



審計部專案研究報告

政府決算審核及課責制度之研究

民國 103 年 3 月

審計部審計業務研究委員會

目 錄

壹、前言	1
貳、現況說明	2
一、我國政府決算審核與財務課責機制	2
二、中央政府決算審核程序	4
參、先進國家決算審核及課責制度概述	7
一、政府審計與公共課責	7
二、先進國家之審計課責制度與決算審核流程	11
肆、興革建議與後續研究議題	40
一、政府審計及課責制度	40
二、興革建議及修法方向	45
參考文獻	51
附錄 1：有關政府決算、決算審核及課責制度相關問題 ..	57
附錄 2：我國與決算審核相關之主要規範	60
附錄 3：中央政府總決算審核報告案審查程序	63
附錄 4：專案研究小組第一次會議紀錄	64
附錄 5：專案研究小組第二次會議紀錄	90
附錄 6：專案研究小組成員名單	112

政府決算審核及課責制度之研究

壹、前言

民國 44 年司法院大法官會議釋字第 46 號解釋，審計部對於各機關編送之決算有最終審定權。另現行決算法第 26 條規定，審計長於中央政府總決算送達三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。同法第 27 條第 2 項規定，立法院審議審核報告時，審計長應答覆質詢，並提供資料，對原編造決算之機關，於必要時，亦得通知其列席備詢，或提供資料。我國現行決算制度，原編造決算機關應負之責任，與歐、美等先進國家政府課責機制之設計尚有落差¹。

由於國家經濟結構及社會情況急遽變遷，政府職能日益擴張，財政收支鉅幅成長，肇致政府審計事務日趨繁重。再者，歐、美等先進國家近年之政府審計制度皆有不少革新，國家最高審計機關之審計重點及趨勢，亦已紛紛朝向績效審計、風險管理等，評估政府各項政策執行成效；至於會計憑證審核、舞弊偵防等工作，則應屬機關內部會計、稽核、政風等單位之主要職責。此外，立法院於民國 89 年議決修正決算法第 28 條規定，將總決算最終審定數額表，由監察院咨請總統公告，修正為由立法院審議通過後，再送交監察院咨請總統公告，此修正對於總決算之最終審定權是否仍歸屬

¹ 目前我國決算的最終審定與到立法院備詢的責任，皆歸於審計長，造成執行預算的行政院反而不必對立法院負起決算責任（林源慶，2000）。

於審計部，已產生疑義。因此，爰有必要蒐集包括美、英、法、德、日等國家政府決算、決算審核及課責等制度之相關文獻資料，並與我國現行作法進行分析比較，藉以提出適合我國國情並符合法令規範之興革建議與配套措施，以作為審計制度改革之參考，及具體修法芻議等。

本研究之架構如下：第壹節為前言，第貳節說明我國政府決算審核與財務課責機制暨中央政府決算審核程序之現況，第參節說明先進國家有關決算審核及課責等制度，第肆節提出研究議題與興革建議，供後續研究或修法之參考。

貳、現況說明

一、我國政府決算審核與財務課責機制

我國為五權憲法體制、審計權入憲之國家，政府審計最重要之憲法責任為政府決算之審核，並提出審核報告於立法院。憲法第 90 條及憲法增修條文第 7 條規定，審計權為監察權（彈劾、糾舉及審計權）之一，監察院組織法第 4 條規定，監察院設審計部，依審計法第 3 條規定審計職權，由審計機關行使之。審計長依憲法第 105 條規定於行政院提出決算後三個月內，依法完成其審核，並提出總決算審核報告於立法院²，其主要作用係提供立法院對總決算審核報告中，有關預算之執行，政策之實施及特別事件之審核、救濟等事

² 直轄市、縣市政府年度總決算之審核，準用上述各項規定，由審計部設於各該地方之審計機關首長提出審核報告於各該地方議會審議。

項，予以審議之參考，以作為議決來年度預算案與核定政府資源分配，有利於立法院對行政院之監督與課責。因此，依限提出總決算審核報告乃憲法賦予審計機關之重責大任，亦為全體審計人員年度審計工作績效之具體表徵。

我國憲法第 59 條規定，行政院於會計年度開始三個月前，應將下年度預算案提出於立法院。第 63 條規定，立法院有議決預算案之權。第 60 條規定，行政院於會計年度結束後四個月內，應提出決算於監察院。又第 105 條規定，審計長應於行政院提出決算後三個月內，依法完成其審核，並提出審核報告於立法院。預算案之編製，係行政院之權責，預算案係由立法院審議決定，預算執行結果之考核，即決算之審核，則係審計部之權責，從而建構分權制衡之政府課責體系。有關中央政府總決算及審核報告編送流程詳如圖 1。

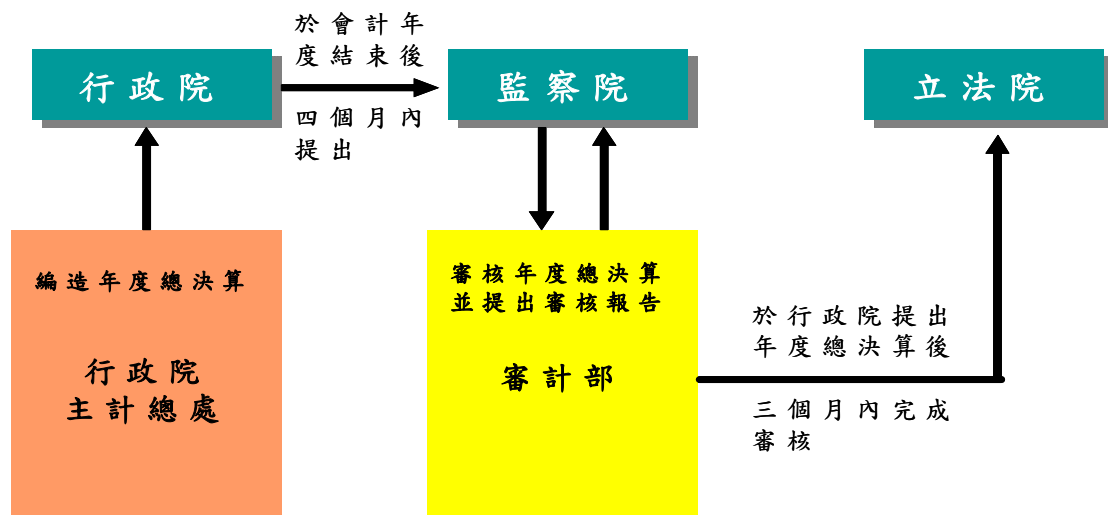


圖 1 中央政府總決算及審核報告編送流程

資料來源：審計部，中華民國政府審計制度簡介。

行政機關籌編預算案，經由立法院審議通過後成為正式

預算，具有法律之形式，故有學者稱之為措施性法律，以別於通常意義之法律，並由行政機關據以執行，執行結果則須編列決算，依法提出於監察院，並由審計長完成審核，提出審核報告及最終審定數額表於立法院，協助國會監督政府預算之執行及政策之實施等，俾回饋於預算之審議。依據憲法規定，行政院須對立法院負責，而憲法第 60 條所定「行政院於會計年度結束後四個月內，應提出決算於監察院」，據多數學者看法，此應解讀為行政機關提出決算於監察院，俾審計長依限提出審核報告。現行與決算審核有關法律規定，包括憲法第 60 條、第 105 條；決算法第 23 條至第 29 條；審計法第 34 條、第 63 條至第 68 條等，詳細條文內容整理如附錄 2。

二、中央政府決算審核程序

茲就現行中央政府總決算審核程序，分按決算編送、決算審核重點、審編完竣之後續工作暨立、監二院之審議處理等概述如次：

(一) 決算編送

1. 單位（主管）決算部分

各機關單位決算應於次年 2 月 15 日前（外交部等少數部會得展延 5 日）送達主管機關及審計部；至各主管機關（財政部等少數主管決算得展延 10 日）應於次年 2 月底前將主管決算送達行政院主計總處及審計部。

2. 總決算部分

行政院主計總處應就各機關編送之單位決算、主管決算及融資調度決算等查核彙編中央政府總決算，並由行政院於次年4月底前函送監察院。

(二) 審核各機關或各基金決算重點及流程

1. 各機關或各基金決算部分

審計部審核各單位會計報告及憑證，並就單位決算與總預算機關列數、動支預備金數額表、歲出應付款保留申請表、上年度審定權責發生轉入數等相關數據，相互勾稽，確認決算數字之適正性，如有修正必要者，依審計法規定之審計程序辦理；另結合就地抽查及書面審核針對下列事項審核結果，彙列審核意見：(1) 違法失職或不當情事之有無；(2) 預算數之超過或賸餘；(3) 施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度；(4) 經濟與不經濟之程度；(5) 施政效能、事業效能、或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較；(6) 其他與決算有關事項。

2. 總決算部分

審計部針對總決算各類表報，詳為勾稽查核有無錯誤、重複、遺漏或其他應予更正事項，通知行政院妥為處理，另就歲入歲出預算整體執行情形，分按下列事項審核結果，彙列審核意見：(1) 歲入、歲出是否與預算相符；(2) 歲入、歲出是否平衡；(3) 歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應；(4) 歲入、歲出是否與國家施政方針相適應；(5) 各方所擬關於歲入、歲出應行改善意見。

3. 決算修正流程

依審計法及決算法之規定，對於各機關編列決算及總決算（含附屬單位決算及綜計表）之科目、數額錯誤或不當者，審計部應通知原編造機關修正並限期答辯，逾期不答辯者視為同意修正，行政機關如不同意審計部修正主張，則可透過聲復或聲請覆議，經審計部依法完成審計程序後予以審定。

4. 編製最終審定數額表及提出審核報告

政府各類收支、資產負債及債務舉借決算數字暨審核意見確定後，審計部編製最終審定數額表及相關彙總分析表報，暨編撰政府整體（含總決算、營業及非營業特種基金）預算及計畫執行之審核結果說明暨按各主管機關別彙列重要審核意見，提出審核報告。

（三）總決算審核報告審編完竣之後續工作

1. 呈送總統、副總統並分送立、監兩院暨各有關機關；另同步公告於審計部全球資訊網，供一般社會大眾參閱。

2. 於總決算審核報告依限送達立、監兩院後一個月內，依審計法第 45 條規定，函發審定書予各機關。

3. 立法院、監察院或兩院中之各委員會，審議總決算審核報告，如有諮詢或需要有關審核之資料，審計長應答覆或提供之。

（四）立、監二院之審議處理

1. 立法院對於審核報告中有關預算之執行、政策之實施及特別事件之審核、救濟等事項，予以審議。立法院審議時，

審計長應答覆質詢，並提供資料，對原編造決算之機關，必要時，亦得通知其備詢，或提供資料。

2. 立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過。

3. 總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告。

4. 監察院對審核報告所列應行處分之事項為下列之處理：

(1) 應賠償之收支尚未執行者，移送國庫主管機關或附屬單位決算之主管機關執行之。

(2) 應懲處之事件，依法移送該機關懲處之。

(3) 未盡職責或效能過低應予告誡者，通知其上級機關之長官。

參、先進國家決算審核及課責制度概述

一、政府審計與公共課責

課責 (Accountability)、透明度及公共資金使用之成效係民主國家之必備要素，政府機關在有關公共資金的使用上，必須對全體納稅人及代表民眾的國會負責。審計機關以超然獨立之立場，進行審計工作，對政府財務報表提供確信之服務，並提出審計意見，在公共課責上 (政府課責) 係扮演相當重要的角色 (OECD, 2002)。政府審計云者，謂國家

特設之獨立審計機關，對於政府各機關之財務收支，以及因處理收支所產生之會計報告紀錄及憑證，根據國家預算及有關法令，用有系統有組織之方法，為全部或一部之審查，以審定其收支，考核其效率，從而解除其責任，並指正其謬誤或揭發其詐弊，而加以處分，暨提供建議改善意見之謂也（郭承緒，1970）。政府審計係由政府專設機構，依據國家法令、預算及經濟原則，對政府財務收支所施行之審計也。簡言之，即政府會計檢查也。考英文審計 Audit 一字，係由拉丁文 Audire 演變而來，其意義為「聽」。審計人員之英文為 Auditor，法文為 Auditeur，皆有「聽者」之涵義。蓋古代政府審計，大多由口頭查考詢問（王培驥，1979；張福琮，1981）。而現代民主國家，為使國家資源之不被濫用、浪費及缺乏效率與效益，遂使政府審計之建制，成為政府運作體系不可或缺之一環（王永興，2010）。

各國政府審計制度之建制及角色定位與功能，因政治與行政制度、歷史、文化及國情發展不同，各有特色，惟持續監督公共資源之使用及加強政府機關之課責，為各國最高審計機關之共同使命。世界潮流對政府課責的期待，除傳統的財務課責與道德課責外，逐漸納入強化民主之民主課責，與追求較佳績效之績效課責概念（郭博文，2011）。美國聯邦審計署（GAO）於 2004 年將其名稱由 General Accounting Office 更名為 Government Accountability Office，即具有劃時代的意義。該署更名前後的縮寫皆為 GAO，但更名後

的 GAO 則明示了民主政府課責的概念。GAO 前審計長 David Walker 指出，GAO 的基本任務係協助國會監督聯邦政府的計畫與執行，以落實美國人民對政府之課責³。GAO 的審計報告不只強調政府財務資源的花費是否適當（財務與道德課責），更需強調政府機關的營運效率及社會需求的滿足（民主與績效課責）⁴。

自古以來，政府審計與公共課責有著密不可分的關係。我國周禮有云：「小宰聽出入以要會（月計曰要，歲計曰會），以聽官府之六計，弊群吏之治」。足見政府審計對國家治理之重要。西方文明則可追溯至尼羅河王國、雅典、羅馬帝國等時代，即有文獻記載政府審計人員之存在⁵。中世紀之歐洲，由政府審計人員負責查核財政收支，以確保其正確性，此後，審計之發展與課責之演進亦步亦趨。至 18 世紀以降，由立法機關控制預算，審計機關向國會遞交審計報告之課責機制在法、英等國逐漸形成（Normanton, 1966）。課責之原意為透過控制、管理行政行為，藉以回應外部權威的手段（Dubnick, 2005），係授權者（委託人）與被授權者（代理人；受託人）之間所建立的一種特殊關係，此種特殊關係指代理人必須接受委託人之監督，並對其所受託事項之行動績效負責或有所交代（Romzek and Dubnick, 1998；李志宏，

³ 參閱 David M. Walker, Government in the 21st Century, A lecture delivered by Comptroller General David M. Walker on March 23, 1999.

⁴ David M. Walker, "GAO Answers the Question: What's in a Name?" Roll Call, July 19, 2004. <http://www.gao.gov/about/rollcall107192004.pdf> (accessed December 26, 2005).

⁵ 雅典稱為「Logistai」；羅馬稱為「Quaestores」（Normanton, 1966）。

2006)⁶。學者Levine, Peters與Thompson(1990)對於課責的定義是：「文官最終必須向民選官員答覆或報告相關事宜。」前揭定義之原文都有「答覆」、「負責」、「回應」(answer for, answer to)等的意義在其中，也就是受託的代理人，必須回應(或報告)委託人對於委託事項內容以及過程所有的相關事宜，接受委託者的監督，並向其負責或有所交代。因此，課責機制的核心就是「回答性」(answerability)(Starling, 1986；陳敦源，2009)。

在公共課責方面，Przeworski、Stokes與Manin(1999)所合編的一本論文集《民主、課責與代表》(Democracy, Accountability, and Representation)，對課責的定義如下：「如果公民能夠分辨具代表性與無代表性的政府，也能夠應用懲罰機制，留下那些表現好的政府，換掉那些表現不好的政府，我們就說政府是有被課責的。」Dowdle(2006)指出，公共課責是指一個對於公眾擁有責任感的人，有必要回應民眾對於他職務上的期待。Jos與Tompkins(2004)認為公共課責是藉由審計、調查、司法審查等方式來瞭解機關的決策是否違反法令，並在違反規定時決定如何施予適當的懲罰以免再犯。Behn則指出，課責即意味著懲罰(cited by OECD, 2005)。但隨著行政學科的發展，公共課責已被賦予更多、更正面的意涵，不再停留於懲罰錯誤行為的負面意象

⁶ 摘自「國際公共政策與行政百科全書」(International Encyclopedia of Public Policy and Administration) 1998年版。

上（劉坤億，2011）。對政府部門而言，課責係指政府官員報告之責，即政府官員對於政務推行管理結果，應定期提出報告，藉財務性與非財務性資訊，以表達其施政績效（林慶隆等，1994）。

依代理理論之觀點，政府課責機制之精神係民意機關授予權力與預算予行政機關，行政機關必須向民意機關提出公開透明之課責報告，這是行政機關對於民意機關之授權所應負說明之責任；為降低代理風險，另由獨立之第三人（審計機關）負責查核前開課責報告，對行政機關所提出之資訊加以驗證，並向民意機關提出獨立、客觀之審計報告。三方之關係可由下圖 2 表示。

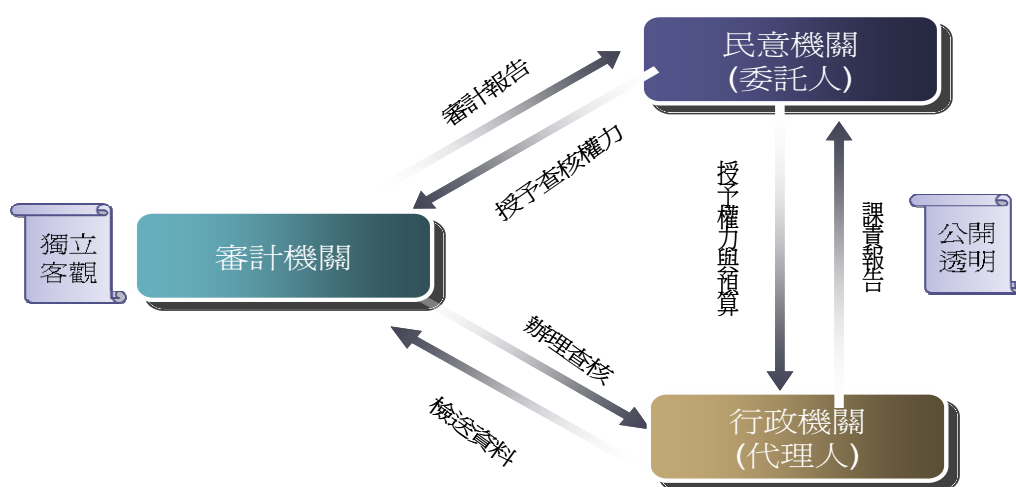


圖 2 政府課責機制

資料來源：審計部，民國 101 年度政府審計年報。

二、先進國家之審計課責制度與決算審核流程

國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）係

1953 年於古巴所成立。INTOSAI 係與聯合國經濟暨社會理事會 (ECOSOC) 的特別諮商地位相當之非政府組織，具有自主、獨立、非政治性之特性，目前已成為提供各國審計機關發展及分享審計專業知識、精進政府審計及專業能力之制度性架構單位，其決議事項亦為各國審計單位執行之最高原則 (曹俊漢，2000；李錦玫，2012)。INTOSAI 所訂之最高審計機關國際準則 (International Standards of Supreme Audit Institutions；ISSAI)，將政府審計工作概分為財務審計、績效審計及遵循審計 3 大類。英國國家審計署 (National Audit Office) 2007 年所編著之「歐盟各國政府審計制度 (State Audit in the European Union)」，將歐盟各國政府審計工作概分為事前審計及事後審計，事後審計再分為財務司法審計、財務報表審計及績效審計。歐盟 25 個國家中，尚有 5 個國家⁷執行事前審計工作，6 個國家⁸之最高審計機關具有財務司法功能。除希臘外之歐盟國家，皆執行績效審計工作，且所有歐盟國家皆執行財務報表審計工作。財務報表審計，係有關財務管理及會計上之合法性及合規性之審計，尤以年度財務報表或決算之審核，係各國最高審計機關共同之年度重任，惟各國政府年度決算之編造責任、審計機關之角色及決算審核權之行使方式與內涵暨相關規範，仍有相當差異 (王麗珍，2011)。

⁷ 比利時、義大利、德國、希臘及葡萄牙。

⁸ 比利時、法國、希臘、義大利、葡萄牙及西班牙。

各國審計機關之組織，依法系之歸屬而有差異，大致可分為海洋法系之英美類型及大陸法系之法德類型。海洋（英美）法系，如英國、美國等，其憲法不論內閣或總統制，國家審計權未列入憲法，而係以法律規範；大陸法系，如德國、法國、日本等，不論總統制、內閣制或雙首長制，係在憲法中規定國家之審計權（張金男，2004）；另各國政府之行政課責機制，依憲政體制之不同亦有所差異（周育仁，2009）。茲將英美法系之英國、美國，及大陸法系之日本、法國、德國等國之憲政體制、政府審計等課責制度及其演進概要說明如下：

（一）海洋法系類型國家

1. 英國：國家審計署（National Audit Office）

英國自 18 世紀以來即成為君主立憲制之國家，採內閣制，女王為虛位元首，首相即多數黨黨魁，閣員絕大多數由首相自下議院議員中提名，經女王同意後任命，內閣僅向下議院負責（審計部，2007；蘇彩足等，2011）。

英國之審計制度可以遠溯至 14 世紀，惟近代之審計制度則係發軔於 19 世紀之行政革新。1857 年時，下議院之公共資金委員會(Select Committee on Public Monies)建議，對於各機關預算執行之結果，應每年編製一份預算支出與實際支出比較之報告送交下議院。1861 年時下議院設立公共會計委員會(Committee of Public Accounts)，專司調查所有內閣部會送到國會的會計帳及相關資料。該委員會被視為確

保政府財政透明與課責之重要機制。

1866 年通過之財政暨審計部門法(Exchequer and Audit Department Act, 1866)，係英國在公共課責與審計制度方面之重要里程碑。該法案要求所有政府機關均應編製年度財務報告以供獨立之審計單位審核。該法同時確立了主計暨審計長(Comptroller and Auditor General；以下稱審計長)職務及財政暨審計部門(Exchequer and Audit Department)之設置，並將財政部主計長(Comptroller of the Exchequer)之職權予以納入。審計長須保持超然獨立，其職權包括：事前審核各政府機關之支出，對所有政府機關執行審計工作，並將審核結果送國會參考。

依據 1866 年財政暨審計部門法之規定，審計長及其所屬必須針對政府機關之每一筆預算支用進行審核，惟隨著政府職能擴張，及支出之膨脹，此種審核方法漸不可行，因此 1921 年通過修正該法(Exchequer and Audit Departments Act 1921)，規定各政府機關應建立內部控制制度以自行管理各項收支，審計長僅需對相關之交易事項進行抽樣審計。而影響目前英國審計機關最大之法案，為 1983 年之「國家審計法」。該法除規定國家審計署(National Audit Office)之建置，以執行政府各項審計事務外，審計長並正式成為下議院之官員。所有政府審計事務均由審計長一人決定，國家審計署僅係審計長之輔助機構。在英國的人事制度中，審計人員並不屬於文官的一部份，並獨立於政府之外（蘇彩足

等，2011)。審計長依法具有審計署之人事權，有權決定審計人員聘任之人數、薪資等各項條件，並得以審查各機關有關經濟、效率、效果等之績效審計事項(Value for Money Audit)。2011年通過之「預算責任與國家審計法」(The Budget Responsibility and National Audit Act)，提升公共治理之有效性，國家審計署正式法人化。依該法規定，國家審計署應設立理事會(NAO Board)理事會成員大部分應由非現任主管擔任之，主要係提供審計長諮詢及具洞察性之建議，並監督審計署之資源管理，以確保審計署營運之穩健(NAO, 2011)。

審計長及所屬審計人員在工作上與國會之公共會計委員會間有著密切之合作關係，在國會開議期間，該委員會每週集會2次，1年約集會45次。而此項集會係採公聽會之方式辦理，通常係討論審計長所提出之審計報告，除非涉及國防安全及商業機密，否則此集會屬公開性質，一般民眾可自由聆聽。

在舉辦公聽會之前，審計署會準備一份摘要予國會，審計長或副審計長列席公聽會回答國會議員有關之詢問，受查單位亦須派員參加，通常為會計主管。國會可就受查單位之財務管理控制方面，提出廣泛之問題。審計長雖為國會下議院之一員，惟可完全獨立行使審計職權，國會之要求僅作為審計長執行審計業務之參考，並無遵照執行之義務。

審計署在執行財務審計時，其工作類似一般民間會計師

事務所之查核，繕發簽證意見書(Certificate)，各受查單位之決算報告經審核後，將審計長所簽發之審計簽證意見書作為該單位財務報表之附頁，併送國會審議。審計長所出具之審計簽證意見書，通常係與財務報告一併公開。

財務報表審計之主要目的在於針對各單位所提出之財務報表，作一獨立客觀之檢查，並提出一公正允當之查核意見，所提供意見之內容尚包括預算經費是否遵照國會所訂之目的執行；執行過程中，是否均能遵循有關之法令規定辦理等。查核過程中若發現有錯誤虛偽，惟情節輕微不致影響財務報表之公正表達者，僅通知受查單位自行處理，至於受查單位係自行收回或於以後年度改正，審計署並不過問；惟如情節重大者，則報告國會之公共會計委員會以決定後續之處理方式。若涉及詐偽等不法情事，則移送司法機關處理。

自 1983 年國家審計法頒行以來，有關對各機關之經濟性、效率性及效益性等之績效審計查核，已成為法定職掌。惟在此之前，法雖無明文規定，審計長已於執行財務審計時，提出有關績效審計之各項建議予受查機關，自 1983 年以來，每年約提出 50 至 60 件左右之績效審計報告，其範圍涵蓋甚廣，包括政府之各項施政工作計畫之查核。然而對於政策之擬訂，審計長通常不將其作為查核之標的。

而績效審計選案查核之標準在於金額之多寡、是否有績效不彰之情事、國會及民眾關心之程度、查核結果是否能提出有效之改善意見者等，通常每年先由業務單位提出百件左

右之企劃案，審計長擇要選出 50 至 60 件左右重要案件，作為該年度執行績效審計之標的。由於查核範圍通常甚廣，加上須要專門技術之協助，每件績效審計之執行期間，平均須費時 1 年左右。惟近年來，為使公眾所關心之事務能即時查核，該署亦設法縮短查核之時程，及早提出相關之審計報告。

2. 美國：聯邦審計署 (Government Accountability Office)

美國係行政、立法、司法三權分立的國家，採總統制，其聯邦政府職司與政府審計及公共課責有關之機關，包括國會體系之聯邦審計署 (Government Accountability Office ; GAO) 及行政體系之稽核長辦公室 (Office of Inspector General)，由於行政體系之稽核長辦公室未具機關獨立性，故一般以聯邦審計署為美國最高審計機關 (陳建仲，2012)。

美國立國之初，係受英國國會對政府財政控制傳統課責觀念之影響，對於公款之支出應受民選議員之監督已有共識，1776 年簽署獨立宣言後，第二次大陸議會為臨時政府，除為爭取獨立而與英國繼續奮戰之外，尚需負擔政府政策之釐訂與執行，當時政府之財政事務即由大陸議會或其指派之代表負責處理。惟迄獨立戰結束前為止，大陸會議並無特定之財產權。戰後，則由大陸議會直接控制財政，直至憲法成立前為止政府財政之審計事務皆由議會之委員會辦理。

至 1789 年美國國會立法成立財政部，由其執行政府之

財政監督權，財政部長須口頭或書面向國會參眾兩院提出報告及相關資訊，並依照國會之指示執行職務。截至 1921 年止，負責政府會計檢查業務之會計檢查官仍隸屬於行政部門，對於國會而言，仍缺乏獨立而有效之財政監督。

國會為對行政部門各項政務之支出，執行獨立性之查核及瞭解是否能配合國家預算制度起見，於 1921 年制定「預算與會計法」(The Budget and Accounting Act)，設立審計署(General Accounting Office；GAO)，並賦予該署調查一切與公款憑證、支出與使用有關事項，以及就如何提升公款使用之效率與效能，提出建議之職責。自此財政部之審計官員職權即劃歸審計署。該時期審計署最重要之工作，即在於查核聯邦政府各機關之收支是否符合法令規定，以合法性審計業務為主。

1970 年「立法組織改造法」(Legislative Reorganization Act)及 1974 年「國會預算與保留管制法」(Congressional Budget and Impoundment)之頒行，擴大審計署之權責範圍，並授權該署就政府研擬的法定計畫及施行成果，加以檢核及評估，賦予協助國會各個委員會建立一套立法目標與宗旨的權力，並建立客觀的評估方法，據以測定與此項目標與宗旨有關活動的實際執行情形。審計署在 1960 年代至 1990 年代間，經 Staats、Bowsher、Walker 等 3 位審計長之努力，提出「單一審計法」，進入以政府政策評估為導向之政府審計職能時期，及經濟(economy)、效率

(efficiency)、效能(effectiveness)，所謂 3E 計畫評估之政府審計（曹俊漢，2000；李錦政，2012）。此外，依據 2004 年的聯邦審計署人力資源改革法（GAO Human Capital Reform Act），審計署除將 General Accounting Office 更名為 Government Accountability Office，藉以強調政府課責之核心價值外，更賦予審計長對於員工薪資待遇與人才招聘之自主性，大幅提升審計機關在人事運用及預算執行上之獨立性（郭大榮，2004）。

美國國會於 1993 年通過「政府績效成果法」（The Government Performance and Result Act, GPRA）係美國國會首次以立法要求大部分的聯邦機關訂定目標、衡量績效並提出相關計畫與報告，強調政府施政以成果為導向，開啟了大規模的聯邦政府績效評估運動。在 GPRA 施行後，聯邦審計署亦對政府績效管理進行諸多之政策分析與研究，並建議聯邦政府應提出一套整體的策略計畫與績效計畫（GAO, 2004；莊麗蘭等，2013）。至 2010 年國會通過「政府績效成果法現代化法」（GPRA Modernization Act of 2010, GPRAMA），歐巴馬總統於 2011 年 1 月簽署生效，GPRAMA 規定，當行政部門未能達到預定績效目標時，必須與國會進行溝通，同時該機關必須與預算管理局（Office of Management and Budget）合作檢討，作為後續年度績效計畫和預算案擬訂的考量，每年預算管理局需將未達績效目標送給各機關及聯邦審計署（莊麗蘭等，2013）。

在總決算審核暨審議制度方面，依據 1990 年「財務長法」(Chief Financial Officers Act)、1994 年「政府管理改革法」(Government Management Reform Act)及 1996 年「聯邦財務管理改進法」(Federal Financial Management Improvement Act)，財政部部長與預算管理局局長，每年必須向總統及國會提交美國政府財務報告(Financial Report of the U. S. Government)，由聯邦審計署負責審核（郭大榮，2004）。1998 年 3 月，聯邦政府公布第一個經審計署審核之聯邦年度總決算財務報告，包括總統府、各部會及各機關等之合併報表。該報告之編製應遵循美國聯邦會計準則諮詢委員會 (Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB)所公布之聯邦財務會計準則公報(Statements of Federal Accounting Standards, SFFASs)，內容包括：

(1)總說明(Executive Summary)

主要係就美國政府財務狀況做一綜覽。

(2)管理當局評論與分析(Management's Discussion and Analysis)

包括：經濟、聯邦預算及聯邦債務；財政狀況及營運成果；財務收支情形；社會保險及其他責任；總統管理議程—管理成果之執行；財務系統、控制及法規之遵循等。

(3)聯邦審計署審計長意見 (Government Accountability Office Comptroller General's Statement)

主要係聯邦審計署查核報告之摘要版，向總統、參眾議

院議長提出。其內容架構如下：

a. 在「前言」部分，首先敘明政府財務報告編製者及聯邦審計署查核之年度範圍與角色；其次，說明聯邦政府應負之責任為：(a)依據一般公認會計原則編製政府財務報告。(b)建立、維持一套內部控制並予以評核，是否遵循「聯邦經理人員財務廉潔法」所列之控制目標。(c)遵循重要法律規定；最後摘述與財務管理有關之查核發現。

b. 在「前言」後係相關之查核意見，包括：(a)對合併財務報表表示之意見，例如「無法表示意見」。(b)重要強調事項，本段係審計長認為應先強調者，例如說明國家財政不平衡情形等。(c)查核範圍之限制。(d)導致無法表示意見之重大缺失情形。(e)對內部控制提出否定意見。(f)遵循相關法令規章情形。(g)機關別財務管理制度。(h)有關預算管理局修訂內規之情形。

c. 「結語」部分，則說明有關上開各項查核缺失情形，已分送預算管理局及財政部官員，並承諾將持續改善上開缺失。

(4)基本財務報表暨相關附註

本節內容係經美國聯邦審計署查核，並提出積極確信之意見，包括：

a. 財務報表：如淨成本表、收支餘絀表、平衡表、現金餘額表等。

b. 財務報表附註。

(5)補充性財務資訊

補充性財務資訊係提供上開基本財務報表暨相關附註之額外資訊，係經美國聯邦審計署有限度之查核。

(6)其他伴隨資訊

其他非 FASAB 強制揭露之資訊，由報表編製單位自願提出，有利於閱讀者之資訊，該等資訊並不經美國聯邦審計署之查核。

(7)聯邦審計署審計報告(Government Accountability Office Auditor's Report)。

美國審計署在執行審計工作完竣後，依據美國政府審計準則之規定，在繕發正式審核報告之前，均先將審核報告草案，送請受查單位表示意見，經過雙方充分溝通之後，再行繕發正式之審核報告，且在審核報告當中亦明列受查單位之評論意見，以供報告使用者之評斷及參採。由於美國審計署現已不執行各機關年度決算之審定，聯邦政府各機關決算報告係委由民間公開執業之會計師加以查核簽證，審計署僅負責覆核之工作，對各主管機關出具無保留、保留等意見之簽證報告書，類似會計師對企業所提之查核報告（許哲源，2004）。自 1997 年會計年度以來，審計署針對聯邦政府編製之年度總決算報表，仍無法出具無保留意見之審計意見書（劉莉玲，2011）。此外，自 1978 年「稽核長法」(Inspector General Act) 通過後，聯邦政府各部會均設有稽核辦公室，負責各該部會內部稽核之工作，較大部會之稽核長係由總統

提名，經國會通過後任命之，稽核長辦公室除每年須編製稽核報告外，每半年並須編製半年報，報告中需列出機關目前已有之各項缺失及其改善計畫執行情形。

美國聯邦審計署審計長參加國會「政府改革委員會」(Committee on Government Reform)下設之「政府管理、財政及課責次委員會」(Subcommittee on Government Management, Finance, and Accountability)舉辦聽證會時，會再針對財務報告提出一份頗為詳盡之證詞。此外，美國聯邦審計署每年會提出約 1,200 份左右之報告，出席國會聽證會每年約 200 至 300 餘次。

美國審計署因其主要任務中約有 80%至 90%，係國會所交付之專案調查計畫，故審計工作執行完竣後所提出之報告除送達被審核機關外，另需送請國會交付調查之委員會參考，同時除少部分涉及國防機密者外，亦公開讓民眾索取參閱，儘量達到公正、公開。

(二) 大陸法系類型國家

目前海洋法系如英、美等國之審計機關皆以績效審計或政策評估工作為主，財務審計比重已逐年降低。英、美等國係採三權分立，審計權未列入憲法，惟仍附於三權，審計權與主計權密切結合，預算與決算之審查與審核，則由國會為之。而與我國同屬大陸法系之國家如日本、法國、德國等，在憲法中多另有專章、專節或專條規定其審計權，促使審計機關有財務司法制度超然獨立之特性，不受干涉，且主計、

審計併立，審計屬外部監督，與我國審計制度較為類似⁹，其決算審核流程亦可供我國參考，茲將日本、德國、法國之審計課責制度之演進及決算審核流程分述如下：

1. 日本：會計檢查院（會計檢查院）

日本之政府審計制度，源於 1880 年(明治 13 年)太政官達第 18 號「此次太政官中設置會計檢查院…」之規定，設立會計檢查院。其後於 1889 年(明治 22 年)2 月，公布帝國憲法，頒訂會計檢查院法，會計檢查院遂成為憲法所定之機關，其後 60 年間，作為直屬天皇之獨立官廳進行財政監督。至 1947 年(昭和 22 年)，日本制定新憲法並公布施行，會計檢查院法亦隨之修正，會計檢查院之地位、組織、權限等各方面均有大幅度之改革及加強，尤其在加強對內閣之獨立性、與國會關係之緊密化、擴充檢查範圍、檢查結果立即通知行政機關等事項。

會計檢查院為日本政府之最高審計機關，監督對象主要為中央政府，地方政府之財務係由地方監察委員進行審計，不屬於會計檢查院之審計範圍（蘇彩足等，2011）。依據現行日本國憲法第 90 條，國家收入支出之決算，每年需經會計檢查院檢查。會計檢查院之組織由檢查官會議與事務總局組成。會計檢查院院長為首長，惟會計檢查院之決策主體為檢查官會議，採合議制，由檢查官 3 人組成，3 人具有同等之地位與職權，彼此之間無上下隸屬關係存在，檢查院院長

⁹ 我國審計機關創設時主要參考對象即為日本、法國等（蘇彩足，2011）。

係經檢查官互推產生，由內閣任命，對外代表會計檢查院執行檢查官會議決議事項。會計檢查院法第 1 條規定，會計檢查院對內閣具有獨立地位。會計檢查院不但對內閣獨立，並且不隸屬國會，其與國會之主要關係如下：

(1) 檢查官之任命，必須獲得國會參、眾兩院之同意。因此，檢查官人選，必為國會議員所深切瞭解之人員。

(2) 會計檢查院對於政府決算之檢查報告，於提出國會之後，得指派檢查官出席國會，或以書面說明有關檢查報告之補充資料及各項事實，藉以增進國會議員對於政府執行預算實況之瞭解程度。

(3) 會計檢查院係獨立行使職權，不受任何機關之干涉，因此政府決算經該院檢查確認後，國會即不應有所變更。

依會計檢查院法第 20 條規定，會計檢查院以正確性、合規性、經濟性、效率性及有效性等觀點，與其他檢查上必要之觀點進行檢查。包括國會要求之檢查事項及其他特定檢查事項（如民眾高度關心之事項）等。會計檢查院法第 21 條規定，會計檢查院基於檢查結果，確認國家收入支出之決算（所謂的「確認」，係指決算計數之正確性，及依檢查結果，評估決算內容之妥適性，並表示業經辦理檢查。惟限於檢查資源及時間，無法進行全面查核，故仍能對於已確認過的決算，予以再檢查，或於決算檢查報告內記載不當事項）。內閣將決算提送會計檢查院進行檢查，會計檢查院基於檢查結果，對國家之決算進行確認後，編具檢查報告回送內閣，

再由內閣將決算連同檢查報告，同時向參議院、眾議院兩院提出。有關決算檢查報告之內容，依據會計檢查院法第 29 條規定，應包括下列事項：

(1) 國家收入支出決算之確認(certification)。

(2) 國家收入支出決算金額與日本銀行國庫會計帳金額相等與否。

(3) 查核結果是否存在違背法律、規定或與預算不符或其他不當之事項。

(4) 是否有未經國會同意之預備金支出款項。

(5) 依據「會計檢查院法」第 31 條、「政府契約預防支付遲延法」第 13 條第 2 項或「預算執行官員責任法」(the Law Concerning the Responsibility of the Budget Executing Officer) 第 6 條第 1 項等規定，所要求之處分事項及其結果。

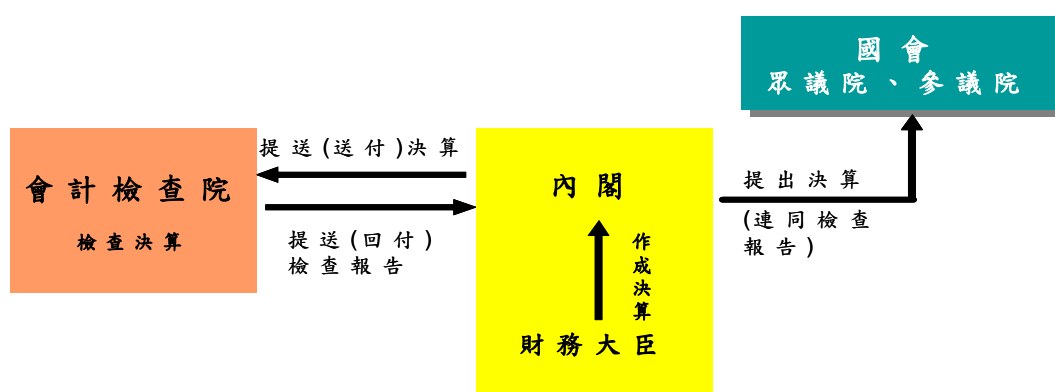
(6) 依據「會計檢查院法」第 32 條、「預算執行官員責任法」第 4 條第 1 項及第 5 條等規定，核定現金經管人員之財務責任及其結果。

(7) 依據「會計檢查院法」第 34 條規定，會計檢查院發現財務上違法失職情事，所表示之意見及其結果。

(8) 依據「會計檢查院法」第 36 條規定，會計檢查院對於法律、制度、規章之改善方面，所表示之意見及其結果。

內閣將決算連同檢查報告，同時向參、眾議院提出，並由兩院個別進行審查，兩院之審查結果亦分別處理。參議院

於收到決算後，首先由內閣各大臣於本會議予以摘要報告，並由議員向其提出質疑後，送交決算委員會審查，決算委員會再邀集各大臣及相關政府參考人等開會，向其提出全面質疑，就各省廳決算召開數次會議逐一審查，並聽取各省廳對上年度議決事項之處理結果後，予以決議，最後再交由本會議議決；眾議院由決算行政監視委員會邀集財務大臣等進行概要報告及提出質疑後，再分由四科進行審查，分科審查後再交由該委員會進行總質疑後予以議決，最後再交由眾議院本會議議決。決算審查係國會對於國家預算實際執行情形予以審查後，將其結果供預算編成及政策推行之檢討；另外對於各省廳預算執行結果，有不適正或非效率情形，對於內閣予以警告，期適正未來財政計畫及執行（林榮國、許瑞真，2009）。會計檢查院之角色為提出檢查報告，應邀出席國會相關委員會之討論（王麗珍，2011）。有關日本決算及檢查報告編送流程詳如圖 3。



註：內閣於 9 月間提送決算予會計檢查院，會計檢查院於 11 月間提送檢查報告予內閣，再由內閣將決算及檢查報告提出予國會，國會於 11 月至次年 6 月進行審查，並於 6 月間議決。

圖 3 日本決算及檢查報告編送流程

資料來源：參考林榮國、許瑞真（2009）繪製。

2. 法國：審計法院 (Cour des comptes)

法國歷經君主立憲、帝制、及共和制等政體，目前法國憲法明文規定法國為共和政體，國家元首為總統，由人民直選產生，總統任命總理，對外代表國家，總理領導政府，決定和執行國家之政策。其憲政體制，通常被稱為雙首長制或半總統制（周育仁，2009）。國會為兩院制，分別由參議院和眾議院組成。當總統所屬政黨為眾議院多數黨時，制度偏向總統制；當不同黨時，則由總統主導國防、外交，其他權力由總理主導，總理對國會負責，制度偏向內閣制（周育仁，2009）。

法國的審計課責制度歷史悠久，且其審計法院因具財務司法之性質，向來地位崇高（王培驥，1979），經過幾個世紀的發展，特別是新財政預算組織法（Loi organique relative aux lois de finances，簡稱 LOLF）的頒布施行，推行以結果和績效為導向的績效預算，強化審計法院之權限，促使國會、財政部門、預算機關、審計法院等形成分工明確的政府課責機制，故頗值深入探討。

法國於 13 世紀初葉，即有審計廳 (Chambre Des Comptes) 之設置。當時，民刑事的訴訟由巴立門 (Parlement) 掌理，而財務之司法審判則由審計廳負責，其任務著重於租稅徵收之監督與管理。1256 年法王聖路易 (Saint Louis) 令各官員將計算書送達巴黎審計廳審核，審計廳職權乃由租稅之監

督，延伸為政府收支之審核。1319年國王菲利浦五世正式成立巴黎審計院（the Chambre des Comptes of Paris），審計機關兼為王室之行政法院。其後，對於立法或行政命令涉及王室財產者，有審核與登記之權。而設有議會的各省，亦紛紛設立審計機關，辦理政府收支之查核。至1789年大革命時，法國審計機關共有13個之多，惟各不相互關聯（Normanton, 1966；王培驥，1979）。

1807年拿破崙稱帝，統一分散的各審計機關，設置審計法院（LaCour Des Comptes），並擴大其職權，奠定了法國現代審計的基礎。1814年拿破崙失敗後，審計法院改為國會之協助機關，雖不對國會負責，但是依規定其審查報告必須提出國會。1946年之第四共和憲法第18條規定，眾議院有審查國家會計之權。為協助眾議院執行前項職務，設置審計法院。關於國家收入支出之審查，國庫之管理，眾議院得委託審計法院為之，將審計法院之設置入憲。1958年第五共和憲法第47條第6項規定，審計法院協助國會及政府監督財政法案之執行。是為憲法所賦與之審計職權。所謂的「協助」，非指審計法院歸屬國會或行政體系，而是超然於立法及行政體系以外的獨立機關（王培驥，1979）。1976年法國政府審計組織改造，將社會安全、國營事業，及接受公款補助之私人事業等納入審計範圍。1996年依據憲法修正案，審計法院應對社會安全財政法執行情形及其內部控制提出審計報告，並將原有關審計法院之法令規定，整併為財政法院

法典 (Financial Courts Code)；2005 年則賦予審計法院預算之自主權 (審計部，2007)。

法國審計法院係目前法國位階最高之財務司法機關，具有審判權，係與行政、司法列為同一位階之獨立機關(The SAI of France, 2012)。審計法院由財務司法人員組成，首長稱為首席院長(Premier President)經內閣部長會議通過後由總統任命，審計法院具人事與預算之自主權 (王培驥，1979)。依財政法院法典第 111 條第 3 項規定，法國審計法院使用書面審計及實地查核之方式，對政府機關進行收入支出合規性之審計，並對有關支出預算之執行，及現金、有價證券之使用是否適當進行確信。此條文係審計法院進行財務審計之法源依據 (會計檢查院，2011)。

2001 年公布的新財政預算組織法(LOLF)，於 2006 年全面實施，該法除規定中央政府各部會預算之籌編原則外，包括應有內容、預算之調整及執行報告之提出等，均應依該法所訂之程序辦理，並賦予審計法院有關會計報告之簽證，及預算執行成效之評估等兩項職權，徹底改變了法國政府的課責制度。新 LOLF 旨在建立更有效的公共支出管理模式，除加強國會功能，使評估和監督成為國會在預算領域工作的重點外，並賦予管理者在分配使用國家財政資源上更大的責任。國家預算制度以結果邏輯取代以往的過程邏輯，亦即從重預算的「投入」轉而重預算執行後的「產出」，績效概念自此引進國家公共服務部門(許彩禪，2008；郭大榮，2009)。

依 2008 年憲法修正案規定，審計法院除協助國會監督政府之施政外，並協助公共政策之評估（審計部，2007；蘇彩足等，2011）。

新 LOLF 第 47 條規定每年國家預算的財政法案由國會審查，預算執行的過程則由審計法院監督。預算透明化和國會權限範圍的強化則表現在第 50 條，規定財政法案提交國會審查之時，必須同時附上一份社經和財務之分析報告，作為政府未來 4 年編列預算的參考基礎（許彩禪，2008）。

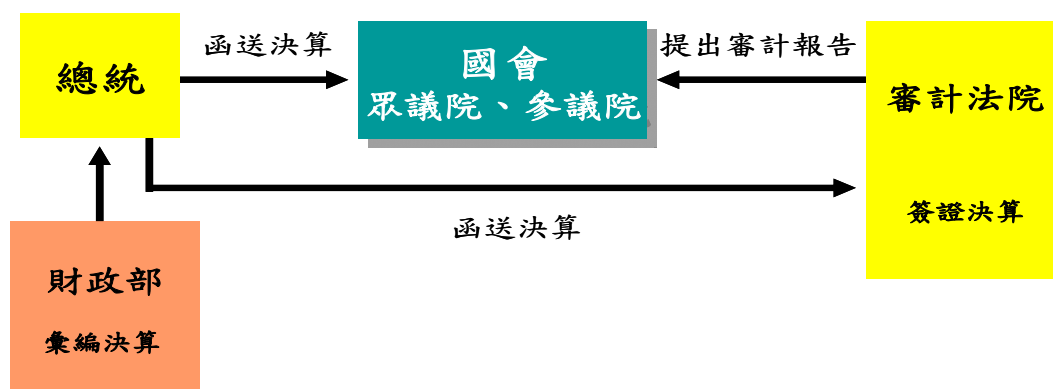
審計法院與國會間之互動有數個途徑，包括審計法院提送報告給國會參、眾兩院，或出席國會各次級團體，包括財政委員會、國會評核處(Assessment and Monitoring)及社會安全財政法評核局等(Assessment and Monitoring Missions for Social Security Finance Laws)。而國會之財政委員會亦會委託審計法院針對特定事項，進行專案調查。法國國會 1999 年於財政委員會下所設之國會評核處，係師法自英國國家審計署，主要係監督政府各項支出之成效，對政府機關各項施政執行深入之調查與評估。成員係由國會議員所組成，分別由執政黨及在野黨國會領袖所共同領導。該處所調查評核之範圍及項目，主要係經由財政委員會決議。在執行評估工作時，國會評核處會邀請審計法院共同合作，在加入評核工作團隊之前，審計法院會深入與財政委員會諮商，以期完全瞭解工作目的及範圍。而國會評核處所發動之調查工作，往往係基於審計法院之查核報告所建議者

(郭大榮，2009)。

審計法院自 2005 年後，即開始進行簽證政府有關決算書，及針對其所送之附件是否真實等進行評核與驗證，並表示確信(certification)之意見(郭大榮，2009)。依新 LOLF 規定，審計法院應於 2007 年間，對中央政府 2006 年財務報告提供合理之確信，其後審計法院每年除年度審計報告(Rapports publics annuels)外，應向國會提出預算管理與執行結果查核報告(Rapports sur les résultats et la gestion budgétaire; RRGB)及對國家財務報表之簽證意見報告(Certification des comptes de l'Etat)等。此外，尚須考核政府機關財務管理之績效(審計部，2007；會計檢查院，2011)。

審計法院簽證國家決算之內容，包括預算執行部分及資產負債平衡表部分。財政部彙編各部會之年度決算，原則上需於隔年 5 月底前提出，由總統函送予國會及審計法院，國會需於下一年度預算案一讀前，審議通過。國會審議方面，依慣例由眾議院先行審議。眾議院由財政、一般經濟、計畫委員會委員審議，參議院則由財政、預算管理、國民經濟分析委員會委員審議。審計法院在審核完竣後，提出初步審核意見，再經與財政部溝通後，作成簽證意見報告，由審計法院院長連同年度審計報告，向國會參、眾兩院提出(周靜幸，2008；郭大榮，2009；會計檢查院，2011)，國會於每年 6 月左右邀請審計法院院長到國會報告。國會對於審計法院院

長之報告雖可有不同之意見，惟仍會尊重審計法院所提之專業意見，通過總決算之審議，惟將相關之不同意見書另行送請審計法院參考。此外，各部會須編製半年結算報告，供財政部彙編後送國會及審計法院參考，惟審計法院毋須如我國審計機關提出半年結算查核報告送國會審議（郭大榮，2009）。審計法院之角色為提出審計報告，列席國會提出說明（王麗珍，2011）。有關法國決算及審計報告編送流程詳如圖 4。



註：財政部於 2 月至 4 月初彙編決算，編製完竣後，由總統府函送國會及審計法院（最遲應於 5 月底前送交國會），審計法院於收到後 6 週內完成審核，提出簽證意見報告，並連同審計報告提出予國會，國會於 10 月至 12 月間完成審議。

圖 4 法國決算及審計報告編送流程

資料來源：參考郭大榮（2009）繪製。

3. 德國：聯邦審計院（Bundesrechnungshof）

德意志聯邦共和國（原西德）於 1949 年後建立，至 1990 年與前德意志民主共和國（原東德）統一，現行德意志聯邦憲法係於 1949 年所制定之基本法（Basic Law），可適用於德國各州（Länder；或稱邦）。德國採行政、立法、司法三權分立，國會分為參、眾兩院。審計機關則與司法機關具有

同等獨立之地位，在體系上非屬行政系統，亦不隸屬國會，與司法機關亦無主從關係，係獨立於三權之外（王培驥，1979；蕭文生，2005；會計檢查院，2011）。

德國目前之政府課責機構，主要包括聯邦審計院及國會之預算委員會。聯邦審計院及其所屬審計機關對政府各機關進行審計，主要審計成果則呈現於年度審計報告中；國會則由預算委員會下之審計委員會對預算及經濟管理情形加以控制（Bundesministerium der Finanzen, 2008）。此外，行政機關完密的內部稽核與監督制度，亦屬財務控制相當重要的一環（王培驥，1979）。

德國之課責制度可溯及 1714 年普魯士王朝所設置之國家財政課責機構，起初該機構僅向國王報告王室財務情況，1848 年普魯士王朝成為君主立憲國家，則將報告提交國會。至 1871 年普魯士統一德國後，始正式成立最高審計機關。1949 年之基本法確立德國聯邦審計院（Bundesrechnungshof）超然獨立之地位，1969 年預算法修正案使審計機關成為立法、行政兩部門之諮詢及提供建言者，並強化審計機關獨立性，1985 年聯邦審計院法明文指出，聯邦審計院為依法獨立監督政府財務之最高聯邦機關，並隨時提供建議予立法、行政兩部門（審計部，2007）。

依據 1994 年修正之基本法第 114 條，德國聯邦財政部應於年度終了後，向國會提出年度財務報告。審計院應負責查核上開財務報告以及財務管理之績效、合法及遵循情形，

尤應注意影響解除政府使用預算與資本帳戶責任之重大事項，並向國會與聯邦政府提出聯邦財務管理查核報告，以作為國會解除聯邦政府財務責任之依據，其中有關機密事項，則密送參、眾議院議長、總理、財政部。依據聯邦預算法規定，審計院辦理財務審計之範圍，包括：政府部門之財務管理及運用是否符合法令規定，如是否遵守預算法之規定；資金是否有效運用；以及政府組織之運作是否具效能。自 1980 年代以後，審計重心已轉移至績效性審計範疇，審計人員之專長也朝向多樣化之技術及訓練，包括經濟、企業研究及工程方面（審計部，2007）。

德國在 1997 年以前，聯邦政府各部會中，依法均應建置內部稽核長一職，內部稽核長雖係由各部會首長任命，惟需先獲得德國聯邦審計院之同意，惟自 1997 年修法後，聯邦政府已廢止此一規定，各部會之內部稽核部門與功能由各單位自行設置與執行，目的係為避免審計權干預行政權（郭大榮，2009）。各政府部門之內部稽核人員執行事前審核工作，同時亦負責大部分事後審計工作。實務上，內部稽核人員較偏向執行財務審計工作，聯邦審計院審計人員則偏向財務管理情形之查核、遵行審計與績效審計。以上二者為能有效執行公務，均有權調閱相關資料。

在決算編送方面，聯邦各機關於會計年度終了後，應在聯邦財政部規定之期限內，編製當年度資金使用情況之書面報告，並提交財政部。依基本法第 114 條第 1 項規定，聯邦

財政部部長為解除聯邦政府之責任，翌年中必須向聯邦眾議院和參議院提出總收入、支出情形表以及資產負債表。聯邦預算規則第 80 條亦規定，負責單位必須根據每年到期之收支情形做成決算書。在財政部和聯邦審計院之同意下，可決定在不同期間做成決算書，並由財政部負責決算之彙整（會計檢查院，2011）。

聯邦財政部除提出決算外，亦需於次年會計年度對聯邦政府該年度預算執行提出解除政府財務責任之動議。聯邦審計院向國會提出包含審計活動、審計結果與確認決算之「預算執行及經濟管理意見」年度審計報告。這些資料將成為參、眾兩院之審議標的。首先，眾議院預算委員會所屬之決算審議委員會，將對解除政府責任動議及聯邦審計院意見進行審議。此時，聯邦審計院院長將參與決算審議委員會之審議，並陳述意見。由預算委員會做成「決議建議報告」，並以此為基礎來進行解除政府財務責任之決議。眾議院做成之「解除政府財務責任」決議，代表該年度與預算執行相關之政府責任解除（會計檢查院，2011）。

聯邦審計院主要職責係負責審核聯邦共和政府之財務管理情形，針對重要案件，向國會報告，並根據歷年查核工作所獲取之豐富知識，對於政府未來支出決策方面，向國會及行政部門提出建議意見，特別在預算編造過程或立法階段時，扮演著積極之角色。因應 1969 年聯邦預算法之規定，促使審計院增加向國會提出諮詢報告，此類報告多向撥款委

員會、預算委員會或特定委員會提出，而不向國會議員或民眾提供，此亦彰顯審計院在政府部門中扮演團隊一員的角色，因為此類報告主要目的在於提供行政部門與國會改善公共行政之建議，並非在於強調政府管理之缺失；但若行政部門怠於接受建議進行改善，審計院可能提出較具批判性之報告，促請重視（審計部，2007）。

審計院之年度審計報告，依據聯邦預算法第 97 條，包括：

- (1) 預算及資本帳戶中所列金額，是否與會計總帳相符；以及所有經查核之收支，皆檢附有原始憑證。
- (2) 重大未遵循財務管理法令規定之事項。
- (3) 有關查核政府參與其他獨立法人事業之評論。
- (4) 提供未來建議意見。

有關年度審計報告之架構主要包括三個部分（Bundesministerium der Finanzen, 2008）：

- (1) 第一部分：有關聯邦預算執行與經濟管理之查核發現，包括 a. 聯邦財務報告之財務審計；b. 聯邦公共財務之趨勢。
- (2) 第二部分：個別查核發現，依據各部會逐項列出主要查核發現，亦包括相關部會之意見。
- (3) 第三部分：查核結果之追蹤，依部會別追蹤過去查核發現缺失之改善情形或審計建議之執行情形。

有鑑於政府機關規模日益龐大，收支愈趨繁雜，且審計

技術亦日新月異，因此，聯邦預算法授權審計院可視各機關財務管理狀況，自行決定審計對象、查核範圍、審計方式、審計時間及免予查核之項目等（審計部，2007；Bundesministerium der Finanzen, 2008）。

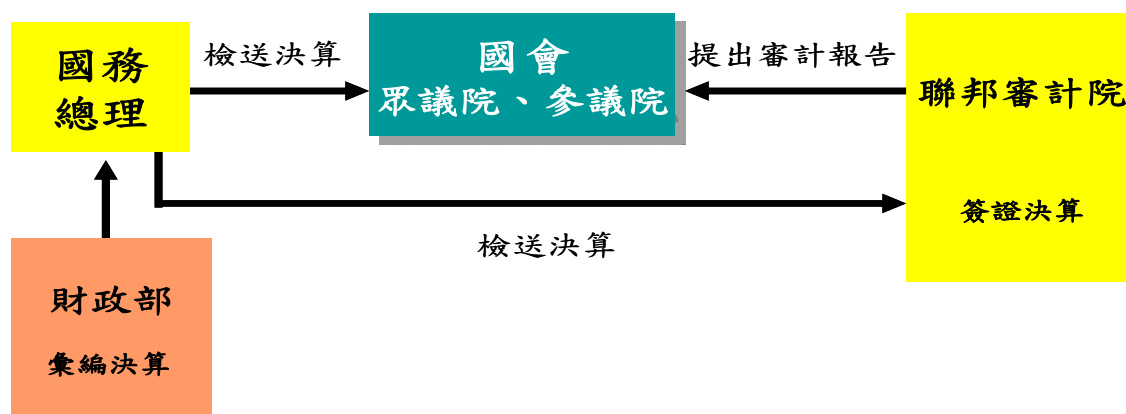
在與國會的關係方面，傳統以來，審計機關、君主、政府行政機關、立法機關之間的關係並不和諧。直至 1969 年聯邦預算法修正案，確定各級審計機關應與各相對層級之議會建立合作關係，彼此關係趨於緩和，復經 1985 年之聯邦預算法修正案，進一步確認審計院應協助國會與聯邦政府之模式。聯邦審計院雖不查核政府政策，惟可檢視政策形成之假設與目標達成狀況，據以提供建議意見（審計部，2007）。聯邦審計院除提交國會年度審計報告外，亦得隨時向國會報告有關政府管理層面之問題，俾及時引起國會之注意。

國會眾議院預算委員會下設有一重要之次委員會，即審計委員會。預算委員會負責預算之審查，審計委員會則負責預算執行之監督與控制，預算委員會與審計委員會之成員相同，以確保預算監督之效率。審計委員會負責瞭解審計院所提之建議事項，是否能在預算案中加以反應，對審計院之建議事項進行討論，並決定是否解除機關之財務責任。對於重要事項，亦得委託審計院執行必要之調查。國會與審計院間，有密切之業務往來關係，可以就預算相關之事情相互合作。在審查審計院之預算方面，每一專項預算皆有負責審議之委員，如有意見先行協商，過程中可能會有調整，惟不會

刪減，以示尊重，最後送請預算委員會作最終決定（Bundesministerium der Finanzen, 2008；郭大榮，2009）。

在審計報告編送流程與國會審議決算方面，聯邦財政部每年彙編各單位預算之執行結果及財產帳後，由國務總理檢送予參、眾兩院及聯邦審計院。聯邦審計院對聯邦政府年度總決算之審核，類似會計師之簽證報告，僅對政府之年度決算是否公正允當表達各該機關之財務實況表示意見。審計院於審核完竣後，將審計報告提送國會與聯邦政府。審計報告先於眾議院之審計委員會上討論，審計院與行政機關均派員參與。眾議院於審議審計院之審計報告時，通常係由該院實際負責之處長級人員參加眾議院所舉辦之公聽會，惟較重要之案件，審計院之院長及相關各階層之查核人員亦會在眾議院之邀請下參與，或參加各項有關之公聽會，提供國會諮詢服務。在審議通過後，審計委員會將建議案併同審計報告送交預算委員會審查，預算委員會將建議是否同意解除該年度政府各機關之財務責任。此外，下年度聯邦預算案之審議與執行，須遵從聯邦審計院經預算委員會確認之意見。審計報告嗣後由國會對外公開，並提供媒體，以吸引媒體注意。在審議決算時，參議院較無影響力，審議程序亦較為簡略，由財政委員會審查財政部動議及聯邦審計院意見，並於參議院會議提出解除責任之提議，進行決議。決算之審議大部分由眾議院執行。此外，聯邦各部會均須定期函送預算執行報告予國會，日期由國會決定（郭大榮，2009；會計檢查院，

2011)。審計院之角色主要為提出審計報告，及應邀出席國會審計委員會討論（王麗珍，2011）。有關德國決算及審計報告編送流程詳如圖 5。



註：財政部於 1 月至 3 月間彙編決算，於 4 月初檢送予國會及聯邦審計院，聯邦審計院於 11 月間提出審計報告予國會，參議院於次年 2 月、眾議院於次年 7 月完成審議。

圖 5 德國決算及審計報告編送流程

資料來源：參考郭大榮（2009）繪製。

肆、興革建議與後續研究議題

為提出適合我國國情並符合法令規範之興革建議與配套措施，及具體修法芻議，茲就有關政府決算及決算審核制度及政府課責制度等提出相關議題，並提出興革建議如后，相關細部問題彙整如附錄 1，供專家、學者依其所長，提出建言，據以進行後續研究。

一、政府審計及課責制度

針對主要先進國家，如英、美、法、德、日等國之政府審計、決算審核及課責制度等特色，及其最新發展進行深入之研究，以作為我國審計制度改革之參考。

（一）政府決算及決算審核制度

我國政府審計最重要之憲法責任即為政府決算之審核，期藉由審計職權之行使，強化政府部門預算執行成果監督考核機制，至政府決算最終審定責任，將政府之財政，透過公正客觀之外部審核單位昭信於民。然至 1980 年代新公共行政管理主義興起，社會政經與政治環境之變化，時空背景已與以往迥然不同，又世界各指標之審計機關，如：美國、英國、法國、德國等，其審計常態係著重於對行政部門編製之財務報表表示意見，尚無須編製最終審定數額表。審計機關是否仍須負有決算之最終審定責任，頗值得探討(王麗珍，2011；蘇彩足等，2011；李錦玫，2012)。

我國現行決算法第 26 條及 28 條規定，審計長於中央政府總決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告。又民國 44 年公布的司法院大法官會議釋字第 46 號解釋：「審計部對於各機關編送之決算有最終審定權，徵收機關核定公營事業之所得額，與審計部審定同一事業之盈餘如有歧異，自應以決算書所載審計部審定之數目為準。」因此審計機關對於各機關之決算、事業機構盈餘等事項有最終審定之權限，且決算須由審計機關完成審核，予以審定，並將各機關之決算審定數，編成最終審定數額表，連同審核報告提出於立法機關。因審計機關以超然立場審定決算，立法機關無權

刪改，故謂「最終」(主計月報社，2013)。又目前我國審計法規定公務預算部分之執行結果，應將憑證連同會計報告按月送審計機關審核，送審機關需花費人力、物力，整理送審資料並予以運送¹⁰。行政院已於民國 99 年成立跨部會之內部控制推動及督導小組，透過行政部門縱向督導，加強各種核職能的橫向聯繫，強化內部控制機制，提升內部稽核職能。行政機關內部審核品質之提升，有助於審計機關減少憑證之審核，而發展其他更具成本效益之審計職能，提升審計機關之價值與效益。

經研，英、美、德、法等國對於總決算之保證或確認 (certify)¹¹之意涵並未具有 100%之確定意義，而係以類似會計師無保留意見、保留意見、無法表示意見、否定意見等之簽證意見，提供政府總決算財務報表是否公正允當表達國家財務實況之審核意見，各機關之憑證亦並未送審，而係由審計機關派員實地查核時，再視需要調閱(郭大榮，2009；王麗珍，2011)。日本對於決算僅為「確認」，若發現不當支出，係通知有關機關處理，並揭露於檢查報告，不修正當年度決算數，俟實際發生時，作為當年度歲入處理(林榮國、許瑞真，2009)。

依據我國現行審計法、決算法等規定，審計機關負有決

¹⁰ 目前雖有部分機關或施政計畫經審計機關同意免予送審，惟仍屬個案。

¹¹ 以英國國家審計署提送國會之 2011-12 年度審核報告為例：I certify that I have audited the financial statements of the Whole of Government Accounts (the Account) for the year ended 31 March 2012 under the Government Resources and Accounts Act 2000. (The Certificate of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons, 2013)

算審定之職責，惟限於審計機關資源有限，及各國政府審計趨勢，消極之防弊已非審計之首要目標，審計機關除監督（Oversight）外，應逐漸著重具洞察（Insight）與前瞻（Foresight）目標之績效審計（GAO, 2007）；又部分民意代表時有對於審計機關已審定年度決算合計數內含有巨額歲入、歲出保留款，惟在以後年度發生巨額減免註銷，或收回以前年度歲出，提出質疑（林榮國、許瑞真，2009）。此外，立法院於民國 89 年修正決算法第 28 條規定，將總決算最終審定數額表，由監察院咨請總統公告，修正為由立法院審議通過後，再送交監察院咨請總統公告，此修正對於總決算之最終審定權是否仍歸屬於審計部，亦生疑義。

另審計機關對於審查完竣之案件，依審計法第 27 條規定，自決定之日起 2 年內發現其中有錯誤、遺漏、重複等情事，得為再審查；若發現詐偽之證據，10 年內仍得為再審查。再審查之結果，如變更原決定者，依審計法第 28 條規定，其已發之審定書，失其效力。故審計機關發給之審定書，在意義上並非「最終」。本研究建議可參照日、德、法、英等國制度，將審計機關「審定決算」等字眼，改為「確認決算」；或將「審定」兩字定義為：「審核決算之允當性」，並加註：「審計機關係對於決算報表整體是否允當表達，提供高度合理之確信¹²，決算報表編製及表達之責任仍在編造機關。」

¹² 民國 88 年我國審計準則公報第 33 號「財務報表查核報告」的公布引起會計師界之爭議，會計師們認為使用「保證」一詞做為英文 assurance 的中文翻譯，可能會增加會計師的法律責任，極不妥當。經財團法人會計研究發展基金會對會計師進行問卷調查，回函建議中文翻譯之用語包括確認、認證、信賴（信任；信心）、意見、依據、鑑證等，並於中華民國會計師公會全國

長期而言可朝向減少原始憑證送審之方向修法。另有關決算法第 26 條及第 28 條規定中有關「最終審定」之「最終」兩字建議宜予以刪除（蘇彩足等，2011），尚毋須修正審計法第 2 條有關審計職權，及第 45 條審計機關審核決算並發給審定書之規定。

（二）政府課責制度

經研，各國國會審議決算係以行政部門提出經審計機關審核後之決算為主，決算審核報告則提供國會作為審議決算之重要參考依據，並依據以下步驟，執行課責循環，包括：

1. 審計機關查核，提出審核報告於國會；
2. 國會舉辦公聽會；
3. 國會向行政部門提出建議意見；
4. 行政部門就國會所提意見提出回覆。

審計機關之審核報告，通常作為國會質詢行政部門是否妥適履行公共責任之基礎，而審計長或相關人員則應邀出席作證，提供諮詢。目前德國及法國審計院係直接向國會提出審計（核）報告，其他各國審計機關（如英、美）所編製之審核意見（報告）則併入行政部門之決算報告中，或將決算審核報告送行政部門後，再由行政部門送交國會審議（如日本）。為加強對行政機關之課責要求，建議可參考法、德等國，行政院除提出決算於監察院（審計部）外，同時提出於

聯合會暨會計研究發展基金會聯合舉行之「審計準則公報第 33 號『財務報表查核報告』中『合理保證』詞對會計師簽證責任之影響」座談會中，決定將「保證」一詞修正為「確信」，第 33 號公報成為我國最快修正的審計準則公報之一（馬秀如，2000）。因此，審計機關對於決算審定之加註解釋，是否比照民間會計師界使用「確信」兩字，仍宜加以慎重研議。

立法院，以強調各機關負有編製財務報表的最終責任¹³。又審計長列席立法院應為諮詢之角色，實際執行預算或運用公共資源之機關，實有義務向立法院報告其預算之執行情形及管理績效。

二、興革建議及修法方向

茲以短、中、長期，就我國總決算審核及審議制度之改革，研提建議意見與修法方向如下：

(一) 短期：在現行制度下，建議總決算審核報告之審查程序宜強化主管機關之責任；另強化審核報告審查結果與預算審查之連結。

1. 建請立法院修正「中央政府總決算審核報告案審查程序」(附錄 3)，除由審計長列席院會報告總決算審核經過並備諮詢外，另邀請主計長列席院會說明總決算彙編經過並備質詢；聯席審查會議邀請相關機關首長及主計長列席，回應總決算審核報告中相關意見並備質詢，審計長或指定人員列席提供諮詢意見或相關資料。相關機關提出之改善措施，由審計部追蹤辦理情形。

2. 要求相關機關於預算編列時，應說明以前年度審計部列管重大缺失之改善情形，提供立法院審查預算之參考。

(二) 中期：修法課予運用公共資源者向國會說明之責，俾符合決算審議以各機關所編製之決算為主，總決算審核報告

¹³ 有關行政院提出總決算於監察院，同時提出於立法院，其可能影響（例如須修正憲法第 60 條等），宜審慎評估。另現行行政院主計總處提出中央政府總決算，亦同時以正本函送立法院財政委員會。

則提供國會作為審議決算之重要參考資料。

INTOSAI 利瑪宣言揭櫫最高審計機關與政府機關及各行政單位間之關係(Relationship to government and the administration)「最高審計機關負責審計政府之各項活動，包括各行政部門及其所屬之單位，惟這不意謂，各政府部門係受審計單位之指揮監督。尤其應特別注意的是，各政府部門對於其應負之職責具有完全且唯一之責任，不能因任何之審計結果而免除其應有之責。」按課責於政府部門而言，係指政府官員應就其政務推行及管理結果，定期提出報告，藉由財務與非財務資訊，表達其施政績效，其報告資訊由政府部門編製提供，自應對編製內容負責。審計機關僅係扮演一個獨立機關之角色，協助國會對政府部門有效課責。

依我國憲法第 57 條規定，行政院應對立法院負責，負責之機制係提出施政報告、接受質詢等（周育仁，2009）。行政院對立法院負責，係基於民意政治與責任政治之原理（大法官釋字第 387 號解釋文）。決算法第 27 條第 2 項規定「立法院審議時，審計長應答覆質詢，並提供資料，對原編造決算之機關，於必要時，亦得通知其列席備詢，或提供資料。」經查目前實務上，立法院於分組審查時，主計總處及相關部會均已列席，惟為符合課責制度與責任政治之精神，建議宜修正為：「立法院審議總決算審核報告時，原編造決算之機關，應答覆質詢，並提供資料，審計長並就審核報告內容答覆諮詢，並提供資料。」以強化行政部門之財務責任，

並避免立法院課責對象錯誤之情(蘇彩足、劉志宏、郭乃菱, 2013)。

(三) 長期：持續強化審計機關之職能。

2011 年第 66 屆聯合國大會決議(A/RES/66/209)，世界各國應致力強化其審計機關之職能，以促進公共行政之效率、課責、效能及透明度。該決議除確認最高審計機關獨立性之重要外，並鼓勵各會員國參採國際最高審計機關組織(INTOSAI)所頒布之利瑪宣言(Lima Declaration)及墨西哥宣言(Mexico Declaration)。為達成聯合國大會決議之目標，本研究建議審計機關宜朝以下方向努力：

1. 持續朝人事與預算獨立努力，提升審計機關人員任用之彈性及財務之自主性。

INTOSAI 於 1977 年利瑪宣言中，已明文規定「獨立」三大原則，分別為：

(1) 審計機關獨立性—獨立於被審核機關及免於外界影響、制度與組織上之獨立、憲法明文保障審計機關之建立及必要獨立程度。

(2) 審計機關首長及審計人員獨立性—憲法保障審計長及決策委員會成員任命及解職，審計人員不應受被審核機關影響。

(3) 審計機關財務獨立性—審計機關應獲得充分審計資源、有權在年度預算中直接編列必要的財務資源、有權運用單獨預算中之專款。

2007年，INTOSAI 墨西哥宣言 (Mexico Declaration) 進一步確定政府審計獨立性之八大支柱 (原則)，詳如圖 6。在八大支柱中，我國審計機關在人事與財務上，尚未能完全獨立自主。經研英、美、日、德、法等國之審計機關，皆有人事獨立及預算獨立之設計及規定。例如，英國審計署預算係直接由國會審查，審計長依法具有審計署之人事權，有權決定審計人員聘任之人數、薪資等各項條件；美國依預算與會計法規定，聯邦審計署之年度預算，經送達後，總統不得更改，逕予編入預算案，因此其經費預算係獨立編製，預算管理局可加註意見，一併送國會審議。另依據聯邦審計署人力資源法規定，公、私部門人才可以相互流通，審計長有權決定聘用之人數、薪資、考績獎金等，惟必須考量其年度預算上配合之能力。

德國依其國家預算法規定，若國家元首、聯邦眾議院、參議院、憲法法院及國家審計機關之首長所送之概算與預算不符，且已無法修正時，應將無法同意之說明附註在預算案，即財政部負責預算編製，但財政部對聯邦審計院所編經費預算不能修改，惟可加註意見，其最後准駁之權，操之於國會兩院；日本依其財政法規定，內閣會議決定概算時，關於國會、裁判所及會計檢查院歲出概算者，應先徵求眾議院議長、參議院議長、最高裁判所長官及會計檢查院對其決定之意見，如有核減應將原編送歲出估計詳細情形，附記於歲入歲出預算。我國依憲法增修條文規定，僅司法院所提出之

年度司法概算，行政院不得刪減，但得加註意見，編入中央政府總預算案，送立法院審議；對於審計機關獨立預算之規定，尚付之闕如（林源慶，2000）。

2. 建議參考英、美或法、德之作法，研究政府審計簽證機制之可行性，及辦理對政府進行方案或計畫評估之方式。

目前海洋法系如英、美等國之審計機關皆以績效審計或評估工作為主，財務審計比重已逐年降低。以美國為例，其財務報表審計工作占全部審計工作比重僅約 7% 至 15%（周靜幸，2004）。大陸法系國家如法國之新財政預算組織法（LOLF）規定，審計機關須開始對政府機關進行簽證服務，2008 年憲法修正規定，審計機關亦須協助國會進行政策評估。惟欲進行方案或計畫評估，由於我國現行各項重大計畫與預算編製間之連結性不大，可能尚需檢討現行預算之編製方式。此外，研考會的績效評估機制能否與預算前端做相關連結也是後續配套的一個重要課題¹⁴。故長期而言，建議研究政府審計簽證機制之可行性，及研擬政策評估之執行方式。審計機關除賡續辦理財務審計之財務課責與監督外，若能加強辦理績效審計及方案評估，將提升政府審計對促進國家前瞻和洞察之貢獻。

¹⁴ 參考本研究會議紀錄（附錄 4）施教授能傑及許副處長一娟所提之意見。

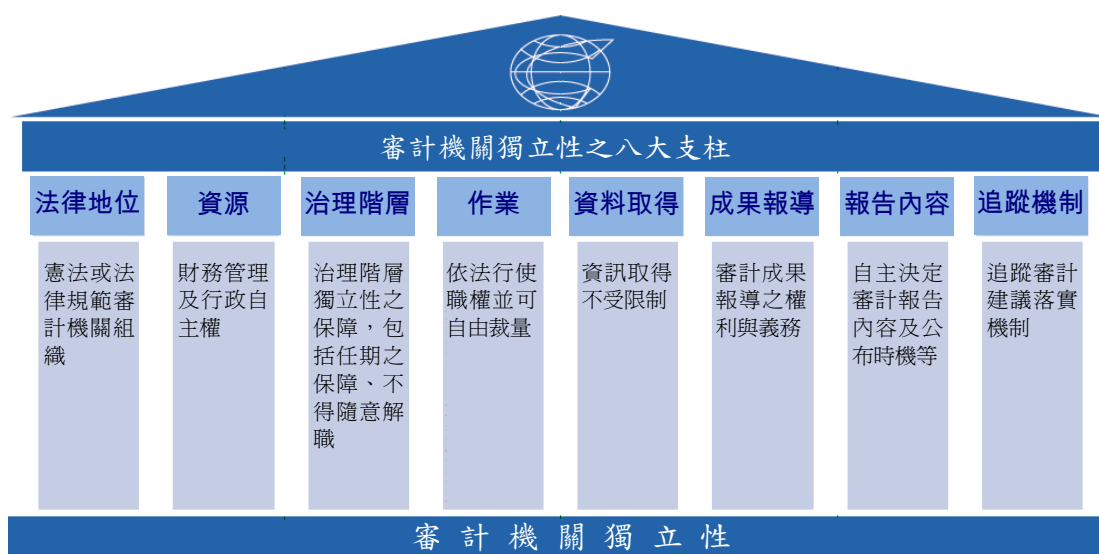


圖 6 審計機關獨立性之八大支柱

資料來源：Folder on SAI independence, INTOSAI (2007; 2012)。

參考文獻

一、中文部分

- 王永興，2010，《我國政府審計職能發展之政經分析》，國立臺灣大學社會科學院政治學系碩士論文。
- 王培驥，1979，《最新政府審計全書》，台北：自刊本。
- 王毅忠，2001，〈立法院審議「總決算最終審定數額表」之商榷〉，《審計季刊》，第21卷第2期，頁19-23。
- 王麗珍，2011，《政府決算最終審定制度之探討》，公部門治理與課責研討會，2011年9月，國立臺北大學。
- 主計月報社，2013，《決算法研析與實務》，台北市：財團法人中國主計協進社。
- 李志宏，2006，〈從組織治理談非政府組織的責信度〉，《非政府組織學刊》，創刊號，頁103-116。
- 李錦玫，2012，《政府審計與公共課責之研究》，國立中正大學政治學研究所碩士論文。
- 林源慶，2000，〈憲法增修後政府審計獨立及決算制度之探討〉，《審計季刊》，第21卷第1期，頁17-30。
- 林榮國、許瑞真，2009，《日本決算審核與國會審議制度之研究》，審計部出國報告，審計部全球資訊網。
- 林慶隆、楊麗瑾、林皞雋，1994，《菲律賓、新加坡、澳洲、紐西蘭等國政府審計制度考察報告》，審計部出國報告，審計部。
- 周育仁，2009，《行政院負責機制之探討》，財團法人國家政策研究基金會國政研究報告。

- 周靜幸譯，2004，〈四個央格魯薩克遜國家最高審計機關績效評估（下）〉，《審計季刊》，第 25 卷第 1 期，頁 50-77。
- 周靜幸譯，2008，〈最高審計機關在新公共管理之角色～大陸法系國家之趨勢〉，《政府審計季刊》，第 28 卷第 3 期，頁 66-79。
- 馬秀如，2000，〈明辨查核風險與重大性標準—兼談「保證」滄桑史〉，《會計研究月刊》，第 172 期，頁 118-127。
- 張金男，2004，《政府審計效能：資料包絡分析法及專家問卷實證分析》，桃園：自刊本。
- 曹俊漢，2000，〈邁向評估審計的新紀元：美國會計總署結構與功能的研究〉，《歐美研究》，第 30 卷第 4 期，頁 185-286。
- 許哲源，2003，〈政府審計制度〉，《主計月刊》，第 575 期，頁 51-63。
- 許哲源，2004，〈我國與美國政府審計制度之比較〉，《審計季刊》，第 24 卷第 2 期，頁 17-29。
- 許彩禪，2008，〈新公共管理對法國高等教育的影響〉，第七屆臺灣學者暨博士生教育經營與管理學術研討會，國立臺南大學。
- 郭大榮，2004，〈GAO 更名之報導與省思〉，《審計季刊》，第 25 卷第 1 期，頁 78-81。
- 郭大榮，2009，《2008 年德法出國考察報告》，審計部出國報告，審計部全球資訊網。

- 郭承緒，1970，《審計理論與實務》，台北：自刊本。
- 郭博文，2011，〈績效課責：五大構成要素與六項基本實務〉，《政府審計季刊》，第31卷，第2期，頁89-94。
- 陳建仲，2012，《美國績效審計理論與實務之研究》，審計部出國報告，審計部全球資訊網。
- 陳敦源，2009，〈透明之下的課責：台灣民主治理中官民信任關係的重建基礎〉，《文官制度季刊》，第1卷，第2期，頁21-55。
- 莊麗蘭、邱秀蘭、盛淑華，2013，〈美國聯邦政府績效成果法現代化法(GPRAMA)之探討〉，《公共治理季刊》，第1卷，第2期，頁98-116。
- 劉坤億，2011，〈公法人與公共課責：從審計機關角色功能分析〉，《政府審計季刊》，第32卷，第1期，頁78-91。
- 劉莉玲，2011，《我國決算審核體系之研究》，國立臺灣大學社會科學院政治學系碩士論文。
- 審計部，2007，《歐盟各國政府審計制度》，審計部審計業務研究委員會編譯 (State Audit in the European Union, National Audit Office, UK)。
- 審計部，2008-2011，《中華民國97至100年度中央政府總決算審核報告》，審計部編。
- 審計部，2008-2013，《政府審計年報》，審計部編。
- 審計部，2011，《中華民國政府審計制度簡介》，審計部編。
- 蕭文生，2005，〈現代民主法治國原則下的政府審計制度〉，

《國立中正大學法學集刊》，第 18 期，頁 297-352。
蘇彩足、方凱弘，2011，《審計機關組織改造策略之研究》，
審計部委託研究報告。

蘇彩足、劉志宏、郭乃菱，2013，《財政透明與公共課責之研究》，
行政院研究發展考核委員會委託研究報告。

二、外文部分

Bundesministerium der Finanzen, 2008. The Budget System of the Federal Republic of Germany, Published by: Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

Dowdle, M. W. 2006. Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences. Cambridge: Cambridge University Press.

Dubnick, M. 2005. "The False Promise of Accountability." paper presented at the 66th Annual National Conference on Public Administration, Milwaukee.

GAO (United States Government Accountability Office), 2004. GPRA Has Established a Solid Foundation for Achieving Greater Results. (GAO-04-38)

GAO (United States Government Accountability Office), 2007. Enhancing Government Performance, Accountability, and Foresight.

INTOSAI, 2012. ISSAI 100: Fundamental Principles of

- Public Sector Auditing (Exposure draft).
- Jos, P. and M. Tompkins. 2004. "The Accountability Paradox in an Age of Reinvention: the Perennial Problem of Preserving Character and Judgment." *Administration and Society*, 36(3), pp. 255-281.
- Levine, C. H., B. G. Peters, and F. J. Thompson, 1990. *Public Administration: Challenges, Choices, Consequences*. Glenview, IL: Scott, Foresman/Little Brown Higher Education.
- NAO, 2011. *Our Strategy 2012-13 to 2014-15*, Design & Production by NAO Communications, National Audit Office.
- Normanton E. L., 1966. *The Accountability and Audit of Governments: A Comparative Study*, Manchester University Press.
- OECD, 2002. "Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees." *Sigma Papers*, 33, OECD Publishing.
- OECD, 2005. *Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion and Learning Module*. Paris: OECD.
- Romzek and Dubnick, 1998. *International Encyclopedia*

of Public Policy and Administration, Jay M. Shafritz(ED), Westview Press.

Starling, G., 1986. Managing the Public Sector (3rd Ed.). Chicago: Dorsey Press.

The SAI of France, 2012. “Strengthening external public auditing: a safeguard for financial sustainability and good governance.” EUROSAI magazine, 18, pp.111-114.

会計検査院，2011，《ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究》，平成22年度会計検査院委託業務報告書。

会計検査院，2012，《ドイツ及びフランスにおける業績検査の現状に関する調査研究》，平成23年度会計検査院委託業務報告書。

附錄 1：有關政府決算、決算審核及課責制度相關問題

一、各先進國家（以英、美、日、德、法為主）制度

（一）決算制度

有關各國決算之法律架構、各單位決算及政府總決算（合併財務報告），包括（惟不限於下列問題）：

1. 各國有關決算或政府財務報表之法律規定為何？
2. 政府各機關單位除會計部門外是否設有內部稽核單位？其在外審計進行之過程中扮演何種角色？
3. 財務報表及合併財務報表是否須經審計？一定是由審計機關負責審計嗎？

（二）審計制度

有關各國政府審計制度及法律規定，如財務司法、財務核定等實務運作情形，包括（惟不限於下列問題）：

1. 國家最高審計組織之地位、法律位階及在政府機關的組織架構為何？
2. 有關審計制度及審計機關之法律規定為何？
3. 審計機關是否執行核定收支命令之事前審計？
4. 最高審計機關之權限為何？（例如：是否包括剔除、修正、減列、追繳、直接處分、彈劾等權力？）
5. 各機關單位是否須將原始憑證送審？
6. 審計機關是否有核定財務責任（或賠償責任）之權？

（三）審計方式與最終審定

有關會計報告及憑證送審情形、決算及政府總決算之審核作業，對於決算（總決算）是否仍保有最終審定權等。

1. 各單位是否編製月報或季報？是否須送審計機關審核？是否須編製合併財務報表？
2. 各單位財務報告是否須送審計機關審核？提送審計機關之程

序？

3. 辦理財務報表或決算之審核，是否有期限之限制？
4. 是否審編半年結算查核報告？審編程序為何？
5. 如發現各單位財務報告或中央政府合併財務報告有剔除或修正事項，審計機關是否有權力直接修正其財務報表？
6. 審計機關對於審計後之各單位財務報告或中央政府合併財務報告，是否保證 100% 正確？
7. 上開審核報告(包含各單位之財務報告及合併財務報告)是否送行政部門或立法部門？
8. 最高審計機關是否具有最終審定權？

(四) 國會審議

有關國家最高審計機關之決算審核報告(年度審計報告)之提送程序、國會審議實務等，包括(惟不限於下列問題)：

1. 國會係審議決算或決算審核報告？決算是否包含決算審核報告？
2. 最高審計機關決算審核報告提送國會審議之程序及期限為何？
3. 國會是否有專責委員會負責審核報告之審議？
4. 審議審核報告是否會召開公聽會？公聽會之與會人員為何？
5. 審計機關首長是否列席國會公聽會？審計機關首長出席公聽會之角色為諮詢或被質詢者？
6. 國會議員是否會質詢審計機關有關審核報告之內容？
7. 國會對於總決算審核報告之處理程序為何？
8. 審計長與行政部會首長在國會審議決算時各負有哪些責任？
9. 國會議員是否有權隨時要求審計機關首長出(列)席各項會議？
10. 國會是否有權要求審計機關執行特定審計活動？

二、我國政府決算制度

- (一) 決算法有關中央政府決算書編製、審核及公告等(含半年結算報告)規定之歷史沿革、意義及目前實務作法。
- (二) 分析中央政府決算制度之實務作法，檢討現行實務作法存有那些窒礙難行之問題。(例如：行政院主計總處推動試辦新普會制度，有關總會計與總決算間之差異調節表編製及本部審核可能會衍生哪些問題等。)
- (三) 有關會計月報、決算及總決算審核方法及最終審定規定與目前實務作法及分析檢討存在哪些窒礙難行問題？(例如：原始憑證送審存廢問題、最終審定是法律規定或認知解讀不同等。)
- (四) 憲法、審計法及決算法關於總決算審核報告向國會提出之規定與目前實務作法及國會審議及總統公告相關規定及實務作法。(例如：決算法第 28 條「立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過」規定可能產生哪些影響？)
- (五) 行政院主計總處針對當前問題已規劃或研擬之策進方向。

附錄 2：我國與決算審核相關之主要規範

憲法或法律名稱	條次	條文內容
憲法	60	行政院於會計年度結束後 4 個月內，應提出決算於監察院。
憲法	104	監察院設審計長，由總統提名，經立法院同意任命之。
憲法	105	審計長應於行政院提出決算後 3 個月內，依法完成審核，並提出審核報告於立法院。
決算法	21	中央主計機關應就各單位決算及國庫之年度出納終結報告，編成總決算書，並將各附屬單位決算(包括營業及非營業者)，彙編成綜計表，加具說明，隨同總決算，一併呈行政院，提經行政院會議通過，於會計年度結束後四個月內，提出於監察院。
決算法	22	特別預算之收支，應於執行期滿後，依本法之規定編造其決算；其跨越兩個年度以上者，並應由主管機關依會計法所定程序，分年編送年度會計報告。政府捐助基金累計超過百分之五十之財團法人及日本撤退臺灣接收其所遺留財產而成立之財團法人，每年應由各該主管機關將其年度決算書，送立法院審議。
決算法	23	審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列效能：一、違法失職或不當情事之有無。二、預算數之超過或剩餘。三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。四、經濟與不經濟之程度。五、施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。六、其他有關決算事項。
決算法	24	審計機關審核政府總決算，應注意左列效能：一、歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。二、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。
決算法	25	審計機關審核決算時，如有修正之主張，應即通知原編造決算之機關限期答辯；逾期不答辯者，視為同意修正。決算經審定後，應通知原編造決算之機關，並以副本分送中央主計機關及該管上級機關。
決算法	26	審計長於中央政府總決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。
決算法	27	立法院對審核報告中有關預算之執行、政策之實施及特別事件之審核、救濟等事項，予以審議。立法院審議時，審計長應答覆質詢，並提供資料；對原

憲法或法律名稱	條次	條文內容
		編造決算之機關，於必要時，亦得通知其列席備詢，或提供資料。
決算法	28	立法院應於審核報告送達後一年內完成其審議，如未完成，視同審議通過。總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院咨請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告。
決算法	29	監察院對總決算及附屬單位決算綜計表審核報告所列應行處分之事項為左列之處理：一、應賠償之收支尚未執行者，移送國庫主管機關或附屬單位決算之主管機關執行之。二、應懲處之事件，依法移送該機關懲處之。三、未盡職責或效能過低應予告誡者，通知其上級機關之長官。
審計法	2	審計職權如左：一、監督預算之執行。二、核定收支命令。三、審核財務收支，審定決算。四、稽察財物及財政上之不法或不忠於職務之行為。五、考核財務效能。六、核定財務責任。七、其他依法律應行辦理之審計事項。
審計法	3	審計職權，由審計機關行使之。
審計法	27	審計機關對於審查完竣案件，自決定之日起2年內發現其中有錯誤、遺漏、重複等情事，得為再審查；若發現詐偽之證據，10年內仍得為再審查。
審計法	28	審計機關因前條為再審查之結果，如變更原決定者，其已發之核准通知及審定書，失其效力，並應限期繳銷。
審計法	34	政府於會計年度結束後，應編製總決算，送審計機關審核。中央政府年度總決算，應由審計部於行政院提出後3個月內完成其審核，並提出審核報告於立法院。立法院、監察院或兩院中之各委員會，審議前項報告，如有諮詢或需要有關審核之資料，審計長應答復或提供之。地方政府年度總決算之編送及審核，準用前列各項規定。
審計法	63	公務機關編送會計報告及年度決算時，應就計畫及預算執行情形，附送績效報告於審計機關；其有工作衡量單位者，應附送成本分析之報告，並說明之。
審計法	64	各公有營業及事業機關編送結算表及年度決算表時，應附業務報告；其適用成本會計者，應附成本分析報告，並說明之。
審計法	65	審計機關辦理公務機關審計事務，應注意左列事項：一、業務、財務、會計、事務之處理程序及其有關法令。二、各項計畫實施進度、收支預算執行經過及其績效。三、財產運用有效程度及現金、財

憲法或法律名稱	條次	條文內容
		物之盤查。四、應收、應付帳款及其他資產、負債之查證核對。五、以上各款應行改進事項。
審計法	66	審計機關辦理公有營業及事業機關審計事務，除依前條有關規定辦理外，並應注意左列事項：一、資產、負債及損益計算之翔實。二、資金之來源及運用。三、重大建設事業之興建效能。四、各項成本、費用及營業收支增減之原因。五、營業盛衰之趨勢。六、財務狀況及經營效能。
審計法	67	審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列事項：一、違法失職或不當情事之有無。二、預算數之超過或賸餘。三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。四、經濟與不經濟之程度。五、施政效能、事業效能、或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較。六、其他與決算有關事項。
審計法	68	審計機關審核中央政府總決算，應注意左列事項：一、歲入、歲出是否與預算相符；如不相符，其不符之原因。二、歲入、歲出是否平衡；如不平衡，其不平衡之原因。三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。前項所列應行注意事項，於審核地方政府總決算準用之。

附錄3：中央政府總決算審核報告案審查程序（中華民國96年12月7日立法院修正通過）

第一條	中央政府總決算審核報告案之審查，依本程序之規定。
第二條	總決算審核報告案函送本院後，定期由審計長列席院會報告審核經過並備諮詢。
第三條	總決算審核報告案交付審查後，由財政委員會按機關別，會同有關委員會聯席審查，並由財政委員會召集委員擔任主席。 前項聯席審查會議，得邀請審計長列席說明並備諮詢及提供各項有關資料。
第四條	總決算審核報告案審查完竣後，應即提出總報告提報院會。
第五條	本程序經院會通過後施行。 本程序中華民國九十六年十二月七日院會通過之條文，自立法院第七屆立法委員就職日起施行。

附錄 4：政府決算及課責制度之研究專案研究小組第一次會議紀錄

開會時間：民國 102 年 8 月 5 日（星期一）下午 2 時

開會地點：審計部五樓會議室

主持人：林審計長慶隆

出席者：國立政治大學施教授能傑
國立臺北大學周教授育仁
行政院主計總處許副處長一娟
審計部吳副審計長國英
審計部李主任秘書順保
審計部第一廳王廳長麗珍
審計部第二廳陳廳長榮豐
審計部第三廳高廳長金展
審計部第四廳吳廳長義建
審計部第五廳曾廳長石明
審計部覆審室林主任榮國
審計部參事室王參事毅忠
審計部交通建設審計處陳處長福成
審計部臺北市審計處李處長香美
審計部業研會郭執行秘書大榮

列席者：審計部業研會邱副執行秘書團寶
審計部業研會許組長哲源
審計部第一廳溫科長忠元

林審計長慶隆：

在財務收支單純情況下，整個審計實務上，審計機關可採取詳細的審核，惟事實上政府現在整個預算這麼龐大，目前對財務收支採取抽查，抽查百分比並不是很高，在整個審計法上對於政府決算最終審定一些作法，在實務上的意見不盡相同；另外就是整個政府課責的一些機制，目前各部會在施政計畫之預算，法定預算經過通過以後，授權行政機關執行，政府部門執行最終結果，由審計機關提出決算報告，包含執行之績效。審計長依照憲法規定，向立法院提出總決算審核報告，然後立法委員審議總決算審核報告之後，長年來一直將審計長作為課責對象，當然這中間稍稍有好轉就是從立法院第7屆開始，在立法院財政委員會，對行政部門之列席，在決算法必要時可通知各部會來列席，從這個第7屆財政委員會，除了審計長去以外，行政院主計長，要求一定要到現場列席，還有各部會，原則上要求各部會首長，可是實務上各部會首長大部分都請假，所以在整個政府預算執行及最後在這個決算審核報告以後，在立法院審議課責報告時候，變成審計長、主計長是兩大主角，花錢的各部會派的層級並不高，與世界各國的做法有所差異。今天，各位教授都是治理之專家，希望就這機會來就教於各位專家學者，一開始請郭執行秘書跟各位報告。

審計部郭執行秘書大榮：

施教授、周教授、還有許副處長，非常感謝各位專家的參與，今天很榮幸跟各位及同仁報告一下，目前會裡面進行政府決算審核及課責制度研究的一個經過，我記得30年前，我剛到審計部的時候，因為每天要翻憑證，很多很多，那前輩就告訴我們說，這個我們最終審定這個法，修完了以後，就不用看憑證，我們直接就地抽查，要不然花太多時間，在這個看憑證上面，我們估計大約會花七、八成時間在看憑證這方面，我們就一直很期待，結果已經過了30年了，現在我們真的要努力改善這個方面。我記得在民國81年到美國GAO做研究的時候，他們那棟總部的大樓，就是原來二次大戰前他們放憑證的地方，可見它們以前全部也是都放憑證，可是在二次大戰期間因為沒有時間看憑證，將這些憑證都擺下來，擺了四年，二次大戰結束以後才發現說，這個憑證沒有審也是一樣過，為什麼要花這麼多勞力去做這些事情，所以他們就把它廢掉，那時候在一九四幾年時就開始就把它廢掉了，會計及審計法案就把它廢掉了，那今天我們來跟各位學者專

家報告一下我們目前這個情況，今天要講的就是說，我們現在的情況以及先進國家決算審核及課責制度之大概情形，以及我們所關心之研究議題，跟我們自己擬的一個興革想法及意見。

首先我們這個決算的審定，承如剛才審計長講的審定決算法定職掌外，最主要是說，在大法官會議解釋在民國 44 年 5 月，有第 46 號解釋說，審計部對各機關編送的決算有最終的審定權，當時是因為事業機關，那稅務機關跟審計機關認定不同會有爭議，後來就以大法官會議解釋說，所有這些事業機關、營業機關，是以審計機關最終審定為準。那我們在決算法第 26 條也說，審計機關要編造最終審定數額表，這也是我們是最終審定的一個來源。我們整個國家政府課責機制大概就是這樣子。其次，我們為符合世界潮流，審計機關要講求績效審計，本身就是要先有績效衡量，績效衡量我們就有幾個構面，其中最重要的，我們自己認為最重要的為業務面，業務面就是審計機關到底有那些績效，就是要衡量這個，我們就是要朝向績效性審計來努力，因為國家經濟情況與社會結構過急遽改變，那也是先進國家最近 30、40 年以來也有很大的變化，然後各國也都朝向績效性審計來努力，所以這個最終審定權是真的值得我們來探討的，那我們的做法就是蒐集國外決算審核及課責制度之相關文獻，跟我國來進行比較，試著擬出一些興革建議及配套措施，做為未來一個改革的參考。目前我國政府決算審核及決算課責制度情形大概是五權憲法體制、審計權入憲，但這是比較特殊的，因為在審計權獨立性方面，如果真的入憲的話，它的獨立性就是最強的，那另外是審計權為監察權之一，那監察院設審計部，但是為了要維持審計機關之獨立性，審計職權由審計機關行使，這是確保審計權的獨立性，現況是審計長應於行政院提出決算後三個月內，依法完成其審核，並提出審核報告於立法院，它的作用是有這下面三點，我個人認為說，其實世界各國最重要的一點是在中間這點，作為議決為哪一年年度決算案以核定政府資源分配的一個參考，這是比較積極性較有興利的一個做法。那我們目前中央政府總決算審核報告編送流程是這樣，於行政院主計總處編造年度總決算，送給行政院，行政院是送給監察院，再由監察院轉送到審計部，三個月完成審核再送至立法院，這是跟世界很多國家不一樣的，我們後面也有一些圖形來跟各位報告。

公共課責，各國最高審計機關我們都簡稱為 SAI，因為國際最高審計機關稱為 INTOSAI，然後它們所講就是說，要持續監督公共課責

之使用及加強政府之課責 Accountability，那美國聯邦審計署早年就是主計總處那邊翻成會計總署，那我們因為工作的內容就將它翻為審計總署，後來在 2004 年的時候，美國前任審計長 David Walker，他提出一個法案叫「Human Capital Resource Act」，把 GAO 改掉，改成「Government Accountability Office」，那它的目的就是對於政府行政機關要課責，這個 GAO 目前這樣在國內的翻譯，很多人就翻成「課責總署」，我們因為習慣上就翻成「聯邦審計署」，這個部份我也有跟馬委員馬教授，研究了說怎麼翻比較好，他說這樣翻也是可以，因為你如果翻成一個「課責總署」，國內都不知道我們在國內的相對機關是哪一個機關，所以「課責總署」在從字面上來看是「Government Accountability Office」「課責總署」，那如果說是翻成聯邦審計署，人家就知道說這個是一個審計機關。

另外政府審計跟公共課責，這個是我們參考文獻上，其實在早年歐美地區很早就有審計機關，其實在我們周朝的時候，我們就有審計人員及審計機關的設立，對政府部門而言，課責是政府官員報告之責，政府官員對於這個政務的推行、管理的結果定期提出報告，藉著財務性及非財務性資訊來表達它的施政績效，這是我們審計長在 1994 年做的一份報告、一個研究。

政府課責制度的精神，目前我們在國內課責機制的情形，就是民意機關、審計機關跟行政機關之間一個課責的機制，然後其實比較重要就是在獨立客觀之審計機關，由第三人才能做出一個獨立及客觀的一個報告，然後因為報告做出來以後，也要公開跟透明，那這個公開跟透明，最近幾年審計機關在這方面做了很大的努力，包括所有的一些資料，包括中央政府的總決算，包括 5 都及 16 縣市的總決算審核報告資料，全都在這個網頁上面，根據 INTOSAI 的分法，政府審計分為財務審計、績效審計及遵循審計，以前有人叫做合法性或合規性審計，有很多種分法，不過我們現在都採用國際最高審計機關組織的一個分法，那這個歐盟審計院就有分為事前及事後，不過事前已經蠻少的了，那事後一樣分為財務司法、財務報表、跟績效審計。然後現今國家審核決算的流程，請大家參考就是說，我們拿日本、德國、法國跟我們之間的差異在哪裡，來做一個比較。

日本跟我們大概類似，不一樣的地方就是，內閣將決算提送會計檢查院進行檢查，然後會計檢查院檢查後在編製檢查報告，再送回內閣，內閣在把它連同年度決算，再一起送到參眾兩院去，所以它並不

是送給國會，還送回去給內閣，也就是行政院，行政院在連同主計處總處所編的決算，兩本這樣再送給參眾兩院，這個以前蘇審計長，就對這一點就還蠻質疑的，就是說你在那個時候，向內閣提出年度決算審核報告，這個好像怪怪的，在制度的授權上，而且它們那個照片，每年提送的那個照片，都會報紙上登出來，就是它送給那個首相，由財務大臣做完了以後，做成決算送給內閣，內閣在送給會計檢查院，會計檢查院做完提送報告再把它連同決算再一起送給國會，跟我們的流程是不一樣的。

那法國呢，審計機關是屬於法院性質，所以它在早年並不對決算做審查，然後他在 2005 到 2006 年開始，法令賦予它對國家的決算必須要表示意見，進行評核跟驗證，已表示它的一個確認，確認的部分包含預算執行及資產負債平衡的部分，然後財政部彙編各部會年度決算，總統府再函送總決算報告給國會及審計法院，審計法院在審核完竣後提出初步審核意見，再經跟財政部溝通後做成審核意見書，再由審計法院院長向國會參眾兩院提出來，那它的一個流程大概是這樣子的，由財政部編決算送給法國總統，總統再送決算到國會參眾兩院，同時也送一份到審計法院，審計法院在提出審計報告送給國會，這是法國的一個情況。德國大概的情況也是跟法國差不多，只是它不一樣地方，這個資料給大家參考，不一樣的地方就是國務總理就是，像現在是梅克爾，法國是總統，他是總理，其他的一個流程大概是一樣的。然後現在就是說，它們都是用「certify」，我們研究很久就是說，那我們是不是早年因為對翻譯這個「certify」，有點就是說做百分之百的確認跟確信，那其實它們的「certify」並沒有做這樣的規範，他們是說對財務報表是否能夠公正適當的表達政府的財務實況，來做出一些評估的意見，那這個部分因為英國也是用「certify」這個字，所以我有機會到英國 NAO 的時候，就請教他們，他們說這個「certify」的意思不是說數字百分之百的正確，譬如說你只有這筆少收了 500 塊英鎊，並不是說一定要在今年的決算報告中一定要把他改正過來，他說這個對這麼大的一個政府機關，這麼少的金額根本不足以影響他的財務情況，所以在下個年度就把它作為收回年度歲出就可以，不必去改這些東西，所以這些包括，剛才講的英國、法國及德國他們講的這個「certify」其實就是作為一個評估的意見而已。那因為審計機關真的資源非常有限，然後你如果把大部分人力資源都放在這個決算的審定方面，就算是確信的話，都會花了很多很多的人力，那根據我們

以往 20、30 年來的經驗，它的投資報酬率是比較差的，那我們如果把這些資源放在績效審計，那它的投資報酬率相對是比較高很多的，那同時有部分的民代就是說，既然有經過我們百分之百的審定，為什麼我們在下個年度收回年度歲出還那麼多，還有那些歲出保留款還那麼多減免，那就表示說我們這些審定的公信力的強度，好像有受到一點點質疑，然後這個下面講解，請大家參考一下，那這個是一個各國國會在審議時在辦的一些情況，那我們國家在審議我們年度審核報告時，對象都是審計長，那我實際去看過那個英國的公聽會，它們在審這個決算時，比如審國防部，是國防部長坐在那邊，審計長是坐在國會旁邊這裡，提供諮詢而已，那我們這邊不一樣我們都是審計長直接坐在對面，那它們是坐在旁邊，就感覺主客意識是完全不一樣的，那另外就是說這些意見，審計機關提的這些意見除了審計機關自己會「Follow up」後續追蹤以外，它們有特別規定財政主計機關會去追蹤，因為他們有這些它們有下個年度預算執行的一些權力可以來糾正這些行政單位，如果有不法或不合理的地方時，可以做一些行政的糾正，那這個是剛才講的這些課責制度。

目前我們在興革建議修法方面，我們自己做一些簡單的研究，在現行制度下決算審核報告的審查程序以強化主管機關的責任，另強化決算審查結果與預算審查的連結，在短期方面我希望能做到這邊，那它的內容大概就是以下這邊，那在中期方面我們是希望能夠修法以應用於公共責任向國會來說明之責，符合決算審議以各機關所編制的決算為主，那決算審核報告提供國會作為審議決算的重要參考，那剛才就是說目前依照蘇彩足蘇老師的一個研究，就是說到立法院在分組審查時，主計總處與相關部會，雖均以列席為符合課責制度的精神，宜將決算法第 27 條第 2 項修正為，立法院審議總決算審核報告時，編造預算的機關應答覆質詢並提供資料，審計長並就審核報告內容答覆諮詢並提供資料以強化政府部門的財務責任，避免課責對象錯誤的情形。那長期方面我們當然希望能研究廢除最終審定制度以及最終審定權這樣的一個設計。最後還補充報告就是說，那個剛才提到就是說 GAO 有一個「Human Capital Resource Act」，就是說改 GAO 他們名稱的部分，其實裡面最重要的重點是在公私部門的人才可以互相流通，那目前銓敘部也對這個議題做一個研究，那目前在我們的政府機關裡面好像還沒有辦法把私人部門的年資、職級採計，那在於 GAO 他是可以採計，所以很多學者、專家以及教授他們常常會到 GAO 做 2、

3 年的工作服務，這個對於 GAO 本身來講可以引進很多專家學者的專業意見，對於專家學者來講也可以實際了解，在實際上遇到那些問題，回到教學上面也有一些幫助，然後這法案通過以後，對公私部門人才的交流挺有幫助的，那另外一個就是說，它在 1990 年在那個財務長法案 Chief Financial Officers Act，那個裡面有規定說，他們設財務長，要編每個聯邦部門的半年結算報告，送國會跟送給總統，那我們在我們新的法規修正裡面也修正說，要編我們的半年結算報告，這個我想應該也是合理的，因為法國跟德國也是比照美國一樣，要對每個聯邦部門編半年結算報告，因為一年時間太長了，半年就必須做一個檢查，可是差別就在於說，它又加了一個說，審計機關必要做一個半年結算審核報告來送給國會審查，就實務面來講，這個部份其實效果並不理想，這個部份其實就是說，給審計機關及國會做一個 Review 並不作為任何一個 Audit 查核的一個工作，以上簡單的報告感謝各位的聆聽，敬請指正，謝謝。

林審計長慶隆：

謝謝郭執行秘書的報告，大概把這個簡單的緣由，還有我們審計部做的一些結果，這個案子、這個話題在審計機關雖然已經談了幾十年，曾經在內部提出說，在整個決算的負責應該是用錢的機關，而不是審計機關的首長，還有課責制度，我記得 1994 年在我們國內，在政府財務課責這塊好像研究不是很多，可是在去年一路上，國際的專家談論都是課責，審計的功能一些課責的角度，跟國內傳統的監督和審計的角度有很大的差別，不過課責制度，慢慢在國內，學術界也好，或是實務界也好，包括主計總處在外部一些政府審計的一些規範，在課責制度的一些著墨，我們覺得說，經過部裡面的一些研究，在立法院審議審核報告，對各部會的一些要求，另外有一個重要的著眼點，就是行政院強化各機關的一個內部控制，從 99 年底開始，目前各機關在內部控制的一些規範建置，慢慢都已經成熟，而且初步就是在 102 年度 8 月份有一些部會提出內控聲明書，內控聲明書也就是各機關的內控是否有效，有效的話相對的就是說財務報表的合規性、及一些施政績效，都在很好的一個機制之下運作，相對來講，審計機關對決算的審定，在機關已經有一個有效的內控聲明書之下，我想這個時候，推動這個決算審定及課責機制，這個時機點應該是蠻具有說服性的，包括民國 100 年院長幫我們開治理的研討會，我們也拋出最終審

定廢除的一個議題，包括一些在審計機制上的一些問題，在這個問題的一個著眼點，早年我們也曾經跟主計長商量，是不是由審計部跟主計處來共同委託，來做一個課責的研究案，不過當時主計處客氣就是覺得說對各部會課責由主計處來做，在中央行政院部會裡面要打一場仗，不如由審計部來做一些課責的機制。另外像最終審定制，跟這些主計部門的互動來講，主計人員好像有一種意見，就是審計部門對總決算最終審定，對行政部門也好，對主計部門也好，好像對他們來說是一種保護，因為如果審計機關對決算的一個最終審定廢掉的話，那麼將來這個決算直接送國會也好，或是國會在審議決算審核報告，以行政部會為主時，他們對於這種開支大不大，那當然大不大是審計的主見，對決算的表達，如果說國會有意見的話，在審議過程會不會對機關質疑或一些挑戰，所以會聽到一些聲音，不過如果在審計法裡面，審計的一個專業，像核定財務是屬於審計的一個專業，如果將來國會有一些疑問，丟到審計機關來，讓審計機關來做一個深入的查核，就像美國 GAO 有 80% 之工作是在做國會丟過來的議題，一些審計的工作。所以將來將其廢掉的話，在這個法治上，包括在決算法、審計法、立法院職權行使法等，這中間都會關係到制度未來的一些走向，所以要修法的話還是要有一些大家的共識。也請各位教授提出一些專業之意見。

施教授能傑：

審計長、各位在座的專家學者們，在這邊我提供一點意見，基本上我想這個報告，執秘這邊的同仁，資料的準備已經相當充分，剛聽到我是覺得，蠻贊成的，我先講我自己的經驗，我在 2004~2008 年在行政院研考會擔任委員，經驗真的是這樣子，擔任副主任委員時，開決算會議時，老闆需要我待命，然後去，沒有人找我。找不到我的時候，就找個處長去。然後我當主委後呢，從來沒有想過我要去參加最後那個決算的會議，通常就請我的副主委去，副主委聽到就回答說，是啊，就在那邊待命沒事，就是這樣，等那個 process 過了。

這 process 過了我理解它的過程就是說，除了部裡面 concern 之外，更重要的是，應該這樣講，立法院基本上是不重視這件事情的，本質是立法院不重視這件事情的，所以他就不會要求部會首長一定得要，這是一個很難實現政治上的一個過程，通常它可能是兩天左右，就是所有的 process，它就排定哪一個部會要去，然後最後就是

很快這樣過，一般來講不是正式在討論那個決算過程，這個對審計部門來講是一個蠻大的，我覺得是，那麼辛苦的準備了一整年的一個東西，最後呢，其實立法部門並沒有真正有興趣去討論細節的一個東西，就像是討論最終審定數額表，我想對它們來講，對大部分來講他們不太會有興趣，政治實務上我相信十年以後，可預見的這個節點，也不會有太大的興趣。

但是這邊表示說立法部門對於政府部門怎麼用錢，用的好不好，就是回到審計層面就是有沒有效率、有沒有效能，但不管是哪個，我覺得立法部門是很關心的這個事情的，只是沒有人 offer 它這個，充分、足夠的 information 去 care 所有個別的機關，因為台灣的預算其實編製上，我想各位比我更瞭解，我想我們有很多機關是很小的，很多預算規模都很小，當然就是說它每個單位機關在編預算過程有一些不經濟的審議方式，因為在那麼小的一個單位機關的預算金額不大，然後他就一定要走完一次，它不是用一個比較大的金額，這個地方應該這樣講，我們的三級機關規模都很小，少數幾個三級機關很大之外，其他都很小，如果就是說從理解國外的方式來講是很小的，如果說三級機關要當成一個單位預算，然後預算程序要走一遍，決算程序也一定走一遍其實那是蠻浪費大家時間的，不過這個部份我是覺得不完全是法律的問題，這個是可以實務上，我知道在主計處也有這種想法，但是都有困難，一直難以去把這個東西轉換過來。

我部分來講就是說，我個人能理解這樣的一個過程，所以今天在討論這個事情，回學校以後，當然這個腦袋就換過來了，我覺得這是蠻好的一個事情，說真的，如果要讓決算有意義的話，就是這個執行的部門當然要面對國會，這是它最重要的責任，審計部門其實只是一個 adviser，就是提供一個 consult 的一個單位，當然在美國 GAO 它有另外一個專屬權力，如果它涉及到 Legal Dictionary 時候，那是另外一個 process，如果不是的話，一般來講它是另一個程序在走，這就是說，兩個大的方向我都蠻支持的，一個就是誰要為這個決算數負責，如果在國會最後那個討論的時候，當然就是那個機關去負責，這不應該要審計部門來變成是一個主角，我覺得說即使是主計處都不應該變成主角，花錢的就應該是主角才對，是這樣子，如果立法部門不想審視這個國家的政治實況，那也不用去勉強，因為就是我們立法部門在審計上不夠嚴謹，第二個就是說，最終審定這個事情究竟值不值得，花那麼多時間去，實務上我也同意，其實那個東西，監督的密

度真的不用那麼高，簡單來講是這樣，因為剛才提到審計部最近幾年要做這個，偏向績效審計這個部分，我想這個真的應該要走，從各種財務審計來講，半開玩笑地來說，在外面跟長官說，審計部花那麼多時間去做決算這個查核以後，最終剔除那個金額占總金額其實是很少的，如果你從 ROI 角度來講，你花那麼多的人力，每一個人，一年多多少的人事費用，只做這個裡面一部份的錢看到這個，一點都不划算，搞不好這樣的 cost 比你剔除的那個金額比起來，其實這個我想是非常不划算的，所以如果有這方面的改變我覺得是好事情，我覺得對審計部是好事情，對行政部門也是好事情，就是剛剛審計長提到，會不會當然行政部門希望，最後也有人可以幫忙這個出入這個差額，但是，我覺得這個最後還是回到這個責任主體，當然這個行政部門你有主計體系自己的部門內控，你本來就在做一次這個每天非常完整的一個紀錄，這個我想差不了太多，我覺得這個責任自然就回到這個部會本身自己的那套主計體系，最後再交給國會來做審議，這就引導了我要講的就是說，我們在討論這個制度的時候，我們其實這個措施的專業，這個大概有涉略這個一點點的部分，我是覺得這個部分跟政府的體制有關，這是政府體制下要去討論的這個問題，所以意思就是說，我們台灣未來的發展情況下到底是，是要以哪個，如果真的要討論其基礎，是要參考議會內閣制的國家，還是偏總統制的國家？所以剛剛提到日本的這個情況，會覺得很奇怪，如果你從議會內閣制來講，這個一點都不奇怪，應該議會內閣制就是，議會是委員會的延伸而已呀，所以它自然就等於是說由內閣提出一個 second opinion，完完整整交給國會，等於是尊重國會的這個執政黨以外的政黨有機會看到 second opinion，要不然它可以不理不理你啊，議會內閣制它就是贏者通吃，除非它是一個聯合內閣，要不然，多數黨掌握就自然延伸，所以它很自然的，可是我看上面提報那個，法國就稍微有點不太一樣，因為法國不是純議會內閣制，概念上它已經走向，我們所講的半總統制，所以它才會有，它不是直接交給內閣，它是直接設一個法院的東西，那個 court 基本上是一個 independent 的一個單位，是對國會負責的，所以以這些角度來講，台灣也是一定是走這樣的，所以台灣可以大膽的去討論，就是說未來審計部門在這個 process 的角色，要多參考不會是偏向議會內閣制，除非我們政府體制要改變，我的意思是說實務的運作要改變，那其實我們實務的運作，從 2000 年以後從來就不是議會內閣制，實際上絕對不是以議會內閣制，是以立法院

為主體的三權，我覺得兩個東西的走向如果往部希望的這個走向，我覺得是好事，可是我覺得大概要去處理的就是說，憲法上監察院怎麼去看待這個事情，當往這兩邊走意思就是說，審計部某種程度就我的解釋，是隱含向監察院說我再也不想跟你走太近，我要往真的扮演國會很重要的 information 的提供者，簡單講就是美國的 GAO。

而剛提到說美國 GAO 不管再怎麼翻譯，不管是會計課責署或其他，但前面都叫聯邦，我不是那麼同意啦，因為它講得很清楚它就是 work for Congress，所以更精準應該翻為國會的課責署，或者國會的會計總署，當然我們也可以講國會是聯邦政府的，但政府有立法與行政，但在概念上是國會，只是台灣不能講這個事情嗎，因為在台灣的體制下，這是 under 在監察院下面，而且在我們體制下，審計權在憲法明文規定上的權力機關，在很多國家並沒有規範這個東西，像美國憲法就沒有規定 GAO 這個東西，所以我的意思是說，蠻贊成往這個方向走，只是說在處理這個議題上，可能也稍微小心這個政府體制及憲法，你們怎麼去做一些這個說明，我覺得這個，之前提出這樣，因為我大概看到這個情形，基本上這樣的一個走向是好的事情，不過在美國 GAO 裡面當然它，很清楚它是講 for Congress，那 GAO 基本上，如果去看 GAO 給各 agency 的官方資料，上面就寫得很清楚，他說我們 GAO 基本做兩件事情，第一件事情比較偏向傳統的應該叫做財務審計，或財務決算，它用的字眼大概是這樣，它負責 investigate，調查國家所有的聯邦基金之收入與支出，這基本上就很像我們這樣一個，所以就是說它有沒有完全廢止它們的憑證，我想法律上並沒有廢止，只是實務上就不做了，應該這樣講，因為他們很務實在講這個，二次世界大戰保留憑證還是要做，當然這裡面是 GAO 很大一個問題，就像剛剛審計長講的，它大部分都是 Base on the request of Congress，所以大部分的事情是國會要它做什麼，它就去做，所以有必要的時候，如果國會要它去做原始的這個財務調查，它還是得去做。只是說它第二大項國會通常要求它做什麼，翻英文就是 evaluate all the results of program，這回過頭來就是所有的計畫評估，所以 GAO 絕大部分的報告，大量針對每一個政府的，聯邦政府各部會領域的重大施政計畫，經常在做這個評估，評估報告最後提供給誰，就是國會召開委員會、地方公聽會或者各式各樣需要出席作證，這樣它就等於替國會先提出這個調查的一個報告，然後呢，通常它的那個，就是被調查的那個機關就要提出說明，它絕大部分的工作是做這個，

只是說這些調查 program 的調查報告，絕大部分都來自國會的要求，當然有些部分來自於它 GAO 本身它的一個審計主動的調查。

這裡面有不太一樣的是說，GAO 為什麼能夠在，它強調它就是一個 Independent，這是非常有趣的，它自己在國會，它自己的官方文件講說，work for Government, for Congress，但是它是一個 Independent 的一個 nonpartisan agency，這個在國會裡面很少，在美國的制度裡面很少，國會還是認同它要是一個獨立性的，這部分不太去干預它，就我對美國瞭解這個聯邦政府的設計，這是唯一的設計，它讓審計長就是 Comptroller General 任期 15 年，任期 15 年的意思就是跨了幾乎快 4 個總統，跨了幾屆國會，所以它可以維持它非常穩定跟一致性，所以台灣並沒有這樣一個，還沒有到這樣的一個制度，所以這個比較難，所以它一直維持得很好的這個原因。但是我覺得即使沒有這樣，審計部基本上過去的運作，在台灣的實務運作上還是有受到一定的信任，只是說，我只大概說一下我理解美國的這個方式在做，因為報告裡面都引述大陸法系的國家，我覺得可以再多，如果真的要討論這個事情，我覺得可以再多一點跟我們所謂政府體制上的比較接近一點，這樣說服力可能會比較接近一點，因為它那個大陸法系就是它那個不同政府體制有不同的特色，那美國當然全世界龐大的，想當然國會非常喜歡看到那非常龐大的，只是說，目前實務上就是說憲法不用去修改它，還是在監察院下面，但是你的角色可以扮演的比立法院那個預算的中心，還來的強而有力，我想國會也很喜歡，我想是這樣的一個原因，是我個人提出一點，最後一個比較麻煩的一點是在這裡，是我們在實務上看到的，這是行政院主計總處一直想要做，就一直有困難，就是說，即使我們回過頭來好好的，審計部想要多做一下這個績效審計，就像這個 GAO 做這個 evaluate major program，現在問題來了，我們在預算過程那個編列的那個，那個款項目節，所謂的計畫別，跟我們實際上行政部門在執行上的計劃別，是搭不上的，這實務上是這樣做的，所以實務上來說，任何一個部會都在跟你講它在推動什麼重大政策，重大計畫，可是那個東西跟預算編製，是幾乎不連結的，因為我們預算編製的款項目節，它的那個計畫別，大概是偏向於那個什麼，就是那個部會的一級單位將所有事情撇開以外，撇開什麼，它的人事費，那這個東西就跟我們這個叫做一個 program，有很大的不一樣，因為你要去 evaluate 一個 program，不是在 evaluate 一個組或者一個司嗎，你在 evaluate 一個單位預算

機關，因為我們還是要回過來討論這個 evaluate，單位預算機關裡面最重要的是它做什麼重大事情，但那個東西我們到底現在的這一套預算編製的方式有沒有可能轉換過來，如果沒有辦法轉換過來，後端的要去做 program evaluation，我覺得那個有一點點的難度，這是我實務上的經驗，基本上我經常在研討會問這樣的一個問題，這個研討會主題是政府機關內部應該自己去做內部的一個一個的計劃，績效審計的一個評估，那我們碰到這樣一個問題，如果內部這個問題都已經很難解決的，我不太清楚就是說現在要轉換往那邊，到底有多大的機會，但是對於立法部門來講它在意的是這個，如果你告訴他我可以幫你做什麼事情，譬如你跟他說，各機關宣稱要推動什麼做什麼計劃，請告訴我這個重大的計畫做的結果是怎麼樣，可是問題是我們的經費跟我們計劃之間的那個連結性不大，可能內部的主計單位可能要把那個會計的科目別，好幾層重新再那個去 Re-organization，在這邊提醒就是說，我覺得這是很好的方向要去走，可是走的過程可能審計部門要怎麼跟主計部門重新架構這個東西，這樣對這個一般的行政部門，在推這個計畫時候是比較有幫助，而且我認為這是非常重要的，要不然我們在推這個績效評估的時候都出現很大的一個落差，所以大概稍微花比較多的時間，覺得很支持這個方向走，但是這個裡面可能有一個小的東西，必須要去做一點這個拿捏，我相信只要處理得好，說服立法部門修法，我想立法部門應該會贊成，因為這個對它來講，是給它一個武器，你給他任何一個武器，它都會贊成，那當然，其他一定會贊成。

剛剛我提到最後一點，剛提到說可不可以像美國的方式，引用、借調更多人才，它制度跟我們根本不一樣，人事制度不同，但是它有沒有公私部門借調？也可以喔，但是我們沒有這個誘因，因為它沒有借調，但是當借調到部裡面，你是文官職，重點是文官職，但文官職的薪水不見得跟學校的薪水這中間，我的意思是說，學校有時候我們不是只有談薪水，因為學校裡面除了我們薪水，我們不受到非常多的其他一些服務項目之限制，有其他 income 進來，我覺得以現在借調來講，年資都可以採計了，因為只有正副職位才不能採計，退休年資是可以採計，不是沒有，而是說它那個過來，它有沒有誘因要過來，因為這個還是需要設計執行，但是我覺得還是可以努力試看看，我覺得這是好事情，借用很多學校不同領域的，如果你真的要做績效評估，我覺得必須借用不同領域的，因為 GAO 基本上不是都是學那種公

共行政，或學什麼政治的，因為那種東西對衛生領域，一定不是專家，但是重點是，有沒有借調制度的誘因，現在不太夠，那在這部分是可以努力，想想看，能不能爭取到政府的一些津貼之類的，會有一點點的幫助，大概提供這樣的意見，好的謝謝。

林審計長慶隆：

謝謝施教授，報告以前在研考會的相關政策及這個議題，接下來請周教授。

周教授育仁：

審計長、各位審計部的同仁先進，我個人對這個決算審核其實算是外行，剛剛林審計長講的，在制度面我比較熟一點，我曾經在國科會做一個計畫，研究關於行政院對立法院負責的機制，那這個是在憲法中明文規定，行政院依法令對立法院負責，所以在行政院各部會對立法院，其實就是這個預算審核跟所謂決算審核的部分。

在郭執秘剛剛所做的報告裡面，美國總統制也好，法國雙首長制也好，日本、德國議會內閣制也好，這個決算最終的審定權，應該就是在國會，那它們這個審計制度的設計，你可以看的出來，這些審計機關都是在幫助國會來進行最終審定的工作，最終審定的權力是在國會，那這個相關的這些機關只是扮演一個來幫助國會進行最終審定專業的一個角色，那麼有關我國憲法，作為五權憲法這樣一個制度，監察院一開始是一個獨立機關，跟立法院一樣，一開始有三個民意機關，包括國民大會，但是隨著這個大環境的改變，只剩立法院一個審計機關，所以在過去監察院作為一個民意機關，這樣一個背景情況之下，這樣一個監察院所屬的審計部，來扮演一個行政部門最終審定的一個機關，好像跟西方的一些國會扮演的角色，似乎有異曲同工之妙，可是剛剛在前面我有提到就是說，行政院依左列規定對立法院負責，所以說行政院所負責之對象實際上為立法院，它顯然不是對監察院負責，當然也不是對審計部負責，所以在憲法裡面既然這麼一個明文規定，行政院依法須對立法院負責的話，那我立法院對你行政院要扮演什麼角色，當然就是個課責角色，這樣很清楚，所以你的預算由我立法院來通過，你這個預算執行的結果，就是決算的審定結果，當然由當初審核通過預算的這個國會，這個機關來進行最終的一個審定，才符合剛剛我們所說行政院對立法院負責，立法院對行政院課責

的這麼一個設計，所以我是覺得說，我們在思考這樣所謂的，決算最終審定的時候，到底我們目前這個時機是不是適當，適不適合由一個非民意機關底下的審計部扮演這個角色，然後這個審計長還要到立法院去，接受我們立法委員的備詢，變成說是這個行政機關過去一年的預算執行情形怎麼樣，好不好，有沒有問題，好像變成由這個審計部的審計長，變成一個主要被質詢的對象，那我覺得這個事實上是這個，把這個所謂課責的對象，事實上有突然改變，因為立法院作為一個委託人，所謂委託代理的關係，我今天扮演的是委託角色，你行政機關扮演的是代理的角色，我今天立法部門透過預算委託你行政機關去執行這個預算，所以這個預算執行的時候，你執行結果好或不好，我這個委託人當然要去瞭解說你對於過去一年，我所通過預算之執行的成效是怎麼樣，那執行的好，我對你未來一年的預算，我可以這個比較能夠審核通過，那如果今天在執行預算方面，有問題的話，那我依法覺得你這個行政部門在執行預算時有問題，那我可能對你明年預算的審核會更嚴格及嚴謹，所以說這個委託人跟代理人之間的關係，它是透過這個編預算的執行到最後這個決算這個所謂的審定，這麼一個過程來進行，我們認為說在我們這個整個憲法關於整個立法機關審定來看的話，顯然我們立法對象應課責對象應該是這個立法機關，所以在這個去年決算審定的時候，當然應該是，譬如我今天要對這個國防部進行這個決算的審定，那當然一定是以國防部長跟你相關的這些官員，作為我要去職尋的對象，所以剛剛郭執秘提到在國外幾年，它們的這個審計長，應該是站在國會這邊的，我是要幫助你國會，因為你國會議員可能對這個決算的審定，有沒有時間去處理，那在我們目前立法院是有所謂的預算中心，沒有所謂的決算中心，所以說決算的事情，在我們目前的政治體制之下，目前是由我們審計部擔任一個這樣的角色，所以審計部擔任的角色應該就是要去幫助我們的國會，來對它們部門、相關部門的進行所謂這個決算審定的時候，來協助這個立法部門，去瞭解說到底這個行政機關過去一年，在預算的執行有沒有問題，就是說審計部門是要幫助我們國會去瞭解行政機關對預算執行的成效，若有問題，有問題將提供給立法部門質詢行政部門的時候，給它們一個參考，畢竟審計部門是專家，立法部門它們等於說是審計部門提供它們一些相關的資訊跟這個審核的結果，讓它們可以來有一個比較客觀參考的依據，讓它們瞭解這些行政機關在過去一年預算執行的效果是怎麼樣，在有一定證據的情況下，可以對這些行政機

關進行這個課責，所以我是認為說這個國會跟審計部之間這種角色之間的關係，我們從其他角色之間來看的話，不管你是總統制、議會內閣制都是一樣，國會一定是最終審定的一個角色，然後這個審計機關一定是一個這個輔助性的角色，協助國會來進行這個決算審定的這個角色。

像剛剛施教授也提到就是說，我們這個現在制度，這個可能比較像是法國的雙首長制，這邊我稍微補充一下，法國的這個制度，其實當法國的總統他沒有辦法掌握國會多數的時候，在這個情況之下，它是比我們叫做所謂的半總統制，但這個半總統制裡面，其實主要權力還是在這個內閣身上，在這個國會的手上，等於說要對國會負責，它只有在總統掌握國會多數時，才比較像是總統制，這樣時候等於就是這個內閣，要某種程度對總統負責，那不管怎麼樣的一個方法，法國不管在這個總統制或半總統制的方式下，其實它是很清楚的。那你看日本議會內閣制，像我們剛剛在報告上所看到的，它們這兩個國家的流程不完全一樣的，那我覺得這個其實不管它是怎麼設計，就是說你這個內閣，審計部門是，就是你這個行政部門把這個決算書送給審計部門，審計部門審計後送還給內閣，再送到國會去，或是說審計部門審計完直接送到國會去，我覺得不管是哪一種方法，最終、最終我們可以看到不管怎麼走，到最後一定是由國會來扮演最終審定的角色，那對於台灣我們的政治體制，很多人有不同的看法，有人說偏總統制，有人說這個偏半總統制，有人說我們是雙首長制，這個真的要去辯論的話，是講不完，我是認為還是要回到憲法涉及的層面來看，行政院須依法對立法院提出報告之這個條文，我想是非常非常明確的，我想以憲法角度來看的話，你行政院要對立法院負責，立法院要對行政院課責，所以說，既然是立法院要對你行政院課責，那我當然是要從預算執行要決算審核整個過程，我立法院要扮演一個最終審定的角色，才符合憲法的這樣一個相關的規範，我是認為說剛剛郭執秘所做的這個書面報告所提供的這個建議，我認為是對，就是說，我這個立法部門對於這個決算審定時候，應該是由相關行政機關部會首長，去立法院接受這一個立法院的質詢，審計部所扮演的角色，不應該是被質詢的角色，而是應該從旁去協助立法院對這個行政機關課責，我覺得這樣才符合我們憲法所設計，行政院對立法院負責，立法院對行政院課責的這樣一個角色。

剛剛我們也看到，不管從聯邦審計署 Accounting 至

Accountability 這樣一個改變，其實就很明確可以告訴我們一件事情，過去審計署很強調一件事情就是 Accounting，就是傳統的這個財務審計報表來進行審定，但由於還不夠，所以才認為說要將名稱改為 Accountability 來的概念來加強它這個課責，所以要對這個相關行政機關進行課責的話，顯然它這個範圍已經超過這個 Accounting 這個部分，除了過去傳統用財務報表的方式之外，還有剛剛審計長及郭執秘提到的績效審計部份及機關的內控部分，這個機制看來是必要的，剛剛施教授也提到說行政院研考會，負責我們整個行政院部門的考核，現在用考核這兩個字我想，在績效考核這方面我想立法院扮演很重要的角色，所以說這個未來行政部門，這個行政機關的這個決算書，送到審計部來審核的時候，照理這個行政院研考會，除了傳統所謂的財務報表這部分之外，研考會也應該做所謂的這個績效審計跟這個內部的方式，對整個行政部門過去一年的預算執行績效，做一個這個考核，這個考核也可以讓我們審計部來參考，兩個部門還是有很大的一個距離，如果說行政院下面一個很重要的部會先進行一個實務面績效的一個考核，對於我們審計部在進行所謂決算審計的時候，做這個決算審計時有一定價值，所以行政院研考會的考核結果及審計部審計後的報告書送到立法院後，我相信對這個立法委員來講，整個決算報告就不會像是天書一樣看不懂，在這種情況下，就無心對這個決算做實質上這種決算審查，除非你能讓立法委員他們看得懂這個決算報告，他們能夠有效運用這個決算報告，對這個行政部門進行這一個實施監督政府，否則這個立法部門當然不會去重視這個決算，所以我認為整個過程阿，就是透過我剛剛講行政院這樣一個機制釐清之後，應該是可以助以未來監察院、審計部，扮演協助國會對於行政部門的這個課責的角色，以上幾點建議，感謝各位，請指教謝謝。

林審計長慶隆：

謝謝我們周院長給的指教，接下來請我們行政院主計總處的許副處長。

許副處長一娟：

審計長、周教授、施教授跟與會的審計先進好，首先，感謝審計部最近幾年來對我們主計總處的指導，就像剛剛審計長提到 99 年推動政府內控，也是在審計部大力協助推動下，我們才會有一個建置的

基本工程，另外回歸到這個最終審定議題，就是說剛剛那個施教授提到的那個方向，原則上這個機制的走向如果走到這樣，也就是說我們也要有一個宏觀的做法，不過就是剛剛施教授有提到就是說，有一些的做法跟方向，就像是審計法第一條它就有開宗明義說，審計機關是對政府財務進行審計，那如果說要延伸到今天所謂績效審計這一塊，那回歸到績效審計，像剛剛施教授所說的後續的配套，譬如說研考會的績效評估機制能否與預算的前端做相關的連結，再來就是說依目前來講，績效審計的一些標準，有沒有像國外的這麼健全，有沒有像財務審計一樣有個基準，那這個都是後續配套要去思考的，再來就是說做法跟實際上，就像這份研究報告所寫的，我們憲政體制跟國外不太一樣，那當初如主計總處在引進那個內控，做一些會計的一些新的作業時候，會覺得很難就是從某一國照單把它全部搬進來，這個就是說回歸到怎樣的運作機制是比較好的，這個就回歸到憲政體制來看我們有沒有辦法突破這一點，那其實應該是說審計部最近這幾年在財務審計的成效，讓外界蠻肯定的，最近幾年來就是說審核報告改進有簡化，其實近幾年的審核報告不是只有著重在財務這一塊，我們有去做過分析過就是說，它提供就像周教授講的，提供給立法委員在做施政的部分，其實也蠻有參考價值的，那回歸到最後，當初應該就是說決算法 27 條它在做修正的時候，其實應該是像剛剛郭執秘報告，其實當初我們在提修正部分，應該沒有談到審計長要去做質詢，那是立法委員在後面給它加上去的，因為後續的時候，我們本來是說諮詢，他們在提三讀的時候又把那個質詢加進去，那所以針對課責這一塊部分，應該是回歸到剛剛講的，我們是蠻贊成周教授講的就是說，課責本身應該回歸到行政部門，只是說我們現在運作適不適合廢除最終審定的時機，還有就是說後續這一塊，在短期強化決算審查結果與預算審查的連結的部分，裡面 16 頁有講到就是說，要去建議立法院修正對中央政府審核決算的審查程序，那這個部分我們希望就是說，這個部分我們是建議先不暫列，因為回歸到 17 頁裡面講的就是說，在立法院分組審查的部分，主計長他連同各部會的首長其實他要列席說明，所以這部分其實是說，怎麼去運作比較好，真的可以先建議就是說，因為每三個月我們都有一個部處會談的機制，那這個是不是可以就我們提出的部處會談達成共識以後，再來做這個審視，謝謝。

林審計長慶隆：

好，謝謝行政院主計總處許副處長的建議，郭執秘對於剛剛教授及副處長一些意見，有沒有簡單的一些回應。

郭執行秘書大榮：是不是請先休息一下，我再來這個報告。

（休息）

郭執行秘書大榮：

感謝副處長及教授提出一些寶貴的意見，對這部分提出一個補充的說明，施教授意見提到就是說，立法院對於我們的審計報告重視度不足，這個確實在以往幾十年來，因為它們覺得，需要專業人士才看得懂審計報告，但世界各國的趨勢就是審計報告就是應該要 Open for the popular，也就是所有人都能看懂才好。近幾年來，審計長也提議在這方面要口語化，盡量別用太小的字寫一大串給立法委員看，因此須將它圖表化、圖形化，所以就用一些圖表，看起來比較容易了解，在總決算審核報告部份是這樣的。

另外這個專題，近幾年來我們出了一個專題審計報告，一個議題就一本，比如說最近台南縣及市政府的一個老人假牙專案報告，高雄市登革熱的專案審核報告，像對這種專題性的，有興趣他就會去看，一個專題報告大概 15~20 頁這樣子，是很容易去看，很容易去瞭解的，此部份我們也很盡力去做，因為專案審計報告是要給全國人民來看的。在財務審計的效益方面，誠如教授所講的，如果把這個憑證以 ROI 角度來看，花費這麼多人力獲得的效益，以投資報酬率來講相當不划算的，最近我們就把這些資源一直移，在法令許可的範圍內，一直移，大概目前我們投入的績效，都有做非常細的統計，大概每年有到百分之 50、51 投入至績效審計方面，結果呢，我們有一半是做合法性的審計，因為它有法律規定不得不做，但是做出來的效益不到我們另一半投入到績效審計的百分之 5%，譬如說我們現在績效審計有做這個統計，一年大概有這個 7、80 億的績效，此績效是我們將每件事子都很嚴格審核下來，計算出來大概就是類似像英國那樣，年度預算每 1 塊錢投入在績效審計大約會產生 8 塊錢效益，當然這個是經過非常嚴格標準計算出來的，如果以美國來講，在 3、4 年前，最早一塊錢的效益大約是 90 幾塊，後來成長至 100 多塊，現今效益是 300 塊，事實上它是較為 aggressive 的。

另外在我們研究的結果，我們中華民國審計機關體制，真的比較像法國，但我們的政府機關體制又比較像美國，所以當我們研究的時

候，就著重在大陸法系。事實上，我們也須看對象的機關是否較像美國海洋法系國家，所以我們未來也會將英美這個制度、規章加進來，其實對我們來講英美方面對我們是比較方便，它寫的是英文，較容易了解。當我們在蒐集法國、德國及日本資料時，就遇到資料蒐集非常的困難，且不容易瞭解。

然後施教授剛剛提到在日本，審計機關都是 Base on request of Congress，在英國的部分我們也瞭解說，英國審計長法案裡面有規定說 A member from Congress，是國會的一員，並且不受到國會決議的限制，維持它的獨立性。但美國，美國它自己講說 the arms of the Congress，成為國會的一個手臂，但這個成為國會的手臂時候，之前我到美國去問他們審計長說，這樣子若國會要求你做這個事情，你沒辦法拒絕，因為是國會的一部分，是它的一個手臂，那要怎麼維持它的獨立性，你覺得這個案子是不適合辦的，那位前前任審計長就跟我說：這個我也沒辦法當面拒絕，只能跟他說：報告國會議員，你這案子非常重要，但是因為我在我的要辦的任務在此審計的 list 上面，已經有很大串，你這個案子可能要 3 年、4 年後才能辦，它們的國會議員可能早就沒有連任，就用這樣的軟釘子把它碰回去，如果你在表面上的確不能拒絕國會的要求，但以一個技術上的方式，可以來維持它的一個獨立性，而美國歷任的審計長做法有點不太一樣，有的是比較接近國會，有的又比較疏遠。

另外也很贊成施教授所說，當我們預算在編的機關，其實我們編的蠻細的，跟大計畫之間連接性似乎不是很強，其實早年英國、法國及德國也有同樣情形，我在 2008 年去訪問時，他們說現在最大的目標就是把這個預算編到款項目節通通刪掉，把編製預算一直拉升拉升到最高，就是你這個機關 10 億就是給你 10 億，不要去限制說你這個機關買鹽的就不能買醬油。把它的預算彈性放寬，但因為國家的資源有限，這個總額是不可能無限放寬，因此沒有這麼多的預算，以這樣的方式來增加它課責性及預算的彈性。

剛才周老師也講到說誘因，跟學者借調，我有問過他們的審計長，他們願意來嗎？誘因的問題，審計長說：可以！在這個「Human Capital Resource Act」法案裡面有授權給這個審計長，審計長有權限對這個教授，譬如說這個教授有多少年資歷，可以有一定的範圍內加給他，所以他們願意來，但因為我們這邊的制度，這個彈性幾乎是沒有的，所以這個部分很難。學者借調部分目前還有一個制度，譬如

說這個私人公司，很有名的私人公司的 CEO 願意來，我們這個環節因為沒有銓敘，沒辦法應用，對這個部分，他們可以看你是怎樣的一個公司，譬如說你是一個 listed company 上市公司，你就會有一個怎樣的薪資報酬，目前這個部分對於我們來說是比較難的。周老師這邊給我們很多很好的一些 idea，譬如說這個行政院依左列規定對立法院負責，那我們對審計機關對行政機關還有國會委託人、代理人之間的關係，能夠來釐清。那周老師也提到說，我們研考會的績效評估，績效指標的建構及對行政部門的考核，事實上幫助我們很多，對於在做審計工作上面，借重很多研考會方工作的成果，這也符合國際審計準則裡面規範說，研考會已經做這樣的考核，不需要重新再去做一個，同時增加成本，不僅減少受查單位的負擔外，對審計機關的形象也有助提升，所以我們很多部分參考研考會，確實研討會幫我們很大的忙。還有這個審計報告的讀寫，現在我們每週，我們立法院也漸漸開始重視我們的意見，從去年開始就開始要求我們要做個 APP，審計報告、審計結果隨時透過 APP 可以傳送到對這個有興趣的人，在立法院及主計處的支持下，我們把整個架構平台都建構，完成這個 APP，如果你有下載這個 APP 這個系統的話，在你的手機或是在你的 mobile device 上面每週都會有 3~5 則這個重要的成果，最後在你的手機上隨時都可以看到，在此部分的內容都非常的生活化、口語化，盡量不要把這個術語丟進去，這樣全國的民眾較可以去瞭解這樣的訊息。主要就是，除了給行政單位一個壓力外，對審計機關也是一種砥礪，因為所有的審計機關有分層級，中央機關裡面有分 5 廳，5 都有 5 個審計處，地方有 16 個審計室，每個月報我們都會把這些績效做一個評比，做一個像 previous reviews 這樣子，除了給行政機關壓力之外，也是給審計機關本身一種鞭策，自我需要鞭策。

謝謝許副處長提到，我們建構的這個部處會談，提供很多溝通的機會，希望很多問題在會議上得到很多討論，我們知道主計總處在美國相對機關是 OMB 預算管理局，跟美國 GAO 聯繫非常的密切，透過這樣不斷的互相的溝通與協調，政府在很多的制度規章下不斷的前進。

有關政府各機關須擬出這個內控聲明書，內控制度的建立，很感謝主計總處這邊，全力的推動、支持，除立法機關，立法院沒什麼要求之外，各機關之間已如火如荼進行，行政院主計總處也對行政機關辦很多次說明會，在可預見的未來，大概從明年開始就要推 5 都的內控聲明書，向我們審計機關作一個 leading by example，作為一個

典範，自己也要出一個內控聲明書，雖不是在立法院的規定之下要做，但是像 GAO 審計長講的，很多美國的聯邦制度規章，並不規範至 GAO，但 GAO 自己也要展現，譬如說聯邦政府要設內部稽核長，並未提說 GAO 要設立，但因 GAO 也是推動這個法案的重要機關之一，所以身為典範機關，GAO 就自己設立，除設立稽核長外，也用它來檢查 GAO 本身的績效，所以我們的審計機關，也是想朝這樣的精神去努力，求進步，以上簡單的說明謝謝各位。

林審計長慶隆：

我再來做個簡單的補充報告，剛剛說到我國的審計制度，好像偏向法國，事實上不是，早期完成審計制度規劃是在民國 17 年時候，有些老前輩是留學法國回來的，所以有些制度上會感覺比較偏向法國的那套制度。

另外就是審定這兩個字，我們費了一番努力，一般在審計實務上不可能由審計機關來確定一個金額，因為這個財務報表，都是估計然後再製成表，我們費了很大功夫到這個立法院、到國家圖書館去找這個決算法的一些資料，就是找不到，這個審定是什麼意思，是一個翻譯的字眼還是就是要「確定」，這幾年實務下來再加上大法官幾個會議的解釋，就把它定做這個審計機關對決算的審定，在這塊就是審計機關講多少就是多少，不容去挑戰的意思，這樣的情況，目前比較困難的話就是找不出法理，當初立法是怎麼來的。

另外立法院這塊施教授最清楚，立法院不太重視決算，尤其是在較早期，當然因為很多因素，包括，議程安排、課題及審計機關的審核報告可讀性，我個人感受就是，每次去立法院列席時，立法委員手上兩份資料，一份是預算中心的資料，一份是審計部的資料，預算中心它標題下的很重，比較口語化，所以立法委員一天用下來，幾乎都沒用到審計部的，都只用預算中心的，我們辛苦一整年下來的一個東西，都沒有人關心，所以這幾年，審計部有個很大的改變，審核報告用詞遣字要口語化，用大量圖表來做一些表達，這 3、5 年來有一大半的報告意見都用圖表，可以感受出，立法委員對我們的審核報告運用頻率越來越高，特別是這個在野黨，現在在野黨在提這個提案時候，事先審核某部會決算的時，該提案其實都是照審計部審核意見來做這個提案，然後這個提案都是用我們資料比較多，然後立法委員主動提案說，審計部的資料很寶貴，但你們那個資料庫好像做的不是很

好，要去搜尋都不方便，所以要立法院提案讓行政院編列經費讓我們審計資訊系統強化，然後做 App 的應用，也看的出來，審計意見慢慢得到國會在問政上重要的一個參考資料，這就是很可行，非常好的改變，不過整個國會的運作在這一塊，譬如一百年的審核報告，就沒有完成這個三讀程序，就差了一個部會，其實在立法院它還有很長的一個時間可以去排，但他們就不排，所以在這個會期就是 2 到這個 5 月份的會期，這個 2 月份、3 月份幾乎已經審核只剩下一組，剩下一半的會期，立法院不排，所以後面很多約 1、2 百個決算的提案，大部分都是由審計機關提案，這些提案大多不算數，審核報告就隨這些提案歸零，所以國會的態度真的很重要。

剛才副處長講到，不管將來是部處會談裡面，整個制度的配套及決算法也要修，將來也須立法委員的認同，認同就是由兩位教授剛剛所提的意見中，我們在修法的過程，不能不小心，因為裡面牽扯到一個審計定位的問題，就像 GAO 做的工作大部分是國會的工作，但他有很多配套來維繫它的獨立性，目前在立法院的修法是有很大的風險，將來修法時，修出來可能發現跟國外不一樣，包括審計的定位，因為在最後一次修憲的時候，憲法 104 條，現在改變就是立法院設審計長，可是最後一次那次沒有修成，就維持現在這樣，所以現在我們是屬於監察院，但審計長是由總統提名，立法院同意，審核決算書是要送給監察院，監察院在送給審計部，審核報告是由審計長直接送給這個國會，目前這一方面，審計部事實上從這個憲法的這個 104 條及第 105 條來看，我們是向國會負責來的多那目前這個架構是在監察院下維繫一個審計的獨立性，如果在目前國內的政治生態，可能在監察院下比較不受到政治上的干擾，如果說審計部整天在調查國會要求的提案，朝野要求提案不一樣，要的也不一樣，將來就像這個監察院捲入政治的層面會比審計部更來的高，所以將來就兩位教授剛剛所提的，我們將來在修法時也須非常小心，最終目的希望審計權入憲不要受到傷害，然後達到現代化，在行政部門的課責制度及決算如何審定符合目前國際潮流形式，不曉得施教授跟周教授有沒有其他的建議。

施教授能傑：

剛剛審計長提到，後面的做法與建議，最終審定權的部分，在政治上倒是要謹慎一點，在我看來不會有太大影響，因為現在最終審定的權力本來就是在立法院，只是說，要不要去改審定決算，就是那個

審定字眼，我是覺得其實不需要改，就像說實務上操作所謂審定的意思，本來每年都還是有可能變動，只是說作法上，當在審定時，那個密度不要太高，現在已經如此，看起來即使不去修這個議題，好像也對審計部的運作沒有太大的影響，倒是這裡面談到就是，立法院在審議決算過程裡面角色，應該不管立法院在修改每年審核，都會重新訂一次他們的預算，可以嘗試跟他們溝通，在那個地方加，就是各部會要進來，我想這是可行的，至於要不要因此去修訂決算法第 27 條第 2 項，如果立法院沒有反對，是可以的，會更清楚，要是沒有要修，若能把立法院審核報告那個流程，很清楚的加進來，或是把 27 條想要做的法令拔起來放在這也是可行，我是認為可以跟立法部門溝通，在實務上可以往這邊操作達成目的。

還有一個議題，如果往這邊走，在我們台灣的一個制度就是，我們地方的審計是由一條鞭來做，這個議題牽扯到的，如果按照這個圖，所謂代理人理論，所有的主體是立法民意機關，所以各地方政府有自己的民意機關，應該來監督它的行政部門，所以回過頭來說，中央審計部門對過去我們在傳統上是一條鞭制的，你的角色是要 offer 他們什麼，我知道最近有很多專題報告在提，但地方並沒有針對自己的報告，所以就由中央來代理，代為做這樣的事情，這中間並沒有不好，像這樣的狀況，我覺得涉及到審計機關的獨立性，像我們經常在講，就像審計長非常重視。簡單來說，中央政府有不同政黨執政的問題，地方政府也有，假設說你的審計報告裡面，有些議題或議題在某些縣市裡面談的特別多，某些縣市談的非常少，很不幸的被連結成不同政黨執政的一個東西，你本來沒有這個意思，但審計部門要維持一個獨立性，本來就是一個很辛苦，慢慢建立的，所以也是提供部裡面在處理這個事情時，我覺得可以注意到的一個重點，因為我自己在學校，一直在教績效管理，很多做計畫的時候，觀察很多政府的資訊，從審計部這幾年真的提供非常棒的資訊，都是透明公開的，基本上立足性也夠，老實說是很好的方向在走，社會對審計部門的期待，也在形成中。在這個非常基礎上，怎樣更有效去做一個外部，我們講說是以一個行政部門外的第三方來提供資訊，我覺得這是一件蠻好的事情，其他政府部門內部的一些機制雖然也自己做，但能做到什麼程度，自己過來人的經驗，覺得有限，大家都是在有限的情況下，分工一下，對於審計部門看怎麼定義什麼是 Major program，若不定義單位預算機關，至少要定義部，各個主管機關的 Major program，好好

盯住這個東西，因為行政院除自己列管之外，對各部會的預算也有列管，但是那個列管計畫用的標準，是行政實務上，是行政權用的標準，從審計部門來看時，你的標準未必一定要跟這個一樣，譬如我們的標準有些東西是以金額，金額它當然比較大的，我覺得除金額以外，可能還有一些重要的評估項目，如果在這個部份上夠清楚抓的到的話，接下來就是審計部是有機會請主計總處的系統，去 Base on program 架構下提供你一些比較是經費應用的資訊，包括一些業務結果的資訊，可以透過別的方式取得，如果可以開始往這邊走，讓所有的主管機關，開始要為它所宣稱的「重大計畫」，每年都要提出你的 Program 的經費運用及業務結果，那我覺得對中央政府的運作有很大的幫助，現在就是要如何設定架構及後續，這邊可以再多想想，但這個地方政府我比較不熟悉，但是我知道有大部分在地方的審計處室，這部分也是你的資源，建議，使力時，可能要更謹慎點，包括使力的重點，給人家建議的方向，如果可以，內部大家有更好的共識，也減少很多不必要的困擾，我想我這樣講應該夠簡單明確，我想各位長官應該能瞭解我的意思。

周教授育仁：

我再補充一點，89 年立法院對決算法 28 條的修訂，那天的決案是審計部審定決算報告，在 89 年修訂要送至立法院審議，所以審計部審定的決算，不是最後一手，還要送到立法院去，所以最終審定權力是落在國會身上，因此審計部審計後還不夠，還要送到立法院去，等立法院拍板通過才算數，顯然立法院心態認為就是，我是國會，由我來做這個決算最終的審定，它們的心態是可預見的，在這個最終審定決算上他們會認為是它們的權責，那審計部該扮演怎樣的角色，其實就很清楚，在對行政機關這些決算進行審核時，當然不是屬於這些行政機關的上級單位，你是屬於審計長剛剛提到的，國外的審計機關，它是一個獨立機關，那審計部目前在台灣它也是一個獨立機關，所以作為一個獨立機關，我們不管是三權分立也好五權分立也好，審計制度的設立就是要，以一個獨立機關的角色來幫助國會對於行政部門進行課責，所以我認為，最終審計權，如果就決算法來說，屬於立法院之下，那對審計部來講，進行審核的時候，決算的審核報告書，這個寫法應該就是把自己做為輔助性的一個機制，幫助國會對一些機關的決算來進行審核，所以剛剛很明確提到，現在行政機關的執行有

怎樣的問題，需要改進之處，這些報告書都是提供給立法院知道，相關審核意見是要讓國會來對行政機關進行課責的參考意見，此意見來自一個獨立機關專業審查的結果。我認為，如果審計部把自己定位成一個專業審核機構是獨立的機構，是一個幫助國會對行政機關課責的一個機構，那這樣的話，那其實我認為說這個功能的發揮，應該會更直接有所貢獻，所以我認為是不是在這個決算報告書撰寫的方式上，可以用這樣立場及角度作為出發點，讓立法委員覺得你們監察院審計部是在幫助我們對這些行政機關進行課責，所以未來在進行決算審查時，他們就不會把審計長做為質詢的對象，而是把你做為一個協助國會來對行政部門進行課責的獨立機構，所以角色就會自然而然，前面法令條文不改的情況下，角色也會自然而然，因為你的報告撰稿這樣，這樣角色當然也會隨著做些調整，當然對審計部門的獨立也會更適當，以上是我一點建議。

林審計長慶隆：謝謝我們的周院長，接下來請行政院主計處副處長。

許副處長一娟：

剛剛審計長提的，當初決算法在國民大會，民國 17 年制定公布的時候，就已經有制定這個，當初法令在訂定時，都不會有所謂立法意旨，這塊當初我們要去研究時，也找不到例子，可是當初聯綜組織有四道防線，我猜應該是把審計界定成財務聯綜組織最後一道防線，就像兩位教授講的審定那個字，應該不是百分之百的確信那塊，應該是提供給民意機關去作為審核的意見，因為像現在民意機關採用多數決，其專業性、獨立性強度並沒有像審計機關這麼強，如果說當初設計回歸到給民意機關做修正，那可能會變成行政機關沒辦法面臨應用的東西，謝謝。

林審計長慶隆：

非常感謝教授及許副處長，給我們很多寶貴意見，我想這個議題也是一個大工程，未來要走的路還蠻遠的，今天參考大家的意見，讓我們可以繼續蒐集相關資料，在適當時機再繼續向各位請益，非常感謝各位百忙之中抽空來參加這次會議並給予寶貴意見，謝謝。

（散會）

附錄 5：政府決算及課責制度之研究專案研究小組第二次會議紀錄

開會時間：民國 102 年 12 月 17 日（星期二）上午 9 時 30 分

開會地點：審計部五樓會議室

主持人：林審計長慶隆

出席者：國立政治大學馬教授秀如
國立政治大學孫教授本初
國立臺北大學周教授育仁
審計部王副審計長麗珍
審計部陳主任秘書福成
審計部第一廳李廳長順保
審計部第二廳陳廳長榮豐
審計部第三廳高廳長金展
審計部第四廳吳廳長義建
審計部第五廳曾廳長石明
審計部覆審室林主任榮國
審計部參事室王參事毅忠
審計部交通建設審計處洪處長嘉憶
審計部臺北市審計處李處長香美
審計部業研會郭執行秘書大榮

列席者：審計部業研會邱副執行秘書團寶
審計部業研會許組長哲源
審計部第一廳柯審計慈怡
審計部第四廳喻審計員璿

林審計長慶隆：

各位老師大家早安，非常感謝各位老師蒞臨指教。今天的開會主要延續在 8 月 5 號時，曾經邀請各位老師給我們指導，有關目前政府總決算受審計部審核，審計部向立法院提出審核報告，對立法院對決算報告之審議機制來做一些探討，針對可以改進的地方做一些後續的修正。在 8 月 5 號時院長與其他教授等學者專家給我們許多寶貴的意見，今天對於報告初稿做一個補充，希望再麻煩各位老師們對補充以後的報告，給我們一些指教。首先我們還是先請我們郭執行秘書來做一個簡報。

郭執行秘書大榮：

審計長、在座各位教授，今天跟各位做有關政府決算審核及課責制度的補充，在前言跟現況的部分，沒有做修正，在先進國家決算審核及課責制度的概述有增加補充，在興革建議短期的部分也是照原來的意見，中期部分根據教授的疑問增加說明，長期的部分我們根據老師的意見有做一些修正。

針對我國課責制度有個質疑，就是大法官第 46 號解釋，審計部對於各機關編送之決算有最終審定權，我們這個最終審定權做了幾十年，為了這個最終審定權，就要辦這個決算，為了辦這個決算的審議我們就要花很大很大的力氣。根據這個決算法 26 條審計長於中央政府總決算送達三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。另一個就是立法院審議審核報告時，審計長應答覆質詢，並提供資料，變成說審計長變成主要負責人，而其他使用預算的行政單位反而變成次要的，那這樣的一個課責制度跟國外好像有所不同，這邊我們提出一些研究。

我們上次提到五權憲法中，審計權入憲，我們在審計權保障的方面是比較好的，審計權也是監察權之一，然後由審計機關來行使。那新增的部分主要談到是課責、透明度及公共資金使用之成效係民主國家之必備要素，政府機關在有關公共資金的使用上，必須對全體納稅人及代表民眾的國會負責，然後審計機關以超然獨立之立場進行審計工作，對政府財務報表提供「確信」，並提出審計意見，那這個確信是我們等一下要討論的一些主題。

英文審計 Audit 一字，拉丁文為 Audire，其意義為「聽」。審計人員為 Auditor，法文為 Auditeur，也都有「聽者」之涵義，也就是

說我們聽其言、查其行。那政府與審計的公共課責的世界潮流，除了過去的財務課責、道德課責外，我們納入民主課責與績效課責。

GAO 前任審計長 David Waker，David Waker 非常活躍，他提出了很多理論跟思想，到現在還有很多人在用，那我們也好幾次跟 David Waker 會談。他說 GAO 的基本任務是在協助國會監督聯邦政府的計畫與執行，以落實美國人民對政府之課責，而 GAO 的審計報告不只強調政府財務資源的花費是否適當，更強調政府機關的營運效率及社會需求的滿足，所以他認為審計工作裡面，績效審計占 80% 以上。先進國家大概分為海洋法系、大陸法系，那我們台灣是屬於大陸法系的。海洋法系的國家，國家審計權是未列入憲法，是用法律位階來規定；那我們的話是有入憲，在這部份我們是比海洋法系更有保障。那我們周老師也講過，各國政府之行政課責機制，依憲政體制之不同亦有所差異。

以下為英國過去國家審計署成立的經過。英國國會的公共會計委員會（或翻為決算委員會），在國會開會期間，每周集會兩次，一年集會 45 次，大部分是用聽證會的方式來舉行，在英國國家審計署報告的時候，我們有去參觀這個國會。比如說馬老師是國會議長在主持會議的時候，受查單位譬如這個內政部部长坐在這個位置，財政部長坐對面那個位置，而審計長是坐在議長旁邊的位置，所以國會是針對內政部長來問，審計長來答覆內政部長講的對不對，財政部長則追蹤以後缺失有否改善，作為下年度預算編列的參考。美國 GAO（聯邦審計署）成立是根據預算與會計法案成立，績效審計的執行根據立法組織改造法與國會預算與管制等法來執行，2004 年人力資源改革法，也是 GAO 改名的主要依據。GAO 除了改名以外，對於私人部門的工作經歷也可以到審計機關裡面，所以這個公私部門之間人員的流動沒有一個窒礙。

美國聯邦審計署在發行他的報告的時候，在發行前一定會徵詢受查機關的意見。有時候在報告裡面也列入受查機關的意見，來做一個平衡報導。聯邦審計署現已不執行各機關年度決算之審定，聯邦政府各機關決算報告係委由民間公開執業之會計師加以查核簽證。而 GAO 僅負責覆核之工作，對各主管機關出具無保留、保留等意見之簽證報告書，類似會計師對企業所提之查核報告。GAO 自 1997 年會計年度到現在，審計署針對整個聯邦政府之總決算，仍無法出具無保留意見之審計意見書。

日本是會計檢查院，採合議制，檢查官任期是 7 年且不能連任，由檢查官 3 人互選 1 人擔任院長，代表會計檢查院執行檢查官會議決議事項。會計檢查院法規定，會計檢查院對內閣具有獨立地位，不隸屬國會，所以有些學者認為會計檢查院是日本的第四權。會計檢查院以正確性、合規性、經濟性、效率性及有效性等觀點，與其他檢查上必要之觀點進行檢查，包括國會要求之檢查事項及其他特定檢查事項，如民眾高度關心之事項等等。

法國的審計法院是比較特殊的，因為法國的審計法院是具有司法性質的，開審計會議是穿法官的法袍，我們去參觀法國審計院，有帶我們去看審計會議的地方，是像一個法庭一樣的，所以它具有裁判的功能。但是自從 2001 年 LOLF 法案，就是新財政預算組織法通過後，也開始做了很多績效審計的一些事情，並在 2008 年憲法修正案規定，審計法院除協助國會監督政府之施政外，並協助公共政策之評估。

德國審計院，雖然名稱為審計法院，但是內容完全與一般的審計機關是一樣的，沒有法院的性質，德國是一個大陸法系的國家，為了要維持獨立性，在西德與東德還沒合併之前首都是位於波昂，審計院也設在波昂。可是後來兩德合併以後，首都搬到柏林，德國的審計法院卻不搬到首都去，我問他們為什麼不搬去柏林，他們回答說，為了保持它的一個獨立性，我們不願意跟其他機關在一起，所以他現在還是在波昂。德國在眾議會下設有一個預算委員會負責預算的審查，那審計院就負責預算執行的監督與控制，所以這個預算委員會跟這個審計院有非常密切的關係。

興革建議部分，美國、英國、法國、德國等，審計著重於對行政部門編製之財務報表表示意見，而不做最終的審定。而審計機關是否須負有決算之最終審定責任，是需要加以探討的。這些歐美先進國家對於總決算之審核並未作 100% 確定意義之審定，這個 Certify，並沒有 100% 確定的意思，但我國這邊審定的意思，大家就字面上解釋好像是百分之百的確定。在日本對於決算僅為「確認」，若發現不當支出，係通知有關機關處理，並揭露於檢查報告，不修正當年度決算數。英國發現錯誤的話，也是提個意見書，作為來年度之會計處理，不做當年度的修正數。

政府審計已經進展到不只是防弊的目標，除了過去的監督以外，逐漸進展到這個洞察與前瞻，這是從 GAO 在 2007 年由美國前審計長 David walker 所提出來的三個概念，Oversight、Insight、

Foresight，這三個概念已經是世界上許多國家認同及採用，國際內部稽核協會也將它引進，內部稽核也要有這個概念。而我們審計法規定，審計機關對於審查完竣之案件，自決定之日起2年內發現其中有錯誤、遺漏、重複等情事，得為再審查；若發現詐偽之證據，10年內仍得為再審查，所以表示這個後續還能有補救的措施，不表示這次就審定，而這一次就審定是有點困難，而審查之結果，如變更原決定者，其已發之審定書，失其效力。所以這樣子的話就不算一個「最終」了，還是可以改的。

這個我們研究的建議，可不可以參照各國審計機關，將這個「審定」決算的字眼，是不是可以改成「確認」決算，那審定兩個字的定義是不是可以改成就是說，或將「審定」兩字定義為：「審核決算之允當性」；並加註「審計機關係對於決算報表整體是否允當表達，提供高度合理之確信，決算報表編製之責任仍在行政機關。」，就長期而言可朝向廢止原始憑證送審制度之方向修法，目前世界各國憑證送審的制度很少了，亞洲地區只剩下我國與菲律賓。另有關決算法第26條及第28條規定中有關「最終審定」中，這個「最終」兩字建議可以刪除，只留下這個「審定」，及第45條審計機關審核決算並發給審定書之規定等可以適當研究或修法。

然後我們也建議參照法、德等國，這個行政院除將決算提交監察院外，同時將決算提交立法院，以強調各機關負有編製財務報表的最終責任。那審計機關首長出席立法院之角色應為被諮詢之角色，實際執行預算或運用公共資源之機關，實有義務向立法院報告其預算之執行情形及管理績效。

興革與建議在短期方面，我們沒有進行修正，與上次會議一樣，要請立法院修正中央政府總決算審核報告案審查程序，除由審計長列席審核報告審查程序並被諮詢外，另要求主計長列席，還須要求被審查相關的行政機關首長列席回應審核報告中所列之意見，應被質詢。另一點就是要求相關機關於預算編列時，應說明以前年度審計部列管重大缺失之改善情形，提供立法院審查預算之參考。在中期方面，建議修決算法，課以行政部門應就其政務推行及管理結果向國會說明之責任，符合決算審議，並以各機關編列的決算為主，決算審核報告作為國會審核決算的參考。在INTOSAI利瑪宣言就有提到這一段，係指政府官員應就其政務推行及管理結果，定期提出報告，表達施政績效，報告由政府部門編製提供，自應對編製內容負責。依照周老師講

的，依我國憲法第 57 條規定，行政院應對立法院負責，負責之機制係提出施政報告、接受質詢等，行政院對立法院負責，係基於民意政治與責任政治之原理。

在長期方面，我們本來是說「廢止最終審定」，後來有很多老師覺得就是這樣子似乎不是很妥當，因此我們在長期就是修改往這個前瞻性，持續強化審計機關的職能，在這個 2011 年第 66 屆聯合國大會決議中提到，審計機關應持續朝人事與預算獨立努力，提升審計機關人員，任用之彈性及財務之自主性；建議參考英、美或法、德之作法，研究政府審計簽證機制之可行性，及辦理對政府進行計畫或方案評估之方式。

依據 INTOSAI 在這個 1997 年的利瑪宣言中提到，審計機關的獨立有三個要件，第一個是組織能夠立憲，此部分我國沒有問題；第二個是首長與人員的獨立性，這個也沒有問題；第三個是審計機關「財務」跟「人事」的獨立，那目前在全世界的審計機關大概有半數是獨立的，跟司法機關一樣的獨立性。我們是屬於另一半不獨立的一部分，這是我們未來要努力的一個方向。最後，審計機關須持續辦理財務課責與監督外，並加強辦理績效審計及方案評估，提升政府對於這個家有一個前瞻、洞察的貢獻，以上結案報告，請各位教授、同仁指教，謝謝。

林審計長慶隆：

謝謝本部郭執行秘書，針對這個修改以後的研究報告，對各位老師及同仁做簡報，接著想要聽聽各位老師的一個指教。

周教授育仁：

審計長、馬委員，孫教授還有各位在座的先進，大家早！非常高興有這機會再度來參加這個專案小組會議，上次開會時，其實已經把自己的這個淺見來提供做一個參考。在看了這個新的這個版本之後呢，有一些建議來做為補充。整體來看，我對於剛剛執秘報告的內容，基本上是認同這一分報告與所做的建議，我以下的發言內容，提供一些看法，來呼應執秘的報告。

第一點，謝謝執秘針對西方很多國家的審計制度做一個很完整的說明。不管是美國總統制、法國雙首長制及英國內閣制，不管是什麼制度下，根據剛剛執秘的報告，我們可以很清楚的看的出來，在扮演

這個所謂的課責角色的時候，基本上是由國會，國會做為一個委託人，行政機關是一個所謂的理人，通常國會是作為一個委託人對這個代理人進行課責的這樣一個角色。所以行政機關係由國會編列預算給行政機關來執行公務，執行公務後，行政機關根據國會編列的預算執行公務的結果來編列決算，來向國會作一個報告，報告執行成效的結果怎樣。所以國會需對這些預算執行機關來進行所謂的審核，所以在我們看來，國會的課責對象應該是這些行政機關，絕對不會是扮演審核角色的審計部門。可是我們從決算法第 27 條來看，顯然相關設計是搞錯這個課責對象的，把這個審計部作為一個課責的對象，審計長在立法院審議時要去答覆質詢，實際上應該是執行預算的行政機關，不論是行政部門部長、首長，應該到立法院接受這個質詢，也就是說行政機關才是立法院課責的對象。所以在這個決算法第 27 條的設計，我認為是把這個方向搞錯了，應該是針對行政機關來課責，不是對審計機關來課責，目前我們這個法規上的制定是有問題的，所以我同意剛剛執秘所作的建議是說，這個決算法第 27 條應該要修改為，課責對象執行這些預算的行政機關，而不是審計機關，所以在這個法律的內容作修改。我在這邊有一些淺見，在這邊就執秘所提供審計長就審核報告「答覆諮詢」，這個諮詢在好像就是說，立法院對審計長諮詢時，審計長就一定得答覆這個諮詢，看能不能把內容改成就是說，審計長並就審核報告的內容「提供諮詢」，提供立法委員在決算進行審核的時候，審計部門僅是「提供諮詢」資料而已。也就是說在這個立法院邀請各行政機關做審核的時候，譬如說這個內政部這個官員在立法院接受這個質詢的時候，審計長是坐在旁邊協助、幫助這個立法委員，立委在一些決算報告內容及結果，可能較無法瞭解其專業領域，因此可以請教審計長，並非是一個答覆一個質詢，而是提供「諮詢」，這是未來決算法裡面要努力修改的一個目標，這是第一點的淺見。

第二點，我也同意剛剛郭執秘所提到的，根據利瑪宣言中所提的方向，確保審計部門的獨立性，不管是在人事上或是預算上的獨立性，是不是未來應該去考慮審計部所提的預算是不是可以比照司法部門，司法部門的預算送到這個行政院去之後，行政院是不能夠去刪減這個預算的，只能加註意見，當然這個是在憲法裡面加以保障。而依照目前我們憲法的相關規範，在 2005 年修憲之後，要修憲的可能性幾乎是微乎其微，所以要靠修憲來確保審計部門預算的獨立的可能性

應該是零。所以我建議未來看有沒有可能，行政部門應基於尊重審計部門在這個財政預算的獨立為前提，對於未來審計部送到這個行政院預算，比照司法部門的預算不做刪減，但仍可表示一些意見，讓立法委員在審這個預算時可以做一個參考，因此這個「慣例」可能是必要的，因為在不可能修憲的情況下，看能不能用一個慣例的方式來實現這個結果。

第三點就是在這個報告裡面提到說，除了財務審計之外，無論是績效審計或政策評估的角色都應該來加強，這一點我個人是非常贊同。在這方面像是英國的做法，審計部門可以針對行政機關的一些相關重要案件，除了所謂的財務審計方面，還能作績效審核的工作，一方面可以強化行政機關的施政績效，透過這個績效審計，讓行政部門有更大的壓力。不僅在預算上執行完畢就可以，而在這個預算執行後，這個政策的成效為何，對於這些預算執行的行政機關扮演一個績效審核的一個角色，這個績效審核的結果，可以提供給預算執行機關來參考，也可提供給立法委員參考，若過往績效審核的結果不佳，立法部門在未來可以做更嚴格的審查。此部分審計部可以來扮演一個績效審核的角色，未來希望這個審計部在這個方面的比重能更強化、提升。

第四點剛剛執秘有提到說，我們審計法中，最終審定的「最終」這兩個字是不是要刪除。我覺得這個要視審核報告最後送到哪，若這個審核報告即使經過審計部還是會被修改的，也就是說最後這個審核報告還是要交由立法院同意的話，若是需要立法院同意審核的結果，這個最終審定權應該就是轉移到立法院去，從課責的這個對象關係來看，臺灣的最終審定的權利應該就是在國會，所以若確定是在國會的話，這個最終兩個字就應進行修法修正，就不需要由審計部門來背負所謂「最終」審定的一個角色。雖然在這個立法部門裡面，我個人的看法是，立法院比較重視行政單位的預算審查，對於行政單位的決算審查似乎比較弱的，在這個決算，國外設有這個公共決算委員會等，對行政機關決算來進行一個審核，所以如果說我們立法院裡面也有這個決算審核的機制，然後藉由這個決算審核委員會跟這個審計部未來做一個配合，針對這個用錢的行政機關的決算來做一個審核、一個課責，這可能是我們未來可以努力的一個方向。這是我的一點補充，請各位指教謝謝。

林審計長慶隆：

非常感謝周教授，提供的意見對於我們都是非常寶貴的，接下來請孫教授或馬教授看是否能提供一些意見。

孫教授本初：

審計長、馬教授、周教授，還有各位先進，因為上次沒有來不好意思，很抱歉。剛剛有聽郭執祕的這個報告還不錯，因為報告寫的不錯，今天就提供幾點來補充。第一點，我呼應周教授講的這個決算法第 27 條應該要修訂，因為第一個何謂課責？課責是這個機關應向誰負責，及負什麼責任。審計機關係提供諮詢，行政機關係向立法機關負責。非常贊成剛剛周教授所提的，應該把這個質詢改一下，清楚瞭解誰對誰負責，這樣即可。

第二點在這個績效評估方面，不曉得是不是因為美國柯林頓政府提出這個 Government Performance and Results Act 政府績效與成果法案，1993 年通過的，最近又有修訂版。以前在美國是由行政機關提出每年預算，然後向國會報告、負責。但是現在是倒過來，由行政機關提出明年要做什麼，國會立法去通過，然後再去評估這個結果，因為是你自己提出來的。現在是由行政機關提出來，再經由國會通過立法。建議績效評估方面可以參考這個政府績效與成果法案，蠻有用的有好幾個步驟。

第三點講到這個監督，除了立法監督之外，剛剛我們講說除了受到立法機關，可不可以加一個司法監督，那這個司法監督可不可以，採取這個不告不理的態度，現在我們還沒做這個，現在這個外部像這個新聞媒體，在電視聽到審計長上禮拜這個，就是說除了立法監督之外，司法監督可不可以，司法監督採取這個不告不理，並可透過媒體監督，透過這個媒體的力量，現在媒體好厲害，現在不是提到這個公民參與，因為剛剛周老師有提到，現在要法律要修憲很困難，能不能暫時就是，現在民意高漲，透過媒體監督、公民參與，看這樣可不可以利用民意，進行媒體監督、司法監督、公民參與等。

還有就像郭執祕跟周教授剛剛講的這個關於 Follow up 的這個刪除的問題，我是建議不要刪除比較好，理由就是這個 10 年內仍得為再審查，但這個 10 年會不會拖太久了，像我們繳稅一般是 5 年內，我是覺得這個時間上是不是太長了。另外這個 David walker 提出的三大概念 Oversight、Insight 變成這個 Foresight，不知道未來在

這個 Foresight 前瞻性你們要怎麼做，要洞察就已經很不容易了，現在又談到這個前瞻性，將來在這個洞察或這個前瞻性要怎麼去走，要怎麼去做，這個也蠻重要的。還有就是我也非常贊成這個審計機關的財務與人事的獨立性，比照司法機關，這樣比較有這個裁量權，做事也比較不容易受到控制。以上是我幾點的這個建議，謝謝。

林審計長慶隆：

謝謝孫教授提供的一些意見，是不是請馬教授能再給我們一些指教。

馬教授秀如：

審計長、各位教授、各位先進，我知道各位都非常棒，提出自己親身的經驗，那先把幾件事情釐清，我們這份研究報告，同時討論好幾個問題，有說誰要出席立法院，有提到是要提供諮詢還是被質詢，然後也講到就是說誰有這個最終審定權，然後需不需要出這個最終審定數額表，然後憑證送審要不要繼續，我覺得這幾個問題可以相互獨立，還有一些問題我們慢慢釐清。

對於這個誰要出席立法院這件事情，孫教授跟這個周教授都講了很多，可是我的意見不太一樣，我的解析是這樣，決算法第 27 條說立法院對總決算審核報告中，有關預算之執行，政策之實施及特別事件之審核等事項，予以審議，所以他在審議的是什麼呢，是在審議審計長要去答覆的這個審核報告，而不是去審議這個財務報表。

這是我的解讀，但是我解讀出來的結果跟大家的想法就會不太一樣，我會有這種想法，是這樣來的，在企業的審計上，一個是受查者編的財務報表，一個是會計師出的查帳報告，然後通常一個財務舞弊案發生的時候，會計師經常都說我是受害者，其實會計師是不是受害者呢，就他出的查帳報告來說，如果他沒出錯被人家罵，他是受害者，然後如果他查帳報告出錯，在客戶的財務報表不能允當表達的時候，他還去出一個無保留意見，說客戶的財務報表能允當表達，會計師的查核報告出錯時，會計師被人家來追責任、課責，他並不冤枉，不能說自己是一個受害者。所以我對這個決算法第 27 條的解讀是，我們審計長真的很棒，要出席立法院，然後被立法院來問審核報告的內容，而不是決算的內容，這個是我的看法，所以審計長是對我們審計部同仁出的審核報告負責，所以我認為審計長要去答覆這個質詢並不

過分。好吧，我們立法院開會的時候，審計長去說明我們的審核報告，不是去說明受查者的行為，然後立法委員要去詢問受查者行為的時候，應該就要讓同時出席或列席的那個執行單位來回答，那立法委員如果要詢問這個審核報告的內容，這個執行者的行為當或不當時，這時候就要由審計人員來回答。在這一條，我們應該要去教育立法委員說，你要搞清楚要問的是我的審核報告呢，還是你問的是審核的那個受查者的行為，我覺得要釐清的是這個。

然後立法院在開會的時候有沒有權利去修正審計部出的審核報告，我們的審核報告提出去到立法院的時候是討論案還是報告案，他有沒有修正的權力，如果他有權力修正跟沒有權力修正，這個是兩回事，我想這個是要去釐清的。

然後在決算法第 27 條，我覺得後面那句話有修正的餘地「對原編造決算之機關，於必要時，得通知其列席備詢。」他到底是「出席者」角色還是「列席者」角色，就要看立法院做的事情是什麼，這個就要看立法院審的到底是在審「審核報告」還是在審「決算報告」呢，如果是在審這個「決算報告」那麼這個決算的執行機關就不應該是「列席」應該是「出席」，我對於 27 條的解讀是這樣，所以我非常贊成英國的做法，當國會開審查會議的時候，審計長坐在議長旁邊，議長對面坐的應該是執行者，這個應該是審決算會議的作法，不是審審核報告的做法。所以我覺得這邊可能要再繼續釐清一下，我是個外行，這是我第一個問題。

然後第二個問題是，誰有最終審定權。在前面有提到，決算法第 26 條審計長於中央政府總決算送達後三個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出審核報告於立法院。如果這個立法院，有改這個審核報告的權力，那麼立法院就該負這個最終審定權，如果他沒有，那麼最終審定權還是落在審計部，我想後面那句話沒講出來的就是，立法院能不能去改這個審核報告才是一個重點。

接下來提到編造最終審定數額表，我覺得要不要編造這個最終審定數額表，跟這個誰有這個最終審定權是兩回事，有最終審定權的這個人，可以不編這個最終審定數額表，就告訴你哪些東西被剔除、哪些保留，不需要去編最終審定數額表，還是擁有這個最終審定權，這是一個責任。

接下來就是，要用「審定」還是要用「高度合理確信」，這個就要跟各位報告，在會計師界這個審計準則委員會在討論審計準則公報

第 33 號的過程，這個審計準則公報 33 號講的是查核報告，那這個查核報告本來在英國人那邊的用語是「I certify」我擔保，然後在美國是「in my opinion」依據本會計師的意見，那個「certify」在美國人看來是太可怕了，所以不用。但是這跟美國跟英國這兩個國家的民族性有差，英國人的報告一直都是「I certify」，到現在還是「I certify」，他的「I certify」並不是百分之百的確定，我不覺得這個「certify」我們要去引用這個字，我們在去看國外的時候，他並不是「百分之百確定」。那現在要來講說「高度合理確信」，我跟各位報告在審計準則委員會鬧的笑話，在 33 號準則公報前面出來的時候，那個確信這個字是沒有出現的，是擔保、保證。然後公報訂出來還沒實施，會計師就跳起來了，我怎麼能「擔保」，我怎麼能「保證」呢，擔保、保證是民法第幾條的責任，會計師不要把自己被法律綁住，所以要找一個法律上沒有的字眼，就拼命找，找到一個字眼就是確信。我就笑，你們怎麼可以用確信呢，確信是百分之一百的相信，才叫確信喔。那什麼叫合理的確信呢，就是說相信的程度、擔保的程度，不到百分之一百，才叫合理。合理跟確兩個放在一起，等到語言學家去探討的時候，就把會計師界看的扁扁扁。我當時就有講這個話，但是這個審計準則公會抵不過會計師界的力量，會計師說如果我用這個擔保、保證，我馬上可能會進牢，會有法律的適用，我寧願未來去被嘲笑，當然是沒有這樣明講，當時是在這樣的一個情境之下，出現確信這兩個字，確信再加上合理，在本質上我個人是排拒的，因為它是矛盾的。那現在我們是政府審計機關，民間是這樣的，那我們政府審計機關要不要跟著民間走，民間他用這樣，有他的一些背景，我們跟著他犯同樣的錯誤嗎，我們在訂這個審計準則公報出現合理確信這幾個字的背景跟各位報告，要不要用我覺得是需要好好思量一下的。

再來一個是，我們現在是去查核完以後發現有錯誤，審計機關大概都有這個本事，發現錯誤之後呢，叫人家去把錢再去繳回來，然後要放在哪個年度，在會計上有所謂的「前期損益調整」，可是審計機關查完大概都是在下個年度，所以這個「前期損益調整」對政府官來講是天大的事情。我承認以前年度有錯誤，所以我現在才要調整，所以通常都會用這個「immaterial」的理由說，好啦，雖然他的錯誤發生在前期，因為這個金額不重大，所以在會計上的錯就不算錯，所以在這一年來改正就好了。我對這一個做法，到目前為止還沒遇到說，非要堅持列入哪一年的情況，可是我覺得我們實在需要去考慮說，以

後如果真的遇到一個很重大的事情時，你是要列在當年度呢還是別的年。譬如說，我們的潛藏負債，什麼是潛藏負債，它根本是藏不起來的，這個潛藏負債在古時候很多年以前就有了，我們現在到底要不要把它入帳，不入帳的話問題很大，我們要把這個負債入帳，到底要入在哪個年度呢，當然不是現在，它是慢慢的，一直一直累積出來的，我們要把它放在今年嗎，放在今年，有人就會說，哪是今年就出現這麼多負債，我覺得以後恐怕不是每件事情都可以躲在「immaterial」的後面，所以要去思考。如果你不能做前期損益調整，那這個政黨在攻擊時，就會說，是你啊，是在你任內，我任內沒有發生這麼多負債，我只是沒有在我一接任的時候，沒有把債算清楚，認列在那一期而已。我覺得這也是我們需要去考量的問題，我覺得這問題還不小呢。再來這個憑證要不要送審，我覺得跟以上這些通通都沒有關係，不要把它納在這邊討論，我想把問題越簡化越好，然後再下面就要講到國外的情況，這個我是外行，我們引用了很多 GAO 的概念，包括這個 GAO 說我們以前都做這個 Oversight，然後以後要做這個 Insight 跟 Foresight，我們翻成中文，從這個監督，然後變成洞察跟這個前瞻，但是從英文來看，我覺得他沒這麼了不起，這個 Oversight 指的是我從上往下看，我是一個站在天空上的鳥從上往下看，Insight 指的是，我不是在天上，我是站在地上跟人在一起，講法就是從一個外部人，變成跟內部的人一起看，就是從外部人的外行，變成跟內部人一樣的內行，這裡指的就是從 Oversight 變成 Insight 這樣，而 Foresight 指的是時間軸的變化，我只看看過去，我現在要看未來，他其實講的只是這個而已，我不要只是外人，要變成跟內部的人一樣，我不要只看過去，我也要思考未來，那這種放在英文裡頭是很容易被 Catch，很容易被逮住的這種理念，當我們把它翻成中文的時候就覺得他有多偉大，但我不覺得有多偉大，只不過是不要讓自己變成外部人。再來我們引用 GAO 很多，我覺得要非常小心，因為 GAO 是在聯邦政府的，我們是一條鞭的體制，這個是完全不一樣，而每個州都有自己的 Auditor 由這個 Control general 或 Audit general，做這個合規性的審計，我現在深深的感覺是，如果我不做這個合規性審計，我哪來的資料可以知道哪個地方績效來改善呢，所以說這個 GAO 他本身不做這個合規性審計沒關係，因為有地方的審計機關來幫他做，已經有地方的審計機關提供他一些基本資料，所以他可以辨認說，哪個地方是可以去改善績效，如果沒有做這個合規性審計，那麼我根本找不到哪

個地方績效可改善，所以我認為我們在引用 GAO 的講法時，要想想我們的環境一不一樣，我們是一條鞭。

再來，這個 GAO 它真的很會做好人喔，出查核報告前會詢問受查單位的意見，那如果是我們出查核報告在監察院，出報告前問受查單位意見，是沒有一個會同意的，說它不對，有理沒理跟你辯，有幾個人會說自己錯，所以如果在出查核報告時，問受查機關的意見，這個報告根本出不去，這是內部稽核的一個做法。內部稽核跟政府審計有非常大的不同，內部稽核是可有可無、可大可小，如果這個內部稽核不受企業的歡迎，根本就 Out，什麼都沒有。所以內部稽核在不受保障的情況下，就要想出自己的活路來，包含是我要出報告以前要給受查機關看，他這個理由講得很漂亮說，你是內行，我是外行，我怕這個查核報告出錯。一個外行的人是沒有資格去查這個內行人，你在進行查核時，一定要把自己變成內行，東問西問不僅詢問受查者，還要問其他的人，所以我覺得像他這種作法，我們是監督的責任，我們不是在諮詢耶，我們是在說別人不對，我們查舞弊的責任會比較小嗎，我們可以說這個政風有查舞弊的責任，這個政風人員可以查到財務以外的這個舞弊，可是碰到稅制，會計人員、審計人員還是最厲害的。剛剛郭執秘有提到這個國外的做法，日本的做法把這個會計檢查院放在第四權，剛剛周老師也說，國會是個委託人，行政機關是代理人。我自己的看法是這樣，有國會，有行政機關這是兩權，分別是 agent and principal，這兩權都是由人構成的，自然人跟法人會吵架，這兩個人沒有辦法來解決紛爭，所以創造了第三者出來，叫做司法機構，定紛之爭。這三權出來以後，我們再加了監察權跟考試權，考試權其實廣義來說是指人民有權力考試成為公務員的權力，然後這個 principal 國會跟這個代理機關 agent 之間是相互不信任的，所以要一個獨立的第三者，跟剛剛司法機關有點像，可是司法機關是兩個吵架的時候，現在是沒吵架的時候，現在這兩個人之外獨立的第三者出來當 Auditor，像剛剛大榮所講的，這個第三者去聽 agent 講，然後去 confirm 去 verify 這是否對的，然後出一個報告，對這個 principal 國會來報告，這個是一個獨立的審計。所以，獨立的審計權我們現在放在監察院，可是在古時候，這個監察院不叫做監察院叫做審計院，後來這個時空的回轉，才從這個審計院變成監察院，然後將審計變部之後，監察院執行這個監督的工作，除了審計的財務的監督之外，還要去聽老百姓的一些陳情，然後替老百姓去主張他們的公道，那麼這

是監察院可以取得資訊的另外一個來源。所以這邊我們的審計可以在行政體系之下像大陸，可以在立法體系之下、民意上，像美國、日本，司法體系之下像法國，司法體系之下的審計，我現在很有把握的說，大概有效的程度很差，因為我去了澳門，澳門原本是葡萄牙屬地，然後這個澳門的審計長就告訴我說，他們回歸大陸時，整個法院的人，審計部的人通通撤除，然後在審計單位歸法院的時候，因為這些人都學法的，通通查不出東西來。所以我覺得放在司法體系的審計單位，如果他的人還是從司法體系派出去的話，我覺得還是很難真正發揮功能的。我的意見已經講了一大堆，我覺得我們是可以來討論這個課責制度，但是要動法律條文時我們可能要做多方面的思考。

（休息）

林審計長慶隆：

謝謝馬老師提出一些有關立法院在審決算的問題，我想在這個部分請王副審計長來跟老師做一個報告。

王副審計長麗珍：

我針對馬老師剛才提的幾個問題，做一個初步的一個答覆，如果有答不清楚的地方，再請大家多多指教。老師有講到一個問題就是，立法院要諮詢的對象，特別提到審議這個審核報告的話，好像審計長去答覆也無不可，當然這個我們是認同的，當然按照決算法中，當立法院在審議這個審核報告時，如果有一些問題需要請審計長諮詢或答覆，當然是沒有問題。但是就是說在實務上來講決算法規定，必要時，也就是說必要時才通知那些行政機關，受查機關去列席，而且在院會的時候，其實是只有審計長單獨在院會接受這個質詢，至於用錢的行政機關並沒有去，反而時到交付委員會分組審查的時候，是有通知一些機關首長列席，最近幾年情況比較好，以往機關首長大部分並不會去列席，找副首長、主任祕書，甚至是會計首長、會計長去列席。那最近這幾年我們也發現說，這個立法委員諮詢實際上針對審核報告的很少，反而實際上都針對受查機關、行政機關的一些問題來諮詢審計長，那這是第一點。

剛剛老師也有提到，這個立法院有沒有權力來修正目前所謂的最終審定的這個數字，其實這個決算法第 28 條第 2 項，是民國 88 年賴士葆委員提案的，就是說這個最終審定數額表，要由立法院審議通過後，送交監察院，再咨請總統公告。那這個審議通過，這一條我們一

直有質疑，如果我們是最終審定，那我們最終數額表還要經過立法院審議通過的話，那麼在執行上其實會有一些問題，到底我們的最終審定數額表，到底是不是最終的問題。大法官其實有進行解釋，當時是針對一個稅的，就是針對國營事業要繳多少稅、盈餘多少，從最終審定數額表來看要繳多少稅，認定審計機關擁有最終審定權，可是決算法第 28 條增修了第 2 項後，要由立法院去審議，那實務上執行，在實務上從 88 年到現在運作起來，是還沒有立法院要我們去修正這個最終審定數額表，僅要求我們提供一些資料，針對行政機關有哪些不當支出再去做後續的處理，所以針對這個最終審定數額表，到底立法院有沒有權力去修正，在立法上到是還沒有一個很明確的，不過就是說在運作上也沒有發生一個立法院叫我們去修正這個最終審定數額表的情形，所以目前我們就還是這樣來做一個處理。

老師還有提到一點就是說，這個憑證要去廢除送審，與決算最終審定是沒有關係的。我自己的看法是說，像郭執秘剛才報告所說的，美國這十幾年來都沒有出無保留意見書，都是出這個有保留意見書，表示說它都沒有審這個憑證，像剛剛老師說，它都是由地方審計機關去審，但也都是說它也不敢出具這個無保留意見書。以我們審計機關來講，從 97 年底開始，我們也很努力致力於推動這個，希望由行政機關來推動健全的內控制度，然後這個合規性審計就由一萬多個主計人員負責來執行，審計機關相對就有比較多的力量放在績效審計這方面。當然我們不是說完全就不做合規性審計，我很認同馬老師的這個想法，合規性審計是績效審計的基礎，除了審計人員執行外，我覺得大部分合規性做法，應該是由行政機關自己要負很大一個責任，可能在明年開始先由試辦機關機關都要出這個內部控制聲明書。對於這個他們自己的合規性，透過內部控制的設計及內部控制的執行，做初步的把關，那我們審計人員相對的就比較有餘力可以投入到績效審計這個方面，以上我大概是針對這幾點做一個補充，還有不足的地方請各位指點。

林審計長慶隆：

謝謝王副審計長，我在這邊再做一個補充，不是王副審計長講得不好，是做一個補充。目前在決算法這個第 27 條中，是針對這個審核報告的審議範圍，是針對審核報告不是針對決算，這個由審計長答覆，也是理所當然。那問題是說，現在整個課責機制，行政機關經過

立法院對預算的授權，就這個執行結果，並沒有直接對立法院做一個負責，把這個決算送到審計部，審計部出這個審核意見及最終審定數額表提出到立法院，然後依照決算法第 27 項第 2 條，對立法院負責的主體是審計長，照這一條好像是針對審核報告資料，可是這個立法委員在質詢時，是無所不問的，然後在實務上通知各部會，實際運作上不是立法院通知，立法院只通知審計長，再由審計部去通知各部會，那個在法上其實是沒有什麼效力的，變成是要看這個立法院的召集人，召集人如果很硬的話，如果你這個部會不來、部長不來我就不審，那麼通常這個部會首長就會跟立院召集人去溝通，所以有一大半首長在審核審核報告部分是不到立法院的。

然後這個在審這個決算的過程有兩個主角，一個是審計長，另一個是主計長，原本主計長是沒有的，是立法院在上一屆開始建立一個慣例就是說，主計長不來大概也不審，主計長其實也不做報告只是在那邊被問而已，所以在目前機制的最大一個漏洞，行政機關首長不需要對它預算執行的結果對國會做一個負責，那當然它只有一個機會就是說，在報告預算案，預算案裡面的報告事項有一個小方塊就是說，你要把上個年度的執行成果要列進去，可是立法院審議的重點是針對預算作決議，而不是針對上個年度的成果做決議，只是一個參考資料。所以在整個課責制度就是說，預算審核然後通過，這個行政部會跟審計機關提出決算，由審計部提出審核報告，裡面包括審計意見及最終審定數額表，好像把行政機關的報告都包括在裡面來提供給立法院，因為我們行政機關沒有像美國這樣提出績效報告或是執行成果報告，變成說最後預算執行結果是由審計長，等於是間接來對國會負責，國會在審議的時候這個部會首長可來可不來。所以目前我們原來的草案是想要在這個 27 條，我在院會報告的時候，主計長也要報告他在總決算的編製經過，然後審計長報告總決算審核的一個情況，那這個沒有牽扯到修改決算法，只要修改立法委員審核的一個辦法，能夠去說服立法委員把這個內規改一下。然後這個立法委員對誰比較有興趣，其實它對這個部會比較有興趣，對審計長來說他其實沒什麼興趣，會問審計長其實是因為相關部會沒有去，不得不問審計長，那如果說把主計長也拉到院會去報告，那個立法委員的對象可能比較偏重主計長。然後在這個院會要報告裡面就把這個法令給定出來，那自然就會分流，有關部會的內容找部長，有關審核報告的項目內容找審計長，我想也是天經地義的事情，所以我們當初提的一個方向就是說，

這個部會的部分沒有直接對立法院負責，透過立法院內規的修改，然後決算法第 27 條主從關係的修改，能夠把這個部會加上能對立法院來負責，當然負的一些責任能類似像美國的績效管理法的話，能單獨提出一個績效報告，審計機關也對此績效報告提出看法，這樣的話可以強化我國課責的一個機制。

然後再來是審定的部分，這個最終審定我們去找過這個決算法，找不出它的法律見解，這個條文查起來是在民國十幾年，在決算法的時候，是立法委員提案把它加上去的，不是主計處或審計部所提案的，可是立法委員提案上面沒有相關說明，就是對最終審定這個字沒有做一個說明，所以導致在這個稅的案子上大法官只能去解釋說審計部認為多少就是多少，所以在解釋上只能由大法官這個解釋令來輔助決算法這個審定，認為審計部有最終審定權。然後行政機關比較贊成說審計機關有這個最終審定權，因為他怕說這個決算審定權要是落到國會手上，國會可以拿這個審定權來修理這個行政機關，譬如說這個決算的哪個項目這個開支，他認為不行的話，他講的可能比審計機關講的還要算數。所以在最終審定權及核定財務責任這塊，行政部會的一些看法比較偏重保留在審計機關。

那決算法第 28 條，立法院最終審定部分，他們當時覺得說立法委員認為在審核這個審核報告好像是一個形式上，沒有什麼著力點，做法就是這個審核報告編列這個最終審定數額表後，馬上就請總統公布，決算部分他好像沒有什麼置喙的權力，所以立法委員提案就弄了一個第 28 條第 2 項這個條文，就是最終審定還是要經過他的審議通過，相對來講這個審核機關的最終審定好像就不是最後一個關鍵的審定。可是在實務上立法委員可能會做一些決議說請審計部再審查，針對這個錯誤，重新再這個審查，但是在實務上是還沒有去變更最終審定數額表的一個例子。

那審計本身來講像剛剛老師提到就是關於入帳到底是哪一年入帳的問題，就審計部來講，我們覺得說最終審定做起來是很心虛的，很心虛就是說會計上每個年度在第二年的時候，各機關有收回以前年度的支出，那這個審計部已經把它審定這個數字是多少，可是這個錢他沒用完，到了第二年又收回了以前年度幾十億、幾百億等，還有像這個保留款他也會去註銷等，所以審計部這個最終審定，實務上，這個數字可以做一個收回以前年度支出或註銷等動作，所以在這個最終審定這兩個字，事實上審計部提出來的金額還是可以透過帳務的一個

處理，在以後年度做一些不同的一些修正，我想這個是最終審定數額在字眼上，將來能不能列出一些什麼方式，在做法上讓審計機關能有一些把握。

至於老師最後來指教 GAO 的一些觀念上，事實上確實是這樣，每個國家的國情不同，美國他有稽核長，地方有地方審計長，國內並沒有獨立的稽核長，所以美國的合規性審計主要由稽核長來做，相對就是執行國會交辦的一些評估案件。在國內的話，這個資訊就可能從合規性的審計、財務報表審計、各機關內部稽核、及內部審核的一些意見去蒐集以後，來累積一些績效審計的基礎，所以目前這些作法可也是符合我們國情。這邊針對剛剛老師說的，在回應上再做一些補充，謝謝。

馬教授秀如：

很佩服審計長跟副審計長，可是我還是有一些不同的意見，我覺得課責機制的設計是真的要檢討，主要責任一定是在用錢的單位身上，是跑不掉的，主要責任是在用錢的人沒有在法律上把它列出來，是可以修法把主要責任的人列上去。至於審計長的責任是要對這個審核報告負責，那去答覆質詢是針對這個審核報告去答覆質詢，當立法委員問錯的時候，那可能審計長就要像老師一樣，告訴立委說你問錯人了，這個教育的責任是我們沒有做好，也不見得是我們在第一線做，也可以請這個老師、孫老師去做，每個人頭上都一片天，你不可以把別人的天空通通蓋在自己頭上，這是第二個。第一個就是說課責制度的設計不完整，我們把它放上去，可是不是把審計長的答覆質詢去拿掉，這樣是比較容易去說服人家的。

再來是課責制度要變得更完善的時候，有一種做法是出內控聲明書，出內控聲明書的時候，我對這件事情其實是很有保留的，我先講這個內控聲明書是怎麼回事。COSO 在 1992 年出了這個 internal control framework 這樣一個報告，報告裡頭共包括四個 volume，有一個叫做 Reporting to External Parties，因為它要對外報告，所以它在內控的設計裡頭有個非常奇怪的設計，內控分三類，一類叫做營運，一類叫做財務報導目標，一類叫做法令遵循，對於財務報導跟法令遵循什麼時候叫有效，你一定要百分之百達成目標，意思是說財務報導必須可靠、法令一定要遵循，當這兩個都做到的時候，你才可以說這兩種內部控制有效。然後對於營運這類的內部控制，什麼時候

叫有效，你知你的達成程度，跟另外兩類是很不一樣的，你知你的達成程度就算有效。需要舉一個例子，可能會講很長，可是非講不可，不然會講不清楚。它就是說，我今天假設我是個作手機的民間企業，我的營運目標是市場佔有率，在北部地區這個品牌的手機要佔有多少，假設這個北部地區我定義為新竹以北，然後市場佔有率目標是10%，我在年初訂了這個目標，到了年底的時候發現我的市場佔有率只有8%，我知道我目標的達成程度只有80%，這時候它可以做很可笑的動作，就是在年底的時候開一個內部會議，把這個年度目標從10%調降至8%，那我就可以100%達成目標的，所以它就變成是，我只要在年底時候知道我的目標達成程度是多少，那麼我的內控就是有效的，這個是COSO報告的很基本的一個邏輯。

這是一個很可笑的東西，你的目標達成程度如果是20%好了，我的市場佔有率是2%，而不是10%喔，我知道我的營運目標達成程度，我一樣對外宣稱我的公司營運內控有效。為什麼會這樣子講呢，因為對外的話，不要去跟外面的人講說公司的營運內控無效，另外一個就是說，我大可在期末去改變我營運的目標，這個 criteria、標準是可以改變的、變動的，因為對內 criteria 可以變動，對外的 criteria 不能變動，像財務報導為可靠，那個目標是什麼東西，判斷財務報導目標是不是可靠的目標，叫做一般公認會計原則，是誰訂，是由會計研究發展基金會，不是本公司，我們不能去變動一般會計原則。像這個法令遵循，這個法令是誰訂的，是由行政機關、立法機關去訂定的，也不是本公司可以訂的，都是由外部去訂的一個 criteria，所以我不能去動啊，所以那個東西就一定要100%達成，而對內的是只要你知道達成多少，就可以說有效。這個是對外做報告時，一個非常 tricky 的地方，對外做報告的時候，這麼大的一個 tricky，那在1992年的時候，老美在出內控的 framework 架構的時候，有做很精細的設計，我知我達成的程度，我就可以說營運為有效。這邊後面還有一個非常大的問題，1992年的內控到現在都一樣喔，內控要幹嘛呢，是要用來達成既定目標的，至於目標訂的是否好，它不管。我的手機市場佔有率只能到2%，我在當初訂目標時就畫個大餅，目標訂得很爛，那算不算內部控制的範圍呢，不算！它就把內部控制的範圍畫訂在達成既定的目標，這是從1992、1994到今年都還有這個問題存在，然後今年2013，COSO去改了新的 framework，對於這個問題呢，它根本就是逃避，它沒有去解決，它根本沒有去出一

個 Volume 叫做 Reporting to External Parties，沒有。只有在 1992 年出了這個 Volume，1994 去改這個 Volume，就是把 Reporting to External Parties 裡面內控的種類，從財務報導加上另外營運的一部分，所以這是內控聲明書要出具的時候非常重大的問題。

那民間企業被證管會盯著要這麼做，它們大概也知道後面玩的把戲，然後出了內控聲明書的後果是什麼，如果是財務報導的內控聲明書還比較好，前面還綁個會計師，現在這個內控聲明書如果是營運的，沒有會計師替你去把關喔，然後是法令遵循的內控聲明書也出去了，這時候，證期局的作法，我那個時候就罵很大聲，因為你去告訴別人說你遵循法令，舉證責任就在你身上耶，如果別人說你內控說明書說你遵循法令，你沒有啊，他只要說你沒有遵守法令，你就要自行舉證說有遵循法令，因為我先出了一個內控聲明書，說我遵守法令，那舉證責任的轉置是一個非常非常可怕的事情。我們現在的行政機關要出這樣一個內控聲明書，碰到的問題是大的不得了的問題，因為我們的民眾，一堆民粹在那，他現在是不會用，等到他會用的時候，拿著這個內控聲明書來去找行政機關解釋，你自己說你好，我現在發現一個缺失，你去拆了大埔的房子，你還敢出內控聲明書。對於這個內控聲明書要不要出我有很大的保留。我覺得內部控制要做，但是不僅只做一個內部控制，對內要做風險管理，因為風險管理包含目標的訂定是否妥當，我們政府機關最大的問題不是政策的執行，而是目標訂錯，我們要求政府機關關著門去做風險管理，然後由內部人對它的風險管理進行檢視，而不是要他對外去說我內控好。

好吧，那現在講到，我們現在推內部控制或風險管理的時候，公司裡面的內部稽核人員或者是政府的主計人員，因為內部審核的緣故，要去做這個合規性審計，那些人他跟審計部人員比起來差在那裡呢，能力方面他們也很好呀，就差在獨立性不夠，我們現在去說我們的獨立性要好，我們這個人事權跟財務權的確還差一點，可是我們的位階是沒有問題的，我們是有入憲的，他們連位階都有問題的。就像我覺得澳門的審計，他們做的很好呀，可是有一個很大的問題，它在行政機關之下，我去澳門看，財政收入很好耶，賭場的收入一大堆，可是政府就我所知只發出三張賭場的執照，可是他的賭場是林立喔，不是只有三家，所以是拿到賭場執照後再分出去的，那怎麼可以呢。那審計部門去查核的時候，他的立案就是我去選擇審計標的，第一個的話我就會去選擇才三張執照怎麼跑出這麼多家來，他不敢查，一查

就查到他的老闆去了，查到特首去了，所以獨立性不夠是一個很大的問題。我們現在講說我們就少做一點，讓行政機關多做一點，我覺得這是可以的，但是最後那關還是由外部審計人員，對行政機關來講，是外部審計人員，對整個民眾來講，我們都是內部審計人員。這個憑證抽查比例可以少，我覺得是可以很少的，少到別人覺得不合理的地步都無妨，可以用抽樣的理論，只要母體夠大，就不必要抽很多，這個樣本就具有代表性。我們在碰到有舞弊跟沒有碰到舞弊的時候，那個抽樣理論是不一樣的，碰到有舞弊的時候我們要用的是 Discovery sampling，那個樣本要夠大，至少要找到一個有舞弊的樣本；可是如果是在我去看他，沒有聽聞有舞弊，只是來看看他有沒有代表性而已，那此時候就不必這麼大了，我們可以利用公式來算出 Sample size，可以看願意容忍的抽樣風險是不少的。

我的意見還是說，我們可以改變課責的機制，但是審計人員要擔負的責任是不會少的，然後另外一個問題就非常正經，審計部對誰負責，Primary reporting line 是對立法院還是對監察院。我自己在監察院，那我知道監察院對審計部的倚重程度，所以如果我說這個 Primary reporting line 不對監察院而是對立法院，這個話我講不出口，不僅實務上講不出口，理論上也講不出口，因為審計部曾經是審計院，後來是監察院以後，審計院才改成審計部，而且在我的觀念裡面，有一個 Agent 行政院、一個 Principle 立法院，一定會有一個獨立於 Agent 與 Principle 之外的單位，我們把它叫做監察院或是審計院都無妨，他就是那個團體。如果我們考慮司法院的話這就是第四權，第四權是絕對存在，他名字可以不一樣，可以藏在立法院裡頭，可是不受立法院百分之百的節制，像美國 GAO 一樣，我覺得我們這個制度設計是非常好的，他就獨立於立法院之外，也不用藏在立法院裡頭，我覺得孫中山先生很偉大，他看到那個立法權大的時候那個可怕的情況，所以我覺得那個問題純政治，可是在我的觀念上，放在監察院比放在立法院來的好，然後監察委員的素質還是比較好，因為他不是一個利益的分配的後果還是比較好。

林審計長慶隆：

因為時間也差不多，今天非常感謝各位老師指導，我們會把各位教授的意見作為未來修法的參考，謝謝。

（散會）

附錄 6：政府決算及課責制度之研究專案研究小組成員名單

國立政治大學孫教授本初
國立政治大學馬教授秀如
國立政治大學施教授能傑
國立臺北大學周教授育仁
國立臺北大學王教授怡心
國立臺北大學林教授淑馨
國立臺灣大學蘇教授彩足
國立臺灣大學林教授嬋娟
國立臺北大學李教授建然
國立政治大學周教授玲臺
行政院主計總處許副處長一娟
審計部吳副審計長國英
審計部王副審計長麗珍
審計部陳主任秘書福成
審計部第一廳李廳長順保
審計部第二廳陳廳長榮豐
審計部第三廳高廳長金展
審計部第四廳吳廳長義建
審計部第五廳曾廳長石明
審計部覆審室林主任榮國
審計部參事室王參事毅忠
審計部交通建設審計處洪處長嘉憶
審計部臺北市審計處李處長香美
審計部業研會郭執行秘書大榮