



# 從加拿大政府績效審計案例 談我國政府績效稽核之發展 與應用

為有效運用政府有限資源，確保達成施政目標，各機關執行內部稽核時可透過評估各機關施政績效達成程度，並提出興革建議，以提升其價值。本文透過探討加拿大政府計畫評核之績效審計案例，並提出建議作法及應用案例供我國政府部門推動績效稽核參考。

陳錦烽（實踐大學會計學系副教授）

## 壹、前言

現代政府的施政面臨多種內、外在環境的挑戰，各國政府紛紛致力於管理革新，落實各項優質公共治理原則，以提升施政效能與競爭力。政府機關面對日益增加的挑戰及利害關係人的期望，需仰賴完善之治理、風險管理、內部控制與

內部稽核機制，以有效監督、因應與管理各項風險，持續檢討並改善作業流程，以提供民眾更好的服務，進而達成良善政府治理目標。

政府機關主要挑戰之一在於如何有效運用有限的資源，確保施政效能，達成施政目標。政府機關可透過績效稽核，客觀地評估政府機關的施政績

效，並提出興革的建議。本文透過探討加拿大政府計畫評核之績效審計案例，並提出建議作法及應用案例供我國政府部門推動績效稽核參考。

## 貳、加拿大政府計畫 評核之績效審計 案例

OECD 公共治理論壇

(Public Governance Reviews) 於 2015 年出版「最高審計機關與良善治理－監督、洞察與前瞻」(Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight)，該文件指出各國政府除應依法妥善執行公共預算，另應注意預算執行的效率、效果及經濟性。最高審計機關在政府政策形成、實施、評核及監督等階段，宜就預算規劃、風險管理及內部控制，進行評估，並提供建議。該文件彙整多個國家最高審計機關執行相關查核的案例，以供參考。

本文簡介加拿大政府審計總長辦公室 (Office of Auditor General，以下簡稱 OAG) 針對中央政府機關及相關部門所進行的績效審計，如下頁表 1 所示。該項查核之目的在於確認相關的中央機關及相關部門在遵循計畫成效評核 (evaluation of program effectiveness) 時，是否符合相關的政策要求，並

辨認及進行所需的改善。OAG 於 2009 年進行首次查核，並於 2013 年後續追蹤。此案例彙整該項績效審計之目的、類型、範圍與方法、評估標準、使用的資源、查核成果、優良實務以及經驗學習，該架構可供我國政府機關執行績效稽核時的參考。

該案例顯示，加拿大政府機關的計畫成效評核係遵循該國家財務行政法 (The Financial Administration Act) 的規定，針對特定類型的計畫，依據財政部評核政策及其相關的指示及標準進行評核。該項查核結果發現，各機關評核職能所涵蓋之年度計畫總經費的比例相對較低 (介於 5% 至 13%)，且大多數計畫的績效資訊不足，而影響計畫成效的評核。此外，受查核部門受限於有經驗的評核人員不易尋找，而大量使用承包商，以符合要求。

為改善上述情況，加拿大財政委員會秘書處引進幾項方

案，以因應改善計畫評核的需求，但未能提供持續的支援 (特別是該單位在開發工具方面)。因此，在解決各部門處理計畫成效評核資料不足的長期問題方面，進展有限。OAG 的查核報告提出上述發現，並提出有關的建議。

### 參、政府績效稽核觀念與建議作法

內部稽核屬於內部控制「監督」要素的重要組成部分。內部稽核人員負責個別評估機構之內部控制運作情況，提出報告與改善建議，具有強化內部控制功能的作用。內部稽核業務則通常包括財務稽核、營運稽核、遵循稽核、電腦稽核、績效稽核、管理稽核及專案計畫稽核等。近年來，政府持續致力於內部控制的強化，以合理促使達成確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標。其中「確保施政效能」之目標與績效稽核直接相關。

# 論述》專論 · 評述

表 1 評估加拿大政府的計畫評核

項 目	內 容
目的 (Objective)	自 1970 年代以來，加拿大政府具有幾項有關計畫成效評核的政策。加拿大審計總長辦公室 (OAG) 已多次進行評核職能的查核，最近一次為 2009 年，並於 2013 年進行後續追蹤。一般而言，這些查核之目的在於確認相關的中央機關及受影響的部門是否符合計畫成效資訊的要求，並辨認及進行該職能所需的改善。
類型 (Type)	績效審計
範圍與方法 (Scope and Methodology)	此項查核的範圍涵蓋負責政府計畫評核政策的中央機關 (加拿大財政委員會秘書處 (The Treasury Board of Canada Secretariat)) 及應遵循該政策的選定部門。選定的部門在於反映不同的計畫類型。 此項查核的初步規劃階段包含廣泛地徵詢計畫評核及公共行政領域的專家。查核時點的決定反映 2009 年該項評核政策的修訂。查核方法包含已完成之計畫評核報告樣本的檢視，以及評估該部門對於現行政策的遵循。
標準 (Criteria)	國家法律 (財務行政法 (The Financial Administration Act)) 要求評核特定類型的計畫、國家關鍵指標 (財政部評核政策及其相關的指示及標準)。
資源 (Resources)	2009 年首次查核使用 9,100 小時，經費 1,400 萬加幣。2013 年後續追蹤使用 6,100 小時，經費 1,100 萬加幣。查核團隊大約維持 6 位成員，其中一位是有經驗的計畫評核人員。幾乎不使用顧問。
成果 (Outcomes)	OAG 檢查的 6 個部門遵循系統化的流程，以規劃期效能之評核，並完成其規劃的大多數評核。不過，在受查期間內，每個部門的評核所涵蓋之年度計畫總經費的比例相對較低—介於 5% 至 13%。實質上，由於 OAG 檢視的許多計畫評核並未適當的評估計畫的成效 (effectiveness)，上述的涵蓋比率甚至更低。這些部門通常並未蒐集評估各項計畫是否有成效所需的績效資訊。OAG 檢視的 23 份評核報告中，17 份指出其分析受限於資料不足，而限制其對於計畫成效的評核。 OAG 檢視的部門指出，有經驗的評核人員不易尋找，其大量使用承包商，以符合要求。這些部門對於其根據財政部 2009 年評核政策，於 2013 年啟動評核所有直接計畫支出的能力，感到憂心。為了確保涵蓋所有的項目 (包含補助及捐贈)，其必須評核 5 年週期內每年直接計畫支出的 20%。加拿大財政委員會秘書處在過去幾年引進幾項方案，以因應改善政府評核的需求，但未提供成效評核的持續支援。特別是該單位在開發工具，以協助各部門處理計畫成效評核資料不足的長期問題方面，少有進展。除了一個部門具有辨認所需改善的流程之外，受查部門並未定期辨認及因應成效評核的弱點。本查核報告包含與上述幾項發現有關的建議。此項查核的標準訂於受查部門接受的稽核計畫之中。
優良實務 (Good practice)	2009 年對於評核職能的查核及 2013 年後續追蹤，是將近 30 年來長期相關查核的一部分。在這段期間內，評核職能的表現有時相對良好，有時較弱，本辦公室的查核記錄其中的某些部分。整體而言，評核職能的強化，有一部分歸因於更為一致的政策架構及各部門能力的建構。負責的中央機關在檢視及修正其計畫成效評核政策時，已將查核發現列入考量。
經驗學習 (Lesson learned)	SAI 在過去 30 年定期注意上述評核職能，已對於該職能的強化做出貢獻。

資料來源：OECD (2015) . Supreme Audit Institutions and Good Governance : Oversight, Insight and Foresight, 126 – 127.

一般而言，績效稽核係在於確認政府機關施政的效率與效果。所謂效率，係指資源投入與實際產出的關係。政府資源的有效率使用，即在利用較少的資源，完成較多的政務。至於效果，則指施政目標達成的程度。政府績效稽核的推動，應優先考量各項業務對於施政目標達成之影響程度，亦即早期績效稽核的範圍不宜過大，應聚焦於較為重要的業務或事項。在進行績效稽核時，除應審慎選定稽核項目外，亦應明定稽核之目的與範圍，選用適當的程序及方法，安排適任的稽核人員，以及確認稽核報告應具備的內容及發送對象等。茲分述如下：

### 一、績效稽核之目的與範圍

如前所述，績效稽核之目的係在於客觀的評估政府機關的施政績效。施政績效之評估可包含經濟性、效率、效果等面向。「經濟性」主要著重於

資源取得之成本，例如機關是否以最優惠價格取得民間業者之諮詢服務；「效率」係在於評估相對於其他機構或既定的標準，機關使用資源的數量是否合宜；至於「效果」則在評估特定計畫或業務是否達成其預期的目標，例如促進農業現代化、增進交通安全、縮短行車時間等。在規劃績效稽核時，應確認該項專案之目的在於評估哪些面向，以決定必須投入的時間及資源（人力、經費、設備等）。

至於績效稽核之範圍可涵蓋各項計畫、作業及職能，以求周延。但若受限於經費、人力及時間，則可依照各項計畫、作業及職能之風險及重要性，排定優先順序，依序執行。

### 二、績效稽核之程序與方法

績效稽核所採用的程序與方法，應考量欲查核之業務性質、目的及範圍。假設某項績效稽核專案在於評估特定計

畫的「效果」，則應先了解該計畫的目標及關鍵績效指標，並可能包含對於利害關係人的訪談或問卷調查，以確認實際結果是否符合預期，且能獲得利害關係人的認同。例如某機關進行交通基礎建設，以期增加交通流量、縮短行車時間及增進行車安全，則該項公路建設的關鍵績效指標可能包含完工後實際交通流量增加的幅度（例如每日平均總車次）、實際交通時間縮短的程度（例如特定路段平均行車時間）及行車安全性（例如每月平均交通事故）。

稽核人員在進行實際查核之前，可先了解上述指標的衡量方式與標準，綜合考量業務性質、涵蓋期間、利害關係人期望等因素，以確認各項指標與對應的目標是否密切結合，是否合理。稽核人員應取得上述指標的實際數據，並採用適當的方法（例如複核、觀察、實地驗證等），以確認這些數據的可靠性。此外，稽核人員



可訪談附近的居民及用路人，了解其實際使用公路的經驗及滿意度，藉以蒐集質性的資料，俾增進查核的廣度及深度。

### 三、績效稽核人員之安排

根據國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors，簡稱 IIA）發布的職業道德規範，內部稽核人員於提供內部稽核服務時，應能運用所需之知識、技能及經驗，以符合適任的基本原則。因此，政府稽核人員進行績效稽核時，應具備相關的業務、法規、資訊科技與查核知識及技能，並透過適當的訓練與實作，熟悉內部稽核執業準則及累積經驗。

例如，前述公路建設績效稽核成員之安排，應包含具有道路工程及交通運輸專長或經驗的人員。該稽核小組可藉助這些人員的專精與技能，有效地規劃及執行適當的查核程序，妥善的蒐集稽核證據，進行相關的分析及整理，以支持

該項稽核專案的結論與建議。

### 四、績效稽核報告的撰寫與傳送

內部稽核人員應將績效稽核的結果，向有關的人員提出稽核報告。該報告應包含稽核之目的與範圍，以及合適之結論、建議與行動計畫。稽核報告的對象主要為機關首長及其指定的人員，並以充分、可靠、攸關及有用之資訊為佐證。稽核報告提出整體意見時，應考量受查單位主管、機關首長及其他利害關係人之期望，並指出該項意見之範圍及期間、所依賴的其他稽核結果、該項整體意見所依據之風險或控制架構或其他標準，以及所達成之整體意見、判斷或結論。

內部稽核人員在出具稽核報告之前，通常會與受查單位舉行結束會議，藉以溝通各項稽核發現、結論及相關建議。受查單位人員於上述會議提出的說明與意見，應予以考量。內部稽核主管或其指定人員在

稽核報告發送前，應予以複核及核准，並決定該報告之傳送對象及方式。若法規未強制要求揭露，內部稽核主管向外界揭露稽核報告內容之前，應評估其對機關可能產生之風險，並與機關首長及法律顧問進行諮詢。

### 肆、我國績效稽核應用案例

我國政府機關推動績效稽核時，可參考上述加拿大政府機關計畫評核的經驗，並應特別重視計畫績效資訊的攸關及完整。以交通部臺灣鐵路管理局（以下簡稱臺鐵）為例，下頁表 2 列示其整體層級目標、作業層級目標及風險項目之對應關係。臺鐵內部稽核職能規劃績效稽核時，應先確認整體層級目標「建構安全、可靠、穩定、效率與綠能的運輸環境」所對應的作業層級目標「提升列車準點率，維持列車準點行駛」，並了解不同列車準點率的衡量標準及目標值如何訂

定，再查核實際準點率與目標值是否有重大差異，並針對重大差異進行根本原因分析（root cause analysis）（例如列車調度及維修、路軌養護、行車控制、電路穩定度、平交道控制、工程控管、災害防範及復原等），據以提出適當的查核結論及建議。此外，臺鐵熱門幹

線每逢例假日常有一票難求的現象，其績效稽核與作業層級目標「落實票務查核機制，避免弊端發生」有關，查核重點在於確認票務系統的穩定及友善程度，並可評估乘客訂票流程之合理性及便利性。

茲以臺鐵作業層級目標「提升列車準點率，維持列車

準點行駛」為例，試擬該局「列車準點率」績效稽核之目的、範圍、程序及方法如下頁表3。

臺鐵內部稽核職能針對上開作業層級目標達成情形執行績效稽核時，稽核人員針對受查單位之業務，應具備適當的知識、技能及經驗，以便有效執行該項稽核專案，並發揮洞察及前瞻的作用。績效稽核報告之內容應著重於績效指標達成情形，並分析主要列車準點率未達目標值的原因（例如列車進入錯線事故；調車事故；站場整建工程延誤及工安事件；風災、水災等天然災害造成路線故障（含橋樑及隧道）；路線設施未定期檢查及維護；未依規定辦理鐵路橋梁檢測、管理維護、評鑑、災害預警監測及老舊橋梁整建作業相關工作等）及產生的影響（例如支付旅客補償金、衍生之替代運輸費用、客訴事件增加、乘客滿意度下降等）。

內部稽核人員應確認「列車準點率報告」提出之需採行

表 2 臺鐵整體與作業層級目標及風險項目對應表

主要目標	整體層級目標	作業層級目標	風險項目
1. 實現施政效能 2. 遵循法令規定 3. 提供可靠資訊 4. 保護資產安全	1. 建構安全、可靠、穩定、效率與綠能的運輸環境。 2. 營運設備通用化及友善化。 3. 創新運輸服務 4. 車輛汰舊換新，提升運輸競爭力。 5. 發展關聯事業，資產活化利用。	1. 提升列車準點率，維持列車準點行駛。	A2 列車準點率。
		2. 將調車事故降低為零事故，維護行車安全。	A3 調車事故。
		3. 落實票務查核機制，避免弊端發生。	A1 員工違法侵占票款，牟取不當利益。
		4. 拓展貨源增加營收。	A4 貨物列車誤點。
		5. 提升工程安全管理及施工品質。	B1 站場整建工程延誤及工安事件。
		6. 健全天然災害造成事故通報機制。 ...	B2 風災、水災等天然災害造成路線故障（含橋樑及隧道）。 ...

資料來源：臺灣鐵路管理局內部控制制度（105年1月），27。

# 論述》專論 · 評述

改善措施是否應完成及其實際成效，並特別關注相關單位之間是否進行適當的溝通、協調及合作。針對重複發生之風險事項，應了解未能有效因應及改善之原因，並提出改善建議。稽核人員應將改善建議列入後續追蹤，以確認相關措施之落實情形。此外，稽核人員宜持續進修，了解業界最佳實務，

作為標竿，據以提出興革建議，以提供有價值稽核服務。

## 伍、結語

內部稽核為機構有效風險管理與控制的第三道防線，應提供有價值的確認性服務與諮詢服務。本文探討之績效稽核實務與案例，可做為政府內部稽核職能執行績效稽核時之參

考。現代政府機關面臨資源有限及利害關係人高度期望的挑戰，內部稽核職能應執行績效稽核，評估各機關施政的效率、效果與經濟性，並提出興革建議，以協助確保政府施政效能。

## 參考文獻

1. 林柄滄（2013），內部稽核理論與實務，第六版，中華民國內部稽核協會。
2. 周靜幸（2017），績效審計風險導向查核規劃之研究，內部稽核季刊，第 98 期，14 - 23。
3. 陳錦烽（2014），政府績效稽核的觀念與作法，主計月刊，第 707 期，38 - 45。
4. OECD（2015）. Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight, OECD Public Governance Reviews. ❖

表 3 臺鐵「列車準點率」績效稽核釋例

查核項目	列車準點率
受查單位	運務處
查核目的	評估列車準點率是否符合預定目標
查核範圍	主要列車
查核期間	民國 106 年度
查核程序	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 取得 105 年度及 106 年度「主要列車行駛概況日報表」、「列車障礙日報表」、「主要列車延誤概況表」、「列車準點率報告」等資料。</li> <li>2. 比較 105 年度及 106 年度主要列車準點率，確認兩個年度列車準點率是否存在著重大差異及其原因。</li> <li>3. 比較 106 年度列車實際準點率未達目標值之情形，並分析及了解其原因。</li> <li>4. 與受查單位相關人員舉行會議，確認查核發現及初步結論，並提出改善建議。</li> </ol>
查核方法	分析性複核、人員訪談、實地觀察、根本原因分析
法令依據	鐵路行車規則、鐵路行車特定事項、維護列車準點行駛要點
資料來源：作者參考臺灣鐵路管理局內部控制制度（105 年 1 月）自行整理。	