



政府審計之監督、洞察及前瞻（上）

審計部為因應公共治理需求及順應國際審計發展，近年來除加強推動績效審計外，並積極推展審計制度及組織業務革新，精進審計技術，落實透明與課責機制，促進行政績效及民生福祉，展現以民為本之審計價值。本文從法制面及治理面探討審計機關強化監督、洞察及前瞻功能之具體作為及成果，以持續強化政府審計功能，展現審計價值。

賴政國、王麗淑（審計部教育農林審計處前審計官兼處長、審計員）

壹、前言

面對全球化的競爭趨勢，政府部門面臨來自資訊科技進步、經濟發展整合、公民意識崛起等外部挑戰，傳統政府角色與本質必須適度調整，以回應外在環境變革需求¹。邁向良善治理（Good Governance），係世界各國因應全球化變遷的挑戰，所推動各項政府改造工程之具體指引方針，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and

Development, OECD）指出，良善治理之原則，包含透明與課責、公平與公正、效率與效能、尊重法治及高道德標準等 5 項。在民主國家，公民依憲政體制委託政府機關代為治理國家，另透過民意機關監督行政機關。由於政府與公民間存有代理關係，為降低資訊不對稱及道德風險，需要獨立的第三方查核、揭露政府施政是否確實透明良善，而審計機關正是扮演獨立第三方的角色，透過行使審計職權，考核政府施

政績效並向民衆提出獨立、客觀之審核報告，合理確保政府資訊公開且正確，促進行政機關施政透明及提升效率、效能，確保政府良善治理及課責機制之運作²。

國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions, 下稱 INTOSAI）2013 年 第 21 屆會員代表大會通過北京宣言，指出有效的國家治理是維持穩定經濟發展及社會進步，與改善人民生活的基礎，

審計機關可透過促使增進透明、確保課責、提升績效、防杜貪腐等措施，充分發揮監督（Oversight）、洞察（Insight）及前瞻（Foresight）功能，成為值得人民信賴之典範機關。審計機關之監督者角色可促進行政機關之透明與確保課責機制之建立；洞察者角色查核施政計畫之經濟、效率及效果性，對行政管理提出改進之建議；前瞻者角色則聚焦未來的挑戰，確認風險及機會之所在³。

審計部為因應公共治理需求及順應國際審計發展思潮，近年來在林前審計長慶隆的領導下，除加強推動績效審計業務外，並積極推展審計制度及組織業務革新，精進審計方法及技術，落實透明與課責機制，促進提升政府行政績效及民生福祉，展現以民為本之審計價值，達成「踐行優質審計服務、創造最大審計價值」、「強化政府良善治理，實現國家永續發展」之願景。本文謹從法制面、治理面及查核面等面向，

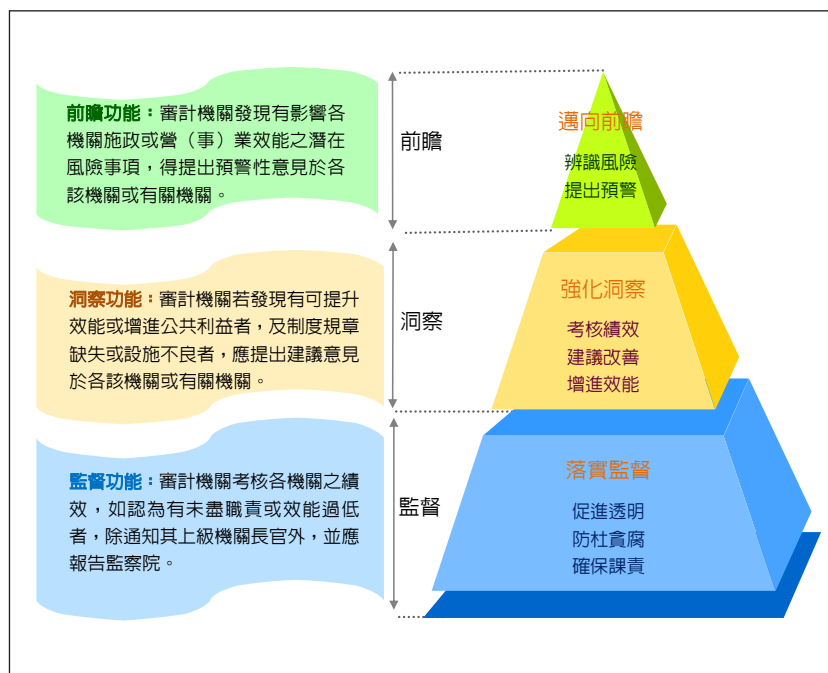
整理審計機關近年來強化監督、洞察及前瞻功能之具體作為及成果，並研提建議意見，以持續強化政府審計功能，展現審計價值。

貳、我國審計機關之監督、洞察及前瞻功能

美國聯邦審計署（Government Accountability Office, 下稱美國 GAO）於 2006

年發布「強化績效、課責與前瞻」（Enhancing Performance, Accountability, and Foresight）報告，提出「最高審計機關成熟度模型」（Supreme Audit Institution Maturity Model），將審計機關之角色，由傳統監督功能，擴展至具有查核政府機關施政計畫執行績效是否符合經濟、效率及效能之洞察功能，及對未來政府可能面對之趨勢及挑戰，提出預警性意見

圖 1 審計機關專業成熟度模型



資料來源：中華民國 107 年政府審計年報（審計部，108 年 4 月）。



之前瞻功能。

審計部體察外部環境變化，於民國 104 年間經參考美國 GAO 提出之成熟度模型，於現行審計法第 69 條規定：「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。」之外，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業（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。」修正條文經總統於民國（下同）104 年 6 月 17 日公布，成為審計機關履行洞察及前瞻功能之法制基礎。據此，我國審計機關之角色已涵蓋監督、洞察及前瞻等三大核心功能，審計機關專業成熟度模式如上頁圖 1

所示。

茲按監督、洞察及前瞻之審計功能，歸納我國政府審計 3 大核心職掌如下⁴：

一、監督功能：促進政府施政透明，匡正財務紀律

（一）審核財務收支及審定決算，提高財務資訊公信力及促進透明度

我國審計法、決算法及相關法規關於財務審計之規範，主要包括：查核分配預算、審核財務收支、隨時稽察採購案件、審定年度決算等，並提出審核報告於立法院或議會，以為民意機關監督行政機關是否善盡責任之依據。

（二）稽察機關人員財務上之違失，匡正財務紀律及致力於防杜貪腐

審計機關負責國家財務收支審計事務及扮演財政廉正之監督者，依據審計法第 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，應移送司法機關辦理，並報告於監察院。

（三）審查決定機關人員財務上行為應負之責任，落實課責機制

我國政府課責機制之設計，審計機關被賦予審查決定機關人員財務上行為應負之責任，主要包括：審核各機關經管現金、票據、證券、財物之遺失、毀損或其他資產之損失，並決定損失責任；決定各機關違背預算或有關法令之不當支出之剔除、繳還、賠償責任等。

二、洞察功能：考核財務效能，提供財務管理諮詢之服務

審計法訂有「考核財務效能」專章，其中第 69 條第 2 項

明定政府審計之洞察功能。審計機關審核決算時，應注意：施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度，經濟與不經濟之程度，施政效能、事業效能或營業效能之程度等。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。

審計機關於政府編擬年度概算前，應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。其功能在於藉由評估政策、計畫達成與否、分享標準性資訊，及各政府層級之橫向與縱向比較，提出對行政管理之改善建議；並提供持續性回饋資訊，協助行政機關將組織學習制度化，俾及時調整政策。

三、前瞻功能：及時辨識關鍵趨勢與新興挑戰，提供宏觀預警服務

隨著政府公共服務的範疇及型態複雜且多樣化，歲入歲出規模持續擴增，審計法第 69 條第 3 項明定政府審計之前瞻功能。審計機關透過協助各機關辨認未來趨勢，提醒機關留意即將發生的挑戰，包括組織改造、穩健財政、金融監理、環境保護、社會福利、健保財務、經濟建設、公務人員退休制度等議題，或導入或採取新的查核方法，例如：（一）導入「風險導向審計」，聚焦於機關整體風險管理架構，除辨識、確認機關無法容忍之風險，適時提出建議意見外，並協助行政機關建立完備之風險管理制度。（二）調整查核工作辦理時機，於施政計畫核定初始，查核或評估重大施政計畫之事前規劃與審查、事中執行情形等，及時提出預警性建議意見，防範各機關投入鉅額經費興建

公共設施卻發生閒置或低度利用情形，以發揮政府審計積極功能。

參、審計機關強化監督、洞察及前瞻功能之具體作為及成果

政府審計係政府財政監督體系及公共治理之一環，審計部為強化政府審計監督、洞察及前瞻功能，促使政府增進透明、確保課責、提升績效、對抗貪腐等，以提升國家良善治理，分別於法制面、治理面、查核面等不同面向導入新思維及新作法，推動政府審計制度與業務革新，開展審計新面向。茲據審計部政府審計年報、績效報告及年度施政工作計畫執行成果等，擇要摘述審計部近年來在強化監督、洞察及前瞻功能之具體作為及成果，分述如次：

一、法制面

（一）研修審計法完備政府審

論述》會計 · 審核



計洞察及前瞻功能之法制基礎，並配合修正績效審計作業指引，健全內部作業規章

審計部鑑於深化監督、洞察及前瞻功能，須有法制基礎作為堅實後盾，於 104 年修正審計法第 69 條，增訂第 2 項及第 3 項，作為審計機關履行洞察及前瞻功能之法制基礎。又績效審計係審計機關對政府機關之各項活動，包括業務、制度、計畫或組織之運作是否存有改善空間，及其是否符合經濟、效率及效能（果）性，所執行的一項獨立、客觀及可靠的考核。審計部為強化洞察及前瞻功能，積極推展績效審計，以美國 GAO 2006 年「最高審計機關成熟度模型」為標竿，INTOSAI 頒布最高審計機關國際準則（The International Standards of Supreme Audit Institutions, 下稱 ISSAI）3100「績效審計準則」等作業指引，於 98

年訂定（100 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指引。嗣於 106 年配合審計法第 69 條修正條文，並參考專業國際組織相關指引與報告及先進國家做法再予修正。透過完備績效審計相關規範、強化績效審計訓練工作、加強辦理績效審計、精進績效審計報告品質等措施，提升績效審計之品質及效益，緊密結合審計職權，為履行政府審計洞察、前瞻功能奠立基礎。

（二）革新原始憑證送審機制，並加強評核被審核機關

內部控制之有效程度

審計部基於各機關內部審核已趨健全，各機關內部審核人員應依法審核原始憑證之合法性及審慎執行相關內部控制作業，爰於 104 年間同時修正審計法第 36 條，將各機關或各種基金應編製會計報告「連同原始憑證」送審計機關審核，修正為應編製會計報告「連同相關資訊檔案」送審計機關審核，審計機關並得通知其檢送原始憑證或有關資料。此一原始憑證送審及審核方式之重大變革，審計機關得考量風險因素，運用各機關傳送之

表 1 歲計會計資訊審核分析系統開發及建置情形

單位：個、筆

系統簡稱	導入年度	查核控制點數量	截至 107 年底資料筆數
中央版歲計會計資訊審核分析系統 (簡稱 GBA 審核分析系統)	105	23	59,786,808
地方版歲計會計資訊審核分析系統 (簡稱 CBA 審核分析系統)	105	24	98,232,798
地方教育發展基金會計資訊審核分析系統 (簡稱 AIS 審核分析系統)	106	23	200,444,041
非營業特種基金會計資訊審核分析系統 (簡稱 NBA 審核分析系統)	108	20	36,653

資料來源：審計部。

會計資訊檔案收支資料辦理查核，並得通知各該機關檢送原始憑證或有關資料，可簡化行政程序及增進審計資源之有效配置，協助政府提升施政效能，發揮政府審計洞察及前瞻之積極功能。

審計部配合審計法第 36 條修正，已訂定「審計機關審核會計月報及相關資訊檔案作業指引」及「審計機關抽核原始憑證作業指引」等配套措施，並與行政院主計總處研商確定會計報告相關資訊檔案內涵，以及導入大數據（Big Data）分析之思維，陸續開發完成 4 個歲計會計資訊審核分析系統，建置查核控制點（上頁表 1），用以審核分析各機關傳送之會計資訊檔案，分析統一發票有無重複報支、分批小額採購、公司組織開立收據情形、往來廠商已辦理註銷、廢止、撤銷或解散等異常情事，並結合外部資料庫，辦理跨機關、跨資料庫專案調

查。

另為使我國審計法與國際相關規章同步，參酌 INTOSAI 提出有關審計機關執行內部控制評估作業之參考指引，經立法委員提案及審計部建議，修正審計法第 41 條，明定審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，「應」評核其相關內部控制建立及執行之有效程度，決定其審核之詳簡範圍；修正條文經總統於 104 年 12 月 9 日公布。審計部為利審計機關評核被審核機關內部控制作業，已訂定「審計機關評核各機關內部控制基本觀念與共同指引」、「審計機關評核普通公務機關內部控制作業指引」、「審計機關評核電腦資訊系統內部控制作業指引」等多項作業指引，俾供遵循。

（三）調整審計組織人力結構，並新增高考績效審計類科，延攬績效審計之專業人才

國際政府審計潮流由傳統財務合法性審計，擴展至評核政府財務績效之效能性審計，兼具監督、洞察及前瞻功能，審核業務之複雜性及困難度亦隨之升高。審計部鑑於執行業務需派遣就地審計小組，分赴各被審核機關辦理就地審計，為指派具備豐富政府審計實務經驗之審計（稽察）擔任就地審計小組之領組，於 99 年 5 月 5 日修正「審計部組織法」，增置薦任第 8 職等至第 9 職等審計（稽察）45 人，提升中階審計人力之配置，將審計組織人力結構由傳統「金字塔型」，調整為「鑽石型」，以因應就地審計業務實際需要。另為羅致多元領域之專業人才，推展績效審計業務，自 99 年起新增「績效審計」類科⁵，使審計人員之進用範疇得以涵蓋政治、公共行政、管理科學等領域，以應發揮政府審計洞察及前瞻功能之需。

論述》會計 · 審核

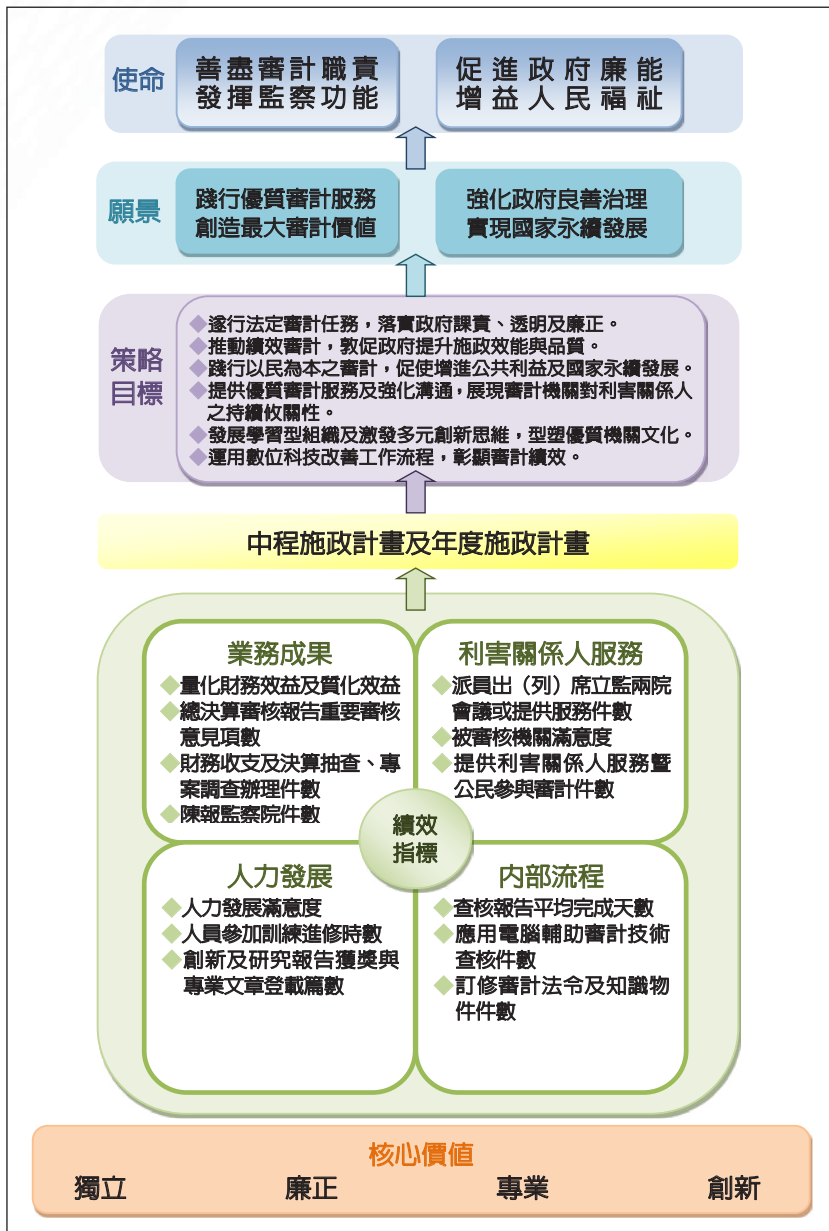
二、治理面

(一) 推動策略管理與績效評

估制度，出版年度績效報告，戮力實踐成爲典範機關之目標

ISSAI 20「透明與課責原則」(Principles of Transparency and Accountability)」，揭櫫達成透明化與課責之 9 項原則，其中第 6 項指出，審計機關應在遵循法令規章下，以具經濟、效率及效果之方式管理其營運作業，並對各領域的營運和績效進行評估和報告，同時可運用績效指標，評估審計工作對利害關係人之價值。審計部以憲法及審計法規定之法定職掌爲本，參考先進國家審計機關標竿實務，運用美國 Robert S. Kaplan 與 David P. Norton 兩位教授所提出平衡計分卡 (Balanced Scorecard) 之觀念，於 101 年訂頒 (106 及 108 年 2 次修正)「審計機關策略管理與績效評估制度」，確立審計機關使命、願景及核心價值，以業務成果、利害關係人服務、人力發展及內部流程等 4 大構面，建構 13 項關鍵績效指標 (圖 2)，作爲全體審計人員戮力

圖 2 審計機關策略管理及績效評估架構圖



資料來源：民國 107 年度績效報告 (審計部，108 年 9 月)。

之策略方向，並自 101 年起發布前一年度績效報告，檢視各績效指標之落實程度，回饋資訊供規劃審計業務參考，及評核審計工作對民意機關、民衆及利害關係人所產生之價值。

103 至 107 年審計機關績效指標實際值（表 2），以業務成果構面之財務效益

為例，107 年整體績效為 219 億餘元，換算審計機關每 1 元投入約可產生 16.38 元效益，可彰顯審計機關踐行審計功能之量化成果；另就業務成果構面之重要審核意見分析，審計部及其所屬地方審計處室 107 年提出重要審核意見計 2,243 項，其中屬中央政府總決算審核報告者

計 352 項，包括「監督」意見 315 項；「洞察」意見 36 項；預警性「前瞻」意見 1 項。
（二）策略調配審計資源，績效性及合規性審計並重
審計部為持續強化績效審計之質與量，經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，策略調配績效性及合規性審計工

表 2 103 至 107 年度審計機關績效指標實際值一覽表

構面	績效指標	103 年度	104 年度	105 年度	106 年度	107 年度
業務成果	量化財務效益 (財務效益/投入)	240 億餘元 (18.55)	183 億餘元 (13.93)	218 億餘元 (15.59)	186 億餘元 (14.02)	219 億餘元 (16.38)
	重要審核意見項數	2,159 項	2,195 項	2,208 項	2,200 項	2,243 項
	財務收支及決算抽查、專案調查件數	463 件	449 件	1,560 件	1,570 件	1,518 件
	陳報監察院案件	245 件	221 件	223 件	156 件	143 件
顧客服務	提供立監兩院服務案件	344 件	357 件	389 件	328 件	285 件
	被審核機關滿意度	60%以上	60%以上	60%以上	50%以上	69%以上
	提供利害關係人服務暨公民參與件數	367 則	451 則	836 件	1,306 件	850 件
人力發展	人力發展滿意度	70%以上	70%以上	70%以上	69%以上	67%以上
	平均受訓時數	79 小時	79 小時	87 小時	90 小時	95 小時
	創新及研究報告獲獎與專業文章登載篇數	24 篇	27 篇	42 篇	42 篇	42 篇
內部流程	查核報告平均完成天數	41 天	41 天	30 天	33 天	33 天
	電腦審計件數	845 案	804 案	827 案	939 案	1,244 件
	訂修審計法令及知識物件件數	33,924 件	49,771 件	45,140 件	36,142 件	28,578 件

資料來源：民國 107 年度績效報告（審計部，108 年 9 月）。

論述》會計 · 審核

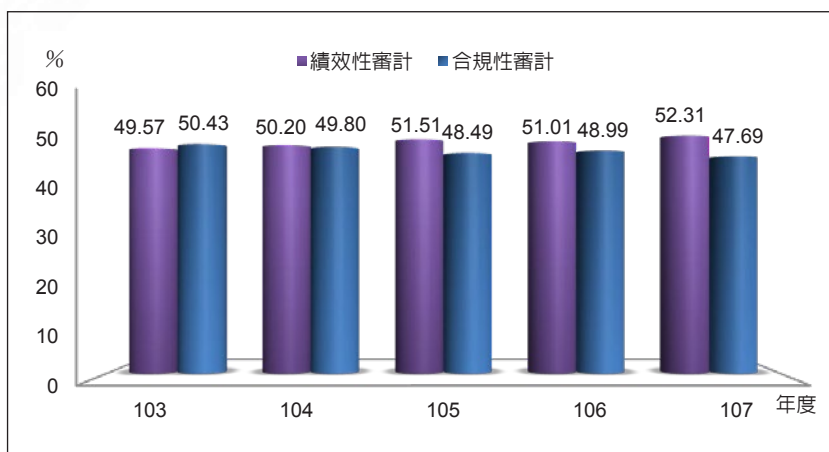
作之投入資源，期能在有限資源之限制下，兼顧監督、洞察及前瞻功能，達成最大審計績效。近 5 年（103 至 107 年）績效性審計之

投入比重分別為 49.57%、50.20%、51.51%、51.01% 及 52.31%，呈現績效性及合規性審計並重之態勢（圖 3）。

（三）主動公布審計資訊，強化透明化與課責

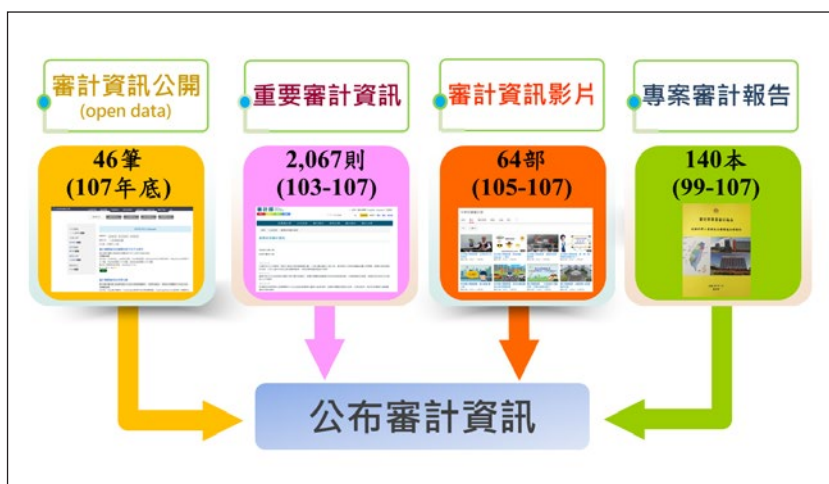
ISSAI 20「透明與課責原則」指出，審計機關公開政府相關作業之查核結果，係強化審計機關課責功能之具體措施。審計部為落實透明化與課責之宗旨，持續追蹤相關機關對審計意見之改善成效，以揭露財務審核資訊、發布重要審計資訊、拍攝審計資訊影片及發行專案審計報告等不同形式，主動公布審計資訊（圖 4），增進社會各界對審計業務之瞭解、信任，並達監督之效。

圖 3 績效性審計及合規性審計投入比重



資料來源：中華民國 107 年政府審計年報（審計部，108 年 4 月）。

圖 4 審計資訊公布統計



資料來源：整理自中華民國 107 年政府審計年報（審計部，108 年 4 月）。

1. 揭露財務審核資訊：為落實政府財務資訊透明化，於全球資訊網登載中央及各市縣政府總決算審核報告、各鄉鎮市財務之審核、半年結算查核報告及績效報告等政府財務審核資訊，並建置審計意見查詢專區，供使用者依特定機關或施政主題，檢索審計結果，擴大審計資訊之

加值應用。另配合政府推動資料開放加值應用，自 104 年起將審計資訊登載於政府資料開放平臺（<https://data.gov.tw/>），截至 107 年底止，計登載資料集 46 筆。

2. 發布重要審計資訊：審計部於 98 年 12 月 22 日訂定「審計機關政府審計資訊發布作業方案」及自 99 年 2 月起於全球資訊網建置「重要政府審計資訊」專區，定期發布「監督預算執行」、「審計機關陳報監察院案件」、「審計機關建議意見」及「審計機關統計資料」等重要審計資訊。近 5 年（103 至 107 年）計發布 271 次，重要審計資訊 2,067 則。
3. 拍攝審計資訊影片：審計部為提高民衆接觸審計資訊之興趣，強化審計工作及成果之溝通，參考先進國家審計機關運用影音化溝通工具，傳達政府審計

工作成果之方式，於 105 年 2 月 25 日訂定（106 年 5 月 25 日修訂）「審計部資訊發布影片作業指引」，在 YouTube 多媒體影音平臺建置「中華民國審計部」專屬頻道，由審計部暨所屬地方審計單位擇取與民生攸關之適當議題，自行拍攝上傳 6 分鐘內之審計資訊影片，以擴大對於目標族群之服務。截至 107 年底止，計發布審計資訊影片 64 部。

4. 發行專案審計報告：審計部參考美國 GAO、英國國家審計署（National Audit Office, NAO）等之績效審計報告刊行方式，及國外最高審計機關同業覆核過程中所提出有關精進查核報告格式與內容之建議意見等，研訂「公開專案審計報告格式之一致性規範及例式」暨專案審計報告發行相關注意事項與應辦理項目等，自 99 年開始，

針對社會各界關注議題，於辦理專案調查後，彙整調查意見及被審核機關聲復改善情形，編印專案審計報告對外發行，電子檔並登載於審計部全球資訊網專案審計報告專區，以擴大查核結果之影響力。截至 107 年底止，計發行專案審計報告 139 本。

註釋

1. 廖麗娟、林芳如、謝叔芳（101 年 1 月），優質公共治理發展趨勢與我國推動作法，政府審計季刊，32 卷 2 期，26 頁。
2. 林慶隆（105 年 6 月），政府績效審計發展現況與展望，國土及公共治理季刊，4 卷 3 期，7-8 頁。
3. 鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩（102 年 12 月），推動強化政府內部控制發展策略之研究，行政院主計總處委託研究報告，20 頁。
4. 審計部（108 年 4 月），中華民國 107 年政府審計年報，9-12 頁。
5. 自 110 年 1 月 1 日起合併為審計類科，考試科目不變。❖