

行政院及所屬各機關出國報告
(出國類別:其他)

參加歐盟執委會內部稽核服務總署
「國家專家專業訓練」報告

服務機關:行政院主計總處

姓名職稱:羅孟瑜 薦任視察

派赴國家:比利時

出國期間:104年3月13日至104年6月17日

摘 要

「國家專家專業訓練(National Experts in Professional Training, NEPTs)」為歐盟執委會(European Commission)主辦之訓練計畫，透過提供會員國政府派員至歐盟相關總署短期見習機會，促使參訓官員瞭解歐盟政策及歐盟執委會之運作，以增進雙方公務及文化上之交流。我國雖非歐盟會員國，惟經外交部努力，爭取每年至多 4 個，為期 3 個月之實習名額，本次本總處薦送人員羅視察孟瑜係獲錄取赴歐盟執委會下轄之內部稽核服務總署(Internal Audit Service)參訓。

內部稽核服務總署為歐盟執委會之獨立內部稽核單位，為歐盟執委會各總署及歐盟相關機關(構)等提供內部稽核服務，現有員工人數約為 140 人。歐盟執委會之內部稽核制度主要遵循國際內部稽核協會(The Institute of Internal Auditors, IIA)發布之「國際內部稽核執業準則(International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)」等規範。首先透過執行落實之風險評估作業擬定為期 3 年之策略性稽核計畫，並據以決定每年之稽核重點，另分別就個別之稽核合約辦理風險評估作業，其現行之風險評估方法採「影響/可能性」矩陣及 MARCI 矩陣分析 2 種。內部稽核服務總署之稽核程序主要可分為稽核合約之通知(Engagement Announcement)、初步調查(Preliminary Survey)、外勤工作(Fieldwork)、確認稽核發現(Validation of Findings)、提出稽核報告(Audit Report)、受稽核總署提出行動方案(Action Plan)及辦理滿意度調查(Auditee Satisfaction)等階段，近年來亦逐步提高績效稽核工作之比重，並於 2014 年針對績效稽核訂頒一系列完整規範。

本次訓練獲分配至內部稽核服務總署之 Unit C4，實際參與一內部稽核小組辦理績效稽核工作，同時利用公餘時間蒐集有關歐盟執委會內部控制標準及施政績效管理機制之相關資料，爰本報告分別就我國政府內部稽核及施政績效管理機制提出相關心得與建議。其中屬政府內部稽核機制部分，研提賦予內部稽核獨立地位及專責人員、強化內部稽核之風險評估專業、提升內部稽核與受稽核單位之互信與合作、建立內部稽核與外部稽核之合作機制、培養資訊稽核能力或研議專責單位辦理之可行性、採漸進方式參採國際準則或規範 6 項心得與建議；另就政府施政績效管理機制研提完備施政管考功能、明訂 3 級以下機關施政績效及風險管理規範、逐步推動成果導向之績效管理文化 3 項心得與建議。

目 錄

壹、前言.....	4
貳、計畫緣起與目的.....	5
參、參訓單位簡介.....	5
一、執委會(European Commission)	6
二、內部稽核服務總署(Internal Audit Service)	6
肆、執委會之內部控制標準概述.....	8
伍、執委會之內部稽核制度與稽核品質之確保.....	10
一、內部稽核制度.....	11
(一)風險導向之策略性稽核計畫.....	11
(二)稽核程序.....	15
(三)風險評估.....	19
(四)績效稽核.....	25
(五)追蹤稽核.....	33
二、稽核品質之確保.....	33
(一)設定績效衡量指標.....	33
(二)定期之內部品質評估.....	35
(三)品質複核	35
陸、Unit C4 內部稽核實務.....	35
一、稽核工作概況.....	35
二、個別稽核合約之風險評估實例.....	36
三、績效稽核工作實務.....	36
(一)稽核主題簡介.....	37
(二)問題樹法及「績效稽核矩陣」之運用.....	37
(三)外勤工作.....	38
柒、執委會施政績效管理機制簡介.....	42
一、施政績效管理架構.....	42
二、管理計畫(Management Plan).....	44
(一)設定施政目標及績效衡量指標.....	44
(二)風險評估.....	46
(三)擇選優先強化之內部控制重點.....	46

(四)編審程序.....	46
三、年度活動報告(Annual Activity Report).....	47
(一)摘要.....	47
(二)施政成果.....	47
(三)資源管理情形.....	48
(四)內部控制標準有效性之評估.....	50
(五)管理確認.....	50
(六)編審程序.....	53
(七)首長交替之處理.....	53
四、主要特色.....	53
(一)明確區分指標類型以提升課責.....	53
(二)強調施政成果及其影響之績效資訊.....	54
(三)每項目標均應設定相對應之績效衡量指標.....	54
(四)各項內部管理機制環環相扣並適度整合.....	54
(五)整合公共治理相關資訊並予以審查.....	54
(六)IAS 提供強化內部控制之建議意見.....	55
捌、心得與建議.....	55
一、政府內部稽核機制.....	55
(一)賦予內部稽核獨立地位及專責人員.....	55
(二)強化內部稽核之風險評估專業.....	57
(三)提升內部稽核與受稽核單位之互信與合作.....	57
(四)建立內部稽核與外部稽核之合作機制.....	58
(五)培養資訊稽核能力或研議專責單位辦理之可行性.....	58
(六)採漸進方式參採國際準則或規範.....	59
二、政府施政績效管理機制.....	60
(一)完備施政管考功能.....	60
(二)明訂 3 級以下機關施政績效及風險管理規範.....	61
(三)逐步推動成果導向之績效管理文化.....	61
後記	
附件、結訓證書	
附表、甲總署 IAC 之風險評估表	

壹、前言

歐盟執委會(European Commission，以下簡稱執委會)每年辦理 2 期「國家專家專業訓練(National Experts in Professional Training, NEPTs)」計畫，訓練名額主要開放給歐盟會員國，倘為非歐盟會員國，除已簽定雙邊協議者外，訓練期間均為 3 個月，上半年見習訓練自 3 月中旬至 6 月中旬，下半年則自 10 月中旬至翌年 1 月中旬。訓練期間執委會不給付薪水及津貼，亦不代為安排住宿，一切生活所需由參訓者自理，惟參訓者所在機關需簽署同意調訓，以及保證訓練結束後可回歸原機關任職之聲明。本次係參加上半年見習訓練，參訓之總署為內部稽核服務總署(Internal Audit Service)。開訓當天由執委會人力資源及安全總署(Directorate-General Human Resources and Security)召集本梯次參訓人員，就工作規範及訓練要求作簡要說明後，參訓人員便各自赴各總署展開訓練。

執委會之管理機制及職場文化與我國十分不同，採彈性工時制度，員工可依其家庭生活需求自行調整工作時間，每週基本工作時數為 40 小時，工作時數係逐月累計，倘本月超時工作或工作未滿基本時數，則次月可減少或補足工作時數，其核心工作時間(即未申請休假者必須工作之時間)為每日上午 9 時 30 分至 12 時，下午 3 時至 4 時 30 分，每星期三及星期五之下午調整為 3 時至 4 時。內部稽核服務總署同仁多數十分友善，惟其文化不若台灣職場，對於新進或非歐盟會員國之同仁並未有過多照顧，新進人員宜主動與同事交流或要求參與工作。爰參訓第一週便於某項會議後主動向訓練顧問(Training Advisor,亦為參訓單位之處長)簡報我國政府組織架構及內部稽核機制現況，並表達期望在訓練期間深入了解績效稽核實務等，後續亦確獲分派加入一稽核小組辦理績效稽核工作。訓練期間適逢內部稽核服務總署組織調整及辦公室重新規



圖 1、實習期間之辦公處所－執委會 Madou 大樓

劃，訓練結束前 1 個工作天所有同仁須搬遷至另棟大樓，因此訓練期間之辦公室與參訓單位(Unit C4)同仁位於不同樓層，增加了解參訓單位業務之困難度，但也相對有較多機會與位於同樓層其他部門(Unit A2, A3)同事交流，對於內部稽核服務總署有不同面向之了解。謹將本次參訓計畫源起與目的、參訓單位簡介、執委會內部控制標準、內部稽核制度、施政績效管理機制、參訓之心得與建議等，報告如后。

貳、計畫緣起與目的

「國家專家專業訓練」為執委會主辦之訓練計畫，透過提供會員國政府派員至歐盟相關總署短期見習機會，促使參訓官員瞭解歐盟政策及執委會之運作，以增進雙方公務及文化上之交流，間接將歐盟之政策及理念行銷至各國。

我國非屬歐盟會員國，透過外交部及其駐歐盟兼駐比利時代表處之努力，獲執委會同意提供我國每年至多 4 名參訓機會，藉由為期 3 個月之實務訓練，實地瞭解參訓單位相關政策及實務運作，並進行專業交流，提升我國在國際組織之能見度及建立人脈，以期開創未來合作或交流契機。

參、參訓單位簡介



圖 2、位於 Brussels 之執委會總部 Berlaymont 大樓

一、執委會(European Commission)

自 1957 年法國、德國、義大利、荷蘭、比利時及盧森堡 6 國創始國於羅馬簽訂之羅馬條約起算，歐盟(European Union)成立迄今已邁入第 59 年，截至 2015¹年 6 月止，計有 28 個會員國。執委會為歐盟之行政機構，負責執行歐盟理事會(Council of the European Union)及歐洲議會(European Parliament)之決策。執委會下轄 33 個政務總署(Directorates-General)、10 個事務總署(Service)及中央圖書館，員工總人數多達數萬人，各政務總署分別負責推動不同領域之政策，事務總署則提供行政服務或內部稽核等特定任務，規模較大之總署員工可多達 4 千人，單一總署之年度預算即可達約百億元新台幣。總署之組織架構為下設司(Directorate)，司層級之下則為處(Unit)。另歐盟除執委會外，尚設有獨立機關(構)，該等機關(構)具有獨立之法律個體，成立目的在於執行特別技術、科技或管理方面之任務。

二、內部稽核服務總署(Internal Audit Service)

(一)組織架構

內部稽核服務總署(以下簡稱 IAS)為執委會下轄之獨立內部稽核單位，為執委會各總署、歐盟旗下之管理機構(Regulatory Agency)及自治團體(Autonomous Body)等(以下簡稱獨立組織)提供內部稽核服務。IAS 成立於 2001 年，原先僅有顧問、秘書、Unit 01、Directorate A 及 Directorate B 之編制，負責稽核獨立組織等單位、資訊稽核、稽核方法論之研究與發展、稽核品質確保及其他行政事務等，2014 年間進行重大之組織架構調整，新增 Directorate C。

以往各總署內部均各自設有獨立之內部稽核人員(稱為 Internal Audit Capability, 以下簡稱 IAC)，負責辦理各該總署之內部稽核工作，IAS 則依風險評估結果擇定稽核主題對各總署進行稽核，爰對於各該總署而言，IAS 之角色介於內部稽核及外部稽核之間，IAS 擬定稽核計畫時亦須與 IAC 協調，避免稽核範圍重疊，IAS 將此種組織架構稱為分散式(Decentralized)。或許正因為 IAC 與 IAS 兩者角色有所重複，因此執委會於 2014 年間將原先分散於各總署 IAC 之內部稽核人員統一集中編制於 IAS，調整後之組織架構稱為集中式(Centralized)，各總署之 IAC 自此走入歷史，惟歐盟下

¹ 為配合執委會年度之表示方式，本報告內文一致採用西元年。

轄除執委會外之部分獨立組織仍保有獨立之內部稽核單位及人員。

截至本訓練結束，集中式之內部稽核組織僅運作數月，尚難論斷究竟分散式或集中式制度較佳，惟可預期的是分散式制度因內部稽核人員編制於各總署內，對於各總署日常業務可能較為熟稔，與受稽核人員之接觸與溝通亦可能較為頻繁；集中式制度則可減少稽核資源之浪費，並由 IAS 發展較為一致之規範、稽核技術或方法。

(二)業務職掌

依現行組織架構，IAS 下設 3 個司，其中 Directorate A 負責稽核獨立組織等單位、行政工作、與內部及外部之溝通與協調等，Directorate B 及 Directorate C 則稽核執委會各總署，另 Directorate B 下設之 Unit B1 專職資訊稽核工作。此外，直屬於內部稽核總署長之 Unit 01 負責稽核方法論之研究與發展、各司稽核報告之複核、稽核品質之確認與監督及人力資源管理等。目前 IAS 員工總人數約為 140 人(包含正職或約聘之內部稽核人員、助理人員及行政人員)，另有數名職缺尚在招募中。

整體而言，IAS 之稽核工作可依受稽核對象區分為執委會各總署及獨立組織 2 大類別，針對不同受稽核對象所採用之稽核技術或方法雖略有不同，但其稽核程序等依 IAS 之任務章程(Mission Charter)，係嚴格遵照國際內部稽核協會(The Institute of Internal Auditors, IIA)發布之「內部稽核定義(Definition of Internal Auditing)」、「職業道德規範(Code of Ethics)」及「國際內部稽核執業準則(International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)」之規範。本報告有關內部稽核機制之介紹係以 IAS 稽核執委會各總署之制度與實務作法為主，另補充部分 IAS 稽核獨立組織及以往總署內部 IAC 之稽核實務。

本次訓練獲安排於 Directorate C 之 Unit C4 工作，該處於 2015 年初方成立，負責稽核國際合作與發展(International Cooperation and Development)、人道協助及公民保護(Humanitarian Aid and Civil Protection)、鄰近區域及擴展談判(Neighbourhood and Enlargement Negotiations)、外交政策工具服務(Service for Foreign Policy Instruments)及聯合研究中心(Joint Research Centre)計 5 個總署。Unit C4 之內部稽核人員部分由 IAS 其他部門移編，部分則來自於各總署原有之 IAC，因此訓練之初，該處正處於新舊內部稽核組織架構調整之際，以及稽核相關檔案及未結稽核案件之彙整與移交。

(三)報告程序及外部關係

為確保 IAS 之獨立地位，俾以客觀公正角色執行稽核工作，針對執委會各總署之稽核工作，IAS 係直接對執委會下轄之審計委員會(Audit Progress Committee)負責，稽核報告除送予受稽核之總署外，由 IAS 直接提交給該委員會；另對於歐盟自治團體之稽核報告則提交給管理董事會(Management Board)。歐盟治理架構中，在執委會外另設置審計院(European Court of Auditors, ECA)辦理外部稽核工作，惟 IAS 與外部稽核之間偏向合作關係，IAS 將每份稽核報告提供給審計院，擬定為期 3 年之策略性稽核計畫前，亦先了解審計院規劃擇定之稽核項目以避免重複進行稽核，而審計院並不稽核 IAS 之稽核程序或成果等。



圖 3、自 Madou 大樓 29 樓之辦公室遠眺 Brussels 市區

肆、執委會之內部控制標準概述

IAS 提供執委會各總署等獨立且客觀之確認及諮詢服務，透過稽核管理及控制機制，以及評估其效率與效果，以協助受稽核單位持續改善、確認並降低風險，爰介紹執委會之內部稽核制度前，先簡述執委會各總署共通之內部控制標準。執委會係由預算總署(Directorate-General for Budget)負責統籌發布內部控制相關規範，由於預算總署並非本次實習單位，故僅能利用公餘時間蒐集與研究相關資料。

執委會將內部控制目標訂為:營運之效率、效果及經濟性；可靠之報導；保障資產及資訊安全；舞弊及不法之預防、偵測、矯正及追蹤；考量跨年度計畫及其付款之特性，就基本交易之合法性與合規性採行適當之風險管理 5 項，與美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會(The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission,以下簡稱為 COSO)發布之內部控制目標比較如表 1。

表 1、內部控制目標之比較

COSO 之控制目標	執委會之特定控制目標(與 COSO 相比較)
1.營運之效率與效果	執委會增加以下內部控制目標，惟仍於 COSO 之控制目標範圍內: <ul style="list-style-type: none"> • 營運之經濟性 • 保障資產及資訊安全 • 舞弊及不法之預防、偵測、矯正及追蹤
2.可靠之報導	相同:可靠之報導
3.適用法規之遵循	相似，但執委會較聚焦於財務交易: 就基本交易之合法性與合規性採行適當之風險管理

(資料來源:執委會內部資訊)

為使各總署有所遵循，執委會制定一套各總署通用之「內部控制標準(Internal Control Standard)」，計有 16 號，依序為:1.使命(Mission);2.道德及組織價值(Ethical and Organisational Values);3.員工配置及流動(Staff Allocation and Mobility);4.員工評量及發展(Staff Appraisal and Development);5.目標及績效指標(Objectives and Performance Indicators);6.風險管理程序(Risk Management Process);7.營運架構(Operational Structure);8.程序與步驟(Processes and Procedures);9.管理監督(Management Supervision);10.業務連貫性(Business Continuity);11.文件管理(Document Management);12.資訊與溝通(Information and Communication);13.會計與財務報導(Accounting and Financial Reporting);14.活動之評量(Evaluation of Activities);15.內部控制制度之評估(Assessment of Internal Control Systems);16.內部稽核職能(Internal Audit Capability)，屬強制性規範，各總署均須採用，其範圍幾乎涵蓋所有管理面向。執委會進一步就前述標準訂定相關說明、指引、表件或建議作法，部分具有強制性，部分僅提供總署作為參考，而本報告所稱之「內部控制標準」均指 16 號規範。

伍、執委會之內部稽核制度與稽核品質之確保

訓練期間透過實際參與稽核工作、出席會議、研討、蒐集與研讀稽核相關規定或文件等方式了解 IAS 之內部稽核制度與實務。IAS 為執委會各總署中業務較具機敏性之單位，因執行稽核工作之故，稽核人員可接觸各總署各類內部管理文件，其中不乏涉及外交事務、政策或核能研究等資訊，因此其資訊安全政策較為嚴格。IAS 員工守則明確規範，稽核人員即便短時間離開辦公室(IAS 辦公室之配置以每位稽核人員 1 間為原則，少數員工為 2 人或 3 人共用 1 間)，亦應將辦公室上鎖，且稽核報告僅於完成追蹤稽核(Follow Up)，以及確定應採行之行動或作為均符合相關規範後方可公開，未經前開程序之前，所有稽核報告均列機密，並限制報告收受對象，另對於外界(例如:歐洲議會、外部稽核等)索取稽核相關資料之要求，則由 Unit A1 統一處理。

訓練之初，執委會安全部門人員即赴各總署逐一向參訓人員個別說明資訊安全規定，包括不應公開員工識別證樣式，以及於工作場所拍照時工作相關文件不應入鏡等詳細規範，另對於 IAS 之參訓人員特別強調須就稽核過程取得受稽核單位之相關資訊負保管及保密之責，每位參訓人員並應當場簽署聲明書以示切結。爰本報告係就執委會內部稽核制度、規範、實務上執行稽核工作時採行之原則及方法等予以系統化整理，不涉及實質之稽核內容。

完整之稽核工作自擬訂稽核策略及擇定稽核主題開始，接續啟動個別之稽核計畫、執行外勤工作、製作工作底稿、與受稽核單位研討稽核發現或建議、提出稽核報告、受稽核單位就稽核建議研提改善方案，至稽核單位追蹤確認受稽核單位之改善情形為止，所需時間短則數月，長則數年。前述程序不論在東方或西方國家、公部門或私部門、內部稽核或外部稽核組織均大致相同，至運用之內部稽核原理原則或方法則十分多元。以 IAS 為例，供內部稽核人員遵循與運用之規範、指引、慣例、表格及範本等文件即數百份，採用之風險評估方法亦有傳統方法及 MARCI 矩陣 2 種(將於本報告「風險評估」一節詳細介紹)2 種，參訓過程倘逐一研究，不僅難以對其內部稽核制度有全面性了解，部分過於細節之資訊亦無助於我國政府未來內部控制(含內部稽核)工作規劃之參考。經考量稽核主題之選定係依據風險評估結果，內部稽核如何落實執行風險評估為規劃稽核工作之關鍵，另因績效稽核為現今世界各國內部及外部稽核共同之發展趨勢，我國亦正處

於初步推動階段，實有必要參考國際組織相關作法，爰除彙整介紹執委會整體之內部稽核制度外，本報告將聚焦於探討 IAS 之風險評估作法、績效稽核機制及其實務作法。

一、內部稽核制度

(一)風險導向之策略性稽核計畫

如同政府機關擬定中長程施政計畫後方決定年度施政計畫及年度工作重點，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)設定未來 3 年之工作目標，復據以決定各年度之稽核計畫。IAS 分別針對執委會下轄各總署，以及歐盟旗下獨立組織 2 類受稽核對象分別擬定策略性稽核計畫，受稽核對象雖有不同，惟以風險評估為基礎、與受稽核單位充分溝通、考量 IAC 及審計院稽核重點之作法並無二致。以最近一期之策略性稽核計畫為例，係就執委會整體訂定一份 2013 年至 2015 年之計畫，另針對獨立組織部分則就各個管理機構(Regulatory Agency)分別單獨訂定，部分計畫涵蓋期間為 2014 年至 2016 年，部分為 2015 年至 2017 年，起迄期間並未統一。

策略性稽核計畫之擬定主要有 3 個步驟，首先確認可稽核之制度、程序或單位為何，其次進行風險評估，最後確認稽核計畫涵蓋範圍(包含財務及非財務面向)是否遺漏重要項目，決定須受稽核之總署時亦考量每 3 年內至少稽核每個總署一次，另 IAS 之稽核計畫範圍並未涵蓋歐盟會員國之內部控制機制。上開步驟中，風險評估作業係就受稽核總署之主要文件進行書面了解，例如：最近一年之年度活動報告(Annual Activity Report)、年度工作計畫等，同時考量財務與非財務活動，視需要實地訪談受稽核單位關鍵人員，俾對主要程序及控制機制有全面性了解。稽核範圍之擇定係聚焦於固有風險(Inherent Risk)較高之領域，至有關風險評估實務作法將於後續「風險評估」一節詳細說明。

內部稽核之角色在於透過提供稽核服務，協助受稽核單位強化其內部管理機制，兩者之間為相互合作關係，受稽核單位之管理需求為內部稽核決定稽核主題時之考量重點之一，因此 IAS 於策略性稽核計畫擬定過程盡可能與受稽核單位、IAC 及審計院等相關單位研商或確保其已獲通知。策略性稽核計畫訂定後，IAS 至少每年檢視並更新一次，俾使該計畫得以反映新興風險、執委會營運環境、財務規劃、施政

方針、制度、規範或稽核能量等之改變。

除風險評估外，稽核能量(Capacity)及稽核工作之涵蓋(Coverage)情形亦為擬定策略性稽核計畫時，決定未來 3 年稽核主題項目數之重要考量。所謂稽核能量係以稽核人員總數加減計畫涵蓋期間內，確定報到及離職之稽核人員為基礎，將每人全年工作天數扣法定假期天數(包括每人均享有之 24 天年假、依年齡及年資等條件享有之特別假期)後，得出 IAC 或 IAS 之稽核人員總工作天數，以計算可容納之稽核工作量；稽核工作涵蓋情形則指可稽核之制度或程序等，已獲擇定納為預計辦理稽核項目之百分比。

由於 IAS 草擬執委會整體 2013 年至 2015 年策略性稽核計畫時，各總署仍有 IAC 之編制，因此 IAC 就其所在總署各自擬定策略性稽核計畫，IAS 復與 IAC 密切溝通合作，掌握其規劃之稽核範圍或重點，以避免兩者稽核主題或項目重複，並將 IAC 擇定之稽核主題列表附於執委會整體之策略性稽核計畫中。2016 年至 2018 年執委會整體之策略性稽核計畫將於 2015 年下半年開始草擬，屆時將為 IAS 首次單獨辦理風險評估作業及選定稽核主題，再無參採各總署 IAC 之相關作業。茲就 IAC、IAS 對執委會整體及對獨立組織最近一期之策略性稽核計畫分別說明如下：

1.IAC 之策略性稽核計畫

以甲總署 IAC 之 2013 年至 2015 年策略性稽核計畫為例，計畫中詳細分析其稽核能量及各類工作所需之天數。依編制，甲總署 IAC 計有 10 位稽核人員、1 位秘書及 1 位稽核主管，2013 年中將新進 1 位稽核人員，並有 1 位稽核人員將於 2014 年中離職。甲總署 IAC 另參考以前年度稽核人員之績效相關資訊，決定各類稽核工作所需天數，以妥善分配稽核資源，其擬定之標準分別為：每項稽核合約需 160 個工作天、追蹤稽核需 30 個工作天、書面稽核需 10 個工作天、年度報告及風險分析等需 67 個工作天、每位稽核人員每年需接受一般性訓練 10 天及稽核專業訓練每 2 年 80 個小時，另臚列行政管理等工作天數。擬定策略性稽核計畫之前置作業階段，IAC 即請甲總署提供可能作為稽核項目之建議，甲總署各司共計提出 32 項建議，爰依該等建議、稽核能量分析及風險評估結果等綜合考量，甲總署 IAC 規劃於 2013 年辦理 7 項稽核計畫，2014 年辦理 5 項，2015 年之稽核主題則未詳列，另 2013 年及

2014 年辦理完竣之稽核計畫將陸續於 2014 年及 2015 年展開追蹤稽核。

由於 IAS 需編製年度管理計畫(Management Plan)，並於管理計畫中說明其績效衡量指標，而各總署 IAC 無須編製年度管理計畫，因此係將績效衡量指標列示於策略性稽核計畫中。甲總署 IAC 共訂定 7 項績效衡量指標，包括年度稽核計畫執行情形(目標值為 100%)、「關鍵」及「非常重要」2 類稽核建議²被接受之百分比(目標值為 85%)、利害關係人(通常為受稽核單位)對於內部稽核報告品質及其有用性之滿意度(目標值為 66%)，以及 4 項稽核人員專業知能相關之衡量指標，分別為：每人每年一般性訓練天數達 10 天、內部稽核專業訓練每 2 年達 80 小時、取得國際內部稽核師(Certified Internal Auditor)或同等級證照之比例達 60%、自「稽核發現表(Observation Form)」³至「最終稽核報告」之工作時間為 6 週。

2.IAS 對執委會整體之策略性稽核計畫

IAS 對執委會整體之策略性稽核計畫與前述 IAC 作法相同之處為對於稽核能量之分析，以稽核人員全年之總工作天數，扣除法定休假天數後之總工作天數作為計算基礎，惟 IAS 於擬定策略性稽核計畫時即規劃執行財務稽核、遵循稽核及績效稽核等工作之比例。以 2013 年至 2015 年策略性稽核計畫為例，經考量稽核能量及風險評估結果等，IAS 預估 3 年合計可實際用於稽核工作之總天數為 1 萬 6,704 天(不含監督稽核品質等行政支援工作之天數)，共計擇定 226 項稽核主題(亦即將辦理 226 項稽核合約)。分析 IAS 2013 年至 2015 年之稽核工作規劃，包括綜合性稽核⁴需 5,830 天，占總工作天數之 34.9%；績效稽核需 4,005 天，占總工作天數之 24.0%；資訊稽核為 2,375 天，占總工作天數之 14.2%；追蹤稽核為 2,331 天，占總工作天數之 14.0%；財務稽核及遵循稽核為 2,015 天，占總工作天數之 12.1%，另有部分工作天數用於發展績效稽核相關之方法論，顯示 IAS 之績效稽核尚處於發展階段。各類稽核工作之預估天數可能因開始執行各項稽核工作後，對於稽核主題有較為深入或仔細之了解，

² 稽核建議依其重要程度及優先順序可分為關鍵(Critical)、非常重要(Very Important)、重要(Important)、須注意(Desirable) 4 類。

³ 外勤工作結束時，內部稽核會與受稽核單位召開正式會議討論稽核發現，並於會議召開前 10 天提出「稽核發現表」說明初步稽核建議等。有關 IAS 詳細之稽核程序將於「稽核程序」一節說明，而 IAS 改制為集中式內部稽核制度前，各總署 IAC 與 IAS 之作法未盡相同。

⁴ 係指辦理財務稽核或遵循稽核時亦結合績效之元素，稽核時同時考量受稽核單位之績效，而非僅關注於財務或法規遵循面向。

以及外在環境等之改變而修正其稽核類型，至受稽核單位倘有部分計畫執行期間為跨年度，則僅針對 2013 年至 2015 年間辦理之階段進行稽核，即便該等計畫已於 2013 年以前執行完畢，2013 年至 2015 年間僅辦理計畫結案作業，IAS 亦僅稽核其結案情形，而非就其規劃、執行或完整計畫進行稽核。由各類型稽核工作天數之規劃可知，IAS 十分重視績效稽核，資訊稽核亦占有相當比例，至其實務上如何辦理績效稽核，將於本報告後續章節詳細介紹。另 IAS 之策略性稽核計畫並未列示績效衡量指標，而是納入其年度管理計畫中表達。

此外，IAS 編製策略性稽核計畫時，亦同時考量審計院之工作計畫，以確保不與外部稽核規劃或進行之稽核工作重複，策略性稽核計畫亦特別註明 IAS 信賴審計院對於某些稽核議題或項目出具之「無保留意見(Clean Opinion)」，故該等議題或項目未列於計畫中，俾有效利用稽核資源。

3.IAS 對獨立組織之策略性稽核計畫

針對執委會以外，歐盟下轄獨立組織之內部稽核工作由 IAS 中之 Directorate A 負責執行，爰與前述針對執委會整體所擬定之計畫架構呈現明顯差異。以 IAS 對乙機構 2015 年至 2017 年之策略性稽核計畫為例，首先於 2014 年 10 月安排外勤工作，透過書面複核重要文件及實地訪談關鍵人員等方式對乙機構進行風險評估，評估時針對管理及資訊技術之程序採標準化風險評估問卷，營運活動部分則依乙機構特性設計客製化問卷，計畫中特別強調稽核營運活動時，僅關注於管理程序及控制制度，而非業務成果。

Directorate A 採用 MARCI 矩陣進行風險評估，不若前述 IAC 及 IAS 對執委會整體之計畫尚包含稽核能量分析及績效衡量指標等資訊，對乙機構之策略性稽核計畫完全以風險評估相關資訊為主體，詳細分析並說明 MARCI 矩陣之分析結果及據以擇定之稽核主題，有關 MARCI 矩陣之理論與實務作法將於後續「風險評估」一節介紹。經風險評估結果，IAS 規劃於 2015 年至 2017 年對乙機構辦理稽核之主題包括「新知識與創新社群之擇選程序」等 6 大項，將依乙機構業務推動情形決定各主題最佳之稽核時點。策略性稽核計畫中就各主題逐一說明擇選之原因、稽核目標及範圍，並摘要說明各主題之固有風險、關鍵之控制活動及殘餘風險，倘外部稽核業

規劃或修正執行相關稽核，則強調兩者持續之溝通協調，以避免稽核範圍重複。至追蹤稽核則於年度中以書面稽核為主，另視實際需要搭配實地稽核。策略性稽核計畫擬定後，每年度將進行滾動檢討，惟僅針對未能事先預期之環境變動等風險微調計畫，不作大幅度修正，下一次完整之風險評估作業將於 2017 年底辦理，用以擬定 2018 年至 2020 年之策略性稽核計畫。

(二)稽核程序

IAS 之稽核工作可區分為規劃、執行、監督及報告 4 類主要程序，細部程序大致為：擬定為期 3 年之策略性稽核計畫、擇定每年度之稽核主題、通知受稽核單位稽核合約(Engagement Announcement)、執行初步調查(Preliminary Survey)、外勤工作(Fieldwork)、製作工作底稿、確認稽核發現(Validation of Findings)、撰擬稽核報告、受稽核單位針對稽核建議提出改善行動方案(Action Plan)及 IAS 對受稽核單位進行滿意度調查(Auditee Satisfaction Survey)等。監督部分則由 Unit 01 複核每份稽核報告，以及每年度於 IAS 之管理計畫中設定關鍵績效指標等方式確保稽核品質及成效。有關管理計畫及關鍵績效指標將陸續於本報告後續章節介紹，茲就通知受稽核單位稽核合約起，至進行滿意度調查之各階段分述如下：

1.稽核合約之通知(Engagement Announcement)

(1)每項稽核工作開始前約 1 個月，IAS 會寄發聲明信(Announcement Letter)給受稽核之總署，信中引述稽核工作之法源及稽核工作起迄期間，並列明稽核小組成員，包括負責該稽核合約之主管、領組及組員姓名，以及稽核人員於稽核工作進行時對於蒐集相關證據之權力，另請受稽核單位提供稽核期間之聯繫人員，惟該聯繫人員並非僅扮演傳達資訊之承辦人角色，而應具有管理者權限，可與稽核人員討論及解決稽核工作進行過程中可能面臨之各種實務問題，受稽核總署之管理階層須依據聲明信指派聯繫人員並回復 IAS。每項稽核工作均由發布此通知信開始，亦為後續執行外勤工作、蒐集稽核證據及追蹤受稽核單位改善情形依據之一，相當於稽核者與被稽核者雙方之約定，因此每項個別之稽核計畫均稱為一項 Engagement。

(2)由 IAS 邀集前述受稽核單位之聯繫人員及相關人員等召開「起始會議(Opening

Meeting)」，會議重點在於討論稽核過程之實務問題，諸如辦公空間及所需設備之安排、介紹雙方人員、建立或強化雙方良好關係等。

2.初步調查(Preliminary Survey)

初步調查工作與前述起始會議同步展開，採蒐集、檢視相關文件及訪談或會議方式進行，以對稽核範圍內之程序及活動等有更進一步了解，並進行風險評估以定義外勤工作時應關注之風險區域。初步調查工作結束時內部稽核人員會產製「稽核規劃備忘錄(Engagement Planning Memorandum, EPM)」及「風險及控制矩陣(Risk and Control Matrix, RCM)」2項文件。其中稽核規劃備忘錄係概述該項稽核合約之背景資訊、稽核目的、相關規劃、方法(如抽樣數量)及預期對於受稽核單位內部管理之影響等；風險及控制矩陣則針對受稽核之程序或活動定義其主要風險及現有之控制措施，將於「風險評估」一節說明。前述2份文件製作完成後，會提交至與受稽核單位召開之「進度會議(Progress Meeting)」中討論。進度會議之目的為即早定義稽核方法等，以即時改善或強化稽核工作之品質，較佳之時點為內部稽核人員完成初步調查後即儘速召開。

3.外勤工作(Fieldwork)

外勤工作開始前先與受稽核單位召開「啟動會議(Kick-off Meeting)」，在該會議上提交初步調查結果予受稽核單位管理者，會議後外勤工作便正式展開。外勤工作之目的為蒐集並評估受稽核單位內部控制之相關資訊，主要方式為測試具代表性之交易或程序，並與相關之內部控制規定或標準進行比對等，其過程由稽核人員紀錄於工作底稿。工作底稿為稽核人員之工作文件，並不提供予受稽核單位，惟外勤工作過程中會與受稽核單位之聯繫人員、內部控制協調人員(Co-ordinators，近似我國各部會之內部控制承辦人員或聯繫窗口)及有關之高階管理者定期開會討論稽核進度，以便內部稽核人員得將發現之重大弱點即時告知受稽核單位管理階層。實務上，內部稽核人員通常於外勤工作結束前，與受稽核總署之管理階層召開前述會議，俾利彼此就稽核發現進行討論。

4.確認稽核發現(Validation of Findings)

外勤工作完成後，稽核小組之領組會依據組員製作之工作底稿等編製「稽核

發現確認表(Findings Validation Table, FVT)」(如表 2)，該表須經 IAS 負責稽核品質確認之部門(即 Unit 01)複核、稽核小組之直屬處長(Head of Unit)及司長(Audit Director)核准，並經受稽核單位確認。為有效協助稽核與受稽核單位雙方對於稽核發現達成共識，受稽核總署應適當參與確認稽核發現之程序，雙方如對於稽核發現或事實有所協議，應於「確認會議(Validation Meeting)」後予以紀錄。一旦完成此階段，雙方將不再提問或回應與稽核發現有關之問題，而僅就稽核建議進行討論。實務上 IAS 將稽核發現正式送交給受稽核總署後，提供約 2 個星期之確認與回覆期限。

表 2、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)		
註:區分為關鍵(Critical)、非常重要(Very Important)、重要(Important)及須注意(Desirable)4 類。		

(資料來源:IAS)

稽核發現確認表係就稽核觀察(Observation)⁵、相關之證據及建議逐項說明，並將各項稽核觀察依其重要性區分為關鍵(Critical)、非常重要(Very Important)、重要

⁵ 執委會內部稽核手冊註明 Finding 及 Observation 均指內部控制之弱點，惟未說明兩者是否有所區別。

(Important)及須注意(Desirable)4類，區分標準如表3。

表3、稽核觀察之分類

		重要性等級			
		1.關鍵	2.非常重要	3.重要	4.須注意
稽核觀察	類型	就受稽核之程序而言，該項根本性之弱點不利於受稽核總署	就受稽核之程序而言，該項根本性之弱點不利於該程序	受稽核之程序有重大弱點，或受稽核程序的重要部分有根本性之弱點	就受稽核之程序而言，全部或其中重要部分並無根本性或重大弱點
	於年度活動報告之保留	可能須於年度活動報告提出附帶保留之聲明	-	-	-
	報導方式	須列於稽核報告之摘要段	須列於稽核報告之摘要段	可列於稽核報告之摘要段	不列於稽核報告之摘要段，僅列於稽核報告本文

(資料來源:執委會內部稽核手冊)

5.提出稽核報告(Audit Report)

提出稽核報告階段包括稽核報告初稿、最終報告及「結束會議(Exit Meeting)」3部分，所有稽核報告上都標註「IAS 製作(IAS Operation)」之字樣。首先，由稽核小組之領組在「確認會議」結束後1個星期內製作稽核報告初稿，報告初稿經IAS內部核准程序後提送給受稽核之總署，倘若報告內容涉及其他總署，則亦應同時發送副本給該等總署。受稽核單位收到報告初稿後，須於與IAS雙方均同意的期限內回復是否接受報告所提各項建議，倘若未於期限內回復意見，則該確認程序視為已完成。另IAS與受稽核總署討論稽核報告後如有修正內容，則於最終報告附錄中記錄該受稽核總署人員之職稱，並於報告摘要「受稽核方之意見」一段中說明。最終報告經IAS內部核准程序後，復由IAS邀集受稽核總署召開「結束會議」，以正式提出稽核報告及其結論、說明修正風險等級之原因及檢討稽核與受稽核雙方關係(例如:對於關鍵之稽核發現是否有意見相佐情形)等，但報告內容不會在該會議上重啟討論。會議結束後方發布最終稽核報告，此時距提出報告初稿約為1個月。

6.行動方案(Action Plan)

受稽核總署須於最終稽核報告發布後 4 週內，就接受之稽核建議提出行動方案，而 IAS 則針對每一個行動方案進行分析並評論，倘若 IAS 不同意受稽核總署所提方案，則須說明原因並退回該總署修改，另受稽核總署如不接受 IAS 對於行動方案之評析並修改行動方案，則 IAS 將於該行動方案上註記意見。

7.滿意度調查(Auditee Satisfaction)

滿意度調查為確保稽核品質之程序之一，稽核報告發布後由 IAS 寄送問卷予受稽核單位，問卷計有 10 題單選題及 3 題問答題，單選題區分為非常同意、大部分同意、大部分不同意、非常不同意及不適用 5 個選項。

(三)風險評估

風險評估為 IAS 確保稽核資源有效分配及運用之關鍵，且本項作業主要有 2 個目的，一為擬定為期 3 年之策略性稽核計畫，另一為執行個別稽核合約時，就合約涵蓋範圍進行風險評估。IAS 之風險評估作業相當落實，在擬定策略性稽核計畫前即先進行一次全面且完整之風險評估作業，俾據以決定未來 3 年之稽核重點，前節介紹策略性稽核計畫時已稍作說明，惟因分別由不同 Directorate 負責執委會及獨立組織之稽核工作，故風險評估方法亦分別採傳統法及 MARCI 矩陣。原則上 Directorate A 採行 MARCI 矩陣進行分析，Directorate B 及 C 採行傳統法，而即便同樣採行傳統法或 MARCI 矩陣分析，仍可能因稽核規劃之深度、受稽核單位業務性質、規模大小或不同稽核合約等因素，致實際執行之深度或涵蓋面向可能略有不同。

須特別強調的是，IAS 與各總署辦理風險評估之角色及目的不同，兩者係各自就其管理或業務需要發展風險評估方法，並分別進行風險評估作業。妥為管理施政過程之潛在風險，並採行適當之風險處理策略，以合理確保達成施政目標為各總署之責，爰執委會另由預算總署訂頒風險管理相關規定供各總署遵循，完整之風險管理程序包括風險辨識、風險評估、風險回應、監督及報告等階段，風險評估僅為風險管理之一環。而 IAS 為妥善運用稽核資源及降低稽核工作可能之風險，透過風險評估決定優先辦理稽核之主題，爰其風險評估作業係以獨立、客觀且專業第三者之角色執行，各總署風險評估過程或結果對於 IAS 而言係作為參考，而非直接採用。

1.IAC 之風險評估作業

各總署 IAC 首先依據各總署業務特性設計客製化(Customized)之風險計分方式，不同總署 IAC 採用之計算方式可能不同，復以檢閱書面資料、電話或電子郵件溝通並釐清相關資訊為主要方式，實地訪談受稽核單位相關人員為選擇性程序，至評估結果則紀錄於風險評估表。

以甲總署 IAC 為擬定 2013 年至 2015 年策略性稽核計畫所執行之風險評估作業為例，其採用之風險評估表及計分方式如附表。IAC 依甲總署業務特性臚列可供稽核之程序，計有補助款、採購、收入、財務報導、資產管理、出納、資訊系統、人力資源管理、行政支援、政策發展與管理、與利害關係人之關係(包含歐盟內部及外部之利害關係人)、策略規劃與方案、評估及溝通，計 15 類主要類別，並進一步細分為 41 類子類，此主要類別與 IAS 對甲總署所設定之稽核範圍相同，但子類別則可能略有不同。甲總署 IAC 將每類進一步條列可供稽核之項目，共計列出 121 項，復將每項目依執委會訂定之「外部環境」、「規劃、程序及制度」、「人員及組織」、「合法及合規層面」、「資訊溝通」5 類風險類別分別給予 1 至 5 不等之風險等級後平均。除前述 14 類主要業務或程序外，IAC 亦考量管理者要求及過去年度之稽核情形等，依其重要程度分別給予 0 至 3 分不等之加權分數，並與前述 5 類風險類別之平均分數加總後，計算出各項目之風險總分。依 IAC 為甲總署客製化之計分方式，總分界於 1 至 11 分之間，復依總分高低排序出前 20 項風險值較高之項目。由於過去 IAC 係設置於各總署內，內部稽核人員多則僅十幾位，少則僅數位，並未與 IAS 採用完全一致之風險評估方式，而是由各總署 IAC 依所在總署特性設計如上述較為簡化之方法。自執委會之內部稽核制度由分散式改制為集中式後，IAS 可統一發展一致且嚴謹之稽核技術或方法供全體內部稽核人員採行，預期未來對於各總署之風險評估作法應可趨於一致，或許此亦為內部稽核組織調整之考量之一。

由甲總署 IAC 設計之風險評估計分方式可發現，內部稽核確實將受稽核單位之需求納為擇定稽核主題時之重要考量，俾提供顧客導向之內部稽核服務。IAC 在擬定策略性稽核計畫之前置作業階段，即請甲總署提供可能作為稽核項目之建議，

實務上甲總署各司共計提出 32 項建議，IAC 則將該等建議作為前述「管理者要求」之評分基礎，依其建議內容給予 0 至 3 分不等之分數，對於整體風險評估結果具有重要影響，此種內部稽核與受稽核者相互合作之文化及模式值得我國參採。

2.傳統法

IAS 擬定執委會整體 2013 年至 2015 年之策略性稽核計畫時，即採傳統法進行風險評估。首先須先明確稽核範圍，IAS 對於各總署之稽核範圍涵蓋財務及非財務面向，財務面向包括補助款等 6 類程序，非財務面向包括人力資源管理等 9 類程序，共計 15 類，至風險評估方法則包括書面複核、辨識主要風險及使用「影響/可能性」矩陣以評估風險等級等步驟。傳統法以書面複核受稽核總署之管理計畫、年度活動報告、風險登錄表件、資訊技術架構、跨機關風險、預算金額、IAC 及審計院之稽核報告等文件之方式為主，以問卷實地訪談受稽核總署為選擇性之程序，倘需實地訪談，則均透過各總署之 IAC 居中協調，透過前述方法辨識出最為重要之風險。

「影響/可能性」矩陣係分別評估各風險項目之「固有風險(Inherent Risk)」及「殘餘風險(Residual Risk)」發生之可能性，以及倘若發生將產生之影響，並將評估結果標註於矩陣中。所謂固有風險係指未採行降低風險之控制措施前，風險發生之可能性及其影響，殘餘風險則是考量採行相關控制措施後，風險發生之可

		RISK RATING MATRIX				
IMPACT	5					
	4					
	3					
	2					
	1					
			1	2	3	4
		LIKELIHOOD				

圖 4、「影響/可能性」風險矩陣
(資料來源:IAS 風險評估訓練教材)

能性及一旦發生將帶來之影響。判斷「影響」等級時，IAS 考量財務、運作、總署或執委會聲譽 3 個層面，判斷「可能性」等級則考量複雜程度、變動情形、業務活動之特質及資訊技術之影響等因素。IAS 將影響及可能性程度各區分為 5 個等級，

分別構成矩陣之縱軸與橫軸，如圖 4 所示。此法與現行我國政府機關所採用之風險評估方法十分相似，爰不多作介紹。

3.MARCI 矩陣

IAS 之 Directorate A 對獨立組織擬定策略性稽核計畫時執行之風險評估作業與前述傳統法不同之處，在於採用「風險整體應對策略(MARCI)」矩陣進行分析。風險評估作業首先檢閱受稽核單位之重要文件，其次就各類程序評估其固有風險之風險等級，並決定須要訪談哪些受稽核單位之人員及需訪談之問題，實地訪談後方以 MARCI 矩陣進行分析及決定可能之稽核主題。

IAS 安排外勤工作訪談受稽核單位關鍵人員時採用標準化問卷，受稽核單位須就各問項檢附相關佐證資料。標準化之風險評估問卷針對受稽核單位之「績效管理(Performance Management)」、「財務管理(Financial Management)」、「人力資源管理(HR Management)」、「支援性活動(Support Activities)」、「關係管理與溝通(Relation Management and Communication)」、「資訊科技(Information Technology)」、「治理(Governance)」、「營運活動(Operational Activities)」8 大類主要程序設計問項，此 8 大類程序即為稽核範圍，每類程序可再細分數類子類，前 7 類為各受稽核單位共通之管理性程序，計細分為 36 類子類，第 8 類營運活動則可能依受稽核對象而有不同之子類。以「績效管理(Performance Management)」為例，可再分為「規劃」、「預算」、「監督」、「品質管理」、「報告機制」及「營運連貫性」6 類子類，並針對各子類分別臚列稽核人員須了解之重點及問項。所有訪談及評估結果均記錄於工作底稿，其風險評估工作底稿包括主要程序、子類程序、各程序之目的、固有風險、控制活動之目的及預期應有之關鍵控制措施等欄位，以其中「規劃」子類為例，其固有風險(Inherent Risk)包括「不適當之策略」、「主要之利害關係人不滿意」、「不實際或不適當之規劃」3 項，再以第 1 項「不適當之策略」為例，預期受稽核單位應有之關鍵控制措施包括已發展期中策略、已有多年期之員工政策、已有年度工作方案、已有年度管理計畫、已有資訊科技策略計畫、已有採購及補助計畫 6 項。稽核人員透過訪談及逐項檢視受稽核單位檢附之佐證資料，以了解各項程序之固有風險、受稽核單位已採行之關鍵控制措施及採行後之殘餘風險，由稽核人員依其專業判斷給予每

項程序不同之風險等級，並繪製於 MARCI 矩陣中(如圖 5)，俾進行分析及擇定稽核主題。

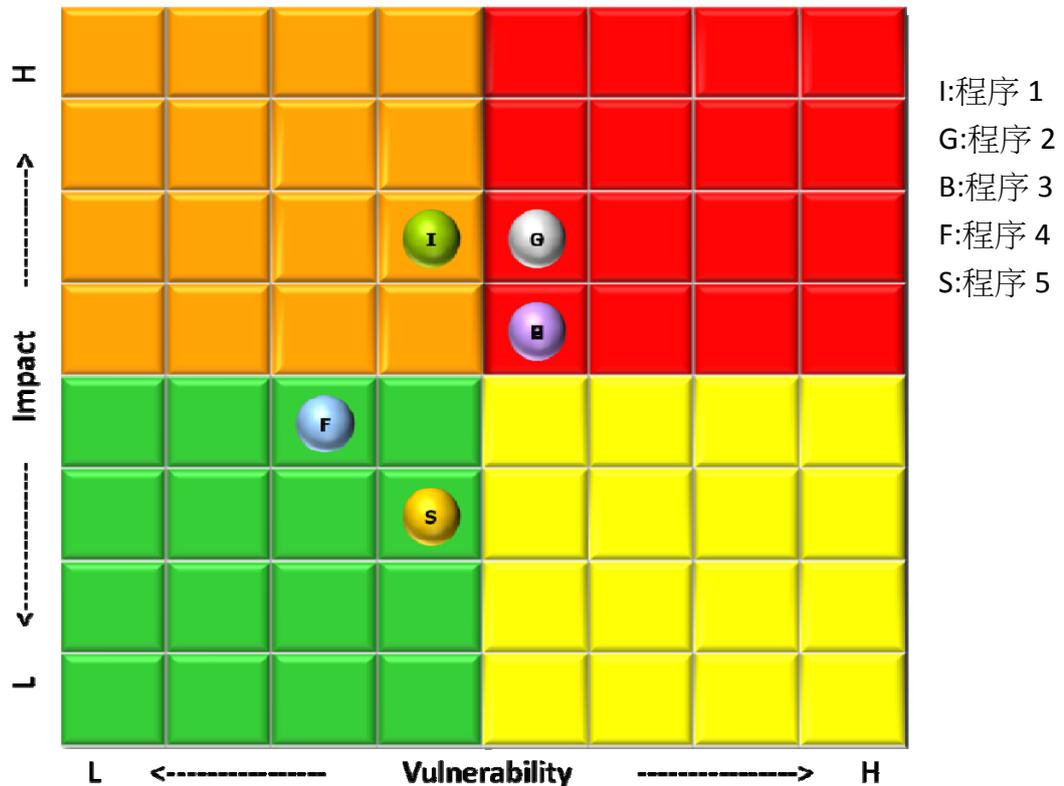


圖 5、MARCI 矩陣

(資料來源:IAS 風險評估訓練教材)

介紹 MARCI 矩陣中各區域代表之意義前，須先釐清矩陣縱軸及橫軸之定義。有別於「影響/可能性」矩陣，MARCI 矩陣之縱軸代表「影響(Impact)」程度，橫軸代表「脆弱性(Vulnerability)」程度，「影響」係評估未考量現有降低風險之控制措施之前，風險所導致負面影響之嚴重程度或組織未受保護之程度，即一般所稱之固有風險；「脆弱性」則評估考量現有降低風險之控制措施之後，風險所導致負面影響之嚴重程度或組織未受保護之程度，即內部控制之薄弱程度，稱為脆弱性風險，亦可視為殘餘風險，稽核人員須依其專業判斷，以影響程度最為嚴重及內部控制最為薄弱之情形決定各程序之「影響」及「脆弱性」等級。「影響」及「脆弱性」均分為 8 個等級，其中 1 及 2 代表程度低、3 及 4 代表重要、5 及 6 代表非常重要、7 及 8 代表關鍵，IAS 並訂有詳盡之準則提供稽核人員進行等級判斷時有一致之標準可循。

例如:某項程序可能造成之財務損失小於預算總額 1%時,其「影響」等級為 1 或 2,介於 1%至 2%之間則等級為 3 或 4,介於 2%至 10%之間則等級為 5 或 6,倘可能之財務損失大於 10%則「影響」等級為 7 或 8,而判斷「脆弱性」等級時,則考慮控制措施之效率及效果、過去稽核是否曾發現控制缺失、該項程序是否為新增程序或近期有無重大改變等。

MARCI 矩陣共區分為 4 個區域,各區域代表之意義如下:

- (1)確認(Assurance):為矩陣中之左上角之區域,當某項程序落在此區域時,代表影響程度高且脆弱性程度低,此時管理者已採行相當程度之控制措施,對該項程序已能提供合理確認,因此內部稽核人員之角色及功能屬於「再確認(Reassurance)」。就此區域之程序進行稽核可確認控制措施是否有效運作,並較可能提供管理者積極之建議意見,發揮內部稽核為組織加值之功能,故此區域之程序將為主要之稽核主題。
- (2)強化風險降低(Enhance Risk Mitigation):為矩陣中右上角之區域,代表影響程度高且脆弱性程度高,此時相關控制措施無效,管理者無法對位於此區域內程序之內部控制提供任何確認,因此管理者有責任積極降低風險。倘若內部稽核針對此區域之程序進行稽核,稽核結果往往僅能證實控制措施確實無效,或確認管理者已知之風險,對於管理者而言並無太大助益。是以,內部稽核之功能可轉變為提供諮詢服務,協助管理者發展或設計控制措施。
- (3)資源重新配置(Redeploy Resources):為矩陣中左下角之區域,代表影響程度低且脆弱性程度低。落在此區域之程序對於組織之影響較小,內部稽核可對現有之控制措施進行測試,或就內部控制之成本效益進行分析,俾提供管理者改善建議。
- (4)監督累積的影響(Measure for Cumulative Impact):為矩陣中右下角之區域,代表影響程度低且脆弱性程度高。落在此區域之程序對於組織之影響程度亦低,但因其內部控制薄弱,故管理者有責任進一步觀察該等程序之控制情形及其影響等,而內部稽核則評估其累積影響,考量是否可能累積至對受稽核單位產生重大影響,以決定是否須擇定部分程序進行稽核。

4.個別稽核合約之風險評估作業

前述介紹之風險評估作法主要應用於擬定策略性稽核計畫，俟 3 年期之計畫定案後，即可決定各年度之稽核重點。針對年度內所執行之每項稽核合約，IAS 亦須分別執行風險評估作業，於稽核合約開始初期先定義主要風險及其有關之控制措施，並使用「風險控制矩陣(Risk and Control Matrix, RCM)」記錄風險評估情形，確保已妥為考量該次稽核範圍內被定義之所有風險，以及相關之控制措施均經測試。風險控制矩陣須於稽核程序之「初步調查」階段完成，併同其他初步調查相關資料及結果提交「啟動會議」討論，風險及控制矩陣之格式如表 4。

表 4、風險及控制矩陣

初步調查				制度/程序測試			交易測試		結論
程序		風險特性		控制特性			稽核程式		
項次	程序/活動之描述	風險描述	評估固有風險	描述降低風險之控制措施	控制頻率	控制適當性	測試程序/工作底稿註記	控制有效性	稽核發現備註

(資料來源:IAS 風險評估訓練教材)

(四)績效稽核

內部稽核工作之類型主要可區分為遵循稽核(Compliance Audit)、財務稽核(Financial Audit)及績效稽核(Performance Audit)3 類，其中績效稽核為現今世界各國內部及外部稽核共同之發展趨勢。IAS 雖成立已久，但自 2011 年起方開始發展績效稽核，且自 2012 年始較為注重並積極推展，有關之政策、規範及指引等亦多數遲至 2014 年下半年間陸續頒行，故尚無太多實務案例可供參考。

推展之初，績效稽核對於多數內部稽核人員而言為全新領域，究竟應如何辦理？與過去執行之財務稽核及遵循稽核有何不同？該等疑問普遍存在於稽核人員心中，因此 IAS 建立一套績效稽核架構，並將其文件化，以教育並引導稽核人員逐步培養足夠之專業知能。該架構包括績效稽核政策、方法論、相關指引及工具 4 部分，分別說明如下：

1. IAS 之績效稽核政策

績效稽核政策包括 IAS 針對執委會及獨立組織辦理績效稽核之法源、利害關係

人對於 IAS 之期待、績效稽核之定義及不同於其餘 2 類稽核工作之處。IAS 辦理績效稽核之法源為歐盟相關法規及 IAS 之組織章程，其利害關係人主要為受稽核者及治理委員會(設置於獨立組織內)等，由於執委會及獨立組織必須利用越來越稀少的資源達成其施政或營運目標，因此探究如何使其施政或營運成果更具有經濟性、效率性及效益性便越顯重要，同時國會、審計院及社會大眾對於執委會及獨立組織之施政及營運活動可為歐盟社會提升多少價值，以及資源如何被使用等議題益發感到興趣，促使 IAS 必須不斷往前邁進，以提升內部稽核之價值與功能。

明確定義績效稽核，並闡明績效稽核與財務稽核及遵循稽核之差異，對於建立內部稽核人員正確觀念而言十分重要，亦將連帶影響後續實際辦理績效稽核工作時稽核人員之專業判斷。IAS 要求所有績效稽核工作必須緊扣「組織或個體是否已採行可使其程序、活動或控制措施之績效極大化之方式運作」此一中心思想，並將績效稽核定義為「對於個體之活動、程序、內部控制制度、治理及風險管理進行獨立且客觀之評估，並至少考量經濟性、效率性及效益性 3 者之一，俾協助個體有所改善」。IAS 績效稽核之範圍包括受稽核單位管理者應負責之績效管理、績效衡量、績效諮詢或營運程序再造等管理活動，此等管理活動均可能獲擇定為績效稽核主題。是以，IAS 績效稽核之重點在於稽核政策執行之程序，而非直接稽核政策執行後所帶來的影響，實務上後者係屬審計院之稽核職權。

績效稽核之執行視稽核範圍及稽核目的之不同，分為直接法及間接法 2 種，直接法係直接評估個體、活動或程序之績效，而非評估其投入、產出或結果，此種方法可應用於稽核執委會或獨立組織內部服務之績效，例如：財務循環或人員招募程序之效率及效果，此時稽核人員必須先決定作為稽核標準之績效標竿；間接法則關注於執委會或獨立組織所採行之管理或監督績效之內部控制機制，而非關注於績效本身。另 IAS 以表列方式說明績效稽核與其餘 2 類稽核工作之差異(如表 5)，須注意的是此 3 類稽核工作並非彼此互斥，同一項稽核合約可能同時考量其中 2 類面向，所謂「整合性(Integrated)」或「綜合性(Comprehensive)」稽核即是指辦理財務稽核或遵循稽核時，同時附帶績效之元素在內，以提高稽核服務之價值。

表 5、績效稽核、財務稽核及遵循稽核之比較

	績效稽核	財務稽核	遵循稽核
目標	評估個體在資源之運用方面是否達到經濟性、效率性及效益性。	評估會計帳務是否可靠。	評估是否遵循法規。
範圍	政策、程式、方案、活動、程序、制度、組織…等。	財務交易、會計及控制步驟。	近似於績效稽核，任何法規有所規範之政策、程式、方案、活動、程序、制度、組織…等。 一般而言，可能會將財務管理及非財務管理程序之稽核分開。
方法	隨不同之稽核項目而改變。	較為標準化。	某種程度之標準化，但可調整。
稽核標準	依稽核人員之判斷而有所不同，針對每項稽核有其特定之標準，例如：外部標準、標準、最佳實務或常規…等。	法規規定有相關標準。	由外部權責單位或組織就所稽核目標而設定。

(資料來源:IAS 績效稽核政策)

2. 績效稽核方法

IAS 將績效稽核方法論區分為策略性稽核計畫及個別稽核合約 2 個層面，惟因針對同一項活動或程序，可同時從財務、遵循或績效面向進行分析，且現行以風險為基礎制定策略性稽核計畫之方法所擇定之稽核主題，已可同時包含遵循稽核及績效稽核之在內，爰無須為擬定績效稽核之策略性稽核計畫再行發展不同方法。

至個別稽核合約部分，前述規劃、初步調查、外勤工作、確認稽核發現及提出稽核報告之程序係一體適用於財務、遵循及績效稽核，僅方法及部分表件有些許差異。根據國際最高審計機關組織(The International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)之說明，績效稽核工作需要彈性、想像及分析技術，過度詳細之程序、方法及標準實際上反而可能阻礙績效稽核發揮功能，因此無法事先發展一套所有績效稽核一致適用之方法。茲將財務稽核、遵循稽核及績效稽核使用之主要表件比較如表 6，其中「問題樹(Question-Tree)」、「績效稽核矩陣(Performance Audit Matrix)」及「草稿計畫(Drafting Plan)」3 項將於下節介紹，「進階稽核報告初稿(Advanced

Draft Audit Report)」僅供 Directorate A 稽核獨立組織時用，故不多加介紹，Directorate B 及 C 稽核執委會時仍使用「稽核發現確認表」，至其餘表件則業於前述「稽核程序」一節中說明。另「風險及控制矩陣」及「績效稽核矩陣」於初步調查階段即須備妥，復透過外勤工作蒐集相關資訊以填妥表中各欄位，因此初步調查及外勤工作階段均須使用此 2 份文件。至「稽核結論(Audit Conclusion)」與「稽核意見(Audit Opinion)」之差異將於下節「相關指引及表件」之「稽核結論」說明。

表 6、各類型稽核工作使用之主要表件比較

階段	遵循/財務稽核	績效稽核
初步調查	<ul style="list-style-type: none"> －稽核規劃備忘錄 －風險及控制矩陣 	<ul style="list-style-type: none"> －稽核規劃備忘錄 + 問題樹 －績效稽核矩陣
初步調查及外勤工作	<ul style="list-style-type: none"> －風險及控制矩陣 	<ul style="list-style-type: none"> －績效稽核矩陣
確認稽核發現及提出稽核報告	<ul style="list-style-type: none"> 進階稽核報告初稿(Directorate A 使用) 稽核發現確認表(Directorate B 使用) 稽核意見 	<ul style="list-style-type: none"> －草稿計畫(非強制性文件) －進階稽核報告初稿/稽核發現確認表 稽核結論

(資料來源:IAS 績效稽核方法論概要)

3.相關指引及表件

IAS 為引導並教育內部稽核人員辦理績效稽核，業已訂定問題樹、績效稽核矩陣、稽核判斷標準、工作底稿、草稿計畫、稽核發現確認表、風險等級與建議及稽核結論，共計 8 項指引，並就稽核過程所需表件訂定一致之格式。謹將指引及其搭配使用之表件擇要說明如下：

(1)問題樹

「問題樹」係指將稽核目標逐一轉換為問題，整體性目標轉換為主要問題，整體目標之下較為詳細之子目標則轉換為子問題，此種臚列主要問題及其子問題之方法即稱為「問題樹法」，其架構如圖 6，為後續製作「績效稽核矩陣」及「草稿計畫」奠定基礎。

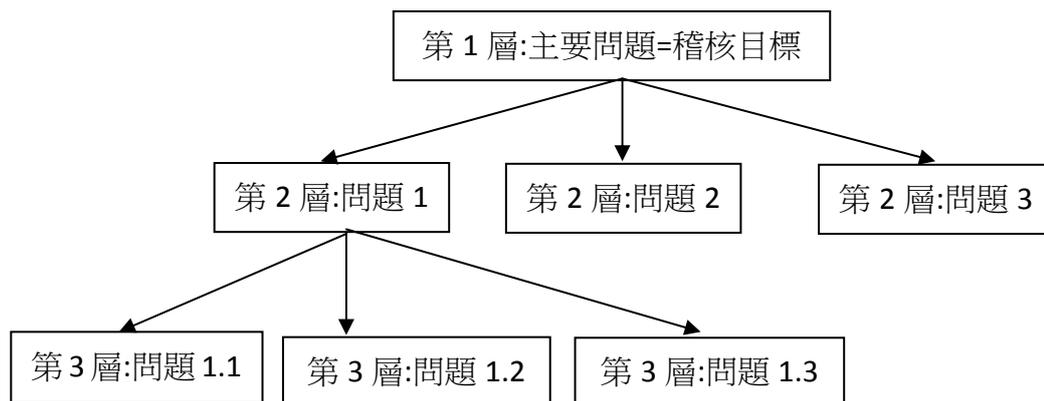


圖 6、問題樹之架構

(資料來源:IAS 績效稽核之問題樹指引)

將稽核之整體性目標轉換為主要問題可避免稽核人員擴大稽核範圍，或對於稽核範圍抱持過高之企圖心，並避免時間與資源浪費在無關或非必要之稽核工作上，因此問題樹之品質將直接影響績效稽核品質及其成效。問題樹雖於初步調查階段即擬定，但稽核人員在外勤工作階段可能發現部分該有之子問題並未列出，或對於回答主要問題不具攸關性等，此時須重新修改問題樹，但應避免反覆不斷地修改。儘管問題樹之架構與邏輯看似簡易，但對於稽核人員而言仍充滿挑戰，最常見之挑戰為相同問題樹無法重複應用於不同之稽核主題，每項績效稽核均須分別擬定適用之問題樹，爰 IAS 建議稽核人員可自其他相似績效稽核工作所擬定之主要問題及次要問題中尋找靈感，另亦須注意避免臚列過多子問題，致有限之稽核資源無法有效運用。

(2)稽核判斷標準及績效稽核矩陣

績效稽核最困難的部分在於如何為「績效」建立衡量標準，爰 IAS 為績效稽核過程中如何設定「績效」之判斷標準訂定一份指引。同時為解決判斷標準不易設定之問題，IAS 將原財務稽核及遵循稽核程序使用之「風險及控制矩陣」由「績效稽核矩陣」(如表 7)取代。「績效稽核矩陣」通常由稽核小組之領組於初步調查階段依調查結果備妥，並須提交給稽核主管，初步調查階段結束時，併同「稽核規劃備忘錄」由 IAS 之高階管理者核准，後續則由稽核小組之領組及組員共同於外

勤工作階段執行稽核測試及完成該矩陣。

表 7、績效稽核矩陣

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

(資料來源:IAS 績效稽核之稽核標準指引)

「績效稽核矩陣」矩陣之目的在於引導稽核人員針對問題樹之每項問題藉由測試找出答案、衡量標準、彙整測試結果、提出潛在稽核發現及建議。矩陣中「測試程序」須列明為回答「問題清單」中之各項問題，需要何種證據或資訊，以及應如何尋找這些資訊並加以分析；「測試結果」則區分為「符合」、「不符合」及「符合，但…」3類。至「判斷標準」可能為某項內部控制規定或其他相關規定，鑑於績效稽核與遵循稽核及財務稽核最主要之差別在於後二者僅評估程序是否符合法規等，而績效稽核則是評估是否管理階層已將績效極大化，因此稽核人員必須思考衡量標的為何、該標的應有、被期待或可以達成之狀態，以「期望水準(Expectable Level)」為基礎設定判斷標準，並盡可能客觀，再將實際情形與該標準相比較，此一過程有助於稽核人員向受稽核單位解釋稽核發現及建議。由於每項績效稽核均須建立其特有之判斷標準，該標準無法在不同稽核項目間無限制地重覆使用，使得判斷標準之設定更加困難。

判斷標準於初步調查階段即須擬定，IAS 建議可參考受稽核單位內部或外部之標準，包括相關法規、原則、科學知識、受稽核單位內部不同部門間或相似組織之最佳實務、依受稽核單位內部政策或目標應達成之績效、外界預期達成之績效及使績效更佳之可能性等，倘若內部或外部來源均無適用之判斷標準，則須由稽核人員依其專業判斷自行設定。另考量稽核建議須具成本效益，故判斷標準之設定不宜過高或太嚴格，以免稽核建議經評估後不為受稽核單位所接受。部分公部門績效稽核之實務經驗建議稽核人員與受稽核單位討論績效判斷標準，並達成共識，以減少後續受稽核單位挑戰稽核發現或建議之可能性，然而 IAS 認為在執委

會及獨立組織中，此種作法可能使得在尚未確定可以透過績效稽核提供受稽核單位何種增值服務前，即先引發大量討論，並在稽核工作初期便引起爭議，因此建議在啟動會議上僅與受稽核單位溝通用以擬定判斷標準之參考架構，而非鉅細靡遺地討論判斷標準。

(3)草稿計畫

為確保「稽核發現確認表」內容之攸關性及完整性、兼顧稽核過程所發現受稽核單位之優點、優良案例及待改善之處，以協助後續稽核結論之撰擬，並提供稽核人員較為衡平之觀點，稽核人員得使用「草稿計畫」（如表 8），惟該表件非強制性文件。「草稿計畫」係由下至上逐層彙整子問題至主要問題之答案，為「問題樹」連結至「進階稽核報告初稿」或「稽核發現確認表」之橋樑。

(4)稽核結論

每一項稽核工作結束時，稽核人員均須就其稽核內容整體之評估結果提出專業判斷，為符合國際公認之內部稽核規範，並參考執委會以外其他稽核組織辦理績效稽核之實務作法(如表 9)，IAS 依稽核類型區分為執行財務稽核及遵循稽核時提出具標準化格式之「稽核意見」，而執行績效稽核及綜合性稽核則提出「稽核結論」。

「稽核意見」係針對內部控制制度、風險管理及治理程序等機制之設計適當性及執行有效性所提出之意見，IAS 將「稽核意見」區分為「無須表示意見(No Opinion Required)」、「無法表示意見(Disclaimer of Opinion)」、「滿意(Satisfactory)」、「除…外滿意(Satisfactory Expect for…)」、「不滿意(Unsatisfactory)」及「失控(Not Under Control)」6 類，而「稽核結論」則須就稽核結果提出衡平性之敘述，亦即同時呈現受稽核單位之優點及待改善之處，因此須避免標準化或公式化之「稽核結論」，而應以更敘事性且更細緻之方式敘述。

表 8、草稿計畫架構

主要問題(第 1 層)－【稽核目標】		
答案(稽核結論草稿):【以子問題之答案為基礎】		
第 2 層子問題	第 3 層子問題	答案
1.【敘述子問題 1】 整體性答案:【第 2 層子問題之答案整併自子問題 1.1 至 1.x 之答案】	1.1【敘述子問題 1.1】	1.1【子問題 1.1 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】
	1.2【敘述子問題 1.2】	1.2【子問題 1.2 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】
	1.x【敘述子問題 1.x】	1.x【子問題 1.x 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】
2.【敘述子問題 2】 整體性答案:【第 2 層子問題之答案整併自子問題 2.1 至 2.x 之答案】	2.1【敘述子問題 2.1】	2.1【子問題 2.1 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】
	2.2【敘述子問題 2.2】	2.2【子問題 2.2 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】
	2.x【敘述子問題 2.x】	2.x【子問題 2.x 之答案】 IAS 之結論:【「符合/不符合/符合,但…」—若為「不符合/符合,但…」之情形,則應註明於「核發現確認表」相對應之稽核發現】

(資料來源:IAS 績效稽核之草稿計畫指引)

表 9、執委會以外稽核組織辦理績效稽核^註之實務作法

稽核組織	整體性評估
英國國家審計署	不提出標準化之稽核意見，而是以敘事性之「整體性結論 (Overall Conclusion)」描述「財務價值稽核 Value for Money Audit)」之稽核結果。
審計院	不就績效稽核結果提出稽核意見，而是提出可回答問題之「結論(Conclusion)」。
加拿大總稽核辦公室	不提出稽核意見，而是提出有關整體稽核目標之「稽核結論 (Audit Conclusion)」。
斯洛伐克國家審計署	不提出稽核意見，而是提出可清楚闡述所發現之優點與弱點之「稽核結論(Audit Conclusion)」。
美國聯邦審計署	不提出稽核意見，而是提出「結論(Conclusion)」。

註:部分稽核組織可能使用不同於績效稽核之名詞。

(資料來源:IAS 績效稽核之稽核結論指引)

(五)追蹤稽核

依 IAS 相關規定，追蹤稽核(Follow-Up)約於原稽核合約之主要稽核工作執行完畢後 1 年啟動，針對原稽核建議事項，就受查單位所提出，且規劃之完成時間已到期之行動方案進行追蹤稽核，倘在該時間點尚有部分行動方案之辦理期限尚未屆滿，則將於後續追蹤稽核時再行稽核。為節省追縱稽核所需時間，IAS 在寄發「聲明信」給受稽核單位時，即請其提供有關行動方案辦理情形之相關資料，以便於外勤工作前先採行書面稽核，復依書面稽核情形決定須訪談之受稽核單位關鍵人員。

二、稽核品質之確保

在提供受稽核單位強化內部控制建議之同時，內部稽核單位本身亦應維持妥善之內部管理，方能合理確保內部稽核工作具有一定品質。IAS 之稽核品質確保機制主要有 3 項，其中設定績效衡量指標及定期之品質評估係屬內部管理機制，第 3 項品質複核 (Quality Review)則由外部組織執行。

(一)設定績效衡量指標

IAS 於每年之管理計畫設定數項關鍵績效指標，並每年針對指標達成情形進行 2 次評估。以 IAS 2015 年之管理計畫為例，與稽核工作有關之績效衡量指標如下，其

中屬關鍵績效指標(Key Performance Indicator, KPI)者為第 1、2、4、7 項，另有 1 項關鍵績效指標為行政支援業務。

1.受稽核單位及審計委員會對於 IAS 稽核範圍及涵蓋之風險的滿意度

此項指標係衡量受稽核單位及監督層級(即審計委員會)是否認為 IAS 有足夠的能力執行風險導向之稽核計畫，以及稽核工作涵蓋之範圍是否令人滿意。此項指標為 2015 年新設定之指標，目標值為受稽核單位及審計委員會之滿意度均達 80%以上，評估方法為進行滿意度調查。

2.受稽核單位及審計委員會對於 IAS 確認性服務、稽核報告及建議所帶來之附加價值之滿意度

此項指標採問卷調查方式，了解受稽核單位是否認為 IAS 之確認性服務對於管理機制之健全與否提供適當之再確認，稽核報告是否協助受稽核單位之運作更完善，以及稽核建議是否具有攸關性、可帶來附加價值並具有成本效益，至對於審計委員會之問卷將依前述問項之精神再作微調。此項指標為 2015 年新設定之指標，目標值為受稽核單位及審計委員會之滿意度均達 80%以上。

3.受稽核單位及審計委員會對於 IAS 績效稽核產生之附加價值的滿意度

此項指標特別著重於 IAS 辦理績效稽核工作，是否協助受稽核單位提升運作之效率與效果，為 2015 年新設定之指標，目標值為受稽核單位及審計委員會之滿意度均達 80%以上。

4.2015 年稽核計畫之完成百分比

IAS 將所有之稽核合約區分為 C1 及 C2 兩類，C1 類型係指規劃於當年度開始並結束之稽核合約，C2 類型則為當年度結束前已召開起始會議，惟規劃於次年度方完成之稽核。另考量 2015 年對於 IAS 而言為組織架構變革之一年，全年度之稽核能量不易預估，倘稽核能量改變應隨之更新稽核計畫，故稽核計畫完成百分比之計算應以最後一次更新之稽核計畫為計算基礎。此項指標為 2015 年新設定之指標，目標值為 C1 類型稽核合約完成比率為 100%。

5.稽核人員辦理稽核及稽核相關工作時間之百分比

稽核資源之使用應具有效率，因此稽核人員之工作時間中應有極高比率運用於

辦理稽核工作，目標值為 75%以上。

6.稽核報告完成及提出之時間

此項指標係計算自確認稽核發現至提出最終稽核報告之工作天數，當該項稽核合約僅涉及 1 個受稽核單位時，目標值為 30 個工作天，倘若涉及多個稽核單位，則目標值為 35 個工作天。

7.稽核工作之實際工時與預算工時之差異

此項指標為 2015 年新設定之指標，目標值為實際工時與預算工時之差異介於正 10%及負 10%之間。

(二)定期之內部品質評估

定期之內部品質評估程序包括稽核文件之複核、自行評估、深入訪談或針對個別之稽核合約辦理內部評估等。

(三)品質複核(Quality Review)

依據國際內部稽核協會訂頒之「國際內部稽核執業準則(International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)」，內部稽核組織至少每 5 年須由外部合格且獨立之評估團隊(通常為會計師事務所)辦理 1 次外部評估。IAS 前於 2011 年及 2013 年接受外部品質複核，評估方式包括訪談相關人員及複核稽核工作底稿或有關文件等，評估重點為是否確實遵循國際內部稽核協會相關規定。2011 年及 2013 年評估結果均為整體而言，IAS 已遵循相關標準，此為品質複核結果中最高等級之評價。

陸、Unit C4 內部稽核實務

一、稽核工作概況

Unit C4 負責執委會國際合作與發展等 5 個總署之稽核工作，以本訓練起始之日(2015 年 3 月 16 日)計，刻正進行或規劃中之稽核合約計有 9 項，其中 3 項為追縱稽核。9 項稽核工作中，預計完成時間分別為 2015 年 4 月(3 項)、6 月(1 項)至 10 月(1 項)不等，另有 4 項於本年 5 或 6 月方展開，預計完成時間為 2016 年。追縱稽核工作之執行期間通常約為 1 個半月至 2 個月，非屬追縱稽核之計畫則須長達 8 至 10 個月不等，此期間包括啟動稽核合約、辦理初步調查、外勤工作、提出稽核報告初稿、與受稽核單位針對報

告初稿召開會議、完成最終稽核報告、由受稽核單位就稽核建議提出相對應之行動方案等。以某項績效稽核計畫為例，其計畫執行期間自 2015 年 5 月 4 日至 2016 年 2 月 1 日，預估工作時間為 960 小時(一天以 8 小時計，共 120 個工作天)。

二、個別稽核合約之風險評估實例

稽核計畫之源起係依據風險評估結果，如同前述，風險評估可依其目的區分為擬定為期 3 年之策略性稽核計畫及針對個別稽核合約 2 類，其中合約層級之風險評估作業先列出針對該份稽核合約，可進行稽核之個體、程序、活動或計畫，並逐一進行評估。以 Unit C4 某項稽核合約為例，稽核主題為某受稽核總署(主要辦理國際合作業務)與另一總署間之合作協議，稽核人員共列出 13 項可供稽核之項目，包括受稽核總署之預算執行及會計、一般性之國外及安全政策、對全球性安全威脅之危機回應及準備、選舉觀測業務、評估、採購、合作方式、受稽核總署與合作對象之採購作業、與非歐盟會員之工業國家之合作及關係、對於與前項非會員國合作之授權、合作對象與歐盟旗下自治團體間之關係、受稽核總署與歐盟旗下不須接受稽核之自治團體之關係，並逐一進行風險評估。以一般性之國外及安全政策為例，稽核人員於風險評估過程先區分該項業務之屬性(區分為採購等 6 類財務面類別，以及人力資源管理等 9 類非財務類別)、屬於受稽核總署之核心業務或支援性業務，進而於初步調查階段蒐集相關資料後，擇選外部環境、相關法規、人力資源、財務程序及預算分配 4 項適用之風險類別，將其風險情境作如下之描述：目標、範圍及執行方法之決定過程為政策導向，僅由議會(Council)單方面決定；未遵循某項財務規範可能使其控制環境不如預期；由於預算之執行由議會主導，故績效指標無法全然由歐盟決定；前一年度之預算增加及數個大型且複雜的計畫使得受稽核單位須更高度之專業方能有效因應；員工流動率高，新進員工經驗不足，且多項業務之交接可能導致業務辦理時程延宕等。整體而言，風險評估過程十分落實，風險及控制矩陣亦詳細紀錄。

三、績效稽核工作實務

訓練期間主要工作為實際參與一稽核小組，該小組正進行一項以丙總署「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)」為主題之績效稽核合約，預定之執行期間自 2015 年 3 月初至 10

月中旬。經 Unit C4 主管指派加入該稽核小組時，該小組正展開外勤工作，而其外勤工作時程至本年 6 月底，因此至訓練結束，僅能參與至外勤工作最後階段及開始草擬「稽核發現確認表」，後續提出稽核建議及稽核報告等階段則無法參與。

(一)稽核主題簡介

本項稽核合約之主題為 SPP 循環，SPP 循環係一規劃、執行及報告 3 階段循環之管理機制。簡言之，規劃階段乙總署須依相關規定編製年度管理計畫，執行階段確保依該計畫落實執行並監督執行成效，報導階段則應以前開年度管理計畫為基礎編製年度活動報告，為一套完整之施政績效管理程序。稽核人員就丙總署目標及績效指標之設定程序、目標及指標之設定是否符合 SMART 及 RACER 原則、產出之管理程序、施政成果或影響之核定機制、管理計畫是否確實發揮協助員工了解乙總署願景及施政目標等功能、年度施政結果是否已適當報導等面向進行稽核。有關 SPP 循環之管理架構、管理計畫、年度活動報告、何謂施政成果及影響等，將於後續「執委會施政績效管理機制簡介」中介紹。

(二)問題樹法及「績效稽核矩陣」之運用

由於此項稽核工作前經 IAS 規劃為績效稽核類型，因此稽核人員依據 IAS 績效稽核規範，採用問題樹法及「績效稽核矩陣」建構出完整之稽核工作架構，包括臚列須尋求答案之問題，以及須執行之測試，有關「問題樹」及「績效稽核矩陣」之概念與架構請參閱本報告「績效稽核」一節。

本項稽核合約之目標在於評估丙總署是否有效執行前述管理循環，亦即丙總署於績效管理過程中，如何執行監督作業、如何設計及執行衡量與判定績效之內部控制機制等，稽核小組依據該目標，於「問題樹」架構下列出第 1 層級之問題為：「在 SPP 循環中，丙總署對於目標及績效指標之設定、監督及績效報導方面是否已建立有效之程序，並能以其營運活動為基礎(即 ABB)」，此主要問題即是由稽核目標轉換而來。接續提出 6 個第 2 層級之子問題，分別為「目標及指標設定、監督及績效報導之程序是否適當地設計」、「丙總署是否於其年度活動報告中，針對營運活動及管理活動適當地報導績效及目標達成情形」等，各子問題再細分為 2 至 8 個不等之第 3 層級子問題。稽核小組依據此問題樹，於績效稽核矩陣中規劃 7 大類測試(Test)，

包括透過複核相關程序以測試目標及績效指標是否經由適當層級核定、員工參與情形測試、目標及績效指標之訂定程序測試。外勤工作期間隨著各項測試逐一完成，「績效稽核矩陣」亦逐步紀錄完竣，各項複核或測試之工作底稿則為該矩陣之附件。

(三)外勤工作

丙總署為執委會下轄之研究單位，主要為其他總署提供研究服務，員工總人數約 3 千人，規模相當龐大，其施政績效管理所涉及之規範及文件繁多，在獲指派加入前，該稽核小組僅有 1 位領組及 1 位組員，且均為首次辦理績效稽核，爰本項稽核工作十分繁重且富有挑戰性。以稽核所需文件為例，僅為完成前述 7 大類測試，相關之工作底稿、會議紀錄、規定或丙總署提供之文件等檔案即逾 400 個，尚未加計諸多由稽核人員直接於有關之資訊系統內檢視之檔案數量。訓練期間經領組指派負責員工參與情形測試、驗證丙總署以預算為基礎之活動(Activity-Based-Budgeting Activity, ABB Activity)是否符合其施政目標，以及針對丙總署 2014 年度活動報告所報導之績效進行抽樣測試等。僅擇部分實際參與過程中，對其作法或文化之觀察介紹如下：

1.善用線上問卷調查工具

執委會組織龐大，部分總署人數多達 3、4 千人，分散於布魯塞爾(Brussels)或盧森堡(Luxembourg)等地，為進行一項丙總署員工對於組織願景、目標及績效指標之了解情形、內部溝通機制及成效等之稽核測試，稽核小組採用線上問卷調查方式進行測試。執委會提供各總署一線上問卷調查工具，凡執委會員工均可以員工帳號登入線上問卷製作系統建立新問卷，平台功能包括設定問項屬必答或選答、單選或複選、是否設定空白欄位供填答者輸入意見、倘若選擇某項答案則跳答其他問項或續答下一題、問卷調查之起迄時間、以匿名或記名方式進行調查等。問卷製作完成後係發布於網路上，問卷設計者可獲得網址連結，僅須將此連結提供給問卷調查對象，由其點選連結以開啟問卷進行填答，俟問卷設計者執行結束調查之功能，該網址連結即失效。

辦理此項測試時，問卷內容由稽核小組之領組負責撰擬並經稽核小組開會討論，

復於線上平台製作完成、測試且發布後，由領組將線上問卷之網址連結併同簡短說明以電子郵件提供給處長(直屬之稽核主管)，由處長以其名義寄發電子郵件通知丙總署開始進行問卷調查，茲截取部分線上問卷調查畫面如圖 7。

測試結果，計有 676 位丙總署員工填答，約占員工總數之 23%，其中一問項顯示填答者中約有 77%對於丙總署管理計畫及年度活動報告(為 2 項重要之施政績效管理文件)並無足夠了解，而擔任主管之填答者中則有約 61%對於上述 2 項文件缺乏足夠了解，稽核人員將其列為稽核發現，並提出相關建議。線上問卷調查可有效解決調查對象眾多且分散於各地，不易於短時間內了解並蒐集所需證據之困難，為一提升稽核效率與效果之資訊工具。

圖 7、對丙總署辦理之線上問卷調查部分畫面

(資料來源:截取自執委會線上問卷調查系統)

2.外勤工作期間可視需要隨時安排訪談或會議

本項稽核合約規劃之外勤工作期間約 2.5 個月，由於丙總署主要之辦公處所亦位於布魯塞爾，因此外勤工作期間稽核人員得視稽核需要，隨時與丙總署有關人員安排訪談或會議。由於丙總署規模龐大，並非每位同仁對於本次執行之稽核工作均有所了解，倘訪談或會議對象係於本稽核合約執行期間第一次接受訪談或與會，則稽核人員會於訪談或會議開始前先介紹本次稽核主題、目的、範圍及重點等，以降低受稽核者之疑慮，另會議時間盡可能避免過於冗長，通常介於半小時至 1 小時之間。

稽核工作之本質為以獨立客觀之角度，就受稽核單位尚待改進之處提供建議，因此儘管績效稽核相較於傳統之財務稽核及遵循稽核而言，稽核發現之表述已較具衡平性，惟不論如何說明透過稽核可協助總署強化內部管理或增加價值，受訪談或與會人員仍不免存有防衛心態或負面情緒，此情形在我國或執委會皆然，外勤工作過程中即發生類似情事。某次訪談丙總署某位負責審核施政成果之關鍵人員時，訪談對象於訪談前便直接詢問稽核人員「是否確實有權可檢視其業務」，以及「為何稽核人員可稽核財務以外之業務」，儘管言詞充滿挑戰，惟態度及語氣仍平和且有禮。經稽核人員簡要向其說明稽核依據(包括執委會相關法源及本項稽核工作之稽核合約等)、稽核類型主要區分為財務稽核、遵循稽核及績效稽核 3 類等，訪談對象了解其有配合稽核之義務後，後續訪談過程便十分順利且氣氛融洽，訪談對象樂於貢獻其專業，協助稽核人員釐清稽核過程中發現之疑問，並就規制面或執行面不足之處討論可能之改善作法。了解並理性看待使用公共資源便須接受監督為受稽核者之民主素養，運用正確且適當之方法與受稽核對象有效溝通為稽核人員之專業，此為先進國家中民主、專業及理性之展現，乃稽核與受稽核者雙方均應共同學習的課題。

3.行政作業高度資訊化

執委會各項作業之資訊化程度極高，各總署通用之資訊系統包括執委會之內部網站、各總署個別之內部網站(供執委會內部使用)、檔案管理系統及差勤系統等，各總署另依其業務需要建置其專用之資訊系統。以本項績效稽核工作為例，即因稽核所需，要求丙總署將數個用以管理施政目標、工作計畫、施政結果及影響之資訊系統，提供稽核人員瀏覽及查詢權限。再者，執委會所有規範及表件均製作為電子檔案，規範中如有引用其他法規、參考資料或文件，則均設有超連結，讀者直接在規範或表件中點選該連結，便可開啟位於檔案管理系統或執委會內部網站之電子檔案，倘各總署有部分文件須提交給權責總署(例如:各總署之管理計畫及年度活動報告)，亦以電子檔案方式上傳至特定之內部網站專區或專用電子信箱。因此，參與稽核過程幾乎未見稽核人員、稽核主管及受稽核單位 3 方間傳遞紙本文件。

至 IAS 內部係採用「治理、風險及合規性 (Governance, Risk , and Compliance, GRC)」系統進行管理，所有稽核合約(含追蹤稽核)及其相關工作底稿、表件及稽核報告等

均須上傳至該系統，稽核人員並須於系統中登載其用於辦理稽核業務之工作時數，該系統提供管理者有關稽核工作品質管理、進度控管、稽核時數管理等所需資訊，稽核人員亦可透過系統查詢其他稽核案件(惟查詢權限設定為僅能查詢所在 Directorate 辦理之案件)。

除以電子檔案方式製作所有文件外，稽核小組會議多直接以電腦開啟文件電子檔案進行討論，而「稽核發現確認表」等須提交稽核主管核准，與受稽核單位召開會議討論或正式送交受稽核單位之文件，則以數位簽章等方式透過電子郵件傳送，或經主管確認後直接以電子郵件寄送給受稽核單位，紙本列印多數僅為稽核人員便於個人閱讀所用。由於行政流程高度電子化，因此節省大量文件傳遞或紙本簽核時間。例如:前述「外勤工作」介紹之線上問卷調查，稽核小組設計問卷，且於問卷調查平台完成問卷製作後，領組無須將最終版本之問卷或平台上如何呈現單選、複選、若受測者勾選某選項則續答下題或跳答某問項等細節呈核稽核主管核准，僅須將線上問卷之網址連結併同問卷說明以電子郵件方式寄給處長(即直屬之稽核主管)，由處長寄發問卷調查通知給受稽核單位。除須投入較多時間設計問卷及反覆斟酌各問項之用字外，於線上問卷平台製作問卷及測試，以及領組備妥網址連結與說明提交稽核主管，並由稽核主管寄發通知，實際僅費時約 2 至 2.5 個工作天，過程中全然無紙本文件陳核。另執委會允許員工視個人家庭照顧需要申請於辦公室以外之場所辦公，通常為每週固定 1 天在家工作，透過設定辦公室電話自動轉接至員工指定電話，業務聯繫或電話會議均正常進行。

4.有效之績效稽核工具

績效稽核對於 IAS 多數稽核人員而言尚屬陌生，須就稽核主題提出有關經濟性、效率性及效益性稽核建議之目標，往往使得稽核人員不知應從何開始進行稽核。本項稽核工作辦理過程中，問題樹及績效稽核矩陣發揮相當程度之功能，有效協助稽核人員聚焦稽核重點、針對主問題及子問題設計測試、檢視測試結果是否確能回答各項問題俾即時修正問題或測試等，可避免耗費過多時間執行偏離稽核主題之測試工作，同時透過撰擬主問題及子問題，協助稽核人員釐清究竟應於受稽核單位多如繁星之相關文件或資料中"尋找"什麼，為辦理績效稽核過程之重要工具。

5. 稽核領組扮演關鍵角色

稽核小組之領組為稽核工作之靈魂人物，其角色與功能並非僅止於工作分配，除規劃及撰擬稽核報告外，通常亦負責執行較為重要或困難之稽核測試。IAS 之組織架構較為扁平，並無太多主管職，各處僅設置處長 1 主管職，其下之稽核人員及秘書均非主管職，稽核領組由資深稽核人員擔任，雖非常設之編製，惟通常由固定資深人員擔任。稽核領組肩負稽核工作成效之主要責任，須全面掌握稽核工作執行情形、協調、解決稽核過程遭遇之困難、向稽核主管報告、研討或溝通。

6. 制度影響組織文化

由於執委會員工之薪資與福利十分優渥，人員招募時競爭激烈，得以在執委會任正職者往往為 28 個會員國之菁英，因此儘管執委會或 IAS 中仍不免有少數人員較不願投入心力於工作上，但多數對於自身工作效率、品質及工作成就感仍有相當程度期許。再者，內部稽核人員專職稽核工作，不須負責行政事務，且因組織層級扁平及行政流程高度資訊化，無須耗費過多時間於文書作業或層層覆核，另員工休假情形正常，稽核人員可於稽核工作告一段落及下次稽核工作開始前安排數週休假。上述諸多原因使得在 Unit C4 每週之處務會議或與同仁公餘之相處間，未見有工作推諉情形或相關抱怨，稽核人員多能勇於任事，掌握各自工作進度並樂於發揮所長，並將擔任領組視為對其專業能力之肯定，而組員亦期望可於稽核專業及溝通協調之能力上有所成長。

柒、執委會施政績效管理機制簡介

執委會之施政績效管理架構及相關規範係由執委會下轄之總秘書處 (Secretariat-General) 及預算總署負責訂頒，該等總署並非本次實習單位，實習期間亦無業務往來，惟利用公餘時間儘可能蒐集與研究相關資料，爰對其施政績效管理制度亦有初步了解。

一、施政績效管理架構

為確保各總署依歐盟與執委會之決策及施政計畫擬定其施政目標及相關業務計畫，進而落實執行，並於年度結束後適當報導年度施政績效，執委會總秘書處訂有「策略規

劃循環(Strategy Planning and Programming Cycle, 以下簡稱 SPP 循環)」之管理架構及相關規範供各總署遵循。SPP 循環係一規劃、執行及報導 3 階段循環之管理架構，規劃階段包括擬定預算草案、執委會整體之工作計畫及各總署之管理計畫等，執行階段各總署須落實執行管理計畫並監督執行情形，報導階段則由各總署於年度結束後提出年度活動報告，執委會則以該報告為基礎研提執委會整體施政成果之綜合報告(Synthesis Report)。

SPP 循環之各階段及其要素如圖 8，其中屬於各總署權責且為主要之管理文件為每年應編製之管理計畫及年度活動報告，管理計畫旨在呈現各總署之使命與願景、長期及中期施政方向、最重要之施政活動及績效衡量方式等，為年度活動報告之基礎；年度活動報告則報導各該年度主要之施政成果，旨在針對總署之施政及運作是否與其施政目標相契合、管理階層如何採取適當的方法以確保目標達成、內部控制及管理制度是否適當及財務管理面向之內部控制機制是否妥適等提出說明，近似我國中央部會現行之施政績效報告。編製管理計畫之相關規定由總秘書處負責訂頒，編製年度活動報告之相關規定則為預算總署之職掌。

施政目標能否達成，有賴設定合宜且具挑戰性之績效衡量指標，進而辨識目標或指標無法達成之風險，俾就不可容忍之風險建立適當之控制作業，復透過施政績效管考機制、內部稽核及外部稽核監督執行成效，以合理確保達成預期之施政成果及實現施政效能。茲就 SPP 循環中，最為重要之管理計畫及年度活動報告 2 份文件之相關規範及其管

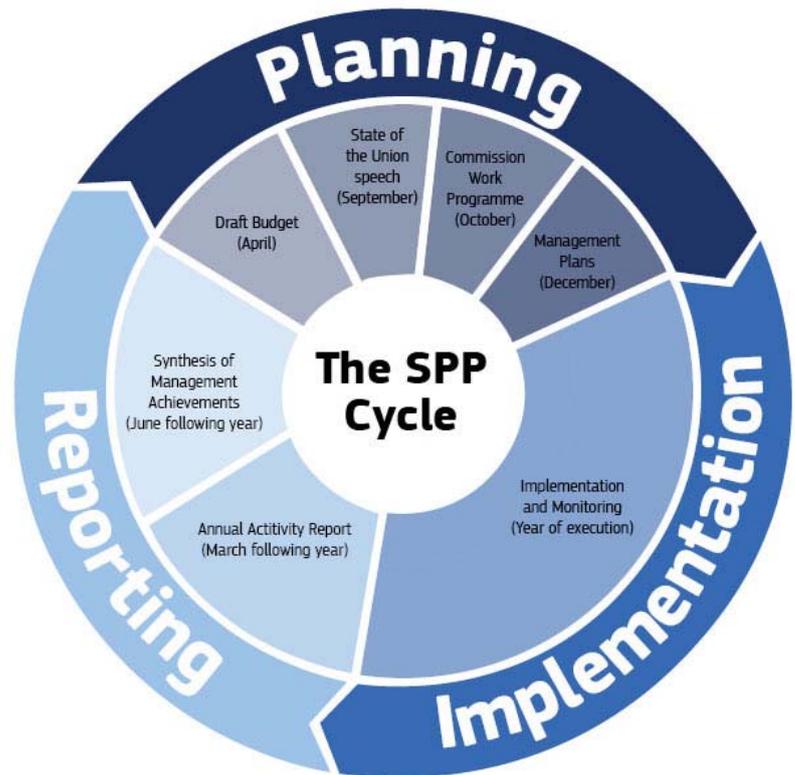


圖 8、策略規劃循環(Strategy Planning and Programming Cycle)

(資料來源:執委會內部資料)

理理念簡介如下。

二、管理計畫(Management Plan)

(一)設定施政目標及績效衡量指標

執委會明確規範各總署於管理計畫中應設定一般目標(General Objectives)及特定目標(Specific Objective)。目標應描述各總署期望達成的狀態，重點在於與現狀不同之處，一般目標係歐盟政策層級之長期目標，強調對於對歐盟社會或將歐盟價值推廣於全世界而言，預期達成之長期性利益，各總署最多可設定 4 項一般性目標，至提供其他總署業務支援部分，除該等支援服務對於歐盟經濟或社會將產生影響外，原則上不須設定一般目標。一般目標之下為特定目標，各總署最多可設定 5 項特定目標，特定目標屬短期或中期目標，必須與一般目標相呼應，針對以預算為基礎之活動(Activity-Based-Budgeting Activity)為設定主體，強調因各總署之努力而產生直接且為短期或中期之影響。所有施政目標之設定均須符合 SMART 原則(Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-Framed)，且各項目標均須設定至少 1 項績效衡量指標，並由各總署自所有績效指標中，自行擇定其中 5 項作為關鍵績效指標，其中 4 項須為業務面之指標，第 5 項則須與內部控制有關，另關鍵績效指標之設定應具穩定性，不宜頻繁更動。

為確保各總署施政持續符合執委會之政策及目標，並展現為歐盟居民帶來之附加價值，執委會十分著重於成果及影響面向之施政績效，而非僅止於產出面向。依執委會之規定，各總署之績效衡量指標須明確區分屬「產出指標」(Output Indicator)、「成果指標」(Result Indicator)或「影響指標」(Impact Indicator)。「成果指標」係衡量對現狀產生之立即改變或直接效果，例如：經檢查符合相關規範之企業家數；「影響指標」則衡量長期之改變或效果，例如：國內生產毛額變動之百分比。另不論指標類型，其設定均應盡可能符合 RACER (Relevant, Accepted, Credible, Easy to Monitor, Robust)原則。

一般目標應設定「影響指標」、衡量基準、量化且具時間性之進度目標(Target)，以衡量是否因各總署之努力而使得歐盟或全球社會有長期性之改變，當進度目標所需期程逾 3 年時，則應設定至少一個期中里程碑(Interim Milestone)，期中里程碑可以

一年或更長之區間為基礎，另每項一般目標均應儘可能註明有關之評估機制。特定目標則應設定「成果指標」，惟考量可能無法於當年度達成，因此須另設定當年度之主要產出及「產出指標」，以確保各總署持續追蹤及管制目標達成情形。此外，針對行政支援業務(如:檔案管理、風險管理等)及非屬支出型業務(如:政策發展及協調)亦須設定「影響指標」或「成果指標」，且唯有該等指標難以設定時方可以「產出指標」代替，並須特別注意「產出指標」之品質，並標示該指標屬成果型或產出型。由過去經驗發現，諸多總署在法律制定及執行、政策發展及協調等面向，僅設定產出型指標，未能衡量該等政策是否確實產生具體影響或為歐盟整體帶來利益，因此前述對於非屬支出型業務績效衡量指標之規範，為執委會於 2015 年新增之規定。

以某個提供其他總署專業研究服務之總署為例，摘整其 2015 年管理計畫所列部分目標及績效衡量指標如表 10。

表 10、某總署 2015 年管理計畫所列目標及績效衡量指標摘錄

一般目標 1:為歐洲政策之決策程序提供整合且積極之科學與技術支援	
影響指標 1	因該總署提供之科學與技術支援，對歐洲政策之決策產生明確影響之件數
衡量基準	248 件(2013 年)
里程碑	220±10 件(2017 年)
進度目標	230±15 件(2020 年)
特定目標 1:對於歐盟政策提供顧客導向之科學與技術支援	
成果指標 2	ISI 所列經同儕審查後之研究發表篇數
衡量基準	453 篇(2013 年)
里程碑	470±15 篇(2017 年)
進度目標	480±20 篇(2020 年)
2015 年主要產出	作為政策支援之研究或服務(例如:研究報告、舉辦訓練、研討會發表之文章等)，年度目標值約為 1500 項。 (註:該總署 2015 年管理計畫中，有 2 項特定目標設定相同之產出指標，故 1500 項為其年度目標值之合計數。資料來源為彙整 2014 年活動報告及 2015 年管理計畫之相關資訊)

(資料來源:作者整理自某總署 2014 年度活動報告及 2015 年管理計畫)

(二)風險評估

依執委會內部控制標準第 6 號(有關執委會之內部控制標準請參考「執委會之內部控制標準概述」一節)規定，風險管理之程序應融入各總署每年之政策規劃及執行中，因此每份管理計畫均需以附錄方式呈現各該總署為達成施政目標所面臨之「關鍵風險」(Critical Risk)。各總署逐一就一般目標及特定目標進行風險評估後，評估結果為「關鍵風險」(Critical Risk)者，須編製表 11 以列示風險及為降低該等風險所規劃採行之控制措施，而關鍵風險之認定係以採行相關控制機制後之殘餘風險為基礎，而非固有風險。值得注意的是，表 11 為內部文件，各總署編製後於管理計畫之審查階段提供總秘書處或預算總署進行審查，審查程序完成後不併同管理計畫公開。

表 11、管理計畫附錄－關鍵風險及跨總署風險

特定/一般目標				
風險簡介	關鍵性	降低風險之措施	風險類型	跨總署(是/否)
	可能性:1 至 5 影響程度:1 至 5		1.外部環境 2.規劃、處理及制度 3.人員及組織 4.合法性及合規性 5.資訊與溝通 6.其他:請說明	
...				
...				

(資料來源:執委會 2015 年管理計畫指引)

(三)擇選優先強化之內部控制重點

各總署應於編製管理計畫前，應依最近一次對於內部控制機制之評估結果，於管理計畫中以附錄方式呈現該年度應優先強化之內部控制重點，以及規劃採行之強化作法，列示方式如表 12。

(四)編審程序

以 2015 年管理計畫之編審作業為例，執委會於 2014 年 10 月舉辦有關目標及績效衡量指標設定之訓練課程，同年 11 月下旬各總署應將管理計畫及附錄之初稿上傳內部網路特定專區，總秘書處或預算總署於同年 12 月初提出審查意見，復於 12 月

表 12、管理計畫附錄－優先強化之內部控制議題

優先強化之控制議題			彙整相關要求及 /或有效性之標準	控制議題及規劃 用以改善或發展 控制機制之方法
是否於 2014 年(前 1 年度)管理計畫 列為優先強化之 控制議題	是否有效執行	內部控制標準		
(是/否)	(是/否)	(預算總署訂頒 之「內部控制標 準」第 1 至 16 號)	(簡短描述本年 度將關注於「內 部控制標準」中 之哪些要求或標 準)	(為確保法規遵 循、改善效率或 效果，將如何執 行前述之內部控 制標準。)
...				
...				

(資料來源:執委會 2015 年管理計畫指引)

中旬前陸續針對管理計畫內不同重點(如:跨機關之關鍵風險)召開「同儕審查會議」(Peer Review Meeting)。各總署依前開審查意見及同儕審查會議之決議修正，並諮詢委員團(College of Commissioners)之相關委員，以及經總署相關人員核准後，於 2014 年 12 月下旬提出最終版本之管理計畫。最後，由總秘書處確認各總署均依前述規定辦理後，統一公開各總署之管理計畫。

儘管管理計畫須經前開審查程序，由總秘書處、預算總署或同儕審查會議提出修正意見，惟執委會強調「高層之基調」(Tone at the Top)是建立與維持完善內部控制環境之關鍵，因此各總署高階管理者應領導及指導管理計畫之編製，並透過召集內部各處處長組成工作坊等方式提高員工參與程度。管理計畫經核准公開後，各總署應將完整版本公開於其內部網路，並與內部負責溝通政策之團隊討論如何採取最佳溝通方式讓全體員工了解管理計畫之主要內容。

三、年度活動報告(Annual Activity Report)

(一)摘要

年度活動報告之第一部份為摘要(Executive Summary)，主要係彙整各總署報告年度管理計畫所列 5 項關鍵績效指標之達成情形、報告年度之施政重點、有關內部控制及財務管理有效性之結論及施政成果。

(二)施政成果

- 1.各總署須以表格方式逐一呈現報告年度之管理計畫中，所有一般目標及特定目標之績效衡量指標及其達成情形，並作出結論，倘有部分指標須跨年度方能達成，則應特別說明。另報告年度中如有十分重要或即將發生之風險，亦應說明是否已採行必要之行動以降低風險發生可能性，以及該等風險對於目標達成之影響。
- 2.施政活動以支出計畫為主之總署應提出至少一個因某項支出計畫而為歐盟帶來附加價值，並產生成效或影響之案例。
- 3.各總署應提出 2 個具體案例，說明採取何種機制以進一步改善施政之效率及經濟性，而施政活動以支出計畫為主之總署，應至少提出 1 個與支出計畫有關之案例，案例中應說明如何強化績效管理，並解釋採行強化措施前後之差異等。

(三)資源管理情形

資源管理情形(Management of Resource)一節呈現各總署報告年度內資源管理之成果，將影響下節內部控制有效性之整體結論及「管理確認」一節所提出之聲明。

1.人力及財務資源管理

旨在報導及評估是否達成內部控制 5 項目標，所有總署均應報導有關合法性及合規性、預防及偵測舞弊之內部控制情形，以及控制之有效性及其成本效益，至其餘內部控制目標之達成情形則視各總署實際需要決定是否報導。

(1)有關合法性及合規性內部控制之有效性:各總署需提出用於評估合法性及合規性內部控制有效性之指標，以及達成之時間點與目標值。執委會所訂合法性及合規性之標準係以 2%之「錯誤率 (Error Rate) 」為上限。錯誤率係指未符合相關規範及合約條款之實際支付金額占支出總額之百分比，該比率顯示交易合規性及合法性之風險，目的在於評估內部控制是否有效及對於內部控制之聲明是否須出具附帶保留之聲明，將於「管理確認」一節再作詳細說明。

(2)控制效能及成本效益:各總署須以表 13 之格式，依支出類型分別列示如何評估與預算執行有關之內部控制效能及成本效益，支出類型由預算總署統一訂定，包括補助、採購、委託管理等，而效益則為因採取相關控制措施，因而偵測、預防或修正之錯誤或不合法規之支出金額。倘若成本效益實在難以量化時，則表示在此

報告年度內無法針對控制效能及成本效益作出有效性之結論，此時各總署需詳細說明無法量化之原因等，抑或除可量化之效益外尚有無法量化之效益時，亦可一併於本節說明。另成本效益評估結果若為負值，即表示控制措施不具成本效益或效能不足，則應說明已採取或將採取之修正或調整作法。

表 13、預算執行之內部控制

控制階段註:

主要之控制目標:

主要風險	降低風險之控制機制	如何決定涵蓋之範圍、頻率及深度	如何估計控制之成本及效益	控制指標
...				
...				

註:例如採購、確認財務計畫等階段。

(資料來源:執委會 2014 年度活動報告指引)

(3)舞弊之預防及偵測:依執委會相關規定，各總署應於 2013 年底前發展各自之舞弊預防策略，本節即是報導該等策略之執行情形。然而考量舞弊風險之特質，各總署應避免詳細描述有關之內部控制弱點，以免反而因此招致舞弊。舞弊預防與錯誤交易之偵測等不同，重點在於事前即發現舞弊之「企圖」，爰執委會建議各總署針對可能產生舞弊之各項風險進行分析，進而採取強化之控制措施，並於年度活動報告中報導執行結果。

(4)其他控制目標:各總署可依其特性及是否有重要資訊必須揭露，自行決定是否須增加章節報導其他控制目標之執行或達成情形。

2.委託預算之執行情形

此節重點在於評估及報導各總署對於委託其他總署、執委會以外之歐盟所轄機關(構)及歐盟以外之國際組織等執行之預算之監督情形，並說明內部控制目標達成情形。

3.內部、外部稽核結果及稽核建議之執行情形

各總署應報導報告年度內，內部稽核及外部稽核之稽核發現、對於稽核建議所採行之改善措施、改善措施之執行是否如預期、風險是否因此而降低、是否有稽核建議不為管理者所接受及不接受之原因、稽核結果是否影響內部控制目標之達成及

是否影響後續「管理確認」一節之聲明內容等。由於部分稽核建議所須採行之改善措施可能無法於稽核建議提出之年度內完成，因此倘若報告年度所採行之改善方案或管理措施係針對以前年度之稽核建議，各總署仍應一併報導。實務上，須特別注意報告年度內，IAC 及 IAS 是否提出重要程度屬「關鍵」或「非常重要」2 種類型之稽核建議，或外部稽核是否提出重大稽核發現，包括針對以前年度稽核結果執行追蹤稽核後再次提出之稽核意見。反之，亦可能內部或外部稽核之稽核結果十分重要，但總署卻不認為應出具「保留」聲明，此時總署應特別說明爭議之處及所抱持之原因。

(四)內部控制標準有效性之評估

依執委會內部控制標準第 15 號規定，各總署每年應至少評估關鍵之內部控制制度 1 次，主要針對內部控制標準之執行情形進行評估，評估方式可採線上問卷調查，由管理者及員工進行自行評估等，其目的在於透過有效性之評估，由各總署確認政策目標及內部控制目標之達成情形，並提出確認性聲明。由於內部控制主要係合理確保達成政策目標及營運目標，因此評估範圍並不侷限於財務管理層面。各總署進行評估時，可考慮員工能力(如:員工之配置及訓練)、確保內部控制有效性之制度及程序等(如:風險與控制之文化、管理上之安排、嵌入業務程序之控制活動)、運作內部控制之經驗(如:對於內部控制相關事件之評估)³ 方面，而各總署於提出下節之整體性管理確認時，須將此節之評估結果納入考量。

執委會建議各總署以列表方式說明各項內部控制標準之執行情形、是否於報告年度之管理計畫列為優先強化之重點項目及是否於次年度之管理計畫中列為優先強化之內部控制議題。

(五)管理確認

管理確認(Management Assurance)一節旨在針對前述資源管理情形及內部控制標準有效性之評估結果提出整體結論，考量前述評估結果是否包含任何重大弱點，以及其量化或質化之累積影響；另前一年度之年度活動報告若提出附帶保留之確認性聲明，亦應追蹤評估相關措施是否已有效執行且已適當地降低風險，以決定本年度是否仍應維持該保留。當總署作出附帶保留之聲明時，應一併提出行動方案，內容

包括該方案預定完成之日期及評估可能帶來之影響。另年度間若有影響聲譽之重大事件發生，亦必須於年度活動報告詳細說明，並評估對於確認性聲明之影響。

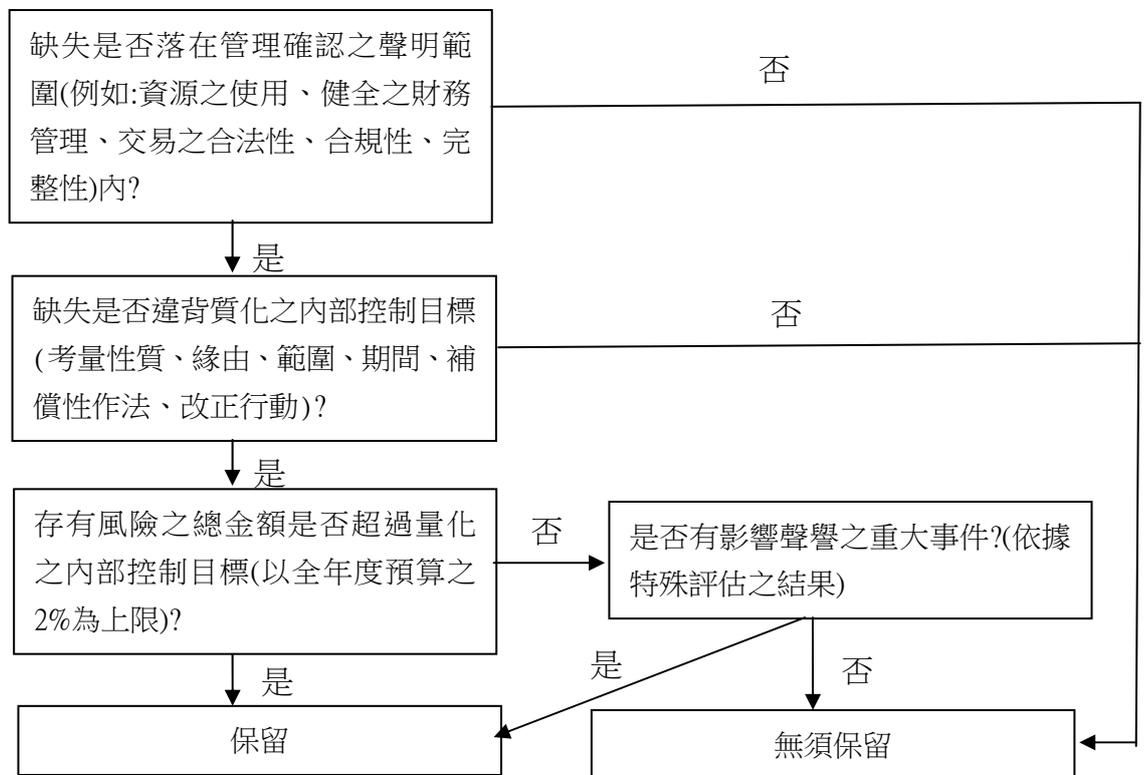


圖 9、缺失認定後判斷是否須提出保留聲明之流程圖
(資料來源:作者修改自執委會 2014 年度活動報告指引附錄)

1. 決定合法及合規面向之重大性

一項弱點重大與否由各總署自行判斷，判斷時須考量此項弱點倘不於年度活動報告揭露，是否會影響報告使用者之決策。為確保各總署處理方式一致，執委會要求須同時考量量化及質化之因素，質化部分包括弱點之性質、範圍、期間、是否已建立補償性作法以降低其影響及是否已採取改正行動等；至於量化之判斷標準，各總署不應設定高於 2% 之門檻，亦即受某項弱點影響而導致錯誤交易或有風險之交易，其金額佔全年度預算，已核准可支付金額之比率須低於 2%，倘若總署認為以全年度預算作為計算百分比之基礎並不適當，亦可自行決定是否採用其他計算基礎，惟若採用其他預算(例如:某項跨年度計畫之全部預算)、分割或累積之年度預算作為計算基礎，則應於年度活動報告說明其正當性並提供證明文件。另如有某類支出或控制制度之錯誤率無法明確計算時，可改以區間表示。無論如何，各總署都不應設定高

於 2%之重大性標準，倘有任何高於 2%之情形，在年度活動報告簽署前應與總秘書處或預算總署詳細討論。

2.決定是否提出附帶保留之確認性聲明

各總署決定確認性聲明是否須附帶保留之判斷流程如圖 9。

3.確認性聲明

年度活動報告之最後章節由各總署授權人員(通常為總署長)簽署全年度管理情形之確認性聲明，其基本格式及內容如表 14，由總署長就年度活動報告內所提及之資源運用情形等提出合理確認，聲明內容並強調此一合理確認是依據授權人員之判斷及其所掌握之資訊，且無任何隱瞞。聲明中如須就部份管理面向或內部控制制度提出保留，則於聲明書最下方段落再分段說明各項保留。

表 14、確認性聲明之基本架構

<p><i>I, the undersigned,</i></p> <p><i>Director-General of ...</i></p> <p><i>Executive Director of ...</i></p> <p><i>In my capacity as authorising officer by delegation [Executive Agencies should replace "authorising officer by delegation" by "authorising officer for the operating (administrative) budget and authorising officer by delegation for the operational budget" here]</i></p> <p><i>Declare that the information contained in this report gives a true and fair view¹.</i></p> <p><i>State that I have reasonable assurance that the resources assigned to the activities described in this report have been used for their intended purpose and in accordance with the principles of sound financial management, and that the control procedures put in place give the necessary guarantees concerning the legality and regularity of the underlying transactions.</i></p> <p><i>This reasonable assurance is based on my own judgement and on the information at my disposal, such as the results of the self-assessment, ex-post controls, the work of the internal audit capability, [the observations of the Internal Audit Service - delete this if not applicable] [and the lessons learnt from the reports of the Court of Auditors - delete this if not applicable] for years prior to the year of this declaration.</i></p> <p><i>Confirm that I am not aware of anything not reported here which could harm the interests of the institution [Executive Agencies should replace "the institution" with "[the name of the executive agency] or those of the Commission" here].</i></p> <p><i>[However the following reservations should be noted:] (delete this sentence if not applicable)</i></p> <p style="text-align: right;">Place, date (signature) [Name of the AOD]</p>
--

(資料來源:執委會 2014 年活動報告範本)

(六)編審程序

年度活動報告製作完成後須送交總秘書處及預算總署進行書面複核，並提交「同儕審查會議」進行審查。同儕審查會議由各總署之司長與會，目的在於確保各總署一致處理相似問題，並已妥為考量外部稽核等所提出之稽核發現。另執委會亦鼓勵各總署相互交流其年度活動報告初稿，除可藉此觀摩及學習其他總署之最佳實務外，亦可確保性質相近之總署處理有關問題之方式具一致性。此外，同儕審查會議召開前，各總署之年度活動報告初稿亦會送請 IAS 就報告年度內，各總署對於 IAS 所提稽核建議之執行情形，以及報告是否適當反映稽核結果等表示意見，而 IAS 之意見將提交同儕審查會議一併討論，各總署須依同儕審查會議所提意見修正後，於次年 3 月底前提出最終版本之年度活動報告，惟報導執委會整體施政成果之綜合報告經委員團(College of Commissioners)同意前，各總署不應公開其個別之年度活動報告。

(七)首長交替之處理

年度活動報告涵蓋期間為每年 1 月 1 日至 12 月 31 日，由各總署於次年 3 月 31 日前提出。而年度活動報告提出前，部份總署可能經歷總署長交替，此時應由次年 3 月 31 日在任之總署長負責簽署確認性聲明，前、後任總署長交接時，前任總署長應提供繼任者所有必要資訊，繼任總署長則依據交接紀錄之資訊，就完整年度提出年度活動報告。

四、主要特色

綜觀執委會施政績效管理機制，可歸納為以下 6 項主要特色：

(一)明確區分指標類型以提升課責

各總署管理計畫及年度活動報告中有關績效衡量指標之資訊均應明確標示屬影響、成果或產出類型。透過明確標示指標類型，提醒並引導各總署設定符合該類型之指標，並朝向較具挑戰性、較能反應施政成果或對歐盟社會具整體影響之成果型及影響型績效衡量指標努力。再者，縱有部分情形允許各總署設定產出型指標，惟因所有總署之管理計畫及年度活動報告於審查核定後，係統一公開於執委會網站特定專區，易於比較不同總署績效衡量指標之設定品質及達成情形，有助提升其自

我課責。

(二)強調施政成果及其影響之績效資訊

執委會之施政績效管理機制十分著重與施政成果及其影響有關之績效資訊，對於行政支援業務及非屬支出型業務，亦應優先設定影響型及成果型績效衡量指標。另考量成果型及影響型績效衡量指標可能非短期可達成，故其指標設定原則可依目標及業務特性歸納為：核心業務側重設定影響型指標，行政支援等業務可採成果型或產出型指標；長期目標應設定影響型指標，短期或中期目標則設定成果型或產出型指標。

(三)每項目標均應設定相對應之績效衡量指標

無論一般目標或特定目標均須設定至少 1 項績效衡量指標，並於管理計畫及年度活動報告中報導，以確保各項目標均有相關機制管控並監督其達成情形。又所有績效衡量指標中，其中 5 項用以衡量最重要之施政成果者，方稱為關鍵績效指標，須列示於管理計畫前面章節，其後章節再逐一列示各項目標及全部績效衡量指標。

(四)各項內部管理機制環環相扣並適度整合

管理計畫不僅須呈現施政目標及其績效衡量指標，更重要的是揭露為達成該等目標及指標可能面臨之風險、所需採行之配套措施或應強化之控制機制，以顯示各總署確實已規劃有關之管理方法或執行策略，而非僅為紙上談兵。透過施政目標及績效衡量指標之設定、風險管理及內部控制等機制環環相扣且適度整合，形成各總署完整之管理架構。

(五)整合公共治理相關資訊並予以審查

管理計畫或年度活動報告除報導施政目標及績效衡量指標之設定與達成情形等績效資訊外，尚包括預算、人力資源、風險管理、內部控制、舞弊偵測及預防、內部稽核及外部稽核之稽核結果等內容，涵蓋不同之治理面向，完整呈現各總署施政責任及整體施政成果。另各總署提出管理計畫及年度活動報告初稿後，須經由各總署內部、總秘書處、預算總署及同儕審查會議審查等程序，以確保性質相近之總署資訊報導具一致性，並且符合執委會之相關規範或要求，爰自目標及績效衡量指標之設定至風險管理等，均有相關機制監督其執行情形。

(六)IAS 提供強化內部控制之建議意見

建立與落實執行內部管理機制及管考施政目標達成情形，並確保管理計畫及年度活動報告之品質為各總署之責任，IAS 係依據風險評估結果，就擇定之稽核項目進行稽核，以提供各總署強化內部控制之建議意見。如同「Unit C4 之內部稽核實務」一節所述，2015 年 IAS 針對某總署之施政績效管理機制執行一項績效稽核計畫，就該總署目標及績效衡量指標之設定程序、設定情形是否符合 SMART 及 RACER 原則、施政成果或影響之確認與核定機制及是否適當報導其年度施政績效等進行稽核，並提出改善建議。

整體而言，執委會由總秘書處制訂相關規範引導各總署建立成果及影響導向之績效管理架構，各總署藉由風險管理及內部控制等確保達成績效衡量指標、一般目標及特定目標，同時由 IAS 執行稽核並提供強化內部控制之建議意見，年度結束後復由各總署提出涵蓋整體施政成果及公共治理各面向之年度活動報告，不同總署各司其職且相輔相成，共同提升執委會整體績效管理及內部控制之有效性。

捌、心得與建議

一、政府內部稽核機制

(一)賦予內部稽核獨立地位及專責人員

內部稽核能否有效發揮功能之關鍵在於是否具有獨立客觀地位，以及稽核人員是否具備足夠之專業知能。國際內部稽核協會發布之「全球科技稽核指引(Global Technology Audit Guide, GTAT)」中，「持續性稽核:對確認、監控與風險評估之意義」一章亦提及:「理想情況下，內部稽核作業是不屬於內部控制監督作業的一部分，同時，不能參與內部控制的設計或維護，因此才能保持它的獨立性」⁶。

執委會將內部稽核定位為各總署之第 3 道防線，前 2 道防線包括總署內部之例行監督、風險管理、財務控制機制、各類法規遵循及品質管理等機制，我國政府機關因原已存在施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核職能，爰將內部控制制度自行

⁶ 中華民國內部稽核協會 2011 年出版之翻譯本。

評估整併稽核評估職能之評核為第 1 道防線，內部稽核則為第 2 道防線。不論將內部稽核定位為第 2 道或第 3 道防線，其精神均在於由非受稽核單位之人員辦理，方能以有別於受稽核單位之思考模式、邏輯及觀點進行稽核，並且不因稽核範圍可能涉及高階管理者而有所顧忌或稽核工作受干預，因此儘管過去執委會之內部稽核採分散式，將內部稽核人員編制於各總署，惟仍秉持內部稽核地位獨立及專責人員辦理之精神。至有關內部稽核人員之專業知能，部分 IAS 之稽核人員在進入 IAS 前已有公、私部門之稽核工作經驗，或於執委會其他總署擔任內部稽核，另 IAS 持續研究並發展內部稽核相關理論、方法及技術，提供稽核人員專業之教育訓練，例如：每年均為稽核人員舉辦風險評估教育訓練。倘內部稽核由專責人員辦理，則可擇選具有相關專業背景或經驗之人員擔任，教育訓練課程亦可更趨於專業化。

我國行政院及所屬機關固於本次行政院組織改造精實原則，未能增設專責之內部稽核單位，多數機關僅能以任務編組方式辦理內部稽核工作，致限制內部稽核功能之發揮。當內部稽核人員身處於機關內部，本身即為機關內部控制運作之一環，且兼辦內部稽核之人員平日須以原有業務為主，日常業務中必須設計或執行內部控制機制，並受管理階層領導及組織制度之規範、高階管理者治理風格及組織文化影響，長久之下恐難提出跳脫所在機關框架及觀點之思維與建議。再者，我國政府原即有前述各項稽核評估職能單位或人員辦理稽核、評估或評核等工作，倘內部稽核採行與各稽核評估職能相似作法或觀點進行稽核，抑或依循機關既有思維，則不僅難以就內部管理及內部控制提供整體性之建議，受稽核之內部單位亦容易產生「內部稽核與現有之稽核評估職能或業務督導功能重疊」、「內部稽核專業能力不足」或「稽核項目了無新意」之觀感。另因兼辦內部稽核工作之人員多數並不具有稽核相關之專業背景或知識，究竟應該如何選擇稽核主題，以及稽核時應從何觀點切入等，為多數內部稽核單位或稽核人員共同面臨之困難，且於任務編組情形下運作，每次實際執行內部稽核之人員可能不盡相同，內部稽核幕僚承辦人員亦可能更替，因此教育訓練僅能協助建立內部稽核基本觀念，難以提供更為深入或專業之稽核知識。

綜上，以健全內部稽核功能之觀點而言，長期仍宜朝向賦予內部稽核獨立地位，以及設置專責稽核人員之方向推動。

(二)強化內部稽核之風險評估專業

風險評估為內部稽核工作中十分重要之一環，不僅可有效運用有限之稽核資源，更可擇選對於受稽核單位而言較為重要、攸關或亟待內部稽核協助提供建議之項目。IAS 之風險評估作業十分落實，由其辦理風險評估之實務作法顯示，策略性稽核計畫及每年之稽核主題均依據風險評估結果擇定，而風險評估作業係獨立於執委會各總署之風險評估作業之外，各總署風險管理辦理情形僅為 IAS 評估時之參考，同時視需要安排外勤工作訪談受稽核單位關鍵人員(於 Directorate A 可能為必要程序)，俾蒐集相關資訊以客觀辨識受稽核單位之風險並評估風險等級，此乃 IAS 具備獨立地位可有效發揮之功能。

如同前述，現行我國行政院及所屬機關之內部稽核係採任務編組方式辦理，目前約有 9 成內部稽核單位幕僚由研考單位或人員擔任，其餘 1 成則由政風或會計等人員擔任，以致多數機關風險管理業務及內部稽幕僚作業由相同人員負責，又因內部稽核並未設置獨立組織及專責人員，現階段尚難要求機關辦理 2 套風險評估作業，爰配合現行規制，在內部稽核不單獨辦理完整風險評估作業情形下，透過強化內部稽核人員風險管理專業能力，以機關原已辦理之風險評估結果為基礎，進一步發掘各業務單位可能忽略之潛在風險，以及機關風險管理機制未盡完善之處，俾從中擇定稽核項目。

(三)提升內部稽核與受稽核單位之互信與合作

內部稽核之目的在於協助受稽核單位強化其內部管理，亦即受稽核單位為內部稽核之「客戶」，爰內部稽核提供之服務是否符合受稽核單位所需，或對於提升其內部管理之效率及效果確實有所助益，往往須從受稽核單位之角度方能判定，此亦為 IAS 於稽核合約結束後辦理滿意度調查之因。為確保已妥為考量受稽核單位之需求，IAS 於稽核工作各個階段均盡可能與受稽核單位充分溝通，例如：辦理績效稽核時，與受稽核單位討論用以作為績效判斷標準之參考架構，稽核工作期間召開之起始會議、進度會議、啟動會議、確認會議及結束會議等；草擬策略性稽核計畫時亦參考受稽核單位之意見，IAC 則請總署管理者建議稽核主題，俾提供受稽核單位所需之稽核服務，實務上受稽核單位之管理者確實提出多項建議。因此，儘管受稽核總署

部份人員對於內部稽核職權或稽核目的等可能未充分了解，或難免存有負面情緒或觀感，惟就總署整體及其高階管理者而言，IAS 與總署間為相互合作關係。

我國中央行政機關內部稽核機制自 2013 年方開始建立並推展，多數機關同仁對於內部稽核之角色及功能並未十分了解，內部稽核與內部各單位間亦尚未形成相互合作之共識與文化。又部分高階管理者仍存有不樂見缺失或報喜不報憂之想法，致多數同仁對於接受稽核不免抱持防衛心態，惟為確保內部稽核於擇定稽核項目時，能妥為考量受稽核單位需求，實有賴積極研議建立內部稽核與受稽核單位雙方合作模式並將之制度化及常態化。又政府機關倘能以開放且理性之態度接受來自內部或外部之建議，有助於外界以正面態度看待政府部門勇於面對並改善內部管理之相關作為，此為我國政府機關全體人員及國人亟待建立之風氣與文化。

(四)建立內部稽核與外部稽核之合作機制

執委會各總署除接受 IAS 之內部稽核外，另須接受審計院之外部稽核，此一監督架構看似重疊，實務上 IAS 與審計院之間較近似於合作關係。IAS 擬定策略性稽核計畫時將審計院已規劃或刻正辦理之稽核工作納入考量，避免重複就相同主題進行稽核，至所有 IAS 之稽核報告則均檢送審計院。另因 IAS 已遵循國際內部稽核協會發布之相關準則建立品質複核機制，約每 3 年由外部獨立組織執行 1 次品質複核，故審計院亦無須稽核 IAS 之業務辦理情形。我國政府內部稽核推展過程可研議逐步與審計部建立合作模式或溝通平台，長期推動方向可朝向內部稽核負責各機關內部控制機制之稽核，稽核結果提供審計部作為審度各機關內部控制實施有效程度之參考，同時內部稽核與審計部不就相同項目重複進行稽核。

(五)培養資訊稽核能力或研議專責單位辦理之可行性

隨著資訊科技的進步，諸多政府重要業務均仰賴資訊系統處理，各類資訊安全議題隨之日益重要，防弊層面須防範利用資訊系統漏洞進行舞弊之案件，興利層面則可積極建立「持續性監控(Continuous Monitoring)」或「持續性稽核(Continuous Audit)」機制⁷。IAS 之編制中，由 Unit B1 專職資訊稽核工作，其稽核對象涵蓋 Directorate A, B 及 C 負責之所有受稽核單位。

⁷ 兩者主要之區別在於「持續性監控」為受稽核單位所使用之內部管理工具，「持續性稽核」則為內部稽核工具。

我國中央各機關原已有資訊安全稽核職能，行政院並於 2011 年成立資通安全辦公室，負責我國資通安全政策與措施之研擬及推動、資通安全事件之通報、應變及管考等，惟因資訊安全稽核屬稽核評估職能之一，而行政院資通安全辦公室尚負責政策制定及資通安全重大計畫之推動等，其性質仍屬稽核評估職能，與資訊內部稽核之角色及功能不同。近年來政府機關發生多起利用資訊系統進行舞弊之案件，行政院於 2015 年 7 月訂頒之「政府內部控制監督作業要點」，業將內部控制監督作業得利用資訊技術，配合業務流程建立自動化勾稽比對等機制進行持續性監控或稽核納入規範，惟在未能設置獨立稽核單位及專責人員之情形下，前開要點採兼辦內部稽核之人員不得針對目前承辦業務執行稽核之權宜措施，以提高稽核之客觀公正，亦即內部稽核倘擇定資訊相關議題作為稽核項目時，將不由機關內部辦理資訊業務之同仁負責稽核，因此實務上實際執行資訊內部稽核之人員多數並未具有資訊專業，僅能透過稽核過程逐步累積經驗，致短期內稽核成效不易顯現，「持續性稽核」概念之推展易陷困境，並須耗費較長時間方能建立內部稽核人員有關資訊稽核之概念與能力。是以，推展政府內部稽核過程中，宜同步思考如何培養稽核人員有關資訊稽核之專業能力，倘未來內部稽核可設立獨立組織及專責人員，則可併同研議設置專責資訊內部稽核單位，或擇較為適當之既有單位予以整合或轉型為資訊內部稽核角色之可行性。

(六)採漸進方式參採國際準則或規範

不論資訊科技、內部稽核或外部稽核，展現專業及公信力方式之一為其作業流程或技術等符合國際公認規範或標準。IAS 訂頒之內部稽核程序或方法等規範係遵循國際內部稽核協會發布之「內部稽核定義」、「職業道德規範」及「國際內部稽核執業準則」。同時正因 IAS 之稽核專業、稽核程序及稽核結果具有公信力，審計院亦無須再就 IAS 擇定之稽核項目及其稽核工作辦理情形再作稽核。

考量我國政府機關組織架構及文化等與歐美國家不同，短期內尚難完全依循國際準則或規範建構內部稽核機制，惟仍可將該等準則或規範之精神逐步納入相關規制，以發揮潛移默化效果，並為未來與國際準則或規範接軌奠定基礎。行政院於 2015 年 7 月訂頒之「政府內部控制監督作業要點」，即依國際內部稽核協會「全球科技指

引」有關持續性監控及持續性稽核之定義，訂定相關規範，未來可視機關實作情形持續研議增加參採項目。

二、政府施政績效管理機制

有關我國中央政府現行之施政管考、風險管理及內部控制機制三者之關係，依相關規範，行政院及所屬機關依其使命及願景訂定施政目標，研考單位或人員執行管制或考核等施政管考作為，以確保達成施政目標及提升施政績效。由於機關施政過程中，往往伴隨可能影響施政目標及其績效衡量指標達成之內、外部風險，爰須透過風險評估(包括風險辨識、分析及評量)、風險處理、監督及審查等風險管理作業，有效降低風險發生可能性，並減少或避免風險之衝擊，以協助達成機關目標。其中風險處理階段常見之對策包括風險規避、風險降低、風險保有及轉移，機關經評估後倘決定降低風險，則採行強化內部控制機制為有效降低風險之重要手段。是以，有效之風險管理及內部控制可協助順遂施政管考作業，發揮施政管考功能。茲就我國政府施政績效管理機制提出相關心得與建議如下：

(一)完備施政管考功能

執委會要求各總署於管理計畫及年度活動報告中，呈現總署目標、績效衡量指標、關鍵風險、將優先強化之內部控制及確認性聲明等資訊，係完整整合績效管理、風險管理及內部控制等機制。然我國行政院及所屬機關現階段施政管考作業僅側重於關鍵策略指標達成結果之管制，並未管考機關風險管理辦理情形，或就內部管理提供改善經濟性、效率性及效益性之建議。考量施政計畫及施政績效報告旨在透過報導政府施政有關資訊，提升資訊透明度及強化課責，爰建議主管機關於編審施政計畫草案作業時，亦表列風險評估結果及處理方式，且併同施政計畫草案提交審查，惟考量負責施政計畫草案審查之權責機關(即國家發展委員會)審查時間及人力有限，以及重要性管理原則，提交審查之風險附表僅列重要或不可容忍之風險項目。倘公開機關重大風險可能產生負面影響，亦可參考執委會作法，風險評估結果及處理方式附表僅提交審查，審查後不予公開。至主管機關則加強督導所屬施政管考及風險管理等辦理情形，各機關須加強風險管理作業，並將風險管理機制融入績效管理作業，同時施政管考過程參考績效衡量指標辦理評核，提供提升機關運作效率及效果

之建議意見，以完備施政管考功能。

(二)明訂 3 級以下機關施政績效及風險管理規範

執委會由權責總署(總秘書處及預算總署)統一制訂施政績效管理架構、風險管理及相關規範，並明訂目標設定原則、項數、績效衡量指標類型及設定之優先順序等，各總署均須一致遵循。我國現行施政績效管理機制著重於主管機關關鍵策略目標及其關鍵績效指標之管考，相關規範亦以主管機關為主要規範對象，3 級以下機關僅部分施政目標及關鍵績效指標可獲擇定納入主管機關之施政計畫，管考範圍未能完全涵蓋所屬機關核心業務，而未經納入部分則由所屬機關自行管制施政目標達成情形，致其目標及績效衡量指標設定情形不一。

透過設定合宜之績效衡量指標、風險管理及內部控制協助達成施政目標之績效管理理念，對於主管機關或所屬機關而言應無二致，爰建議參酌歷年施政計畫草案審查過程常見之機關共同性問題、外界建議、國內、外組織相關制度或實務等，明確訂定 3 級以下機關目標及績效衡量指標之設定標準、原則等施政績效管理及風險管理規範，協助其完善施政績效及風險管理機制。

(三)逐步推動成果導向之績效管理文化

考量我國政府機關對於設定成果型或影響型績效衡量指標之管理文化尚未形成風氣，爰建議採鼓勵方式，由各機關設定至少 1 項或一定比率具挑戰性之成果型指標進行試辦作業，並適度給予獎勵。另因主管機關年度施政績效倘經評估為績效欠佳者須提出說明或有懲處，為免評估結果不佳，機關易擇定較不具挑戰性、投入或產出型之績效衡量指標，故建議推動初期辦理結果暫不納入績效評核，以提升機關辦理意願，並逐步型塑成果導向之績效管理文化。

後記

IAS 業務有別於各總署，由於內部稽核之本質即為維持獨立地位，以保持其稽核立場之公正客觀，且因其業務特性所致，可接觸總署機密文件或資訊，以及 IAS 未公開之稽核報告，因此可獲錄於 IAS 實習實非常難能可貴。本梯次參與「國家專家專業訓練」之人員均來自 28 個歐盟會員國，僅我國為非歐盟會員國且為亞洲地區國家，此乃外交

部用心爭取之成果。

實習過程耳聞部分總署較常分派研究或彙整資料之工作予實習人員，因而實習人員不易深入參與業務，然而在 IAS 實習期間，稽核主管或領組並未指派行政支援工作，而是直接參與稽核小組實際辦理稽核，有關外勤工作及稽核小組相關會議、稽核測試、工作底稿之準備及複核、稽核發現之歸納與整理等須辦理之工作項目，均與正式稽核人員相同，惟由於對執委會體系、受稽核總署組織架構、業務、IAS 之規定及稽核表件之格式等不若正式稽核人員熟稔，往往需花費較正式稽核人員更多的時間完成工作，也須經常於下班後研究執委會治理架構及 IAS 之內部稽核制度，然收獲良多，體驗深刻，而稽核小組之領組及同事亦十分專業並樂於分享。另實習過程非常感謝外交部駐歐盟兼駐比利時代表處董大使國猶之關懷，陳組長志浩及其夫人於生活上之噓寒問暖與熱心協助，以及翁士淳秘書等之協助。

透過成為執委會一份子以了解其內部實務運作情形，以及同事間彼此情誼之建立等，實習人員對於歐盟及其所在城市布魯塞爾易產生認同感，此乃執委會最好的行銷策略之一。而我國參訓人員亦可透過同事間之交流傳達有關我國政府、觀光或美食等資訊，使執委會同事有機會了解我國國情與文化，並於工作過程盡可能展現稽核專業、邏輯性思考、工作效率與職場倫理等，增進執委會同事對於台灣之認同，亦能為行銷台灣盡一份心力。本次實習主要為執委會內部稽核制度之研究與體驗，對於各總署內部控制機制之實務運作並無機會接觸，未來可廣續規劃同仁申請至其他總署實習，以深入了解執委會施政管考、內部控制及行政透明等相關機制之整合與實務運作，提供我國政府內部控制未來推動方向，以及研議整合該等機制之參考。



圖 10、位於執委會總部後方的小湖

附件、結訓證書



EUROPEAN COMMISSION
DIRECTORATE-GENERAL
HUMAN RESOURCES AND SECURITY
Directorate HR.B : Career
Career and Performance Management

Brussels, 17/06/2015

European Commission National Experts in Professional Training Programme

Certificate of end of training

Issued to Mrs Mengyu LO

who was in professional training at the European Commission during the period

from 16/03/2015 to 15/06/2015

within the Internal Audit Service (IAS).

Géraldine DUFORT
Head of Unit



附表、甲總署 IAC 之風險評估表

稽核範圍				風險類別					彙 總					
項次	一般性範圍	程序	可稽核之項目	外部環境 A (1-5分)	規劃、程序及制度 B (1-5分)	人員及組織 C (1-5分)	合法及合規 D (1-5分)	資訊及溝通 E (1-5分)	全面性風險評分 (1-5分) F= (A+B+C +D+E)/5	管理者要求 (非常高度3分、高度2分、中度1分、低度或無0分) G	焦點報告 ⁸ 中殘餘風險之風險值 (非常高1分、高0.5分) H	2010-2012年 IAC及IAS之查核情形 (未查核1分、部分查核0.5分、已查核0分)I	2005-2009年之查核情形 (2010-2012年及2005-2009年均未查核1分、曾查核0分)J	最終風險分數 (1至11分) K= (F+G+H+I+J)
1	補助款	工作方案及徵求提案	工作方案之準備及核准											
			財務決策之準備											
			規劃並發布徵求提案											
		提案管理	...											
		專家管理	...											
												

⁸ 「焦點報告(Focus Report)」為一通稱，並無固定格式，主題可能為任何稽核相關議題，視稽核人員所蒐集之資料而定。此處納入風險評估表計分之部分係指內部稽核人員在擬定策略性稽核計畫前，可能曾就稽核項目之風險概況提出焦點報告，惟因未執行完整之風險評估程序，主要依據其經驗、專斷判斷或推測等。

稽核範圍			風險類別					彙 總						
項次	一般性範圍	程序	可稽核之項目	外部環境 A (1-5分)	規劃、程序及制度 B (1-5分)	人員及組織 C (1-5分)	合法及合規 D (1-5分)	溝通及資訊 E (1-5分)	全面性風險評分 (1-5分) F= (A+B+C+D+E)/5	管理者要求 (非常高度3分、高度2分、中度1分、低度或無0分) G	焦點報告 ⁹ 中 殘餘風險之 風險值 (非常高1分、高0.5分) H	2010-2012年 IAC及IAS之 查核情形 (未查核1分、部分查核0.5分、已查核0分)I	2005-2009年 之查核情形 (2010-2012年及 2005-2009年 均未查核1分、曾查核0分)J	最終風險 分數 (1至11分) K= (F+G+H+I+J)
2	採購	...												
3	收入	...												
4	財務報導	...												
5	資產管理	...												
6	出納	...												
7	資訊系統	...												
8	人力資源管理	...												
9	行政支援	...												

⁹ 「焦點報告(Focus Report)」為一通稱，並無固定格式，主題可能為任何稽核相關議題，視稽核人員所蒐集之資料而定。此處納入風險評估表計分之部分係指內部稽核人員在擬定策略性稽核計畫前，可能曾就稽核項目之風險概況提出焦點報告，惟因未執行完整之風險評估程序，主要依據其經驗、專驗判斷或推測等。

稽核範圍				風險類別						彙 總				
項次	一般性範圍	程序	可稽核之項目	外部環境 A (1-5分)	規劃、程序及制度 B (1-5分)	人員及組織 C (1-5分)	合法及合規 D (1-5分)	溝通及資訊 E (1-5分)	全面性風險評分 (1-5分) F= (A+B+C+D+E)/5	管理者要求 (非常高度3分、高度2分、中度1分、低度或無0分) G	焦點報告 ¹⁰ 中 殘餘風險之 風險值 (非常高1分、高0.5分) H	2010-2012年 IAC及IAS之 查核情形 (未查核1分、部分查核0.5分、已查核0分)I	2005-2009年 之查核情形 (2010-2012年及 2005-2009年 均未查核1分、曾查核0分)J	最終風險 分數 (1至11分) K= (F+G+H+I+J)
10	政策發展與管理	...												
11	監督與強化 歐盟法規執行情形	...												
12	與獨立單位 之關係	...												
13	策略規劃與 方案	...												
14	評估	...												
15	溝通	...												

註:本表修正自甲總署 IAC 風險評估表。

¹⁰ 「焦點報告(Focus Report)」為一通稱，並無固定格式，主題可能為任何稽核相關議題，視稽核人員所蒐集之資料而定。此處納入風險評估表計分之部分係指內部稽核人員在擬定策略性稽核計畫前，可能曾就稽核項目之風險概況提出焦點報告，惟因未執行完整之風險評估程序，主要依據其經驗、專驗判斷或推測等。