

邁向評估審計的新紀元： 美國會計總署結構與功能的研究

曹俊漢

中央研究院歐美研究所

摘要

審計制度是民主國家政治過程中重要的一環，其理論基礎建構在制衡原理上。一個國家審計功能之強弱對該國行政體系進行政策規劃與制定、資源分配與管理、政策執行與評估、行政效率與浪費有密切的關係，而審計機關居於監督與評估之關鍵地位。由於審計制度對政府公共政策運作績效居於評估的實質地位，使得立法機關能在行政機關編列預算時，能有預先審查資料的基礎，而在施政後又能瞭解其具體的績效。本文即在分析美國會計總署從帳冊審計邁向計畫評估的功能。

全文說明了美國會計總署六位審計長的貢獻，並分析其組織與決策系統，以及計畫評估與運作程序，並對政府政策與計畫實際接受審計監督的運作情形加以剖白。

關鍵詞：美國會計總署、計畫評估、審計長、會計與審計法

投稿日期：民國八十九年七月十三日；接受刊登日期：民國八十九年十月二十四日。

責任校對：陳士芳

壹、引言

審計制度是民主國家政治過程中重要的一環，其理論基礎建構在制衡原理上。一個國家審計功能之強弱對該國行政體系進行政策規劃與制定、資源分配與管理、政策執行與評估、行政效率與浪費有密切的關係，而審計機關居於監督與評估之關鍵地位。由於審計制度對政府公共政策運作績效居於評估的實質地位，對行政監督乃發生直接的影響，使得立法機關能在行政機關規劃公共政策或編列預算時，能有預先審查資料的基礎，而在施政後又能瞭解其具體的績效。在政府透過績效評估時，又可以矯正其施政的得失，制定民眾需要的政策，因之在政治系統中，「評估」(evaluation)作用不是「政策的產出」(policy output)，¹而是具有「反饋」(feedback)的功能，使得政治系統將「投入的功能」、「轉換的功能」與「產出的功能」發揮得淋漓盡致。

美國會計總署 (U.S. General Accounting Office, GAO) 是美國國會的四大輔助機構 (support agencies) 之一，² 本質上即是為了幫助國會監督行政部門用錢能力而設立的機關，使立法、行政與司法三個機構共享權力的憲政設計精神獲得了充分的發揮。³ 審計

¹ Thomas Dye 即持此種看法。參閱 Dye, *Understanding Public Policy*, 6th ed. (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1987), p.352.

² 「美國會計總署」(U.S. General Accounting Office)為一政府審計機關，隸屬美國國會四大輔助機構之一。其他三個分別為國會研究服務處(Congressional Research Service)，國會預算處(Congressional Budget Office)，與國會科技評鑑處(Office of Technological Assessment)。我國若干學者在翻譯此一審計機關的正式名稱時，參照我國審計部之名稱，逕譯美國審計總署。其實此一名稱以「會計總署」命名有其尊重歷史傳統的原因存在。一九二一年成立美國會計總署之後，多次國會議員擬更名為「美國審計總署」(U.S. General Auditing Office)皆未成功，其原因即在多數國會議員擬保有其歷史的傳統。我們尊重此一機關的特殊意義，在譯名時仍依美國傳統而逕稱「美國會計總署」。

³ 美國政治學者 Richard E. Neustadt 曾指出，三權分立的精神實是「三個分立的機構共享權力」(separated institutions sharing powers)，參閱 Neustadt, *The Presidential Power and the Modern Presidents: The Politics of Leadership from*

機構所強調的「三 E 原則」，⁴ 即經濟(economy)、效率(efficiency)與效能(effectiveness)也成為行政機構中施政的共同標準。一九二一年成立之初，它主要的功能在針對每一個案做發票審計，「調查政府所在地或其他地區一切有關公共基金的徵收、支付與運用事項」，確認政府經費的合法性與規格性，以達到監督行政部門每一分錢都不浪費的目的。

發票審計並無現在審計觀念中績效評估的意義，一直到 Staats 擔任審計長後，會計總署的工作才邁入了政策評估的時代。一九七一年的「立法重組法」(Legislative Reorganization Act of 1970)與一九七四年的「國會預算與保留管制法」(Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)使會計總署採擇了政策分析的途徑，而與以前的審計性質與方法有了功能上的不同，並確立了其扮演政策評估的角色。這兩項法案擴大了會計總署的權責範圍：它有權就政府研擬的法定計畫及施行結果，加以檢核及評估；它也賦予了協助國會各個委員會建立一套立法目標與宗旨的權力，並建立客觀的評估方法，據以測定與此項目標與宗旨有關活動的實際執行情形。

會計總署也可以針對由聯邦政府所提(或為了聯邦政府而提)檢討或評估施政計畫之報告，重新加以分析與鑑定，進而擬定辦法向國會提供建議，俾使國會能根據現行法律，檢討及評估政府

dential Power and the Modern Presidents: The Politics of Leadership from Roosevelt to Reagan, 5th ed. (New York: Free Press, 1990), p. 29. Neustadt 稱：「一七八七年憲法的原意是創建一個『分權的政府』，但實則不然，它創建了一個分立機構但共享權力的政府(a government of separated institutions sharing powers)。」

⁴ 一九九八年柯林頓任命 David Walker 為審計長，他以「三 E 精神」為二十一世紀政府最大的挑戰。參見 David M. Walker. March 23, 1999. "Government in the 21st Century", A lecture delivered, at a gathering in Washington cosponsored by the Pricewaterhouse Coopers Endowment for the Business of Government, the Council for Excellence in Government, and the National Academy of Public Administration. See, www.gao.gov/cghome/cggov21.html.

施政的計畫與行動。美國的會計總署經由此番功能制度的發展後，今日美國審計體系已具有堅強的政策分析與評估之能力，對監督行政部門的政策執行實已設計出非常有力的評估機制。

經過半個世紀的努力與奮鬥，評估審計的功能已是當今美國會計總署的主要任務，其目的是對行政權做適當的制衡。在結構上它是美國國會所屬的超黨派機關，負責政府預算收支及運用的稽查，以確保行政機關合法與適當地運用公款。國會的會計總署和行政部門的美國預算局 (Bureau of Budget, BOB) 共同創立於一九二一年，法源是「預算與會計法」(Budget and Accounting Act of 1921)。國會設立會計總署的目的，是為了防止總統過度掌控預算流程，和行政部門設置預算局的功能相互對應，以立法權的立場，來檢查行政部門的開支。俾使整個政府以最誠實及效率的管理態度，履行其政治責任。

會計總署在結構上雖屬國會，為國會議員服務，但在理論上，會計總署提供了準確的資訊、不偏不倚的分析，以及客觀的建議給國會和其他政策制定者，以達到最佳利用公共資源的目標。其實，會計總署的存在是為了要滿足國會的需要。首先，在有限政府的時代，會計總署主要在查核收據發票的帳目，以確定聯邦支出是否正確。但隨著國會要適應日益複雜的世界，會計總署也開始改變其工作項目，來幫助國會設法應付更困難與複雜的議題。會計總署大部分的工作是為了國會的委員會而做的。主要透過對聯邦計畫和政策的評估、財政的查核、法律的建議等，以增進政府的效能和效率。檢視的議題都在國家層次，包括健保成本、國家安全、能源、金融制度的安全與完善、環保、教育、太空計畫、運輸、稅務行政、所得安全和其他事項。在這個時候，會計總署的工作方針逐漸朝向計畫的評估方向進行，單純的發票審計已不能滿足時代的需求了。

然而會計總署的工作充滿著多樣性與複雜性，除了最明顯的查帳和評估的部分外，在制度設計與工作方法上也扮演下列各項重要的角色：

1. 設定政府會計的準則和查核的標準；
2. 評估政府部門使用的會計系統和控制；
3. 會計總署有權反對聯邦政府部門所採取的決定；
4. 會計總署發布關於政府稅收和支出的合法裁定；
5. 會計總署對聯邦政府契約裁決抗議的居間協調。⁵

在美國的審計體系上，Elmer Staats 厥功甚偉。他於一九六六年擔任美國會計總署的審計長 (Comptroller General) 時，會計總署的主要功能原在政務審計中的個案發票審計，目的在確認政府經費的合法性評鑑，但 Staats 視事後，將重點轉移至「計畫結果評審」(review of program result)、**「計畫效能評估」**(evaluation of program effectiveness) 等一系列的計畫評估上，亦即邁入政策評估的時代。在擔任審計長十五年的期間 (1966 年至 1981 年)，他不但將適用於行政部門決策分析途徑中的「設計計畫預算制度」(Planning, Programming and Budgeting System, PPBS) 引進會計總署，用以監督聯邦政府的各項計畫，更在工作方向上，使會計總署朝向科際整合的道路上發展，以管理評核 (management reviews)、政策評估等方法，注入到國會因應行政部門層出不窮的各種複雜性的施政問題上，提供研究報告。這種施政計畫的評估取向，確立了會計總署努力的新方向。

本文研究的重點即以會計總署計畫評估的結構與功能為核心，以觀察這個機構在達成此一目標的歷史進程中所扮演的角

⁵ 參閱 Frederick C. Mosher, *The GAO: The Quest for Accountability in American Government*, pp. 57-65.

色。筆者為了相關資料的蒐集，兩次親訪美國會計總署（分別為1993年與2000年），並同時在美國密西根大學以訪問學者的身分從事研究工作。大部分的資料除該署文獻與學術刊物外，主要是與相關官員與學者的訪問與討論。

貳、從財務監督到計畫評估的進程： 理論與實踐

美國審計建制理論上的基礎是根據其歷史的進程發展而來。這項發展迄今已有百年的歷史，遠可溯及北美殖民地時代的英國。根據英國的政治傳統，任何金錢法案(money bills)是議會下院的權利，在沒有代表參與時，議會不能徵稅。事實上，美國革命的起源即是因為英國在一七六三年向北美殖民地徵稅的問題而起。⁶

但美國建國之後，財政與審計仍未能明確的獨立，甚至財政權主導審計權之運作。美國新憲法第一條提到：關於收支法案(revenue bills)必須經由眾議院擬訂，並且特別強調，國家公款的收入和開支必須加以公布，由財政部掌控。⁷ 財政部主計長是現在審計長的前身，而所謂的審計程序即是由審計官調查決算，紀錄官確保收支的差額，財政部長簽核支出命令。這種運作雖已呈現現行審計的架構，惟內容與現代的審計制度仍有相當的距離，⁸

⁶ 參閱 Roger R. Trask, *GAO History 1921-1991*, GAO/OP-3-HP, November 1991, pp. 1-4.

⁷ 一七八九年第一屆國會通過了「財政法案」(Treasury Act of 1789)，並根據該法，成立財政部。財政部下設有部長 (Secretary)、主計長 (Comptroller)、審計官 (Auditor)、財政官 (Treasurer) 和紀錄官 (Register) 各一人。

⁸ 參閱 Trask, *GAO History 1921-1991*, p. 4.

而且主計長仍是行政權下的一位行政官員，故沒有立法權下制衡機制的意涵。

一九一一年之後，老羅斯福 (Theodore Roosevelt, 1901-1909) 和塔夫特 (William Howard Taft, 1909-1913) 總統主政的時代，國會對財政體系的表現漸感不滿，改革的壓力不斷地上升，當時的改革運動，稱之為「進步的時代」(Progressive Era)。當時各個委員會乃提議變革，但沒有獲致重要的結論。⁹ 其後美國捲入第一次世界大戰，產生了國際性的大借款，這個行動證明了財政管理上出現了一些問題。這是一九二一年「預算與會計法」制定的背景，同時也是成立「美國會計總署」直接原因。¹⁰

一九二一年的「預算與會計法」使得美國的財政管理體系出現實質的轉變。這是美國歷史上第一次有一個獨立於行政機關外的組織，負責審計行政部門的財政作業。更值得注意的是，一九二一年的法案保有了會計總署立法權威的主要來源。根據這項法案第三一二條的規定：

1. 授權審計長調查政府所在地或其他地區一切有關公款的徵收、支付及運用事項，以確認政府經費使用的合法性。
2. 審計長應於國會或委員會開會期間提出調查報告書，在報告書中提出有關公款的徵收及支出的建議。

⁹ Frederick A. Cleveland and Arthur E. Buck, *The Budget and Responsible Government* (New York: Macmillan, 1920), pp. 82-90.

¹⁰ 一九一九年，共和黨議員 James W. Good 和民主黨議員 J. Medill McCormick 提出成立預算特別委員會的法案，以對聯邦決算中的行政預算及其變革，以及審計系統有所改善。一九二一年六月，未版的「預算與會計法」在國會通過。但是威爾遜 (Woodrow Wilson) 總統否決了這項法案，因為他反對審計長不得由總統去職的規定。一九二一年春天，國會通過了新版的「預算與會計法」，規定審計長的免職除了經由參眾兩院聯席會的共同決議外，尚需總統的簽名。哈定 (Warren G. Harding) 總統於一九二一年六月十日簽署了這項法案，並從同年七月一日生效。

3. 審計長向眾議院報告聯邦機構每一項開支和契約有無違法，以及政府行政機關收支的適切及有效性。¹¹

其他的條文並要求所有的行政機關及常設機關，提供審計長關於他們工作的資料。並賦予審計長檢查各機關及常設機關的帳冊、檔案、文件或紀錄等的權利。大體上，審計權的獨立性在這時已完整的建立起來。

然而，審計權的內容與相關作業規範並非法條即能建立起來的，它的運作規範也非一蹴可幾，而是經過歷任審計長的經營與規劃，同時與國會進行激烈奮鬥，努力爭取得來的。理論上我們固可看到其發展的基礎，但在建制上則是各任審計長努力憑其理念與毅力，一項一項的創造出來的。事實上，審計長的心血是美國審計體制建構的基石。

美國審計體系可將其分成財務監督的審計時期與計畫評估的審計時期兩個階段。雖然財務監督與計畫評估屬兩個不同的範疇，在時間上亦有先後之別，但兩個時期在發展上卻環環相扣。是以研究美國審計體系的成長，不能不觀察在兩個時期之進程中，歷任審計長重要的施政，以及在每個時期中，如何連繫起來。在這個課題上，審計長的人格特質與其對審計權的理念就是美國審計制度發展到今日計畫評估階段展現之成就的最主要原因。¹²

一、財務監督的審計時期

(一) 確立審計權對行政權的制衡：McCarl 審計長時代

¹¹ 有關會計預算法之特質可參閱 Mosher, *The GAO*, pp. 57-61.

¹² 研究美國審計長之角色與功能，可參閱 Joseph Pois, *Watchdog on the Potomac: A Study of the Comptroller General of the United States* (Pittsburgh: University Press of America, 1979).

(1921-1936)

1. 行政結構的營建

第一任審計長為哈定總統任命的 John Raymond McCarl。¹³ 雖然 McCarl 在國會中一直是共和黨的忠貞議員，但是在他擔任審計長一職的工作崗位上卻樹立了會計總署獨立超然、守法忠誠、不受黨派牽制的立場。這對以後會計總署地位的建立有實質的影響。¹⁴ McCarl 在一九二一年七月一日接收了前財政部主計局辦公室及一七八位工作人員，會計總署於是正式成立。在最初時期，主要的工作在將原有的結構加以重組。會計總署的正式組織包括審計長辦公室(其內設有法律顧問、調查、人事、預算與財政等幕僚單位)以及紀錄、審計、債權債務清償、會計與簿記、郵政等五個處。在其任期內，會計總署組織結構的變遷，一直進行到一九三六年為止，其時員工已增加到四千多人，超過華盛頓的其他任何機關。¹⁵

¹³ 一九二一年六月二十八日哈定總統提名 John Raymond McCarl 為首任審計長，隔天參議院就批准了這項人事案。McCarl 於一八七九年十一月二十七日出生於愛荷華州(Iowa)，後來遷居內布拉斯加州(Nebraska)，並且在那裡研讀法律。一九一四年到一九一八年，他在華盛頓擔任內布拉斯加州的共和黨參議員 W. Norris 的私人秘書，而 W. Norris 也是一位出身於 McCook 的傑出共和進步黨員；一九一八年到一九二一年 McCarl 成為國家共和進步競選委員會(National Republican Congressional Campaign Committee)的行政首長。

¹⁴ 幾年後，專欄作家 Drew Pearson 談到，McCarl 是哈定政府中最有成就、值得信任的一位官員。而哈定從國會中挑選審計長所建立的慣例，直到一九五四年艾森豪(Dwight D. Eisenhower)總統提名 Joseph Campbell 才被打破。

¹⁵ 一九二二年初的會計總署僅設有六個處來負責執行對行政部門的審計工作，並設有法制處、簿記與調查兩科；然而，不久之後組織即告重組，於一九二二到一九二三年間，改依功能劃分，創設國防處(Military Division)、文職機關處(Civil Division)、運輸費用處(Transportation Division)、會計審查處(Check Accounting Division)、並保留原來的「郵政處」(Post Office Division)；一九二六年則將「文職機關處」與「國防處」合併為「審計處」，「運輸費用處」的業務則併入「債權債務清償處」中。此外設立「紀錄處(Records Division)」，並廢除「會計審查處」；一九二八年復將「法制處」改為「法律顧問局」(Office of the General Counsel,

2. 帳冊審計的強調

帳冊合法性的審查是 McCarl 任職期間最重要的工作。會計總署每年須從事數以千計的發票憑證審核工作。而從事的工作，並非著眼於會計檢核，而是在查核聯邦政府各機關的每一項支出或收入是否符合法律的規定。在一九三二年「新政」(New Deal)開始後，帳冊審計的工作逐漸增加，所以有關法律事務的工作也跟著擴張，「法律顧問局」的律師便成為會計總署的專業幕僚人員。此外，帳冊審計的實效也延伸到各個地區的行政單位。有關地區審計(fieldwork)工作，是 McCarl 任期內開始的重要工作。這些工作起初大部分都在華盛頓的總署完成。但是到了一九三二年，由於羅斯福參加總統選舉，公共事務的急速發展與計畫的縮減，使得會計總署工作的範圍開始擴張。它的第一個區域分署辦公室於一九三四年十月在肯塔基州(Kentucky)成立，以預審「農業調節部門」(Agricultural Adjustment Administration)提出的菸草計畫對農民支出的評估。

3. 財務審計的落實

McCarl 的貢獻除了例行性的審計工作外，他更熱衷扮演國家財政把關者的角色，並經常促請國會立法改善財政管理制度。他一再強調，國會必須給予充分的授權，免於行政或司法的控制。因為一個虛弱的會計體系，也意味著國會不能發揮有效率的控制。在充分的法律授權之下，他對金錢的使用真是錙銖必較，緊

OGC)。會計總署這類功能性組織的小幅改變，在 McCarl 任期內持續不斷進行著。

緊地管制著國家的財政。¹⁶ 此外，他的另一項重要的工作，是提出對政府的支出做「事前審計」(preaudit)。根據他的命令，從一九二七年三月一日起，會計總署下的審計局(Audit Division)開始做「事前審計」。和以往的「事後審計」(postaudit)不同的是，「事前審計」使得政府可以保有它尚待審理的發票，而不必像以往一樣付出不必要的補償。

4. 審計權面對行政權的衝擊

McCarl 在任內表現了對抗行政體系的勇氣，那就是最後三年的任期中，他對抗羅斯福政府的財政措施。他的主要目標是對抗「新政」。當一九三三年三月，新的行政當局推出一系列計畫時，McCarl 力陳，新政府迫切需要的是「經濟與節約計畫」(program of economy and retrenchment)，國會應該加以管制；但國會在「新政」利益團體的強大壓力下，卻撥款支持「新政計畫」。因為國會的屈服，使得 McCarl 充滿無力感，無法抵擋行政當局後續的浪費，審計長的手好像被綁住一樣。從行政革新來看，審計不能發揮功能的後果，這是最好的明證。¹⁷

5. 審計權面臨的挑戰

會計總署如果要有效監控行政機關，最起碼的要求是在法源上有獨立的審計權。但不幸的是，從一九二一年會計總署開始運作起，它的工作就一直和許多行政部門的權限相互抵觸。例如：檢察總長和審計長在不同的法源上，都有權對法律的問題表示意

¹⁶ 在決策上，McCarl 嚴格地遵行法律條文的規定。他有下列事蹟：他阻撓海軍部門上將將公費挪用作他太太的旅費；他還限制外交人員出國給小費不得超過 5 元美金等。對於總統，他也毫不客氣地加以抨擊，他就曾對羅斯福總統用於救濟的支出加以批評。

¹⁷ Mosher, *The GAO*, pp. 75-81.

見，但這二個單位的解釋卻常相互抵觸。另外，會計總署也和財政部與預算單位有所衝突。從一九二六年開始，會計總署得以在行政部門下設置一個會計體系，而這和財政部及預算局(BOB)的職掌發生衝突，頗引起爭議。

另一個問題則涉及到憲法層次，屬於「管轄權的問題」(jurisdictional questions)。會計總署有時對行政當局作出各種干涉的行動，被看作是違反了三權分立的原則。即使當一九二一年哈定總統簽署「預算與會計法」時，他也受到來自行政部門的抱怨，甚至有人主張將會計總署的業務移回財政部，但這點遭到國會否決。然而來自行政部門的挑戰仍是此起彼落地不斷的一再發生。一九三二年，胡佛(Herbert Hoover)總統在「經濟法案」(Economy Act of 1932)中，又想將會計總署屬於行政性質或管理工作的職務移交於預算局，因他認為會計工作基本上是屬於總統權下的職掌，應交由總統來管理，但他的重組計畫為眾議院反對。又如羅斯福總統時代，一九三六年二月，參議院根據布魯金斯委員會的建議，設置了一個特別委員會對行政部門的重疊性作研究，研究所得的研究結果顯示，會計總署和預算局從事了相同性質的工作，因而建議成立一個「審計署」(Office of Audit and Settlement)，取代會計總署的功能。所幸國會不為所動，並未採取任何行動。¹⁸

總結 McCarl 自一九二一年任審計長，到一九三六年六月退休，總計作了十五年的工作。在這十五年中，他對美國審計制度的建立厥功至偉，最重要的是他在第一任審計長任內，努力維護會計總署的獨立性和完整性，同時對審計制度的規模與規範為研究者留下了可供追循之路。雖然政治壓力無比沉重，但他始終有

¹⁸ 參閱 Frederick C. Mosher, *A Tale of Two Agencies: A Comparative Analysis of the General Accounting Office and the Office of Management and Budget* (Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1984).

勇氣面對而不為所動。¹⁹ 他始終相信，透過一個有效的審計制度來控制公共財源的使用是一個效能政府最基本的要求。為了達到這個目的，一定要維持審計的獨立性，使它免於行政部門和政黨的控制。²⁰

(二) 建立綜合審計制度：Warren 審計長時代 (1940-1954)

1. 行政革新

繼 McCarl 之後出任審計長職務而對會計總署的成長有創建性的貢獻者為 Lindsay Carter Warren。不過 Warren 正式就任此職是在一九四〇年，其間有五年之久屬代理期間。Warren 亦如 McCarl 一樣出身於國會，是眾議院多數黨的領袖，他的學養與政治經歷都使他在任內展現了建立審計權的企圖心。²¹ 在 Warren 多年擔任公職期間，他始終相信，會計總署應該擴展它和國會之間的關係，將政府財政的執行，向國會作完整的報告，並且審查政府的公共帳目。而「會計總署只是政府立法部門一部分」的精神，也體現在一九四五年的「重組法」(Reorganization Act of 1945) 中。另外，為了因應二次大戰期間，政府業務急速膨脹，Warren 於一九四二年八月十八日建立了「戰時契約專案審查部門」(War Contract Project Audit Section)，其下並設有六個分區(zones)。

雖然會計總署每年審查數以百萬計的帳冊，但是直至戰後仍

¹⁹ 華盛頓郵報的社論說：「一次又一次的壓力加諸在他的身上，企圖要改變與修正他的決定，但反對他的人同時也發現，這些努力是無效的，他的毅力屹立不搖。」*Washington Post*, August 8, 1936; 同時參閱 *The GAO Review* (Summer 1971), p. 50.

²⁰ 這是他對同仁們在告別函中勉勵之詞。見 *The GAO Review*, Fall 1971, pp. 78-79.

²¹ Warren 於一九一二年畢業於北卡羅萊那(North Carolina)大學法學院，並開始執律師業務。一九一七至一九一九年期間為州參議院議員；一九二三年又被選為聯邦眾議員，連任八屆之久。並曾任會計委員會之主席。於一九四〇年被任命為審計長。

有超過 3,500 萬件帳冊有待審查。為了解決這項窘境，會計總署分別在亞特蘭大、洛杉磯、芝加哥、紐約建立「陸軍審計分部」(Army Audit Branches)；在克里夫蘭建立「海軍審計分部」(Navy Audit Branch)。此外，為了解決一些審查員向國會抱怨運費、發票審計的過程不夠仔細的問題，Warren 乃在一九四八年設立了一個獨立的「運輸處」(Transportation Division)。這些機構的增加，遂導致會計總署的人事迅速的擴張，不過，基本上這是對會計總署結構的重整。

另外，在 Warren 宣布實施「綜合審計」(comprehensive audit)的同時，他任命「商務審計處」(Corporation Audits Division)的 Ted B. Westfall 針對會計總署的管理和組織方式，進行一系列的調查研究。一九五二年後，Warren 根據 Westfall 的建議，有關行政革新的工作做了以下的變革：

- (1) 大幅縮減會計總署的組織，以達成人事的精簡。除了「運輸費用處」和「債權債務清償處」外，將所有的審計分支機構予以合併，並由 Westfall 帶領這個合併機構。此外，他也廢除了原有的「審計處」、「商務審計處」、「郵政處」和「關稅調解處」。
- (2) 廢除一九四二年設立的六個分區，並且在助理審查長 (Assistant Director of Audit) 下建立了二十三個區域辦公室，以負責原先由「審計處」擔任的戰時審計工作。
- (3) 會計總署首度在巴黎建立第一個海外辦公室，之後陸續在世界各地建立辦公室。²²

²² Mosher, *The GAO*, p. 104. 海外辦公室包括法蘭克福、檀香山、曼谷與巴拿馬市。

一九五二年的這些變革，對會計總署的後續發展產生重要的影響。

2. 建立國營企業審計

由於國營企業的財政獨立，因此不必受到國會的控制，而 Warren 雖然曾在戰時安排會計總署的審計人員到少數幾家公司去做審查，但大多數的公司仍舊沒有受到監督。隨著國營企業的不斷增加，國會的聯席委員會認為國營企業必須向國會及預算局提出預算書，並受到會計總署的審計。直至一九四五年二月通過「喬治法案」(George Act)，使得會計總署得以對所有的國營企業進行審查。一九四五年十二月六日，通過「國營企業控制法」(Government Corporation Control Act)，授權會計總署對國營及半民營企業進行審計工作。這是自一九二一年以來，第一條對會計總署的工作有重要影響的立法。

一九四五年七月，Warren 成立了「商務審計處」，並且由會計師事務所的 T. Coleman Andrews 領導一切的相關工作。他們不只對財政報告書作例行性的調查，而且對財政管理和內部控制也做審查。「商務審計處」對審計的處理方式和紀錄，為一九四九年 Warren 所提出的「綜合審計」提供了雛型。

3. 綜合審計制度的建立

一九四九年十月 Warren 宣布實施「綜合審計」計畫，並由「商務審計處」及原先的「審計處」先行實施。而到了一九五一年七月，則由「商務審計處」負責所有相關的事務。依據 Warren 的陳述，綜合審計的目標有下列五項：

- (1) 確定行政機關的計畫與活動的執行是否遵行國會的意旨。
- (2) 確定支出是否植基於合法的授權。

- (3) 確定行政機關對於稅收的徵收及其會計報表是否具有合法性。
- (4) 確定資源是否被有效的控制與運用。
- (5) 確定行政機關向國會所提的報告及其內部控制組織，是否十分透徹地揭露活動的性質與範圍，並提供評估運作的評量基礎。²³

Warren 曾經提到：「綜合審計」和「在地審計」(a site audit) 的不同，只在於目標展現的程度不同。而唯有包括所有目標的審計，才能稱為「綜合審計」。

4. 制定一九五〇年「預算與會計程序法」

一九五〇年十二月十二日杜魯門(Harry S. Truman)總統簽署「預算與會計程序法」(Budget and Accounting Procedures Act of 1950)，這個法案被視為是自一九二一年的「預算與會計法」以來，在預算和會計領域中最重要的立法。同時這個法案，也為會計總署後續的變革提供了立法基礎。一九五〇年的「預算與會計程序法」的第一章第二節是參照「預算與會計法」，這項法案給予「綜合審計」立法上的承認，明定維持會計體系和財政報告是行政部門的責任，而審計長應該規定會計的原則與規範，並且協助機關的發展與調查。此一法案更廣泛地提供會計總署實現它的責任的權威，並加速了這個機構的轉換。

雖然會計總署在 Warren 主政時期(1940 年至 1954 年)的大部分工作，仍舊在處理和它有關的財政議題，如債權債務、契約和例行性的審計工作，但由於 Warren 本身國會議員出身的背景、獨特的眼光與領導力，及美國政府因應國內和國際環境所做的調

²³ 參閱 *Comptroller General of the United States: Annual Report for the Fiscal Year Ended June 30, 1953* (Washington, D.C.: GPO, n.d.), p. 17.

整，使會計總署產生下列成就和改變，包括：

- (1) 會計總署從無秩序、人員毫無士氣的狀態改變為一個有效率的熱門機構。
 - (2) 實施「綜合審計」和其他的「在地審計」(on-site audits)，而且「聯合會計計畫」和「綜合審計」的觀念被國會所接受。
 - (3) 極力維護會計總署的獨立性，一再地強調：會計總署是國會(立法部門)的一部分，它的獨立性不容許受到傷害。
- (三) 為會計總署重新定位：Campbell 審計長時代(1954-1965)

1. 會計總署的重組

Campbell 的出線，打破了歷任審計長皆由國會出身的傳統。由於沒有國會經歷的背景，在國會中面臨較多杯葛。又由於 Campbell 曾於行政機關任職，他的作為也備受爭議。²⁴ 因而使得他的任命案遭到國會的反對，²⁵ 遲至一九五五年才獲得國會批准。在 Campbell 早年的任期中，由於會計總署的角色再度受到質疑，而且國會亦對會計總署工作性質產生質疑，迫使 Campbell 在一九五五年到一九六三年再次對會計總署從事重組的工作。²⁶

²⁴ Campbell 曾在原子能委員會 (AEC) 任職，在此期間捲入艾森豪政府提議的 Dixon-Yates 計畫中，與國會關係不佳。

²⁵ 這項計畫想迴避「田納西河谷管理局」(Tennessee Valley Authority)，經由 AEC 的核准，提供電力給 Memphis 市。後來由於 AEC 本身洩密，使得艾森豪政府不得不取消了這項計畫。因此艾森豪總統的這項提名引起了參眾兩院的反對，直到一九五五年三月十八日才獲得參院的批准。艾森豪總統只好運用休會任命(recess appointment)，提前讓 Campbell 於一九五四年十二月十四日上任。

²⁶ Campbell 重組的範圍很廣，除廢除了「會計處」(Accounting Systems Division)、「審計處」(Division of Audits)和「調查處」(Office of Investigations)外，並將「調查處」的職務轉移到會計總署的其他地方機構中，而且成立了「國防會計和審計處」(Defense Accounting and Auditing Division, DAAD)、「文職會計和審計處」

組織的重整並不是主要的目的，基本上他要以組織改革達到他在審計建制上的目標。Campbell 重組的目標，舉其要者有：

- (1) 消除一些部門審計功能相同的行政機構，以免引起事權衝突的糾紛。
- (2) 強調「國防審計」(defense audits) 的重要，尤其是「國防安全契約」(defense contracts) 的審計。
- (3) 釐清以「業務部門作業」(line operations) 審計方式處理債權債務，與幕僚作業工作的不同。
- (4) 擴大「綜合審計」適用的範圍。
- (5) 改善與提升專業審計人員的能力。
- (6) 建立會計總署和國會交流系統關係的基礎。

2. 審計人員的甄補與訓練

在 Campbell 的任期中，會計總署人事的專業化是影響最深遠的一項措施。Campbell 深信要確實實現會計總署的責任，在徵募新人上必須要朝著專業化來發展。因此 Campbell 任命擁有專業會計師資格的 Leo Herbert 領導「人事管理局」(Office of Staff Management)。他的任務是建立一套徵募新人的方式和專業發展計畫，以提高專業人員和會計師的素質。同時，他也進行一個規模宏大的訓練計畫，強調「標準、原因與效果」(criteria, cause, and effect)。

(Civil Accounting and Auditing Division, CAAD)、「會計和審計政策幕僚」(Accounting and Auditing Policy Staff)負責發展會計的原則和規範，以領導行政機構，並且建立會計總署的會計、審計和調查政策。他更進一步創建地區執行處(Field Operations Division, FOD) 以提供地方辦公室工作的方向(central direction)，並每年和地方負責人(regional managers)商議他們正在進行中的工作和計畫。最後並成立「立法聯絡辦公室」(Office of Legislative Liaison)、人事管理辦公室(Office of Staff Management)和國際分處(International Division, ID)。

審計人員必須明瞭聯邦計畫運作的標準，而審計人員從提供審計技術的標準中，可以界定原因與效果的不同。²⁷

3. 國防契約審計

一九六〇年代中期，會計總署由於批評國防工業報價過高，以及要求自動退款事件引發了爭議。在一九六五年的「荷里佛聽證會」(Holifield Hearings)中，充分顯示國會對國防部欠缺預算成本效益的關切，而且對國防契約的預算出現浮濫的情勢，也極為注意。²⁸ 因此，國會委員會要求會計總署參與國防契約支出的研究。然而在那段時期，國會對於會計總署干預國防契約的態度相當分歧。一派力主限制會計總署對國防軍事採購的調查權，主要成員包括眾議院政府運作委員會(包括 Holifield 眾議員)、參眾兩院軍事委員會與撥款委員會其下的軍事小組委員會。另一派則認為會計總署必須更深入了解國防部與其有相關聯的「軍事與工業組合」的各種無效措施，代表人則以參議院聯合經濟委員會主席參議員為首。但 Holifield 主席因為受到同州議員(加州)與利益團體的壓力，乃嚴苛批評會計總署以不公正的臆測方式，處理國防工業的審計，並要求其中止對國防工業的審計調查。此一發展使得 Campbell 受到相當的打擊。此一挫折使他提前於一九六五年退休，而且也不再積極地對國防工業的契約進行審查。

²⁷ 參閱 Trask, *GAO History 1921-1991*, p. 51.

²⁸ 會計總署在報告中使用的文字相當嚴苛，如「不合經濟使用」(uneconomical use)、「過份採購」(overprocurement)、「不需花費的成本」(unnecessary costs)、「不合法的使用」(illegal use)、「過份標價」(excessive overpricing)、「不當的索價」(improper charges)、「不合法的獎勵」(illegal award)。參閱 *Annual Report of the Comptroller General of the United States for the Fiscal Year Ended June 30, 1964* (Washington, D.C.: GPO, 1964), pp. 341-355.

4. 評估取向審計的開始

雖然 Campbell 時期的會計總署，其工作重心仍置於聯邦計畫財務的審計上，尤其國防契約的審計工作更是重點，但那也是爭議最多的項目。然而由於他對國會的報告逐漸增多，直接對國會資訊的提供便有著舉足輕重的地位。²⁹ 尤其值得重視的是，會計總署開始逐漸重視政府計畫目標的達成與績效的表現。這點使會計總署工作性質從合法性的審計轉到計畫效能的評估，在實際作業的基礎上，有關鍵性的突破。這對未來會計總署走向計畫評估的審計，可以說是一個重要的開端。

總之，Campbell 在一九五四年十二月到一九六五年六月共十年的任期中，會計總署的組織和功能持續地發展。令 Campbell 得意的是，他除了延續 Warren 的綜合審計工作外，並作了一些創新。除了傳統的簿冊審計逐漸消失外，無論軍事與非軍事部門的審計都有了長足的發展。審計工作延伸到國際地區也是他任期中的創舉。在建立了區域審計單位之後，中央的指導更形落實。至於人才甄補與專業訓練，則從一九五六年開始逐漸以新的方式施行專業計畫。這些都是 Campbell 的成就，對會計總署的未來發展有至深且巨的影響。

二、計畫評估的審計時期

(一) 營建評估導向的審計體系：Staats 審計長時代 (1966-1981)

一九六六年二月十一日，詹森總統提名 Elmer B. Staats 為審計

²⁹ 在一九六二會計年度，會計總署提出 819 份報告，其中 152 份是給國會，119 份是給國會委員會，548 份是給行政機關人員。在一九六五會計年度，數目增加到 893 份。其中 411 份是向國會提出，167 份是向國會委員會提出，315 份是向行政機關的人員提出。

長，並於該年三月四日由參議院通過生效。Staats 不但是一位相當有名的經濟學者，而且也是一位行政經驗豐富的行政人員。他曾在前四位總統任內擔任過預算局的副局長，前後服務公職達三十年之久。此一經歷使他對主計與審計之間的關係，以及其差異有明確的認識。這也和他能夠把會計總署建立成以評估為導向的審計體系有密切的關切。他的任期長達十五年，自一九六六至一九八一年。這段期間，美國審計體系在 Staats 銳意改革下，產生了全面改革的效果。

Staats 上任之後的首要工作，就是讓會計總署的工作更能直接地符合國會的需求，並且自我調適，以因應政府施政方案 (programs) 及政策 (policies) 的改變。³⁰ 他同時也希望會計總署能在和其他機關相互合作之下，強化其國內的審計和調查能力，藉此以改善財政管理的工作。由於其施政範圍的涵蓋面包括非常的廣，以下僅就其中五項重點作一分析。

1. 建立國防契約審計的原則

Staats 上任之後，為解決因荷里佛聽證會 (Holifield Hearings)³¹ 所引發對會計總署角色扮演的爭議，便立即處理有關「國防契約審計」的事務。他選擇將重心放在「誠實談判法案」(Truth in Negotiations Act) 的推行上，這個法案要求交易金額超過十萬美元以上時，承包商必須確實地對產品的成本和價格作確切的資料提

³⁰ Elmer B. Staats, "The Role of GAO During the 1980s," *GAO Review*, Spring, 1977, p. 33. Staats said that "Changed and changing conditions involving energy shortages, burgeoning environmental concerns, and present or prospective materials shortages, to name only a few, point up the need for GAO to do increasingly more in evaluating programs and program interrelationships, as well as to promote the accessibility of relevant and concise information to the Congress."

³¹ Mosher, *A Tale of Two Agencies*, pp. 141-143; Richard F. Kaufman, *The War Profiteers* (New York, 1970), p. 149.

供。³² 法案的目的明確地指出：如果政府與承包商依據誠信原則談判，且在交易過程中能得到確切資料的提供，將不會產生過度報價的情事。就 Staats 而言，伴隨著這條法案的推行，以及對採買過程的監督，往後會計總署就不必再對國防契約作嚴格的審計了。這是對國防契約審計最基本的原則。³³ 在這個原則之下，下列二項發展頗具影響：

(1) 談判紀錄的取得

正當 Staats 上任不久，美國地方法院對於會計總署的資料取得與否的問題做了一項具有發展性的判決，其中涉及到「修利 - 帕卡 (Hewlett-Packard)³⁴ 飛機公司」拒絕公布其一九六二年和美國空軍所簽訂的四項合約紀錄。「修利 - 帕卡飛機公司」質疑會計總署是否有權檢視有關於生產成本和採買事項的紀錄。而法院作出了有利於會計總署的判決，並且重申法律中對於取得承包商紀錄的規定也包含了生產成本的紀錄。這項取得紀錄的權利包括聯邦各級機構與外界談判契約一切的紀錄，而且在公法上確立。³⁵ 紀錄取得權對審計工作的落實產生了深遠的影響，同時使得會計總署能掌握到國防機構訂約時，有沒有真正注意到合乎效益與經濟的原則。一九六七年美國聯邦上訴法庭也支持這項判決，並在一九六八年初，聯邦最高法院也確認了地方法院判決的有效性。但是會計總署對於資料的取得也不是毫無限制。法律提供「管理預算局」(Office of Management and Budget) 一項權力，那就是一旦某些特定的資料外流而造成聯邦政府的傷害時，管理預算局得要求會計總署不得取得該項資料。

³² Trask, *GAO History, 1921-1991*, p. 89.

³³ Mosher, *The GAO*, pp. 151-153.

³⁴ *Hewlett-Packard Company v. United States*, 385 F.2d 1013 (1967).

³⁵ Public Law 82-245, 1951.

(2) 設立成本會計標準局

另一個跟契約審計相關的發展，就是一九七一年設立的「成本會計標準局」(Cost Accounting Standards Board, CASB)。³⁶ 一九六八年七月，國會要求會計總署、國防部和預算局共同研究一個統一的成本會計標準的可行性，以應用在超過十萬美元的國防契約的簽訂上。會計總署認為這樣的一個標準是可行的。一九七一年，國會通過支持「成本會計標準局」的建立，它的功能在於發展並公布標準，為超過十萬美元的國防契約提供一個一致且持續的成本會計原則，並每年向國會報告。

2. 確立評估為導向的審計體系

參議員 Winston Prouty (共和黨籍，Vermont) 在一九六七年，針對一九六四年通過的「經濟機會法」(Economic Opportunity Act of 1964) 提出修正案，大力支持計畫評估。他認為審計長應該對「貧窮計畫」進行調查，以判定「經濟機會局」(Office of Economic Opportunity) 以及地方上的公私機構在「計畫與活動執行上的效率如何」；並且也查看地方上私人和公家機關對此一計畫的執行效果，及這些計畫與活動達成目標的幅度如何。³⁷ 此一立法的結果，使得會計總署開始從事對政府計畫的評估，特別是「貧窮計畫」(poverty programs)。而事實上，在一九二一年通過的「預算與會計法」中的條款裡，早就已經隱含了這項工作。在二次大戰結束後，經過對國營企業所作的商務審計和「綜合審計」等階段，會計總署慢慢地進入了「計畫評估」時期。對審計的工作而言，這是一個劃時代的創舉。³⁸

³⁶ Mosher, *A Tale of Two Agencies*, p. 145.

³⁷ Trask, *GAO History 1921-1991*, pp. 61-63.

³⁸ Carol H. Weiss, ed., *Organizations for Policy Analysis: Helping Government Think* (New Park, Calif.: Sage Publications, 1992), p. 205.

一九七一年通過的「立法重組法」(Legislative Reorganization Act of 1970)中，國會更確立了會計總署可從事「計畫評估」的工作。在此法案第二四節中規定：當國會或其委員會或議員主動要求時，審計長應該檢視並分析基於現存法律下正在執行的政府計畫與活動的結果，包含成本效益的研究。法案中要求會計總署將調查的結果分呈送參眾兩院的「撥款及政府運作委員會」(Appropriations and Government Operations Committees)，並將每月的調查結果清單公布給國會所有委員會或議員知悉。審計長還要到「撥款委員會」參與討論，以幫助議員提出法案或檢討現行計畫。³⁹

而一九七四年通過的「國會預算與保留管制法」(Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)⁴⁰更擴大了會計總署「計畫評估」的角色。該法要求會計總署對現有的計畫進行檢視與評估，並且協助對授權計畫的執行目標與最終目的加以陳述，並對現行的計畫發展出一套評估和報告的方法。這個法案也授權會計總署得以聘僱外部的專家協助從事計畫評估的工作，並授權審計長得以設置一個「計畫評審與評估辦公室」，而後發展成所謂的「計畫分析處」(Program Analysis Division, PAD)。這項法案明白指出國會對會計總署計畫評估工作的大力支持，並且形成一種強制規定以擴展它的適用。顯然，這一發展正與 Staats 的理念不謀而合。⁴¹

³⁹ 參閱 Public Law 91-510 (approved Oct. 26, 1970).

⁴⁰ Public Law 93-344, July 12, 1974.

⁴¹ U.S. General Accounting Office, *Survey of Progress in Implementing the Planning-Programming-Budgeting Systems in Executive Agencies* (Report No. B-115398, July 29, 1969).

3. 營建財務管理的審計制度

(1) 會計系統的建立

一九六九年十月，Staats 指出：會計總署不再對會計體系的運作僅做批准的工作，更要付出較多的力量從事評鑑工作。為了這個目標，會計總署的「政策及特別研究辦公室」(Office of Policy and Special Studies, OPSS)開始發展會計制度的原則和標準，並和行政機關結合，共同進行研究，發展出一套體系，設計合乎會計原則和標準的報告書的格式，以建立會計體系的準則。本質上，會計與審計兩個體系的良性運作是 Staats 對會計體系改革的基本理念。

(2) 聯合財務管理改善計畫

Staats 較其前任審計長更注意與行政機關合作推動「聯合財務管理改善計畫」(JFMIP)。一九六六年，他和財政部及預算局中的重要官員商談，如何恢復這個計畫的施行。而詹森 (Lyndon B. Johnson) 總統也公開支持審計與行政機構合作計畫的恢復施行，並要求各機關首長相互合作。在 Staats 的帶領下，「聯合財務管理改善計畫」開始了新的計畫綱領，並且從事組織改革以加強其工作能力。一九六九年，「聯合財務管理改善計畫」下的決策委員會任命一位行政祕書，負責監督每天的工作，並且和行政部門保持聯絡，以便提示工作重點。「聯合財務管理改善計畫」在組織上的強化，反映出會計總署和其他機關對這項計畫的強烈支持。

(3) 建立聯邦與地方政府審計作業規範

自一九六〇年起，各州和地方政府所獲得的聯邦補助金(grants)漸趨普遍，且在使用上呈多目標走向。聯邦政府因而發現很難對

這些支出作完全而精密的審計工作。⁴² 到了一九六〇年代末期，很明顯地需要一個適用於各個層級政府的審計標準。一九七〇年，會計總署在專案小組的協助之下，開始去發展一套配合這樣需求的統一標準。這個結果就是一九七二年由會計總署出版的「黃皮書」(Yellow Book)，而其中規定了政府組織、計畫、行動和運作的審計標準。「黃皮書」規定的標準可適用於所有層級的政府組織。比起以往的審計規範，這個審計方式更強調對法令適用程度的評估，檢視資源使用的效率和經濟性，並且評估計畫目標的是否達成。⁴³

「黃皮書」不論在國內或國際間都很快地被接受。一九八四年通過的「單一審計法」(Single Audit Act of 1984)更要求審計人員在對州政府和地方政府作審計時，必須按照黃皮書中的標準。另外一項立法，則要求聯邦檢察總長(Federal Inspectors General)必須採行黃皮書中的標準，對聯邦政府的組織、計畫、行動和運作加以審計。

(4) 成立國際審計組織

審計國際化也同時在 Staats 任內進行。一九六八年會計總署開始參與「最高審計規範國際組織」(International Organization of Supreme of Audit Institutes, INTOSAI)的活動。國際組織設立的目的，在透過國際的交流，改善對政府績效的評估，強化政府機關的財政管理，確保法律和命令的合宜性。這個組織在一九五三年首次於古巴舉行例行性的會議，而在一九六八年 Staats 參與了在東京舉行的第六次會議，至此會計總署開始參與 INTOSAI 的事

⁴² 關於聯邦政府與地方政府之間的審計問題，參閱曹俊漢，《美國聯邦主義與公共政策過程之再詮釋：關於中央與地方政府公共政策、政策制定與執行權力分配之研究》，國科會專案計畫 NSC85-2414-H-001-007，民國八十五年七月二日。

⁴³ Trask, *GAO History 1921-1991*, pp. 66-67.

務。一九七一年於蒙特婁舉行的第七次會議中，Staats 首先發起討論審計工作的性質。當年 INTOSAI 開會的主要目的是為了發行《政府審計的國際季刊》(International Journal of Government Auditing)，由會計總署負責編輯和發行的工作。一九七九年，Staats 開始一項審計人員的訓練計畫，讓 INTOSAI 的會員國可以將本國的審計人員送到會計總署來受訓，獲取新的評估方法和實際經驗。到了一九九一年共有來自十六國 176 人完成這項計畫。⁴⁴

4. 審計行政體系的改革

由於持續地強調「計畫評估」，使得 Staats 對會計總署做了結構上的改變。最明顯的改變開始於他上任的六年之後。在 Staats 持續不斷的組織重組之下，當一九八一年三月其任期屆滿之際，會計總署的組織和他剛就任之際已大不相同。計畫評估和政策分析已成為會計總署的工作重點。當 Staats 離職時，會計總署共有十一個分部和十五個地區辦公室，並且在法蘭克福、檀香山和巴拿馬市設有海外辦公室。除了原先的副審計長一職外，還增設了三位助理審計長，專職行政、政策和策劃以及計畫評估的工作。Staats 卸任審計長一職時的美國會計總署的組織與功能更為完整。

此外，在行政結構與功能上的強化，Staats 也作了不少的貢獻，以下六項是較具成就的項目：⁴⁵

(1) 人員甄補與訓練

Staats 十分重視人員的甄補和訓練。在一九六〇年代初期，會

⁴⁴ Mosher, *The GAO*, p. 205.

⁴⁵ 參閱 U.S., Congress, Select Committee on Congressional Operations, *General Accounting Office Services to Congress: An Assessment*, 95th Cong., 2nd Sess., Report No. 95-1317.

計總署的專門人才幾乎都以會計工作的背景為主要甄選對象，但是從一九六七年開始，會計總署便從不同的領域中開始徵用人才，所以到了一九七七年只剩 60% 的人有會計和審計的背景。透過大學畢業生的徵用及專門人才的訓練，會計總署慢慢地反映出它所面臨的問題的多樣性。

(2) 建立平等就業機會

在一九六六年之前，會計總署中的專業管理人員極大多數是白人男性，女性及少數民族僅在「交通運輸部門」中擔任雇員。一九六六年 Staats 開始在會計總署中施行「平等就業機會」計畫，旨在增加少數民族和女性在專業職務上的就業機會。但這項工作進展十分緩慢，一九七三年開始有許多黑人團體指責會計總署種族歧視，到一九八一年，會計總署才同意提出 420 萬美元來補貼這些人。總之，在 Staats 任內的確對這個「平等就業機會」計畫認真地做了執行。⁴⁶

(3) 使用諮詢顧問小組

為了應付職務擴張，Staats 乃廣泛的使用諮商人員，並將他們分作兩個小組。一九六六年他建立了「審計長諮商小組」(Comptroller General's Consultant Panel)，包含了政府機關人員和專業會計師及私人企業員工等約三十人。另外，也延續一九五五年 Campbell 設立的「教育諮商小組」，和學術界及專門的會計人員代表一同開會。藉由這些專門諮商人員的協助，會計總署得以處理更廣泛的問題。

(4) 建立組織結構的新規範：問題取向、樞紐工作點與團隊合作

Staats 特別關注的是，會計總署應如何去組織和完成它的工

⁴⁶ U.S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, Hearing, *Support Agencies*, 103rd Cong., 1st Sess, June 10, 1993, pp. 343-344.

作。這樣的關注引發了各主要局處的重組，並且創設了「領導處」(Leading Divisions)和指派各局處特定的「議題領域」(issue areas)。廣義而言，「領導處」和「議題領域」的施行都有助於增加對聯邦計畫的評估。故當一九七五年宣布採取「領導處」此一措施時，Staats認為其目標在於「改善會計總署內部各單位間的溝通，不同的局處和辦公室間採用專家的意見，並且賦予各個局處對其政府將施行的計畫預先作策劃的責任」。而一九七〇年代末期採行的「團隊途徑」(team approach)，主要的觀念來自於一九七七年設立的「會計總署效能改進專案小組」(Task Force on Improving GAO Effectiveness)。「團隊途徑」被設計用來減少會計總署處理問題上的僵化，並嘗試去解決會計總署面臨工作進度落後的問題。但在實際運用這個途徑過後，才發現它並不實用，所以沒多久便被擱置不用了。

(5) 成立越南工作站

在一九六四年美國加入越戰之後，大量的軍事補給、物資、人力上的需求，使得會計總署的工作量更加膨脹。會計總署為了有效監督國防部在越戰的支出，不僅在西貢成立了30人的常設辦事處，就地督導；有時也因為人員的不足，還抽調人員增援。所以，會計總署在越南的工作不但實際介入到戰爭的行為上，而且還擴張到人員的補給與物資的供給等有關的問題。似乎與越戰有關的問題都在會計總署的工作範圍內，甚至於難民問題也包括其中。⁴⁷

(6) 政治獻金的審計

一九七一和一九七二兩年通過的兩個法案也影響到會計總署的組織和工作性質。第一個是「總統選舉競選基金法」(Presidential Election Campaign Fund Act)。這個法案在一九七六年首次被採

⁴⁷ Trask, *GAO History, 1921-91*, pp. 84-85.

用，法案內容在於提供一個政治捐款的賦稅方式，納稅人可以在他所交的稅款中提出一元捐給政黨作為競選基金。而審計長必須對總統和副總統候選人對這筆款項的支出作審計。一九七二年四月七日開始施行的「聯邦選舉競選法」(Federal Election Campaign Act)中則要求會計總署對候選人的支出和政治獻金，甚至經費的使用都加以規範。⁴⁸但會計總署卻反對這項立法。Staats認為若會計總署負責此項工作，將會有損其獨立和客觀性。他認為會計總署可能會在政治的考量下受到影響，而他主張建立起一個超越黨派的聯邦委員會來負責此事。但是，立法終究通過了，使得 Staats 必須創設一個「聯邦選舉辦公室」(Office of Federal Election, OFE)來負責此事。OFE 主要的工作是一九七二年的總統大選。但一九七四年國會本身建立了一個新的「聯邦選舉委員會」(Federal Election Committee, FEC)，並將審計長由原來監督總統選舉的角色轉化成負責監督「總統選舉競選基金」的業務。當 FEC 開始在一九七五年五月運作後，OFE 便毫無作用了。⁴⁹

5. 引導審計改革相關法案的制定

(1) 一九七四與一九八〇會計總署法

在 Staats 最後十年的任期裡，國會通過了幾項影響會計總署工作和組織的法案。特別是在一九七四年和一九八〇年通過的「會計總署法案」更確立了會計總署作為輔佐國會機構的角色。一九七四年「會計總署法案」的第二條規定，將以往會計總署對交通運輸發票的審計工作移交出去，另外也減輕了會計總署對國營企業和其他事項的審計工作。⁵⁰而一九八〇年的法律則保有一九七

⁴⁸ Mosher, *A Tale of Two Agencies*, pp. 160-161.

⁴⁹ Trask, *GAO History, 1921-1991*, pp. 88-90.

⁵⁰ Mosher, *A Tale of Two Agencies*, p. 53.

四年法律中原有的某些條款。一九八〇年的法律主要建立了會計總署對紀錄取得的一般程序。

以往，如果會計總署無法獲得想要的紀錄時，則可由審計長發出傳票，責成機關或承包商作成紀錄，會計總署得對紀錄享有使用權。另一條款則讓會計總署對某些特定的無發票支出的個案，享有有限的審計權。一九八〇年的「會計總署法案」也包括了提名審計長和副審計長的程序，反映出眾議院對會計總署控制的欲望。但 Staats 一向主張會計總署的獨立性，因此他對這種程序上的改變不表贊同。此外，新的體系促成了一個新委員會的成立，包括了眾議院發言人、參眾兩院多數黨領袖，眾議院遴選委員會的主席和其他國會的重要人士。審計長為了能夠擁有提名副審計長的權利，則必須和這個委員會合作。因為這個委員會能夠對總統提出至少三個以上的候選人，而由總統圈選。⁵¹

(2) 一九八〇年會計總署人事法(GAO Personnel Act of 1980)

這項法案的制定，主要是因為會計總署對行政機關作審計時，可能會有利益衝突；另外，在一九七八年通過的「文官改革法」(Civil Service Reform Act of 1978)中，會計總署的某些條款被排除在外。這兩件事引發一九八〇年會計總署人事法案的制定。

「會計總署人事法」授權審計長有創設獨立的人事制度的權力。⁵²

(3) 國會預算與保留管制法

這項法案是 Staats 任期內由國會通過的最重要法案之一。除了

⁵¹ 參閱 U.S., Congress, Select Committee on Congressional Operations, *General Accounting Office Services to Congress: An Assessment*, 95th Cong., 2nd Sess., Report No. 95-1317, pp. 13-20.

⁵² 在這一法規之下，成立了「高級文官局」(Senior Executive Service)與「人事訴願會」(Personnel Appeals Board)，這些單位都是負責從事評估的任務。參閱 Public Law 96-191(approved Feb.15, 1980).

擴充會計總署在計畫評估上的功能外，這項法案也讓會計總署在新的國會預算過程中負有重要的責任。根據這項法案，會計總署必須要：

- a. 對參眾兩院新的預算委員會，其他國會議員及委員會提供相關訊息與服務。
- b. 和財政部、管理預算局及國會預算局 (Congressional Budget Office, CBO) 共同合作，為財政、預算及相關計畫的施行提供一個標準的先行作業和資料系統。
- c. 因應國會委員會或議員的需求，而執行上述的計畫。
- d. 與財政部、管理預算局及國會預算局共同合作，為財政、預算及相關計畫的施行提供一個直接的資料訊息來源。
- e. 與國會預算局共同發展一套中央的資訊檔案，以便國會從事財政、預算及相關計畫的施行。
- f. 與管理預算局及國會預算局合作，將聯邦的財政、預算及相關計畫的訊息提供給州及地方政府。

一九七四年，Staats 建立了「計畫與預算分析局」(Office of Program and Budget Analysis)，專門負責上述六項職務。特別的是，會計總署可以裁定總統撤銷或延緩預算的權利。當總統提出預算延緩或撤銷時，會計總署得向國會報告這項舉動的合法性。如果總統沒有作出預算撤銷或延緩的決定，審計長也必須向國會報告。如果兩院對總統的預算保留不表贊同，則總統必須立即釋出款項。⁵³

Staats 長達十五年的任期在一九八一年三月三日結束。在他任內會計總署有相當大的改變。最明顯的改變在於會計總署的工作

⁵³ Public Law 93-344 (approved July 12, 1974).

性質轉變為計畫評估，以及不斷出現的國內外問題有待處理。而在他的帶領下，會計總署得以面對不斷的挑戰。他主要的目的在於擴展與改善會計總署對國會的輔佐工作。的確在他的任期中，會計總署的工作中對國會的回應從 10%增加到 40%。同時他也希望將會計總署獨立於行政與立法部門之外。在國會委員會中作證次數的逐年增加，意味著在 Staats 任內，會計總署職權的擴張全然是為了輔佐國會。

(二) 確立評估行政機制：Bowsher 審計長時代 (1981-1996)

一九八一年 Staats 任期屆滿，沿用一九八一年通過的「會計總署法案」中有關提名審計長與副審計長的程序，雷根總統從國會議所推薦的八位候選人中，任命 Charles A. Bowsher 繼任審計長一職，⁵⁴ 而這項提名在九月二十九日經過參議院同意通過，當時 Bowsher 是 Arthur Auderson and Company 華盛頓分公司的股東。雷根總統認為他作了一次非常重要的任命，因為 Bowsher 是一個能做到內外兼顧的專才。⁵⁵ 而 Bowsher 對會計總署的改革，可從下面幾個層面予以論述。

1. 調整評估取向的行政結構

當 Bowsher 思索會計總署該如何工作時，他最先關注的是管理和部門重組 (management and divisional reorganization) 的問題。⁵⁶

⁵⁴ Bowsher 於一九五三年畢業於伊利諾大學會計系，一九五六年取得芝加哥大學企管碩士，曾在會計公司任職長達十一年。一九六七年轉任海軍助理部長主管財務管理。一九七一年又回到會計公司，直到獲任命為審計長。

⁵⁵ *GAO Management News* (July 14, 1981), p. 2.

⁵⁶ 為此，Bowsher 任命了三名助理審計長，各有負責之事務。這三位助理審計長分別為：Gregory J. Ahart (Assistant Comptroller General for Human Resources) - 負責發展會計總署的人力資源。他的辦公室負責管理並指揮「人事辦公室」(Office of Personnel)、「組織與人力發展辦公室」(Office of Organization and Human

大體言之，Bowsher 在組織重組能力上表現了相當能耐。他瞭解署內充斥著不同職位的人員，這些人員如不透過功能加以分工，則不可能發揮到一個理想的境地。因而他認為重組工作將會對會計總署結構的營建發生良好的效果，使得會計總署各部門機構與各地區的分支機構，以及海外的部門連成網絡，從事規劃與匯報，以及運作的整體系統。例如一些重要的組織結構即是按這一理念成立的，像資深經濟學家室、資訊管理室、資訊管理與通訊室、律師事務室、特別調查室等都陸續的成立。這種結構的調整對評估工作的進行有極大的幫助。⁵⁷

2. 人力資源發展

面對日益複雜的工作，特別需要計畫評估的專才。Bowsher 和他的工作小組開始重視人力資源的發展。除了在硬體設施上有所改進外，另外也改善了人員的甄補和訓練。到了一九八〇年代末期，會計總署發展了一套系統，稱之為「校園經理人」(campus executives)，協助從事甄補的工作。會計總署中的高等經理人被派到特殊的學術研究單位與學校中工作，而他們的工作在使學生了解到會計總署的工作性質，並且趁機徵用優秀的學生加入工作。而且 Bowsher 為了強化人員的訓練，一方面提供了更高級的在職訓練，另外則在一九八八年創立了一個新的訓練機構。這個機構

Development)與「人事體系發展計畫」(Personnel Systems Development Project)。Henry Eschwege (Assistant Comptroller General for Planning and Reporting) - 負責會計總署的工作和報告的品質，包含發展可運作的和策略性的議題領域，確保報告的品質，並和國會之間做良好的溝通。

Francis X. Fee (Assistant Comptroller General for Operations) - 負責會計總署的運作，管理行政及技術官僚的運作，特別負責發展總部和分區辦公室間的關係，指派人員並做組織評估，執行政策。

⁵⁷ 在一九八〇年以前，財務的審計占了極大的比例；但到一九八〇年以後，則只占一半以上。參閱 Roger L. Sperry *et al.*, *GAO 1966-1981: An Administrative History* (Washington, D.C., 1981); Mosher, *A Tale of Two Agencies*, p. 146.

安排的課程使得會計總署的人員必須接受 80 個小時的專門訓練，以擔負更新的計畫評估的工作。另外 Bowsher 也採行一套修正過的工作評量標準來評定人員的工作，並且輔以「績效獎金制」(Pay-for-Performance, PFP) 來激勵員工。在一九八八年，Bowsher 又將負責人力資源的部門合併到運作部門之下，他的目的在於將人力資源的管理緊密地和會計總署的工作任務相結合。可以明顯發現的是，在 Bowsher 擔任審計長的最初十年內，會計總署的確在人力資源的運用上有長足的進展。

3. 提升輔佐國會問政的能力

由於審計作業提升到計畫與政策的評估階段，而國會對專業性的問題勢必求助專家的意見，此時會計總署將扮演極為重要的輔佐角色。⁵⁸ 是以為了改善與提升會計總署對國會的輔佐，Bowsher 在一九八〇年代採取多項積極新措施，下面各項最具代表性：

(1) 提升政策規劃能力

一九八三年，Bowsher 認為「規劃體系」(planning system) 必須加以變革，以確保會計總署和國家重要議題的相關性。他認為會計總署的工作重心應該在於負責找出決策的議題領域。而在計畫體系上所作的變革，便是為了因應這些目標：對議題領域做定期評估，確保它的需要性；確認議題領域的責任歸屬；準備年度的議題領域計畫；強化與專業人士、國會委員會的互動等。所有的這些變革都可看出 Bowsher 對「規劃」(planning) 作為會計總署工作重心的想法。

⁵⁸ U.S., Congress, *GAO Services to Congress: An Assessment*, 1978.

(2) 發揮會議評鑑的功能

在他的任期中，存在著兩個定期的論壇，以確保 Bowsheer 和他的管理人員仍然在計畫和會計總署的工作品質上扮演著關鍵角色。這兩個論壇分別是「每週工作會議」(Weekly Group Meetings) 和「報告評鑑會議」(Reports Review Meetings)。另外，Bowsheer 和他的管理小組，以及各分部及人事辦公室的首長也每週會面，商談會計總署和國會的關係，以及如何因應國會的需求以提供資訊。

(3) 充份掌握審計與評估的品管

另外一個 Bowsheer 用以改善會計總署對國會服務的措施是「年度管理會議」(Annual Management Meeting) 的召開。這個會議由高層的管理人員參與，以討論各式各樣關於會計總署組織變革和目標的議題。一九八六年推行的「經營改善計畫」(Operations Improvement Program) 也是會計總署另一個改善其內部運作品質和效率的措施。為達到更佳的效果，進一步朝向「產品的多樣化」(diversification of products) 方向邁進，以達到強化會計總署的服務的措施。除了傳統的藍皮書之外，還發展出其他形式的報告方式。另外，審計長和各部會的首長到國會中作證的情形也大為增加。另外，會計總署也努力地改善報告的制式化，並且徵詢專業顧問的意見，採取新的印刷和圖表說明方式，以讓這些資料更容易被取得與使用。

(4) 出版專業性季刊

會計總署為促進資訊流通，特發行一份《會計總署學報》(*The GAO Journal*)，目的在提供國會議員及決策者強化聯邦計畫的執行效率。值得一提的是，透過 Bowsheer 的努力，一套名為「轉換系列」(Transition Series) 叢書的出版。這套叢書包括了 26 份報告，

所討論的議題包羅萬象，從重大的決策到環保、太空問題樣樣都有。而資料的來源多為會計總署以往研究的成果。這套叢書的流行有助於後來的官員能夠很快地掌握他們所面臨的問題，但是卻也遭致了批評。有人說這套叢書在為雷根政府的政績說項；另外也有人批評會計總署所扮演的角色不適當，因為從以往的發現事實，到現在的深入研究政策議題，這些本來應該是屬於總統和國會的工作。

(5) 發揮聽證會的功能

會計總署所做的成果透過國會聽證會的方式表達，在一九八〇年代有相當的突破。基本上，會計總署的工作是對國會議員服務，自然這方面的表現應該是重要的。統計數字顯示，聽證會的次數以及參與的人數都大幅的增加。不但審計長與各部門的負責人出席國會的聽證會，不同層級的經理人員以及問題領域的負責人都參加了聽證會。在一九九〇年這一年，即有 71 位經理級的人員出席了 306 次聽證會，較之國防部還多。相對於一九八五年，僅有 42 人參與了 117 次聽證會。從參加聽證會的紀錄來觀察，我們可以發現，會計總署與國會的接觸確實做到了服務國會的目的。值得注意的是，Bowsher 的工作範圍非常的廣，包括組織的重整、時間的掌握、品質的控制、溝通的要求以及績效的保證等，更使得國會受益良深。⁵⁹

4. 進行會計系統與財務管理的改革

在會計總署的工作中，Bowsher 特別關注財務管理的績效。他的做法是在政府各個層級的機構中健全財務結構，以新設置財務長發行年度審計財務報表來強化財務的結構。在一九八五年一份

⁵⁹ *Ibid.*, p.5.

名為《政府成本的管理：建立一套有效的財政管理結構》(*Managing the Cost of Government: Building an Effective Financial Management Structure*)的報告中，會計總署主張應該對政府的財政管理體系做調查，並且為後來的變革提供概念上的結構。變革包括了四個方向：

- (1) 強化會計、審計及報告；
- (2) 改善計畫及方案；
- (3) 策進有效率的預算過程；
- (4) 建立一套系統性的工作評量量表。⁶⁰

Bowsher 同時也推動總體層次的財政報告書，這項工作也是當初他就任前所推動的工作之一。一九八二年通過的「聯邦管理人員財政廉潔法」(*Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982, FIA*) 作為財政管理改革的開始。這項法案授權會計總署建立起內部控管的標準，並要求主管機關對於此一標準的達成成效作出年度報告。一九八三會計總署出版了《內部控管標準》(*Standards of Internal Control*)，作為各聯邦機關評估成效的基礎。FIA 授權會計總署得以檢閱聯邦機構的報告。此法案要求各機關首長必須對其機關內部的會計及行政控管體系做評估，並向總統及國會提出報告。⁶¹

在一九九一年「財務長法」(*Chief Financial Officers Act of 1990*) 通過的過程中，會計總署扮演著關鍵的角色。這項法案在預算局及主要的行政機關中設置財政官員，且從一九九一年開始，這些

⁶⁰ 參閱 GAO/AFMD-85-35 and GAO/AFMD-85-35A; 同時參照 *GAO Management News* (Feb. 26, 1985), pp. 1-2.

⁶¹ U.S. General Accounting Office, *Government Auditing Standards: Standard for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions*, 1988 Revision, pp. 5-6.

組織將負責準備財政報告書。而審計長和調查處則負責對這些財政報告書從事審計的工作。此外，會計總署也對「政府會計標準量表」(GASB)的建立有所貢獻。

此外，一九八〇年代一項重要的提案，就是會計總署將從事「全面的管理檢查」(General Management Reviews, GMRS)的工作。一九八一年便在GGD下設置了一個「全面的管理研究小組」(General Management Studies Group)，來評量分析及檢查聯邦機構的管理及組織的可行性。

5. 聯邦預算與赤字預算控制

Bowsher 從上任以後就十分重視聯邦預算及赤字逐年上升的情況。他在一九八一年的一次演說中，指出造成此一狀況的原因是因為聯邦負責預算、審計、計畫分析等機關缺乏一個一致的協調。因此，他認為會計總署的首要工作在於打破這些部門間的區隔，並積極參與控制聯邦機構的工作。他要求對預算的程序及觀念作研究，並建議國會對聯邦政府預算從事兩年一次的審查。

會計總署在這方面最大的貢獻是，評估聯邦預算制度的問題時，提出了赤字預算的危險性。同時也提出了解決之法。並促使一九八五年國會通過了由 Phil Gramm、Warren Rudman 和 Ernest F. Hollings 共同提出的「平衡預算與緊急赤字控制法」(Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act of 1985，又稱為「GRH 法案」)，⁶² 而賦予審計長重要的角色。⁶³ 依往例都由管理預算局和國會預算局對聯邦收支的評估提出年度報告。根據其報告，審計長可以做獨立的分析，並可針對需要削減赤字數額，與總統與

⁶² Public Law 99-177, 1985.; Trask, *GAO History 1921-1991*, pp. 118-120.

⁶³ 關於預算赤字的控制，參閱蘇彩足，《政府預算之研究》(台北：華泰書局，民國八十五年)；Robert Dahl, *Dilemmas of Pluralist Democracy: Autonomy versus Control* (Conn.: Yale Univ. Press, 1982).

國會分別進行溝通，而後總統再配合審計長的報告縮減支出。如此，會計總署成為判斷赤字是否超過法規所定的限度的機構，假如超過此一限度，會計總署有權分配支出的削減，使其在對抗行政部門的權限中多了不少籌碼。

6. 扮演契約競爭的審計角色

會計總署是否可以介入行政機關中關於簽訂契約或契約競標的問題，一直是立法機關與行政機關權限分際的課題。一九八四年通過的「赤字刪減法」(Deficit Reduction Act)⁶⁴ 中第七款被稱之為「契約競爭法」(the Competition in Contracting Act, CICA)，這條法律詳細地說明了新的競標過程，且影響了會計總署自一九二一年創設以來，一直介入其間運作的過程。其實當雷根總統在一九八四年簽署這項法案時，他就曾經以違憲的理由拒絕新的「競標過程」，司法部門也建議過總統，這項關於競標過程的條款包括了行政和司法權力的運作，而會計總署運行此一權力是違憲的。

另外，在一九八四年會計總署將要執行「契約競爭法」之前，預算局便先行指示各行政機關不必理會這項條款。兩個月之後，Bowsher 便指責總統在指示行政機關不理會立法條款的命令是違憲的。眾議院的「政府運作委員會」得知此事，便建議眾議院終止聯邦機構的預算，直到總統撤銷他的命令為止。一九八五年三月，在 *Ameron, Inc., v. U.S. Army Corps of Engineers* 一案中，聯邦地方法院判決的結果支持審計長可以在競標案中延遲交付酬金。法官說道：「審計長是美國的官員，他並不是立法部門的官員，因為他是由總統所任命的。」而為了害怕預算遭到刪除，於

⁶⁴ Public Law 98-369, 1984.

是司法部只得順從會計總署從 CICA 條款得到的權力。⁶⁵

但在一九八六年初，*Ameron, Inc., v. U.S. Army Corps of Engineers* 一案又上訴到聯邦上訴法庭。上訴法庭裁決的結果認為：「事實上審計長不受行政機關的控制，也不意味著他就受到立法機關的控制。」法官認為：「審計長是所有聯邦官員中最獨立的一項職務。他不屬於任何一個部門之下，可以說他是聯邦政府下的第四權。」⁶⁶

一九八四年通過的「單一審計法」(Single Audit Act of 1984)使得會計總署在行政機關的職權得到國會的強烈支持。根據此一法案，州或地方政府若每年歲入超過十萬美元以上者，必須接受每年或兩年一次的審計。依此類推，這項法案根據不同政府機關的審計標準從事審計工作，會計總署可以發揮所謂因地制宜、因事制宜的功能。

在 Bowsher 長達十五年任期的前十年間，他和前任審計長一樣關注的是會計總署的組織與工作。他和管理人員及幕僚一同拓展及改善會計總署對國會的輔助，而這一直是他所關注的焦點。藉由「報告專案小組」及其他的努力，會計總署在許多領域，諸如工作計畫、報告品質、業務多元化、充分掌握時效以及產出的能力等課題上多有改進，卻並未增加人力。Bowsher 還特別強調會計總署的人力資源管理，可以從他不斷地改善人事甄補及訓練的努力成效上看出來。

在領導特質上，Bowsher 處理各項事務，無論是內部事情或是具有全國重要性的大小事項，都抱持著堅毅、開放和精力十足的態度。他藉著各部門主管的協助，以及其他資深行政人員的共事，

⁶⁵ 參閱 Roger R. Trask, *GAO History, 1921-1991*, p. 122.

⁶⁶ 參閱 *GAO Management News* (Apr. 8, 1986), p. 3.

建立了堅實的領導中心，使得會計總署的工作日益精進。Bowsher 強調集體決策，並且拓展至各層級。在他的帶領下，會計總署不但成為國會不可或缺的左右手，還成為聯邦財政管理上的領導者，並參與重要國家議題的討論。也由於會計總署在擬訂國內重要議題上的搶眼表現，使得國會愈來愈支持會計總署的工作。值得特別注意的是，他處理各類計畫或參與各種決策過程，都在建立其內部運作的模式，視它們為政府的整體而規劃。

在一九八〇年代中，國會面對的問題非常的多，有的更是棘手。會計總署總是在國會召喚之下全力以赴的來參加解決的行列。在他有效的導引之下，會計總署不斷的調整它的角色，來達成不同的要求。一九九〇年時，他將總體品管的各種不同概念投入到會計總署的工作內容中去，就是很好的例證。

不過我們從紀錄也看到，國會議員也不是人人都滿意這種成績與服務。比較多的非議仍是工作的品質與時間的掌握不能令國會滿意。另外，國會對會計總署花費太多時間在規劃與報告上也有不少微詞。國會更不滿意會計總署對他們的服務只是憑其本身的感受，而不是因應國會的要求。因此他們頗責怪會計總署行政人員的士氣不佳。

Bowsher 為了改善會計總署對國會的輔佐功能，在一九八〇年代採取了多項新措施，力求重塑形象。但是卻在一九八五年三月二十一日收到來自「眾議院政府運作委員會」(House Government Operations Committee) 主席 Jack Brooks 的批評。Bowsher 在回應時並未採取強硬的方式，他回應了每一項批評並且作出正面的解釋。毫無疑問地，會計總署如何改善其回應國會要求的服務要加以徹底的改善。Bowsher 在一九八五年組織了一個研究委員會，正式對回應的模式加以改善，並將提出的建議以命令的方式通令全體工作人員一體遵行。基本的回應方式是，當收到國會的要求服

務項目時，應立刻將要求徹底的研究，以明白其性質。如需要溝通，則立刻與提出要求的國會議員作立即的溝通。然後會計總署要以最快速的方式將結果回報呈送給議員。為了時效性的掌握，派遣工作人員到國會委員會也是要求改革的項目。⁶⁷

(三) 邁向二十一世紀「3E 評估」信條挑戰：Walker 審計長時代(1998-)

Walker 是歷任審計長中最年輕的一位，但也是理念上最有創見性的一位。由於他接任迄今不足兩年，具體的成果並不明顯，但面對千禧年的挑戰，各項計畫都以二十一世紀作前瞻的規劃。基本上，由於他有會計師的訓練，也是一位力求將他的專業知識，配合時代的要求，與前任理念繼續發揮與落實的審計長。

一九九六年 Bowsher 因任期屆滿卸任後，先由副審計長 James F. Hinchman 代理審計長一段時期，而後由現任審計長 David M. Walker 接任。Walker 是柯林頓總統於一九九八年十月五日提名，同月二十一日經參議院同意，而於同年十一月九日宣誓就職。他是合格的會計師，在被任命為審計長之前，為亞瑟 安德森人力資本 (human capital) 服務公司的全球管理主管 (global managing director of Arthur Andersen LLP's human capital services)、財務顧問及投資顧問，負責該公司審計、稅務、法務及諮詢。除此之外，他還從事與該公司人力資源服務業務及受雇人員福利計畫審計業務相關的策略規劃，並協同公司的信託風險管理等。

Walker 的行政經歷也頗豐富。在安德森公司服務之前，Walker 也曾數度於聯邦政府從事行政及政策制定的工作，曾負責執行受雇人員退休所得保障法 (Employee Retirement Income Security Act)

⁶⁷ 參閱 Bowsher to Brooks, in *GAO Management News* supplement (April 9, 1985).

執行的單位，如一九八七至八九年間，他擔任勞工部撫卹及福利計畫方面的助卿 (Assistant Secretary)。一九九〇至九五年間，則擔任美國社會安全及醫療照顧信託基金 (U. S. Social Security and Medicare Trust Funds) 的公共委託人。他的專業包括會計、審計、人力資源諮詢以及業務管理等等。

在累積了專業與行政經驗的基礎上，Walker 的理念頗具前瞻性與挑戰性。首先他建立評估聯邦在全球的各項計畫必須符合經濟、效率與效能的三項精神。他上任後提出了下列各項主張：

1. 所有計畫都必須由會計總署來進行財務審計；
2. 協助國會進行公共政策分析；
3. 評估聯邦計畫的效能；
4. 發布法律相關意見與決定；
5. 裁決私人公司對聯邦契約賦予權益的爭議；
6. 調查各項政府的不法行為，包括浪費、賄賂、濫權、不當經營等行為。⁶⁸

事實上，Walker 對他的前任工作做了一個總結。而這些工作都建構在他所謂基本核心價值的哲學上，這項哲學落實下列理念：

1. 責任的精神 (accountability)：會計總署基本的任務是要幫助國會來監督聯邦政府的計畫與執行，以落實對美國人民的責任。因之 Walker 要求受過專業訓練的人員，以增進政府的經濟、效率與效能。會計總署的方法是透過計畫評估、財務審計、政策分析、計畫評量與法律支援，以達到上述的任務。
2. 誠實的標準 (integrity)：會計總署的作業水準是高標準的。

⁶⁸ 參閱 David M. Walker, *Government in the 21st Century*, A lecture delivered by Comptroller General David M. Walker on March 23, 1999.

這項高標準是建構在專業、客觀、超黨派、不涉及意識形態、不偏不倚以及作業中立的基礎上。Walker 認為，只有建構在高水準的整合上，會計總署才能建立其信譽。

3. 信賴的基礎 (reliability)：Walker 認為，如果國會與美國人民都能信賴會計總署的表現，則應在工作上力求表現。這些工作諸如高水準的分析報告、各項證詞、簡報、法律諮詢意見等最為重要。而且這些工作都要在時間上配合需要，在內容上做到精確、有用、明確與深入淺出等要件。

沒有一位審計長對會計總署的期望像 Walker 那樣來得殷切。他對美國面對二十一世紀的挑戰頗為宏觀而具有前瞻性。在其發表的〈二十一世紀的政府〉(*Government in the 21st Century*)一文中，Walker 深入地展望了美國政府未來的挑戰與責任，進而闡述會計總署的角色與挑戰，最後並期望會計總署成為美國聯邦機構的典範。⁶⁹ 這不但是一項偉大的個人抱負，更賦予了會計總署時代的使命：

1. 面對挑戰的本質

Walker 認為，雖然冷戰結束，三十多年來的政府預算也在近幾年來由赤字轉為盈餘，但面對瞬息萬變的國內外情勢，美國政府不能不為未來可能面對的挑戰預先做好有效的準備。Walker 將這些影響美國本身及其世界地位的挑戰，亦即會計總署必須協助國會改革政府的工作列為下面幾個要項：⁷⁰

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ 參閱 David M. Walker, *Managing in the New Millennium: Shaping a More Efficient and Effective Government for the 21st Century*, Testimony before the Committee on Governmental Affairs U. S. Senate, GAO Report, GAO/T-OCG-00-9, March 29, 2000.

(1) 因應環境變化的挑戰

即將進入二十一世紀的今天，美國政府所面對環境已產生根本的變化。Walker 尤其點出數項議題，列為未來需要妥善加以因應的重要挑戰。這些項目分別是：

第一，日益增加的全球化(globalization)現象。所謂全球化，是指世界各國在經濟及其他層面的互賴(interdependence)。美國與世界其他國家在經濟上面的連結互賴日深，因而其他國家的經濟狀況會使美國本身受到影響，一九九七年先發生於泰國，隨後於印尼、南韓、俄羅斯及巴西的金融風暴即為一例。未來美國財政部及其他的政府相關部門應與國際貨幣基金會(International Monetary Fund, IMF)合作，以維持全球金融穩定。

第二，快速的技術革新，尤其是資訊科技，雖然提高了生產力，卻也增加了不少問題。像是 Y2K 危機以及電腦病毒等電腦安全風險，若不能有效加以預防或在發生之後迅速處理，而使病歷紀錄、信用紀錄以及電力供應等受到影響，則會產生嚴重的後果。

第三，人口的日益老化。據估計，當二三年時，美國人口將有五分之一是年滿六十五歲以上的老人。屆時，包括醫療照顧的社會安全負擔將會大幅增加，社會安全費用的支應與享用的比例會從現在的 3.4:1 縮小為 2:1，亦即二個納稅人就要負擔一個人的社會安全支出。

第四，安全顧慮的改變。除了傳統武器的威脅外，現在的美國還須面對恐怖主義、大規模毀滅性武器(核子的、生物的或化學的)的擴散、資訊戰、跨國毒品走私等威脅。

第五，生活品質(quality of life)的考量。雖然美國在延長平均壽命、降低失業率及改善自然環境上有所成就，但其他方面的問題仍值得重視。如教育程度不均增大(高中教育程度以上與高中教育程度以下的人口比率增加)、失業問題集中於某些族裔(西班牙裔

與非洲裔的美國人失業的比率為白人的兩倍)、因高度經濟發展而來的擁擠、安全和環境的品質問題、因科技經濟興起而需關注的教育問題、像都市增多的這種人口、地理變遷所造成的運輸及其他基礎結構問題，皆攸關民眾的生活品質。

(2) 因應長期的財政和管理挑戰

目前的預算盈餘使得我們有機會把焦點放在長期的財政和管理挑戰，尤其值此將屆二十一世紀之時。特別重要的是醫療照顧以及因其他方面——如下世紀初嬰兒潮 (baby boom) 世代開始退休——產生的財政需求。

的確，雖然估計美國未來十年仍會持續財政盈餘的景況，但過去幾十年穩定增加的醫療照顧 (medicare)、醫療援助 (medicaid) 及社會安全支出，相對地使其他方面 (包括國防計畫) 的支出減少。除此之外，國防設備及武器系統造成的成本浪費，未來將因公職及軍職退休人口增加而需給付的大幅聯邦保險支出，以及更新及現代化公共建物、運輸系統以及老舊污水處理及自來水廠的投資需求，都是會漸漸浮現的財政壓力。

在近程及中程的財政方面，若欲保持財政盈餘，必須依賴持續的經濟成長及財政限制，如減少債務負擔、減少浪費並避免回到財政赤字。

(3) 持續執行有效率的管理結構改革

未來的財政挑戰使政府更應謹慎經營，以全面性的視野檢視政府應做什麼及該如何做。在短期中應持續執行有效率的管理結構改革，以使政府更有效率並更負責任。必須確保政府將其績效 (performance) 極大化，並現代化地、有效率地使用人力資本。

一九九〇年代雖採取以績效為基礎的管理，立法通過「政府績效與成果法」(Government Performance and Results Act of

1993)、「財務長法」及「減少紙上作業法」(Paperwork Reduction Act of 1995)等法案，但皆未將人力資本有效使用的問題與政府績效相連結。

在提高政府績效及注重人力資本業務執行的法制架構規劃與制定上，國會扮演著非常重要的角色。會計總署未來尤其應以評估機關進度及設法強化政府責任及績效的方式，而能在這些方面上協助國會。

(4) 財政和績效的模式的重新思考

重新思考財政和績效的模式、結構以及過程。在績效與管理上面的實質改進，需要行政部門的方法及決心。這是說，欲使政府機關成為高績效的組織，需要文化上的轉型 (cultural transformation)。層級管理途徑 (hierarchical management approaches) 亦需產生夥伴關係途徑 (partnerial approaches)，日常作業的過程取向 (process-oriented) 亦需產生成果取向 (results-oriented)。而為達成有效的成果，必須重視資訊科技。擔負重複功能且無效率的組織應加以整合，而且機關應從向內看轉為向外看，以符合美國民眾的需要與期望。

為協助政府機關提升效率及責任，會計總署必須分析及詮釋財政資訊及支持績效管理的相關成本，並將此與預算、財政及計畫結果資訊相連結。此外，評估政府機關的財政運作體系及內部控管，尤其是將主要機關的政策行動效率製成報告。最後，每年審計及報告美國政府的財政及內部控管狀況。

(5) 資源稀少需求增加的挑戰

會計總署所面對的挑戰和許多其他政府機關所面對的是相同的。亦即資源雖然稀少，需求卻是增加。也就是說會計總署一方面在縮減員額，另一方面卻有更多的國會委託及國會要求。結果導

致會計總署必須減少工作的彈性。現在只有 4%的工作是會計總署自己提出的。何以致此？這是因為：

第一，我們不能期望國會參眾兩院議員都是有能力、有智慧的，他們需要一些何者需做及何時需做的意見。

第二，無論是政治體制的官員及民選的官員，在本質上都必須把焦點放在今天的問題上，而都沒有花費許多時間在明天的問題。因此，會計總署必須在危機升高之前讓國會注意與問題相關的議題。

第三，會計總署所提的一些工作，後來為國會議員所接受。這包括存款及借貸條件、Y2K 問題、核能安全及飛航安全。會計總署試圖以積極與不間斷地擴大在國會的服務範圍，來促進他們與顧客 (client) 之間的關係。會計總署提出清楚的定義、一貫地應用及透明的草案予其顧客。

會計總署花許多時間把焦點及注意力放在人力資本領域上。沒有和整體策略結合在一起的人力資本策略，組織難以極大化其經濟、效率和效能。人是必須去投資的財產，資產投資期望有所回收，也必須去管理其風險。人不是可以消耗並丟棄的無限資源。會計總署將試著幫助聯邦政府花更多的時間及注意力，將焦點放在人力資本領域上。

Walker 認為會計總署正在擴大參與數個責任組織。Walker 稱為「責任」組織是想強調審計組織對責任的評估。在責任評估工作日益互賴的情況下，會計總署與聯邦稽查員、州與地方審計員、州審計長、聯邦聯席管理改善計畫 (Joint Financial Management Improvement Program)、最高審計機構國際組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions)、財務會計標準會議 (Financial Accounting Standards Board)、政府會計標準會議 (Government Accounting Standards Board) 及審計標準會議 (Auditing

Standards Board) 接觸，並需增加和這些組織的溝通、協調與合作，以極大化效能並極小化重疊。

2. 會計總署的角色

為協助政府因應二十一世紀的挑戰，Walker 認為會計總署必須經得起考驗，能提供國會及民眾堅實、專業且具學科基礎的解決方案。會計總署應是政府立法部門中一個能提供多學科專業的組織，以國會及全體民眾為服務對象，並為民眾福祉，協助國會持續促進政府的經濟、效率及效能。

政府的事務 (business) 著眼於經濟和效率，而政府的任務 (missions) 則著眼於效能。但任務的效能要看我們所說的是何種部門或機關。例如依據美國國防部 (Department of Defense, DOD) 的評估，美國是全球無所匹敵的第一強國，所以在效能上列為 A 級水

準。但於此同時，我們可能會忽略經濟與效率，將數以億計的金錢加以重分配，會更提高軍需及武器系統的品質。我們除了應持續達成效能之外，追求經濟及效率也是我們工作的重點。

住宅與都市發展部 (Department of Housing and Urban Development, HUD) 部長 Andrew Cuomo 已將去除高風險列為第一優先，為衡量該部的產出及效能，不應再以低收入住宅的提供率為依據，而應評估住宅結構的安全性及舒適性，據以確定任務是否達成。

會計總署的工作不僅只是促進政府的經濟、效率及效能等三項精神，更希望能改善公眾對政府的信心。會計總署基本上致力於三大核心價值：

在責任 (accountability) 方面，會計總署雖然名為會計 (accounting) 總署，實為責任總署。傳統觀念上的會計及審計工作其實只占會計總署工作的四分之一不到。會計總署所從事的是評

估、調查、政策分析、法律研究，並在各個面向提供諮詢意見。除協助立法部門確認行政部門的責任，並協助民眾確認政府的責任。

在誠實(integrity)各項標準上，會計總署應是專業的、客觀的、以事實為基礎的、超越黨派和意識形態的、公平和平衡的觀點，作實事求是的報告。

最後，在建立可信賴的(reliability)尺度上，會計總署的工作應是切時地(timely)、精確的、有用的、清楚的及率直的。也就是說，該表示的時候，必須要表示會計總署想說的以及所持的立場與態度。

雖然會計總署難以擺脫這個多元的競爭利益(competing interests)。但平衡競爭利益的唯一之道，是繼續信守上述核心價值。

3. 對會計總署的期望

Walker 期望會計總署能成為一個典範。會計總署是複查其他機關的監督機構，因此有責任、有義務比被其複查的其他機關更好。會計總署需要確定自己並非只是指出錯誤，還需提供正確及可行的資訊。如果會計總署的目標在增加公眾對政府的支持與信心，政府就應知道哪些是對的，而不只是知道哪裡出錯了。

Walker 希望幫助國會，而能為民眾帶來一些積極且不同的成果，特別是以他特別強調的績效管理技術及人力資本施行來促進經濟及效率；並在特別強調的未來挑戰及需要改革的方面達成效能，也希望能增加公眾對政府的支持與信心。

參、組織結構與決策系統

從前述中我們對美國審計體系發展進程的分析，我們深深地了解，美國會計總署組織的結構中，決策系統的核心人物是審計

長。他不但是整個系統發展的推動者，而且也是建構理論與實務規範的創造者。一九二一年的「預算與會計法」明白地陳明，「會計總署應該受到美國審計長的監督和指導。」⁷¹由於會計總署面對的行政文化非常複雜，審計長的任務就顯得相當艱鉅。從一九二一年開始，審計長面臨的最大問題，就是要改革聯邦機構百年來在官僚行政業務上，維持的不良積習與陋規。並要使行政運作能與審計的目標與原則相互配合。同時會計總署也有其獨立的行政系統、人事制度與運作規則，使得改革工作更難控制。下面我們將從會計總署的組織結構與決策系統作有系統的分析。

一、審計長 (Comptroller General)

1. 權限、責任與任期

審計長的決策中心都以審計長辦公室 (Office of Comptroller General) 涵蓋，形成一個決策行政體系。它具有一些獨特的特質：⁷²

首先，審計長的任命由總統提名，但必須得到參議院的同意。這提供了立法部門和行政部門之間的連結紐帶，但會計總署在憲政系統上仍歸屬於國會，是制衡行政體系的重要機關。⁷³雖然審計長由總統任命，並不足以說明審計長在行使職權時會與總統互通聲息。由於須得參院的同意，因而使得國會的把關具有實質的意義，有時參院的同意程序經年不決，例如柯林頓總統對 Walker 的任命即長達一年餘。

其次，法律規定十五年的任期給予審計長完整、獨立和充份的時間，足以使其能完成任何目標與使命。是以我們在前述中分析有關審計長的成績，不無與這項較長的任期有關。這也是有才

⁷¹ Sec. 312. Budget and Accounting Act of 1921. (31 U.S.C # 53).

⁷² Sec. 302. Budget and Accounting Act of 1921.

⁷³ Mosher, *The GAO*, p. 206.

能與使命感的審計長能建構美國審計制度重要的原因。

最後，審計長的權威非常廣泛，不但及於整個聯邦政府，並且觸及州和地方政府，以及很多非政府的活動。審計長必須要意識到，政治現實一定要超脫於黨派政治(partisan politics)之上。關於政府的計畫，他必須保持政治中立，也因此使會計總署的人員在處理工作時，對於外在的壓力才能保持客觀和獨立。最重要的是，審計長個人的廉潔操守與完整人格必須不受質疑。這些要素是保證審計工作成功必備條件。

從一九二一年的「預算與會計法」開始，會計總署陸續擁有一連串的法定授權。雖然某些審計長的法定責任相當特殊，但會計總署主要負責的工作還是在於審計和評估。會計總署是國會的輔助機構，因之在職責上必須對國會負責。每年國會必須提出一筆預算，專款專用，以利審計工作的進行；且審計長必須在每一個國會會期開始時，提出一份年度報告，告訴國會其對政府施政績效的評估意見。

會計總署必須接受眾議院的政府運作委員會和參議院的政府事務委員會的質詢，因為這兩個委員會對會計總署有立法和監督管轄權。⁷⁴ 同時每年有 200 場以上與會計總署事務相關的聽證會需要審計長和部屬參加，並有 800 個以上的國會議員辦公室，期待能從審計長和會計總署的工作人員中得到迅捷、有效率的服務。包括專題研究、資料查詢、政情諮詢等。同時會計總署的報告和文件檔案是公開的，民眾可以獲得相關的報告，產生新聞媒體和公眾可以監督的效果。⁷⁵

⁷⁴ Sec. 312.(b) Budget and Accounting Act of 1921.

⁷⁵ U.S., Congress, Select Committee on Congressional Operations, *General Accounting Office Service to Congress: An Assessment*, 95th Cong., 2nd Sess., Report No. 95-1317.

2. 運作模式

本質上，我們可將審計長辦公室作為會計總署的整體代表，所以審計長被視為負起機構上層管理者和對外交涉代理人的角色。Peter Drucker 認為：高階決策者的工作是多面向的，所以他最少必須具備思考者、行動者、親民者 (the people man)、先驅者 (the front man) 四種特質。雖然 Drucker 斷言，這四種特質幾乎不可能在同一人身上找到，但 Staats 在會計總署審計長的十五年任期中，嘗試著扮演這四種角色。他成功地扮演好每一個角色的程度，隨角色的本質而有所不同。這一點我們可以在前述關於他在評估功能的成就中獲得印證。⁷⁶

3. 充分與民眾的需求維持互動

一個成功的審計長必須喜歡和社會不同階層的人士保持互動關係，將他的業務試著融入不同的組織層級的需求中。審計長雖然長時間待在華盛頓特區，但也接受各地的邀請，演講等活動，凡是與會計總署的業務相關，他都每年往返於不同的地區，使得他和各種職業、階層的領導者保持聯繫，而且也成為會計總署和外界主要資訊流通的中介者。⁷⁷ 在內部整合方面，Staats 在十五年任期中的表現也特別出色，他帶領會計總署各級人員力求發展，而自己更是利用時間，主動了解會計總署的組織與人員之間的互動，並且和高階助理人員建立有效的溝通管道。這是 Staats 成功的地方。

⁷⁶ Peter F. Drucker, *Management: Tasks, Responsibilities, Practices* (New York: Harper & Row, 1973), p. 616.

⁷⁷ Mosher, *The GAO*, p. 248.

4. 建立理想與目標的認同

一個成功的審計長如不能對會計總署的理想與目標認識清楚，則其工作成就將會受到限制。Staats 審計長是一個成功的範例。⁷⁸ 我們以他為例，可觀察到他在任期中追求理想與實踐目標時所作的認同與努力，其中以下列幾項最為重要：

- (1) 改善政府的管理與效能。一九六八年，Staats 認為會計總署的角色不只從事於公共會計決算 (public accounting) 的工作，還包括對管理人員的表現和計畫效能的檢核。這一觀念促成他為會計總署設定如下的目標：⁷⁹
 - a. 加強財政管理。會計總署必須不斷鞏固與強化它的結構，並且設定理想，使所有聯邦機構預算體系，在他任期結束時達到財政管理效能提升的標準。⁸⁰
 - b. 評估聯邦計畫的管理與衝擊。會計總署的工作應該藉著建議的方法，使提出中的和進行中的計畫運作得更好，對政府的計畫和運作合乎較佳的經濟性、效率性和效能性。在有窒礙難行時，決定計畫的替代方案，使會計總署能掌控目標能否達成。
 - c. 降低計畫的成本並勵行節約。會計總署的工作成果如遠超過其預算額限度，節約目的即可達到。在一九六一至八一年末，會計總署對預算節約的潛在空間特別予以更多的重視。他努力的目標是，使會計總署的工作結果，接近撥款和預算委員會的要求。

⁷⁸ 參閱對 Staats 審計長的訪問紀錄：GAO, *Interview with Elmer B. Staats*, Oral History Series, GAO/OP-1-OH, Spring 1987, pp. 5-6.

⁷⁹ *Ibid.*, pp. 61-65.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 73.

- (2) 增加會計總署對國會工作的實際效果。Staats 指出，他的目標在加強國會進行各項工作時，能即時得到確實的資訊。對會計總署而言，這意味著使會計總署的工作更能切合國會的需要。Staats 更認為，會計總署除了從事對聯邦計畫的評估之外，更是國會議員在問政工作上有效率的幫手。⁸¹
- (3) 提升審計人員的參與角色，並與其他的審計組織建立關係。雖然聯邦政府與各州政府各自分立，但 Staats 卻認為，聯邦體系能結合所有政府層級互動的基本結構。例如地方獲得聯邦補助款援助計畫的地方政府激增，使會計總署擴展了政府審計的範圍，聯邦體系在實質上形成一個整體。他的世界觀也是如此。他相信：由於世界互賴程度的增加，會計總署必須開始和其他國家的審計組織互動，並加強彼此在審計技術上相互支援的合作。⁸²
- (4) 加強會計總署的內部管理體系和人事。Staats 努力增加會計總署的管理上和組織的效能，並對資深管理人員的傑出表現給予鼓勵。他想要藉由不同背景的人員，給予訓練與發展，鼓勵他們參加專業組織，以提升會計總署人事的專業才能。他認為鼓勵員工參與專業組織，可以提高效能。除此之外，他設法維持會計總署的彈性，以抗拒其他機關想要在會計總署下設置次級單位的想法，而這個目的在保有審計長的職權。⁸³

5. 維持會計總署的獨立性

雖然審計長希望工作能緊密地和國會相結合，提供更多且即

⁸¹ *Ibid.*, p.24.

⁸² *Ibid.*, p. 34.

⁸³ *Ibid.*, pp. 50, 95.

時的協助，但同時也要使會計總署能維持它的獨立性。會計總署面臨的問題在於：有哪些問題領域可以使會計總署獨立地運作？會計總署在結構上該如何重組以達到這項目標？應制定何種運作程序以利執行工作？這些問題都與維持獨立性有關。雖說國會依法有權要求會計總署為其提供相關的訊息，但維持會計總署的獨立性則是審計長應加以拿捏的地方。是以審計長可以根據其職權客觀地決定何種計畫、方案、政策應加以調查或評估，並作成建議。不過，獨立性當然是需要責任和監督。在一些情況下，審計長鼓勵眾議院政府運作委員會和參議院政府事務委員會針對會計總署的工作，特別是會計總署的年度報告，以舉辦年度聽證會的方式達到監督的目的。如此可以使國會更加認識會計總署的工作。因此，長久以來，會計總署的員工一向很自豪所秉持的中立、非黨派的立場。在過去的數十年，審計人員、評估人員、調查人員已經樂於向國會和行政部門提供資訊，及其所作成的政策與方案。不過在運作的過程中，會計總署的人員仍非常戰戰兢兢；他們必須要向國會表示與證明，他們對國會的支持是客觀、超然、以及黨派中立的。

6. 建立分層負責的觀念

審計長的管理方式往往決定會計總署行政運作的程序。基本上審計長的權威很大，這時他必須建立分層負責的觀念。但絕不能都透過行政命令去強制執行。最高明的方式是將高階管理人員納入決策過程中，但決策的責任卻由審計長自己完全負責。Staats的決策與行政程序即代表這種模式。Staats通常都透過「計畫過程」(planning process)來保有他對會計總署的工作控制。⁸⁴ Staats的分權概念相當地特殊，對他而言，分權意味著將責任賦予下一級的

⁸⁴ *Ibid.*, pp. 86-89.

管理人員。這和過去的分權概念不同，過去是將責任賦予中間或更低層級的組織。Staats 繼任時的會計總署包括了 3 個大的分區和 16 個區域辦公室，他們的負責人都享有高度的自主性，也可以在上級監督之下發展自己的觀念。此外，由於 Staats 先前在預算局工作的經歷，使他非常鼓勵辯論，因為他覺得一旦完成一項決策時，經歷決策過程的人會更加瞭解政策。因此，他要求將管理人員納入決策過程中，而 Staats 則擁有最後的決定權。這是一個具有決策特質的管理方式。難怪一個官員將他的管理方式描述成「參與形於上，但威權存於下」(participative on the surface but authoritarian underneath)。⁸⁵

不過，Staats 的管理方式曾遭質疑：(1) 為何不讓屬下管理人員負擔完全的責任；(2) 內部人員對審計長的管理方式為何無法完全認同。這種不願別人分享完全責任的專斷，顯然和審計長個人的人格特質有關。不過，在研究中發現，會計總署歷任的審計長中，這類人格特質者頗不乏人，例如 Campbell 即屬於這樣的性格。顯然這種特質使得美國會計總署的成長與歷任審計長的領導產生密切的關連性。這是我們研究美國審計制度不能不細加了解的。本文對過去六位審計長均作了頗為深入的分析，其目的也嘗試尋求各位審計長的人格特質，並據以觀察其對審計權發展的貢獻。

二、副審計長 (Deputy Comptroller General)

副審計長的工作在協助審計長履行職務，就如同一國的副總統一樣，實質負責的範圍並不多。法律上明白規定：「副審計長應該執行審計長所交付的職務，而在審計長因去職或無法視事之

⁸⁵ *Ibid.*, pp. 111-112.

時代理其職務。」⁸⁶

基本上，副審計長與審計長之間的關係如能保持合作無間，對審計長是莫大的助力。例如 Staats 即與其副審計長 Keller 在工作上密切合作，推動計畫評估的工作。他們的合作模式頗具啟發性與指標性。兩人每在工作進度相互諮詢後，即進行討論，並確立分工的範圍。Keller 負責國會關係的連繫和會計總署的立法工作，但他並不因此而干預了 Staats 的工作。除了那些迫在眉睫需要 Staats 簽字的文件之外，Keller 通常可以簽署所有的法律案。在 Keller 最後一年的任期中，他積極地參與了會計總署選定內部管理各項議題的規劃，同時支持審計長的諸多理念與方案，對會計總署的發展頗多貢獻。甚至於他被人稱之為「會計總署先生」(Mr. GAO)。直到一九八一年他離職時，Keller 對會計總署的認同與努力使他深獲好評。⁸⁷ 大致上我們可以發現，審計長的職務非常繁重，一個負責、有能力而稱職的副審計長是會計總署順利運作成功的保證。

三、諮詢小組 (Consultants Panels)

自一九六 至一九八一年這段期間，審計長廣泛地開始利用署外的諮詢人員來作顧問與法律諮商的工作，這項資訊對會計總署的工作帶來不少的幫助。

最具代表性的一個諮詢小組，應以 Staats 審計長時期所組成的受到重視最多。原來在一九六六年七月，Staats 和數名資深的會計總署官員，聚在一起討論「審計與會計政策小組」的未來運作時，深感尋求外界意見與共識的重要性。因之在開會後，他們即

⁸⁶ *Ibid.*, p. 83.

⁸⁷ 參閱“Keller Era Ends at GAO.” *The GAO Watchdog*. (March 1980), p. 5.

同意成立一個外部的諮詢小組，定期和會計總署的資深人員討論問題，以決定會計總署的政策與運作方法。這個小組的成員包括政府代表、專業會計人員、私人企業和學術界人士。他們討論的主題都與當時的現狀與問題相關，其中包括下面數項：

1. 基於越戰情勢升高，所引起日益繁重的運輸審計工作應如何進行。
2. 當政府維持從私人企業與從機關內部兩個不同的管道，獲得財貨(goods)和勞務(services)的政策時，會計總署應如何權衡其間的利弊得失。
3. 應如何規劃一個由財政部、預算局與會計總署聯合提供，以地理分區為基礎的聯邦支用細部資訊計畫。⁸⁸

以上議題，對政府不同形式的運作，以及會計總署的工作日程，都具有息息相關的影響。會計總署和諮詢人員都覺得諮詢協商有必要性。而在 Staats 任內定期每年舉行兩次會議。直到 Staats 任期結束前，小組成員已擴編到 29 人，而討論的議題也更加廣泛。這種協商模式此後即常為各審計長所樂於採用。

四、官僚組織與結構

會計總署的行政組織結構及其成員的成長，基本上是因應其發展的需要而成漸進的趨勢。我們可以說，到了一九八一年時，會計總署的結構已經更具功能性，各個部門的組成更強調規劃、以及人事和行政功能的分化。然而，管理的層級結構、組織氣候和管理過程大多數還停留在一九六六年。為了日益繁雜的需求，會計總署也不斷地改變組織氣候，以利執行政策，因之組織發展制

⁸⁸ *Ibid.*, p. 15.

度化就成為必要的考慮。到了一九九八年 David Walker 審計長上任後，更對二十一世紀面臨的挑戰，提出了革新的要求，會計總署已經是一個不折不扣，講求企業經營的官僚體系組織體。

Max Weber 認為「官僚」的定義包括了：(1)精緻地分工：每件工作都區分清楚，且由專人負責；(2)明確的科層結構：將決策者與行政人員明白地分開來，且在不同的層級各有不同的薪資；(3)有系統的目標和規範：使得行動維持客觀與協和。⁸⁹ 在許多方面，會計總署都符合這些指標，從組織圖和會計總署的運作手冊中，也可看出會計總署的不同層級都有明確的部門，負責不同的問題領域，支付的薪資也跟工作職務高低而有不同。

會計總署也有良好的層級結構。大多數的部門都有更多層級的分隔，使審計人員與行政部門的主管各有明確的職權劃分。行政部門的區分較細緻，每因不同的職責或問題取向而有不同的主管部門，例如計畫主任、資源主任、立法與計畫的協調專員、計畫與報告評鑑員等。至於地區的管理部門則有分區部門經理、助理、與行政助理等人員。而這項設計的目的在於確保會計總署的工作表現能夠達到標準。

在這樣的一個嚴密而複雜的官僚體系中，也許會給人一個應該以彈性與調適性見長的特性，其實不然。為了確保這個體系的穩定與安全，雖不致會去從事冒險的行為，但在許多的行事法則上多維持它的嚴密與拘謹，處處都講求控制與規範，以致在工作開拓上失去了個別的創新 (initiative)、多樣 (diversity) 與革新 (innovativeness) 的精神。過去會計總署在行事上最引人詬病的地方就在此處，但現任審計長 David Walker 即努力革除這種缺失。他在「二十一世紀的政府」一篇講詞中即指陳了這種發展面臨的隱

⁸⁹ William H. Newman and E. Kirby Warren, *The Process of Management: Concepts, Behavior, and Practice* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1977), p. 3.

憂，並力主革新。⁹⁰ 他認為政府分為二類：一為以任務為取向的政府，強調經濟與效率，一為以使命為取向的政府，強調效能。

另一方面，當環境改變時，組織也必須作適度的調整，以適應這種變遷。在過去的這幾年間，透過很多的創新，使組織再編制，達到組織的目標。這些變化包括：

1. 從會計總署的員工中開發更多專業的議題領域，和工作管理技術。
2. 封閉、合併或整合區域辦公室和審計地區。

為了增加會計總署員工的專門技術，會計總署減少區域辦公室(field office)，而集中在受關注的重要議題。舉例來說，在一九八九年會計年度中，農業工作由十個區域辦公室管理。目前這些工作的大部分已由亞特蘭大、芝加哥、達拉斯、堪薩斯市、舊金山這五個辦公室負責。經由這種整合改變之後，農業報告和聽證會的數量已經明顯地增加。

增強地區辦公室(regional office)的能力，並安排經理人員層級的員工，以帶領特殊計畫領域的工作，也獲致很好的成果。這些經理人員監督負責單一議題領域的核心成員，指引工作的所有面向，包括傳統上由華盛頓總部人員負責的部分。這個嘗試是改善工作效能和適時性的新開端。⁹¹

基本上，會計總署的組織結構是 Bowsher 時期的結構，大體上，現任審計長 Walker 也未曾做大幅度的變動。其結構參見圖一。

⁹⁰ David M. Walker. March 23, 1999. "Government in the 21st Century", A lecture delivered, at a gathering in Washington cosponsored by the Pricewaterhouse Coopers Endowment for the Business of Government, the Council for Excellence in Government, and the National Academy of Public Administration.

⁹¹ Trask, *GAO History, 1921-1991*, pp. 100,101.103.

五、組織成員

根據一九九九年的資料顯示，GAO 目前的員工為 3,275 人。⁹² 但人員最多的時候是在一九九三年。根據表一(一九九三年五月的資料)顯示，GAO 的預算編制有 4,970 人，其中有 4,821 人是全職，149 位是兼職。這些人員分別屬於 80 個以上的職系職位，但 63% 以上的 GAO 人力都是從事會計、評估、或與評估相關的工作。

表一 會計總署預算編制人員分類統計表

專業分類	數目	專業分類	數目
評估人員	2,870	工資評定	37
一般行政	977	調查	27
會計和預算	291	工商業	18
法律事務	193	教育	10
社會科學和心理學	162	器材、設備和服務	4
人事管理與公共關係	84	機械與建築	3
藏書和檔案	49	自然科學	2
資訊和藝術	45	供給	2
數學和統計	35	其他專業	161

資料來源：U. S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, p. 333.

但人力的高素質才是 GAO 的資產。再以一九九三年全盛時期觀察，從表二中，根據不同職位員工的教育背景資料，我們可以看出擁有大學的學歷是一般的必要的要求。GAO 具有一般水準以

⁹² <http://www.gao.gov/about/gg glance.html>.

表二 會計總署員工學位的等級

	學士	法律學位	碩士	博士學位	總計
審計人員或與審計事務相關的人員	1,801	0	1,340	187	3,328
律師	0	157	0	1	158
安全設備管理人員	1	0	0	0	1
輔導的心理學者	1	0	5	2	8
溝通管理專家	1	0	2	0	3
圖書館人員	3	0	15	0	18
刑事調查人員	21	0	4	0	25
其他	284	8	147	22	461
總計	2,112	165	1,513	212	4,002

資料來源：U. S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, p. 334.

上的專業人力資源。超過 80% 的員工至少擁有一個大學學位，而超過 45% 的評估人員有學士學位。筆者在會計總署訪問的經驗顯示，人員的工作安定性較其他機關為高，主要的原因除了一般待遇較其聯邦機關為高外，工作環境也較為穩定與理想，而且易於表現個人的能力與才華，為國會議員服務，更有較多的成就感。

為了限制人員作無限制的擴張與膨脹，此後即有逐漸減少的趨勢。到了一九九八年 Walker 時期，工作人員維持在 3,275 人的水準上，顯然作了不少的限制。不過這也是柯林頓政府力求縮減政府組織的時代要求。而在預算上也作了如此的限制。根據一九九年的預算顯示，全年維持在 3 億 5 千 4 百萬。

六、參與式的管理組織發展模式

一九七〇年代，行為科學中的「組織發展」這門學門不斷地成長。這門學問的普遍目標在給予不同行政組織層級協助，從而認定並解決有關於效益的議題，以改善組織的生產力和工作品質。會計總署即在這個環境中獲得了快速的成長與茁壯。早在一九七二年一月，會計總署就曾和「史特林研究所」(Sterling Institute)接觸，來評估會計總署總部和各級行政部門的管理實務與組織氣候。惟該份評估報告並沒得到熱烈的迴響，因之也沒有更進一步的發展。一九七四年八月，會計總署開始又和 Likert 公司正式合作，從事一個組織發展的計畫。⁹³ 包括：

1. 透過對其國際部門的職工從事的問卷調查，以發現在特定的領域中管理人員是否能改善他們的領導風格。
2. 為上層管理領導人員設計兩天的管理訓練課程。
3. 進行「調查回饋的諮商」，包括管理者及其所屬人員的諮商。

這個計畫的目的在於減少各組織間相互競爭所造成的傷害、增加工作團隊的效率和表現、增加雇員的滿足感和減少高比率的人事失誤。另一個目的在於逐一發展內部人員素質，並進而將這個計畫擴展到其他會計總署的部門中。這是會計總署首次從事的大規模組織發展計畫的訓練項目。雖然在參與的人員資格上有所保留，但這個計畫卻按預期的進行。從這一點上我們可以發現，會計總署對管理技術的重視以及組織發展的投入，都足以說明會計總署的發展邁向專業化與制度化發展的道路上。到了今天，Walker 審計長已公開要求工作人員有科際整合的能力。

⁹³ Mosher, *The GAO*, p. 248.

在科技設備的更新方面，會計總署的發展算得上是能緊跟時代的發展。由於科技進步太過神速，務必不能使添購的微電腦、軟體、印表機、電訊傳播裝置成為落後的設備。因之為了保持領先的工作效能，將資訊科技整合進組織本身是會計總署發展上不可少的課題。

在作業上，會計總署曾在一九九一年引用一套追蹤系統來幫助偵測工作進度以及使主要的決策程序更趨明確。近來，由於網路連結的發展與運用，大幅改善了資訊與決策的蒐集與分配過程。這項技術提高了分散各地的員工掌握時效的能力，得以回應日漸增加的國會資訊的需求。

就行政方面來說，總署人員在自動化操作上也有長足的進步。舉例來說，會計總署的帳冊上薪資總額、人事、時間、出席率、任務管理和提供資訊系統，目前由農業部的全國財務中心 (Department of Agriculture's National Finance Center) 統一管理。這種方式不僅有效，而且可以節省納稅人的錢。自動化有助於財政管理的運作，並使人民瞭解到聯邦政府的會計規則和標準。

七、參與式管理面臨的難題及其解決

當會計總署的工作日趨複雜，且和國會間的關係日益擴大時，很明顯地它的高層管理階層需要用一種更集體的方式來面對他的部屬。會計總署需要更好的溝通，有時需要加入一些專門的信條或氣氛，使得觀念得以自由的交換而變得更充實。

然而，內部的議題和陋習阻礙了溝通。管理階層已經有固定的行為模式，而無法和他人自由地溝通。此外，審計長和他的管理階層之間關於政策取向的看法也漸行漸遠。會計總署在歷經一九七二年的重組之後，各部門之間的問題和管轄權區分不清的情況都慢慢出現。於是各部門的負責人開始有一個月一次的非正式

集會，藉此討論問題並交換訊息。但是會計總署還是缺乏一個有效的論壇，讓各部門的負責人可以交換觀念、帶來不同的觀點並解決衝突。

一九七五年，有人建議這些部門負責人每月撥出兩天，到一個遠離會計總署總部的所在，去說出心裡話。這個建議在經過考量後，還是決定加入審計長和高階管理人員加入。這個會議提供了交換彼此觀念的機會，但卻因為缺乏互信而使得溝通出現障礙。⁹⁴

從這次會議之後，更進一步的討論頻頻增加。經過多次的討論，他們乃決定：會計總署的高階管理人員，應該要增加他們對組織發展活動的參與，並透過「問題解決」的技術來面對問題。其目的在於加強部門負責人之間的合作，並鼓勵用開放革新式的途徑來解決問題。

雖然這種形式的討論反覆在審計長、各部門主管與經理人員之間進行，但成果仍然有限，最主要的原因仍是各有不同的理念，形成山頭，難以達到共識。各個部門的負責人要求會計總署必須要把焦點放在結果上，而非程序上；而他們也建議每個部門都應該堅持一套基本的管理哲學，以完成它的任務。每個部門都在這個哲學下發展出各自的計畫。團體的概念不再成為會計總署的工作方式，每一個未來的工作都有它的基本管理結構。雖說此一提案執行時會使各部門能夠自行處理問題，但各部門負責人仍然建議在計畫和工作流程上還是要透過各部門的參與，否則難達具體實效。

⁹⁴ *Ibid.*, p. 352.

肆、計畫評估與運作程序

在一九五 年代之前，政府審計基本的內容仍是以財務與業務審計為主。但這並不是說，政府審計不重視政府施政的經濟性與效率性，事實上，審計的作業仍擴大到施政績效的評估。在一九二 年代與五 年代之間的審計作業都是以這兩個年代制定的法律為基礎。但我們可以看到在六 年代與七 年代，政府以評估為主導的審計正是以過去的實際經驗為依據。到了八 年代，這種以計畫評估為導向的審計作業，更是在審計長 Staats 大力提倡之下向前發展。⁹⁵

不過，在討論這種經驗時，正式走向評估的審計作業應該注意到兩件重要的發展：

第一，詹森總統推動的「大社會」(The Great Society)各項計畫強調績效評估。⁹⁶ 重要的是，各項計畫評估標準，從傳統的只重聯邦政府的角色，重點放在硬體建設，如公路建設，或補助救濟，如救濟金發放貧窮者，進而到積極整體的成效，如改善教育、健康、社會福利等方案。這就是說，將績效放在實際的成果上。由於社會科學家並不擅以實際方式來估量成效如何，因之這項工作都交給審計人員來操作。對審計人員來說，這是一項大的挑戰，因而他們開始訓練適合的人員與培養專業的知識。⁹⁷

⁹⁵ Elmer B. Staats, "The Role of GAO During the 1980s." *The GAO Review*(Spring 1977), p. 33.

⁹⁶ 參閱 Roger H. Divdson, "The War on Poverty: Experiment in Federalism," *The Annals*, September, 1969, pp. 1-13.

⁹⁷ 根據會計總署由審計長發布之「政府審計標準」(Government Auditing Standards)第三章中規定：「從事審計之人員應整體具有從事審計工作之專業資格。」參閱 U.S. General Accounting Office, *Government Auditing Standards: Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions*, 1988 Revision.

第二，一九六五年的 Holifield 公聽會針對國防工業契約程序的審計為目的。將國防工業納入審計評估之範圍，對政府資源之監控達到很好的成效。就審計的範圍來說，「任務分析」(mission analysis)成為國防計畫的重要課題。

會計總署將工作重點放在評估與分析的課題上，並不是說他們放棄了原來的財務監督與合法性的審計，而是透過評估與分析來輔助達成計畫的經濟性與效率性。在這個工作上，我們在前面即討論過首開其端的 Prouty 修正案扮演了重要的角色。⁹⁸

會計總署的評估工作雖然有了方向，惟在進行時仍有千頭萬緒之感，因之在初期力求把握了下列兩項基本原則：

1. 檢視主要聯邦總部及各權責機構、補助金接受單位、與下游契約簽訂單位對計畫的管理、行政的效率與目標達成的情形。
2. 從事統計與經濟分析，據以擴大觀察各地區的執行成效。

本質上，會計總署的結構與運作程序的設計是在回應國會的要求，其評估工作的進行如何與國會的要求維持一個平衡的關係，乃是相當重要的課題。我們知道，會計總署的職掌相當的複雜，所要從事的研究與評估內容又是鉅細靡遺，進行這項工作時便不得不審慎規劃。自然，最優先的工作則在回應國會委員會、小組委員會以及少數黨領袖的要求。但會計總署決定其工作的內容亦有其一套標準與法則，在此一法則之下，署內各工作單位亦主動地決定其工作的內容。一般言之，下列諸項原則每為工作單位決定某項評估案例時的準據：

⁹⁸ 反貧窮法案重視其績效是由參議員 Winston Prouty 所主張。

1. 是否涉及國會與公共大眾的利益；
2. 是否為國會其他團體或會計總署本身曾已干涉的事項；
3. 根據計畫本身的性質來作考慮，例如其是否具有全國性、影響的幅度、計畫在未來的發展等；
4. 計畫結果是否具有相當的敏感度；
5. 執行程度的考慮，包括完成的時間、審計技術的性質、是否需要特別的專業知識或顧問人員、工作的成本、工作人員的素質等；
6. 作業管理的考量，包括有無足夠的工作人員、地區單位是否可資利用、與華盛頓的關係等。⁹⁹

顯然在以上這些考量的準據之下，會計總署享有相當的自由裁量與決定之權。更重要的是，會計總署在審計長之下有一位審計長特別助理，四位助理審計長，分別主管一般事務、計畫與會報行政事務與政策。

在執行層面則設立計畫處與技術處二個單位。計畫處包括一般政府事務、人力資源、國家安全與國際事務以及資源、社區與經濟發展。技術處包括會計與財務管理、資訊處理與技術、計畫評估與方法。另就法律專業事項設立「法律顧問特別調查處」負責法律技術層面的工作。

由於各單位掌管的業務一般都有重疊性，因之每由一個責任單位負起全面責任，然後與其他有關單位密切配合。此一責任單位稱之為「專責單位」(lead division)。另一方面，又由於會計總署負責的範圍過於龐大，但事實上又不能對每一事項逐一追查，因之根據問題的優先順序，建立了所謂「問題領域」(issue areas)的清單。這一問題清單每隨時間與需要而有不同的變化，以一九七八

⁹⁹ 參閱 Mosher, *The GAO*, p. 336.

年為例，此一「問題領域」的清單即達三十五項，每一「專責單位」就不同的問題負責執行。謹以一九七八年時，會計總署的「專責單位」與「問題領域」分別說明於後(參見表三)。¹⁰⁰

表三中所指陳的領域每一問題，專業單位必須在未來十八個月準備該領域有關的工作計畫。準備之時，務必就問題的特質進行廣泛的瞭解，包括舉行討論會與研討會。如有必要，更必須邀請署外的專家或實務人員參加討論。雖然工作計畫是由專業單位擬定，但參與者應延攬各地區有關的審計人員、地區單位、有關的其他單位以及國會各委員會的工作助理。計畫書之中應明確指陳問題領域的背景、性質與問題等相關事項，並須確認與會計總署有關的主要問題。專業單位有權決定優先順序以及工作時間與人員。為免重複，其他有關研究機構，包括國會助理機構，如國會研究服務處等尚須對計畫進行查核。¹⁰¹

此時計畫書即須送到計畫規劃中心人員再進行複審與評估，並就其疑點提出詰問。然後由審計長、副審計長、行政部門負責人與各工作單位主管為成員的規劃委員會進行廣泛的討論會議。規劃中心負責人對有疑問的地方，以及須作修正之處擬寫一份「備忘錄」送交計畫負責官員。此一工作計畫遂成為會計總署特定工作計畫的基礎。¹⁰² 會計總署在十八個月工作之後，專責單位必須就執行機構所完成之計畫與原先擬定的計畫加以比較，以確定其間的差異，並予評估。實際上，會計總署的工作計畫經過逐年的

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 338.

¹⁰¹ U.S., Congress, Select Committee on Congressional Operations, *General Accounting Office Services to Congress: An Assessment*, 95th Cong., 2nd Sess., Report No. 95-1317, 1978, p. 13.

¹⁰² 有關評估作業支持國會部分，請參閱 GAO, *General Policies/Procedures Manual (GPPM)*, November 1992, Chapter 3—Supporting the Congress—Responding to Requests for Audits and Evaluations.

修正與經驗的累積，已形成一固定的模式，在會計總署稱為「責任模式」(accountability model)。此一模式在實際運作時將鎖定在「如何」與「在何種幅度」範圍之內政府的計畫完成了問題領域中曾揭櫫的目標。

此外執行單位在進行評估計畫時必須提出證據，任何修正的計畫方案務必須符合國會委員會的要求。更有甚者，評估執行單位亦必須就評估對象站在長期的觀點，包括未來發展的趨向與長期的利益提出報告，至於會計總署在問題領域中所應扮演角色亦應一併說明。

在另一方面，個別計畫仍是工作的重點。各個地區審計單位、署內各主管業務單位的審計人員繼續扮演積極參與的角色。本質上，他們亦須以「問題領域」內的主題為訴求重點。他們的工作計畫建議，在透過各個適當管道部門修正之後，最後提送各業務主管處的首長核定。計畫執行官員如遭遇重大問題，可在每週舉行的署內高級主管會報提出。有必要時，由審計長或副審計長作最後裁定解決。¹⁰³

雖然會計總署的工作計畫以「問題領域」內的主題為目標，但國會各委員會仍時常提出不屬於此一領域內的任何問題。此外，審計長、副審計長或其他署內高級官員亦可提出相關而認為重要的問題，不過就經驗上來看，大多數的計畫方案仍來自各業務工作單位，而非由其上級交辦。這些方案規劃系統為行政單位計畫執行評估作業提供了一個很好的基礎。¹⁰⁴

在工作的類型上，除了國會特別的要求與特定的問題外，會

¹⁰³ 有關評估作業問題領域部分，請參閱 GAO, *General Policies/Procedures Manual* (GPPM), November 1992, Chapter 5.1—Program Planning—Issue Areas Plans and Updates.

¹⁰⁴ 有關會計總署的運作過程，可參閱會計總署出版的介紹手冊。GAO: *Serving the Congress*, 1990.

表三 會計總署之專責單位與問題領域(1978)

<u>專責單位</u>	會計總署
問題領域	資源所占比例
<u>社區與經濟發展處</u>	
國民住宅與社區發展	2.8%
環境保護	2.4
糧食	2.2
土地使用規劃與管理	1.2
交通系統與政策	3.0
水資源計畫	1.2
<u>能源與礦業處</u>	
能源	5.6%
礦產資源	0.9
<u>財政及管理研究處</u>	
會計及財務指導	6.2%
自動化資料處理	2.5
內部審計系統	1.9
全國生產	1.6
<u>聯邦人事與理賠處</u>	
聯邦人事管理與理賠	4.8%
<u>一般政務處</u>	
非政府資料處理	1.0%
政府部門關係與財稅分擔	2.2
法律執行與犯罪防治	3.9
賦稅管理	2.5
	(待續)

<u>人力資源處</u>	
反歧視與公平機會計畫處理	4.1%
消費者與工人保障	1.3
教育	
就業與訓練	2.5
保健	6.0
所得安全	4.9
<u>國際事務處</u>	
國際經濟與軍事計畫	3.8%
<u>後勤與資訊處</u>	
設備與物資管理	5.4%
聯邦資訊管理	1.3
軍事預備計畫執行	3.0
<u>採購與系統設置處</u>	
聯邦採購	9.0%
科學與技術	2.3
<u>計畫分析處</u>	
聯邦目標方案評估	0.7%
國會預算資訊	1.3
評估綱領	0.7
區域與全國經濟問題	0.5
賦稅政策	0.3

資料來源：Mosher, *The Quest for Accountability*, p.338.

計總署可將其工作類型分為兩個部分。第一個部分是「調查研究」(survey)。此一工作的範圍是就對某一活動或計畫的整體作立即而全面的評析。其主要的目的在確認問題的性質、問題的內涵與其間的缺失。研究過程中首要瞭解其背景資料，有關立法，與有限度測驗管理效果。一般言之，調查研究皆由有關計畫的審計地區規劃，而由二到三個地區審計處在總部的指揮下執行。¹⁰⁵

根據調查研究的結果發現，如需繼續作進一步的探索與分析，則進入第二個部分的「覆審評量」(review)階段。此時在署內的決策階層必須決定是否另外需要進行更深入的實地調查工作，以及提出何種報告。大體上一份調查報告是經過此一兩階段的過程。¹⁰⁶

會計總署的作業方式相當嚴謹，大部分的工作固然由署內專家主持，但與署外的民間專業顧問機構結合評量也是重要的方式之一。會計總署在經驗上與著名的民間研究調查機構簽約，責成它們提供統計與經濟分析的數據資料。同時責成對經濟機會局與其他相關的聯邦機構所作的分析資料加以評估，且經濟機會局的資訊系統的正確性也在評估之列。歷任審計長非常堅持對這項工作一定要組成一個諮詢顧問小組，使之包括學術界、民間工業界與政府的專家，在工作完結之前，對會計總署使用的方法、結果、結論與建議作一次獨立的評析。這種評估方式為會計總署建立了一個值得依循的先例。¹⁰⁷

¹⁰⁵ 有關評估作業會計總署人員任務分派部分，請參閱 *GAO, General Policies/Procedures Manual (GPPM)*, November 1992, Chapter 6—Planning and Managing Individual Assignments.

¹⁰⁶ 有關評估作業會計總署人員任務分派部分，請參閱 *GAO, General Policies/Procedures Manual (GPPM)*, November 1992, Chapter 6—Planning and Managing Individual Assignments.

¹⁰⁷ 有關評估作業提出報告部分，請參閱 *GAO, General Policies/Procedures Manual (GPPM)*, November 1992, Chapter 9—Findings, Conclusions, Recommendations,

會計總署評估工作並非從一般性的公共政策方案著手，而是最先從國防工業採購過程開始，這是因為第二次世界大戰戰費龐大的緣故。至於非軍事的公共政策方案採購過程評估，在時間上較軍事採購的評估為後，較著名的例子為民航局航管系統、航空與太空總署的太空梭以及首都華盛頓的地下鐵系統。評估的內容包括每一個聯邦機構的成本估算過程、研究與發展活動以及其他採購過程。反貧窮計畫也是一個代表公眾利益政策方案計畫的中心。這些項目結合起來成為聯邦機構評估工作開展的起步，不過會計總署並沒有放棄傳統的審計過程。財務管理、內務審計、一般審計慣常性的工作也都繼續的由行政機構執行，只不過評估的觀念與作業開始進入到這些審計的過程中。

在進行評估工作時，何種評估方法或方式，甚至程序如何都是比較引起注意的課題。大體言之，不同的方法與方式交換地行使。雖然在傳統的評估方法上，經濟性與效益性是評量計畫成果的標準，但在實際工作進行時也發生過困難，原因是精確資料難於取得。是以在結果的影響性評估不易進行時，計畫的過程性評估乃取而代之。評估者不問計畫的目標是否達成，而檢驗計畫的執行與活動的進行。因為這些評估內容同樣地對目標的達成有關鍵性影響。同時，過程性評估對進行中的計畫提供了不少有價值的資訊，這些也是會計總署同樣感到迫切需要的。例如有關保障族群平等的相關法律，評估的目標固在瞭解是否有實際歧視的情事發生，難以評估目標達成多少成效，但如看其執行過程的情形，則較能掌握這項法律執行的實際效益。是以對這類政策我們關注的焦點應是執行是否已充分的進行，而不是一些具體目標達成的數字。

如前所述，Staats 入主會計總署擔任審計長後對整個工作的方向有相當基本的變革，那就是他將工作重心置於「計畫評估」的執行上。計畫評估並不是新的觀念，早在第二次世界大戰時，國防部即將這個觀念用在武器系統規劃與發展上，主其事者多為個體經濟學家，他們設計出一套比較複雜的技術來分析武器系統以及其效果。一九六〇年代，國防部由部長 Robert S. McNamara 主政，他大力主導 PPBS 系統分析方法，¹⁰⁸ 由經濟學家掛帥，這種分析方法在國防部頗具成效，這對當時力求行政成效，卻又見不到績效的聯邦政府而言，是一大刺激，終於在詹森總統的同意下，命令將這套系統適用在聯邦各機構的管理作業上。當時的三位預算局長與若干助理局長都是清一色的經濟學家。此時，Staats 正是預算局的副局長。這對他在接任會計總署審計長著重計畫評估有密切的關係。

一九六〇年代，會計總署即曾以 PPBS 作為評估作業與分析的工具。較具知名度的評估案例有「聯邦機構使用折扣技術評估未來計畫之調查研究」(Survey of Use by Federal Agencies of the Discounting Techniques in Evaluating Future Programs)¹⁰⁹ 以及「聯邦機構執行 PPBS 成效的調查研究」(Survey of Progress in Implementing the Planning Programming-Budgeting System in Executive Agencies)。¹¹⁰ 這些案例對以後評估工作的進行都有實質的影響。

事實上，會計總署在計畫評估的職掌從一九二一年的「預算與會計法」中即有了法源的根據。依該法規定，會計總署有權就任何涉及使用「公共基金」的事項進行調查。不過到了一九七

¹⁰⁸ 參閱 Mosher, *The GAO*.

¹⁰⁹ 參閱 Comptroller General's Report to Joint Economic Committee of Congress (B-162719), January 29, 1968. 有關資料見 Mosher, *The GAO*, pp. 174-176.

¹¹⁰ 參閱 Comptroller General's Report to Congress (B-115398), July 29, 1969. 見 Mosher, *The GAO*, pp. 174-176.

年國會更明確地在「立法重組法」中就會計總署的此一評估功能以具體的文字訂定下來。該法稱：

審計長在接到國會參眾兩院任何一院的指令、或依據其本身的職權、或接到參眾兩院任一院委員會的要求、或就某一計畫與活動有管轄權的兩院聯席委員會的要求時，應就政府依據法律從事的計畫與活動的執行結果進行評估與分析，包括成本與效益分析。¹¹¹

會計總署的計畫評估的功能到了一九七四年「國會預算與保留管制法」制定後，更有相當大的擴張。該署在一九七六年並成立了「計畫分析處」。原來的審計業務亦因此而配合作了相對的擴張。根據其《綜合審計手冊》(*Comprehensive Audit Manual*)中的條款所示，會計總署主要審計功能在：

1. 評估聯邦機構為履行其財政、管理與計畫的責任時，所具有的效率性、合法性、經濟性、與效用性。
2. 幫助國會與聯邦機構的官員在執行職務時，適時地提供有關政府客觀運作的資訊，並作成結論與建議。

到了一九七八年，審計手冊特就審計的型態分成三類：(一)財政運作與法律適用；(二)執行效果與成本；與(三)計畫結果。何謂計畫結果(program results)語義並不明確，因之審計長在一九七七年特區分為三個類別以資適用：

1. 進行中計畫結果的審計與評估，此項強調其效用 (effectiveness)。
2. 選擇方案成本與效益的分析。

¹¹¹ 參閱 Public Law 91-510, October 26, 1968.

3. 就某些方法技術的特別研究。¹¹²

在這種審計觀念的擴大與發展之下，政府的審計工作有了實質的變化，但這也並不表示，會計總署有足夠的人力與資源能全面從事評估觀念的審計業務，本質上仍是比例與重點取向。當時，會計總署的工作量是每月約九十件，每日平均四件。¹¹³ 在表四中我們可以發現從一九七二至一九七七這六年間，會計總署有關計畫結果評估這項工作量，的確有所增加。

表四 會計總署計畫評估每月平均工作量(1972-1977年)

	1972	1973	1974	1975	1976	1977
財務審計	14	14	13	12	11	10
經濟與效率評量	56	54	53	52	49	41
計畫結果評估	30	32	34	36	40	49

資料來源：The GAO's Monthly "Overview Report", 1977.

雖然會計總署從事計畫評估的工作已有長足的進展，然而美中不足的是它的發展未能統一步調，有的機構工作極富進取心，但有的則踟躕不前。顯然會計總署有這樣的發展與其領導人及各單位人員的興趣與才能有密切的關係。在發展的階段是「人」的取向，重於「制度」取向。此外，會計總署亦有值得加倍注意的地方：

¹¹² 關於審計手冊請參閱 GAO, *General Policies/Procedures Manual* (GPPM), November 1992.

¹¹³ 參閱 *General Accounting Office Comprehensive Audit Manual*, part I, chapter 2, p. 1.

第一，會計總署的評估多為一些社會領域中有關人事的資料，對結構性的問題涉入不多。

第二，會計總署對行政部門計畫效能的評估往往從行政部門的觀點來觀察，而非立於一個立法機構的對立角色加以制衡，這點對會計總署的地位極為不利。

第三，最重要的是，會計總署能根據其評估結論的立場對政治性極為敏感的政策提出變更的建議，包括政策的取消、修正與重新制定，這是政府機構中少有的現象，這一發展對會計總署來說最為有意義。

自一九七四年「國會預算與保留管制法」通過後，會計總署於一九七七年積極展開正式的評估作業，負責規劃與執行的單位是一九七六年成立的「計畫分析處」。計畫分析處的責任是領導各部門在評估的技術與方法上作更新改善，更重要的是透過立法過程的協助達成改善的目的。

原則上，會計總署負責審計工作的應是專業的審計人員。但審計人員往往無法使用新的評估技術，因之他們不能沒有受過良好訓練的工作人員的協助；建立工作幹部的專業能力也是一件重要的工作。由於審計人員與一般的行政人員之間的分工並不明顯，在工作上時常呈現權責不分的局面。

到了國會會計法制定以後，組織的調整與部門的建立才呈系統化的發展。其中以下列兩個單位最為重要：

1. 計畫與預算分析局。這個單位的建立主要是因應國會在預算方面日益增多的服務要求。
2. 國會資訊服務組 (Congressional Information Service Group)。這個單位的職掌是各相關計畫的評估與資訊的提供。基本上，這個單位是屬於財務與管理局 (Financial and

General Management Studies Division, FGMSD) 中的一個單位，只不過不負責系統功能的分析任務。主要的職責是協助國會與會計總署提升充分使用資訊與計畫評估的能力；同時促進資訊系統與評估過程上能與聯邦、各州與地方政府合作。

這兩個單位最後終於變成計畫分析處中的附屬單位，專責發展評估準據 (guidelines) 與方法，聯邦基金的運用以及促進政府效能方法。至於系統分析的協助與訓練責任仍留在財務與管理局。基本上，這種結構仍是不完整的。到了一九八一年四月，計畫評估研究所 (Institute for Program Evaluation) 成立，以上兩個單位納入在內，才算是建構完成了這個訓練專業人員的架構。在有了這個單位之後，會計總署的評估方法獲得提升；署內行政人員更具評估技術能力；評估方法學有了進一步的發展；而現行進行中的計畫方案更能向社會大眾展示，它是在一個新的與改進的評估方法下完成的，以昭公信。¹¹⁴

負責計畫作業的行政單位往往要求國會的支持與密切配合。審計長 Staats 在一九七二年八月曾經向國會各個委員會的主席寫信，特別強調計畫評估的重要性，並且敦促國會在通過各項聯邦計畫的立法措施時，將計畫評估列入作為要求履行條件之一。Staats 說：

我鄭重的敦促：國會對任何一項新法案給予授權，或擬對現行法案作繼續授權時，務必規定每項進行的計畫，列入有系統的計畫評估項目，作為立法授權要件。¹¹⁵

¹¹⁴ 在會計總署的手冊中，第十四章特別談到結構上的關係。請參閱 GAO, *General Policies/Procedures Manual (GPPM)*, November 1992, Chapter 14.

¹¹⁵ 參閱 Comptroller General Staats, Letters to House and Senate Committee Chair-

為了有效達成上項目標，會計總署責成各行政單位對計畫執行的資訊負起蒐集與分析的主要責任。同時，為了避免國會在制定法案時目標不夠明確，不利評估工作的進行，因之會計總署要求國會在授權法案上，提供明確的計畫目標，以利評估工作的進行。這項要求雖然在以後的數年並沒有付諸具體的執行，但會計總署則在實際的工作時與國會各委員會密切合作，在以後的若干法案上，都明確地註明了計畫的目標，並要求進行具體的評估工作。

事實上，國會委員會在檢討若干法案的存續或效力時，評估是他們對各項法案表示同意或不同意撥款的利器。這種情形特別對「日出法案」(Sunrise Legislation)或「日落法案」(Sunset Legislation)更有適用的餘地。在日出法案時，計畫沒有訂定明確的目標或申報條件時不授予運作基金；在日落法案時，各項計畫都訂定期限作特定的評估，否則不予撥付額外的基金。

會計總署對國會的這項立法改革措施表示全力支持，因為這樣做法，在實質上改善了國會監督行政單位的力量。國會不但瞭解行政單位對法律或計畫運作與結果的資訊，同時可以利用這項資訊作為解釋現行法律或計畫是否達成效果的準據，以作為要求它們改善的基礎。遺憾的是，會計總署雖不斷地向國會各委員會作成執行的建議，但聽者藐藐，始終未能採取具體的方法來實施。

其實會計總署真正關心的仍是在增強行政部門各單位從事計畫評估的能力。計畫分析處首要的工作是分別向行政部門提出一系列關於計畫評估方法的報告。一九七六年發出的第一份報告即是關於基本評估的概念。由於行政部門的政策分析與評估的專家具有不同的學養與背景，因之建立一個評估的概念模式與共通專

業語言乃是必要的工作，如此行政人員可以有效地作彼此的溝通，並且能對評估相關問題的了解建立共識。¹¹⁶ 另一份重要的報告是由會計總署委託「社會科學研究委員會」(Social Science Research Council)作成，關於研究方法的文件。基本資料是對有名的「新澤西州負所得稅實驗計畫」(New Jersey Negative Income Tax Experiment)的評估。這份研究報告提出對社會實驗的審計，以及對社會實驗影響性審定的方法與技術。同時該委員建議，會計總署應採取適當的行動來提升社會科學研究的品質。這些發展都說明了學術界肯定會計總署對審計與評估工作的領導角色。¹¹⁷

較具重要性的是一九七九年十月發布的第三份報告。在這份報告中，會計總署將行政機關面臨的共同問題提出，作為評估人員共同必須要加研究解決的基礎。會計總署建立了六個標準：相關性 (relevance)、重要性 (significance)、有效性 (validity)、可靠性 (reliability)、客觀性 (objectivity) 與時間性 (timeliness)。這些標準都是評估人員在日常作業中通常會面臨到的。當評估的資料沒有具體的事實或數字作為支持時，而判定又是根據觀察與解釋，這時把握上項標準可以避免粗糙的決定。

以直接訓練的方式幫助行政人員評估能力的提升也是會計總署的責任。最常見的方式是主辦聯邦政府各單位負責評估任務的主管參加研討會 (seminars)，大致每六個星期舉辦一次，使行政單位的評估人員能密切地與學術界保持連繫，包括國際學術界的連絡，都對評估水準的提升有幫助。

聯邦機構各個單位自行評估其計畫執行的效果也是一種提升

¹¹⁶ 參閱 Comptroller General's Report, "Finding Out How Programs Are Working Suggestions for Congressional Oversight" (PAD-76-9, September 1, 1976).

¹¹⁷ 「負所得稅」(Negative Income Tax), 參閱 David N. Kershaw, "A Negative-Income-Tax Experiment," in Howard E. Freeman (ed.), *The Present Status of Evaluation*.

評估效力的方式。會計總署曾自一九七五年開始，全面的測驗行政機構執行這項工作的成效。不幸的是，檢查的結果發現，這項工作尚不徹底落實。

總而言之，會計總署的評估能力從一九六〇年代到一九八〇年代有了很大的增進。在一九六〇年代，所做的工作無非僅是一些財務審查，或是經濟性或效率性的評鑑。但到一九八〇年代，會計總署的工作轉移到各項計畫的查核、分析與評估。聯邦的每一分錢不但要花得正當，而且要評估其是否能達到預先設定的目標。更有甚者，聯邦機構還要發展其本身的評估能力，不須每一個計畫都要由會計總署操盤，這樣會計總署可以有多一點時間與國會共同負起監督行政機關的任務。在三權分立的美國，會計總署更能扮演其獨立而專業的新角色。

此外，會計總署雖是國會的輔助機構，每年應國會委員會與議員的要求提供各種不同的服務，然而我們也曾指出，國會對其輔助機構(support agencies)的服務要求嚴格，許多達不到標準的項目，仍是毫不客氣表達不滿意的態度。筆者在訪問會計總署時，不同官員皆有類似的反應。國會經常以公聽會的方式，要求其輔助機構的主管官員出席，應答議會的不同詰問。主持國會公聽會的委員會屬國會組織聯合委員會(Joint Committee on the Organization of Congress)。這個委員會分別包括來自參眾兩院議員各十四名。¹¹⁸

大體說來，如表五所示，從一九八五年至一九九三年，會計總署對國會的服務，已經超過八年前的兩倍。自然為了因應國會的特殊需求而花在人事費上的比例也增加了，從一九八一年

¹¹⁸ U.S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993.

Bowsher 上任時的 35%，到一九八五年的 57%，而一九九二年時已經到達了 82%。事實上，在一九九二年時，最少對 213 位眾議員和 86 位參議員提出了一份書面報告。參照一九八五年的數據，對眾議員所提出的書面報告數增加了 82%，對參議員的書面報告數增加了 23%。這些統計數值說明了國會對會計總署的信賴度的增加。下面這個數字表示了會計總署提供不同服務的項目與數據。

會計總署對國會和公眾的實際價值也可以從它們提出的建議案數字成長看出。在八年間會計總署作成了幾乎兩倍的建議。這些建議案將陸續完成，而且會繼續成長。在圖二中，我們可以看出自一九八五年至一九九二年，其成長的數字與趨勢。

會計總署每年的工作量如此龐大，同時全職與半職的工作人員又多達四千餘人。因之其每年的預算金額也極為龐大，自必當然。在下列表六中列出自一九八三年至一九九三年十年間會計總署的正常預算。會計總署在一九九四會計年度預列美金 497,585,000 元。和一九九三會計年度作比較，一九九四年的要求增加了 11%，如此才能達到一九九二年的服務水準。此一金額包括實質的活動及刪減員額到 4,900 個。¹¹⁹ 此後數年，它的預算並未快速的增加，相反的有緊縮的趨勢。到一九九九年，年度預算僅維持在 354,200,000 元，¹²⁰ 而職工人數維持在 3,275 人，這與柯林頓政府緊縮預算赤字與政府人員有關。

伍、結論：成效的評估

審計體系是一個發展的產物。最初設計純為營建一個會計的

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 369.

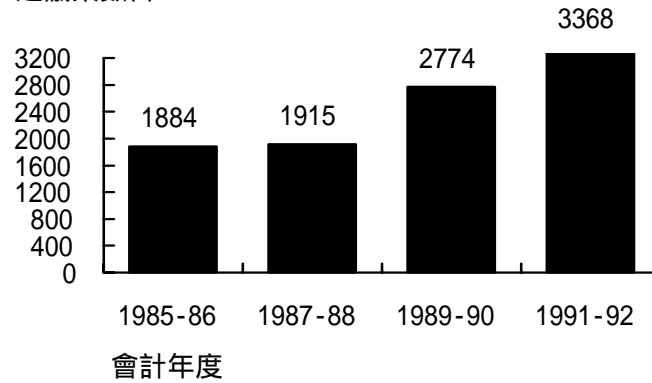
¹²⁰ 參見<http://www.gao.gov/about/ggllance.html> (04/26/2000)

表五 會計總署書面報告增加比例表

	1985	1992	1999
對國會的報告	457	915	1163
聽證會	117	289	229
不同的列席證人	42	72	
完成國會服務	6691	535	

資料來源：1. U. S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, p. 333
 2. <http://www.gao.gov/about/glance.html>

建議案數目



圖二 會計總署建議案成長圖

資料來源：U. S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, p. 292.

表六 會計總署年度預算 (1983-1993)

會計年度	編制員額	年度預算
1983	4,960(1)	252,665,000
1984	4,985(1)	271,710,000
1985	5,042(2)	299,704,000
1986	5,019(3)	288,051,000(4)
1987	5,016(3)	310,973,000
1988	5,042(3)	329,847,000
1989	5,061(3)	347,339,000
1990	5,077(3)	363,661,000(5)
1991	5,069(3)	409,241,681(6)
1992	5,062	442,647,000(7)
1993	4,900	435,167,000

(1)法定員額為 5,000。

(2)法定員額為 5,050。

(3)法定員額為 5,100。但預算金額並未據實撥足。

(4)刪減淨額\$12,941,000 其後根據 Public Law 99-177, Gramm-Rudman-Hollings 法案。

(5)刪減淨額\$1,568,000 其後根據 Public Law 101-164，要提供反毒基金：\$5,055,000 (依據 Public Law 99-177, Gramm-Rudman-Hollings 法案與公法案 Public Law 101-239)；

另項包括 \$5,564,000 來自 GAO 大廈使用人租金 (依據公法 Public Law 100-545, GAO 大廈轉讓法辦理)。

(6)刪減淨額 \$5,319 (根據 Public Law 99-177, Gramm-Rudman-Hollings 法案)。

(7)包括預先自 1991 會計年度撥款 \$3,968,000。

資料來源：U.S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, p. 369.

審核制度，其目的是為了核定公私機關使用金錢的合法性與適當性。設計之初都建制在行政系統財務部門之內，受行政長官的監督與管理。俟民主政治發展，制衡機制產生，審計權乃獨立於行政體系之外，與立法權結合，形成行政與立法兩權對抗之勢。但這種發展並不影響在行政機關中仍須有財務監督的功能。是以從財務監督的功能而言，在制衡機制之下，行政系統有之，立法系統亦有之。這一點說明，財務監督有其獨立的專業性與超然性，同時還具備了政治性。綜觀在現代民主政治的運作中，各國政治體制或有不同，但各國在這種機制的維持上則未有不同，這可充分看出其特質之所在。此一特質，在美國政治體制中表現出來的即是行政系統中，有管理預算局；立法系統中，有會計總署。

然而會計總署也有某種意涵的司法性。在早期的發展過程中，會計總署主要的功能在從事個案的發票審計，確認政府經費的合法性與形式性。大多數國家對政府審計的功能多賦予「半司法性」的功能，稱此類機構為「會計法庭」(Court of Accounts)。事實上會計總署亦具有「準司法性」(quasi-judicial)的特質。它可以驗證政府契約的合法性¹²¹及對政府官員使用經費的法律問題提供諮詢意見。這種「準司法性」的地位一向未引起普遍的注意，但因「羅斯中校案」(Colonel Oliver North)的發生，美國海軍當局具文向會計總署徵詢羅斯中校在判刑後其退伍金發放的問題時，會計總署此一角色引起了社會的注意。¹²²

¹²¹ Harry S. Havens, *The Evolution of the General Accounting office: From Voucher Audits to Program Evaluations* (Washington, D.C.: U. S. General Accounting Office, 1990), p. 3.

¹²² 會計總署基於技術的理由(technical reasons)並未對此案發表正式意見，但在給海軍的回函中指陳，退伍金 (retired) 是一種退伍軍人縮減責任後的薪資，羅斯中校既經判刑不得服公職，則退伍軍人的身份即包括在此禁令之中。顯然，會計總署的意見是傾向不得繼續發放退伍金。

然而會計總署最重大的功能在協助立法機關，對抗行政機關。本研究的發現，亦多集中在這一面向上。僅就其獲得的成就作一概括性的評估：

先就其憲政結構上作一觀察。根據美國一九二一年「預算與會計法」，¹²³ 美國會計總署的主要功能在「調查政府所在地或其他其區一切有關公共基金的徵收、支付與運用事項」。 ¹²⁴ 本質上美國會計總署的成立是對行政權的一種制衡 (counter-weight)。原先在一九二一年的預算與會計法中，行政部門設立的預算單位是「預算局」(BOB)，國會為了提昇看管行政部門用錢的能力乃在同一法案中增加成立了「美國會計總署」以為牽制。目前，預算局已為「管理預算局」(Office of Budget and Management，簡稱 OBM)，而與美國會計總署形成行政與立法就政策事項評估制衡與對立的單位。

審計功能是美國會計總署主要的任務，但此一功能早在美國會計總署成立之前已有很長的歷史，其運作體系屬行政系統的財政部的主計長 (Controller of the Treasury)，然而國會對行政部門行使審計的功能一向持懷疑的態度，這是在一九二一年預算與會計法另在國會中設立獨立的美國會計總署的原因。¹²⁵ 美國會計總署審計長 (Comptroller General) 此一角色是相當超然的，他是總統提名，經國會參議院行使同意權後任命，任期十五年，不得連任。除國會兩院聯席會議的決議或受到眾院的彈劾外，不得以任何理由使之去職，以保障他的獨立與超然性。更為保障其退休後的生

¹²³ Public Law 67-13 (approved June 10, 1921).

¹²⁴ 有關「會計與預算法」的主要內容，可參閱 Mosher, *The GAO*, pp. 58-61.

¹²⁵ 參閱 Harry S. Havens, *The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations* (Washington, D.C.: U.S. General Accounting Office, 1990), pp. 1-2.

活，審計長可以在其餘年領全薪。在過去的歷史上，尚未發生使審計長去職的紀錄。從此一安排，我們可以得知，美國國會為對行政部門制衡，在審計功能上，設計出非常有力的工具，以監督行政部門使用任何一分錢。

在威爾遜總統時代，由於在法律上有總統不得將審計長免職的規定，曾引起相當大的爭議，因之一九二一年威爾遜總統曾否決預算與會計法，但國會對其獨立性仍相當堅持，絕不退讓；一直到哈定總統時才將法案略作修改後同意定案。不過會計總署在獨立性上，常被質疑遊走在行政與立法之間，有腳踏兩條船之譏。但在立法與行政的對立上，會計總署也扮演了重要的角色。

在會計總署運作初期，對政府機構應如何運用某一筆經費並不表示其意見，僅對其合法性加以審查，然而在首任審計長 J. Raymond McCarl 十五年的任期(1921 年至 1936 年)中，經常與羅斯福總統的「新政」(New Deal) 各項方案計畫的效力發生意見的爭議，新政被當時的審計長 McCarl 指為浪費。美國會計總署的審計員亦曾就行政部門的經費使用情形詰問，造成行政與立法之間的對立。¹²⁶

哈定總統雖然簽署一九二一年的預算與會計法，但對會計總署的角色與功能並不能接受，特別是對 McCarl 的作法更是反感。因之當一九三六年 McCarl 退休後，哈定總統就有將會計總署的業務移回財政部的念頭，然未付諸行動。其後的胡佛總統與羅斯福總統任內大致上採取哈定總統的政策，不使會計總署具有行政特質的權限。有名的「布朗勞委員會 (Brownlow Committee) 報告」更建議限制會計總署的角色，使之僅負責政府經費的事後審計

¹²⁶ 會計總署曾對內政部購照相機一事質問作何用途，內政部部长 Ickes 非常氣憤的回答：「拿來照相，笨蛋」，一時傳為趣談。

(post-audit) 的功能。¹²⁷ 國會對羅斯福總統此一行動強烈反彈，並且表示不支持任何對會計總署改革的任何計畫。羅斯福總統最後讓步，並且選擇了北卡羅萊那州 (North Carolina) 的眾議員 Lindsay Warren 為第二任審計長，當然 Warren 是羅斯福心目中與行政部門可以合作的人選。¹²⁸ McCarl 時代與羅斯福總統理念上的爭議在 Warren 時期消失，自然這是因為第二次世界大戰的爆發與全國總動員，政府無暇注意這一問題。我們可以說，自一九四一年至一九五四年 Warren 任職的這一時期是會計總署第一次制度上的重大變革。

帳冊審計的過程在羅斯福總統「新政」時期雖勉強進行，但在第二次大戰期間面臨了極大的挑戰。會計總署對政府機關龐大的作業量根本無法審計，而會計總署所僱用的工作人員已達一萬四千名。一九四五年會計總署的年度報告指出未審計的帳冊已達三千五百萬件。Warren 深深體會到這種傳統方式的審計過程一定要改弦更張，乃在一九四七年與財政部長 John Snyder 及預算局長 James Webb 商議謀求新的財務管理與審計的方式。根據新的方式，行政各部門各自負責己身的帳冊審計；而會計總署的責任是在提供會計的基本原則與規範，以及監督財務管理程序與控制是否精確。此一理念在以後的「第一胡佛委員會」(First Hoover Commission) 獲得確認，並納入「一九五〇年會計與審計法」(the Accounting and Auditing Act of 1950)。¹²⁹

會計總署經過這一次的結構與功能的轉變在組織上縮小了不

¹²⁷ 參閱 *Report of the President's Committee on Administrative Management* (Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 1937).

¹²⁸ 嚴格說起來，第二任審計長應是一九三九年任命的 Fred，但他任職不到一年因健康理由而去職。

¹²⁹ 參閱 Title 2 of the Budget and Accounting Procedures Act of 1950, Public Law 81-874 (approved September 12, 1950).

少，從原有的一萬五千名員工濃縮到僅六千人。新進人員的背景也多集中在會計專業方面，不復有二次大戰期間那股盛況。

在艾森豪總統時期，會計總署的功能有很大的改變。當時 Joseph Campbell 為審計長，會計總署的角色朝向會計專業的發展。在 Campbell 的十年任期中(1954 年至 1965 年)，由於他是專業合格會計師(Certified Public Accountant, CPA)出身，會計總署在一九五 年到一九六 年這一段時期的工作模仿當時會計師公司的結構，會計總署的專業人員亦多由合格的專業會計師出任。人員結構方面亦繼續縮減，到 Campbell 離職時僅有四千餘人。其中大半是大學畢業專修會計學的，原有的審計人員僅極少數留任。早期會計總署的結構大致維持到一九七 年代中期。

在審計長 Campbell 時期，會計總署的工作雖有改變，但仍將工作重點置於政府機構的合法性的評鑑上，有的人甚至將會計總署的工作譬喻為專挑政府的小毛病。在六 年代引起爭議的是所謂「荷里佛聽證會」(Holifield Hearings)關於會計總署對國防工業契約商的嚴重批評，¹³⁰ 結果造成會計總署對行政部門的退卻，特別是國防工業方面。而 Campbell 在這一挫折之後也以健康理由提前退休，這也可謂會計總署的一項挫折。¹³¹ 而會計總署在往後亦不再對國防工業的契約進行審計。¹³²

¹³⁰ 在六 年代中期，會計總署對國防工業的過高報價有不滿的批評，並要求退回餘款，因之造成國防工業集團的抵制。眾院政府運作委員會中之軍事作業小組委員會(Military Operations Subcommittee of the House Committee on Government)主席荷里佛(Chet Holifield)舉辦聽政會調查此一事件，原對此事並無特別立場，但受同州議員(加州)與利益團體的壓力，要求會計總署以不公正的作業終止對國防工業的審計調查。國會內雖有反對的聲浪，如 Jack Brooks，結果荷里佛仍取得勝利。

¹³¹ 參閱 U. S. Congress, House, *Defense Contract Audits*, House Dept., 1132, 90th Cong., 2nd Sess., March 23, 1966.

¹³² 另一重要的原因是國會特別設立「國防契約審計處」(Defense Contract Audit Agency)，專門從事國防工業契約的審計工作。

我們如將一九二一年時的會計總署與一九九一年的會計總署作一比較，可以發現，會計總署無論在組織、目標、地位與工作都有顯著的不同。甚至七十年來，開創會計總署的法律，「預算與會計法」給予的立法權威，維持著同一的結構，但會計總署與從前的確大大的不同。七十年來在會計總署不斷地隨著時間與變動的國內外環境在作相對的調整。會計總署從來沒有落在時代的後面。我們可以在時間的序列上對重要的成就作一個回顧與評估。

一九二〇年代，會計總署所做的工作乏善可陳，大體是延續了前財政部主計長過去所做的工作。在一九三〇年代，因為經濟蕭條導致國家緊急方案的產生，這就是我們熟知的「新政」計畫。在「新政」方案之下，各種不同的方案都以救濟、復原與改革為核心。也因為新政的各種方案影響了會計總署的工作性質與方向。早在一九三四年，審計官即開始從事實地場所的審計工作，以審計「農業支援計畫」(agricultural support programs)。而「地區審計」也迅速的擴大適用。最後也導致「區域機構體系」(regional office system)的建立。

一九四一年美國捲入第二次世界大戰，審計工作又進入了另一個階段。由於國防設備需求的增加，使得會計總署的業務量增加，審計人員到全國各個軍備工廠工作，因而使得通勤的審計工作大量出現。這一趨勢也使得會計總署的員工在一九四六年早期的人數達到高峰。一九四五年，在國會的鼓勵下，會計總署在工作性質上作了變革，從此會計總署開始了國營企業審計的工作。這個工作也導致了審計長 Warren 建立「綜合審計」的開始與發展。再加上聯邦政府對財政管理領導現代化的需求，使得會計總署放棄了傳統的發票審計工作，從事更多與這個方向的工作努力。會計總署的組織在一九四〇年代晚期與一九五〇年代的改變反應出其工作本質與方向的改變。從一個演進的過程來看，會計

總署在這個時候角色的轉換是重要的。

一九五〇年代又代表另一個時代的開始。其特徵是國防審計的增加，造成了審計與軍事業務的結合；另一個則是專業人員的培訓，使審計工作走向專業化的領域。由於冷戰的開始，以及美國參與韓戰(1950年至1953年)，使得會計總署必須承擔更多的國防審計以及國外政策領域的各類計畫效能的評估。所以，會計總署不僅在歐洲與遠東地區成立海外分部以為審計的據點，更在國內進行更多的國防契約審計。一九五四年 Joseph Campbell 審計長上任，開始一連串人事專業化的訓練，使會計總署的員工更能有效地處理，並面對複雜及多樣性的工作。這項專業訓練直至一九六五年才告結束。會計總署走向專業化在這個時期有了明顯的成長。

一九六〇年代是審計作業走向計畫評估嶄新領域的開始。這個時期，美國國內的社會政策方案方興未艾，而國際又面臨多事之秋。內政與外交使得會計總署有了更多施放的空間，影響了會計總署的發展。

在國內方面，一九六〇年代中期的「大社會計畫」(Great Society Programs)營造了多樣的社會計畫方案，牽動了聯邦財務的鉅大開支。這些天文數字投下在各種不同的計畫層面，使得國會對行政部門的績效問題特別關注。國會決定追蹤這些計畫的成效，審計的功效便自然的變得格外重要，也間接地促成了會計總署走向「計畫評估」階段。

一九六〇年代另一個影響美國國力的事件，就是美國捲入越戰，龐大人力與物力的投入這場不求勝利的戰爭，已到了精疲力竭的地步。站在國會的立場來看，政府的用錢需要發揮它的實效，會計總署對於美軍和相關行動的財政和計畫效率與效能便不能不做評估。由於審計長 Staats 對聯邦政府的管理有較豐富的經驗，

使得會計總署更加重視計畫評估與政策分析，並鼓勵國會觸及政府所有層級的財政管理與計畫效力的評估上。一般說來，審計長 Staats 在計畫評估這一方面的營建有著相當深遠的貢獻。

Staats 的繼任者 Bowsheer 繼續確立了會計總署在一九六〇至一九七〇年代所從事建立的新的工作型態與績效，而使會計總署進入一個完全以評估為取向的審計時代。Bowsheer 是一個充滿著理想的人，同時又須顧及因應美國與全世界所面臨的新挑戰，Bowsheer 帶領會計總署的同仁進入了極為廣泛的工作領域。重要項目諸如建立「全面管理評鑑系統」(GMRS)、「聯邦經理人員財務申報法」的審計 (FIA audits)、機關財務報表的審計，以及其他有關國會和國家相關議題的報告。這些制度的建立雖然零星，但對會計總署的整體形象而言是往前邁進了一大步。換言之，會計總署的審計標準建立在此一作業尺度上，有了總體的目標。他也致力於改善聯邦政府的財政管理制度，找出現存的或危及國家政治與財政穩定的緊迫問題，並向政府提出警戒。

雖然歷任審計長的成就有賴於他們的管理者和幕僚人員的能力，但是審計長在會計總署的歷史中卻扮演著一個中心的角色。會計總署的工作以發票憑證審計為開端，而至今已有了更複雜、更廣泛的功能。它的組織結構的改變，不僅反映在不同審計長對問題的處理方式，同時也說明了不同時代不同問題本質上的改變。更重要的是，會計總署隨著時代的變遷，但它在立法基礎上亦相對的增加與穩固，這對會計總署的發展有決定性的穩定作用。會計總署的法源根據來自於一九二一年的「預算與會計法」，隨後於一九四五年通過的「國營企業控制法」、一九五〇年的「預算與會計程序法」、一九八二年的「聯邦經理人員財產申報法」等，都擴大了會計總署的立法基礎，給予它成長有利的契機。

會計總署的專業化是它有能力走上計畫評估最有力的因素，

而人員素質的提升更是建立現代化行政機關形象不可或缺的關鍵。會計總署的職員從單純的發票查核員到受過專業訓練的人員，以面對多樣化的工作，得來不易，其間透過歷任審計長有遠見的培養而來；而機關超然的地位也是從原先多任用白種男性到現在加入了各個種族及女性員工而來。專業與超然形象的建立使會計總署的評估能力與素質更易深入人心。¹³³ 會計總署對國會所提供的服務數量和品質自一九二一年來，已有很大的改變。會計總署直接因應國會的要求而提供的服務，從早期的 12% 至一九九一年已增至超過 80%，可以看出會計總署的工作與國會的立法過程有密切的配合。另外，會計總署對財政收支的控制有效，也可看出它的成就。

會計總署的歷史，是一部組織變遷史，它是為了因應國家和國會的需求而作改變的歷史。不可否認地，它仍將繼續改變。也許往後的七十年，會計總署的組織仍會與現在大不相同，但這也反映出會計總署適應現代需求的能力。在另一方面，會計總署也是一個功能變遷史，因為雖有不同的組織變革，但並不能保證可以提升目標的達成，惟有從現有的組織機制提升功能的目標，才能實現目標。現代的國家與政府都有一個共同的問題，那就是資源有限而需求無窮。以有限的資源與財力要從事不同的工作或計畫，惟一要控制的就是使花費與獲得能達到效力與效能的平衡。審計工作變得更不可或缺。會計總署的功能將因這種變革的到來與需求的增加會變得愈來愈重要。一九九八年新的審計長 David Walker 上任即力陳美國會計總署在面對二十一世紀的挑戰

¹³³ U. S., Congress, Joint Committee on the Organization of Congress, *Support Agencies, Hearing before the Joint Committee on the Organization of Congress*, 103rd Cong., 1st Sess., 1993, pp. 347-351.

中，即必須在「經濟性」、「效率性」與「效能性」三方面因應國際與國內形勢的需求與變化。¹³⁴

從以上的分析，我們可明白地看出，美國會計總署在邁向對政府施政作政策評估目標的努力上，經過近七十年來不斷地發展，其成就已普遍地受到肯定，而在制衡行政部門的努力上，也發揮了專業與獨立的效能，這一成就對美國民主政治的發展與成長有很大的貢獻。檢討這項成就的因素固然很多，但三項基本原則的維持是其中最具關鍵的所在。其一為運作的「獨立性」(independence)；其次為標準的「客觀性」(objectivity)；再則為專業的「準確性」(accuracy)。由於這三項原則的秉持，會計總署在運作過程中非常強調其使用資料的信賴度(reliability)。透過資料的信賴度，進而建立會計總署工作成果在外界的信譽(credibility)。是以會計總署能幫助國會建立其制衡國會的機制，這三項特質發揮了它最大的功能。換言之，即凸顯了在美國三權分立基礎上關於制衡機制的政治性。

在其核心價值(core values)的認同上，會計總署也提出了三項目標作為努力的對象：

1. 責任(accountability)。說明會計總署工作的性質，以及為國會做何種工作。它包括財務審計、計畫評估、調查工作、法律支援與政策分析。
2. 整合(integrity)。說明會計總署的最高工作標準具有整合性，它是專業的、客觀的、事實取向的、超黨派性的、非意識形態的、公正的、方法多樣性的。

¹³⁴ 參閱審計長 David Walker 於二〇〇一年三月二十九日在國會的證詞，題目為「公元二千年新的管理策略：塑造一個二十一世紀更有效率與效能的政府」(“Managing in the New Millenium: Shaping a More and Effective Government for the 21st Century”)。

3. 信賴 (reliability)。說明美國國會與社會大眾如何看待會計總署的成果。透過高水準的報告、國會或不同場合的聽證、簡報、法律諮詢意見、各類形式的服務等，產生了適時的、精確的、有用的、明白的與中肯的意見。¹³⁵

其實這些核心價值都對民主政治制衡的機制有非常大的貢獻。然而除了制衡機制的政治性外，國會結構的運作良好也是一個重要的因素。這是屬於內部關係。我們的分析中，曾強調會計總署的專業性與服務性。本質上這是獨立的與超然的。但在實際運作時，則又不然，國會委員會與會計總署的關係往往在運作上又出現負面的影響，因為會計總署並不能維持它絕對的獨立與超然。由於在結構上，會計總署與國會各委員會之間的關係須經常保持密切，國會委員會本身又承受民意或利益團體的壓力，而會計總署又要為其服務，自然會計總署的公正與客觀立場，往往受到國會委員會對某一政策特定立場的壓力，直接或間接地影響到它的公信力。國會最常見的方式是要會計總署的報告能支持國會委員會的政策立場。此一發展在八十年代構成對會計總署信譽的嚴重威脅。因之會計總署為求保障對自己的名譽，對所接的調查任務多持相當謹慎的態度，也因此在時間上浪費不少。這是會計總署政治性面臨的另一大挑戰。

雖然自會計總署成立之後，其地位的定位引起不同的爭議，即使在國會議員之間亦為其角色而有不同的看法，甚至一些議員更為其不同的定位詮釋而模糊。參議員 Lee Metcalf 曾這樣對會計總署的角色譬喻：「有時你說你是獨立的機構，有時你說你是行政的一個部門，有時你說你是國會的附屬機構，有時你說你什麼都不是。」其實，會計總署的地位最好的解釋仍是從三權分立的

¹³⁵ 參閱 David M. Walker, *Government in the 21st Century*.

原理來詮釋最為有力。站在制衡的原理來看，國會與行政的對立與制衡是民主政治發展的基礎。但從當前政策科學發展的專業性來看，行政機關的資源不是立法機關可以比擬的。因之若就公共政策的內涵觀察，立法機關若要充份與行政機關維持平衡制衡，事實上是不可能的。其結果使立法機關空有其名，而無其實。

是故立法機關為了有效牽制行政機關，其本身發展政策分析與政策評估的機構實為時代的趨勢。美國國會中發展出四個支援單位，即扮演了這種角色與功能。其中國會研究服務處 (Congressional Research Service) 負責政策分析的任務，會計總署負責政策評估的任務，國會預算處 (Congressional Budget Office) 負責經濟政策的規劃與分析，科技評鑑處 (Office of Technology Assessment) 負責科技發展對社會影響的評估。這四個單位是國會最有力的政策支援單位，它們在制度上能有系統地發展與運作，將是三權分立體制維持平衡最有效的保證。

基於我們對政策評估功能與三權分立體制作如此的認識，則我們不難在目標上可以找到會計總署的正確角色與定位。至少我們認為會計總署有以下四點特質，那就是在民主文化發展的大潮流下，以政策過程的運作表彰行政與立法兩權的功能，使彼此相互激盪，產生了制衡的效果。這一前題是研究會計總署的學者能給予肯定的。

1. 以政策評估的功能凸顯了三權分立理論行政與立法兩權有效的制衡。由於制衡的趨於平衡，民主的理論才能獲得充分地發揮。
2. 國會議員的體質大都為政治目的取向，在公共政策的專業性上程度較低，無法應付日趨專業與技術性的公共事務，因之會計總署的成立與運作，使國會議員能在最少的時間對公共政策的走向能充分掌握，而政策內容亦可根據民眾

需求提出對等方案。

3. 會計總署雖在國會的系統下運作，但審計長由總統任命，是故在審計長的領導下，會計總署仍能對行政與立法的平衡保持相當的彈性，不致兩權的運作各行其事，到頭來受到傷害的反是一般民眾。
4. 會計總署的運作文化亦是能使這個機構能發揮作用的原因。由於政策評估的落實在基本上是社會科學的反饋，因之它必須是獨立與客觀。七十年來，會計總署的領導人深能體會政策科學的客觀性與精確性，使會計總署在巨大的政治壓力下能保持相當的信譽，不但行政單位相信它，國會本身與各委員都能對它產生相當的信任，這是十分難得的事，也是會計總署值得自傲之處。

曹俊漢先生，現任中央研究院歐美研究所研究員，台灣大學政治系教授(合聘)，美國奧克拉荷馬大學政治學博士。主要研究領域為公共政策、政策倫理、國際公法。近作包括：《公共政策倫理在現代化過程中面臨的挑戰》、《我國公共政策發展：學術面、實務面與社會面的評估》、《公共生活的價值衝突與實用倫理：公共政策議題形成之研究》。

**Toward An Evaluative Auditing Era :
A Study of the Structure and Function of the U.S.
General Accounting Office**

Jiun Han Tsao

Abstract

This article is a structural and functional study of the U.S. General Accounting Office from its establishment in 1921 to the present time. The research focuses on how the organization was created and on what bases the institution is founded. Both theoretical analysis and practical development are emphasized. From its early book auditing role, the GAO has entered into an era of program evaluation. For major contributions and achievements, six leading Comptroller Generals are examined and discussed: J. R. McCarl, L. C. Warren, Joseph Campbell, E. B. Staats, C. A. Bowsher, and D. M. Walker. The organizational structure and decision making system of the GAO are also emphasized in this paper. Finally, program evaluation and operational procedures of the American auditing system are analyzed in considerable detail. In conclusion, the author argues that the GAO has played an important role in maintaining the mechanism of the system of check and balances in American governmental operation. In particular, the GAO is a very effective watchdog over the spending power of the Executive Branch.

Key Words: General Accounting Office, Program Evaluation, Comptroller General, Budget and Accounting Act of 1921