



歐盟執委會內部稽核機制及實務之借鏡與省思

行政院於 2010 年底全面啓動強化政府內部控制工作，嗣於 2013 年首次統合建立政府內部稽核機制，目前各機關係依行政院訂頒之「政府內部控制監督作業要點」辦理內部稽核工作。本文介紹分析歐盟執委會內部稽核制度及實務運作實況，並提出精進我國政府內部稽核機制之建議意見，供各界參考。

羅孟瑜（行政院主計總處綜合規劃處視察）

壹、前言

行政院主計總處自 2010 年¹底擔任行政院內部控制推動及督導小組幕僚作業以來，積極蒐整國內、外政府及民間組織內部控制（含內部稽核）相關資料，以規劃並推動我國政府內部控制（含內部稽核）工作。2015 年透過赴歐盟執委會（European Commission，以下簡稱執委會）內部稽核總署（Internal Audit Service，以下

簡稱 IAS）參訓機會，深入研析其內部稽核機制及實務作法等，茲簡介如后。

貳、歐盟執委會內部稽核機制簡介

一、組織架構

執委會為歐盟（European Union）之行政機構，下轄 33 個政務總署（Directorates-General）及 10 個事務總署（Service），前者負責推動各

領域之政策，後者提供行政服務等。IAS 成立於 2001 年，為執委會其中一個事務總署，原先僅負責稽核歐盟之管理機構（Regulatory Agency）及自治團體（Autonomous Body）等（以下簡稱獨立組織）。2014 年間進行重大調整，將原先分散編制於各總署之內部稽核人員集中編制於 IAS，爰目前其稽核工作依稽核對象可區分為執委會各總署及獨立組織 2 大類，並未涵蓋歐盟會員國，而

稽核程序等則嚴格遵照國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors）發布之相關規範。

二、各階段稽核工作

（一）擬定風險導向之策略性稽核計畫

IAS 透過擬定為期 3 年之風險導向策略性稽核計畫（Strategic Internal Audit Plan）決定各年度之稽核重點，計畫擬定過程先確認可供稽核之制度、程序或單位，其次進行風險評估，最後確認計畫涵蓋範圍（包含財務及非財務面向）是否遺漏重要項目。

（二）稽核合約之通知

IAS 於每項稽核計畫（稱為稽核合約）開始前約 1 個月寄發通知書（Announcement Letter）給受稽核總署，說明稽核工作之法源依據、起迄期間及蒐集證據之權力等，受稽核總署須指派具有管理權限者擔任聯繫人員，復由 IAS 召開「起始會議（Opening

Meeting）」，以建立或強化雙方合作關係。

（三）初步調查及外勤工作

初步調查與起始會議同步展開，採檢視相關文件或訪談方式進行，俾進一步了解稽核範圍內之程序及活動等，並進行風險評估，以確認外勤工作時應關注之風險區域，復由 IAS 召開「啟動會議（Kick-off Meeting）」，提交初步調查結果給受稽核總署。外勤工作於會議後正式展開，主要採測試具代表性之交易或程序，並與內部控制標準等進行比較等方式，以評估受稽核總署之內部控制機制。

（四）確認稽核發現

外勤工作結束後，由領組²編製「稽核發現確認表（Findings Validation Table）」（下頁表 1），經 IAS 內部負責品質複核之單位複核及稽核小組之主管核准，並召開「確認會議（Validation Meeting）」釐清雙方對於稽核發現之疑義等。完成此程序後，雙方便不再就稽核發

現提問或回應。

（五）提出稽核報告

領組須於「確認會議」結束後 1 週內製作報告初稿，並經 IAS 內部核准程序後提供給受稽核總署，受稽核總署須於期限內回復是否接受報告內所提建議，倘未於期限內回復則視為接受，復由 IAS 召開「結束會議（Exit Meeting）」正式提出稽核結論，會議結束後方發布最終稽核報告，此時距提出報告初稿約 1 個月。

（六）行動方案（Action Plan）及滿意度調查

受稽核總署須於最終稽核報告發布後 4 週內提出改善行動方案，倘若 IAS 不同意該等方案，則須說明原因並退回受稽核總署修正；倘受稽核總署不接受 IAS 之意見，則 IAS 須於行動方案中註記此一歧見，同時由 IAS 寄送問卷予受稽核總署進行滿意度調查。

三、稽核品質確保機制

IAS 之稽核品質確保機制

論述



表 1 稽核發現確認表主要架構

背景：摘述本項稽核合約之背景及稽核程序等稽核觀察概述及其重要性：

項次	稽核觀察之標題	建議之優先順序 ^註
1		
2		
3		
4		

(以下逐項說明稽核觀察)

第 1 項稽核觀察	標題
稽核發現 (Audit Finding)	1.1. 背景說明 1.2. 稽核發現 1.2.1 第 1 項發現 1.2.2 第 2 項發現 ...
支持之證據	
初步稽核建議 (在此階段僅作初步陳述)	

資料來源：IAS。

註：區分為關鍵 (Critical)、非常重要 (Very Important)、重要 (Important) 及須注意 (Desirable) 4 類。

主要有設定績效衡量指標、定期內部品質評估及品質複核 (Quality Review) 3 項，前 2 項屬內部管理機制，第 3 項則是依「國際內部稽核執業準則 (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)」規範，由外部合格且獨立之評估團隊辦理。IAS 於 2011 年及 2013 年分別委由會計師事務所進行品質複核結果，均獲評為最高等級。

四、對外關係

為確保地位獨立，IAS 直接對執委會下轄之審計委員會 (Audit Progress Committee) 負責，稽核報告同時檢送受稽核總署及該委員會。歐盟治理架構中，另設有審計院 (European Court of Auditors) 負責外部稽核，惟審計院並不稽核 IAS 之業務。另 IAS 擬定策略性稽核計畫前，亦先了解

審計院規劃之稽核項目，避免重複稽核，稽核工作完成後並將稽核報告提供給審計院。

參、歐盟執委會內部稽核實務簡介

績效稽核 (Performance Audit) 為世界各國內部及外部稽核之發展趨勢，參訓期間實際加入一稽核小組，參與一項以「策略規劃與程序 / 以活動為基礎之管理 (Strategic Planning and Programming/ Activity Based Management, SPP/ABM)」為主題之績效稽核計畫，稽核某總署 (以下簡稱 A 總署) 施政績效管理過程中，內部控制機制之有效性。茲將其稽核實務之特色擇要介紹如下：

一、績效稽核方法之運用

為提高績效稽核品質及成效，IAS 採用「問題樹法」協助稽核人員明確稽核目標，並聚焦於應蒐集之稽核證據，其架構如下頁圖 1。稽核人員首

先將整體性之稽核目標轉換為主要問題，再將整體目標之下較為詳細之子目標轉換為子問題。以對 A 總署之稽核工作為例，稽核小組所擬第 1 層級之問題為「在 SPP 循環中，A 總署是否以其營運活動為基

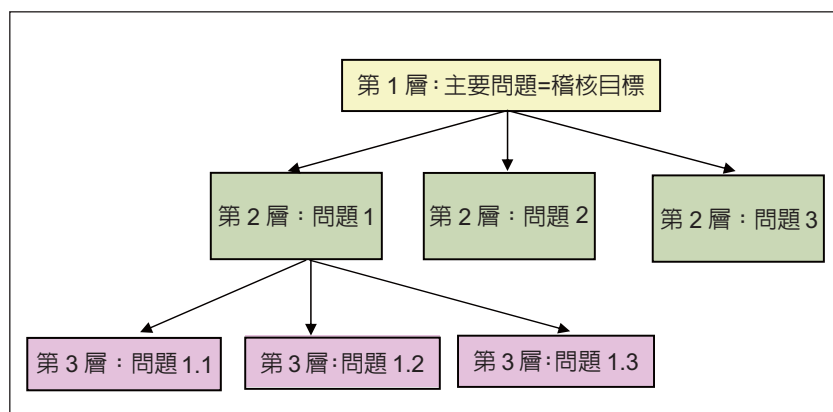
礎（即 ABM），對於目標及績效衡量指標之設定、監督及績效報導建立有效之管理程序」，第 2 層級則包括「是否於年度報告中，適當地報導營運及管理活動之績效及目標達成情形」等 6 個子問題，各子

問題再細分 2 至 8 個不等之第 3 層級子問題。問題擬定後即據以規劃測試（Test）工作，包括透過複核相關程序以決定目標及績效衡量指標之訂定程序是否適當等，問題及測試結果須紀錄於「績效稽核矩陣」（表 2）。經由前開稽核方法之運用，稽核人員提出 SPP 循環中「管理計畫」未發揮管理功能³等意見，協助受稽核總署有效改善其內部管理效能。

二、善用線上問卷調查

對 A 總署之稽核過程，稽核小組利用線上問卷調查方式執行一項有關員工參與程度之測試。稽核小組於執委會之線上問卷平台（下頁圖 2）製作問卷後，提供問卷網址連結予 A 總署，A 總署員工點選連結即可開啓問卷進行填答，調查結束後網址連結便失效，解決調查對象眾多且分散，不易於短時間內了解並蒐集證據之困難，有效提升稽核成效。

圖 1 問題樹之架構



資料來源：IAS 績效稽核之問題樹指引。

表 2 績效稽核矩陣

問題樹	稽核程式		潛在發現		每一項稽核測試		
	判斷標準 ^{註 1}	測試程序 ^{註 2}	潛在答案與結論	潛在建議	測試結果 ^{註 3}	相關之工作底稿	相關之稽核發現確認表
問題清單							

資料來源：IAS 績效稽核之稽核標準指引。

註：1. 為某項內部控制規定或其他可供參考之標準。

2. 為回答各個問題所需之證據或資訊，以及應如何尋找這些資訊並加以分析。

3. 分為「符合」、「不符合」及「符合，但…」3類。

論述

三、高度資訊化提升稽核效率

執委會之資訊化程度極高，除檔案管理等各總署通用之系統外，各總署另依其業務需要建置諸多專用之資訊系統。對 A 總署進行稽核時，數項重要之測試工作即是由稽核人員直接登入其資訊系統蒐集資料。至稽核報告等正式文件則採數位簽章、或經主管確認後以電子郵件寄送等方式，稽核主管、稽核人員及受稽核總署之間，幾乎毋需以紙本傳遞文件或陳核，大幅提升工作效率。

肆、精進我國政府內部稽核機制之建議

內部稽核屬內部控制 5 項組成要素中監督作業之一環，行政院為強化機關自我監督機制，於 2013 年訂頒「政府內部稽核應行注意事項」⁴，嗣於 2015 年整合例行監督、自行評估及內部稽核作業，訂頒「政府內部控制監督作業要點」。囿於本次行政院組織改造精實原則，未能增設專責內部稽核單位及人員，多數機關係採任務編組方式，由現有人員依前開規範辦理擬定稽核計畫、蒐集佐證資料、製作稽核紀錄、報告、追蹤內部控制缺失及具體興革建議之改善或辦理情形等工作。經參考執委會內部稽核機制及實務作法，提出精進

我國政府內部稽核機制之建議如下：

一、設置獨立之內部稽核單位及人員

內部稽核之精髓在於由獨立人員辦理，方能以有別於受稽核者之思維模式及觀點提供建議，且不因可能涉及高階管理者而有顧忌或受干涉。IAS 具備獨立地位，並遴聘專職人員，故稽核人員專業能力極佳，以績效稽核之推展為例，稽核人員依循相關指引，即可快速學習並有效執行績效稽核工作。目前我國多數機關以任務編組方式兼辦內部稽核工作，內部稽核功能之發揮難免受限。為健全我國內部稽核機制，未來宜研議賦予機關內部稽核單位獨立地位及設置專責人員。

二、增進稽核與受稽核單位雙方之互信與合作

內部稽核主要目的在於協助受稽核單位強化其內部管

圖 2 執委會之線上問卷平台



資料來源：執委會線上問卷平台。

理，為能提供受稽核總署所需之稽核服務，IAS 十分重視雙方之互信與合作，稽核工作各階段均召開各類型會議充分溝通，草擬策略性稽核計畫時亦參考受稽核總署之建議。我國政府內部稽核處於初步推動階段，部分高階管理者尚抱持著不樂見稽核缺失之心態，致稽核與受稽核雙方不易型塑互信合作之氛圍。為提高稽核服務價值，有賴雙方理性且正向看待稽核工作，並建立良好之溝通機制。

三、深化國際準則或規範之參採

作業程序或技術符合國際公認規範或標準為展現專業及公信力之重要方式。IAS 嚴格遵循國際規範，使其稽核作業具有公信力，亦為審計院無須稽核 IAS 業務之原因之一。我國目前已參考國際內部稽核協會「國際專業實務架構」(International Professional Practices Framework) 及「全

球科技稽核指引」(Global Technology Audit Guide)，訂定得利用資訊技術辦理持續性稽核等相關規定，未來可持續擴大國際規範或標準之參採廣度及深度，奠定與國際接軌之基礎。

四、加強推展績效稽核工作

歐美等先進國家之稽核工作已由過去偏重財務層面及法規遵循，轉型為以績效稽核為主，IAS 近年亦大幅增加績效稽核比重，並發展方法論及作業指引。我國「政府內部控制監督作業要點」已規範機關辦理內部稽核工作時，稽核項目具有施政目標之關鍵策略目標及其關鍵績效指標，或其餘量化或非量化績效目標或指標之稽核程序，未來宜發展更為完整之方法或步驟，以引導機關透過績效稽核改善其管理效能。

伍、結語

我國內部稽核機制自建置

以來已逐步展現成效，例如：行政院主計總處採納內部稽核建議，建立「資訊系統委外開發經費估算模型」，於 2015 年度節省資訊服務委外專案經費數百萬元。內部稽核扮演機關內部控制能否發揮功能之關鍵角色，透過借鏡先進國家政府及國際組織之推動經驗，期許我國政府內部稽核規制能益趨完備，俾協助機關有效發揮內部稽核功能，朝向良善治理之目標邁進。

註釋

1. 為配合執委會之年度表示方式，本文一致採用西元年。
2. 稽核工作以小組方式進行，每組稽核小組之組長通稱為「領組」。
3. SPP 循環係規劃、執行及報導 3 階段循環之管理架構，「管理計畫 (Management Plan)」為規劃階段各總署應提出之正式文件，內容包括設定施政目標及績效衡量指標等。
4. 業自 2016 年 1 月 1 日停止適用。❖