

審計部委託研究

審計機關導入方案評估之策略 期末報告

計畫主持人：蘇彩足教授

協同主持人：王宏文副教授

執行單位：國立臺灣大學公共事務研究所

中華民國 104 年 11 月

目錄

第一章 緒論	1
第一節 研究緣起與目的.....	1
第二節 研究方法.....	3
第二章 方案評估暨績效審計之意涵	6
第一節 概念界定.....	6
第二節 方案評估之類別與執行步驟.....	14
第三節 績效審計之技術方法與發展.....	22
第四節 方案評估與績效審計之關係.....	25
第三章 各國方案評估與績效審計推動概況	27
第一節 審計機關角色與執行評估之策略.....	27
第二節 美國推動方案評估與績效審計之情形.....	31
第三節 瑞士推動方案評估與績效審計之情形.....	41
第四節 澳大利亞推動方案評估與績效審計之情形.....	52
第五節 法國推動方案評估與績效審計之情形.....	68
第六節 各國比較.....	73
第四章 我國方案評估與績效審計推動現況	85
第一節 審計機關面臨之審計環境與背景.....	85
第二節 實施方案評估與績效審計之問題和挑戰.....	103
第五章 結論與建議	114
第一節 研究發現與討論.....	114
第二節 政策建議.....	120
參考文獻.....	129
附錄 1 學者專家座談紀錄	137
附錄 2 審計人員訪談紀錄	175
附錄 3 行政機關人員訪談紀錄	247
附錄 4 過程評估案例	261
附錄 5 影響評估案例	265

圖目錄

圖 2-1-1	政策與方案之階層性結構.....	6
圖 2-1-2	經濟性、效率性及效能性.....	10
圖 3-2-1	美國聯邦審計署組織架構.....	33
圖 3-2-2	美國聯邦審計署與利害關係人之關聯.....	34
圖 3-2-3	邏輯模型範例.....	35
圖 3-2-4	綜合評估範例.....	38
圖 3-3-1	SFAO 投入各項業務之資源比率.....	43
圖 3-3-2	SFAO 組織結構.....	45
圖 3-3-3	SFAO 績效審計與評估區分.....	48
圖 3-3-4	SFAO 評估步驟.....	50
圖 3-4-1	澳洲審計署組織架構.....	54
圖 3-4-2	ANAO 績效審計工作方案規劃流程.....	57
圖 3-4-3	審計工作方案之利害關係人諮詢圖.....	58
圖 3-4-4	澳洲績效審計流程.....	60
圖 4-1-1	審計機關專業成熟度模式	87
圖 4-1-2	審計部呈報監察院案件數.....	90

表目錄

表 1-2-1	學者專家座談名單.....	4
表 1-2-2	深度訪談對象名單.....	5
表 2-1-1	傳統審計、績效審計與方案評估比較.....	12
表 3-2-1	設計矩陣範例.....	36
表 3-2-2	實驗法評估範例.....	39
表 3-3-1	瑞士績效審計與評估區分表.....	49
表 3-4-1	澳洲審計署與旗下績效審計團隊使用的系統與工具.....	62
表 3-4-2	結果聲明的審計原則.....	63
表 3-4-3	方案目標的財務方針.....	64
表 3-4-4	必要產出的財務方針.....	64
表 3-4-5	評估 KPIs 合適度的標準.....	64
表 3-4-6	評估 KPIs 完整度與準確度的標準.....	65
表 3-4-7	審計報告的架構.....	66
表 3-4-8	2004-2008 年審計建議接受與執行比率.....	67
表 3-6-1	各國績效審計體制比較.....	74
表 3-6-2	美國 GAO 審計報告分析.....	75
表 3-6-3	澳洲 ANAO 審計報告分析.....	77
表 3-6-4	各國方案評估與績效審計重要面向比較.....	82
表 4-1-1	審計部呈報監察院件數	89
表 4-1-2	各廳處室個別專案調查.....	95
表 4-1-3	地方共同性專案調查.....	96
表 4-1-4	高考三級績效審計與財務審計之專業考科.....	97
表 4-1-5	民國 99 年至 104 年度績效審計招考與錄取名額.....	98

表 4-1-6	103 年績效審計與方案評估訓練人次與時數分析.....	99
表 4-1-7	103 年績效審計與方案評估訓練內容分析.....	99

第一章 緒論

本節說明本研究之緣起與目的，並介紹本研究所使用之方法、如何進行資料蒐集，以及有關學者專家座談與深度訪談對象之名單。

第一節 研究緣起與目的

國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions；簡稱 INTOSAI）於 1992 年舉行第 14 屆會員代表大會（INCOSAI）時，首度將方案評估列為大會主題之一，並成立「方案評估工作小組」（Working Group on Program Evaluation）；2004 年 INTOSAI 則公布「績效審計實施指引：基於國際最高審計機關組織審計準則與實務經驗之績效審計準則及指引」，進一步將評估技術正式列為政府審計功能之一。除了 INTOSAI 重視方案評估之外，世界各先進國家（如英美加等國）之最高審計機關近年來亦陸續出版評估相關技術手冊，以求精進績效審計之成效。惟世界先進國家之審計機關在執行績效審計業務時，大抵著重於查核政府方案（或計畫）之執行與目標的符合程度、各項具體目標之達成程度、目標之設定是否合理及符合需求、執行成果及成效、以及資源運用的效益等，與方案評估在變數選擇、分析重點，及提出建議的方向尚有差異，且可能因各國審計環境、制度、組織、職權等不同，各國做法亦有差異。

因此，INTOSAI 方案評估工作小組於第 21 屆會員代表大會（INCOSAI）小組報告中表示，如何定義及釐清績效審計與方案評估間的差異，仍為目前之一大挑戰，有賴各國最高審計機關繼續鑽研與探索。

此外，Pollitt（2003）發現，公共管理思潮與技術的演進，對於審計機關所從事的績效審計及方案評估的發展有重大影響；例如，品質標準、績效管理、與專案管理等概念和設計，皆可使審計機關深入檢討與精進其所採用的審計技能。而且，在國家財政面臨重大壓力時，民眾和國會

往往更重視政策方案的淨影響和成本效益等資訊，因而審計機關也會面臨更大的外在壓力，必須蒐集與評估這些重要資訊，以供政府規劃與執行政策之參考。

總之，審計工作的本質即在進行評估。因此，審計機關應該如何導入方案評估的技術和做法，乃是目前各國審計機關所面臨的重要課題，我國審計機關自不例外。換言之，我國審計機關應否導入方案評估以提升審計效能，以及導入方案評估的具體策略為何，是值得吾人共同關心的議題。

有鑒於此，在委託機關的建議下，本研究以下列四大項議題為主要研究目的：

第一、由學理上來瞭解及彙整有關方案評估與績效審計等概念的定義、意涵、技術方法及發展等，並比較方案評估與績效審計二者之異同。

第二、蒐集世界先進國家之審計報告、查核準則或技術手冊之相關資訊，以比較各國審計機關推動績效審計與方案評估情況；並進一步瞭解我國政府審計環境與其他先進國家之差異，以做為是否引入他國方案評估作法時之參考依據。

第三、分析 INTOSAI 及先進國家審計機關對於績效審計與方案評估所採用之定義，並瞭解其如何將方案評估導入於審計機關、如何運用方案評估於審計實務，包括：(一) 先進國家審計機關審計報告中如何揭露評估之過程、結果與建議？(二) 審計機關應如何執行影響評估？其中之「影響」應如何界定或如何建立界定標準？(三) 利害關係人應如何界定？審計機關查核時間有限，執行評估時，是否有可能納入所有利害關係人？(四) 先進國家審計機關常用的評估技術有哪些？

第四、草擬我國審計機關導入方案評估之策略，包括是否應全面導入方案評估或僅先應用部分評估技術、如何將評估技術融入於績效審計之查核、那些為可優先考慮適用於審計業務之評估技術及方法等相關建議。

第二節 研究方法

為使本研究案之研究內容及研究成果完整周延，研究團隊採用下列數項研究方法：文獻分析法、國際比較、學者專家座談、深度訪談等，以蒐集多元意見，達到集思廣益之效。茲扼要說明各項研究方法和研究步驟如下：

壹、文獻分析法

首先，以文獻分析法蒐集必要的背景資料和理論文獻。本研究之參考文獻分為官方文書與學術文獻。在官方文書方面，本團隊分析包括 INTOSAI 及世界各國審計機關之審計報告、查核準則或技術手冊；在文獻部分，則蒐集與整理學術研究中有關績效審計與方案評估的討論，及執行狀況等之文獻。文獻分析之結果，可作為本研究規劃與進行深度訪談、焦點團體之基礎，進而作為後續建議之參考依據。

貳、國際比較

為了有系統的瞭解先進國家審計機關是否、以及如何將方案評估運用於績效審計業務上，本研究團隊蒐集、比較並歸納先進國家最高審計機關的績效審計與方案評估制度之規定及其運作情形。而在綜合考量各國審計機關的先進程度以及相關資料的可得性之後，本研究以美國、瑞士、澳洲和法國等四國為主要的比較對象。

參、學者專家座談

本研究舉辦兩場學者專家座談，每場邀請 6 至 7 位對於審計制度和

方案評估作業有實務經驗或深厚素養的學者專家與會，就事先擬就之研究提綱進行交流及腦力激盪。本（104）年4月22日於審計部舉辦一次綜合座談，共計7位資深審計主管參加（座談紀錄請見本研究報告之附錄1-1）。第二場座談亦於同年10月2日舉行完畢，邀請6位學者專家就本研究的初步結論和政策建議草案提出意見（座談紀錄請見附錄1-2）。下表整理兩場焦點座談的出席人員名單。

表 1-2-1 學者專家座談名單

類別	服務機關	場次	座談日期	姓名
審計部	副審計長	學者專家 座談(1)	4月22日	王麗珍副審計長
	第一廳廳長			李順保廳長
	執行秘書			郭大榮執行秘書
	業研會			許哲源執行秘書
	業研會承辦人			張甘霖審計
	業研會承辦人			郭博文審計員
學者專家	國家發展委員會	學者專家 座談(2)	10月2日	古步鋼參事
	監察院			李月德監委
	審計部			李順保廳長
	交通部會計處			洪玉芬處長
	國立政治大學			施能傑教授
	經濟部會計處			張信一處長

肆、深度訪談

為瞭解相關利害關係人的看法與意見，研究團隊運用政策研究最常使用的深度訪談法來蒐集意見，以瞭解我國政府審計環境、審計機關現況、以及審計人員和受查機關對於審計機關導入方案評估的看法。因此，

訪談對象不限於審計人員，行政部門與受查機關人員亦包涵在內。研究團隊業於本年4月29日、5月5日、6月8日、6月11日以及7月21日，分成8個梯次，共計訪談14位審計人員，包含績效審計類組之新進人員和資深審計人員。同時，亦於5月19日至2個地方政府的受查機關（臺北市政府研考會、臺北市政府財政局）訪談其主管人員。本研究之訪談對象多元，是希冀從不同觀點，理解各方對審計機關導入方案評估的想法，並進而達到精進目前審計機關有關績效審計實際之運作。各份訪談紀錄收錄於本報告之附錄2和附錄3。

表 1-2-2 深度訪談對象名單

服務機關	場次	訪談日期	代號
審計部	審計人員訪談(1)	4月29日	審計人員 A
			審計人員 B
			審計人員 C
	審計人員訪談(2)	5月5日	審計人員 D
			審計人員 E
			審計人員 F
	審計人員訪談(3)	6月8日	審計人員 G
	審計人員訪談(4)	6月8日	審計人員 H
	審計人員訪談(5)	6月8日	審計人員 I
	審計人員訪談(6)	6月11日	審計人員 J
	審計人員訪談(7)	6月11日	審計人員 K
	審計人員訪談(8)	7月21日	審計人員 L
			審計人員 M
			審計人員 N
臺北市政府研考會	公務人員訪談(1)	5月19日	受訪者 O
臺北市政府財政局	公務人員訪談(2)	5月19日	受訪者 P

第二章 方案評估暨績效審計之意涵

本節首先界定政策 (policy) 與方案 (program)、方案評估 (program evaluation)、績效管理 (performance management) 與績效審計 (performance auditing) 等名詞，其次說明績效審計與方案評估的意涵、技術方法與發展，最後再總結本研究所界定之方案評估定義。

第一節 概念界定

本計畫針對「政策與方案」、「績效管理」、「績效審計」、與「方案評估」等四個名詞，扼要界定其概念如下。

壹、政策與方案

政策與方案是具有階層性的。政策通常是指政府所制定較廣泛之規則，方案則是政府提供之服務或較具體的行動。因此，一個政策可能包含數個不同性質的方案 (Langbein & Felbinger, 2006)。此階層性的結構可以以下圖為例：

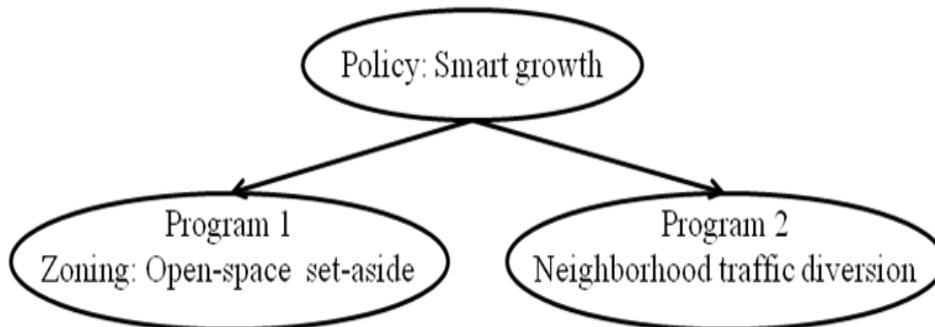


圖2-1-1 政策與方案之階層性結構

資料來源：修改自 Langbein & Felbinger (2006: 4)

因此本文所定義的政策與方案是依據政府作為的實質內容來決定的，而非依據政策的名稱。例如，政府曾提出「促進就業方案」，但觀察其內容可知，它包含建教合作、職業訓練班、與大專生實習計畫等。因此，

依據本文定義，促進就業方案是一個比較廣泛的政策，而其所包含的建教合作、職業訓練班、與大專生實習計畫等就是一個一個具體的方案。

貳、方案評估

方案評估有許多不同的定義。在2001年「美國評估學會」(American Evaluation Association)年會中，就曾提到方案評估究竟為何，每個人可能有不同的看法和定義。但這對於評估學界而言並不是一個問題，因為評估領域的長處之一就是多樣性。其真正的挑戰是如何在不同的情境下，採用適當的評估技術或思考模式。

在考量學者對於方案評估各有不同定義的前提下，INTOSAI (2010b)認為，方案評估並不存在著一個普遍被接受的定義，但在不同的定義中，方案評估通常包含以下普遍被接受的三項特性：

- 第一， 方案評估運用研究設計的原則，來回答政策方案的實際問題。
- 第二， 方案評估有系統地蒐集及處理資料，以提供有關方案執行、影響、原因、與改進建議的證據。
- 第三， 方案評估是個跨學科的研究領域，常使用不同學術領域的方法。

如前所述，學者們對方案評估各有不同的定義。例如，Rossi 等人 (2004: 2) 定義方案評估為：「...應用社會科學研究方法來研究社會干預 (social interventions)，以便合理的診斷該項社會干預所欲解決的社會問題，及瞭解該項社會干預的方案設計、執行、影響與效率」。

INTOSAI (2004) 則認為方案評估是針對政府方案運作的好壞所進行的系統性研究。INTOSAI (2010b) 進一步說明方案評估的意涵，它指出方案評估是針對一個想要有利於公共利益的組織或機構、方案或計畫、過程或政策等對象，進行有系統的檢視的過程；其目的是要改善政府的

施政品質、協助決策、學習成功或失敗的原因、以及瞭解達成目標的障礙和有利的因素等；方案評估會訂定評估的標準來決定方案績效的好壞，並提出具有效度與可信度的結論；其評估結果可以做為課責用途或用以增加知識。

方案評估需要其他利害關係人的參與，以提供不同的看法與意見，但仍須維持評估者本身的獨立性。評估過程包含：確認研究目的及主要問題、定義評估績效的標準、取得及分析相關資料、提出結果報告、鼓勵有效的使用等。方案評估必須由瞭解研究設計與方法、具有特定領域背景知識、具備實務經驗和知識、以及熟悉評估理論的人來執行。

因此要執行好的方案評估，需要瞭解該特定方案的背景知識和實務運作，並能夠規劃良好的研究設計、以及進行完整的資料蒐集和分析。事實上要同時滿足上述各項要求，並非易事。因此，很多方案評估報告的效度不高。Davis（1990）認為，上述不易同時滿足的要求往往造成評估者面臨兩難的困境，亦即評估者可能需要在「方案評估的可行性」與「方案評估的品質」二者之間進行取捨；若要追求較好的方案評估品質，可能要耗費許多時間、人力與資源，其可行性較低；但若要在短期間、低成本的情況下執行方案評估，則其研究設計、資料蒐集與分析通常難以符合理想，導致評估品質不佳，缺乏效度，容易為利害關係人質疑與攻擊。

參、績效管理

審計機關之業務（特別是績效審計）涉及評估政府之施政績效，與績效管理息息相關，因此本研究在此簡要介紹績效管理之學理概念。

績效管理為管理活動中重要的控制功能，不但可以衡量及修正組織內部的行為績效，而且能促使組織目標及計畫得以達成（許士軍，2000）。績效管理有兩大基本要素，即目標設定與指標訂定，其中指標訂定的原

則包含資料取得、重要性、可靠性等。

績效又可分為「營運績效」和「計畫績效」兩類。營運績效是管理者運用組織資源達成經營目標之具體表現（李宗黎、林蕙真，2011）。然而，營運績效不應狹隘地侷限於經濟性的財務指標的評估。在眾多的績效管理工具中，目前最受各界矚目的莫過於 Kaplan 和 Norton 於 1992 年所提出的「平衡計分卡」（Balanced Scorecard；簡稱 BSC），它將抽象的組織策略轉化成一組明確的績效指標，用以評估和管理策略執行之狀況。BSC 關注於財務、顧客、內部流程、以及學習成長等四大績效構面之平衡，不但可以平衡組織內部（員工）與外部（顧客、股東）的需求、財務與非財務的需求，還能夠兼顧短期與長期（學習成長）、以及領先指標與落後指標的需求，是一套完整的策略性績效管理系統（Kaplan & Norton, 1996；吳安妮，2003）。不過，政府和非營利組織並非如企業般地以追求利潤為主，而是以促進社會公益為使命，因此 Niven（2003）認為政府或非營利組織在應用 BSC 時，應修改 BSC 架構，以組織使命為最高指導原則，並提高顧客(民眾)的地位，從而減少財務指標之影響力。

在「計畫績效」上，實務上最常見的計畫績效管理方法之一即是透過管考「關鍵績效指標」（Key Performance Indicator；簡稱 KPI）來達成目標。KPI 為展現成果的重要成功驅動因子，在運用時，首先應找出「關鍵成果領域」（Key Result Area；簡稱 KRA），然後確定績效目標與衡量指標，以做為執行績效管理之依據。

不論管理者關注的重點是營運績效或計畫績效，績效管理成功的關鍵之一是選對績效指標；過去研究也顯示，只有要測量績效、呈報績效資訊的工作，才會獲得管理人員的關注（Hatry, 2006: 59; Van Thiel & Leeuw, 2002）。然而，許多管理人員在選擇績效指標時，常常為了牽就資料蒐集的便利性，選擇容易衡量、容易蒐集數據的指標，而未選擇真

正能夠反映實際績效的指標。此一指標設定不恰當的做法，可能會產生原先未預期到的結果，甚至對計畫績效或營運績效產生負面的影響，管理者不可不慎。

肆、績效審計

與方案評估一樣，績效審計也有許多不同的定義。依據INTOSAI (2010a) 的看法，績效審計是對於政府的業務、系統、方案或組織，以獨立且客觀的方式，來檢視其是否具備經濟性 (economy)、效率性 (efficiency)、或效能性 (effectiveness) 的工作。通常績效審計會對一個被清楚界定的受查單位—也就是被檢視的政府工作、系統、方案或組織，在清楚界定的目標下，來進行審查，並出具報告。關於績效審計所重視的經濟性、效率性及效能性等層面概念，可參考圖2-1-2。

依據Gronlund等人 (2011) 的分析，「經濟性」是指受查單位營運及執行工作時的投入成本要低；此外，受查單位在執行工作時，必須及時提供所需的資源，且具備足夠的數量與品質。「效率性」則是指受查單位能夠在現況限制下，利用其所獲得的有限資源完成最多的事，亦即能夠完成的工作，不論在數量、品質、或是時間上，都是最佳的。「效能性」則是指受查單位是否有達成其所想要達成的目標。

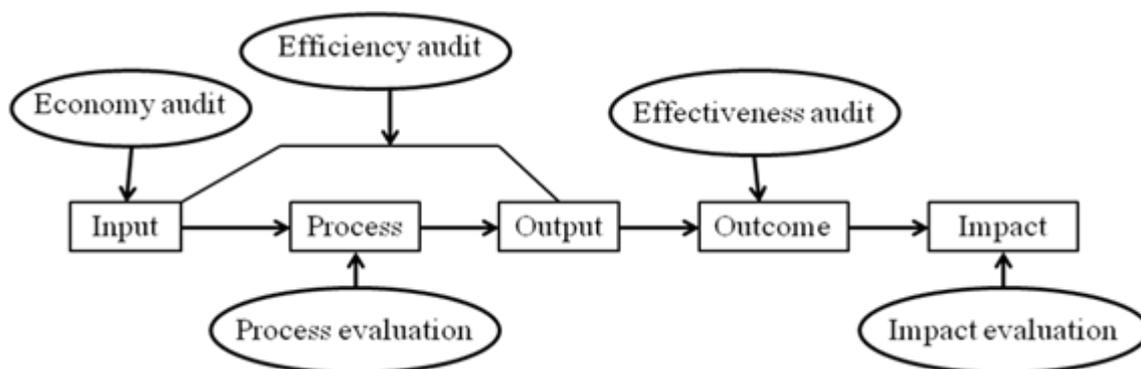


圖2-1-2 經濟性、效率性及效能性

資料來源：修改自Grönlund et al. (2011: 109)

由此可知，雖然績效審計有著審計的名詞，但它與一般的財務審計並不相同。儘管INTOSAI和我國審計機關皆訂有績效審計準則，以供參考¹，但它在審計主題與受查單位的選擇、以及意見的呈現上，都有較大的彈性。績效審計必須能回答（回應）多樣且較複雜的問題，因此必須視情況之差異，採取不同的查核或評估方法。而且，它也不是一項規律性的審計，往往是專案式的查核。

成功的績效審計需要一些條件的配合，INTOSAI（2010a）列舉了幾項績效審計的配套因素。其中除了政治首長的長期支持、適當的法律規範、審計機關首長的領導和主動管理等條件之外，審計人員與利害關係人建立友好關係也是十分重要的成功因素；其目的在於瞭解不同利害關係人的需求與預期，並向他們解釋績效審計的必要性與用處；此外，亦須確保有足夠的資金與合作的夥伴，來幫助增進績效審計的能力和品質。

由上述可知，績效審計所尋求的是積極改善政府的施政效率與效能，審計機關與受查單位間的關係應是長期且具建設性的。審計機關給予行政部門或受查單位的查核建議並不一定是批判性的負面意見，而是透過外部的客觀檢視，提供改進的建議；而受查單位也應瞭解績效審計的時代趨勢和積極目的，而主動給予查核時應有的配合和支持。

伍、傳統審計、績效審計與方案評估之比較

Barzelay（1997）比較傳統型審計、績效審計與方案評估的各個面向，以期釐清三者之差異，參見表2-1-1。

¹ INTOSAI 制定了詳盡的績效審計準則以供參考，如 ISSAI 300 與 3000 系列。我國審計部亦訂有績效審計指引。

表2-1-1 傳統審計、績效審計與方案評估之比較

	傳統型審計 (traditional auditing)	績效審計 (performance auditing)	方案評估 (program evaluation)
政府圖像 (image of government)	機械型官僚	價值鏈：投入→過程→產出→結果	政府導引的干預，為改善群體之問題
運作良好的圖像 (image of good functioning)	交易與任務表現能有效地由系統管控	組織與生產實務的最佳化	方案達成目標；公共政策改善群體幸福
審查的主要目的 (primary goals of review)	順從課責	績效課責	對政策與方案效能提供真實且有用的回饋
審查的主要模式 (dominant mode of review)	審計	檢驗	研究
審查者角色 (role of reviewer)	驗證資料；發覺實際情況與一般通則不一致處；推論結果；報導發現	評估方案與所涉組織的各個層面；報導發現	評估干預的效能或衡量未干預對群體問題的影響

資料來源：Barzelay (1997: 238)

雖然上表由五個不同的面向對績效審計和方案評估進行比較，但這些學術上的分析仍然無法清楚說明績效審計和方案評估之異同。本文將

在下節介紹更多方案評估和績效審計的相關概念與技術方法之後，再於本章第四節中進一步釐清二者之關係。

第二節 方案評估之類別與執行步驟

壹、方案評估之分類

各國審計機關及學者不僅對於方案評估的定義看法不一，在分類時亦有不同的意見。例如，INTOSAI（2004: 23-24）的「方案評估小組」並未清楚區分審計與評估，而籠統地將審計與評估概分為以下七類：

- 一、 管制性審計(regulatory audit):受查單位是否遵守政府法規？
- 二、 經濟性審計 (economy audit): 政府政策在達成現有成果的過程中，投入成本是否最低？
- 三、 效率性審計(efficiency audit):政府資金是否被有效率使用？
- 四、 效能性審計 (effectiveness audit): 政策的執行結果是否達成原先設定的目標？
- 五、 政策一致性的評估 (evaluation of the consistency of the policy):政策方案所採行的工具或手段是否符合所設訂的目標？
- 六、 政策影響的評估 (evaluation of the impact of the policy): 政策方案的經濟及社會影響為何？
- 七、 政策效能性的評估及因果關係的分析 (evaluation of the effectiveness of the policy and analysis of causality):施政結果是否為政府政策所造成的，或是有其他原因？

美國最高審計機關聯邦審計署（Government Accountability Office；簡稱GAO）則在績效審計中將方案評估分為四類(INTOSAI, 2004: 24-25)，分別為：

- 一、 過程評估 (process evaluation)，亦稱為執行評估。
- 二、 結果評估 (outcome evaluation)。

三、 影響評估 (impact evaluation)。

四、 成本效益及成本效能性的評估 (cost benefit and cost-effectiveness evaluations)。

雖然GAO將方案評估分成四類，但學術界在討論方案評估時，最常討論的是過程評估與影響評估。本研究將在下文進一步陳述這兩類評估的內涵和執行步驟。

除了上述 INTOSAI 與 GAO 所歸納的方案評估類別之外，研究文獻上常見的評估還包括「預評估」，即在政策方案被執行之前，對於該方案的需求、經濟可行性、財務可行性、社會可行性、環境可行性、及執行可行性等進行評估。此外，「可評估性之衡量」(evaluability assessment) 係指對某一政策方案，衡量其未來之可評估性；因有時某些政策方案在執行後根本無法評估；基本上，只有在政策方案的目標是被清楚界定、方案目標是可以被達成的、相關資料可以以合理成本取得、及評估結果會被相關人使用時，該方案才具有可評估性。

因方案評估或績效審計通常是在政策執行後才進行，因此在審計及評估實務上，較少包含上述提及的「預評估」。至於「可評估性的衡量」則是在進行方案評估前的一項準備工作，目的在於協助評估者在實際進行大規模評估之前，先考量該方案的可評估性，因此嚴格來說，它本身也不能算是針對方案運作或結果的評估。

貳、過程評估之內涵與執行步驟

過程評估 (process evaluation) 又稱為執行評估，是指查明某個政策方案被執行的程度，也就是查核該政策方案是否如原先規劃地提供服務給目標族群；或是查清楚該方案執行的真相，以瞭解執行時所面臨的困難或阻礙該方案發揮效果的障礙為何，並提供改善建議。

一般而言，過程評估可由下列兩大評估構面著手，一是服務利用

(service utilization) 的評估，二是方案組織 (program organization) 的評估。服務利用的評估著重在檢視方案的目標族群是否真的接受到該方案的服務，因此會關注涵蓋面 (coverage) 的問題，即目標族群中有多少比例的人接受到此方案的服務，涵蓋不足 (under-coverage) 或過度涵蓋 (over-coverage) 都會被特別拿出來討論。此外，服務利用的評估還會檢視是否出現涵蓋對象的誤差 (bias)，即方案參與者之特性是否與目標族群一致。至於方案組織構面的評估，則聚焦於方案是否被妥善地執行的層面，包括服務是否標準化、提供服務的流程與設計 (delivery system) 是否完善、方案之可近性 (accessibility)、以及是否有完善的支援系統等項。

綜合服務利用構面和方案組織構面所關注重點，在執行過程評估時，評估者所關注的、需要尋求解答的問題通常包括下列各項：

- 一、多少人獲得該方案之服務？
- 二、這些獲得服務的人是該方案原來想服務的目標族群嗎？
- 三、他們有獲得適當的服務嗎？
- 四、目標族群都知道這項方案嗎？
- 五、方案內容有被適當地執行嗎？
- 六、方案的資源投入是否足夠適當？
- 七、實際的方案與原先假想的方案是一致的嗎？
- 八、方案參與者滿意嗎？

至於過程評估的執行步驟則歸納為以下四點，扼要敘述如下：

第一，描述方案之運作及組成要素。過程評估的第一項工作就是瞭解受評方案的方案內容與執行流程，並要指認方案重要的組成要素，包括提供服務的組織、人力和預算資源…等。

第二、蒐集資料。過程評估的資訊蒐集階段很重要，其資料蒐集範

圍包括方案的實際運作情形，包括方案之服務提供者的資料、方案提供的服務類型、工作內容、參與人數、服務品質指標等。至於蒐集資料時，除了檢視方案執行之書面紀錄之外，也常使用的工具包括面談、焦點團體、實地觀察、問卷調查、個案研究等。

基本上，若為了過程評估，而要受查機關特別去蒐集和提供新資料，其成本太大，也造成受評機關的行政負擔，這是受評機關抗拒審計查核的主要原因之一。因此，評估者應協助受評機關建立一套管理資訊系統，自動產生和蒐集資料，不僅可用來做評估，也利於方案之管理。

第三，設定績效標準。一般而言，行政機關皆會自行設定績效指標和目標值，但很容易發生績效指標選擇不當或是目標值設定過低的問題。因此，做為一個客觀獨立的評估者，在此一階段應深入檢視這些績效指標的適切性與目標值的合理性。

第四，實際結果之比較。在分析實際結果時，除了與原先設定的績效標準進行比較，以瞭解是否達到預期的績效標準之外，也可以進行不同區域間的比較。因為同一項政策方案，可能因為資源豐瘠不同或特定的環境因素，造成不同的地區有很不一樣的產出。這種不同區域間的比較，有助於瞭解方案實施成敗的原因。

本文於附錄四提供一個過程評估案例，以供參考。

參、影響評估之內涵與執行步驟

在上述提及的各類方案評估之中，最重要且完整的是影響評估（impact evaluation）。影響評估基本上是要調查政策方案與最後結果間的因果關係，也就是欲探索政策方案對於政策結果的淨影響為何？因此要運用社會科學的實證研究方法來估算方案所造成的淨影響，以做為決策時的參考。

一、執行步驟

依據 Bingham與Felbinger (2002)，影響評估的執行步驟應包含下列六個步驟：

第一、確認方案的目的與目標：若一個政策方案沒有明確的目的或目標，則很難評估該方案是否有達成其目的或目標，因此確認方案的目的或目標是執行影響評估的第一步。

理論上，每個方案應該都有目的目標，但事實上，方案目的或目標可能不明確、不清楚、或包含很多不同的目標。主要的原因是一個政策方案涉及許多利害關係人，包含政治決策者、方案管理者、相關利益團體與個人、方案的目標族群等。他們對於該方案可能有不同的看法和期待，因此他們所認知的方案目的或目標可能就大為迥異。Langbein 與 Felbinger (2006) 列舉方案的可能目標包含方案的經濟效率性、公平性、回應性、與可課責性。在經濟效率上，可能又包含對該方案短期產出 (outputs) 與長期結果 (outcomes) 的評估等。

在經濟效率性面向上，以對汽車安全帶或安全氣囊進行評估為例，評估者除了應考量這些設備可能減少的駕駛死傷人數外，也要考量駕駛人在駕駛具有這些設備的車輛時，可能因為覺得比較安全而車速加快，因而導致死傷人數的增加額。而在公平性的評估上，以某些社會福利政策為例，則要評估其是否減少貧富差異或數位落差的程度等。在回應性的面向上，例如我們可以評估縣市合併升格為直轄市之後，市民對於公共服務的滿意度是否提高等。

因此一個比較完整的影響評估必須針對利害關係人所關心的不同面向進行評估。其評估結果非常有可能在某些面向獲得正面的評價，但在其他面向獲得負面的效果。

第二、建構方案理論：在確認方案的目的與目標後，評估者需要發展一套理論或說法，以說明政策方案需要經過那些步驟或措施，才能發揮應有的效果；並且進行評估性的衡量（evaluability assessment），以確保方案的合理性與可評估性。進一步分成發展研究設計、發展衡量指標、蒐集資料、分析與解釋四項闡述如下。

（一）發展研究設計。影響評估的核心是要評估方案是否達成其目的或目標，並進行實證性的研究。假設我們發現接受方案的群體（簡稱方案組）在某些面向發生改變，這些改變可能來自三個源頭：(1)此方案的影響(impact)；(2)其他因素的影響，例如經濟景氣、氣候、人口統計變數等的影響；(3)隨機的影響。但因我們只能觀察到方案組的改變，卻不知改變的真正源頭為何，此時就需要好的研究設計，以區隔分辨是否真正為該方案的影響。

因此在觀念上，影響評估是一個探討因果關係的研究，因此需要比較「有此方案時的結果」與「無此方案時的結果」(counterfactual)。亦即要比較在有該方案時實際發生的結果，與假設若可以回到過去，且假設沒有此方案時可能發生的結果（Bingham & Felbinger, 2002）。然而要回到過去在實務上是不可能的。因此，學術界發展出一些可行的研究設計來進行探討。這些研究設計在實做上是非常複雜的，但基本上可以大致分成以下幾類。

1.隨機實驗法：這是指將參與實驗的單位隨機分派到實驗組與控制組，以避免人為干擾與降低選擇誤差。隨機實驗法也有兩種，分別是：(1)沒有事前測試，只有隨機分派；以及(2)有事前測試，及隨機分派。

2.準實驗法：雖然理論上隨機實驗法是比較好的研究設計，但因需要大量樣本、詳細的事前規劃、資源和時間耗費較多，且容易牽涉到研究倫理等問題，因此在實務上準實驗法更為流行。準實驗法是利用時間上的先後或橫斷面上的有無來產生方案組與比較組，以進行兩組間的比

較。常見的準實驗法基本上可以分為以下七類：(1) 個案研究；(2) 只有事後的跨組比較；(3) 自然實驗；(4) 事前事後的跨組比較；(5) 事前事後的單組比較；(6) 單一組別干擾式時間序列法；(7) 跨組干擾式時間序列法等 (Langbein & Felbinger, 2006)。

評估者會考量許多因素，如評估的時間、資源、可得的資料、以及受評單位的配合度等，來進行研究設計。值得注意的是發展一個研究設計或許不難，但要發展一個好的研究設計，也就是信效度較高的研究設計，卻很不容易。若評估者沒有受過嚴謹的學術訓練與一些實戰的經驗，基本上是很難設計出好的研究設計的。

(二) 發展衡量影響的指標。如果已知道某一方案的目的與目標，則評估者必須發展衡量這些面向的績效指標。但發展績效指標是一件非常不容易的事情，通常針對一個目標，評估者可能需要發展多個績效指標，才有可能有效的衡量其達成程度，何況有些目標很難量化，更增加了指標發展的難度和複雜性。

(三) 蒐集資料。依據前述，評估者不僅要蒐集方案績效指標的資料，還要蒐集其他可能影響績效指標變數的資料，因此在評估方案時，非常需要受評單位的配合，才有可能達成任務。

(四) 分析與解釋。此一步驟可能涉及一些統計方法的應用，以估計方案的影響，並進行解釋。

本文於附錄五提供一個影響評估案例，以供參考。

二、影響之界定

在介紹評估者應該如何執行影響評估後，此處進一步討論方案的「影響」應如何界定。方案影響的界定，觀念上並不難，但實際要評估時，卻非常不容易。如前所述，方案執行之後，假設接收方案的群體（即方案組）在某些面向發生改變，則這些改變可能來自三個源頭，一個源頭

就是該方案的影響，其他兩個源頭包括：其他因素（如個人經濟、家庭因素等）、以及隨機影響。但如何正確分辨方案組的影響是否來自該方案的實施，以及其改變有多少百分比是因為該方案的影響，以及那些部分是其他因素所造成或純屬隨機，顯然是件智識上的挑戰。換言之，要實際估計一個方案的「影響」，是個非常困難的過程，並沒有一個簡單容易的方法或 SOP 可以用來界定什麼是方案的影響。如果要比較完整的估計方案的影響，必須有嚴謹的研究設計、適當的績效指標、完整的資料蒐集、與合宜的統計分析後，才有可能獲得。

第三節 績效審計之技術方法與發展

依據 INTOSAI (2010a) 之定義，績效審計是對於政府的業務、系統、方案、或組織，以獨立且客觀的方式，來檢視其是否具備經濟性、效率性、與效能性的一項工作。在開始進行績效審計之前，審計機關必須依照議題的重要性、可查性、及最高審計機關的職權，來選擇審計的主題；且其所完成的審計報告必須能被政策決策者所使用，對受查單位、國會和民眾具有效益。

績效審計有許多不同的做法，INTOSAI (2004) 列舉一些可能的作法，包括：一、結果取向或問題取向的研究途徑；二、從上而下或從下而上的觀點；三、課責性或問題原因導向的研究。

由於績效審計與傳統政府審計不同，它會耗費較多的人力、時間與資源，且須要運用一些新的技術與方法，因此 INTOSAI (2010a) 建議各國審計機關在一開始執行績效審計時，應避免太快進行太大的計畫，可從一些小規模的試驗性計畫著手，並集中資源在某些議題的績效審計上，以期在短期間內獲得一些成果，贏取利害關係人的興趣與支持。INTOSAI 並在整理各國推展經驗之後提出一些議題，做為績效審計的試金石，如政府的績效管理系統、時間與資源的管理、行政部門內的督察與控制系統、政府採購過程與策略、以及環境變化與永續發展之議題等。

在發展績效審計初期時，INTOSAI 還建議各國最高審計機關不用太急著建置績效審計的標準、程序及系統，應保持本身的彈性，來探索可能的限制、威脅與機會；可藉由幾年施行經驗的累積，歸納統整出一些常犯的錯誤，加以反省修正後，再來建立績效審計的標準、程序、及系統等。

各國在執行績效審計時，常採用許多不同的技術或方法，因此績效審計人員需要具備多種技能。Pollitt (2003) 認為，不同國家的審計機構對於績效審計的定位不同，因此績效審計人員所需要的技能也不相同。

例如，他發現法國的績效審計人員比較像是律師，英國的審計人員則被訓練成會計師，瑞典的績效審計人員則較像社會科學家。不同學科的定位與研究方法的訓練，並不全然一致。

惟雖各國績效審計人員的訓練與定位有所差異，但資深績效審計人員的工作項目則大致相同，主要包含以下項目：

- 一、 針對績效審計的對象或議題提出建議。
- 二、 針對選定的審計對象，提出合理的研究設計——也就是在時間及經費的限制下，可以完成的審計計畫。
- 三、 在審計初期，聯絡受查單位及外部相關專業人士。
- 四、 領導審計團隊。
- 五、 進行調查，並在時間及經費限制下完成調查。
- 六、 撰寫審計報告，並與受查單位討論結果。
- 七、 向審計長說明審計結果的涵義及重要性，並建議公開的方式。
- 八、 協助撰寫新聞稿及其他相關補充文件。
- 九、 在完成審計報告後，對於後續相關可能的追蹤提出建議。

由於績效審計人員的工作項目很多元、所需的技能亦多，因此各國的審計機關皆極重視審計人員的訓練，並提供越來越多的課程。本研究將在文後提供我國審計人員培訓課程設計之相關建議。

在績效審計的發展上，Pollitt(2003)花了三年時間整理西歐五國(英國、法國、瑞典、荷蘭、芬蘭)從1980年代中期至1990年代中期績效審計的發展與趨勢，他發現各國在績效審計上所使用的方法及所依據的評估標準是不同的。

Pollitt (2003) 發現，在績效審計所使用的調查方法上，越來越多的審計報告會清楚說明其所使用的方法為何；且使用的調查方法與工具也越來越多元，雖然文件分析與深度訪談仍是最主要的調查方法，但已有審計機關使用問卷調查和個案研究方法，英國與瑞典的審計機關甚至於已開始運用計量和統計方法。審計機關在開始規律且頻繁的運用外部專家，特別是英國與瑞典。同時現在許多國家在進行績效審計時，會強調與受查單位之間的討論與磋商，雖然各國實施方式不同，但與過去強調不受受查單位意見影響的傳統做法大相逕庭；例如，英國的國家審計署 (National Audit Office；簡稱 NAO) 不僅在研究初期與受查單位討論研究設計與方法，在研究末期時，亦由受查單位審閱其績效審計報告的初稿。

其次，英國、法國、瑞典、荷蘭、芬蘭的績效審計所依據的標準也是不一樣的。雖然各國執行績效審計均宣稱是在檢視政府施政的經濟性、效率性、與效能，但 Pollitt (2003) 的研究結果卻顯示針對效能進行查核的審計報告是非常少見的，即使是針對效率性的審計報告也是少數。大多數的審計報告所稽察的不是經濟效率或效能，而是所謂「好的管理實務或行政」 (good management practice or good administration)，然而何謂好的管理實務或行政？則缺乏清楚的定義。

另外在審計對象的選擇上，各國審計機關也是不同的。例如，荷蘭及芬蘭偏好進行較廣泛且系統性的績效審計，英國則較偏好針對單一組織進行實質性的審計。但近期顯示這些國家在規劃績效審計時，會針對某些主題或政策進行一系列的審計，而非一個一個不同的研究，例如瑞典的審計機構曾針對社會安全部門進行一系列的績效審計，英國的 NAO 也對私有化及管制機構等議題或組織進行一系列的績效審計 (Pollitt, 2003)。

Lonsdale (2008) 研究英國 NAO 如何與其他機構合作以執行績效審

計。透過歷史及背景的考察，他發現 NAO 在執行績效審計時，與其他單位的連結更廣更深，且其他單位對 NAO 的要求也越來越複雜，可能因而產生緊張的關係。這主要是因為 NAO 在執行績效審計的過程中，一直嘗試著平衡其獨立性與回應性（responsiveness）之故。

第四節 方案評估與績效審計之關係

由上述對於方案評估和績效審計的類別與發展的介紹，不難發現方案評估與績效審計二者之間的實質分野其實並不清楚，使用的基本原則與技術也多有重疊。不論是在學術界或在實務界，經常混用方案評估和績效審計這兩個名詞，或是各有各的解讀而無共識。

本研究認為，績效審計其實就是審計機關對於受查機關的業務、方案或組織，以獨立客觀的方式，來檢視其是否具備經濟性、效率性、與效能性的一項工作。嚴格而言，績效審計並不是一個學術領域，它單純指涉審計人員所執行的某一類工作。

相反地，方案評估是一個發展成熟的學科領域。它所研究的就是如何運用研究設計的原則，有系統的蒐集及處理資料，以提供有關方案執行的過程、結果、影響及成敗原因的證據。具體而言，利害關係人會想藉由方案評估，瞭解他們所支付、執行、贊成、反對或正在接受的方案是否達成預期的效果（intended effect）。另一方面，若從更廣泛的角度來看，完整的方案評估也會回答下列各項問題：參與者所負擔的成本為何、執行該方案到底是否值得、是否有最佳的備選方案、是否發生未預期的結果、方案目標是否適切、以及應否如何改善方案等面向的問題（Shackman, 2009）。

績效審計和方案評估二者，其實是不同的層次的概念，難以比較。但基本上，二者的目的都聚焦在經濟性、效率性及效能性等原則上，而且

二者都企圖以客觀嚴謹的方式來蒐集、分析與使用資料，來瞭解某一特定計畫或方案成功或失敗的現象及原因。因此，本研究認為，將方案評估導入績效審計的真正意義，就在於將方案評估的思維與其研究方法導入績效審計工作之中；亦即運用方案評估的研究設計概念，來進行審計查核的前置規劃作業，並以方案評估經常使用的各種社會研究方法來蒐集和分析審計查核所需的各項資料，以獲得有關判斷方案良窳及改進建議的證據。

最後，本研究要指出的是不論是過程評估還是影響評估，要完成一份良好的方案評估，絕非易事，需要有嚴謹的社會科學訓練為基礎；尤其是影響評估涉及政策方案與實際結果的因果關係的探索，必須運用「反事實條件」(counterfactual)的思維模式來分析方案的實際影響，其難度更高。因此，此時在現實審計環境和條件的限制下，若要借用方案評估的思維與技術到績效審計工作時，宜先以過程評估為主、影響評估為輔，以獲得最佳成效。

第三章 各國方案評估與績效審計推動概況

本章首先說明各國審計機關角色的分類以及可採行之執行策略，其次扼要整理世界各國推動績效審計與方案評估之情形，主要係以美國、瑞士、澳大利亞、法國為例。最後針對本章做一小結，並從綜合比較的觀點提供更多可供參考之處。

第一節 審計機關角色與執行評估之策略

Newcomer (1994) 研究美國各聯邦機關之評估單位與行政部門內的督察機關 (OIG, Office of Inspector General) 的發展策略，並討論績效審計與方案評估的融合與各自的發展。該研究發現，1990年代之後，美國評估單位因面臨預算的大幅縮減，無法再像過去一樣地執行大規模、長期間、高成本的評估，遂改採更多短期間的評估，並將評估焦點從方案的淨影響轉到政府內部的管理層面上，也就是所謂的過程評估或執行評估；如此一來，績效審計與方案評估的檢視重點變得比較一致，因二者皆在檢視政策方案的執行過程。不過，兩者之間仍有些微不同，譬如績效審計比較重視好的管理與經濟效率，但執行評估則強調：一、方案的目標族群是否真的接受到該方案的服務；二、方案是否被妥善的執行，以及受查單位是否擁有足夠且適當的人力和財務資源來進行評估。

Pollitt(2003)的研究結果顯示各國績效審計的定位與發展是不同的，他將各國審計機關可能扮演的角色分為以下四類：

- 一、 政府會計師：此一角色強調審計機關應針對政府政策、機關的課責性及透明度，提出相關報告。
- 二、 管理顧問：此一角色重視對政府機關進行研究並提出建議，以改善施政結果。
- 三、 社會科學家：此一角色強調以科學方法，對政府方案或計畫的運作進行研究，以產生新的知識。

四、 法官：此一角色特別重視政府機關行為的合法性，也就是對
 受查單位是否符合法規要求，進行判斷。

基本上，各國審計機關都很重視它們在合法性判斷上的角色，但沒
 有一個國家的審計機關只扮演單一的角色，他們都想要、也都宣稱想要
 扮演更多的角色，例如，英國的NAO比較傾向於扮演政府會計師的角色，
 法國的審計機關強調法官的功能，芬蘭審計機關的社會科學家色彩較濃，
 瑞典審計機構較為接近管理顧問的角色，荷蘭審計機關則在政府會計師
 及管理顧問二者之間尋求定位（Pollitt, 2003）。

Pollitt（2003）認為每個國家的最高審計機關皆須要一個有影響力且
 強大的支持者（patron），但這支持者的身分或立場可能會影響到最高審
 計機關的獨立性、對政策的影響力及未來的發展，包括影響到在導入方
 案評估時可能採取的策略。

對於各國最高審計機關未來應如何結合績效審計與方案評估，Pollitt
 （2003）提出四個可能的策略，每個策略皆有其優點及缺點、風險及機
 會，茲概要分述如下：

第一，將重心放在政策效能的研究。此一發展途徑是最激進的，與
 傳統的合法性的審計模式大不相同。此一策略將政府審計的重心從檢視
 政府機關的作為是否合法，轉移至檢視政策或方案的效能性。因此評估
 所需花費的時間與成本比以前的財務審計或績效審計高，且若審計機關
 要求所產出的審計報告有較高的效度，則審計機關所扮演的角色會較傾
 向於上述的社會科學家類型。但要採取這樣激進的策略需要一些條件的
 配合，包括：一、審計機關需要具有社會科學的專業，不論是由內部的
 審計人本身或是藉由外部專家而取來。二、審計機關對於評估的主題具
 有專業知識，這或許可藉由外部專家而取得。三、評估需要較長的時間。
 四、審計機關需要且願意蒐集原始數據與資料（primary data）。五、審
 計機關願意針對具有政治爭議性的政策議題進行研究。

此一發展策略的優點是審計機關能針對社會關注的政策進行深入的研究，以討論其是否有效能，故其研究報告容易獲得政治人物和廣大民眾的矚目，影響力較大。但這種策略有其缺點和風險，首先是因為這類研究需要更多的時間與成本，因此審計機關每年所能研究的議題或查核的項目會較以往減少很多，涵蓋面大為降低；此外，採用此一策略時，其方案評估的研究設計與執行是非常困難的；最後，若審計機關決定研究具有爭議性的議題時，其最後的研究報告可能招來政治人物對審計機關的嚴厲批判，讓審計機關面臨極大的衝突與政治壓力。

第二種推動方案評估的策略是採用漸進式的逐步改革。即從審計機關的現時情況，逐漸拓展新的審計業務，並進行改革。具體的做法可以是針對某項特定議題來進行系統性的績效審計，如同前述 Pollitt(2003)所舉的例子，瑞典的審計機構曾針對社會安全部門進行一系列的績效審計，英國的NAO也曾對私有化及管制機構等議題或組織進行一系列的績效審計。另一項具體作法是強化既有的績效審計業務，因為 Pollitt(2003)的研究顯示，針對效能及效率進行評估的審計報告是非常少見的，大多數的審計報告所考察的其實是所謂「好的管理實務」。因此，審計機關可以對何謂「好的管理」進行觀念的釐清，嘗試賦予較佳的操作型定義。其次，則是強化以效率性為重點的績效審計，因此審計人員會需要較多的訓練，特別是針對效率和組織的分析層面的訓練。

漸進策略的優點是從現狀出發，所面臨的改變與風險較低，比較不會產生大的爭議與抗拒。其缺點是審計機關可能需要很長的時間，才能做到績效審計所強調的效率和效能的查核，而審計機關的定位也就會在政府會計師及管理顧問間求取平衡。

Pollitt(2003)稱第三項可能的策略為「保守的策略」。亦即審計機關基本上仍堅持其傳統的審計角色，強調合法性審計。此一策略不需要審計人員有太多的改變和進修，因其原本的能力和技術即已足夠達成要

求。因此其角色定位是在政府會計師與法官間維持平衡。保守策略的最大優點為穩健，缺點則是審計機關無法針對政府作為是否符合經濟效率及效能進行審計，與國際趨勢明顯不符，也無法針對國內重大政策問題的癥結提出報告與積極的改善建議。

最後一項策略是什麼都做一些的「組合式策略」。最高審計機關可以兼採上述各項工作（合法性、好的管理、經濟、效率、與效能的審計、以及方案評估等），事實上這也是世界各國最高審計機關最常採取的策略。其先決條件是審計人員必須具備多樣的專業與技巧，才能執行性質不同的審計工作。而其優點為審計機關可在現有的基礎上，將大多數的資源放在合法性的審計上，保有原來的定位與角色，避免較大的爭議；同時將少部分資源放在績效審計或方案評估上，進行一些實驗，以分散風險。此一組合式策略缺點是審計機關的角色定位會趨於模糊，且因審計人員要執行的工作種類太多，有可能陷入樣樣皆懂、但沒有一項專精的窘境。

有鑑於各國審計機關的角色與執行策略皆有所不同，實有必要更深入瞭解各國在推動績效審計與方案評估的各個面向，諸如該國之政治經濟背景、歷史發展、組織與運作流程、使用之準則與方法、評估報告之呈現、以及其成果貢獻和有待加強之處等。後續幾小節將分別說明美國、瑞士、澳洲、以及法國推動績效審計和方案評估的情況，這些資訊對於我國推動相關改革深具參考價值。

第二節 美國推動方案評估與績效審計之情形

壹、政治經濟背景

美國聯邦審計署（General Accounting Office；以下簡稱 GAO）是美國國會的輔助機構（support agencies）之一，本質上即是為了幫助國會監督行政部門用錢能力而設立的機關，使立法、行政與司法三個機構共享權力的憲政設計精神獲得了充分的發揮（曹俊漢，2000）。美國會計總署成立於第一次大戰後，原是因戰後聯邦財務管理陷入混亂，戰時開支大幅增加，使得國債迅速增長，有鑑於此，國會認為需有更多的資訊與掌控支出，於是成立會計總署。GAO 獨立於行政機關外，更適合調查聯邦政府的各項支出，其後 GAO 又經過立法機關擴大其權力，不過監督預算與稽核仍是當時其主要的任務。

貳、歷史發展

1950年代晚期及1960年代早期，部分美國聯邦機關已建立評估辦公室，如國防部等。另外如教育部等機關也在1970年代發展出評估功能。其後，有法令規定某些特定機關必須保留一定比例的經費作為評估所用（American Evaluation Association, 2013）。

在許多的評估機關之中，最重要的機關之一就是「美國聯邦審計署」（Government Accountability Office；同簡稱 GAO），該機關之前身為會計總署。GAO因1921年的《預算及會計法》第三條而成立，為設於國會下的獨立機關。GAO針對聯邦機關的監督兼顧結構（structural）與品質（qualitative）兩大層面；前者是指檢視其內部管理系統、內部審計控制、資訊管理與呈報等管理架構；後者包含評估機關活動之效率、效能與經濟性（Norton & Smith, 2008: 925）。GAO應國會需求進行評估，為美國政府中規模最大的政府評估機關。

為增進聯邦政府方案的效能、課責性與服務遞送，國會於1993年發

布《政府績效與成果法》(Government Performance and Results Act; GPRA)，建立了績效管理與課責的法定架構，包含要求聯邦機關設定目標、每年定期呈報進度與方案評估發現等。為回應此些管理改革，聯邦機關須更加重視執行方案評估。而2010年發布的《政府績效與成果現代化法》(GPRA Modernization Act; GPRAMA)，則在原先GPRA的架構下略作調整，包括要求每季審視進度與優先目標，更提升績效資訊的可見性。質言之，透過上述兩法，GAO得根據各聯邦機關自我之方案評估，加以綜整檢視，將部分的評估負擔轉移到行政機關自身。此外，1994年版的《政府審計標準》(Government Auditing Standards)亦賦予GAO主動查核的角色。然而，學者指出，美國政府績效審計的實際成效常因方案評估人員本身的能力不足而受到侷限，例如，有些評估人員對於方法論認識不足、或缺乏嚴謹的計量方法訓練，以及對評估設計尚不夠全面理解 (Hatry, 2013)。

實務上，美國政府機關為執行《政府績效與成果法》，會使用指標與數值來決定受查機關是否已達成目標，並進行評估研究以瞭解方案如何達成設定目標，或是為何無法達成目標，以及後續應如何改進的各種方案。因此，在執行《政府績效與成果法》的過程中，可以確實追蹤績效，提供管理者早期預警的系統，讓其瞭解方案進行的情況；但一般來說，這個使用指標來追蹤績效的過程無法清楚解釋績效高低的原因，也比較不容易產生導引改善行動的所需資訊 (American Evaluation Association, 2013)。

參、組織與運作

審計署是一個獨立、無政黨色彩的機關，為國會提供幕僚服務，它負責調查聯邦政府如何使用納稅人的每一分錢，故亦常被稱為「國會的看門狗」(congressional watchdog)。GAO首長為美國聯邦審計長 (Comptroller General of the United States)，任期15年，由國會提名候選

人供總統任命，目前第八任聯邦審計長為 Eugene Louis Dodaro。

GAO致力於建立課責（accountability）、廉政（integrity）與信賴（reliability）的核心價值，要求其人員依循嚴格的專業標準進行各項審計作業，並符合最高審計機構國際標準（International Standards of Supreme Audit Institutions）訂定的基礎審計原則（Fundamental Auditing Principles, Level 3）。審計署的主要工作多為應國會委員會或其轄下次級委員會要求，以及受公法與委員會報告等規範來進行，亦受聯邦審計長的直接指揮推動研究。GAO之組織架構請參見下圖。

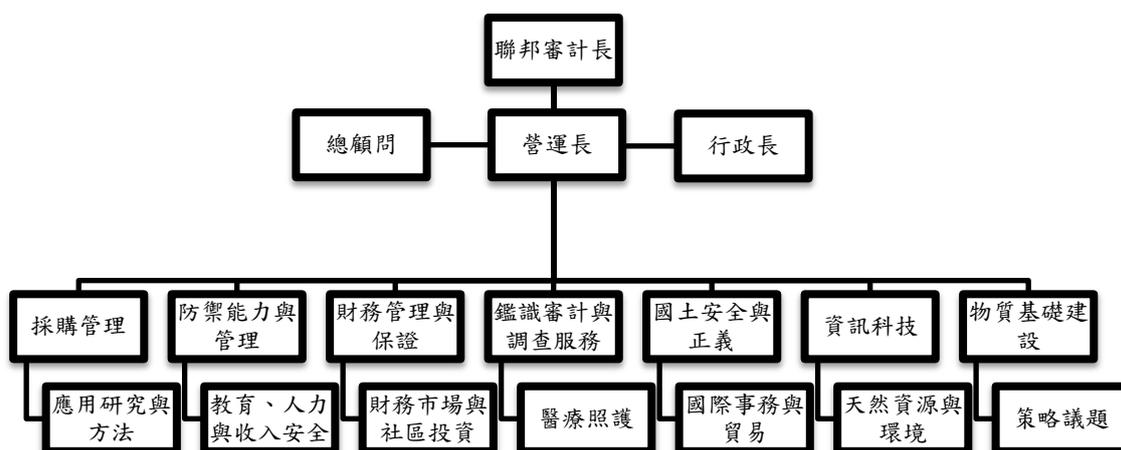


圖3-2-1 美國聯邦審計署組織架構

資料來源：修改自GAO²

GAO主要須應國會需求提交報告、發布包含對聯邦機關首長建議的書面報告、提供總統相關資訊、倡議公民行動（如行政機關負預算義務但未履行）、針對聯邦官員發布「預先決定」³（advance decisions）、依

² <http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html>，參閱日期：2015年9月25日。

³ 係指發布於依法支付款項給聯邦官員之前，該決定對行政部門及GAO的主計長皆有約束力。

委員會（或成員）或國會要求，在憲法法案施行前提供意見。

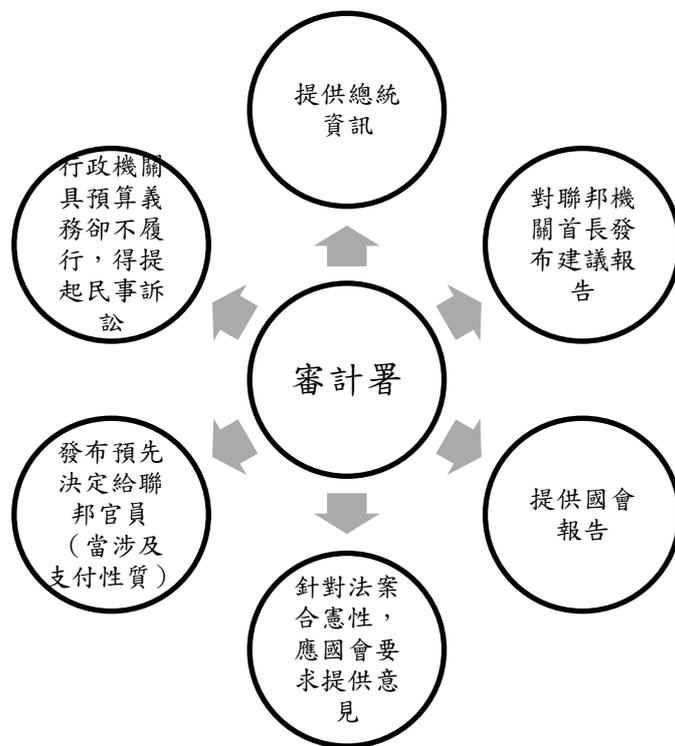


圖 3-2-2 美國聯邦審計署與利害關係人之關聯

資料來源：修改自 Norton & Smith (2008: 927)

肆、審計準則及評估方法

一、審計準則

績效審計進行時使用的準則，主要記錄在「公認政府審計標準」(Generally Accepted Government Auditing Standards; GAGAS) 第六章，供審計人員應用時，可達到證據充分及足以支持研究發現之合理性，主要分為審計規劃、人員部屬、充分獲得資訊、適切的證據以及審計文件的準備。另外尚須考量重要性 (significance) 與審計風險 (audit risk) 的問題。

除了上述準則外，評估人員尚須充分瞭解方案的本質與使用者的需

求，以免造成偏誤。此外，內部控制、資訊系統控制皆需符合其規範，並防止欺瞞與濫用資訊等情形。在擬定評估計畫後，應先與受評機關管理人員進行溝通，針對目標、方法、時間點與報告揭露方式進行討論。

二、評估方法

以下簡要說明 GAO 執行方案評估時所採用的邏輯模型、設計矩陣、綜合評估與實驗法。

(一) 邏輯模型 (logic model)：設定邏輯模型時，應包含方案評估過程中的各個主要面向與細項，細節如下圖所示。

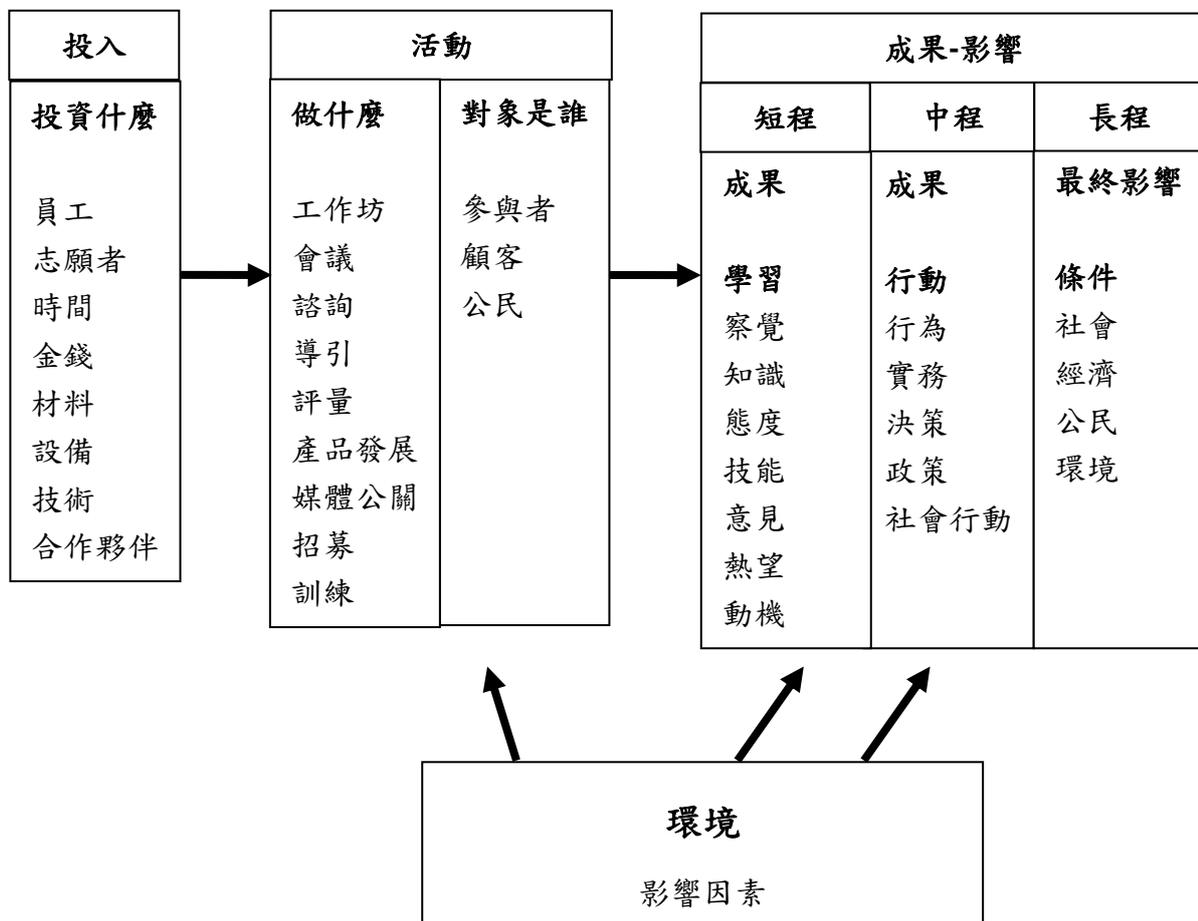


圖3-2-3 邏輯模型範例

資料來源：GAO (2012: 11)

(二) 設計矩陣 (design matrix) : GAO 要求評估者從研究設計的角度，具體指明要研究的特定議題為何，深入思考所需資訊為何以及將如何取得，並標註評估過程中可能遇到的各種研究限制及預期工作成果。下表為 GAO 之設計矩陣範例。

表 3-2-1 設計矩陣範例

可研究之問題	所需資訊與來源	觀點與方法	限制	此項分析 GAO 能說什麼？
<p>團隊試著回答什麼問題？</p> <p>辨明必須回答的特定問題，並列於承諾信或工作承諾報告</p> <p>確保每一個重要的評估問題是特定、客觀、中立、可測量與可行。確保關鍵詞皆有明確定義。</p>	<p>團隊需要什麼樣的資訊？可從哪獲得？</p> <p>確認團隊需要的檔案或資訊類型</p> <p>確認內部控制計畫並加以遵循</p> <p>建立準則來確認檔案蒐集計畫</p> <p>擬定獲知關</p>	<p>團隊要如何回答每一問題？</p> <p>描述蒐集所需資訊或資料的策略，例如隨機抽樣、個案研究、焦點團體、問卷、最佳實務標準、使用現有資料庫等</p> <p>描述每一策略之預定觀點，包括時間</p>	<p>設計的限制為何以及其如何影響成果？</p> <p>標註因所需資訊、觀點及研究方法而導致的任何限制，例如：</p> <p>問項資料品質及／或可信度</p> <p>無法獲得特定類型資料或部分時間內無法取得</p> <p>安全級別或</p>	<p>預期的工作成果為何？</p> <p>描述 GAO 可以說些什麼。如果有幫助的話，可運用初步成果來解說目的</p> <p>確保提出的答案能夠回應第一欄的評估問題</p>

可研究之問題	所需資訊與來源	觀點與方法	限制	此項分析 GAO 能說什麼？
每一個重要的評估問題都該陳述在不同行	鍵發現的後續計畫，以及團隊獲得背景資訊的開放建議 確認所需資訊的來源，例如資料庫、研究、主題領域專家、方案官員、典範等	框架、參訪地點與樣本規模 描述使用的分析方法，例如迴歸分析、成本效益分析、敏感性分析、模型建立、描述型分析、內容分析與個案研究摘要等	保密限制 無法通則化或將發現推論 確實陳述研究限制如何影響成果	

資料來源：GAO (2012: 20)

(三) 綜合評估 (evaluation synthesis)：綜合評估係指評估人員應針對相關主題，將已做過的方案評估研究，再進行批判性的回顧，從中產製新的評估結果。下圖為綜合評估之範例。

(四) 實驗法：評估過程中，可以採行的實驗法包括隨機實驗、單組準實驗法、對照組準實驗法三種，下表進一步說明這三種實驗法的特色與適合運用的情境。

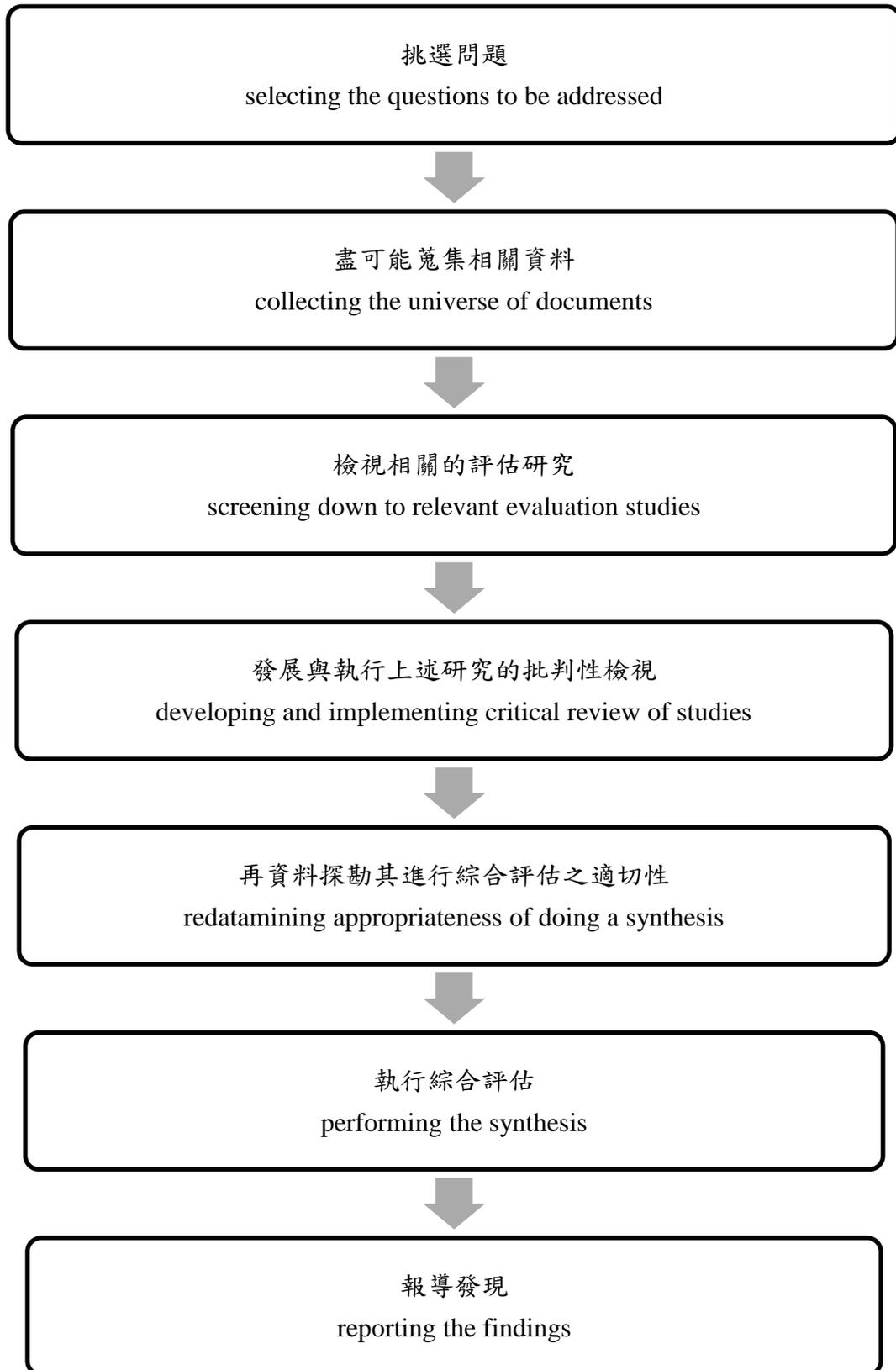


圖3-2-4 綜合評估範例

資料來源：GAO (1992: 10)

表 3-2-2 實驗法評估範例

典型設計	控制可能解釋原因	最適合的情況
<p>流程與結果監控或評估</p>	<p>將表現及已有之目標或標準比較，例如：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 研發準則的關聯、品質與績效 ● 生產力、成本效能與效率標準 ● 顧客期待或產業標準 	<p>研究、強制執行、資訊與統計方案、商業型企業、成熟且正在進行的方案而其</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 涵蓋範圍是全國及全面。 ● 很少經由觀察表現而做出解釋。
<p>準實驗：單組</p>	<p>干預前與干預後方案參與者的表現：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 在多重時點即時蒐集成果資料 ● 運用統計修正或模型控制做成因果解釋 	<p>管制型及其他方案而其</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 干預有明確始點 ● 涵蓋範圍是全國及全面。 ● 隨機分派參與者是不可行、不實際且不符倫理。
<p>準實驗：雙組比較</p>	<p>以方案參與者與主要特徵相近者之表現進行配對比較：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 主要特徵是造成表現差異的可能解釋 ● 測量干預前後的表現（前測、後測） 	<p>服務與其他方案而其</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 干預可標準化及控制 ● 涵蓋範圍有限。 ● 隨機分派參與者是不可行、不實際且不符倫理。
<p>隨機實驗：控制組設計</p>	<p>隨機分派為實驗組及非參與控制組的表現：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 最好測量干預前後的表現（前測、後測） 	<p>服務與其他方案而其</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 干預可標準化及控制 ● 涵蓋範圍有限。 ● 隨機分派參與者是可行且符合倫理。

資料來源：GAO (2012: 47)

伍、評估報告的呈現

績效審計完成後有關報告的揭露，主要記錄在「公認政府審計標準」第七章，其目的在於規範如何進行績效審計結果的溝通，包括報告的形式、內容、發行與散布都有所規範。

在完成任何績效審計報告後，除了涉及機密性質者之外，皆須公布該份報告。強調公開查核報告的重要性，是為與受評機關進行溝通，並且防止評估結果遭到質疑與誤解；此外，亦可使公眾有管道獲取相關資訊，以督促後續改善行為之推動及落實。

評估報告的內容需包括評估的目標、取徑與方法、評估發現、結論與建議，並註明該報告符合GAGAS規範之聲明，以及相關負責機關人員之意見摘要，如果涉及機密資料，則須隱去該部分不予公開。

陸、成果及貢獻

GAO約有3千名員工，每年預算經費約5億3千多萬美元，預計可回收一百倍的財政效益；2014年共做出1,619項改進政府運作之建議，另2010年所作建議已有78%執行。⁴

⁴ <http://www.gao.gov/about/gglance.html>，參閱日期：2015年3月15日。

第三節 瑞士推動方案評估與績效審計之情形

壹、政治經濟背景

瑞士聯邦位於西歐與中歐交界處，總人口約800萬人，其聯邦是由三層政府組成，即聯邦、州、與行政區等。全國共有26個州及約2800個行政區，在聯邦部分採三權分立制。國會（Federal Assembly）為兩院制，分別為46席的聯邦院（the Council of States）與200席的國民院（the National Council）。行政部門則由聯邦委員會（Federal Council）負責，它的七個委員則是由國會選舉產生，任期為四年；總統由七位委員互選擔任，任期一年。此外，瑞士屬於半直接民主國家，公民可透過許多管道，如請願（petitions）、創制（initiatives）、及公民投票（referenda）等，來影響政策。

貳、歷史發展

相對於其他歐陸國家（例如瑞典、德國、及英國等），瑞士在政策評估領域的發展歷史並不久（Widmer & Neuenschwander, 2004）。它有幾個起源，其中一個始自1976至1986年間的一項全國性研究計畫，即「公共措施之效能」（The Effectiveness of Public Measures）計畫。這項研究計畫是由瑞士國家科學基金會（Swiss National Science Foundation）所贊助，這是因為當時政府在執行法規及政策推動上遭受許多困難，因此執行該研究計畫的目的是要了解政府相關政策及法案的效能。

另一個來源則是由聯邦司法及警察部（Federal Department of Justice and Police）在1987年所開始推動的「立法評估工作小組」（Working Group on Legislative Evaluation；AGEVAL），它是由聯邦及州政府官員和學者所組成的任務編組，在1987至1991年間透過一連串委外的評估研究來提倡政策評估的風氣與文化（Widmer & Neuenschwander, 2004; Stolyarenko, 2014）。

上述兩項計畫的主要影響之一是促使「瑞士評估協會」(Swiss Evaluation Society)在1996年成立，使得瑞士的評估工作日趨成熟。目前瑞士評估協會約有300名會員。

1994年3月，國會修改聯邦審計局法(Swiss Federal Audit Office Act)第5條，授權「瑞士聯邦審計局」(Swiss Federal Audit Office; SFAO)對聯邦政府所花費的財務資源是否達到所想要達到的目標來進行調查，因此SFAO不僅可評估聯邦政府使用資源的效率性，也可檢視其是否達成公共政策的目標，也就是效能性(或稱有效性)的評估。國會甚至在1999年修憲時，將一項有關評估的條款納入憲法之中；具言之，瑞士聯邦憲法第170條明訂，國會必須評估聯邦政府的政策與法案的有效性，這也導致瑞士國會在2002年修改其國會法，其中有關評估的部分有三：第一，國會可以要求聯邦委員會進行政策方案之評估；第二，國會得檢視聯邦委員會所委託之評估結果；第三，國會可自行委託評估計畫。

在憲法條文中納入評估相關條款，是世界各國中少見的作法(Widmer & Neuenschwander, 2004)，這顯示瑞士非常重視評估，也間接帶動及提升瑞士評估領域的專業化與風氣。為因應這項趨勢，SFAO在2002年在其原有的六個能力中心(Competence Centre)之外，新設立一個「績效審計與評估能力中心」(Performance Audit and Evaluation Competence Centre)，以強化執績效審計與評估的工作。下圖顯示，就長期趨勢而言，SFAO投入越來越多的資源在績效審計與評估業務上。

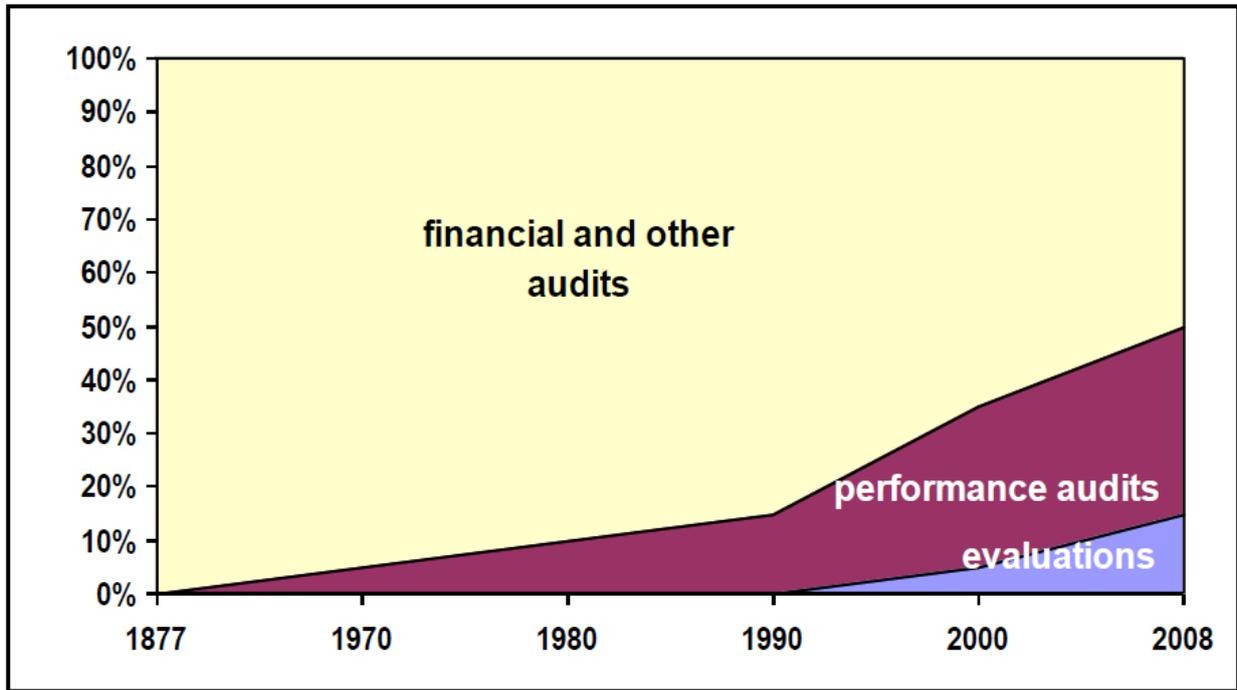


圖 3-3-1 SFAO 投入各項業務之資源比率

資料來源：SFAO⁵

參、組織

瑞士最高審計機關，聯邦審計局（SFAO）是一個自主且獨立的聯邦機關，至今已成立 130 多年，負責對聯邦政府及半政府單位（semi-government bodies）等組織進行審計與評估，以了解其是否具有經濟上的效率性、功效（efficacy）、規律性（regularities）及合法性（legality）。SFAO 的局長是由聯邦委員會提名，經國會通過後任命，任期 6 年。審計局局長能決定整個 SFAO 的人事與預算，不受聯邦委員會的干預。目前 SFAO 約有 100 多位成員。

目前 SFAO 在行政隸屬上，是在聯邦財政部（Federal Department of Finance）之下，但其運作及預算皆不受財政部管轄。SFAO 的預算由國會直接決定，且它可以自己決定所要審計的對象，制定其年度審計計畫；雖然聯邦委員會及國會皆可委託 SFAO 來進行審計或評估，但 SFAO 擁有

⁵ http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/Art-10Years-Eval-e.pdf，參閱日期：2015 年 4 月 20 日。

自主權來決定是否接受，亦即SFAO是可以拒絕聯邦委員會或國會的委託。過去幾年經驗顯示，SFAO所執行過的審計及評估中，約80%是SFAO自行決定的案子，其餘的20%則是接受聯邦委員會及國會所委託。

如前所述，2002年時，SFAO依據聯邦審計局法（Federal Audit Office Act）第5條規定，成立了「績效審計與評估能力中心」，專門負責評估聯邦政府政策之執行狀況與有效性。這個能力中心目前約有10位成員。

在組織上，SFAO擁有一個矩陣型的組織結構。在直線上，SFAO依據其所對應的聯邦政府部門和機構分成七個部門，包括國防部、外交部、環境運輸能源及通訊部、經濟教育與研究部、財政部、民政部、司法與警政部；在橫線上，則有七個能力中心，其中包含三個「財務監督及審計能力中心」（Financial Supervision and Audit Competence Centre）、一個「方案與資訊審計能力中心」（Project and IT Audit Competence Centre）、一個「工務及採購審計能力中心」（Public Work and Procurement Audits Competence Centre）、一個「績效審計與評估能力中心」以及一個「方案與財務監督審計能力中心」（Project and Financial Supervision Audit Competence Centre）。其組織圖如下圖所示。

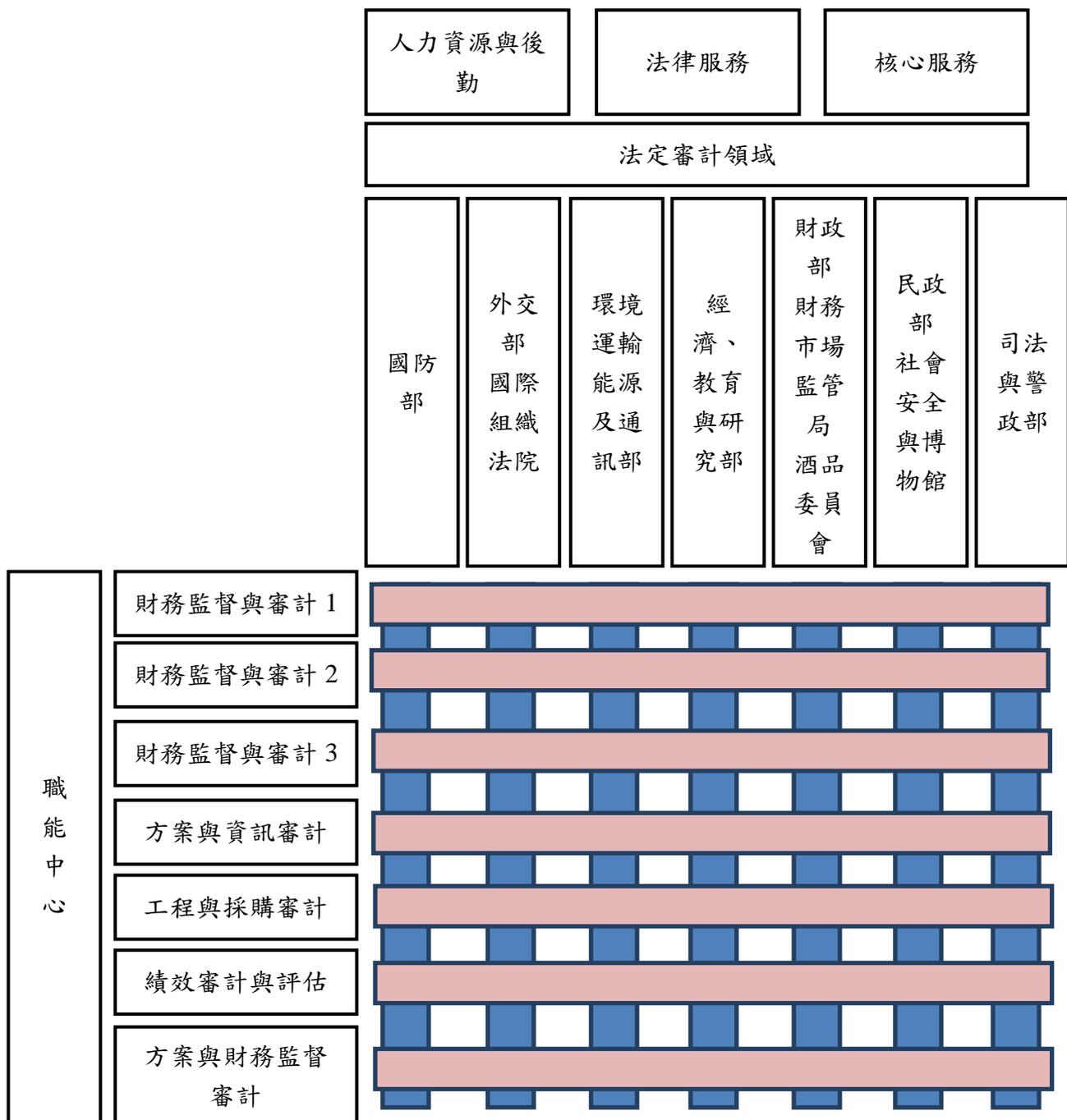


圖3-3-2 SFAO組織結構

資料來源：SFAO⁶

⁶

http://www.efk.admin.ch/index.php?option=com_content&view=article&id=222&Itemid=217&lang=en，參閱日期：2015年3月15日。

這樣的矩陣組織設計是要確保SFAO在組成審計及評估團隊時，能因應不同的目標，將不同專長的人組合起來，以有效執行該項工作。例如，有些評估人員具有研究方法上的專長，另外有些人則具有某特定政策領域的專業。此外，這樣的組織結構也會強化SFAO的內部溝通，並使SFAO有足夠的彈性與人才來組成許多評估團隊。

在瑞士的政府系統中，擁有評估功能的除了SFAO之外，還有其他機關，其中最重要的一個機關是國會內部的「國會控管行政處」(Parliamentary Control of the Administration; PCA)，PCA作為一個技術幕僚中心，直接向國會的控管委員會(Control Committee)負責。PCA成立於1991年，目前約有10個專家，負責執行國會對於聯邦政府的評估工作。在評估議題的選擇上，先由國會提案建議，然後由PCA協助發展出清楚且可執行的評估議題。PCA有預算可以自己執行評估工作或委外進行，但在評估的執行過程中，PCA獨立執行評估，並獨立撰寫評估報告，再將評估報告送交國會的控管委員會。控管委員會閱讀PCA的評估報告後，會作出政治性的結論及政策建議，聯邦政府須對國會的結論與建議作出回應。

除此之外，許多聯邦政府部門或機關內部也有負責評估政策的單位，例如瑞士聯邦發展與合作局(Swiss Agency for Development and Cooperation; SDC)、聯邦公共衛生辦公室(Swiss Federal Office of Public Health; FOPH)、聯邦能源辦公室(Federal Office of Energy; FOE)、聯邦農業辦公室(Federal Office for Agriculture)等機關都有自己的評估單位。有的部門自己執行評估工作，有些部門則委外辦理評估工作(Widmer & Neuenschwander, 2004)。

因此，SFAO在政府系統中的角色很獨特，因為它雖然表面隸屬於聯邦財政部(Federal Department of Finance)，但其運作及預算皆不受財政部管轄。SFAO會將其獨立評估的結果和相關資料提供給國會，除了可以

節省議員蒐集資料的時間，以利國會議員進行政策辯論，SFAO也希望能藉由其評估報告來引發議員或社會大眾對某些較少討論的公共議題的重視（特別是一些技術門檻較高或是需要跨部門合作的政策議題）。而為了避免重複評估與資源浪費，SFAO會與「國會控管行政處」（PCA）溝通協調評估的主題，並檢視其他政府部門是否在近期有執行類似的評估。SFAO除了與國會維持良好的合作關係之外，它也透過評估報告提供行政部門改進政策的各種建議。

肆、運作流程

SFAO獨立自主執行整個評估工作，包括從挑選評估主題到提供政策建議及追蹤等。SFAO甚至發展了五年期的策略計畫(Stolyarenko, 2014)，其目的是要確認聯邦政府在未來五年中所面臨的重要風險，以決定未來的評估主軸及每年所要執行的評估數量。這項五年策略計劃包含 25 至 30 個重要的評估主題，可以作為未來規劃年度評估計畫時之基礎。

為了執行上的方便，SFAO刻意區分績效審計與評估。從概念上來看，績效審計與評估的區分可以以下圖表示之。基本上，績效審計包含的部分是從投入到執行及產出（outputs）的階段，而評估重視的部分則為結果與影響層面。

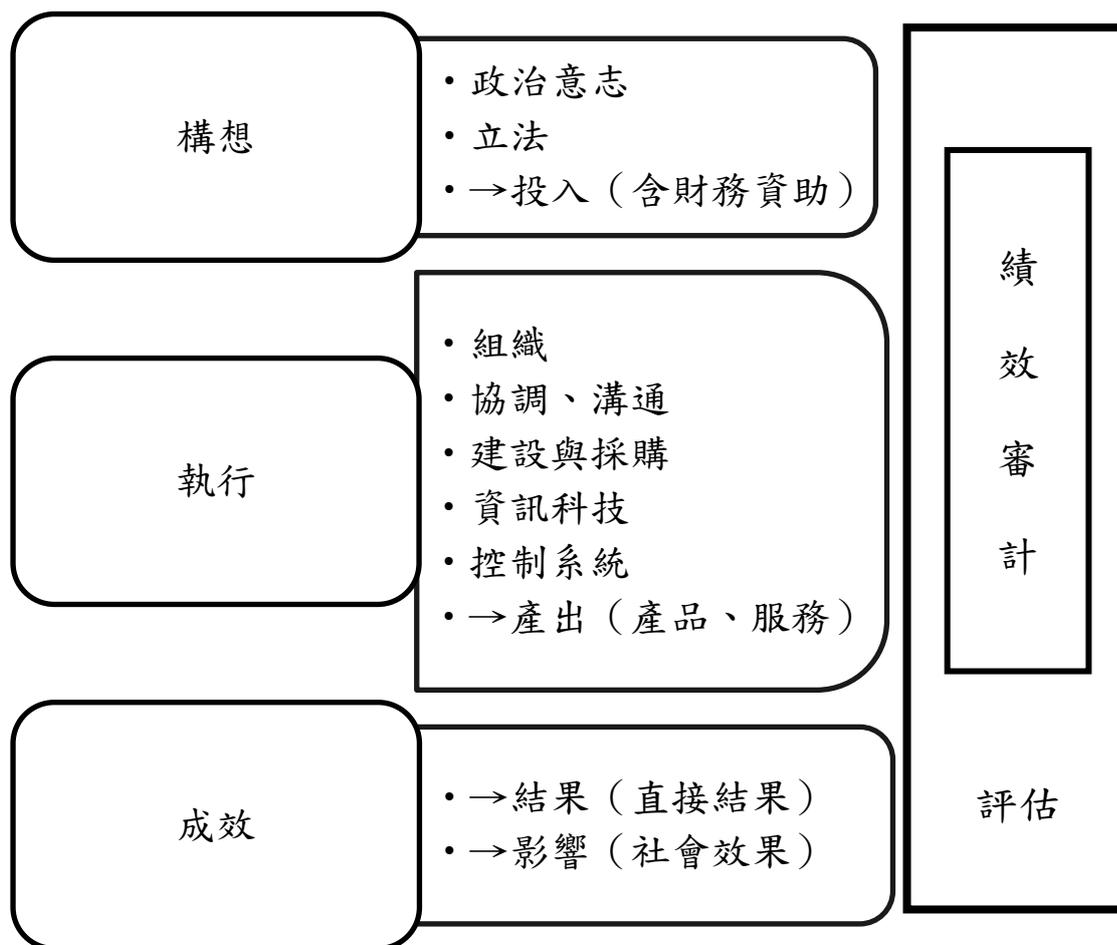


圖3-3-3 SFAO績效審計與評估區分

資料來源：SFAO⁷

此外，績效審計與評估在教育訓練背景、所依據的標準與方法、及分析架構都不相同。SFAO認為評估是針對某項法規或公共政策，而績效審計則是針對組織部門或過程。此外，評估包含許多利害關係人，如聯邦政府、執行的政府機關或州政府、私人企業或單位、及受益者等，績效審計則比較單純。最後，評估報告會被公開發表，但審計報告則不公開發表。SFAO特別設計了下列表格來區分績效審計與評估之不同；在下表中，若總得分超過8分者，將被歸類為評估，否則則列為績效審計。

⁷

http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/FB6_FI-DEF-EVAL_E.pdf，參閱日期：2015年4月20日。

表3-3-1 瑞士績效審計與評估區分表

	是 (得 2 分)	某些狀 況下是 (得 1 分)	不是 (得 0 分)
1. 針對之對象：此項計畫是針對一項公共政策或政府措施？而不是針對某一特定的行政部門或機關（公民社會活動及其他公共組織也納入）？			
2. 政策議題：這項計畫能夠質疑政策層次的目標嗎？（計畫的研究結果有可能導致相關法規的修正嗎？）			
3. 影響模型：這項計畫有使用一個影響模型來檢視政府作為與其影響的因果關係嗎？			
4. 參與：這項計畫會有系統性地納入所有利害關係人（包含最終受益者或其代表），以蒐集相關資料嗎？			
5. 方法：此項計畫會使用一項或多項社會科學研究方法嗎？特別是會使用量化方法？			
6. 出版：報告結果會被公開發表嗎？此外，其所使用的方法是否會揭露及清楚描述？			
若總分大於 8 分，則此計畫是一項評估！			

資料來源：SFAO⁸

8

http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/Art-10Years-Eval-e.pdf，參閱日期：2015 年 4 月 20 日。

在進行評估工作時有10個步驟，依序為：確認評估主題（topic identification）、納入年度計畫、主題探索（topic exploration）、納入年度計畫、觀念確立（concept）、執行評估（evaluation）、撰寫書面報告（report）、出版（publication）、進行報告（debriefing）、追蹤建議之落實情形（recommendation follow-up）等。其流程如下圖所示。



圖3-3-4 SFAO評估步驟

資料來源：SFAO⁹

在挑選評估主題時，SFAO 會依照一些標準來挑選主題；具體而言，SFAO 會依據政策的受矚目程度、對於大眾或私人組織的影響、政策之產出或效果的可衡量程度、聯邦政府的操作空間大小、是否具備指標效應、是否具有長期效果、政策產出或效果的資料是否可得、最近幾年有無類似的評估、是否具有強烈的政治意涵、及 SFAO 是否具有相對評估優勢等標準來挑選評估之主題（SFAO, 2012a）。

⁹

http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/FB6_Zehn-Etappen_e.pdf，參閱日期：2015 年 4 月 20 日。

值得一提的是SFAO為了提高自己的審計與評估水準，在2004年時，邀請德國最高審計機構來進行同儕審查（peer review）；2007年時，則委由挪威最高審計機構針對SFAO的評估與水平審計（horizontal auditing）活動進行第二次的同儕審查。兩次同儕審查雖仍有一些缺點，但其結果大致相當良好。

伍、成果、貢獻與待加強之處

平均而言，SFAO每年產出約5或6份評估報告。其常採用的研究方法包括深度訪談法、焦點座談法、問卷調查法、統計方法、及文獻分析法等。每一項評估案平均約訪談30人。在所有執行過的評估計畫中，有約三分之二的評估計畫採用過統計分析方法，約有半數的評估計畫採用問卷調查及個案研究。國際比較也是常被使用的研究途徑。而每項評估計畫平均提出5項政策建議。

由上述可知，瑞士聯邦政府非常重視評估，聯邦各政府部門也執行許多評估計畫。但在地方層級則呈現不同的景像，地方政府的評估計畫並不常見，主要原因可能是評估人才的缺乏及相關資源的不足所造成（Widmer & Neuenschwander, 2004）。因此，瑞士在不同層級的政府的評估水平是不一致的。此外，前述提到瑞士有許多聯邦政府部門也有進行評估工作，但研究顯示，聯邦各部門對於評估的重視程度、使用程度、及評估的水準也是不同的（Widmer & Neuenschwander, 2004）。因此整體而言，瑞士的評估作業仍有很大的改善空間。

第四節 澳大利亞推動方案評估與績效審計之情形

壹、政治經濟背景

澳大利亞聯邦成立於 1901 年，各殖民區改制為州。初期聯邦政府的權力很小，在隔年 1902 年通過公共服務法（Public Service Act）之後，聯邦政府才創立外交部、財政部等部會。且當時各個殖民區州政府憂慮聯邦的富強會建立在己身的財政負擔之上，因此要求在憲政協議上寫入對財政控制或預算限制的規定；雖然日後的聯邦政府在實際上仍掌有不小的課稅權力，但不能否認的是，公共財政在澳洲憲法中占有重要地位，相關規定約占全部條文的四分之一，澳洲政府本身也力求誠實並負責的處理財政議題。這種近乎偏執的態度或者源自於英國政治家 William Ewart Gladstone（於 1868-1874、1880-1885、1886、1892-1894 代表自由黨出任英國首相）對於公共支出應謹慎、節儉的要求。

澳洲審計署的設立約與澳大利亞聯邦同時期。澳洲議會於 1901 年在墨爾本創立後，同年通過了審計法（Audit Act 1901），成立澳洲審計署，1935 年遷移至坎培拉。誠如前段所述，澳洲政府有嚴謹看待財政的傳統，因此，澳洲審計署最初的設置目的就是為了看緊政府的錢包，控制政府的財務收支狀況。審計法因此被視為是良好政府的基石，它給予澳洲公民一種期待—將以最高標準被對政府部門課責（Wanna, Ryan, & Ng, 2001: 5-6）。

貳、歷史發展

澳洲的審計制度經歷了不同時期的轉變，才從過去的帳項基礎審計（transaction-based approach）發展至今日的績效審計與方案評估制度，以下將簡述這段演變的過程。

首先，在創立之初，審計法對於審計長的職責有特別嚴謹的規範，要求其必須檢視每個現金流量表及付款單據，以保證合法性和確保性。

因此在 1900 年代早期，澳洲審計署幾乎完全用帳項基礎方式來審計甫建立的聯邦政府部門。這種模式大約持續了三位審計長的任期。

第二時期的轉變發生於第一次世界大戰時。1913 年，郵局自製了一份應計制財務報表（accrual financial statements）送交審計署；同年審計署也第一次對商業性的公共財務機構——澳洲聯邦銀行進行審計。這使得審計人員面臨了新挑戰——如何理解或核實這些充斥著貶值、負債、債權人與債務人等字眼的財務報表？此時期的第二個挑戰源於第一次世界大戰的爆發，聯邦政府分權的議題因而受到重視，完全檢驗的審計方式逐漸無法應付快速增長的政府部門，尤其是國防相關的活動與花費更以驚人的速度增長。然而澳洲審計署並沒有因此立即捨棄過去的審計模式，他們仍堅守著近乎苛求的審計態度，例如堅持須跨海送回帳單，以確認簽名和所有流程有逐項完成，又如堅持親自檢查空彈藥箱以確認內容物有經完善利用。直到 1920 年，政府才廢止這種審計模式，當時的財政部長 Joseph Cook（ANAO, 2011b: 4）為了修正審計法而在議會公開表示：「去除對審計人員的枷鎖吧，告訴他們用自己的方式去執行審計，只要你在乎那些被議會通過的預算是如何合憲性地運用。」

話雖如此，一直到 1970 年代早期，審計署的審計工作仍以審核財務的合法性或合規性為主。1976 年，Royal Commission into Australian Government Administration 提出方案評估和績效審計的發想，認為改革且增進政府的效率是必須的。當時的審計長 Duncan Steele Craik 則趁機向該委員會提出了設置「效率審計」（efficiency audit）單位的提案，聲稱議會可藉此對政府的財務行為有更獨立和專業的建議。他認為過去合法性的、細節性的審計方法並未授權審計人員衡量公帑的價值、花費有無效益、以及方案的效率為何。然而該委員會在徵集意見和討論之後，認為沒必要再特地設立一個機構處理上述任務，而決定擴大審計署的職務使其涵括效率的審核即可。不久之後，Audit Act 1901 被修改為 Audit Act 1979，確立了效率審計在法律上的地位，但此一效率審計模式的主要目

的不在於評論一項政策的價值，而在於強調方案是否被有效率的執行。

但效率審計的成功也並非一蹴可幾。執行初期時，常遭受公共會計與審計聯合委員會（Joint Committee of Public Accounts and Audit）的批評。直到1990年左右，才真正獲得認同。1992年開始，全盤運用權責發生制（accrual accounting）的審計。而在1997年又通過了新法案—Audit Act 1997，加強審計長執行績效審計的權力基礎。直至今日，澳洲審計署仍以增進審計品質與報告的影響力為己任，注重培育職員的專業能力、提供科技技術的支援等（ANAO, 2011b: 3-15）。

參、組織

一、ANAO 組織圖與組織介紹

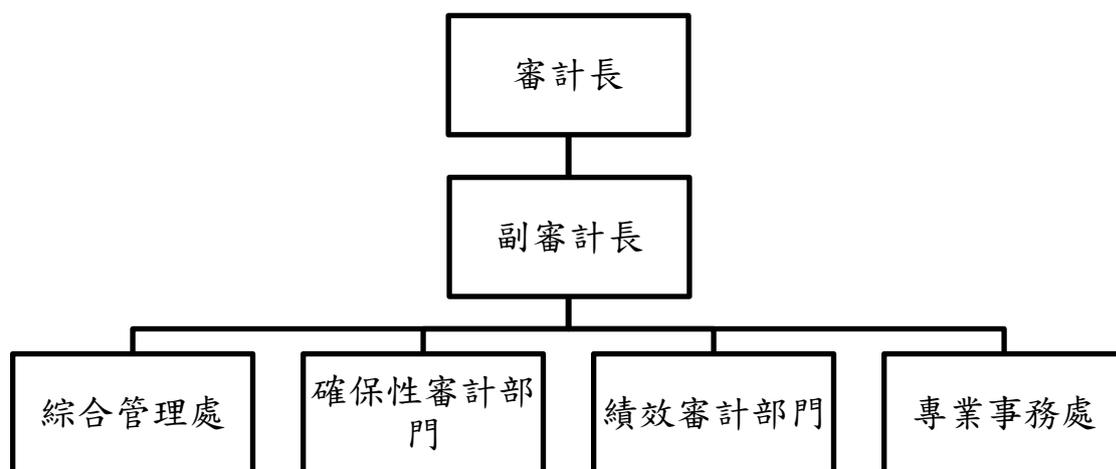


圖 3-4-1 澳洲審計署組織架構

資料來源：ANAO（2014a: 8）

圖3-4-1是澳洲審計署（Australian National Audit Office，簡稱ANAO）的組織架構圖。澳洲審計署目前位於坎培拉，依據Audit Act 1901成立，約有350名職員。該機關的最高首長為審計長，由澳洲議會的公共會計與審計聯合委員會（Joint Committee of Public Accounts and Audit）任命，

任期十年，且唯有在參眾兩院都同意的情況下，才得以將其免職。審計工作獨立而不受外部干擾。審計署內有兩個負責審計的團隊，分別負責確保性審計（assurance audit）與績效審計，以及另外兩個分支負責支援共同管理與專業事項，以下將簡述各個組織的職務範圍：

（一）確保性審計部門（Assurance Audit Services Group）

此類審計的對象廣泛，對所有澳洲政府部門及其行為做確保性審計。內容包括以審計準則（Audit Standards）審核所有機構的年度財務報表，並在報告中公布其運作和財政狀況的審計結果，以及根據利害關係人的要求對政府特定的行為（例如國防計畫）進行確保性審計。其目的是檢查行政機關是否對議會和大眾盡責。

（二）績效審計部門（Performance Audit Services Group；簡稱PASG）

對政府部門的方案、計畫、政策等進行績效審計，評估其執行的狀況與結果，扮演促進政府行政與管理的角色。績效審計的關注面向包括經濟、效率、效能、與合規性。其審計方式也很多元，包括審計單一組織的方案或活動、跨組織審計其相似的活動、審計政府行動的合作對象、審計政府組織對於過去的審計建議是否改進，以及提出指導方針以提升政府行政的質量。

（三）專業事務處（Professional Services Branch；簡稱PSB）

提供審計部門科技技術支援、質量保證、專業業務通訊、以及技術研討會等。

（四）綜合管理處（Corporate Management Branch）

提供審計部門行政支援，包括協力治理、人力資源、財務管理、外部聯絡以及資訊科技支援，也負責安全措施與建設事項（ANAO, 2014a: 8-10）。

二、公共會計與審計聯合委員會（Joint Committee of Public Accounts and Audit；簡稱 JCPAA）

除了ANAO本身，公共會計與審計聯合委員會（JCPAA）也是與審計工作重大相關之組織。JCPAA連結了議會和審計署，是一個隸屬於澳洲議會的委員會，其職權包括批准審計長和審計人員的任命、審核審計署提出的報告、審核審計署的年度預算需求和運作、以及建議審計長議會希望的審計優先順序（ANAO, 2014a: 4）。JCPAA做為澳洲績效審計發展的重大推手，在2010年的《JCPAA Report 419》中建議了多項的審計署擴權改革，如：授權審計署審查行政機關有無遵從指導；授權審計署得審計聯邦政府控制的企業（Commonwealth controlled companies）；聯邦政府補助他級政府機關的所有資料、紀錄、預算使用的流程紀錄，都須提供給審計署；在JCPAA的要求下，對接受聯邦補助、有互惠關係的州政府或地方政府進行績效審計；授權審計署對參與聯邦政府方案的契約訂立者進行績效審計等（ANAO, 2011b: 15-18）。

肆、運作流程

如前述的歷史發展與組織介紹，ANAO的績效審計在1970年代萌芽，歷經數十年而逐漸成熟。ANAO每年都會提出一個審計工作方案（Audit Work Program, AWP），在該工作方案中提出一套架構化的方法步驟以確認當年度審計的主題。由於政府行政範圍廣泛，確認主題時之考量因素包含風險與促進績效的潛力、公共行政面臨之挑戰、議會感興趣之議題、以及ANAO本身的偏好與能力等。實際的方案規劃流程如圖3-4-2所示：

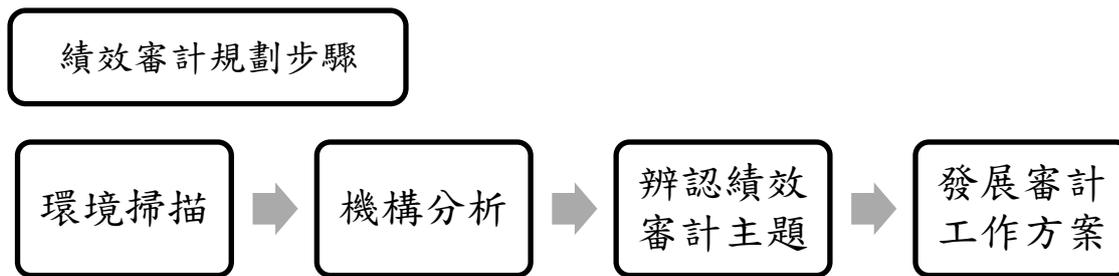


圖3-4-2 ANAO績效審計工作方案規劃流程

資料來源：ANAO (2014b: 4)

在圖3-4-2第二階段的「機構分析」過程中，ANAO會諮詢所有的澳洲政府中央機關或其他組織，在諮詢會上歡迎出席者評論審計相關面向或提出建議。議會與JCPAA的偏好也會影響方案的規劃，圖3-4-3列出所有諮詢的對象，包括JCPAA、各議會委員會、其他評估機構、受查單位等。而進入第三階段的「確定審計主題」時，ANAO會根據四點考量選擇潛在的審計項目：潛在利益、財政的重要性原則、方案及服務提供的風險、過去審計或審核的涵蓋範圍。最終審計長會在考量所有相關因素與利害關係人投入後，批准ANAO之年度審計工作方案（ANAO, 2014b: 2-4）。

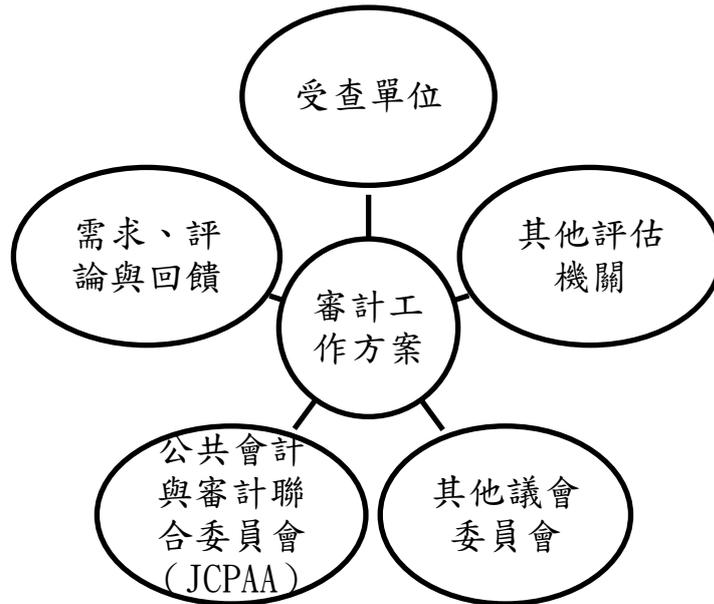


圖 3-4-3 審計工作方案之利害關係人諮詢圖

資料來源：ANAO¹⁰

圖3-4-4顯示ANAO的績效審計執行流程，可分為「審計前階段」(pre-audit)、「審計階段」(audit)、「審計後階段」三個階段。其中「審計前階段」的策略規劃步驟就是前述的工作方案規劃。其次通常為期一個月的「開始步驟」則須規劃各個獨立的績效審計計畫，包括定義審計的範圍與目標、檢查相關資訊與之前的討論、幫助審計人員瞭解審計對象與接收評論等。

第二部分正式的「審計階段」(audit)分為四個步驟，即遞送進行步驟 (Delivery Phase)、撰寫報告草稿 (Proposed Report Phase)、撰寫期末報告 (Final Report Phase)、與付梓出版步驟 (Publication Phase)。其中遞送進行步驟為期約3至5個月，審計人員此時所做的工作可包括：一、入口訪談 (Entry Interview)：與審計對象的高級官員進行訪談、討論背景及審計的目標與範圍、提出需求資訊、討論審計在執行上面臨的任何議題，此階段工作主要在介紹審計團隊與審計內容，讓被審計的政府機

¹⁰

<http://www.anao.gov.au/~media/Files/General/2015/Guidelines-Performance-Audit-April-2015.pdf>，參閱日期：2015年5月2日。

關瞭解大致的情況，以利配合；二、證據搜集與分析 (Evidence Gathering and Analysis)：根據審計準則搜集證據、對管理人和職員進行訪談、審核紙本與電子檔資料、檢查實物資產；三、議題文件 (Issue Papers)：這些文件記載審計的發現、初步結論與潛在的審計建議，此項工作目的在提供政府實體反饋的機會，如提供其他的相關資訊、糾正錯誤、審計署撰寫最終報告前須再次確認的機密訊息（如國防機密）等；四、出口訪談與回覆 (Exit Interview & Entity Response)：與政府機關的高階管理人員再次進行訪談，討論審計的發現與結論，同時也是提供再一次向受查對象確認紀錄或資訊的機會，或是直接書寫評論。在這之後則進入正式提出審計報告的階段 (ANAO, 2014b: 4-7)。

至於在審計工作結束後所謂的「審計後階段」的工作則包括：研習審計過程中學習到的經驗、結案相關事務、議會審查、以及審計品質保證的審查等。

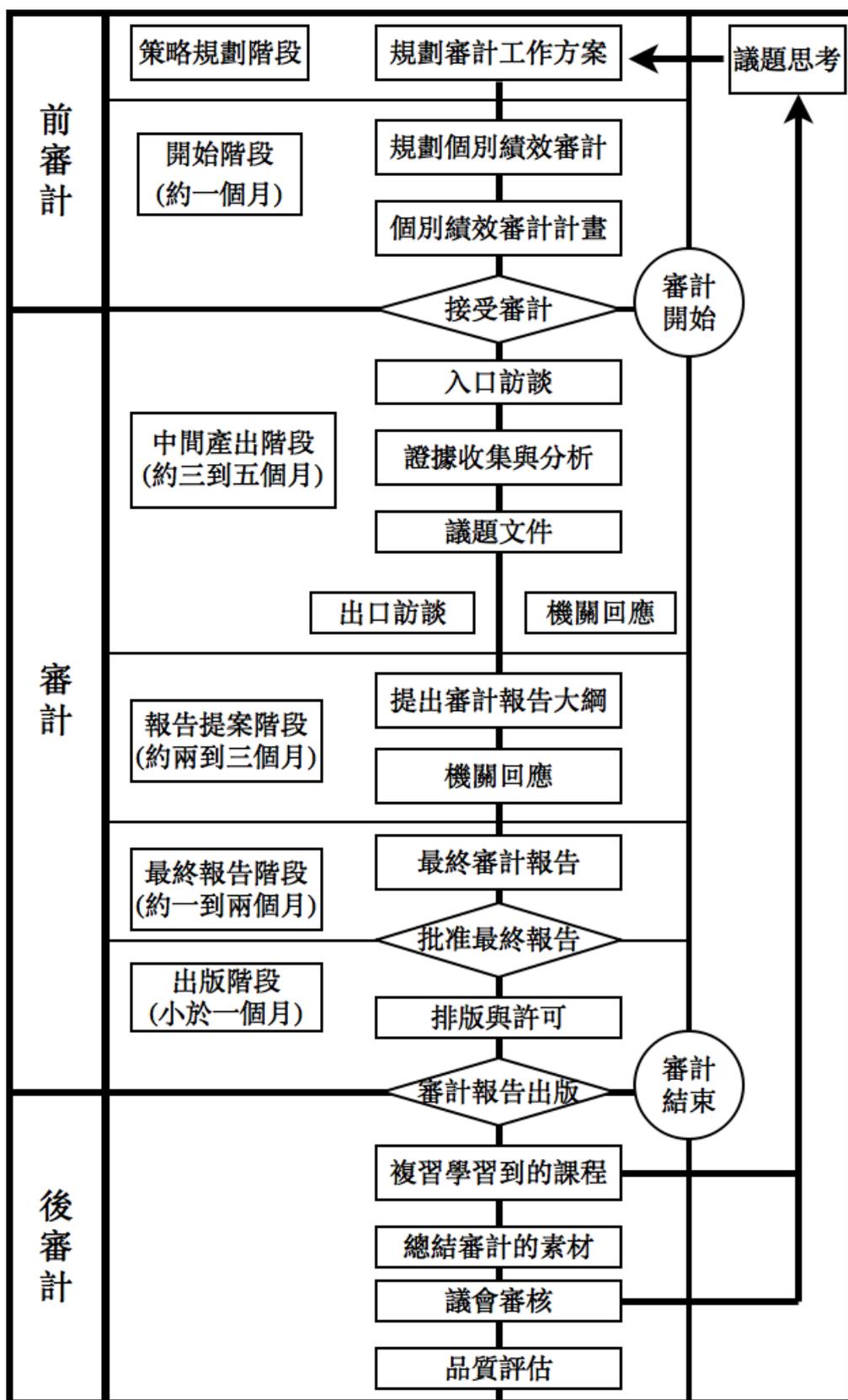


圖 3-4-4 澳洲績效審計流程

資料來源：ANAO (2014b: 5)

伍、績效審計或評估時使用的準則與方法

一、績效審計的準則

ANAO在執行所有審計時都是遵循澳洲審計與保證標準（Australian Audit and Assurance Standards），以及如澳洲會計師公會等專業單位制定相關之指導規章為準則。其中與績效審計相關的準則有兩條：《AUS 806—Performance Auditing》與《AUS 808—Planning Performance Auditing》，這兩部法條比較趨近於原則性的規範，也就是指審計人員應具備的素質與能力、以及執行績效審計時應遵守的分際，例如在AUS 808中第29至34條就說明了所謂「合適的標準」（Suitable Criteria）是審計人員應有的認知，共計六點，包括可信的、客觀的、有用的、能被理解的、可比較的、完整的。¹¹

二、績效評估的方法

表3-4-1為ANAO在執行績效審計時使用的工具或技術，其中前四項比較偏向於資訊科技技術的強化和應用，最後一項「績效審計手冊」（Performance Audit Manual）記載的內容以圖3-4-4的流程說明為主（ANAO, 2011a: 50）。而具體的審計法則可參考ANAO出版的績效審計報告，研究團隊參考數篇績效審計報告後¹²發現，ANAO執行績效審計的方法有非常多種，例如訪談或討論、審核相關文件、審核財務報表，以及比較方案的產出和結果、對方案目標群體進行抽樣調查、觀察效率及效能等。其中訪談或討論尤為常見，從高級官員到低階職員都可能是訪談對象，在個別的績效審計過程中，甚至會進行多次的訪談。另外，ANAO在近年不斷更新績效審計的方式和原則，包括多利用專家小組（expert panel）諮詢以深入瞭解議題、重視分析和測試、減少建議的數

¹¹ Planning Performance Audits, pp.11-13。

¹² 參考 ANAO 的三篇報告：“Performance Audit of the Aboriginals Benefit Account (ABA)”、“Performance Audit of Indigenous Professional Support Units (IPSU)”、“Performance Audit of Indigenous Community Volunteers (ICV)”

量、專注在「值得關注的」的事項上、嘗試解答「又如何」(so what)的問題、以及說明這些發現的意義何在。¹³

表 3-4-1 澳洲審計署與旗下績效審計團隊使用的系統與工具

系統/工具	目的/功能
Finance One	綜合的財政系統，作為分類帳簿和記帳流程之用。
eHive	審計署的電子紀錄和文件管理系統。
ChangingPoint PSA	記錄個別審計的預算和時間成本，並製成決策考慮的報告。
Knowledge Portal	收錄了績效審計部門、績效審計檔案以及其他素材的線上的信息庫，也包括線上政策建議、實際的指導原則以及慣例的模板，用以引導績效審計的執行。
績效審計手冊	執行績效審計的相關政策或指導原則，包括審計方案的元素以及整個審計流程中的關鍵步驟。

三、審計關鍵績效指標的前導計畫 (Pilot project to audit key performance indicators)

近幾年發展的計畫，目標是評估行政機關報告架構的發展，並作為未來審計方案的基礎(ANAO, 2014c)。計畫內容包括跨政府機構的調查、評估政府機關對於績效測量和報告的態度、瞭解機構的內部安排、將績效測量運用在決策上的程度，以及檢視機構的綜合預算計畫書，瞭解行政機關年度報告中關鍵績效指標相關數據的完整性和準確性。

四、評估重點：結果聲明、方案、必要產出、關鍵績效指標

(一) 結果聲明 (outcome statement)：政府預期行動後的結果、影

¹³ 'thirtysomething' - developments in performance auditing, p.13

響、後果，希望盡到己身之責任與符合議會預算分配的初衷。(參見表3-4-2)

(二) 方案目標 (program objectives)：方案目標須明確且可測量，讓KPIs可用以反映出目標達成的程度 (與必要產出不同)。

(三) 必要產出 (deliverables)：在方案中產品、服務、活動的產出，是政府為達成目標的必要行為，能以績效指標測量。

(四) 關鍵績效指標 (key performance indicators)：用以評估方案效能的方法，包括目標的達成與活動的影響，而不僅僅是衡量投入與產出

以下表3-4-3、表3-4-4、表3-4-5與表3-4-6 對於方案目標的財務方針、必要產出的財務方針、評估KPIs合適度的標準、以及評估KPIs完整度與準確度的標準有進一步的說明。

表3-4-2 結果聲明的審計原則

關鍵原則	解釋
可測量的預期成果之達成程度	各個機構預期作為之政策目的與實際達成的程度。
目標群體 (範圍小於澳洲國民)	特殊的目標群體應被區分 (例如女性、外國人等等)，尤其是在政策成果確定只與特定目標群體相關時。
行政機關的活動與成果之間的關聯	行政機關應能描述達成成果的行動、政策過程或事件過程，但不宜過度侷限於特定行為上。

表3-4-3 方案目標的財務方針

方案目標的財務方針	解釋
如何設計方案以追求聲明中的預期成果	方案目標作為集合體對預期成果的作用。
認清方案著重的議題、需求、影響的目標團體	對議題與需求有明確認知，政策若對全國有益，則不必區分目標群體。
認清方案著重的議題和需求的範圍	目標需讓使用者認知到什麼是該方案所重視的。
認清方案著重的議題和需求的相關資訊	提供方案相關的背景知識給使用者。

表3-4-4 必要產出的財務方針

中間產出的財務方針	解釋
代表性的有形產品	可用以連續性的長期評估。
方案本身和支持方案管理的活動	方案的影響。
全部的方案活動	確保效率的衡量及產品和服務是確定的。

表3-4-5 評估KPIs合適度的標準

	標準	性質	解釋
個人評估	相關的：指標與結論之間的關聯性	集中的：專注於某方面的方案目標	指標需有助於確認目標的達成與否。
		可理解的：以清晰明確的方式提供足夠資訊	指標應以平實的語言表達，並傳達方案的影響給使用者知曉。

	可靠的： 可做出合理的相關性評估	可測量的：指標可以量化	指標能被測量以表達績效。
		無偏差的：維持相同基準	指標應對成果有明確的詮釋。
整體評估	完整的： 可做出對方案整體的評估	平衡的：在質化與量化中取得平衡	提供方案對目標群體影響之完整圖像。
		集合的：能代表整個方案目標的一套指標	表現出目標達成的程度。

表3-4-6 評估KPIs完整度與準確度的標準

標準	解釋
數據資料的完整度和準確度	KPIs 應完整且準確記錄事件的數據和資料。
完整度和準確度的揭露	KPIs 須在年度報告中適當合理的揭露。

陸、評估報告的呈現

上述的運作流程，在結束出口訪談的階段後，審計署的提案報告會送交至該政府機關或相關契約簽訂者，甚至是其他任何審計長認為對該報告有興趣的團體，所有對該提案報告的評論會在28天內收到，用以準備最終的審計報告。而在將審計報告提交至議會的兩天前，報告大綱會提供給相關的部會首長、負責的審計單位，或任何審計長認為對該報告有興趣的人員，這些報告內容都是建立在高度可信的基礎上，且在正式報告前不得外流。

審計報告的架構可參照表3-4-7，而實際觀察個別績效的審計報告，其所列大綱如下：專有名詞縮寫、名詞釋義、執行總結與建議、背景（介紹、審計範圍與焦點、審計方法、報告架構、確認通知）、發現與結論，在發現與結論的部分，會逐條列出審計署在執行績效審計中觀察到的細節、應改進之處與建議，以及該機關對此之回應。¹⁴

表3-4-7 審計報告的架構

年度績效審計方案規劃與範圍	<ol style="list-style-type: none"> 1.年度計畫過程 2.資源和成本的分配 3.利用的工具和系統 4.與議會、JCPAA、其他機關的交流、溝通
個別績效審計規劃與範圍	<ol style="list-style-type: none"> 1.個別績效審計的計畫和範圍之整體過程 2.資源分配和審計時間 3.利用的工具和系統 4.檢驗個別績效審計樣本的結果

資料來源：ANAO (2008a: 15)

柒、成果、貢獻與待加強之處

ANAO的績效審計報告最為人稱道的就是對於行政機關的指導與建議，致力於提升其效率及效能。在ANAO（2007）的出版品「澳洲審計署對改進公共行政的貢獻」(The ANAO's Contribution to Improving Public Sector Administration) 中，提出了四點審計對於公共行政的助益，包括對於資訊科技外包的反思、政府在簽訂契約時的可信度、應遵守財政管理的架構，以及促進國防事務的系統管理。要達成這種成果的關鍵在於，審計署如何與機關形成合作關係。根據表3-4-8，審計署提出的建議已被

¹⁴ 參考 ANAO 的“Performance Audit of the Aboriginals Benefit Account”此篇報告。

高度接受（90%以上），但這種建議指導的模式仍有其反面效果，並不是所有機關都能欣然接受審計署的報告並改進，也有機關提出「審計報告越少，我們表現得越好」的說法，所以如何與被審計機關完全契合是目前的ANAO尚在努力的方向（ANAO, 2008b: 6-12）。表3-4-8為2004-2008年審計建議被接受且執行的程度。

表3-4-8 2004-2008年審計建議接受與執行比率

年份	報告數	建議數	完全採用	有條件採用	不採用
2004-05	56	354	91%	9%	0%
2005-06	50	257	89%	10%	1%
2006-07	51	192	92%	7%	1%
2007-08 (至2008年 1月24日)	19	58	100%	0%	0%

資料來源：ANAO (2008b: 6-12)

第五節 法國推動方案評估與績效審計之情形

壹、政經背景與歷史發展

審計機關是法國最古老的行政部門之一，起源於十三世紀的莊園審計制度。莊園做為王室最主要的財富來源，受到審計人員的監管以維護他們的利益，直到 1807 年拿破崙執政時期，審計法院存在的意義逐漸轉向了人權宣言第 15 條所強調的：「人民有權要求政府公僕為他們的行政作為負責。」發展至今，根據法國憲法的規範，審計法院的目的是協助議會，管控政府行為是否遵從財務法規，並且通過政府公報來告知所有公民（INTOSAI, 2013）。

貳、審計法院的人員組成

審計法院（Cour des Comptes）的成員由總統任命，視為獨立的行政官，只要他們認為一項行政行為是有法律意義的，即有權向會計問責或處以罰金，其處罰視執行不彰的程度而定。審計院可以要求會計經手的交易都必須有財務紀錄。

這些審計法院法官的特色是具有廣泛的專業能力，並不侷限在財務或績效審計方面。不過他們通常具有會計或審計背景，且多半畢業於法國的國家行政學院。在工作方面也經常尋求外部人員的協助，包括與外部的調查委員（rapporteur）合作，¹⁵其邀訪的諮詢專家大多來自大型的會計師事務所，但也不乏其他政府財務機關（例如會計處）的高級官員（INTOSAI, 2013）。

在「法國審計法院服務的法官」（serving as magistrate at the French Cour des Comptes）一文中，作者 Danielle Morin（2010）受邀到審計院進行為期五個月的訪談。她除了訪談 34 位審計法官，也運用參與式觀察，

¹⁵ 外部調查委員係指高階公務人員，與審計法官發揮相同的功能，皆是對機關進行調查、研究，惟其管轄工作並不相同。

並檢閱分析相關文獻，因而對審計法官的角色與職務有深入的瞭解和發現。首先，Morin 指出，審計法院沒有自行招募人員的權力；審計法官的招募管道通常來自國家行政學院畢業的人員，或由政府任命。根據規定，審計法官進入法院後至少要任職四年，才能轉調至其他行政部門工作，但對於人員調任沒有其他硬性規定，導致審計法院常被當作高階官員的跳板，等時間一到就離開，有時候甚至變成暫時的避難所，等待政治風向轉向對自身有利時，再離開到其他行政部門，作者如此推論是因其訪談對象都有到其他行政機關工作的經驗。

參、審計法院的工作目的與內容

根據 2001 年的「財政法組織法」(Constitutional Bylaw on Budget Acts) 的規定，審計法院每年必須提供以下相關訊息的報告：財政平衡情形和財務法規之執行情形 (a report on the fiscal balance and enforcement of finance laws)、公共財政的狀況及前景報告 (a report on the situation and prospects of public finance)、社會安全報告 (reports on social security)、年度國庫審計意見 (an annual audit opinion of the state's accounts)，這些報告用於協助議會和政府更深入的瞭解國家財務狀況，並用以課責。

審計法院可以根據議會要求產出報告，但一年不得超過 15 份，否則恐削弱審計法院的自我產能。此外，為了使公民有清楚的認知，審計法院每年的年度報告，會以簡要方式呈現約 20 個案例，與行政官員之間的公文往來也會在兩個月後揭露在大眾面前。審計法院每年還會公布 4 到 6 個主題性的報告，尤其是向公眾募款的組織，會特別被列為報告的主題。由此可知，審計法院的審計範圍是相當廣泛的。根據統計，在 2011 年做成 1,119 件審計案中，審計法院公布了其中 42 個報告，並收到 145 個評論。

審計法院對政府財務的審計分為四個部分：評斷 (judging)、審計 (auditing)、評估 (assessing)、確認 (certifying)。首先藉由核對收支的

常規性來判斷政府會計是否正常運作，接著檢視公共資源的管理是否有效率、效益且合規，然後評估公共政策，最後檢證政府的會計是否確實反映財務狀況。

為了追求客觀性，審計法院在監督政府財務的方法上有兩個關鍵原則：合議制 (collegiality) 以及平等傾聽 (the right to a fair hearing) 原則。審計法院並非單一者掌權，而是由七位主席分別管理獨立的部門，這七位主席是共同的決策者；每一份審計報告都有相對應的調查委員負責檢驗真實性，受審機關也都有權回應審計法院的意見。此外，審計法院還設有檢察總長辦公室，由一位檢察總長 (general prosecutor)、一位首席佐審官 (first general advocate)、四位佐審官、兩位計畫官員和一位行政官僚所組成，此辦公室的功能在於對法院的組織、主席的職權範圍、會議討論、程序規則、工作方案等提出意見，也監測工作的執行率，所有審計報告都會送到此辦公室檢查結論，尤其是有無確實做到平等傾聽和可溯性，當有犯罪事實被認定時，檢察總長辦公室也做為與其他裁判權之間的中介人 (INTOSAI, 2013)。

審計法院的合議制不僅反映在於領導者的組成模式，連審計報告的產出也是如此。在撰寫報告的過程中，會經過層層討論，至少有 15 位審計人員發表意見，但在「法國審計法院服務的法官」該文前半段 (Morin, 2010)，根據 Herbert A. Simon 的理論對合議制的方式提出質疑，因為人類是有限理性的，所以在合議制時人們會把其他人的想法也列入考慮因素，為此改變了原本只有自己一人時的想法。如果在合作過程中，大家都能預測別人心中的想法，結局就可能是美好的，但在現實中不太可能做到，而一旦做不到這一點，情況就會朝負面發展；另外在決策過程中，可能出現資訊不對稱的情況，因為大家對於自身承辦案件都很瞭解，但卻不理解他人的案件，難以提出有效的建議。

肆、審計方法

根據 Morin (2010) 的研究，審計法官可以發揮影響力的手段有四種：勸阻、獎勵、遊說、承諾。不過為了能成功影響對話者，審計法官傾向使用遊說而非勸阻的方式，注重開啟對話與公開透明的過程，並且歡迎媒體報導。法官在執行任務時有很大的自由空間，研究方法包括調查研究、數據搜集、抽樣分析，總體而言是質化與量化並重。不過審計法院並沒有正式的訓練課程，多半為資深人員教導新進人員，並在審計過程中逐步學習而漸趨於熟練。

審計法官雖然有充分的職務自由，可以自行選擇想調查的主題，但仍應遵守職業道德與專業守則，包括正當使用選擇權、調查時保持中立、詳盡檢驗所有證據、運用嚴謹的方法、解釋選用方法的理由，以及該審計的關鍵點，並且在提出修正的建議時陳述理由。此外，雖然財務審計和判決分屬不同領域，審計法官可能兩者都會參與，但審查不會有預先判斷的情況，且財務審計仍然可以提供運用在判決上的確證證明 (Cour des Comptes, 2013)。

伍、待加強之處

首先，公共治理議題在近年來愈發受重視，INTOSAI (2014) 也說明審計法院如何對政府治理進行審計，審計項目包括：遵從治理的法定架構、內部治理程序的訂立及遵守、委員會的組成與成員角色、委員會及授權管理、開會頻率、會議紀錄的品質、報告的頻率及內容、報告是否透明且高品質、委員會對於管理者提出報告的後續動作、對高階管理人員的招募或任命程序等。但仍有未盡周詳之處，包括無法完全專注於中央行政機關、缺乏常規標準或指導準則、研究方法不夠全面等，是尚待未來突破之限制。

其次，審計機關作為監督其他行政機關的組織，對於自己的監督機制並不嚴謹。在審計法院的年度報告中，沒有提到自身相關的績效資訊，

只提供每年報告和決議的數量。審計制度根源於憲法，審計法院認為經過高度訓練的審計人員可以免除瑣碎細則，注重工作之本質，並強調審計法官的高素質與訓練。審計目的是在幕後協助其他機關，並不要求大眾的理解，且法國的行政文化多半藉由幕後協調來達成結果，極少徵求外界意見（Pollitt & Summa, 1997）。

第六節 各國比較

各國最高審計機關之制度設計不一，整體社會脈絡與氛圍也迥異，但從一些特定面向觀之，仍能夠提供我國推動方案評估與績效審計不同的思維。以下歸納比較上述各國資料，分別從績效審查視角切入，再從美、澳兩國挑選議題比重分析，最後綜述各國評估之重要面向，如審計報告如何揭露過程、結果和建議、如何執行影響評估、如何界定「影響」和「利害關係人」、常用的評估技術等五大面向予以說明。

壹、績效審查視角

本研究分析各國有關績效審計及方案評估大異其趣，可能有部分原因肇因於各國不同憲政體制脈絡而造成。在各種不同憲政體制下的國家，發展出截然不同的審計制度，對於方案評估與績效審計的認知與作法也大相逕庭。從各國的經驗可知，最高審計機關隸屬於不同的管轄時，同時會影響與其他機關的互動方式，且在人力及預算有限的框架中，如何達致最高審計機關的功能設計，更是關鍵。Pollitt (2003) 將各國審計機關可能扮演的角色分為四類，分別為政府會計師、管理顧問、社會科學家、法官，其中亦可能同時兼具多種角色。然而，即便各國的設計與作法有參考的價值，但仍需要回歸到我國的脈絡思考，即為我國最高審計機關究竟「意欲」及「能夠」導入多少程度的方案評估精神。

本研究除了能夠理解各國因應不同制度設計，從而進行不同取向的績效審計或方案評估模式外，更能深入比較我國與其他各國的制度差異，挑選較適合我國審計機關學習的方案評估的運作模式。由於審計機關處於不同的系統中，也會被賦予不同的職能與責任，表 3-6-1 呈現不同憲政體制下的運作差異，各國間並沒有絕對的優劣，而我國未來不論是要精進績效審計，或是朝方案評估的精神前進，仍需要回頭檢視審計機關所擁有的權限，方才妥適。

表 3-6-1 各國績效審計體制比較

	美國	瑞士	澳洲	法國
憲政體制	總統制	委員制	內閣	半總統制
最高審計機關隸屬	國會	財政部	國會	審計法院
最高審計主管任命	由國會提名，總統任命	聯邦委員會提名，經國會通過後任命	由國會的公共會計與審計聯合委員會任命	由總統任命
組織特色 (限績效審計有關)	依業務分為 14 個團隊	矩陣型組織，分別有 7 個業務部門與能力中心	依功能分為 4 個部門，其一為績效審計	分為 7 個部門主席
與立法權之關係	隸屬於國會之下	合作關係，提供資訊	隸屬於國會的獨立機關	協助議會監督，但不隸屬
與行政權之關係	提供國會資訊，監督行政權	提供改進建議	提供國會資訊，協助行政部門	協助部門改進，但不隸屬
績效審計之案源	主要由國會決定	自行決定居多，部分受聯邦委員會及國會委託	廣納利害關係人意見後自行決定	多由審計法院自行決定，議會委託上限 15 份

資料來源：本研究自行整理。

貳、查核議題挑選

查核議題挑選是所有審計活動的第一步，如何挑選議題的取向可以從其他國家的情況檢視，並作為我國參考之借鏡。以下則從美國 GAO 及澳洲 ANAO 兩機關分析。

一、美國 GAO 審計報告分析

截至 2015 年 8 月 25 日為止，依美國審計署網站資料所示，報告與證詞（Reports and Testimonies）的數量共有 53,112 件；若細看各主題領域，相加總計有 85,901 件，可知目前該網站的分類係屬重複累計，亦即一份報告可能同時歸於兩項以上的不同類別。為忠實呈現目前美國審計署的辦理業務，本研究亦採相同方式統計，各主題領域所占比率如下表 3-6-2。

表 3-6-2 美國 GAO 審計報告分析

主題領域		件數	比率
審計與財務管理	Auditing and Financial Management	9,582	11.15%
政府運作	Government Operations	8,343	9.71%
司法與執法	Justice and Law Enforcement	7,727	9.00%
國家防禦	National Defense	7,360	8.57%
就業	Employment	4,977	5.79%
預算與支出	Budget and Spending	4,892	5.69%
醫療照護	Health Care	4,766	5.55%
天然資源與環境	Natural Resources and Environment	3,394	3.95%
運輸	Transportation	3,223	3.75%
人力資源	Human Capital	3,182	3.70%
經濟發展	Economic Development	3,017	3.51%
國際事務	International Affairs	2,756	3.21%
能源	Energy	2,474	2.88%
勞工與家庭協助	Worker and Family Assistance	1,651	1.92%
農業與糧食	Agriculture and Food	1,535	1.79%
國土安全	Homeland Security	1,508	1.76%
賦稅政策與行政	Tax Policy and Administration	1,501	1.75%
教育	Education	1,466	1.71%
財務市場與機構	Financial Markets and Institutions	1,397	1.63%

主題領域		件數	比率
資訊科技	Information Technology	1,355	1.58%
商業管制與消費者保護	Business Regulation and Consumer Protection	1,277	1.49%
住宅	Housing	1,226	1.43%
平等機會	Equal Opportunity	1,205	1.40%
退輔事務	Veterans	1,177	1.37%
退休保障	Retirement Security	1,136	1.32%
太空	Space	864	1.01%
資訊管理	Information Management	728	0.85%
電子通訊	Telecommunications	706	0.82%
GAO 任務與運作	GAO Mission and Operations	557	0.65%
科學與科技	Science and Technology	522	0.61%
資訊安全	Information Security	397	0.46%
小計		85,901	100%

資料來源：本研究自行整理。

所占比率高於 5% 的主題領域，由高至低為審計與財務管理、政府運作、¹⁶司法與執法、國家防禦、就業、預算與支出、¹⁷醫療照護。傳統審計機關著重的「審計與財務管理」，以及偏重政府內部運作流程的「政府運作」最多，另對於與人民生存權息息相關的司法與執法、國家防禦、就業、醫療照護等議題，也占有一定之比率。

二、ANAO 績效審計報告分析（2005 年至 2015 年）

依 ANAO 網站所揭示的績效審計報告，本研究將 2005 年至 2015 年

¹⁶ 如 Managing for Results: Agencies Report Positive Effects of Data-Driven Reviews on Performance but Some Should Strengthen Practices、Federal Real Property: Current Efforts, GAO Recommendations, and Proposed Legislation Could Address Challenges 皆列為政府運作主題項下。

¹⁷ 如 Debt Limit: Market Response to Recent Impasses Underscores Need to Consider Alternative Approaches、Budgeting for Disasters: Approaches to Budgeting for Disasters in Selected States 皆列為預算與支出主題項下。

現有之報告加以分類歸納，總計 494 件績效審計報告，詳細分類請見表 3-6-3。

表 3-6-3 澳洲 ANAO 審計報告分析

主題領域		件數	比率
跨機關	Across Agencies	90	18.22%
國防	Defense	63	12.75%
財政	Treasury	57	11.54%
健康與老化	Health and Ageing	31	6.28%
檢察	Attorney-General's	28	5.67%
教育、就業與職場關係	Education, Employment and Workplace Relations	24	4.86%
家庭、社區服務與原住民民事務	Families, Community Services and Indigenous Affairs	19	3.85%
農業、漁業與林業	Agriculture, Fisheries and Forestry	16	3.24%
人群服務	Human Services	15	3.04%
移民與公民權	Immigration and Citizenship	15	3.04%
基礎建設、運輸、區域發展與地方政府	Infrastructure, Transport, Regional Development & Local Government	13	2.63%
社會服務	Social Services	12	2.43%
外交事務	Foreign Affairs	9	1.82%
財務	Finance	8	1.62%
健康醫療	Health	8	1.62%
首相與內閣	Prime Minister and Cabinet	8	1.62%
寬頻、溝通與數位經濟	Broadband, Communications & the Digital Economy	7	1.42%

主題領域		件數	比率
教育、科學與訓練	Education, Science and Training	7	1.42%
工業、觀光業與資源	Industry, Tourism and Resources	7	1.42%
環境與文化遺產	Environment and Heritage	6	1.21%
財務與去管制	Finance & Deregulation	6	1.21%
創新、產業、科學與研究	Innovation, Industry, Science & Research	6	1.21%
移民與邊境管制	Immigration and Border Protection	5	1.01%
永續、環境、水資源、人口與社群	Sustainability, Environment, Water, Population and Communities	5	1.01%
交通與區域服務	Transport and Regional Services	5	1.01%
環境、水資源、文化遺產與藝術	Environment, Water, Heritage & the Arts	4	0.81%
國外貿易	Foreign Affairs and Trade	4	0.81%
氣候變遷與能源效率	Climate Change and Energy Efficiency	3	0.61%
溝通、資訊科技與藝術	Communications, Information Technology and the Arts	3	0.61%
立法部門	Parliamentary Departments	3	0.61%
區域澳洲、地方政府、藝術與體育	Regional Australia, Local Government, Arts and Sport	3	0.61%
資源、能源與觀光	Resources, Energy & Tourism	3	0.61%
貿易	Trade	1	0.20%
總計		494	100%

資料來源：本研究自行整理。

總歸來看，美國與澳洲超過 5%類別的主題，美國為「審計與財務管理、政府運作、司法與執法、國家防禦、就業、預算與支出、醫療照護」，澳洲為「跨機關、國防、財政、健康與老化、檢察」，某種程度上具有很高的一致性。財政、國防、司法與執法（檢察）、醫療照護等皆出現在兩國主要主題中，而跨機關績效審查（或稱共同性審查事項）是配合現今政府事務愈趨複雜，重大方案鮮少能完全由單一機關獨立辦理，隨之績效審計也愈趨重視。未來審計部也可以針對上述重要領域探尋重要議題，擬定績效審查計畫。

參、評估之重要面向

一、審計報告如何揭露過程、結果與建議

美國 GAO 之相關規範訂於「公認政府審計標準」第七章，其報告揭露重點是，強調與受查單位及社會大眾針對該案進行溝通，使各方清楚理解該案之來龍去脈與問題點。審計報告原則上都須發布，若未發布或完成前就已中止，須載明中止時的審計結果、以及中止或未發布之原因。發布報告時，應說明其查核目標、觀點、方法及資料蒐集，也必須陳明該報告之限制，以減少報告被錯誤解讀及其可質疑處。若有明確之發現，應提出具體可行、可測量的改進措施給受查機關，惟須緊扣審計目標，且須視證據強度與邏輯完整度做成適切之結論。此外，在完成審計報告初稿時，須讓受查機關閱覽，並請其於期限內做出評論及改進行動，這些評論與改進行動也將納入完整的績效審計報告內，以確實達到溝通的目的。

瑞士 SFAO 將報告分為評估與審計報告兩類。其中評估報告會公开发表，而審計報告則不公开发表，其區分標準係依評估表評分決定。而相關的揭露資訊，與一般作法接近，不另贅述。

澳洲 ANAO 在完成出口訪談階段後，會將提案報告送至受查機關、

契約委外者、或可能對該報告有興趣的團體，於期限內蒐集回應和評論。並在完成出版後，至議會進行報告及接受審查。

法國審計法院的報告揭露方式，與其他國家較為不同。其年度報告會以簡要方式呈現約 20 個案例，與行政官員的公文往來也會在兩個月後揭露。另審計法院每年還會公布 4 至 6 個主題性的報告，尤其是向公眾募款的組織，會特別列為報告的主題。

二、如何執行影響評估

在執行評估時，INTOSAI 及各先進國家大致會採取一套制式的流程，一般來說，差異並不會太大，本研究將以美國 GAO 作為基本範型，而其他各國僅強調其特殊之處。美國 GAO 對績效審計的實際作業規範，強調以下幾個面向：合理確信（reasonable assurance）、¹⁸議題重要性、審計風險、¹⁹規劃審計工作、分配人員與資源、獲取充足且適切證據，以及準備審計文件製作。

瑞士 SFAO 在執行評估上，比較特別的是會先擬定未來五年的重要評估主題，以確保重要議題不會被忽略，並發揮引領國會及民眾關注較少討論的重大議題。此外，為了提高審計與評估水準，SFAO 會邀請其他國家最高審計機構對其報告進行同儕審查。

澳洲 ANAO 執行評估時，要經過環境掃描、機構分析、辨認績效審計主題、發展工作方案等四個重大步驟。相當重視審計主題之選取及其之前的規劃作業，例如會先廣泛邀請諮詢對象，對審查主題提出意見與建議。

法國審計法院在執行評估時，擅於尋求外部人員的協助，包括與外

¹⁸ 確認佐證資料與審計目標之關聯。

¹⁹ 包括時間限制、複雜度、敏感性；方案的支出規模與接受服務之民眾數量；受查機關系統之適足與偵測不一致、明顯錯誤、欺詐之程序，以及審計人員接觸紀錄之管道。

部享有調查、研究權限的高階公務人員（rapporteur）合作，諮詢專家也多來自大型會計師事務所及政府財務機關高級官員。而其報告撰寫的過程，會經過層層討論，一般而言，一份報告至少有 15 位審計人員參與發表意見。

三、如何界定「影響」

對於「影響」的界定，檢視本研究蒐集到的文獻，其實各國並沒有明確的標準作業方式或是明文規定，但從本研究所整理的四個國家來看，大致可以分為兩類：「影響」界定範圍較廣，並不限於財務面，較重視審計機關設定的審計目標，如美國、瑞士；「影響」界定範圍較窄，較聚焦於財務、效率面，如澳洲、法國。

美國 GAO 相當強調審計目標，後續相關的報告撰寫，亦須緊扣「審計目標」，故影響之界定，仍需視審計目標而定，無法較通案地加以界定。瑞士 SFAO 對影響的界定，比較聚焦在資源的效率性、是否達成政策目標。

澳洲 ANAO 主要目的不在於評論政策的價值，而在於強調方案是否被有效率的執行，關注面向有經濟、效率、效能、與合規性。法國審計法院較強調財務方面，如財政平衡、財務法規執行等，但同樣也會檢視資源使用效率、效益與合規性，並檢視政府會計是否確實反映財務狀況。

四、如何界定主要利害關係人

美國 GAO 對利害關係人的界定並非十分清楚明確，但由其規範審計報告須發送之對象可窺見一二。換言之，利害關係人包括對該項業務負有治理之責（charged with governance）的對象、受查機關之適當官員、適切的監督團體或負有審計要求之組織，如立法機關等。

瑞士 SFAO 對利害關係人的界定較廣泛，諸如聯邦政府、執行的政府機關或州政府、私人企業或單位、及受益者等，皆可能被列為主要利

害關係人。

澳洲 ANAO 雖然也未明確指出主要利害關係人，但從其於選題前的作業來看，可以發現其對於政府內部的機關或單位相當重視。舉例而言，如公共會計與審計聯合委員會(JCPAA)、各議會委員會、其他評估機構、受查單位等，顯見特別關注內部顧客的意見，乃是 ANAO 的特點。

五、常用之評估技術

美國 GAO 在相關報告中，較常提到的評估技術包括邏輯模型、設計矩陣、綜合評估與實驗法。瑞士 SFAO 在則較常使用深度訪談、焦點座談、問卷調查、統計方法、及文獻分析等評估技術。澳洲 ANAO 常用之評估技術有訪談、座談、文件及財務報表審核、比較相似方案之產出和結果、審計與政府合作之對象、抽樣調查、追蹤審計建議之改進情況等。法國審計法院常採用的技術有調查研究、數據搜集，質性與量化並重，並重視過程中的合議制與平等傾聽的精神。

下表綜合整理美國、瑞士、澳洲和法國之方案評估與績效審計作業在上述五大面向上的主要特色。

表 3-6-4 各國方案評估與績效審計重要面向比較

面向	美國	瑞士	澳大利亞	法國
審計報告如何揭露評估之過程、結果與建議	原則皆公布，重點為「溝通」績效審計的結果，減少錯誤解讀	評估報告會公開發表，審計報告不公開發表。會依評估表決定是否公布	出版前廣泛蒐集評論，出版後至議會報告及接受審查	年度與主題報告皆會經挑選後才揭露
如何執行影響評估	合理性確認、重要性、	先規劃未來五年重要評	環境掃描、機構分析、辨認	尋求外部人員的協助；報

面向	美國	瑞士	澳大利亞	法國
	審計風險、規劃審計工作、分配人員與資源、獲取充足且適切證據，以及準備審計文件製作	估主題；請其他國家最高審計機關同儕審查	績效審計主題、發展工作方案四步驟，相對重視選題前的步驟	告撰寫則會重視內部同儕的意見
如何界定「影響」	以審計目標界定	資源的效率性、是否達成政策目標	效率審計；經濟、效率、效能、與合規性	較強調財務方面；但亦會檢視效率、效益與合規性
如何界定利害關係人	對該項業務負有治理之責的對象、受查機關官員、監督團體或負有審計要求之組織	聯邦政府、執行的政府機關或州政府、私人企業或單位、及受益者	特別重視政府內部的機關或單位；內部顧客	無特別說明
審計機關常用的評估技術	邏輯模型、設計矩陣、綜合評估與實驗法	深度訪談、焦點座談、問卷調查、統計方法、及文獻分析	訪談、座談、文件及財務報表審核、相似方案比較、政府合作對象審計、抽樣調查、追蹤	調查研究、數據搜集、質量並重；重視合議制與平等傾聽精神

面向	美國	瑞士	澳大利亞	法國
			改進情況	

資料來源：本研究自行整理。

第四章 我國方案評估與績效審計推動現況

接續上章敘述其他先進國家推動績效審計和方案評估的制度設計及具體作法之後，本章將討論我國審計機關推動績效審計和方案評估的實際情形。並彙整經由文獻分析、深度訪談和焦點座談所獲得的各項資訊，進一步分析審計機關所面臨的問題和挑戰。

第一節 審計機關面臨之審計環境與背景

壹、憲政體制下的制衡與衝突

我國政治體制為五權憲法，總統為人民直選，可直接派任最高行政長官——也就是行政院院長，來行使行政權。總統任期四年，連選得連任一次。最高立法機關為立法院，立法委員由人民選舉產生，負責立法與監督行政，立法委員的任期為四年，連選得連任。

審計部為我國最高審計機關，隸屬於監察院。監察院由監察委員29人組成，監察院之院長、副院長與監察委員皆由總統提名，經立法院同意任命之，任期六年。監察院可對公務人員及政府機關行使彈劾權、糾舉權、及審計權，藉以制衡行政權，並限制立法院調查與糾察的權力。

審計長為審計部的最高長官，亦由總統提名，經立法院同意後任命，任期六年，無連任次數之限制。審計部的主要職責為審核各級政府機關之財務收支、考核財務效能、審定決算、稽察財務上之違失、及核定財務責任等。

依審計法規定，審計人員獨立行使職權，不受干涉。審計機關可派員赴各機關進行調查，並蒐集相關資料，如各項簿籍、憑證、或其他文件，或檢查現金、財物，各該主管人員不得隱匿或拒絕；遇有疑問，或需要相關資料，受查機關應為詳實之答復或提供之。若審計人員發覺各機關人員有財務違失行為，應通知各該機關長官處分之，情節重大者，則報請監察院處理。

由上述簡單的文字描述可以得知，我國法律保障審計權的獨立性，審計人員應獨立行使其職權。然而在實際行使審計權時，審計人員很難避免與行政權、監察權和立法權的頻繁互動及錯綜複雜的關係。因此，在查核時（特別是執行績效審計時）如何避免侵犯行政權，以及如何與立法和監察權互動並不受其干擾，是審計部為維護其績效審計品質時必須重視的課題。

一、侵犯行政權之疑慮

審計部在調查行政機關之業務時，須遵循五權憲法的體制，避免侵犯行政權。因此以往審計機關在執行審計功能時，皆盡量以事後審計為主，即使有事前審計或事中審計，其查核重點大抵限縮在調查計畫的執行過程是否合於法令規定的範圍。此外，在提供調查意見時，會盡量檢附具有高度證據力的佐證資料，以爭取受查機關的認同，避免不必要的爭議。

然而，在引入方案評估的思維和技術至績效審計時，卻引發了審計權可能介入行政權的疑慮。其主要原因大抵有二：第一，績效審計的目標不在於消極的監督防弊（oversight）而已，而是要積極的提升預算資源的經濟性、效率性和效益性，以充分發揮審計機關的洞察（insight）及預警（foresight）功能（見圖4-1-1）。為了實踐此處所謂的洞察和預警功能，自然免不了必須對於行政部門仍在持續進行的計畫或方案，運用方案評估的技術方法蒐集和分析資料，以提出前瞻性的改進意見，而非僅侷限於計畫或方案執行完畢後的績效檢討和課責。如此一來，勢必要在行政部門的計畫仍在進行過程當中，即介入調查以提供客觀中立的專業意見。部分本研究的受訪人員對於此一做法，表達其疑慮和不安。

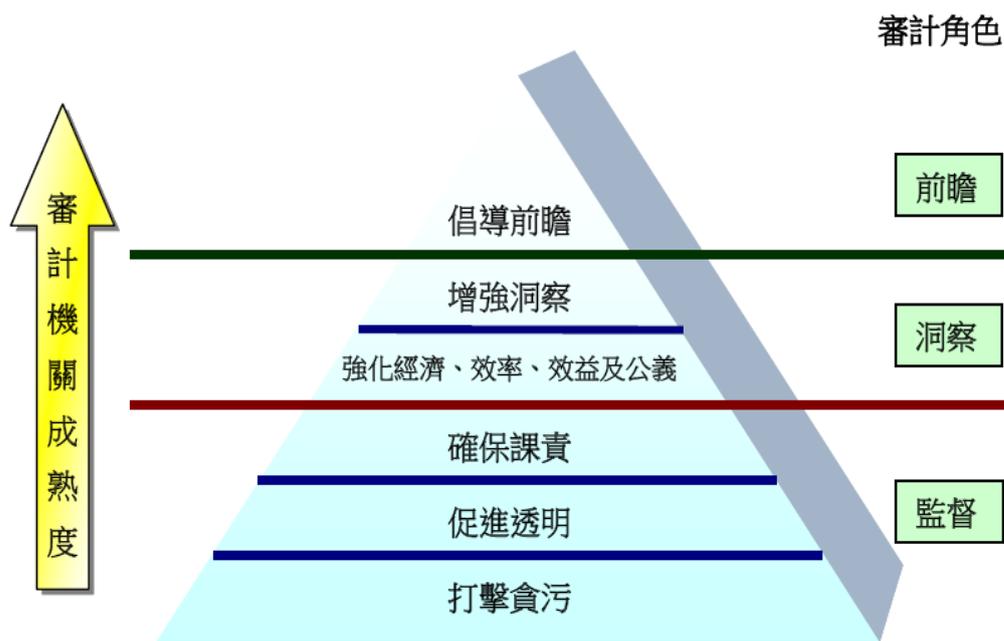


圖 4-1-1 審計機關專業成熟度模式

資料來源：103 年度政府審計年報（審計部，2015：18）。

另一項讓審計人員擔心會侵犯行政權的原因來自於對於方案評估方法論的質疑。儘管審計機關在進行專案調查時，已開始使用學界所慣用的問卷調查、焦點座談、迴歸分析...等各種社會科學研究方法，來蒐集證據及撰寫調查意見，但某些受訪者認為，利用這些方法所獲得的資料屬於證據力薄弱的證據，因此，在提供改善建議時，受查機關未必信服，很容易招致侵犯行政專業的批評。

二、與監察院之互動

理論上，審計部和監察院具有「既合作又獨立」的相輔相成關係（蘇彩足、方凱弘，2009）。就合作關係而言，監察院擁有彈劾、糾舉、糾正及審計等監察權，審計機關所完成的各項審計報告乃是監察院審視政府機關施政績效的基礎。而就獨立性而言，儘管審計權隸屬於監察院，但審計長超然獨立的角色在憲法中享有明文保障，審計長的提名、同意和任命，監察院無從置喙；且審計長為固定任期制，其任期與監察院院長

和監察委員的任期並不同步；審計人員亦須依法獨立行使審計職權，不受監察院干涉。因此，不論是在專案調查的選題規劃或是案件執行過程中，審計部享有自主性，很少有監察院干預審計權的傳聞。

由於審計權隸屬監察院，因此當審計人員發現受查機關有不法不忠或效能過低情事時，得將查核結果提報監察院。例如，審計法第 17 條規定：「審計人員發覺各機關人員有財務上不法或不忠於職務上之行為，應報告該管審計機關，通知各該機關長官處分之，並得由審計機關報請監察院依法處理；其涉及刑事者，應移送法院辦理，並報告於監察院。」審計法第 69 條則為：「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。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。」在本研究的訪談過程中，可以深刻感受到審計人員努力尋求依據審計法第 17 條和第 69 條陳報監察院的案件的企圖。此一企圖和努力，對於反制貪腐、強化經濟效率、與確保課責，自然有其重要的貢獻。

表4-1-1與圖4-1-2記載審計部依據審計法第17條及69條陳報監察院的案件數量。由民國86年度時的僅共5件，逐步成長到103年度的115件，變動幅度不小。其中肇因於「未盡職責或效能過低」的案件（即依審計法第69條陳報者）的成長速度明顯超過「不法不忠」（即符合17條者），這與審計部的積極推動績效審計不無關係²⁰。

²⁰ 提報監察院案件數的成長，除了與審計機關積極推動績效審計有關之外，民國 88 年 5 月開始施行「政府採購法」亦為一重要因素。在施行「政府採購法」之前，「機關營繕工程暨購置定製變賣財物稽察條例」為各機關辦理採購之主要依據。然該稽察條例涉及事前審計，因此機關辦理採購過程若有措施不當或產生弊端，常以審計機關之事前查核或派員監視為由，企圖推卸責任，導致行政權責與審計職權混淆不清，也間接造成審計人員依據審計法第 17 條或第 69 條提報案件時之限制。

表 4-1-1 審計部呈報監察院案件數

年度 (民國)	依據審計法第 17 條及 69 條陳報監察院案件數		
	17 條	69 條	合計
86 年度	1	4	5
87 年度	5	10	15
88 年度	8	7	15
89 年度	11	10	21
90 年度	6	17	23
91 年度	6	13	19
92 年度	13	18	31
93 年度	20	21	41
94 年度	19	34	53
95 年度	12	55	67
96 年度	16	34	50
97 年度	18	36	54
98 年度	18	95	113
99 年度	22	85	107
100 年度	22	95	117
101 年度	29	73	102
102 年度	37	59	96
103 年度	36	79	115

資料來源：各年度「政府審計年報」。

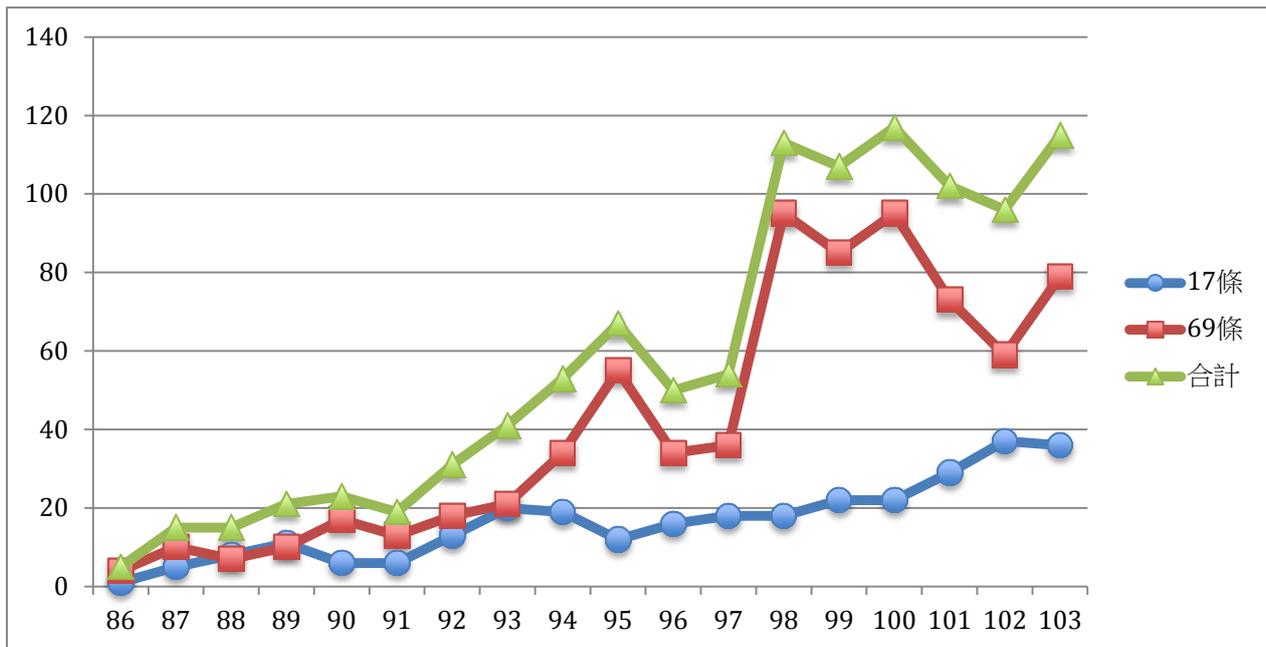


圖 4-1-2 審計部呈報監察院案件數

資料來源：各年度「政府審計年報」

三、與立法權之互動

大多數國家的最高審計機關隸屬於國會，我國審計部則隸屬於監察院，而不歸屬於立法院，此為我國審計制度設計之特色之一。惟無論審計機關隸屬於何者，審計工作的最終成果仍必須由立法機關作最後的確認；畢竟審計機關的主要任務在於協助國會監督政府財政，故其與國會間的關係必然特別密切（蕭文生，2005：305）。因此，過去幾年來，為了達成彼此增進納稅人之金錢價值的共同目標，審計部對於立法委員交辦事項，皆盡可能優先處理，以提供必要的資訊服務。

然而，國內政黨競爭日趨激烈，難免有少數民意代表濫用權力，欲藉審計部之審計權來打擊異己，遂一己之私。而審計人員雖獨立行使其職權，但其人力員額、組織預算、以及審計長之任命，仍須經過立法院之同意，因此在實務上，審計職能的發揮，多少會受到一些來自民意代表的干擾。未來審計部如何繼續維持其獨立性，從全體國民利益的角度

來監督行政機關，不受民意機關和政黨的干擾和負面影響，仍是審計機關的一項重大挑戰。

貳、績效審計之推動與發展

我國審計機關過去的核心業務為合規性審計，也就是以稽察財物及財政上之不法、監督預算之執行、審核財務收支、及審定決算為主。近年來則為順應民意與其他機關的需求，由傳統匡正財務紀律與反貪腐的「監督者」角色，漸漸轉變成提供財務管理諮詢服務的「洞察者」，以及扮演及時辨識關鍵趨勢和新興挑戰的「前瞻者」角色。為了切實發揮此一洞察和前瞻的加值服務角色，除了傳統的合規性審計之外，我國審計機關開始更積極地推動績效審計，以提升國家的良善治理(曾石明,2009;審計部,2011)。以下分從制度規範、專案報告產出、人力之引進與培訓、以及內外部人員對於績效審計的評價等面向，論述此一發展和變化。

一、績效審計與方案評估之相關準則

審計部為推動績效審計，特別在2009年制定「審計機關績效審計作業指引」，並於2014年核定通過「審計機關方案評估入門」。大體而言，不論是「審計機關績效審計作業指引」或是附錄中對於方案評估的介紹，都提供許多有用的資訊。

(一)「審計機關績效審計作業指引」主要規範

該作業指引指出績效審計的基本理念有以下三項：

1. 強化公共課責：藉由經濟性、效率性、及效益性之查核，督促受查單位提升財務運用之績效和公共服務的品質。
2. 促進施政效能：提供受查單位改善計畫執行及決策的建議意見。
3. 提供監督資訊：提供民意機關、監察院或受查單位上級機關等履行其監督職責之資訊。

綜合上述三項理念，可知績效審計除了直接督促受查單位提升其公帑運用之經濟性、效率性和效益性之外，若發現受查單位有未盡職責或效能過低情事時，除可通知其上級機關長官處分外，也可報告民意機關和監察院，進一步究責與懲處。

在執行上，因審計部人力與時間有限，必須篩選績效審計的查核議題。依據「審計部績效審計作業指引」之規定，選擇查核議題的標準或考量因素有四，包括：(1) 潛在之附加價值較高者；(2) 發生重要問題之所在；(3) 風險及不確定性高者；(4) 可審計性高者。其中必須對可能的查核議題進行風險評估，也就是要衡量可能查核議題的重要性、政治上的能見度、財務重大性、管理不良的風險、及最近數年未曾查核過相關之議題等。

該作業指引中提列的績效審計執行方法則有三種，分別是結果導向、問題導向、與系統導向的審計方法。結果導向之審計方法，係評核受查單位施政計畫所設定之目標是否已達成。問題導向之審計方法，則針對已發生之問題或民眾所關注之議題，深入研究並追查其原因。系統導向之審計，則對於管理系統（如內部控制制度或績效管理制度）能否發揮其應有功能，進行相關之檢查及評估。

審計人員在初步篩選可能的查核議題之後，必須進行策略規劃。此時應該要考慮的因素包含：受查單位之核心業務、組織架構、與所處環境等、受查單位績效不彰或目標無法達成之風險、受查單位績效衡量指標之訂定過程、對其執行績效審計之長期策略觀點、指定適當人員與受查單位之管理階層進行面談、以前年度之查核結果與受查單位的自行評估與內部稽核報告、民意機關及監察院對受查單位之關注程度、與相關媒體報導之資料等。在考量上述因素後，再排定查核議題的優先順序。

針對每個查核議題，審計部會指派人員組成查核小組，並在實地查核之前，作業準則要求查核小組應先蒐集相關背景資料，以更確定查核

之目的及查核程序，並撰寫查核計畫。在前置規劃階段，必要時得諮詢學者專家並得與受查單位溝通，以瞭解所需資料、資料來源、及分析方法等。績效審計常使用之查核方法（審計部，2011），包含程序性覆核、受查單位或其他機關所提供之現有資料、訪談、個案分析、問卷調查、及數量分析方法等。

在審計報告接近完成時，查核小組得就重大建議事項與受查單位相當人員充分溝通，其中涉及受查單位執行面之建議，宜瞭解受查單位高階主管之觀點，以確保查核報告內容之周延、公正、平衡與妥適。甚至在查核之後，也須進行後續追蹤，以作為未來查核之參考（審計部，2011）。

（二）「審計機關方案評估入門」主要內容

「審計機關方案評估入門」開宗明義於前言中指出，現今民眾要求更有效、更簡單地瞭解公共政策，因此，審計機關透過方案評估能更關注公共政策的複雜性，促使多元利害關係人重視其角色，並增加公共議題的討論空間。換言之，審計機關引入方案評估時，必須注重多元利害關係人，並以有系統的社會科學研究方法，將複雜難懂的政策及方案化約為民眾可以理解的資訊。

此外，「方案評估入門」對於方案評估之定義和類型、方案評估之規劃、評估資料之蒐集和分析、評估發現之溝通與評估結果之運用、辦理成效之檢討與建議意見之追蹤、評估工具及技術等項，皆有扼要的說明。

在方案評估之規劃部分，「方案評估入門」建議審計機關應篩選適當議題，將方案評估嵌入專案調查規劃中；而在選擇議題時，得優先篩選具有下列特徵的方案或計畫：

1. 具備完整之各階段評估資料；
2. 績效指標體系完備，並有衡量結果層面之指標；

3. 屬跨域治理之議題；
4. 目標群體明確且執行過程受利害關係人關注；
5. 可能存在持續改善的機會。

這五項標準都是十分重要的擇案標準。其中具備第1、2或4項特徵的方案，代表其可評估性較高。具備第3項或第5項特徵的方案則有較大的評估價值，潛在的審計效益較大。

第3項特徵觸及跨域治理的議題。現今社會中具有跨域治理性質之公共事務日益趨多，而且，由於官僚體系內難以避免的本位主義，跨域議題的計畫和方案也特別容易出現效能不彰的缺失。因此，審計部相當重視跨域議題的審計。據悉，審計部各廳處104年度一共規劃辦理25件大規模的專案調查，其中19件屬於跨域議題，只有6件由第二廳負責審核的業務不是跨域議題，這主要是因為第二廳審核的業務為國防部和退輔會主管之業務，其審核對象較為特殊所致²¹。

選案的優先標準第5項為「可能存在持續改善機會」的方案，此一標準十分務實。誠如本研究的受訪者所言，如果審計所提改善建議完全沒有可行性，又何必浪費有限的審計資源來調查該案？方案評估或績效審

²¹不僅我國國防業務相對較少有跨部會之績效審計案件，在其他國家亦然。例如，觀察美國 GAO 以往辦理的績效審計個案，可以發現其中具有跨域性質的國防政策方案乃屬少數。具體而言，本研究先搜尋美國 GAO 國防範疇下的績效審計案件，然後再以「跨機關」(interagency) 為關鍵詞進一步展開搜尋，結果僅發現 3 件符合該項搜尋條件，其主題分別涉及「核子武器」(nuclear weapons)、「國家安全人事」(national security personnel) 與「關鍵技術之保護」(protect critical technologies)。其中「核子武器」議題涉及國防部與國家核能安全局(National Nuclear Security Administration)，「國家安全人事」議題則包含人事管理局 (Office of Personnel Management)、預算管理局 (Office of Management and Budget) 等機關，而「關鍵技術之保護」議題牽涉關乎軍售與國家安全，涉及不同機關。由上觀之，國防機關之政策方案是否具有跨域性質，仍須視各方案之實際內容而定。

計必須真正能夠為國家社會創造價值，才有存在的合理性。因此，選案時，應該針對有改善機會的方案進行查核。否則儘管發現重大缺失，但若行政機關受限於財政、政治或其他短期內不可逆轉之因素，無法落實審計機關所提改善意見，則只是徒然浪費審計資源而已，並無實質審計效益。

二、績效審計之產出

審計機關執行績效審計之主要產出 (outputs) 為專案調查報告。由100年至103年審計部各廳處室個別專案調查件數之目標數與達成數可知，近年來其目標數維持在118~142件之間，實際達成數則為138~159件，目標達成率頗佳 (參見表4-1-2)。

除了各廳處室的個別專案調查之外，審計部每年還會辦理6~7件的地方共同性專案調查，表4-1-3彙總100年至103年度的共同性專案。

這些專案報告有些會公布在審計部網站上，截至2015年9月20日為止，審計部官網上一共發布63份專案審計報告，其中2010年1份、2012年3份、2013年18份、2014年25份、2015年16份。²²

表 4-1-2 各廳處室個別專案調查 (單位：件)

年度	100		101		102		103	
	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數
審計部 一廳	11		11		6		6	
二廳	6		6		5		6	
三廳	4		4		4		5	
四廳	9		9		6		6	
五廳	2		2		2		2	

²² 詳見審計部網站 <http://www.audit.gov.tw/files/11-1000-158-1.php>。

年度	100		101		102		103	
審計機關	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數
教育農林處	10		10		10		8	
交通建設處	9		9		9		9	
小計	51	53	51	59	42	54	42	48
各縣市審計室	48	51	43	48	40	42	38	44
臺北市	10	10	10	10	8	8	8	8
新北市	8	9	13	14	6	7	7	11
臺中市	6	6	6	6	8	8	7	8
臺南市	8	15	8	8	8	10	8	9
高雄市	9	15	11	12	9	9	8	18
	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數	目標數	達成數
總計	140	159	142	157	121	138	118	146
目標達成率	114%		111%		114%		124%	

資料來源：目標數資料取自各年度審計部施政計畫，達成數資料取自各年度政府審計年報。

表 4-1-3 地方共同性專案調查（單位：件）

	100 年度		101 年度		102 年度		103 年度	
	預計	實際	預計	實際	預計	實際	預計	實際
審計部								
臺北市			1	1	1	1	1	1
新北市			1	1				
臺中市			1	1	1	1		
臺南市	1	1						

高雄市	1	1					1	1
各縣市	4	4	4	4	1	1	4	4
合計	6	6	7	7	6	6	6	6

資料來源：各年度政府審計年報。

三、績效審計人才之引進

人才是組織達成使命的最重要資產。為了有效推行績效審計，審計部比以前更重視多元人才的引進。2010年時，審計部將高考三級原有的審計職系分為財務審計與績效審計兩軌，兩個類科的專業應試科目如表4-1-4所示。分軌招考的目的在於除繼續吸納原本偏重財會專長的人力之外，同時也能擴大招募到具有政策分析和行政管理能力的專業人員。表4-1-5 披露績效審計類科各年度招考名額和錄取人數，這些績效審計的新生力軍主要來自於各大專院校公共行政科系的畢業生，素質整齊，假以時日，應能對績效審計功能之發揮，產生正面的助益。

表 4-1-4 高考三級績效審計與財務審計之專業考科

績效審計	財務審計
1. 審計學(含政府審計)	1. 審計學(含政府審計)
2. 審計應用法規(含預算法、會計法、決算法、審計法及政府採購法)	2. 審計應用法規(含預算法、會計法、決算法、審計法及政府採購法)
3. 財務行政	3. 政府會計
4. 公共政策	4. 管理會計
5. 經濟學與成本效益分析	5. 財報分析
6. 公共管理	6. 內部控制之理論與實務

表 4-1-5 民國 99 至 104 年度績效審計招考與錄取名額

年度	暫定需用名額	錄取名額
99	7	8
100	7	7
101	8	8
102	10	10
103	10	9
104	7	3

資料來源：各年度考選統計年報

四、績效審計和方案評估專業之培訓

審計部之「審計人員訓練委員會」(以下簡稱訓委會)為一任務編組，負責審計人員培訓事宜。近年來，為了配合績效審計與方案評估的推行，在課程設計上也做了許多努力和安排。依據審計部提供的「審計機關103年度訓練計畫項目」內容來分析，可知其訓練班別編號共計30種，其中班別名稱直接與績效審計或方案評估有關者，有「績效審計個案研習」(分為北、中、南三梯次)與「方案評估研習」兩類。

表4-1-6顯示，「績效審計個案研習」參加人次共計344人次，每人次訓練平均時數為9.23小時。「方案評估研習」參加人次計有181人次，每人次訓練平均時數為13.91小時。就參與人次來看，參加方案評估研習的人次，約莫為績效審計個案研習的一半，其人數較少的原因可能是績效審計個案研習為分區辦理，交通成本較低，且績效審計為審計部努力推行的重點業務之故。另就平均時數而言，方案評估研習時數高於績效審計約4小時，顯見在訓練規劃上，可能認為方案評估需要更多的課程或時間才得習其內涵。

表 4-1-6 103 年績效審計與方案評估訓練人次與時數分析

班別名稱	班別起迄	人次	總時數	平均時數
績效審計個案研習— 北區	103.01.16-103.01.17	124	1414	11.40
績效審計個案研習— 中區	103.01.20-103.01.21	144	1678	11.65
績效審計個案研習— 南區	103.02.10-103.02.11	76	872	11.47
小計		344	3174	9.23
方案評估研習	103.01.13-103.01.15	181	2517	13.91

至於在課程設計上（參見表4-1-7），績效審計個案研習的一般性與專業性課程比重約各占一半，而方案評估研習則略為偏重在專業性課程上。但此項課程設計上的區別，有可能是因為相對於績效審計，目前審計人員對於方案評估的概念和技術較為陌生，現階段更需要技術性的指導之故。

表 4-1-7 103 年績效審計與方案評估訓練內容分析

班別名稱	一般性課程	專業性課程
績效審計個案研習	查核報告撰寫技巧、個人資料保護法及案例解析、綜合座談	績效審計個案研析、績效審計新思惟
方案評估研習	透明廉潔與良善治理、政策分析與系統思考	政策預評估、政策執行評估、政策結果評估

除了前述直接與績效審計或方案評估有關的培訓班別之外，亦有將其包含在其他訓練課程模組之內的設計，如審計部新進審計人員訓練班便含有「統計資料之應用」（3小時）、「統計方法在審計上之應用」（3小

時)、「審計機關績效審計作業指引」(3小時)、「美國政府績效審計實務之研究」(2小時)等課程，該新進審計人員訓練班總計受訓時數為239小時，若將上述廣義的績效審計與方案評估課程加總計算，則約占總受訓時數的4.6%。此外，普通公務審計研習亦包括「績效審計準則」課程；財務審計研習的「審計案例探討」課程，則係以績效性案例為探討標的。

綜合上述，可知訓委會安排的課程內容相當多元，也能配合審計機關之轉型。不過，在教學模式和教學方法上，有時似乎不見得都能獲得預期的結果。例如，訓委會經常邀請資深審計人員進行案例分享，惟其講授重點往往專注於方案內容本身——亦即查核「成果」的介紹，而非查核過程的經驗分享。本研究的受訪者認為，方案或計畫的成果內容在書面專案報告中即可自行閱讀，資淺的學員迫切需要的是如何進入一個新的專業領域、查案技巧、查核過程之應對等實際經驗的傳承。因此，除了資深人員的課程講授外，未來訓委會或可利用角色扮演、情境模擬、個案教學或小組討論方式，來促進學員對於審計環境的適應和運用審計技巧的嫻熟度。

五、施行績效審計之評價

以下可由審計機關內部人員與受查機關人員兩個角度，大致瞭解這兩類人員對於審計部推動績效審計的評價與看法。

從審計部內部人員的角度來看，本研究的受訪同仁大多持正面態度。他們認為，審計部推動績效審計並逐漸增加專案審計的比例，乃是符合國際趨勢與社會民意的作法，能彰顯審計機關的功能；而且國內許多媒體和民意機關經常採用及報導專案調查的查核結果，有助於彌平施政績效資訊透明化的落差，對國家社會有正面的助益。

受訪的審計人員亦指出，與他們原先所熟悉的合規性審計相比，績效審計的挑戰性較大。因為所謂的合規性、合法性，重視的是受查機關的業務執行是否符合法令和制度規章，因此審計人員只要熟悉法令就可

勝任。但績效審計涉及的業務是不同專業的領域知識，特別是具有跨域性質的方案，必須瞭解各部會的關聯性，才能窺得全貌。換言之，績效審計人員必須深入瞭解政策與業務的領域知識，並重新學習方案評估的一些新技術和方法。而且，因為績效審計並無既有法令、查核底稿或具體標準作業流程可資遵循，因此，帶給承辦人員較大的壓力和審計風險。然而也正因其有變化、挑戰性高，在完成專案報告後，更能提升自我效能感，受訪者認為此不失為一種肯定和激勵自己的機制，有利於個人學習與自我成長。

除此之外，多位受訪人員指出查核時間不足，以致於無法好好撰寫專案調查報告的苦惱。此一觀察，將在下節論及績效審計和方案評估之挑戰時，再行說明。

另一方面，從受查單位的角度來看，可以聽到兩種不同的聲音。部分受查機關的人員認為，雖然審計人員對業務嫻熟程度不如行政部門同仁，但因審計人員接觸過許多不同政府部門的計畫或方案，能從客觀且較宏觀的面向予以檢視，因此有時可以提供其他政府部門不同的做法或過程給受查機關參考，有助於受查單位改善其施政績效。特別是具有跨域性質的計畫，受查機關容易淪入見樹不見林的困境而不自知，此時審計人員若能提供全面性、整體性的意見和資料，受查單位通常很歡迎這類的協助和意見。

另一種受查單位的心聲則指出準備審計機關查案時所需要的資料、以及以公文來回聲復的無奈。受訪者表示，早期審計人員到行政機關進行調查時，通常只要調閱財務報表和憑證等；但在積極推動績效審計和方案評估之後，調閱的資料擴展到整個機關的行政作業和績效展現；然而有些資料平常行政機關並未整理或蒐集，為了應付審計機關的專案調查，只好緊急作業以蒐集資料，以致於人仰馬翻，影響到日常業務。因此績效審計和方案評估的實施，對於行政機關而言，代表著審計密度的

強化與行政負擔的增加。此外，有些受訪的行政機關人員認為，部分審計人員查案時，帶著一定要找出缺失的心態，但又未能提出令人心服的證據和意見，因此在不斷的公文往返的說明和聲復過程中，浪費了許多可貴的行政資源。

第二節 實施方案評估與績效審計之問題和挑戰

本節依據文獻蒐集、深度訪談和焦點座談所獲得之資訊，綜合整理我國審計機關在推動績效審計和方案評估時常遭遇的挑戰和問題，其中較重要的有以下八項。

壹、對方案評估之認識不足

首先，我國審計機關在推動方案評估時，最先遇到的第一個問題即是對方案評估認識不足。因為認識不足，便可能對方案評估產生不恰當的想像；因為認識不足，便可能以為方案評估是萬靈丹，以為可以依據SOP的流程，運用方案評估快速的提升審計品質，這顯然是過於一廂情願的想法。

基本上，對方案評估認識不足，可以簡要分為三種類型，第一種是不確定什麼是方案評估；第二種是將方案評估視為一種工具；第三種是知道方案評估的定義，卻無法與現有工作連結。

第一種為不確定什麼是方案評估，係指常聽到或常看到方案評估這個名詞，但卻對於其意涵或運作方式瞭解有限。儘管近年來審計部積極引進INTOSAI所討論的方案評估概念，業研會時時翻譯刊登國外重要文獻，訓委會亦開設相關研習班來引介方案評估知識，但不可否認的，仍有審計同仁對方案評估的理解相當缺乏。

第二種係將方案評估認為是一種工具，可以利用這項工具來精進審計工作。此種想法是本研究受訪人員最常提到的說法，舉例而言，在進行績效審計工作前，可以運用邏輯模型的方式，來理清方案邏輯，藉此找到方案設計不足或容易產生問題的關鍵處。但此類對方案評估的認知，雖非全然錯誤，但顯然尚有不足。質言之，如果方案評估的核心僅是技術工具，則以邏輯模型、設計矩陣、抽樣調查這些研究方法即可取代其義，並不需要以一個更為抽象的概念來統稱。故這樣的認識並不完整。

第三種是知道其定義和內涵，卻無法直接與現有審計工作連結。有部分同仁可以大致說出方案評估的學術定義，如方案評估有預評估、執行評估及影響評估等類別，且其中又以影響評估最為關鍵，影響評估應該強調的是結果（outcome），而不是產出（output）。但他或她擁有的這些知識卻難以直接應用在現在的審計工作上。即便是有豐富專案調查經驗的同仁，亦可能有此感受，面對理論與實務無法銜接的問題。

綜言之，未來在推動方案評估時，首要破除的障礙就是認識不足的問題。必須要對方案評估的意涵，用更清晰、更實務的觀點來理解，並從實際工作面來設計教學範例，才能真正達到推廣的效果。

貳、查核目的之潛藏矛盾

「審計機關績效審計作業指引」載明，績效審計的基本理念是強化公共課責、促進施政效能、及提供監督資訊（審計部，2011），本研究受訪之審計同仁亦多認同此績效審計之目的。但在實際執行專案審計時，會比較偏重在究責、或偏重在是否能找到符合審計法第 17 條或第 69 條的施政缺失的查核。就如同某位受訪同仁所說的，畢竟查核小組花了許多時間與人力來進行績效審計，若未找出任何缺失，就沒有達到促進施政績效、提供監督資訊、及強化課責之目的，形成審計資源的浪費。因此，審計人員多認為查核議題的挑選方向十分重要，挑選不當，即容易導致查核的「失敗」，亦即未能找到缺失。

因此，審計機關基本上都傾向於挑選易找出缺失的單位或方案來進行查核。特別是在財務收支抽查時，可能已察覺部分案件可能有異，當時可能會先提出一些制度面的意見，以後再成立專案，運用方案評估的研究方法來進行比較有系統性的調查分析。某受訪審計同仁表示，財務收支(決算)抽查好比是例行健康檢查，係對各機關施政計畫及預算執行進行整體性檢視，如果初步檢視發現有器官或功能異常或有病兆時，就需要由專科醫師深入診療；因此，規劃辦理專案調查就如同看專科醫生，

自然會期待要找到缺失和缺失的根源。

以健康檢查和專科醫師的診療來說明專案調查的性質及其必要性，簡單明瞭，清楚易懂。惟本研究在此要補充說明的是，審計機關宜有以下的認識：在健康檢查發現可疑病徵後，再經由專科醫師的後續診視，最後確認病人原先的異狀只是虛驚一場的可能性雖然很低，但此一可能性仍是存在的，此時不宜仍堅持該病人一定有問題，或以查核選題「失敗」來看待此案；更重要的是當專科醫師看到具體病兆或找到真正的病因之後，必須告知病人實際狀況，與病人坦誠溝通，才能取得病人的充分合作，開出有效的藥方，完成治療。也就是說，治癒病人、恢復其健康，才是醫師執業的最終目的，而非僅止於找到病兆或病因而已。

總之，專案查核的主要目的在於協助受查機關提升其施政效能，而查報「未盡職責或效能過低」的案件以報請監察院進行究責，僅是查核的消極目的（許哲源，2009）。過於突顯查核的監督究責和獎懲目的的結果，或是不容許任何小錯誤的查核哲學，會讓行政機關的所作所為日趨保守，不願意和審計人員溝通，也規避創新，這對行政運作不是好事，絕非國家社稷之福。

若審計機關能善用方案評估的研究設計和方法來進行查核作業，就能有系統的評估分析，找出方案效能不彰的病灶和因素，提出洞察性或預警性意見，以有效的進行改善。而此一具有積極目的績效查核的達成，恐非審計人員可獨力完成，而需要受查機關的充分合作。

其實審計機關也瞭解此一意義，因此主動推動修法。104年6月17日修訂公布的審計法第69條，除了原先的第1項條文之外：「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」，新增第2項與第3項條文。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」；第3項則為：「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。」此一修法之目的，無非在於再次強調，查核作為可以讓受查單位的施政績效因而提升，才是審計工作的最終目標。

參、管考壓力產生之副作用

近幾年來，審計部參考先進國家的標竿實務作法，開始積極推動審計機關的策略績效管理，不僅完整規劃和設計審計機關的使命願景、策略目標與績效指標，也將各項績效指標實際達成的情形公開揭露在出版品和官網上（審計部，2015）。此一主動追求公開透明和自我課責的管理模式，與 INTOSAI 與其他先進國家最高審計機關的作法同步，十分值得肯定。此外，審計部鼓勵審計人員善用方案評估的方法來提升查核效能的作法，如前文所示，亦已獲得內、外部人員的正面評價。

惟策略績效管理或提倡創新作為，雖能激發組織成員的潛能，但也很容易因壓力過大而產生負面行為或不易控制的副作用。不可諱言的，審計機關的績效管考制度會對各廳處室產生比較和競爭的績效壓力 -- 不論是專案審計的數量或採用的創新查核方法，皆容易產生比較心理。本研究並非否定單位間互相競爭帶來的正面效益，但要指出的是伴隨競爭而來的可能是各廳處室過於重視短期績效，而忽略整體性及長期性的規劃以及審計風險管理等面向的問題。某些受訪同仁即坦言，部分審計人員過於重視查核報告的數量，因而忽略查核品質。

又如為提升審計品質，審計機關引入方案評估，並強調查核方法之創新。但有時所謂的創新可能只是新瓶裝舊酒，但卻反過來成為查核人員的壓力。有受訪者表示，有時會感受到主管不斷要求創新查核方法的壓力，造成「為創新而創新」的形式主義，對於查核成效未必產生實質助益。此一評論，自然值得重視。但若從另一角度觀之，查核人員不可能熟悉所有可資應用的查核方法，因而會傾向於使用原本熟悉的查核方

法，常此下來可能造成審計盲點，故要求創新以採用最佳方法來查核特定議題，乃是必要的管理模式。此一「不得不做，但又得避免其副作用」的績效管理的矛盾，必須給予更細緻的處理。

肆、查核時間不足之壓力

審計人員的核心業務，除了內勤的書面審核外，外勤部分包括財務收支（決算）抽查及專案調查。其中財務收支（決算）抽查一年兩期，要對各機關的施政計畫和預算執行進行整體性的檢視。專案調查即是本研究所稱之績效審計或方案評估。而在實際進行專案調查時，雖然各廳處室通常會給予兩、三個月的前置規劃作業期程，但實際外出查核和蒐集資料的時間並非十分充裕，特別是審計法施行細則規定，承辦人員在調查完竣之後，必須在 20 日內提陳調查報告；雖有特殊原因可申請展延的例外規定，但基層承辦人員普遍表示有來不及撰寫報告、經常必須勉強擠出一份差強人意的報告的壓力和無奈。特別是因為專案調查的業務內容多元，審計人員未必熟悉，因此必須努力投入，重新學習，因而比傳統審計更為耗費時力。

受訪的審計主管則認為，若能切實做好查核規劃的前置作業，便能更有效率的做好後續的查核和報告的製作，不致於有時間不足的問題。誠然，資淺的基層審計人員經驗相對不足，若前置作業規劃又未盡完善，就會遭遇時間不足的困境。

不過，除了規劃未盡完善的因素之外，除了專案審計之外，查核人員指出，還有其他許多例行性的公務會占據其心力和時間。例如總決算審核報告審編為重要業務，必須在總決算提出後三個月內完成，所以在審編期間必須投入所有的人力資源；此外，立法委員囑辦事項或監察院交查案件，也都有其時效性，特別是審計部希望能深化對立監兩院的服務，因此此類交辦案件往往會優先處理，有時難免影響到原訂工作排程。再諸如其他例行報表之填寫、財物報損報廢作業、檢舉信之處理和回覆…

等業務，導致蒐集和分析資料時間的壓縮和破碎化，影響到專案報告的完整性和嚴謹度，這是目前在執行方案評估和績效審計時的主要限制之一。

伍、查核方法證據力易遭質疑

雖然目前審計人員在執行績效審計時，已運用多種方案評估的精神和研究方法，如深度訪談、問卷調查、及量化分析方法等，但這些方法所蒐集到的資料及產生出來的分析結果，其證據力不若傳統財務審計講求的標準。以問卷調查為例，受查機關可能質疑抽樣的樣本不具代表性，因此不服問卷調查的結果；而深度訪談若是引用行政機關的訪談內容，通常較無問題，但若對非政府部門的人員進行訪談，則訪談紀錄的證據力就容易遭到質疑。因此，目前如何提高使用這些研究方法所獲得的資料的證據力，是審計人員深感困擾之處。

以方案評估的研究方法所獲得的證據容易遭人質疑的原因之一是學藝不精。不論是質化研究或量化研究，如果缺乏嚴謹的研究設計，或是沒有能力精確地運用適當的研究方法，所蒐集到的證據，自然不具參考價值。但即使有紮實完整的方案評估訓練，績效審計還是不容易提供類似合規性審計範疇中的強力證據。基本上，審計人員對於佐證資料證據力的要求，來自於合規性審計的要求，合規性所著重的是不合規定的案例，而是否合乎規定，自有明確的尺度可供丈量。但績效審計的目的不同，其理想是要提供洞察和預警，這些具有洞察力的、前瞻性的改進意見，事前自然不易找到十分明確的證據以為佐證。

追求高證據力的支持，固然能讓專案審計報告的可信度增加，並令行政機關更加信服，但亦因為要求較高的證據力，有可能會使績效審計和方案評估的推行受到限制。基本上，利用方案評估所獲得的證據和意見有時屬於間接證據，其發現能使審計人員進一步鎖定查核的方向，再經檢索相關政府資料，以獲得更確實的佐證資料。

陸、受查單位配合度偏低

儘管有受訪審計同仁表示，在不斷的溝通和改進查核模式之後，近來已逐漸感受到受查單位對於績效審計和方案評估查核的接受度在提升之中，但多數審計同仁還是傾向於認為受查單位配合度偏低。此一現象部分源自於行政機關本身的限制，另一部分則是行政機關有意採取消極的不配合態度。

在行政機關本身的限制方面，包括承辦人員異動頻繁、新接手人員對案件歷程不清楚、或是相關案卷資料保存不善，致使審計證據不充分，查核小組不易瞭解案件全貌。而在行政機關的不配合態度方面，比較常見的是受查單位運用技巧來阻攔查核小組的資料要求，例如不願意提供資料、找資淺或不熟悉狀況的人員來回覆問題、或故意採取拖延戰術...等。因此，多位資淺審計人員認為，此乃其在實地查核時最需要加強學習的地方，需要有豐富經驗的資深審計人員來帶領和指導，否則即使具備良好的方案評估技能，也無法突破受查單位的心防或阻礙來取得關鍵資料。

受查機關會採取消極或拖延態度來面對審計機關的查核，主要因素有二。第一，認為查核工作只是增加行政機關的負擔，並無實益。他們認為，相較於受查機關人員，審計人員並不若其熟悉方案內容，因此在查核過程中，常須向行政人員釐清計畫內容和實際執行狀況。而在向審計人員提供說明與澄清問題時，必然造成行政機關的人力與時間負擔。此外，因審計人員可能不全然熟悉受查機關的環境、業務及政策目標，因此所提出的意見雖然邏輯合理或有一定的理論依據，但卻不見得適用於該行政機關，造成即使找出問題並提出建議，但卻對行政機關的績效改善助益不大的情形。

第二項導致受查單位配合度偏低的原因，是因為行政機關認為審計人員就是為挑毛病而來。因此，受查之行政部門不僅容易產生抗拒心理，

甚至會思考如何防範審計人員。

因此，審計單位應該思考如何與行政機關發展正向的夥伴關係，才能獲得受查單位的充分合作。受查機關的受訪者認為，如果審計人員能夠在查核過程中分享觀念或做法、提供資料，並與受查單位共同討論查核發現與其建議意見，就能讓審計人員和受查機關對於問題的癥結和解決方式都有更完整的認知。這樣的良性互動過程，必能導引受查機關轉變以前抗拒查核的態度，轉為樂意配合。因為他會發現被查核的過程中可以學到新作法和新觀念，可以客觀省視自我及獲得專業協助。相反地，若在查核過程中，受查機關戰戰兢兢，要花費時間提供資料、答覆查問，甚至要教導審計人員該機關業務的概念和程序，最後還不知道可能會收到什麼樣的查核意見，則受查機關人員出現虛與委蛇或躲閃應付的心態，也就不足為奇了。

柒、利害關係人廣度不足

一個政策方案有許多利害關係人，包含政治決策者、方案管理者、相關利益團體與個人、方案的目標族群等。我國審計人員與政策利害關係人的聯繫，通常以公務人員為主，較少與非政府部門的利害關係人接觸。主要的原因可能是受限於查核時間的不足與證據力薄弱的疑慮。

首先是審計人員往往受限於查核時間不足，無暇訪談所有重要的利害關係人或蒐集他們的想法。許多受訪審計人員都提到，時間絕對是影響專案調查品質的最關鍵因素，如果在無法增加撰擬報告時間的前提下，要求審計同仁與更多的利害關係人接觸並從而獲知訊息，無異是緣木求魚。

其次，利害關係人提供的意見仍會有缺乏證據力之疑慮。以質性研究較常使用的深度訪談法為例，如果是一項全國性的方案，即使訪談對象符合關鍵報導人（key informant）的特徵，但因為訪談對象過少，仍

有可能會被質疑有代表性不足的問題；換言之，如何證明調查中所訪談的對象能夠真正代表實情，須回歸到研究是否堅實（robust）的議題；但訪談對象若增加，勢必花費更多時間、人力資源，在實務運作上如何克服，確屬不易。另以量化研究常使用的問卷調查為例，姑且不論發放問卷需投入更多經費的問題，最令人擔心的是回收率過低。雖然回收率過低在學術研究上是一個普遍存在的問題，但若是審計機關要以低回收率的結果為基礎來提供審計建議，必然會遭到受查機關的強力挑戰。而雖然有許多催收或提高回收率的方法，但審計機關是否真有意願或能力來做，還是必須考量現實的限制。

總之，時間限制與證據力仍是目前難以完全克服的基本問題，利害關係人廣度不足則是導因於此，若要確實提升廣度，必然無法迴避上開的基本問題。

捌、跨廳處辦理專案調查之誘因不足

如前文所述，公部門的重大計畫常具有跨部門性質，因此若能組織跨廳處室的聯合查核小組，查核時應可收事半功倍之效。尤其是行政部門易淪於本位主義，不管是不同中央主管機關間的橫向聯繫，或是中央到地方的垂直整合，都很容易產生溝通障礙和整合不良的問題，特別需要客觀中立的第三者來提供監督和改善意見。而「審計機關方案評估入門」也陳述在辦理方案評估時，得優先篩選屬於跨域治理之議題。因此，數個審計機關或跨廳處室聯合辦理專案調查，並不少見；審計部並訂頒「審計機關辦理共同性審計事項專案調查作業要點」，規範相關執行細節。

譬如，審計部第一廳 103 年度完成的「我國推動生物多樣性辦理情形」專案調查即是一項典型的跨域查核。該項業務涉及環保署、營建署、農委會、經濟部、交通部，由第一廳規劃，再分由第一廳、第四廳、第五廳、教育農林審計處、交通建設審計處查核，最後由第一廳彙總調查

報告。由於該案查核結果達到獎勵標準，事後依對專案調查的貢獻程度來獎勵各相關人員。

不過，實際上在執行跨廳處的聯合查核時，很容易看到以下所描述的問題。首先是各廳處室主動尋求跨域合作的意願不高，受訪者之一即明白指出可能的顧慮：「審計機關現在的法定文書，就是每年的決算審核後要向立法院提出的審核報告。審核報告一般是依主管機關別來分章敘述，現在審計部也是按被查單位的主管機關來分廳。當然如果是在院的層級，跨廳是可以的，但如果不是的話，跨廳會有困難，寫報告時候不那麼容易聚焦，不曉得要寫在那個主管機關」。

如果某一跨域治理議題的主管機關剛好都歸由某一審計廳處負責審計，則跨域查核的進行會比較順利。若是跨域議題的兩個或多個主管機關分別由不同的審計廳處來負責，就很容易在聯合查核時，出現主辦廳處認真衝刺，但協辦廳處交差配合的情形。協辦廳處不像自己主辦的案子那麼認真查核的原因有幾項，包括認為不是本單位規劃的案子，會有做白工的疑慮；或是遵循「不要踩到其他廳處的線」的組織文化所使然。因為各廳處都有自己的績效壓力，在本位主義作祟下，特別是人力不敷分派時，指派年資較淺或工作績效相對欠佳人員前往協助聯合查核，亦屬人之常情。這些問題，須藉由改變獎勵機制來強化跨廳處室合作的誘因。

此外，聯合查核應真正落實任務小組的精神，藉由來自不同廳處的審計人員的互動討論和交流合作，共同完成一份屬於跨域議題的調查報告。目前的跨域查核的作法，或許是受限於時間壓力，經常會分由各廳處各做各的調查，各自收集資料，最後才由主辦廳處彙總成一份審計報告；換言之，調查過程缺乏深入的跨域討論和意見交換。由於審計部中不同廳處的人員輪調相對少見，若能藉由聯合查核小組的互動，讓不同廳處的成員瞭解彼此的專長和業務，不僅有助於該份跨域報告品質的提

升，也能促進審計人員視野之擴展。

第五章 結論與建議

本章包含兩小節，第一節論述主要研究發現，第二節則提出具體政策建議。

第一節 研究發現與討論

本節歸納前述各章之研究發現，並以方案評估流程作為主要切入點，從議題挑選至報告揭露依序敘述，並加入系絡環境面向之說明。

壹、議題挑選

議題挑選是所有方案評估或績效審計的第一步驟。議題挑選的評判基準相當多元，舉凡議題重要性、審計風險都是必須考量的。從國外的經驗中可以學習到，議題挑選可以有五年的長期規劃，並可設定應外部機關的要求或新聞議題而臨時新增的案件的上限。抑或是在挑選議題的初始階段，就先廣泛邀集行政機關代表和學者專家一同討論，以凝聚具有社會共識的重要議題。

至於在重點議題方面，本研究從美、澳審計機關的審計議題分析可知，財政、國防、司法與執法（檢察）、醫療照護等是其重點業務面向。此外，由於目前公共事務日趨複雜，重大建設或規劃鮮少僅由單一部會或機關獨立完成，因此對應到審計業務而言，跨域治理議題的審計事項將會是未來的核心業務。審計機關應如何重新設計內部單位的合作機制，連結不同廳處、科際間的合作，以搭配未來議題取向的複雜性，有必要預作因應。

貳、查核目的

在議題挑選後，確定查核目的可說是方案評估或績效審計能否成功的關鍵因素。此處的查核目的牽涉到是要做過程評估、還是影響評估？也牽涉到查核目的是要限縮在稽查不忠不法和效能過低的違失究責，還

是要擴充到提供財務管理諮詢和預警服務的洞察、前瞻功能？

實務上，我國專案調查報告之查核目的，仍然比較偏向於藉由過程評估來稽察財務違失和效能過低的監督目的，與澳洲、法國兩國聚焦在財務、效率面的審計目的相近。若要朝向美國、瑞士兩國之作法轉型，則需要更注重審計目的之擴大，並逐漸朝向影響評估邁進。然而，我國目前在法制規範與人員時間、能力的限制下，是否真有辦法立即達成此一理想，宜有更務實的思考。

查核目的確定之後，就會決定如何提出適當的問題，它不但影響證據蒐集的方向，也影響後續審計人力與資源的分配。而為了協助審計機關提出適當的查核問題，可以使用邏輯模型、設計矩陣...等工具來輔助理解方案的內涵和邏輯。

參、評估方法與技術

方案評估的本質就是要有系統的運用質性研究或定量研究等社會科學研究方法，來分析資料，蒐集證據，以便客觀的判斷方案的成效及影響。因此，所有的社會科學研究方法都有可能在執行方案評估時被採用。常用的研究方法和技術包括以邏輯模型（logic models）、組織關係圖、網絡分析等來瞭解方案的運作方式或各階段的關鍵要素，以文獻分析、問卷調查、深度訪談及焦點團體法來蒐集資料，或以迴歸分析、多準則分析、多變量分析等來分析數據資料。通常評估者會同時採用幾項不同的研究方法或技術，讓資料的蒐集和分析更為完整周延。

在此要特別提醒的是必須注意查核議題與研究方法的適切性，研究方法的選用與研究設計密切相關。一個好的研究設計，自然會指引評估者選用適切的研究方法來回答評估者提出的各項研究問題，以完成評估結果應有的信度和效度。

肆、審計人員圖像

審計人員的角色可以有政府會計師、管理顧問、社會科學家及法官等不同的想像，但以上皆屬於理想型（ideal type）的圖像。實際上，可能會有各種角色的重疊。如何構築出我國審計人員適合的圖像，某種程度也會影響其執行方案評估或績效審計的效果。故未來應該試圖給予審計人員更明確的角色圖像，如此亦能更增強其自我效能感。

在給予審計人員更明確的角色圖像後，也應一併考量制度上所賦予的工具。例如，若欲扮演管理顧問的角色，是否有足夠的資源和專業來深入瞭解受查機關的實務運作，進而提出具有實效的建議？另一方面，亦須考量受查機關是否能夠接受審計人員的角色圖像。若是彼此對審計人員的角色圖像有不一致的看法，落差太大，則在溝通互動上必然會出現扞格不入的問題。

伍、評估之執行

依目前INTOSAI及各先進國家執行方案評估或績效審計的情況觀之，各國執行過程並無太大差異，僅在執行細節上有些不同，故不予贅述。此處要討論的評估執行涉及在執行查核時的兩個核心課題，即執行時間長短與案量多寡，惟細究之，二者乃是一體之兩面。通常專案調查案量越多，執行時間必會受到壓縮，嚴重時甚至會影響到調查報告之品質。以瑞士為例，SFAO相當重視審計報告之品質，故每年平均約僅有5至6件報告產出，雖然瑞士SFAO的組織編制與我國不盡相同，但這樣重視品質的精神著實有其值得學習之處。

陸、查核之證據力

在評估進行的過程中，最重要的是蒐集各項審計證據，而眾人皆很關心證據力是否強而有力。對合規性審計而言，主要的審計參考依據來自法規，其查核重點相對具體，所以所發現的證據通常較無爭議。但方

案評估或績效審計並沒有特定法規可供依循，更不會有任何規定指引其應如何一步一步由方案目標推演出績效指標，然後再設定合理的績效標準。因此如何判定方案的實際表現符合或不符合原先設定的方案目標與績效指標，未必能夠找到清楚的證據以為驗證。

一般而言，方案的績效指標設定之後，必須進一步蒐集相關的績效資訊。但績效資訊並不一定原本就存在於受查機關內，故國外經驗常會透過問卷調查、訪談利害關係人等社會科學研究方式來蒐集績效資訊，而透過這樣方式所獲得的「軟資料」(soft data)在我國常有證據力不足的擔憂。但換個角度思考，如果該績效資訊僅有透過這些方式才能蒐集獲得，則只要資料蒐集之設計、執行的過程嚴謹無瑕，應該是無論誰來執行，都會得到相近的結果。或許未來可再深入思考績效資訊提供的主客體的適切問題，例如未必要由審計機關自己去進行問卷調查，改由受查機關提供，審計機關僅檢視其設計、執行有無問題，即可對受查機關蒐集回來的績效資訊直接加以利用；或是藉由委外方式，邀請具有公信力的學者專家協助蒐集和分析資料，以增進證據的被接受程度。

柒、報告撰寫

方案評估或績效審計的產出便是查核報告。依據美國GAO的作法，查核報告之撰寫有一定的結構與必須載明的資訊，以確保報告符合基本規範。我國審計機關之專案調查報告也有基本架構，並要求專案之評估內容宜包括：評估目的及法律依據、受評估方案之背景敘述、評估範圍、評估議題、評估方法（含資料來源及分析步驟）、評估結果之預期使用者及其使用情形。整體而言，我國審計機關要求在查核報告中載明的資訊可謂完整。

此外，先進國家之審計機關多會在審計報告完成後，先送交受查機關，給予受查機關回復意見的機會。其意見可能包括對於調查報告建議之回復，亦可能是未來改進計畫。待報告正式公布時，受查機關回復意

見也將成為報告之一部分，供大眾參閱。美國GAO認為此一步驟，有利於其與受查機關的良好溝通與互信。

捌、審計建議效力

審計建議效力是受查機關最為關心的重點，另一方面，也是審計機關最有力的管制工具。但是，是否所有的審計建議皆有同等的效力，本研究採取較為保留的態度。具體來說，屬於查核行政機關財務違失的審計意見，多為事後審計，且事證明確，其審計意見自然應該具有一定的強制力，審計機關可定期追蹤其改進進度，以達成審計之監督功能。

但屬於洞察和前瞻性質的審計建議意見，為對仍在進行中的大型計畫提出預警，很可能會有事中、乃至於事前介入的可能性。此類審計建議，宜定位為諮詢服務，建議採納與否，應由受查機關自行決定並負最終責任，故不宜具有強制力。更明確的說，在不強制採納審計意見的前提下，即無侵犯行政權之虞。受查機關可自由決定是否參採具有洞察和前瞻性質的審計意見，但一旦決定採納該諮詢意見之後，如果後來執行過程或執行結果出現問題，行政機關必須負起責任，而不能以其為審計機關之建議為由來作為推託卸責之詞。

玖、報告揭露

專案調查報告揭露之作法，目前各國有採原則上全部揭露、以及部分揭露兩類型。原則上全部揭露之作法以美國GAO為代表，因其審計目的的重點之一即在於「強化溝通」，即以揭露查核報告作為與受查機關、參眾兩院、以及社會大眾的溝通管道，並透過這樣的方式，來建構審計機關的公信力。

部分揭露之作法可以法國審計法院為代表，它挑選揭露的查核報告通常包括向公眾募款的組織的查核情形、或是社會大眾特別關切的主題的調查。法國審計法院雖然不採用全部揭露的模式，但卻強調揭露的深

度，有時揭露範圍甚至於包括與行政官員的公文往來資料。

我國審計部目前係採挑選揭露的作法，但挑選標準或挑選標的為何，並不明確。未來若要更有系統地推動方案評估或績效審計，勢必要構築更明確的揭露原則，以示公信。

拾、系絡環境

回到最初始的問題，究竟我國系絡環境提供的是一個怎麼樣的審計空間？是否適宜或有能力直接將方案評估導入審計績效的查核作業中？這是本研究要回答的問題。本研究已整理美國、瑞士、澳洲及法國之相關制度及資訊，發現在各種不同憲政體制下的國家會發展出不同的審計制度，對於方案評估與績效審計的認知與推動作法也未必一致，但各國作法並沒有絕對的優劣。而這些多元的推動方式和作法，即便有其參考價值，但因為各國的環境與社會氛圍不同，因此是否學習模仿、以及如何模仿，仍要回歸到對我國審計環境和組織脈絡的認知中來考量。

現今我國審計機關不只同時要面對監察權和立法權，還要在國內紛擾的政治生態與媒體環境中，努力維護審計的獨立性，且須學習與日趨保守的行政體系建立良好的互動模式，才能持續提升審計價值。而審計人力與預算有限的框架短期內難以移除，因此如何藉用方案評估來有效的增進績效審計的品質，以達成審計機關的洞察與前瞻功能，需要進一步的思考與設計。

第二節 政策建議

在本研究的焦點座談中，有學者指出，在我國現有的政府體制中，審計部是最有條件進行方案評估的單位。因為審計法就是它最有力的法令武器，審計機關因而擁有審計權，可以調閱及檢視行政機關的資料以完成評估和查核。在擁有這樣的相對優勢下，審計機關應如何進行方案評估？如何將方案評估導入績效審計業務中？以下為本研究所提出的幾項策略建議。

壹、方案評估之導入，宜以過程評估為主、影響評估為輔。

在方案評估的各種類別中，過程評估（或稱執行評估）和影響評估的發展較為成熟，其內涵也與績效審計工作最為相關。其中影響評估的本質就是一項探索變數間的因果關係的社會科學研究，在評估時，要假設可以回到過去，以比較「有此方案時的結果」與「無此方案時的結果」（counterfactual）的差異。因此，若無良好的社會科學訓練即涉入影響評估，往往會徒勞無功。故影響評估的評估面向雖然完整深入，但它是一項難度很高、且非常耗時費力的評估類型。

反觀過程評估的執行，雖然也需要嚴謹的研究設計和善用評估方法，才能獲得有意義的評估結果，但與影響評估相比，其挑戰性相對較低。過程評估主要目的在於藉由即時的追蹤監測或檢視方案執行的過程和相關產出，以評斷方案所設定的計畫目標是否達成。目前我國審計人員所習慣的績效審計模式，與過程評估的內涵較為接近。因此，在方案評估的概念和運用尚未完全成熟之前，建議審計機關先聚焦在過程評估的運用上，未來待有更多的方法論訓練和實戰經驗之後，再逐步延伸至影響評估的範疇。

貳、優先評估「規模龐大」並具有「改善可行性」之方案。

本文第二章提及 INTOSAI (2010a) 建議審計機關在一開始執行績效

審計時，應避免直接執行太大的計畫，而可從一些小規模的試驗性計畫著手，以期在短期間內獲得成果，贏取利害關係人的支持。此一建議實屬合理之考量，但其係針對審計機關開始接觸績效審計時之建議；在審計人員熟悉績效審計之概念和技能之後，本研究建議宜優先評估「規模龐大」並具有「改善可行性」之方案。

目前在挑選查核議題時，除了依據風險評估結果之外，我國審計機關亦考量其他因素，包括績效資料的可得性、是否具跨域治理性質、媒體的關注程度、立監兩院之建議、以及增加附加價值的機會…等。這些選擇標準為查核議題之選擇，提供了重要的參考依據。而為了極大化審計價值，本研究認為應優先選擇規模龐大、且具有改善可行性的方案。此處所謂的規模龐大，在目前國家財政拮据的時刻，不妨以預算規模做為衡量標準，先專注在耗費比較多國家財政資源的案源上。

除了預算規模龐大之外，另一項選案要件是該方案要具備「改善可行性」，亦即應排除在可見的未來期間內不具有改善可行性的方案。提出此一選案標準的目的，是要避免即使審計查核找到施政缺失，但行政機關卻因為受限於大環境或其他因素，根本無力改正的窘境。也就是說，針對沒有改變可能的方案進行評估和提供改善意見，雖然或可避免以後再重蹈覆轍，但對於已成的事實卻於事無補。在審計人力有限的前提下，應該優先選擇可以改變現狀、使國家社會趨於更好的查核議題，其審計性價比（CP值）才能提高。

此處所謂的「改善可行性」，係指在可見的期限內，受查機關有能力改正過失的機率。一般而言，受查機關若陷入本位盲點而未察覺其自我缺失、或是因部分承辦人員行政怠惰而影響方案的執行成效時，這類案例在外部查核人員指出缺失之後，都有很高的改善可行性。本研究所謂的不具備改善可行性的案例實屬少數，它可能涉財源不足、涉及高度的政治力干擾、或是涉及修法修憲等短期內難以克服的問題。有時審計

機關每年都提出同樣的審計建議和糾正，但受查機關仍無奈地持續同樣的作為，這種情形即有可能是因其改善可行性太低之故。故在審計資源有限的前提下，本研究建議審計機關暫不處理這些短期內行政機關再怎麼努力也無法改變的方案；同時，審計機關應考慮在選擇查核議題階段時，即邀請熟悉行政機關運作實務的學者專家、以及行政機關代表，共同參與選題的討論，此一擴大諮詢的作法，對於審計機關確認方案是否不具改善可行性，應有所助益。

參、與受查機關建立積極正面的夥伴關係。

審計機關與受查機關的關係不應是零和賽局，而應該是積極正面的夥伴關係，才能讓審計機關真正發揮監督、洞察和前瞻功能。欲建立夥伴關係，可由以下三點著手。

第一，審計人員須認知到績效審計之目的在於提供績效資訊，以協助行政機關決定是否持續、擴大、修正或終止該方案，並藉以強化公共課責。故進行評估或執行審計業務時，雖須關注行政效能是否過低或是否有違失情事，但審計法第 69 條和第 17 條絕非惟一的查核重點。

第二，在專案審計報告接近完成時，建議查核小組就重大建議事項與受查單位人員充分溝通，特別是其中涉及受查單位執行面之建議，宜了解受查單位高階主管之觀點，以確保查核報告內容之周延與妥適性。

第三，不宜將合規性審計和績效審計的建議事項視為具有同等強制力之審計意見。合規性審計之建議意見可追蹤列管，持續要求其改善；但依據績效審計之結果提出改善建議時，若受查機關對其審計建議或提醒有所質疑時，應尊重行政權，不應強迫採納。換言之，審計機關可藉由計畫執行過程中的審計查核來提供即時意見，對長期建設事項給予預警和善意提醒，但在使用時機上必須自我節制，並注意勿讓受查機關認為有強制採納之壓力。

肆、強調查核品質重於數量的原則。

持平而論，由於我國績效審計品質尚未達到專業成熟模式，因此目前並非每件績效審計案件都能對受查機關產生助益。但其在審計過程中，卻已耗費可觀的審計人力和行政資源。基此，建議審計部重新評估，究竟在現有的人力框架和專業素質下，每年應該集中心力評估幾項方案或計畫，才能有效維護並提升專案調查的品質。

查核時間不足，必然會影響到專案調查的完整性和嚴謹度。因專案調查的業務內容多元，審計人員未必熟悉，因此必須投入重新學習，但卻又受限於繁雜的例行業務和臨時交辦業務，以致於必須在短期內繳交一份不甚滿意的報告。再者，因為查核時間不足，審計人員往往無法蒐集和納入所有重要利害關係人的觀點，以致於疏忽了該方案的某些重要目標或影響，可能導致調查結論產生不周全或偏頗的問題。

因此，為使每份調查報告都具有一定的高品質，都能產生應有的審計價值，除了建議檢視專案調查的數量目標值之外，同時也建請瞭解究竟需要多少時日才能產出一份高品質的調查報告，而未必要繼續拘泥於審計法施行細則第 12 條規所定的 20 日期限內。

伍、盡量融合不同利害關係人之觀點

一個政策方案有許多利害關係人，包含政治決策者、方案管理者、相關利益團體與個人、方案的目標族群等。在實務上，如果評估者能夠釐清該政策方案的實際流程，亦即從一開始的規劃、決策、執行、到方案目標族群的相關反應等，然後找出每個階段的參與者，則這些不同階段的參與者就是這項政策方案的利害關係人。利害關係人的意見，乃是評估過程中不可缺少的要件。

目前我國審計人員進行查核評估時，其互動對象以公務機關人員為主，有時也會引入學者專家的諮詢意見，但甚少訪談非政府部門的利害

關係人或蒐集他們的意見。主要原因可能來自於查核時間的限制，以及對於某些利害關係人的觀點缺乏信心，認為其證據力薄弱所致。

若審計人員查核時間有限，當然不可能納入所有利害關係人。但一個良好的方案評估的第一步是要釐清並確認方案的目的與目標，而一個特定方案的多元利害關係人對於方案的預期與看法往往分歧不一，因此，如果審計機關受限於時間，只能納入部分利害關係人的觀點，那麼就可能忽略該方案的某些目的與目標。特別是審計機關若只依據方案管理者的看法來界定政策目的和目標，將導致審計部忽略政治決策者、相關利益團體與方案目標團體的看法，使方案評估的結果不夠周全。

倘若審計部採納本研究報告的上一項政策建議，給予審計人員更多的查核時間，則審計人員就能在評估方案時，徵詢及納入更多利害關係人的觀點。至於無法全然信任利害關係人的意見其實是擔心其意見之證據力不高的問題；此一限制，如前文所述，可以藉由更嚴謹的研究方法與投入更多的時間尋求佐證以突破之。

陸、修改作業要點，強化跨廳處聯合查核之誘因。

以功能來分部的組織結構或做事邏輯已漸漸受到挑戰，因此在公共事務上的跨域合作已成常態。跨域性質的政府計畫往往跨越好幾個部門，利害關係人也十分多元複雜，有時不是一個審計廳處可以獨自掌握查核的。而觀察近年來審計機關所曾執行的專案審計個案，雖然不乏跨領域、跨廳處的案例，但其審計品質仍有很大的改善空間。儘管審計部已訂有「審計機關辦理共同性審計事項專案調查作業要點」，但其條文之獎勵誘因不足，導致各廳處主動尋求跨域合作、或真正落實跨廳處聯合查核精神的意願不高。建議審計部未來在該作業要點或其他相關規定中，具體敘明跨廳處查核的作業準則與獎勵標準，以降低聯合查核之交易成本，有效強化跨廳處合作之誘因。

柒、加強使用外部專家諮詢。

審計人員具有良好的審計專業，但對於不同方案的領域知識未必熟稔，因此有時需要借重專家學者或實務工作者的特定領域知識，以完善審計調查的結果。我國審計機關目前在引入外部專家諮詢意見時，多侷限於方案評估的前置和規劃階段，通常會邀請學者專家前來協助檢視其調查重點，給予調查方向的指引，分析調查表的妥適性，並評估查核計畫的可行性等，但後續階段的外部諮詢較為少見。參考國外審計機關作法，可知其除在前置規劃階段引入外部意見之外，亦常在後續的調查階段中，若有發現不易理解的問題，或最後在撰寫調查報告時，仍持續諮詢專家學者。據此，建議審計機關未來可持續加強使用外部的知識資源和專家諮詢，以收事半功倍之效。

捌、強化培訓與經驗傳承之成效。

檢視「審計機關 103 年度訓練計畫項目」資料，可知審計部訓委會相當重視績效審計和方案評估相關知識的引介。精益求精，建議審計機關未來要強化培訓成效之策略方向有以下五點。

第一，建議提供更多元、更深入的社會科學研究方法與工具之相關課程。方案評估並無具體的 SOP 可資遵循，推到極致，它其實就是社會科學中的因果分析。然審計人員背景不一，有些對於社會科學研究方法相當熟悉，但亦有不甚瞭解者。若能藉由有系統的課程培訓，可以增進審計人員執行績效審計的能量和成效。

基本上，審計機關人員可以大致分為基層審計人員、領組人員（含中階主管，如科長）、與高階主管人員三類。其中基層審計人員需要技術性的知識與技能，因此除了方案評估的整體架構與基本概念外，特別需要加強其研究設計、績效指標衡量、邏輯模型之建構與評估、資料蒐集、統計分析、與質化訪談的技能。因此其所需要的訓練應該涵蓋以下相關

課程：方案評估相關課程(如方案評估簡介、研究效度簡介、方案理論、可評估性的衡量、過程評估、影響評估等)、量化研究方法(例：如何衡量績效、抽樣、問卷設計、及量化研究設計等)、質化研究方法、績效管理、及統計分析相關課程(如迴歸分析、Panel data analysis、GIS 簡介、地理統計)等。

領組人員通常為資深審計或科長，乃是查核小組之領導者，常須帶領及協助新進人員，因此與基層審計人員一樣，必須熟習方案評估的技術知識和技能。除此之外，領組人員應強化如何評估一個研究設計的效度高低的知識。

高階主管人員則未必需要瞭解方案評估之技術細節，但需要對方案評估的整體架構與基本概念有所掌握。因此高階主管需要的訓練宜涵蓋以下相關課程：方案評估概論(如方案評估簡介、方案理論簡介、過程評估案例探討、影響評估案例探討等)及社會科學研究方法概論等。

至於各課程的實際授課時數，因目前本研究所蒐集之數據有限，無法提供具體建議。訓委會或可對審計同仁進行調查，以瞭解如何在不嚴重影響日常業務並兼顧學習成效的前提下，來安排訓練時數。

第二，建議增加以研究設計為主軸的個案講授。為了引入方案評估，大部分的審計人員都很注重問卷調查、深度訪談、專家諮詢等蒐集資料的技術和研究，但對於方案評估的核心關鍵——也就是研究設計部分的認知卻相對較弱。方案評估必須仰賴良好的研究設計，才能提高評估的內部效度、衡量效度與統計效度，使其不被利害關係人所質疑。因此，除了學習各種新的研究方法和評估技術之外，必須搭配強化研究設計的培訓課程，才能真正擷取引入方案評估的好處。

第三，建議培訓課程的模組安排，可讓學員有更大的選擇彈性，以切合來自不同背景的審計人員的學習需求。例如，若較缺乏社會科學研究方法與工具之背景知識，可先從基礎課程開始培訓；若已具有一定之

背景知識，則可加強安排資深審計分享其查案心路歷程與經驗。

第四，建議在講師演講式的授課之外，兼採情境模擬和小組個案討論的教學方法，以協助資淺學員學習與受查機關互動和查案技巧的實際經驗。因為情境模擬和個案討論可以讓個案的分享不再侷限於成功查核個案的「成果」的說明，而會擴充到查核過程的前置規劃作業和實際執行過程層面的討論，可以快速增進學員對於審計環境的適應和運用審計技巧的嫻熟度。惟不論是情境模擬或個案討論，須注意各討論小組或團隊成員組成的搭配，避免同一小組成員背景和同質性太高，才能達到互相學習和激發思考的培訓目的。

第五，部分培訓講師由資深審計人員或廳處科長擔任，皆為經驗豐富且熱心傳授才學者。然而或因業務負擔繁重，或因缺乏授課的專業訓練，某些講師儘管有出色的審計表現和豐富的審計經驗，但其授課品質未必盡如人意。建議訓委會未來針對不適宜口授上課或無意願擔任講師的優秀審計人員，藉由訪問口述、書寫著作或其他方式，有計畫的將其重要審計經驗和成就編纂成可供討論的個案或培訓教材，再交由其他講師負責帶領講授，以達成知識傳承之目的。

參考文獻

- 李宗黎、林蕙真 (2011)。會計學新論。臺北：華泰文化。
- 曹俊漢 (2000)。邁向評估審計的新紀元：美國會計總署結構與功能的研究。歐美研究，30 (4)，185-286。
- 許士軍 (2000)。走向創新時代的組織績效評估。績效評估。臺北：天下遠見。
- 許哲源 (2009)。績效審計辦理現況與未來展望。政府審計季刊，29 (4)，25-35。
- 曾石明 (2009)。公共建設績效審計之探討。政府審計季刊，29 (3)，31-47。
- 審計部 (2011)。審計機關績效審計作業指引。
- 審計部 (2014)。審計機關績效審計作業指引 (附錄) — 審計機關方案評估入門。
- 審計部 (2015)。中華民國 103 年政府審計年報。
- 蕭文生 (2005)。現代民主法治國原則下的政府審計制度。國立中正大學法學集刊，18，297-352。
- 蘇彩足、方凱弘 (2009)。審計機關策略管理與績效評估機制。審計部委託研究報告。
- Administration for Children and Families (2010). *The Program Manager's Guide to Evaluation* (2nd ed.). 2015, September 15, retrieved from http://www.acf.hhs.gov/sites/default/files/opre/program_managers_guide_to_eval2010.pdf
- American Evaluation Association (2013). *An evaluation roadmap for a more*

effective government. Retrieved from
<http://www.ecdg.net/2014/02/04/an-evaluation-roadmap-for-a-more-effective-government-aea/>

ANAO (1995). *AUS 808—Planning Performance Audits*. 2015, October 15, retrieved from
http://www.psc-intosai.org/media/17377/australia_-_planning_performance_audits.pdf

ANAO (2008a). *Performance Audit of the Aboriginals Benefit Account*. 2015, May 2, retrieved from
http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Performance_Audit_of_the_Aboriginals_Benefit_Account.pdf

ANAO (2008b). *The ANAO's Contribution to Improving Public Sector Administration*. 2015, May 2, retrieved from
http://www.anao.gov.au/uploads/documents/CEF_ANAOs_Improving_PSA.pdf

ANAO (2011a). *Planning and Scoping of Performance Audits by the Australian National Audit Office*. 2015, May 2, retrieved from
http://www.anao.gov.au/About-Us/~/_media/Uploads/External%20Audits/External_Audit_of_the_ANAO%20Planning_and_Scoping_of_Performance_Audits_June2011.pdf

ANAO (2011b). *The Evolving Role and Mandate of the ANAO Since Federation*. 2015, May 2, retrieved from
<http://www.anao.gov.au/Publications/Speeches/2010-2011/The-Evolving-Role-and-Mandate-of-the-ANAO-Since-Federation>

ANAO (2014a). *About the Australian National Audit Office*. 2015, May 2,

- retrieved from
<http://www.anao.gov.au/Publications/Corporate-Publications/About-the-Australian-National-Audit-Office>
- ANAO (2014b). *Guidelines for the Conduct of Performance Audits*. 2015, May 2, retrieved from
<http://www.anao.gov.au/Publications/Corporate-Publications/Guidelines-for-the-Conduct-of-Performance-Audits>
- ANAO (2014c). *Pilot Project to Audit Key Performance Indicators*. 2015, May 2, retrieved from
<http://www.anao.gov.au/Publications/Audit-Reports/2013-2014/Pilot-Project-to-Audit-Key-Performance-Indicators>
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10 (3), 235-260.
- Bingham, R. & C. L. Felbinger. (2002). *Evaluation in Practice: A Methodological Approach*. Seven Bridges Press, New York: 2002.
- Cour des Comptes (2013). *Financial audit and judgement of accounts: The French Cour des Comptes*. 2015, April 10, Retrieved from
http://www.contraloria.cl/prensa_cgr/archivos/Asamblea/Martes/TARDE/Iniciativas/BERTTRAND-DIRINGER.ppt
- Danielle Morin(2010). Serving as magistrate at the French Cour des Comptes : Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24 (6), 718 – 750.
- Davis, D. F. (1990). Do you want a performance audit or a program evaluation? *Public Administration Review*, 50(1), 35-41.

- Furubo, J.- E. (2011). Performance auditing: audit or misnomer? In J. Lonsdale, P. Wilkins & T. Ling (Ed.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government* (pp. 22-47). UK: Edward Elgar Pub
- GAO (1992). *The evaluation synthesis*. 2015, April 25, retrieved from <http://www.gao.gov/products/GAO/PEMD-10.1.2>
- GAO (2012). *Designing evaluations* (2012 Revision). 2015, April 25, retrieved from <http://www.gao.gov/products/GAO-12-208G>
- GAO (n.d.). Organization Chart. 2015, September 25, retrieved from <http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html>
- Grönlund, A., Svärdesten, F., & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
- Hatry, H. P. (2006). *Performance measurement: Getting results* (2nd ed.). Washington, D.C.: The Urban Institute Press
- Hatry, H. P. (2013). Sorting the relationships among performance measurement, program evaluation, and performance management. In S. B. Nielsen & D. E. K. Hunter (Eds.), *Performance management and evaluation. New Directions for Evaluation*, 137, 19–32.
- INTOSAI (2004). *Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience*. INTOSAI 3000.
- INTOSAI (2010a). *Performance Audit Guidelines: Key Principles*. INTOSAI.

INTOSAI (2010b). *Program Evaluation for SAIs- A Primer*. INTOSAI Working Group on Program Evaluation.

INTOSAI (2013). *An overview of the Cour des Comptes of France*. 2015, April 10, Retrieved from http://www.intosaijournal.org/highlights/cour_des_comptes_france_apr_2013.html

INTOSAI (2014). *The French Cour des Comptes and governance issues: A work in progress*. 2015, April 10, Retrieved from http://www.psc-intosai.org/media/100314/intosai-vilnius_France.ppt

Kaplan, R. S. & D. P. Norton (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1): 71-79.

Kaplan, R. S. & D. P. Norton (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Publishing Corporation.

Langbein, L. & C. L. Felbinger. (2006). *Public Program Evaluation: A Statistical Guide*. London: M.E. Sharpe

Lonsdale, J. (2008). Balancing Independence and Responsiveness: A Practitioner Perspective on the Relationships Shaping Performance Audit. *Evaluation*, 14(2), 227-248.

Morin, D. (2010). Serving as magistrate at the French Cour des Comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), pp. 718-750

Newcomer, K. E. (1994). Opportunities and incentives for improving program quality: auditing and evaluating. *Public Administration Review*, 147-154.

Niven, P. R. (2003). *Balanced Scorecard: Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Norton, S. D. & Smith, L. M. (2008). Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office. *Public Administration Review*, 68: 921–931. doi: 10.1111/j.1540-6210.2008.00932.x

Pollitt, C. & Summa, H. (1997). Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), pp. 313–336

Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: trends and choices. *Critical perspectives on accounting*, 14(1), 157-170.

Rossi, P., M. Lipsey, & H. Freeman. (2004). *Evaluation: A Systematic Approach* (7th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publication

SFAO (2002). *What is an Evaluation? Methodological tool*. April 20, retrieved from http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/FB6_FI-DEF-EVAL_E.pdf

SFAO (2012a). *Evaluation at the Swiss Federal Audit Office*. 2015, April 20, retrieved from http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/Art-10Years-Eval-e.pdf

SFAO (2012b). *Evaluation Process: Ten Phases*. 2015, April 20, retrieved from http://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/organigramm/fb6/FB6_Zehn-Etappen_e.pdf

- Shackman, G. (2009). *What Is Program Evaluation: A Beginner's Guide*.
2015, September 15, retrieved from
http://gsociology.icaap.org/methods/Evaluationbeginnersguide_WhatIsEvaluation.pdf
- Stolyarenko, K. (2014). National evaluation policy in Switzerland,
Parliamentary Forum for Development Evaluation. Retrieved from
<http://www.pfde.net/images/pdf/cs7s.pdf>
- Van Thiel, S. & Leeuw, F. L. (2002). The performance paradox in the public sector. *Public Performance & Management Review*, 25(3), 267-281
- Wanna, J., Ryan, C., & Ng, C. (2001). *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*. St. Leonards, N.S.W.: Allen & Unwin
- Wholey, J. S., Harty, P. H., & Newcomer, K. E. (2004). *Handbook of Practical Program Evaluation*. Jossey-Bass Publications, San Francisco
- Widmer, T., & Neuenschwander, P. (2004). Embedding Evaluation in the Swiss Federal Administration Purpose, Institutional Design and Utilization. *Evaluation*, 10(4), 388-409.

學者專家座談(1)

座談日期：104 年 4 月 22 日

王副審計長：

方案評估是我們審計長一直希望能去做的，因為我們了解歐美一些先進國家已經有將方案評估導入到審計的工作，其實我們在還沒委託教授研究前也試做過一兩個案子，做了之後覺得還是有很多可以改進的地方，我們也想了解審計機關究竟要怎麼導入方案評估，導入的步驟、適不適合導入、還有很重要的是在做方案評估時我們的角色，因為方案評估等於是對人家做的一個方案進行評估，我們的角色怎麼跟行政機關之間做一個界線或區分。所以非常希望老師可以幫我們一方面蒐集國外狀況、一方面也做一個研究，讓方案評估能夠真正務實的導入到審計機關的工作，這是委託蘇教授來做研究的主要目的，那我們現在是怎麼樣來進行？

蘇老師：

我先報告一下我們目前的進度，因為王宏文老師是方案評估的專家，在我們系上就是教方案評估，而且他是臺大財金所畢業的，有財經背景。而我個人比他好一點的優勢是我對審計體系的實務運作的瞭解比他強一點，因為畢竟比較資深，所以我們是做這樣的搭配，另外兩位都很優秀，幫我們找很多英文資料和文獻。目前我們把方案評估和績效審計的文獻做一些整理，國外方面專注在美國、澳大利亞、瑞士，這三個國家是我們目前比較主力去蒐集的，其他的就看情況。現在文獻方面弄的差不多了，然後想在四月二十九號的時候辦一場學者專家的座談，那一場我們希望先 focus 在行政體系，就是受評單位、主計或學者，目前已經訂下時間但還沒展開邀請，所以到時候也可以請各位指教一下，有沒有可以特別邀請來參加的行政部門的人，譬如有沒有誰對各位做績效審計比較有意見，應該聽聽他們的意見，或者有哪位學者比較適合的。我們今天來訪談有兩個用意，第一是想了解部裡面對研究團隊的期待是什麼，第二則是想稍微瞭解一下業研會對方案評估的想像是什麼？它跟績效審計之間的關係是什麼？因為我們做了一些資料蒐集，可是我們不知道部裡面怎麼去認知方案評估，將來希望推動到什麼程度？有沒有比較既定的政策方向？另外是我們會開始展開對部裡同仁的訪談，分為比較資深和資淺的，比較資淺、新進的績效審計的人員希望能一對一的了解，比較資深的一開始都不是做績效審計，但是對審計都非常了解，他們對績效審計，特別是方案評估導入的可行性或怎麼做會比較好的看法。年輕的才剛進來？最多幾年？三年？可是他們多多少少可能上過王宏文老師的課，有方案評估的學術基礎在，他們已經進來幾年，如果說這兩個東西要合在一起，方案評估導入績效審計的效益是多大？可能碰到的障礙是什麼？我們目前大概做到這樣，也打算往這個方向去推。

王副審計長：

謝謝蘇教授，其實蘇教授講到一個重點，績效審計和方案評估，方案評估是不是績效審計的工具？我們到底希望做到怎樣？我們自己要先有一個構想，我先介紹一下，這位是郭執行秘書，這是一廳的李廳長，因為他代表我們所有的執行單位，那位是郭博文承辦人，那位是甘霖，這位是思廷，那位是許執秘，不曉得我們這邊誰要先來講一下我們希望做到怎樣的狀況？

許執秘：

我大概表達一下方案評估和績效審計之間的關係，就我個人粗淺的了解，之前我們看方案評估的一些資料，感覺它似乎比較著重在因果關係的分析，也就是影響層面，因為若是看執行層面就跟績效審計沒有太大的分離。就影響評估來看的話，我們績效審計也會 touch 這個部分，但是可能限於使用的技術方法，所以對於影響評估裡強調的因果關係，我覺得是方案評估一個比較重要的不同。另外方案評估使用比較多元的社會科學方法，這一部分我們有慢慢在導入績效審計之中，所以我們現在做的績效審計也不是純粹的早期績效審計，而是跟方案評估之間有一點重疊、又有一些是我們自己的特色，譬如說很重視利害關係人的觀點，審計長也指示我們在辦績效審計時要看利害關係人。所以整體感覺上雖然我們沒有正式說辭說在推方案評估，但是我們在績效審計的作為上有慢慢往方案評估的精神去走，而且感覺方案評估是要給一個建議，這個建議要能讓受查單位繼續這個計畫、或是修正或停止之類的，是比較有建設性的，以上是我目前想到有關這兩者之間的差異。

王副審計長：

執秘講的是我們對方案評估的了解，不曉得在座有沒有什麼要補充？

郭執秘：

我二十年前到美國受訓時是在講 performance audit，也就是績效審計，沒有方案評估這個名詞，十五年前到英國受訓時 value for money audit 也是講績效審計，也沒有講方案評估，而我們是從 INTOSAI 國際最高審計機關裡發現有方案評估，它是帶領所有審計機關來前進的角色，但即使是 INTOSAI 也是到兩三年前才訂出這個草案，去年十一月才整理完外面意見然後定下來，在當時我們很主動地把自己粗淺的意見提供給法國，它是由法國來主導的也採用我們很多意見，修正後也給我們正面回應，我們也覺得與有榮焉。其實現在剛訂出來，美國剛在執行，另外大部分的世界各國都還在觀望，我們也在看怎麼跟著這個時代潮流去進行。我們以前的績效審計怕影響到行政權責所以比較偏重在後端，以我們的認知而言，方案評估是更前端一點，但也不是說還沒有東西我們就進去評估，大概也在計畫執行兩至三年或三至五年，是比較前端一點的時候，至於怎麼樣不會干擾到行政權責又能達到預期效果？當然行政機關也不受我們方案評估結果的絕對限制，只是做為一種參考而已，整個的成

敗還是由行政機關來負責。

王副審計長：

謝謝執秘，還有沒有人要補充？

一廳李廳長：

剛剛蘇老師講說我們期待什麼？因為是第一線在查核，我想報告一下我們目前對於方案評估的體會和理解，還有我們業務單位透過這個計畫想得到甚麼，以及有什麼困惑？其實現在業研會有做一些方案評估的前期研究，整理了一些指引的文件，去年在我們廳裡很多專案調查都是用這個，所以實際做一些意見或背景調查的蒐集時，我都要求同仁把方法論講清楚，你用了哪些方案評估的技術，這些方法其實也真的有用，而我們現在希望在這個計畫案能得到的答案，第一個是明確告訴我績效審計和方案評估有什麼異同？我們也想讓同仁知道，也許很多東西是一樣的，那不同的地方在哪裡？第二個是審計工作有哪些領域可以用到方案評估相關的方法論？希望能夠定義出來，因為我們第一線沒有時間去閱讀，拿來就是要用的。第三個問題其實是最重要的，就是第一線的人會希望，比如說我是廳長，我會要求同仁用方案評估時應該注意一些事項，這些事項就是我們不能踏過的紅線是什麼？我下面摘要來報告，等於是希望研究完能告訴做方案評估的審計人員要遵循哪些原則，這些原則是為了確保下面幾個事項：第一個要明確知道我們的審計工作是事後審計，不能在人家計畫執行中或執行前就去干擾行政。第二個，審計跟行政的份際要釐清楚，什麼是審計權可以管的，不能說用了方案評估之後很多事情已經越界到行政權，一般講說要避免行政指導，人家已經做了一陣子，也許我們把方案評估套上去之後重新弄一個影響評估或相關方法，出來的審計意見竟然會要他重新修正，這個東西在一般績效審計來講要有非常確切的證據或違反相關法律，如果只是推理論在國內現行是不行的，行政機關也沒辦法接受。比如說他推了一個重大計畫，不管是高鐵或特定區域或經貿特區的計畫，可能委託很多外界的顧問公司甚至是國際的公司已經做一些完整的 study 了，也許結果出來未盡如每個人的意，而我們審計機關只是把一個方法套上去，推出來的結論覺得他前面哪些東西對環境的定義或有些決策可能有問題，我們覺得可能會把他整個推翻掉的意見出去是有風險的，所以我們目前實際在執行方案評估時，有些專案調查是縮起來的，怕同仁出來的意見沒辦法收拾，跟大家報告這是在實務上的情形。第三項是用這些方案評估出來的方法論，我們審計機關做財政收支調查或專案調查的最終產物是發審核通知，其中有審計意見，這些審計意見如果源自於方案評估的方法論運用，希望這個是可行的，因為我們發意見給部會或機關，他們收到後都很慎重在處理，避免他們看到我們這樣推出來洋洋灑灑又有學理，可是天馬行空，因為行政機關是第一線面對老百姓和民意機關，壓力一定比我們大，不能人家在前面弄到流汗，我們弄個方案評估把他原來的東西批評的體無完膚，其實這也是我剛剛講的第二個風險，所以我們現在是穩紮穩打的做，因為這跟審計部的傳統有關，希望提出的意見可行且真正能幫行政機關解決問題才是

初衷，不是為了審計而審計，這是目前我跟我們同仁在使用這個方法上會有的疑慮，所以部裡面才漸漸形成共識，審計長體會到這是要用的東西，可能從 INTOSAI 那邊了解兩者間有一些不同的關係，如果透過學術界的幫忙，請蘇老師跟王老師與我們同仁的幫忙來弄清楚，以後做就會更有信心，我們也知道是不是應該把所有資源投注在哪一塊，以上是我簡單的報告，謝謝。

王副審計長：

李廳長已經把我們的期待講出來了，其實就是我一開始講到的，做這件事時和行政機關的角色扮演到底是什麼？講一個例子，我之前去參加文官學院受訓，有一個同學質疑說我們提出那麼多計畫評估的結果，或者建議一些意見，就像剛剛講的，我們叫他不要做或修改這個計畫，最後責任誰要來負？事實上就是強調我們提出一些東西，應該在何時提出來？提出來對行政機關的影響是什麼？我們的責任又是什麼？就像剛剛李廳長講的行政機關如果聽我們的不做計畫了，將來責任誰要來負？這是非常需要釐清的界線，我們做方案評估的角色到底是什麼，而且方案評估有過程評估、結果評估、影響評估，到底哪一階段的評估最適合審計人員的角色？不曉得其他三位還有沒有什麼補充？

郭執秘：

過去一陣子甘霖這邊都跟 INTOSAI 有聯繫，你們可不可以講講 INTOSAI 那邊的情況？

張甘霖審計：

這一陣子針對方案評估我們做了一些前期研究，我覺得如果要討論一定要去看 INTOSAI 方案評估小組現在研究的成果。他們現在推出一個草案，出版的草案是用法國的角度來看，因為 INTOSAI 方案評估小組的幕僚是法國審計院的人員，法國本身都有出政策評估報告，但是幾乎沒有英文的內容。法國有一個氛圍是政策評估不僅是法國審計院自己在做的，而是包括政府本身還有非營利組織，有一整個氛圍在做這樣的事情，但其他國家並不是這樣在做，所以法國審計院 INTOSAI 方案評估小組一開始擬的草案，把方案評估照我們剛才說的去評估政策的影響，還有提出的建議是有關這個計畫是否要終止或繼續，然後經過他們跟各國 INTOSAI 會員的小組成員討論，其中我們也提出意見，討論完的修正版草案有一個很重要的改變，是他把草案內容的 ISSAI 3000，也就是政府審計準則裡面有講到績效審計，它是一個非常大的主題，涵括了各類型的審計，其中一項即為方案評估，在過去我們認為績效審計與方案評估是兩個圓交疊在一起，但在新的草案中把方案評估放在績效審計裡面的那個圓當中。這個轉變代表法國審計院在做的方案評估是我們所謂真正的方案評估，可是其他審計機關在做的方案評估其實是績效審計中的一環，也就是英美的績效審計報告還有他的相關準則，包括他們在法律上都會要去評估計畫的經濟性、效率性和效益性，雖然都用 evaluate 這個字眼，但其實他們提出來的意見跟我們現今

做的是差不多的，也就是英美的報告他們的評估結果其實並沒有像法國做的這樣。因為法國審計院的東西是全法文的，我們的研究到這邊就有一點被打斷了，教授剛剛有講到你們會專注在美、澳、瑞的部分，但我認為如果講到方案評估，尤其是審計機關怎麼做方案評估，一定要去看法國的例子，目前困難在於語文的限制，不知道有沒有辦法去了解他們的評估結果是不是做到真正的方案評估。他們可以建議政府去中止或繼續某個計畫，如果說他們做得到，可是各個審計機關在開會中也一定會反映意見，所以草案也已經調整方向，因為這畢竟不是法國審計院本身要用的，而是全世界的審計機關都要用的草案。所以我在想如果調整方向就不會涉及建議意見，未來我們要做建議行政機關要不要去中止一個計畫，會比較偏向英美的報告，他們運用方案評估的觀念和技術方法在績效審計當中，如果以這樣來解釋的話，依照全世界可行的趨勢來講，方案評估是績效審計的一塊，我們未來的方向是不是就會往這個方向走，運用方案評估的技術方法於績效審計的工作，而不是去做成所謂的因果關係或做如同法國在做的行政機關政策。因為國內和法國的環境是不同的，如果他們有全國氛圍或在已經很成熟的狀態下去做，可能不會有剛剛廳長講的問題，現在看起來他們已經朝向這個方向，但是我們在做的時候不得不去考量法國審計院為什麼有這樣的轉折，如果說我們也必須去了解英美各國的績效審計報告，雖然他們是說在做評估，但他們提出的意見是不是真的是我們所謂方案評估，也就是剛剛許執秘講的那一塊，我覺得是滿重要的，如果連英美都沒辦法走到這一塊的話，以國內的氛圍來講我們要怎麼去走，是不是跟隨國際的潮流去做，然後運用方案評估的觀念和方法在我們績效審計的工作當中，至於方案評估的技術方法涉及很多計量和技術的問題，我們有成立一個績效審計方法的諮詢小組，分為好幾個領域，像深度訪談、問卷調查，還有焦點團體和類似統計方法的部分，是不是要運用這個小組的功能提供給審計人員更多技術方法的諮詢。

蘇老師：

這是業研會裡面自己成立的？

一廳李廳長：

不是，我們跨廳處成立的。

蘇老師：

跨廳處成立幾個不同小組，有的專門研究怎麼做問卷調查、有的.....，這個也滿有趣的。

張甘霖審計：

對，我們會希望能發揮這個小組的功能，提供我們前線的同仁做方案評估，當技術方法有困難時可以提供一些諮詢，因為這些方法涉及很多數量或統計分析的東西，不是我們第一線審計人員可以完全負荷，第三個就是現在審計法有一個研修的草案，

我們也把評估放進去，把這兩個植在條文裡頭，條文是這樣寫的：「審計機關在考核各機關施政或營（事）業計畫之績效時應評估其經濟性、效率性及效益性。」評估的話我們參考美國在用 evaluate 這個字眼，未來在評估經濟性、效率性、效益性時我們要怎麼導入方案評估技術的方法和關聯，其實因為現在 INTOSAI 評估小組也轉向了，所以我們會慢慢跟這個方向在走，至於能不能做到像法國審計院那樣，因為目前法國審計院資料還很缺乏，就是有研究限制，後來就打住了。所以我們後來寫了一個「如何運用方案評估觀念與方法於績效審計之優良實務」這個資料，可能已經有提供給老師了，後來是我們奉審計長指示說方案評估暫時打住，要委外研究，可是因為已經蒐集了一些案例，所以我們把那些案例還有包括法國審計院、英美的案例，有去挑一些應用到方案評估技術方法的東西，把它融入應用到績效審計。

蘇老師：

好像沒有這一份，我們是兩份英文的資料，但是中文的我們倒沒有收到。（眾：那等下再印一下好了。）

張甘霖審計：

所以我們初步的前期研究大概到這邊就打住了，因為後來我們就請老師再幫忙，如果未來法制上是這樣寫的話，我們要如何運用方案評估來評估這些計畫的經濟性、效率性、效益性，這個我覺得也是可以請老師這邊來指導的。

郭執秘：

我補充一下，因為法國審計院比較特殊、屬於大陸法系，就是屬於法院體系的，像我以前在英國受訓時有一個希臘同學是從希臘審計院來的，他說自己是法官不是審計人員，但是就會被派到財務法庭，所以法國情形不太一樣是，法國審計院比較會做大型的策略或計畫評估，其實在法國財政部下面另外有一個審計處，我評估這個才類似我們審計部目前百分之八十的工作，因為我去參觀他們的財政部審計處，財政部會派人去查各部會，像我們財政部不可能派人去查，所以他的情況變成分兩塊，比較屬於財政收支或小型計畫的由財政部審計處去查，那法國審計院另外是.....

蘇老師：

那一塊會不會比較像主計人員，因為在行政體系下，財政體系下的？應該是內部稽核不是外部的審計.....

郭執秘：

可是我們現在做的百分之八十的工作大概就像法國財政部審計處在做的，因為他們財政部就會派到國防部、農業部、外交部去查，查預算執行的情況怎麼樣並做為下次編列預算的參考，另外講到說法國資料不容易拿，但是我想到瑞士的三種官方語言包括法語、德語和荷語，所以可能在瑞士裡面的一些資料會有法國的相關資料。

蘇老師：

有嗎？（王老師：滿像的。）很像，可是我們沒有看到裡面特別寫法國。

許執秘：

我順著國際趨勢再補充一下，在討論方案評估和績效審計的時候，INTOSAI 的小組除了方案評估小組以外，還有一個績效審計準則小組，他們其實也在打架，就是說這兩個小組之間要怎麼溝通，後來的演變是方案評估是績效審計的延伸或是它的補充。在 INTOSAI 裡面的三種審計工作是遵循財務審計和績效審計，沒有所謂的方案評估，所以方案評估是績效審計的延伸這應該是確定的，國際上是這麼認為的，沒有另外一種審計方式叫方案評估。剛剛也提到我們提的意見是不是對方就一定得採納？我個人認為，因為我們很早之前就有問過 GAO 的意見，他說我們提的意見都是參考性質，如果對方接受了就是對方的意見，不能用是審計機關意見的說法來卸責，但是那是美國的情形，我也不知道實務上是不是這樣，我們這邊的話或許會變成我們提的意見他照做了，結果一年後發現是錯的，他就說是我們提的意見，可能會陷入這樣的危機之中。另外希望在這個計畫中看看哪些領域是比較適合做方案評估，譬如說是不是所有的計畫都可以做，還是比較長、比較大型、比較跨域性的計畫，不要說我們一推方案評估後連非常小的計畫都用它來做，因為我們覺得方案評估似乎會比較花費時間、人力、精神，是不是可以專注在哪些比較重大的、可以做的案子。接著提到的是跟 INTOSAI 的方案評估小組接觸的經驗，他們其實還滿友善的，老師或許可以試著跟他們連繫看看，搞不好也可以開視訊會議，我們直接從老師這邊去問他們一些問題，至於 mail 我們這邊是有的，或許可以提供給老師參考。

郭執秘：

我們方案評估的計畫是博文來負責處理，博文在這一段期間處理遇到的問題和蒐集的資料，要不要簡單說明一下？

郭博文審計員：

其實剛開始接觸方案評估也是從英國的績效審計利用評估手冊裡面，剛剛講的一開始的概念是兩個圓，一邊是績效審計一邊是方案評估，可能有交集的部分，但是慢慢地在研究過程中，寫計畫書的時候發現一堆問題，到底它們兩個是平行的概念，還是只是績效審計利用方案評估的一些技術或理論來執行，變成可以把方案評估融入到績效審計。後來剛好法國是方案評估小組的成員，因為法國有把評估的方法列在審計法定的職權裡，所以他們審計院對於推動這個評估非常重視，幫 INTOSAI 寫的草案也比較偏向法國評估自己重要的一個職權，後來跟世界各國討論之後發現好像不太可行，因為其他國家的環境是不一樣的，我們也慢慢覺得是不是評估有哪些方法或技術是在審計上可以用的，因為基本上審計的本質就是評估，是不是可以利用這些真正的評估理論，一些正確的方法來讓我們在執行審計時有理論依據，有按

照評估的概念去做，說不定會有新的洞察或新的東西出來。法國的部分我們確實受限於語言比較沒辦法去做，至於像英美的績效審計，比較沒有像法國出專案評估的報告，他們是在績效審計報告裡面去做評估，我認為臺灣可能也比較要這樣做，初期先針對績效審計去評估，而不是說一開始就做到專案評估的報告。

蘇老師：

我請教一下，剛剛有提到做過一兩個方案評估，是找什麼主題來做？另外廳長有提到去年開始做專案調查的時候就開始請他們把方案評估的一些東西融進來，那除了講說報告裡面的方法論是怎麼來的，用怎麼樣的方法之外，它跟本來就在做的專案評估還有什麼主要的不同？試著用更多更嚴謹的社會方法還是什麼？

王副審計長：

我們去年做一個比較大的案子是高鐵，許執秘也有參加，是不是由許執秘來補充一下高鐵特定區域場站開發的那個案子。

許執秘：

這個是交建處的專案，當時他們的想法是高鐵特定區域的開發，基本上不是只有交通部的職權，而是跨了很多其他行政機關，所以選擇這個議題來做方案評估。不過我們在執行過程中，有去思考要做方案評估可能要很清楚界定它造成什麼影響，然後才能去做，不過這個案子不容易導出它的影響是什麼，我們是嘗試在執行過程中用一些方法，這些方法其實就像訪談，不過我們訪談是跨行政單位，譬如說去國發會、內政部等等做訪談，可是遭遇到一個問題是訪談這些單位之後，後來提的意見基本上不是只有交通建設處可以處理的範疇，而是牽涉到很多單位，但是這些單位對於這些意見可能有不同的看法，譬如說我們有提招商的意見，就是從高鐵土地開發的查核過程中，我們認為招商不夠透明，法規過多所以要鬆綁等建議，但這些建議基本上比較適合部裡其他局處來研究的，我們提這樣的意見以後好像有點跨到其他單位的職權，所以後來經過幾次修正，交建處把建議限縮到有關交通部可以處理的部分，基本上他們也做了一個分析報告，譬如說在這個過程中我們很重視利害關係人的評估，我們把過程中會涉及到的利害關係人界定出來，然後從這些利害關係人去找一些人做訪談，所用的技術大概就是訪談，我們做一些問卷以類似專家訪談的形式。我們認為這是一個試辦的方案評估，背後的想法是說這種跨域的問題可能不是只有單一審計單位來做查核的，而是組成一個跨域的查核單位會比較順利，所以他們鍥而不捨的在今年又提了一個關於數位匯流的案子，這個計畫同樣牽涉到幾個主管廳，不過這次的做法是幾個主管廳派同仁一起加入那個團隊，一起就整體性的議題去查，當然個別性的議題還是個別去做，但是整體性的議題希望我們這個團隊一起去看，而不是說由交建處跑到其他單位的轄審機關去做訪談，這是不一樣的地方。

蘇老師：

請問一下以前部裡做專案報告的時候，或是做績效審計的時候，難道沒有跨部會的案子嗎？（眾人：有。）所以方案評估不一定要跨部會，目前聽起來好像要比較大或比較跨部會的才會是方案評估？

一廳李廳長：

應該是說以高鐵特定區域的案子來講，我的體會是最終提出的審計意見比較大或比較具體，照這樣中間的技術報告跟相關的關係人訪談或座談形式，其實我們講的時候他們都會說有道理，可是當我們意見形成要發文，審核通知出去的時候，不是光講道理，以我們國內的法制而言。所以我們會麻煩蘇老師來領導這個案子的原因是你對我們審計比較了解，不了解審計業務的人以為我就是發通知，但因為國情不同，美國 GAO 發一個通知後可能行政機關在國會的公聽會就要去接受人家的挑戰，在臺灣沒有，今天在臺灣，立法院反而很重視我們提供對方有違反什麼法律規定，或計畫初期訂定的目標哪邊沒達成。我們審計工作做什麼？我們去蒐集很多資料，透過量化的技術分析出來，告訴你做的結果是什麼，當然也有一些觀察性的證據，可能會去照相、去看實際的運作情形，這些東西回饋出來，我們用這些數據告訴機關你確實沒有達到，也不符合老百姓的期待，所以我們現在意見出去，立法委員都直接拿來質詢，因為他是根據我們的意見、都是有所本的。所以當今天要他們做改正時，我們傳統的績效審計是穩紮穩打，我們意見出門之後，機關都知道它要怎麼做。我也補充說明一下，我們傳統在做績效審計，不外乎希望把結果導到兩個原因，第一是有沒有未盡職責，就是要課責，第二是效能過低。也有可能兩項都有，就是一個案子結果出來，有人有未盡職責，也有效能過低的情況，有可能只有一項。在我們實際跟機關應對，當我們去查一個案子，它配合度會比較高只有一個前提：你不要把它鎖定到課責那塊，你鎖定課責那塊你大概方案評估要的資料都要不到，它也不要跟你座談，因為搞不好我們弄好了還要移送法辦，至少還有行政處分，所以它配合度會很差。我們廳現在主導的幾個案子，同仁覺得困難稍微比較少的原因，就是我們把它導到大量蒐集效能過低的案子，好處就是相關機關自己都知道有這個問題，我們只是有系統蒐集起來，然後整理出來。比如說環保署，我們就會報到行政院，讓行政院去督促環保署，去做一些跨域、整合的工作，因為它不是單一部會可以做的起來，所以這部分的意見他們反而願意接受。像我們最近才呈一個廚餘回收的報告上去，就是垃圾車廚餘的問題，環保署從 102 年就不再補助地方政府回收廚餘，102 年以前有補助 6 年，地方政府就很認真在回收，回收率都達標，我們國家有一個大目標，希望在 98 年的時廚餘回收率能夠達到 12%，就是垃圾裡面有 12% 的廚餘能回收。102 年的時候突然不補助地方政府，整個機制就瓦解了，我們發現廚餘的量開始越來越少，根據這個源頭去找，所以就是許執秘剛剛談的，我們會鎖定三塊：經濟性、效率性、效果性的問題。每一項都會詳細去分，還去瞭解廚餘分兩類，最終的處置用途，一種是堆肥、一種是養豬，我們發現整個地方政府都導到養豬廚餘。像臺北市跟新北市更好笑，它沒有地方堆置廚餘就放在焚化場，沒有空間的時

候就拿去燒，因為已經堆太多了，沒辦法去化那些廚餘，原先環保署的規劃都完全失控了，我們也參考國外資料，其實最新的見解是認為廚餘是一種財富，是可以賺錢的東西，國外有在做，國內也有這個認知，我們去翻學術性的報告也有這個認知，可是政府沒有去整合，因為涉及中央跟地方政府，跨域的部分一直都做不好，我們從這塊去切然後希望找出問題癥結，就發現其實方案評估可以納進來。因為我們要去找出問題發生在哪裡，所以會把組織關聯圖弄出來，抓住問題逐步去推導、討論，慢慢聚焦到幾個議題。這可以牽涉到環保署政策停止之後沒有配套，因為 102 年沒有補助後也沒有其他配套，可是 102 年以前總共補助 6 億多，很多地方政府都蓋了好多堆肥場，它就沒辦法運作，甚至以前補助的也沒有做延續 (follow up) 的工作，這個實際問題就跑出來了。我們最後收斂、聚焦的審計意見是希望未來更好，這樣意見比較容易被接受，而且其實對政府治理是比較正面的。如果你鎖定事後課責，公務人員會你手上有的資料他才給你，沒有的就是要一點給一點，整個查核工作都會受阻。他也不會說不給，但是會試探你到底瞭解多少，畢竟審計工作應用 (apply) 到任何領域對我們來講都是新的東西，因為績效審計都是一個個議題，那個領域我們不見得有環保專家，但是我們都很認真，像在我們廳裡面蘇老師的這些學生學習能力都很高，一下就變環保專家、生物多樣性專家。在實務上的困難，就是剛剛講的，我們最終還是要送審計意見出去，意見要比較符合國情才走得開，否則我們有心做，可能外界反彈會很大。

王副審計長：

其實老師剛才在懷疑很多議題是跨部會，高鐵那個案子當然有各廳，但是主要的爭點是建議一大堆機關以後，我們覺得自己最後提出來的意見不是非常成熟。因為我們今天要做績效審計也好，用方案評估的工具納入績效審計也好，主要希望是提出意見，提出意見當然也希望真的比較具體，而不是天馬行空的寫一些理論，應該說當時提的意見可能還有再聚焦、改善的空間，所以這個影響的層面是當時會比較顧慮的，希望藉這次機會有老師來幫我們看看，到底我們要怎麼導入、領域要怎麼挑選、意見要如何形成。順著李廳長講的，他講到廚餘最後可能燒掉，我臨時想到我們做評估要評估成效時，行政機關自己就會有一些 index，可是這些 index 我們或許會覺得不對，就像剛才講的，或許它的 index 就是從垃圾裡面收多少袋廚餘，但是實際成果看的不是這個面，而是看廚餘真的拿去再利用的這個面，所以有時候這些 index 到底是由我們來訂還是由機關來訂，也是我們在做評估的時候可能需要考慮的。國外也有這種案例，資源回收量達到那個目標，事實上這不是我們的最終目標，很可能就像剛剛講的，資源回收來的垃圾後來還是拿去燒掉了，所以這不是我們最終的目標，可是很多行政機關可能就訂這樣當成它的 index。可是以我們審計機關的立場來看，我們適不適合、有沒有方便置喙的地方？這是我比較有疑慮的地方。另外要加上法國資料蒐集的話，不曉得研究團隊工作上有沒有困難？

蘇老師：

剛剛在講的時候，我就想我們回去試試看，現在比較擔心的是蒐集來的如果都是法文的話，其實我們裡面沒有人懂法文，而且一開始就沒辦法判斷資料有沒有用，如果有用可以請人翻譯，可是一開始就沒有能力去判斷，我想我們先找找看法國的資料，如果真的沒有的話，我們就從剛剛講到財政部裡面財務處跟審計院，我們請系上留法的陳淳文老師幫我們先大致瀏覽，看能不能找出一些。但是法國的網站，以前我跟陳老師也合作過，做組改看法國的個案，其實資料很難找。不過我剛剛聽到廳長講的，跟我一開始想的差不多，我們以前本來就做績效審計，只是我們做績效審計就是指出你效能低就結束了，如果現在把方案評估的精神放進來，總要盡量找出因果關係，找出效能低的原因，再去提建議。但提建議後，責任釐清的問題以及提的建議到底不可行，甚至有人說績效審計沒有效果，因為強制力不高，就是我提出的建議要不要採行是你的裁量權，所以課責的部分我倒覺得還好，因為我們畢竟是政治系的，對這方面比較有去想到到底是誰的責任的問題，這個我們在報告裡會再交待清楚。

王副審計長：

因為剛許執秘有講到，你既然接受我的意見，你自己要去評量要不要接受我的意見，接受以後是不是就是你的責任。

蘇老師：

那要看你如果不接受會不會被處罰。如果不接受就會被處罰，那完全要負責就是不公平，可是我有百分之百自由選擇權的話，我選擇了當然我自己就要負責，我覺得要看這個部分的制度設計。

王副審計長：

剛執秘有講到跟 INTOSAI 那邊聯繫的部分...

蘇老師：

我們先把它的資料全部綜整一次，有必要的話再直接談，如果有必要可能我們直接寫 e-mail 給它，因為要大家聚在一起開視訊會議，還有時差的問題，有時候會比較麻煩。如果有具體的問題我們可能就直接 e-mail 給它，我們會先檢視一下。

許執秘：

其實 INTOSAI 網路上的資料並沒有全部，如果我們可以主動跟他們索取，他們會盡可能給我們，因為我們也不知道他們可以提供什麼資料給我們，像會議紀錄也沒放在網路上，跟它要就會給，但是沒有放在網路上。

蘇老師：

其實我們這個團隊一開始的時候，我跟王宏文老師就對什麼是方案評估跟績效審計

的關係辯論很久，因為在我的想法就是從實務的角度，我認為就像現在新的版本，因為績效審計也不是技術，就是要去審計人家的績效，如果我可以接受學術界方案評估的定義，要找出因果關係、利害關係人分析，那我就是把這個精神帶進來做績效審計，我抱持的比較是這種想法。

王老師：

剛剛郭執秘有提到去受訓的事，我猜郭執秘大概去審計機關受訓，其實在學術界裡面，沒有所謂績效審計（performance auditing）這門課，也沒有這個期刊，但你找評估（evaluation）的期刊是一大堆。所以就學術領域來講，評估是一個東西，沒有績效審計；為什麼會有績效審計，因為很多機關在做績效審計，所以從實務面來講，監察機關常會做這件事，所以就覺得績效審計是這個東西。基本上我覺得這是兩條平行線，實務界說我做績效審計，學術界沒有；實務界現在想做評估，所以把績效審計畫成一個大框架，把評估拿進來，我覺得沒有問題，因為這不是學術的競爭，是實務界有需要，所以把一些學術上的成果拉進來。如果是這樣就可以解釋，其實它們是兩條平行線，現在有需要把必要技術拿過來，這個我可以接受。我蠻喜歡剛剛廳長講廚餘的案例，因為我自己教方案評估，也有做一些研究，但是我覺得要做到因果關係真的是很難，那最適合臺灣做的是什麼？其實我一直覺得是執行評估，執行評估就像剛剛廳長講的整個流程，把流程畫出來就會知道尾巴不見了，或是說整個執行的過程有問題，這樣對政府會不會產生比較有用的政策建議，我覺得有多少證據講多少話，整個流程畫過來發現後面不見或是 indicator 不對，再去各個縣市查訪執行過程，發現這樣是不對的，我相信這樣大家是可以接受。如果績效審計把執行評估的一些概念拿進來，像利害關係人、執行流程，我覺得是沒問題的；但像許執秘剛剛講的因果關係，我覺得是太難，如果真的要這樣做，其實剛剛提到有技術方法小組，但要注意，像深入訪談、焦點座談或問卷這些方法，它是資料蒐集的方法，不是研究設計，計量統計是資料處理的方法。所以比較缺的可能是前端的研究設計，研究設計是你運用什麼概念去想，有很多不同的作法，這不是理論，單純就是不同的作法，其實多看些國外的例子或是論文，大概就可以知道怎麼做，所以我想這個計畫這樣進行，大家會比較有共識。

蘇老師：

他們現在比較能夠假想的是研究方法，但是研究設計的部分，老實說要去讀一個學位，要讀很多的期刊論文。雖然我沒有修過真正的方案評估，我記得我以前修過政策分析，做的事情都一樣，都在找因果關係、這個政策好還是不好。倒是我不會像王老師建議都只做過程評估，因為不同的案子會有不同的重點，也許這個案子就是過程出了問題，所以會比較偏重在過程評估，但有的我們還是想看最後的影響到底如何，我覺得還是要保留讓業務單位自行決定的空間。但的確就審計的角度來看，第一個研究方法要提升，像問卷調查要怎麼做，或甚至根本不要自己做，是不是就委外做，我們都可以去做建議；但是研究設計方面，王老師的課就是一篇篇去看期

刊論文的研究設計，雖然我沒有上這個課，可是我覺得自己以前在做政策分析的時候，就是在找一樣的東西，這個政策為什麼做不好，把原因找出來，然後去評估，都是差不多的東西。

王副審計長：

老師剛剛有講到受評單位希望是哪些？像我們很多政策是國發會在主導，國發會可不可以納到我們的受評單位，這是我自己的想法，不曉得其他同仁有沒有什麼想法？其實就一個重點，到底什麼計畫、什麼領域需要來做方案評估？這可能是老師將來在選受評單位的考量，國發會是統籌國家政策，我們在做方案評估常會跟國發會有相關。

王老師：

提個意見，可不可以請部裡面找兩份覺得做的比較好的績效審計報告，給我們參考一下，裡面的受審單位就邀他們過來，這樣我們看過怎麼評的，大概也知道他們立場，會不會比較好進行。

王副審計長：

我們每年有做專案審計報告，在外網上都可以看到完整的審核報告，意見出去對方也採納。

許執秘：

補充一下，外網放的專案審計報告，方法論（methodology）的部分比較沒有。

一廳李廳長：

其實原因是這樣，像我這個年紀，做審計就是從要求的結果去反推，所以經驗還有人格特質很重要，一個審計員的人格特質要能接受新東西，而且容易變通，即便不是這個領域也可以馬上用到，因為從這個科調到另一個科，業務就完全不一樣了，可能今天用環保，改天就弄核能了，領域完全不同。在事務所也有這種情形，你如果都在簽化工業，也許到合夥人你還是在簽這個行業，因為比較瞭解，我們這邊不可能這樣，可能會調來調去所以議題每天都是新的。我們非常感謝業研會幫我們整理出方案評估可以用的方法，拿到那些方法後，我們內部有讀書會，會指定人員做報告，這樣大家短時間內就知道如何使用，用了有問題的話還有專家團隊。順著許執秘談的，我們以前的報告，其實怎麼查出來的沒什麼學問，因為沒有方法論，最近進行的專案我們從計畫就會寫用什麼方法，有一個章節要詳述用的方法論是什麼，不是光寫，要真的去操作、討論，就像王老師講的，討論完之後大概知道問題在哪裡，就審計來講就是控制點，哪一個控制點出了問題。像我們機關最近做的案子，同仁會比較有成就感，我常跟同仁講，我們做績效審計不是為績效審計而做，做這個事情，可以發現中華民國除了你以外沒有人會去管這個事，所以剛講環保署廚餘

這個事情，午夜夢迴想起來就覺得很有使命感，因為沒有關心廚餘這件事，環保署永遠都不管，它只花錢下去，地方政府也不管，有補助款下來就收，沒有補助款下來廚餘場就放在那邊養蚊子，電也沒有接通，我們有去查，很多廚餘場是電都沒有接通，表示從來沒有運轉過，環保署也從來沒去看，環保署說有委託外面的企業顧問公司，問題其實一樣，環保署沒人，所以很多都用約聘人員，那這種計畫非常多怎麼辦？可能過一陣子這個承辦人離職了，所以後面的工作完全沒做，我們發現這個事情沒有從中央到地方做全面瞭解，把問題整理出來，完全沒有人有能力或職權去做。這個事情可以因為我們的努力就有機會讓現況改變，否則永遠不會改變，永遠沒有注意廚餘這塊，我們就覺得這個事情很有意義。方案評估最大的優點就是，目前初步用讓我們覺得在形成意見的過程、中間的推導或是證據的蒐集，更有學問一點，有一些方法論可以依循。尤其新進同仁對數量方法的掌握程度非常好，他們很會用統計技術，弄出來的報告我覺得相當不錯，所以這是我們目前對方案評估非常有興趣的，但問題就是我一開始報告的那三點，我們先把界線瞭解一下，如果能夠達到這樣，我想未來這部分我們可以做的更好。

蘇老師：

所以在 4 月 29 號之前，我們會開始安排部裡一對一的訪談，比如說比較年輕的績效審計人員，或是很資深的人員。是利用上班時間還是怎麼處理？我記得我以前訪談的時候，部裡面已經幫我安排的很好，半小時半小時都接好，就可以在裡面訪談，我想比較資深同仁的部分可以這樣做，比較年輕的是不是在外面談也可以，我們自行跟他們聯繫呢？因為名單我們也都有，讓他們能夠更暢所欲言。

王副審計長：

是不是按照老師講的，因為一個一個排比較有效率，資深的人員先這樣，至於比較年輕的同時是不是也這樣做，我們再研究一下。

蘇老師：

但這個部分倒不用一下子就做，我們開始先聽幾個感覺一下，然後帶一些問題，其實今天已經收穫很多。外部單位我們看過報告後再去邀請，會先辦一場，等我們結論都出來後再辦一場，現在主要是蒐集他們跟審計部互動過程的一些感想。

許執秘：

希望老師到時候幫我們分析出來如果我們要導入方案評估的話，現在有哪些落差（gap），需要做什麼樣的培訓。

蘇老師：

我剛一聽，其實我們要訪談那個研究小組，看部裡面目前能協助的情況。

附錄1-2

學者專家座談(2)

座談日期：104年10月2日

本次座談會的紀錄分為兩部分，第一部分為座談會時提供給與會者的會議資料，第二部分為座談會的紀錄。

會議資料

研究緣起

審計部近年來為順應民意與國際趨勢，除合規性審計之外，亦積極推動績效審計。而為提升績效審計之效能，審計部研擬導入方案評估之技術與方法，在其「績效審計作業指引」附錄中納入「方案評估入門」，介紹方案評估之意涵與作法。同時，審計部亦委託本研究團隊進行研究，由學理上來說明政策評估和績效審計的關係，以及草擬我國審計機關導入方案評估之策略與作法。

討論重點

壹、研究發現

研究團隊藉由文獻探討和訪談審計人員，彙整審計機關在推動方案評估和績效審計時的做法和優缺點。其中兩項值得一提的觀察說明如下。

第一，儘管許多審計人員對於何謂「方案評估」只有模糊的概念，然對於「善用方案評估以精進績效審計」的理念，大都抱持正面的看法。受訪審計人員認為審計部推動績效審計、逐步增加專案審計比重的作法，既符合國際趨勢，也符合民意機關和社會大眾的需求。此外，部分受訪者認為，執行績效審計時，審計人員須由不同面向來瞭解和評估行政部門的業務，雖具有挑戰性和壓力，但亦有利於個人的學習和成長。

第二，審計人員在進行績效審計時，皆希望能避免干預或介入行政權。部分審計人員擔心其專案報告在要求受查機關調整方案內容或執行方式時，造成混淆權責的結果而侵犯行政權，同時也擔心事後必須為其所提出的政策建議而負責。因此，如何撰寫一份具有建設意見的績效審計報告，但又避免干預行政權，是審計機關所重視的事情。

貳、政策建議

研究團隊草擬以下幾項政策建議，作為專家座談之討論基礎。

一、審計機關在執行績效審計時，不宜採取零和賽局的狹隘績效觀，宜逐步提升為積極正面的夥伴關係。

不少審計人員認為查核小組到行政機關進行專案調查，必須查到受查機關有審計法第 69 條、第 17 條所稱效能不彰或不法不忠情事時，該項調查才是一項成功的任務，否則即屬失敗的調查。此一與受查機關處於對立的零和賽局的心態，實與績效審計所強調的夥伴模式有所不符。蓋績效審計之目的在於提供績效資訊，以協助行政機關決定是否持續、擴大、修正或終止該方案，並藉以強化公共課責。故進行評估或執行審計業務時，雖須關注行政效能是否過低或是否有違法情事，但第 69 條和第 17 條絕非惟一的查核重點。

因此，在專案審計報告接近完成時，建議查核小組就重大建議事項與受查單位人員充分溝通，特別是其中涉及受查單位執行面之建議，宜了解受查單位高階主管之觀點，以確保查核報告內容之周延與妥適性。

二、應強調「品質重於數量、實質重於形式」的查核原則。

某些受訪人員坦言，審計機關過於重視查核報告的數量，導致忽略查核的品質。特別是基層審計人員普遍認為查核時間不足，影響到專案報告的完整性和嚴謹度。因為專案調查的業務內容十分多元，審計人員未必熟悉，因此必須努力投入重新學習，但卻又受限於日常繁重的公文和交辦業務，以致於往往必須在很短的時間內擠出一份勉強差強人意的報告。

此外，有少數受訪者認為有時會感受到主管不斷要求創新查核方法的壓力，造成「為創新而創新」的形式主義，對於查核成效未必有實質助益。

三、建議制定聯合稽察辦法，以鼓勵和強化跨廳處的專案合作。

公部門的重大計畫常具有跨部門性質，因此若能組織跨廳處的審計稽察小組，方案評估/績效審計時應可收事半功倍之效。特別是行政部門易淪於本位主義，因此跨部門執行的計畫很需要客觀中立的第三者提供監督和改善意見。然而觀察審計機關所曾執行的專案審計個案，可知跨領域、跨廳處的案例偏低。原因之一是日前審計機關跨廳處之稽察須事先呈請審計長批核，再加上事後之獎勵誘因不足，因而各廳處主動尋求跨域合作的意願不高。建議在聯合稽察辦法中敘明跨廳處查核的作業準則與獎勵標準。

四、評估方案時，應儘可能融合不同利害關係人之意見。

方案評估係運用社會科學研究方法，有系統的檢視政策方案的目標、執行過程、產出或績效。因此，評估者必須掌握利害關係人的看法，才能獲得完整的資訊，完成有意義的評估。

目前我國審計人員的互動對象以公務機關人員為主，偶而引入學者專家的諮詢意見，甚少訪談非政府部門的利害關係人或蒐集他們的意見。可能的原因除了查核時間與經費的限制之外，對大部分的審計人員而言，要踏出公務體系與一般民眾互動、進行調查，顯然是一項陌生的嘗試。如何在評估過程中納入具有重要利害關係的非公務人員代表，以及如何直接或間接蒐集他們的看法，是審計機關未來在從事方案評估/績效審計時必須面對的議題。

五、查核議題之決定，宜有整體性及長期性的規劃。

在挑選查核議題時，除了依據風險評估結果之外，審計機關亦會考量其他因素，包括媒體的報導、以及立監兩院之建議。此外，亦不排除審計機關為了追求「績效」(亦即要滿足專案審計數量及查核成果)，刻意選擇較易達成績效目標的議題。

除了考量上述之議題挑選原則和標準之外，審計機關有必要由宏觀角度，擬定一份比較完整的查核議題，並排定優先順序，再定期滾動式的予以調整修正。

六、專業培訓與經驗傳承之相關建議。

依據「審計機關 103 年度訓練計畫項目」的資料來看，審計部訓委會相當重視績效審計和方案評估相關知識的引介。建議未來精益求精之規劃方向有三：

第一，提供審計人員多元的社會科學研究方法及工具，包括開設社會調查及分析、大數據應用等課程。審計人員背景不一，有些對於社會科學研究方法相當熟稔，但亦有不甚瞭解者。藉由有系統的課程培訓，可以增進審計人員執行績效審計的能量和成效。

第二，安排資深審計分享其查案心路歷程與經驗。審計部訓委會經常邀請資深審計人員進行案例分享，惟其講授重點往往置於方案內容本身——亦即查核「成果」的介紹。受訪者認為，方案內容在書面的專案報告中即可得知，新進人員迫切需要的是如何進入一個新的專業領域、查案技巧、查核過程之應對等實際經驗的傳承。因此，除了資深人員的課程講授外，未來訓委會或可利用情境模擬或個案教學，以促進新進人員對於審計環境的適應和運用審計技巧的嫻熟度。

第三，有些培訓講師是資深審計人員或廳處科長，或因業務負擔繁重，或因缺

乏授課的專業訓練，儘管有出色的審計表現和豐富的審計經驗，其授課品質未必盡如人意。建議訓委會未來慎選授課教師，對於不適合授課或無意願擔任講師的人員，藉由口述、著作或其他方式，有計畫的將其重要經驗編纂成個案或培訓教材，由其他講師負責帶領講授。

座談會紀錄

蘇老師：

很高興邀請到各位，現在先請李委員分享一下您的想法。

李月德監委：

首先，審計機關在林審計長執政之下，七、八年來方向都做得很正確，值得肯定。方案評估是績效審計裡的方法之一，以前可能沒有這個名稱，但事實上早就在做。像方案評估裡面有一個過程評估，審計機關照理說是監察權之一，屬於事後權，但常常會被罵都是馬後砲。審計長在這方面也滿跟得上國際潮流，我們以前做過一個「泳起來」方案，當時是說每個鄉鎮、或是每個縣市都要蓋游泳池。審計部事前有要求體委會訂出標準，比如要蓋游泳池的話，方圓幾公里的人口要達到什麼標準，他們有訂出來，審計人員就依據這個標準，審核業經體委會核准要蓋的個案，發現事實上很多不符合標準，也因為這樣，泳起來方案的規模沒有原先預計那麼大，否則這幾年就要看游泳池養蚊子了。不過審計機關一般比較偏向結果評估，因為是事後權，在方案沒有了結之前，似乎較難著手。

就你們提出的幾個政策建議，我認為第一項很好，我在審計機關的時候常常感覺到，查核回來之後，發現一些問題，但依照法令規定不能事先跟對方單位告知、透露，後來推行績效審計時就把內規修成可事前溝通。我到監察院後，發現監察院的做法比較好一點，對每一個專案的調查除了諮詢專家以外，一定會約詢受查單位，雙方面對面溝通。審計部有專家諮詢，但比較偏向規劃階段。我也贊成如果資料蒐集齊全，在完成階段發現問題，或審計機關要提一些建議，可依需要跟專家諮詢。監察法好像有特別規定，如果要行使彈劾權的時候，被彈劾人一定會被約詢。

第二項我是贊成，沒什麼問題。第三項我倒是存疑，因為審計機關現在的法定文書就是每年的決算審核後，要向立法院提出審核報告。審核報告一般是依主管機關別來分章敘述，現在審計部也是按被查單位的主管機關來分廳，當然如果是院的層級，跨廳是可以，如果不是的話，跨廳會有困難，寫報告時候不那麼容易聚焦，不曉得要寫在哪個主管機關。

第四個建議我認為也很恰當，就是盡可能融合不同的利害關係人，但也比較困難，因為現在審計機關主要職權是決算的審定，現在也跟INTOSAI的想法比較接近，把影響到人民生活的議題拉進來，範圍比較廣。這可能比較接近方案評估裡的影響評估，但因為審計機關每年七月要提出審核報告，是整合整年度預算執行情形的綜合報告，有時間性的急迫，不像監察院專案調查案沒有急迫性，當然可以考量各個層面的意見。第五個建議，審計機關現在好像決定議題前有先由副審計長召集開會，

就是由各個廳提出來，對於影響人民生活的重要議題，再討論哪些議題值得深入查核。不過每個機關在選的時候，當然是把容易取得績效的列為優先，看不到績效的誰會列成議題？

因為必須考量到是年度預算執行的考核，當然可能超出這個範圍，但我們也會這樣選。如果說手邊就有資料，馬上能查出結果，為什麼不選？第六個意見當然也需要，人員的傳承和培訓。審計機關多半是從考進來後一直做上來，所以大家在工作的理念、想法上比較一致，不像其他機關有空降部隊，所以在培訓上，我認為要多請學者專家講授，因為大家所學一致，可能觀念、意見考量的沒那麼多。像監察委員就很多元，開會時爭議比較大，取得共識也比較困難。建議將來辦理績效審計的時候，審計機關看能不能在一個方案或計畫完成以後，大概三、五年之間就要去查核，不能太慢，否則因為行政究責有十年期限，太久的話人事異動也很麻煩。

蘇老師：

您剛剛說，「泳起來」專案是體委會先訂標準，審計人員只是看有沒有按照標準來設，所以應該還是事後審計。

李月德監委：

這個計畫還沒實施以前，我們依據以往查核停車場的經驗提供建議意見，期能訂一個遊戲規則。

蘇老師：

這個部分會不會被人家challenge說有點干涉行政權？

李月德監委：

所以在做的時候就要比較小心，就像你講的，標準要行政機關自己訂，我只是就標準看你有沒有照著做。

蘇老師：

如果他拒絕訂標準呢？訪談過程中，我發現審計人員非常擔心侵犯到行政權。

李月德監委：

也有可能，有時候事前、事後很難劃分，你說事後會不會侵犯到行政權？還是會，因為會影響到後面的作為。

蘇老師：

但是專案報告寫出來，後面的任何政策建議，只要是建議、不是強制要接受，無涉及不法的發現，那麼接不接受是受查單位的自由，但接受後就要自己負責。另外，我們發現跨廳處的專案比較容易抓到問題，但都覺得很難查核，因為各廳處的本位

主義還是很重。有沒有辦法讓跨廳處的查核可以比較順利？至於查核議題部分，我知道審計部都事先討論，甚至先找專家諮詢議題要如何規劃，但有時候審計機關免不了會被媒體牽著走；很重要的媒體議題當然要回應，可是除此之外，是不是應該有一個完整的List，譬如什麼樣的議題幾年內要查一輪，換言之，議題規劃要有長期性的規劃，這部分好像比較沒看到？

施能傑教授：

目前做的一些建議我都覺得滿棒的，只是就順序上，如果是我會優先講什麼，再把他reorganize。不過剛剛有一個重點，我還是覺得會涉及審計機關的定位，如果是屬於績效評估，我還是傾向應該以事後的成效評估為主，或者評估可以做，但盡量避免。我覺得在政府的體制設計裡，如果有哪個機關真的想好好做方案評估，就只有審計部，因為所有的法令都揭露給它，它的法令武器就是審計法，給了所有你想要做program evaluation，包括可以要求調所有的資料，機關一定會配合，因為有審計權。我覺得這是台灣比較兩難的部分，如果審計部值得做這個事情，但報告最後的建議怎麼寫就變成最重要，因為寫任何一個東西，行政機關就會把它當一回事——至少會回應。所以我認為審計權不應該踩越紅線，只要是行政權要負政治責任的事情，都不應該在報告裡提到，連建議都不要提。我是比較保守，這個東西執行上就變得很困難，從審計部門的運作來看，他們會覺得我只是寫一個建議，採不採還是可以斟酌，是一個善意提醒，問題是行政部門認為那是壓力，不會把它當成善意。所以那個線就變成.....在這個報告裡可以去提，包括審計機關寫的績效報告，有哪些原則可能可以給他們一些建議，因為這些如果是行政機關自己寫，就沒什麼問題，因為行政機關是一體的，我可以寫這個計畫當初不該做，因為這是個policy，值不值得比較無關，這一塊我覺得目前比較沒有談，因為這個雙方會比較良性的互動。

蘇老師：

有些受訪的審計人員很疑惑在做專案調查時，可不可以做政策的評估？大部分人認為政策性的問題應該要避免。

施能傑教授：

如果是我不會說盡量，會說不可以。因為我認為這是憲法的權力劃分關係，是負政治責任，行政機關要不要做這個事情，是向立法院負責，不用對其他部門負責。但我做完之後有沒有把錢用在該用的地方，這不管專案評估或決算報告都應該去盯，但審計部門在寫報告的時候要分得比較清楚。

蘇老師：

他在寫專案報告或政策建議的時候，其實就很小心，避免寫得太強勢，盡量委婉一點，甚至有點模稜兩可，避免下指導棋。

施能傑教授：

這是我的看法。舉最近的例子，因為對行政部門來講，只要審計部講一些事情，有些部門也許不了解審計部當初的原因就援引，就一直下去，兼職就是從那個源頭來的，可是大家從來沒有去問，為什麼不可以兼職？下班以後我不是賣給國家，我只要沒有從事跟本職有利害衝突的，為什麼不可以兼職？國家付的薪水不夠多，我有什麼好違法的？但是沒有人去改的結果，我的意思是傳遞訊息不夠清楚，接下來就一路下去。在學校經常有這種例子，教育部轉來，教育部說不是我們的，是因為審計部提意見，所以我們follow，但這個法令已經不合時宜你去談它幹嘛，當然我可以理解。

回過頭來如果要做方案評估，第一件事情，是涉及的議題把他reorganize，就是到底要選什麼。接下來第五點我覺得最重要，要選什麼議題，所以我建議可以多想想，議題可以給什麼標準的建議，如果你要選議題，哪些標準是適合去檢視這個議題要不要選的，雖然也許審計部現在也有一個議題，但我覺得那個東西可以用你的角度把它再簡化一點，有時候是從外部顧客的角度講，不是像你們學的那種專業角度，譬如像說在台灣什麼重要的議題值得選，因為如果是做方案評估，如果它需要scientific的方式要花大錢、人力去做，真的沒必要到處去做方案評估。那什麼樣的比較適合？如果是我，會想說花大錢的program才值得做。

第二個，一定得要執行幾年以後，雖然剛剛委員說太久不好，但我覺得方案評估是不是審計部要達到究責目的，滿見仁見智的。我的意思是就這個program很沒有效率，現在的方式一定要do some thing，這個叫究責，也是一種方式。但是否課責到哪些人應該為這件事情負責，是另外一個層次。前面那個層次我覺得很重要，我比較不贊成去究個人的責。其實我認為應該把第五點提到第一點，因為那是屬於大的strategy。因為審計長非常在意績效審計，但如果message傳遞不清楚，大家就會為了衝新聞發布，somehow是這樣，這不是好的方式。好的方式應該是你講的婉轉的方式，可以抓一些重要議題，這些議題有些是國會關切，有些可能是做為一個很專業的審計機關，自然就應該去做，老實說我還是認為一個強而有力的審計部對國家是好的。

第二件事情，選完以後，要做好還是人的問題。第六點有談到，建議要不要更積極的建議一下，我認為現在談的比較溫和，變成要自己培養，自己培養當然是一種方式，特別是審計部本身就很專業。但如果談方案評估，因為這不全是財務審計，可能過去比較不嫻熟大量的做這種東西，一開始要推的時候，是不是要用那麼溫和的方式，還是用外力協助，內化以後再開始有自己的東西.....我覺得目前還是太用自己內部的方式，這樣會推的比較慢。但是要找哪些外力、怎麼去協助，應該可以去想像，台灣應該有不少外力和專業可以協助。這個涉及到要不要更開放，感覺審計部在這個部分上還是非常依賴自己的人力。不過在做法上，

第三個要關切的是，一方面因為談的是策略，正面要怎麼做，而怎麼提醒審計部避免去做哪些事情，這是反面的，包括績效報告要怎麼寫，我覺得那些是不是可以在報告裡也幫他們談一下，不然有時候一不小心.....或是去看可以補充哪些，包括什麼叫避免。第一點有提到partner的關係，那個對我來講有點兩難，當然做任何績效審

計都應該跟對方了解內容，目的也不是真的要把他打死，這個我同意。但我覺得最後做分析報告時不要再跟被調查的人當partner，當我有這些資訊為依據，我就像一個獨立專業的會計師，做一個file，但寫的東西都有reference，都有document來支持我的東西，那就不需要.....

蘇老師：

現在討論的是advisor要諮詢意見提供給你看，是指廣義的partner，因為國外有的是績效審計寫完後、沒有publish之前，會先讓受查機關看一下報告內容有沒有誤解。

施能傑教授：

這當然是可以，但我不會在撰寫的過程中需要跟你做一個.....就像美國GAO發了一個報告之後，最後都會有一個「機關對我的回應」，要在報告裡具陳，這是很合理的，殺人之前要給他講話。我覺得那個部分簡單講就是減少失分，至於真的比較嚴肅的問題，過程評估要不要介入，如果過程去調查也不是完全不可以，但需要搭載怎樣的機制進去。

蘇老師：

有時候案子是持續性的，例如，如已做了三年還在繼續執行，此時去調查它，是不是過程評估？而且有時之所以以案子成效不彰，可能是因為過程出了問題，所以過程評估還是要做。

施能傑教授：

可能在做成效評估時，順道去review它有沒有在過程deliver本來想要做的事情，就是包在裡面，不然你單獨切一塊說叫過程.....我相信審計部也沒有那麼多時間、人力去處理，因為他本來按照慣例就很多業務。不過我倒覺得值得做，國家現在有一些比較大的議題，如果可以提供階段性的，也許在最近選定什麼東西當try的機制，然後用你建議的這一套做出一些東西，我覺得可以有一些效果。這樣講好了，國家的公共預算有一兆九千億，大概有四千億左右是花在.....我都是用決算書，不光是公務機關，我連所有特種基金都一起分析人事費怎麼花、花到哪些項目，因為是人資的專業，因為做任何的方案評估背後還是有一些domain knowledge。如果審計部要做這種東西，是可以做得到，因為有審計法，但是需要外力協助的是人力資源管理的domain knowledge，因為審計人員不見得知道怎樣分析人事經費的運用，比較符合人資理論講的東西。

蘇老師：

我對審計人員去查帳很好奇，學者可以跟著嗎？如果學者事先簽保密條款，然後跟隨審計人員去查核，並提供諮詢意見，這或許就是你講的外力。但目前似乎沒有法源依據可以這樣做。

施能傑教授：

我講的就是類似這種東西。因為他們還是需要審計人員的身分，只是過程中可以找外面有domain knowledge的人來做我的consultant，包括你要怎樣的資料，可以去分析東西，對撰寫報告來講是有利的。

洪玉芬處長：

剛剛講的，我原想建議，應有專家學者加入審計團隊，比如說是審計單位的話，要分兩部分，一個是一般的績效，另一個是專案的績效，而專案部分也可以請一些專家學者加入審計團隊，但這又牽涉到個資、秘密的問題，所以說只單純諮詢可能會比較好。

李月德監委：

專家學者參與專案審計團隊是涉及審計職權的問題，以前我在台北市審計處的時候，我們的主任秘書不是審計人員，就不能看報告，因為不是審計人員，就不能行使審計權。現在審計部都是審計官去兼秘書，他就可以看，因為他是審計人員。

李順保廳長：

首先向大家說明審計部辦理本項委託研究的主要原因，近年來國際最高審計機關INTOSAI對於方案評估在政府審計領域的應用非常重視，也推動一些跨國研究，期望有助各國最高審計機關專業能力發展。審計部很重視國際審計新知的引進，部分審計單位經由研析INTOSAI有關方案評估的文獻後，曾在實際審計工作中試行，發現方案評估相關技術方法的價值，但也有一些實務上的疑義，亟待借重外部學者專家協助深入研究，俾將方案評估運用於績效審計領域。方才蘇老師提到，訪談過程許多審計人員都反映，審計工作應避免侵犯行政權。的確，在審計人員的養成教育中，釐清審計權與行政權的分際，是很重要的素養，這也是審計部在導入方案評估技術時的顧慮之一。李委員剛才也提到，審計機關是事後審計，因此運用方案評估方法時，如何將評估結果轉變成有價值的審計意見，就變得很重要，否則可能干擾行政權，或變成明日黃花，無法改變既成事實，也無法提供受查機關建設性意見。每一個審計單位都難免有審計績效的壓力，因此很重視審計意見的價值，包括量化財務效益、對機關或人員課責、或經機關具體採行等，但對機關相關人員課責並不是審計的主要目的，審計意見所揭露各機關制度面或執行面之缺失，必須各機關配合落實改善，因此營造審計機關與行政機關間的夥伴關係也非常重要。

審計部從研析INTOSAI有關方案評估的文獻發現，部分國家審計機關在導入方案評估時也發現一些疑義。方案評估是社會科學研究調查方法，部分技術過往在審計機關專案調查中也曾被採用，只是未特別強調。審計人員很希望瞭解方案評估與績效審計有什麼不同？哪些方案評估方法對審計工作最有助益？並且回歸審計的職權範圍，不要侵犯行政職權。期望從方案評估萃取出一些東西，包括量化或質化方法，

有助提升審計品質，我想這應該是本項委託研究的主要目的之一。

審計工作的執行方式，除了內勤的書面審核外，外勤部分包括財務收支(決算)抽查及專案調查，財務收支(決算)抽查一年2期，目前正在辦理104年度第2期。財務收支(決算)抽查好比是例行健康檢查，係對各機關施政計畫及預算執行進行整體性檢視，審計機關會依風險管理原則預先設定**criteria**s，擇選擬抽查之機關，抽查內容也包括內部控制評核及採購作業抽核，除個別性抽查項目外，多數有查核工作底稿可依循。所謂績效審計一般是指專案調查而言，審計機關轄審機關甚多，業務龐雜，審計資源有限，因此不會漫無目標的辦理專案調查，必須用科學的方法有所取捨。所以本研究在訪談過程，受訪的審計人員才會表示辦理績效審計有「績效」壓力。個人的看法，有「績效」壓力應該是正常的，因為專案調查不是健康檢查，規劃辦理專案調查如同看專科醫生，既然初步檢視已經發現異常(病兆)，經專科醫師深入診療後，當然期望有所結果。審計機關辦理專案調查有標準的**SOP**，包括：設定審計目標、資訊蒐集、選案、規劃、調查、報告等階段。

部分審計人員或許認為，辦理績效審計結果一定要查有符合審計法第69條規定未盡職責或效能過低案件，或發現機關人員有符合審計法第17條規定不法或不忠於職務之行為，我想應該是一種誤解。上述的**SOP**流程中，選案最重要，包括審計部、**GAO**、**INTOSAI**等的文獻及訓練課程都明確提醒**auditor**，選案錯就全部錯。審計部每年度都會決定往後2個年度的施政工作重點，並且滾動檢討，所以固然媒體報導是重要的資訊來源，但審計規劃工作其實是按照一定的節奏在執行，不會亂無章法。

舉例而言，104年度第一廳列有4個施政工作重點項目辦理專案調查，中央5個廳、2個特種審計處，104年度規劃辦理25件專案調查，規模都非常大，其中只有6件不是跨域的議題，主要是第二廳審核的業務，那是因為其審核對象較為特殊所致。另外，書面政策建議第一點提到，不要跟機關採取零和賽局的績效審計，這個觀念很重要，我完全認同。審計工作如果沒有機關的合作及認同，不容易發揮功能，尤其是績效審計。舉一個例子，第一廳調查海巡署巡防救難艦機艦組合案，就是空勤直升機降落巡防救難艦聯合執行勤務，這個案子跨兩個部會，直升機隸屬內政部空勤總隊，巡防艦則隸屬海洋巡防總局，調查結果發現，新造的巡防艦均設有直升機載台，3000噸級巡防艦還設有機庫，但都沒有實際降落的紀錄，更談不上在海上聯合執行勤務，這就是典型的跨域治理問題，也是審計重點。本案延宕數年，經審計部函請行政院督促協調有關機關積極處理，目前已有正面回應。設想，當初審計部如未辦理本項專案調查，調查意見並獲得監察院及行政院的重視，或許問題到現在都懸而未決。審計機關與受查機關的關係不應該是零和遊戲，應該是積極的夥伴關係，審計工作必須創造價值，我想這也是我們努力的方向。

書面政策建議第二點提到，強調品質重於數量，這也很重要。如同前述，審計部會訂定年度施政工作重點項目，規劃辦理專案調查，但審計工作龐雜，審計同仁的壓力不只源自專案調查。比如總決算審核報告審編，依憲法規定必須在總決算提出後三個月內完成，所以在審編期間必須投入所有的人力資源。平常除了財務收支抽查、專案調查外，立法委員囑辦事項或監察院交查案件，也都有時效性。審計部希望深

化對立法機關及監察院的服務，因此交辦案件都會優先處理，而影響原訂工作排程，難免增加審計同仁工作壓力。

書面政策建議第三點提到聯合稽察，「稽察」在審計術語上有特別的意義，一般係指工程案件、採購案件的查核，審計部很早就已推動「聯合稽察」，實際情形可洽第五廳。如果不是「聯合稽察」，那或許是指聯合辦理專案調查，如同前述，專案調查案件多數是跨域，因此聯合數個審計機關辦理專案調查，係屬常態，審計部並已訂頒審計機關辦理共同性審計事項專案調查作業要點，規範相關執行細節。

蘇老師：

您提到現在專案報告很多都是跨部會的查核，可是接受我們訪談的審計人員覺得目前跨部會調查的效果不是很理想。各廳處普遍本位主義很重，這有很多原因，包括誘因機制不清楚，所以主查單位才會認真查、協辦就不是那麼認真。當初受訪者建議要「聯合稽查」，可能這個名詞要改一下，不要用稽查這兩個字。就是怎麼讓大家可以聯合去寫執行和撰寫調查報告。

李順保廳長：

地方審計機關也會規劃辦理通案調查，就是一項審計議題涉及各地方政府業務，就會統一規劃專案調查，以發掘整體性問題。

蘇老師：

與那個不太一樣。我指的是例如現在一廳和三廳要一起調查一個案子，一個案子跨了一廳和三廳。

李順保廳長：

舉第一廳的例子，去年規劃辦理我國推動生物多樣性辦理情形專案調查，業務涉及環保署、營建署、農委會、經濟部、交通部，由第一廳規劃，分由第一廳、第四廳、第五廳、教育農林審計處、交通建設審計處查核，第一廳彙總調查報告，這是典型的跨域查核。這個案子查核結果達到獎勵標準，受獎勵人員是以其對專案調查的貢獻而定。當然，我也瞭解部分審計人員或許認為不是本單位規劃的案子，會有做白工的疑慮，我想這部分可由制度面加以強化。

蘇老師：

目前聽到的是協辦的都不太認真。

李順保廳長：

各單位都有績效壓力，難免有本位主義，尤其人力不敷分派時，可能指派資淺或工作績效相對欠佳人員，這部分可能須藉由教育訓練及獎勵機制來改善。

洪玉芬處長：

如果是跨部會，不只是審計單位，其他行政單位也都是這樣有跨部會協調情形。像桃園機場園區開發的案子，就是行政院出面，找政務委員或副院長，主持協調會議。我們部裡也一樣，如果要協調地方政府，像航空城園區的部分，包括民航局和其他單位、桃園市，都是由次長、副市長一起聯合主持會議，一直追蹤，不然推不下去，因為各自有各自的立場。最主要的重點是，要有一個最高層的來統合。像交通部也很多這種狀況，一定要次長來主持會議，召開協調會議或成立一個任務編組，並要求參與單位一定要派副司(處)長來開會，一定要抓一個頭來管所有單位，才有辦法。我的意思是說，要有比你們廳更高層的層級來統合主持，亦應有一個主要幕僚單位去做相關東西，並事前先將各單位應辦事項分工、績效指標確定，分頭進行，主要幕僚單位並於會議前，研擬會前相關提案及資料之準備、各單位應辦事項之進度、成果、遭遇問題及意見之整合，並包括須要請中研院提供相關諮詢之意見整理之幕僚工作，屆時專案成果分享，各有各的績效。

李順保廳長：

書面政策建議第四點提到，跟利害關係人的互動，這是INTOSAI一再強調，也是審計部業務革新的重點。專案調查時，如果有涉及機關人員或外部人員，如果時間許可，均儘量安排訪談，蒐集利害關係人的意見。第一廳曾調查促進殘障人士就業輔導方案執行情形，規劃機關是勞動部，執行機關是地方政府，受委託執行者是NPO組織，因此NPO組織及殘障人士的觀點及意見，非常重要，必須納入調查訪談對象，但受限於時間，無法全面辦理。這個案子NPO的回饋意見，對調查意見的形成有非常大的幫助。審計法施行細則對於抽(調)查報告有提陳時限(20天)的規定，固然可申請展延，但仍有時程的壓力。實務上，只要時間允許，都會儘量納進利害關係人的意見，加強互動。

有關GAO的報告都會列入被查機關的回應一節，我國的機制審計法也有類似機制，就是對於審核意見的聲復制度，除了特定通知事項外，一定由機關提出說明直至聲復定案後，才會將審核意見併同機關最後聲復意見列入年度審核報告。

另外訓練部分，審計部對於方案評估相關課程一直都有開辦，未來希望能結合本研究的相關建議，進一步強化。對於審計機關而言，推廣初期執行影響評估可能有些難度，也許可優先辦理結果評估，其次是影響評估，在某一些情況下才進行過程評估，如果本研究從學術宏觀的角度提出建議，應有助推動策略的擇定。第二部分是有關方案評估相關訓練課程的安排，我覺得很重要，確定發展策略後，宜審計人員的資歷，循序漸進規劃不同的訓練課程。至於引進外部資源來強化專業能力方面，可以充分運用已運行的諮詢制度，可以在調查規劃階段或調查結果報告階段，諮詢相關領域的學者專家或實務界人士。

張信一處長：

剛剛聽李廳長的發言，感覺這個題目似乎變得小很多。因為審計部對方案導入模式

路基本上都已存在，所餘問題除了洪處長提及是否成立臨時任務編組，以及如何強化審計同仁的理解，是否透過相關訓練方案與溝通模式外。還有一個最大的問題在於怎麼樣拒絕會影響績效審計品質之臨時交辦的案件。可是我反過來想要問的是，因為這個案子題目上寫得很清楚，這跟績效審計的精進目的有關，不管是用什麼方法，那就要問什麼叫績效審計的精進？是審計同仁寫出來的意見愈多、愈不錯，不管是質或量，代表它的精進績效審計的成效，還是國家因此改變而叫做精進績效審計的成效，這是一個最大的問題，若不釐清，書面寫的第一個建議，受查機關與審計機關的夥伴關係就不會存在，因為不管審計人員意見如何，想想看每個機關首長要背負的政治壓力與承諾，為遂行其施政，當然很難完全順從，或者抗辯老半天，即使經抗辯後仍受懲處而去職，下面一個人接替首長之位重新來過，仍是船過水無痕，績效審計的結果並不容易機關裡面烙印，因為人治色彩濃厚的當前政治生態，首長走了、換人又重來一次，其實很麻煩，也未發生良性循環的效果。

我個人不管是否用聯合稽查這個名稱，其實希望擴大的不只是審計內部的協助，因為基於資源有限，必須統合協調避免浪費，而有所謂「協同審核」的概念，其實應該多一點。就整個政府而言，審計單位很類似內部稽核的角色，至其外部稽核角色則係專指對政府中之行政部門而言，以目前政府審計的角色扮演，有適正、合規性、效能性的審查，績效審計比較像效能性，可是適正和合規可能是每年例行要做，超然獨立很重要，有點像內稽的確認性稽核，可是效能性是諮詢服務的概念比較重。要不要先介入，問題是事後才介入，恐怕基本上都改不了，徒勞無功。十年前、二十年前在談十大建設，當時認為十大建設很有用，可是十年過後可能只剩中山高有用，因為時空不一樣，當時有促進就業，後面只剩交通有用。那個時空只要不是當下去處理，事後因為外部壓力去處理，其實爭議永遠沒完沒了。內部稽核的角色本來就有兩種，雖然都要求超然獨立，可是對諮詢服務會稍微去介入。因為管理的三道防線，就是透過不同職能的合作去管理風險，內部稽核是最後一道防線，雖然屬管理職能的決策之權不應介入並承擔責任，可是提出建議意見，是為增進組織價值，符合內部稽核之定義，也才能使受查機關與擔任內稽角色的審計機關確實變成夥伴關係，否則該兩機關分屬你就是內外本質上就是對抗的，很難變成夥伴關係。

可是要讓政府有效，包含剛剛李廳長舉的例子，其實個人認為「以專家身分表達意見之侯友宜先生，有沒有裁判兼球員的問題？」這是第一個質疑。而第二個質疑則是，他建議加班費要增加，因為要提升見警率，這是常識、不用專案評估就有答案，重點是預算編不出來就是零，就算是建議好了，束之高閣、擺在那裏不會有用，因為就是沒錢。所以我覺得要「協同」在前面，因為前面擴大協同有一個好處，那就是審計機關需要的審計軌跡才會出現，平常做專案調查為什麼那麼辛苦，受查者也辛苦，因為只要是專案調查，我們不可以拒絕、一定要幫他們調查，可是在事件發生的過程中，我們沒有預先設定之收集資訊的過程，就需要因應專案調查的需要，全部重新調查，進行地毯式的反覆作業來，而且常常因事後臨時提出調查主題，常連定義都搞不清楚，很難處理，所以應該要回到源頭。

又為什麼剛剛在說我們選擇容易達到績效的去查，不論是審計單位或行政機關，總

是不希望別人挑剔我們，可是寫完的報告對國家有什麼幫助？說實在沒有。那個用常識就可以辦理，不需要大費周章花那麼多錢，最後結果還是一樣不會推動。立法院預算中心寫給經濟部的評估報告，裡面有一堆問題，是否完全合理我不敢肯定，但有許多意見看起來就很荒謬。比如它說水利署因為有水資源作業基金和水利署本身，兩個都在賣砂石，砂石的錢部分直接繳庫，部分編入基金沒有繳庫，而被質移編一大部分在水資源作業基金是不對的。其實這個收入編哪裡有什麼關係？而且還講了一個更好笑的建議，說因為公務機關賣的砂石單價比較便宜、水資源作業基金賣的比較高，所以全部都要編在公務預算才不會有這個問題。其實按常識來講，應該全部給基金賣，基金賺錢之後，若應該繳庫再去繳庫，可是事實上他沒有考慮到有些地方的砂是不能用，有些的砂要處理需要運輸成本，所以不見得是所有的砂都一定可以賣多少錢。

可是方案評估跟預算有關嗎？不見得。它是該怎麼做這件事，可是這樣到底是不是一個重要問題，大家要不要一起檢討，檢討之後會不會改，我覺得是源頭。假使這個東西大家能夠談定，例如說一年要做幾個案子，我們身為主計人員，也希望國家的錢不要亂花，我擔心拿不到薪水，但問題是那種都是政治。你們寫出來的這些建議，假使都是政治的概念使然，那樣的選擇，你怎麼辦？只有走在前面，在它提出來的時候就介入導正，逼首長承諾成果指標、同時強調成果指標應該怎麼收集。我不好意思露自己單位的底，可是他們就是這樣，做一件事要增加就業率，做歸做，再委託另外一個案，請專家幫我們調查，這樣的話怎麼有因果關係。可是講再多，它只會逐年稍微收斂一點，因為大家沒辦法全心全意每個案子都做，所以人力確實不夠，而不夠的話就應要挑重點，挑重點是大家先坐下來談，什麼案子能夠立即改正，這跟變革管理的理論有關。譬如說要審計績效讓外界接受，它才不會亂加案子給你，要不然一定會加，因為認為你沒績效。可是在你自己能夠創造績效，在立法院報告的時候都有查出來而且改好。照李廳長的講法他們過去都這樣做了，我不知道改到什麼程度，假如有改好，端出來之後別人才會相信審計機關自我選案的精準性，不需要再外加案子。因為外加案子，沒有人、也沒有錢，做不到，我可以把它變成比較不優先，而不是插隊。因為本來規畫好那麼多案子，你當然要拒絕插隊，就要凸顯查出來有績效，常講虧損的公司才有市場派的介入。所以目標假使不能導正到為了行政部門、國家的改變，而只是他們寫意見出來，永遠不是夥伴關係。

因為審計部內各個廳處也會擔心，我若幫你做績效仍是你的，自然就會把我主力人士擺在自己廳裡的業務處理，這就是大家心裡面沒有共同認知之最上位的目標。這個方案評估假如真的要導入，目標確實也是必須要跟審計部的所有員工溝通的重點，甚至行政部門也要理解，它才有辦法配合審計部的審計軌跡要求，或者比如要求成果導向，一開始就設定你敢承諾，那拿出成果指標，成果指標一定是計畫過程中自動產生，絕對不是事後再去做，那又是另一套假的東西，表示當時的想法就不周延。像剛剛說的海巡署和內政部，飛機要停泊船上，這早八百年就應該全部給海軍做，幹嘛要有那麼多機關？其實現在海巡署的艦艇後面開始要裝水砲，還需要第二套研究嗎？不用。我講真的，全部海軍做完了移過來，甚至連人員都一起訓練，是不是

像日本現在自衛隊可以出來，只是說他的身分不能去執行國防戰鬥，但是基本訓練、船上可不可以停降直升機，是一樣的，根本不用再有第二套政策評估，花任何錢都是多餘的。不敢去停降是人的因素，因為他不想出差，登船好累、在海上無聊，但問題是遠一點的地方救不到，反過來講，遠一點他們真的救的到嗎？我們的船沒有油出不去，這又牽涉到預算。所以海巡署每年都是為了油，長官說要出巡就巡兩趟，因為巡兩趟就沒油了。然後汰換船，我一直叫他們要寫整個大計畫，把汰換的schedule排出來，可是他們就是一艘一艘來。所以專案檢討會發現問題，可是那些問題不需要檢討就已經知道了，只是沒有能力去處理，所以就走一點算一點，國家資源慢慢消耗掉。像是大家願意先坐下來把它談好，對外所有講法是一樣的，這個好像權責不太分，但我們就是因為太分明了，只有制衡、沒有合作。

預算中心建議我們機關，很多像水利建設要回歸地方管理，我們當然也知道，問題是財改方案或是財政收支劃分沒有做完全被接受的調整，根本丟不下去，問題發生了還是得回頭。所以與其辛苦的做那麼多，我覺得大家只要願意合作，把它做出一個大家都有成績，就像審計單位做最後的確認審查，希望內控、行政部門幫他多做一點，因為假使內控做得好，他們抽查的比例就會輕，審計風險就會降低，可是全面都要查就會來不及做。所以你只要告知我今年要查什麼，我們事先review一次，你來查的時候就簡單了，大家都有成績，一件事情做完了，而且那件事情真的改得動。有些東西是改不動的，譬如我們天天在立法院被罵釋股收入，我也不能改，最近為了中鋼一些釋股，每次預算中心都會講，留下來股利會比較好，股利的獲益比借錢的比例還高，問題是國家沒錢，我們能叫各部會怎麼辦。

剛講了很多，問題是我們是幕僚，很多東西是上面交下來的，這些事情假使每個都要當內控缺失來寫，寫完了也沒有用，不會改變。對審計部來講，預算還是一樣受阻，不要以為它有審計獨立，它不像司法，預算還是捏在人家手上，只要不給你資源，其實跟企業之內稽一樣，因為內稽雖然隸屬董事會，但在資源配置上仍歸屬行政主管，所以當它不給你資源的時候，你也不太有能力去查核。你想要查什麼，他可以不讓你接觸，所以為什麼要溝通，為什麼查出來的建議要先諮詢。審計部是用審核通知，是書面型，其實我覺得當面溝通會更有效，因為寫字寫太多了，一件案子討論的焦點本來只有一個，會因為公文的敘述寫了十幾次。我在海巡署有改過一次的經驗，我要求不准審計部的審核通知來就直接由業務承辦單位撰寫回覆意見，而在署裡面成立平台，先決定這個案子到底是什麼問題，請會計同仁跟審計同仁先去溝通，你的本意是什麼，然後回來檢討，它的意思要配合改，還是我們有不同的看法。再請副署長開會討論確定，確定擬達成相關目標及必須具備之相關證據方向後，才交下去叫各單位寫，寫來了因為三十天，前面只需要花兩三天把它處理完，後面給他們十天二十天，若寫來的與上決議仍有不一致，負責彙辦聲復意見的會計人員就有資格去要求更改它，因為當時開會有決議。要不然以前所有單位寫來，我要改的時候，同仁就講，會計長，人家機關首長或主管寫出來的你憑什麼改，所以寫意見這個東西其實包含會計師也是一樣，所有的報告出來之前，都要拿相關意見之工作底稿給對方看，雖然那是你的，但還是要溝通，尤其是效能性的，因為適正

性、合規性有時候沒得討價還價，可是效能性真的是見仁見智。我都會跟同仁講，你出去查內審，不要隨便給他們任何建議，要先溝通，他同意那麼做你才可以寫，他回過頭來就你的建議跟你要錢，你怎麼辦？拿石頭砸自己的腳，因為我在統籌預算，所以覺得其實所有管理的概念就一個溝通。

為什麼今天大家做的那麼辛苦，就是沒機會把話講出來，不管他是NGO或民間人士，只聽他們的意見也不對，但大家有沒有在意。雖然行政程序法要有公聽會，其實我自己戲稱大部分都叫說明會，既然沒有公聽過，答案永遠是前面要吵二十年，後面再吵二十年。前陣子聯合報在報導德國，人家是前面吵二十年、後面就做好了，我們是前面吵完了後面繼續吵。行政人員天天要面對這個，大家就會愈做愈害怕，所以不管從內稽或審計的角度，現在強調要興利，沒有人敢邁向興利，全部愈縮愈小，嘴巴很興利，實際上做緊縮，因為保護自己最興利，自己的風險最大，其他人的風險都不管，最好什麼事都不做。所以我一直在主張，最好是審計單位出來召集，因為有審計權，要求大家好好坐下來談清楚，要什麼審計軌跡，而且一年挑一、兩個案子就好，大家配合它去建立內控該有的流程。我舉個例子，行政院主計總處為了台大那時候人事單位被一個退休人員搞了一攤，把錢給A走了，他就擔心，所以要設計一套系統去稽核每個員工入戶多少錢，在國外不會這樣做，因為個人薪資是機密，當然是當事人自己核對薪資，以會計來講是只要總數控制就好，這麼多薪水按照詳細薪資冊造出來的，我把這麼多錢送進銀行，理論上我不用管錢怎麼跑。結果不是，我們還要教同仁怎麼吃飯，這種就是內控做過頭。

另各這種專案調查很可能發生對查核結合之意見表示本來只是審計部的善意分析，可是經過很制式的審核通知過程之後，因為大家尊重審計機關的權威性、不分青紅皂白就直接按照建議去做了，而不論實務上是否可行。我在經濟部也曾發生做過這種事，審計部建議我們屬科專計畫而成立一些實驗室，若有借予他人使用，應該資產係屬國有財產，自然應該要收取使用費，然而若只是後有人正好藉機進去在裡面談話兩分鐘，是否也要收費本來就值得討論。惟我們業務單位同仁就是不管審計機關講什麼我都表示同意改進，因將可能發生無法執行，所幸審計同仁經溝通其本意後，經我們重新說明某些執行上困擾後，就結案了。因為審計部只是建議，可是所有業務單位同仁都覺得審計部的意見是聖旨，要照改，可是改任何東西都要成本，所以我交代同仁不要隨便建議人家，因為風險管理責任最後是管理者負責，我們在學風險管理的時候，知道可他有承擔、也可以規避或移轉等選擇，那是管理者的選擇，只是選擇要不要留在文字上，假使能夠事先有共識就可以事先解決問題，事後就會有缺乏共識之困擾。否則事先你做決定審計機關不知道，來查時全部都是缺失。像這次文化部部長，到底開會怎麼討論的，外界的人不知道，就會解讀出很多問題，只要事先參與，當然審計單位會說我不可以事先介入，問題是我覺得績效審計事後很難去阻斷，比較像內稽的做法，或是諮詢性服務。因為最後要換另一組人去查，本身就會形成跨廳處的聯合稽查性質室了，譬如這一組是因為我本來接觸你的業務，我幫你去諮詢。像會計師事務所分審計部門和諮詢部門，重點在於假使我能建議、你也願意接受，改革效果會大很多，而不是事後只寫報告，再怎麼寫都會有縫，像

媒體只截取你的一句話，只攻那句話其他都不管，所以最好是大家都能講好、做出成績，不要隨意寫最為上策。

譬如說政府績效若能產生，真正有做到省錢或者是……也不能說只有省錢，因為省錢會被罵不興利，是什麼事情該花多少錢去做，當然我同意很多都是「老狗玩不出新把戲」，沒什麼效，但問題是病急亂投醫，都變成投入導向而非成果導向。雖然每個審核意見都會寫沒有成果導向、成果指標太少，外界也罵、審計單位也罵，內部的主計單位也做檢討，也會寫在我們的意見之中，可是寫完又怎樣，什麼時候能夠逼他們業務單位寫出成果導向的指標？每個人寫出來都是這樣，怎麼幫他改？其實基本上改不動，因為報告要交出去了、沒有空改，只有在報告沒出來前討論才有機會，甚至指標不要太多，一個就好，明年再加第二個，但我們是一口氣寫一大堆，每個部會都要做，研考會和主計人員都沒有能力盯，審計人員更沒有能力盯，因為都事過境遷了，要找人家來約談很困難，當事人可能都離職了。所以我覺得績效審計要及時，過程中介入只要講清楚責任是行政部門要負，我只是建議，不要在乎要不要介入，因為不敢介入就永遠等到事後收拾惡果。但究責就沒有夥伴關係了，反而只要知道你來查，我一定掩蓋所有資訊，我以前去參加大學、技職學校的評鑑，一樣的情況，我們跟一個承辦同仁講需要什麼資料，他就半個小時不見，需要我們再找第二個人再去找他，又半個小時不見，然後整個上午就不見了，拿不到任何資料，反正你看不到就寫不下去。當然各機關對審計部不敢如此做，可是收集資料有時候會很痛苦，因為沒來沒由。像現在立法院叫我們提資料，有時候就沒這個東西，你叫我們要去創造出來，很累。例如他要按照各項證據分，變成要把原來一個科目的所有憑證翻出來，一筆一筆找，找出來沒有人能核對。我覺得重點在於願不願意去走在最前面，去改變整個結構，然後趕快找到成果，即使是一小步，對外都足以說明審計部績效審計的成果，而不是寫了一大堆報告，整個政府還是一樣很low。可是你要願意承諾去改，對行政人員來講會比較有意義，因為改東西才是真正對國家有貢獻，否則就是為了不要課責而打筆仗。有些單位用陳情的方式寫聲復意見，說人力不足、業務剛轉換，但這樣對以後有沒有改善？我們在寫內控時常看到一句話，我會加強宣導，但加強宣導其實是馬耳東風，一定要設計機制讓他非得走這一步，不然沒有用。所以方案評估要做到的是，審計部想要怎麼方案評估，行政機關就要有方案評估的過程步驟，因為要討論的東西是假設，每個人都有不同的假設，審計人員不用幫我確認，可是看到什麼問題，可以主動提給行政部門，讓他在討論的時候多一個討論因子，最後決定他自己負責，然後你再去做確認性稽核。所以我覺得不要太著重在績效審計上，若要叫人家改變，假設事後去寫一些報告要他改變，基本上事情都發生了，何況一個案子都拖三、五年才能開始查的時候，無濟於事。現在因為沒有錢，應該要走在前面，才能夠省下錢、做該做的事。

洪玉芬處長：

剛剛施教授有提到，議題選擇是最重要的，其他像委員、廳長、信一處長都有講到，像專案評估這個部分，選的每個案子性質是不一樣的，有的是已經預見，但很多事

情沒辦法預見，比如很多審計被說成是事後審計，就是結果論，因為我們無法預見未來，只是針對最後的結果來評斷，但是沒有辦法預見的，不只審計單位不知道，連行政單位在做時候也不知道，所以很多事情其實不要都用結果論來審計，當然，如果預見到就應先從中間介入，寫出相關意見要行政單位注意辦理，但有些案子是無法預見的。這個案子有關方案評估是要提升績效審計的問題，有些部分是說，要設定的議題和目標，但有些東西不能用成果來訂，因為會變成以成果來訂目標，變成框框，所有東西不管適當不適當皆在這個框框內進行，窄化了績效審計會有偏頗，例如假設要談離島補助，或要不要造一艘船給他，國發會認為怎麼算都沒有經濟效益，但應考量的是他有行的權利，雖然住在離島但還是要繳稅，雖然繳的不多，但行的權利是不是大於一切？如果說經濟績效不好就不做，不買船給他，然而基本人權是大於一切的，可能有關這方面的績效認定，行政單位和審計單位、或其他單位的衡量是不太一樣的，應不宜皆以單一方向或標準來認定。

再以要查一個案子，審計可能不太了解很多東西，要成立一個諮詢單位或諮詢委員會，讓相關單位諮詢，因為很多東西有盲點，可能要專家學者來提供相關意見。另外，有些利害關係人不是他講什麼、就聽他的，因為他有時候為自己、有時候看的也不清楚，所以審計單位要會辨別是怎麼回事。

人員訓練的問題，我倒覺得不是只有審計方面的訓練，要有其他各方面的，例如大數據分析、全球經濟情勢趨向等，從多方面增加知識，讓日後做專案調查對績效審計更為精進。就像我們的港務公司投資其他國家的港，就怕人家那邊去會虧損，虧損的話，立委、監察院、審計部、還有本身部裡的人也會講，怎麼可以去投資虧損。但有一個問題是，在那邊虧損，但可以把貨帶到台灣來，反而他的經濟價值大於財務虧損，我覺得這樣就值得。但是很多東西只看到賺不賺錢，很少人會針對這方面來思考，所以我覺得在訓練時加入一些像世界觀相關知識。

施能傑教授：

我滿贊同他講的，其實我比較傾向審計部不管要不要在績效審計裡面去做方案評估，據我想他應該只做一件事，應該只做確認性的，很清楚有一個program去看目標是什麼，有什麼具體的成果想要達成，結論用很多資料去做exercise說，評價有沒有達成，我只做這樣的結論，不做任何改善建議，唯一的改善建議是，如果結論屬於我認為你沒有達成效果，這個計畫如果要繼續編預算執行，你們要自己參考。我不會踩到那條線，我是做確認性的東西。但是前頭我還是不太贊成，前頭的東西是行政院自己要在行政院的高度裡去檢討，審計部只要做一個結論就好了。因為我們很多計畫都是審計在進行，他還是有鷹派，只是說力道慢跟快，但我覺得這個分際上比較分得清楚。

張信一處長：

這就是審計諮詢的概念會產生，因為所有東西幾乎都要經過審計，所以假使他們實際告訴我怎麼查，大家開誠布公在談，而不是你怎麼做我不管，可是我怎麼查你也

不要管我，最後就給你一槍。

蘇老師：

有審計人員問，如果行政部門自己在計畫一開始沒有訂績效指標，那審計機關要不要幫他訂，然後才能評估？

張信一處長：

計畫進行過程中就要求一定要有指標，而且是關鍵的績效指標。

李月德監委：

我以前在地方的時候，地方首長都要民選，選舉的時候不是有很多政見嗎，我們就跟他講，他這些政見有沒有落實到他的施政方針裡，甚至請他們計畫處歸類一下，首長選舉時講的政見，到底選完了以後用多少預算去支持落實，但得不到此類說明。

蘇老師：

不過這可能是說，雖然研考、內控都有要求，但是不像審計有審計權，所以我的壓力會比較大、比較有效，是不是這個意思？

張信一處長：

審計單位出面的話，事先的要求力量會比較大，我們自己要求因為是內部的，長官說 NO 就 NO，我也跟國發會的主委談過，就像他們前幾天在檢討對地方的補助款到底要怎麼修，他們說各單位要自己核，沒有配合款，問題是有時候我們在第一線的，政治壓力很大，需要靠共同力量去制止，假使共同力量沒有出來，大家也都是本於權責執行為主。拿國營事業來講，一樣一堆虧損，可是價格不能調，當然價格調到怎樣算合理，這還有得討論，但你沒辦法解決那一塊，就是沒有人去驗證合理性的過程，就算你事後寫一堆，不管是主計人員自己寫的或審計部寫的報告，最後的結果是不滿意。他們董事長希望民營化，擺脫這些束縛，就有很大的操控空間，可是員工要的是就業安定，他們覺得換了民間的老闆，搞不好哪一天就被幹掉了。審計部要查什麼，我們願意幫你做前置，因為我們不會浪費人力，同仁已經辛苦到沒日沒夜的加班，不能只看到警察的見警率問題，我們會計同仁的見人率高有什麼用，一樣沒有加班費。

李順保廳長：

辦理績效審計也曾發現部分計畫在政策規劃階段就欠嚴謹，導致執行結果不如預期。一般而言，「政策」不審計，但政策錯了，往往就會產生錯誤結果，審計機關研析相關資料，客觀判斷特定政策執行結果可能衍生不良結果，有時也會提出預警性意見，建議行政機關及時修正，例如興設運動中心、遊艇港等案。

古步鋼參事：

就個人的粗淺意見給一些建議，研究發現可以再加強，像先進國家的方案評估有沒有什麼可以參考的做法，我們審計機關已經有在做的，哪些已經有相當基礎的，哪些需要再改善的，這些可以在研究發現裡面敘述一下。還有書面提到的一些政策建議，研究發現最好能相對有所敘述，比如說政策建議第一點提到，不少審計人員認為查核小組到行政機關進行專案調查，「不少」到底是多少？

建議第三點，聯合稽查辦法，目前審計部為了要各審計單位辦理跨部門、跨層級的重大施政計畫查核，已經訂了審計機關辦理共同性審計事項專案調查作業要點，這個要點裡面規定了什麼、有沒有規定聯合稽查的東西、執行的績效好不好？大概可以敘述一下。

另外，在政策建議方面，我建議依照方案評估的步驟，有體系的提出建議，比如議題的選擇、查核小組的組成、查核計畫的擬定、查核心態的調整、查核報告品質的管控、查核報告的運用和公開，還有獎勵機制、專業培訓和經驗傳承。議題選擇方面，前面已經講過很多，方案評估到底能不能發揮功效，選題非常重要，因為做一個方案評估耗時耗力，而且資源有限，所以可能要強化審計機關的策略規劃和風險評估的能力，這個怎麼加強？建議你們再做個敘述。然後，是不是可以參考美國GAO提的，他們要求每兩年提一個高風險領域報告，來做追蹤，或是仿英國的NAO，他會擬定未來兩年期的績效審計查核要點，年度中再根據這個查核要點來分別擬定個別的查核計畫。

查核小組的組成方面，因為行政業務包羅萬象，怎麼樣加強跨廳處的聯合查訪作業，或是納入專家學者協助查訪，或委外辦理，需不需要修正相關規定，這部分也可以檢討。查核計畫擬定的部分，外國有些查核是委外的，查核計畫就像是契約書，契約書怎麼訂，要有一定的格式和應該具備的內容，要訂出查核方法。不知道審計機關目前做查核有沒有規定應該具備的內容，是不是有需要加強。

查核報告品質管控的部分，前面也提到要跟受查機關溝通，不要侵犯到行政權。英國NAO有建立一個審查的體制，可做參考。查核報告的運用跟公開部分，是不是查完就要馬上公開，提供給相關機關做參考，我不敢講是不是一定要做，會不會觸犯到法律，可能要事後再衡量。那是不是要彙整每年度的決算報告？都可以檢視一下，是不是應該加以規範。查核報告應否放到網站上，讓社會大眾公開參閱，讓全民來監督。獎勵制度這一部分，前面也提過，怕獎勵影響到查核報告的品質，要怎麼調整制度，目前規定是怎麼樣，還是要看一看。專業培訓和經驗傳承方面，審計部有一個訓練委員會，應該可以給他們多一點了解，方案評估這方面的專業知識可以納到課程裡面，有必要的時候可以跟國發會、主計總處建構合作的平台，分享一些技術，以上是我的一些建議。

洪玉芬處長：

意見的第二最後面，「此外有少數受訪者認為有時會感受到主管不斷要求創新查核方法的壓力，造成為創新而創新的形式，其實對於查核成效不一定有實質助益」，這些

文字是不是太極端，因為其實按道理來講，就因要求創新，才有方案評估導到審計裡面去的創新，而如上開文字這樣講的話，長官都不能要求，豈不是因噎廢食。

李順保廳長：

這是一種聲音沒錯。有少部分同仁可能誤解創新的意義。創新是審計機關的核心價值之一，其實是希望從主管到基層審計人員，能把創新的概念內化，內化到審計工作中。例如，審計機關推動GIS的查核應用，審計人員就必須積極學習GIS軟體及技術，並思考如何運用到相關審計領域，對審計人員而言，能勇於接受新知識、新觀念，就是一種創新。我們不會強調必須要用GIS技術輔助查核，而是鼓勵同仁積極去探索，在大數據方面的技術應用也是一樣。

蘇老師：

我覺得那麼大的組織裡面，一定會有溝通不清楚、失真的時候。所以有某些審計同仁說，長官希望報告裡最好每次都用一個新方法，只要提出一個新方法或新概念，長官就覺得你很認真。所以他們感受到創新的壓力，即使新方法對報告品質本身是沒有意義的，也要盡量創新。這可能是基層人員的誤解，我不相信任何一個長官會要求你只做表面功夫就好，但這樣的誤解確實是存在於審計機關的。

李順保廳長：

審計實務上，有時候運用傳統技術方法，但只要用心做也會有顯著的成果，這也是一種創新。第一廳有一位資深審計同仁查核某機關10萬元以下小額採購辦理情形，發現每年度小額採購總金額約2億，件數非常多，她蒐集連續三年度近7億的小額採購案件資料，從採購品項、供應商、採購時間、申請部門等深入分析，就異常事項提出審計意見，每一項審計意見均有完整的統計分析資料支持，信度提高受查機關也能認同，並能積極改正。這位審計同仁查核的領域及使用的方法，其實很傳統，但是用心、敬業，審計結果產生價值，所以也是一種創新。

指標的部分，不管績效審計或方案評估，都很重要。方才提到有時候資源的投注可能看起來沒有效益，但卻有其價值，其實我們也觀察到。例如，政府對於弱勢族群的照護，就不宜以投注的單位成本去估算，所以審計並不會完全以經濟效益著眼，而必須兼顧社會公義及人權等。審計機關很重視社會公義的審計議題，這些議題不一定有具體的績效衡量指標，但對民眾生活有正面影響，所以是選案的重點。

有關查核結果的公開，總決算審核報告一定會公開，另外還有審計年報、專案審計報告及審計資訊發布等。審計年報與總決算審核報告內容略有不同，審計年報內容比較通俗、白話，審核報告是法定文件，內容較正式，難免有一些專業術語。此外，專案審計報告則是重要查核議題，經完成審計程序，且有具體審計成果時，就全案辦理情形予以彙編。為什麼要等到全案完成審計程序，才對外公開呢？因為調查意見機關不一定認同，或需機關提出佐證資料進一步說明，所以必須經過聲復的程序，直至確定，這是審計工作嚴謹的一面。專案審計報告的議題都是精選出來的，希望

透過對外公開，促進外界對審計功能的瞭解，進而促成公民參與，共同監督政府施政。

如同上述，查核結果公開有嚴謹的程序，且儘量避免造成相關機關(人員)二度傷害，缺點是時效受影響，但力求穩健，希望與機關建立夥伴關係，最終目的是希望審計結果出來，審計人員會成長，對機關也有價值，民眾也認同。這部分審計機關會持續努力，希望查核結果公開能參考先進國家審計機關的作法。

張信一處長：

最後再建議幾點，第一，審計法69條已經修正不僅只有第一項。第二，剛剛講的這些學理上當然是這樣，不過因為李廳長剛剛其實一開始就強調，其實他們很多都已經有了，如果我是審計人員，假使蘇老師研究團隊的建議太多，就是另外的loading，基本上管理是愈簡單愈好，甚至最後講的那個，謝謝審計部是為了保護大家，所以不要太早公布專案審核意見，可是我反而希望他們可以早點請行政院從內部的角度去公布，假設某些單位已經照意見改好了，我們也認同了就應該讓被查單位瞭解大家的看法。就像我當時在行政院的內控小組做建議，內控小組其實只要做兩件事，第一件事，假設外界說某機關有內控缺失，最後經過學者專家的討論結果，其實沒那麼嚴重的內控缺失，你應該幫該機關澄清，而不是任由外面不當意見的發酵。第二個是就算真的有錯，只要把錯誤改善，然後拿去報告，經內控小組專家們的認同，你也要對外公開，讓它回復榮譽。我同意審計部不適合公布，以維持其超然獨立之地位，可是有沒有一個機制進到行政部門，要行政部門立即公布，以前做錯沒關係，我以後改了，你要讓人家知道我改了，要不成這件事情永遠在外界是被質疑。因為我常常拿審計部之年報中之內容來當教材，可是裡面就是審計部的查核意見，我們的聲覆意見，有時候我會覺得缺少一點交集。假使它是個方案評估的過程，它到底從什麼角度切入，我覺得不是玩躲貓貓的遊戲，你怎麼查我不知道，抓到你的小把柄，而是希望我堂而皇之的去查你，這些東西都讓你知道，我會這樣查你還犯錯，那才叫嚴重。

我的感覺是，假使有這樣的平台，當然不一定要寫在年報上，因為年報是給更多人看，可是行政體系和審計體系間內部的溝通，其實審計人員可以來我們這邊開課，講一講你怎麼查，我們才好知道怎麼處理你要的資料，讓你也方便查。最近有關就地審計的憑證存放問題，審計機關就好像不太想負責核定，而叫主管機關自己核，其實憑證可不可以送到機關外面去存放擺，我是覺得與審計法44條被修正刪除，應該沒有直接關係，這應該是兩回事，不送原始憑證是一回事，那是查核方便的問題，照理說，所有憑證都應該擺在自己原來的機關，不管哪個單位都一樣，因為憑證應該跟傳票擺一起，記帳憑證後面一定是原始憑證，會拆開一定有特殊考量，那些特殊考量其實跟審計軌跡有很密切的關係，不應該授權到行政部門。可是現在改為依靠我們行政主管機關自己核，我們何德何能可以核定這個東西，我怎麼知道他憑證有沒有掉一張，我核了我要負責。另協同審核假如有需要，行政部門可以協助他們去查某些案子，只要利益迴避就好。

李順保廳長：

現在已經在做了，補助民間團體的金額，中央有幾個部會經費規模較大，各該機關也採行若干管控機制。例如，補助民間團體經費委託會計師或專業團體定期查核，補助機關再就查核結果，加以處理，有助強化受補助團體對於法規的遵循，但對於補助效益的考核方面，目前的作為仍有不足。

蘇老師：

謝謝各位今天前來參加座談會，我們得到很多寶貴意見，十分感激。

附錄 2-1

審計人員訪談(1)

訪談日期：104年4月29日

蘇：謝謝各位前來接受訪談。請問你們除了要審核決算之外，也要做專案嗎？

審計人員C：當然要啊。專案是以組來分配的，像我們每一期都會去出差，會連同書面審核跟專案的審計並行，以組為單位，一組大概三到四人，通常每次去會鎖定幾個特殊的單位或查核的議題，比較多的時候就會支援，一個人要兼兩到三組。

蘇：我們想要了解專案的主題是怎麼選出來的？是長官選的、業研會選的、還是其他方式？

審計人員A：有一些是高階主管會議選出來的，主管會覺得哪些面向比較重要。

審計人員B：高階主管是每個廳自己提的。

審計人員C：其實就目前看來，那些專案的審計報告題目通常是平常在做財務收支抽查時就會慢慢去搜集，通常還是由科長和承辦人去討論，看有沒有什麼比較大機關的案子在這個時機點是適合被拿出來檢討或鑽研。

王：所以客觀來講你們花在做專案的時間並不是那麼多？

審計人員C：其實專案就是配合每一次出差去做，一年兩次，所以不會沒事就在做專案。

王：每年兩次，是什麼時候哪兩次？

審計人員C：上半年和下半年各一次，搭配財務收支抽查。

審計人員A：我們也會出差兩次，就那兩次搭配在一起。

王：可是這樣搭配好嗎？

審計人員C：以前部裡面有政策是說，上半年是第一期，為了要配合總決算審核報告的時間，第一期都會做財務收支抽查，因為第二期沒有這個壓力，時間比較充裕，

就可以來做專案審核報告，以前都是這樣切割，現在好像界線越來越模糊了，因為大家都有專案審核報告數量的壓力，就開始每一期都要做。

蘇：專案應該是地方審計處室做的比較多，中央相對少？

審計人員C：應該說地方比較氾濫，就我所知地方很多都是處長或是主任就能決行，不需要到審計長，有些為了要比較之間的業績就會以量取勝，一直查也不管品質，有點亂槍打鳥的感覺。

王：可是績效審計的人好像很少分到地方去啊？他們是用原來的人力就可以做專案了？

蘇：土法煉鋼吧？

審計人員B：就我所知地方通常是配合中央，比較少做自己的專案，不過應該也是有，因為他們光要配合中央，不管是交辦或是本部的一堆專案就受不了了。

審計人員A：因為有要求專案，如果有成果的話，要在網路上做資訊發佈，然後地方發布很多，只要他們有配合中央，就會把自己那部分拿出來說有做什麼，所以有時候他們成果看起來還滿豐碩的。

王：可是你想想看，你們財務審計抽查的重點，就是你們出差的查核重點，跟專案的重點應該是不能match的，可是因為要配合行程弄到match不是很怪嗎？

審計人員C：不會，就是多出一組差，專案審計一組、財務收支一組，如果人不夠就是跨兩組查兩個東西。

王：跨組的人多嗎？

審計人員C：其實還滿常見的。

蘇：如果依據馬秀如老師的想法，她根本就不認為績效審計和財務審計可以截然劃分，是可以一起查的。她認為績效審計可以獨立做是錯誤的觀念。

審計人員C：我們平常的那些財務收支議題蠻多都有績效審計的影子在裡面，但是其實早在好幾年前慢慢在做財務抽查時都有提相關意見，只是時機成熟後，做一次整體性的揭露或政策面的建議就會比較漂亮，可是那都是長久以來前人耕耘下來的結果。

王：如果在這種情況下，比方說你要出去查專案，比較好的任務編組的人員應該是怎樣的配置法？

審計人員C：應該還是要有幾個資深的人員搭配一個新進的人員，而且我覺得在分組上不用侷限背景。當初在招收公行背景也只是希望整個審計人員的背景和領域可以多元化一點，在看事情的角度會比較不同，可是跟他的能力和做的工作其實不應該以這樣來劃分，因為不見得績效審計的人就比較會寫制度面或政策面的建議，也不代表財務審計進來的人就真的對會計科比較了解，我覺得這樣的切割是很難的。像我們實際在做有些績效審計的業務時，都是奠基在基本的財務概念和計畫型的一些領域上，所以現在變成是說有些跟自己同期但是是財務審計的人，有在慢慢做一些討論，會發現其實對於在新人階段的養成，什麼領域進來的沒有太大區別。

蘇：可是你們有一個很大的問題，是進入一個廳以後，很難轉到別的廳，因為你對業務熟了，主管捨不得放你走了，從查帳的角度來看，業務熟悉是個很大的優勢。

王：熟悉很重要，可是要有輪調，因為像會計師事務所也是慢慢查，也是要有一點輪替，譬如你要查航空業、查各部會，那應該查不同項目什麼的。

審計人員C：其實各科之間會輪調，只是廳跟廳之間不會，在我們廳來講調一個科可能影響就很大，看得出來是截然不同的，只要一輪調，今天可能看內政部，一開始可能看社福計畫，一調到另外一個就要看法務部的監獄收容，這是截然不同的東西。

蘇：老實說，你們和很多審計人員一樣，沒在其他政府單位做過事，根本沒有在內政部做過事，就要看它的業務，不會覺得自己有點心虛嗎？

審計人員C：所以就是抱持學習的態度，跟他們聊天，自然而然就會看的東西比較廣，雖然說跟這個單位去比較業務的專業一定比不上他們，可是因為我們看過的機關不少，他也許對他的專業很了解，但可能會有一些盲點，可是我們從其他單位看了很多，也許我們對他的專業不像他那麼熟悉，因為我們看的面向比較廣，我們在查核過程中對他來講也是給予一些幫助，他有時候也會滿樂意接受我們的意見。

蘇：我覺得這有點像我們當老師的，常常到行政機關裡去幫人家考評，東看西看，很多老師其實也沒當過公務人員。我們東看西看，常常會說別的機關是這樣做，你們也可以學習這樣做，自己沒有實戰經驗，就只能這樣建議。請問你們去查一個案子差不多幾天？不一定嗎？

審計人員A：兩個月，可是如果專案調查的話，寫的時間都是十幾天，其實不太準，因為都是跟財務收支一起出差的，所以我們可能去一個機關同時要看專調。

王：有事前規劃嗎？沒有？到時候邊走邊打？

審計人員C：通常行前規劃一定會寫一個查核計畫，那個是已經跟科長討論到一定程度，滿有把握了才會寫。

王：那要對業務滿熟悉的才能寫啊。

審計人員C：對，所以其實這個東西通常在規劃期間都還是由資深的審計人員去做這件事。

蘇：資深審計就真的很了解嗎？

審計人員C：他們對他們的查核業務真的很了解，因為他們平常對業務單位就很熟悉了，查核很多次了，所以他們對業務某種程度上也滿了解，甚至有些是業務單位碰到一些執行上的困難，還會來請教這些審計該怎麼解決，所以看一個單位看久也是有他的優勢在。

蘇：你們會不會擔心去查案子侵犯到人家的行政權？

審計人員C：其實這個部裡面一直在檢討，就是盡量不要下指導棋，尤其在結論的時候，因為很多時候講完機關執行上的缺失後，難免下的結論會有點偏頗，變成指引或引誘機關應該要怎麼做，可是我們一直有刻意在修正，就是盡量持保留的態度。

蘇：所以你們就試圖指出說你們這裡做不好，然後就停止？

審計人員C：對，就是說出問題，最後就說請你檢討，可是方向就不講明。

蘇：可是對方可能回覆說，你自己來做做看，我相信你也會像我一樣這樣做，不然你告訴我怎麼做！

審計人員C：可能在溝通時會有這種反應，可是只要訴諸文字書面的時候，他們就不太會有這樣的寫法，所以我們通常還是會給比較中性的建議，請他們去做檢討改進，他們回來的申覆內容，有些覺得真的有幫助的就會正面回應，有些當然就.....

蘇：有些部門會想審計人員完全不知道我們在第一線做事的困難，只會在那邊講講講，換誰來做都是這樣。

蘇：在你們的認知裡，什麼是「方案評估」？

審計人員A：我覺得方案評估感覺像老師剛剛講的，去訪問各個不同的利害關係人，然後對這個議題完全了解，可以有一些比較積極的結論像去修法，可是這在部裡面是很多限制的，因為我們最多接觸的是跟機關的人，拿的資料是機關給我們的，所以其實還滿容易就聽機關單方面的說詞，可是其實民眾的想法我們是不知道的，然後在只有片面資訊的情況下我們就會變得很保守，不敢去說一定要修法或一定要怎麼樣，不敢去做這個建議，只能說你們再檢討評估之類的，只要機關回說有檢討評估那我們就OK結束了。

王：所以有多少證據講多少話，你們證據少就講少一點。

審計人員A：對，證據取得上的確只有機關給我們的資料，譬如說有些案子可能跨廳處，也許我們不會真的去，因為一旦跨廳處就會變得很複雜，我們要做的事情很多，也許就不會再去做這一塊，案子就機關的部分寫一寫就停了，可是他的問題也許很嚴重。

王：你自己覺得像你們單位做一個專案或報告，說要提升品質，那是時間給你們久一點比較重要還是多一點人比較重要？還是怎麼樣可以比較拉起來，今天假設數字可以降，怎麼樣可以把品質拉起來？還是也沒辦法。

審計人員C：我覺得時間很重要，但更重要的是配合單位的貢獻程度。

蘇：配合單位是指受評單位嗎？

審計人員C：不是，我是說協辦的廳處，應該說我自己做好幾個案子，個人比較有心得的是一旦主辦單位要做跨域的案子，最好的方式是主辦廳去找協辦廳，叫他們出一到兩個人，就請他們做一個任務性編組，這一群人去每個單位看，現在畢竟大家有轄審單位的劃分，就變成這個單位該你查，就盡量不要踩到別人的線，可是有時候會導致如果一個主辦的人沒有去所有單位瞭解計畫的全貌時，寫出來的意見還是會比較偏頗在他看到的環節，沒辦法做一個整體面的分析和瞭解，現況常淪為這樣，都會靠寫意見的人上網搜集資料，就變成書面審核，無法取得更直接更有說服力的審計證據。

王：我們政府其實很多問題都在跨域跨部會之間，其實行政院本身也沒辦法去處理這個部分，就一直擺在那邊，所以可能要靠審計部，可是審計部也是有.....

審計人員C：所以我們現在常把東西丟到行政院，逼行政院必須跳出去解決，因為兩個機關在下面吵，行政院不見得會知道，甚至他可能不想管，沒有人出面去處理。

王：你們出版查核報告數量是一個評鑑指標，但發揮的影響力也許也是另一個重要的指標。譬如，你剛剛提到的浪費納稅人的錢的案子，新聞也報過吧？查核報告出來也有上網吧，有人引用嗎？媒體？

審計人員C：有啊。

王：可是後來有造成他們的壓力，說會做改變嗎？

審計人員C：他們是有承諾要改變.....

蘇：不過請對方依據你們的建議做改變，真的是一個比較好的選擇嗎？

審計人員C：我們其實也只是提建議，沒有叫他們一定要改變。

蘇：我不曉得，因為這個案子太專業，審計人員可能沒有專業去判斷。或許案子的效益是什麼，審計人員多看一看就會知道，未必要去訪問所有的利害關係人。我的經驗是如果去行政部門訪問，只要受訪者肯跟你講實話，聽多了，還是可以追到真相。

王：就是怕沒有碰到講實話的人。

蘇：要看你怎麼設計訪談。譬如說我們以前去做組織評鑑時，以抽籤方式來找受訪者，而非事先安排。

王賢：可是這裡面就會有矛盾，如果要跟你講實話的話，最後挨罵的是他。

蘇：他是不會被罵到的，因為不是業務主管，他是下面的人，所以我們常去問下面的人或旁邊的人，他聽到很多，東聽西聽，然後你再去拼湊、去追，要負責的公務人員的話就只好打折了。去問對該業務沒有負責壓力的人，比較容易聽到實話。

王：回到你們覺得方案評估是什麼？

審計人員B：我覺得方案評估可能做的事情跟我們有點像，方案評估跟績效審計比起來是比較大的，因為它可以做前面的預評估那些，最後的結論也可以請他改變方案

或什麼，可是我們沒有辦法做到這樣，沒辦法做預評估或請他改變方案，只能請他修改方案，我們不能否定那個方案。

王：你的案子不是有改進方案的建議？

審計人員B：我們只能請他改進，就是修。

蘇：你們為什麼不能否定？不能說這個都不值得做，你們不能做這樣的建議？

審計人員A：我們不會做這樣的建議，感覺會干涉到行政那一塊。

審計人員C：我們不能對政策做審計。

蘇：不是啊，你只建議他不要做，這也是建議啊，最後是他自己決定。

審計人員C：那我們只能下說政策執行的結果非常糟，效益非常低請你檢討，他們自己會檢討是不是要廢止這個政策，我們不能直接說不要做。

蘇：你們現在幾乎都是請檢討而已，都不給建議？

審計人員C：有時候還是會給但要看情況，不能給太極端的，像修法的建議有時候還是會給，可是不太可能完全否定政府繼續做這個計畫。

蘇：我們看了兩個專案的結論，發現內容都四平八穩，怎麼樣都不會錯，好像是不太具體的建議。

審計人員B：其實我們出建議通常也會寫允宜參考什麼的。

審計人員C：我比較無法說明什麼是方案評估，可是我覺得部裡面每個承辦人在做計畫查核的時候，其實都有在做方案評估，只是不是按照教科書上的每個步驟都有做到而已，沒有把他歸納。

王：你在學校的時候統計好不好？

審計人員C：還好。

王：我猜你們資料分析大概都是敘述統計吧，或畫圖表。

審計人員A：對，就基礎的。

王：光做圖表其實就很難了，因為要找到有意義的變數或什麼，要對業務夠熟才有辦法。

蘇：其實他們圖表應該弄得還不少啦。

審計人員C：現在已經不是技術的問題，而是如何選對案源、對的數據、對的資料，才能夠運用適當技術去產出結果。

蘇：我們剛剛提了一個問題，如果要把績效審計做好，最重要的除了需要多一點時間之外，還要什麼呢？

審計人員C：我覺得本部目前的績效審計還是奠基在合規性審計上，因為你講他不好卻沒有看到他違反任何一條規定，這樣的意見是出不出去的，變成學界認為的績效審計在本部是不可能存在的，因為會變成有各說各話的空間，一定要有法規依據，所以講到他可能有非常明確的績效審計的過失，就算沒有違法也要說違反當初的預期效益，跟計畫目標不符，還是要引經據典，無法憑空說績效不好，這涉及到主觀認定的問題，所以在認知上還是有落差。

王：還有跨域，說要跨廳的合作。

蘇：對，那專業上.....

審計人員B：我覺得剛剛跨廳有說到一點，讓主辦的科或組去不是他主管的（別廳主管的）單位去看，這個想法是很好的，可是現在的做法是主辦廳做完之後撒下去，比如說要做一個行動化的APP，現在每個部會幾乎都有做APP，他們就做一個專案調查說要調查這個APP，只要有單位預算都會發，然後收到公文之後通常是書面審核，會把調查表送給那些部會，部會再填回來，再給各個協辦廳審，審完之後再送回去給主辦廳。但是這些做法，比如說我收到之後，已經書面審核核無不妥就送回去了，通常都只會寫這樣，當然就會造成主辦廳的困擾，因為我只看到這樣的書面審核訊息，他那一塊完全無法寫，我當然只能寫自己的，但是為什麼會這樣，可能我比較現實主義，因為這個專案做出來萬一真的成功，成功是指像審計法第六十九條、第十七條有被記功嘉獎，記功嘉獎其實只有主辦廳的人。

審計人員C：不會，協辦廳有。

審計人員A：可以選一個的樣子。

審計人員C：協辦廳可以提一到兩位有貢獻意見的人，只是成本效益很不符而已。

審計人員B：可是比如說發的是那種全部都是單位預算要填的那種？

審計人員C：因為意見回來的只有幾個啊，所以如果最後真的有良好的績效的話，會針對有提供意見的人，發函過去請他們自己提敘獎名單，所以其實協辦廳有好處的。只是協辦廳也會挑，如果是長官有指示的話就會認真做，沒有的話就會覺得花比較多的時間，可是效果不顯著就可能不願意做這塊，有時候很現實。跟協辦廳這一期的財務收支抽查去哪些單位有關，主辦廳希望你查的單位不在這一期協辦廳會去的單位的話，不可能為了這個東西特地去。

審計人員B：就只能做書面審核，但是書面審核幾乎看不出任何東西。

審計人員C：後來主辦廳自己也學乖了，撒調查表只是期待能得到一個全國所有中央政府的總數據匯整，讓我的報告有一個規模而已，其實不太期望有意見回來，他在主辦這個專案時就知道要靠自己完成大部分的意見。

王：你覺得你的專業有哪裡需要加強的嗎？在績效審計上？就專案調查，沒有？反正現在應該具備的技能都有了，可以活下去了？

審計人員C：如果是跟績效審計方面的話，我覺得.....

王：勉勉強強？

審計人員C：對，因為就算學了很多也不見得真的會用到。

王：如果要學個新的？那你覺得怎麼樣會比較有用。

審計人員C：可能會有用，可是不是真的完全用，譬如說用方案評估去規劃一個完整的，而是用到裡面某些概念。

王：對啊，那怎麼樣會讓訓練更有用？如何改進？

蘇：假設你們的「訓委會」要強化大家的績效審計的能力，要設計一系列的課程，你們會建議要規劃什麼樣的課程？

審計人員C：我覺得現在的問題不在於要授什麼課，而是授課的人無法了解我們需要的是什麼內容。這個我們都討論過了，他們上的課常常就是成果案例分享，可是我們想知道的是你查核的心路歷程、如何發現的，發現的時候如何知道要跟機關要這些資料，如何突破這些盲點去延伸更多問題，從紙本資料看不出來的才是我們想知道的。

蘇：這個蠻重要的，可是他需要準備，要回想哪些經驗對你們是有用的。你們去查帳時，大部分是科長和資深審計帶，在過程中，他會與你分享經驗吧？有點像師徒制或是on-site training，那時候就可以學到一些吧？如果科長會帶人，就可以學得很快。

審計人員A：對，但還滿看遇到的人的。

審計人員C：我覺得是兩塊，一個是在本身的業務上，跟自己同科的同仁在討論或學習的過程可以學到很多東西，可是如果要按照部裡面訓練課程的話，針對的是經驗分享，雖然在不同單位或查核意見裡可以學到一些可能自己單位也會發生一樣的事，可是在他們的授課內容中，完全無法跟自己的查核單位做串聯，無法想像我當時有辦法發現這些事，因為報告內容都是結果，問題是不同主管機關對同一個學習態樣可能會有不同結果，他只是講結果，不見得適用在自己的查核單位，我們想知道的是前段的事。

蘇：你們的上課教室都是這樣一排排的桌椅嗎？我去公務人力發展中心上課，他們都是一組一組分開的座位。或許可以設計一個個案，假設你們這組現在要去查帳，應怎麼規劃，因為你們來自不同廳處，透過討論，讓比較資深的人分享如果我會怎麼做，可能碰到什麼困難，有點像實作的培訓方式。

審計人員C：這在新進人員訓練可能比較有機會做。

審計人員A：因為我們是一組一組的，可是因為新進的大家就沒有經驗。

審計人員C：新進人員反而經驗不足，這樣子不見得有辦法達到效果，可是如果針對一般的績效審計研習，開放給所有人參加的，就有可能。但是因為本部的人，他們公務很繁忙，可能上課到一半要立刻回去辦公。

蘇：所以培訓不能在你們辦公室進行，要帶到遠遠的地方執行。

審計人員C：可是這樣整棟辦公室都是空的，我想長官不會願意。

蘇：可以分期進行，這要看你們重不重視培訓。我覺得審計部好像還蠻重視培訓的。

王：其實如果有試教然後給他們意見，最後教學可能就差很多。

審計人員C：通常是長官會選一個案件，然後就教很多次。

王：對，我是說如果，譬如說請蘇老師去當試教的評審委員，當場提一些問題讓他把PPT改好。

蘇：你是說事先有人去評估他們教學的內容？

王：對，因為我們可能沒辦法教個案，我們不知道，但是他教的狀況好不好，像蘇老師可能可以直一點跟他講，那他在教學的時候就會好很多。

蘇：就是訓委會那邊把課程弄好，包括PPT的內容和要教的方法，大家都要設計，那就是訓委會要很認真的弄好，包括講師。

審計人員B：可是其實我們訓委會只有三個人。

蘇：對，我也知道。

王：三個？那就要請外部的人來幫忙。

蘇：目前訓委會的工作是有週期性的，有課的時候忙，其他時候並不忙。我問過他們，他講說請外部委員來協助幫忙，其實這些東西不是那麼容易做，但是的確那樣做，課程會比較好一點。

王：績效審計大概是審計部想做，那他想採取方案評估的哪些部分，可能各國從方案評估裡面挖過來或方法挖的多寡不同，所以其實比較績效審計和方案評估不是重點，應該說績效評估就是我要做的事情，採用多少是根據自己的目標、策略、限制做的選擇。

蘇：你們都已經有做訪談，而且技術很成熟，知道怎麼去挖去問；文本分析、文獻調查也都做得很努力。就是利害關係人分析的部分，可不可以盡量完整一點？

王：不可能十五天內做完，還要設計問卷。

蘇：可是可以委外。

王：委外也很辛苦喔，至少問卷要設計出來。

蘇：審計部其實很喜歡量化，很喜歡數字。

王：有時候是有資料庫，但不一定知道怎麼用，舉個例子，我現在有個學生，他在做戒癮治療的成效，是有基礎資料，可是他大概感覺是沒效，再犯率很高，可是他就必須去串幾個資料庫把東西串出來。

蘇：你們知道對方有什麼資料，跟對方要，他們都會給吧？受評機關的配合度怎麼樣？

審計人員C：要看單位。

蘇：看你們跟他的交情嗎？

王：可以要求他們把資料庫串在一起嗎？

審計人員C：通常會跟他們要原始資料我們自己回來跑。

王：可是有時候他串很快，譬如說有那個IP串流程，他不可能給你IP啊？

審計人員C：可是如果要請他串的話必須跟他講我們的目的是什麼，有時候如果跑出來的目的的一看就知道有問題，他不見得會給。

蘇：他會以個資來擋不給你資料嗎？

審計人員C：非常常見。

王：其實跑戒癮資料還滿好玩的，戒癮資料有分地區，縣市之間的再犯率差異很大，也許跟當地的譬如負責人有差，他就會說這個部分不要秀出來，因為會被打槍，特別高或特別低的就不一樣，可能有人比較用心，有人做的不用心。

蘇：政府有些資料未必正確。不過老實說，或許審計人員在運用量化分析方面，比較不成熟或不習慣。

王：對，就是要練習串資料庫或想一下怎麼串。

審計人員C：其實像資料分析我們都滿常在做，可是我們傾向跟他們要原始資料，不同的資料庫給我們用審計軟體自己把它跑出來，我們都會有自己的結果和統計。

王：應該那些都財務資訊吧？你們是要財務資料嗎？

審計人員C：還是會有一些業務細部的資料，比如說人名或身分證字號，那些情況，回來我們自己整理，因為請他做就得告訴他我們要怎樣的結果，太打草驚蛇了，所以我們寧願拿原始資料回來自己跑。

蘇：同一個單位同一個部會裡面，你去請統計室統計處幫你串什麼資料，都已經愛理不理了，都不見得能溝通的很好了，何況是外來的審計人員。

蘇：我在想或許大家的量化能力，每個人會差很大？

審計人員A：會，就是有些人很厲害，有些人可能就比較有差距。

蘇：可是一個團隊裡面，至少有一個人很厲害就行了吧？

審計人員C：應該說比較沒那麼擅長的人，在查時就會盡量避開這個查核方法，或是如果碰到這個議題可能選擇用另一個方法去突顯，可能就沒辦法取得量化的數據，通常是這樣，所以同樣的議題每個人去看和寫出來的東西會不一樣，這就是我們可以存活到現在的原因，其實各個中央主管機關的計畫有限，所以寫來寫去就是那些東西，可是就必須要靠不同的人去看那些業務，寫出來的觀點會比較不一樣，才會有東西一直寫。

蘇：寫碩士論文和博士論文就是這樣，重要的題目都已經有人做過，現在只是運用不同研究途徑切進去而已。

審計人員C：這樣差不多要做兩份，今年要寫三份。

蘇：也是蠻有效率的。那你們現在合規性審計的部分在查什麼？如果說不要你們寫報告，純粹去查決算審核報告，你們查的重點在哪？會怎麼去查？那個部分我一直不太懂，覺得主計已經查完了，你們還要查什麼？純粹看合法性的話？

審計人員C：合法性還是會跟業務掛勾，只是會拿他們既有規定和現實的相關法規，目前做業務的方式是有沒有跟規定相符。

蘇：好像有點看運氣，因為法規這麼多。譬如，這個獎金你突然發現不能發，但他已發了。這真的有點看運氣吧？

審計人員C：所以在查核的前面會先去了解，針對這些業務有沒有訂一些相關的內規，比較配合的單位就會自己先說，我們就看裡面的內規有沒有內控上的問題，就是比較容易出錯，後來我們發現主計人員不太會去對那些規定，他們只會針對主計法規的部分做審核，所以只要原始單據和相關憑證在他們看來是沒有問題的，基本上不會對業務過問，因為他們的角色也很為難，夾在我們跟業務單位中間，所以他們很難真的落實業務審核，他們不太有機會直接去對機關的業務面做審核，因為業管單位也不會允許會計單位對業務做過問。

蘇：所以你們認為從外部監督來看，合規性審計是很有必要的？像美國的話，他們GAO基本上不做這個東西，只做績效審計，他們主要是依賴內控去做合法性的審核。

審計人員C：除非我們主計單位的功能能再強化，因為目前真的只能對發票和憑證做把關，主計人員其實很難做什麼，如果碰到很強勢的首長，主計單位在那個單位會非常受限，很為難。

蘇：你們有沒有什麼其他要告訴我們的？

審計人員C：希望審核報告意見的數量可以再刪減，因為我們審核報告越來越厚啊。就是因為有年度決算審核報告那一本的壓力，導致我們必須一直量產我們的專案。我們通常審核報告裡面都是過去這一年所有查核的內容放在裡面，為了生那些意見，導致我們必須一直量產財務收支抽查報告和專案報告，這也導致我們很難真的好好去規劃一個比較有品質的專案調查。

蘇：那個真的很厚，可是媒體好喜歡你們的報告，在裡面可以挖到很多資訊。

審計人員C：去年已經這麼厚了，這還是已經把附冊拿掉了。

蘇：可以從環保的角度來限制頁數，最重要或最新的發現寫上去就好了。因為總要有一個優先順序嘛，哪些比較重要的讓人先看。

審計人員A：我剛剛想到，我們部裡面很常在統計這個月案件數幾件，每個月要填好多次，現場填一次紙本也要填一次，他們一直要去計算數量，我覺得本身已經要做其他事情，還要不斷去幫你填這些東西，只為了要弄數據幾件，覺得可不可以把這個動作簡化，可能系統key就可以記住，不要我們一直反覆填。

蘇：請他來台大學習一下，以前台大一天到晚問老師發了幾篇論文之類的，隔幾個月就填一次，一會兒是國科會、一會兒是教育部；我們就問難道沒有一個資訊系統，我們只要填一次，其他時候請行政人員自己去抓？現在顯然好很多了，沒有那麼常填。謝謝大家。

附錄2-2

審計人員訪談(2)

訪談日期：104年5月5日

蘇老師：

通常你們怎麼開始準備專案調查呢？

審計人員F：

要花很多時間去瞭解，包括背景的法規、業務沿革，然後才能進一步去看有沒有制度上可以建議的地方。我們會先看各年度案件數，比如主管機關抽核……依規定決算報來，會先總的去看辦理抽核的情形，或是評鑑的情形，通常是請受查單位提供統計數據或明細，包括案件名稱和所報收支金額，看其中有不符規定，或有些原因感覺比較奇怪，再請機關說明，最後才彙總成共通性的缺失，或是制度上可以建議的地方。

蘇老師：

如果這些業務都還沒有推很久，你們要去看什麼東西呢？要去評什麼？根本就還在建構中啊。

審計人員D：

這就是比較困難的地方，如果沒辦法看一些成果面的東西，我們只能看規劃跟整合上面的東西。

蘇老師：

你覺得你們是不是太早介入了？就是太早選這個主題了？

審計人員D：

我們的專案調查大概在前兩年的時候，就開始提要查核的主題是什麼，如果之前有查過相關的業務，也會相對比較熟悉。

蘇老師：

他們應該會覺得很煩，認為我們自己都還沒想清楚怎麼弄，你們就來煩我們。

審計人員D：

我們去看的經驗，的確是有看到一些問題。

蘇老師：

你們已經可以看到問題了？

審計人員D：

主要是在不同部門整合上面的問題，有可能造成資源重複投資。

蘇老師：

我有兩個回應。第一，因為這是跨部會的業務，政府機關的人都知道，跨部會的業務是最困難的，所以這個情況在剛開始的時候必然出現，在我看起來一點都不稀奇。第二，有時候redundancy、overlap其實是健康的，有時候是一種備份，或是有良性競爭的效果，不一定就是不好的。我的意思是你們怎麼去看這個問題？

審計人員D：

後來我問他們，回應是以後只會留下部分業務，剩下都會移給另外一個單位，但這個如果還在規劃中，我們會比較擔心有前期資源浪費的情形。

蘇老師：

我常覺得有時候審計人員去查案子，行政部門心裡很生氣，會想你們都不知道我們做事的困難。

審計人員D：

但這畢竟是我們的職責，還是必須據實寫出查到的東西。

蘇老師：

可是你們講的都是學理上講應該要做的事，剛畢業的學者也會這樣寫。但當你在江湖走久一點，就會開始瞭解它的限制在哪裡，然後知道怎麼樣在限制下得到最大的效果。

審計人員D：

其實我們也瞭解每次去查、要資料會增加行政同仁額外的工作負擔，但還是會盡量跟他們溝通。

王老師：

你們剛講的是績效審計的專案嗎？

審計人員F：

我們的財務收支抽查，其實都會查到績效審計的議題。

審計人員D：

應該說我們財務收支抽查，通常看一般財務上的規定，每次都會針對這次查的設定兩個次要主題，有點類似績效審核的概念。

審計人員F：

因為行政機關的預算書，都會寫每項業務分支計畫編列多少預算規模，所以查核報告都會針對金額龐鉅的部分去瞭解，當然寫出的意見就會比較有績效審計的性質，沒有說純粹看財務上是否合規，都會帶到。尤其是大的部會，幾乎每期查核意見都是跟它的政策面向有關，沒有純粹財務的。

審計人員D：

應該說審計部現在愈來愈重視績效審計，我們財務收支抽查寫的東西，有些也會偏向績效審計的內容。

蘇老師：

你們進入組織未久，目前有遇過違反法律規定、要剔除或追繳的個案嗎？都還沒有？都還在寫績效性的報告？

審計人員D：

所以組織內部的財務審計人員，不管是最近、還有以前考進來的都覺得，財務審計與績效審計相比，要查到東西相對比較難，查到之後金額可能很少，只有少部分案件金額才很大，但那是很久才一次。因為績效審計會去換算潛在的效益大概是多少錢，所以有時候一算就是多很多。相比之下，財務審計的效益……可是現在有個問題，現在的新進人員，對一些財務審計上面的規定，怎麼去看一些眉角，漸漸都看不出來，因為不知道訣竅在哪裡，如果沒有老手的經驗傳承，要靠自己去看就比較困難。

王老師：

去跟老手學他還不教？

審計人員D：

老手可能自己本身業務量也很大，沒有充裕的時間來教。

審計人員F：

剔除的比較少，修正事項會比較多，因為常有補助款的剩餘款繳回，可能補助出去的單位已經認列實現，可是其實財務的表達上沒有那麼允當，所以我們還是會修正。

蘇老師：

可是對國家財政的效益來講，那個部分有很重要嗎？我個人覺得審計長過去幾年來可能就是這樣想——幹嘛花這麼多人力在這上面，那給主計總處去做就好。

蘇老師：

你們會擔心干預行政權嗎？

審計人員F：

我覺得部裡績效審計發展到這個地步，已經很難說沒有干預行政權責，因為從計畫規劃的時候就介入去審計，不是只有純粹事後審計。當然從另一個角度來講，因為績效審計要查的夠深入，不可能只有看事後，要從事前就開始瞭解，可是績效審計發展到這個程度，一定是會干涉行政權責，比如說給行政機關一個建議事項，即便是建議事項，它也是要聲復你，也要聲復理由，至少它也認同那個方面，就會影響到原本計畫或業務推展的方向，所以我覺得不干預行政權責也很難，不是只有方案評估應用上的問題。

蘇老師：

我倒不認為必然，因為只要有監督，就會提意見。各部門都需要監督，現在的作法是我給你建議，但我沒有命令強制權，你是否要接受我的建議，是你的自由；但當你決定接受後，你就要負起全部的責任；在民主政治之下就是這個樣子。至於你剛說會在規劃的時候就介入，我倒是覺得萬萬不可，因為會降低很多的行政效率，而且也沒有必要；通常是事情已經做到呈現成效之後，你再進去查核，所以是事後審計；若是那個案子持續進行，你可以叫它修正，給建議。可是如果它還沒有開始做，還在規劃的時候，審計人員不應該介入。

審計人員F：

可是很多是業務剛出來的時候，尤其是媒體報導後，審計機關就有表達、揭露的壓力，說明我們有關心。但有時候會感覺，現在的行政機關犯錯的空間非常小，因為查的很嚴格。而且行政機關要面對的不只是我們，還有監察院、立法院也會調資料，承辦人承受很多壓力，也花很多時間在應付我們。

蘇老師：

我覺得我們都期待很多，可是大部分公務人員很忙，資料要很精確、隨時更新，根本沒有那個人力。

審計人員D：

其實我們看了這麼多，絕大部分是人力問題，沒這麼多人應付這麼多事情。

蘇老師：
因為做太多沒有生產力的事情。

審計人員E：
另外，我們每人有各自的轄審機關，如果這個案子跨部會，牽涉到其他廳處，以現階段作法，都是請那個廳處去查，我們也只能依靠他們查回來的資料，如果不能就用就沒辦法了。

審計人員D：
就現在機關內部而言，因為自己本身要查的東西就很多，所以對於組跨廳處小組去查跨部會的東西，是比較有心無力的。

王老師：
你們在做專案或績效審計，常會用的技術還有方法是什麼？都有修過研究方法吧？

審計人員D：
最常就是把資料拿過來看，問他問題，因為我們時間還蠻緊湊的。

蘇老師：
有做過問卷嗎？

審計人員D：
做過簡單的問卷，不太可能做太複雜的。

蘇老師：
有可能做量化分析嗎？迴歸？

審計人員D：
我曾經想過，但是沒辦法，描述性統計大概就是我們的極限，另外最近還在推GIS。

蘇老師：
你們覺得要把績效審計做得比較好的話，審計部要做什麼事情？

審計人員D：
查的時間要拉長，給我們更多時間寫報告。

審計人員F：
20天的規定是規定在施行細則，我覺得那時候的時空背景不太一樣，當時規定20天，

可能只要寫簡單的財務抽查報告，純粹財務、金額尚無不符這種。

審計人員D：

還有一個感想，其實審計機關自己也很重視審計法第69條，查到未盡職責、效能過低的話，呈報上級主管機關並副知監察院，後來這就列入各廳處室績效指標。但是這有個問題，老師們覺得，績效審計是非得要查出重大問題，還是單純瞭解這個計畫方案績效執行的過程？好的就說它好，壞的就說它不好。

蘇老師：

這個好像是把自己的快樂建築在別人的痛苦之上。一定要查出別人的弊端，我們績效才會高。

審計人員D：

另外就是有高原效應，前幾年查到很多第69條績效審計案件，但已經查得差不多之後，現在還是以69條做為績效標準，能查到的數量愈來愈少，大家的壓力就會很大。

蘇老師：

除了時間不夠之外，你們覺得一般審計人員的素質如何，可以把這些報告寫得好嗎？

審計人員F：

我覺得是還可以，因為時間累積，一定會對業務有瞭解，因為你投入，一定就會有想法，再經過跟同仁、主管討論之後，一定是可以至少有建議的意見。

審計人員D：

我覺得是看個人特質，各個職場都是這樣。

蘇老師：

如果要提高專案報告的品質，應該排什麼樣的課程，如何培訓，效果才會比較好？

審計人員D：

第一個問題就是時數太少，講的東西全部都濃縮在一起，沒辦法好好去練習。第二個問題是訓練常常在辦公室旁邊，公事一多的話，根本就沒有心思上課，只要一下課休息就去辦公。

王老師：

你們覺得績效審計可以從方案評估或是社會科學研究方法，挖什麼東西過來用？

審計人員F：

我覺得目前能夠直接使用的大概就是技術面，像是成本效益分析，或是質性的評估。

蘇老師：

你們需要什麼樣訓練的課程？

審計人員F：

其實審計的實務工作，很難直接引據來說行政機關哪裡有缺失，這是推論性的數據，我們通常都是放工作底稿當查核佐證，所以回到一開始老師提到，有沒有做迴歸分析？受限於這個原因，就算有數據，我們也很難跑，還是以描述性統計為主。比如說我們找一個數據來推論，可能跟他們實務作法不同，這個參數對他們來講也沒有幫助，所以我們很少直接拿來引用。

蘇老師：

是否需要怎麼做問卷調查、包括問卷回收以後怎麼分析的相關課程？

審計人員D：

通常會打聽說誰是用這種方法做過。但是講到技術方法，有一個問題是「創新」。當底下的人對一個方式還不是很瞭解的時候，長官又會關心說這次有沒有提出新的東西，不是只限縮在問卷調查，或者想出一些過去沒用過的，底下的人就很苦惱。因為創新的模式通常是結構的改變再結凍，大概都要一段時間去適應、去熟練運用這個新東西，可是當有運用新的查核技巧、方式的壓力時，導致有些人抓了個理論，可能也跟查核不是很相關，只是看起來有新意，然後就給他弄進來了。其實目前遇到最大問題就是時間，還有資源。比如說問卷調查，通常是要給受訪者一些相應的回饋，像贈品之類的，他才願意作答，可是我們都沒這些資源，還是是想要辦法拜託人家去填，用線上問卷，常導致我們鎖定發放的樣本群都是公家機關，沒辦法散發到民眾。

蘇老師：

你們覺得英文能力是重要的嗎？

審計人員D：

看國外文獻有時候是必要，但比較少在用。

蘇老師：

你覺得有沒有可能做跨廳處的人員輪調？因為好不容易訓練好的人，到另一廳處去，要重新訓練，而大家太忙碌，經不起這樣的等待和重新訓練。可是不輪調，就人才的培養而言，就非常不好。

審計人員D：

就覺得這個人好用就不想放他走。因為新人進來到對業務上手，大概要三年，第一年大概什麼都不知道，第二年大概瞭解有什麼東西了，第三年才對裡面細節運作會比較瞭解，所以那個進入成本很高。

王老師：

其他單位對你們績效審計的報告，反應大概都怎麼樣？

審計人員D：

如果他們回來的意見，明顯悖離我們原先的期待，很容易就會打回去。

審計人員F：

其實我覺得，各審計人員、各抽查組別可以有自己的作法，像我們習慣在查核最後一天，會跟受查單位主管、承辦人，先跟他們說明一下我們查核的目的跟主要發現，也順便確認我們的建議方向跟所查事實，至少確認我們有沒有查錯，至少要認同。

蘇老師：

謝謝各位今天接受訪談。

附錄 2-3

審計人員訪談(3)

訪談日期：104 年 6 月 8 日

王：請問您們一年做幾個專案？

審計人員 G：我們現在是一年一個，但其實不一定，有時候會有一到兩個，有些可能用書審的方式進行、有些用抽查的方式。

王：一年一個會做得比較深入嗎？

審計人員 G：我們就是上半年一期，下半年一期，一期就一定至少會有一至二個報告。一期可能只有兩個月，像我們這期剛好卡到二月底過年，所以我們来抓時間，想辦法讓它有具體成果，所以我們抓在四月中旬完成，只剩下將近一個半月。如果同仁對這個議題非常熟悉，我覺得可以，但如果他沒有 touch 過這個議題，就有點困難。

王：為什麼不從下半年開始？

審計人員 G：下半年當然是時間可以拉長，報告也不會抓那麼緊。但是有一個缺點，我們要搜集到整年度的數據，如果下半年去查的話，可能體現出來的成果只剩半年。假設是 103 年的審核報告，我們通常是 104 年上半年去查，基本上 103 年的資料都已經具體呈現，如果是 103 年下半年去查 103 年上半年的東西，等到我放到審核報告的時候，就已經落後一年了。

王：可是看專案報告主要是看它有沒有效率.....

審計人員 G：可是如果那樣，執行成果就會差半年，機關在推計畫時，通常也是用年度預算的概念來做，執行成果的報告也要到年底才能拿到，甚至我們 104 年去的時候，有些計畫如果比較延遲，三月初連成果報告都沒有出來，我們還要拜託他先給我們初稿，他還特地交待說這個不是定稿。

王：所以一年一個計畫都集中在上半年那一期？

審計人員 G：大部分會集中在上半年，但有一些不會受限，譬如說是持續性的業務，

也許就可以擺在下半年，還是要看計畫的性質。

王：一期一個本來聽起來好像時間很長，結果不是。

審計人員 G：其實抽查時間不長。

王：像這樣一個半月的話，包含前測時間嗎？

審計人員 G：沒有，前測時間會更早進行。

王：更早是在幾月的時候？

審計人員 G：可能在前一年度的下半年就啟動了，先去機關兩三天、搜集資料，然後在 12 月的時候訂出計畫，那個時候如果上一個報告已經結束，同仁就可以開始準備了。

王：如果前測做得好，看起來一個半月也是 ok 的。

審計人員 G：要看同仁對議題的熟悉度，如果沒那麼熟悉可能要先了解，還要看他手上有沒有別的事情，如果這個同仁已經查了一段時間，他就比較容易找到問題，還可以看哪些問題可以更深入。

王：前測是一位同仁在做嗎？可是專案不是都有兩、三個人嗎？

審計人員 G：會有一個搭配的人，但是搭配的人手上同時也有自己的工作。

王：所以他就沒參與到前測？

審計人員 G：其實不是。是他的投入的程度多少，而且還要看情況，像我們這一期，我跟同仁早早就規劃好誰搭配誰，如果他說還沒時間、還沒想這麼多的話，他根本不曉得去配合業務。

王：所以就真的是一個半月。

審計人員 G：對，如果沒有前測的話。

王：主查的這個人，12 月做前測的這個人通常比較資深嗎？大概多資深？還是有可能是資淺的？

審計人員 G：通常是審計在做，但是也有審計員來做的狀況。

王：使用的方法大概有哪一些？

審計人員 G：我們比較常用的是問卷調查法跟訪談。

蘇：以前剛開始寫專案報告的時候，一般情況下不需要做問卷調查吧？

審計人員 G：問卷調查是最近這一兩年才開始的。

王：什麼時候設計好表格或問題？是前置的時候嗎？

審計人員 G：中間，因為我們有考慮到，當然同仁可以先想好哪些面向，已經聚焦說查這個議題用問卷調查比較可行。但實際上，如果我們把問題都設計出來，會先跟這個機關討論，因為有時候想像會有落差，而且有時候落差很大，所以一定要先跟他討論，還會請機關先幫我們填一下試題，看哪裡需要調整，基本上要經過這些步驟。

蘇：專案涉及的利害關係人很多，可是目前聽起來，審計機關還是傾向和機關打交道，發問卷的話也還是發給機關？

審計人員 G：發給民眾的話，在地方的可能性比較大，比較容易進行，我們對於全國的民眾，不知道發給誰。

王：但是訪談 NGO 應該蠻合理的，也許兩、三個就可以了。

審計人員 G：要看議題。

蘇：您們有開過學者專家焦點座談嗎？

審計人員 G：目前還沒有。

王：您們覺得這個有需要嗎？

審計人員 G：當然，有時間的話我們都很想。審計長也有說要朝這個方向走，所以這一期已經有一些專案調查在做了。

蘇：比起訪談會更有效率。

王：您負責的部分，合規性審計跟專案審計所占的時間比重大概是多少？

審計人員 G：其實我們在業務上沒有區分，只是就手頭上的案子，會評估哪些是民眾和民意代表、監察人員比較關心的，而這裡面合規性占非常少數。

蘇：合規性投入時間的比例呈現越來越少的趨勢嗎？

審計人員 G：現在已經非常少。除非有一些案例發生的時候，我們會去做。

蘇：您們抽查案子的比例在降低？

審計人員 G：幾乎都在做績效審計了。

蘇：是每個廳都這樣嗎？

審計人員 G：應該每個廳都這樣吧？我們現在要做審核報告的編報，那個其實也不算合規性審計。

蘇：但也是兩個都有。

王：您覺得方案評估是什麼？跟專案審計差別在哪裡？

審計人員 G：我覺得就合規性審計跟績效性審計來講，是審計的目的，標的要查什麼？如果是查政府的施政績效，就是績效性審計，但是方案評估比較像是方法論，要評估方案執行的預評估、過程或成果，跟績效審計不一樣。績效審計只是目的，我平時做的是審計工作，績效審計只是一個目標而已。

王：可是現在希望績效審計納入一些方案評估的觀念和元素。

審計人員 G：對，是可以。我在做績效審計的時候可以引入方法論，剛剛講的問卷調查、焦點訪談，都是方案評估的方法。方案評估就是政府執行這些計畫的前端過程跟結果評估，評估的過程需要運用這些方法，這些方法當然也可以運用在績效審計中。

王：您覺得目前運用的元素跟方法是 ok 的嗎？有需要更多嗎？還是覺得太多了？

審計人員 G：我覺得訪談的幫助很大，因為我們以往都聽信受查單位的一面之詞，

難免會被它左右，深入的點也不夠。有時候訪談第一線的執行單位，的確有很大的幫助，甚至會改觀、改變原來的一些假設。

王：需要更多的其他方法嗎？

審計人員 G：其他的方法？我們可能還需要更多的學習。

蘇：審計部應該提供更多的學習機會。

王：還是覺得現在已經夠了？

審計人員 G：我們現在的做法是參考別的單位曾經用過什麼方法，看可不可以在某個議題裡導入應用。倒是沒有想這樣子做是不是適足，而是看到別人的，我們就看是不是可以仿效。

王：有的單位會用很炫的方法嗎？

審計人員 G：要看有沒有效果，有時候不用這個方法也許也可以達到目的。譬如說現在很講究用計量的方法，我們有時候會下題目請受查單位自己做給我們，因為擔心我們做的他們不會認同。審計的人力少，時間也非常有限，我認為這是一個好的方法。

蘇：可是受查機關人力也很少，他們也很忙。

審計人員 G：是沒錯。可是我們做的，他們也不見得會認同，或者是原始資料都在他手上，如果跟他們要，他們反而會考量涉及個資法的問題。

王：可是如果他們沒有給提供原始資料，做出來的東西你們就信任嗎？

審計人員 G：基本上我們都是信任的，基層行政人員也沒有做出不真實東西的誘因。

王：您們覺得績效審計報告的結果有貢獻嗎？無論是對受查機關還是對你們，您覺得有什麼改變？

審計人員 G：我覺得如果是正面意見，受查機關會接受，有時候我們幫他們的忙，譬如說幫忙爭取預算，他們是非常樂意的。如果是報告監察院的話，他們比較不能接受。所以要看審核通知的角度，如果對受查機關有正面的善意、對民衆也有好處的話，其實他們都可以接受。

王：對部內同仁呢？

審計人員 G：對部內同仁而言是工作量增加。

蘇：不會覺得做這個比較有意思、比較有成就感嗎？

審計人員 G：這個當然比較.....應該是說，平常的審核工作都不能減，原來要做的事情還是要做。

蘇：可是您說財收的東西在比例上有減少啊？

審計人員 G：送審的東西還是有的，可是憑證送審就是同仁最大的壓力來源。

蘇：我以爲那部分收了以後不用全部看。

審計人員 G：可以不用看，可是同仁還是有基本的事情要做。而且那個對我們來說其實是審計風險，將來如果出了什麼事情，也有風險在。審計人員並非不歡迎績效審計，而是如果有很多東西要做，他們會覺得壓力很大。

蘇：您們有常加班嗎？

審計人員 G：要看同仁，如果工作有效率的話，其實不需要常加班。

蘇：我覺得一年一個的話，聽起來沒有那麼多。

審計人員 G：那是專案，平常還有一般的財務抽查，財抽的範圍比較廣，同時發生很多事情，就什麼都要做，但是各個層面的規模就沒有那麼廣，報告裏面也有類似小專案的東西。

蘇：您贊同委外審計嗎？就是委託一些學者專家幫忙做。

審計人員 G：問題是沒有經費，如果有的話，基本上同仁都很歡迎。

蘇：您們有常常找學者專家諮詢嗎？

審計人員 G：專案有請諮詢，在計畫提出來的過程，就請學者專家看看這個面向是

不是不夠廣。

蘇：是書面 review，還是？

審計人員 G：沒有，是真的在討論。

王：您們怎麼挑選審計主題專案？有長期規劃嗎？

審計人員 G：議題層出不窮，而且在查核的過程，同仁不斷地搜集資料，已經有在思考，下一次可以做哪些面向、放哪些東西。

王：感覺規劃不斷在變化。

審計人員 G：對，不斷增加。

蘇：您們怎麼搜集資料？有電子資料庫嗎？

審計人員 G：我們去搜查單位查核的時候搜集。

蘇：我指的是學者專家的意見、或媒體報導。

審計人員 G：Google。

蘇：新聞媒體有電子資料庫，比 google 更完整。

審計人員 G：對，部裡面有買聯合新聞網。

王：可是很多學者專家其實很少發言。

審計人員 G：對，所以有時候會搜集委託研究。

蘇：如果是才剛執行不久的計畫，受查單位會不會說你在干預我們行政權？

審計人員 G：要看我們的角度，我覺得在前端的角度提出預警性意見是 ok 的，也是希望儘早告訴受查機關有什麼現象，就可以比較早去因應。

蘇：可是剛剛提到部裡人力很少，卻又要儘早幫受查機關想好，真的是蠻累的。我不是很贊成這個方式，我比較贊成受查機關已經執行了一段時間，可以明顯看到它

在浪費資源時，再建議他不要再做下去。

審計人員 G：這樣就有點馬後炮的感覺。

蘇：行政人員要自己負責啊。

審計人員 G：也是，其實我們本來是事後審計的功能，應該在計畫快要結束時，審視計畫執行的過程，不過同仁說如果儘早在之前就告訴他們比較好。我們不是在計畫一出來就說怎樣，這樣感覺有點行政干預，而是他們已經執行了一兩年，我們看到這些現象，善意地提醒。

王：在選擇主題上，假設您們有很多題庫，怎麼選擇相對重要性跟優先順序？

審計人員 G：我們會思考如果查這個主題，會有什麼成果，或是輿論比較關注的，也有一些是長官指示。

蘇：您們現在有跨廳去查案子嗎？

審計人員 G：之前有過跨機關去查，但是沒有真正組成。

蘇：廳跟廳之間的互動，流動其實並不頻繁。

審計人員 G：我在想如果組成聯合方案稽查小組，一組人馬分設不同機關去查，會有一個問題，對於對方其實沒有那麼瞭解，不見得聽得懂對方在講什麼，而且各廳處都有自己的計畫，如果我抽一個人給你，自己就少了，而且成果又算在那邊，這是很現實的。大家人力都有限，他寧可配合你，自己去查，也不願意那樣。

蘇：不過現在越來越多計畫是跨部會在執行。

審計人員 G：不過現在我們也只能聽信機關的一面之詞，的確是不好，面向不夠。

王：請問受查機關的配合度如何？

審計人員 G：逐年降低中。現在要資料都非常困難，要簽到第一層的長官像署長、部長，以前可能就第二層。

王：他們是故意要簽高一點？

審計人員 G：怕到時候出問題，長官怪他們，長期趨勢是現在要資料都非常困難。

蘇：早期只做合規性審計，很少有專案，現在專案越來越多，資料愈要愈多，受查機關也越來越煩。

審計人員 G：以前也要得很多，就算是合規性也會要。我覺得不是數量多寡，而是問題嚴重度的問題。譬如說他會問要這個資料是用來做什麼，如果要報監察院，之後長官要約詢的時候，就會問說為什麼我都不知道這件事，他不知道要資料的用意是什麼，所以會很謹慎，越來越小心。

蘇：您們沒有強調說，其實要資料可能會產生正面的建議？完全不可能有這種氛圍嗎？

審計人員 G：他們會說，最近哪個單位被送監察院、被監察委員約詢，就造成……通常是業務單位的業務主管。

蘇：我的意思是跟業務主管的人有關。

審計人員 G：跟主管有非常大的關聯性。以前我們也遇到一些單位的配合度很差，換了主管之後，也試著改變他們的想法，所以的確關聯性很大。

蘇：拿不到資料的時候要怎麼辦呢？

審計人員 G：我們都請會計單位幫我們溝通，如果有機會遇到機關首長，也可以當面溝通。

王：所以真的是往上簽之後，有的資料就不給你們。

審計人員 G：我們不知道他簽上去的過程哪些東西被拿掉，只知道我們真正拿到的是這樣。

王：往上簽的時候也拿到資料，但是不如以往豐富。

審計人員 G：對，他不會呈現原始的資料，會用寫說明的方式給你，給的東西是整理過的。就算我們給了表格，他們也會改了之後給我們。

王：會讓你們很難看。

審計人員 G：他們覺得能夠對外提供的就這樣。

蘇：在題庫裡面不會全部給你填，只是抓出來就給你。

王：就很敏感的。

審計人員 G：對，是非常敏感。因為他不只是面對我們，還要面對立法院、監察院。還有一個問題是，我跟他說麻煩兩週之後把資料給我，我以為這樣已經綽綽有餘了，但是兩週之後，他就說對不起，最近都在忙什麼，可不可以延期？我說好吧，但是延到最後，都快要查完賬了，還沒有資料。等我們回到辦公室，他就突然給你一個資料說就是這些，我們自己的報告也有 20 天期限，也只能這樣子。

蘇：要看案子，如果真的很重要就要找首長了。

審計人員 G：對啊，如果有需要還是要請他提供，如果說真的可以替代的話，我們也可以接受。

王賢：我提一個問題，剛剛您說會請機關去評估？

審計人員 G：不是評估，是資料的統計。原則上我們會請他們跑資料，這有一個非常大的好處是，我們自己人力不夠，所以借用他們的人力。當然不會跑很多，一期就跑幾個，再來就是他們的資料都有個資問題，請他跑他會比較安心，而且他們比較容易發現原來什麼條件出了什麼問題，他們跑出來的資料比較正確，我們同仁如果對資料沒有那麼熟悉的話，可能會有問題。

蘇：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 2-4

審計人員訪談(4)

訪談日期：104 年 6 月 8 日

蘇：請問您在做專案的時候，受查機關的配合度如何？

審計人員 H：如果係通案性查核，再加上有經驗，受查機關配合度不算差，但是有些他們自己覺得可能有問題的案子，尤其涉及管理階層可能存有疏失部分，資料取得就相當困難。

蘇：是心裡有鬼還是？

審計人員 H：自己查核類此案件，查核過程就遇到很多資料取得困難問題。

蘇：他們怎麼拖延？

審計人員 H：受查機關會派一個資歷較淺的或對案情不瞭解的主管，作為這次查核對口，查核過程中會以本案涉及商業機密，不方便提供；或提供資料，並非詢問資料；或模糊問題，甚至答非所問；或提供資料僅可以看，不准影印、抄錄等。

王：是不是所有不熟悉領域的新案子都要自己先讀懂？

審計人員 H：對。同仁於執行就地查核前，原則上要先對此次查核項目進行初步瞭解，若查核項目涉及非所學專業，又遇到受查機關不願配合查核，同仁就只好自己一步步把案情釐清，光搞清楚裡面的專有名詞，轉化為自己語言，可能就須花費許多時間。

王：太多案子了，我覺得部會裡面很多專業技術。

蘇：而且他故意不講清楚給你聽。

審計人員 H：對。同仁進行查核時，會告訴他們，要以請教他們的態度，客氣一點，一般碰到的都會願意告訴，若涉及證據取得部分，查核時，我會從所獲得資料中，不斷請教，直到獲得適切及充分審計證據。

蘇：您在查案時有使用什麼技巧嗎？

王：都是數字遊戲？

審計人員 H：不是。我們查核面向，已由早期適正性審計，轉為注重合規性與績效性審計，尤其近年更著重於績效性審計。因此，查核開始時，會透過書面及詢問方式，瞭解受查機關配合度及對口人員對業務瞭解情形，決定須採取查核方式與查核所需時間。一般查核過程中，詢問、分析、比較、電腦 EXCEL 等一定會使用，若碰到資料取得困難或對口人員對業務較不清楚，則會透過不斷草擬問題，以書面方式請受查機關提供資料，俾取得正確資訊，另外亦可詢問周邊單位看法，獲得多元單位看法，驗證擬審計意見之可信度。

王：如果涉及跨單位的案子，主辦廳會怎麼做？

審計人員 H：主辦廳於辦理專案調查時，通常會於調查計畫中，列出配合單位須辦理事項，另外亦會設計調查表，函請相關機關查填，並由調查表內容及各審計單位提出審計意見，找出共通性的意見，函請主管機關處理。

王：調查表是您們在前置作業時做的？

審計人員 H：對。

王：您可不可以講一下大概什麼時候開始做？

審計人員 H：調查表通常在撰具調查計畫時，就會一併設計，並函請相關配合審計單位就調查計畫草案表示意見。調查計畫核定後，主辦廳、處就會將相關調查表函請相關機關查填。

王：所以不是交給各廳去發？

審計人員 H：對。多由主辦廳、處發文，機關查填回來，再由各廳、處去查證資料正確性。若有涉及地方政府須查填之調查表，會請本部各方審計處室函請地方政府查填。

王：各廳的配合程度如何呢？

審計人員 H：若有辦理就地查核，就會列入查核，若未辦理就地查核，則請受查機關提供相關資料，進行書面審核，研提相關審計意見。

王：這個調查表有前測嗎？

審計人員 H：擬定題目前，會先瞭解以前有無辦理類似調查，如果有當然會搜集參考，再針對此次調查重點，設計調查表。

王：請問有人填很慢嗎？

審計人員 H：主辦廳、處發文時，會給須查填機關一個查填時間，譬如說一月發文，可能會在三月中旬要求回覆，若查填對象很多，或案情較複雜，可能無法如期回覆，我們也會利用就地查核瞭解。

王：您們一個案子大概做多久？從一開始，不管前置的。

審計人員 H：前置會花一、兩個月規劃，計畫核定後大約花三個月做，但我們同仁不只是只做這個專案調查，辦公室還有事情。

蘇：所以其實時間有點分散，會不會覺得時間不夠？

審計人員 H：我覺得我們不管專案調查或財務收支，除非有一個標準作業，查完這些項目沒問題就好，問題是我們查完之後要有審計意見，越深入查核當然所花費的時間越長，而且時間分散，係要讓受查單位準備資料。另外還要看查核專案之題目，一般會定蠻大的，當有時間的話，我會要求同仁從更多面向去查核，當同仁屬於積極面的，他會嘗試從不同的面向去查核，然後找出問題去應證那些東西。

王：代表時間還是蠻多的。

審計人員 H：沒有，不見得，要看運氣，除辦公室事外，查核過程碰到對口單位配合度及對業務熟悉情形。

王：做合規性審查時，順便撥時間做專案？或者是交叉？

審計人員 H：也不算撥時間，我們在一期抽查裡會做財務收支跟專案調查，如果人員流動率高的話，人員會相對承擔比較多的責任。

王：您會不會覺得專門把一些人，譬如有一期專門做財收，有一期專門做專案，不要兩期都做。

審計人員 H：我們審核單位很多，除非大單位，通常一個單位不會同時就地作財收或專案，而且多數亦不會 1 年抽查 2 次，除非同仁對每個單位相當熟悉比較可行。

王：所以還是要持續做就對了。

審計人員 H：當然這個是最好，我覺得各單位的差異太大，同質性不高，如果同質性高就可以這樣處理。另外，各個單位的缺失狀況也不一樣，會出現的問題點不見得相同，如果一樣的話，老師剛才講的就可以。但如果剛來的人不熟悉，一下做這個或者那個，會混亂，不見得做得好，而且查核深度恐怕不夠。

王：可是到一定程度的話，可能就分流。現在是合流，因為現在基礎都不夠，可是譬如累積五年、十年，那稍微讓他多撥時間在專案上。

審計人員 H：可是我們目前新進人員較多，財務抽查須靠人員。

蘇：您們本來做財收，後來做專案績效審計，您自己或同仁比較喜歡哪一個？

審計人員 H：從壓力層面上來看，我比較喜歡做財收。

蘇：是因為駕輕就熟？

審計人員 H：因為財收是所有都看，如果對這個單位熟，說真的不至於沒有問題可以寫，除非該單位真的很健全，如果要做專案，績效肯定在某個條件之上。

蘇：為什麼一定要找到缺失才有績效？為什麼不能肯定這個政策做得很好？

審計人員 H：我們現在審核通知、總決算審核報告，受查單位如果已採取措施或績效良好，我們都會衡平報導，但是因為我們沒辦法全查，而是抽查，另外是沒有標準作業流程，如果今天能像事務所一樣程序做完就好，我就說他是足夠的。

王：特性差很多，怎麼可能有 SOP？

審計人員 H：對。

王：應該說主要的元素都要查，可是要以個案去發展。

審計人員 H：但是如果媒體爆出議題，與財務沾上邊，說真的政府做的事，很少沒有涉及錢，所以我們沒看到的，會有壓力存在。

蘇：剛剛提到績效，您們要找出幾個缺失點嗎？

審計人員 H：也不是，專案不是例行一定要做，長官會認為既然選定要做專案，表示有做事前評估，認為可行才規劃作專案，所以缺失不能太小，否則併財收辦理就好了。

王：所以您心裡應該有數可以挖到什麼。

審計人員 H：一般自己規劃要作的專案，多數會有把握至少可以提出整體性建議意見，促請主管機關改善。

王：可是這是壓力面，另外的層面呢？

審計人員 H：成效面不一定，做專案不見得較財收有績效。如果時間允許，會建議同仁要從不同面向去看該單位在做什麼，才會對單位業務清楚，觸及不同層面的時候，有時候會挖到寶。可能以前覺得這塊不會有問題，說不定真的有問題，常常有這種狀況。

王：所以成效面不一定，成就感呢？學習的感覺？

審計人員 H：我以前查核時喜歡看不同面向，所以去一個單位，每次會提不同面向意見，突顯報告中不一樣的東西，也是迫使自己成長機會。

王：這是財收，那專案呢？

審計人員 H：做專案的話，我會覺得那個東西確實值得做，畢竟專案報告也要花比較多的時間，既然花了時間，當然要得到一些成果。

蘇：您們有沒有規定一個專案報告大概要寫多少字？

審計人員 H：沒有，要看專案的複雜程度。

蘇：完全沒有限制？

審計人員 H：對，要看同仁在查核時搜集哪些東西回來，但專案報告有固定架構，所以也不能太簡單。

王：請問您覺得方案評估是什麼？

審計人員 H：其實我對它很模糊。我覺得用在一個計畫裡面的項目去評估的話，如果審計機關針對政策去評估，可能會涉及行政權責。

蘇：您的意思是「政策」和「專案」的定義是不一樣的？

審計人員 H：今天政府端出來的政策是什麼，民眾可由選票方式，要他負責。但是政策內會制定很多方案或計畫來執行政策，我們可以評估這些方案或計畫之訂定，有無符合政策目標，方案或計畫執行結果，有沒有達到原來設定的目標。

王：至於很空的、大帽子的政策就比較難。

審計人員 H：不管政策好不好，反正是人民選出來的人決定的。

王：您是否思考過用什麼方法或技術把這些案子做得更好？

審計人員 H：碰到不同查核項目，或遭遇查核環境不同，用的查核方法可能就有所不同，我覺得查核時間是否足夠、受查單位配合度，及同仁專業能力程度，會影響查核深廣度。另外同仁查核過程中，彼此討論是很重要，「三個臭皮匠，勝過一個諸葛亮」。

王：有沒有覺得什麼方法學了之後更有用？

蘇：您建議部裡設計什麼培訓課程，讓用的時候更加得心應手？

審計人員 H：我們現在開 GIS 課程，運用套疊技術，就不錯，另外我覺得可以開設像邏輯思考、溝通技巧等課程，因為我們查核最重要，是要取得適切審計證據，新進的同仁通常碰到的問題是，單位不理他的時候該怎麼辦、怎麼處理，每個新進同仁都會碰過，而且現在的氛圍是資料越來越難要。

王：當您覺得資料很難要的時候，會怎麼做？

審計人員 H：當然會先溝通、再往上溝通，引用審計法第 14 條，仍不可行，再向長官報告，由長官出面溝通。

王：您們有一個專案諮詢小組，有沒有想過資料很難拿到的時候，就請專案諮詢小組出面？

審計人員 H：沒有。

蘇：有沒有遇過是靠私下交情去要到資料？

審計人員 H：沒有，原則上都希望所有東西都要讓受查單位的長官知道，因為我們會提意見，提意見的話如果受查單位的長官不知，對底下同仁不好，尤其是意見比較大的，受查單位之長官更要知道說被查到什麼東西。

蘇：所以跟受查單位人員的交情好像沒有什麼幫助？

審計人員 H：交情久一點，承辦人動作會快一點，會影響到我們的查核進展。

王：他會故意玩時間戰嗎？

審計人員 H：會。受查單位如果派出的溝通窗口夠，會幫我們跟業務單位要資料，如果是資淺的，就是我們最痛苦的時候，都要自己向業務單位要資料，時間就會花費很多。另外受查單位如果不想讓我們深入查核項目，就會拖延給資料，所以我會看案情重要性，詢問資料準備時間，調整差程安排。

蘇：在談專案評估的時候，很強調稽查機關與受查機關是合夥關係，比較不是要查出或處罰什麼事情，而是在幫助、改進它。所以從以前做財收到現在，在心態或方法上有無改變？朝真正的合夥關係邁進？

審計人員 H：我覺得對方沒有違法的話，雙方真的可以建立蠻好的關係，我們平時跟主計單位也會維持良好關係，他們也瞭解我們的職責，因為大家都是公務人員，為了政府更好，所以常跟同仁強調，我們的態度要和藹一點。

蘇：受查機關的主計、業務人員跟您們的關係或態度上有不一樣嗎？

審計人員 H：有差異，我們近幾年都查業務面，一個單位如果被我們要資料，他大概知道為什麼，他們都比我們資深，我們要的每一份資料他大概都知道我們要幹嘛，所以我們自己要比他們更清楚，否則很容易被他們騙了。

蘇：會計的立場是幫你們還是幫他們機關？它也是一條鞭。

審計人員 H：雖然說是一條鞭，但是他的考績是受制於長官的。

蘇：如果被查到問題，也會被說內控不嚴。

審計人員 H：當我們說真的有問題，他們會計也不會完全站在業務那邊，我們要的資料，他們會幫忙拿，但也會替他們業務單位講話，因為什麼狀況才會導致這種情況，畢竟他們每天相處。

王賢：您們進去之前，不擔心踩到行政權嗎？

審計人員 H：有的案子已經執行很久了，剛執行或準備要做的，我們可以提供預警性意見，請他們注意。

蘇：但有一些案子還在執行中，如果去提建議，會不會被說干涉行政權？

審計人員 H：在執行中的案子，我們不見得在最後一年才查，也不會在第一年就去查，是兩三年的時候，原來希望達到的目標是多少、現在執行了多少、遇到的問題是什麼、原因是什麼，趕快針對這些原因去處理。

王：您會不會覺得行政院的管控或者研考機制沒有發揮作用？

審計人員 H：我覺得行政部門設定的目標通常會達到，但是否能達到計畫最後所要求的目標，會有落差。

王：到審計部去用，挑不完，那麼多方案政策。

蘇：抽樣就好了，內控當然是每個都要看，可是審計是外控。您們抽查的時候有重點嗎？抽金額大的或報紙報導過的？

審計人員 H：抽查前會先評估受查機關內控情形，內控不佳，樣本量會抽得比較多，又媒體、立法院、監察院關注議題，一定會查核。

王：狀況不佳搞不好是首長換人，這個不應該查。

審計人員 H：如果是首長換人而未執行者，我們會將因素考慮，但是可以控制而執行不好者，我們會詳加分析原因。

蘇：他們還是可以追求政策責任，首長換人，政治責任也可以去追究。

審計人員 H：首長異動之後不推，多數行政機關還是會讓它拖完，很少緊急踩剎車。

蘇：您覺得新進同仁或年輕同仁在做方案評估時，例如不管是問卷調查還是訪談，比資深同仁在技巧或工具上有優勢或劣勢嗎？

審計人員 H：我覺得同仁對內容是否用心瞭解，是關鍵因素。

蘇：所以跟資淺沒有關係？

審計人員 H：很多是敏感度，每個人的敏感度落差蠻大的。

王：敏感度是跟資深、資淺有關，還是相同年紀的敏感度會差很大？

審計人員 H：都有差。不同人看一個東西，看出來的會不一樣。

蘇：看得更準，那叫經驗。

審計人員 H：資淺的可能比較用心，會發現資深的沒有看到的東西，當然資深的在處理很多事情上，技巧會比較熟練。

蘇：您贊成審計部人員多花一些心力往績效審計、專案這個方向走嗎？

審計人員 H：我覺得可以，但是要給予充分時間與人力，例行性工作或財收要減少。

蘇：您覺得什麼可以簡化？

審計人員 H：舊的不敢捨去，不知道何時立法委員、監察委員會要資料。

蘇：審核書還在討論之中？那個幾乎不可能弄掉，但其他業務.....

王：像報廢。

審計人員 H：對。

蘇：還有憑證單據。

審計人員 H：審計法三十六條的憑證送審已修正通過，未來憑證以不送審為原則。

王：報廢是屬於這個嗎？

審計人員 H：不是，是審計法五十七條的。

王：這個有機會刪掉嗎？

審計人員 H：我覺得如果內控做得好，是可以檢討。

蘇：我覺得由內控去做，您們抽查就好了。

審計人員 H：對。

蘇：您們有常找外面的人諮詢嗎？老師或專家們。

審計人員 H：現在專案調查會諮詢外面專家、學者。

王：什麼層面的？

審計人員 H：跨域、跨部門的。

蘇：一定要找對人，他的意見才比較有參考價值。

審計人員 H：對。找對人可以提供許多我們可以做的抽查面向。

蘇：我覺得應該是擬題目之前就可以找人來提供意見。

審計人員 H：挑題目是我們自己來，我們挑題目之前要寫計畫，找專家學者來就看我們的調查重點對不對，或者是就方向上指引。

蘇：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 2-5

審計人員訪談(5)

訪談日期：104 年 6 月 8 日

審計人員 I：方案評估進來以後，我們的查核結果是不是可以更完整，因為我們現在陸續積極在推、上很多的課，同仁也開始運用幾個比較常用的方法。

蘇：現在部裡的「專案」，其實就是我們講的方案評估或績效審計，所以應該講是「績效審計」嗎？

審計人員 I：績效審計。

蘇：您認知中方案評估和績效審計的差別是什麼？

審計人員 I：其實我們目前比較常做的是把方案評估導到績效審計，它只是績效審計的一部分，把它的方法運用到績效審計裡，我覺得這是最沒有爭議、機關能夠接受的，有一些方法平常就有在用，只是之前不知道把這些方法導到意見裡面，現在會在報告裡交代整個評估的過程，評估過程就會有我們用了哪些方案評估的方法及過程，把它變成查核的方法。

蘇：貴部現在最常用的方案評估方法有哪些？

審計人員 I：組織關係圖、回顧性分析、結果分析、SWOT 分析，比較常用的大概就這些。至於統計資料方法，有一些會直接運用機關本身的，因為機關會建很多統計資訊跟系統，直接去撈它的資料出來看。

蘇：因為同仁大部分都是財會背景，所以做這些統計也都沒問題？

審計人員 I：對，他們也會去學相關的統計方法。

蘇：部裡現在不是有個小組嗎？可以發揮什麼樣的功能？

審計人員 I：小組是成員本身的論文有用到這些統計資料方法，部裡有告訴我們哪一個同仁、專長是什麼，我們可以去問他。

蘇：有點像技術諮詢名單？

審計人員 I：對。就是這些技術方法如果不懂，有正式發布說有一個小組、誰的專長是哪方面，有問題可以去請教他們。

蘇：如果現在要善用方案評估的各種方法或技術，部裡需要什麼樣的資源、或培訓，應該怎麼做？

審計人員 I：培訓方面，部裡目前已經針對方案評估陸續上了一兩年的課，我覺得技術方法還需要靠同仁自己去學，以及我們內部網路的知識庫都會建這些技術方法。

蘇：所以像這樣做下來，現在的專案評估和以往做合規性、合法性的審計，有很不一樣嗎？是不是一個蠻大的挑戰？

審計人員 I：挑戰性會比較大，因為合規性、合法性，就是看有沒有符合現行法令、制度規章，查的時候只要法令規章熟悉就沒問題。可是績效審計涉及的業務比較廣、也比較專業，尤其是跨領域的，同仁必須要了解各部會的關聯性、分析很多跟這些業務有關的。績效評估的案例，我們會從機關本身的重大施政計畫去找，如果跟民生議題比較有關的大概都會納進來。

蘇：同仁們會不會覺得越來越難、挑戰越來越高？

審計人員 I：我覺得這個對他們來講，也比較有成就感，以前我剛進審計機關主要是查合法性，後來慢慢開始查績效審計，感覺就不一樣，以前合法性是了解就去查、回來就寫意見。現在大家必須去寫一些類似評論的東西，事先要花時間蒐集資料、分析、瞭解，其實同仁的努力從他們的意見可以看出來，有沒有花很多時間去了解這個議題，寫出來的東西差異蠻大的。

蘇：同仁們會不會覺得時間不夠？畢竟每次新案子要學新東西，會不會覺得壓力很大，喜歡做、但時間不夠？

審計人員 I：時間上我覺得還好，因為同仁也沒有特別因為這樣加班很多的班，一個計畫在擬定時，前置作業時間會很長，可能花兩到三個月，或者好幾次去查核、蒐集資料，不見得馬上就寫。這個計畫可能當它執行到成熟階段，審計機關可以介入時我們才會去查。平常可能是在去財務收支抽查的時候去了解、提一些制度面的意見給他，可是到計畫執行到階段性的時候，我們可以去了解整個計畫的執行成果，當我們覺得有必要去了解跨部會及中央、地方執行成果的時候，就會由相關審計單位一起出去查。這個前置作業在設計調查表、蒐集資料至少就兩到三個月的時間。

譬如九月份要去查帳，我們發調查表出去也要給人家時間查填，所以調查表設計時間至少要兩個月，也要事先請機關幫忙看看，填起來有沒有問題；然後給相關審計機關看，計畫重點有沒有漏掉、或可以補強的，或哪個地方覺得有問題，都會先給機關跟審計單位試填。

蘇：從開始立案到報告交出來的時間大概多久？有硬性規定嗎？

審計人員 I：原則是查的時間不定，自己確認時間。我們也曾查過比較長的時間，會看情況，原則上查完到提出專案報告大約是一個月。我們會在計畫裡寫明什麼時候提出報告，由長官核定，因為有時候會有時效性的問題，前置作業如果都規劃的差不多，其實在查核時都已經形成意見了。

王：審計部裡參與前置作業的人是誰？是小組的人？

審計人員 I：對，如果已經確定哪些人要去查核，大概就是這些人去規劃。

王：如果沒有確定小組成員呢？

審計人員 I：一般會有一個主查人，及查核小組成員。

蘇：本來學會計的人要去學專案的東西，就是自我學習。那如果是績效審計的新人進來，會不會財務會計背景不夠？

審計人員 I：我覺得就是互補，而且績效審計組進來都會有一些財會的訓練。

蘇：您覺得這些人都是可以用的？

審計人員 I：都可以，只要知道簡單的會計原理、原則。其實現在行政院的會計原理、原則都一致化了，我們查的也偏計畫面的東西，當然有些成本會計、機關屬性會用到，可是有會計制度在，查核先研閱，而且績效審計組會搭配財務審計組一起去，可以互補。

蘇：您覺得專案對受查機關的幫助多大？他們怎麼回應專案報告裡的建議或批評？

審計人員 I：他們現在好像比較認同我們，一開始在執行時遇到蠻多困難，尤其是法制單位，可能比較沒辦法理解為什麼要做績效審計，不過這幾年因為審計長一直在宣導、也有說帖，去機關也都盡量宣導說我們在做這一方面查核，慢慢的機關就能配合。不然一開始要資料有困難，他會覺得這個不是你可以要的，最近這一兩年比

較沒有這樣的問題，甚至連法制單位都很配合。我們提出來的意見，讓他們發現原來真的有這樣的問題，我們也會跟他說我們的目的是提升你們計畫執行的效益，強化部會跟部會之間的聯繫，幫助他們解決一些跨部會整合的問題，所以會給整體性建議，希望能促使他們提升計畫的效率與效能。而且我們把層級拉高到行政院，如果真的有問題、涉及跨領域的都會交由行政院督導，他們就比較願意開會讓大家來討論，然後把結果告訴我們，因為我們也會追蹤到你確實有改善，至少要把改善措施拿出來。

蘇：我們想了解過去這一年來，各廳提出去的改善意見與對方的接受程度，譬如說是一下子就接受、還是他認為是你們查核錯誤。有沒有這種數據？或可以了解一下大概是什麼情況。

審計人員 I：這方面可能不太容易算，因為每一個績效審計的案子可能有好幾個意見，不曉得老師要以案子還是意見數來算。

蘇：就您的感覺？大概有多少比例對方會毫無保留的接受，以及提出反駁的比例大概多少，反駁會經過幾次？一次兩次、甚至十幾次還在來來往往的？

審計人員 I：我覺得要看部會的屬性。

蘇：還是要看首長？

審計人員 I：對，要看首長，還要看某一塊他可以接受，某一塊可能會提出他的困難，我們會看情況去思考他講的困難度，是不是真的做不到，也許我們也會接受。

蘇：您們會不會覺得自己對受查機關的業務沒有他們熟悉？外部的人去稽核人家，人家不服好像也很正常。

審計人員 I：所以前置功課很重要。再來是他可能對業務很熟，可是對跨領域的部分，他可能就不去管，我們給的是整個面向、整體性的意見，他發現我們可以幫忙蒐集到這方面的資料，反而會很感謝。

蘇：所以審計人員比較可以脫離本位的盲點？

審計人員 I：機關首長也有跟我們說，有時候他們做就覺得沒有問題，有時候是我們提出意見，他們才會發現原來尚有不足，其實績效審計建立在合法性上，審計長說合法性也是要做，比如矯正機關、監獄、看守所，可能在這個監獄裡，典獄長會覺得這樣做沒有錯，但我們一次去看好幾個監獄，告訴他其他監獄怎麼做，你可以參

考，他發現我們提供別的監獄的做法，就覺得也很好，他們本身不會想到別人可能有更好的方式。

蘇：部裡跟地方的審計處室合作機會也是有的？

審計人員 I：看部會的性質。

蘇：您覺得現在所有的專案報告結果，都公開放在網路上是一件好事嗎？

審計人員 I：現在是有出專案審計報告書的才會放。

蘇：怎麼決定要出還是不出？

審計人員 I：當一個過程已經做完了，我們查核出來、對方改善措施也做完了，就是比較有價值的案件，我們才會把它出書。

王：如果還沒有改進，還在申覆階段就不會。

審計人員 I：對，整個審計過程都做完才會放上去。

王：請問您覺得方案評估是什麼？

審計人員 I：目前方案評估我們只要用它的技術方法，放在績效審計的案子。

王：所以方案評估等於一堆技術方法？

審計人員 I：應該說它在我們的評估過程會用到，包括我剛剛講的組織關係圖，還有查核過程中用回饋性分析去看計畫執行的過程。

王：剛剛您提到前置作業還蠻長的，但就我們之前訪談，有一些人表示比較不夠，好像只有兩個禮拜左右？

審計人員 I：那就是時間分配的問題，因為我們在設定這一期要做的專案調查時，是蠻早就決定的，有的審計單位可能是決定的時間比較晚。

蘇：之前受訪者的意見好像是從開始去查到到寫完，前置沒有算進去。

審計人員 I：或者前置不是由他來做，是由比較資深的人主導，他只是參與查核而不

是主查人，在前置過程中搭配的人可能只是提意見或討論而已。

蘇：可是他如果不是主查人，應該不用負責寫？壓力主要是來自於實際撰寫的人吧？

審計人員 I：不管是不是主查人，都要參與查核並寫意見。

王：不是科長主要負責？

審計人員 I：不一定，科長帶領查核，協助查核進行，包括擬定計畫、查核、撰擬報告。

王：所以有的可能是他知道要去查核，只是時間分配上……

蘇：他可能事先就知道，但有聽到說很多突發性的，立委要資料等等，他們平常就很忙。

王：可能新聞出來就多一個案子……

蘇：加上本來就有其他的案子。

審計人員 I：這也有可能，可是我覺得是工作調配的問題，會看情況，譬如說這個同仁在忙專調，時間已經很急迫，基於時效性，雖然新聞來跟他業務有關，我可能會分配給別人做，突發性的事件可能會給別的同仁來幫忙。因為我覺得不一定要誰來弄，審計工作團隊合作很重點。

王：審計部感覺是忙季時大家一起在忙。

審計人員 I：是，可是忙也有程度，可能資深的人工作量比較重，主管會適時調配。

王：如果說這個計畫要求我們開一些關於方案評估的課程，您覺得怎麼樣會對同仁在做績效審計的專案時更有幫助？

審計人員 I：現在同仁都希望了解的案例是一個專案從頭到尾怎麼做，所以現在訓委會開的課也都比較傾向這個，可是目前開的課比較偏向分享已經做過的專案，講者可能很難講清楚從頭到尾是怎麼弄的，因為每個人表達的方式不同。

蘇：都是審計人員自己去講，只是有講得很清楚、跟講得不清楚的。

審計人員 I：對，業研會的課有理論性的，講什麼是方案評估、有哪些技術方法，其他的課像普通公務研習，還有每年都會開績效審計研習，由同仁報告案例，告訴我們這個案例裡整個執行的過程，會說明用了什麼方案評估方法。

蘇：就是彼此觀摩。

王：彼此 show-off，可是裡面辛苦的東西全沒有讓你看到，只看到外面。

審計人員 I：對，我覺得他是不曉得怎麼表達。

蘇：可能還是要找專業的老師比較有系統的去教、去 demo 個案，所以基本上您認為如果能比較有系統的講清楚個案比較好。

審計人員 I：對，我覺得有 model 的話，同仁會比較好懂。

蘇：除了個案，難道不需要學一些比較有系統的工具？如統計工具、電腦工具，現在變成要自己去學，可是要突然去學統計，對很多人也是頗有難度。

審計人員 I：每年我們有一些電腦研習課程，也有統計課程。

蘇：我們可以統計一下目前已經有什麼課。您們在查帳的時候會特別注意利害關係人嗎？

審計人員 I：會，出去之前就要知道主要的利害關係人是哪些，但沒有辦法包括全部。

蘇：可是除了官方機構，利害關係人常常是民間的民眾或企業，您們不會直接接觸那部分？

審計人員 I：民眾的部分中央比較少，地方有一些會用問卷的方式，實際去訪問或是神秘客。可是我感覺問卷的方式還是要小心，有時候在樣本的篩選時能不能有代表性，機關能不能信服，或是會直接用受查機關委託研究案裡問卷的結果，我引用你自己訪談的內容就不會有問題。如果我自己去訪談、去找樣本，他能不能接受？會不會認為我的樣本有問題？機關不能接受審計人員訪談民眾，因為不可能訪談所有人，他會覺得不具代表性。

王：當您們寫報告時，意見在變成最後書面之前，會不會和這些受訪機構溝通？

審計人員 I：其實我們找他來談的時候，他大概知道問題在哪裡，可是不能告訴他詳

細意見。

蘇：為什麼不能把草稿先給他們看，瞭解有沒有哪裡是我們誤會了？

審計人員 I：這個涉及到審計人員服務守則，意見還沒有簽准之前不可以出去，可是可以告訴他方向、我們的看法，這樣出去的意見，可能比較不至於有反面答案回來。

蘇：您們的溝通是一定要藉由公文，還是也有電話聯絡？

審計人員 I：有可能電話、也有可能是 e-mail，如果需要佐證資料，我至少要留個他回我的 e-mail 作為依據。有的受查機關也需要 e-mail 當佐證說要提供這個資料給你，比較重要的查核意見，會盡量請他現場用資料給我們，他要蓋個章或是要個佐證資料，這些資料需附入查核工作底稿中。

蘇：目前在做績效審計時，您感覺對方的接受度有慢慢在提升？

審計人員 I：我覺得是有的。

蘇：我們之前跟廳長、其他人談過，他們都很擔心干預行政權的問題，這個怎麼去處理或避免？

審計人員 I：我們實際在做的時候，就政策或已經在做的計畫，我們不能跟他講說不要做，通常不會下這種結論。假設計畫已經結束了才去評估，我們通常會跟他講說，以後類似這樣的案件，是不是要考量什麼東西，未來不要再發生同樣的情況，有些案件是在計畫結束之前我們就介入了，這一方面就會告訴他說你目前這樣的作法會不會影響到民眾。

蘇：所以基本上都是很溫和的提建議；在案子結束、或持續性的案子告個段落時，評估一下，給他們一些改善建議，沒有強迫？

審計人員 I：我們不會用強迫的方式，通常只要我們講得有道理，他會接受。我的用意是你都已經做了，就要做出改善措施。

蘇：會不會因為沒有強制性，人家就覺得你是沒有牙齒的老虎，所以我就虛與委蛇？有沒有處罰機制？

審計人員 I：我會再去追蹤。

蘇：追蹤的獎懲工具是什麼？

審計人員 I：如果你告訴我要這樣做，實際上沒有照做，我可能就依審計第二十條送監察院。

蘇：是比較大的缺失才會送監察院吧？

審計人員 I：我們目前遇到的，至少他們都會去做提出來的措施，因為他也知道我們每年都會去追蹤，每年查核報告裡有一個上年度的查核意見追蹤事項，所以我覺得追蹤也很重要，審計長也有要求我們，而且追蹤是沒有時間限制的。

蘇：永久列管。

審計人員 I：對，其實要一直列管到真正的改善結果出來。

王：像以前全部都合規性審計、現在有績效審計，所以假設它佔的比例會越來越大，可是績效審計的主題有時候是過去的經驗累積出來的，以後又會越做越多，簡單來講需要越來越多的主題、也要有更多的人，您覺得這個趨勢真的會越來越多嗎？還是案源可能有問題或人才不夠力？

審計人員 I：人的問題目前還好，因為審計長也一直給我們補充，案源就是要自己去開發。

蘇：這樣是好事。

審計人員 I：對，而且我們會職務輪調。

王：可以更多的、更深入一點，因為這個是時間分配，假設績效審計占比重會越來越高，但如果案源平平、或不需要做這麼多，就可以做的更深入一點，您怎麼看這樣的趨勢？要拚數量還是拚深入呢？還是說比例差不多了？

審計人員 I：我覺得現在的績效審計數量也還好，並不是說非常多。

王：還可以再增加？

審計人員 I：對，就我看來一期兩個是還好，甚至有的科只有一個。

王：現在就覺得每期多一兩個，看聘任可以再多一點

審計人員 I：我覺得如果這個科的屬性是適合做的，就降低財抽的比例。

蘇：目前財抽方面的比例、人力、時間有越來越少嗎？這個趨勢很清楚？

審計人員 I：有，譬如現在查完的這一期是辦各機關決算抽查，另外一期三到五月份，就多辦理專案調查，降低財抽的件數。

蘇：這個比例多少，有硬性規定嗎？

審計人員 I：沒有，看科的屬性自己去規劃。

王：所以案源並沒有搭配中長期的規劃，譬如有一個題庫。

審計人員 I：每年會在高階研討會規劃下年度各廳、教育農林、交通建設審計處專案調查案件，除此之外，審計人員亦可以看情況，科長或同仁覺得什麼案子可以做，有個雛形並與同事討論，然後主管分配專調由誰來負責、大概的方向，並由同仁進行後續的規劃。

蘇：您覺得審計部多做一些績效審計、多利用一些方案評估的方法、技術，是審計機關應該走的方向？

審計人員 I：我覺得是，就我所知，現在受查機關、學界都覺得這個方向是對的，提出來的意見也能對民眾生活產生正面之影響，並且為輿論關注，較能發揮審計價值與功能。以前哪會有記者用我們的意見，現在大家都會去看了，我覺得這樣還不錯。

蘇：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 2-6

審計人員訪談(6)

訪談日期：104 年 6 月 11 日

王：針對績效審計，您們在查核前有做什麼調查計畫嗎？

審計人員 J：有，例如，關於最有利標的制度規章或執行情形之查核，我們會先擬具通案性調查計畫，會發動全國的審計單位去瞭解各機關的執行情形及缺失，除了由各審計單位各自督促轄審機關改進，也會整合共同性的缺失，提出制度規章及執行面的建議給主管機關，提供主管機關作為需要修正法規或制度時候，以及執行督導考核時等等之參考。

王：這個改進真的會改嗎？

審計人員 J：個別機關之執行缺失，大部分都會改；提供給主管機關之建議意見，也大部分會獲得參採，當然，涉及修正法規或制度時，會需要時間，我們會追蹤後續執行情形。

王：問題會再發生嗎？

審計人員 J：會再發生，但多半不會是我們曾經督促機關改善的問題。因為，審計機關除了指出個別案件缺失，也會據查核發現缺失，建議機關建立內部控制制度，避免一再犯相同缺失。

王：您對已完成的績效專案有什麼評價？有貢獻嗎？

審計人員 J：我們發現問題，給受查機關或主管機關建議之後，他們有針對問題，在制度規章或執行面做改善，我們覺得這樣就對計畫或制度等之執行有所助益。

蘇：會不會覺得如果是才剛推動幾年的制度，審計機關介入查核的話，太早了？

審計人員 J：我們是看到制度本身或在執行上有問題，才會辦理查核或提出建議意見。不是由制度推動多久來決定介入查核的時機。另外，我們現在在推預警、洞察、前瞻審計。不管我們提的是預警、前瞻、還是洞察性建議意見，提出來通常就是給機關參考，機關覺得可行，才研擬具體措施並採行。

蘇：但是會不會在一個制度正執行得很忙碌的時候去調查他們，造成困擾。

審計人員 J：審計人員服務守則訂有審計人員辦理就地審計，應配合被審核機關之辦公時間辦理等規定，即是為將對受查機關造成之干擾降至最低；另對於調查案件之辦理時機，亦會考量行政機關目前執行狀況，盡量避免造成困擾。

王：您們提出的預警性意見多嗎？

審計人員 J：過去辦理的績效性審計案件，提出之審核意見一般都會包含預警性意見。而單一案件完全是預警性意見的比較少，而且，我們在提預警性意見時，並不會直接說他們不該做什麼或應該做什麼。

蘇：您們查核時，重點是看執行成效？

審計人員 J：就重大計畫執行成效之查核，我們會看整個過程，以及執行成效，要先瞭解計畫的本身，為什麼要做這個計畫？目的是什麼？效果在哪裡？執行過程發生了什麼問題？會依每個案子的狀況或特性之不同，而有所差別。至於其他類型專案調查，則是依調查目的來訂定調查重點項目。審計機關跟以前不一樣，不只是防弊的角度，我們現在會關注民生議題；辦理績效審計，提出審計意見時，會跟機關做有效溝通，常常會有創新思維或做法。

王：您們是怎麼從案子中發現異常的？

審計人員 J：我們在調查前會做資訊蒐集與研析，資訊研析來源有很多，譬如本部建置之採購、重大公共建設資訊系統；工程會之電子採購網、重大公共建設列管或工程標案管理系統等；又譬如說巨額採購依照規定，在採購啟用滿一年後要提送效益分析資料給主管機關工程會跟審計機關，這也是我們資訊研析來源；如果沒有提送，我們會去瞭解是不是沒有如期完成。

蘇：他們沒有變更整個計畫嗎？延期驗收之類的。

審計人員 J：原因通常很多，進一步瞭解才知道。例如，我們最近查核的一個案件，就是因為跟廠商有履約爭議，所以一直沒辦法完工啟用，較預定完工啟用期程延宕很久，而花了這麼多錢，卻一直不能啟用，我們會深入查核造成此結果之癥結，及機關相關人員處理過程有無違失。

王：您們一年可以做多少個專案？

審計人員 J：我們有施政計畫，分成通案稽察、個案稽察、工程品質稽察，我們第五廳一個科一年大約要做 2 件通案稽察、5 件個案稽察、1 件或 2 件工程品質稽察。

王：您們在查核時用過哪些方案評估的方法？

審計人員 J：去年在規畫某調查案時曾使用邏輯模型、組織關係圖、認知地圖等方法。該案嗣後因故沒有成案，今年重新規劃該調查案時，雖沒有再次使用，但因去年曾經使用該等方法進行分析及規劃，幫助我們對該具有高度複雜性的計畫有一個比較清楚的邏輯。而其他調查案件，雖然沒有把方案評估的方法寫在計畫裡面，但實際規劃或執行過程，都會應用到它的精神，或部分方法，例如訪談或歸納分析等。

王：所以您覺得方案評估是什麼？

審計人員 J：我個人覺得方案評估就是比較有系統地去蒐集跟處理手上的資料，並且在過程運用一些科學的方法做研究跟分析，比較容易發現整個執行過程缺失的原因以及導致的影響，比較能夠提出一些好的建議來改善。

王：您給的資料有寫到 GIS，其他比較少？

審計人員 J：其他的……我們做績效審計這麼多年，其實都有用到方案評估的方法和精精神，就像剛剛說的訪談、歸納分析等。

王：您剛剛講的邏輯模型就很好啊。

審計人員 J：是的，雖然沒有在報告中正式畫出一張邏輯模型圖，但對於複雜的議題所做的分析，其實會用到它歸納分析的概念。所以我才說，其實，過去我們在辦理績效審計案件過程中，都有用方案評估的一些技術或精神，只是沒有寫出來。

王：請問您們會針對風險低的還是風險高的先查？

審計人員 J：當然是風險高的先查。風險高的機關、風險高的案件都會是優先查核的對象及標的，另外，媒體報導或各方關注的議題，經過資訊蒐集與研析，必要時也會優先查核。

王：您在書面資料有談到各級政府共同供應契約調查案的查核成效，102 年是第一次查核嗎？

審計人員 J：以往有針對這個議題提出建議意見，102 年除了針對台銀採購部招標、決標、訂約等作業進行深入查核，並且發動審計處、室做大規模的全面性的查核。台銀採購部是一個採購專業機關，沒有這次的深入查核，不會知道他辦的共同供應契約案件的招標、決標作業會發生這些影響層面頗大的問題。

王：這個案子會不會讓你們重新審視對案子或機關的風險評估，可能原先風險低的搞不好也有問題？

審計人員 J：應該說，風險評估要評估的因子很多，不能只評估一項因素，一方面要注意整體評估結果，另一方面，也要看個別因子評估結果所顯示之風險程度。

王：請問受查機關的配合程度如何？會不會是受查機關覺得本身有問題的就配合度比較低？

審計人員 J：有可能，但就是需要一些查核及溝通技巧。

王：如果越不配合就表示可能越有問題，您們就更注意？

審計人員 J：是的，而且，不管怎麼樣都會設法依計畫完成查核工作，且蒐集到需要的證據。

王：可是時間有限。

審計人員 J：我們會依調查案件特性、調查重點、調查規模等，規劃必要的查核期程。

王：會不會有案子碰到配合度很低的狀況，就要趕快向科長或其他人求救？可能需要支援？

審計人員 J：我個人沒有碰過這個問題，因為我們出去的時候一般都有的人帶，當場就會處理。

王：沒有處理不來的？

審計人員 J：就目前我聽到、看到的，幾乎沒有。但我有看過審計處、室的報告，有時候看到有些地方沒有寫清楚，他們會說地方政府人員流動頻繁且資料交接或保存不善，以致於找不到這個資料之類的。

王：配合度低的話，像保留、拖延，或找新手來回答，您們都看過這種情況，那會

不會有機器設備很專業，看不太懂的狀況？

審計人員 J：有時會碰到專業性比較高的案件。但是我們一方面會先做功課，再者，我們看的案件比較多也比較廣，去的時候，屬於比較專業的不太懂時就請教對方，不會假裝比他們厲害，本著互相學習的精神，我們來學習你們的專業，而查核其他機關有辦過的類似案子之經驗也可以跟他們分享，給他們參考。

王：他們是真的相信審計機關在幫他們嗎？

審計人員 J：我覺得經過充分良好的溝通，漸漸地會相信。之前查過一個案子，執行過程有很多缺失，導致產生履約爭議及許多問題待解決，我在查核時，提供他們務實的意見，例如，告訴他們，他們的上級機關具有工程專業，日後辦理相關案件可以適時向上級機關請求協助，另外，就律師對於履約爭議案提出的意見明顯有誤解政府採購法情形，私下提醒注意等等。最後，關於我們的調查，我跟機關溝通，這個案件執行結果效能不彰是事實，引發各界關注，現在我們來查核，幫忙找出問題所在，他們承認疏失，該負責任的就負責任，該處理的問題就趕快處理，以後不管誰來看，都可以很坦然地說該處理的都處理了，不怕各界的檢驗。對方似乎也認同我們的想法，整個調查過程都能充分配合。我感覺這個案子，機關人員跟我們的互動是很正向的。

王：您們在辦個案或通案稽察時，時間足夠嗎？

審計人員 J：我覺得夠，因為都經過詳細的規劃，再設定外勤的時間。

王：規劃的時候，會諮詢外部委員或專家學者嗎？諮詢重點是什麼？

審計人員 J：有，我們會先把調查計畫草案規劃擬好之後，請委員針對該草案及調查議題提供我們意見。

王：他們有提很多意見？

審計人員 J：以今年上半年辦理的地理資訊系統調查案為例，諮詢委員提出很多專業意見讓我們參考，我覺得他們提出的很多觀念跟意見都蠻關鍵的，幫助我們可以把調查計畫修正的更周延完整，讓整個調查作業更為順遂，並且更具成效。

王：您們廳跟廳之間的合作狀況多嗎？

審計人員 J：我們有配合稽察或聯合稽察，會視案件的需要採行。

王：如果能一起出去的話，大家調一調行程不是很好？

審計人員 J：以配合稽察為例，我們通常是配合別廳看政府採購案件辦理情形。今年上半年辦理各級政府地理資訊系統執行情形專案調查，有和第一廳合作辦理，成效不錯，但並不是組成一個專案小組一起查核，我覺得這方面在適當案件還可以加強運用，充分應用各自不同專業，可以產生綜效，也許會收到更好的成效。

王：請問您對導入方案評估完整訓練計畫的看法？

審計人員 J：我覺得首先要探討導入之後會不會提升實際效果，還要避免導入方案評估造成審計作業跟行政作業混淆，甚至被誤以為我們在做行政指導、侵犯行政權責。

王：我們詢問過好幾個受訪者覺得方案評估是什麼，每位受訪者的回答都很標準。已經很接近學術上講的方案評估，但是你們可能更偏重技術方法，因為看起來都是像問卷調查、邏輯模型，但我們覺得重點應該是研究設計的部分。問卷調查、專家諮詢都只是其中一塊，算是資料蒐集的方法，但更重要的是精神。所以評估是希望去看執行的進度，或可能用到方案評估的專案，用什麼方式去做？這需要設計，包括執行方式好不好？有沒有效率？也都是需要設計的。我覺得您的回答是最專業的，可是方案評估到底能不能提升審計效果，這個不容易釐清。

審計人員 J：像老師剛剛講的，做一套很完整的方案評估，真的比較花時間。所以要考量這個案子如果用了很花時間的一套完整的方案評估，能有什麼幫助，如果用其他的調查技術及方法就能產生預期的成效，那當然就沒有必要再使用所謂完整的方案評估方法。所以，要不要用，應該要先考慮能不能提升審計成效，或者綜合考量所投入人力與時間的成本與所提升之審計成效。在此等考量下，如果真的要做的話，就要挑選適合的案件，比如說比較重大的、跨領域的，或涉及很多機關的，但不適合每個案子都做這種全面性的方案評估。

王：我覺得慢慢累積經驗也 ok。

審計人員 J：如果要採行，漸進的方式會比較好。

王：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 2-7

審計人員訪談(7)

訪談日期：104 年 6 月 11 日

王：在績效審計專案過程當中，您們會用到哪些方案評估的技術或方法？

審計人員 K：我們可以運用受查機關內部規範之評估方法予以檢視，在整個評估的過程，有沒有哪些不足，或者沒有考慮到一些風險。

王：可是如果用他們的方式、模型去評估，比較難發現新的問題吧？

審計人員 K：就算是模型也都有定量，及一些定性的部分，但也有些是不確定的東西或跨域部分，這時候就需將相關風險納入考量。

王：受查機關的配合度高嗎？

審計人員 K：還算高。重點在於審計人員一開始決定專案、從哪個面向切進去的時候，對這些東西都要有一些事先的掌握跟規劃。

王：比如說如果資料不好蒐集，前置作業就比較困難，但可以慢慢累積。

審計人員 K：對，累積也是一個方式，或是藉由每年定期的財務收支抽查，蒐集關注一些議題資料。

王：可是之前合規性審計是看法規，並不會接觸到細部內容？

審計人員 K：其實經費支用涉及層面很廣，從支用憑證至整體計畫規劃設計都有涵蓋。我們現在投入的比重，如果有把心思、一部分的時間花在這邊的話，一樣在這方面蒐集資料，看看整個專案執行的進度有沒有異常。

蘇：您們現在做的績效審計，比以前多？

審計人員 K：專案數量有增加。

王：專案是包括蒐集資料、先遣資料或是.....？

審計人員 K：專案調查已經開始進行計畫執行之查核。

王：可是你們有那麼多績效審計的員額嗎？

審計人員 K：人力可以培養、訓練、轉型.....審計方法還是共通的。

蘇：您們去查帳的時候，會不會遇到什麼問題？

審計人員 K：目前都還好。

王：您們送出審計報告的結論，受查機關是傾向接受還是會有申覆？

審計人員 K：現在績效審計的做法會溝通將來要改進的方向，這在審計人員服務守則裡有特別規範，因為績效審計涉及的面向太大，我們最後的建議或提出來的意見不可行，這部分要經過討論。會經過大家交換一些相關經驗以後，再提出意見，目前覺得還 OK。

蘇：就是在審計的過程裡面已經開始有一些討論，比如說你們為什麼不這樣做。

審計人員 K：對，進度上是不是可行？客觀因素有無影響？改善是否需要時間？預算是不是支持等？需細緻一點的去問。

王：您覺得現在的績效審計專案，在技巧或方法上有沒有哪部分可以再加強？

審計人員 K：我覺得現在是跨領域的部分，將來的審核意見如果想在內容談的比較有深度，這一塊應該是必要的。

王：您覺得可以怎麼改善呢？

審計人員 K：一時之間還不太容易，但是就是儘量蒐集受查機關跟各部門之間的相關議題，跟一些相關的內容，以及要用什麼角度串起所有關係、形成一個報告。

王：請問您們都怎麼挑選主題？

審計人員 K：部裏面有一套規則，風險評估是滿重要的一個規範。第一，有一些風險評估的檢核表，從幾個面向來評估受查單位哪些東西是屬於比較重要的？第二，從受查機關的核心施政去看，因為這個是外界的人關注的，一定要持續去追蹤。第

三，從受查機關一些報告來看，有哪些計畫落後或異常的情事。

蘇：做績效審計或專案調查時，有沒有讓您們和受查機關之間的關係產生轉變？從以前的「我監督你」變成比較合作的關係？和受查機關之間有變得比較平等嗎？

審計人員 K：在去年甚至前年，我們傾向在報告中把一些執行缺失或效能不彰的挑出來，檢討相關疏失責任及改善措施，的確受查機關看到查明責任這個會在意。後來的意見方向強調要怎麼改、提升整個計畫的績效，大家都比較能夠認同，部裡也有推修審計法，把審計法六十九條加上預警性意見，怎麼讓單位的執行績效能夠起來，才是我們真正的目的。

蘇：同仁會不會覺得專案評估的時間不夠用，寫報告的時間太緊、太少？

審計人員 K：時間一定都不夠用。還是要擇要，沒有辦法把很細的東西全部掌握住，我們用重要性原則，掌握到缺失的主要原因，當然細部的還有很多，但是沒辦法面向都那麼完整，因為查核的報告其實有時間性。

蘇：所以你們希望一年一個科做幾份查核報告？

審計人員 K：我自己規劃是一年兩個專案報告，財收兩個、專案兩個，目前用這樣的方式在 run。

蘇：請問您們專案大概平均查核幾天？大概給同仁多少時間寫出來？

審計人員 K：目前查核專案的工作天數平均二十五天左右。

蘇：是指案子確認下來然後開始計算？

審計人員 K：開始出差算起。

蘇：前置工作不算？

審計人員 K：不算，那個要統計的話就更多了。

蘇：所以開始出差到結束有二十五天的時間？

審計人員 K：沒錯。但是期程可能稍微有差別，因為出去以後、回來要稍微整理一下資料，先把一些問題再釐清出來，然後再往下一個單位去，有時候要有這樣的安

排。等於是先沉澱、消化一下，所以原則上是在兩個月到兩個半月的時間裡去排這二十五天。

王：請問您認為方案評估是什麼？跟專案有什麼不一樣？

審計人員 K：我覺得方案評估應該是績效審計的方法之一。像預算法二十五條，重大機關要做成本效益的評估。我個人是建議在受查機關的基礎上看它的 model 有哪些不足，或者是哪些推論有問題的，但我們還是要去了解這樣一個方法，才有辦法去掌握整個模式在推導的過程哪裡是有問題的，也就是我們會去查核的點。根據過去的經驗，確實在這樣的點去查核都有一些發現。

蘇：您們有做問卷或深度訪談嗎？

審計人員 K：問卷還是會有，尤其是跨了很多的單位的專案，會設計一些問卷，請他們把共通性填出來。

王：所以問卷是在前置作業的時候就要準備？

審計人員 K：前置作業要準備，在查核過程裡面還會再增加如果我們發現有必要，或將來必須要當一個審計證據的話，還是會把它再加上去。

蘇：您們在做專案的時候，會特別去注意除了受查機關之外，案子可能影響到的其他利害關係嗎？包括跨部會、受到影響的民間人士？這部分怎麼去克服，以得到他們的看法、意見，瞭解他們滿不滿意這些政策？

審計人員 K：這部分我們會注意，也細想過辦法，如果要自己去弄的話，會花很多時間。但我們都有在收集與分析受查機關自己的問卷調查，會把相關原因做一個收集，運用他的調查的成果.....

王：請問您覺得受查機關和您們自己發的問卷，哪個比較準？

蘇：老實說，機關裏面自行做的滿意度調查，不管做什麼問卷，都不如委外做的受人信賴。

審計人員 K：我們會去分析，受查機關的問卷結果如果有反常之處，我們也會思考說為什麼會這樣子。

王：審計部的功用蠻大是說可以跳脫受查機關的觀點來看這些事情。因為除了你們

大概也沒有其他單位可以拿到受查機關的一些資料，或是針對他做一些調查，這是你們很大的一個優勢。可是如果你們還是用受查機關的觀點，當然一開始還是要先摸、知己知彼，先要知道你們在幹嘛，然後我們才可以再談。

審計人員 K：我補充一下，我們也會搜集外界資訊，就是一些民間調查的觀點。

蘇：所以說學者的一些文獻，你們也會去看？

審計人員 K：我們也會去看。

蘇：國外的文獻也會？

審計人員 K：也會，尤其美國 GAO 的。前幾年我們還看過荷蘭的，因為荷蘭很特別，它是全歐洲最早實施風險管理的，全國大約四成以上的土地在海平面以下，所以風險管理做得非常好。然後荷蘭的審計院很特別，績效審計只有八十個人，可是查核的經費是我們的十幾倍。他們就是有一個整合性的系統評估，怎麼去把聚焦起來，有一套他們的方法。

蘇：有看過荷蘭的資料？

審計人員 K：有參考過。

王：風險是外部的一些天然或是自然風險？

審計人員 K：他們審計院做法是說今年審計院的重點是什麼，風險是什麼。比如說交通有什麼風險？就從那個部分開始往下延伸。如果要關注這個的話，各層級要搭配去查什麼，這樣一層一層解構下來。

王：請問專案報告有上網公開嗎？

審計人員 K：機密的話沒有，公開的有。

蘇：部裡有個做方案評估時的諮詢小組，您們有沒有去使用到或有投入？

審計人員 K：目前還沒有運用到。但是在方案評估的話，study 是必要的，業研會把一些像英國的東西引介進來，我們會自己去看一下各國的做法。美國的也參考，但因為美國很特別，GAO90%都在處理國會的事情，只有 10%是自己審計提出來的，所以比重、做法上跟我們比較不一樣。

王賢：我想追問一下，您剛剛說會針對受查機關的一些資料，他們提供給您的、或是自己出的報告在數值上有些問題，您們透過什麼方式把找出問題？

審計人員 K：一般來講，比較能發現這樣的問題就是直接到執行單位，去看你的成果，一看之後發現怎麼都不是報告寫的這樣子。

王：去的時候他們不是都事先知道了？還會事跡敗露嗎？

審計人員 K：所以審計人員的經驗很重要。

蘇：所以大家現在已經比較習慣做方案評估？

審計人員 K：也不能說習慣了，我個人的感覺，還沒有到我們以前去看財收的熟悉程度，還是要不斷的去摸索、吸收新的東西。

蘇：做專案的時候，會不會被受查機關批評干預行政權？

審計人員 K：曾經有討論過這個問題，但剛剛也跟老師提到，我們還是站在一個怎麼樣讓受查機關的績效能夠展現的角度來看，這個是大家都可以接受的。還是用建議的方式，如果是有未來性的話，就會請受查機關考量風險問題，是不是要繼續下去。

蘇：可是如果是建議的話，他可以不接受。所以你們會一直來來往往表示，我們 push 你們要去做？

審計人員 K：所以還是要回到計畫裡面，如果專案的期程沒有照原定進行，是不是應該要有改善措施。

蘇：可是這樣聽起來不像建議，建議當然是人家可以不接受；這聽起來好像完全沒有不接受的空間，所以就會來來往往。這個時候他會覺得干預行政權。如果強迫他在預算執行過程中一定要這樣做，他會覺得我必須負責最後成敗，為什麼一定要被強迫這樣做；對方有時會不同意，覺得你的做法跟我的做法不同，我的做法比你還好，可是你卻強迫我聽你的。

審計人員 K：所以在提審核通知的時候，領組的角色很重要。須根據經驗判斷避免踩到行政權、這個案子的查核方向當場就要判斷。如果這樣一直弄下去可能跟行政人員糾葛在一起，一般來講我們不會採用這個角度，因為這樣是有問題的。一般來

講我們僅要求單位改善，但如何改善，由受查單位來提改善方法，使權責相符。

蘇：您們的專案查核報告有沒有分成兩部分，一部分是非改不可的缺失，另一個是請參酌的政策建議？

審計人員 K：可以有建議意見(審核結果，如發現被審核機關在財務或採購上，有制度規章缺失或設施不良；或為提升施政效能或增進公眾利益，可研提建議意見)。報告還是一份，但是意見的部分會分出來，會有一個建議事項。

王：剛剛您說領組實際查核的時候就要決定查核方向，感覺是規劃和實際執行有點不太一樣，就是專案本來有一個前置的規劃，可是真的下去查，結果發現有可能會.....

審計人員 K：有可能，所以必須隨著查核工作執行不斷修正查核方向。至於會不會踩到行政權，我覺得要看經驗，因為去的時間都很寶貴，如果花很多時間在這方面，回來提出的意見如果經過覆核，覺得可能超過審計職權的範圍的話，我是覺得可惜。所以站在領組的立場，會希望把時間盡量用在能夠發揮抽查的效益上。

王：隨機應變。

蘇：因為審計人員也很忌諱踩到行政權。

審計人員 K：在我們的訓練裡面，這個權責是要劃分清楚的。

蘇：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 2-8

審計人員訪談(8)

訪談日期：104年7月21日

審計人員L：上次聽蘇老師期中報告加上本身的實務概念，我比較贊同蘇老師講的，績效審計的範圍包括方案評估，我是學會計的，當初學成本會計的決策分析常有方案評估，例如：自製或採購決策分析。本處103年4、5月間辦理「高鐵站區土地開發情形及成效之查核」，做了以後才發現，計畫的擬訂、執行、控管作業，由好幾個部會執行，當時沒有把「跨域」的概念融入，召集審計廳、處成立查核小組，所以查核成果不夠完整、圓滿，由於這次經驗，104年下半年辦理「數位匯流發展方案」，就由計畫執行機關的審計廳、處指派人員，組成專案查核小組，一起到各個部會辦理查核。以前審計機關在辦理跨部會專案的作法，是各查各的，直接彙整，假如你是一個主導者，對方查的怎麼樣？結果是不是你想要的？可能沒辦法掌控，所以現在統一由一個單位主導，別的單位去查，我們也跟著過去了解，就可以知道各部會計畫執行情形，還有跨部會間政策的連結情形，才能夠掌握計畫全貌，進行整體評估。

蘇：所以現在有任務編組，由某單位主導，每次都同一組人到哪裡去嗎？

審計人員L：對，因為各部門的計畫及金額，有的重要、有的不重要，簡單的可以減少，重要的部分就去了解。

蘇：我的意思是，假設小組有八個人，每次去查都同時出席？

審計人員L：沒有，主導的人才會每次去，他們是協助，但是我們主導的也會過去瞭解，以前是沒有。

蘇：重點是協助的人會不會很不願意？

審計人員L：共同查核結果，如果有具體的成效，可以建立一套獎勵制度，對於共同參與查核團隊的成員，依照貢獻程度給予獎勵，而不是只有主辦單位，這樣才能激勵參與團隊的查核成員。另外在規劃共同查核時，因為以往沒有這樣的案例可循，也沒有作業準則，像派令如何發送、審計廳、處間如何協調出差事宜、外勤工作如何分工等，只能透過摸索，邊想邊做，確認方向後再簽到部裏批准。

蘇：假設現在有聯合稽查辦法，像交建處也可以到經濟部或別的地方，受查機關會不會擔心他們要面對的審計人員就更多、更雜，會不會反彈？

審計人員L：不會，因為我們都是一組成員過去，受查機關也不知道你是哪個單位的人，派令也都是審計部發的。像這樣幾個人一組出去，查的是機關執行的計畫，詢問的也是機關施政計畫的辦理情形，我想不會有這個問題。

蘇：譬如您們陪別廳的人去受查單位，主要詢答的人是以別廳為主嗎？他們比較熟？

審計人員L：他們當然是比較熟，但我們也會事前蒐集資料，有疑問都要問。

蘇：可能也可以發揮一種作用，行政部門各有職責，可是他們之間的壁壘很分明、都不願意合作，透過查帳迫使他們非合作不可，未來績效才會出來。

審計人員L：對，所以我才想出這個統合概念，不過也是因為前案的經驗，讓我們可以慢慢思考，逐步修正。不過，台灣目前的政經環境，不見得所有的計畫都適合做政策評估，例如：地方民選首長，把競選政見作為主要的施政方向，這些首長說做就做，決策制定的過程，根本沒有具體的評估流程或步驟，我們也沒辦法評估，但還是可以針對重大施政計畫去評核執行成效。

蘇：但在稽查技巧或所用方法上，會不會覺得有需要再強化的地方？

審計人員L：方法的話，要看個案的特性，我發現學理上很多研究方法都可以運用，像是統計分析方法，或是以Excel、QGIS等電腦軟體，作為輔助工具。

蘇：受查機關收到查核意見會怎麼看？跟您們的互動是？乖乖接受意見還是要提申覆之類的？

審計人員L：目前受查機關大多會同意及尊重審計意見，遇到比較特殊的案件，像機關延壓處理，或不為負責之答復，這樣就依審計法二十條規定送監察院處理。

王：如果是有很多子計畫的計畫，這樣會不會太大了？

審計人員L：對，所以要分工查。

蘇：會不會規定都一樣，但是因為很分散，有的部會出現問題、有的沒出現？

審計人員L：有可能，我們會把整體性、制度性、綜合性的查核意見發給行政院，或權責機關，如果是各機關執行層面的問題，可以自行解決的，就會把意見發給各部會。

蘇：以前幾乎沒有跨部會查核的案子？

審計人員L：有，現在跨部會的查核，多是中央制訂政策、地方執行的案件，查核時主辦單位將各縣市審計處、室提供的意見進行資料彙整，雖會依據這些資料彙整共同性缺失，但不容易分析缺失的真正原因，這樣的查法，成效比較有限。

蘇：對，但是要訂聯合稽查的辦法的話，主力在哪？

審計人員L：要以主辦機關，看誰負責這個計畫的。

蘇：對，現在重點在於其他人可以得到什麼credit，一定要有誘因。

審計人員L：所以將來在指引裡也要訂獎勵機制，因為每年是用各單位算績效，譬如這個案子統整下來，全部送到監察院，不要說是某一單位的，每個單位都可以算一案，這樣就有誘因，我們自己在績效評估時要這樣。

蘇：我們也聽到不少廳的人說過，聯合時的效果都不太好，所以大家都有這個苦惱，現在是看怎麼解決。

審計人員L：對，包括工作分配和執行、獎勵，定出來可以省很多事。

蘇：對，還有我覺得跨廳處之間的輪調很少，幾乎都在自己廳裡輪調。如果有機會跟別廳的人一起去查帳，也是一種學習，是好事。

審計人員L：對，審計本來就是通才，大概都要懂，所以請老師來是希望透過您.....其實我們到現在對方案評估怎麼去做還是不太清楚。

蘇：我覺得審計部現在有點壓力，因為INTOSAI一直在講方案評估，覺得我們總要跟上時代。可是老實說，就我看來，把績效審計做好就對了。

審計人員L：對，如果硬要掛這個，就是跨部門計畫，不然單一計畫或機關，我們也是用方案在評估，很早就在做了。因為現在行政機關的大計畫、跨部門執行的比比皆是。

蘇：大概要push從一開始訂計畫就實際一點、不要打高空。再請問有分發新的績效審計人員到處裡嗎？

審計人員L：兩、三個。

蘇：但是大家工作都沒有區分？

審計人員L：沒有，所以我說績效審計的人也要學會計，因為在這裡工作一定要看懂帳，再用績效審計或公共行政的概念導引進來，這樣才有辦法成功查核。

蘇：老實說，如果是做績效審計或方案評估的話，傳統看帳的部分就越來越不重要，重點比較是政策成效或執行過程。

審計人員L：目前績效審計是主流，合法性審計也要具備，我們去查計畫執行的效益，這是績效審計、合法性審計也可以做，因為計畫都要花錢，可以調原始憑證來看，所以做一個專案是包括合法性和績效審計的。

蘇：在合法性的部分，理論上是主計總處要把關，審計機關重點抽查。如果審計機關越做越少，越來越依靠內控去看合法性的部分，您覺得OK嗎？會擔心行政部門官官相護嗎？

審計人員L：不會，那天審計長有跟老師介紹，三十六條已經改了，改GPA，所以再來要查的第二期也要選定機關的電腦檔案，套入我們發展出的測驗模式，跑出來看有沒有特意的，在記帳或會計處理過程難免會有盲點，當然現在行政機關的內控越來越好，就變成抽查筆數，樣本不用太多，驗證一下有沒有按照規定，用抽查執行合法性審計。

審計人員M：我們會用重要性原則，譬如說金額大的。

審計人員L：還是會執行，只是比例上沒那麼大，還是要具備傳統審計。

王：請問您們去查過的案子，受查機關的配合度高嗎？會主動講，還是你們要秀出證據，他們才會比較願意講？

審計人員M：都有，所以我們會看情況。

審計人員L：他們自己也知道，查到重點時他們也要自我保護，看有什麼辦法，這就是審計人員的經驗很重要，目前難免會碰到，但大家都能克服，不需要我出面。

王：有行政部會被查兩次專案的嗎？

審計人員L：有，但是專案性質不一樣。

王賢：請問如果之後要繼續執行績效審計或方案評估的話，您覺得要加強內部同仁哪些能力？有沒有需要上什麼訓練課程，會對執行專案時更有幫助？

審計人員L：我看業研會的訓練課程，其實都有具備，目前審計長一直在推新技術，這些技術其實就是用在學理上的研究方法，方法如何導引到實務上？用了之後再查證核對，上次部裡也提到英國NAO的十大審計方法，包括問卷等等，都是質化、量化的方法，現在部裡訓委會訓練過的計畫也都重複了，其實最重要的就是審計人員的自我學習意願。做了以後、參考別人做的，再吸收，不然一般訓練課程部裡時數很多。

蘇：我們之前訪談經驗發現，審計人員都蠻願意學習、也覺得工作蠻有趣的，但都有時間壓力，覺得時間再長一點的話，可以做得更精緻一些、品質更好。其實他們是願意的，只是要應用新方法也需要時間摸索，目前覺得太趕了，有時候也覺得做得還不夠好，就被迫要交出去。

審計人員L：因為有時效性，而且遇到什麼案件馬上要做、要有成果，這就是逼不得已的時間壓力，如果說要做久一點，可是每年都有施政計畫要達成，如果讓你做很久，就會影響到預定的施政計畫，這個沒辦法，要自我學習和挑戰，現在審計機關真的改變很多。

蘇：您們今年打算做幾個專案？

審計人員L：高階主管是列管四案，上半年、下半年各兩個，自辦的部分在上半年已經送了五案，下半年再做兩個案子。

蘇：當審計部提出建議時，對方會判斷合不合理，合理就接受、不合理就不願意。審計部在查案時，會幫對方考慮他們可能面對的障礙、限制是什麼嗎？不然他們會很不服氣。

審計人員L：會考慮，也會讓他們提出理由，不會說我們就一定是對的，大家溝通，因為如果要這樣，以後審計工作也很難做。

蘇：您們會不會寫完報告後，先把草稿給他們看？我們上次問其他廳好像不行。

審計人員M：不會，只能從溝通裡面去講。

審計人員L：現在的績效審計作業準則可以事前告知我們要提什麼，但如果是合法性的當然就不行。

蘇：先給他們看有什麼壞處嗎？因為國外有些是先給他們看，讓他們也能提供意見。

審計人員L：會先跟他們溝通，現在改很多了，畢竟大家都是執行公務。同仁查核時也要全方面考量，審計長都要求要諮詢專家，因為我們不是專家，不能單看所查數字就下結論。

蘇：可能以前審計抓到一點點浪費就要講，可是有時一個系統裡要容忍部分浪費，這是有合理性的。

審計人員L：對，是整個調度問題。

王：只要有一個不合理的意見上報紙，就全毀了。

審計人員L：對。

審計人員N：有時提出outcome面的沒問題，譬如永不永續，但若用input單一點去講，風險會很高。

審計人員L：所以自我學習是最重要的。

蘇：審計人員需不需要到其他行政機關服務一陣子，您覺得有幫助嗎？

審計人員 L：可以藉此了解機關作法，不過在制度上不可能，以前都有增審從外面進來，現在因為考試人員分發吃不完，所以比較少外面進來的。輪調是不錯，不過需要一定年資，接的人不熟業務會很慘，所以當審計人員後要自我 touch 業務。

蘇：謝謝各位今天撥冗接受訪談。

附錄 3-1

行政機關人員訪談(1)

訪談日期：104 年 5 月 19 日

蘇：

審計機關近年來很積極在推動績效審計及方案評估，與貴單位在這方面有什麼互動經驗，您可以分享嗎？

受訪者 O：

他一定是看原來的文件，或用詢問的方式，去理解當時的政策或相關報表、資料發生什麼問題。這就是用事後之明來質疑行政機關當時為什麼不這樣做，機關會很痛苦。第一，我們所有案子，預算或計畫都是預擬規劃，執行過程一定會碰到譬如半年鋼價突然調整，當時計算的單價就不一樣，審計部會說你怎麼不去預評估？會拿事後檢定的文件來質疑事前規劃需要做檢討，通盤來看，所有政府機關的文件資料，都會面臨審計單位時講不出來，反正他只要抓到某一個點，就會告訴你要檢討、說你做得不好。

這幾年因為國家財政的問題，大家覺得行政機關亂花錢，所以出的績效報告都會洛陽紙貴、說做得不好，所以整個審計制度的設計有先天性困境，要怎麼解決我也不知道。我還特別把審計法跟施行細則都找出來，然後去勾稽.....到底有哪個地方講到績效審計？我大概勾了一下，只有在審計法施行細則第四十二之一條說採購之執行績效，這就很容易衍伸了，就是你要有績效說明給我聽，不然其實看整個審計法和施行細則都是做財務報表、相關文件的稽核，過去民主政治沒大發展之前，我相信他們只是做這些事而已，可是開始談到績效就有趣了，什麼叫績效？就可以講很多，審計法也是，第五章六十三條說應就計畫和執行情況檢附成果報告，審計這幾年開始要求地方政府做績效報告，我相信大概來自於此，就會衍伸到第二個問題，他有沒有能力看懂這個報告？

以我們機關而言，這幾年也在研究績效指標訂立，在過程中花了很多心血，到目前為止各單位都對這個有概念，訂立的素質也都可以，但問題是審計機關要去看這個機關，依照審計法或施行細則的規定說要提供成本績效報告，你知不知道是怎麼推動的？有沒有能力去審核？知不知道訂出來的指標跟指標素質合不合理？還是你又拿著報告望文生義，這是根本的問題，你不了解，怎麼來看、提出建議？

回到剛剛講的事後審計，現在審計都要求把過程全提供給他，只要他發一個函，我們會計單位就發一個會內通函說請大家準備，審計要來查，這就回答第一個問題：當告知將來進行專案調查，對貴機關有何影響？我們要隨時等待做說明，不能離開，他要翻的相關資料，早期只有財務報表、憑證等，現在擴展到整個機關的行政作業和績效展現，所以回答第二個問題：雙方溝通情況如何？我們一定會盡可能說明，

可是像剛剛講的兩個層次，你是事後審計，不一定了解我們在做什麼，就算想講你也不一定聽得懂，或你的理解程度有差，其他各機關也是，特別是工程類的，可能比一般行政勞務採購更麻煩，不知道下個年度鋼價會不會突然漲，或流標，依照採購法規定送完公告，只要廠商覺得沒利潤，幹嘛來標？

蘇：

可是審計部第五廳專門做工程，他們認為多少年來他們都做工程，很少跨廳互調或輪調，都在廳裡面歷練，所以工程專業非常強。其他各廳也都各有專業。

受訪者 O：

我覺得審計還是存在南北和區域差距，北部一定比較強。而且我相信事後之明的查或就過去資料檢視，要抓毛病很容易，但我要講的是，審計角色到底要幹嘛？是要挑機關的毛病嗎？還是讓機關很羞愧說我真的辦錯了，有用嗎？你稽核的對象不是政治人物，但資源分配的過程不是文官說了算，叫文官去說明當初為什麼做這個決定，我怎麼知道？你說這樣不對，我覺得有苦難言，審計抓這個東西來講，或許他很強，但老實講你面對的對象跟處理標的有落差，在幕僚作業上一定抓的出毛病，可是重要的不是這個問題，而是最後做政治決定時。審計看不到資源分配的過程，所以你對國家整體行政的作為、績效展現、公開透明的程度，有幫助嗎？回到說審計要幹嘛，是要抓到行政機關的小辮子，還是希望透過即便是事後審計的制度，能夠稽核、或讓政治人物發生警惕之心？審計報告寫出來的對象是讓行政機關同仁不斷應付說明、資料整理與提供，還是真的能讓機關或國家更好？目的為何？我覺得這是可以再思考的，

蘇：

那麼您是否贊成他們把焦距放在政策責任的追究上，因為好像法律責任、行政責任都沒什麼好追究的。

受訪者 O：

有點像行政權干預，或是老師提綱上沒有提到的政治跟政策責任，我要先澄清一點，也許我們在局裡見樹不見林，從外界或比較的觀點可以提供行政執行的建議和參考，以後在這個過程倒是可以做這樣的區分，審計應該告訴被稽核的行政同仁，你現在的做法在其他政府機關有什麼做法，要不要參考？第二，你的做法在程序上的確有問題，其他機關沒有問題是因為做了什麼措施，這樣讓被稽核的同仁起碼可以學習。我的意思是，應該回到在基本行政程序，基層的稽核可以有一部分，如果看得出來這個東西是政治分配的過程，你要稽的是政務官，局或府層級的東西是誰決定？報告要控制或提醒他，不要去追行政官僚，現在來的很多是追著要記過，最後我們只好把同仁送去記過，反正後功補前過，可是這沒有必要。審計現在已經有點擴大到干預行政權，這樣對他不是很好，動不動叫我檢討或記過，也不會讓公務員願意好

好做一件事，而且會讓幕僚在提供決策參考都盡量保守，不想做不一樣的，這對行政運作不是好事。

溝通情況剛剛有講到，他有時候聽不懂，你就要想辦法讓他聽懂，可是讓他聽懂不一定會回到問題根本，專案報告定稿前不會再諮詢，通常是弄完他就回去寫報告，寫完報告就回來，我們就開始寫回應說明，這樣來來回回，他一直抓語病，或覺得你為什麼沒怎麼做？我們告訴他是當時考量，也經過長官認可，花很多時間在打筆仗，這要看當時的回應，會因為個別同仁有差距，審計有些人來也是很兇、無法溝通，或下筆就要你記過，認為你有問題，有些人很溫和，這就是個別的差距。我一直想知道審計如何訓練一個同仁，國家考試只是考每個學科的知能，可是對業務的熟悉和瞭解，一定需要前輩帶，或機關內部訓練，讓你怎麼做事。大家對你客氣是因為你後面那兩個字，不是你這個人，大部份行政機關同仁會忍著，反正我就讓你講幾天，所以回到審計機關的角色，你要去被人家看不起嗎？或是真正用專業說服別人？剛剛講的兩點，你到處看，可以看出問題、分享觀念或程序、提供資料，我覺得是良性互動，行政機關也會轉變想法，我被審計是學到新東西，應該會比較樂意，但我如果一直是被查的觀點，而且不一定知道發生什麼事，我還要教你概念和程序，你再用我教的東西稽核我，這不是很奇怪嗎？反正我們業務很多，也不差這一件，影響的話大部份是心理感受，覺得你不斷干預，要回應你，你又不一定專業，我進行政機關前不知道審計制度是這樣操作，早期可能是因為業務比較少接觸，所以覺得還好，可是這幾年覺得稽核強度越來越強了。

蘇：

這是有原因的。因為審計部這幾年比較積極，他們也開始在追自己的績效評估，推動平衡計分卡等管理，例如每個單位都有指標，要寫多少專案報告出來，所以他們就只好出來拼命查帳。

受訪者 O：

對，所以還是回到從中央到地方對審計制度的想法是什麼？需要先溝通這個，特別是四年一換的高層政務首長，搞不好要先辦一個審計說明營，讓首長先了解審計為何存在？因為行政機關最後出去的代表，不管是局長還是市長，是這些人做大部份的政治決定跟政策分配，當然行政官僚體系有時候有影響力，可是最後拍板定案的還是這些人，絕對不是被你叫來問或 stand by 的同仁，如果要叫也應該是高階的行政官僚，譬如副局長或主秘，所以我覺得奇怪的是，你問一個只是辦業務的同仁，甚或要求調二十年前的資料，我怎麼可能知道在哪裡？把檔案室翻過來也找不到，干預的話是這個過程很嚴重，要去找很久以前的資料證明決策有沒有問題，這個在工程機關中很容易發生，因為有些工程做很久、有些還變更設計。

蘇：

前面規劃不周，才會有變更，起碼就是一個理由了。

蘇：

如果行政機關本身已經在做績效管理，審計部還來評估各局處的案子有沒有達到他的指標，您覺得這是否重複？

受訪者 O：

一定會在過程中重複，但這個問題應該回到審計跟行政做績效管理的界線怎麼畫？如果你們沒有一套屬於自己審計職能的東西時，你到底要做什麼？這也是我們很想知道審計處的，你要發展績效審計到什麼程度？要變成事前審計嗎？不太可能吧？

蘇：

我問一個相似的問題，主計跟審計哪個對您們的影響比較大？

受訪者 O：

因為主計體系的功能是一條鞭，特別是國家相關的主計預算法規太多，所以大部分的政務官或行政官僚，都不太知道程序到底可不可以，所以主計其實掌握某種.....反正花錢要經過他，早期有一些配合還不錯的主計同仁，他會支持你，幫你找出不違法的方式，而且支持你做事，可是如果不那麼主動或配合你，就會告訴你都不行，隨時翻出一個規定或法規告訴你違法了，其實主計應該是財務可行性、支撐性、或就財務運用的部分給建議，就是看個人，有些會稍微 touch 這個層面，有些就告訴你不行，我覺得我們國家主計總處或主計一條鞭裡，並沒有真正能夠對國家行政發展發揮職能的部分。

蘇：

其實審計本來做兩種：合法性和績效性，合法性跟主計重疊性很大，只是主計在行政體系內部，通常主計讓你做的應該就不會違法，審計再看一次，基本上只是避免行政體系官官相護。績效性其實是研考單位應該做的，但他現在會說研考也可能做得不夠認真，所以我要從外頭看。所以，審計其實重疊了主計和研考的功能。

受訪者 O：

如果審計要部分擴張職能到跟主計或研考，分食稽核或查核功能，那個線要怎麼畫？而且會涉及到研考單位的設計是行政機關內部。所以審計以後要做這樣的功能，除非修改法規變成事前審計，整個行政程序的設計就很不一樣，就目前的法規設計，擴張到最後還是會跟行政權有很大衝突，而且歷來的政務官團隊，他們其實對審計沒有很明確的認知，如果換一個有明確認知的，其實對現在審計要擴張的部分都可以說 no，你翻出來嘛，到底要查到哪個東西，問我的話已經跨到界線了可以不回答，來稽核就打回去，可是通常不會這樣做，因為通常不是他們回，他們也不會跟審計對立到.....目前審計和主計或研考不太可能互補，像研考除了事前參與和提供部分幕

僚作業、稽核功能，還有事後除錯或查證缺失、把經驗回饋到未來，審計目前還是提供事後審計的意見請你檢討，不太會發揮積極部分的東西。

蘇：

審計查核的案子有的是連續性的政策或計畫，所以不是真正的「事後」審計；可能計畫還在進行中、但已經有產生一些效果就去查了，然後會提供改正的建議。當然他會強調只是建議，不介入行政權，要不要做還是受查機關自行決定，如果採納了就自行負責。

受訪者 O：

老師要不要做一些文本分析？他講的話或做的一些指示或檢討有落差。

蘇：

對，我們去看看他們的專案報告。

王：

他們都寫的蠻客氣，但是後續公文是.....？

受訪者 O：

老師們可以調那些審計要求各機關檢討，特別是來去好幾次的案子。

王：

專案報告寫完之後的那個？

受訪者 O：

對，之後的一些函文來回或好幾次說明，當你告訴我可以自己決定，還是一直用我的審計力量來告訴你要這樣做，事後審計到底專不專業？能否達到核心？還是只是做文字交鋒？這個可以去分析。如果老師們可以建議，也是可以告訴審計處不然你們自己做內部輪調，把強的都輪調去其他縣市政府。第四個問題剛才稍微有討論到，他當然可以從一個較大的或經驗的層面，看這些機關在行政實務上、特別是過去一年發生什麼問題，提出建議和檢討，這是 OK 的。我覺得還是要慢慢和審計建立夥伴關係，不然行政官僚體系被逼到就是要防你，那不是國家的福氣。審計要能發揮它的綜效值，從過去經驗或其他專業領域提供相對中肯的建議，協助行政官僚體系，特別是如果計劃在發展中，不要越走越偏，有機會再拉回來，或涉及某種層次的政治分配過程，審計可藉由這種力道幫行政官僚基層人員一把，審計說你不能這樣做，如果還是要這樣做，到時候就來看是誰的責任，所以審計以後是不是要出兩本報告？一個行政機關，一個政治決定，我覺得這是可以重視的，行政機關辦類似計畫時主動找你來，你要去參加，不要躲在辦公室寫報告。

蘇：

他們以前跟受查機關會故意保持距離，以保持獨立性，怕走太近，不小心會變成那種關係。所以您認為其實要走近才會了解？

受訪者 O：

對，這會有落差，以前說走進就會私相授受、利益輸送，現在誰敢啊？在這樣一個高度運轉跟透明的時代，不太可能跟他勾勾纏、去護航他，大家都看在眼裡，而且是要親近他，才能理解他、把東西做得更好，我覺得保持距離跟獨立性沒有關係，因為我有權力，就算真的跟你保持距離，如果真的要去做壞事，我只要能能在稽核的時間點得到我的利益，一年 365 天都可以跟你保持距離，可是做出來的結果還是很難。我覺得審計觀念要慢慢改，如果真的要發揮績效審計，不可能關在辦公室或光看報表、憑證資料就覺得要怎麼寫，這不適合，要開放自身，也許辦一個成果分享會，找行政機關的同仁一起參加說我們怎麼審計你的，發現一些情況，這樣子也讓行政機關覺得審計不是鐵板一塊，剛剛講到老師可以做文本分析，譬如你們訂個門檻，三次以上就可以拉出來做文本分析，雙方到底在爭執什麼？我覺得這是一個不錯的分析基礎。

蘇：

他們有沒有稱讚過你們？

受訪者 O：

從來沒有，可能他們的職能設計或組織紀律，不可能稱讚行政機關，但我覺得只是來批評的話那不叫績效審計，因為績效是要彰顯你做到什麼程度，很多人誤以為績效就是好的地方，在我的認知上也許績效是一種改進的作為，所以他們可能還要想對績效審計的看法。民代跟媒體當然非常重視，因為現在這個時代，只要有人說行政機關不好，大家都鼓掌，公開透明跟課責是什麼？是程序的公開透明還是結果的公開透明？審計大部分看到結果，在過程發現一點問題就推論整個程序都有問題，這不太對，除了對象上可以區分，他們以後也可以去區分，一種是一開始就不應該有這個案子，一種是推動過程發生問題，或最後產出結果不好也是一種，現在大部分都把力氣放在結果，當然過程也會 touch 到一點，可是不是整體的，也許最後審計出來的除了身份上不同的報告撰寫，還有類項上的提醒，搞不好一開始方法就錯了，譬如你應該設定地上權，怎麼用 BOT？這個是前面誰決定的，就應該負責任，這個流程到底是資源投入不及時，還是應變的程序跟法治有問題，比如鋼價已經在漲了，可是你還一直用原來的價格設定，當然會流標，要麻就減項不要做這麼多事，要麻是加預算，讓整個標案程序更快速，我覺得這才是要課責或公開透明的部分。

蘇：

您說希望審計幫忙提建議，可是如果他們挑毛病也挑的不內行，提供建議會內行嗎？

受訪者 O：

第一，審計一定跑過很多機關，前輩是怎麼訓練審計同仁的？是去挑毛病，還是看到這個現象，馬上拿出好幾份資料告訴你 A、B、C 機關都是這個情況，所以應該採取 A、B、C 機關的錯誤為戒，甚至他們已經提出改進作為，我覺得這樣的報告寫出來，人家會覺得你蠻有水準的。

蘇：

這個很像我們學者。例如在做服務品質獎的學者評審，其實也對業務不夠瞭解，但因為已經看太多機關了，就會比較，說別人這件事做得不錯，你們可以學習等等。

受訪者 O：

對，起碼先從這個地方開始，因為我無法到 A、B、C 機關，可是經過審計的說明，讓我覺得原來可以這樣參考，但審計現在不是，是 A、B、C、D、E 都錯，我就個別針對去打。

蘇：

他們一年會來幾次 -- 不管是專案性或一般決算的審查？

受訪者 O：

我不知道，這要問主計，因為我們都是被通知的對象。

蘇：

一開始接到他們哪天來的通知，你們就先做個半天的資料準備？

受訪者 O：

對，他們可能來三天，其中有十五分鐘發現某個地方有問題，就輪流找人請你說明，所以才要有要等的情況，因為我們的業務都彼此獨立的，其他同仁不一定能幫你說明。他就聽聽寫寫，回去寫一個報告，發文來要你針對報告指稱的應改進之處寫回應，不滿意就再來一次。

王：

因為往返時間遠比我們想像的久很多。

蘇：

不過那是公文往返的慢。有什麼情況會造成檢調介入嗎？

受訪者 O：

應該不會，如果有問題的話，一開始主計會內控、政風會查核，有問題早就發現了。

蘇：

其實還是有，可能你們單位沒碰到。事後審計如果發現有大案子，就覺得釣到大魚，就往監察院送。

受訪者 O：

可能工程案比較有機會發生，一般的行政不太可能，他可能就糾正或機關本身就是有問題，我的意思是這些還是停留在行政機關內部的責任檢討，但不會要送檢調，真的要送的話，我覺得現在大部分是政治分配的過程出現問題。

蘇：

這樣講起來的話，審計部合法性的功能就抓不到什麼東西，所以一直在萎縮，他們想做績效就是這個原因。所以面對審計，其實沒有這種風險或太大的壓力，只是煩而已，覺得對行政效率造成很大的損失嗎？

受訪者 O：

也還好，反正大家現在都知道怎麼去應付。

蘇：

您剛剛說審計有沒有法源依據，其實是有的，審計第一條就是查你是否「經濟、賢明」，什麼是「賢明」？就是績效。

受訪者 O：

這個就很容易擴充，但我覺得是可以討論的，如果今天有一個很有 guts 的行政首長，他真的了解審計造成的問題，比如說真的盤點出某些機關被審計嚴重干擾，他可以直接說我就是不要你被審計干擾。我覺得審計站在依法審計的立場，我們一定要提供說明，可是不要太 OVER 到無限解釋績效審計的意義，會對某些機關造成大干擾，也許到最後發展出不好的方向，行政首長下命令說以後審計隨便答，有問題到市長室，我把你存查，你能怎麼樣？審計要糾正，對行政機關也是家常便飯，要彈劾也要有具體事實。以前的行政首長是說你就寄回，可是他們沒有成本概念，對有些機關而言，真的 loading 很重。

蘇：

謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄3-2

行政機關人員訪談(2)

訪談日期：104 年 5 月 19 日

蘇：請問審計人員來查核的時候，財政局的人會不會覺得審計也沒有財政專業，憑什麼來查核？

受訪者P：我跟同仁討論過，某些意見審計單位提的也算專業，但有些內容似乎就不是弄得很清楚，要看類型而定。

蘇：所以財政局同仁目前認為，審計來查帳或決算是有幫助的？

受訪者P：有，他確實可以找到一些問題。

蘇：不會干預行政權或降低行政效率？

受訪者P：這要看用什麼心態來看待，如果本位主義強的，會認為審計不要管業務執行的事，這當然不好，我認為如果審計幫忙找到問題，有不合理的地方就去改，除非找到的不是問題，才會比較困擾。

蘇：就百分比而言大概有多少？

受訪者P：我覺得審計抓到問題的機率還算高。

蘇：我們在別的地方訪談，他就認為事後審計去看問題很容易，可是執行機關無法事前預知，所以不公平。

受訪者P：確實如此，但在行政部門會覺得事後已經發生問題，不想再去處理或檢討，可是有些事對行政部門而言是未來式，但審計單位卻已經看到了。

蘇：會不會覺得他們的功能跟會計、主計重複？

受訪者P：這二者不太一樣，會計、主計主要在看數字的正確性，審計會讓人覺得不該干涉政策面，但可以針對決算面、會計面、適法性、財務面去提意見，但不適合

干涉行政單位應不應該做的決策，市長決定的政策即使明知是虧錢，這也是他自己要承擔的政治責任，如果說市長做決策沒做好事先評估，這就有越權之虞。

蘇：所以他不該去追政策責任？

受訪者P：對，針對政策施行如果沒達到預期效果可以講，但沒達到不代表就是不好的政策。

蘇：所以審計不能追政策責任，只能追究行政或法律責任？

受訪者P：審計只能提沒做好事前評估。

蘇：假設某個案子可能事先看起來效益就沒那麼大，可是市長執意要推行。審計難道沒辦法指出市長當時做了一個壞決定，應該負責？

受訪者P：例如像社福、教育，再窮都一定得做，沒辦法每件事都保證有好的收入。

蘇：我覺得績效審計做比較多的就是您們希望審計人員不要做的部分。

受訪者P：績效的概念應該是有沒有達成原始計畫目標，但即使未達到，背後可能有一些因素，不代表這個政策就不好。

蘇：所以審計人員可以幫忙一個單位，譬如說把沒達到績效的原因找出來？

受訪者P：績效是研考會該做的事，我認為審計應該著重在財務、會計面。

蘇：那又跟主計有重疊。財務和合法層面主計要把關，績效層面研考在管控。但主計、研考都算是市府的人，把關可能不夠認真或客觀，所以需要外部監督；審計人員可不可以發揮這種外部監督這種效果？

受訪者P：這樣對主計和研考而言，會有干涉行政權之虞，因為這是他們的工作，可是若針對財政，則是屬於本局的業務面，我覺得審計指出一些會計、財政、甚至是適法性問題，我個人都可以接受。

蘇：有時候會聽到業務單位覺得很煩的抱怨。

受訪者P：因為兩個月要提一次報告，並且會重複列管。

蘇：有些業務單位的人甚至搞不清楚會計和審計的差別。所以我們想知道審計部或審計處可以怎麼做，才會有更大幫助？與他們的素質有關嗎？

受訪者P：大部份我還蠻佩服審計確實能點出一些問題，只是有點像事後諸葛，我認為還是要看行政部門能否確實改正缺失，坦白講有這樣的監督也好，因為沒人指出的話，就會一直錯下去，審計處提出案子的問題，行政單位就會特別注意，就是從個案找到缺失；但如果這種東西牽涉到懲處，行政人員一般就不太能接受，因為他也沒經驗，大家都是從錯誤中學習。審計如果是基於讓未來不要再犯同樣的錯誤，行政單位就可接受，但如果就是要抓毛病、懲戒行政單位，自然就會遇到抗拒。

蘇：會覺得對方一直要求一定要懲處嗎？

受訪者P：確實如此，就會讓行政單位覺得這是一種行政干預，不過，有時候還是要看審計人員的心態。

蘇：我們也去訪問績效審計的人，他們有時也很為難。

受訪者P：因為審計也需要績效，而它們的績效就是建立在行政單位的缺失。

蘇：所以您對審計部審核通知的評價是OK的？

受訪者P：是。

蘇：那這個對民意代表有什麼意義？

受訪者P：有些議員會拿審計查核意見來質詢。

蘇：假設您們覺得審計報告不公允，就會申覆，申覆來往會花很多時間？

受訪者P：是的，曾經有案子花了兩年多。

王：這樣花兩年不是也浪費您們的時間？有干預行政嗎？

受訪者P：行政部門只能越寫越細，審計一直強調錯誤，只是行政部門不一定會認同。

王：只要僵在那邊就送監察院？沒有調解機制？

受訪者P：應該沒有。

王：越寫越細的過程中有學到什麼嗎？

受訪者P：個人覺得是價值觀問題或對某件事的看法，彼此觀念不相同時就可能僵在那裡。

蘇：您覺得查專案時，應該注意哪些面向？

受訪者P：剛剛講的會計面和適法性，尤其是法律部份。畢竟業務單位對會計或審計的法規沒那麼專業，但本局對自己主管的法令很清楚。

蘇：會計很熟，還需要審計再查？

受訪者P：難講，也是有會計審查通過，事後卻被審計提出的。

蘇：可是他來幫忙時是屬於事後的，追繳之類的處分已經進入處罰階段。

受訪者P：審計給的意見，無法接受就申覆，有道理的就檢討接受。

蘇：他會回來查嗎？

受訪者P：隔年會再查，但一般而言，因為有了經驗，行政單位比較不會再犯錯。

蘇：不會應付說「遵照辦理」，但其實根本沒做的情況嗎？

受訪者P：要看人，個人認為審計處明年會再查同樣類型的缺失，而當主管的也會特別注意。

蘇：您跟審計單位的人直接見面的機會多不多？

受訪者P：不多，他們也不常來，一年就查個幾次。

蘇：通常來幾天？

受訪者P：要看案子複雜度，複雜度高的可以來一個禮拜以上，最多到十幾天，每天都來半天。

蘇：同仁在那十天會很麻煩？

受訪者P：準備資料，隨時要呈報上去，這倒還好，因為資料是讓審計自己翻，不清楚的會再問同仁。

蘇：通常一組人有幾位？

受訪者P：二到三位，由科長帶隊。

蘇：謝謝您今天撥冗接受訪談。

附錄 4

過程評估案例

案例來源：Esbensen, Finn-Aage, Kristy N. Matsuda, Terrance J. Taylor & Dana Peterson. (2011). Multimethod Strategy for Assessing Program Fidelity: The National Evaluation of the Revised G.R.E.A.T. Program. *Evaluation Review*, 35(1):14-39

1. 研究目的：針對幫派防治教育訓練方案(Gang Resistance Education and Training,以下簡稱 G.R.E.A.T.) 所做的過程評估，以了解此方案在執行時的落實程度、以及其面臨的困難與問題。
2. 方案內容：G.R.E.A.T.是在 1991 年由鳳凰城當地的警察局所發展出來的政策方案。其方案內容是警察經過培訓之後，到指定的學校對學生上課，以預防及減少學生從事暴力犯罪等幫派行為。原本是針對中學生所設計的 9 堂課，因成效不錯，後來加以改進成為以年輕學生為對象的 13 節課。主要是要教導學生溝通和拒絕的技巧、如何處理衝突、及憤怒管理等。此一方案並大規模在全國各地推展進行，除了減少學生被幫派吸引而進行暴力犯罪行為外，也希望協助年輕學生與警察發展正向關係。
3. 研究方法：採取多種研究方法，包括下列各項。
 - (1) 觀察 G.R.E.A.T.方案中警察的受訓情形：共 8 次實地觀察。
 - (2) 對 G.R.E.A.T.中受過訓練的警察及其上司進行訪談與問卷調查：共發出 205 份問卷，回收 137 份；此外，並做了 27 次訪談。
 - (3) 針對參與 G.R.E.A.T.的學校人員進行問卷調查：共收到 373 份問卷。
 - (4) 到參與 G.R.E.A.T.的學校中，實地觀察警察上課的情形：總共對

33 個警察的上課情況觀察 492 次。

4. 研究流程：實際的研究流程如下：

- (1) 選擇研究地點：因採行 G.R.E.A.T. 方案的地區很多，因此研究者依據 3 個標準，也就是該地區有執行 G.R.E.A.T. 方案、地理與人口統計上的多樣性、與該地區有幫派活動等標準，最後選擇了 7 個城市作為研究地點。
- (2) 尋求這 7 個城市的警察局與學校的合作。在每個城市中選取 4~5 個學校，在說明研究目的，並獲得學校人員與家長同意後，才進行研究。

5. 研究結果：可從三方面來說明分析。

(1) 警察方面：

- a. 準備程度：包括教練、受訓者和學校人員。
- b. 使命感：受訓者是自願或被指派，與升遷的關係、同儕觀感等。

(2) 學校人員方面：

大部分學校人員表示支持，80% 覺得有用、89% 希望學校參與方案、92% 認為適合該年齡層、82% 認為防指幫派暴力的技巧、85% 認為增進對警察的認知等；但在參與面上，42% 的學校人員有聽課、31% 的學校人員會協助管理秩序、有 20% 認為警察需要協助。

(3) 授課品質方面：

- a. 時間管理：平均授課時間約 40 分鐘，有 27% 授課時間少於 20 分鐘，主要原因是學生干擾、學校有其他活動，如集會、消防、及校外教學等。
- b. 班級管理：上課品質依賴學生表現與學校教師之參與。

c. 整體品質：基本上良好，課程達成率約 70%，33 位被觀察者中，27 位覺得有落實方案。

6. 政策建議：

- (1) 大部分的警察都能有效落實計畫，只有 3/33 的警察由於自身組織能力的缺乏而無法落實。
- (2) 在學校老師參與課堂的情況下，對於課程進度與計畫落實程度有助益。
- (3) 建議依班級風氣規劃課程。
- (4) 課程之外，應鼓勵學校教師、學校訓導主任等人員與警察的互動。

影響評估案例

案例來源：Bloom, H. S., Orr, L. L., Bell, S. H., Cave, G., Doolittle, F., Lin, W., & Bos, J. M. (1997). The benefits and costs of JTPA Title II-A programs: Key findings from the National Job Training Partnership Act study. *Journal of human resources*, 32(3), 549-576.

1. 研究目的：針對工作訓練夥伴法案（Job Training Partnership Act，以下簡稱 JTPA）中 Title II -A 所適用之對象，即參與此項計畫之經濟弱勢成年人及輟學之年輕人，估計此政策方案的影響。
2. 研究背景：JTPA 制定於 1982 年，係美國勞工部針對弱勢者的工作訓練方案。其目的是要提高弱勢者的就業及工資，並減少福利支出，增加稅收。其實施方式是由聯邦出錢，地方負責執行；因此是由 Service Delivery Areas (SDAs)²³ 負責執行，州及聯邦政府負責監督，且有嚴密的績效管理制度。此外，當時美國有許多工作訓練方案，JTPA 並非是唯一的一個工作訓練方案，失業者不論是否已參與 JTPA 計畫，皆可自由選擇參加其他就業方案。因此，本計畫所衡量的是 JTPA 所提供的額外服務的影響。
3. 研究設計：本評估採取實驗法。以前美國學者專家對於工作訓練方案的影響進行評估時，大多使用準實驗法，因此很難產生比較組，且參與者與非參與者間有許多無法衡量的因素（例如動機），可能會影響後來的工作成就表現，也就是無法去除選擇誤差（selection bias），導致研究結果的效度較低，且沒有一致性的結論。因此，美國的「工作訓練長期調查諮詢委員會」（Job Training Longitudinal Survey Advisory Panel）在 1985 年建議使用實驗法來執行工作訓練方案的影響評估，

²³ Service delivery areas：在本文意指涵括來自不同背景、地區的人的方案，也就是 JTPA 在各地實際執行的各種方案。

以產生更可信可靠 (valid and reliable) 的結果。

4. 所需資料：需要整合多個資料庫中的資料。

- (1) 申請者之背景資料：人口統計資訊、教育、工作經歷、家庭狀況、福利狀況、聯絡地址。
- (2) 兩次追蹤調查資料：追蹤實驗參與者的相關資訊如就業情況及薪水等，調查方式以電訪為主，面訪為輔。
- (3) 16 個 SDA 之相關資料，如參與人數上課人數成本資料等。
- (4) 州的失業保險資料：如實驗參與者之前的工資水準。
- (5) JTPA 全國參與者之福利支出資料。

5. 研究流程：實際的研究流程如下所述。

- (1) 選擇研究地點：JTPA 計劃龐大，且研究計畫資源有限，故無法進行普查，只能選擇一些地點來進行。因此，研究小組招募自願參與此評估計畫的 SDAs；而選擇 SDA 的標準為這些 SDA 須具備多樣性、參與的意願、執行此計畫之能力、參與單位之樣本數須大於 500、及樣本組成的代表性等。最後共有 16 個 SDA 自願參與此項計畫，且獲得相關地方政府及組織之同意。平均而言，它們與全國參與者的平均數是相似的，至於這 16 個 SDA 是否真能代表全國的狀況則是很難判斷的，但工作小組已盡量考慮其多樣性與代表性。
- (2) 招募參與者及審查：在這 16 個 SDA 中，有許多失業者與年輕人申請 JTPA 的訓練，SDA 要先審查這些申請者的資料，以確定他們符合參加資格。
- (3) 事前面談與評估建議：所有符合資格的參與者會先與 SDA 的工作人員面談，以評估他們需要什麼樣的訓練。基本上 SDA 提供多項

訓練，如課堂訓練、工作實習、工作尋找之協助、及補強基本教育等，但每個參與者可能會被建議參與多項訓練，因此在這評估計畫中，工作小組將這些訓練分為三種服務策略(service strategy)，也就是課堂訓練、混合工作實習與工作尋找服務、及其他等三類，例如課堂訓練之服務策略包含了課堂訓練、工作找尋之服務、及補強基本教育等。

(4) 隨機分派(random assignment): 參與者在接受評估及建議後，SDA 會以隨機方式，將他們分到實驗組（接受訓練）與控制組（在未來 18 個月不能接受訓練），分派到實驗組的人約有 2/3，其餘的分派到控制組。隨機分派的期間為 1987 年 11 月到 1989 年 9 月（約 15 個月），共有 20,601 位參與者。

(5) 受訓：並非所有參與者都會完成受訓。

(6) 事後追蹤。

6. 分析方法：主要的評估指標有兩種，一種是 impact per assignee（被指定者），另一種是 impact per enrollee（登錄者）。impact per assignee 的計算如下，如果實驗組之平均年薪增加 7500 元，而控制組之年薪平均成長 7000 元，則 JTPA 之效果為 500 元。此外，工作小組還利用迴歸模型來控制其他變數（如地點特性及參與者特性等）對年薪或就業長度的影響。impact per enrollee 則是考量有些被隨機分派的實驗參與者並未完成受訓的情況，假設被分派者有 60% 參加 JTPA，則 JTPA impact per enrollee 為 $500/0.6 = 833$ 元

7. 研究結果：如下表所示。

對共 30 個月所得的影響：目標團體分為被指定者和登錄者（參考前述，差別在於有無完成 JTPA 的受訓）		
	平均所得	對每位被指定者的影響

	實驗組	對照組	以金額計	以百分比計	以金額計對每位登錄者的影響
成年女性	\$13,417	\$12,241	\$1,176***	9.6%	\$1,837***
成年男性	19,474	18,496	978*	5.3	1,599*
未成年女性	10,241	10,106	135	1.3	210
未被逮捕之未成年男性	15,786	16,375	-589	-3.6	-868
被逮捕 ²⁴ 之未成年男性(使用調查數據)	14,633	18,842	-4,209**	-22.3	-6,804**
被逮捕之未成年男性(使用未就業保險數據)	14,148	14,152	-4	0.0	-6

資料來源：第一次和第二次的追蹤調查回覆，以及州的未就業保險機構。
抽樣規模：成年女性 6102；成年男性 5102；年輕女性 2657；未被逮捕之未成年男性 1704；被逮捕之未成年男性 416。
統計顯著水準：P<0.1*；P<0.05**；P<0.01***（雙尾檢定）。

解釋：

- (1) 成年女性的實驗組和控制組的平均所得相差了\$1,176（具顯著性），證明了 JTPA 對實驗組（被指定者 assignee）的影響。另外，實驗組成員的所得相比未參與 JTPA 者高出 9.6%（不具顯著性）。若實際計算有無完成 JTPA 訓練的影響，實驗組的成年女性之登錄者計 65.7%，控制組的成年女性之登錄者計 1.7%，因此對於平均每位成年女性的影響為\$1,837。成年男性的結果也類似於此。

²⁴ 此處的未被逮捕、被逮捕的區分依據是在申請人的 16 歲生日到申請前有沒有被逮捕的經歷。

(2) 未成年者與成年者的結果有所不同，未成年女性之實驗組和控制組的平均所得差別僅\$135 以及 1.3%，並不具顯著性，無法看出方案對未成年女性的影響。至於未成年男性的結果則更為複雜，基本上是與未成年女性相同—JTPA 並無影響，且對於未被逮捕之未成年男性，實驗組的平均所得甚至少於控制組，此結果並不具顯著性，可能意味著隨機抽樣的失敗。對於被逮捕的未成年男性，不同的數據來源得出了不同結果，追蹤調查指出 JTPA 造成了實驗組的平均所得相比控制組減少了\$4,209、22%（具顯著水準），相反的，UI 的薪資紀錄則指出 JTPA 對此目標團體並無影響。

對目標群體和服務策略次團體在 30 個月中所得的影響			
	每位登錄者的推斷影響		
服務策略次團體	每位登錄者的平均所得	以金額計	以百分比計
成年女性			
課堂訓練	\$12,008	\$630	5.5%
混合工作實習與工作尋找服務	17,319	2,292**	15.3
其他	14,191	3,949***	38.6
成年男性			
課堂訓練	\$19,349	\$1,287	7.1%
混合工作實習與工作尋找服務	23,621	2,109	9.8
其他	20,023	941	4.9
未成年女性			
課堂訓練	\$10,279	\$839	8.9%

混合工作實習與工作尋找服務	14,256	-578	-3.9
其他	8,286	-33	-0.4
未被逮捕之未成年男性			
課堂訓練	\$16,362	\$251	1.6%
混合工作實習與工作尋找服務	21,101	-3,012	-12.5
其他	12,819	-438	-3.3
<p>資料來源：第一次和第二次的追蹤調查回覆，以及州的未就業保險機構。</p> <p>註：結果推斷自所有控制組、實驗組（接受各種服務策略）。各個服務策略次團體的抽樣規模：成年女性 2343、2284、1475；成年男性 1034、2571、1497；未成年女性 1150、614、893；未被逮捕之未成年男性 489、554、661。</p> <p>統計顯著水準：P<0.1*；P<0.05**；P<0.01***（雙尾檢定）。</p> <p>被逮捕之未成年男性的結果並無反映在此表格中，原因是其抽樣規模太小，且兩種資料來源（追蹤調查、UI）的結果不相符。</p>			

解釋：

- (1) 因為抽樣規模太小，很少結果是具統計上顯著性的。
- (2) 對未成年男性和女性而言，三種服務策略造成的影響是相似的，但未具顯著性；但對成年男性與女性的影響則表現出不同，混合工作實習與工作尋找服務對成年女性有顯著的正向影響。
- (3) 一個較值得注意的發現：有領取撫養未成年兒童家庭援助（AFDC）的成年女性，當他們加入 JTPA 後，受到顯著的正面影響，對每位登錄者的平均所得影響為\$2,387（28%），當這些「福利母親」被推薦到混合工作實習與工作尋找服務時，該策略的影響非常大，

平均所得提升\$4,833 (49%)，但當被推薦到課堂訓練時，影響相對小，平均所得提升\$1,077 (13%)，這兩種策略的影響差距具顯著性，因此與其辯論是否持續給予這些福利母親補助，不如專注在推薦給他們哪種服務策略上。