

政府績效審計推動概況

依據國際內部稽核協會 2017 年修正國際內部稽核執業準則之作業準則規定，內部稽核單位須就績效管理、目標達成、營運及計畫之效果與效率、法令政策程序及契約之遵循等面向，評估機構之治理、風險管理及各項控制過程之有效性、效果及效率。顯見績效稽核議題，已逐漸為內部稽核實務所重視。政府審計是政府機關（構）外部監督職能之一，近年來積極推動績效審計工作，本文介紹審計機關推動績效審計概況，期增進各界之瞭解及認同，亦可作為實務界推廣績效稽核之參考。

朱曼如（審計部第一廳簡任稽察兼科長）

壹、前言

政府審計是政府財政監督體系及公共治理重要的一環，2013 年國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions；以下簡稱 INTOSAI）第 21 屆會員代表大會通過之北京宣言揭示，審計機關應致力強化其職能，促使政府增進透明、確保課責、提升績效及對抗貪腐，以提升國家良善治理

（Good governance）。近年來國際政府審計之發展趨勢，審計機關之角色已由監督者逐步拓展至兼具提供洞察及前瞻性建議意見之諮詢顧問，審計部體察外部環境之變化，乃建構審計機關專業成熟度模式（下頁圖 1），致力於發揮監督（Oversight）、洞察（Insight）及前瞻（Foresight）功能，其具體實踐即是透過完備相關法制規範，加強辦理績效審計（Performance Audit）工作。

民國（下同）104 年 6 月 17 日審計法部分條文修正公布施行，其中審計法第 69 條除原規定就考核各機關之績效如有未盡職責或效能過低情事者加以課責等外，增訂第 2 項「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」及第 3 項「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」等規定。另各級審計機關亦策略性調整審計資源之配置，逐年增加績效審計工作比重，及提升查核之深度與廣度。

貳、績效審計查核指引及實施

一、績效審計之意涵

INTOSAI 1977 年利瑪宣言揭示績效審計之定義，係指衡量政府部門之施政績效，包括經濟性（Economy）、效

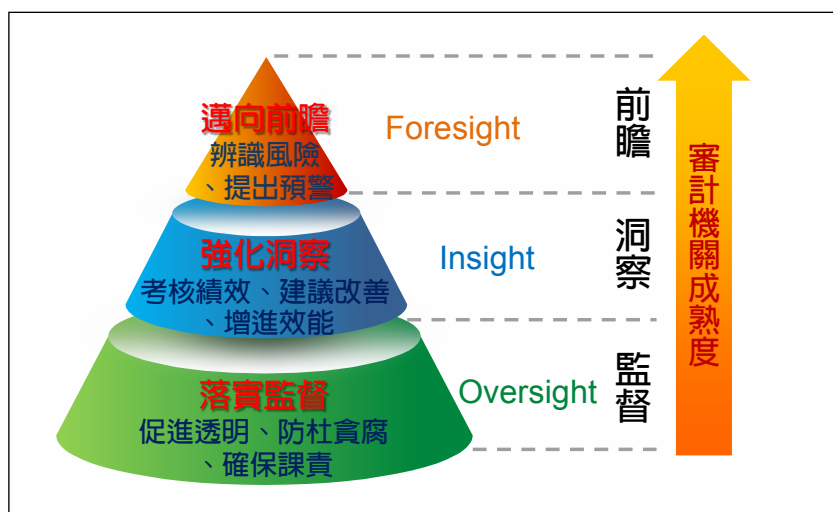
率性（Efficiency）及效益性（Effectiveness）等面向，簡稱 3E；且績效審計非僅侷限於財務攸關之活動，而是涵蓋政府組織結構及行政系統等整體事務。上述 3E 所關注之重點，經濟性係資源投入於一項公共事務活動之水準，偏重投入面；效率性著重投入與產出之比例，所有資源之使用是否具有效率；效果性則係公共服務實現政策目標的程度，通常以產出與結果間之關係加以衡量，聚焦於受查單位是否達成預期

目標，並比較實際與預期成效。

二、INTOSAI 相關查核指引

INTOSAI 為協助各國審計機關辦理績效審計工作，2004 年訂定最高審計機關國際準則（The International Standards of Supreme Audit Institutions；以下簡稱 ISSAI）3000「績效審計準則與指引—依據 INTOSAI 審計準則及實務經驗」，確立績效審計之定義、範疇、各國如何適用及參酌、績效審計一般性規定及程序相關規定等，2016 年則修正為 ISSAI 3000「績效審計準則」（Standard for Performance Auditing）。繼而發布優良審計實務指引（Good Practice Guidance），包含績效審計議題之篩選、規劃（建立查核問題與標準）、製作易於瞭解之審計報告、績效審計過程之溝通及確保績效審計過程之品質等。並於 2010 年、2016 年間陸續發布或修正績效審計相關指引，

圖 1 審計機關專業成熟度模式



註：本圖旨在強調審計機關專業成熟度模式內涵；其圖形或顏色呈現方式，可依不同場合需求適時調整呈現。

資料來源：105 年政府審計年報。

包括 ISSAI 3100「績效審計指引－關鍵原則」(Performance Audit Guidelines: Key Principles)、ISSAI 3200「績效審計流程指引」(Guidelines for the performance auditing process)等,2013年另訂定 ISSAI 300「績效審計的基本原則」(Fundamental Principles of Performance Auditing),作為上述一系列 INTOSAI 績效審計查核指引之上位指導文件。

三、績效審計之實施

依據 INTOSAI 相關查核指引,績效審計是對於政府的業務、系統、方案或組織,在清楚界定的目標下,以獨立且客觀的方式,來檢視其是否具備經濟性、效率性或效果性,並出具報告。績效審計之實施,得以系統化流程執行,概分為查核議題之規劃(包含議題之篩選、審計目標、問題、績效衡量標準等項目之確立)、調查(包含查核證據之蒐集)、審計報告(包含審計

報告編纂及結果之處理)、審計過程之溝通、追蹤、績效審計過程之品質確保等階段,彙整如下頁表 1。

參、績效審計推展概況

審計部為展現典範機關及落實良善治理等要求,於 100 年試辦(101 年訂頒、103 年修正)「審計機關策略管理及績效評估制度」,將組織策略及績效評估融入審計人員經常性審計工作中,並透過完備績效審計相關規範、緊密結合監察審計職權、精進績效審計報告品質等多項措施,落實策略績效管理,已獲致具體成果。以 105 年為例,依審計法第 69 條第 1 項規定對各該機關提出建議改善意見計 123 項;對各機關執行計畫核有未盡職責或效能過低情形,通知其上級機關,並報告監察院者計 80 案;依審計法第 70 條及預算法第 28 條第 3 項規定,提供審核以前年度預算執行之

有關資料及財務上增進效能與減少不經濟支出之建議意見,供作各級政府決定施政方針及籌編預算案之參考計 12 項。另自監察院第 4 及第 5 屆監察委員就職迄 105 年底,引據審計部所陳報等資料,累計提出彈劾及糾正案者計 460 件,已發揮院部相輔相成,提升監察審計綜效之功能。具體作法如下:

一、策略調配審計資源及人才,強化績效審計之質與量

績效審計範疇涵蓋政府各項業務、管理制度、施政計畫等之資源投入、產出及結果,需具備評核政府施政績效,及熟悉公共行政運用之能力,為推展績效審計業務,審計部參考先進國家審計機關運用審計資源投入比重之領先指標,自 98 年度起策略調配審計資源,俾衡平合規性及績效性審計工作,並自 99 年度起延攬公共行政、政治、法律等領域人才。

表 1 INTOSAI 績效審計相關指引所列各階段實施概況表

實施階段	內容摘要
(一) 規劃階段	<p>審計議題之篩選是規劃階段第一要務。ISSAI 300「績效審計的基本原則」強調審慎篩選查核議題，是辦理績效審計關鍵成功因素之一，在擇選績效審計之標的時，審計人員應基於風險或問題的評估結果及重大性，其中重大性不只考量財務面向，也需衡酌社會與政治面的重要性，並聚焦公共政策施行所獲致之結果。INTOASI 優良審計實務指引－績效審計議題之篩選亦指出，在確定可能之各績效審計議題後，審計人員必須從中選擇特定議題以執行績效審計工作。利用得分矩陣（Scoring Matrix，表 2）進行評估，可協助將各擬議的審計議題進行排序，是有效的方法之一，審計人員就矩陣所列之各項問題給予分數，可得到每個議題的總分，並依照得分高低作為選案之參據。</p> <p>規劃階段另一項重點工作是建立查核問題與標準，績效審計查核議題確定後，審計人員宜蒐集並瞭解查核議題相關背景資訊，確定審計目標、問題、績效衡量標準等項目，俾尋求審計議題之查核結論，或確定原先之假設是否存在。ISSAI 3000 指出，審計人員應明確設定審計目標，通常是由一個查核問題及有關連的子議題或假設組成，而查核問題將引導審計證據蒐集、資料評估及分析；至於子議題則可經由書面研究、會議（與受查單位、專家及利害關係人）、腦力激盪、結構化創意思考等方法形成。ISSAI 3200 指出，良好的審計標準須攸關且與查核問題有邏輯或因果關係。ISSAI 300 亦指出，審計標準可以是質化或量化的。規劃矩陣（Planning Matrix，表 3）又稱設計矩陣（Design Matrix），是建立查核問題與標準的有效工具之一，審計人員從研究設計的角度，具體指明要查核的特定議題，深入思考所需資訊及如何取得，並標註查核過程可能遇到的各種查核限制及預期之查核結果，可協助勾勒查核議題之輪廓，系統性檢視各項查核重點。</p>
(二) 調查階段	<p>ISSAI 300 指出，審計人員應取得足夠適切的查核證據，以對查核問題作成結論，包括標準化的證據形式，及運用審計專業判斷所取得具說服力的證據。證據可分為實體、文件、證詞或分析形式。在提出結論以前，證據應充分考量其所處情境，及所有相關的論點（正面或負面）與看法。</p>
(三) 審計報告	<p>ISSAI 3000 指出，審計人員應提出全面、令人信服、及時、友善閱讀、衡平的審計報告。報告中應指出審計標準及其來源，確保審計結果清楚連結審計目標或問題，據以作成結論，提出建設性建議意見，或解釋為何無法做到，以有效地解決審計發現的弱點或問題。ISSAI 3200 指出，「衡平報導」宜注意客觀及公正呈現查核發現，避免使用偏差的資訊及偏激之用語。受查單位之答覆及說明，得於報告中適當揭露。ISSAI 300 亦指出，查核報告應該是完整、衡平且具有說服力，並應及時且方便讀者閱讀。</p>
(四) 審計過程之溝通	<p>ISSAI 300 強調建立合作夥伴關係，重視受查單位看法為績效審計關鍵成功因素之一，查核人員與受查單位之溝通，始於審計工作之規劃，並涵蓋整個作業過程。ISSAI 3000 指出，在審計機關發布審計報告之前，審計人員宜就審計結果、結論及建議，給予受查單位表示意見的機會。ISSAI 3200 亦指出，審計人員宜與受查單位及攸關之利害關係人就初步查核發現進行有效及適當之外部溝通。</p>
(五) 追蹤	<p>ISSAI 3200 指出，審計人員應依據審計機關建立之追蹤機制，定期追蹤受查單位針對績效審計所提意見之辦理情形，並就尚未具體落實事項，採取必要之因應措施。</p>
(六) 確保績效審計過程之品質	<p>ISSAI 300 指出，良好品質對績效審計至關重要，績效審計工作亦應建立一套管制系統，以確保查核是依據相關標準、規定及法律要求進行，且查核報告之內容是適當、平衡報導、公平、有附加價值，並能回應查核問題。</p>

資料來源：整理自 ISSAI 相關指引。

論述》專論 · 評述

表 2 績效審計議題得分矩陣

衡量	議題	議題 1	議題 2	議題 3
1. 內部評估				
1.1	以往曾查核之議題			
1.2	以往曾查核之機關			
1.3	內部證據已顯示缺失存在			
	原始得分			
	加權得分			
	本項排序結果			
	說明			
1.1				
1.2				
2. 外部評估				
2.1 影響				
	- 對審計機關聲譽之影響程度			
	- 對社會各階層的影響程度			
	- 審計對社會之影響程度			
	- 審計對經濟之影響程度			
2.2	跨域或跨政府部門程度			
2.3	立法機關或民衆關注程度			
2.4	被審核機關已存在問題或績效不彰之程度			
	原始得分			
	加權得分			
	本項排序結果			
	說明			
2.1				
2.2				
3. 特別事項				
3.1	公共支出			
3.2	審計時效性，包括對立法機關提交報告			
3.3	審計資料之可用性			
3.4	涉及利害關係人之程度			
	原始得分			
	加權得分			
	本項排序結果			
	說明			
3.1				
3.2				
總分（原始）				
總分（加權）				
排序結果				

資料來源：整理自 INTOSAI PAS Guidelines/Guidance Good Practice：Selecting Performance Audit Topics.

中央政府績效性審計之投入比重已由 98 年之 45.27%，逐年增加至 105 年度之 51.51%（圖 2），為近 8 年來最高，及 105 年度 37 位新進人員中，績效審計類科有 7 人，期能充分運用有限資源，發揮最大審計績效。

二、完備績效審計相關規範，並接軌國際績效審計作法

審計部除於 104 年 5 月 29 日修正審計法第 69 條，增訂第 2 項及第 3 項，以強化審計制度積極功能，為提升績效審

計品質及效益，經參酌專業國際組織及先進國家績效審計相關文件，於 98 年訂定（100、106 年修正）「審計機關績效審計作業指引」，提供審計人員辦理績效審計之實務參考。另於 106 年 8 月訂定「審計機關辦理抽（調）查工作溝通作業指引」，提供審計人員於就地抽（調）查工作準備階段、工作期間及工作終了後，與被審核機關人員溝通之原則性作法。

三、審慎辦理專案調查，開創績效審計領域

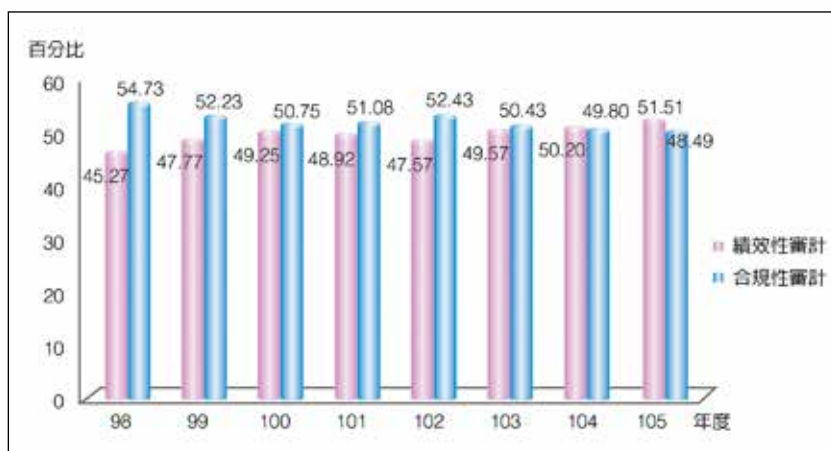
審計部針對政府重要施政計畫之實施結果及預算執行情形，經審慎篩選攸關人民生活、社會輿論關注、預算規模較大及風險程度較高等議題，秉持重要性原則，規劃辦理專案調查。透過系統化之審計流程協助審計人員從規劃作業至追蹤等各面向研析與處理，以確保審計品質。105 年度實際辦理之專案調查計 435 件，其中屬

表 3 績效審計規劃矩陣

研究問題	評量標準及資訊來源	查核範圍及方法	查核限制	可能提出之查核意見
查核團隊所欲回答之問題？	查核團隊需要何種資訊來解決問題？應至何處取得資訊？	查核團隊如何回答問題？	查核設計之限制，以及其對查核成果之影響？	查核工作之預期成果？

資料來源：陳建仲，2011 年，美國績效審計理論與實務之研究。

圖 2 中央政府合規性審計及績效性審計投入比重圖



資料來源：105 年政府審計年報。

於中央與（或）地方政府共同性審計事項所辦理共同性專案調查計 30 件。查核結果及各項調查所提重要審核意見，已擇要於 104 及 105 年度總決算審核報告揭露，其中各機關績效核有未盡職責或效能過低情事，經依據審計法第 69 條規定，通知其上級機關，並報告監察院計 80 件，具體展現審計機關實踐優質審計服務之成果。

四、導入績效審計新技術及方法，鼓勵創新思維

審計部近年來積極推廣地理資訊系統（Geographic Information System, GIS）及電腦輔助審計技術（Computer Assisted Auditing Techniques, CAATS）之查核應用，加強創新及跨領域議題之專案查核，期能充分運用資訊科技就政府施政成效持續予以系統性考核，適時研提審計意見促請研謀改善。105 年度運

用電腦輔助查核計 827 案件，運用 GIS 查核國道加油站污染防治業務執行情形、國內土石流避難處所設置情形等計 39 案件。此外，審計機關面對政府政策制定和決策方法日新月異的問題與挑戰，為精進績效審計之成效，業經參考 INTOSAI「審計機關方案評估指引」及英國國家審計署（NAO）「績效審計質化證據手冊」等文獻，導入各種方案評估策略，以協助審計人員歸納釐清查核事實及多方蒐集查核證據。

另隨著政治及社會環境變遷，公民的直接參與亦擴及至監察權下的審計職能。國外審計機關透過多元方式鼓勵民眾提供審計相關資訊；我國審計部亦於審計部全球資訊網建置「審計建言」及「全民監督」服務信箱，供民眾提供查核方向之建議意見或陳訴政府施政缺失，作為公民參與雙向溝通管道，並利審計人員擇定查核議題或查核規劃之參考。又重大績效審計案件，於擬訂查核

計畫時，除諮詢專家學者外，已於 105 年度試辦運用國家發展委員會公共政策網路平臺公開重大查核計畫之查核重點，以蒐集民眾觀點及意見回饋查核規劃，期能提升審計之深度及廣度。

五、發行專案審計報告，發布審計成果

審計部為落實 INTOSAI 有關透明與課責之要求，經參考美國聯邦審計署（GAO）、英國國家審計署（NAO）等之績效審計報告刊行方式等，自 101 年度起出版專案審計報告，截至 105 年度已合計出版 98 本專案審計報告。另於審計部全球資訊網及 APP 定期發布中央、各直轄市、各縣市等總決算審核報告、半年結算查核報告及該部績效報告等，並於 105 年起於 YouTube 建置「中華民國審計部」頻道，擇選民眾關切事務之查核案例，製作發布審計資訊影片，截至 106 年 7 月已發布 40 支影片。

六、辦理相關專業訓練， 形塑知識分享文化

為強化人員績效審計職能訓練，持續辦理運用 GIS、巨量資料分析、績效審計研習等相關實務課程，著重實務案例研討，以強化相關專業知能。並透過知識管理平臺整合相關資源，使審計人員可運用該平臺分享查核經驗，型塑知識分享文化。另持續派員參與國際內部稽核協會年會及拉丁美洲暨加勒比海最高審計機關組織（OLACEFS）年會等國際審計會議，並派員赴美、英等國研習，及辦理國際審計專業交流等，引進創新審計技術方法，並與各國審計人員交換經驗，共同學習成長。

肆、結語

綜觀績效審計之特質，在查核議題的選擇及查核意見的陳述相較於財務審計多元且具彈性，因績效審計必須回應多樣且較複雜的問題，審計人員

必須依個案情形，運用專業判斷，採行不同的查核或評估方法。同時需要搭配相關條件，如 INTOSAI 列舉之關鍵因素包括適當的法令規範、審計主管的領導與管理機制、審計人力與經費資源、審計人員與利害關係人（如立法院、司法院、民衆等）的互動關係，以及行政機關的支持與配合等。

政府績效審計之目的在尋求積極改善政府施政之效率與效果，因此審計人員與利害關係人建立良好的互動關係至為重要，其目的在瞭解不同利害關係人的需求與期望，並向其說明績效審計的功能及必要性，有助審計人員聚焦關鍵問題，提升績效審計之品質。此外，審計人員與受查單位間必須是長期且具建設性的伙伴關係，透過持續強化溝通，以增進受查單位瞭解及體認績效審計的價值，而願意給予充分的支持與配合，以遂行外部獨立且客觀的績效審計工作，提供有價值的建議意見，協助受

查單位尋求提升績效的機會，發揮洞察及前瞻之審計積極功能。

參考文獻

1. INTOSAI (2013), ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing.
2. INTOSAI PAS Guidelines/ Guidance Good Practice : Selecting Performance Audit Topics. (檢索於 2017 年 8 月 19 日)
3. INTOSAI (2016), ISSAI 3000 – Standard for Performance Auditing.
4. INTOSAI (2016), ISSAI 3200 – Performance Auditing Process.
5. 劉玉珠 (2014)，我國政府績效審計之發展。政府審計季刊第 35 卷 (1)，99-105。
6. 審計部 (2015)，審計機關導入方案評核之策略委託研究報告，10。
7. 林慶隆 (2016)，政府績效審計發展現況與展望。公共治理季刊第 4 卷 (3)，12-19。
8. 審計部 (2016)，中華民國 105 年政府審計年報，臺北市：審計部。❖