

審計機關洞察前瞻功能與良善公共 治理之研究－考量被審核機關及公 民之觀點



出國人員：張甘霖

報告日期：中華民國105年12月5日

行政院及所屬各機關出國報告
(出國類別： 專題研究)

審計機關洞察前瞻功能與良善公共 治理之研究－考量被審核機關及公 民之觀點

服務機關：審計部

姓名職稱：張甘霖審計

派赴國家：美國

出國期間：105年6月25日至105年9月24日

報告日期：105年12月5日

摘 要

政府審計是良好公共治理架構的關鍵要素，審計機關在建構公部門良善治理中亦扮演著重要之角色。隨著我國民主政治之演進，審計機關之角色與功能自審計建制以來，歷經多次重大變革，民國104年度審計法部分條文修正通過，其中增修審計法第69條第2項及第3項，強化審計機關之洞察及前瞻功能，審計機關諮詢顧問角色更取得法律之授權，政府審計之功能由確認政府履行其財務責任，考核政府履行其績效責任等防弊功能，進一步擴大其促成良善公共治理之積極興利功能。而如何提升審計機關能力及完善審計工作流程，以提出具洞察力之建議意見及前瞻之預警性意見乃當前重要之課題。本次赴美國研究其審計機關發揮洞察與前瞻功能之實務作法，並就促成審計機關有效發揮政府審計功能之重要環節包括考量利害關係人觀點、建議意見之落實及追蹤等之實務作法進行瞭解，獲致研習心得與建議如下：

一、強化查核目標之擬訂過程及查核發現要素之建構，以辨識可提升效能或增進公共利益之機會；參考GAO垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊之實務作法，深入規劃相關查核議題，以提出洞察性意見。

二、掌握關鍵趨勢及政府施政所面臨之挑戰，辨識其對施政或營（事）業效能之影響；持續關注公部門前瞻網絡之最新發展，並建置審計人員前瞻性方法知能，以提出前瞻性意見。

三、整合審計機關與被審核機關溝通機制於政府審計系統化流程，並透過建置與公開改善行動追蹤系統，及適時宣導被審核機關對於審計機關所提建議意見之管理責任，以促成建議意見之落實。

四、報導及時改善之缺失、改善事實或優良實務，以實現查核報告多重目的；強化專案審計報告架構及內容，透過查核報告架構之設計，滿足多重使用者之需求。

五、完善查核技術方法諮詢機制及運用「外勤工作匯報查核證據之整體評估」工具，以強化查核證據；賡續提升審計人員之社會科學方法知能，促成國內評估

專業之發展。

六、督促政府建置整體性財務收支或重大計畫收支明細查詢平台，以利公民參與監督；強化公共課責、財務監督等資訊之對外溝通，協助建置公民參與能力。

七、強化促成政府施政改善及審計人力資源管理相關指標，以完善審計機關績效管理制度；設計適當員工獎勵制度，以確保查核工作效益。

八、賡續派員赴美研習績效審計方法，汲取美國政府審計實務精髓；尋求與美國訓練機構、學術機構或同業合作之機會，以提升研習效率及效果。

目錄

壹、前言.....	1
一、緣由及目的.....	1
二、出國研究之過程.....	2
貳、美國審計機關發揮洞察及前瞻功能實務作業之探討.....	3
一、績效審計查核發現之建構及查核報告之撰擬.....	3
二、GAO 發揮洞察及前瞻功能實務之探討	23
三、考量利害關係人之觀點.....	44
參、單位參訪之過程.....	57
一、美國聯邦審計署（GAO）	58
二、政府會計人員協會（AGA）	63
三、美國州際審計、主計及出納官員協會（NASACT）	69
四、哥倫比亞地區審計辦公室(ODCA)	72
五、維吉尼亞州公共帳戶審計辦公室(APA)	73
肆、出國研究之心得與建議事項.....	76
一、強化查核目標之擬訂過程及查核發現要素之建構，以辨識可提升效能或增進公共利益之機會；參考 GAO 垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊之實務作法，深入規劃相關查核議題，以提出洞察性意見.....	77
二、掌握關鍵趨勢及政府施政所面臨之挑戰，辨識其對施政或營（事）業效能之影響；持續關注公部門前瞻網絡之最新發展，並建置審計人員前瞻性方法知能，以提出前瞻性意見.....	79
三、整合審計機關與被審核機關溝通機制於政府審計系統化流程，並透過建置與公開改善行動追蹤系統，及適時宣導被審核機關對於審計機關所提建議意見之管理責任，以促成建議意見之落實.....	80
四、報導及時改善之缺失、改善事實或優良實務，以實現查核報告多重目的；強化專案審計報告架構及內容，透過查核報告架構之設計，滿足多重使用者之需求.....	81
五、完善查核技術方法諮詢機制及運用「外勤工作匯報查核證據之整體評估」工具，以強化查核證據；賡續提升審計人員之社會科學方法知能，促成國內評估專業之發展.....	82
六、督促政府建置整體性財務收支或重大計畫收支明細查詢平台，以利公民參與監督；強化公共課責、財務監督等資訊之對外溝通，協助建置公民參與能力.....	84
七、強化促成政府施政改善及審計人力資源管理相關指標，以完善審計機關績效管理制度；設計適當員工獎勵制度，以確保查核工作效益.....	84
八、賡續派員赴美研習績效審計方法，汲取美國政府審計實務精髓；尋求與美國訓練機構、學術機構或同業合作之機會，以提升研習效率及效果.....	86

伍、結語.....	86
陸、參考資料.....	88
柒、附錄.....	90
附錄一 標準之選擇.....	90
附錄二 常用績效面向清單.....	91
附錄三 與方案評估有關之資源(節錄).....	92
附錄四 績效審計作業：與被審核機關之溝通.....	97
附錄五 查核發現及建議通知.....	98
附錄六 建議意見監督及追蹤檢查清單.....	99
附錄七 行政機關對建議意見所建立追蹤機制應符合之準則.....	101
附錄八 績效審計流程圖.....	103
附錄九 外勤工作匯報查核證據之整體評估.....	104
附錄十 單位參訪預擬討論問題.....	108

審計機關洞察前瞻功能與良善公共治理之研究－考量被審核機關及公民之觀點

壹、前言

一、緣由及目的

優質的公共治理乃是提升國家競爭力與民主品質的基礎，同時也是影響民眾對政府信任與施政滿意度的重要因素，近年來，聯合國、OECD 及 APEC 等國際組織均相當重視「優質公共治理」在提升人民生活品質、國家競爭力所扮演的角色與作用，而國際最高審計機關組織(INTOSAI)亦呼籲各國最高審計機關發揮其於促進國家良善治理上所扮演之角色。政府審計是良好公共治理架構的關鍵要素，隨著我國民主政治之演進，審計機關之角色與功能自審計建制以來，歷經多次重大變革，民國 104 年度審計法部分條文修正通過，其中增修審計法第 69 條第 2 項及第 3 項，強化審計機關之洞察及前瞻功能，審計機關諮詢顧問角色更取得法律之授權，政府審計之功能由確認政府履行其財務責任，考核政府履行其績效責任等防弊功能，進一步擴大其促成良善公共治理之積極興利功能，而為使審計機關得以充分發揮其促成良善公共治理之功能，如何提升審計機關能力及完善審計工作流程，以提出具洞察力之建議意見及前瞻之預警性意見乃當前重要之課題。再者，被審核機關與公民乃政府審計工作之重要利害關係人，審計人員應辨識課責主體，並與其主動建立有效的雙向溝通管道，透過良好的溝通，可使審計人員改善獲取資訊之品質，同時提高被審核機關落實審計機關所提建議意見之可能性，進而促成政府改善之契機，而藉由公民參與審計工作，可對政府帶來有效課責，俾提升公共治理之效率，爰考量被審核機關及公民之觀點為促成良善公共治理之要素，審計機關如何與被審核機關主動建立有效的雙向溝通管道，提高被審核機關落實審計機關所提建議意見之可能性，進而促成政府改善之契機，以及如何藉由公民參與審計工作，對政府帶來有效課責，進而提升公共治理之效率等，均為審計機關目前所面臨之重要挑戰。

美國聯邦審計署（Government Accountability Office,以下簡稱 GAO）自 1970 年

代中期後即居國際間最高審計機關之領頭羊角色，其所頒訂之一般公認政府審計準則(The Generally Accepted Government Auditing Standards,以下簡稱 GAGAS)為美國政府審計工作之準繩，其審計作業方式及流程更為美國各州、市級審計機關及稽核長辦公室(Office of Inspector General,以下簡稱 OIG)學習之典範。

GAO 於西元 2006 年發布「強化績效、課責與前瞻」(Enhancing Performance, Accountability, and Foresight)報告，提出「最高審計機關成熟度模式」，該架構將審計機關成熟度分為「監督」、「洞察」及「前瞻」三階段，成熟期審計機關乃兼具監督、洞察及前瞻等功能。因此本出國研究計畫之目的，係透過研究美國審計機關之洞察與前瞻工作，及如何考量被審核機關與公民之觀點，以強化我國審計機關洞察及前瞻之積極興利功能，並建置審計機關能力及完善政府審計工作流程，以強化未來所提建議意見之質量，進而促成政府良善治理。

本出國研究計畫之執行係透過赴美國華盛頓特區喬治華盛頓大學(The George Washington University)訪問研究及交流意見、美國研究所(Graduate School USA)研習政府審計相關課程，與該國政府審計人員會談及參訪美國聯邦審計署(GAO)、哥倫比亞地區審計辦公室(Office of the District of Columbia Auditor, 以下簡稱 ODCA)、維吉尼亞州公共帳戶審計辦公室(Auditor of Public Accounts, Commonwealth of Virginia, 以下簡稱 APA)、政府會計人員協會(Association of Government Accountants, 以下簡稱 AGA)及美國州際審計、主計及出納官員協會(The National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasurer, Washington, DC Office, 以下簡稱 NASACT)等機關，針對前述重要課題及挑戰進行專題研究，據以提出相關建議意見。

二、出國研究之過程

本次赴美進行專題研究，於喬治華盛頓大學訪問研究期間，旁聽其公共政策及管理學院(The Trachtenberg School of Public Policy and Public Administration) Dr. Kathryn Newcomer 教授之「研究設計」及「方案評估」博士班課程，並與博士班學生就公民參與等議題進行交流；積極參與多項活動提升有關方案評估之知能，並增進世界觀，如赴世界銀行(The World Bank)、策略及國際研究中心(Center

for Strategic & International Studies)等參與研討會；赴美國研究所選修「建構及綜整查核發現 (Developing and presenting audit findings)」、「依據查核目標撰擬查核報告 (Writing audit reports by objectives)」、「查核績效成果 (Auditing performance outcomes)」等課程，研修課程內容主要聚焦於績效審計查核過程及實務，修課期間並與授課之專家及參與研習之政府審計人員就美國績效審計實務進行意見交流與討論，於課後並進一步會談，以深入瞭解績效審計流程及實務；參訪 GAO、ODCA、APA、AGA、NASACT 等機關，就審計機關之洞察及前瞻功能、相關實務、審計技術及方法、公民參與、考量利害關係人觀點等諸多議題廣泛進行意見交流與討論，參訪期間獲接待人員詳細解惑，並提供諸多寶貴意見及資訊，可作為我國推動政府審計業務革新之參考。

本次赴美進行專題研究期間，承蒙喬治華盛頓大學公共政策及管理學院 Dr. Kathryn Newcomer 教授、外交部會計處及駐美國台北經濟文化代表處鼎力協助，並透過渠等引薦洽排，得以順利參訪美國政府機關及相關專業機構，與政府審計人員進行意見交流及討論，蒐集並擷取諸多寶貴資料及經驗，謹申謝意；並特別感謝審計部各級長官提供寶貴的學習機會及於出國研習期間跨越時空之支持及鼓勵，併相關同仁於此期間工作之分勞，均在此致謝。

貳、美國審計機關發揮洞察及前瞻功能實務作業之探討

一、績效審計查核發現之建構及查核報告之撰擬

本次赴美研究期間，計選修美國研究所所開設之基礎課程「建構及綜整查核發現」、中級課程「依據查核目標撰擬查核報告」及進階課程「查核績效成果」計三門課程，謹將課程大綱及課後心得彙整如下：

(一)研習課程大綱

- 1.建構及綜整查核發現 (Developing and presenting audit findings)：介紹美國 GAGAS 中有關建構及綜整查核發現之相關規定，並說明有效查核目標對於查核發現之建構扮演著重要的角色、定義查核發現之績效面向、說明二類查核發現、說明如何撰擬查核發現大綱及發現摘要，進而建構及綜

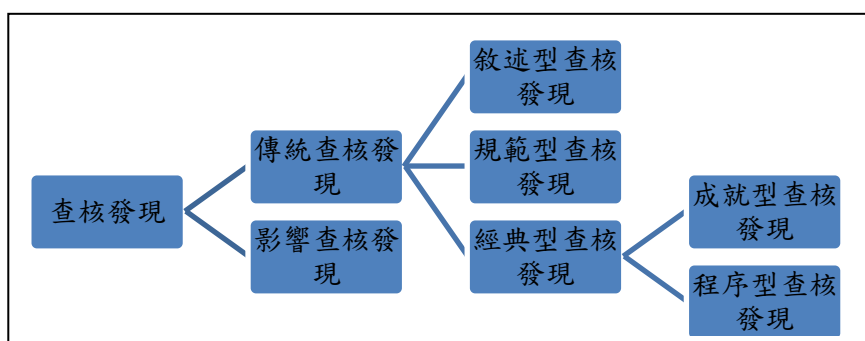
整查核發現及相關結論。

- 2.依據查核目標撰擬查核報告（Writing audit reports by objectives）：介紹如何撰擬可符合各類報告使用者需求之查核報告，並說明查核目標對於查核發現及所要傳遞訊息之影響，學習如何撰擬過程導向及結果導向查核目標，並辨識績效面向及查核發現要素，以發展及撰擬查核報告大綱，以及運用不同方法組織查核發現之內容。
- 3.查核績效成果（Auditing performance outcomes）：介紹評估績效成果時影響評估之重要性、基本的影響評估方法、辨識替代原因(rival cause)、選擇最適用之評估設計及進行成本效益分析。

(二)研習課程心得

1.查核發現之建構

依據美國 GAGAS 2.10 規定，績效審計提供客觀之分析，以協助管理階層及負責治理與監督之單位運用此資訊改善計畫績效及運作、減少成本，促成改善行動之決策及公共課責。績效審計與財務審計有所不同，其分析現有資料所產出之資訊，有助於強化不同層級決策之過程，又 GAGAS 6.73 規定，審計人員應規劃及執执行程序以建構滿足查核目標所需之查核發現要素，此外，若審計人員能夠建構充分之查核發要素，且其對查核目標而言為重大時，審計人員應發展改善行動之建議意見。為使績效審計之功能得以有效發揮，審計人員於辦理績效審計時，應蒐集足夠及適切之查核證據，並妥適分析證據，建構及報導查核發現，俾供決策者決策所需資訊。基於查核發現為審計人員對於被審核機關績效之決定，可被視作查核目標之答案，因此，其為績效審計查核報告之重要內容，並係查核結論與建議的基礎；績效審計查核發現分為傳統查核發現及影響查核發現二種，其中傳統查核發現又可區分為敘述、規範及經典型查核發現，經典型查核發現又包括成就及程序二類(如下圖)。



(1)傳統查核發現：包括敘述型、規範型及經典型查核發現，不同類型之查核發現用於不同的環境。

類型	查核發現要素	運用
敘述型	情況	決定一項來自多個補助單位之活動的成本
規範型	標準、情況、影響（有時）	決定組織是否已建置程序
經典型	情況、標準、原因、影響	查核組織或活動之績效

涵蓋四個查核發現之經典型傳統查核發現對於查核組織或活動之績效最為有用。但在某些環境下，較少查核發現要素可能是有用的，如在評估流程時，規範型傳統查核發現是有用的，此時找出原因並非是最重要的，其查核目標在於決定組織是否已建置程序。至於敘述型查核發現僅針對情況而不參照標準，如審計人員決定一項來自多個補助單位之活動的成本。

成就型查核發現及程序型查核發現之差異則在於管理議題，成就型查核發現聚焦於查核一個或多個產出績效面向，運用資源之水準及妥適性；程序型查核發現（包括控制）聚焦於查核已建程序及實務之妥適性。此二種類型之差異並非在於事實的不同，而為查核之目的有所不同。

查核發現之四項要素包括提供解答問題基礎的「標準」，及用來與標準相比較之「情況」，而情況所造成之「影響」及其「原因」也可能被決定，Raaum and Morgan 於「績效審計：衡量方法」中指出，當審計人員通盤瞭解查核發現範式及其要素時，其執行績效審計將更有效率及效果。分述如下：

A.標準

依據美國 GAGAS 6.37 規定，審計人員應運用與查核目標有關且可一致性評

估查核議題的標準。標準之來源包括：法律及規定、契約及補助條件、企業準則及可接受的基準、政策及程序、目標、參照標準，如過去最佳績效水準、最佳實務等、民眾期待、技術分析等(詳附錄一)，發展傳統查核發現的起點在於選擇所欲評估績效之標準，標準係審計人員用以決定計畫之執行方式及結果是令人滿意的準則。審計人員於擇定標準時應注意績效預期是要持續被改善的，因此，前一年度之標竿可能未必適用。

成就型查核發現的標準會以量化方式表達，程序型查核發現則為以質化方式表達。其標準之參考選擇如下：

成就型查核發現	程序型查核發現
1. 組織目標。 2. 授權要求。 3. 企業標準。 4. 審計人員就可能之績效水準所發展之標準。	1. 組織程序(包括政策) 是否與可接受的實務或「最佳實務」一致。 2. 審計人員自行發展的標竿「最佳實務」。

B.情況

情況要問的是「是什麼」，或更常要問的是和標準比較時「是什麼」，對於基於標準而形成之查核發現，情況為查核發現的核心，因其可向讀者說明績效是否令人滿意。實務上，審計人員常將缺失作為情況。審計人員於執行績效審計時，應對計畫之本質或查核工作所涵蓋之計畫內容取得通盤之瞭解，當查核發現顯示查核人員不瞭解所查核之計畫時，對於查核人員而言可說十分窘，且會損及審計功能之聲譽。審計人員應持續關注計畫之發展，其可能與原始計畫之描述有所不同，及被審核機關已實施之較佳程序及更好的結果。成就型查核發現及程序型查核發現之情況及標準如下：

	成就型查核發現	程序型查核發現
實際績效	是什麼—實際績效水準	組織（工作）實際執行情形
標準	應該或可以是什麼—要求、想要或可達成之績效水準	最佳或較佳實務—作為可能之標準，組織設定之程序若符合最佳或較佳實務則作為標準，若未符合則可能成為缺失之原因
差異	實際績效與標準間之差異	實際執行與最佳或較佳實務間之差異

C.影響

當查核人員的目標包括辨識查核中所發現情況之後果時，影響即為情況所肇致後果之程度。影響通常係以對政府或對客戶所產生成本之多少衡量其重要性，量化重要性也可以是依據危及安全、健康之情形。查核績效之達成情形（成就型查核發現）通常得以計算出實際後果，然而，有些活動之影響難以被量化，如糟糕的辦公室清潔工作或道路坑洞維修。聚焦於程序之查核目標並不蒐集有關「實質」影響之資料，而係對於假如程序不適當時，結果將不適當及會產生負面影響作一符合邏輯的推論，如被審核機關無法確保其能達成（審計機關查核之）績效面向。

D.原因

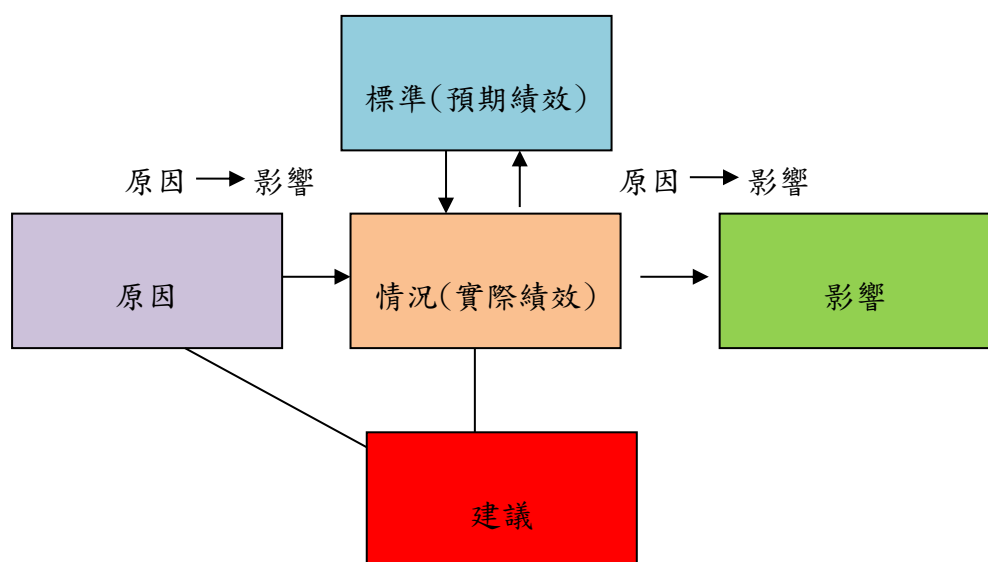
當查核目標包括解釋為何績效不佳或良好時，造成該績效之理由即為「原因」，辨識績效不佳或良好之原因，可協助審計人員提出建設性建議意見，以促成改善績效之行動，然而，並非所有具有邏輯的原因都可以被修正，查核發現之原因要素應為一些可以修正的原因。對於結果導向查核而言，審計人員應考量業務層面及管理層面等二個層面之原因。

項目	層面	說明
成就型查核發現	業務層面	業務層面之缺失可能涉及執行方法或資源，執行方法可能涉及缺少控制、過多控制（不符成本效益）、不適當的技術致未完成工作、適當的技術但未被落實等問題，資源之問題包括人員太多、太少、缺少知識、設備不足、過時、不合所需、經常故障、物資太多、太少、不合所需及錢不夠或當需要時無法取得。
	管理層面	管理層面之缺失可能是業務層面缺失之根本原因，審計人員於查明管理層面缺失時應考量管理階層對於缺失是否知情、若知情，為何不採取行動及若其採取行動會發生何事、若不知情其原因是否因為相關績效面向無量化的目標或目標被低估或缺少目標達成情形之資訊（未建置衡量機制及/或未監督績效之達成情形）、達成欲查核之績效面向與其誘因是否一致、管理階層是否建立執行之政策及程序，若已建立，其如何知道政策及程序已被遵循。
程序型查核發現	業務層面	業務層面之原因可能涉及訓練及資源。

項目	層面	說明
	管理層面	管理層面之缺失可能是業務層面缺失之根本原因，審計人員於查明管理層面缺失時應考量管理階層對於程序有問題或員工未遵循程序是否知情、若知情，為何不採取行動及若其採取行動會發生何事、若不知情其原因是否為未定期評估流程及控制之妥適性、相關績效面向無量化的目標或目標被低估或缺少目標達成情形之資訊(未建置衡量機制及/或未監督績效之達成情形)、達成欲查核之績效面向與其誘因是否一致。

依據美國 GAGAS A6.06 指出，辨識問題之原因可協助審計人員提出建設性建議意見，建議意見可更具說服力。當審計人員提出建議時，應瞭解問題及其原因之解決方法可能有許多種，審計人員之工作即為辨識最適當之解決方案，辨識過程中要考量之因素包括成本效益、風險、落實建議需要的時間及落實建議所需資源所受之限制。審計人員有時可能不直接針對查核發現之原因要素提出建議，如受補助者未經補助單位核准即支用，審計人員可能提出補助單位要就不當支出金額追回之建議。GAGAS 7.29 指出，當所提出之建議傳遞予有權採取行動之對象，且為明確、實務可行、節省成本及可衡量時，此種建議始為有效。

綜上，建構傳統查核發現簡圖¹如下：



¹ 鑑於原因為情況之產生問題之理由，而影響為問題造成之結果，為解決問題，審計機關基於情況及原因提出建議意見，針對原因所提出之建議意見使發生問題之根源得以消除，問題因而獲致解決，隨之降低問題所肇致之相關影響。

項目	內容
標準	應該或可能是什麼；要求的、想要的或可能的狀態
情況	是什麼或和標準比較時是什麼；達到標準的程度；實際績效與標準比較之差異
影響	又如何：由情況所產生之後果
原因	為什麼：情況發生之理由或說明。應辨識可被修正之原因，以針對其提出建議。
建議	如何解決問題：審計人員說明改善績效需要的行動。

報導查核發現的第一件事即為由資料中發展訊息，訊息包括查核目標之答案及查核發現摘要，審計人員可運用查核發現大綱形成查核發現並據以撰擬查核發現摘要，查核發現大綱之參考格式如下：

查核發現要素大綱
摘要：
標準：
情況：
影響：
原因：
業務層面—
管理層面—
建議

(2)影響查核發現

GAGAS 6.15 指出，成果係計畫之成就或結果，衡量成果以呈現計畫設定目的之達成情形。在準則中，用以回答因果問題之查核工作被稱作「成果查核」，在其他文獻中一般將此類評核稱作「方案評估」。在此則將回答有關結果是否可歸因於政策推動之因果關係之查核稱作「影響查核」，而政策則定義為新計畫或對現存計畫所做的改變。

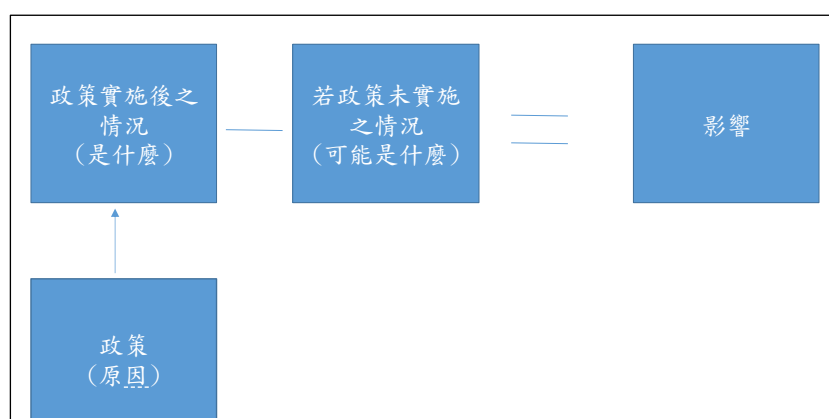
傳統查核與影響查核之差異主要在於其查核目標不同，傳統績效審計回答有關績效是否適當之缺失導向問題，而影響查核係回答結果是否可歸因於政策推動之因果關係，即決定成果是否可歸因於政策之推動。而績效成果所涉及之三項查核目標包括計畫所達成之成果是否適當(傳統績效審計)、成果可歸因於政策之程度(影響查核)及可歸因於政策成果之成本與效益評估。以下分就影響查核及成

本與效益評估加以說明：

A.影響查核：其方法論係衡量計畫已達成之績效，並將此成果與若無實施計畫之情形加以比較，其差異即為可歸因於計畫之結果，影響查核之方法論係借用自方案評估²。

a.影響查核之範圍：查核之方案可為新計畫或對於現行計畫之改變行動，但不可為已運作多年之已實施計畫，此類計畫無法運用回答因果關係問題之方法論，績效成果之決定係運用來自績效衡量、解決問題、改善流程及相關學科等之方法論。而計畫成果面目標涉及之面向則包括：刺激經濟成長、減少社會問題、改善環境、增進安全，及透過提供所需數量、品質、時效、經濟、效率等改善組織運作績效。

b.影響評估之查核發現要素：影響查核係用以衡量一項新的政策、程序、投資或其他改革是否產出預期之改變。影響查核將政策干預後之情況與干預前情況加以比較，此政策干預即為原因，而可歸因於政策干預之改變即為影響。與傳統查核發現不同之處為影響查核發現並無標準要素，而係基於兩組情況之比較，且影響查核發現通常不會有可作成建議之查核證據，而僅建構原因及影響要素，也不會涉及影響是否令人滿意。其要素包括情況、影響、原因等三項要素，其中情況要素可分為政策實施後之情況及政策未實施可能之情況，影響為可歸因於政策實施之結果，而原因即為政策之實施。



² GAGAS 6.15 指出，審計人員可運用來自其他學科之方法，如方案評估，由各類影響中辨識計畫之影響。

查核發現要素	說明
情況（政策干預後）	政策干預後達成之績效水準
情況（政策干預前）	在政策干預前預估存在的績效水準
影響	辨識因政策干預造成之正向或負向改變範圍，為政策干預前情況及干預後情況之差異。
原因	政策干預即為「原因」

c.績效衡量指標之運用：影響評估需運用衡量指標始可完成，審計人員可運用被審核機關所發布或擬訂之衡量指標，亦可自行決定，審計人員應評估現存衡量指標之攸關性及可靠性，及擬訂所需衡量指標時資料之可取得性，另因政策之實施可能產生未預期之負面影響及正面影響，基於未預期之負面影響可能影響成果之效益，因此，衡量指標需包括對未預期負面影響之衡量，惟非預期影響具有未知、無法預期之特性，爰難以定義。

d.影響查核之進行

(a)前期研究階段

甲、取得背景資訊：審計人員應先瞭解欲查核政策之背景資訊，據以規劃及執行查核工作，審計人員應透過運作邏輯模型描繪政策內容，以瞭解被審核機關如何運作以產出及提供其產品及服務，達成預期之成果之政策，於前期研究期間，審計人員通常需取得政策特有資訊包括：要處理之問題、問題之後果、問題之原因、問題涉及之對象數、政策內容、政策是否存在、政策之需求是否存在；其他尚需取得之非政策特有資訊包括：政策目標、績效衡量指標、特別應遵循之要求、資金來源、權責單位。

乙、釐清政策目的：審計人員應釐清二個重要問題：政策之目的係針對政策所欲解決問題之原因或針對問題本身、政策之內容預期是否可達期望之結果。當政策目的係針對問題本身時，政策只能短期解決問題，而無法真正解決問題，達成政策目標之可能性較低。

(b)影響查核之設計

甲、因果關係為影響查核之重要面向，於設計查核工作時會面臨如何確認成果可歸因於政策，而非外在因素之影響，如天候、經濟、競爭及其他計畫之影響（即替代原因）。當三項前提包括：在影響之前存在原因、原因與影響具共變關係及替代原因不存在或經處理等具備時，始能確保計畫實施後可產出成果係歸因於政策之資訊。控制替代原因之常用方法為衡量中間成果而非衡量最終、欲達成之成果；另一個方法則為運用模型控制替代原因，審計人員於運用此方法時可能會選擇雇用專家。

乙、影響查核之常用方法：擇定影響查核之設計方法應考量成本、複雜性、所需資料及區分方案影響之精確程度等因素，在適當之環境下，以下三種設計均可產生可信賴之結果，分述如下：

(甲)後比較團體：於方案實施後選擇二個或更多「相似」團體進行比較，其中一個團體有受到政策干預，另一個團體則未受到政策干預。重要的因素有 A.二個團體要儘可能相似，尤其是對於成果而言十分重要的面向；B.除了政策干預此變數外，其他變數均相同。如此一來，透過比較才可對於團體間成果之不同係因為政策干預提供十分有力之證據，比較團體的範例包括其他學校的班級、可比較國家的犯罪率趨勢、於其他機構成功戒毒的人，比較團體愈相似，可獲得良好之方案影響評估結果。此方法實用且可對影響作成合理及有力的結論。

(乙)前後比較：此設計涉及方案執行前之衡量，其比較政策執行前一段期間之績效資料及政策實施後一段或多段期間之績效資料，此方法通常需要就與方案無關而可能造成差異之因素進行分析。在比較下，方案執行後之績效水準為「政策干預下之情況」，方案執行前之績效水準為「無政策干預之情況」。

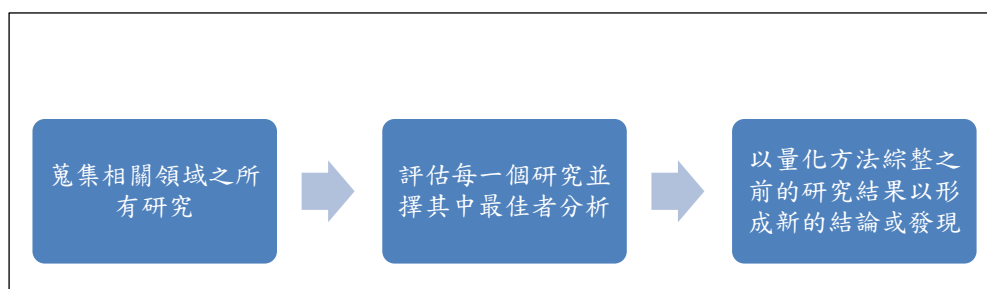
(丙)時間序列：此設計需一系列長時間針對方案執行前後之多個期間進行觀察（衡量），此方法基本的概念為若政策干預與成果間有關時，政策干預後所進行觀察之結果的型態應與政策干預前有所不同，多個期間資

料有助於區隔政策干預所造成之影響與同一段時間內其他因素所造成之影響。此方法或許是最常用於估計政策干預影響之方法，如自動化、程序之改變、資源之改變。此方法實用且可對影響作成合理及有力的結論。

方法 項目	後比較團體	前後比較	時間序列
優/缺	優：當比較之團體相似時為最佳之方法。 缺：不易執行。	優：簡單。 缺：區分影響時較不可靠。	優：簡單，當適當之歷史資料可取得時其結果具可靠性。 缺：情況必須相對穩定。
運用時機	可找到相似且未接受政策措施之比較團體。	無法取得歷史性績效資料；環境條件相當穩定；除政策以外無其他因素或變數造成影響；若無政策介入，問題不可能改善且可能更嚴重。	無控制團體；存在清楚及穩定之歷史性績效趨勢，若政策未實施，此趨勢仍會持續；適用於評估資本投資之影響。

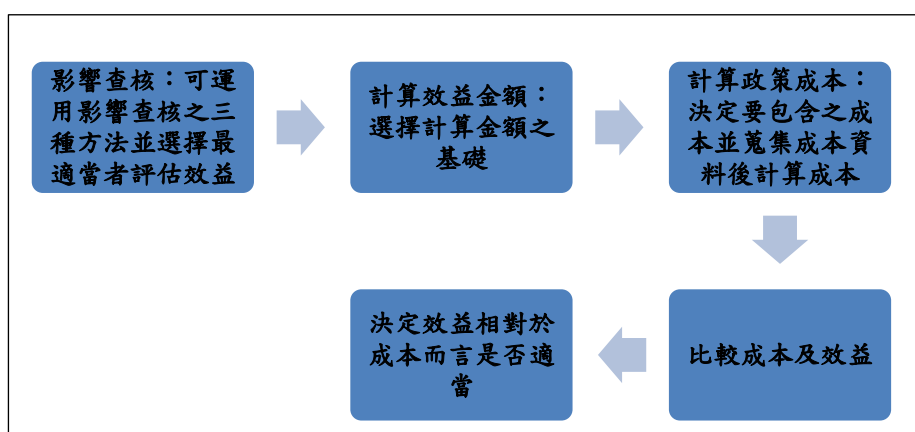
(c)查核工作之規劃：影響查核之規劃與傳統查核工作之規劃步驟並無不同，決定影響評估之查核目標時，典型之目標為政策預期達成之成果為何？惟若受限於資料之可取得性時，有時會退而求其次要目標，即查核所建置之程序若有效實施時，是否確保有效提供政策之產出予目標對象，以及實務運作是否確保政策產出有效提供予目標對象，惟追求次要目標需於有證據顯示政策相關措施將有效解決問題時才有意義。決定查核範圍及方法之工作包括：擇定設計方法論（含辨識替代原因及決定處理替代原因之作法）、選擇績效衡量指標、決定涵蓋之期間及範圍、辨識所需資料、來源及查核限制。

此外，審計人員可運用綜合評估法(Evaluation Synthesis)就其他人已完成之評估工作執行影響查核。其步驟如下：



B.成本效益分析：審計人員可運用成本效益分析法以評核將推動之政策及已執行政策之成本與效益，此方法論係計算可歸因於計畫或方案效益之金額，並與實施計畫之成本金額加以比較，以決定可歸於計畫結果之成本與效益；成本效益分析僅於政策帶來之改善及政策成本可被決定且可量化時才有意義。成本效益分析法之四個步驟為：

- (a)進行影響查核以決定及量化可歸因於政策之效益。
- (b)計算效益之金額。
- (c)計算政策之成本。
- (d)將政策效益(或未實施政策會發生之成本)與政策成本相比較。



2.查核報告之撰擬

績效審計之目的係在於促成改變，而為使查核報告使用者瞭解何需改變，需透過查核工作所產出之查核報告使其產生影響力，因此，即使被審核機關於查核過程中已就相關缺失採取行動進行改善，或改善竣事，審計機關仍出具查核報告，其主要原因包括：(1)記錄歷史性查核發現；(2)辨識原因；(3)預防原因問題再次發生，尤其是管理階層或承辦人異動時，流程可能回復原狀，致使問題再次發生；(4)使接任之管理階層瞭解曾經發生之改變；(5)協助管理階層取得高階管理者對於新流程之支持；(6)協助員工瞭解改變之內容；(7)作為記錄優良實務的一種方式。

查核報告的使用者包括：被審核機關、民選首長、業務人員、其他查核人員、媒體及特定人士如承包商等，鑑於查核報告係要回答專業環境下之問題，且

亦需滿足多重報告使用者之需求，因此，需透過結構化查核報告內容及架構，以滿足多重報告使用者之需求(如下表)。

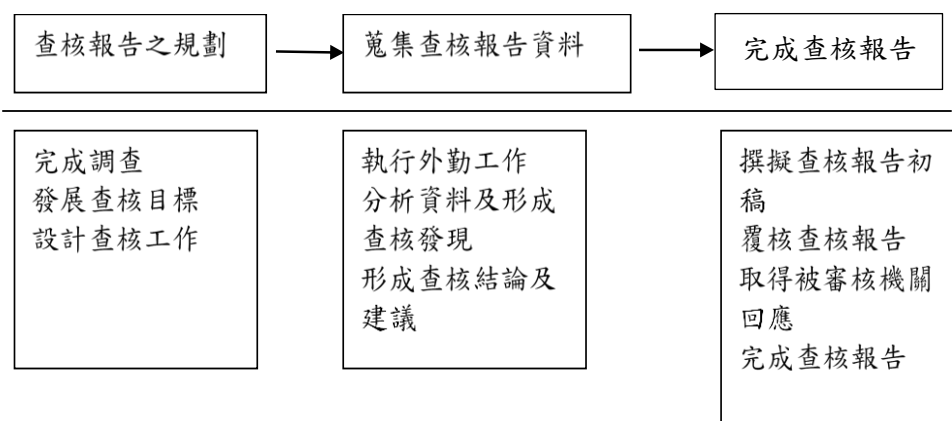
欲回答的問題	查核報告架構之設計	技術之複雜程度 ³	主要讀者	說明
為何要讀這份報告，查核報告要強調什麼？	管理階層概要	2	決策制定者	幾乎所有報告使用者均會閱讀此部分，此部分內容不宜超過二頁
哪裏可以找到相關資訊？	查核報告目錄			
1.審計機關辦理此項查核之內容？	前言		與查核工作無直接相關之外部人士 媒體	
誰被查核？	背景	1		此部分可能提及查核範圍段所提到的專業用語，但應於內容中直接加以說明其意義
為何做此查核？	查核目標			
查核涵蓋什麼？時間？地點？	查核範圍		審計委員會	
如何執行查核工作？	查核方法			此部分敘述所運用之統計方法等，並參照至附錄
2.審計機關發現什麼？	查核結果		與查核工作直接相關之被審核機關業務單位	
查核發現綜述為何？	查核發現摘要	2 或 3	業務單位管理階層	此部分通常僅為一段文字，其目的係使被審核機關相關業務承辦人員瞭解情況有多糟，於查核報告提出前，應充分與其溝通，使查核報告所陳述之查核發現內容不致使承辦人或

³以 1 至 5 分評論內容涉及審計專業或技術之程度，若係 5 分則涉及非常技術性用語，1 分則無技術性用語。

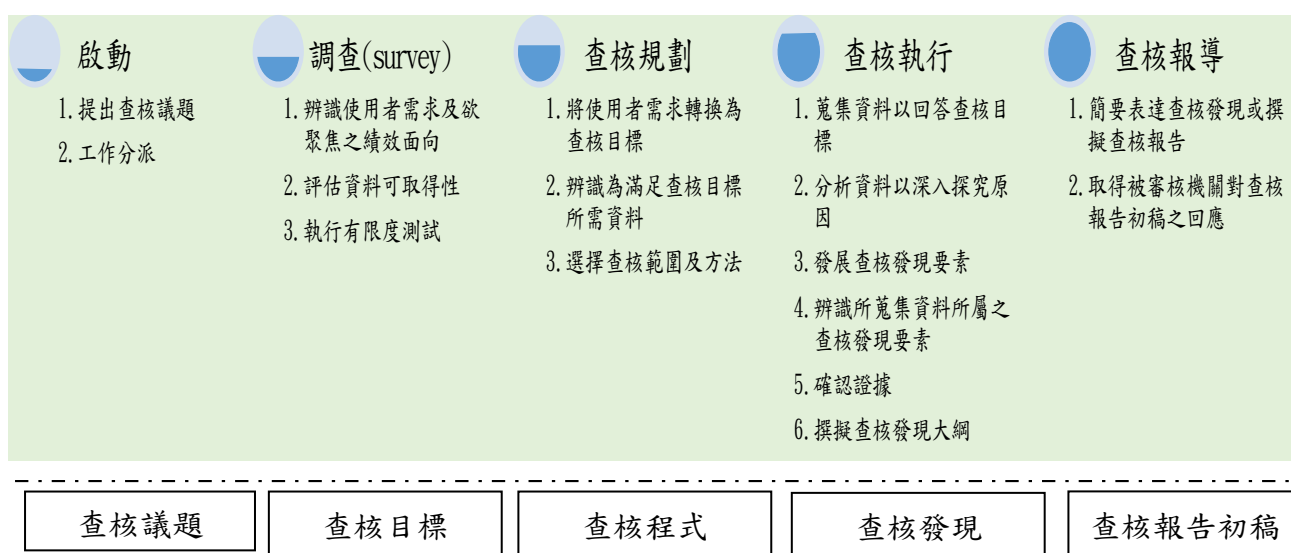
欲回答的問題	查核報告架構之設計	技術之複雜程度 ³	主要讀者	說明
				相關業務之管理者感到吃驚
用以支持查核發現之證據為何？	查核發現討論	3 或 4	業務單位承辦人員	此部分以較多頁面陳述查核發現之事實，其讀者常為查核所涉及業務之被審核機關業務單位管理者及承辦人
可做些什麼以修正問題？	查核建議被審核機關回應			
和專業有關的有哪些資訊？	附錄	5	專家	此部分常包括查核方法細節、被審核機關回應信件之複本、表格、工作表、查核團隊成員及聯絡方式等，其內容會引起相關領域專家關注，透過此部分內容可傳遞訊息予攸關查核議題之特定人士。

查核報告架構之設計係考量大部分人會先閱讀查核報告之一部分，若想進一步瞭解時，才會閱讀其他部分，因此，查核報告之不同段落需精心設計，以符合多重報告使用者之需求。查核工作之外部人士包括媒體、國會及高階管理階層，對於查核所涉及之業務瞭解程度較有限，因此，查核報告之前言內容可為其所瞭解，查核報告架構應使所有重要資訊於陳述查核發現前使報告使用者瞭解，而查核報告之第二部分查核結果係審計專業之展現，因被審核機關相關業務承辦人對於查核所涉及之業務十分熟稔，故查核報告之查核結果內容適合其更深入探究。

部分審計人員常認為撰擬查核報告為一必要之惡，為外勤工作結束後之工作，然而，查核工作及撰擬查核報告應被視為一項單一且整體之程序，起自設定查核目標，始於撰擬查核報告。查核程序及報告程序之關係如下圖。



以績效審計之四個階段而言，每個階段即對於最終查核報告產出可辨識之撰擬項目(如下圖)。



謹分就調查(survey)、規劃、執行及報導四個階段說明如下：

(1) 調查(survey)

此階段亦稱為前期研究階段，審計人員在此階段執行調查之目的在於瞭解問題是什麼，因此，審計人員通常會進行一些有限度的測試⁴，以找出潛在問題，在此階段並應針對資料之可取得性進行評估。審計人員於此階段決定所要查核之績效面向，並將其與被分派之查核議題結合後決定查核目標。查核規劃的第一步

⁴有關辦理外勤查核工作前所進行之調查(survey)，部分機關審計人員於辦理外勤查核工作前會先赴被審核機關進行調查，包括少量抽樣，惟部分審計機關受限於預算，會省略此一階段。

即係為形成查核目標，審計人員需要決定查核目標，以辨識查核議題、要涵蓋之績效面向及期望形成之查核發現，審計人員惟有經適當調查或前期研究工作後，始可決定適切之查核目標，調查階段的主要工作包括：

- A. 辨識查核報告的主要使用者及其他利害關係人。
- B. 取得查核議題之背景資訊，如使命、所適用之法律及規定、組織及業務安排、績效目標等。
- C. 辨識要檢視的績效面向，常用的績效面向如下表。

常用績效面向 ⁵	衡量項目
成本 - 效率（所使用資源的量） - 經濟（所使用資源的價格）	機會成本、額外成本
時效	及時性、迅速、頻率、期間
品質	最適化、安全性、正確性、滿意度、適任性
數量	完整、總數、足夠性、最大量、最小量

產出一般包括數量、品質、時效及成本等四個績效面向，然而效率、品質這些績效用語於執行審計工作時過於模糊，需要衡量單位使這些用語更為精確，如申請案件之處理，可能選擇「處理天數」來評估時效、「員工處理每一申請案之小時數」來評估效率、「每一申請案之錯誤率」來評估品質。

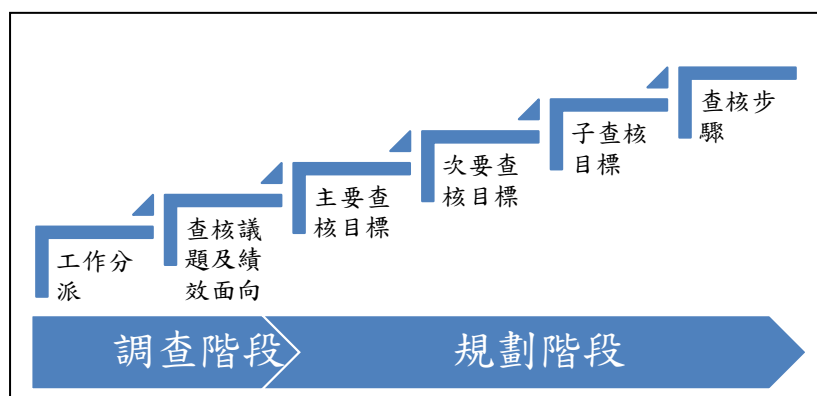
- D. 辨識查核可能使用的標準。
- E. 辨識查核運用之資料來源。

(2) 規劃

查核工作之規劃透過調查及規劃二個階段完成，審計人員於接到工作分派後，需於調查階段決定針對該查核議題欲查核之績效面向，於規劃階段最重要的產出即為發展查核目標，此階段發展主要查核目標及次要查核目標，並進一步發展子

⁵其他常用績效面向清單詳附錄二。

查核目標及查核步驟(如下圖)。



查核目標為查核工作欲達成之目的，為設計查核工作之基礎及發展後續查核發現之重心，可被視為審計人員要回答的問題，GAGAS 規定審計人員應規劃及執行查核程序，以發展適應查核目標之查核發現要素…為形成查核發現所需之要素係與查核工作之目標相關，因此，最後的查核發現要能解決查核目標，且查核報告要清楚地與將查核目標與查核發現要素相連結。子查核目標為查核目標之延伸性問題，且較查核目標更為明確，建構子查核目標之目的係為協助審計人員思考形成查核發現要素所需要取得之資料、如何取得所需要的資料及要向誰取得相關資料，以利審計人員規劃查核程序。

一個妥適的查核目標得以使人辨識出查核議題、查核工作要涵括的績效面向、審計人員期望發展之可能查核發現及報告要素等。審計人員要將基於使用者需求或由審計人員決定所欲發展之查核發現要素轉換為查核目標，以辨識將報導之查核發現要素。

撰擬查核目標的二個關鍵即為辨識績效面向及欲發展之查核發現要素，大多數查核工作會發展情況要素，情況要素要解決的問題為「正發生什麼」或「正發生什麼和查核標準有關的問題」，因此，一個妥適的查核目標會起於一個和情況有關的問題，並辨識議題及一個或更多的績效面向；當使用標準時，此問題之答案可以是「是」、「否」或「某種程度」。審計人員可以透過下列三個簡易的問題撰擬查核目標，這些問題並可做為審計人員建構「故事」之基礎。

A. 問題是什麼？

B. 重要嗎?

C. 需要改變什麼以修正問題?

項目	查核目標	查核發現要素	說明
(1)問題是什麼?	查核議題之績效是否達到存在問題之績效面向的標準?	情況、標準	主要查核目標
(2)重要嗎?	若未達到標準，其後果為何?	影響	次要查核目標
(3)需要改變什麼以修正問題?	若後果具重要性，造成此種情況的原因為何?	原因	次要查核目標

當查核工作將涵蓋所有查核發現要素時，查核目標可被視為一組與可能的情況、標準、影響及原因有關的問題。運用簡易公式設定查核目標之價值在於避免外勤工作結束時，缺少所需要之查核發現要素；倘外勤工作結束後仍缺少某項要素，則審計人員需再出外勤蒐集有關該項要素之證據，將更為耗時。運用此簡易公式敘述之查核目標，均係以問句方式表達，而實務上查核目標常用含「決定」等文字之非問句表達。

又審計人員於發展查核目標時，需瞭解使用者需求，以妥適規劃及執行有效之績效審計工作，審計人員發展查核目標時，應瞭解使用者是誰、使用者對何議題感興趣(或想要引起使用者關注什麼議題)、使用者想知道什麼他/她原來不知道的事(或想要使用者知道什麼)、使用者將運用查核結果做什麼(我們想要使用者做什麼)等有關使用者需求的四個問題，這些問題的答案將可幫助審計人員完成有用的審計工作。

設定查核目標後，即進入查核工作之設計(選擇查核範圍及方法)，審計人員就每一查核案件應擬具查核計畫，查核計畫之格式可能各不相同，其內容包括查核目標、子查核目標、查核範圍、查核方法、步驟、查核人員、查核期限等，其中子查核目標係用以界定何者與查核目標攸關，進而協助審計人員瞭解攸關之查核發現，查核範圍則包括所界定之子查核目標、查核期間及地點。

(3) 執行

外勤工作結束後，第一件事即為由所蒐集之資料發展「訊息」，此訊息包括

查核目標之答案總結及查核發現摘要。查核結果之內容應注意敘明查核所涵蓋之範圍，並敘明其中與查核所辨識績效欠佳或良好案例有關之範圍，告知讀者問題是否為近期或屬長期發生，並敘明其後果，若可能的話則以量化方式表達，一般而言，決策者會關注後果，而促使其採取行動。在綜整查核發現要素並撰擬查核發現大綱後，即可據此撰擬查核發現摘要。

(4) 報導

查核工作之執行與報導可被視為一個持續的過程，並以查核發現作為聯結，亦即查核的目標即為形成查核發現，而報導之目標則為溝通查核發現。形成查核發現之成功關鍵在於其形成之過程，既然大多數查核發現係透過比較實際績效與標準之結果決定，因此，定義比較的性質是查核規劃之重要步驟，審計人員於比較前需先辨識清楚的查核議題及要聚焦之績效面向。績效面向一經定義後，即為定義查核目標之基礎，其後並據以發展完整之查核程式，以執行可實現查核目標之外勤工作。審計人員於發展及記錄查核發現時，可嘗試以管理者的角度思考管理者於閱讀查核報告時，可能會問的問題，如：問題為何(是什麼和應該是什麼之間的差異)、組織中的什麼功能或活動發生問題、員工做了什麼及他們應該做什麼、問題多嚴重或可能變得多嚴重、流程及管理者控制機制發生什麼事致使問題發生、為何我未注意到此問題、審計人員認為應該做什麼，我的業務督導者是否同意、審計人員認為應該做什麼事的成本為何、效益為何、需多久時間可做到、做或不做的風險為何、我應該做什麼等。

為使讀者易於瞭解查核發現，審計人員以摘要表達查核發現，查核發現摘要之內容需能回答查核目標，並再更進一步撰擬查核發現之詳細內容前提供查核發現之總覽，查核發現摘要通常僅為一小段文字。然而，儘管並非所有報告格式均納入查核發現摘要，需注意若無法以摘要形式撰擬查核發現時，很有可能係因審計人員並不完全瞭解自己的查核發現。

審計人員可運用查核報告大綱工具完成查核報告初稿(如下表)。

報告大綱		說明
前言		

報告大綱		說明
	背景	此部分之資訊內容視個案有所不同，要考量之要素包括： (1)計畫之使命/目的 (2)計畫涉及人數 (3)計畫及業務之法律依據 (4)計畫重要性 (5)計畫及業務如何運作 (6)計畫之產出 (7)計畫成果及業務之預設目標 (8)被審核機關責任之描述 (9)組織結構 (10)計畫之資金來源 (11)任何特殊之遵循要求 並非所有資訊均需要，惟審計人員應考量充分說明查核議題及查核所涉及之績效面向。
	查核目標	敘明主要查核目標，若查核目標之範圍是有限的，但報告使用者可能會將有限範圍之查核目標推斷為較為廣泛之查核目標時，審計人員應於查核報告中敘明特定事項超出查核範圍，以避免報告使用者之誤解。
	查核範圍	簡短以一般文字敘述查核工作之範圍及用以蒐集資料及分析資料所運用之技術，其細節則於附錄 ⁶ 中敘明。
	查核方法	
查核結果		
	查核發現摘要段	(1)於查核發現摘要首句對主要查核目標加以回答，敘述情況（亦即問題），及與標準之比較結果。標準可能是暗示或於情況敘述時一併提及(如「依據某法案之要求」)。 (2)接著，回答與影響及原因有關之查核目標。 (3)運用通用名詞如因為…導致…(結果)，減少詳細之文字敘述且儘可能將內容中所提及之數字量降至最少(不超過 5 個數字)。 (4)文句相較其後查核發現討論之文句而言較為簡短。
	查核發現討論	依標準、情況、影響、原因順序 ⁷ 敘明查核發現之四個

⁶ 於附錄中敘明之細節如下：

- (1)敘明計畫所適用之對象或交易數量、實際單位數量等。
- (2)若查核範圍本質即可區分為數個層級，則敘明每一層級及其規模。
- (3)若使用抽樣方式，則敘明抽樣之設計及解釋為何如此設計，包括抽樣結果可否推論至母體。
- (4)陳述所使用的資料類型及來源，及所取得資料之重大限制。

⁷ 此部分內容之標準陳述順序為標準、情況、影響、原因，其中標準與情況之順序、影響及原因之順序可視情況前後調整，如問題係屬一看文字即瞭解標準為何時，可先陳述情況再陳述標準，惟若標準為企業標竿或由審計人員所決定者，則應先陳述標準，再陳述情況；至於影響及原因之順序，通常係最後陳述原因，進而針對原因提出建議意見，惟若需由原因而計算影響之範圍時，則先陳述原因，再陳述影響。

報告大綱		說明
		要素，每一段均應加上標題，於其內容闡述所蒐集之證據。
	建議	

審計人員所撰擬之查核報告應包括下列內容：

- A. 查核目標、範圍及方法。
- B. 查核結果，包括查核發現、結論及建議。
- C. 審計人員遵循 GAGAS 之文字敘述。
- D. 負責官員觀點之摘要。
- E. 任何被省略機敏資訊的性質（若適用的話）。

而當讀者快速瀏覽查核報告時，部分內容會特別引起其關注，包括題目、管理者摘要、大綱、標題、第一段、第一句或主題句及視覺化輔助工具等，因此，當審計人員撰擬查核報告時，要妥適撰擬前述受關注之項目，將資料以有用的方式加以整理。

二、GAO 發揮洞察及前瞻功能實務之探討

GAO 成立已超過 90 年，1921 年預算及會計法案要求總統簽署年度聯邦預算，在此法案下成立了 GAO (General Accounting Office)，為調查聯邦經費如何被支用之獨立機關，早期 GAO 之工作主要為審核憑證，在第二次世界大戰後，美國國會要求其提供政府支出之更佳資訊及控制，GAO 開始執行更多綜合性的財務審計工作，1945 年國營企業控制法案 (The Government Corporation Control Act) 授權 GAO 查核國營企業之財務交易，1950 年預算及會計程序法案 (The Budget and Accounting Procedures Act) 賦予 GAO 為聯邦政府研訂會計準則及查核內部控制與財務管理之責任。在 1960 年代，外界對於 GAO 可提供之資訊種類期望更大，因此，GAO 開始執行績效審計工作及方案評估，以決定政府計畫之執行是否符合其目標，1970 年立法機構重整法案 (The Legislative Reorganization Act) 及 1974 年國會預算及保留控制法案 (The Congressional Budget and Impoundment Control Act) 均強調 GAO 查核政府計畫執行結果之角色可支持國會監督及立法之功能，並授權 GAO 評估政府計畫或作業執行之結果，該期間之 GAO 助理審計長 Ellsworth Morse

指出(1976 年)，決策者需要審計人員除了對財務報表表示固定型態意見以外之更多資訊，決策者想要獨立且客觀地取得及評估與業務運作及績效有關之資訊，以及有關如何改善、如何節省經費或花得更值得、如何以更好的方式及更少的成本達成目標等之專家建議。簡言之，決策者需要審計工作聚焦於績效。

由此可知，GAO 一開始的主要功能係監督聯邦財務管理，其後發展績效審計及方案評估，以監督方案績效及更為廣泛之政府議題，隨著其方案評估工作之發展，GAO 之功能已發展至涵蓋監督、洞察及前瞻等三項功能。



又依據 GAO 2014 至 2019 策略計畫中陳述其歷史之內容：…1960 年代起，GAO 開始辦理眾所皆知的方案評估工作，審查政府計畫是否符合其目標。

顯見 GAO 之績效審計與方案評估已密不可分，而由其績效審計個案內容可見其多採用方案評估學之技術方法，GAO 並自 1982 年起發布一系列方法論傳承文獻如下表。GAO 應用研究及方法部門經整理有關評估之可用工具（節錄如附錄三），為評估人員提供指引。

發布年度	名稱	備註
1982.2	方法論傳承公報 1-因果分析(Causal Analysis)：於方案評估辨識及測試因果關係之方法	
1982.6	方法論傳承公報 2-評估存貨控制決策	
1982.6	方法論傳承公報 3- 內容分析(Content Analysis): 書面資料結論化及分析之方法	1989 年 3 月發布修正
1983.4	綜合評估（Evaluation Synthesis）	1992 年 3 月發布修正

發布年度	名稱	備註
1984.7	方法論傳承公報 4-評估之設計	1991 年 5 月發布新版並於 2012 年 2 月發布修正
1985.7	方法論傳承公報 5-運用結構化訪談技巧	1991 年 6 月發布修正
1990.11	前瞻評估方法：前瞻綜合評估	
1992.6	量化分析資料：介紹(an introduction)	

GAO 之監督活動係決定政府機關是否履行其所分派之工作、依指定目的支用經費，並遵循相關法規；洞察活動決定哪些計畫及政策運作良好或不佳，包括垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊，或透過對部門間協調之觀察，並深入規劃相關查核議題後提出洞察性意見；前瞻活動係辨識關鍵趨勢及於危機前浮現之挑戰。為使決策者及民眾得以因應與日俱增之複雜及相互連結的環境，GAO 之績效審計工作在提供決策者及民眾其所需要資訊、分析及建議上扮演著重要的角色。為改善 21 世紀政府之績效，GAO 認為審計人員需更加聚焦於治理面向，亦即評估及改善組織間、各級政府、部門及政策工具間之連結。因此，於實務上，尤其是績效審計工作乃聚焦政府績效結果、各級政府間之合作、政策工具運用之結果、發掘運用網站及社會媒體科技之機會，以促進更多公民參與之機會，以及評估政府回應治理所面臨挑戰之能力。

儘管 GAO 已辦理許多個別的查核案件，審查特定機關或方案所面臨之挑戰，GAO 執行之三項重要工作對於政府為回應 21 世紀所面臨之治理挑戰所需採取之行動提供整體之觀點（government-wide perspectives）。此三項工作為高風險計畫（1990 年開始）、消除計畫重疊、重複和分散及達成其他財務效益計畫（自 2011 年起提出年度報告）、複核 2010 年政府績效及成果修正法案之執行情形（2012 年開始）。其中高風險計畫之影響包括：促使國會持續關注重大問題、獲致財務效益、非財務之改善效益、促使政府整體管理之改革、促使總統管理議程及預算管理局之改善行動優先考量高風險領域問題。

GAO 之查核工作多係依國會要求辦理，較少自行決定，該署部分對外發表之文件中或依案件之性質，或依查核目標區分為監督、洞察及前瞻，惟實務上，查核工作執行之準據為 GAGAS、政策手冊及其他內部規定等，於執行查核工作時，並未刻意區分案件係屬監督、洞察及前瞻，前述 GAO 近年來重大之三項查

核工作之一一消除計畫重疊、重複和分散及達成其他財務效益計畫，即為 GAO 發揮其洞察功能之代表案例，而近年來高風險計畫之高風險清單所新增之高風險領域亦為未來導向(Future-Oriented)，此計畫對於 GAO 十分重要，除為 GAO 工作之重要議題排定優先順序，更為 GAO 與國會間之重要溝通工具。

本研究透過文獻探討及訪談等方式，將 GAO 之監督、洞察及前瞻活動彙列如下：

項目	內容	案例 1：評估美國政府之財務狀況	案例 2：現代化身障者計畫之需求
監督	決定政府機關是否履行其所分派之工作、依指定目的支用經費，並遵循相關法規。	對於美國政府年度合併財務報表之查核。	計畫對象訴求之處理能力是否符合需求。
洞察	決定哪些計畫及政策運作良好或不佳，包括垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊或透過對部門間協調之觀察，並深入規劃相關查核議題後提出洞察性意見。		有許多聯邦計畫提供身障者多種服務及支持，包括 45 個就業計畫，顯示拼湊的政策及計畫間無整合策略或設定整體目標。
前瞻	辨識現在所作成決策之長期可能影響、關鍵趨勢及於危機前浮現之挑戰，使政府瞭解其未來的角色及責任。	執行週期性長期財政情況模擬(simulations)。	嬰兒潮人數老化對於身障者制度所造成之可能影響；思考對於殘障之現代看法、輔助科技發展情形之需要、瞭解國內經濟可提供之工作型態。未執行時可能成本大於效益及有較少受益者回到職場。

以案例 2 GAO 對於現代化身障者計畫之查核為例，「現代化身障者計畫之需求」為 GAO 所列高風險項目之一，GAO 於此高風險計畫已查核之案件如下表，GAO 透過多面向之查核發揮其監督、洞察及前瞻功能：

案件名稱	案件編號	公開日期	查核目標
1.社會安全管理部門現代化身障計畫：已有進展但仍需管理者更多的關注	GAO-12-420	2012.7.19	1.社會安全管理部門對於更新其醫療標準及發展新的就業資訊系統之執行情形 2.辨識社會安全管理部門對於現代化身障決定標準所需採取之其

案件名稱	案件編號	公開日期	查核目標
			他步驟
2. 身障者之受雇：分散及重疊之計畫是否有效仍不為人知	GAO-12-677	2012.6.29	1.與身障者雇用有關計畫提供類似服務予類似對象之情形 2.與身障者雇用有關計畫有效性之衡量
3. 身障榮民之補償：對於現代化身障計畫之障礙需採取行動	GAO-12-846	2012.9.10	1.榮民事務部門依目前醫療及經濟相關資訊修正評分表之進度 2.委員會及其他單位為更新榮民身障福利結構所提相關各項政策方法之機會及挑戰
4. 身障榮民之福利：及時處理申請案仍是挑戰	GAO-13-89	2013.1.18	1.身障者抱怨及申請案處理時間冗長的因素 2.榮民福利管理部門改善未及時處理身障榮民抱怨及申請案件之程度
5.社會安全管理：需要長期策略以因應管理者所面臨之關鍵性挑戰	GAO-13-459	2013.5.29	1.社會安全管理部門在實現其目標時所面臨之重要管理面挑戰 2.社會安全管理部門計畫因應這些挑戰之準備程度
6.榮民回到職場及受雇：需要進一步改善工作管理	GAO-14-61	2014.1.14	1.榮民透過此計畫找到工作之成果 2.榮民在處理重大管理上問題之進展
7. 身障榮民之福利：透過改善進一步強化品質	GAO-15-50	2014.11.19	1.榮民福利管理部門有效衡量及報導身障補償請求決定是否正確之程度 2.榮民福利管理部門其他品質保證活動之協調及有效程度

(一) GAO 洞察功能之發揮

1.消除計畫重疊、重複和分散及達成其他財務效益計畫

GAO 發揮其洞察功能之重要案例之一為消除計畫分散、重疊及重複計畫及達成其他財務效益計畫，GAO 於 2011 年首次提出「減少政府計畫可能重複、節省支出及強化收入機會」報告，此後每年均出具年度報告，GAO 於 2011 年至 2013 年之報告就整個聯邦政府作一系統化及實務上的審視，以瞭解計畫分散、重疊及重複之可能領域，此後，GAO 經由考量節省成本及提升計畫效率或效果之機會、計畫分散、重疊及重複之程度、問題是否業經 GAO 或外部人士辨識、計畫間之

協調程度等因素，決定例行性工作所辨識潛在之計畫分散、重疊及重複情形是否值得納入年度報告中。GAO 於 2013 年建置改善行動之追蹤系統（GAO's Action Tracker），以利國會、各政府機關及民眾透過公開之網頁追蹤政府處理 GAO 所辨識相關問題之進展，2011 年至 2015 年之五份年度報告中，GAO 辨識超過 200 個領域及 544 項減少計畫分散、重疊及重複之行動，GAO 於 2016 年 4 月發布之年度報告中進而辨識出聯邦政府機關可提升效率或效果之其他 37 個領域，並提出 92 項國會或行政機關可採取有助於增進政府效率及效果，或獲致財務效益之行動；又為利分析人員執行分散、重疊及重複計畫之複核工作及促使決策制定者落實複核工作所提出之建議，GAO 於 2015 年 4 月發布「分散、重疊及重複：評估及管理指引」，其中指引第一部分將分析人員執行之複核工作分為辨識計畫、辨識潛在影響、確認影響與比較及辨識提升效率與管理之選擇方案等 4 個階段，各階段之作業內容如下表：

作業	說明
1.辨識計畫重複、重疊及分散情形	
辨認擇定分散、重疊及重複計畫之方法	相似之目標與結果、相似之服務對象、相似之產出或類似之服務、相似之組織架構或管理機關、相似之預算來源。
蒐集資訊以辨識欲審視之計畫	法規資訊、預算相關文件、財務報告、績效相關文件、計畫指南、內部評估報告、組織圖、聯邦計畫資料庫、GAO 報告、外部研究報告、媒體報導。
蒐集所辨識計畫之背景資訊	計畫起源或歷史、具管轄權之國會委員會、預算來源、當年度分配數與執行情形、權責機關、管理架構、計畫目標及執行內容、計畫受益者或顧客、計畫之適用條件。
審視所擇定之計畫間是否有分散、重疊及重複情形	質化方法：評估各計畫間相似及相異的內容如計畫目標、受益對象；量化方法：將相似程度加以評分或加以分類。
辨認分散、重疊及重複計畫間之關聯性	研析現有資訊及進行研究，以評估計畫間是否相互依賴，計畫變動對其他計畫、機關及受益人之影響，計畫之作業或功能如何協調。
與相關機關及其他重要利害關係人確認查核發現	如：透過分析機關文件、問卷或訪談，確認所蒐集資訊之正確性及完整性。
2. 辨識計畫分散、重疊及重複之潛在影響	
辨認分散、重疊及重	計畫於執行過程是否相互協調以提供服務或達到欲

作業	說明
複計畫之正面或負面影響	期成果；相關計畫及機關之角色與責任是否明確；相關計畫是否能完整涵蓋服務對象；存在之重複、重疊或分散情形是否係基於特定目的所設計，若否，計畫間是否存在正面影響；計畫是否能達成目標；為達共同目標之機關是否能衡量整體效益；各計畫目標是否衝突或矛盾；計畫受益者是否確實受益；計畫受益者是否重複受益；整體計畫是否經濟及有效率；現行整體計畫之架構是否不會減少效益。
評估是否需要進一步評估	分散、重疊及重複計畫存在負面影響，或尚無法評估影響時需進一步評估。
與相關機關及其他重要利害關係人確認查核發現	如：透過訪談機關人員確認分散、重疊及重複計畫之正面或負面影響。
3. 確認影響並作計畫之評估及比較	
辨識分散、重疊及重複計畫現存之計畫評估報告	方案管理、政策評估辦公室、GAO、稽核長辦公室等之評估報告；國會、行政機關、學術機構等之研究報告。
若無現存之評估報告或不適當則辦理新的評估工作	GAO 於 2012 年發布「評估設計」提供指引。
運用評估工作確認分散、重疊及重複計畫之實際影響及比較計畫績效	透過評估及比較計畫之績效及成本效益，決定良好及不佳之計畫或計畫之某些面向，進而整併或減少計畫或其中部分內容。
與相關機關及其他重要利害關係人確認查核發現	如：透過訪談行政機關主管及計畫管理者取得其對評估結果之回饋意見。
4. 辨識提升效率及減少或管理分散、重疊及重複計畫之選擇方案	
辨識提升經濟性及效率性之選擇方案	包括：落實政府組織或作業之改造、落實流程或技術之改善、落實整體經費支出之分析。
辨識減少或有效管理分散、重疊及重複計畫之選擇方案	包括：改善機關內部及跨機關之協調合作、強化績效管理作業、修改法規以明確定義機關及計畫管理者之角色與責任、整合、精簡或刪除計畫。
與政策制定者溝通選擇方案	分析人員需辨識落實選擇方案之負責人員，與其進行溝通。

2. 身障者之受雇: 分散及重疊之計畫是否有效仍不為人知(GAO-12-677)

(1) 查核緣起

有許多的聯邦機關包括教育部、勞動部、榮民事務部門、社會安全管理及其

他單位等擬訂計畫協助身障者超越障礙就業，依據第 111 屆國會（2009-2010）通過之公共法（Public Law）111-139 第 21 節要求⁸ GAO 辨識及每年向國會提出有關計畫、機關、辦公室及各種政策有重複目標及作業情形之報告。

(2) 查核目標

GAO 查核身障者雇用計畫之目標包括：A.查核聯邦身障者雇用計畫提供相似服務予相似對象之情形；B.這些計畫有效性之衡量情形。

(3) 查核方法

A.辨識計畫：GAO 先決定二組標準，以確定納入查核之計畫範圍，透過蒐集聯邦內部協助目錄、複核過去相關查核工作，及諮詢內外部利害關係人以辨識計畫，其後複核計畫之目標及前述目錄或計畫網頁，以決定計畫是否符合納入查核範圍之標準，其是否納入查核範圍。對於未能取得完整資訊之計畫，則列入預備名單，分送 10 個計畫管理機關，並適時與機關官員集會以釐清標準。

針對 9 個機關所管理之 56 個計畫進行調查，調查期間為 2011 年 8 月至 10 月，惟基於機關之回應及後續訪談，其中 6 個計畫未符納入查核範圍之標準，爰不納入，並排除期間不相符之 7 個計畫，納入機關建議且經辨識符合查核範圍之 2 個計畫。

B.問卷調查：設計網路問卷以蒐集計畫背景、資格要求、計畫對象、服務、成果之衡量及預算等資訊。於設計問卷前，GAO 複核之前用以蒐集類似資訊之問卷調查，自 2011 年 8 月至 10 月，GAO 就 56 個聯邦支持身障就業計畫進行網路問卷調查，計畫之代表由機關指定，計畫屬共同管理者，則向機關諮詢，並請機關指定一位官員接受問卷調查，於 2012 年再就新增之二個計畫發出網路問卷。58 項計畫之問卷回覆率為 100%。

C.品質確保：GAO 運用標準敘述統計分析問卷之答覆，因非屬抽樣調查，因此並無抽樣誤差，為減少其他類型之錯誤(通常係指非統計抽樣)及提升資料品質，

⁸ 第 21 節:美國聯邦審計署審計長應定期辦理調查，以辨識計畫、機關、辦公室及各種政策有重複目標及作業之情形，並每年向國會報告，包括重複所產生的成本。

GAO 運用經認可之問卷調查實務設計問卷，及蒐集、處理、分析問卷調查資料。如：問卷交計畫官員進行測試，並複核結果，以確認問卷內容之順序是否適當、問題是否清楚並易於理解。為減少不回覆率，則發送郵件提醒訊息及致電以鼓勵官員完成問卷。於複核問卷調查回覆結果時，進行自動勾稽以辨識不一致之答覆，並進一步複核遺漏、模糊之資料或不符合邏輯之回覆，若有需要時，則向答覆之官員釐清其答覆。此外，比較 2010 年問卷答覆者所提供之資料與之前調查所提供之資料及聯邦資金合併報告之撥款資料，並就差異達 10% 以上者，向計畫官員確認。因分析所納入之資料及計畫清單於 2012 年 2 月之報告後業經更新，GAO 於 2012 年 3 月及 4 月向機關蒐集額外資料以驗證初次問卷調查所蒐集之資料。基於運用經認可之問卷調查設計實務及追蹤程序，GAO 認為資料足以信賴以達成查核目的，GAO 並未進行獨立之合法性分析(legal analysis)驗證問卷調查答覆者所提供的計畫資訊。

D.問卷回覆資料之分析：運用問卷之回覆辨識源自法令之計畫數量、身障者定義之變異性及計畫提供服務的方式（如：直接提供個人或透過聯邦、州或地方機關），進而釐清分散之計畫。

為辨識可能之重疊計畫，複核機關官員之問卷回覆，並分析問卷中與計畫對象資格限制有關之問題。

儘管分散及重疊之計畫可能產生重複之問題，然而受限於資料之可取得性，GAO 並不辨識計畫之實際重複情形，而係透過審查四組計畫之資格要求，找出可能之重複。

E.協調：詢問問卷調查對象其機關管理之計畫是否與本案查核範圍內之其他個別計畫相互協調，以減少重複、不一致及服務。儘管問卷對象是聯邦層級之官員，問卷之問題並未限定係詢問聯邦層級間之溝通協調，GAO 分析其答覆以辨識其中不一致之處，如答覆計畫 A 與計畫 B 間已有協調，惟計畫 B 之答覆者並未敘明與計畫 A 間之協調。為進一步瞭解協調之性質及所面臨之挑戰，擇定計畫之分組以深入討論其間之協調。針對所擇定之 6 個計畫分組訪談管

理個別計畫機關之代表，有關與其他計畫之協調工作、所面臨之挑戰及促成或阻礙協調之因素。

F.績效評估研究之複核：GAO 要求所有接受問卷調查者提供 2006 年後已完成有關其身障者就業計畫之績效評估資訊及相關研究，經複核計 14 份研究之發現及結論，以決定曾被評估之計畫績效要素，此外，評估 11 份研究之方法論內容，以辨識其中 7 份屬影響評估。

(4) 查核期間及準則

此績效審計之執行係自 2011 年 4 月至 2012 年 6 月，並遵循一般公認政府審計準則。

(5) 建議意見

GAO 在此時點未就應採取之行動提出建議，在最近的報告中，GAO 建議預算管理局（Office of Management and Budget，簡稱 OMB）考慮建立有關身障者就業之政府整體目標，並與管理重疊計畫之機關合作，以決定合併計畫是否更能提升為身障者服務之效率及效果，GAO 相信這些行動是需要的，且將追蹤 OMB 所採取之行動。

(6) 被審核機關回應

9 個機關複核查核報告初稿，其中 5 個提出意見，勞動部對於 GAO 將其計畫歸類為分散且可能重複之意見有所保留。GAO 對此回應仍維持其看法，儘管多個計畫可能是適當的，額外的複核及協調可能減少無效率及改善重疊計畫之效果。

（二） GAO 前瞻功能之發揮

GAO 為發揮其前瞻功能，透過擬訂策略計畫以設定工作內容、設計工作以因應決策者之需求，並運用高風險清單與國會溝通，又為因應涉及未來問題之要求日益增加，需分析不同提案及各種可能之預估，如：GAO 歸納其已出版查核報告之前瞻性問題如下表：

問題類型 項目	辦理之工作	評論外部之分析	GAO 自行分析
預見未來		1.行政機關對於未來需求、成本及影響之預估是否妥適。	3.對於未來需求、成本及影響之預估。
改善未來		2.行政或立法機關提案成功之可能性。	4.何種行動最可能成功，且 GAO 最適合提出建議。

儘管 GAO 會在國會要求下完成預估工作，惟其並不經常自行預估，而常係評估機關預估過程及所運用之方法，依 GAO 過去之經驗，機關若改善其預估之方法及過程，可提升預估之正確性，而美國之行政機關經常被要求進行前瞻性分析，OMB 並要求在重要規定實施前，要進行影響分析，因此前瞻領域有許多運用及方法之發展。為解決前瞻及未來導向問題，GAO 亦致力於討論預測及建立模型等各類型之方法，整體而言，可稱作前瞻性方法，其可相較於設計用以回答正在發生或已發生問題之回顧性方法，於諸多前瞻性方法中，GAO 發展出「前瞻綜合評估方法」，前瞻綜合評估方法與綜合評估方法相似，前者聚焦於計畫之相關評估研究對於計畫提案是否成功之可能性的研究，後者則聚焦對於現存計畫之實際績效作成結論。此方法為一系統化之方法，可符合國會分析法案提案之要求，並協助國會辨識優先問題。GAO 為利其評估人員得以瞭解回答與未來有關問題之強度、限制及運用，進而回答相關問題，於 1990 年 11 月出版「前瞻綜合評估方法(prospective evaluation synthesis, 簡稱 PES)」，其內容介紹可為計畫提案之可能成果提供最佳前瞻性可能資訊之評估方法工具，亦可用於聚焦於單一政策或計畫，PES 之執行係比較政策或計畫之多種替代方案，當適當的資料庫存在時，此法最易執行。PES 基本上係結合以下三項活動：

- 1.對於提案進行審慎且專業之內容分析(textual analysis)，以釐清計畫之隱含目標(implied goals)及其獲致成果之假設。
- 2.類似計畫評估研究之複核及綜整(synthesis)。
- 3.假設未來環境與過去無太大不同，對於可能成功所作成之判斷加以彙整。

此方法藉由蒐集與提案類似之執行成果或相關研究及文獻資料，分析其成

功或失敗之經驗，評估提案成功之可能性。其分析內容可分為 3 大部分，包括：

1.概念性分析：回答「邏輯上是否可行」之問題；2.運作性分析：回答「實際上是否可行」之問題；3.經驗性分析：輔助概念性分析及運作性分析，回答「歷史上，與提案在概念及運作上類似之活動，在過去能否發揮作用」之問題。在許多情況下，運用 PES 可能花費過多成本，而於查核結論可能較具爭議、敏感且影響深遠時，投資於 PES 可使審計意見更具說服力，且節省更多成本及獲致非財務效益。適用 PES 之條件及運用 PES 可強化建議意見之情況分列於下二表。

適用 PES 之條件

情況	運用 PES	
	或許應採用	或許不應採用
技術層面		
基礎資料品質	高、中	低
提案複雜性相對於可用時間	低度或中度複雜且時間少或中等；或高度複雜但時間長	高度複雜；時間少
提案穩定性	高、中	低
環境層面		
聯邦舉債(法規要求、資金)之程度	中、高	低
涉及國家利害關係	中、高	低
GAO 所提建議影響之影響	廣泛深遠	範圍受限

運用 PES 可強化建議意見之情況

一般環境	問題例示
涉及複雜之聯邦、州及地方關係	聯邦政府鼓勵州及地方政府提供服務予較一般就學年齡年長或年輕之身障者的最佳方式為何？ 強化聯邦防止虐童計畫成效之最佳策略為何？
重要成本或負擔	需要增加多少稅務員或調整針對電腦比對未發現之短報收入之稽查工作？
重要結構或管理階層異動	預算管理局及其他機關之責任及角色應如何重新調整，以利辨識品質低劣之調查？
涉及極高國家利害關係	處理存款-借款危機之最適方法為何？

至於前瞻綜合評估方法之分析程序計分為 6 大步驟，其中 3 個與前瞻工作之要求者或決策者（亦即顧客）密切相關。各步驟涉及之人員、定義、重要性及角色、應執执行程序如下表：

項目 內容 步驟	涉及人員	定義	重要性及角色	應執执行程序
定義問題	顧客 ⁹ 、評估人員	詳細描述辨認問題之考量重點，以釐清所欲解決事項。	協助決定工作範圍及其後闡明結論之基礎，避免因雙方對問題之定義不同，造成誤解。	1. 與顧客進行討論，查閱與議題有關之聽證會內容，俾瞭解規模及問題性質。 2. 對於與規模及問題性質有關之證據，進行分析。 3. 辨認須進行討論及取得一致意見之事項。 4. 與顧客或其他必要之人進行討論，俾明確定義問題。
擇定評估之替代方案	顧客、評估人員	係就特定提案進行評估，但對於同時列有多數提案者，在此階段完成時，應在其中擇定進行評估之提案及其替代方案。	篩選適合進行評估之提案，避免浪費時間，並確保取得最佳之分析價值。	1. 辨認具政治可行性之替代方案。 2. 進行篩選，對於具高度變異性或類似於以往曾進行分析之議題，不宜列入評估名單之內。 3. 依據評量標準(如提案特徵差異最大者)，檢視最適合運用前瞻綜合評估方法進行深入評估之提案。 4. 選擇進行評估之提案。
概念性分	評估人員	辨認提案之	協助建立標準以	1. 對提案或想法

⁹ 對 GAO 而言，顧客係要求該工作執行之國會要求者，在此階段利害關係人及專家之參與亦有所幫助。

項目 內容 步驟	涉及人員	定義	重要性及角色	應執执行程序
析		基本假設、信念、價值及理論，並決定在原則上，其可行與否。	決定先前研究或計畫評估是否與提案相關。辨識增加計畫成功不確定性之邏輯上的差異。	進行內容分析。 2. 圖像化技術有助於有效地顯示概念性之模型，以及檢查解釋之準確性和完整性。 3. 與議案之提案者，或曾就想法進行研究之學者進行討論，俾補充分析內容。
運作性分析	評估人員	辨認提案之運作機制，其應該如何執行之。	擬訂標準，決定與提案類似之先前研究、計畫或運作經驗之相關程度。辨識增加計畫成功不確定性之將實施程序上之差異。	1. 對提案進行運作性分析。 2. 運用提案之內容，建構設計要素，並判斷其是否適當。 3. 圖像化技術有助於檢查審計人員解釋之準確性及完整性。 4. 與議案之提案者或執行者進行訪談，確保運作性模型之品質。
依據現有證據，對關鍵假設進行測試	檢驗假設之中心性（centrality）：顧客、評估人員對已存在證據進行測試：評估人員	蒐集先前研究及計畫評估之證據資料，將提案概念性及運作性分析之關鍵假設與該等研究及計畫評估結果作比較，決定提案成功之可能性。	概念性及運作性分析揭露可能影響計畫是否成功之邏輯上差異。倘先前之研究及經驗指出關鍵假設在過去能發揮作用，在類似之條件下，其亦可能在未來發揮作用。此階段已完成三段分析（經驗性分析、概念性分析及運作性分析），可得出評	1. 完成先前相關之研究及計畫評估之辨認工作。 2. 對證據品質進行評估。 3. 綜整可信賴之結果。 4. 以系統化表格或圖像化方式，將概念性及運作性分析之關鍵假設與證據作比較，有助於分析之效率性及完整性。

項目 內容 步驟	涉及人員	定義	重要性及角色	應執执行程序
			估提案成功性之結論。	
結果之表達	評估人員	敘述概念性及運作性模式(通常以圖像方式表達),以及清楚敘述關鍵假設及相關證據之比較結果。	確保讀者易於瞭解 PES 程序及查核發現之建構過程,以提升評估結果之可信度,並使報告儘可能簡潔。	1.以適當之圖表表達。 2.準備必要之技術附錄等。

GAO 於 2004 年發展一內部方法—「有根據之前瞻方法」(grounded foresight approach), 其中「grounded」一詞, 係指其結論乃基於證據之支持, 而非僅是預言, 此方法之三項要素為基於強而有力之事實及觀念、透過一個或更多的方法討論或預期與未來有關之議題、對於結果之溝通透明化。而為使國會對於 21 世紀政府所面臨之挑戰及機關之因應有所瞭解, 以發揮其前瞻功能, GAO 並發展出有根據之前瞻性報導策略, 於證據之支持下, 對於未來之不確定性、關鍵趨勢及可能方向併同機關之決策、研究及對趨勢之溝通等向國會報告。亦即 GAO 強調其前瞻性活動乃基於證據之支持, 而 PES 為取得最佳前瞻性可能資訊之評估方法工具。

此外, GAO 內部對於「前瞻」此議題研究多年, 研究人員並發起成立公部門前瞻活動有關人員分享其期望、工作、方法、經驗及成果之平台, PSFN 在世界未來社群(The World Future Society)之支持下於 2011 年成立, 其後每年 7 月定期集會, 2011 年至 2016 年參與者包括來自美國聯邦、州及地方政府、加拿大、澳大利亞、荷蘭、芬蘭、紐西蘭、大陸、韓國、英國等國, 及聯合國、北大西洋公約組織、學術界及顧問界之代表, 所討論之議題包括對前瞻性工作所作之努力、於前瞻性工作所學得之經驗及所面臨之挑戰、如何溝通及持續前瞻性活動等。前瞻性活動於各國公部門之發展如下表。

國家	前瞻工資 之豐富 且廣泛 運用	機關內 或經常 性實施	中央政 府前瞻 性機關	多個部 門內有 前瞻工 作	計畫/報 告經常 運用	顯著的 「願景」 規劃人 員
澳大利亞		●		●		
巴西		●				●
加拿大	●	●	●	●	●	
大陸		●			●	●
芬蘭	●	●	●	●	●	
法國	●	●	●	●	●	
德國	●	●		●	●	
印度					●	●
印尼						●
義大利				●		
日本	●	●		●	●	
墨西哥						●
荷蘭	●	●	●	●	●	
挪威		●				
蘇聯						●
新加坡	●	●	●	●	●	
南非				●		●
南韓	●	●			●	
瑞典	●	●	●	●	●	
瑞士		●			●	
英國	●	●	●	●	●	
美國	●	●		●	●	

資料來源：Iana Dreyer and Gerard Stang, “Foresight in governments—practices and trends around the world,” EUISS Yearbook of European Security, 2013.

1.針對未婚懷孕問題立法提案之評估

(1) 定義問題

1984 年約有 100 萬懷孕及 50 萬新生兒係來自未滿 20 歲之女性，為處理此問題，1986 年國會提出幾項法案，國會要求 GAO 評估：A.過去針對此一問題已執行計畫之有效程度?B.未來立法架構係基於對於現在未成年人懷孕之相關知識，其影響為何?

PES 之第一個步驟即為釐清問題，以適當聚焦綜合評估之範圍。GAO 評估人員決定不將問題聚焦於青少年懷孕，因政策決定者對於 20 歲以下懷孕之已婚女

性並不擔心，爭論係在於：A.青少年生育並無資源支持其本身或小孩；B.未婚及貧窮之青少年生育後，對媽媽和嬰兒將有負面之健康及社會影響。鑑於此議題已有諸多定義方式，GAO 與其顧客進行討論，並決定二個問題均納入，亦即放大 PES 之範圍，複核處理青少年成為媽媽的普及性及其後果之相關文獻。另一定義問題的面向聚焦於對青少年的定義，經與顧客討論後，聚焦於 20 歲以下之女性。

(2) 擇定評估之替代方案

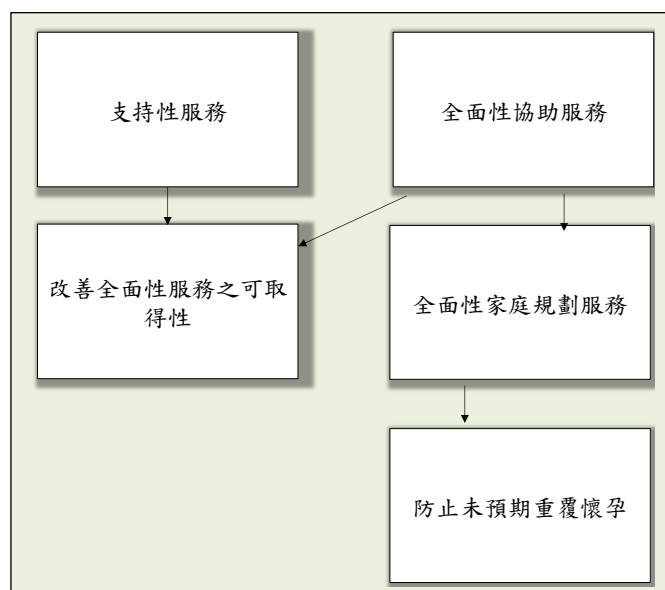
在國會要求 GAO 進行評估之前，1986 年與青少年懷孕有關之法案已有 22 個，是以往數量的二倍，由於要於四個月內完成前瞻綜合評估，納入 22 個法案進行評估是不可能的，需審慎選擇法案以進行評估。GAO 評估人員首先針對所有法案進行內容分析，列出計畫要求，包括服務對象資格、提供之服務及計畫之管理等。經向顧客諮詢後，決定將 PES 聚焦於服務範圍、對象及管理上有所差異之法案，又為了進一步限縮 PES 聚焦的範圍，GAO 評估人員向顧客諮詢，擇定二個提案，其重要面向有所不同，第一個法案之對象為懷孕及已成為媽媽的青少年，其提供服務之內容有彈性且以直接方式進行管理，補助款直接給設計及提供服務之地方機關；第二個法案對象較為廣泛，包括經濟困乏之 25 歲以下女性，提供特定之服務且管理方式較複雜，需要與其他 5 個聯邦計畫相互協調。此法案也包括預防青少年懷孕之計畫，使 PES 得以解決政策決定者所要解決的二項問題。

(3) 概念性分析

為評估該二個法案之承諾及可行性，需找出其組成要素並將其轉化為子問題，此需要分析二個法案之內容以發展概念性模型及運作性模型，而所運用之策略和發展評估設計類似，不同處為 PES 係複核已存在之證據而非蒐集新資料。概念性模型可回答下列問題：要解決的問題為何、採取行動為何及行動欲達成果為何。這些模型可協助評估人員瞭解於判斷法案有效性時，所要考量之事項及所要審查之成果。概念性分析之結果為第一項法案之目標為減少非預期重複懷

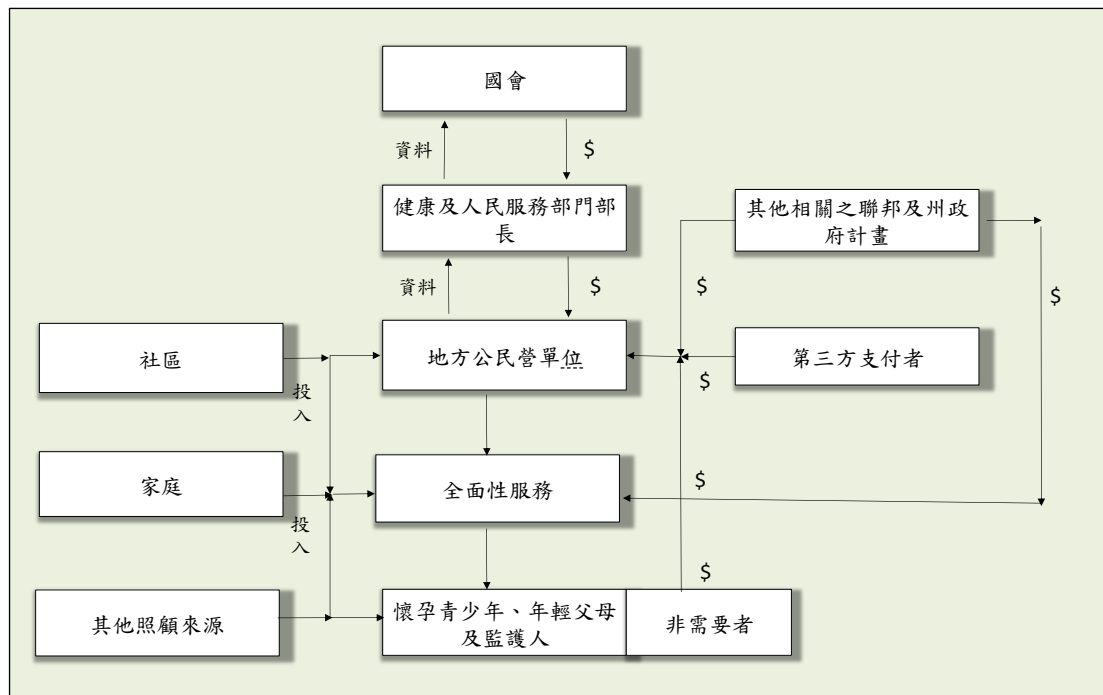
孕，第二項法案則為協助年輕媽媽完成學業及就業，以減少對社會福利之依賴。

第一項法案之概念性模型如下圖：



(4) 運作性分析

運作性模型提供計畫如何達成其目標之資訊，如同概念性模型均審慎就法案進行內容分析，惟其回答之問題為：服務對象是誰、被誰服務及財務安排或限制為何。亦即運作性模型係定義目標對象、服務提供者及資金來源與金額，及前瞻綜合評估所聚焦之管理架構。運作型模型係強調計畫如何被執行及如何運作，需分析執行者、執行時間及在何種環境下對誰提供服務以落實法案，透過運作性分析，可辨識提案在運作上的複雜程度、決策者人數、最後結果之可能性及人員之協調。第一項法案之運作性模型如下圖：



(5) 依據現有證據，對關鍵假設進行測試

- A. 估計計畫對象人數：對青少年懷孕之證據複核工作一開始需瞭解符合提案計畫資格要求的人數，此可透過統計局及國家健康統計中心取得相關資料，惟因所取得之統計人數常並非計畫適用對象之人數，因此可能需由現存相似計畫中取得此資訊。本案例中並無現存計畫適用於所有懷孕及已生產之青少年，因此需要仰賴國家健康統計中心之已發布資訊，取得每年生產女性之特徵及人數、婚姻狀態、學業情形及已生產胎數，惟其中部分並非貧困，因此不符合第一項法案之資格要求。由於未能取得相關資料，為估計貧困年輕媽媽的人數，因此運用抽樣調查資料作出估計，並辨識現存有相關目標及對象之聯邦計畫，以瞭解調查之參與率，及新法案與其他法案間之關聯，如相互協調及資金之關係。
- B. 搜尋相關研究：搜尋近五年發布有關評估預防懷孕計畫及為服務懷孕與年輕媽媽之全面性計畫之所有研究，經複核後分析計畫成本、資金來源及其落實所面臨之問題，並特別關注成果評估之文獻，注意有問題之計畫與新提案之相似程度，評估後並作成評估表，其內容應包括有關計畫描述、成

果、對資料品質之評比等重要資訊。其中有關對資料品質之評比需至少有二位評估者，以確保評比之可靠性。

(6) 結果之表達

PES 之結果與綜合評估(evaluation synthesis)之結果並不相同，PES 需辨識概念性及操作性模型、強調關鍵假設及彙整與這些假設有關之證據，而綜合評估蒐集有關欲回答問題之證據，且其需詳述支持之模型。PES 之結果一般係以表格方式呈現(節錄如下表)，本案運用前瞻綜合評估法針對國會要求評估之問題得到之查核發現如下：

- A.由可靠的結果顯示二個法案並無明顯偏好，過去多種計畫看來是成功的，但缺少成功原因之資訊，且無具說服力之證據支持最全面性的服務計畫較非全面性計畫更為有效。
- B.落實計畫面分析結果建議於管理架構上，可避免特定操作上的問題，如計畫管理者及評估人員常指出複雜的協調流程為計畫成功之重大阻礙。
- C.若國會想要展開全國性計畫，以較簡單模式管理計畫可增加計畫成功的機會。

計畫類型	比較	資訊	溝通	後續發展	避孕	懷孕率	教育或雇
衛教、密集之人際關係能力訓練	隨機分配至討論團體	節育知識增加	辨認問題及解決方案的能力提升		6 個月追蹤期內習慣性避孕增加		

2.GAO 對行政機關前瞻作為之評估：公路安全－前瞻性議題為交通部評估及回應新科技趨勢所作之努力帶來挑戰(GAO-09-56)

(1) 查核緣起

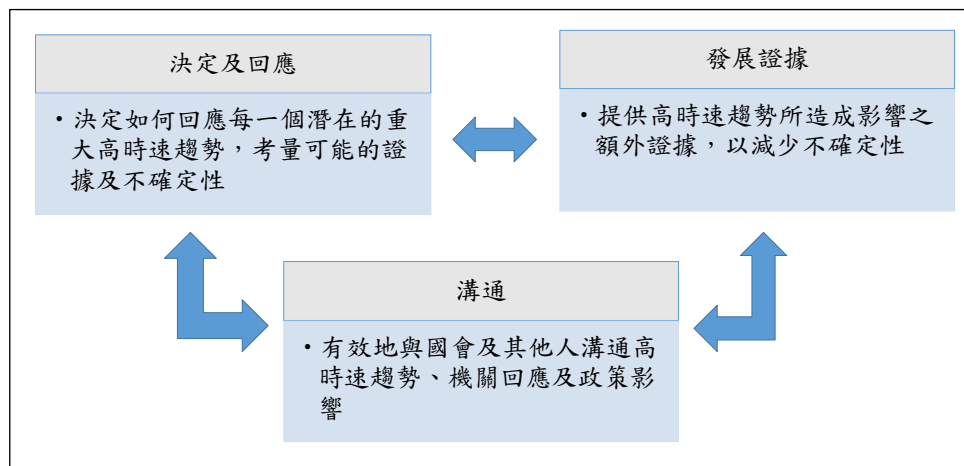
美國交通事故死亡人數每年超過 40,000 人，為減少死亡數，交通部需因應新的趨勢如避免車禍發生之科技產品及快速變化可能使駕駛人分心的電子設備之發展等，GAO 被要求查核交通部如何因應如前述之快速變化趨勢。

(2) 查核目標：查核交通部如何辦理下列工作：

- A. 回應避免車禍發生及造成駕駛人分心之科技產品發展趨勢—考量可取得之證據及不確定性。
- B. 發展這些趨勢對安全所造成影響之新的證據。
- C. 與國會溝通這些趨勢及其他相關趨勢及議題。

(3) 查核方法

GAO 為評估交通部之前瞻活動，發展其評估架構如下圖：



此架構分為決策及回應、發展證據及溝通三部分，GAO 所運用之查核方法為複核文獻及訪談，分述如下：

- A. 複核文獻：為複核駕駛行車時打電話之安全風險，蒐集 ProQuest 及 EconLit 之所有相關期刊及 2007 年 10 月前交通研究委員會所發行期刊之文章，並考量高速公路安全保險機關所出版之研究報告及文獻。
- B. 訪談：訪談對象包括交通部官員、員工及超過 30 位專家，專家來自於汽車及高速公路安全、電子通訊、公共政策、研究方法及前瞻性研究等領域之顧問公司、公民團體、學校、研究中心、私人企業等。

(4) 查核期間及準則

此績效審計之執行係自 2006 年 6 月至 2008 年 9 月，並遵循一般公認政府審計準則。

(5) 建議意見

GAO 依其所建構評估架構之三大面向提出相關建議意見包括：A.針對快速發展趨勢對於高速公路安全發展方法，俾提供決策指引；B.評估是否需要新的資料及分析機制以利追蹤與高速公路安全有關之新趨勢；C.運用系統化方法定期向國會報告有關高速公路安全的趨勢，包括快速發展產品或科技發展趨勢之資訊。

(6) 被審核機關回應

交通部對查核報告初稿作出回應，其不同意第一項建議意見，原因為預估未來特定發展有其困難度，且需耗費許多資源、需要許多資料及分析以落實此項建議，GAO 對此回應持保留態度，原因為例如此處所討論之科技係強調其在作成決策之策略上的彈性，以考量各種可能的趨勢，且交通部近來已運用此科技。交通部未就其他二項建議提出意見。

三、考量利害關係人之觀點

INTOSAI於2013年第21屆會員代表大會通過政府審計國際準則(ISSAI)第12號「審計機關之價值與效益－在於對民眾生活產生正面影響(The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens)」揭櫫最高審計機關之價值與效益，係來自於對民眾生活產生正面之影響，而對民眾生活產生正面影響之程度決定於：(一)加強政府與公部門之課責、廉正及透明度；(二)對民眾、國會及其他利害關係人展現持續之攸關性；(三)透過以身作則成為典範機關等三大目標之達成情形，因此，為實現審計機關存在之價值與效益，有效發揮審計機關之功能，審計工作應與民眾、國會等重要利害關係人持續攸關。復以國際最高審計機關組織與聯合國於2011年7月13日至15日間，假奧地利維也納舉行第21屆聯合國/最高審計機關組織研討會(21st UN/INTOSAI Symposium)，會議討論主軸為「審計機關與民眾間有效合作，以強化公共課責」，焦點議題包括審計機關與民眾之溝通、民眾參與政府審計之類型及審計機關、國會與民眾合作之意義與價值，研討會強調審計機關與公民有效溝通以強化政府透明、課責及良善治理。其後，聯合國更彙編前述研討會之內容，於2013年出版「最高審計機關公民參與

實務」，同年第22屆聯合國/最高審計機關組織研討會(22st UN/INTOSAI Symposium)會議召開，討論主軸為「審計機關之審計及報告：風險、機會及公民參與之可能性」，此研討會強調審計機關對外溝通，以促使民眾及媒體對審計機關查核發現及建議之瞭解。

除國際組織強調審計機關與公民溝通之重要性外，有諸多研究及實務強調審計機關之效能及影響不僅係基於其獨立之程度及審計之功能，亦受其與外部環境包括行政機關、國會、廉正機構及公民團體等建立有效運作管道之影響¹⁰。爰審計機關考量民眾、國會及被審核機關等利害關係人之觀點乃政府審計發揮洞察及前瞻功能之關鍵。

(一) 公民參與

自1990年代起，為促成政府之課責，發展出許多公民參與之方法，其中參與式審計為各國審計機關近年來關注之焦點，社會審計亦為公部門審計領域之重要發展，聯合國公共行政與開發管理部將公民參與的模式分為三個階段：1.政府提供資訊及管道予公民；2.諮詢公民以蒐集各界對審計議題之回饋；3.政府、公民和其他利害關係人經由整體、互動及聯合參與以制定決策。其中前二個階段係公民參與之基石，第三階段則可視為實際進行公民參與之發展階段。各國審計機關推動公民參與之深度及廣度有所不同，然均致力於公開資訊、建立民眾表達意見、檢舉之管道，以防杜舞弊，更進一步之作法包括透過研討會、工作坊、線上或實體訓練課程等，建置公民參與監督之能力；向民眾與公民團體徵詢意見，以決定查核議題；透過諮詢或運用社會科學方法間接促使民眾參與等，惟僅有極少數審計機關由民眾(或公民團體)直接參與個案查核工作。世界銀行報告彙列資訊公開及公民參與之優良實務如下：

實務		經驗一	經驗二
改善外部監督系統相	傳達審計機關所出版之審計報告	審計機關發展傳達審計報告之網站(阿根廷) (www.elauditor.info)	審計機關數位公布欄(阿根廷)

¹⁰ Chr. Michelsen Institute, “When Supreme Audit Institutions engage with civil society: Exploring lessons from the Latin American Transparency Participation and Accountability Initiative”, 2013.

實務		經驗一	經驗二
關之資料	揭露與外部審計系統有關制度之資訊	審計機關與聯邦機關就資訊公開達成協議，以提升監督功能之透明度(墨西哥)	負責審查審計報告之立法機關委員會之工作透明度(阿根廷)
	傳達審計人員選任程序之資訊予民眾及開放民眾參與該程序	公民社會對審計機關成員之指派提出建議(多明尼加)	
	公民接受有關外部審計之訓練	審計機關辦理訓練活動(宏都拉斯)	
公民參與公共管理之外部監督	建立民眾向審計機關提出抱怨之機制	民眾對於其存有疑慮之處提出抱怨(南韓)	提供民眾抱怨服務(秘魯)
	參與審計對象或計畫之選擇	建立每年參與選擇審計對象或計畫之程序(阿根廷)	
	協調審計及民眾監督委員會	審計機關民眾監督委員會(哥倫比亞)	民眾參與審計工作(宏都拉斯)

資料來源：World Bank, Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions, Ezequiel Nino, 2010.

儘管各國審計機關均致力於強化與民眾之溝通，以促成公民參與，部分國家更進一步使其實質參與審計工作，然基於各國審計機關成熟度、審計機關類型、國家發展程度及國情有所不同，各國推動公民參與之作法及公民參與公共審計之程度仍相當分歧，其主要訴求亦未盡相同。

以地區而言，拉丁美洲地區審計機關自2000年起即體認公民參與之價值並尋求改善資訊之可取得性，2010年在世界銀行及公開社會基金會之支持下，該地區建立地區網絡，結合13個國家之公民團體推動透明、參與及課責行動(TPA)，藉由審計機關與民眾之合作，強化公共監督。該地區公民參與機制之發展可分為三個層次：低度參與—成立專責單位處理民眾抱怨、中度參與—確保與民眾及公民團體之溝通、高度參與—使民眾及公民團體參與審計過程，其中直接參與之案例較少，大多數審計機關致力於建立民眾抱怨機制，如：阿根廷、智利、薩爾瓦多、厄瓜多、宏都拉斯、哥倫比亞、委內瑞拉、哥斯大黎加等國家審計機關成立專責單位負責民眾抱怨及與公民團體溝通等事務。

至於歐洲地區審計機關雖多認同民眾及公民團體貢獻之重要性，並嘗試維持

獨立性與和其接觸間之平衡，惟大多數審計機關缺少進一步推動公民參與之作法，部分審計機關對公民參與持保留態度，對於公民參與持開放態度之機關，其作法多侷限於考量民眾所表達之不滿或建議，作為審計工作之參考。

在亞洲地區，韓國及菲律賓為公民高度參與審計之國家，其中韓國監查院乃結合監察及審計職權，公民參與主要係透過查核請求，亦即案件之來源為民眾(公民團體)，請求管道包括依據監查院內規於1996年建置之公共利益查核請求(ARPI)系統及依據2002年反貪污法案，建置之公民查核要求(CAR)系統。而菲律賓之社會審計¹¹早在1996年即開始發展，其後為防杜貪腐，於2011年推動公開政府合作計畫(Open Government Partnership)，其目的為促使政府公開、課責及回應民眾需求；2012年進一步推動參與式審計，以具體實踐該計畫¹²。

各國審計機關為強化與民眾之溝通，多已透過各類管道與方式提供資訊予民眾，並有民眾回饋意見之管道，而公民進一步參與監督政府施政及審計機關強化公民參與審計工作之其他作法如下表。

項目 國家	作法簡述	參與階段	參與者
亞洲			
印度	由公民團體發起地方社區監督周遭公共工程並檢視相關會計紀錄及其他紀錄。	實地執行查核以防杜舞弊	公民團體、社區民眾
菲律賓	由審計機關及公民團體組成查核團隊，公民團體監督其所屬區域之基礎建設計畫，並透過地方監督人員及志工查證政府計畫是否依合約條件執行。	實地參與個案查核，以評估計畫是否達成預期成果	審計機關、公民團體、民眾
	審計機關與特定專業公民團體合作，測試衡量政府採購貪腐及無效率之工具，審計機關提供公民團體被審核機關之採購文件，由公民團體進行測試。	防杜政府採購舞弊	審計機關、公民團體

¹¹ 社會審計之概念最早係由 Charles Medawar 於 1972 年提出，而菲律賓及印度此二個亞洲最古老的民主國家為亞洲社會審計發展之先驅。

¹² 菲律賓審計委員會(Commission on Audit)自 2012 年 11 月展開公民參與審計計畫(Citizen Participatory Audit, 簡稱 CPA)第一階段，CPA 屬菲律賓審計委員會與東亞及太平洋地區(ANSA-EAP)之一項合作計畫，由澳大利亞外交事務及貿易部門資助，於 2015 年 1 月展開第二階段，CPA 係由審計機關及公民團體組成查核團隊執行查核工作，於查核前，公民團體代表並需接受相關訓練。

項目 國家	作法簡述	參與階段	參與者
韓國	民眾可透過公民查核請求系統或公共利益查核請求系統請求查核。	提供查核議題 (涉及非法活動/ 貪污、濫用預算、不當管理、 改善事項、公共利益)	審計機關、公民團體、民眾
	運用查核通報系統告知民眾已規劃之查核工作，請民眾提供回饋意見。	個案查核規劃	審計機關、民眾
	就查核方向及查核相關政策諮詢政策諮詢委員會(由不同領域之專家學者組成)。	策略性查核方向	審計機關、諮詢委員會
台灣	諮詢公民團體及專家學者。	個案查核規劃	審計機關、公民團體、專家學者
	透過查核方法蒐集民眾意見。	個案資料蒐集	審計機關、符合查核工作蒐集資料特定條件之民眾或公民團體
歐洲			
荷蘭	於LinkedIn建立社群邀請民眾參與討論可能之查核領域。	辨識查核領域	審計機關、民眾
	建立網路論壇與老師及校長討論教育部之一項計畫。	蒐集資訊	審計機關、民眾
	於中學發行刊物，以適合學生之陳述方式介紹政府財務課責及公共財務管理相關議題。	能力建置	審計機關、民眾
立陶宛	辦理研討會及講座予學生參加。	能力建置	審計機關、民眾
馬爾他	與學者專家討論審計機關角色、功能、查核報告主要查核發現及對未來審計工作有用之回饋意見。	諮詢專家學者意見	審計機關、專家學者
	透過訪談或焦點團體蒐集公民團體觀點。	個案蒐集資料階段	審計機關、公民團體
匈牙利	專責人員負責與公民團體溝通，建立與公民團體互動之資料庫，並辦理訓練及活動。	能力建置	審計機關、公民團體
斯洛維尼亞	審計機關可要求民眾提供與查核工作攸關之文件及資料，公民團體可建議審計機關提出請求。	選案階段、個案蒐集資料階段	審計機關、民眾、公民團體
拉丁美洲			
墨西哥	公民團體依國家資訊公開法案取得會計紀錄進而查覺大規模舞弊之補助契約。	實地執行查核以偵知舞弊	公民團體

項目 國家	作法簡述	參與階段	參與者
阿根廷	對國會委員會(負責複核審計機關所提出之報告及查核建議相關行動)提告，以取得聽證會會議紀錄，並要求該委員會要求相關改善行動回應查核建議。	追蹤審計意見	公民團體
	每季辦理與查核工作相關之工作坊邀請公民團體參加，使其瞭解審計機關之工作及建議查核議題之程序。	能力建置	審計機關、公民團體
	推動參與式規劃計畫，建置與審計機關合作之公民團體資料庫，通知公民團體查核類型及擇定被審核機關之標準，請公民團體提供建議，再集會討論可能之查核議題。	提供查核議題建議，由審計機關分析是否納入年度查核計畫	審計機關、公民團體
智利	辦理與財務課責及審計有關之訓練課程提供公民團體參加。	能力建置	審計機關、公民團體
秘魯	發布公民監督發展指引，擇定民眾於接受公共財務監督引導課程後實地執行公民監督，審計機關並於民眾查核前提供訓練課程。	實地蒐集資料進行監督	審計機關、民眾
哥倫比亞	提供多樣化訓練課程以提升公民能力，確保其參與公共資源監督之有效性，民眾及公民團體並可建議訓練之主題。	能力建置	審計機關、公民團體、民眾
	提供民眾對審計機關重要職位人選表示意見之機會。	提供審計人力資源建議	審計機關、民眾
	審計機關與公民團體共同辦理審計工作，公民參與監督乃經憲法授權。	實地參與個案查核	審計機關、公民團體
	社會團體有權監督政府計畫之執行。	實地執行監督	公民團體
宏都拉斯	提供監督機制相關主題之訓練予民眾，使其瞭解審計機關之工作，進而促成其執行社會審計。	能力建置	審計機關、公民團體、民眾
	審計機關邀請與政府計畫相關之公民及公民團體集會提供意見，以擬訂查核計畫，多數情形係由公民團體提供意見。參與式民主之法源為該國憲法。	個案規劃階段	審計機關、公民團體、民眾
	訓練公民團體追蹤被審核機關針對查核建議所提出改善計畫之落實情形。	追蹤改善計畫之落實情形	審計機關、公民團體
委內瑞拉	舉辦會議及訓練使民眾瞭解審計機關功能及社會監督等議題。	能力建置	審計機關、公民團體、民眾
	民眾參與提名委員會，提名審計長人選。	參與審計長提名	審計機關、民眾
哥斯大黎加	發展線上課程、與民主政治、公民監督有關之高中單元課程，另針對特定族群	能力建置	審計機關、民眾

項目 國家	作法簡述	參與階段	參與者
	如記者、學生等辦理工作坊及訓練。		
美洲			
美國	諮詢專家小組。	個案規劃階段	審計機關、 專家小組
	透過查核方法蒐集民眾意見。	個案資料蒐集	審計機關、符合查 核工作蒐集資料特 定條件之民眾或公 民團體
非洲			
南非	追蹤被審核機關對於審計報告所指出財 務不當行為及貪腐之回應。	追蹤審計意見以 防杜財務不當行 為及貪腐	公民團體

於公民高度參與公共審計之拉丁美洲及菲律賓，其推動公民參與之源起均為資訊公開之需求，其主要目的皆為防杜貪腐，而各國審計機關推動及採納公民參與之作法會受外部環境之影響、貪腐程度、政府改革過程、公民社會之需求、能力及組織，以及審計機關之獨立性、能力及資源（人力、經費）等因素之影響，在少數國家積極推動公民直接參與審計工作之同時，大部分國家對公民直接參與審計工作多有疑慮，我國審計機關目前推動公民參與之作法則與美國相似，包括：擴大與公民之雙向溝通，透過資訊發布及報告分送等方式提供民眾豐富之資訊，並經由網站及報告隨附回饋單等方式蒐集民眾對審計工作之回饋意見，積極回應及管理民眾經由不同管道表達之意見，另加強諮詢專家學者及公民團體，及透過多元化審計方法如問卷調查、深度訪談等，使公民得以間接參與政府審計工作。

(二)與國會及被審核機關之溝通

1.GAO 與國會之溝通

GAO於其策略規劃過程中即考量國會及其他利害關係人，以納入政府需要妥善管理之重要主題及高風險領域，在接受國會請求的程序上，聚焦於每一件要求案件之風險，包括損及獨立性之風險及如何管理此風險。此外，GAO強調與國會溝通未來趨勢發展資訊之重要性及針對前瞻性問題進行查核，以強化溝通複雜之趨勢問題。GAO和國會之往來訂有美國聯邦審計署國會聯繫指引(GAO's Congressional Protocols)，該指引於2000年11月實施，於2004年7月修正，其目的係

為確保GAO對國會承諾之課責及處理相關事務之一致性。修正版指引主要係針對GAO日益增加工作量之不平衡情況及有關決策標準之透明度加以強化，包括執行工作之職權、接受國會要求前之考量因素、辦理之優先順序及對要求查核者作出承諾等。分述如下：

- (1) 職權：GAO 有廣泛之職權辦理包括調查所有與聯邦政府經費收支有關之事項，依國會有關職權之要求、委員會要求或審計長之決定，評估計畫依法執行之結果等工作，且有取得機關廣泛資訊的權利，惟受限於有限資源，僅能於職權及能力範圍內辦理相關工作。
- (2) 接受要求前之考量因素：GAO 在接受國會要求前，考量之因素包括：要求之議題、GAO 之職權(包括受評估之單位或計畫是否收到聯邦經費或係依現行聯邦法律執行)、GAO 之專業準則及核心價值、涉及資源之金額（包括相關成本效益之考量）、GAO 負責此工作之團隊尚待辦理事項（工作量）、其他為要求者正在辦理之查核工作、是否有任何查核工作或調查正在進行或即將由其他查核單位(如稽核長辦公室)辦理、是否為行政或司法訴訟未決事項。
- (3) 辦理之優先順序：為符合國會需求，GAO 之資深官員會定期向國會資深領袖及委員會諮詢，以確保其工作之優先順序與國會資訊及時效需求一致，GAO 亦會向國會領袖諮詢 GAO 對資源之需求，以協助供需失衡之管理及力求極小化失衡情況。為確保 GAO 能實現其核心價值，並落實其有效之管理實務及有效運用資源，GAO 基於下列優先順序實施查核工作：首要辦理者為涉及國會職權之要求(包括由法令、國會決議、會議及委員會報告之要求)、其次為資深國會領袖及委員會(次委員會)主席及(或)司法委員會之少數族群委員所提出之要求、個別委員之要求，並額外考量司法委員會委員所提出之要求。此外，GAO 會預留有限資源由審計長決定實施包括影響國家未來發展之重大或新興議題、國會十分感興趣之議題、強調長期、橫切面及轉型議題等之查核工作。

(4)對要求查核者作出承諾：GAO 承諾其會與要求者溝通或會辦理之工作包括：

於收到要求 10 日內通知要求者其是否接受或拒絕，若接受要求，則會持續知會查核工作之進度及結果；於查核報告初稿送交行政機關表示意見前通知要求者，並提供要求者於行政機關收到時取得查核報告初稿複本之機會；應國會要求提出之查核報告，要求者可選擇限制於報告發行日後至多 30 天內不予公開¹³，另 GAO 可能應個別委員之要求於委員會就查核報告進行簡報；當結果涉及尚在立法過程之法案時，GAO 會在諮詢要求者後公開查核結果。

2.GAO 與被審核機關之溝通

儘管 GAO 之主要顧客為國會，且必須獨立於審計對象，GAO 力求持續與行政部門建立建設性之工作關係，進而協助政府改善。GAO 和行政機關之往來訂有美國聯邦審計署行政機關聯繫指引(GAO' s Agency Protocols)，該指引於 2002 年 12 月試行後發現，其可確保 GAO 對聯邦政府作法之一致性，並有進一步說明之空間，該署爰於 2004 年 10 月修正指引，其目的係為與聯邦政府維持建設性之工作關係。指引內容就 GAO 如何對審計對象辦理審計工作提供清楚的定義、應用之一致性及透明的政策與實務，並辨識審計對象及 GAO 雙方之期待，其內容涵括審計工作過程中可能發生之情況，且有助於一致、公平及有效地與審計對象互動。與審計對象溝通之重要內容包括：

(1) 雙方之期望

A.審計對象可對 GAO 期望包括：若 GAO 有正在進行之重大查核工作，GAO 負責查核工作之高階主管與被審核機關指定之高階主管至少每年會談一次；GAO 通知被審核機關將進行之工作，並協調啟動會議、結束會議，且將查核報告初稿送交被審核機關提供意見；若查核工作涉及跨聯邦政府機關及一個以上執行機關時，GAO 發送通知信函予主要的機關，並以電話或電子郵件通知個別機關；GAO 對於查核報告初稿之回覆期限為 7 至 30 日，時間

¹³ GAO 之所有查核報告均設定有目標發行日，除含機密或敏感資料之查核報告不予公布及應國會要求之限制外，查核報告於發行後 24 小時內公布於官網。

會視查核工作之性質及國會之需求而有所不同；若被審核機關係以口頭而非書面方式提供意見，GAO 整理後會提供相關人員確認；GAO 會持續與被審核機關相關人員討論建議意見之落實情況。

B.GAO 對審計對象之期望包括：在 GAO 提出要求後 14 日內安排啟動會議；被審核機關即時提供查核人員所需資料；被審核機關與查核議題有關之監督人員出席結束會議；對於查核報告初稿提出是否同意查核發現及任何結論與建議意見之單一立場、同意或不同意之理由等意見；被審核機關對於查核報告初稿中有關國家安全或敏感資訊等機密情形之複核於限期內併同對查核報告所提意見提供書面資料予 GAO；若 GAO 之查核報告有提出建議意見，被審核機關需提供改善行動文件之複本予 GAO。

(2) 回覆查核報告初稿意見：審計機關依據 GAGAS 提供被審核機關及其他直接影響之單位對查核報告初稿表示意見之機會，大多數查核報告初稿係透過電子檔傳送，且依特定格式傳送，以防止檔案變更，含機密或敏感資料之查核報告初稿則以其他方式提供；GAO 考量在某些情況下查核報告初稿可能有外流之風險，則僅影印有限份數提供予被審核機關，針對特別敏感之查核報告初稿，則要求被審核機關人員當面向審計人員提供意見，會議結束後則收回所有初稿。被審核機關之意見與 GAO 之評估會一併納入查核報告，於資料蒐集及分析完成後，GAO 會與被審核機關人員開會以確認所蒐集資料之正確性及討論資料之可能影響。GAO 提供被審核機關表達意見之期限最多為 30 日，可能視要求者需求及所涉及議題之複雜性給予較短之回覆期限，極少情況下若延長期限是需要的且會使報告內容更為正確時，審計長會同意延長期限。然而，部分情況如：包括揭露查核結果可能使個人及其機密資料曝露於風險之下、提早揭露可能損及查核工作之結果、查核報告多係有關 GAO 過去之查核工作等，GAO 並不會提供被審核機關對查核報告表示意見的機會。

(3) 資料之取得：依據美國法典〔31 U.S.C.716 (a)〕之規定，GAO 有取得聯邦機

關文件之廣大權利，包括取得機關間或機關內備忘錄、電子檔案及敏感資訊，且不受限於資訊保護法案(Freedom of Information Act)、商業秘密法案及其他可能保護特定種類資訊揭露予大眾之法案。至 GAO 對特定類型紀錄及資訊之取得，如稅務、社會福利、財務組織、員工福利計畫等，則另有特定法律規範。

另GAO與稽核長間亦強調建設性之工作關係，以有效運用資源、建立共同的知識基礎及使對聯邦政府之計畫及作業監督極大化。GAO仰賴稽核長及其他審計人員查核財務報表是否符合財務長法案(Chief Financial Officers Act)之規定，透過GAO與稽核長之合作，促使機關一致符合前述法案之要求，稽核長並透過積極參與各類跨政府論壇或團體，及與GAO人員會面，以協調可能重複之工作。由美國交通部稽核長辦公室之績效審計流程(如附錄四)亦可窺知審計工作考量被審核單位觀點之作法，說明如下：

- (1) 前期研究至調查階段：查核人員辦理績效計工作需先進行前期研究，有初步發現後，送出提案予管理階層核准，經核准之查核工作會通知被審核單位開始之時間、進行查核之原因及查核工作將如何進行，啟動會議後，發出通知信予被審核單位，其中包括查核計畫名稱、專案編號，及於二週後實地進行調查。
- (2) 調查階段至驗證階段：調查階段結束後，查核團隊就查核進度及已發現之事實以一至二頁之書面文件向被審核單位簡要說明，於驗證階段中，查核團隊向督導查核工作之管理階層進行簡報，若管理階層認為查核團隊提出之查核證據不足，則需再返回驗證階段取得足夠之證據，其後，出具查核發現及建議通知(如附錄五)，並召開結束會議，會議中討論查核團隊發現之事實。
- (3) 驗證階段至報導階段：在報導階段，查核報告初稿會送交被審核單位表示意見，被審核單位應於 30 日內回覆，其回應納入正式查核報告附錄中，正式查核報告完成後法務部門會將報告保留 15 日，再公開於網站。若查核過程中被審核單位已改善，則查核報告內容可能述及改善之優良實務，亦可能於

建議意見中指出優良實務或缺失，以推廣優良實務或防杜同樣問題再發生。

四、建議意見之落實及追蹤

審計機關提出建議意見之目的在於改善被審核機關運作之經濟性、效率性及效果性，並促進對被審核機關之課責，又審計機關所提出之建議意見，有賴被審核機關落實，始可達績效審計之目的，促成改善及良善治理；GAO 為確保其查核工作之效益，強調建議意見應為行動導向且有效的，且審計人員及被審核機關人員應促成預期結果之達成，因此，確保建議意見經適當考量、被有效落實及達到預期結果三者間具同等之重要性。行動導向之建議意見必須具備六項特徵，分別為：建議對象適當、建議意見有力不受質疑、儘可能明確指出應採取的行動、具說服力、具重大性、正面之文字及內容等，而為提出有效之建議意見，審計人員必須辨識可修正之已辨識問題或可產生重大改善之行動，有效建議意見之特徵包括：處理背後之原因、具有彈性、符合成本效益、考量替代方案。

特徵	說明
處理背後之原因	建議意見應處理制度上的問題，如被審核機關所訂政策中要求之事項在合理情況下無法達成，則提出遵循該要求之建議意見不會有效，較佳之建議意見係簡化政策，使規定較易落實及管理成本較低，且仍可達成其目標。
具有彈性	建議意見必須考量法律及實務上使其無法落實之限制，也必須考量被審核機關面臨執行上的限制，如經費限制等，有效的建議意見必須辨識及處理落實建議意見之限制。
符合成本效益	應考量後續行動之成本始提出建議意見，對於補償成本應予考量。針對法規遵循所提出之建議意見應尋求有效遵循所需花費之最低成本。
考量替代方案	若存在多個可改善缺失之行動方案，應就較佳方案提出建議意見，當無法決定何者較佳時，應納入所有方案及其優缺點。

為確保其查核工作之效益，審計人員除應提出行動導向且有效之建議意見，並應與被審核機關人員共同促成預期結果之達成，且應審慎監督及追蹤所提出之建議及持續關注重大建議意見，然而，除前述要件外，審計人員及被審核機關人員對於達成預期結果之承諾可說是最重要且最無形的要件。審計人員必須相信其所提出之建議，且決定最有效的溝通工具，以促成建議被接受，審計人員並應瞭

解被審核機關環境可能使其未能接受建議意見之原因，使被審核機關人員相信審計人員係建設性地尋求改善、相信改變之需要；審核機關亦必須透過制度之設計型塑員工對結果作出承諾的環境，如資源及人員之配置須辨識及提供追蹤建議意見所需要的時間，且明確使審計人員瞭解查核結果之追蹤為重要且有價值的責任；員工獎勵制度應認可及獎勵個人於促使查核工作結果有效之貢獻；員工之考評亦應促使審計人員相信其促使改善行動之落實為其考核、獎勵、升遷及調薪之重要因素。

為有效追蹤建議意見所促成之改善行動，以及是否達到預期結果，審計機關應建置有效之建議意見監督及追蹤機制（如附錄六），當審計人員監督及追蹤建議意見時，應考量如何使建議意見被接受及落實、監督與追蹤之步驟及建議意見被拒絕或未適當落實時是否要採行其他步驟等事項之相關問題。

GAO 對於建議意見之追蹤係由負責查核工作之人員執行，每項建議意見至少半年須追蹤一次，並視重要性及顯著不願接受與落實建議意見等情況增加追蹤之頻率，至追蹤之範圍則視建議意見之重要性而定，惟至少應就建議意見之狀態與被審核機關相關負責人員進行討論，取得已採取行動及達成預期結果之相關文件影本；對於最重要的建議意見，可決定額外之策略以促使其有效落實，GAO 建置有建議意見資料庫，於每一會計年度終了檢討是否移除建議意見，若被審核機關已落實建議意見或已採取行動符合建議之目的，或受環境改變之影響，建議意見已不再適用時，則移除資料庫內相關未結建議意見；又當建議意見提出後三年仍未結案，則應就建議意見是否有落實之可能性進行特別分析。

此外，被審核機關對於建議意見之監督及狀態亦負有責任，且當 GAO 之查核報告有提出建議意見時，被審核機關需於查核報告發行日後 60 日內提供改善行動之書面說明予國會相關委員會，文件之複本並分送 GAO，而 GAO 會持續針對建議意見之狀態與被審核機關人員進行溝通，並取得有關落實建議意見之相關文件，進而確認改善行動是否落實及是否達到預期結果。

當建議意見達成其預期結果時，通常會編製成果報告以認可 GAO 及相關負

責人員對於改善之貢獻及所產生之效益(包括由建議意見而帶來的量化及非量化效益),此外,GAO每年均針對尚未結案建議意見之狀態向撥款委員會提出報告,報告內容涵括 GAO 產出報告之背景及查核發現資訊、描述未結案建議意見之最近改善行動,及辨識與國會與行政機關人員需要優先關注之領域及重要未結案建議意見有關之 GAO 工作的影響。

為確保建議意見之落實及持續攸關性,GAGAS 規範有審計人員及被審核機關管理階層之相關責任,其他規定亦明定有關被審核機關對於審計機關所提建議意見之管理責任(如下表)。

GAGAS
被審核機關管理階層對於建立及維繫追蹤建議意見狀態之程序負有責任。審計人員應追蹤被審核機關是否對於過去查核工作之重大查核發現及建議意見採取適當之修正行動。
聯邦政府內部控制準則 (Standards for Internal Controls in the Federal Government)
管理階層應及時完成及記錄改善內部控制制度缺失所採取之行動,改善行動包括查核發現之解決;解決程序始於管理階層收到查核結果,至採取改正已辨識缺失、促成改善之行動或顯示查核發現及建議不值得管理階層採取行動等完成此一程序。管理階層應監控改正之情形,以及時完成改善。
美國法典標題 31 次標題 I 第七章第二小章第 720 節 [31 U.S.C.720 (b)]
當審計長所提出之建議意見包含對行政機關首長之建議時,行政機關之首長應提出針對該建議將採取行動之書面文件。
預算管理局公告 (OMB Circular A-50)
行政機關首長對於指定高階主管監督查核結果之追蹤(包括解決及改善行動)及確保機關所有管理階層瞭解查核過程之價值及對建議意見之回應等負有責任。(有關行政機關內部應建立追蹤機制之要求詳附錄七) 查核結果之追蹤為良好管理的一部分,亦為被審核機關管理階層及審計人員之共同責任,管理階層針對查核發現及建議採取之改善行動對於改善政府運作之效果及效率是必要的,行政機關應建立確保迅速及適當解決及落實查核建議意見之制度,其制度應完整記錄針對查核發現及建議所採取之行動。
1978 年稽核長法案 (The Inspector General Act of 1978)
機關首長每半年應向稽核長提出其針對稽核長所提建議意見所採取行動之現況報告,併同稽核長報告送交國會,其內容包括針對查核建議所作成之決策惟一年後仍未完成改善行動之說明。

參、單位參訪之過程

本次出國研習期間經參訪美國聯邦審計署(GAO)、政府會計人員協會

(AGA)、美國州際審計、主計及出納官員協會(NASACT)、哥倫比亞地區審計辦公室(ODCA)、維吉尼亞州公共帳戶審計辦公室(APA)等五個單位，針對政府審計之洞察、前瞻功能、相關實務及公民參與等議題，廣泛進行意見交流與討論。謹將上述各單位之參訪心得，分述如下：

一、美國聯邦審計署(GAO)

GAO 為國際上居領導地位之課責組織之一，其建構完備之能力足以因應國會最艱難之要求。GAO 大多數工作係應國會委員會或次委員會之要求執行，或依法律或委員會報告指派執行查核工作，亦有依審計長職權辦理者，GAO 透過下列方式協助國會監督：

1. 查核機關之運作，以決定聯邦經費是否有效使用。
2. 調查非法及不當活動之指控。
3. 提出政府計畫及政策之執行是否符合計畫目標之報告。
4. 執行政策分析及提供選項供國會參考。
5. 提供法律決定及意見，如對行政機關規定作出投標爭議裁定及報告。

提供國會之服務由監督聯邦計畫、洞察改善政府方向，進而前瞻長期趨勢，GAO 並持續通知立法者值得關注之新興議題，近年來 GAO 之查核報告涉及之議題更為廣泛，包括：食品安全、氣候變遷、藥物短缺、反恐、網路安全、聯邦學生貸款、個人退休帳戶、災難復原、極地氣候衛星、野地火災管理、3D 列印、盜用身份及稅務舞弊、臨時工、扣押、債限、邊境安全、郵政運作、重要武器計畫及退伍軍人健康管理。其報告內容更反映該署三大核心價值：課責、廉正及可靠。

GAO 之概況如下表：

單位：美元

員工	預算金額(2015)
約 3,000 人	5.5 億元
總部	其他工作地點
華盛頓特區	亞特蘭大、波士頓、芝加哥、達拉斯、德通、丹佛、享茨維爾、洛杉磯、諾福克、舊金山、

				西雅圖		
財務效益（2015）						
747 億元(每 1 元投入所產生之效益為 134 元)						
五年度績效及（或）目標						
年度 績效衡量指標	2012	2013	2014	2015	2015	2016
	實際值	實際值	實際值	實際值	目標值	目標值
成果面						
財務效益（億元）	558	515	544	747	460	500
其他效益	1,440	1,314	1,288	1,286	1,200	1,200
過去所提建議意見落實比率（%）	80	79	78	79	80	80
當年度報告提出建議比率（%）	67	63	64	66	60	60
顧客面						
聽證會(次)	159	114	129	109	130	120
及時性滿意度（%）	95	94	95	98	90	90
人力面						
新進人員雇用率（%）	76	66	88	83	80	80
留任率（%）	93	93	94	94	90	92
人力資源發展滿意度（%）	80	80	83	84	80	80
人力資源運用滿意度（%）	76	75	77	79	76	76
主管有效領導滿意度（%）	82	83	83	83	82	82
組織氣候滿意度（%）	78	77	79	80	76	76
內部運作面						
協助員工完成工作之內部服務滿意度（%）	N/A	82	82	N/A	80	80
影響員工工作生活品質之內部服務滿意度（%）	N/A	78	78	N/A	80	80
內部資訊科技服務之滿意度（%）	N/A	68	65	N/A	80	80

GAO 每年有超過 600 位國際訪客，本次參訪係由來自策略規劃及對外聯繫、應用研究及方法、查核政策及品質確信、財務管理及確信等部門及該署查核卓越

中心之人員共計八人接待，其中三人於該署已有數十年歷練，包括該署應用研究及方法部門負責人、策略規劃及對外聯繫部門與查核政策及品質確信部門之高階主管。謹將各該部門負責之工作分述如下：

1. 策略規劃及對外聯繫部門：主要工作為擬訂 GAO 策略計畫，辨識新興議題，協助審計長推動革新、建置機關能量及改善政府治理與課責，並負責對外關係包括國內公私部門及國內外審計專業社群之聯繫。
2. 應用研究及方法部門：主要工作為提供專門技術支援 GAO 其他團隊之工作，進而提升 GAO 提供國會及聯邦機關資訊之品質，該部門人員為其他團隊之顧問，提供其他團隊所需技術分析、實施專業複核及研擬方法論指引，並針對國會有興趣且涉及特殊專業分析之議題進行研究。該部門組織區分為經濟學中心、設計、方法及分析中心、評估方法及議題中心，以及科學、科技及工程中心。
3. 查核政策及品質確信部門：主要工作為確保查核工作遵循 GAO 所訂 GAGAS 與其他相關規定之要求及審計工作之品質。
4. 財務管理及確信部門：主要工作為查核美國政府年度財務報表，並依法辦理其他財務審計工作。此部門之專業領域包括財務審計、內部控制準則、審計準則及財務分析，且涉及與 AICPA、PCAOB、IAASB 及 INTOSAI 等機構之合作。
5. 查核卓越中心：該中心透過客製化訓練、技術性協助及其他包括評估需求及擔任顧問等提供與績效審計、財務審計、組織能力建置、領導及監督、內部控制等領域相關之服務。

參訪前經擬具六大面向討論議題送該署參考，參訪過程並視接待人員所負責工作及討論情形調整討論深度及問題內容，討論包括：辨識新興議題之作法、發揮洞察及前瞻功能之實務、公民參與之情形、評估實務之發展、財務報表查核報告之聽證、查核卓越中心之運作等面向議題，謹擇錄重點如下：

(一)辨識新興議題之作法

GAO 透過環境檢視(environment scan)、結構及非結構化方法辨識新興議題，以非結構化方法為例，相關活動包括：進行文獻複核、SWAP 分析、焦點訪談、每日檢視(daily scan)、與外部組織及社群團體交流、參與國際會議、運用諮詢小組等。另該署專家並定期向首長報告最新發展趨勢。

(二)發揮洞察及前瞻功能之實務

GAO 之洞察性工作包括：發布最佳實務¹⁴如「成本估計及評估指引：發展及管理資本計畫成本最佳實務」及透過檢視政府整體如有關食品、失能者政策是否運作良好等，而洞察性工作之典型實例即為減少重覆計畫之查核，其與政府審計監督工作最主要之差別在於洞察性工作係以整體角度複核計畫相對於整體而言是否適當。

至 GAO 前瞻性工作之二項重點為方法論及查核範圍(如新興議題)。如 GAO 依國會要求於法案施行前對於其可能的影響進行評估即為前瞻性工作之實例。

GAO 之查核目標多係回應國會之要求擬訂，實務上並未依監督、洞察及前瞻三種類型區分查核目標或建議意見，部分簡報中雖依監督、洞察及前瞻三種類型區分查核目標，惟實務上，該署查核辦理查核工作，乃依內部政策及專業準則實施，並未刻意區分案件所屬類型。

至查核所運用之方法，GAO 之前瞻性工作係運用基於證據之前瞻性方法(grounded foresight approach)，此方法係取得證據以支持其結論，基於事實及概念基礎，而非為預言，惟並無所謂適用於洞察或前瞻性工作之查核方法，其實際運用何種方法蒐集查核證據乃視個案情況有所不同，或可泛稱為社會科學研究方法，其中針對前瞻性議題更涉及未來學研究方法。而擇定適當查核方法仍仰賴 GAO 方法技術人員、對議題熟悉人員、熟悉議題相關法律之法務人員等於查核工作非常早期之參與討論，資料之可取得性亦為擇定方法之重要考量因素。

(三)公民參與之情形

GAO 設有電子郵件信箱可供民眾反映意見，該署會將意見分送相關查核人

¹⁴ GAO 最新完成之最佳實務初稿「科技就緒評核指引：評估運用科技於採購計畫及專案是否就緒之最佳實務」已公告於網頁徵詢各界意見。

員處理，另會運用專家小組、結構化方法及訪談利害關係人得知民眾意見。以個案而言，並不會使公民或公民團體參與，於查核規劃階段僅會諮詢專家小組，以維持該署之獨立性，在查核執行階段，該署會透過如焦點團體、討論團體等方法間接促使公民參與。另在方法學上有所謂賦權評估¹⁵(empowerment evaluation)，GAO 亦會透過一般坊間調查機構調查結果瞭解民眾偏好。

(四)評估實務之發展

GAO 評估工作之發展歷經長時間之變革，期間有賴該署首長之大力支持，GAO 之評估工作於政府績效及成果法案 (Government Performance and Results Act) 實施前即已開始，政府績效及成果法案之實施及總統對於以證據為基礎制定政策之支持，促使多方評估需求及評估工作日益增加 (目前 OMB 網站仍可見績效評核評比工具¹⁶)，惟因 GAO 特有之獨立性，使國會常要求 GAO 進行獨立之評估。

(五)財務報表查核工作及聽證

GAO 之財務審計工作主要包括國會指定該署負責查核之 6 個聯邦政府單位之財務報表審計工作，及聯邦政府合併財務報表；至 GAO 是否派員出席聽證會係由國會決定，並不一定會參加。

(六)查核卓越中心之運作及國際審計人員獎助計畫

GAO 於 2015 年 10 月成立查核卓越中心，其功能為提供訓練及技術支援服務，所有服務均需付費，該中心設於 GAO 一樓辦公室，其與 GAO 之學習中心合作，運用其場地及參考其內部訓練課程發展外部客製化服務，其收費主要係涵蓋人力成本，目前已發展績效審計及內部控制訓練課程等，該中心未來將會透過網站公告課程之相關資訊。此外，GAO 自 1979 年起開辦國際審計人員獎助計畫 (International Auditor Fellowship Program)，提供各國審計機關中高階主管為期 4 個

¹⁵ 賦權評估為一種評估方法，提供社群知識及工具，使其得以監督及評估自身之績效。賦權評估之概念係立基於賦權及公民參與之理論架構。

¹⁶ 績效評核評比工具 (Performance Assessment Rating Tool) 計有 25 個問題聚焦於四大面向：

- (1) 計畫目的是否清楚及是否妥適設計以達成其目標。
- (2) 機關是否為方案建立適當之年度及長期目標
- (3) 機關方案之管理，包括財務監督及方案改善行動。
- (4) 方案報導之正確性及一致性。

月之密集訓練，其目的為提升參與者技能，進而強化審計機關能力；促進持續學習及經驗分享；強化專業聯繫，促進審計機關及其他課責團體間之交流。2017年國際審計人員培訓將於2017年3月22日至7月14日舉辦，報名期限為2016年9月15日。

(七)其他議題

1.查核方法：GAO 經常運用網路問卷調查蒐集資料，亦常運用焦點團體及討論團體等方法，焦點團體及討論團體兩者並無太大差異，主要差異在於焦點團體需具備受過相關訓練之人員，GAO 透過焦點團體及討論團體等方法係為蒐集軟性議題資訊如參與者之感受、面臨之挑戰等，至參與者之選擇常由 GAO 提出資格要求後請承包商辦理。

2.查核建議：由 GAO 之績效及課責報告可見未落實建議意見之比率，GAO 針對未落實建議意見會提交國會考量事項報告國會。

3.查核準則：GAO 執行查核工作所適用之規範包括 GAGAS、內部政策及程序手冊、備忘錄等，該署業就其規範與 INTOSAI ISSAI 進行比較，比較結果並無重大差異，而該署之電子協助作業導引系統(Electronic Assistance Guide for Leading Engagements, EAGLE)則為確保查核工作遵循規範之重要工具。

本次參訪經就諸多議題交流意見，該署人員並提供許多寶貴意見及 GAO 之「評估設計」(2012)修正版與聯邦評估人員網絡評估工具清單等書面資料供我國參考。

二、政府會計人員協會（AGA）

AGA 為政府財務專業人員之非營利會員性組織，會員人數超過 14,000 人，其成立於 1950 年，前身為聯邦政府會計人員協會，於 1975 年擴大涵蓋州及地方政府之財務專業人員，並更名為政府會計人員協會。該協會之使命為推動專業人員及利害關係人之學習、認證、領導能力及相互合作，進而促使政府課責；核心價值為服務、課責、廉正、領導力；主要工作包括提供教育訓練課程、推動政府財務管理師(Certified Government Financial Manager，簡稱 CGFM)考試、提供政府

財務管理建議、提供各級政府間對話及合作之平台、從事與政府財務管理有關之研究、發展政府財務管理工具及發行政府財務管理季刊(Journal of Government Financial Management)。CGFM 係提供政府財務管理人員具備所需特定技能及知識之專業認證，其範圍涵蓋聯邦、州及地方政府之政府會計、審計、財務報導、內部控制及預算等面向。CGFM 之認證需先向該協會申請 CGFM 計畫¹⁷並符合相關要求包括：1.倫理：閱讀 AGA 發布之倫理規範；2.教育：於被認可之大學或學院取得學士以上學位；3.考試：需通過政府環境、政府會計、財務報導與預算及政府財務管理與控制等三科¹⁸考試；(4)經驗：至少需具備政府財務管理領域二年之工作經驗。為維持 CGFM 資格，取得資格者需持續遵循 AGA 之倫理規範並每二年取得 80 小時持續專業進修時數。

本次參訪係由該協會各級政府間合作關係部門主管負責接待，各級政府間合作關係部門之工作係致力於促進各級政府間之溝通，其工作涉及協調聯邦政府、州政府及地方政府溝通跨政府層級之問題，並就跨政府議題進行研究，提出研究報告、財務管理工具組合及相關指引供各級政府財務專業人員參考，該部門目前刻正進行之計畫包括協助預算管理局推動 2014 年財務資料課責及透明法案 (Digital Accountability and Transparency Act of 2014,簡稱 DATA Act) 及合作之審計解決方案(Cooperative audit resolution，簡稱 CAR)等之相關工作。

本次參訪過程討論包括公民參與、各級政府間之溝通、單一審計 (Single Audit)、政府公開等議題，多項議題並聚焦於聯邦政府之補助款。分述如下：

(一)公民參與

受訪人員表示其目前所知之公民參與實例為行政機關計畫規劃階段使公民參與之例子，如針對家境貧困之高中生，為使其繼續留在學校，許多聯邦單位均會有相關補助款，可能涉及農業部(提供食物)、健康及人民服務部(減少中輟生造成社會問題)，因此，學校校長會和家長及社區人士坐下來討論，以發展相關計畫。至於該部門目前所推動之重要計畫之一為合作之審計解決方案，該方案並非

¹⁷ 申請該計畫之費用為會員 75 美金，非會員 99 美金。

¹⁸ 每科考試費用為 125 美元。

針對公民，而係強調與利害關係人溝通查核發現，其目的係為促進查核意見得以落實。

(二)各級政府間之溝通

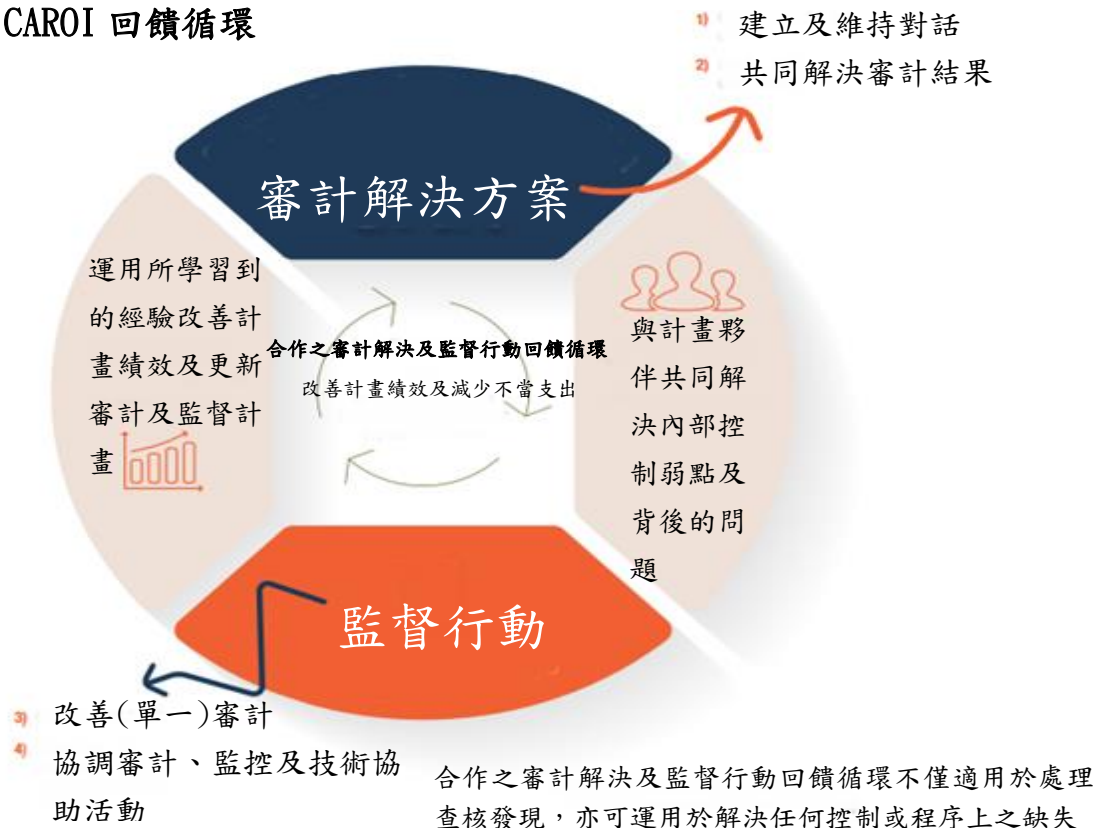
合作之審計解決方案最早係源自於 1990 年代中期教育部所發展之合作之審計解決及監督行動(The Cooperative Audit Resolution and Oversight Initiative，簡稱 CAROI)，此行動旨在處理查核報告重覆提出相同問題，而當查核發現之問題無法被解決時，計畫之實施會受到阻礙之問題，AGA 於 2010 年進而出版「透過合作之審計解決方案及監督提升計畫績效及課責指引」，以協助各級政府針對如何處理查核發現進行溝通，使查核意見得以落實，進而改善計畫。合作之審計解決方案於 2013 年被聯邦政府採納，納入聯邦登記簿(Federal Register)「聯邦補助款之一致性要求、成本原則及查核要求」指引中，該指引具強制性，地方政府必須針對該指引訂定相關規定據以落實，依據該指引§200.25，合作之審計解決方案為運用查核追蹤方法，透過改善溝通、增進合作、建立信任及使聯邦機關及非聯邦機關間相互瞭解，以促成立即之改善行動。此方法之基礎為：1.聯邦機關及非聯邦機關領導者對計畫完善作出承諾；2.聯邦機關強化與非聯邦機關及其查核人員之合作關係，且非聯邦機關及其查核人員與聯邦政府合作；3.聚焦於當前之問題及其後之改善行動；4.當查核發現非聯邦機關已採取改善行動，聯邦機關就其未遵循情事之處理給予適當緩充；5.聯邦機關之領導者傳達對於查核發現之不當支出、舞弊、浪費或濫用等持續未採取改善行動是無法接受及可能導致裁罰之明確訊息。OMB 考量與利害關係人溝通查核發現之重要環節為建立信任，爰於定義合作之審計解決方案時，納入溝通、信任等文字。又依指引§200.513 規定，聯邦補助機關必須運用合作之審計解決方案，透過更好的查核發現處理、追蹤及改善行動，以改善聯邦計畫成果，而被審核機關所採取之改善行動需能改正已辨識之缺失、提出建議之改善方案，或其他證明查核發現不適當或無正當理由足使被審核機關採取行動。為使合作之審計解決方案得以成功落實，AGA 於 2016 年 4 月出版「成功落實合作之審計解決」手冊，重申落實 CAROI 之六大原則、指引落

實之方法及改善計畫之持續回饋循環，分述如下：

1. CAROI 之六大原則：使查核發現得以順利處理、改善溝通、促進合作、建立信任、增進瞭解及強化計畫執行。
2. 方法：落實 CAROI 之三個基本方法如下：
 - (1) 簡單 CAROI：用於較不複雜、查核發現未跨機關或跨政府、查核發現非重覆發生或影響不大之環境下，僅需將 CAROI 之原則納入原有查核發現處理及追蹤之政策及程序中，於處理查核發現時，查核人員與被審核機關、負責計畫之代表、法務人員洽談，並視需要諮詢相關人員，以辨識查核發現問題之根本原因及改善行動計畫。
 - (2) 複雜 CAROI：當查核發現重覆發生且可能涉及多個計畫及年度、顯示計畫執行有嚴重問題或需長期協商或已發生訴訟時，需組成合作之審計解決方案團隊(Cooperative Audit Resolution Team，簡稱 CART)，此團隊成員包括：聯邦層級查核人員、州政府層級查核人員、不同層級行政機關人員、財務長、會計人員，並常有法務人員參與，以促使改善行動之落實。CART 之運作及工作範圍需先經適當之權責人員達成共識，並實際集會討論修正問題之所有可能方式、期程、改善行動方案及未能改善之後果，最後並由權責人員簽署 CAR 協議。

- (3) 自發性 CAROI：由受補助機關自發性實施 CAR 計畫，計畫內容須敘明

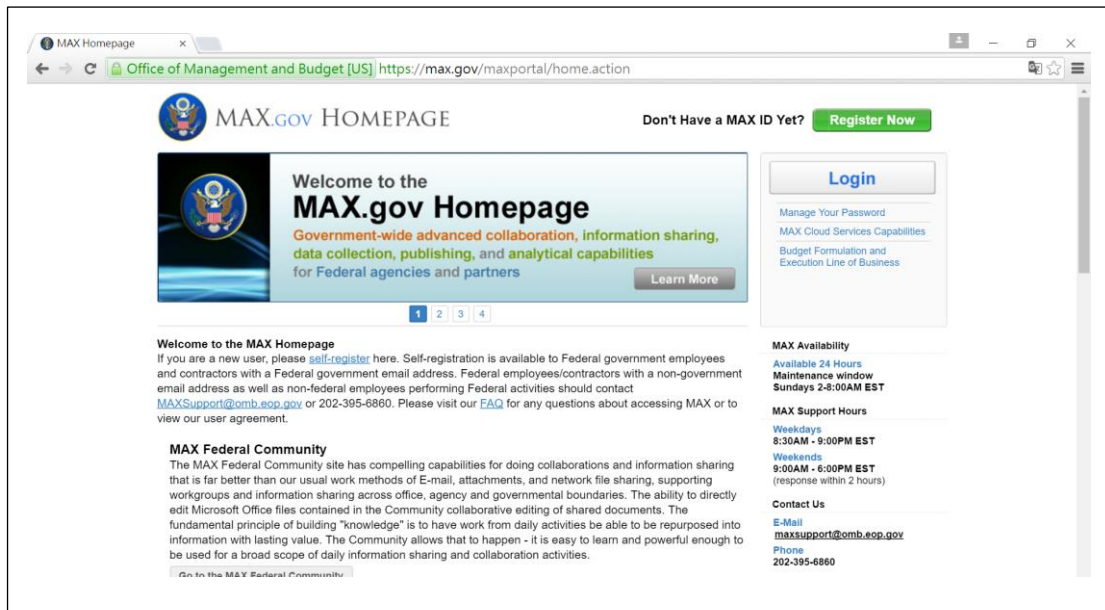
CAROI 回饋循環



處理查核發現及改善計畫管理之方式，並考量利害關係人之觀點，其後送補助機關核准後實施。受補助機關之管理階層有責任依計畫採取改善行動，查核人員則負責追蹤及查證其所採取之行動。

3. 改善計畫之持續回饋循環：運用查核及監督過程建立回饋循環對於持續改善計畫而言十分重要，回饋循環不僅可用於處理查核發現，亦可運用於解決任何控制或流程上之缺失。

「聯邦補助款之一致性要求、成本原則及查核要求」指引於 2013 年發布後，尚有法規建置、緩衝等期間，至 2016 年仍處於積極推動落實階段，並將繼續運用 MAX.gov 管道，推動聯邦及非聯邦政府間之溝通及合作。



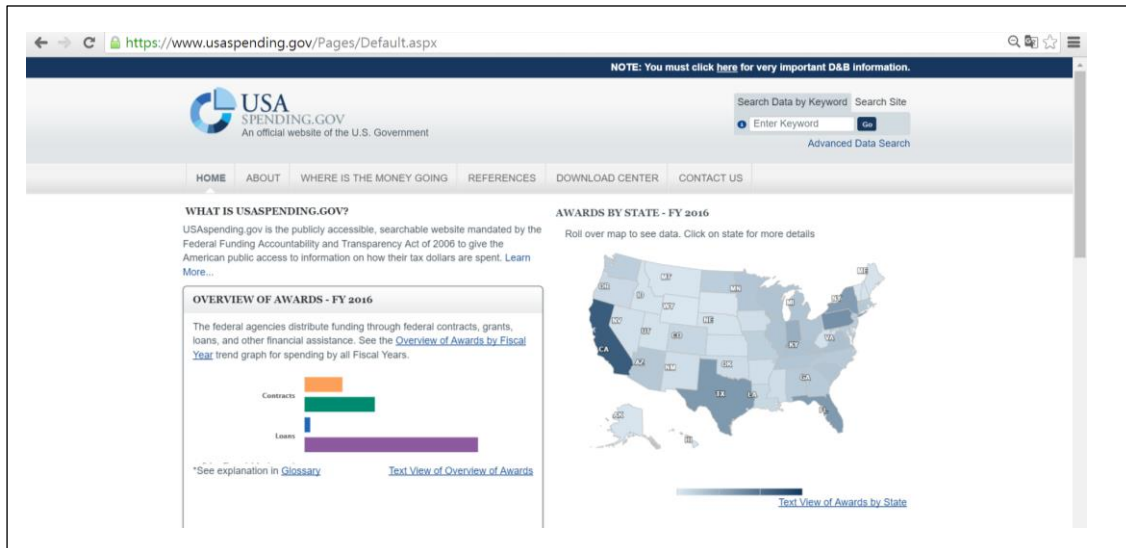
(三)單一審計

為避免補助案件因補助款來自多個聯邦政府部門，而指派不同查核人員辦理查核工作，致查核工作日益繁雜及耗時，且有礙執行機關執行計畫，國會於1984年通過單一審計法案(Single Audit Act of 1984) (1990年修正)，標準化聯邦政府補助款之查核要求，OMB 並發布相關通告以落實該法案。單一審計主要聚焦於受補助單位是否依補助機關要求管理及運用補助款，當受補助單位收受補助款達一定金額以上時，即需接受單一審計。單一審計之執行係指定一補助機關作為審理機關(cognizant agency)，其負責主管受補助單位之審計事務，常委由會計師辦理，查核工作包括財務審計及針對補助機關之要求實施遵循審計，查核人員需向所有補助機關提出報告，並查核不同計畫之要求是否達成。

(四)政府公開

AGA 建置有財務資料課責及透明法案資訊網頁(DATA Act Information Hub)，列示有關 DATA ACT 之相關資訊，而為推動該法案，OMB 及財政部(The Department of the Treasury) 透過 GITHUB 及 OPENBETA 等網站諮詢民眾意見，財政部下屬財政服務局並於2015年更新 USASpending.gov 網站，強化網站之實用性、呈現方式及搜尋功能，俾提供使用者聯邦經費支用之完整資訊。

本次參訪過程中，接待人員表示 AGA 已提供許多免費線上財務管理工具，分為防杜舞弊工具、減少不當支出工具、改善成果工具、減輕風險工具及強化合作工具等專區，且每月舉辦一至二次網路研討會，接待人員並提供合作之審計解決方案相關研究報告及訓練資料供參。



三、美國州際審計、主計及出納官員協會（NASACT）

該協會於 1915 年成立，會員來自各州所選出或指派之審計、主計及出納主管，目前約 150 個會員，總部設於肯塔基州，並於華盛頓特區設有第二辦公室，NASACT 下設有美國州際審計人員協會(NSAA)及美國州際主計人員協會(NASC)，由 NASACT 編列預算及雇用人力運作。NASACT 設立目的，是為有效改善各州之財務管理，並提升各州官員財政管理之專業能力，2014 年至 2016 年之策略目標為：1.發展及支持符合會員需要之訓練/教育機會；2.發展及支持促成會員間資訊分享及有效溝通之機會及資源；3.提倡有效財務管理實務；4.持續建置組織能力以及時且永續追求其使命、願景及目標。工作內容包括：舉辦會議、工作坊、網路及實體研討會、出版相關刊物、整理並分享政府財務功能相關聯邦法規資訊、提供資訊分享平台、辦理全美跨州調查、標竿計畫及同業覆核計畫等，並指派會員代表參加相關合作組織及準則制定組織。NASACT 亦積極參與 AGA 之跨部門合作計畫，NASACT 剛成立之工作小組乃為討論落實 OMB「聯邦補助款之一致性要求、成本原則及查核要求」指引之相關議題而設立。

本次行程參訪 NASACT 華盛頓特區辦公室由該辦公室負責人接待，討論議題主要聚焦於美國各州辦理審計之情形及優良績效報告之標準，分述如下：

(一)各州審計情形

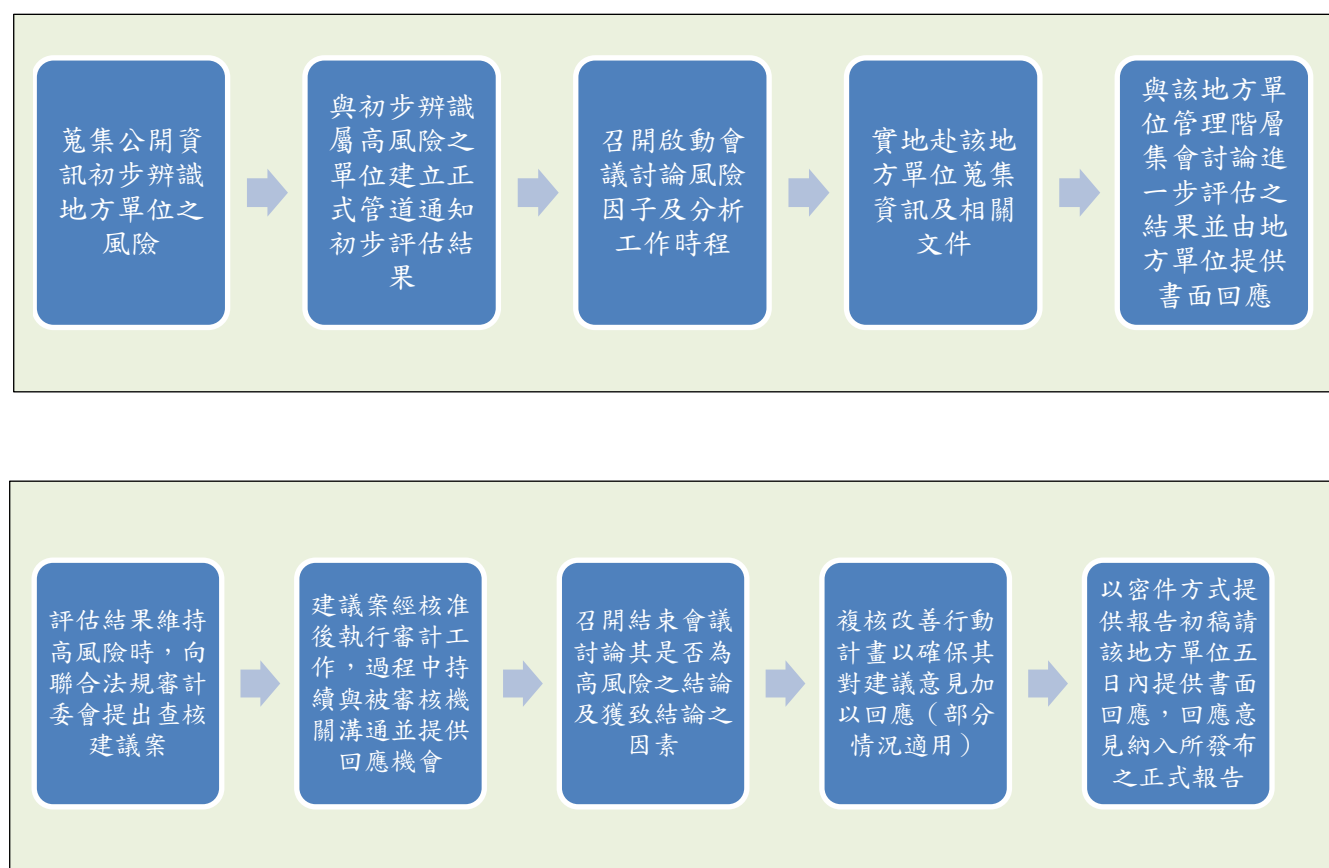
美國各州辦理審計工作之單位性質、工作之類型、首長選派之方式等多有不同，其隸屬單位可區分為行政或立法機關，其中約五成五係隸屬立法機關；審計工作類型若以財務審計、單一審計、確認服務、遵循審計、查核經濟/效率性、查核計畫效益、查核計畫決定是否中止、績效衡量、資訊科技相關查核、會計及複核服務區分，多數審計單位同時辦理財務審計、績效審計（含遵循審計）等多項類型，有近二成單位不辦理財務審計，極少數僅辦理財務審計或績效審計，財務審計約五成係由州審計機關及委託會計師事務所辦理（各負責一部分），餘係完全由州審計單位或完全委託會計師事務所辦理（各占一半），另約五成八之州審計機關亦查核地方政府，查核時所遵循之準則為一般公認審計準則(GAAS)及(或)GAGAS；州審計單位之首長選派方式則主要區分為由立法機關指派或由民眾選出，極少數由州長指派，其中約三成係由民眾選出。

(二) NSAA 獎勵計畫

NASACT 下設 NSAA 每年均舉辦績優績效審計報告、鑑識報告及特別專案報告之評選作業，該計畫僅限會員參加，會員可檢送近二年之優良報告參加評選，惟每一單位參加各類獎項評選之案件限於一件，獲獎者將於年度會議中發表報告，報告並置於 NASACT 網站上供各界參考。各類獎項之評選標準如下：

績效審計獎	鑑識報告獎	特別專案獎
• 產生重大影響之範圍及可能性 • 結論之說服力 • 建議意見對於提升政府效能之關注 • 溝通風格之簡明程度 • 是否創新 • 對報告使用者之有用性 • 產出之行動	• 發現及調查案件之方法 • 問題相對於組織提供服務及財務成果之重要性 • 報告對於法律落實及政府管理之有用性 • 建議意見對於處理及預防問題之關注 • 溝通風格之簡明程度 • 成果獨特 • 產出之結果	• 對所提供服務產生重大影響及(或)財務成果 • 對報告使用者之有用性 • 特別之查核目標或議題 • 有遠見之觀點 • 創新之流程 • 創意之展現 • 計畫之成功或產出之行動

此外，參訪過程尚討論有關公民參與之作法，包括州審計單位之首長約三成係由民眾選出，直接對民眾負責，另曾有針對特定重大計畫設置專屬網站公開計畫資訊，由民眾共同監督經費執行情形之案例。而各州州立審計機關多係維持傳統之監督功能，少數機關則有較創新之作法，如加州州立審計機關擬訂州政府高風險計畫及地方政府高風險計畫；加州州立審計機關經法律授權擬訂高風險計畫，針對所辨識浪費、舞弊、濫用、不當管理或對經濟、效率或效果有重大影響之高風險領域，每二年發布州政府高風險報告，指出高風險領域及屬高風險之州政府單位，並公開屬高風險之地方政府單位，據以進行查核並提出報告。以地方政府高風險計畫為例，決定地方政府單位是否屬高風險之流程如下：



本次參訪過程討論之諸多議題，因各州情況均相當分歧，爰難以聚焦特定議題之州政府審計機關實務作法，接待人員以較具代表性之州立審計機關實務為例說明，有助於進一步探究個別州立審計機關相關議題之作法，惟受限於結構性因素，致難以一窺全。接待人員除於現場提供該協會簡介及會員名錄供參外，會

後並透過電子郵件提供有關州政府審計及優良報告之相關資料。

四、哥倫比亞地區審計辦公室(ODCA)

ODCA 係隸屬於哥倫比亞地區議會，其直接對議會負責，設立目的係為協助議會達成其立法監督責任及協助改善哥倫比亞地區政府之績效及課責，主要工作為績效審計（含遵循審計），亦辦理非審計核閱及收入確認等工作，審計工作乃遵循 GAGAS 執行，ODCA 之工作有三分之一來自議會請求、三分之一為依法辦理，餘則為自行規劃之查核議題，另該地區之財務審計工作係由稽核長辦公室委託會計師辦理，並有財務長辦公室辦理內部稽核工作，此二單位均隸屬行政體系。ODCA 之審計人員約三十人，多具備會計師、政府稽核師及內部稽核師等資格，於 2015 年 6 月剛成立方案評估部門，並逐步擴編以加強辦理計畫有效性之評估工作。

本次參訪係由 ODCA 副首長、方案評估部門主管及資深審計員等三人接待，參訪過程就 ODCA 之績效審計工作流程、部落格管理、公民參與及查核建議之落實等議題進行交流，分述如下：

(一)績效審計工作流程

分為規劃、研究、外勤工作及報導階段，規劃階段須就獨立性及審計團隊所需能力進行評估；研究階段審計人員常透過與查核議題有關或對該議題有興趣之人士會談，以蒐集攸關資訊；外勤工作階段需再評估獨立性，並對所蒐集之證據進行評估；報導階段則須完成諸多品質覆核工作，並提供報告初稿予被審核機關表示意見。績效審計流程圖詳附錄八。

(二)部落格管理

ODCA 自 2016 年年中於其網站成立部落格及使用 Podcast，由 ODCA 發布重要查核成果，並公開接受外界評論，ODCA 針對該網頁之評論訂有評論政策，並公開於網頁下方，該政策敘明歡迎評論，但期望網頁上相關討論能遵循人與人間相互尊重之基本要求，網頁只接受十三歲以上部落客評論，上傳之評論須具攸關性，ODCA 保留是否上傳評論之權利，對於內容涉及低俗、人身攻擊或侮辱文字、

推銷服務或產品、無端指控或與議題無關之評論不予上傳。所有評論於一個工作天內完成複核，符合評論政策者於複核後始上傳至網頁。複核評論之工作目前由一人負責，由於該網頁於年中始成立，目前並無太多評論。

(三)公民參與

ODCA 公民參與作法係屬間接參與，作法包括：與攸關查核工作人士會談、透過聽證會等瞭解民眾關注領域、成立部落格及使用 Podcast 等尋求民眾回饋意見，另 ODCA 負責監督地區諮詢委員會（Advisory Neighborhood Commission，簡稱 ANC）之財務，該委員會自 1975 年成立，由八個行政區之居民組成，經法律授權可就公共政策提出建議予地區政府，ODCA 亦會透過 ANC，瞭解居民關注之議題。

(四)查核建議之落實

ODCA 於 2016 年 1 月公開查核建議意見狀態報告，報告內容列有 2013 年 2 月至 2015 年 4 月所提出 28 份查核報告之 108 項建議意見之落實情形，建議意見之狀態及所占比率為已落實(30%)、進行中¹⁹(64%)、已不適用(2%)、不被接受且被審核機關不願落實(4%)，其中超過二年仍在進行中者約占三成，該報告經送議會參考，惟議會及審計機關無法強制被審核機關落實建議意見，建議意見之落實仍有賴被審核機關首長之支持。

訪談期間並與接待人員交流查核工作底稿之編製方式，ODCA 過去亦產出大量書面工作底稿，目前所有工作底稿均已無紙化，運用 teammate 管理查核工作底稿；接待人員於會中提供 ODCA 簡介、績效審計流程圖、地方政府審計人員協會針對 ODCA 審計工作進行同業複核之結果、審計工作概況季報、ODCA 績效之證言等資料，會後並提供「外勤工作匯報查核證據之整體評估」工具(如附錄九)供參。

五、維吉尼亞州公共帳戶審計辦公室(APA)

APA 直接向聯合法定審計和審查委員會(Joint Legislative Audit and Review

¹⁹ 包括被審核機關已採取行動但尚未完成、被審核機關回覆已落實惟無證據佐證、被審核機關需要更多時間落實等三種情況。

Commission，簡稱 JLARC)負責，其年度查核計畫需經 JLARC 核准，APA 之年報向 JLARC 及州長提出，但僅為告知州長，並不受州長監督，其係對議會負責。APA 之主要工作為辦理財務審計，維吉尼亞州 JLARC 亦負責績效及遵循複核之工作，該州亦設有稽核長辦公室負責內部控制、舞弊、濫用等調查工作，並執行績效複核工作。州層級單位之財務審計工作全數由 APA 自行辦理，並未委由會計師事務所辦理，其下地方政府之財務審計則委由會計師事務所辦理，受 APA 監督，會計師事務所由地方政府審計委員會決定，由 APA 擬訂地方政府審計事務應遵循之相關規定，並出具地方政府收支比較性彙整報告。APA 之運作類似會計師事務所，審計工作遵循一般公認審計準則(GAAS)及 GAGAS 執行。APA 之查核工作大部分係屬法律強制要求者，包括財務審計及單一審計，其他工作尚包括循環式查核，由 APA 運用風險評估工具及考量過去查核經驗，以所辨識之風險設定轄審機關每一至三年之查核頻率。在查核領域上，APA 之工作聚焦於高等教育之查核(投入之工作時數占全部之三成)，另對於資訊科技運用之查核亦為該辦公室之特色，近年來針對資訊科技查核之查核發現比重居所有查核發現之冠。

APA 經核准之員工人數為 130 人，實際人數則約 110 人，其人員之背景來自如經濟、會計、資訊科技及企業管理等多樣化領域，編制由上而下為查核經理、審計業務督導人員、資深審計員、審計員及審計佐理員。查核工作之執行係由州審計長指派專案經理負責特定專案，專案經理為暫時之功能性職稱，其帶領團隊執行專案，並諮詢專業團隊之意見。APA 建立有十二個專業團隊包括：採購及契約管理、預算及績效管理、資本資產管理、遵循確認、資料分析、高等教育計畫、人力資源及業務運作、資訊系統安全及辦公科技、資訊科技專案管理、地方政府及司法體系、報導及準則，及策略性風險管理。

本次參訪由 APA 報告及準則部門主管、遵循確認部門之審計業務督導人員及資料端點(Data Point)專案團隊成員計三人接待，參訪過程就 APA 審計實務、審計工作管理、資訊公開等進行交流，分述如下：

(一)審計實務

1. APA 於辦理單一審計時對於眾多聯邦政府之補助計畫乃依風險評估結果擇定欲查核之計畫，APA 對於新興議題之辨識係由其策略性風險管理部門負責，並透過建置資料庫追蹤查核發現，分析查核發現之趨勢，以提供洞察性意見予議會，APA 每一類型之審計工作均有制式之查核程式，詳述每一步驟及相關應遵守之規定，並連結至相關應填列之表格，其中一項即為前一年度建議意見之追蹤。APA 於提出建議意見之次年測試建議意見之落實情形，若為重覆之查核發現則會註記「重覆之查核發現」，另 APA 會向被審核機關提出查核發現要素，以確認查核發現之事實；被審核機關對建議意見之落實並無強制性，惟若超過三年仍未落實之建議意見，相關單位需向州長報告。
2. APA 對於重大性之決定係依金額區分計算重大性之比率，重大性比率之決定則參考民間會計師事務所之作法，依據 Thompson Reuters 公司所發展之 PPC 工具，並就原模型金額未能涵蓋之較大金額，自行發展較高金額之重大性標準，重大性標準之計算除考量金額及比率外，尚考量內部控制之良窳。
3. APA 之查核工作底稿多半已電子化，惟仍有少數紙本需人工編製索引等；APA 每 3 年接受同業覆核，內部並設計品質管制覆核檢查表，以落實品質管制。

(二)審計工作管理

APA 已連續三年獲得維吉尼亞州列治蒙(Richmond)地區最佳雇主之殊榮，其強調成為良好工作環境之重要因素為人力資源之有效管理及配置，APA 運用文件分享管理系統(Sharepoint Document Management System)管理工作及配置人力，系統內有每項工作之執行狀態，由過去相關經驗等估算每項專案查核之小時數，並透過該系統隨時瞭解專案進度；員工每週填具時間表(time sheet)，依每日所花費在各項計畫之時間填列，每週經主管審核，如此可於每一項專案查核後，

調派人力開始新的計畫，使人力有效配置，並可透過系統累計每項專案之工作時間，若專案時數差異過大，則會瞭解原因。APA 之人員評估係於每項查核工作完成後六個月內完成回饋程序，並有半年度及年度績效考核。

(三)資訊公開

APA 負責建置及維護維吉尼亞州重要之資訊公開資料庫—資料端點 (Data Point)，建置之緣起係為因應參議員之要求，爰於 2003 年開始由八至十人之團隊負責建置資料庫，州政府單位於官網中建立有導引至該資料庫之連結，Data Point

所公開之
資料內容
十分廣泛，
包括財務
資訊如：
APA 將其
會計資料
系統內各
機關會計
憑證之資
料直接匯
入 Data



Point，民眾可透過該資料庫直接取得各機關收支交易之資料及人口統計資訊如：所就讀之大學註冊學生數。

本次參訪 APA 之過程中，接待人員對於訪談問題詳細說明，提及相關文件時，並適時展示以利說明，最後，接待人員提供其年度工作計畫、組織圖等資料供參，會後並以電子郵件提供品質管制檢查表、查核發現備忘錄、撰擬績效審計查核報告之指引、績效審計查核規劃及管理工具供參。

肆、出國研究之心得與建議事項

本次赴美國執行專題研究計畫，透過於美國華盛頓特區喬治華盛頓大學訪問

研究及交流意見、於美國研究所研習政府審計相關課程，並與該國政府審計人員會談及參訪美國聯邦審計署、哥倫比亞地區審計辦公室、維吉尼亞州公共帳戶審計辦公室、政府會計人員協會及美國州際審計、主計及出納官員協會等機關，針對本專題研究有關之重要課題進行研究，獲致心得與建議事項如下：

一、強化查核目標之擬訂過程及查核發現要素之建構，以辨識可提升效能或增進公共利益之機會；參考 GAO 垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊之實務作法，深入規劃相關查核議題，以提出洞察性意見

我國審計法第69條修正後，進一步強化原有績效審計工作之洞察功能，審計機關對於各機關績效之考核，不僅係針對各機關效能過低情形進行考核，更需就有可提升效能或增進公共利益之機會提出洞察性意見，相較於GAO之洞察性工作強調評估及改善組織間、各級政府、部門及政策工具間之連結(如下表)，我國審計法第69條第1項及第2項強調審計機關應提出有關規章缺失或設施不良、有可提升效能或增進公共利益之建議意見，以發揮洞察功能。

項目	GAO 監督、洞察及前瞻工作內容	審計法第 69 條規定	說明
監督	決定政府機關是否履行其所分派之工作、依指定目的支用經費，並遵循相關法規。	審計法第 69 條第 1 項規定，審計機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院；其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出建議改善意見於各該機關。 審計法第 69 條第 2 項規定，前項考核，如認為有可提升效能或增進公共利益者，應提出建議意見於各該機關或有關機關。	審計機關對於各機關人員是否有未盡職責之考核，及對於相關法規之遵循，乃審計機關監督功能之發揮，而考核各機關績效是否有效能過低情事，並就其制度規章缺失或設施不良者，提出建議改善意見，則為審計機關洞察性功能之發揮。
洞察	決定哪些計畫及政策運作良好或不佳，包括垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊或透過對部門間協調之觀察，並深入規劃相關查核議題後提出洞察性意見。		審計機關依第 69 條第 2 項規定所辦理之工作，亦為審計機關洞察性功能之發揮。惟此項更進一步強化政府審計之洞察功能，審計機關除評估應達成績效之達成情形外，進而辨識可提升效能或增進公共利益之機會。

項目	GAO 監督、洞察及前瞻工作內容	審計法第 69 條規定	說明
前瞻	辨識現在所作成決策之長期可能影響、關鍵趨勢及於危機前浮現之挑戰，使政府瞭解其未來的角色及責任。	審計法第 69 條第 3 項規定，審計機關發現有影響各機關施政或營（事）業效能之潛在風險事項，得提出預警性意見於各該機關或有關機關，妥為因應。	審計機關依第 69 條第 3 項規定所辦理之工作，係經由辨識及評估影響各機關施政或營（事）業效能之潛在風險，對於未來可能發生之問題提出預警。其過程亦涉及辨識關鍵趨勢及政府施政所面臨之挑戰。

為有效發揮審計機關之洞察功能，審計機關需強化查核目標中查核發現要素之建構，以利提出洞察性建議意見，GAO 查核工作之啟動多係依據國會所提出之要求，而擬訂查核目標之過程，則會與要求進行查核者進行溝通；我國審計機關查核工作之啟動則係由審計機關主導，透過審計機關內部選案機制之設計，決定查核議題，進而設定查核目標及重點，爰我國審計機關於查核議題之選擇及查核目標與重點之決定上，有較高之自主性，因此，查核目標之擬訂過程更顯重要。審計人員為滿足查核目標，於整個審計過程均應聚焦於查核目標，而為使所蒐集之證據得以滿足查核目標，並避免外勤工作完成，於建構查核發現時，始發現缺少查核發現之部分要素，致無法提出有效之建議意見，審計人員應於擬訂查核目標時，即於查核目標中考量查核發現之四個要素：情況、標準、原因及影響，並明確考核之績效面向，又審計人員為辨識可提升效能或增進公共利益之機會，於建構查核發現之標準要素時，尤應評估標準之妥適性，並考量將標準由原有應該達成之績效，調整至可以達成之更佳績效，亦即透過比較實際情況與可以達成之良好績效水準，使審計人員得以辨識可提升效能或增進公共利益之機會，進而提出洞察性建議。另查核目標之擬訂並應考量查核結果使用者之需求，及將查核目標之擬訂視為整體報告流程之一部分，使整個查核過程及後續報導均聚焦於查核目標。

另我國審計機關以中央直貫地方之一條鞭組織優勢，併以職權及審核範圍之先天性條件，有助於掌握全面性資訊，並為我國審計機關發揮洞察功能奠定良

好之基礎。為拓展洞察性意見之面向，審計機關於擇定查核議題上，可參考GAO透過垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊，或透過對部門間協調之觀察，並深入規劃相關查核議題後提出洞察性意見之實務作法，如針對計畫間重複、重疊情形進行查核所發揮之洞察功能，對跨機關、部門、計畫間之協調及整合性資源運用情形擇定適當議題進行查核，提供整體性觀點。

綜上，審計機關允宜賡續透過強化查核目標之擬訂過程及查核發現要素之建構，以辨識可提升效能或增進公共利益之機會，進而有效發揮審計機關之洞察功能；允宜參考GAO垂直及平行於各級政府間分享最佳實務及標竿資訊之實務作法，深入規劃相關查核議題後提出洞察性意見。

二、掌握關鍵趨勢及政府施政所面臨之挑戰，辨識其對施政或營（事）業效能之影響；持續關注公部門前瞻網絡之最新發展，並建置審計人員前瞻性方法知能，以提出前瞻性意見

隨著決策者決策資訊需求之轉變，為提供更好的決策資訊品質，GAO之審計工作面臨諸多挑戰，包括涉及未來事件之影響評估，GAO內部對於前瞻議題已研究多年，其前瞻性工作強調辨識現在所作成決策之長期可能影響、關鍵趨勢及於危機前浮現之挑戰。為因應決策者對於涉及未來議題之前瞻性資訊需求，及前瞻性議題所帶來的挑戰，GAO設有專責單位負責蒐集並建置新興趨勢之資訊，其審計長並定期集會關注最新科技、趨勢等，內部人員則發起成立公部門前瞻網絡，作為公部門前瞻活動相關人員交流之平台，而GAO前瞻性工作之二項重點為方法論及查核範圍(如新興議題)，GAO所發展之有根據之前瞻方法，乃基於強而有力之事實及觀念，透過一個或更多的方法討論或預期與未來有關之議題，且對於結果之溝通亦力求透明化，以發揮其前瞻功能，而前瞻綜合評估方法則為GAO用以取得最佳前瞻性資訊之評估方法；GAO並擬訂未來導向之高風險計畫，以因應前瞻性議題所帶來的挑戰。

相較於GAO前瞻性工作強調現在所作成決策之長期可能影響及新興趨勢所產生之風險，我國審計法第69條第3項則聚焦於辨識及評估影響各機關施政或營

(事)業效能之潛在風險，對於未來可能發生之問題提出預警，而其過程亦涉及辨識關鍵趨勢對施政或營(事)業效能之影響及政府施政所面臨之挑戰。我國審計機關向來關注與審計業務各面向攸關議題之最新發展及趨勢，除設有專責研究單位負責導入國內外新知外，並透過內部知識分享平台、各類會議、訓練等平台擴散新知，使審計機關得以掌握新興趨勢，進而辨識政府所面臨之風險。而為解決前瞻及未來導向問題，GAO發展之前瞻綜合評估方法係藉由蒐集與提案類似之執行成果或相關研究及文獻資料，分析其成功或失敗之經驗，評估提案成功之可能性，惟此一方法將受限於相關研究及文獻資料是否存在之條件，其他前瞻性方法如實證測試(Experimental tests)、模擬(Simulation)、情境建置(Scenario building)、德懷術(Delphi technique)等則非審計人員過去所熟悉之方法。

綜上，為使審計機關之前瞻功能得以有效發揮，審計機關允宜賡續系統化掌握關鍵趨勢及政府施政所面臨之挑戰，辨識其對施政或營(事)業效能之影響，並進一步拓展相關議題之查核，以提出前瞻性意見；另審計機關允宜持續關注公部門前瞻網絡之最新發展，汲取國外公部門前瞻活動新知，並建置審計人員前瞻性方法知能，以利提出前瞻性意見。

三、整合審計機關與被審核機關溝通機制於政府審計系統化流程，並透過建置與公開改善行動追蹤系統，及適時宣導被審核機關對於審計機關所提建議意見之管理責任，以促成建議意見之落實

審計法第69條修正後，審計機關對於行政機關有可提升效能或增進公共利益者所提出之洞察性意見及辨識其所面臨潛在風險所提出之預警性意見，均屬審計機關於傳統監督角色外，隨國際政府審計趨勢及所處環境變化快速而發展出管理顧問角色所提出之諮詢意見，此類諮詢意見與審計法中傳統之意見型態及法律效果有所區別，然審計機關所提出之洞察及前瞻性意見乃以證據為基礎，其落實為促成政府良善治理之重要推力之一，而為提升審計機關所提出意見被落實之可能性，查核意見之品質、與被審核機關之溝通及建議意見之追蹤三者缺一不可。

本次研習過程中瞭解美國績效審計實務強調與被審核機關間良好之互動，

期間與多位審計人員交流意見，均一致認同審計機關所提出之查核意見應不可使被審核機關人員有「驚訝」之反應，而其標準化審計工作流程之設計即已可避免此種情形發生，整個審計流程透過正式或非正式方式與被審核機關進行溝通，外勤工作結束時召開結束會議，與被審核機關人員確認查核發現各項要素，待查核報告初稿完成，送被審核機關表示意見，並就其意見進一步評估。此外，由美國近期所推動之合作之審計解決方案，亦可見該國刻正致力於查核意見之落實，以解決重複性查核意見及問題之發生；對於審計成果之追蹤，則於GAGAS、相關法規中加以明定，儘管受訪人員亦表達對於被審核機關是否落實建議意見並無強制力，惟審計機關建立有適當追蹤機制，並會適時向民意機關提出報告，透過其監督機制之運作以為被審核機關落實查核建議之最後防線。

我國審計機關為提升審計工作品質，已建置政府審計系統化流程圖，為強化與被審核機關之溝通，除辦理被審核機關滿意度調查外，並針對與被審核機關之有效溝通建置參考資料推動試行，對於審核意見之追蹤，除於查核時追蹤前一年度審核意見之落實情形，並透過內部管考機制及政府審計管理系統建置之追蹤功能，持續列管追蹤未結案審核意見。為提升審計機關所提出洞察及前瞻性意見使被審核機關接受並進而落實之可能性，審計機關允宜強化審計機關與被審核機關溝通及追蹤機制之制度面設計，將現行有效溝通參考資料整合納入我國政府審計系統化流程；為完善追蹤機制及確保審計成果，可參考GAO建置改善行動追蹤系統之作法，使民意機關、各政府機關及民眾透過公開之網頁追蹤政府處理審計機關所辨識相關問題之進展，另審計機關允宜適時宣導被審核機關對於審計機關所提建議意見之管理責任，以提升審計機關所提出意見被落實之可能性。

四、報導及時改善之缺失、改善事實或優良實務，以實現查核報告多重目的；強化專案審計報告架構及內容，透過查核報告架構之設計，滿足多重使用者之需求

依據美國GAGAS 7.05，查核報告之目的在於：向負責治理者、被審核機關適當人員及適當監督者溝通查核結果；使結果較不易被誤解；除非有特殊限制外，

使結果公開予大眾；有助於追蹤是否已採取適當之改善行動。本次研習過程中，無論係研習課程所學，抑或與美國政府審計從業人員進行意見之交流，均指出若被審核機關於審計機關查核過程中，已就審計機關所發現之缺失落實改善，審計機關仍就該事實加以報導，而查核工作之報導記錄曾發生之事實，有利於被審核機關人員習得經驗，並得以避免人員更迭或可能於查核工作結束後回歸原缺失狀態，爰儘管審計人員於查核過程中透過有效溝通機制與被審核機關人員溝通查核發現，並促使被審核機關人員及時採取相關改善行動，審計機關仍應透過報導業經改善之缺失及被審核機關之改善事實或優良實務，以實現查核報告之多重目的。

又國際內部稽核協會於11月發布之最新補充指引「查核報告：溝通確信稽核之結果（Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results）」提出查核報告為多重使用者加以設計，透過結構化報告可促使查核報告之影響力極大化等觀點。查核報告為審計機關溝通查核結果之重要文件，如何透過查核報告與報告使用者有效溝通乃促成改善及產生正面影響之重要關鍵，然對於查核報告之撰擬，儘管諸多文件均指出，查核報告內容應足夠簡單，使讀者得以理解，惟查核報告之部分內容，尤以其中陳述查核發現、支持查核發現及查核結論證據之詳細內容，難以避免查核議題所涉及專業領域之專用術語，且不同報告使用者所關注之內容有所歧異，如被審核機關高階管理者多聚焦於查核結果之影響，而被審核機關直接接受審計人員查核者，則較關注審計人員查核發現所取得之查核證據，又二者對於專業術語之理解及接受程度均不同。鑑於針對不同使用者出具不同專業程度查核報告之成本過高，且可行性極低，爰可參考本次研習課程所習透過查核報告內容及結構之設計，以滿足多重使用者需求之作法，重新檢視目前所出版專案審計報告之架構及內容，增列依查核發現要素所撰擬之查核發現摘要，並依查核發現要素結構化報導查核發現段之內容，以滿足不同使用者需求。

五、完善查核技術方法諮詢機制及運用「外勤工作匯報查核證據之整體評估」工具，以強化查核證據；廣續提升審計人員之社會科學方法知能，促成國內評

估專業之發展

本次研習過程透過與美國政府審計人員交流意見瞭解，部分審計單位並未如GAO有陣容堅強之技術支援團隊，而此技術支援團隊之早期介入為支持GAO發揮洞察及前瞻功能之重要環節，此外，透過早期介入查核工作，技術團隊提供查核技術方法之專業意見，協助查核團隊蒐集足夠及適切之查核證據，以滿足查核目標；而ODCA於外勤工作階段，運用「外勤工作匯報查核證據之整體評估」(附錄九)工具針對查核證據之足夠及適切性進行評估，此一作法則為同業覆核結論所指出之優良實務。我國審計機關受限於人力及經費資源之配置，尚難設置專責技術支援團隊，為強化社會科學方法之運用，近年來已由內部人員組成技術諮詢任務編組，適時提供查核團隊意見。為確保查核團隊取得查核證據之足夠性及適切性，審計機關允宜進一步運用外部專家或延攬專家組成諮詢小組，於查核工作早期提供查核技術方法之專業意見。另本次參訪NASACT瞭解其為各州審計機關建立之知識分享平台，對於審計專業之解惑及實務作法之交流頗有助益，我國審計機關為精進審計業務及技術方法，已於內部建立諸多平台包括：跨地方審計機關業務聯繫會議、跨中央及地方層級審計機關之各類會議，並於審計機關知識管理平台建置審計業務診療室、創新討論區等審計業務交流平台，未來亦可透過活化各類平台審計業務諮詢之功能，於網路平台建置良好諮詢機制。又為使洞察及前瞻性意見有足夠及適切之查核證據支持，審計機關允宜強化審計工作之管理，加強期中查核發現之內部溝通，透過查核團隊與審計機關資深高階主管專業經驗及意見之交流，及參考ODCA之優良實務，於外勤工作階段結束前，運用「外勤工作匯報查核證據之整體評估」工具針對查核證據之足夠及適切性進行評估，以完善查核證據。

此外，鑑於GAO針對其洞察及前瞻性查核工作所運用之查核技術及方法乃多元化之社會科學方法，且GAO已廣泛運用方案評估之相關知能於績效審計工作，我國審計機關近年來積極推動運用多元化審計技術及方法於績效審計工作，運用方案評估學科觀念及技術方法於審計工作，為因應審計機關未來可能面臨之複雜

查核環境及查核議題需求，審計機關允宜廣續提升審計人員對於常用社會科學方法之熟稔程度及運用之妥適性，並加強與學術界合作，促成國內評估專業之發展，以利政策決定者基於證據作成決策。

六、督促政府建置整體性財務收支或重大計畫收支明細查詢平台，以利公民參與監督；強化公共課責、財務監督等資訊之對外溝通，協助建置公民參與能力

各國審計機關多已透過資訊公開及提供民眾回饋意見之管道等方式，並運用各種大眾傳播工具促進公民參與，部分審計機關則推動加強與公民團體合作，由審計機關提供公民及公民團體訓練，以及促成民眾共同監督行政機關所提改善行動之落實情形，另有少數審計機關推動公民實質參與審計工作之作法。本次赴美參訪APA時，對於其所建置之資料端點（Data Point）詳細公開維吉尼亞州政府收支明細，留下深刻印象，其他推動公民參與之作法包括：GAO於網頁及查核報告中均提供回饋意見之管道，並運用多種社群媒體作為公開資訊及與民眾溝通之管道；ODCA於今年甫成立官方部落格供民眾提供意見；於查核執行過程中，運用社會科學方法蒐集民眾意見等。我國審計機關近年來積極推動之公民參與活動與多數審計機關之作法類似，如：透過審計部全球資訊網公開重要政府審計資訊；建置公民參與平台，蒐集民眾回饋意見；於查核過程中運用社會科學方法蒐集民眾意見；透過出版品、網路、校園宣導等傳遞訊息。鑑於資訊公開為公民參與之基礎，APA推動該州財務資訊公開之深度，對於公民參與監督政府財務收支狀況頗有助益，在我國政府整體財務資訊及收支明細大半已電子化之環境下，審計機關允宜督促政府建置便於使用者操作之整體性財務收支或重大計畫收支明細查詢平台，以利公民參與監督；另鑑於國內已多有推動公民參與政府施政規劃之個案，我國審計機關可參考國外審計機關之作法，於深化公民政府財務課責知能上扮演促導者之角色，透過結合現行校園宣導活動，或辦理相關訓練、講座等方式強化公共課責、財務監督等資訊之對外溝通，協助完善國內公民教育，建置公民參與公共事務之能力，進而提升我國公民參與之素質。

七、強化促成政府施政改善及審計人力資源管理相關指標，以完善審計機關績效

管理制度；設計適當員工獎勵制度，以確保查核工作效益

衡諸美國績效審計實務強調建議意見落實後所促成之改善，審計機關對於審計人力資源之管理則關注審計人員工作之調派、工作生活之品質等，GAO設定之15項績效指標分為成果、顧客、人力、內部運作等四個面向，其中成果面聚焦於財務效益及建議意見，其指標包括：財務效益、其他效益、過去所提建議意見落實比率、當年度報告提出建議比率等四項，而人力面及內部運作面則聚焦於人力資源之管理，包括：新進人員雇用率、留任率、人力資源發展滿意度、人力資源運用滿意度、主管有效領導滿意度、組織氣候滿意度、協助員工完成工作之內部服務滿意度、影響員工工作生活品質之內部服務滿意度、內部資訊科技服務之滿意度等九項，顯見其對促成政府施政之改善及審計人力資源管理之重視，而APA則透過人力資源之有效管理及配置，獲得維吉尼亞州列治蒙（Richmond）地區最佳雇主之殊榮。我國審計機關自民國100年度起建置審計機關策略管理與績效管理機制，並自民國101年起首次出版民國100年度績效報告，納入四個面向十三項績效指標，包括於業務成果面納入財務效益、建議意見、專案調查及陳報監察院等四項指標，於內部流程面納入電腦審計、知識物件/知識點閱及完成報告平均天數等三項指標，於人力發展面納入審計人員滿意度、每人受訓時數及專業文章等三項指標，於顧客服務面納入重要審計結果資訊、提供立監服務及被審核機關滿意度等三項指標，各項指標均為審計機關自上至下戮力達成之目標，審計機關並滾動式檢討各項指標之妥適性予以調整。為使審計機關績效管理制度之設計成為審計機關發揮洞察及前瞻功能之助力，建議於滾動式檢討各項績效指標時，於業務成果面，強化與促成政府施政改善有關之指標內容，並評估各項指標對於審計機關與被審核機關間建立良好互動及互信關係之可能影響，以促使被審核機關接受建議意見，進而採取行動落實改善；於人力發展面及內部流程面，可參考GAO相關指標發展審計人力資源管理之指標，並關注審計工作生活之品質，以留任人才，蓄積審計專業能量。

此外，鑑於審核人員持續關注重大建議意見並積極追蹤查核結果乃確保查

核工作效益之最重要且最無形之要件，爰審計機關允宜設計適當員工獎勵制度，以認可及獎勵審計人員於促使查核工作結果有效之貢獻，並將審計人員促使改善行動落實之作為納入審計機關考核、獎勵或升遷作業之考量因素。

八、廣續派員赴美研習績效審計方法，汲取美國政府審計實務精髓；尋求與美國訓練機構、學術機構或同業合作之機會，以提升研習效率及效果

本次赴美參加美國研究所辦理之研習課程，其特色為講師與學生互動頻繁，於授課中多有審計人員相互交流審計實務經驗，參訓人員則多服務於各機關之稽核長辦公室，課程費用每人每天平均美金三百元(約新台幣一萬元)，儘管研習成本高，此項研習有助於習得美國政府審計實務，並可與美國政府審計從業人員交流，進而更深入詢問相關實務問題，另相關研習課程除美國研究所開辦外，當地亦有管理概念公司（Management Concept）提供類似之政府審計課程，惟費用差異不大，而本次參訪GAO瞭解其新設卓越中心之業務及運作，該中心負責人員以目前已發展之績效審計訓練課程為例說明課程費用，因主要係以成本計價，預估每人每天平均費用較低；再者，本次研習地點與我國時差十二小時，日夜顛倒，研習期間時差及生活之適應期較長，又研習期間之參訪乃赴國外研習之重要工作項目，惟參訪接洽耗時且不易，致赴外研習人員於研習期間易陷入事倍功半之窘境。

綜上，鑑於GAO為美國政府審計實務界之典範，亦為世界政府審計工作之先趨，卓越中心目前雖屬創立階段，惟該中心提供客製化服務，並對於提供我國審計機關服務有高度興趣，爰審計機關為廣續汲取美國政府審計實務之精髓，除宜持續派員赴美研習特定績效審計方法，培育種子教師外，允宜適時尋求與GAO卓越中心、其他專業訓練機構、學術機構或同業建立合作關係，以順遂研習人員適應當地環境及安排參訪研習之過程，進而提升研習之效率及效果。

伍、結語

誠如GAO 21世紀挑戰報告所述，21世紀美國及其世界地位將面臨之諸多挑戰之一即為多變的治理結構及工具，新治理結構及管理程序之形成將受到如：持

續增加之相互依賴、科學與科技之改變及安全上的威脅等影響，並將仰賴充分的前瞻、持續檢視及更新優先順序、持續監督及可信賴與結果導向的國家績效指標。政府審計為良善公共治理之關鍵因素，政府在日益多變且複雜之環境下所面臨之挑戰，亟須審計機關有效發揮政府審計之洞察及前瞻功能，並透過審計機關獨立及專業之查核工作，足夠及適切之查核證據，提供政策決定者更有用之決策資訊。本次赴美研習得以與美國政府審計人員進行審計專業之交流，探究美國國家審計機關洞察與前瞻活動，以及促成審計機關發揮洞察及前瞻功能之重要環節，包括：考量利害關係人觀點、建議意見之落實及追蹤等之實務作法，研習過程中對於該國審計機關所營造與被審核機關之正面互動，及其績效審計流程促成建設性互動之作法及思維印象深刻，而此種作法及思維，正為審計機關促成改善，提升政府施政效能之關鍵。展望未來，期許審計機關在獨立及專業之三大基石下，考量被審核機關及公民之觀點，以有效發揮政府審計之洞察及前瞻功能，進而促成良善公共治理，並實現對民眾生活產生正面影響之最終目標。

陸、參考資料

1. Graduate School USA, Writing Audit Reports by Objectives.
2. Graduate School USA, Developing and Presenting Audit Findings.
3. Graduate School USA, Auditing Performance Outcomes.
4. GAO, GAO-11-646SP Performance Measurement and Evaluation, May 2011.
5. GAO, GAO-12-331G Government Auditing Standards, December 2011.
6. GAO, GAO-09-56 Highway Safety: Foresight Issues Challenge DOT' s Efforts to Assess and Respond to New Technology-Based Trends, October 2008.
7. GAO, GAO-12-677 Employment for People with Disabilities: Little Is Known about the Effectiveness of Fragmented and Overlapping Programs, June 2012.
8. GAO, GAO-15-49SP Fragmentation, Overlap, and Duplication: An Evaluation Management Guide, March 2015.
9. GAO, GAO' s Congressional Protocols.
10. GAO, GAO' s Agency Protocols.
11. GAO, How to Get Action on Audit Recommendations, July 1991.
12. GAO, Prospective Evaluation Methods, November 1990.
13. GAO, GAO-10-559SP Strategic Plan 2010-2015.
14. GAO, GAO-14-1SP Strategic Plan 2014-2019.
15. GAO, GAO-05-325SP 21st Century Challenges, February 2005.
16. GAO, Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks.
17. GAO Performance & Accountability Report 2015.
18. ODCA, Performance Oversight Hearing, Testimony of the Hon. Kathy Patterson, D.C. Auditor before the Council of the District of Columbia Committee of the Whole, March 8, 2016.
19. AGA, Guide to Improving Program Performance and Accountability through Cooperative Audit Resolution and Oversight, May 2010.
20. AGA, Successfully Implementing Cooperative Audit Resolution, April 2016.
21. APA, Proposed 2017 Work Plan, May 9, 2016.

22. NASACT, Auditing in the States: A Summary, 2016 Edition.
23. INTOSAI, ISSAI 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens, 2013.
24. United Nations, Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions, 2013.
25. OMB, Uniform Administrative Requirements, Cost Principles, and Audit Requirements for Federal Awards, December 26, 2013.
26. Chr. Michelsen Institute, U4 Practice Insight, May 2013.
27. Chr. Michelsen Institute, When Supreme Audit Institutions engage with civil society: Exploring lessons from the Latin American Transparency Participation and Accountability Initiative, 2013.
28. Comparative Study of International Practices with Recommendations for Serbia
29. IIA, Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results, 2016.
30. Iana Dreyer and Gerard Stang, Foresight in governments—practices and trends around the world, EUISS Yearbook of European Security, 2013.
31. World Bank, Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions, Ezequiel Nino, 2010.
32. GAO Website : <http://www.gao.gov/>。
33. NASACT Website : <http://www.nasact.org/>。
34. ODCA Website : <http://www.dcauditor.org/>。
35. APA Website : <http://www.apa.virginia.gov/>。
36. AGA Website : <https://www.agacgfm.org/>。
37. 劉建林，「美國與加拿大績效審計實務之研究」出國報告，104 年 11 月。
38. 陳依依，「美國政府施政績效衡量與績效審計實務之研究」出國報告，103 年 2 月。
39. 謝居宏，「政府審計工作中之績效評估與相關實務之研究」出國報告，102 年 2 月。
40. 陳建仲，「美國績效審計理論與實務之研究」出國報告，101 年 2 月。
41. 陳君愷，「美國績效審計理論與實務之研究」出國報告，99 年 12 月。

柒、附錄

附錄一 標準之選擇

1. 趨勢-與前期績效比較：透過趨勢資料可瞭解績效之提升或降低，較短期間之比較可能誤導或導致錯誤之查核結論。
2. 目標：目標係指示某人所設定應達成之績效，而非可以達到之績效，目標也可能係以預期之績效設定，其可能納入法律及規定中。
3. 授權規定：指示預期達成之績效或如何執行計畫，然而，授權規定並非總是適當的。
4. 被接受之慣例：一般公認之慣例會是有用的，但易有過時的情形。
5. 技術性分析：分析何為可能或合理可達成之績效是十分有用的，如應耗費時間。
6. 工時相對於實際延遲時間：辦理某項工作之工時有時可被用以評估完成工作實際延遲時間之合理性。
7. 計畫涉及之部門、單位及地域間比較：提供單位或計畫內績效之情形，並有助於辨識改善之機會。
8. 與外部類似單位或工作比較：外部比較提供最佳標竿，並為許多私人公司所使用。
9. 顧客：被服務者及納稅義務人/居民之意見可能是特定績效面向之最後標準。

附錄二 常用績效面向清單

政府	企業
成果－結果	
顧客滿意度	顧客滿意度
成本－效益	投資報酬率
目的之達成	每股股利
成本之收回	利潤
財務條件	財務可行性(financial viability)
服務對象（比率）	市場佔有率
產出	
金額（依類別）	金額（依類別）
成本 • 效率性 • 經濟性	成本 • 效率性 • 經濟性
時效	時效
品質 • 產品（面向） －正確性 －一致性 －可靠性 －舒適性 • 服務（面向） －禮貌 －員工知識 －員工服務熱忱 －設備情況 －可近性	品質 • 產品（面向） －正確性 －一致性 －可靠性 －舒適性 －持久性 • 服務（面向） －禮貌 －員工知識 －員工服務熱忱 －設備情況 －可近性

附錄三 與方案評估有關之資源(節錄)

名稱	網址
1.專業協會及團體	
美國評估協會(American Evaluation Association)	http://www.eval.org
加拿大評估社群(Canadian Evaluation Society)	http://www.evaluationcanada.ca
評估國際合作組織(International Organization for Cooperation in Evaluation)	http://ioce.net
東方評估研究社群(Eastern Evaluation Research Society)	http://www.eers.org
聯邦評估人員(Federal Evaluators)	http://www.fedeval.net
華盛頓評估人員(Washington Evaluators)	http://washingtonevaluators.org/
2.華盛頓特區持續進修機會	
美國研究所(Graduate School USA)	http://www.graduateschool.edu
評估人員協會(The Evaluators' Institute)	http://tei.cgu.edu/
大學或研究所課程及學位	
3.聯邦網站	
稽核長辦公室(U.S. Inspectors General)	https://www.ignet.gov
預算管理局辦公室 (U.S. Office of Management and Budget)	https://www.whitehouse.gov/omb/evidence http://www.whitehouse.gov/omb/performance_past/
科學及科技政策辦公室 (U.S. Office of Science and Technology Policy)	http://scienceofsciencepolicy.net/
國際發展 (U.S. Agency for International Development)	http://www.usaid.gov/results-and-data/planning/policy
國家及社會服務合作 (U.S. Corporation for National and Community Service)	http://www.nationalservice.gov/impact-our-nation/evidence-exchange.
農業部(U.S. Department of Agriculture) -食品及營養服務政策規劃辦公室 -經濟研究服務	http://www.fns.usda.gov/research-and-analysis http://www.ers.usda.gov
教育部(U.S. Department of Education) —政策及計畫研究服務 —教育科學機構	http://www2.ed.gov/about/offices/list/oepd/ppss/index.html http://ies.ed.gov/ncee/
能源部(U.S. Department of Energy)	http://www1.eere.energy.gov/a

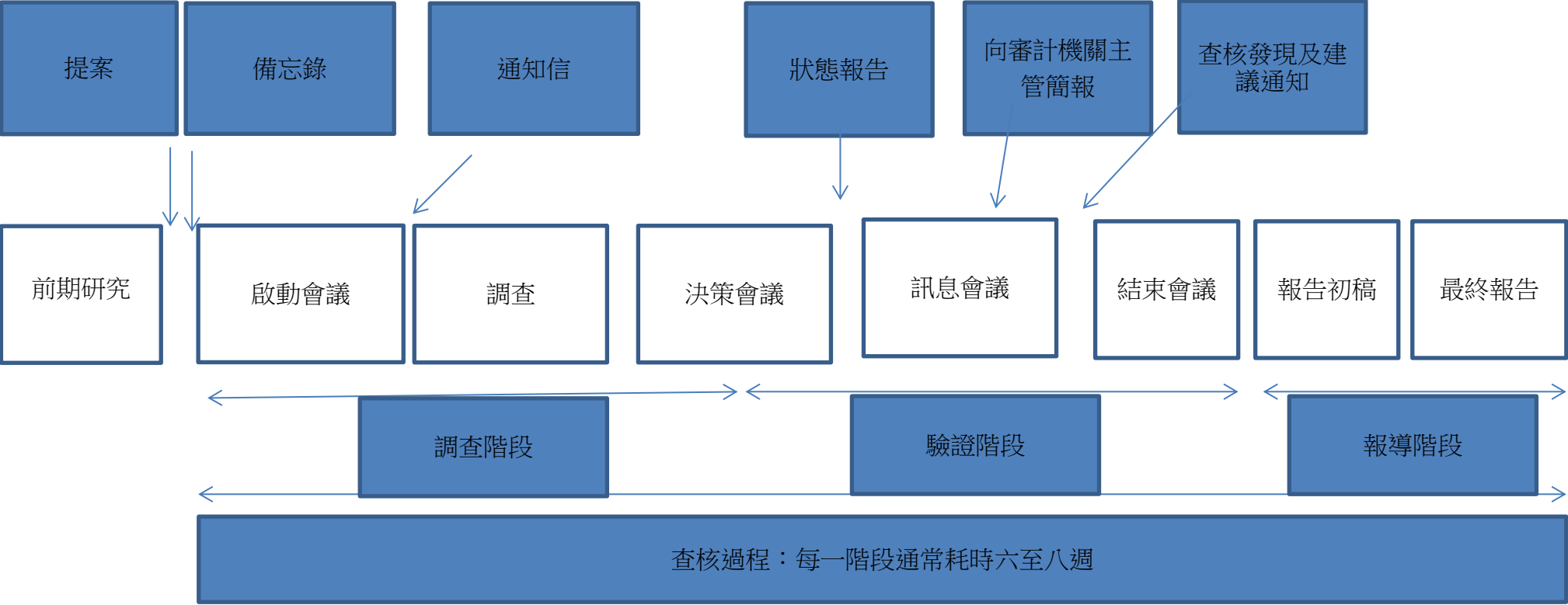
名稱	網址
	nalysis/pe_index.html
健康及人民服務部(U.S. Department of Health and Human Services) —兒童及家庭管理 —疾病控制及預防 —規劃及評估辦公室	http://www.acf.hhs.gov/programs/opre http://www.acf.hhs.gov/programs/cb/resource/framework-workgroup?utm_source=Framework_Workgroup&utm_medium=Crosslink&utm_campaign=Program_Evaluation http://www.cdc.gov/eval/index.htm http://aspe.hhs.gov/evaluations
住宅及都市發展部(U.S. Department of Housing and Urban Development)	http://www.huduser.gov/
司法部(U.S. Department of Justice) —司法計畫辦公室 —國家司法機構	http://www.ncjrs.gov http://www.nij.gov
勞工部(U.S. Department of Labor)	http://www.dol.gov/asp/evaluation/
內政部(U.S. Department of State) —教育及文化事務局 —援外資源辦公室	http://www.state.gov/s/d/rm/rls/evaluation/index.htm http://eca.state.gov/impact/evaluation-eca http://www.state.gov/f/evaluations/index.htm
交通部(U.S. Department of Transportation)	http://www.nhtsa.gov/
環境保護機關(U.S. Environmental Protection Agency)	http://www.epa.gov/evaluate/
聯邦審計署(U.S. Government Accountability Office)	http://www.gao.gov
千禧年挑戰機構(U.S. Millennium Challenge Corporation)	https://www.mcc.gov/pages/results
跨機關網站(Youth.gov)	http://youth.gov/
4.網路資料	
評估中心(The Evaluation Center)	http://www.wmich.edu/evalctr
評估圓桌會議(The Evaluation Roundtable)	http://evaluationroundtable.org/index.html
My M&E 互動平台	http://www.mymande.org
經濟合作發展組織 (Organisation for Economic Co-operation and Development)	http://www.oecd.org/dac/evaluation/

名稱	網址
Penn State 大學方案評估	http://www.extension.psu.edu/evaluation .
加拿大財政委員會(The Treasury Board of Canada)	http://www.tbs-sct.gc.ca/cee/index-eng.asp
聯合國評估團體(United Nations Evaluation Group)	http://www.uneval.org
Wisconsin 大學計畫發展及評估	http://www.uwex.edu/ces/pdande/
William Trochim 社會研究方法中心 (William Trochim's Center for Social Research Methods)	http://www.socialresearchmethods.net
世界銀行評估(World Bank Evaluation)	http://ieg.worldbankgroup.org/
5.GAO 指引及方法論手冊	
個案研究評估(GAO/PEMD-10.1.9)	http://www.gao.gov/products/PEMD-10.1.9
評估設計(GAO-12-208G)	http://www.gao.gov/products/GAO-12-208G
分散、重疊及重複計畫：評估及管理指引(GAO-15-49SP)	http://www.gao.gov/framework_duplication/overview
績效衡量及評估：定義及關係(GAO-11-646SP)	http://www.gao.gov/products/GAO-11-646SP
量化資料分析：導論(GAO/PEMD-10.1.11)	http://www.gao.gov/products/PEMD-10.1.11
綜合評估(GAO/PEMD-10.1.2)	http://www.gao.gov/products/PEMD-10.1.2
成果法案：評估機關年度績效計畫之評估人員指引(GAO/GGD-10.1.20)	http://www.gao.gov/products/GGD-10.1.20
6.期刊	
美國評估期刊(American Journal of Evaluation)	http://www.sagepub.com/journals.nav
評估：理論、研究及實務國際期刊(Evaluation: The International Journal of Theory, Research and Practice)	http://www.sagepub.com/journals.nav
評估及計畫規劃(Evaluation and Program Planning)	http://www.journals.elsevier.com/evaluation-and-program-planning .
評估&健康專業(Evaluation & the Health Professions)	http://www.sagepub.com/journals.nav
評估評論：社會研究應用期刊(Evaluation Review: A Journal of Applied Social Research)	http://www.sagepub.com/journals.nav
評估新方向(New Directions for Evaluation)	http://www.wiley.com/WileyCDA/
7.書籍及報告(2010 年至 2016 年 4 月)	
更有效能政府之評估指導方針(American Evaluation	http://www.eval.org/d/do/472

名稱	網址
Association, An Evaluation Roadmap for a More Effective Government, October 2013)	
評估：在預算、時間、資料及政治上限制下執行 (Bamberger, M., J. Rugh, and L. Mabry. RealWorld Evaluation: Working Under Budget, Time, Data, and Political Constraints, 2012)	http://www.realworldevaluation.org/
量化研究手冊(Denzin, N. K., and Y. S. Lincoln, eds. The SAGE Handbook of Qualitative Research, 2011)	
方案評估：方法及實務指引(Fitzpatrick, J. L., J. R. Sanders, and B. R. Worthen. Program Evaluation: Alternative Approaches and Practical Guidelines, 2011)	
資料驅動之績效複核指引(Hatry, H, and E. Davies. A Guide to Data-Driven Performance Reviews, 2011)	http://www.urban.org/research/publication/guide-data-driven-performance-reviews
評估指引(Her Majesty' s Treasury. The Magenta Book: Guidance for Evaluation,2011)	http://www.hm-treasury.gov.uk/data_magentabook_index.htm
最高審計機關方案評估：入門(International Organization of Supreme Audit Institutions, Working Group on Program Evaluations. Program Evaluation for SAIs: A Primer, 2010)	http://program-evaluation.cco.mptes.fr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=15&Itemid=4&lang=en
擬訂更好的政策：監督及評估機制之基本要素 (Lopez-Acevedo, G., P. Krause, and K. Mackay. Building Better Policies: The Nuts and Bolts of Monitoring and Evaluation Systems, 2012)	https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/6015
人類服務研究之擴散：何者有用？(Macoubrie, J., and C. Harrison. Human Services Research Dissemination: What Works?, 2013)	http://www.acf.hhs.gov/programs/opre/resource-library/search?topic[2885]=2885
實用方案評估手冊(Newcomer, K. E., H. P. Hatry, and J. S. Wholey. Handbook of Practical Program Evaluation, 2015)	
發展評估：運用複雜概念強化改革及效用(Patton, M. Q. Developmental Evaluation: Applying Complexity Concepts to Enhance Innovation and Use, 2010)	
方案評估：方法及個案研究(Posavac, E. J. Program Evaluation: Methods and Case Studies, 2011)	
社會 & 行為研究混合方法手冊(Tashakkori, A., and C. Teddlie, eds. SAGE Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research, 2010)	
聯合國評估體系之影響評估：選擇、規劃及管理指引 (United Nations Evaluation Group. Impact Evaluations in UN	http://www.uneval.org/papersandpubs/documentdetail.jsp?do

名稱	網址
Agency Evaluation Systems: Guidance on Selection, Planning and Management, 2013)	c_id=1434
計畫主管之評估指引(U.S. Department of Health and Human Services, Administration for Children and Families, Office of Planning, Research and Evaluation. The Program Manager' s Guide to Evaluation, 2010)	http://www.acf.hhs.gov/programs/opre/research/project/the-program-managers-guide-to-evaluation
方案評估準則：評估人員及使用者指引(Yarbrough, D. B., L. M. Shulha, R. K. Hopson, and F. A. Caruthers. The Program Evaluation Standards: A Guide for Evaluators and Evaluation Users, 2011)	http://www.icsee.org/program-evaluation-standards

附錄四 績效審計作業：與被審核機關之溝通



附錄五 查核發現及建議通知

機關名稱

稽核長辦公室

查核計畫名稱

查核發現及建議通知(Notice of Finding and Recommendation，簡稱 NFR)²⁰

查核部門:

公布日期:

議題內容:

稽核長辦公室聯絡人:

謹此通知我們辦理 (查核計畫名稱)查核過程中發現之事項如下：

情況:

我們發現 ...

標準:

原因:

影響:

建議:

我們建議(被審核機關名稱):

1)

2)

初稿

²⁰ NFR 係於外勤工作完成後，結束會議之前或於結束會議提出。

附錄六 建議意見監督及追蹤檢查清單

一、追蹤計畫之擬訂

1. 是否詳加說明預期如何落實建議意見之內容?是否有判斷機關落實計畫是否妥適之強有力基礎?
2. 是否已辨識及評估替代方案?是否有可行且有效的退路?
3. 是否瞭解落實建議意見可預期之效益?是否考量辨識及考量被補償成本?
4. 是否已辨識符合相關規定之預期效益?
5. 可期待何時會針對建議意見作成實質的決定?
6. 合理期待下，何時可開始落實？
7. 可期待何時完成落實?是否有落實之特定時程表?
8. 是否有建議意見應完全落實之重要時間點?
9. 可期待何時會實現效益?
10. 當建議意見已有效落實，在停止追蹤行動時，應做些什麼?
11. 行政機關是否於查核過程中、結束會議或查核報告初稿提供時提出反對的理由或落實將遇到之阻礙?反對的理由是否於報告中有效地被處理?是否有任何於追蹤或監控過程中可採取有助於克服阻礙之行動?
12. 將執行何程序以測試落實情形?何時進行測試?
13. 將如何做以監控對於建議意見所採取之行動? 何時及多久執行監控行動?
14. 是否已擬訂包括上述事項及定義追蹤責任之追蹤計畫?

二、追蹤計畫之執行

1. 是否複核法規要求機關應出具之報告?
2. 機關是否透過其追蹤系統積極追蹤建議意見?
3. 是否瞭解接受及/或落實建議意見的目前狀態?是否適當?
4. 是否已複核機關之書面落實計畫?計畫是否適當?如何解決任何不適當

情形?

5. 是否和機關均同意落實建議意見產生之效益?若否，是否達成解決此差異之共識?
6. 若機關於其追蹤系統將建議意見結案，是否同意其為適當?
7. 是否遵循所有組織內追蹤機制對於追蹤紀錄及狀態報導之要求?
8. 是否已採取追蹤計畫所列之所有監控及追蹤行動?

三、額外步驟之評估—建議意見被拒絕、未能落實或延宕多時之評估

1. 建議意見是否仍適當?若是，機關不落實建議意見之理由是否合理?
2. 建議意見之目標是否已透過其他方法達成?
3. 是否有任何其他應採取之行動以促使建議意見落實?為何?
4. 是否應將目前的建議意見結案並等待其後更能顯明負面影響或建議意見較可能被接受之時機，另行規劃查核工作?
5. 此建議意見是否為關鍵的一項?是否重要到需報告更高層級以授權採取行動?有何可採取之其他適當行動?
6. 是否有任何可能使建議意見難以被接受及落實之阻礙?
7. 是否有任何可學習之經驗，以促使未來建議意更可被接受?

附錄七 行政機關對建議意見所建立追蹤機制應符合之準則

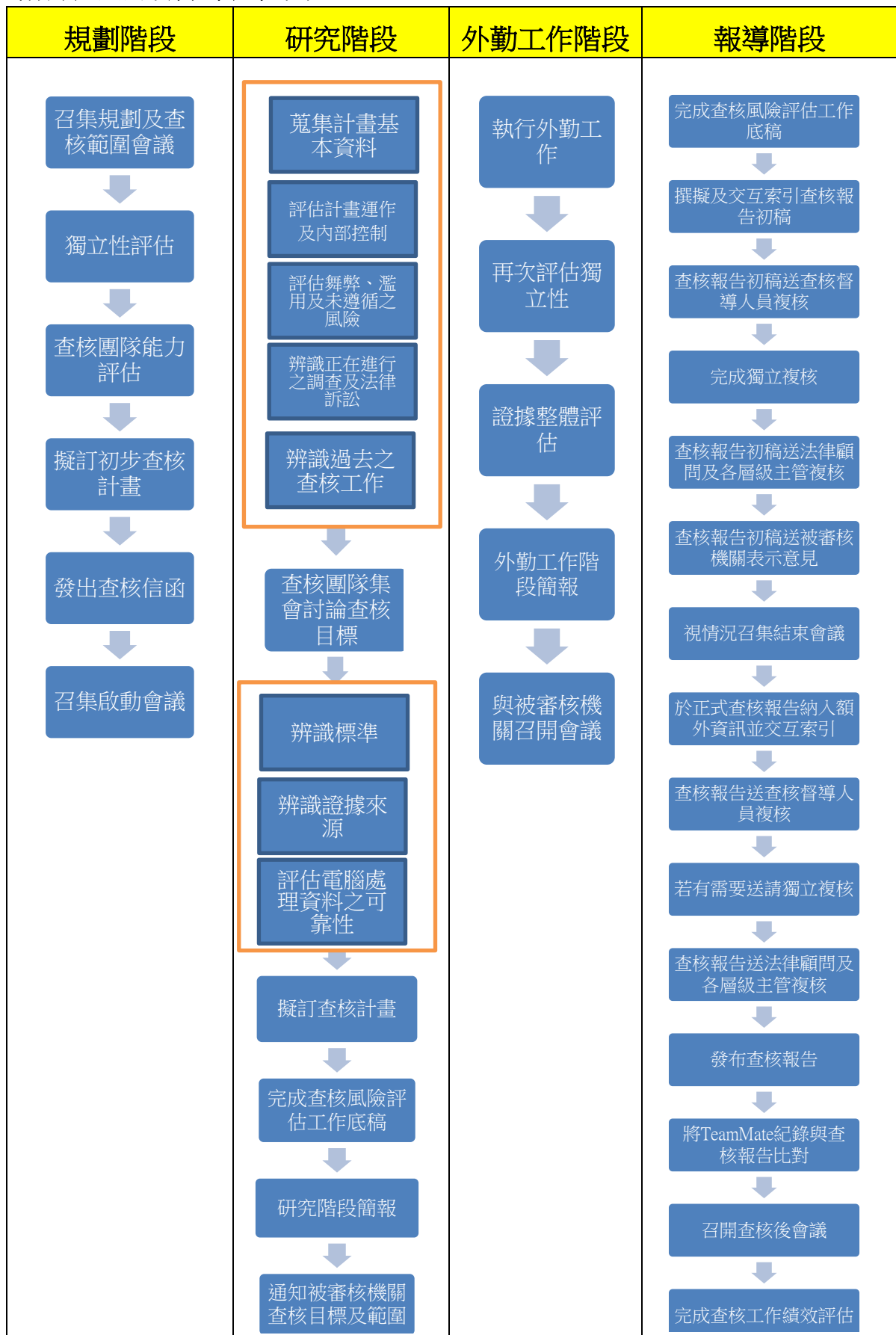
行政機關應對查核建議意見之解決方案及進行改善行動予以高度優先重視，用以解決查核建議意見及落實改善行動之制度必須符合下列準則：

1. 指派高階人員負責查核結果之追蹤。
2. 要求對於查核建議意見迅速解決及落實改正行動，解決方案應在查核報告發行後至多 6 個月提出，改善行動應儘可能快速進行。
3. 不論解決方案是否係支持查核人員或被審核機關人員之看法，應明確適當之解決方案及改善行動之標準，適當時這些標準並應提供包含改善行動時間之書面計畫。
4. 於解決方案及改善行動之整個過程中維持查核報告或建議意見狀態之正確紀錄，這些紀錄應包括應繳還款項之適當會計及收款控制。
5. 提供工具以確保及時回應查核報告及解決審計機關及被審核機關管理階層或承包廠商間之重大爭議，此過程應允許解決方案有足夠時間於 6 個月內提出。
6. 確保解決方案之行動與法規、政策一致，及不贊成查核建議意見之法律依據。
7. 可協調多於一個計畫、機關或政府層級之建議意見解決方案及改善行動。
8. 每半年向機關首長提出半年報，報告下列事項：
 - (1) 所有超過 6 個月以上未結案查核報告之狀態、未結原因及解決方案之時間表。
 - (2) 此段期間已結案之報告或建議意見數。
 - (3) 不接受之成本。
 - (4) 收款、補償、註銷、支付要求之金額。
 - (5) 其他因查核工作產生之財務效益。這些報告應包括前次報告未結查核案件之最新狀態。
9. 查核建議意見、解決方案及改善行動之定期分析，以決定趨勢與制度面問題，

及建議解決方法。

10. 確保適當官員之績效評估反映解決及落實查核建議意見之有效性。
11. 評估查核追蹤制度是否可使查核建議意見之解決方案及改善行動有效率、迅速及適當。

附錄八 績效審計流程圖



附錄九 外勤工作匯報查核證據之整體評估

目的

記錄查核團隊用以支持查核發現及結論之證據所作的整體評估，並用以作為外勤工作匯報之文件，查核證據需足夠且適切。

足夠：滿足查核目標及支持查核發現與結論之證據量的衡量。

適切：滿足查核目標及支持查核發現與結論之證據品質包括證據攸關性、正確性及可靠性的衡量。

授權

描述查核工作之緣由（法定職權、審計機關之決定、民意機關之要求等）。

背景

簡述所查核計畫之背景及何議題促成此項查核工作。

目標

查核目標一

查核目標二

查核目標三

查核發現及結論

查核發現一

本查核發現所滿足之查核目標	
標準	
情況	
原因	
影響	
建議	
用以支持查核發現之證據類型	☐ 實體 ☐ 文件 ☐ 證言
查核證據之詳細內容	(如：機關政策手冊、訪談紀錄等)

為何此證言型證據足夠及適切	(當證言型證據為唯一證據時，此部分特別重要)
用以支持查核發現證據之來源	☐ 觀察 ☐ 詢問 ☐ 檢查
證據來源之詳細內容	(如：資料庫穿透性檢視、訪談某機關、實地勘察等)
證據量之詳細內容	(如：樣本量、訪談數等)
所採取促使證據更有力之步驟	(若有需要時)
查核團隊對於為何證據為足夠及適切之整體聲明	

查核發現二

本查核發現所滿足之查核目標	
標準	
情況	
原因	
影響	
建議	
用以支持查核發現之證據類型	☐ 實體 ☐ 文件 ☐ 證言
查核證據之詳細內容	(如：機關政策手冊、訪談紀錄等)
為何此證言型證據足夠及適切	(當證言型證據為唯一證據時，此部分特別重要)
用以支持查核發現證據之來源	☐ 觀察 ☐ 詢問 ☐ 檢查
證據來源之詳細內容	(如：資料庫穿透性檢視、訪談某機關、實地勘察等)
證據量之詳細內容	(如：樣本量、訪談數等)
所採取促使證據更有力之步驟	(若有需要時)
查核團隊對於為何證據為足夠及適切之整體聲明	

查核發現三

本查核發現所滿足之查核目標	
標準	
情況	
原因	
影響	
建議	
用以支持查核發現之證據類型	☐ 實體 ☐ 文件 ☐ 證言
查核證據之詳細內容	(如：機關政策手冊、訪談紀錄等)
為何此證言型證據足夠及適切	(當證言型證據為唯一證據時，此部分特別重要)
用以支持查核發現證據之來源	☐ 觀察 ☐ 詢問 ☐ 檢查
證據來源之詳細內容	(如：資料庫穿透性檢視、訪談某機關、實地勘察等)
證據量之詳細內容	(如：樣本量、訪談數等)
所採取促使證據更有力之步驟	(若有需要時)
查核團隊對於為何證據為足夠及適切之整體聲明	

將於查核報告初稿中提出之一般性結論

結論	
用以支持查核發現之證據類型	☐ 實體 ☐ 文件 ☐ 證言
查核證據之詳細內容	(如：機關政策手冊、訪談紀錄等)
為何此證言型證據足夠及適切	(當證言型證據為唯一證據時，此部分特別重要)
用以支持查核發現證據之來源	☐ 觀察 ☐ 詢問 ☐ 檢查
證據來源之詳細內容	(如：資料庫穿透性檢視、訪談某機關、實地勘察等)

證據量之詳細內容	(如：樣本量、訪談數等)
所採取促使證據更有力之步驟	(若有需要時)
查核團隊對於為何證據為足夠及適切之整體聲明	

附錄十 單位參訪預擬討論問題

一、GAO

1.1 GAO' s Practice In Fulfilling Its Insight And Foresight Functions

According To The Supreme Audit Institution Maturity Model

Background: When GAO established the model “The Maturity of Supreme Audit Institution,” The National Audit Office (ROC) Taiwan (NAO) studied this model to learn how to take more proactive actions to better itself with its new responsibilities. Therefore in 2016, the Audit Act of Taiwan was amended, thereby changing the content of Article 69 which enhanced the role of insight and foresight functions of the NAO in Taiwan. NAO currently does the following:

- *Provide recommendations to auditees in regards to the improvement of government performance or public welfare.*
- *Plan audit work based on risk.*
- *If during our audit process we find the auditee' s project to be under risk, we provide recommendations to call attention to the risk.*

Questions:

- a) Is there any kind of work that GAO performs as a routine to fulfill its functions of insight and foresight that NAO in Taiwan does not do? (My understanding is that GAO has prospective analysis work, but is often requested by Congress to review the analysis done by the government agencies.)
- b) When GAO sets up the objectives of each audit case, do auditors consider which kind of functions (oversight, insight and foresight) they are dealing with? If fulfilling the insight function, what are the differences when compared to the oversight audit objectives?
- c) Is there a template that GAO uses to systematically deal with the audit findings? Is it helpful to provide a recommendation by using this kind of template?
- d) Is it possible to categorize all of the recommendations into “oversight, insight or foresight recommendations” ? If the answer is yes, what is the main difference between them?

1.2 Discuss the techniques used by auditors when GAO fulfills its functions of insight and foresight

Questions:

- a) What are the key points to be concerned about regarding the planning, conducting, reporting, and follow-up stages?
- b) What type of feedback is received from stakeholders?

1.3 Discuss how GAO performs the work of prospective analysis

Background: NAO does not have this kind of practice. We want to know more about this practice to see if the practice is feasible and compatible to the situation in Taiwan. This would enable NAO to implement a foresight function. We also know that GAO does not normally make forecasts, and that GAO has only done so by special request. GAO often evaluates the forecasting process and the methodology used by agencies. We have also learned that other agencies are frequently called upon for forward-looking analysis. The Office of Management and Budget requires regulatory impact analysis before any major new regulation is put into effect. And the Congressional Budget Office is required to “price out” all new legislation. Thus, there are many applications and methods in this prospective area (Source: GAO/PEMD-10.1.10 Prospective Evaluation).

Questions:

- a) When auditors can't find the related database or if the agencies don't have the forward-looking analysis, how can auditors perform the work of prospective analysis?
- b) According to the GAO/PEMD-10.1.10 prospective evaluation synthesis (PES), GAO develops two types of models for each proposal: a conceptual and operational model. It's similar to that of a developing an evaluation design, except that a PES reviews existing evidence instead of collecting new data. What is the “existing evidence” ?
- c) What is the essential content of recommendations for the results of prospective analysis?

1.4 Discuss the difference between the performance audit and evaluation

Background: The evaluation extends and supplements the performance audit as the only tool that makes it possible to grasp complex public policies. Evaluations can also explain why such policies have succeeded or why they have failed, and help to identify objectives and implementation. (Source: “Program Evaluation for SAIs A Primer,” published by INTOSAI Working Group on Program Evaluation)

Questions:

- a) What is the difference between the performance audit and evaluation?
- b) In what type of performance audit may GAO use evaluation as a tool?

2. GAO's Practice in Involving Citizen Participation

Background: NAO is trying to set up a strategy for citizens to participate in the auditing process, but we are facing a variety of challenges. NAO currently does the following:

- *Provide a variety of tools and channels for citizens to express their opinions.*
- *Consult experts from both academic and civil society organizations. Use questionnaires delivered to the general public or designated persons to collect opinions and analyze the data collected thereafter.*

Questions:

- a) Is "Fraudnet" the only channel for citizens to submit complaints or opinions?
- b) If there are any requests from citizens, does GAO respond to all of them? If not, what is the criteria for a response?
- c) Does GAO act or deal with audit issues proposed by citizens?
- d) Has GAO considered using Facebook as a tool to communicate with the general public?

3. GAO's Practice in Communicating with Auditees and Stakeholders

Background: NAO learned that auditors should seek to maintain professional relationships with all stakeholders and conduct discussions in an environment of mutual respect and understanding. NAO places emphasis on communicating the audit objectives with auditees and how we will perform our work.

Questions:

- a) Are there any templates that GAO uses to communicate with auditees in the planning, conducting, reporting and follow-up process?
- b) What is the practice of GAO in considering viewpoints from stakeholders?
- c) Since the Office of Inspector General (OIG) also does performance audits, what is the difference between OIG's performance audits and GAO's performance audits? Does GAO consider and/or recognize the work of OIG?

4. The Difference Between INTOSAI ISSAI and GAGAS

Background: NAO is now drafting its auditing standards. We drafted the standards based on the International Organisation of Supreme Audit Institutions-International Standards of Supreme Audit Institutions (INTOSAI ISSAIs), but we have also referred to some articles from the General Accepted Government Auditing Standards (GAGAS). There is a basic difference between the framework of the standards of INTOSAI and GAO. For example,

the type of governmental auditing in ISSAIs are financial auditing, performance auditing and compliance auditing. In GAGAS, they are financial audits, attestation engagements, and performance audits.

Questions:

- a) Are compliance audits considered to be a kind of performance audit? When financial audits are performed, are compliance audits executed as well?
- b) Though ISSAIs have a four-level framework, is it necessary to include prerequisites in the auditing standards for the functions of supreme audit institutions?

5. GAO's Center for Audit Excellence Operations and Strategies for Training and International Instructional Scope

Background: GAO launched the Center for Audit Excellence (CAE) in October, and it aims to promote good governance and build the capacity of domestic and international accountability organizations. The website states, "the CAE can provide your organization with high-quality training, technical assistance, and related products and services."

Questions:

- a) What classes will be provided by the CAE?
- b) Has any detailed information been released?
- c) Can auditors from NAO in Taiwan attend the classes or are there any training classes provided by GAO for auditors from foreign countries?
- d) Does CAE provide training strategies for auditors?

6. GAO's Role in the Hearing Process of the U.S. Government's Consolidated Financial Statement

Questions:

- a) Who is obligated to give a testimony on the consolidated financial statements? Is anyone in GAO required to attend the hearing?
- b) Does the head of auditees provide a testimony and is it mandatory or optional? And if the testimony is mandatory, according to what law or requirement?
- c) Does the CFO of auditees provide a testimony and is it mandatory or optional? And if the testimony is mandatory, according to what law or requirement?

- d) Does the GAO Comptroller General provide a testimony and is it mandatory or optional? And if the testimony is mandatory, according to what law or requirement?
- e) Do other potential witnesses provide a testimony and is it mandatory or optional? And if the testimony is mandatory, according to what law or requirement?

二、AGA

Discuss the best practice for interaction between the audit offices and the auditees and the critical issues to be concerned with in the process of communication.

三、NASACT

1. Discuss the common elements of the performance audit reports that won the NSAA Excellence in Accountability Awards.
2. Discuss the best practice of state auditors for providing insight or foresight recommendations.
3. Discuss the latest trends and developments in government auditing methodologies or techniques.

四、ODCA

1. Discuss the views of the ODCA on taking the auditee's viewpoint into consideration in the government auditing process and the practice of the ODCA in communicating with auditees.
2. Discuss how the ODCA interacts with the residents of the District of Columbia and the ODCA's views on involving citizens in the government auditing process.
3. Discuss the practice of the ODCA in providing insight recommendations, the audit techniques used by auditors, and the key points to be concerned with in the planning, conducting, reporting and follow-up processes.
4. Discuss how the ODCA assesses risk and the practice of the ODCA in providing foresight viewpoints.

五、APA

1. Discuss the APA's views on taking stakeholders into consideration in the government auditing process and the practice of the APA in communicating with auditees.
2. Discuss how the APA interacts with Virginians and how the Commonwealth Data Point works.
3. Discuss the way the APA builds up a welcome workplace and its organizational culture.
4. Discuss the APA's views on the insight and oversight functions of state auditors.