

〈淺談策略於審計機關風險管理的重要性〉

作者：梁煥庚

【摘要】

審計機關的風險管理就是確保審計機關達到既定目的，至於是否需要訂立願景、策略，不少搞實務的國際一流高級管理人員持與學術不同的意見，認為關鍵是執行——營運效益。本文嘗試結合理論與實務，就此作初略分析。

此外，本文在探討擬定策略的困難與思考的同時，嘗試帶出單只擬定一個具理論基礎、粗略結合實際、可以執行的策略，是難以達致一個難度極高極具挑戰的成果，必須理順掌握所有關鍵，並據此擬定精準的策略。

【關鍵詞】

審計機關；風險管理；願景；策略；營運效益；促進良治；反腐；澳門
審計署

序言

一個機構的風險管理，是一個理論課題，更是一個實務問題，審計機關的風險管理固然一樣。風險管理的定義爭議不大，但是對於確保達致機構目標或目的的關鍵所在，學者與高級管理人員也有不同的意見。對於學者而言，願景、策略、執行，是再理所當然不過的事情，但是不少成功的高管，卻認為執行方面—營運效益才是關鍵。若不細心探討，就無法看清事實掌握關鍵，更不用說到底風險管理在那一個環節開始，以及探討擬定策略有甚麼需要注意。

1. 甚麼是「審計機關的風險」？

1.1 審計機關的風險並不同審計風險

一提到審計機關的風險，很自然的就會馬上聯想到審計風險。無可否認，作為審計機關，作為一個專業的審計人員，審計風險的確是我們一個非常重要，甚至是主導的風險。

審計風險僅從審計專業角度出發，關注的是審計的質量，涵蓋的是從頭到尾的整個審計過程與環節。審計風險的概念源自於財務審計，即在執行財務審計時，因不能夠發現財務報表裏面所存在的重大錯誤陳述，導致得出錯誤的審計結論，繼而發表錯誤的審計意見的技術風險。其後逐漸發展並套用在其他方面的審計，

如合規性審計、績效審計等。而不論甚麼審計，概括來說，審計風險即在重大層面上發表錯誤的審計意見。此外，即使姑且稱以上為狹義的審計風險，另從政府審計的角度，設定一個較廣義的審計風險定義，主要的分別，也在於一些存在或潛在重大問題，需要進行審計的事項，沒有被立項審計。

然而，除了審計質量與審計立項外，作為一個機構，審計機關難道沒有其他風險，譬如人力資源、資訊科技、保密義務等等，這當然不是，因此可以說，不論從理論上或者實務上，審計風險只是審計機關的其中一個風險，前者是業務上（審計項目）的風險，後者是作為一個機構（審計機關）所要面對的整體風險，兩者並不同。

1.2 一個機構的風險

1.2.1 定義風險 vs 識辨風險 vs 管控風險

不少人忙著識辨（identify）風險，管理風險，但卻忘了真的去思考及定義機構自身的風險，這是因為太熟悉業務，很容易變得理所當然了。

(i) 定義風險

還原基本步，任何一個機構的風險，就是不能夠達致該機構自身目的的風險。

(ii) 識辨風險

而識辨風險，就是通過綜合分析自身目的與內在、外在的客觀現實，找出所有妨礙機構達到目的的（主要）環節。

(iii) 管控風險

至於管控風險，就是將識辨出來的風險環節，通過採取應對措施，把不能夠達致機構自身目的的風險合理降低至可以接受的水平。

風險管理

不同的目的（定義），自然衍生不同的風險環節（識辨），也自然需要相對應的措施（管控）。而在落實執行後，需要不斷的因應識辨上的錯漏、管控上的缺陷、內外客觀事實/條件的改變（包含完全不受控制的因素，及與審計機關所採取措施互動的結果），而作出修正，以確保達致機構自身的目的。

所謂的風險管理，基本離不開以上循環。

1.3 審計機關想要達致的目的

1.3.1 職責 vs 願景

所有審計機關均具有法定的職責，而不論具體內容如何不同，基本上都離不開執行審計監督。那需要思考的問題來了：

- (i) 既然已有明確的法定職責，且依此開展工作，審計機關還需要願景嗎？；或是說
- (ii) 審計機關所要達致的目的，是履行法定的職責呢，還是願景所描繪的目標/境界？

以上兩個問題本質上是一個問題。首先，兩者之間的分別在於：

- 職責說的是一個機構為甚麼存在，加上一般是通過法律制定，描繪的是功能與責任等的基本要求（有沒有做，至於做甚麼、怎麼做、做多做少等等，自己決定），所以是概括性的（除了個別明確必須審計政府帳目或決算外）、原則性的；

- 至於願景，說的是機構的營運取向，描繪的是將來需要達致的成果（也意味兩個可能：目前尚未達成、或需要持續保持），所以雖然包含方向性，整體而言是成果性的。

撇開抽象的學術性字眼，嘗試以較淺白的用語比喻，以孩子們回家午膳為例：

- 法定職責：就是「提供午膳」（煮午飯），極其量是「準時提供午飯，且需遵守經濟效益的原則」（買菜便宜一點，在孩子放學回來之前煮好午飯）；
- 願景：既要經濟實惠，又必須讓孩子吃得健康、吃的高興，並且好好利用這個機會，增進與孩子間的感情。

兩者雖然目的明確，執行時不會產生歧誤，但就感觀與效果而言，一個像是執行任務的鐘點女傭，一個是親媽媽，請問有沒有分別，分別大不大？分別當然大，只不過是，親媽媽雖然具備以上想法，但不會去正式制定一個願景。

同樣的，筆者相信，實際操作上，每一個審計機關的領導都會思考機關將來需要達致的成果，並以此作為規劃

業務時的主要參考，所不同的只是：有沒有正式制定願景；甚或即使正式制定，也未必正式稱為願景。

實際上，國際上不少主要的審計機關，譬如美國審計署、英國國家審計署等，均只是闡述自己使命或角色，但實際上既描述本身的職責是支援/協助立法機關，也透露目標（願景）是通過此促使政府問責及提升績效。

因此，從實務角度，若想要達致的成果要求較高、挑戰較大，必定需要清晰定位願景，以確保清楚溝通及落實；反之若是要求不高、挑戰不大，則非正式認知與溝通，應已足以應付。

1.3.2 審計機關的願景

2013年世界審計組織大會（INCOSAI）通過《北京宣言——最高審計機關促進良治》，明確最高審計機關的使命及目標是「促進良治」。此外，不論是世界審計組織（INTOSAI），或及其轄下的區域組織，如歐洲審計組織（EUROSAI）、亞洲審計組織（ASOSAI）等，其所設定的願景，雖然以稍許不同的著重點，但均以「促進良治」為將來需要達成的目標。

因此，不論最高審計機關是否會正式設定願景，或目前已設定的願景是否包含「促進良治」，預計大勢所趨，均將以「促進良治」為主要願景。為此，下文也將以此為前提進行討論。

2. 確保達致願景——「促進良治」

2.1 擬定策略的需要

既然願景是「促進良治」，那麼風險管理的目的就是「確保促進良治」。從管理學角度，理所當然的是先擬定可以達致願景的策略，繼而落實執行策略，然後……問題又來了：

「又願景又策略，聽上去非常學院派、非常虛，我們都是專業的審計業務人員，實務上真的有擬定策略的必要嗎？」

實際上，不止專業審計人員會產生以上疑問，不少實幹的具備卓越執行能力的人員，包括一些高管，甚至覺得執行能力才是關鍵，策略不太重要。著名銀行家，身為摩根大通銀行（JPMorgan Chase）行政總裁的傑米·狄蒙（Jamie Dimon）曾表示：「不論何時，我都寧可有一流的執行與二流的策略，不要聰明的構想和平庸的管理。」。當然，沒有人會質疑執行能力的重要性與關鍵性，然而需要指出的是，執行能力僅僅是成功的

其中一個關鍵而不是全部的關鍵。以手機為例，當全世界都集中精神提高執行能力/營運效能 (operational effectiveness)，包括減低成本(增加競爭力、毛利率)、改善科技(以使更輕、更小)、縮短研發與生產周期等等，但手機功能基本不變，而史蒂夫·喬布斯 (Steve Jobs) 卻憑著重新定義手機——智慧型手機，殺出一條血路，有卓越的策略與沒有卓越的策略 (包含沒有任何策略) 的分別，高低立見。

聯合訊號公司(AlliedSignal)前行政總裁賴利·包熙迪(Larry Bossidy) 宣稱「策略失敗，最常見的原因是執行不當」。這當然有一定的道理，但並不代表可以一刀切，有時候出現不當的結果，就是因為所擬定的策略考慮不周，例如沒有充分考慮到執行層面的問題或其他的客觀條件，正如學者羅傑·馬丁 (Roger L. Martin) 質疑「卓越策略執行不當」這個想法，提出「策略的目的，就是要產生良好的結果，如果策略無法產生良好的結果，還算是卓越的嗎？」，也反對把策略與執行一分為二的說法。或者可以這樣說，一個執行團隊的工作包含策略的制定與落實。

此外，更有不少管理人員將營運效能與策略混為一談，更逐漸出現將改善營運效能的管理工具，如全面品質管理、標竿

學習、以時間為基礎的競爭、外包、合作伙伴關係、企業再造、變革管理等等，取代戰略的地位。這導致學者麥可·波特（Michael E. Porter）不得不開宗明義指出「營運效能不等於策略」。

綜合以上觀點，若從審計機關的角度出發，即等於說，只要確保審計業務的營運效能，包括確保所開展的審計工作都能對「促進良治」有所貢獻（基本上筆者難以想像有審計工作會對「促進良治」一丁點貢獻也沒有）、確保審計質量、確保審計工作數量相對較多、確保審計工作涉及的金額較大等等，就不必另行擬定策略，甚至直接以提高營運效能為策略。實際上，英國國家審計署便將「發展及運用知識」、「達致高效能」等作為促使政府問責及提升績效的策略。

換一個角度再看問題，從審計機關發展的歷史階段講，第一步便是先要求自己把基本工作做好，包括技術層面及經濟效益層面，也就是搞好營運效能，也足以應付以往大部份審計機關相對被動的定位（有重要問題才審計，從較廣義的定義看也是一種被動），同時也並沒有錯，畢竟即使被動，所做的事都是為了「促進良治」。特別是在過去的時期，或許由於審計的起源是服務性行業的歷史原因，甚或外在的客觀社會及政治環境，

不少審計機關的定位較為被動（部分甚至先天定位為支援立法機關），往往只是默默耕耘地履行法定職責，只要審計工作的質與量均達到較好的水平，被審單位改不改，政府整體的工作有否提升，即使無能為力，也算盡了力。在這個階段，當然不需要擬定甚麼卓越的策略。

然而，當審計機關的發展到了現在的階段，當「促進良治」是我們的願景時，審計機關的定位也由以往的相對被動，逐漸趨向主動，而把「促進良治」提升到 INTOSAI 宣言這麼高的層面，也正正體現了審計機關角色的蛻變。

這不單純是審計機關的主觀意願，或者審計機關沒事找事自己找活幹或提升自己的地位與重要性，這是眾多審計機關對這個不斷在改變在發展的社會與世界的回應，也體現了良治對國家發展的作用，特別當發展遭遇困難/挑戰時，尤為重要。事實是，現今的社會對政府的要求越來越高，對審計機關的期望越來越高，同時在資訊高度流通的情況下，任何不作為、亂作為的行為，很容易很快地演變成為一個大的問題，最終影響施政、執政、甚至國家安全。此外，資訊科技的發達，特別是資訊科技在審計運用的發展，大數據時代的來臨，也是客觀條件的逐漸成熟，以前審計辦不到的事，現在開始可以做到，不

然單只審計機關的自覺（自我的良好意願），及外在的客觀壓力（需求），也巧婦難為無米之炊。

或者有人會問：

- 就算把「促進良治」提到宣言的層次，且納入願景，但審計機關不是在競爭激烈的市場裏面拼生存或賺大錢，有必要好像工商界那樣擬定所謂的策略嗎？
- 此外，就算不擬定甚麼策略，只要做好我們手上的工作，做一分事就使政府向良治靠前一步，加上提高營運效能的話，就可以向良治走很多步，做的就是「促進良治」的事，這難道不符合願景的要求嗎？

第一個是實務上的問題，需要詳細分析，稍後再討論。至於第二個問題，簡單來說，這徹底是一個概念上的誤區，因為願景本質上講的是成果（促進良治），不單只是方向（做一些對促進良治有幫助的事），更不是感觀（看起來是在促進良治），所以促而不進，推而不動，是不可以當成達標的。

至於實務上為甚麼需要擬定策略，我們可以先從認識任務開始。客觀的事實是，「促進良治」本身不是一個簡單的任務，若審計機關所面對的客觀情況問題較為嚴峻，更是一個非常艱

巨的任務與挑戰。先撇開貪腐不說，要政府施政合理且高效，本身就是跟官僚體系、公務員心態等背道而馳，更不用說政客的思維與利益衝突，更何況 INTOSAI GOV 9160 《加強對公共資產良善治理》(Enhancing Good Governance for Public Assets) 第 4 點「最高審計機關於加強對公共資產良善治理的角色」中明確反腐、反洗黑錢等等是當中重點。

那麼以上的客觀事實與擬定策略又有何關係？再舉些淺白例子作為比喻：

- 如果我的任務是為今天中午會到來的 50 個飢腸轆轆的中轉難民提供午飯，那基本上我只需要做好營運效能，也就是準時提供一些能吃飽、衛生、與他們信仰沒有衝突的飲食就可以，基本上水到渠成。如果符合經濟效益，那就錦上添花。
- 但是，如果我的任務是要令 5 個具備充裕的經濟實力，不愛運動，且沒有多少自控能力的吃貨成功減肥，那這不但並不是水到渠成的事，根本就是違反這 5 個人的本性。要幹這種事，如果沒有策略的話，根本是不可能的任務。

從以上兩個例子的對比，相信能夠充分演示在執行一些非常具挑戰性，艱巨的任務時，策略是重要而必得。而再細看第

二個例子，「吃貨」何嘗不是比喻「貪財的人」，「具備充裕的經濟實力」何嘗不是比喻「擁有公權利」，「沒有多少自控能力」何嘗不是比喻「缺乏自律」，「不愛運動」何嘗不是比喻「不作為的本質」，而最後，「減肥」何嘗不是比喻「不貪腐」及「提高效率」。任務之艱，挑戰之大，可想而知。

筆者相信，在這個節點，應該不再會有人會堅持「促進良治」這事不需要擬定策略。因此，這也間接說明 INTOSAI GOV 9160 《加強對公共資產良善治理》第 4.1 點「對最高審計機關的基本要求」開宗明義要求「最高審計機關必須為反腐敗、反洗黑錢、打擊其他違法行為等的鬥爭，創立全面的策略」，並不是劃蛇添足，也不是為了看上去高大上（很重要、很先進、與國際上的管理學理論接軌），而是基於實務上的需要。

2.2 策略與風險管理的關係

正如上文曾指出，不少的企業高管與學者，把策略與執行分開為兩個可以完全剝離的事項，策略是策略的事，執行是執行的事，並且認為一個卓越的策略沒有產生出好的成果往往是因為後期執行出了問題。實際上，執行團隊的本質與責任就是實現（materialise）目標，而不是狹義的執行，策略和（狹義的）

執行都是實現的其中一個層面。

同樣的，在思考策略與風險管理的關係時，也很容易陷入以下的誤區：

「風險管理是，識辨落實策略時將會遇到的所有(重要)風險，並與先採取措施將之管控在可以接受的合理水平。」

然而，若策略本身存在極大風險，要做好後期的風險管控，將是十分困難或甚至又是一個不可能的任務。

因此，不論是實務上或者理論上：

「選擇一個固有風險小(先天)或可控(後天)的達標策略，是風險管理的一個關鍵環節；同時，良好的風險管理也是一個卓越策略不可或缺的要素。」

兩者你中有我，我中有你，是不可能完全剝離，工作的次序上也沒有先後之分，可以說是並肩進行而相互影響。

2.3 策略的思考

擬定一個良好的策略(更不用說卓越)，本身就是有一個難度高、具挑戰性的事情。可以說是一門藝術，但又要符合科學，既涉及抽象的概念，但又離不開實務與具體執行。因此，世界

上並不應該存在擬定策略的所謂「全攻略手冊」，即使找到的話，其實也跟在書店或圖書館看到「武林秘籍」一樣，就算到手也不必太認真、太高興。

為此，只能夠拋磚引玉，提出筆者覺得審計機關在擬定促進良治的策略時，幾個特別值得思考的地方，而不是所有值得考慮的地方。

(i) 先大局，後審計機關

為了大局而審計機關肯自己「吃虧」，這取態當然是值得敬佩與學習的，但本文要說的並不是這點，而是如何避免以審計機關/人員的出發點、慣性思維、熟悉的事情與方法等，看待與分析問題所帶來的局限性。這有點類似平時要求審計人員從被審單位負責人/領導的角度看問題分析問題。此外，如果要面對新的挑戰，審計機關可能需要改變，而大的改變往往需要離開舒適區(comfort zone)，而以上的思維方法，至少有助審計及機關認識舒適區以外的事情。

先從國家或地區作為一個整體思考如何促進良治的問題，包括可以怎麼做、應該怎麼做等等。然後根據政

府所制定的策略（與自己構想的類似、存在重大差距、甚至沒有擬定），以及負責執行的部門實際落實的現象（基本配合建立機制並執行、不建立/執行、亂建立/執行、遭遇困難等等），再思考審計機關可以如何配合、應該如何配合，例如協助優化策略/機制、使重視制定策略、督促落實執行、甚至直接參與執行（若審計機關是落實策略的其中一個環節）等等，然後才擬定自己的整體長遠策略。

(ii) 全面結合客觀現實，認清問題本質

不可以脫離現實地擬定一個自以為理想的策略，內內外外所有相關的持份者(stakeholder)，其心態、利益、能力等等的所有因素，都有可能影響策略的可執行性、效益。一個根據理想世界或想像世界所擬定的策略，就是所謂的不接地氣，難逃失敗的結局。

人性也是重要的客觀現實，個人有個人的人性，集體有集體的特質。以人性為例，在思考問題特別是在分析風險時，突出人性貪、懶、怕麻煩、自私等等較為負面的特質，總比假設每個人道德高超比較接近事實。至

於集體，通常具備所有大型機構（不論公私營）的負面特質，例如推卸、官僚、懼怕改變等等，

此外，對問題的本質追根究底。例如行政手續繁瑣到底是法律問題、心態問題（要求其他單位開證明以避免負責、經過我審批才體現我全力）、拿好處等等。就以INTOSAI GOV 9160 非常重視的貪腐為例，成因多種，可能是因為基本生存（例如沒發薪水、薪水不足以負擔基本生活）、過分追求物質享受、心理需求（虛榮、攀比、心理不平衡）、純粹貪念（接近病態）、不拿白不拿（太容易了，也沒啥後果）等等，如要有效反貪腐，不同的成因需要有相應的策略與手段。

(iii) 理順歸納所有關鍵

一個有效的策略，並不是在決定一個工作方向後，大家往前衝就行，這樣做跟沒有策略並不是有很大的區別，因為現實世界的人與事，大多不是單一元素的、綫性的，而是多元的、立體、多層面的，因此如果不能理順歸納所有關鍵並制定精準的策略，也差不多是白幹。舉例如下：

- 關鍵因素的配套

繼續以反貪腐為例，過去有的人說要嚴打養廉不行，有的說要高薪養廉嚴打沒用，更有人說都錯，要學習香港成立獨立的廉政公署……等等，大家議論紛紛非常熱鬧，而筆者也看得目瞪口呆。

目瞪口呆是因為對這些以單元論思維看世界的現象的詫異，難道不應該且不可以把所有關鍵因素放在一起形成配套嗎？

按常理及邏輯次序，解決問題可以先盡量解決問題的源頭，餘下解決不了的就通過後續的管控/處理，減少問題發生的機會。以反貪腐為例的話，不就是：

- 不需要

針對人性對生存及生活在物質與心理方面的需求下手，譬如馬斯洛的需求層次理論（Maslow's Hierarchy of Needs）所指的生理、安全、社會、尊重、自我實現等等。

然而實務上來講，能夠基本解決的，只是滿

足一個正常人的基本生活需求。至於其他方面，頂多改善一點物質的生活條件，甚至給予一點尊嚴與地位（也是虛榮的一種），但實際上，難以滿足人心的無限欲望，這也是為何需要以下的配套。

至於如何自我控制欲望並使之不影響行為，這是修養問題；至於下一步如何從源頭上使欲望減少甚至消失，這是修行問題，所謂菩提本無樹，很難做到。以上是從個人看，如果從整個社會看，首先是社會風氣問題（當然，可以嘗試上行下效、優化媒體內容潛移默化等等），然後是種族文明甚至人類文明提升的問題。

總之，越是源頭，越是根本，越是難搞，也越需要時間。

- 不容易

建立防範機制，這也是審計專業最熟悉的內部控制，其中的預防性控制（preventive control）。簡單說就是增加貪腐的技術難度，就算很想貪，

技術上也很難（近乎不可能）做得到。

然而，沒有機制是完美的，世界上並不存在百分百有效的預防性控制，所以需要以下的配套。

— 不夠膽

這包含兩方面組成配套：首先是發現貪腐行為，這基本上就是內部控制的偵察性控制（detective control）確保能夠合理發現貪腐行為，並可以加強外部監督（例如增加透明度），加強效果；繼而做出懲處，這主要是做好立法與執法，但要做好立法與執法，本身也需要有良好的策略與配套機制。

以上的配套，缺一難以見效，雖說有點像三重過濾裝置，每個裝置只可以過濾一點問題，而透過做好三重過濾把問題減少到可以接受的水平，但是也不是單純綫性的，過濾多少解決多少問題那麼簡單，實際上只要第二重（貪腐的難度）或第三重（貪腐的後果）做不好，會反過來弱化第一重的過濾（衍生/增加貪念），因此，是

個相互關聯的配套。

實際上內地的反腐工作，在策略層面也提出相關配套，從2014年《求是》雜誌的〈從“不敢”到“不能”“不想”〉，到2017年中共中央紀律檢查委員會網頁的文章〈扎實構建不敢腐不能腐不想腐的有效機制〉，與上述的概念相通，但是次序上有明顯的不同，具體內容也有自己的取捨，這主要是因為，前者（不需要、不容易、不夠膽）雖然具備理論基礎，且結合實際人性，但始終是基於一個假設的一般性環境所作的理論思考而得出的一般性模式，後者（不敢、不能、不想）是基於當前的實際情況而精準擬定的策略，詳看下點「關鍵路徑」（critical path）。

● 關鍵路徑

甚麼是關鍵路徑，相信不需要多說，而「不敢腐」、「不能腐」、「不想腐」這個次序，固然也有執行上先易後難、先中短期後中長期等資源與精力投放的優先次序的考量，但是更重要的是確保達致成果的關鍵路徑。當然，如果作為工作的話，三方面的相關工作的確可以同時進行（實際上也是並肩進行），但是，從

成效的角度，「不敢腐」、「不能腐」、「不想腐」的確呈關鍵路徑的邏輯關係。

— 「不敢腐」

「不敢腐，就是通過加大懲治力度，提高腐敗成本，形成巨大的震懾作用，使黨員、幹部對腐敗心生戒懼、收斂收手。」（中共中央紀律檢查委員會網頁, 2017）

有人或許問為甚麼「不敢腐」排最先？也有不少人說，為甚麼要都是抓人、換人？為甚麼不先建立制度呢？不要靠人治啊，制度才是王道啊……等等，聽上去有專家學者的感覺，也很直觀。

但是，「內行看門道，外行看熱鬧」，搞審計專業的都應該知道再完善的內部控制機制也敵不過「共謀」，也就是說，內部控制的最大敵人就是人與人之間的串通舞弊。

如果說連最基本的機制也缺乏，或者執行的人雖然嚴格遵守，但是由於機制存在漏洞，所以

問題還是發生了，那當然首要是建立機制，或完善機制；可事實是，現在已經有法律法規行政制度等配套機制，如果負責執行的人切實遵守，問題也不至於現在那麼嚴重，甚至出現監管的人與被監管的人串通舞弊，所以在這個時空下，抓人、換人不是人治，而是「治人」。

審計專業人員或者熟悉美國 COSO（「全國虛假財務報告委員會」The National Commission of Fraudulent Financial Reporting 下屬的「發起人委員會」The Committee of Sponsoring Organizations）的人，應該知道，在相對有形的內部控制機制背後，有一個非常重要的相對無形的內部控制要素，叫做「控制環境」（Control Environment），是內部控制整體框架的基礎，要素包括人員操守、道德價值、能力素質等等。老實說，需要平時評估「控制環境」時，總感覺虛無縹緲的，是看不到的東西，但是，原來當出了大問題時，「控制環境」便自動現形了，被看的清楚了。

如果不改善「控制環境」，只講內部控制機制行嗎？如果貪腐沒後果（不抓人），一方面會衍生/加大貪念（想貪腐），而另一方面，再完善的內部控制機制，也被不需要承擔後果的串通舞弊行為，給徹底廢了武功（能貪腐）。因此，必須要先達致「不敢腐」的成效，後兩個環節才有條件發揮效用。

— 「不能腐」

「不能腐，就是從體制機制和制度上消除腐敗發生的條件，使黨員幹部沒有腐敗的機會。」
（中共中央紀律檢查委員會網頁, 2017）

關鍵路徑上「不能腐」排在「不想腐」前面，道理分明顯，如果一個珠寶加工廠裏面，金銀珠寶隨便放不上鎖，久而久之，就算一個原本平時沒啥貪念的人，面對誘惑會不會生貪念？

因此，特別在基本生活條件沒問題下（詳見下文），通過建立（包括完善、更新）相關體制、機制、制度，結合「不敢腐」的心態轉變，達致

「不敢腐」的成效，並有效減低無謂（原本沒有）的貪腐念頭。

— 「不想腐」

「不想腐，築牢拒腐防變的思想道德防綫，使黨員、幹部從根本上消除腐敗動機。」（中共中央紀律檢查委員會網頁, 2017）

在達成「不敢腐」與「不能腐」後，餘下的主要是腐敗動機問題。腐敗動機，其本身是一個非常複雜而微妙的心理問題，不是看直接得到甚麼好處（甚至表面上或者法律上沒得到好處），而是看滿足的那方面的需求，例如生存的需求、改善基本生活條件的需求、基本的自我存在感需求（例如起碼的自尊與被尊重）、合理與匹配的物質享受需求、正常收入不能匹配的物質享受需求、不合理的自我存在感需求（例如刷權利卡換取虛榮、怕我、求我、欠我人情等）、病態的心理需求（例如不需要錢、不花錢但拼命受賄）。

近年來在不斷提高工資待遇後，不會有生

存的問題，也不應該存在太差的基本生活條件，至於其他的需求，不論物質或心理，不論合理或過分，滿不滿足的確純粹是「心」的問題，所以針對思想道德防綫工作，是正確的。然而，這方面除了針對相關人員外，家人也很重要，困難也很大，因為要引導或改變每天上班見到的人的思想已經非常困難，更何況你見不到的人，甚至相關人員也很少見。為此，改變唯物質、拜金/金錢論成敗、毫無節制的消費主義等等的社會風氣，以減少無謂攀比與需求，可能來得相對容易。上行下效、改變媒體等的軟方法，也可能較容易見效。

至於再進一步改善待遇（先撇開高薪養廉不說），甚至配合建立真正受人重視的榮譽制度，當然效果會再好一點，但實際的問題是待遇甚麼才算合理而並不是再多一點是否會效果好一點，否則永無止境。再者，所有政府都必須面對一些例如財政狀況、民意等等時機上的問題。

更甚的是，如果貪腐還是沒後果，依然容易

實現貪腐，搞一搞就是幾百萬、幾千萬、幾億，那再好的待遇，人家也不會領政府的好意，更別說珍惜高薪養廉這個目前客觀環境不容易得到民意支持的政策。可以說在目前待遇可以解決基本生活問題的情況下，即使真的存在可以再合理提高待遇的空間，公務員也需要理解與耐性。

綜合以上，可以看到有關的關鍵路徑排序，是合乎道理，也是結合目前的實際情況的。

- 群聚效應 (critical mass)

群聚效應是一個社會動力學的名詞，用來描述在一個社會系統裏，某件事情的存在已達至一個足夠的動量，使它能夠自我維持，並為往後的成長提供動力。

(維基百科網頁, 2017)

而當想要達致的成果涉及群聚效應時，並不是說做 50 分就有 50% 的效果，很多時候連 5% 也察覺不到，因為只有達到群聚效應然後產生效應，和沒有達到群聚效應不能夠產生效應，兩種情況。

這裡要帶出的是，如果想要達致的成果是關於要

群體的思想或觀念，例如凝聚公務員共識，凝聚社會的共識，改變社會風氣與價值觀等等，必定涉及群聚效應，因此在擬定策略時，除了選擇有效的方法（並根據實際狀況微調）外，還要給予充足資源、精神/關注、時間，並配以有毅力、善於觀察、善於應變的人選。

3. 引申的思考

3.1 審計機關的定位

審計機關過往秉持不參與政策的制定，不少甚至不對政策發表看法，如果要認真貫徹落實「促進良治」，似乎太過被動也難以達致。

或者我們需要考慮的，是釐清或微調定位，而不是重大調整，審計機關依然保持不對整體策略或政策發佈表意見或背書的一貫定位，只在發現（重大）缺陷或疑問時，以審計以外的報告形式提請當局注意，且明確這不表示不存在其他問題。此外，審計機關依然不會替部門作出任何決定，解不解決問題與如何解決問題是當局的行政職責，最後也由當局承擔政治責任。

3.2 澳門的情況與思考

目前澳門審計署雖然沒有正式訂立「促進良治」的願景，但理念中包含「致力推行一套完整、透明、高效率及具效益的管理公帑及其他公共資源的文化。」，雖然不完全等同「促進良治」，但理念相近。

而實際操作上，澳門審計署注重的是實際成效，而非單只執行了審計、履行了法定基本職責。澳門審計長明確審計工作的目的是促進改善，且避免問題再次發生，而為達致成效，採取了以下策略：精準把關審計證據與法律以增加公信力、集中重要問題捨棄真正的小問題以加強（也避免淡化）審計報告的分量、深入研究問題本質以增加附加值、參考國家審計署的跟蹤審計並引入澳門以使問題有機會在大型工程結束前可以解決或避免重犯、見到潛在重大風險但尚未出現問題的事項可以選擇向行政長官報告等等。

目前澳門審計署所面對的實際情況雖然不至於嚴峻，也沒有迫切性，但是由於政府的收入及開支較回歸前大為增加，多了不少使用公帑的項目，容易產生新的問題，這也是澳門審計署明確審計工作的目的並採用以上策略的原因。至於最終是否需

要正式訂立「促進良治」的願景，是否需要達致世界審計組織正式文件中相關良治的一切事項，如何結合澳門的情況考慮優先次序等等，正如其他審計機關相似，澳門審計署也需要慎重研究，特別是應該通過甚麼策略達致願景，正如上文所指出，並不是一件簡單容易的事。

4. 總結

在現實世界裏，不是說學術界所提倡的做法必須理所當然的一板一眼跟著做，也不是說管理學的概念都是不切實際，實務人員不必理會。實際上，有關的管理學概念在大原則上必有其道理，尤其當實務上所面對的挑戰越大，任務越艱巨的情況，更需要擡頭（甚至跳出來）思考解決問題以達致成果，不可以單靠埋頭苦幹。而風險管理本身，更是在擬定策略時已經開始，絕對不是先定策略，再看執行上如何做好風險管理。

最後，願景是一個真正打算達致的成果，絕不是一個單純方向性，遙不可及的烏托邦，所以其配套的策略不單只是可供落實執行，而且是必須能夠達致成果的精準策略。但是，不論審計也好，局部範疇的施政也好，整體的治國也好，這世界絕無完美的策略，正如《書經·

大禹謨》所云，「人心惟危，道心惟微，惟精惟一，允執厥中。」，也可以說「促進良治」的根本在於：認清接受人性，防控教化並施，精準把握關鍵，不求盡善盡美。

參考文獻：

1. 世界審計組織大會 (2013). 北京宣言——最高審計機關促進良治. 取自 <http://www.audit.gov.cn/n4/n24/c12134/content.html>
2. INTOSAI (2016). INTOSAI GOV 9160 — Enhancing Good Governance for Public Assets.
3. 中共中央紀律檢查委員會網頁 (2017). 扎實構建不敢腐不能腐不想腐的有效機制. 取自 http://www.ccdi.gov.cn/lt/llyz/zdjs/201703/t20170316_95863.html
4. 鄭平 (2014). 從“不敢”到“不能”“不想”. *求是*, 2014/17. 取自 http://www.qstheory.cn/dukan/qs/2014-08/31/c_1112248026.htm
5. 何永安 (2014). 治理對改善公共行政和對國家發展的作用. *行政*, 第二十七卷, 總第一百零四期, 2014 N², 239-248 頁
6. Ichikawa, Y. (2014). Capacity building activities in ASOSAI. Retrieved from <http://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2014/08/Item-20.-5th-regional-profile-slot-ASOSAI-followed-by-ASEANSI.pdf>
7. Supreme Audit Office of the Slovak Republic. About EUROSAI. Retrieved from <https://www.nku.gov.sk/web/sao/eurosai>
8. U.S. Government Accountability Office. About GAO. Retrieved from <https://www.gao.gov/about/>
9. National Audit Office. About us. Retrieved from <https://www.nao.org.uk/about-us/>
10. Porter, M. E. (2007). 策略是甚麼?. *哈佛商業評論*, 2007 年 3 月號 (策略拼圖) 取自 https://www.hbrtaiwan.com/article_content_AR0000427.html
11. Martin, R. L. (2010). 有策略的執行者. *哈佛商業評論*, 2010 年 7 月號 (執行悍將). 取自 https://www.hbrtaiwan.com/article_content_AR0001447.html
12. 張海燕 (2009). 試論我國政府審計機關的風險管理. 取自 <http://www.audit.gov.cn/n6/n41/c17490/content.html>

13. MBA lib 網頁 (2016). 馬斯洛人類需求五層次理論. 取自
<http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E9%A9%AC%E6%96%AF%E6%B4%9B%E4%BA%BA%E7%B1%BB%E9%9C%80%E6%B1%82%E4%BA%94%E5%B1%82%E6%AC%A1%E7%90%86%E8%AE%BA>
14. MBA lib 網頁 (2013). 關鍵路徑. 取自 http://wiki.mbalib.com/zh-tw/Critical_path
15. 維基百科網頁 (2017). 群聚效應. 取自
<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E7%BE%A4%E8%81%9A%E6%95%88%E6%87%89>
16. MBA lib 網頁 (2015). 內部控制要素. 取自
<http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E5%86%85%E9%83%A8%E6%8E%A7%E5%88%B6%E8%A6%81%E7%B4%A0>