



美國政府內部稽核規定與實務

我國推動強化政府內部控制迄今已近 9 年，隨著各機關已將內部控制納為常態工作，當前以發揮內部稽核功能協助機關達成施政目標為推動重點。本文分享筆者參加美國研究所基礎政府稽核課程，研習美國聯邦政府內部稽核相關規定及執行實務之經驗，供各界參考，並期做為精進我國政府內部稽核之借鏡。

魏士傑（行政院主計總處綜合規劃處視察）

壹、前言

組織內部控制之良窳為組織目標能否達成之重要關鍵，而公部門任一政策目標的制定及其達成情形皆會對民眾生活造成舉足輕重的影響，故政府組織及行政流程之設計已內含各類內部控制機制，以合理確保各項政務順遂推動。然而機關內部控制機制倘未能隨組織運作實況或外在環境變化適時革新，或因員工未體察內部控制的本意，於作業過程未能落實執行若干步驟，皆可能

導致內部控制機制失效，影響施政目標的達成，因此內部稽核機制之建立，將有助於適時檢查及修正組織內部控制失效情形，並就管理運作層面提出相關建議意見，以提升組織運作效能。本文分享筆者參加美國研究所（Graduate School USA）基礎政府稽核課程，所習得美國政府相關內部稽核規定及執行內部稽核之實務作法，期能供作精進我國政府內部稽核機制之參考。

貳、美國政府稽核規範簡介

稽核長法為美國政府內部稽核之濫觴，要求任命聯邦稽核長負責稽核聯邦組織、計畫、活動及相關機制，並為確保其客觀性，授予稽核長獨立決定執行何種稽核、取得任何與稽核相關資訊及依法於網站公告稽核報告等權力，故美國政府於實施內部稽核初期即以制定專法，要求各聯邦政府機關依規定執行。而美國課責總署（Government Accountability Office, GAO）訂頒之美國政府稽核準則（Generally Accepted Government Auditing Standards,

GAGAS)，係規範美國政府稽核人員針對各級政府組織及受政府補助之機關團體執行稽核及審計工作之基本要求。

一、政府稽核類型

依美國政府稽核準則（GAGAS）分類，稽核種類可以分為財務稽核（Financial Audit）、認證專案（Attestation Engagement）及績效稽核（Performance Audit），但實際上可以簡單分為兩類，一種是稽核人員驗證其他人提供的資訊如財務稽核，以及稽核人員自己蒐集及報告新資訊如績

效稽核。查核內部控制及是否遵循相關法令是各類型稽核的共同點，而各稽核類型著重的重點及相關說明如表 1。

二、美國政府稽核準則

美國民眾期望稽核單位及稽核人員能夠展現專業，公正客觀地執行稽核工作，幫助政府提升施政品質，故美國政府稽核準則規範稽核人員遵守 5 項道德準則，包括依循公眾利益執行稽核、誠信、客觀、合理運用政府資訊及資源與職位權力，以及展現專業行為。以稽核市立醫院為例，市立醫院

營運是否具有效率攸關市民健康，故稽核人員必須從公眾利益考量稽核目標。執行稽核時，可能會接觸到醫院保有之病人資訊，於是合理運用政府資訊就顯得非常重要。而其餘 3 項道德標準之展現，是稽核人員獲得公眾信任的基礎。

另美國政府稽核準則亦規範 4 項一般準則：獨立、專業判斷、能力及品質控制與同儕檢視。獨立性包含內在及外在的獨立性，內在獨立性要求稽核人員必須保持在一種不受任何事物影響專業判斷的心理狀態，公正客觀地執行稽核並保持專業懷疑；外在的獨立性則要求稽核人員避免任何可能使得第三者透過相關訊息，合理懷疑稽核單位或成員的公正、客觀及專業將有所受損的情形。專業判斷則與稽核團隊、人員的專業能力有關，指的是稽核團隊、人員在規劃及執行稽核計畫與報告稽核結果時，需要運用團隊及人員自身的專業能力，決定執行稽核計畫需要諮詢對象與判斷證據是否充足及適當，且足以支持稽核結

表 1 GAGAS 稽核類型

| 種類 | 財務稽核 | 認證專案 | 績效稽核 |
|----|---|--|--|
| 說明 | 針對財務報表中的各項目，是否依據可應用的財務報導架構公正表達，提出意見；另依據 GAGAS，亦包含檢視與財務報導有關之內部控制及法規遵循。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 針對由第三方負責的重要事項提供相當程度的確信。 2. 認證專案可分為三類：檢驗、覆核及協議程序。 3. 檢驗係蒐集充足及妥適的證據對重要事項是否符合標準提出意見。 4. 覆核是稽核人員針對未達標準的事情，以充足的測試，提出相關結論。 5. 協議程序則是稽核人員依與組織共同議定之程序，針對重要事項提出發現報告。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 稽核人員提供管理階層客觀意見或資訊，以幫助組織改善計畫績效及運作、削減成本與做出最佳決策。 2. 績效稽核之稽核目標可以包含評估決策影響、替代方案及組織營運的經濟、效率與效果等，種類非常繁多。 |

資料來源：作者自行整理。



論等稽核相關議題。

而在能力部分，美國政府稽核準則要求執行稽核人員必須持續進修，每兩年須完成 80 小時的進修課程，包含政府稽核或特定稽核領域相關的課程 24 小時及可增進稽核人員專業能力的課程 56 小時。另外稽核單位依據準則執行稽核專案時，必須有文件化之品質控制和確認制度，並且紀錄組織如何依循該制度執行品質監督，及執行同儕檢視以評估稽核單位確實遵循品質控制制度及流程。

參、美國政府績效稽核實務作法

績效稽核主要目的是蒐集及提供有關財務及計畫績效資訊，以滿足民衆及潛在使用者的需要，稽核人員提供績效稽核資訊可以幫助政府提升課責性、讓負有監督及執行改善作為責任的管理階層可以做出最佳決策，並且找出營運流程改善契機。執行績效稽核的步驟大致可以分為 5 個階段，分別是擇選稽核主題、進行問卷調查、規劃稽核計畫、實地進行

稽核工作，以及稽核結果溝通，謹就實地進行稽核工作以外之 4 個階段相關作法說明如下：

一、擇選稽核主題

擇選稽核主題是每一項稽核開始前都會面臨的基本問題，執行內部稽核通常有 3 種原因，包括負監督責任之管理階層要求、法律及其他相關規範要求，以及依據年度計畫或特殊專案需要而執行內部稽核。稽核單位通常會訂定年度工作計畫，以幫助稽核管理人員在既定的時間範圍內，選擇須優先執行的稽核。稽核單位會依據計畫、作業活動風險評估結果或是改善機會來選擇稽核主題，並考慮既有任務風險、既有資訊風險及既有誠信風險。美國行政管理及預算局（Office of Management and Budget, OMB）對於稽核主題擇選應注意之各種類既有風險分析，提供相關指引如下頁表 2。

二、進行問卷調查

為了快速蒐集資訊以規劃及執行稽核，依據預先選擇的稽核主題設計問卷進行調查，

有助於設定稽核目標、擇定稽核範圍和稽核技術，以及確認是否有影響獨立性的情形以決定是否執行稽核。問卷調查首要步驟應對於受稽核單位負責的事項及該單位如何執行所負責的事項進行廣泛地瞭解，俾將調查範圍限縮於必須加以評估的特定計畫或活動，以取得關於營業活動實務作業程序、活動及計畫的結果如何考核，與這些程序是否符合法規規範。除了上述方式外，稽核人員亦可以藉由與管理階層討論、與員工進行面談、實地觀察、檢視管理階層相關報告、檢視相關研究及內部稽核報告等取得稽核所需資訊。

三、規劃稽核計畫

進行稽核規劃前，必須掌握績效稽核的 3 個基本重點，分別是合理確認、重大性及稽核風險。重大性包含質化及量化指標，在執行績效稽核的過程中，可以幫助稽核人員決定稽核類型、如何執行稽核工作及撰寫稽核報告。稽核風險指的是稽核人員的稽核結論及建議不適當或是無法完成稽核的

風險，在執行任何稽核前都必須評估稽核風險。美國政府稽核準則規定在評估稽核風險時，必須考量遵循、舞弊及內

部控制。

完成事前評估後，美國政府機關實務作業上，均制定相關規範以確保稽核計畫與稽核

目標相符，並遵循以下步驟來擬訂稽核計畫，包括設定稽核目標、選擇稽核範圍及技術、決定稽核團隊成員及所需資源、設定查核工作及報告之管控里程碑，最後則是完備稽核計畫。為了設定清楚的稽核目標，美國政府稽核準則提供確認稽核主題、績效指標、稽核發現元素及以提問方式呈現稽核目標等方向，供稽核人員參考。而在規劃稽核時，稽核目標、稽核範圍及方法必須併同考量，並取得平衡，以順利完成稽核工作。

表 2 既有風險分析

| 風險領域 | 說明 | 案例 |
|--------|---|--|
| 目的／政策 | 政策、法規不明確可能導致風險發生機率增加。 | 繁複的法規要求導致單位須額外花費資源以完成與任務達成無關之工作。 |
| 特性 | 工作型態或是執行工作的方式會影響潛在風險事件發生機率。 | 稽核負責保管機敏資訊的機關，當潛在風險事件發生時，可能導致無法衡量的損害。 |
| 預算規模 | 配置大量預算的計畫及機構較預算規模小的計畫及機構易受風險影響。 | 同樣負責保管物品的機構，保管珍貴資產機構比保管非珍貴資產機構有更大的風險。 |
| 外界影響 | 在稽核活動之外的個人或組織之財務及非財務風險會導致外部壓力，進而增加潛在風險事件發生機率。 | 稽核採購政策嚴重影響當地所有廠商的採購單位，將會提高外部壓力及舞弊風險。 |
| 存續期間 | 全新、正在調整或是過時的計畫與組織有較高的風險。 | 正在重新調整的計畫或組織，可能會缺乏明文規定的作業程序、缺乏有經驗的員工及無充足的資源。 |
| 集中化程度 | 不適當的分散計畫及機構可能導致潛在風險事件發生機率的提高。或是分散程度與權責並不相當可能導致計畫及組織的損失。 | 受稽核單位的分散程度可能與該單位的工作性質有關，然而分散的計畫及組織可能導致缺乏適當的權力分工去管理及控制分散的計畫及組織。 |
| 特殊考量 | 特殊考量包含國會的關注、立法機關設定的期限、媒體關注及訴訟，可以成為潛在風險事件的指標。 | 受媒體頻繁報導的計畫及機構可能導致國會相關委員會的關注。而這種特殊關注是組織及計畫的壓力來源，也可能導致潛在風險發生。 |
| 優先覆核 | 重大及重複的稽核檢視是潛在風險指標，而過少的稽核或檢視範圍也可能導致風險發生機率。 | 當計畫及機構重複呈現相同的稽核發現為重大風險指標。 |
| 管理階層回應 | 管理階層對於監督單位所提建議的回覆將影響潛在風險發生機率。 | 計畫及機構的管理階層可能一再重複忽略改善內部控制之建議。 |

資料來源：美國基礎政府稽核課程教材。

四、稽核結果溝通

完成實地執行稽核工作後，為能產製對管理階層有實質幫助之稽核報告，稽核人員須與受查單位就稽核結果進行溝通。在進行溝通前，稽核人員必須確認稽核發現與稽核目標相關。稽核發現是溝通內容的基礎，如果稽核發現與稽核目標無清楚的關聯性，將導致報告使用者降低對稽核工作的信任度。稽核人員必須在稽核報告中解釋稽核目標、稽核範圍、稽核技術及為何執行此稽



核工作，例如：此項稽核工作是否係經管理階層要求，或者是為了追蹤前次稽核所提建議後續改善情形而再次進行稽核。在稽核人員敘述稽核發現時，必須將稽核發現的重點及結論於報告開頭加以敘述，以使報告使用者迅速瞭解稽核結論。

肆、可供我國借鏡之經驗

一、充足訓練時數及完善訓練教材，提升訓練效果

美國研究所的政府稽核課程藉講師講授、分組討論、案例演練等方式，進行政府內部稽核基本概念、相關法規、執行步驟等專業知識的傳授。在訓練教材內不僅整理相關法規重點，亦提供各項案例練習，且練習題環環相扣，逐步帶領學員演練稽核作業流程。美國研究所不僅提供基礎政府稽核課程，亦根據稽核人員執行稽核年資區分提供不同種類的課程。這些專業的課程安排都有助於稽核人員逐步提升稽核專業能力，並增進訓練效果。

二、制定專法設置內部稽核部門，保障其獨立行使稽核職權

美國聯邦政府在施行內部稽核的初期即以法律位階賦予稽核長辦公室權力，要求聯邦政府機關遵循法規配合稽核長辦公室執行內部稽核事務，並依據實施情況修正法規，完善機關內部稽核機制。經由法律的要求可減少稽核人員執行內部稽核工作之阻礙，而相關稽核準則的訂定也使政府內部稽核人員執行內部稽核的品質有基本的標準。

三、內部稽核報告公開化，宣傳內部稽核成效

依稽核長法規，稽核長辦公室須將稽核報告公告於網站。而稽核長廉能委員會於西元 2017 年 10 月設置網站 (oversight.gov)，將由聯邦政府各機關稽核長辦公室所提之稽核報告公開揭露於此網站。迄今已有 71 個稽核長辦公室將超過 1 萬 2 千份報告公開於上開網站供民衆閱覽，使得民衆有機會瞭解稽核長辦公

室執行內部稽核的成效，也讓各部會稽核長辦公室在執行內部稽核時，有管道可以取得其他部會相同計畫專案的稽核成果，用以設定檢視及評估自己部會計畫的標準，來提升內部稽核對聯邦政府的綜效。

伍、結語

我國政府實施內部稽核時間尚短，目前各機關執行稽核範圍多侷限於內部控制制度所列作業項目，或側重於稽核各項控制機制遵循情形；反觀美國政治體制與我國雖不相同，惟其政府內部稽核機制發展運作至今已逾 30 年，不論是相關規範或實務經驗均相當成熟且豐富，行政院主計總處允宜衡酌我國國情及現況，妥為參採其作法及經驗，研提深化內部稽核之可行作法，並擘劃適合我國國情之內部稽核發展藍圖，以期發揮內部稽核協助提升政府施政效能之積極功能。

參考文獻

1. 魏士傑 (2019)，美國政府內部稽核規定及實務，行政院主計總處出國報告。❖