



The Institute of  
Internal Auditors

# 20 國際內部稽核協會 年會出國報告



出國人員：吳義建、楊麗芬、徐中道、陳詠華

報告日期：民國 100 年 9 月 16 日

## 2011 年國際內部稽核協會年會出國報告

### 摘 要

2011 年國際內部稽核協會年會於本（100）年 7 月 10 日至 13 日假馬來西亞吉隆坡舉行，本次會議研討主軸為「站在高處（Standing Tall）！」。主辦單位安排了 7 場專題演講，及有關「公司治理」、「風險管理」、「稽核管理」、「舞弊偵測及預防」、「資訊科技」、「最重要的內部稽核實務」、「全球新興議題」、「領導與專業發展」、「公部門之內部稽核」等 9 項議題之 63 場同步研討會。為能汲取更多新知，本部參加人員除全程參與 7 場專題演講外，並分 2 組參與 14 場同步研討會。謹將參與年會之心得及建議意見臚陳如次：

- 一、參採國際審計機關之策略計畫模式，研訂本部審計工作發展之中程策略性計畫，以與國際發展方向相接軌。
- 二、參採研訂具體可行之財務管理績效課責指標，強化政府治理及課責文化。
- 三、參採公部門內部稽核專業能力模型（IA-CM）評估審計活動之專業成熟度，提升審計工作層級。
- 四、政府部門宜賡續引進新觀念及作法，建構良善之課責機制。
- 五、整合跨組織之預、決算監督機制，促進公共資源獲致最適分配；建構績效審計專責單位，並與受查對象發展夥伴關係，以精進績效審計專業與效能。
- 六、審計機關面臨行政院推動組織改造，允宜以宏觀角度因應與變革，並將變革阻力化為助力，創造最大審計價值。
- 七、持續強化績效審計工作之品質與範疇，增進審計專業形象與價值。
- 八、賡續培養審計人員之視野與熱忱，營造優良的工作環境。

## 目 錄

<b>壹、前言</b> .....	1
<b>貳、參加年會過程</b> .....	2
<b>參、專題演講摘要</b> .....	4
一、站在高處—機會無限.....	4
二、迎接挑戰：要走哪條路？.....	6
三、世界與亞洲之經濟前景：長期、短期及中期.....	9
四、政府改造計畫.....	11
五、持續成功之秘訣：人的因素（小組會議）.....	13
六、促進公共服務之治理—內部稽核人員有無著力之處（小組會議）.....	16
七、智能辨識—認識自己，以使自己與別人工作時能有更佳之表現.....	19
<b>肆、重要研討主題</b> .....	22
一、未來內部稽核之功能.....	22
二、內部稽核於永續發展計畫中所扮演之角色.....	27
三、內部稽核人員如何持續「站在高處」.....	34
四、加強審計人員之績效朝向確保課責.....	39
五、內部控制與稽核：確保公部門之正直與課責.....	46
六、績效稽核之執行（小組會議）.....	51
七、強化公部門之治理與財務課責.....	55
八、透過績效審計建立主管機關之課責與透明度.....	61
<b>伍、研討心得及建議意見</b> .....	67
一、參採國際審計機關之策略計畫模式，研訂本部審計工作發展之中 程策略性計畫，以與國際發展方向相接軌。.....	67
二、參採研訂具體可行之財務管理績效課責指標，強化政府治理及課 責文化。.....	69

- 三、參採公部門內部稽核專業能力模型（IA-CM）評估審計活動之專業成熟度，提升審計工作層級。……………71
- 四、政府部門宜賡續引進新觀念及作法，建構良善之課責機制。……………72
- 五、整合跨組織之預、決算監督機制，促進公共資源獲致最適分配；建構績效審計專責單位，並與受查對象發展夥伴關係，以精進績效審計專業與效能。……………75
- 六、審計機關面臨行政院推動組織改造，允宜以宏觀角度因應與變革，並將變革阻力化為助力，創造最大審計價值。……………78
- 七、持續強化績效審計工作之品質與範疇，增進審計專業形象與價值。……………79
- 八、賡續培養審計人員之視野與熱忱，營造優良之工作環境。……………81



中華民國內部稽核協會副理事長戴龍、秘書長喬臨思、本部出席代表及其他與會人員攝於會場

## 圖 表 目 錄

表 1	各場專題演講主題	2
表 2	各場同步研討會主題	3
表 3	主要的內部稽核項目	7
表 4	想法轉化為行動計畫管理表	34
表 5	利害關係人與組織決策分析表	37
表 6	績效稽核與風險稽核比較表	53
表 7	績效課責之組成部分	63
表 8	國際最高審計機關組織及亞洲最高審計機關組織之策略計畫	68
圖 1	企業功能熟成模型圖	26
圖 2	風險管理與永續發展關係辨識圖	32
圖 3	企業、內部稽核及永續發展之展望圖	33
圖 4	圓圈大小目測範例圖	35
圖 5	利害關係人分析矩陣圖	36
圖 6	利害關係人因應策略圖	36
圖 7	控制設計圖	49
圖 8	COSO 內部控制架構	50
圖 9	CIPFA 與公共財務管理關係圖	56
圖 10	執行績效審計之過程	62

## 壹、前言

國際內部稽核協會（IIA）為增進各國內部稽核人員之專業知能、體驗多元文化及提升各國於國際之能見度，每年皆舉辦國際性研討會。2011 年欣逢 IIA 總會成立 70 年，總會於 7 月 10 日至 13 日假馬來西亞吉隆坡舉辦「2011 年國際內部稽核協會年會」，此為 IIA 首次在亞洲舉辦之國際內部稽核專業研討會，計有來自全球 165 個會員國家近 2,600 人參與此一盛會，除地主國馬來西亞外，南韓及中國大陸是參與人數最多的國家，各約 200 餘人，而我國計有中華民國內部稽核協會及本部等 15 個單位，共 20 人參加。本次會議主題為「站在高處（Standing Tall!）」，主辦單位特別規劃 7 場專題演講及 63 場同步舉行之研討會，與會員們分享一年來全球各地有關公司治理、風險管理、稽核管理、舞弊偵測及預防、資訊科技、內部稽核實務、全球新興議題、領導與專業發展、公部門之內部稽核等調查研究或實務案例。審計部為鼓勵同仁精進內部稽核專業知能，以及拓展國際視野，每年定期選派資深審計人員參與有關審計、稽核等專業性國際研討會議，本次年會經簽奉核定遴派第五廳廳長吳義建、新北市審計處科長楊麗芬、臺北市審計處審計徐中道、第三廳審計員陳詠華等 4 人與會。茲謹就參加本次年會過程、專題演講摘要、重要研討主題、研討心得及建議意見等，提出報告如次。

## 貳、參加年會過程

2011 年國際內部稽核協會年會係由馬來西亞國際內部稽核協會主辦，年會研討主軸為「站在高處（Standing Tall）！」，主辦單位安排 7 場專題演講（專題演講主題詳如表 1），及「公司治理」、「風險管理」、「稽核管理」、「舞弊偵測及預防」、「資訊科技」、「最重要的內部稽核實務」、「全球新興議題」、「領導與專業發展」、「公部門之內部稽核」等 9 項議題之 63 場同步研討會（研討會主題詳如表 2），為能汲取更多新知，本部參加人員除全程參與 7 場專題演講外，並分 2 組參與 14 場同步研討會。另本次大會為響應環保政策，相關會議資料於會議前或會議後陸續於網站上公佈，供與會人員瀏覽，會場未提供相關書面資料。

表 1 各場專題演講主題

項次	專題演講主題	演講者
1	站在高處—機會無限 (Standing Tall—Unlimited Opportunities)	Robert Haldane Smith
2	迎接挑戰：要走哪條路？ (Rising to the Challenge: Which way is up?)	Carman Louise Lapointe
3	世界與亞洲之經濟前景：長期、短期及中期 (The Economic Outlook for the World and Asia: Long Term, Short Term, and Medium Term)	Graeme Maxton
4	政府改造計畫 (Government Transformation Program, GTP)	Dato' Sri Idris Jala
5	持續成功之秘訣：人的因素 (小組會議) (Secrets To Sustainable Success: Human Factor 「Panel Session」)	Carolyn Dittmeier Alex Malley Aziuddin Ahmad N. K. Tong
6	促進公共服務之治理—內部稽核人員有無著力之處？ (小組會議) (Fostering Public Trust in Corporate Governance; Is There a Role for Internal Auditors? 「Panel Session」)	Richard F. Chambers Günther Meggeneder Dato' Dr Nik Ramlah Nik Mahmood, Dato' Haji Zainal Abidin Putih Tengku Dato' Sri Azmil Zahrudin
7	智能辨識—認識自己，以使自己與別人工作時能有更佳之表現 (Identity Intelligence - Knowing Yourself to Work Better with Others)	Arthur Carmazzi

表 2 各場同步研討會主題

項次	公司治理	風險管理	稽核管理	舞弊偵測及預防	資訊科技	最重要的內部稽核實務	全球新興議題	領導與專業發展	公部門之內部稽核
1	CSI-1 超越(COSO)整合架構之公司治理：從主管角度和內部稽核實務觀之	CSI-2 整合性風險管理：提升確保的程序	CSI-3 小型稽核單位所面臨之挑戰—衝突與稽核範圍	CSI-4 確認舞弊風險構圖之發展與運用	CSI-5 IT 治理稽核：內部稽核之角色	CSI-6 有助企業組織成功之策略稽核	CSI-7 內部稽核於永續發展計畫中所扮演的角色	CSI-8 環境進步中，高效率內部稽核人員應有之專業能力	CSI-9 加強審計人員之績效朝向確保課責
2	CS2-1 提升公司治理：以立法之角度觀之	CS2-2 風險管理-從消極滯中甦醒過來	CS2-3 從品質評估中學到如何達到頂端	CS2-4 透過測謊來提升訪談技巧	CS2-5 如何有正確的資訊安全架構	CS2-6 未來內部稽核之功能	CS2-7 推廣治理、風險與遵循之價值主張	CS2-8 處於這個挑戰時代所應有之領導方式	CS2-9 內部稽核及風險管理之就緒
3	CS3-1 公司治理只是口號，而未有實質作為嗎？(小組會議)	CS3-2 風險文化：風險管理文化深植組織核心之要素	CS3-3 在整合性確認系統中扮演先導性的角色(小組會議)	CS3-4 舞弊案例研析：經驗分享(小組會議)	CS3-5 新興資訊科技趨勢&稽核人員應具備之新知：雲端運算、虛擬化技術、行動化設備(小組會議)	CS3-6 評估組織文化—讓內部稽核具有優勢(小組會議)	CS3-7 2010 全球問卷調查結果：共通性知識主體	CS3-8 善用優秀內部稽核人員，以因應新興的營運風險(小組會議)	CS3-9 績效審計之執行(小組會議)
4	CS4-1 待修補之鐵三角？內部稽核、管理階層，及審計委員會之關係	CS4-2 卓越的風險評估實務	CS4-3 繼往開來—如何落實持續性稽核	CS4-4 戰勝貪腐：區域性之挑戰	CS4-5 終端安全性：如何確保資訊環境之安全	CS4-6 事半功倍—內部稽核模型之瘦身	CS4-7 擁抱伊斯蘭金融—對內部稽核之衝擊	CS4-8 提升稽核人員之技巧，使稽核工作變的更有效率，而不是更辛苦	CS4-9 內部控制與稽核：確保公部門之正直與課責
5	CS5-1 公司董事會之運作實務—實例研析	CS5-2 社交網絡之風險	CS5-3 內部稽核之知識管理	CS5-4 辨別數位真偽之新方法	CS5-5 持續性控制監督—學習執行之方法	CS5-6 共同投入資源於內部稽核以發揮綜效	CS5-7 影響亞太地區之新興全球趨勢	CS5-8 認知真實—致力提升形象	CS5-9 強化公部門之治理與財務課責
6	CS6-1 促使審計委員會有效運作之 10 項技術	CS6-2 亞洲國家之公司治理、風險管理，及內部控制之規範與趨勢	CS6-3 內部稽核之價值主張—如何實現？	CS6-4 看不見的風險—不知道而會對公司造成傷害的事	CS6-5 社交網絡安全與服務管理—分別敵人與朋友	CS6-6 價值之保護—倫理道德環境之管理	CS6-7 2011 年內部稽核之專業研究	CS6-8 運用軟技能來處理艱難的問題	CS6-9 透過績效審計建立公部門之課責與透明度
7	CS7-1 卓越之審計委員會如何監督組織之內部治理	CS7-2 交流個人所擁有之風險管理資訊庫—如何建立共識	CS7-3 提升內部稽核之品質與透明度	CS7-4 發現舞弊之進階統計方法	CS7-5 運用全球科技稽核指引—稽核使用者所自行開發之應用程式	CS7-6 搖滾明星之內部稽核人員—讓改變發生	CS7-7 企業社會責任的主要目的	CS7-8 內部稽核人員如何持續「站在高處」？	CS7-9 以實際生活經驗，來執行持續性控制監督工作



## 參、專題演講摘要

本次年會邀請之專題演講者，包括英國富時指數百大企業執行長羅伯特·霍爾丹·史密斯先生(Robert Haldane Smith)、前國際內部稽核協會董事會主席卡曼·路易絲·拉波因特女士(Carman Louise Lapointe)、知名經濟學家格雷姆·馬克斯頓先生(Graeme Maxton)、馬來西亞首相署部長拿督伊德里斯查拉先生(Dato' Sri Idris Jala)、全球十大最具影響力之領導大師之一亞瑟·卡曼茲先生(Arthur Carmazzi)等人，演講主題摘要如次：

### 一、站在高處—機會無限(Standing Tall—Unlimited Opportunities)



本專題主講人為羅伯特·霍爾丹·史密斯先生(Robert Haldane Smith)，史密斯先生是英國富時指數百大企業(FTSE100)中之兩家公司的執行長，對提升內部稽核人員之形象與地位，有獨特之見解。他認為永續發展是組織中日益重要的議題，同時也是風險與機會關注的焦點，內部稽核人員如何才能在組織中善盡職責，並擁有受尊重的專業形象呢？平時除應隨時汲取新知，並加強教育訓練，以提升專業知識與技能，同時強化團隊合作執行力，捨棄單兵作戰、唯我獨尊的工作態度外，尤須特別注意公司內在與外在環境的挑戰，及是否能站在高處，以宏觀的角度看待問題。

## （一）注意公司內在與外在環境的挑戰

內部稽核人員必須充分瞭解並掌握組織內既有文化與領導階層之特性，在一個積極合諧的公司文化，每位員工將自然而然地表現正向行為，並產生矯正不良員工之影響力，至領導階層之特性，則將直接影響每位員工之執行力，在強勢型領導者或信任型（放任型）領導者下工作，應有截然不同之作為，例如在俄羅斯某家強勢型領導者所帶領的公司，各不同部門照者既訂之政策與目標去執行，是被允許與讚賞的，然而若自行調整工作項目或次序，雖對公司整體經營績效有益，將遭受空前無比的挑戰與困難；此外，對於組織的外在環境，如政府政策之調整、法令規定之增修、同業間良性與惡性之競爭……等，皆應隨時充分掌握，方能作出前瞻性之稽核報告。

## （二）站在高處，以宏觀的角度看待問題

對內部稽核人員而言，執行內部稽核工作並不像演算數學公式般，只要照著既定的步驟，就能得到滿意的結果，對組織中任何正常與異常之事項，不應僅站在內部稽核的特定角色去看待，而應提升自我位階，以開闊的胸襟、宏觀的視野，去尋找事實的真相與問題的癥結點。對一件看似再也正常不過之事項或流程，有時因所處位階的不同，會發現它其實是公司長久以來無法突破之瓶頸所在，反之亦然。因此，內部稽核人員不再只是照本宣科、埋首苦幹地工作，而應抬頭挺胸，站在高處看問題，方有完整性與全面性之結果產出。

## 二、迎接挑戰：要走哪條路？（Rising to the Challenge: Which way is up?）



本專題主講人為卡曼·路易絲·拉波因特女士（Carman Louise Lapointe），卡曼具有內部稽核師、內控自評師等證照，曾是國際內部稽核協會 1994 年至 1995 年的董事會主席，目前在國際會計師聯合會工作，擔任國際內部稽核協會的代表，參與修訂適用於內部稽核人員之審計準則 610。

她認為組織為了在全球金融危機中生存，改變運作模式時，對內部監督職能的期望是很高的。不論是公、私部門、非政府組織或非營利組織，處在財政受限的時代，控制環境變得很脆弱，內部稽核人員必須比以前更聚焦於關鍵的風險和機會。

### （一）全球金融危機的影響

根據歐洲復興開發銀行（EBRD）的調查，全球金融危機影響了 70% 的轉型國家減少基本糧食及醫療支出、有三分之一的國家經歷減薪、六分之一的國家經歷失業，勞埃德頓（Lloyds）裁減 15,000 個工作、三洋公司裁減 10,000 個工作。此外，在 2009 年 2 月，全球公司的價值下降了三分之一（14.5 兆美元），信貸緊縮影響了所有的人。諷刺的是，組織雖然努力去管理風險，最後卻創造出更多的風險。

## (二) 未來的內部稽核工作

我們準備好下一步了嗎？根據國際內部稽核協會研究基金會（IIARF）的調查，2011年起未來5年主要的內部稽核項目與2010年不同（如表3），並期望使用更多的技術（如：電腦輔助審計技術、數據監控、持續性審計、電子化工作底稿，及以風險為基礎之審計計畫）。

**表3 主要的內部稽核項目**

2010年，前5名內部稽核項目	未來5年，前5名內部稽核項目
1. 營運審計	1. 公司治理
2. 法規遵循	2. 企業風險管理過程
3. 財務風險	3. 策略和績效
4. 詐欺和異常	4. 道德審查
5. 控制架構	5. 社會/可持續性發展

## (三) 達到內部稽核績效的6項策略

### 策略1：以高剩餘風險為基礎的計畫

(1) 「剩餘風險」係指管理階層為減輕不利事件之影響及可能性，採取因應措施後，所剩餘的風險。稽核人員應利用企業風險管理（ERM）及其他監控程序的產出結果，補充內部稽核的風險評估結果，將剩餘風險控制在可接受的範圍內。

(2) 管理逐漸擴大的稽核範圍，不浪費稀少資源。

### 策略2：所有規劃工作的綜合及互補

(1) 以風險評估結果，確認縱向與橫向間的稽核平衡。

(2) 與其他監督職能協調，減少重複（如外部審計）。

### **策略 3：循環規劃**

- (1) 依據稽核結果，確認問題是否是系統性的。
- (2) 規劃專案稽核項目（如控制環境、資訊安全）。
- (3) 進一步開發稽核結果，產生系統性的研究。

### **策略 4：評估自我的能力**

- (1) 使用 IIA 專業架構內部稽核能力模型（Internal Audit Capability Model, IA-CM）去評估自我及組織的能力和成熟度。
- (2) 提出更遠大的計畫（climbing plan）
- (3) 定期衡量和標竿比較，並和同事、董事會、管理階層分享自我的進步。

### **策略 5：堅持具紀律的程序**

- (1) 防止營運和控制目標相對抗。
- (2) 按風險類別和目標，使用技術去追蹤、分析稽核結果。
- (3) 提出整體、組織層級性的意見。
- (4) 需要積極的追蹤稽核意見參採及落實情形。

### **策略 6：提出令人信服的稽核報告**

- (1) 提出令讀者信服的簡短、簡潔的結果。
- (2) 包括一個評等、整體的意見去溝通結果的重要性和追蹤。
- (3) 消除刺激性語言。
- (4) 以身作則。

### 三、世界與亞洲之經濟前景：長期、短期及中期(The Economic Outlook for the World and Asia: Long Term, Short Term, and Medium Term)



本專題主講人為格雷姆·馬克斯頓先生(Graeme Maxton)，馬克斯頓先生不僅是一位知名的經濟學家，同時也是作家和新聞節目的主持人，目前他全力投入有關金融危機、人口過剩、環境惡化以及崛起的中國有無可能成為一個世界大國等相關問題的研究。他說許多人都認為世界經濟已日趨好轉，美好的日子即將到來，但以全球人口就業情況、勞動生產能力、全球各國負債總額……而言，當前仍屬極為蕭條的情況，世界經濟依舊處於泥沼中，且未有任何樂觀的跡象，亦即此種情況仍將持續一段時日，猶如在軌道上運行的火車，倘若火車頭偏離軌道並摔落草叢，一定得費許多人力、物力，方能使這輛火車重回軌道且繼續運行，世界經濟亦是如此，必須集合眾人的力量與智慧，跳脫固有的思維模式，重新思考新的解決方案，才有可能扭轉當前經濟的頹勢。回想過去 2 年，銀行的放款利率很低，幾乎到了向銀行借錢卻不用付利息的地步，然而卻未見經濟基本面有轉好的趨勢，這是什麼原因呢？值得大家深入思考。

此外，石油等基礎能源正快速地被消耗，亦是我們所必須嚴肅面對的課題。石油除了提供日常生活中如汽車、火車、飛機等交通工具的動力外，在牛奶、藥品等製作過程中，亦使用此一能源，同時它也大量應用於石化工業。過去，為達成經濟成長的目

標，過度消耗了寶貴的資源，然而在舊有油井終將用盡，新油井又不易被探勘、挖掘的情況下，石油危機已越趨明顯，未來幾年甚或幾十年中，石油價格不穩定且持續上揚是必然的趨勢。他並大膽地預測，世界石油將於 2046 年用罄，因此我們必須儘快找到替代能源，否則其災難將無法想像。

過去 30 幾年，因為中國人口市場廣大，物價水準不高，人力資源又屬便宜，因此歐、美等許多國家，紛紛跑到中國投資設廠或參與建設，並從中獲取不少利益，但馬克斯頓先生認為，隨著中國經濟的快速發展與資本主義意識的抬頭，人力資源無法再像以往低廉，對於「前進中國」是否仍屬良策，已有很大疑義。此外，中國經濟的崛起，也為世界帶來嚴厲的挑戰，特別是在快速消耗全球資源與加速破壞生態這 2 方面，茲簡要分述如下：

### **(一) 快速消耗全球資源**

由於過去經濟的快速成長，使中國消耗了大量的資源，然而中國境內的資源是有限的，因此，所需資源大部分由國際提供，特別是在石油的需求上，中國已躍升為世界前 3 名的石油進口國家，依其經濟成長的速度，甚有可能成為世界第一大石油進口國家，由於中國大量消耗石油，造成全球油價不斷攀升，同時也嚴重衝擊到其他國家的經濟發展，如同前面提及石油對人類的重要性，等到石油用盡的那天，大家只能自求多福了。

### **(二) 加速破壞環境生態**

經過 30 年的開放改革，中國以追求經濟發展為首要目標，這也使得環境污染與生態破壞的問題日益惡化，由於空氣、水等遭

到工業污染，造成每年因此罹患疾病甚至死亡的人數持續大幅增加，近幾年已達2億人口之多，其嚴重性可想而知；至於生態破壞方面，中國沙漠化的情形愈來愈嚴重，造成每年發生沙塵暴的頻率不斷提高，且因風勢的助長，除了影響當地人民身體健康外，亦同樣影響到鄰近國家人民的健康。

最後，馬克斯頓先生總結地說，世界經濟無論是在長期、中期或短期上，都尚未發現有富庶繁榮的跡象，他希望大家從今天起就應認真思考其解決方案，尋找一帖良藥，共同為全球經濟盡點心力。

#### 四、政府改造計畫(Government Transformation Program, GTP)



本專題主講人為馬來西亞首相署部長拿督伊德里斯查拉先生(Dato' Sri Idris Jala)，伊德里斯先生於2005年12月擔任馬來西亞航空公司執行長，當時該公司虧損達4億美元，他就任後立刻宣布進行業務改造工程，在不到2年的時間，將其經營績效由虧轉盈，並成功地扭轉了馬來西亞航空公司的企業形象。馬來西亞政府因此希望借重其專長，進行政府改造計畫，該計畫旨將馬來西亞蛻變為一個先進、團結、安全、公正的國家，並期望馬來西亞在2020年時達成高所得國家的目標。伊德里斯先生說馬來西亞是一個正處於新、舊交替的國家，曾經歷葡萄牙、荷蘭及英國等國家的殖民，因此在建築上留下許多具殖民色彩的歷史遺跡，他就任後立即提

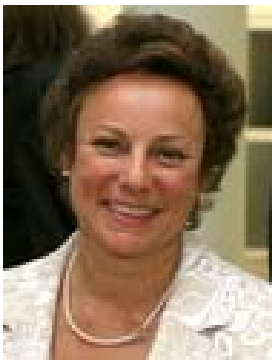


出「一個馬來西亞」的口號，並且在廣播電視、報章媒體及各重要路口，大量的推廣和宣傳，因為他們國家的人民包含了馬來人、華人、印度人等 3 個族群，要使國家強盛，各種族間一定要彼此信任、團結合作，因此政府希望人民把自己先看為馬來西亞公民，然後才考慮自己的宗教及種族等。

此外，他針對「減少犯罪」、「打擊腐敗」、「改善教育品質」、「提高低收入家庭的生活水準」、「加強建設農村基礎設施」和「改善城市交通運輸」等 6 個攸關國家發展的關鍵領域進行改造，它其實涵蓋農業、商業服務、通信內容和基礎設施、教育、電氣電子、金融服務、醫療、石油、天然氣及能源、棕櫚油、旅遊、批發及零售業等 12 項產業類別，在執行政府改造計畫過程中，需要政府所有部門同時動起來，除了要求每位公務員都盡心盡力地為國家做事外，也必須讓他們清楚瞭解國家的願景與目標。伊德里斯先生說公務員的行動力(執行力)攸關這個計畫的成功與否，因此，他嚴格考核每位公務員的做事態度與執行成效，並撤換無法達成目標的領導者，例如某個學校的辦學品質與教學績效很差，他會先提醒校長並給予一定期間的改善，如果沒有任何進步，他將撤換校長，以警惕其他仍在偷雞摸狗、因循苟且的主管。有關貪污的觀念，馬來西亞仍有很長的路要去努力，對於公務員的貪污與收賄，將會立刻公布其姓名、照片與犯罪事實，以廣為週知是誰在敗壞政府風氣，同時建立一個貪污被告姓名與不名譽事項之公開資料庫，臚列貪污犯罪被定罪之被告犯行，以此為額外之嚴厲手段，來達到打擊貪腐之目的。

除了一些自我監督與考核的機制外，誰來稽核政府各單位的執行成效呢？伊德里斯先生認為是「所有人民」，因此，他會定期舉辦一次為期 3 天的「公共政策日」，率領各機關單位一級主管直接向民眾報告政府目前的改革方向與執行進度，同時也會將遭遇的困難與解決方案坦誠地說明，並接受人民的質問與建議，第一次的「公共政策日」就吸引了 8,500 位民眾參加，可想像其規模有多大，也可知道民眾對政府改造是有所期待的。經過這幾年的努力，已逐漸展現出政府改造的成果，做為一個政府改造計畫的推手，伊德里斯先生相信到了 2020 年，一定能將馬來西亞這個國家完全蛻變。

## 五、持續成功之秘訣：人的因素「小組會議」(Secrets To Sustainable Success: Human Factor 「Panel Session」)



本專題係以小組會議方式進行，主持人為卡羅琳·蒂特梅爾女士 (Carolyn Dittmeier, 義大利)，卡羅琳具有內部稽核師、會計師等證照，是 ECIIA 的副總裁，也是義大利內部稽核協會 2004 年至 2010 年的主席，及國際內部稽核協會 2007 年至 2011 年董事會的董事；與談人為亞歷馬利會計師 (Alex Malley, 澳洲)、艾哈邁德教授 (Aziuddin Ahmad, 馬來西亞)、土地開發公司執行長 N.K. 唐先生 (馬來西亞) 等 3 人。小組成員

藉由分享他們的經驗，討論持續成功的因素，在於組織內的人和價值系統等「人」的治理，而非評估控制、規則及程序等「公司」的治理。

### (一) 基本的問題

1. 目前的組織結構能確保持續的成功嗎？
2. 組織能培育動態和複合型人才及能力嗎？
3. 公司準備好，以人為中心的治理架構了嗎？

### (二) 小組會議內容

**問題 1：公司要持續成功的秘訣是什麼？**

**回答：**

1. 持續成功的秘訣是人的因素，應從人的角度來看公司治理。
2. 公司的行為是所有員工行為的反射，而員工行為是他本質的投影。因此，要解決公司治理的問題，要先解決人的問題，把人變成資源。
3. 人不僅是理性也是靈性的動物，應從正面、靈性的角度，而非金錢的角度來看人。

**問題 2：如何將價值觀放在所有員工的心中？**

**回答：**

1. 要將價值觀放在所有員工的心中，要先把人的因素放在中間，對人要關懷，對工作要有品質，而不是只會說不好的地方、只想如何懲罰別人。對人的關懷，例如，每個星期

五每個人可以穿非常漂亮的 T 恤來上班、每個月開 1 次會來肯定同仁做了什麼事、每 3 個月找出同仁做對的事來鼓勵，而不是一天到晚找做錯的事。這樣可以慢慢的形成公司的文化，鼓勵同仁作更多份外的事。

2. 在公司內有信任的文化是非常重要的，同仁間互相信任，大家可以共同面對大的挑戰，而不是像去抓小偷一樣。
3. 公司的文化是員工行為的表徵，人是自己去控制自己的（例如，馬來西亞人齊戒是自動自發不需控制的），而不是機器去控制的。所以，我們要让員工也能自動自發去控制自己。

**問題 3：如何將個人價值觀和公司的產品連結？**

**回答：**

1. 我擔任警察局操守委員會的獨立董事，最大的問題是如何預防貪腐，靠的是溝通。我第一天就對同仁說清楚，什麼該做？什麼不該做？事情公開透明，要對所做的事負責。
2. 老闆要非常誠懇的對待員工，不要戴假面具，否則員工中有人不敢做任何決定，而這種人特別會犯錯。因此，要創造一個沒有事不能做的環境，不管審計人員或會計人員，都要有創造性，不要怕犯錯。
3. 我擔心如果公司中有太多的規章，人的創造性就不見了，會變成機器而非資源。

問題 4：對人的管理有太多的原則，要如何去評估，是否有量化指標？

回答：

1. 人的管理不應該訂規則，只要訂規則，就會回到以前的模式，人就只會照規則作，沒有創造性了。例如，世界上百米跑最快的人是 Anlouis，但不見得跑 103 米也是他跑最快，所以不要設限。
2. 我同意如何去管理是很困難的，有的可量化，有的不行。例如：產品要有品質，對人要關懷，是不易量化的。但「操守」在馬來西亞是有一定的規則、指標可量化的。

## 六、促進公共服務之治理－內部稽核人員有無著力之處「小組會議」（Fostering Public Trust in Corporate Governance；Is There a Role for Internal Auditors？）

本專題係以小組會議方式進行，主持人為理查德錢伯斯先生（Richard F. Chambers，美國），錢伯斯先生是國際內部稽核協會總裁兼執行長；與談人為任職於國際種子測試協會的頒華什塔（Günther Meggeneder，奧地利）、任職於證券委員會的拿督聶馬哈茂德（Dato' Haji Zainal Abidin Putih，馬來西亞）、任職於 CIMB 銀行的拿督哈吉再納阿比丁（Dato' Dr Nik Ramlah Nik Mahmood，馬來西亞）、任職於馬來西亞航空公司的東估拿督斯里蘭卡（Tengku Dato' Sri Azmil Zahrudin，馬來西亞）等 4 人。

小組成員藉由分享他們的經驗，討論全球金融海嘯後內部稽核人員如何持續扮演稱職的角色。

**問題 1：全球金融海嘯的後遺症至今仍持續延燒，這是否意味著毫無公司治理可言？**

**回答：**這次的全球金融風暴對澳州的影響很大，也常常聽到公司的老闆不斷地問「公司治理在哪？」其實不是沒有公司治理，而是沒有有效的公司治理。根據經濟合作暨發展組織（OECD）對公司治理之定義：「公司治理係有關公司管理階層、董事會、股東及其他利害關係人之間的關係架構，透過此一架構，確立了公司的目標，及達到該目標的方法，並監控其績效。」亦即公司治理之目的係追求企業目標，創造長期永續價值，並經由健全的內、外部機制達到提高管理效率，改善監控機制，以提升公司績效、投資報酬及利害關係人的共同價值。對公司治理而言，所做的「假設」正確與否，是非常地重要，以此次全球金融風暴為例，就是當初做了一項錯誤的假設—「房地產價格是不會變的」。然而要做一項正確的假設並不容易，需全方位的檢視過去與現在的整體環境。相對於其他國家，馬來西亞受這次金融風暴的影響並不大，那是因為 10 年前的亞洲金融風暴曾重創馬來西亞，政府已建立了一些如防火牆的機制，以防止類似情事的發生。

## 問題 2：內部稽核人員所扮演的角色與應注意事項為何？

回答：內部稽核在其專業領域下，如何為組織增加價值，係內部稽核之自我挑戰。就以往的經驗而言，內部稽核人員在公司扮演非常重要的角色是無庸置疑的，內部稽核人員為協助組織管理階層建立組織文化，應檢查組織是否已建立相關程序。不過我們應特別注意，內部稽核的工作不是僅檢視工作流程的正確與否，亦應注意執行這些工作的「人」，其能力如何？對所交付之工作能否完全勝任，尤其是處於營運單位中的資深經理人，更應該被監督控管，從「人」的角度重新檢視，有時會發現問題的真正所在。此外內部稽核工作亦不應僅侷限於財務風險的檢核，公司的整體策略是否正確（策略風險）、營運方向有無不當（營運風險）亦需重視。因此內部稽核工作不是只注意一些枝微末節的事情，應站在高處，以宏觀的視野，寬廣的角度，來完成此一工作。

## 問題 3：在經濟、政治等千變萬化的環境下，內部稽核人員如何持續地善盡職責？

回答：近年來由於經濟市場出現各項新興商品，導致新的交易行為產生，同時交易商品及對象亦愈趨複雜，經濟、科技、法令等外部大環境及企業經營、資源掌握、顧客關係、競

爭環境之變動，預期在未來將更加劇烈，這是風險但也帶來變革的動力。內部稽核人員欲持續圓滿達成任務並提升專業地位與形象，必須學會獨立思考，有足夠的專業知識、技能和判斷力，才能確保內部稽核業務的品質，提供客觀專業的意見，協助企業達成目標，增加公司價值。此外，資訊科技技術日新月異，內部稽核人員應善加利用其所帶來的便利性，廣泛地運用電腦稽核軟體，以達事半功倍之效。

## 七、智能辨識—認識自己，以使自己與別人工作時能有更佳之表現 (Identity Intelligence – Knowing Yourself to Work Better with Others)



本專題主講人為亞瑟·卡曼茲先生(Arthur Carmazzi)，卡曼茲先生是一位舉世聞名的心理學家，他擁有許多先進的企業培訓技術與工具，時常至世界各地教導企業主如何以心理學的角度來領導員工及改善公司文化，被評為全球十大最具影響力的領導大師之一。卡曼茲先生說，在一般正常情況下，我們不會以面對朋友或同事的態度去面對伴侶或家人，也就是說在不同環境下會有不同的言行舉止，如果能在任何環境都有絕佳的表現，那將是多麼美好的一件事。此外，每個人都想成功，即使



是「懶人」，亦是如此，然而如何才能使大家都不斷地進步呢？他認為信任、合作與良好的工作環境，是最重要的 3 個因素，公司員工間彼此產生信任，才能攜手合作，共同為美好的目標而努力，同時也自然而然地產生良好的公司文化，在這優良的環境下工作，即使「懶人」也會成功；反之，如果員工間爾虞我詐、猜疑忌妒，將會敗壞整個公司的文化，誘使每位員工表現出最黑暗的一面，彼此互相影響，將貪婪、怠惰傳遞到每位員工身上，澈底瓦解公司的文化。

心理學上常提及「比馬龍效應(Pygmalion Effect)」，當老師認為某個學生很笨，那麼這位學生將來的成就不會好到哪裡；然而如果一位資質平庸的學生被老師認為是聰明的，即使現在成績不盡理想，將來通常能有不錯的表現。因此，我們必須以正面的態度去面對每位員工與部屬，時常鼓勵他、讚美他，讓全體同仁都擁有高度的熱忱與企圖心，公司的經營績效自然提升。

卡曼茲先生請大家回想 20 年前自己的模樣，經過這 20 年的成長、奮鬥與努力，現在的自己是否已達成「理想自我」的目標呢？如果現在的成就不盡如人意，那麼問題出在哪？是不夠努力？還是走錯了方向？未來要如何調整步伐，才能達到「理想自我」的境界呢？他提醒大家，想要在 5 年後、10 年後有一番作為或非凡的表現，現在就要做好妥適的規劃，並且身體力行地去實

踐，在行動的同時，以下幾點是需要特別注意的：

1. 準備怎麼做？
2. 何時去做最適合？
3. 可能會遇到哪些問題與阻礙呢？
4. 需要什麼協助？
5. 如何取得這些支援？
6. 有無其他應特別注意或考量的呢？

其實當大家努力去執行後，才發現其中仍會遇到一些困難與逆境，但絕不能就此放棄，因為它是邁向成功的墊腳石，不必羨慕那些偉人或成功者，因為勤奮不懈、戮力向前，下一位成功者就是自己。

最後卡曼茲先生要大家記住「我一定能成功」這句話，時時激勵自己，將最好的一面表現出來，並將此良好的氣氛擴及他人，影響到公司全體同仁，那麼成功非你莫屬，也同時帶動了團隊的偉大成就。

## 肆、重要研討主題

本次研討會計有 7 個時段、9 項議題，共 63 場之同步研討會，茲就其中與內部稽核實務、全球新興議題、領導與專業發展、公部門之內部稽核等 4 項議題相關之 8 場研討會，摘要報告其重要內容如次：

### 一、未來內部稽核之功能



本場次係由美國甫瀚顧問諮詢公司 (Protiviti) 全球內部稽核執行副總裁羅伯特·赫斯 (Robert B. Hirth Jr.) 先生主講。羅伯特為該公司 5 位創始成員之一，擁有超過 25 年之專業服務經驗，服務範圍包括世界各地公部門及私人企業，協助其管理最重要之經營風險與問題。

他引用「如果不對自己之行為負責，你將永遠受限在防守的位置。<sup>1</sup>」闡述審計人員必須面對事實，努力做好自己選擇之工作，並謹記己身之任何作為，蓋該等作為不僅影響自己，亦影響他人。

#### (一) 良好組織應具有之要素

1. 領導者：優秀領導者之特質應包括：誠信正直、責任感、自信、積極熱情、前瞻性、創新、企圖心、果決等 8 大清晰形象之特質。
2. 人力資源：以「人」為核心，使人力、物力經常保持最佳配置，同時對人的思想、心理及行為進行妥適之誘導、控制與協調，充分發揮人力資源之效益，以實現組織目標。

<sup>1</sup> 參閱霍莉萊爾 (Holly Lisle)，薄霧中之火焰 (Fire in the Mist)，1992 年。

3. 專業技能、產業特性及業務流程之知能：熟知專業領域知識，具備工作所需技能，瞭解並掌握產業特性。
4. 組織文化、有效之管理及高層之支持度：組織文化之形塑係由領導者日積月累之言行，至組織日常溝通、教育與灌輸，所建立之整體信念與價值觀。有智慧之企業經營者，必會善用企業文化來提高效率，掌控經營脈動。
5. 熱誠：積極熱誠者不僅深具自信，亦讓人產生信心，面臨災變或考驗時，不會畏懼改變，有勇於嘗試與改變之心態。

## (二) 企業面臨之十大挑戰與關鍵問題點

1. 整體經濟復甦，妥善經營的當下，同時發覺新的成長契機。  
關鍵問題點如下：
  - (1) 目前收入來源為何？現有收入來源可否創造出所期望之業務成長？
  - (2) 企業本身有何新的收入來源？抑或需收購其他企業以創造新的收入？
  - (3) 追求這些新的收入來源時，伴隨的新的風險為何？
  - (4) 追求新收入來源之過程中，是否了解所面臨之風險？
2. 監控競爭環境，隨時調整企業策略方向。關鍵問題點如下：
  - (1) 組織策略意涵為何？我們真的瞭解組織策略之真諦嗎？管理階層及董事會是否真心認同組織策略？
  - (2) 外部環境如何變遷？該等變遷是否影響組織策略？
  - (3) 如何監理外部環境之變遷？監控哪些事物？監控重點是否正確？
  - (4) 外部環境顯著變遷時，組織內部將如何因應？

3. 隨時調整以因應當前全球化之挑戰。關鍵問題點如下：

- (1) 評估經營效果與效率及評估經營風險時，是否以企業整體觀點來考量？
- (2) 如何進一步降低成本？要如何強化供應鏈？
- (3) 是否關注於第三世界國家之發展？
- (4) 控制成本時，能否力求創新，並取得兩者間之平衡？

4. 保持最佳工作士氣並留住頂尖人才。關鍵問題點如下：

- (1) 員工獎懲制度是否有效？留住人才之機制是否健全？如何能確定？
- (2) 如何發覺人才？如何充分運用人才？
- (3) 真的留住頂尖人才了嗎？如何確定？
- (4) 重要職位是否建立連任制度？

5. 建立客戶對企業之忠誠度。關鍵問題點如下：

- (1) 是否滿足客戶需求？如何能確定客戶滿意與否？
- (2) 能否計算出客戶忠誠指數？數據為何？
- (3) 客戶忠誠度是否提高？
- (4) 有無建立客戶忠誠度機制？

6. 保護敏感性之個人資料。關鍵問題點如下：

- (1) 何人有權限接觸敏感性之個人資料？權限範圍到哪裡？此項權限是否適當？
- (2) 何種權限才適當？有否認真考慮過相關問題？
- (3) 對於個人資料或個人 IP 有無洩漏之疑慮？若有洩漏情事，將造成何種威脅？是否瞭解維基解密之威脅？
- (4) 有無建立資訊管理機制？

7. 在不斷提高管制與監督之環境中管理企業。關鍵問題點如下：

- (1) 在符合政府規範之前提下，是否努力成為一個靈活有彈性之組織？
- (2) 什麼是組織最重要之合規性要求？在未來之 12 至 18 個月內，可能出現哪些新規範？
- (3) 企業符合哪些國外規範？
- (4) 美國 FCPA 法案 (Foreign Corrupt Practices Act，規範美國企業及個人涉及海外貪污行賄等行為之法案) 對企業有無任何影響？

8. 瞭解並妥適因應不斷改變之風險組合。關鍵問題點如下：

- (1) 企業十大風險為何？
- (2) 新產生之風險為何？如何辨識新風險，辨識頻率為何？
- (3) 在面對風險、降低風險、分散風險及規避風險時，如何確認所作之因應係正確的？
- (4) 是否明確表達出企業之風險胃納？

9. 有效評估資本與管理現金流量。關鍵問題點如下：

- (1) 現金流量預測是否可靠？
- (2) 對於流動性風險是否具備可靠之備案？
- (3) 有否新融資方案？
- (4) 資本結構是否能滿足現在及未來需求？
- (5) 現行資本結構存有哪些風險？

10. 有效運用資料及資訊，作出及時明智之決策。關鍵問題點如下：

- (1) 決策受到哪些數據資料之影響？最具價值之資訊來源為何？是否有效管理該等資訊？
- (2) 欠缺哪些重要資訊？
- (3) 數據資料顯示出來之真相，是否難以接受而不願意面對？
- (4) 績效指標是否與組織策略連結，如何獎勵績效之達成？
- (5) 是否有效運用企業資源規劃（Enterprise Resource Planning，簡稱ERP）系統？

### （三）企業功能成熟模型

隨著企業逐漸成熟，審計人員對於風險管理知能應隨之提高。謹將企業功能成熟模型<sup>2</sup>圖示如圖 1：

階段	功能屬性	達成方法
完美化	持續回饋-作好風險管理就是競爭優勢	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 不斷發掘機會</li> <li>● 成為標竿企業</li> <li>● 知識之累積與共享</li> </ul>
妥善管理	量化相關指標-衡量風險，管理量化指標	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 配合嚴謹之分析、衡量方法</li> <li>● 經過權衡後，用相關獎勵政策誘導同仁避開風險並朝向目標進行</li> </ul>
逐漸清晰之輪廓	質化/量化-訂定政策、業務之流程標準化及制度化	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 整體企業業務流程統一化</li> <li>● 保持良好之工作環境</li> <li>● 嚴謹之教育訓練</li> </ul>
重複練習	作適當決策-建立業務流程並讓同仁不斷重複練習	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 共通語言（專業術語）</li> <li>● 進用素質佳之員工</li> <li>● 定義工作任務，並建立工作所需元素</li> </ul>
初始化	雜亂無秩序-體制尚未健全，依賴有能力之領導者	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 未定義之工作任務</li> <li>● 依靠同仁主動“just do it”</li> <li>● 依賴有能力之領導者</li> </ul>

企業功能成熟階段

圖 1 企業功能成熟模型圖

<sup>2</sup> 摘自功能成熟模型：增進軟體過程準則，卡內基梅隆大學軟體工程研究所，1994。

## 二、內部稽核於永續發展計畫中所扮演之角色



本場次係由澳洲雪梨 KPMG 事務所永續發展部門主任吳祈門 (Woo Chi Mun) 先生主講。

### (一) 永續發展與企業之關聯性

近年隨著環保意識抬頭，環保法規日趨嚴謹，企業於追求業績成長之外，仍須兼顧環境保護工作及社會責任。傳統觀念上認為經濟發展與環境保護相對立，從事環保工作徒增營運成本。實際上，企業之獲利目標可與永續發展之理念並行。謹將永續發展與企業間之關聯性臚列如次：

1. 策略與競爭優勢：(1) 企業須考量政府環境保護政策規範及相關獲利機會；(2) 採行環保措施，凸顯與競爭者之差異化。
2. 風險管理：(1) 違規排放二氧化碳風險；(2) 供應商違規停業肇致斷貨之供應鏈風險。
3. 企業信譽及充分揭露：(1) 具有合法營業執照；(2) 忠實報導；(3) 遵循法規。
4. 創新及提倡環保：(1) 環保產品創新；(2) 產品符合新環保規章；(3) 業界通用之準則與規範。

### (二) 業界之挑戰

各行各業對於目前永續發展相關議題，有何無可避免之衝擊？企業要如何因應？列舉如次：



## 1. 航空公司

航空公司係處於一個限制二氧化碳排放量之世界，航空業排放之二氧化碳占人類所有溫室氣體排放量之 2%，且排放量逐年增加。歐盟將航空業強制納入歐洲之碳交易市場，並要求自 2012 年 1 月起，所有飛往歐洲之航班均須納入「排放交易機制」(Emissions Trading Scheme，簡稱 ETS)，該機制強迫污染者購買超過排放標準之外之二氧化碳排放權。

## 2. 銀行及保險業

- (1) 放款而產生之債權組合應考慮到永續發展相關風險，如：放款對象之二氧化碳排放量之合規性對其永續經營之影響。
- (2) 對不同客戶之放款利率差異化決策。如：對於環境造成污染之客戶，調高放款利率。

## 3. 產物管理

- (1) 綠建築需求與日俱增：環顧現在大多數人日常生活，80% 至 90% 時間均處於室內，如：辦公室、學校或家中，爰建築設計已朝向兼顧維護生態、節能、減碳與健康之綠建築，以期有效減少全球溫室氣體之排放，達成永續發展之境界。
- (2) 能源效率規範日趨嚴格：例如汽車廠商於展示或銷售處所陳列之車輛皆應標示年耗油量、油耗值及能源效率等級等相關資訊。

#### 4. 食品與飲料

(1) 氣候變化對糧食產量之影響：氣候變化衝擊農業生產程度與日俱增，全球農民需學習如何適應該等不利情勢。人類處於氣候變化之背景下，為強化全球糧食安全，國際機構與政府當局不僅須重視提高糧食產量，並應兼顧糧食能否於全球間作合理分配，以提高糧食供應之穩定性及衛生安全。

(2) 改變消費者之偏好：根據聯合國跨政府氣候變遷小組出具之「牲畜之巨大陰影」報告指出，畜牧生產是導致全球暖化之最大因素。畜牧生產所生溫室氣體占溫室氣體總排放量之 18%，全球運輸工具排放量則為 13.5%。動物排泄物及畜牧飼料作物用地，對水源所造成之污染，大於人們所有活動污染加總之影響。又為供應肉食所需土地，為蔬食之 10 到 20 倍，全世界近乎半數之穀物和大豆，用於餵食牲畜。爰此，肉食消費傾向對環境之影響甚巨，亟待改變消費者之偏好。

#### (三) 永續發展議題對內部稽核之意涵

環保議題已發展成為全球必須面對之共同議題，同時各界亦迅速累積相關之知識及經驗，並促使各國政府及產業，重新思考其在環境議題上所應扮演之角色及應擔負之責任。爰此，對於環境可能產生影響之個體，其應負之行為責任漸受關注，促成個體

必須將其營運對環境所產生之影響及就環保所為之各項努力對外公開報導，而針對其環境報告內聲明事項，應予獨立審計之期望日增，環保審計應運而生。

審計人員首應瞭解永續發展議題對相關風險揭露之影響，產業間如何利用此議題達到競爭優勢，以及如何鞏固企業在永續發展之信譽。另對於業務不斷成長之企業，如何管理永續發展議題中之相關風險，亦需加以瞭解。是以，審計人員在進行永續發展相關審計工作時，必須：

1. 瞭解受查個體業務中有關之永續發展風險與風險事項發生之影響。
2. 針對該等風險規劃審計服務與項目，必要時須教育企業有關永續發展相關議題之應注意事項。
3. 引導企業瞭解及管理業務中涉及永續發展相關議題之所有風險。

#### (四) 永續發展議題之審計類型

1. 合規性審計：查核企業營運是否遵循永續發展之相關法規。
  - (1) 查核企業現行永續作業流程是否符合法令規定。
  - (2) 相關作業流程與企業政策、特殊產業之監管規範及有關法規等是否相適應，且與同業間比較後，有無落後情事。

例如：

- A. 關於職業衛生與安全法規 (Occupational Health and Safety Act, 簡稱 OH&S) 之遵循與管理。

B. 對行業規範之承諾，如：國際礦業暨金屬製造業理事會（International Council on Mining and Metals，簡稱 ICMM，係由 15 個國際間之大型採礦暨金屬製造工業業者組成）宣示，將不會於世界遺產所在地進行探勘或採礦；聯合國教科文組織（UNESCO）於聯合國中負責對世界遺產保護名單裡重要之自然及文化地點，進行管理及分級。

2. 永續作業流程審計：查核有無設置污染源之辨識、管控與報導機制。

(1) 揭露永續作業資訊之報告品質。

(2) 永續發展之觀念是否應用於風險管理架構與併購決策等。

例如：

A. 溫室氣體排放數據之查核與揭露。

B. 作業程序合規性之專案調查。

#### (五) 永續發展過程中之權衡取捨

1. 航空公司清潔飛機機身，以減少飛行阻力，提高燃油效率，達成環保節能目的。雖然燃料消耗減少，惟用水量相對增加。

2. 最省油之飛行路徑雖可減少溫室氣體排放量，卻會增加受飛機噪音影響之人數。

因此在永續發展議題中，如何做一個權衡取捨，必須先充分瞭解永續發展過程中之影響，經通盤考量後再作一個最佳選擇。

## (六) 風險管理

先瞭解廣受關注之議題，進而辨識及管理相關風險。謹就風險管理與永續發展議題相關概念簡要圖示<sup>3</sup>如圖 2：

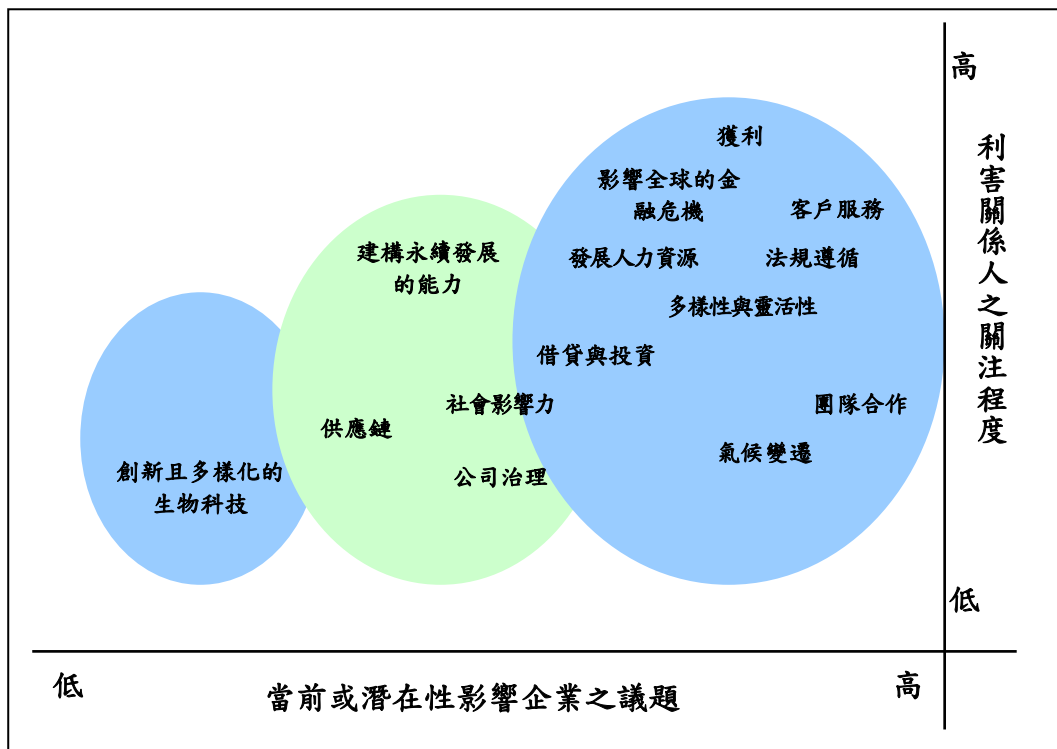


圖 2 風險管理與永續發展關係辨識圖

## (七) 企業、內部稽核及永續發展之展望

展望未來，永續發展將躍居企業經營之首要議題，企業內部稽核職能所扮演之角色亦自較為單純與企業之雙方關係，演變為需偏重外部專家之三角關係，如圖 3<sup>4</sup>：

<sup>3</sup> 西太平洋銀行年度回饋暨永續發展報告，2010 年。

<sup>4</sup> 資料來源：本次研討會簡報。

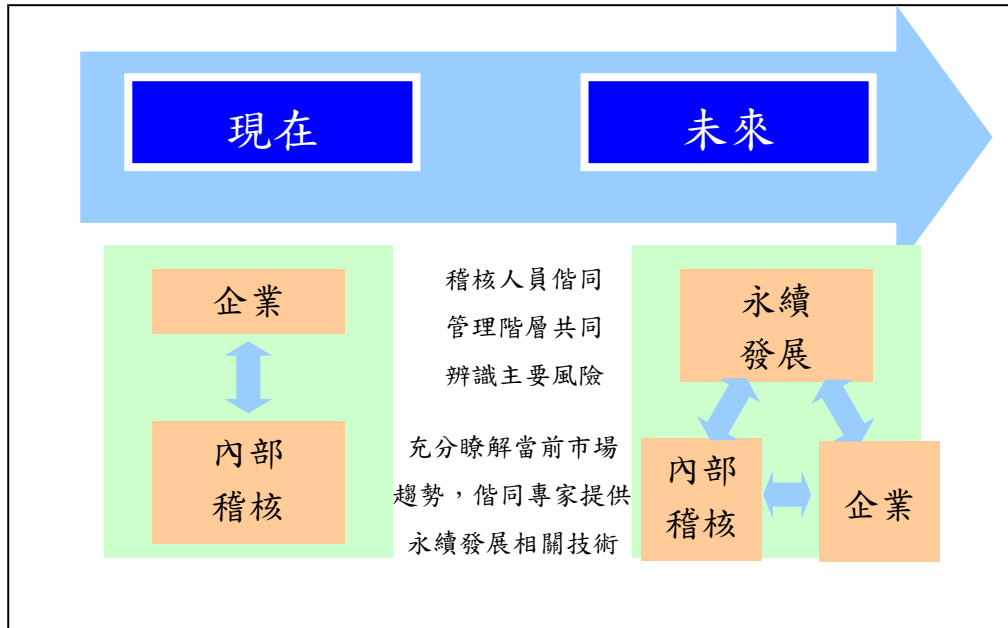


圖 3 企業、內部稽核及永續發展之展望圖

#### (八) 結語

環境保護業成國際重要議題，環保審計已刻不容緩。環境係國家之寶貴資源，其品質優劣攸關全民生計及發展，當前環境保護重點，已由公害防制（治）提升為資源永續利用，執行範疇亦擴大為國際間之參與合作並強調與全球同步。準此，政府及產業部門邇來投入相當人力及經費推動各項環保工作，如何查核其所投入之經費，確實依原定用途使用，並發揮最大功效，允為審計人員當務之急。是以，未來審計人員除應積極汲取環保新知，研讀環保法規及接受有關之專業訓練，以維持應有之知識與技能外，並宜汲取先進國家之查核經驗，精進審計技術方法，藉以深入評核環保措施之整體實施成效，俾政府環保政策及計畫暨產業環保業務之推動與經費之支出，能達成預期之目標，並發揮最大之效益，進而帶給全民一個永續發展之生態環境，留給後世子孫一個永無匱乏之環境資源。

### 三、內部稽核人員如何持續「站在高處」？



本場次係由英國 Risk & Assurance Insights Ltd. 主管詹姆斯帕特森 (James Paterson) 先生主講。渠於風險、合規性審計及公司治理等領域擔任諮詢服務，並為英國內部稽核協會成員。

#### (一) 將想法化為行動計畫，並決定優先順序。

內部稽核人員為善盡職責，宜時時思考稽核事務之輕重緩急，並化想法為行動，擬定行動計畫及其優先順序並運用下列表格進行管理：

表4 想法轉化為行動計畫管理表

重要性 \ 急迫性	低	中	高
3週內			
4-8週內			
9-12 週內			

#### (二) 藉由角色扮演來學習觀看事務之觀點

角色扮演之主要目的，在提供個人學習角色扮演之機會，使個人能設身處地去扮演一個在實際生活中不屬於自己之角色，並可透過不斷之演練，而學得更多之角色模式，使自己在應對各種環境時，更具有彈性。

以下哪一個淺色圓圈比較大？乍看之下，似為左邊之淺色圓圈較大，然實際上左右兩邊之淺色圓圈大小無異。經由此例，可以反映出，自己看事物之角度與組織中管理階層或其他利害關係人看事物觀點各異，自己認為重要之事情，對其他人來說卻相對不重大。從事內部稽核工作除應時時設身處地立於受稽核單位之處境思考，更應立於高處，以最高管理階層或整體利害關係人之觀點盱衡全局，俾提供最佳之諮詢建議。

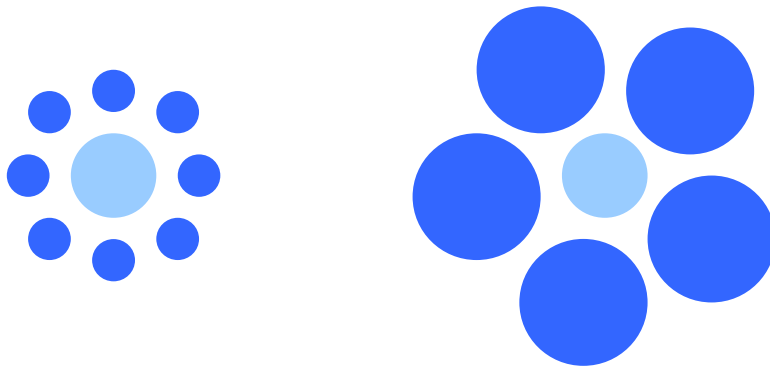


圖 4 圓圈大小目測範例圖

### （三）與利害關係人間之關係與因應

凡是與企業有利害關係之團體或個人，稱之為「利害關係人」，包括股東、企業主、管理者、員工、工會、供應商、顧客等，其與企業經營成功與否，息息相關。利害關係人群體，經分析與組織利益相關程度及影響力程度，可分為下列「利害關係人分析矩陣圖<sup>5</sup>」之 4 種類型；經再深入分析其與組織合作可能性及威脅性程度，可分為下列「利害關係人因應策略圖」之 4 種類型：

<sup>5</sup> 資料來源：本次研討會簡報。



利益相關程度	高	高度利益相關-具有高度影響力者 形成有效支持企業之基本群眾	高度利益相關-具有低度影響力者 需保障其利益
	低	低度利益相關-具有高度影響力者 雖未必關切企業，卻能影響最後結果	低度利益相關-具有低度影響力者 對企業計畫最無影響力
		高	低

影響力程度

圖 5 利害關係人分析矩陣圖

與組織進行合作之可能性	高	利弊兼具型 因應策略：合作	支持型 因應策略：參與
	低	非支持型 因應策略：防範	邊陲型 因應策略：監督
		高	低

構成威脅之可能性

圖 6 利害關係人因應策略圖

### 1. 支持型(Supportive Stakeholder)

此類型之利害關係人其合作可能性高且威脅性小，對企業而言，渠等為最理想之利害關係人，包括董事會、管理者、供應商、服務提供者、員工與顧客等均屬之。

### 2. 邊陲型(Marginal Stakeholder)

此類型之利害關係人其合作可能性低且不具威脅性，包括散戶型之股東、員工社團、消費者利益團體或其他協會團體等。

### 3. 非支持型(Non-supportive Stakeholder)

此類型之利害關係人其合作可能性小，但威脅性相當高，包括競爭者、工會、政府與媒體等。

### 4. 利弊兼具型(Mixed Blessing Stakeholder)

此類型之利害關係人其合作可能性高且具威脅性，渠等可能係臨時工與顧客，企業在與此類型之利害關係人溝通時，需採取合作策略以取得渠等之支持。

經充分瞭解與組織相關之利害關係人後，再運用角色扮演法，以利害關係人觀點分析其與組織決策訂定間關係是否一致或相背離。

表 5 利害關係人與組織決策分析表

利害關係人與 組織計畫觀點	利害關係人 對於決策研訂 之重要性	低	中	高
	相背離			
中立				
贊成				

#### (四) 變革平衡公式

變革係組織發展之必要過程，企業欲永續經營，在此高度競爭與瞬息萬變之環境中，無變革意味停滯呆板而缺乏因應，蟄伏經營危機！組織中稽核人員，常需協助管理階層發動與推動組織變革，亦為變革成敗之關鍵，渠等必須隨時洞悉企業之處境，對情勢變化保持警覺，並且注意與掌握變革之契機，於需要變革之際，成功地發揮帶動變革之力量。

變革必定伴隨阻力。如何提高變革助力、降低或中和變革阻力、或是嘗試將阻力轉變成助力，至為重要。關鍵重點係將變革視為達成平衡之動態程序。謹將變革平衡公式列示如次：

$$D \quad \times \quad V \quad \times \quad F \quad > \quad R$$

Dissatisfaction  $\times$  Vision  $\times$  First Steps  $>$  Resistance to Change

不滿情緒  $\times$  變革願景  $\times$  初步實踐  $>$  變革阻力

變革阻力係變革之自然反應，亦為適應過程之一部分。當阻力發生時，往往被視為不擇手段也必須克服的非理性負面勢力 (irrational negative force)。阻力可能以對於變革或程序之批評形式隨機發生，亦可能是在幾個月後才慢慢浮現，包括：變革目標不充分、程序不適當、個人阻力、政治阻力及系統阻力。

須提高注意者係人們對變革之感受往往取決於渠等在組織裡之階級地位與個人得失。爰此，變革推動者首應徵求對變革抱持不同觀點人員之瞭解與尊重。以下為達成變革目的之關鍵途徑 6 個步驟：

1. 透過對業務問題之共同診斷，推動對變革之承諾。
2. 發展對於如何組織並管理競爭力之共享願景。
3. 促進對新願景之共識、執行願景之能力及推動願景之向心力。
4. 將革新作法散播至各個部門，而不從高層往下推動。
5. 透過正式政策、系統與架構將更新程序加以制度化。
6. 監測並修正策略，以回應更新程序中所遭遇之問題。

#### 四、加強審計人員之績效朝向確保課責



本場次係由馬來西亞審計長安賓布安先生 (Tan Sri Dato' Setia Ambrin Buang) 主講，說明課責在公部門係指有效的治理，可以鼓勵有效的使用資源、加強資源管理，以提升服務品質，從而改善人民的生活。而審計人員透過各種審計

活動，如財務報表、財務管理、合規性及績效性等審計，在確保公部門有效治理上，扮演重要的角色。他同時介紹馬來西亞審計部 (NADM) 執行審計工作的情形、建構內部稽核及外部審計人員<sup>6</sup>能力之重要性及相關措施、提升外部審計人員績效之關鍵因素，最後並以馬來西亞審計部為例，說明如何增強審計人員之績效。

##### (一) 馬來西亞審計人員簡介

分類	外部審計人員	內部稽核人員																								
法源依據	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1957 年聯邦憲法</li> <li>· 1957 年審計法</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1979 年 No. 2 財政部函</li> <li>· 2004 年 No. 9 財政部函</li> </ul>																								
人力	2008 年：1,400 位員工	2008 年：640 位員工																								
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>2011 年</th> <th>人數</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>審計人員</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>— 聯邦</td> <td>425</td> </tr> <tr> <td>— 州</td> <td>1,157</td> </tr> <tr> <td>— 聯邦法定機構</td> <td>185</td> </tr> <tr> <td>— 特殊審計</td> <td>64</td> </tr> <tr> <td><b>非審計人員</b></td> <td>270</td> </tr> <tr> <td><b>總計</b></td> <td><b>2,101</b></td> </tr> </tbody> </table>	2011 年	人數	<b>審計人員</b>		— 聯邦	425	— 州	1,157	— 聯邦法定機構	185	— 特殊審計	64	<b>非審計人員</b>	270	<b>總計</b>	<b>2,101</b>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>2011 年</th> <th>人數</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>幹部職位</td> <td>641</td> </tr> <tr> <td>其他</td> <td>441</td> </tr> <tr> <td><b>總計</b></td> <td><b>1,082</b></td> </tr> </tbody> </table>	2011 年	人數	幹部職位	641	其他	441	<b>總計</b>	<b>1,082</b>
	2011 年	人數																								
	<b>審計人員</b>																									
	— 聯邦	425																								
	— 州	1,157																								
	— 聯邦法定機構	185																								
	— 特殊審計	64																								
<b>非審計人員</b>	270																									
<b>總計</b>	<b>2,101</b>																									
2011 年	人數																									
幹部職位	641																									
其他	441																									
<b>總計</b>	<b>1,082</b>																									

<sup>6</sup> 內部稽核人員係指建置於機關內部之稽核單位人員；外部審計人員係指審計部人員。

分類	外部審計人員	內部稽核人員
產出	<b>1. 一般性審計報告</b> (1) 財務報表和財務管理課責指標 (AI) (2) 政府管理的績效 <b>2. 專案性審計報告</b> (如：突擊檢查、環境、水資源管理、 資訊和通訊技術)	內部稽核報告
主要利益攸關者	1. 最高元首—楊迪 (國王) 2. 國會 3. 州立法議會 4. 政府帳目委員會 (Public Accounts Committee, PAC) 5. 政府 6. 大眾	管制人員

## (二) 馬來西亞審計部 (NADM) 簡介

### 1. 願景

- 到 2020 年，被承認是促進公部門良好治理的主要貢獻者。

### 2. 使命

- (1) 以專業和獨立的方式執行審計工作，並在公部門良好治理上，為國會和州立法議會做出衡平之審計報導。
- (2) 到 2020 年，被承認是促進公部門良好治理的主要貢獻者。

### 3. 目標

- (1) 提供國會和州立法議會具有品質及時效性的審計報告。
- (2) 以獨立的方式執行審計工作，並提供衡平之報告。
- (3) 滿足利益攸關者及受查對象之需求和期望。
- (4) 以最有效的方式管理審計活動。
- (5) 要成為其他政府部門之榜樣。

## 4. 執行審計簽證情形

### (1) 財務報表簽證情形

財務報表	總計 (件數)
(1) 聯邦政府的財務報表	1
(2) 州政府的財務報表	13
(3) 聯邦法定機構和各項基金的財務報表	129
(4) 州法定機構及各項基金的財務報表	143
(5) 地方政府的財務報表	144
(6) 伊斯蘭宗教理事會的財務報表	15
<b>合 計</b>	<b>445</b>

### (2) 財務管理課責指標 (AI) 實施情形

級別	強制性 (每年1次)	輪流性 (每3年1次)
聯邦	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 25 個部</li> <li>· 4 個主要檢查部門 (海關部門、入境部門、公路運輸部門及皇家警察部門)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 31 個部門</li> <li>· 26 個聯邦法定機構</li> </ul>
州	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 13 個國庫</li> <li>· 13 個伊斯蘭宗教理事會</li> <li>· 13 個州經濟發展公司</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 62 個部/部門</li> <li>· 4 個州法定機構</li> <li>· 22 個地方政府</li> </ul>

### (3) 課責指標 (AI) 評等結果

單位：機關 (構) 數

級 別	2008 年	2009 年	2010 年
優 良	10	20	47
良 好	141	196	289
滿 意	61	57	49
不滿意	-	1	1
<b>合 計</b>	<b>212</b>	<b>274</b>	<b>386</b>

註：「優良」之成績為 90-100%，評等為 4 顆星、「良好」之成績為 70-89%，評等為 3 顆星、「滿意」之成績為 50-69%，評等為 2 顆星、「不滿意」之成績為 49% 及以下，評等為 1 顆星。

#### (4) 績效審計及管理性審計執行情形

級別/年	績效審計執行情形			在政府公司或子公司 執行管理性審計情形
	審計的帳目數量			平均研究數量
	2008年	2009年	2010年	2010年
聯 邦	38	54	78	14
州	52	91	96	18
聯邦法定機構	18	22	24	4
合 計	108	167	198	36

#### (三) 建構內部稽核及外部審計人員能力之重要性

建構內部稽核人員及外部審計人員之能力，有助於協助確認稽核工作之優先順序，並在組織發展、人力及資源配置上，鼓勵運用策略性分析方法執行審計工作。目前國際最高審計機關組織（INTOSAI）及亞洲最高審計機關組織（ASOSAI）分別訂有2011-2016年及2011-2015年之策略計畫，在建構審計（稽核）人員之能力上列有相關措施。

#### (四) 提升外部審計人員績效之關鍵因素

提升外部審計人員績效之關鍵因素在於：1. 各國最高審計機關（SAI）的獨立性、2. 領導及管理者的支持承諾、3. 良好治理的安排、4. 足夠且符合資格的員工、5. 充足的資金和物質資源、6. 適當的審計技術和方法。

#### (五) 增強審計人員之績效：馬來西亞審計部（NADM）案例研究

馬來西亞審計部為增強審計人員之績效，在人力資源發展、資訊結構與基礎設施、審計工作管理、審計方法和工具、與審計

服務對象間之關係，及與其他審計機關之知識分享上，有下列積極性作法：

## 1. 人力資源發展

- (1) 2010 年在國家審計學院，辦理會計、審計、資訊和通訊技術、管理等課程訓練，平均訓練場次分別為 29、19、28、29 場次，合計 105 場次。
- (2) 與私人審計事務所簽擬借調計畫。
- (3) 舉辦內部稽核座談會，提供內部稽核單位訓練。
- (4) 對審計人員輔導和指導。

## 2. 良好的資訊結構和基礎設施

- (1) 資訊和通訊技術：馬來西亞審計部在加強資訊和通訊技術上，目前已擬訂 2011 至 2015 年之資訊技術策略計畫，使用電子審計管理系統 (ESPP 第 2 版)、人力資源管理資訊系統 (HRMIS)、電子預算規劃與控制系統 (eSPKB)、e 化考試 (eExam)，並加強使用電腦輔助審計技術和工具 (CAATs)。
- (2) 建立新辦公大樓：A. 已完工者，有霹靂 (Perak)、森美蘭 (Selangor)、雪蘭莪州 (Negeri Sembilan)、馬六甲 (Melaka) 等 4 地之辦公處所；B. 正在建設中者，有吉蘭丹 (Kelantan)、彭亨 (Pahang) 等 2 地之辦公處所；C. 正在計劃中，有總部、吉打 (Kedah)、檳城 (Pulau



Pinang)、瓜拉丁加奴(Terengganu)、柔佛(Johor)、沙巴沙撈越丹(Sabah dan Sarawak)等6地之辦公處所。

### 3. 有效的管理操作和流程

在審計工作的管理上，目前已訂定2011至2015年策略計畫、修訂道德規範、審計準則，訂定24項審計指引(指南)，並取得ISO 9001:2008認證(財務報表和財務管理課責指標)。

### 4. 有效的審計方法和工具

- (1) 重視績效審計—專注於高策略/風險領域，以績效為導向且主動積極。
- (2) 實施財務管理課責指標(AI)：馬來西亞採用課責指標(AI)衡量各部會財務管理成效，並和標竿比較，據以發現各機關財務管理控制措施薄弱之處，有助於培植課責文化及政府治理效能，並成為評核公務員執行成效之關鍵指標。
- (3) 審計過程—使用一般公認審計準則、ISSAIs、審計手冊/指南/指導原則和最佳實務。

### 5. 與利益相關者、受查單位及內部稽核單位之良好關係

馬來西亞審計部為加強審計人員之績效，積極取得來自政府、國會、政府帳目委員會和大眾的支持，並積極參與高層委員會相關會議，同時提供受查對象諮詢和建議的服務，並與媒體維持良好互動。

## 6. 與其他最高審計機關之知識分享

馬來西亞審計部藉由下列方式，成為國際最高審計機關組織（INTOSAI）及亞洲最高審計機關組織（ASOSAI）之活躍成員，並分享彼此之審計知識、經驗。

- (1) 主辦或參加大會、會議、專題討論、課程和研討會。
- (2) 參與工作小組和專題研究計畫。
- (3) 簽署雙邊協議。
- (4) 協助國際最高審計機關進行課程訓練、借調計劃、提供培訓專家等。
- (5) 在傳輸控制協定（MTCP）下，提供資訊和通訊技術訓練課程。

### （六）未來新的責任

1. 辦理捷運工程計畫之審計，擔任價值審查小組的負責人。
2. 進入調查性的審計。
3. 發展新的準則/指南（PFI、諮詢顧問服務、調查性的審計、品質保證審計）。

### （七）結論

馬來西亞審計部（NADM）有良好的法律基礎和高度專業的員工，每年度的政府財務報表審計報告均提交給國會並公諸於眾。

## 五、內部控制與稽核：確保公部門之正直與課責



本場次係由韋斯特伊森先生(Deon van der Westhuizen，沃瑪保險公司之董事。)主講，他說明績效、正直與課責是公部門提供有效服務的重要要素，也是公部門單位的基石，缺乏績效標準，將導致不佳的績效管理和課責。

### (一) 公部門治理失靈 (Public sector failures)

2008 年初南非國營電力公司發電站故障，致無預警大停電、巴基斯坦未建造新發電廠，產生巨大電源缺口，許多地區遭受停電之苦、公部門財政危機、舞弊和貪腐等，皆因治理失靈所致。

### (二) 古老的措施 (Age-old measures) — 內部稽核

為加強公部門之治理，透過內部控制之建立，及內部稽核(IIA 的定義)此種獨立、客觀的確認及諮詢活動，可以增加價值及改善機構的營運，協助機構透過一個系統化及紀律化的方法、評估及改善風險管理、控制及治理過程的效果，以達成機構的目標。其過程列述如次：

#### 1. 政策

在進行稽核工作規劃前，應先了解稽核對象設立之目的、政策、相關規範、內部環境、正直性和價值系統。

#### 2. 規劃

稽核工作規劃階段，應訂出審計對象的績效目標和衡量標準。

- (1) 設定績效目標的原則—SMART：目標要具體 (Specific)、可衡量 (Measurable)、可達成 (Achievable)、考量現實條件 (Realistic) / 有無資金、人力、技術、資產、資訊科技等資源 (Resources)，沒有資源就不能提供服務、時效性 (Timelines)。
- (2) 設定績效標準—CQQT P：以成本 (cost)、數量 (quantity)、品質 (quality)、時間 (time)、地點 (place) 等為標準，衡量政府的支出有無浪費、無效率的情事。
- (3) 規劃工具—資本支出預算：將現金流量隨著時間的推移計算現值，大量的支出最好不超過一年就能產生利益，因為將支出的結果和預期相比較，實際的支出往往與原先計劃的費用不同。

### 3. 組織狀況

瞭解稽核對象的組織型態、財務及人力資源狀況。

- (1) 組織型態：深層結構、扁平結構、矩陣結構。
- (2) 人力資源：道德觀、員工人數、技能。

### 4. 績效衡量工具

使用儀表板或平衡計分卡作為績效衡量的工具：

- (1) 儀表板：有效地使用儀表板，作衡量工具。
- (2) 平衡計分卡：績效審計係針對機關之「業務」、「人力」及「經費」3 方面，衡量是否經濟而有效率的運用，及達成預期效益程度等，偏重於財務面預算執行績效之考核。平衡計分卡兼顧財務以外面向，綜合顧客、財務、內部流

程、學習與成長等 4 個構面之衡量工具，並具有下列功能：

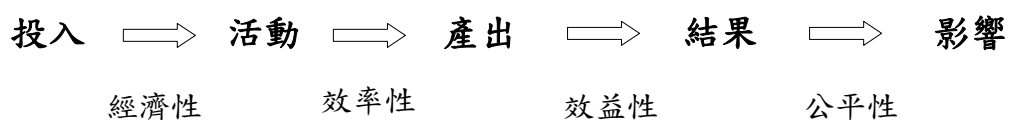
- A. 有效建立管理團隊的共識。
- B. 識別策略活動和策略結果間的關聯性。
- C. 在組織內溝通策略的順位。
- D. 選擇有意義的績效衡量指標。
- E. 調整策略。
- F. 較長久的績效衡量方式。

## 5. 監控過程/報導

(1) 績效報告應特別聚焦於下列指標：

- A. 經濟指標－成本/效益。
- B. 效率指標－最少的投入，最多的產出。
- C. 效益指標－達成目標和目的。
- D. 公平指標－公平、公正的提供服務。

(2) 評估計畫之經濟性、效率性、效益性。



## 6. 評價

以管理資訊系統產出的異常報告，調整組織的策略／營運計畫（包括所設定的標準）。

## 7. 課責

以績效衡量結果，提出有效的建議，以增強公部門服務、減少管理的課責。

### (三) 內部控制 (Internal controls)

內部控制係由公司的董事會、管理當局及員工，為了合理保證達成財務及營運資訊之可靠性及完整性、營運之效果及效率、資產之保全、法令及契約之遵循等目標，所採行之程序。

#### 1. 良好的內部控制措施可達到下列目的：

- (1) 連接到風險管理策略。
- (2) 管理或減輕風險。
- (3) 偵測即時上線。
- (4) 持續管理。
- (5) 持續審計目的。

#### 2. 控制評估－設計

如果管理階層對於控制的規劃及設計，可以合理保證機構的風險得以有效管理，且機構的目的及目標會有效率及經濟的達成，則控制是適當的。

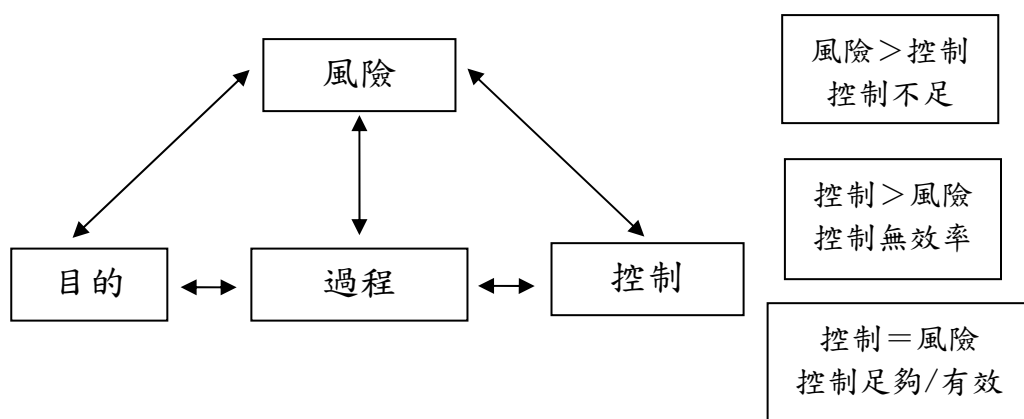


圖 7 控制設計圖

### 3. 控制分析

控制的目的是在於隨著時間的經過，不斷的改進機構的營運，以增加價值，如，由人工處理作業進展到電腦化作業，可提高作業的效率性和經濟性，同時以資訊科技產生的管理資訊，可作有效的偵測控制，並針對控制弱點，進一步發展預防性的控制措施，以達到控制的目的。

### 4. COSO—衡量控制有效性的工具

美國 COSO 委員會 (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) 於 1992 年發布「內部控制—整體架構」中，揭櫫內部控制係由控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監督等 5 項因素所組成，可作為衡量控制是否有效的工具 (如圖 8)。

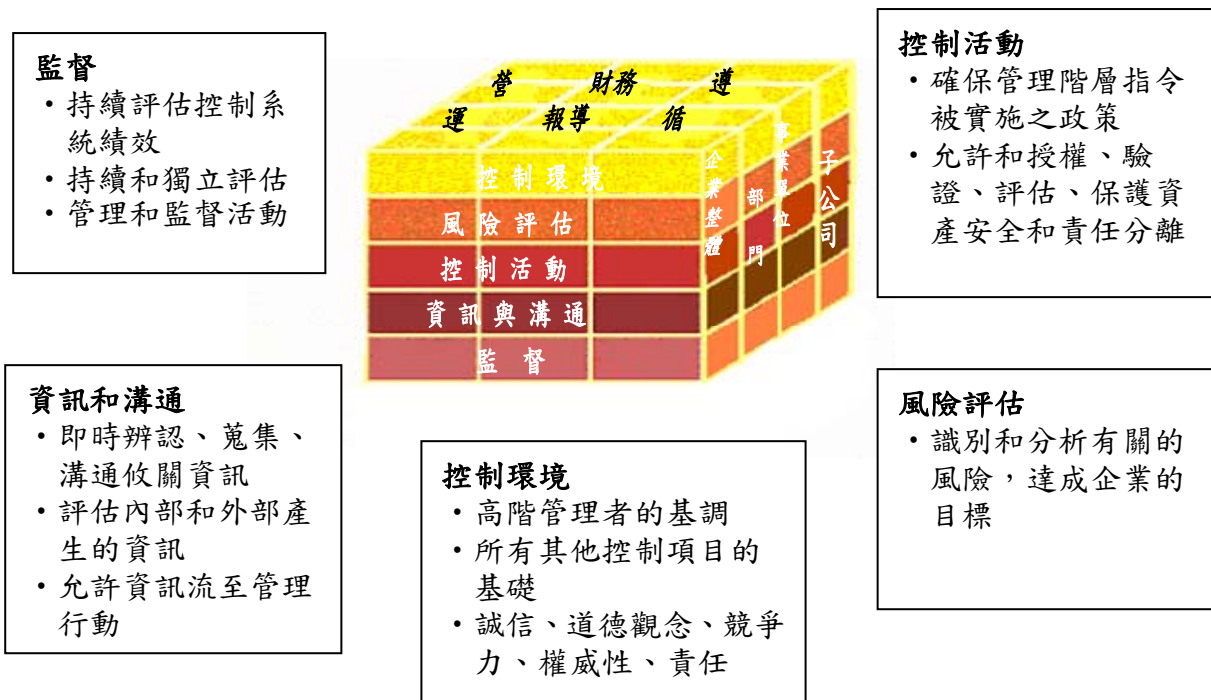


圖 8 COSO 內部控制架構

## 六、績效審計之執行（小組會議）



本場次係由英國 RSM Tenon 財務顧問公司國際計畫部門副主席（該公司合夥人）菲力浦·泰利（Phillip D Tarling）先生主講，渠自 1998 年以來，協助拉脫維亞、立陶宛、愛沙尼亞、捷克共和國、塞爾維亞、克羅地亞、匈牙利、馬其頓、羅馬尼亞、保加利亞、土耳其及科索沃等國家，建立內部稽核與風險管理機制，以達到歐盟標準。本場次並邀請澳洲國民銀行（National Australia Bank）資深稽核經理格雷葛（Greg Hollyman）先生、美國泛美開發銀行（Inter-American Development Bank）執行稽核艾倫齊格弗里德（Alan Siegfried）先生、馬來西亞 JCIA Services 之阿卜杜勒（Abd Razak Haron）先生擔任與談人。

### （一）績效審計（performance audit）之內涵

國際最高審計機關組織（簡稱 INTOSAI）定義績效審計（performance audit）為有關政府各項施政經濟性（economy）、效率性（efficiency）與效益性（effectiveness）之查核。對政府部門而言，績效審計日益受到關注，執行績效審計將促使提供更有效率的服務，儼然成為各國推動政府改造之重要作法。至企業界內部稽核人員對於績效審計則稱為績效稽核、營運稽核



(operational audit) 及管理稽核 (management audit)，其稽核結果僅提出建議改善意見而不提供任何保證 (assurance)，與風險稽核 (risk audit) 除提供一定程度之保證外，亦進行評分之性質相異。謹就績效稽核之內涵與風險稽核之比較臚列如次：

## 1. 績效稽核之內涵

### (1) 任務

- A. 評估未來情況及環境，尋求達到最高成效之機會。
- B. 針對企業願景(vision)、策略(strategy)、使命(mission) 提出建言。
- C. 針對可能發生重大危害資產安全之事項，給予事前管控及進行持續性追蹤稽核。
- D. 直接參與企業重大策略及計畫之研擬。

### (2) 目的

- A. 解決企業未來可能發生之危機問題。
- B. 設計能因應未來情況及環境之內部控制與流程。
- C. 提升企業策略、計畫執行效率及營運績效。

### (3) 方式

- A. 針對企業最高管理階層所重視之項目進行稽核。
- B. 稽核人員對於企業願景、策略及使命之推動與執行，積極參與其運作並提出建議預防可能發生之風險。

## 2. 績效稽核與風險稽核之比較

表 6 績效稽核與風險稽核比較表

比較項目	績效稽核	風險稽核
稽核重點	聚焦企業願景、策略及使命之形成及執行績效	聚焦風險管理機制之建置與運作
稽核規劃	於企業願景、策略及使命之形成階段即提出建議，並針對最高管理階層所重視之項目進行持續性追蹤稽核	依風險量化結果及分析風險管理控制之成本，決定稽核之重點、順序、作業及資源分配
稽核趨勢	由事後稽核傾向事前稽核	同左
稽核結果	針對未能有效達成企業願景、策略及使命之不利情形，提供建議改善意見	就風險機制之運作情形評分、協助辨識風險及提出有效對策
保證程度	不提供任何保證	提供一定程度之保證

### (二) 績效稽核 (performance audit) 之實務運用

實務上，財務稽核 (financial audit) 與績效稽核之執行可能互有重疊，爰稽核工作之分類，應視其主要查核目的而定。又績效稽核工作係以有限之稽核資源，查核影響企業營運績效或公共部門施政成果之關鍵因素，俾提出建言，既可由內部稽核人員實施，亦可委任外部審計人員執行。另績效稽核執行期間通常為 6 個月至 1 年，稽核前除應作充分準備外，並應尊重受稽核單位之專業，不宜凌駕其專業，如有涉及本身專業領域以外情形，允宜考量諮詢外部專家意見，以降低稽核風險。稽核前應適時與受稽核單位主管及所屬人員就相關事宜與稽核事項進行座談與溝通，並於政策、策略或計畫形成時即時施予稽核，俾提出預防性建言。

至接受政府委任執行績效審計案件時，允宜極力取得政府機

關之信任，俾政府於擬訂施政方針時能即時實施績效審計，以查察公共資源分配經濟與否，研提建議改善意見。實務上執行政府績效審計過程中，稽核人員常發現無法挑戰政府政策或計畫，惟可經由瞭解其形成之過程與原因，剖析政策與施政計畫之風險利弊，提醒決策者辨識及注意風險，並採行風險管理機制，俾益施政績效之達成。

### （三）本部參與研討情形

#### 1. 提出研討議題

邇來歐洲 5 國〔葡萄牙（Portugal）、義大利（Italy）、愛爾蘭（Ireland）、希臘（Greece）及西班牙（Spain），縮寫為 PIIGS，媒體以歐洲五國稱之〕債券市場氣氛持續緊張，引發歐債危機，該等國家發生債務違約風險增加，並向歐盟申請金援，對外金援政策呆帳之風險管控，儼然成為國際上各債權國之重要課題。鑑於美國對於外國政府經濟危機屢提供紓困貸款，不僅未發生鉅額呆帳，亦達成政策效益，其風險管理機制頗值各國政府於執行對外金援政策時，採行風控措施之借鏡，謹提出討論。

#### 2. 主講人及與談人回應情形

美國政府之風險管理機制，係先審查發生經濟危機之外國政府所提經濟改善政策，確認該政策具可行性且能有效解決現存危機後，始核予紓困貸款且採分期方式貸放，並視償還情

形決定是否續予貸款援助，爰得有效降低對外債權發生呆帳，並達成美國政府遏止國際間經濟危機感染擴大成全球危機之政策目的。例如：1995 年墨西哥經濟崩盤在即，可能因而引發動亂，美國政府評估墨西哥當時顯然已準備進行改革，所需要者係時間與現金，隨即提供墨西哥數十億美元之紓困貸款方案，然 7 年後之 2002 年間，阿根廷步入類似之經濟絕境，美國政府認為阿根廷實施之經濟政策將引發金融災難，並曾再三警告，阿國當局卻置若罔聞，爰否決貸款予阿根廷，並令其自食經濟管理不當之惡果。

## 七、強化公部門之治理與財務課責



本場次係由伊恩卡拉瑟斯先生（Ian Carruthers）主講，伊恩先生為英國特許公共財務與會計協會（CIPFA）之政策與技術總監，也是國際公部門會計準則委員會（IPSASB）的會員。他認為全球金融危機影響政府財政，使公部門對公共治理和財務管理產生很強的需求，以回應金融危機所產生的挑戰及處理衝擊後的結果。他藉由說明 CIPFA 如何支持公共服務，並和國際內部稽核協會共同合作，制訂英國公共服務內部稽核指引，及 IPSASB 在促進公部門治理上所扮演的角色與成就，以強化公部門的治理與財務課責。

## (一) CIPFA 與公共財務管理

英國特許公共財務與會計協會（The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy，CIPFA）係為公共服務的專業會計機構，在發展公共政策上具有關鍵性的影響力，並在世界各地推行公共財務管理（PFM）發展計畫。CIPFA 藉由對中央及地方政府、非營利組織等提供專業人員和機構實務上的支持、專業的教育訓練，及為從業人員訂定準則和規範等，表達對公共服務的支持，如圖 9。

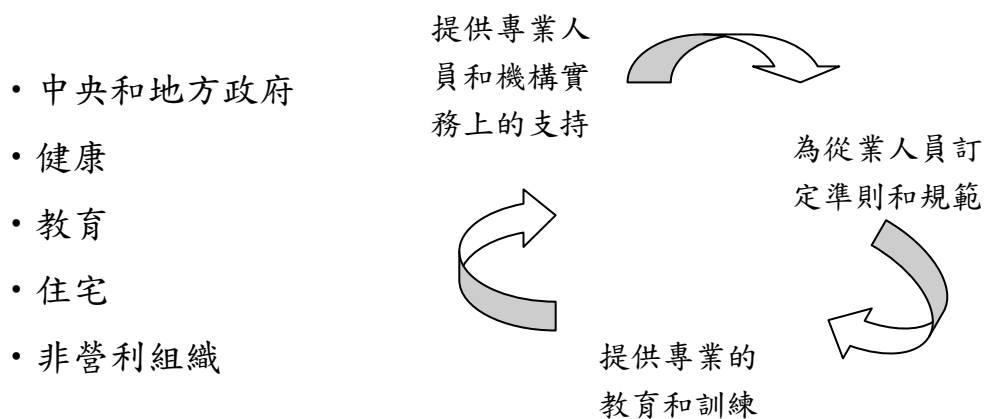


圖 9 CIPFA 與公共財務管理關係圖

## (二) CIPFA 之公部門治理計畫

### 1. 為何要強化公部門的治理？

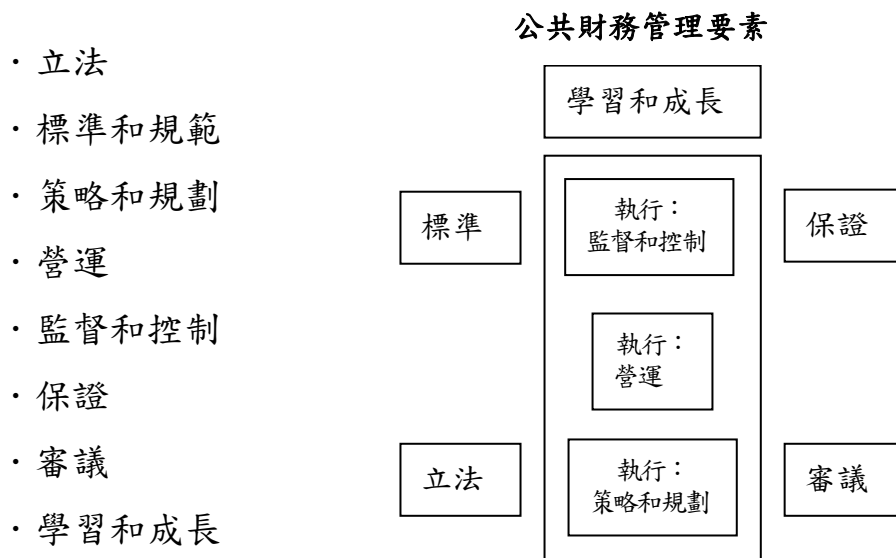
- (1) 因為在大多數國家，公部門消耗 30% 以上的國家資源。
- (2) 在全世界，國際和政府間的組織扮演日益重要的角色，且必須是透明的、可課責的。
- (3) 在資本市場，政府債券及其他證券是重要的參與者。

(4) 公部門財務管理不善可能導致國際經濟和世界經濟的巨額成本。

## 2. 公共財務管理 (PFM) – 完整系統性方法

CIPFA 在世界各地推行公共財務管理 (PFM) 發展計畫，提出公共財務管理 (PFM) – 完整系統性方法，幫助各國改善其財務，以確保公帑支出具有效益，提供人民高效能的公共服務。

公共財務管理 (PFM) – 完整系統性方法主要管理要素如下：



## 3. CIPFA 的治理計畫

(1) 好的公共服務治理 (善治)：CIPFA 將在 2012 年年底完成公共服務治理計畫，該計畫將辦理公開諮詢，著眼於當前公部門關心的議題，並建立在最新最好的實務發展上。

- A. 著眼於組織的目的及公民和服務使用者的利益。
- B. 用清楚、有效界定的職能和角色來執行。
- C. 促進整個組織的價值，並透過行為顯示善治的價值。

- D. 以已知、透明的決策和風險管理方式來執行。
  - E. 發展能使機構有效的能力和功能。
  - F. 管理利益攸關者並落實課責。
- (2) 公共服務機構內之稽核長，在發展組織策略目標上，扮演下列重要的角色：
- A. 在治理、客觀評估治理和管理現有風險的足夠性上，提倡最佳實務。
  - B. 在所有治理、風險管理和內部控制的面向上，給予一個客觀和以證據為基礎上的意見。
- (3) 稽核長的條件：
- A. 必須是組織公開聘用的高階主管，具備團隊領導能力且是審計委員會的委員。
  - B. 必須能領導和指揮內部稽核服務。
  - C. 必須具有專業資格和適當的經驗。

#### 4. CIPFA 的審計角色

CIPFA 已對英國公部門提供下列審計服務：

- (1) 訂出英國各地方政府接受的內部稽核準則。
- (2) 其他出版物，如內部稽核手冊，審計委員會指引。
- (3) 促進 CIPFA 專業資格。
- (4) 提供課程和會議。
- (5) 提供會員技術幫助和支持。
- (6) 發展指引。
- (7) 促進有效內部和外部稽核的重要性。

### (三) CIPFA 和 IIA 共同合作－英國和愛爾蘭

#### 1. 合作目標

- (1) 在英國的公共服務中，促進和提倡內部稽核。
- (2) 在減少開支和大規模改革期間，改進風險管理。
- (3) 在英國公共服務中，將以 IIA 準則為基礎的架構和內部稽核 (IA) 指引相連結。
- (4) 教育措施
  - A. 聯合聲明確認持續專業發展 (CPD) 計畫。
  - B. 促進可成為合格會員的專業途徑。
  - C. 推廣訓練、活動、課程至其他每個會員。
  - D. 舉辦和促進共同活動。
  - E. 為了在公共服務工作中的內部稽核，發展 IIA-UKI 證書，互相承認彼此的證照。

#### 2. 英國公共服務內部稽核指引

跨部門聯合工作和夥伴關係是英國公共服務機構的模式，但是不同部門有不同的內部稽核指引，阻礙治理和財務管理之整合，且該指引沒有闡明公部門需求和最佳實務發展的架構。CIPFA 建議應關注於現實問題，而不是技術上的差異，將內部稽核指引與 IIA 準則架構相連結。

### (四) 公部門的應計基礎會計

#### 1. 公部門會計準則 (IPSASs)

國際公部門會計準則委員會 (IPSASB) 致力於制訂公部門會計準則 (IPSASs)，訂定的重點是：



- (1) 制訂單一、高品質且全球公認的公部門財務報告準則。
- (2) 在 2010 年 12 月 31 日已提出 31 項公部門會計準則，其中 28 項和國際財務報導準則大幅融合，3 項是公部門的特定準則。
- (3) 訂定 1 個全面現金基礎準則。
- (4) 未來的工作方案在於發展公部門的觀念性架構，和國際財務報導準則相融合，並加強溝通和施行。

## 2. 從現金基礎轉換到應計基礎

公部門的支出須符合預算法的規定，著重於服務之經濟性、效率性、效益性等績效資訊。而採用權責發生制為基礎的資訊，可作為課責資訊的起點，因為在一般公認會計基礎下，能將政府應負的責任表現在財務報表上。從現金基礎轉換到應計基礎主要有員工退休金、醫療福利、債務利息、資本支出及折舊等方面的差異，且資產、負債、收入、費用等，需要更完整的記錄，在未來的準則中將特別強調應採用應計基礎表達。建議從現金基礎到權責發生基礎，分階段實施的方式如下：

### (1) 實施前

- 里程碑 1：評估實體的交易。
- 里程碑 2：哪些職能要轉換及何時轉換。
- 里程碑 3：公開財務績效報表。
- 里程碑 4：評估系統需求。
- 里程碑 5：培訓和指導。

## (2) 實施後

里程碑 6：過渡期，混合現金基礎和權責發生基礎。

里程碑 7：權責發生基礎期間—實施一些公部門會計準則。

里程碑 8：進一步實施公部門會計準則。

(3) 當權責基礎的準備工作正在進行時，須持續確保高品質的現金帳戶。

(4) 最後採完全的權責發生基礎並繼續實施公部門會計準則。

## 八、透過績效審計建立主管機關之課責與透明度



本場次係由摩根·史蒂芬先生 (Stephen L. Morgan) 主講，摩根先生曾在德州奧斯汀政府當過 8 年內部稽核人員，榮獲內部稽核人員最高成就獎，目前是私人公司的總裁兼執行長，也是中南美洲好幾個單位的主席，專門訓練政府審計人員從事美國政府審計工作。他藉由分享在奧斯汀政府從事內部稽核工作的經驗，說明執行績效審計的過程如何幫助政府改善績效，並克服公務員對公開、透明和課責的抗拒，以達到支持獨立審計和強化以誠實、結果為導向的課責型政府。

### (一) 執行績效審計的過程

績效審計賦予挑戰當權者的權力，可增強政府的課責和透明度，當案件過多時，當權者通常會不高興。因此，美國通常在機

關首長更替時做績效審計，效果較好。其執行過程如次：

1. 透過風險/脆弱性評估，選擇具高度影響力的審計目的。
2. 使用有力的觀念性模型來「解釋實際狀況」。
3. 績效審計影響層面廣，需有實際的證據。
4. 發展出決策者關心之可量化影響力的重要發現。
5. 適當建議「最佳實務」。
6. 績效審計完成後，除了提出報告，更要持續的追蹤和貫徹。

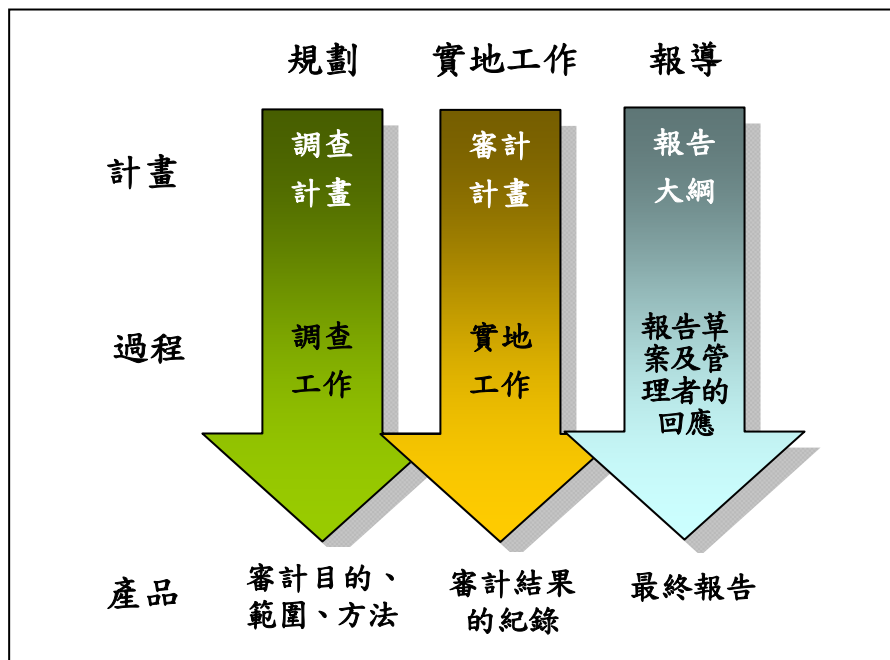


圖 10 執行績效審計之過程

## (二) 如何進行以衡量為基礎之績效審計

1. 在進行績效審計前，先定義所要衡量績效之政府計畫為何。
2. 確定該計畫之投入、過程、產出和結果。
3. 確定計畫之預期績效和實際情形。
4. 以風險和脆弱性評估為基礎，發展績效審計目標及優先順位。

5. 評估現有的績效衡量系統，包括衡量的相關性和可靠性。
6. 發展和實施「特定的」績效衡量系統。
7. 使用選定的績效期望值，如準則、績效點，來分析計畫績效。

### (1) 政府績效的期望值

表 7 績效課責之組成部分  
績效目標

投入 經濟	過程 效率	產出 有效性	結果 效益性
<ul style="list-style-type: none"> <li>· 財政</li> <li>— 量</li> <li>— 計時</li> <li>· 實體</li> <li>— 數量 — 質量</li> <li>— 計時 — 價格</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 生產力</li> <li>· 單位成本</li> <li>· 營運比率</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 數量</li> <li>· 質量</li> <li>— 產品</li> <li>— 交貨</li> <li>· 及時性</li> <li>· 價格/成本</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 使命與成果</li> <li>目標達成</li> <li>· 財務可行性</li> <li>· 成本—利益</li> <li>· 成本—效益</li> </ul>

### (2) 驗證或評估績效期望值

政府績效的期望值決定後，可以歷史趨勢和基準線、計畫的需求或目的、顧客的期望或要求、行業或部門的標準、組織內或組織外的標竿為標準，加以驗證是否正確、可行。

8. 比較實際績效和期望（目標）績效的差異、查明沒有達成的原因並提出審計建議。

將實際績效和期望（目標）績效相比較，如有差異，應找出差異的原因，提出建議改善意見。較常發生之原因如下：

- (1) 所使用理論架構有缺陷，在計畫和預期成果間，沒有直接的因果關係。

- (2) 所找出的內部或外部變數會否定、轉移，或偽裝計畫的結果，也就是該變數不能解釋差異的原因。
- (3) 缺乏管理系統 / 過程。
- (4) 計畫目標或預期是不實際、不可達成的。
- (5) 所投入或所需資源是不足的。
- (6) 實際績效係以欺詐或不道德的行為方式得到的。

### (三) 加強政府績效審計

#### 1. 審計服務/過程

審計工作包括對審計對象提供下列確認性及諮詢性服務，可協助審計對象發覺問題，提供建議改善意見。因此，好的審計人員是受歡迎的。

- (1) 確認性服務 / 課責：係獨立的評估機構之風險管理、控制或治理過程，而對證據加以客觀檢查，包括營運、財務、績效、遵循、系統安全及審慎性檢查等稽核專案，讓受查單位清楚的知道自己的責任所在，予以課責。
- (2) 諮詢性服務 / 支援：係諮商、顧問、協助推廣及訓練等相關服務，其性質及範圍業經委任者同意，並在稽核人員不致承擔管理階層責任之情形下，增加價值及改善機構之治理、風險管理及控制過程。

## 2. 加強審計技巧

- (1) 實務訓練和電子化學習。
- (2) 會議簡報的能力。
- (3) 廣泛宣導審計的角色和實務。
- (4) 學習其他實務上的案例。
- (5) 主動接觸非審計人員，鼓勵和支持審計人員所扮演的角色。

## 3. 審計人員之角色和責任

為加強辦理政府績效審計，審計人員扮演下列 5 個角色：

角色 1—對績效和績效管理系統執行審計工作。

角色 2—評估績效資訊或績效報告的品質。

角色 3—發展績效衡量或衡量傳統審計過程以外的績效。

角色 4—績效管理系統的規劃、設計、改進、宣導及使用。

角色 5—對外公開績效審計報告、加強審計能力、宣導使用績效資訊。

## 4. 審計議題 / 環境

- (1) 審計人員報告的結構：要報告到最高階層。
- (2) 工作場所的倫理文化。
- (3) 倫理 / 治理的審計議題。
- (4) 發布審計準則。
- (5) 有效的培訓 / 發展。

A. 以認證支持審計人員的成長和發展，如政府稽核師、內部稽核師、會計師。

B. 未來的審計人員須具備對績效管理、財務、資訊科技、人力資源、管理等綜合技術瞭解的能力。

(6) 加強和利益攸關者的關係，彼此產生信任，有助執行績效審計。

#### (四) 結論：在政府審計的世界，我們要走向何處？

為加強辦理政府績效審計，建議在學校設立跨學科的審計課程，增強審計人員對績效管理、財務、資訊科技、人力資源、管理等知識之綜合瞭解能力，並隨著資訊科技的進步，需具備運用電腦軟體輔助查核之能力。此外，審計人員要和受查對象建立互相信任的夥伴關係，達到「審計人員」就是「審計人員」，沒有“形容詞”的境界。

## 伍、研討心得及建議意見

### 一、參採國際審計機關之策略計畫模式，研訂本部審計工作發展之中程策略性計畫，以與國際發展方向相接軌。

國際最高審計機關組織（簡稱 INTOSAI）及亞洲最高審計機關組織（簡稱 ASOSAI）為提供其會員國未來審計工作之方向、目標、策略和具體行動計畫，分別訂有 2011-2016 年及 2011-2015 年之策略計畫，該等計畫均含有「使命」、「願景」、「目標」（及達成目標之策略、方法）及「核心價值」<sup>7</sup>（如表 8）。本部鑑於 INTOSAI 倡導審計機關應作為行政管理之典範，先進國家審計機關爰建立策略管理與績效評估制度，以落實自我課責及良善治理之要求。經參酌各國審計機關實務，研擬「審計機關策略管理與績效評估」推動試辦計畫，以凝聚審計人員對審計機關使命、願景、核心價值、策略目標等之共識，已研議確定審計機關「使命」為「善盡審計職責，發揮監察功能」；「願景」為「實踐優質審計服務，創造最大審計價值」、「提升政府施政績效，促進政府廉能政治」；「核心價值」為「獨立、廉正、專業、創新」。惟尚未訂定達成審計機關「使命」之階段性「目標」，及達成目標之相關「策略及具體作法」，並作為評量及檢討年度工作成果之依據，建請參採 INTOSAI 及 ASOSAI 研訂策略計畫之模式、內容，研訂本部審計工作發展之中程策略性計畫，以與 INTOSAI 及 ASOSAI 之發展方向相接軌。

<sup>7</sup> 參閱 International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) Strategic Plan 2011-2016, October 2010; Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) Strategic Plan 2011-2015。



表 8 國際最高審計機關組織及亞洲最高審計機關組織之策略計畫

項目	國際最高審計機關組織 (INTOSAI) 2011-2016 年策略計畫	亞洲最高審計機關組織 (ASOSAI) 2011-2015 年策略計畫
使命	INTOSAI 是一個自主、獨立、專業和非政治性的組織，為了提供會員國相互支持，及促進思想、知識、經驗的交流，並作為最高審計機關(下稱 SAIs)在國際社會公認的發聲單位，以促進 SAI 不同會員國間持續的改進等目的而設立。	ASOSAI 是一個專業、非政治性的組織，為了加強最高審計機關(下稱 SAIs)會員國之專業性而成立，提供相互支持和理解，促進最高審計機關會員國不斷改進，並促進與 INTOSAI 和其他組織在公共領域審計的合作。
願景	藉由 SAI 去幫助各自政府改進績效、增強透明度、確保課責、維護信譽、打擊貪腐、促進公眾的信任，並為人民的利益，有效率及有效果的使用公眾資源，以促進良好的治理。	ASOSAI 藉由增加 SAI 在改進公部門之績效、效率、透明度和課責的角色，以促進良好的治理。
目標/ 策略	<p><b>目標 1：課責和專業準則。</b></p> <p>達成目標之 3 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 提高對國際最高審計機關準則（下稱 ISSAIs）和國際審計組織 GOVs 的認識。</li> <li>2. 從發展階段移動到維持階段。</li> <li>3. 提供和維持 ISSAIs。</li> </ol>	<p><b>目標 1：機構能力之建構。</b></p> <p>達成目標之 4 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 增強訓練計畫之實用性和有效性。</li> <li>2. 探索以 e 化學習作為未來能力建構之方法。</li> <li>3. 在與 INTOSAI 合作時，實施國際審計準則和指引。</li> <li>4. 在財政和技術上支持能力建構活動。</li> </ol>
	<p><b>目標 2：機構能力之建構。</b></p> <p>達成目標之 4 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 透過地區、雙邊和多邊的努力，在與 INTOSAI 發展計畫（IDI）維持和諧之下，促進 INTOSAI 會員和地區小組間之能力建構計畫。</li> <li>2. 和國際發展組織合作，符合 INTOSAI 獨立性的要求。</li> <li>3. 諮詢及顧問服務。</li> <li>4. 透過自願性同行評鑑，促進最佳實務作法和品質保證。</li> </ol>	

項目	國際最高審計機關組織 (INTOSAI) 2011-2016 年策略計畫	亞洲最高審計機關組織 (ASOSAI) 2011-2015 年策略計畫
目標/ 策略	<p><b>目標 3：知識分享和知識服務</b> 達成目標之 4 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 建立新的和維持現有工作小組。</li> <li>2. 促進最佳實務的研究。</li> <li>3. 鼓勵有效的 INTOSAI 的溝通。</li> <li>4. 促進與學術機構、研究機構和專業協會的夥伴關係，符合 INTOSAI 的獨立性要求。</li> </ol>	<p><b>目標 2：知識共享和知識服務。</b> 達成目標之 5 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 加強 ASOSAI 網站和期刊的實用性。</li> <li>2. 增加知識分享和經驗交流的機會。</li> <li>3. 促進 SAI 會員國間技術合作和諮詢服務。</li> <li>4. 透過分享最佳實務作法，促進同儕學習。</li> <li>5. 透過研究有共同利益和共同關切的議題，制定審計指引和最佳實務作法。</li> </ol>
	<p><b>目標 4：模範的國際組織</b> 達成目標之 5 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 監測 INTOSAI 的組織和決策結構。</li> <li>2. 監控 INTOSAI 策略計畫的實施。</li> <li>3. 確保 INTOSAI 運作有足夠的資金。</li> <li>4. 和國際捐助團體保持和發展進一步合作。</li> <li>5. 持續展現獨立的最高審計機關之價值和利益。</li> </ol>	<p><b>目標 3：領導 INTOSAI 的地區工作小組。</b> 達成目標之 5 項策略如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 加強 ASOSAI 會員國間之關係。</li> <li>2. 加強 INTOSAI 和區域工作小組的聯繫。</li> <li>3. 促進與國際捐助界的夥伴關係。</li> <li>4. 持續創新和改進 ASOSAI 的運作。</li> <li>5. 向大眾公布 ASOSAI 活動的效益。</li> </ol>
核心價值	相互依存、誠信、專業、可信、包容、合作、創新。	獨立、誠信、專業、合作、多元化、創新、可信、包容。

## 二、參採研訂具體可行之財務管理績效課責指標，強化政府治理及課責文化。

公共治理議題受到全球普遍的關注，許多國際組織針對優質公共治理提出不同的衡量與觀察指標。如馬來西亞審計部為評估馬來西亞中央、州和地方政府之各部會、各部門和自治個體之財務管理績效，並改善每年審核報告中一再重複發生不遵循內部控制之現象，制定一套衡量財務管理控制措施有效性之評等系統，

自 2007 年起實施。該系統係以 8 項準則衡量控制績效，包括：(1) 組織管理控制、(2) 預算控制、(3) 收據控制、(4) 支出控制、(5) 銀行帳戶的控制、(6) 資產和存貨管理、(7) 投資和貸款管理、(8) 財務報表等，每項準則內有 1 組主要指標和次要指標，用以衡量該項準則最攸關之控制議題，並以 4 星級評等（優良、良好、滿意、不滿意）。其次，系統會針對各機關（構）風險和複雜性之差異予以 8 項準則不同的權數計分。最後，將各機關（構）之評估分數排名，公告于網站，以強化政府治理效能及課責文化，並作為評核公務員執行公務績效參據。

另我國行政院研究發展考核委員會於民國 97 年成立台灣公共治理研究中心，並於 98 年 10 月發表臺灣公共治理指標年度報告<sup>8</sup>，亦以指標方式（包括：法治化程度、政府效能、政府回應力、透明化程度、防治貪腐、課責程度及公共參與等 7 項主要指標），作為評估與瞭解政府公共治理成效之準據。其中「課責程度」指標，係檢視促使政府對其資源配置及權力行為負起責任之外部機制的健全程度，具體評估內容訂有「審計」、「預算控制」、「政府採購」、「行為準則」及「代議課責」等 5 項次要指標，顯示「審計」在良好公共治理中亦扮演關鍵評分之角色。爰此，建請本部考核各機關財務管理控制之績效時，可參採以研訂相關課責指標之方式進行，並將各機關（構）評分結果予以排名、公告，以強化政府治理及課責文化。

---

<sup>8</sup> 參閱林慶隆，建構公部門內部控制架構—提升公共治理效能，內部稽核季刊，99 年 10 月。

### 三、參採公部門內部稽核專業能力模型（IA-CM）評估審計活動之專業成熟度，提升審計工作層級。

審計機關在探討提升審計績效前，應先評估自身擁有之能力，所使用之評估模式，可採用美國聯邦審計署（GAO）「審計機關成熟度模式」（Accountability Organization Maturity Model）、英國國家審計署（NAO）「審計機關專業成熟模式」（SAI Maturity Model）、瑞典審計署與非洲英語區審計機關共同制定之「最高審計機關能力模式」（SAI Capability Model）等，針對評估結果不足之處，找出原因，提出改進策略<sup>9</sup>。此外，可參採使用國際內部稽核協會（IIA）發展之「內部稽核專業能力模型<sup>10</sup>」（Internal Audit Capability Model，下稱IA-CM）。

該模型係提供公部門有效內部稽核執行及制度化之架構，協助公部門辨識有效內部稽核之5個專業層級（由基層至高層，分別為初始階段、基礎建設階段、整合性階段、管理性階段及最佳化階段）及6項組成要素（內部稽核服務與功能、稽核人力管理、稽核專家實務、績效管理與課責、組織關係與文化及治理結構）之間應具備之專業能力及關鍵流程領域（簡稱KPAs），並運用諸如自評、持續改善模型等工具於內部稽核活動，以自我評估內部稽核之專業能力及成熟度，強化內部稽核在公部門治理及課責之重要性。政府審計人員亦可運用IA-CM作為標竿之一，向立法委員報

<sup>9</sup> 參閱民國 99 年業務擴大檢討會報，審計專題研討第二專題：「如何提昇審計機關審計績效之研究—成功之關鍵因素」。

<sup>10</sup> 參閱公部門內部稽核專業能力模型，政府審計季刊第 30 卷第 1 期，2009 年 10 月，第 102-104 頁。

告政府各機關內部稽核活動，在治理、政策、實務架構、組織與結構、資源及服務等方面，是否已達到成熟階段。爰此，建議本部各級審計機關亦可參考該模型，自我評估審計活動所屬層級之專業能力成熟度，針對不足之處，研謀改善措施，以提升審計工作層級，邁向最佳化階段。

#### 四、政府部門宜賡續引進新觀念及作法，建構良善之課責機制。

##### （一）加速督促行政部門建立並維持有效之內部控制整體性架構

在公部門領域，內部控制、內部稽核與外部審計組成「公共控制金字塔」（the public control pyramid），已被視為提升政府課責、治理之關鍵角色<sup>11</sup>。國際最高審計機關組織（INTOSAI）於2001年亦以管理階層為觀點，提出「內部控制：政府課責之基礎」，強調穩固的內部控制架構，可作為政府各機關分配資源、執行施政計畫及衡量達成施政目標之基石<sup>12</sup>。因此，政府單位應在組織架構內，建立獨立之稽核單位，並採用整合性風險稽核策略，做好內部控制。惟我國公部門運作中，除部分公營事業參照「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」之規定，設有專責之內部稽核部門外；行政機關及非營業特種基金多未設置正式之內部稽核組織<sup>13</sup>，與內部控制相關之內部審核、施政績效評核、人事考核、政府採購稽（查）核、事務管理檢核，政風查核、廉政調查

<sup>11</sup> 參閱許哲源，INTOSAI 內控準則介紹，內部稽核季刊，99年10月。

<sup>12</sup> 參閱王怡心，公部門治理與內控內稽，內部稽核季刊，99年10月。

<sup>13</sup> 參閱審計部「2007年亞洲區內部稽核協會年會」出國報告，96年12月20日。

等稽核職能，分由行政院主計處、研考會、人事行政局、公共工程委員會、秘書處及法務部政風司、廉政署等主管機關分別研訂相關規範執行，尚未整合建置公部門之整體內部控制架構，當有相關內控訊息須進行交換或內控措施須彼此協調時，高度仰賴各單位間之橫向溝通。再者，由於機關人員普遍欠缺內部控制觀念，甚至誤解內部控制僅係會計人員職責，致內部控制作業缺乏各層級人員通力合作推動，影響機關目標之達成。

本部於民國 98 年 5 月及 99 年 5 月函請行政院督促建立公部門適用之內部控制整體架構及機制，俾利各機關遵循推動辦理，以確實強化各機關內部稽（審）核功能。雖經行政院訂定行政院內部控制推動及督導小組設置要點、健全內部控制實施方案，並陸續訂定各機關辦理健全內部控制實施方案 100 年度重點工作、內部控制制度共通性作業範例製作原則、100 年度擇定主管機關提報內部控制作業落實執行情形原則等規範，全面啟動行政機關整合性內部控制制度之基礎工程。惟現行健全內部控制實施方案之適用範圍，係以行政院及所屬各機關（構）、學校為對象，未納入行政院以外之中央機關及地方政府，實施規範侷限，且未規劃設置獨立之內部稽核單位及專責人力，尚待努力之處仍多。建請賡續督促行政院借鏡 INTOSAI 內部控制相關準則指引、優良政府部門內部控制架構應具備之特色，及本部歷年建議意見，積極建構我國政府之內部控制制度，以完善公部門之課責機制。

## （二）年度總決算書增列財務報導內部控制聲明書<sup>14</sup>

許多國家在公部門，已針對財務報導內部控制有效性，訂定法令規定。如美國預算管理局依據 1982 年「聯邦管理者財務正直法」，於 2004 年修正，並自 2006 年正式生效的 A-123 通告管理階層之內部控制責任第 6 章 B 新導入「財務報導內部控制有效性之確認聲明書」，要求聯邦各部會應於年度績效報告第 6 章「內部控制報導」表達之；加拿大聯邦政府依據「財務管理法」規定，訂頒「內部控制政策」，要求各部會首長及財務長，應於「包含財務報導內部控制在內之管理階層責任聲明書」中簽名，聲明其已瞭解對於內部控制所負的責任，並確認其已覆核內部控制制度之有效性。其預期效益包括：1. 透過強化財務報導內部控制之課責及透明，提升民眾對聯邦政府的信心及信任；2. 透過確保財務報導內部控制有效性及考量，降低風險之控制活動，有效協助副首長扮演會計主管；3. 審計長之財務管理聲明，係向國庫委員會報告之基礎；4. 促使加拿大與其他已採用類似規範之國家並駕齊驅。

鑑於我國政府刻正推動政府組織（含員額）改造行動，需藉由更精簡、更具彈性之現代化行政組織，迅速回應各種挑戰，進而邁向公部門治理之目標，而建構有效的內部控制制度，是強化

<sup>14</sup> 參閱費鴻泰，公部門組織治理的強化，內部稽核季刊，99 年 10 月。

公部門治理之基石。爰此，建請督促行政院參考美國及加拿大聯邦政府之作法，由政府立法規定各機關應要求高階主管及財務長（或會計長）對機關內部控制良窳進行覆核及確認，並將財務報導內部控制確認聲明書納入年度總決算書內。藉由該等資訊公開，經由全體成員共同監督，以落實公部門之課責機制。

**五、整合跨組織之預、決算監督機制，促進公共資源獲致最適分配；建構績效審計專責單位，並與受查對象發展夥伴關係，以精進績效審計專業與效能。**

審計長為帶領審計機關朝向提供優質審計服務，創造最大審計價值之願景，推動績效審計不遺餘力，無論在績效審計目標之訂定、配套制度規章之建置、相關作業程序之導入、績效審計建議意見之處理及資訊之公開等，成效斐然，深獲各界好評。審計人員辦理績效審計工作，面臨多元化之作業環境，必須具備分析各項施政計畫及管理程序之能力，熟悉各種組織運作及重大施政計畫內涵，並能將查核議題提出邏輯且完整之意見，且查核標的常涉及審計以外專業，均使審計風險提高，績效審計價值無法有效發揮，爰如何整合既有之政府績效審計資源，並聚焦於專業人才之進用與發揮，允為我審計機關賡續推動績效審計進程中，可資深入思考發展之處：



(一) 加強與立法院預算中心之業務聯繫，整合跨組織之預、決算監督機制，促進公共資源獲致最適分配，並定期公開績效審計結果，俾提升審計績效，彰顯審計價值。

依據審計法第 70 條、預算法第 28 條規定，審計機關於政府擬編概算前，應提供審核以前年度預算執行之有關資料，及財務上增進效能與減少不經濟支出之建議意見，俾供行政院決定施政方針之參考。故執行政府績效審計案件時，宜於擬訂施政方針階段即能參與，以查察公共資源分配是否具經濟性，俾研提預防性之建議改善意見，如有涉及本身專業領域以外情形，應考量諮詢外部專家意見，以降低審計風險。又立法院預算中心歷年來均針對中央政府預算、決算及其他相關法案研提相關評估報告，其評估內容對於行政院施政方針之擬訂，亦不乏參考價值。爰現行中央政府預、決算監督與諮詢體系，係涵括本部及立法院預算中心職能。鑑於本部為有效發揮審計功能，與監察院及行政院主計處定期召開業務聯繫協調會議，成效卓著。為就政府整體公共資源是否已為最適分配，研提預防性建議改善意見，以彰顯審計價值，可參照上述院部或部處聯繫機制，建構與立法院預算中心之業務聯繫管道，整合跨組織之預、決算監督機制，以宏觀角度參照先進國家作法（如研討會中所談及之美國對外金援政策，可資為審核我國政府相關政策之參考。）審視整體公共資源分配之經濟性、效率性及效益性，如審計作業中涉及審計以外專業領域，則應依

審計法規定，諮詢其他機關、團體或學界等專業人員，或委託辦理，俾降低績效審計風險與提升績效審計效益，並本於國際最高審計機關組織準則（The International Standards of Supreme Audit Institutions，簡稱 ISSAI）「透明與課責原則」規範：「審計機關之經營管理應具備經濟、效率及效益，遵循相關法規，並向民眾公開」之意旨，定期公開績效審計結果，或出版績效審計報告書，以彰顯審計價值。

**（二）建構績效審計專責單位，並與受查對象發展夥伴關係，以精進績效審計專業與效能。**

國際稽核發展趨勢已將績效稽核（performance audit）與財務稽核（financial audit）並列，且有凌駕其上之趨勢，儼然成為內部稽核與外部審計之顯學。鑑於政府審計已由傳統聚焦於打擊貪污、促進行政機關之透明化與確保課責機制之建立等之監督者角色，漸次轉變為針對施政方針查核其經濟性、效率性及效益性，進而提出對行政管理之建議意見，俾提供民意機關、監察院及受查單位增值服務之洞察者角色，而績效審計之推動，則係為達成提供增值服務之關鍵因素，本部爰積極推動績效審計業務，以提升政府施政效能，並符合世界潮流。然績效審計成就之要件繫於公共政策與管理專才之進用與培訓，本部為推展績效審計業務需要進用績效審計專才，自民國 99 年起新增「績效審計類科」，將「公共政策」、「公共管理」、「財務行政」及「經濟學與成

本效益分析」等攸關公共治理與政策分析等學科，列為應試專業科目，以有效進用執行績效審計專業人才。為促使績效審計之永續發展，本部或可研究設立專責績效審計單位或採跨廳、處、室任務編組方式，匯集新進績效審計專才，整合各領域績效審計專業人力資源，並參採加拿大審計長公署（Office of Audit General，簡稱 OAG）於 2008 年頒布「績效審計作業審計機關與受查單位之指南」中揭櫫之精神，建構受查單位與審計人員間之正面積極與相互尊重之夥伴關係，俾加速精進績效審計專業與效能。

#### **六、審計機關面臨行政院推動組織改造，允宜以宏觀角度因應與變革，並將變革阻力化為助力，創造最大審計價值。**

變革係組織發展之必要過程，企業欲永續經營，在此高度競爭與瞬息萬變之環境，無變革意味停滯呆板而缺乏因應，蟄伏經營危機；組織中稽核人員，常需協助管理階層發動與推動組織變革，亦為變革成敗之關鍵。面對全球化趨勢，政府組織必須更為精簡、更具彈性，方能迅速回應各種挑戰。行政院為因應施政環境迅速變遷，使公務組織跳脫僵化之窠臼，轉為彈性、創新、有適應力之有機體，俾符未來國家發展之需要，刻正推動組織改造，重新檢討修訂行政院組織法，適度整併政府組織，將現有 37 個部會精簡為 29 個部會，以增進行政效能。爰此，對於行政院組織改造執行過程中，有關各行政機關與其業務之整併效益，施政介面

有否順利整合與接續，及對本部各廳、處、室之名稱、職掌、人員之調整劃分與配置之影響，允為當前審計機關關注之焦點。

審計長為期緊密配合行政院各部會改造期程，早日完成本部組織法制修正之規劃，並就行政院組織改造效益進行績效審計，爰指示本部審計制度改革研究小組，就審計機關組織改造相關議題，研議相關作法，另委託臺灣大學蘇教授彩足辦理「審計機關組織改造策略之研究」，進行本部組織法等相關法規制度之研究，俾利進行修法之工作。然變革必定伴隨阻力，審計人員面對受查機關與本部組織重大變革與阻力之際，應以宏觀角度面對變革之積極意義，化變革阻力為助力，成功地發揮帶動變革之角色，俾創造最大審計價值。

## 七、持續強化績效審計工作之品質與範疇，增進審計專業形象與價值。

政府審計在協助公部門治理，扮演著重要地位，隨著社會、政治等環境的變化，審計機關除扮演傳統監督者的角色外，逐漸轉變為具有洞察者與前瞻者之角色，政府審計工作由以往偏重合規性與適正性之查核，轉變為強調經濟性、效率性及效能性之績效審計，透過績效審計之考核，督促各機關施政計畫之執行成效。為持續強化績效審計之推動，允宜加強與受查機關之談話技巧、精進績效審計之報告品質、擴展績效審計之範疇，茲分述如下：

### （一）加強與受查機關談話對談之技巧

政府機關施政業務龐雜，審計人員無法就各項施政作為瞭若指掌，當接觸較為陌生之業務時，除應有充分之事前準備與尋求外部專業諮詢之協助外，於現場查核時，亦應善加與受查機關對談，藉由不斷地問答，將可釐清疑惑，並發掘問題癥結所在。此外，審計人員服務守則訂有：「績效審計案件所擬建議改善意見，並得先與被審核機關之負責人員為必要之溝通」，因此良好與善意的溝通及對談，甚為重要。

### （二）精進績效審計之報告品質

查核報告是績效審計成果之展現，並提供受查機關，民意機關增值服務，因此查核報告品質之良窳，攸關審計機關之專業形象。查核報告內容應有適切之證據分析與法規引述，並以宏觀的視野，站在國家整體發展的立場，提出妥適之查核意見，尤其應避免倒果為因、枝微末節、冗長空泛或見樹不見林之報告內容，並且應深入探討究屬「做一個合理的決定」，或是「一個決定後的合理化」。

### （三）持續擴展績效審計之查核範疇

近年來，本部績效審計以工程採購之案件較多，以 98 及 99 年度為例，依審計法第 69 條規定陳報監察院之績效審計案件中，其屬工程採購者均逾總件數之半數以上。隨著科技日新月異，社會、政治等環境變化的角度不斷加速，政府之施政業務亦隨之不

斷翻新，為增進審計機關專業價值，提供行政機關更多之加值服務，允宜持續擴展績效審計之查核範疇，加強辦理各類新創計畫、經費保留、列管計畫、具有開創性及對人民生活有正面影響等新興議題之審計。

## 八、賡續培養審計人員之視野與熱忱，營造優良的工作環境。

近年來國家施政計畫不斷推陳出新，民眾與立法機關對政府施政績效之提升與否益加關注，因此對於審計機關考核政府部門施政成果之期待日益殷切。優秀的審計人員是能否圓滿完成審計任務，並充分發揮審計功能與效益的關鍵因素，其專業能力影響審計的品質與績效，因此持續加強審計人員之各項訓練，實屬必要，在審計人員訓練過程中，應特別注意強化審計人員的全球視野、培養審計人員的工作熱忱、營造優良的審計工作環境，茲分述如下：

### （一）強化審計人員之全球視野

執行內部稽核或審計工作時，應以宏觀的視野、寬廣的高度去看待問題，同樣一件事情，站在不同的角度或高度去面對，所得的結果常未盡一致，甚或有南轅北轍之差異。因此審計人員應排除本位主義觀念，不能僅以審計機關之立場去執行審計工作，應加強訓練審計人員之高度與角度，站在國家立場思考問題與方

向，並培養其獨立分析與判斷之能力，方能有適切合宜之審計品質。

## （二）培養審計人員之工作熱忱

組織文化是員工行為的反射，想要培養良好的組織文化，須先訓練出優秀的員工。因此允應持續培養每位審計人員對工作、對組織的熱忱與展望，並將審計機關之使命、願景與核心價值深植於心，使其不畏挫折與挑戰，同時研擬適合訓練審計人員之關鍵課程，透過系統化方式，培養審計人員的高度熱忱，蓄積發展前瞻服務之動能。

## （三）營造優良之審計工作環境

「良好的工作環境，能使懶人變勤奮」，一個良好的工作環境係指工作場所的物質因素和四周的影響因素，促使員工在工作時能感到安定、在工作中能獲得成就；基本上，人都有想做事、想上進的本能，良好的工作環境，能激發每位員工積極、正向的工作態度。因此，營造優良的審計工作環境，可有效激勵員工績效，藉由正面激勵機制，提升審計人員對於審計工作的歸屬感及成就感，同時培養每位審計人員間彼此關懷、相互扶持之情感，消弭爾虞我詐、相互猜疑或不信任之情事，團結合作，共同達成審計機關之整體目標。