

出國報告(出國類別：開會)

參加 OECD 審計人員聯盟會議 暨研析法國審計制度

服務機關：審計部

姓名職稱：參事吳婉瑜、簡任審計周靜幸、薦任稽察兼組長劉亭均、
林審計育珊

派赴國家：法國巴黎

出國期間：112 年 5 月 21 至 28 日

報告日期：112 年 8 月 25 日

摘要

審計部為持續接軌國際審計趨勢，發展多面向之查核領域，拓寬同仁國際視野，本次遴派吳參事婉瑜、周簡任審計靜幸、劉組長亭均、林審計育珊等 4 員赴法國巴黎參加經濟合作暨發展組織（OECD）審計人員聯盟年度會議，及研析法國審計制度，綜整參訪研習心得如下：

- 一、善加運用 OECD 資料庫，作為檢視行政部門訂定及衡量施政績效指標之參據，並研議增修相關作業指引，以引導審計人員與被審核機關討論審計標準之適切性，持續精進績效審計工作。
- 二、研議參酌 INTOSAI「公共政策評估指引」，通盤檢修本部相關指引文件，並持續追蹤法國審計法院相關具體案例與策略目標達成情形，作為本部建構「評估」職能發展策略之參據。
- 三、研議參酌國際審計強調事前預防舞弊及錯誤之功能，以洞察、前瞻觀點協助被審核機關自源頭改善風險管理，另優化數位審計案例分享環境，俾透過優良案例之複製擴散，強化審計監督功能。
- 四、順應政府數位轉型潮流，借鏡國際資料治理架構及課責機制，促請政府完備公部門資料架構，發揮審計機關洞察功能。
- 五、研議參酌法國審計法院優良實務，以中長期觀點規劃漸進擴大公民參與審計之可行作法及進程，俾持續展現審計機關以民為本之攸關性與價值。
- 六、持續研析先進國家多元合作模式，強化溝通互動平臺，積極發展內、外部審計人員協力合作，共同促進政府良善治理。
- 七、賡續蒐集及研析先進國家有關核定財務責任相關資訊內容，以期汲取國外先進審計機關實務經驗及理念，參採立法精神及意旨，並比較適用情形，重新檢視法令規章妥適性，健全審計法制架構。
- 八、注意追蹤 OECD 公共治理局全球趨勢報告及審計人員聯盟籌辦相關活動情形，研議派員參與之可行性，俾及時汲取國際審計新知，作為建構本部策略藍圖之參據。

目錄

壹、目的	1
貳、參加 OECD 審計人員聯盟 2023 年會過程	1
參、OECD 審計人員聯盟 2023 年會探討議題	7
場次一、創新課責制度：現代的監督（ Innovative accountability: Oversight in the modern era ）	7
場次二、強化內、外部審計人員合作關係（ Enhancing cooperation between internal and external auditors ）	12
場次三、績效審計：如何讓金錢發揮更好價值？（ Performance audits: How to get better value for money? ）	18
場次四、新內部稽核準則介紹（ Presentation of the new Global Internal Audit Standards ）	23
場次五、審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色：機會與風險（ Auditors' role in preventing and detecting fraud and corruption with government grants and subsidies: Opportunities and risks ）	26
肆、法國審計制度簡介	32
伍、研習心得與建議意見	47
一、善加運用 OECD 資料庫，作為檢視行政部門訂定及衡量施政績效指標之參據，並研議增修相關作業指引，以引導審計人員與被審核機關討論審計標準之適切性，持續精進績效審計工作。	47
二、研議參酌 INTOSAI「公共政策評估指引」，通盤檢修本部相關指引文件，並持續追蹤法國審計法院相關具體案例與策略目標達成情形，作為本部建構「評估」職能發展策略之參據。	50
三、研議參酌國際審計強調事前預防舞弊及錯誤之功能，以洞察、前瞻觀點協助被審核機關自源頭改善風險管理，另優化數位審計案例分享環境，俾透過優良案例之複製擴散，強化審計監督功能。	51
四、順應政府數位轉型潮流，借鏡國際資料治理架構及課責機制，促請政	

府完備公部門資料架構，發揮審計機關洞察功能。	53
五、研議參酌法國審計法院優良實務，以中長期觀點規劃漸進擴大公民參與 審計之可行作法及進程，俾持續展現審計機關以民為本之攸關性與價值。	54
六、持續研析先進國家多元合作模式，強化溝通互動平臺，積極發展內、 外部審計人員協力合作，共同促進政府良善治理。	55
七、廣續蒐集及研析先進國家有關核定財務責任相關資訊內容，以期汲取 國外先進審計機關實務經驗及理念，參採立法精神及意旨，並比較適 用情形，重新檢視法令規章妥適性，健全審計法制架構。	57
八、注意追蹤 OECD 公共治理局全球趨勢報告及審計人員聯盟籌辦相關活 動情形，研議派員參與之可行性，俾及時汲取國際審計新知，作為建 構本部策略藍圖之參據。	58
柒、附錄及附圖	60
附錄一、法國審計法院 2023 年 4 月 3 日發布公共政策評估報告「國家人 工智慧研究策略」重點摘譯	60
附錄二、法國審計法院 2021 年 12 月提出「JF 2025 共同創造財政管轄的 未來」策略報告（JF2025, le projet stratégique des juridictions financières）重點摘譯	64
附錄三、法國政府 2011 年 6 月 28 日發布關於行政部門內部稽核的第 2011- 775 號法令	69
附錄四、英國國家審計署「內、外審計人員合作優良實務指引」附錄 B 及 C	70
附圖 創新雙鑽石模型架構	74
參考資料	75

圖目錄

圖 1	OECD 審計人員聯盟平臺網頁畫面.....	3
圖 2	OECD 總部會議中心實況.....	4
圖 3	現場調查希望 OECD 審計人員聯盟未來聚焦主題.....	6
圖 4	OECD 公共管理局局長 Elsa Pilichowski 女士閉幕致詞實況.....	6
圖 5	「場次一、創新課責制度：現代的監督」會議實況.....	7
圖 6	「場次二、強化內部與外部審計人員合作關係」會議實況.....	12
圖 7	內部控制-整合架構.....	14
圖 8	最高審計機關與內部稽核單位協調與合作模式.....	16
圖 9	「場次二、強化內、外部審計人員合作關係」會議實況.....	17
圖 10	「場次三、績效審計：如何讓金錢發揮更好價值？」會議實況.....	18
圖 11	英國國家審計署（NAO）舞弊與錯誤審計架構及審計問題.....	22
圖 12	「場次四、新內部稽核準則介紹」會議實況.....	23
圖 13	全球內部稽核準則.....	23
圖 14	Lily Bi 博士介紹 IPPF 架構變革.....	24
圖 15	「場次五、審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色：機會與風險」會議實況.....	26
圖 16	美國聯邦審計署（GAO）管理聯邦計畫舞弊風險架構.....	30
圖 17	最高審計機關 3 大基本模式.....	32
圖 18	法國審計法院架構.....	34
圖 19	公共政策評估（含績效審計）流程.....	40
圖 20	法國內部稽核體系.....	42
圖 21	法國審計法院 2025 財政管轄策略（JF 2025）.....	45
圖 22	OECD Data 專區以主題（上圖）或國家（下圖）供使用者查閱各項指標情形.....	49
圖 23	於 OECD Data 專區查閱各國「平均住院天數」指標調查統計數據情形.....	50
圖 24	OECD 公部門資料治理架構.....	53

表目錄

表 1	OECD 審計人員聯盟 2023 年會各場次議題與講者.....	5
表 2	全球內部稽核準則（草案）內容.....	25
表 3	OECD 2023 年全球政府創新主要趨勢.....	58

壹、目的

為瞭解國際公共審計事務當前新興議題及發展趨勢，本部派員參加 2023 年 5 月 22 日於法國巴黎召開之經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD）審計人員聯盟（Auditors Alliance）2023 年會，並於同年月 24 日拜會駐法國台北代表處，及於期間研析法國審計制度。本次審計人員聯盟年度會議研討議題包括：創新課責制度；強化內部稽核及外部審計人員（下稱內、外部審計人員）合作關係；績效審計；新內部稽核準則介紹，及審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色等，邀請 20 多名講者，超過 100 人與會，討論公部門審計人員共同面臨之挑戰、解決策略及最佳實踐方案，另於出國期間深度研析法國審計制度及審核實務。在此特別感謝我國駐法國台北代表處顏副代表嘉良、經濟組陳組長高煌及姚秘書睿積極協助，使本次參與會議暨參訪行程能順利完成。

為接軌國際審計趨勢，經遴派本部吳參事婉瑜、周簡任審計靜幸、劉組長亭均、林審計育珊等 4 員參加上開年度會議及相關拜會，期汲取國際審計新知，增進審計同仁審計技術並拓展查核視野。謹就本次與會及研討重點內容、心得與建議意見等提出報告。

貳、參加 OECD 審計人員聯盟 2023 年會過程

本部為持續接軌國際審計新知，拓寬同仁國際視野，派員參加 OECD 審計人員聯盟 2023 年會，以汲取並分享先進國家審計經驗。本章將依序簡介 OECD 組織架構、我國參與情形、OECD 審計人員聯盟運作概況，及本部派員參與該聯盟 2023 年會過程。

一、OECD 簡介

OECD 成立於 1961 年，總部設在法國巴黎，主要任務為研究分析並透過政策對話達成跨國經濟合作與發展，素有世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）智庫之稱。截至 2023 年 7 月底止，OECD 共有 38 個會員

國¹及 5 個加強合作夥伴國²，組織架構及我國參與情形如次：

(一) 組織架構

- 1.理事會 (Council)：由全體會員組成，分為部長理事會及常駐代表理事會。部長理事會每年召開 1 次會議，探討會員國面臨之主要經濟與社會問題，會後並發表聯合公報；常駐代表理事會定期開會，負責討論及決定 OECD 主要政策問題。
- 2.委員會 (Committees)：OECD 依業務發展需要，共設置 31 個專業委員會，下設 300 多個工作小組或專家小組，成員來自會員國、夥伴國及國家機構、學術界、商界、民間社會代表，討論議題幾乎涵蓋所有政策領域³，討論結果作成報告或建議提報理事會裁決。
- 3.秘書處 (Secretariat)：綜理技術與行政事務，並支援理事會及各委員會；設有 1 位秘書長 (Secretary-General)，為常駐代表理事會之主席，對外代表 OECD，對內則指揮、規劃，及管理協調 OECD 各項活動。秘書處下設 14 個業務單位⁴，員工包括經濟、法律、科學、政治、社會、資料、統計、傳播等多元領域專業人士。

(二) 我國參與情形

我國尚非 OECD 會員國，目前以「參與方」身分參與鋼鐵、競爭、漁業等 3 個委員會，以「受邀方」身分參加造船、優良實驗室操作、資源生產力與廢棄物、資深預算官員等 4 個委員會/工作小組會議。

¹ 包括 20 個創始會員國 (奧地利、比利時、加拿大、丹麥、法國、德國、希臘、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國、美國)，及 18 個陸續加入之會員國 (日本、芬蘭、澳洲、紐西蘭、墨西哥、捷克、匈牙利、南韓、波蘭、斯洛伐克、智利、斯洛維尼亞、愛沙尼亞、以色列、拉脫維亞、立陶宛、哥倫比亞、哥斯大黎加)。

² 包括巴西、印度、印尼、中國大陸、南非等 5 國。

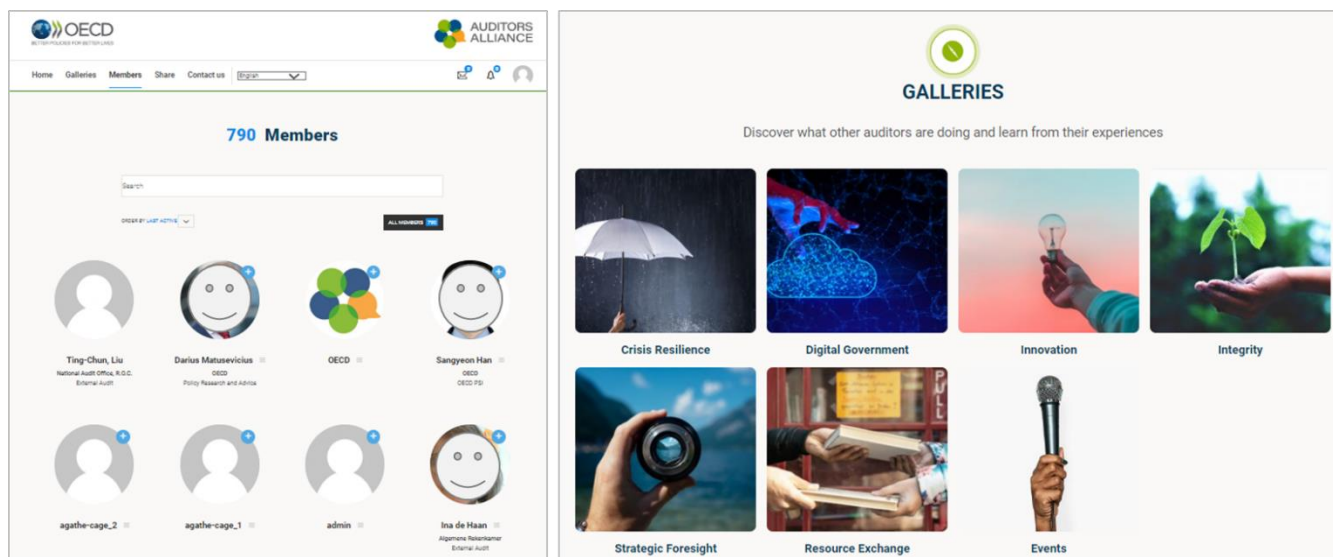
³ 依據 OECD 網站主題專區 (Topics)，分為農業及漁業、化學安全及生物安全、競爭、公司治理、腐敗及廉正、發展、數位、經濟、教育、就業、環境、金融、綠色成長及持續發展、健康、產業及創業、創新、保險及養老金、投資、移民、公共治理、區域及農村與城市發展、監管改革、科學及技術、技能、社會及福利問題、稅務、貿易等 27 大類主題。

⁴ 包括中小企業、地區及城市創業中心，稅收政策及管理中心，福祉、包容性、永續性及機會平等中心，開發中心，發展合作局，教育及技能局，就業、勞工和社會事務局，金融及企業事務局，科學、技術及創新局，經濟部門，環境局，公共治理局，統計及數據局，貿易及農業局等 14 個業務單位。

二、 OECD 審計人員聯盟簡介

OECD 審計人員聯盟（Auditors Alliance）成立於 2018 年，由秘書處下設公共治理局（Directorate for Public Governance）之公部門廉正司（Public Sector Integrity Division）主辦管理運作事宜。該聯盟開放全球公部門內、外部審計人員以個人身分免費註冊為會員，旨在打造一個論壇式之交流平臺，供會員分享績效審計及遵循審計方面之實務見解、專業知識及經驗⁵，截至 2023 年 7 月底止，會員來自超過 75 個國家、約 200 個審計組織、平均有 13 年審計專業經驗，共 790 位公部門內、外部審計人員（圖 1）。該聯盟歷次召開會議情形及未來運作規劃如次：

圖 1 OECD 審計人員聯盟平臺網頁畫面



資料來源：擷取自 OECD 審計人員聯盟平臺網頁。

- (一) **啟動會議**：於 2018 年 3 月召開實體啟動會議（launch meeting），探討公部門審計面臨之挑戰與創新，及審計人員聯盟未來活動規劃。
- (二) **線上會議**：於 2020 年 9 月 COVID-19 疫情期間召開線上會議，探討 COVID-19 疫情危機對公部門審計之影響及因而發展之創新作為。
- (三) **2023 年會**：本次參加之 OECD 審計人員聯盟 2023 年會（OECD Auditors Alliance Annual Meeting），係該聯盟 2018 年成立以來第 2 次實體會議，探

⁵ 依據 OECD 網站審計人員聯盟專區之說明，該聯盟並不專注於財務報表審計，而是探索內、外部審計其他領域，特別聚焦績效審計及遵循審計（performance, value-for-money, and compliance auditing）。

討如何透過審計促進政府創新，加強內、外部審計人員合作，持續強化績效審計，及預防與偵測公共資金之舞弊及貪腐等議題。

(四) **未來規劃**：據本部與會人員訪談 2023 年會主辦單位表示，OECD 公共治理局之公部門廉正司每年舉辦廉正週 (Integrity Week)，自 2023 年起已將 OECD 審計人員聯盟年會整合進相關活動，未來將配合廉正週之期程規劃 (依往例於 3 月或 5 月間)，每年召開年會探討公部門內、外部審計人員關注議題。

三、 OECD 審計人員聯盟 2023 年會過程

(一) **會議時間**：2023 年 5 月 23 日。

(二) **會議地點**：法國巴黎 OECD 總部會議中心 (圖 2)。

圖 2 OECD 總部會議中心實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

(三) **與會人員**：註冊為 OECD 審計人員聯盟會員之 1 百多位公部門內、外部審計人員。

(四) **會議流程**

1. **領取入場證 (8:30)**：與會人員於接待櫃臺以證明身分之有效文件換取入場證，並經過安檢程序後憑證入場。

2.開幕 (9:15–9:45): 致詞嘉賓⁶有感於審計視野持續變化，對於 OECD 審計人員聯盟睽違 5 年再次舉辦實體會議，聚集全球公部門內、外部審計人員凝聚夥伴關係，共同探討當前面臨挑戰、解決方案及優良實務等，表達感謝與肯定。

3.各場次議題與講者 (表 1)

表 1 OECD 審計人員聯盟 2023 年會各場次議題與講者

場次	時間	講題	說明	講者
一	9:45–11:15	創新課責制度：現代的監督 (Innovative accountability: Oversight in the modern era)	公部門審計被視為創新的障礙抑或催化劑？審計活動有時因強調作業流程及風險管理，而被視為政府創新的障礙。本場次探討公部門審計如何促進政府創新，及如何透過審計本身之創新促成更好的審計績效。	1.Ina de Haan 女士 (主持人) – 荷蘭審計法院資深審計人員 2.Taka Ariga 先生 – 美國聯邦審計署首席資料科學家兼創新實驗室主任 3.Janar Holm 先生 – 愛沙尼亞審計長 4.Linda Meijer 女士 – 南非審計長 5.Martin Dees 先生 – 荷蘭審計法院策略顧問 6.Marco Daglio 先生 – OECD 公部門創新觀察站主任
二	11:30–13:00	強化內、外部審計人員合作關係 (Enhancing cooperation between internal and external auditors)	面對公部門審計需求不斷增長，而審計人力有限情況下，有效運用審計資源成為當務之急。內、外部審計人員透過妥適的審計規劃減少重複並確保適當覆蓋高風險領域，有其必要性。本場次探討內、外部審計人員如何相互合作，並增強彼此能力。	1.Manfred Kraff 先生 (主持人) – 歐盟委員會內部稽核處處長 2.Soledad Llamas 女士 – ECIIA-EUROSAI 合作委員會主席；西班牙 Canal de Isabel II 公司內部稽核、風險管理與內部控制主管 3.Yu Hee-Sang 先生 – 南韓審計監察院委員
三	15:00–16:00	績效審計：如何讓金錢發揮更好價值？ (Performance audits: How to get better value for money?)	隨著公民對公共財政效率的關注日益增加，績效審計隨之不斷發展，惟與此同時，由於缺乏人力資源及管理層缺乏專業知識，績效審計之推進益添困難。本場次探討內部審計人員如何有效進行績效審計並分享最高審計機構的良好實務及專業知識。	1.Joanna Stachura 女士 (主持人) – 波蘭財政部中央協調職能主任 2.Jeffrey Matsu 先生 – 英國公共財政及會計學會首席經濟學家 3.Vivi Niemenmaa 女士 – 國際最高審計機關組織 (INTOSAI) 環境審計工作小組秘書長 4.Joshua Reddaway 先生 – 英國國家審計署舞弊與反貪腐處處長 5.Peter Welch 先生 – OECD 公共管理及預算司資深顧問
四	16:00–16:30	新內部稽核準則介紹 (Presentation of the new Global Internal Audit Standards)	內部稽核協會為全球內部審計人員提供符合國際專業實務架構之指引，本場次介紹新興全球內部稽核準則。	Lily Bi 女士 – 國際內部稽核協會執行副總裁
五	17:00–18:30	審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色：機會與風險 (Auditors' role in preventing and detecting fraud and corruption with government grants and subsidies: opportunities and risks)	為了緩解 COVID-19 疫情造成的經濟衰退，各國政府實施重大的經濟刺激計畫，對公共行政部門內部控制系統造成壓力。預防及偵測欺詐與腐敗係審計人員重要職責，本場次探討相關審計技術及專業經驗。	1.José Tavares 先生 (主持人) – 葡萄牙審計法院院長 2.Jorge Bermúdez Soto 先生 – 智利審計長 3.Lily Bi 女士 – 國際內部稽核協會執行副總裁 4.Kathleen Meganck 女士 – 比利時聯邦內部稽核總署首席稽核執行官 5.Linda Miller 女士 – Audient 團隊首席執行官；前美國疫情應對課責委員會 (PRAC) 前副執行主任

資料來源：本報告整理自 OECD 審計人員聯盟 2023 年會議程。

⁶ 包括南韓審計監察院委員 Yu Hee-Sang、巴西審計法院院長 Augusto Nardes 及內部稽核協會執行副總裁 Lily Bi。

4.閉幕(18:30–18:45):主辦單位運用 Slido 軟體詢問與會人員希望 OECD 審計人員聯盟未來聚焦主題之調查結果，現場回饋議題包括資訊科技審計 (IT audit)、氣候變遷審計 (Climate Change Audit)、創新 (Innovation)、

永續發展目標

(SDGs)、人工

智慧(AI)等(圖

3)，該聯盟將持

續蒐集內、外部

審計人員關注

議題，作為未來

規劃年會主題

之參考。另閉幕

致詞代表

OECD 公共管

理局局長 Elsa Pilichowski 女士 (圖 4)

表示，OECD 持續推動廉正 (Integrity)

價值，打造公眾信任，然據 OECD 2022

年發布信任調查結果⁷，OECD 國家人民

表示不信任國家政府者逾 4 成，仍有

相當改善空間，而審計工作是促進

公眾信任至關重要的一環，OECD 審計

人員聯盟將持續促進內、外部審計人

員的連結，探討所面對之共同挑戰並

分享優良實務。

圖 3 現場調查希望 OECD 審計人員聯盟未來聚焦主題



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

圖 4 OECD 公共管理局局長 Elsa Pilichowski 女士閉幕致詞實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

⁷ OECD 2022 年 7 月發布「建立強化民主的公眾信任」(Building Trust to Reinforce Democracy) 報告，基於對 22 個 OECD 國家共 5 萬位人民之調查，結果顯示各國平均有 41.4% 之受訪者表示信任本國政府，41.1% 之受訪者表示不信任本國政府。

參、OECD 審計人員聯盟 2023 年會探討議題

場次一、創新課責制度：現代的監督（ Innovative accountability: Oversight in the modern era）

第一場會議係以小型座談會方式進行，講者來自 OECD 及美國、荷蘭、南非及愛沙尼亞等國審計機關等，由主持人引導各與談人分享創新作為及經驗，並發表看法，另運用 Slido 軟體與現場與會者進行互動，即時取得現場參與情形，獲得雙向回饋【會議實況詳圖 5；講者由左至右依序為：Martin Dees 先生、Marco Daglio 先生、主持人 Ina de Haan 女士、Taka Ariga 先生、Janar Holm 先生、Linda Meijer 女士】。本報告彙整摘錄研討重點如次：

圖 5 「場次一、創新課責制度：現代的監督」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

（一）審計人員角色轉變為顧問或趨勢洞見者，建立有效的內部控制架構與風險管理至關重要。

本場次會議中，與談人從不同角度討論了創新議題與審計人員之間的互動，及機關課責制概念發展與審計人員之職能，強調審計人員的職能不僅只於傳統稽核工作，而是擔任組織之顧問或趨勢預見者，因應創新時代的趨勢，審計人員的角色除建構並持續監控內部控制外，審計人員提供的諮詢功能對組織至關重要。另一方面，專家一致認為通過與各面向利害關係人合作確保審計影響力非常重要，傳統上，政府課責制度是議會或法院之職責，但現在有許多其他利害關係人和政策目標群體正在加強督促政府善盡責任，例如非營利組織及公民團體等外部利害關係人倡議，共同監督政府發揮職能，提高施政績效。又有效的內部控制架構為發揮施政績效之關鍵因素，專家認為：

「如果不具備有效的內部控制，就不要玩技術」，如果內部控制制度設計施行不良，即使具備高深的技術能力也將徒勞無功，例如組織資訊系統及設備之設置與功能設計未達標準，進行數據分析或討論資料治理將無法進行，肇致無效產出，此時應該進行監控與改善。

(二) 創新本質與審計人員要求降低風險有別，宜建立適當網絡減少誤解。

審計人員的主要目標為降低風險，與創新具備高風險、高複雜性及不確定性的特質間存在差異，從創新者的角度來看，他們必須擁有一定程度的自由裁量權來提出新想法及做法，而這些創新作為，有時已超出審計人員和監管機構可接受範圍，並產生誤解，這亦為討論公部門課責制度時所面臨之挑戰。因此，健全的內部控制，與建立創新流程和風險管理至關重要，應為「創新」概念制定明確的目標和流程，建立一個由監管者、審計人員和創新者組成的社群和網絡，進行充分溝通及討論，以降低創新帶來的風險，並完備課責制度，維持創新與風險管理間之平衡。

會議中多位與談者提出不同的創新方式/模型/架構，討論審計人員應善用創新思維，建構健全審計制度，為即將到來之挑戰，做好具前瞻遠見的準備，並分享如：1.「OECD 2023 年全球政府創新趨勢」報告⁸中，其主要趨勢之一為「新時代政府資料運用課責制度之新形式」【詳方框 1】，由於公部門逐漸運用人工智慧規劃及執行公共政策及服務，為確保公務員妥慎使用所蒐集之相關數據，政府管理階層必須制定相關規範，並介紹數個優良案例，供各國參考。2.美國聯邦審計署（General Accounting Office, GAO）推動 GAO 人工智能 AI 課責架構【詳方框 2】：說明審計機關在監督公部門人工智能運用情形扮演重要角色，對運用 AI 之程序、成效、監管機制與資料治理，亦應對其建立課責機制，並全面性的監督，以降低審計風險；3.雙鑽石模型【詳方框 3】：結合「設計思考」思維之創新雙鑽石模型，提供審計人員於審計過程中，於規劃階段即考慮以人為本之觀點出發，並反覆探詢案件本質，歸納出課責之審計結論；4.競值架構⁹（Competing Values Framework）：組織多元面向利害關係人，瞭解組織文化，確定組織願景及目標後，據以整合及調整發展方向。

⁸ OECD 公部門創新觀察站(Observatory of Public Sector Innovation, OPSI)為瞭解 2023 年全球政府創新情形，蒐集並分析 94 個國家、1,084 項創新作為，綜整出 4 項主要趨勢（新時代政府資料運用課責制度之新形式、提供公共醫療服務之新方法、保護少數族群及強調社會公平之新方法，與公民參與之新途徑），及 4 項次要趨勢（公共行政轉型、青年及跨越世代之新契機、加速實現淨零排放，與強化政府科技生態系統）。

⁹ 競值架構（The competing values framework, CVF）最初的發展，係為瞭解組織效能，重點聚焦於組織外顯或內隱各面向間競爭之張力與衝突。之所以稱為「競值架構」，乃因為這些面向似乎帶有衝突的訊息，透過內、外部各面向關係人相互合作、競爭、控制與創造之方式，以探討組織文化。我國之應用多用於教育行政領域，探究教育評鑑或學校組織等議題。

方框 1—2023 年全球政府創新主要趨勢：新時代政府資料運用課責制度之新形式

隨著政府將越來越多人工智慧(AI)運算納入公共政策服務之設計與提供，期提高生產力、提高效率並降低成本。為避免對演算法有錯誤偏見，並確保公務員瞭解資料倫理，依據 OECD 調查，部分國家正在強化演算法課責制度，強調透明度與可解釋性，以提高公民對政府之信任程度，其主要面向如下：

1. 建立演算法責任：確保構建、採購與使用演算法的人員對其影響負責

後疫情時代，人工智慧(AI)正在重塑經濟，當政府確定國家戰略優先事項、公共投資和法規時，已經意識到 AI 對經濟重要性和潛力，目前全球已有 60 多個國家都制定了人工智慧策略和政策，凸顯了確保人們以負責任、道德、可信賴和以人為本的方式使用 AI 之必要性。

各國為確保公部門建構或使用 AI 時之課責制度，最重要的方式是制定法規或設立專責單位，例如美國 2022 年公布人工智慧權利法案(AI Bill of Rights)，包括 5 大原則（建立安全有效的系統、保護民眾免於演算法歧視、維護資料隱私、自動化系統運作透明化、保障退出權與尋求協助管道）；西班牙設立人工智慧監管局；加拿大要求使用或考慮任何可能產生自動決策的演算法機構完成演算法影響評估；法國發布了關於演算法課責指引，規範公部門應如何報告其使用情況，以提高透明度及課責性；英國發布演算法透明度準則，推動可信賴的 AI 準則；荷蘭推動基本權利與演算法影響評估計畫，進行跨領域對話，有助瞭解使用演算法衍生侵害人權之風險，並進而採取相關措施等。

2. 推廣資料透明度：

各國政府為其開放政府方法構建新維度，協助建立與強化公民信任，範圍廣泛地涵蓋了許多不同角度的公部門透明度，例如開放政府、開放國家、促進公民參與、反腐敗及廉正等議題，並強調下列 2 個與透明度有關的主題：

(1) 規則即代碼 2.0 (Rules as Code 2.0)

OECD 於 2019 全球趨勢報告中首次報導「規則即代碼」【註】，此一概念之進步，在過去幾年中獲得了巨大的關注，在某些案例中，使用規則的過程變得更加透明，並促使人們瞭解應用政府服務的程序、工具和內容，例如澳洲政府將接種 COVID-19 疫苗的問答與流程(如藉由「我的工作需要接種疫苗嗎？我是否及時接種疫苗？」等問題)，將資料庫的代碼(程式碼)資訊整合成一公共平臺，藉由訊息查詢，提供公民簡易獲得資訊的管道。

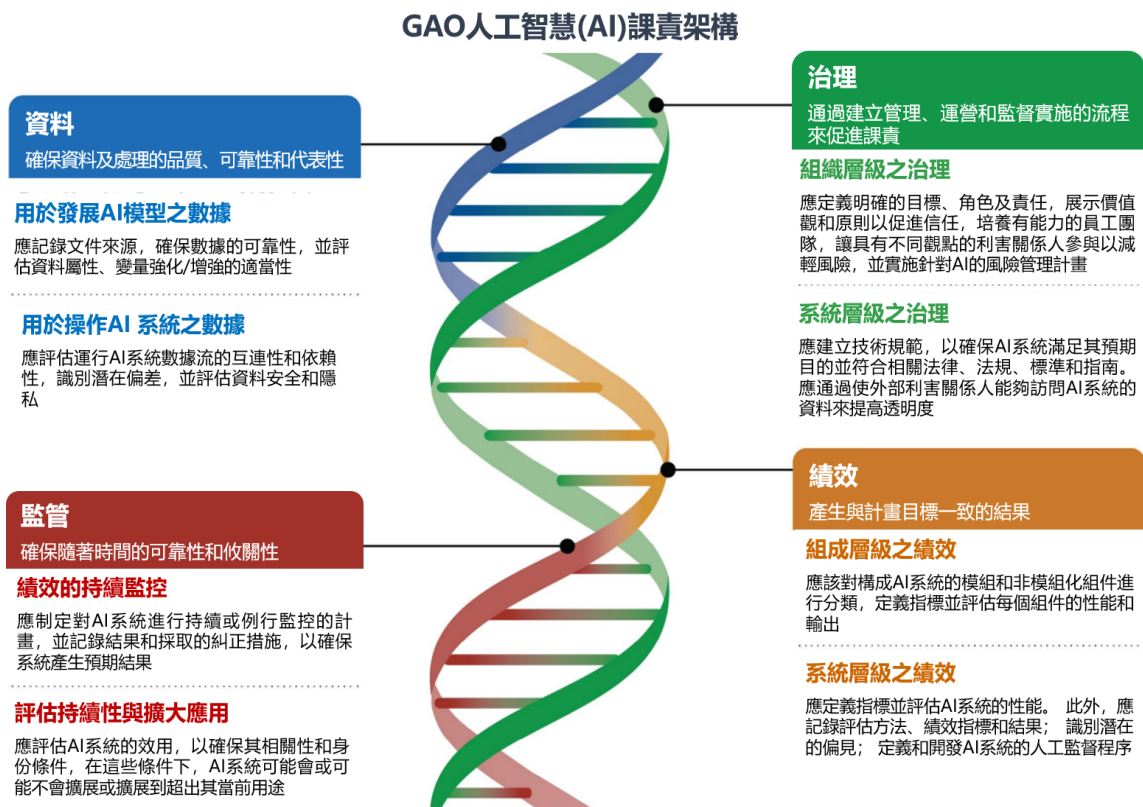
(2) 互聯網透明度

人工智慧(AI)設備和物聯網(IoT)已變得無處不在，隨著 5G 技術推出，預計到 2030 年將超過 290 億臺物聯網連接設備，而物聯網興起及智慧城市之推動引起了人們對侵犯隱私、能源耗用和資料安全性差、個人資料保護和所有權以及其他倫理之疑慮，隨著政府繼續部署物聯網傳感器和推行智慧城市策略，世界經濟論壇 2022 年呼籲公眾對 AI 技術的信任在於成功設計、管理和維護公共資產、基礎設施和空間至關重要，因此，更應建立穩固的資料治理方針，並保持開放與透明。

【註】指隨著數位技術的出現，代碼(程式碼)逐漸成為規範網際網路用戶行為之方式。

方框 2—GAO 人工智慧 (AI) 課責架構

- 緣起：**人工智慧(AI)是一項具有巨大潛力的變革性技術，不僅可應用在日常生活各面向，並開始深入公部門及其他領域，包括醫療保健、農業、製造、交通運輸與國防等領域，且能改善政府行政效能。AI 的力量大部分來自於能快速執行數據模擬之能力。因此，負責任地使用這項技術對於解決傳統的複雜性課題、風險及模擬社會影響結果是至關重要的。美國聯邦政府指導方針之重點為確保 AI 能負責任、公平、可追蹤、可靠及可治理。
- 開發過程：**
 - (1)GAO 的目標是確定關鍵作法，以幫助確保參與人工智慧系統設計、開發、部署及持續監控的聯邦機構和其他個體(組織)之課責機制，及負責任地使用人工智慧。
 - (2)為了開發該架構，GAO 舉辦一場 AI 監管論壇，邀請來自政府、學術界、企業、國際合作夥伴與非營利組織等各領域專家加入討論，以建立課責架構。
- GAO 建立之 AI 課責架構，涵蓋 AI 全生命週期(設計、開發、部署和監控)之原則，並透過課責架構將資料、監管、治理及績效等 4 大關鍵要素、可能的問題、審核程序等整合如下圖，以解決人工智慧及機器學習領域的課責挑戰。



圖片來源：本報告整理自 GAO 網站。

方框 3－雙鑽石模型 (Double Diamond model)

英國設計協會(Design Council)於 2005 年提出雙鑽石模型(Double Diamond model)，又稱 4D 模型、雙菱形模型，該模型包括 4 個階段：發現(Discovery)、定義(Denifition)、發展(Development)及測試驗證(Delivery)。這些階段可以結合在一起成為一個路線圖，經由二次發散再收斂組合而成之思維模式，使用者可用來組織想法，以改善創作的流程，說明如下：

1.流程簡介：

- (1)發現 (Discovery)：在於問題背景探討、盤點已知與未知知識、發現議題價值可創新之處。
- (2)定義 (Denifition)：發現階段梳理出的議題，進行可行性評估與討論，界定欲解決之問題。
- (3)發展 (Development)：依定義出的價值創新機會，透過實作方式，腦力激盪、規劃策略等提出各種解決方案。
- (4)測試驗證 (Delivery)：評量方案後，確認所需執行能力資源，展開方案實踐及測試回饋。

2.雙鑽石模型之操作，可根據各階段需求，運用合適的設計方法與工具，著重於運用適切的服務設計工具，找出問題切入點與提出解決方法。【參考資料：雙鑽石模型導入地方創生之探討：慢城鳳林個案，張淑華，設計學報第 25 卷第 4 期，2020 年 12 月】

3.雙鑽石模型與設計思考流程類似，設計思考強調「以人為本」的思維策略，基於人的需求，透過定義問題、提出解決方案之過程，應用在新的流程、服務、及溝通合作等多元面向，強調發想（如同雙鑽石設計流程的「發現」階段）、構思（相當於「定義」與「發展」階段）及執行（與「測試驗證」相似）三階段，透過同理心（empathy）、需求定義（define）、創意構思（ideate）、製作原型（prototype）、測試執行（test）等步驟操作，設計思考與雙鑽石模型有異曲同工之妙，但雙鑽石模型更強調其「發散與收斂」的重要性，為不斷創新流程，英國設計協會更發展出創新架構(附圖)，除強調設計流程收放特性外，包括結合設計思考以人為本思維，亦提及關鍵原則與設計方法，並持續連結多元利害關係人提供回饋與更新。

4.雙鑽石模型之應用：數位發展部唐鳳部長前任職行政院政務委員時所創立的公共數位創新空間小組（Public Digital Innovation Space, PDIS，主要幫助政府提升數位服務以及優化公部門的工作流程）廣泛運用本模型，舉辦超過 100 場的開放政府協作會議，於政策制訂前期，邀請開放多元利害關係人參與討論、表達各種意見，搭配直播、逐字稿公開上網、虛實整合的會議形式，以雙鑽石模型流程的 4 個階段，探討問題背景，進而定義問題、擬定初步方案，從回饋過程中不斷改進，最後產出定案，如此一來，在政府開放與公私協力的過程中，讓多元利害關係人成為真正的夥伴關係，實際運用該模型執行之案例包括：建置一站式登山服務網站、以數據驅動的服務平臺 MyData、在地老化政策的設計與創新等。【參考資料：數位治理中心、台灣設計研究院】

場次二、強化內、外部審計人員合作關係（**Enhancing cooperation between internal and external auditors**）

在第二場會議上【會議實況詳圖 6；講者由左至右依序為：Soledad Llamas 女士、翻譯、Yu Hee-Sang 先生、主持人 Manfred Kraff 先生】，來自西班牙 Soledad Llamas 女士為 ECIIA-EUROSAI¹⁰合作委員會主席，分享歐洲內部稽核協會聯盟(European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA)於 2022 年進行針對歐洲各國最高審計機關和內部審計人員關於合作和溝通實踐之調查結果，該調查報告廣泛蒐集包括 28 個國家¹¹最高審計機關及歐洲審計院等外部審計機關，內部審計人員的調查則來自 24 個國家的 130 名參與者。另外，韓國審計監察院（The Board of Audit and Inspection of Korea, BAI）委員 Yu Hee-Sang 先生分享該國公部門審計制度，包括公部門審計之挑戰、內外部審計人員之支援與合作關係等【詳方框 4】。會議中提出內部和外部審計人員間合作之重要性，及在相互合作中面臨的挑戰，並一致強調，內外部審計人員相互信任與理解有助於協調雙方觀點差異，考量公共治理對公部門審計之期待日趨殷切，

圖 6 「場次二、強化內部與外部審計人員合作關係」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

¹⁰ ECIIA 為歐洲內部稽核協會聯盟(European Confederation of Institutes of Internal Auditing)，代表內部稽核單位；EUROSAI 為歐洲國家最高審計機關組織(The European Organisation of Supreme Audit Institutions)，代表外部審計單位。

¹¹ 阿爾巴尼亞、奧地利、亞塞拜然、波士尼亞與赫塞哥維納、保加利亞、克羅埃西亞、賽普勒斯、捷克共和國、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、愛爾蘭、拉脫維亞、立陶宛、盧森堡、摩爾多瓦、挪威、波蘭、葡萄牙、羅馬尼亞、西班牙、荷蘭、烏克蘭、英國。

方框 4—韓國 BAI 提出之內、外部審計人員合作

韓國公共審計體系中，BAI 為外部審計單位，該國為提升機關內部稽核單位與外部審計機關之共識，並強化合作夥伴關係，BAI 彙整相關挑戰與對策如下：

1. 公部門審計體系面臨的挑戰包括：

- (1) 未建立內部稽核單位，或內部稽核單位未具獨立性、人員量能不足等因素，致內部稽核成效不彰。
- (2) 內部稽核單位與外部審計機關重複審計，增加被審核機關之負擔。
- (3) 審計人員趨於保守，不積極主動審核。

2. 而韓國 BAI 為解決上述挑戰，提出對策如下：

- (1) 建立夥伴關係，提供內部稽核單位支持與協同合作資源，例如發展內部審核架構、強化內部稽核單位有效性功能、建立支援量能、強化溝通、分享查核計畫及共同協作、建立委託可信賴之審計，BAI 發展建立夥伴關係做法簡要概述如下表：

提供支持	維持基本內部稽核架構(法令及相關規定)	<ul style="list-style-type: none"> ● 專業審計組織 ● 由 BAI 教育訓練 ● 審核程序 ● 人力資源規範 ● 獨立性及品質確信
	覆核內部稽核單位	● 由 BAI 對內部稽核單位辦理年度績效評鑑，訂定覆核指標，檢視是否達成目標，並辦理獎勵及諮詢，以改進內部稽核成效。
	建置足夠量能	<ul style="list-style-type: none"> ● 制定內部稽核手冊及內部稽核案例手冊 ● 提供在職訓練 ● 內部稽核單位會議
	建置溝通平臺	● 建立公共審計資訊系統(Public Audit Information system, PAIS)讓 BAI 及內部稽核單位建立溝通，分享內部稽核計畫及結果。
協同合作	分享並相互調整查核計畫	<ul style="list-style-type: none"> ● 簡易調整：利用 PAIS 分享查核計畫及結果。 ● 複雜調整：透過審計協同會議溝通，避免重複審計[註]。
	角色分配	<ul style="list-style-type: none"> ● BAI 以發展實務準則取代個案調整查核計畫 ● 利用分析及就地測試，研究結果將包含在 BAI 年度查核計畫協作指引中。
	協同合作：委託及可信賴之審計	<ul style="list-style-type: none"> ● 內部稽核單位履行 BAI 的部分審計職責，並將結果提交給 BAI。 ● 協同合作審計可實現靈活性，促進訊息交流，有效利用有限資源。

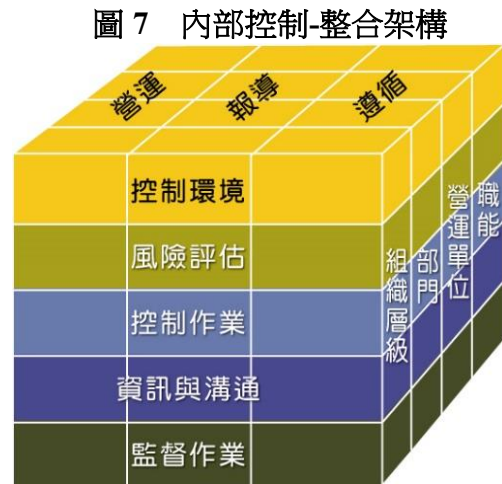
[註] 每年 12 月份，由 BAI 秘書處舉行審計協作會議，會議成員包括 BAI 中階主管、內部稽核單位負責人及專家，討論議題包括如何避免重複工作、鼓勵內部稽核單位合作、覆核查核準則。

- (2) 另一方面，BAI 發展預先溝通/諮詢機制，透過提供公職人員對有疑義之法令規定建議及解釋，可降低查核風險，並鼓勵積極管理。

僅靠外部審計人員無法確保公部門課責，內部審計人員協助落實課責制度之作用至關重要。本報告彙整摘錄研討重點如次：

(一) 內部審計人員為改善內部控制的關鍵支持者。

美國 COSO 於 1992 年發布內部控制—整合架構(下稱內控架構，圖 7)，獲全球公私部門組織廣泛認同運用，復為呼應營運環境日趨複雜化、科技導向及全球化，嗣於 2013 年發布新版內控架構，協助組織建立有效內部控制制度，進而順應變動的業務及營運環境、抑減風險至可接受程度，並支持良好決策與機構治理。新版內控架構對內部控制之定義：內部控制是一種過程，由組織之董事會、管理階層及其他成員負責執行，以合理確保達成營運、報導及遵循等相關目標。而內部控制組成要素則包括控制環境、風險評估、控



圖片來源：內部控制-整合架構，中華民國內部稽核協會出版(原著為美國 COSO)，102 年 10 月。

制作業、資訊與溝通、監督作業¹²。另國際內部稽核協會於 2020 年 7 月發布新版三道線模型【詳方框 5】，內部稽核為第 3 道線角色，除維持對治理階層的主要課責，並獨立於管理階層的職責。主要任務係就治理與風險管理(包括內部控制)的充分性與有效性，向管理階層與治理階層溝通獨立及客觀的確認與建議，以協助機構目標之達成並提升與促進持續改善。一旦內部稽核遇有獨立性及客觀性的阻礙時，其應向治理階層報告，並實施必要之保障措施。又 2022 年 10 月 17 日國際內部稽核協會與國際最高審計機關組織發布「三道線模型在公部門的應用(Applying the Three Lines Model In the Public Sector)」聯合文件，亦提及公部門組織第三線角色(內部稽核)得與其他角色協作或單獨運作，諸如檢查、調查、評估及其他確認提供者，進而提供獨立於管理階層的客觀確認與建議。而公部門內部稽核獨立於管理責任與干擾的運作是內部稽核單位的一個關鍵差異化。當內部稽核長(CAE)或內部稽核單位主管對治理單位負責時(直接或透過治理單位審計委員會)，獨立性是獲得保障。在沒有治理單位的情況下，內部稽核單位主管應向直接監督個體的最高決策單位報告，並採取優化實質上與形式上獨立性的實務。

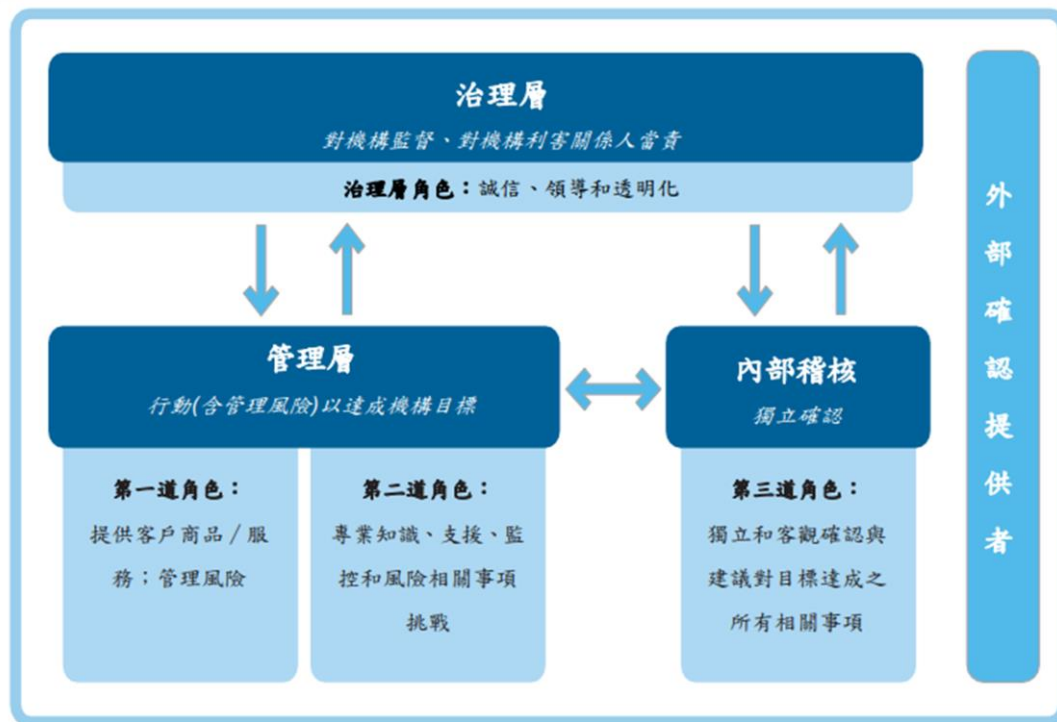
¹² 內部控制-整合架構，中華民國內部稽核協會出版(原著為美國 COSO)，102 年 10 月。

方框 5—三道線模型(Three Lines Model)

IIA 於 2020 年 7 月發布新版「三道線模型」，目的在協助組織完成目標及促成機構治理與風險管理，並確認哪種結構與流程對其本身是最好的。三道線模型按高階層級角色區分為治理階層、管理階層及內部稽核，其中第一道至第三道角色簡述如下：

1.管理階層

- (1)第一道角色：負責 1.領導並指導行動（包括風險管理）與資源應用，以達成機構的目標。2.維持與治理層持續對話溝通並報告機構目標與風險之相關規劃，含預期與實際結果及其風險。3.建立並維護適當的結構和流程，以管理營運和風險（包括內部控制）。4.確保遵循法律、法規和道德要求。營運管理單位對於可能影響目標達成的重大風險，需要明確加以辨識、分析、定義，從各項營運流程中找出可能的舞弊風險，評估其控制是否有效，並建立控管機制。
- (2)第二道角色：負責 1. 提供與風險管理相關額外的專業知識、支援、監控及挑戰，包括：(1)針對風險管理實務（包括內部控制），在程序、系統及個體層級上的開發、實施及持續改善。(2)風險管理目標的達成，例如：遵循法律、法規及可接受的道德行為；內部控制；資訊與技術安全；可持續性與品質確認。2.提供有關風險管理（包括內部控制）的充分性及有效性之分析和報告。
- 2.第三道角色(即內部稽核)：負責(1)維持對治理階層的主要課責，並獨立於管理階層的職責。(2)就治理與風險管理(包括內部控制)的充分性與有效性向管理階層與治理階層溝通獨立與客觀的確認與建議，以支援機構目標之達成並提升和促進持續改善。(3)向治理層報告獨立性與客觀性的阻礙，並實施必要之保障措施。



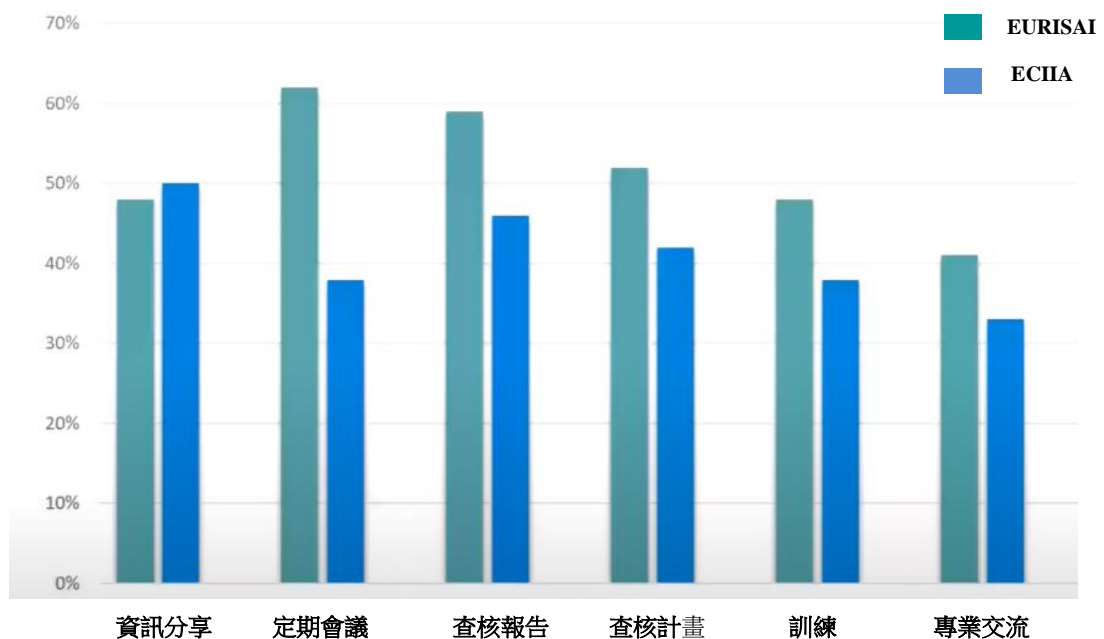
關鍵： ↑ 當責、報告 ↓ 委任、指導、資源、監督 ↔ 一致性、溝通、協調、協同

圖片來源：節錄自中華民國內部稽核協會網站。

(二) 內、外部審計人員之合作，建立標準、指引和最佳實務為關鍵目標

由於最高審計機關依據國際審計與確信準則委員會(The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)制定 ISA 610 指引「採用內部稽核報告」，依據 ECIIA 調查報告統計，歐洲最高審計機關組織(EUROSAI)成員中，有 79%受訪者同意國家最高審計機關與內部稽核單位有合作；然而，ECIIA 成員中卻僅有 42%受訪者同意有合作關係，顯示內、外部審計人員認為彼此合作關係密切程度有所差異，仍待加強溝通達成共識。依據調查結果，若訂有一致的規範，可大幅提高內、外部審計人員對合作之認同度，爰為避免內、外部審計人員重複審計及提升合作效益，需建立一致遵循的標準或指引，並建立最佳實務之案例，供雙方參考應用。內外部審計人員合作之潛在風險為 1.雙方執行審核業務時，因為缺乏溝通致錯誤解讀查核結論；2.使用不同專業準則。此類情況，如同一人看數字「6」，站在對面的人看卻是數字「9」，雙方立足點不一致將產生認同差異，依據 ECIIA 調查報告，ECIIA 與 EUROSAI 成員對最高審計機關與內部稽核單位合作模式，包括：資訊分享、定期會議、查核報告、查核計畫、訓練、專業交流(圖 8)等模式，若能夠過這些合作模式，協調一致遵循之規範/指引，例如當外部審計人員審核過程中，規劃採用內部稽核工作

圖 8 最高審計機關與內部稽核單位協調與合作模式



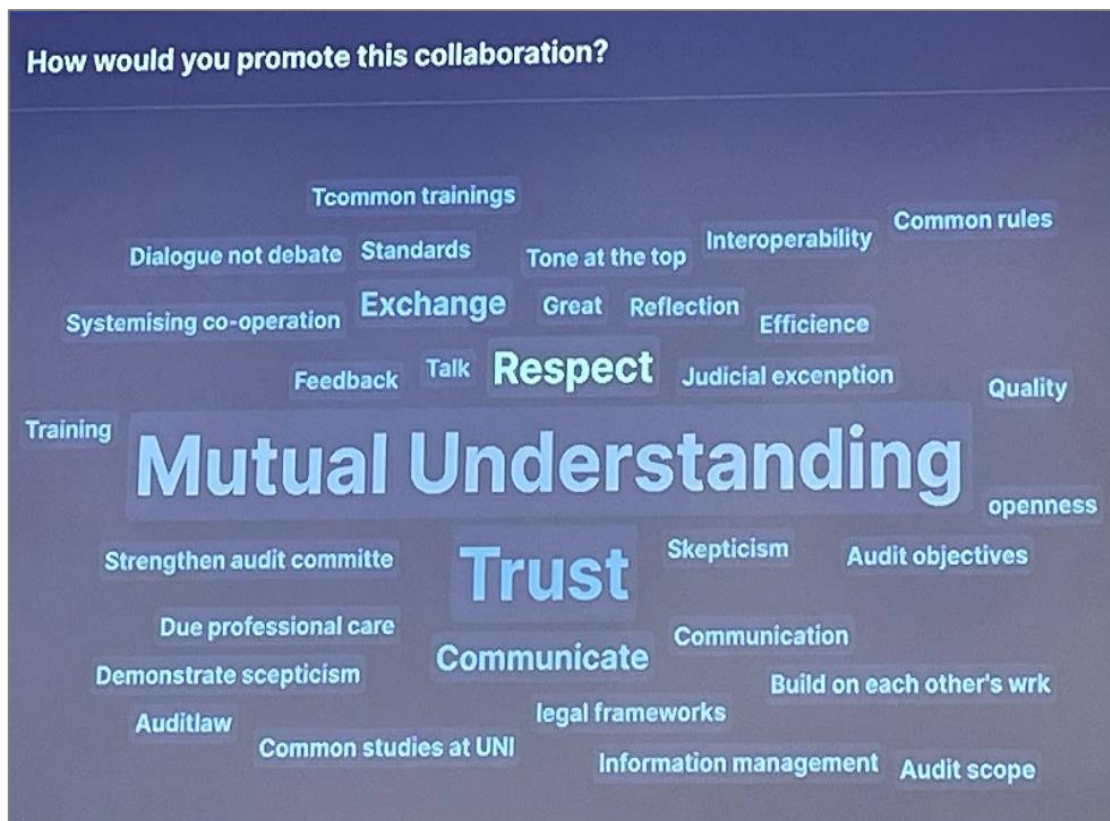
資料來源：本報告譯介自 ECIIA 調查報告。

報告，以評估內部稽核職能，並與內部審計人員討論其工作及報告內容，並將相關結果做為實務範例加以推廣，將可以有效提升內、外部審計人員合作效益。

(三) 促進內外審計人員之合作，強化彼此溝通理解，以及相互尊重仍為不二法則

會議中討論內、外部審計人員間之觀點差異，並一致認為相互信任和理解對於解決此類誤解非常重要，內、外部審計人員合作的起點是認識到彼此的職能和局限性，因兩者角色相近，然因利害關係人或報告對象不同，產生歧見，且未有效溝通協調。例如 ECIA 調查報告中提及，有 41.67% 的國家最高審計機關採用該國內部稽核單位報告，外部審計人員審核時會部分採用內部稽核報告，但內部審計人員並未收到外部審計人員如何運用稽核報告、採用程度或效益等回饋資訊，尚乏雙向機制之溝通管道。依據會議現場與會者回饋，強化內、外審計人員合作之最佳方式，仍為相互理解、尊重與溝通信任等(圖 9)，要促進雙方共同合作，提高同理心並相互尊重、加強溝通仍為不二法則。

圖 9 「場次二、強化內、外部審計人員合作關係」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

場次三、績效審計：如何讓金錢發揮更好價值？（Performance audits: How to get better value for money?）

第三場會議採小型座談會方式進行，講者來自 INTOSAI、OECD、英國國家審計署、英國公共財政及會計學會、波蘭財政部等。主持人先闡明場次主題，再由與談人發表看法、分享經驗並彼此激盪觀點，最後接受現場與會人員之提問並回答【會議實況詳圖 10；講者由左至右依序為 Peter Welch 先生、Jeffrey Matsu 先生、Joshua Reddaway 先生、Vivi Niemenmaa 女士、主持人 Joanna Stachura 女士】。本報告彙整摘錄研討重

圖 10 「場次三、績效審計：如何讓金錢發揮更好價值？」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

點如次：

（一）妥善運用國際標準及標竿案例有助因應績效審計擇定審計標準之挑戰。

績效審計之目的，係協助組織以具經濟、效率或效果的方法達成目標，惟公部門目標不在於追求利益最大化，而無從透過市場機制衡量評估績效，凸顯公部門績效審計工作重點在於突破衡量績效

之障礙，提出「為所當為」之建議意見，以促成公部門良善治理。

然而，績效審計推展多年，仍反覆面對擇定適切審計標準【**Audit Criteria**；詳方框 6】之挑戰，主因在於被審核機關往往不會以積極的態度設定一套具挑戰性的衡量標準。此時，OECD 作為一個產製衡量標準及優良實務作業指引的工廠(a factory of producing criteria and good practice guides)，可提供內容完整的資料庫與標竿案例，協助審計人員因應擇定審計標準之挑戰，促進績效審計之推展。

方框 6— 審計標準 (Audit Criteria)

依據 INTOSAI 訂定最高審計機關國際準則(The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) 3000 「績效審計準則」(Standard for Performance Auditing) 第 4 章「績效審計一般性要求」(General Requirements for Performance Auditing)，對於審計標準 (Audit Criteria) 訂定 2 項要求及相關說明如下：

1. 審計人員應建立適當的審計標準，該標準呼應審計目標及問題，並與經濟、效率或效果性原則相關。

說明：(1) 審計標準是用於評估查核主題的基準 (benchmarks)。在複雜的審計案件中，審計人員可能會在審核過程中發現更適切的審計標準，例如具可比較性之最佳實務。在績效審計中，審計標準並不總是容易取得，它們通常奠基在如何以最經濟、最有效方式運作的相關實務知識。取得妥適的審計標準對於確保績效審計的品質至關重要，並且在許多情況下，釐清及訂定審計標準為展現績效審計價值之一環。

(2) 審計標準可以是量化的、質性的，也可以是一般性、個別性的，聚焦於依據合理原則、科學知識及最佳實務等所期望的狀態，或依據法律、規定或目標，可以做什麼或應該做什麼。

(3) 審計標準應為審計目標的評估提供適當、合理的基礎。審計標準必須與查核主題、審計目標或審計問題相關、可理解、完整、可靠及客觀。

2. 審計人員應與被審核機關人員討論審計標準，並作為規劃或進行審計之一部分。

說明：(1) 審計人員應與被審核機關討論審計標準，但擇選妥適審計標準最終是審計人員的責任。

(2) 與被審核機關討論審計標準有助於確保在評估審計主題時採用哪些量化、質性審計標準上達成共識。當審計標準未透由法律或其他權威性文件定義，或審計標準必須在審計工作過程中訂定及優化時，前述討論尤其重要。

(二) 氣候變遷審計為全球績效審計關注焦點與趨勢。

各國政府因應氣候變遷採取之對應作為已然成為各國最高審計機關推動績效審計關注之焦點。面對氣候變遷審計議題，應突破審計個體 (entity)、部門 (sector) 之限制，而以一個更全觀的「整個政府」(whole of government)、「整個社會」(whole of society) 視角，甚至是全球觀點，全面推動審計工作。舉如：各國最高審計機關已大量關注政府對化石燃料補貼政策對環境造成的危害，或對開發中國家提供發展援助可能造成預期外的環境影響，又或 INSOTAI 環境審計工作小組刻正研究氣候變遷與生物多樣性之間的關聯等。

此外，面對越來越高的國際環境標準，執行氣候變遷審計之內、外部審計人員所面臨之共同挑戰，在於對被審核機關提出之永續報告(sustainability reporting)或氣候影響揭露(climate disclosure)進行確信 (assurance)。此時，需要內、外部審計人員更頻繁並深入的合作並交流資訊，以提升相關環境資訊的可靠度與公信力。

(三) 審計人員可透過績效審計對查核個案提出系統性改善措施，擴大審計績效。

公部門績效審計之推展經歷幾個階段，起自辨識個案「單一業務行為」(Transactional) 之錯誤或表現不彰，接著透過多份針對單一個案的報告辨識出「系統性問題」(Systems)，進而更細緻的探討其背後的「治理議題」(Governance)，部份議題甚至發展為「評估架構」(Framework for Assessing) 或國際標準，可更大規模進行國家層級之平行審計 (Parallel audit) 等¹³。

¹³ 與談人以歐盟委員會 (European Commission) 2022 年發布中程預算架構平行審計聯合報告 (Joint report on the parallel audit of Medium-Term Budgetary Frameworks) 為例，該報告係歐盟委員會邀集芬蘭、法國、意大利、荷蘭、葡萄牙、斯洛伐克及瑞典等 7 國最高審計機關參與平行審計，以歐盟會員國中程預算架構 (Medium-Term Budgetary Frameworks in the EU Member States, MTBF)；鑑於預算規劃及執行之影響往往超出年度預算涵蓋之財政年度，確保預算編制之中程視角可以增強國家財政架構之可預測性及永續性，歐盟委員會 2017 年發布 MTBF 供會員國作為模型，轉化為自行適用之中程預算規劃法制) 為衡量標準，並使用共同的審計問題，以橫向比較審計結果。

另英國國家審計署 (National Audit Office, NAO) 因應英國政府因舞弊之財損金額自 COVID-19 疫情前 2 年之 55 億英鎊遽增至疫情期間 (2020/21 及 2021/22 兩個財政年度) 之 210 億英鎊，於 2021 年間發布「管理舞弊與錯誤優良實務指引」【Good practice guidance - Fraud and error；重點內容詳方框 7】，設定政府管理舞弊與錯誤風

方框 7—英國國家審計署 (NAO)「管理舞弊與錯誤優良實務指引」

(Good practice guidance - Fraud and error)

NAO 鑑於英國政府於 COVID-19 疫情期間，大量辦理刺激經濟及紓困補貼措施，進而導致舞弊與錯誤風險顯著攀升，於 2021 年 3 月發布「舞弊與錯誤實務指引」(Good practice guidance - Fraud and error)，闡述 NAO 如何透過審計作為針對前述風險落實課責制度及提升資訊透明。重點包括：

1. 設定政府管理舞弊與錯誤風險應具備之職能 (註)

- (1) 最小化舞弊與錯誤風險：組織須能證明已建置一套具成本效益之控制系統，據以評估組織對舞弊與錯誤之脆弱性，識別特定風險及評估風險規模，具體回應並衡量其有效性，以降低舞弊與錯誤風險。
- (2) 導正舞弊與錯誤行為：組織須具偵測舞弊與錯誤之能力，盡可能收回溢付款項，並對短收款項之公民提出補償。
- (3) 提出報告：組織如果發現存在舞弊與錯誤之重大風險，應衡量其規模，並於年度報告中揭露對該等風險之評估結果，及所發生之財務損失。

2. 因應舞弊與錯誤之審計作為涵蓋財務審計、遵循審計及績效審計

- (1) 財務審計方面：NAO 力求合理確信財務報表不存在因舞弊與錯誤而產生之重大不實。
- (2) 遵循審計方面：NAO 尋求充分適當的審計證據，以合理確保組織交易符合規定，不存在重大舞弊或錯誤之違規行為。
- (3) 績效審計方面：NAO 評估被審核機關管理舞弊與錯誤相關措施之有效性及成本效益。

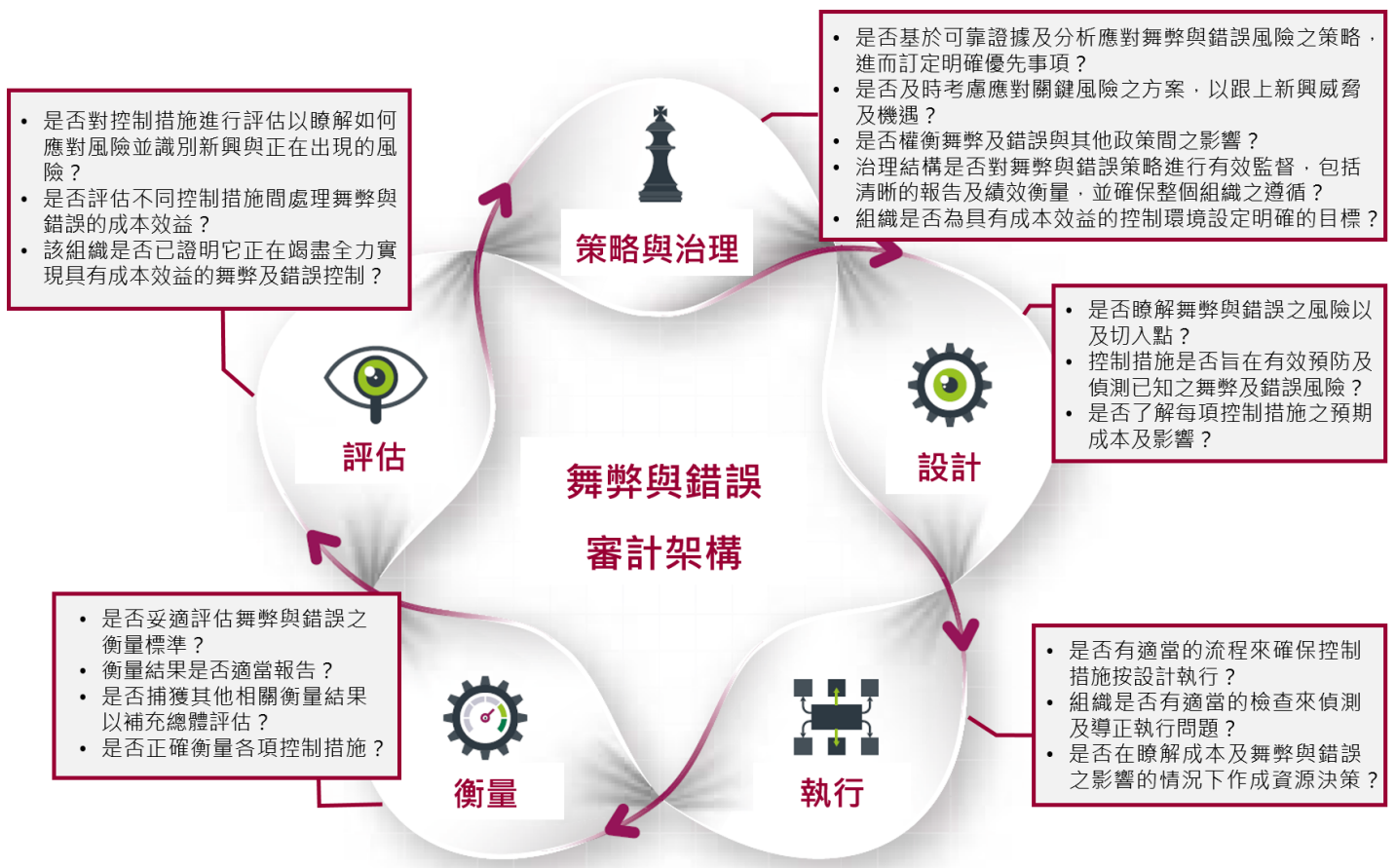
3. 運用舞弊與錯誤審計架構 (The NAO Fraud and Error Audit Framework；圖 11) 執行績效審計

- (1) NAO 運用舞弊與錯誤審計架構查核行政部門解決舞弊與錯誤的努力，並評估其是否具有成本效益。
- (2) 該架構依據舞弊與錯誤管理循環 (Fraud and Error Management Cycle) 中「策略與治理」、「設計」、「執行」、「衡量」、「評估」5 項循環步驟，分別設計審計問題，引導審計人員評估被審核機關如何管理舞弊與錯誤。
- (3) 由於舞弊與錯誤風險不斷演變，爰該架構側重管理層如何運用「迭代」來衡量其反舞弊與錯誤之有效性並不斷改進其控制。

(註：NAO 援引英國政府反舞弊職能部 (The Government Counter Fraud Function, GCFF) 之反舞弊策略目標，及英國財政部訂定之公共資金管理文件 (Managing Public Money, MPM)，於該指引設定政府管理舞弊與錯誤風險應具備之職能。)

險應具備之職能，闡明因應舞弊與錯誤之審計作為涵蓋財務審計、遵循審計及績效審計，並訂定舞弊與錯誤審計架構（The NAO Fraud and Error Audit Framework；圖 11），導引審計人員將舞弊與錯誤之財務審計、遵循審計個案，轉以績效審計觀點，評估被審核機關舞弊與錯誤控制措施之成本效益，並提出系統性改善建議，發揮績效審計價值。

圖 11 英國國家審計署（NAO）舞弊與錯誤審計架構及審計問題



資料來源：本報告譯介自英國國家審計署「管理舞弊與錯誤優良實務指引」（Good practice guidance - Fraud and error）。

場次四、新內部稽核準則介紹 (Presentation of the new Global Internal Audit Standards)

第四場會議主講者為國際內部稽核協會總會(IIA)認證暨準則和專業議題部門執行副總裁 Lily Bi 博士【會議實況詳圖 12；講者為 Lily Bi 女士】，負責審查內部稽核準則及指引、內部審計人員之指導及全球認證監督等。該場次演講主要係介紹 IIA 總會於 2023 年最新發

圖 12 「場次四、新內部稽核準則介紹」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

布之國際專業實務架構(The International Professional Practices Framework, IPPF)與全球內部稽核準則(草案)¹⁴(Global Internal Audit Standards，圖 13)，以提供內部審計人員執行業務時，實踐內部稽核專業品質之要求與建議，及作為評估內部稽核服務之指導原則。

圖 13 全球內部稽核準則

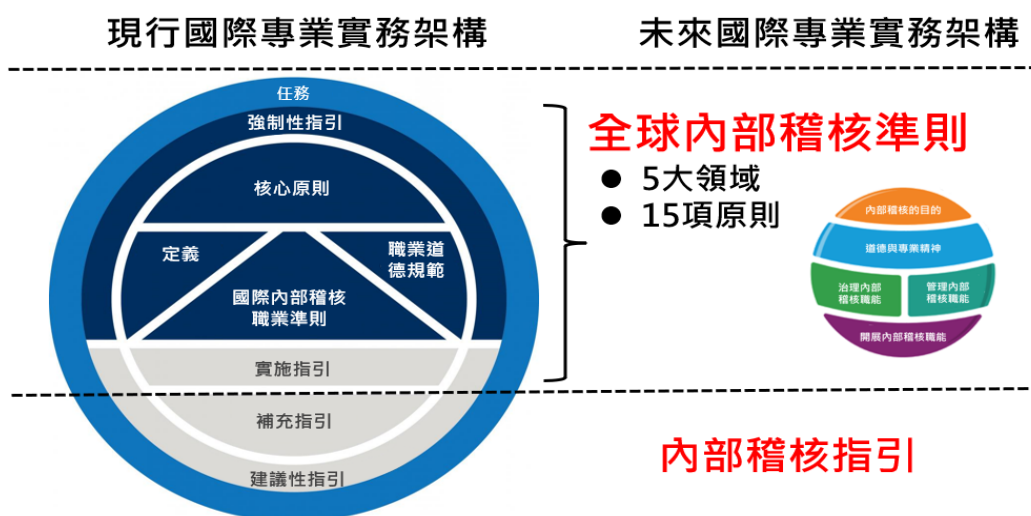


圖片來源：本報告譯介自 IIA 網站

¹⁴ 目前新版之草案已對外發布並進行意見徵詢，IIA 總會針對國際專業實務架構(IPPF)英文版已於 2023 年 3 月 1 日發布，並對外公開發求意見至同年 5 月 30 日；全球內部稽核準則(草案)中文版於同年 3 月 23 日上網徵求意見至 6 月 20 日止。

講者介紹 IIA 之內部稽核架構歷經多次重大變革，自 1947 年起，內部稽核作為「評價職能」，原僅作為會計與財務應用，1957 年起，加入協助營運管理階層，1978 年進一步修正為營運活動及內部控制功能，至 1985 年，更加入為董事會提供糾正舞弊之功能，1999 年起，內部稽核逐漸轉型為「確認及諮詢職能」，除前開營運活動、內部控制、防止舞弊，更添加治理與風險管理功能，2013 年亦提供組織策略建議之功能，為滿足內部稽核職能之轉變趨勢，強化內部審計人員之專業能力，亟需建立一致性之準則與內部稽核目標架構，爰此，IIA 於 2017 年公布現行之國際專業實務架構 IPPF(圖 14)。然透過使用者回饋，現行之 IPPF 已不能滿足使用者期待，IIA 為因應劇烈變化的時代潮流，透過研究檢視、建立新架構、發展內容及蒐集公眾意見等階段，將更新版本並作為未來準繩之參據，修訂後的全球內部稽核準則之架構分為 5 個主題領域：(一)內部稽核的目的；(二)道德與專業；(三)治理內部稽核職能；(四)管理內部稽核職能；(五)執行內部稽核服務。並建立對基本假設或規則之廣泛描述，用來彙總需求及後續建議之「原則」、及對內部稽核專業實務要求之「準則」(彙整如表 2)。最新發行之國際專業實務架構將提供更簡單且清晰的結構，並將含括更實際應用的指引，及包括專門針對公部門治理的內容。

圖 14 Lily Bi 博士介紹 IPPF 架構變革



圖片來源：本報告譯介自講者簡報。

表 2 全球內部稽核準則（草案）內容

領域	原則	標準
一、內部稽核的目的		
二、道德與專業	原則 1 展現誠信	標準 1.1 誠實與勇氣 標準 1.2 組織的道德期望 標準 1.3 法律與專業行為
	原則 2 保持客觀性	標準 2.1 個人客觀性 標準 2.2 維護客觀性 標準 2.3 揭露對客觀性的損害
	原則 3 展示能力	標準 3.1 能力 標準 3.2 持續專業發展
	原則 4 盡職盡責	標準 4.1 符合全球內部稽核準則 標準 4.2 應有的專業謹慎 標準 4.3 專業懷疑
	原則 5 保密	標準 5.1 資訊的使用 標準 5.2 資訊保護
三、治理內部稽核功能	原則 6 董事會授權	標準 6.1 內部稽核任務 標準 6.2 董事會的支持
	原則 7 定位獨立性	標準 7.1 組織獨立性 標準 7.2 稽核長的角色、職責及資格 標準 7.3 維護獨立性
	原則 8 由董事會監督	標準 8.1 董事會互動 標準 8.2 資源 標準 8.3 品質 標準 8.4 外部品質評估
四、管理內部稽核功能	原則 9 策略性計畫	標準 9.1 了解治理、風險管理與控制流程 標準 9.2 內部稽核策略 標準 9.3 內部稽核章程 標準 9.4 方法論 標準 9.5 內部稽核計畫 標準 9.6 協調與依賴
	原則 10 管理資源	標準 10.1 財務資源管理 標準 10.2 人力資源管理 標準 10.3 技術資源
	原則 11 有效溝通	標準 11.1 與利害關係人建立關係及溝通 標準 11.2 有效溝通 標準 11.3 交流結果 標準 11.4 錯誤與遺漏 標準 11.5 溝通對風險的接受
	原則 12 提高品質	標準 12.1 內部品質評估 標準 12.2 績效衡量 標準 12.3 確保與提高敬業度
五、執行內部稽核服務	原則 13 有效地規劃專案	標準 13.1 專案溝通 標準 13.2 專案風險評估 標準 13.3 專案目標及範圍 標準 13.4 評估標準 標準 13.5 專案資源 標準 13.6 工作計畫
	原則 14：開展專案工作	標準 14.1 為分析與評估蒐集資訊 標準 14.2 分析與潛在專案發現 標準 14.3 發現評估 標準 14.4 建議與行動計畫 標準 14.5 作成專案結論 標準 14.6 記錄專案
	原則 15：溝通專案結論並監督行動計畫	標準 15.1 最終專案溝通 標準 15.2 確認行動計畫的實施

資料來源：本報告自行整理。

場次五、審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色：機會與風險 (Auditors' role in preventing and detecting fraud and corruption with government grants and subsidies: Opportunities and risks)

第五場會議採小型座談會方式進行，講者來自葡萄牙、智利等國最高審計機關、比利時聯邦內部稽核總署、國際內部稽核協會、民間廉正顧問公司¹⁵等。主持人先闡明場次主題，再由與談人發表看法、分享經驗並彼此激盪觀點，最後接受現場與會人之提問並回答【會議實況詳圖 15；講者由左至右依序為主持人 José Tavares 先生、Lily Bi 女士、Kathleen Meganck 女士、Linda Miller 女士、Jorge Bermúdez Soto 先生】。本報告彙整摘錄研討重點如次：

圖 15 「場次五、審計人員在偵測政府補助款舞弊及貪腐之角色：機會與風險」會議實況



資料來源：本部與會人員實地拍攝。

¹⁵ 講者 Linda Miller 女士曾任職於美國疫情應對課責委員會 (PRAC)，現職 Audient 團隊首席執行官，係一提供廉正諮詢服務之顧問公司。

(一) 內、外部審計人員在舞弊風險管理上扮演重要角色，宜形成夥伴關係達成維護組織廉正的共同目標。

國際內部稽核協會 (The Institute of Internal Auditors, IIA) 及國際舞弊稽核協會 (The Association of Certified Fraud Examiners, ACFE) 援引布萊克法律辭典 (Black's Law Dictionary) 之定義，闡明舞弊 (Fraud) 係指任何依靠舞弊以獲取利益的活動。IIA 及 ACFE 並引用舞弊三角【Fraud Triangle；詳方框 8】模型，建構內部審計人員協助組織降低舞弊機會 (Perceived Opportunity) 之職責，在於評估組織管理舞弊風險之流程及其有效性，而為落實前述職責，內部審計人員應將舞弊風險評估明確納入業務計畫，並於訂定業務目標時將舞弊發生的可能性納入考量。又最高審計機關所代表的外部審計功能，在協助管理舞弊風險方面亦扮演重要角色，尤其當組織的內部稽核功能薄弱時，外部審計人員更要發揮關鍵影響力。

方框 8—舞弊三角 (Fraud Triangle) 模型

舞弊三角 (Fraud Triangle) 模型係由美國犯罪心理學家 Donald Cressey 博士首次於 1953 年提出，歷經學術與實務界多年運作及討論後，形塑舞弊構成之三大要素，包括：

1. 誘因或壓力 (Incentive/Pressure)：舞弊者的行為動機。
2. 機會 (Opportunity)：能在不被發現或免於懲罰的前提下進行舞弊的機會，可以透過設計及執行有效的控制措施予以降低。
3. 態度或合理化 (Attitude / Rationalization)：舞弊者對於舞弊行為的解釋，使其可與自身的行為準則、道德觀念吻合。

又內、外部審計人員雖然未必兼具舞弊調查 (Fraud Investigation)

¹⁶之職責，但至少都應具備識別舞弊指標【Fraud Indicators；詳方框

¹⁶ 舞弊調查 (Fraud Investigation) 係指組織發生舞弊時，調查舞弊行為之目的、手法、犯罪結構及嫌疑人，以確認案件之「犯罪行為」與「犯意」。

9】的能力，俾及時偵測舞弊跡象，移送專責調查單位處置。另內、外部審計人員可透過共同舉辦舞弊風險腦力激盪會議交流資訊、分享領域知識及凝聚共識，打造夥伴關係，達成維護組織廉正及公共資金正當運用的共同目標。

方框 9—舞弊指標 (Fraud Indicators)

依據世界銀行(World Bank)2017 年發布「公部門內部審計：舞弊焦點」報告(Public Sector Internal Audit : Focus on Fraud)，常見的公部門舞弊包括：

- 1.採購舞弊：如虛假發票、濫用採購卡、操弄採購過程或採購低劣物品、向利害關係人收取回扣等。
- 2.竊取行為：如私自轉移及出售庫存、現金、消耗品或資訊，以詐欺方式獲得商品或服務等。
- 3.申報虛假支出：如使用虛假單據請領旅費及住宿費。
- 4.薪資詐欺：如以人頭員工竊領薪資或不實申報加班費等。

該報告並列舉公部門舞弊指標【Fraud Indicators，即紅旗警訊 (Red Flags)】包括但不限於下列事項：

- 1.遭受外部各方壓力（如政治結構）。
- 2.資訊系統薄弱且缺乏適當的資訊安全機制。
- 3.決策過度集權，進而破壞採購作業流程各職能間必要的分工。
- 4.新興計畫或計畫尚處於早期階段，而未落實有效的控制措施。
- 5.欠缺針對長期舞弊活動的懲罰程序。
- 6.管理高層以緊急需要為由推翻控制措施。
- 7.關鍵員工流動率高、被解僱或調動；人員欠缺職務所需的技術專長；欠缺足夠的人力資源來執行控制程序。
- 8.高階主管在實現高目標的巨大壓力下可能採取不道德手段。
- 9.存在未經適當授權或沒有適當文件支持的非常規交易。
- 10.存在對工作、薪酬或其他因素表達不滿的員工。
- 11.與利害關係人在正常業務範圍外密切接觸。

(二) 審計人員宜從預防角度出發，協助機關建構健全的反舞弊環境。

美國聯邦審計署 (Government Accountability Office, GAO) 鑑於舞弊對聯邦計畫的廉正構成重大威脅，並削弱公眾對政府的信任，

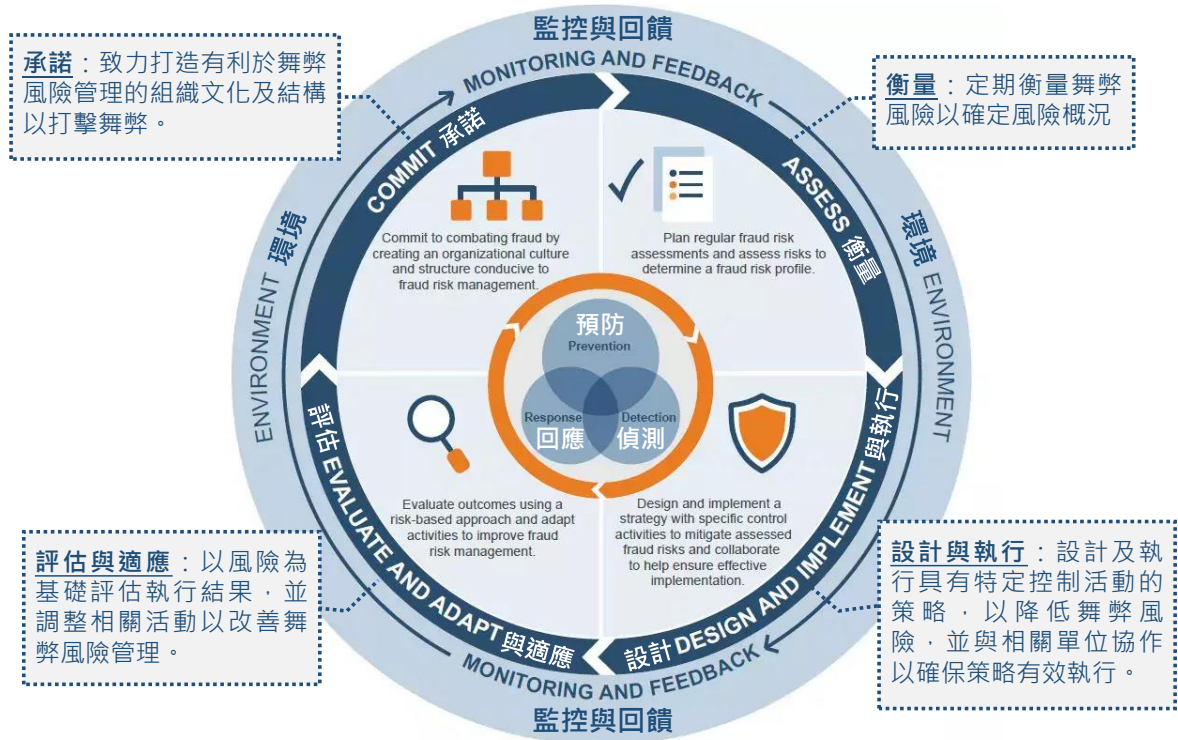
加以立法部門、預算管理局(Office of Management and Budget, OMB) 及新的內控標準更加關注計畫管理者採取策略方法來管理不當付款風險及舞弊等，爰 GAO 根據過往查核機關管理舞弊風險，及協助訂定有效的反舞弊控制措施之實務經驗，於 2015 年 7 月訂定「管理聯邦計畫舞弊風險架構」【A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs；重點內容詳方框 10 及圖 16】，從預防角度出發，協助計畫管理者控管舞弊風險。

方框 10—美國聯邦審計署 (GAO)「管理聯邦計畫舞弊風險架構」
(A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs)

GAO 為協助聯邦計畫管理者有效控管舞弊風險，提升公眾對政府的信任，於 2015 年 7 月訂定「管理聯邦計畫舞弊風險架構」(A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs；圖 16)，該架構涵蓋「預防」、「偵測」及「回應」舞弊相關控制活動，且將重點聚焦於「預防」，及影響或協助管理者降低舞弊風險的「環境」因素，並強調「監控與回饋」的重要性等，以「評估」、「設計與執行」、「評估與適應」、「承諾」等 4 個層面來具體實踐，說明如下：

1. 評估—定期評估舞弊風險，以確定風險概況。
 - (1) 於計畫中納入舞弊風險之評估，且讓利害關係人參與評估作業。
 - (2) 評估舞弊風險發生的可能性及影響，並確定風險承受能力。
 - (3) 檢視既有控制措施之適用性，確定殘餘風險事項及排序，並文件化舞弊風險概況。
2. 設計與執行—設計及執行具有特定控制活動的策略，以降低舞弊風險，並與相關單位協作以確保策略有效執行。
 - (1) 訂定及溝通舞弊策略文件，並將重點關注於預防性控制活動。
 - (2) 考量預防及偵測潛在舞弊相關控制措施之成本效益，訂定舞弊應對計畫。
 - (3) 與利害關係人建立合作關係並訂定激勵措施，以確保反舞弊策略有效實施。
3. 評估與適應—以風險為基礎評估執行結果，並調整相關活動以改善舞弊風險管理。
 - (1) 基於風險監控及評估結果進行舞弊風險管理活動，並注重衡量結果。
 - (2) 自報告及偵測機制蒐集並分析舞弊相關資料與例證，以即時監控舞弊趨勢。
 - (3) 以監控、評估及調查結果來改善舞弊的預防、偵測與回應。
4. 承諾—致力打造有利於舞弊風險管理的組織文化及結構，以打擊舞弊。
 - (1) 管理高層展現對打擊舞弊的承諾，並讓計畫各層面都參與反舞弊。
 - (2) 於計畫中指定一個單位來領導舞弊風險管理活動。
 - (3) 確保該單位具明確的責任及必要的權力，以履行其職責。

圖 16 美國聯邦審計署（GAO）管理聯邦計畫舞弊風險架構



資料來源：本報告譯介自美國聯邦審計署「管理聯邦計畫舞弊風險架構」（A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs）。

惟 GAO 提出前述舞弊風險架構 5 年餘後，對美國政府 COVID-19 疫情期間推出各項刺激經濟及紓困措施執行審計結果，仍有鉅額聯邦公共資金遭舞弊竊取。GAO 審計長近期出席聽證會即指出，聯邦政府普遍仍未能落實舞弊風險的管理，相關預防性內部控制措施仍有相當進步空間。爰內、外部審計人員宜透過提出衡平、具體之建議意見，持續協助機關進行舞弊預防工作，特別在於反舞弊文化的建構，諸如組織高層是否更願意公開談論舞弊，是否更具體提出反舞弊的策略與承諾，是否於交付任務目標時，除效率及效果外，另將對舞弊風險的考量融入激勵制度等，以形塑健全的反舞弊環境。

(三) COVID-19 疫情衝擊公部門廉正價值，但也創造以資料驅動建構反舞弊環境的機會，宜以實際案例引導審計人員妥善運用資料分析技術因應未來挑戰。

資通訊科技持續發展，加以 COVID-19 疫情急速推升遠距工作與服務的需求，而政府部門老舊的資通訊系統設備，及長期欠缺適足的資通訊、資安人才等現況，均使公部門資金之正當運用與廉正價值，遭遇前所未有的挑戰。犯罪集團利用暗網掌握大量外洩的個人資料，於疫情期間組織性的犯下大規模盜用身分以舞弊公款的罪行（舉如：美國加州犯罪集團取得矯正機關服刑者個人資料後，盜用身分詐取失業給付救濟金，使政府溢付款項達上億美元），凸顯政府部門低估了個人資料外洩造成的負面影響，且面對此類利用公部門資通訊技術、設備、人力缺口進行的集團式犯罪，尚未作好準備。

但政府在付出慘痛代價後迎來轉機，相較 COVID-19 疫情前，政府部門更願意正視舞弊風險，並投資於資料分析所需的設備、技術、職能與人力，期透過資料驅動（data driven）及時偵測舞弊跡象，甚至提前預防舞弊發生。不過，站在內、外部審計人員觀點，因應資料驅動浪潮仍存在諸多挑戰，舉如：審計人員或面臨個人資料保護或隱私權限制所造成資料取得困難；或缺乏資料素養（data literacy）¹⁷，致難以辨識攸關審計目標的資料；或缺乏處理、分析、解讀資料的能力；或審計機關於不瞭解需求或風險情況下，搶快投資資料分析技術，致人力、時間、金錢耗費在原本用簡單的勾稽比對就可處理之審計課題，而使該投資不符成本效益等。

因此，審計機關發展資料驅動模式的流程，應起自對業務的充分瞭解，據以客觀評估風險，並訂定明確的審計問項及資料需求後，運用具成本效益的資料分析技術來達成審計目標。而最能對審計人員溝通資料分析技術價值的方式是使用具體案例，個案實例可以引導審計人員瞭解真正的審計需求，及資料可以如何被分析運用，暨要達成審計目標前資料處理分析的各項步驟（舉如：辨識、取得、清理、分析、評估結果……等）。COVID-19 疫情固然對政府廉正造成相當衝擊，但也形成諸多具體案例有助於行政部門及審計機關共同學習因應舞弊，為未來可能面臨的下一次挑戰作好準備。

¹⁷ 資料素養（data literacy）係指對業務充分瞭解，並具備足夠的知識及技能，能於無邊無際的巨量資料中篩選出攸關目標的資料，並能鑑識資料品質，進一步運用分析技術進行客觀解讀分析後，作出決策的能力。

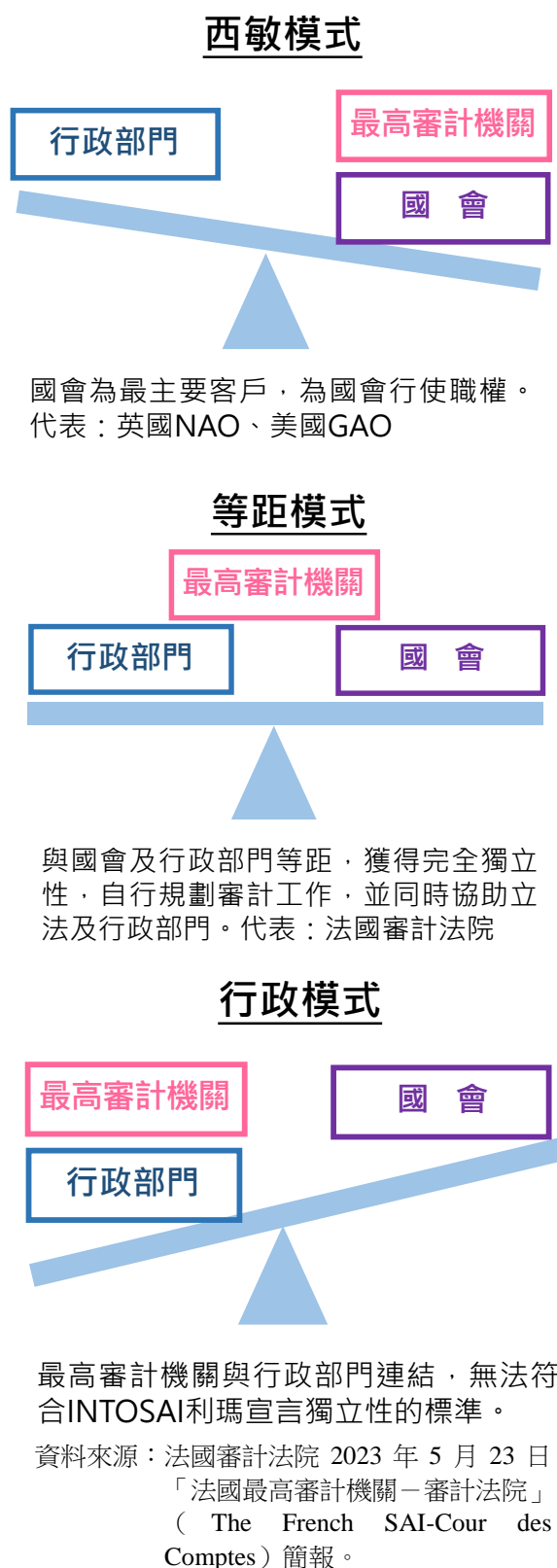
肆、法國審計制度簡介

一、運作模式與基本價值

法國審計法院起源自中世紀國王法庭，為歷史悠久且具司法權之最高審計機關。審計法院歷經法國大革命時期頒布人權及公民權宣言，拿破崙皇帝立法創建，及法國憲政體制歷次修正，並隨同國際政府審計脈動，確立了其與國會及行政部門維持等距關係之運作模式（最高審計機關 3 大基本模式如圖 17），及 3 大基本價值，包括：

- (一)獨立性 (L'indépendance)：作為財務司法管轄之最高機構，審計法院與行政權及立法權維持等距關係，以法律保障確立完整的獨立性，並具體實現於工作規劃（審計法院可自主決定工作規劃、期程，無須國會或行政部門的任何授權）、資訊公開策略（審計法院可自主決定報告的公開，並可直接透過媒體傳達訊息給公民）及預算自主（審計法院預算自 2008 年後不再附屬於財政部，而是直接

圖 17 最高審計機關 3 大基本模式



併入總理預算，國會進行預算審議時，審計法院有義務回答國會議員提問，但不會遭受預算刪減，因而可獲得充分適足的資源執行必要之審計工作)。

(二)對審性 (**La contradiction**)：給予訴訟程序的當事人充分瞭解證據並回復對方意見之權利，為司法程序的基本原則，審計法院亦將其適用非司法性之審計案件，負有向被審核機關提交查核分析及建議意見草案之義務，並於充分考量被審核機關之回應後，始作成最終決定，並在發布審計報告時連帶揭露被審核機關之意見。

(三)合議性 (**La collégialité**)：審計法院各類審計職權儘管係由審計人員個別進行調查、分析、證據蒐集，惟審計結果之裁決係經審查會議一定法定程序集體合議作成¹⁸，以此消除個人偏見立場及免除個人責任，同時確保審計結果之客觀性與公正性，提升審計工作品質。

二、組織架構

法國審計法院屬於行政法院下之財務專業法院(圖 18)，首席院長係根據總統提名依法任命，審計法院設有 7 個分庭，及檢察總長辦公室。審計之對象包括中央政府、國營事業、社會安全基金、受公款補助之民間團體、法人團體、慈善機構對外勸募獲得之款項，及民間企業來自其他民間屬免稅捐贈之款項、依據建築及住房法第 L313-17 條(**article L. 313-17 du code de la construction et de l'habitation**)規範之機構等進行檢查¹⁹。

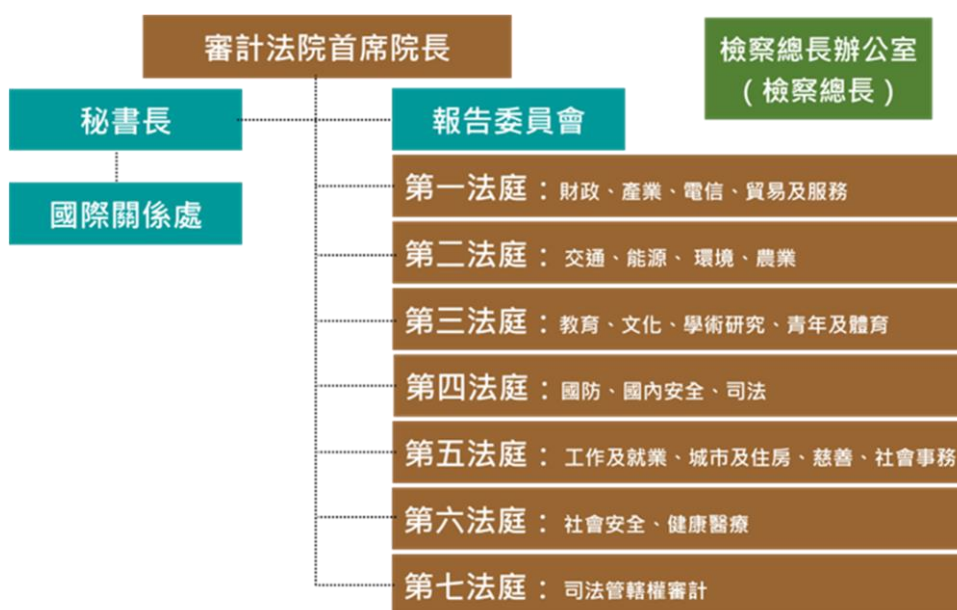
審計法院對規劃及執行審計工作係基於 3 大策略目標 (1.對組織的深入了解、2.內部控制系統評估、3.判斷及辨認重大風險)，及 5 大原則²⁰ (1.應用風險管理、2.與內部稽核單位共同合作、3.記錄審計軌跡、4.維持審計品質、5.追蹤提出建議之後續行動提交最終報告，並追蹤後續情形)進行審計工作。

¹⁸ 審計法院各項決定均合議產生，過程中須經歷 2 次審查會議討論(**deliberate**)，每次均由審計團隊之報告人展示審計過程、結果及證據，由庭長(**the president of chamber**)、部門主管(**president of section**)、督導人員(**supervisor**)、資深審計人員 (**senior auditors**) 等共 10 餘人參與審查。第 1 次審查會議過後會起草一份臨時性意見，送交被審核者提出回應，其間亦可舉辦公聽會蒐集各界意見，據以研議修正調整並送經第 2 次審查會議討論通過後，形成最終版本審計報告，發送被審核機關或其監督機關。

¹⁹ 參照法國財政管轄法典第 L111-3 至第 L111-12 條。

²⁰ 參照法國審計法院網站/External Audit/Presentation 類別(資料網址：<https://www.ccomptes.fr/en/external-audit/presentation>)。

圖 18 法國審計法院架構



資料來源：本報告自行整理。

三、職權類型

審計法院依據憲法第 47 條之²¹、財政管轄法典（Code des juridictions financières, CJF）第一章「審計法院」（La Cour des comptes）²²、財政組織法（²³Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances, LOLF）第 58 條、社會安全財政組織法（LOI organique n° 2022-354 du 14 mars 2022 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, LOLFSS）第 2 條²⁴、審計法院專業準則（professional Standards at the Cour des comptes）等規定行使審

²¹ 法國憲法第 47 條之 2 規定：「審計法院應協助國會監督政府的行動。它應協助國會及政府監督財政法案及社會安全財政法案的實施，以及評估公共政策。它應透過公開報告傳遞資訊給公民。公共行政部門的帳目應當合法及真實送交。他們應如實、公正地反映上述公共行政部門的管理成果、資產及財務狀況。」

²² 財政管轄法典（Code des juridictions financières, CJF）第一章「審計法院」（La Cour des comptes）條文自第 111 之 1 條至第 143 之 9 條，內容包括審計法院之組織、任務、法律地位、管轄範圍與職權、執行程序等。

²³ 財政組織法（Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances, LOLF）第 58 條規定憲法第 47 條之 2 第 1 項賦予審計法院協助國會之任務具體包括：於 LOLF 第 57 條規定之架構內回應大會財務委員會主席及總報告員提出之協助請求；依據國民議會及參議院財務委員會的要求，對其所轄範圍的服務或組織的管理進行調查，並於 8 個月內提出結論；於每年 6 月底前提交關於公共財政狀況及前景報告；提交與管理結果有關法案之聯合報告；對國家帳戶之合規性、真實性及準確性提出認證；就關於透過行政手段進行撥款變動之財政法案提出報告等。又依 LOLF 第 57 條規定略以，國民議會及參議院之財政委員會負責監督財政法之執行，並對與公共財政有關的任何問題進行評估，其得接洽獨立的行政部門及公部門，以獲取與公共財政有關之資訊。

²⁴ 社會安全財政組織法（LOI organique n° 2022-354 du 14 mars 2022 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, LOLFSS）第 2 條敘及審計法院依據憲法第 47 條之 2 規定應協助國會之具體任務，包括依國民議會及參議院委員會的要求展開社會安全財政組織法相關調查；對社會安全帳戶資產負債表之合規性提出意見；依據 LOLF 相關規定編製社會安全帳戶報告；就依據本法條件編製國家機構帳戶、每個分支機構帳戶及計畫收款活動之合規定及正確性進行簽證。

計職權，主要包括下列類型：

(一)**審判 (Juger)**：審計法院基於其準司法機關之屬性，對公共帳戶建立一套管理人員財務責任制度。公共會計官員每年依據 CJF 暨預算及會計管理相關規定之要求編製公共帳戶報告，並存管及向審計法院公開相關證明資料，供審計法院以司法調查、審理、判決程序，審判公共會計官員（即經授權管理公共資金者）管理之「帳戶」，其收入、支出是否正確，倘帳戶因人員違規行為導致收入損失或支出不當，審判結果可能致使有關人員承擔個人及財務責任（賠償或罰款）【核定財務責任部分詳方框 11】，但審計法院仍無權審判「個人」，倘案件疑涉刑事犯罪，由審計法院檢察總長辦公室將審計結果移交其他司法權責機關【如預算和財政紀律法院(Cour de discipline budgétaire et financière, CDBF)】，審判嚴重不當或違規行為之公共管理人員。審判公共帳戶收支合法性為審計法院最歷史悠久的職權，並對大約 1 千個帳戶具管轄權【地方政府之帳戶則由地區及領土審計分庭（chambres régionales et territoriales des comptes, CRTC；下稱地區分庭）進行審判】，但隨政府審計功能的拓展，現今審判已非審計法院主要任務，於各項職權活動中僅占約 1 成餘。

(二)**簽證 (Certifier)**：簽證緣於 2001 年 LOLF 及 2005 年 LOLFSS 之授權，審計法院自 2006 年起遵循會計準則、審計準則對國家帳戶及社會安全帳戶執行簽證並出具審計意見（opinion），以督促公共財務及會計資訊更加清晰、易讀，且更真實反映國家及社會安全體制之財務狀況。為踐行簽證職能，審計法院以 3 至 5 年之聘僱合約向私部門招募專業審計人員，以彌補法院人力及專業知能之不足。至於地方政府層級，考量到公共帳戶數量較多，地區分庭是否執行簽證業務尚在試辦與評估中。

(三)**審計 (Contrôler)**：審計法院為確保公共資金之合規性（資金使用及相關控制管理行為與法規一致）、效率性（充分利用可用資源）、效果性（是否符合既定目標及預期結果）等，對國家及相關運營商、社會安全組織、公營事業、接受捐贈之組織，及醫療社會服務機構與診所等執行合規性審計及績效性審計工作，並對被審核機關與其上級管理機關提出審計發現【審計法院稱為「觀察」(observations)】。審計為審計法院最主要之任務，於各項職權活動中占約 8 成。

(四)評估 (Évaluer)：公共政策評估係以系統性方式分析政策目標 (objectives)、執行 (implementation)、產出 (outputs)、結果 (outcomes) 及影響 (impacts)，據以衡量其績效並評估政策之效用 (utility)。INTOSAI 鑑於具獨立性之最高審計機關執行公共政策評估有助於健全循證式 (evidence-based) 公共辯論環境，為協助提供執行所需的理論、工具方法及建議，於 1992 年成立方案評估工作小組 (working group on programme evaluation)，長年由法國審計法院擔任主席，該小組於 2010 年提出首份文件 (Primer)，嗣因實務演進發展，方案評估轉型為政策評估，經於 2016 年訂定、2019 年修訂公共政策評估指引【GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies；重點詳方框 12】，漸進發展最高審計機關執行公共政策評估具體作法。

方框 11 – 2022 年 3 月 23 日發布之第 2022-408 號條例 – 關於公共管理人員財務責任制度

1. 法國政府於 2022 年 3 月 23 日發布關於公共管理人員財務責任制度的第 2022-408 號條例，主要係修訂財政管轄法典關於公共管理人員財務責任制度的規定，該條例反映了政府承諾，建立一致的公共管理人員責任管轄制度。
2. 法國政府自 2021 年推動公共轉型，這種更大的自主權是基於重新定義的管轄責任範圍，為管理責任留下了很大的空間。這一新制度旨在以更有效和更有針對性的方式制裁公共管理人員違反收支執行規則或公共資產管理規則，犯下嚴重不當行為，造成重大財務損失的行為。並規範預算和財務紀律法院 (CDBF) 訴訟當事人目前應承擔責任的其他罪行，特別是管理不善和不正當利益，以及事實上管理的具體制度。
3. 首先，這些罪行將在審計法院的一個分庭 (即訴訟分庭) 進行起訴，該分庭由法院以及地區和領土會計分庭的法官組成。上訴將提交至金融管轄權法院，該法院由審計法院第一院長擔任主席，成員包括 4 名國務委員、審計法院的 4 名首席顧問以及 2 名因公共領域經驗而任命的合格人士。公共管理、財政秩序相關規則進行了徹底改革，各主體責任範圍更加簡單、有效且明確。
4. 為了與為所有公共管理人員建立統一的制度相一致，該命令廢除了審核人員的各種個人和金錢責任制度，公共會計師的個人和金錢責任的廢除將在《憲法》第 74 條管轄的未來組織法架構內進行。重申授權官員和會計官員以及後者承擔的控制任務之間分離的基本原則，該條例於 2023 年 1 月 1 日生效。
5. 第 2022-408 號條例發布後之影響：主要係將原「對『帳戶』之裁判」，修改為「對『公共人管理人員』之裁判」，例如：修正後財政管轄法典第 1 節公共管理人員之裁判 (第 L111-1 條) 第 1 項：審計法院對本書第 3 編第 1 章第 2 節中提到的犯罪行為對公共管理人員進行一審，並受地區分庭的管轄。【涉及公共管理人員的財務責任制度】，強化公共管理人員之課責。

方框 11 (續) – 法國審計法院專業準則規範核定財務責任之處理方式

依據法國審計法院專業準則 (Professional-Standards) 規範中，司法性審計 (Jurisdictional Audit) 分為查核階段、審理階段及判決階段，本報告擇要摘述如次：

1.查核階段：

- II.1.：由相關之庭長函知受查機關之會計官員及授權執行長官 (authorising officers、ordonnateurs，通常為部長或其代理人)。
- II.3.：在查核階段主要調查會計官員是否遵守應負義務及得否予以解除財務責任。
- II.16.：查核人員審查會計人員是否履行其有關收入、支出、帳目保管以及資金及有價證券等持有之義務，同時考慮到時間限制規則。
- II.17.：查核人員並非窮盡所能來驗證所有帳戶，而係依其專業判斷選擇查核詳簡範圍。
- II.30.：查核結果及核定或解除責任之意見，連同相關查核證據，由庭長確認後，提交檢察長辦公室。

2.審理階段：

- II.32.：法國審計法院檢察總長或地區分庭檢察官辦公室係對會計官員進行調查的唯一單位。
- II.33.：檢察總長辦公室經過調查後決定是否起訴，起訴內容包括調查範圍及期間、應負責之機關會計官員身分及疑似之違規行為等。
- II.34.：起訴書明確調查範圍，指出時間、可能承擔責任的會計人員的身分以及對違規行為的懷疑。
- II.35.：起訴內容應通知應負責之機關會計官員及授權執行長官。
- II.46.：由庭長依據起訴內容，正式擬具判決草案。依據機關會計官員個人及財務責任，分為：
 - a.因會計官員未能履行其職責，而導致機關遭受財務損失之賠償 (debet) 責任。(該責任得由部長予以免除)
 - b.因會計官員未能履行其職責，惟未導致機關遭受財務損失之罰款 (fine) 責任。(該責任不得由部長予以免除)
 - c.未發現會計官員涉有違失行為者，且未有其他財務責任時，得解除其財務責任。
- II.52.：審議委員會在做出裁決前需舉辦公開法庭會議 (公聽會)。

3.判決階段：

- II.45.：審議委員會得審酌檢察總長辦公室及相關機關意見，宣布駁回起訴、賠償金額及罰款金額。
- II.73.：判決內容應公開。
- II.76.：對於財務判決之內容如有不服，涉案之機關會計官員、授權執行長官、檢察官 (地區分庭) 及檢察長可以提出上訴。
- II.78.：審計法院之上訴案由最高行政法院審理。

方框 12—INTOSAI 公共政策評估指引 (GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies)

INTOSAI 鑑於具獨立性之最高審計機關執行公共政策評估有助於推動以證據為基礎的公共辯論，為協助提供執行所需的理論、工具方法及建議，於 1992 年成立方案評估工作小組 (working group on programme evaluation)，長年由法國審計法院擔任主席，該小組於 2010 年提出首份文件 (Primer)，嗣於 2016 年訂定、2019 年修訂公共政策評估指引 (GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies)。該指引奠基於對最高審計機關大型調查結果，由下而上綜整提出公共政策評估之定義、目的、參與者、評估標的、評估規劃、評估結果等面向之一般性建議。摘錄重點如次：

1. 定義—系統性分析政策目標 (objectives)、執行 (implementation)、產出 (outputs)、結果 (outcomes) 及影響 (impacts)，據以衡量其績效並評估政策之效用性 (utility)。惟評估者應注意避免踰越分際 (not to go so far) 致引導政策方向。評估者可透過兩種方式預防前述爭議：(1) 揭露自身的獨立性；(2) 敘明報告建議係基於事實及觀察所得政策可能的方向，但不限制行政或立法部門。

2. 目的—公共政策評估目的廣泛，一般包括：

- (1) 規劃/效率：確保政策合理正當，且資源部署有效率。
- (2) 課責：呈現政策實現其目標的程度、資源利用情形及其影響。
- (3) 執行：提升政策績效及其實施與管理的有效性。
- (4) 生產知識：瞭解什麼有效及對誰有效，以及為什麼有效與在什麼情況下有效。
- (5) 強化組織：提升及發展政策參與者及其網絡與組織的能力。

3. 參與者—包括評估者及利害關係人

- (1) 評估者：最高審計機關因具備最關鍵的獨立性及從各項審計工作中獲得政策知識，而成為公共政策評估的當然評估者，可自行發起或應立法或行政部門的要求進行評估；另獨立機構、大學等第三方團體亦可自行發起或應行政部門的要求進行評估。
- (2) 利害關係人：評估過程相當依賴與利害關係人的協作，對象包括政策的決定及執行者、地方代表、民間團體（如非政府組織、企業、專業團體、工會等）。匡列利害關係人不應有重大遺漏，也不宜鉅細靡遺而延宕評估流程。

4. 評估標的—評估標的的選擇基於下列 3 項標準：

- (1) 重要性：包括預算規模，利害關係人的數量、重要性或關聯的複雜度，預期潛在影響範圍，政策複雜度，政策於公眾輿論的象徵意義等。又評估標的的選擇應避免範圍過大，以致難以確定行為與效果間之因果關連，也不能過於限縮，以致對社會的影響難以辨明，或高估該單一施政的重要性。
- (2) 效果 (effect) 的可衡量性：效果 (effect) 依 3 個構面作區隔 (次頁表)，其一是短期、直接的結果 (outcomes) 及長期、遞延的影響 (impact)；其二是與政策目標攸關的預期效果 (intended effect) 及政策目標以外的意外效果 (unintended effect)；其三是具體的客觀效果 (objective effect) 及感受到的感知效果 (perceived effect)。公共政策評估的核心在於基於因果推理就該等效果進行評估，其可衡量性至關重要。
- (3) 執行期間：公共政策評估依不同啟動時期分為 3 類，其一是政策啟動前的事前評估 (ex-ante evaluation)；其二是政策執行期間的隨同評估 (concomitant evaluation)；其三是政策事後評估 (ex post evaluation)。最高審計機關極少進行事前評估，而於政策啟動至少 2 至 3 年後進行隨同評估或事後評估，主要係政策需要時間累積足夠的評估資料，且有助於評估長期及間接的影響。

方框 12 (續) – INTOSAI 公共政策評估指引 (GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies)

表 公共政策評估效果之類型

效果類型	短期效果 (Short Term Effect) — 結果 (Outcome)		長期效果 (Long Term Effect) — 影響 (Impact)	
	具體的 (Objective)	感知的 (Perceived)	具體的 (Objective)	感知的 (Perceived)
預期 (Intended) 效果	具體的預期結果	感知的預期結果	具體的預期影響	感知的預期影響
意外效果 (Unintended)	具體的意外結果	感知的意外結果	具體的意外影響	感知的意外影響

資料來源：本報告整理自 INTOSAI 公共政策評估指引 (GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies)

5. 評估規劃— 評估標的確定後，依下列步驟規劃：

- (1) 衡量可評估性 (evaluability assessment)：於正式啟動評估前，應進行可評估性的衡量，面向包括評估對象及範圍的定義，利害關係人的定義，評估問題的定義，取得所需資料的可能性，組織及期程，選擇的方法論，人力及財力資源等。
- (2) 組織 (organization) — 評估者可考量設立組織，成員宜包括：
 - A. 評估小組 — 由評估者內部成員或聘請評估專家、領域專家組成。
 - B. 督導單位 — 負責覆核可評估性衡量結果及決定是否評估、建立評估問題、於工作計畫納入評估事項並配置必要資源、討論並覆核評估報告、適當時機向要求評估者提交報告、揭露與推廣評估結果等。
 - C. 諮詢機構 — 成員包括評估機構成員及利害關係人代表，俾於評估過程中諮詢、溝通、交流意見及討論結果。
- (3) 工具及方法 (tools and methods) — 評估者應尋求多樣工具來進行評估，依據評估問題，評估方法包括：回顧國內外文獻；與國際結果（或至少一個標竿案例）比較；評估質性或量化指標；比較隊列研究（註 1）；感知調查（註 2）等。

6. 評估結果— 產生評估結果過程及結果之揭露：

- (1) 產生評估結果過程：
 - A. 期中報告 — 出具最終報告前可能會提出期中報告，評估小組於報告架構內與利害關係人交流。
 - B. 最終報告草案 — 要素包括評估目標、問題、利害關係人、工具及方法、資訊來源、政策背景及發展、國際比較、最高審計機關相關工作（如績效審計）所產生的資料、為回答評估問題所蒐集的資料、對資料的分析與解釋、利害關係人意見、評估結論及建議。
 - C. 釐清階段 (Clearing Stage) — 最終報告草案發送利害關係人並請提出回應。
 - D. 最終報告確定 — 研議依據利害關係人意見修改報告。提出建議可能涉及：承認政策或施政的效用性 (utility)；承認政策的有用性，也提出不合宜或無效的施政；質疑政策效用及目標不一致，並提出調整、暫停或終止政策的建議等。
- (2) 評估結果之揭露 — 原則應公布評估報告，並連帶揭露來自相關行政部門的回應。

【註 1：比較隊列研究 (Comparative cohort studies) 係重建一個假定公共政策不存在而其他條件不變的虛構情境，並容許一定程度的不確定性下，與實際情況進行比較後，據以評估公共政策結果。

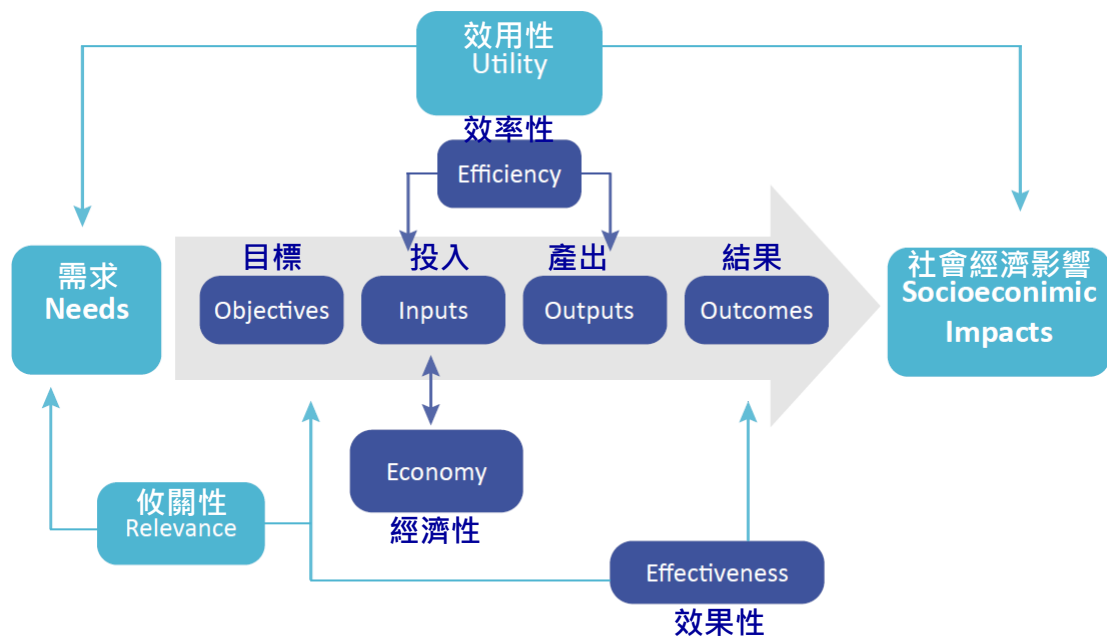
註 2：感知調查係評估者為獲取事實資訊，及衡量政策接受者或執行者意見而進行的調查，該調查提供更多關感知效果的資訊，而不是客觀效果的資訊。】

法國在 2008 年修正憲法時，於第 47 條之 2 明定審計法院應協助國會及政府評估公共政策等，爰審計法院開始正式推動公共政策評估工作並提出相關報告(摘譯法國審計法院 2023 年 4 月 3 日發布公共政策評估報告「國家人工智慧研究策略」重點內容詳附錄 1)，惟考量評估作業參與者多、面向廣、程序繁複、複雜度及專業性高等特性，評估職權於各項職權活動之占比未及 5%。

四、 績效審計與公共政策評估之區隔及關聯性

INTOSAI 方案評估工作小組考量對部分最高審計機關而言，績效審計與公共政策評估難以區隔，有時評估僅被視為是績效審計的一部分，爰於公共政策評估指引提出公共政策評估流程 (The Evaluation Process；圖 19)，並於說明公共政策評估具體作法時，連帶敘及其與績效審計之區隔

圖 19 公共政策評估 (含績效審計) 流程



圖例說明：

- 適用於公共政策評估作業
- 績效審計及公共政策評估作業均適用

資料來源：本報告譯介自 INTOSAI 公共政策評估指引 (GUID INTOSAI 9020 - Evaluation of Public Policies)。

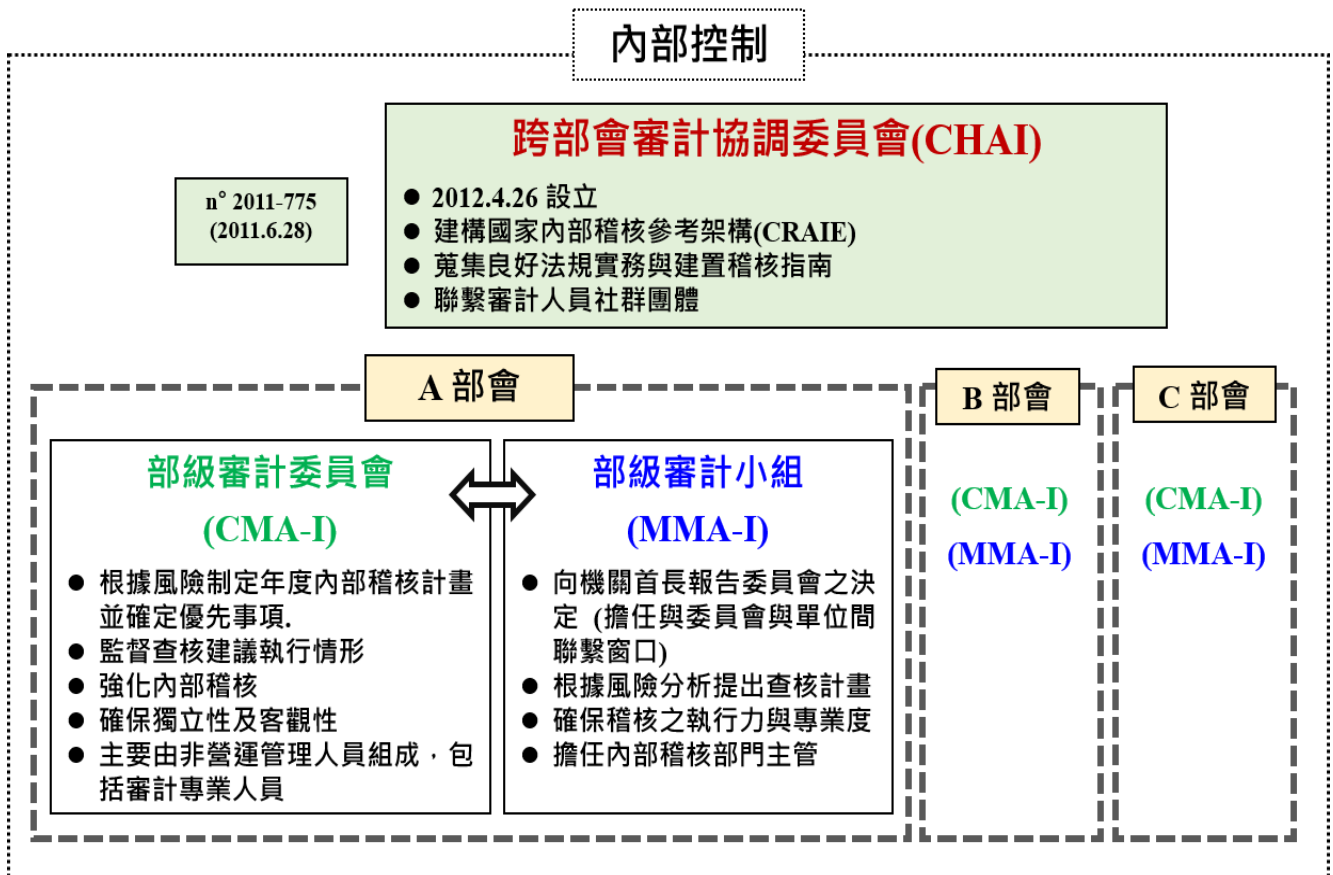
及關聯性。彙整研析結果重點如次：

- (一)焦點不同：**績效審計的核心是評核政府之業務、系統、計畫、活動或組織之經濟性（最大限度地降低資源成本）、效率性（充分利用可用資源）及效果性（既定目標及預期結果的實現程度），並探詢是否還有改進空間；公共政策評估則聚焦評估一項政策的攸關性（政策滿足社會、經濟或環境需求目標的充分性）及有用性（考量政策帶來的直接、間接、有意、無意的影響後評估政策之效用），以探討政策與需求的契合程度及存在價值。
- (二)目的不同：**績效審計的主要目的在於探討行政機關功能不彰或不當行為與審計標準（Audit Criteria）的差異，及所肇致經濟性、效率性或效果性的損失，發揮課責功能；公共政策評估雖然於過程中也探討政策的經濟性、效率性或效果性，但主要目的不在於揭露問題或追究責任歸屬，而將前述評估連同其他要素（如考量在同一領域運作的其他政策或檢視替代政策等），形成改善或重新考慮政策的建議，協助公共決策更貼近社會需求。
- (三)範圍不同：**公共政策評估標的通常是一個較大的標題（如再生能源政策、解決人民酗酒問題政策等），評估過程涵蓋各類審計工作（包括績效審計）；績效審計則相對聚焦於具體的項目或公共行動（如基礎設施、稅收機制等）。
- (四)與參與者的關係不同：**有別於績效審計側重揭示及導正行政機關功能不彰，公共政策評估需要與行政機關建立互信及共榮的新關係，並邀集更多利害關係人於評估過程提供建設性建議。
- (五)關聯性：**最高審計機關可以運用其於相關領域執行其他審計任務所獲之知識經驗（如先前辦理相關績效審計工作使用的工具、方法或結果），作為後續執行公共政策評估的基礎；或於進行公共政策評估規劃，於衡量可評估性（evaluability assessment）階段發現公共政策評估不可行時（如難以衡量影響、重要性有限、利害關係人不可能參與、可用的資源不足等），可視需要縮小目標，轉換為績效審計，依據既定目標及資源配置衡量政策執行結果。

五、 內外審計合作機制

為強化政府職能，法國政府於 2011 年進行政府組織改造，建立一套完整內部稽核體系【詳圖 20、方框 13】，於各部會內部設立審計委員會及審計小組，另設置跨部會審計協調委員會，總體協調及協助各部會內部稽核系統運作，各部會內部透過其審計委員會(各單位組成)，及審計小組(單位內部稽核單位)之運作，維持其內部控制有效性，進一步透過跨部會協調委員會與其他部會交流，並依循協調委員會之參考架構，及一致性規範據以執行。而審計法院屬於政府的外部審計，負責監督及審計法國政府的財政及經濟活動，可藉由有效內部控制減低審計風險。

圖 20 法國內部稽核體系



方框 13—法國內部稽核體系簡介

為強化政府職能，法國於 2011 年進行組織改造，並於 2011 年 6 月 28 日頒布第 2011-775 號法令（décret n° 2011-775 du 28 juin 2011，附錄三），將內部稽核職能推廣至各部會，以建置政府風險管理系統，並實施新的內部稽核制度，除成立跨部會協調之委員會，在部會層級設立部級審計委員會（CMAI）及部級審計小組（MMAI），該制度的靈感來自私部門的做法（類似民間企業設立內部稽核單位，及獨立於董事會下之審計委員會，外部審計委由會計師審核之內部控制審核機制），透過對內部流程及風險管控來改進公共政策的執行成效，並確保稽核作業獨立運作之客觀性，依據風險層級執行審計服務。

1. 國家審計協調委員會（Comité d'harmonisation de l'audit interne de l'État, CHAIE）：

- (1). CHAIE 是一個法國中央政府跨部會層級的委員會，負責協調、支持及監督中央行政機關內部稽核的發展，推動中央政府內部各部會稽核應用的改革，這個組織是在法國中央政府審計改革架構下，根據 2011 年 6 月 28 日第 2011-775 號令創建。
- (2). 2011 年 6 月 28 日第 2011-775 號令第 2 條規定，CHAIE 具有 3 個互補職權為：籌備中央政府內部稽核參考架構資料、融合部會級審計人員社群團體、遵循內部稽核政策。
- (3). 由國家改革部部長主導，參加人員包括部會級內部稽核主管、公共財政總長代表、主計主任代表以及其他由總理任命人士等。

2. 部會層級內部稽核體系：分為部級審計委員會(Comité ministériel d'audit interne, CMA-I)，以及部級審計小組(Mission ministérielle d'audit interne, MMA-I)。部級內部審計委員會(CMA-I)邀請各主管作為委員會成員諮詢，部級內部審計小組(MMAI)負責辨識部級風險，並評估風險影響及規劃查核計畫。

(1). 部級審計委員會(CMA-I)之功能：

- 由部長或其辦公廳主任擔任主席，委員會決定年度內部稽核計畫（外部審計由獨立於該部的機構負責，例如審計法院）。
- 根據認為優先的風險，任命負責執行這些查核的單位，監督查核建議的實施，在稽核單位之外，加強內部控制。
- 委員會必須保證審計人員的獨立性及客觀性，並由大多數非運營經理組成（包括因其在稽核方面的專業知識而被選中的人士）。

(2). 部級審計小組(MMA-I)之功能：

- 該小組向部長報告並準備委員會的決定；在風險分析之基礎上，提出該部年度查核計畫，及規劃審核重點，並確保實施稽核及審計人員之專業與獨立性。
- 擔任內部稽核主管。

法國政府透過上述內部控制體系建構可靠及完整之內部控制，並據以執行，以及跨部會之協調機制，可訂定指引及蒐集優良實務，供各部會參考交流，滾動檢討且適時調整修正內部控制制度，以發揮內部稽核之功能。審計法院屬外部審計機關，可透過評估並採用內部稽核報告、查核規劃階段時即與內部稽核單位溝通、討論查核議題與項目、以判斷及辨認重大不實風險等方式，降低審計風險。

本次參訪審計法院，亦分享該國內部審計與外部審計間之協作，主要在查核計畫規劃階段，就以透過各種形式共同合作，例如：內部稽核之工作，包括財務與績效審計，主要包括：對受查單位之瞭解、評估內部控制制度，及辨認重大(不實)風險 3 項。而外部審計的工作為：1.揭示被審核個體及其治理單位對治理效率、有效性及資源分配之考量；2.於內部稽核與評估計畫中考量可能妨礙組織實現預期結果之風險，並分析風險。雖然內、外部審計人員工作目標不盡相同，然對於降低組織各項風險為共同目標，更應該積極尋求合作之可能性，內、外部審計人員合作之效益如次：

(一)風險與內部控制分析：

- 1.內部稽核工作有助於加強風險及內部控制的分析。
- 2.內部稽核工作有助於全面了解可能阻礙組織績效的風險。
- 3.通過利用洞察，外部審計人員可以加強對內部控制制度之評估。

(二)避免重複審核：

- 1.與內部審計人員之合作，能使外部審計人員能夠避免重複內部審計人員已經執行過之審計工作。
- 2.內部稽核單位調查結果和報告可以與外部審計共享，毋需在同一領域進行審核。
- 3.這確保了審計資源的最佳利用，並避免不必要的重複工作。

六、未來策略方向

審計法院面對生態環境轉變、人口高齡化、應對流行疫病、數位轉型等挑戰，於 2021 年 12 月間提出「JF 2025 共同創造財政管轄的未來」策略報告（JF 2025, le projet stratégique des juridictions financières；圖 21），

重行審視審計法院的使命並就執行結果進行策略反思，

據以策定未來 5 年（至 2025

年）3 大策略目標分別係「為

公民提供更加多樣化、及時

且易於獲取的服務」、「持續

推動業務的強化與革新」及

「促進更為整合及敏捷的治

理」，及於該等目標項下訂定

合共 12 項指引、40 項關鍵行

動，期藉由該等策略目標的

實現，完成審計法院的轉型，

成為更符合國家及社會期待

的組織，提升公共服務的品質及民眾對政府的信心。經審酌我國政府審計

體制架構、業務發展主軸與本報告研析重點，篩選並摘錄其中 3 項指引及

9 項關鍵行動如次（至於該策略全 12 項指引及 40 項關鍵行動內容摘譯詳

附錄二）：

（一）加強與公民的聯繫（指引 1）方面：

1. 提供一個線上平臺供公民提出審計需求建議。（關鍵行動¹ 公民控制#CitizenControl）
2. 開發新的審計方法，評估公共服務使用者及受益人對服務品質的評價（如直接訪談某項政策的使用者或受益者），俾於審計工作中融入

圖 21 法國審計法院 2025 財政管轄策略（JF 2025）



資料來源：取自法國審計法院網站。

更多使用者觀點。(關鍵行動°2 服務品質#QualityofService)

- 3.就各項評估召開公眾研討論壇，提升民眾對審計法院評估工作的認識。(關鍵行動°3 回饋論壇 #FeedbackForum)

(二)導入新型態的審計及報告(指引2)方面：

- 1.每年就各界重點關注之關鍵議題持續發布主題報告。(關鍵行動°7 主題報告#NewWorks)
- 2.充實每年年初發布的活動報告，介紹審計法院的策略、預算使用情形與績效、工作人員與職務內容等。(關鍵行動°8 活動報告 #ActivityReport)
- 3.優化年度報告架構，使整體設計更友善清晰，聚焦報導公民提出審計需求的政策主題及與歐洲、國際進行比較的基準，暨法國及歐洲重要問題的專題審計結果。(關鍵行動°9 年度報告 #RPAJF2025)

(三)成為法國公共政策評估的主要參與者(指引8)方面：

- 1.投入更多資源執行公共政策評估工作，使其占審計活動的比率從現今未及5%拉升至2025年之20%。(關鍵行動°23 2025年達到20% #20%In2025)
- 2.與公共機構或學術團隊建立夥伴關係，開展各式量化、質性分析作業，以支持評估工作。(關鍵行動°24 夥伴關係 #OrganisationEPP)
- 3.擴展公共政策評估至地方層級政策，協助提升政策品質。(關鍵行動°25 地方政策之評估 #EvaluationInTerritories)

伍、研習心得與建議意見

一、善加運用 OECD 資料庫，作為檢視行政部門訂定及衡量施政績效指標之參據，並研議增修相關作業指引，以引導審計人員與被審核機關討論審計標準之適切性，持續精進績效審計工作。

本部依據審計法第 2 條第 5 款及第 62 條至第 70 條規定²⁵所賦予「考核財務效能」之審計職權，並順應各界對良善公共治理之期待及國際審計發展思潮之轉變，於 2009 年間訂定「審計機關績效審計作業指引」(嗣於 2011 年、2017 年、2019 年間修正)，十餘年來漸進發展考核政府施政效能之績效審計，並於 2015 年修正審計法第 69 條增訂第 2 項及第 3 項規定²⁶，明定審計機關考核各機關績效認為有可提升效能或增進公共利益者，應提出建議意見；發現有影響各機關施政或營(事)業效能之潛在風險事項，得提出預警性意見等，提供明確法制基礎引導審計機關除傳統監督角色外，積極朝洞察、前瞻角色邁進。近 3 年(2021 至 2023 年)本部重大績效審計案件議題多元(包括查核政府推動溫室氣體減量、毒品防制政策、少子女化因應對策、長期照顧政策、交通安全改善、國家資通安全政策、青年居住政策等執行情形)，聚焦考核政府重大跨域施政之經濟性、效率性及效果性，研提整體性策進建議，期發揮審計機關促進政府善治之影響力。

惟本部於推動績效審計實務過程中，確實如同本次 OECD 審計人員聯盟 2023 年會所探討，審計機關面臨難覓適切審計標準之挑戰，並間有學者專家

²⁵ 審計法第 2 條規定：「審計職權如左：……五、考核財務效能。……」同法第 62 條至第 70 條規定，考核財務效能之內涵包含審核政府各項施政計畫、事業計畫或營業計畫執行進度、績效、經濟與不經濟之程度；機關財產運用之有效程度；考核公有營業及事業機關重大建設事業之興建及經營效能；施政效能、事業效能、或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較等。

²⁶ 審計法第 69 條規定：「審計機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院；其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出建議改善意見於各該機關。

前項考核，如認為有可提升效能或增進公共利益者，應提出建議意見於各該機關或有關機關。

審計機關發現有影響各機關施政或營(事)業效能之潛在風險事項，得提出預警性意見於各該機關或有關機關，妥為因應。」

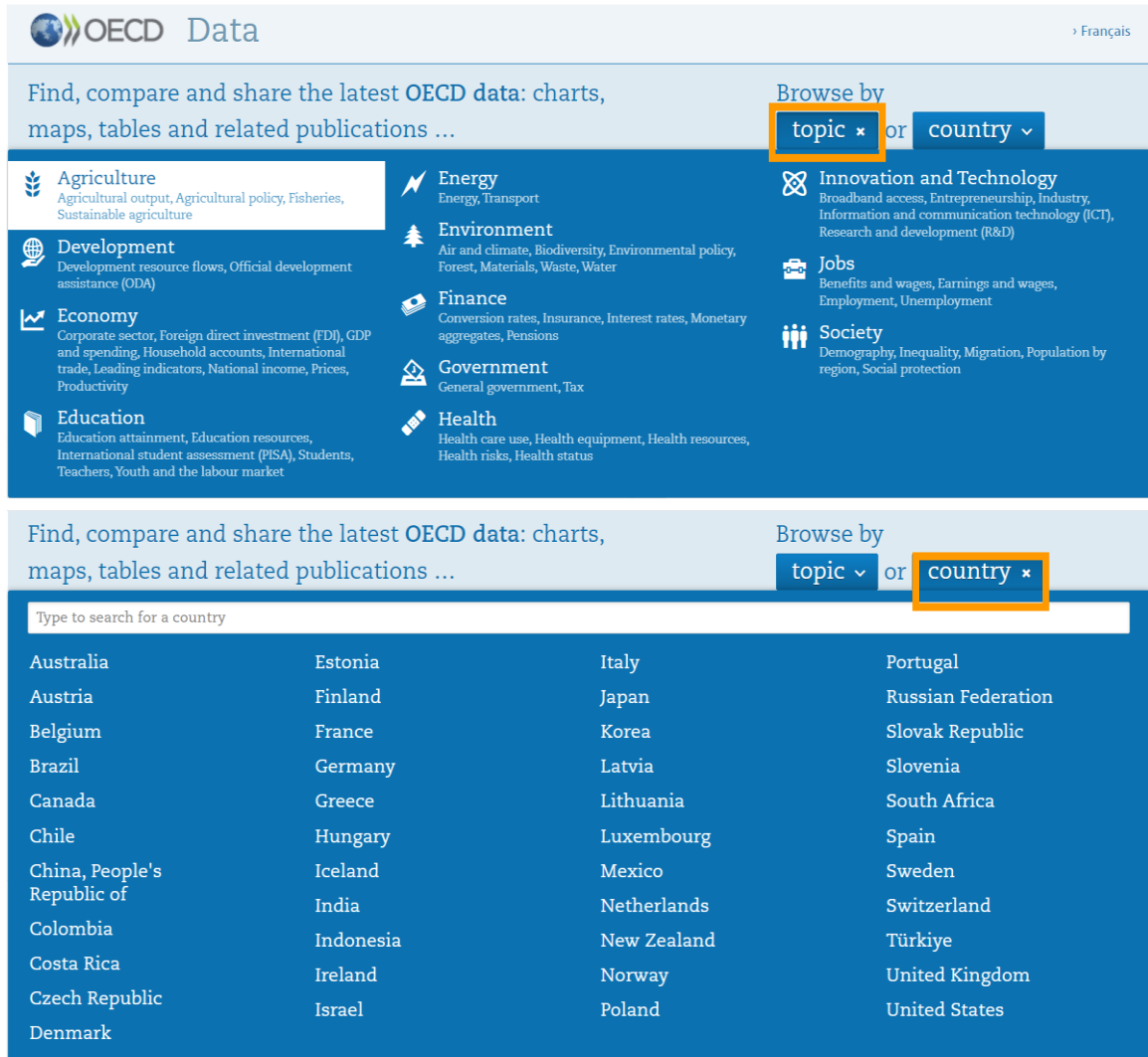
對本部取得或設定審計標準提出建言，包括行政部門訂定政策與計畫目標若未盡周延，審計機關逕予援引作為考核執行績效之準據，容易產生副作用，此時宜督促行政機關修訂計畫及目標，建立一套兼顧質與量的關鍵績效指標；審計機關考核行政部門政策執行績效，宜從全觀視野檢視多面向績效指標，以促進各政策間、計畫間、行政措施間之協調，共同達成施政目標；有關行政部門提出之施政統計數據，審計機關宜發揮協助解讀資訊及減緩資訊不平衡的角色，督促行政部門提出正確數據，並提升資訊品質等²⁷，均凸顯本部選擇妥適審計標準督促行政部門提升施政績效方面，仍有精進空間。

按 OECD 長年關注各國政治、經濟、社會及科技發展，蒐研議題幾乎涵蓋所有政府政策領域，並以單一入口「**OECD Data**」(<https://data.oecd.org/>)供使用者按業務主題 (topic) 或國家 (country) 查閱及下載運用各項指標之歷史及最新調查統計數據【網站畫面如圖 22；以健康 (Health) 主題項下醫療保健服務使用情形 (Health care use) 為例，查閱各國「平均住院天數」指標 2022 年數據情形如圖 23】，建議審計機關可善加運用，作為檢視行政部門訂定政策目標、績效指標及目標值，暨核算實際執行績效妥適性之參據，並可適時進行國際比較，提供行政部門先進國家標竿案例，促請參酌並兼顧在地國情，持續提升施政績效；另為協助確保審計機關與被審核機關對評估審計主題採用哪些審計標準方面獲致共識，INTOSAI 以 ISSAI 3000「績效審計準則」第 4 章「績效審計一般性要求」明定，審計人員應與被審核機關討論審計標準，並作為規劃或進行審計之一部分等（詳本報告方框 6 之說明），按本部「審計機關績效審計作業指引」雖已規範審計人員於辦理績效審計各階段宜與被審核機關溝通之

²⁷ 彙整自本部關鍵審計議題發展委員會第 2 次（2023 年 5 月 11 日）、第 3 次（2023 年 6 月 5 日）委員會議外部學者專家提出之建議意見。

內容²⁸，惟未明確建議應與被審核機關討論審計標準，爰建議研議增修該指引，具體納入相關規定，俾引導審計人員積極與被審核機關討論並擇選適切審計標準，精進績效審計工作。

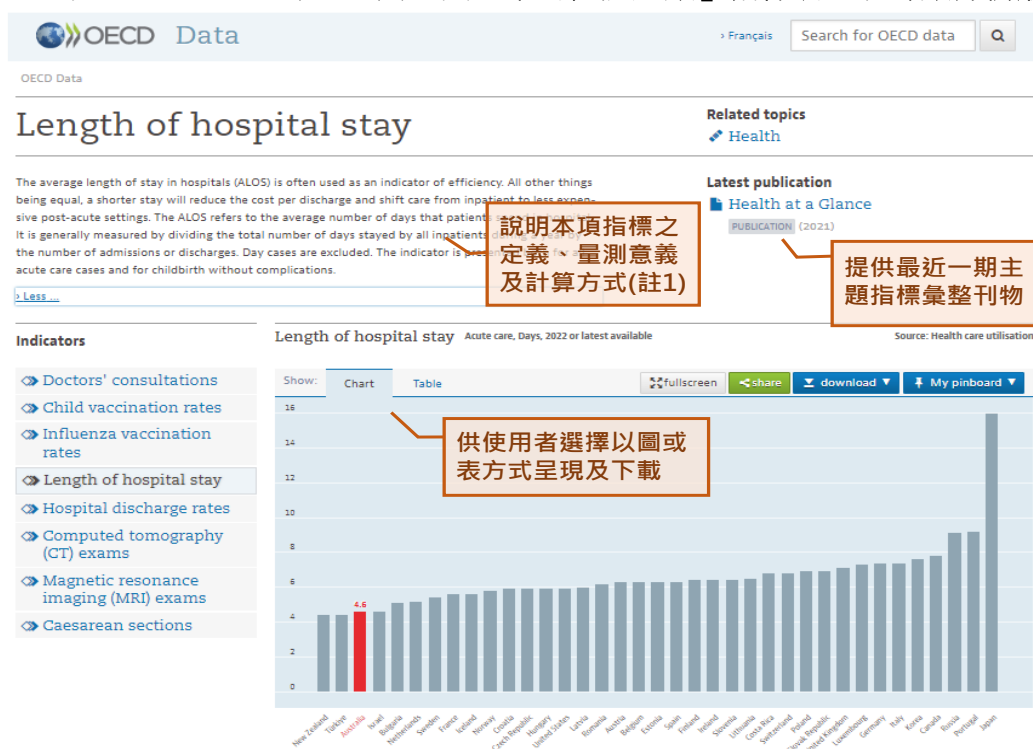
圖 22 OECD Data 專區以主題（上圖）或國家（下圖）供使用者查閱各項指標情



資料來源：OECD 網站 Data 專區。

²⁸ 依據審計機關績效審計作業指引（2019 年 9 月 27 日修正版）2.4 規定：「績效審計之基本觀念：審計人員於辦理績效審計工作之各階段須……、並與被審核機關及利害關係人建立有效與適當之溝通管道。……」同指引 4.12 規定：「審計人員宜於績效審計規劃階段與被審核機關及攸關之利害關係人建立有效且適當之雙向溝通管道，……溝通內容包括：查核緣由、查核依據、查核目標、查核議題及查核重點、查核範圍、就地抽(調)查工作起訖時間、雙方配合事項、查核團隊人員及聯絡方式、審計人員職責、促使被審核機關管理階層瞭解其應負之責任及其他有助於查核之資訊等。……」同指引 5.8 規定：「審計人員宜與被審核機關及攸關之利害關係人就初步查核發現與結論進行有效及適當之外部溝通，……外部溝通包括與被審核機關舉行會議，進一步確認相關事實，及提升其對查核發現與建議之認同度，……，亦可與其高階主管或其他有關機關人員舉行會議，或辦理焦點團體會議，涉及跨機關或跨專業議題，宜邀請利害關係人及專家就初步查核發現、結論及建議進行溝通，增進查核建議之周延性，提升審計之附加價值。」

圖 23 於 OECD Data 專區查閱各國「平均住院天數」指標調查統計數據情形



註：1.據說明，平均住院天數（ALOS）通常作為衡量效率之指標。於其他條件相同的情況下，縮短住院天數將降低相關醫療費用，並可轉移護理人力至花費較少的急性期後服務（如一般康復保健）。ALOS 係以一年內所有住院患者之總住院天數除以入院或出院人數來衡量（不包括日間病例）。該指標適用於所有急症護理病例及無併發症之分娩。

2.資料來源：OECD 網站 Data 專區。

二、研議參酌 INTOSAI「公共政策評估指引」，通盤檢修本部相關指引文件，並持續追蹤法國審計法院相關具體案例與策略目標達成情形，作為本部建構「評估」職能發展策略之參據。

公共政策評估係評估者運用多元分析方法，邀集利害關係人協作，以證據為基礎全方位分析政策目標、執行、產出、結果及影響，據以評估政策效用的一套系統性分析方式。INTOSAI 鑑於公共政策評估有助於健全循證式公共辯論環境，而最高審計機關因具備最關鍵的獨立性及從各項審計工作中獲得政策知識，成為公共政策評估之當然評估者，爰於 1992 年成立方案評估工作小組，嗣於 2016 年訂定、2019 年修訂發布「公共政策評估指引」，提供最高審計機關執行公共政策評估所需理論、工具方法及建議，漸進推動該項審計功能之發

展。又該工作小組考量對部分最高審計機關而言，績效審計與公共政策評估難以區隔，爰「公共政策評估指引」除揭示評估之目的、參與者、標的、規劃流程、結果之產生與揭露【詳本報告方框 12 之說明】等要項外，另提出公共政策評估流程圖（詳圖 19），輔以補充說明或舉例方式，協助審計人員瞭解公共政策評估與績效審計於焦點、目的、範圍、與參與者之關係等各方面之差異與關聯性。

本部為接軌上述國際審計潮流，前於 2014 年間引進方案評估觀念，訂定「審計機關方案評估入門」，作為「審計機關績效審計作業指引」之補充文件，嘗試於績效審計中融入方案評估之觀點及作法。惟該補充文件自訂頒後逾 9 年餘未曾修訂更新，且形式上附屬於績效審計作業指引，易誤導審計人員將「評估」職能視為績效審計的一部分，亦不符合國際最新思潮，爰建議本部參酌 INTOSAI「公共政策評估指引」及本報告研析結果，研議通盤檢修本部相關指引內容，俾作為發展公共政策評估及相關職能之基礎。又本部已規劃於 2023 年下半年至 2024 上半年間擇選個案，以聘請專家提供全程諮詢方式，試辦推行方案評估。建議將本報告研析法國審計法院「國家人工智慧研究策略」公共政策評估報告之具體案例（詳本報告附錄一），納入規劃試辦相關作業之參考，並持續追蹤法國審計法院實務，及其至 2025 年將評估量能占比拉升至 20%，成為法國公共政策評估主要參與者等策略目標達成情形，作為本部建構評估職能發展策略之參據。

三、研議參酌國際審計強調事前預防舞弊及錯誤之功能，以洞察、前瞻觀點協助被審核機關自源頭改善風險管理，另優化數位審計案例分享環境，俾透過優良案例之複製擴散，強化審計監督功能。

OECD 有感於各國政府在 COVID-19 疫情期間推出大量刺激經濟與紓困補貼方案，卻欠乏適足預防控制及及時偵測措施，致鉅額補助款遭詐欺竊取之

案件，嚴重衝擊公部門之廉正與公眾信任，於審計人員聯盟 2023 年會專題探討公部門內、外部審計協助政府對抗舞弊之功能。各國與會代表咸認為最高審計機關於協助管理公部門舞弊風險，宜發揮更積極功能，除整備專業知能識別舞弊指標以及時偵測舞弊跡象外，更可透過與被審核機關、內部審計人員建立夥伴關係，就舞弊風險進行腦力激盪，從預防角度有效管控舞弊風險，並分享美國 GAO「管理聯邦計畫舞弊風險架構」、英國 NAO「管理舞弊與錯誤優良實務指引」，引導審計人員系統性檢視被審核機關舞弊風險管理情形【詳本報告參、場次三.暨場次五.之說明】，適時提出洞察、前瞻性審計意見，持續協助機關整備反舞弊環境。

我國政府為因應 COVID-19 疫情對國內經濟社會之衝擊，於 2020 年制定特別條例編列特別預算，截至 2023 年 6 月底止，針對內需型產業、製造業、農業、交通運輸及觀光業等重點產業，及受影響較深之企業或個人，累計投入數千億元推動相關紓困措施，惟據本部事後運用跨部會資料勾稽比對及查證結果，核發予不符資格條件之企業或個人而待追回之補貼款規模達數億元，一定程度反映國內行政部門管理公款因錯誤或詐欺舞弊不當支用風險情形，仍有持續精進空間。建議審計機關參酌本報告研析國際政府審計強調事前預防之觀點，及本報告譯介美國 GAO、英國 NAO 相關架構、指引，以系統性思維自前揭查核個案中挖掘系統性問題及背後之治理議題，持續追蹤被審核機關管理舞弊及錯誤風險改善情形。

又據本報告綜整歸納會中探討審計機關因應資料驅動浪潮協助提升行政部門廉正價值所面臨之挑戰，包括資料取得困難、欠缺資料素養，或於不瞭解風險情境下造成資訊技術投資不符成本效益，審計機關宜運用實際案例引導審計人員瞭解真正的審計需求、適切之工具及資料分析運用價值等【詳本報告參、場次五.之說明】。按本部近來積極發展運用資料分析技術提升查核強度與覆蓋範圍，並於內部網站架設「數位審計」專區，刊載數位審計案例、成果彙整（含運用工具及查核人員）統計、資料分析工具之教學影音、常見問答等，其作法

已接軌前述國際趨勢，惟近3年（2020年至2022年）各審計單位於該平臺分享之案例共約10餘則，較於同期間提報數位審計案件達數千件，顯示於案例分享方面頗有推進潛力，建議本部持續優化數位審計案例分享環境，鼓勵審計人員踴躍分享審計問題之建構、辨識及取得所需資料、清理與分析資料、解讀運用分析結果等查核經驗，達案例複製擴散效果，發揮審計機關監督功能。

四、順應政府數位轉型潮流，借鏡國際資料治理架構及課責機制，促請政府完備公部門資料架構，發揮審計機關洞察功能。

OECD 2023 年全球政府創新趨勢報告主題「新時代政府資料運用課責制度之新形式」中，提出政府必須在不同層面制定與實施資料治理架構和流程（圖24），資料治理係透過協助確保資料數據之完整性及適當性來實現演算法課責制度及風險管理流程，審計人員評估數據來源是否可信、資料品質是否可靠、如何應用AI演算法提供公共服務等，此一架構係透過創新視角整合公部門資料治理各面向，並以數據分析為審計主要重點的管理架構，審計人員透過各面向的檢視及風險評估，提升數據課責，促進資料治理之可信

圖 24 OECD 公部門資料治理架構



資料來源：譯自 OECD 2023 年全球政府創新趨勢報告

度。另 GAO 亦建立人工智慧 AI 課責架構（詳本報告方框 2 之說明），均提供審計人員進行資料治理相關查核議題時，具多元角度及領域之完整架構可茲借鏡。

鑑於我國積極打造數位政府，目標為提升公共服務價值、精進政府服務效能，並於 2022 年 8 月成立數位發展部，引領各級機關善用數位科技提供便捷服務、提升施政效能等，滿足民眾對公共服務數位化之需求。為加值數位政府服務，強化透明度及提升民眾對資料治理之信任度，創新治理技術與演算法課責亦十分重要。爰建議本部參酌 OECD 2023 年全球政府創新趨勢報告中優良治理案例、OECD 公部門資料治理架構，及 GAO 人工智慧 AI 課責架構等，借鏡國際間各國政府資料治理課責經驗，積極規劃審核政府資料治理各面向之執行情形，促請政府完備公部門資料架構，以因應政府數位轉型潮流，發揮審計機關洞察功能。

五、研議參酌法國審計法院優良實務，以中長期觀點規劃漸進擴大公民參與審計之可行作法及進程，俾持續展現審計機關以民為本之攸關性與價值。

INTOSAI 專業聲明架構（IFPP）第 12 號核心原則指出，審計機關之價值與效益，係透過促進課責與透明度，持續展現攸關性等，對人民生活產生正面影響；INTOSAI 2022 年里約宣言（Rio Declaration）重申最高審計機關獨立性、透明度、專業成果等核心原則之重要性，並呼籲與利害關係人加強合作，以積極回應其需求及新興風險與挑戰，確保審計機關的攸關性等。又據本報告研析法國審計法院「JF 2025 共同創造財政管轄的未來」，其於策略目標「為公民提供更加多樣化、及時且易於獲取的服務」項下明定「加強與公民的聯繫」、「導入新型態的審計及報告」等指引，具體行動則包括建構線上平臺開放公民提出審計需求建議；就各項評估召開公眾研討論壇，提升民眾對評估工作的認識；每年就各界重點關注之關鍵議題發布主題報告；優化年度報告架構，聚焦報導公民提出審計需求的政策主題及與國際比較結果等；另據審計法院發布之新聞稿，為達成前述策略目標，審計法院於 2022 年 3 月至 5 月間試辦運作「公民

參與平臺」(Plateforme de participation citoyenne)，期間共吸引 43,000 名訪客、9,000 名提案者、共提出 330 項審計需求或查核建議，經審計法院以議題之新穎性、可審計性、受歡迎程度及審計法院可提供附加價值等原則進行合議討論後，篩選其中 15 項提案並收斂至 6 項審計議題，具體納入查核規劃，並自 2023 年 7 月開始陸續發布審計結果等，展現審計法院致力提升民本攸關性及強化對民服務品質之決心。

按本部歷來遵循 INTOSAI 指引，持續強化透明與課責原則，增進與利害關係人之溝通協調，自 2009 年起陸續推動重大審計資訊發布，定期發行專案審計報告，開放政府審計資料 (Open Data)，官網架設「審計建言信箱」、「全民監督信箱」，舉辦學者專家及公民團體諮詢會議，運用公共政策網路參與平臺公開查核重點，徵求公民觀點等，並自審編 2019 年中央政府總決算審核報告起，連續 4 年增編審計議題專章，主題式報導政府重大跨域施政之執行成效及審計成果，又於 2022 年首度舉辦審計論壇，廣邀官、學、研、社等專業領域人士，探討永續發展、毒品防制、少子女化對策、長期照顧等議題，積極開展與各界利害關係人之對話等，透過主動提供審計資訊與溝通管道，諮詢各界對審計議題之回饋，提升公民及學者專家對審計議題選案與查核規劃決策之參與程度等，分階段漸進推動公民參與審計，作法已逐漸接軌國際審計潮流。惟鑑於法國審計法院奠基在相對成熟之公民參與環境與多元宣傳管道(如 Twitter 帳號累計 9.7 萬名追隨者、Facebook 粉絲專頁累計 1.4 萬名粉絲)，於公民參與審計方面已往前推進一步，架設專屬網路平臺直接開放公民提出審計需求，並以制度化機制篩選議題，納入查核規劃及承諾揭露審計成果等，建議本部參酌前述優良實務並審視我國公民參與環境之成熟度，及所具人力、物力資源，以中長期規劃觀點，研議漸進擴大公民參與審計之可行作法及進程，俾持續展現審計機關之攸關性，對民眾生活正面影響作出貢獻。

六、持續研析先進國家多元合作模式，強化溝通互動平臺，積極發展內、外部審計人員協力合作，共同促進政府良善治理。

本次 OECD 審計聯盟會議主題之一即為「強化內、外部審計人員合作關

係」，會議中各國講者亦強調內外審計人員有各自角色、責任與義務，且角色經常重疊，因此，有效的合作需雙方協調並靈活開展，積極推動合作，透過定期協商，建立共識，尤其是研究未來計畫以確立合作機會，避免重工，並共享審計結果，藉由共同專業準則或標準，建立相互信任機制，促進有效合作。例如英國國家審計署(National Audit Office, NAO)發布之「內、外審計人員合作優良實務指引(Co-operation between internal and external auditors - A Good practice guidance)」，建議有效的內、外審計人員合作機制，建立在承諾(Commitment)、諮詢(Consultation)、溝通(Communication)及互信(Confidence)4個基礎上，該指引並辨識詳列包括內部控制環境、公司治理、財務報表之報導、遵循法規、舞弊與貪腐、績效指標、開發系統、測試計畫、分散組織之審計、物有所值等領域的合作實務，以及評估合作的清單【詳附錄四】，協助雙方辨識合作議題及評估尚待合作領域。最佳實踐合作之方式，起源於溝通與信任，而多元的合作模式包括：建立一致標準，可參照 IIA 總會發布之「全球內部稽核指引」【詳本報告參、場次四】；若外部審計人員採用內部稽核報告，宜參酌利瑪宣言鼓勵最高審計機關適時採用內部審計人員的工作【該宣言第 3 條規定：如果認為內部稽核是有效的，應在不損害最高審計機關執行審計權利情況下，努力實現最高審計機關與內部稽核之間最適當的任務分工或分配及合作。】，及最高審計機關國際準則(ISSAI)第 100 號「公部門審計基本原則 (Fundamental Principles of Public-Sector Auditing)」第 40 段規範【最高審計機關採用內部審計人員工作的選擇及為協調與合作提供機會，前提是最高審計機關的程序為採用他人工作提供充分的基礎。】等精神，並參考最高審計機關國際準則第 2610 號「採用內部稽核人員之工作 (ISSAI 2610 – Using the work of internal auditors)」以獲得查核證據；會議溝通討論或教育訓練等方式，協助內外部審計人員建立合作管道。

以公共事務體系為例，各部會之內部稽核為內部控制第 3 道防線，在組

織中為重要關鍵角色，係為重要的組織守門員，外部監督單位(如本部)與內部審計人員應建立更透明且順暢的雙向溝通機制，甚為重要。按本部與行政機關及被審核單位之溝通，除透過書面審核或就地抽查期間之行前會議、即時溝通，與結束會議等形式，強化雙方溝通，並定期舉辦本部與行政院主計總處之部處會談會議，或研讀主計月刊刊載內部稽核案例分享，有效建立順暢之溝通平臺。

爰建議本部可參酌英國國家審計署內審外審合作優良實務指引，或韓國 BAI 與內部稽核單位合作經驗（詳本報告方框 4 之說明），持續強化與行政部門建立夥伴關係，培養良好互動，積極尋求合作，尋求更多元之交流，透過與行政機關良性溝通及互動方式，將事後究責之觀點，轉變為事前預防，共同促進提升政府施政效能之作法，內部審計人員係內部控制成效之關鍵支持者，外部審計人員協同合作可發揮顧問或諮詢功能，共同改善機關內部流程，促進政府良善治理。

七、廣續蒐集及研析先進國家有關核定財務責任相關資訊內容，以期汲取國外先進審計機關實務經驗及理念，參採立法精神及意旨，並比較適用情形，重新檢視法令規章妥適性，健全審計法制架構。

因應時代趨勢，政府新型態之行政行為，對未來進行政策前瞻性預估，此一趨勢，亦影響行政法相關規範，例如我國食品安全衛生管理法、環境影響評估法、氣候變遷因應法等風險管理規範，均體現行政事務對提高對未來風險之不確定性，為強化民眾對政府施政信任度，審計機關亦應配合時代潮流，對於預測之行政作為提出前瞻性審計意見，審計工作之功能由傳統監督者漸次轉變為洞察/前瞻者角色。而本部執行審計職權之相關規範，係以審計法及施行細則為準繩，為順應國際審計潮流及業務發展需求，適度調整法規及與時俱進審計制度發展，本部業於 2023 年 5 月成立「審計法研修會報」

任務編組，展開審計法研修工作。本次派員參加審計人員聯盟年會及參訪法國審計法院汲取實務經驗，獲知許多新興議題指引或規範，例如 OECD 2023 年全球趨勢報告所提前瞻職能及課責架構、法國政府於 2022 年 3 月 23 日發布之第 2022-408 號條例有關於公共管理人員財務責任制度(詳本報告方框 13 之說明)等議題，均對本部於審計法制檢討研修具參考價值，我國審計制度較法國審計法院之司法型審計雖不盡相同，其制度設計與相關規範架構亦有差異，然立法意旨及制度設計之精神仍有可參之處，如法國政府 2022 年發布之第 408 號條例，強化公共管理人員財務責任，修法精神即在加強審計人員對公共管理人員之課責。爰建議本部廣續蒐集及研析先進國家有關核定財務責任相關資訊內容，以期汲取國外先進審計機關實務經驗及理念內涵，參採立法精神及意旨，並比較適用情形，重新檢視法令規章妥適性，奠定審計永續發展之法制基石。

八、注意追蹤 OECD 公共治理局全球趨勢報告及審計人員聯盟籌辦相關活動情形，研議派員參與之可行性，俾及時汲取國際審計新知，作為建構本部策略藍圖之參據。

隨著政府行政多元化，新興行政事務服務面向多元，治理風險提高，OECD 公共治理局於 2023 年 3 月發布全球政府創新主要趨勢報告，揭示政府創新施政趨勢(詳表 3)提供各國政府施政參考，趨勢報告中蒐集各國施政趨勢、新行政服務型態、實務運作優良案例，並予以歸納分析，供政府提供加

表 3 OECD 2023 年全球政府創新主要趨勢

項次	主要趨勢	次要趨勢
1	新時代政府課責制度之新形式	公共行政轉型
2	提供公共醫療服務之新方法	青年及跨越世代之新契機
3	保護少數族群及強調社會公平之新方法	加速實現淨零排放
4	公民參與之新途徑	強化政府科技生態系統

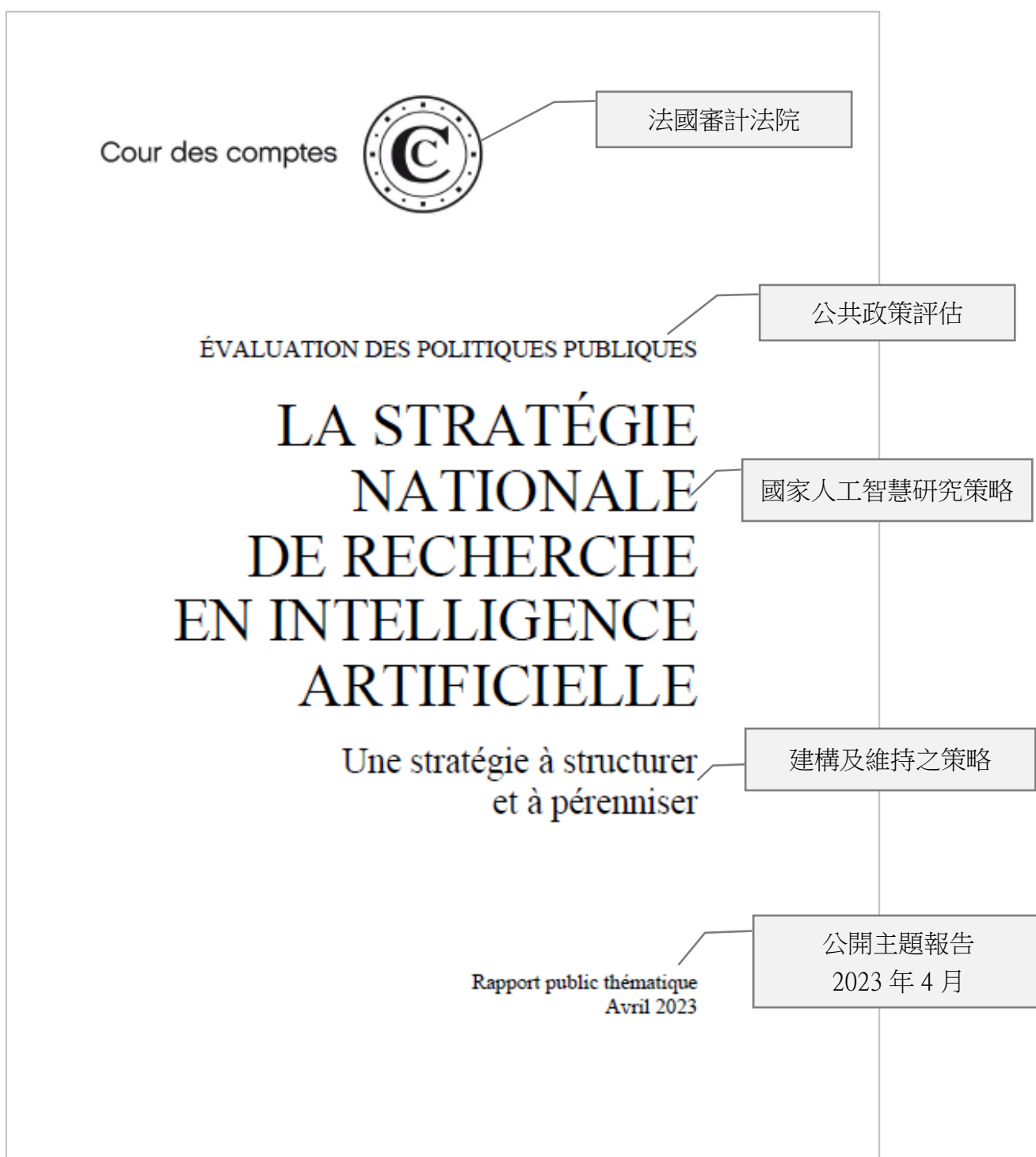
資料來源：整理自 OECD 2023 年全球政府創新趨勢報告。

值服務參考。另因應新型態公共服務，OECD 公共治理局體認到政府審計為促進公眾信任不可或缺之一環，於 2018 年成立審計人員聯盟，作為全球公部門內、外部審計人員分享專業知識、經驗及最佳實務之平臺，亦為 OECD 中唯一專門研討公部門審計職能之組織，截至 2023 年 7 月底已有來自 75 個國家，790 位審計人員註冊為會員，具一定規模及代表性。本次 OECD 審計人員聯盟 2023 年會，各國一百餘位公部門審計人員齊聚一堂共同探討審計創新課責制度、強化內、外部審計人員合作機制、持續提升績效審計功能、新內部稽核準則、審計人員在預防及偵測舞弊之角色等議題，本部派員攜回會中各國代表所分享觀點、解決方案及優良實務，收穫頗豐。據悉，OECD 公共治理局已將 OECD 審計人員聯盟年會整合進每年固定辦理之廉正週活動作整體規劃，未來將每年辦理年會活動，持續聚焦公部門內、外部審計人員關注議題，如 IT 審計、人工智能、氣候變遷、永續發展等。**建議本部注意追蹤 OECD 公共治理局全球趨勢報告及審計人員聯盟籌辦相關活動之形式、期程及探討主題，配合業務推動主軸及發展重點方向，事前規劃並研議指派適切人員代表參與之可行性，俾及時汲取及分享擴散國際審計新知，作為建構本部發展策略藍圖之參據。**

柒、附錄及附圖

附錄一、法國審計法院 2023 年 4 月 3 日發布公共政策評估報告「國家 人工智慧研究策略」重點摘譯

(一) 封面



(二) 目錄 (Sommaire)

綜述.

總結建議.

專有名詞

第一章 以尚未產生預期結果的研究作為優先事項

- I - 人工智能研究的主導作用帶來具體計畫
 - A. 法國為最早採行具體人工智慧策略的國家之一
 - B. 主要用於研究的國家計畫資助
 - C. 人工智慧被視為超越嚴格策略架構的優先事項
 - D. 人工智慧的發展分散在多項公共政策
- II - 對相關資金的監控不足致難以評估效率
 - A. 奠基於既有財政工具之預算體系難以掌握支出實際情況
 - B. 法國及歐洲以大量通用融資作為短期財政工具之補充
 - C. 未詳盡監控策略之財務情況
- III - 法國在人工智慧領域之科學地位自 2018 年以來一直在下降
 - A. 於此期間整體科學產出
 - B. 自 2018 年以來於推動人工智慧研究方面取得的進步

第二章 生態系統需要更好地構建及維持

- I - 相關卓越中心的策略有待日益成熟
 - A. 透過辨識註記跨域合作機構及專家來促進人工智慧領域之活躍
 - B. 人工智慧跨域合作機構及其他類似之卓越中心於科學生產方面的表現
 - C. 有關機構之國際知名度仍有待提升
 - D. 卓越中心財政支持模式過於短期
- II - 對初級研究人員之人工智慧研究人力資本投資
- III - 強化運算基礎設施
 - A. 科技社群快速流傳的超級電腦
 - B. 超級電腦對法國在人工智慧方面的吸引力及可信度影響力
- IV - 國家生態系統仍圍繞在學術參與者及行政部門間
 - A. 學研組織、大學及行政部門在生態系統之構建中仍發揮主導作用
 - B. 德國的跨域合作機構於構建人工智慧生態系統方面表現更佳
 - C. 為強化社群設立「Commons」
- V - 治理隨時間推移被削弱且分散，須加強利害關係人的參與

第三章 伴隨策略的加速，有待深化歐洲的財政節約及信任原則

- I - 目標聚焦吸引人才及相關培訓，但執行至今仍著墨不多
 - A. 人工智慧培訓人才漸有增長，但不具挑戰性
 - B. 在追求卓越研究及大眾化方面受挫
 - C. 對外國研究者及學生的吸引力仍薄弱
- II - 國際及歐洲對策略的預測
 - A. 擴大國際合作
 - B. 需要歐洲資金更大規模挹注
- III - 圍繞者信任及節約等社會挑戰的策略定位
 - A. 透過策略第二階段多項措施實施可信任的人工智慧
 - B. 節約的人工智慧－必須體現於所有研究的基本原則

結論

附錄

(三) 程序及方法 (Procédures et méthodes)

審計法院之報告係由 1 個或數個分庭編製，有關組織、審計及調查活動、報告編寫及公開等均遵循三項基本原則：獨立性、對審性及合議性。本評估報告係依據財政管轄法典 (Code des juridictions financières, CJF) 第 143 之 6 條 (授權審計法院進行專題調查) 及同法第 111 之 13 條進行調查的結果，審計法院據此對公共政策評估作出貢獻。

審計法院致力從追求目標之攸關性、一致性及有效性，與實施手段之效率等多方面評估公共政策結果。本報告由審計法院第三分庭之「高等教育與研究」組負責編寫。審計法院並成立一個支持委員會，共 14 名來自高等教育、人工智慧研究及創新領域 (包括大學、研究機構、博士生協會、行政部門) 等多元參與者 (包括社會學家、經濟學家及數學家等研究人員)，於評估期間共召開 4 次會議：啟動時、初步結果期間、擬具建議期間及評估工作結束時。

審計法院為進行本報告之評估，採用質化 (半結構化訪談、小組討論、參與式研討會、諮詢) 及量化 (科學計量學、計量經濟學、語義分析、網絡分析) 分析方法 (各分析方法操作過程及結果彙整於附錄)。又本報告採用 2014 至 2021 年間之數據，並按國家人工智慧策略實施前 4 年 (2014 至 2017 年)、後 4 年 (2018 至 2021 年) 區分，另參酌更早期之數據，為具體分析提供歷史深度，並已盡可能納入 2022 年的數據。

在國際定位方面，審計法院使用 OECD 開發之公共政策觀察站數據；在分析科學成果方面，審計法院使用 InCites 文獻計量數據庫 (Web of Science) 及多學科開放檔案 HAL；在經費挹注方面，審計法院使用國家研究機構之計畫資料庫及歐盟委員會資助計畫資料庫 E-Corda；在論文方面，審計法院使用開放資料庫 thesis.fr 及國家研究與技術協會 (ANRT) 研究培訓工業協議資料庫；在網絡分析方面，審計法院使用 SciencesPo Média Lab 提供之 Hyphe 軟體，用於分析人工智慧領域各個參與者網站之間的鏈結。

審計法院另諮詢學術界，評估其對第一階段策略的看法，暨相關教學、研究人員工作條件、法國的吸引力，甚至促進科學工作與發展的條件等，以及策略第二階段之實施促進整體生態系統成熟度方面之見解。該諮詢對象包括研究人員、教師研究員、研究工程師、博士生、博士後及其他受專業機構認定之人工智慧領域工作人員。審計法院於 2022 年 6 月 22 日至 8 月 29 日間，發送問卷給 1,978 名受訪者並收到 772 份完整且可用的回復（回復率 39%），雖然難以克服自願回復者的反應偏差，但衡酌回復率已適足，本評估仍採納了該諮詢結果。

嗣後，約 30 個利害關係團體（行政部門、研究組織、大學、高等院校、智庫、經濟界）於 2022 年 7 月 19 日舉辦參與式研討會探討本案調查結果初稿，識別各方認知偏見及判斷差距，實際操作建議草案以衡量其攸關性及有效性，並提升有關群體之意識及認知（研討會結果於附錄總結）。

本報告草案由審計法院第三分庭起草並於 2022 年 11 月 24 日進行審議，於 2023 年 1 月 5 日經審計法院公共報告及計畫委員會審議通過（按：原文另詳列各該審議會議之主席及所有參與人員，本節不予細述）。

（四）建議意見摘要（Récapitulatif des recommandations）

本評估報告一共提出 7 項建議意見，包括：

1. 於預算文件中敘明屬人工智慧公共政策部分，俾妥善監控並衡量其影響。
2. 明確各參與機構之使命，並相應配置多年期資金。
3. 結合歐洲策略，以整體觀點訂定人工智慧公共政策之目標及優先指標。
4. 成立一個由法國大學共同主持的科學指導委員會，以協調一致的方式監督策略的實施並確定未來的策略方向。
5. 就人工智慧培訓提出一套協調及與時俱進的規劃，增進能見度並向大眾推廣。
6. 推估使用人工智慧培訓之中學教師、教師研究員及研究人員的需求，並訂定妥適的培訓計畫。
7. 就定義及監控人工智慧研究對環境影響方面，訂定規章及最佳實務文件，並促進負責任的人工智慧發展。

附錄二、法國審計法院 2021 年 12 月提出「JF 2025 共同創造財政管轄的未來」策略報告 (JF2025, le projet stratégique des juridictions financières) 重點摘譯

審計法院面對生態環境轉變、人口高齡化、應對流行疫病、數位轉型等挑戰，於 2021 年 12 月間提出「JF 2025 共同創造財政管轄的未來」策略報告 (JF 2025, le projet stratégique des juridictions financières)，重行審視審計法院的使命並就執行結果進行策略反思，據以策定未來 5 年之 3 大策略目標、12 項指引及 40 項關鍵行動，期藉由該等策略目標的實現，完成審計法院的轉型，成為更符合國家及社會期待的組織，提升公共服務的品質及民眾對公共行動的信心。以下按該報告 3 大策略目標，概要說明對應之策略方針與關鍵行動重點內容。

(一) 策略目標一：為公民提供更加多樣化、及時且易於獲取的服務

審計法院致力於優化服務品質，更主動回應公民的意見，並提供更多、更快、更易讀的資訊，以提升其影響力並支持公共決策。達成本策略目標之指引及關鍵行動包括：

指引 1—加強與公民的聯繫

- 關鍵行動°1 公民控制 (#CitizenControl)：提供一個線上平臺供公民提出審計需求建議。
- 關鍵行動°2 服務品質 (#QualityofService)：開發新的審計方法，評估公共服務使用者及受益人對服務品質的評價(如直接訪談某項政策的使用者或受益者)，俾於審計工作中融入更多使用者觀點。
- 關鍵行動°3 回饋論壇 (#FeedbackForum)：就各項評估召開公眾研討論壇，提升民眾對審計法院評估工作的認識。
- 關鍵行動°4 吹哨者平臺 (#WhistleBlowers)：參酌其他最高審計機關作法，為吹哨者搭建一個直接與審計法院聯繫的平臺。
- 關鍵行動°5 法院實驗室 (#CourLab)：研議指派審計法院的財務司法官員 (magistrat) 進駐公部門組織或民間社會組織，協助其處理管理及資源方面問題之可能性。

指引 2—導入新型態的審計及報告

- 關鍵行動°6 探究公共成本(#HowmuchdoesitCost): 啟動「快閃審計」(flash audit) 程序, 於幾個月內評估決策、計畫或項目的成本。快閃審計報告篇幅約 10 頁, 於一個相對限縮的架構內, 聚焦關注客觀事實與數據(如政府在疫情期間對航空公司財政支持), 以及時對新興問題作出客觀及獨立的貢獻。
- 關鍵行動°7 主題報告(#NewWorks): 每年就各界重點關注之關鍵議題持續發布主題報告。
- 關鍵行動°8 活動報告(#ActivityReport): 充實每年年初發布的活動報告, 介紹審計法院的策略、預算使用情形與績效、工作人員與職務內容等。
- 關鍵行動°9 年度報告(#RPAJF2025): 優化年度報告架構, 使整體設計更友善清晰, 聚焦報導公民提出審計需求的政策主題及與歐洲、國際進行比較的基準, 暨法國及歐洲重要問題的專題審計結果。

指引 3—增加公眾影響力

- 關鍵行動°10 全面公開(#IntegralPublication): 除受法律保護之機敏、秘密資訊外, 逐步全面公開所有報告, 公開率自 60% 拉升至 100%。
- 關鍵行動°11 外部溝通(#ExternalCommunication): 強化對重要報告的宣傳, 並設計一套視覺標誌(如為各類報告設計代表色、代表格式) 引導讀者理解報告內容, 另強化網站設計, 提升互動性與視覺化效果。

指引 4—更高效快速的生產力

- 關鍵行動°12 8 個月(#8months): 執行合規性、績效性審計工作自通知被審核者至最終產製報告平均期間由 15 個月加速至 8 個月。
- 關鍵行動°13 簡化程序(#Optimisation): 簡化共同性的行政程序(如審計團隊、決策委員會組織程序, 審計工作實施程序等), 縮減發布報告所需時間。

指引 5—促進建議意見之參採

- 關鍵行動°14 建議意見影響力(#ImpactReco): 提升建議意見的可操

作性，附件說明期程、成本、實施方案情境等。

- 關鍵行動°15 建議意見資料庫 (#RecoDatabase)：建立審計法院建議意見資料庫，以促成建議意見彼此協調，並利審計團隊快速查找適當範例及有關前例。
- 關鍵行動°16 (#RecoMonitoring)：簡化並加強對於建議意見參採情形之追蹤，每個分庭以線上儀表版呈現，並按年更新追蹤情形。

(二) 策略目標二：持續推動業務的強化與革新

審計法院持續推動各項業務的強化與革新，以踐行憲法有關審計法院成為對法國經濟、社會及環境領域公共政策評估主要行動者的要求。達成本策略目標之指引及關鍵行動包括：

指引 6—確保公共管理人員遵循責任並就違規行為予以課責

- 關鍵行動°17 統合審判制度 (#UnifiedLiability)：整合對於公共管理人員應負責任的各類審判機制，以確保被起訴者所受懲罰與其違規行為及所造成之損害相當。
- 關鍵行動°18 司法事務分庭 (#JurisdictionalOrganisation)：設置一個專屬分庭集中管轄所有司法事務。

指引 7—審計主題更具策略選擇性，並優化簽證組織

- 關鍵行動°19 更好的審計 (#BetterAudit)：於有限的可用資源內，將審計範圍限縮在關鍵的組織及事項，透過協調整合的審計規劃、文件工具及品質控管流程支持審計工作。
- 關鍵行動°20 合規與廉正 (#RegularityIntegrity)：提供審計團隊進行合規與廉正查核所需的技術與工具，並於年度報告公開審計法院打擊貪腐及違反廉正方面的活動數量及品質。
- 關鍵行動°21 地方性審計 (#RegularityInTerritories)：開放地方政府首長每年得向地區分庭請求進行 1 次專案審計服務。
- 關鍵行動°22 簽證組織 (#OrganisationCertification)：組織一個財務審計專業社區，分享經驗並發展財務專家的職業道路，最終建立一個負責帳戶簽證的常設專責分庭，以統一及優化簽證業務。

指引 8—成為法國公共政策評估的主要參與者

- 關鍵行動°23 2025 年達到 20% (#20%In2025)：投入更多資源執行公共政策評估工作，使其占審計活動的比率從現今未及 5%拉升至 2025 年之 20%。
- 關鍵行動°24 夥伴關係 (#OrganisationEPP)：與公共機構或學術團隊建立夥伴關係，開展各式量化、質性分析作業，以支持評估工作。
- 關鍵行動°25 地方政策之評估 (#EvaluationInTerritories)：擴展公共政策評估至地方層級政策，協助提升政策品質。
- 關鍵行動°26 影響評估 (#ImpactEvaluation)：對行政部門及議會開放得就國家或地方性的重大投資事項徵求審計法院建議意見的可能性。
- 關鍵行動°27 強化公共財政高級委員會(HCFP) 的能力 (#HCFP #CPO)：擴充 HCFP 之任務及強化其能力，以對政府宏觀經濟預測進行更徹底的評估，並傳達予議會及公民。

指引 9—發展並豐富歐洲與國際視野

- 關鍵行動°28 聯合國(#UN)：於法國政府當局的支持下，再次成為聯合國審計委員會之成員，該任務將對審計法院國際承諾的規模及範圍產生重大影響。
- 關鍵行動°29 合作審計(#ContrôlerAvecNosPairs)：與歐洲審計院及其他最高審計機關開展多年期合作審計計畫。
- 關鍵行動°30 工作輸出 (#ExportOurWorks)：以系統化方式處理重要報告的英文翻譯，及發布或提交給議會之所有報告摘要。
- 關鍵行動°31 人力交流 (#ExportOurWorks)：與其他最高審計機關進行長期（2 到 4 年）或較短時期（幾個月）之審計人員交流。

（三）策略目標三：促進更為整合及敏捷的治理

審計法院必須與地區分庭更好的整合職能，協調工作規劃並簡化治理程序，以整體提升綜效。達成本策略目標之指引及關鍵行動包括：

指引 10—與地區分庭更好的整合

- 關鍵行動°32 聯合審計 (# WorkTogether)：要求審計法院及地區分庭

之審計人員於任職前 5 年至少參與一次聯合審計工作；成立審計法院與地區分庭間的業務網絡，及增設常設性工作小組，擴大知識及實務經驗分享。

- 關鍵行動°33 簡化地方案程序 (#SimplificationCRTC)：如同審計法院的作法，簡化地區分庭提出最終報告之程序，以縮短發布報告所需期程。
- 關鍵行動°34 拓展地區分庭之職能 (#CompétenciesCRTC)：拓展地區分庭職能至新興策略重點事項(如地方專題審計、公共政策評估等)。

指引 11—以更加協調及敏捷的方式規劃審計工作

- 關鍵行動°35 整合規劃 (#ConsolidatedPlanning)：審計法院及地區分庭共享單一格式之工作規劃格式，並於規劃確立後，彙整分送予所有審計單位。
- 關鍵行動°36 敏捷規劃 (#SimplifiedPlanning)：審計規劃遵循策略方針，並於面對環境重大變革時同步規劃，同時保留一定的審計資源以應對新興議題，及簡化滾動調整工作規劃之程序。

指引 12—治理體制的現代化

- 關鍵行動°37 開放審查理事會 (#CouncilChamber)：審查理事會爾後除了資深人員參與外，將對所有關注其決策之財務司法官員線上開放。
- 關鍵行動°38 審查規劃及出版委員會 (CRPP) 之運作及組織 (#CRPP)：CRPP 關注審計工作之規劃及實施品質，其將審查年度公共報告、所有法定強制性報告、提交給議會之報告，及該委員會成員提議的任何工作。
- 關鍵行動°39 庭長會議 (#PresidentsConference)：以審計法院各分庭庭長會議決定各項關鍵政策，成員並定期會面，及高階公職人員對審計法院相關立法發展的意見。
- 關鍵行動°40 開放審計 (#DeliberationOpening)：對審計報告之審查會議爾後開放給資淺審計人員及顧問參與。

附錄三、法國政府 2011 年 6 月 28 日發布關於行政部門內部稽核的第 2011-775 號法令

第一條

- 每個部會都實施內部控制和審計系統，以適應任務及服務結構，旨在確保控制與這些公共服務負責的公共政策管理相關的風險。
- 內部控制是一套正式的、永久性的制度，由各部部長決定，由各級管理人員執行，在部會秘書長的協調下，旨在控制與各部門目標達成相關的風險。
- 對於國防部來說，內部控制是在國防參謀長、軍備總代表和行政秘書長的授權下在各自的職權範圍內實施的。
- 內部審計是一項獨立和客觀地進行的活動，使每個部長對其業務的控制程度有保證，並就如何改進提供建議。因此，內部審計可確保內部控制系統有效。

第二條 跨部會內部審計協調委員會 CHAI

- 在負責國家改革的部長下設立了一個內部審計協調委員會，匯集了各部的內部審計經理、一名公共財政總幹事代表、一名預算主任代表以及按命令指定之合格人士組成。
- 內部審計協調委員會由負責國家改革的部長擔任主席，該部長在委員會內任命一名副主席，負責於在必要時代理其職務。
- 內部審計協調委員會負責制定國家行政部門內部審計參考架構並確保其應用、協調各部會在審計方面的工作方法，並在其內部宣導優良案例。內部審計協調委員會還制定了與跨職能相關之內部審計方法
- 每年審查各部級部門之審計政策並提出建議。
- 定義及安排與計畫項目相關之審計和與部級計畫相關之年度績效報告。

第三條

政府發言人、預算、公共帳戶、公務員制度和國家改革部長負責執行該法令，該法令將在法蘭西共和國政府公報上公佈。

附錄四、英國國家審計署「內、外審計人員合作優良實務指引」附錄 B
及 C

一、更詳細了解合作實務

合作領域	內部稽核(IA)	外部審計(EA)
內部控制環境	IA的主要目的是衡量及評估內部控制制度。這是透過風險評估過程中已確定的制度審計計畫加以完成的。在準備內部稽核風險模型時，可以考量EA對與財務報表風險相關的財務制度風險評估。IA 發布專案報告並向會計官(由常務次長兼任)提供關於整體控制制度之年度意見。當控制是薄弱時，IA提出改善建議並追蹤建議的執行情況。IA可能依據他們對控制環境的意見，針對控制進行證質性測試或遵循性測試。	EA需要了解控制環境，並評估環境是否有利於可靠的會計制度與有效的內部控制。外部審計可使用IA對控制環境的意見，作為其對會計與內部控制評估之佐證資訊。如果EA建議信賴個體的控制，它可能使用IA控制測試的結果作為EA意見之佐證資訊。
公司治理	在編製公司治理聲明(corporate governance statements)時，IA的關鍵角色是向會計官提供確認。IA亦可能複核及報告公司治理過程。	EA需要複核會計官的內部財務控制制度聲明。IA在編製公司治理聲明中的角色及 IA對公司治理控制制度的意見可以作為EA在進行複核時可能使用的資訊。根據政府內部稽核手冊(Government Internal Audit Manual, GIAM)準則規範，IA的存在還提供關於公司治理環境的確認。
財務報表之報導	IA在財務報表稽核中沒有法定角色。儘管如此，IA可能已經執行特定工作，目的在向會計官確認那些有助於及製財務報表的制	EA 需要對被審計個體的財務報表表示意見。在執行必要工作以支持該意見時，EA可能會尋求信賴IA的工作。如果IA已針對影響財

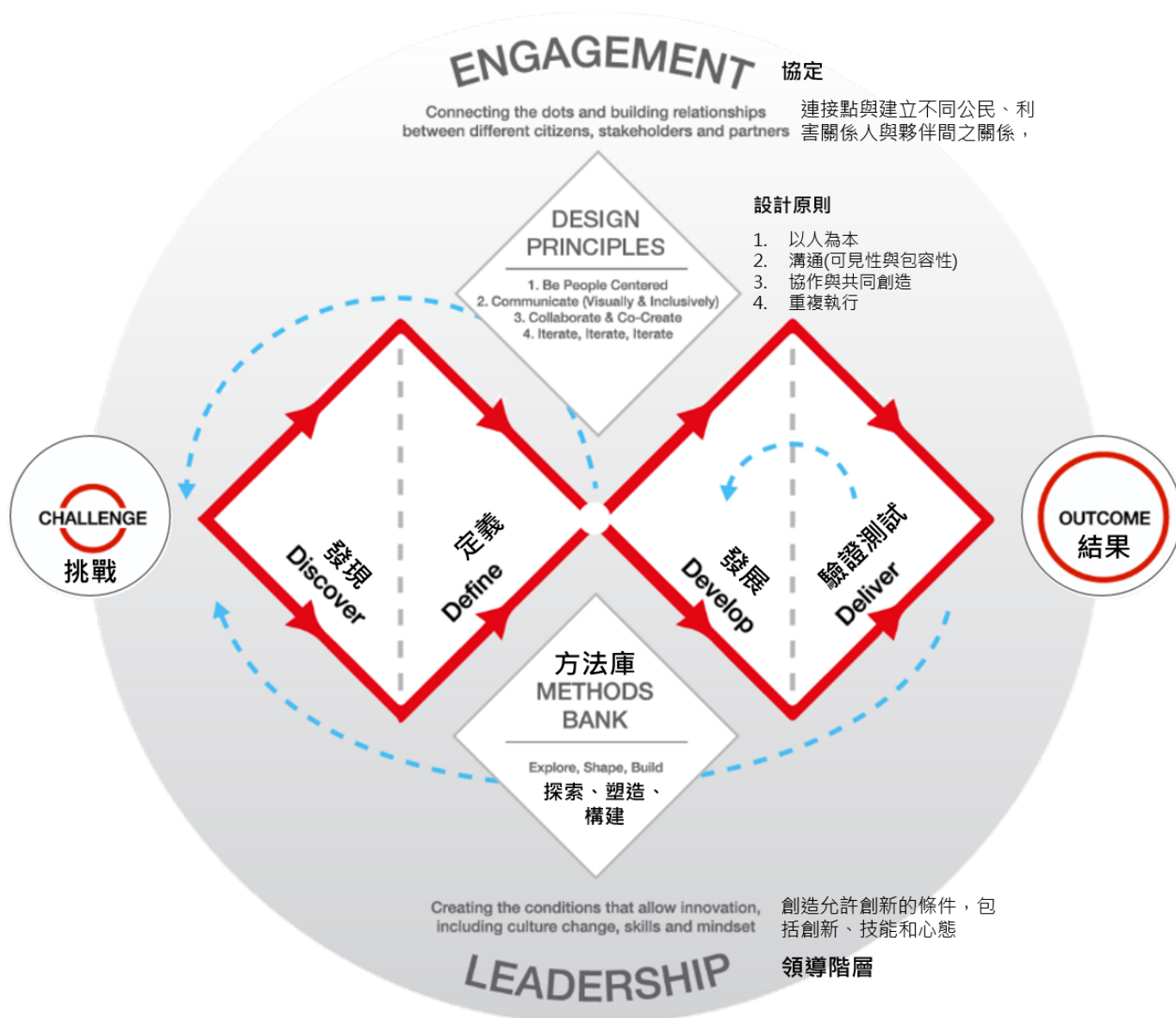
合作領域	內部稽核(IA)	外部審計(EA)
	度已獲得很好的控制。如果發現可能影響財務報表的重大錯誤或違規風險，IA可能會在其風險評估中考量這些風險。	務報表的特定風險執行查核工作，則該項工作的結果可能與EA的意見攸關。
遵循法規	在制度審計中，IA通常會考量這方面的控制，包括歐洲與英國法律要求、特定政府要求(例如- 財政部核准及其他要求)、以及組織自己的法規。其中一些工作還可能涉及禮節議題。	在中央政府部門，審計長針對交易的合法性作出單獨且明確的意見，並可能信賴IA在其制度審計活動中已執行的工作。
舞弊與貪腐	GIAM定義IA在舞弊方面的角色。IA可能針對控制進行制度審計，以預防及偵測舞弊，並將舞弊風險視為財務/營運制度審計中的例行風險。IA也可能參與任何特定的舞弊調查。	當EA在評估財務報表中重大誤述風險時，可能會考量與舞弊有關的IA活動。
績效指標	IA可能將這些視為其他制度審計的一部分，作為公司治理的一部分、或作為一個獨立的制度。IA也可能被要求進行內部的認證工作或以其他方式報告已達成的結果。	當要求EA驗證績效指標時，IA對任何攸關工作的考量可能會減少需要完成的新工作量，並避免審計活動的重複。
開發系統	IA通常會被告知將要開發的所有重要新系統，並選擇他們希望參與的系統，以確保新系統在實施之前獲得良好控制。	開發系統的IA活動有助於EA對整體控制環境的評估。如果新系統與財務報表編製相關，EA也可能被要求參與系統開發審計，在這種情況下，聯合IA/EA團隊可能是合適的。
測試計畫	當IA或EA規劃重大測試計畫時，諮詢另一方是有益的，因為可以詢問這項工作是否可能與他們攸關的。如果是這樣，測試計畫可以設計為同時滿足雙方需求的一個計	

合作領域	內部稽核(IA)	外部審計(EA)
	畫，以避免重複工作。在這種情況下，聯合作業團隊可能是適當的。	
分散組織之審計	許多組織在各地設有許多辦公室。任何特定系統或出於任何特定目的的工作可能需要視察多個辦公室。如果IA或EA出於任何目的規劃視察某個辦公室，明智的做法是諮詢另一方，了解他們是否要在該地點執行任何審計工作，並讓視察團隊將該項工作納入他們的計畫中，或規劃進行聯合視察。這可以更經濟地利用審計資源，並最小化對被審計機關的干擾。	
物有所值	IA在進行系統審計時可能考量物有所值的議題。	當EA正規劃進行物有所值調查時，IA可能提供有用的背景資料，以最小化對背景研究的需要，並有助於確定需要更深入查核的議題。

二、評估合作的清單

透過管理階層及審計委員會促進合作	
管理階層及審計委員會（如果存在）是否積極地促進內部稽核與外部審計之間的有效合作？	
內部稽核是否參加審計委員會會議？	
外部審計是否參加審計委員會會議？	
審計委員會是否考量並建議合作機會？	
專業自信	
是否已由獨立第三方或外部審計針對內部稽核進行外部品質保證 (External Quality Assurance, EQA) 複核？	
外部審計是否已就複核結果及其對合作機會的影響提供相關回饋？	
如果評估結論為信賴內部稽核是不可能的，外部審計是否已提出改善建議並擬定行動計畫？	
管理階層是否已考量根據EQA修改內部稽核服務規範之必要性？	
信賴內部稽核	
對內部稽核之信賴是否明確地納入外部審計計畫中？	
外部審計是否討論他們對擬信賴個別內部稽核工作之評估結果？	
合作與諮詢	
內部與外部審計是否定期會面以提供回饋、討論進度及解決問題？	
內部與外部審計是否向審計委員會報告日常聯絡的事務、過去合作的結果、及他們的未來合作計畫？	
內部稽核與外部審計之間是否存有合作及信賴的書面協議？	
是否已探究內部稽核與外部審計之間潛在合作的所有領域？	
內部與外部審計是否有效地協調他們的工作時間，進而極大化合作與信賴的效益？	
管理階層或審計委員會是否與兩組審計人員討論審計計畫？	
是否存在會阻礙內部稽核與外部審計合作之潛在問題？	
是否已擬定聯合行動計畫以協助解決這些問題？	
外部與內部審計是否已考量針對彼此的技術方法進行聯合訓練？	
外部與內部審計是否已考量針對特定專案進行聯合工作，目的在確保兩組審核人員之間技能的傳承？	
內部與外部審計人員是否就他們共同感興趣的工作時間進行諮詢並達成共識？	
審計人員是否已討論並同意擬採用文件的最低標準？	
審計人員是否已討論並同意共享相關文件及工作底稿的安排？	
溝通	
內部與外部審計人員之間是否始終就共同感興趣及關注事項進行雙向溝通？	
管理階層與內部稽核是否已商定向外部審計提供內部稽核報告副本的各種程序？	
外部審計是否與管理階層及內部稽核討論其審計計畫？	
外部審計是否將其查核發現向管理階層及內部稽核進行溝通？	

附圖 創新雙鑽石模型架構



圖片來源：本報告譯介自英國設計協會網站。

參考資料

1. 經濟部國際貿易局網站：<https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeID=4456&pid=725755>。
2. OECD 網站：<https://www.oecd.org/about/structure/>、<https://www.oecd.org/about/document/list-of-departments-and-special-bodies.htm>、<https://www.oecd.org/gov/ethics/auditors-alliance.htm>)。
3. OECD 審計人員聯盟平臺網頁：<https://oecd-auditors-alliance.org/>。
4. OECD 2022 年 7 月發布「建立強化民主的公眾信任」(Building Trust to Reinforce Democracy) 報告。
5. 歐洲委員會網站：https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-and-fiscal-governance/fiscal-frameworks-eu-member-states/medium-term-budgetary-frameworks_en。
6. 歐盟委員會(European Commission)2022 年發布中程預算架構平行審計聯合報告 (Joint report on the parallel audit of Medium-Term Budgetary Frameworks)。
7. INTOSAI ISSAI 3000 Performance Audit Standard. INTOSAI 訂定最高審計機關國際準則 (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) 3000 「績效審計準則」(Standard for Performance Auditing)。
8. 英國國家審計署 (NAO) 「管理舞弊與錯誤優良實務指引」(Good practice guidance - Fraud and error)。
9. IIA 網站：<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/>。
10. IIA The Shapes of Fraud 簡報。
11. ACFE 網站：<https://www.acfe.com/fraud-resources/fraud-101-what-is-fraud>
12. 美國聯邦審計署「管理聯邦計畫舞弊風險架構」(A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs)。
13. 英國設計協會網站：<https://www.designcouncil.org.uk/our-resources/the-double-diamond/>。
14. 美國 COSO 內部控制相關報告之介紹，林淑芸、金旻珊，證券暨期貨月刊第 23 卷第 6 期，104 年 6 月 16 日出版。
15. 世界銀行 (World Bank) 2017 年發布「公部門內部審計：舞弊焦點」報告 (Pu

blic Sector Internal Audit : Focus on Fraud)。

16. 雙鑽石模型導入地方創生之探討：慢城鳳林個案，張淑華，設計學報第 25 卷第 4 期，2020 年 12 月。
17. 法國審計法院網站：<https://www.ccomptes.fr/fr>
18. 內部控制-整合架構，中華民國內部稽核協會出版(原著為美國 COSO)，102 年 1 0 月。