其他論著

政府審計人力養成階段分析

■ 黃婉玲

壹、前言

政府審計對於良善公共治理目標的追求而言，扮演重要的角色，是課責機制的重要環節[1]。早期的政府審計，較強調對政府財務的監督功能，但近年來因應國際政府審計發展趨勢的變化，審計部已透過相關法制規範的建置，加強辦理績效審計工作（performance audit），以強化政府審計的洞察與前瞻功能[2]。前審計長蘇振平初任審計長時，便主張審計工作應：「**逐漸減少合法性審計，加強辦理效能性審計；逐漸減少事前審計，加強辦理事後審計；逐漸減少書面審計，加強辦理就地審計**[3]」。基此，當前政府審計業務，除了財務審計與遵循審計外，更強調績效審計的重要性[4]。依據國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）的定義，績效審計是「**對於政府的業務、系統、方案或組織，在清楚界定的目標下，以獨立且客觀的方式，來檢視其是否具備經濟性、效率性或效果性，並出具報告**」[5]。

為推展績效審計工作，審計部近年來積極延攬績效審計人才。李枝春[6]指

1. 林慶隆（2013），政府審計在公共治理之角色與功能，公共治理季刊，1（3），58-73。
2. 朱曼如（2017），政府績效審計推動概況，主計月刊，743，40-47。
3. 蘇振平（2018），政府審計建制九十週年誌慶，政府審計季刊，38（4），7-9。
4. 審計部（2016），中華民國政府審計史記續編。
5. 同註 2。
6. 李枝春（2001），政府審計人員角色，政府審計季刊，21（4），78-81。

出，礙於過去我國審計人員多半是由具備財會背景者擔任，績效審計的專業能力尚待加強，因此建議未來應與公共行政領域之學術單位建立密切合作關係。考試院亦配合修正公務人員高等考試三級考試暨普通考試規則，自 99 年起在審計職系下，除原本的財務審計類科外，新增設績效審計類科[7]，以延攬具政治、公行、法律等多元背景的人才。績效審計的推動，仰賴審計人員具備適切之核心職能，方能有所成效。99 年雖然新增設績效審計類科，試圖延攬具備績效審計專業的人才，但循績效審計類科管道進入審計單位的審計人員，在其人力養成過程中，是否有提供此類人員審計工作所需職能之養分，仍是一個有待深入探討的問題。

「職能」（competence）的概念長久以來於人力資源管理領域受到高度重視，McClelland 於 1973 年發表的《評量職能而非智力》一文中，率先提出個人的工作績效取決於其職能而非智力的論點[8]。Spencer and Spencer[9] 進一步將職能定義為：「**個人具備的深層和持久的特性，這些特性和其在某項工作或情境上所設定的高績效表現，具有因果預測的相關性**[10]」。其內涵除了包含較容易透過後天學習而取得之知識與技能外，還涵蓋較不容易直接測量、也較不易被改變的動機或價值觀等特質。職能的概念除了對私部門的人力資源管理有重要的影響，也被導入至公部門的人事制度中，與公部門選才、用才、育才、留才等人力資源管理面向，均有一定程度的連結性[11]。

有鑑於過去鮮少有研究關注審計人員人力養成的議題，再加上透過新增設之績效審計類科考試錄取的審計人員，在進入審計單位前的學科背景訓練、以及其在績效審計工作上被賦予的期待，都和傳統財會背景之審計人員不盡相同，本研究

7. 高考三級財務審計類科與績效審計類科，擬於 110 年 1 月 1 日起合併為審計類科。
8. McClelland, D. C. (1973), Testing for competence rather than for "intelligence" ，American Psychologist, 28: 1-14.
9. Spencer Jr., L. M & S. M. Spencer (1993) Competence at Work: Models for Superior Performance, New York: John Wiley & Sons.
10. 關中（2012），從「職能」觀點探討我國公務人員培訓制度，回應課責透明：貫徹民主治理，61-90。
11. 施能傑（2010），職能理論對國家考試制度設計的啟示，國家菁英，6（3），17-35。
游金純、顏秋來、俞人鳳（2015），職能基礎的教學模組開發與實踐：以行政院中高階文官培訓為例，政策與人力管理，6（1），141-175。
蔡良文（2011），論文官核心職能－教考訓用觀點，T&D 飛訊，121，1-22。

以績效審計類科考試錄取之新進審計人員為研究對象，試圖了解此類人員在學校教育、文官遴選制度、以及在職教育3個階段中，各對其工作所需職能產生什麼影響、以及如何影響。並藉由找出績效審計人力養成現況的不足，作為後續審計人力資源管理調整建議的基礎。

貳、資料與方法

本研究以公務人力養成的3個階段為主軸（學校教育、遴選制度、在職訓練），發展訪談大綱，針對105及106年到職之績效審計人員進行深度訪談，合計共11位受訪者[12]。其中有2人於地方的審計單位任職，其餘9人於審計部及其所屬教育農林、交通建設審計處任職。本研究以面訪方式執行訪談，訪談時間約1小時，部分受訪者同意接受錄音，並於事後製作逐字稿；部分受訪者不接受錄音，筆者僅於現場速記訪談內容作為分析之用。

參、分析結果

一、學校教育階段

雖然審計職系包括財務審計與績效審計兩個類科，但經由不同類科考試進入審計單位的人員，到職後所從事的工作內容基本上是完全一樣的。而選擇財務審計類科應考者，大多具有財會背景；選擇績效審計類科應考者，則大多為政治、公行背景。然而，經由財務審計類科進入審計單位工作者，與經由績效審計類科進入審計單位工作者，是否具備不同的能力？在這兩類人員進入審計單位工作前，不同學科背景的訓練，對於他們審計工作的執行，又會造成什麼影響？

依據考選部財務審計與績效審計類科之職務內涵，審計工作主要功能大致包含監督功能、洞察功能、以及前瞻功能3類。訪談結果顯示，財會背景的訓練，會讓財務審計人員對於財務數字較為敏感，在查核時，也多半會從數據的角度切入，因此在監督功能上，可能會較績效審計人員來得較具優勢。但具備政治、公行背景的績效審計人員，在進行審計工作時，則會傾向從公共利益等整體的層面去思考機關的財務效能；換言之，在財務上無任何違失行為，並不代表該機關預算的執行能夠滿足民眾的需求、有助於公共利益的達成。如受訪者C所

12. 105與106年到職之初任審計人員原有12位，其中1位拒絕接受訪談，故最後訪談之對象為11人。

言：「***我覺得（公共行政教育的影響是）就整個價值體系…例如說（我們在看事情的時候會）看這個政策它能夠讓我們受益的群體有多少人，那如果說就數字上面來看可能不一定，但是就是我會從公行的角度去想，其實從公共利益著眼的時候，可能我們要考量的利益不只是數字上面所呈現的…***。」

政治、公行的教育是比較通才的訓練，也不像財會領域一樣，是以某項技能、技術（例如會計的技術）作為教學重點，因此政治、公行所學之科目，很難直接與審計工作做連結。但是，綜整受訪者的訪談意見，政治、公行的教育，能在兩個面向上，培養審計工作所需之職能，特別是在績效審計這個部分。第一，審計工作需要與政府機關的業務承辦人員進行溝通，而政治、公行教育的訓練，讓審計人員對於政府運作的方式有一定程度的了解，有助於工作時與其他政府單位的人員進行對話，也更能理解他們在想什麼、考量點是什麼。第二，審計工作需要良好的邏輯能力與反思能力，尤其是在看政府機關作為背後所能帶來的公共效益時，更是需要跳脫數字的框架去思考。而政治、公行相關領域，多半會透過觀察、討論、分析與報告等方式，訓練學生的思辨能力及表達論述能力，因此對於績效審計工作的執行，會有一定程度的幫助。

另外，有受訪者提及，若查核的機關在性質上與私人企業較為接近（像是國營事業），則審計單位對於財務審計人員的依賴度就會比較高。受訪者 D 則認為財務審計人員看報表能力較強，講專業術語可快速理解；但績效審計人員看得層次比較高，在洞察、前瞻功能這一塊較強。受訪者 J 甚至認為，績效審計人員具有資料蒐集、分析的優勢，而這個部分是財務審計人員較為欠缺的。

綜合上述分析，本文認為當初增設績效審計類科，讓政治、公行等多元背景的人也能進入審計單位任職，對於審計工作的執行，整體而言應是有正面助益。財務審計人員與績效審計人員各自有擅長之處，績效審計人員在財會知識與技術上相對較弱，但在系統思考、組織統整與資料蒐集等能力上，能與財務審計人員相互搭配，讓審計工作除了監督功能外，更能滿足洞察與前瞻的功能需求。

二、審計人員遴選階段

考用能否合一，一直是公務人力資源管理的核心議題。訪者普遍認為目前以

考試作為基礎的遴選方式，無法有效與績效審計人員所需之工作職能作直接的連結。以績效審計的應試科目來說，大多偏向知識性的測驗，無法從考試結果看出應試者是否具備審計人員所需的人格特質或能力（例如擅於溝通、與人互動、反思能力、證據分析能力等）；更重要的是無法從考試結果中得知應試者是基於什麼動機前來報考？是否對審計工作抱持熱情？而前述態度則是影響審計人員流動率的關鍵因素。

大部分的受訪者認為應試科目中，以審計學、審計應用法規兩個科目，與目前的審計工作最有直接的相關性；其他如公共政策、公共管理、財務行政、經濟學與成本效益分析等，大多僅涉及審計工作之背景知識，實用性不強。有些受訪者甚至認為可以取消部分知識性的考科（像是公共管理），認為該科目所學過於理論，與實務的差距過大，而部分考科提供的知識（像是公共政策、財務行政等），從工作中邊做邊學即可，進入門檻並不高。有受訪者另外建議績效審計類科應加考「政府會計」，畢竟即使是會計系畢業者，在學校所學多半偏向商業會計，與政府會計還是有一定的落差；若是能透過考選制度，篩選出具備政府會計基礎知識的人才，對於日後審計工作會較容易上手。

但也有受訪者持不同意見，認為遴選制度只要能篩選出具備一定素養、基礎能力的人即可，至於審計工作所需之關鍵職能，可於到職後，再透過在職訓練方式慢慢去培養。受訪者 D 便認為，目前的考試制度所篩選出來的審計人員，其實都有一定的素質，不太需要再做大幅度的調整。受訪者 B 也主張：「***考試科目的內容是這份工作的基礎知識，在這基礎之上學習更多查核議題相關的知識，或是不同的查核技術方法，考試科目的內容是審計工作所需知識的一部分，但我們仍需要學習更多。（例如就公共政策這個科目來說）我們工作中對應的對象大多是各級政府人員，公共政策與公共管理會讓人更了解政府整體運作的原理，及其背後的邏輯。***」

值得一提的是，幾乎所有受訪者均有提到，審計工作需要強大的領域知識（domain knowledge），尤其是對於洞察與前瞻功能而言，領域知識更為重要。然而，礙於審計人員本身教育背景的限制，不可能具備所有被審核機關的業務知識，這也成為許多審計人員在工作時面臨到的最大障礙。然而，這方面的知

識與能力，卻很難透過考試的方式去檢測，因為審計人員所需的領域知識太過多元廣泛。如受訪者 I 所言：「***如果那個查核的單位不一樣，其實我們需求的知識背景也會差很多，所以很難說你到底考什麼會讓學生比較了解你全部需要的知識是什麼，因為那個共用的部分還是有限吧…我覺得，因為隨著你去查核的單位不一樣，你需要的知識背景也會不同***。」換言之，前述所提及的領域知識，是很難透過考試測出來的，因為不太可能有任何一個考試制度能包山包海。受訪者 A 甚至建議，未來可以考慮取消考試遴選制度，全面改成透過商調方式，從各政府單位延攬具有相關業務專業知識與經驗的公務人員。至於商調人員可能相對在財會與績效評估方面的能力較為不足，本文認為這個部分也許可透過培訓的方式加以彌補，畢竟領域知識需要較長時間的累積，而會計、績效評估等能力，則相對較有可能透過課程方式在短時間內完成訓練。

綜合上述討論，審計人員除了財會與組織分析能力外，還需要很強的跨領域知識與能力，而目前的考試遴選制度，似乎無法滿足這項需求，未來究竟是要在既有的考試制度下，將跨領域人才的需求納入考量，重新思考應試科目的項目，抑或是要在遴選制度上做大幅的變革，以領域知識作為延攬人才的最主要標準，再輔以在職訓練，強化審計人員在財務監督上所需之會審、績效審計能力，是未來審計職系考選制度變革應思考並做取捨的重點。

三、在職訓練階段

一般而言，初任審計人員會需要參加兩個重要的訓練：其一是所有公務人員考試合格者都須參加的基礎訓練與實務訓練，其二是專門給新進審計人員參加的新進審計人員訓練班。除此之外，審計部審計人員訓練委員會（下稱訓委會）也會不定期的舉辦相關的訓練課程或研習，像是 104 年便舉辦了地理資訊系統（GIS）運用研習、105 年辦理了巨量資料分析研習等等…。然而，這些訓練真能有效提升審計人員工作所需職能？審計人員對於這些訓練或研習的看法為何？

首先，大部分的受訪者均肯認新進審計人員訓練班的重要性，並認為對他們的工作有一定程度的幫助。然而，由於每位審計人員到職日期不同，而新進審計人員訓練班的時間是在每年的 8 月底舉行，為期約 9 週，因此大部分的新

進審計人員在受完基礎與實務訓練後，會先工作 6~8 個月不等的時間，之後才會參加該項專業審計訓練。許多受訪者表示，在此訓練之前，先有一段時間的工作經驗、實際出過差，在受訓時，會比較知道學習的重點在哪裡、學習起來也會比較有感。受訪者 D 甚至建議，最好能先有一年左右的實務工作經驗，再去受此訓練，會更有效果。

而新進審計人員訓練班中，受訪者普遍認為最有幫助的課程，大致上有兩類：一類是與審計系統有關之操作性課程，像是中央政府歲計會計資訊審核分析系統（簡稱 GBA 系統）、地方政府歲計會計資訊審核分析系統（簡稱 CBA 系統）或是 ACL 勾稽軟體等。另一類則是邀請資深實務人員，就所查核的個案進行經驗分享。如受訪者 G 所言：「***（新進人員審計訓練）裡面會有一些案例分析，它可以告訴我整個查核的過程，就是它一開始就是怎麼切入或是怎麼找到這個問題的點，然後最後是怎麼形成最後的意見，就是整個（查核的）過程，我覺得對我們來說蠻重要的。***」受訪者 B、E 則是特別提到溝通課程的重要性，由於審計人員需要與其他政府機關的公務人員互動，並索取審計工作所需相關資料，但因審計人員對於業務認識的深度，遠不及業務承辦人員，因此被查核機關可有千百種方式，在不違法的前提下敷衍審計人員提出的要求，因此審計人員需要學習溝通技巧，也需要一些同理心，而非用上對下命令的方式去跟業務單位互動。

其他像是工具或是軟體類的課程，如 GIS 或是 Python 等，有些受訪者認為實用性有限，但也有受訪者認為這些課程很有幫助，比理論性的課程更能學到東西。值得一提的是，受訪者 B 指出，雖然財會知識、或是軟體應用（如 GIS）等技術，對於審計工作有一定程度的重要性，但最關鍵的還是審計人員的思考力，因為審計人員若缺乏思考力，即使學習了再多查核工具或軟體技術，也無法有效地運用在審計工作上。其舉了一個運用 GIS 來完成一項審核通知的實例，印證了對審計工作而言，最重要的不是技術能力，而是思考能力：「***之前去查消防局設備時，發現不是每個分隊都配有化學防護衣，只有工業區附近的分隊才有。雖然聽起來很合理，但違章工廠呢？違章工廠不一定在工業區內，如果發生事情，鄰近的分隊便沒有化學防護衣可以用。因此當時便用 GIS 把違章工廠所在地跟沒有化學防護衣的分隊地址做套疊，以呈***

現未配置化學防護衣且鄰近高風險違章工廠之消防分隊分布圖。」於前述例子可看出，對於績效審計工作而言，最重要的不是審計人員是否會使用 GIS 技術，而是審計人員是否有能力針對業務單位的潛在風險進行思考，再運用所學之查核工具或技術，將證據呈現出來，據此作成除違失事項外，更具洞察與前瞻功能的審核通知。

總結來說，雖然目前審計部所提供之訓練課程雖已相當豐富、多元，但訪談結果顯示，現有訓練制度仍可持續精進強化新進審計人員工作所需職能。對新進審計人員而言，審計工作最困難之處，是常常需要查核自己不熟悉的議題或業務內容，因此如何加強審計人員的領域知識，可能是在職訓練階段須加強的重點。通常審計人員需要在前往政府機關辦理就地審計之前，便先就所欲查核的議題，撰寫績效審計規劃矩陣，說明查核的重點、所欲取得的資訊、查核的方法、以及最後可能提出之查核意見等。但許多新進審計人員對於查核議題不熟悉，在撰寫規劃矩陣時，常會不知該從什麼角度切入，不知該從何查起；或是最後在撰寫報告時，發現當初的規劃未能有效蒐集所需資料，因而難以提出有建設性的審計意見。

此外，未來訓練課程的設計，除了著重於課程的多元性之外，更重要的可能是要帶領新進審計人員，將所學的知識和技術轉化為實際的應用能力。部分受訪者指出講師的授課方式，會影響學員將知識轉化為能力的程度。以法規課程為例，如果講師只是逐一的說明法條的內容，那麼對學員來說，該課程只是增加其對於該法規的認識。但如果講師可以透過案例介紹方式，向新進審計人員呈現這些法規內容，在執行審計工作時可以如何被應用，那麼對於學員應用能力的轉換，可能會有更多的幫助。

肆、結語

本研究分別從學校教育、遴選制度、以及在職訓練三個階段，分析政府審計人力之養成過程，並以到職 2~3 年的績效審計人員為對象，進行深度訪談，期能找出現狀的不足之處，作為未來提出增進審計人力職能政策建議之基礎。依據本研究的訪談結果，大致可歸納出三個結論：第一，審計工作需要跨領域背景的人才，績效審計類科的設置應有助於此目標的達成。財務審計人員與績效

審計人員在審計工作的執行上，各有較為擅長之處，前者對於財報的掌握度較好，後者則擅長邏輯思辨與組織表達，且能提供不同於財務審計人員的觀察與思考角度，對於審計工作的洞察甚至前瞻功能應有所幫助。第二，未來遴選制度的調整，有兩個可能的方向。其一便是如目前的規劃，將財務審計與績效審計類科進行整併，連帶調整應試科目，讓考試內容與工作所需職能有更緊密的連結；其二則是對遴選制度做大幅度的變革，由於領域知識對審計工作而言具扮演關鍵性的角色，故也可考慮捨棄以考試方式為基礎的選才途徑，改全面以商調方式延攬合適人才，再透過在職訓練強化商調人員之財會與績效分析之能力。第三，在職訓練所提供的課程，除了知識與技能的傳授外，更應著重在所學知識與技能的「應用」，惟此非一蹴可成，有待審計人員將所學新知加以消化，並思考如何與審計工作的實務相結合。

以前述的 3 個研究發現為基礎，本研究認為未來審計人力的養成，可從兩個面向上進一步思考該如何提升審計人員的職能，尤其是在洞察與前瞻的功能上。第一，審計人員的素質除了仰賴良好的遴選機制外，如何將現有的人才留住更是重要的課題。由於審計工作所需之「領域知識」需要長時間工作經驗的累積才能完備，若審計人員流動率過高，定會對審計工作的成效造成影響。從訪談過程中，本研究發現對審計工作具有較高承諾感的審計人員，當初多半是因為被審計工作的挑戰性所吸引，或對審計工作的內容有一定的興趣；反之，任職不到 3 年便開始思考轉職可能性的審計人員，最初大部分是因為薪資待遇等因素而選擇報考。因此，未來在針對審計人員進行宣傳招募時，也許應該以審計工作的挑戰性與重要性作為號召，避免過度以薪資待遇等外在誘因作為主要訴求，並盡可能的讓宣傳對象了解審計工作可能面臨的壓力，以減少任職後期望與實際情況的落差。

第二，關於未來遴選制度，究竟是要維持現行的考試制度，僅在考試科目上進行微調，或是將財務審計與績效審計類科進行整併[13]，還是要大幅度的變革，改全面以商調方式延攬人才，宜先針對兩種方式的可行性進行全面性的

13. 高考三級財務審計類科與績效審計類科，擬於 110 年 1 月 1 日起合併為審計類科。

評估，再來做進一步的討論較為合適。若是欲就現行的應試科目做調整，可參考受訪者的建議，酌予刪減知識性的科目或是重疊性較高的科目（像是公共管理），另考慮是否要將「政府會計」全面納入審計人員的考試科目中。惟「政府會計」普遍未列入政治、公共行政相關系所的課程結構中，未來若全面納考，恐會讓政治、公行背景的學生卻步，而違背了最初希望能網羅政治、公行審計人才的制度設計初衷。因此未來若欲全面納考「政府會計」，則須衡量試題的難易程度，要讓非會計本科的人透過修課或自修學習方式，便能掌握考試內容，才不會過度衝擊非會計本科畢業生報考審計類科的意願。

然而，若僅是在考試科目上做微調、或是將兩個類科進行整併，可能仍無法解決新進審計人員缺乏「領域知識」的問題。在考量「領域知識」需要長時間的累積，相較於財會、績效評估等能力可在較短時間內透過教育訓練補足，本研究認為全面採取商調方式來充實審計人力，是未來可思考的方向。事實上，可能僅有極少數的人能同時具備多元領域的知識與能力，且實務上審計人員多半是以團隊工作的方式來執行任務，因此除了延攬具有跨域能力的人才之外，也可考慮同時延攬不同領域的專才，再透過團隊合作的方式，彌補彼此不足之處。

最後，本研究雖然透過新進績效審計人員的視角，就政府審計人力的養成，提供了具參考價值的思考觀點，但本文並未將資深審計人員納入研究，在觀點的呈現上仍有侷限性。此外，本研究採取質化訪談方式進行，無可避免會面臨到由受訪對象主觀建構事實的問題，因此在解讀研究發現時，應避免過度推論。

（作者現任國立臺北大學公共行政暨政策學系副教授）