

# 再論由預算法剖析補列預算與補辦預算之不同

黃永傳(教育部學產基金管理委員會委員)

## 編者說明

本文曾刊載於本刊第 322 期，鑑於行政院主計總處配合 108 年 11 月 20 日修正會計法，刪除固定項目分開原則，並修訂相關法規(註 1)。因此，據以修正本文，以維本刊論述符合跟進新知與共享智慧之宗旨。

### 摘要

補列預算，係指公務機關以預算控制類科目表達追加預算，獲增年度預算額度。補辦預算，係指特種基金依預算法第八十八條規定籌編預算，透過文字說明揭露奉准預算外先行辦理事項，以昭慎重。本文旨就預算體制、學理依據、法律規定、適用時機及記帳時點等方面，研析兩者不同之處。

## 壹、前言

補列預算一詞源自預算法第七十九條第四款：依有關法律應補列追加預算者。至補辦預算一詞則典自同法第八十八條：附屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理。但其中有關固定資產之建設、改良及擴充等等事項，仍應補辦預算。基上，補列預算與補辦預算雖僅有一字之差，惟兩者意義、適用對象及會計事務處理殊異，實值詳加探討，避免誤用，以增進主計專業品質。

## 貳、預算法相關規定

茲就預算法規範補列預算與補辦預算相關條文列示如次，以為探討兩者差異之依據。

### 一、補列預算

- (一)預算法第七十九條：各機關因下列情形之一，得請求提出追加歲出預算，包括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等四款。
- (二)預算法第八十條：前條各款追加歲出預算之經費，應由中央財政主管機關籌劃財源平衡之。
- (三)預算法第八十二條：追加預算之編造、審議及執行程序，均準用本法關於總預算之規定。

### 二、補辦預算

預算法第八十八條第一項：附屬單位預算之執行，如因經

營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理，並得不受第二十五條至第二十七條之限制。但其中有關固定資產之建設、改良、擴充及資金之轉投資、資產之變賣及長期債務之舉借、償還，仍應補辦預算。

### 參、研析補列預算與補辦預算之差異

茲就預算體制、學理依據、法律規定、適用時機及記帳時點等方面分別剖析補列預算與補辦預算之不同如次：

#### 一、補列預算：

##### (一)預算體制

屬編製單位預算或單位預算之分預算之公務機關。

##### (二)學理依據

依政府會計準則公報(註2)第九號第四段，公務機關對預算之成立、分配及保留等事項，應設置適當之預算控制科目記載之，並編製管理性報表。

##### (三)法律規定

依預算法第二十五條：政府不得於預算所定外，動用公款、處分公有財物或為投資之行為。違背前項規定之支出，應依民法無因管理或侵權行為之規定請求返還。及同法第二十六條：政府大宗動產、不動產之買賣或交換，均須依據本法所定預算程序為之等規定。故公務機關須在法定預算所定事項及額度內執行年度預算。

##### (四)適用時機

公務機關為因應業務需要，分別依預算法第六十三條、第六十四條與第七十條規定辦理經費流用、動支第一預備金及第二預備金仍不足支應所需，在符合預算法第七十九條所定情形之一，提出追加預算，並俟完成立法程序後，據以辦理。

##### (五)記帳時點

於完成追加預算立法程序後，以適當之預算控制類科目記載補列預算之事項，俾增加年度預算總額度。

#### 二、補辦預算：

##### (一)預算體制

屬編製附屬單位預算或附屬單位預算之分預算之特種基金。

##### (二)學理依據

依商業會計法第十一條規定，凡引起資產、負債、權

益、收益及費損發生增減變化之會計事項，應用雙式簿記方式加以記錄，係屬財務會計範疇，至編造預算則屬管理會計一環，無須加以記錄。

### (三)法律規定

依預算法第八十五條第五款：營業收支之估計，應各依其業務情形，訂定計算之標準；其應適用成本計算者，並應按產品別附具成本計算方式、單位成本、耗用人工及材料之數量與有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。同法第八十七條第一項：各編製營業基金預算之機關，應依其業務情形與第七十六條之規定編造分期實施計畫及收支估計表，其配合業務增減需要隨同調整之收支，併入決算辦理。及決算法第十五條第二項(註3)亦規定辦理營業收支之決算方式，如同上述預算法第八十五條第五款採標準成本彈性預算制度。故附屬單位預算特種基金依法律規定，係本著標準成本彈性預算理念，按實際作業量伸算所需成本或費用，不受法定預算額度限制。

### (四)適用時機

依行政院主計總處於108年12月31日以主會發字第1080501181C號函修正政府會計準則公報，其第2號至第7號明訂政府設置之特種基金收入(或收益)、支出(或費損)、固定資產、長期股權投資、長期負債、負債準備、或有負債及或有資產之會計處理，營業基金、作業基金原則採用民營事業適用之一般公認會計原則處理；特別收入基金、資本計畫基金及債務基金依法律或政府相關會計公報規定處理。復依行政院主計總處分別以100年12月27日處會二字第1000008150號及105年2月25日主基作字第1050200170號函示，營業基金自102年度預算起依國際財務報導準則(IFRS)處理會計事務，作業基金自107年度起依企業會計準則(EAS)處理會計事務，因此，該特種基金依上述法律規定，應業務需要，按行政院以109年12月22日院授主基字第1090201311A號函修正附屬單位預算執行要點規定，舉凡營業(作業)活動、投資活動及籌資活動導致決算數超過預算數，依授權原則報經基金主持人、主管機關或行政院核准後均可先行辦理併決算辦理，惟為符合預算法第八十八條規定，涉及固定資產之建設、改良、擴充，

資金之轉投資、資產之變賣及長期債務之舉借、償還，仍應補辦預算。亦即附屬單位預算(附屬單位預算之分預算)特種基金配合籌編年度預算在最近年度(次一年度或次二年度)預算書總說明之預算概要項下，將奉准於預算外先行增置或變賣固定資產與轉投資及舉借或償還長期債務等事項加以敘明，並編列補辦預算明細表，以昭慎重，並供立法院審議預算之參考。

#### (五)記帳時點

按上述學理依據及適用時機之論述，附屬單位預算(附屬單位預算之分預算)特種基金業於發生交易時，依國際財務報導準則或企業會計準則規定，記錄交易事項，至補辦預算係屬跨年度事後作業程序規定，則無須再以會計項目列帳，僅須於編列最近年度預算，於預算書總說明之預算概要項下以文字表達。

### 肆、會計事務處理之比較

茲分別舉例補列預算與補辦預算之會計事務處理如次：

#### 一、補列預算範例

行政院於97年度為應國際金融市場震盪與原油及原物料價格飆漲，提出「加強地方建設擴大內需方案」及「當前物價穩定方案」，並配合編製97年度中央政府總預算追加(減)預算案，追加歲出預算數454.98億元及追減歲出預算數196.37億元，歲出淨追加數258.61億元部分，並全數以追加稅課收入支應(主計月報社，民100)。設歲出預算數悉數為業務支出，茲按中央政府普通公務單位會計制度之一致規定(同註1)，記錄如次：

##### (一)記錄追加歲出預算數

預計撥入數	454.98 億元
歲出預算數	454.98 億元

##### (二)記錄追減歲出預算數

歲出預算數	196.37 億元
預計撥入數	196.37 億元

##### (三)記錄悉數分配追加歲出預算數

歲出預算數	454.98 億元
歲出分配數	454.98 億元

##### (四)記錄悉數執行追加歲出預算數

業務支出	454.98 億元
公庫撥入數	454.98 億元

##### (五)記錄追加歲入預算數

歲入預算數	258.61 億元
預計繳付數	258.61 億元
(六)記錄悉數分配追加歲入預算數	
歲入分配數	258.61 億元
歲入預算數	258.61 億元
(七)記錄悉數收納追加歲入預算數	
繳付公庫數	258.61 億元
稅課收入	258.61 億元

本次修訂，係將上述(一)、(二)、(三)、(五)及(六)分錄中屬預算控制類科目之收入、支出分別修訂為歲入及歲出，如收入預算數、支出預算數分別修訂為歲入預算數及歲出預算數。

## 二、補辦預算範例

某國立大專校院奉行政院 106 年 12 月 25 日院授教字第 1060185775 號函准予預算外先行購置機械及設備 1,115 萬 1 千元，並補辦 108 年度預算。該校於 107 年度完成購置，即須記錄交易，並於籌編以後年度預算補辦預算，其相關交易紀錄列示如次：

(一)奉准先行購置機械及設備，併決算辦理，再補辦預算。

無分錄

(二)記錄購置機械及設備

機械及設備	1,115.10 萬元
現金	1,115.10 萬元

(三)補辦預算

該校於其 108 年度附屬單位預算案總說明之預算概要項下敘明：依行政院 106 年 12 月 25 日院授教字第 1060185775 號函同意於 107 年先行購置機械及設備 1,115 萬 1 千元，並編列補辦預算明細表。

## 伍、結語

鑑於營業基金及作業基金係以受益付費為原則，提供私有財或準公共財（劉立倫，民 84），且營業基金應本企業化經營原則，除負有政策任務者外，以追求最高盈餘為目標；而作業基金應本財務自給自足原則，以達成最高效益為目標。故預算法規範採標準成本彈性預算制度，賦予動支經費彈性不受法定預算額度限制，以應業務之需及適時獲得商機。而公務機關不以受益付費為原則，收入與支出並不具攸關性，提供公共財，主要以稅收支應歲出，故須依法定預算執行預算。

綜上論述，預算法並未定義補列預算與補辦預算，試依上

述會計事務處理及特種基金運作屬性，歸納兩者意義，其中補列預算係指公務機關俟追加預算完成立法程序後，按各政府普通公務單位會計制度之一致規定，以預算控制類科目記錄追加(減)歲入及歲出預算數。至補辦預算，係指附屬單位預算(附屬單位預算之分預算)特種基金奉行政院或縣市政府准予預算外先行辦理，無須以預算控制類科目作任何紀錄，僅須依預算法第八十八條規定配合籌編預算，於最近年度預算書總說明內，將先行辦理事項加以敘明，以昭慎重。

## 附註

註1：如修訂「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，行政院主計總處網站 ([www.dgbas.gov.tw](http://www.dgbas.gov.tw)) 業已登載。茲摘述其配合108年11月20日修正會計法，刪除固定項目分開原則一「政府之財物及固定負債，應分別列表或編目錄，不列入平衡表」之修訂重點如次：

- (1) 衡量焦點由固定項目分開原則修改為經濟資源流量，並刪除資本資產表與長期負債表及其變動表(黃永傳，民109)。
- (2) 配合衡量焦點變革，增修刪相關資產負債類及收支類會計科目，如增設平衡表二級科目「13長期投資」、「14固定資產」、「23長期負債」及其三級與四級科目；同時刪除收支類三級科目，如「4120舉借長期債務收入」與「5120債務支出」及其四級科目等等(黃永傳，民109)。

註2：政府會計共同規範係包括政府會計觀念公報與政府會計準則公報，其中3號觀念公報，係指政府會計範圍及個體、政府會計報告之目的、政府會計資訊之表達與揭露。9號政府會計準則公報，包括：政府會計及財務報導標準、政府收入認列之會計處理、政府支出認列之會計處理、政府固定資產之會計處理、政府長期股權投資之會計處理、政府長期負債之會計處理、政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理、政府會計報告之編製、政府預算執行控制之會計處理。且行政院主計總處網站 ([www.dgbas.gov.tw](http://www.dgbas.gov.tw)) 業已登載。

註3：決算法第十五條第二項：營業收支之決算，應各依其業務情形與預算訂定之計算標準加以比較；其適用成本計算者，並應附具其成本之計算方式、單位成本、耗用人工與材料數量，及有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。

## 主要參考書目

- 一、中華民國 111 年度直轄市及縣(市)總預算附屬單位預算編製要點(行政院 110 年 5 月 4 日院授主基字第 1100200528 號函訂定)。
- 二、主計月報社編(民 100)，預算法研析與實務，初版，臺北，財團法人中華民國主計協進社。
- 三、行政院主計總處(民 105)，政府會計準則公報第九號。
- 四、行政院主計總處(民 108)，政府會計準則公報第一號至第八號。
- 五、行政院主計總處(民 108)，中央政府普通公務單位會計制度之一致規定。
- 六、黃永傳(民 109)，「研析公務機關會計交易處理之變革」，師友雙月刊，第 623 期，第 124 至 131 頁。
- 七、預算法，105 年 11 月 30 日總統華總一義字第 10500146941 號令修正公布。
- 八、劉立倫(民 84)，非營業循環基金管理控制形態與績效評估指標建立之研究，行政院國家科學委員會委託研究報告。

(本文摘自臺北市會計協會、中華企業會計協會於 110 年 10 月 20 日發行會計人雜誌冬季號第 330 期「再論由預算法剖析補列預算與補辦預算之不同」，第 5 至 10 頁)