

財務責任核定制度之法律關係與司法監督

—評最高行政法院 109 年度上字第 787 號判決*

朱雲生**

* 授課年度：112-1；課程名稱：財政法專題研究（一）；授課教授：林明鏞、陳衍任。

** 國立臺灣大學法律學研究所公法組一年級碩士生，學號：R12A21025。

目錄

壹、前言	3
貳、財務責任的核定與追究之程序	3
參、案例事實	5
肆、判決意旨	6
伍、爭點	7
陸、評析及意見之提出	7
一、審計處所為A函與B函之法律性質為何？	7
(一) 審計決定之法律性質	7
(二) 追繳命令之法律性質	9
(三) 小結	11
(四) 立法論之建議	11
二、法院對審計決定之審查是否原則尊重？	11
柒、結語	13
參考文獻	14

壹、前言

財政法領域之研究，以預算制度為其核心，而廣義理解下的預算制度又可分為四個階段，包括預算籌編、預算審議、預算執行以及決算審計。¹就決算審計部分而言，決算須先由行政部門編制，次由審計機關審核，再由立法院審議審核報告，最後送交監察院咨請總統公告²，審計制度雖然僅作為決算制度中的一個環節，惟決算制度之機能，除了顯示預算執行之結果外，還有經審計審查後，解除機關首長及相關人員的財務責任之功能³，此一具有權力分立與制衡的監督機制，可謂決算制度之核心。

再加上我國實務運作及相關法令的規定，使得立法院審議決算之功能受到大幅的限制，甚至無法彰顯其作用，例如：司法院釋字第 184 號解釋將原始憑證排除於決算法第 27 條所明文應提供之審核資料中，如此見解使得立法院之審議朝向形式審查的方向發展；又決算法第 28 條第一項關於一年內未完成審議，即視同審議通過之法規設計，使立法院在實務運作上幾乎未進行審議，多數審核報告均依本條但書之規定視同審議通過。也因此預算監督之機制上，關注的焦點便朝向了審計監督之制度。

審計監督制度中最核心莫過於審計權之行使，依我國憲法及相關財政法規之規定，係交由監察院轄下之二級機關審計部。其執掌之權限包括監督預算之執行、核定收支命令、審核財務收支與審定決算、稽察財物及財政上之不法或不忠於職務之行為、考核財務效能、核定財務責任以及其他依法律應行辦理之審計事項(審計法第 2 條、監察院組織法第 5 條)。

鑑於審計部職掌之權限繁多，為避免討論失焦，本文研究之範圍將以審計權中「核定財務責任」為核心，為避免淪為空談，本文將聚焦在審計法第 78 條，並評析最高法院 109 年度上字第 787 號判決。因慮及法律人對於審計權行使之程序多不熟稔，且為兼顧報告之完整性，以下將先簡介財務責任核定之程序，並以不當支出之剔除與追繳為中心，再整理上開判決之案例事實⁴，以及法院做成決定的理由，最後則是本文的評析及意見的提出。

貳、財務責任的核定與追究之程序

審計法第六章之規定，係審計權中「核定財務責任」的具體化規定，且係針對各機關人員之財政責任及如何追究之問題。各機關人員財政之責任，原則上⁵須經

¹ 張志偉 (2021)，〈決算制度〉，葛克昌、蔡茂寅、陳清秀（等著），《財政法》，頁 268，新學林。

² 蔡茂寅 (2007)，〈財政法：第五講—決算制度(上)〉，《月旦法學教室》，56 卷，頁 73。

³ 張志偉，前揭註 1，頁 272；蔡茂寅，前揭註 2，頁 71。

⁴ 此處為結合前述之程序簡介，詳細的核定程序過程，雖與後文之討論較無關聯，仍會一一列出，並供讀者對照。

⁵ 有學者提出財政責任延長之例外，可參考：蔡茂寅，前揭註 2，頁 71。

審計機關審查決定後始得解除，此觀審計法第 71 條⁶自明。而核定財政責任之前提，須先確認各機關人員有未依法行政之情事，此部分之認定須藉由審計權中「稽察財物及財政上之不法或不忠於職務之行為」的權限行使予以實現。相關規定散落在預算法、決算法與審計法各處，但不以此為限。

以不當支出為例，於實體上，預算法第 13 條⁷及第 25 條⁸分別定有支出應編列預算與預算外支出禁止之規定，此足以作為認定支出不當之依據，此外，各機關就預算標列所定之行政規則，亦可能作為認定支出有無不當之依據。

於程序上，審計機關依審計法第 2 條及第 3 條之規定，具有行使審計權之權力，其內涵包括稽查各機關不法之職務行為，而對於不當支出處置之手段依審計法第 21 條⁹之規定有二，其一為事前拒簽，另一則為事後剔除追繳。對於手段選擇之決定，依審計法第 22 條¹⁰之明文，須發給審核通知於被審核之機關，被審核之機關則有於收到通知之日起三十日內聲復之義務，此義務應非對他義務，僅生失權效，發生審計機關逕行決定之效果，審計法第 23 條¹¹可資參照。至於審核通知之性質，本文認為應係機關內部之暫時決定，其通知之目的係給予被審核機關有聲復之機會，聲復之性質應屬最終決定作成前審計法賦予的陳述意見制度，而依審計法第 23 條作成之決定，始為發生拘束力之審計決定。

針對該審計決定不服之救濟，審計法第 24 條¹²設有覆議制度，並以一次為限。在不當支出案件中，審計機關通常會作出剔除之審計決定，此時依審計法第 78 條第 1 項¹³與審計法施行細則第 76 條 1 項¹⁴之規定，同時有通知被審核機關應限期命應負責之機關人員限期追繳之義務。該負責之機關此時無裁量權限而負有命限期追繳、逾期逕送強制執行與報告俾審計機關查核之義務。如負責機關之長官怠為

⁶ 審計法第 71 條：「各機關人員對於財務上行為應負之責任，非經審計機關審查決定，不得解除。」

⁷ 預算法第 13 條：「政府歲入與歲出、債務之舉借與以前年度歲計賸餘之移用及債務之償還，均應編入其預算。並得編列會計年度內可能支付之現金及所需未來承諾之授權。」

⁸ 預算法第 25 條：「政府不得於預算所定外，動用公款、處分公有財物或為投資之行為。違背前項規定之支出，應依民法無因管理或侵權行為之規定請求返還。」

⁹ 審計法第 21 條：「審計機關或審計人員，對於各機關違背預算或有關法令之不當支出，得事前拒簽或事後剔除追繳之。」

¹⁰ 審計法第 22 條：「審計機關處理審計案件，應將審計結果，分別發給核准通知或審核通知於被審核機關。」

¹¹ 審計法第 23 條：「各機關接得審計機關之審核通知，除決算之審核依決算法規定外，應於接到通知之日起三十日內聲復，由審計機關予以決定；其逾期者，審計機關得逕行決定。」

¹² 審計法第 24 條：「各機關對於審計機關前條之決定不服時，除決算之審定依決算法之規定辦理外，得自接到通知之日起三十日內，聲請覆議；其逾期者，審計機關不予覆議。聲請覆議，以一次為限。」

¹³ 審計法第 78 條第 1 項：「審計機關決定剔除、繳還或賠償之案件，應通知該負責機關之長官限期追繳，並通知公庫、公有營業或公有事業主管機關；逾期，該負責機關長官應即移送法院強制執行；追繳後，應報告審計機關查核。」

¹⁴ 審計法施行細則第 76 條 1 項：「各機關長官或其上級機關，接到審計機關依本法第七十八條所為之通知時，應依限期追繳，並將其執行結果，報告審計機關。」

上述之義務，依審計法第 78 條第 2 項¹⁵之規定，則可能需負擔相關之財務責任。另外，關於剔除決定後之各機關人員財務上責任，審計法第 77 條¹⁶定有裁量之空間，於非屬故意等情形或受有相當價值或利益之要件下，得免除一部或全部之賠償責任。

參、案例事實

原告甲（即上訴人）於擔任台中市梧棲區區長時，指示同仁執行列支 106 年度預算，辦理購置未編列相關預算相關經費預算之台中市梧棲區鄰長為民服務腳踏車新台幣（下同）84 萬 8000 元及同樣未編列相關預算之行政助理清潔工作服 4 萬 6000 元之費用（下稱系爭經費）。經被告乙（即被上訴人）審計部台中市審計處（下稱審計處）審核被告丙（即被上訴人）台中市梧棲區區公所（下稱區公所）106 年財務收支及決算，認定區公所違反預算法第 13 條及第 25 條第 1 項之規定，核屬不當支出，於依審計法第 22 條發給於區公所之審核通知中，為剔除之決定。其理由略以，就腳踏車支出之部分，除未編列預算外，同時違反 106 年度直轄市預算共同性費用編列基準之說明（下稱 106 年度編列基準）中有關不得編列鄰長腳踏車之規定，且鄰長非區公所人員，購置腳踏車供其借用，有欠妥適；就工作服部分，除未編列預算外，同時違反中央函示中有關除業務性質特殊有統一制服必要之外，不再製發公教人員服裝之規定。

經區公所依審計法第 23 條聲復後，審計處再檢附審核通知，並維持原剔除決定。區公所在依審計法第 24 條聲請覆議，其理由略以，系爭經費經甲口頭指示辦理，相關人員以法規明令禁止為由表達反對之意，惟甲仍執意交辦執行。審計處以 107 年 10 月 11 日審中市一字第 1070004269 號（下稱 A 函）函復被上訴人區公所，仍維持原剔除決定，即剔除 106 年度歲出「區公所業務－民政業務－業務費」84 萬 6,000 元及「一般行政－行政管理」4 萬 6,000 元，共計 89 萬 6,000 元，並請依據審計法第 78 條規定辦理追繳。區公所遂以 107 年 11 月 27 日梧區會計字第 1070019933 號函（下稱 B 函），通知上訴人限期繳回系爭經費。

上訴人不服，循序提起行政訴訟，訴請確認審計處所作成之 A 函及區公所所作成之 B 函為違法。經臺中高等行政法院 109 年度訴字第 1 號判決（下稱原判決）駁回其訴後，提起上訴。最高行政法院 109 年度上字第 787 號判決以無理由駁回其上訴，本案因而終局確定。

¹⁵ 審計法第 78 條第 2 項：「前項負責機關之長官，違反前項規定，延誤追繳，致公款遭受損失者，應負損害賠償之責，由公庫、公有營業或公有事業主管機關，依法訴追，並報告審計機關查核。」

¹⁶ 審計法第 77 條：「審計機關對於各機關剔除、繳還或賠償之款項或不當事項，如經查明覆議或再審查，有左列情事之一者，得審酌其情節，免除各該負責人員一部或全部之損害賠償責任，或予以糾正之處置：一 非由於故意、重大過失或舞弊之情事，經查明屬實者。二 支出之結果，經查確實獲得相當價值之財物，或顯然可計算之利益者。」

肆、判決意旨

首先，在追繳的多階段行政程序中，前階段係由審計處據其在行政內部就財務收支及決算審核之法定職權，對區公所 106 年度之財務收支及決算以 A 函作成剔除系爭經費，並由區公所對上訴人進行追繳之審計決定，後階段再由區公所據此作成 B 函，命應負責人限期追繳。就 B 函而言，其係依審計法第 78 條第 1 項及同法施行細則第 76 條第 1 項規定，由區公所所核發之限期追繳命令，對上訴人甲課予給付系爭經費之義務，為直接對外發生法律效力，而有下命處分之規制力，性質上為行政處分，並無爭議。

此處有爭議者為 A 函之法律性質，此與其得否成為訴訟標的具有直接關連性。上訴人甲即主張 A 函係一行政處分，並抗辯原判決認 A 函性質非行政處分之判斷，已違反司法院釋字第 423 號解釋之意旨，就此，最高行政法院則以該剔除決定及通知辦理追徵，係審計機關審計權限之行使，其依審計法第 78 條第 1 項規定通知區公所辦理追徵，性質上為機關內部之行文，並未直接對外發生法律效力，故非行政處分。簡易言之，最高行政法院簡單的以 A 函不具對外性，認為不合行政程序法第 92 條所定要件，否定 A 函為行政處分，並定性為機關內部之行文。

再者，最高行政法院依前述，雖將 A 函定性為機關內部行文，惟仍有審查該審計決定之合法性。最高行政法院並未提及其審查之基礎，但原判決中臺中高等行政法院則有清楚的說理，「後階段由應負責機關作成之追繳處分，係以前階段由審計機關作成確認有責之審計決定為依據，兩者均指向同一規制目的，故作為先決要件之審計決定，倘有明顯瑕疵之違法，將構成追繳處分之無效或違法事由。準此，就追繳處分瑕疵性之判斷，自有包含審計決定之基礎事實為整體合一觀察之必要。從而，不服追繳處分而提起之行政訴訟，行政法院就各機關人員是否符合應負損害賠償責任之法定要件，自應加以實質審查，據以作成最終之法律判斷，以符合個案公平性。」

而關於審計決定之審查，上訴人甲就剔除決定部分中編列鄰長腳踏車的部分，以 106 年度編列基準，與原行政院主計處函示之用語僅係「不宜」而非「不得」編列腳踏車預算，屬無效之限縮，且 107 度編列基準已刪除該禁止規定為由，主張 106 編列基準之相關規定為無效，不得採為審計決定之基礎。原判決中，台中高等行政法院，則認為「縱下一年度之編列基準規定與前一年有所不同，亦無改於 106 年度共同編列基準明定不得編列鄰長腳踏車之規定」故區公所仍有遵守之義務，審計機關審核時自得予以援用。最高行政法院則認為上訴人關於原判決未予詳查，顯有應調查未調查之違誤、判決理由不備及適用法規不當之抗辯，「係持其一己主觀之見解而為爭執，殊無可採」。就此法院除尊重行政機關所定立之行政規則，亦尊重審計機關採之為審計決定基礎的決定。

此外，上訴人就追繳處分部分，主張審計處未依法適用審計法第 77 條作成是否以及一部或全部免除之決定，顯有判斷瑕疵、裁量逾越及濫用之嫌。其理由略以，腳踏車與工作服之所有權仍歸區公所所有，確實受有相當之對價，應符合審計

法第 77 條第二款之要件。就此原判決未有任何之判斷，經甲上訴繼續主張，最高行政法院則以上訴人甲明知未編列預算仍執意指示同仁執行列支系爭經，顯係故意，是「被上訴人審計處審查結果，認無審計法第 77 條規定得免除上訴人一部或全部損害賠償責任之情事，依審計法第 21 條及第 78 條剔除並通知限期追繳，自屬有據」

伍、爭點

本案涉及諸多程序及實體問題，因時間與篇幅之因素，且為聚焦於審計監督制度，故本文討論之核心將自以下二爭點為中心向外開展：

- 一、審計處所為 A 函（審計決定）與 B 函（追繳命令）之法律性質為何？
- 二、法院對審計決定之審查是否原則尊重？

陸、評析及意見之提出

一、審計處所為 A 函與 B 函之法律性質為何？

本案例中 A 函之內容，包括剔除決定與通知限期追繳，兩者雖各自有不同之法條依據，發生之效力亦略有不同，惟其於合併為一審計決定，且前者係後者發生之前提，自應合一判斷其性質，以下將其合稱為審計決定。如前所述，本案法院認定 A 函係不具對外發生規制效力的機關內部行文，惟實務上認定其為行政處分者，於法院判決中並非罕見，故有討論之必要。此外，關於 B 函即區公所依 A 函之審計決定，做出命甲追繳之處分（下稱追繳命令），於本案雖無爭議，然實務上亦有完全相反之見解，容有釐清之必要，故亦為本文討論之範圍。以下依序整理實務見解、學說見解與本文見解，學者所提之修法建議則放在最後。

（一）審計決定之法律性質

1. 實務見解

（1）審計決定為行政處分

高雄高等行政法院 105 年度訴字第 96 號判決指出，審計機關所為限期追繳之決定，對於應負責機關之長官而言，並無裁量權限而須作成追繳命令。由此可知審計法顯係就財產管理人員是否符合法定要件而當然發生賠償責任之調查階段，賦與審計機關在行政內部具有最終判斷之法定職權，且對各該應負責機關之長官具有法的拘束力，所為審計決定應具有「確認性行政處分」之性質。¹⁷

¹⁷ 有趣的是，本判決接著卻說「惟依審計法第 78 條第 1 項之設計，仍須經由該管機關長官核發之限期追繳命令，對應負責之管理人員課予給付賠償之義務，始直接對外發生法律效力，而有下命處分之規制力。」此一轉折之真意，究竟係承認審計決定不具對外性，還是認為確認效力已然發生，但是下命處分之規制力，須經追繳命令之發出始對外發生法律效力，恐須進一步探究。

(2) 審計決定為機關內部行文

最高行政法院 109 年度上字第 930 號判決採取與本案判決相同之見解，認為審計機關依審計法第 78 條第 1 項規定通知該負責機關長官限期追繳之機關內部之行文，並未直接對外發生法律效力，自非屬行政處分。

2. 學說見解

學理上有提及，剔除通知對於各機關負責之長官有拘束力，除了因此而負有向應負責之人員作成限期追繳之命令的行政法上義務外，並確認其在該當審計法第 78 條第 2 項之要件下，須負擔損害賠償之責。此外，審計決定並確認機關長官或其授權代簽人及主辦會計人員，於符合審計法第 74 條所列要件時，須負擔連帶損害賠償責任。上開應負責機關之長官、負返還義務之應負責人員與主辦會計人員，均非審計決定通知之對象，惟其權利義務皆因該審計決定受有影響，甚至發生變動。是以認為審計決定應具有確認性行政處分之性質，且係具有第三人效力之行政處分。¹⁸

3. 本文見解

對於審計決定之法律性質的分析，其實益在於得否以其為標的提起撤銷訴訟或確認訴訟予以救濟，為避面討論失焦，本文循傳統見解，在僅行政處分得以救濟之觀點下，討論審計決定是否為行政處分。就此爭議之釐清，本文以為仍應回歸行政程序法第 92 條關於行政處分要件之規定，判斷之。學者依上開規定，提出行政處分之四大要件，包括「行政機關所為之行政行為」、「對具體、特定之事件」、「對外發生公法上之效果」以及「單方高權之行為」¹⁹。就對外發生公法上之效果此一要件，尚可細分為對外性與規制性兩要件，就前者而言，在本案可討論者係，不同行政主體間所為之公權力措施，是否具有對外性。學理上有認為，就嚴格之法理而言，對其他行政主體或其行政機關所採取之公權力措施，具有對外效力，可以成立行政處分。²⁰惟我國行政實務，向來以是否立於人民之地位認定該公權力措施是否為行政處分，並不問是否屬另一行政主體。²¹在此見解下，本案中審計決定之相對人為台中市轄下之區公所，與監察院轄下之審計部轄下之審計處分屬不同之公法人，惟應以區公所是否立於與人民同一之地位認定是否具有對外性，本案係針對預算執行之監督，顯然非立於人民之地位，是故應不具有對外性。此外，如果我們認為審計部對於行政院所為的審計決定，係一同一行政主體下的內部關係，那麼在審計處對於區公所之審計決定上，亦不宜僅因形式上分屬不同行政主體，即認為係外部關係。

至於後者，關於規制性之要件，乃以有無發生法律上效果為斷，本案之審計決

¹⁸ 蕭文生（2020），〈限期追繳審計機關剔除事項之救濟途徑——評臺北高等行政法院 107 年度簡上字第 187 號判決〉，《裁判時報》，98 卷，頁 13-14。

¹⁹ 林明鏘（2021），〈行政法講義〉，修訂 7 版，頁 203，新學林。

²⁰ 陳敏（2019），〈行政法總論〉，修訂 10 版，頁 332，自刊。

²¹ 陳敏（2019），前揭註 20，頁 1307。

定，應可細分為剔除決定與通知命追繳兩部分，就剔除決定而言，似乎具有確認該支出為違法並予以排除之規制性，惟如前所述不具外部性；至於通知命追繳之部分，雖使權責機關之長官負有為追繳命令之行政法上義務，發生權力義務之變動而有法律上效果，惟其乃係基於法律規定而生，而非基於審計機關之意思表示，故不具有拘束力。綜上，本案審計之決定，不符合對外發聲公法上效果之要件，應非行政處分，將其定性為機關內部行文之實務見解，應較為可採。

至於有實務見解認為審計決定具有「確認性行政處分」之性質，其依據係以審計機關有決定是否為剔除決定之最終判斷的權限，權責機關受該決定之拘束而無裁量權限，因此基於剔除決定使權責機關之長官負有「命追繳之行政上義務」因而被確認，此一權利義務之變動，乃具有規制效力，故為具有確認性之行政處分。惟如前述，此一見解忽略審計決定不具對外性，不合於行政程序法第 92 條所揭示之行政處分之作要件，雖然其正確地認識到，審查重心應落在具有最終決定權限之審計決定上，但在法律性質之判斷上未能正確地認事用法。

學說見解以審計決定之效力，影響非相對人之第三人，甚至使其權利義務發生變動，故應為確認性行政處分之性質，且係具有第三人效力之行政處分。惟此一見解忽略上開第三人權利義務之變動，均係基於法律規定而來，而非基於該審計決定，舉例言之，權責機關之長官之所以負有作成追繳命令之義務，乃係源於審計法第 78 條 1 項之規定，並非基於該審計決定而生，亦即審計決定不具有規制力，並非行政處分。此外，學說見解認為機關內部人員因審計決定，確認其將因違反相關規定而須負賠償責任之權利義務變動，故為該審計決定可能受有影響之第三人。但這種說法恐怕有待商榷，蓋相關規定之適用究係基於依法行政原則對內部人員發生應遵守之義務，還是因審計決定之確認效果作用，使內部人員須額外遵守相關法規，容有研求之餘地。

(二)追繳命令之法律性質

1. 實務見解

(1) 追繳命令為行政處分

高雄高等行政法院 105 年度訴字第 96 號判決以審計法第 78 條 1 項中斷明定應負責機關之長官於逾期追繳時，得據以移送強制執行之意旨，認為後階段所為此種限期追繳命令具有行政執行法第 11 條第 1 項情形之法律效果，益徵性質上為行政處分。

(2) 追繳命令為觀念通知

臺北高等行政法院 107 年度簡上字第 187 號判決²²認為追繳處分之性質，

²² 臺北高等行政法院 107 年度簡上字第 187 號：「審計法第 78 條第 1 項……僅在政府機關內部課予負責機關長官追繳之行政上義務，並非授權負責機關得對外逕以下命性書面行政處分方式，命人民繳還審計機關決定追繳之金錢，審計法上開規定自不得作為行政機關以書面行政處分下命人民給付金錢之法律上授權依據。」

僅係依觀念通知。其理由略以審計法第 78 條第 1 項之規定，僅係機關內部課予負責機關追繳之義務，非得作為對外為行政處分之依據。行政機關在無法律依據，逕以函文通知人民返還者，僅屬觀念通知而非行政處分，且不得以之作為行政執行法第 11 條第 1 項之執行名義。

2. 學說見解

學說²³上有認為，追繳命令之性質為行政處分，惟應以行政程序法第 127 條修正公布實施為時點，區分施行前與施行後，而有不同之依據。

行政程序法第 127 條修正公布施行前，審計法第 78 條第 1 項之規定，得否作為權責機關作成行政處分要求應負責人返還一定金額之法律授權依據，應視法律有無特別授權，並應以整部審計法及相關規定之意旨為斷。學者並認為，自審計施行細則第 76 條第 2 項「追繳期限由審計機關定之」之明文及審計法第 78 條第 1 項中段及後段「逾期，該負責機關長官應即移送法院強制執行；追繳後，應報告審計機關查核」之明文，可認追繳屬於審計機關及權責機關（即被審查機關）得單方核定公法上金錢給付義務權限之行使，法律有授權其以行政處分方式為之之意，並不違背上述法律規定之意旨。

至於行政程序法第 127 條修正公布施行後，該規定第 3 項即已賦予行政機關得以書面行政處分命受益人返還公法上不當得利之法律基礎。故權責機關依審計決定所作成之追繳命令，即不能指為欠缺法律依據，而非行政處分。

3. 本文見解

關於追繳命令之法律性質判斷，其核心爭議在於，審計法第 78 條第 1 項得否作為權責機關作成行政處分，要求應負責人員返還相關費用之法律依據。實務見解之歧異乃由此而生，從文義之角度觀察，「審計機關決定剔除、繳還或賠償之案件，應通知該負責機關之長官限期追繳，……。」確實很難得出本條授權權責機關得以行政處分命應負責之人員返還費用之結果，法院認為其僅係機關內部課予義務，非無所據。惟學者所提出「得否作為行政處分作成之法律依據，應視法律有無特別授權，並應以整部審計法及相關規定之意旨為斷」並認為追繳命令具有行政處分性質之見解，除尊重立法者所欲達成之目的，也能有助於行政權完成行政任務，應為可採。

惟學者認為於行政程序法第 127 條修正實行後，應以其為法律依據之見解，恐非正確。原因在於，其忽略依審計法第 78 條 1 項作成之追繳命令，其發生並非均依受益行政處分之撤銷而生，以本案為例，即係因不當支出被剔除而負有賠償之責任，與受益行政無涉，自無法於撤銷行政處分之際同時依行政程序法第 127 條第 3 項之規定，作成行政處分命返還。而且，該項規定非係一般性規定，而係基於受益處分而生之給付型公法上不當得利之請求返還所為之特別規定。²⁴在本案屬於非給付型之案件時，本條規定無從作為依據，追繳命令性質之

²³ 蕭文生，前揭註 18，頁 14~15。

²⁴ 陳信安（2023），〈第 127 條：受益人不當得利之返還〉，翁岳生、董保城（主編），《行政程序法

爭議亦無從解決。本文以為，審計法第 78 條 1 項之規定與其相關規定，得作為機關為追繳命令之法律上依據，至於行政程序法第 127 條第 3 項之規定，則與其在特定案件中，呈現競合之關係，如此才能圓滿解決追繳命令法令依據之爭議。

(三)小結

本文認為，A 函係審計處所為之審計決定，性質上應為機關內部意思交流之行政行為，並非行政處分，而 B 函係區公所對甲所為之追繳命令，性質上係一對外發生法律效果之行政處分。前者為後者處分作成之前提，此由二以上行政主體之參與，始作成之行政處分，性質上應為多階段行政處分。

針對多階段行政處分之救濟，學說實務仍有歧異，實務與部分學說認為在特定要件下可允許就前階段之行為，事先提起救濟。惟本案中，審計處之審計決定，並未送達或使當事人（即原告甲）知悉，是以應回歸原則，人民不得對前階段行為提起行政訴訟，惟其針對後階段之行政處分提起行政爭訟時，法院應一併審查協力機關之決定，並命相關機關參加訴訟。（陳敏 366）

(四)立法論之建議

學理上有認為將審計決定定性為機關內部行文，而需等待追繳命令作成並送達後始得救濟，對救濟而言，實在太晚²⁵，而有人民權利保障不足之虞。且此一多階段行政處分對相對人發生權利義務之變動之依據，實質上係審計機關之行為所致，此亦為訴訟救濟與爭執之核心，權責機關不僅受拘束而無裁量權限，對爭執之核心通常也欠缺相關專業。為加速爭議解決，並以審計機關為爭訟對象，學者提出於審計法或審計法施行細則中新增規定，使審計機關通知被審核機關之際，亦同時向相對人為之，以解決前述「送達或使當事人知悉」要件之欠缺。²⁶

二、法院對審計決定之審查是否原則尊重？

承前所述，追繳命令性質上為多階段行政處分，法院之審查範圍，應包含各階段之行政行為是否適法。因此審計決定亦為法院審查之對象，惟法院之審查密度為何？是否應該原則尊重審計機關之決定？為確保人民之權利，並維持權力分立與制衡，應有討論之必要。

此問題涉及司法權與審計權之互動關係，為避免討論失焦，本文僅就法院實務之觀察提出個人淺見，至於審計權之歸屬與性質之爭議，則非本文討論之範圍。在憲政主義之下，沒有一個機關不受憲法拘束，也沒有一個機關權力之行使不受他機

逐條釋義（下）》，頁 267~268，元照。

²⁵ 蕭文生（2020），前揭註 18，頁 8。

²⁶ 呂理翔（2021），〈審計監督制度〉，葛克昌、蔡茂寅、陳清秀（等著），《財政法》，頁 313，新學林。

關監督制衡。審計機關為達成監督行政權預算執行結果的憲法任務，應具有高度之獨立性，惟審計權之行使在制度上亦設有多重監督機制，如立法院審議審計長所提出之審核報告。司法權在一定條件與範圍內對審計決定所為的審查，亦屬於此監督機制的一環。監督應確實且有效，否則權力相互制衡之理念將徒託空言。以下就有效監督機制提出一些初步之思考。並以本判決為例。

審計監督作為憲法上權力分立與制衡之具體機制，該制度之運作，係由審計權監督行政權有關預算執行之結果，此時司法權應係扮演一個監督者的角色，避免審計權過度濫權侵蝕行政權核心之行為，因此，原則上尊重審計權之行使，並無不妥。惟當審計權之行使，在作為權力制衡之手段外，甚至影響或干預人民之權利義務時，此時，原則尊重之司法審查密度，恐怕就有檢討之必要。

在本案判決的案例事實中，審計處所為之審計決定，除了發生監督區公所預算執行之結果的作用外，亦干預居於人民地位之甲的財產權。財產權作為憲法保障之基本權利，於受侵害時人民自得向法院提起訴訟尋求救濟。甲於訴訟中提出兩個實體抗辯，其一係針對 106 年度編列基準，認有違法之情事，應為無效之行政規則，不得作為審計決定之基礎，其二則係針對審計決定漏未適用審計法第 77 條之規定，認為有違法裁量之虞。

就前者，台中高等行政法院認為，甲的抗辯無礙 106 年度編列基準作為禁止編列為預算之規定，故審計處以其為決定之基礎，於法無違。最高行政法院則認同原判決，認為上訴人甲係持其一己主觀之見解而為爭執，殊無可採。就此部分而言，法院雖無實質審查 106 年度編列基準中有關不得編列腳踏車之行政規則，是否適法？並非無疑。本文以為，此際應可認為係尊重行政機關制定該編列基準之權限，同時尊重審計機關認該基準為適法且得作為審計決定基礎之決定。就此，雖不盡人意但尚可接受。

就後者，台中高等行政法院未表示任何見解，而最高行政法院針對被告甲主張應有審計法第 77 條第 2 款之適用的抗辯，逕認被告無同法第 1 款之適用，而駁回原告之主張。惟本條規定中，第 1 款與第 2 款規定係呈現一種擇一關係，非不合於第 1 款即毋庸審查第 2 款，且審計處作成審查決定時未適用該法規，其裁量是否適法之質疑，並非毫無根據且空泛無意義之主張。法院審查時仍採原則尊重之審查標準，致使法院成為為審計機關背書之工具，恐怕在權力監督與制衡上站不住腳。

為確保審計權之行使本於專業不受任何干涉，故應賦予審計機關相當程度的獨立性，惟此一獨立性之保障，並不構成不受他憲法機關之監督與制衡的理由。司法權對審計權之監督，在制度設計上扮演舉足輕重的角色，此在立法權對審計權之監督機制效能不彰的實務運作下尤然。不宜僅以尊重審計機關之獨立性為由，怠於、甚至拒絕就其權限行使之合法性為審查，涉及人民之基本權時更是如此。

有學者對於司法審查抱持著正向的態度，並以文化資產保存案件審查的實務發展為例，相信法院在針對審計決定之審查，會日漸提高審查密度，確保審計權之合法行使。本文靜待其發展之余，有些初步的想法或可作為提高司法審查密度之依據，首先，政府審計之內容包括適正性審計、合規性審計與效能性審計，就合規性

審計而言，係指審核各機關之行政行為是否有違反各種財政法規(即是否依法行政)以及審核財務行為之合法性。審核是否有違背法令或預算之不當支出與查核財務管理有無盡善良管理人注意義務，均屬合規性審計之範圍。而效能型審計又稱為績效型審計，其審計之對象，不僅限於與財務相關之行為，而係對各機關進行績效評估，衡量公部門之施政績效，即審核公部門於使用資金時是否具經濟性、效率性及效益性，並提供建議事項。²⁷

本於前述合規性審計與績效型審計之區別，會發現，相較於績效型審計之高度專業性，合規性審計之部分則涉及事實之認定與法令之適用，而認事用法本就係法院之職權，在此脈絡下，績效型審計之司法審查密度，維持原則尊重其決定之傳統見解，惟在合規性審計之部分，應提高法院審查其審計權行使之密度，關於標準之採擇，或許可參照判斷餘地與裁量瑕疵之法理，此係基於，在合規性審計中，著重於合法性之認定，與行政權適用法規與行政裁量具有類似性。審計權與行政權雖然在性質上有所區別，惟其在適用法律之部分並無二致，而法院對於認事用法更無須擔心專業性不足之問題。反之，績效型審計中，與合法性之問題較無關聯，且具有高度專業性，司法原則應予尊重。綜上，區分績效型審計與合規性審計，而有不同之司法審查密度，應係合理且合法而屬可以考慮之前進方向。

柒、結語

審計監督制度中，關於財務責任之核定，及其後續追究賠償責任之制度，在設計上呈現一種多階段行政處分之態樣，針對前階段審計機關所為之審計決定，性質上應為機關內部意見交換，並不構成行政處分，至於後階段由被監督機關向應負責之人員所發出之追繳命令，性質上即因具有對外規制效力，而為行政處分。在人民向法院救濟之際，法院應視整個程序為一體，爭訟對象雖為追繳命令，惟審計決定之合法性，亦應作為審查之對象。而法院之審查密度的高低，在現行實務運作下，多呈現原則尊重的審查現象，法院僅作最低度的形式審查，甚至不予審查。然而審計權行使之獨立性與專業性固須尊重，但當其干涉到機關以外人民之基本權利時，法院原則尊重的審查密度即欠缺正當性。本文嘗試從合規性審計與績效型審計之區別中，為法院找到得據以提高審查密度之說理，就前者而言，因涉及認事用法，而審查他機關適用法院有無違誤本係司法之核心職權，就此部分法院應無迴避審查的空間。至於審查之標準，或可參考關於判斷餘地與裁量瑕疵之法理。

²⁷ 張志偉，前揭註1，頁286；黃俊杰、黃靖禕（2011），〈政府審計之研究〉，《中正財經法學》，2卷，頁208。

參考文獻

專書

林明鏘（2021），〈行政法講義〉，修訂 7 版，新學林。

陳敏（2019），〈行政法總論〉，修訂 10 版，自刊。

書之篇章

呂理翔（2021），〈審計監督制度〉，收於：葛克昌、蔡茂寅、陳清秀（編），《財政法》，頁 295-317，新學林。

張志偉（2021），〈決算制度〉，收於：葛克昌、蔡茂寅、陳清秀（編），《財政法》，頁 267-294，新學林。

陳信安（2023），〈第 127 條：受益人不當得利之返還〉，收於：翁岳生、董保城（編），《行政程序法逐條釋義（下）》，頁 267~268，元照。

期刊論文

黃俊杰、黃靖禕（2011），〈政府審計之研究〉，《中正財經法學》，2 卷，頁 203-253。

蔡茂寅（2007），〈財政法：第五講—決算制度(上)〉，《月旦法學教室》，56 卷，頁 70-82。

蕭文生（2020），〈限期追繳審計機關剔除事項之救濟途徑——評臺北高等行政法院 107 年度簡上字第 187 號判決〉，《裁判時報》，98 卷，頁 5-19。