

東海大學公共事務碩士專班碩士論文

指導教授：劉志宏博士

The seal of East China University of Technology is a circular emblem with a scalloped border. It features the university's name in Chinese characters '東海大學' at the top and 'UNIVERSITY OF TECHNOLOGY' at the bottom. The year '1955' is inscribed at the very bottom. In the center, there is a stylized cross or star symbol above a horizontal line.

財政透明與政府審計之研究—
以彰化縣為例

碩士班研究生：張穎美

中華民國一〇八年六月二十日

財政透明與政府審計之研究

—以彰化縣為例

研究生：張穎美

指導教授：劉志宏 (簽章)

審查教授：劉志宏 (簽章)

蔡煒銜 (簽章)

鄭月美 (簽章)

專班主任：劉志宏 (簽章)

東海大學公共事務碩士在職專班碩士論文

中華民國 108 年 6 月 20 日



謝 誌

光陰荏苒，終於完成人生當中第一篇研究論文，要感謝的人還真不少，首先當然是審計機關多位長官的鼓勵及同仁的支持，不然離開校園已 18 年多，也生了一對子女，要重拾書本，是得鼓起勇氣及決心的；其次，是我家良人的支持，承擔起接送小孩上下學及解決孩子功課學業、與同學相處、煩惱周末帶孩子出外散心及運動強健體魄等等大小問題，讓我無後顧之憂，周末得以專心準備學校功課及撰寫論文，最感心的，是他在平日上班後，晚上又上滿四節課，到家已近十點半，貼心地為我準備愛心宵夜，縱使這可能是讓我體重始終減不下來的元兇，但也是值得地!!

當初選擇東海大學就讀碩士在職專班，除離家近，節省下課回家時間，以免開車精神不濟之外，它的課程安排是引起我的興趣的，大多與工作緊密連結，如：談判理論與應用、大數據與決策、地理資訊系統應用、公共組織理論、非營利組織管理、社會福利政策及文創產業政策專題.....等等，感謝諸位老師及助教的費心教導，身為學生的我當然是專心聆聽、用心感受吸收，以應用於日後工作上，作為回報囉!另外感謝指導教授及兩位口試委員對本論文的專業指正，兼具宏觀與微觀的中肯建議，讓內容更加完善及貼近論述主軸!

最後慶幸的是認識一群來自不同工作領域的同學們，雖然兩年下來在學人數，較錄取報到時有所減少，但熬過課業挑戰、倖存的我們，因這兩年間有著彼此間的扶持及同窗情誼，得以有幸能堅持到畢業，其中的甘苦談，相信同學們是感觸良多的。幸運的我，能有這兩年的學經歷，受益匪淺，未來的我將帶著滿滿的收穫，繼續在工作、家庭及人生中打拼的，感恩再感謝各界的幫忙!

摘要

為避免政府欲振興經濟，造成財政收支赤字或公共債務攀升之窘境，財政透明於 2008 年全球金融海嘯後，成為各國關注的焦點，國內學者認為財政透明化係透過公開政府財政資訊及控制財政管理品質，去強化監督政府財政的效果，進而落實公共課責的一種機制，而政府審計係獨立於行政機關之外部，是公共課責體系中外部審查之一環，代表地方議會及人民，對政府預算之執行，定期進行財務審計及遵循審計，並對行政機關辦理績效審計等工作，身負財政課責與績效課責的功能。經歸納政府審計可加強政府之課責，促進公共部門之廉正及透明度，而促進行政機關財政透明與政府審計制度之設計，兩者均為落實公共課責的工具，欲達到良善治理(good governance)的目標，且公共課責機制若未發揮其功效，財政透明及政府審計也將失去其意義。

本研究採用文獻分析及參與觀察之研究方法，蒐集國內外文獻對於有關財政透明的觀念、政府審計之定義與價值，以及我國審計機關制度、功能及近年由合規性、適正性審計演變為著重績效性審計等變革，及探討兩者關聯性之相關文獻，與審計機關近年編報之中央與地方政府總決算審核報告、政府審計年報、政府審計季刊、專案審計報告、績效報告、審計部全球資訊網站公布資訊及內部文件等，據以建構本研究之分析架構。另輔以觀察彰化縣政府網頁資訊、閱覽彰化縣政府預、決算報告等，進行檢證地方政府財政透明改善程度，並統計彰化縣審計室近年相關地方審計業務成果，研析地方審計機關對於促進地方財政透明之辦理成果，及以作者長年在地方審計機關服務之審計經驗，藉以對彰化縣財政及公共債務管理之實例個案，探討政府審計與促進地方財政透明之連結與影響。

研究發現，彰化縣現今財政透明較 10 年前略有改善，惟相較與國際預算透明化準則，仍有待改進努力事項，如：尚乏製作便於民眾瞭解各縣市完整財政、或預算專業資訊之圖表及說明，對發布選前財政報告也無明確規劃目標；國際相關財政透明規範已將政府審計列為評估透明程度項目，經依該等規範跨機關比較彰化縣總決算資訊透明度結果，彰化縣審計室公布總決算審核報告之透明程度較彰化縣政府公布總決算資訊為佳；我國政府審計機關因應國際潮流落實績效管理，將施政計畫結合策略績效目標，使審計績效多元且穩定地成長，並設置業務研究專責單位，俾利與國際審計趨勢接軌；政府審計與公共課責其他面向互為連結及影響，足見政府審計之重要性；彰化縣地方政府之審

計成果與財政透明程度，近年均有改善或成長，兩者呈正向發展。經研提 4 項建議意見，我國已制訂並施行財政紀律法，其落實情形尚待行政機關及審計機關加強辦理；因應政府資訊公開法之推行及政府開放資料(Open Data)之政策，妥為建置並揭露財政資訊，以增進政府財政透明化，並提升人民對政府施政之瞭解及信任；審計機關前瞻意見與行政指導政府機關之分際，有待強化與行政機關之溝通聯繫而改善；善用及發揮審計影響力，以促進公共課責多元面向之發展，展現財政透明價值。

關鍵詞：財政透明、公共課責、政府審計



目 錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究問題與目的	4
第三節 研究範圍與對象	4
第四節 研究方法及流程	8
第二章 文獻探討	11
第一節 財政透明相關文獻	11
第二節 政府審計相關文獻	14
第三節 財政透明與政府審計間之相關性	18
第三章 我國政府審計制度	23
第一節 我國政府審計特質	23
第二節 我國政府審計組織	24
第三節 我國政府審計功能	25
第四節 我國政府審計業務革新	30
第四章 彰化縣財政透明與政府審計之研究	37
第一節 研究設計	37
第二節 彰化縣財政透明變化之研究	38
第三節 彰化縣近年地方審計績效評估	51
第四節 彰化縣地方審計對促進財政透明之探討	65
第五章 結論與建議	81
第一節 研究發現	81
第二節 研究建議	85
第三節 研究限制及後續研究建議	87
參考文獻	91
附錄一、IMF 健全財政透明度實行準則	97
附錄二、OECD 預算透明化最佳實務	101

表目次

表 1-1	各市縣 2013 至 2017 年度歲入歲出餘絀明細表.....	5
表 1-2	連續 5 年度歲入歲出短絀之市縣近 5 年底公共債務未償餘額明細表.....	6
表 1-3	彰化縣 2008 至 2017 年度預算執行情形一覽表.....	7
表 2-1	透明化與課責之關係.....	20
表 2-2	分類後的透明化與課責之關係.....	21
表 3-1	審計機關 2013 至 2017 年度績效指標實際值一覽表.....	33
表 3-2	審計機關 2015 至 2017 年度重要審核意見分類一覽表.....	34
表 4-1	彰化縣財政透明化（預算書內容）之評比.....	39
表 4-2	彰化縣財政透明化（決算書內容）之評比.....	42
表 4-3	彰化縣財政透明化（其他財政報告或資訊）之評比.....	43
表 4-4	彰化縣財政透明化（預、決算過程、或資訊品質及可靠性）之評比.....	46
表 4-5	彰化縣財政透明化之評比.....	47
表 4-6	彰化縣審計室近 5 年度審計成果統計表.....	52
表 4-7	彰化縣審計室 2014 至 2018 年度審計結果量化財務效益一覽表.....	53
表 4-8	2013 至 2017 年度彰化縣總決算審核報告揭露相關審核意見項數一覽表.....	56
表 4-9	彰化縣審計室近 5 年度財務收支及決算抽查、專案調查辦案件數一覽表.....	61
表 4-10	彰化縣審計室近 5 年度陳報監察院案件件數一覽表.....	62
表 4-11	審計機關近 5 年度稽察各機關人員財務涉有不法行為經移送檢調機關偵辦並 報告監察院案件一覽表.....	62
表 4-12	彰化縣審計室 2014 至 2018 年度重要審計結果資訊發布及公民參與審計情形 一覽表.....	64
表 4-13	彰化縣審計室 2009 年至 2018 年間陳報監察院案件成立糾正案件一覽表.....	69
表 4-14	彰化縣 2008 至 2017 年度歲入歲出及短絀趨勢分析一覽表.....	72
表 4-15	彰化縣 2008 至 2017 年度總決算審定數歲出政事別之比率一覽表.....	73
表 4-16	彰化縣審計室 2013 至 2018 年度研提財政或債務管理或超過一致標準社福措 施相關意見統計表.....	74

表 4-17 彰化縣審計室 2013 至 2017 年度總決算審核報告列載財政或債務管理或超過
一致標準社福措施相關意見標題一覽表..... 74

表 4-18 彰化縣 2014 至 2018 年底公共債務未償餘額及債務比率一覽表..... 78

表 4-19 2017 年彰化縣總決算及彰化縣總決算審核報告財政透明之評比..... 79



圖目次

圖 1-1	彰化縣 2009 至 2018 年底公共債務未償餘額	7
圖 1-2	研究流程圖	9
圖 2-1	審計機關專業成熟度模式	19
圖 2-2	跨國實證政府審計與財政透明之關係	21
圖 2-3	財政透明與政府審計關係圖	22
圖 3-1	我國審計機關配置圖	25
圖 3-2	我國政府課責機制	26
圖 3-3	我國中央政府審計業務處理簡圖	27
圖 3-4	我國審計機關策略管理及績效評估架構	32
圖 4-1	彰化縣養禽場及高病原性禽流感確診案例場分布情形	58
圖 4-2	彰化縣內避難收容場所分布情形	60
圖 4-3	彰化縣審計室處理審計業務簡圖	65



第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

壹、研究背景

隨著外在環境快速變遷，政府職能日益擴增，政府施政經緯萬端，國家整體發展與存續有賴於國家財政狀況是否順暢健全；財政係庶政之母，健全的財政結構，各項施政及公共建設之進行始能遂行，並增進人民福祉及經濟永續發展。對地方政府而言，為興辦相關自治事業，推展地方經濟建設、教育文化、社福保健措施等各項政務，無不需要財政援助，始能克竟全功。自西元（下同）2007年美國次貸風暴引發隔年之全球金融海嘯後，世界各國政府為避免全球經濟金融市場進入大蕭條時期，均推出金額龐大的振興經濟措施，政府減稅或大量舉債擴增政府支出，入不敷出，造成財政赤字與公共負債大幅增加之窘境；迄2010年因希臘無法償還債務，引發債信危機，而義大利、愛爾蘭、葡萄牙、西班牙等國，也遭國際評級機構調降債信等級，政府財政健全遂成為各國關注重點（廖欽福，2014：3；林建志、劉姿緩，2014：57），並殷切要求落實財政紀律，財政透明也成為各國推動財政革新的重點；提升財政透明可以增加政府的課責性，強化監督政府的力量，避免貪污腐敗。我國政府為振興國內經濟，於2009年1月公布施行振興經濟擴大公共建設特別條例，近來又於2017年7月制定公布前瞻基礎建設特別條例，中央政府因歲入歲出產生差短，多以舉借債務獲取所需財源挹注，財政部為改善政府財政及因應地方發展需求，經行政院2014年2月25日同意推動財政健全方案（李順保、林建志、林汝玲、林榮國、李奕勳，2018：79）。

審計機關透過專業性獨立審計，可幫助國家決策者強化中長期財政政策之永續性，保障國家的公共利益及強化治理，乃為國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）於2013年第21屆會員代表大會通過之「北京宣言」所揭示（林建志、劉姿緩，2014：57）。我國採五權分立之政府體系，依據憲法第90條及增修條文第7條規定，審計權為監察院行使職權之一；各地方政府及所屬各機關財務審計，依審計部組織法第14條規定，由審計部於各直轄市設置審計處，於各縣市酌設審計室辦理審計業務（審計部，2018b：12-16），對於各級政府財政

政策及推動財政健全方案執行情形，向來為審計機關年度重點工作之一，嚴密財務監督、督促健全政府財政，及落實政府財政透明與公共課責、促進政府完善治理，亦為審計長於 2013 年連任時所提出之今後審計業務重要努力方向（林建志、劉姿緩，2014：62），綜上，為本研究之背景概況。

貳、研究動機

財政透明化係透過公開政府財政資訊及控制財政管理品質，去強化監督政府財政的效果，進而落實公共課責的一種機制（蘇彩足、劉志宏、郭乃菱，2013：1）。而審計機關強化課責功能之具體措施，即是公開查核政府相關作業之結果，此為 INTOSAI 於 2010 年發布之最高審計機關國際準則（International Standards of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 ISSAI）第 20 號「透明化與課責原則(Principles of Transparency and Accountability)」所揭櫫意旨（審計部，2018b：52），我國審計部近年來因應國際審計潮流變遷，由合規性、適正性審計轉為著重考核施政成果之績效性審計，因應審計法於 2015 年修正第 69 條規定¹，增列審計機關研提預警性意見之查核職能，建立政府審計功能由傳統之監督(Oversight)功能，拓展至有助於全面提升公共治理之洞察(Insight)及前瞻(Foresight)功能之法源依據，經審計部網站公告，地方審計處室審核 2017 年度直轄市及縣市地方決算成果，歲入歲出相抵後，雖有賸餘 56 億餘元，惟仍有部分市縣歲入歲出產生差短，或自籌財源無法支應施政支出所需，須依賴上級政府補助款或舉借債務予以挹注，各市縣截至 2017 年底止，1 年以上及未滿 1 年公共債務之未償還金額達 1 兆 82 億餘元，地方債務金額仍龐鉅；經各地方審計處室審核各市縣政府財務收支結果，在合規性審計部分，經依法修正增列歲入、或剔除、修正減列歲出通知應繳入公庫金額，分別為 2 億餘元及 8 億餘元；稽察各市縣機關人員，發現有財務上涉有不法或不忠之違失案件 53 件，其中報請監察院處理 7 件，移送檢調機關偵辦 2 件，通知各該機關長官依法查明並處分，經向監察院報告且備查計 44 件、處分 217 人次；在績效性審計方面，

¹ 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。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。審計機關發現有影響各機關施政或營（事）業效能之潛在風險事項，得提出預警性意見於各該機關或有關機關，妥為因應。」

考核各市縣機關施政工作績效，核有未善盡職務責任或執行效能過低等情事，依法通知各該機關長官，並向監察院報告計 17 件；其有制度規章訂定缺失或設施設計不良者，提出建議改善之審核意見於各該機關，並提供審核地方政府以前年度預算執行相關資料，及可增進財務運用效能與減少不符經濟之支出等建議改善意見，供作各市縣政府籌劃擬編下年度概算之參考（審計部，2018c：前言 1-2），審計部並定期公開政府施政之查核結果，作為強化行政機關外部課責功能，及促進政府財政透明之具體展現。

我國地方政府近 10 年歷經高雄市與高雄縣於 2010 年合併、新北市、臺中市及臺南市亦改制、桃園市嗣於 2014 年改制等行政區域調整，形成六都與十六縣市之地方版圖，各地方政府財政狀況經財政部國庫署凌署長忠嫻（2014：14）指出有，自有財源偏低，過度依賴中央政府補助；人事社福支出龐鉅，經費支出結構僵化；收支差短擴增，債務負擔沉重；財政紀律不足，虛飾財政結構等問題。立法院預算中心賴欣憶、鄧凱文（2018）也提出我國直轄市及縣市政府財政問題之探討專題研究，亦提及我國地方政府財政現況，市縣政府歲入歲出預算執行結果大多短絀，部分地方政府財政管理能力欠佳，開源執行成效不足，中央一般性補助款及統籌分配稅款之分配迭有不公或缺乏財政誘因之爭議，無法彰顯防止地方政府浪費補助款之成效，人事費支出占歲入及自籌財源之比率居高未減，且債務未償餘額逐年攀升等問題。

復殷鑑於苗栗縣政府 2006 年短期公共債務比率超過公共債務法之法定債限，無視財政惡化窘況，自 2008 年起大幅擴張歲出，2007 至 2014 年虛列補助收入預算 510 億餘元，並違反公共債務法逾舉債上限不得再舉借之規定，肇致於 2015 年初發生延宕員工薪津核發及無法支付廠商工程款項，經廠商至法院聲請支付命令之財政困境，經監察院 2016 年糾正並彈劾前苗栗縣縣長之案例（監察院，2016），誰會是下一個破產的市縣呢？台北市長 2019 年 3 月出訪美國，與留學生生座談時，預言「下一個應該是彰化，高雄市也差不多！」對於部分地方政府現今仍面臨財政收支未能平衡，財政赤字及債務餘額上升之窘況，身為監督政府施政之守門員，政府審計之外部監督落實與否，其如何促使政府財政透明及健全地方財政，兩者關聯為何，鑑於國內對於政府審計與地方財政透明間關係之研究較少，欲藉此研究提出對行政機關及審計單位之相關建議意見，為本研究之動機。

第二節 研究問題與目的

壹、研究問題

依據前述之研究背景及動機，本研究欲探討回應相關研究問題如下：

- 一、地方政府近年來財政透明變化情形為何?針對評估財政透明指標中，已有進步或仍未改善之項目為何?其所致原因又為何?
- 二、近年來因應國際審計潮流變遷，我國審計機關由合規性、適正性審計轉為著重考核施政成果之績效性審計，審計法於 2015 年修正後，政府審計之功能由早期之監督(Oversight)功能，拓展至助於提升公共治理之洞察(Insight)及前瞻(Foresight)功能，其對促進地方政府財政透明方面作了哪些努力及成果為何?
- 三、財政透明與政府審計之關聯及影響為何?

貳、研究目的

基於前揭研究問題，作者欲藉由本研究達成下列目的：

- 一、比較地方政府近年來財政透明變化情形，針對財政透明之進步或不足項目，分析其原因，並提出如何改善之政策建議。
- 二、審計機關近年來因應國際審計潮流變遷，由合規性、適正性審計轉為著重考核施政成果之績效性審計，政府審計之功能更由傳統之監督功能，拓展至有助於全面提升公共治理之洞察及前瞻功能，藉由探討其對促進地方政府財政透明方面之作為，提出如何改善之建議意見，作為審計機關業務改進之參考。

第三節 研究範圍與對象

我國地方政府自桃園縣 2014 年 12 月 25 日改制為直轄市後，形成直轄市六都與十六縣市之發展態式，經檢視各市縣 2013 至 2017 年度歲入歲出預算執行結果，連續 5 年度歲入歲出均短絀者，計有新北市、臺中市及彰化縣等 3 個市縣，詳如表 1-1，另觀察上揭 3 個市縣近 5 年底（2014 至 2018 年底）公共債務未償餘額增減情形，其中新北市 2017 至 2018 年間已有債務減少趨勢，而臺中市及彰化縣仍呈上升之勢，詳如表 1-2。惟近一步研析其中彰化縣人口及財政收支狀況結果：

壹、依內政部戶政司網站公告各市縣 107 年 12 月底戶籍人口數資料，彰化縣計有 127 萬餘人，已為全國除六都以外之第一大縣。

貳、彰化縣 2017 年度歲入歲出差短 16 億 5,328 萬餘元，為全國 22 個市縣之 6 個歲入歲出差短市縣其一，又自 2008 年至 2017 年各年度總預算執行結果，年年歲出決算數均大於歲入決算數，連續 10 年收支差短，詳如表 1-3，須舉債支應政務需要，不同於臺中市在市縣合併前尚有收支賸餘情形。

參、截至 2018 年 12 月底止，依財政部國庫署公告彰化縣公共債務未償還餘額為 264 億餘元，於十六縣市（除直轄市六都外）當中，僅次於苗栗縣 382 億餘元，彰化縣公共債務餘額為第二高，且觀察近 10 年公共債務增減趨勢，自 2009 年底 196 億餘元逐年攀升至 2018 年底 264 億餘元，詳如圖 1-1，尚不含向基金及專戶調度之 157 億餘元，與未來或有給付責任之支出，如：公教人員退休金等。

面臨全國第一大縣－彰化縣財政收支長年未能平衡，財政赤字及債務餘額情形較其他市縣為差之窘況，加上作者任職於彰化縣審計室迄今已逾 18 年，從事彰化縣政府及所屬機關之地方政府財務審計工作，遂興起以彰化縣地方政府及從事其財務審計事宜之彰化縣審計室為研究對象，以近 10 年（2009 至 2018 年）地方政府之財政透明變化情形與政府審計之推動成果為研究範圍，進行有關地方財政透明與政府審計之探討。

表 1-1 各市縣 2013 至 2017 年度歲入歲出餘絀明細表

單位：新臺幣百萬元

年度 市縣別	2013	2014	2015	2016	2017
臺北市	-9,435	21,219	30,160	24,101	13,372
新北市	-9,555	-11,901	-9,115	-10,089	-3,032
桃園市	3,524	-6,043	-1,167	-5,800	-8,014
臺中市	-7,044	-4,952	-8,516	-12,317	-11,271
臺南市	-4,429	-1,938	2,081	33	3,147
高雄市	-10,003	-9,903	-8,453	-1,060	1,298
基隆市	700	7	786	750	615
宜蘭縣	736	-313	141	1,642	168
新竹縣	486	-1,071	543	-861	3,379

表 1-1 (續)

年度 市縣別	2013	2014	2015	2016	2017
新竹市	1,000	64	136	275	30
苗栗縣	-4,590	-4,061	-366	1,381	1,239
彰化縣	-1,332	-1,298	-1,223	-3,275	-1,653
南投縣	587	2,128	325	620	1,214
雲林縣	-776	-591	138	217	15
嘉義縣	-285	-399	-417	366	1,396
嘉義市	852	487	664	421	607
屏東縣	-213	790	1,062	1,518	1,714
花蓮縣	872	-139	-4	216	1,415
臺東縣	-386	-439	15	245	536
澎湖縣	-583	-418	-94	103	187
金門縣	2,383	957	-307	69	-699
連江縣	86	22	-3	81	-60

註：1. 本表數據均為決算審定數。

2. 資料來源：直轄市及縣市地方決算審核結果年報，審計部，2014-2018c。

表 1-2 連續 5 年度歲入歲出短絀之市縣近 5 年底公共債務未償餘額明細表

單位：新臺幣百萬元

年底 市縣別	2014	2015	2016	2017	2018
新北市	110,050	122,800	137,499	135,730	133,731
臺中市	84,482	88,911	112,654	119,876	125,861
彰化縣	23,852	23,830	24,871	26,108	26,419

資料來源：直轄市及縣市地方決算審核結果年報，審計部，2015-2018c；財政部國庫署網站公告公共債務概況表。

表 1-3 彰化縣 2008 至 2017 年度預算執行情形一覽表

單位：新臺幣百萬元

年度 \ 項目	歲入決算審定數	歲出決算審定數	審定歲入歲出短絀數
2008	29,517	30,020	-503
2009	33,622	38,749	-5,126
2010	33,478	36,522	-3,043
2011	33,572	36,576	-3,004
2012	36,247	39,474	-3,226
2013	37,560	38,893	-1,332
2014	39,906	41,204	-1,298
2015	39,454	40,677	-1,223
2016	37,393	40,669	-3,275
2017	38,854	40,507	-1,653

資料來源：彰化縣總決算審核報告，審計部臺灣省彰化縣審計室，2009-2018。

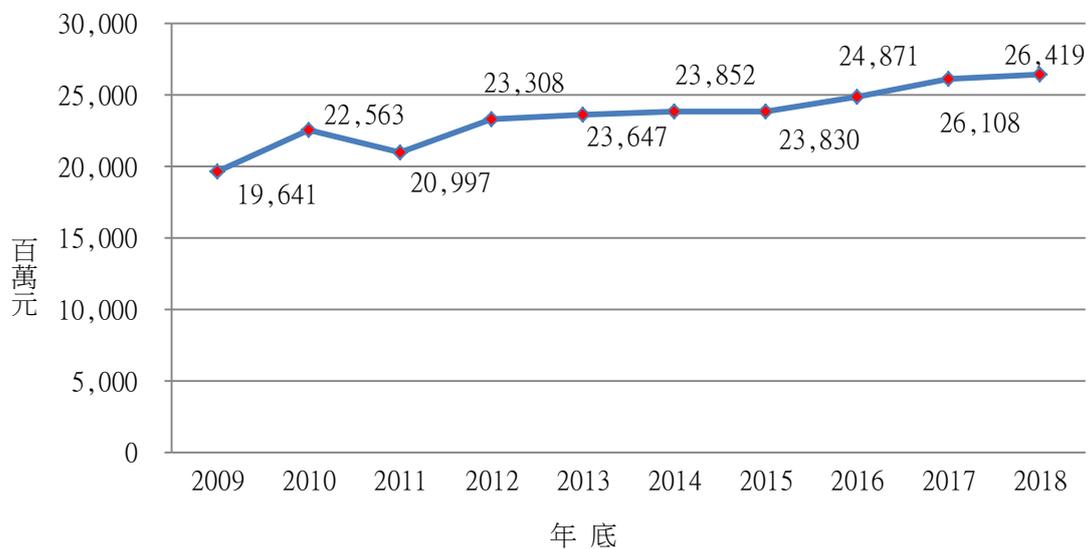


圖 1-1 彰化縣 2009 至 2018 年底公共債務未償餘額
資料來源：彰化縣總決算，彰化縣政府，2010-2019。

第四節 研究方法及流程

壹、研究方法

本研究採用「文獻分析法」及「參與觀察法」之研究方法，並輔以觀察彰化縣政府網頁資訊、閱覽彰化縣政府預決算報告書、統計相關政府審計業務成果等方式，進行檢證彰化縣政府財政透明改善程度，及以實例探討研析地方政府審計機關對於促進地方政府財政透明，及落實公共課責之辦理成果及影響。文獻分析法亦即文件分析法或文獻探討法，係藉由蒐集與特定政策問題有關之期刊、論文、專書、研究報告、或政府出版資料，與報章雜誌等文件，進行靜態性及相互比較差異的研究，以探討問題可能發生的肇因，及產生的結果，以作為個人的研究基礎（吳定，2013：194）。文獻分析法係指研究者藉由多方蒐集和閱讀資料，建構出適合特定主題的理論基礎及架構，及解釋說明特定研究主題的發展背景，研究者在進行研究當中，所蒐集的文獻會對研究品質及結果有著深遠的影響，常用的文獻類型，計有：學術期刊論文、專書、碩博士論文、研討會發表論文、政府出版作品或統計資料、報章雜誌及網路資訊等（林淑馨，2010：126-133）。另參與觀察法係以參與者角色以直接觀察法、蒐集文件，或其他蒐集資訊方式，揭露對特定情境及環境之日常生活表現，找出理論性及實用的事實（王昭正、朱瑞淵 譯，1999：19-20）。換言之，參與觀察法是觀察者為瞭解某一特定現象，成為欲觀察的研究群體的成員，藉由參與其中，實際去觀察該群體成員自然發生的行為或現象，如以參與程度的不同，可區分為完全參與者、參與觀察者、觀察參與者及局外觀察者（林淑馨，2010：161-164），本研究作者係採完全參與者的角色，亦即在地方政府審計的場域中，扮演與被觀察者相同的角色，透過與審計人員自然互動，直接觀察或蒐集相關資料。

本研究之文獻探討與理論，主要係蒐集國內外文獻對於有關財政透明的觀念、國際最高審計機關組織－INTOSAI 對政府審計之定義與價值，以及我國審計機關制度、功能及近年由合規性、適正性審計演變為著重考核施政成果之績效性審計等變革，及探討兩者關聯性之相關專家學者著作、期刊論文、研究報告、碩博士論文等文獻，與審計機關近年編報之中央與地方政府總決算審核報告、政府審計年報、政府審計季刊、專案審計報告、績效報告、審計部全球資訊網站公布資訊及內部文件等，為資料歸納及分析來源，經加以蒐集、分析、歸納、整理，並對各文獻研究結論與建議綜合歸納論述，據以建構

本研究之分析架構，找出財政透明與政府審計之關聯性，確立研究主題相關概念與定義，了解研究問題可能發展的趨勢，確定研究範圍。

貳、研究流程

本研究之研究流程，詳如圖 1-2。

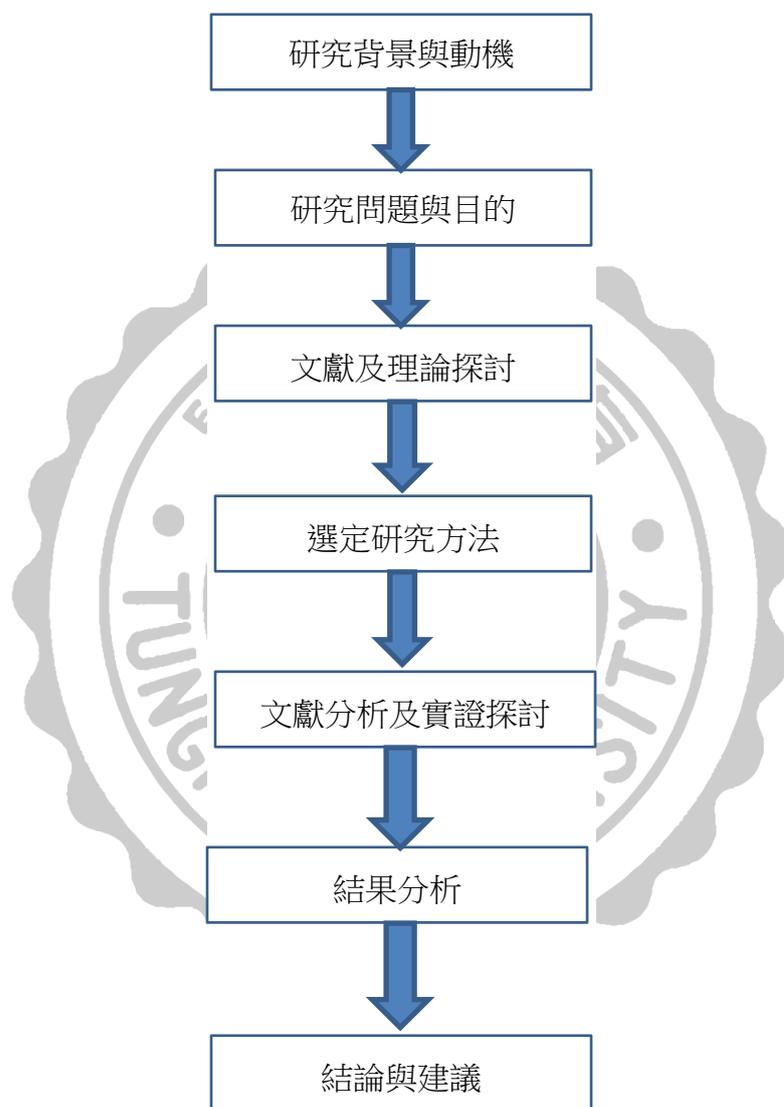


圖 1-2 研究流程圖

資料來源：本研究自繪。



第二章 文獻探討

第一節 財政透明相關文獻

蘇彩足等人（2013：1）將相關國際組織對財政透明之定義綜整為，政府向大眾公告有關政府組織及結構、財政政策、帳冊及對未來的估測，包括政府內部或外部的活動，所有公開的資訊是可信的、全面性的、及時性且易瞭解，並與國際規範相符合；如此，金融市場與選民始能無偏誤地予以評估政府所處的財政情況，及政府施政的實際成本與效益，此處所謂的成本與效益，包涵政府當前及將來對社會經濟可能引發之變動(Kopits & Craig,1998:2)。

1990 年代之後，國際間陸續發生金融風暴及財政危機，致國際間財政及經濟發展動盪不穩，世界各國才注意財政透明化的重要；國際組織中以國際貨幣基金會（International Monetary Fund，以下簡稱 IMF）率先於 1998 年公布「健全財政透明度實行準則：宣言與原則」(The Code of Good Practices on Fiscal Transparency：Declaration and Principles)，並於 2001 年修正上開準則內容，及公布解釋該準則的「財政透明度手冊」(Manual on Fiscal Transparency)；嗣於 2007 年，IMF 又修正該準則（如附錄一）和手冊，期更與公部門需求相符合；IMF 所建立上揭有關政府財政透明度的整體架構，包括政府角色及責任的明確性、預算流程公開化、資訊的公開取用性、誠信保證等四大面向，並逐一對每個面向提出具體的規範；與上揭 IMF 透明度準則亦受到各國重視的是 2001 年制定的「OECD 預算透明化最佳實務」(OECD Best Practices for Budget Transparency)；經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）於 1999 年的年度會議中，彙整各會員國辦理預算透明化的經驗及意見，於 2001 年完成「預算透明化最佳實務」，依預算報告及文件、特別揭露項目、確認財務報告完整及真實與課責等三大面向，提出得以增進財政透明化的規範（蘇彩足、左正東，2008：19；蘇彩足、郭乃菱、劉志宏，2011：11-14）。

而「亞太經濟合作組織」（Asia Pacific Economic Cooperation，以下簡稱 APEC），身為亞太區域國際組織最重要成員之一，於 2002 年首長會議中，公布「一般透明原則」(General Transparency Principles)，強調提升透明化是達到經濟貿易自由及便利的基本要

件，透明度有助於公平及有效能的治理，提升人民對政府的信任，而且財政透明對國家財政穩定有著重大助益；復於 2007 年的財政部長會議中，將改善公眾的透明化及課責列為推動 APEC 財政永續性的原則(APEC fiscal sustainability principles)，並期望各經濟體適用國際財政透明標準（如：IMF 財政透明準則）予以自我評核；嗣於 2011 年 9 月於 APEC 經濟委員會會議之改善公共部門透明化圓桌會議，彙集各經濟體分享對促進政府透明的經歷及困難，並將政府財政透明及公共課責納為 2013 年經濟政策報告主軸，且由我國出版該報告（江啟臣，2008：102-103；蘇彩足等人，2013：20-21）。

財政透明雖已是不少國家革新的重點，但最後如未提升公共課責的程度，或沒有建立人民對政府施政獎懲的機制，對財政透明所付諸的心力也是枉然；如人民得知政府發生貪污、瀆職，卻無相關法律或制度予以制衡，或政府官員無須因資源配置欠當、財政管理不良，面對被罷免或選舉的考驗，未能建立相關課責機制，則對政府良善治理無助益，財政透明即無任何意義；爰此，財政透明與公共課責之間是存有相依關係（蘇彩足等人，2013：9；Premchand,2001）。課責是組織成員須為其決定或行為，接受指責或獎懲（孫本初，2009：219）；抑或是向上級權威解說個人行動的過程，以表示負責，建置監督及報告的機制，經由建立正式的法規命令或程序、監督及強制執行，以達成課責 (Mulgan,2000:557)。Behn(2001:6)認為對人課責，離不開財務課責(accountability for finances)、公平課責(accountability for fairness)、績效課責(accountability for performance)，而劉志宏認為（2019：4）該三項課責完整地將公部門會發生的行為與活動納入評估，並涵蓋欲責問及獎勵之範圍。而公共課責為具有公共職責的人應向人民報告其在職責上的表現或績效，以示負責（李錦玫，2013：27）。其目標於消極面，可防止公權力遭濫用、貪腐、錯誤使用，及在複雜的政策網絡裡瞭解錯誤為何發生，避免過去錯誤再次發生之外，更進一步有確保公共資源能依其目的運用、改進執行公共政策的效率與效能、促進政府施政的合理性，並提升大眾對政治人物與政治制度的信賴等積極面的目標 (Flinders,2008：4)。許多文獻表示追求財政透明，對政府的財政秩序、預算赤字、腐化貪污，能予以改善，財政透明化能促進課責機制加以落實(Fox,2007)。而課責意涵有監督機制，隨時檢視績效成果(Premchand,2001)，故財政透明助於落實課責是顯而易見。

國內學者徐仁輝（2005：22）對我國財政透明度研究發現，IMF 守則的規範內容，多數在我國已訂有相關法規供作依循，惟仍有預算外支出、內部審核、採購事務、公務人員任用及反貪腐、資訊公開等事項未能落實法規；政府會計制度、編製政府預算、統

計業務、政府審計等部分規定與實際需求脫節；政府收支估測、債務報告、合併財政報表、或聲明政府政策及計畫目標等執行欠積極；尚有或有負債、財政風險等 IMF 守則規範項目，未受我國重視，致尚未訂有法規可供依循等問題，亟待改善。另外，蔡美娜(2008)則是參照 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則、OECD 制定之預算透明化最佳實務，及 2001 年版政府財政統計手冊，比較我國與 OECD 組織中各國的財政資訊透明度，發現我國財政資訊在列入研究評比的 38 個國家中僅居第 35，顯示供需落差亟大，主要因政府部門定義未明確，支出規模未能完整揭露；未定期公布政府中程財政收支估測情形；未將政府潛在財政風險適度揭露；我國公共債務法規政府統計債務之內容與國際定義未吻合；預算相關書表及審計機關出具之審核報告內容龐雜，不易瞭解等問題。

蘇彩足、左正東(2008：65)以 OECD 於 2001 年完成之預算透明化最佳實務，所建構之財政透明化指標，概分為預算報告部分、特別揭露項目、財務報告的真實性及控制與課責等三大部分，作為評估架構，如附錄二，經依我國中央政府可公開取用的財政報告和相關法規，進行檢視評估結果，發現 OECD 預算透明化最佳實務與我國中央政府財政透明度之間存在不小的落差，建議提升財政資訊的數量及品質，及加強資訊公開取用性等，對財政透明度雖有正面助益，惟需付出不少人力及時間等成本，如未考量我國政治及經濟等大環境情境因素，與其他國家之不同，冒然依從，會有適得其反的效果，建議我國政府應按步就班實施相關財政透明化措施。又蘇彩足、左正東、陳朝建(2009)以 OECD 於 2001 年完成之預算透明化最佳實務，所建構之財政透明化指標，擇選適用我國各市縣政府財政透明化的規範，概分為預算書內容、決算書內容、其他財政報告、以及預決算過程等四類，作為評估架構，經評估結果，有 6 個縣市評比結果列為優等，也有 6 個縣市評比成績欠佳，列為「待改進」等級；整體而言，「預決算過程」項目的表現最佳，成績最差的是「其他財政報告」項目，主要因我國現行法令及實務上均未有編製選前財政報告之情形；大部分地方政府雖依行政院主計總處訂定之規定，提供會計月報相關數據，並於各該機關公告欄公開月報，但未在機關網站公開月報內容；部分地方政府未在網站公告半年結算報告，或僅公告簡化的數據表件，並未依 OECD 最佳實務規範，提供簡單的圖表或說明文字和債務相關訊息。

莊緯茹(2014)以 IMF 之健全財政透明度實行準則，及 OECD 制訂之預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構出適用於地方政府財政透明度之評量項目，評量結果發現，台灣地方政府之財政透明度存在未說明當期預算

數與前期實際財政收支有重大差異之情形、預算書未說明經濟假設、預算書未提供或有負債資訊、未公布選前報告、未公布長期報告、未公布預算先期報告以及財政報告未說明會計基礎等，顯示我國實務上之現行作法與財政透明度國際規範仍有相當落差；並經實證研究發現，台灣地方政府財政透明度，與老年人口比率、公共債務餘額具有顯著的負相關；首都、直轄市以及失業率對地方政府財政透明度，則呈顯著正相關。

蘇彩足等人認為財政透明化係透過公開政府財政資訊及控制財政管理品質，去強化監督政府財政的效果，進而落實公共課責的一種機制（蘇彩足等人，2013：1），財政透明是實踐公共課責的工具，並非最後目標；除非加強財政透明及公共課責間的連結，否則追求財政透明會喪失其正當性，亦即政府如僅定期公開財政資訊，但無誘因去積極回應人民對相關內容的意見，並調整其施政，就算提升財政資訊的數量及種類，也無法透過公共課責機制，藉以促進政府良善公共治理的終極目標，那財政透明已產生「目標替代」(goal displacement) 的困境；欲加強財政透明及公共課責的連結關係，須建立完善的課責制度，以行政機關財政方面為例，除有監督及制衡的立法權—立法院及審計權—審計機關外，公民社會、選舉及媒體等課責機制也含括在內（蘇彩足等人，2013：57）。

第二節 政府審計相關文獻

政府審計為國家特設之獨立審計機關，對政府機關之財務收支，及相關會計報告與原始憑證，採用系統性之查核方法，依其預算及相關法令，為全部或部分之審查，以審核其財務收支，對其執行效率進行考核，進而解除其責任，並指正其施政誤失或揭發其詐偽弊失，而予處分，及對其施政提供建議改善意見（郭承緒，1970：1）。現今民主體制國家，為使國家資源不被浪費及欠缺效率、效益，而建制政府審計，作為政府運作制度不可缺少之一部分（王永興，2010：2）。

綜觀各國審計制度之設計、政府審計職權及審計機關之角色，與審計職權功能之推展與發揮為關係至巨，Santiso(2006:98-99)認為政府審計機關的定位，自早期的「最高審計機關」(Supreme Audit Institutions)，演進至現今的「獨立審計機關」(Autonomous Audit Agencies)，顯示審計機關獨立性的重要；而審計工作經歸納為下列三種型態：

壹、法院型態(court model)：審計官具備準司法的權限，並採法院合議庭的形式，而進行審計，如：法國、西班牙、葡萄牙、義大利及巴西。

貳、委員會型態(board model)：為合議制的決策型態，但不具有司法權力，如：德國、荷蘭及瑞典。

參、獨立運行型態(monocratic model)：通常歸屬為立法部門，由 1 位審計官帶領的單獨審計機關，如：美國、英國及加拿大。

實務上，獨立審計機關難於傳統的權力分立政府之架構予以分類，其為一種獨有的綜合體；故各國審計機關的主要差異則在：進行審計控制的時點，為事前或事後審計；審計本質屬適法性或績效性審計；審計的效果或影響，有無進行後續追蹤；審計的法律位階或審計規範等（劉志宏，2019：2）。

李錦玫（2013：40-41）經參照學者對各國審計機關之隸屬體系，歸類為 4 種類型，如下所列：

壹、行政類型：最高審計機關屬於行政體系，由政府行政首長掌控，如：中國國務院和縣級以上（省級、地級、縣級）各級地方人民政府均設有審計機關，國務院下設中國國家審計署，接受國務總理之監督及指揮。

貳、立法類型：審計機關隸屬於立法體系，即民意機關，主要幫助立法部門對行政機關的監督，對立法機關的委員會或委員提供問政資料，如：英國、美國及加拿大。

參、司法類型：審計機關歸屬於司法體系，為財務司法機關，審計人員與一般法官獲有相同保障，並設置審計法院，對違背紀律之政府人員進行司法制裁，其獨立性獲得相當保障，如：法國審計法院及西班牙審計院。

肆、獨立類型：審計機關不隸屬於行政、立法或司法部門，存於三權之外的另一個獨立的權力部門，如：印尼的最高審計院、日本之審計機關會計檢查院、韓國政府的審計監察院及我國的審計部。

為提供各國政府審計機關交流業務之平台，改善政府機關的財務管理效能，保障法律命令的適宜性，1953 年於古巴成立 INTOSAI，為非政府組織，相當於聯合國經濟暨社會理事會(ECOSOC)的特別諮商地位，擁有獨立及自主之特質，現今成為提供各國審計機關作為交流業務發展，及專業知能之制度性架構組織，其決議事項為各國審計單位所接受，並落實辦理之最高準則（曹俊漢，2000；李錦玫，2013：33）。依 INTOSAI 專業準則委員會(Professional Standards Committee)於 2010 年蒐集及歸納 31 個國家最高審計機關之審計職權及任務之研究報告，將最高審計機關之審計任務界定，由最高審計機關（或其他公共部門）審計人員依據法律之授權所執行的審計任務，能以讓最高審計機

關蒐集充分及適切的審計證據，對公部門或其他政府資助機構之公共財務運用，及公帑資助活動有無依循法規辦理，表達其審計結論並予以揭露；各國最高審計機關的組織及審計任務雖各有差異，但有一項共同須達成的承諾，即為協助政府落實其課責及透明，且在各國政府治理體制中，最高審計機關皆為課責制度不可或缺的角色(李錦玫，2013：34；蔡修毓，2012：44-50)。

另依國際會計師聯盟(IFAC)出具「公部門治理」闡述「公部門課責係指各機關及公務員如何針對其制定之各種決策與行動負起責任—包括公共資金與所有績效方面之管理，並將其結果向外部監督單位提出報告的過程。」以身為公務員而論，課責為應對其所賦予之職責，擔負起責任之義務(審計部，2018b)。Mulgán認為公共部門的課責機制，包括舉行選舉、透過行政機關施政報告、立法院之質詢及調查權力等方式而達成之立法監督、媒體報導監督，及包括司法審查、政府審計、監察官員或警察人員進行調查與監控等之外部審查、民意反映、由上司或法院或民眾對政府官員個人之課責等類型(Mulgán,2003:109-110)。另美國IBM政府事務中心2006年3月出版「績效課責：五大構成要素與六大基本實務」，對政府課責之達成，政府需致力完成財政課責²、績效課責³、道德課責、民主課責等4項課責期待(Metzenbaum,2006:6；李錦玫，2013：74)。而監察院委員行使之彈劾及糾舉等權力，則為Mulgán政府公共課責機制之調查及監控之外部審查範疇，政府審計亦是公共課責體制中外部審查之一環，獨立於行政機關之外，代表地方議會及人民，對政府預算之執行，定期進行財務審計及遵循審計，並對行政機關辦理績效審計等工作，身負財政課責與績效課責的功能(李錦玫，2013：79)。

國際透明組織認為審計機關為國家廉政體系中重要支柱之一，因審計機關職責為監督及審查政府機關財務收支事務，且能獨立客觀地行使審計職權，藉由對行政機關實施整體、全面性之績效審計工作，對財務運用效能予以考核，並核定相關財務責任，促增其行政效率與施政績效，為政府治理體系中課責制度之重要一環(李錦玫，2013)。依2011年第66屆聯合國大會決議(A/RES/66/209)，鼓勵聯合國會員國及相關機構應持續並強化與國際最高審計機關組織的合作，透過效率、課責、效能及透明度之確保，以

²財政課責(fiscal accountability)：政府依職責支用預算資源，應儘量減少其浪費。

³績效課責(performance accountability)：政府機關及其人員應積極且運用智慧在工作上，使各項施政計畫達到效果及效率。

促進良善治理。INTOSAI 於第 21 屆會員代表大會中通過 ISSAI 第 12 號，最高審計機關之價值與效益－在於對民眾生活品質產生正向之影響(The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions-making a difference to the lives of citizens)明示，審計機關對民眾生活產生正向影響之程度，則取決於加強公共部門之課責、廉能及透明等目標達成情形（審計部，2018a：30）。政府審計功能於 20 世紀末，由傳統強調監督功能的合規性審計(compliance auditing)，逐漸移至強調政府公共資源之管理成果面向，重新定位為重視洞察及前瞻功能的績效審計(performance auditing)（張四明，2006：89；Walsh,1996）。政府審計工作經 ISSAI 區分為財務審計、遵循審計及績效審計，英國國家審計署(National Audit Office)於 2007 年編著「歐盟各國政府審計制度(State Audit in the European Union)」，則將政府審計工作分為事前及事後審計，其中事後審計包括財務報表審計、財務司法審計、績效審計（審計部，2014c：12）。

有關我國政府審計制度部分，將於第三章介紹，我國審計機關接軌國際發展趨勢，以合法性審計基礎積極轉型強化推動著重於經濟性、效率性、效益性之 3E 績效性審計，而我國學者 Fang & Su(2018:213-218)認為績效性審計有下列挑戰，首先必須克服績效證據過於薄弱的問題，其次為須提供足夠的誘因，促使審計機關的相關部門分工合作，另審計機關須與社會大眾或媒體進行雙向溝通，最後為如何使審計人員的思維得以因應並改變，且建立與受查機關間的信賴。

蔡馨芳（2016：96）曾以我國審計部公開之審計績效報告及政府審計專案報告為分析範疇，運用量化內容分析方法，研究政府審計成果及其對受查行政機關後續產生之影響，發現審計機關近年來在主要業務上轉變著重於績效審計之角色，於財務、內部控制制度、政策規劃及執行等方面，對於政府行政績效已有正向影響力。

李錦玫（2013）經以深度訪談及文獻分析等方法，歸納影響政府審計課責及公共課責效益之因素，提出政府為及時因應社會多元需求及政策問題，應建立適法及合理的課責機制及擇優汰劣之獎懲制度，以加強機關課責要求等法規制度面之建議意見；在機關本身課責方面，應主動積極推行政府資訊透明，建立人民對政府的信賴，而機關首長應主動支持及建立內部良善的課責環境，發揮機關內控及內稽功能；另在政府審計課責方面，審計機關應持續推動績效審計及落實課責，發揮財政課責及財務管理諮詢功能，並增進總決算審核報告之可讀性及實用性，加強公開審計資訊之傳遞，建立政府審計與其他課責機制之聯合課責制度，提升人民對審計機關之信任及政府治理成效。

第三節 財政透明與政府審計間之相關性

以 Jensen 及 Meckling 於 1976 年提出之代理理論，探討資源提供者（委託人）及資源使用者（代理人）間之契約關係，其建構於理性思維下而形成，委託人經由代理人協助予以分擔部分風險，但產生有資訊不對稱(asymmetric information)及代理人有行為脫軌之道德危機(moral hazard)，經以契約建立的管理機制，解決上揭風險問題（李錦玫，2013：21）。在民主政治體制下，有關國家治理的委託代理關係，依代理理論可分為 3 個層次，首先為人民投票選出民選首長及民意代表，代表人民行使公共事務，此時人民為委託人，民選公職人員為代理人；其次為民選首長直接任命執行公共事務之政務官員，委託其規劃執行政務並加以課責；最後是政務官對事務官或常任文官進行指揮、監督之權，使其推動公共事務並課予責任，前者為委託人，後者為代理人（陳志瑋，2003：54）。代理理論應用於公共部門，欲解決上揭代理問題，即透過政府課責機制之建立，依據上揭代理理論之觀點，則為代理人（行政機關）接受委託人（民意機關）賦予之權力及預算，代理人為向委託人之授權負說明之責任，代理人須向委託人提出課責報告，此為減少代理風險，另外由獨立第三人（審計機關）查核代理人提出之課責報告，驗證相關資訊後，向委託人提出客觀之查核報告（審計部，2018b：18），此為建置政府審計之主要目的，為落實對政府之公共課責機制。

依 INTOSAI 於 2013 年發布 ISSAI 第 12 號揭示，最高審計機關存在之意義，在於對人民生活有正向影響，其影響之結果取決於強化公共部門的課責、透明及廉能；表現對人民、民意機關或其他利害關係人的重大關聯性；經由自律成為典範機關等目標之達成程度（審計部，2018a：30），指明政府審計對政府之課責及其透明度之強化，具有正面影響力。INTOSAI 於 2010 年發布之 ISSAI 第 20 號透明化與課責(Principles of Transparency and Accountability)，也指出審計機關將政府相關施政作業之查核結果予以公開揭露，則為強化審計機關課責機制之具體行為（審計部，2018b：52），而透明化原則係指最高審計機關在其地位、法定職掌、策略、活動、財政管理、運作及績效之及時、可靠、明確且合適的公開報導，包含審計機關應透過媒體、網路及其他公共途徑，即時向人民廣為傳遞報告，政府施政執行之審計發現及審計成果之報導義務（審計部，2018a：57），以及確保公眾取得最高審計機關資訊之權利。

另 INTOSAI 專業能力建構委員會於 2007 年公布最高審計機關專業能力建構指引 (Building Capacity in SAIs : A Guide)，內容提及 2006 年美國聯邦審計署 (Government Accountability Office) 發表強化績效、課責與前瞻 (Enhancing Performance, Accountability, and Foresight) 一文，提到審計 (課責) 機關專業成熟度模型 (Accountability Organization Maturity Model)，如圖 2-2 所示；另外 INTOSAI 專業準則委員會 (Professional Standards Committee) 於 2009 年第 6 屆指導委員會討論統一 ISSAI 架構議題時，引用上揭建構指引，期望各國最高審計機關引入該模型，並提出政府審計之最終目的在不斷改善公共資源之管理，強化政府各機關運用公共資源之監督 (Oversight)、洞察 (Insight)、前瞻 (Foresight) 功能 (王麗珍，2015：93；審計部，2018a：4)，其中監督功能包括對抗貪污腐敗、促進政府各機關之透明及有效建立課責機制；洞察功能係針對查核政府各項施政計畫達成經濟、效率及效果之程度，提出相關建議改進意見；前瞻功能係審計目標應聚焦於未來的挑戰，從快速變化的科技、複雜多元的社會及經濟大環境中，辨識機關會面臨之風險及機會 (審計部，2012：14)，藉由此三大功能之有效發揮，增進對政府機關之透明度，期使審計 (課責) 機關落實其監督及課責職能。

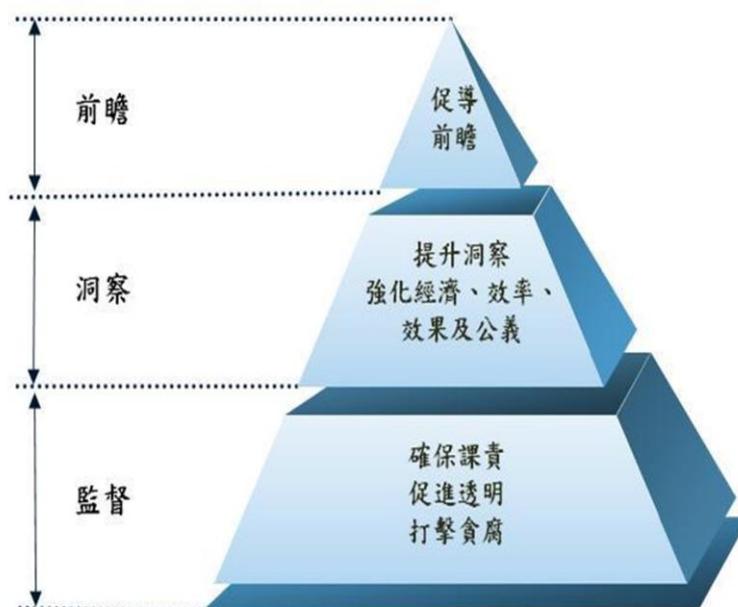


圖 2-1 審計機關專業成熟度模式
資料來源：審計部，2013：4。

依據我國學者蘇彩足等人（2013）對於政府審計與財政透明相關性的觀點，主要係財政透明與公共課責兩者密切的關聯性，而審計工作是確保公共課責能落實、不可缺少的重要機制（劉志宏，2019：5-6）。蘇彩足等人（2013：59）即主張：「就行政機關財務行為的課責機制而言，立法院和審計部二者，皆屬於政府內部的課責機制；公民社會與媒體則為政府外部的兩大課責力量。」另國外學者 Fox(2007)提出，透明化及課責均須觀察兩個面向，其中透明化有清晰的透明化(clear transparency)及不透明的透明化(opaque transparency)；課責則有柔軟的課責(soft accountability)和強硬的課責(hard accountability)；在透明化及課責未進行上揭區分前，兩者關係就如同表 2-1 所示，即透明化及課責可能是各行其道，其中的制度回應性(institutional answerability)是透明化和課責間重疊的區域，須透過政府、抑或公民社會發揮監督機制予以實踐（蘇彩足等人，2013：10）。

表 2-1 透明化與課責之關係

透明化	課責
資訊的公開取得	
制度回應性	
	制裁、補償、矯正

資料來源：轉引自蘇彩足等人，2013：10；Fox,2007:669。

而表 2-2 係將透明化和課責進行分類後，清楚易見制度的回應性是建構於清晰的透明化及柔軟的課責之上；Fox(2007)認為清晰的透明化是柔軟式的課責，如要達到強硬式的強制課責，除依賴於政府及公民社會發揮其監督機制，加以落實公共課責外，政府審計機關亦扮演非常重要的角色（蘇彩足等人，2013：10）。

表 2-2 分類後的透明化與課責之關係

透明化		課責	
不透明的	清晰的	柔軟的	強硬的
資訊的公開取得			
	制度回應性		
			制裁、補償、矯正

資料來源：轉引自蘇彩足等人，2013：10；Fox,2007:669。

另外 Santiso(2006:101-102)對政府審計和財政透明間的關係，曾進行跨國比較分析，研究內容指出，政府的審計制度與財政透明間是呈現正向相關；亦即一個獨立的審計機關有助於政府的財政更加透明；國內近來亦有學者劉志宏（2019：7）蒐集 63 個國家在 2017 至 2018 年的實證資料，分析探討政府審計與財政透明間關係，政府審計係以國際組織 PEFA(Public Expenditure and Financial Accountability)針對各國政府的審計制度進行評分，其資料名稱為 PEFA Score with Numeric Value；財政透明則是依據 IBP(International Budget Partnership)所蒐集的 OBS(Open Budget Survey)資料庫為分析資料，檢視結果政府審計與財政透明呈正相關的，如圖 2-2 所列示。

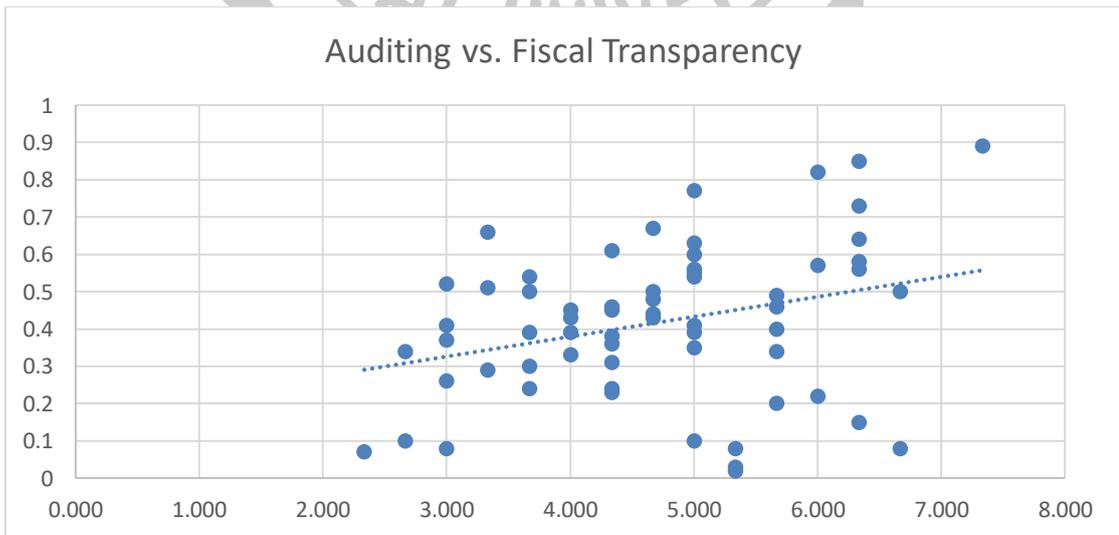


圖 2-2 跨國實證政府審計與財政透明之關係

資料來源：轉引自劉志宏，2019：7。

本研究經綜合上述文獻探討及相關理論基礎，及政府審計機關之特性，可歸納政府審計可加強政府之課責，促進公部門之廉正及透明度，而促進行政機關之財政透明與政府審計制度之設計，均為落實公共課責的工具，最終欲達到良善治理(good governance)的目標；另外公共課責機制若未發揮其功效，財政透明及政府審計也將失去其價值，本研究主要著重於地方之財政透明與政府審計兩者之關係，如圖 2-3 所列示。

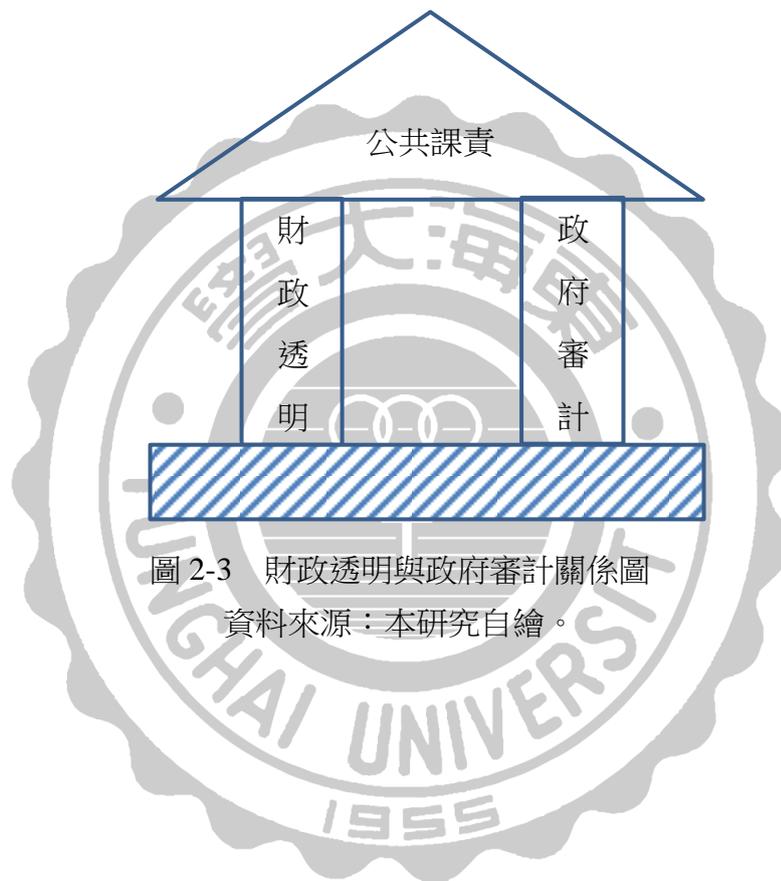


圖 2-3 財政透明與政府審計關係圖
資料來源：本研究自繪。

第三章 我國政府審計制度

聯合國認為各國的審計機關應具有促進政府提升行政效率與效能，強化政府課責，及提升政府資訊的透明度等功能（審計部，2018b：11），因此審計機關在國家中扮演監督政府的重責大任。我國創立政府審計制度於 1912 年，於中央政府設立審計處，歸屬國務總理；1928 年成立審計院，隸屬於國民政府；1931 年改為審計部，為監察院所隸屬；1947 年憲法頒行，明定審計權為監察院所行使重要職權之一（審計部，2018b：9）。我國政府審計權是五權分立制度的監察權之一，有關監督政府預算的執行、審核機關財務收支、審定年度決算、稽察財物及財政上的違失—不法或不忠於職務的行為、考核財務運用效能、核定機關人員財務應負之責任等，皆是審計機關的職責範圍。以下謹就我國政府審計特質、組織、功能及近年來業務革新等面向，加以說明：

第一節 我國政府審計特質

各國政府審計部門之角色定位、制度設計及權限歸屬，因應政治制度及國情而有所差異（審計部，2019b）。現行我國政府審計制度，依憲法、審計法及相關法律等規定而建構，我國政府體系採五權分立制度，將審計權歸屬至監察部門，依憲法第 90 條及憲法增修條文第 7 條之規定，審計權為監察權之一，依監察法第 1 條及審計法第 3 條規定，由審計機關行使審計職權；審計長依憲法第 104 條規定，由總統提名並設於監察院，由立法院同意任命；審計長綜理審計部事務，並監督所屬機關及員工，其任期為 6 年，審計人員依法獨立行使其審計職權（審計部，2019b）。審計長依憲法第 105 條規定，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；各市縣政府年度總決算之審核，依地方制度法第 42 條規定，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進行審議，而審計權行使於中央政府及地方政府所屬各機關及人員，審計行使範圍為中央政府及地方政府所屬機關、基金、公有營（事）業、政府投資民營事業及接受公款委託補助之民間團體、私人等（審計部，2019b）。

第二節 我國政府審計組織

審計機關依審計法第 3 條規定行使審計職權，審計機關之組織單位是採統一審計制度，由中央貫穿地方而運作；依審計部組織法第 14 條、審計法第 4 條至第 7 條等規定，審計部及所屬之交通建設、教育農林 2 個審計處，負責辦理中央政府各機關財務之審計；並於各市縣設置審計處室掌理各地方政府機關財務之審計，直轄市部分則有臺北市、新北市、桃園市、臺中市、臺南市、高雄市 6 個審計處，各縣市則設有臺灣省基隆市、宜蘭縣、新竹縣、新竹市、苗栗縣、彰化縣、南投縣、雲林縣、嘉義縣、嘉義市、屏東縣、花蓮縣、臺東縣、福建省金門縣暨澎湖縣等 15 個審計室，詳如圖 3-1；我國各審計機關均歸屬於審計部，由審計長直接監督，為統一審計之組織制度，各審計處、室均應接受審計部之監督，依據審計法及審計部所訂定之審核規章，辦理審計業務（審計部，2019b）。



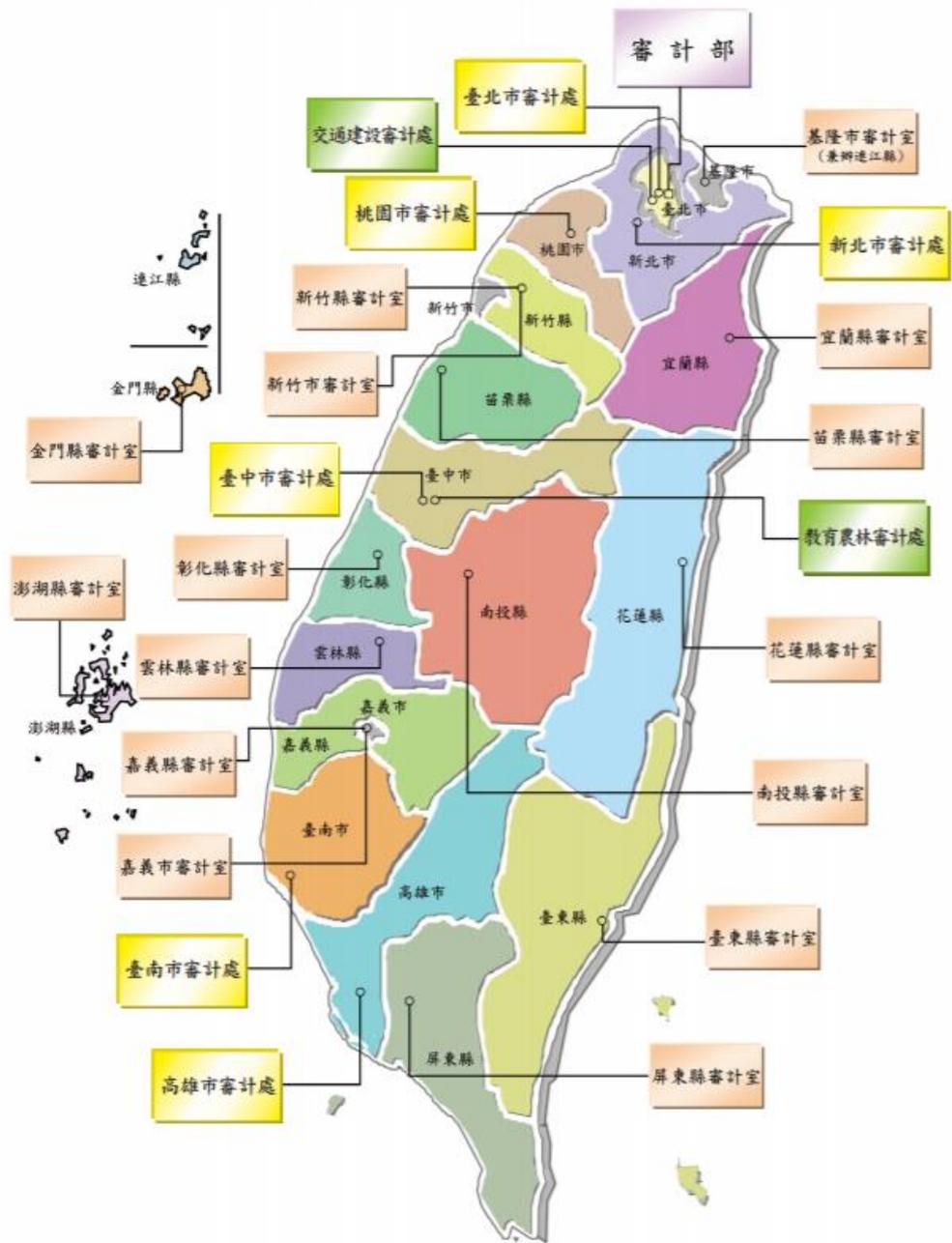


圖 3-1 我國審計機關配置圖

資料來源：審計部，2018b：17。

第三節 我國政府審計功能

民主政治體制依預算循環之過程，將政府財務區分為財務行政、財務立法及財務司法三權，財務行政為編製預算及決算、執行相關收支、保管及運用公共資源等權限；審

查及議決行政機關之預算及決算權限為財務立法；財務司法為監督政府預算之執行、審定其決算等權限，即為政府審計權（審計部，2018b：18）。我國憲法第 59 條及第 63 條規定，行政院應在會計年度開始 3 個月前，向立法院提出下年度預算案，且立法院有議決行政院預算案之權力；又同法第 60 條及第 105 條規定，行政院應於會計年度結束後 4 個月內，向監察院提出決算，而監察院之審計長應在行政院提出決算後 3 個月內，依法完成決算之審核，並向立法院提出審核報告。編製政府預算案之權責為行政院，即為財務行政；預算案經立法院審查議決，則為財務立法；考核政府預算執行結果，則為決算之審核，係由監察院之審計長掌理，為財務司法，上揭三權之運用，須各謀其政、盡其責、相輔相成，以達到制衡及完善效果（審計部，2018b：18）。以治理之角度而論，政府審計的功能係在確保政府實踐其財務與績效之責任；以課責精神及代理理論而言，則為委託人（民意機關）將權力及預算授予代理人（行政機關），而代理人為向委託人說明，以表負責，須提出公開透明之課責報告，並由獨立第三人（審計機關）負責查核該報告，檢證代理人提出相關資訊，並提出客觀之審計報告於委託人，藉此降低代理風險（審計部，2018b：18）；上揭委託人、代理人及第三人之三角代理關係 (principal-agent relationship)，如圖 3-2 所示。

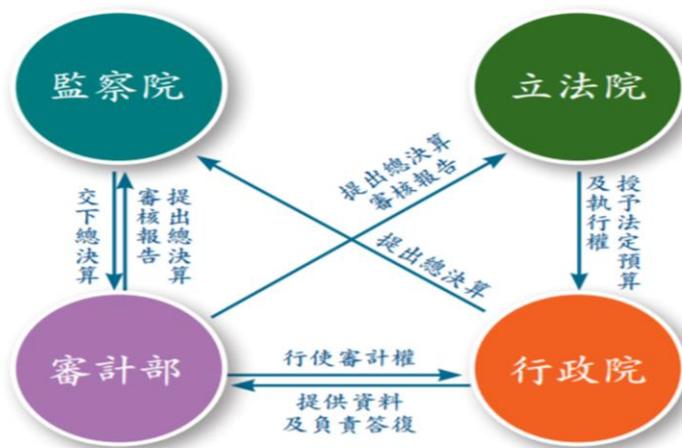


圖 3-2 我國政府課責機制

資料來源：審計部，2018b：18。

依據審計法第 2 條規定，審計機關所行使之職權包含監督預算之執行、核定收支命令、審核財務收支，審定政府決算、稽察財物及財政上不法或不忠於職務之行為、考核財務效能、核定財務責任、其他依法律應行辦理之審計事項等 7 項，相關審計業務處理情形，詳如圖 3-3。

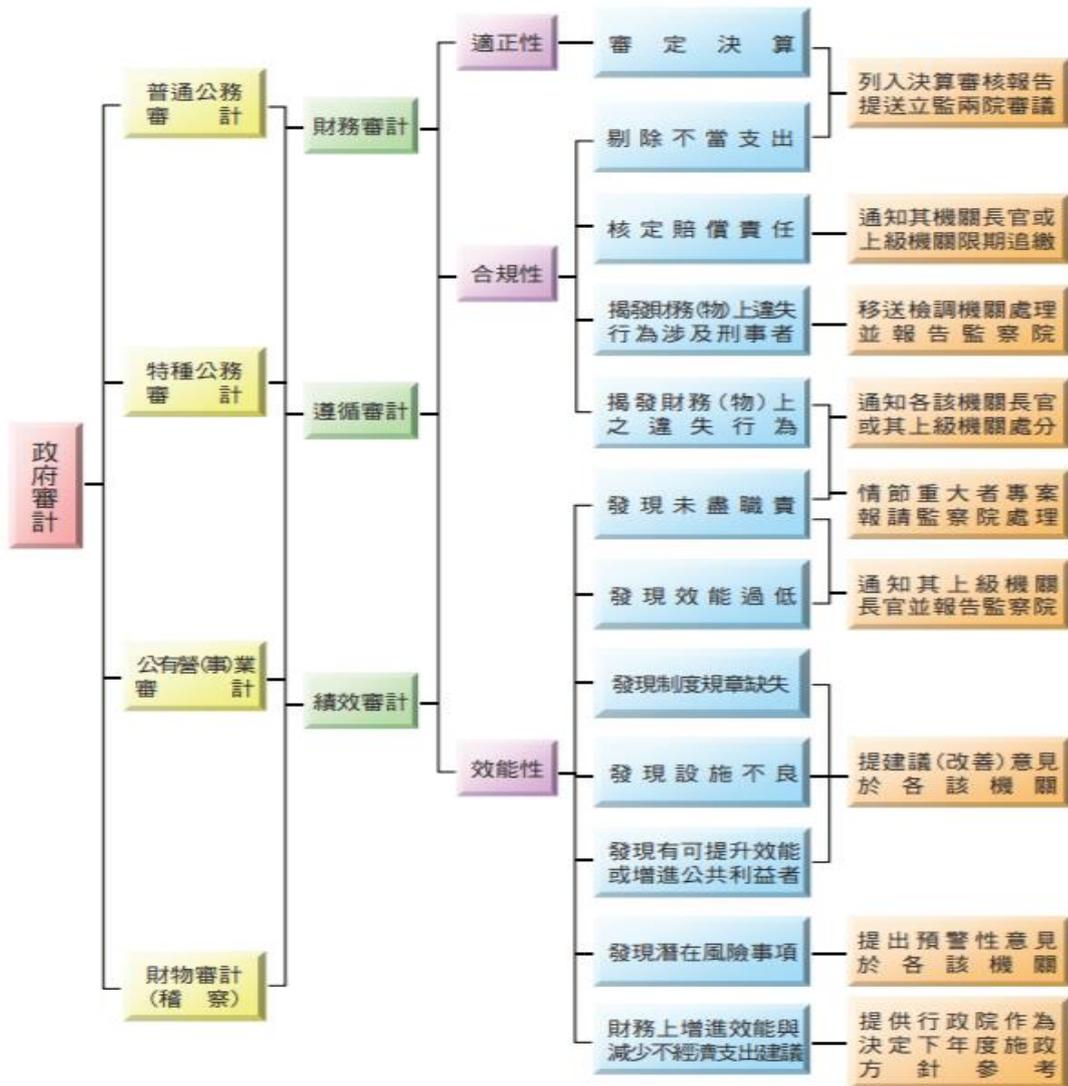


圖 3-3 我國中央政府審計業務處理簡圖

資料來源：審計部，2018b：21。

INTOSAI 於第 21 屆大會通過之北京宣言揭示，維持國家經濟穩定發展，及改善人民生活的基礎，是有效良善的治理，審計機關可藉由採行促進政府透明、確保公共課責、

對抗貪污腐敗、強化公義、提供預警等措施，有效發揮監督、洞察、前瞻三大功能，而促進國家善治，審計部並將我國政府審計上揭三大功能歸納如下所列（審計部，2018b：18-19）：

壹、監督功能

一、審核政府財務收支及審定年度決算，提升公眾對政府財務資訊之信任，並促進透明

審計機關監督政府預算執行為法定職權，藉由辦理財務審計工作，對預算執行結果及財務管理狀況，予以獨立檢驗及確保，可有效提升公眾對政府財務資訊之信任，並促進透明。我國關於財務審計之規定，分布於審計法、決算法等相關法規，如：查核機關核定之分配預算、審核年度財務收支、隨時稽察所有收支及財物、審定年度決算等，並於中央或地方政府提出總決算後 3 個月內完成其審核，並編造最終審定數額表，向立法院或地方議會提出審核報告，供其監督行政機關是否盡責之依據（審計部，2019b）。

依我國憲法第 60 條規定，行政院應於會計年度結束後 4 個月內，向監察院提出決算；又憲法第 105 條及決算法第 26 條規定，監察院審計長應在行政院提出決算後 3 個月內，依法完成其審核，編造最終審定數額表並向立法院提出審核報告，此為審計機關之年度重點工作；審計機關依據審計法及決算法等規定，應注意審核政府年度決算之事項，如於審計法第 67 條及 68 條規定，包括有：（一）歲入、歲出與預算有無相符，如未符，原因為何；（二）歲入、歲出有無達成平衡，如未平衡，其原因為何；（三）歲入、歲出與人民經濟發展及能力是否相適應；（四）歲入、歲出與國家施政方向是否能相應；（五）施政計畫或營（事）業計畫已完成及未完成之情形；（六）施政效能或營（事）業效能之情形及與其他同類機關或基金相較結果；（七）有無違反法規未盡職責之情形。又審計部為使總決算之審核工作能更完善，充實審核報告內容，設有總決算審核委員會，專門負責規劃及督導審核決算相關事宜，期以公平、客觀地考核機關施政成效，適正揭露政府財政及收支執行狀況。

二、稽察機關人員財務上不法或不忠於職務之行為，改正財政紀律及防止杜絕貪瀆

審計機關扮演財政司法的角色，監督政府財政作為，為國家廉正體制之重要一環；依據審計法規定，審計機關對防止及杜絕政府貪瀆的積極措施，如：審計人員稽察發現機關人員有財務上之違法失職行為，應報告於所轄管之審計機關，通知其機關長官處分，並得由審計機關陳報監察院依相關法令處理；如其涉有刑事情節，應移送法院處理，並

向監察院報告；受通知應為處分之機關長官，如未為緊急處分時，則應負連帶責任，如應負責對象為機關長官時，審計機關應向其上級機關予以通知處分（審計部，2019b）。

三、核定機關人員應負之財務責任，落實財務課責

審計機關依審計法第 71 條規定，對機關人員於財務行為應擔負之責任，進行審查決定之權力，以落實政府財務課責；有關審計法之財務課責相關規定，如：對於機關保管現金、證券或財產物品等遺失、損毀或其他資產遭受損失，進行審核並決定其對損失應負之責任；對機關如有違反預算或有關法令之不法支出，決定其剔除、賠償或繳還相關款項之責任；對於主管人員未對財務（物）管理善盡應負之責任、會計人員有蓄意或過失簽付支出、或未確實記錄、出納人員未依實支付款項等，致公帑或公有財產、物品遭受損失，經審計機關審查決定剔除、賠償或繳還相關款項之責任後，該機關長官應對相關人員限期追繳款項，如有逾期情事，該機關長官應移送有關執行機關予以強制執行（審計部，2019b）。

貳、洞察功能

審計法第五章為考核財務效能之專章，對績效審計內涵有具體規範；審計機關審核年度決算時，應注意受查機關施政計畫、營（事）業計畫已完成及未完成之情形，經濟或不符經濟性狀況，施政效能、營（事）業效能情形等；對各機關績效之考核結果，審計機關如有機關制度規章訂定之缺失、設施設計不當、有可提升執行效能或公共利益時，應向有關機關提出建議意見；另外，政府於編擬年度概算前，審計機關於應提供審核政府以前年度預算執行資料，及對政府財務可增進運用效能及減少不符經濟支出之建議改善意見，可透過評核施政計畫或政策達成程度、提供優良或標竿性案例資訊，及橫向與縱向比較各層級政府機關等，持續提供對行政管理之建言，藉以使政府能依審計機關回饋之資訊，適時因應調整政策方針（審計部，2019b）。

參、前瞻功能

審計機關能在行政機關面臨重要趨勢及新興挑戰未形成危機之前，發現對機關施政或營（事）業效能產生影響之潛存風險時，能及時辨別並提出預警性建議意見，即為前瞻功能之發揮，使行政機關能妥為因應及調整施政；隨著政府職能日益擴增，所提供公共服務的範圍及態樣複雜，審計機關將風險導向應用於審計業務，或發想、採行創新的查核方法技術，得以為機關辨認未來將面臨之趨勢或挑戰，及時對行政機關提出整體、

宏觀之預警性建議意見，扮演促導前瞻之角色，促使行政機關建立風險管理機制，得以因應，積極發揮政府審計之前瞻功能（審計部，2019b）。

第四節 我國政府審計業務革新

聯合國在 2011 年第 66 屆第 209 號及 2014 年第 69 屆第 228 號兩次大會之決議明確表示，各國應盡力強化其審計機關之功能，以增進政府公共行政之效能、效率、透明及課責；而 INTOSAI 頒布之最高審計機關國際準則 ISSAI 12 也指出，最高審計機關價值與效益，源自於對人民生活帶來正向影響，其程度取決在達成強化公共部門的透明、廉正、課責；對人民、立法機關及相關利害關係人不斷展現攸關；藉由自身作則力行，成為榜樣機關等三項目標情形（李順保等人，2018：48；審計部，2019b）。

近代政府審計功能已演進至強化政府施政之經濟、效率、效益等績效審計，而不再如傳統偏重防止弊端層面之事前審計或財務層面之財務審計；在新公共管理的潮流下，審計部持續導入新思維及作法，強化績效審計作為，以下以法制、治理及查核三個面向說明其相關措施（審計部，2019b）：

壹、在審計法制面

2010 年修正審計部組織法，並推動公務人員高等考試增設「績效審計組」，調整審計人力結構，擴大業務人才進用範疇；2011 年配合部分地方縣市合併及升格為直轄市，調整地方審計處室之配置，強化地方政府之審計業務；2015 年公布修正審計法第 41 條規定，督促各機關內部控制發揮功能，並增訂審計法第 69 條第 2 項及第 3 項條文，強化審計機關考核各機關施政績效，應提出建議改善及預警性意見，完善政府審計洞察及前瞻角色之法源依據，審計機關除扮演傳統之監督政府施政角色外，亦持續發揮洞察及前瞻功能（審計部，2019b）。

貳、審計機關治理面

2010 年起擇選重大績效審計議題，不定期出版各類專案審計報告；2011 年確立審計機關被賦予之使命、擘劃未來之願景、重要之核心價值，推行審計機關之策略管理及績效評估制度，實踐典範機關之目標，並逐年出版績效報告；2012 年起每週發布重要審計資訊，就各界針對資訊發布體例及內涵等事項之回應持續改進，以提升資訊公布效果；

2013 年審計部推出行動設備應用程式(App)，傳播審計機關於執行業務上之重大審計成果，並啟用政府審計管理系統，將審計工作以全生命週期方式加以管理，使審核進度、文件製成、審計獲致成果等都納列系統管理，得以加強管控審計業務執行情形，及綜整資訊加以應用；審計部也參考行政院 3 階段試辦簽署內部控制聲明書之推動計畫、試辦機關內部控制制度聲明書之處理原則等規範，自 2014 年起辦理審計機關內部控制制度聲明書作業，首次簽署審計部以及臺北市、新北市、臺中市、臺南市、高雄市等 5 個審計處，計 6 份 2013 年度內部控制聲明書，以身作則逐年配合行政院規劃期程予以簽署，協助政府推動內部控制制度（審計部，2019b）；2015 年起將審計機關年度法定預算資料、政府審計重大資訊、中央及地方政府決算審定資料等，登載於政府資料開放平臺(open data)網站之公共資訊項下，供民眾瀏覽應用（審計部，2018a：35）。

其中策略管理與績效評估制度，為審計部因應 INTOSAI 提倡各國審計機關應為行政管理之典範而加以推行，確立審計機關重要使命、未來願景、核心重大價值及績效指標，以落實自行問責及完善治理之期求（審計部，2011：34），詳如圖 3-4。審計機關使命為善盡審計職責，發揮監察功能；願景為實踐優質審計服務，創造最大審計價值、提升政府施政績效，促進政府廉能政治；核心價值則為獨立⁴、廉正⁵、專業⁶、創新⁷，並建構由業務成果、顧客服務、人力發展、內部流程等 4 個面向績效指標，及可量化財務效益等 13 項審計機關績效指標（審計部，2018a：9）。審計部經依據行政院訂頒之中央政府中程計畫預算編製辦法規定，提具審計部暨所屬機關中程施政計畫（2018 至 2021 年度），參考行政院國家發展計畫之發展策略方向，檢討現今及未來 4 年將面臨之內外部環境情勢挑戰與風險，配合審計實務及上揭績效管理理念，提出審計部之施政重點為強化公共財務監督課責等 6 項，並訂定遂行法律賦予審計任務，促進政府良善治理等 6 項關鍵策略目標及 22 項關鍵績效指標，落實於各年度施政計畫，俾使命、願景與策略目標及績效密切結合（審計部，2019a：29）。由於審計機關採一條鞭制度，管理

⁴獨立(Independence)：超然獨立行使審計職權，不受干涉，且與被審核機關及其他利害關係人（團體）保持實質上及形式上之獨立。

⁵廉正(Integrity)：審計人員嚴守廉正規範，行使審計職權時，以衡平、公正及客觀之觀點；嚴謹及負責之態度，作成審計判斷與審計意見，並迴避可能利益衝突及遵循相關法令規定，奠立民眾信賴基礎。

⁶專業(Professionalism)：積極充實審計工作所需之知識、技能及其他能力；掌握審計專業新知、實務及技能，並熟諳相關法令規定及政策措施，保持高水準專業能力。

⁷創新(Innovation)：審計人員勇於回應審計環境變革與挑戰，在新思維、具創意之基礎上，善用各種前瞻技術、方法及契機，創造永續成長之新能力。

所屬組織單位，由審計部直貫地方審計處室，相關績效評核指標納列審計部暨所屬機關中程施政計畫，及各審計機關之年度施政計畫，訂定年度目標值，按月考核，並檢討實際值與預計目標值增減 20% 以上之差異原因，據以回饋及修正施政計畫，於次年度統計並發布績效報告，貫徹最高審計機關國際準則之透明及課責要求，展現審計機關績效。

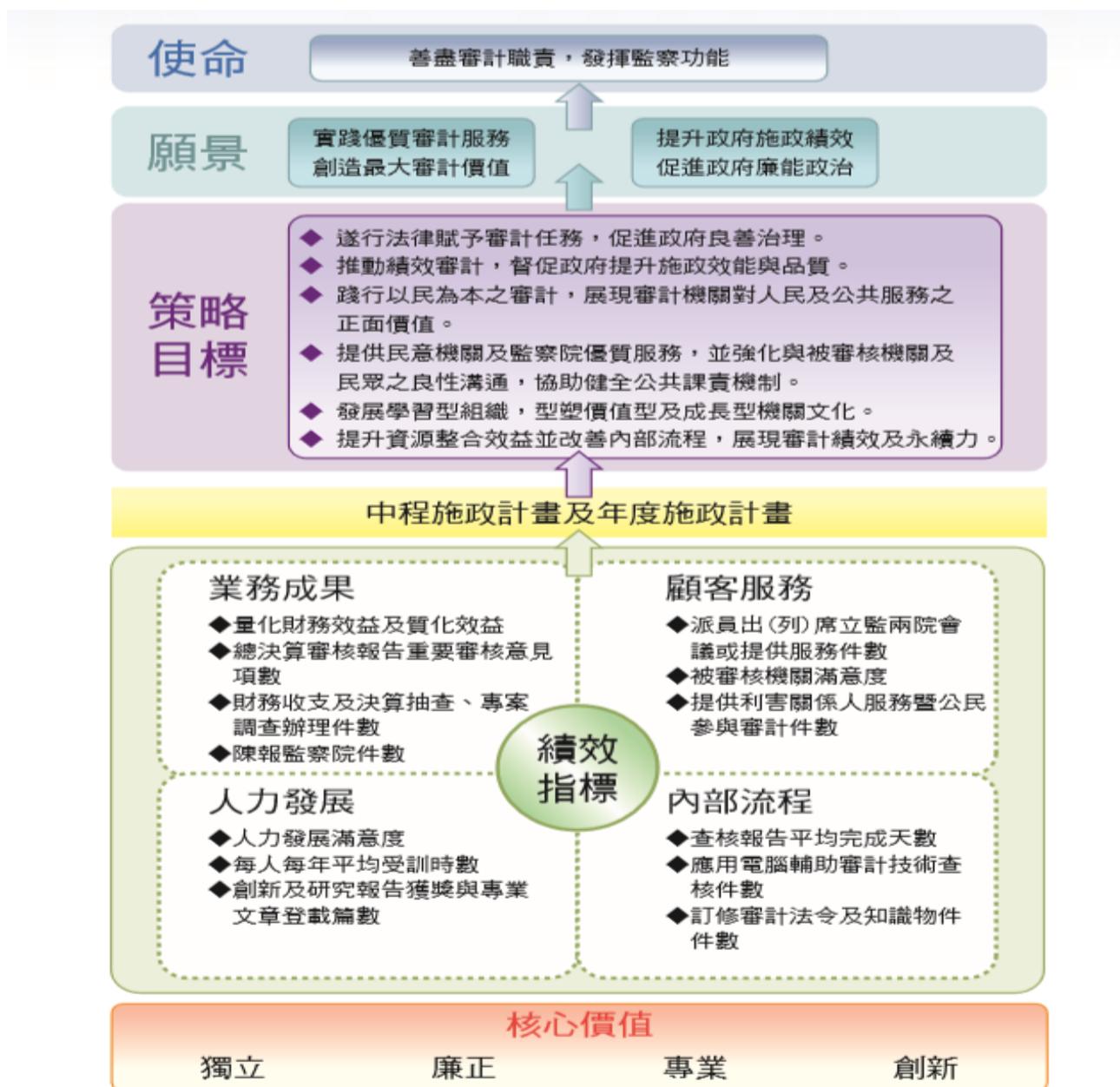


圖 3-4 我國審計機關策略管理及績效評估架構

資料來源：審計部，2018a：10。

審計機關 2013 至 2017 年績效指標實際值，統計如表 3-1，在業務成果面向之財務效益上，2017 年整體績效為 186 億 5 千萬餘元，換算審計機關每投入 1 元可創造 14.02 元效益（審計部，2018a：56），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 2017 年提出重要審核意見計 2,200 項，為 5 年度中次高，略低於 2016 年度 2,208 項，審計機關並將各機關採納建議審核意見之辦理情形列管追蹤，區分已改善辦理、處理中、仍需持續改善三大類，揭露於下年度總決算審核報告，以便審計機關所提建議審核意見之後續影響力，能使各方得以瞭解（審計部，2018a：23）。

復因應審計法第 69 條之修正，為展現審計機關建議意見發揮監督、洞察及前瞻三大功能之具體成效，自 2015 年度起將上揭重要審核意見重新分類，可區分為：一、研提各機關（基金）或跨機關（基金）其有違反政策、計畫、作業或職能之預算用途（目的）、法令規章、契約或協議等，或未盡職責、不法行為、錯誤、浪費等監督意見者，由 1,112 項增加至 1,967 項，占整體項數由 50.7% 增至 89.41%；二、研提各機關（基金）或跨機關（基金）其有政策、計畫、作業或職能未符合經濟性、效率性或效能（果）性、制度規章缺失或設施不良、未符合公共利益或公平正義、資源重複或重疊等洞察意見者，由 1,057 項減至 229 項，占整體項數由 48.2% 減至 10.41%；三、研提各機關（基金）或跨機關（基金）其政策、計畫、作業或職能之長遠影響、未來重大（新興）挑戰或關鍵趨勢發展之潛在風險事項及政府應變措施（能力）等前瞻意見者（審計部，2018a：24），由 26 項減至 4 項，占整體項數由 1.1% 減至 0.18%，如表 3-2，因審計部及各地方審計處室自 2016 年度總決算審核報告起，始將乙篇重要審核意見區分為前瞻、洞察及監督之意見，並予以揭露，為確保審核報告資訊揭露之品質，審查標準日趨嚴謹所致。

表 3-1 審計機關 2013 至 2017 年度績效指標實際值一覽表

構面	績效指標	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年
業務 成果	1. 量化財務效益 (財務效益/投入)	180 億餘元 (13.93)	240 億餘元 (18.55)	183 億餘元 (13.93)	218 億餘元 (15.59)	186 億餘元 (14.02)
	2. 重要審核意見項數	2,144 項	2,159 項	2,195 項	2,208 項	2,200 項
	3. 財務收支及決算抽 查、專案調查件數	485 件	463 件	449 件	1,560 件	1,570 件
	4. 陳報監察院件數	246 件	245 件	221 件	223 件	156 件

表 3-1 (續)

構面	績效指標	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年
顧客服務	1. 提供立監兩院服務件數	475 件	344 件	357 件	389 件	328 件
	2. 被審核機關滿意度	60%以上	60%以上	60%以上	60%以上	50%以上
	3. 提供利害關係人服務暨公民參與件數	232 件	367 件	451 件	836 件	1,306 件
人力發展	1. 人力發展滿意度	70%以上	70%以上	70%以上	70%以上	69%以上
	2. 平均受訓時數	74 小時	79 小時	79 小時	87 小時	90 小時
	3. 創新及研究報告獲獎與專業文章登載篇數	36 篇	24 篇	27 篇	42 篇	42 篇
內部流程	1. 查核報告平均完成天數	38 天	41 天	41 天	30 天	33 天
	2. 電腦審計件數	681 案	845 案	804 案	827 案	939 案
	3. 訂修審計法令及知識物件件數	42,639 件	33,924 件	49,771 件	45,140 件	36,142 件

資料來源：審計部，2018a：58-59。

表 3-2 審計機關 2015 至 2017 年度重要審核意見分類一覽表

單位：項、%

類別 \ 年度	2015		2016		2017	
	項數	比率	項數	比率	項數	比率
合計	2,195	100.00	2,208	100.00	2,200	100.00
1. 監督意見	1,112	50.70	1,728	78.26	1,967	89.41
2. 洞察意見	1,057	48.20	462	20.92	229	10.41
3. 前瞻意見	26	1.10	18	0.82	4	0.18

資料來源：審計部績效報告，審計部，2016-2018a。

參、查核業務面

2008 年起，審計部順應國際趨勢，將風險管理及顧客導向等觀念予以引進，加強辦理與人民生活及社會公義相關議題之審計工作，確保相關之公共資源受審計機關監督；另為使政府重大施政計畫之查核工作更完善，除適時諮詢相關範疇學者專家，並規劃於查核之規劃、執行、提具報告及意見等階段諮詢及蒐集相關公民團體之意見，運用國家

發展委員會為促進公民參與而建置之公共政策網路參與平臺，公開重大查核計畫之查核重點，以蒐集民眾觀點及意見，回饋於查核規劃，促進公民眾參與審計；審計部持續導入國際相關實務標竿、或先進新興之科技方法，俾利蒐集具說服力且多面向之審計證據，向受查機關提出客觀之查核意見，精進審核意見之品質（審計部，2018b：53；審計部，2019b）。另對牽涉地理空間分析及區域分布規劃之施政議題，參考荷蘭等審計機關實務上之作為，並與中央研究院之地理資訊科學研究專題中心洽商，同意提供審計機關查核技術之諮詢服務，為利規劃及推廣應用地理資訊系統(Geographic Information System，以下簡稱 GIS)，審計部於 2014 年 9 月訂定審計機關應用 GIS 查核推廣方案，有效擴展涉及地理空間、區域分布等議題之審計成果；2015 年為配合審計法修正有關憑證免送審之相關規定，修正審計法第 36 條及刪除審計法第 44 條規定，會計月報附送原始憑證，修改為各政府機關將預算會計相關資訊檔案，透過網路自動傳送審計部，審計部導入巨量資料(Big Data)分析思維，建置審計機關查核政府預算會計資訊檔案之應用作業平台，作為風險評估及抽核原始憑證之參考，以減少書面紙本作業，並提升工作效率(審計部，2017：49；審計部，2019b)。

上述措施除提升績效審計之廣度及深度，亦具體履踐 INTOSAI 所宣示對人民生活品質產生正向影響之最高審計機關價值。審計部因應時代整體環境之進化及業務實際需要，不斷在審計制度及審計技術進行革新，以獨立、專業、廉正及創新之審計核心精神推動審計工作，期促進政府善治及廉能之使命（審計部，2019b）。



第四章 彰化縣財政透明與政府審計之研究

第一節 研究設計

本研究以前行政院研究發展考核委員會⁸2009 年委託國立臺灣大學蘇彩足教授進行「政府透明化之分析架構及評估」研究報告，以 OECD 於 2001 年完成之預算透明化最佳實務，提供各國作為財政透明化的標竿典範，所建構之財政透明化指標為評估架構，應用於我國地方政府之評估結果（蘇彩足等人，2009：28-35），及莊緯茹於 2014 年以 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則，及 OECD 制訂之預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構適用於地方政府財政透明度之評量項目（莊緯茹，2014：43-49），綜整兩者評估指標，並將兩者當時評估彰化縣之結果，進行檢證彰化縣於 2019 年財政透明度結果，並垂直比較彰化縣於其間之變化情形，瞭解現行地方財政透明與國際接軌程度，透過觀察彰化縣政府網頁資訊、閱覽預決算報告書等方式，歸納財政透明度進步及不足項目，分析其原因，提出如何改善之政策建議。

至於評估方式，因各地方政府相關財政報表，如：預算、會計月報、半年結算報告、決算等，須依行政院主計總處訂定之總預算或總預算附屬單位預算編製作業手冊、半年結算報告編製作業手冊、總決算或總決算附屬單位決算編製作業手冊等規定，依編送期限規定送行政院主計總處，故相關報表之格式及內容差異不大，又 OECD 規範政府應透過網站公布重要的財政資訊，使民眾得以方便、免費地取得，故蘇彩足教授等人於 2009 年 6 月至 9 月間及莊緯茹於 2014 年 3 月間進行我國各市縣政府財政透明化之評比，主要以各市縣政府網頁上公布相關財政資訊的內容，進行觀察及評估，少數無法藉由網頁上取得之評估指標，如：彰化縣議會有無在期限內完成預算案之審議等，蘇彩足教授等人則使用問卷調查方式（蘇彩足等人，2009：24；莊緯茹，2014：40），本研究為求評估基準一致，故亦以評估彰化縣政府網站上公開提供予民眾點閱，如：總預算、總決算等財政資訊內容，進行評估作業，其餘未能於網頁上取得資訊之評估指標，因作者服務

⁸ 行政院經濟建設委員會與行政院研究發展考核委員會，於 2014 年 1 月 22 日整併為國家發展委員會。

於職掌監督地方政府預算之彰化縣審計室，有關彰化縣政府與彰化縣議會對於總預算、總決算等相關編送、審議情形，尚能取得相關資訊，進行評估作業。

地方政府審計部分因審計部自 2011 年推動之審計機關策略管理與績效評估制度，以作者長年在地方審計機關服務達 20 年之工作經驗，經擇選其中與政府財政透明及公共課責相關之績效指標及審計成果等項目，統計彰化縣審計室近年來辦理地方審計之成果及落實政府財政透明、公共課責之成效，並以作者在彰化縣審計室服務長達 18 年的工作經驗，實際參與彰化縣政府及所屬機關之審計事務，對地方審計及地方政府在財政透明化及施政推動過程，所遭遇之問題與公共課責之落實情形，有許多實務經驗及參與觀察，欲藉以對彰化縣財政及公共債務管理之實例個案，探討政府審計與促進地方財政透明及落實公共課責之連結與影響。

第二節 彰化縣財政透明變化之研究

本研究係以蘇彩足教授等人 2009 年依 OECD2001 年完成之「OECD 預算透明化最佳實務」中，選擇我國地方政府可適用之財政透明化規範，所建構 38 項評估指標，概分有預算書內容、決算書內容、其他財務報告、以及預決算辦理過程等四類，經應用於彰化縣政府之評估結果，於 2019 年度進行追蹤及檢證；另以莊緯茹於 2014 年 3 月以 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則，及 OECD 制訂之預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構適用於地方政府財政透明度之 43 項評量項目，包含預算書內容、決算書內容、應揭露之其他財務資訊、資訊品質及可靠性等四大類內容，所觀察彰化縣政府主計處等公告之資料，於 2019 年度進行追蹤及檢證。經綜整二人評估指標，依下列四大類分述比較結果：

壹、預算書內容

以蘇彩足教授 2009 年之 13 項評估指標及莊緯茹 2014 年之 15 項指標，進行評估彰化縣總預算書內容之財政透明度情形，經於 2019 年 4 月間檢視彰化縣政府主計處網站公告最近 1 個年度總預算資料，係為 2019 年度總預算資料，包括：總預算審議意見（為彰化縣議會對彰化縣 2019 年度總預算案審查決議書）、分析表及比較總表（如：歲入歲出簡明比較分析表、歲入歲出性質及餘絀簡明比較分析表、收支簡明比較分析表、歲

人來源別預算總表及比較總表、歲出政事別預算總表及比較總表、歲出機關別預算總表及比較總表（此處機關別係為主管機關別，非個別機關別）、預算表等資料；單位預算部分則僅公告彰化縣政府之歲入來源別及歲出機關別預算表等 13 項表件，未含所屬如：彰化縣警察局、彰化縣環境保護局等各機關單位預算資料；附屬單位預算則公告營業基金損益綜計表、作業基金收支餘絀綜計表、特別收入基金來源用途及餘絀綜計表等資料。

經檢視各項指標之達成情形，尚能揭露財政收支簡明表、以總額法表達支出、披露特種基金資訊、分開說明規費、已提供功能別即政事別的支出資訊、提供經濟別即經常門及資本門的支出資訊、提供部分政府金融資產和負債資訊，如：預計舉借及償還債務、或進行投資之額度等；而未揭露預算總說明、3 年或 3 年以上中程財政展望、未說明前期所作財政收支估測有無重大落差、無機關別的支出資訊，彰化縣政府主計處網站僅列示彰化縣政府 1 個機關之收支資訊，亦未披露財政收支估測時所隱含的經濟假設、未提供或有負債資訊、未揭露退休給付義務之資訊、未說明會計基礎，無次級政府之財政狀況（因彰化縣非直轄市，無區級之次級政府）等資訊，經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，以蘇彩足教授 2009 年之 13 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 7 點，與 2009 年度 7 點無增減，比較結果詳如表 4-1 之 A、B 欄所列；如以莊緯茹 2014 年之 15 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 6 點，也較 2014 年度 5 點改善，係彰化縣政府 2019 年已披露特種基金資訊，並提供經濟別的支出資訊，惟未提供退休給付義務資訊之增減結果所致，比較結果詳如表 4-1 之 C、D 欄所列。

由表 4-1 可見，彰化縣政府近 10 年有關預算書內容應包括預算總說明、包含 3 年或 3 年以上中程財政展望、前期所作財政收支估測有重大落差時應作說明、提供機關別的支出資訊、披露財政收支估測時所隱含的經濟假設、提供或有負債資訊等 6 項評估指標，均仍未達成，未能於網站上揭露供民眾瞭解，其財政透明化情形未見改善。

表 4-1 彰化縣財政透明化（預算書內容）之評比

指標項目		年 度	2009 年	2019 年	2014 年	2019 年
			(A)	(B)	(C)	(D)
得 分			7	7	5	6
1	應包括預算總說明		0	0	0	0

表 4-1 (續)

2	應包括財政收支簡明表	1	1		
3	應包含 3 年或 3 年以上中程財政展望	0	0	0	0
4	前期所作財政收支估測有重大落差時，應作說明	0	0	0	0
5	支出應以總額法表達	1	1	1	1
6	應披露特種基金資訊	1	1	0	1
7	規費應分開說明	1	1	1	1
8	應提供機關別的支出資訊	0	0	0	0
9	應提供功能別的支出資訊	1	1	1	1
10	應提供經濟別的支出資訊	1	1	0	1
11	應披露財政收支估測時所隱含的經濟假設	0	0	0	0
12	應提供政府金融資產和負債資訊	1	1	1	1
13	應提供或有負債資訊	0	0	0	0
14	退休給付義務之資訊			1	0
15	說明會計基礎			0	0
16	說明次級政府之財政狀況			0	0

資料來源：2009 年評估結果為政府透明化之分析架構及評估，蘇彩足等人，2009：28-30；2014 年評估結果為台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析，莊緯茹，2014：43-44；2019 年由研究者自行觀察整理。

貳、決算書內容

以蘇彩足教授 2009 年之 12 項評估指標及莊緯茹 2014 年之 14 項指標，進行評估彰化縣總決算書內容之財政透明度情形，經於 2019 年 4 月間檢視彰化縣政府主計處網站公告最近 1 個年度總決算資料，係為 2017 年度總決算（含附屬單位決算及綜計表）資料，總決算部分公告總決算歲入歲出決算審定數簡明比較表、總決算審定後收支簡明比較分析表等資料；附屬單位決算部分，營業基金公告損益計算審定數額綜計表（科目別）、盈虧撥補審定數額綜計表（項目別）、營業基金盈虧審定後資產負債綜計表（科目別）等資料；作業基金則公告收支餘絀審定數額綜計表（科目別）、餘絀撥補審定數額綜計表（項目別）、餘絀審定後綜計平衡表－作業基金（科目別）等資料；特別收入基金則公告基金來源用途及餘絀審定數額綜計表（科目別）、餘絀審定後綜計平衡表－特別收入基金（科目別）等資料。

經檢視各項指標之達成情形，尚能披露預算執行結果與法定預算數的符合程度、支出以總額法表達、披露特種基金綜計之收支餘絀或損益或基金來源及用途、餘絀撥補及平衡表（或資產負債表）等資訊（尚無個別基金之財務資訊）、規費分開說明（總決算之歲入來源別列有規費收入 1 項之預決算數）、已提供功能別即政事別的支出資訊；未能披露年度執行中對預算所做的調整（如：決算公告資料無辦理追加減預算、動支第二預備金或調整待遇準備等預算調整資訊）、未列有非財務性的績效資訊（但彰化縣政府計畫處網站尚已公告 2017 年度施政績效報告）、無機關別的支出資訊、無經濟別的支出資訊、未披露財產目錄、政府投資目錄、債款目錄及退休給付義務之資訊（總決算只揭露退休撫卹支出之預決算數）、總決算也無說明會計基礎等資訊，經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，以蘇彩足教授 2009 年之 12 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 5 點，較 2009 年度 1 點改善，係彰化縣政府 2019 年已披露預算執行結果與法定預算數的符合程度、以總額法表達支出、披露特種基金資訊、分開說明規費收入，並提供功能別的支出資訊，惟 2019 年未披露年度執行中對預算所做的任何調整之增減結果所致，比較結果詳如表 4-2 之 A、B 欄所列；如以莊緯茹 2014 年之 14 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 5 點，較 2014 年度 6 點稍有退步，係 2019 年已披露特種基金資訊，惟未披露年度執行中對預算所做的任何調整、退休給付義務等資訊之增減結果所致，比較結果詳如表 4-2 之 C、D 欄所列。

由表 4-2 可見，彰化縣政府近 10 年有關決算書內容，應列有非財務性的績效資訊、提供機關別的支出資訊、經濟別的支出資訊、披露財產目錄、政府投資目錄、債款目錄等 6 項評估指標，均仍未達成，未能於網站上揭露供民眾瞭解，其財政透明化情形未見改善。

表 4-2 彰化縣財政透明化（決算書內容）之評比

年 度		2009 年	2019 年	2014 年	2019 年
指 標 項 目		(A)	(B)	(C)	(D)
得 分		1	5	6	5
1	應披露預算執行結果與法定預算數的符合程度	0	1	1	1
2	應披露年度執行中對預算所做的任何調整	1	0	1	0
3	應列有非財務性的績效資訊	0	0	0	0
4	支出應以總額法表達	0	1	1	1
5	應披露特種基金資訊	0	1	0	1
6	規費應分開說明	0	1	1	1
7	應提供機關別的支出資訊	0	0	0	0
8	應提供功能別的支出資訊	0	1	1	1
9	應提供經濟別的支出資訊	0	0	0	0
10	應包含披露財產目錄	0	0	0	0
11	應披露政府投資目錄	0	0	0	0
12	應披露債款目錄	0	0	0	0

表 4-2 (續)

13	退休給付義務之資訊			1	0
14	說明會計基礎			0	0

資料來源：2009 年評估結果為政府透明化之分析架構及評估，蘇彩足等人，2009：31-32；2014 年評估結果為台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析，莊緯茹，2014：45-46；2019 年由研究者自行觀察整理。

參、其他財政報告或資訊

以蘇彩足教授 2009 年之 4 項評估指標及莊緯茹 2014 年之 10 項指標，進行評估彰化縣如：會計月報、半年結算等其他財政報告或資訊之財政透明度情形，經於 2019 年 4 月間檢視彰化縣政府主計處網站公告情形，尚有揭露財政資訊發布日程【如：彰化縣歲入來源別預算總表、彰化縣歲出政事別預算總表、彰化縣歲入歲出簡明比較分析表（總預算）、彰化縣歲入來源別決算總表、彰化縣歲出政事別決算總表、彰化縣歲入歲出簡明比較分析表（總決算）等 6 項】、組織架構及職掌、主計相關之法律規章及提供前 2 年之決算書等資訊；而其會計月報未傳送上網、也無半年結算報告、長期報告或預算先期報告等資訊、未編製並在網路上公布選前財政報告、亦未揭露採購契約相關資訊；經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，以蘇彩足教授 2009 年之 4 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 0 點，與 2009 年度 0 點相同，比較結果詳如表 4-3 之 A、B 欄所列；如以莊緯茹 2014 年之 10 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 4 點，與 2014 年度 4 點相同，比較結果詳如表 4-3 之 C、D 欄所列。

由表 4-3 可見，彰化縣政府近 10 年有關會計月報應上網、半年結算報告應包含圖表及文字評估，並披露債務狀況、應編製並在網路上公布選前財政報告等 4 項評估指標，均仍未達成，未能公告於網站上供民眾瞭解，其財政透明化情形未見改善。

表 4-3 彰化縣財政透明化（其他財政報告或資訊）之評比

指標項目	年 度	2009 年	2019 年	2014 年	2019 年
		(A)	(B)	(C)	(D)
得 分		0	0	4	4

表 4-3 (續)

1	會計月報應上網	0	0	0	0
2	半年結算報告應包含圖表及文字 評估	0	0		
3	半年結算報告應披露債務狀況	0	0		
4	應編製並在網路上公布選前財政 報告	0	0	0	0
5	財政資訊發布日程			1	1
6	組織架構及職掌			1	1
7	採購契約相關資訊			0	0
8	主計相關之法律規章			1	1
9	半年結算報告			0	0
10	長期報告			0	0
11	預算先期報告			0	0
12	提供前 2 年之決算書			1	1

資料來源：2009 年評估結果為政府透明化之分析架構及評估，蘇彩足等人，2009：32-33；2014 年評估結果為台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析，莊緯茹，2014：48；2019 年由研究者自行觀察整理。

肆、預、決算過程、或資訊品質及可靠性

以蘇彩足教授 2009 年之 9 項評估指標及莊緯茹 2014 年之 4 項指標，進行評估彰化縣有關預、決算過程、或資訊品質及可靠性之財政透明度情形，經於 2019 年 4 月間檢視彰化縣政府主計處網站公告 2018 及 2019 年度總預算審議意見（為彰化縣議會對彰化縣各該年度總預算案審查決議書）等情形及依彰化縣政府檢送 2018 及 2019 年度總預算書予彰化縣議會、或檢送 2017 年度總決算予彰化縣審計室等資料，暨彰化縣審計室函

送 2017 年度總決算審核報告予彰化縣議會、彰化縣議會審議 2017 年度總決算審核報告之決議等資料。

依地方制度法第 40 條第 1 項規定，縣（市）總預算案，縣（市）政府應於會計年度開始 2 個月前送達縣（市）議會，縣（市）議會應於會計年度開始 1 個月前審議完成，並於會計年度開始 15 日前由縣（市）政府發布之。另依地方制度法第 42 條第 1 項規定，縣（市）決算案應於會計年度結束後 4 個月內，提出於該管審計機關，審計機關應於決算送達後 3 個月內完成其審核，編造最終審定數額表，並提出決算審核報告於縣（市）議會，總決算最終審定數額表，由審計機關送請縣（市）政府公告，縣（市）議會審議縣（市）決算審核報告時，得邀請審計機關首長列席說明。經檢視各項指標之達成情形，彰化縣政府尚在期限內將 2018 及 2019 年度預算案送交議會、彰化縣議會尚於期限內完成 2019 年度預算案之審議、彰化縣政府於財政年度結束後 4 個月內提出 2017 年度決算書、2017 年度決算書經我國最高審計機關的稽核，並由我國國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核、2017 年度決算審核報告尚經議會審查通過，並設置內部控制專區（存置彰化縣政府內部控制制度相關要點及原則、彰化縣政府主計處內部控制制度共通性範例、彰化縣政府行政處內部控制制度共通性範例等三大類資料）；惟彰化縣議會未在期限內完成 2018 年度預算案之審議、經檢視彰化縣政府主計處及財政處網站相關預算、決算資訊之揭露情形，及綜合本研究以各項財政透明度評估指標評估彰化縣政府 108 年度的辦理情形，彰化縣政府主計處及財政處等相關部門，對提升公民與非政府組織對於預算過程的瞭解尚待積極辦理，如：透過召開說明會、增進於網頁刊登相關資訊之品質及種類等方式，加強與民眾之溝通及瞭解。

經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，以蘇彩足教授 2009 年之 9 項指標評估結果為基準（其中第 5 項依蘇彩足教授 2009 年評估版本列為決算書應於財政年度結束後 6 個月內提出，惟依地方制度法第 42 條第 1 項規定，修正為決算書應於財政年度結束後 4 個月內提出，以符實況），2019 年度揭露情形計有 7 點，與 2009 年度 8 點表現為差，係彰化縣議會未於期限內完成 2018 年度預算案之審議所致，比較結果詳如表 4-4 之 A、B 欄所列；如以莊緯茹 2014 年之 4 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 4 點，較 2014 年度 3 點之表現為好，係彰化縣政府已建置內部控制專區所致，比較結果詳如表 4-4 之 C、D 欄所列。

由表 4-4 可見，彰化縣政府近 10 年有關財政部門應積極提升公民與非政府組織對於預算過程的瞭解 1 項評估指標，仍未能達成。另外，依蘇彩足教授及莊緯茹所提出之財政透明化指標中，均列有決算書應經過國家最高審計機關的稽核、決算書應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核等 2 項評估指標，均屬政府審計之範疇，也足見 OECD 及 IMF 等國際組織對財政透明化之相關規範，亦認為政府審計職責之落實，將促進政府財政透明程度。

表 4-4 彰化縣財政透明化（預、決算過程、或資訊品質及可靠性）之評比

指 標 項 目		年 度	2009 年	2019 年	2014 年	2019 年
			(A)	(B)	(C)	(D)
得 分			8	7	3	4
1	應在期限內將 2008 或 2018 年度預算案送交議會		1	1		
2	應在期限內將 2009 或 2019 年度預算案送交議會		1	1		
3	議會應在期限內完成 2008 或 2018 年度預算案之審議		1	0		
4	議會應在期限內完成 2009 或 2019 年度預算案之審議		1	1		
5	決算書應於財政年度結束後 4 個月內提出		1	1		
6	決算書應經過國家最高審計機關的稽核		1	1	1	1
7	決算書應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核		1	1	1	1
8	決算審核報告應經過議會之審查		1	1	1	1

表 4-4 (續)

9	財政部門應積極提升公民與非政府組織對於預算過程的瞭解	0	0		
10	內部控制專區			0	1

資料來源：2009 年評估結果為政府透明化之分析架構及評估，蘇彩足等人，2009：33-35；2014 年評估結果為台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析，莊緯茹，2014：49；2019 年由研究者自行觀察整理。

綜計上述四大類別，彰化縣政府經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，以蘇彩足教授 2009 年之 38 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 19 點，較 2009 年度 16 點改善，比較結果詳如表 4-5 之 A、B 欄所列；如以莊緯茹 2014 年之 43 項指標評估結果為基準，2019 年度揭露情形計有 19 點，也較 2014 年度 18 點改善，比較結果詳如表 4-5 之 C、D 欄所列，顯示彰化縣財政透明程度近 10 年已略有改善。

表 4-5 彰化縣財政透明化之評比

指標項目		年 度	2009 年	2019 年	2014 年	2019 年
			(A)	(B)	(C)	(D)
得 分			16	19	18	19
一、預算書內容						
1	應包括預算總說明		0	0	0	0
2	應包括財政收支簡明表		1	1		
3	應包含 3 年或 3 年以上中程財政展望		0	0	0	0
4	前期所作財政收支估測有重大落差時，應作說明		0	0	0	0
5	支出應以總額法表達		1	1	1	1

表 4-5 (續)

6	應披露特種基金資訊	1	1	0	1
7	規費應分開說明	1	1	1	1
8	應提供機關別的支出資訊	0	0	0	0
9	應提供功能別的支出資訊	1	1	1	1
10	應提供經濟別的支出資訊	1	1	0	1
11	應披露財政收支估測時所隱含的經濟假設	0	0	0	0
12	應提供政府金融資產和負債資訊	1	1	1	1
13	應提供或有負債資訊	0	0	0	0
14	退休給付義務之資訊			1	0
15	說明會計基礎			0	0
16	說明次級政府之財政狀況			0	0
二、決算書內容					
17	應披露預算執行結果與法定預算數的符合程度	0	1	1	1
18	應披露年度執行中對預算所做的任何調整	1	0	1	0
19	應列有非財務性的績效資訊	0	0	0	0
20	支出應以總額法表達	0	1	1	1
21	應披露特種基金資訊	0	1	0	1

表 4-5 (續)

22	規費應分開說明	0	1	1	1
23	應提供機關別的支出資訊	0	0	0	0
24	應提供功能別的支出資訊	0	1	1	1
25	應提供經濟別的支出資訊	0	0	0	0
26	應包含披露財產目錄	0	0	0	0
27	應披露政府投資目錄	0	0	0	0
28	應披露債款目錄	0	0	0	0
29	退休給付義務之資訊			1	0
30	說明會計基礎			0	0
三、其他財政報告或資訊					
31	會計月報應上網	0	0	0	0
32	半年結算報告應包含圖表及文字 評估	0	0		
33	半年結算報告應披露債務狀況	0	0		
34	應編製並在網路上公布選前財政 報告	0	0	0	0
35	財政資訊發布日程			1	1
36	組織架構及職掌			1	1
37	採購契約相關資訊			0	0
38	主計相關之法律規章			1	1

表 4-5 (續)

39	半年結算報告			0	0
40	長期報告			0	0
41	預算先期報告			0	0
42	提供前 2 年之決算書			1	1
四、預、決算過程或資訊品質及可靠性					
43	應在期限內將 2008 或 2018 年度預算案送交議會	1	1		
44	應在期限內將 2009 或 2019 年度預算案送交議會	1	1		
45	議會應在期限內完成 2008 或 2018 年度預算案之審議	1	0		
46	議會應在期限內完成 2009 或 2019 年度預算案之審議	1	1		
47	決算書應於財政年度結束後 4 個月內提出	1	1		
48	決算書應經過國家最高審計機關的稽核	1	1	1	1
49	決算書應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核	1	1	1	1
50	決算審核報告應經過議會之審查	1	1	1	1

表 4-5 (續)

51	財政部門應積極提升公民與非政府組織對於預算過程的瞭解	0	0		
52	內部控制專區			0	1

資料來源：2009 年評估結果為政府透明化之分析架構及評估，蘇彩足等人，2009：28-35；2014 年評估結果為台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析，莊緯茹，2014：43-49；2019 年由研究者自行觀察整理。

第三節 彰化縣近年地方審計績效評估

配合審計部 2011 年推動之審計機關策略管理與績效評估制度，於業務執行成果、對顧客提供服務、審計人力發展、內部作業流程等 4 個面向，訂定可量化財務效益等 13 項審計機關績效指標（審計部，2018a：10），經以作者多年從事地方審計工作之經驗，擇選其中與政府財政透明及公共課責相關之績效指標及審計成果等項目，統計彰化縣審計室近年來辦理地方審計之成果及落實財政透明、公共課責之成效。其中業務成果構面，列有量化財務效益金額、重要審核意見項數、財務收支及決算抽查、專案調查暨財物稽察件數、陳報監察院案件等 4 項指標，因該等指標為審計機關執行審計業務所獲致成果之具體量化情形，為審計機關對監督政府施政之工作努力成果，並經審計部適時公開供各方檢閱，增進政府施政之透明度及落實課責機制，故 4 項均予以納列統計；顧客服務構面，選取派員出（列）席民意機關及監察院會議或提供服務件數、提供利害關係人服務暨公民參與審計件數等 2 項指標，其中審計機關之利害關係人除民意機關及監察院以外，尚有被審核政府機關、媒體及人民等（審計部，2018a：34），該等指標可為衡量審計機關對外界各方相關課責機制，以 Mulgan 整理公部門的課責機制而言，包括如：立法監督、監察委員之調查、媒體、公民之民意反映等機制(Mulgan,2003:109-110)，所提供相關審計資訊或服務、獲取民意以作為擇選審計議題及查核面向之參考等具體量化情形，爰予以納列統計，其餘如有關審計人力發展、內部作業流程等構面，其衡量指標涉及審計機關內部之人力訓練或作業流程等面向之精進，與政府財政透明及公共課責尚

無直接相關，爰不予納列統計。經統計彰化縣審計室 2014 至 2018 年度相關指標之審計成果，如表 4-6 所列，謹分述如次：

表 4-6 彰化縣審計室近 5 年度審計成果統計表

單位：新臺幣千元、項、件

構面	績效指標	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年
業務 成果	1. 量化財務效益金額	551,363	1,786,537	1,037,342	1,205,754	80,791
	2. 重要審核意見項數	86	82	84	91	—
	3. 財務收支及決算 抽查、專案調查暨 財物稽察(不含配 合稽察)件數	71	77	79	82	73
	4. 陳報監察院案件	2	4	9	5	3
顧客 服務	1. 派員出(列)席民 意機關及監察院 會議或提供服務 件數	3	4	6	5	3
	2. 提供利害關係人 服務暨公民參與 審計件數	13	19	24	22	23

資料來源：由研究者自行整理。

壹、量化財務效益金額

審計法第 2 條規定，賦予審計機關有審核政府機關財務收支、審定年度決算，及核定機關人員財務責任之權責。審計部為統計並揭露政府各機關依據審計機關提出之審核意見執行改善措施，所獲致增加收入或減省支出之財務效益，於 2010 年訂定「審計機關審計結果財務效益量化統計作業指引」，建立統計審計機關獲致審計成果之財務效益機制；統計範疇為各年度可據以量化財務效益之審核意見，並依財務效益產生年期長短，區分為當期及長期兩類案件，長期性最多以 5 年為上限，按年分別統計(審計部，2018a：13)。依上開統計指引統計彰化縣審計室 2014 至 2018 年度經審計部審查確定之審計結果量化財務效益如表 4-7 所列，來源包括：一、修正減列歲出決算通知應繳入公庫數；二、修正增列歲入決算通知應繳入公庫數；三、通知各稽徵稅捐機關查明依法補徵稅額；

四、財物稽察結果節省支出；五、建議改善機關營運、或財務活動而節省支出或增加收入、通知檢討不當福利或津貼而節省支出等，排除 2018 年度因尚在辦理審編及統計作業中以外，2014 至 2017 年度審計結果量化財務效益，由 5 億餘元逐年增加至 12 億餘元，呈上升趨勢，上揭為落實財務課責之成果。

表 4-7 彰化縣審計室 2014 至 2018 年度審計結果量化財務效益一覽表

單位：新臺幣千元

年度 類別	2014	2015	2016	2017	2018 (註 1)
合 計	551,363	1,786,537	1,037,342	1,205,754	80,791
1. 修正減列 歲出決算 通知繳庫 數(註 2)	4,139	15,081	4,696	5,574	
2. 修正增列 歲入決算 通知繳庫 數(註 2)	5,727	1,203,618	—	2,474	
3. 通知各稽 徵機關查 明依法補 徵稅款	5,083	12,281	4,512	2,070	
4. 財物稽察 結果節省 支出	33,414	95,397	74,970	35,183	54,039 (內含 37,172 千元 為彰化縣政 府收繳學校 屋頂設置太 陽光電發電 系統標租廠 商之懲罰性 違約金)

表 4-7 (續)

<p>5. 建議改善營運或財務活動節省支出或增加收入、或通知檢討不當福利或津貼節省支出</p>	<p>502,999 (逾 2 億元案件計有：彰化縣政府及鄉鎮市完成所轄道路挖掘管理自治法規，經依法收取許可費及修復費而增加收入 292,115 千元)</p>	<p>460,159 (2 億元案件計有：彰化縣政府及鄉鎮市完成所轄道路挖掘管理自治法規，經依法收取許可費及修復費而增加收入 241,313 千元)</p>	<p>953,163 (逾 2 億元案件計有：彰化縣政府及鄉鎮市完成所轄道路挖掘管理自治法規，經依法收取許可費及修復費而增加收入 242,497 千元及彰化縣政府檢討增設育兒津貼排富條款而節省支出 235,935 千元及彰化縣政府修正補助縣內國中小學及高中學生營養午餐經費而節省支出 296,306 千元)</p>	<p>1,160,453 (逾 2 億元案件計有：彰化縣政府修正補助縣內國中小學及高中學生營養午餐經費而節省支出 268,550 千元及彰化縣政府檢討增設育兒津貼排富條款而節省支出 689,259 千元)</p>	<p>26,752 (彰化縣政府辦理彰化縣伸港鄉全興地區區段徵收計畫，部分土地長期被占用未能標售，經促請研謀改善，已排除占用並標售增加收入案)</p>
---	--	--	---	--	---

註：1. 本表係以審計部完成審查案件為統計基準；2018 年度數據部分，因尚在辦理審編及統計作業中，並非全年度審查後資料。

2. 修正減列歲出決算通知繳庫數及修正增列歲入決算通知繳庫數係統計總決算審核報告之財務效益，並含調整時間性差異項目之數額。

資料來源：由研究者自行整理。

貳、重要審核意見項數

鑑於表 4-6 之重要審核意見項數僅統計彰化縣審計室依地方制度法第 42 條規定，提出總決算審核報告之乙篇，針對各主管別各機關之各該年度所提重要審核意見，並獲受查機關參採辦理部分，摘錄重要事項予以揭露；加上依審計法第 70 條及預算法第 28 條規定，彰化縣審計室應提供彰化縣政府有關以前年度歲入歲出預算、財務(物)管理、

附屬單位預算等預算執行之審核資料，及增進財務運用效能與減少不符經濟性支出之建議意見（審計部，2018a：23），以供彰化縣政府作籌劃擬編下年度概算前，決定施政方針之參酌，經統計 2013 至 2017 年度彰化縣總決算審核報告(2018 年度尚未完成審編)，對彰化縣政府籌編年度概算，提供增進財務上運用效能及減少不經濟支出之建議意見等項數。

本研究再針對總決算審核報告之乙篇，各主管別各機關之各該年度重要審核意見，區分對於內部稽（審）核之實施情形提出意見等 6 類，並自 2016 年度總決算審核報告起，以促進各機關良善治理，將重要審核意見區分為前瞻、洞察及監督之意見（審計部，2018a：23-24），並針對媒體或民意等各方關注，與民生及公共利益攸關之重大事項，所研提各方建議意見，俾供彰化縣議員問政參考等相關意見項數納入統計；另蒐集審計部全球資訊網，已公告 2013 至 2017 年度彰化縣總決算審核報告揭露相關意見，獲媒體關注援引之情形，即為 Mulgan(2003:109-110)提出公部門課責機制中之媒體監督，透過新聞報導或刊載於報章、網路上，供大眾檢視政府施政，以 2017 年度彰化縣總決算審核報告為例，如 2018 年 7 至 9 月間經自由時報或中國時報等報載，如：舉債還債，彰化財政仍缺 16.6 億；路太彎，彰縣機車自摔率超高；彰縣納骨塔全台之冠，恐過剩；智慧眼線連結警系統不到 3 成；員林 5,000 盞黑戶路燈藏觸電風險等項數情形，經整理如表 4-8 所列。由表 4-8 可見，彰化縣審計室對彰化縣政府及所屬機關基金 2013 至 2017 年度預算執行結果，研提相關意見項數介於 80 至 91 項，約呈逐年漸增趨勢，尚已達監督政府施政之職責。

表 4-8 2013 至 2017 年度彰化縣總決算審核報告揭露相關審核意見項數一覽表

單位：項

項 目 \ 年 度	2013	2014	2015	2016	2017
調整後合計（註 1）	80	86	82	84	91
合 計（一+二+三）	74	80	82	84	86
小 計（一+二）	69	75	77	78	80
一、監督預算執行及考核財務效能之重要審核意見（註 2）	59	65	71	72	72
1-1 對於內部稽（審）核之實施提出意見	7	5	2	4	4
1-2 對於計畫之實施及預算之執行提出意見	28	42	47	44	53
1-3 對於財務（物）之管理、運用提出意見	8	10	9	13	9
1-4 對於產銷營運管理提出意見者	2	3	3	3	2
1-5 對於採購作業提出意見	9	4	8	6	2
1-6 對於事務管理及其他事項提出意見	5	1	2	2	2
2-1 監督意見				66	70
2-2 洞察意見				5	2
2-3 前瞻意見				1	-
二、對縣府籌編年度概算提供財務上增進效能與減少不經濟支出之建議	10	10	6	6	8
三、各方建議意見	5	5	5	6	6
獲媒體關注援引之意見（註 3）	未統計	7	5	12	5

註：1. 各年度意見總項數統一基準，為納列對政府捐助財團法人年度決算及效益評估表之審核意見，及重大公共建設計畫及採購執行情形之查核意見後之結果。

2. 重要審核意見項數 2013 年度不含對政府捐助財團法人年度決算及效益評估表之審核意見 1 項及重大公共建設計畫及採購執行情形之查核意見 5 項；2014 年度不含對政府捐助財團法人年度決算及效益評估表之審核意見 1 項及重大公共建設計畫及採購執行情形之查核意見 5 項；2017 年度不含重大公共建設計畫及採購執行情形之查核意見 5 項。

3. 獲媒體關注援引之意見項數係由彰化縣審計室統計自總決算審核報告完成審編後 1 至 2 個月內之援引情形。

資料來源：由研究者自行整理。

地方審計機關配合審計部近年來在法制、治理及查核等三大面向，推展審計制度及組織業務革新，除審核政府各機關預算執行、財務收支及決算、法令遵循情形外，並促進各機關提升公共資源運用之經濟、效率及效果，以及敦促持續改善公共資源之管理，進而達成審計機關監督、洞察、前瞻之功能。謹就彰化縣審計室於近兩年度完成之 2016 及 2017 年度總決算審核報告之重要審意見，分依政府審計之監督、洞察及前瞻等三大功能，擇選代表案例，摘述如次：

一、監督意見

審核意見標題：已建置禽場防疫基礎資料庫以利疫情及時因應處置，惟部分養禽場未建檔管理，或未加強列管監測，允宜強化禽場管理機制及完善防疫資訊網絡，以利疫情管制與防疫工作推動。

意見內容：彰化縣為家禽高密度飼養之禽流感高風險區，禽流感疫情爆發不僅養殖業者會因撲殺而造成損失，連帶影響消費者食安信心，對家禽產業出口經濟亦是嚴重打擊。彰化縣動物防疫所 2017 年度獲行政院農業委員會動植物防疫檢疫局補助 1,042 萬餘元辦理家禽流行性感冒防疫計畫。按彰化縣 2017 年度高病原性禽流感確診案例場，計有陸禽場 5 場、鴨場 11 場。經查其業務執行情形，核有：（一）部分已委外執行禽流感採樣監測措施之養禽場，未於防疫基礎資料庫建檔管理（圖 4-1）；（二）部分已辦理畜牧場登記之養禽場未列管追蹤，防疫追蹤機制未臻健全；（三）部分高病原性禽流感確診案例場周邊半徑 1 公里內禽場未加強列管監測等情事，經函請檢討改善。

機關參採改善情形：據復：（一）已完成補登作業，將加強養禽場資料更新；（二）將建請中央統合畜牧場資料或由畜政單位即時提供最新畜牧場資料；（三）已更新禽場資料，以利防疫工作推動（審計部臺灣省彰化縣審計室，2018：乙-57）。

地點及飲酒場所附近加強取締，允宜評估酒駕攔檢地點之適切性，以有效防制酒駕交通事故等情事，經函請檢討改善。

機關參採改善情形：據復：（一）已將取締酒駕勤務，納入員警平時執行攻勢勤務（巡邏、守望及交通稽查）之加強項目，將可彌補固定式酒駕路檢模式不足之處；（二）將於每星期週報會議定期檢討取締酒駕違規績效，以督促策進檢討改進；（三）將研議彈性機制，妥適規劃取締酒駕勤務部署，以提高執法效果（審計部臺灣省彰化縣審計室，2018：乙-71）。

該項意見係彰化縣審計室對彰化縣警察局辦理擴大取締酒駕及防制危險駕車專案執行情形，查核發現其有相關計畫或作業能未符合效能（果）性、制度規章缺失、資源重複或重疊等事項，經提出含有洞察意見之案例，已強化洞察功能，增進業務執行效能。

三、前瞻意見

審核意見標題：各鄉鎮市設有多處避難收容場所，惟部分場所火災及地震防範強度仍有待強化，或設置地點過度集中部分區域，允宜加強檢視避難收容場所安全性及配置合理性，以保障民眾安全。

意見內容：彰化縣政府為處理縣內災害防救事務，依據災害防救法第9條第2項及其施行細則第6條規定，設置彰化縣災害防救委員會，並由府內外相關單位參與策定災害防救計畫及災害應變、復原等標準作業；另彰化縣消防局為辦理災害防救深耕中程計畫，2016年度於歲出預算「消防業務－災害管理」工作計畫項下，編列預算764萬元，委由國立雲林科技大學水土資源及防災科技研究中心，辦理相關災害防救計畫。截至2016年底止，全縣設有414處避難收容場所，經查災害防救業務執行情形，核有：（一）部分避難收容場所火災及地震防範強度仍有待強化；（二）部分鄉鎮市避難收容場所設置過度集中部分區域（圖4-2）；（三）委外建置之彰化縣防災資訊網瀏覽點閱率偏低等情事，經函請檢討改善。

審計機關係以規劃財務收支及決算抽查、專案調查之方式辦理上述三類審計工作（審計部，2018a：26），彰化縣審計室 2014 至 2018 年度辦理財務收支及決算抽查，計有 187 件、專案調查 140 件及財物稽察計有 55 件，如表 4-9 所列，其中涵括公共工程採購、經濟發展、財政管理、衛生醫療、社會福利、交通建設、文化教育、環境保護等職能，藉以研提促進政府各項施政效能之意見，發揮審計功能。

表 4-9 彰化縣審計室近 5 年度財務收支及決算抽查、專案調查辦理件數一覽表

單位：件

年度 類別	2014	2015	2016	2017	2018
合計	71	77	79	82	73
1.財務收支及決算	36	40	39	39	33
2.專案調查	24	26	30	31	29
3.財物稽察	11	11	10	12	11

資料來源：研究者自行整理。

肆、陳報監察院案件

依審計法第 69 條規定，審計機關對政府各機關施政績效考核結果，有未負其職責或效能偏低案件，應向監察院報告。彰化縣審計室 2014 至 2018 年度辦理績效審計結果，依上述規定陳報監察院之案件數，共有 8 件，均屬設施閒置、延宕進度、效能不彰等類型；另依審計機關處理陳報監察院審計案件注意事項規定，於辦理審計案件發現有異常狀況，經通知各該（主管）機關按權責查處，其涉有財務違失，不法或不忠於職務行為之處分，應陳報監察院備查者，彰化縣審計室 2014 至 2018 年度經通知機關查明依法處理，並向監察院陳報且備查案件，共有 15 件，如表 4-10 所列示。

表 4-10 彰化縣審計室近 5 年度陳報監察院案件件數一覽表

單位：件

年度 類別	2014	2015	2016	2017	2018
合計	2	4	9	5	3
1. 依審計法第 69 條報告監察院未盡職責或效能過低案件	1	2	3	1	1
2. 通知機關查明處理並陳報監察院備查案件	1	2	6	4	2

資料來源：研究者自行整理。

另經統計審計部及地方審計處室 2014 至 2018 年度辦理書面審核、就地赴受查機關抽查、或專案調查，發現各機關學校人員於財務上涉及違法行為，經依審計法第 17 條規定，移送至檢調機關予以調查，並報告監察院案件，如表 4-11 所列示，共計 27 件，多為地方政府案件，又其中內部控制及內部審核之疏失 14 件、帳務處理疏失 1 件、採購作業疏失 10 件、預算執行疏失 1 件、支付作業疏失 1 件，當中尚無涉及彰化縣案件。有關查貪防弊之部分，囿於審計為財務司法角色，並無司法調查權，如有發現各機關學校人員於財務涉及違法行為，牽涉刑事案件，應移送法院辦理。

表 4-11 審計機關近 5 年度稽察各機關人員財務涉有不法行為經移送檢調機關偵辦並報告監察院案件一覽表

單位：件

年度 類別	2014	2015	2016	2017	2018
合計	8	8	5	2	4
1. 中央	1	0	1	0	未公告
2. 市縣	3	4	2	2	未公告
3. 鄉鎮市	4	4	2	0	未公告

資料來源：政府審計年報，審計部，2015-2019a；直轄市及縣市地方決算審核結果年報，2015-2018c；鄉鎮縣轄市財務審核結果年報，審計部，2015-2018d。

伍、派員出（列）席民意機關及監察院會議或提供服務件數

為發揮監督機關橫向及縱向之合作效果，及依據審計法等相關規定，彰化縣審計室 2014 至 2018 年度透過派員出（列）席彰化縣議會或監察院各項會議、提供審核資料或查核意見、配合查察或派員（監察院）協查及其他服務等方式，提供有關政府審計之專業服務（審計部，2018a：29），分別為 3 件、4 件、6 件、5 件、3 件，共計 21 件，包含每年地方審計機關提供 2 次作為監察委員巡察彰化縣地方業務之參考資料，及每年依地方制度法第 42 條第 1 項規定，於議會審議決算審核報告時列席說明 1 次，尚有配合監察院調查提供資料 5 件（含 2 件為調查彰化縣審計室依審計法第 69 條規定報告監察院，受查機關有未盡職責或執行效能過低案件）、另 1 件為列席監察委員巡察彰化縣會議。

陸、提供利害關係人服務暨公民參與審計

鑑於審計機關之利害關係人除民意機關及監察院外，尚有被審核機關、媒體及人民等，爰自 2016 年度將提供利害關係人服務、暨公民參與審計件數，納入顧客服務績效指標之一，本指標涵蓋重要審計結果資訊發布、諮詢專家學者、公民參與審計等服務案件數量（審計部，2018a：34）。

審計部為實踐財務透明化及課責原則，透過及時公布審計成果相關資訊，以滿足公眾對政府施政知的權利，於審計部全球資訊網主動公布重要資訊，自 1994 年公布中央政府總決算審核報告；自 1997 年逐年公布政府審計年報；於 2003 年起公布中央政府之半年結算查核報告；自 2006 年依據政府資訊公開法，公布審計相關法律、法規命令、組織相關職掌、年度施政計畫、預決算、業務成果統計、研究報告、公共工程採購契約及服務信箱等訊息；於 2009 年 12 月訂有「審計機關政府審計資訊發布作業方案」，自 2010 年 2 月起於審計部全球資訊網，設有重要政府審計資訊專區，定期公布機關預算執行、依法報送監察院案件、審計機關統計資料及建議意見，暨其他重要審計案件等審計資訊；自 2010 年起逐年公布各縣市政府總決算審核報告，及鄉鎮市財務之審核結果；2010 年起不定期公布專案審計報告；於 2012 年起每年公布審計部績效報告（審計部，2018a：35）。

彰化縣審計室 2014 至 2018 年度於審計部全球資訊網發布重要審計結果資訊件數由 10 件增至 20 件、於審計報告專區每年公布總決算審核報告各 1 件及專案審計報告共 4 件，合計 9 件，並因審計部於 2016 年 2 月訂定「審計部資訊發布影片作業指引」，於 YouTube 平臺建置「中華民國審計部」專屬頻道（審計部，2018a：35），由彰化縣審

計室自行拍攝重要審計機關資訊及重大審計成果影片，計有「脫離財政黑洞的員林市」及「彰化縣八卦山天空步道」等 2 部影片上傳，以擴大對於目標族群的服務。另因應 2013 年聯合國出版最高審計機關公民參與實務(Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions)揭示，審計機關為國家獨立監督機關之一，於課責體系具有關鍵角色，在行使法定職權監督政府施政時，自然與公民建立合作夥伴關係；並提出審計機關與公民間的互動型態有三個階段：一、由審計機關主動提供資訊予公民之單向關係；二、審計機關向公民諮詢，而獲取意見之雙向關係；三、審計機關與公民一同制定決策之合作夥伴關係（審計部，2018a：37）。彰化縣審計室為落實其中雙向關係之公民參與審計，2014 至 2018 年度諮詢專家學者（公民團體）計有 3 案，另為強化公民參與深度，配合審計部自 2017 年度起，於國家發展委員會建置公共政策網路參與平臺之「參與審計專區」，辦理其中「彰化縣清水岩溫泉遊憩區開發、營運及管理維護情形」及「彰化縣採蚵車使用管理情形」等 2 案，專案調查案件之意見徵詢，作為專家諮詢內容及查核規劃參考，如表 4-12 所列。

表 4-12 彰化縣審計室 2014 至 2018 年度重要審計結果資訊發布及公民參與審計情形一覽表

單位：件

項目 \ 年度	2014	2015	2016	2017	2018
合計 (1+2+3+4)	13	19	24	22	23
1. 資訊發布情形	10	17	20	20	20
2. 審計報告專區	3 (含 2 件專案審計報告)	2 (含 1 件專案審計報告)	1	1	2 (含 1 件專案審計報告)
3. 影音專區	—	—	2	—	—
4. 專家諮詢件數	—	—	1	1	1
4-1. 公共政策網路參與平臺參與審計專區件數	—	—	—	1	1

資料來源：研究者自行整理。

本節分別藉由研析彰化縣審計室提具之專案審計報告、糾正案統計及研析、彰化縣政府財政狀況及公共債務管理研析、彰化縣總決算資訊透明度之跨機關比較等 4 部分，探討彰化縣審計室經由落實地方審計職責對促進地方財政透明之連結及影響，謹分述如次：

壹、研析專案審計報告

審計部自 2010 年起針對重大績效審計案件，出版專案審計報告，藉以傳送重要績效審計成果予利害關係人，使其瞭解審計作為及後續影響，提升績效審計廣度及深度，彰化縣審計室迄 2019 年 4 月底止已出版 4 件專案審計報告，謹逐案概述案情如次：

一、彰化縣伸港（全興地區）區段徵收計畫執行情形（2014 年 1 月出版）

彰化縣政府辦理彰化縣伸港（全興地區）區段徵收計畫執行情形，查有：（一）未衡酌地理區位欠佳及自然環境不利條件，審慎評估區段徵收計畫可行性，復因人口成長遠低於預期，部分公共設施迄未擬定開發計畫或辦理綠化植栽，致未達成提升居住環境品質，帶動地方發展之計畫目標；（二）財務自償性評估未臻周延且債務償還欠缺整體規劃，復因土地標售成效欠佳及部分土地需地機關尚未撥用，標（讓）售收入未如預期，肇致債款無力清償，財務負擔沉重；（三）改善土地標售欠佳之措施乏具體成效，及部分被占用土地未研謀善策積極排除，耽延標售進度，致迄未依計畫期程辦理財務結算與區段徵收成果報告。

經彰化縣審計室依審計法第 69 條前段規定：「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」，於 2012 年 12 月通知彰化縣縣長查明妥適處理並報告監察院，嗣經彰化縣政府於 2013 年 1 月及 4 月函復彰化縣審計室，已檢討研提改善措施，審計部爰將彰化縣政府改善情形，於 2013 年 5 月陳報監察院，經監察院於同年 5 月函准備查。經追蹤彰化縣政府改善結果，已積極辦理土地標售作業，自 2012 年 8 月至 2013 年 7 月底止，增加標售收入 5 億 6,760 萬餘元，償還債務 6 億 6,000 萬元，另該區人口亦有增加趨勢，並排除被占用土地（審計部，2014a）。

二、彰化縣永靖鄉簡易棒球場興建使用情形（2014 年 10 月出版）

彰化縣政府及彰化縣永靖鄉公所辦理彰化縣永靖鄉簡易棒球場興建使用情形，查有：（一）主辦機關—彰化縣永靖鄉公所部分：1. 未依規定辦理土地使用分區變更及預算書圖審查，致延宕取得建造、雜項及使用執照；復因與彰化縣政府間協調欠當，致重

複委託技術服務工作，增加公帑支出；2. 未確實評估營運成本及其財源籌措可行性，致完工後因經費有限未能妥善管理相關設施，致球場長期間置。（二）補助機關—彰化縣政府部分：1. 未覈實審查土地編定是否符合規定即核發建造及雜項執照，俟完工後始發現部分設施占用國土保安用地而辦理變更，核有審查不周責任；2. 未本於上級主管機關權責覈實指導及考核該公所執行棒球場興建及後續管理工作，致球場長期間置。

經彰化縣審計室依審計法第 69 條前段規定，於 2011 年 7 月報告監察院。案經監察院立案調查竣事，以彰化縣政府未覈實審查土地編定是否符合規定，即核發建造及雜項執照，俟完工後始發現部分設施占用國土保安用地而辦理變更，審查不周；未本於上級機關權責覈實指導及考核永靖鄉公所執行棒球場興建及後續管理工作，致球場自 2007 年 9 月竣工起算，閒置超過 4 年 1 個月仍未使用。另永靖鄉公所未依規定辦理土地使用分區變更及預算書圖審查，延宕取得建造、雜項及使用執照，該工程雖於 2007 年 9 月竣工，惟完工後因部分設施占用國土保安用地，延宕至 2009 年 12 月方取得使用執照；未確實評估營運維修成本及財源籌措可行性，致完工後因經費有限未能妥善維護有關設施，任令長期間置等均核有怠失，經提案糾正彰化縣政府暨永靖鄉公所，移送行政院轉飭所屬確實檢討改進。（2011 年 12 月 7 日監察院公報第 2785 期）

本案相關缺失情事，迭經彰化縣政府研提改善措施，並議處相關失職人員；另上開監察院糾正事項，經行政院函轉彰化縣政府檢討改善情形核復監察院，案經永靖鄉公所補辦用地編定變更事宜及修復相關設施，促使球場有效活化使用，並委外經營管理，積極舉辦各項比賽及提供訓練；彰化縣政府已修訂建造執照審查規定，並提高抽查比率及強化課責機制，以提升審查品質；並督促永靖鄉公所研訂球場活化運用計畫，並定期追蹤活化進度，每年辦理考核督訪作業，以提升場館營運績效（審計部，2014b）。

三、彰化縣社頭鄉產業發展推廣中心興建及使用管理情形（2015 年 8 月出版）

彰化縣社頭鄉公所辦理彰化縣社頭鄉產業發展推廣中心興建及使用管理情形，查有：（一）計畫興建之初，未評估計畫可行性及分析成本效益，致該中心完工後無行政管理與維護人力支援，亦無社區志工及農特產業相關工會或產銷組織參與管理營運，設施幾近閒置；（二）未考量計畫財源，以超出法定預算辦理工程發包，致無法籌措增加之經費及上級補助計畫結案時間緊迫等因素，工程迭經變更減作，影響使用功能；（三）工程完工後未積極爭取經費辦理設備裝修，且無具體營運計畫；委外經營招標乏人問

津，未檢討屢次流標肇因，並提出具體改善措施，設施幾近閒置，未能發揮計畫預期成效。

經彰化縣審計室依審計法第 69 條規定，於 2010 年 7 月函請彰化縣縣長及社頭鄉鄉長查明妥適處理，並經審計部報告監察院。案經監察院立案調查竣事，提出社頭鄉公所未確實辦理可行性評估及成本效益分析，率爾核定興建，肇致該中心 2006 年 6 月驗收合格後，設施閒置逾 4 年 8 個月；又該公所辦理本案工程發包，工程總經費預計為 4,879 萬餘元，未考量本案計畫財源，以超出法定預算 4,000 萬元辦理工程發包（決標金額 4,628 萬元），行預算外採購工程之情事，在增加經費無法籌措及上級補助計畫結案時間緊迫下，工程迭經變更，雖終仍以近 4,000 萬元完工，惟該中心仍無內部裝潢及空調設備，辦理委外經營招標及標租作業共計 35 次，均無人投標而流標，每年尚須支付 20 餘萬元管理費，始終未能提出有效改善措施，相關主管機關經濟部、彰化縣政府亦難辭監督不周之咎，均有違失，經提案糾正經濟部、彰化縣政府及社頭鄉公所，並函請行政院轉飭所屬確實檢討改進（2011 年 2 月 16 日監察院公報第 2743 期）。經追蹤社頭鄉公所研擬改善措施執行結果，已活化為織足藏樂館，強化觀光行銷及寓教於樂之功能，整體營運效能及參訪人數均逐年成長（審計部，2015）。

四、彰化市第一公墓興建納骨塔工程計畫執行情形（2018 年 1 月出版）

彰化縣彰化市公所辦理彰化市第一公墓興建納骨塔工程計畫，查有：（一）未先提報興辦事業計畫並取得殯葬設施設置許可前，即完成水土保持計畫，作業程序前後倒置，肇致本案水土保持計畫於 2007 年 10 月完成後無法辦理後續送審作業，較原定計畫耽延 1 年 2 個月餘，影響整體計畫執行進度；（二）興辦事業計畫核定後延遲展開納骨塔建築設計作業，且未考量基地位於山坡地，應辦雜項執照審查程序繁瑣，須建築師配合提供相關建築配置圖說，肇致水土保持計畫核定後進度停滯不前，耽延 2 年 3 個月餘，延宕雜項執照申請時程；（三）未積極辦理設計成果審查作業，相關審查工作曠日廢時，肇致工程設計及審查費時 3 年 2 個月餘，嚴重耽延建設期程；復未落實設計查核工作，肇致工程開工後經施工廠商測量發現存有大量剩餘土石方，必須辦理變更設計及水土保持計畫再送審，嚴重影響施工進度，未能達成計畫目標。

經彰化縣審計室依審計法第 69 條規定，於 2015 年 1 月函請彰化市市長查明妥適處理，並報告監察院。嗣經彰化市公所於同年 4 月、7 月、8 月、10 月及 11 月函復具體改善措施後，審計部於同年 12 月陳報監察院，監察院並於 2016 年 1 月准予備查。案經

追蹤彰化市公所研擬改善措施執行結果，該納骨塔主體建築及納骨櫃位裝修工程均完工，並於 2016 年 12 月正式啟用營運（審計部，2018e）。

經檢視上揭彰化縣審計室出版 4 件專案審計報告，其中永靖鄉簡易棒球場、社頭鄉產業發展中心、彰化市第一公墓納骨塔等 3 件，已議處相關行政機關人員，其中永靖鄉簡易棒球場、社頭鄉產業發展中心等 2 件經監察院糾正在案，此為政府審計促進地方政府公共課責中，落實績效課責之實證。另為貫徹財務透明化及課責之精神，審計部及時公布審計結果資訊，以滿足人民知悉政府施政的權利，於審計部全球資訊網主動公布重要審計資訊，其中於 2010 年起每年公布各縣市政府總決算審核報告及鄉鎮市財務之審核結果；2010 年起不定期公布專案審計報告，故上揭 4 件專案審計報告均可於審計部全球資訊網首頁之審計報告項下查閱，增進民眾對彰化縣地方政府相關施政缺失之瞭解，藉以促進地方政府財政透明度。

貳、糾正案之統計及研析

經統計彰化縣審計室 2009 至 2018 年間陳報監察院案件，並由監察院成立糾正案計有 7 案，其中彰化縣員林運動公園附屬場館設施興建使用情形、彰化縣政府執行彰化國家花卉園區計畫等 2 案，係併查處相關計畫之上級主管機關缺失，由轄審之教育農林審計處彙報監察院案件而成立之糾正案件，如表 4-13 所列，結合監察院及審計機關之功能，發揮綜效，遂行善盡審計職責，發揮監察功能之審計使命，相關糾正案文經公開於監察院網站，亦由彰化縣審計室揭露於各該年度之總決算審核報告，或於審計部全球資訊網辦理資訊發布等，使民眾瞭解相關審計作為，此為促進彰化縣地方財政透明及落實公共課責機制之實例。

表 4-13 彰化縣審計室 2009 年至 2018 年間陳報監察院案件成立糾正案件一覽表

年度	審計單位	監察院公報期數	案由
2009	審計部教育農林審計處	2686	其中彰化縣政府辦理彰化縣員林運動公園附屬場館設施興建使用情形，核有：計畫變更未妥為評估可行性，及網球選手訓練中心興建後，未積極辦理相關訓練，致長期間置，未發揮預期效益；未妥為規劃場館設施之營運，致設施長期間置；網球場開放使用情形欠理想，使用費收入遠低於管理維護費，形成財政負擔等未盡職責及效能過低情事。

表 4-13 (續)

2011	彰化縣審計室	2743	彰化縣社頭鄉公所辦理社頭鄉產業發展推廣中心完工後使用管理情形，核有未盡職責及效能過低情事，經監察院調查竣事，並提案糾正。
2011	彰化縣審計室	2785	彰化縣政府及永靖鄉公所辦理彰化縣永靖鄉簡易棒球場未覈實審查土地編定是否符合規定即核發建造及雜項執照，俟完工後始發現部分設施占用國土保安用地而要求變更，審查不周；未本於上級機關權責覈實指導及考核該公所執行棒球場興建及後續管理工作，致球場 96 年 9 月竣工起算閒置超過 4 年 1 個月迄未開放使用。另彰化縣永靖鄉公所未依規定辦理土地使用分區變更及審查預算書圖，延宕取得建造、雜項及使用執照，該工程雖於 96 年 9 月竣工，惟完工後因部分設施占用國土保安用地，延宕至 98 年 12 月方取得使用執照核有怠失，依法提案糾正。
2012	彰化縣審計室	2810	彰化縣政府辦理石筍排水改善工程（花壇段）執行情形，發現未依規定要求設計單位辦理地質鑽探與結構及水理分析，即審查通過設計成果，致施工中發生護岸坍塌情事；復未評估致災原因即要求廠商依原設計工法修復，統計 95 至 97 年間，共發生 9 次坍塌情事，修復經費共耗 7,500 萬餘元，且迄今逾 3 年半仍未修復完成，影響防汛功能及交通安全甚鉅等，相關人員涉有財務上重大違失，經監察院調查竣事並通過糾正案。
2013	教育農林審計處	2863	其中彰化縣政府執行彰化國家花卉園區計畫，相關規劃未臻周延，致已完成設施入不敷出或低度利用；復該府未整合花卉產業相關資源、未依計畫提供及協助業者各項花卉輸出資訊暨辦理報關、運輸等功能、未善盡追蹤考核是否達成強化銷售管道成效之職責，致停辦多項重點建設，無法達到預期效益，經核有怠失，依法提案糾正。
2015	彰化縣審計室	2956	彰化縣政府疏未督促所屬積極協助溪州鄉等公所取得及解決廚餘堆肥廠合法用地事宜，復未審慎評估設備處理量與其營運所需專業人力及運作成本，亦未落實追蹤管考，致轄內 4 座廚餘堆肥廠平均實際日處理量僅核定補助處理量 17.55%，更為計畫預估處理總量 6.02%，終肇生部分廚餘處理設備閒置及效能不彰，經核顯有欠當，依法提案糾正。
2017	彰化縣審計室	監察院公告日期 2017.7.18	彰化縣溪湖鎮公所辦理溪湖鎮立聯合托兒所新建工程未審慎辦理興建工程可行性評估，復未積極籌措興設計畫之財源，致執行進度嚴重落後，延宕辦理期程，影響幼兒受教之權益；未依評選須知所訂經費及應興設項目切實審查服務建議書，致規劃內容未能依原訂經費執行；復未有效控管設計廠商辦理修正事宜，延誤發包期程；又漠視已定之總興建經費及建築物結構安全，未審慎檢討施作特殊工項之必要性，致需大幅減作量體及相關設施設備，衍生主體工程於完工後仍無法使用，未能及時彰顯興建設工程之效益。

註：本表係由研究者整理彰化縣審計室 2009 年至 2018 年間陳報監察院案件或併其他審計機關彙報監察院案件而成立糾正案件。

另經彰化縣審計室提供資料，或經監察院依據審核報告列載資料，立案調查而糾正者計有 1 案，係彰化縣審計室 2015 年查核彰化縣政府，因行政院環境保護署 2007 年 9 月修訂放流水標準之重金屬排放標準值規範，較行政院農業委員會 2003 年 11 月訂頒之灌溉用水水質標準為寬鬆，為減少農地污染負荷，改善彰化縣東西二圳灌溉系統水質，2009 年 12 月已訂頒彰化縣東西二圳放流水標準，提高直接或間接排放至東西二圳灌溉系統之事業放流水銅、總鉻、鋅之管制標準，惟預防農地污染管理作業未周延，致污染源未有效減少，亟需研謀改進，經促請檢討改善(審計部臺灣省彰化縣審計室,2016:64)，並揭露於 2015 年度彰化縣總決算審核報告，經監察院立案調查，調查結果查有彰化縣環境保護局未覈實稽查縣境內東西二、三圳含重金屬廢水來源，及時遏止違法業者長期排放廢水，致附近水體及土壤受污染，凸顯政府執行公權力為力有未逮，監督查核機制欠嚴謹周延，且彰化縣政府亦未善盡督促或協助功能，均有不當，爰依法於 2017 年 5 月 3 日公告糾正在案(監察院,2017)。

參、彰化縣政府財政狀況及公共債務管理研析

有關第一章第三節提及我國地方政府中僅彰化縣自 2008 年至 2017 年總預算執行結果，年年歲出決算數均大於歲入決算數，連續 10 年收支差短，須舉債支應政務需要，且觀察近 10 年公共債務增減趨勢，自 2009 年底之 196 億餘元逐年攀升至 2018 年底 264 億餘元，於十六縣市(除直轄市六都外)當中，僅次於苗栗縣 382 億餘元，彰化縣公共債務餘額為第二高，面臨如此財政窘境，作為地方審計機關之彰化縣審計室這些年對監督彰化縣政府之財政收支狀況及公共債務管理之作為為何?

一、經分析彰化縣自 2008 年至 2017 年總預算執行結果，如以 2008 年為基期，由表 4-14 可見，年年歲入增加幅度均不及歲出增加速度，須舉債支應政務所需；又歲入扣減補助及協助收入，與獲配之統籌分配稅後，自籌財源占年度歲入之比率，介於 26.34%至 36.40%之間，10 年間除 2013 至 2015 年逾 30%外，其餘年度均未達三成，如表 4-14 所列示：

表 4-14 彰化縣 2008 至 2017 年度歲入歲出及短絀趨勢分析一覽表

單位：新臺幣千元、%

項目 年度	歲入決算數	以 2008 年為 基期之趨勢 比率	歲出決算數	以 2008 年 為基期之趨 勢比率	歲入歲出 短絀金額	自籌財 源比率
2008	29,517,363	100.00	30,020,452	100.00	-503,088	29.53
2009	33,622,877	113.91	38,749,494	129.08	-5,126,616	27.02
2010	33,478,542	113.42	36,522,086	121.66	-3,043,544	27.92
2011	33,572,172	113.74	36,576,702	121.84	-3,004,530	28.23
2012	36,247,996	122.80	39,474,677	131.49	-3,226,681	26.34
2013	37,560,767	127.25	38,893,131	129.56	-1,332,364	32.84
2014	39,906,506	135.20	41,204,936	137.26	-1,298,430	36.40
2015	39,454,290	133.66	40,677,453	135.50	-1,223,163	32.45
2016	37,393,845	126.68	40,669,073	135.47	-3,275,228	26.90
2017	38,854,100	131.63	40,507,389	134.93	-1,653,288	27.96

註：1. 本表數據均為決算審定數；自籌財源係指歲入扣減補助及協助收入、統籌分配稅收入後之金額。

2. 資料來源：彰化縣總決算審核報告，審計部臺灣省彰化縣審計室，2009-2018。

二、近一步分析彰化縣 2008 至 2017 年度歲出政事別之組成結構，均以教育科學文化支出占各年度歲出決算審定總數比率(以下簡稱占比)居首，介於 36.03 至 41.14% 間，其次為社會福利支出，其占比由 2013 年度之 12.46%，逐年上升至 2016 年度 15.99%，介於 11.98% 至 14.62%，再次之為經濟發展支出，其占比位於 9.39% 至 21.89%，而社會福利支出及經濟發展支出於上揭年度之占比互有消長，如表 4-15 所列示，2012 至 2015 年度以經濟發展支出占比均較社會福利支出為高，因自 2014 年度起開辦，如：生育津貼等超過一致標準之社會福利措施，申請人數逐年增加，致使 2016 及 2017 年度社會福利支出占比超逾經濟發展支出，惟彰化縣政府財政窘困，如何在兼顧縣政推動及財政永續健全發展下，配置有限資源，排列優先施政重點，讓縣民有感，此為地方首長施政之挑戰。

表 4-15 彰化縣 2008 至 2017 年度總決算審定數歲出政事別之比率一覽表

單位：%

政事別 年度	教育科 學文化 支出	社會福 利支出	經濟發 展支出	退休撫 卹支出	警政 支出	一般政 務支出	其他各 項支出
2008	39.57	12.37	9.39	12.99	12.82	8.59	4.27
2009	36.03	11.98	21.89	10.08	9.98	7.05	2.99
2010	41.08	12.36	13.81	11.40	11.25	7.42	2.68
2011	41.14	13.02	12.30	11.91	11.50	7.57	2.56
2012	36.75	12.68	16.53	12.00	10.34	7.42	4.28
2013	39.91	12.46	14.60	11.31	10.33	7.74	3.65
2014	39.93	13.11	15.33	11.44	10.16	7.42	2.61
2015	38.53	14.62	14.99	11.73	9.68	7.68	2.77
2016	38.61	15.99	13.87	12.12	9.54	7.55	2.31
2017	38.80	15.09	13.97	12.07	9.71	8.10	2.25

資料來源：彰化縣總決算審核報告，審計部臺灣省彰化縣審計室，2013-2018。

三、依行政院主計總處對地方預算編列及執行預警項目所列，社會福利支出項目編列超過一致標準之認定標準，包括：超逾現行法定給付或補助標準、或超逾中央一致性政策給付或補助標準、或由地方自辦之福利措施且編列金額大者等，如經行政院主計總處審認有相關情事，將扣減地方政府考核分數或補助款；以 2017 至 2019 年彰化縣總預算編列情形為例，區分為（一）超過現行法定給付或補助標準者，如：老人及身障者免費乘車；（二）超過中央一致性政策給付或補助標準者，如：國中小免費營養午餐、65 歲以上老人裝置全口假牙、0 至 12 歲臨時托育補助；（三）地方自辦之福利措施，如：老人重陽敬老禮金（含百歲人瑞敬老禮金）、生育補助，以上為超過一致標準社福措施。經蒐集彰化縣審計室公告近 5 年度—2013 至 2017 年度彰化縣總決算審核報告，研提對地方財政或債務管理或發放超過一致標準社福措施等相關意見情形，及 2013 至 2018 年度對彰化縣政府籌編年度概算時，所提供增進財務運用效能及減少不經濟性支出之建議意見，及其中對財政或債務管理、相關開源節流措施等意見項數，經統計如表 4-16 所列，相關意見標題如表 4-17 所列，

地方審計機關雖每年均研提相關建議或審核意見，惟彰化縣政府參採及落實辦理情形，則屬行政權責。

表 4-16 彰化縣審計室 2013 至 2018 年度研提財政或債務管理或超過一致標準社福措施相關意見統計表

單位：項

類 別 \ 年 度	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1.重要審核意見或各方建議意見（詳表 4-17）	3	2	3	2	2	
2.對縣府籌編年度概算提供財務上增進效能與減少不經濟支出之建議	10	10	6	6	8	11
(1)財政或債務管理	3	3	3	2	2	2
(2)開源方面（細項）			4	7	5	5
(3)節流方面（細項）	1	1	4	4	3	3

資料來源：彰化縣總決算審核報告，審計部臺灣省彰化縣審計室，2014-2018；審計機關內部資訊網。

表 4-17 彰化縣審計室 2013 至 2017 年度總決算審核報告列載財政或債務管理或超過一致標準社福措施相關意見標題一覽表

意見類別 \ 年 度	財政或債務管理方面	超過一致標準社福措施方面
2013 年度重要審核意見	1.年度歲入預算執行結果略有成長，惟仍不足以支應歲出需求，連年產生差短，允宜研謀具體措施，改善財政困境。	
	2.公共債務未償餘額復再攀高，債務付息逐年遞增，財政狀況日趨嚴峻，允宜審慎控制債務成長幅度，以健全財政。	

表 4-17 (續)

	3. 推動開源節流措施有助於改善財政，惟執行成效未臻理想，尚待賡續檢討研謀良策。	
2014 年度重要審核意見	公共債務未償餘額及債務付息復再攀高，債務舉借數額超逾需求，債務管理亟待研謀改善。	
2014 年度各方建議意見		辦理國中小免費營養午餐，嘉惠全縣 12 萬餘國中小學生，惟未排富之齊頭式補貼，不符公平正義，且加重財政負擔，亟待檢討改善，以提升財務效益。
2015 年度重要審核意見	1. 部分開源節流措施略具成效，公共債務未償餘額雖有微幅下降，惟歲入歲出連年產生短絀，高度仰賴舉債挹注財政，債務負擔沉重，亟待妥謀善策，以健全財政狀況。	
	2. 本年度歲入歲出短絀較預計減少七成，惟自籌財源較上年度減少，強制性或義務性經費占歲出逾八成，歲出結構僵化，且人事費逐年遞增，允宜以量入為出原則籌編及控管預算與執行。	
2015 年度各方建議意見		彰化縣政府及各鄉鎮市公所持續推行各項社會福利政策，提升縣民照護品質，惟推展非法定社會福利措施未衡酌整體財政狀況及福利措施之必要性，加重財政負擔，允宜積極研議改善，以維縣政永續發展。

表 4-17 (續)

2016 年度重要審核意見	已推動財政健全方案，惟歲入歲出仍持續短絀，仰賴舉借債務支應各項政務所需，肇致公共債務未償餘額居高不下，整體財政仍待研謀改善，以健全財政狀況。	歲出規模已略減，有助改善財政狀況，惟非法定社會福利支出及人事費仍逐年增加，允宜審慎檢視資源配置之妥適性及必要性，以有效擷節相關支出。
2017 年度重要審核意見	歲入歲出短絀雖已趨緩，惟連續 6 年度發生差短，且長年仰賴舉借債務支應各項政務所需，不利於營造永續發展治理環境，允宜籌謀善策勵行開源節流措施並縮減歲出規模，以有效控制債務規模及維護財政健全。	生育補助政策立意良善，惟財政負擔日益沉重，且執行成效有限，允宜研謀改善，以減輕財政負擔。

資料來源：彰化縣總決算審核報告，審計部臺灣省彰化縣審計室，2014-2018。

四、經蒐集近 10 年度彰化縣政府對於彰化縣審計室研提上揭審核意見之參採情形摘要如次：

- (一) 彰化縣政府自 2009 年起補助全縣 218 所公私立國中小學免費營養午餐之支出，至 2014 年底辦理該政策 6 年共增加經費 60 億餘元，占上述年度累計短絀增加數額之 47.31% 及公共債務增加未償餘額之 66.46%，對彰化縣財政形成沉重負擔，經彰化縣審計室於 2015 年 5 月通知該府允宜審慎研謀因應良策，以提升財務效益，並經彰化縣審計室於同年 11 月納列對該府增進財務運用效能及減少不經濟性支出之建議意見，賡續促請研謀改善。經該府於 2015 年 7 月 15 日統計調查午餐補助結果，併同財政狀況考量，嗣於 2016 年 2 月修正「彰化縣政府補助國民中小學及縣立高中學生營養午餐經費注意事項」第 2 項，普通班學生每生每餐補助午餐費 20 元為上限，經濟弱勢學生全額補助，於 2016 及 2017 年度減省午餐補助經費 2 億 9,630 萬餘元及 2 億 6,855 萬餘元，惟自 2017 第 2 學期（2018 年 2 月）起彰化縣營養午餐又恢復為全額補助。

(二) 彰化縣政府 2015 年度超過一致標準之社會福利支出，較 2014 年度大幅增加 6 億 7,942 萬餘元，約 212.60%，主要係新增「疼子 333」（增加經費 4 億 3,210 萬餘元）、「生活變輕鬆暨孝順 369 健康久久久」（增加經費 2 億 4,770 萬餘元）等 2 項社會福利，惟卻未審慎衡酌有無相對收入來源，而均係以追加預算方式辦理，並以舉債為主要財源，足見辦理該等社會福利措施，顯未兼顧整體財政負擔，經彰化縣審計室於 2016 年 6 月通知注意研謀改善。經該府同年 8 月 1 日起檢討增設育兒津貼排富條款，於 2016 及 2017 年度節省經費支出 2 億 3,593 萬餘元及 6 億 8,925 萬餘元，2018 年度部分尚待統計及審查。

(三) 彰化縣前任魏縣長 2018 年推動 369 老人重陽敬老禮金之齊平式社福政策，即設籍彰化縣 65-79 歲長者統一發放 3,000 元，80-89 歲長者 6,000 元、90 歲以上 9,000 元，2019 年度並以此原則編列預算，經現任王縣長衡酌財政困窘，於辦理彰化縣 2019 年度總預算第 1 次追加（減）預算案，追減 4 億 9,976 萬餘元，調整實施排富優先原則，以弱勢的低收入戶及中低收入戶維持發放 369 老人重陽敬老禮金，其他則調整為每人 1,000 元，百歲人瑞發放 1 萬元，經彰化縣議會第 19 屆第 2、3 次臨時會審議通過，獲大多數議員之支持。此即為彰化縣政府參採彰化縣審計室，為供該府編擬 2019 及 2020 年度施政方針及籌編預算案之參酌，所提供增進財務運用效能及減少不經濟性支出之建議意見，與彰化縣審計室審編 2017 年度彰化縣總決算審核報告所研提之重要審核意見，經送彰化縣議會審議，並獲媒體報章關注援引，終獲該府重視且採行之正面案例，為政府審計促進地方政府財政透明及落實公共課責之實證。

五、經研析彰化縣政府 2014 至 2018 年底公共債務未償餘額及債務比率，如表 4-18 所列，1 年以上及未滿 1 年公共債務之未償還餘額，尚無超過公共債務法第 5 條規定¹⁰

¹⁰ 公共債務法第 5 條第 4 項規定：「縣（市）及鄉（鎮、市）所舉借之 1 年以上公共債務未償餘額預算數，占各該政府總預算及特別預算歲出總額之比率，各不得超過百分之五十及百分之二十五。」同法條第 10 項規定：「中央、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）為調節庫款收支所舉借之未滿 1 年公共債務未償餘額，其未償還之餘額，中央不得超過其當年度總預算及特別預算歲出總額百分之十五；各直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）不得超過其當年度總預算及特別預算歲出總額百分之三十。」

之債務比率 50%及 30%，且 1 年以上公共債務未償餘額亦無超過公共債務法第 6 條規定，達上揭規定債限（50%）之 90%，應訂定改善債務計畫及改善時程，經彰化縣公共債務管理委員會審議通過後，須送監督機關進行審查之情事；該府於全球資訊網首頁亦公布該府及各鄉鎮市公所之最新債務訊息，供大眾檢閱瞭解，提升財政透明度；另該府已按月檢送 1 年以上及未滿 1 年之公共債務負擔概況表等表件予財政部，並副知彰化縣審計室，據以列管地方政府債務管理情形，彰化縣審計室並適時將收支財政或公共債務管理情形等納列財務收支抽查項目，俾研提相關審計意見，相關意見及參採成果如同前段三及四所述。

表 4-18 彰化縣 2014 至 2018 年底公共債務未償餘額及債務比率一覽表

單位：新臺幣千元、%

年度	1 年以上公共債務		未滿 1 年公共債務		合 計
	債務餘額	債務比率	債務餘額	債務比率	
2014	15,966,666	31.65	7,885,902	17.63	23,852,569
2015	15,516,666	30.73	8,314,260	18.92	23,830,926
2016	15,229,333	30.38	9,642,431	22.29	24,871,764
2017	15,219,999	30.58	10,888,146	25.16	26,108,146
2018	16,783,333	33.58	9,635,754	21.92	26,419,087

資料來源：彰化縣總決算，彰化縣政府，2015-2019；財政部國庫署網站公告公共債務概況表。

肆、彰化縣總決算資訊透明度之跨機關比較

依 ISSAI 第 20 號透明化及課責原則(Principles of Transparency and Accountability)指出，審計機關將查核政府相關作業之結果予以公開於大眾，是落實審計機關公共課責功能之實際行動（審計部，2018b：52）。審計部為使民眾瞭解審計機關對中央及縣市政府年度預算執行成果即總決算之審計結果，定期於審計部全球資訊網，公告各年度中央政府及各縣市政府總決算審核報告，以收財政透明及公共課責之效。經作者於 2019 年 4

月間，以本章第二節彰化縣財政透明變化之研究，所建置有關決算書內容之 14 項評核財政透明程度之指標，對審計部全球資訊網檢視彰化縣審計室審核彰化縣政府 2017 年總決算，所出具之 2017 年彰化縣總決算審核報告之內容，與彰化縣政府主計處網站公告 2017 年彰化縣總決算之資料，比較兩者透明度情形，經檢視符合指標基本揭露要求者，1 項指標以 1 點計算，彰化縣總決算揭露情形計有 5 點，彰化縣總決算審核報告計有 13 點，如表 4-19 所示，顯示審計部全球資訊網公告彰化縣總決算審核報告，所揭露財政資訊之品質，較彰化縣政府主計處網站公告彰化縣總決算之品質為佳，足見彰化縣地方審計機關，與地方行政機關公開揭示總決算相關內容之透明程度存有落差。

表 4-19 2017 年彰化縣總決算及彰化縣總決算審核報告財政透明之評比

指標項目		衡量標的	總決算	審核報告
		得分	5	13
1	應披露預算執行結果與法定預算數的符合程度		1	1
2	應披露年度執行中對預算所做的任何調整		0	1
3	應列有非財務性的績效資訊		0	1
4	支出應以總額法表達		1	1
5	應披露特種基金資訊		1	1
6	規費應分開說明		1	1
7	應提供機關別的支出資訊		0	1
8	應提供功能別的支出資訊		1	1
9	應提供經濟別的支出資訊		0	1
10	應包含披露財產目錄		0	1
11	應披露政府投資目錄		0	1
12	應披露債款目錄		0	1
13	退休給付義務之資訊		0	1
14	說明會計基礎		0	0

資料來源：由研究者自行觀察整理。



第五章 結論與建議

第一節 研究發現

本研究主要係探討「財政透明與政府審計之研究－以彰化縣為例」，透過文獻分析蒐集所需資料，藉以瞭解財政透明與政府審計間之連結與影響，加以梳理分析，並透過相關統計分析及實例研究，彙整歸納其脈絡，進而提出本研究的發現與建議。

壹、彰化縣現今財政透明略有改善，惟相較與國際預算透明化準則，仍有待改進努力事項

本研究經綜整以蘇彩足教授等人於 2009 年依 OECD 於 2001 年完成預算透明化最佳實務中，選擇我國地方政府適用於財政透明化的規範，所建構 38 項評估指標，應用於彰化縣政府之評估結果（蘇彩足等人，2009：28-35），及莊緯茹於 2014 年 3 月以 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則，及 OECD 制訂之預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構適用於地方政府財政透明度之 43 項評量項目（莊緯茹，2014：43-49），於 2019 年 4 月間觀察彰化縣政府網站公告資料，及彰化縣審計室審編總決算審核報告，與彰化縣議會審議相關預決算及總決算審核報告等情形，進行縱向不同時間點之追蹤及檢證。研究結果發現，近 10 年來彰化縣政府有關財政透明度之揭露情形，經檢視如以蘇彩足教授 2009 年評估項目為基準，彰化縣 2019 年度揭露情形計有 19 點，較 2009 年度 16 點稍有改善；如以莊緯茹 2014 年度評估項目為基準，彰化縣 2019 年度揭露情形計有 19 點，也較 2014 年度 18 點略有改善。惟尚有部分項目近 10 年仍無改善成果，如：預算書內容部分，未包括預算總說明、未包含 3 年或 3 年以上中程財政展望、前期所作財政收支估測有重大落差時未作說明、未提供機關別的支出資訊、未披露財政收支估測時，所隱含的經濟假設、未提供或有負債資訊；於決算書內容部分，未列有非財務性的績效資訊、未提供機關別及經濟別的支出資訊、未披露財產目錄及政府投資目錄暨債款目錄；在其他財政報告或資訊部分，會計月報或半年結算報告未上網、未編製並在網路上公布選前財政報告；於預、決算過程或資訊品質及可靠性部分，財政部門仍待積極提升公民與非政府組織，對於預算過程的瞭解等，顯見彰化縣政府在網站上公告之預決算資訊、其他財政報告及提升公民與非政府組織，對於預算過程的瞭解之公民監督等部分，其財政透明度與國際推行預算透明化的標竿準則相較，

仍有相當大的成長空間。另經追蹤蘇彩足等人接受前行政院研究發展考核委員會委託，於 2009 年提出「政府透明化之分析架構及評估」研究報告，對財政透明化之政策建議，如：由行政院主計總處主導，集中辦理提升縣市財政透明化相關業務，揭露各縣市完整財政資訊及進行比較，並製作便於民眾瞭解相關專業資訊之圖表及說明；或於中長期規劃發布選前財政報告，使選民在選前瞭解現有執政團隊之財政執行績效，及未來接班行政團隊將面臨的財政環境，可將選舉的焦點導向政見支票及財源兩者之連結等項（蘇彩足等人，2009：76-77），有關上揭各項建議近 10 年改善結果，經於 2019 年 6 月 9 日檢視行政院主計總處網站，尚已揭露各市縣政府總預算彙編資料，包含歲入歲出簡明比較分析表、歲入歲出性質及餘絀簡明比較分析表、收支簡明比較分析表等 3 項彙編總表，及依市縣別列示歲入來源別預算、歲出政事別預算、歲出主管機關別預算、歲出用途別科目分析、資本支出分析、歲出人事費等預算資訊，並連結各市縣決算公告網址予以點閱，包含總決算之公告網址、附屬單位決算之營業基金及非營業基金預、決算公告網址之連結，惟尚乏製作便於民眾瞭解相關財政或預算專業資訊之圖表及說明，對發布選前財政報告也無明確規劃目標，仍待努力改善，以與國際透明規範接軌，提升政府財政透明度。

貳、國際相關財政透明規範將政府審計列為評估透明程度項目，經依該等規範跨機關比較彰化縣總決算資訊透明度結果，彰化縣審計室公布總決算審核報告之透明程度較彰化縣政府公布總決算資訊為佳

經檢視蘇彩足教授等人於 2009 年依 OECD 預算透明化最佳實務，建構適用於我國地方政府財政透明化之 38 項評估指標（蘇彩足等人，2009：28-35），及莊緯茹於 2014 年 3 月以 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則，與 OECD 預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構適用於地方政府財政透明度之 43 項評量項目中（莊緯茹，2014：43-49），和政府審計相關者，計有：決算書應經過國家最高審計機關的稽核、決算書應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核等 2 項，近 10 年均已依憲法、審計法及地方制度法等相關規定，所賦予審計機關審定年度決算之職權，落實善盡審計職責，亦足證政府審計之落實為促進政府財政透明之一環。另經檢視審計部公告彰化縣審計室審核彰化縣政府 2017 年總決算，所出具之 2017 年彰化縣總決算審核報告內容，與彰化縣政府主計處網站公告 2017 年彰化縣總決算等 2 項資料，以蘇彩足教授等人及莊緯茹所建置有關決算書內容之 14 項評核財政透明程度

之指標相較結果，彰化縣總決算揭露情形計有 5 點，彰化縣總決算審核報告計有 13 點，顯示審計部公告彰化縣總決算審核報告，所揭露財政資訊之透明程度，較彰化縣政府主計處網站公告彰化縣總決算之品質為佳，足見彰化縣地方審計機關較地方行政機關，更積極主動地公開揭示總決算相關資訊，俾便利於民眾檢閱瞭解。

參、我國政府審計機關因應國際潮流落實績效管理，將施政計畫結合策略績效目標，使審計績效多元且穩定地成長，並設置業務研究專責單位，俾利與國際審計趨勢接軌。由本研究第三章可見我國政府審計因應國際潮流趨勢，而調整組織內部環境，如：審計部依據行政院訂頒之中央政府中程計畫預算編製辦法，提具審計部暨所屬機關中程施政計畫（2018 至 2021 年度），參酌行政院國家發展計畫之發展策略，環顧當前與未來 4 年可能面臨之內外部環境情勢挑戰及風險，配合審計實務及績效管理理念，將使命、願景與策略目標及績效密切結合，提出審計部之施政重點為強化公共財務監督課責等 6 項，並訂定遂行法律賦予審計任務，促進政府良善治理等 6 項策略目標及 22 項績效指標，落實於各年度施政計畫（審計部，2019a：29）。由於審計機關之組織採統一審計體制，由中央直接貫通地方單位，其中審計部推動策略管理與績效評估制度，經建構由業務執行成果、提供顧客服務、審計人力發展、內部作業流程等 4 個構面，及可量化財務效益等 13 項審計機關績效指標，並將相關評核指標納列審計部暨所屬機關中程施政計畫及各審計機關之年度施政計畫，訂定年度目標值，按月考核，並檢討實際值與預計目標值增減 20% 以上之差異原因，據以回饋及修正施政計畫，於次年度統計並發布績效報告，貫徹 ISSAI 20 之透明及課責精神，公開揭示審計機關績效，近幾年審計績效也多元且穩定地成長。

另依審計部審計業務研究委員會組織規程第 1 條規定，為研究改進業務，依審計部組織法第 15 條規定，設有審計業務研究委員會，辦理研議審計程序及技術之改進、年度研究項目之核議，評審研究報告及處理、審計部各單位及地方各審計處室年度施政計畫執行進度及成果查核、與其審計業務研究之督導及查核、聯繫國際審計組織及相關事務之處理、研議審計知識管理及處理等事項；為使審計同仁及時借鏡學習國際政府審計相關專業新知與業務發展，該會適時翻譯重要文獻（審計部，2018b：59；審計部，2019a：33），如最高審計機關國際準則(ISSAIs)為 INTOSAI 因應公部門治理變革之挑戰，協助各國最高審計機關持續增進專業能力發展之重要具體參考準據，因應最新國際政府審計趨勢積極譯介 ISSAIs 相關重要準則內容，或參加中美洲及加勒比海最高審計機關

組織(OCCEFS)年會、國際或亞洲區內部稽核協會年會，舉辦國際審計技術交流研習，及海峽兩岸暨港澳地區審計理論與實務研討會等，並蒐集及研處國外與審計攸關之各項研習資訊，供業務改進參考，或研訂相關審計業務作業規範，俾利與國際審計趨勢接軌。

肆、政府審計與公共課責其他面向互為連結及影響，足見政府審計之重要性

以 Mulgan 提出公部門的九大課責機制，包括人民直接選舉、立法監督、媒體監督，及涵括司法審查、政府審計與調查監控之外部審查、民意反映、個人課責等機制 (Mulgan,2003:109-110)，來論述政府審計之重要性或與課責之連結，作者有感因我國審計機關係財務司法角色，係指監督預算執行、審定年度決算等職權，即為政府審計權。審計部為實踐財務透明化及課責之精神，及時公布政府審計執行結果，以滿足人民知悉政府施政的權利，於地方而言，由彰化縣審計室依法定期限完成審核彰化縣總決算，並提出彰化縣總決算審核報告予彰化縣議會審議，並作為議員向彰化縣政府問政之參考，即為政府審計之課責機制及立法部門的監督課責機制；各年度審核報告或專案審計報告等資訊公告於審計部網站，供各方點閱，如經媒體關注報導、或選民及大眾重視而落實媒體監督、選舉、民意反映等相關之課責機制；又審計人員發覺各機關人員有財務上違失、不法或不忠於職務之情節，依審計法第 17 條規定應向該管審計機關報告，通知該機關長官依法處分，並得由審計機關報請監察院依法處理；如涉及刑事案件，應移送法院依法辦理，並向監察院報告，即為落實司法審查、調查與監控之外部審查課責機制，及對個別官員之個人課責機制之體現；而審計機關考核各機關施政績效，如認為有未善盡其責任或執行效能偏低者，除通知其上級機關長官外，並向監察院報告，或為監察委員立案調查之案源，行使糾正、彈劾、糾舉等職權，此為落實調查與監控之外部審查課責機制。另外藉以蒐集報章媒體或立法機關關注之重大議題，規劃辦理查核，或透由公民參與審計機制，多方蒐集建言或意見，以多元查核面向等，也是由媒體、立法監督及民意反映等課責機制，而回饋並落實以民為本之政府審計意旨，綜上，足見政府審計之重要性，及與其他公部門課責機制之連結及影響至深，此由本研究第三章及第四章可見實例佐證。

伍、彰化縣地方政府之審計成果與財政透明程度，近年均有改善或成長，兩者呈正向發展

綜整本研究結果，經藉由審計機關相關績效評估指標，統計及評估彰化縣審計室近 5 年度執行成果，各項指標尚有持續穩定地產出成果，發揮審計績效。彰化縣審計室配合審計部近來之審計業務革新，除持續辦理財務審計，並逐漸強化績效審計作為，研提

監督、洞察及前瞻之審計意見，公開相關審計結果，如：總決算審核報告、專案審計報告、重要審計結果資訊等，以促進彰化縣地方政府良善治理及施政透明。另彰化縣政府網站公開相關預算、決算及其他財政資訊等財政透明程度，於這十年期間已有些改進，其中蘇彩足教授及莊緯茹等人衡量財政透明評量項目，也包含如：決算書應經過國家最高審計機關的稽核、決算書應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則完成審核等 2 項評估指標（蘇彩足等人，2009：24；莊緯茹，2014：49），均屬政府審計之範疇，也足見 OECD 及 IMF 等國際組織對財政透明化之相關規範，亦認為政府審計職責之落實，將促進政府財政透明度，綜上，足證彰化縣之地方政府審計與地方財政透明，兩者近年來均有成長改善，係呈正相關，同時皆有所增進。

第二節 研究建議

本節透過歸納前揭資料，及作者長年於地方審計機關服務之經驗與觀察，提出下列建議，期對於未來行政機關及審計機關推動財政透明及落實公共課責之發展方向有所助益。

壹、我國已制訂並施行財政紀律法，其落實情形尚待行政機關及審計機關加強辦理

鑑於我國目前雖訂有預算法、公共債務法、公共債務管理委員會組織規程等攸關財政紀律相關法律與設置公共債務管理委員會之機制，惟為健全中央及地方政府財政，貫徹零基預算精神，維持適度支出規模，嚴格控制預算歲入歲出差短及公共債務未償還餘額，謀求國家永續發展，落實財政紀律，立法院於 2019 年 3 月通過財政紀律法，經總統於同年 4 月 10 日公布施行，全文共計 19 條；該法重點如各級政府或立委、立法機關提出的法律案或自治法規會使政府歲出大幅增加或減少歲入時，應具體說明資金來源；其次要求中央及各市縣政府落實公開稅式支出評估作業，以便於監督；其次是訂定非營業特種基金的設立條件與裁撤退場機制，減少政府小金庫的現象；又明訂公共債務法的舉債規定，且對於財政紀律異常的地方政府應訂定管控機制，要求各級政府定期公告公共債務報表與償債計畫、向特種基金調度情形等資訊，最後政府歲入、歲出或其決定違反預算法相關規定者，各有關機關團體得敘明具體內容，函請審計機關依法處理等，

期透過專法來監督中央與地方財政，以維持國家財政穩定發展，亦加重行政機關含中央主管機關及各級政府應落實財政紀律，暨審計機關之監督施政之職責。

貳、因應政府資訊公開法之推行及政府開放資料(Open Data)之政策，妥為建置並揭露財政資訊，以增進政府財政透明化，並提升人民對政府施政之瞭解及信任

依政府資訊公開法第 6 條規定，攸關人民權益之政府施政、措施及其他有關資訊，政府以主動公開為原則，並應適時辦理；同法第 7 條規定，政府應主動公開施政計畫、預算及決算書等資訊；同法第 8 條規定，政府主動公開施政資訊，除法律另有規定外，應衡酌公開技術之可行性，擇定如：利用電信網路傳送、或其他方式供公眾線上查詢、舉行說明會等適當方式辦理。又行政院第 3322 次院會決議，政府開放資料(Open Data)可提升政府施政透明度，對於不同層級政府間或各部會單位間之決策品質有所助益，行政機關應以人民為導向，發想及思考於民眾使用者之需要（行政院，2012），藉由開放政府施政資料，創造跨域與民間合作，及創新提供公共服務，營造人民、政府、業者多贏的局面。為因應政府資訊公開法之推行，及政府開放資料(Open Data)之政策，行政機關應妥為建置並揭露財政資訊，以增進政府財政透明度，並提升人民之瞭解、信賴及促進參與。審計機關除應促請政府落實辦理外，上揭建議對於審計機關之業務推動亦適用，提供便於民眾瞭解之審計成果，減少專有名詞及艱澀用語之使用，始有效落實公共課責及財政透明之機制，及推廣政府審計之影響及成效。另外作者認為地方財政透明之促進，除促請主管機關健全對財政資訊公告之規範外，地方首長之自律亦為重要，此為組成內部控制制度五大要素（馬秀如 譯，1998）¹¹之一，落實建構完善之控制環境(control environment)、或建立公開透明組織文化之具體作為，由行政機關首長自我要求公開完整財政或預算資訊，將其施政成果公開透明供民眾檢視，此為行銷施政之最直接途徑，也是表明對誠信正直，及道德重要性之許諾、落實問責之內部控制原則。

參、審計機關前瞻意見與行政指導政府機關之分際，有待強化與行政機關之溝通聯繫而改善

為增進政府機關之良善治理，審計部及各地方審計處室自 2016 年度總決算審核報告起，將乙篇各主管別各機關之重要審核意見，區分為前瞻、洞察及監督之意見，鑑於

¹¹美國 COSO 內部控制：整合架構提出組成內部控制制度、彼此互相關聯的五大要素，分別是控制環境(control environment)、風險評估(risk assessment)、控制活動(control activities)、資訊與溝通(information and communication)及監督(monitors)。

總決算審核報告已定期於審計部全球資訊網公告，即為公開資訊，為求各審計機關之意見品質及其內涵應具有一致性，其中有關前瞻、洞察審計意見之分類認定，先由各審計單位之主管批定後，須再提送審計部審計業務研究委員會覆核後，始依最終確定分類結果，列入總決算審核報告中揭露，如以 2016 及 2017 年度審計部及各地方審計處室總決算審核報告揭露之重要審核意見分類加以統計研析，其中前瞻、洞察審計意見項數，占各年度審計意見總項數比率，由 21.74%(480/2,208)降至 10.59%(233/2,200)，係為確保審核報告資訊揭露之品質，審查標準日趨嚴謹所致。有關審計機關研提對政府各機關(基金)之計畫、政策等長久影響、未來重大或新興挑戰、或情勢發展之潛在風險及政府因應調整能力等前瞻意見，係為落實審計機關專業成熟度模型之前瞻功能，其是否涉及對行政機關之行政指導，其分際之掌握實為一門藝術；另行政機關對審計意見是否認同並接受，進而落實檢討改善，而非虛應故事，則有待審計機關追蹤其後續改善成效之落實，並建立及強化與行政機關之溝通聯繫，以同理心、為民為本之初衷，提升政府有效良善治理。

肆、善用及發揮審計影響力，以促進公共課責多元面向之發展，展現財政透明價值

因應我國為五權分立之憲政體制，審計機關被賦與財務司法之角色，其本身任務即為對政府施政落實課責機制，INTOSAI 於 2010 年發布最高審計機關國際準則第 20 號透明及課責原則，亦揭示審計機關應採行具有經濟、效率及效果之方式，及依循相關法令規章，管理運作相關作業，並將相關績效加以公開報導，以達到財政透明及公共課責之效果（審計部，2018a：57）。本研究以彰化縣地方審計實例作為檢證，作者有感身為 Mulgan 提出公部門九大課責機制(Mulgan,2003:109-110)其一之政府審計角色，實與其他課責機制之連結及影響至深，如研究發現四所列示，爰此，審計機關如能善用及發揮審計影響力，妥善經營或強化與其他利害關係人之聯繫，如：媒體、議會或立法機關、公民團體等，透過公開相關審計資訊或成果，促進公共課責多元面向機制之發展，間接展現財政透明價值，以共同謀求政府良善治理為目標，實為國家人民之福。

第三節 研究限制及後續研究建議

壹、研究限制

本研究之研究限制，經自行檢視如次：

- 一、影響地方政府財政透明及政府審計之因素很多，本研究主要係僅針對兩者之連結與影響，並納列公共課責而進行研究，無法涵括所有因素。
- 二、本研究對象係以彰化縣為例證，本研究結果能否推論至其他地方政府及審計單位，不在本研究範圍內。
- 三、本研究有關彰化縣財政透明近 10 年之變化，係擇定我國學者蘇彩足教授等人於 2009 年依 OECD 於 2001 年完成之預算透明化最佳實務，所建構之財政透明化指標（蘇彩足等人，2009：28-35），及莊緯茹於 2014 年以 IMF 訂定之健全財政透明度實行準則，及 OECD 預算透明化最佳實務，就現行我國地方政府之財政透明度相關法令規範，建構適用於地方政府財政透明度之評量項目（莊緯茹，2014：43-49），兩者予以整合，進行追蹤檢證彰化縣 2019 年落實情形，無法涵括其他文獻或研究所建構之財政透明化指標。
- 四、本研究有關彰化縣財政透明近 10 年之變化情形，係由作者依蘇彩足教授等人及莊緯茹依 OECD 及 IMF 等國際組織訂定相關準則及我國相關法令規範，所建構適用於地方政府財政透明度之評量項目，藉由作者從事地方政府審計業務 20 年之工作經驗，檢視彰化縣政府網站上公開如：總預算、總決算等財政資訊內容，或由作者因工作之便，對於彰化縣政府與彰化縣議會對於總預算、總決算等相關編送、審議情形，可取得相關資訊等方式，自行進行評估作業，加上作者無蘇彩足教授及莊緯茹當時進行評估之各項評量項目相關依據資料或評估原則，恐有前後年度評估之基準不同、或信度不足之虞。
- 五、彰化縣地方審計相關成果及績效評估指標，係以作者從事地方政府審計業務 20 年之工作經驗，擇選其與政府財政透明及公共課責相關之項目，進行實例驗證彼此之連結與影響，無法涵括所有績效指標，且恐有效度不足之虞。
- 六、本研究蒐集相關文獻資料，囿於學識、經驗不足，加上研究時間有限，恐未能周全，研究之面向或有不足之處，恐有以偏概全之虞。

貳、後續研究建議

本研究後續研究建議，經整理如次：

- 一、為瞭解各市縣或中央政府財政透明近年來之改善情形，可將研究對象橫向擴增，藉以比較各市縣狀況，或向上向下擴增，納列中央政府或鄉鎮市公所部分，以全面瞭解各級政府之辦理情形，研提整體建議改善意見。

二、作者經蒐集國內外已有學者對政府審計及財政透明，以量化統計分析技術，進行跨國比較分析，由於我國尚未納入國際相關組織之統計資訊庫，無法進行相關資料統計及蒐集，進而評估分析，未來可朝向參考國外評估架構內容及方式，建立兩者得以量化比較其關係及影響之研究。





參考文獻

壹、中文部分

一、專書

吳定（2013）。**公共政策辭典**。台北市：五南圖書出版股份有限公司。

林淑馨（2010）。**質性研究：理論與實務**。高雄市：巨流圖書股份有限公司。

孫本初（2009）。**新公共管理，修訂二版**。台北市：一品文化出版社。

郭承緒（1970）。**審計理論與實務**。台北市：自刊本。

二、期刊論文

王麗珍（2015）。政府審計與公部門透明及課責。**政府審計季刊**，**35**(4)，12。

江啟臣（編）（2008）。**APEC 年報，2007 年**。臺北：APEC 研究中心，臺經院。

李順保、林建志、林汝玲、林榮國、李奕勳（2018）。政府審計之回顧與前瞻。**政府審計季刊**，**38**(4)，47-83。

林建志、劉姿緩（2014）。我國市縣政府財政收支與債務管理情形之審計。**政府審計季刊**，**35**(1)，57-68。

凌忠嫻（2014）。當前財政問題之因應－財政健全方案。**政府審計季刊**，**35**(1)，12-20。

徐仁輝（2005）。臺灣財政透明度的研究。**財稅研究**，**37**(4)，15-23。

張四明（2006）。強化績效審計與公共課責連結的重要性。**政府審計季刊**，**27**(1)，88-96。

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**，**30**(4)，185-286。

廖欽福（2014）。我國 2014 年財政健全方案評介。**政府審計季刊**，**35**(1)，3-11。

蔡修毓（2012）。最高審計機關之審計職能-系統係描繪 31 個國際最高審計組織成員之審計任務。**主計月刊**(680)，44-49。

蔡馨芳（2016）。課責是否提升績效?臺灣政府審計影響之探討。**文官制度季刊**，**8**(4)，75-101。

三、研討會論文

劉志宏（2019 年 5 月）。政府審計、財政課責與財政透明之研究－跨國實證資料之檢視。政府審計與公共課責研討會，臺中市。

四、研究計畫

蘇彩足、左正東（2008）。政府透明化分析架構建立之研究。行政院研究發展考核委員會專案研究計畫（編號：RDEC-TPD-097-004）。台北市：行政院研究發展考核委員會。

蘇彩足、左正東、陳朝建（2009）。政府透明化之分析架構及評估。行政院研究發展考核委員會專案研究計畫（編號：RDEC-TPD-098-005）。台北市：行政院研究發展考核委員會。

蘇彩足、郭乃菱、劉志宏（2011）。APEC 經濟體財政透明化程度之比較。行政院研究發展考核委員會專案研究計畫（編號：RDEC-TPD-100-002）。台北市：行政院研究發展考核委員會。

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專案研究計畫（編號：RDEC-TPD-101-003）。台北市：行政院研究發展考核委員會。

五、學位論文

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，未出版，台北市。

李錦玫（2013）。政府審計與公共課責之研究。國立中正大學政治學系暨研究所碩士論文，未出版，嘉義縣。

莊緯茹（2014）。台灣各縣市政府之財政透明度及其影響因素分析。國立政治大學財政研究所碩士論文，未出版，台北市。

陳志瑋（2003）。政策課責的設計與管理。國立臺灣大學社會科學院政治學系博士論文，未出版，台北市。

蔡美娜（2008）。中央政府財政資訊透明度之研究。國立臺灣大學政治學系碩士論文，未出版，台北市。

六、譯著

王昭正、朱瑞淵 譯（1999）。參與觀察法(Danny L. Jorgensen)。台北市：弘智文化事業有限公司。

馬秀如 譯（1998）。內部控制：整體架構(Committee Of Sponsoring Organization Of The Treadway Commission, Addendum To “Reporting to External Parties”, Internal Control-Integrated Framework)。台北市：財團法人中華民國會計研究發展基金會。

七、官方資料

行政院（2012）。行政院第 3322 次院會決議，2012 年 11 月 8 日，取自：

<https://www.ey.gov.tw/Page/4EC2394BE4EE9DD0/1cd200d2-f113-4932-a993-8811bbc3d6fd>。

彰化縣政府（編）（2019）。**中華民國 107 年度彰化縣總決算**。彰化縣：彰化縣政府。

監察院（2016）。糾正財政部及苗栗縣政府案文，2016 年 12 月公告，取自：

<https://www.cy.gov.tw/sp.asp?xdURL=./di/RSS/detail.asp&ctNode=871&mp=1&no=4958>。

監察院（2017）。糾正彰化縣政府案文，2017 年 5 月公告，取自：

<https://www.cy.gov.tw/sp.asp?xdURL=./di/RSS/detail.asp&ctNode=871&mp=1&no=5629>。

審計部（編）（2011）。**中華民國 99 年政府審計年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2012）。**中華民國 100 年政府審計年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2013）。**審計部民國 101 年度績效報告**。台北：審計部。

審計部（編）（2014a）。**審計部專案審計報告－彰化縣伸港（全興地區）區段徵收計畫執行情形**。台北：審計部。

審計部（編）（2014b）。**審計部專案審計報告－彰化縣永靖鄉簡易棒球場興建使用情形**。台北：審計部。

審計部（編）（2014c）。**審計部專案研究報告－政府決算審核及課責制度之研究**。台北：審計部。

審計部（編）（2015）。**審計部專案審計報告－彰化縣社頭鄉產業發展推廣中心興建及使用管理情形**。台北：審計部。

審計部（編）（2017）。**中華民國 105 年政府審計年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2018a）。**審計部民國 106 年度績效報告**。台北：審計部。

審計部（編）（2018b）。**中華民國 106 年政府審計年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2018c）。**中華民國 106 年度直轄市及縣市地方決算審核結果年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2018d）。**中華民國 106 年度鄉鎮縣轄市財務審核結果年報**。台北：審計部。

審計部（編）（2018e）。審計部專案審計報告－彰化市第一公墓興建納骨塔工程計畫執行情形。台北：審計部。

審計部（編）（2019a）。中華民國 107 年政府審計年報。台北：審計部。

審計部（2019b）。審計制度簡介，2019 年 3 月，取自：

<https://www.audit.gov.tw/p/412-1000-139.php>。

審計部臺灣省彰化縣審計室（編）（2016）。中華民國 104 年度彰化縣總決算審核報告。彰化縣：審計部臺灣省彰化縣審計室。

審計部臺灣省彰化縣審計室（編）（2017）。中華民國 105 年度彰化縣總決算審核報告。彰化縣：審計部臺灣省彰化縣審計室。

審計部臺灣省彰化縣審計室（編）（2018）。中華民國 106 年度彰化縣總決算審核報告。彰化縣：審計部臺灣省彰化縣審計室。

賴欣憶、鄧凱文（2018）。我國直轄市及縣市政府財政問題之探討專題研究，2018 年 7 月，取自：<https://www.ly.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=20970>。

貳、西文部分

一、專書

Behn, R.(2001). *Rethinking Democratic Accountability*. Washington D.C.: Brookings Institution Press.

Flinders, M.(2008). *Delegated Governance and the British State: Walking without Order*. New York: Oxford University Press.

Mulgan, R.(2003). *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracy*. New York: Palgrave Macmillan.

二、期刊論文

Fox, J. (2007). The Uncertain Relationship between Transparency and Accountability. *Development in Practice*, 17(4/5), 663-671.

Mulgan, R.(2000). Accountability : An Ever-Expanding Concept? *Public Administration*, 78(3), 555-573.

Santiso, C. (2006). Improving Fiscal Governance and Curbing Corruption: How Relevant Are Autonomous Audit Agencies? *International Public Management Journal*, 7(2), 97-108.

三、專書論文

Fang, K.H. & Su, T.T.(2018). The Development of Performance Auditing in Taiwan. In Andrew Podger, Tsai-tsu Su, John Wanna, Hon S. Chan and Meili Niu (Eds.) *Value for*

Money: Budget and financial management reform in the People's Republic of China, Taiwan and Australia(pp.201-219).Australia:ANU Press.

Kopits ,G.& Craig, J. (1998).Transparency in Government Operations. ***IMF Occasional Paper***, No.158, Washington D.C.: IMF.

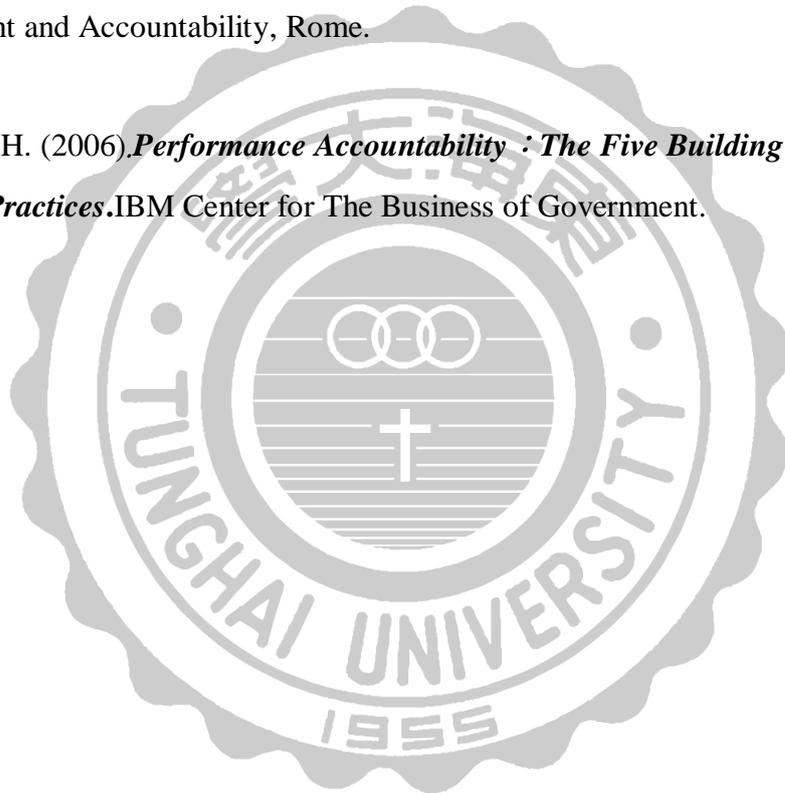
Walsh, A. H. (1996). Performance auditing and legislative oversight in the context of public management reform: The US experience. In OECD (Ed.), ***Performance auditing and the modernisation of government*** (pp. 227-240). Paris, FR: OECD.

四、研討會論文

Premchand, A. (2001). ***Fiscal Transparency and Accountability***. The Workshop on Financial Management and Accountability, Rome.

五、研究計畫

Metzenbaum, S.H. (2006).***Performance Accountability : The Five Building Blocks and Six Essential Practices***.IBM Center for The Business of Government.





附錄一、IMF 健全財政透明度實行準則

(CODE OF GOOD PRACTICES ON FISCAL TRANSPARENCY, 2007, 取自：

<https://www.imf.org/en/search#q=CODE%20OF%20GOOD%20PRACTICES%20ON%20FISCAL%20TRANSPARENCY&sort=relevancy>)

I。角色和責任的明確性

1.1 政府部門應與其他公共部門和其他經濟部門區分開來，公共部門的政策和管理職責應該明確並公開披露。

1.1.1 政府的結構和職能應當明確。

1.1.2 應明確界定政府行政，立法和司法部門的財政權力。

1.1.3 應明確規定各級政府的職責及其關係。

1.1.4 政府與公共公司之間的關係應基於明確的安排。

1.1.5 政府與私營部門的關係應按照明確的規則和程序以公開的方式進行。

1.2 財政管理應該有一個清晰，公開的法律，監管和行政框架。

1.2.1 公共資金的收集，承諾和使用應受全面的預算，稅收和其他公共財政法律，法規和行政程序的約束。

1.2.2 與稅收和非稅收入的收集有關的法律法規，以及在其應用中指導行政自由裁量權的標準，應當易於理解，清晰易懂。應及時考慮徵稅或非稅務義務的上訴。

1.2.3 應該有足夠的時間就擬議的法律和監管變化進行磋商，並在可行的情況下進行更廣泛的政策變更。

1.2.4 政府與公共或私人實體（包括資源公司和政府特許經營者）之間的合同安排應明確並可公開獲取。

1.2.5 政府責任和資產管理，包括授予使用或開發公共資產的權利，應具有明確的法律依據。

II。開放預算流程

2.1 預算編制應遵循既定的時間表，並以明確的宏觀經濟和財政政策目標為指導。

2.1.1 應規定並遵守預算日曆。應該允許足夠的時間讓立法機構審議預算草案。

- 2.1.2 年度預算應切合實際，並應在全面的中期宏觀經濟和財政政策框架內編制和提交。
應明確說明和解釋財政目標和任何財政規則。
- 2.1.3 應提供主要支出和收入措施的描述及其對政策目標的貢獻。還應提供對其當前和未來預算影響及其更廣泛的經濟影響的估計。
- 2.1.4 預算文件應包括對財政可持續性的評估。關於經濟發展和政策的主要假設應切合實際，明確規定，並應提出敏感性分析。
- 2.1.5 在整個財政政策框架內應有明確的預算和預算外活動協調和管理機制。
- 2.2 應有明確的預算執行，監測和報告程序。
- 2.2.1 會計系統應為追蹤收入，承諾，付款，欠款，負債和資產提供可靠依據。
- 2.2.2 應向立法機關提交關於預算發展情況的年中報告。應該發布更頻繁的更新，至少每季度更新一次。
- 2.2.3 本財政年度的補充收入和支出建議應以與原始預算列報一致的方式提交給立法機關。
- 2.2.4 經審計的決算和審計報告，包括與核定預算的核對，應提交立法機關，並在一年內公佈。

III。信息的公開可用性

- 3.1 應向公眾提供有關過去，現在和預計的財政活動以及主要財政風險的全面信息。
- 3.1.1 預算文件，包括決算和其他公佈的財政報告，應涵蓋中央政府的所有預算和預算外活動。
- 3.1.2 應為至少前兩個財政年度的結果提供與年度預算相當的信息，以及預算後至少兩年內主要預算總量的預測和敏感性分析。
- 3.1.3 描述中央政府稅收支出，或有負債和準財政活動的性質和財政重要性的陳述應作為預算文件的一部分，同時評估所有其他主要財政風險。
- 3.1.4 所有主要收入來源的收入，包括與資源有關的活動和外國援助，應在年度預算報告中單獨列出。
- 3.1.5 中央政府應公佈其債務和金融資產的水平 and 構成，重大非債務負債（包括養老金權利，擔保風險和其他合同義務）和自然資源資產的信息。
- 3.1.6 預算文件應報告地方政府的財政狀況和公共公司的財務狀況。
- 3.1.7 政府應公佈長期公共財政的定期報告。

- 3.2 應以促進政策分析和促進問責制的方式提供財政信息。
- 3.2.1 應在年度預算時廣泛分發明確而簡單的預算概要指南。
- 3.2.2 財政數據應按總額報告，區分收入，支出和融資，按經濟，職能和行政類別劃分的支出。
- 3.2.3 廣義政府的總體餘額和總債務或其應計等值應作為政府財政狀況的標準匯總指標。它們應酌情補充其他財政指標，如基本餘額，公共部門餘額和淨債務。
- 3.2.4 相對於主要預算方案的目標所取得的成果應每年提交立法機構。
- 3.3 應承諾及時公佈財政信息。
- 3.3.1 及時公佈財政信息應該是政府的法定義務。
- 3.3.2 應公佈並遵守財政信息的預發布日曆。

IV。誠信保證

- 4.1 財政數據應符合公認的數據質量標準。
- 4.1.1 預算預測和更新應反映最近的收入和支出趨勢，潛在的宏觀經濟發展和明確的政策承諾。
- 4.1.2 年度預算和決算應說明編制和列報財政數據時使用的會計基礎。應遵循公認的會計準則。
- 4.1.3 財務報告中的數據應在內部一致，並與其他來源的相關數據進行核對。應解釋歷史財政數據的主要修訂和數據分類的任何變化。
- 4.2 財政活動應受到有效的內部監督和保障。
- 4.2.1 公務員的道德行為標準應清晰明確並予以公佈。
- 4.2.2 應記錄公共部門的就業程序和條件，並使有關各方能夠獲取。
- 4.2.3 符合國際標準的採購規定應在實踐中可獲取和遵守。
- 4.2.4 公共資產的購買和銷售應以公開方式進行，主要交易應單獨確定。
- 4.2.5 政府活動和財務應進行內部審計，審計程序應開放審查。
- 4.2.6 國家稅收管理部門應受法律保護，不受政治指導，確保納稅人的權利，並定期向公眾報告其活動。
- 4.3 應對財政信息進行外部審查。
- 4.3.1 公共財政和政策應由國家審計機構或獨立於執行機構的同等組織進行審查。

4.3.2 國家審計機構或同等機構應向立法機關提交所有報告，包括年度報告，並予以公佈。

應建立機制來監督後續行動。

4.3.3 應邀請獨立專家評估財政預測，它們所依據的宏觀經濟預測及其基本假設。

4.3.4 應向國家統計機構提供機構獨立性，以核實財政數據的質量。



附錄二、OECD 預算透明化最佳實務

<p style="text-align: center;">OECD預算透明化最佳實務 (OECD Best Practices for Budget Transparency, 2001) 蘇彩足 2008 譯</p>	
1. 預算報告 (Budget Reports)	
1.1 預算書 (The Budget)	
a	預算書應涵蓋政府所有收支，以利評估不同政策方案之間的替代關係。此處「政府」之內涵包括政府所有非商業性活動，如政府出資控制之財團法人、基金會、社會安全基金與非營業型特種基金等，公營事業不包含在內。
b	預算案最遲應在會計年度開始前三個月送交議會，議會須在會計年度開始前完成審議。
c	預算書（或相關文件）應包括每一項收支計畫的詳細評論。
d	在可行範圍內，支出計畫應盡量提供包括績效目標在內的非財務性績效的資訊。
e	預算須具備中程觀點，提供三年（含新年度）或三年以上的中程財政展望。財政收支與前期所做預測有重大落差時，應作說明。
f	每項計畫均須比對過去一年的實際和預估收支，並更新當年度的估測。非財務績效資料也應提供類似的比對資訊。
g	為求資訊之完備，擁有永久授權的收入或支出，其收支資訊仍應與預算中之歲出歲入並列。
h	支出應以總額法表達，指定用途的專款收入和規費應分開說明。
i	支出應採機關別的分類方式，並提供功能別和經濟別支出的輔助性資訊。
j	應遵循 2.1（見後）的規定，來完成預算報告中所隱含的經濟假設。
k	應遵循 2.2（見後）的規定，在預算書中附加稅式支出的資料。
l	遵循 2.3~2.6（見後）的要求，預算報告中應包含對政府金融資產和負債、非金融資產、雇員年金給付義務以及或有負債的完整討論。
1.2 預算先期報告 (Pre-Budget Report)	
a	預算先期報告可促進對預算總額和其與經濟互動關係的辯論，此一報告至遲應於預算案公布前一個月提出。

b	預算先期報告應明確闡述政府的經濟與財政政策的長程目標，提供新年度和未來兩年的財經政策走向，及指出歲入、歲出、預算赤字及公共債務的規模。
c	先期報告中所隱含的經濟假設應按照 2.1（見後）的規定來完成。
1.3 月報 (Monthly Reports)	
a	應於月份終了四週內發布預算執行進度的月報。
b	月報應顯示每個月份的收支額度及截至報告日的累計收支總數，並比較過去同期的收支狀況。
c	除了數據資訊之外，月報應提供簡要的評估。若實際數據和預估數據有重大落差時，應提出說明。
d	支出應採機關別的分類方式，並提供功能別和經濟別支出的輔助性資訊。
e	月報或相關文件應披露政府的賒借活動。
1.4 年中報告 (Mid-Year Report)	
a	年中報告內容應包括半年來的預算執行情形，並更新該年度和未來兩年的收支預測。年中報告應在上半個財政年度結束後的六週內提出。
b	年中報告應重新檢視預算書中所隱含的經濟假設，並披露所有因經濟假設改變對預算所造成的影響。
c	年中報告應包含政府金融資產和負債、非金融資產、雇員年金給付義務以及或有負債的完整討論。
d	任何有可能對預算產生實質影響的政府決策或變化因素，都應該在年中報告中予以披露。
1.5 年末報告 (Year-End Report)	
a-1	確認最終財務責任的年末報告應於財政年度結束後六個月內提出。
a-2	年末報告應經過國家最高審計機關的稽核。
b	年末報告應披露預算執行結果與法定預算數的符合程度，亦應披露年度執行中對預算所做的任何調整。年末報告的呈現格式應與預算書一致。
c	年末報告或相關文件應列有非財務性績效資訊，包括各項績效目標與實際達成情形。
d	年末報告應提供與上年度政府收支比較的資訊。對於非財務性的績效資料，也應提供類似的比較資訊。

e	支出應以總額法表達，指定用途的專款收入和規費應分開說明。
f	支出應採機關別的分類方式，並提供功能別和經濟別支出的輔助性資訊。
g	遵循 2.3~2.6（見後）的要求，年末報告中應包含對政府金融資產和負債、非金融資產、雇員年金給付義務以及或有負債的完整討論。
1.6 選前報告 (Pre-Election Report)	
a	選前報告之目的在於說明大選前國家財政狀況，提供選民參考，並促進政策議題之討論。
b	選前報告發佈與否，取決於一國憲法的規定與選舉慣例。選舉前報告最好在選舉前兩周內發佈。
c	選前報告所披露的資訊，應與年中報告大致相同。
d	應特別注意確保選前報告的真實性，其編製應符合3.2（見下）的規範。
1.7 長程報告 (Long-Term Report)	
a	長程報告評估當前政策的長期可持續性。長程報告至少每五年應發佈一次，或當政府收支計畫發生重大變化時即行發佈。
b	長程報告應評估未來（10~40年）人口統計變動對於預算所產生的潛在影響。
c	長程報告應明白闡述隱含於所有推估預測下的關鍵性假設及各種假設狀況。
2. 特定揭露事項 (Specific Disclosures)	
2.1 經濟假設 (Economic Assumptions)	
a, b	預算中所使用的經濟假設若偏離不實，將構成重大財政風險。 應明確闡述所有重要的經濟假設，包括GDP變化、GDP之組成、就業率和失業率、通貨膨脹和利率等預測。
c	應執行重要經濟假設對預算的影響的敏感度分析。
2.2 稅式支出 (Tax Expenditures)	
a	稅式支出是對特定活動提供稅收優惠所造成的稅收損失。
b	重大稅式支出的估算應列為預算書的補充資訊，並儘可能將達成特定功能的稅式支出與其直接支出並列討論，以供預算決策之參考。
2.3 金融負債與金融資產 (Financial Liabilities and Financial Assets)	
a	所有的金融負債和資產都應該在預算書、年中報告和年末報告中披露。每月份的借款活動應公布在月報或相關文件內。

b	借貸應根據債務的貨幣單位、到期日，固定利率或浮動利率、以及是否可提前償還等項目，予以分類。
c	金融資產應根據現金、可流通的有價證券、對企業的投資和對其他經濟實體提供的貸款等主要型態，予以分類。對企業的投資應單獨陳列。對其他經濟實體提供的貸款應分類列示，以反映貸款的種類，而且每一類貸款拖欠未償還的歷史資訊也應儘可能及時披露。金融性資產應該按市價計值。
d	債務管理工具如遠期合約和換匯交易等，也應予以披露。
e	在預算中，應執行利率和匯率變動對於融資成本影響的敏感度分析。
2.4 非金融資產 (Non-Financial Assets)	
a	非金融資產—包括不動產和設備，應予以披露。
b	非金融資產須按照權責發生制認列，其折舊方法和攤提時間表皆應充分披露。
c	未採權責發生制者，應實行資產登記制度，並在預算書、年中報告和年末報告中歸納資產登記系統中的資產目錄。
2.5 雇員年金給付義務 (Employee Pension Obligations)	
a	應在預算書、年中報告和年末報告中披露雇員年金給付義務資訊，其為雇員在過去服務中所累積的應得給付和政府已提撥數二者間的差異。
b	估算年金給付義務時，應披露主要的精算假設條件。雇員年金計畫名下的資產應依市價計值。
2.6 或有負債 (Contingent Liabilities)	
a	或有負債取決於某些不一定會發生的事件，常見例證包括政府提供的保證貸款、保險計畫及對政府提出的合法索取要求等。
b	重要的或有負債應在預算書、年中報告和年度財務報告中予以披露。
c	在可行範圍內，應披露或有負債的總額及種類，並儘可能公開各類或有負債拖欠的歷史資訊。或有負債無法量化時，則應明列描述之。
3. 真實性、控制與課責 (Integrity, Control and Accountability)	
3.1 會計政策 (Accounting Policies)	
a	所有報告都應附帶闡述相關會計政策的概要說明。應闡明的事項包括所使用的會計基礎(如現金制或權責發生制)、以及任何偏離一般公認會計規範的做法。
b	財政報告皆應採用一致的會計政策。
c	若必須改變會計政策，則應說明變更的性質和原因；並在可行範圍內，調整前

	期資料，使新舊資料能在相同基礎下進行比較。
3.2 制度和責任 (Systems and Responsibility)	
a	應建立一套包括內部審核機制的動態財務控制系統，以確保各項報告內容的真實性。
b	每份報告皆應附有財政部長和負責編製預算的高層官員的負責聲明。財政部長要確認所有可能對財政產生影響的政府決策都已包括在報告中，高層官員則須保證財政部已運用其最佳專業判斷來編製報告。
3.3 審計 (Audit)	
a	年終報告應由國家最高審計機關遵循一般公認的審計原則進行審計。
b	最高審計機關出具的審計報告應經過議會的審查。
3.4 公眾和議會監督 (Public and Parliamentary Scrutiny)	
a	議會應有機會和資源以有效地檢視它認為應該接受檢視的財政報告。
b	所有在「最佳做法」中提及的財政報告都應公開，民眾應可免費在網際網路上讀取。
c	財政部門應積極提升公民與非政府組織對於預算過程的瞭解。