

出國報告（出國類別：進修）

# 美國政府內部稽核 規定及實務

服務機關：行政院主計總處

姓名職稱：魏士傑視察

派赴國家/地區：美國

出國期間：108年7月13日至22日

報告日期：108年10月14日

## 摘 要

我國政府推動強化內部控制工作迄今已近 9 年，推動的重點從輔導機關建立及維持有效內部控制、推動機關簽署內部控制聲明書，朝向提升內部稽核對政府機關之功能及成效。為協助各機關執行稽核工作，近年來行政院主計總處製作多項內部稽核範例供各機關參用，惟經調查各機關執行內部稽核情形，發現稽核項目多限縮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等情形，難以發揮內部稽核改善政府內部控制、風險管理及治理流程之效果。故此次選擇參與美國研究所基礎政府稽核課程，希望透過課堂研習瞭解美國聯邦政府內部稽核相關規定及執行實務，以做為精進我國政府內部稽核之借鏡。經綜整此次參訓期間所獲知識及經驗，並衡酌我國國情及現況，提出建議如下：

- 一、增加政府內部稽核人員訓練時數；
- 二、製作內部稽核工作指引；
- 三、成立內部稽核工作圈。

# 目 次

壹、進修目的 .....	1
貳、基礎政府稽核課程 .....	2
一、美國研究所 .....	2
二、課程簡介 .....	3
三、課程首日－內部稽核概要 .....	3
(一) 政府稽核類型 .....	4
(二) 道德準則 .....	5
(三) 一般準則 .....	6
四、課程第二日－政府稽核相關法規及稽核發現 .....	9
(一) 稽核相關法規 .....	10
(二) 管理相關法規 .....	11
(三) 稽核發現 .....	12
五、課程第三日－規劃績效稽核 .....	16
(一) 案例分享 .....	16
(二) 規劃績效稽核實務 .....	17
(三) 內部控制 .....	22
六、課程第四日－資料蒐集及結果溝通 .....	23
(一) 資料蒐集 .....	23
(二) 結果溝通 .....	25
七、課程第五日－案例演練 .....	27

(一) 案例介紹 .....	27
(二) 案例分享 .....	31
參、心得 .....	34
一、充足訓練時數及完善訓練教材，提升訓練效果 .....	34
二、制定專法設置內部稽核部門，保障其獨立行使稽核職權 .....	35
三、內部稽核報告公開化，宣傳內部稽核成效 .....	35
肆、建議 .....	36
一、增加政府內部稽核人員訓練時數 .....	36
二、製作內部稽核工作指引 .....	36
三、成立內部稽核工作圈 .....	37

## 壹、進修目的

組織內部控制之良窳對組織目標能否有效益地達成有其重大影響，在私部門，其著重達成的目標較侷限於組織獲利，而在公部門任一政策目標的達成程度皆影響民眾生活。故政府組織及行政流程之設計本就內含各類內部控制機制，諸如人員進用、陞遷、考核等制度以及各機關的權責分工表，皆屬於內部控制的一環。然而，無論是內部控制機制未隨時代進步適時革新，或是機關員工因未察內部控制的本意，於作業過程為圖時效刻意省略若干步驟，皆有可能導致內部控制機制失效，影響組織目標的達成，因此組織內如能建立內部稽核機制，將有助於適時修正及查察內部控制失效情形，並就組織管理提出相關建議意見，以提升組織運作效能。

我國政府為完備內部控制機制，由行政院秘書長於民國 99 年底成立跨部會之行政院內部控制推動及督導小組，統合推動強化內部控制各項工作，並函頒強化內部控制實施方案等相關規範，要求行政院及所屬機關（構）、學校（以下簡稱各機關）建立並維持有效內部控制。為協助機關檢查內部控制建立及執行情形，民國 102 年訂定政府內部稽核應行注意事項，要求各機關成立內部稽核單位，每年應至少辦理一次年度內部稽核。嗣為使相關作業更為簡明有效，行政院主計總處於民國 104 年 7 月整併上開注意事項及「各機關內部控制制度自行評估原則」，另定「政府內部控制監督作業要點」，供作執行內部控制自行評估及內部稽核等監督工作之依據。

我國政府內部稽核實施迄今已逾 6 年，行政院主計總處不僅每年舉辦內部稽核訓練課程，並製作行政罰鍰管理及電腦稽核等多項內部稽核範例，提供各機關負責

執行內部稽核同仁參考。惟媒體報導行政機關未遵循相關法規，導致管理疏漏等機關內部控制缺失情形，仍時有所聞。另行政院主計總處藉由日常業務接觸及實地查核等管道，亦發現多數機關內部稽核僅檢視內部控制機制遵循情形，尚無法有效發揮內部稽核之功能及價值。

美國政府之內部稽核事務係由稽核長辦公室（Office on Inspector General）負責，西元 2008 年美國國會通過 2008 稽核長改革法案（Inspector General Reform Act of 2008），成立由稽核長組成之稽核長廉能委員會（Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency），該委員會並設置訓練機構提供稽核長辦公室同仁內部稽核相關訓練課程。嗣經該訓練機構介紹，報名美國研究所（Graduate School USA）基礎政府稽核課程，藉由這次參加課程之機會，得以瞭解美國政府相關內部稽核規定及執行內部稽核之實務作法，並透過研習訓練機構安排課程內容，以提出增進我國政府內部稽核功能之具體建議。

## 貳、基礎政府稽核課程

### 一、美國研究所

美國研究所是非營利之私人機構，主要致力於提升組織員工工作績效、職涯發展並協助組織達成目標。美國研究所原名為美國農業部研究所，係該國農業部為提供所屬科學家相關訓練課程於西元 1921 年成立之機構，因多數科學家均擁有研究所學歷，故命名為研究所。在第一次世界大戰後，因提升員工工作力觀念開始風行，故參訓學員名單逐步擴展至其他中央部會、州政府及私人機構。該機構於西元 2011 年從農業部分離，成為非營利的獨立訓練機構。

## 二、課程簡介

基礎政府稽核課程是該訓練機構政府稽核訓練學院提供眾多稽核相關領域課程中的一環，該學院主要將稽核課程分為兩類，一類是稽核相關主題課程，另一類為績效稽核。基礎政府稽核課程屬於績效稽核中的規劃及執行稽核學門中的一項課程，除此之外，還有撰寫稽核報告、有效溝通、監督及管理稽核執行以及稽核工具等課程。基礎政府稽核課程藉由講授、案例討論、課堂報告等方式使參訓學員瞭解美國政府稽核準則（Generally Accepted Government Auditing Standards）相關規範、稽核目標在稽核過程中的重要性、蒐集稽核證據、準備稽核工作底稿及相關文件與稽核發現的組成元素、撰寫及簡報稽核報告等課題。

本次參訓課程之訓練教材共分八大章節，分別介紹稽核專業及準則（The Auditing Profession and Standards）、執行課責及績效（Mandating Accountability and Performance）、稽核發現（Auditing Findings）、規劃績效稽核（Planning Performance Audits）、資料蒐集（Collecting Data）、面談（Interviewing）、結果溝通（Communicating Results）與稽核技巧發展（Developing Auditing Skills）。囿於 5 日課程時間安排因素，講師僅就第 1 章至第 5 章及第 7 章講授相關內容，並進行案例討論及課堂報告。

## 三、課程首日－內部稽核概要

課程的第一天主要係進行學員介紹分組，及講授訓練教材第一章，即美國政府稽核準則前三章包含美國政府稽核準則應用原則及基礎、政府內部稽核準則遵循要求與道德規範、獨立性及專業判斷。此次參加課程的學員共有 17 人，多數為接觸

內部稽核 1-2 年的新進同仁，均來自中央部會之稽核長辦公室或執行內部稽核之相關單位。本人所在的小組成員包含 Danielle Head、Yves Laison、Karen Richards，分別來自退伍軍人事務部稽核長辦公室、財政部稽核長辦公室及農業部國外農業辦公室。

課程一開始，講師請各小組討論一般民眾對於政府稽核的期望、要求及政府稽核人員所需具備的能力。多數的學員都表示一般非執行內部稽核的單位同仁，對於內部稽核多抱持負面的看法，認為會干擾日常業務的進行，導致業務的停擺。此點顯示無論是國內外實務經驗，對於受稽查單位同仁來說，內部稽核是一件須額外花費工作時間來配合的業務，因此稽核團隊成員不僅須具備稽核專業，亦須熟稔及掌握人際溝通技巧。除了上述看法外，亦有學員表達內部稽核能夠使政府決策更加透明、並且更有效率地執行政策等正面觀點。

## (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。各稽核類型著重的重點及相關說明如表 1。講師特別說明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，在財務稽核中須查核與財務報導有關的內部控制及相關法規，在認證專案中內部控制及法令就是最好的標準，而在績效稽核中內部控制及法規的遵循是影響組織運作是否具經濟、效率及效果的重要因素。

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"> <li>1. 針對由第三方負責的重要事項提供相當程度的確信。</li> <li>2. 認證專案可分為三類：檢驗、覆核及協議程序。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> </ol>

資料來源：作者自行整理

此外，績效稽核還可再區分為計畫稽核、經濟及效率稽核兩類。計畫稽核可以評估包括新計畫及執行中計畫的目標是否合適且與預期效應相關、判斷計畫內容是否可以達到預期目標，以及判斷計畫內容是否與其他執行的計畫重複等事項。而經濟及效率稽核則著重於組織是否遵循最佳採購實務、組織取得之資源是否合適及品質是否符合標準且成本合理、組織是否適當地保有資源如財產安全，與組織是否有合適的內部控制以衡量、報導及監督計畫之經濟及效率。

## (二) 道德準則

如前所述，內部稽核對於組織效能來說非常重要，而政府內部稽核亦為政府對民眾負責任的基礎。一般民眾期望稽核單位及稽核人員能夠依循美國政府稽核準則執行稽核工作，並且遵守相關道德守則以維持公正客觀。美國政府稽核準則要求稽核人員遵守 5 項道德準則：1. 依循公眾利益執行稽核；2. 誠信；3. 客觀；4. 合理運用

政府資訊、資源及職位權力；5.展現專業行為。課堂中透過討論甲市立醫院體系稽核案例，來講授這 5 項道德準則的重要性，如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。而於執行稽核時，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。而其餘三項道德標準展現，是稽核人員獲得公眾信任的基礎。

### (三) 一般準則

美國政府稽核準則訂有 4 項一般準則分別是獨立、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。課堂中講師亦特別指出道德標準的遵守，可使民眾相信所有的稽核發現都會公正地呈現，且能奠定稽核工作的可信度。美國政府稽核準則提供了有關如何確保稽核單位、稽核專案及稽核成員的標準作業流程，首先是辨識對上述三者獨立性的威脅，其次是從單一及總體兩方面評估這些威脅的嚴重程度，最後就是使用控制措施讓這些威脅降到可以接受的程度。詳細流程圖如圖 1、2。如圖中所述，美國政府稽核準則中亦對稽核單位或人員為受稽核單位提供非稽核業務影響獨立性訂有相關規範，但並無禁止同時提供稽核及非稽核服務。

專業判斷與稽核團隊、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

稽核計畫需要諮詢之利害關係者、專家及受稽核單位管理階層人員；指定哪些人員執行稽核專案，並決定稽核範圍；評估稽核專案的獨立性威脅及須應用何種控制措施；判斷證據是否充足及適當，且足以支持稽核結論等。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。美國政府稽核準則中要求稽核單位依據準則執行稽核專案時，必須有品質控制和確認制度。稽核單位必須將品質控制和確認制度文件化，並且記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。

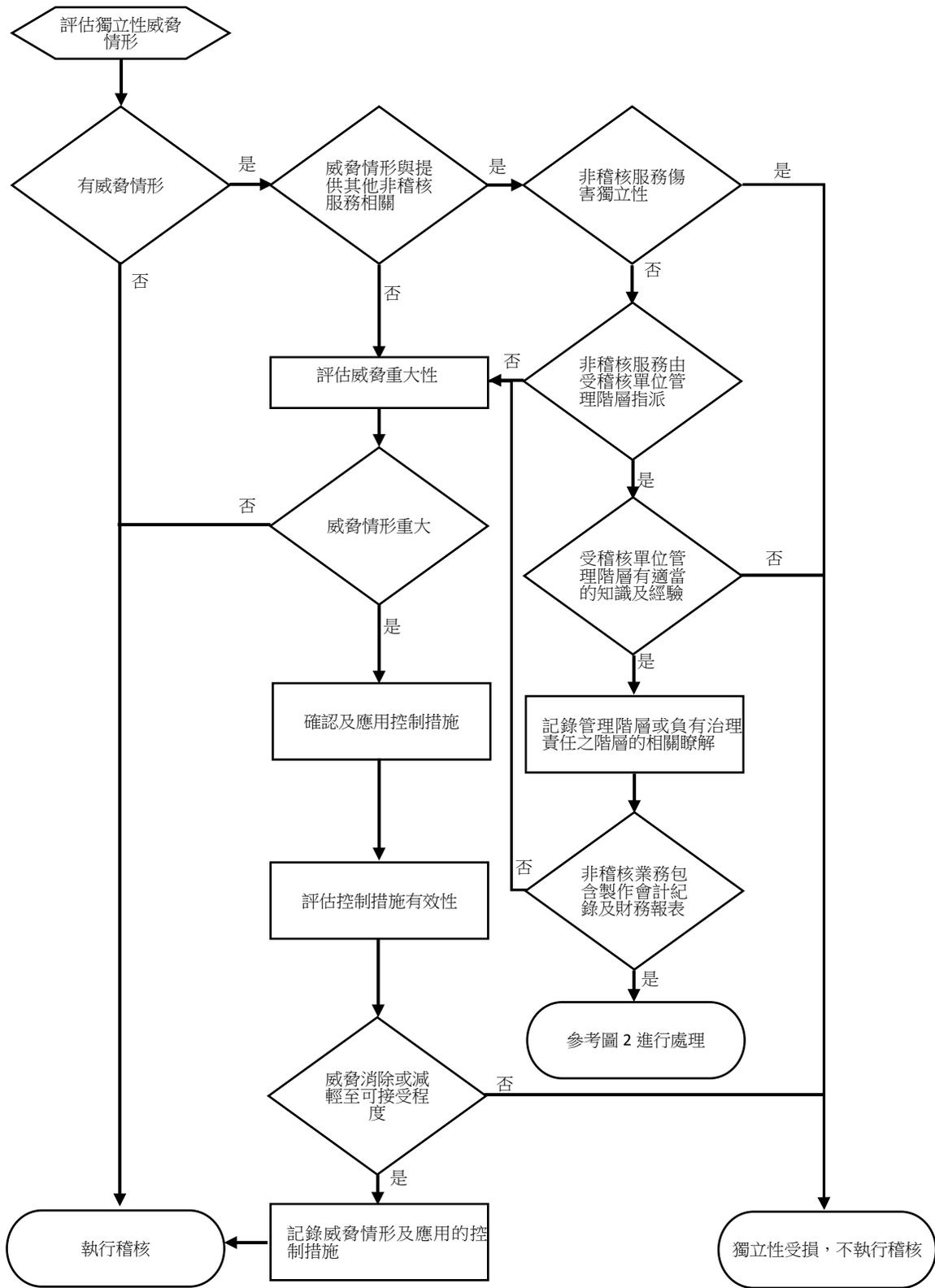


圖 1 獨立性觀念架構  
資料來源：美國政府稽核準則

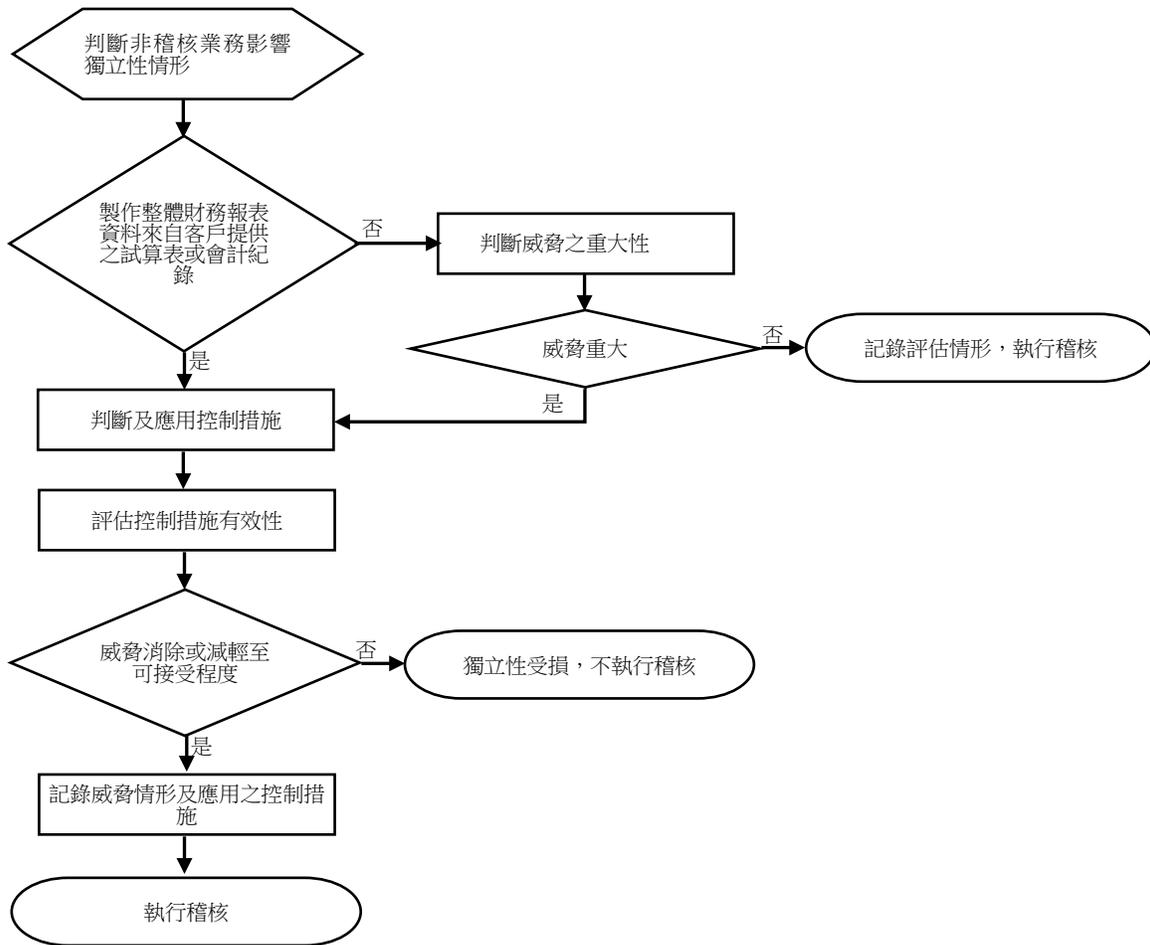


圖 2 編製會計紀錄及財務報表之獨立性威脅判斷  
資料來源：美國政府稽核準則

#### 四、課程第二日－政府稽核相關法規及稽核發現

課程第二天著重於介紹美國政府稽核相關法規、管理相關法規及稽核發現的種類與內容。稽核相關法規包含稽核長法（Inspector General Act）及單一稽核法案（Single Audit Act，主要係稽核政府補助）。而與管理相關的法規，包含預算及會計程序法（Budget and Accounting Procedures Act）、聯邦管理者財務廉潔法（Federal Manager’s Financial Integrity Act）、財務長法（Chief Financial Officer Act）、政府績效及成果法（Government Performance and Result Act）等。

## (一)稽核相關法規

西元 1978 年制定的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。該法規定稽核長辦公室負責下列事務：

1. 執行、監督與各聯邦機關計畫及營運相關之獨立且客觀的稽核及調查。
2. 在各聯邦機關推廣經濟、效率及效果等觀念。
3. 針對機關計畫及營運，防止及偵查舞弊、浪費及濫用職權。
4. 依據與機關計畫及營運相關之現行或現正提案審議之法令，提出相關建議意見或執行複核。
5. 使機關首長及國會充分且即時地知悉機關計畫及營運的相關問題。

為了確保客觀性，稽核長法授予稽核長相關權力：

1. 獨立決定要執行何種稽核。
2. 可取得任何與稽核相關的所有資訊。
3. 可以依據複核公布稽核發現及建議。
4. 依據法令在網站上公告稽核報告。

稽核長法於西元 2016 年進行大幅修正，使得稽核長可以豁免遵循西元 1988 年制定的電腦驗證及隱私保護法所規定（經由聯邦紀錄系統進行電腦比對資料必須取得機關同意，以及減少人工作業法案針對資料蒐集程序的規範），並要求稽核長廉能委員會除依舊法令規定每年向總統提出年度報告外，亦須向國會提出年度報告。另針對稽核長廉能委員會的成員亦作出調整，刪除由聯邦調查局長擔任委員會主席

之規定及從成員名單中刪除特別顧問辦公室。此外，亦針對稽核長的調查程序及權限做出修正，因屬稽核長之調查權限與一般內部稽核較無關聯，在此不多作贅述。

單一稽核法要求各機關稽核接受政府補助超過一定金額之非聯邦組織（包含州政府、地方政府、大學及非營利組織），稽核人員必須確認組織財務報表是否公正表達、是否遵循相關法規及補助規定，與評估各項補助計畫之控制及報告缺失。此法主要目的是奠定政府補助稽核一致性標準，推廣政府資源有效率及效果的運用並降低不同稽核單位重複稽核的工作負擔。此外在聯邦法規中，依據行政管理及預算局制定的統一指導（**Uniform Guidance**）稽核要求篇章，將稽核金額訂為單一會計年度接受超過聯邦政府補助 75 萬美金，並且要求在保護相關私人資訊後，將稽核報告於網站上公布，以利非政府組織將報告傳遞給利害關係人。另補助機關亦須指定高階專責人員監督單一稽核法的執行，並且評估稽核後之改善作為，而非聯邦組織如果每年支出超過 500 萬美金的政府補助款，其組織中必須設置相關單位進行稽核，並要求任何於稽核期間發現之缺失，須於稽核報告發布前即採取改善措施。

## **(二) 管理相關法規**

西元 1950 年制定的預算及會計程序法，授權審計長為行政部門制定會計標準並稽核會計紀錄。此法要求聯邦管理者負起機關會計及內部控制責任，但並未明確規定內部控制標準。直至西元 1982 年政府課責總署（**Government Accountability Office, GAO**）發布聯邦政府內部控制標準，同時聯邦政府亦制定聯邦管理者財務廉潔法，要求行政部門依據行政管理及預算局（**Office of Management and Budget, OMB**）指導定期評估會計及行政控制作業，並且發布年度確認聲明。此外要求辦

識、追蹤及改正內部控制缺失，並報告行政部門的會計制度是否符合審計長制定的會計標準及原則。西元 1994 年制定的政府管理革新法案擴大財務長法適用機關，要求各行政部門依據美國政府稽核準則執行財務稽核。最後介紹西元 1993 年制定的政府績效與成果法，該法著重於強化課責、衡量績效、並依據結果改善計畫，要求各聯邦機關制定策略計畫、編製年度績效預算且為計畫設定績效目標，並報告年度績效。以上相關法規雖然無涉稽核規範標準，但於執行各項稽核中皆須蒐集並瞭解營運相關法規及內部控制執行情形，故稽核人員仍須對管理相關法規有一定的認識。

### (三) 稽核發現

稽核發現是決定績效是否符合標準及滿足所設定稽核目標之證據，是稽核結論及提出相關建議的依據。在績效稽核中，我們可以將稽核發現分為兩類，其一是與績效標準相關的傳統類發現，以及探究根本原因及效果的影響類發現。傳統類的稽核發現包含五項組成元素分別是標準、情況、影響、原因及建議，各組成元素關係如圖 3。在敘述稽核發現時首重設定績效標準，標準用以確定完成或正在執行的事情是否令人滿意，而相關標準的設定必須與稽核目標相關。情況指的是實際情形或通常情形，此項元素為稽核發現的重點，它揭露了績效是否符合標準。講師在課堂中也列舉一些設定標準的參考如：法規要求（法律、行政規則、政策、程序、指引

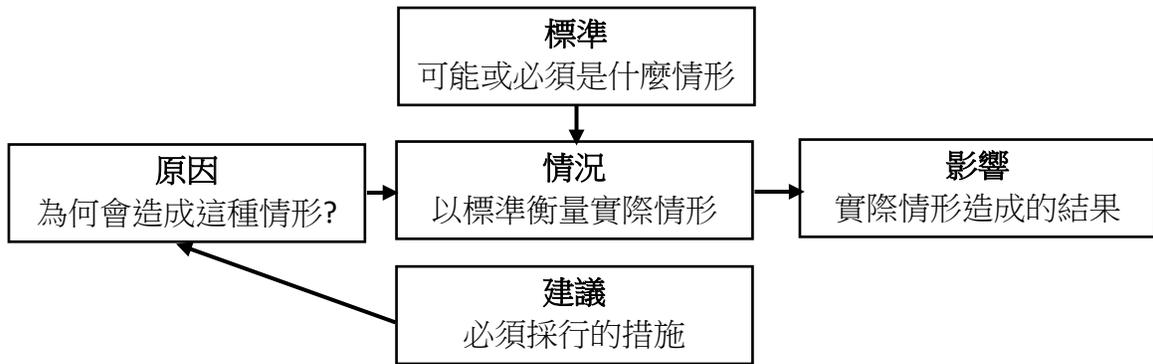


圖 3 傳統類稽核發現組成元素  
資料來源：基礎政府稽核課程教材

、合約及補助條款等）、客戶期待、同性質計畫比較（地區間、部門間等）、外部比較（與其他組織實施之相同或類似計畫）、專家意見、公認企業或工業實務、部門或組織之政策或程序、公認會計原則及標準、組織績效趨勢、部門績效指標、公認績效標準、以技術分析決定可行且合理的指標，比較現在及過去耗費的工作時間等。

當稽核目標包含評估實際情形造成的結果時，影響就是敘述該情形可能導致的衝擊。常見的影響可能包括計畫失敗、金錢損失、人命傷害或損失、資源的損失或遭竊及違反法令等。如稽核發現實際情形影響結果非常重大必須被修正時，找出事件發生的根本原因就極其重要。原因的挖掘及判斷是提出具體建議的重要依據，常見的原因有缺乏訓練、缺乏溝通、相關標準或法規過時及錯誤、不熟悉相關規範、資源匱乏、組織權責分工錯誤，以及激勵措施未連結績效目標。當原因被確定後，稽核人員必須提供相關建議以針對原因做出改善，然而改善措施可能不只一種，稽核人員必須評估各種可能方案，考量成本效益、成功機率、改善所花費時間及資源限制等，以提出最適當的建議改善措施。另提出的建議必須與缺失原因相關並具體

、可行、合理，且明確指出何人須採取改善作為，此外建議採行得到的益處必須超過執行成本。

另一種影響類稽核發現則是在衡量新計畫、政策及投資等因素是否介入造成預期中的影響，與傳統類發現最大的不同就是影響類發現並無設定標準而僅是比較，所以影響類發現僅有 4 項元素分別為有介入因素之情形、無介入因素情形、原因及影響。4 項發現元素分別著重政策等施行前後的績效情形，介入因素造成的正向或負向影響造成之改變。稽核人員蒐集影響類發現時，通常可以觀察介入因素發生前後之情形、利用評估商業投資或是流程改造的時間序列比較，或是選擇對照組亦即找出相似特性的兩個群組，比較有介入因素，及無介入因素之情形。此兩類稽核發現與各類型稽核的關係請見表 2。

表 2 稽核發現與稽核類型關係圖

稽核類型 元素	遵循	效率/經濟	效果/結果	影響
標準	法規、合約及補助條款的要求以及實務上如何遵守前述規範。	在相似條件下，其他組織之單位成本及是否於業界有標準成本。	組織或計畫的量化目標及其他相同或相似計畫之績效。	未使用。
情況 (有介入因素)	描述當下與標準相關的作業情形。	計算產出的單位成本，並確認無生產力的資產。	報告與績效目標相關之衡量標準及結果。	計畫或措施實施後達成的績效。
情況 (無介入因素)	無。	無。	無。	在計畫或措施實施前之績效。
影響	辨識未遵循規範的情形，並描述負面或正面影響。	與標準進行比較，是更省錢還是浪費更多錢。	達成程度的差異造成何種改變。	施行計畫及措施產生的益處。
原因	挖掘造成現今情形的根本原因，如不熟悉法律、過時的法規、資源缺乏等等。	此類型稽核的關鍵，是否有閒置機器、技術是否需改善，或作業流程有重工現象。	目標是否妥適、營運及管理辦法是否可能改善，或是需要更多的資源。	新計畫或措施。
建議	依據原因建議修正方式、如何才能符合規範要求，或是法令需要修正。	尋找可以降低成本或增加計畫產出的機會，如果受稽核單位需要技術協助，告知受稽核單位如何取得。	如果目標是無法達成或不適當的，建議修改目標；如果目標可行，則建議如何調整營運方式以達成目標。	評估影響的稽核類型並不會提供建議。

資料來源：基礎政府稽核課程教材

## 五、課程第三日－規劃績效稽核

### (一) 案例分享

在介紹完政府內部稽核之基本概念後，講師要求每組成員就最近報章媒體發生的相關新聞事件，尋找有興趣進行稽核的議題於課堂中分享稽核目標及稽核方式，每組必須分享兩個案例。當日剛好時值颱風即將接近臺灣的時刻，故本人於課堂上分享在臺灣颱風天時常會發生的問題也就是停電，而停電會造成民眾生活極大的不便，於是台灣電力公司如何恢復電力供應就是一個非常好的稽核目標。稽核方式可以從瞭解台灣電力公司如何訂定電力恢復相關計畫及標準，並且依據過去實際執行該計畫之績效與其他國家之電力公司進行比較，以提出相關建議意見。這個例子在課堂上引起廣泛地討論，因為在當時美國各州也陸續發生大規模停電，像是紐約的曼哈頓地區於 7 月 15 日剛發生停電，而其他各州也在最近一周發生停電事件，據新聞媒體報導各州會發生停電是因為天氣太炎熱，導致電力系統不堪負荷，然而美國的電力系統不像臺灣是由公營公司經營維持，而是由私人企業經營，所以要決定稽核對象就成為一大難題。講師也認為美國的電力系統維運的確是一個非常好的稽核議題，因為美國的電力系統存在著極高風險，大多數的電力系統已經過時，且未隨科技進步進行系統更新容易遭受攻擊，但確實應該考量要擇定哪一個部會為受稽核機關才能有效達成稽核目標。另本組同學分享了有關青少年用藥的相關新聞，新聞報導指出青少年用藥愈來愈嚴重，且造成青少年死亡，因此主管用藥安全的美國食品藥品監督管理局就是受稽核機關，而稽核方式就是先瞭解食品藥品監督管理局對於此種情形有無相關法規及正在執行之計畫，並比較計畫在各州獲得的成效及國

外類似計畫的效果。除此之外，各組同學也分享了前一日新聞中可利用內部稽核增進政府效能的案例，所以稽核目標的來源不僅限於個人職場接觸到之工作實務，也可以從社群媒體或報章雜誌尋找外界關注，且個人感興趣之議題。

## (二) 規劃績效稽核實務

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，以滿足民眾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，以及產製稽核報告。

擇選稽核主題是每一項稽核開始前都會面臨的基本問題，內部稽核執行目的通常有 3 種：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。經由上述 3 種稽核主題的來源，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。此階段的最終產出為稽核提案，內容包含稽核主題（決定受稽核單位或是計畫）、稽核議題及重點績效指標與相關發現。稽核辦公室通常會依據計畫、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。既有任務風險指的是無法依據法規、政策及合約與補助條款進行稽核工作，或是無法以合理的成本進行稽核工作的風險。而既有資訊風險係指無法取得相關、正確與及時的資訊。至既有誠信風險則是指無法取得充足的人力、財源及違反美國政府稽核準則道德規範之風險。美國行政管理及預算局對於稽核

主題擇選應注意之各種類既有風險分析，提供相關指引如表 3。

表 3 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，可能會其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，或著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：基礎政府稽核課程教材

問卷調查是一個快速蒐集資訊以規劃及執行稽核的好方法，問卷調查依據預先選擇的稽核主題進行設計，目的在於設定稽核目標、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。進行問卷調查的第一步驟通常是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，接著稽核人員會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。雖然問卷調查期望蒐集的資訊可能因稽核目的、種類及範圍等有很大的不同，但一般來說，期望蒐集的資訊大致包括：受稽核單位的背景資訊，例如受稽核單位主管的事務；受稽核單位的權力及責任；受稽核單位所設定之組織目標，與法規規定受稽核單位設立的目的；及稽核預期達到目標的初步觀察。除以問卷方式取得相關資訊外，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。

在稽核主題、議題及稽核的績效標準設定完成後，就可以開始進行稽核規劃。在進行稽核規劃前，稽核人員必須理解績效稽核的三個基本重點，分別是合理確認、重大性及稽核風險。績效稽核係依據美國政府稽核準則執行，並提供合理確認。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。如果稽核主題為補助案，則稽核補助案是否遵循補助相關法規就非常重要，而法規遵循就會成為稽核目標。美國政府稽核準則規定各機關在規劃稽核時，稽核人員必須將

評估舞弊風險列入稽核目標中，而在執行稽核時如果發現有舞弊之可能，稽核人員即須額外設計相關程序以合理確認及偵測舞弊。舞弊偵測非常仰賴稽核人員專業能力，故講師也特別提供了一些舞弊指標供學員參考，例如：存貨短缺、主要的合約商將合約部分數量轉包給其他承包商，但組織的合約管理者並不知悉這項行為，以及持續地加班以完成任務等。最後則是要考量內部控制風險，稽核人員在評估內部控制時，必須一併評估資訊系統，因為現行機關實務上各項業務推動多與資訊系統密切結合。而內部控制的相關評估及檢驗，可以呈現於稽核發現構成元素中的情形或是原因，例如稽核目標中如果包含評估特定控制措施的合適性，則內部控制的評估結果即為稽核發現情形；而稽核目標如果是評估控制措施是否可以合理防止舞弊，這時控制措施就可能是稽核發現情形的根本原因。

在完成稽核計畫的事前評估後，就可以開始擬訂稽核計畫。在美國各機關實務作業，各個稽核單位都會制定相關規範來確保稽核計畫與稽核目標相符，且通常可以遵循以下步驟：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。為了使稽核發現更合理並且讓稽核結果更加有意義，設定清楚及合理的稽核目標就非常重要。稽核目標指出了計畫及實地工作的方向，並提供蒐集稽核發現應該關注的重點。設定稽核目標是稽核整體過程中最基本且最重要的階段，稽核目標設定錯誤將會導致錯誤的稽核結果，清楚的稽核目標可以節省執行稽核工作的時間。在美國政府稽核準則中對於如何設定清楚的稽核目標提供相關指引如下：

1. 確認稽核主題：稽核目標可以包含稽核主題擇選的欲稽核機關或是計畫、活動，  
例如：檢視甲城市的公眾設施計畫中街道建設的成效。

2. 確認績效指標：設定績效指標讓稽核目標更加明確，例如：檢視甲城市公眾設施計畫中街道建設計畫是否依時程完成。
3. 確認稽核發現元素：稽核發現元素內容亦可以做為稽核目標，例如：甲城市公眾設施計畫中街道建設計畫是否依時程完成?如果沒有，造成何種影響。如果影響非常重大，原因及須執行的改善作為為何?
4. 將稽核目標以提問方式呈現。

完成設定稽核目標後，就必須選擇稽核範圍及方法。稽核範圍包含欲稽核的時間長度、地點、交易及人員，與需要的相關證據。稽核方法則是敘述蒐集及分析與稽核目標相關證據的程序，稽核人員必須選擇可以獲得充足且適當的證據以支持稽核結論及建議改善作為的稽核方式。由於稽核工作會受到指定完成之時間、所配置的預算資源及稽核團隊人員專業能力等因素影響，故在規劃稽核時，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。至於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等兩個步驟，係由稽核工作管理人員負責，並不是由稽核人員決定，故在課程中並未做介紹。最後則是完備稽核計畫。稽核計畫的格式及內容可能因稽核單位而有不同的形式，課程中特別介紹以表格方式呈現之稽核計畫如表4。

表 4 稽核計畫表格

工作名稱：戰機輪胎	
1.稽核主題：戰機營運維持小組，戰機輪胎購置	2.報告日期：
3.報告對象：戰機營運維持小組司令官	
4.稽核議題：稽核團隊藉由問卷調查發現，戰機營運小組保有大量戰機輪胎的庫存。問卷發現依據現在的消耗速度，該庫存量足夠維持2年的用量。稽核團隊推測他們可能會發現戰機營運小組保有過多庫存，必須減少庫存。 (1)報告使用者想要瞭解什麼（或是稽核團隊想要報告使用者瞭解什麼）？ 我們想要司令官瞭解輪胎庫存是否超過必需，而且是否可以在不危害戰機安全及維持服務的情形下降低花費。同時也讓司令官瞭解過多的庫存造成的現金成本，以及可能造成利息費用及輪胎超過使用年限報廢等財務效果。 (2)當報告使用者瞭解狀況後，需要做些什麼（或是稽核團隊想要報告使用者做什麼）？ 如果確實存在庫存過多情形，我們會要求戰機營運小組減少庫存量以降低投資成本。	
5.績效衡量指標：數量	6.稽核發現元素：傳統的5項元素
7.稽核關注焦點：產出績效	
8.策略：依據使用量、經濟訂購量、交貨時間及現有存量，計算各類型輪胎所需的庫存量。 標準：以交貨時間、經濟訂購量及消耗量來判斷數量是否符合需要。 衡量：找出合理且正確的庫存數量。 原因：以實地觀察或分析方式找出原因。	
9.稽核範圍：輪胎的全部庫存。	
10.稽核限制：無。	
11.稽核計畫測試：無。	

資料來源：基礎政府稽核課程教材

### (三) 內部控制

無論執行任何類型稽核，評估內部控制都是稽核過程之重要環節，組織為了達成組織目標的各項作業流程中，都會設計相關的控制措施，以合理確保目標達成。美國聯邦政府的內部控制是依據廉政法規訂頒之內部控制規範所建立。內部控制結合了計畫、技術、政策及流程，以滿足組織的任務、策略及目標。因管理階層負責設定組織目標、執行控制措施及評估整體控制制度，故管理階層對於組織建立有效內部控制負責。依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, COSO) 發布的內部控制整合架構，內部控制有 3 項主要目標分別是有效率及效果的營運、可靠的報導供內部或外界使用，以及遵循相關法規。另有 5 個組成要素及 17 項原則，上開觀念及作法等均納入美國聯邦政府內部控制規範，惟因課堂時間有限，係由各組分工研讀內部控制規範中的各個部分，並對全體同學做簡要報告方式進行教學。考量內部控制在基礎政府稽核課程中並非重點，故在此不多做贅述。

## 六、課程第四日－資料蒐集及結果溝通

### (一)資料蒐集

依據美國政府稽核準則規定，稽核人員必須獲取足夠、適切的證據，以達成稽核目標並支持稽核發現及結論。足夠係衡量證據數量是否足以使報告使用者相信稽核發現及結論，並且認為執行相關的改善措施可以使組織受益。而適切則用以衡量證據品質。證據品質包含相關、可靠及有效，相關性指的是證據必須與稽核議題有邏輯關聯性，並且對稽核議題來說具有重要性，換句話說如果證據對回答稽核目標有所幫助即具有相關性。有效指的是證據內容可以提供合理或有用的基礎來衡量稽核目標，而可靠指的是證據經重複衡量測試後結果的一致性。除上述資料蒐集取得證據應符合之標準外，講師也特別指出如果電腦資訊系統對於達成稽核目標有重大影響，稽核人員就必須決定要以何種方式來驗證系統的控制程序，如一般控制、應用控制及使用者控制，以獲取足夠且適切的證據來支持稽核發現及結論。

稽核工作中所蒐集的證據可以分為 3 類：實體證據、文書證據及證詞。實體證據指的是所有存在於稽核人員周遭的現象如財產等。文書證據即由非稽核人員的第

三者或是受稽核單位蒐集及製造出的資訊。而證詞顧名思義就是由稽核人員或是其他人員親自詢問獲得的資料，可以是文字或口語。各式的證據都有其弱點如表 5，可能導致可信度下降。另外還有一種證據是由稽核人員依據前述 3 種證據，經由分析而得的證據。此類證據較為可信，但可信度取決於稽核人員的專業能力，且有可能因為稽核人員偏誤導致可信度降低。稽核工作中蒐集的證據通常來自受稽核單位、第三方及由稽核者蒐集發展。而蒐集證據的方式包括實地觀察、檢視紙本紀錄，面談、利用問卷、尋求專家意見等。

表 5 各類稽核證據的弱點

類型	實體證據	文書證據	證詞
缺點	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 未有特定蒐集方式，故不一定具代表性，且個別獨立。</li> <li>2. 它有可能僅為照片，而無觀察紀錄。</li> <li>3. 可能是經由不合格的觀察者蒐集。</li> <li>4. 它有可能是假造的。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 文件檔案可能過時。</li> <li>2. 可能來自於報章媒體雜誌。</li> <li>3. 可能來自其他的稽核工作結果，但未經過檢驗。</li> <li>4. 可能非正式文件。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 源自對稽核議題不熟悉的人。</li> <li>2. 源自不公正或有利益衝突之人。</li> <li>3. 有可能因為溝通不良導致證詞錯誤。</li> <li>4. 不適當地以證詞取代言書證據，如以管理階層告知的法律，而非取得法律文件影本。</li> </ol>

資料來源：基礎政府稽核課程教材，作者自行整理。

稽核人員蒐集證據之後，必須確認證據的有效及可靠程度。證據的品質通常取決於證據的種類及來源、蒐集證據人員的專業能力、蒐集的方式及稽核人員的記錄方式。當證據品質仍存有不確定性時，稽核人員必須採取替代程序例如：從其他來源尋找獨立且已獲驗證的證據；調整稽核目標或縮減稽核範圍以減少該證據運用的必要性；在稽核報告中呈現該證據，惟為避免誤導報告使用者，應於報告中敘述證據有效性及可靠性缺陷。蒐集完證據後就須將執行稽核工作中相關資料做整理，依

據美國政府稽核準則，稽核文件應包含稽核人員執行面談紀錄、摘錄資料來源、相關文件影本、稽核人員工作電子文件、稽核人員執行稽核工作期程及總結、受稽核單位資訊系統資料及報告等。雖然在美國政府稽核準則中並未明確規範稽核文件內容，所以各稽核單位可能有不同的標準格式，但講師特別提供了一些實務上的通則，如稽核文件必須完整正確，具有相關、清楚、可理解等性質，並且依據一定的規則進行整理。稽核文件通常須包含稽核工作名稱及編碼、稽核主題、受稽核單位名稱、資料蒐集及分析的截止時間點、稽核目的、稽核結論、稽核工作使用的資源及細節與稽核相關文件的指引等。

## (二)結果溝通

在執行稽核結果溝通時，必須考量稽核發現的各項元素，並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。當稽核人員欲向稽核報告使用者陳述稽核結果時，必須謹記下列重點：稽核人員做了什麼、為何做這些與有何發現及受稽核單位必須採取什麼行動。稽核人員需要在稽核報告中解釋稽核目標、稽核範圍及稽核技術，這幾個重要項目建構了稽核人員想要表達內容的基本框架。此外在報告中亦須解釋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理解稽核結論。課堂中講師提供稽核報告撰寫相關案例，該案例係政府課責總署於西元 2006 年應國會要求針對提供額外現金激勵措施以鼓勵人員提早退休

，進而達成重新塑造人力資本的計畫進行稽核，就如同政府課責總署的其他稽核報告一樣，稽核人員在報告的前幾頁提供了稽核重點區塊，分別呈現了為何要進行這項稽核及稽核發現與建議，這樣的表達方式讓報告使用者可以對報告重點一目了然。

當稽核專案發現控制缺失導致未遵循法規及補助規定或發現有濫用資源情形時，及早與管理階層進行溝通，以使管理階層能立即採取改善行為。故實務上稽核人員通常在專案結束時提供書面報告，並在執行稽核期間輔以口頭報告，隨時讓管理階層瞭解稽核發現內容。口頭報告的對象通常為受稽核單位的代表、該項稽核專案的管理者及監督者，與要求執行本項稽核專案之人員，而出具稽核報告前，通常會召開專案結束會議，以利稽核人員向受稽核單位管理階層說明稽核發現，並且與稽核單位確認稽核發現及結論，說服管理階層接受稽核建議。專案結束會議的報告形式通常以口頭簡報的方式進行，因此稽核人員必須瞭解如何以口頭報告稽核結果。

講師在課程中特別講解簡報稽核結果的重點。首先，稽核人員在簡報前必須就聽眾背景進行瞭解及分析，確認聽眾是來自於受稽核單位或是外部人員、聽眾對稽核主題的認識程度、預想聽眾會詢問的問題，以及想藉由此次簡報達成何種目的。外部聽眾通常對於稽核人員的簡報抱有一定的懷疑，他們希望從簡報中知道稽核結論是否可信，稽核發現與結論是否存在邏輯關係，故實務上通常可以將聽眾分為 3 類：專業且抱持懷疑心態的聽眾、抱持懷疑與防備心態的聽眾及抱持強烈懷疑且具對抗心態的聽眾。較具專業的聽眾會比較想瞭解是否應用適當的稽核技術及範圍以達成稽核目標、稽核工作是否受到限制並對結果產生影響，以及稽核發現是一次性或重複發生等與稽核工作客觀性的問題；具防備心態的聽眾則會對稽核範圍的決定

、稽核發現是否根據可靠事實及衡量指標如何訂定等與專業判斷有關部分提出問題；至於抱持對抗性的聽眾則會對稽核團隊的專業能力、稽核人員客觀性及稽核技術等提出相關問題，所以為了滿足各類聽眾需求，必須做好聽眾屬性分析，並在簡報過程中給予適當答案。

實務上，簡報內容可以分為 3 個部分：介紹、本文及結論。介紹階段稽核人員必須對聽眾介紹稽核工作的範圍、稽核方式，以及與稽核目標相關的結論。本文中須向聽眾以邏輯關係介紹稽核工作發現的事實，通常實務上可以有 2 種呈現方式，其一是依稽核發現元素組成依序介紹標準、情況、影響、原因及建議，另一種方式則是將稽核發現依影響程度依序介紹。結論部分則簡潔地總結稽核結論重點，並且包含明確指出未來的方向、回答聽眾的問題等。講師也特別在課堂中介紹如何有效率地進行簡報，例如滿足聽眾的需要及利益，並且告訴聽眾藉由本項稽核專案，組織可以獲得什麼益處。另外在簡報中不要使用太複雜的圖表，一次表達太多重點，這樣會使得聽眾無法理解訊息。每一張簡報僅表達一項資訊，且文字不要超過 6 行，每一行不要超過 6 個字。這些重點都可以使簡報表達的訊息更清楚，更容易取得聽眾的信任。

## 七、課程第五日－案例演練

### (一) 案例介紹

在前四日的課程中，各課程章節皆有相關的演練案例，而這些案例都圍繞著同一個假設受稽核單位甲市立醫院體系，從設定稽核目標、選擇稽核方式、設定稽核範圍等與稽核專案執行有關之重點，逐步引導參加訓練學員完成全部稽核工作，而

課程最後一天，就是要運用前幾天所學知識，以小組為稽核團隊身分，將一篇稽核發現表達不完整且未敘明稽核方法及範圍的稽核報告草稿，改寫為一篇符合美國政府稽核準則的稽核報告。以下就演練案例作概要介紹：

1. 稽核目標：甲市立醫院體系是否針對恐怖攻擊及各種災難，準備詳細且可執行的緊急應變及災後復原計畫、維護良好的救護設備、廣泛地訓練、合適的員工、及有效的機構間溝通管道，以提供即時及緊急的醫療救護。
2. 稽核發現摘要：甲市立醫院體系現有的緊急應變及災後復原計畫存在相關缺失，特別是體系內某些醫院的緊急應變計畫並未符合法規要求，也因此當發生緊急事件或災難時，將造成民眾生命及財產受到損害。

3. 背景資訊：

- (1) 甲市衛生局提供廣泛地衛生醫療服務，包含 10 間優秀並提供全面服務的醫院。
  - 這些醫院必須針對炸彈攻擊、空難、市民抗爭及停電的事項做好完全準備
  - 每間醫院皆有自己的主管，醫院主管雖然必須向衛生局長報告，但對於主管醫院的營運擁有主導權，衛生局長通常不會干涉各醫院營運事務。
- (2) 衛生局每年會依據各醫院提報的預算計畫給予相關的撥款。醫院主管有權決定各項預算花費。每間醫院都有自己的內部稽核部門，稽核主管聽從醫院主管指揮並直接向醫院主管報告。各醫院主管非常重視營運收支，故長期以來內部稽核均以財務事項為重點。
- (3) 醫院營運遵循各認證機構、各項法規及衛生局所訂的政策及程序所要求的標準，但各醫院也可以依據獨特的營運環境推展自己的程序及政策。
- (4) 每一間醫院都設有安全部門，醫院主管非常仰賴該部門主管處理安全相關事

務並給予充分授權。安全部門主要負責確保病患、訪客、員工及資產安全業務，並付出很大努力執行該項職責。安全部門員工主要由衛生局全職人員與 A 外包公司的全職及部分工時人員組成。大部分的全職人員為公務人員，且其中部分全職人員係由外包員工指揮調度。A 外包公司的董事長是前任甲市警察局副局長，他認為公司的職責在避免醫院資產遭竊、防止侵擾事件發生以及減少暴力犯罪。

(5) 傳統上各醫院安全部門職司緊急應變及災後復原計畫，而緊急應變及災害救援計畫必須符合相關法規及醫院認證委員會或其他認證機構設定的標準，也必須與醫院制定的政策及程序相符。安全部門主管決定員工訓練計畫的類型及內容，並決定舉辦訓練的頻率及時間。安全部門主管必須負起規劃及更新緊急應變及災害救援計畫，提供及執行相關訓練，並與員工溝通相關訊息，以確保當緊急災害來臨時，醫院能迅速及有效地應對。多數醫院安全部門主管與甲市警察部門及消防部門建立合作關係，僅少數醫院尚未建立。

4. 稽核發現：在最近一次關於部分醫院緊急應變計畫的稽核專案，發現了以下缺失：

(1) 關於緊急應變程序及技術，安全部門員工並未有一致的訓練時數。藉由檢查 4 間醫院安全部門員工人事資料，發現全體員工接受訓練時數不一，每位員工的訓練時數分布在 0 到 40 小時。

(2) 全體醫院每年每間醫院平均執行不到 3 次火災演練，其中一間醫院甚至僅執行 1 次火災演練，另經檢視相關紀錄發現，僅有 1 間醫院執行包含模擬傷亡的火災演練，而且各醫院並未留存任何關於火災演練執行情形的文件紀錄。

- (3) 3 間醫院的緊急應變及災後復原計畫並未遵循 A 市衛生局及消防局所訂標準，此外有 2 間醫院的緊急應變及災後復原計畫已經超過 3 年未更新。各間醫院也都為了緊急事件及災害設置指揮所，但部分設施例如通訊設備並未測試是否仍能正常運作。
- (4) 醫院也未依醫院認證委員會及相關認證機構要求，定期召開緊急應變及災後復原計畫會議。依據規定該會議由醫院主管主持，參加成員包含安全部門主管及所有醫院部門代表。經檢視相關會議紀錄，缺席情形嚴重且討論議題未具重要性，且至少有超過一家醫院並未設置緊急應變及災後復原計畫會議。
- (5) 沒有任何一間醫院針對緊急應變及災後復原計畫進行稽核、研究、評估及其他綜合檢查，且沒有任何一間醫院的緊急應變計畫包含災後復原。各醫院都試圖針對緊急事件及災害規劃應變計畫，但並未有證據顯示，各醫院曾對災後復原計畫之規劃作出努力。
- (6) 緊急應變及災後復原計畫的相關流程並未向員工統一且一致地宣導，甚至部分醫院的外傷中心完全不知道醫院有規定這樣的程序。
5. 稽核結論：根據前述缺失，稽核人員認為醫院對於緊急事件及災難的應變能力嚴重不足。當事件發生時，醫院設施、病患及員工均處於高風險環境。稽核人員認為這些缺失非常重大且違反相關法規，並將導致部分醫院因未符合認證機構設定的緊急應變標準，而有失去認證資格的風險。
6. 稽核建議：稽核人員建議各醫院主管立即要求安全部門主管遵循聯邦法規及相關法規有關緊急應變及災後復原計畫的要求。

## (二) 案例分享

首先必須決定稽核範圍及方法，經由小組成員討論，原先案例稽核目標係稽核所有的緊急應變及災後復原計畫，但考量本小組須於時限內完成稽核專案，故決定將檢視的計畫限縮在最常發生的停電事故，並於 10 間醫院選擇其中 6 間列為稽核對象，稽核的時間範圍訂在最近 3 年。故稽核報告中表達的稽核範圍為：本小組將於西元 2019 年 4 月至 7 月間，檢視最近 3 年甲市醫院體系中的 6 間醫院在面臨緊急事件後所提出的報告紀錄，並且實地觀察該 6 間醫院員工實際演練停電後應變計畫之情形，以評估計畫是否合適及有效。

稽核方式部分經小組討論後，訂定了選擇 6 間醫院的標準，包含醫院支出每年超過 3 千萬元，每年服務人數超過 50 萬人，員工人數超過 3 萬人。針對此 6 間醫院，本小組將檢視 265 份關於停電事故的事後報告，以瞭解實際執行情形與計畫要求是否一致，並利用這些報告與其他停電事故相關文件進行比對，確認是否有缺失需要要求管理階層說明。本小組亦將檢視安全部門的訓練計畫與追蹤機制、員工訓練紀錄及一份關於 3,500 份顧客滿意度調查之綜合報告，並協同甲市消防局實地執行停電演練，觀察員工是否依據標準作業程序及聯邦法規進行應變。

在稽核發現部分，小組成員檢視案例所列之稽核發現，發覺大部分均未符合稽核發現 5 元素要求，故將稽核發現改寫如下：

### 1. 醫院並未遵循聯邦法規執行停電事故演練：

- (1) 聯邦法規要求肩負安全責任的醫院員工每年必須接受最少 40 小時關於停電事故應變的訓練。

- (2) 醫院安全部門員工並未達到規定訓練時數，經檢視員工訓練紀錄發現 6 間醫院安全部門員工未接受相同訓練時數，員工受訓時數分布在 0 至 20 小時。
- (3) 事後報告顯示缺乏訓練導致一連串的事故。15 份事後報告顯示因員工缺乏相關應變知識，導致病患生命安全受到嚴重威脅並且導致 7 人死亡。當與員工進行面談時，發現員工並不瞭解相關程序亦未接受相關訓練。此外顧客滿意度調查亦顯示顧客非常不滿意醫院在停電事故後的表現，也導致對醫院整體滿意度的下降。
- (4) 在停電事故演練方面，6 間醫院均未達到聯邦法規要求且未符合醫院內部標準作業流程。此外甲市消防局亦指出醫院與外部單位的溝通聯繫及協同合作也存有重大缺失。
- (5) 此 6 間醫院員工缺乏訓練主要係肇因於預算不足、醫院主管及甲市衛生局監督不足。

## 2. 醫院並未依據甲市衛生局及消防局規定擬訂停電事故緊急應變計畫：

- (1) 聯邦法規要求醫院必須將規定的停電標準程序納入醫院標準程序中規範。然而醫院並未遵守相關規定，且醫院的緊急應變計畫並未遵循甲市衛生局及消防局訂定的標準及規定。
- (2) 經檢視相關紀錄發現所擇選的 6 間醫院中，有 3 間未遵守規定將程序納入，並且超過 3 年未更新計畫。
- (3) 未將規定程序納入醫院標準程序違反多項法規，並且對病患產生極大的危害，也導致 3 間醫院遭到 35 萬美金的罰款。如果停電事故發生，所有醫院可能會因為違反規定需要支付超過 150 萬美金的罰款。

(4) 以上違反法規的狀況，可歸咎於醫院管理階層及安全部門缺乏監督及未負起相關責任。

3. 停電事故緊急應變計畫並未包含復原部分；

- (1) 甲市衛生局規定各醫院必須在緊急應變計畫中包含停電事故復原部分。
- (2) 經由檢視醫院政策及程序，本小組發現 6 間醫院中沒有任何一間醫院依規定訂定停電事故復原計畫。
- (3) 因為缺乏停電事故復原計畫，導致在復原階段醫院有 25%之功能無法運作，並且需要多支付 15%的預算以讓設施恢復運轉，且造成過程中 7 名病患喪生。事後報告顯示計畫上的缺失導致病患生命受到嚴重威脅。
- (4) 當本小組詢問管理階層有關停電事故復原計畫相關問題時，發現管理階層並不熟悉相關規定，所以各醫院並未擬訂有關計畫。然而實際上，各醫院也沒有足夠的預算去規劃及執行這類的計畫。此外甲市衛生局也未盡到監督責任。

根據上述稽核發現，本小組做出以下結論：各醫院並未有足夠能力應付緊急事故及災難，當相關事故發生時，醫院的設施、病患及員工暴露於極大的風險，這些缺失非常嚴重且違反相關法規。所以依據第一項稽核發現，建議甲市各醫院應當優先將預算配置到緊急事故應變相關訓練，以符合法規。相關訓練紀錄必須要齊一化格式，且甲市衛生局應每年進行檢視。另外醫院主管必須更深入調查缺失案件，並且規劃留用具專業能力資格安全員工的計畫。根據第二項稽核發現，建議在甲市醫院體系設置團隊負責讓所有醫院都能符合甲市衛生局及消防局規定，並每兩年進行檢視。另為解決第三項稽核發現之缺失，建議甲市醫院主管應將預算資源優先配置

於執行及規劃停電事故復原計畫，並且建議甲市衛生局應盡到監督各醫院之責，且每年應重新檢視及核定該計畫。

經由上述案例的發想及實際演練，學員更瞭解如何將所學知識應用於未來的稽核實務上，但資訊科技日新月異，政府行政流程應用電子化範圍亦趨廣泛，稽核人員不僅須掌握內部稽核專業能力，更須時時涉獵各項領域專業知識，並精進電腦技術能力，如此才能持續發揮內部稽核對政府機關的價值。

## 參、心得

### 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共計 5 天 30 小時，藉由講師講授、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。另外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，逐步帶領學員從訂定稽核目標到最後撰寫稽核報告及向管理階層簡報，充分演練稽核專案執行流程。雖然時間有限致講師無法完整講授所有訓練教材內容之憾，但訓練教材由淺入深的編排方式，仍感獲益良多。而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，例如中階課程即針對各項領域如資訊分析、補捐助專案查核等作更深入地介紹。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

美國聯邦政府訂定稽核長法，在聯邦政府部門內設置稽核長辦公室獨立行使防止及偵查舞弊、浪費及濫用職權等職責，並於各聯邦機關推廣經濟、效率及效果等觀念。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

依稽核長法規定，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](http://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 個稽核長辦公室將報超過 1 萬 2 千份報告公開於上開網站供民眾閱覽，其中包括 7 千多份稽核報告及近 1,800 份的調查及檢視報告，每個月有超過 10 萬次的點擊率。上開網站之成立讓稽核長工作成果更加透明化，使得一般民眾有機會瞭解稽核長辦公室執行內部稽核的成效，也讓各部門稽核長辦公室在執行內部稽核時，有管道可以取得其他部門相同計畫專案的稽核成果，用以設定檢視及評估自己部門計畫的標準，來提升內部稽核對聯邦政府的綜效。

## 肆、建議

### 一、增加政府內部稽核人員訓練時數

鑒於我國對於政府實施內部稽核時間尚短，以及中央政府機關總員額法對於一般行政人員總額之限制，要參考美國聯邦政府於聯邦法律位階訂定類似稽核長法，要求各機關設置獨立稽核單位，並賦予內部控制第三道防線相關職責，有其困難度。故在現行稽核單位無獨立編制，必須以兼辦方式執行內部稽核的限制條件下，稽核人員如何利用有限的人力資源及工作時間完成內部稽核工作，並對機關提出具體且有效的改善建議，稽核人員的專業知能及溝通能力就顯得非常重要，只有充份掌握稽核執行步驟，減少不必要的重複工作，理解管理階層及機關人員對內部稽核的期望及需求，才有可能發揮內部稽核增加機關價值的功能。

因此，建議行政院主計總處重新檢討政府內部稽核人員訓練方式，適當地提高訓練時數並製作相關訓練教材，除可研議增加行政院主計總處舉辦之班別數量及時數外，亦可鼓勵各主管部會舉辦稽核經驗分享之訓練課程，進行內部稽核知識的傳承及分享。以上各項措施，都可以實質地幫助各機關稽核人員交流經驗，並使稽核人員提升自身專業及執行內部稽核的信心，進而達成藉由內部稽核來改善政府機關內部控制、風險管理及治理效能之目的。

### 二、製作內部稽核工作指引

美國課責總署制定美國政府稽核準則，提供供聯邦稽核長、聯邦政府機關內部稽核人員、各州鎮市政府稽核人員以及審計機構人員執行內部稽核之一致性標準，並建立同儕覆核機制，確保稽核專案成果品質。我國政府機關內部稽核人員多憑藉

內部稽核教育訓練所獲得之知識，與前任人員傳承及同仁自身所累積之工作經驗執行稽核工作。故建議行政院主計總處製作內部稽核工作指引，提供有系統的稽核工作步驟流程及方法等來協助稽核人員據以參考規劃及執行稽核工作，內容可以涵蓋與管理階層討論稽核主題開始，乃至於提供稽核建議、撰寫稽核報告等工作步驟及須注意之重點，使各機關稽核人員執行稽核工作品質具一定水準，以獲取機關長官及員工的認同及信任。

### 三、成立內部稽核工作圈

稽核長法要求各稽核長辦公室對外公開稽核報告，不僅彰顯政府對內部稽核的重視，讓公眾瞭解政府執行政策及相關計畫或預算之缺失及改善進度，並且擴大分享稽核工作實務經驗。為提升各機關內部稽核工作品質及效能，考量我國國情與美國不同，建議行政院主計總處成立稽核工作圈，邀請中央部會及地方政府具備稽核工作經驗人員參與，以瞭解各機關執行內部稽核之情形，並借助工作圈成員之專業及實務經驗，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未來發展藍圖，以期發揮內部稽核協助提升政府施政效能之積極功能。