

**RDEC-TPG-101-002** (委託研究報告)

# **精進主計體系之財務管理機制**

## **成果說帖**

**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)



## 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。

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

### 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。本研究之研究架構如圖 1 所示：

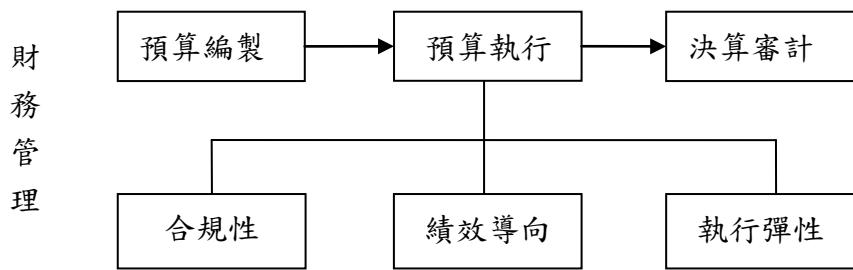


圖 1、研究架構圖

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。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。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

### (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，針對績效導向、執行彈性與合規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，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 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

## 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、目前我國財務管理之法令尚稱完備且運作順暢

《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令可說相當完備。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，為有效減少浪費、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，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。

## 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、短期建議

(一) 強化業務與會計單位間的宣導與溝通（主辦機關：行政院主計總處、研考會；協辦機關：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：行政院主計總處、人事總處；協辦機關：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件的負

擔（CI01）。

### （三）強化內控機制（主辦機關：行政院主計總處、研考會；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。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，將不利績預算之落實推動。

美國近年推動中長程預算，會計基礎改為應計基礎，預算管理強調彈性及績效，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，恐無助於正本清源替解決問題，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、研考會；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，也有受訪者表達了相反的看法，認為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）**

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，一方面力才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。