵化之刻板印象，影響政府形象。惟為改善上開情形，政府設計以經費流用、第一預備金、第二預備金、災害準備金及追加(減)預算、特別預算等彈性機制，予以因應。

受訪者 AA01：依《預算法》第 34 條規定〈重要公共工程建設及重大施政計畫，應先行製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查。〉惟各機關於規劃各項重要公共工程建設及重大施政計畫時，或未依上開規定，製作替代方案之成本效益分析，致事前規劃欠周延，而肇致後續設施完工後有閒置或低度利用情事；或計畫未經行政院核定，即逕行編列預算，復受計畫進度落後，而造成預算執行欠佳，保留鉅額預算等情形；或未深入研析替選方案，僅簡略敘述，致未能發揮應有效果，相關機制有流於形式之虞等。

2. 請問我國現行之財務管理制度，被公務人員抱怨最多的是哪些規定？為什麼這些規定會被抱怨？可能的改進方向為何？

受訪者 AA01：我國現行之財務管理制度，被公務人員抱怨最多之規定：如會計憑證核銷規定（支出憑證處理要點、國內出差旅費報支要點、國外出差旅費報支要點）、經費支用規定（單位預算執行要點）。上開規定，就會計憑證核銷規定而言，部分要求繁瑣，鉅細靡遺，一般公務人員常因憑證蒐整未完備、表單填寫不全、法令認知不清、資料不一等原因，需重新補正查填，耗費時間及人力；另支用規定有所限制，無法如部分機關所願作彈性運用，易遭抱怨防弊遠大於興利。

受訪者 AA03：改進方向上，重新檢視相關規定之合理性與實用性，適時修正有關規定，並加強宣導，避免過多規定降低公務體系運作效率，也減少因公務人員消極規避規範之念頭而造成「規定繁瑣，漏洞越多」之情形。

精進主計體系之財務管理機制

3. 若是希望能夠進一步提升我國公務人員對於財務管理制度之滿意度，最應該從哪些方面著手來做？

受訪者 AA01：財務管理制度兩個最重要的概念，分為二大部分，包括「興利與防弊」及「開源與節流」，其中，以民主政治選票極大化的現實考量而言，「節流」是較可能實現的；另經費之撥付及使用情形，亦相當程度影響公務人員對於財務管理制度之滿意度，惟公務人員涵蓋範圍甚廣，不同領域及立場之公務人員，對於財務管理制度亦有不同之看法，因此，可從業務單位及稽核（內部及外部稽核）人員兩個面向探討。

(一) 業務單位：已審議的工作計畫，理應給予充足的預算，使工作計畫能順利執行，惟因受限於預算限制，在財政困窘之情形下，預算之分配難以符合各業務單位之要求，爰業務單位在撰擬工作計畫時，應考量實際業務狀況，編列年度預算亦應視實際需要覈實編列，以減少不必要的支出。在預算有限之情形下，預算的分配應考量業務計畫的優先性、重要性及必要性，依據計畫之優先順序及輕重緩急，將預算妥適分配，以符合比例原則。對於須刪減預算或工作計畫之業務單位，應強調溝通之重要性，傾聽業務單位之意見，並理性地溝通、說明，以降低業務單位的不滿情緒。又於計畫執行時，更應注意效率性及效益性，使投入資源能達成既定之目標。

(二) 稽核人員：稽核人員在稽（審）核業務單位時，對於業務執行或內部控制良好的機關或單位，應給予正面的肯定及衡平的評價，以資鼓勵。對於業務單位的缺失或執行效能偏低之情事，應審慎瞭解其緣由及過程，給予業務單位陳述理由的機會，若有不可抗力因素，應列入審核之考量，避免一味追究缺失責任。

4. 您對未來改進我國主計體系之財務管理機制有何建言？

受訪者 AA01：20世紀末，新公共管理理論興起，強調政府執行公共支出，應有別於過去較著重於加強防杜暨消弭弊端之「防弊」功

附錄二 訪談摘要

能，而應以提升政府施政績效，提高公共資源運用效益，以達「興利」目標，且強調放寬支出執行之彈性，強化績效課責，以提高經費支出之效能。

審計部歷年來均促請行政院加強政府財務管理，並強化政府機關內部控制制度興利與防弊功能，該院亦分別於民國 89 年及 97 年間訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」及「加強財務控管及落實會計審核方案」，惟該等方案僅係行政命令，所訂內部控制觀念、目標、實施範疇等，均係原則性規範，欠缺內部控制整體架構，且各機關是否落實執行上開方案，尚乏適足之管考機制，致實際施行時，有流於形式情事，爰審計部於 98 年間，再建請行政院建立公部門適用之內部控制整體架構及機制，以提升政府施政績效，提高公共資源運用效益，並達「興利」目標，及加強防杜暨消弭弊端之「防弊」功能，並獲行政院採納，該院目前刻正積極建構相關財務管理及內控機制中，並自民國 100 年 2 月起，陸續訂定「健全內部控制實施方案」、「內部控制制度共通性作業範例製作原則」、「內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項」等規定。

未來政府除應參酌美、英等先進國家及國內公開發行公司作法，繼續推動政府行政部門內部控制制度架構，並有效整合各機關內部稽（審）核組織功能，未來亦應衡酌現行管理理論及先進國家政府會計制度等實務現況，積極推動會計法規修正作業，並分析先進國家強化政府財務管理效能之作為，以減少政府機關支出浪費、預算執行不當，進而提升公帑支用之效能。

精進主計體系之財務管理機制

附錄三 焦點團體摘要

附錄三 焦點團體摘要

序號：16

焦點團體座談與會者：G01、G02、G03、G04、G05、G06

訪談者：郭昱瑩 教授、洪綾君 教授、方凱弘 教授

紀錄：蘇亭瑜 助理、蔡培鈺 助理

日期：20121012，02:00-04:00pm

G03：針對當前財務管理機制，提升財務管理規定效能，建議加入《預算法》第 66 條規定行政院主計處要到各機關查核預算情形；第 69 條查核發現執行不利之處，與主管機關商討，請行政院列為不執行，法規的部分較沒有達成。個人觀點在於主計官有專門知識，做此區塊效益非常好，但主計處這部分較難做到，若能確實執行會更好。

G02：會計制度側重防弊與興利制度，審計官在此扮演極重要的角色，早期著重控制的審計，晚期則是績效審計，中間的轉捩點是給付行政的擴張及連動的關係，目前不僅有防弊也有興利。事實上，審計機關與我們所屬的部分是不相抵的，所以對審計之了解有限。從構面而言，以社會救助法為例，碰過一個補助的個案，審計機關為了追繳溢撥的補助，造成了機關與機關之間的制衡動作，審計制衡會計，會計制衡業務，業務再去逼個案還款，這是控制審計概念所造成之結果。由於法令沒有規定「溢撥」的問題，若採取計畫審計、績效審計的概念，僅著重在審計業務的績效面，亦能合乎個案的救助目的。

G01：先前訪談有談到如何購置財務，如何達到「資產最有效利用」，並與業務需要的計畫是能夠相輔相成的，資源要能最有效的利用，此鎖鏈是相當長的，從採購與公開化、與合理價格之採購、到後來的

精進主計體系之財務管理機制

登帳管理，以及後續報廢的整套財務管理機制。另外，學校及公部門的有部分資產可做最有效的利用，使低度使用之土地能達到財政部所推行的活化土地不動產之利用。還有審計單位在談論上下班的「交通費補助」（這是在上下班的時候，排除掉薪資的部分），由於這是補助性質，可能會出現重疊、溢領的情況，由於行政各部門的交通費補助都沒有一致性，僅有大原則，可針對執行面的衡平性再做更深入檢討解釋。

G06：接續交通費補助為例，本單位有從臺北調至高雄的工作的，也填了申請單是臺北至高雄的車票，是否要補助他？最終有通過這個案子。第二個如果同仁住在外縣市，這是要看各部會的費用多寡，沒有標準的，就由各部會自己去訂定。或者像「加班費」，如果沒有多餘的業務費，就沒有加班費了。誠如訪談時提到，預算編列困難之處在於以前舊的項目不要動，新增項目就隱藏在裡面，因新增的項目容易在審查時成為被關注刪減的重點，但卻不會關注刪減舊項目所帶來的績效。舊計畫執行完畢不刪除其預算，而新預算的經費直接隱含在舊計畫之上，計畫應該要務實，舊的計畫刪除不檢討，這反而有點本末倒置的感覺。

G01：立法院審預算的制度，把去年度的放著，他們是看新增的項目與金額，舊的就不看了，其實這才是真正要檢視的部分。更何況現在的經費緊縮，有些優先順序，每個單位應該都要去注重才是。

G06：目前在推「四省計畫」，每一個單位都有一個組織在推動，省的這些錢是否有反應在預算上？沒有。如果反應在預算上，下次請款就沒錢可使用，大家都不願意。

G04：從業務單位角色來看，「會審制度」的人事體系在公務體系

附錄三 焦點團體摘要

是一條鞭。大部分的業務單位執行預算，透過會審的專業、檢核、協助，讓經費做最好的運用，國家制度是這樣設計。但是現在是應該要讓業務與審計是一個夥伴關係，從業務觀點希望能夠執行長官要的績效，亦是年度目標與績效；會審的部分是希望在經費運用上符合執行效益與法令面，兩者的節奏上難免有落差，由於不了解會審，會審也不了解其業務，在意見交換時就各說各話。因此我覺得在制度面的建置相當重要，對於會審的制度很少有教育訓練，大多是銜接前人的業務才會了解，如何建立兩者的資訊流通，讓雙方了解彼此的作業內容。以業務辦考試為例，會審希望可以收支平衡，但實際作為只能提高報名費，又礙於環境因素，不得調漲報名費。業務的角度希望透過會審是能夠協助並解決問題，讓事情處理更完美。

G03：會計與業務單位中間要如何磨合較好？以個人經驗而言，必須要了解對方，並且要適時的溝通。當時我有要求舉辦「業務單位人員的會計法規講習」，讓大家了解會計法規如何規定，由於業務單位不懂其規定才會造成退件的因素，若讓他們了解，就好辦事了！以個人觀點而言，能讓業務單位了解會計法規，就可以減少其失誤率。編預算層面，鼓勵大家具有前瞻性，否則無法切合長官的施政理念，對所屬業務要有敏感度，把方法、要領告訴業務單位，就可減少此部分的摩擦。我也告訴同仁要了解業務單位，需要有一人能夠連貫業務，且盡量了解業務的範疇。另外會計人員需具備工程方面的基本知識，對於審核才會有概念。總而言之，我認為會計要了解業務，業務也必須了解會計。

G02：以社會福利績效考核與公益彩券盈餘為例，要合乎《財政收支劃分法》，不能衝抵已經補助跟分配的錢，要考慮政事別是否涉入福利支出，地方政府時常會把功能與目的混淆。因此，要能在計畫時要能作業，就先與地方政府做介紹。若不清楚的業務就請教會計人員，如何把該業務核銷完，能用佐證的方式去解決，這是係屬合作面向的

精進主計體系之財務管理機制

問題。業務人員若不能夠了解《行政程序法》之中的時效程序時，會產生時效中斷的問題，其實是法令多如牛毛，要全盤了解才能掌握重點，致使問題不會發生。

G06：承辦如何去與會計談？我們目前需要的是站在對方的立場，與會計溝通，有時文上來時我會先詢問意見，以線上簽核為例，就請會計處幫忙解決，我時常鼓勵各單位應該出來說明自己的業務範圍，與他人溝通。另一就是「制度」，由於制度設計是以防弊的角度，亦就是人性本惡，此制度下會使人造成自私與自保，但使用放大鏡去檢視會很危險。我也時常鼓勵大家不要做鳥籠裡的人，建議視野要擴大，所見所聞才不會很小，設計制度時，其實非常完善，要靠制度運作，「定期訓練」不僅是專業訓練，還可增加視野的課程，增加視野後較容易融會貫通。以第三責任險為例，應該要保嗎？應該要賠嗎？若有賠償費應繳庫，是關於公務人員有撫卹金的問題。這問題與我上次所談的『公務員出差的交通費可刷信用卡，因為銀行有提供意外或旅遊平安險，但住宿不可刷信用卡，因為消費會累積各人紅利點數有圖利自己之嫌』有異曲同工之妙。公務人員構想出來的東西應具有說服力及討論，要按照社會規範來進行，就訂報而言，該制度是月訂報比單日訂報較省錢，那還要為了節省資源而選擇單日訂報嗎？依據人性本善的觀點，我們可做到的有制度親民、要讓人知道應有的制度、需要偶爾抽查，對自己應負的責任要能夠負起責任。

G05：創造「公共治理」的監督機制，其內涵為課責，達到該目的在於透明。由於現行體制太完美，造成規範太多，使用資源的結果，是否能夠適得其所，或是僅確保無責任，進而演變成無效率的東西。應從績效審計、績效預算層面來做，合理的標準是否能夠真的合理？此包含目標導向、績效導向、結果導向等，我們是希望政府的資源做最好的配置，使用最好的方法，不一定是最省錢的方法，亦能符合人民期待。如果目標一致，就必須要朝著這樣的規範去進行。俗話說『嚴

附錄三 焦點團體摘要

官府出猴賊』，若訂的越嚴、越細，到後來僵化時，為了生存，一定會想出很多辦法。應該是要把課責的機制建立好，其實是自我管理是最好的，清楚明白政策目標、業務目標為何。然而，我們居中所扮演的角色是讓它有個透明的機制，自我管理的規範。政府目前推「內控」，屬於自我控制的能力，是配合業務目標而訂，內控擴大就是風險管理。組織目標或體制（上位與下位）若一樣，只是角色扮演的不同，則較好溝通，溝通是可以截長補短，使得其利益最大。另外就《美國績效成果法》，立法部門的要求且眼光放大，對於成果也能夠顯現於民，人民也較容易選擇，而電子化政府僅僅是一個工具，最後目的是否能夠讓民眾感受到，亦是一個重要的課題。

G02：蚊子館的效益，牽涉到的是公部門之利益與企業觀點的不同，公部門的做法是就擱置在那不做處理；企業的做法則是花錢修繕使其未來之效益越大。公部門較少成本、利潤的概念，也會間接影響團隊。

G06：之前本部有個員工旅遊的問題，係針對承辦有議案時須有附案，這會又涉及到先前自保的問題。整個制度要課予對事件的來龍去脈的責任，每個人的責任範圍需要自我了解，要各司其責、加強溝通。不要要求別人符合程序正義，先省思自己是否符合？內部文件的辦理過程要詳細地寫在紙上，否則非自己的責任就會變成自己的責任，可溝通的要行諸於文字上，若行諸於口頭，這樣難保責任歸屬。以採購為例，標單上沒有可比較之商品、數量及金額，就容易出問題。

G05：採購案都是規劃的過程，就是一套流程（機制），其實內控也是這樣，所以現行對於採購有共同的機制，也會有相當的會計責任。

G03：主計體制中，「人」是很重要的，會計人員扮演的角色很重

精進主計體系之財務管理機制

要，兩大系統—人事、主計；人事輪調制度較健全，主計較欠缺、較無歷練。不同層次工作之視野、思考方向也不一樣，因此從人力發展的角度而言，我建議須有輪調的機制，對於整體主計人員的思維較提升，相對於財務管理機制也有幫助，亦避免象牙塔的情況產生。

G06：適時的法令修改是必要的，法令應該要隨時代而改變。我贊同「輪調」，重要的職務（涉及金錢）應該 2 至 3 年輪調一次，採購應 3 至 4 年輪調一次，因為輪調可以讓視野更寬廣。除此之外，輪調的法令要修改，否則會把優秀人才埋沒，也會使得輪調與法令是脫節的。

附錄四 期中報告意見審查表

附錄四 期中報告審查表

審查意見	回覆與處理
一、本研究訪談對象雖業務嫻熟，卻過於侷限，難免產生「當局者迷」及「本位主義」之慮。此現象亦造成第 30 頁訪談者自認「法令規定尚稱完備」，與第 41 頁研究建議事項第一項即為「中央主計機關則需徹底檢討現行有關會計、財務等相關法令規定」之間矛盾不連接之情況。故建議訪談對象應納入產業界、學術界及民間之專家代表，使各項問題之訪談與結論更有關連性，否則亦宜說明訪談對象選擇之目標與達成最後研究結論之邏輯架構或分析依據。	受訪者包含主計人員、總務人員與業務承辦人員，皆是與預算執行密切相關人員，研究對象已盡量避免「本位」觀點，惟受訪者本來就可能由不同觀點切入，因而有受訪者認為「法令完備」，另有受訪者認為「應檢討法令」，期末報告初稿已邀請三位學者專家協助審閱，詳見附錄五。
二、就文獻分析方面	
(一) 第二章相關文獻之探討，目前以「財務管理」、「新績效預算」為重點，建議加強與整體研究架構之連結性。	已於第二章加強。
(二) 有關第二章我國採用新績效預算之相關作法，建議以更為系統性之方式於第	已參採建議修改。

精進主計體系之財務管理機制

三章與相關國家制度進行比較，以符合研究重點一之預期成果。	
(三) 第三章有關國外制度之蒐集，目前已有美國及澳洲相關制度分析，未來將再增補英國相關制度，惟建議補充擇定英、美、澳作為比較之原因	已補入第三章第一節前之說明。
(四) 第 17 頁針對 GAO 之討論應予更新，加入近年其組織重組更名為 Government Accountability Office 之重點及預算改進措施。	已補充於第二章美國經驗。
(五) 依研究架構包含績效導向、執行彈性、經費留用及經費保留，目前澳洲在「財務管理」次概念尚缺乏經費留用及經費保留之分析，請予補充。	已向澳洲財務管理局詢問，並於報告中呈現回覆內容。
三、研究報告訪談資料之分析文字難以區分是否引用原文或係綜整分析之結果說明，若為引用，建議以引號或改以不同段落字型呈現。並請補充質化資料之編碼及引用格式，以資明確。	本報告採用過去研考會建議報告格式，不另引用原文，而是採用將受訪者意見彙整進報告方式，惟受訪者之代號皆有標註於段落最後。
四、研究報告第 13 頁指出美國近年推動中長程預算，會計基礎改為應計基礎，預算管理強調	已納入建議事項。

附錄四 期中報告意見審查表

彈性及績效，極具指標意義，宜納入初步建議事項，提醒主計系統對中長程預算、績效預算、應計基礎等議題之重視。	
五、研究報告第 20 頁提出美國 OMB 推動國會與行政機關之策略與績效指標設定提早互動，使國會不只監督當年度之現金預算，極為值得我國主計系統高層思考改進，建議列入本研究建議事項。	已納入建議事項。
六、我國主計體系在預算管理制度改進及趕上國際趨勢之策略與業務推動上仍有極大之改善空間。本研究提及主計總處應「管大不管小，應該重原則、重結果而不是過程細節」，即為重要之觀察，其他議題如：(一)主計總處對於國際政府預算制度發展及會計準則之趨勢有無參與借鏡？(二)是否訂定長程主計政策及發展方向，以追上先進國家藉主計機制提升行政機關效能之作法？(三)是否積極參與跨國之政府會計研討會議，以培訓國際化之主計人才與未來具國際視野之主計領導人才？建議本研究可酌予選擇納入，以增研究廣度與效	已納入建議事項。

精進主計體系之財務管理機制

益。	
七、本研究訪談 AG01 及 AG02 建議「中央主計機關則需徹底檢討現行有關會計、財務等相關法令規定」極為重要。因為法令不更新，抱著落伍之法規，業務不可能精進，建議應將「法規是否適時更新」列入主計機關及首長之績效指標，以強化更新法規之誘因。	已納入建議事項。
八、本研究建議強化各機關內部控制，且應要求各單位依照國際流通之 COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)等架構，加入專業判斷、授權與風險評估等因素，不是只遵循現行各項控制法規即可，應依據國際專業標準，完整而系統性的檢討建置合宜專業的內部控制制度才是正確之做法。	已納入建議事項。
九、目前所提相關結論與建議事項例如「化繁為簡」、「強化內控機制」等概念較為模糊，建議於資料蒐集完畢後，於綜整分析階段加強研究發現及研究建議之具體性。	已納入報告修改。
十、其他有關文字及文獻引用格式：	已修正各項

附錄四 期中報告意見審查表

<p>(一) 第 6 頁 Osborne & Gaebler (1992) 應納入第 50 頁英文參考文獻部分。</p> <p>(二) 第 8 頁之政府「開支」一詞似乎與目前會計財務之專業用語(支出、費用等)不符，建議修正為一般專業名詞，或標明出處。</p> <p>(三) 第 8 頁由上數第九行(第三段第一行)，「透過基礎預算」之名詞定義不清，何謂基礎預算？或只是誤植？或應為「績效預算」？第 8 頁自第三段至第六段之文字不夠通順，且辭意常不明確，請修正改善。如為翻譯之文字，建議提供出處。第六段第一行之「預算支持成本方面的計畫」為何意？第二行之文意不清楚。</p> <p>(四) 第 9 頁郭昱瑩(2002)指出預算法已涵蓋設計計畫預算制度、複式預算、零基預算的精神、以及績效預算制度，宜逐項舉出各部分之預算法相關條次，以資佐證。附註 1 之「誠如前述」，似乎不易在前文找到</p>	
---	--

精進主計體系之財務管理機制

<p>對應之文字，建議予以較詳細說明。附註 2 之不同意見或多數學者均應引用作者姓名、年份，以提高參考價值。</p> <p>(五)第 14 頁第二段第九行第二、三個字「基金」似應為「撥款」之誤譯？</p> <p>(六) 第 19 頁第一行「預算管理局」之全名及縮寫宜予註釋說明。</p> <p>(七) 第 26 頁第三段澳洲政府目標(二)文意不明，宜予修訂。</p>	
十一、期末報告本文前請提列中英文摘要，以充分呈現研究之成果與政策建議。	已納入報告。
十二、具體建議事項應區分為立即可行建議與中長程建議，並註明相對應之主、協辦機關納入期末報告定稿。	已納入報告。

附錄五 學者專家建議

附錄五 學者專家建議

學者 A

- 一、本研究目的在對於我國財務管理機制提出改進建議，研究團隊參考先進國家制度與實務，以及相關學理文獻，再採取深度訪談與焦點座談等研究方法，針對我國現制與實務作業，檢討出相當有價值的問題發現，並提出改進建議意見。
- 二、本研究發現我國財務管理法令制度尚稱完備，但防弊重於興利，法令解釋亦常出現爭議或業務人員法規認識不清，以及預算執行缺乏彈性或本位主義等問題，這些發現確實值得主管機關重視。有關 OECD 國家積極推動的新績效預算制度在我國推行上亦面臨困難，不易執行。
- 三、本研究建議加強單位間溝通與人員訓練、資訊透明化、強化內控機制等皆值得主管機關立即採行。有關新績效預算制度的採行，建議可以選擇部分績效可以測量機構先行試辦，等有成效後再逐步推展。
- 四、本研究無論研究方法、問題發現、建議事項、報告撰寫皆符合要求，同意予以通過。

學者 B

原文內容		審查意見
第四章	第一節 合規性	二、法規本身之適用並無明顯困難(p.42)

精進主計體系之財務管理機制

原文內容		審查意見
第三節 執行彈性		建議增加小結，例如：可歸納本節第一項之預算法第 66 條與第 69 條的落實(p.41)，以及其他項次的意見
	(一)法規中已規範預備金與追加預算制度：預備金動支...迭有爭議(p.49)	雖提及預備金動支迭有爭議，但僅列出相關法條，可否歸納法條產生爭議之處。
	(二)會計人員扮演重要角色(p.51)	(第五行)是否可稍作補充，例如：「一旦會計人員不熟悉法令、甚至出現認知落差，則可能產生角色衝突...」。
第四節 其他意見		建議增加小結
	(一)單位之間本位主義(p.57)	由於此節包含二項意見，但第一項單位之間本位主義亦進一步提出對業務單位與會審單位的意見，故可否在原本的(一)與(二)之間增加一項：「建立業務與會審單位的夥伴關係」，亦即 p.58-p.60 的描述，如此可使本節各項之說明比重不至差異太大。
	(二)專業人力不足(p.60)	此項不僅提出人力不足議題及輪調機制的不足，故可否將此項標題改為：「專業人力與輪調機制之不足」。
第	第一節	一、目前我國財務管理
		可增加落實預算法第 66 條與

附錄五 學者專家建議

原文內容		審查意見
五 章	結論 之法令尚稱完備且運作順暢(p.61)	第 69 條的強調。
	第二節 建議 二、中長期建議(p.63)	可增加對現有預備金動支的相關規範可能產生爭議之處，提出法規上的建議
	相關受訪者的引述 第三章 國外新績效預算及財務管理經驗	建議可當作第四章的研究發現。 第三章論述美國、澳洲與英國的預算與財務經驗，並在第五章提及部分美國預算作法；可否在第五章增列該些國家值得參考之經驗，以做呼應。

學者 C

- 1、研究架構清晰而明確，其中「合規性」之面向，主要係討論政府主計會計相關法規之現況及其完備性，基於可讀性及與其他兩個面向文字的對稱性，可考慮修改為「制度規範」。(頁 2、3、16、31)
- 2、第二章第三節說明我國新績效預算與財務管理，內容中除闡述預算法及會計法之相關規定，若能再加入行政院研考會對於行政院所屬各機關之施政績效評估發展之沿革，以及現行「行政院所屬各機關施政績效管理要點」中對於「財務管理」面向之「關鍵績效指標」設定，可提供讀者更多我國績效評估之中有關「財務管理」之指標資訊。接著在最後一段根據這些法規，再詢問「預算執行率做為績效衡量依據合理嗎？」問題時，會較有閱讀上的邏輯性。(頁 10-11)
- 3、在第四章研究發現的第三節「執行彈性」內容中，有關「一、預備

精進主計體系之財務管理機制

金與追加預算」、「二、經費流用」及「三、經費保留」之法規內容，除了《預算法》中有較大方向的規範之外，主計總處針對這些預算執行時應付未可預見之發展之補救措施，訂定「中央政府各機關單位預算執行要點」，對於上述三項有更具體之規範內容，可參考加入這些具體的規範內容條文。有關「預備金及追加預算」，可見該執行要點第 27~31 項規定，「經費流用」則見第 25、26 項規定，「經費保留」之規定見第 32~34 項規定。(頁 40、42、44)

4、有關第五章結論與建議，提出下列建議：

- (1) 中長期建議之第一項建議「一、採用新績效預算作法，化繁為簡」，第二段中建議首要之務，要從制度面徹底改革，相關規定必須化繁為簡，並「祛除」目前以「防弊」為主的經費結報制度。當前的政府經費結報制度，若要「祛除」防弊的功能，可行性不高，然防弊的功能也確實有存在的必要，或可建議「強化」或「新增」以「興利」為目標的機制，逐漸引導並修正以「防弊」為主之制度。(頁 49)
- (2) 「二、強化內控機制」，除建議政府強化各機關財務控管及內控機制之外，還提及加強工作流程的合理與透明等觀點，因此是否將建議修改為「二、強化課責機制」。同時，在此段中建議要求各單依照國際流通之 COSO 等架構來檢討內控制度，但在前文之國際經驗分享或文獻當中，未曾提及此架構，是否要在合適的章節中補充說明，以上請參酌。(頁 50)
- (3) 「二、強化內控機制」及「四、定期舉辦教育訓練」相較於其他建議，在執行期程上似乎合適置於「短期建議」中。(頁 50、52)

5、以下為可讀性及錯別字之建議：

- (1) 頁 31 第一段第 9 行開始：若是從興利的角度切入，整個制度...，設計以「防弊」?(or 興利)為目標的財務管理機制。
- (2) 頁 37，一、總額預算製造成預算過(程?)的焦點仍在爭取預算。

附錄五 學者專家建議

- (3)頁 39，第六項第二段：未來政府的財務管理應注意兩個重點，一是績效，要做對的事與要做有用的事，二是效果(率?)，要用最少的投入達到最大的產出，或者是要用比較有效率的方法(用對的方法做事)。
- (4)頁 40，一、預算金與追加預算，第一段最後一行，「會計人員扮演種[重]要的角色。」
- (5)頁 42，(二)經費流用有其限制，最後一段，第 3 行，若希望在項目間若要[能]流用...。」
- (6)頁 44，(一)經費保留在預算法中已有規範，第二段第 3 行，「...將預算把(刪除)保留至未來年度使用」及(二)可考量節流分享的作法，第 2 行，「...伊利諾州與喬治亞等周[州]。」
- (7)頁 52，第 6 行，「...業務單位要(刪除)提出要舉辦兩億元的演唱會，會計單位若光聽數字[會計單位]根本不可能同意...」

精進主計體系之財務管理機制

附錄六 期末報告審查表

審查意見	回覆與處理
一、本研究訪談對象涵蓋主計機關、各單位會計、總務及業務單位同仁，其中主計機關受訪者雖然對研究主題嫻熟，卻可能產生過於侷限之結論，例如：報告 P.46「法規本身適用並無明顯困難」、P.65「我國財務管理法令尚稱完備且運作順暢」等結論，與 P.46 其他研究發現之間矛盾之情況。建議重新檢討資料分析各點結論間之邏輯一致性。	經檢視報告內容後，P.65 之論述主要在於指出我國財務管理相關法規之建立堪稱完備，並非指相關規定沒有任何改進之處，也非指相關規定有能力解決負面之財務行為。也因此，包括 P.46 所述之問題，未來仍需在當前的法制架構下，設法藉由讓法令之相關規定更加完備。不過審查意見也讓研究團隊發現在語意上仍有改不清應改進之處，研究團隊也已經修改並作釐清。
二、目前第一章第二節研究設計相關說明稍嫌簡略，建議進一步說明訪談對象選擇之目標與達成最後研究結論之邏輯架構或分析依據。	已納入報告。
三、第二章第三節僅以 1 頁篇幅介紹我國預算制度，且與其他國家未進行比較，建議以更為系統性之方式於第三章與相關國家制度進行比較，以符合研究重點一之預期成果。	已將第二章及第三章之架構重新調整，並將各國制度之比較製表討論於第三章之小結。
四、目前第三章介紹美國、英國及澳洲等國家相關法規、績效管	他國經驗已納入中長期建議之討

精進主計體系之財務管理機制

理制度，惟相關資料與第四章之質化資料難以連結，建議應參照各國制度進行分析，或於研究結論進行綜合討論，加強報告整體性。	論。
五、建議第二章標題「文獻與相關研究之檢討」改為「文獻檢閱」；第四章標題「研究發現」改為「資料分析」。	已參酌意見修正。
六、報告 P.18 美國國會政府課責署（GAO）之討論，請補充全稱 Government Accountability Office。	已參酌意見修正。
七、請將「短期建議」修正為「立即可行建議」。	已參酌意見修正。
八、有關報告第五章第二節短期建議各項主協辦機關，建議重新檢視調整，例如：第（一）點強化宣導與溝通之主辦機關應為行政院各部會、第（二）點定期舉辦教育訓練之主辦機關，似非為行政院人事總處、第（三）點強化內控機制之主辦機關應為行政院主計總處。另有關中長期建議第（二）點之主辦機關亦非為行政院研考會，敬請參酌修正，報告提要併請修改。	已參酌意見修正。

附錄六 期末報告審查表

九、本報告自 P.15 起各單數頁之 頁眉多所錯誤，請重新檢視修 正。	已修改。
---	------