出國報告（出國類別：研究）

美國績效審計理論與實務之研究

服務機關：審計部
姓名職稱：陳君愷審計員
派赴國家：美國
出國期間：99.07.31～99.09.06
報告日期：99.12.3

美國績效審計理論與實務之研究

壹、緣由及目的

近年來，世界各先進國家為提高資源運用效率與效益，莫不積極建置並運用各種管理機制，以確保各項施政均能順利推動，並促進國家發展與民眾福祉。值此邁入21世紀之際，政府之各項施政方針與目標，亦以提昇國家整體競爭力為目標，而政府審計之功能除針對政府各項財務資訊是否正確且允當之表達，提供專業之意見外，更重要的是，針對政府各項施政計畫，執行經濟性、效率性及效益性之績效審計，並對於施政之各項缺失提出針砭及積極性之建設意見，同時也協助立法機關監督政府各項施政之良窳。因此績效審計應運而生，現今更受世界各國審計機關所重視，本部亦不例外，而儘管各國體制有所不同，歷史文化背景互有差異，惟在政府審計之精神及所運用之技術方法方面，世界各國著實有許多類似之處，值得相互交流與學習。故政府審計人員允宜隨時代之進步不斷地成長，汲取國外審計制度與經驗之精華，繼續不斷深入研究學習，作為援引、修正與改進審計業務之參考。

美國聯邦審計署（Government Accountability Office, GAO）係美國政府審計界之研究先驅，有關美國之政府審計典章制度及各工作準則等，大部分均係由其倡導或參與完成，多年來之研究發展，從審計計畫之擬定至報告之繕發、建議事項之追蹤考核等，已發展出一套特有之思維模式及作法，除在美國國內作為審計工作之典範，以為各界所共同遵行外，亦受到海外不少國家所認同，並引用為該國之審計準則。因此本項出國研究計畫之目的，旨在赴美國聯邦審計署(GAO)等單位參訪，並赴美國農業部研究院（Department of Agriculture / Graduate School）附設之政府審計研究所（Government Audit Training Institute, GATI）研習「中級績效審計」等課程。藉以瞭解有關美國政府績效審計之理論發展與實務經驗，並與國內現行制度相對照，擷取

先進國家績效審計之優點，以為國內日後審計工作之借鏡。

貳、出國研究之過程

本次奉派赴美研究美國績效審計之理論與實務，主要係分為課程研習與單位參訪等 2 部分。其中課程研習部分，係赴美國農業部研究院附設之政府審計研究所(GATI)選修「中級績效審計(Intermediate Performance Auditing)」、「審計證據蒐集與記錄方法（Audit Evidence and Documentation)」、「查核人員訪談技巧(Interviewing techniques for Auditors)」、「針對成本精簡與績效改善之審計工作（Auditing for Cost Savings and Performance Improvement)」等 4 堂課程，研習內容為美國目前績效審計之理論發展與作業實務。

另有關單位參訪部分，本次奉派參訪美國聯邦審計署（GAO)、美國州際審計、主計及出納官員協會（National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasurers, NASACT)、國防合約審計局（Defense Contract Audit Agency, DCAA）及國防合約管理局（Defense Contract Management Agency, DCMA）等 4 個單位，針對美國政府績效審計制度之理論發展與作業實務等相關議題，廣泛進行意見交流與討論。

參訪期間除對美國政府績效審計實務運作有初步認識，獲得許多寶貴的文件與資料，可作為我國各級審計機關賡續推動績效審計制度改革之參考外；各項重要參訪議題均經由美國官方代表熱心地解說及指導，受益良多。期間也承蒙外交部北美司、駐美國台北經濟文化代表處及國防部駐美軍事代表團鼎力協助，順利完成參訪拜會等計畫，謹申謝意。並特別感謝審計部各級長官提供職寶貴的學習機會，以及相關同仁之鼓勵與公差期間工作之分勞，均在此致謝。

有關本次赴美之課程研習與單位參訪過程與心得，分述如下：

一、課程研習之過程

(一)研習課程內容摘要

本次赴美研究期間，計選修上述「中級績效審計」等 4 堂課程，授課內容摘要分述如下：

1.「中級績效審計（Intermediate Performance Auditing)」：介紹美國績效審計工作之 3 項作業流程：「查核規劃」、「就地抽查」及「報告撰擬」。透過查核實例之經驗分享與討論，研析查核規劃階段所需辦理之各項前置作業與預先蒐研之相關資料，並擬定詳盡且深入之績效審計抽查計畫；復於就地抽查階段分析各項量化與非量化資訊，據以彙整相關查核結論；並於就地抽查結束後，針對受查單位績效欠佳之施政計畫研提建議改進意見，俾恢弘審計成效。

2.「審計證據蒐集與記錄方法（Audit Evidence and Documentation)」：介紹審計證據之 4 種常見型態及其查核應注意事項，並概略介紹各種審計證據之蒐集與分析方法，來協助查核人員於就地抽查階段蒐集到足夠、適切及可靠之審計證據，俾利彙整相關查核結論與擬議處理意見。

3.「查核人員訪談技巧（Interviewing techniques for Auditors)」：介紹美國績效審計工作之訪談流程架構，並分別介紹單人訪談及小組訪談等 2 種查核方式之作業流程，以加強查核人員之訪談技巧，並順利執行相關審計工作。

4.「針對成本精簡與績效改善之審計工作（Auditing for Cost Savings and Performance Improvement)」：介紹整合性之績效審計架構，意即除了注重政府預算支出之經濟性外，亦同時查核重要施政計畫之及時性、產出數量、服務品質及執行效率等諸多績效面向，俾協助查核人員針對政府之重要施政計畫執行兼具深度與廣度之績效審計工作。

(二)課程研習心得彙總

鑑於上述 4 堂選修之課程係由不同方向介紹美國目前績效審計

之作業流程與架構，本文謹將相關課程內容加以綜合彙整，並依「查核規劃」、「就地抽查」、「報告撰擬」等 3 個階段，介紹美國當前績效審計工作之作業流程與架構，概述如下：

1.查核規劃階段(Audit Planning)

績效審計工作的成功執行，端賴於事前良好的查核規劃。良好的查核規劃將可協助審計機關確定其績效審計議題之可行性、設定明確且合理之查核目標、採用合理且適宜之查核方法等，俾協助查核人員據以擬定詳盡且完整之抽查計畫。若績效審計工作未經適當之查核規劃，則相關查核工作將未能有效率地達成原訂之查核目標。

查核人員於查核規劃階段，宜先針對相關查核議題廣泛蒐研相關資料，並深入進行分析研究，俾協助查核人員擬定未來查核方向、充實查核技術與方法、評估相關審計風險，並據以判定相關查核方向是否可行或具有未來可能之審計績效。另查核人員於此過程中，宜綜合評估審計人員是否具備所需之查核技術與方法、考量相關審計證據取得之可能性及成本效益分析、分析相關審計風險，並據以決定是否將針對相關查核議題辦理就地抽查工作。當完成上述相關資料蒐整與分析工作後，查核人員即可據以撰擬相關抽查計畫，俾針對後續就地抽查工作進行深入且明確之細部規劃。

本次選修之「中級績效審計」課程中，提及有關美國績效審計工作之作業流程，主要係先於查核規劃階段決定該次抽查之重點項目，並撰擬相關抽查計畫，以預先規劃所需蒐集之相關資料(含績效評估標準、相關法令規範及受查單位執行現況等)。再於辦理就地抽查工作時，依下列步驟辦理抽查工作（相關作業流程詳圖 1，P.5)：

(1)蒐集績效評估標準：查核人員於辦理就地抽查工作時，宜先針對各查核重點廣泛蒐集各項績效評估標準或相關法令規範，俾作為後續評估受查單位執行成效之參考依據。

(2)深入查核執行現況：針對績效評估標準所列之各項評核面向，深

入查核受查單位之實際執行情形與成效，俾分析受查單位執行現況與績效評估標準間之差距。

(3)探討原因：針對受查單位執行現況與績效評估標準間之落差，深入探究其執行成效欠佳之根本原因，並完整分析該施政計畫已經產生之不經濟支出或已經發現之內控疏漏。

(4)評估未來影響：針對受查單位執行成效欠佳之現況，評估未來可能造成之負面影響或執行風險。

(5)研提建議改進意見：綜整上述 4 項資料，針對該執行成效欠佳之施政計畫研提兼具可行性、整體性與建設性之建議改進意見，並持續追蹤受查單位之改進情形。

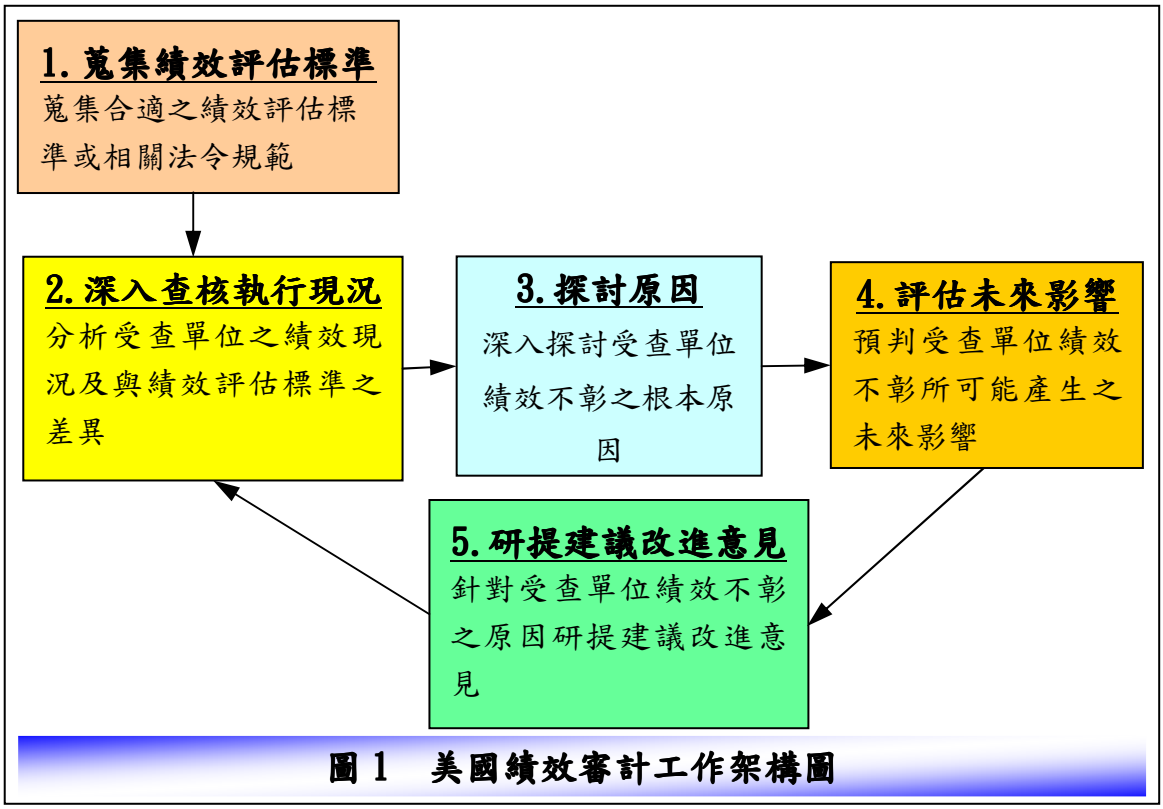


圖 1　美國績效審計工作架構圖

本次選修之「審計證據蒐集與記錄方法」課程中，提供美國審計機關之抽查計畫範例供參。審計機關於撰擬抽查計畫時，首先將決定該次抽查之重要查核事項，並分別擬訂各重要抽查事項之相關查核策略與範圍，俾據以規劃該次抽查之重點方向。再針對各重要查核事項，區分「績效評估標準」及「受查單位執行現況」等 2 部分，分別

預先規劃其所需蒐集之審計證據、評估其審計證據之可能來源、型態及蒐集分析方法等相關細節，俾針對抽查工作進行詳盡規劃，協助查核人員針對執行績效欠佳之施政計畫進行完整且深入之就地抽查工作。本文經參考上述課程內容，以「勞保局處理失業給付申請之時效性專案調查」為例，列示美國目前績效審計之抽查計畫表格範例（詳表 1）供參。

表 1　美國績效審計之抽查計畫表

專案調查名稱：勞保局處理失業給付申請之時效性
重要查核事項：勞保局是否即時地處理民眾之失業給付請領作業
查核策略：抽查一定期間請領失業給付案件之處理時間
查核範圍：過去 1 年勞保局所處理之各項失業給付申請案

查核類別 1：績效評估標準		**查核內容：決定適宜之處理時限**	
所需資料	資料型態	資料來源	資料蒐集與分析方法
1. 政策規定	書面文件	法令規範	請勞保局提供相關法令規範
2. 民眾期待	訪談資料	民眾	問卷或訪談

查核類別 2:受查單位執行現況		**查核內容:於規定時限內完成之案件比率**	
所需資料	資料型態	資料來源	資料蒐集與分析方法
1. 案件處理之數量	書面文件	勞保局之檔案	請勞保局提供查核範圍內之相關申領案件資料
2. 申領案件之樣本			運用通用稽核軟體等技術將相關案件予以適當抽樣
3. 平均處理時間	分析性證據		計算樣本中各申領案件之平均處理時間
4. 實際處理時間與規定之差異		第 1、2、3 項之資料	將實際處理時間與規定相比較

上述之抽查計畫表為美國目前一般績效審計案件之抽查計畫格式，其作業架構與我國當前之作業模式相近。而我國目前績效審計工作之重點（範圍），係依審計法第 69 條規定，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。經本次赴美選修「針對成本精簡與績效改善之審計工作」課程後，發現美國之績效審計工作範圍更加廣泛，主要包含各項重要施政計畫執行之及時性（Timeliness）、品質（Quality）、數量（Quantity）、效率（Efficiency）等 4 個面向。透過上述 4 個面向之綜合查核，可有效協助查核人員針對各重要施政計畫之執行情形進行一完整且深入之績效審計工作。

鑑於政府機關之各項施政內容日益繁複，部分較為複雜之績效審計工作須同時查核政府重要施政計畫完成之及時性、服務品質、產出數量及執行效率等諸多面向，方能針對政府重要施政計畫進行完整且深入之績效審計工作。本文經參考上述課程內容，以「警察機關處理民眾報案事件之執行成效」為例，列示相關績效審計工作之查核規劃情形詳表 2（P.8）。該專案調查同時針對警察機關處理民眾報案事件之及時性、辦案品質及辦案效率等 3 個面向，規劃辦理相關績效審計工作。相關查核規劃步驟分述如下：

(1)及時性：分別評估自民眾報案時起，警察到達案發現場之時間，以及案發後至警方破案的日數，是否符合警局自訂之標準與民眾之預期。查核方式可由警局報案資料中抽樣計算各型案件之處理時效，並與各警局之時效評估標準相比較，據以評估各警局辦案時效之優劣，並抽樣訪談報案民眾之切身感受，瞭解目前警方之辦案時效能否符合報案民眾之預期，俾研提整體性之建議改進意見。

表 2　警察機關處理民眾報案事件之執行成效查核規劃一覽表			
查核步驟	及時性	品質	效率
1. 擇定產出之標的	民眾報案次數	民眾報案次數	民眾報案次數
2. 擇定投入之標的	不適用	不適用	耗用警力之工作時數及成本
3. 擇定評估之方式	(1)從民眾報案起至警察到達現場之時間 (2)從警察到達案發現場至破案所費之時間	設計問卷來評估報案民眾及警局主管對員警辦案品質之滿意度(1 至 10 分)	計算各案件破案所需之警察人力及行政成本
4. 選擇適當之衡量基礎	(1)分鐘 (2)日數	分請報案民眾及警局主管針對警員辦案品質進行評分	破案所需之員警人力及行政成本
5. 選擇適當之績效評估標準	(1)民眾的預期 (2)各警局之績效標準	(1)民眾的預期 (2)各警局之績效標準	(1)過去績效水準 (2)其他警局之績效水準
6. 資料分析技巧	(1)計算警察於規定時間內到達案發現場之比率 (2)計算警察於規定期間內破案之比率	將報案民眾及警局主管針對警員辦案品質之評分計算其平均值，並追查其差異原因	將各分局之破案平均成本，分別與其過去及其他警局之平均成本相比較
7. 蒐集所需資料	(1)由警局報案資料中抽樣查核之比率 (2)訪談報案民眾之感受	繕發問卷調查報案民眾及警局主管對警員辦案之滿意度	由警局報案資料中抽樣計算其破案所需之警察人力及行政成本

(2)辦案品質：分別設計問卷，調查報案民眾及警局主管對員警辦案品質之滿意度，並計算各分局或各員警之滿意度調查結果，深入瞭解各分局或各員警調查結果之差異原因（可能源自於辦案態度、方式、結果等因素），俾針對滿意度調查結果較低之分局或員警研提適切之改進建議。

(3)辦案效率：由警局之報案資料中，抽樣計算各類型案件之平均破案成本（含人力成本、行政支援成本等），並將各分局之平均破案成本與其過去資料相比較，瞭解各分局近年來之辦案效率消長情形；並將各分局之平均破案成本與其他分局相比較，分析各分局之辦案成本節約成效，俾督促各單位確實提昇其辦案效率。

當各查核小組完成其抽查計畫之撰擬後，將其查核計畫陳送各層級之單位主管進行複核。各級主管於複核其抽查計畫時，須確認其確具可行性且可帶來正面之審計效益，並考量審計機關過去相關之查核經驗，審視查核小組是否確具足夠之時間、人力及各項所需資源來據以執行相關績效審計工作，並評估是否存在重大之查核限制或審計風險。當查核計畫經簽奉權責主管核定後，相關查核小組即可進行就地抽查工作。

2.就地抽查階段(Audit Field Work)

自抽查計畫簽奉核定後，審計人員即據以辦理就地抽查工作。本階段之重要審計工作包含執行相關查核程序、收集與分析所需之查核證據，評估各重要查核議題之執行情形是否與法令規範或績效標準相符等，俾據以彙整查核結果。

(1)蒐集足夠、適切且可靠之審計證據

就地抽查階段最重要的工作即在於蒐集足夠、適切且可靠之審計證據，俾據以獲致所需之查核結論。相關查核工作包括蒐集、分析與評估相關之審計證據。其查核程序係先蒐整相關原始資料，再將原始資料加以分析，整理成所需之審計資訊，再將審計資訊加以分析，彙整成所需之查核證據，俾據以支持該次抽查之查核結論。若查核人員發現其查核證據之數量或品質不足以支撐其查核結論，則將再重新蒐整相關原始資料以充實其查核證據。有關原始資料、審計資訊與查核證據間之關連性詳圖 2。

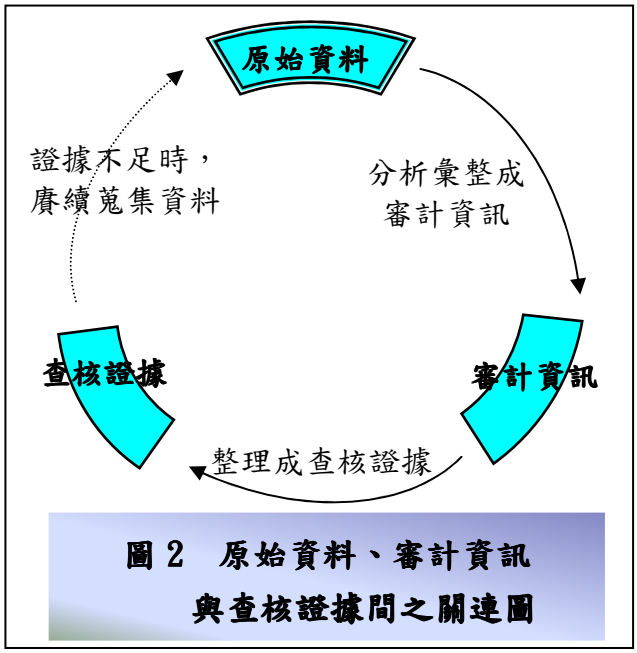


圖 2　原始資料、審計資訊與查核證據間之關連圖

A. 確認審計證據之足夠性、適切性及可靠性

就地抽查工作務須蒐集到兼具數量（足夠）與品質（適切且可靠）之審計證據，方可支持相關查核結論並確保查核工作品質。另審計證據在數量及品質上是可以互補的，品質較差之審計證據可用較大之數量加以彌補，而品質較佳之審計證據則可酌減其所需蒐集的數量。相關特性之定義如下：

(A)足夠：相關審計證據在數量上足以支持相關查核結論。

(B)適切：相關查核證據係與查核結論間具有邏輯上之直接相關性。

(C)可靠：相關查核證據即使透過不同的來源加以取得，亦將獲致相同之查核結論。

審計人員於辦理就地抽查工作時，需綜合考量相關查核議題之重

大性、取得相關審計證據所需之成本、相關審計風險及查核人員之專業技能等面向，來判定其所蒐集之審計證據是否足夠、適切且可靠。

B. 審計證據之種類

常見之審計證據可分為實體證據、書面文件、面談資料及分析性證據等 4 種類型，其常見型態、所需採行之查核程序及應注意事項，詳表 3。

表 3　審計證據之種類一覽表

類型	常見型態	所採行之查核程序	查核注意事項
實體證據	照片、物品、影音資料等	直接檢查或盤點	受查單位可能會對實體證據作出刻意處理，以企圖誤導查核人員，故查核人員應審慎評估其相關證據之可靠性。
書面文件	文件、報告、手冊、合約、郵件等	檢視、函證等	部分資料可能會以電子媒體方式加以儲存，查核人員須具備相關電腦輔助稽核之專業技能。
面談資料	與受查單位人員或專家學者之訪問或面談紀錄	查詢、面談等	訪談紀錄應於事後取得對方之書面確認，以強化相關資料之證據力。本項證據通常需要較高之審計成本。
分析性證據	比例分析、趨勢分析、迴歸分析等	分析、計算、比較與推論	查核人員應充實相關分析性複核之專業技能。

C. 資料蒐集與分析方法

就地抽查階段之資料蒐集方法包羅萬象（詳表 4），有針對大範圍查核目的之資料蒐集方法(如問卷調查及訪問等)，亦有針對單一議題深入查核之資料蒐集方法(如個案研究)，另有適用一般抽

表 4　資料蒐集與分析方法一覽表

資料蒐集方法	訪談、個案研究、問卷調查、文件蒐研、小組討論、設立績效標竿、檢查、觀察、查詢
資料分析方法	比例分析、趨勢分析、迴歸分析、比較分析、變異數分析、多變量分析

查目的之資料蒐集方法（如檢查、觀察、詢問等），審計人員需運用其專業判斷來決定各審計議題需採用何項資料蒐集方法。

因就地抽查階段之資料蒐集方法包羅萬象，本研究囿於篇幅限制無法一一詳盡介紹。因美國之績效審計工作相當注重查核人員於訪談受查單位承辦人員過程中所蒐集到之相關審計證據，故奉派赴美國農業部之政府審計研究所（GATI）研習之績效審計課程中，即選修「查核人員訪談技巧（Interviewing techniques for Auditors)」之相關課程，俾針對美國政府審計人員之訪談技巧與流程進行深入探討，相關內容詳附錄一（P.38)。

蒐集到足夠、適切且可靠之審計證據後，查核人員即應透過各種資料分析方法來歸納出正確的查核結論。選擇適當之資料分析方法，有助於查核人員去釐清各受查單位施政績效不彰之真正原因，俾針對相關缺失研提適當之建議改善意見，以恢弘審計績效。

(2)彙整查核結果

透過上述之資料蒐集與分析方法，查核人員可將各重要施政計畫之實際執行成效與其預先設定之績效評估標準作比較。當各重要施政計畫之實際執行成效低於其績效評估標準時，查核人員即須深入調查相關施政計畫之規劃與執行情形，是否存有未盡職責或效能過低之情事，通常將增加其所蒐集審計證據之數量，並與受查單位探討下列事項：

A.該項缺失僅係單一個案或為通案流弊？

B.該項缺失之成因為何？

C.該項缺失為何未被受查單位之內控機制所偵知？

D.該項缺失已造成之流弊及後續可能發生之負面影響？

查核小組於蒐集足夠、適切且可靠之查核證據，並分析歸納出相

關建議改善意見後，可就重大建議事項先與受查單位相關承辦人員口頭溝通。若受查單位針對部分之審核意見提出異議，則查核人員可據以檢討相關之查核程序或審計方法是否存有重大缺失，致查核人員歸納出具有爭議之查核結論。另於研提查核意見之過程中，亦得諮詢相關領域之專家學者，以確保查核意見內容之公正、平衡與妥適。

3.報告撰擬階段(Audit Reporting)

當各查核小組完成其就地抽查工作後，即可著手撰擬該次抽查工作之調查報告。撰擬調查報告之主要目的係表彰相關查核工作之審計績效，可使國會、受查單位及社會大眾瞭解審計機關所辦理之績效審計工作如何有效地增進政府支出之經濟性、效率性及效益性。有關美國目前績效審計報告之撰擬流程，係先研提擬議處理意見（Finding Fact Sheet），再據以將擬議處理意見彙整成績效審計報告。相關作業流程分述如下：

(1)研提擬議處理意見

當各查核小組完成其就地抽查工作後，應立即彙整該次就地抽查之工作底稿，並以重點、綱要之方式表達各抽查重點項目之查核結論。各查核領組於覆核該小組之各項查核結論綱要時，應確認各查核結論是否均已蒐集足夠、適切且可靠之審計證據、是否執行適當之審計程序、相關查核結論是否皆與抽查重點直接相關且具體可行。透過研提擬議處理意見，可使查核領組預先規劃其查核報告之整體架構，將其瑣碎或不具重大性之查核結論加以去蕪存菁，確保各查核結論均與該次抽查重點相契合，且對受查單位提出正面積極且具體可行之審核意見。當擬議處理意見經簽奉查核領組核定後，各查核小組即可據以彙整績效審計報告。有關美國績效審計工作之擬議處理意見提要表格式，詳表 5(P.14)。

表 5　擬議處理意見提要表	
單位：	工作底稿之相對應頁碼：
查核人員：	覆核領組：
提陳日期：	覆核日期：
1.績效評估標準：	
2.受查單位執行現況：	
3.後續可能產生之影響：	
4.執行績效不彰之原因分析：	
5.建議改進意見：	
受查單位接受訪談之主要承辦人 單位　　職級　　姓名　　訪談日期	

(2)撰擬績效審計報告

績效審計報告係依擬議處理意見之各項查核結論綱要，撰擬詳盡

且完整之查核報告。美國目前績效審計報告之主要架構概分為簡介、前言、查核範圍與方法、查核結果與分析等 4 個主要項目（相關內容重點詳表 6）。

表 6　美國績效審計報告架構格式

標題	內容
一、簡介	精要呈現整份報告之重點，概述重要查核成果。
二、前言	概述查核議題、法令規定及預算規模等相關資料。
三、查核範圍與方法	詳述該次專案調查之查核主題、範圍及方法。
1. 查核重點	詳述該次專案調查所針對之查核重點及方向。
2. 查核範圍	詳述查核工作所涵括之範圍及查核限制。
3. 查核方法	詳述各查核資料之蒐集與分析方法。
四、查核結果與分析	將下列項目綜合分析，研提建議改善意見。
1. 績效評估標準	查核人員所選定適當之績效評估標準。
2. 現況	受查單位之績效現況及與績效評估標準之差距。
3. 未來影響	受查單位之績效欠佳對未來將產生之影響與衝擊。
4. 原因分析	受查單位之績效現況未達其應有標準之原因分析。
5. 查核結論	綜整分析上述各項內容後，所獲致之查核結論。
6. 建議意見	研提改進意見，以協助受查單位改善其績效現況。

(3)複核相關績效審計報告

各查核小組完成撰擬績效審計報告後，將相關查核報告陳送各權責主管進行複核。各級主管於複核績效審計報告時，應確認各項查核結論有無蒐集足夠且適切之審計證據來加以支持、查核人員是否執行適當之審計程序、相關查核結論是否兼具重大性、客觀性與可行性等重要議題。當績效審計報告業經簽奉單位權責主官（管）核定後，即可據以繕發審核通知函請受查單位聲復後續辦理情形。

當受查單位針對各審核通知提供後續辦理結果後，各查核小組亦

宜持續追蹤相關重要施政計畫之後續改善情形。惟若受查單位針對部分審核通知提出異議，則查核人員應據以檢討相關之查核程序或審計方法是否存有重大缺失，且查核人員是否歸納出錯誤之查核結論。相關檢討結果不但可作為後續績效審計工作之持續改進重點，亦可避免查核人員將不當之查核結論列入各年度之查核成果報告。若查核人員堅持將相關審核意見列入各年度之查核成果報告，則須同時列示受查單位之不同意見，以留待各界公評。各審計單位亦宜將其績效審計報告擇優上網公告，俾使外界充分瞭解審計機關之績效審計成果，俾彰顯審計績效。

上述各績效審計工作之作業程序完成後，各查核小組將賡續辦理其抽查工作得失檢討，分依查核規劃、就地抽查及報告撰擬等績效審計工作內容確實檢討利弊得失，並持續追蹤相關重要施政計畫之後續改善情形。相關檢討結果均可作為審計機關辦理後續績效審計工作之改進重點。

二、單位參訪之過程

本次奉派參訪美國聯邦審計署（GAO）、美國州際審計、主計及出納官員協會（NASACT）、國防合約審計局（DCAA）及國防合約管理局（DCMA）等 4 個單位，針對美國政府績效審計制度之理論發展與作業實務等相關議題，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）

美國國會為針對行政機關各項預算支出執行獨立性之查核工作，於 1921 年制定預算會計法（The Budget & Accounting Act），GAO 即因此法之通過而成立。依據該法，GAO 負責審核行政機關之財務預算，並定期對國會提出審核報告。

另因美國各州及地方政府獲得聯邦政府補助預算（Grants）之比率與金額日益增加，GAO 為提昇各層級審計機關之審核標準及品質，

於 1972 年訂定「政府審計準則」(Government auditing standards)，其中規範政府組織、計畫、行動和運作的審計標準，與以往之審計規範相較，該準則更強調對法令適用程度的評估，檢視資源使用之經濟性、效率性和效益性，並且評估計畫目標是否達成。

GAO 係美國政府審計界之領導者，有關審計典章制度及各項工作準則等，大部分均係由該署倡導或參與完成。在 1950 年以前，GAO 仍是著重於各機關經費支出合法性之審核，自 1950 年會計審計法 (The Accounting and Auditing Act) 通過後，才逐漸朝向績效審計方向發展。有關 GAO 辦理績效審計之目的及方法，分述如下：

1.GAO 辦理績效審計之目的

GAO 辦理績效審計工作之主要目的，在於確認各重要施政計畫其規劃與執行情形之經濟性、效率性及效益性（詳表 7)。分述如下：

表 7　GAO 辦理績效審計之目的

目的	定義	關注焦點	常見查核議題
經濟性	受查單位是否以最經濟的價格，且如期、如質完成各項重要施政計畫。	浪費、 溢付公款	1. 受查單位是否以最經濟合理之成本來執行其施政計畫？ 2. 受查單位是否建立相關內控機制以持續降低其施政計畫之執行成本？
效率性	在不增加成本之前提下，各重要施政計畫之執行能否顯著增加其產出之數量或品質。	浪費、 低生產力、 執行效率不佳	1. 重要施政計畫之執行是否具備成本及時間上的效率性？ 2. 重要施政計畫之執行是否存在可改進之瓶頸或不必要之浪費？
效益性	各重要施政計畫是否達成其原訂之目標。	政策失當、 管理疏失	1. 各施政計畫所訂之目標是否合適、明確且具可行性？ 2. 各施政計畫是否建置相關管控機制以確保能達成其原訂目標？

(1)經濟性（Economy）：各受查單位是否以最經濟的價格，且如期、如質完成各項重要施政計畫。亦即在不影響施政品質之前提下，將所須耗費成本降到最低限度。例如醫院是否以最低廉成本採購既定品質之醫療用品。

(2)效率性（Efficiency）：在不增加成本之前提下，各重要施政計畫之執行能否顯著增加其產出之數量或品質。亦即在投入之各項資源（人力、預算、時間等）不變的前提下，如何增加施政計畫之執行效率。例如公立醫院在不增加既有預算成本及醫護人力之原則下，如何增加門診收益，並提昇醫療品質（例如減少病人等候時間）。

(3)效益性（Effectiveness）：考核既定目標有無達成，或評估預定效益與實際效益間之相對關係。例如新式教育計畫對通過考試之比率有無提高、新醫療照護計畫之執行情形有無達成減少病患住院天數等原訂目標。

2.GAO 辦理績效審計之方法

績效審計工作之主要目的係評估各重要施政計畫之績效，有關 GAO 辦理績效審計工作之方法，主要係包含「針對內控機制進行查核」及「針對績效進行查核」等 2 種（詳表 8），分述如下：

表 8　GAO 辦理績效審計工作之方法

績效審計方法	關注焦點
針對內控機制進行查核	各受查單位用以推動、監督及評估其施政績效之內控機制是否允適。
針對績效進行查核	各重要施政計畫之投入、產出、結果及影響是否具有經濟性、效率性及效益性。

(1)針對內控機制進行查核：係針對各重要施政計畫相關內控機制之設計與運作之經濟性、效率性及效益性加以查核。相關查核方法包含分析、複核與測試相關的內控機制之設計與運作情形，同時關注各內控機制之投入（各施政計畫是否以最經濟有效之方式取得所需之各項資源）、流程（是否以最有效率之方式將各項投入資源轉為產出成果）及產出（是否及時產生各項攸關且可靠之相關資料）。並觀察當各項內控機制之設計及運作發生重大缺陷時，受查單位是否能及時採行有效之改進方法。查核人員針對內控機制所作之查核結論，可作為後續針對施政計畫績效評估時相關查核工作之參考。

(2)針對績效進行查核：當重要施政計畫相關內控機制之設計與運作情形經評估結果，具較低之風險水準時，查核人員預期該施政計畫之投入、產出、結果及影響將具有較佳之經濟性、效率性及效益性。若重要施政計畫其投入、產出、結果及影響之數量、品質與成本能夠被明確地衡量與評估，則查核人員可以直接針對其績效進行查核。另當重要施政計畫之內控機制經評估結果未臻理想時，查核人員宜針對該施政計畫之執行績效進行深入地查核，俾有效降低查核風險。

透過上述辦理績效審計之方法，GAO 將全力協助國會以達成憲法上所賦予 GAO 之職責，協助改善聯邦政府之施政效能。並以負責、正直、可靠等核心價值，加強查核政府預算之支用效益以符合人民之最大利益。另 GAO 之查核成果可提供給國會議員作為制訂政策之參考，並針對重大施政計畫之規劃或執行情形，適時提出建議改進意見，以提昇政府施政績效。

本次參訪行程特地拜會 GAO 之審計品質管制部門（QCI）之助理執行長 George E. Breen，及其策略規劃部門之專案經理 Paul D.

Miller，以瞭解GAO目前推動以風險導向為基礎之績效審計工作架構（詳附錄二，P.42）。另GAO在執行政府審計工作時，與世界各國之最高審計機關（Supreme Audit Institution, SAI）一樣，亦面臨到人少事繁責任重的嚴峻挑戰。經George E. Breen告稱，GAO目前90%以上的日常業務係美國國會之交查事項，且絕大多數係以辦理績效審計專案調查為主，故GAO已無多餘人力、資源及時間可兼顧全面性之合法性財務審計工作。有鑑於此，GAO自1950年通過「會計審計法」(The Accounting and Auditing Act)後，即依據該法之相關規範，要求各行政機關均自行審核其原始憑證。另依委託審計等相關法令規範，將聯邦政府各部會之年度決算等財務審計事項委由執業會計師加以查核簽證。如此一來，GAO可大幅降低其合法性審計之工作負荷，並可全力發展績效審計工作。值此本部大力推動風險導向績效審計之際，GAO之相關工作流程架構及降低合法性審計比率之作法，均可作為本部未來推動審計制度改革之參考。訪談間George E. Breen亦提供GAO之政府審計準則、2010至2015年之審計策略規劃書及2009年GAO之績效審計成果年報供我國參考。

(二)美國州際審計、主計及出納官員協會（NASACT）

該協會成立於1915年，會員來自各州所選出或指派之審計、主計及出納主管。NASACT設立目的，是為有效改善各州之財務管理，並提昇各州官員財政管理之專業能力。該協會藉由提供給會員教育訓練、技術指導及共同研究等多種方法，協助各州政府強化其預算管控機制。該協會並出版相關刊物以提供各州財政績效管理之專業實務資訊、運用研究技術辦理全美跨州調查以分析政府會(審)計作業現況、舉辦研討會透過觀念分享等方式，促進各州相關作業實務之交流與發展，NASACT並已加入政府會計人員協會(Association of Government

Accountants, AGA）成為合夥關係，及與其他組織共同合作等方式，積極協助各州政府主管提昇資源管理之效果及效率。

該協會雖小，約僅有 150 個會員，但卻有很強的影響力，因其代表各州所選出或指派之審計、主計、財務主管，是美國參議院以外由全美各州所選出之官員所組成之最大機構。由於其會員都是各州財務管理上之最高主管，因此該協會對於改善財務管理有很大的影響力。

本次行程特地參訪 NASACT 之華盛頓特區辦公室主任 Cornelia Chebinou 以及其政策分析師 Neal Hutchko，除瞭解該會在各州政府績效審計之努力與貢獻，並對各州政府審計概況獲基本認識，訪談間 Cornelia Chebinou 亦提供該協會 2011 至 2013 年之審計策略規劃書及其內部控制作業指引供我國參考。依其 2011 至 2013 年之審計策略規劃書，該協會在未來 4 年之策略重點發展目標包含：1.加強各州政府審計、主計及出納人員之教育訓練工作，同時強化其管理面及技術面之專業知能；2.透過學術研討、會議討論等方式，加強各州政府相關人員之資訊分享與交流互動；3.協助各州政府持續修訂相關法令、規範、政策或準則；4.面對快速變遷之外在環境，持續提昇各州政府預算資源之有效運用與管理。

我國與美國審計制度上最大之不同：我國政府審計系統，係屬中央一條鞭制，即上自中央（審計部），下至地方（各審計處、室），全部審計業務，均由審計部管轄。而美國政府係由聯邦政府、各州及地方政府分別設立審計機關，彼此並無隸屬關係，且其財務審計業務依規定亦可交由合格之執業會計師簽證審核。另經 Cornelia Chebinou 告稱，有關美國地方政府（各州或市政府）之政府審計工作內容與架構，悉依 GAO 所制訂之政府審計準則等相關規範辦理，其模式與架構均與 GAO 大同小異，惟因美國領土幅員廣闊（含關島及夏威夷在內，

共橫跨5個時區)，且各地方政府之預算規模、風土人情及組織特性各有不同，故各地方審計機關之績效審計工作內容與架構亦有些許不同。NASACT為推動各地方審計機關之績效審計發展與研究工作，每年均舉辦績優績效審計報告之評選作業，邀集各地方審計機關提供其當年度之優良審計報告供其他審計機關觀摩學習，並組成評審委員會，依各績效審計報告之查核成效、審計方法與技術、創新性等多面向評選出全美國最佳之績效審計報告，並置於NASACT網站上供各界參考。Cornelia Chebinou亦推薦本部之地方審計機關可自行上網下載其最近年度之績優審計報告，並歡迎本部各級人員加強與該協會之交流互動。鑑於本部各研究報告多以研究歐美先進國家之最高審計機關（如美國GAO、英國NAO等）為主，較少研究其地方審計機關之績效審計內容。值此本部各地方審計處室亦大力推動績效審計工作之際，NASACT之各年度績優審計報告亦可作為本部各地方審計處室研究參考之方向。

(三)國防合約審計局（DCAA）

自1965年起美國國防部（DOD）為加強查核其國防採購合約廠商報價之合理性，於其主計局內部審核部門中增設國防合約審計局（DCAA)，其主要任務係分別針對「固定價格」及「依廠商成本固定加成」等2種國防採購合約，分別查核其合約商報價之合理性及其費款支用之適正性，分述如下：

1. 固定價格之國防採購合約：一般之國防採購合約均由廠商提供固定價格之報價，美軍再依聯邦採購法規等相關規範辦理各項招標事宜。惟因部分重要武器裝備等重大軍事採購案僅有一家廠商可提供報價，故DCAA須於簽約前針對該合約之報價金額，赴該廠商查核其進料、庫儲、人力、製程等相關成本之明細資料，以確保該廠商報價金額之適正性與合理性。

2.依廠商成本固定加成之國防採購合約：除上述固定價格之國防採購合約外，部分國防採購合約因交貨期程長、關鍵零組件價格大幅波動等因素，其報價係以廠商後續實際發生之各項成本乘以固定比率而得出。故 DCAA 針對相關合約之查核重點，將針對廠商履約期間申請付款之各項經費嚴加審核，確認相關經費均已確實支用且可直接歸屬於該項國防採購合約，以有效撙節國防預算。

DCAA 完成上述 2 種查核工作後，將其查核成果（含廠商報價合理性及經費支用之適正性等），送請各申購單位（陸、海、空軍司令部等）作為簽約或付款之參考。本次參訪行程特地拜會 DCAA 之執行長 Joseph J. Garcia，及其政策與計畫執行部門之副主任 David E. Johnson，瞭解 DCAA 辦理國防合約審計工作之流程架構與作業實務。Joseph J. Garcia 並提供 DCAA 於 2009 年辦理國防合約審計工作之審計成效，其中 DCAA 於 2009 年所查核之國防合約金額高達美金 3,305 億餘元，查核結果共研提 21,276 項建議事項，美國國防部基於上述建議事項，共節省當年度國防支出計美金 26 億餘元（含刪減合約商之報價或剔除其不當支出等事項）。相較於 DCAA 於 2009 年之預算額度約美金 5 億餘元，顯示美軍投資於 DCAA 之年度預算約可創造 5.1 倍之財務效益。

依瑞典斯德哥爾摩國際和平研究所（SIPRI）之年度報告，我國民國 85 年度向國外軍事採購（含國外商購）32 億 3,400 餘萬美元，排名世界第一；民國 86 年度至 93 年度間，向國外軍事採購總額接近 200 億美元，排名世界第二，僅次於沙烏地阿拉伯；近年來我國對外軍事採購之金額雖已略微下降，惟國防部為因應未來建軍備戰需求，預計未來 10 年間將編列軍購預算 7 千 6 百餘億元，以支應三項軍購案（反潛機、柴電潛艦及愛國者三型飛彈）、F-16 戰機 C/D 型及長程預警雷達等重大軍售採購案，故相關重大軍購案迭為媒體報導及民意

代表關注質詢之焦點。

鑑於我國歷年對美軍事採購之金額龐鉅，相關案件之執行過程均為國內各界關注之焦點，職於赴 DCAA 參訪之過程中，亦詢問 DCAA 針對我國軍購合約之審計流程與作業實務。目前我國對美之軍事採購案件，可區分為「軍購案件」及「商購案件」等 2 部分。其中有關軍購案件部分，係由我國提出軍購需求申請後，委由美國國防部（DOD）替我國進行相關招標、履約等業務後，再交運至我國辦理結案驗收作業。故相關軍購案件於執行過程中，美國國防部（DOD）亦將相關案件交由 DCAA，針對各合約商報價之合理性及其支用費款之適正性加以審核，其審核流程與一般美軍自行採購案件無異。惟有關商購案件部分，因係由我國自行招標、履約等事宜，並未委由 DOD 代辦，故 DCAA 亦未針對相關商購案件加以審核。惟經 DCAA 相關承辦人告稱，有關 DCAA 針對我國軍售購案之審核結果，因涉及美國國防武器之研究、發展與生產等敏感內容，且各廠商之成本支用情形亦涉及其商業機密或業務秘密等敏感資訊，故 DCAA 之相關審核結果目前僅供美國國防部內部參考使用，並未提供我國參考。另經 DCAA 承辦人一再保證，因目前國際上共有 1 百多個國家共同參與美國之軍售制度，我國之軍售購案大多與其他國家或美軍之相同購案併案辦理，故 DCAA 處理我國軍購案件之審核內容，均與 DCAA 審核美軍或其他軍購國採購案件之審核標準完全一致，故我國之軍購案件亦可享有 DCAA 前述之各項審計效益。

(四)國防合約管理局（DCMA）

美國國防部（DOD）為加強其國防採購合約之履約督導及合約管理等事宜，業於其後勤參謀次長室下設置國防合約管理局（DCMA）。其主要任務係為美國國防部、聯邦政府及其他相關政府組織提供國防採購案件之合約管理服務，以確保各國防合約商能夠如期、如質地提

供各項產品或服務。DCMA 於各國防採購合約之執行過程中，均提供詳盡而深入之履約督導及合約管理事宜，俾確保美軍及其盟邦之軍事戰力與國防安全。有關 DCMA 之合約管理事項可區分為「簽約前之合約管理事項」及「簽約後之合約管理事項」等 2 部分，分述如下：

1. 簽約前之合約管理事項：DCMA 於各國防採購合約正式簽訂前，將提供各項簽約前之籌劃準備事宜，包含辨認未來潛在可能履約風險、提供可供選擇之合格廠商名單、審核採購合約之規範內容、評估各國防合約商之財務結構與履約能力等。俾利美國國防部、聯邦政府或相關政府組織能於簽約前充分評估未來執行該合約所可能發生之風險與窒礙，以選擇適宜之合格廠商，並修訂相關合約內容。
2. 簽約後之合約管理事項：DCMA 於各國防採購合約正式簽訂後，將賡續提供各項合約管理服務事宜，包括評估得標廠商之進料貨源是否穩定、產品生產之品質是否符合契約規範、製程進度能否如期完成、廠商財務結構是否健全等。並研提相關建議意見，以協助美國國防部、聯邦政府或其他政府組織能充分評估各合約商能否如期、如質提供合約規範之各項商品或勞務，並預先採取相關因應作為。

本次參訪行程特地拜會 DCMA 之國際軍購合約專案經理 Roland Quitoriano，瞭解 DCMA 於辦理各國防採購合約之履約督導或合約管理之流程架構與作業實務。另經 Roland Quitoriano 提供相關資料，DCMA 於 2009 年共針對 324,296 份國防採購合約提供合約管理服務，相關接受稽核之合約廠商計 18,697 家，相關合約金額總計美金 2 兆 2,050 億餘元。惟經 Roland Quitoriano 告稱，因 DCMA 係針對各國防採購合約之執行過程進行合約管理事宜，故其建議事項多針對各產品品質或製程時間等面向提供建議，故 DCMA 難以如 DCAA 一般提供其審核工作所帶來之財務效益，故 DCMA 亦未評估其審核工作所可節省之國防預算金額。

鑑於我國每年向美國軍事採購之金額龐鉅，相關軍購案件之執行過程亦為國內各界關注之焦點。職於赴DCMA參訪之過程中，亦詢問Roland Quitoriano有關DCMA對我國軍售採購案件之合約管理事宜。經其告稱DCMA之對我國軍購案件之合約管理流程與DCAA相似，亦即我國之軍購案件均經DCMA提供上述各項合約管理服務。惟我國之商購案件因未透過DOD辦理各項招標、履約等事宜，故DCMA並未提供相關合約管理服務。

叁、出國研究之心得與建議事項

此次赴美國研習其政府績效審計制度與作業實務，觀察當地各級政府機關間(聯邦政府、各州及地方政府)之績效審計實務間有差異，復因中美之間審計體系及架構不同，個別機關作法不一定完全適用國內；惟在其現行績效審計制度之中，經仔細評估其與我國現行體制較為相近者，或有能作為我國未來研究借鏡之處。謹就本次研習期間實地研習所見及行程前後相關資料蒐集所得，整理較適合我國國情之作法，研提建議事項如次，至盼各位長官與先進多予以指正：

一、參考美國績效審計之查核規劃架構，完整查核各重要施政計畫之執行成效

績效審計的成功執行，有賴於事前良好的查核規劃。本部於辦理一般績效審計專案調查之查核規劃工作時，可參考美國績效審計查核計畫表之架構（詳表1，P.6），分別針對所須蒐集之績效評估標準及受查單位執行現況，詳盡規劃其所須蒐集資料之型態、可能來源、資料蒐集與分析方法等，俾據以針對各項查核重點進行完整且深入之就地抽查工作。

我國目前之績效審計工作，主要係考核各機關之績效有無未盡職責或效能過低之情事。此次奉派赴美研習美國政府績效審計之理論與實務，發現美國之績效審計工作範圍更加廣泛，主要包含各項重要施

政計畫執行之及時性(Timeliness)、執行或服務之品質(Quality)、產出數量（Quantity)、執行效率（Efficiency）等4個面向。我國未來辦理績效審計之專案調查工作，可參考美國績效審計之執行步驟（詳表2，P.8)，針對上述4個績效審計面向，對各重要施政計畫之執行情形進行完整且深入之績效審計工作，俾強化本部績效審計工作之深度與廣度。

二、加強審計人員有關訪談技巧之教育訓練，俾深入查核受查單位之可能流弊與缺失，以恢弘審計成效

本次奉派赴美研習期間，發現美國之績效審計工作非常注重查核人員之訪談技巧。鑑於訪談受查單位之相關承辦人員已成為績效審計工作中最常見之查核程序之一，且此種審計方法具備審計成本低廉、可行性高、可與受訪者即時互動並視情況彈性調整訪談方向等優點。故美國各級審計機關均甚重視查核人員相關訪談技巧之教育訓練，本次赴美研習之各項政府審計相關課程均以相當篇幅介紹各種訪談技巧與方法，期能強化審計人員之相關專業知能，俾深入查核受查單位之可能流弊與缺失，以恢弘審計成效。

有鑑於此，本部亦允宜加強審計人員相關訪談技巧之教育訓練工作，並可參考美國目前績效審計之作業實務，依其訪談工作之8項作業流程（詳附錄1，P.38)，從訪談前之規劃準備工作起，至訪談後之資料彙整階段止，建構系統化之訪談工作架構。另於查核重大且複雜之施政計畫時，亦可參考美國目前之小組訪談模式（詳附圖1，P.40)，由查核人員以小組合作之方式，分訪談初期階段、深入訪談階段及歸納結論階段等3階段執行相關訪談工作。並於訪談工作結束後，參考美國目前績效審計之訪談工作紀錄表格式範例（詳附表1，P.41)，撰擬相關訪談工作紀錄並彙整查核結論。另可考量將美國績效審計之訪談工作紀錄表格式範例納入本部之「審計機關查核工作底

稿作業指引」，俾協助查核人員於辦理就地抽查工作時，製作翔實且完整之訪談工作紀錄，包含訪談重點、受訪人員及聯絡方式、訪談時間與地點等詳細資料，並附註索引相關之書面佐證資料。俾利查核人員將相關訪談結果歸納成查核結論，並據以形成重要之審核意見。

三、參考美國辦理績效審計所用擬議處理意見提要表之格式，深入探究受查單位執行績效不彰之主因，並追蹤受查單位後續改善情形

當各查核小組完成其就地抽查工作後，應即彙整該次就地抽查之工作底稿，並以重點、綱要之方式撰擬各抽查重點之擬議處理意見提要表。鑑於本部目前擬議處理意見提要表之格式，僅包含抽查單位、內容提要及抽查紀錄編號等相關內容。本部未來可參考美國績效審計報告之擬議處理意見提要表格式（詳表 5，P.14），將其擬議處理意見詳盡區分為績效評估標準、受查單位執行現況、後續可能產生之影響、執行績效不彰之原因分析、建議改進意見等 5 個部分。首先分析受查單位執行現況與績效評估標準間之執行落差，據以深入探究受查單位執行績效不彰之主要原因，並評估對未來發展可能造成之影響與風險，俾利查核人員研提兼具建設性與可行性之建議改善意見。另記錄行政機關主辦單位及承辦人員等相關資料，俾利後續改善情形之追蹤考核作業。

四、善用遠距教學之便利性，增廣審計人員之國際觀，並配合世界發展潮流與時俱進

研習期間職隻身在外研習參訪，且是第一次到美國，研習之課程又極為艱深，加上語言及文化之不同，故摸索及適應之時間遠多於預期。至初步適應美國之課程與生活時，已接近返國之前夕。赴美期間共修習 4 門績效審計課程，頗有倒吃甘蔗、漸入佳境之感覺。回顧第 1 堂課「中級績效審計」係本次赴美期間最艱深之研習課程，惟其課程開始於職抵達美國之隔天，包括時差、語言、氣候、文化等諸多國

情差異尚未完全適應，故其學習效果大打折扣；反觀第 4 堂課「針對成本精簡與績效改善之審計工作」因上課期間已接近返國前夕，各項文化或生活差異多已有效適應，故其學習成果相當豐碩，相關課程之作業與報告甚至獲得講師評為範例供同學參考。顯示赴美研習之成效將隨語言與生活等之適應而有顯著改善。

回顧赴美之第一堂課「中級績效審計」之上課期間，雖因語言、文化等諸多差異而稍有適應困難。惟有幸該堂課之授課講師 Tennant Rhudy 之態度親切和藹，且於授課期間不斷熱心地提供職許多幫忙與協助，讓職能夠儘速趕上課程進度，提昇學習成效。惟 Tennant Rhudy 亦直言，美國農業部研究院附設政府審計研究所（GATI）所開設之課程，選修人員 95%以上係美國當地之政府審計或內部稽核人員，相關人員不但英文程度極佳，且均極熟稔美國相關法規準則及工作實務，故授課講師亦需配合大多數同學之學習需求而安排授課內容，難以配合外國學員之特性而調整授課方式與內容，故職選修相關課程於短期內必然遭遇相當程度之適應困難。因此 Tennant Rhudy 強力推薦職參加 GAO 之國際審計人員訓練課程（International Auditor Fellowship Program），因該課程之參訓學員係來自世界各國之最高審計機關，多數學員並非以英文為母語，且該課程係由淺入深，詳盡介紹美國之政府審計準則等相關規範與作業實務，將有助於外國學員循序漸進地瞭解美國政府審計之組織架構與理論基礎，並有效促進各國審計機關間之交流與互動。職亦告知 Tennant Rhudy，本部已於民國 98 年度報名 GAO 之上述課程，惟因該年度 INTOSAI 之會員國報名踴躍，故 GAO 尚難接受本部之報名。Tennant Rhudy 表示遺憾並鼓勵職持續報名爭取相關課程之參訓機會。

綜上所述，本部宜持續爭取 GAO 相關訓練課程之參訓機會，以有效提昇出國人員之學習成效，並可同時加強本部與其他國家審計機關

之交流與互動。惟因本部尚非 INTOSAI 之會員，若於短期內仍難以獲得參訓 GAO 上述課程之機會，則仍可先參加美國農業部研究院附設政府審計研究所（GATI）所開設之課程，學習美國政府審計最新之研究理論與發展潮流。另為使後續出國人員能儘速融入美國學習環境，減少摸索與適應之時間，建議未來出國人員可先選修該機構所開設之遠距教學課程，以有效提昇出國訓練成效。因奉派赴美國農業部研究院附設之政府審計研究所（GATI）研習期間，發現該機構除提供一般之教育訓練課程外，亦有提供部分課程之遠距教學服務。相關遠距教學課程不但具備學費低廉（遠距課程之學費每季約美金 300 至 600 元，較實體課程之學費每週約美金 800 至 1,000 元低廉）、時間彈性（可自行選擇空閒時間上網學習）等優點，且可透過網路課程之安排與授課講師即時互動，並與來自全世界各審計機關之選修同學交流研討。不但有助於研習人員預先熟悉個案研究與報告討論等美式教育風格，且可同時增進相關同仁之英文能力，並可增加本部同仁與國外各審計機關審計人員之交流互動。鑑於本部當前大力推動與先進國家審計機關之交流與學習，相關出國研習計畫亦將逐年持續推動。為有效協助後續出國研習人員能快速融入相關訓練課程，俾有效提昇學習成效。建議後續出國人員可於赴美前先行選修部分遠距教學之課程，將可預先瞭解美式教育之授課方式、報告型態及專業學術用語等，並可協助相關人員於出國前即充分適應美式訓練課程之各項要求，當可有效縮減相關人員赴美後之摸索與適應時間，大幅提昇學習成效，以協助本部持續推動績效審計工作之改革事務。

五、加強蒐研美國地方政府績效審計之發展成果，俾使地方審計機關之績效審計工作，配合國際化之發展趨勢與時俱進

近年來，本部為持續推動政府審計制度改革，除已陸續譯介國際最高審計機關組織（INTOSAI）之相關準則及指引外，另針對美國、

英國、紐西蘭等最高審計機關之績效查核報告擇要予以翻譯，俾借鏡先進國家之績效審計發展經驗，作為建構我國政府績效審計模式之參考。惟本部過去主要係針對歐美先進國家最高審計機關之相關審計制度或查核成果進行研究，較少研析國外地方政府審計機關之作業模式與發展現況。鑑於中央與地方各層級審計機關之審核規模、作業模式等或有部分差異，故本部亦宜加強蒐研國外地方政府審計機關之作業流程與發展架構等資料，俾供本部各地方審計處室作為精進未來審計業務之參據。

本次赴美參訪 NASACT，發現該協會為推動美國各地方審計機關之績效審計發展與研究工作，每年均舉辦績優績效審計報告之評選作業，邀集各地方審計機關提供其當年度之優良審計報告供其他審計機關觀摩與參考。NSASCT 將參加評選之績效審計報告區分為小規模之績效審計報告（審計機關於 2,000 個工作小時內完成之績效審計工作）、大規模之績效審計報告（審計機關耗費 2,000 個工作小時以上始完成之績效審計工作）、專案查核之績效審計報告等 3 類。並分別組成評審委員會，依各績效審計報告之查核成效是否顯著、查核結果可否延伸至全國進行全面清查、是否研提創新之審計方法與技術等諸多面向評選出全美國最佳之績效審計報告，並置於 NASACT 網站上供各界參考，相關得獎報告亦有諸多值得我國借鏡之處。值此本部大力推動績效審計之際，亦宜推薦各地方審計處室自行上網下載該協會之各年度績優審計報告，期能擷取美國地方政府績效審計作業流程之優點，俾作為規劃將來地方審計工作努力方向之參考，使地方審計處室之績效審計實務亦能配合國際化之發展趨勢與時俱進。

六、持續推動風險導向之績效審計，並積極蒐研風險評估之量化與非量化指標

依 GAO 訂定之政府審計準則，「績效審計」係針對政府組織、計

畫、活動或職能，經由客觀、有系統地查核檢驗，進行超然獨立之績效評估，以有效監督政府施政。另 GAO 推動績效審計之作法，係根據風險管理分析報告等資料，擬訂策略目標（objectives），針對各部會之重大政策及施政計畫，執行風險導向績效審計。另本部為推動績效審計，已參考國際標竿審計機關或組織之作法，研訂「審計機關績效審計作業指引」，其中指出風險評估對於篩選績效審計查核議題之策略規劃階段至關重要。鑑於美國 GAO 及本部研訂之「審計機關績效審計作業指引」，咸認風險管理係推動績效審計之重要步驟。本部將來除積極推動整合性風險管理外，宜參考美國 GAO 風險導向績效審計之作業流程（詳附錄二，P.42），加強辦理風險導向之績效審計工作。

另有關風險高低之判斷，取決於風險發生之機率及可能後果之嚴重性。依 GAO 風險管理之觀念，係將風險區分為固有風險及系統性風險，前者係指事件因本身特性即已存在之風險，後者則取決於單位內部控制良窳。換言之，重要施政計畫發生風險之機率，係根據計畫本身固有風險，並評核計畫執行之內部控制情形予以判斷。另計畫執行風險可能後果之嚴重性，則必須綜合量化及非量化指標之衡量結果予以評估。因此，本部將來推動風險導向審計，宜主動蒐集與發掘施政計畫固有風險，並加強以設計內部控制評核書表等方式，評核各施政計畫之內控機制，作為系統性風險之評估參考；另宜積極蒐集客觀、完整之施政計畫風險評量指標，具體作法包括促請行政機關針對重要施政計畫無法與預算密切結合，且缺乏具體、客觀之財務績效量化指標，妥為檢討，並建構具體、客觀之財務績效指標，據以作為本部評估施政風險之量化分析基礎。例如行政院已責成公共工程委員會組成活化閒置公共設施專案小組，針對閒置之公共設施，要求各主管機關研訂其設施活化之量化標準，促使各級機關重視各閒置設施之活化情形或提高使用率，以有效提升政府施政效能。該專案小組列管之閒置

公共設施，迄 99 年 7 月已累計 157 件，其中已達活化標準 123 件，活化達成率為 78.34%，繼續列管案件共計 34 件，其中 15 件僅達低度活化標準，19 件為完全閒置設施，可作為本部未來加強查核之重點。本部未來推動風險導向之績效審計工作，允宜持續蒐研各項量化或非量化之風險評估指標，俾結合行政機關業務特性及所處環境條件，建構適當之風險管理模式，另宜歸納各施政計畫執行窒礙因素、共同性缺失及影響程度等，建構適當之風險評估標準，並視後續實施情況，適時檢討充實，以健全風險導向之績效審計工作。

七、充分運用業界審計資源，委託專業機關、團體或專門技術人員辦理財務審計工作

衡諸歐美先進國家之審計機關為因應審計人力不足，多已陸續實施委託會計師辦理審計事務之制度。GAO 亦已修法取得相關法源依據，可將聯邦政府各機關之年度決算報告委由執業會計師加以查核簽證。另經 NASACT 人員告稱，美國各地方政府之審計機關亦可依規定將財務審計工作委由會計師辦理。依審計法第 9 條：「審計機關對於審計上涉及特殊技術及監視、鑑定等事項，得諮詢其他機關、團體或專門技術人員，或委託辦理，其結果仍由原委託之審計機關決定之。」之規定，本部辦理審計案件，得委託其他機關、團體或專門技術人員辦理，惟因第 9 條所列之「涉及特殊技術及監視、鑑定等事項」不易界定，因此目前實務上之委託審計案件多以審計機關間之相互委託為主。

近年來政經環境變遷快速，審計業務亦隨著政府預算規模之擴大而不斷成長，僅就監督預算之執行而言，民國 98 年度審核中央政府總預算數 12 兆 7,363 億餘元，已較民國 64 年度之預算數 4,216 億餘元，增加逾 30 倍。鑑於我國政府審計之工作負荷逐年增加，而審計人力相對有限，欲在法定期限內完成審核工作及能維持高度之品質，

實務上有其困難。故建議本部可考量修訂審計法第 9 條等相關規定，納入得委託會計師辦理財務審計等相關法源依據。另可考量制訂政府審計準則，將行政機關之財務報告（表）委託會計師查核簽證，以充分運用民間豐沛資源，疏解審計人力不足之壓力，並將相關查核人力及審計資源調整為加強辦理績效審計工作，以深化優質審計服務，進而提昇政府施政績效，促進廉能政治。

本部除可考量將財務審計案件委由會計師查核簽證外，亦可依審計法第 9 條規定，對於審計上涉及特殊技術及監視、鑑定等事項，諮詢其他機關、團體或專門技術人員。茲以國防軍事採購為例，我國每年向美軍事採購之金額龐鉅，且相關案件涉及武器裝備之高科技研發等特殊技術，深具相當程度之專業性與特殊性。本次赴美參訪 DCAA 與 DCMA 之過程中，發現我國之軍售採購案件雖經 DCAA 與 DCMA 提供各項成本審核與合約管理服務。惟 DCAA 與 DCMA 之承辦人均表示，因其各項成本審核或合約管理之結果，涉及美國之國防機密或各國防合約商之商業秘密等敏感資訊，故相關審核結果目前僅供美國國防部內部參考使用，並未提供我國參考。惟因我國歷年軍購金額龐鉅，值此國家財政日益拮据之際，民意機關與輿論媒體迭有要求本部加強審核軍售採購預算之要求。有鑑於此，本部後續亦宜協請國防部於台美各項軍售會議中持續爭取，要求美方提供 DCAA 及 DCMA 等相關機構針對各項軍售案之成本審核或履約管理結果，俾供國防部加強管控相關購案之費款支用流向，提昇採購效能。

八、積極推動修法廢除憑證送審制度，以加強查核行政機關施政績效

GAO 自 1921 年設立至 1950 年間，其審計工作重點係關注於聯邦政府之合法性審計，其日常主要業務為審核各機關之會計憑證；惟因各機關送審之憑證數量隨美國聯邦政府預算逐年大幅擴增，相關憑證審核之工作量亦使 GAO 不勝負荷。據 1945 年之調查顯示，未及時審

核之憑證數量高達3千5百餘萬箱，當時GAO已有警覺此種審核憑證之審計工作效益欠佳，故洽商美國之財政部及主計處共同設計一種財務管理與審計之新方式，並於1950年制定「會計審計法」(The Accounting and Auditing Act)，該法規定各行政機關必須自行審核其會計支用憑證，GAO轉型為專注於績效審計工作，加強查核各重要施政計畫之經濟性、效率性及效益性。另於1979年制訂「稽核長法」後，聯邦政府各部會均設有稽核辦公室，負責各該部會之內部審計與憑證審核等工作，以落實職權分工，攜手合作辦理各項內、外部審計工作，同步落實各機關之合法性與績效性審計工作。

本部為執行審計法第36條:「各機關或各種基金，應照會計法及會計制度之規定，編製會計報告，連同原始憑證，依限送該管審計機關審核。」之規定，須投入大量人力與時間從事原始憑證審核工作，惟因審核憑證須耗費大量審計人力交互比對各項瑣碎資料，且難以發現兼具重大性、整體性及共通性之缺失事項，致難有具體成效，且將排擠本部推動績效審計所須之作業人力及資源。復依審計法、審計法施行細則及決算法等相關規定，審計機關對於各級政府機關送審之原始憑證自審查完竣，保存於審計機關之年限至少應有11年。惟因近年來憑證送審數量隨政府預算規模而大幅擴增，而本部之現有辦公處所面積嚴重不足，常見走道兩側堆滿憑證，造成辦公空間擁擠與阻塞，且相關憑證數量龐大，影響本部建物之樓地板設計載重，相關安全係數不足，危及同仁工作安全。

鑑於GAO自1950年起廢止憑證送審制度，得以將人力物力專注於政策評估任務，全面發展績效審計，有效回應國會之需求，從而建立其審計專業形象。本部亦宜參考GAO之作業模式，全面廢止憑證送審制度。鑑於修法期程冗長，本部於完成修法全面廢止憑證送審制度前，宜依本部審計制度改革小組第23次會議決議，在「於適法範圍

內，減少例行性審計案件，加強辦理績效性審計案件」之前提下，落實辦理原始憑證年度抽樣選查重點之規定，以減少審核憑證之人力、時間。俾利審計機關全力推動績效審計工作，以加強考核政府施政績效，提昇施政效率及品質。

肆、結語

俗話說：「他山之石，可以攻錯」。本部除依「審計機關績效審計作業指引」等規範辦理績效審計工作外，亦宜借鏡歐美先進國家績效審計之發展經驗，俾使本部績效審計實務能配合國際化之趨勢與時俱進。以上謹就職在美研習 5 週期間，對於有關美國政府績效審計之理論知識與實務經驗之瞭解，與國內現行制度相對照，擷取其優點(完整查核各重要施政計畫之執行成效、加強訪談技巧之教育訓練、運用遠距教學之優點、研析國外績優審計報告、持續推動風險導向之績效審計、委託會計師辦理財務審計工作及廢除憑證送審制度等)，以為國內日後執行政府績效審計工作之參採。並就研習期間之各項體認及淺見，提出部分未臻成熟之建議事項，期能擷取美國績效審計理論發展與作業實務之優點，作為我國將來持續推動審計改革工作之參考。惟由於個人才疏學淺，或未能將所學完全表達，或對事情之體認有所疏漏，至盼各位長官及先進多予指正。

伍、參考資料

1. Intermediate Performance Auditing, GATI.
2. Audit Evidence and Documentation, GATI.
3. Interviewing techniques for Auditors, GATI.
4. Auditing for Cost Savings and Performance Improvement, GATI.
5. Summary of GAO's Performance and Financial Information Fiscal Year 2009.
6. GAO's Strategic Plan for Fiscal Year 2010-2015.
7. Performance Auditing, A Measurement Approach, 2nd edition, Ronell B. Raaum.
8. Government Auditing Standards, July 2007 Revision, GAO.
9. Standards for Internal Control in the Federal Government, GAO.
10. Financial Audit Manual, GAO.
11. Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks, GAO.
12. The Internal Control Guidebook, NASACT.
13. NASACT Strategic Plan, Fiscal Year 2011-2013.
14. 美國聯邦審計署網站：http://www.gao.gov/。
15. 州際審計、主計及出納官員協會網站：http://www.nasact.org/。
16. 美國國防部國防合約審計局網站：http://www.dcaa.mil/。
17. 美國國防部國防合約管理局網站：http://www.dcma.mil/。
18. 美國國會預算中心網站：http://www.cbo.gov/。
19. 內部稽核協會網站：http://www.theiia.org/。

陸、附錄

附錄一 美國績效審計工作之訪談流程架構

訪談受查單位之相關承辦人員已成為績效審計工作中最常見的查核程序之一，查核人員於辦理重要施政計畫之績效審計工作時，通常會親自訪談相關業務之主要承辦人。此種審計方法具備可與受訪者即時互動、可深入訪談複雜之查核議題、可觀察受訪者之肢體語言來判斷其所言真偽、訪談者可視情況彈性調整查核議題及方向等優點。故美國各內部稽核或審計機關均甚重視查核人員相關訪談技巧之教育訓練，俾深入查核受查單位之可能流弊與缺失，以提昇稽核或審計成效。以下謹就本次奉派赴美國農業部研究院附設之政府審計研究所（GATI）研習「查核人員訪談技巧（Interviewing techniques for Auditors)」課程所學之相關內容，分述如下：

(一)訪談工作建立系統化之 8 項作業流程

為協助查核人員於就地抽查階段順利執行相關訪談工作，美國目前已針對訪談工作建立系統化之 8 項作業流程，分述如下：

1. 前置作業：針對規劃之訪談工作廣泛蒐集參考資料，並決定需辦理訪談之受查單位名單。
2. 規劃訪談主題：預擬相關訪談議題，並預判可能之訪談結果。
3. 安排訪談事宜：先與受查單位確認預計訪談之時間、地點、受訪人員、訪談議題及請受查單位事先備妥之書面資料。
4. 準備開始訪談:於訪談開始前,再次確認到場接受訪談之人員名冊。
5. 介紹與陳述主題：查核人員首先簡介查核目的、查核重點、預計訪談事項及需請訪談人員提供之書面佐證資料。
6. 問答流程：訪談正式開始後，依查核人員預擬之各項查核議題逐一訪談相關人員，並視訪談結果彈性調整訪談方向與內容，俾針對各查核重點深入探究。
7. 結論與結束訪談：訪談結束後，確認已取得所須之書面佐證資料，

並記錄相關承辦人員之聯絡方式，俾利後續協請受訪人員提供補充資料。

8.訪談後相關事宜：撰擬相關訪談紀錄，並彙整相關審計證據，據以歸納查核結論。

(二)小組訪談模式之作業流程

查核人員於辦理績效審計之就地抽查過程中，除一般上述之單人訪談模式外，若係針對複雜繁瑣之重大施政計畫加以查核，則往往需要透過小組訪談之作業模式，以分工合作、集思廣益之方式來辦理相關績效審計工作。有關小組訪談之作業模式詳附圖 1（P.40），分述如下：

1.訪談初期階段：

本文謹以 2 位查核人員之編組模式為例，假設查核人員 A、B 共同辦理某項重要施政計畫執行情形之專案調查工作，並共同辦理就地抽查工作之訪談工作。於訪談工作開始之前，先由查核人員 A 對受訪人員簡介該次抽查工作，包含簡介查核人員之姓名及職稱、該次專案調查之查核重點及目的、預期之查核結果、該次訪談工作預計所需之時間等資料。同時查核人員 B 從旁提供必要之協助，並針對查核人員 A 說明內容不足之部分加以補充。簡介完成後再由查核人員 A 詢問受訪人員有無任何疑義，俾確認受訪人員完全瞭解該次訪談之目的等重要資訊，以順利執行相關專案調查工作。

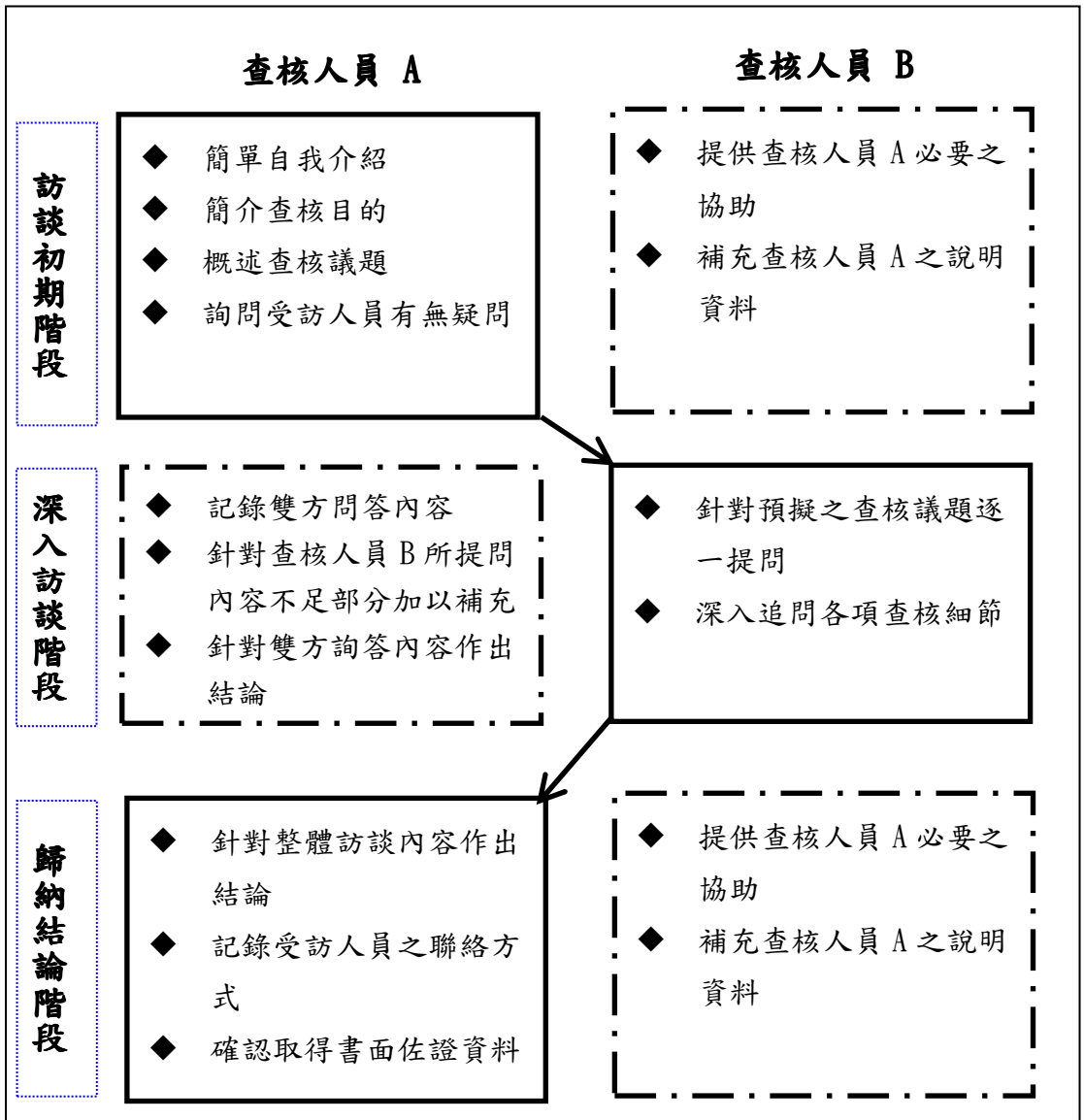
2.深入訪談階段：

確認受訪人員已瞭解該次訪談之目的與重點後，即進入深入訪談之階段。本階段主要由查核人員 B 依照預擬之各項查核議題逐一提問，且可針對受訪人員回答之內容彈性調整查核方向，並深入追問可能之執行缺失與流弊。同時查核人員 A 負責記錄雙方詢答之內容重點，另可針對查核人員 B 漏未詢問之查核重點，深入追問相關細節。訪談過程中，並針對各查核議題之雙方詢答內容逐一作出訪談結論，

以確認查核人員 A 所記錄之訪談內容並未悖離受訪人員之原意。

3.歸納結論階段：

訪談結束後，由查核人員 A 針對整體詢答內容作出最終之訪談結論，並經受訪人員確認無誤後，請受訪人員提供相關聯絡方式，俾利後續協請受訪人員提供補充資料，並確認受查單位已提供足夠之書面佐證資料，據以彙整相關工作底稿並歸納查核結論，同時查核人員 B 從旁提供必要之協助，並針對查核人員 A 說明內容不足之部分加以補充，最後向受訪人員致謝並結束該次訪談工作。



附圖 1　小組訪談模式之作業流程圖

(三)撰擬相關訪談紀錄

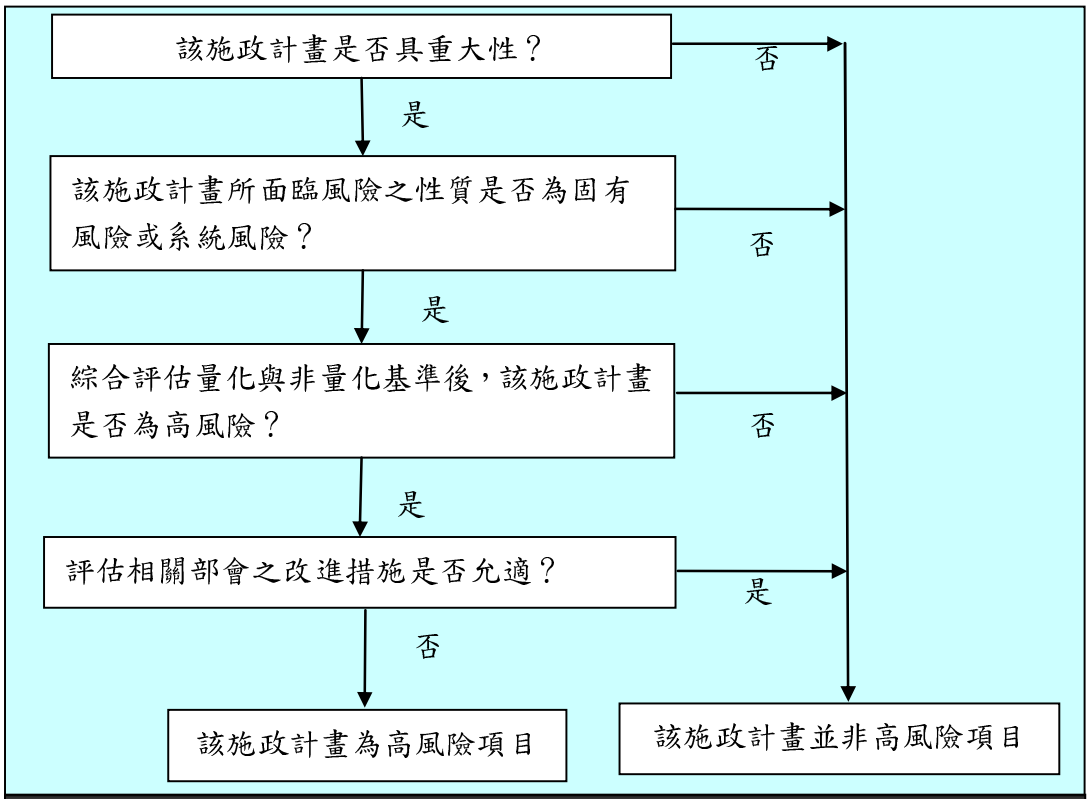
查核人員於結束訪談工作後，應即彙整相關書面佐證資料，並撰擬相關訪談工作紀錄。(本項課程提供美國目前績效審計之訪談工作紀錄表格式範例供參，詳附表 1)。

<table>
<tr><td colspan="3">附表 1　訪談工作紀錄表</td></tr>
<tr><td colspan="3">查核議題：</td></tr>
<tr><td>受查單位主要受訪人員</td><td colspan="2">單位：　　級職：　　姓名：</td></tr>
<tr><td>訪談地點</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>訪談日期與時間</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td rowspan="2">查核人員</td><td colspan="2">單位：　　級職：　　姓名：</td></tr>
<tr><td colspan="2">單位：　　級職：　　姓名：</td></tr>
<tr><td colspan="3">受查單位其餘一同接受訪談之相關人員</td></tr>
<tr><td colspan="3">1.單位：　　級職：　　姓名：</td></tr>
<tr><td colspan="3">2.單位：　　級職：　　姓名：</td></tr>
<tr><td rowspan="3">主要訪談事項</td><td colspan="2">1.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2.</td></tr>
<tr><td colspan="2">3.</td></tr>
<tr><td colspan="3">訪談內容紀要：</td></tr>
<tr><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="3"></td></tr>
</table>

附錄二　GAO 推動以風險管理為基礎之績效審計工作架構

（一）GAO 之審計風險管理

GAO 自 1990 年起定期將易發生浪費、舞弊、濫用與錯誤管理風險之聯邦政府施政計畫，列為查核重點。且於 1999 年發布第一份風險管理分析報告，指出該年度聯邦政府各部門在相關施政計畫上所面臨之 20 個重大風險。GAO 並於 2000 年針對風險管理工作建立全國一致的作業程式。有關 GAO 針對各施政計畫進行風險管理工作之流程詳附圖 2，分述如下：



附圖 2　GAO 之風險管理流程圖

（1）評估施政計畫之重大性

在針對重要施政計畫進行風險管理前，先評估其是否具重大性。重大性需符合下列要件之一：

A.對國家會產生重大的影響後果。

B.對行政部門之績效評估或責任歸屬，產生重大影響後果。

（2）確認相關風險之性質

確認具重大性後，再評估風險性質。需符合下列之一：

A.固有風險：該施政計畫在本質上易產生舞弊、浪費或濫用的缺失。

B.系統風險：該施政計畫之內部控制、財務體系或政策運作流程，易流於無效率或產生重大缺失。

（3）綜合考量風險危害之量化與非量化基準

確認風險性質後，再同時考量產生風險之量化與非量化基準，作為是否列為高風險查核項目的基準：

A.量化基準：以10億美金作為衡量基準，評估該風險是否會造成政府重要資產的價值減損；政府重要收入（如稅收）的無法實現；誤付公款；政府重要資產遺失、遭竊、損壞或被浪費等損失。

B.非量化基準，分述如下：

（A）是否將嚴重危害到公共衛生或安全、公用事業之提供、國家（防）安全、經濟成長、民眾的權益或隱私。

（B）是否將導致公用事業提供之服務受到顯著影響、施政計畫執行不力、施政效能（率）顯著降低、民眾傷亡、錯誤的決策資訊、政府公信力降低、洩露或不當地使用機密資訊。

在評估各施政計畫所面臨風險之嚴重性時，GAO 透過量化與非量化基準之衡量，作為是否列為高風險查核項目之基準。

（4）考量政府部門對該風險之改進措施

確認風險之嚴重性確屬重大後，評估相關政府部門之防範機制或改進措施是否有效。分述如次：

A. 是否積極展現解決該風險之決心與承諾。

B. 是否有效強化相關的內控機制。

C. 相關改進措施與計畫是否允適。

D. 相關改進措施能否在短期（2 年）[1]內確實完成。

E. 相關改進措施是否能根本地解決相關問題。

若相關風險之防範機制或改進措施未能完全符合前述 5 項標準，即列為高風險的重點查核項目。

（5）高風險項目的移除

GAO 將前述高風險之施政計畫列為重點查核項目後，將持續追蹤相關政府部門的後續改進情形。當相關改進措施達到下列標準時，GAO 會予以移除。分述如次：

A. 展現積極的決心與承諾來降低風險，相關主管亦全力支持。

B. 具有足夠的人力及物力資源來降低該風險。

C. 相關改進措施能從根本解決問題，且符合成本效益並能在短期

[1]GAO 每 2 年定期提出一次風險管理分析報告，故將相關改進措施之完成期限訂為 2 年。

內徹底解決問題。

D.已建立有效的內控機制,能確保執行相關改進措施之效率及效果。

E.執行相關改進措施能夠不斷地與時俱進。

透過上述流程，GAO 每 2 年定期評估各部會重大施政計畫之風險，並挑選高風險之施政計畫，作為未來查核重點。GAO 最近一次提出其風險管理分析報告係在 2009 年 1 月，將聯邦政府 28 項重大施政計畫評估為高風險項目。GAO 透過績效審計流程，將上述高風險之施政計畫列為未來 2 年度內之重點查核項目。

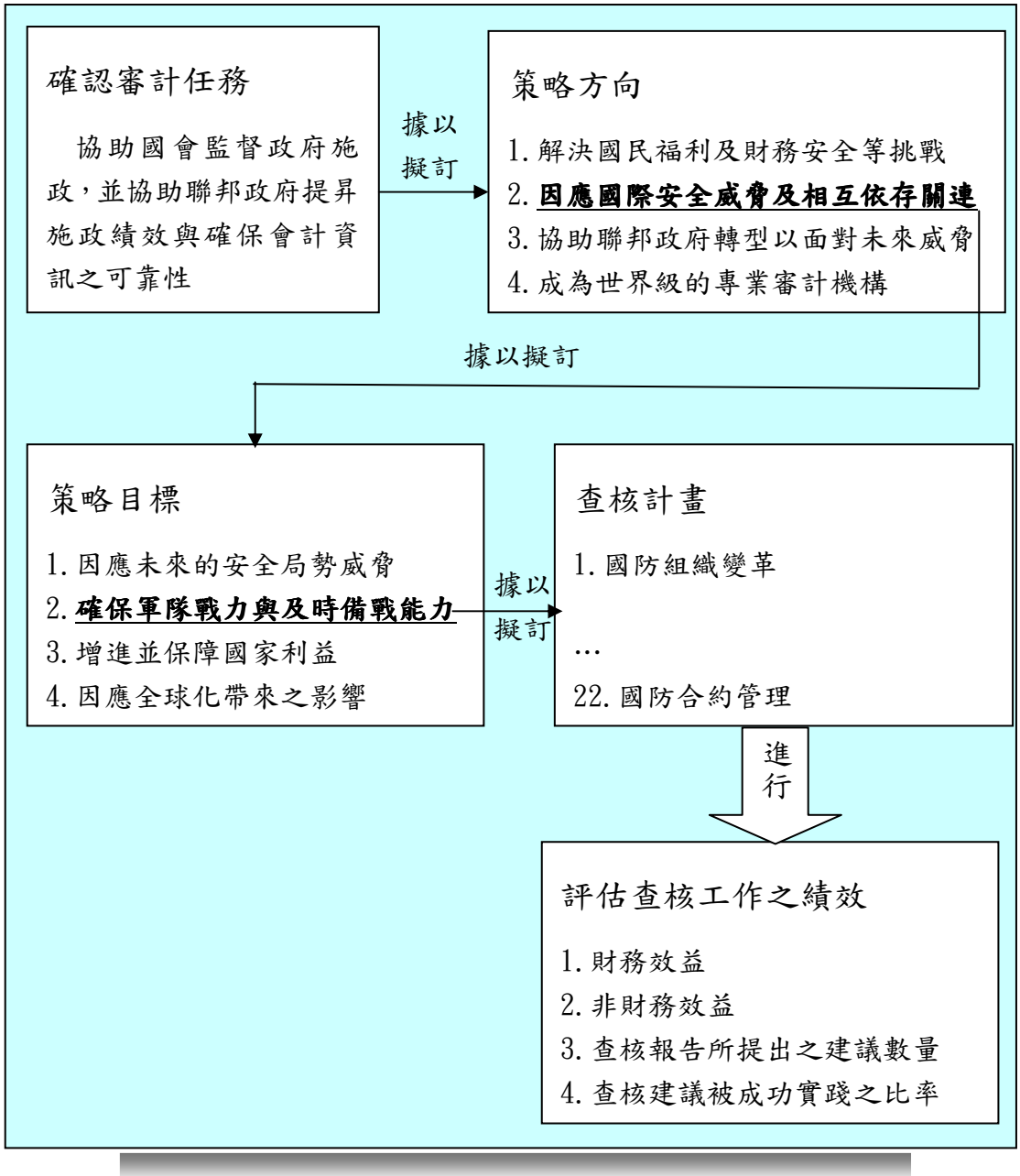
2.GAO 以風險導向為基礎之績效審計

完成前述之風險評估分析後，GAO 便針對各部會之施政計畫，執行風險導向之績效審計。依 GAO 在 2010 年提出之未來 6 年績效審計查核計畫書,擬訂其 2010 至 2015 年績效審計查核計畫之流程如下(詳附圖 3，P.46)：

1.確認審計任務（missions)：在擬訂其審計工作發展策略及查核計畫前，GAO 之首要職責為確認其審計任務為協助國會監督政府施政，並協助聯邦政府提昇施政績效與確保會計資訊之可靠性。

2.擬訂策略方向（goals)：為確實達成其審計任務，GAO 共擬訂因應國際安全威脅及相互依存關連等 4 項策略方向,據以擬訂策略目

標並推動績效審計工作。



附圖 3　GAO 擬訂各年度績效審計查核計畫之流程

3.擬訂策略目標（objectives）：

依各年度策略方向，GAO 秉承審計長或國會交查事項、蒐整輿論媒體關注焦點、參考 GAO 過去查核經驗或研究報告（例如風險管理分析報告）、協請外部專家學者提供建言等方式，據以擬訂具體策略目

標。其中 GAO 於 2010 年在因應國際安全威脅與相互依存關聯之策略方向下，共擬訂確保軍隊戰力與及時戰備能力等 4 項策略目標，來據以擬訂其年度查核計畫。

4.擬訂績效審計查核計畫：

GAO 依據前述各項策略目標，據以擬訂各年度之相關查核計畫。GAO 預計 2010 年之相關查核工作，將可為政府帶來 420 億餘美元之財務效益及 1,200 項非財務效益，並提出 220 份查核報告。

5.針對查核工作執行績效評估：

當各年度之績效審計工作執行完竣後，GAO 將考評各項查核工作所帶來之財務及非財務效益、查核報告所提出之建議數量、查核建議被受查單位成功實踐之比率等數據，來評估各項查核工作之審核成果，並可作為修訂以後年度審計策略或查核計畫之參考。

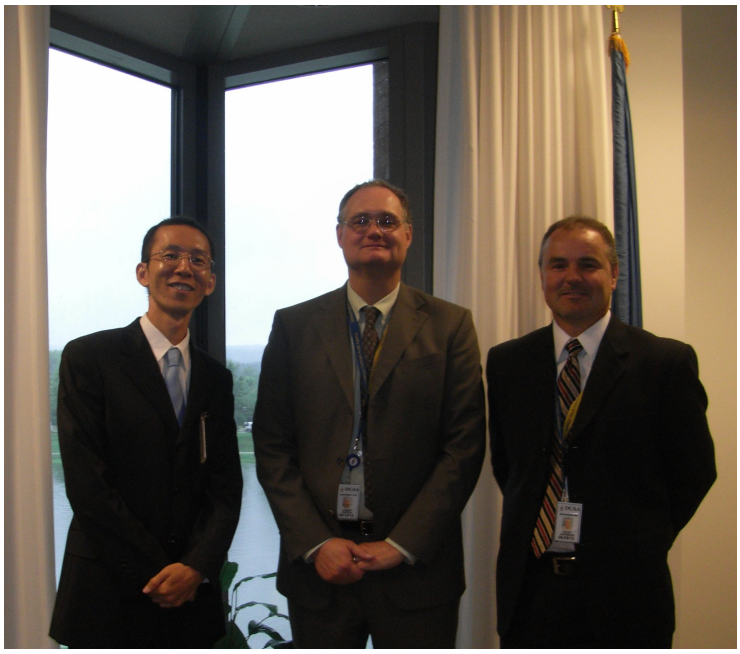
附錄三 研習期間照片



參訪美國聯邦審計署（GAO）時，與其審計品質管制部門（QCI）之助理執行長 George E. Breen，及其策略規劃部門之專案經理 Paul D. Miller 合影。



參訪美國州際審計、主計及出納官員協會（NASACT）時，與其華盛頓特區辦公室主任 Cornelia Chebinou 以及其政策分析師 Neal Hutchko 合影。



參訪國防合約審計局（DCAA）時，與其執行長 Joseph J. Garcia，及其政策與計畫執行部門之副主任 David E. Johnson 合影。



參訪國防合約管理局（DCMA）時，與其國際軍購合約專案經理 Roland Quitoriano 合影。