



# 政府績效稽核實務

政府績效已成為國家競爭力的重要決定因素之一。國家間競爭的要件不在誰擁有更多資源和構想，而是哪一國能有效運用其資源，以及能貫徹其良好構想及政策。透過政府績效稽核，可促使政府機關提升營運及計畫方案的經濟、效率及效果，本文簡介政府績效稽核之目的、型態及相關規範，並搭配圖例說明其實施步驟等，供各界參考。

蔡篤村（台灣經濟研究院顧問）

## 壹、前言

近年來各方致力於衡量政府績效，對政府績效的需求也更加廣泛。在今日政府績效已成為歐盟主要的政治與經濟議題。例如，歐盟經濟暨財政部長理事會（ECOFIN）一再要求強化政府效率的衡量及學習增進政府績效的最佳實務，而在世界各國，相同的議題也受到各方的關注。

就經濟面而言，公共部門的產值約佔一國 GDP 的

20%，在某些國家甚至更高。在英國及其他多數國家，遠高於製造業的總產值。因此，對整體生產力及經濟成長有興趣者，對政府公共部門生產力的關注不亞於對製造業。這也是政府應特別重視公共部門生產力績效的主要原因。

在私部門可透過建立政策架構、說服、勸誘及教育訓練等措施以提升生產力。但在公部門，政府機關具有公權力及相應的責任。再者，政府所提供的許多服務，包括教育訓練、

法律、其他商業制度架構及健康衛生服務等直接決定經濟其他部分的生產力。

世界各國人民都期望提升政府及公共服務的施政績效，就像是期望私部門改進所提供的服務績效。但在增加稅收以提供人民服務與人民期望不相當，唯一的解決之道就是政府的支出效率或生產力必須隨時提升，而政府績效稽核也成為政府績效管理（Government Performance Management, GPM）關鍵的一環。

## 貳、政府績效之意涵

政府績效是指政府在行使其功能及實現其意志過程中，於社會經濟管理活動各方面展現的結果、效益、效率、效能等管理能力。

政府績效包括「政治績效」、「經濟績效」及「社會績效」等。維持經濟持續發展及社會財富穩定增長，是政府績效的首要任務，因此，「經濟績效」是政府績效的核心，在整個政府體系中具有基礎性的功能。「社會績效」是政府績效管理體系中的價值功能，

在保持國家安全、社會穩定及民衆安居樂業。另實現「經濟績效」的「社會績效」，需要「政治績效」作為法律和制度的保證與保障。

當政府績效管理正在盛行，惟各方對於「績效」一詞的定義並無具體共識。國內外許多學者專家對績效做了種種歸納，認為績效要素是一種結構，而政府績效是由「3E」，即經濟（Economic）、效率（Efficiency）及效果（Effectiveness）三個要素所構成（圖1）。

### 一、經濟

是以儘可能低的投入或成本，提供與維持既定的數量和品質的公共產品或服務。

### 二、效率

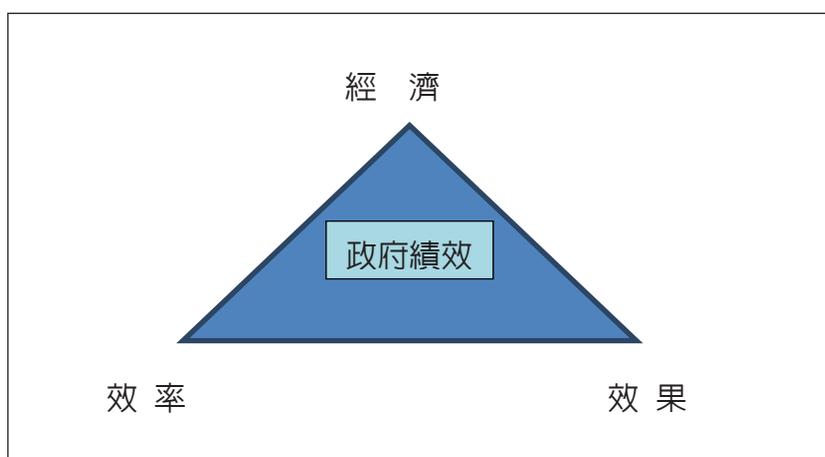
是指投入與產出之間的比率關係，效率關心的是手段問題，經常以貨幣方式衡量與表達。

### 三、效果

是指公共服務符合政策目標的程度，亦即目標達成率。效果關心的問題在於情況是否符合預期或是否得到改善。

隨著新公共管理運動的潮流興起，品質也成為政府績效評估的主要範疇。英國學者奧克蘭指出：「不管政府還是私營部門，全面品質管理都是整個組織改進競爭、高效、韌性的一種好的途徑。」此外，公平、責任等指標，也逐漸成為建構政府績效管理體系的基本要素。

圖 1 政府績效架構



資料來源：作者自行整理。



## 參、政府績效稽核之目的、型態及相關規範

### 一、政府績效稽核目的

政府績效稽核是以有系統的方法評估政府營運的效率 (Efficiency)、效果 (Effectiveness) 及經濟性 (Economy)。

政府績效稽核是以系統性與獨立性評估政府機關的作業活動。績效稽核的目的：

- (一) 評估政府機關作業的效果、效率及經濟性，以達成機關目標。
- (二) 評估政府機關的責任及所面臨的風險。
- (三) 經由管理者參與，辨識改善內部控制。
- (四) 提供高階管理者對營運結果的詳細了解。

### 二、政府績效稽核的型態

政府績效稽核通常包括下列二種型態：

- (一) 經濟性、效果性及效率

性稽核：係針對管理制度、員工層級、資源運用及保護等稽核方式。

- (二) 計畫方案 (Program) 評核：係指比較計畫方案的預期目標與實際達成結果的稽核方式。

政府績效稽核的基本前提是政府機關及員工對下列事項負有責任：

- (一) 有效率、有效果及經濟性運用資源。
- (二) 遵循適用法令規章。
- (三) 建立及維持有效控制。
- (四) 提供及時、可靠報告。

### 三、國外政府績效稽核相關規範

- (一) 黃皮書 (Yellow Book)

美國聯邦審計署 (The U.S Government Accountability Office, 簡稱 GAO, 又稱政府問責辦公室)，係獨立客觀的國會機關，在 1972 年發布第一版的黃皮書準則 (Yellow Book Standards)，即一般公認政府審計準則 (The

Generally Accepted Government Auditing Standards, 簡稱 GAGAS)，並歷經多次修正。由於財務報表等舞弊頻傳及回應稽核實務與程序的需求，該準則提供稽核人員在執行財務及績效稽核廣泛的引導。GAO 於 GAGAS 闡釋績效稽核略以，對查核證據進行客觀及系統性的檢查，以獨立評估績效與計畫方案 (Program) 管理，相較於客觀標準的差異。此項評估同時提供最佳實務或跨領域問題的前瞻性觀點和綜合性資訊，以改善計畫方案的運作，並提升公眾課責性。

依據 GAGAS，績效稽核提供客觀分析證據，以評核計畫方案或機關狀況的可信賴機制。同時，該準則要求績效稽核的證據必須充分、可靠及攸關，且規範稽核單位和稽核人員在組織中的地位，必須使其能維持心態與外觀上的獨立。

- (二) 紅皮書 (Red Book)

國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors, 簡稱 IIA）所發布的國際專業實務架構（International Professional Practice Framework of Internal Auditing, 簡稱 IPPF），又稱為紅皮書（Red Book）。IIA 提供全球內部稽核專業及權威性的引導，有系統的編輯在 IPPF，包含強制性及建議性的引導。

## 肆、政府績效稽核之實施步驟

### 一、政府績效稽核組成要素

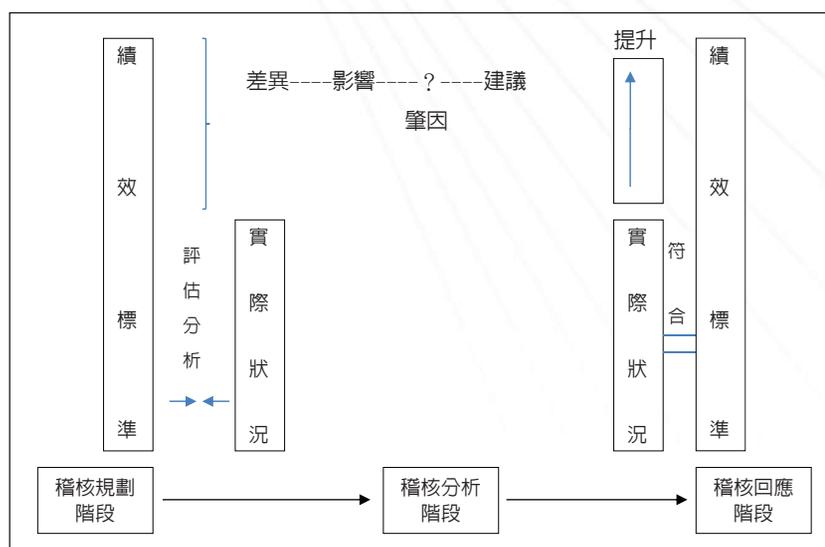
政府績效稽核必須衡量計畫方案的實際狀況並與所建立的客觀標準相比較，包括績效標準（Criteria, What should be）、實際狀況（Conditions, What is）、差異（Exceptions）、影響（Effect）及肇因（Causes）等五面向之政府績效稽核組成要素（圖 2）。

### 二、政府績效稽核過程

典型的績效稽核之執行，包括三個階段的程序或步驟：稽核規劃，又稱為範疇界定

（Scoping）、稽核分析及稽核回應。圖 3 列示此三個階段及每個階段的主要稽核作業。

圖 2 政府績效稽核組成要素



資料來源：作者自行整理。

圖 3 政府績效稽核過程



資料來源：作者自行整理。



### 三、稽核規劃階段

內部稽核人員應適當規劃達成稽核目的所需要的工作，並將規劃做成書面紀錄。規劃時應考量如何將稽核風險（Audit Risk）降到適當水準，並使稽核人員能合理確認所提供之稽核證據是適當充分，以支持其稽核發現與結論。在規劃稽核工作時，內部稽核人員應運用專業判斷評估重大性（Significance）與稽核風險，並就評估結果擬定稽核目的，以及針對稽核目的擬定稽核範圍、績效標準及稽核方法。稽核規劃是持續的過程，因此，稽核人員為了有效完成稽核工作，在整個稽核過程中可能需要適時調整稽核目的、稽核範圍、績效標準與稽核方法。

### 四、稽核分析階段

#### （一）蒐集稽核資料

1. 蒐集充分適切之稽核證據  
稽核人員應蒐集充分（Sufficient）、適切

（Appropriate）之稽核證據以提供其稽核發現與結論的合理基礎。

#### （1）證據之充分性

（Sufficiency）：又稱證據之足夠性，係用以衡量針對證據數量是否足以支持稽核目的、稽核發現與結論。稽核證據之充分性受證據適切性之影響，因此，稽核人員在衡量證據充分性時亦應考量證據之適切性。下列假設有關於判斷證據之充分性：

- A. 稽核風險越大，需要更多的證據數量及更高的證據品質（適切性）。
- B. 較高品質的證據可容許較少的證據數量。
- C. 較大數量的證據不能取代缺少攸關性、效力性及可靠性的證據。

#### （2）證據之適切性

（Appropriateness）：係用以衡量證據品質是否足以支持稽核目的、稽核發現與結論，包括攸關性、效力性及可靠性等。

- A. 攸關性：是指稽核證據與稽核人員所做的決定一致，且與欲處理的問題間具有邏輯相關性或重要性。
- B. 效力性：是指證據係依據合理的推論或正確的資訊。
- C. 可靠性：是指資訊衡量或測試結果的一致性，包括可驗證或有事實為依據。

#### 2. 證據種類與蒐集方法

依據證據的形式及蒐證的方法，稽核證據可分類為實體證據、憑證證據、言詞證據及分析證據（Analytical evidence）。

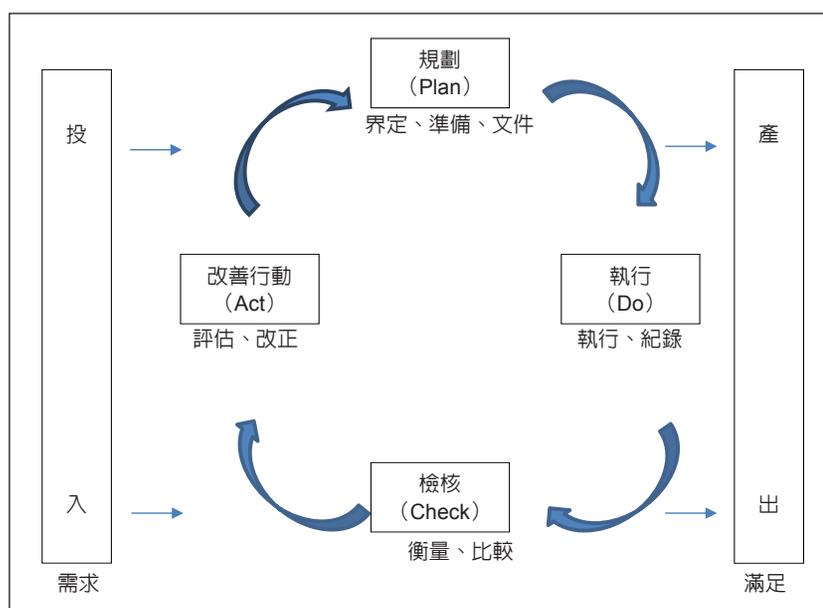
- (1) 實體證據：稽核人員直接檢查或觀察人員、財產或事件所取得的證據。例如錄影帶、圖書、圖表或實體樣品。
- (2) 憑證證據：稽核人員所取得已經存在的資訊。例如信件、合約、會計紀錄、發票、電子試算表、資料庫擷取電子儲存資訊及績效管理資訊等。
- (3) 言詞證據：稽核人員透過詢問、訪談、焦點團體訪談、大眾論壇或問卷所取得的稽核證據。
- (4) 分析證據 (Analytical evidence)：稽核人員經常採取分析性的程序取得稽核證據，例如核算、比較、資訊分類、理性論證等方法分析所蒐集的證據，以判斷其充分性與適切性。

(二) 針對規劃、執行、檢核及改善行動過程進行績效稽核

稽核人員通常會感覺困擾：政府績效稽核究竟要稽核什麼？政府績效稽核不僅只是依據檢查表 (Check Lists) 勾選受查單位是否達成每一項績效標準。稽核人員真正要提問的是「是否有效果？ (Is it effective ? Is it working ?)」提供應有的投資報酬？引導達成機關目標？

績效稽核的基本原則是透過蒐集證據，用以支持政府機關的運作有無效果，評估分析實際狀況與績效標準間的差距。假使經評估分析存有效果的差距，稽核人員獲致一項「沒有效果」之稽核發現。這些差距通常發生在營運過程管理的四個構面：「規劃 (Plan)、執行 (Do)、檢核 (Check) 及改善行動 (Act)」，簡稱 PDCA，如圖 4。

圖 4 針對 PDCA 過程進行績效稽核



資料來源：作者自行整理。



PDCA 包括設定績效標準、蒐集績效標準的資料、檢查執行實況的資料以及採取相應的改善措施，是有效管理制度的結構，亦是過程稽核（Process Auditing）的基礎。績效稽核著重於產生效果的所有過程以決定效果上的缺失，辨識需改善的構面，並引導持續改善。茲就 PDCA 各過程構面之績效稽核重點，分述如下：

1. 規劃：稽核人員應檢視受查單位針對營運過程是否已建立明確的績效標準（Metric）？規劃作業有無已辨識和防止所有風險的相關證據？受查單位人員是否有足夠的資源以達成其任務？是否具備充分的工作能力？受查單位的服務對象（利益相關者）是否明確？是否滿意？
2. 執行：稽核人員應評估受查單位是否蒐集與所訂績效標準有關的執行實況資料？是否遵循所制定的作業程序？若未遵循所訂作業程序，是否有辨識未遵循情形的相關資料？是否取得回饋資料並適當溝通？
3. 檢核：稽核人員應檢查受查單位是否針對績效標準及執行實況的資料適當地衡量、比較？資料是否經分析、被採用且與相關人溝通？資料是否提供與策略連結的證據？風險是否納管？
4. 改善行動：檢查受查單位是否依據資料趨勢分析或在資料中所發現的問題採取改善措施？評估所採取的行動是否有助於改正或預防？是否有改善的明確證據？經改善後，稽核人員是否可做成受查單位是有效果的結論？

任何政府機關都可能存在一些績效缺失，有效的管理階層的審查可確保時間、金錢、人員及基礎建設資源的有效配置。此項審查並不

只是為了解決問題，應由各過程的承辦單位（Process Owner）在執行過程定期或不定期審查。受查單位的營運可能存在資源限制、縮減投資報酬或無結果的行動，稽核人員的責任是依據所發現的差距提出改善的機會。

### （三）績效稽核意見之撰擬

稽核人員完成稽核證據充分與適切整體性之評估後，若確認稽核證據足以適當達成稽核目的或支持稽核發現和結論，稽核人員應規劃及撰擬稽核報告內容。一份具有影響力的績效稽核報告，依據一般公認政府審計準則，應包括下列內容：

1. 稽核目的（Audit Objectives）：  
稽核人員所欲達成事項的廣泛敘述。
2. 稽核範圍（Audit Scope）：  
所稽核的風險、流程、交易、項目、計畫方案及稽核程度等。
3. 稽核結果（Audit Conclusion）：

- (1) 稽核依據 (Criteria) : 說明稽核人員用來衡量受查單位績效的標準 (What should be?) 。
- (2) 實際執行情形 (Condition) : 說明受查單位績效實際狀況, 包括無效率、無效果、不經濟、舞弊、違法、違背合約、違背捐贈合同或資源濫用等。
- (3) 影響 (Effect) : 說明受查單位實際績效與績效標準之間差異, 對本機關、政府整體或民眾等的影響。
- (4) 肇因 (Causes) : 稽核人員透過根本原因分析 (Root Cause Analysis, RCA), 找出問題的根本原因, 包括所評估的內部控制範圍及內部控制缺失, 以便對症下藥提出改善建議。

- (5) 改善建議 (Recommendation) : 稽核人員依據問題之根本原因分析結果, 提出受查單位可行之 (Doable) 改善建議。
- (6) 改善情形 (Corrective Action) : 說明受查單位在績效稽核報告發出前的改善情形, 包括已改善或計畫改善。

IIA 所發布的 IPPF, 規範稽核報告的品質標準, 要求稽核報告必須正確、客觀、簡潔、明確、具建設性、完整與及時。

## 五、稽核回應階段

### (一) 績效稽核發現之溝通

績效稽核報告初稿應與受查單位溝通, 並取得受查單位人員之改善情形或改善計畫。

若稽核人員取得受查單位書面或口頭回覆, 應將回覆意見列為稽核報告之附

件, 並經受查單位確認其正確性。假使受查單位之回覆與稽核人員的發現、結論或建議不一致或有衝突, 或所採取的改善行動不能適當地處理稽核人員之建議, 稽核人員應評估受查單位回覆意見之妥適性, 若稽核人員不同意受查單位的意見, 應在稽核報告說明不同意的理由, 反之, 稽核人員應修正其稽核報告的發現、結論或建議。

稽核報告的分送端視稽核人員與受查單位的關係及稽核報告所涵蓋的資訊。若稽核人員有重大稽核發現, 或涵蓋機密或敏感性資訊, 不宜揭露予所有報告收受者時, 為安全目的, 稽核人員可限制稽核報告的分送對象。

政府機關的稽核單位可遵循 IIA 的 IPPF 規範, 稽核單位主管應將稽核結果與機關適當人員溝通, 以確保稽核結果會受到有效的考量。



## (二) 績效稽核建議之追蹤

政府稽核單位可透過稽核建議提出各種不同的改善方法，以提高政府計畫方案與營運價值。例如，稽核建議政府機關如何對人民的需求做出更佳的回應。

績效稽核工作的效益在於所提供的建議被有效採行。稽核單位有效性的重要評估標準是他們所處理的問題類型及所達成改變或改進，同時，稽核重要目的之一是他們的工作具有影響力。

稽核人員提出稽核建議給受查單位後，各該管理者有責任檢視評估這些改善建議。稽核人員應監控及追蹤受查單位的改善進度，並確認稽核缺失至完成改善為止。

## (三) 確保績效稽核之品質

稽核主管或受指派人員應適當監督整個績效稽核過程及執行稽核工作的稽核人員。稽核監督包括提供充

分的引導，指揮稽核人員針對稽核目的及遵循準則落實稽核工作。稽核主管應隨時注意稽核過程可能遭遇的問題、處理稽核人員與受查單位人員間的爭議、審核稽核工作的進度，並提供稽核人員適當的教育訓練。稽核工作監督的性質和程度受各種因素的影響，例如，受查單位的規模、業務屬性、稽核人員的經驗及所受的教育訓練。

## 伍、結語

政府績效稽核係政府機關向社會大眾展現其對資源使用課責性負責的途徑，因此，績效稽核協助政府計畫方案的執行者善盡經濟性、效率性及效果性的責任，有效達成計畫方案的目的和目標。一般說來，政府績效稽核的效益與私部門相同，雖然私部門主要著重於增進營運效率與效果，以極大化利潤與股東價值。

然而，執行政府績效稽核

極具挑戰性。政府績效稽核屬於較新的稽核領域，同時在進行政府績效稽核時，可能會遭遇一些問題，包括產出與結果很難在短期間內辨識及衡量；國家權責主管機關所訂計畫方案之績效評核標準，不一定和各機關工作目標相連結而難以衡量實際績效；預算限制，導致計畫方案之執行率未如預期。

內部稽核為維持內部控制有效運作之重要防線，縱然政府績效稽核不是件容易的事情，建議政府部門仍應激勵各機關推動績效稽核，提升稽核人員的能力，並使高階管理人員了解內部控制之重要性，以增強對內部稽核職能之授權、支持，俾利內部稽核職能廣續有效發展，協助組織達成營運目標及創造價值。❖