



淺論「納入使用者觀點之績效審計」(上)

績效審計係政府課責機制中不可或缺之一環，而使用者觀點可協助審計機關聚焦於關鍵議題，故先進國家已開始倡導於績效審計程序中適時納入使用者觀點。限於篇幅，本文分為上、下期刊載，本(上)期內容主要簡介使用者觀點之概念、重要性與分析方法，期使關心政府審計人士，能對此課題有概括性的認識。

蔡修毓 (審計部秘書室審計)

壹、前言

自 1980 年代起，由於政府部門面臨來自科技創新、自由化經濟、公民意識高漲等外在環境挑戰，歐美先進國家開始興起新公共管理觀念，並迅速成為各國政府再造的理論基礎，將傳統僵化、層級節制的官僚體制，轉化為彈性、市場導向的公共部門，以提升政府效能與競爭力。此新公共管理

觀念的特徵之一，即是「強調結果導向的管理以滿足民衆的需求」¹。

鑑於各國行政部門在新公共管理思潮影響下，施政計畫重心已由投入資源控制轉為關注產出與結果，政府審計領域亦於 1980 年代起開始強調績效審計的觀念。時至今日，全球 204 個最高審計機關中，已有 164 個將績效審計列為其法定職權之一，且此數據未來可能

持續增加，顯示績效審計已成為健全政府課責機制中不可或缺之一環²。

我國審計機關為踐行政府良善治理與課責之目標，於 96 年導入顧客導向觀念，建立審計人員新思維，且分別就法制、管理、查核、課責等面向，推動多項變革創新作為（如下頁圖 1），並於 98 年 5 月訂定「審計機關績效審計作業指引」，以強化公共課責、促進施政效

能，提供政府審計之加值服務，顯示我國審計機關對於績效審計的重視。

績效審計的核心問題之一，即是如何評估行政部門所提供的公共服務績效良窳。由於目前先進國家行政機關已由過去強調從由上往下的觀點（即關注於執行來自上層發布的政策指令），轉變為強調由下而上的使用者偏好觀點（即關心公共服務使用者意見）。因此，績效審計關注的層面中，應包括瞭解政府機關是否提供使用者需要的服務，而作法上，則可透過蒐集使用者回饋意見，以深入瞭解公共服務問題，並進而提供可行的改善意見。

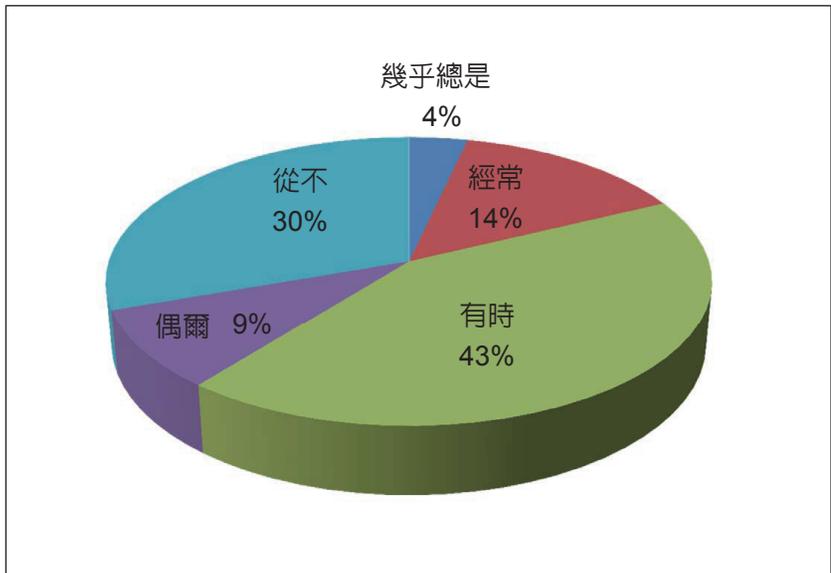
挪威審計署為瞭解各國最高審計機關進行績效審計時是否蒐集使用者意見，而對 56 個國家最高審計機關進行問卷調查，結果顯示 70% 最高審計機關進行績效審計時，均在一定程度上會考慮蒐集使用者之意見；其中有 18% 最高審計機關於辦理績效審計時，「總是」或「經常」蒐集使用者之意見，顯示藉由使用者觀點（user

圖 1 近年審計變革創新作為



資料來源：作者整理。

圖 2 各國最高審計機關進行績效審計時蒐集使用者意見之情形



資料來源：同註 3。

論述》會計 · 審核



perspective) 輔助進行績效審計，已是值得注意的趨勢（如上頁圖 2）³。

以下本文依序簡介使用者觀點概念的發展、績效審計納入使用者觀點的重要性、蒐集與分析使用者觀點的常用方法，最後介紹我國審計機關納入使用者觀點之五個績效審計案例，並探討未來展望與挑戰，期使關心政府審計學術及實務發展人士，能對此一課題有概括性的認識。

貳、使用者觀點概念的發展

現代科技快速發展，社會環境變動劇烈，政府機關提供的公共服務不僅在數量上大量增加，在性質上也有高度專業化的傾向。因此，今日政府政策的制訂過程，常延攬相關的專家參與，冀望藉助其專業能力，提供政策建議資訊，以彌補機關決策能力的限制，俾以提供適切的公共服務解決問題。政府機關延攬專家協助制訂公共服務政策，主要係基於下列假定：

一、專家能在完全獨立自主、不受干擾的情況下作成判斷。

二、專家的專業能力可以提高公共事務決策的績效。

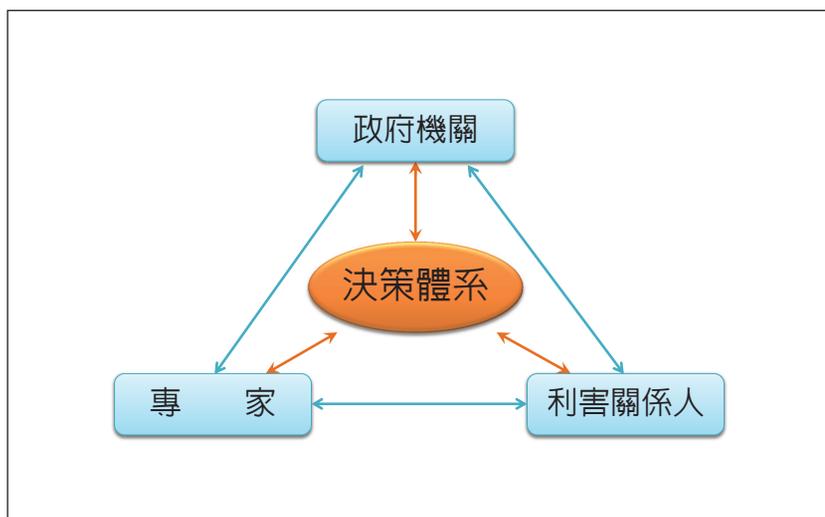
然而不可否認，僅依賴少數專家協助所制訂的公共服務政策，成果有時並不如預期理想。因為專家決策模式是一種由上而下、層級節制和資訊不對稱（information-asymmetrical）的決策模式，在此模式下，決策參與管道被專家所壟斷，一般民衆缺乏體制內的行動參與及意見表達管

道，決策結果所反應的大多只是專家的偏好⁴。

民主參與的觀念強調，民衆對於政策的制訂有發言表達意見的權利，在此基礎上所衍生的「使用者觀點」理念，就是讓公共服務的使用者能表達說明他們的看法，以回饋給提供公共服務的政府機關，讓公共服務更臻完善。因此，決策過程若未能瞭解使用者的需求，並融合共識，其本質違反民主價值，決策結果將不易獲得民衆認同。

現代社會環境變遷迅速，

圖 3 同時納入政府機關、專家、及使用者的民主決策模式



資料來源：作者參考註 4 改繪。

行政機關必須針對環境的變化，適時評估及調整政策內容，以提升政策績效。由於使用者的情境與需求可能不同於公共服務提供者，因此一個民主的決策模式，應同時納入政府機關、專家及使用者，使其共同負責政策規劃與制訂，增加互動與瞭解，將三者的意見及要求共同體現於政策內容中（上頁如圖3）。

簡言之，使用者觀點可幫助使公共服務更能符合使用者需求。將使用者的意見納入決策體系中，建構一個學習型的決策模式，將有助於政策學習，使公共服務的提供更有效率及效益。

參、績效審計納入使用者觀點的重要性

政府績效審計之目的，在衡量政府施政之經濟性（economy）、效率性（efficiency）及有效性（effectiveness），以督促提升及改善公共服務之質與量，具體實踐審計機關之意義與價值⁵。所謂經濟性係指如何將資源投入公共服務，較

重視成本面向；效率性則著重投入與產出間的轉換關係，通常以產出與投入的比值來衡量；有效性則關注於投入與結果間的關係，強調預期目標的達成程度（如圖4）。

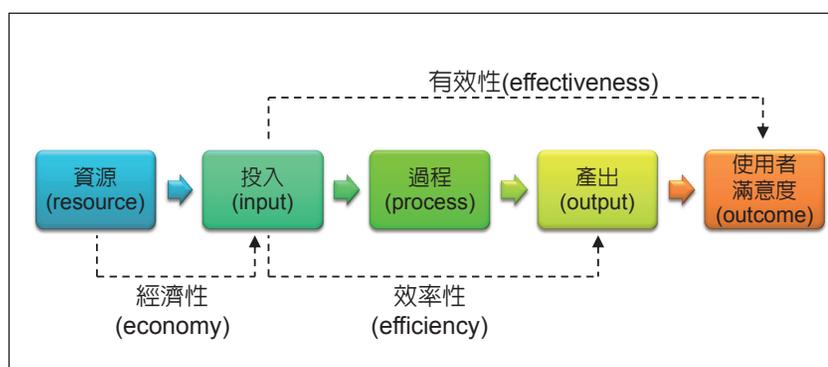
由使用者觀點來看，公共政策的績效，係指該政策解決問題的能力。而政策要有績效，在政策方案的設計上要合乎邏輯，政策工具的選擇要適當，而前兩者必須立基於資訊的完備性、技術的妥適性、時間的許可性及資源的充足性。在現今的政策環境中，專業知識的參與雖然有其必要性，但只根據專業知識所形成的政策，有可能與利害關係人生活經驗脫

節，喪失情境理性，導致資訊完備性不足，所設計的政策自然難以被徹底執行⁶。

因此，由績效審計的角度觀之，公共政策使用者的回饋意見是一種有價值的經驗資源，可協助審計機關將資源聚焦於真正符合民衆需求的調查項目，進而促使行政機關改善公共服務，甚至重新設計服務內容，以更符合使用者需求。

使用者回饋意見經審計機關蒐集並分析評估後，可藉由審計報告傳達至民意及監督機關據以進行課責，進而督促行政部門對於使用者意見做出回應，改善公共服務品質。因此，由使用者觀點進行績效審計

圖4 績效評估體系中，經濟性、效率性及有效性示意圖



資料來源：作者整理。

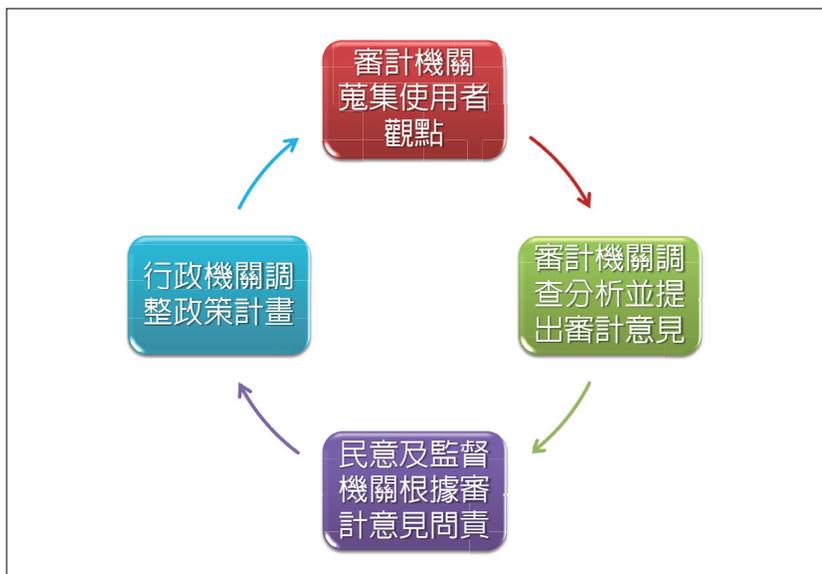
論述》會計 · 審核

時，亦是提供一個可讓使用者聲音被政府機關聽見的管道。審計機關在將使用者觀點轉換為政策調整的過程中，扮演重要的角色（如圖 5）。

肆、蒐集與分析使用者觀點的常用方法

使用者觀點的「資料蒐集方法」與「資料分析方法」雖係兩種不同的概念，但息息相關，通常蒐集方法會限制後續可選用的分析方法。就績效審計而言，無論採用何種方法蒐集與分析，其完整的操作流程均可區分為：構思審計主題、選擇研究工具、選擇資料蒐集對象、撰寫調查計畫、蒐集與分析資料、撰寫調查報告，各階段所需具備的相關理論知識

圖 5 審計機關將使用者觀點轉換為政策調整之過程



資料來源：作者參考註 3 改編。

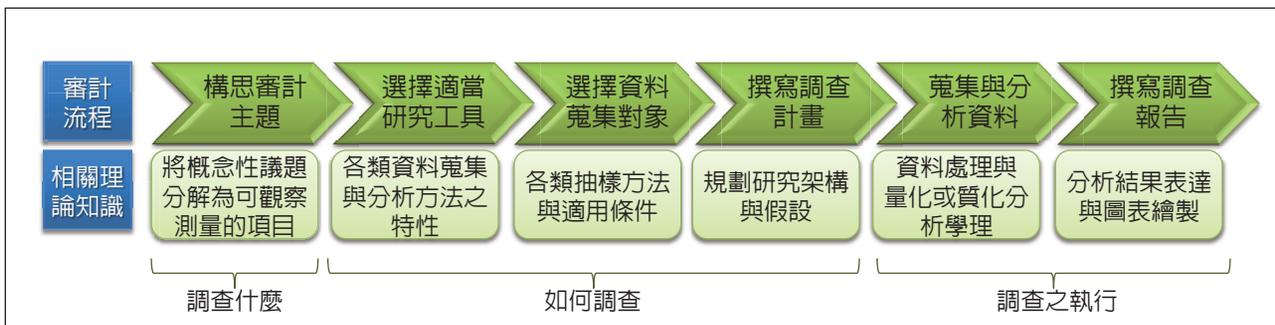
如圖 6 所示。以下謹就與技術層面較有關聯之資料蒐集與分析方法簡介如次。

一、資料蒐集方法

在社會科學研究領域中，

資料蒐集的對象可概分為初級資料（primary data）與次級資料（secondary data）。前者為調查者直接與調查對象接觸所獲得的第一手資訊；後者則是蒐集整合現有他人已調查記錄

圖 6 績效審計納入使用者觀點之流程與相關理論知識



資料來源：作者參考註 7 改編。

的第二手資訊。

就績效審計實務而言，通常所蒐集與分析的使用者意見屬於初級資料，使用方法多為問卷法、訪談法及觀察法⁷。

（一）問卷法

問卷法係指調查者於文件上設計一系列問題，由受訪者閱讀問題並寫下答案。由於問卷法可透過郵寄或網路一次大量寄發，且可讓受訪者匿名填答，因此是蒐集使用者意見最常用的方法，特別是調查人數眾多時，問卷法幾乎是唯一可行的方式。根據受訪者回答形式，問卷內所列的問題可分為「開放式」與「封閉式」兩類。

在開放式問題中，調查人員不提供任何具體答案，而是由受訪者自由填寫答案，因此適合用於讓受訪者表達想法或建議。這類問題所蒐集到的資料不易進行量化分析，但有時可獲得額外的資訊，惟實務上常面臨因填寫費時費力而被拒絕回答。

在封閉式問題中，調查人員將可能的答案列出，由受訪者從中選擇答案。這種問題所蒐集到的資料便於進行量化分析，惟實際上可能所提供選擇的答案與受訪者內心真正的答案有所差距，因而影響調查結果的深度與準確性。

問卷法與後文所提結構式訪談最主要的差異，在於結構式訪談是由調查者口頭詢問受訪者，並可於必要時解釋問題意涵。但問卷法是由受訪者自行閱讀並解釋問卷中的提問後作答，因此調查者在設計問卷時，必須注意文字表達是否易於瞭解、問題內容及順序是否恰當、版面編排是否易讀等事項。

（二）訪談法

問卷調查雖然有調查人數多、易於量化分析等優點，但有些較為深入的使用者意見與經驗資訊，卻不易透過問卷調查蒐集，這時可藉由訪談法獲得。

訪談法是社會科學領域中常見的質化研究方法，訪

談的對象除了一對一訪談外，也可同時聚集數位受訪者組成焦點團體（focus group）同時進行訪談。根據訪談的過程與控制程度，可分為「結構式訪談（structured interview）」與「非結構式訪談（unstructured interview）」。

在結構式訪談中，調查人員須事先決定好一系列問題組，並對每個受訪者詢問相同的問題。因可確保每位受訪者回答的結果具有可比較性，故所蒐集到的資料後續可進行質化或量化分析。在非結構式訪談中，調查人員事前只準備訪談主題或大綱，在訪談過程中，視情境自由規劃詢問的問題，因此每位受訪者被問到的問題可能不盡相同。雖然所蒐集到的資料不易進行量化分析，但由於訪談過程具有彈性，因此調查者有時可獲得額外資訊。

（三）觀察法

無論是問卷法或訪談法，均只能蒐集文字或口語

論述》會計 · 審核



能表達的資訊，如欲蒐集非文字口語類的訊息，則可借助觀察法。

觀察法是針對所欲調查現象所做的具目的性、系統性與選擇性的圖像或聲音紀錄。根據調查人員的參與程度，觀察法可區分為「參與觀察 (participant observation)」與「非參與觀察 (non-participant observation)」。前者是調查人員化身為被調查者之一員，親身感受記錄所觀察的現象；後者調查人員則不涉入活動，僅在旁觀記錄所察覺的現象。

根據 INTOSAI「如何提升審計報告影響力」作業指引，審計報告應適當利用相片或圖表等方式，清楚、簡單地呈現複雜資訊，以吸引讀者注意並強化重點⁸。採用觀察法所獲得的資料雖然不易進行量化分析，但由於可透過圖像或聲音傳達感受性的訊息，因此在凸顯議題訴求時，有時反而比文字或數字結果更具有說服力。

二、資料分析方法

使用者意見的資料分析方法可概分為以下兩種：

(一) 量化分析

量化分析是以數學方法對資料進行描述、解釋、預測或控制，其分析對象多屬具有普遍性與廣度的調查資料，例如問卷調查或結構式訪談等方法所獲致的結果。

就學理而言，量化分析的工具相當多元，如統計分析、數學規劃、類神經網路、模糊理論等。其中統計分析由於發展歷史較久，理論基礎嚴謹，因此是實務上運用最廣、接受度最高的量化分析工具。

統計分析的基礎為敘述統計、機率論、推論統計與無母數統計；較進階的統計

圖 7 常用統計分析工具之分類



資料來源：作者參考註 9 改編。

分析可概分為橫斷面分析與縱斷面分析兩大類。橫斷面分析係指在同一時間點上，不同對象間之比較；縱斷面分析係指同一對象，在不同時間點上之比較。各類分析常用的統計工具如上頁圖 7 所示⁹。

(二) 質化分析

質化分析是由研究者將所獲得的言語、文字、活動、現象、經驗等資料，進行系統性詮釋，以掌握整體現象背後的意義與問題癥結，其分析對象多屬描述性的文字、聲音或視覺類型的調查資料，例如訪談或觀察等方法所獲致的對話紀錄、影像紀錄、聲音紀錄或其他筆記資料¹⁰。

質化分析近年來漸受重視，許多學者陸續提出各具特色的理論與研究方法，例如俗民方法論（ethnomethodology）、現象學（phenomenology）、紮根理論（grounded theory）、行動理論（action theory）

等。無論分析方法為何，其目的均在於對資料進行「厚實的描述（thick description）」，並據以歸納或演繹出資料背後所呈現的模式（pattern）¹¹。

註釋

1. 吳瓊恩、李允傑、陳銘薰，「公共管理」，智勝文化，臺北市，2001。
2. INTOSAI Development Initiative, "Capacity development of supreme audit institutions. Status, needs and good practices - Annex E", Stocktaking report 2010. (from <http://www.idi.no/artikkel.aspx?Mid1=24&Aid=407>)
3. Arnfrid Arthur, Lars Tore Rydland, and Kristin Amundsen, "The User Perspective in Performance Auditing-A Case Study of Norway", *American Journal of Evaluation*, 33 (1), pp. 44-59, 2012.
4. 林水波，「公共政策新論」，智勝文化，臺北市，1999。
5. 林慶隆，「政府績效審計推動現況與展望」，內部稽核，第78期，第5-13頁，2012年4月。
6. 同註4。
7. Ranjit Kumar 原著，潘中道、黃瑋瑩、胡龍騰合譯，「研究方法：步驟化學習指南」，臺北市，學富文化，2000。
8. INTOSAI Capacity Building Committee, "How to increase the use and impact of audit reports: A guide for Supreme Audit Institutions", 2010. (http://cbc.courdescomptes.ma/index.php?id=20&tx_abdownloads_pi1%5Baction%5D=getviewcategory&tx_abdownloads_pi1%5Bcategory_uid%5D=28&tx_abdownloads_pi1%5Bcid%5D=81&cHash=8538b46014)
9. 周文賢，「多變量統計分析：SAS/STAT 使用方法」，臺北市，智勝文化，2002年。
10. 胡幼慧，「質性研究：理論、方法及本土女性研究實例」，臺北市，巨流，1996年；袁方，「社會研究方法」，臺北市，五南，2002年。
11. Graham R. Gibbs 原著，吳佳綺譯，「質性資料的分析」，新北市，韋伯文化國際，2010年。❖