

《淺論提升最高審計機關審計工作效能的策略定位》

梁煥庚、李楊

【摘要】

如何提高審計工作效能一直是各國審計機關致力研究的方向。從管理學的角度來說，“效能”與“目標”息息相關。故此，本文嘗試透過審計工作策略的視角，從 INTOSAI 通過《北京宣言——最高審計機關促進良治》明確的最高審計機關的使命及目標——“促進良治”出發，結合 ISSAI 12《最高審計機關的價值與裨益——在公眾的生活中發揮重要作用》以及“良治”的各項關鍵性原則，嘗試對提升審計工作效能的策略作出方向性的簡單探討。

【關鍵詞】

最高審計機關；審計工作；效能；策略定位；促進良治；

1. 引言

就提升審計工作效能的相關探討，常常都離不開從審計工作的整體規劃、選項、質量保證以及審計結果的溝通等環節著手，透過探討如何做好這幾方面的工作，達到提升效能的目標。而分析的著眼點，最基本是從技術層面作為基礎和出發點——例如，對於整體規劃環節，著重的是在有限的資源下最大化審計工作效能的管理技術層面；對於選項環節，著重的是在具有可行性的前提下，選擇審計工作效益最大化的審計項目並執行審計工作的審計技術層面；而對於審計結果的溝通，則是著重在審計結果向利益相關者清晰及有效傳達的溝通技術層面。

為此，我們將透過本文，嘗試透過從策略層面的視角，對提升最高審計機關審計效能作出探討。同時，從本質上來說，工作效能與工作目標息息相關，對審計工作效能的探討，除了著眼於審計工作所達成的數量或質量，更重要的是能否達致所預期的目標。為此，本文將從最高審計機關的目標出發，對審計工作的有關策略定位以及如何將審計策略落實在相關審計工作環節內提升審計工作效能，作出簡單探討。

2. 最高審計機關的工作目標

效能（Effectiveness）與效率（Efficiency）不同——被譽為現

代管理學之父 Peter F. Drucker 認為效率是“把事情做對”（Do the thing right），而效能則是“做正確的事情”（Do the right thing）¹。簡單來說，“效率”強調工作產出／投入比值，比值高則效率高，比值低則效率低；而“效能”強調的是結果或目標的達成率，無論工作效率有多高，投入有多大，產出有多高，只要工作沒有達到預期目標，就無法達到較高的工作效能。由此可見，我們在討論最高審計機關審計工作的效能問題時，首先應該確定最高審計機關所公認的審計工作目標是什麼。

2013 年之前，INTOSAI 並未對最高審計機關的工作目標做出較為明確的定位。現今多數最高審計機關的目標定位，則一直較為偏向于功能及技術層面——例如，英國國家審計署（NAO）策略目標²定位的著重點為為“持續改善問責程度及公共服務”，歐洲審計法院（ECA）策略目標³定位的著重點為“推動歐盟公共領域問責程度”。而有些國家的最高審計機關由於隸屬於立法機構（如國會），其策略目標定位則相對被動，主要著重在服務立法機構的層面上——例如美國政府責任署（GAO）由於每年超過九成的審計工作均來自於國會命令／請求⁴，故此其策略目標⁵定位主要著

¹ Peter F. Drucker (1967), *The Effective Executive*, Harper & Row.

² NAO, Infographic, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/12/NAO-Strategy-2015-16-2017-18-Infographic.pdf>.

³ ECA, *European Court of Auditors Strategy 2013-2017*, P.5.

⁴ 陳建仲, *美國績效審計理論與實務之研究*, 2012, P.12.

⁵ GAO, *Serving the Congress and the Nation United States Strategic plan 2014–2019*, P.B.

眼於“適時地對國會以及聯邦政府提供高品質的服務”。如按審計工作類別進行劃分，財務審計的目標是確保公共實體所編製帳目具備合法性、真實性及公允性；合規性審計的目標是確保公共實體的運作依法依規；衡工值式審計（績效審計）的目標是促進公共實體的運作可以在具有效率、效益及節省程度（即 3E）的前提下進行。

直至 2013 年，在北京舉行的第 21 屆世界審計組織大會（XXI INCOSAI）上，INTOSAI 通過《北京宣言——最高審計機關促進良治》才非常明確地提出最高審計機關的使命及目標，並將其確定為——“促進良治”⁶。《北京宣言》是繼《利馬宣言》和《墨西哥宣言》後，INTOSAI 以“宣言”形式發布的又一份綱領性文件，具有里程碑的意義。由此可見，在北京宣言之後，INTOSAI 為最高審計機關的工作目標訂定了全新的層次，在具備明確目標方向的前提下，審計機關的角色亦由以往相對被動的“監督”角色，變為一個更加主動的“促進良治”的角色。

根據 2013 年 5 月於波蘭首都華沙發表的 INTOSAI GOV 9160 “加強對公共資產的良善治理”（Enhancing Good Governance for Public Assets）草案（Exposure Draft）⁷中，“良治”（Good Governance）

⁶ 國家審計署網頁，《北京宣言——最高審計機關促進良治》，<http://www.audit.gov.cn/n1992130/n1992150/n1992530/3634724.html>。

⁷ INTOSAI/ISSAI, [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov))。

可以定義為⁸——包括政治、經濟、行政及其他方面的權利及權限的行使，以便管理一個國家的公共資源和公共事務。“良治”包含使公民和群體表達他們的利益，行使自己的合法權利，履行義務和調解他們之間的分歧的各種機制、程序和建制。INTOSAI GOV 9160 同時指出⁹，“良治”的 9 項關鍵性原則包括：

- (1) 問責性 (Accountability) ——公共實體應為其妥善行使權利負責；
- (2) 連貫性 (Coherence) ——建立機制，對各類公共政策以及不同層級的權力機關之間進行一體化管理；
- (3) 共識導向性 (Consensus-oriented) ——對社會中各類群體不同利益進行調和，就符合各方最佳利益達成廣泛共識；
- (4) 效率 (Efficiency) ——盡量善用資源以達到最佳效益，以符合社會需求；
- (5) 公平及包容 (Equity and inclusiveness) ——營造適當的社會環境，使各個群體，尤其是弱勢社群有機會改善或維持他們的福祉，從而避免任何群體感覺被主流社會所排擠；

⁸ 譯自 INTOSAI GOV 9160, Enhancing Good Governance for Public Assets (Exposure draft), P.12。

⁹ INTOSAI GOV 9160, Enhancing Good Governance for Public Assets (Exposure draft), P.13-P.15。

- (6) 公開性 (Openness) ——公共實體須具透明度，以便公眾對其運作及相關資訊做出了解；
- (7) 參與 (Participation) ——指各利益相關者在實現公共政策過程中的參與；
- (8) 回應能力 (Responsiveness) ——適時對各利益相關者的訴求做出回應；
- (9) 法治 (Rule of Law) ——具備一個公平正義，且可由相關部門秉公執法的法律框架。

由此可見，從“促進良治”的角度出發，評價公共行政的好壞，已經從以往著重公共服務的執行成果——如對公眾生活產生正面影響(當然同時需要依法執行)，擴展到公共行政的整個過程裏面。而社會中各個利益相關者的關係，亦有別於以往傳統的領袖/公共實體/公眾的關係，而轉變為各利益相關者均為公共利益的共同締造者 (Co-Maker/Co-Creator¹⁰)，相互合作，共同參與的格局。此外，問責性以及公開性 (透明度) 則是實現良治，促進各利益相關者成為共同締造者的最重要的基礎因素。

3. 策略定位

簡單來說，策略就是實現目標的一個宏觀方案——以審計工

¹⁰ INTOSAI GOV 9160, Enhancing Good Governance for Public Assets (Exposure draft), P.13。

作的各相關環節，以至審計工作以外的日常運作而言，探討審計工作策略最直接的做法，就是看看是否可以制訂各種策略性、方向性的方案，從而更加有效的達到最高審計機關的目標——即“促進良治”。

相信各個國家與地區的最高審計機關透過執行審計工作以及與被審計單位、公眾以及立法會等利益相關者進行接觸及互動過程中的經驗積累，都不難形成一套配合自身需求的審計工作策略性定位。然而，在我們所積累的經驗層面之上，亦可嘗試參考INTOSAI 的各項最高審計機關國際準則（ISSAI），看看是否存在對探討審計工作的策略定位具有價值的地方。對此，我們發現ISSAI 除了一般操作及技術層面的指引外，經第 21 屆世界審計組織大會（XXI INCOSAI）通過，作為《北京宣言》附件¹¹的第 12 號最高審計機關國際準則（ISSAI 12）《最高審計機關的價值與裨益——在公眾的生活中發揮重要作用》，雖然名稱或內容未必與制定審計工作策略直接相關，但該準則所關注的範疇與透過審計工作“促進良治”所關注的問題存在共同之處，同時，該準則亦都帶出了審計工作以外，在“促進良治”過程當中應該留意的事項，故此，對本文研究的範疇而言，具有值得參考的地方。

¹¹ 國家審計署網頁，《北京宣言——最高审计机关促进良治》，<http://www.audit.gov.cn/n1992130/n1992150/n1992530/3634724.html>。

ISSAI 12 在序文第 5 點中指出¹²，通過以下三個方面，最高審計機關能夠達至對公眾生活產生正面影響：

- (1) 加強政府與公共部門之問責、廉政及透明度；
- (2) 對公眾、國會以及其他利益相關者展現持續之攸關性；
- (3) 透過以身作則成為楷模部門。

從上文可見，ISSAI 12 所指出的三個方面均與 INTOSAI GOV 9160 所指出的“良治”的 9 項關鍵性原則——“問責性”、“公開性”、“連貫性”、“共識導向性”、“效率”、“公正及包容”、“參與”、“回應能力”及“法治”相互關聯，也具備作為最高審計機關推動該 9 項關鍵性原則的策略作用，具體分析如下：

- (1) 首先，就 ISSAI 12 第 1 個方面而言，之所以提出加強“廉政”，並非簡單由於貪腐是其中一個違法行為，更重要的是，貪腐是造成其他違法行為的主要原因。故此，可以說“加強廉政”是促進“法治”的重要策略。同時，第 1 個方面提出的問責及透明度不單只與“良治”關鍵原則中的“問責性”及“公開性”直接相關，更重要的是，如果缺乏問責及透明度，就無法達成促進“參與”、

¹² INTOSAI, ISSAI 12 “The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions –making a difference to the lives of citizens”, P.5。

“共識導向型”、“公平與包容”等其他關鍵性原則所需的必要條件，所以，在策略上亦都需要重點加強問責及透明度。

- (2) 就 ISSAI 12 第 2 個方面而言，能否對公眾的生活產生正面的影響，固然是公眾、國會以及其他利益相關者最根本也是最終極關心的事項。坦白的說，就以上各利益相關者整體而言，尤其是從“量”的方面來說，最關心的還是施政的結果本身，也就是施政對各利益相關者本身所產生的實際影響。相對而言，各利益相關者對施政機制的關心則顯著較少，至於要他們親身作出參與，情況則更甚。然而，這並不代表這些利益相關者的攸關性對達至“促進良治”並不重要，相反，若審計的事項不能讓各利益相關者關心，則難以獲得他們的重視與支持。因此，在策略上，若審計工作能夠結合以上各利益相關者的攸關性，不但能使審計工作獲得支持，也能使各利益相關者對自身生活相關的施政結果以外的其他環節——也即是與促進 INTOSAI GOV 9160 所指出“良治”的 9 項關鍵性原則相關的環節，產生興趣並給予應有的重視，從而更有效“促進良治”。

(3) 至於就 ISSAI 12 第 3 個方面而言，以身作則不只是一
個身教，更重要的是，作為審計監督的機關，必須做到
“打鐵還需自身硬”。

為此，可以結合 ISSAI 12 所指出的三個方面，以及 INTOSAI
GOV 9160 所指出 9 項“良治”的關鍵性原則，嘗試提出一些策略供
大家參考：

(1) 重點策略

- 定位：基於與公眾、國會以及其他利益相關者的有
關事項開展的審計工作，促進“良治”的 9 項關鍵性
原則。

這就是說，審計立項是策略的重點。一個技術
正確的立項以及審計工作的執行，雖然能夠指出相
關部門的問題，但一個策略到位的立項及審計工作
的執行則更能有效促進“良治”的建設。

(2) 配套策略

在作出適當的審計選項後，如何能夠良好地發揮
審計工作成果及“促進良治”，也需要其他方面的配套
策略。這裏有幾個方向供討論：

- 定位 1：提高審計結果以及建議的認受性

爲了取得利益相關者的認同，以及被審計單位能夠真正做出改善，審計結論及審計建議的認受性是一個至為關鍵的重點。

- 定位 2：使利益相關者可以簡易掌握審計結果所揭示問題的本質及嚴重性

結構清晰及準確無誤固然是審計結果必須達到的基本要求，但就算審計結果可以達到上述要求，仍然未必有助於缺乏專業知識/時間的讀者適時了解最高審計機關希望帶出的問題核心。故此，如何讓利益相關者可以對審計結果所揭示問題的本質及嚴重性作出簡易而全面的了解，從而適當運用利益相關者的外部壓力，促使被審計單位作出有效整改，是在審計結果溝通環節應當以考量的要素之一，更何況部有些需作改善的事項涉及較大的難度（如修改法例等），最高審計機關更加需借助各利益相關者的影響力，促使相關改善建議得到被審計單位的真正落實。

- 定位 3：跟進整改的制度化

除了需就每一公布的審計結果盡量獲得各利益相關者的支持以及被審計單位的採納外，最高審計機關還應按其實際條件及需要，考量建立更加有效的配合措施，促使審計建議整改的制度化，以確保審計工作效能的提升。

- 定位 4：以身作則

就以身作則而言，審計機關不論是在業務（即審計工作）方面，或自身管理運作，均需做到相關專業準則的要求，嚴格按照法例施政，且符合“良治”的各項關鍵性原則。

4. 策略的落實

4.1 重點策略

定位：基於與公眾、國會以及其他利益相關者的有關事項開展的審計工作，促進“良治”的 9 項關鍵性原則

一貫以來，最高審計機關在對審計選項作出考量時，最基本的考慮因素包括：

- 有關事項的重要性——包括有關事項涉及的公帑、事項本質的重要性、所造成的直接影響等；
- 是否具有附加值——包括是否可以對相關事項中所存在的問題做出可行的建議（即相關事項是否可以達到可改善的條件），以及日後可以產生多少延伸性的影響（節省公共資源/公帑）等；
- 有關事項是否與公共利益、公眾生活有正面的影響；
- 時間性的問題，包括是否具有及時性，是否適時等；
- 內部控制機制：隨著歷史的發展，審計工作所關注的地方，已從事項本身轉變為內部控制，希望公共部門可以通過具有適當內部控制的有效運作，避免相關問題的產生；
- 審計效益及技術可行性，包括是否具備有效取證的方式，是否可以訂定客觀而可行的審計標準，以及所投入的資源是否符合成本效益等。

固然，在審計選項時就上述重要性、附加值等因素作出考量時，通常都會一併考慮公眾、國會以及其他利益相關者相關的事項。所不同的是，現在更要將上述各利益相關者相關的事項作為考量的重點，無關的則應盡量避免。

但需要指出的是，公眾、國會以及其他利益相關者具有攸關性的事項，不一定是以上各利益相關者當前已關注，甚或最關注的事項，而是審計機關根據各方的資訊以及自己的專業知識所做出的專業判斷。由於並非所有利益相關者都能夠掌握相關資訊甚或具備相關的知識，所以這些利益相關者未對有關事項做出應有關注的情況並非罕見。

另外，就 INTOSAI GOV 9160 草案所述的 9 項“良治”關鍵性原則進行分析，其中 4 項，包括“問責性”、“效率”、“法治”及“回應能力”。其中，“效率”、“法治”及“回應能力”是對執行結果的要求，亦是對被審計單位問責的基礎。固然“問責性”本身不應單單只靠部門本身透過適當的制度化，使其即使在審計部門介入的情況下，亦具有有效機制對其施政/運作進行問責，這也是一般最高審計機關除了針對個案的執行結果開展審計工作外，也常常審核被審計單位有沒有具備適當的內部控制機制的的原因。

至於其他 5 項關鍵性原則，包括“公開性”、“連貫性”、“共識導向性”、“公平及包容”（雖然審計工作在合法/合規性審計的具體執行及詮釋中都會觸及在法例執行上的“公平性”，但這裡所關注的主要是涉及政策制定以及法例制定的“公平性”）

及“參與”方面，上述考量則尚未能夠真正涉及。其中，“連貫性”及“公正及包容”偏向於施政的結果層面，而其他三點則偏向於對施政過程的要求。對此，下文將探討在審計選項時，如何顧及這5點關鍵因素，以配合落實我們的策略定位。

綜合上文，在審計選項環節，有以下幾個重點方向可供考慮選擇：

(1) 優先選擇明顯因欠缺“良治”而引致施政結果損及利益相關者的事項

若然政策執行結果損及各利益相關者應有的合理利益，不論是直接或間接與“問責性”、“效率”、“公正及包容”、“回應能力”以及“法治”(包含貪腐)有關，都能夠引起各利益關係者的切身關注。

獲得利益相關者的重視與否，固然是策略的關鍵，然而，需要指出以下兩點：

- 不論已經損及利益相關者事項，或將要損及利益相關者的事項均可以考慮，只不過已經發生的事項比必然會發生但尚未發生的事項更加實質，也相對更具說服力；
- 當然，若公眾的意識提高，良好的社會風

氣已經形成，而即使不損及自身的利益之下，也會因為他人不合理/不公義的事情而挺身而出使有關事項獲得必要的重視的話，那就自然令當別論。

此外，當執行結果出現重要的問題，或多或少必然涉及管理甚或“良治”的問題，但是有些因果關係未必直接，即使邏輯上能夠一環扣一環，可能本身較為複雜，不能為大部分利益相關者所能簡單明白。所以，若然關係是明顯而直接的，則效果更為優勝。

(2) 政策的制定及實施存在問題

政策的制定及實施是施政的重點所在，所以也是審計機關應該關注的重點範疇。當中，政策的制定、相關法例的配套以及不同部門的落實執行，與“良治”9項關鍵性原則中的“連貫性”尤具關聯性，當中可考慮的方面有：

- 法例的配套及協調，政策與政策之間的互融方面；

- 政策與政策之間或政策與法例之間欠缺整體協調性，甚至相互矛盾/相互掣肘；
- 相關公共部門對一些重要的政策的執行沒有認真對待，例如沒有配置所需而合理的資源，或執行政策時只求形式，不求產生真正的效益，甚或不作為等；
- 政策本身所存在的問題由於沒有得到有效的反饋而無法得到適當的修改等。

(3) 欠缺基本資訊透明度的範疇

資訊透明本身是歸屬於“公開性”的原則，而由於資訊的公開透明除了是“參與”及“共識導向性”的先決條件，若各利益相關者能夠掌握充分而高質量的資訊，更有助在“參與”的過程中，提出高質量的意見，並達成高質量的共識。

此外，適當的資訊公開（除基於資訊敏感必須保密），參與及產生共識的過程，亦有助於在政策制定及執行階段都相對更容易/及早察覺不連貫、或不符合公平性及包容性的現象，使相關現象可以及早在政策及法例的制定過程中避免或矯正。

執行的標準、進度及結果的公開，都有助於發現不合法/合規、不符合經濟效益/效率以及執行上由於選擇性而造成的不公平/不包容的等現象——這正是由於為各利益相關者被自身的利益所驅使，自然對這些問題較為關心，再加上各利益相關者對於直接涉及的事項亦具備較多認識，所以自然就可以更全面、及時、有效及到位地發現有關問題，從而使公共監督的效益更加有效的發揮出來——畢竟相對各利益相關者的廣闊群體而言，最高審計機關的人力、知識、對有關情況的把握程度以及可供配置資源均有限，而可以開展審計工作的潛在項目以及可以監督的事項卻是無限的。

由上述視角我們可見看出——“陽光是最好的防腐劑”——資訊公開的確有助通過各利益相關者發現有關問題，並在需要時一方面可以使各相關單位（包括最高審計機關、廉政機關、公檢部門等）更容易對相關問題做出有效跟進，另一方面也對負責業務的相關部門構成外部監督壓力（如輿論壓力），使其難以明目張膽地作出不規則、違法、貪

腐等行爲或出現明顯浪費的情況，並積極做好自身的工作。

然而，推行資訊的公開透明是一個比較有難度的工作，當中涉及技術上的困難，資源上的配置問題，甚至是相關單位的抵觸情緒。因此，最高審計機關在審計選項的考量上面，並非僅簡單地選擇任何可透過資訊透明減少或避免問題出現的事項作出審計，並提供與資訊透明相關的建議就可以達到目標。而更好的方法，可以是選擇一個或一連串問題重大/甚至嚴重、涉及面廣且與各利益相關者直接相關的事項加以審計，從而令問責官員及其上級可以拿出所需的魄力，而各利益相關者亦可以凝聚相關的支持/外部壓力，一併為落實資訊透明及促進“公開性”創造更加有利的條件/契機。

4.2 配套策略

- 定位 1：提高審計結果以及建議的認受性

確保取得所需的審計證據，並得出專業而適當的審計結論，這是審計工作最起碼的要求，也是公信力的基礎(即

是審計發現是否屬實、審計結論/意見是否正確/恰當的基本問題)。對此，審計準則已經做出相關要求，不同的審計學說亦都作出多方面的涵蓋，所以我們將不在這裡著重討論。

我們的策略定位是在以公信力為基礎的情況下，針對性提高審計結果以及建議的認受性，使被審計單位能夠信服以及各利益相關者能夠作出支持，以便有關整改的真正落實。為加強認受性，我們需要確保審計結論及建議專業及到位。對此，可以從多方面著手，例如：

- 熟悉被審計單位的業務

在與特殊的行業（如工程/金融）相關的事項中，即使存在問題，若以簡單的管理常識去進行分析，未必到位之餘，也可能被對方以行業的慣常做法為由反駁，更無從做出一個具備可行性且專業的建議。為此，負責的審計人員需要掌握有關行業本地/國際的專業準則，慣常做法及最佳實踐。

- 作出切實可行的建議

審計人員不是管理層，不應該參與部門的決策。因此，最高審計機關不適宜作出具體的建議，但也不應該作出空泛或不可行的建議。最高審計機關在審計建議中，應該提出適當、可行以及合理的方向，而被審計單位的整改方向則應循這個方向去具體落實。

- 具備同理心

若具備同理心，能夠逆地而處，一方面可以避免提出不合理的苛求，亦更加容易看到問題的根本所在，以使審計結論及建議更加合理。同時，在確定被審計單位問題的同時，若被審計單位處於困境（例如資源嚴重不足，法例過時等）也可以在報告中指出，以使有關問題能夠更貼切地為所有利益相關者所理解，並爭取所需的資源解決問題。

- 具備充分理據

有些潛在的審計發現由於證據的不完整、對有關行業的認識不充足、法例/準則的不清晰等原因，存在

不確定性或具爭議性的事項。對此，最高審計機關應避免將此類審計發現作為確實的審計發現納入審計報告內，因為當相關事項在受到質疑的時候，會令審計報告內其他證據充足的審計發現的可信程度被一併削弱或受到質疑。

若具有不確定性/爭議性的事項具有較大風險，則最高審計機關則應考量使用更多額外時間，在取得充足資料消除該事項的不確定性/爭議性之後，才將其作為審計發現納入審計報告內。但如時間不允許，則可考量就該事項另外立項作出跟進。至於一些即使通過審計亦難以取證的，但存在合理懷疑的潛在違法事項，則應按法定的職責交給廉政機關或公檢部門跟進處理。

○ 具備重要性/嚴重性

最高審計機關應避免為了增加審計發現的“量”，貪多將重要性/嚴重性低的納入審計報告內，因為此類審計發現會一併降低審計報告內其他審計發現的重要性/嚴重性。同理，對納入審計報告的各項審計發現，應在報告內作出明確分析並指出其影響，以突顯其重

要性/嚴重性。

需要指出的是，這並不妨礙在有需要的情況下，將那些不太重要的審計發現，通過不同的形式在報告中顯示，以使讀者明瞭審計發現的重要性存在明顯的差別。例如，可以在附件中，以列表的形式列出不重要的審計發現作為參照。

- 定位 2：使利益相關者可以簡易掌握審計結果所揭示問題的本質及嚴重性

就審計結果的傳達而言，要做到簡單易明——就是指一般公眾可以較為簡易地在短時間內掌握審計結果所要傳達的問題的本質及嚴重性，主要可以從以下兩個方面作出考量：

- 審計報告的內容方面

一般而言，大部分公眾未必具備充足的時間完整看完審計報告的所有內容，即使可以看完，亦未必能夠綜合有關事項而較為準確地把握審計結果所要傳達的問題本質，更毋論具備相關專業範疇的知識了。故此，審計報告撰寫可以從以下幾點考慮：

- 報告行文應透過適當整合及升華，聚焦在最高審計機關所希望傳達的核心思想上，突出問題的本質及嚴重性，避免出现行文鬆散，失焦的情況；
- 盡量理順文章結構，並根據相關結構賦予適當標題。通過清晰的文章結構及相關標題，讓讀者可以快速了解具體內容所要表達的重點；
- 盡量多些運用圖表及圖片，因為圖表及圖片可以勝過千言萬語，更勝過晦澀難明的專業標準及法例；
- 通過撮要及綜合評論，在點出相關問題重點之餘，亦可以讓沒有時間完整閱讀審計報告的人士，可以快速對審計報告所要表達的核心內容有一個簡單而整體的印象。

○ 審計報告以外的溝通

考慮到部分利益相關者在審計報告公開後沒有時間閱讀報告，或只通過媒體報導對審計結

果作出了解，最高審計機關應確保相關媒體（報紙、電視、網絡媒體等）可以做出準確無誤的報導之餘，亦可以在報導中把握及突顯審計報告的重點。對此，可考量以下兩個方面：

■ 準備新聞稿

由於新聞稿的內容有限，故此如媒體的報道可以作出較新聞稿更深入的報導固然更好，但對於那些不接觸最高審計機關又不作出深入報導的媒體，只要它們照登新聞稿，至少可以確保其報導不會出錯或引起公眾混淆。

■ 主動約見主流媒體進行講解

由於新聞稿內容有限，通過面對面的形式進行講解，一方面可以令媒體對審計報告所要表達的內容作出較為深入的了解，尤其是對於審計報告中那些較為艱辛複雜的問題而言，這樣的溝通方式更具裨益。另一方面，媒體亦可以就他們自身的疑慮作出提問並獲得官

方答覆，以便其可以作出清晰深入的報導，協助各利益相關者對審計報告的內容作出了解。

- 定位 3：跟進整改的制度化

由於各個國家與地區的政治環境不同，就審計結果跟進所開展的工作方式及程度亦各有不同。如果條件允許的話，最高審計機關可以考量的方向如下：

- 通過立法或行政規定，在審計報告公開的一定期限後，要求被審計單位和審計機關向立法機關講解相關問題及整改的情況（例如向立法會作出報告等）；
- 通過立法或者行政規定，要求被審計單位的上級跟進被審計單位的整改情況，並向審計機關作出報告，直至完成整改為止；
- 如果不可以通過以上方式作出跟進、或有關問題屬於持續發生的事項而無法透過一次性整改向立法機關作出報告、或被審計單位的上級亦都不作為的情況下，審計機關可以透過持續留意被審計單位的整改情況，並在必要的情況下，就其不作

為展開審計立項；

- 此外，正如我們在 4.1 點“欠缺基本資訊透明度的範疇”中所述，如果能夠達致良好的資訊透明度，在公共政策的審批標準/申請資格及其結果可以公開的情況下，通過我們審計報告公開相關問題之後，則更有利於各利益相關者就審計報告指出的問題，進行持續的跟進與監督。此外，各利益相關者由於自身利益，可以作出比最高審計機關更長期、及時以及全面的監督，從而有利促進審計結果的跟進。

- 定位 4：以身作則

要做到以身作則，在自己的業務（也即審計工作），除了需達到自身的專業要求外，還應盡量做到“良治”的 9 項關鍵性原則。

固然由於審計工作的保密性，最高審計機關不能審計工作完成之前做到主動公開，更加不能邀請各利益相關者參與審計選項環節甚或就選項之結果與之達成共識。然而，在審計工作方面，最高審計機關可以透過將審計結果公開，促進資訊的“公開性”，供各利益相關者知

悉，從而發揮公共監督的作用。但需要指出的是，不是簡單將所有資料公開就可以做到真正的“公開性”，如相關資料的結構鬆散，內容零碎或晦澀難明，對於大部分利益相關者而言，公開資料與不公開資料並沒有實質性的分別，更會導致作出公開的程序，或利益相關者共同參與的程序失去實質意義，而只是行禮如儀而已。為此，審計機關若如上文所建議，做到讓各利益相關者簡單易明，本身已是做到真正“公開性”的一個良好示範。此外，在審計選項時最高審計機關若能重點考量各利益相關者所關注的事項，亦是遵從“回應能力”關鍵性原則的表現。

而在執行審計工作以外，就審計工作的安排，相關資源的調配等方面亦都要做到具備“問責性”及“效率”。而另一方面，在審計工作以外的其他日常運作方面（例如採購/人事等）最高審計機關亦都需要做到“合法”、“符合效率、效益及節省程度（即 3E）”以及具備“問責性”及“公開性”。

最高審計機關做到這些事情的目的，除了可以對其他公共部門起到楷模的示範作用外，亦可了解到各公共

部門在達成我們透過審計工作所倡議的各項事宜的過程中，所可能遇到的問題及困難，各種達成方式/途徑的利弊等等，以利最高審計機關在日後執行相關審計工作的時候，可以更加客觀及具備同理心。